

UiO : **Det juridiske fakultet**

Skattesvik og straffutmåling

Straffenivå, skjerpende og formildende omstendigheter ved straffutmålingen ved skattesvik

Kandidatnummer: 580

Leveringsfrist: 25.04.2018

Antall ord: 17 586



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING.....	1
1.1	Problemstilling	3
1.2	Avgrensning	3
1.3	Begrepsavklaring	3
1.4	Rettskilder	4
2	VILKÅRENE FOR STRAFF	5
3	STRAFFEANSVARET FOR SKATTESVIK.....	6
3.1	Om skyldkravet for skattesvik i § 378	8
3.2	Grovt skattesvik	8
3.3	Grovt uaktsomt skattesvik.....	10
3.4	Strafferammen for skattesviksbestemmelsene	11
4	STRAFFEREAKSJONEN	13
4.1	Fengselsstraff (betinget og ubetinget fengsel)	13
4.2	Bot.....	14
4.3	Rettighetstap.....	15
4.4	Inndragning	16
4.5	Straffutmålingsutsettelse og straffutmålingsfravall	17
5	OM STRAFFUTMÅLING OG STRAFFUTMÅLINGSPRINSIPPER	18
5.1	Om dommerskjønnet ved straffutmåling	19
5.2	Hensyn som begrunner straffen og straffutmålingen.....	20
5.2.1	Allmennpreventive og individualpreventive hensyn.....	20
5.2.2	Forholdsmessighetshensyn.....	21
5.2.3	Likhetshensyn.....	21
6	STRAFFUTMÅLINGEN FOR SKATTESVIK.....	21
6.1	Rettspraksis fra sent 80-tallet og 90-tallet.....	22
6.2	Utvalgt nyere rettspraksis.....	26
6.3	Særskilt om straffutmålingsutsettelse	28
6.4	Utmålingen av fengselsstraffen.....	30
6.4.1	De lavere beløpene	30
6.4.2	De middels høye beløpene, mellom 100 000 kr og 1 000 000 kr.....	31
6.4.3	De høye beløpene, 1 000 000 kr og over	31

6.5	Utmålingen av boten	32
6.6	Skjerpene og formildende omstendigheter	35
6.6.1	Forhold ved handlingen	35
6.6.2	Forhold ved tiltalte.....	36
6.6.3	Forhold på myndighetenes side	39
7	AVSLUTNING.....	42
7.1	Oppsummering.....	42
7.2	Kommentarer	43
	LITTERATURLISTE.....	45

1 Innledning

Skatteunndragelser hører inn under økonomisk kriminalitet. I regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet regnes økonomisk kriminalitet som et samlebegrep som «*omfatter profittmotiverte, lovstridige handlinger som begås innenfor, eller med utspring i en økonomisk virksomhet som i seg selv er – eller gir seg ut for å være – lovlig*».¹ Andre eksempler på økonomisk kriminalitet i tillegg til skatte- og avgiftsunndragelser er korrupsjon, hvitvasking, underslag, brudd på konkurranselovgivningen, trygdesvindel og annet misbruk av offentlige støtteordninger, konkursskriminalitet, brudd på regnskaps- og bokføringslovgiving, verdipapir- og aksjemarkedskriminalitet og økonomisk utroskap. I økonomisk kriminalitet overlapper ofte flere lovstridige handlinger. Én kriminell handling tas ofte i bruk for å skjule en annen, eller for å muliggjøre ulovlig profitt.

Skatteunndragelser har mange negative virkninger. De unndratte midlene kommer ikke felleskapet til gode. Det virker konkurransevridende for næringslivet når personer og bedrifter ikke betaler skatt og/eller avgift. Dette er fordi de som ikke betaler skatt vil ha mindre utgifter enn de som betaler skatt og avgift, og kan tilby lavere priser og drive virksomheten mer lønnsomt. Dette kan påvirke motivasjonen til de som driver lovlydig virksomhet, ettersom det er vanskeligere å drive lønnsom virksomhet i et marked der konkurransen er ujevn. Myndighetene justerer ofte borgernes atferd gjennom skatte- og avgiftslovgivingen, og dette får heller ikke ønsket virkning fordi skatten eller avgiften ikke betales.

Unndratt skatte- og avgiftsmidler benyttes ofte videre i den skjulte økonomien. Når at pengestrømmer går inn i det sorte markedet, bidrar dette indirekte til annen kriminalitet som blant annet arbeidskriminalitet, hvitvasking, narkotikakriminalitet og terrorfinansiering. Den direkte konsekvensen av skattesvik er at det blir vanskeligere for myndighetene å effektivt styre samfunnet og samfunnsutviklingen, samt drifte velferdsstaten. Dette undergraver den norske samfunnsmodellen. Samtidig faller en større del av den økonomiske skatte- og avgiftsbyrden på færre av borgerne. Når enkelte ikke betaler skatt eller betaler mindre i skatt, må de som betaler skatt dekke opp for dette. Det er vanskelig å estimere hvor mye skatt som unndras, men et sannsynlig estimat er flere titalls milliarder årlig.²

Det er forvaltningen, ved skatteetaten³ som sørger for administreringen og fastsettingen av skatten med hjemmel i skatteloven.⁴ Kemneren ved kommunal skatteoppkrever⁵ sørger for

¹ Regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet, 2011. s. 5

² NOU 2009: 4 s.22

³ Skatteforvaltningsloven § 2-1

innkrevingen av den. Skatteetaten har myndighet til å anmelde skatteunndragelser når det foreligger skjellig grunn til mistanke.⁶ Økokrim er et riksdekkende etterforsknings- og påtaleorgan i saker som gjelder økonomisk kriminalitet jfr. påtaleinstruksen § 35-1. De kan overta saker fra lokal politimyndighet og kan av eget tiltak igangsette etterforskning. Økokrim er underlagt Riksadvokaten jfr. påtaleinstruksen § 35-1 fjerde ledd.

Det har vært et stort fokus i mediene på skatteetatens økte innsats mot skatteunndragelser de siste årene, med særlig fokus på nordmenns unndratte inntekt og formue i utlandet. Dette har bidratt til at flere melder om formue og inntekt.⁷ At skatteetaten har en bevisst strategi om å være aktive i mediene for å drive forebygging av skatteunndragelser, kan bidra til å gjøre borgerne oppmerksomme på sin skatteplikt gjennom opplysning, og dermed minske forekomsten av uaktsomme tilfeller av skattesvik. En kan heller ikke se bort ifra at en slik forebyggingsinnsats i mediene også kan virke preventivt mot de forsettlige tilfellene av skattesvik. Når skatteetaten aktivt fremmer at de øker kontrollene med ligningen må de som forsettlig unndrar skatt i større grad vurdere risikoen for å bli tatt og om de tør å planlegge eller gjennomføre skatteunndragelser.

Alvorlig økonomisk kriminalitet er blant de straffbare handlingene som står på prioriteringslisten i Riksadvokatens rundskriv for 2018. Det er videre presisert at reaksjonsspørsmålet, herunder adekvate reaksjoner for grov profittmotivert kriminalitet, også skal vies særlig oppmerksomhet.⁸ Slik kriminalitet må ifølge rundskrivet møtes med strenge reaksjoner, og fra et kriminalpolitisk ståsted er det lagt vekt på at det ikke skal være lønnsomt å begå straffbare handlinger. Det heter videre i rundskrivet at påtalemyndigheten bør anke egnede saker om grov økonomisk kriminalitet til Høyesterett, særlig der det ønskelig med avklaringer rundt straffenivå. Dersom det utmåles en straff som er betydelig lavere enn det etablerte normalstraffenivå og det ikke foreligger formildende omstendigheter, bør en slik avgjørelse normalt ankes til en høyere instans.

⁴ Skatteloven § 1-1

⁵ Skattebetalingsloven § 2-1 (1)

⁶ Instruks om anmeldelse til påtalemyndigheten for skattesvik, regnskapsovertredelser, og brudd på straffebestemmelser i skatte- og avgiftslovgivingen (2017) nr 1 og 2.

⁷ <https://www.nrk.no/norge/stadig-flere-melder-fra-om-skjulte-formuer-i-utlandet-1.13937225>

⁸ Rundskriv nr. 1/2018 – 201800107, 2018, del IV. Resultatmål mv. for straffesaksbehandlingen, 4. Adekvat reaksjon

1.1 Problemstilling

Formålet med oppgaven er å klarlegge straffenivået i skattesviksaker, samt de skjerpende og formildende omstendighetene ved straffutmålingen. Strafferammen for skattesvik kommer frem av de aktuelle straffebestemmelsene, men strafferammen uttrykker bare hva som er den strengeste straffen som kan idømmes. Seks års fengsel er strafferammen for grovt skattesvik jfr. strl. § 379. Strafferammen angitt i lovbestemmelsen gir ingen veiledning om hvilken straff den enkelte ender opp med i den enkelte sak. Med straffenivå menes straffereaksjonen som gis for overtredelser av skattesvikbestemmelsene innenfor strafferammens grense. Hvor streng reaksjon som ilegges innenfor rekkevidden av hva som kan ilegges for overtredelsen, kan ha stor betydning for enkeltmennesket under tiltale for skattesvik.

Det vil være individuelt fra sak til sak hva som påvirker straffutmålingen. Straffutmåling er skjønnsmessig lagt til domstolen å vurdere, såkalt dommerskjønn. Derfor vil denne oppgaven forsøke å klarlegge hva som kan trekke straffenivået i opp eller ned i skattesviksakene, herunder skjerpende og formildende omstendigheter.

Strukturen i oppgaven er å redegjøre for vilkårene for straff i kapittel 2 først. Deretter gå inn på de aktuelle straffebestemmelsene i kapittel 3. Deretter vil jeg se på straffereaksjonene i kapittel 4 og generelle straffutmålingsprinsipper i kapittel 5. Så vil jeg undersøke på hva som særpreger straffutmålingen i skattesvikdommene i form av en gjennomgang av relevant rettspraksis i kapittel 6. Til slutt vil jeg foreta en oppsummering av funnene i kapittel 7.

1.2 Avgrensning

Det må avgrenses mot enkelte temaer både av hensyn til plassbegrensning og at enkelte temaer har mindre relevans for problemstillingen. I oppgaven vil skyldkravet for skattesvik kort omtales, men skyldspørsmålet vil ikke bli redegjort for i videre detalj. Det avgrenses også mot spørsmål som gjelder tillegsskatt og dobbeltstraff, herunder brudd på EMK tilleggsprotokoll 7 art. 4. Straffutmåling ved annen økonomisk kriminalitet er ikke tema for oppgaven, men enkelte Høyesterettsdommer fra saker som har likhetstrekk med skattesvikdommene kan belyse enkelte interessante poenger, og jeg vil vise til disse der jeg mener de har en viss relevans. Jeg vil gå kort inn på enkelte hensyn for å ilegge og begrunne straffen, men jeg vil ikke behandle strafferettsteorier, eksempelvis teorier eller historiske blikk på gjengjeldelse, rettferdighet og moral, og avgrenser mot å behandle slike teorier.

1.3 Begrepsavklaring

Skatt er i denne oppgaven definert som skatter og avgifter som bestemmes hvert år i stortingets skatte- og avgiftsvedtak i medhold av Grunnloven § 75 a. Det sondres ikke mellom ordene *skattesvik* og *skatteunndragelser* i oppgaven, de vil brukes om hverandre. Når disse to ordene

brukes siktes det til handlinger som er straffbare etter strl. §§ 378-380. Ved overgangen fra ligningsloven til skatteforvaltningsloven ble ordet ligning og selvangivelse erstattet med ordet skattemelding. I oppgaven vil også ordene ligning og skattemelding brukes om hverandre. Det er altså ikke ment til å henvise til tilfeller fra skatteforvaltningsloven trådte i kraft ved å bruke ordet skattemeldingen og tilfeller fra eldre lovgiving ved å bruke ordet ligning.

Høyesterett tilsluttet seg definisjonen i Rt. 1977 s. 1207 på straff som «*et onde som staten tilføyer en gjerningsmann på grunn av lovovertrædelsen i den hensikt at det skal føles som et onde*». Sitatet er hentet fra Johs Andenæs verk,⁹ og er også videreført som en definisjon på straff i forarbeidene til den nye straffeloven.¹⁰ Jeg slutter meg til denne definisjonen i oppgaven.

1.4 Rettskilder

I oppgaven vises det til straffeloven av 2005 med mindre annet fremgår, da denne trådte i kraft 01.10.2015.¹¹ Da straffeloven trådte i kraft, ble særbestemmelsene om skattesvik i ligningsloven erstattet av bestemmelsene om skattesvik i straffeloven. Det vil i oppgaven vises til de tidligere særbestemmelsene i den opphevede ligningsloven ved behov.

I oppgaven legges det stor vekt på rettspraksis; både rettspraksis fra brudd på ligningsloven § 12-1 og rettspraksis fra straffeloven av 2005. I forarbeidene til straffeloven er det ingen signaler om at straffenivået er tenkt endret ved overgang fra bruk av ligningslov til straffelov. Vurderingene for straffenivået etter straffeloven vil således være like som de var ved bruk av ligningsloven. Jeg vil komme nærmere inn på dette i kapittel 3.4.

Det foreligger mest praksis fra ligningsloven, og noen få avgjørelser etter at ny straffelov trådte i kraft. Det er vist til flest Høyesterettsdommer ettersom disse veier tyngst rettskildemessig. Avgjørelsene som er omtalt, er valgt ut med tanke på at de er godt egnet til å belyse straffenivået, de skjerpene og de formildende omstendighetene ved straffutmålingen.

⁹ Andenæs (2016) s. 9

¹⁰ Ot. prp. 90 (2003-2004) Del 2 s. 78

¹¹ Lov om ikraftsetting av straffeloven 2005

2 Vilkårene for straff

Det er fire straffbarhetsvilkår som må være oppfylt for å kunne ilegge straff. De kalles også de fire betingelser for at det oppstår straffeansvar:¹²

- 1) Gjerningspersonen må ha overtrådt de objektive vilkårene i et lovhjemlet straffebud. Dette følger av legalitetsprinsippet i Grunnloven § 96, og straffeloven § 14. Legalitetsprinsippet følger også av EMK art 7. 1.
- 2) Straffrihetsgrunner må ikke foreligge jfr. strl. §§ 17-19.
- 3) Det må foreligge tilstrekkelig grad av skyld jfr. strl. §§ 21-23.
- 4) Gjerningspersonen kan ikke ha vært utilregnelig i gjerningsøyeblikket jfr. strl. § 20.

I oppgaven kommer jeg ikke til å si noe mer om straffrihetsgrunner. Jeg kommer til å gå kort igjennom skyldkravet for skattesvik i kapittel 3.1. Jeg kommer ikke til å gå inn på tilregnelighet.

Når domstolen skal ta stilling til om de fire vilkårene foreligger, må domstolen ta hensyn til både de faktiske og rettslige spørsmålene rundt omstendighetene. Enhver rimelig tvil som eventuelt oppstår i vurderingen ved de faktiske omstendighetene eller ved straffbarhetsvilkårene, skal komme tiltalte til gode. Dersom det er tvil ved de rettslige spørsmålene skal domstolen velge den løsningen som har «de beste grunner for seg».¹³

Legalitetsprinsippet er skjerpet på strafferettens område i løpet av de ti siste årene. I juridisk teori er det lagt merke til en klar utvikling i retning av et strengere lovkrav.¹⁴ I Rt. 2014 s. 238 i avsnitt 15 uttales det at det er foretatt «en innstramming av kravet til presis beskrivelse av det objektive gjerningsinnholdet i straffebestemmelsen». Det er heller ikke: «avgjørende hva lovgiver måtte ha ment, når en eventuell lovgiverintensjon ikke har kommet tydelig til uttrykk i loven.» jfr. Rt. 2012 s. 313 avsnitt 29. I Rt. 2014 s. 238 vises det videre til at det skjerpede lovkravet er trukket opp i Rt. 2009 s. 780 og Rt. 2010 s. 481 med grunnlag i skrankene som fastsettes av EMK art. 7 og Grunnloven § 96. Av nyere avgjørelser kan det vises til HR-2016-1833-A som gjaldt om det foreligger hjemmel i loven til å låse opp siktedes fingeravtrykkslås på mobiltelefon ved bruk av tvang. Straff er et av de mest inngripende midlene staten har ovenfor borgerne, det er derfor særlig viktig med tydelige lovkrav i straffebudene til å kunne ilegge straff samt hvilken straff som kan ilegges for de ulike straffbare handlingene.

¹² Andenæs (2016) s. 101

¹³ Andenæs (2016) s. 102

¹⁴ Backer (2015) s. 114

3 Straffeansvaret for skattesvik

I kapittel 3 vil jeg behandle de tre straffebestemmelsene i straffeloven om skattesvik, kort om skyldkravet og om strafferammen for skattesvik.

Straffeansvaret for skattesvik er hjemlet i strl. §§ 378-380. Straffebestemmelsen § 378 i straffeloven erstattet ligningsloven § 12-1 første ledd bokstav a, merverdiavgiftsloven § 72 første ledd og andre bestemmelser om skatte- eller avgiftssvik i spesiallovgivningen.¹⁵ Foreldelsesfristen for skattesvik er i straffeloven § 381, og er på 10 år. Hovedregelen er at foreldelsesfristen er på 10 år når strafferammen er fengsel inntil 10 år jfr. strl. § 86 c) og 5 år når strafferammen er fengsel inntil 3 år jfr. § 86 b). Jeg minner om at strafferammen for skattesvik er 2 år jfr. § 378 og grovt skattesvik er 6 år jfr. § 379. I forarbeidene er det presisert at unntaket for foreldelsesfristen på 10 år for skattesvik er nødvendig fordi en ligningskontroll kan avdekke overtredelser mange år tilbake i tid, samt at ligningen kan endres 10 år tilbake. Skattyter kan holde overtredelsen skjult i 5 år før den oppdages, det kan avdekkes en serie overtredelser og det er ønskelig å kunne straffeforfølge hele serien med overtredelser som går lengre enn 5 år tilbake i tid.¹⁶

Den som kan straffes for skattesvik er etter strl. § 378 «*Den som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til en offentlig myndighet, eller unnlater å gi pliktig opplysning, når han forstår eller bør forstå at det kan føre til skattemessige fordeler*».

Bestemmelsen oppstiller både en opplysningsplikt for skattyter til å gi riktige opplysninger til «offentlig myndighet» og en plikt til å ikke unnlate å gi pliktige opplysninger som kan føre til skattemessige fordeler. I ligningsloven § 12-1 første ledd bokstav a var ikke unnlatsen av pliktige opplysninger rammet av straffeansvaret. Etter ordlyden i strl. § 378 gis det ingen nærmere beskrivelse av hvilke opplysninger som skal fremlegges av skattyter. Opplysningsplikten må ses i sammenheng med skatteforvaltningsloven § 8-1: «*Den som skal levere skattemelding mv. etter dette kapitlet skal gi riktige og fullstendige opplysninger. Vedkommende skal opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil*». I forarbeidene til skatteforvaltningsloven er det presisert at det med bestemmelsen er ment å videreføre aktsomhets- og lojalitetsnormen som var i ligningsloven § 4-1 og avgiftslovgivningen for øvrig.¹⁷ Skatteforvaltningsloven § 8-1 sammenholdt med skatteforvaltningsloven kapittel 8 i gir en omfattende veiledning om skattyters

¹⁵ Ot.prp. nr. 22 (2008-2009)

¹⁶ Ot. prp. nr. 22 (2008-2009) s. 383

¹⁷ Prop. 38 L. 2015-2016, s. 251

handlingsplikter og opplysningsplikter. Aktsomhets- og lojalitetsplikten som er lovfestet i § 8-1, innebærer at skattyter kan måtte gi flere opplysninger enn det som etterspørres i skattemeldingen.

Vilkåret om at handlingen «*Kan føre til skatte- og avgiftsmessige fordeler*» ble ansett som nødvendig å beholde fra ligningsloven ettersom skattesviket vil kunne få virkning senere år. Den uriktige opplysningen påvirker ikke nødvendigvis innværende år; ved at skattyteren ikke har positiv inntekt på grunn av tidligere fremførbart underskudd. Skattesviket synes først senere år, når skattyteren har positiv inntekt, og den skattemessige fordel vil ikke være synlig før dette. Et annet eksempel gjelder tidfesting; når inntekten faktisk kommer til beskatning. Av og til er tallene oppgitt av skattyter riktige, men det er ofte behov for å gi opplysninger om de faktiske forholdene som ligger bak dem. På denne måten sørger man for at skatteetaten ikke får inntrykk av at skattyter skal ha skattemessige fordeler han ikke har krav på.

I loven, som i denne oppgaven, menes det med uttrykket skatt direkte og indirekte avgifter som bestemmes av Stortinget jfr. Grunnloven § 75 a.¹⁸ Stortinget vedtar det årlige skatte- og avgiftsvedtak der skattene og avgiftene for det aktuelle inntektsåret fastsettes.¹⁹ Det presiseres i forarbeidene til straffeloven at det finnes særbestemmelser i spesiallovgivingen som kan ramme unndragelser av andre avgifter.

Det er skattyters ansvar å komme med riktige opplysninger til myndighetene. Det er myndighetenes ansvar å sørge for korrekt anvendelse av skattereglene, samt sørge for at ligningen blir korrekt basert på anvendelsen av skattereglene. Det er eksplisitt uttalt av mindretallet i Høyesterett i et obiter dicta at opplysninger som ikke er relevante for ligningen, ikke kan kreves fremlagt.²⁰ Dette har stått uimotsagt og er i samsvar med hensyn til skattyters hensyn til privatliv, og legalitetsprinsippet. Staten skal ikke kreve mer informasjon enn det som er nødvendig. Skattyter må gjerne ha en formening eller påstand om regelanvendelsen, men tar en risiko ved å eventuelt utelate opplysninger som kan være relevante for å fastsette korrekt ligning.²¹ Opplysningsplikten har vært omdiskutert i juridisk teori, og jeg kommer ikke til å gå nærmere inn på den her.

Kapittel 7 i skatteforvaltningsloven gir veiledning om opplysningsplikt og handlingsplikter for tredjeparter. Det er straffbart for opplysningspliktige tredjeparter å gi uriktig eller ufullstendig opplysning eller å unnlate å gi pliktig opplysning. Disse kan straffes med bot eller

¹⁸ Ot.prp. 22 (2008-2009), s. 382

¹⁹ Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2018

²⁰ Rt. 1999 s. 223

²¹ NOU 2009:4 s. 87

fengsel inntil to år jfr. skatteforvaltningsloven § 14-12. Videre er det slik at den som unnlater å medvirke til kontroll etter skatteforvaltningsloven § 10-4 kan straffes med bot eller fengsel inntil to år, jfr. skatteforvaltningsloven § 14-13. Tredjeparter også rammes av straffansvaret i § 378.

3.1 Om skyldkravet for skattesvik i § 378

I ligningsloven § 12-1 første ledd bokstav a var skyldkravet sammensatt av forsett og uaktsomhet. Dette er videreført i strl. § 378. De uriktige eller ufullstendige opplysningene og ved at det ikke er gitt pliktige opplysninger, krever forsett (jfr. straffeloven § 22 om forsettkravet). Forsettkravet rammer hele bestemmelsen, også at handlingen kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler. I forarbeidene er det presisert at det er tilstrekkelig med vanlig uaktsomhet med tanke på at opplysningssvikten kan medføre skattemessige fordeler.²² Medvirkning og forsøk er også straffbart jfr. strl. § 15 og § 16.

3.2 Grovt skattesvik

Strl. § 379 er hjemmelen for grovt skattesvik. Ved avgjørelsen om forholdet er grovt skal det foretas en konkret skjønnsmessig helhetsvurdering²³ og det skal særlig legges vekt på om forholdet:

- a) har ledet til eller kunne ha ledet til unndragelse av et betydelig beløp,*
- b) er utført på en måte som i særlig grad har gjort det vanskelig å oppdage,*
- c) er begått ved flere anledninger eller over lengre tid,*
- d) er begått av flere i fellesskap eller har et planmessig eller organisert preg,*
- e) er utført ved å misbruke stilling eller tillitsforhold, eller*
- f) foreligger medvirkning under utøvelse av næring.*

Ordlyden «særlig legges vekt på» tilsier at de opplistede momentene i a) til f) ikke er en uttømmende liste, og at andre momenter kan få betydning for om forholdet anses som grovt. Det er også adgang til å se flere overtredelser i sammenheng jfr. strl. § 379 annet ledd. Jeg vil i dette underkapittelet utdype de opplistede momentene ettersom disse momentene får vekt i skjerpene retning ved straffutmålingen.

²² Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) Kapittel 16.11 Til kapittel 30. Til § 378 Skattesvik

²³ NOU 2002:4. Kapittel 9 § 32-5 Grovt skatte- og avgiftssvik

Ved overtredelser på merverdiavgiftsloven jfr. straffeloven av 1902 § 271 ble et betydelig beløp regnet for å være ca. 100 000 kr. Ved overtredelser av ligningsloven var et betydelig beløp i 1990 regnet som 1.000.000 kr eller mer etter forarbeidene.²⁴ Etter overgangen til ny straffelov er det lagt vekt på hensynet til likebehandling og det som i forarbeidene kalles «god sammenheng i rettssystemet». Grensen for hva et betydelig beløp skal være bør harmonere med hva som anses for å være grovt etter andre formuesforbrytelser. Derfor vil grensen for at et beløp skal regnes for å være betydelig etter ny straffelov være rundt 100.000 kr.²⁵ Størrelsen på det unndratte beløpet er et svært sentralt moment som knytter seg til totalvurderingen om skattesviket er grovt.

Rettspraksis om skattesvik har lagt særlig vekt på det at handlingen «er utført på en måte som i særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen» ved vurderingen av om forholdet regnes som grovt.²⁶ Store kontantstrømmer, bruk av utenlandske banker og selskaper og investeringer i formuesobjekter som ikke er registreringspliktige, er blant forhold som bidrar til at handlingen anses som vanskeligere å oppdage. I nyere tid er formue på internett blitt en del av formuesgrunnet. Det er lite sannsynlig at utviklingen med formue på internett kommer til å stoppe med det første. Det er ikke utenkelig at det å unndra internettformue ved for eksempel kryptovaluta fra beskatning etterhvert vil omfattes av de grove forholdene. Dette vil gjelde både de forsettlige og de uaktsomme tilfellene, spesielt hvis verdien regnes for å være betydelig. Foreløpig kan kryptovaluta svinge mye i verdi fra dag til dag. Samtidig foregår det ingen reell overordnet kontroll av kryptovalutamarkedet. Slike investeringer er derfor vanskelig for myndighetene å føre kontrollvirksomhet med og formue på internett er generelt vanskelig å oppdage.

Videre skal det etter § 379 bokstav d) legges vekt på om handlingen er begått av flere i felle- skap eller har et planmessig eller organisert preg. Dette momentet var ikke i ligningsloven § 12-2, men er ikke ment å medføre noen realitetsendring. Momentet tillegges også vekt i andre straffebestemmelser som gjelder grove forhold, for eksempel grovt bedrageri jfr. strl. § 372. En av grunnen til at det skal legges vekt på dette momentet, er fordi det kan være med på å underbygge handlingen som en forsettlig handling. Det vil regnes som en grovere straffbar handling å begå skattesvik i for eksempel store nettverk i motsetning til å begå skattesvik ale- ne. Som nevnt innledningsvis er det et kriminalpolitisk mål å bekjempe organisert kriminali- tet. Lovgiver ønsker å straffe de grovere tilfellene hardt. Det vil også peke mot at den straffba- re handlingen er grov dersom man har fått andre til å begå skattesvik eller fått andre med på å

²⁴ Ot. prp. nr. 11 (1990-1991), s. 46

²⁵ Ot. prp. nr. 22 (2008-2009) Kapittel 16.11 Til § 379

²⁶ Rt. 2012 s. 313 avsnitt 25, HR-2017-638-U

begå straffbare handlinger. Som jeg vil vise til i kapittel 6 er dette også et moment som trekker straffen i skjerpene retning.

Etter strl. § 379 bokstav e) skal det legges vekt på om tiltalte har misbrukt sin stilling eller vært i tillitsforhold i forbindelse med skattesviket. Dette momentet var opprinnelig tiltenkt ansatte i skattemyndighetene da det ble lagt til i lovrevisjonen av 1992.²⁷ Grunnen til at de var tiltenkt dem var fordi ettersom de kjenner systemene til etaten, bidrar de til at risikoen for å bli oppdaget for skattesvik blir vesentlig mindre. De ansatte har spesiell innsidekjennskap og -kunnskap, og kan på en helt annen måte i kraft av sin situasjon utnytte denne til å oppnå skattefordeler på vegne av seg selv eller andre. I kapittel 6 vil det fremgå at det å tidligere ha vært ansatt i skattemyndighetene vil virke skjerpene for straffutmålingen. Det er også skjerpene for straffen dersom skattesviket har fått konsekvenser for personer som har stått i et tillitsforhold til tiltalte.

Bokstav e) og f) i strl. § 379 kan ha likhetstrekk og ramme enkelte av de samme tilfellene dersom man ved utførelsen av skattesviket både har e) misbrukt sin stilling og f) vært i utøvelse av næring. Bokstav f) som omfatter å medvirke til skattesvik under utøvelse av næring er en overføring fra ligningsloven § 12-3 annet ledd. I forarbeidene til lovendringen av 1992 til ligningsloven ble det presisert at den retter seg primært mot medvirkning fra aktører som driver med rådgiving og bistand som strider mot skatteregelveverket, og som gir råd i strid med loven mot vederlag. I forarbeidene ble det også presisert at både medvirkeren som gir råd og skattyteren som benytter seg av slik rådgiving bør kunne få en strengere straff.²⁸

Som det er påpekt i dette underkapittelet, er momentene i § 379 a-f en del av helhetsvurderingen for om skattesviket anses som grovt. Disse momentene får også vekt ved straffutmålingen. Jeg vil komme nærmere inn på momentene for straffutmålingen for skattesvik i kapittel 6.

3.3 Grovt uaktsomt skattesvik

Strl. § 380 er hjemmelen for å straffe grovt uaktsomt grovt skattesvik og grovt uaktsomt «vanlig» skattesvik.²⁹ Straffebudet er bygget opp i likhet med strl. § 378. Det er den som grovt uaktsomt «*gir uriktig eller ufullstendig opplysning til en offentlig myndighet, eller unnlater å gi pliktig opplysning, når han bør forstå at det kan føre til skattemessige fordeler*» som kan straffes.

²⁷ Ot. prp. nr. 21 (1991-1992) kapittel 5.2.3.1. s. 43

²⁸ Ot. prp. nr. 21. (1991-1992) kapittel 5.2.3.1. s. 43

²⁹ Ot. prp. nr. 22 (2008-2009) s. 384

Uaktsomhet er i straffeloven § 23 definert som når en person «*handler i strid med kravet til forsvarlig opptreden på et område*» og «*som ut i fra sine personlige forutsetninger kan bebreides*». Dersom handlingen er svært klanderverdig er uaktsomheten grov. Da er det grunnlag for sterk bebreidelse jfr. annet ledd annet punktum.

I nyeste Høyesterettspraksis, HR-2017-00553-A, er det vist til selvangivelsesprinsippet, og at grovt uaktsomme overtredelser på skattesviksområdet skal straffes strengt. Det foreligger etter Høyesteretts vurderinger ikke rettspraksis av betydning på grove uaktsomme brudd etter verken ligningsloven eller strl. § 380. Ettersom det ikke har foreligget slik praksis av betydning, har Høyesterett måttet ta utgangspunkt i forsettlig overtredelser ved utmålingen av straffen. Videre er det vist til at skyldgraden må innvirke ved utmålingen av straffen, og Høyesterett har vist til tidligere avgjørelser om trygdebedrageri i Rt. 2003 s. 320 der det uttales at det er: «*innlysende at skyldgraden vil måtte stå helt sentralt ved bedømmelsen av et bedrageri*».

Ettersom det ikke foreligger omfattende rettspraksis om grovt uaktsomme tilfeller, vil oppgaven i hovedsak bygge på avgjørelser om skattesvik som gjelder forsettlig overtredelser.

3.4 Strafferammen for skattesvikbestemmelsene

«Vanlig», også kalt «simpelt» skattesvik etter § 378 straffes med bot eller fengsel inntil 2 år, jfr. strl. § 378. Dette er i samsvar med slik det var tidligere etter likningsloven § 12-1 første ledd bokstav a. Grovt skattesvik etter § 379 straffes med bot eller fengsel inntil 6 år. Grovt uaktsomt skattesvik straffes med bot eller fengsel inntil 1 år. § 380 åpner for å straffe grovt uaktsomt skattesvik som anses som grovt etter § 379 med fengsel inntil 6 år.

Det er som nevnt innledningsvis ingen signaler i forarbeidene om endret straffenivå fra overgang fra ligningslov til ny straffelov. I forarbeidene er det presisert hvordan strafferammen i straffeloven skal forstås i forhold til strafferammen i likningsloven:

*«Strafferammen er bot eller fengsel inntil henholdsvis ett og seks år, mens den etter ligningsloven § 12-1 og 12-2 var henholdsvis to år ved vanlig overtredelse og seks år ved grov overtredelse. Nedjusteringen av strafferammen for grovt uaktsomt vanlig skattesvik er ikke ment å lede til en mildere straffutmåling. Videreføring av strafferammen for grovt uaktsomt grovt skattesvik skyldes i hovedsak at det på skatterettens område kan være vanskelig å føre bevis for forsett.»*³⁰

³⁰ Ot.prp. nr. 22. (2008-2009) s. 468

I forarbeidene presiseres det at det forekommer tilfeller for avanserte skatteunndragelser med høye unndratte beløp der det er vanskelig å føre bevis for at det foreligger en forsettlig handling. Det er åpnet for en mulighet for å straffe like strengt de grovt uaktsomme grove tilfellene som de forsettlige grove tilfellene. Straffverdigheten her kan være lik. Dette kan også begrunnes i likhetshensyn, at like tilfeller skal straffes likt. Det heter videre i forarbeidene at: «*Unnlatelse av å nedjustere strafferammen for de grove tilfellene av grovt uaktsomt skattesvik er ikke ment å lede til en skjerpet straffutmålingspraksis.*»³¹

Av og til angir ikke lovgiver nødvendigvis et normalstraffenivå i lovteksten, men i forarbeidene.³² I forarbeidene til straffeloven er normalstraffenivået som eventuelt nevnes i forarbeidene det nivået som skal anvendes der det ikke er noen spesielle skjerpende eller formildende omstendigheter. I forarbeidene er det ikke angitt et normalstraffenivå til strl. §§ 378-380, altså hvilken straff som skal ilegges der det ikke foreligger skjerpende eller formildende omstendigheter. Rettsanvenderen er dermed henvist til rettspraksis for å finne nærmere veiledning.

³¹ Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) s. 468

³² Busch (2015) s. 603

4 Straffereaksjonen

I dette kapittelet vil jeg gjennomgå reaksjonsformene som er vanligst ved skattesvik, og det rettslige grunnlaget for dem. Det vil bli redegjort for reaksjonsformene fengselsstraff, herunder betinget og ubetinget fengsel, bot, rettighetstap og inndragning. Disse straffereaksjonene forekommer ofte i kombinasjon med hverandre i praksis. Straffutmålingsutsettelse jfr. strl. § 60 og straffutmålingsfracfall jfr. strl. § 61 vil også nevnes kort.

Det er domstolen som skal fastsette straffen for straffebudet som er overtrådt. Hjemmelen for de ulike strafferettslige reaksjonene er i strl. § 29 og § 30. Straffene som kan idømmes i Norge i dag er fengsel, forvaring, samfunnsstraff, ungdomsstraff, bot og rettighetstap jfr. strl. § 29 a-f. Dersom det ilegges flere reaksjoner skal *«den samlede reaksjonen stå i et rimelig forhold til lovbruddet»*. I dette ligger det at andre hensyn også kan spille inn med tanke på vurderingen av totalreaksjonen sånn som omsorgsplikter og rehabilitering.³³ Reglene for de enkelte straffereaksjonene i strl. § 29 a-f er i straffeloven kapittel 6 til 13.

4.1 Fengselsstraff (betinget og ubetinget fengsel)

Strl. § 31 første punktum slår fast at *«Fengselsstraff kan idømmes når dette er bestemt i straffebudet»*. I forarbeidene presiseres det at er dette en videreføring av gjeldende rett, samt en tydeliggjøring av hjemmelen for å ilegge fengselsstraff.³⁴ I de tre skattesvikbestemmelsene foreligger det som tidligere nevnt hjemmel for å ilegge fengselsstraff.

Minstestrafen er 14 dager når ikke annet er bestemt i loven, jfr. strl. § 31 annet punktum. Andre minstestrafte kan være fastsatt i de enkelte straffebudene. I skattesvikbestemmelsene er det ikke fastsatt en minstestrafte, og denne er derfor 14 dager.

Fengselsstraff idømmes dessuten for en fastsatt tid. *«Fengselsstraff til og med 120 dager fastsettes i dager. Fengselsstraff over 4 måneder fastsettes i måneder og år.»* jfr. strl. § 31 tredje ledd. Dette kom ikke til uttrykk i tidligere straffelov, men er ment å videreføre gjeldende rett etter praksis. Det at fengselsstraff kan forenes med straffereaksjonene samfunnsstraff, bot, rettighetstap er også videreført fra gammel straffelov til ny straffelov, jfr. strl. § 32.

Fengsel kan gis som betinget eller ubetinget reaksjon, eller delvis betinget og ubetinget jfr. strl. § 34. *«I valget mellom å gi en betinget eller ubetinget fengselsstraff vil generelle straff-*

³³ Ot.prp. nr. 8 (2007-2008) 12.1 Merknader til endringene i straffeloven 2005 første del, til § 29 annet ledd

³⁴ Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) Til § 31

utmålingsmomenter ha betydning. Avgjørende bør være om en betinget dom anses som en rimelig og hensiktsmessig reaksjon i det konkrete tilfellet.»³⁵ I forarbeidene til ny straffelov er det gitt en skjønnsmessig adgang for domstolen til å bestemme den hensiktsmessige reaksjonen for fengselsstraffen i de konkrete tilfellene med utgangspunkt i de generelle straffutmålingsmomentene.³⁶ Både tidligere og nyere praksis tegner opp disse rammene som det vil utdypes nærmere i delen om straffutmålingen i skattesvikssakene. Videre uttales det i forarbeidene at:

«Den formelle strafferammen er i utgangspunktet uten betydning for adgangen til å gjøre en dom betinget. På den annen side vil handlingens art og grovhet være sentrale momenter i valget mellom betinget eller ubetinget fengsel. Ved enkelte lovbrudd tilsier allmennpreventive hensyn at det vanligvis ikke bør gis betinget dom.»³⁷

Skattesvik er blant lovbruddene der handlingens art og grovhet tilsier at det ikke skal reageres med betinget dom. Høyesterett har videre slått fast at utgangspunktet ved alvorlig økonomisk kriminalitet er langvarig og ubetinget fengsel, jfr. Rt. 2008 s. 913. Uttalelsen fra forarbeidene er svært relevant, fulgt opp av Høyesterett og lagt vekt på ved straffutmålingen.

4.2 Bot

Bøtestraff kan alltid ilegges sammen med fengselsstraff, selv om bøtestraff ikke er nevnt som straffereaksjon i straffebudet jfr. strl. § 54. Bot kan videre ilegges som eneste straff når dette er bestemt i straffebudet jfr. første ledd. Bot ilegges ofte sammen med fengselsstraff ved skattesvik.

Ved utmåling av boten skal det sammen med «*slike forhold som alminnelig tillegges vekt*» legges vekt på forhold ved lovbrøtters økonomi som inntekt, formue, forsørgerbyrde, gjeldsbyrde og andre forhold jfr. strl. § 53. I følge forarbeidene kan «andre forhold» eksempelvis være faste utgifter. Det heter videre i forarbeidene at rike skal idømmes en strengere bot enn fattige. Den med god økonomi skal merke at vedkommende ilegges bøtestraff.³⁸

Boten skal utmåles ut ifra den tiltaltes økonomiske situasjon på pådømmelsestidspunktet; det er den reelle økonomiske situasjonen som er avgjørende, og domstolen skal foreta en totalvurdering av den økonomiske situasjonen. Domstolen tar gjerne utgangspunktet i ligningen

³⁵ Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) s. 437

³⁶ Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) s. 437

³⁷ Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) s. 437

³⁸ Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) s. 452

ved utmålingen av boten. I skattesvikssaker kan ligningen bli misvisende for utmålingen av boten, da korrekt ligning ofte ikke er endelig fastsatt fra skattemyndighetenes side nettopp på bakgrunn av skattesviket. Dermed må det bli de økonomiske forholdene som er blitt klarlagt og ansett som bevist i løpet av rettsaken som blir utslagsgivende for utmålingen av boten. I forarbeidene er det også presisert at det etter praksis er tillatt at tiltaltes økonomi kommer i bakgrunnen «*når det vesentligste formålet er å markere at det foreligger et straffbart forhold*».³⁹ Det er ikke alltid slik at det er nødvendig med en svært høy bot, men en bot som markerer at det er skjedd et straffbart forhold. Mer om hvordan tiltaltes økonomi kommer i bakgrunnen ved utmålingen av boten i skattesviksammenheng vil jeg komme nærmere tilbake til i kapittel 6.

4.3 Rettighetstap

I strl. § 56 er det hjemlet en mulighet til å frata gjerningspersonen en stilling eller muligheten til å utøve en virksomhet eller en aktivitet. Det er den som «*har begått en straffbar handling som viser at vedkommende er uskikket til eller kan misbruke en stilling, virksomhet eller aktivitet*» som kan a) *fratas stillingen* eller b) *fratas retten til for fremtiden å ha en stilling eller utøve en virksomhet eller aktivitet*. I forarbeidene til straffeloven er det presisert at «*rettighetstap kan idømmes når allmenne hensyn tilsier det*», og det må avgjøres helt konkret i den enkelte sak om det foreligger slike allmenne hensyn og om rettighetstap skal idømmes.⁴⁰ Sentrale momenter i vurderingen er lovbruddets art og grovhet, og om lovbruddet har funnet sted i eller utenfor virksomheten. Det skal være en lavere terskel for å idømme rettighetstap av innværende stillinger versus å idømme rettighetstap av å inneha den samme type stillingen i fremtiden. Rettighetstap som straff kan forenes med fengselsstraff, samfunnsstraff, bot og forvaring jfr. strl. § 59.

I strl. § 56 annet ledd er det slått fast at *Rettighetstapet kan begrenses til forbud mot å utøve visse funksjoner som ligger til stillingen eller virksomheten, eller til påbud om å utøve virksomheten eller aktiviteten på bestemte vilkår*. I dette ligger det at retten kan tilpasse rettighetstapet som reaksjonsform etter lovbruddet som er overtrådt, noe som gir domstolen en viss fleksibilitet. For eksempel kan en person dømmes til å forbys og drive regnskapsføring i forbindelse med næringsvirksomhet. Dette er en slags oppmyking av dagens praksis hvor vedkommende ville blitt fradømt å drive næringsvirksomheten som sådan eller for et visst antall år i fremtiden. Reaksjonsformen kan dermed tilpasses til å bli passende byrdefull for den domfelte.

³⁹ Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) s. 451

⁴⁰ Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) s. 455

Rettighetstap er en meget streng reaksjon, og det kreves en god begrunnelse når retten skal ilegge av en slik type straffereaksjon. Det er enkelte grupper i samfunnet som er gitt oppgaver som innebærer et særskilt ansvar og tillit. Eksempler på dette for skattesvik kan være advokater, dommere, politi, statsautoriserte revisorer, ansatte i skatteetaten og andre deler av forvaltningen for øvrig der vedkommende er gitt ansvar under tillit. I forarbeidene til straffeloven heter det at grupper i samfunnet med særskilt tillitsansvar «*må tåle å bli underlagt en streng norm*».⁴¹

For skattesvik vil adgangen til å idømme rettighetstap i form av nektelse til å utøve virksomhet være relevant i saker med personer som viser seg lite egnet til å drive næringsvirksomhet. Da er det som regel bedrevet skatte- og avgiftssvik i tillegg til brudd på regnskapslovgivning og eventuelt annen økonomisk kriminalitet. Disse fradømmes retten til å drive virksomhet i fremtiden. Slike eksempler vil jeg komme tilbake til i kapittel 6.

4.4 Inndragning

I strl. § 67 heter det at utbytte av en straffbar handling *skal* inndras. Inndragning «*kan ilegges alene eller sammen med straff eller andre strafferettslige reaksjoner*» jfr. strl. 66.

Det følger av ordlyden i strl. § 67 at hovedregelen er at inndragning av utbytte av straffbar handling er obligatorisk dersom vilkårene for inndragning er oppfylt. Utbytte er enhver fordel som oppnås gjennom utførelsen av den straffbare handlingen. Eksempler på utbytte ifølge forarbeidene er penger, gjenstander, fordringer og lønn.⁴² Etter § 67 annet ledd regnes også utbytte som «*formuesgode som trer istedenfor utbytte, avkastning og andre fordeler av utbytte*». Dersom man har hatt utgifter i forbindelse med å fremskaffe utbytte kommer disse ikke til fradrag jfr. § 67 annet ledd annet punktum. Det er bruttoprinsippet som gjelder. Hvis størrelsen på utbyttet ikke kan godtgjøres, vil beløpet fastsettes skjønnsmessig.⁴³

I forholdet mellom inndragning og skatt vil det unndratte skattebeløp representere «utbyttet» i den straffbare handlingen. Annet utbytte den tiltalte kan ha hatt i forbindelse med skatteunndragelse vil også være utbytte som kan inndras. Dette kan være vederlag for å hjelpe andre med skatteunndragelser. Dersom vilkårene er oppfylt er det anledning til å foreta inndragning av den unndratte skatten. Det er videre hjemmel i skattelovgivningen til å kreve inn skatt som er unndratt. Spørsmålet om inndragning blir da viktigst der tiltalte har hatt annet utbytte i for-

⁴¹ Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) s. 455

⁴² Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) s. 461

⁴³ Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) s. 461

bindelse med skatteunndragelsen. Jeg vil komme nærmere tilbake til et slikt tilfelle i kapittel 6.

4.5 Straffutmålingsutsettelse og straffutmålingsfracfall

Straffeloven § 60 regulerer adgangen til å avsi en dom der siktede er skyldig, men der utmålingen av straffen utsettes i en prøvetid, såkalt straffutmålingsutsettelse. Retten unnlater å utmåle straff i en angitt prøvetid. Straffeloven § 61 regulerer adgangen til å frafalle utmålingen av straffen, såkalt straffutmålingsfracfall. Straffutmålingsfracfall skiller seg fra straffutmålingsutsettelse ved at adgangen til å utmåle straff på et senere tidspunkt faller helt bort. Saken regnes som endelig avgjort. Dette regnes for å være en svært snever unntaksregel. Jeg vil komme tilbake til hvordan Høyesterett har anvendt straffutmålingsutsettelse ved skattesvik i kapittel 6.

5 Om straffutmåling og straffutmålingsprinsipper

Vi har en lang tradisjon i Norge for at Høyesterett har hatt en helt sentral og avgjørende rolle ved straffutmålingen. Ettersom det i loven er fastsatt vide strafferammer, blir utviklingen av straffutmålingsprinsippene helt sentral for straffutmålingen. I våre naboland har prinsippene for straffutmålingen i de senere år i større grad blitt kodifisert gjennom lov.⁴⁴ I Norge har vi beholdt adgangen for domstolen til å utvise et skjønn, der den legger vekt på det den anser for å være relevant med de rammene som oppstilles i loven og tidligere Høyesterettspraksis. Tidligere rettspraksis er relevant ettersom det i forarbeidene til den nye straffeloven er uttalt:

*«Tradisjonelt har Høyesterett spilt en viktig rolle ved fastsettingen av straffenivået, for hvilke momenter som er relevante ved straffutmålingen og ved avgjørelsen av hvilken vekt momentene skal ha. Departementets forslag medfører ingen endring i rollen Høyesterett har når det gjelder gradvis å utvikle og normere norsk straffutmålingspraksis».*⁴⁵

Reglene for reaksjonsfastsettelsen er i straffeloven kapittel 14. Momentene som skal tillegges vekt i skjerpende retning for straffutmålingen er i strl. § 77. De som skal tillegges vekt i formildende retning for straffutmålingen er i strl. § 78. De opplistede momentene i § 77 og § 78 skal etter ordlyden tillegges vekt. Dette er også presisert i forarbeidene.⁴⁶ Likevel er de noe generelt utformet, og dersom man «er utenfor normalområdet, kan det være riktig å se helt bort fra de lovfestede straffutmålingsmomentene».⁴⁷ Det er i de to paragrafene ikke foretatt en uttømmende opprømsing av momenter som kan være av betydning for utmålingen. Andre momenter vil også kunne tillegges vekt. De lovfestede momentene skal heller ikke ha forrang foran de ulovfestede. I forarbeidene er det også nevnt at det ved noen anledninger kan være valgt formuleringer som avviker fra gjeldende praksis og domstolens beskrivelser ved utmåling, men at det ved overgang til ny lov ikke har vært et formål å endre straffutmålingspraksis selv om enkelte formuleringen kan avvike.⁴⁸

De generelle lovfestede momentene er ikke alltid like anvendelige for skattesviksakene. Enkelte av dem er mer rettet mot andre straffebud som for eksempel vold og sedelighetsforbrytelser, og vil derfor ikke alltid være spesielt relevante. Skattesvik begås for eksempel sjelden i form av metoder som er særlig farlige, som setter menneskers liv i fare eller rammer forsvarsløse personer, jfr. strl. § 77 a), b) og h). Skattesvik som foregår som en del av en planlagt og

⁴⁴ Andenæs (2016) s. 477

⁴⁵ Ot.prp. nr. 8. (2007-2008), s. 269

⁴⁶ Ot.prp. nr. 8 (2007-2008) s. 269

⁴⁷ Ot.prp. nr. 8 (2007-2008) s. 269

⁴⁸ Ot.prp. nr. 8 (2007-2008) s. 269

organisert virksomhet, er begått av flere i fellesskap, og blir utført av noen som er i et tillitsforhold jfr. strl. § e), f), j) er momenter som passer bedre. I rettspraksis er disse blitt vektlagt i skjerpene retning for straffen. Dette kommer jeg tilbake til i kapittel 6.

Av de formildende omstendighetene er det lang liggetid, tilståelse, alvorlig sykdom eller at tiltalte blir hardt rammet av straffen jfr. strl. § 78 e), f), g) som er de mest relevante momentene. Som jeg vil gå nærmere inn på senere har c) foranledningen av skadelidtes forhold for handlingen, og d) psykiske lidelser jfr. strl. § 78, samt personlig økonomisk situasjon, familieforhold, høy alder og andre personlige forhold ved tiltalte fått mindre vekt i formildende retning for straffen. Det er etablert en relativt høy terskel for hva som anses som unnskyldelig og formildende i denne sammenheng. I tillegg vektlegges det at det som hovedregel må reageres med ubetinget fengsel.

5.1 Om dommerskjønnet ved straffutmåling

Dommerskjønnet i straffesaker er et dommerskjønn av rettslig karakter, i dobbelt betydning.⁴⁹ Det er den rettslige argumentasjonen som styrer domstolens valg av løsning, og valget kan overprøves ved anke. Med henblikk til uttalelsene i forarbeidene om Høyesteretts rolle som det ble vist til i innledningen av oppgaven, kan det argumenteres for at domstolen har fått mandat av Stortinget til å drive en rettsutvikling i saker som skal løses skjønnsmessig. Ulempen ved vide strafferammer og bredt dommerskjønn kan være en svakere forutberegnelighet for borgeren. Fordelen er at enhver får den straffen som passer for sin sak. En enhetlig praksis fra domstolens side i like saker kan veie opp for en eventuell svakere forutberegnelighet.

Et argument for at det fortsatt bør ligge til domstolen å utmåle straffen skjønnsmessig, i motsetning til strengt fastsatte normalstraffenivåer og minstestraffer, er at det bare er domstolen som *«er i posisjon til å mene noe presist om særegenhetene ved de enkeltsakene de presenteres for»*.⁵⁰

Spenningsforholdet mellom lovgiver og Høyesterett for straffutmålingsfeltet kan illustreres ved at stortingsrepresentantene eller andre folkevalgte partirepresentanter tidvis kan gå hardt ut mot straffutmålingen foretatt av domstolene. Kritikken begrunnes gjerne med at utmålingen strider mot den alminnelige borgers rettsfølelse. Slike uttalelser binder ikke domstolen på no-

⁴⁹ Backer (2015) s. 102

⁵⁰ Busch (2015) s. 8

en måte, og det gjelder et absolutt forbud mot lovers tilbakevirkende kraft.⁵¹ Dersom lovgiver ønsker å påvirke domstolens utmålingspraksis hever lovgiver strafferammen og det uttrykkes et ønske om et skjerpet straffenivå i forarbeidene. Dersom dette ikke følges godt nok opp av Høyesterett, kan lovgiver heve minstestrafen for lovbruddet. Dette har vært mest aktuelt for vold og sedelighetsforbrytelser.⁵²

Jeg vil gi en kommentar om dommerskjønnet i skattesviksaker avslutningsvis i kapittel 7.

5.2 Hensyn som begrunner straffen og straffutmålingen

Eskeland hevder at det ikke er mulig å ramse opp alle hensyn som kan være relevante og som begrunner straffen og straffutmålingen.⁵³ Jeg har valgt å redegjøre kort for preventive hensyn, forholdsmessighetshensyn og likhetshensyn ettersom disse er sentrale for skattesvik.

5.2.1 Allmennpreventive og individualpreventive hensyn

Preventive hensyn begrunner tiltakene samfunnet iverksetter som skal forhindre at det begås kriminalitet. Når straffen begrunnes i allmennpreventive hensyn er dette fordi det skal hindres at befolkningen begår kriminelle handlinger. Når straffen er begrunnet i individualpreventive hensyn er det for å forhindre at enkeltpersonen under tiltale begår nye kriminelle handlinger.⁵⁴ De allmennpreventive og individualpreventive hensynene kan trekke i ulik retning. Det som virker mest preventivt for allmennheten virker ikke nødvendigvis mest preventivt for enkeltindividet og omvendt.

Eskeland har understreket at det er adgang til å legge vekt på allmennpreventive hensyn og individualpreventive hensyn da dette er hovedbegrunnelsen for å ilegge straff. En måte å forstå disse to hensynene på er at straff skal virke avskrekkende.⁵⁵ Det er ikke tvilsomt at straff virker avskrekkende og på denne måten påvirker andre enn den dømte, og har en allmennpreventiv effekt. På en annen side vet vi lite om hvor avskrekkende straffen faktisk virker på forskjellige grupper i samfunnet og for forskjellige lovbrudd.⁵⁶

Allmennpreventive hensyn er et særlig vektlagt hensyn i straffutmålingen ved skattesvik.

⁵¹ GrL. § 97 jfr. Rt. 2009 s. 1412 avsnitt 38

⁵² Andenæs (2016) s. 482 og 483

⁵³ Eskeland (206) s. 425

⁵⁴ Elden, i Store norske leksikon, Preventive hensyn

⁵⁵ Kinander (2013) s. 156

⁵⁶ Andenæs (2016) s. 85

5.2.2 Forholdsmessighetshensyn.

Forholdsmessighetsprinsippet bygger på at straffenivået skal passe handlingens straffverdighet, og det kan sette grenser for hvilken vekt som skal legges på de preventive hensyn som er nevnt over. Høyesterett viser ikke ofte direkte til forholdsmessighetshensyn når de utmåler straff. Det brukes som en rettesnor når det skal bestemmes om en straff er tilstrekkelig. Forholdsmessighetsprinsippet er også relevant når de skjerpene og formildende omstendighetene vurderes, eller når disse ikke finnes.⁵⁷ Forholdsmessighetshensyn er også et relevant hensyn som tas i betraktning når retten vurderer om den normalt utmålte straffen vil ramme tiltalte svært hardt.

5.2.3 Likhets hensyn

Likhetsprinsippet er at like tilfeller skal bedømmes likt.⁵⁸ Likhetsprinsippet innebærer også at samme grad av straffverdighet skal bedømmes likt. Det er gjeldende praksis i Norge som er relevant. Gjennom vide strafferammer forsøker man å ivareta likhetsprinsippet. Domstolen kan således bedømme straffverdigheten til ulike handlinger opp mot hverandre. Likhets hensynet kan også være et vanskelig hensyn å ivareta fordi det for det er en skjønnsmessig avgjørelse å finne ut hva som er like saker. Høyesterett skal ikke endre utmålt straff «*med mindre den finner det er et åpenbart misforhold mellom den straffbare handling og straffen*» jfr. straffeprosessloven § 344. Regelen sikter ikke bare til å ivareta hensynet til korrekt straff forøvrig, men også til å ivareta likhetsprinsippet.⁵⁹ I nyere praksis er regelen anvendt av Høyesterett når en anke over straffutmålingen blir nektet fremmet.⁶⁰

6 Straffutmålingen for skattesvik

I mye av rettspraksisen som foreligger for skattesvik er det ofte begått flere lovbrudd i tillegg til skattesviket. Det foreligger vanligvis også overtredelser av bokføringsloven, regnskapslovgivningen, bedrageri, økonomisk utroskap, arbeidskriminalitet eller annen økonomisk kriminalitet. Enkelte ganger angir domstolen straff for de enkelte straffbare handlinger og utmåler en samlet straff til slutt. Andre ganger utmåles det en felles straff uten at det konkret nevnes hvor mye straff det er gitt for hvert enkelte lovbrudd. I de sistnevnte tilfellene er det vanskeligere å bestemme hvor streng straff det er for skattesviket selvstendig. Den øvre strafferammen

⁵⁷ Eskeland (2016) s. 428

⁵⁸ Eskeland (2016) s. 60

⁵⁹ Eskeland (2016) s. 61

⁶⁰ Haug, Norsk lovkommentar til straffeprosessloven, note 2564

heves i konkurrenstilfellene.⁶¹ Straffen som utmåles skal også være strengere enn hvis det ikke hadde vært konkurrens jfr. strl. § 79 bokstav a. Det utmåles ofte strafferabatt i sakene på grunn av tilståelse eller lang liggetid eller andre formildende omstendigheter. På denne måten blir straffen mildere enn den ville vært dersom de enkelte straffbare forholdene ble lagt sammen uten strafferabatten. Ettersom tilståelse og lang liggetid er formildende omstendigheter som i de senere årene har gitt standardiserte fradrag i straffen, er det mulig å angi et straffeni-
vå for lignende saker.

Når retten nevner momentene som trekker i skjerpende og formildende retning for straffutmålingen, slås det (med unntak av lang liggetid og tilståelse) sjelden konkret fast i avgjørelsen hvor mye det påvirker straffen i form av forlengingen eller forkorting av antall dager av fengselsstraff. Hadde retten vært tydeligere på dette hadde det i mange tilfeller vært enklere å forstå hvor stor vekt det skjerpende eller formildende momentet har fått for resultatet. Det kan altså være vanskelig å trekke ut akkurat hvor mye momentet trekker i skjerpende eller formildende retning når dette ikke er nevnt eksplisitt. I dette kapitlet gis det ikke en oversikt hvor mye de enkelte momentene gir fradrag eller skjerper straffen dersom retten ikke er tydelig på det. Det er vel så viktig å nevne at momentet har hatt den virkningen retten har bestemt at det skal ha.

I denne delen av oppgaven vil jeg først gå igjennom rettspraksis fra rundt 90-tallet. Deretter vil jeg gå igjennom rettspraksis fra rundt år 2010 og frem til i dag. Etter det vil jeg gjøre rede for straffutmålingsutsettelse, utmåling av fengselsstraffen, deretter utmåling av boten, før jeg går igjennom de skjerpende og formildende omstendighetene, og hvordan disse får vekt ved utmålingen. Til slutt vil jeg i avslutningen komme med en oppsummering.

6.1 Rettspraksis fra sent 80-tallet og 90-tallet

På sent 80-tallet og på 90-nittitallet ble det foretatt mange avgjørelser på skattesviksområdet i Høyesterett som har satt standarder for straffutmålingen. Disse dommene har lagt terskelen for straffnivået i rettspraksis som foreligger i nyere tid, ettersom man ser at straffnivået holder seg forholdsvis likt. Høyesterett viser ikke alltid til dommene fra 90-tallet i de nyere dommene fra 2010 og frem til i dag. Jeg vil under vise til et utvalg avgjørelser som illustrerer straffnivået, samt skjerpende og formildende omstendigheter på 1990-tallet. I dette underkapitlet er avgjørelsene presentert i rekkefølgen lavest til høyest utmålt fengselsstraff. Denne måten å fremstille praksis på, illustrerer hvordan straffen skjerpes med tanke på unndratt beløp og utmålt fengselsstraff. Praksisen viser at det legges stor vekt på allmennpreventive hen-

⁶¹ Eskeland (2016) s. 438

syn. Det gis videre ubetinget fengselsstraff som økes gradvis jo alvorligere tilfellet er: det vil si jo høyere beløp, dersom handlingene er begått over flere år eller dersom det er begått flere straffbare handlinger sammen med eller i tillegg til skattesviket.

I Rt. 1994 s. 1416 ble to tidligere ustraffede menn på 31 år dømt til 18 dagers ubetinget fengsel for overtredelser av bestemmelser i ligningsloven og skattebetalingsloven. De to mennene hadde holdt omsetning utenfor regnskapet, deretter delt pengene etter eierandel. Disse utbetalingene var skattepliktige, og ikke oppgitt til beskatning. Det var 100 000 kr som var holdt utenfor regnskapet, og som ble fordelt etter aksjeposter. De to mottok 17500 kr og 25 000 kr hver. Høyesterett uttalte at overtredelsen av ligningsloven § 12-1 representerer et alvorlig forhold. De hadde videre utbetalt lønn til to ansatte i to omganger, uten å rapportere dette inn, innbetale skattetrekk eller betale arbeidsgiveravgift. Beløpet var på 80 000 kr først og deretter 40 000 kr. Det trakk i skjerpene retning at de hadde bidratt til at de ansatte ikke hadde fått opparbeidet seg rettigheter til trygde- og pensjonsytelser.

I Rt. 1996 s. 940 ble to tidligere ustraffede menn på 51 og 58 år dømt til 18 dagers ubetinget fengsel for overtredelser av ligningsloven § 12-1 og § 12-3 første ledd. Skattebeløpene som ikke var betalt var beregnet til å være 46 000 kr og 32 000 kroner. Høyesterett uttalte på s. 942 at: *«Jeg er enig med lagmannsretten i at det gjelder alvorlige forhold både fordi det dreier seg om ikke ubetydelige beløp og på grunn av den måten de domfelte har gått frem på for å oppnå skattemessige fordeler de ikke var berettiget til.»* Allmennpreventive hensyn tilsa at det måtte reageres med ubetinget fengsel. De to tiltalte var siviløkonomer og hadde ledende stillinger i næringslivet, og anførte at det voldsomme medietrykket i saken måtte ses på som en formildende omstendighet ved straffeutmålingen. Høyesterett la ikke til grunn at de anførte omstendigheter virket formildende inn på straffutmålingen.

I Rt. 1992 s. 1602 ble to tidligere ustraffede menn på 47 år dømt til 24 og 21 dager ubetinget fengsel og 20 000 kr i bot for å i flere år å unnlatt å oppføre banksertifikater til beskatning. For A utgjorde ikke oppgitt inntekt 165 000 kr, og formue 400 000 for to av årene og 642 000 kr og 900 000 kr for to av årene. For B utgjorde ikke oppgitt inntekt 106 000 kr, og formue 300 000 kr for to av årene og 357 000 kr og 500 000 kr for to av årene. De tiltalte anførte at straffen burde vært gjort betinget og at systemet med banksertifikater var lagt til rette for å unndra skatt. Det tok to år før dom forelå i forhørsretten, og de tiltalte anførte at dette måtte tas hensyn til ved straffeutmålingen. Høyesterett uttalte på s. 1602 at:

«Ved forsettlig skatteunndragelser av dette omfang finner jeg at det normalt må gis ubetinget fengselsstraff. De forhold de domfelte har påberopt, kan ikke gi grunnlag for å fravike dette utgangspunktet. Riktignok burde sakene vært pådømt tidligere. Men situasjonen var at det i 1990 ble oppdaget en rekke tilfeller hvor formue og inntekt knyttet til banksertifikater var

unndratt beskatning, og påtalemyndigheten kan ha hatt behov for å se en del av disse sakene i sammenheng. Jeg kan ikke se at tidsforløpet her gir grunnlag for å gjøre fengselsstraffen betinget.»

I Rt. 1988 s. 1076 ble en tidligere bøtelagt mann dømt for 45 dager ubetinget fengsel for overtrødelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1 og nr. 2 jfr. nr. 1. Han hadde forsettlig gjennom å bruke fiktive kontoer, unnløtelser av opplysninger og uriktige opplyste beløper ikke oppgitt inntekter på 165 403 kr og formue på 1 459 711 kr til beskatning. I tillegg hadde han grovt uaktsomt gitt ufullstendige opplysninger som hadde den følge at inntekt på 69 689 kr og formue på 586 936 kr ikke ble skattlagt. Tiltalte hadde i kraft av sin stilling som administrerende direktør utnyttet sin posisjon for å opprette kontoer med fiktive navn for å unndra postene fra beskatning. Høyesterett kalte dette graverende brudd på ligningsloven.

I en dom med en kort begrunnelse, Rt. 1994 s. 1147, ble en tidligere ustraffet kvinne idømt 90 dager ubetinget fengsel. Tiltalte hadde ikke oppgitt banksertifikater og renter på disse til beskatning over tre år. Dette tilsvarte inntektspost på 740 000 kr og formue på 7 550 000 kr. Tiltalte her anførte også medietrykk samt helsetilstand som en formildende omstendighet, men dette ble avvist av Høyesterett.

I en annen dom med kort begrunnelse, Rt. 1994 s. 897 ble en tidligere ustraffet mann idømt 90 dagers ubetinget fengsel for overtredelser av regnskapsforpliktelser samt å ha unnløtt å innberette avgiftspliktig omsetning på 470 000 kr og inntekt på til sammen 470 000 kr til beskatning. Unndratt skattebeløp var på 244 000 kr og det forelå ingen formildende omstendigheter.

I Rt. 1988 s. 15 ble en 50 år gammel tidligere ustraffet mann idømt åtte måneders fengsel, der 90 dager av straffen ble gjort ubetinget for å ha unnløtt å oppgi egne inntekter på 330 000 kr og ansattes inntekter på 915 000 kr. Påtalemyndigheten hadde anket over straffutmålingen. Herredsretten hadde gjort 45 dager av den åtte måneder lange fengselsstraffen ubetinget, og Høyesterett så behovet for å skjerpe straffen. I skjerpende retning fant Høyesterett det at overtredelsen gjaldt betydelige beløp og at unndragelsen hadde skjedd systematisk over lengre tid. I formildende retning hadde tiltalte vist vilje til å gjøre opp for seg samt hjelpe til med det økonomiske oppgjøret da forholdene ble avdekket.

I Rt. 1994 s. 910 ble en 41 år gammel tidligere bøtelagt mann idømt ett år og ni måneder ubetinget fengsel for overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1, merverdiavgiftsloven § 72, jfr. § 29, og straffeloven 1902 §§ 270 og 271. Mannen ble i tillegg fradømt retten til å drive selvstendig næringsvirksomhet fem år frem i tid. Samlet beløp for unndratt skatt var ca. 2 000 000 kr og unndratt merverdiavgift var ca. 275 000 kr. Skatteunndragelsene var systematisk gjen-

nomført. Mannen hadde skjult sine verdier i ihendehaverobligasjoner som han senere innløste og kjøpte banksertifikater for. Banksertifikatene innløste han ved å signere under falskt navn, og kontantene ble oppbevart frem til forholdet ble avdekket. Høyesterett uttalte at fengselsstraffen skulle nedsettes og begrunnet det på følgende måte på s. 911:

«Når jeg likevel finner at fengselsstraffen bør nedsettes noe, er det fordi den samlede reaksjon i anledning av de straffbare forhold rammer domfelte meget hardt. Han er ilagt tilleggsavgift og tilleggsavgift med tilsammen i overkant av kr. 1,5 millioner, og vil som følge av dette være ute av stand til å dekke sine forpliktelser selv om han realiserer alle aktiva av betydning, herunder boligen. Videre blir han, i motsetning til domfelte i saken i Rt. 1993 side 310, idømt et omfattende rettighetstap.»

I Rt. 1993 s. 310 ble en tidligere ustraffet mann idømt ett år og ni måneder ubetinget fengsel. Han hadde også unnlatt å føre opp banksertifikater til beskatning samt dokumentfalsk jfr. straffeloven av 1902 § 182 1. ledd 1. straffalternativ. Mannen hadde oppgitt falske navn da han hadde kjøpt banksertifikatene. Den unndratte skatten på inntekt og formue beløp seg til 1 500 000 kr. Om forholdets grovhet og strafferammen uttalte Høyesterett følgende på s. 311:

«Da begge straffebestemmelser som domfelte er funnet skyldig etter, har en strafferamme på 2 års fengsel, er den samlede, øvre strafferamme 3 år, jf. straffelovens § 62 første ledd. Ved lov av 21. desember 1990 nr. 65 ble det tilføyet en ny § 12-4 i ligningsloven med en strafferamme på 6 års fengsel ved særlig grove overtredelser. Denne bestemmelse, som trådte i kraft fra 1. januar 1991, er etter uttrykkelig uttalelse i byrettens premisser ikke gitt anvendelse i den foreliggende sak. Hensett til det betydelige beløp og fremgangsmåten, finner jeg ikke at det foreligger noe åpenbart misforhold ved straffastsettelsen.»

Fra de ovennevnte dommene kan det oppsummeres at det ikke er de store beløpene i unndratt skatt som førte til en ubetinget fengselsstraff. Eksempelvis i Rt. 1996 s. 940, der et unndratt skattebeløp på 32 000 kr førte til en ubetinget fengselsstraff på 18 dager. At det må reageres med ubetinget fengselsstraff er som hovedregel begrunnet i allmennpreventive hensyn i avgjørelsene. De gir veiledning for hvor lang fengselsstraff som utmåles med tanke på forholdets alvorlighetsgrad. Fengselsstraffen ble utmålt til å være ett år og oppover så fort det forelå svært høye beløp, flere straffbare forhold, samt andre skjerpene omstendighetene ved blant at det hadde skjedd flere former for skattesvik og/eller at den tiltalte har bedrevet «skjuling og tildekking» av forholdene. Høyesterett skjerpet straffen betydelig med en gang beløpene i unndratt skatt gikk fra å være under hundre tusen til over flere hundre tusen. De formildende omstendighetene anført fra tiltalte i disse dommene ble ikke vektlagt i særlig grad av retten når den utmålte straffen, med unntak for de tilfellene der straffen ville rammet tiltalte svært hardt.

6.2 Utvalgt nyere rettspraksis

Fra år 2000 til år 2010 behandlet Høyesterett mange avgjørelser som gjaldt tilleggsskatt og dobbeltstraff, som det er avgrenset mot i denne oppgaven. Det nevnes derfor ikke så mange avgjørelser fra denne perioden. I nyere praksis fra Høyesterett om skattesvik har det åpenbart vært et behov for å ta opp saker om straffutmålingen, særlig for å få avklart straffenivået i de grovere tilfellene. Det har også vært viktig med en avklaring angående hvor stort fradrag i straffen det gis for lang liggetid som følge av saksbehandling og etterforskning hos myndighetene. Videre har det vært behov for en avklaring angående hvor stor vekt en rekke andre skjerpende og formildende momentene får ved straffutmålingen. Jeg vil presentere et utvalg grove tilfeller av skattesvik i denne delen, og presentere avgjørelsene fra de nyeste til de eldste.

I HR-2017-823-A og HR-2017-822-A hadde tiltalte på en periode over tre år utstedt fiktive fakturaer til 78 næringsdrivende i bygg- og anleggsbransjen. De næringsdrivende hadde betalt inn over 45 millioner kr til kontoer tiltalte disponerte over. Han eller en medhjelper tok pengene ut i kontanter og overleverte kontantene til firmaene som hadde betalt inn pengene. Tiltalen gjaldt grov hvitvasking og medvirkning til grovt skattesvik. Tiltalte ble idømt inndragning på 1 million kr som representerte hans vederlag for hvitvaskingen, men bestred at resten av utbyttet og unndratt skattebeløp ikke kunne inndras da han ikke disponerte over dette lenger. Høyesterett var enige i at tiltalte ikke lenger disponerte over skattebeløpene han hadde medvirket til å unndra. Bærende for straffutmålingen var hovedlovbruddet; hvitvaskingen, og medvirkningen til det grove skattesviket fikk mindre betydning. Isolert sett ville medvirkningen til det grove skattesviket ført til en betydelig ubetinget fengselsstraff. Det trakk i skjerpende retning for utmålingen at han forsettlig utferdiget fakturaene for å medvirke til de grove skattesvikene. Det trakk også i skjerpende retning at han fikk en medhjelper til å begå straffbare handlinger i form av å ta pengene ut i kontanter. Saken hadde total inaktiv periode på et år og seks måneder, og for dette fikk han fradrag i straffen på ett år. Det trakk i formildende retning at han ga en uforbeholden tilståelse. Tilståelsen hadde ikke avgjørende betydning for oppklaring av saken, men den forenklet prosessen og bidro til å avklare flere personers rolle i sakskomplekset. Straffen ble 3 år og ni måneder fengsel.

HR-2017-00553-A gjaldt en mann som hadde unndratt ca. 1 million kr i skatt over en periode på tre år. Tiltalen gjaldt grov uaktsomt grovt skattesvik og uaktsomt brudd på bokføringsloven. Høyesterett tok utgangspunkt i rettspraksis som gjaldt forsettlig skattesvik, fordi det ikke forelå høyesterettspraksis av betydning for grovt uaktsomt skattesvik. Skyldgraden måtte ha vekt ved vurderingen av straffverdigheten selv om selvangivelsesprinsippet tilsa at grovt uaktsomme tilfeller også skal straffes strengt. De skjerpende momentene var at det unndratte skattebeløpet var på nærmere 1 000 000 kr, og at det også forelå bokføringsovertredelse.

Høyesterett vurderte passende straff til å være seks til sju måneder fengsel. Tiltalte kom ikke med en uforbeholden tilståelse, og han erkjente først forholdene når det straffbare forholdet var oppdaget. Han sørget for innlevere regnskap og oppgaver etter bokettersynet, og dermed bidro han et stykke på vei med oppklaringen av saken. Han fikk fradrag på en måned på grunn av helseforhold. Saken hadde en total inaktivitet i etterforskningen på 3 år. Inaktiviteten førte til at Høyesterett utmålte en betinget fengselsstraff på 120 dager, og en bot på 90 000 kr.

I Rt. 2009 s. 14 hadde en drosjeeier unnlatt å føre regnskap for sin taxi-virksomhet i flere år, samtidig som han oppga for lave inntekter for sine sjåførere. Det var snakk om millionbeløp, og både tiltalte og sjåførene hans ble ilagt streng tilleggs�skatt fra ligningsmyndighetene. Tiltalte fikk ett års fengsel, der seks måneder ble gjort betinget. Tiltaltes anstrengelser for å gjøre opp for seg, samt sørge for å ha en regnskapsfører og sette seg inn i gjeldende lover og regler, gjorde til at Høyesterett ikke fant det nødvendig å ilegge rettighetstap i form av å nekte tiltalte å drive næringsvirksomhet.

Den strengeste straffen etter min observasjon fra rettspraksis om skattesvik, er straffen på ubetinget fengsel i 8 år i Rt. 2008 s. 468. Saken gjaldt medvirkning til unndragelse av 90 millioner kr i skatt på en periode over fem år. Høyesterett fant ikke veiledning i annen skattesvikspraksis, og så hen til Finance Credit, Rt. 2007 s. 1677, en avgjørelse om bedragerier av mer enn en milliard kr, der maks straff på ni år ble ansett for å være «nådd flere ganger». Saken var ellers lite sammenlignbar, så veiledningen forøvrig ble begrenset. Høyesterett la videre vekt på i skjerpene retning at handlingene var preget av å være systematiske, omfattende og organiserte som en del av en langvarig virksomhet. Tiltalte hadde tilbudt klientene sine systematisert veiledning til å unndra skatt, i tillegg til at han hadde arbeidet som autorisert regnskapsfører, og var tidligere ansatt i ligningsmyndighetene. Han gjorde det svært vanskelig å oppdage forholdet og ødela store mengder regnskapsmateriale. I tillegg forsøkte han å påvirke vitner til å legge skylden på en annen enn han selv. Han ble idømt inndragning av 660 000 kr for utbytte han hadde hatt i forbindelse med de straffbare handlingene. Det forelå ingen formildende omstendigheter og tiltalte ble i tillegg til fengselsstraffen på åtte år idømt rettighetstap i form av at han ikke kunne drive næringsvirksomhet igjen.

I den nyere rettspraksis som er forelagt her ser man at det er videreført at det er skjerpene for straffen at det foreligger flere overtredelser. Dette er både i tråd med gjeldende rett og tidligere praksis. En total inaktivitet på tre år fra myndighetenes side i det grovt uaktsomme tilfellet resulterte i en 120 dagers betinget fengselsstraff, der utgangspunktet ellers ville vært en streng ubetinget dom. I saken der tiltalte var blitt ilagt en høy tilleggs�skatt og viste vilje til å gjøre opp for seg, ble seks måneder av den ettårige fengselsstraffen betinget og tiltalte ble ikke idømt rettighetstap. Samlet sett illustrerer disse sakene godt hvordan dommerskjønnet fungerer i praksis. I den siste saken ville for eksempel tiltalte mest sannsynlig måtte tåle å bli idømt

en strengere fengselsstraff og rettighetstap, dersom han ikke var blitt ilagt den høye tilleggs-skatten og ikke hadde vist en stor vilje til å gjøre opp for seg.

6.3 Særskilt om straffutmålingsutsettelse

Høyesterett har behandlet en sak som gjaldt forholdet mellom frivillig retting og straffutmålingsutsettelse. Det var et behov for en avklaring om hvilken reaksjon som skulle gis der skattyter hadde søkt om og fylte vilkårene for frivillig retting, men samtidig hadde unndratt skatt.

I Rt. 2012 s. 1288 der en mann hadde unndratt 728 000 kr i egen skatt og medvirket til å unndra 1 000 000 kr av en annens skatt ble det reagert med straffutmålingsutsettelse. Normalt ville en slik overtredelse gitt en ubetinget fengselsstraff. Tiltalte hadde søkt om frivillig retting, jfr. ligningsloven § 10-4 nr. 3 slik den var frem til 2010, og hadde oppfylt vilkårene for skatteamnesti. Påtalemyndighetens påstand var at frivillig retting ikke stengte for muligheten for å ilegge straff. Høyesterett bemerket at ordningen med frivillig retting og skatteamnesti ikke var til hinder for forfølgning fra påtalemyndighetens side fordi det ikke fantes noe som stengte for det i bestemmelsene om frivillig retting.

«Samfunnet anses tjent med at skjult inntekt og formue oppgis til beskatning, og reglene om amnesti er ment å bidra til dette. Formålet oppnås best dersom skattytere kan be om frivillig retting uten å frykte straffeforfølgning. Riktignok er risikoen for etterforskning og straff redusert allerede ved at ligningsmyndighetene ikke inngir anmeldelse. Det er likevel fare for at amnestiordningen ville mistet mye av sin effektivitet dersom søknad om frivillig retting ikke skulle ha noen betydning for straffeforfølgning i saker der påtalemyndigheten setter i gang etterforskning på eget initiativ. Hensynet bak ordningen tilsier på denne bakgrunn at skatteamnestiet tillegges vesentlig betydning ved straffutmålingen.» (Avsnitt 38)

Høyesterett fant videre grunn til å legge vekt på hvordan skattemyndighetene hadde presentert ordningen i mediene. Ettersom myndighetene hadde skapt et bilde av at frivillig retting innebar at skattyter ikke ville bli anmeldt, pekte Høyesterett på at dette også innebar at skattyter også hadde fått et inntrykk av at ordningen også innebar at man ikke ville bli straffeforfulgt heller. I media hadde ansatte i skatteetaten gitt uttrykk for at det var lurt å melde seg slik at man unngikk både straff og tilleggs-skatt. Høyesterett uttalte at skattytere hadde fått berettigede forventninger om at straff ikke ville bli idømt dersom man benyttet seg av ordningen, og at dette hensynet måtte veie tungt.

«Som jeg allerede har nevnt, må det legges til grunn at ingen andre har blitt straffet etter å ha søkt om og kvalifisert for frivillig retting siden skatteamnestiordningen ble innført i 1950.

Forsvarer har på den bakgrunn anført at A ut fra likebehandlingshensyn ikke bør straffes for de unndragelser som omfattes av amnestiet.» (Avsnitt 41).

«Det er gjennom mer enn 60 år etablert en praksis for at skattytere som ber om frivillig retting, ikke blir etterforsket og straffet. En så ensartet og langvarig praksis må ha skapt en forventning hos A om at han ikke ville bli behandlet annerledes enn andre i tilsvarende situasjon.» (Avsnitt 43).

Hensynet til likhet og likebehandling tilsa at det måtte reageres med straffutmålingsutsettelse. I tillegg til de tidligere nevnte forholdene hadde tiltalte medvirket til å unndra skatt for tre ytterligere personer av et samlet beløp på omtrent 425 000 kr. Dette forholdet var ikke omfattet av skatteamnestiordningen og straffutmålingsutsettelsen. Som i andre saker med lang saksbehandlingstid fikk også dette innvirkning for straffutmålingen. I likhet med lagmannsretten var Høyesterett enig i at det var straffeskjerpene at unndragelsen hadde skjedd på en skjult måte. For dette forholdet idømte Høyesterett en fengselsstraff på 120 dager, der 60 dager var betinget.

Det er senere rettet kritikk mot Rt. 2012 s. 1288 i juridisk teori fra ansatte i påtalemyndigheten.⁶² Det at Høyesterett avgjorde at det skulle reageres med straffutmålingsutsettelse kan forstås slik at det er ment at forholdet ikke er straffverdige og det tolkes dithen at lignende saker ikke vil forventes å bli straffeforfulgt. Videre pekes det på at momentene Høyesterett la vekt på ved ileggelse av denne reaksjonen er utypiske og spesielle, både med hensynet til at loven skal ha effektive amnestiregler, hensynet til skattytters forventning om straff basert på praksis, mediedekning samt hensynet til at like tilfeller skal behandles likt. Det påpekes at det tross alt er skattytere som har risikoen for egen forståelse av skattereglene, og at fraværet av at det ikke tidligere er dømt noen i slike saker ikke bør bety at andre har en berettiget forventning om å ikke bli straffeforfulgt og dømt. Forfatterne argumenterer for at likhetshensyn burde tilsi at det reageres med lik straff med grunnlag i praksis fra andre som er dømt, uten å ha søkt om frivillig retting riktignok. Høyesterett argumenterer for at likhetshensynet bør forstås som at det ikke skal reageres med hensyn til de som ikke hittil hadde blitt verken straffeforfulgt eller dømt, som allerede har fått amnesti av ligningsmyndighetene. De som forfatterne argumenterer på vegne av som ikke har vært omfattet av amnestiordningen, og som ikke hadde søkt om frivillig retting, kunne i teorien søkt om frivillig retting før de eventuelt hadde blitt oppdaget. Høyesterett og forfatterne har altså to ulike måter å forstå hensynet til likhet på. Videre argumenterer forfatterne for at når skattytere innrapporterer skattesvik til skattemyndighetene, er dette i praksis det samme som å innrapportere eget skattesvik til politiet og at dette ikke bør

⁶² Horn og Skjelbred (2013)

behandles ulikt, og at tilståelser normalt skal tas hensyn til i straffutmålingen med tilståelsesrabatt. Forfatterne peker på at straffeansvaret gjøres illusorisk ved at «målestokken for den strafferettslige behandlingen blir utfallet av en forvaltningsrettslig behandling»⁶³, og straffansvaret her er avkriminalisert ettersom lovgiver ikke har vært involvert i prosessen. På en annen side kan det argumenteres for at reaksjonen, straffutmålingsutsettelse og utmålingen er skjønnsmessig tillagt til Høyesterett å vurdere nettopp fra lovgivers side.

Det argumenteres godt for de ulike løsningene både i Høyesterett og i juridisk teori. Spørsmålet er om et hensyn som for øvrig ikke har vært løftet frem i diskusjonen, hensynet til den allmenne rettsfølelse er det som egentlig er begrunnelsen for at Høyesterett valgte den reaksjonsformen som den gjorde. Dersom Høyesterett hadde valgt å ilegge en annen straffereaksjon enn straffutmålingsutsettelse kunne det fra dette perspektivet blitt ansett som urimelig. Fra skattyter- eller borgerperspektivet ville det sannsynligvis påvirket tilliten til myndighetene dersom det ble ilagt fengsel eller bøter. Da ville det ikke vært noe poeng med en amnestiordning, den ville mistet sin formål og folk ville etter all sannsynlighet sluttet å benytte seg av den. Jeg er derfor enig med Høyesterett her.

6.4 Utmålingen av fengselsstraffen

Utgangspunktet har i rettspraksis vært at det gis en ubetinget fengselsstraff for skattesvik. I unntakene hvor det ikke er gitt ubetinget fengselsstraff har det foreligget særskilte grunner. For de grovere tilfellene skal fengselsstraffen som sagt være av en ikke ubetydelig størrelse. Det er ikke til å komme utenom at det unndratte beløpets størrelse innvirker på fengselsstraffens lengde. Det unndratte beløpet er så sentralt ved den straffbare handlingen at det hadde vært unaturlig dersom det ikke var et av de mest utslagsgivende momentene ved utmålingen av fengselsstraffens lengde.

6.4.1 De lavere beløpene

Rt. 1994 s. 1416 viste at inntekt som ikke var innrapportert for to personer på 17500 og 25 000 kroner ga 18 dager ubetinget fengselsstraff. Disse hadde heller ikke innrapportert lønn to ganger på 40 000 kr og 80 000 kr for to ansatte. I Rt. 1996 s. 940 kalte Høyesterett unndratt skatt på 46 000 kr og 32 000 kr for «betydelige beløp», og pekte på fremgangsmåten de to mennene hadde brukt for å unndra disse fra skatt. Dette ga også 18 dager ubetinget fengsel. Som nevnt tidligere i kapittelet om grovt skattesvik regnes betydelige beløp nå for å være

⁶³ Horn og Skjelbred (2013) s. 6

rundt 100 000 og oppover. Dermed må uttrykket betydelige beløp forstås som noe annet i dag enn hvordan det ble brukt av Høyesterett i 1996.

I Rt. 1992 s. 1602 kalte Høyesterett en ikke oppgitt inntekt rundt 100 000 kr og en formue som ikke var oppgitt over fire år rundt 500 000 kr for en «*forsettlig skatteunndragelse av dette omfang*» som normalt måtte gis ubetinget fengselsstraff. Det stod ikke konkret hvor mye skatt de tiltalte var skyldige i skatt, men de fikk 24 og 21 dagers ubetinget fengsel og bot på 20 000 kr.

Rettspraksis viser at unndratte beløper på under 100.000 kroner gir rundt 20 dager i ubetinget fengselsstraff.

6.4.2 De middels høye beløpene, mellom 100 000 kr og 1 000 000 kr

For et unndratt beløp på rundt 100 000 kr gis det en ubetinget fengselsstraff på omtrent 45 dager. En ikke oppgitt inntektspost på 740 000 kr og formue på 7 500 000 kr ga videre 90 dagers ubetinget fengsel. Der det ikke ble oppgitt egne inntekter på 330 000 kr og ansattes inntekter på 915 000 kr ga dette åtte måneders betinget fengsel, men 90 av dem ble gjort ubetinget. Et unndratt beløp på rundt 300 000 kr vil gi omtrent 90 dagers ubetinget fengsel. Unndratt skattebeløp som skulle vært innbetalt var på 244 000 kr ga 120 dagers ubetinget fengsel.

Dersom det er unndratt et skattebeløp på 100 000 kr gir dette fra rundt 45 dager i fengsel. Fra dette nivået og opp til et unndratt beløp på ca. 1 000 000 kr øker dagene opp til omtrent ett år i fengsel.

6.4.3 De høye beløpene, 1 000 000 kr og over

For et unndratt beløp på rundt 1 000 000 kr ved grovt uaktsomt grovt skattesvik har Høyesterett kommet med en generell uttalelse om at passende straff er seks til sju måneders ubetinget fengsel. I dette tilfellet forelå det også en bokføringsovertredelse. Man ser at dette er litt mindre enn det ville vært gitt for de forsettlige likeartede overtredelsene. Til sammenligning var det i Rt 2015 s. 1103 et forsettlig og grovt skattesvik av inntekt og formue på 4 500 000 kr. Her uttalte Høyesterett at et passende nivå var ett år ubetinget fengsel. I Rt. 1993 s. 310 ble det gitt ett år og ni måneder ubetinget fengsel, unndratt beløp som skulle vært betalt var på 1 500 000 kroner.

I Rt. 2011 s. 1509 uttalte Høyesterett at en unndratt skatt på 5 000 000 gir som hovedregel to år og en måned ubetinget fengsel.

For forsettlig overtredder der det er unndratt 1 000 000 kr og oppover gir dette omtrent fengsel i ett år og oppover.

6.5 Utmålingen av boten

Utgangspunktet i rettspraksis har vært at det utmåles en bot sammen med fengselsstraff i de grovere tilfellene av skattesvik, men det er ikke en automatikk at det nedlegges påstand om bot eller at retten tar en slik påstand til følge.

I Rt. 2004 s. 646 hadde politimesteren i Oslo gitt tiltalte en bot på 81 000 kr og dette med hensyn til at tiltalte ellers ville blitt ilagt en tilleggsskatt på 30%. Tingretten ila en bot på 15 000 kr. Høyesterett satte boten opp til 80 000 kr etter en direkte anke fordi det i en overgangsordning frem til lovgiver hadde fått på plass en varig ordning, ville være forsvarlig å omgjøre tilleggsskatten på 30% til en del av boten som ble ilagt ved forelegget. I Rt. 2005 s. 129 (dissens 3-2) viste Høyesterett i avsnitt 14 til at det denne løsningen ville føre til «*temmelig standardiserte bøter på et vesentlig høyere nivå enn tidligere*», og at det i Rt. 2004 s. 646 var vist til at dette var forenelig med strl. § 27 ettersom det i masseovertredelser er et visst behov for standardiserte løsninger. Dette var videre begrunnet i rettshåndhevelsesshensyn. I Rt. 2005 s. 129 var Høyesterett uenig i dette og uttalte i avsnitt 16 at:

«I motsetning til i saken i Rt-2004-645, har vi å gjøre med alvorlige overtredder av skatte- og avgiftslovgivningen, kombinert med totalt manglende regnskapsføring. Ved slik kriminalitet må det - som tidligere nevnt - som hovedregel reageres med ubetinget fengsel; etter omstendighetene også med rettighetstap og bot. Ved fastsettelsen av botens størrelse må imidlertid straffelovens § 27 komme inn med full tyngde. Jeg er ikke enig med påtalemyndigheten i at en antatt 50 prosent tilleggsskatt og -avgift skal inkorporeres som et sentralt element i bøtefastsettelsen - etter mønster av Rt-2004-645. Det ville etter min mening være lite forenlig med straffelovens § 27. Det er det straffbare forhold slik det fremtrer for Høyesterett, som må være avgjørende i forhold til § 27 - ikke hvordan det ville ha blitt bedømt av ligningsmyndighetene som ledd i en administrativ fastsettelse av forhøyet tilleggsskatt og -avgift. Da må det som tidligere nevnt tas hensyn til hvilke andre reaksjoner enn bot som idømmes. Dertil må det legges vekt på domfeltes aktuelle personlige økonomi.»

Mindretallet var enig med lagmannsretten og mente at den skulle bli stående på 150 000 kr, mens flertallet satte boten til 100 000 kr.

I M-saken, LB-2014-164969, var en skattyter som var ansatt ved den amerikanske ambassaden tiltalt for å ha unndratt skatt over flere år. Han forstod etter hvert at dette hadde vært skattepliktig inntekt, men anførte at han hadde vært i god tro før saken kom opp. Saken mot en

gruppe ansatte som ble oppdaget før hans tilfelle ble henlagt. At han skulle straffes, men ikke dem måtte derfor få vekt ved utmålingen. Lagmannsretten var enig i at saken var spesiell og at dette måtte få vekt ved utmålingen, og bestemte en ubetinget fengselsstraff på 75 dager og en bot på 50 000 kr. Ankeutvalget i Høyesterett, Rt. 2015 s. 536 i avsnitt 15 uttalte at:

«Den straff lagmannsretten har utmålt er i samsvar med de retningslinjer som følger av rettspraksis, og ankeutvalget finner det klart at anken ikke vil føre frem. Anken nektes derfor fremmet, idet det ikke kan ses å foreligge andre forhold som skulle tilsi at Høyesterett bør behandle anken.»

Ankeutvalget var videre enig med lagmannsretten i at de andre henlagte sakene ikke kunne få betydning for tiltalte med tanke på anførselen om forskjellsbehandling. Saken var for øvrig heller ikke sammenlignbar med saken om straffutmålingsutsettelse Rt. 2012 s. 1288. Det var heller ikke en saksbehandlingsfeil at lagmannsretten ikke drøftet om samfunnsstraff var en egnet reaksjonsform, da dette ikke ble ansett som en egnet reaksjonsform jfr. Rt. 2011 s. 1418. Matningsdal har presisert at uttalelser fra ankeutvalget i ankenektelser om hvorvidt straffen er passende som regel ikke har noen vekt, men at uttalelser om bestemte straffutmålingsmomenter har vekt som en ordinær ankeutvalgsavgjørelse, altså noe mindre enn en Høyesterettsavgjørelse.⁶⁴

I Rt. 2011 s. 1509 hadde en mann unndratt skatt på 5 000 000 kr, skattepliktig inntekt var på ca. 18 millioner kr. Fordi tiltalte hadde tilstått ble fengselsstraffen redusert noe. Høyesterett utmålte en fengselsstraff på to år og en måned og tiltalte fikk en bot på 750 000 kr. Dette tilsvarte 1/6 av for lite betalt skatt og avgift. Høyesterett uttalte at Rt. 2005 s. 129 ga en viss veiledning for saken og at det måtte reageres med en høy bot, og at tiltalte med sin bakgrunn og erfaring ville ha gode utsikter til å skaffe seg inntekt i fremtiden. Tiltaltes gjeld ble også hensyntatt ved utmålingen. Selv om det var noe usikkerhet med tanke på hans daværende eiendeler og formue, mente Høyesterett at han kunne bære en bot av denne størrelsen.

I HR-2017-00553-A viste Høyesterett til Rt. 2015 s. 1103 der det ble vist til at det skal legges vekt på tiltaltes økonomiske situasjon, men at det i skattesvikssaker har vært utviklet en standardisering av boten, der lovbyters økonomi tas mindre hensyn til. I HR-2017-00553-A var det unndratte skattebeløp på 1 000 000 kr, og tiltalte hadde også gjort seg skyldig i overtredelser av bokføringsloven. Høyesterett viste til Rt. 2015 s. 1103 i avsnitt 23 der tingretten hadde ilagt en bot som var i overkant av det tilleggsskatten ville vært dersom skatteetaten hadde ilagt tilleggsskatt på kr 500 000 kr. Dette var ikke samsvar med tidligere praksis der det

⁶⁴ Matningsdal (2014) s. 18

hadde blitt gitt bøter på størrelse med halvparten av hva tilleggs skatten ville vært. Derfor utmålte Høyesterett i Rt. 2015 s. 1103 en bot på 250 000 kr som var på samme nivå som i Rt. 2011 s. 1509. Høyesterett tok videre hensyn til i HR-2017-00553-A at satsen for tilleggs skatt er redusert fra 30 % i ligningsloven til 20 % i skatteforvaltningsloven ved utmålingen av botens størrelse. Utmålingen av boten skulle ta utgangspunkt i halvparten av denne satsen. Skyldgraden var som tidligere nevnt grov uaktsomhet. Høyesterett anvendte prinsippet om at den gunstigste loven skal anvendes til fordel for tiltalte jfr. strl. § 3. Dette betød at de nyeste reglene anga den gunstigste løsningen, ettersom det hadde skjedd en reduksjon i satsen for tilleggs skatt, som tilsa en bot på 100 000 kr. Lagmannsretten hadde foretatt en reduksjon i boten, på grunn av den lange liggetiden, og reduserte boten de hadde utmålt fra 120 000 kr til 90 000 kr. HR uttalte at det egentlig ikke var rom for noen vesentlig reduksjon, men lot boten på 90 000 kr stå.

Under følger et eksempel til illustrasjon om utmåling av botens størrelse. I tabellen presenteres tingrettsdommen TOSLO-2015-203359. Tingrettsdommer har ikke noen rettskildemessig vekt av betydning, eksempelet er kun til illustrasjon. Alle de tiltalte hadde jobbet ved den amerikanske ambassaden i Oslo. De var tidligere ustraffet. Alle fikk en mildere straff enn etter påtalemyndighetens påstand. En siste person F, ble frifunnet. Ingen ble idømt å betale saksomkostninger.

Tiltalt	Unndratt beløp i skatt	Påtalemyndighetens påstand	Fengselsstraff	Bot	Lagmannsretten, Fengselsstraff	Lagmannsretten, Bot
A, kvinne 70 år	633 108 NOK	Betinget fengsel, 90 dager, ubetinget bot 10 000 kr (subsidiært 10 dager fengsel)	Betinget, 60 dager	10 000, (subsidiært 10 dagers fengsel)	Ikke anket	Ikke anket
B, mann 31 år	626 881 NOK	Betinget fengsel, 120 dager, ubetinget bot 90 000 kr, (subsidiært 30 dager fengsel)	ingen	50 000, (subsidiært 25 dagers fengsel)	Betinget, 120 dager	60 000 (subsidiært 25 dager fengsel)
C, mann 39 år	333 687 NOK	Betinget fengsel 75 dager, ubetinget bot 50 000 kr (subsidiært 20 dager fengsel)	Betinget, 45 dager	40 000 (subsidiært 20 dagers fengsel)	Ikke anket	Ikke anket
D, mann 30 år	306 103 NOK	Betinget fengsel, ubetinget bot 50 000 kr (subsidiært 20 dager fengsel)	ingen	40 000 (subsidiært 20 dagers fengsel)	Betinget, 60 dager	30 000 (subsidiært 15 dager fengsel)
E, mann 46 år	538 780 NOK	Betinget fengsel 105 dager, ubetinget bot 80 000 kr (subsidiært 30 dager fengsel)	Betinget, 90 dager	60 000 (subsidiært 30 dagers fengsel)	Ikke anket	Ikke anket

De tiltalte påberopte seg i likhet med M-saken nevnt over en forskjellsbehandling fra gruppen av de tidligere ansatte som det ikke var tatt ut tiltale mot. Tingretten kommenterte at dette fikk vekt som utmålingsmoment, ikke som frifinnelsesgrunn med henvisning til Rt. 1976 s. 652, og at dette synspunktet var fulgt opp i ankenektelsen til Høyesterett i M-saken. Det at skatteetaten hadde gjort seg skyldig i mangler i oppfyllelse av veiledningsplikten fikk betydning ved utmålingen, og betingede reaksjoner var riktig uavhengig av liggetid for sakene. Tabellen viser dermed hvordan unndratt beløp ikke nødvendigvis er det momentet som trekker mest i skjerpene retning for resultatet retten kommer til, selv om beløpene er betydelige i denne saken. For tiltalte B og D ble straffen skjerpet i lagmannsretten etter påtalemyndighetens anke.⁶⁵

En standardisert utmålingspraksis av botens størrelse er svært praktisk og det gir større forutberegnelighet. Som vist til over viser nyeste praksis til at utmålingen av botens størrelse tar utgangspunkt i halvparten av satsen for tilleggsskatten. Den lange liggetiden har derimot ikke fått innvirkning ved utmålingen av botens størrelse. Dette var som tidligere omtalt et tilfelle av grov uaktsomhet. Det er ikke nevnt i dommen om det er tenkt at denne standardiseringen for utmålingen av boten også skal gjelde for forsettlige tilfeller, eller om den kun gjelder ved grov uaktsomhet. Til tross for at domstolen har opprettet den standardiserte utmålingspraksisen, og lovbryters økonomi som hovedregel kommer i bakgrunnen ved utmålingen av botens størrelse, forstår jeg det som at domstolen vil fortsette å foreta en helhetsvurdering når de utmåler botens størrelse jfr. strl. § 53.

6.6 Skjerpene og formildende omstendigheter

I dette underkapittelet vil jeg gå igjennom hvordan forhold ved handlingen, forhold ved tiltalte og forhold på myndighetenes side påvirker straffutmålingen ved skattesvik.

6.6.1 Forhold ved handlingen

6.6.1.1 Beløpets størrelse

Som det er vist til i rettspraksis over, vil det unndratte skattebeløpets størrelse innvirke på straffutmålingen. Generelt vil jo større beløpet er som er unndratt trekke straffen i skjerpene retning. Som beskrevet anses 100 000 kr og over i unndratt skatt som et moment som vektlegges i vurderingen om forholdet anses for å være grovt. I tidligere nevnte Rt. 2008 s. 468 kan det sies at det ble nådd et tak for straffen, da Høyesterett ila åtte års ubetinget fengsel for

⁶⁵ LB-2016-86649

medvirkning av 90 millioner kr i unndratt skatt og overtredelser av regnskapslovgivningen. Jeg viser til redegjørelsen i kapittel 6.4 som gir en oversikt over straffen som gis beregnet ut i fra beløpets størrelse.

6.6.1.2 Utførelsen av handlingen

Når tiltalte har vist forsett gjennom å skjule og tildekke forholdet trekker dette helt klart skjerpende retning. Det samme gjelder andre handlinger som sørger for at de straffbare forholdene blir vanskelig å oppdage. I Rt. 2011 s. 1509 var 5 000 000 kr unndratt på en «*forsettlig og planmessig måte unndratt beskatning, store verdier og gjort det meget vanskelig og tidkrevende å avdekke forholdet*». Det er i disse tilfellene at de allmennpreventive hensynene vil komme inn med full tyngde. Her hadde tiltalte formue og inntekt i utlandet, der det var tatt i bruk kontoer, utenlandske selskaper, systemer og disposisjoner som gjorde det nærmest umulig for ligningsmyndighetene å oppdage forholdene.

6.6.1.3 Flere handlinger og tidsforløp

Som det er illustrert i rettspraksis over har det helt klart blitt tatt i betraktning i skjerpende retning, dersom det er begått flere tilfeller og ulike former for skatte- og avgiftssvik. Det samme gjelder dersom skattesviket har pågått over tid. Akkurat hvor mye disse to momentene isolert har trukket i skjerpende retning er ikke alltid like tydelig, og beror konkret på handlingsforløpene og tidsforløpene. De to momentene inngår også i vurderingen av om forholdet anses som grovt. Retten bruker ofte kun å nevne i forbindelse med straffutmålingen at det er skjerpende at det er snakk om flere handlinger og/eller at de har pågått over flere år.

6.6.2 Forhold ved tiltalte

6.6.2.1 Tidligere straffbare forhold

At den tiltalte er tidligere straffet trekker som regel i skjerpende retning ettersom dette viser at tiltalte ikke respekterer lover og regler samt å vise evne og vilje til å innrette seg jfr. § strl. 77 k). Retten bemerker innledningsvis at den tiltalte er tidligere straffet. Det er varierende om retten nevner de tidligere forholdene konkret ved utmålingen eller ikke. Dersom det gjelder svært alvorlige forhold vil retten som hovedregel finne det nødvendig å legge særlig vekt på hva tiltalte er dømt for tidligere ved utmålingen av straffen, ettersom det viser at tiltalte er tilbøyelig til å gjenta de kriminelle handlingene. I skattesviksakene er de tiltalte som regel ikke straffedømte fra før av, dette får som regel ingen vekt for straffutmålingen og har derfor heller ikke vært et moment av betydning for straffutmålingen.

6.6.2.2 Alder

Dersom tiltaltes alder kan ha betydning for hvordan straffen vil ramme tiltalte kan dette tillegges vekt i formildende retning ved straffutmålingen jfr. strl. § 78 g). I skattesvikdommene har jeg ikke sett svært unge lovbrøyttere, så tiltaltes unge alder har ikke vært et moment som har vært aktuelt for å trekke i formildende retning for straffutmålingen. Det er likevel ikke utenkelig at det vil tillegges vekt i en eventuell sak der tiltalte er ung eller under 18 år jfr. strl. § 78 i). At tiltalte har hatt en høy alder har ikke vært tillagt særlig vekt i formildende retning, med mindre det har hatt sammenheng med en irreversibel helsetilstand med dårlig prognose.⁶⁶

6.6.2.3 Tillitsforhold

At tiltalte har stått i et tillitsforhold til noen eller noe, og eller misbrukt tillitsforholdet trekker dette i skjerpene retning jfr. strl. § 77 g) og j). I de alvorligste tilfellene fører det at tiltalte har vært i et tillitsforhold i form av sin stilling til rettighetstap, fengselsstraff og bøttestraff. Et eksempel på dette er i Rt. 2003 s. 1112 der en advokat som hadde begått en rekke regnskaps- overtredelser, trygdebedrageri og skatt- og avgiftsunndragelser mistet retten til å være advokat for alltid. I andre saker har det kun ført til en noe strengere fengselsstraff enn dersom tiltalte ikke hadde stått i et tillitsforhold til noen. Det finnes eksempler på dette der daglig ledere i bedrifter ikke har rapportert lønn og skatt hvor det har fått negative konsekvenser for de ansatte i bedriften.⁶⁷ Hvor mye vekt dette momentet har, beror på hvilken stilling evt. hvilket tillitsforhold den tiltalte har hatt, og hvilken innvirkning det har hatt for den straffbare handlingen.

6.6.2.4 Tilståelse

At tilståelsen er uforbeholden, jfr. strl. § 78 bokstav f og strl. § 80 a) 2., betyr den at må omfatte at de faktiske forholdene dekker de subjektive straffbarhetsvilkårene, jfr. Rt 2005 s. 559. «Det er bare betydningen av den uforbeholdne tilståelse som reguleres etter bestemmelsen» jfr. forarbeidene og som gir reduksjon etter strl. § 78 bokstav f.⁶⁸ Det er videre presisert i forarbeidene at det kan tillegges en viss vekt ved utmålingen at tiltalte har tilstått selv om dette ikke fullt ut kan anses å være en uforbeholden tilståelse. Full uttelling gir som regel 25 til 30 % rabatt.⁶⁹ Det Høyesterett kalte «en noe» forbeholden tilståelse, ga 20 % reduksjon i straffen ved en nokså grov overtredelse i Rt. 2009 s. 14. Det har videre fått vekt i formildende retning der tiltalte har samarbeidet med politiet og bidratt til oppklaring i saken og for andre straffbare

⁶⁶ Rt. 1990 s. 492

⁶⁷ Rt. 1994 s. 1416, TEMSI-2015-105939

⁶⁸ Ot.prp. nr. 8 (2007-2008) s. 276

⁶⁹ Haugen og Sverdrup Efstad (2015) s.115

forhold. Akkurat hvor mye som gis i tilståelsesrabatt ser ut til å variere noe i sakene for øvrig, og de allmennpreventive hensynene stenger som regel for at straffen settes under minstestraf-
fen jfr. strl. § 80 første punktum.

6.6.2.5 Forsørgerforhold og omsorgsansvar

Det at tiltalte har barn eller annet omsorgsansvar blir i varierende grad vektlagt i formildende retning. I Rt. 2013 s. 416 der tiltalte hadde uriktig fått utbetalt sosialhjelp på 87 000 kr samtidig som hun hadde hatt arbeidsinntekt i samme periode. Høyesterett viste til at sterke allmennpreventive hensynene begrunnet den ubetinget fengselsstraff på 18 dager, selv om tiltalte var eneforsørger for et barn med spesielle behov, og viste til at det kunne etableres en «tilfredsstillende omsorgssituasjon» i forbindelse med at tiltalte sonet fengselsstraffen. I LB-2015-173013 hadde tiltalte unndratt 12 000 000 kr i skatt, dette ga isolert en straff på tre år og seks mnd. Deretter fikk tiltalte fradrag for lang saksbehandlingstid. At tiltalte hadde tre barn og eneomsorg for et barn på 15 år ble ikke vektlagt. Det ble heller ikke vektlagt at han var kommet i en vanskelig økonomisk stilling på grunn av egen konkurs.

I Rt. 1995 s. 721 ble 90 dager av en 120 dager fengselsstraff gjort betinget på grunn av omsorg for seks barn, der to av barna var et tvillingpar på litt over ett år, og ektefellen var psykisk syk. Høyesterett uttalte at det fikk en innvirkning på straffen at tiltalte hadde et omsorgsansvar for barna. Tiltalte hadde ikke oppgitt skattepliktig inntekt på rundt 100 000 kr i tillegg til å unndra merverdiavgift på 88 000 kr. Når han hadde gjort seg skyldig i alvorlige overtredelser av regnskapslovgivningen, trygdebedrageri og skatte- og avgiftsunndragelser av en ikke ubetydelig karakter, kunne ikke hele straffen gjøres betinget, på tross av omsorgsansvaret. Boten falt i midlertidig bort.

6.6.2.6 Sykdom

I Rt. 1990 s. 492 ble en 56 år gammel tidligere bøtelagt mann år dømt for overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1 ved å ha unnlatt å oppgi gevinst på aksjesalg på nærmere en og en halv million kr. Aksjesalget hadde gått igjennom et amerikansk meglerfirma som hadde gjort det vanskelig å oppdage lovovertrædelsen. I byretten hadde mannen blitt idømt fengselsstraff på fire måneder. Påtalemyndigheten anket og anførte en ubetinget fengselsstraff. Tiltalte led av Parkinson og det var svært vanskelig å behandle hans sykdom. Høyesterett idømte 120 dager betinget fengsel med grunnlag i at tiltalte ikke var soningsdyktig og ikke kom til å bli det heller.

I en annen sak led tiltalte av posttraumatisk stress syndrom, PTSD, som gjorde til at han ikke kunne følge opp de administrative oppgavene i sin virksomhet. Samlet sett førte dette til et fradrag på omtrent én måned.⁷⁰

Mildere sykdom og mindre alvorlige helseforhold har ikke blitt vektlagt i særlig grad.⁷¹

6.2.4.7 Økonomisk evne

Som nevnt i kapittel 4.2 og 6.5 skal tiltaltes økonomiske situasjon tas i betraktning sammen med de andre forholdene som tillegges vekt ved utmålingen jfr. strl. § 53 annet ledd. Tiltaltes økonomiske evne får vanligvis vekt ved utmålingen av boten, men Høyesterett har i skattesviksaker fulgt en viss standardisert utmåling hvor lovbryters økonomi ikke får like stor vekt som ellers, særlig i de grovere sakene. I enkelte saker har det vært ilagt en svært høy tilleggs-skatt fra ligningsmyndighetene, som har fått den følgen av at straffen som helhet har blitt ansett som streng, ofte da med henblikk til tiltaltes økonomi, og Høyesterett har da valgt å sette ned straffen noe.⁷²

Jeg henviser til redegjørelsen av rettspraksis og kapittelet om botens størrelse over for mer om tiltaltes økonomiske evne.

6.6.3 Forhold på myndighetenes side

Dersom det foreligger total inaktivitet i en straffesak ved at påtalemyndigheten ikke etterforsker saken, omtales dette som liggetid.⁷³ Dersom påtalemyndigheten har en svak fremdrift regnes ikke dette som liggetid, men det inngår i totalvurderingen for sakens saksbehandlingstid, og om denne har blitt for lang. EMK art. 6.1 og Grunnloven § 95 slår fast retten til å få behandlet saken sin i «rimelig tid». Det er en belastning for tiltalte å vente på domstolsbehandling. I en storkammerdommen HR-2016-225-S, en voldssak fra 2016 uttaler Høyesterett i avsnitt 27 at: «Det følger imidlertid også av langvarig norsk straffutmålingspraksis at for lang saksbehandlingstid skal gi seg utslag i straffen». I strl. § 78 bokstav e. er dette også en nevnt som en formildende omstendighet som skal få vekt ved utmålingen av straffen. Høyesterett har presisert at det med grunnlag i denne bestemmelsen ikke er nødvendig å konstatere konvensjonsbrudd for å gi fradrag i straffen. Men når det foreligger konvensjonsbrudd bør nettopp dette tydeliggjøres i saken. I storkammerdommen forelå det en liggetid på syv-åtte

⁷⁰ HR-2017-00553-A

⁷¹ Rt. 1994 s. 1147

⁷² Rt. 2009 s. 14

⁷³ HR-2016-225-S, avsnitt 33

måneder. Spørsmålet ble hvilken form for kompensasjon som skulle gis for dette og hvor stor den skulle være. Tiltalte fikk fengsel i fire år og seks måneder. Han fikk et fradrag på fire måneder for tilståelsen. I tillegg fikk han seks måneders fradrag for lang saksbehandlingstid. Den endelige utmålte straffen som Høyesterett anså som passende ble tre år og åtte måneder fengsel.

I HR-2017-1072-A, i en sak som gjaldt grovt underslag av ca. 1 750 000 kr, fant Høyesterett at lagmannsretten hadde utmål et passende fradrag, fra fengsel i ett år og seks måneder til fengsel i ti måneder. Fradraget på åtte måneder var en passende kompensasjon for en liggetid på to og et halvt år. Forsvarer hadde anført at hele eller deler av dommen burde vært gjort betinget. Høyesterett var ikke enig i dette og viste til at å kunne gi et fradrag i totalstraffen bare var et utgangspunkt i storkammerdommen. I avsnitt 46 i storkammerdommen vises det til at det i:

«flere sakstyper vil det likevel være mest aktuelt å velge en annen løsning», og at ved «helt korte fengselsstraffer kan videre en reduksjon være umulig eller lite hensiktsmessig. Det naturlige da er å gjøre hele straffen betinget».

Dermed vil det være en skjønnsmessig avgjørelse hvordan kompensasjonen for liggetiden skal gis. Høyesterett uttalte videre i avsnitt 46 at en for lang liggetid konstituerer en så alvorlig krenkelse at det ikke kan være aktuelt å anvende ubetinget fengsel, og viste til Rt. 2007 s. 1326. Saken som gjaldt oppbevaring av 172 g amfetamin og omsetning av 600 g hadde ligget i fem år etter at dommen var påanket i lagmannsretten, og dette skyldtes utelukkende forhold som tiltalte ikke kunne bebreides for.

I tidligere nevnte HR-2017-00553-A, som gjaldt grovt uaktsomt skattesvik, ble forholdet mellom lang liggetid og straffutmålingen tatt opp når utgangspunktet var ubetinget fengsel og bot. I tillegg til skattesvik var vedkommende også tiltalt for brudd på bokføringsloven. Saksbehandlingstiden fra anmeldelse til endelig dom var fem år og fire måneder. Tre av årene var det en total inaktivitet i saken. Høyesterett slo fast at tre års liggetid er i strid med Grunnloven § 95 første ledd, første punktum og EMK artikkel 6 nr. 1 om å få avgjort saken i rimelig tid. Høyesterett uttalte at en krenkelse av en slik art repareres gjennom å utmåle kortere fengselsstraff. Seks til syv måneder fengselsstraff som ble utmålt for forholdet ble altså redusert til 120 dagers betinget fengsel.

I Rt. 2011 s. 1418 hadde tiltalte overtrådt avgifts-, skatte- og regnskapslovgivningen ved å ikke levere inn regnskap og omsetningsoppgave. I tre år hadde han unndratt 904 206 kr i merverdiavgift. Han hadde heller ikke oppgitt skattepliktige inntekter i to år på henholdsvis 951 548 kr og 1 370 413 kr. I lagmannsretten var utgangspunktet for forholdene en straff på

ett år og tre måneder ubetinget fengsel. Etter fradrag for tilståelse og fradrag for svært lang behandlingstid ble utgangspunktet ett år, der sju måneder var betinget fengsel. Spørsmålet for Høyesterett var om samfunnsstraff kunne anvendes på forholdet, eller at en større del av dommen kunne gjøres betinget fordi saken hadde hatt en liggetid på fire år. Høyesterett påpekte i avsnitt 12 at «*området for samfunnsstraff er noe utvidet de senere årene*», men at dette i hovedsak gjelder unge personer og andre som «*befinner seg i en gunstig rehabiliteringssituasjon*» med henvisning til forarbeidene. I slike tilfeller hadde det dermed ikke skjedd en utvikling for bruk av denne typen straffereaksjon, samt at allmennpreventive hensyn gjorde seg sterkt gjeldene på området. Tiltalte fikk likevel en større del av fengselsstraffen gjort betinget som følge av den lange liggetiden, men at hele dommen ikke kunne gjøres betinget som følge av at det forelå betydelige skatte- og avgiftsunndragelse. Høyesterett kom til at en passende fengselsstraff var fengsel i ett år, der ti måneder av straffen ble gjort betinget.

Med henvisning til storkammerdommen nevnt over skal det som utgangspunkt gis fradrag i fengselsstraffen ved lang liggetid. Det har tidligere vært slik at deler av eller hele dommen gjøres om til betinget fengsel, slik som over i Rt. 2011 s. 1418. Etter gjeldende rett skal det gis et fradrag i fengselsstraffen. Dersom det foreligger en svært alvorlig krenkelse, som ved en liggetid på for eksempel 5 år, vil det som viser av Høyesteretts uttalelser ikke være aktuelt å gi ubetinget fengselsstraff. Da vil en ubetinget reaksjon representere en uforholdsmessig reaksjon, og dommen gjøres om til en betinget fengselsstraff.

Det vil i midlertidig ikke alltid passe å gi et fradrag i straffen. Ved helt korte fengselsstraffer vil straffen falle helt bort dersom man anvender fremgangsmåten med å gi et fradrag i straffen. Derfor vil det i noen tilfeller, for eksempel der utgangspunktet er veldig korte ubetingede dommer, være riktig å gi en betinget dom, istedenfor et fradrag i straffen.

7 Avslutning

I oppgaven har jeg ved gjennomgangen av rettspraksis samt de skjerpene og formildende omstendighetene i kapittel 6 gitt en oversikt over straffenivået og straffutmålingen for skattesvik. Under følger en oppsummering av de viktigste funnene og noen kommentarer til sist.

7.1 Oppsummering

Utgangspunktet for skattesvik er at det gis ubetinget fengsel. Fengselsstraffen har blitt helt eller delvis betinget dersom det foreligger formildende omstendigheter som for eksempel veldig lang liggetid eller andre forhold som ikke kan lastes tiltalte. Etter gjeldende rett skal det gis kompensasjon som fradrag i straffen ved for lang liggetid, men mindre det har foreligget en så alvorlig krenkelse at straffen har måttet gjøres helt betinget. Lang liggetid er det straffutmålingsmomentet som har gitt betydeligst reduksjon i straffen, med mindre liggetiden skyldes forhold som har kunnet lastes tiltalte selv. I tilfeller med svært alvorlige helseforhold eller meget omfattende forsørgerforhold er fengselsstraffen også omgjort til helt eller til delvis betinget fengsel. Det er fastsatt en relativ streng terskel for at tiltalte skal anses for å rammes for hardt av det som ellers ville vært den utmålte straff for forholdet.

Fengselsstraffens lengde utmåles beroende på forholdets alvorlighetsgrad. Det unndratte beløpets størrelse får som hovedregel stor vekt i vurderingen. Hvis det unndratte beløpet er høyt får det mindre betydning om tiltalte har vært uaktsom eller ikke. Men skyldgraden får noe vekt ved utmålingen, som det er presisert i rettspraksis fra 2017. Tar man et grovt omtrentlig utsnitt av rettspraksis i oppgaven, viser denne at unndratte beløp på under 100 000 kr gir rundt 20 dager ubetinget fengselsstraff. Unndratte beløp i 100 000-kronersklassen gir omtrent 45 dager ubetinget fengsel. Unndratte beløp på rundt 300 000 kr gir 90 dager ubetinget fengsel. Unndratte beløp på 1 000 000 kroner gir omtrent mellom seks og sju måneders ubetinget fengsel ved grovt uaktsomt grovt skattesvik. For forsettlige tilfeller av unndratte beløp på rundt og litt over 1 000 000 kr er det gitt mellom ett år til ett år og ni måneder. For 5 000 000 kr er det uttalt at to år og en måned er en passende straff. For hvitvasking av 45 millioner og medvirkning til grovt skattesvik ga dette tre år og ni måneder. Strengeste straff for flere brudd på regnskapslovgivning og medvirkning til unndratt skatt på 90 millioner har vært åtte år.

Langvarig praksis har vist at det utmåles bot i tillegg til fengselsstraffen ved forsettlige overtredelser. Nyeste praksis har vist også det blir gitt bot for grovt uaktsomt grovt skattesvik. Denne avgjørelsen fastsatte at boten skal settes til halvparten av den nye proSENTSatsen for tilleggsskatt som er på 20 %. Skattereglene er dynamiske og satsen for tilleggsskatt kan endres. Høyesterett har tidligere brukt forskjellige fremgangsmåter og endret standardiseringen

for utmålingen av botens størrelse. Med tanke på dette er det ikke utelukket at dagens praksis vil endre seg.

I de grovere tilfellene blir ofte rettighetstap idømt. Da foreligger det ofte flere overtredelser. Tiltalte har vist seg lite bevisst sitt ansvar for hva som kreves for å etterleve reglene for drift i forbindelse med næringsvirksomhet. I tilfeller der tiltalte har hatt roller med særskilt ansvar, eksempelvis advokat eller regnskapsfører, har rettighetstapet ført til en idømmelse av tap av autorisasjon eller bevilling.

Det er slått fast at samfunnsstraff som hovedregel ikke er adekvat reaksjon ved skattesvik. Høyesterett har fastsatt straffutmålingsutsettelse som reaksjon der tiltalte har oppfylt vilkårene for frivillig retting.

7.2 Kommentarer

Det er ikke mulig og heller ikke meningen å angi et helt konkret straffenivå som vil passe for alle saker som fremlegges for retten. Gjennom oppgaven har jeg vist til prinsippene som anvendes for å fastsette reaksjonen som ilegges ved skattesvik. Utmålingen av straffen vil alltid bero på en helhetsvurdering der det stort sett foreligger enten formildende og/eller skjerpene momenter som trekker straffen enten opp og/eller ned eller ikke tas til følge. Det viktigste funnet er at Høyesterett foretar denne helhetsvurderingen. Når korrekt reaksjonsform er valgt ut med tanke på overtredelsens karakter, veies reaksjonens forholdsmessighet opp mot tiltaltes saksforhold.

Dommerskjønnet gir seg utslag i å fungere slik at den enkelte får en passende straff, og jeg har ingen kommentarer angående endring av strafferamme eller nivå på fengselsstraffen. Det er et sunnhetstegn at det tas i bruk mange og passende formildende og skjerpene omstendigheter. Selv om det i rettspraksis ikke alltid sies noe om hvor mye de påvirker nivået, så kommer de i betraktning. Høyesterett følger lovgivers ønske om å straffe de grove tilfellene strengt. Jeg kan heller ikke se etter å ha gått igjennom en mengde rettspraksis at den skjønnsmessige behandlingen av enkeltsaker går på bekostning av for eksempel likhetshensynet.

Ved voldslovbrudd får det betydning for straffutmålingen om skaden er permanent. For skattesvik er ikke dette relevant fordi unndratt skatt skal tilbakebetales, og da blir ikke skaden «varig» på samme måte som permanente skader i voldssaker. Beløpet får som nevnt stor vekt som et skjerpene moment ved straffutmålingen fordi jo større unndratt beløp, jo mer har man tatt bort fra fellesskapet. Dette er midler som skulle vært til gode for alle i samfunnet. Det er derfor Høyesterett med god grunn vokter de allmennpreventive hensynene tungt.

Mange av de planmessige skatteunndragelsene har vist seg å være veldig vanskelige å oppdage. Høyesterett har rettet oppmerksomheten mot at disse sakene er krevende ved at skatteetaten bruker betydelig ressurser på å etterforske, avdekke og ilegge sanksjoner når de oppdager skattesvik av stort omfang. I Rt. 2008 s. 468 ble det vist til at det måtte 88 årsverk og 32 millioner kroner i form av ressursbruk å kontrollere og følge opp ligningene i hele sakskomplekset. Systemet er basert på tillit. Planmessighet og andre forhold som viser at tiltalte har bevisst bedrevet skatteunndragelser bør derfor trekke i særlig skjerpene retning.

Det legges ofte lite vekt på siktedes økonomiske situasjon i skattesviksaker når det utmåles bot. Som nevnt er dette tillatt, men mot en viss grense, og reaksjonen skal ikke ramme tiltalte for hardt. Spørsmålet er om de strenge bøtene er godt nok begrunnet og om det er riktig å gi strenge bøter i grovt uaktsomme grove tilfellene der siktede sliter økonomisk for eksempel som følge av feilslåtte investeringer og uflaks. Dette er en vanskelig avveining, og det er vektlagt av Høyesterett at tiltalte skal merke straffen. I Norge gir vi ikke veldig høye fengselsstraffer fordi vi har en tanke om at høye straffer ikke bidrar til rehabilitering. En streng straff bidrar ikke nødvendigvis til et videre godt liv hvis man ender i økonomisk havari. Med rehabiliteringsprinsippet i ryggmargen i det norske straffesystemet kan man stille spørsmål om hvordan en meget streng bot virker preventivt og rehabiliterende hvis siktede allerede er i vanskelig økonomisk situasjon.

Innledningsvis var jeg inne på at straffenivået kan ha stor betydning for enkeltmennesket under tiltalte. Gjennomgangen av rettspraksis i denne oppgaven har vist at dette er noe domstolen tar hensyn til. Tradisjonen med et dommerskjønn innenfor de vide strafferammene med den skjønnsmessige adgangen til å vurdere korrekt straff for individet, er etter min mening godt egnet til å ivareta rettsikkerheten.

Litteraturliste

Lovregister

1814	Lov av 15. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven)
1902	Lov av 22. mai 1901 nr. 10 Almindelig borgerlig Straffelov, opphevet.
1980	Lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven), opphevet.
1981	Lov av 22. mai 1981 nr. 25 om rettergangsmåten i straffesaker (straffeprosessloven)
1999	Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
1999	Lov av 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven)
2005	Lov av 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
2005	Lov av 20. mai 2005 nr. 28 om straff (straffeloven)
2009	Lov av 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
2015	Lov av 19. juni 2015 nr. 65 om ikraftsetting av straffeloven 2005 (straffelovens ikraftsetningslov)
2016	Lov av 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)

Forarbeider

Ot.prp. nr. 11 (1990-1991)	Nye skatteregler om obligasjoner og opsjoner, ligningskontroll og andre endringer i skattelovgivningen
Ot. prp. nr. 21 (1992-1992)	Endringer i skatteloven m.fl.
Ot.prp. nr. 90 (2003-2004)	Om lov om straff (straffeloven)
Ot.prp. nr. 8 (2007-2008)	Om lov om endringer i straffeloven 20. mai 2005 nr. 28 mv. (skjerpene og formildende omstendigheter, folkemord, rikets selvstendighet, terrorhandlinger, ro, orden og sikkerhet, og offentlig myndighet)
Ot.prp. nr. 22 (2008-2009)	Om lov om endringer i straffeloven 20. mai 2005 nr. 28 (siste delproposisjon - slutføring av spesiell del og tilpasning av annen lovgivning)
NOU 2002:4 VII	Ny straffelov - Straffelovkomisjonens delutredning
NOU 2009:4	Tiltak mot skatteunndragelser

Rettspraksis

Høyesterettspraksis

Rt. 1976 s. 652
Rt. 1977 s. 1207
Rt. 1988 s. 15
Rt. 1988 s. 1076
Rt. 1990 s. 492
Rt. 1992 s. 1602
Rt. 1993 s. 310
Rt. 1994 s. 897
Rt. 1994 s. 910
Rt. 1994 s. 1147
Rt. 1994 s. 1416
Rt. 1995 s. 721
Rt. 1996 s. 940
Rt. 1999 s. 223
Rt. 2003 s. 320
Rt. 2003 a. 1112
Rt. 2004 s. 646
Rt. 2005 s. 129
Rt. 2005 s. 559
Rt. 2007 s. 1326
Rt. 2007 s. 1677
Rt. 2008 s. 468
Rt. 2008 s. 913
Rt. 2009 s. 780
Rt. 2009 s. 14
Rt. 2009 s. 1412
Rt. 2010 s. 481
Rt. 2011 s. 1418
Rt. 2011 s. 1509
Rt. 2012 s. 313
Rt. 2012 s. 1288
Rt. 2013 s. 416
Rt. 2014 s. 238

Rt. 2015 s. 536
Rt. 2015 s. 1103
HR-2016-225-S
HR-2016-1833-A
HR-2017-005-A
HR-2017-638-U
HR-2017-00553-A
HR-2017-822-A
HR-2017-823-A
HR-2017-1072-A

Lagmannsrettspraksis

LB-2014-164969
LB-2015-173013
LB-2016-86649

Tingrettspraksis

TOSLO-2015-203359
TEMSI-2015-105939

Forskrifter

Forskrift om ordningen av påtalemyndigheten (Påtaleinstruksen), 01.01.1986, Justis og beredskapsdepartementet.

Instruks om anmeldelse til påtalemyndigheten for skattesvik, regnskapsovertredelser og brudd på straffebestemmelser i skatte- og avgiftslovgivningen mv. 01.01.2017, Finansdepartementet, avd: Skattedirektoratet.

Stortingsvedtak

Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2018 (Stortingets skattevedtak), 20.12.2017

Instrukser

RA-2018-1, Riksadvokatens rundskriv for 2018, Oslo den 23.02.2018

Rapporter

Regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet, Justis og politidepartementet, 2011. tilgjengelig fra: <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/regjeringens-handlingsplan-mot-okonomisk/id635899/> [sitert 24.04.2018]

Juridisk litteratur

Andenæs, Johs. *Alminnelig strafferett*, 6 utg., ved Georg Frederik Rieber-Mohn og Knut Erik Sæther, Universitetsforlaget, Oslo, 2016

Backer, Inge Lorang, Samspillet mellom lovgiverne og Høyesterett (2015), *LOV SANNHET RETT - Jubileumsskrift til Norges Høyesterett 200 år* s. 96-135, Universitetsforlaget, Oslo.

Busch, Tor-Aksel, Høyesterett som straffedomstol sett med påtalemyndighetens øyne (2015), *LOV SANNHET RETT - Jubileumsskrift til Høyesterett 200 år* s. 596-616, Universitetsforlaget, Oslo.

Elden, John Christian., Preventive hensyn i Store Norske leksikon, hentet fra: https://snl.no/preventive_hensyn [sitert 24.04.2018]

Eskeland, Ståle. *Strafferett*, 4. utg., Cappelen Damm Akademisk, Oslo, 2016.

Haug, Stig-Ole., Norsk lovkommentar til straffeprosessloven, Gyldendal rettsdata, sist endret 23.05.2016. [sitert 24.04.2018]

Haugen, Finn., Sverdrup Efjestad, Jon., *Strafferett - håndbok*, Cappelen Damm, Oslo, 2015.

Horn, Henrik., og Skjelbred, Thomas. Avkriminalisering ved skatteamnesti – kommentar til Høyesteretts dom av 27. august 2012 (Rt-2012-1288) (2013), *Skatterett*, s. 66-71, Universitetsforlaget, Oslo.

Kinander, Morten., Straffens begrep og begrunnelse i norsk rett – en kritikk, (2013), *Jussens venner*, 2013, s. 155-192, Universitetsforlaget, Oslo.

Matningsdal, Magnus., Aktoratet for Høyesterett, 2014, *Tidsskrift for strafferett*, nr. 1 (2014), s. 4-25, Gyldendal juridisk.

Avisartikler

Stadig flere melder fra om skjulte formuer i utlandet, 28.02.2018 [sitert 25.05.2018].

<https://www.nrk.no/norge/stadig-flere-melder-fra-om-skjulte-formuer-i-utlandet-1.13937225>