



# NORGES HØYESTERETT

## D O M

avsagt 4. mars 2021 av Høyesterett i avdeling med

dommer Aage Thor Falkanger  
dommer Kristin Normann  
dommer Per Erik Bergsjø  
dommer Wenche Elizabeth Arntzen  
dommer Erik Thyness

**HR-2021-494-A, (sak nr. 20-153926STR-HRET)**  
Anke over Borgarting lagmannsretts dom 12. juni 2020

A (advokat Arild Christian Dyngeland)

mot

Påtalemyndigheten (statsadvokat Erik Førde)

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

(1) Dommer **Bergsjø:**

**Sakens spørsmål og bakgrunn**

(2) Saken gjelder spørsmålet om den strafferettslige virkningen av skatteamnesti også omfatter andre lovbrudd enn skatte- og avgiftsunndragelser.

(3) A ble 6. november 2019 satt under tiltale for grovt skattesvik eller medvirkning til grovt skattesvik, jf. straffeloven § 379, jf. § 378, jf. § 15 (post I). Grunnlaget er beskrevet slik:

«Som daglig leder og styreleder i X AS med organisasjonsnummer 000 og Y AS med organisasjonsnummer 000, innga han i perioden 14. april 2016 til 12. juni 2017 uriktige merverdiavgiftsoppgaver som viste for mye inngående merverdiavgift med til sammen kr 972 558, hvilket ga skattemessige fordeler.»

(4) Han ble videre i post II tiltalt for grov regnskapsovertredelse, jf. straffeloven § 393, jf. § 392, jf. bokføringsloven § 15, jf. § 10, jf. straffeloven § 15. I grunnlaget heter det:

«I tiden forut for 8. januar 2016 og frem til 12. juni 2017, som daglig leder og styreleder i virksomhetene X AS og Y AS, lot han bokføre 162 falske fakturaer og unnlot å bokføre to kreditnotaer i regnskapene til virksomhetene.»

(5) Endelig ble A i post III tiltalt for utferdigelse av uriktig dokument som var egnet som bevis for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler, jf. straffeloven § 365, jf. § 15. Grunnlaget var at han «[i] tiden forut for 8. januar 2016 og frem til 12. juni 2017 utarbeidet ... 162 falske fakturaer med påført merverdiavgift med til sammen kr 968 011 stilet til X AS og Y AS».

(6) Follo tingrett avsa 16. januar 2020 dom med slik slutning:

«1. A, født 00.00.1979, dømmes for overtredelse av straffeloven § 379, jf § 378, jf § 15 (post I), straffeloven § 393, jf. § 392, jf. bokføringsloven § 15, jf. § 10, jf. straffeloven § 15 (post II) og straffeloven § 365, jf § 15 (post III).

For forholdene i post I utsettes fastsettelse av straff i medhold av straffeloven § 60 med en prøvetid på 2 - to - år.

Straffen for overtredelsene av post II og III, sammenholdt med straffeloven § 79 bokstav a, settes til fengsel i 30 - tretti - dager.

2. A, født 00.00.1979, dømmes til å betale sakskostnader til det offentlige med 10 000 – titusen – kroner.»

(7) Tingretten la til grunn at vilkårene for skatteamnesti i skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav d var oppfylt, fordi A i august 2017 frivillig hadde inngitt korrigerede merverdiavgiftsoppgaver. I tråd med rettspraksis ble straffutmålingen derfor utsatt i medhold av straffeloven § 60 for skattesviket, jf. tiltalens post I. Etter tingrettens syn kunne skatteamnestiet derimot ikke få betydning for straffutmålingen under post II og III om regnskapsovertredelser og utferdigelse av uriktige dokumenter.

- (8) A anket til lagmannsretten og gjorde gjeldende at skatteamnestiet måtte få betydning også for forholdene i tiltalens post II og III. Borgarting lagmannsrett forkastet anken i dom 12. juni 2020. Lagmannsretten la til grunn at «skatteforvaltningslovens regler om skatteamnesti ikke omfatter andre lovbrudd enn skatte- eller avgiftsunndragelsen, selv om lovbruddene er sammenvevd med skattesviket».
- (9) A har anket til Høyesterett over straffutmålingen. Han har gjort gjeldende at skatteamnestiet også må omfatte forholdene i post II og III i tiltalen fordi de er tett sammenvevd med avgiftsunndragelsen. Påstanden er at straffen nedsettes. Påtalemyndigheten har tatt til motmæle og lagt ned påstand om at anken forkastes.
- (10) I Høyesteretts ankeutvalgs beslutning 2. desember 2020 er anken tillatt fremmet «basert på det faktum lagmannsretten har lagt til grunn».
- (11) Saken er for Høyesterett behandlet ved fjernmøte, jf. midlertidig lov 26. mai 2020 nr. 47 om tilpasninger i prosessregelverket som følge av utbruddet av covid-19 mv. § 3.

## Mitt syn på saken

### *Generelt om skatteamnesti og amnestiets betydning for straffesaken*

- (12) Spørsmålet er som nevnt hvilken betydning det skal få for straffesaken at vilkårene for såkalt skatteamnesti er oppfylt. Skatteamnesti er regulert i skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav d, som lyder:
- «Tilleggsskatt fastsettes ikke  
...  
d) når den skattepliktige frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, slik at det kan fastsettes riktig skatt. Dette gjelder ikke hvis rettingen kan anses framkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som skattemyndighetene har fått fra andre. Tidligere ilagt tilleggsskatt faller ikke bort.»
- (13) Etter lovens § 1-1 bokstav f gjelder § 14-4 bokstav d også for retting av tidligere opplysninger om merverdiavgift.
- (14) I avgjørelsen inntatt i Rt-2012-1288 var spørsmålet om det skulle få betydning for straffen at den domfelte oppfylte vilkårene for skatteamnesti. Høyesterett besvarte dette bekreftende og kom til at den riktige reaksjonen var straffutmålingsutsettelse «for de forhold som omfattes av amnestiet», se avsnitt 44. Straffutmålingsutsettelse er i dag regulert i straffeloven § 60. Bestemmelsen åpner generelt for at retten kan utsette å utmåle straff i en prøvetid, selv om straffeskyld anses bevist.
- (15) Høyesterett la i 2012-dommen særlig vekt på hensynet til skatteamnestiets effektivitet. I avsnitt 38 heter det at samfunnet «anses tjent med at skjult inntekt og formue oppgis til beskatning, og reglene om amnesti er ment å bidra til dette». Det ble videre lagt til grunn at «[f]ormålet oppnås best dersom skattytere kan be om frivillig retting uten å frykte straffeforfølgning». Høyesterett mente også at myndighetenes presentasjon av ordningen

med skatteamnesti måtte få konsekvenser for straffutmålingen – det var skapt et inntrykk av at frivillig retting innebar amnesti også mot straff, se avsnitt 39. Endelig la Høyesterett vekt på likebehandlingshensyn. I avsnitt 41 fremgår at ingen andre hadde blitt straffet etter å ha søkt om og kvalifisert for frivillig retting siden skatteamnestiordningen ble innført i 1950.

- (16) Skatteamnesti var et tema også i HR-2018-875-A. Saken gjaldt forståelsen av vilkårene for skatteamnesti, som den gang var inntatt i ligningsloven 1980 § 10-3 nr. 2 bokstav c. Høyesterett kom under dissens 3–2 til at vilkårene ikke var oppfylt i den konkrete saken. Mindretallet la til grunn at vilkårene var oppfylt, men fant ikke grunnlag for å gi straffutmålingsutsettelse for overtredelse av bokføringsloven, se avsnitt 76. Standpunktet er ikke nærmere begrunnet. For flertallet, som altså kom til at vilkårene for amnesti ikke var oppfylt, var det ikke nødvendig å ta stilling til dette spørsmålet.

***Har skatteamnesti betydning for andre lovbrudd enn skatte- og avgiftsunndragelser?***

- (17) I saken her er det på det rene at domfelte oppfyller vilkårene for skatteamnesti, og det er korrekt gitt straffutmålingsutsettelse for skattesviket, jf. tiltalens post I. Forsvareren har imidlertid som nevnt gjort gjeldende at skatteamnestiet må få konsekvenser også for forholdene i post II og III.
- (18) Jeg drøfter først på generelt grunnlag om skatteamnesti bør få betydning også ut over skattesvik, men har særlig for øye de lovbruddene som er tema i saken her. Utgangspunktet er at skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav d er en bestemmelse om at tilleggsskatt på nærmere bestemte vilkår ikke skal fastsettes. Allerede *ordlyden* viser den nære tilknytningen mellom amnestiordningen og tilleggsskatt – skatteamnestiet rekker i utgangspunktet ikke lenger enn til at tilleggsskatt ikke ilegges.
- (19) Paragraf 14-4 bokstav d videreførte ligningsloven § 10-3 nr. 2, se Prop. 38 L (2015–2016) side 264. Også i *forarbeidsuttalelser* til § 10-3 nr. 2 fremgår den nære forbindelsen til tilleggsskatten. I Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) uttaler departementet:

«Det er både i ligningsmyndighetenes og skattyters interesse at ligningen blir riktig. Regelverket bør derfor legge til rette for at skattytere som ønsker å få ordnet opp i sine skatteforpliktelser, kan gjøre det uten at det reageres med tilleggsskatt. Departementet foreslår derfor et unntak fra tilleggsskatt når skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger slik at det kan beregnes riktig skatt.»

- (20) Også *rettspraksis* om straffutmålingsutsettelse ved frivillig retting viser den nære tilknytningen til bestemmelsen om tilleggsskatt i skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav d. Som nevnt kom Høyesterett i Rt-2012-1288 avsnitt 44 til at det burde gis straffutmålingsutsettelse for de forhold som var omfattet av amnestiet. I forlengelsen av denne konklusjonen heter det i dommen:

«Dette gjelder for det første hans egne skatteunndragelser, jf. siktelsen post I. Jeg ser det videre slik at et skatteamnesti i utgangspunktet bare omfatter skattyterens eget skattesvik. Slik saken står, har jeg likevel kommet til at skatteamnestiet også bør få betydning for medvirkningen til Bs skatteunndragelse. Virksomheten til A og B var sammenvevd. Det vesentlige av inntekter og formue som saken gjelder, var resultat av

felles virksomhet. As deltakelse i arrangementet innebar på samme tid både eget skattesvik og medvirkning til Bs.»

- (21) Resonnementet er nært knyttet til bestemmelsen om skatteamnesti – straffutmålingsutsettelsen var en direkte konsekvens av at vilkårene for amnesti for tilleggsskatt var oppfylt. Denne tilknytningen til tilleggsskatt gjør etter mitt syn at det i utgangspunktet har formodningen mot seg at skatteamnesti skal få betydning for andre lovbrudd enn skatte- og avgiftsunndragelser. I HR-2018-875-A la da også mindretallet som nevnt til grunn at det ikke var grunnlag for å gi amnesti for overtredelse av bokføringsloven.
- (22) Samtidig viser dommen fra 2012 at det ikke er *utelukket* å gi skatteamnesti virkning også ut over skattyterens eget skattesvik: Høyesterett ga straffutmålingsutsettelse også for medvirkningen til en annen persons skattesvik. Jeg ser det imidlertid slik at det er et svært snevert unntak som oppstilles i dommen. Dette følger for det første av presiseringen av at skatteamnesti i utgangspunktet bare omfatter skattyterens eget skattesvik. Unntaket er videre konkret begrunnet i de helt særegne omstendighetene i saken. Av avsnitt 15 fremgår at de to personene hadde innledet et tett investeringssamarbeid, og at de blant annet opprettet en felles konto. På den bakgrunn uttaler førstvoterende som nevnt i avsnitt 44 at virksomheten til de to var «sammenvevd», at det vesentlige av inntekter og formue var resultat av felles virksomhet, og at den domfeltes deltakelse i arrangementet på samme tid innebar både eget skattesvik og medvirkning til samarbeidspartnerens skattesvik. Særlig dette siste momentet synes å ha stått sentralt.
- (23) Etter dette må det helt klare utgangspunktet være at skatteamnesti bare får betydning for skattyterens eget skattesvik, ikke for andre lovbrudd. Spørsmålet er om tungtveiende hensyn likevel tilsier at amnestiet bør omfatte lovbrudd som er tett sammenvevd med skatte- og avgiftsunndragelsene, slik forsvareren har tatt til orde for.
- (24) Som jeg har vært inne på, skal reglene om skatteamnesti bidra til at skjult formue og inntekt oppgis til beskatning. Formålet oppnås best hvis skattytere kan be om frivillig retting uten å frykte straffeforfølgning, se Rt-2012-1288 avsnitt 38. Det kan hevdes at *effekten* av amnestiet svekkes hvis skattyteren risikerer straff for overtredelse av andre straffebud. Dette er et hensyn av vekt, men det kan likevel etter mitt syn ikke være avgjørende. Jeg forstår det slik at skattemyndighetene følger en fast praksis om ikke å anmelde denne typen lovbrudd i tilfeller hvor vilkårene for skatteamnesti er oppfylt. Situasjonen er opplyst å være annerledes for hvitvasking, se Skattedirektoratets melding 19. mai 2011, SKD 6/11, punkt 7. Risikoen for straff for regnskapsovertredelser mv. er dermed svært begrenset for den som retter frivillig, og effektiviteten av skatteamnestiordningen svekkes ikke i særlig grad ved muligheten for straff for slike lovbrudd. Det er dessuten ikke gitt at de skattemessige hensynene skal overstyre de strafferettslige.
- (25) Det er etter mitt syn et tungtveiende argument mot å utvide virkningen av skatteamnestiet at ulike straffebud beskytter ulike *interesser*. Dette belyses av de straffebudene som er aktuelle i saken her. Formålene bak bokføringsloven er omtalt i Ot.prp. nr. 46 (2003–2004). På side 29 i proposisjonen redegjør departementet for de formål som var fremhevet i NOU 2002: 20. Her nevnes behovet for eksterne interessegrupper og ansatte, behovet for kontroll og innsyn i regnskapsrapportering og bokføring samt behovet for intern økonomisk styring og oppfølging. Regnskapslovgivningen skal altså ikke bare

ivareta hensynet til skattemyndighetenes kontrollmuligheter, men også hensynet til blant andre kreditorer og ansatte. Og også for andre myndigheter er det viktig å kunne feste lit til opplysninger i regnskapene. Et aktuelt eksempel er de støtteordninger som nå gjelder for næringslivet under koronapandemien.

- (26) Straffeloven § 365 første ledd bokstav c om utferdigelse av uriktig dokument som er egnet som bevis for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler, verner nok i betydelig grad de samme interesser som bestemmelsen om skattesvik. Men straffebudet er plassert i kapittel 29, som har overskriften «Vern av tilliten til penger og visse dokumenter». Dette indikerer at bestemmelsen er ment å tjene også andre formål enn de skattemessige. Enkeltpersoner og foretak kan dessuten bli misbrukt i uriktige dokumenter og ha en interesse i at dette sanksjoneres med straff. I den forbindelse nevner jeg at domfelte i saken her ble anmeldt av en leverandør som var navngitt i en eller flere av de falske fakturaene.
- (27) Forsvareren har fremhevet at A har hatt grunn til å *innrette seg* på at han heller ikke skulle straffes for regnskapsovertredelsene og utferdigelsen av de uriktige dokumentene. Til dette bemerker jeg at Høyesterett i Rt-2012-1288 la vekt på at myndighetenes presentasjon av ordningen med skatteamnesti hadde skapt en forventning om straffrihet, se avsnitt 39. Men situasjonen i den saken var en annen enn i vår. Spørsmålet var om amnestiet skulle få betydning for utmålingen av straff for selve skattesviket, altså om det *i det hele tatt* skulle få noen virkning i straffesaken. Myndighetene hadde gitt generelle uttalelser om straffrihet i omtalen av skatteamnestiordningen, og disse måtte etter Høyesteretts syn tillegges vekt. Men uttalelsene var altså nært knyttet til skatteamnesti og dessuten generelle. Jeg kan ikke se at myndighetene har gitt noen signaler om at amnestiet skal tillegges betydning også for straffen for andre lovbrudd, og innrettelseshensynet kommer derfor ikke inn i særlig grad her.
- (28) Etter mitt syn taler *rettstekniske hensyn* mot å la skatteamnesti få betydning for straffen for overtredelse av andre straffebud. Riktignok gir avgjørelsen i Rt-2012-1288 amnestiet rekkevidde ut over skattyters eget skattesvik. Men unntaket begrenses i dommen til medvirkning til skattesvik, altså til samme straffebud. Det er dessuten konkret begrunnet i de spesielle omstendighetene i saken. Hvis det åpnes for at skatteamnestiet gis virkning også for overtredelser av andre straffebud, oppstår avgrensingsproblemer: Hvilke overtredelser er tilstrekkelig sammenvevd med skatte- eller avgiftsunndragelsen til at de bør omfattes av amnestiet? Det er vanskelig å overskue konsekvensene av en slik utvikling, og dette tilsier etter mitt syn tilbakeholdenhet.
- (29) I Rt-2012-1288 la Høyesterett også vekt på *likebehandlingshensyn*, se avsnitt 41. Men i den saken var situasjonen som nevnt at ingen hadde blitt straffet for skattesvik etter å ha søkt om og kvalifisert for frivillig retting siden skatteamnestiordningen ble innført i 1950. Da var det heller ikke naturlig å straffe den aktuelle skattyteren for skattesviket. Vår sak ligger annerledes an. A er innvilget straffutmålingsutsettelse for skattesviket i likhet med andre i samme situasjon, og jeg kan ikke se at likebehandlingshensyn kan anføres til støtte for den løsningen som forsvareren har gått inn for.
- (30) Jeg kan heller ikke se at *klarhetskravet* på strafferettens område, jf. Grunnloven § 96 første ledd og Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) artikkel 7 nr. 1, er et argument for å tillegge skatteamnesti betydning for andre lovbrudd i tilfeller som det foreliggende. Riktignok har bestemmelsen om skatteamnesti, sett i sammenheng med rettspraksis om straffutmålingsutsettelse hvis vilkårene for amnesti er oppfylt, karakter av en særegen

straffutmålingsregel. Klarhetskravet må derfor i prinsippet trekkes inn i vurderingen, se HR-2018-875-A avsnitt 48–51. Men jeg kan ikke se at noen kilder indikerer at skatteamnesti skal gis betydning for andre overtredelser enn skatte- og avgiftsunndragelser. Noen uklarhet foreligger da ikke.

- (31) *Oppsummert* mener jeg etter dette at skatteamnesti som det klare utgangspunktet bare skal tillegges virkning ved valg av strafferettslig reaksjon for skattyterens eget skattesvik. Den praksis som har utviklet seg med å idømme straffutmålingsutsettelse for skattesvik, kan ikke gis anvendelse på overtredelse av andre straffebud, selv ikke hvis disse overtredelsene henger nært sammen med skatte- eller avgiftsunndragelsene. Rt-2012-1288 gir et eksempel på at amnestiet under spesielle omstendigheter kan få betydning også for medvirkning til andres skatte- og avgiftsunndragelser. Om det helt unntaksvis kan tenkes at et amnesti gis rekkevidde også for andre lovbrudd, finner jeg ikke grunn til å gå inn på slik denne saken ligger an.

### ***Konkret vurdering – straffutmåling***

- (32) Slik jeg ser på rettstilstanden, gir den konkrete vurderingen av saken langt på vei seg selv. A er altså dømt for regnskapsovertredelser og utferdigelse av uriktige dokumenter under post II og III i tiltalen. Det klare utgangspunktet er at skatteamnesti ikke får betydning for andre lovbrudd enn skattyterens eget skattesvik. Kanskje er forholdene i post II og III tett sammenvevd med skattesviket i den forstand at lovbruddene er begått for å muliggjøre skattesviket og dermed oppnå skattemessige fordeler. Men ut fra den generelle regelen jeg har oppstilt, kan det uansett ikke føre til at skatteamnestiet omfatter også disse lovbruddene.
- (33) Jeg legger til at jeg etter rådslagningen er kjent med at andrevoterende tilnærmer seg problemstillingen mer konkret. Blant annet legger han vekt på at de øvrige straffebudene *i dette tilfellet* ikke beskytter andre interesser enn skattereglene. Til det bemerker jeg at spørsmålet om andre interesser er rammet av overtredelsen, ikke er belyst i saken. Jeg ser det dessuten slik at det avgjørende uansett må være hvilke interesser de ulike straffebud *generelt* verner. På et område som dette er det viktig å oppstille en regel som gir forutsigbarhet, og som er enkel å praktisere. Straffutmålingsutsettelse er etter dette ikke aktuelt for forholdene i tiltalens post II og III.
- (34) Jeg går så over til straffutmålingen. Tingretten har tatt utgangspunkt i en straff av fengsel i 90 dager for forholdene i post II og III, men har gitt fradrag på til sammen 60 dager for ren liggetid og sakens alder. Lagmannsretten har sluttet seg til tingrettens vurderinger. For Høyesterett har partene konsentrert seg om det prinsipielle spørsmålet om skatteamnestiets betydning, og de har i svært begrenset grad gått inn på straffutmålingen. Jeg ser ikke grunn til å fravike straffutmålingen til de tidligere instansene.

## Konklusjon

- (35) Anken blir etter dette å forkaste.
- (36) Jeg stemmer for denne

D O M :

Anken forkastes.

- (37) Dommer **Thyness**:

## Dissens

- (38) Jeg er kommet til at ordningen med skatteamnesti i forbindelse med frivillig retting må omfatte alle tiltalepostene i saken.
- (39) Til grunn for mitt standpunkt ligger særlig begrunnelsen for avgjørelsen i Rt-2012-1288 der den tiltalte, som i samarbeid med en kollega hadde unndratt betydelige kapitalinntekter fra beskatning, nøt godt av skatteamnesti både for sitt eget forhold og for medvirkning til kollegaens skatteunndragelse. Det siste er i avsnitt 44 i dommen begrunnet slik:

«Jeg ser det videre slik at et skatteamnesti i utgangspunktet bare omfatter skattyterens eget skattesvik. Slik saken står, har jeg likevel kommet til at skatteamnestiet også bør få betydning for medvirkningen til Bs skatteunndragelse. Virksomheten til A og B var sammenvevd. Det vesentlige av inntekter og formue som saken gjelder, var resultat av felles virksomhet. As deltakelse i arrangementet innebar på samme tid både eget skattesvik og medvirkning til Bs.»

- (40) Førstvoterende i 2012-saken tok utgangspunkt i forhistorien og lovforarbeidene til ordningen med skatteamnesti. Han viser i avsnitt 27 til at skatteamnesti først ble foreslått i 1947 i Innstilling II fra Skattelovutvalget, som foreslo at følgen av frivillig retting burde være at «straff helt bortfaller og at det ikke beregnes tilleggs katt». Det fremgår av de påfølgende avsnitt at ordningen likevel først ble vedtatt i Stortinget i 1950. Regelen som da ble vedtatt, gikk bare ut på at det ved frivillig retting ikke kunne anvendes tilleggs katt. Som en overgangsregel for budsjettåret 1951–52 skulle straff imidlertid heller ikke anvendes.
- (41) I avsnitt 33 i dommen oppsummerer førstvoterende sine slutninger ut fra lovreglenes forhistorie som følger:

«Den uttrykkelige bestemmelsen i 1950-loven om at straff ikke kunne ilegges ved frivillig retting, gjaldt altså bare som en overgangsordning i budsjettåret 1951-52. Når lovgiver ikke valgte det som en varig løsning, kan det hevdes å være uttrykk for et ønske om at straffeforfølgning skulle være mulig etter utløpet av overgangsperioden. På den annen side har påtalemyndigheten erkjent at ingen andre enn A har blitt etterforsket og siktet for skatteunndragelser etter å ha søkt om og kvalifisert for frivillig retting. Det kan tilsi at myndighetene har forstått ordningen med skatteamnesti slik at dette også burde innebære fritak for straffeforfølgning. Jeg finner det vanskelig å trekke noen klare slutninger fra lovens forhistorie og de forarbeider som jeg har gjennomgått.»



- (42) Førstvoterende i vår sak har allerede referert de videre resonnementene i 2012-avgjørelssen. For spørsmålet i vår sak legger jeg særlig vekt på det som der sies i avsnitt 39:

«Jeg finner videre særlig grunn til å legge vekt på hvordan myndighetene har presentert ordningen med skatteamnesti i media. Myndighetene har gjennom sin informasjon om ordningen skapt et inntrykk av at frivillig retting også innebærer amnesti mot straff. Riktignok er det oftest bare gitt uttrykk for at den som søker om frivillig retting, ikke blir anmeldt. For den jevne skattyter er det likevel naturlig å forstå dette slik at de slipper straff. Men for Høyesterett er det også vist til eksempler på at myndighetene har gått lengre. En representant for Skatt øst har blant annet uttalt i media at '[d]et er lurt å melde seg for å unngå politianmeldelse og straffesak' og at 'årsaka til at så mange melder frå er at dei slepp både straff og tilleggsskatt'. På denne måten har myndighetene skapt en klar – og berettiget – forventning hos dem som vurderer frivillig retting om at de ikke vil bli straffet. Det må etter mitt syn veie tungt i vurderingen.»

- (43) Jeg peker i tilknytning til dette på to forhold som har særlig betydning for mitt syn på vår sak:
- (44) For det første følger fritak for straff ved frivillig retting ikke av loven. Det er basert på langvarig praksis og er formelt hjemlet i reglene om straffutmålingsutsettelse. Dette er en generell ordning, og det er dermed ikke noe i veien for at skatteamnesti i form av straffutmålingsutsettelse kan omfatte forhold som er straffbare etter andre regler enn bestemmelsene om skatteunndragelse.
- (45) For det annet er et helt sentralt trekk ved skatteamnestiordningen at det er skapt en forventning om at den som melder seg frivillig, ikke vil få straff. Dette er avgjørende for at ordningen skal tjene sitt formål, som er å legge til rette for at skjult inntekt og formue kommer til beskatning.
- (46) Min konklusjon så langt er at selv om skatteamnesti i utgangspunktet bare gjelder skattyterens eget skattesvik, bør ordningen unntaksvis kunne omfatte mer enn selve skatteunndragelsen. Forutsetningen må være at dette bidrar til ordningens effektivitet ved å gi trygghet for fullt fritak for straff uten å åpne en bakvei til amnesti for andre alvorlige lovbrudd. Jeg slutter av dette at så lenge de øvrige lovbruddene er nært knyttet til og klart underordnet skatteunndragelsen, ikke har noen egenverdi utover dette for den skattepliktige og heller ikke er egnet til å ha negative virkninger av betydning for tredjepart, så bør et skatteamnesti gis virkning for de tilknyttede straffbare forholdene. Jeg nevner for ordens skyld at jeg ikke kan se at det er noen avgjørende prinsipiell forskjell på å utvide et skatteamnesti til medvirkning til tredjeparts skatteunndragelse, slik tilfellet var i 2012-saken, og å utvide det til andre typer lovbrudd.
- (47) Jeg går da over til å se på betydningen av det jeg nå har sagt, for vår sak.
- (48) De tilknyttede forholdene består her i utferdigelse og bruk i regnskapet av 162 falske fakturaer, samt unnlattelse av å bokføre to kreditnotaer. Dette innebærer brudd på henholdsvis straffeloven § 393 mv. om regnskapsovertredelser og straffeloven § 365 om bruk av uriktig erklæring for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler.

- (49) Begge grupper av forhold fremstår som nært knyttet til, og utelukkende motivert av, de avgiftsunndragelsene saken gjelder. I fravær av skatteamnestiet ville de utvilsomt ha hatt liten betydning ved felles samlet utmåling av straff for alle de forhold som omfattes av tiltalen.
- (50) Det kan neppe være tvilsomt at det eneste formålet med de tilknyttede handlingene var å gjøre skattesviket mulig. Det gjelder videre forhold av en art som hyppig vil være nødvendige elementer i skatteunndragelser foretatt av bokføringspliktige. Hvis slike handlinger ikke kan falle inn under skatteamnestiet, vil det dermed medføre en vesentlig innskrenkning av anvendelsesområdet for ordningen slik den har vært praktisert.
- (51) Etter førstvoterendes oppfatning er det et argument mot å anvende skatteamnesti for annet enn skattesvik at ulike straffebud beskytter ulike interesser. Det er jeg enig i, men jeg kan likevel ikke se at dette argumentet veier særlig tungt i saken her.
- (52) Prinsipielt ivaretar regnskapsreglene andre hensyn enn skattereglene. De skal særlig beskytte eksisterende og nye aksjonærers og kreditorers behov for korrekt informasjon om virksomhetens økonomiske stilling, samt myndighetenes behov for innsyn og kontroll. Det første gjør seg ikke gjeldende med noen tyngde her. Det er ingen andre aksjonærer å ivareta. Videre ville resultatet av regnskapsfeilene være å gi et dårligere bilde av selskapets økonomiske stilling enn det som var riktig. Noen fare for at det skulle bli gitt kreditt basert på et for positivt bilde av selskapets økonomiske stilling, var det derfor ikke. Jeg kan etter dette ikke se at bruddet på regnskapsreglene har vært egnet til å ha noen negativ virkning av betydning for tredjepart i dette tilfellet.
- (53) Bruddet på straffeloven § 365 gjelder utferdigelse av dokument «som er egnet som bevis for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler». Lovbruddet er på dette punkt derfor ikke bare faktisk, men også juridisk, uløselig knyttet til avgiftsunndragelsen. Det har ingen egenverdi for tiltalte, og det er ikke egnet til å påføre tredjemann noen ulempe av betydning.
- (54) Etter mitt syn har mindretallets uttalelse i HR-2018-875-A begrenset vekt. For flertallet i den saken var det ikke nødvendig å ta stilling til om skatteamnestiet omfattet overtredelse av bokføringsloven, og mindretallets syn er ikke nærmere begrunnet.
- (55) Under disse omstendigheter kan jeg ikke se noen god grunn til at skatteamnestiet ikke skal omfatte alle de forhold tiltalen omfatter. Tvert imot mener jeg at hensynet til ordningens effektivitet med tyngde taler for det motsatte.
- (56) Jeg stemmer etter dette for at fastsettelsen av straff i medhold av straffeloven § 60 utsettes for samtlige tiltaleposter med en prøvetid på to år.

- (57) Dommer **Normann:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med annenvoterende, dommer Thyness.
- (58) Dommer **Arntzen:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Bergsjø.
- (59) Dommer **Falkanger:** Likeså.
- (60) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

Anken forkastes.