

HØJESTERETS DOM

afsagt torsdag den 8. juni 2023

Sag 11/2023

(1. afdeling)

Anklagemyndigheden

mod

T1

(advokat Kåre Pihlmann, beskikket)

og

T2

(advokat Jakob Dalsgaard-Hansen, beskikket)

I tidligere instanser er afsagt dom af Retten på Frederiksberg den 3. juli 2020 (6020/2019) og af Østre Landsrets 22. afdeling den 3. maj 2022 (S-1958-20).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Jens Peter Christensen, Lars Hjortnæs, Kurt Rasmussen, Ole Hasselgaard og Peter Mørk Thomsen.

Procesbevillingsnævnet har den 23. februar 2023 meddelt T1 og T2 begrænset tilladelse til anke til Højesteret, således at tilladelsen alene omfatter spørgsmålet om tillæggsbøde i medfør af straffelovens § 50, stk. 2.

Påstande

Dommen er anket af T1 og T2 med påstand om formildelse af de idømte tillæggsbøder, således at de nedsættes til henholdsvis 2.200.000 kr. og 1.625.000 kr., subsidiært til et lavere beløb end fastsat ved landsrettens dom.

Anklagemyndigheden har påstået stadfæstelse.

Anbringender

T1 og T2 har anført navnlig, at formålet med idømmelse af tillægsbøder efter straffelovens § 50, stk. 2, er at sanktionere den tilsigtede berigelse, og en forholdsmæssigt opgjort tillægsbøde tjener derfor samme formål som udbyttekonfiskation efter straffelovens § 75, stk. 1. Der lægges ved udbyttekonfiskation vægt på den enkelte deltagers individuelle berigelse, hvilket også bør gøre sig gældende for tillægsbøder. Hvis flere tiltalte findes skyldige i at have begået skatte- og momsunddragelse i forening, bør tillægsbøden fordeles forholdsmæssigt mellem de domfældte, så de enkelte tillægsbøders størrelse afspejler hver af de domfældtes individuelle økonomiske vinding. I mangel af en sikker fordelingsnøgle bør tillægsbøden fordeles ligeligt på antallet af domfældte. I denne sag er der ikke sket en forholdsmæssig fordeling mellem de domfældte, og på grund af antallet af domfældte er der derfor idømt tillægsbøder svarende til i alt tre gange det unddragne beløb. Tillægsbøderne bør derfor nedsættes til henholdsvis 2.200.000 kr. og 1.625.000 kr., hvilket vil indebære en ligelig forholdsmæssig fordeling mellem de tiltalte.

Anklagemyndigheden har anført navnlig, at tillægsbøderne er udmålt i overensstemmelse med praksis i skatte- og afgiftsstraffesager, hvorefter der ved forsætlige unddragelser af skatter og afgifter over 250.000 kr. i tillæg til frihedsstraf gives en bøde svarende til én gang det unddragne beløb, jf. forarbejderne til lov nr. 431 af 16. maj 2012. Der er ikke grundlag for at nedsætte tillægsbøderne forholdsmæssigt, så de fordeles ligeligt på antallet af domfældte, jf. U 2006.725Ø, U 2007.684Ø, TfK 2014.196V, TfS 2015.543V og TfS 2015.933Ø. Formålet med anvendelse af bøde som tillægsstraf til frihedsstraf i skatte- og afgiftsretten er ikke at neutralisere den tilsigtede berigelse. Formålet er derimod pønalt og udtryk for en skærpet sanktionering i forhold til andre formueforbrydelser. Tillægsbøde idømmes efter praksis uden hensyntagen til, om statskassen har lidt et tab, og uden hensyntagen til, om den dømte – såfremt statskassen har lidt et tab – samtidig pålægges erstatningsansvar.

Retsgrundlag

Indtil 1972 fandtes nedenstående bestemmelse om obligatorisk tillægsbøde i sager om forsættelig skattesvig i skattekontrollovens § 13, stk. 5, jf. lov nr. 392 af 12. juli 1946:

”§ 13. Den, der i svigagtig Hensigt afgiver urigtige, ufuldstændige eller paa anden Maade vildledende Oplysninger til Brug ved Ansættelsen af sin egen el-

ler en af ham repræsenteret Skatteydere skattepligtige Indkomst eller Formue eller til Brug ved Beregningen af sin egen eller en af ham repræsenteret Skatteydere Indkomst- eller Formueskat, straffes, hvad enten det offentlige har lidt Tab derved eller ej, med Bøde indtil 5 Gange det Beløb, der ved det svigagtige Forhold er eller, saafremt Oplysningerne var blevet taget til Følge, vilde være unddraget det offentlige, eller i særlig grove Tilfælde med Hæfte eller Fængsel i indtil 2 Aar.

[...]

Stk. 5. Hvor Frihedsstraf idømmes for et Forhold af den i Stk. 1 omhandlede Art, skal den skyldige tillige som Tillægsstraf idømmes en Bøde af indtil 5 Gange det Beløb, der ved Forholdet er eller, saafremt Oplysningerne var blevet taget til Følge, vilde være unddraget det offentlige.”

Ved lov nr. 539 af 17. december 1971 blev bestemmelsen ophævet. Herefter skulle tillægsbøde til frihedsstraf i skatte- og afgiftssager idømmes i medfør af den almindelige bestemmelse i straffelovens § 50, stk. 2, hvorefter bøde kan idømmes som tillægsstraf til anden strafart, når tiltalte ved lovovertrædelsen har opnået eller tilsigtet at opnå økonomisk vinding for sig selv eller andre. Af forarbejderne til loven (Folketingstidende 1971-72, tillæg A, lovforslag nr. L 4, sp. 121), fremgår bl.a.:

”Det bør fremhæves, at der i det forhold, at den obligatoriske tillægsbøde foreslås ophævet ikke ligger nogen afstandtagen til det synspunkt, at en økonomisk sanktion - eventuelt i form af en tillægsbøde til frihedsstraf – typisk vil være den mest hensigtsmæssige sanktion over for skattekriminalitet.

Afgørelsen af, om tillægsstraf af bøde skal anvendes, når der idømmes frihedsstraf for skattesvig, må fremtidig træffes af domstolene på grundlag af den almindelige bestemmelse i borgerlig straffelovs § 50, stk. 2, hvorefter ”bøde kan idømmes som tillægsstraf til anden strafart, når tiltalte ved lovovertrædelsen har opnået eller tilsigtet at opnå økonomisk vinding for sig selv eller andre.”

Det forudsættes, at anklagemyndigheden regelmæssigt nedlægger påstand om tillægsbøde i medfør af straffelovens § 50, stk. 2.

Såfremt det ikke lykkes at fastholde en domspraksis af samme strengthed som den eksisterende, bør man overveje at tage straffebestemmelserne op til fornyet overvejelse.”

Ved lov nr. 431 af 16. maj 2012 blev stk. 3 indsat i straffelovens § 289. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

”Stk. 3. Ved udmåling af tillægsbøde efter § 50, stk. 2, i forbindelse med overtrædelse af stk. 1 skal der lægges vægt på, om forbrydelsen er af særlig grov beskaffenhed navnlig på grund af udførelsesmåden, eller fordi forbrydelsen er udført af flere i forening, eller når et større antal forbrydelser er begået.”

Af forarbejderne til bestemmelsen (Folketingstidende 2011-12, tillæg A, lovforslag nr. L 109, s. 6f.) fremgår bl.a.:

”3. Gældende ret

Efter gældende ret er forsætlige og groft uagtsomme overtrædelser af skatte- og afgiftslovgivningen kriminaliseret i denne lovgivning, hvor strafferammen går fra bøde til fængsel i indtil 1 år og 6 måneder. Forsætlige overtrædelser kan tilige være omfattet af straffelovens § 289, hvor strafferammen er udvidet til fængsel i indtil 8 år. [...]

De strafferetlige sanktioner træder ikke i stedet for betaling af de skyldige skatter og afgifter, men er et supplement dertil. Alle skyldige skatter og afgifter skal opgøres og betales efter de almindelige regler herom i skatte- og afgiftslovgivningen. [...]

3.1. Sanktionspraksis

I skatte- og afgiftslovgivningen er hovedreglen, at strafferammen udgør fra bøde til fængsel i indtil 1 år og 6 måneder for strafbare overtrædelser, der har medført unddragelse af skatter og afgifter. Inden for den givne strafferamme afhænger sanktionspraksis af, hvilken del af skatte- og afgiftslovgivningen, der er overtrådt, størrelsen af unddragelsen og tilregnelsen.

Bøderne omtales som »normalbøder«. Den konkrete sanktion i form af bødestraf kan blive mindre eller større end normalbøden, afhængig af formildende henholdsvis skærpene omstændigheder ved overtrædelserne, men normalbøden er udgangspunktet ved sanktionsudmålingen. [...]

Nedenfor i afsnit 3.1.1. opsummeres sanktionspraksis fra og med 1. januar 2010 vedrørende overtrædelse af skattelovgivningen, moms-, arbejdsmarkedsafgifts- og lønsumsafgiftsloven, og i afsnit 3.1.2. opsummeres sanktionspraksis vedrørende overtrædelse af punktafgiftslovgivningen. I alle tilfælde er udgangspunktet, at det undtagne beløb skal betales – og derudover kommer så sanktionen. [...]

3.1.1. Sanktionspraksis fra og med 1. januar 2010 ved overtrædelse af skattelovgivningen m.v.

Som nævnt i afsnit 3.1. anvendes en fælles beløbsgrænse for skattelovgivningen, moms-, arbejdsmarkedsafgifts- og lønsumsafgiftsloven, og det er den samlede unddragelse, der lægges til grund. Der er således en ensartet sanktionspraksis for det område, der omfatter skattelovgivningen og de generelle afgiftslove.

3.1.1.1. Samlet forsætlig unddragelse over ca. 500.000 kr.

Sanktionen for en forsætlig unddragelse over ca. 500.000 kr. er efter praksis ubetinget frihedsstraf (fængsel) med hjemmel i straffelovens § 289, hvor strafferammen er fængsel i op til 8 år. [...]

I intervallet ½-1 mio. kr. er sanktionen en fængselsstraf på 6-8 måneder, i intervallet 1-2 mio. kr. 9-12 måneder og over 2 mio. kr. fra 1 år og opefter. Hertil kommer en tillægsgbøde svarende til det unddragne beløb, der normalt afrundes nedad til det nærmeste beløb, der er deleligt med 1.000 kr.”

Af de specielle bemærkninger til bestemmelsen fremgår (anf.st., s. 20):

”Den foreslåede tilføjelse til straffelovens § 289 er en strafskærpelsesbestemmelse for så vidt angår tillægsgbøden, jf. straffelovens § 50, stk. 2, og de skærpende omstændigheder er formuleret svarende til strafskærpelsesbestemmelserne i straffelovens § 286 for andre formueforbrydelser.

Da der ikke i forbindelse med ønsket om en skærpelse af bødeniveauet er fremsat ønske om ændring af niveau for udmåling af frihedsstraf, betyder det, at en forhøjelse af bøden ikke skal modsvares af en mindre frihedsstraf.

Der er ikke tale om, at strafskærpelsen i form af højere tillægsgbøde end en gang unddragelsen skal have virkning for alle overtrædelser af skatte- og afgiftslovgivningen, der er omfattet af straffelovens § 289, fordi unddragelsen er over 500.000 kr. Der skal være tale om særligt skærpende omstændigheder.

De omstændigheder ved den foretagne unddragelse, som bør indgå i vurderingen ved udmåling af tillægsgbøden, er f.eks. udførelsesmåden gennem en planlægning, der tilsigter at vanskeliggøre opklaring af unddragelsen. Placering af indeståender i udenlandske pengeinstitutter m.v., som SKAT ikke kan indhente oplysninger fra, må anses for at være en manøvre, der tilsigter at vanskeliggøre opklaringen. Af andre vigtige strafskærpende omstændigheder kan nævnes, at der er flere gerningsmænd, f.eks. i forbindelse med stråmandsvirksomhed, tale om særlig planlægning i øvrigt eller tale om overtrædelser af flere skatte- og afgiftslove.

Tilstedeværelsen af de nævnte skærpende omstændigheder bør som udgangspunkt medføre, at niveauet for tillægsgbøden forhøjes med 20 pct. i forhold til det nuværende niveau.”

Højesterets begrundelse og resultat

De tiltalte T1 og T2 blev ved landsrettens dom fundet skyldige i en række forhold vedrørende moms- og skattesvig af særlig grov karakter efter straffelovens § 289. Forholdene blev begået delvis i forening med hinanden og delvis i forening med andre. T1 blev fundet skyldig i moms- og skattesvig for i alt 5.589.420 kr. Han blev straffet med fængsel i 1 år og 6 måneder, hvoraf 1 år og 2 måneder blev gjort betinget, og idømt en tillægsgbøde på 5.575.000 kr. T2 blev fundet skyldig i moms- og skattesvig for i alt 4.607.971 kr. Han blev straffet med fængsel i 1 år og 3 måneder, hvoraf 1 år blev gjort betinget, og idømt en tillægsgbøde på 4.600.000 kr.

Sagen angår for Højesteret alene udmålingen af de idømte tillægsbøder. Nærmere bestemt skal Højesteret tage stilling til, om de tiltalte hver især skal idømmes en tillægsbøde svarende til det unddragne beløb, eller om en tillægsbøde svarende til det unddragne beløb skal fordeles forholdsmæssigt mellem de domfældte, herunder sådan at de enkelte tillægsbøders størrelse så vidt muligt afspejler hver af de domfældtes individuelle økonomiske vinding.

Det fremgår af straffelovens § 50, stk. 2, at bøde kan idømmes som tillægsstraf til anden strafart, når tiltalte ved lovovertrædelsen har opnået eller tilsigtet at opnå økonomisk vinding for sig selv eller andre. Højesteret finder, at det følger af forarbejderne som gengivet ovenfor i afsnittet om retsgrundlaget, at tillægsbøder inden for skatte- og afgiftsområdet er et supplement til betalingen af de skyldige skatter og afgifter og derved er udtryk for en skærpet sanktionering med et pønalt formål. Tillægsbøde inden for skatte- og afgiftsområdet pålægges derfor uden hensyn til, om der er opnået en berigelse, og uanset, om der allerede er sket efterbetaling af den unddragne skat.

På denne baggrund finder Højesteret, at der ikke er grundlag for at nedsætte tillægsbøderne med henvisning til, at flere personer har deltaget i skatte- og afgiftsunddragelsen.

Herefter, og da der ikke i øvrigt er oplyst omstændigheder, der giver grundlag for at nedsætte de idømte tillægsbøder, stadfæstes landsrettens dom.

Thi kendes for ret:

Landsrettens dom stadfæstes.

Statskassen skal betale sagens omkostninger for Højesteret.