

BEVIS I SKATTESTRAFFESAGER – "IN DUBIO PRO REO", "FAVOR DEFENSIONIS", SKM2022.198.ØLR

Professor, dr.jur. Jan Pedersen, specialkonsulent, Bachmann/Partners, Advokatpartnerselskab

Sagsoplysning med efterfølgende bevisbedømmelse er centralt i såvel skatte- som skattestrafferetten. Artiklen belyser kravene til bevis i skattestrafferetten med fokus på princippet om "in dubio pro reo". Dette princip er en del af den procesuelle beskyttelse, "favor defensionis", som ydes til tiltalte og som indebærer, at et strafansvar er udelukket, når der består en berettiget bevismæssig tvivl om, hvorvidt betingelserne for strafansvaret er godtgjort. En ny dom, SKM2022.198.ØLR belyser problemstillingen og navnlig kravet om, at det ikke er enhver tvivl, men alene den berettigede tvivl, der må lede til frifindelse. I sagen havde en tiltalt – ifølge sin forklaring – ved et røverilignende tyveri mistet sin pung indeholdende oplysninger, der gav adgang til den tiltaltes NEM ID. Herefter blev der gennem "tast selv" indberettet fradrag, som den tiltalte nægtede at have foretaget, endsige kendskab til. På trods af at visse omstændigheder støttede tiltaltes indsigelse, blev denne tilsidesat som "utroværdig", og tiltalte blev dømt for forsætlig skattesvig.

1. RETSANVENDELSE OG BEVIS

Den juridiske retsanvendelse er – i princippet – ganske enkel. Opgaven er at fastlægge et faktum og subsumere dette under den relevante retsregel med henblik på at konstatere den heraf afledede retsfølge. Retsvidenskaben har i retsfilosofien udviklet bevis- og fortolkningslæren, der indeholder overordnede normer, som angiver retningslinjer for den nærmere faktumbestemmelse og herpå følgende fortolkning. Disse uskrevede principper udmøntes på de forskellige retsområder i mere konkrete regler og principper.

I skattestrafferetten gælder straffelovens (STRFL) § 1, hvorefter straf alene kan pålægges for et forhold, hvis strafbarhed er hjemlet ved lov, eller som ganske må ligestilles med et sådant. Herved angives kravet om strafansvarets direkte lovhjemmel og heraf følgende retningslinjer for fortolkningen og den retlige subsumering. Strafferetten udelukker således ikke en analogifortolkning, men stiller krav om, at denne skal være fuldstændig. I henseende til den strafferetlige faktumbestemmelse gælder princippet om "in dubio pro reo", hvorefter enhver – berettiget – tvivl kommer den anklagede til gode. Med andre ord må den tiltalte frifindes, såfremt der består en – berettiget – tvivl om, hvorvidt der foreligger den fornødne strafbare gerning. Princippet fremgår af Den Europæiske Menneskeretskonvention Art. 6. 2, hvorefter enhver, der anklages for en

lovovertrædelse, skal anses for uskyldig, indtil hans skyld er bevist i overensstemmelse med loven.

I skatteretten fastlægger grundlovens § 43 det skatteretlige legalitetsprincip, der kræver, at "*(I)ngen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov*". Omend bestemmelsen ikke i sig selv indeholder retningslinjer for den skatteretlige fortolkning og hverken udelukker en udvidende fortolkning af indtægtsregler eller en indskrænkende fortolkning af fradragsregler, indeholder bestemmelsen dog en – væsentlig – understregning af kravet om beskattningens lovhjemmel. I henseende til fastlæggelse af faktum stiller skatteforvaltningslovens (SFL) §§ 19-20 krav om, at skattekravet må kunne begrundes i faktisk henseende, således at skattemyndighederne må præsentere en – efter omstændighederne – klar beskrivelse af indkomstens art, størrelse og periodisering. Hvorvidt skattemyndighederne har løftet denne bevisbyrde, må afgøres efter den forvaltningsretlige bevislære, hvor tvivl må afklares uden særskilt hensyntagen til, om denne er til fordel eller ulempe for skatteyderen.

1.1. Forholdet mellem skattestrafferet og skatteret

I det omfang det overhovedet giver mening at sammenstille disse betingelser og heraf følgende fortolknings- og beviskrav i henholdsvis skattestrafferetten og skatteretten, må det fremføres, at anklagemyndigheden er pålagt en strengere bevisbyrde for idømmelse af strafansvar, end skattemyndighederne er pålagt for ansættelse af et skattekrav.

I skatteretten er det således tilstrækkeligt, at skattekravets eksistens er mere sandsynligt end dets ikke-eksistens med en sandsynlighedsgrad, der overstiger 50 %, mens det i skattestrafferetten gælder, at sandsynligheden for strafansvarets eksistens må være klart mere sandsynligt end dets ikke-eksistens. Med andre ord kan skattekravet pålægges, selvom der foreligger en berettiget tvivl om indkomstens eksistens, størrelse og periodisering, når der blot er en overvejende sandsynlighed herfor.

Denne forskel er i overensstemmelse med det strafprocessuelle princip om "favor defensionis", der indebærer, at den anklagede i flere sammenhænge er gunstigere stillet end anklagemyndigheden. Skattestrafferetten udgør imidlertid en "overbygning" på skatteretten, idet skattesvig udgør den strafbare skatteunddragelse. Det skattestrafferetlige ansvar forudsætter derfor en forudgående konstateret eller tilsigtet unddragelse. Det er således en betingelse, at der foreligger en skatteretlig udeholdelse, som fastlægges efter skattelovgivningen uden en forhåndsmæssig hensyntagen hverken til skatteyderen eller til skattemyndighederne.

Almindeligvis vil der være parallelitet mellem den skatteretlige og den skattestrafferetlige bedømmelse af, om der er sket en forudgående udeholdelse og heraf følgende unddragelse. Rutinemæssigt fastlægges unddragelsen derfor først efter skatteforvaltningslovens regler om skatteansættelser, hvorefter det – i anden omgang – vurderes, om unddragelsen er sket på strafbar vis ved forsætlig eller groft uagtsom afgivelse af urigtige, vildledende indkomstoplysninger eller ved fortielser heraf.

Den skattestrafferetlige bedømmelse er dog i princippet en uafhængig bedømmelse af det anklagede strafbare forhold, som kan og skal foretages som en forudsætning for strafansvaret. Skattekontrollovens (SKL) § 89 indeholder derfor mulighed for, at skattekravet uden forudgående behandling hos skattemyndighederne kan pålægges af straffedomstolen ved såkaldt adhæsion. Bestemmelsen anvendes kun i helt særlige tilfælde, hvor den anklagede er varetægtsfængslet, og en skatteforvaltningsretlig fastlæggelse af skattekravet ikke kan afventes, eller hvor tiltalen for skattesvig er en subsidiær tiltale for en principal tiltale for en berigelsesforbrydelse, f.eks. skyldnersvig.¹ Ligeledes vil en skattestraffesag kunne gennemføres, selvom det underliggende skattekrav er under klagebehandling eller domstolsprøvelse. Almindeligvis vil skattestraffesagen afvente en endelig fastlæggelse af skattekravet, men navnlig forældelsesmæssige forhold kan tilsige, at skattestraffesagen pådømmes forinden. Tilsvarende gælder, at skattestraffesagen kan fremmes frem for den skatteretlige klage- eller domstolssag, såfremt sagen navnlig indeholder bevismæssige spørgsmål. Det er her Skattestyrelsens opfattelse, at domstolene er bedre egnede til afgørelse af faktuelle bevisspørgsmål end klagemyndighederne.²

Den omstændighed, at skattekravet forud er endeligt fastlagt af skattemyndighederne og eventuelt opretholdt ved klage- eller domstolsbehandling, indebærer imidlertid ikke, at straffedomstolen er friholdt fra at tage stilling til den underliggende beskatning. Tværtimod indgår kravet om skatteunddragelse eller en tilsigtelse heraf som en strafbarhedsbetingelse, der må og skal pådømmes ved afgørelsen af, om der foreligger et strafbart forhold. I langt de fleste tilfælde vil der være sammenfald mellem de to vurderinger, men undtagelser kan forekomme. Ikke mindst kravet om ”in dubio pro reo” kan indebære, at der sker frifindelse for skattesvig med henvisning til, at det ikke med den fornødne klarhed er godtgjort, at der er realiseret en skattepligtig indkomst, selvom denne måtte være fastlagt forinden (jf. nedenfor). Ligeledes kan det forekomme, at straffedomstolen når frem til, at en given indkomst ikke er skattepligtig, selvom skattemyndighederne, herunder klagemyndigheder

og domstole, er nået til et modsat resultat. Se hertil SKM2012.735. ØLR, hvor Landsskatteretten havde statueret, at skatteyderen efter tilflytning var undergivet fuld skattepligt, men hvor skatteyderen blev frifundet for passiv skattesvig efter nugældende SKL § 83, stk. 4, jf. stk. 3 om undladt afgivelse af indkomstoplysninger ved tilflytning i en senere straffesag. Frifindelsen blev begrundet med, at tiltaltes ophold i Danmark ikke etablerede fuld skattepligt.³

På samme måde er skattemyndighederne ikke bundet af en forudgående skatteretlig vurdering foretaget af straffedomstolen. Se hertil SKM2009.154.VLR, hvor Vestre Landsret stadfæstede en skønsmæssig indkomstforhøjelse ved mangelfuld bog- og regnskabsføring, selvom skatteyderen var frifundet ved en skattestraffesag, hvor straffedomstolen havde underkendt den skønsmæssige ansættelse. Vestre Landsret udtalte udtrykkeligt, at den omstændighed, at skatteyderen var frifundet for samme forhold i en skattestraffesag, ikke i sig selv havde afgørende betydning for den skattemæssige bedømmelse. I TfS 2000.80 V var en skatteyder blevet frifundet for forsætlig skattesvig og bedrageri, idet det ikke fandtes bevist, at tiltalte havde haft uoplyst indkomst som chauffør i faderens vognmandsvirksomhed sideløbende med modtagelse af sociale ydelser. Efterfølgende begærede den frifundne sin skatteansættelse genoptaget med henvisning til den frifindende dom. Efter en selvstændig bevisførelse konkluderede Vestre Landsret, at skatteyderen havde udført arbejde og også modtaget vederlag herfor, hvorfor skattemyndighedernes opgørelse heraf ikke kunne anfægtes. Den foretagne beskatning blev derfor opretholdt. Det blev i dommen præciseret, at det under hensyn til beviskravene til domfældelse i straffesager ikke kunne føre til andet resultat, at det under straffesagen mod sagsøgeren – efter den rejste tiltale – blev fundet overvejende betænkeligt at anse det for bevist, at han havde modtaget vederlag for sin indsats.

1.2. Forsæt og grov uagtsomhed i skatte- og skattestrafferetten

Såfremt strafferetlige udtryk og begreber har relevans i skatteretten eller omvendt, er indholdet heraf sammenfaldende. Dette indebærer imidlertid ikke, at retsanvendelsen i forhold til de samme omstændigheder altid leder til samme resultat. Et eksempel herpå er bedømmelsen af forsæt og grov uagtsomhed. Som bekendt stiller SKL §§ 82 og 83 krav om subjektiv tilregnelser i form af forsæt eller grov uagtsomhed, for at strafansvaret er pådraget. Sideløbende hermed fremgår det af SFL § 27, stk. 1, nr. 5, at der kan foretages ekstraordinær ansættelse uden for den ordinære ansættelsesfrist i § 26, stk. 1, når skatteyderen har handlet forsætligt eller groft uagtsomt. Herved sikres, at den undtagne skat kan ansættes, når der forelig-

► BEVIS I SKATTESTRAFFESAGER – "IN DUBIO PRO REO", "FAVOR DEFENSIONIS", SKM2022.198.ØLR

ger et strafbart forhold. Som udgangspunkt kan der derfor pålægges skat, når der er grundlag for strafansvar, og omvendt kan der ikke ved ekstraordinær ansættelse pålægges skat, når der hverken foreligger forsæt eller grov uagtsomhed. Denne parallelitet følger af, at udtrykkene forsæt og grov uagtsomhed har det samme indhold. Må en uagtsomhed kvalificeres som udslag af grov uagtsomhed i skatteretlig henseende, gælder tilsvarende i princippet i skattestrafferetlig henseende. Den omstændighed, at bevisbedømmelsen i skattestrafferetten sker under iagttagelsen af "in dubio pro reo", mens bevisbedømmelsen i skatteretten sker efter en fri bevisbedømmelse, kan dog medføre forskellige resultater af retsanvendelsen.

Praksis indeholder da også adskillige eksempler på, at der er foretaget ekstraordinær ansættelse, selvom skatteyderen er frifundet i en skattestraffesag, eller en tiltale er opgivet. I SKM2011.109. HR havde et pizzeria udeholdt omsætning, som i mangel af forskriftsmæssig bog- og regnskabsføring var fastsat skønsmæssigt. I en forudgående straffesag var der dog sket frifindelse. Højesteret opretholdt den skete skatteansættelse og statuerede, at den frifindende straffedom ikke kunne lægges til grund for den skatteretlige vurdering af indkomstforhøjelsen, ligesom frifindelsen heller ikke udelukkede ekstraordinær ansættelse som følge af forsæt eller grov uagtsomhed. I SKM2012.349.VLR havde en sommerhusudlejer udeholdt lejeindtægter, men var blevet frifundet i en skattestraffesag, angiveligt som følge af, at anklagemyndigheden ikke kunne skaffe bevis for, at der forelå forsæt eller grov uagtsomhed. Dette forhindrede dog ikke, at de udeholdte udlejeindtægter kunne fastsættes ved en ekstraordinær ansættelse. Uanset denne praksis er det den forfatters opfattelse, at anvendelsesområdet for SFL § 27, stk. 1, nr. 5, om forsæt eller grov uagtsomhed, af domstolene er fortolket meget vidtgående. Der er derfor gennemført ekstraordinære ansættelser i tilfælde, hvor en uagtsomhed ikke efter de strafferetlige begreber kan betegnes som udtryk for grov uagtsomhed, og hvor der ikke foreligger bevisvivl. Det må derfor fastholdes, at det juridiske indhold i begreberne er sammenfaldende, og at en forskel alene kan opstå ved bevismæssig tvivl.⁴

2. BEVISBEDØMMELSE OG INDHENTELSE AF BEVIS I SKATTESTRAFFERETTEN

2.1. Udeholdelse og yderligere fradrag

Anklagemyndigheden er som udgangspunkt pålagt en bevisbyrde for, at strafansvarets betingelser er opfyldt. Dette indebærer, at anklagemyndigheden under iagttagelse af "in dubio pro reo" må godt-

gøre, at strafansvarets objektive og subjektive betingelser er opfyldt. Der må således skaffes strafferetligt bevis for, at der foreligger en udeholdelse af skattepligtig indkomst, og at der er afgivet urigtige, vildledende, ufuldstændige eller fortiede indkomstoplysninger m.v. Der må samtidig skaffes bevis for den subjektive tilregnelser af forsæt eller grov uagtsomhed. Bevisbyrden er dog ikke udtryk for, at anklagemyndigheden har en forpligtelse til en fuldstændig sagsoplysning. Ønsker den anklagede at påberåbe sig omstændigheder, der reducerer ansvarets udstrækning, som f.eks. at udeholdelsen skal reduceres med fradragsberettigede udgifter, må den anklagede gøre opmærksom herpå og skaffe den fornødne dokumentation. Ved bedømmelsen af sådanne modbeviser gælder princippet om "in dubio pro reo" ikke. Tværtimod har praksis indtaget en noget afvisende holdning over for de anklagedes indsigelser herom.

I SKM2004.316.VLR blev en erhvervsdrivende dømt for groft uagtsomt skattesvig, idet der var udeholdt oppebårne indtægter ved bortforpagtning af fitnesscentre samt opnået goodwill og genvundne afskrivninger m.v. ved afståelse af fitnesscentre. Den erhvervsdrivende fik ikke medhold i, at udeholdelsen skulle reduceres med ikke-regnskabsførte tab ved drift af fitnesscentre og et diskotek. I præmisserne til den stadfæstede byretsdom var det udtrykkeligt fremhævet, at det i en skattestraffesag er tiltalte, der skal dokumentere, at en konstateret unddragelse modsvares af ikke-foretagne fradrag. I den stadfæstede byretsdom præciserede retten, at tiltaltens bevisbyrde for eksistensen af sådanne modstående fordringer er streng, og i sagen ikke var løftet af tiltalte.

Bevisbyrden for afholdelse af fradragsberettigede udgifter kan naturligvis være opfyldt efter en konkret vurdering, såfremt objektive bevisdata støtter dette. Sjældent vil der kunne skaffes en bekræftelse fra betalingsmodtageren, men et moment kan være, at den omhandlede udgift er sædvanlig eller sandsynlig. I TfS 1999.104 V om udeholdelse af provisionsindtægter fandt retten det bevist, at tiltalte havde afholdt udgifter til provision til underagenter, men fandt det ikke bevist, at der var afholdt øvrige udgifter. Sidstnævnte blev begrundet med, at det i så henseende påhvilede tiltalte "*i meget høj grad at sandsynliggøre disse udgifter*". Ved den konkrete vurdering vil typisk indgå en vurdering af, på hvilket tidspunkt i forløbet indsigelsen er fremkommet. I TfS 2000.764 V var der først under ankebehandlingen i landsretten rejst indsigelse om afholdelse af yderligere lønudgifter. Landsretten afviste dette med bemærkning om, at der ikke ved sagens afgørelse kunne tages hensyn hertil.

En særlig tung bevisbyrde foreligger ved udbetaling af "sort løn" til ansatte. Her har Højesteret udtrykkeligt fremhævet, at en forudsæt-

ning for anerkendelse af sådanne yderligere fradrag er, at de pågældende lønmodtageres identitet oplyses, jf. SKM2011.209.HR.

Ved vurderingen af erhvervsdrivendes adgang til yderligere fradrag erindres, at LL § 8 Y siden 1. juli 2012 foreskriver, at erhvervsdrivende alene kan foretage fradrag for driftsomkostninger, der overstiger 10.000 kr., såfremt udgiften betales digitalt eller på anden sporbar måde.

2.2. Den frie bevisbedømmelse og retssikkerhedslovens §§ 9-10

Uanset princippet om "in dubio pro reo" og de af praksis stillede strenge krav for anerkendelse af yderligere fradrag anerkendes princippet om fri bevisbedømmelse, jf. retsplejelovens § 880. Alle relevante oplysninger kan og skal derfor inddrages under bevisbedømmelsen. Af særlig betydning udgør de kontroloplysninger, der er indhentet efter skattekontrolloven fra skatteyderen eller tredjemand, herunder bog- og regnskabsoplysninger, bilag og dokumenter, samhandelsoplysninger m.v. Det erindres her, at retssikkerhedslovens (RSL) §§ 9 og 10 som følge af princippet om "favor defensionis" indeholder væsentlige begrænsninger for indhentelse af dokumenter og oplysninger m.v. i controlsager, hvor der er grundlag for en mistanke om strafbart forhold. RSL § 9, stk. 1, indeholder den principielle begrænsning, at kontrolbeføjelserne efter skattekontrolloven ophører på det tidspunkt, hvor der er grundlag for en sigtelse for strafbart forhold. Dette indebærer, at der må foreligge så tilstrækkelige oplysninger, at skatteyderen "med rimelig grund mistænkes for strafbart forhold". Dette må afgøres ud fra en konkret vurdering.

Det kræves ikke, at der er sikre og fuldt dækkende oplysninger til fastlæggelse af et strafansvar. Det er tilstrækkeligt, at der foreligger sådanne objektive oplysninger mod en identificeret skatteyder, der peger i retning af, at denne på strafbar vis har udeholdt indkomst. En specifik fastlæggelse af indkomstens nærmere karakter, størrelse og periodisering er ikke nødvendig. Hovedindholdet af RSL § 9, stk. 1, er, at skattemyndighedernes kontrolbeføjelser efter skattekontrolloven fra dette tidspunkt ophører. I stedet må videre sagsoplysning ske efter strafferetsplejens regler om efterforskning af strafbare gerninger, således som de fremgår af retsplejelovens regler om ransagning, afhøring etc. Det er navnlig en forskel, at tvangsmæssig indhentelse af dokumenter, ransagning og eftersyn m.v. kræver dommerkendelse, ligesom sådanne efterforskningsmæssige tiltag gennemføres af politiet.

Denne væsentlige indskrænkning af adgangen til skattekontrol og heraf følgende sagsoplysning af strafbare udeholdelser begrænses i væsentlig grad af RSL § 9, stk. 2, hvorefter skattemyndighederne,

uanset at der foreligger mistanke om strafbart forhold, fortsat kan anvende skattekontrollovens beføjelser, når disse retter sig mod "*andre spørgsmål end fastlæggelse af straf*". Uanset en mistanke kan skattemyndighederne derfor fortsat udnytte deres beføjelser til en nærmere udredning af art, størrelse, periodisering, subjektive forhold m.v. af en udeholdt indkomst til den nærmere rent skatteretlige sagsoplysning. Dette gælder, uanset at sådanne oplysninger indgår direkte i en senere strafferetlig vurdering. Afgørende er, at sådanne oplysninger også har betydning for skatteansættelsen af den udeholdte indkomst. Ligeledes kan skatteyderen efter RSL § 9, stk. 4, give samtykke til, at skattemyndighederne fortsætter sagsoplysningen efter skattekontrolloven frem for den noget mere besværlige sagsoplysning efter retsplejeloven. Der gælder dog efter RSL § 10 et princip om "forbud mod selvinkriminering". Dette indebærer, at regler om sandhedspligt ikke kan gøres gældende over for en skatteyder, når der er "*konkret mistanke*" om strafbart forhold. Dette har den væsentlige konsekvens, at SKL § 82 om strafansvar ved afgivelse af urigtige, vildledende og ufuldstændige indkomstoplysninger, og dermed reglerne om skattesvig, ikke finder anvendelse for afgivelse af senere oplysninger.

Retssikkerhedsloven indeholder ingen bestemmelser om betydningen af, at oplysninger og dokumenter m.v. er indhentet i strid med retssikkerhedsloven. Spørgsmålet må derfor løses på grundlag af forvaltningsretlige og straffeprocessretlige regler. I skattemæssig henseende lider en indkomstforhøjelse, der er begrundet i oplysninger indhentet i strid med retssikkerhedsloven, af en forvaltningsretlig mangel. Der foreligger en sagsbehandlingsfejl, og forvaltningsrettens regler om ugyldighed finder anvendelse. Der skelnes herefter mellem tilsidesættelse af ordensforskrifter og tilsidesættelse af garantiforskrifter. Foreligger en tilsidesættelse af en ordensforskrift, hvad tilfældet synes at være ved sagsoplysning i strid med RSL §§ 9-10, kan ugyldighed alene statueres efter en konkret væsentlighedsvurdering. Det er således en betingelse, at den fejlagtige procedure ved indhentelse af oplysningerne i sig selv har været bestemmende for indkomstforhøjelsen, og at ansættelsen ved forskriftsmæssig sagsoplysning må antages at ville have været anderledes. En ugyldighedsvirkning synes under disse omstændigheder ikke at være nærliggende.⁵ I strafferetsplejen findes ingen generelle regler om betydningen af, at tiltalen bygger på ulovligt frembragte bevismidler. Den omstændighed, at de foreliggende beviser kan – og skal – vurderes efter en fri bevisbedømmelse, indebærer, at ulovligheden ikke i sig selv indebærer, at der skal ses bort fra de omhandlede oplysninger. I stedet må der som i forvaltningsretten – formentlig – foretages en konkret væsentlighedsvurdering, hvor

► BEVIS I SKATTESTRAFFESAGER – "IN DUBIO PRO REO", "FAVOR DEFENSIONIS", SKM2022.198.ØLR

oplysningernes bevisvægt må vurderes uafhængigt af, at disse er fremskaffet i strid med retssikkerhedsloven. Det vil – formentlig – i al overvejende grad betyde, at de omhandlede oplysninger indgår i bevisvurderingen med den bevisvægt, som den indhentede oplysning eller det indhentede dokument sædvanligvis må tillægges. Det må således konkluderes, at retssikkerhedslovens beskyttelsesregler ikke har effektiv virkning og alene indeholder procedureregler.

3. IN DUBIO PRO REO

3.1. Principindhold

Princippet om "in dubio pro reo" indebærer som nævnt, at enhver – berettiget – tvivl skal komme den anklagede til gode. Der må derfor ske frifindelse, såfremt det ikke med en klar sandsynlighed kan anses bevist, at den anklagede har gjort sig skyldig i den omhandlede strafbare lovovertrædelse. Dette retskulturelle princip er begrundet i, at pålæggelse af strafansvar er et så alvorligt retsskridt, at det må stå rimeligt klart, at den krævede skyld foreligger. Princippet hviler på den forudsætning, at det er at foretrække, at en skyldig går fri, frem for at en uskyldig dømmes. Som sådan er princippet en del af princippet om "favor defensionis", hvorefter en anklaget er tillagt visse fordele frem for den retshåndhævende statsmagt. Dette står i modsætning til den civile retspleje, hvor parterne i processuelle spørgsmål er ligestillet. I skattesager er skatteyderen derimod ikke tillagt nogen processuelle fordele frem for Skatteministeriet. Mange vil sikkert mene snarere tværtimod. Princippet om "in dubio pro reo" suppleres af princippet om, at tiltalte frifindes, såfremt der ikke i en kollegial ret er flertal for domfældelse, jf. RPL § 216. I praksis betyder dette, at 2/3 af dommerne skal votere for domfældelse. Sager om skattesvig behandles som domsmandssager, således at byretsdommeren – som udgangspunkt – suppleres med to domsmænd, dvs. at strafansvaret forudsætter, at to ud af tre dommerne voterer for domfældelse, mens de tre landsdommere ved ankebehandling i landsretten suppleres med tre domsmænd, således at fire ud af seks dommere skal votere for domfældelse.

Princippet om "in dubio pro reo" betyder, at enhver – berettiget – tvivl kommer den anklagede til gode, i henseende til om de objektive strafbarhedsbetingelser i SKL § 82 eller § 83 kan anses bevist. Anklagemyndigheden må derfor føre et klart bevis for, at den tiltalte har haft en indkomst under de i anklageskriftet nævnte faktiske omstændigheder, og at der foreligger urigtige, vildledende, ufuldstændige eller fortiede indkomstoplysninger. Ligeledes må der føres klart bevis for subjektiv tilregnelser af forsæt eller grov uagtsomhed. Som

nævnt må og skal straffedomstolen tage selvstændig stilling hertil, selvom der i en forudgående skattesag er taget stilling til de fuldt samme forhold.

Derimod omfatter princippet om "in dubio pro reo" ikke retsanvendelsen. Dette indebærer, at en fortolkning af straffebestemmelsen, f.eks. om en afgivet indkomstoplysning har den krævede grad af urigtighed, vildledelse eller ufuldstændighed, må foretages uden præference for den ene eller den anden fortolkningsmulighed og på grundlag af de fortolkningsprincipper, der anvendes i skatteretten. Det skal herefter blot være mere sandsynligt, at disse krav er opfyldt end det modsatte. Navnlig omfatter princippet ikke den underliggende – og for strafansvaret helt afgørende – betingelse om tilstedeværelsen af en skatteunddragelse. Forudsætningen om, at en udeholdt indkomst er skattepligtig, og at der derfor foreligger en unddragelse, må afgøres efter skattelovgivningen og de fortolkningsprincipper, der er udviklet i så henseende. Den omstændighed, at der er berettiget tvivl, om en udeholdt indkomst er skattepligtig eller den nærmere skatteretlige opgørelse heraf, indebærer således ikke – på forhånd – at strafansvar kan udelukkes.

Praksis indeholder da også mangfoldige eksempler på, at der er pålagt strafansvar, selvom der har været berettiget tvivl om den skatteretlige vurdering. Der findes således adskillige domme, hvor den tiltalte i byretten er frifundet, allerede fordi der ikke har foreligget en skattepligt, mens landsretten ikke blot har været af en modsat opfattelse, men samtidig har været af den opfattelse, at den således konstaterede unddragelse var gennemført på strafbar vis med en tilregnelser af forsæt eller grov uagtsomhed. Se hertil UfR 1987.888 H, hvor der var rejst tiltale for forsættelig skattesvig af særlig grov karakter efter STRFL § 289 i en fraflytningssag. Det var anklagemyndighedens opfattelse, at der forelå en fiktiv fraflytning, og at der derfor var afgivet urigtige oplysninger om fraflytning med forsæt til skatteunddragelse. Tiltalte blev frifundet i byretten, idet det blev lagt til grund, at der de facto var sket ophør af skattepligt, hvorfor betingelsen om urigtige oplysninger ikke var opfyldt. Såvel Østre Landsret som Højesteret fandt imidlertid, at fuld skattepligt var bevaret, og at der forelå forsættelig urigtig fraflytningsmeddelelse, således at strafansvaret blev pålagt. Det blev samtidig statueret, at tiltalte havde haft forsæt til at afgive urigtige oplysninger. Herved blev tiltalte pålagt en tilregnelser, som byretten i tiltaltes sted ikke ville have haft. Heldigvis er sådanne eksempler sjældne. Dette skyldes, at en berettiget tvivl om den underliggende skatteretlige vurdering almindeligvis vil have indflydelse på bedømmelsen af forsæt eller grov uagtsomhed. Tiltaltes indsigelse om ikke at have afgivet forsættelige

eller groft uagtsomme urigtige oplysninger m.v. støttes netop af den berettigede tvivl, om der forelå en skattemæssig udeholdelse eller ikke. Hertil kommer, at den foreliggende domspraksis er af ældre dato og stammer fra en tid, da større skattestraffesager blev indbragt direkte for domstolene uden forudgående fastlæggelse af det undtagne skattekrav. Den omstændighed, at skattemyndighederne nu som altovervejende udgangspunkt fastlægger det underliggende skattekrav forinden straffesagen, har haft den – tiltalende – konsekvens, at sager med tvivlsomme skattemæssige spørgsmål i mindre grad videreføres som skattestraffesager.

3.2. Navnlig om skønsmæssige ansættelser

Det er væsentligt at have for øje, at princippet om "in dubio pro reo" kræver en berettiget tvivl, hvorfor der ikke kan stilles krav om fuldt bevis for domfældelse. Dette må selvsagt vurderes på individuelt grundlag. Af relevans vil ofte være myndighedernes muligheder for at oplyse sagen og skaffe det nødvendige klare bevis. Navnlig i tilfælde hvor skatteyderen har fuld rådighed over sagsoplysningen – f.eks. ved en nærmere afklaring af et konstateret modtaget beløb eller en udenlandsk indkomst – og hvor skatteyderen ikke deltager i sagsoplysningen, vil domfældelse på trods af en tvivl kunne forekomme.

Den omstændighed, at fastlæggelsen af udeholdelsen indeholder skønsmæssige elementer, er således ikke ensbetydende med, at et strafansvar er udelukket. Der foreligger således en omfattende praksis, der pålægger strafansvar – også for forsætlig skattesvig – i tilfælde, hvor der ikke er sket forskriftsmæssig bog- og regnskabsføring, og hvor indkomsten er opgjort indirekte på grundlag af kontroloplysninger, privatforbrugsopgørelser m.v.⁶ Denne praksis støttes af det forhold, at unddragerens "uefterrettelighed" har været så omfattende, at de bog- og regnskabsmæssige forpligtelser er tilsidesat. Princippet om "in dubio pro reo" har i sådanne sager dog den afledte virkning, at indkomstopgørelsen i straffesagen foretages "konservativt" og med hensyntagen til usikkerhedsmomenter. En sigtet skatteyder vil derfor ofte se en interesse i, at skattestraffesagen behandles forud for skattesagen. Ganske vist er skattemyndighederne ikke senere bundet af en forud fastlagt strafferetlig bevisførelse om udeholdelsens størrelse, men denne har dog en vis normerende betydning.

Den nærmere anvendelse af "in dubio pro reo" synes at være bestemt af de konkrete bevismæssige forhold. Den omstændighed, at skatteyderen har rådighed over bevisførelsen og ikke bidrager hertil med de nødvendige oplysninger, indebærer, at selv væsentlig usikkerhed ikke forhindrer domfældelse. I TfS 1990.375 Ø var skatte-

yderen tiltalt dels for unddragelse af dagældende formueskat af en betydelig formue, der var indsat på en uoplyst bankkonto i Schweiz, og dels for unddragelse af indkomstskat ved udeholdelse af bankkontoens renteafkast. Såvel formuens som renteafkastets nøjagtige størrelse var dog ikke oplyst og kunne alene ske ved skatteyderens fremlæggelse af kontoudtog. Da tiltalte ikke bidrog hertil, blev udeholdelsen fastlagt på skønsmæssigt grundlag. Tiltalte blev fundet skyldig i forsætlig skattesvig med henvisning til, at tiltalte trods adgang hertil ikke havde fremskaffet materiale, der kunne modbevise anklagemyndighedens formodninger vedrørende forrentning og formuens størrelse. Anklagemyndighedens skønsmæssige ansættelse, som bl.a. indeholdt en normalforrentning, blev derfor lagt til grund. I TfS 1994.573 V var udeholdelsen af omsætning fra en bodega opgjort på grundlag af oplysninger om bodegaens vareindkøb og bodegaens udsalgspriser med reduktion af spild og den omstændighed, at en del af omsætningen var sket til reducerede priser ("happy hour"). Den tiltalte gjorde indsigelser mod opgørelsen af udeholdelsen og fremførte, at der var et betydeligt større spild ved tyveri, salg på "husets regning" m.v., og at bodegaen var en "fyraftensbodega", således at den overvejende del af omsætningen var sket til halv pris om eftermiddagen under "happy hours". Disse indsigelser var ikke søgt dokumenteret ved kasseregnskab eller på anden vis, og landsretten foretog domfældelse på grundlag af skattemyndighedernes skønsmæssige opgørelse.

Omvendt er der dog adskillige frifindende domme, hvor det skønsmæssige element i indkomstopgørelsen har været så fremtrædende, at opgørelsen ikke i bevismæssig henseende har haft den tilstrækkelige klarhed. Dette har navnlig været tilfældet, hvis indkomstopgørelsen alene har kunnet støttes på privatforbrugsopgørelser. I SKM2003.67.ØLR var udeholdelse af en caféomsætning alene begrundet i en privatforbrugsopgørelse. Da det lykkedes tiltalte at godtgøre, at privatforbruget i ganske betydelig grad var finansieret af skattefrie indtægter og lån m.v., blev den tiltalte frifundet. Dette skete med henvisning til, at anklagemyndigheden "ikke havde ført det til domfældelse tilstrækkelige bevis". I SKM2002.1055.VLR var omsætningen i en café beregnet indirekte med ganske betydelige skønsmæssige elementer. Vestre Landsret fandt, at myndighedernes indkomstopgørelse alene var baseret på oplysninger om vareforbrug og omsætning inden for to varegrupper, ligesom der ikke var forelagt oplysninger, der dokumenterede, at der overhovedet havde fundet en udeholdelse sted. Den teoretiske beregning af udeholdt omsætning var således – ifølge landsretten – i realiteten eneste bevis for unddragelsen, hvorfor den tiltalte blev frifundet.

► BEVIS I SKATTESTRAFFESAGER – "IN DUBIO PRO REO", "FAVOR DEFENSIONIS", SKM2022.198.ØLR

4. SKM2022.198.ØLR – BEVIS, "TAST SELV", DATATYVERI

I dommen var rejst tiltale for forsætlig skattesvig efter SKL § 82, stk. 1, idet tiltalte i "tast selv" på sin digitale skattekonto havde indberettet tab på noterede aktier og foretaget fradrag for indskud på etableringskonto, selvom tiltalte ikke ejede aktier og ikke havde oprettet etableringskonto. Herved var unddraget 197.787 kr. i skat.

Tiltalte forklarede, at han ikke ejede aktier, ikke havde foretaget indskud på etableringskonto, og at han ikke havde foretaget de omhandlede indberetninger gennem "tast selv" og heller ikke havde kendskab hertil. Derimod havde han ved røverilignende tyveri fra sin bil mistet sin pung, hvor der fandtes oplysninger om hans NemID med notering af hans personlige adgangskode. Dette tyveri var ikke anmeldt til politiet, idet tiltalte frygtede, at han ville blive opsøgt af gerningsmændene. Tiltalte havde heller ikke ændret sin NemID-kode eller skaffet sig nyt "nøglekort", idet han tilgik NemID med "fingertouch" på sin mobiltelefon. De omhandlede fradrag måtte derfor – efter tiltaltes opfattelse – være foretaget af gerningsmændene eller ved deres mellemkomst.

Det fremgik af sagen, at tiltalte havde rettet henvendelse til skattemyndighederne og forklaret om tyveriet, da en skattekontROLSAG blev indledt. På baggrund heraf blev der indledt politimæssig efterforskning af tyveriet, og det blev klarlagt, at den mistede pung med tilhørende papirer var fundet ved en ransagning hos tredjemand. Det blev samtidig klart, at tiltalte havde erhvervet et nyt kørekort til erstatning af det mistede.

Ligeledes blev det klarlagt, at de omhandlede tast selv-oplysninger var indberettet ved brug af det stjålne nøglekort med tilhørende kode.

Under sagen afgav tiltalte detaljerede oplysninger om omstændighederne ved tyveriet, hvor tiltalte var blevet opsøgt af personer, som tiltalte havde følt sig truet af, hvorfor tiltalte var flygtet og havde skjult sig i nabolaget. Dog kunne tiltalte ikke huske tidspunktet for tyveriet, eller hvornår på året det foregik.

Uanset disse oplysninger blev tiltalte dømt efter anklageskriftet og idømt en takstmæssig bøde på 330.000 kr. Navnlig med henvisning til, at tiltalte var den eneste, der kunne opnå en berigelse ved indberetningerne til skattekontoen om fradragene, fandt byretten, at tiltalte "hævet over enhver tvivl" var skyldig efter anklageskriftet. Landsretten stadfæstede dette med henvisning til, at tiltaltes indsigelse om, at indberetningerne gennem "tast selv" var foretaget af en anden, ikke var støttet af objektive bevisdata, og derfor efter sagens oplysninger i det hele måtte "tilsidesættes som utroværdige". Der blev samtidig henvist til, at tiltalte som den eneste kunne opnå en berigelse ved indberetningerne.

4.1. Nogle bemærkninger til SKM2022.198.ØLR

Det er altid problematisk at vurdere en bevisbedømmelse alene på grundlag af en domslæsning. Bevisbedømmelsen er som anført en fri bevisbedømmelse på grundlag af sagens samlede omstændigheder. Heri indgår naturligvis en bedømmelse af tiltaltes troværdighed og fremfærd og med hensyntagen til, i hvilken grad tiltaltes indsigelser støttes af objektive data og omstændigheder.

Uanset dette må det hævdes, at tiltaltes beskrivelse af hændelsesforløbet og dermed tiltaltes ansvarsfrihed ikke på forhånd kan udelukkes. Der eksisterede således en vis tvivl om bevisbedømmelsen og heraf følgende konstatering af strafansvarets eksistens. Dommen belyser derfor kravet om, at "in dubio pro reo" alene kommer til anvendelse ved en berettiget tvivl. Som det fremgår, må dette vurderes på konkret og individuelt grundlag, hvor den tiltaltes subjektive motiv og efterfølgende handlinger kan indgå.

Sagen omhandler – et påstået – identitetstyveri, som desværre bliver mere og mere hyppigt. Denne form for kriminalitet har også skattemæssige konsekvenser. SKM2022.198.ØLR er i så henseende en – meget – usædvanlig sag. Men der er næppe tvivl om, at den kommende praksis vil udvise nye og mere tvivlsomme eksempler herpå. Politi og anklagemyndighed har ifølge dagspressen for nylig afdækket en række sager om brug af "muldvarpe", hvor kriminelle skaffer sig adgang til andre personers bankkonti til parkering af strafbare indkomster. I sådanne tilfælde vil myndighedernes indhentelse af bankoplysninger aktualisere spørgsmålet om beskatning af de misbrugte kontohavere og heraf følgende bevisførelse om indsætningernes skattemæssige karakter. Det erindres her, at der i sådanne tilfælde er etableret en omvendt bevisbyrde, hvor skatteyderen må godtgøre, at indsætninger stammer fra beskattede eller skattefrie midler.

NOTER

- 1 Jan Pedersen: Skatte- og afgiftsstrafferet, 4. udg. 2019, p. 235.
- 2 Juridisk Vejledning A.C.3.4.4.
- 3 Dommen er kommenteret af Jan Pedersen i SR-Skat 2010.329. Efterfølgende blev sagen genoptaget i Landsskatteretten og den fulde skattepligt ophævet.
- 4 Jan Pedersen i SR-Skat 2015.160: "Forsæt og grov uagtsomhed i skattestrafferetten og i skatteretten".
- 5 Jan Pedersen: Skatteforvaltning – Skatteproces – Skattekontrol, 2020, p. 410.
- 6 Jan Pedersen: Skatte- og afgiftsstrafferet, 4. udg. 2019, p. 275 f.