

Saksnr. 22/4690

14.10.2022

**Høringsnotat -
kompensasjon ved
brudd på EMK når
vedtak om
tilleggsskatt ikke er
truffet innen rimelig
tid**

Innhold

1	Innledning	3
2	Bakgrunn	3
3	Kravet om avgjørelse innen rimelig tid.....	5
4	Kravet til kompensasjonens størrelse	7
5	Vurdering og forslag	11
5.1	Generelt	11
5.2	Perioden kompensasjon skal gis for og hvem som skal treffe vedtak om kompensasjon	13
5.3	Hvordan kompensasjon skal gis.....	15
5.4	Utmåling av kompensasjonen.....	16
5.5	Størrelsen på kompensasjonen.....	18
6	Ikrafttredelse	19
7	Økonomiske og administrative konsekvenser	20
7.1	Konsekvenser for de skattepliktige	20
7.2	Konsekvenser for Skatteetaten	20
8	Forslag til lovendring.....	21
9	Forslag til forskriftsendring	21

1 INNLEDNING

Departementet sender på høring forslag om å endre dagens praksis for utmåling av kompensasjon ved brudd på Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) artikkel 6 nr. 1, når vedtak om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr ikke er fattet innen rimelig tid.

Gjeldende praksis i Norge om utmåling av kompensasjon ved brudd på EMK artikkel 6 nr. 1 har bakgrunn i høyesterettsdom inntatt i Rt. 2000 side 996 (Bøhler). Høyesterett la her til grunn at det kan gis «effective remedy» (effektivt rettsmiddel) etter EMK artikkel 13 gjennom opphevelse eller nedsettelse av ilagt tilleggsskatt ved reduksjon av sats .

Når kompensasjon utmåles gjennom satsreduksjon, blir den i det vesentligste et resultat av størrelsen på den ilagte tilleggsskatten og ikke lengden på saksbehandlingstiden. Det foreslås derfor at utmåling av kompensasjonen bedre gjenspeiler overtredelsen og praksisen fra Den europeiske menneskerettighetsdomstolen (EMD). Gjeldende utmålingspraksis i Norge har vært konsistent etter Høyesteretts dom i 2000, og det vurderes derfor formålstjenlig å legge om praksis gjennom en lovendring.

Det foreslås at det i skatteforvaltningsloven § 14-12 tas inn en hjemmel til å gi forskrift om utmåling av kompensasjonen. Mer detaljerte bestemmelser om utmåling av kompensasjon foreslås tatt inn i skatteforvaltningsforskriften § 14-12-1.

Det tas sikte på at endringen kan tre i kraft 1. juli 2023.

2 BAKGRUNN

Tilleggsskatt ilegges skattepliktige som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysning, når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler og forholdet ikke må anses unnskyldelig. Tilleggsskatt beregnes normalt med 20 prosent av den skattemessige fordelen som er eller kunne ha

vært oppnådd, jf. skatteforvaltningsloven §§ 14-3 til 14-5. Er opplysningssvikten forsettlig eller grovt uaktsom, ilegges det i tillegg skjerpet tilleggsskatt med en sats på 20 eller 40 prosent, jf. skatteforvaltningsloven § 14-6.

Gjennom rettspraksis er det slått fast at skattemyndighetenes ileggelse av tilleggsskatt, er å anse som straff etter EMK.¹ Det er lagt til grunn at det samme gjelder overtredelsesgebyr. Ved ileggelse av sanksjoner som anses som straff etter EMK, kommer rettighetene i EMK artikkel 6 om krav til en rettferdig rettergang til anvendelse. Skattepliktige som er varslet om tilleggsskatt, har blant annet krav på at endelig avgjørelse skjer innen rimelig tid, jf. EMK artikkel 6 nr.1.

Ved brudd på kravet om avgjørelse innen rimelig tid, skal det gis effektivt rettsmiddel etter EMK artikkel 13.

I høyesterettsdommen inntatt i Rt. 2000 side 996 (Bøhler)² tok Høyesterett stilling til kravene i EMK artikkel 13 ved brudd på retten til avgjørelse innen rimelig tid i saker om tilleggsskatt. Høyesterett la til grunn at kravene kan oppfylles gjennom opphevelse eller nedsettelse av tilleggsskatten. I saken falt tilleggsskatt for et inntektsår bort, og tilleggsskatten for et annet inntektsår ble satt ned fra 60 prosent til 30 prosent. Saksbehandlingstiden var henholdsvis elleve og åtte år.

I skattemyndighetenes og domstolenes etterfølgende praksis har kompensasjon blitt gjennomført ved at tilleggsskattesatsen enten har blitt satt til null, eller er redusert til en lavere sats. Reduksjonen av sats gjøres på bakgrunn av lengden på saksbehandlingstiden som overstiger kravet om rimelig tid etter EMK artikkel 6.

¹ EMK med tilleggsprotokoller ble inkorporert i norsk rett ved lov 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven). Menneskerettsloven slår fast at EMK ved motstrid skal gå foran norsk rett.

² Saken ble avgjort etter ligningsloven, som ble opphevet 01.01.2017 og erstattet av skatteforvaltningsloven av 27. mai 2016 nr. 14.

Skatteklagenemnda har i sin praksis med å tilkjenne kompensasjon ved brudd på kravet til rimelig tid, tatt utgangspunkt i den sats som ville blitt ilagt. Nemnda har så redusert denne forholdsmessig etter hvor lenge saken har ligget ubehandlet uten grunn. For å sikre likebehandling er det satt innslagspunkter utledet av retts- og forvaltningspraksis på hhv. 12, 15, 30 og over 40 måneder liggetid. Etter at slik reduksjon er gjennomført, justeres eventuelt den nye satsen på bakgrunn av individuelle forhold. Praksis synes å være entydig når det gjelder denne fremgangsmåten.

Satsreduksjonen tar ikke hensyn til den beløpsmessige utmålingen av tilleggsskatten som er ilagt. Kompensasjonen som utmåles, vil dermed ofte ikke stå i samsvar med bruddet på kravet om avgjørelse innen rimelig tid.

3 KRAVET OM AVGJØRELSE INNEN RIMELIG TID

I Høyesterettsdommen inntatt i Rt. 2000 side 996 (Böhler), uttalte Høyesterett:

«Når kravet om avgjørelse innen rimelig tid skal gis anvendelse på likningsmyndighetenes behandling av en sak om tilleggsskatt, må det tas hensyn til at avgjørelsen om tilleggsskatt er direkte knyttet til avgjørelsen av selve skattesaken. Tilleggsskatt kan først beregnes når det foreligger en avgjørelse om selve skatten. Dersom skattesaken er komplisert, må dette tilsi en viss rommelighet ved bedømmelsen av tidsforløpet også i forhold til tilleggsskatten.»

I Ot.prp.nr.82 (2008–2009) punkt 5.2 omtales kravet om at en straffsiktelse skal avgjøres innen rimelig tid:

«Artikkel 6 nr. 1 stiller videre krav om at det skal treffes en avgjørelse innen rimelig tid. Dette kravet setter grenser for hvor lang tid det kan gå fra en skattyter er siktet, normalt fra vedkommende har fått varsel om tilleggsskatt, til saken er endelig avgjort, enten ved endelig ligningsvedtak eller rettskraftig dom for forholdet. Hvor lang tid som kan gå uten at artikkel 6 nr. 1 er krenket, må avgjøres konkret i den enkelte sak. Relevante momenter er sakens kompleksitet og om tidsbruken skyldes skattyter eller myndighetene. Det vil være av særlig betydning om det finnes perioder

av inaktivitet som ikke skyldes skattyter. I Rt-2000-996 la Høyesterett til grunn at også inaktive perioder før skattyter ble siktet kan ha betydning for vurderingen av om avgjørelsen er truffet innen rimelig tid.»

Som det fremgår, vil det særlig ha betydning om det finnes lengre perioder med inaktivitet som ikke skyldes skattepliktige. I Høyesterettsdommen inntatt i Rt. 2004 side 134 ble det lagt til grunn at en saksbehandlingstid på åtte år og seks måneder måtte anses å tilfredsstille kravet til rimelig tid. Høyesterett kom til dette etter en konkret vurdering av sakens kompleksitet og karakter, skattyternes forhold og myndighetenes tidsbruk,.

Med henvisning til EMDs praksis, har Høyesterett lagt til grunn at det kan foreligge konvensjonsbrudd ikke bare der den totale saksbehandlingstiden er for lang, men også der det har vært en for lang inaktiv periode i løpet av saksbehandlingstiden, jf. HR-2016-225 S avsnitt 30 og 34. Den aktuelle saken var en straffesak, der det hadde gått tre år og én måned fra den straffbare handlingen til pådømmelsen i Høyesterett. Av dette utgjorde liggetid med total inaktivitet syv til åtte måneder. Høyesterett slår først fast at den samlede behandlingstid gjennom tre instanser på vel tre år må antas å ligge godt innenfor hva EMD har akseptert, og uttaler i avsnitt 31 følgende om inaktivitetens lengde:

«Spørsmålet i saken er dermed om det har vært en så lang inaktiv periode – liggetid – at dette i seg selv innebærer konvensjonsbrudd. Det finnes ingen avgjørelse fra EMD som konkretiserer hva som regnes som urimelig lang tid. I dommen 26. mai 1993 Bunkate mot Nederland [EMD-1988-13645] konkluderer domstolen imidlertid i avsnitt 23 med at den ikke kunne akseptere total inaktivitet i vel femten måneder, som var tilfelle i den saken. Det forelå derfor konvensjonsbrudd. I Rt-2005-1210 slo Høyesterett, med henvisning til Bunkate-dommen, i avsnitt 16 fast at total inaktivitet i ett år representerte en krenkelse av artikkel 6 nr. 1. I senere høyesterettspraksis er det ingen eksempler på at konvensjonsbrudd uttrykkelig er konstatert for en liggetid mindre enn ett år. Jeg viser også til Rt-2014-691, der det i avsnitt 29 uttales at det

skal mer til enn en liggetid på åtte måneder, i lys av en samlet saksbehandlingstid gjennom tre instanser på to år og åtte måneder, for at artikkel 6 nr. 1 er krenket. Jeg finner videre grunn til å presisere at for at man skal kunne snakke om liggetid, må det som jeg tidligere har antydnet, foreligge total inaktivitet. Dårlig fremdrift må derimot inngå i vurderingen av om den totale saksbehandlingstiden er blitt for lang.»

Inaktivitet på sju til åtte måneder medførte ikke brudd på EMK i denne saken. Det går en nedre grense for når total liggetid alene utgjør brudd på retten til rettergang innen rimelig tid. I høyesterettsdom inntatt i Rt. 2005 side 1210, som også gjaldt en straffesak, ble det konstatert brudd ved tolv måneders inaktivitet. Mye tilsier at grensen kan være noe høyere utenfor strafferettens kjerneområde, herunder innenfor området for tilleggsskatt.

Som tidligere nevnt legger Skatteklagenemnda til grunn at liggetid i nemnda ned mot tolv måneder utgjør brudd på kravet til avgjørelse innen rimelig tid. Etter en totalvurdering kan kravet om avgjørelse innen rimelig tid anses brutt allerede ved tolv måneders inaktivitet hos skattemyndighetene, uten at dette utgjør en fast standard.

4 KRAVET TIL KOMPENSASJONENS STØRRELSE

For at et rettsmiddel skal være effektivt etter EMK artikkel 13, må det tas stilling til realiteten i anførselen om konvensjonsbrudd og gis tilstrekkelig reparasjon («appropriate relief»), jf. Avanesyan mot Russland (41152/06) avsnitt 27. I utgangspunktet har konvensjonstatene en viss grad av frihet til å bestemme hva reparasjonen skal bestå i. I saker om brudd på retten til rettergang innen rimelig tid, foreligger det imidlertid en sterk presumpsjon for at erstatning for ikke-økonomisk tap er nødvendig for å gi tilstrekkelig reparasjon etter EMK artikkel 13, jf. Scordnio No. 1 (36813/97) avsnitt 204.

EMD har ikke endelig fastlagt hvilket nivå på erstatningen som er tilstrekkelig etter EMK artikkel 34 ved brudd på EMK artikkel 13, men har i flere saker gitt mer generelle uttalelser. I Ernestina Zullo v. Italy (64897/01) uttalte kammer i EMD i avsnitt 26:

«As regards an equitable assessment of the non-pecuniary damage sustained as a result of the length of proceedings, the Court considers that a sum varying between EUR 1 000 and 1 500 per year's duration of the proceedings (and not per year's delay) is a base figure for the relevant calculation. [...] The aggregate amount will be increased by EUR 2 000 if the stakes involved in the dispute are considerable, such as in cases concerning labour law, civil status and capacity, pensions, or particularly serious proceedings relating to a person's health or life. The basic award will be reduced in accordance with the number of courts dealing with the case throughout the duration of the proceedings, the conduct of the applicant – particularly the number of months or years due to unjustified adjournments for which the applicant is responsible – what is at stake in the dispute – for example where the financial consequences are of little importance for the applicant – and on the basis of the standard of living in the country concerned».

Saken ble senere bragt inn for Storkammer i EMD. I sin utmåling av erstatning tok ikke Storkammeret stilling til fremgangsmåten som kammeret hadde benyttet. Den skjematisk utmålingen i Ernestina Zullo gjelder en annen konvensjonstat enn Norge, og har ikke blitt konsekvent fulgt opp av EMD. Saken illustrerer likevel at erstatningsnivået er forholdsvis beskjedent.

EMK artikkel 41 gir EMD myndighet til å fastsette en rimelig erstatning i saker som behandles for domstolen. Artikkel 41 gjelder kun for EMD. I saker om krenkelse av retten til rettergang innen rimelig tid, har imidlertid EMD lagt til grunn at utmålingspraksis etter EMK artikkel 41 er retningsgivende for hvilket beløp som vil anses tilstrekkelig for at krenkelsen skal anses reparert av nasjonale domstoler etter EMK artikkel 13, jf. Scordino No. 1 (36813/97) avsnitt 189 og 214.

Det følger av artikkel 41 at: *«If the Court finds that there has been a violation of the Convention or the protocols thereto, and if the internal law of the High Contracting Party concerned allows only partial reparation to be made, the Court shall, if necessary, afford just satisfaction to the injured party.»*

Ved vurderingen av hvilket kompensasjonsnivå som gir tilstrekkelig reparasjon etter EMK artikkel 13, har EMD lagt opp til at det må tas utgangspunkt i tilsvarende saker for EMD etter EMK artikkel 41. Med tilsvarende saker menes saker «that have lasted for the same number of years, for an identical number of levels of jurisdiction, with stakes of equivalent importance, much the same conduct on the part of the applicant and in respect of the same country», jf. Scordino No. 1 § 267. Beløpet saken gjelder er som sådan ikke eksplisitt angitt som et relevant moment. Etter EMDs praksis virker det heller ikke å være noen nødvendig sammenheng mellom størrelsen på beløpet saken gjelder og det konkrete ikke-økonomiske tapet skadelidte har lidt. Beløpet saken gjelder kan likevel indirekte ha betydning for interessene som står på spill («stakes of equivalent importance»). I henhold til EMDs praksis sikter begrepet «stakes of equivalent importance» likevel primært til sakens karakter, og da til spesielle sakstyper (som arbeidsrettssaker) eller individuelle forhold ved klageren (f.eks. høy alder eller sosial nød)³, og ikke beløpet som sådan.

Henvisningen til «stakes of equivalent importance» viser samtidig at det kan ha betydning for erstatningens størrelse om det er tale om privatpersoner eller et selskap. Ettersom tilleggsrett ikke innkreves før skattesaken er endelig avgjort, antas det at dette momentet generelt har mindre betydning i slike typer saker.

Norge har to ganger blitt dømt i EMD for brudd på retten til rettergang innen rimelig tid. I A. and E. Riis v. Norway (9042/04) fra 2007 hadde saken tatt over 17 år å

³ Se Frydlender v. France (30976/96) § 43 og Haukalid: «Pasientskadeerstatningskrav og retten til avgjørelse innen rimelig tid etter EMK artikkel 6 nr. 1», Lov og rett, 01/2019 pkt 5.5.1.

behandle. Saken gjaldt offentlig skifte av dødsbo. Det var en rekke perioder med liggetid. Klageren ble tilkjent EUR 15 000 i erstatning for ikke-økonomisk tap. I utmålingen tok EMD hensyn til at klagerne selv hadde bidratt til å trekke rettergangen ut i tid. I *A. and E. Riis v. Norway No. 2 (16468/05)* fra 2008 hadde saken tatt over 16 år med flere perioder med liggetid. Klagerne ble tilkjent EUR 20 000 i ikke-økonomisk tap. Også her ble det tatt hensyn til klagerens eget bidrag til samlet saksbehandlingstid.

Det finnes i tillegg en rekke saker mot Sverige, hvorav to saker som gjelder tilleggsskatt. Disse er gjennomgått i SOU 2010:87 *Skadestånd och Europakonventionen*, der svenske myndigheter utredet hvilke krav EMK stiller til nasjonal erstatningsrett ved krenkelser av konvensjonen. Utvalget uttaler på s. 196:

«Såvitt avser skattetillägg har ersättningen varierat mellan 1 500 euro (Wassdahl, dom den 6 februari 2007, drygt sju års handläggning) och 3 000 euro (Nitschkes dödsbo, dom den 27 september 2007, närmare tio års handläggning). Slutligen har Sverige fällts för långsam handläggning i mål om skattebrott och skattetillägg (Lilja, dom den 23 januari 2007). Ersättningen bestämdes till 10 000 euro (brottmålet hade pågått i drygt sju år innan klaganden friades av tingsrätten och målet om skattetillägg i närmare sex år, varav mer än tre år i en instans).»

I *Wassdahl v. Sweden* pekte EMD særlig på saksbehandlingstiden hos länsrätten, hvor det tok ca. tre år fra saken ble oversendt til det forelå avgjørelse i saken. I tillegg kommer *Rey v. Sweden (17350/03)* fra 2007 som gjaldt inndrivning av en bankgaranti fra privatpersoner. Saken tok nesten ni år og de to privatpersonene ble i felleskap tilkjent EUR 4 000. *Klemeco Nord AB v. Sweden (73841/01)* fra 2006 gjaldt en kontraktstvist. Saken pågikk i over syv år og klager ble tilkjent EUR 2 000. *Tibbling v. Sweden (59129/00)* fra 2005 gjaldt en tvist mellom et selskap og en privatperson. Saken hadde versert i minst seks år, og i hele perioden hadde deler av personens formue vært tatt i arrest. Vedkommende ble tilkjent EUR 6 000.

Det finnes også to saker mot Danmark. Iversen v. Denmark (5989/03) fra 2006 gjaldt en pasientskadesak. Saken tok nesten ni år, og klager ble tilkjent EUR 6 000. Kurt Nielsen v. Denmark (33488/96) fra 2000 gjaldt et forsikringsoppgjør etter en alvorlig personskade. Saken tok åtte og et halvt år. Saksøker ble tilkjent DKK 70 000.

Saksforholdet i de norske sakene (I A. and E. Riis) er spesielle på grunn av svært lang saksbehandlingstid. Sammenholdt med sakene mot Sverige og Danmark viser de at beløpene som tilkjennes i erstatning for ikke-økonomisk tap, gjennomgående er beskjedne. Dette gjelder også i saker av stor betydning for fysiske personer, som for eksempel i de to sakene mot Danmark.

Undersøkelser av EMDs utmålingspraksis etter artikkel 41 viser at erstatningsnivået i saker om brudd på retten til rettergang innen rimelig tid vanligvis ligger mellom ca. EUR 1 000 og EUR 1 500 per år saken varer. Per 1. januar 2022 utgjør dette ca. 10 000 – 15 000 kroner per år. EMDs utmålingspraksis knytter seg i hovedsak til tilfeller der det er den samlede saksbehandlingstiden som har utgjort brudd på EMK artikkel 6 nr. 1.

EMDs utmålingspraksis utgjør ikke nødvendigvis et minimumsnivå. Statene kan også tilkjenne lavere beløp, forutsatt at beløpet ikke er «manifestly unreasonable» holdt opp mot EMDs praksis i tilsvarende saker, jf. Rutkowski v. Poland (72287/10) § 183. Det er også av betydning om det finnes andre botemidler skadelidte kunne ha brukt for å akselerere saksbehandlingen, og erstatningsnivået for ikke-økonomisk tap i nasjonal rett, jf. Scordino No. 1 §§ 189 og 206. Videre er det av betydning at en erstatning under forvaltningsprosessen vil bli utbetalt langt raskere enn en eventuell erstatning fra EMD, se Bako v. Slovakia (60227/00).

5 VURDERING OG FORSLAG

5.1 Generelt

Etter gjeldende praksis utmåles kompensasjonen gjennom satsreduksjon. Da blir den faktiske økonomiske kompensasjonen i vesentlig grad et resultat av størrelsen på den

opprinnelige tilleggsskatten, og ikke lengden på overtredelsen av kravet til rimelig saksbehandlingstid. Konsekvensen er at det gis lav kompensasjon når det unndratte beløp i utgangspunktet er lite, selv om saksbehandlingstiden kan ha vært lang. Vanligvis gjelder dette for privatpersoner. Gjelder saken store beløp, typisk større selskaper, kan derimot en kortere overskridelse av kravet til rimelig tid gi en betydelig økonomisk kompensasjon. I de senere år har det vært enkelte saker der satsreduksjonen har medført en betydelig økonomisk kompensasjon for relativt lite alvorlige brudd på kravet om avgjørelse innen rimelig tid. Satsreduksjonen kan utgjøre flere millioner kroner.⁴ Slike utslag er uheldige da de ikke står i forhold til lengden på overtredelsen, betydningen av bruddet for den skattepliktige eller nivået på erstatning for ikke-økonomisk tap i samfunnet ellers.

Etter departementets oppfatning er det behov for å endre gjeldende utmålingspraksis slik at det i større grad tas hensyn til den økonomiske verdien av kompensasjonen og nivået som EMD har lagt til grunn i sin praksis etter EMK artikkel 41. EMD har lagt til grunn at domstolens utmålingspraksis etter EMK artikkel 41 er retningsgivende for hvilket beløp som anses tilstrekkelig for at en krenkelse av retten til rettergang innen rimelig tid skal anses som reparert av nasjonale domstoler, jf. Scordino No. 1 (36813/97) avsnitt 189 og 214. Forholdet til praksisen fra EMD har så vidt kjent verken vært vurdert av norske domstoler eller av skattemyndighetene etter Høyesteretts avgjørelse i Bøhlerdommen.

Norge har ingen særskilte lovbestemmelser som regulerer effektivt rettsmiddel ved brudd på EMK artikkel 6 nr. 1. Effektivt rettsmiddel må dermed gis gjennom alminnelige prosess- og erstatningsregler, samt annet relevant regelverk.

Praksis med å gi kompensasjon ved å redusere eller sette ned tilleggsskattesatsen har vært konsistent etter Bøhlerdommen i 2000. Det vurderes derfor som formålstjenlig at

⁴ Se eksempel Borgarting lagmannsrett dom (LB-2015-65570).

en praksisendring som i større grad reflekterer erstatningsnivået i EMD, skjer gjennom en lovendring. Departementet foreslår derfor en hjemmel i skatteforvaltningsloven § 14-12 for å kunne fastsette forskrift om utmåling av kompensasjon når avgjørelse om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr ikke foreligger innen rimelig tid. Det er behov for at forskriften regulerer hvilken periode kompensasjon skal gis for, hvordan kompensasjonen skal gis, hvordan kompensasjon skal utmåles og størrelsen på kompensasjonen.

Om det skal tilkjennes kompensasjon beror på en avgjørelse av om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr ikke foreligger innen rimelig tid. Rimelig tid skal forstås på samme måte som etter EMK.

Det vises til forslag til skatteforvaltningsloven § 14-12.

Departementet foreslår videre at de nærmere reglene om utmåling av rimelig kompensasjon tas inn i skatteforvaltningsforskriften § 14-12-1. Forskriften foreslås blant annet å inneholde regler om hvilken periode kompensasjonen skal beregnes for, hvordan kompensasjonen skal utmåles og størrelsen på kompensasjonen. Myndigheten til å fastsette forskrifter i medhold av skatteforvaltningsloven er delegert til Skattedirektoratet.

5.2 Perioden kompensasjon skal gis for og hvem som skal treffe vedtak om kompensasjon

Ved vurderingen av om det foreligger brudd på retten til rettergang innen rimelig tid, skal det tas utgangspunkt i den totale saksbehandlingstiden. En skattepliktig er normalt beskyttet av konvensjonens bestemmelser fra det tidspunkt vedkommende har fått en straffesiktelse rettet mot seg. I forvaltningssaker vil det i utgangspunktet være når den skattepliktige har fått et konkret varsel om at det overveies å anvende tilleggsskatt. I

rettspraksis⁵ er det drøftet hvor konkret et varsel om tilleggsskatt må være før skattepliktige er å anse som siktet. Ved siden av varselets utforming, er det lagt vekt på den konkrete situasjon, og hvor nærliggende det fremstår for skattepliktige at tilleggsskatt vil bli anvendt. Unntaksvis kan skattepliktige påberope seg rettighetene som siktet selv om skattemyndighetene ikke har gitt noe konkret varsel om bruk av tilleggsskatt dersom vedkommende på annen måte er blitt vesentlig berørt – «substantially affected» – gjennom sakens utvikling.

Det foreslås at det tas inn i skatteforvaltningsforskriften § 14-12-1 første ledd at kompensasjon som skyldes at sak om ileggelse av tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr ikke er avgjort innen rimelig tid, utmåles senest fra varsel om dette er sendt den skattepliktige.

Sluttidspunktet vil normalt være når tilleggsskatt/overtredelsesgebyr er endelig fastsatt, dvs. når fristen for å klage over skattekontorets vedtak eller søksmålsfristen er utløpt. På det tidspunktet det fattes vedtak, er imidlertid verken skattekontoret eller klageinstansen kjent med om saken vil bli påklagd og/eller om den vil bringes inn for domstolene. Det foreslås derfor at den enkelte instans skal vurdere om det foreligger brudd på kravet til rimelig tid for deres egen saksbehandlingstid frem til instansens eget vedtakstidspunkt. Det innebærer at Skatteklagenemnda enten skal øke kompensasjon gitt av skattekontoret uavhengig av om det foreligger vedvarende brudd på retten til avgjørelse innen rimelig tid, eller tilkjenne kompensasjon dersom det først foreligger brudd på kravet til rimelig tid ved nemndas avgjørelse av saken. Bringes saken inn for retten og totaltiden økes på grunn av dette, skal også kompensasjonen økes. Det vil i så fall være naturlig at retten opphever fastsettingen slik at skattekontoret ved den nye fastsettingen kan justere kompensasjonen.

⁵ Det vises til Høyesteretts vurderinger i «Böhler-dommen» og HR-2004-155-A – UTV-2004-159 – Rt-2004-134.

Når sak om tilleggsskatt/overtredelsesgebyr frafalles, vil sluttidspunktet være når det er fattet vedtak med slikt innhold. Saken vil være henlagt når det er sendt informasjon til den skattepliktige om at vedtak om tilleggsskatt/overtredelsesgebyr likevel ikke vil bli truffet, jf. skatteforvaltningsloven § 5-6 sjette ledd.

Det vises til forslag til skatteforvaltningsforskriften ny § 14-12-1 første ledd.

5.3 Hvordan kompensasjon skal gis

Departementet foreslår at kompensasjon for brudd på EMK artikkel 6 nr. 1 tilkjennes samtidig som tilleggsskatt blir fastsat. Det foreslås videre at kompensasjon gis gjennom reduksjon av ilagt tilleggsskatt og ikke kan overstige denne. Det er i tråd med gjeldende praksis om at kompensasjonen gis direkte gjennom reduksjon av ilagt sanksjon. Dersom kompensasjonen overstiger ilagt tilleggsskatt, blir den skattepliktige ikke lenger ilagt noen sanksjon. Det er ikke kjent praksis fra EMD som tilsier at den skattepliktige i slike tilfeller skal ha krav på kompensasjon utover bortfall av sanksjonen.

Videre foreslås det at kompensasjon for konvensjonsbrudd også skal gis i saker hvor det har tatt urimelig lang tid før sak om tilleggsskatt blir frafalt eller henlagt.

Belastningen med å ha vært varslet om illeggelse av tilleggsskatt fremstår nærmest tilsvarende som der dette blir ilagt. Det er derfor rimelig å likestille tilfellene. Når sak om tilleggsskatt frafalles eller henlegges, er det ingen tilleggsskatt å trekke kompensasjonen fra i. For slike tilfeller foreslås det at kompensasjonen blir utbetalt.

Tilsvarende foreslås å gjelde for brudd på EMK artikkel 6 knyttet til overtredelsesgebyr.

Når kompensasjonen gis ved reduksjon av ilagt tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr, vil dette være en del av vedtaket om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr. Reglene om klage over vedtak om skattefastsetting i skatteforvaltningsloven § 13-3 annet ledd

kommer til anvendelse for kompensasjonen. Når tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr frafalles eller henlegges, må det treffes et eget vedtak om utbetaling. Dette vil være et enkeltvedtak truffet av skattemyndighetene i medhold av skatteforvaltningsloven. Det kan påklages til Skattedirektoratet, jf. skatteforvaltningsloven § 1-2 bokstav d og § 13-3 første ledd.

Det vises til forslag til skatteforvaltningsforskriften ny § 14-12-1 annet ledd.

5.4 Utmålingen av kompensasjonen

Hensynet til likebehandling, forutberegnelighet og ressursbruk tilsier et system med et fast utgangspunkt for når kompensasjon skal tilstås, og hvordan kompensasjonen skal utmåles. Det foreslås en utmålingsregel som både vil gjelde for brudd på EMK artikkel 6 nr. 1 som skyldes inaktive perioder, og for brudd som skyldes at den totale saksbehandlingstiden er urimelig lang.

EMK regulerer ikke nærmere hva som vil anses som effektivt rettsmiddel etter EMK artikkel 13 ved brudd på kravet om avgjørelse innen rimelig tid, eller hvordan dette skal gis i den enkelte stat, utover at det skal fremgå at det har skjedd en krenkelse og at det skal gis en form for reparasjon. Reparasjon kan gis gjennom en økonomisk kompensasjon, men er ikke begrenset til dette. Det overlates til medlemsstatene å regulere nærmere hvordan kompensasjon skal utmåles. Det er derfor vurdert alternative måter å utmåle kompensasjonen på.

En måte å gjøre dette på er å videreføre dagens praksis med satsreduksjon, men med et maksimalbeløp som kompensasjonen ikke kan overstige. Maksimalbeløpet kan være fast eller det kan variere etter samlet saksbehandlingstid, og/eller samlet inaktiv periode. Når kompensasjon utmåles gjennom satsreduksjon, vil størrelsen på unndragelsen/den opprinnelige tilleggsskatten bli avgjørende for nivået på kompensasjonen, mens lengden på overtredelsen vil ha mindre betydning. Dagens urimelige konsekvenser med at det gis lav kompensasjon når det unndratte beløp er

lite, selv om den totale saksbehandlingstiden har vært lang, vil derfor ikke avhjelpes med en slik metode.

En annen måte er å anvende ulike utmålingssystemer for upersonlig og personlige skattepliktige.

Kompensasjon kan også utmåles etter faste satser eller individuelt. Hovedregelen i norsk rett er at den skadelidte skal ha erstattet sitt lidte tap, og at denne må fastsettes konkret. Samtidig er det vanskelig å utmåle lidt ikke-økonomisk tap. Det har både lovgiver og Stortinget tatt høyde for ved at erstatning for ikke-økonomisk tap på andre livsområder i betydelig grad har blitt standardisert, f.eks. gjennom forskrift 21. april 1997 nr. 373 om menerstatning ved yrkesskade. Også Høyesteretts praksis etter skadeserstatningsloven § 3-5 er i betydelig grad standardisert. Sterkt skjønnsmessige utformede regler kan også lettere medføre forskjellsbehandling. Hensynet til likebehandling og forutberegnelighet tilsier at kompensasjonen utmåles etter faste satser. EMD på sin side ser ut til å fastsette ikke-økonomisk tap konkret, men begrunnelsen for utmålingen av den konkrete erstatningen er typisk kortfattet. Det er ikke alltid klart hvordan domstolen kommer frem til de enkelte utmålingsbeløp. En standardisering av utmålingen kan likevel ikke anses for å stride mot EMK, da EMD selv i sine avgjørelser har gått ganske langt i denne retningen. Det vises i denne sammenheng til gjennomgangen ovenfor av EMDs praksis. Også svenske myndigheter har lagt til grunn at det ikke kan utledes av EMK artikkel 13 en ubetinget plikt til å anvende samme utmålingsprinsipper som EMD etter EMK artikkel 41, jf. Prop. 2017/18:7 s. 37.

Departementet foreslår derfor et utmålingssystem med faste satser som knyttes til størrelsen på rettsgebyret, jf. rettsgebyrloven § 1 annet ledd.⁶ Et slikt system ivaretar behovet for et enkelt utmålingssystem. Samtidig blir både kravet til reparasjon etter

⁶ Fra 1. januar 2022 utgjør rettsgebyret 1 223 kroner.

EMK artikkel 13 og behovet for likebehandling ivaretatt. Et slikt system gjør det også enkelt å utmåle kompensasjon ved brudd på EMK artikkel 6 nr. 1 ved ileggelse av overtredelsesgebyr. Rettsgebyret er videre dynamisk ved at det blir årlig indeksjustert.

Det vises til forslag til skatteforvaltningsforskriften ny § 14-12-1 første ledd.

5.5 Størrelsen på kompensasjonen

Departementet foreslår at utmålingsreglene for kompensasjon skal være den samme der bruddet på EMK artikkel 6 nr. 1 skyldes urimelig lang saksbehandlingstid og der bruddet skyldes perioder med total inaktivitet. Størrelsen på den utmålte kompensasjonen må da gi et effektivt rettsmiddel (rimelig kompensasjon) i begge typetilfellene.

Som tidligere nevnt har EMD lagt til grunn at domstolens utmålingspraksis etter EMK artikkel 41 er retningsgivende for hvilket beløp som anses tilstrekkelig for at en krenkelse av retten til rettergang innen rimelig tid skal anses som reparert av nasjonale domstoler, jf. Scordino No. 1 (36813/97) avsnitt 189 og 214. Gjennomgangen i punkt 4, viser at EMDs erstatningsutmåling etter artikkel 41 ligger mellom ca. € 1 000 og € 1 500 per år saken varer (dvs. ca. 10 000 – 15 000 kroner per år). Også vesentlig lavere erstatningsnivå enn dette er akseptert som tilstrekkelig reparasjon av EMD. Det foreslås derfor å ta utgangspunkt i at utmålingspraksis fra EMD, som tilsier at kompensasjonen ligger i størrelsesordenen € 1 500 per år saken varer.

For at utmålingssystemet ikke skal bli for omfattende og detaljert, foreslås det at kompensasjonen utmåles per påbegynte måned saken varer. Når utmålingen skal skje allerede fra varsel om tilleggsrett eller overtredelsesgebyr, vil kompensasjonen bli større jo lengre den totale saksbehandlingstiden har vart. Det foreslås at utmåling av kompensasjon gis med halvannet rettsgebyr (1 835 kroner) per påbegynte måned fra varsel om tilleggsrett er sendt, og frem til skattekontoret eller Skatteklagenemnda har

fattet vedtak. Dette utgjør 22 020 kroner per år, og ligger noe høyere enn det EMD utmåler etter EMK art. 41.

Det vises til forslag til skatteforvaltningsforskriften ny § 14-12-1 første ledd.

Utmåling av kompensasjon etter først ledd skal beregnes frem til saken er avgjort. I utgangspunktet betyr det at halvannet rettsgebyr løper for hver måned saken ikke er avsluttet. Utover at kompensasjon begrenses til størrelsen på ilagt tilleggsskatt/overtredelsesgebyr, foreslås det ikke å sette et øvre tak på hvor stor kompensasjon som kan gis.

I saker der kompensasjon gis etter at tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr er frafalt eller henlagt, må det derimot settes et tak da det ikke er ilagt tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr. Det foreslås at kompensasjon i disse tilfellene begrenset oppad til 80 rettsgebyr. 80 rettsgebyr utgjør en kompensasjon på ca. 15 000 kroner per år dersom saksbehandlingstiden har vart i ti år, noe som er i tråd med nivået for kompensasjon ved EMD.

Det vises til forslag til skatteforvaltningsforskriften ny § 14-12-1 tredje ledd.

6 IKRAFTTREDELSE

Det tas sikte på at endringene i skatteforvaltningsloven § 14-12 trer i kraft 1. juli 2023.

Ved ikrafttredelse 1. juli 2023 foreslås det at de nye reglene får anvendelse på alle saker der det ikke allerede foreligger brudd på EMKs krav om avgjørelse innen rimelig tid. Dersom brudd på kravet om avgjørelse innen rimelig tid foreligger før ikrafttredelsen den 1. juli 2023, har den skattepliktige allerede et etablert rettskrav på kompensasjon, herunder en berettiget forventning om utmåling etter gjeldende praksis. Kompensasjon skal derfor utmåles gjennom redusert sats, uavhengig av om vedtak fattes etter ikrafttredelsen.

For saker der det ikke foreligger brudd på avgjørelse innen rimelig tid per 1. juli 2023, gjelder de nye reglene i skatteforvaltningsloven § 14-12.

7 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

7.1 Konsekvenser for de skattepliktige

Forslaget om å bringe nivået for kompensasjon mer i samsvar med EMDs praksis får bare betydning for skattepliktige som er varslet om ileggelse av tilleggsskatt fordi det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller det er unnlatt å gi pliktige opplysninger.

Forslaget innebærer at belastningen med å være “criminal charged” i urimelig lang tid, kompenseres likt ved at den beløpsmessige kompensasjonen som tilstås, er den samme uavhengig av hvor stort det unndratte beløpet er. For skattepliktige som har unnlatt å gi opplysninger knyttet til store beløp, vil forslaget innebære at kompensasjonen blir vesentlig redusert. Departementet kan ikke se at det i slike tilfeller foreligger en berettiget interesse i å få vesentlig høyere kompensasjon enn det praksis fra EMD tilsier. For tilfeller der beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten er lavt, kan den foreslåtte utmålingsmetoden innebære at kompensasjonen blir høyere enn etter dagens praksis.

Forslaget har ingen personvernmessige konsekvenser.

7.2 Konsekvenser for Skatteetaten

Forslaget innebærer at utbetaling av kompensasjon ved overtredelse av kravet i EMK artikkel 6 nr. 1 blir vesentlig redusert når utmålt tilleggsskatt er høy. På den annen side innebærer forslaget at den beløpsmessige kompensasjonen kan bli høyere der den utmålte tilleggsskatten er lav. Totalt sett er det et relativt begrenset antall saker som det utmåles kompensasjon for brudd på kravet om avgjørelse innen rimelig tid. Det antas derfor at det økonomiske utslaget av forslaget er marginalt.

Forslaget om at kompensasjon skal utbetales i saker hvor det har tatt urimelig lang tid før tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr frafalles eller henlegges, vil innebære en kostnad for Skatteetaten. Det er vanskelig å estimere hva kostnaden vil utgjøre. Det antas å gjelde et svært begrenset antall saker, og at disse utbetalingene dekkes innenfor Skatteetatens budsjett.

Utover dette har forslaget ingen nevneverdige økonomiske og administrative konsekvenser. Den foreslåtte utmålingsmetoden er enkel å praktisere og vil ikke kreve noen opplæring av betydning. Det må avsettes noen ressurser til informasjon og veiledning.

8 FORSLAG TIL LOVENDRING

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning gjøres følgende endringer:

§ 14-12 skal lyde:

§ 14-12 *Kompensasjon for urimelig lang saksbehandlingstid*

Departementet kan gi forskrift om utmåling av kompensasjon dersom tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr ikke er fastsatt innen rimelig tid, herunder hvilken periode kompensasjon skal gis for, hvordan kompensasjon skal gis, hvordan kompensasjon skal utmåles og størrelsen på kompensasjonen.

Nåværende § 14-12 blir § 14-13. Nåværende § 14-13 blir ny § 14-14.

9 FORSLAG TIL FORSKRIFTSENDRING

I forskrift 23. november 2016 nr. 1360 til skatteforvaltningsloven gjøres følgende endring:

Nytt delkapittel § 14-12 skal lyde:

§ 14-12. Utmåling av kompensasjon

§ 14-12-1 *Utmåling av kompensasjon etter skatteforvaltningsloven § 14-12*

- (1) Når det foreligger brudd på kravet om avgjørelse innen rimelig tid, gis kompensasjon med halvannet rettsgebyr per påbegynte måned fra varsel om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr er sendt, til saken er avgjort.
- (2) Kompensasjon gis gjennom reduksjon i ilagt tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr, og er begrenset til denne.
- (3) Dersom sak om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr frafalles eller henlegges, skal kompensasjonen utbetales. Kompensasjonen er i disse tilfellene begrenset oppad til 80 rettsgebyr.