

Høringssvar – kompensasjon for brudd på EMK i saker om tilleggsskatt

Codex Advokat AS bistår stadig skattepliktige i skattesaker, og som vil bli påvirket av de reglene som foreslås endret, jf. høringsnotat av 14. oktober 2022 om forslag til kompensasjon ved brudd på EMK når vedtak om tilleggsskatt ikke er truffet innen rimelig tid. Høringsfristen er 17. januar 2023.

Det er positivt at det nå er tatt initiativ til å lovfeste retten til kompensasjon for ikke-økonomisk tap ved brudd på Grunnloven, EMK og SP i saker om tilleggsskatt som er straff.

Vår vurdering er at forslaget samlet sett innebærer en svekkelse av skattepliktiges rettssikkerhet og rettigheter.

Forslaget vil resultere i forskjellsbehandling av skattepliktiges rettigheter i de tilfellene saken behandles i forvaltningssporet sammenlignet med de rettigheter skattepliktige har om saken behandles i straffesporet.

Vi mener videre at det er uheldig at det innføres en regel som er begrenset kun til ikke-økonomisk tap ved brudd på Grunnlovens § 95, jf. EMK art. 6 nr. 1, uten at regelverket for krav på erstatning for økonomisk tap er vurdert eller sett i sammenheng. Forslaget har heller ikke vurdert eller omtalt de tilfeller det foreligger andre/ flere brudd på Grunnloven, EMK og/eller SP. En innføring av regelen uten at disse forholdene er avklart eller vurdert vil innebære mindre forutsigbarhet for skattepliktige og vil være ressurskrevende for både borgerne og staten. Det kan også gi uheldige utslag når reglene skal praktiseres.

Som Finansdepartementet er kjent med har Justisdepartementet besluttet å utrede erstatning for menneskerettighetskrenkelser, jf. mandat datert 8.12.2022 og pressemelding datert 13.12.2022. Beslutningen ble fattet etter at høringsnotatet ble sendt ut. Utredningen skal ferdigstilles innen 1. august 2023.

Vi oppfordrer derfor Finansdepartementet til å avvente innføring av forslaget om kompensasjon til etter at utredningen fra Justisdepartementet er ferdigstilt. Dette også for å sikre likebehandling, og unngå en ny prosess i kjølvannet av utredningen.

Vi tillater oss å peke på noen av de særlige problemstillingene som vi mener bør klargjøres eventuelt utredes nærmere.

- **Forholdsmessighetsvurdering - manglende utredning av brudd på andre bestemmelser i Grunnloven, EMK og SP**

Forslaget i høringsnotatet innebærer endring av utmåling av erstatning, sammenlignet med det som gjelder i straffesaker generelt.

Det vil dermed bli en forskjell på skattepliktiges rettigheter der straff behandles i forvaltningssporet sammenlignet med de tilfellene saken behandles etter straffelovens bestemmelser. Vi mener det prinsipielt er uheldig at det innføres regler som innebærer forskjellsbehandling ved valg av spor.

I høringsnotatet er det blant annet vist til HR-2016-225-S hvor Høyesterett legger til grunn at det skal foretas en forholdsmessighetsvurdering, hvor lengden på forsinkelsen veies opp mot sakens kompleksitet og omstendigheter for øvrig, herunder hvor belastende forsinkelsen har vært for den tiltalte. Tilsvarende vurderinger følger også av praksis i EMD. Rimeligheten av saksbehandlingstiden skal bestemmes etter en helhetsvurdering av omstendighetene i saken, nærmere bestemt sakens kompleksitet, tiltaltes atferd, påtalemyndighet og domstolenes handlemåte skal tas i betraktning. Erstatning (effective remedy), utmåles deretter på bakgrunn av de særlige forhold som foreligger i den konkrete saken.

Slik vi oppfatter det innebærer forslaget at det som utgangspunkt ikke skal foretas en slik forholdsmessighetsvurdering, men kun en «skjematisk» erstatning for ikke-økonomisk tap. Ved utmålingen skal det senest tas utgangspunkt i tidspunktet for varsel om tilleggsskatt og sluttidspunktet vil normalt være når tilleggsskatt/overtredelsesgebyr er endelig fastsatt, dvs. når fristen for å klage over skattekontorets vedtak eller søksmålsfristen er utløpt. Utgangspunktet skal videre være at kompensasjonen gis gjennom reduksjon av ilagt tilleggsskatt og at kompensasjonen ikke kan overstige denne. I høringsnotatet foreslår Finansdepartementet videre;

...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.

At vilkårene for å illegge straff/tilleggsskatt ikke er oppfylt kan innebære at det foreligger brudd på andre bestemmelser i Grunnloven, EMK og/eller SP. Det er eksempler på at skattekontoret ikke har hatt hjemmel til å fatte endringssak og dermed illegge tilleggsskatt. Slik vi forstår det kan skattepliktige i slike tilfeller ha krav på ytterligere kompensasjon, men uten at dette er tilstrekkelig klart eller utredet. Vi forutsetter at dette

blir nærmere utredet, jf. mandatet fra Justisdepartementet 08.12.2022, og bør hensyntas i det videre arbeidet med lovforslaget i høringsnotatet.

- **Forholdsmessighetsvurderingen – henvisning til skatteforvaltningsloven § 12-1, 2. ledd**

I høringsnotatet er det heller ikke gitt noen eksempler på tilfeller hvor saker om tilleggsskatt blir frafalt eller henlagt, og om henleggelsen eventuelt har sin bakgrunn i den forholdsmessighetsvurdering som forslaget nå synes å legge opp til at det skal sees bort fra, jf. at erstatningen skal beregnes skjematisk.

Vi forstår det imidlertid slik at skattemyndighetene fortsatt må foreta forholdsmessighetsvurdering, slik det følger av Høyesteretts praksis og EMDs retningslinjer.

Dette gjelder for eksempel i saker hvor skattepliktige har erkjent at det er gitt uriktig og ufullstendige opplysninger. For eksempel kan skattepliktige gi så utfyllende opplysninger og beregninger om unndratte beløp, at saksbehandlingen for skattemyndighetene i utgangspunktet vil være begrenset til etterkontroll.

Det følger av rettspraksis i straffesaker, at det stilles særlige strenge krav til saksbehandlingstid i slike saker. Se for eksempel Borgarting (LB-2016-11242). Av dommen fremgår det:

«I en sak av denne karakter, hvor det foreligger tilståelse og samtykke til tilståelsesdom, er fire måneder fra saken er ferdig etterforsket og til innstilling sendes statsadvokaten, for lang tid. (...)

I slike saker synes retten også å gjøre et større fradrag i straffen eventuelt at straffen endres fra ubetinget til betinget eventuelt samfunnsstraff. Se for eksempel LB-2015-98893 hvor retten blant annet uttaler:

«Sett hen til tiltaltes tilståelse og samtykke til tilståelsesdom, har saken blitt gammel uten at dette kan lastes tiltalte, blant annet på grunn av at ankeforhandlingen måtte utsettes på grunn av sykdom hos aktor. Flertallet legger til grunn at tidsbruken har vært særlig belastende for tiltalte, som var i ferd med å legge tidligere problemer bak seg. Flertallet mener derfor at to måneder av straffen bør gjøres betinget med en prøvetid på to år».

Det er også eksempler på at tilleggsskatten/tilleggsavgift må bortfalle, se for eksempel Borgarting lagmannsrett LB-2014-50030. Se også TOSLO-2016-193267 som er omtalt nærmere nedenfor.

Saken i LB-2014-50030 gjaldt i utgangspunktet en utleggsforretning av skatte- og avgiftskrav. Lagmannsretten la prejudisielt til grunn at vedtaket om tilleggssavgift krenket kravet til rimelig tid slik at kravet måtte bortfalle, jf. EMK artikkel 6 nr. 1. Det hadde gått ca. to år fra skattepliktige ble varslet om ileggelse av tilleggsskatt til vedtak ble fattet. Skattepliktige hadde ikke mottatt brev eller annet om at saksbehandlingen trakk ut i tid, jf. sktflv. § 5-2, og siste kontakt var ca. 20 måneder før vedtak ble fattet.

Vi forstår forslaget i høringsnotatet at skattepliktiges rett til å få tilleggsskatten nedsatt eller at den helt må bortfalle, jf. eksemplene ovenfor, fortsatt skal gjelde. Slik vi oppfatter det skal skattemyndighetene fortsatt foreta forholdsmessighetsvurderingen, jf. skatteforvaltningsloven § 12-1, 2. ledd, på ethvert trinn i saken.

For å sikre klarhet og forutberegnelighet for at forholdsmessighetsvurderingen fortsatt skal gjøres, foreslås det at forholdet til skatteforvaltningsloven § 12-1, 2. ledd avklares. Dette kan for eksempel gjøres ved at det tas inn en henvisning til skatteforvaltningsloven § 12-1, 2. ledd i lovbestemmelsen eventuelt i forskriften.

- **Øvre grense for utbetaling avviker fra Høyesteretts praksis i straffesak**

Det er foreslått en øvre grense med 80 rettsgebyr for utbetaling av erstatning ved ikke-økonomisk tap. Dette innebærer at skattepliktige pt. maksimalt kan få utbetalt kr 146 800 i erstatning. Vår oppfatning er at dette lavere en erstatning der saken behandles i straffesporet, noe som vil medføre forskjellsbehandling.

Se for eksempel Rt 2004 s 1868 hvor begge siktede ble tilkjent kr 150.000, fordi saken ikke var avgjort innen rimelig tid, jf EMK art 6 nr 1. Indeksregulert tilsvarer kr 150 000 i 2004 ca kr 225 000 ved utgangen av 2022. Hovedanførselen i saken var imidlertid at det var krenkelse av dobbeltstraffbestemmelsen, jf. EMK P7 art 4. Høyesterett viste imidlertid til at det ikke var hjemmel for å tilkjenne erstatning ved brudd på denne bestemmelsen.

Som påpekt ovenfor er det ikke utredet om skattepliktige kan ha rett på ytterligere erstatning som følge av brudd på andre bestemmelser. Etter vår vurdering vil en begrensning på 80 rettsgebyr innebære en betydelig innskrenking av skattepliktiges rettigheter sammenlignet med foreliggende rettspraksis på straffeområdet.

For å sikre likhet og tilstrekkelig fleksibilitet for erstatning må beløpet økes slik at det samsvarer med erstatning etter saker som behandles i straffesporet.

- **Erstatning for sakskostnader og økonomisk tap**

Forslaget gir ingen anvisning på dekning av skattepliktiges økonomiske tap ved krenkelse av Grunnlovsrettigheter, EMK eller SP. Forslaget lovfester kun retten til kompensasjon for

ikke-økonomisk tap begrenset til tilfeller der det er brudd på «rimelig tid», jf. Grunnloven § 95.

Av EMK art 13 og EMDs praksis henger retten til erstatning for både økonomisk og ikke-økonomisk tap sammen. Se for eksempel også Justisdepartementets mandat av 8.12.2022 hvor det påpekes at;

Slik departementet oppfatter EMDs praksis, skiller imidlertid ikke EMD mellom vilkårene for å kreve erstatning for økonomisk og ikke-økonomisk tap. Det bør derfor vurderes om en eventuell lovregulering også bør omfatte adgangen til å kreve erstatning for økonomisk tap.

Etter vår vurdering må erstatning for økonomisk tap i skattesaker der det foreligger brudd på Grunnloven, EMK, SP og eventuelt andre saksbehandlingsregler klargjøres og lovfestes. Også skattepliktige som blir straffeforfulgt i forvaltningssporet bør sikres gjenopprettelse og skadesløsholdelse. Se for eksempel NOU 2016:24 punkt 27.2 om «Grunnleggende hensyn ved utforming av regler om erstatning ved straffeforfølgning».

Reglene i skatteforvaltningsloven gir ingen hjemmel for dekning av økonomisk tap ved krenkelse av Grunnlovsrettigheter, EMK, SP eller saksbehandlingsregler, utover eventuelt dekning av sakskostnader etter sktfvl. § 5-9. Bestemmelsen i sktfvl. § 5-9 omfatter imidlertid kun dekning av sakskostnader der skattepliktige vinner frem ved *klage på enkeltvedtak*. Etter bestemmelsen vil skattepliktige likevel ikke få dekket sakskostnader dersom endringen skyldes vedkommendes eget forhold eller forhold utenfor vedkommendes og skattemyndighetenes kontroll, eller andre særlige forhold taler mot det.

Slik reglene er i dag, vil ikke skattepliktige ha krav på dekning av økonomisk tap der skattemyndighetene henlegger sak hvor det er varslet om illeggelse av tilleggsskatt før det er fattet vedtak. Skattepliktige vil i disse tilfellene ikke ha krav på dekning av sakskostnader /økonomisk tap etter sktfvl. § 5-9 fordi det ikke foreligger et «enkelvedtak».

Skattemyndighetene legger til grunn at varsel om tilleggsskatt ikke er å anse som et enkeltvedtak, jf. sktfvl. § 1-2, bokstav d. Skattemyndighetene viser til at varsel om tilleggsskatt er *en prosessledende handling*. Skattemyndighetene legger også til grunn at en rekke andre handlinger er prosessledende, slik at muligheten til å få dekket sakskostnader/økonomisk tap etter sktfvl. § 5-9 er svært begrenset. Vi er for eksempel kjent med at skattemyndighetene legger til grunn at blant annet også følgende beslutninger er prosessledende handlinger

- «foreløpig» registrering av virksomhet i merverdiavgiftsregisteret (påklaget til Skatteklagenemnda),

- endring av skatteplikt fra personlig skattepliktig (lønnstaker) til næringsdrivende
- skatteplikt som fullt bosatt ved innflytting

Vi er kjent med tilfeller der skattemyndighetene har foretatt slike prosessledende handlinger og hvor det også er varslet om illeggelse av tilleggsskatt. Der varsel om tilleggsskatt senere blir henlagt, er skattepliktige henvist til å kreve dekket erstatning etter arbeidsgiveransvaret, jf. skl. § 2-1. Dette er svært ressurs- og kostnadskrevende.

Regelverket er uklart og vår erfaring er at skattemyndighetene til dels vegrer seg mot å dekke skattepliktiges økonomisk tap/sakskostnader der det foreligger feil ved skattemyndighetenes saksbehandling, rettsanvendelse eller bevisvurdering.

Se for eksempel til TOSLO-2016-193267 som viser hvor ressurskrevende slike saker kan være. I den saken tilkjente tingretten dekning av skattepliktiges økonomiske tap i form av sakskostnader. Det var ikke anført erstatning for ikke-økonomisk tap i saken.

Slik vi forstår lovforslaget, ville imidlertid skattepliktige i TOSLO-2016-193267 fått erstatning for ikke-økonomisk tap gitt at de nye reglene trer i kraft. Skattepliktige ble varslet om tilleggsskatt og tilleggsavgift i brev 10. juni 2011 og 19. desember 2012. Saken ble henlagt 19. desember 2014. Etter de foreslåtte reglene ville skattepliktige fått erstattet ikke-økonomisk tap med 42 måneder, til sammen kr 77 070. Av forslaget i høringsnotatet og under forutsetning av at regelverket for dekning av økonomisk tap forblir uklart, er det ikke gitt at skattepliktige også ville fått dekket sitt økonomiske tap.

Slik vi forstår ville skattepliktige også fått erstatning med utbetaling for ikke-økonomisk tap i saksforholdet LB-2018-135984. I den saken fikk skattepliktige også medhold i dekning av sakskostnader på erstatningsrettslig grunnlag. Skattepliktige ble varslet om illeggelse av tilleggsskatt den 17. februar 2014, det ble fattet endringsvedtak med illeggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift 15. desember 2014 og hvor tilleggsskatten også ble innfordret. Vedtaket ble senere opphevet den 21. juni 2016, og skattemyndighetene henla hele endringssaken 2. november 2016. Slik vi forstår forslaget ville skattepliktige gitt forslaget til nye regler, hatt krav på erstatning for ikke-økonomisk tap for hver påbegynte måned fra og med desember 2014 til og med november 2016 (endelig henleggelse), til sammen 24 måneder og kr 44 040.

I LB-2018-135984 var det krevd erstatning for både økonomisk og ikke-økonomisk tap. Lagmannsretten avviste imidlertid krav på dekning av ikke-økonomisk tap. Av premissene fremgår det blant annet;

Lagmannsretten kan ikke se at endringssaken, som senere er henlagt, utløser krav på erstatning for ikke-økonomisk skade etter EMK artikkel 13. [Skattepliktige] har fått dekket sitt økonomiske tap etter skadeserstatningsloven § 2-1, noe som åpenbart er tilstrekkelig til å tilfredsstille artikkel 13. Tilleggsskatten og tilleggsavgiften ble

innfordret av staten før vedtaket ble opphevet, men etter lagmannsrettens syn er det likevel vanskelig å se at dette eller saksbehandlingen for øvrig har krenket antennelaget rettigheter etter EMK. Staten har tilbakebetalt ilagt tilleggsskatt og tilleggsavgift med renter, og antennelaget har i saken her også fått erstattet samtlige kostnader de har hatt i anledning saken. Dette er tilstrekkelig kompensasjon til at konvensjonens artikkel 13 om effektivt rettsmiddel er tilfredsstilt, jf. Rt-2000-996 (Bøhler), side 1023.

[...]

Lagmannsretten er enig med staten i at bestemmelsen gir EMD – men ikke nasjonale domstoler – grunnlag for å tilkjenne en krenket part «rimelig erstatning» også for ikke-økonomisk skade. Ordlyden og plasseringen i konvensjonen taler for at bestemmelsen kun omhandler Den europeiske menneskerettsdomstol, EMD. [Skattepliktige] har ikke vist til rettspraksis eller eksempler som gir EMK artikkel 41 direkte anvendelse i intern rett. Lagmannsrettens konklusjon er etter dette at heller ikke EMK artikkel 41 gir grunnlag for å tilkjenne [skattepliktige] ikke-økonomisk erstatning.

At høringsnotatet kun omfatter erstatning for ikke-økonomisk tap, uten samtidig å klargjøre regelverket for dekning av økonomisk tap innebærer etter vår vurdering en svekkelse av rettssikkerheten og forutberegneligheten for skattepliktige. Uten en nærmere avklaring, og i lys av lagmannsrettens argumentasjon i LB-2018-135984, er det risiko for at skattemyndighetene ikke vil gi erstatning for økonomisk tap fordi det nå tilkjennes erstatning for ikke-økonomisk tap.

At en utredning av sammenhengen mellom erstatning for økonomisk og ikke-økonomisk tap er påkrevet, fremgår som nevnt også av Justisdepartementets mandat til utredning.

Etter vår vurdering må det lovreguleres at skattepliktige har tilsvarende krav på erstatning for sakskostnader og økonomisk tap i saker om tilleggsskatt som i straffesaker. Se strpl. § 438 og § 444 at siktede har rett til erstatning for kostnader til forsvar og økonomisk tap som forfølgningen har påført ham. Reglene i straffeprosessloven er forutsetningsvis i overensstemmelse med EMK.

Etter straffeprosessloven vil kostnader til forsvarer begrenses til rettshjelpsatsene. I henhold til praksis fra statsforvalteren og statens sivilrettsforvaltning gis det normalt ikke rettshjelp i noen skattesaker. Så lenge det ikke gis rettshjelp i skattesaker, er det vår vurdering ikke grunnlag for å sette en tilsvarende begrensning mht. sakskostnader i skattesaker.

For å sikre tillit til en objektiv behandling av slike saker, bør det også vurderes om saksbehandlingen av erstatning og utmålingen ikke skal saksbehandles av skattemyndighetene selv, men at det på samme måte som i straffesaker bør overføres til et eget organ, for eksempel Statens sivilrettsforvaltning.

- **Oppsummering – sikre effektivitet i saksbehandlingen**

Rekkevidden av statens plikt til å gi erstatning ved brudd på Grunnloven, EMK og SP er etterlyst av Norges Menneskerettighets institutt (NIM), se brev fra NIM til Justisdepartementet fra både august 2019 og januar 2022. Det er positivt at det er iverksatt arbeid og utredninger. Som det fremgår i NIM sine brev og mandatet fra Justisdepartementet til utredning, er det et omfattende materiale hva gjelder krav til reparasjon som inngår i effektivt rettsmiddel, jf. EMK art 13.

I lys av gjennomgangen ovenfor og at det nå er igangsatt en generell utredning, mener vi det er hensiktsmessig at det ikke innføres en spesialbestemmelse i skatteforvaltningsloven begrenset til ikke-økonomisk tap ved brudd på rimelig tid. Videre er det viktig å sikre likhet og forutberegnelighet, og da særlig sammenlignet med saker som går i straffespolet. Lovforslaget bør utredes nærmere i lys av den generelle utredningen som er igangsatt av Justisdepartementet.

Avslutningsvis viser vi til at regler om kompensasjon for lang saksbehandlingstid, ikke må medføre aksept for lang saksbehandlingstid hos skattemyndighetene. Lang saksbehandlingstid er en utfordring og påkjenning for skattepliktige, spesielt i saker om tilleggsskatt. Det bør derfor også vurderes om det heller burde vært iverksatt tiltak for å redusere saksbehandlingstiden, for eksempel ved å effektivisere saksbehandlingen hos skattemyndighetene eller øke kapasiteten i Skatteklagenemnda.

Det kan også være et alternativ å gi klare retningslinjer for frister. Se for eksempel forslag fra straffeprosessutvalget i NOU 2016:24 og forslag til ny bestemmelse i strpl. § 28-1 hvor det er foreslått klare frister for foreldelse.

Et enkelt tiltak som ikke nødvendiggjør utredning, kan være å avvikle den særlige 10-årsfristen for endringsadgang, jf. sktfvl. § 12-6, 2. ledd.

Med vennlig hilsen
Codex Advokat Oslo AS

Per B. Wright
Advokat og Partner

Gry M. Helgerud
Senioradvokat

Anders Bielert Johansen
Advokatfullmektig