



Handelshøyskolen BI

MAN 29141 Skatteprosess - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

Predefinert informasjon

Startdato:	25-01-2023 09:00 CET	Termin:	202310
Sluttdato:	22-05-2023 12:00 CEST	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	P		
Flowkode:	202310 11644 IN02 W P		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Navn:

Maja Hansen

Informasjon fra deltaker

Tittel *:	Tilleggsskatt og EMK art. 6 nr 1. Konsekvenser og kompensasjon ved brudd på "rimelig tid"		
Navn på veileder *:	i/a		
Inneholder besvarelsen konfidensielt materiale?:	Nei	Kan besvarelsen offentliggjøres?:	Ja

Gruppe

Gruppenavn:	(Anonymisert)
Gruppenummer:	37
Andre medlemmer i gruppen:	Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

- Tilleggsskatt og EMK art. 6 nr. 1 –

Konsekvensene og kompensasjon ved
brudd på «rimelig tid»

Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	2
2	TILLEGGSSKATT	2
3	«RIMELIG TID» I NORSK INTERNRETT OG EMK	3
3.1	STRAFF ELLER ADMINISTRATIV SANKSJON	5
3.2	STRAFFESIKTELSE, «CRIMINAL CHARGE».....	6
3.3	ENGEL KRITERIENE.....	6
3.3.1	<i>Hvordan overtredelsen klassifiseres av nasjonal rett</i>	6
3.3.2	<i>Karakteren av overtredelsen</i>	7
3.3.3	<i>Sanksjonens innhold og alvorsgrad</i>	7
4	ALMINNELIGE KONTROLLTILTAK	8
5	TILLEGGSSKATT SOM STRAFFESIKTELSE	9
6	STARTPUNKTET FOR «RIMELIG TID»	9
7	LENGDEN PÅ «RIMELIG TID»	11
7.1	SAKENS KOMPLEKSITET	11
7.2	MYNDIGHETENES FORHOLD	12
7.3	SKATTEPLIKTIGES FORHOLD.....	13
8	EMK ARTIKKEL 13 – EFFECTIVE REMEDY	13
8.1	STØRRELSEN PÅ KOMPENSASJONEN.....	14
9	KLAGER PÅ VEDTAK OM TILLEGGSSKATT	15
9.1	KONSEKVENSER VED BRUDD PÅ EMK ARTIKKEL 6 NR. 1	16
10	FINANSDEPARTEMENTETS HØRINGSFORSLAG	17
11	OPPSUMMERING	19
12	REFERANSER	21

1 Innledning

Både Den europeiske menneskerettighetskonvensjonen (EMK) og norsk grunnlov krever at saker mot individer og organisasjoner behandles uten ugrunnet opphold, eller med andre ord «innen rimelig tid».

«Innen rimelig tid» er imidlertid noe vagt. Uttrykket er ikke nærmere definert i EMK eller i norsk lov, og har utviklet seg over tid gjennom rettspraksis, og allikevel etterlater det rom for tolkning.

Denne oppgaven starter med en gjennomgang av definisjonen av tilleggsskatt som en sanksjon i norsk internrett, sammenlignet med tolkningen fra Den europeiske menneskerettsdomstolen (EMD). Den vil beskrive de nødvendige vilkårene for at tilleggsskatt skal være under beskyttelse av EMK artikkel 6 nr. 1, samt gjennomgå hva som betraktes som "innen rimelig tid" i henhold til EMK.

Oppgaven fortsetter deretter med å se på konsekvensene for skattemyndighetene ved krenkelse av prinsippet om behandling innen rimelig tid. Den ser på Skatteklagenemndas nåværende praksis for utmåling av kompensasjon for brudd på EMK artikkel 6 nr. 1.

Til sist tar oppgaven for seg Finansdepartementets forslag til endringer i utmålingen av kompensasjon ved EMK-brudd i tilleggsskattesaker.

2 Tilleggsskatt

Tilleggsskatt er en sanksjon som blir ilagt av skattemyndighetene ved feil i skatterapporteringen som kan føre til at for lite skatt blir betalt. Tilleggsskatt er forskjellig fra ordinær skatt. Ordinær skatt er den skatten du er pålagt å betale basert på inntekt og formue, mens tilleggsskatt kommer i tillegg når det er gjort feil i skatterapporteringen.

De objektive vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt fremgår av skfvl. § 14-3 (1). Den ilegges den som:

«gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysning, når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler.»

Skattepliktige må ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og opplysninger må kunne føre til en skattemessig fordel samt at størrelse på den skattemessige fordel må kunne fastslås. Det må kunne bevises med klar sannsynlighetsovervekt at vilkårene er oppfylt for å ilegge tilleggsskatt.

Skjerpet tilleggsskatt er hjemlet i skfv1. § 14-6 og kan ilegges den som

«... forsettlig eller grovt uaktsomt gir skattemyndighetene uriktig eller ufullstendig opplysning, eller unnlater å gi pliktig opplysning, når vedkommende forstår eller bør forstå at det kan føre til skattemessige fordeler. Skjerpet tilleggsskatt kan bare ilegges i tillegg til tilleggsskatt etter § 14-3.»

Ved skjerpet tilleggsskatt har den skattepliktige med overlegg gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, vel vitende om at det ville resultere i skattemessige fordeler. Bevisbyrden for å pålegge skjerpet tilleggsskatt tilsvarer den som gjelder i straffesaker, det vil si at skyld må være bevist utover enhver rimelig tvil. Dette kravet omfatter både objektive forhold og spørsmål om skyld..

3 «Rimelig tid» i norsk internrett og EMK

EMK ble tatt inn i norsk lov i 1999. Menneskerettsloven § 2 nr. 1 forteller at EMK med spesifiserte tilleggsprotokoller skal gjelde som norsk lov i den utstrekning de er bindende for Norge.

I tilfelle motstrid, skal disse bestemmelsene ha forrang «foran bestemmelser i annen lovgivning», jf. mrl. §3, inkludert EMK og de spesifiserte tilleggsprotokollene.

Norsk grunnlov fremhever betydningen av rettigheter og rettferdighet i rettssystemet. Det understrekes i Grunnlovens § 95 at hver enkelt har rett til en

rettferdig, offentlig rettergang foran en uavhengig og upartisk domstol innen rimelig tid.

Det prinsippet reflekteres også i EMK artikkel 6 nr. 1 som stiller krav til rettferdig og offentlig rettergang foran uavhengige domstoler innen rimelig tid i forbindelse med straffesiktelsler.

En Høyesterettsdom avsagt av storkammer i 2016¹ klargjør at retten til behandling innen rimelig tid, slik det er formulert i Grl. § 95, har samme innhold og skal forstås på samme måte som i EMK artikkel 6 nr. 1.

Rettigheten om behandling innen rimelig tid gjenspeiles også i skatteforvaltningsloven § 5-2 nr. 1.

«skattemyndighetene skal forberede og avgjøre saken uten ugrunnet opphold».

I tillegg understreker forarbeidene til skatteforvaltningsloven betydningen av at saker blir løst innenfor rimelig tid. Dette er fundamentalt for å sikre høyest mulig grad av forutsigbarhet for skattepliktige.

Vi ser at retten til å få sin sak behandlet innen en rimelig tid er en sentral rettighet.

I tillegg til overordnede prinsipper om rettigheter og rettferdighet i rettssystemet, finnes det også spesifikke krav om lovhjemmel for å pålegge straff. Både Grl. § 96 og EMK artikkel 7 krever lovhjemmel for å kunne pålegge straff, men det er noen forskjeller mellom dem. Det bør nevnes at straffebegrepet i Grunnloven er snevrere enn i EMK. Dette skyldes at Grl. § 96 første ledd har blitt tolket slik at hvis en sanksjon anses som straff ifølge Grunnloven, kan den bare ilegges av domstolene og ikke av forvaltningen. Denne tolkningen har vært avgjørende for Norges forståelsen av Grunnlovens straffebegrepet.²

¹ HR-2016-225-S avsnitt 26

² Berg S. L., 2017, Skatterett vol. 36 utg. 1

3.1 Straff eller administrativ sanksjon

Det er viktig å avklare om tilleggsskatt klassifiseres som «straff» eller administrativ sanksjon, ettersom EMK artikkel 6 nr.1 bare gjelder i straffesaker. Hvis tilleggsskatten er klassifisert som straff, vil det utløse de ekstra beskyttelsene og rettighetene som er fastsatt i denne artikkelen.

I henhold til norsk internrett betraktes ikke tilleggsskatt som straff, men heller som en administrativ sanksjon. Det er forstått at sanksjoner for brudd på forvaltningslovgivning ikke faller under kategorien straff, men heller sees på som et overtredelsesgebyr. Tilleggsskatt omfattes ikke av lovens definisjon av straff som defineres som: «*et onde som staten påfører en lovovertreder på grunn av lovovertrедelsen i den hensikt at det skal føles som et onde*». ³ Det har tidligere vært en fast praksis fra Høyesterett at tilleggsskatt ikke anses som straff etter Grl. § 96 eller straffeprosesslovgivning. Følgelig har det vært en vedtatt praksis at tilleggsskatt faller utenfor definisjonen straff i internretten.

EMK anvender en annen definisjon på hva som betraktes som straff, uavhengig av norsk internrett. Konvensjonen må ha en selvstendig, autonom definisjon av straffebegrepet for å unngå at det overlates til nasjonalstatene å definere anvendelsesområdet for de rettigheter som konvensjonen gir.

Hva EMK betrakter som straff avhenger av hva som betraktes som straffesiktelse. I følge EMK kan straff kun ilegges den som er straffesiktet, «*criminally charged*». EMK artikkel 6 nr. 1. sier:

*“In the determination of his civil rights and obligations or of any **criminal charge** against him, everyone is entitled to a fair and public hearing within a reasonable time by an independent and impartial tribunal established by law. ...”*

³ Først lansert av Johs. Andenæs, og er senere blitt sitert og gitt tilslutning av Norges Høyesterett.

EMK inneholder ingen nærmere definisjon av begrepet «criminal charge». Innholdet i begrepet blir spesifisert ut fra rettspraksis, særlig fra EMD, men også norsk Høyesteretts avgjørelser.

3.2 Straffesiktelse, «Criminal charge»

EMD har utviklet en betydelig rettspraksis om hva som skal anses som "straff" og «straffesiktelse» i henhold til konvensjonen.

EMD oppstiller tre kriterier som skal vektlegges ved vurderingen av om overtredelsen skal betegnes som kriminell overtredelse og om en reaksjon til den går inn under begrepet «straff» i EMK artikkel 6.⁴ EMD legger vekt på hvordan overtredelsen klassifiseres av nasjonal rett, karakteren av overtredelsen og sanksjonens innhold og alvorlighet. Disse kriteriene er også kjent som Engel-kriterier og har sitt navn fra saken Engel mot Nederland⁵ fra 1976. EMD har fastholdt kriteriene i sin etterfølgende praksis.

3.3 Engel kriteriene

3.3.1 Hvordan overtredelsen klassifiseres av nasjonal rett

Dersom sanksjonen som påføres for en overtredelse betraktes som straff i henhold til nasjonale regler, vil EMD også betrakte den som straff. I tilfeller hvor sanksjonen ikke betraktes som straff etter nasjonalrett, tolker EMD konvensjonen autonomt og stiller egne kriterier til vurderingen.

EMD vil som regel respektere nasjonale regler hvor noe betraktes som kriminell overtredelse, «criminal charge». Det finnes allikevel saker hvor EMD ikke anerkjenner handlingen som kriminell overtredelse, selv om nasjonal rett gjør det. Et eksempel på dette er saken Öztürk mot Tyskland.⁶ Domstolen la vekt på om

⁴ Prop. 62 L (2015–2016), punkt 4.3

⁵ Case of Engel and others v. The Netherlands, 1976

⁶ Case of Öztürk vs. Germany, 1984

handlingen betraktes som kriminell overtredelse *innenfor meningen* av EMK artikkel 6.

*“...what the Court must determine is whether or not the "regulatory offence" committed by the applicant was a "criminal" one **within the meaning** of that Article (art. 6).”⁷*

Dermed sier domstolen at begrepet «criminal charge» tolkes fritt av EMD ut fra deres forståelse av begrepets formål etter EMK artikkel 6.

3.3.2 Karakteren av overtredelsen

EMD legger vekt på karakteren av overtredelsen ved vurdering om den betraktes som kriminell overtredelse. Medfører overtredelsen betydelig skade på personer, eiendom eller samfunnet generelt, vil det være mer sannsynlig at den vil betraktes som kriminell overtredelse.

Retten vil også vurdere formålet med lovgivningen som regulerer overtredelsen. Det har betydning om formålet med lovgivningen er å beskytte samfunnets interesser, og ikke bare å moderere enkeltpersoners adferd. At formålet, eller virkningen av sanksjonen i praksis, er individuell- og allmennpreventiv, kan bety at sanksjonen må betegnes som straff etter EMK artikkel 6.⁸

3.3.3 Sanksjonens innhold og alvorsgrad

Til slutt ser EMD på om selve sanksjonen vanligvis er forbundet med strafferettslige sanksjoner, som fengsel, bøter eller samfunnstjeneste. Jo mer alvorlig straffen er, desto mer sannsynlig er det at overtredelsen betraktes som "criminal charge". Eventuelle korte eller begrensede frihetsberøvelser betraktes ikke nødvendigvis som alvorlig nok for å kunne kalle sanksjonen for straff. I Engel-dommen var enkelte straffer regnet for å være for korte til å betraktes

⁷ Case of Öztürk vs. Germany, 1984, avsnitt 50

⁸ Prop. 62 L (2015–2016), punkt 4.3

alvorlige nok til å bli dekket av begrepet straff i EMK artikkel 6. Mens straffene på flere måneders fengselsstraff ble vurdert til å falle innenfor straffbegrepet.

Det er ikke nødvendigvis slikt at alle tre kriterier må være oppfylt for å kunne karakterisere en overtredelse som straffesiktelse. I flere avgjørelser har EMD lagt til grunn at det er tilstrekkelig at enten overtredelsens karakter eller sanksjonens innhold og alvor medfører at en administrativt ilagt reaksjon må betraktes som avgjørelse av en straffesiktelse, som klargjort av Høyesterett i Bøhler-dommen fra 2000.⁹

Videre presiserer Høyesterett basert på praksis hos EMD at denne tilnæringsmåten utelukker ikke at overtredelsens karakter og sanksjonens innhold og alvor bedømmes samlet når en vurdering av disse momentene hver for seg etterlater tvil om artikkel 6 får anvendelse.

4 Alminnelige kontrolltiltak

Det at forvaltningen igangsetter ordinære kontrolltiltak mot en skattepliktig uten en spesifikk mistanke om straffbare forhold, medfører normalt ikke at vedkommende regnes som siktet etter EMK artikkel 6.¹⁰

I Bøhler-dommen har retten uttalt at saker om skatteforpliktelser generelt faller utenfor EMK artikkel 6, siden de ikke oppfattes å gjelde borgerlige rettigheter og plikter. Likevel kan administrative reaksjoner som følge av overtredelser av skatte- og avgiftslovgivning bli betraktet som en avgjørelse av en straffesiktelse etter en konkret vurdering. Dette medfører at EMK artikkel 6 nr. 1 kan bli anvendt, som vist i eksempelet med EMDs dom i Bendenoun mot Frankrike-saken.¹¹ Den skattepliktige ble ilagt den maksimale straffeskatten på 100 %. Retten anerkjente at denne sanksjonen kunne anvendes på alle skattepliktige, og at hensikten var å straffe den skattepliktige. Videre la retten stor vekt på det betydelige beløpet som ble involvert. EMD gikk imot det franske stats synspunkt, som mente dette skulle vurderes som en administrativ sanksjon.

⁹ HR-2000-30-B – Rt-2000-996 (224-2000) – UTV-2000-1029, *Bøhler dommen*

¹⁰ Skatteforvaltningshåndboken 2020, kapittel 10

¹¹ Case of Bendenoun v. France, 1986

5 Tilleggsskatt som straffesiktelse

Både ordinær tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt er å regne som straffesiktelse, «criminal charge», ifølge EMK artikkel 6. Dette kommer frem først fra en Høyesteretts dom fra 2000¹² om forhøyet tilleggsskatt. Deretter fra en Høyesteretts dom fra 2002¹³ som klargjorde at også ordinær tilleggsskatt faller inn under virkeområdet til EMK artikkel 6 nr. 1.

I begge dommene gjorde retten en vurdering opp mot Engel-kriteriene. I ettertid har Skattedirektoratet utstedt et rundskriv¹⁴ med retningslinjer for hvordan skattemyndighetene skal forholde seg til nye varsel om tilleggsskatt.

«Som hovedregel bør det sendes eget varsel om tilleggsskatt med et slikt innhold som fremgår av SKD melding nr. 9/01 av 1. august 2001 punkt 5.8.1 til 5.8.3. Det gjelder nå uavhengig av hvilken sats som benyttes. Slikt varsel om tilleggsskatt er å anse som straffesiktelse etter EMK art. 6.»

I tillegg skriver de:

*«At et varsel om tilleggsskatt er en straffesiktelse etter EMK art. 6 innebærer at det stilles krav til varselet og at avgjørelsen av tilleggsskattespørsmålet må skje **innen rimelig tid.**»*

6 Startpunktet for «rimelig tid»

Dersom en sanksjon anses som straff i henhold til EMK art. 6 nr. 1, er det også en forutsetning at saken blir avgjort innen rimelig tid. Det er behandlingstiden av selve straffesiktelsen som er bestemmende.

¹² HR-2000-30-B, *Bøhler dommen*

¹³ HR-2001-890

¹⁴ Rundskriv fra Skattedirektoratet, 2002, *tilleggsskatt og tilleggsavgift*

For å vurdere om kravet om rimelig tid er oppfylt, er det av betydning å fastslås fra hvilket tidspunkt straffesaken regnes å være startet, samt når saken anses å være endelig avgjort i henhold til EMK artikkel 6 nr. 1.

Det vil være naturlig å anse tidspunktet for siktelsen som startpunktet. Skattepliktig må normalt betraktes som siktet når det kommer et offisielt varsel fra den kompetente offentlige myndighet, hvor skattepliktig anklages for å ha begått et lovbrudd som etter EMK artikkel 6 er å anse som straff. Nasjonale regler for når en skattepliktig er siktet, er imidlertid i seg selv ikke avgjørende. Det avgjørende er om det av offentlige myndigheter er tatt skritt som gjør det naturlig å si at det foreligger en mistanke.¹⁵

I saken Deweer mot Belgia¹⁶ definerte EMD begrepet «siktet» («charged») som:

«... the official notification given to an individual by the competent authority of an allegation that he has committed a criminal offence».

Et sikkert utgangspunkt er at skattepliktig er siktet når varsel om tilleggs�katt er gitt, som i Bøhler-dommen.¹⁷

Dersom det ikke foreligger en formell tiltale eller siktelse har EMD uttalt at skattepliktig skal anses som tiltalt når «the situation of the suspect has been substantially affected.»¹⁸ I praksis betyr det at startpunktet inntreffer når myndighetene har iverksatt tiltak som i praksis tilsvarer en formell siktelse. Dette kan eksempelvis inkludere når bokettersynsrapport foreligger eller det fremstår klart at det er sannsynlig at skattepliktig vil bli ilagt tilleggs�katt. Også i tilfeller hvor det foreligger formelt varsel fra myndighetene, kan startpunktet anses å ha inntruffet tidligere.

¹⁵ Prop. 38 L (2015–2016), punkt 16.13.3

¹⁶ Case of Deweer v. Belgia, 1980

¹⁷ Skatterett vol. 36 utg. 1, 2017, Sonja Lidia Berg – *Rimelig saksbehandlingstid etter EMK*

¹⁸ Case of Deweer v. Belgia, 1980

7 Lengden på «rimelig tid»

Hensikten med «innen rimelig tid» er å beskytte alle anklagede fra å vente på en avgjørelse i urimelig lang tid. For at dette kriteriet skal være aktuelt, må den berørte part ha et reelt behov for beskyttelse i henhold til konvensjonen. Ifølge praksis fra EMD anses en berørt part som siktet i henhold til konvensjonen når vedkommende er tilstrekkelig berørt, «substantially affected», som i Deweer mot Belgia-saken. Hvis tilleggsskatten som følge av konkrete omstendigheter, som skattemyndighetenes kontrolltiltak og kommunikasjon som følger, framstår som reell og sannsynlig, indikerer det at skattepliktig blir tilstrekkelig berørt og dermed straffesiktet etter EMK artikkel 6.

Tidsperioden som oppfattes som "rimelig tid" og det punktet hvor det anses at denne retten er krenket, vil variere og baserer seg på konkrete vurderinger. Den vil avhenge av kompleksiteten av saksforholdet, saksbehandlingstiden hos skattemyndighetene og adferd til den siktede. I tillegg ser retten på hva som står på spill for den skattepliktige som et relevant moment i vurderingen.

7.1 Sakens kompleksitet

I noen tilfeller vil det foreligge omfattende regnskapsmateriale som myndighetene må gjennomgå. Noen saker har også et omfattende faktum. I tillegg kan det være kompliserte selskapsstrukturer som vil bidra til økt tidsbruk. I EMDs dom i saken Hozee mot Nederland¹⁹ ble disse punkter ansett som akseptable, «reasonable».

Et annet moment som kan begrunne lengre saksbehandlingsperioder, er saker som krever kommunikasjon med andre lands myndighet. Slik kommunikasjon kan skje i forbindelse med informasjonsutveksling, eller i saker om skatteunndragelse i skatteparadis, dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning.²⁰

¹⁹ Case of Hozee v. The Netherlands, 1998

²⁰ Skatterett vol. 36 utg. 1, 2017, Sonja Lidia Berg – Rimelig saksbehandlingstid etter EMK

Samtidig kan det være uavklarte juridiske spørsmål og tolkninger som øker behandlingstiden, som i saken Beaumartin mot Frankrike²¹ hvor behandlingstid på åtte år ble ansett tilstrekkelig begrunnet pga. kompleks lovtolkning.

7.2 Myndighetenes forhold

Det er kun myndighetenes overdrevne tidsbruk som kan medføre krenkelse av kravet til rimelig saksbehandlingstid etter EMK. Med myndighetene menes alle relevante myndigheter som er involvert i saken, både de som er part i saken, samt domstol og administrative myndigheter som behandler saken.²²

Uvanlig lang tidsbruk hos myndighetene krever en god forklaring.

Forsinkelser som myndighetene ikke kan lastes for medfører ikke til konveksjonskrenkelse. Det aksepteres ventetiden på rettsavgjørelser som kan ha innvirkning på saken. Det vurderes om forsinkelser er forsøkt begrenset. Dersom myndighetene ikke har gjort nok for å begrense forsinkelser, vil det kunne medføre brudd på EMK artikkel 6. Dette var tilfelle i Høyesteretts dom fra 2004²³ hvor saksbehandlingstiden var på over 10 år. Domstolen mente at myndighetene hadde mulighet til å forhindre for lang behandlingstid uten at det skjedde, samt at den tiltalte ikke kunne bearbeides for tidsbruken.

Hvis myndighetene gir en forklaring på inaktivitet i en sak som retten ikke godtar, eller hvis myndighetene ikke gir noen forklaring i det hele tatt, vil dette resultere i et brudd på EMK artikkel 6. Med inaktivitet forstås kun perioder med fullstendig inaktivitet, dårlig fremdrift i saksbehandlingen omfattes ikke.²⁴ Dårlig fremdrift inngår derimot i vurderingen av om den totale saksbehandlingstiden er blitt for lang.

²¹ Case of Beaumartin v. France, 1994

²² Skatterett vol. 36 utg. 1, 2017, Sonja Lidia Berg – Rimelig saksbehandlingstid etter EMK

²³ HR-2004-2002-A avsnitt 84

²⁴ HR-2016-225-S avsnitt 33

7.3 Skattepliktiges forhold

Som beskrevet i forrige avsnitt så er det kun myndighetenes tidsbruk som kan medføre brudd på «rimelig tid». I tilfeller hvor lang saksbehandlingstid skyldes den straffesiktedes forhold, vil det ikke regnes som brudd på konvensjonsretten. Det vil være av særlig betydning om det finnes perioder med inaktivitet som ikke skyldes den straffesiktede.

8 EMK artikkel 13 – effective remedy

Dersom skattepliktiges rettigheter etter EMK artikkel 6 er krenket under behandlingen av tilleggsskattespørsmålet, bestemmer EMK artikkel 13 at skattepliktig har krav på kompensasjon for krenkelse av rettigheten, «effective remedy». Det er imidlertid verdt å merke seg at EMK artikkel 13 regulerer ikke virkningene av en krenkelse, men overlater dette til de nasjonale myndigheter og domstoler.²⁵

EMK artikkel 13 lyder:

*“Everyone whose rights and freedoms as set forth in this Convention are violated shall have **an effective remedy** before a national authority notwithstanding that the violation has been committed by persons acting in an official capacity.”*

Retten etter artikkel 13 gjelder krenkelser som knytter seg til rettighetene som følger av EMK. I visse tilfeller kan EMK artikkel 13 ha en selvstendig betydning. Dersom en klager påberope seg brudd på en bestemt rettighet i tillegg til artikkel 13 og EMD ikke finner noen krenkelse av denne spesifikke rettigheten, kan likevel artikkel 13 ha blitt krenket. Hovedmålet med EMK artikkel 13 er å sikre en effektiv gjennomgang av påstander om brudd på menneskerettighetene. Det er ikke nødvendig med en faktisk krenkelse for å kunne stille spørsmål ved eller utfordre gyldigheten av den nasjonale vurderingen.

²⁵ Skatteforvaltningshåndboken 2023, kapittel 14

Det foreligger ingen særskilte lovbestemmelser i norsk rett som definerer hva som er effektivt rettsmiddel når EMK artikkel 6 nr. 1 er krenket. Veiledning for dette er hentet fra relevant regelverk og rettspraksis.

8.1 Størrelsen på kompensasjonen

Til tross for utfordringene med å identifisere det korrekte effektive rettsmiddelet etter EMK artikkel 13, har staten en forpliktelse til å gi tilstrekkelig oppreisning «appropriate relice» ved konvensjonsbrudd. I EMDs dom fra saken Avanesyan mot Russland legger retten byrden på staten til å finne passende rettsmiddel som er effektiv både i praksis og etter loven.

“...remedy must be effective in practice as well as in law in the sense of being accessible, offering reasonable prospects of success and being capable of either preventing the alleged violation or its continuation or providing adequate redress for any violation that has already occurred.”²⁶

I tillegg mener EMD at det ligger en forventning at også erstatning for ikke-økonomisk tap gis passende kompensasjon, som i tilfeller ved brudd på «rimelig tid» etter EMK artikkel 6.²⁷

Ved vurdering av en passende kompensasjon for lang saksbehandlingstid, må det tas hensyn til nasjonal rettspraksis. Vi ser på hvordan tidligere rettsavgjørelser har håndtert lignende situasjoner. Som et eksempel, i Bøler-dommen, som omhandlet påleggelse av skjerpet tilleggsskatt, mente retten at både nedsettelse og bortfall av tilleggsskatt var effektive rettsmidler iht. EMK artikkel 13. Tilleggsskatten for året 1987 falt bort pga. behandlingstid på 11 år, mens tilleggsskatten for året 1988 ble redusert til 30 prosent pga. behandlingstid på 8 år.

Rettsavgjørelser har etablert rettesnor for håndteringen av langvarige saksbehandlingstider. Dette reflekteres i flere tilfeller der selv uten et brudd på EMK artikkel 6 nr. 1, ble kompensasjon for forsinkelser innrømmet.

²⁶ Case of Avanesyan v. Russia, 2014, avsnitt 27

²⁷ Case of Scordino v. Italy, 2006, avsnitt 204

Til tross for at i et Høyesterettsdom fra 2016²⁸ ikke ble konstatert noen overtredelse av EMK artikkel 6 nr.1, ble det allikevel gitt kompensasjon på grunn av betydelig forsinkelse i saksbehandlingen. Avsnitt 35:

«Selv om det etter dette ikke kan konstateres noen krenkelse av Grunnloven § 95 eller EMK artikkel 6 nr. 1, følger det uansett klart av tradisjonell straffutmålingspraksis at for lang saksbehandlingstid skal tillegges vekt til fordel for domfelte. Vurderingen vil bli den samme som den ville vært om det hadde foreligget en krenkelse av disse bestemmelsene.»

Eventuell reduksjonen i straffen må være forholdsmessig. Forholdsmessighet må tolkes i kontekst av den enkelte sak, med et spesielt fokus på lengden av forsinkelsen. I tillegg vurderes øvrige relevante aspekter som hvor belastende forsinkelsen har vært for den straffesiktede.

I lagmannsrettsdom fra 2016²⁹ ble en reduksjon av tilleggsskatten med 10 prosentpoeng ansett som en rimelig kompensasjon for en inaktivitetsperiode på 20 måneder.

9 Klager på vedtak om tilleggsskatt

En skattepliktig som er uenig i et vedtak som skattemyndighetene har truffet har rett til å få vedtaket vurdert på nytt av noen andre enn den som traff vedtaket, og få en ny realitetsavgjørelse i saken. Også klageperioden inngår i den totale saksbehandlingstiden, jf punkt 7.2 om myndighetenes forhold.

En ny landsdekkende Skatteklagenemnd for skatt og merverdiavgift ble etablert i 2016. Formålet var å styrke klageordningen, bedre rettssikkerheten og bidra til å styrke de skattepliktiges tillit til at klagesakene blir behandlet på en

²⁸ HR-2016-225-S avsnitt 35

²⁹ LB-2015-109536

tilfredsstillende måte. Finansdepartementet uttalte at hensynet til rettssikkerhet måtte veie tungt, og understreket viktigheten av at klagesakene avgjøres innen rimelig tid og innenfor en forsvarlig kostnadsramme.³⁰

Siden etablering av Skatteklagenemda, har det vært en økning av ubehandlede klagesaker og en forlengelse av saksbehandlingstiden. Lang saksbehandlingstid i klagesaker er et kjent problem som fører til uheldige konsekvenser, blant annet reduksjon eller bortfall av tilleggsskatt på grunn av brudd på EMK, utfordringer med likebehandling av like saker, og svekket tillit til skattesystemet.

Riksrevisjonen har foretatt en undersøkelse av klagesaksbehandlingen på skatteområde for årene 2019 til 2021.³¹ Målet med undersøkelsen var å evaluere hvor effektivt Skatteetaten og Skatteklagenemda håndterer klagesaker og om rettssikkerheten til de skattepliktige blir ivaretatt.³²

9.1 Konsekvenser ved brudd på EMK artikkel 6 nr. 1

Nåværende praksis med nedsettelse av tilleggsskatt som effektivt rettsmiddel etter EMK artikkel 13 har sitt utgangspunkt i Bøhler-dommen³³ fra 2000. Dette har blitt fulgt opp i den etterfølgende praksis av skattemyndighetene og i saker hvor tilleggsskatten er et betydelig beløp vil det resultere i en betydelig kompensasjon, og ifølge Finansdepartementet, overkompensasjon i enkelte saker.³⁴ Mellom 2019 og 2021 ble tilleggsskatten enten redusert eller avskrevet i 417 tilfeller på grunn av brudd på EMK artikkel 6.

Det antas at noen skattebetalere utnytter denne situasjonen ved å klage i håp om å redusere deres tilleggsskatt gjennom forlenget saksbehandlingstid. Det er ingen risiko forbundet med å klage, bare potensielle fordeler. En ytterligere fordel er at betalingen av tilleggsskatten utsettes mens klagen behandles, selv om den til slutt

³⁰ Riksrevisjonen, 2022-2023, Rapport om klagesaksbehandlingen på skatteområde, side 9

³¹ Riksrevisjonen, 2022-2023, Rapport om klagesaksbehandlingen på skatteområdet

³² Riksrevisjonen, 2022-2023, Rapport om klagesaksbehandlingen på skatteområde, side 9

³³ HR-2000-30-B

³⁴ Riksrevisjonen, 2022-2023, Rapport om klagesaksbehandlingen på skatteområdet, side 64

ikke får medhold, ettersom en utsettelse i betalingen innebærer at nåverdien av beløpet reduseres.

Det oppstår også et problem med lik behandling, siden bare de som klager kan dra nytte av dette. Ifølge skattemyndighetene er grensen for når tilleggsskatten skal reduseres, satt til saksbehandlingstid på 12–15 måneder.³⁵

Ved å se på status på klagerestanser som ikke har blitt påbegynt hos sekretariatet per mars 2022, har Riksrevisjonen avdekket en restanse på 561 klagesaker angående fastsatt tilleggsskatt som fortsatt ventet på behandling. Av disse var 229 saker mellom ett og to år gamle, mens 151 saker hadde passert toårsmerket. Dessuten var det 21 klagesaker som hadde ligget ubehandlet i over tre år. Det ser ut til at over 70 prosent av klager på tilleggsskatten vil resultere i en reduksjon, og sannsynligvis bortfall av hele tilleggsskatten.

Riksrevisjonens rapport konkluderte med at den viktigste årsaken til lang saksbehandlingstid skjer i sekretariatet, hvor sakene ligger lenge ubehandlet før saksbehandlingen blir påbegynt. Videre mener de at omfanget av klagerestanser og aldersfordeling på de vil kreve at det også i kommende år vil være nødvendig å redusere eller frafalle tilleggsskatten på grunn av brudd på EMK.

10 Finansdepartementets høringsforslag

Som tidligere nevnt mener Finansdepartement at dagens praksis med hva som anses som effektivt rettsmiddel ved brudd på EMK er uheldig.

Finansdepartementet har i oktober 2022 sendt på høring et forslag om endringer i utmålingen av kompensasjon ved brudd på EMK når vedtak om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr ikke er truffet innen rimelig tid.³⁶ Høringsfrist var satt til 17. januar 2023. Forslaget innebærer

«...at kompensasjonen settes til halvannet rettsgebyr per påbegynte måned fra varsel om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr er sendt, til saken er

³⁵ Riksrevisjonen, 2022-2023, Rapport om klagesaksbehandlingen på skatteområdet

³⁶ Finansdepartementet, 2022

avgjort. Forslaget innebærer at utmålingen blir mer i samsvar med praksis fra EMD, og at gjeldende praksis, som i en del tilfeller fører til overkompensasjon, opphører.»³⁷

Høringsnotatet forklarer at når kompensasjon beregnes gjennom reduserte satser, er det hovedsakelig basert på størrelsen på den pålagte tilleggsskatten, og ikke varigheten av saksbehandlingstiden. Det foreslås derfor at beregningen av kompensasjonen bedre reflekterer overtredelsen og er mer i samsvar med praksisen til EMD.³⁸

Skatteklagenemnda reduserer tilleggsskattesatsen basert på saksbehandlingstid som overskrider "rimelig tid" som definert av EMK. Satser reduseres proporsjonalt med ubegrunnet ventetid, og eventuelt justeres basert på individuelle forhold. Reduksjonen i skattesatsen tar ikke høyde for det beløpet av tilleggsskatten som er ilagt. Dermed står ikke kompensasjonen som beregnes i samsvar med bruddet på kravet om avgjørelse innen rimelig tid. Konsekvensen blir at kompensasjonen er lav når det beløpet er lite, selv med lang saksbehandlingstid. For større beløp kan selv en kort overskridelse av rimelig tid føre til betydelig økonomisk kompensasjon. Dette fremstår problematisk siden praksisen tar ikke høyde for overtredelsens lengde eller lignende kompensasjon gitt for ikke-økonomisk tap.³⁹

Som følge av denne variasjonen i praksisen, er det naturlig å se på hvilken veiledning EMK tilbyr i utmålingen av kompensasjonen. EMK artikkel 41 og 13 gir retningslinjer som er ment for å motvirke slike skjevheter og tar ikke hensyn til skattebeløpets størrelse.

EMK artikkel 41 gir rett til å tildele rimelig erstatning, «just satisfaction», hvis en stat har krenket rettighetene som er beskyttet av konvensjonen, og den nasjonale lovgivningen ikke fullt ut retter opp skaden som er gjort. Med andre ord, artikkel 41 kommer til anvendelse når staten ikke har oppfylt sine forpliktelser under

³⁷ Finansdepartementet, 2022

³⁸ Finansdepartementet, 2022

³⁹ Finansdepartementet, 2022

artikkel 13 om å tilby effektivt rettsmiddel, «effective remedy», i situasjoner hvor det er påvist brudd på konvensjonen.

I høringsnotatet har Finansdepartementet sett på hva som er praksis for utmåling av kompensasjon for sammenlignbare tilfeller hos EMD. Erstatningsnivået i tilfeller ved brudd på retten til rettergang innen rimelig tid ligger vanligvis mellom 1000 og 1500 EUR, ca. 10000 – 15000 NOK.⁴⁰ Dermed ønsker forslaget et erstatningsnivå i denne beløpsklassen som vil også være mer i tråd med det EMK har etablert.

Departementet foreslår et utmålingssystem med faste satser basert på rettsgebyret. Et slikt system vil tilfredsstillere kravene til kompensasjon i henhold til EMK artikkel 13, likebehandling, og enkel utmåling ved brudd på EMK artikkel 6 nr. 1. Rettsgebyret blir også indeksjustert årlig.⁴¹

11 Oppsummering

På begynnelsen av 2000-tallet ble det avgjort at ordinær tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt blir ansett som straff etter EMK. Dermed blir alle som blir pålagt tilleggsskatt regnet som straffesiktet og med det medfølger en del rettsikkerhetsgarantier, som at saken til straffesiktede skal avklares innen rimelig tid. Det har ikke vært lett å definere hva som anses som innen rimelig tid, med det eksisterer en praksis fra EMD og norske domstoler som brukes til veiledning.

Etter Bøhler-dommen i 2000 ble det praksis at overskridelser av rimelig tid skal kompenseres ved enten reduksjon av proSENTSatsen eller helt bortfall av tilleggsskatt. Dette har fått uheldige konsekvenser, hvor de som har størst beløp har mest å vinne ved lang saksbehandlingstid. Konsekvenser for myndigheter har blitt tap av proveny fordi de største og mest komplekse sakene tar mye tid å behandle. Det har også ført til tro om at det er risikofritt å klage på tilleggsskatt og

⁴⁰ Finansdepartementet, 2022

⁴¹ Finansdepartementet, 2022

dermed får tilleggsskatt redusert pga. lange restanser hos Skatteklagenemnda. Det etterlater en følelse av urettferdighet i forskjellsbehandling av skattepliktige.

Jeg mener at Finansdepartementas forslag om ending av kompensasjon ved brudd av EMK er riktig vei å gå. Satsene vil bli oppfattet som mer rettferdige da de blir basert på overskridelsen av «rimelig tid» og ikke selve beløpet. Det vil også hindre store tap av proveny til staten.

Det må allikevel innrømmes at saksbehandlingstider er lange. Skatteklagenemnda og sekretariatet har satt inn ressurser til å minske restanser, og det er planlagt andre virkemidler også. Jeg vil tro at høringsforslaget vil også føre til færre klager fra de med de største beløpene, siden det vil være mindre å vinne ved lang saksbehandlingstid.

12 Referanser

- Bøhler- dommen, HR-2000-30-B – Rt-2000-996 (224-2000) – UTV-2000-1029 (Høyesterett 2000).
- A mot Staten v/Finansdepartementet, HR-2001-890 – Rt-2002-509 (119-2002) – UTV-2002-673 (Høyesterett 2002).
- Berg, S. L. (2017, 03 10). Rimelig behandlingstid etter EMK. *Skatterett* , ss. 41-63. Hentet fra <https://www-idunn-no.ezproxy.library.bi.no/doi/10.18261/issn.1504-310X-2017-01-04>
- Case of Avanesyan v. Russia, 41152/06 (EMD 2014).
- Case of Beaumartin v. France, 15287/89 (EMD 1994).
- Case of Bendenoun v. France, 12547/86 (EMD 1986).
- Case of Deweer mot Belgia, Aapplication no. 6903/75 (EMD 1980).
- Case of Hozee v. The Netherlands, 21961/93 (EMD 1998).
- Case of Scordino v. Italy, 36813/97 (EMD 2006).
- Case of Öztürk vs. Germany, 8544/79 (EMD 1984).
- Engel and other v. The Netherlands, 5100/71 (EMD 1976).
- Finansdepartementet. (2022, Oktober 14). *Regjeringen.no*. Hentet fra Høring-kompensasjon ved brudd på EMK i saker om tilleggs-katt:
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-kompensasjon-ved-brudd-pa-emk-i-saker-om-tilleggs-katt/id2935240/?expand=horingsbrev>
- Høyesterettsdom 2004, HR-2004-2002-A – Rt-2004-1868 – UTV-2005-14 (Høyesterett 2004).
- Høyesterettsdom 2016, HR-2016-225-S (Høyesterett 2016).
- Mons Holding AS mot Skatt øst, LB-2015-109536 – UTV-2016-1280 (Lagmannsrett 2016).
- Prop. 38 L (2015–2016). (2015-2016). Finansdepartementet.
- Prop. 62 L (2015-2016) (2015).
- Riksrevisjonen. (2022-2023). *Riksrevisjonens rapport om klagesaksbehandlingen på skatteområde*.
- Skattedirektoratet. (2020). *Skatteforvaltningshåndboken 2020*, kapittel 10. *Skatteforvaltningshåndboken 2020*.
- Skattedirektoratet. (2023). *Skatteforvaltningshåndboken 2023*.