



Finansdepartementet
postmottak@fin.dep.no

Deres referanse: 22/4690
Vår referanse: [Vår ref.]
Dato: 17/01/2023

Høringsvar: Kompensasjon ved brudd på EMK i saker om tilleggsskatt

1. Innledning

Det vises til Finansdepartementets høringsnotat av 14.10.2022.

Norges institusjon for menneskerettigheter (NIM) har som hovedoppgave å fremme og beskytte menneskerettighetene i tråd med Grunnloven, menneskerettsloven og den øvrige lovgivning, internasjonale traktater og folkeretten for øvrig. NIM har i flere sammenhenger arbeidet med å sikre oppfyllelse av retten til effektivt rettsmiddel ved krenkelser av menneskerettighetene.

Med denne høringsuttalelsen ønsker NIM å supplere og presisere gjennomgangen av Grunnloven § 95 jf. EMK artikkel 6 nr. 1, og EMK artikkel 13. Overordnet mener NIM at departementets forslag er i tråd med og antakelig overoppfyller disse rettighetene.

2. Retten til rettergang innen rimelig tid

2.1. Rettslige utgangspunkter

Etter Grunnloven § 95 har enhver rett til å få sin sak avgjort av en uavhengig domstol «innen rimelig tid». Etter EMK artikkel 6 har enhver rett til å få avgjort en sak om straff eller borgerlige rettigheter innen rimelig tid. I dom HR-2016-225-S (avsnitt 26) legger Høyesterett til grunn at retten til rettergang innen rimelig tid etter Grunnloven § 95 første ledd har samme innhold som EMK artikkel 6 nr. 1.

Saker om skatt er del av den harde kjerne av statens prerogativer, og faller derfor utenfor borgerlige rettskrav etter EMK artikkel 6 nr. 1 (Vegotex International S.A. v. Belgium [GC] 03/11/2022 § 66). Kravet til saksbehandlingstid etter EMK artikkel 6 nr. 1 kommer kun til anvendelse på tilleggsskatt fordi det anses å utgjøre en «straffesiktelse» etter Engel-kriteriene. Tilsvarende vil presumptivt gjelde overtredelsesgebyr, selv om det så langt ikke foreligger autoritative avgjørelser fra EMD som avklarer dette spørsmålet.

Ettersom tilleggsskatt “differ from the hard core of criminal law”, har EMD likevel understreket at “the guarantees of Article 6 do not necessarily apply with their full stringency” (Vegotex International S.A. v. Belgium [GC] 03/11/2022 § 76; Jussila v. Finland,

§ 43, A and B v. Norway [GC] 15.11.2016, § 133; SA-Capital Oy v. Finland, § 68). EMD har også understreket at “[u]nlike criminal fines in the strict sense, a sum due by way of a tax penalty represents in a sense an extension of the tax debt, since it is calculated on the basis of that debt” (Vegotex International S.A. v. Belgium [GC] 03/11/2022, § 75). Denne differensieringen tilsier en lempeligere vurdering av om saksbehandlingen er innen rimelig tid i tilleggsskattesaker, sammenholdt med andre straffesaker. I Vegotex International S.A. (§ 157) antok EMDs storkammer for eksempel at «the reasonable-time guarantee should not apply with its full stringency” i en sak om tilleggsskatt på 50 prosent.

Hvorvidt saksbehandlingstiden fra varsel til endelig avgjørelse har tatt urimelig lang tid, beror på en skjønnspreget og konkret vurdering. Relevante faktorer er sakens kompleksitet, klagerens adferd, samt adferden til de administrative og rettslige myndigheter (Pélissier and Sassi v. France [GC], no. 25444/94, § 67, ECHR 1999-II). Hva som står på spill, kan også trekkes inn.

Det er på det rene at skattesakers kompleksitet kan begrunne lengre saksbehandlingstid enn i andre saker. EMD uttalte i Vegotex International S.A. v. Belgia § 157 følgende:

«The Court accepts that the complexity of the present tax-related case may justify lengthier periods than in other types of cases, especially those which call for particular expedition owing to their subject matter. This is particularly so given that the State has a greater interest than the individual in prompt recovery of the tax [...].”

Høyesterett har også tatt forbehold om «en viss rommelighet ved bedømmelsen av tidsforløpet» i kompliserte skattesaker (Rt-2000-996).

Disse utgangspunkter tilsier dermed forsiktighet med å sammenholde kravet til saksbehandlingstid i saker om straff innenfor strafferettens kjerne, som for eksempel HR-2016-225-S, med saksbehandlingstiden i saker om tilleggsskatt.

2.2. Nærmere om tidskravet i saker om tilleggsskatt

NIM har merket seg at Skatteklagenemnda legger til grunn at liggetid i nemnda ned mot 12 måneder kan utgjøre brudd på kravet til avgjørelse innen rimelig tid, også i tilfeller der saksbehandlingen totalt sett ikke anses å ha vært for lang. Det er samtidig presisert i høringsnotatet at dette ikke utgjør noen fast standard. Uten at vi har vurdert spørsmålet inngående, synes denne praksisen å gå lenger enn det som kreves av EMK artikkel 6. Slik vi forstår rettspraksis, vil straffesaker med *fengselsstraff* med perioder med ingen fremdrift på over ett år raskt kunne lede til krenkelse av EMK artikkel 6 dersom liggetiden skyldes forhold som er innenfor myndighetenes kontroll, jf. Bunkate v. Nederland § 22 og HR-2016-225-S avsnitt 30 til 34. Dette kravet til saksbehandlingstid i straffesaker kan imidlertid ikke uten videre overføres til den forvaltningsmessige behandlingen av tilleggsskatt. En straffesak med usikkerhet om fengsel vil naturligvis medføre større

belastning enn den forvaltningsmessige behandlingen av et varsel om tilleggsskatt, som heller ikke er offentlig (se Jussila; A and B v. Norway).

Uten at vi har foretatt en fullstendig gjennomgang av relevant rettspraksis, viser vi til at EMD i *Vegotex International S.A. v. Belgia* konkluderte at en sak om tilleggsskatt med varighet på 13 år og 6 måneder, hvorav den forvaltningsrettslige behandlingen varte i fire år og syv måneder, og med liggetid i en rettsinstans på tre år og tre måneder, var urimelig lang tid (§§ 155-157). Tilsvarende ble en saksbehandlingstid på 12 år og 7 måneder i en skattesak uten særlig kompleksitet ansett i strid med artikkel 6 (*Clinique Mozart SARL v. France*, §§ 34-36). Disse sakene fremstår forenelige med Rt-2004-134, der en saksbehandlingstid på 8 år og 6 måneder i en tilleggsskattesak ble ansett å være innenfor kravet etter artikkel 6. EMD har i en sak om skifteoppgjør mot Norge nylig akseptert en saksbehandlingstid på over 22 år (*Omdahl v. Norway*, 22/04/2021), selv om omstendighetene her var særegne.¹ I andre sakstyper har EMD eksempelvis akseptert saksbehandlingstider på over 4, 5 og 7 år.²

På denne bakgrunn fremstår Skatteklagenemndas praksis med å konstatere brudd på artikkel 6 ved liggetid ned til 12 måneder, uavhengig av sakens kompleksitet og total saksbehandlingstid, strengere enn nødvendig.

3. Retten til effektivt rettsmiddel, EMK artikkel 13

3.1. Rettslige utgangspunkter

I tilfeller der retten til rettergang innen rimelig tid er brutt, har staten plikt til å stille til veie et eller flere effektive rettsmidler etter EMK artikkel 13. Bestemmelsen gir ikke krav på at rettsmidlet vil føre frem. Kravet til effektivt rettsmiddel vil også kunne tilfredsstilles gjennom tilgjengelige rettsmidler samlet sett (*Kudla v. Poland [GC]*, 26/10/2000). I prinsippet kan erkjennelse av krenkelse i domspremisser, administrative klagemuligheter, og muligheten til rettslig overprøving, utgjøre relevante rettsmidler etter EMK artikkel 13.

Det er sikker rett at EMK artikkel 13 generelt sett ikke gir et ubetinget krav om kompensasjon. Kompensasjon kan etter omstendighetene likevel være påkrevet ved brudd på forbudet mot tortur, umenneskelig eller nedverdiggende behandling etter EMK artikkel 3 (*Roth v. Tyskland* (nr. 6780/18 and 30776/18), 22. oktober 2020.) Beløpene som tilkjennes er i så tilfelle beskjedne (*Ananyev and Others v. Russland* (42525/07 og 60800/08), § 230).

Ved brudd på retten til rettergang innen rimelig tid, kan konvensjonsstatene velge mellom et preventivt rettsmiddel og et kompensatorisk rettsmiddel (*Kudla* § 159; *Mifsud v. France*, § 17). EMD har uttrykt en klar preferanse for preventive rettsmidler fremfor

¹ Se motsatt *A and E Riis v. Norway* (17 år) og *A and E Riis v. Norway II* (16 år).

² Se *Shorazova v. Malta*, §§ 136-149; *Ringeisen v. Austria*, § 110; *Neumeister v. Austria*, § 21.

kompensasjon. EMDs storkammer begrunner det slik i *Cocchiarella v. Italy*, nr. 64886/01, 29/03/2006, avsnitt 74:

“The best solution in absolute terms is indisputably, as in many spheres, prevention. The Court observes that it has stated on many occasions that Article 6 § 1 imposes on the Contracting States the duty to organise their judicial systems in such a way that their courts can meet each of its requirements, including the obligation to hear cases within a reasonable time (see, among many other authorities, Süßmann v. Germany, 16 September 1996, § 55, Reports 1996-IV, and Bottazzi, cited above, § 22). Where the judicial system is deficient in this respect, a remedy designed to expedite the proceedings in order to prevent them from becoming excessively lengthy is the most effective solution. Such a remedy offers an undeniable advantage over a remedy affording only compensation since it also prevents a finding of successive violations in respect of the same set of proceedings and does not merely repair the breach a posteriori, as does a compensatory remedy”.

Etter NIMs syn bør departementet på denne bakgrunn fortrinnsvis vurdere muligheten for strukturelle grep som kan forebygge unødig lang saksbehandlingstid, og lette avviklingen av restanser, som påpekt av Riksrevisjonen og Sivilombudet.

I fravær av preventive tiltak for å motvirke lang saksbehandlingstid, kan kompensasjon etter omstendighetene gi et effektivt rettsmiddel der saksbehandlingstiden allerede har vært klart «excessive» (Kudla, § 158; *Scordino v. Italy* (no. 1) § 187). Etter EMDs praksis er det imidlertid kun en presumsjon for kompensasjon for ikke-økonomisk skade (*Scordino v. Italy* (no. 1) §§ 203-204). I *Vegotex International S.A.*, der saksbehandlingstiden for tilleggsskatt (50 prosent) som nevnt oversteg 13 år, og der myndighetene var å klandre, konkluderte EMDs storkammer nylig at «the finding of a violation constitutes in itself sufficient just satisfaction for any non-pecuniary damage sustained by the applicant company» (§ 164). I andre sakstyper har EMD akseptert at oppreisning ikke tilstås der saksbehandlingstiden kun har gitt opphav til minimal eller ingen skade av ikke-økonomisk art (*Wasserman v. Russia* (no. 2) § 50, *Martins Castro and Allves Correia de Castro v. Portugal*, § 54).

Staten har i utgangspunktet vid skjønnsmargin til å utforme et rettsmiddel etter EMK artikkel 13. EMD har generelt uttalt at der konvensjonsstatene har introdusert et nasjonalt rettsmiddel, for eksempel kompensasjon, vil staten også tilkjennes «a wider margin of appreciation [...] to allow it to organise the remedy in a manner consistent with its own legal system and traditions and consonant with the standard of living in the country concerned» (*Cocchiarella v. Italy* [GC], 2006, § 80).

3.2. Nærmere om departementets forslag

Departementets forslag innebærer å lovfeste en forskriftsadgang for å endre utmålingspraksis fra en satsreduksjon til et fast beløp med halvannet rettsgebyr (1 835 kroner) per påbegynte måned fra varsel om tilleggsskatt er sendt, og frem til skattekontoret eller Skatteklagenemnda har fattet vedtak. Det er videre foreslått at kompensasjon skal beregnes frem til saken er avgjort. Forslaget vil innebære en betydelig reduksjon i kompensasjon i saker der tilleggsskatten, og derigjennom det unndratte beløp, er høyt.

Etter NIMs syn er forslaget betimelig. Ut fra gjennomgangen av nyere EMD-praksis har personlige og upersonlige skattytere neppe krav på kompensasjon i form av satsreduksjon etter EMK artikkel 13. Det fremstår da uheldig å tilkjenne personlige og upersonlige rettssubjekter som har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger med tilhørende skattefordel, millionbeløp i kompensasjon for liggetid i forvaltningen ned til 12 måneder, som en funksjon av størrelsen på tilleggsskatten, og derigjennom det unndratte beløp. Praksisen er etter NIMs syn verken nødvendig etter EMK eller forenelig med nivået på oppreisningsbeløp i norsk rett for øvrig.³

Det er klart fra EMDs praksis at en eventuell kompensasjon for ikke-økonomisk skade kan være lavere enn de beløp som tilkjennes av EMD i tilsvarende saker (Cocchiarella v. Italy [GC], 2006, § 80). EMD kan «perfectly well accept that a State which has introduced a number of remedies, one of which is designed to expedite proceedings and one to afford compensation, will award amounts which – while being lower than those awarded by the Court – are not unreasonable, on condition that the relevant decisions [...] are speedy, reasoned and executed very quickly” (Cocchiarella v. Italy [GC], 2006, § 97).⁴

Ettersom konvensjonsstatene i utgangspunktet kan fastsette kompensasjonsbeløp som er lavere enn EMDs retningsgivende nivå, og det foreslåtte beløpet for kompensasjon synes å ligge høyere enn EMDs nivå i sammenlignbare saker, fremstår forslaget vel forenelig med artikkel 13. Enkelte sider av forslaget går antakelig også lenger enn det som er nødvendig for å oppfylle konvensjonen.

Uten at vi har gått inngående inn i problemstillingen, er det for det første neppe nødvendig etter EMK artikkel 13 å likestille saker der det foreligger ugrunnet liggetid med saker der saksbehandlingstiden samlet sett har vært for lang, ved beregningen av kompensasjonsbeløp for hver påbegynt måned siden varsel.

For det andre fremstår det uklart om departementets forslag om å tilstå kompensasjon også i de tilfeller der tilleggsskatt blir frafalt eller henlagt er forankret i EMK artikkel 6 jf.

³ Oppreisningsbeløp tilkjent i straffesaker ved brudd på saksbehandlingstiden etter EMK artikkel 6 (HR-2006-577; se imidlertid Rt-2014-373 avsnitt 15), og nivåene for standardisert oppreisning til ofre for grove integritetskremler (se for eksempel HR-2022-980-A, avsnitt 43 følgende), ligger betraktelig lavere.

⁴ For vurderinger av kompensasjon som ligger lavere enn EMDs retningsgivende nivåer, se *Riškóvá v. Slovakia*, 2006, § 100; *Kaić and Others v. Croatia*, 2008, §§ 39 and 42, og *Rutkowski and Others v. Poland*, 2015 (§§ 176 and 181-186).

artikkel 13, eller i rimelighetshensyn. Departementet begrunner forslaget med at «[b]elastningen med å ha vært varslet om illeggelse av tilleggs skatt fremstår nærmest tilsvarende som der dette blir ilagt.» På generelt grunnlag kan en person ikke lenger hevde å være offer for et brudd på retten til rettfærdig rettergang etter EMK artikkel 6 dersom vedkommende blir frifunnet eller prosessen blir «discontinued» (Khlyustov v. Russia, § 103). Samtidig er frafallelse eller henleggelse ikke uten videre til hinder for å klage over en urimelig lang saksbehandlingstid i strid med artikkel 6 (Nakhmanovich v. Russia, 2006, § 89). Det relevante formålet som fremheves av EMD i slike sammenhenger er imidlertid å beskytte «individuals from remaining too long in a state of uncertainty about their fate» (Gröning v. Germany, 71591/17, 20/10/2020, § 41). Det er i det minste uklart om denne begrunnelsen gjør seg gjeldende for upersonlige rettssubjekter som selskaper, der saken om tilleggs skatt er henlagt eller frafalt.

4. Avsluttende merknader

Vi stiller oss til disposisjon om departementet har spørsmål i arbeidet videre.

Vennlig hilsen
for Norges institusjon for menneskerettigheter

Adele Matheson Mestad
Direktør

Jenny Sandvig
Fagdirektør

Dette dokumentet er elektronisk godkjent og har dermed ingen signatur.