



NORGES HØYESTERETT

Den 8. mai 2012 avsa Høyesterett dom i

HR-2012-00981-A, (sak nr. 2011/1933), sivil sak, anke over dom,

Norsk Gjenvinning AS

(advokat Borgar Høgetveit Berg)

mot

Staten v/Finansdepartementet

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Ida Thue – til prøve)

S T E M M E G I V N I N G :

- (1) Dommer **Tønder**: Saken gjelder krav om tilbakebetaling av etterberegnet avgift på sluttbehandlet avfall. Hovedspørsmålet er om avgiftskravet var foreldet da det ble betalt.
- (2) Fylkesmannen i Hedmark ga 6. november 2001 Norsk Gjenvinning AS tillatelse til å grave, sortere og tilbakeføre restavfall og deponere nytt, kvalitetssikret restavfall på Korperud avfallsdeponi på Kongsvinger. Tillatelsen ble forlenget etter søknad i 2003, slik at prosjektet i tid var avgrenset til åtte år. Korperud avfallsdeponi var et gammelt kommunalt deponi med behov for opprydding og avretting av deponioverflaten, samtidig som deponiet skulle fylles opp med nytt avfall. Norsk Gjenvinning AS har senere skiftet navn til Veolia Miljø Gjenvinning AS, for igjen å gå tilbake til sitt opprinnelige navn. I det følgende benyttes Norsk Gjenvinning for hele den tidsperioden denne saken gjelder.
- (3) Den 6. april 2004 ble det åpnet bokettersyn hos Norsk Gjenvinning for kontroll av avgiftsbetalingen for perioden 1. oktober 2002 til 31. oktober 2005. Dette resulterte i en kontrollrapport datert 19. mai 2006. Varsel om etterberegning av avgift ble sendt 29. juni 2007. I tilsvaret til varselet 1. oktober 2007 ble kravet bestridt i sin helhet, idet Norsk Gjenvinning blant annet mente at beregningsmetoden som lå til grunn for

etterberegningsskravet, var feil. Tollregion Sør-Norge traff 12. juni 2008 vedtak om etterberegning av avgift, tilleggsavgift og renter på til sammen 44 756 697 kroner. Beløpet fordeler seg på følgende poster:

Avgift	27 392 176 kroner
Tilleggsavgift	8 217 653 kroner
Renter	9 146 868 kroner

- (4) Norsk Gjenvinning betalte beløpet 7. juli 2008, men under protest. Av protesten framgår at betalingen ikke er noen erkjennning av kravet, ”korkje med omsyn til grunnlag eller omfang”.
- (5) Vedtaket ble påklaget 22. august 2008. I brev 26. september 2008, vedlagt et notat fra advokatfirmaet Grette v/advokat Anne Cathrine Røed, ble det gitt uttrykk for at ”store deler av etterberegningsskravet (med tilhørende rentekrav og krav om tilleggsavgift) var foreldet da det ble innbetalt”, og at staten derfor hadde ”plikt til å betale tilbake den delen av beløpet som var foreldet på innbetalingstidspunktet”.
- (6) Ved vedtak 23. desember 2009 opprettholdt Toll- og avgiftsdepartementet tollregionens vedtak i sin helhet.
- (7) Norsk Gjenvinning tok 21. januar 2010 ut søksmål mot staten med påstand om at vedtaket om etterberegning av avgift skulle kjennes ugyldig for så vidt vedtaket gjaldt avgiftsterminer som forfalt før 7. juli 2005, og at staten skulle tilbakebetale for mye innbetalt avgift, renter og tilleggsavgift. Under saksforberedelsen for tingretten inngikk partene avtale om at saken i denne omgangen skulle begrenses til å gjelde spørsmålet om hele eller deler av avgiftsskravet var foreldet. Norsk Gjenvinning trakk etter dette den del av søksmålet som gjaldt klagevedtakets gyldighet, likevel slik at dette spørsmålet i samsvar med avtalen på ny vil kunne bringes inn for domstolen for det tilfellet at det rettskraftig blir avgjort at hele eller deler av avgiftsskravet ikke er foreldet. Påstanden for tingretten ble etter dette at beløpet som Norsk Gjenvinning betalte 7. juli 2008, i sin helhet skulle tilbakebetales.
- (8) Oslo tingrett avsa 12. oktober 2010 dom med slik domsslutning:
1. **Staten v/Finansdepartementet frifinnes.**
 2. **Hver av partene bærer egne saksomkostninger.”**
- (9) Tingretten kom til at Norsk Gjenvinning ved betalingen 7. juli 2008 i handling ga avkall på retten til å påberope foreldelse. Selskapet var derfor avskåret fra å gjøre tilbakesøkningskravet gjeldende på dette grunnlaget.
- (10) Norsk Gjenvinning anket tingrettens dom til lagmannsretten. Borgarting lagmannsrett avsa 20. september 2011 dom med slik domsslutning:
1. **Anken forkastes.**
 2. **I saksomkostnader for tingrett og lagmannsrett betaler Norsk Gjenvinning AS til staten ved Finansdepartementet 103 003 – etthundreogtretusenogtre – kroner innen 2- to – uker fra forkynnelsen av dommen.”**

- (11) Lagmannsretten la til grunn at den etterberegnete avgiften med tilleggsavgift og renter oppsto som fordring da etterberegningsvedtaket ble truffet 12. juni 2008. Først fra dette tidspunkt begynte foreldelsesfristen å løpe. Fristen ble avbrutt ved stevningen 21. januar 2010. Ingen del av avgiftskravet var således foreldet da Norsk Gjenvinning betalte den 7. juli 2008. Lagmannsretten tok ikke stilling til tingrettens avgjørelsesgrunnlag.
- (12) Norsk Gjenvinning har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen. Høyesteretts ankeutvalg besluttet 9. januar 2012 at anken skulle tillates fremmet. Saken står for Høyesterett i samme stilling som for de tidligere instanser.
- (13) Den ankende part – *Norsk Gjenvinning AS* – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (14) Kravet var i hovedsak foreldet da betalingen fant sted, og betalingen avbrøt ikke foreldelsen for det resterende. Staten er derfor forpliktet til å betale hele beløpet tilbake, med tillegg av renter.
- (15) Innbetalingen 7. juli 2008 innebar ingen erkjennelse av en betalingsforpliktelse, men skjedde utelukkende fordi loven krever det. Den skjedde mot protest, og det ble presisert at dette gjaldt både kravets grunnlag og omfang. At foreldelsesinnsigelsen ikke uttrykkelig ble nevnt, har ikke avgjørende betydning. Når avgiftskravet er foreldet, innebærer det at avgiftsmyndigheten heller ikke har kompetanse til å treffe etterberegningsvedtak, og dette er en innsigelse som klart faller inn under protestens ordlyd.
- (16) Foreldesspørsmålet reguleres av de vanlige regler i foreldelsesloven. Det betyr at fristen begynner å løpe når fordringshaveren tidligst har rett til å kreve å få oppfyllelse, jf. § 3 nr. 1. Avgiftskravet oppstår ved levering av avfallet, jf. særavgiftsforskriften § 3-13-2. Fra da av kan avgiften kreves betalt, og det må også være utgangspunktet for fristen. I alle fall tar fristen til å løpe den 18. i den påfølgende måned, det vil si ved fristen for innsending av avgiftsoppgave, som samtidig er kravets forfallstidspunkt, jf. forskriften § 6-1.
- (17) Verken særavgiftsloven eller særavgiftsforskriften har noen særskilt regel for fristens utgangspunkt ved etterberegnet avgift. Lagmannsretten bygger derfor på feil rettsanvendelse når den anser etterberegningssavgiften for å være en selvstendig fordring med egen friststart fra vedtakstidspunktet. Dette er også i strid med fast forvaltningspraksis slik denne kommer til uttrykk i Toll- og avgiftsdirektoratets veileder – en rettsoppfatning også sakens vedtak bygger på. Dersom lagmannsrettens forståelse legges til grunn, betyr det at Norsk Gjenvinning blir behandlet annerledes enn det som har vært tilfellet for andre i tilsvarende situasjon, noe som vil være en usaklig forskjellsbehandling.
- (18) Lagmannsrettens rettsforståelse innebærer at det ikke gjelder noen lengstefrist for å foreta etterberegning av avgift, idet det helt og holdent er opp til avgiftsmyndigheten å avgjøre når avgiftsvedtaket skal treffes. Det er en uholdbar konsekvens, som i seg selv tilsier at den ikke kan være riktig.
- (19) Ved etterberegning av merverdiavgift angir loven et særskilt forfallstidspunkt for avgiftskravet samtidig som det gjelder en særlig lengstefrist for når etterberegningsskrav

kan fremmes. At det ikke er gitt tilsvarende regler for etterberegning av særavgifter, taler imot at samme ordning skal gjelde. Derimot er parallellen til arveavgiftsloven mer nærliggende. For arveavgift er det på det rene at foreldelsesfristen også for etterberegningsskrav løper fra opprinnelig forfall og ikke fra etterberegningssvedtaket.

- (20) Foreldelse inntreffer fortløpende tre år etter levering av avfall, eventuelt etter den månedlige innlevering av avgiftsoppgaver. Da innbetalingen fant sted 7. juli 2008, var således all etterberegnet avgift for terminene med forfall til og med juni 2005 foreldet. Men det samme må gjelde avgiftskravet for de etterfølgende fem månedene, siden betalingen skjedde mot protest, og staten ikke har tatt fristavbrytende skritt.
- (21) At den nye skattebetalingsloven, som trådte i kraft 1. januar 2008, også er gitt anvendelse på særavgifter, får ingen betydning for foreldesspørsmålet i saken. For det første anføres det at bestemmelsen i lovens § 10-53 ikke innebærer en utskyting av foreldelsesfristen for krav som oppstår etter endringsvedtak. Dernest bestrides at det nye utgangspunktet for foreldelse i lovens § 12-1 andre ledd kan anvendes på krav som oppsto før lovens ikrafttreden. Det har ikke vært lovgivers mening, og overgangsreglene kan ikke forstås på denne måten.
- (22) Staten kan heller ikke gjøre gjeldende tilleggsfrist etter foreldelsesloven § 10 nr. 1. Allerede fra oppstart av virksomheten på deponiet hadde staten slik kunnskap om hvordan Norsk Gjenvinning beregnet avgiften at det ga den nødvendige foranledning til å avbryte foreldelsesfristen. I alle fall har slik kunnskap foreligget mer enn ett år forut for betalingen, slik at tilleggsfristen ikke får betydning i saken.
- (23) Når etterberegningsskravet er bortfalt som foreldet, gjelder det samme for rentekravet, jf. foreldelsesloven § 24 nr. 2 om aksessorisk foreldelse. Etter samme prinsipp må også tilleggsavgiften bortfalle når avgiftskravet for samme termin er foreldet.
- (24) Subsidiært anføres at rentekravet er beregnet feil. Det er inkonsekvent å hevde at renter skal beregnes bakover i tid fra de terminer som etterberegningsskravet knytter seg til, mens foreldelsesfristen først skal begynne å løpe fra vedtakstidspunktet. Renter beregnes fra vedtakstidspunktet.
- (25) Atter subsidiært anføres at hvis utgangspunktet for renteberegningen skal tas i de terminer kravene knytter seg til, må også foreldelsesfristen for rentene begynne å løpe fra dette tidspunkt. Rentekravet er derfor under enhver omstendighet foreldet.
- (26) Norsk Gjenvinning har krav på renter av tilbakebetalingskravet. Disse beregnes etter forsinkelsesrenteloven § 3.
- (27) Norsk Gjenvinning har lagt ned slik påstand:
- ”1. Staten ved Finansdepartementet betalar til Norsk Gjenvinning AS kr. 44.756.697,-, med tillegg av rente etter lov om rente ved forseinka betaling § 3 første ledd frå 7. juli 2008 til betaling skjer.
 2. Staten ved Finansdepartementet erstattar Norsk Gjenvinning AS' sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høgsterett.”
- (28) Ankemotparten – *Staten v/Finansdepartementet* – har i det vesentlige gjort gjeldende:

- (29) Lagmannsrettens dom er riktig, og den bygger på en korrekt rettsanvendelse.
- (30) Prinsipalt gjøres gjeldende at Norsk Gjenvinning har tapt sin rett til å gjøre foreldelsesinnsigelsen gjeldende som grunnlag for tilbakebetaling ved at beløpet ble betalt 7. juli 2008. At et krav er foreldet, innebærer kun at kreditor ikke kan tvangsinn drive kravet, ikke at kreditor har tapt sitt krav. Skal foreldelse kunne påberopes til tross for innfrielse av kravet, må debitor ha tatt et uttrykkelig forbehold om at foreldelse vil bli påberopt. Det forbeholdet som ble tatt ved protesten, gjelder utelukkende at innsigelse mot vedtakets gyldighet vil kunne bli reist i ny sak. Det bestrides at foreldelse kan ses på som en materiell kompetansebegrensning, og at protesten av den grunn også omfatter foreldelse. Under enhver omstendighet må betalingen være endelig for de avgiftsterminer som ikke var foreldet på dette tidspunkt.
- (31) Subsidiært gjøres gjeldende at ingen del av etterberegningsskravet er foreldet.
- (32) Skattebetalingsloven § 10-53 forutsetter at det skal treffes eget vedtak om etterberegnet avgift. Dette er et selvstendig avgiftskrav, atskilt fra det krav som ble innberettet av den avgiftspliktige. Først ved vedtaket oppstår et etterberegningsskrav som avgiftsmyndigheten kan kreve oppfyllelse av.
- (33) Vedtaket om etterberegning ble truffet 12. juni 2008, med andre ord etter ikrafttredden av skattebetalingsloven, og loven kommer således til anvendelse. Etter § 12-1 andre ledd løper foreldelsesfristen fra utgangen av det kalenderåret kravet forfaller til betaling. Dette innebærer at ingen del av kravet var foreldet da betalingen skjedde.
- (34) Også før skattebetalingsloven var ordningen at krav på etterberegnet særavgift først oppsto ved at det ble truffet vedtak om etterberegning. Dette henger sammen med systemet med selvdeklarerer, som innebærer at avgiftspliktige selv må beregne og innberette løpende avgift etter reglene i særavgiftforskriften kapittel 6. Avgiftsmyndigheten treffer ikke vedtak om avgiften, men kan foreta etterfølgende kontroll med om virksomhetens avgiftsdeklarerer har vært korrekt. Om dette ikke er tilfellet, treffes vedtak om etterberegnet avgift, som da utgjør et selvstendig avgiftskrav.
- (35) Det er naturlig at fristutgangspunktet for foreldelse av særavgiftene svarer til det som ellers gjelder for andre avgifter som bygger på selvdeklarerer systemet. Før skattebetalingslovens ikrafttredden var det praksis for at foreldelsesfristen ved etterberegning løp fra vedtakstidspunktet, jf. Rt. 1998 side 500.
- (36) At det ikke kan oppstilles noen lovbestemt frist for når etterberegningsskravet kan treffes, har ingen betydning for hvilken foreldelsesregel som gjelder. Det må skilles mellom forvaltningsrettslige regler som gir en tidsmessig begrensning av kompetansen til å treffe vedtak om etterberegning, og privatrettslige regler om foreldelse av selve avgiftsskravet.
- (37) Toll- og avgiftsdirektoratets veileder om foreldelse av etterberegnet avgift gir ikke uttrykk for en korrekt anvendelse av foreldelsesreglene, og praksis er nå lagt om. Den tidligere forvaltningspraksis kan ikke få betydning for tolkingen, siden den gjelder forståelsen av foreldelsesloven og ikke de aktuelle bestemmelsene i avgiftsregelverket.

- (38) Anførselen om at Norsk Gjenvinning er blitt utsatt for usaklig forskjellsbehandling ved at praksis er lagt om, bestrides, og det er dessuten i strid med avtalen om rammene for saken å gjøre anførselen gjeldende i denne saken.
- (39) Subsidiært anføres at tilleggsfristen etter foreldelsesloven § 10 nr. 1 får anvendelse. Tilleggsfristen begynner tidligst å løpe fra det tidspunkt varsel om vedtak sendes fra tollregionen, med tillegg av en rimelig svarfrist for den avgiftspliktige. Først ved mottakelsen av tilsvaret har avgiftsmyndigheten slik oversikt over saken at kravet kan gjøres gjeldende. Tilsvaret er datert 1. oktober 2007, og avgiften ble betalt innen ettårsfristen fra dette tidspunkt.
- (40) Atter subsidiært anføres at hvis fristavbrudd ikke har skjedd innen tilleggsfristen, må skattebetalingsloven i alle fall få anvendelse på etterberegningsskrav som ikke var foreldet ved lovens ikrafttreden. Foreldelsesfristen for disse kravene vil først ta til å løpe ved utgangen av 2008, jf. skattebetalingsloven § 12-1 andre ledd, med andre ord etter fristavbruddet 7. juli 2008. Denne delen av kravet er derfor ikke foreldet.
- (41) Skulle Norsk Gjenvinning få medhold i at hele eller deler av avgiftskravet er foreldet, får det ingen betydning for tilleggsavgiften. Dette er et selvstendig krav, jf. særavgiftsloven § 3, og den er ikke gjenstand for aksessorisk foreldelse.
- (42) Når det i vedtaket er bestemt at renter skal betales fra tidspunktet avgiften opprinnelig skulle ha vært innbetalt, er det i samsvar med skattebetalingsloven § 11-2 andre ledd. Dette er en form for avsavnsrente, og det er ikke inkonsekvent at utgangspunktet for foreldelsesfristen, som løper fra endringstidspunktet, ikke er det samme som utgangspunktet for renteplikten.
- (43) Det bestrides at Norsk Gjenvinning har krav på forsinkelsesrente etter morarenteloven ved en eventuell tilbakebetaling. Renter skal i tilfelle beregnes etter skattebetalingsloven § 11-4.
- (44) Staten v/Finansdepartementet har lagt ned slik påstand:
- "1. Anken forkastes.
2. Staten v/Finansdepartementet tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."
- (45) *Jeg er kommet til at anken delvis fører fram.*
- (46) Saken gjelder et krav om tilbakebetaling av betalt etterberegnet avgift på sluttbehandlet avfall. Etter den avtale som gjelder mellom partene, er tvisten i denne omgang begrenset til å gjelde spørsmålet om hvorvidt avgiftskravet helt eller delvis er foreldet. Før det er aktuelt å gå inn på dette spørsmålet, må det avgjøres om betalingen som fant sted 7. juli 2008, avskar krav på tilbakebetaling med grunnlag i at avgiftskravet var foreldet.
- (47) *Medførte betalingen at foreldelse ikke kan påberopes som grunnlag for tilbakebetalingskravet?*
- (48) Betalingen skjedde mot protest og med forbehold om å kreve beløpet tilbake. Protesten hadde følgende ordlyd:

”Veolia aksepterer ikkje vedtaket – og vil påklage dette. Veolia meiner at det ikkje er grunnlag for etterberekning i det heile, og under alle omstende at summen er for høg. Den etterberekna summen vil såleis bli innbetalt under protest. Innbetalinga inneber såleis ikkje noko som helst erkjenning av kravet – korkje med omsyn til grunnlag eller omfang.”

- (49) Det er alminnelig antatt i juridisk teori at betaling av foreldet gjeld som utgangspunkt avskjærer krav om tilbakebetaling. Grunnlaget for dette er som det heter i Arnholm, Privatrett III. Almindelig obligasjonsrett, (1978) side 159 at ”[d]e hensyn som ligger bak foreldelsesreglene, fører ikke lenger enn til at kreditor ikke skal kunne fremme noe krav. Situasjonen blir en helt annen hvis debitor oppfyller; da er det ikke grunn til å gjøre det om”.
- (50) Spørsmålet er om tilbakebetalingskrav kan gjøres gjeldende hvor betalingen skjer mot protest. Et uttrykkelig forbehold som omfatter foreldelsesinnsigelsen, framgår ikke av Norsk Gjenvinnings protest.
- (51) Jeg er likevel kommet til at protestens innhold er tilstrekkelig som forbehold om også å kunne påberope foreldelse. Jeg legger i denne forbindelse vekt på at skyldneren ved skatte- og avgiftskrav befinner seg i en tvangssituasjon. Etter skattebetalingsloven § 10-1 første ledd plikter skatte- og avgiftspliktige å betale skatte- og avgiftskrav ved forfall selv om fastsettingen er påklaget eller brakt inn for domstolene, og kravet er etter skattebetalingsloven § 14-1 tvangsgrunnlag for utlegg. I dette tilfellet var vedtaket datert 12. juni 2008 med betalingsfrist på under en måned. Når situasjonen er denne, må det aksepteres at det tas et generelt forbehold om påberopelse av ethvert rettsgrunnlag for et senere tilbakesøkingkrav. Jeg tolker protesten slik at det er dette man har tatt sikte på, og finner det derfor ikke avgjørende at foreldelsesinnsigelse ikke eksplisitt er nevnt.
- (52) For den delen av avgiftskravet som ikke var foreldet da betalingen skjedde, vil derimot forbeholdet ikke ha noen betydning.
- (53) Etter dette vil Norsk Gjenvinning ha krav på å få beløpet tilbakebetalt i den utstrekning avgiftskravet med tilleggsavgift og renter var foreldet da betalingen fant sted.
- (54) *Regelverket som gjelder avgift på sluttbehandling av avfall*
- (55) Kravet gjelder tilbakebetaling av etterberegnet avgift på sluttbehandling av avfall samt tilleggsavgift og renter. Sluttbehandlingsavgiften er en såkalt særavgift som faller inn under lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter. Etter § 1 omfatter loven avgifter som Stortinget vedtar som særavgifter til statskassen, og som ikke omhandles i andre lover. Hvilke avgifter dette gjelder, går fram av Stortingets årlige avgiftsvedtak, jf. Grunnloven § 75 a.
- (56) Nærmere regler om særavgiftene er gitt ved forskrift – den såkalte særavgiftsforskriften. Gjeldende forskrift er datert 11. desember 2001. Foruten fellesbestemmelser for alle særavgifter, som blant annet omhandler bestemmelser om avgiftens forfall og rettidig betaling, inneholder forskriften også spesielle bestemmelser for den enkelte særavgift. Særreglene for avgift på sluttbehandling av avfall er gitt i kapittel 3-13. Når det skal avgjøres hva som er utgangspunktet for foreldelsesfristen for etterberegning av særavgifter, er det derfor naturlig å undersøke hva som kan utledes av særavgiftsloven og særavgiftsforskriften.

- (57) Bildet kompliseres ved at lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) trådte i kraft 1. januar 2008. I motsetning til den tidligere skattebetalingslov gjelder den nye loven etter § 1-1 andre ledd bokstav g også særavgifter. Riktig nok ligger perioden for etterberegningsskravet i sin helhet forut for tidspunktet for lovens ikrafttreden. Vedtaket om etterberegning ble imidlertid truffet etter dette tidspunktet, og treårs-fristen etter foreldelsesloven § 3 nr. 1 var ikke utløpt for terminer som forfalt til betaling fra januar til november 2005. Det må derfor også tas stilling til hvilken betydning skattebetalingsloven får for de problemstillingene saken reiser.
- (58) *Utgangspunktet for foreldelsesfristen for etterberegnet særavgift som reguleres av regler som gjaldt før skattebetalingslovens ikrafttreden*
- (59) Krav på avgift er et pengekrav som er undergitt foreldelseslovens alminnelige bestemmelser. Etter foreldelseslovens § 3 nr. 1 regnes foreldelsesfristen fra den dag da ”fordringshaveren tidligst har rett til å kreve å få oppfyllelse”.
- (60) Etter særavgiftsforskriften § 3-13-2 oppstår avgiftsplikten ved innlevering av avfall til sluttbehandling ved deponi. Avgiftens størrelse framgår av forskriften § 3-13-4, som det ikke er nødvendig å gå nærmere inn på her. Den avgiftspliktige skal den 18. i påfølgende måned etter mottak utarbeide og sende tollregionen en oppgave over mottatt avfall og selv beregne den avgiften som dette utgjør, jf. § 6-1. Samtidig med oppgavefristen forfaller avgiften til betaling, jf. § 6-3. Det treffes altså ikke noe vedtak av avgiftsmyndigheten for fastsetting av avgiften. Den måten avgiften fastsettes på, benevnes gjerne som selvdeklarerer, eventuelt egendeklarerer, i motsetning til de tilfellene der skatt og avgift fastsettes ved vedtak.
- (61) Norsk Gjenvinning tar som utgangspunkt at staten allerede når avfall er levert ”har rett til å kreve oppfyllelse”, og at utgangspunktet for foreldelse inntreffer allerede på dette tidspunkt. Dette kan ikke være riktig. Med gjeldende regelverk kan staten ikke gjøre betalingsforpliktelsen gjeldende før oppgavefristen, som også er terminens forfallstidspunkt. Fra dette tidspunkt løper foreldelsesfristen for den *innberettede* avgift.
- (62) Dersom det ved en etterfølgende kontroll oppdages at det er innbetalt for lite avgift – enten dette gjelder manglende betaling på grunn av feilberegning, på grunn av manglende oppgitt kvantum eller av andre grunner – treffes vedtak om etterberegning av avgift. Dette er et forvaltningsvedtak som treffes etter ordinær forvaltningsbehandling. Spørsmålet er om det løper en særskilt foreldelsesfrist for etterberegnet avgift, og da med utgangspunkt i vedtakstidspunktet. Det er på dette grunnlag lagmannsretten har bygd sin avgjørelse.
- (63) Staten har vist til at en slik ordning gjaldt for andre avgifter som bygger på selvdeklareringsystemet. Det er spesielt vist til merverdiavgiftsloven § 34 andre ledd. Etter denne forfalt etterberegnet avgift ”senest den 10. dag etter utløpet av den måned da melding om vedtaket er postlagt”. I Rt. 1998 side 500 har Høyesteretts kjæremålsutvalg lagt til grunn at utgangspunktet for foreldelsesfristen for etterberegnet merverdiavgift sammenfaller med forfallstidspunktet i § 34 andre ledd. Det er anført at denne ordningen har vært tilsvarende praktisert for etterberegning av arbeidsgiveravgift og toll. Disse spørsmål er nå regulert i skattebetalingsloven, noe jeg senere skal komme tilbake til.

- (64) Norsk Gjenvinning har på sin side vist til uttalelser i forarbeidene til foreldelsesloven om at foreldelsesfristen for arveavgift løper med utgangspunkt i opprinnelig avgiftsforfall også når det har vært truffet vedtak om etterberegning, jf. Ot.prp. nr. 38 (1977–78) side 45 og 46.
- (65) Jeg finner det vanskelig å trekke noen slutning ut fra slike systembetraktninger – verken i den ene eller den andre retning – med mindre jeg finner støtte for det i regelverket for særavgifter.
- (66) Bestemmelsen om etterberegning av særavgifter er inntatt i særavgiftsforskriften § 6-6. I første ledd heter det bare at tollregionen ”kan foreta etterberegning ved manglende eller mangelfull beregning av avgift”. Jeg kan ikke se at denne bestemmelsen gir noen holdepunkter for et særskilt fristutgangspunkt knyttet til etterberegningsvedtaket.
- (67) Det kan imidlertid anføres at siden avgiftskravet i sin helhet oppstår ved levering av avfall, må forskriftens regel om forfall, jf. § 6-3, gjelde kravet i sin helhet, uavhengig av hva som blir innberettet. Konsekvensen blir i så fall at foreldelsesfristen begynner å løpe fra oppgavefristen også for den del som ikke innberettes, men som på et senere tidspunkt fastsettes som etterberegnet avgift.
- (68) Staten har vist til at i Rt. 1960 side 246 gjaldt etterberegning av avgift etter særavgiftsregelverket for åtte år tilbake i tid uten at noen del av avgiften ble ansett foreldet. Jeg nevner at særavgiftsloven på den tid gjaldt både omsetningsavgift og særavgifter, og loven ble benevnt lov om omsetningsavgift. Loven fikk sitt nåværende navn da omsetningsavgiften ble avløst av merverdiavgiften ved lov 19. juni 1969 nr. 66. Det ble i saken reist spørsmål om etterberegningen for de første års vedkommende var foreldet da etterberegningen ble foretatt. Det heter om dette på side 252:

”Det er henvist til at lov om omsetningsavgift av 19. mai 1933 ikke har noen bestemmelse om foreldelse, og at det kan være tvil om den foreldelsesregel som finnes i § 11, siste ledd i ”Bestemmelser om beregning og oppkreving av omsetningsavgift” har hjemmel i loven. Jeg antar at denne innvendingen ikke kan føre frem. Det dreier seg her om foreldelse av adgangen til å beregne avgift, og regler herom faller etter min oppfatning inn under fullmakten etter lovens § 1 for Kongen eller den han bemyndiger til å utferdige bestemmelser om ’avgiftens beregning’.”

- (69) Som det framgår, gjaldt det en egen ”foreldelsesregel” som åpnet for å etterberegne avgift lengre bakover i tid. En tilsvarende bestemmelse ble videreført i merverdiavgiftsloven da omsetningsavgiften ble avløst av merverdiavgiften, mens den ikke ble opprettholdt i særavgiftsforskriften. Jeg kan på denne bakgrunn vanskelig se at det kan slutes noe av disse bemerkninger som er av betydning for vår sak.
- (70) Det som for meg blir avgjørende er at det i forvaltningspraksis på dette området er lagt til grunn at det ordinære forfallstidspunktet for betaling av særavgiftsterminer er fristutgangspunkt også for foreldelse av etterberegnet avgift. Dette framgår av en veiledning som gjelder foreldelse i forbindelse med etterberegning av toll og avgifter, utarbeidet av Toll- og avgiftsdirektoratet. Det heter om dette:

”Verken særavgiftsloven, motorvognavgiftsloven eller fiskeeksportforskriften oppstiller bestemmelser om fristen til å etterberegne krav. Dette innebærer at reglene i foreldelsesloven kommer direkte til anvendelse allerede i fastsettelsesfasen.

...

Fristen begynner å løpe når avgiften forfalt til betaling, jf. foreldelsesloven § 3. For kredittkunder vil dette være den 18. i måneden etter levering/uttak/registrering av de avgiftspliktige varene jf. forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter (særavgiftsforskriften) § 6-3 ...”

- (71) Denne veilederen er publisert 2. januar 2009. Siden det ikke foreligger opplysninger om noe annet, kan det være grunn til å tro at den gir uttrykk for praksis helt tilbake til 1969 da omsetningsavgiften gikk ut av særavgiftsloven ved vedtakelsen av merverdiavgiftsloven. Fra da av har det ikke gjeldt noen særskilt bestemmelse om frist for etterberegning av særavgift, slik det som nevnt gjorde før endringen. Det dreier seg her om en praksis om hvordan særavgiftsregelverket skal forstås med hensyn til fristutgangspunktet for foreldelse, og en slik praksis må tillegges atskillig rettskildemessig vekt.
- (72) Jeg konkluderer etter dette med at foreldelsesfristen for etterberegnet særavgift som reguleres etter regelverket som gjaldt før skattebetalingslovens ikrafttreden, tok til å løpe fra det ordinære forfallstidspunktet for innberettet avgift.
- (73) At foreldelsesfristen for etterberegnet avgift begynner å løpe fra forfallstidspunktet for den enkelte termin, innebærer at det for hver termin fra dette tidspunkt løper en tre års foreldelsesfrist for manglende betalt avgift. Da skattebetalingsloven trådte i kraft 1. januar 2008, var treårsfristen utløpt for terminene fram til og med november 2004. Disse kravene vil derfor være foreldet, med mindre tilleggsfristen etter foreldelsesloven § 10 nr. 1 kommer til anvendelse.
- (74) *Tilleggsfristen etter foreldelsesloven § 10 nr. 1*
- (75) Foreldelsesloven § 10 nr. 1 gjelder det tilfellet at fordringshaver ikke har gjort fordringen gjeldende fordi vedkommende manglet nødvendig kunnskap om fordringen eller skyldneren. Det gjelder da en tilleggsfrist for foreldelse på ett år ”etter den dag fordringshaveren fikk eller burde skaffet seg slik kunnskap”. Spørsmålet blir derfor når avgiftsmyndigheten hadde slik kunnskap om manglende avgiftsbetaling at ettårsfristen etter § 10 nr. 1 begynte å løpe.
- (76) Ved fastsetting av dette tidspunktet, må det tas i betraktning at avgiftsmyndigheten vil kunne ha behov for en viss utredningstid før saken vil være slik opplyst at kravet kan gjøres gjeldende. Når kunnskapsvilkåret i § 10 nr. 1 er oppfylt, vil myndigheten ha ett år på seg til å fastsette kravet, for eksempel ved å treffe nødvendig vedtak om det, og dernest sørge for at det blir innbetalt, eventuelt å sikre kravet mot foreldelse.
- (77) I veilederen fra Toll- og avgiftsdirektoratet, som jeg tidligere har vist til, er utgangspunktet for ettårsfristen angitt å være ”når varsel om vedtak ble sendt fra tollregionen, med tillegg av en rimelig svarfrist fra den avgiftspliktige.” Staten hevder at dette må være riktig utgangspunkt for ettårsfristen også i vår sak. Varsel om etterberegning ble sendt 29. juni 2007, og tilsvaret ble gitt 1. oktober 2007. Legges statens forståelse til grunn, var med andre ord beløpet betalt før utløpet av ettårsfristen.
- (78) Selv om det skulle være slik at det ofte er ved tilsvaret til varsel om vedtak at myndigheten kan sies å ha fått nødvendig kunnskap om kravet, må dette – slik det også poengteres i veilederen – vurderes konkret, og forholdene kan tilsi at feilen må sies å være oppdaget på et senere eller tidligere tidspunkt.

- (79) Hvordan er så forholdene i saken her? Det er på det rene at tollregionen i desember 2005 var kjent med at Norsk Gjenvinning fram til og med oktober 2005 hadde benyttet et avgiftsgrunnlag som ble beregnet etter målt volum etter komprimering, til tross for at korrekt grunnlag etter regionens tolking av regelverket var vekten av deponert masse. Dette framgår av brev 7. desember 2005 fra Tollregion Oslo og Akershus til Norsk Gjenvinning. Det samme framgår av bokettersynsrapporten fra mai 2006. Det er ikke framkommet noe som kan forklare at det tok mer enn ett år fra bokettersynsrapporten forelå til varselet ble sendt, for eksempel at det var gitt nye opplysninger som betinget ytterligere saksbehandling. Jeg finner derfor å måtte legge til grunn at tollregionen burde ha skaffet seg kunnskap på et tidligere tidspunkt ved å innhente Norsk Gjenvinnings merknader til bokettersynsrapporten. På denne bakgrunn er jeg kommet til at ettårsfristen begynte å løpe på et tidspunkt mer enn ett år før betalingen skjedde. Dette betyr at tilleggsfristen etter § 10 nr. 1 ikke får anvendelse i saken.
- (80) Etter dette må konklusjonen bli at avgiftskravet som refererer seg til terminene til og med november 2004, er foreldet.
- (81) *Utgangspunktet for foreldelsesfristen for etterberegnet særavgift regulert av skattebetalingslovens regler*
- (82) Om også avgiften for de øvrige terminene som omfattes av etterberegningsvedtaket, er foreldet, beror i første omgang på hva som kan utledes av skattebetalingslovens regler med hensyn til utgangspunktet for foreldelsesfristen ved etterberegnet avgift. Dersom fristutgangspunktet er et annet enn før lovens ikrafttreden, er det spørsmål om dette får virkning for etterberegnet avgift som er knyttet til terminer med forfall før lovens ikrafttreden, men der foreldelsesfristen ikke var utløpt på tidspunktet for lovens ikrafttreden.
- (83) Skattebetalingsloven har en særregel om utgangspunkt for foreldelsesfristen for skatte- og avgiftskrav. Etter § 12-1 andre ledd løper foreldelsesfristen ”fra utgangen av det kalenderåret da kravene, eller i tilfelle siste termin av kravene, forfaller til betaling”. Bestemmelsen avviker fra foreldelsesloven § 3 ved at utgangspunktet tas i kravets forfall, og at friststart utskytes til utgangen av kalenderåret.
- (84) Skattebetalingsloven har i kapittel 10 regler om forfall for skatter og avgifter. For virksomheter som er registrert som særavgiftspliktige hos tollregionen, bestemmer § 10-40 andre ledd at særavgiften for en periode forfaller til betaling samme dag som det skal leveres oppgave over avgiftsplikten. Bestemmelsen omfatter også virksomheter som driver sluttbehandling av avfall og samsvarer med gjeldende rett før lovens ikrafttreden, jf. særavgiftsforskriften § 6-3.
- (85) Lovens § 10-53 inneholder imidlertid en særskilt regel for forfall for skatte- og avgiftskrav ved vedtak om endring som medfører økning i skatte- eller avgiftsplikten. Bestemmelsens første ledd lyder:

”Treffer skatte- eller avgiftsmyndighetene vedtak om endring mv. som medfører økning av skatte- og avgiftsplikten for krav som ordinært forfaller etter §§ 10-10 til 10-12, § 10-21, § 10-22 annet ledd eller §§ 10-30 til 10-41, skal økningen og renter etter § 11-2 betales senest tre uker etter at melding om vedtaket er sendt. Dette gjelder likevel bare dersom fristen for betaling kommer senere enn det ordinære forfallstidspunkt for kravet. Skyldes økningen at den skatte- eller avgiftspliktige selv endrer en tidligere

levert oppgave, regnes fristen fra melding om endringen er kommet fram til skatte- eller avgiftsmyndighetene.”

- (86) Denne bestemmelsen gjelder også for avgift på sluttbehandling av avfall, jf. henvisningen til §§ 10-30 til 10-41. Slik jeg leser bestemmelsen, fastsetter den et eget forfallstidspunkt for etterberegnet avgift. Dette atskiller seg fra forfallstidspunktet i § 10-40 andre ledd og kommer i stedet for dette, jf. at forfallstidspunktet i § 10-40 andre ledd i andre punktum omtales som ”ordinære forfallstidspunkt”, som må forstås i motsetning til forfallstidspunktet for ”endring mv. som medfører økning av skatte- eller avgiftsplikten”. En slik etterberegnet avgift skal betales ”senest tre uker etter at melding om vedtak er sendt”.
- (87) Til forskjell fra det som gjaldt før lovens ikrafttreden, gjelder det med andre ord nå en særregel om forfallstidspunktet for etterberegnete særavgifter, herunder avgift ved sluttbehandling av avfall. Dette tar utgangspunkt i etterberegningsvedtaket. På dette punkt kan man si at skattebetalingsloven for særavgifters vedkommende langt på vei gjennomfører den ordning som lagmannsretten konkluderte med gjaldt også for tiden før lovens ikrafttreden.
- (88) Lovens regler må etter dette forstås slik at fristen for foreldelse ved etterberegnet særavgift tar til å løpe fra utgangen av det kalenderår treukersfristen etter vedtak om etterberegning utløper.
- (89) Norsk Gjenvinning har anført at loven ikke kan forstås slik at den endrer det utgangspunktet for foreldelsesfristen som gjaldt før lovens ikrafttreden. For det første er det vist til at lovens ikrafttreden ikke har medført noen endring i Toll- og avgiftsdirektoratets veileder om fristutgangspunktet ved etterberegning av avgift, og at denne ble fulgt både av regionen og av direktoratet i vedtakene i herværende sak. Veilederens fristregler ble således også fulgt for avgiftsterminer som ikke var foreldet ved lovens ikrafttreden.
- (90) Slik loven nå lyder, gir veilederen etter mitt syn ikke lenger uttrykk for en riktig forståelse av hva som er gjeldende rett med hensyn til utgangspunktet for foreldelsesfristen ved etterberegning. Jeg kan ikke se at veilederen, holdt opp mot lovens klare regler, nå kan tillegges nevneverdig vekt som rettskilde. Jeg finner derfor ikke å kunne legge avgjørende vekt på at veilederen fortsatt ble praktisert etter at skattebetalingsloven trådte i kraft.
- (91) Norsk Gjenvinning har dernest vist til at verken særavgiftsloven eller særavgiftsforskriften inneholder noen tidsmessig grense for når etterberegning av avgift kan finne sted. Dersom utgangspunktet for foreldelsesfristen knyttes til vedtakstidspunktet, slik skattebetalingsloven § 12-1 andre ledd, jf. § 10-53 foreskriver, vil det i prinsippet ikke skje noen foreldelse av etterberegnet avgift så lenge vedtak ikke er fattet. Det vil således være opp til avgiftsmyndigheten å bestemme når foreldelsesfristen skal begynne å løpe. Etter Norsk Gjenvinnings syn er dette i strid med grunnprinsippene bak foreldelsesloven og de hensyn som ligger til grunn for fristutgangspunktet i foreldelsesloven § 3 nr. 1. Derimot, anføres det videre, vil en foreldelsesfrist knyttet til terminforfall også for etterberegnet avgift, samtidig som avgiftsmyndigheten innen en tiårsramme har mulighet til å ta opp avgiftssaken innenfor tilleggsfristen i § 10 nr. 1, gi en regel som balanserer de kryssende interesser. En slik frist vil gi forvaltningen den nødvendige områingstid samtidig som den sikrer forutberegnlighet for den avgiftspliktige, noe som er helt nødvendig for utøving av næringsvirksomhet. Det anføres på denne

bakgrunn at § 10-53 ikke kan forstås slik at den danner utgangspunkt for fristberegningen ved etterberegning av særavgifter.

- (92) Jeg er enig med Norsk Gjenvinning i at det kan reises spørsmål om det er en heldig ordning å operere med et utgangspunkt for foreldelsesfristen knyttet til etterberegningsvedtaket uten at det oppstilles noen tidsmessig lengstefrist for når avgiftsmyndigheten kan ta opp endringsspørsmålet. Staten har vist til at ulovfestede passivitetsregler vil sette en grense, noe som etter mitt skjønn vanskelig kan sies å gi den avgiftspliktige tilfredsstillende mulighet for å forutberegne sin rettsstilling. Å fastsette en slik tidsmessig ytre ramme for når etterberegning kan foretas, er imidlertid en lovgiveroppgave. At det ikke foreligger en slik frist, er i seg selv ikke noe argument for at foreldelsesregelen i skattebetalingsloven ikke gjelder.
- (93) Spørsmålet er så om skattebetalingslovens regler om fristutgangspunkt for foreldelse skal gis anvendelse på etterberegnet avgift knyttet til terminer som ikke var foreldet ved lovens ikrafttreden. Det foreligger ingen overgangsregler som direkte regulerer denne situasjonen, jf. lovens § 19-1, jf. kgl. res. 21. desember 2007 nr. 1616. Etter sin ordlyd får lovens bestemmelser anvendelse på alle ikke foreldete krav.
- (94) Mot dette har Norsk Gjenvinning anført at i så fall vil det skje en forlengelse av foreldelsesfristen for disse terminene, noe som ligger utenfor lovens formål. Jeg kan ikke se at dette argumentet kan være avgjørende. Det har vært lagt til grunn i juridisk teori at en ny lovbestemmelse som utskyter utgangspunktet for foreldelsesfrister, kan gis anvendelse på eksisterende krav så lenge disse ikke allerede er foreldet, jf. Holmboe, Foreldelse av fordringer (1946), side 201. Jeg er enig i dette. Loven har ikke overgangsregler som bestemmer noe annet, og jeg finner at den må forstås slik at den også gjelder for eksisterende, ikke foreldete krav.
- (95) Etterberegningsvedtaket er truffet 12. juni 2008. Fristutgangspunktet for foreldelse er da i følge skattebetalingsloven § 12-1 andre ledd 1. januar 2009. Siden beløpet på dette tidspunkt allerede var betalt, oppstår ikke her noe nytt foreldesspørsmål.
- (96) Konklusjonen blir etter dette at staten har i behold krav på etterberegnet avgift for terminene fra desember 2004, med forfall 18. januar 2005, til oktober 2005, med forfall 18. november 2005. Etterberegningssavgift for terminer forut for dette, var foreldet da skattebetalingsloven trådte i kraft og kan kreves tilbakebetalt.
- (97) *Tilleggsavgiften*
- (98) For de terminene av avgiftsbeløpet som er falt bort som foreldet, oppstår spørsmålet om det samme gjelder tilleggsavgiften. Staten har vist til at tilleggsavgiften har et særskilt rettsgrunnlag hjemlet i særavgiftsloven § 3. Det anføres derfor at tilleggsavgiften står på egne bein, uavhengig av om den etterberegnete avgiften er foreldet.
- (99) Jeg er enig med staten i at tilleggsavgiften ikke er av den kategori tilleggssytelser som er undergitt aksessorisk foreldelse som følge av at den etterberegnete avgiften delvis er foreldet, jf. foreldelsesloven § 24 nr. 2. Etter mitt skjønn er det imidlertid en slik forbindelse mellom den etterberegnete avgift og tilleggsavgiften at gode grunner taler for at foreldelse av den etterberegnete avgiften må få tilsvarende virkning for tilleggsavgiften. Det er støtte i lovens ordlyd for at det er en slik sammenheng mellom

avgiftsbeløpet og tilleggsavgiften, jf. at avgiften skal beregnes i samsvar med ”det pliktige avgiftsbeløp”, jf. særavgiftsloven § 3. Jeg er derfor kommet til at tilleggsavgiften bortfaller for de terminer hvor avgiftskravet er foreldet.

- (100) *Renter*
- (101) Det er beregnet rente av avgiftsbeløpet med utgangspunkt i forfallstidspunktet for de enkelte terminer. Renter av avgiftskrav for de terminene som er foreldet, er undergitt aksessorisk foreldelse, jf. foreldelsesloven § 24 nr. 2. Denne del av rentekravet er derfor foreldet og skal tilbakebetales.
- (102) Spørsmålet er hvordan det forholder seg for renter knyttet til de terminer som ikke var foreldet da skattebetalingsloven trådte i kraft. I tråd med min tidligere drøfting av spørsmålet om skattebetalingsloven får anvendelse på denne del av etterberegningsskravet, får loven også anvendelse på den del av rentekravet som knytter seg til etterberegnet avgift for disse terminene.
- (103) Etter lovens § 11-2 skal renter ved etterberegnet avgift beregnes fra forfallstidspunktet for de enkelte terminer som kravet er knyttet til, og fram til det treffes vedtak om endring. Det er ingen inkonsekvens i at renten skal beregnes fra opprinnelig forfallstidspunkt for terminen samtidig som fristen for foreldelse er knyttet til selve endringsvedtaket. Som staten framholder, skal renten tjene som en avsavnsrente for at staten har fått betalt for lite avgift, samtidig som den hindrer at den avgiftspliktige oppnår en likviditetsfordel på manglende betaling av avgift. Også rentebeløpet ble betalt 7. juli 2008 – med andre ord før rentekravet var forfalt, jf. skattebetalingsloven § 12-1 andre ledd, jf. § 10-53 første ledd første punktum, og det løper derfor ingen foreldelsesfrist for dette.
- (104) Det er enighet mellom partene om at med det resultat jeg nå er kommet fram til for avgift, tilleggsavgift og renter, utgjør de enkelte poster følgende beløp:

Avgift	17 224 704 kroner
Tilleggsavgift	5 167 411 kroner
Renter	6 123 578 kroner
<u>Totalt</u>	<u>28 515 693 kroner</u>

- (105) Etter dette skal det avsies dom for tilbakebetaling av 28 515 693 kroner. Etter skattebetalingsloven § 10-60 skal tilbakebetaling skje så snart som mulig, og senest tre uker etter denne dom.
- (106) *Renter på tilbakebetalingsbeløpet*
- (107) Norsk Gjenvinning har krevd forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven på tilbakebetalingsbeløpet fra betalingstidspunktet den 7. juli 2008. Det er anført at tilbakebetalingsbeløpet er et pengekrav på formuerettens område. Dette kan ikke føre fram, jf. Rt. 2012 side 432 avsnitt 58–62.
- (108) Renter på tilbakebetaling av avgiftskrav etter etterberegningsskrav er regulert i skattebetalingsloven § 11-4. Etter første ledd skal det ytes rentegodtgjørelse fra betaling fant sted fram til forfallstidspunktet i § 10-60. Etter lovens § 11-6 andre ledd andre punktum skal rentesatsen tilsvare den pengepolitiske styringsrenten slik denne er fastsatt

av Norges Bank per 1. januar det aktuelle året. Dersom tilbakebetaling ikke finner sted innen fristen etter § 10-60, påløper det fra utløpet av denne fristen forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven, jf. § 11-3.

- (109) Norsk Gjenvinning har delvis vunnet fram med sin anke, dog ikke slik at saken er vunnet i det vesentlige, jf. tvisteloven § 20-2 andre ledd. Jeg finner derfor at hver av partene må bære sine sakskostnader for alle instanser.
- (110) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Staten v/Finansdepartementet betaler til Norsk Gjenvinning AS 28 515 693 – tjueåttmillionerfemhundreogfemtentusensekshundreogtittre – kroner innen 29. mai 2012 med tillegg av renter etter skattebetalingsloven § 11-4 første ledd, jf. § 11-6 andre ledd andre punktum fra 7. juli 2008 til 29. mai 2012.
 2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.
- (111) Dommer **Webster**: Jeg er i det vesentlige enig med førstvoterende bortsett fra når det gjelder betydningen av at foreldelse av særavgifter nå er regulert av skattebetalingsloven § 12-1. Etter mitt syn begynte foreldelsesfristen å løpe da det opprinnelige avgiftskravet forfalt til betaling, og ikke i forbindelse med endringsvedtaket.
- (112) Jeg finner det klart at utgangspunktet for foreldelsesfristen for etterberegnet særavgift før skattebetalingslovens ikrafttreden var den 18. i måneden etter at avfallet ble mottatt ved deponiet.
- (113) Etter skattebetalingsloven § 12-1 første ledd er hovedregelen at foreldelsesloven gjelder for fordringer som reguleres av loven. Det er gjort noen unntak fra dette i annet til femte ledd. Etter annet ledd er foreldelsesfristens utgangspunkt endret fra det alminnelige utgangspunktet i foreldelsesloven § 3. Foreldelse løper fra utgangen av det kalenderåret da kravene forfalt til betaling. Av skattebetalingsloven § 10-40 annet ledd følger at særavgiften forfaller til betaling samme dag som det skal leveres oppgave over avgiftsplikten. Oppgaven skal etter særavgiftsforskriften leveres den 18. i den påfølgende måned etter at avgiften oppsto. Foreldelsesfristen for avgift for sluttbehandling av avfall vil derfor for den overveiende delen begynne å løpe ved utgangen av det kalenderåret avgiften oppsto. Unntak gjelder for den delen av avgiften som har forfall året etter - hvor fristen vil begynne å løpe ett år senere. Dette må gjelde både for innberettet og ikke innberettet avgift, ettersom kravet oppstår og forfaller i tilknytning til innleveringen av avfallet, jf. særavgiftsforskriften § 3-13-2 og skattebetalingsloven § 10-40 annet ledd jf. særavgiftsforskriften § 6-1.
- (114) Førstvoterende mener at bestemmelsen om forfall for endringsvedtak i § 10-53 medfører at foreldelsesfristen starter med utgangspunkt i dette senere forfallet. Etter mitt syn vil § 10-53 ikke ha betydning for foreldelsesfristens start for krav som oppsto og forfalt i tilknytning til innleveringen av avfallet. For disse kravene vil forfallsbestemmelsen i § 10-53 fastsette når det skal betales etter endringsvedtaket, men ikke gi et nytt utgangspunkt for foreldelsesfristen. Eller sagt med andre ord: Hvis et avgiftskrav er

foreldet som følge av at den alminnelige foreldelsesfristen er utløpt etter friststart som er angitt i § 12-1 annet ledd, og det ikke er aktuelt med tilleggsfrist for uvitenhet etter foreldesloven § 10, kan jeg ikke se at et foreldet krav kan ”vekkes til live” igjen ved at det fattes etterberegningensvedtak. Et slikt unntak fra de alminnelige foreldelsesreglene måtte i så fall ha kommet klart til uttrykk i loven. Denne forståelsen er i tråd med Toll- og avgiftsdirektoratets veileder som ble fulgt både før og etter at skattebetalingsloven trådte i kraft – noe som tyder på at heller ikke forvaltningen har ansett at skattebetalingsloven innebar den endringen førstvoterende legger til grunn.

- (115) Når det gjelder den konkrete fastsettelsen av hvilken del av avgiftskravet som var foreldet og dermed skal tilbakebetales av staten, mener jeg som førstvoterende at betalingen 7. juli 2008 var fristavbrytende. På dette tidspunktet var 88 prosent av kravet foreldet. Det er enighet mellom partene om at enkeltpostene i det for mye innbetalte beløpet da utgjør:

Avgift	23 997 926 kroner
Tilleggsavgift	7 199 378 kroner
<u>Renter</u>	<u>8 265 661 kroner</u>
<u>Totalt</u>	<u>39 462 965 kroner</u>

- (116) Jeg stemmer for at det skal tilbakebetales 39 462 965 kroner med tillegg av renter etter skattebetalingsloven.

- (117) Dommer **Bergsjø:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Tønder.

- (118) Dommer **Noer:** Likeså.

- (119) Dommer **Tjomsland:** Likeså.

- (120) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Staten v/Finansdepartementet betaler til Norsk Gjenvinning AS 28 515 693 – tjuåttmillionerfemhundreogfemtentusensekshundreogtittre – kroner innen 29. mai 2012 med tillegg av renter etter skattebetalingsloven § 11-4 første ledd, jf. § 11-6 andre ledd andre punktum fra 7. juli 2008 til 29. mai 2012.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.

Riktig utskrift bekreftes: