

UDSKRIFT
AF
ØSTRE LANDSRETS DOMBOG

D O M

Afsagt den 4. juli 2019 af Østre Landsrets 14. afdeling
(landsdommerne Benedikte Holberg, Niels Fenger og Julie Skat Rørdam).

14. afd. nr. B-55-18:

- 1) I/S Amager Ressourcecenter
 - 2) I/S Av Miljø
 - 3) I/S Vestforbrænding
 - 4) Jan Nygaard A/S
 - 5) Kjærsgaard Auto A/S
 - 6) Auto-Centralen Aalborg A/S
 - 7) Danish Crown AMBA
 - 8) Louis Lund A/S
 - 9) Lyngfeldt A/S
 - 10) Sønderborg Forsyning Holding A/S
(Nordborg Forsyning)
 - 11) Tulip Food Company A/S
(advokat Eduardo Vistisen for alle)
- mod
Skatteministeriet
(advokat Bodil Marie Søes Petersen)

Sagsøgerne, I/S Amager Ressourcecenter, I/S Av Miljø, I/S Vestforbrænding, Jan Nygaard A/S, Kjærsgaard Auto A/S, Auto-Centralen Aalborg A/S, Danish Crown AMBA, Louis

Lund A/S, Lyngfeldt A/S, Sønderborg Forsyning Holding A/S og Tulip Food Company A/S, har under hovedsagen nedlagt følgende påstande:

Principal: Skatteministeriet tilpligtes at anerkende, at sagsøgernes klager over SKATs afgørelser truffet i perioden 6. til 18. juni 2012 hjemvises til realitetsbehandling ved Landsskatteretten.

Subsidiært: Skatteministeriet tilpligtes at anerkende, at sagsøgernes klager over SKATs afgørelser truffet i perioden 6. til 18. juni 2012 hjemvises til realitetsbehandling ved Skatteministeriet.

Mere subsidiært: Skatteministeriet tilpligtes at anerkende, at sagerne hjemvises til Skattestyrelsen.

Sagsøgte, Skatteministeriet, har påstået frifindelse for de nedlagte påstande.

Landsretten har efter anmodning fra parterne udskilt sagsøgernes principale og subsidiære påstande til særskilt forhandling og afgørelse, jf. retsplejelovens § 253, stk. 1 og 2, og der har været afholdt mundtligt delhovedforhandling herom.

Spørgsmålet i henhold til disse påstande er, om Landsskatteretten, subsidiært Skatteministeriets departement, har kompetence til at behandle sagsøgernes klager over SKATs afslag på tilbagebetaling af smøreolieafgift.

Tages hverken den principale eller subsidiære påstand til følge, indebærer den mere subsidiære påstand, at landsretten derefter skal tage stilling til, om sagsøgernes krav er forældede. Parterne er enige om, at sagerne skal hjemvises til Skattestyrelsen, såfremt sagsøgerne måtte få medhold i, at der ikke er indtrådt forældelse.

Sagsøgerne har som led i delhovedforhandlingen af de principale og subsidiære påstande anmodet landsretten om at forelægge følgende spørgsmål præjudicielt for EU-Domstolen:

”1. Er EU-rettens ligebehandlingsprincip til hinder for, at en købers (2. leds) krav om tilbagebetaling af en urigtigt erlagt afgift, der er overvæltet på køber, ikke kan indbringes for en administrativ klageinstans, mens en afgiftspligtigs (1. leds) tilsvarende krav om tilbagebetaling af en urigtigt erlagt afgift kan indbringes for en administrativ klageinstans?

2. Er EU-rettens ækvivalensprincip til hinder for, at afgørelser vedrørende tilbagesøgningskrav vedrørende afgifter opkrævet i strid med national ret, der ikke kan påberåbes af køber (2. led) i henhold til national ret, kan påklages til en administrativ klageinstans, mens tilbagesøgningskrav vedrørende afgifter opkrævet i strid med EU-retten, der kan påberåbes af køber (2. led), ikke kan påklages til en administrativ klageinstans?

3. Skal der i henhold til ækvivalensprincippet eller ligebehandlingsprincippet i forbindelse med behandlingen af EU-retlige tilbagesøgningskrav i 2. led sammenlignes med nationale 2. leds-krav, der slet ikke er hjemmel til i national ret?

4. Er EU-rettens effektivitetsprincip til hinder for, at et tilbagesøgningskrav afskæres muligheden for påklage til en billigere administrativ klageinstans med lempeligere repræsentationsregler?

5. Er EU-rettens effektivitetsprincip til hinder for, at et tilbagesøgningskrav opdeles således, at spørgsmålet om ekstraordinær genoptagelse skal påklages til en administrativ klageinstans, mens andre spørgsmål skal indbringes for domstolene?"

Skatteministeriet har protesteret mod, at denne anmodning tages til følge.

Sagsfremstilling

Lov nr. 1029 af 19. december 1992 om energiafgift af mineralolieprodukter m.v. (mineralolieafgiftsloven) blev vedtaget med henblik på at implementere EU-direktiverne 92/12/EØF (cirkulationsdirektivet) og 92/81/EØF (mineralolieafgiftsdirektivet). Af lovens § 1, stk. 1, fremgik, at der skulle betales afgift af 12 mineralolieprodukter, herunder smøreolier, hydraulikolier og lign. med 178 øre/l. Afgiften på smøreolier og hydraulikolier skulle betales af olieselskaberne, men det fremgik af forarbejderne (ændringsforslaget til § 1 i lovforslag nr. L 27 af 8. oktober 1992, jf. skatteudvalgets betænkning af 11. december 1992), at olieselskaberne "sandsynligvis" kunne overvælde afgiften på køberne af de afgiftsbelagte olier.

Som følge af EU-Domstolens dom i sag C-346/97, Braathens, ECLI:EU:C:1999:291, besluttede Skatteministeriet administrativt at indstille opkrævningen af afgiften på smøre- og hydraulikolier med virkning fra den 1. december 2001. Endvidere fremsatte skatteministeren den 30. april 2002 et lovforslag til ophævelse af afgiften. I bemærkningerne til lovforslaget, jf. lovforslag nr. L 204 af 30. april 2002, blev det anført bl.a., at dansk rets almindelige regler om tilbagebetaling af for meget opkrævet afgift ville finde anvendelse ved eventuelle krav om tilbagebetaling af afgiften. Det blev også anført, at man ikke påregnede

tilbagebetaling i nævneværdigt omfang, ”da virksomhederne som udgangspunkt forventes at have overvæltet afgiften i varepriserne”.

Lovforslaget blev vedtaget ved lov nr. 395 af 6. juni 2002, og afgiften på smøre- og hydraulikolier m.v. var dermed ophævet. Som i led i opfølgningen på loven udstedte Told- og Skattestyrelsen cirkulære nr. 80 af 15. juli 2002 om tilbagebetaling af smøreolieafgiften m.v., hvori det blev anført bl.a., at krav fra andre end virksomheder, der selv havde svaret afgift, skulle ”afgøres efter almindelige erstatningsretlige grundsætninger”.

En række virksomheder, herunder bl.a. Danfoss A/S og Sauer-Danfoss ApS, rejste herefter et krav mod Skatteministeriet vedrørende de ekstraudgifter, som de som købere af afgiftsbelagt smøre- og hydraulikolie havde haft ved at købe en dyrere olie. Sagen blev oprindeligt behandlet administrativt ved den lokale told- og skatteregion og påklaget til den daværende Told- og Skattestyrelse. Told- og Skattestyrelsens afgørelse i sagen blev indbragt for Vestre Landsret, der forelagde følgende præjudicielle spørgsmål for EU-Domstolen:

”1) Er fællesskabsretten til hinder for, at en medlemsstat afviser et tilbagebetalingskrav, der rejses af en virksomhed, hvorpå en direktivstridig punktafgift er blevet overvæltet, når afvisningen - under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende - sker med den begrundelse, at det ikke er denne virksomhed, som har indbetalt afgiften til staten?”

2) Er fællesskabsretten til hinder for, at en medlemsstat afviser et erstatningskrav, der rejses af en virksomhed, hvorpå en direktivstridig punktafgift er blevet overvæltet, når afvisningen - under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende - sker med den af medlemsstaten anførte begrundelse (nemlig at virksomheden ikke er den umiddelbart skadelidte, og at der ikke foreligger en direkte årsagsforbindelse mellem et eventuelt tab og den ansvarspådragende adfærd)?”

I sit forslag til afgørelse i sagen (ECLI:EU:C:2011:181) anførte generaladvokat Kokott bl.a. følgende (idet fodnoter er udeladt i citatet nedenfor):

”65 Domstolen har i *Denkavit italiana*-dommen udtrykkeligt henvist til, at sikringen af de rettigheder, som den direkte virkning af et forbud mod at opkræve bestemte afgifter hjemler borgerne, ikke nødvendigvis kræver, at der i alle medlemsstaterne består en ensartet og fælles regel vedrørende de processuelle og materielle betingelser for sagsanlæg vedrørende tilbagebetaling af de pågældende afgifter. Dette bør utvivlsomt også gælde, når der er tale om en eventuel tilbagebetalingsberettiget borger »i andet led«, hvorpå en afgift opkrævet i strid med EU-retten er overvæltet.

66. Det må nemlig tages i betragtning, at spørgsmålet om tilbagebetaling af afgifter, der er erlagt med urette, således som Domstolen også i en række afgørelser har fastslået, er løst på forskellig måde i de enkelte medlemsstater og inden for samme stat endog kan afhænge af, hvilke typer afgifter der er tale om. Mens tilbagebetalingskrav i nogle tilfælde er af forvaltningsretlig art, er de i andre tilfælde af civilretlig art og følger bl.a. reglerne om tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld. Hvis man, bortset fra i de tilfælde hvor effektivitetsprincippet påbyder dette, lader disse delvist komplekse regler ude af betragtning og indrømmer den endelige køber et generelt EU-retligt tilbagebetalingskrav direkte mod staten, uden at EU-lovgiver kan udforme de nærmere retlige rammer for et sådant krav, vil dette muligvis skabe flere problemer, end det vil løse. Man kunne også tænke sig, at det – netop i tilfælde af mindre dagligdagsafgifter – er væsentligt mere attraktivt for den endelige køber at kunne henholde sig til sin medkontrahent i stedet for at skulle rejse krav mod staten.

67. Det bør derfor være den nationale ret og i givet fald de nationale retter, som afgør, om en borger, hvorpå en national afgift opkrævet af en medlemsstat i strid med EU-retten er overvæltet, kan kræve tilbagebetaling af afgiftsbeløbet direkte fra staten, principielt kun fra den afgiftspligtige eller kan vælge mellem disse, idet ækvivalens- og effektivitetsprincippet dog skal overholdes.”

I sin præjudicielle dom i sagen, sag C-94/10, Danfoss, ECLI:EU:C:2011:674, udtalte EU-Domstolen bl.a., at det ikke tilkom Domstolen at foretage en retlig kvalifikation af de stævninger, som sagsøgerne i hovedsagen havde indgivet til Vestre Landsret med påstand om tilbagebetaling af den urigtigt erlagte afgift eller erstatning for det lidte tab, jf. dommens præmis 32. EU-Domstolen udtalte endvidere bl.a. følgende:

”19 Med sit første spørgsmål spørger den forelæggende ret nærmere bestemt Domstolen, om en medlemsstat kan modsætte sig et tilbagebetalingskrav rejst af en erhvervsdrivende, hvorpå det urigtigt erlagte afgiftsbeløb er blevet overvæltet, med den begrundelse, at han ikke er afgiftspligtig, og at han derfor ikke har indbetalt afgiftsbeløbet til skattemyndighederne.

20 Med henblik på at besvare dette spørgsmål bemærkes indledningsvis, at retten til at få tilbagebetalt afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med EU-retten, består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved de EU-retlige bestemmelser, der forbyder sådanne afgifter. Medlemsstaten er således som udgangspunkt forpligtet til at tilbagebetale afgifter, der er opkrævet i strid med EU-retten (jf. dom af 9.11.1983, sag C-199/82, San Giorgio, Sml. s. 3595, præmis 12, af 28.1.2010, sag C-264/08, Direct Parcel Distribution Belgium, Sml. I, s. 731, præmis 45, og af 6.9.2011, sag C-398/09, Lady & Kid m.fl., endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 17).

21 Som en undtagelse til princippet om tilbagebetaling af afgifter, som er uforenelige med EU-retten, kan det kun afslås at tilbagebetale afgifter, der er opkrævet med urette, når dette ville medføre en ugrundet berigelse af de berettigede, nemlig når det er godtgjort, at den person, som er forpligtet til at betale

nævnte afgifter, faktisk har overvæltet dem direkte på køberen (jf. i denne retning ovennævnte dom i sagen Lady & Kid m.fl., præmis 18 og 20).

22 Under sådanne omstændigheder er det således ikke den afgiftspligtige, der har måttet betale den afgift, som er opkrævet med urette, men køberen, på hvem afgiften er blevet overvæltet. Såfremt den afgiftspligtige fik tilbagebetalt det afgiftsbeløb, som denne allerede har modtaget fra køberen, ville der for den afgiftspligtige være tale om en dobbelt betaling, der ville kunne anses for en ugrundet berigelse, og konsekvenserne af, at afgiften er ulovlig, ville ikke derved være afhjulpet i forhold til køberen (dom af 14.1.1997, forenede sager C-192/95 – C-218/95, Comateb m.fl., Sml. I, s. 165, præmis 22, og dommen i sagen Lady & Kid m.fl., præmis 19).

23 Det fremgår heraf, at retten til tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld har til formål at afhjælpe konsekvenserne af afgiftens uforenelighed med EU-retten ved at udligne den økonomiske byrde, som afgiften med urette har påført den erhvervsdrivende, der i sidste ende har båret den.

24 Når dette er fastslået, skal det ligeledes bemærkes, i overensstemmelse med fast retspraksis, at når der ikke foreligger EU-retlige bestemmelser på området for anmodninger om tilbagebetaling af afgifter, tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte betingelserne for foretagelse heraf, dog under overholdelse af ækvivalens- og effektivitetsprincippet (jf. dom af 6.10.2005, sag C-291/03, MyTravel, Sml. I, s. 8477, præmis 17, og af 15.3.2007, sag C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, Sml. I, s. 2425, præmis 37).

25 Når henses til formålet med retten til tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld, som anført i denne doms præmis 23, kræver overholdelsen af effektivitetsprincippet, at betingelserne for fremsættelse af krav om tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld fastlægges af medlemsstaterne i medfør af princippet om procesautonomi på en sådan måde, at den økonomiske byrde ved den urigtigt erlagte afgift kan blive udlignet.

26 I denne forbindelse er det allerede blevet fastslået, at hvis den endelige køber i medfør af national ret hos den afgiftspligtige kan få tilbagebetalt det afgiftsbeløb, der er overvæltet på ham, skal den afgiftspligtige herefter kunne kræve beløbet tilbagebetalt af de nationale myndigheder (jf. dommen i sagen Comateb m.fl., præmis 24). Ligeledes er et nationalt juridisk system, som gør det muligt for en leverandør, der fejlagtigt har betalt moms til skattemyndighederne, at anmode om tilbagebetaling heraf, og for en aftager af tjenesteydelser over for leverandøren at fremsætte et civilretligt krav mod sidstnævnte om tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld, i overensstemmelse med effektivitetsprincippet, fordi det gør det muligt for nævnte aftager, som ved en fejl har måttet bære en fejlagtigt faktureret afgiftsbyrde, at opnå tilbagebetaling af urigtigt indbetalte beløb (jf. Reemtsma Cigarettenfabriken-dommen, præmis 39).

27 Heraf følger, at en medlemsstat i princippet kan modsætte sig et krav om tilbagebetaling af en urigtigt erlagt afgift, rejst af den endelige køber, hvorpå afgiften er blevet overvæltet, med den begrundelse, at det ikke er den pågældende køber, der har indbetalt beløbet til skattemyndighederne, forudsat at

denne, som i sidste ende bærer byrden, i medfør af national ret kan fremsætte et civilretligt krav mod den afgiftspligtige om tilbagesøgning af det i urigtig formening om skyld erlagte beløb.

28 Hvis tilbagebetalingen fra den afgiftspligtige viser sig at være umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, navnlig i tilfælde af sidstnævntes insolvens, kræver effektivitetsprincippet imidlertid, at køberen skal være i stand til at rette sit krav om tilbagebetaling direkte mod skattemyndighederne, og at medlemsstaten skal indføre de instrumenter og processuelle regler, som er nødvendige herfor (jf. Reemtsma Cigarettenfabriken-dommen, præmis 41).

29 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at en medlemsstat kan modsætte sig et krav om tilbagebetaling af en urigtigt erlagt afgift rejst af den køber, hvorpå afgiften er blevet overvæltet, med den begrundelse, at det ikke er nævnte køber, som har indbetalt beløbet til skattemyndighederne, forudsat at denne i medfør af national ret kan fremsætte et civilretligt krav mod den afgiftspligtige om tilbagesøgning af det i urigtig formening om skyld erlagte beløb, og at sidstnævntes tilbagebetaling af den urigtigt erlagte afgift ikke er praktisk umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig.”

Ved Vestre Landsrets dom af 3. april 2013 (SKM 2014.44 VLR) blev Skatteministeriet dømt til at betale det af Danfoss fremsatte krav, idet bl.a. følgende fremgår af landsrettens dom:

”Landsrettens begrundelse og resultat

Det er ubestridt, at den danske stat i perioden fra den 1. januar 1995 til den 30. november 2001 i strid med EU-retten opkrævede afgift af smøre- og hydraulikolie hos olieselskaberne, og at disse ved salget af produkterne overvæltede afgiften på deres kunder. Danfoss blev pålagt afgifter for et samlet beløb på 6.108.054 kr. Det er ligeledes ubestridt, at Danfoss bortset fra det afgiftsbeløb på 1.686.096 kr., der blev opkrævet hos Sauer-Danfoss, ikke overvæltede afgiften på sine kunder. Den økonomiske byrde, som afgiften med urette har påført Danfoss og Sauer-Danfoss, har således endeligt hvilet på disse selskaber.

Det følger af EU-Domstolens praksis, herunder præmis 23 i domstolens besvarelse af de præjudicielle spørgsmål i denne sag, at retten til tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld har til formål at afhjælpe konsekvenserne af afgiftens uforenelighed med EU-retten ved at udligne den økonomiske byrde, som afgiften med urette har påført den erhvervsdrivende, der i sidste ende har båret den.

Medlemsstaterne skal ved fastsættelse af regler og betingelser for tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld overholde EU-rettens ækvi-valens- og effektivitetsprincipper.

Overholdelsen af effektivitetsprincippet kræver, at betingelserne for tilbagesøgningsretten fastlægges på en sådan måde, at den økonomiske byrde ved den urigtigt erlagte afgift kan blive udlignet, jf. dommene i Comateb-sagen (sag C-

192/95 m.fl., præmis 20-24), Reemtsma-sagen (sag C-35/05, præmis 39 og 41) og præmis 25 i denne sag.

EU-retten forudsætter således efter EU-domstolens praksis, at de ulovligt opkrævede afgifter effektivt tilbagekaldes, mens forarbejderne til den danske lov, som ophævede den ulovlige afgift af smøre- og hydraulikolie, forudsætter, at der - fordi afgiften overvælttes på køberne - ikke skal ske tilbagebetaling fra statskassen "i nævneværdigt omfang". Disse forskellige forudsætninger og skattemyndighedernes vidtgående afskæring af tilbagebetalingskrav i praksis indikerer, at de danske regler om tilbagebetaling af eller erstatning for retsstridigt opkrævede afgifter som udgangspunkt ikke lever op til EU-rettens effektivitetsprincip.

Præmisserne 27-29 i EU-domstolens besvarelse af de præjudicielle spørgsmål i denne sag må på den anførte baggrund forstås således, at Skatteministeriet kun kan modsætte sig direkte krav på tilbagebetaling fra en virksomhed i 2. eller 3. led - som endeligt har båret byrden ved den ulovlige afgift - hvis den pågældende virksomhed efter dansk ret kan rejse kravet mod den afgiftspligtige. Det er endvidere en forudsætning, at virksomheden efter dansk ret kan rette sit krav direkte mod Skatteministeriet, hvis tilbagebetalingen fra den afgiftspligtige viser sig at være umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, navnlig i tilfælde af den afgiftspligtiges insolvens. Medlemsstaterne er forpligtet til at indføre de fornødne regler for at sikre dette. Landsretten har ved denne forståelse tillige lagt vægt på EU-Domstolens anvendelse af udtrykket "i princippet" i præmis 27.

Efter bevisførelsen og parternes proceserklæringer lægges det til grund, at olieselskaberne ikke har forsøgt at få tilbagebetalt afgiften fra skattemyndighederne. Det lægges endvidere til grund, at Danfoss ikke har forsøgt at gøre et tilbageøgningsskrav gældende mod olieselskaberne. Det har blandt andet været begrundet i Skatteministeriets tidligere tilkendegivelser om muligheden for at gennemføre et sådant søgsmål. Endelig lægges det til grund, at skattemyndighederne ikke i sagerne har accepteret en frivillig tilbagebetaling fra virksomhederne i første led af omsætningskæden til senere led.

Det må efter dansk ret - som også anerkendt af Skatteministeriet under den mundtlige behandling af den præjudicielle forelæggelse for EU-Domstolen - anses for uafklaret, om Danfoss ville kunne rette et krav mod olieselskaberne i medfør af de danske regler om tilbagebetaling af krav erlagt i urigtig formening om skyld (*condictio indebiti*). Gennemførelsen af et sådant krav vil bero på en række konkrete omstændigheder, herunder en rimeligheds- og risikovurdering, hvori indgår en konkret interesseafvejning af parternes forhold, herunder hvem der er nærmest til at bære skylden for den fejlagtige betaling af beløbet, og om parterne, herunder i forhold til medkontrahenter, har indrettet sig på betalingen.

Da det efter dansk ret henstår usikkert, om virksomheder i 2. eller 3. led kan rette et tilbagebetalingskrav direkte mod den afgiftspligtige, og da et krav om, at virksomhederne - som anført af Skatteministeriet - skal forfølge deres tilbagebetalingskrav gennem omsætningskæden, vælter likviditets- og standpunktsrisiko over på virksomhederne, opfylder de gældende ulovbestemte regler om tilbagebetaling af ulovligt opkrævede afgifter ikke EU-rettens krav om, at tilbageøgningsskatten skal være effektiv og ikke må være uforholdsmæssigt van-

skelig. Heller ikke erstatningsreglerne opfylder kravet, idet erstatning som udgangspunkt kun kan kræves af den umiddelbart skadelidte.

De danske regler om tilbagebetaling, som er fastlagt i retspraksis, skal derfor i lyset af EU-rettens krav - i sager om ulovligt opkrævede statslige afgifter - anvendes således, at virksomheder i 2. eller 3. led direkte kan rejse krav om tilbagebetaling over for Skatteministeriet inden for de rammer, som ved lov måtte blive fastlagt for den nærmere procedure herfor, herunder eventuelle søgsmålsfrister.”

Sagsøgerne i nærværende sag er – ligesom i Danfoss-sagen – selskaber, der ikke selv er blevet pålagt at betale den EU-stridige olieafgift, men som har købt olie belagt med denne afgift. I december 2011 indgav hver af sagsøgerne krav til SKAT om tilbagebetaling af afgiften under henvisning til EU-Domstolens dom i Danfoss-sagen. I juni 2012 afviste SKAT imidlertid alle selskabernes krav, idet SKAT bl.a. fandt, at kravene var forældede efter forældelseslovens § 3. Hvert afslag blev betegnet som en ”afgørelse”, og der blev i afslagene givet klagevejledning til Landsskatteretten.

Selskaberne indbragte herefter SKATs afslag for Landsskatteretten, og under sagens behandling for Landsskatteretten afgav SKAT Jura to udtalelser. I den første udtalelse, der blev afgivet den 28. april 2014, anførtes bl.a. følgende:

”Det er SKATs opfattelse, at fristerne for genoptagelse i skatteforvaltningslovens kapitel 11 ikke finder anvendelse i forhold til klagerne i de foreliggende klagesager.

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 31, stk. 1, at ”En afgiftspligtig, der ønsker afgiftstilsvaret ændret...”.

En afgiftspligtig, er den virksomhed eller den person, der skal betale den pågældende afgift til SKAT. Den afgiftspligtige virksomhed eller person skal registreres hos SKAT.

...

Som det fremgår ovenfor er det SKATs opfattelse, at klagernes krav ikke kan anses for et afgiftstilsvaret eller et krav på tilbagebetaling af smørolieafgift. Der er derimod tale om et civilretligt krav, der er opgjort til størrelsen af den ulovligt [opkrævede] afgift som 1. leds virksomhederne måtte have overvæltet på 2. led (klagerne).

Det er endvidere SKATs opfattelse, at klagernes krav på betaling er forældet i sin helhed senest pr. 1. december 2006.

SKAT skal anmode Skatteankestyrelsen om at overveje, hvorvidt Skatteankestyrelsen/Landsskatteretten har saglig kompetence til at behandle klager vedrørende sådanne krav.”

SKAT Jura afgav desuden den 20. september 2016 en supplerende udtalelse vedrørende spørgsmålet om Landsskatterettens kompetence, hvori man anførte bl.a. følgende:

”I de foreliggende klagesager kan det lægges til grund, at alle klagerne er såkaldte 2. leds virksomheder. Klagerne er, som det er oplyst i klageskrivelserne, aftagere af smøreolien fra de afgiftspligtige olieselskaber, som udgjorde 1. led. Klagerne er derfor ikke de afgiftspligtige virksomheder eller personer, ligesom de ikke har angivet eller indbetalt noget afgiftstilsvaret i henhold til smøre- og hydraulikolieafgift til den danske stat. Klagerne er dermed ikke omfattet af kredsen af afgiftspligtige virksomheder eller personer.

Som følge heraf kan klagernes krav ikke anses for et afgiftstilsvaret eller et krav på tilbagebetaling af smøreolieafgift. Der er derimod tale om et civilretligt krav, der er opgjort til størrelsen af den ulovlige afgift som 1. leds virksomhederne måtte have overvæltet på 2. led (klagerne).

Da klagernes krav således ikke vedrører et skatte- og afgiftskrav, er det SKATs opfattelse, at Landsskatteretten ikke har kompetence til at tage stilling til kravet, jf. skatteforvaltningslovens § 11, sammenholdt med skatteforvaltningslovens § 1.

Denne opfattelse støttes af SKATs styresignal SKM2015.733.SKAT, om SKATs retningslinjer for tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med EU-retten.

...

Det er på denne baggrund SKATs opfattelse, at Skatteankestyrelsen/Landsskatteretten ikke har kompetence til at behandle klager vedrørende sådanne krav.”

Ved afgørelser af 15. juni 2017 over for hver af sagsøgerne i nærværende sag har Landsskatteretten erklæret sig inkompetent til at realitetsbehandle deres klage. I kendelsernes begrundelse anføres bl.a. følgende (idet afsnit i begrundelserne, der alene består i en gengivelse af lovgrundlaget, ikke citeres her):

”Landsskatterettens afgørelse

...

SKAT har afvist selskabets anmodning om tilbagebetaling af smøreolieafgift, da kravet i henhold til forældelseslovens § 3 er anset for forældet. Herudover har SKAT henvist til reglerne om ekstraordinær genoptagelse i skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1. Det er i den forbindelse anført, at der ikke er

grundlag for ekstraordinær genoptagelse, da SKATs praksis ikke er underkendt endeligt ved dom. Det er i øvrigt bemærket, at afgiftskrav, der er afledt af en ekstraordinær ansættelse efter skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, er undergivet en absolut forældelsesfrist på 10 år, jf. skatteforvaltningslovens § 34a, stk. 4. Af den givne klagevejledning fremgår, at afgørelsen i medfør af skatteforvaltningslovens § 11 kan påklages til Landsskatteretten.

Selskabet var i den påklagede afgiftsperiode ikke registreret efter olieafgiftsloven og er dermed ikke den i henhold til olieafgiftsloven afgiftspligtige person. Selskabet var aftager af afgiftsberigtiget smøreolie og derfor en såkaldt 2. leds virksomhed.

I henhold til dagældende bestemmelse i olieafgiftslovens § 11, stk. 2, var der udtrykkeligt ikke adgang til godtgørelse af afgiften på smøreolie, hydraulikolie og lign. Selskabet kan således ikke have et i olieafgiftsloven hjemlet afgiftsgodtgørelseskrav.

Da den til SKAT indgivne anmodning om tilbagebetaling af smøreolieafgift herefter hverken kan anses som en anmodning om ændring af selskabets afgiftstilsvar eller en godtgørelse af afgift, kan der ikke være tale om et tilbagebetalingskrav med hjemmel i olieafgiftsloven.

Endvidere kan selskabets anmodning på baggrund heraf ej heller være omfattet af skatteforvaltningslovens regler § 32 om ekstraordinær genoptagelse, idet denne bestemmelse alene omfatter anmodninger fra den afgiftspligtige henholdsvis den godtgørelsesberettigede.

Af skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, fremgår, at Landsskatteretten afgør klager over told- og skatteforvaltningens afgørelser. Endvidere fremgår af § 11, stk. 3, at Landsskatteretten i øvrigt afgør klager, der efter anden lovgivning er henlagt til Landsskatteretten til afgørelse.

Klageadgangen i lovens § 11, stk. 1, kan alene antages at omfatte de af told- og skatteforvaltningens afgørelser, der træffes som led i udøvelse af forvaltningen af lovgivning om skatter, jf. lovens § 1. Af forarbejderne til lov 427.2005 fremgår, at begrebet "skat" anvendes i samme betydning som i grundlovens § 43, dvs. tillige omfatter afgifter. At Landsskatterettens kompetence i henhold til lovens § 11, stk. 1, skal afgrænses i forhold til det af § 1 omfattede forvaltningsområde kan tillige udledes forudsætningsvist af lovens § 11, stk. 3.

Henset til at den indgivne anmodning hverken kan anses for et i olieafgiftsloven hjemlet afgifts- eller godtgørelseskrav kan SKATs afvisning af kravet ikke anses for sket som et led i udøvelse af forvaltningen af lovgivningen om skatter. Der er herefter ikke tale om en afgørelse omfattet af skatteforvaltningslovens § 1. Som følge heraf er SKATs afvisning af kravet ej heller omfattet af den i skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, fastsatte klageadgang til Landsskatteretten. At SKAT har givet klagevejledning til Landsskatteretten kan ikke medføre andet.

I relation til det af selskabet fremførte bemærkes, at hverken den af Vestre Landsret afsagte dom refereret i SKM2014.44.VLR eller den påberåbte udtalelse fra ombudsmanden, jf. 2016-3, giver grundlag for en antagelse om, at

SKATs afvisning af selskabets tilbagebetalingskrav kan anses for omfattet skatteforvaltningslovens regler.

Landsskatteretten afviser derfor klagen.”

Procedure

Sagsøgerne har overordnet gjort gældende, at principalt Landsskatteretten, subsidiært Skatteministeriets departement, både i medfør af skatteforvaltningslovens regler og som følge af EU-retten har kompetence til at behandle sagsøgernes klager over SKATs afgørelser.

Skatteforvaltningsloven

Sagsøgerne har gjort gældende, at det følger af Danfoss-dommen, at tilbagesøgningskrav fra efterfølgende omsætningsled erstatter tilbagesøgningskrav fra 1. led. Da tilbagesøgningskrav i 1. led er offentligretlige og omfattet af administrativ rekurs, må tilbagesøgningskrav i 2. led, der er rettet direkte mod Skatteministeriet, følgelig også være offentligretlige og omfattet af administrativ rekurs. Det er således ikke korrekt, når Skatteministeriet har argumenteret for, at sagsøgernes tilbagesøgningskrav er en udvidelse af det krav, sagsøgerne måtte have mod olieselskaberne, og at et tilbagesøgningskrav direkte mod staten derfor må anses for civilretligt på samme måde som et krav mod olieselskaberne.

SKAT har ved sine afvisninger af sagsøgernes krav truffet afgørelser i forvaltningsretlig forstand. Spørgsmålet om, hvorvidt de påklagede afgørelser kan anses som afgørelser i forvaltningsretlig henseende, er imidlertid ikke afgørende for Landsskatterettens kompetence, idet skatteforvaltningslovens § 1 er udtryk for en bred programerklæring, der omfatter mere end det traditionelle afgørelsesbegreb, og skatteforvaltningslovens § 11 ikke kun omfatter forvaltningsretlige afgørelser, men også andre former for retsakter. Endvidere illustrerer skatteforvaltningslovens § 13, stk. 3, og § 34 c samt sagsudlægningsbekendtgørelserne, at Landsskatterettens kompetence ikke er begrænset til krav, der støttes direkte på en skatte- eller afgiftsretlig lovbestemmelse.

Danfoss og Sauer-Danfoss havde efter de dagældende regler administrativ klageadgang for deres krav. Der var således tidligere administrativ rekurs vedrørende det, man kan kalde ”blandende” eller ”brogede” afgørelsestyper, herunder tilbagebetalingskrav fra efterfølgende omsætningsled. Det kan ikke have været lovgivers hensigt at begrænse denne klageadgang ved vedtagelsen af skatteforvaltningsloven.

Til støtte for deres subsidiære påstand har sagsøgerne anført, at Skatteministeriets anbringende om, at sagsøgernes krav er civile tilbagebetalingskrav, må have som konsekvens, at SKATs afvisninger af kravene da vil kunne påklages til Skatteministeriet. Hvis en type beslutning falder uden for skatteforvaltningslovens § 11, falder beslutningstypen også uden for lovens § 14 med den virkning, at rekurs ikke vil kunne afskæres. § 14 må nemlig forstås således, at bestemmelsens stk. 2 alene omfatter afgørelser i forvaltningsretlig forstand, og bestemmelsens stk. 3 alene angår beslutninger m.v., der ikke har karakter af afgørelser.

EU-retten

Sagsøgerne har herudover gjort gældende, at EU-retten er til hinder for, at sagsøgerne ikke indrømmes adgang til administrativ rekurs vedrørende tilbagebetalingskravene.

Ifølge sagsøgerne følger det i første række af ækvivalensprincippet, at sagsøgerne må have adgang til administrativ rekurs. Krav fra 2. leds-virksomheder vedrørende tilbagebetaling af EU-stridige afgifter bør nemlig sammenlignes med krav fra 1. leds-virksomheder og ikke med 2. leds-virksomheder, der rejser krav, som alene støttes på dansk ret.

Også det EU-retlige ligebehandlingsprincip efter EU's Charter artikler 20 og 21 er krænket. Formålet med tilbagesøgning i 1. og 2. led er nøjagtig det samme, og der er ikke som hævdet af Skatteministeriet tale om forskellige typer af krav. Der eksisterer ikke danske regler om tilbagesøgning fra 2. led, hvorfor sagsøgerne kun kan henholde sig til de danske regler om tilbagesøgning fra 1. led.

Endelig er det EU-retlige effektivitetsprincip til hinder for en afskæring af administrativ rekurs. Dels er domstolsordningen dyrere og uforholdsmæssigt vanskelig, dels er det uforeneligt med effektivitetsprincippet, såfremt der skulle gælde et system, hvorefter spørgsmål om skatteforvaltningslovens § 32 skal behandles af Landsskatteretten, mens spørgsmål om tilbagesøgning skal indbringes for domstolene. EU-retten er også til hinder for, at den danske stat efter afsigelsen af Danfoss-dommen forringer mulighederne for tilbagesøgning. Skatteministeriet kan derfor ikke ændre på procedurereglerne ved SKM2015.733.SKAT.

På baggrund af ovenstående har sagsøgerne anmodet landsretten om at forelægge spørgsmål præjudicielt for EU-Domstolen som nærmere gengivet ovenfor.

Skatteministeriet har overordnet gjort gældende, at hverken Landsskatteretten eller Skatteministeriets departement har kompetence til at behandle sagsøgernes klager over SKATs stillingtagen til de af sagsøgerne rejste krav, og at en sådan retsstilling ikke strider mod EU-retten.

Skatteforvaltningsloven

For så vidt angår spørgsmålet om Landsskatterettens kompetence, har Skatteministeriet gjort gældende, at de rejste krav hverken er tilbagebetalingskrav eller godtgørelseskrav med hjemmel i den dagældende mineralolieafgiftslov. De rejste krav er derfor ikke omfattet af reglerne om genoptagelse i skatteforvaltningslovens §§ 31 og 32, da disse regler kun omfatter anmodninger fra en afgiftspligtig eller godtgørelsesberettiget om ændring af afgiftstilsvar eller ændring af godtgørelse af afgift.

Landsskatterettens kompetence efter skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, omfatter alene klager over told- og skatteforvaltningens afgørelser i forvaltningslovens forstand. I den foreliggende sag er grundlaget for sagsøgernes krav de uskrevne regler om tilbagebetaling af beløb erlagt i urigtig formening om skyld (*condictio in debiti*). Det er tilfældet, selv om kravene ikke rettes mod sælger (den afgiftspligtige), men direkte mod skattemyndighederne. Sagsøgernes krav mod skattemyndighederne må derfor kvalificeres som civile retlige tilbagebetalingskrav og ikke som skatte- eller afgiftskrav. Spørgsmålet om, hvorvidt sagsøgerne har et tilbagebetalingskrav, kan allerede af den grund ikke påklages til Landsskatteretten. SKATs skrivelser til sagsøgerne er alene forvaltningsretlige afgørelser i det omfang, SKAT heri tager stilling til spørgsmål om ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 32.

Selv hvis SKATs afvisning af sagsøgernes tilbagebetalingskrav måtte have karakter af forvaltningsretlige afgørelser, er afvisningen af kravene under alle omstændigheder ikke truffet som led i SKATs forvaltning af lovgivning omfattet af skatteforvaltningslovens § 1. De af sagsøgerne rejste krav har karakter af formueretlige krav og vedrører hverken ”lovgivning om skatter” eller andre love opregnet i skatteforvaltningslovens § 1. Endvidere er SKATs myndighedsudøvelse i den foreliggende sag ikke sket i forhold til fysiske og juridiske personer, der i medfør af den i § 1 beskrevne lovgivning er pålagt pligter eller tillagt rettigheder. Når told- og skatteforvaltningen træffer afgørelse om forhold, der ikke vedrør-

rer forvaltningen af ”lovgivning om skatter” eller andre love opregnet i skatteforvaltningslovens § 1, er der ikke klageadgang til Landsskatteretten efter lovens § 11.

Til støtte for frifindelsespåstanden over for sagsøgernes subsidiære påstand har Skatteministeriet gjort gældende, at klageadgang til Skatteministeriet er afskåret ved bekendtgørelser udstedt med hjemmel i skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2 og 3.

EU-retten

Skatteministeriet har herudover gjort gældende, at en manglende administrativ klageadgang til Landsskatteretten ikke er i strid med EU-retten. Det EU-retlige effektivitetsprincip indebærer ikke et krav om administrativ rekurs. Adgangen til domstolsprøvelse af sagsøgers krav mod myndighederne efter reglerne om tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld er på ingen måde et utilstrækkeligt retsmiddel.

Endvidere strider skatteforvaltningslovens regler om klage til Landsskatteretten ikke mod det EU-retlige ækvivalensprincip, da de i sagen omhandlede regler er de samme, uanset om der er tale om en afgift opkrævet i strid med EU-retten eller en afgift opkrævet i strid med national ret.

At 1. leds-virksomheder kan indbringe skatteforvaltningens afgørelser om genoptagelse af deres afgiftstilsvær for Landsskatteretten, når disse afgiftspligtige virksomheder anmoder om en genoptagelse med den begrundelse, at en afgift er opkrævet uden fornøden hjemmel, har ingen betydning for spørgsmålet om overholdelse af ækvivalensprincippet. Den forskellige behandling af 1. leds-virksomheder og 2. leds-virksomheder hænger sammen med, at der er tale om forskellige typer krav baseret på to forskellige regelsæt: 1. leds-virksomhedens krav har karakter af en anmodning om genoptagelse af afgiftstilsværet, og skattemyndighedernes stillingtagen til spørgsmålet om genoptagelse er dermed en afgørelse omfattet af skatteforvaltningslovens §§ 1 og 11. Til forskel herfra kan et krav om tilbagebetaling af afgift fremsat af en virksomhed i senere omsætningsled ikke give grundlag for genoptagelse af et afgiftstilsvær, idet virksomheden netop ikke er den afgiftspligtige. Der træffes således ikke i anledning af et sådant tilbagebetalingskrav en afgørelse i skatteforvaltningslovens forstand.

Af samme grund strider skatteforvaltningslovens regler om Landsskatterettens kompetence heller ikke mod det almindelige EU-retlige ligebehandlingsprincip.

Skatteministeriet har protesteret mod sagsøgernes anmodning om præjudiciel forelæggelse for EU-Domstolen, idet ministeriet har gjort gældende, at de foreslåede præjudicielle spørgsmål ikke angår EU-retlige fortolkningsspørgsmål, hvorom der er en sådan tvivl, at der er anledning til at forelægge spørgsmålene for EU-Domstolen.

Retsgrundlag

Skatteforvaltningsloven

Skatteforvaltningslovens dagældende § 1, § 11 og § 13 havde følgende ordlyd:

”§ 1

Told- og skatteforvaltningen udøver forvaltningen af lovgivning om skatter og lov om vurdering af landets faste ejendomme.”

”§ 11

Landsskatteretten afgør, medmindre andet er bestemt af skatteministeren efter § 14, stk. 2, klager over:

- 1) Told- og skatteforvaltningens afgørelser, bortset fra afgørelser om forskudsregistrering som nævnt i § 5, stk. 1, nr. 1.
- 2) Skatterådets afgørelser.
- 3) Skatteankenævnernes afgørelser, bortset fra afgørelser om forskudsregistrering som nævnt i § 5, stk. 1, nr. 1.
- 4) Vurderingsankenævnernes afgørelser.
- 5) Motorankenævnernes afgørelser.

Stk. 2.

Stk. 3. Landsskatteretten afgør i øvrigt klager, der efter anden lovgivning er henlagt til Landsskatteretten til afgørelse.”

”§ 13

For at Landsskatteretten kan træffe en afgørelse, skal mindst 3 retsmedlemmer deltage i afgørelsen. Heraf skal mindst én være retspræsidenten eller en retsformand, og mindst 2 skal være valgt af Folketinget eller udnævnt af skatteministeren efter § 12, stk. 3. ...

...

Stk. 3. Uanset stk. 1 kan retspræsidenten fastsætte regler om, at klager over visse nærmere angivne typer af afgørelser truffet af told- og skatteforvaltningen skal afgøres uden medvirken af retsmedlemmer som nævnt i § 12, stk. 3. Hvis særlige omstændigheder ved en påklaget afgørelse taler for, at klagen afgøres under medvirken af retsmedlemmer efter stk. 1, kan retspræsidenten bestemme en sådan behandling af klagen uanset regler fastsat efter 1. pkt.

...”.

Den gældende bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 14 bestemmer følgende:

”§ 14.

...

Stk. 2. Skatteministeren kan bestemme, at told- og skatteforvaltningens og spillemyndighedens afgørelser ikke kan påklages til anden administrativ myndighed. Skatteministeren kan fastsætte regler om retten til at klage over told- og skatteforvaltningens, spillemyndighedens og skatteankesforvaltningens afgørelser i personalesager, herunder fastsætte regler om tidsfrister for indgivelse af klage.

Stk. 3. Skatteministeren kan endvidere bestemme, at told- og skatteforvaltningens behandling af andre spørgsmål ikke kan påklages til anden administrativ myndighed.”

I pkt. 4.3.2 og 4.17 i de almindelige bemærkninger til skatteforvaltningsloven (lovforslag nr. 110 af 24. februar 2005) anføres bl.a. følgende om Landsskatterettens kompetence og lovens begrebsanvendelse:

”Det foreslås for så vidt angår Landsskatteretten, at alle klagesager som udgangspunkt afgøres i Landsskatteretten som sidste administrative klageinstans. Det betyder, at de omkring 1.400 klagesager, der i dag afgøres af ToldSkat eller Ligningsrådet, som udgangspunkt overføres til afgørelse i Landsskatteretten. Herved opnås en klarere adskillelse mellem den myndighed, der klages over, og den myndighed, der klages til.

Klager til ToldSkat udgør et meget broget spektrum, der spænder fra klager over afgørelser i traditionel forstand, f.eks. af en anmodning om en bevilling eller dispensation, til klager/indsigelser mod afgørelser/beslutninger, der ligger i det »grå« område mellem afgørelser og beslutninger om sagsbehandling, f.eks. om hvilke oplysninger, der skal tilvejebringes, for at der kan træffes en lovlig afgørelse. Disse klager spænder også fra klager over afgørelser om egentlig myndighedsudøvelse over for en borger til klager over afgørelser om driftsmæssige forhold, herunder personalespørgsmål.

Derfor foreslås, at skatteministeren bemyndiges til undtagelsesvis at henlægge afgørelsen af klager i visse sagstyper til en særlig enhed i told- og skatteforvaltningen i stedet for afgørelse i Landsskatteretten. Denne enhed kan være den samme, som udfører sekretariatsbetjening for skatte- og vurderingsankenævn. Denne bemyndigelse vil tillige kunne benyttes til at afskære klage til skatteministeren eller skatteministerens departement.

...

4.17. Terminologi

Lovforslaget har til formål at skabe en enhedsforvaltning på skatte- og afgiftsområdet. Dette formål skaber grundlag for en justering af den hidtidige terminologi i skattelovgivningen. Nedenfor er der en præcisering af nogle begreber, der anvendes i den foreslåede skatteforvaltningslov.

Begrebet skat anvendes i samme betydning som i grundlovens § 43; det vil sige om indkomstskat, told, arbejdsmarkedsbidrag, moms, punktafgifter, lønsums-afgift, boafgift, ejendomsværdiskat, kirkeskat, afgift efter pensionsbeskatningsloven og andre retlige ydelser til det offentlige.

Begrebet skattepligtig anvendes om en fysisk eller juridisk person, der har pligt til at betale skat her til landet. Begrebet anvendes også om sådanne personer, der har krav på at få refunderet skat her fra landet (godtgørelse).

...

Begrebet afgørelse anvendes om en retsakt; det vil sige en udtalelse, der går ud på at fastsætte, hvad der er eller skal være ret i et foreliggende tilfælde.”

I de specielle bemærkninger til skatteforvaltningslovens § 19 om partshøring anføres om lovens afgørelsesbegreb tillige bl.a. følgende:

”Grænsedragningen mellem forvaltningsafgørelser og faktisk forvaltningsvirksomhed (beslutninger) kan give anledning til tvivl. En forvaltningsafgørelse er traditionelt defineret som en retsakt; det vil sige en udtalelse, der går ud på at fastsætte, hvad der er eller skal være ret i et foreliggende tilfælde, jf. forvaltningslovens § 2. Herefter har eksempelvis de »efterangivelser«, som afgiftsmyndighederne udsender til tiltrædelse af afgiftspligtige, ikke karakter af forvaltningsafgørelser.”

I pkt. 3.1.1, 3.1.2 og 3.1.3.2 i de almindelige bemærkninger til det lovforslag, hvorved skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2 og 3, fik deres nuværende formulering (lovforslag nr. 143 af 31. januar 2007), anføres bl.a. følgende:

”3. Beskrivelse af lovforslagets enkelte elementer

3.1. Bestemmelser om, at told- og skatteforvaltningens afgørelser og andre spørgsmål ikke kan påklages til anden administrativ myndighed - § 1, nr. 3

3.1.1. Den nuværende ordning

Ved lov nr. 427 af 6. juni 2005 blev der oprettet en såkaldt enhedsforvaltning for told- og skatteforvaltningen (SKAT), hvilket bl.a. indebærer, at SKAT indgår i et sædvanligt administrativt hierarki inden for Skatteministeriets område. Der er således et almindeligt over- og underordningsforhold mellem Skatteministeriet (departementet) og SKAT, der bl.a. betyder, at Skatteministeriet har en almindelig tilsynsforpligtelse i forhold til SKAT.

Det forhold, at Skatteministeriet er overordnet myndighed i forhold til SKAT, indebærer endvidere, at SKATs afgørelser – medmindre andet bestemmes ved lov – kan indbringes for Skatteministeriet.

...

3.1.2. Forslagets baggrund

Ombudsmanden indledte i foråret 2006 en undersøgelse af, hvorvidt den gældende § 14, stk. 2, i skatteforvaltningsloven indeholder fornøden hjemmel til at udstede regler om, at told- og skatteforvaltningens stillingtagen til spørgsmål om sagsbehandling ikke kan påklages til Skatteministeriet.

Ombudsmanden konkluderer i en redegørelse af 11. oktober 2006, at ordlyden i § 14, stk. 2, omfatter klage over told- og skatteforvaltningens afgørelser, men

ikke klage over told- og skatteforvaltningens sagsbehandling. Efter ombudsmandens opfattelse er der ikke holdepunkter i lovteksten eller forarbejderne for at fravige det almindelige forvaltningsretlige afgørelsesbegreb.

...

3.1.3.2. Indbringelse af andre spørgsmål for Skatteministeriet

Som nævnt under afsnit 3.6.3. er en overordnet myndighed i medfør af almindelige ulovbestemte regler om administrativ rekurs som udgangspunkt forpligtet til at behandle klager over afgørelser, som er truffet af en underordnet myndighed. Den overordnede myndighed vil som rekursmyndighed bl.a. skulle efterprøve, om den underordnede myndighed ved behandlingen af den afgørelsessag, der er påklaget, har iagttaget kravene til korrekt sagsbehandling.

Redegørelsen af 11. oktober 2006 fra Folketingets Ombudsmand og Skatteministeriets bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 har imidlertid givet Skatteministeriet og Justitsministeriet anledning til at overveje et principielt forvaltningsretligt spørgsmål.

Spørgsmålet, er om der af en sædvanlig rekursordning også følger en ret til selvstændigt at klage til en overordnet myndighed over en underordnet myndigheds beslutninger og anden forvaltningsvirksomhed, selv om de pågældende beslutninger m.v. ikke har karakter af afgørelser.

...

Det er på den baggrund Skatteministeriets og Justitsministeriets opfattelse, at de almindelige ulovbestemte regler om administrativ rekurs indebærer, at det kun er SKATs afgørelser, der – i det omfang rekursen ikke er afskåret – kan påklages til Skatteministeriet.

...

For at udelukke enhver tvivl om retsstillingen på det foreliggende område foreslås det imidlertid, at der tilvejebringes udtrykkelig lovhjemmel til at afskære, at andre spørgsmål end afgørelser og sagsbehandlingsspørgsmål, som knytter sig til afgørelser, i kraft af reglerne om administrativ rekurs kan indbringes for Skatteministeriet. Der henvises i den forbindelse til den foreslåede bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 14, stk. 3, jf. lovforslagets § 1, nr. 3.

Den foreslåede bestemmelse vil gælde for alle dele af SKATs virksomhed, herunder SKATs opgaver som restanceinddrivelsesmyndighed efter lov om opkrævning og inddrivelse af visse fordringer.”

Bekendtgørelse nr. 804 af 20. juni 2018 om varetagelsen af told- og skatteforvaltningens opgaver bestemmer bl.a. følgende:

”I medfør af § 14, stk. 3, og § 64 i skatteforvaltningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 678 af 31. maj 2018, fastsættes:

§ 1. ...

Stk. 2. Skatteforvaltningens behandling af spørgsmål, som ikke er afgørelser, kan ikke påklages til Skatteministeriets departement.”

Af det ovenfor omtalte cirkulære nr. 80 af 15. juli 2002 fra Told- og Skattestyrelsen om tilbagebetaling af smøreolieafgiften m.v. fremgik bl.a. følgende:

”3.1 Tilbagebetalingsberettiget

Berettiget til tilbagebetaling i første led er virksomheder, som på baggrund af ophævelsen af loven, må anses for tilbagebetalingsberettigede. Det drejer sig om virksomheder, som har indbetalt afgiften og som ikke har overvæltet afgiften til følgende led.

Spørgsmålet om andre berettigede afgøres efter almindelige erstatningsretlige grundsætninger.

...

8. Kompetence og klagefrister

...

Såfremt en virksomhed ønsker at klage over de regionale told- og skattemyndigheders afgørelse gælder de almindelige klagebestemmelser.

Landsskatteretten behandler klager over de afgørelser, der er nævnt i mineralolieafgiftslovens § 27 a. Andre afgørelser fx vedrørende overvæltning og forældelse påklages til Told- og Skattestyrelsen.

Klagefristen til Landsskatteretten og til Told- og Skattestyrelsen er 3 måneder, jf. sagsudlægningsbekendtgørelsens § 20. I øvrigt finder reglerne i skattestyrelseslovens kap. 3 og 3 A anvendelse.”

Af SKATs retningslinjer for tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med EU-retten – styresignal, SKM2015.733.SKAT – fremgår nu bl.a. følgende:

”3. SKATs opfattelse

SKM2014.44.VLR indebærer, at SKAT vil behandle anmodninger om tilbagebetaling af indirekte skatter, der rejses af andre end det direkte afgiftssubjekt, uanset at disse efterfølgende omsætningsled ikke har indbetalt beløb til SKAT.

...

3.1.1 Krav rejst af de afgiftspligtige

3.1.1.1 Adgang til genoptagelse

Der kan anmodes om genoptagelse af afgiftstilsvaret, hvis hidtidig dansk praksis samlet set har været til ugunst for virksomheden.

...

3.1.1.8 Anmodning om genoptagelse - dokumentation, forrentning

...

SKATs afgørelser om genoptagelse af afgiftstilsvaret kan påklages til Skatteankestyrelsen, jf. herom skatteforvaltningslovens kapitel 13a.

3.1.2 Civilretlige krav rejst af efterfølgende omsætningsled (aftagere)
De afgiftspligtiges aftagere har mulighed for at anmode om tilbagebetaling fra SKAT af den økonomiske byrde, som afgiftsbetalingerne har resulteret i, jf. EU-Domstolens dom af 20. oktober 2011 i sag C-94/10, Danfoss og Sauer-Danfoss og SKM2014.44VLR, som er omtalt ovenfor.

...

3.1.2.3 Anmodning om tilbagebetaling - dokumentation

...

SKATs stillingtagen til aftagernes civilretlige krav på tilbagebetaling vil ikke kunne påklages administrativt. Såfremt aftageren ønsker at fastholde kravet, må vedkommende anlægge sag herom ved domstolene.”

Landsrettens begrundelse og resultat

Landsskatterettens kompetence efter skatteforvaltningsloven

Det fremgår af forarbejderne til skatteforvaltningsloven, at lovens afgørelsesbegreb svarer til forvaltningslovens afgørelsesbegreb, hvilket da også er lagt til grund i skattemyndighedernes faste administrative praksis. Afgørelsesbegrebet er således det samme i hele loven, herunder i forhold til bestemmelserne i lovens § 1, § 11, § 13 og § 14.

Landsskatteretten vil derfor kun kunne realitetsbehandle de påklagede beslutninger, såfremt disse udgør afgørelser i skatteforvaltningslovens og forvaltningslovens forstand.

Vurderingen af, om de påklagede beslutninger har karakter af afgørelser, skal alene foretages på baggrund af dansk ret. Landsretten bemærker herved, at det følger af EU-Domstolens faste praksis, at det i mangel af særlige EU-retlige bestemmelser på området for anmodninger om tilbagebetaling af afgifter tilkommer hver enkelt medlemsstat at fastsætte betingelserne for foretagelse heraf under overholdelse af ækvivalens- og effektivitetsprincippet, jf. bl.a. Danfoss-dommens præmis 24-25 og sag C-191/12, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft., ECLI:EU:C:2013:315, præmis 26. I den forbindelse foreskriver EU-retten ikke en bestemt retlig kvalifikation af de krav, der gøres gældende, jf. ud over Danfoss-dommens præmis 32 også sag C-565/11, Irimie ECLI:EU:C:2013:250, præmis 19, og sag C-628/15, The Trustees of the BT Pension Scheme, ECLI:EU:C:2017:687, præmis 57. Endvidere tager Danfoss-dommen ikke stilling til, om andre end det direkte afgiftssubjekt nødvendigvis skal sidestilles med dette i henseende til adgangen til at udnytte skatteforvaltningslovens administrative klagesystem.

I den foreliggende sag er tvisten ikke udsprunget af en afgørelse, som skattemyndighederne har truffet over for sagsøgerne, ligesom de sagsøgende selskaber hverken har krævet en ændring af selskabernes afgiftstilsvar eller en godtgørelse af afgift, som skattemyndighederne tidligere har opkrævet selskaberne. Endvidere er sagsøgernes krav ikke rejst i medfør af en skatte- eller afgiftsretlig lovbestemmelse, ligesom SKATs beslutninger i sagen over for sagsøgerne ikke baserer sig på et offentligretligt retsgrundlag. I stedet støttes kravet på, at sagsøgerne har lidt et tab ved, at de har købt en vare, som på grund af en EU-stridig afgift var dyrere, end den ellers ville have været. Sagsøgernes krav må på den baggrund klassificeres som formueretlige tilbagebetalingskrav efter principperne om *condictio indebiti*. Det ændrer ikke herved, at sagsøgernes tab er en indirekte følge af, at skattemyndighederne uretmæssigt opkrævede afgift af andre end sagsøgerne.

Landsretten finder på den baggrund, at de påklagede beslutninger ikke har karakter af afgørelser, der er undergivet rekurs til Landsskatteretten efter skatteforvaltningslovens regler.

Departementets kompetence

Efter sagsøgernes subsidiære påstand skal Skatteministeriet tilpligtes at anerkende, at SKATs afgørelser ”hjemvises til realitetsbehandling ved Skatteministeriet.” Det er imidlertid ikke oplyst, at sådanne klager allerede skulle være indgivet, og der kan allerede af den grund ikke gives sagsøgerne medhold i, at sagerne ”hjemvises” til behandling ved Skatteministeriet.

Det anførte indebærer også, at spørgsmålet om Skatteministeriets kompetence til at behandle eventuelle fremtidige klager over de omhandlede beslutninger må bedømmes på grundlag af den nugældende retstilstand.

Som anført ovenfor har beslutningerne ikke karakter af afgørelser i skatteforvaltningslovens forstand. Beslutningerne er derfor omfattet af skatteforvaltningslovens § 14, stk. 3, der giver skatteministeren hjemmel til at afskære, at andre spørgsmål end afgørelser og sagsbehandlingsspørgsmål, som knytter sig til afgørelser, kan indbringes for Skatteministeriets departement. Denne adgang er udnyttet ved § 1, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 804 af 20. juni 2018.

Det følger heraf, at SKATs beslutninger om at afvise sagsøgernes krav heller ikke kan påklages til Skatteministeriets departement.

EU-retten

Landsretten finder, at skatteforvaltningslovens regler som fortolket ovenfor ikke strider mod de EU-retlige principper om ligebehandling, ækvivalens og effektivitet. Landsretten finder også, at spørgsmålet herom kan afgøres med en sådan sikkerhed, at der ikke er grundlag for præjudiciel forelæggelse af spørgsmål for EU-Domstolen som foreslået af sagsøgerne. Sagsøgernes anmodning om præjudiciel forelæggelse tages derfor ikke til følge.

For så vidt angår ækvivalensprincippet bemærkes, at landsretten ovenfor har fundet, at skatteforvaltningslovens klagesystem ikke finder anvendelse på borgere og virksomheder, der rejser krav over for skattemyndighederne, fordi de har lidt et tab ved at købe en vare eller tjenesteydelse til en højere pris som følge af, at sælgeren eller et tidligere omsætningsled var blevet pålagt en ulovlig afgift. Denne begrænsning af skatteforvaltningslovens regler om rekurs er ikke begrænset til tilfælde, hvor den manglende hjemmel for den opkrævede afgift skyldes EU-retten, men gælder ligefuldt i sager, hvor hjemmelsmanglen alene skyldes dansk ret. Selv hvis det forudsættes, at der vil være tale om en mindre gunstig behandling, hvis en virksomhed ikke kan anvende det administrative klagesystem og i stedet må rejse sit krav ved domstolene, strider de omtvistede dele af skatteforvaltningslovens regler om administrativ rekurs derfor ikke mod ækvivalensprincippet, hvorefter krav, der støttes på EU-retten, ikke må behandles mindre fordelagtigt end tilsvarende krav, der støttes på national ret, jf. bl.a. sag C-637/17, Cogeco Communications Inc., ECLI:EU:C:2019:263, præmis 54, og sag C-562/17, Nestrade SA, ECLI:EU:C:2019:115, præmis 37-39.

Af de af Skatteministeriet anførte grunde er der desuden intet grundlag for en antagelse om, at EU-rettens almindelige ligebehandlingsprincip skulle kræve, at andre end det direkte afgiftssubjekt ligestilles med det direkte afgiftssubjekt i henseende til adgangen til at gøre brug af skatteforvaltningslovens klagesystem.

Endelig finder landsretten det utvivlsomt, at det EU-retlige effektivitetsprincip ikke kræver, at medlemsstaterne indfører administrative klagesystemer til supplement af adgangen til domstolsprøvelse. Det er heller ikke i strid med effektivitetsprincippet, at Landsskatte-

retten i de foreliggende sager kan behandle enkelte afgrænsede problemstillinger i forhold til de omhandlede beslutninger, men at beslutningernes hovedindhold alene kan prøves ved domstolene. Ligeledes er der intet grundlag for en antagelse om, at lovgivningsmagten eller Skatteministeriet efter afsigelsen af Danfoss-dommen i strid med EU-retten har begrænset adgangen til at gennemføre krav som 2. ledsvirksomhed.

Landsretten frifinder på den baggrund Skatteministeriet for de under denne delforhandling nedlagte principale og subsidiære påstande.

Spørgsmålet om sagsomkostninger afgøres i forbindelse med landsrettens behandling af sagsøgernes mere subsidiære påstand.

T h i k e n d e s f o r r e t:

Skatteministeriet frifindes for sagsøgernes påstande om, at Skatteministeriet tilpligtes at anerkende, at sagsøgernes klager over SKATs afgørelser truffet i perioden 6. til 18. juni 2012 hjemvises til realitetsbehandling ved Landsskatteretten eller Skatteministeriets departement.

(Sign.)

— — —

Udskriftens rigtighed bekræftes. Østre Landsret, den