



HØJESTERETS DOM

afsagt fredag den 12. november 2021

Sag BS-55722/2019-HJR
(1. afdeling)

Auto-Centralen Aalborg A/S,
Jan Nygaard A/S,
I/S Amager Ressourcecenter,
Danish Crown AMBA,
Kjærsgaard Auto A/S,
I/S Av Miljø,
Tulip Food Company A/S,
Louis Lund A/S,
Lyngfeldt A/S og
Sønderborg Forsyning Holding A/S (Nordborg Forsyning)
(advokat Eduardo Vistisen for alle)

mod

Skatteministeriet
(advokat Bodil Søes Petersen)

I tidligere instans er afsagt dom af Østre Landsrets 14. afdeling den 4. juli 2019 (B-55-18).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Poul Dahl Jensen, Henrik Waaben, Lars Hjortnæs, Jens Kruse Mikkelsen og Anne Louise Bormann.

Sagen er behandlet skriftligt, jf. retsplejelovens § 387.

Påstande

Appellanterne, Auto-Centralen Aalborg A/S, Jan Nygaard A/S, I/S Amager Ressourcecenter, Danish Crown AMBA, Kjærsgaard Auto A/S, I/S Av Miljø, Tulip

Food Company A/S, Louis Lund A/S, Lyngfeldt A/S og Sønderborg Forsyning Holding A/S (Nordborg Forsyning), har nedlagt påstand om, at indstævnte, Skatteministeriet, skal anerkende, at appellanternes klager over SKATs afgørelser i perioden 6. til 18. juni 2012 hjemvises til realitetsbehandling ved Landsskatteretten, subsidiært at klagerne realitetsbehandles af Skatteministeriet.

Skatteministeriet har over for appellanternes principale påstand påstået stadfæstelse og har over for appellanternes subsidiære påstand påstået frifindelse.

Appellanterne har gentaget deres anmodning om, at der forelægges præjudicielle spørgsmål for EU-Domstolen.

Skatteministeriet har udtalt sig imod dette.

Supplerende sagsfremstilling

Appellanterne har for Højesteret fremlagt afgørelse af 30. september 2002 fra Told- og Skatteregion Vejle samt afgørelser af 9. og 22. oktober 2002 fra Told- og Skatteregion Thisted vedrørende krav om tilbagebetaling af smøreolieafgift. De tre afgørelser vedrører virksomheder, som ikke havde været registreret efter mineralolieafgiftsloven, og som på den baggrund fik afslag på deres krav om tilbagebetaling af afgift. Afgørelserne indeholder klagevejledning til Told- og Skattestyrelsen.

Supplerende retsgrundlag

Overskriften og indledningen til pkt. 4.3.2 i de almindelige bemærkninger til skatteforvaltningsloven fra 2005, der er gengivet i landsrettens dom, lyder (Folketingstidende 2004-05, 2. samling, tillæg A, lovforslag nr. L 110, s. 4244-4245):

"4.3.2. Forslag til ændringer: Med etableringen af en enhedsforvaltning reduceres den hierarkiske opbygning af den statslige skatteforvaltning til to niveauer; nærmere bestemt til told- og skatteforvaltningen (enhedsforvaltningen) og skatteministeren/skatteministerens departement. Hermed begrænses tilsvarende den ulovregulerede mulighed for administrativt at klage over en underordnet forvaltningsmyndigheds afgørelser til en overordnet forvaltningsmyndighed."

I de almindelige bemærkninger til lovforslaget om ændring af bl.a. skatteforvaltningsloven i 2007, hvor skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2 og 3, fik deres

nuværende ordlyd, og hvoraf andre dele er gengivet i landsrettens dom, hedder det bl.a. (Folketingstidende 2006-07, tillæg A, lovforslag nr. L 143, s. 4700):

"1. Lovforslagets hovedindhold

Lovforslaget går ud på

- at fastslå, at Skatteministeriet er rekursmyndighed for andre spørgsmål vedrørende told- og skatteforvaltningen end afgørelser og sagsbehandlingsspørgsmål, som knytter sig til afgørelser, samt at indføre hjemmel til, at skatteministeren ved bekendtgørelse kan afskære denne klageadgang,
- ..."

Anbringender

Appellanterne har anført navnlig, at de er blevet forskelsbehandlet i forhold til andre 2.-ledsvirksomheder, der har anmodet om tilbagebetaling af ulovligt opkrævet smøreolieafgift. Det må således lægges til grund, at andre 2.-ledsvirksomheder, der har klaget over afslag på tilbagebetaling af smøreolieafgift, har fået deres krav behandlet i en administrativ klageinstans. Appellanterne er de første klagere, der er blevet nægtet adgang til administrativ rekurs.

Før skatteforvaltningslovens indførelse i 2005 kunne told- og skatteregionernes stillingtagen til tilbagesøgningskrav påklages til Told- og Skattestyrelsen, jf. cirkulære nr. 80 af 15. juli 2002. Klageadgangen omfattede også tilbagesøgningskrav fra 2.-ledsvirksomheder, jf. bl.a. de fremlagte afgørelser af 30. september 2002, 9. oktober 2002 og 22. oktober 2002 fra told- og skatteregioner, der indeholder klagevejledning til Told- og Skattestyrelsen. Ved indførelsen af skatteforvaltningsloven blev denne klageadgang overført til Landsskatteretten. Det fremgår således af forarbejderne til skatteforvaltningsloven, at alle klagesager, der tidligere blev afgjort af Told- og Skattestyrelsen, som udgangspunkt skulle overføres til afgørelse i Landsskatteretten. De klagesager, der blev overført fra Told- og Skattestyrelsen til Landsskatteretten, omfattede ifølge forarbejderne både klager over afgørelser i traditionel forstand og klager/indsigelser mod afgørelser/beslutninger, der ligger i det "grå" område mellem afgørelser og beslutninger om sagsbehandling. Omfattet var også klagesager, der ikke vedrører egentlig myndighedsudøvelse over for en borger, men driftsmæssige forhold, herunder personalespørgsmål. Det var således ikke hensigten, at kun forvaltningsretlige afgørelser skulle kunne påklages til Landsskatteretten. Lovgiver ønskede at opretholde den hidtidige brede klageadgang, således at alle klagesager, der tidligere blev behandlet af Told- og Skattestyrelsen, fortsat kunne påklages administrativt.

Det må lægges til grund, at sager vedrørende tilbagesøgningskrav fra 2.-ledsvirksomheder var en delmængde af de sager, der tidligere kunne påklages administrativt til Told- og Skattestyrelsen. Der er derfor efter skatteforvaltningsloven klageadgang til Landsskatteretten for så vidt angår disse sager. Herefter er det ikke nødvendigt at vurdere, om SKATs afvisning af appellanternes krav har karakter af forvaltningsretlige afgørelser.

Hvis Skatteministeriet har ret i, at appellanternes krav ikke er omfattet af skatteforvaltningsloven og det administrative klagesystem, der følger heraf, kan der ikke samtidig være hjemmel i skatteforvaltningsloven til at afskære appellanterne fra rekurs til Skatteministeriet. Bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 14, stk. 3, giver således ikke hjemmel til at afskære rekurs uden for lovens anvendelsesområde. Det vil dermed i givet fald være Skatteministeriet, der skal behandle appellanternes klager.

EU-retten, herunder det EU-retlige effektivitetsprincip, ækvivalensprincip og ligebehandlingsprincip, indebærer, at appellanterne skal have adgang til administrativ rekurs vedrørende tilbagebetalingskravene. Det er bl.a. i strid med ligebehandlingsprincippet, at appellanterne ikke behandles på samme måde som de 2.-ledsvirksomheder, der efter administrativ praksis før indførelsen af skatteforvaltningsloven kunne klage fra de regionale skattemyndigheder til Told- og Skattestyrelsen.

Skatteministeriet har anført navnlig, at Landsskatterettens kompetence efter skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, alene omfatter klager over told- og skatteforvaltningens afgørelser. De krav, som appellanterne har fremsat over for SKAT, er ikke skatte- eller afgiftskrav, men civilretlige tilbagebetalingskrav, der er opgjort på baggrund af den afgift, som de afgiftspligtige olieselskaber efter det oplyste har indregnet i deres pris for olien. SKATs stillingtagen til disse civilretlige tilbagebetalingskrav er ikke forvaltningsretlige afgørelser og kan allerede derfor ikke påklages til Landsskatteretten.

Det er uden betydning for sagen, om der før skatteforvaltningslovens indførelse i 2005 retligt bestod en klageadgang fra told- og skatteregionerne til Told- og Skattestyrelsen for så vidt angår regionernes stillingtagen til civilretlige krav, herunder tilbagebetalingskrav fra 2.-ledsvirksomheder. Hvis der bestod en så-

dan klageadgang, så fulgte denne af den almindelige ulovbestemte rekursadgang mellem en underordnet og en overordnet myndighed. Det har været forbundet med tvivl, om der af den sædvanlige rekursordning fulgte en ret til selvstændigt at klage til en overordnet myndighed over en underordnet myndigheds beslutninger om anden forvaltningsvirksomhed, selv om de pågældende beslutninger mv. ikke har karakter af afgørelser. For at udelukke enhver tvivl indsatte man i 2007 udtrykkelig lovhjemmel i skatteforvaltningslovens § 14, stk. 3, til at afskære, at andre spørgsmål end afgørelser og sagsbehandlingsspørgsmål kan indbringes for Skatteministeriet. Denne lovhjemmel er efterfølgende udnyttet ved bekendtgørelser.

Selv hvis SKATs afvisning af appellanternes tilbagebetalingskrav måtte have karakter af forvaltningsretlige afgørelser, er der ikke tale om afgørelser omfattet af skatteforvaltningsloven. Det skyldes, at SKATs stillingtagen til de fremsatte krav ikke er sket som led i SKATs forvaltning af den lovgivning, som SKAT forvalter i medfør af skatteforvaltningslovens § 1.

Appellanterne har ikke klaget til Skatteministeriet over SKATs stillingtagen til de rejste krav. Allerede af den grund kan appellanterne ikke få medhold i deres subsidiære påstand om, at ministeriet skal realitetsbehandle deres klager. Der består endvidere ikke en klageadgang til ministeriet, jf. skatteforvaltningslovens § 14, stk. 3, jf. § 1, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 804 af 20. juni 2018, hvorefter skatteforvaltningens behandling af spørgsmål, som ikke er afgørelser, ikke kan påklages til ministeriets departement. Heller ikke da appellanterne påklagede SKATs afvisning af kravene til Landsskatteretten i 2012, bestod der en klageadgang til ministeriet, jf. § 1, stk. 3, i den dagældende bekendtgørelse nr. 965 af 12. august 2010.

Det er ikke i strid med EU-retten, herunder det EU-retlige effektivitetsprincip, ækvivalensprincip eller ligebehandlingsprincip, at der ikke er adgang til administrativ rekurs til Landsskatteretten eller Skatteministeriet. Efter EU-Domstolens faste praksis tilkommer det i mangel af EU-retlige bestemmelser hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som EU-retten medfører for borgerne. Adgangen til domstolsprøvelse af appellanternes krav mod myndighederne efter de regler, der gælder for tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld, er ikke et utilstrækkeligt retsmiddel til beskyttelse af retten til tilbagesøgning. EU-retten stiller ikke krav om administrativ rekurs og

stiller heller ikke krav om, at 1.-ledsvirksomheder og 2.-ledsvirksomheder skal behandles ens.

Højesterets begrundelse og resultat

Sagens baggrund og problemstilling

Appellanterne har købt smøreolieprodukter mv., der i strid med EU-retten var belagt med en afgift til den danske stat. Selskaberne er ikke selv blevet pålagt at betale afgiften, men har købt olieprodukterne af virksomheder, der som 1. led var blevet opkrævet afgiften, og som havde overvæltet afgiften på aftagerne som 2. led. Afgiften blev ophævet i juni 2002.

I december 2011 rejste appellanterne krav mod SKAT om tilbagebetaling af afgiften, hvilket SKAT i juni 2012 afviste under henvisning til, at kravene var forældede. Appellanterne klagede til Landsskatteretten over SKATs beslutninger. Ved afgørelser af 15. juni 2017 over for hver af appellanterne afviste Landsskatteretten klagerne med den begrundelse, at SKATs afvisning af kravene ikke var omfattet af klageadgangen til Landsskatteretten, jf. skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, jf. § 1.

For Højesteret angår sagen i første række en prøvelse af Landsskatterettens afvisningsafgørelser. Hvis Landsskatteretten med rette har afvist klagerne, er spørgsmålet, om appellanterne har krav på, at Skatteministeriet realitetsbehandler klagerne over SKATs beslutninger fra 2012.

Landsskatterettens kompetence

Højesteret er af de grunde, landsretten har anført, enig med landsretten i, at Landsskatteretten kun vil kunne realitetsbehandle de påklagede beslutninger, hvis disse udgør afgørelser i skatteforvaltningslovens forstand.

Af de grunde, landsretten har anført, tiltræder Højesteret, at de påklagede beslutninger, som SKAT traf i juni 2012 over for appellanterne, ikke har karakter af afgørelser, der kan påklages til Landsskatteretten efter skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1.

Skatteministeriets kompetence

Som anført af landsretten er SKATs beslutninger fra juni 2012 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 Skatteministeriet. Denne hjemmel var i 2012 udnyttet ved § 1, stk. 3, i den dagældende bekendtgørelse nr. 965 af 12. august 2010 og er senest udnyttet ved bekendtgørelse nr. 804 af 20. juni 2018, der i § 1, stk. 2, bestemmer, at skatteforvaltningens behandling af spørgsmål, som ikke er afgørelser, ikke kan påklages til Skatteministeriets departement.

På denne baggrund er Højesteret enig med landsretten i, at beslutningerne heller ikke kan påklages til Skatteministeriet.

EU-retten

Af de grunde, landsretten har anført, tiltræder Højesteret, at det ikke er i strid med de EU-retlige principper om ligebehandling, ækvivalens og effektivitet, at appellanterne ikke har mulighed for at klage over SKATs beslutninger til Landsskatteretten eller Skatteministeriet, men er henvist til at få beslutningerne prøvet ved domstolene.

Højesteret bemærker i den forbindelse, at appellanterne heller ikke efter EU-retten har krav på ligebehandling med de 2. ledsvirksomheder, som før ikrafttrædelsen af skatteforvaltningsloven i 2005 måtte have haft en administrativ klagemulighed.

Højesteret finder som landsretten ikke grundlag for præjudiciel forelæggelse af spørgsmål for EU-Domstolen.

Samlet konklusion og sagsomkostninger

Højesteret stadfæster landsrettens dom om frifindelse for appellanternes påstand om hjemvisning til realitetsbehandling ved Landsskatteretten.

Højesteret frifinder Skatteministeriet for appellanternes påstand om, at ministeriet skal realitetsbehandle klagerne over SKATs afgørelser.

I sagsomkostninger for Højesteret skal appellanterne solidarisk betale 100.000 kr. til Skatteministeriet til dækning af advokatudgift. Ved fastsættelsen af sagsomkostningerne har Højesteret lagt vægt på bl.a., at der har været tale om en delafgørelse.

Det bemærkes, at landsrettens afgørelse, som ikke afsluttede sagens behandling ved landsretten, burde være truffet ved kendelse og ikke ved dom.

THI KENDES FOR RET:

Landsrettens dom om frifindelse for appellanternes påstand om hjemvisning til realitetsbehandling ved Landsskatteretten stadfæstes.

Skatteministeriet frifindes for appellanternes påstand om, at klagerne realitetsbehandles af Skatteministeriet.

I sagsomkostninger for Højesteret skal Auto-Centralen Aalborg A/S, Jan Nygaard A/S, I/S Amager Ressourcecenter, Danish Crown AMBA, Kjærsgaard Auto A/S, I/S Av Miljø, Tulip Food Company A/S, Louis Lund A/S, Lyngfeldt A/S og Sønderborg Forsyning Holding A/S (Nordborg Forsyning) solidarisk betale i alt 100.000 kr. til Skatteministeriet.

Det idømte sagsomkostningsbeløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse.

Sagsomkostningsbeløbet forrentes efter rentelovens § 8 a.