

SKAT
juraskat@skat.dk
Østbanegade 123
2100 København Ø



Skats retningslinjer for tilbagebetaling - Høringssvar

Forsikring & Pension (herefter F&P) har modtaget SKATs udkast til styresignal "Retningslinjer for tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med EU-retten" (herefter "Retningslinjer..."). F&P har valgt at kommentere udkastet i sammenhæng med afsnittet "Virkningstidspunkt, frist for genoptagelse, reaktionsfrist og ophævelse" i udkastet til styresignal om "Genoptagelse – Forvaltning af investeringsforeninger – Ydelser til pensionskasser – EU-Domstolens dom i sag C-464/12, ATP PensionService" (herefter "Genoptagelse...").

F&P anerkender, at retningslinjerne vedrørende tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med EU-retten skal iagttage en række modstridende hensyn og retsregler, og at disse ikke er endeligt afvejet og vedtaget i Folketinget, jf. skatteministerens svar af 13. januar 2015 til spørgsmål nr. 297 af 18. december 2014.

F&P anser det på den baggrund som væsentligt, at et styresignal, der skal foretage denne afvejning, indtil en parlamentarisk kontrol kan gennemføres, søger at gennemføre *formålet* bag EU-Domstolens dom i Danfoss/Sauer-Danfoss (C-94/10). EU-Domstolen slår således fast, at staten skal tilsikre, enten direkte eller via mellemliggende omsætningsled, tilbagebetaling til den, der har været endeligt belastet af en afgift, som er opkrævet i strid med EU-retten. Domstolen lægger i præmis 38 og 39 vægt på, at den endeligt afgiftsbelastede opnår en tilbagebetaling, der ikke er praktisk umulig eller uforholdsmæssig vanskelig. Herunder må blandt andet forstås, at perioden, der omfattes af tilbagebetalingen ikke begrænses. Særligt ikke hvis en sådan begrænsning fra statens side, måtte skyldes en opfattelse af manglende retsregler.

Det er F&P's opfattelse, at Vestre Landsret (SKM2014.44.VLR) på basis af og med henvisning til EU-Domstolens dom i Danfoss/Sauer-Danfoss-sagen, har etableret retsgrundlaget for en udvidet fortolkning af Skatteforvaltningslovens § 34 a, så bestemmelsen må anses for at omfatte krav fra aftagere, der anses for endeligt belastet af en ulovligt opkrævet afgift. Derved kan der, i overensstemmelse med Vestre Landsrets dom, opnås processuel og materiel sidestilling mellem leverandører og aftagere, der stiller krav om tilbagebetaling.

Processuel og resultatmæssig lighed uanset tilbagebetalingskanal

29.06.2015

Forsikring & Pension
Philip Heymans Allé 1
2900 Hellerup
Tlf. 41 91 91 91
Fax 41 91 91 92
fp@forsikringogpension.dk

www.forsikringogpension.dk
Torsten Schiøler
Chefkonsulent, cand.polit.
Dir. 41 91 90 94

tsc@forsikringogpension.dk
Vores ref. TSC/tsc
Sagsnr. GES-2014-00171
DokID 356912

Brancheorganisation
for forsikringsselskaber
og pensionskasser

F&P bemærker derfor indledningsvist, at der generelt, og i overensstemmelse med Vestre Landsrets dom (SKM2014.44.VLR), bør gennemføres processuel og resultatmæssig lighed mellem tilbagebetalinger, der sker direkte til den endeligt afgiftsbelastede, og tilbagebetalinger, der sker til den endeligt afgiftsbelastede via mellemliggende afgiftsopkrævere.

Forsikring & Pension
Vores ref. TSC/tsc
Sagsnr. GES-2014-00171
DokID 356912

Den endeligt afgiftsbelastede kan i denne sammenhæng være:

- En **afgiftsopkræver** og -indbetaler (afgiftspligtig person), der, helt eller delvist, ikke har kunnet overvælte afgiften eller har lidt et omsætningstab som følge af afgiften – typisk en leverandør af ydelser, som momsmæssigt er omkvalificeret
- En **aftager** (såvel afgiftspligtige som ikke-afgiftspligtige personer), som afgiften er opkrævet over for, og som dermed er belastet af den fulde afgift. Den fulde afgiftsbelastning af aftager er uafhængig af, om opkræveren af den pågældende afgift i øvrigt kan anses for at have lidt et tab eller kan anses for at have opnået dækning for sin egen afgiftsbelastning
- En **aftager af ydelser fra udenlandske leverandører** (afgiftspligtig person), der indbetaler selvberegnet moms af indkøbet efter reglerne om omvendt betalingspligt, jf. momslovens § 46, stk. 3, og dermed er belastet af den fulde afgift.

Det foreliggende udkast medfører betydelige og stærkt uhensigtsmæssige forskelle i såvel proces som resultat ved håndteringen af tilbagebetalinger til de tre typer af endeligt afgiftsbelastede – forskelle, som efter F&P's opfattelse ikke er i overensstemmelse med EU-retten, som denne er kommet til udtryk i EU-Domstolens dom i C-94/10 m.fl.

Udkastet medfører eksempelvis, at en virksomhed, der har aftaget samme type ydelser fra henholdsvis danske og udenlandske leverandører, ikke vil opnå samme retsstilling for begge typer krav. Køberen vil endog opnå en dårligere retsstilling ved krav affødt af ydelser købt hos danske leverandører, end ved krav affødt af ydelser købt hos udenlandske leverandører.

De ydelser, der er indkøbt fra udenlandske leverandører, vil have medført, at aftageren har afregnet dansk moms efter reglerne om omvendt betalingspligt, og aftageren vil på denne baggrund være den afregnende afgiftspligtige person. Aftagerens krav om tilbagebetaling vil derfor utvivlsomt være omfattet af Skatteforvaltningslovens § 34 a og dermed 10-årig forældelse. Udkastet til styresignal lægger til gengæld op til, at de *samme* ydelser skal underlægges en 3-årig forældelse, når leverandøren er dansk.

Denne sondring i aftagers ret til tilbagebetaling, alene på baggrund af leverandørens hjemsted, kan der ikke findes holdepunkter for; hverken i ovennævnte Vestre Landsrets dom eller EU-retten. Tværtimod er en sådan praksis ikke i overensstemmelse med EU-rettens krav om en effektiv tilbagebetaling af uberettigede afgifter til den endeligt afgiftsbelastede.

F&P kommenterer i det følgende de enkelte afsnit i "Retningslinjer" med udgangspunkt i de roller, som F&P's medlemsvirksomheder oftest optræder i, dvs. som aftagere af ydelser fra henholdsvis danske og udenlandske leverandører. Under gennemgangen kommenteres de afsnit i "Genoptagelse ...", der indholdsmæssigt berører samme temaer. F&P kommenterer således kun i begrænset omfang på udkastets afsnit vedrørende leverandørernes rettigheder og forpligtelser.

Forsikring & Pension
Vores ref. TSC/tsc
Sagsnr. GES-2014-00171
DokID 356912

Afsnit 2 Baggrund og problemstilling; 3 SKATs opfattelse

SKAT anfører i dette afsnit, at der ikke tidligere er udsendt styresignal i anledning af C-94/10 henholdsvis SKM2014.44.VLR, da "eventuelle krav på tilbagebetaling fra efterfølgende omsætningsled på dette tidspunkt ville være forældede". F&P vil i den sammenhæng understrege sit tidligere fremførte synspunkt; at der generelt og uden ugrundet ophold bør udstedes styresignaler vedrørende principielle spørgsmål, der afklares eller opstår på baggrund af såvel EU-domme som efterfølgende dansk anvendelse af præjudicielle afgørelser.

F&P anser det på den baggrund for en alvorlig mangel ved udkastet til retningslinjer for tilbagebetalinger af afgifter opkrævet i strid med EU-retten, at der ikke i udkastet er indarbejdet en stillingtagen til de generelt anvendelige konsekvenser af EU-Domstolens dom i sag C-398/09, Lady & Kid A/S. Dommen blev afsagt 6. september 2011 og omhandler en dansk afgift, der eksisterede mellem 1987 og 1992. På trods af en mulig forældelse af krav i anledning af den i dommen konkret behandlede afgift, er kernen i dommen meget principiel og med væsentlig potentiel betydning for en række tilbagebetalingssituationer og særligt for genoptagelsesstyresignalet vedrørende ATP PensionService-sagen.

Det fremgår således af C-398/09, præmis 26, at "EU-retten er til hinder for, at en medlemsstat nægter at tilbagebetale en uretmæssig afgift med den begrundelse, at de ... med urette erlagte beløb er blevet udlignet gennem en besparelse som følge af den samtidige ophævelse af andre afgifter, eftersom en sådan udligning, fra et EU-retligt synspunkt, ikke kan betragtes som en ugrundet berigelse i relation til *denne* afgift". Præmis 20 i samme dom udtaler tilsvarende, at "Et ... afslag på tilbagebetaling af en afgift ... udgør ... en begrænsning af en subjektiv ret, der følger af Unionens retsorden, som skal fortolkes restriktivt. Direkte overvæltning på køberen af den med urette erlagte afgift udgør den *eneste* undtagelse fra retten til tilbagebetaling af afgifter opkrævet i strid med EU-retten" (vores kursiveringer).

Den danske sag, der lå til grund for sag C-309/09, er efter det oplyste afsluttet ved forlig. På den baggrund må dansk praksis omkring modregning af visse besparelser anses for ændret senest med virkning fra forligstidspunktet. Det er F&P's opfattelse, at denne ændrede praksis bør beskrives i det foreliggende styresignal om retningslinjer for tilbagebetalinger af uretmæssigt opkrævede afgifter.

Det er endvidere F&P's opfattelse, at C-398/09 udelukker medlemsstaternes mulighed for at modregne sparede afgifter fra andre afgiftsområder i krav om tilbagebetaling af en konkret afgift, og dermed udelukker muligheden for at opkræve/modregne lønsumsafgift i krav om tilbagebetaling af moms. Tilsvarende udelukker dommen, at krav om tilbagebetaling af moms nedbringes med tidligere modtagne refusioner af afgifter fra andre afgiftsområder; elafgift, vandafgift m.v.

Afsnit 3.1 Tilbagebetaling

SKAT anfører i dette afsnit, at "sådanne afgifter overvæltes således erfaringsmæssigt oftest i priserne på næste led i omsætningskæden". Denne formulering bør ændres, da EU-retten hindrer alle udsagn, der kan forstås som formodningsregler for overvæltning. Det bør i denne sammenhæng også påpeges, at tilbagebetalingskrav vedrørende ATP PensionService-sagen vedrører en ikke-generel afgift, der uretmæssigt er opkrævet på en afgrænset del af markedet – som dermed ikke, ved vurderingen af de økonomiske virkninger, kan betragtes som en "generel afgift". Alene af denne årsag vil den anførte formodning ikke være i overensstemmelse med den økonomiske teori eller virkelighed, idet ikke-generelle afgifter som udgangspunkt netop ikke overvæltes.

Forsikring & Pension

Vores ref. TSC/tsc

Sagsnr. GES-2014-00171

DokID 356912

3.1.1 Krav rejst af de afgiftspligtige

3.1.1.1 Adgang til genoptagelse

Der henvises her til, at hidtidig dansk praksis medfører, at afgiftstilsvaret samlet set skal have været til ugunst for virksomheden for at berettige til ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningsloven. Det er, som anført ovenfor, F&P's opfattelse, at denne praksis er underkendt af EU-Domstolen ved C-398/09, og at afsnittet derfor må omformuleres.

Det er samtidig anført, at anmodningen skal omfatte alle de afgiftsperioder, der *kan* ske genoptagelse for. SKAT bedes klargøre, at den hidtidige danske praksis i denne sammenhæng er, at der kan genoptages en ubrudt række af afgiftsperioder, blot der ikke optræder 'huller' i perioden. F&P anmoder i øvrigt i denne sammenhæng om, at der anføres en konkret hjemmelshenvisning til denne praksis, idet det bør vurderes, om denne begrænsning i tilbagebetalingsretten kan opretholdes i lyset af EU-Domstolens krav om effektiv tilbagebetaling, som dette krav udtrykkes i såvel C-398/09 som C-94/10.

3.1.1.2 Frister for genoptagelse

Praksis anses i "Genoptagelse ..." for underkendt ved EU-Domstolens dom i C-94/10 den 13. marts 2014 og dermed *ikke* ved den efterfølgende danske implementering af dommen. F&P er enige i, at denne dato må lægges til grund for beregningen af tilbagebetalingsperioden.

F&P er endvidere enige i, at reaktionsfristen for fremsættelse af krav ikke skal beregnes fra dommens dato, men derimod fra styresignalet offentliggørelsesdato. Dette er forventeligt baggrunden for, at det i udkastet til "Genoptagelse..." fremgår af afsnittet "Virkningstidspunkt", at "Praksisændringen har virkning fra datoen for offentliggørelsen af dette styresignal".

Da begrebet 'Praksisændring' dermed dækker to forskellige tidspunkter, bør det overvejes at foretage en begrebsmæssig adskillelse. En sådan begrebsmæssig adskillelse bør gennemføres, så perioden fra en EU-doms afsigelse til udstedelse af et dansk styresignal ikke præges af usikkerhed om retsvirkningen af et manglende styresignal.

3.1.1.3 Reaktionsfrist

Det bør i dette afsnit, i overensstemmelse med ovenstående, klargøres, at fristen for at reagere på EU-domme **ikke** løber før EU-dommens afsigelse, uanset at datoen senere vil blive fastsat som tidspunktet for den

praksisændring, der danner udgangspunkt for beregningen af tilbagebetalingsperioden.

Til gengæld bør det fremgå, at fristen ikke løber, før der udstedes et styresignal; eller hvilken dato fristen alternativt begynder at løbe, hvis der ikke er udstedt et styresignal. Det er F&P's opfattelse, at denne usikkerhed bedst imødegås ved udstedelse af fortolkende eller eventuelt blot processuelle styresignaler ved alle EU-domme.

F&P bemærker, at reaktionsfristen, jf. 3.1.2.1 "Forældelse og forrentning", for tilbagebetalingskrav fremsat af aftagere, der indkøber ydelser fra danske leverandører, er 3 måneder. Dette er en forkortet periode i forhold til Skatteforvaltningslovens frist på 6 måneder for tilbagebetalingskrav fra afgiftspligtige, herunder aftagere, der indkøber ydelser fra udenlandske leverandører.

Denne forkortede frist er særlig uhensigtsmæssig, da den tænkes anvendt i situationer, hvor SKAT forudsætter, at leverandør og aftager skal afklare og analysere deres interne civile forhold og forældelsesretlige regulering, før kravet fremsættes over for SKAT. F&P anbefaler også her, at Skatteforvaltningslovens bestemmelser anvendes til fastlæggelsen af reaktionsfristen for tilbagebetalingskrav, uanset om disse fremsættes direkte fra den endeligt afgiftsbelastede eller via mellemliggende omsætningsled – og at reaktionsfristen dermed synkroniseres til en reaktionsfrist på 6 måneder fra styresignalet offentliggøres.

3.1.1.6 Fradrag for konsekvensændringer

Der henvises til ovenstående vedrørende C-398/09, hvorefter de anførte reduktioner af tilbagebetalingskravet næppe er EU-lovmedholdelige. I "Genoptagelse ..." fremgår afsnittet af underafsnittet "Opgørelsen af tilbagebetalingskravet". Det er F&P's opfattelse, at denne begrænsning af tilbagebetalingskravet også konkret må udgå.

3.1.1.7 Udstedelse af kreditnotaer – konsekvenser for den afgiftspligtiges kunder

Der fremgår af dette afsnit en forpligtelse for aftagere, der anses for endeligt afgiftsbelastede, til at regulere eventuelt tidligere foretagne momsfradrag vedrørende de nu momsfritagne leverancer inden for den ordinære genoptagelsesperiode. F&P anbefaler, at sådanne forpligtelser også konkret fremgår af specifikke styresignaler, og dermed at det indføres i styresignalet vedrørende "Genoptagelse ...", i det omfang forpligtelsen påtænkes at gælde for aftagere, der opnår tilbagebetaling efter "Genoptagelse...".

F&P foreslår samtidig, at leverandørens rettigheder og forpligtelser typografisk adskilles fra aftagerens rettigheder og forpligtelser – eventuelt ved angivelse i forskellige underafsnit.

F&P gør samtidig opmærksom på, at kravene om udstedelse af kreditnotaer og regulering af tidligere foretagne momsfradrag hos aftager, medfører, at kreditnotaerne må udstedes med det fulde momsbeløb og genudstedes med den oprindelige salgspris før moms. F&P kan ikke bekræfte en eventuel forventning fra SKAT om, at leverandøren samtidig civilretligt skulle have ret til at regulere sin pris før moms på den genudstedte faktura. Det kan dermed ikke udelukkes,

Forsikring & Pension

Vores ref. TSC/tsc

Sagsnr. GES-2014-00171

DokID 356912

at reguleringen kan medføre et endeligt tab for leverandøren, som berettiger til yderligere tilbagebetaling fra SKAT.

3.1.1.8 Anmodning om genoptagelse – dokumentation, forrentning

Dette afsnit er udmøntet i afsnittet "Dokumentation" i "Genoptagelse ...". Det er F&P's opfattelse, at udmøntningen er udtryk for en unødigt inspiration fra forældet dansk praksis vedrørende den oprindelige ambi.

Det er således det klare EU-retlige udgangspunkt for en uretmæssigt opkrævet afgift, at denne skal tilbagebetales til den endeligt afgiftsbelastede. Da der er tale om en afgift, som fremgår af fakturaen, er aftageren blevet belastet med afgiften – uanset om leverandøren kan anses for at have overvæltet afgiften eller ej. Dokumentationskravet, der stilles, må derfor have til formål at slå fast, om statens udbetaling til den endeligt afgiftsbelastede skal suppleres med en tabserstatning til afgiftsopkræveren, eksempelvis som følge af dennes mistede kontrakter, begrænsninger i omsætningen eller som følge af ovenstående konsekvenser af regulering via kreditnotaer. F&P ønsker, at det tydeliggøres, at dokumentationskravet for kravets størrelse for aftagere alene begrænser sig til en specifikation af de modtagne ydelser og omfanget af den opkrævede moms på de pågældende leverancer.

En anden konklusion i forhold til dokumentationskravet vil medføre en forskelsbehandling mellem indenlandske leverancer, og leverancer, som er aftaget fra leverandører i udlandet, hvor det alene vil være den selvberregnede og afregnede moms, der kan opgøres.

3.1.2 Civilretlige krav rejst af efterfølgende omsætningsled

Det er anført, at det er en forudsætning for, at en efterfølgende aftager kan rejse krav direkte mod SKAT, at det ikke følger af de indgåede aftaler, at aftageren kan rette et krav mod leverandøren. Det er efter F&P's opfattelse udtryk for en fejlagtig gengivelse af såvel EU-dommen som Vestre Landsrets dom. Udgangspunktet er således omvendt, at den blotte *usikkerhed i dansk ret* om, hvorvidt en afgiftsbelastet kan opnå tilbagebetaling fra en afgiftsopkræver – og om afgiftsopkræveren samtidig kan opnå den tilsvarende tilbagebetaling fra staten – *medfører en ret for den afgiftsbelastede til at opnå tilbagebetaling direkte fra staten.*

Usikkerheden om den civilretlige stilling i forhold til krav afledt af statens skatteopkrævning er slået fast af Vestre Landsret og består naturligvis mellem parter, der, af logiske årsager, ikke har indgået særskilte aftaler om håndtering af fremtidige ændringer af den momsmæssige kvalifikation af de aftalte leverancer.

Det er ikke slået fast, at usikkerheden om den civilretlige stilling, herunder spørgsmålet om forældelse, bortvejes som følge af eventuelle aftaler mellem parterne. Der vil altid bestå en usikkerhed om fortolkning af rækkevidden og retskraften af sådanne aftaler, og det kan dermed ikke med den fornødne sikkerhed fastslås, at den endeligt afgiftsbelastede vil opnå tilbagebetaling via det mellemliggende omsætningsled. Tilstedeværelse af en sådan aftale udelukker således ikke den for domstolene afgørende usikkerhed, og en sådan aftale kan dermed ikke hindre den afgiftsbelastede i at fremsætte og få honoreret et tilbagebetalingskrav.

Forsikring & Pension

Vores ref. TSC/tsc

Sagsnr. GES-2014-00171

DokID 356912

Punktet er ikke selvstændigt gengivet i udkastet til styresignal om "Genoptagelse ...".

Forsikring & Pension
Vores ref. TSC/tsc
Sagsnr. GES-2014-00171
DokID 356912

3.1.2.1 Forældelse og forrentning

F&P henviser til de indledende bemærkninger, hvorefter det er vores opfattelse, at tilbagebetalinger processuelt og resultatmæssigt skal behandles på samme måde, uanset hvilken tilbagebetalingskanal, der anvendes.

SKAT anfører her, at efterfølgende omsætningsleds krav mod SKAT forældes 3 år efter forfaldstidspunktet. Hertil bemærkes, at der ikke er holdepunkter i hverken EU-dommen eller Vestre Landsrets dom for, at den endeligt afgiftsbelastede skal behandles forskelligt afhængigt af, om vedkommende er en oprindelig afgiftsopkræver, der ikke har kunnet overvælte, eller om vedkommende er belastet som følge af andres opkrævninger. Tilbagebetalingskrav fra afgiftsopkrævere og -indbetalere (herunder aftagere der har selvberegnet dansk moms) forældes efter 10 år, jf. Skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4. Tilbagebetalingskrav fra aftagere, der er blevet belastet med dansk moms, må på den baggrund af kravet om effektivitet og ligebehandling skulle behandles med samme retsvirkning som efter Skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4. Afgiften er opkrævet i overensstemmelse med samme regelgrundlag, uanset om afgiften endeligt er belastet den opkrævende eller den opkrævede. Alene af denne årsag må tilbagebetaling af afgiften behandles, i alle relationer, efter samme regelsæt.

3.1.2.2 Overvæltning og dokumentation

F&P bemærker, at det efter EU-retten er udgangspunktet, at en ulovligt opkrævet afgift skal tilbagebetales, og at dette alene kan undlades, hvis udbetalingen medfører en ugrundet berigelse af modtageren. Det er således ikke korrekt at anføre, at der skal være lidt et tab for den afgiftsbelastede. Den ulovligt opkrævede afgift skal tilbagebetales, hvis det ikke kan påvises, at der vil ske en ugrundet berigelse af den afgiftsbelastede ved udbetalingen.

Det betyder også, at afsnittet om konsekvensændringer bør tydeliggøres. En ændret kvalifikation af den momsmæssige status for indkøbte ydelser vil ikke påvirke en aftagers øvrige afgiftsmæssige forhold. Der er således ikke andre mulige konsekvensændringer end den tidligere behandlede regulering af en tidligere udøvet fradragsret i forbindelse med modtagelse af kreditnotaer. F&P anmoder om, at dette indføres konkret i styresignalet "Genoptagelse...", da dette på nuværende tidspunkt alene indeholder en henvisning til de generelle retningslinjer.

Ethvert krav om, at aftagere ved opgørelse af krav over for SKAT skal indregne konsekvensændringer som følge af leverandørens forhold, vil i en række tilfælde være praktisk umuligt at opfylde. Der vil således ikke bestå en reel mulighed for, at aftageren af ydelsen kan søge momsen tilbage hos SKAT. Sådanne krav vil derfor være i strid med C-398/09 og C-94/10, hvorefter tilbagesøgning ikke må være praktisk umulig eller uforholdsmæssig vanskelig.

3.1.2.3 Anmodning om tilbagebetaling – dokumentation

Der henvises til, at der vil blive anført konkrete dokumentationskrav i de enkelte konkrete styresignaler. På dette punkt henviser "Genoptagelse..." til dokumentationskravene for afgiftsopkrævere og angiver, at aftagere "i lighed med og i samme omfang" skal dokumentere opgørelsen af

tilbagebetalingskravet. Vi henviser til ovenstående, hvorefter det er F&P's opfattelse, at dokumentationskravet for en aftager begrænser sig til opgørelse af den opkrævede moms og indholdet af de ydelser, som påstås momsfritagne.

Forsikring & Pension
Vores ref. TSC/tsc
Sagsnr. GES-2014-00171
DokID 356912

Med venlig hilsen

Torsten Schiøler