



## H Ø R I N G

SKAT

Att.: Hans Wørmer

Østbanegade 123

2100 København Ø

Via email: [Hans.Wormer@Skat.dk](mailto:Hans.Wormer@Skat.dk) og [juraskat@skat.dk](mailto:juraskat@skat.dk)

### **Hørings svar vedrørende SKATs retningslinjer for tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med EU-retten - udkast til styresignal, og høringssvar til dele af udkast til styresignal vedrørende Genoptagelse – Forvaltning af investeringsforeninger – Ydelser til pensionskasser – EU-Domstolens dom i sag C-464/12, ATP PensionService**

#### **Finansrådets anbefalinger**

Det er Finansrådets vurdering, at de foreslåede retningslinjer i styresignalerne ikke udligner den økonomiske byrde, som afgiften med urette har påført de belastede virksomheder. Ligeledes fastlægger styresignalerne ikke en klar retstilstand på området og giver hverken den enkelte sagsbehandler hos SKAT eller virksomhederne reel mulighed for at foretage en saglig vurdering af tilbagesøgningskravet. Endeligt medfører de foreslåede retningslinjer, at virksomhederne bliver pålagt yderligere administrative byrder.

Finansrådet vurderer herudover, at danske aftagere af danske indkøb stilles ringere end danske aftagere af udenlandske indkøb ved tilbagebetalingsproceduren.

På den baggrund anbefaler Finansrådet, at SKAT hurtigst muligt - og inden styresignalerne bliver endelige - indkalder til møde med henblik på at drøfte sagen, idet Finansrådet anser retningslinjerne i udkastene for uhensigtsmæssige. Er det ikke muligt at komme uden om disse uhensigtsmæssigheder, kan det blandt andet på den baggrund være relevant at lovgive på området.

#### **Generelt**

##### *1) Manglende begrundelse og hjemmelshenvisninger*

Styresignalerne savner generelt begrundelse og hjemmelshenvisninger for de konklusioner, som SKAT giver udtryk for er gældende ret. Finansrådet opfordrer derfor til, at der konsekvent henvises til afgørelser, regler og/eller juridiske principper.

Finansrådet opfordrer herudover til, at der medtages relevant praksis udover sag C-94/10, Danfoss og Sauer-Danfoss og Vestre Landsrets dom i

1. juli 2015

Finanssektorens Hus  
Amaliegade 7  
1256 København K

Telefon 3370 1000

[mail@finansraadet.dk](mailto:mail@finansraadet.dk)  
[www.finansraadet.dk](http://www.finansraadet.dk)

Kontakt Frederik Hans-Christian  
Stæhr

Direkte +45 3370 1086  
[fhc@finansraadet.dk](mailto:fhc@finansraadet.dk)

Journalnr. 115/42  
Dok. nr. 539803-v1

sagen, refereret i SKM2014.44V. Eksempelvis er det efter Finansrådets vurdering relevant at henvise til sag C-398/09, Lady & Kid, se nedenfor.

Side 2

SKAT bedes herudover forholde sig til landsrettens præmisser i SKM2014.44V, hvor det forudsættes, at de generelle rammer for danske regler om tilbagebetaling - herunder eventuelle søgsmålsfrister - bliver fastlagt ved lov:

Journalnr. 115/42  
Dok. nr. 539803-v1

*"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."*

SKAT bedes uddybe, hvorfor aftageres tilbagesøgningskrav alene ses at udgøre en stillingtagen fra skattemyndighederne. Finansrådet henviser til landsrettens præmisser i SKM2014.44V:

*"Skattemyndighederne kan ikke se bort fra (...) forvaltningsrettens regler om ret til at lade sig repræsentere af andre."*

SKAT bedes i den forbindelse forholde sig til §§ 2 og 8 i forvaltningsloven.

## 2) Forholdet mellem 1. led og følgende led

- Overvæltning

Når det vurderes, hvorvidt der er sket overvæltning, er det afgørende at holde sig for øje, hvilken type indirekte skat (afgift) der er tale om, og hvilket led i transaktionskæden der betragtes.

Således vil der for den afgiftspligtige, indenlandske leverandør, der pålægger sin faktura moms utvivlsomt være tale om, at momsen direkte belastes aftageren af ydelsen, samtidig med, at leverandøren har fradrag for den indgående moms, der er direkte henførbart til den ydede leverance. Dette er som bekendt det bærende princip i momssystemet, og om man kan anvende begrebet overvæltning kan diskuteres. I en sådan situation må den afgiftspligtige således være berettiget til at få tilbagebetalt den uretmæssigt opkrævede afgift og viderebetale denne til aftageren af ydelsen, eller aftageren kan tilbagesøge den uretmæssigt opkrævede afgift direkte hos SKAT.

I forhold til SKATs krav om fradrag for konsekvensændringer vil den afgiftspligtiges tilbagesøgning af afgiften medføre, at aftageren ikke kan blive kompenseret fuldt ud for den uretmæssigt opkrævede afgift, eller at den afgiftspligtige lider et tab, idet der skal fradrages for konsekvensændringer i form af eksempelvis mindre fradrag for den afgiftspligtiges egen indgående moms og eventuel betaling af lønsumsafgift. Der er tale om konsekvenser, som den afgiftspligtige ikke har haft mulighed for at indrette sig efter. En sådan situation er ikke i overensstemmelse med EU-retten.

Generelt forekommer det i udkastet, at SKAT ikke holder sig sondringen mellem afgiftstypen og hvilket led i transaktionskæden for øje. Dette bevirker, at det er særdeles vanskeligt for læseren at følge SKATs intention. Det vil højne styresignalet kvalitet, hvis SKAT strukturerer afsnittene med udgangspunkt i de her angivne nødvendige sondringer.

- Aftalemæssige forhold

Det fremgår af landsrettens præmisser i SKM2014.44V, at det efter dansk ret generelt er usikkert, om virksomheder i 2. eller 3. led kan rette et tilbagebetalingskrav direkte mod den afgiftspligtige.

Landsrettens præmisser er udformet generelt, hvorefter usikkerheden efter dansk ret gælder uanset eventuelle aftaler. Det bemærkes i den forbindelse, at der i almindelighed hersker usikkerhed om forståelsen af indgåede aftaler, der ikke ses at kunne tjene som fundament for tvangsfuldbyrdelse.

SKAT nævner flere gange i styresignalerne, at der kan tages hensyn til en oprindelig aftale. SKAT bedes i styresignalet bekræfte, at der vil blive taget hensyn til formuerettens almindelige regler om fuldmagt og transport og forvaltningsrettens regler om ret til at lade sig repræsentere af andre, herunder, at SKAT også vil tage hensyn til efterfølgende aftaler, jf. landsrettens præmisser i SKM2014.44V:

*"Skattemyndighederne kan ikke se bort fra formuerettens almindelige regler om fuldmagt og transport og forvaltningsrettens regler om ret til at lade sig repræsentere af andre."*

SKAT bedes i den forbindelse bekræfte muligheden for efterfølgende aftale om, at leverandøren, på vegne af den uretmæssigt opkrævede beløb endeligt har hvilet på - via transporterklæring og forvaltningsrettens regler om repræsentation - kan søge beløb tilbage 10 år efter skatteforvaltningslovens regler mv. og ikke er begrænset af den 3-årige forældelsesfrist.

### 3) Ækvivalens- og effektivitetsprincippet mv.

De rettigheder og det krav, som EU-retten i sag C-94/10, Danfoss og Sauer-Danfoss har medført for virksomheder, nemlig muligheden for at 2. og senere led kan rette krav direkte mod staten, har ifølge styresignalerne en forældelsesfrist på 3 år. Det bemærkes, at 2. og senere led alene ses at kunne rette et krav direkte mod SKAT med hjemmel i EU-retten, jf. landsretten i SKM2014.44V.

De regler, der gælder det sammenlignelige krav på grundlag af dansk ret - som Skatteministeriet anførte under proceduren i SKM2014.44V - har ifølge styresignalerne en forældelsesfrist på 10 år.

Hertil kommer, at 2. og senere led - ifølge styresignalerne - ikke nyder samme retsbeskyttelse, eksempelvis efter forvaltningslovens regler, da SKAT ifølge styresignalerne ikke ses at træffe en afgørelse, men alene at foretage en "stillingtagen". Endeligt er reaktionsfristen forskellig i de to situationer - henholdsvis 3 og 6 måneder.

Side 4

På den baggrund bedes SKAT forholde sig til, hvorvidt ækvivalensprincippet er overholdt i styresignalerne.

Journalnr. 115/42

Dok. nr. 539803-v1

Det fremstår meget usikkert, hvorvidt den økonomiske byrde ved den urigtigt erlagte afgift kan blive udlignet, når der alene er adgang til en frist på 3 år. Der henvises herunder til, at danske skatte- og afgiftssager med et EU-retligt aspekt erfaringsmæssigt har et betydeligt længere tidsperspektiv (eksempelvis sag C-464/12, ATP PensionService A/S) sammenholdt, at det efter dansk ret er usikkert, om virksomheder i 2. eller 3. led kan rette et tilbagebetalingskrav direkte mod den afgiftspligtige. Skatteministeriet bekræftede denne usikkerhed ved den mundtlige forhandling for EU-Domstolen, hvorefter det er uafklaret, hvornår den endelige køber af et afgiftspålagt produkt efter dansk ret kan kræve tilbagebetaling fra den afgiftspligtige. Denne usikkerhed ses ikke at kunne afklares ved udstedelse af et cirkulære. De danske tilbagebetalingsregler er derfor ikke egnede til fuldstændigt at udligne den økonomiske byrde, som en med urette opkrævede afgift udgør for den afgiftsbelastede.

På den baggrund bedes SKAT forholde sig til, hvorvidt effektivitetsprincippet er overholdt i styresignalerne.

I sager, hvor en dansk aftager har foretaget indkøb fra en udenlandsk leverandør, er det momsretlige udgangspunkt, at den danske aftager skal betale moms efter reglerne om omvendt betalingspligt, hvorefter den danske aftager bliver afgiftspligtig. I disse situationer er der mulighed for, at aftageren kan søge moms 10 år tilbage. Herved stilles aftagere, der har haft danske leverandører, ringere, end aftagere, der har haft udenlandske leverandører. SKAT bedes forholde sig til denne u hensigtsmæssige - og dårligere - behandling i sager, hvor der er foretaget indkøb i Danmark.

#### *4) Fradrag for konsekvensændringer - sag C-398/09, Lady & Kid*

- *Konsekvensændringer*

Det er Finansrådets vurdering, at SKAT bør tage hensyn til sag C-398/09, Lady & Kid, hvor EU-Domstolen underkendte den praksis, som har været fulgt i forbindelse med tilbagebetaling af ambi, og hvorefter der ved opgørelse af tilbagebetalingskrav skete fuldt fradrag for den økonomiske fordel, som afskaffelsen af de tidligere arbejdsgiverafgifter havde medført. Finansrådet skal i den forbindelse særligt henvise til præmis 26, hvorefter:

*"(...) Det følger heraf, at EU-retten er til hinder for, at en medlemsstat nægter at tilbagebetale en uretmæssig afgift med den begrundelse, at de af den afgiftspligtige*

*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.*  
(Vores understregninger)

Side 5

Finansrådet opfordrer på den baggrund SKAT til, at styresignalerne forholder sig til sag C-398/09, Lady & Kid.

Journalnr. 115/42

Dok. nr. 539803-v1

Finansrådet opfordrer i samme forbindelse SKAT til at oplyse med hvilken begrundelse, der kan opstilles et krav om tab. SKAT bedes henvise til praksis fra EU-Domstolen, hvor der – udover sager om erstatningskrav – er opstillet en betingelse om tab. Et sådant krav fremgår ikke af C-94/10, Danfoss og Sauer-Danfoss.

- *Særligt om konsekvensændringer i 2. og senere led*

For så vidt angår aftagers muligheder for tilbagebetaling fremgår det af styresignalerne, at der også i disse situationer skal ske fradrag for konsekvensændringer. Finansrådet beder SKAT bekræfte, at det alene er konsekvensændringer i form af eventuel (delvist) fradrag for den afgift, der uretmæssigt er pålagt.

Finansrådet opfordrer SKAT til at forholde sig til den nationale danske hjemmel for disse konsekvensændringer; herunder med hvilken hjemmel aftageren kan kræve de oplysninger, der er nødvendige for at foretage fradrag for konsekvensændringerne, såfremt SKAT mener, at en aftager, der søger uretmæssigt indeholdt afgift tilbage, skal konsekvensændre for leverandørens forhold.

SKAT bedes oplyse, hvorvidt der skal ske faktisk konsekvensændring hos leverandøren og i givet fald henvise til den relevante hjemmel.

I tilfældet, hvor en leverance af en momspligtig ydelse bliver moms fritaget som følge af SKATs praksisændring, vil de konsekvensændringer, som SKAT mener leverandøren skal foretage, typisk være modregning af ikke-fradragsberettiget indgående moms og eventuel lønsumsafgift. Sådanne beløb vil ikke kunne henføres direkte til den enkelte leverance, så derfor bedes SKAT gøre rede for, hvorledes leverandørens omkostninger ved momsfri leverancer skal fordeles på de enkelte leverancer og dermed nedsette beløbet, der tilfalder den afgiftsbelastede. Finansrådet må igen fremhæve uoverensstemmelsen med EU-retten, idet den afgiftsbelastede ikke får fuld kompensation for den uretmæssigt opkrævede afgift.

### **Finansrådets kommentarer til de enkelte afsnit i SKATs retningslinjer for tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med EU-retten - udkast til styresignal**

#### *1. Sammenfatning*

SKAT bedes bekræfte, at der vil ske fuld tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med EU-retten.

Side 6

SKAT bedes herudover præcisere, at formålet med styresignalet alene er at fastlægge tilbagebetalingsproceduren på en sådan måde, at den økonomiske byrde ved urigtigt erlagte beløb kan blive udlignet.

Journalnr. 115/42  
Dok. nr. 539803-v1

SKAT bedes under henvisning til SKM2014.44V henvise til de "betingelser", der opstilles i den nævnte dom for, at de senere omsætningsled kunne rette krav direkte mod Skatteministeriet.

## *2. Baggrund og problemstilling*

SKAT bedes forklare følgende:

*"Der var også enighed om, at afgiften ikke af Danfoss A/S og Sauer-Danfoss ApS var overvæltet videre i omsætningskæden."*

Sammenholdt landsrettens præmisser i SKM2014.44V:

*"Det er ligeledes ubestridt, at H1 bortset fra det afgiftsbeløb på 1.686.096 kr., der blev opkrævet hos H1.1, ikke overvæltede afgiften på sine kunder."*

SKAT bedes bekræfte, at man ikke vil se bort fra formuerettens almindelige regler om fuldmagt og transport og forvaltningsrettens regler om ret til at lade sig repræsentere af andre.

## *3. SKATs opfattelse*

Finansrådet er uenige i SKATs opfattelse af indgåede aftaler. Der henvises til afsnit 2 "Forholdet mellem 1. led og følgende led".

### *3.1 Tilbagebetaling*

SKAT bedes henvise til "visse særlige betingelser", der kræves for, at efterfølgende omsætningsled kan kræve tilbagebetaling, ligesom SKAT bedes præcisere, at der skal ske fuld tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med EU-retten. Som udgangspunkt kan efterfølgende omsætningsled kræve tilbagebetaling, jf. SKM2014.44V:

*"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."*

#### *3.1.1.1 Adgang til genoptagelse*

SKAT bedes henvise til hjemlen til kravet om, at anmodning om genoptagelse skal omfatte alle de afgiftsperioder, der kan ske genoptagelse for.

Side 7

#### *3.1.1.4 Overvæltning*

Der henvises til afsnit 2 "Forholdet mellem 1. led og følgende led".

Journalnr. 115/42

Dok. nr. 539803-v1

#### *3.1.1.6 Fradrag for konsekvensændringer*

Der henvises til afsnit 4 "Fradrag for konsekvensændringer - sag C-398/09, Lady & Kid".

#### *3.1.1.8 Anmodning om genoptagelse - dokumentation, forrentning*

Der henvises til afsnit 2 "Forholdet mellem 1. led og følgende led" vedrørende "oprindelig aftale".

#### *3.1.2 Civilretlige krav rejst af efterfølgende omsætningsled (Aftagere)*

Det fremgår af SKM2014.44V, 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."*

Det ses således, at det afgørende er at udligne den økonomiske byrde, som "afgiften" med urette "har påført" den erhvervsdrivende, og ikke hvad "afgiftsbetalingerne" har "resulteret i". Der henvises i øvrigt til afsnit 4 "Fradrag for konsekvensændringer - sag C-398/09, Lady & Kid". Det forventes, at SKAT tilretter afsnittet, således at der citeres korrekt fra de afgørelser, der henvises til.

Vedrørende de indgåede aftaler henvises der til afsnit 2 vedrørende "Forholdet mellem 1. led og følgende led".

SKAT bedes henvise til hjemlen til kravet om, at anmodning om genoptagelse skal omfatte alle de afgiftsperioder, der kan ske genoptagelse for.

#### *3.1.2.2 Overvæltning og dokumentation*

Der henvises til afsnit 4 "Fradrag for konsekvensændringer - sag C-398/09, Lady & Kid".

#### *3.1.2.3 Anmodning om tilbagebetaling - dokumentation*

SKAT bedes i "Genoptagelse - Forvaltning af investeringsforeninger - Ydelser til pensionskasser - EU-Domstolens dom i sag C-464/12, ATP Pension-

Service - Udkast til styresignal" oplyse, hvortil kravet om tilbagebetaling skal sendes.

Side 8

Finansrådet henviser i øvrigt til afsnit 2 "Forholdet mellem 1. led og følgende led", idet SKAT bedes bekræfte, at de ikke vil se bort fra formuerettens almindelige regler om fuldmagt og transport og forvaltningsrettens regler om ret til at lade sig repræsentere af andre.

Journalnr. 115/42  
Dok. nr. 539803-v1

Finansrådet henviser endvidere til afsnit 4 "Fradrag for konsekvensændringer - sag C-398/09, Lady & Kid".

SKATs behandling af anmodning om tilbagebetaling fremstår umiddelbart som en almindelig forvaltningsretlig afgørelse. SKAT bedes begrunde, hvorfor der alene er tale om en "stillingtagen" og ikke en afgørelse, hvor der herunder er mulighed for administrative klagemuligheder. Finansrådet henviser i øvrigt til afsnit 1 "Manglende begrundelse og hjemmelshenvisninger".

**Finansrådets kommentarer til de enkelte afsnit i Genoptagelse - Forvaltning af investeringsforeninger - Ydelser til pensionskasser - EU-Domstolens dom i sag C-464/12, ATP PensionService - Udkast til styresignal**

*Adgang til genoptagelse*

SKAT bedes henvise til hjemlen til kravet om, at anmodning om genoptagelse skal omfatte alle de afgiftsperioder, der kan ske genoptagelse for.

*Frister for genoptagelse*

SKAT bedes beskrive de betingelser, der henvises til i følgende tekstafsnit:

*"Hvis betingelserne er opfyldt, kan der derfor ske ekstraordinær genoptagelse fra og med 1. januar 2004 henholdsvis 1. februar 2004 afhængig af, om virksomheden var kvartal eller månedsafregnende, forudsat, at virksomheden har afregnet rettidigt."*

*Opgørelsen af tilbagebetalingskravet*

Der henvises til afsnit 4 "Fradrag for konsekvensændringer - sag C-398/09, Lady & Kid".

Finansrådet henviser også til afsnit 2 "Forholdet mellem 1. led og følgende led", hvorefter SKAT bedes bekræfte, at der vil blive taget hensyn til formuerettens almindelige regler om fuldmagt og transport og forvaltningsrettens regler om ret til at lade sig repræsentere af andre.

*Dokumentation*

SKAT bedes forholde sig til præmis 101 i sag C-310/09, Accor og tilrette dokumentationskravene i styresignalet, hvorefter:



*"(...) Som Accor har anført, kan det ikke forlanges af selskabet, at det skal fremlægge dokumenter, som dækker en periode, som væsentligt overskrider varigheden af den lovmæssige forpligtelse til at opbevare administrative dokumenter eller regnskaber."*

#### *Adgang til at fremsætte krav*

Journalnr. 115/42  
Dok. nr. 539803-v1

SKAT bedes oplyse, hvortil kravet om tilbagebetaling skal sendes.

Finansrådet henviser i øvrigt til kommentarerne under afsnittet "3.1.2 Civilretlige krav rejst af efterfølgende omsætningsled (Aftagere)".

#### *Forældelse*

Finansrådet henviser til høringssvar vedrørende "Genoptagelse - Forvaltning af investeringsforeninger - Ydelser til pensionskasser - EU-Domstolens dom i sag C-464/12, ATP PensionService - Udkast til styresignal", idet det er Finansrådets vurdering, at den omhandlede sag ikke alene omfatter pensionskasser.

#### *Klageadgang*

Der henvises til "3.1.2.3 Anmodning om tilbagebetaling – dokumentation".

-000-

Finansrådet står til SKATs rådighed, hvis SKAT har spørgsmål eller kommentarer til noget forhold i sagen.

Med venlig hilsen

Frederik Hans-Christian Stæhr

Direkte +45 3370 1086  
fhc@finansraadet.dk