

Sagsbehandlingsmangler fører i stigende grad til ugyldighed

En gennemgang af nyere udvalgt administrativ praksis kan tages til indtægt for, at sagsbehandlingsmangler oftere fører til en tilsidesættelse af skattemyndighedernes afgørelser som følge af ugyldighed.

► Af partner, advokat (H) Torben Bagge og partner, advokat (H), HD (R) Henrik Rahbek, begge TVC Advokatfirma

I artiklen *"Betydningen af ikke-offentliggjort administrativ praksis og udsagn gengivet i Den juridiske vejledning"* fra Fagligt indstik, marts 2021 er det beskrevet, hvordan en gennemgang af afgørelser, der offentliggøres af skattemyndighederne og tildeles et SKM-nummer, efterlader et andet indtryk af retstilstanden på skatte- og afgiftsområdet sammenlignet med de mange ikke-offentliggjorte afgørelser, der løbende træffes af bl.a. Landsskatteretten.

Dette er også tilfældet, når nyere udvalgt administrativ praksis gennemgås med fokus på, hvilken betydning det har, at skattemyndighederne ikke har iagttaget sagsbehandlingsreglerne.

Omtalte gennemgang kan tages til indtægt for, at sagsbehandlingsmangler i stigende grad fører til en tilsidesættelse af skattemyndighedernes afgørelser som følge af ugyldighed.

Formålet med denne artikel er således helt overordnet at henlede opmærksomheden på denne praksis, herunder meget kort at beskrive sagsbehandlingsreglerne og deres betydning for skattemyndighederne samt de skatte- og afgiftsydere, der måtte opleve at få en skatte- eller afgiftssag.

Da en iagttagelse af skatteprocessuelle fristregler henhører til de formelle betingelser, som skattemyndighederne skal overholde sammen med sagsbehandlingsreglerne, inddrages disse ligeledes, hvor det forekommer relevant set fra en skatte- eller afgiftsyder.

Sagsbehandlingsreglerne – helt kort

Forvaltningsretten, der bl.a. indeholder de regler, som regulerer forholdet mellem borgerne og forvaltningsmyndighederne, indbefatter en række procedurer, som skal iagttages af forvaltningsmyndighederne, herunder skattemyndighederne, når der skal træffes en afgørelse.

De procedureregler, som skal iagttages før, under og efter, der træffes afgørelse, udgør de tidligere nævnte formelle betingelser for en korrekt afgørelse, og de benævnes ofte under ét som sagsbehandlingsreglerne.

“Omtalte gennemgang kan tages til indtægt for, at sagsbehandlingsmangler i stigende grad fører til en tilsidesættelse af skattemyndighedernes afgørelser som følge af ugyldighed.”

Sagsbehandlingsreglerne er både uskrevne og skrevne regler, idet der henvises til, at hovedparten af sidstnævnte – med væsentlig betydning for skatte- og afgiftsområdet – hovedsageligt forefindes i forvaltningsloven og skatteforvaltningsloven.

Sagsbehandlingsreglernes betydning

Sagsbehandlingsreglerne medfører, at der stilles ikke ubetydelige krav til skattemyndighederne under deres sagsbehandling.

Dette både i den indledende fase af sagsbehandlingen, hvor en given skatte- eller afgiftssag skal oplyses af den sagsbehandler, som har taget sagen op, men også senere i processen, hvor der stilles flere konkrete krav til skattemyndighedernes sagsbehandlingsskridt.

Således stilles der eksempelvis krav om fornøden høring af skatte- og afgiftsydere efter forvaltningslovens § 19 og skatteforvaltningslovens § 20, ligesom der stilles krav til skattemyndighedernes begrundelse for en afgørelse efter forvaltningslovens kapitel 3, herunder forvaltningslovens § 24.

Udover de mere almindelige sagsbehandlingsregler gælder der som nævnt oven for også en række skatteprocessuelle fristregler, som nærmere fastlægger, hvornår skattemyndighederne er i stand til at rejse en skatte- eller afgiftssag, herunder særligt reglerne i skatteforvaltningslovens §§ 26-27 for så vidt angår indkomst- eller ejendoms-værdiskat samt §§ 31-32 for så vidt angår afgiftstilsvær og godtgørelse af afgift.

Fælles for de ovennævnte regler er helt overordnet, at såfremt disse ikke overholdes behørigt, kan der statueres ugyldighed med den retsvirkning, at afgørelsen eller dele af denne annulleres.

Nyere udvalgte afgørelser fra ikke-offentliggjort praksis

Som det fremgår oven for, synes nyere udvalgt administrativ praksis at kunne tages til indtægt for, at sagsbehandlingsmangler i stigende grad fører til ugyldighed.

Til illustration henledes opmærksomheden for det første på Landskatterettens ikke-offentliggjorte afgørelse fra den 17. august 2021 (sagsnr. 20-0027100), hvor ét af de påklagede indkomstår blev hjemvist på grund af ulovlig skønsudøvelse, og de resterende indkomstår, dvs. indkomstårene 2007-2010, blev fundet ugyldige grundet manglende partshøring.

Sagen var afledt af en byretsdom, hvor skattemyndighedernes skønsmæssige forhøjelse af skatteyderens indkomst på i alt ca. 21 mio. kr. blev hjemvist til fornyet behandling.

Ved Skattestyrelsens efterfølgende behandling af den hjemviste sag var bilagene til Skattestyrelsens forslag og efterfølgende afgørelse formateret således, at afgørende oplysninger om baggrunden for skønnet ikke var medtaget.

Den pågældende afgørelse blev påklaget til Landsskatteretten, og for så vidt angår indkomstårene 2007-2010 fandt Landsskatteretten ikke anledning til en prøvelse af skønnet, idet afgørelsen var ugyldig allerede som følge af mangelfuld partshøring. Landsskatteretten anførte således følgende:

”Samlet set har klagerens mulighed for at kontrollere og anfægte grundlaget for den påklagede afgørelse været væsentligt begrænset, som følge af manglende partshøring og fejl ved journalisering af kontooplysninger.

Skattestyrelsen findes herefter ikke at have godtgjort, at den manglende partshøring har været konkret uvæsentlig.

Skattestyrelsens afgørelse for indkomstårene 2007-2010 bortfalder herefter som ugyldig.”

Videre henvises til en nyere ikke-offentliggjort afgørelse af den 10. august 2021 fra Landsskatteretten (sagsnr. 20-0020554). I den pågældende sag havde skatteyderen ladet sig bistå af en repræsentant ved indgivelsen af en anmodning om genoptagelse af skatteyderens skatteansættelse for indkomståret 2014.

Til trods for dette, havde Skattestyrelsen ved en efterfølgende partshøring og varsling alene sendt et forslag til afgørelse til skatteyderen og ikke til dennes repræsentant, hvorfor der ikke blev reageret. Da der ikke blev reageret, traf Skattestyrelsen efterfølgende den 9. juli 2018 afgørelse om afslag på genoptagelse af skatteansættelsen.

Det vil altid være en konkret vurdering, hvorvidt de skatteprocessuelle fristregler er tilsidesat, samt hvorvidt sagsbehandlingsmangler er så væsentlige, at de fører til ugyldighed.

“



Ca. 1 ½ år senere den 5. december 2019 blev det konstateret, at Skattestyrelsen havde givet afslag, hvorefter der den 10. december 2019 blev klaget over Skattestyrelsens afgørelse af den 9. juli 2018. Det var herefter op til Landsskatteretten at vurdere, om Skattestyrelsens afslag på genoptagelse var korrekt. Hertil anførte Landsskatteretten, at *"der er sket en væsentlig myndighedsfejl i forbindelse med Skattestyrelsens behandling af klagerens repræsentants anmodning om ordinær genoptagelse af klagerens skatteansættelse for indkomståret 2014."*

Da skatteyderen som allerede beskrevet var bistået af en repræsentant, anførte Landsskatteretten videre, at Skattestyrelsen *"derfor i henhold til almindelige forvaltningsretlige principper [var] forpligtet til at korrespondere med denne. Skattestyrelsens forslag til afgørelse af 13. juni 2018 og afgørelse af 9. juli 2018 skulle således have været meddelt til repræsentanten."*

Om suspension af klagefristen anførte Landsskatteretten videre:

"Henset til, at fristen for at klage over Skattestyrelsens afgørelse af 9. juli 2018, hvorved Skattestyrelsen gav afslag på klagerens anmodning om ordinær genoptagelse af skatteansættelsen for indkomståret 2014, som følge af myndighedsfejl blev udskudt til den 5. december 2019, finder Landsskatteretten, at klagerens klage over Skattestyrelsens afgørelse af 10. december 2019 til lige kan anses for en klage over Skattestyrelsens afgørelse af 9. juli 2018."

Skattestyrelsens afslag på genoptagelse af den 9. juli 2018 blev derfor behandlet af Landsskatteretten og ændret således, at skatteansættelsen blev genoptaget i overensstemmelse med anmodningen.

Derudover henvises til klagesagen afgjort ved en ikke-offentliggjort afgørelse dateret den 19. maj 2021 (sagsnr. 13-0177951).

“

Sagsbehandlingsreglerne medfører, at der stilles ikke ubetydelige krav til skattemyndighederne under deres sagsbehandling.

I den pågældende sag statuerede Landsskatteretten, at manglende begrundelse skulle føre til ugyldighed. I denne sag var spørgsmålet nærmere, om skattemyndighederne behørigt havde begrundet, at der var grundlag for en ekstraordinær genoptagelse af en virksomheds afgiftstilsvær.

Som begrundelse for at statuere ugyldighed udtalte Landsskatteretten følgende:

"En afgørelse om ekstraordinær genoptagelse skal indeholde en henvisning til skatteforvaltningslovens § 32 samt en angivelse af de faktiske omstændigheder, som er lagt til grund for afgørelsen, jf. forvaltningslovens § 24."

Tilsidesættelse af sagsbehandlingsregler, herunder manglende begrundelse vil i visse tilfælde kunne medføre, at afgørelsen må anses for ugyldig. For at en sagsbehandlingsfejl kan medføre ugyldighed, skal fejlen anses for væsentlig."

Landsskatteretten finder, at SKATs afgørelse om forhøjelse af virksomhedens afgiftstilsvær for salget af bil nr. 4 er ugyldig. Der er herved henset til, at afgørelsen ikke indeholder en henvisning til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 3, ligesom det ikke i afgørelsen er anført, hvilke faktiske omstændigheder, der har dannet grundlag for vurderingen af, om klageren forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at momstilsværet er fastsat på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag."

Landsskatteretten annullerede herefter den gennemførte forhøjelse af virksomhedens afgiftstilsvær for den oven for beskrevne del af sagen.

Derudover henvises til en ikke-offentliggjort afgørelse af den 26. januar 2021 truffet af Landsskatteretten (sagsnr. 18-0001769). Sagen omhandlede blandt andet helt overordnet spørgsmålet om, hvorvidt klageren i henhold til statsskattelovens § 4 var skattepligtig af udenlandske overførsler til dennes bankkonti med i alt ca. 2,3 mio. kr. i indkomstårene 2013-2016. Landsskatteretten skulle således nærmere forholde sig til, hvorvidt overførslerne var skattepligtige for klageren. Herom udtalte Landsskatteretten følgende:

"Klagerens repræsentant har til sagen fremlagt dokumenter fra bl.a. Indian Overseas Bank og State Bank of India, hvoraf fremgår, at både klageren og klagerens ægtefælle løbende har deponeret midler i pengeinstitutter i Indien. Klageren har derudover fremlagt dokumentation for udstedelse af et indisk skattepersonnummer ("PAN") til klagerens nu afdøde ægtefælle."

SKAT har ikke i deres afgørelse belyst tilstrækkeligt, hvorvidt overførslerne fra Indien stammer fra klagerens afdøde ægtefælle, herunder om overførslerne i et omfang er boavgiftspligtige, og ikke skattepligtige. SKAT findes på denne baggrund ikke at have oplyst sagen tilstrækkeligt."

Landsskatteretten hjemviste herefter afgørelsen om forhøjelse af klagerens skattepligtige indkomst i indkomstårene 2013-2016 til fornyet behandling.

Videre henvises til to klagesager, hvori der er truffet afgørelse den 26. november 2020 (sagsnr. 17-0992008 og 17-0992004). Begge sager omhandlede spørgsmålet om, hvorvidt klagerne – der var henholdsvis far og datter – var skattepligtige af indsætninger på deres bankkonti. Med relevans for denne artikel handlede sagerne derudover om, hvorvidt der med henvisning til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 var grundlag for ekstraordinær genoptagelse som følge af grov uagtsomhed.

Ved afgørelsen af de ikke-offentliggjorte afgørelser blev det for det første fremhævet, at *"... SKATs begrundelse for, at [klager(ne)] har handlet groft uagtsomt, er meget sparsom."*

Med betydning for, hvorvidt skattemyndighederne havde overholdt fristreglen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, blev der i sagerne lagt følgende til grund:

"... klager[ne] har ageret ud fra den overbevisning, at [de] havde fået et lån af [tidligere ægtefælle/svigersøn]. Der er i den forbindelse særligt henset til, at klager[ne] har indsat betydelige kontante beløb på [deres] bankkonto, hvilket indikerer, at [de] ikke har haft til hensigt at unddrage sig skat ved at skjule pengene."

SKATs (i dag Skattestyrelsens) forhøjelse med afsæt i skatteforvaltningslovens § 27 blev derefter tilsidesat som ugyldig, idet skattemyndighederne ikke havde overholdt de skatteprocessuelle fristregler.

Videre kan der henvises til resultatet af klagesagen, hvori der blev truffet en ikke-offentliggjort afgørelse den 11. november 2020 (sagsnr. 16-1826624). I den pågældende sag var et selskab blevet efteropkrævet told, moms og punktafgifter med et betragteligt beløb.

Opkrævningen relaterede sig til varer, der var anvendt til proviantering ombord på et fiskefartøj. SKATs afgørelse blev påklaget til Landsskatteretten.

Landsskatteretten fandt for det første, at SKAT slet ikke havde hjemmel til opkrævningen af told på de omhandlede varer. Den manglende hjemmel til toldopkrævningen medførte, at Landsskatteretten statuerede ugyldighed for denne del af SKATs afgørelse. Dette havde som konsekvens, at toldopkrævningen blev nedsat til 0 kr.

Landsskatteretten fandt for det andet, at SKATs begrundelse for opkrævningen af moms og punktafgifter på de omhandlede varer led af væsentlige mangler. Herom anførte Landsskatteretten blandt andet følgende:

"SKAT har i afgørelsens begrundelse ikke henvist til de retsregler, der er gældende for pålæggelse af punktafgifter og moms.

Toldstyrelsen har efterfølgende henvist til dels tobaksafgiftslovens § 1, stk. 1 og momslovens § 1 og 2 og anført, at der med disse hjemler skal ske reparation af afgørelsen.

Det er Landsskatterettens opfattelse, at der ikke kan ske reparation af den oprindelige afgørelse med henvisning til disse overordnede hjemmelshenvisninger, eftersom der fortsat mangler henvisning til de specifikke beskatningshjemler for disse afgifter med hensyn til afgiftspligtens indtrædelse, betalingspligtige personer med videre.

Retten anser dette for at være så konkret væsentlig en mangel i afgørelsen, jf. Forvaltningslovens § 24, stk. 2, at afgørelsen må anses for at være ugyldig."

Landsskatteretten nedsatte på den baggrund også SKATs opkrævning af moms og punktafgifter til 0 kr.

Samme retsstilling ses også i Landsskatterettens afgørelser af den 4. marts 2020 (sagsnr. 18-0002371, 18-0002372 og 18-0002373), hvor det var manglende sagsoplysning, der førte til ugyldighed.

De ovenfor beskrevne afgørelser er alle ganske illustrerende for det forhold, at det altid er skattemyndighederne, som har ansvaret for en forsvarlig sagsoplysning, korrekt retsanvendelse samt det forhold, at en afgørelse skal være ledsaget af en behørig begrundelse.

Afsluttende bemærkninger

Som beskrevet oven for, er der i nyere udvalgt administrativ praksis støtte for, at manglende iagttagelse af sagsbehandlingsreglerne i stigende grad får bl.a. Landsskatteretten til at statuere ugyldighed.

Det vil altid være en konkret vurdering, hvorvidt de skatteprocessuelle fristregler er tilsidesat, samt hvorvidt sagsbehandlingsmangler er så væsentlige, at de fører til ugyldighed.

Rejses en skatte- eller afgiftssag, er det således altid væsentligt at foretage en individuel vurdering af, hvorvidt skattemyndighederne har undladt at iagttage ét eller flere af de oven for beskrevne regelsæt, da retsvirkningen kan være, at en given afgørelse annulleres, selvom afgørelsens indhold i øvrigt er korrekt. En sådan vurdering er således også særlig vigtig i sager, hvor det konstateres, at der er angivet en forkert skat eller afgift.

