

Er det udelukket at sidestille (skatte-)myndighedernes passivitet med en positiv afgørelse?



Af Advokat (H) Torben Bagge, partner i Advokatfirmaet Tommy V. Christiansen og ekstern lektor i skatteret og forvaltningsret ved Aarhus Universitet

Højesteret har ved dom af den 22. oktober 2012 afgjort, hvorvidt det er helt udelukket at støtte ret på en myndigheds bevidste passivitet. I sagen gjorde Kammeradvokaten på vegne af Skatteministeriet gældende, at en myndigheds passivitet under ingen omstændigheder kan sidestilles med en positiv afgørelse, der kan etablere en administrativ praksis, som borgeren kan støtte ret på i henhold til den forvaltningsretlige lighedsgrundsætning. Det blev heroverfor gjort gældende, at en overordnet myndigheds bevidste passivitet gennem mange år i helt særlige tilfælde vil kunne sidestilles med, at den overordnede myndighed har truffet en positiv afgørelse om at acceptere

de selvangivne oplysninger. Højesterets dom af 22. oktober 2012 synes at kunne tages til indtægt for, at det ikke principielt er udelukket, at der i helt særlige tilfælde vil kunne støttes ret på en myndigheds passivitet, men at der skal endog meget til, førend dette er tilfældet.

Spørgsmålet i den konkrete sag var nærmere, hvorvidt et kraftvarmeværk i Herning kunne få tilbagebetalt en afgift, som værket ved en fejl havde betalt i perioden fra 1990 – 1995. Parterne var enige om, at det var en fejl, at kraftvarmeværket havde betalt denne afgift, men Skatteministeriet var af den opfattelse, at der som betingelse for tilbagebetaling måtte stilles krav om, at værket berigtigede afgift af kraftvarmefordelen. Dette på trods af, at ingen



andre kraftvarmeværker i den omhandlede periode havde berigtiget afgift af andet og mere end merbrændselsforbruget trods deling af kraftvarmefordelen¹.

Synspunktet fra Skatteministeriets side aktualiserede stillingtagen til det principielle spørgsmål om, hvorvidt der kan støttes ret på en overordnet myndigheds bevidste passivitet, idet Told- og Skattestyrelsen (som var den overordnede afgiftsmyndighed i den omhandlede periode) var fuldt ud klar over, at værket – og tillige andre værker – i den nævnte periode alene berigtigede afgift af det såkaldte merbrændselsforbrug², uanset værkerne delte kraftvarmefordelen. Med henvisning til den forvaltningsretlige lighedsgrundsætning og det forvaltningsretlige forventningsprincip, samt de retsprincipper, der ligger til grund for disse forvaltningsretlige grundsætninger, var det værket opfattelse, at det havde krav på nedsættelse af afgiftstilsvaret. Højesteret var ikke enig heri.

Generelt om lighedsgrundsætningen

Det følger af principperne bag lighedsgrundsætningen, at væsentligt lige forhold skal behandles lige i retlig henseende. Der skal således ske en ensartet behandling af borgerne. Dette juridiske grundsynspunkt fremgår eksempelvis af "Den Juridiske Vejledning" fra SKAT fra 2012-2, underafsnit A.A.7.1.1 med overskriften "Baggrund for lighedsgrundsætning og praksisændring", hvor der bl.a. anføres følgende:

"Lighedsgrundsætningen er et helt grundlæggende ulovbestemt forvaltningsretligt princip, som skal sikre, at der som udgangspunkt træffes identiske afgørelser i forhold til borgere med identiske omstændigheder. Eller sagt på en anden måde må en myndighed ikke udøve usaglig forskelsbehandling."

Konsekvensen af en Højesteretsdom er at Vestkraft, som det eneste kraftvarmeværk, er kommet til at betale afgift af kraftvarmefordelen. Havde myndighederne allerede i januar 1990, hvor de blev opmærksom på fejlen i forhold til, at lade udgiften til transport af brændsel fra Esbjerg til Herning indgå i beregningsgrundlaget, grebet ind heroverfor, ville Vestkraft ikke være kommet til at betale afgift af kraftvarmefordelen.



Tanken bag lighedsgrundsætningen er således, at myndighederne skal behandle borgerne ens, og heri ligger samtidig også et forbud mod vilkårlig forskelsbehandling.

Jens Garde udtrykker det i "Forvaltningsret, Almindelige emner", 5. udgave, 2009, side 256, således, at lighedsgrundsætningen indebærer et krav om, at væsentligt lige forhold skal behandles lige. Heri ligger et krav om konsekvens i forvaltningens afgørelser og en vis ensartethed i vægtningen af lovlige hensyn.

Tanken bag lighedsgrundsætningen er således, at myndighederne skal behandle borgerne ens, og heri ligger samtidig også et forbud mod vilkårlig forskelsbehandling. Har den overordnede myndighed truffet positive afgørelser om en given problemstilling, følger det af lighedsgrundsætningen, at borgeren som udgangspunkt kan støtte ret på en sådan administrativ praksis.

Spørgsmålet er herefter, hvornår der foreligger en sådan administrativ praksis, som borgeren kan støtte ret på. Dette spørgsmål er nærmere behandlet i SKATs juridiske vejledning 2012-2, afsnit A.A.7.1.3 under overskriften "Adgangen til at støtte ret på administrativ praksis". Dette afsnit handler bl.a. om, at det er en følge af lighedsgrundsætningen, at borgere og virksomheder som udgangspunkt kan støtte ret på gældende administrativ praksis, medmindre praksis er direkte, dvs. oplagt, ulovlig. I den forbindelse anføres det videre, at praksis skal dokumenteres eller sandsynliggøres, ligesom praksis skal være entydig, uden forbehold og ikke i klar modstrid med højere retskilder.

Positiv stillingtagen fra øverste administrative myndighed

Som udgangspunkt må der stilles krav om en positiv stillingtagen fra myndighedens side, såfremt borgeren skal kunne støtte ret på myndighedens praksis i henhold til lighedsgrundsætningen³, ligesom der som udgangspunkt må kræves en flerhed af positive afgørelser.

Videre må der stilles krav om, at denne stillingtagen foreligger fra den øverste administrative myndighed, som har afgørelseskompetencen inden for det pågældende område. Dette er senest fastslået af Højesteret ved dom af den 12. august 2010 offentliggjort i UfR 2010.2810, hvor Højesteret fastslog, at der ikke kunne støttes ret på en række vejledende udtalelser fra Indenrigsministeriet, idet afgørelseskompetencen ikke tilkom Indenrigsministeriet, men derimod de enkelte kommunalbestyrelser.

I retspraksis er det videre fastslået, at såfremt myndighedens manglende indgriben skyldes uvidenhed om forholdet fra myndighedens side, kan borgeren ikke støtte ret på den praksis, som udvikler sig på grund af den manglende indgriben. Dette er bl.a. fastslået af Højesteret i sagen vedrørende Carsten Bo Petersen, som er offentliggjort i UfR 2000.1509. I den pågældende sag fastslog Højesteret, at den omstændighed, at andre skatteydere, som følge af skattemyndighedernes manglende indgriben, med urette måtte have opnået fradrag, ikke ud fra en lighedsgrundsætning kunne begrunde, at også Carsten Bo Petersen skulle have et fradrag.

En lidt anden variant, der illustrerer, at der som udgangspunkt ikke kan støttes ret på myndighedens passivitet, er den såkaldte Hafnia-

sag offentliggjort i UfR 2003.2005, hvor forsikringsselskabet Hafnia havde afgiftsberigtiget korrekt, men efterfølgende fandt ud af, at andre livsforsikringsselskaber havde anvendt en anden og mere gunstig beregningsmetode. Som følge heraf anmodede Hafnia om lov til at berigtige afgift på samme måde, som de andre, hvilket blev afvist af Højesteret med henvisning til, at lighedsgrundsætningen ikke kunne begrunde, at Hafnia havde krav på en afgiftsberegning i strid med loven.

Heller ikke i SAS-sagen, TFS 2009.172 Ø, kunne flyselskabet SAS støtte ret på en gunstig fortolkning af flyrejseafgiftsloven, idet skattemyndighederne ikke havde været bekendt med SAS' forståelse af de omhandlede afgiftsfritagelsesbestemmelser, hvorfor der ikke var grundlag for at fastslå, at der havde foreligget en administrativ praksis i strid med loven.

Praksis skabt af underordnet myndighed uden indgriben fra overordnet myndigheds side

I den situation, hvor der fra de underordnede myndigheders side er skabt en praksis på et givent område uden, at den overordnede myndighed har grebet ind heroverfor, vil borgeren kunne støtte ret herpå, hvis den overordnede myndighed er bekendt med den pågældende praksis hos den underordnede myndighed.

Til illustration heraf kan der henvises til Østre Landsrets dom af den 19. januar 2005, offentliggjort i TfS 2005.126 Ø. I den pågældende sag havde et moderselskab vederlagsfrit udført administrationsarbejde for det sagsøgende selskab, der var dets datterselskab. SKAT havde anset den manglende opkrævning af vederlag for et skattepligtigt tilskud fra moderselskabet til datterselskabet, uden dog at foretage nogen ændring af moderselskabets ansættelse. Landsretten tiltrådte efter en omfattende bevisførelse, at der før afsigelsen af Højesterets dom af den 11. februar 1998, offentliggjort i TfS 1998.199 H (om rentefiksering i forholdet mellem hovedanpartshaver og selskab), forelå en almindelig og langvarig praksis, hvorefter beskatning af et moderselskabs vederlagsfri ydelser til et datterselskab blev elimineret ved, at datterselskabet samtidig blev indrømmet et tilsvarende fradrag for driftsomkostninger.

Østre Landsret fastslog, at:

"Det må efter bevisførelsen videre lægges til grund, at denne forståelse har været kendt og accepteret af de overordnede statslige skattemyndigheder, og der er ikke forelagt tilfælde ud over den foreliggende sag, hvor denne forståelse er blevet tilsidesat af skattemyndighederne."

Som det fremgår af denne Østre Landsrets dom, kan der støttes ret på en given praksis inden for skatteretten, når denne ikke er blevet tilsidesat af overordnede skattemyndigheder til trods for, at de overordnede myndigheder må antages at være bekendt med denne praksis⁴.

Hverken underordnet eller overordnet myndighed har taget stilling. Hvad gælder da?

Højesteret har nu haft lejlighed til at tage stilling til en situation, hvor hverken den underordnede eller den overordnede myndighed har taget stilling til en konkret problemstilling i form af en positiv afgørelse.

Baggrunden for højesteretssagen var et ret så usædvanligt sagsforløb, hvor den overordnede administrative myndighed – Told og Skattestyrelsen – bevidst valgte ikke at tage stilling til et konkret afgiftsspørgsmål på trods af, at den underordnede afgiftsmyndighed, en lokal told- og skatteregion, gentagne gange over en periode på ikke mindre end syv år rykkede for et svar.

For nærmere at forstå baggrunden for parternes synspunkter i sagen, samt rækkevidden af Højesterets præmisser, følger nedenfor en relativ udførlig kronologisk beskrivelse af forløbet i perioden fra 1982 og frem til 1998.

Sagens forløb i perioden fra 1982 til 1998

Den nærmere baggrund for sagens opståen var ændringen af afgiftslovgivningen i juni 1982.

Med virkning fra 1. juli 1982 skulle kraftvarmeværker betale afgift af brændsler anvendt til varmeproduktion, hvilket ikke tidligere havde været tilfældet, idet kraftvarmeværker frem til dette tidspunkt havde været fritaget for at betale afgift af brændsler til både el og varme i det omfang, varme blev produceret i en kombineret proces med el.

Fra 1. juli 1982 var der alene afgiftsfritagelse for den del af brændslerne på et kraftvarmeværk, "der medgår til fremstilling af elektricitet, og som indregnes i elektricitetsprisen", jf. dagældende kulafgiftslovs § 7, stk. 1, og olieafgiftslovens § 9, stk. 2.

Grunden til, at der var afgiftsfritagelse for brændsler til elproduktion, var, at der på daværende tidspunkt allerede var afgift på el i forbrugsledet. Formålet med at fritage brændsler til el for afgift var derfor at undgå en dobbeltafgift på el.

I forbindelse med ændringen af reglerne i kul- og olieafgiftsloven pr. 1. juli 1982 fremsendte Direktoratet for Toldvæsenet⁵ den 29. juni 1982 en skrivelse til kraftvarmeværkerne, herunder Vestkraft⁶, hvor de kort orienterede om de nye regler.

Ligeledes den 29. juni 1982 rettede Danske Elværkers Forening henvendelse til Direktoratet for Toldvæsenet. Af skrivelsen fremgik det, at Foreningen ville anbefale sine medlemmer at anvende merbrændselsforbruget som beregningsgrundlag for afgifterne vedrørende varmeproduktionen. I den forbindelse anmodede Foreningen Direktoratet for Toldvæsenet om at udtale sig om, hvorvidt en sådan beregning af afgifterne kunne accepteres som værende i overensstemmelse med afgiftslovene.

Direktoratet for Toldvæsenet valgte i forlængelse heraf at forelægge spørgsmålet for Skatteministeriet. I den forbindelse indstillede Direktoratet, at det over for Danske Elværkers forening blev præciseret, at kun

den mængde olie og kul, som indgik i kalkulationen af elektricitetsprisen, der skulle godkendes af Elprisudvalget, var fritaget for afgift.

Ved skrivelse af den 26. juli 1982 fra Skatteministeriet til Direktoratet for Toldvæsenet meddelte Skatteministeriet, at Ministeriet kunne tiltræde Direktoratets indstilling.

Herefter blev der den 10. august 1982 fremsendt en meddelelse til Danske Elværkers Forening, hvoraf det fremgik, at Foreningens henvendelse havde været forelagt Ministeriet for Skatter og Afgifter, der havde truffet afgørelse om, at kun den mængde olie og kul, som indgik i kalkulationen af elektricitetsprisen, der skulle godkendes af Elprisudvalget, var fritaget for afgift.

I forlængelse heraf blev der den 24. september 1982 udstedt retselsblad til Direktoratet for Toldvæsenets afgiftsreglement, og her anførtes det bl.a., at "Departementet har præciseret, at fritagelsen for afgift kun omfatter den mængde olie og kul, som indgår i kalkulationen af elektricitetsprisen, der skal godkendes af Elprisudvalget."

I februar 1983 afgav arbejdsgruppen vedrørende energiafgifter en "Redegørelse om energiafgifter". I arbejdsgruppen deltog blandt andet repræsentanter for Departementet for Told- og Forbrugsafgifter og Energiministeriet. Af redegørelsen fremgår det bl.a., at myndighederne allerede i 1983 var bekendt med, at nogle værker ikke afgiftsberigtigede korrekt. I redegørelsen anføres det således, at:

"Nogle elværker har ved en særlig kalkulation undgået at beregne kulafgift af mere end det marginale kulforbrug til trods for, at kraftvarmefordelen deles mellem el og varme. Elværkerne finder det urimeligt, at kulforbrug udover det marginale forbrug skal afgiftsbelægges."

I februar og marts 1989 foretog det daværende Esbjerg Distrikts-toldkammer fire kontrollbesøg hos Vestkraft. I den forbindelse blev der udarbejdet et kontrolnotat af Esbjerg Distrikts-toldkammer, hvoraf det bl.a. fremgik, at Vestkrafts fordelingsnøgler vedrørende fordelingen af kulforbruget på de to produktionsgrene gav anledning til en del diskussion med regnskabschefen hos Vestkraft.

I kontrolnotatet anføres bl.a. følgende under overskriften "Telefon-samtale med Direktoratet/ Punktafgiftskontoret, OTA Svend E Nielsen:

"Efter at være sat ind i sagen ringede Sv. E Nielsen hertil den 10.03.1989 og fortalte, at man havde haft en samtale med Tolddepartementet om kraftværkerne og fordelingsprincipperne.

Departementet mente ikke der var mulighed for at kritisere fordelingsnøglen, når der som her var sammenfald mellem kalkulationerne og merbrændselsprincippet. Der var ikke politisk mulighed for at ændre dette.

Direktoratet var enig i, at Vestkraft ikke måtte anvende merbrændselsprincippet – jf. reglementet – men der var ikke mulighed for at ændre fordelingen på nuværende tidspunkt."

På det møde, som fandt sted mellem Direktoratet for Toldvæsenet og Departementet den 10. marts 1989, drøftede man det forhold, at mængden af det indfyrede brændsel i et kraftvarmeværk, som blev afgiftsberigtiget, forholdsmæssigt var væsentligt lavere end den mængde varme, der reelt blev produceret på et kraftvarmeværk. Direktoratet

Den 16. april 1998 blev alle told- og skatteregioner af Told- og Skattestyrelsen anmodet om en redegørelse for deres kontakt med kraftvarmeværkerne i deres område.

orienterede i den forbindelse Departementet om, at Distriktstoldkammer Esbjerg var i færd med en regnskabskontrol hos Vestkraft. Under denne kontrol havde det vist sig, at der kun blev berigtiget afgift af ca. 13 % af det indfyrede kul, mens varmeproduktionen udgjorde ca. 1/3 af den samlede energiproduktion. I referatet fra det pågældende møde anføres bl.a. følgende:

"...departementets repræsentant var enig i, at det ud fra et afgiftsmæssigt synspunkt var forkert, at kraftvarmeværkerne tilsyneladende kalkulerede ud fra merbrændselsprincippet, men at der ikke kunne ændres på dette over for kraftvarmeværkerne, uden at Energiministeriet blev hørt, idet det energipolitisk havde været hensigten at fremme kraftvarmen ved at kunne producere varmen så billigt som muligt."

Den 14. april 1989 sendte Direktoratet for Toldvæsenet en telefax ud til alle distriktstoldkamre, herunder Esbjerg Distriktstoldkammer. Af telefaxen fremgik det, at man ønskede en nærmere afklaring af den afgiftsmæssige stilling efter kulafgiftsloven for kraftvarmeværker.

Ved skrivelse af den 19. april 1989 besvarede Esbjerg Distriktstoldkammer henvendelsen fra Direktorat for Toldvæsenet i København. I skrivelsen oplyste Esbjerg Distriktstoldkammer, at man under en igangværende kontrol hos Vestkraft havde konstateret, at virksomheden anvendte merbrændselsforbrugsprincippet ved opgørelsen af den afgiftspligtige mængde brændsel. I den forbindelse kunne det konstateres, at der havde været en væsentlig brændselsfordel ved den kombinerede produktion, og at halvdelen af denne besparelse belastede fjernvarmen, og dermed reducerede elsidens omkostninger. På den baggrund konkluderede Esbjerg Distriktstoldkammer, at der var afregnet for lidt i kulafgift.

Afslutningsvist i skrivelsen anførte Esbjerg Distriktstoldkammer, at såfremt direktoratet ønskede yderligere oplysninger, havde Esbjerg Distriktstoldkammer mere materiale liggende, og de havde også mulighed for at fremskaffe yderligere oplysninger.

I juni 1989 rykkede Esbjerg Distriktstoldkammer telefonisk for svar på deres henvendelse. Af et telefonnotat, som blev udarbejdet i den forbindelse af en medarbejder hos Tolddirektoratet, fremgår det, at Esbjerg Distriktstoldkammer overfor Tolddirektoratet fastholdt deres opfattelse af, at der burde ske en afgiftsberigtigelse af den overførte del af kraftvarmefordelen. Det pågældende telefonnotat afsluttes med følgende:

"Da denne problemstilling indeholder mange politiske elementer har jeg udtrykt betænkelig(hed) ved – over for (vicetoldinspektøren) – at toldkammeret på nuværende tidspunkt opgør et millionkrav over for Vestkraft. Min fornemmelse er, at departementet foretrækker "ro" til deres overvejelser."

Ved skrivelse af den 11. september 1989 fulgte Esbjerg Distriktstoldkammer op på sine tidligere henvendelser til Direktoratet for Toldvæsenet. Af skrivelsen fremgik det, at det fortsat var distriktstoldkammerets opfattelse, at afgiftsafregningerne var for lave. Distriktstoldkammeret forespurgte derfor Direktoratet, om man skulle "løfte problemet på lokalt plan", eller om Direktoratet eventuelt ønskede at forelægge problemet for ELSAM.

Igen i oktober 1989 rykkede Esbjerg distriktstoldkammer for et svar hos Styrelsen. Af et håndskrevet notat af den 18. oktober 1989, udarbejdet af en medarbejder hos Told- og Skattestyrelsen, fremgår det, at Esbjerg distriktstoldkammer havde spurgt til en sag i Told- og Skattestyrelsen vedrørende Vestkraft, og at henvendelsen vedrørte "Noget om merbrændselsforbrug". Esbjerg Distriktstoldkammer havde oplyst, at der kunne blive tale om et efterbetalingskrav i nærheden af 200 mio. kr., hvorfor de gerne ville have en hurtig afgørelse i sagen.

Den 28. december 1989 blev der udarbejdet et notat om problemstillingen af Forvaltningsafdelingen, Punktafgiftskontoret, hos Told- og Skattestyrelsen. Notatet blev udarbejdet som en kommentar til Esbjerg Distriktstoldkammeres tidligere skriftlige henvendelse vedrørende Vestkraft. Konklusion i notatet var, at selve anvendelsen af merbrændselsforbrugsprincippet ikke var afgørende. Det afgørende var derimod, hvad der blev indregnet i elprisen, som blev godkendt af El-prisudvalget. På den baggrund var det styrelsens opfattelse, at formuleringen i reglementet nok var lidt for kategorisk.

Med udgangspunkt i dette notat udarbejdede Told- og Skattestyrelsen efterfølgende i januar 1990 et svar til Esbjerg Distriktstoldkammer.

I skrivelsen anmodede Told- og Skattestyrelsen Esbjerg Distriktstoldkammer om at indhente de priskalkulationer, der var indsendt til og godkendt af elprisudvalget vedrørende Vestkraft. Styrelsen anmodede også Esbjerg Distriktstoldkammer om at undersøge i hvilket omfang, brændselsfordelen blev indkalkuleret i el-prisen. Endelig anmodede Styrelsen om at få tilsendt resultatet af Esbjerg Distriktstoldkammeres undersøgelse. Man ville herefter fra Styrelsens side vurdere, hvorvidt der var grundlag for at tage spørgsmålet op til fornyet overvejelse og behandling.

I april 1990 afgav Det Tværministerielle Energiafgiftsudvalg under Energiministeriet en nærmere redegørelse om energiafgifter. I redegørelsen anføres det blandt andet, at størrelsen af de samlede afgifter for varmemeforbrugerne bestemmes af den aftale, der indgås mellem el- og varmesiden. I forlængelse heraf konkluderes det, at denne praksis ikke virker befordrende for en deling af gevinsten ved samproduktion mellem el- og varmemeforbrugerne.

Den 19. april 1990 sendte Esbjerg Distriktstoldkammer deres svar til Told- og Skattestyrelsen. Særligt vedrørende Herningværket anførte Esbjerg Distriktstoldkammer, at Vestkraft også på dette værk anvendte merbrændselsforbrugsprincippet. Samtidig gjorde man også opmærksom på den fejl, som Herningværket begik ved at indregne fragtomkostningerne i afgiftsgrundlaget, jf. følgende: *"Det skal dog bemærkes, at Vestkraft fejlagtigt indregner fragtomkostningerne i beregningen af kulafgiften...Da kulafgiften er en mængdeafgift, er det toldkammerets opfattelse, at fragten ikke skal med i beregningen af kulafgiften."*

I skrivelsen anførte Esbjerg Distriktstoldkammer afslutningsvist hvilke beløb, det drejede sig om, jf. følgende: *"Det samlede kontrolresultat, 175,9 mio kr agtes indrapporteret til VK-systemet, medens fremsendelse af efterangivelse afventer styrelsens afgørelse."*

På trods af, at Esbjerg Distriktstoldkammer udtrykkelig gjorde opmærksom på, at der var tale om et meget betydeligt afgiftskrav, fulgte Styrelsen ikke op på Esbjerg Distriktstoldkammers oplysninger. Dette uanset, at Esbjerg Distriktstoldkammer havde oplyst, at man først ville rejse et afgiftskrav over for Vestkraft, når Told- og Skattestyrelsen havde truffet afgørelse.

I en notits af den 4. september 1990, udarbejdet af en medarbejder hos Told- og Skattestyrelsen, gennemgås Esbjerg Distriktstoldkammers skrivelse af den 19. april 1990, og det anføres i den forbindelse, at man er enig med Esbjerg Distriktstoldkammer i, at Vestkraft ikke er berettiget til afgiftsfritagelse i det omhandlede omfang. På trods heraf konkluderes det, at der ikke umiddelbart skal foretages yderligere. I notitsen anføres det således, at:

"Da en afgørelse, som går Vestkraft i mod, utvivlsomt vil skabe turbulens i el-værksbranchen, foreslås det, at der forinden videre sker en "politisk" drøftelse af problemstillingen."

Den samme medarbejder hos Told- og Skattestyrelsen, som udarbejdede ovennævnte notits af 4. september 1990, udarbejdede efterfølgende den 27. september 1990 et kort notat vedrørende problemstillingen. I notatet konkluderer medarbejderen følgende:

"Som anført under konklusionen i vedlagte notits af 4. september 1990 er jeg noget betænkelig ved den politiske reaktion, der vil komme, hvis afgiftskravet gøres gældende over for Vestkraft. Departementet har på et tidligere stadium i sagen udtrykt tvivl om rigtigheden af den opgørelse, som regionen var i færd med at foretage. Jeg vil på baggrund heraf foreslå, at problemstillingen/sagen drøftes på et møde med departementet forinden videre."

Igen i marts 1991 rykkede en medarbejder fra Told- og Skatteregion Esbjerg Told- og Skattestyrelsen i København for et svar. Medarbejderen fra Told- og Skatteregion Esbjerg henviste i den forbindelse til, at man skyldte Vestkraft en tilbagemelding om resultatet af Told- og Skattestyrelsens behandling af sagen.

Der skete imidlertid ikke noget i sagen, og derfor rykkede Told- og Skatteregion Esbjerg igen i december 1992 for et svar fra Told- og Skattestyrelsen. I den forbindelse blev der udarbejdet et telefonnotat af Niels E Møller fra Told- og Skatteregion Esbjerg, hvori der bl.a. anføres følgende:

"Svend E Nielsen oplyste, at der på grund af sagens størrelse var gået "politik" i sagen. Skattedepartementet var enig med os, men Energiministeriet og ELSAM var uenig. Dette skyldtes især ministeriets ønske om anlæg af flere billige kraftvarmeværker eventuelt baseret på kul og naturgas.

Hvis der opnås enighed, vil der blive taget stilling til problemet, men Svend E Nielsen var ikke sikker på, at der kom en afgørelse.

Sagen afventer eventuel afgørelse."

Den 16. marts 1994 fremsendte Told- og Skattestyrelsen et notat vedrørende energiafgiftslovene til Skatteministeriet dateret den 15. marts 1994. Af notatet fremgik det, at visse værker ikke opfyldte betingelserne for den lave beskatning af kraftvarme, og i den forbindelse blev Vestkraft omtalt.

Den 30. maj 1995 skrev Vestkraft til Told- og Skatteregion Esbjerg. Baggrunden for Vestkrafts henvendelse var et ønske fra Vestkrafts side om at omlægge brændselsforbruget på Herningværket fra kul til alternative brændselsformer. I den forbindelse ønskede man at få afklaret de afgiftsmæssige konsekvenser ved en sådan omlægning. I skrivelsen blev det fremhævet, at afgiftsproblematikken blev rejst allerede i august 1990 i forbindelse med afslutningen af afgiftskontrollen.

Told- og Skatteregion Esbjerg valgte at forelægge det konkrete spørgsmål for Styrelsen, og benyttede samtidig lejligheden til at rykke for svar på deres tidligere henvendelser vedrørende Vestkrafts afgiftsberegning.

Ved skrivelse af den 24. juli 1995 sendte Told- og Skattestyrelsen sit svar til Told- og Skatteregion Esbjerg. For så vidt angår svar på Regionens tidligere henvendelser anførtes det blot, at *"Med hensyn til det af regionen tidligere rejste spørgsmål vedrørende kraftvarme-fordelen kan det oplyses, at dette forhold er blevet taget op til anden side."*

Af et brev dateret den 14. august 1995 fra Vestkraft til Told- og Skatteregion Esbjerg fremgår det, at Told- og Skatteregion Esbjerg sendte brevet fra Told- og Skattestyrelsen til Vestkraft.

I brevet fra Vestkraft til Told- og Skatteregion Esbjerg præciserede Vestkraft over for Regionen, hvordan de opfattede Styrelsens svar. I den forbindelse tilkendegav Vestkraft, at det var en fejl, at der var blevet berigtiget afgift af transportudgiften.

Den 17. august 1995 meddelte regionen telefonisk til Vestkraft, at man var enig i Vestkrafts fortolkning af Styrelsens svar.

Ved skrivelse af den 28. september 1995 anmodede Vestkraft Told- og Skatteregion Esbjerg om tilbagebetaling af for meget betalt afgift for perioden fra den 1. januar 1990 til den 31. juli 1995. Det drejede sig om et beløb på kr. 78.621.000. Af skrivelsen fremgik det, at baggrunden for, at Vestkraft anmodede om tilbagebetaling, var, at Herningværket ved en fejl havde afgiftsberigtiget den transportudgift, der havde været til at fragte kul fra Esbjerg Havn til Herning.

Regionen valgte at forelægge anmodningen for Told- og Skattestyrelsen på grund af sagens principielle karakter.

I maj 1996 vendte Departementet tilbage med et notat til Told- og Skattestyrelsen, hvor de nærmere redegjorde for afgiftsforholdene for kraftvarmeværker. I notatet indstillede Departementet til Told- og Skattestyrelsen, at der skulle iværksættes en kontrolaktion overfor kraftvarmeværkerne.

I 1997 indledte Told- og Skattestyrelsen herefter en landsdækkende kontrolaktion overfor kraftvarmeværkerne, herunder også Vestkraft. I den forbindelse blev der udsendt kontrolskemaer til alle kraftvarmeværker.

Told- og Skatteregion Esbjerg skrev således til Vestkraft og udbad sig en række nærmere specificerede oplysninger vedrørende afgiftsberegningen på værket. Vestkraft sendte sit svar til Told- og Skatteregion Esbjerg d. 22. august 1997.

I løbet af efteråret 1997 havde alle kraftvarmeværker indsendt deres

Der gik således syv år fra Told- og Skattestyrelsen blev gjort opmærksom på problemstillingen, til man ændrede opfattelse og iværksatte en kontrolaktion.

svar til den region, de hørte under. Umiddelbart herefter sendte de værker, som havde tilknytning til ELSAM, i det væsentlige enslydende breve til regionerne, hvor de bl.a. anførte, at:

”Det er således de konstaterede brændselsmængder til fjernvarmeproduktion og faktureringen heraf, der danner grundlag for beregningen af afgiften. Det er vigtigt for os at fastslå, at beregningen af afgifter har fulgt dette princip, og at det løbende har været accepteret og godkendt af myndighederne.”

Den 16. april 1998 blev alle told- og skatteregioner af Told- og Skattestyrelsen anmodet om en redegørelse for deres kontakt med kraftvarmeværkerne i deres område. Redegørelsen fra told- og skatteregionerne skulle omfatte kontakter af kontrolmæssig karakter samt forespørgsler. I den forbindelse skulle regionerne også anføre, i hvilket omfang regionerne havde taget stilling til eller godkendt fordelingen af brændsel mellem el- og varmeproduktionen og på hvilket grundlag. Redegørelsen skulle omfatte de seneste 5 år.

Allerede ugen efter, at Told- og Skatteregion Esbjerg havde modtaget denne anmodning fra Told- og Skattestyrelsen, fremsendte Region Esbjerg deres besvarelse til Styrelsen.

I redegørelsen fremkom Told- og Skatteregion Esbjerg med en nærmere beskrivelse af hele forløbet fra sagens start i marts 1989 og frem til Styrelsens henvendelse i 1998. I den forbindelse oplyste Regionen, at man siden 1989 havde haft flere møder med Vestkraft, hvor man havde fastholdt, at værkets fordeling af kulforbruget efter regionens opfattelse var forkert, og at spørgsmålet var indsendt til behandling hos Styrelsen.

Den iværksatte kontrolaktion mandede ud i, at Skatteministeriet den 20. august 1998 udsendte en ”Orientering om kraftvarme”, hvor man behandlede en række centrale afgiftsmæssige spørgsmål. I orienteringen anførtes det, at der var tale om en præcisering af gældende regler. Formålet med orienteringen var således blot at sikre, at reglerne blev overholdt. Videre blev også muligheden for at foretage efteropkrævninger af afgift behandlet i orienteringen. I den forbindelse anførtes følgende:

*”Der er ikke fundet juridisk grundlag for generelt at foretage efteropkrævninger. Det skyldes for det første, at en række af forholdene er omfattet af den 5-årige forældelsesfrist. For det andet vurderes det, at Skatteministeriet ikke vil kunne vinde en retssag om efterbetaling af afgift, når der henses til den uhjæmlede praksis, der har udviklet sig i forbindelse med håndteringen af kraftvarmefordelen. Ved denne vurdering er der særlig lagt vægt på den omstændighed, at værkerne over den lange årrække med føje har indrettet sig i den fordeling, at opgørelsesmetoden var godkendt af Told*Skat. Denne konklusion er fremkommet efter, at Skatteministeriet har rådført sig med Kammeradvokaten, som nu udarbejder en endelig redegørelse om efteropkrævnings-spørgsmålet, der vil blive offentliggjort.”*

I orienteringen blev også spørgsmålet om, hvorvidt der kunne pålægges nogen et tjenstligt ansvar, behandlet som følge af, at myndighederne direkte eller indirekte havde godkendt en ulovhjemlet

opgørelsesmetode over en længere årrække. I den forbindelse anførtes det, at Skatteministeriet havde fundet det rigtigst at lade en advokat foretage en uvildig gennemgang af det samlede materiale i sagen fra regionerne, styrelsen og departementet.

Samme dag, som denne ”Orientering om kraftvarme” blev sendt ud – altså den 20. august 1998 – blev der også udsendt et cirkulære om centrale kraftvarmeværkers opgørelse og fordeling af brændselsforbrug. Cirkulæret havde en ikrafttrædelsesdato den 1. september 1998.

Ved skrivelse af den 5. november 1998 fra Told- og Skattestyrelsen til Vestkraft meddelte Styrelsen nu langt om længe sin principielle stilling til sagen. Efter en nærmere gennemgang af de faktiske forhold og lovgrundlaget fremkom Styrelsen med sin konklusion, der lød således:

”Styrelsen kan generelt slå fast, at tilbagebetaling af afgift kan komme på tale, såfremt en korrekt opgørelse af afgiften, jf. reglerne i afsnittet ”lovgrundlag”- som præciseret i nævnte cirkulære af 20. august 1998, viser, at der er betalt for meget i afgift.

*”Dette indebærer, at selskabet skal foretage en opgørelse af den afgift, som selskabet ifølge reglerne skulle have betalt til Told*Skat. Denne afgift skal herefter sammenholdes med den faktisk betalte afgift. Tilbagebetaling kan som anført kun finde sted, såfremt den faktisk betalte afgift overstiger afgiften opgjort i overensstemmelse med lovgrundlaget, jf. ovenfor.*

”Såfremt selskabet ønsker at opretholde anmodningen om tilbagebetaling af afgift, bedes De rette henvendelse til Told- og Skatteregion Esbjerg bilagt en opgørelse af tilbagebetalingsbeløbet opgjort efter ovennævnte principper. Regionen har fået tilsendt en kopi af brevet.

”I den forbindelse bemærkes det, at lovgivningen har været uændret i hele den periode, som anmodningen vedrører. Det er som følge heraf uden betydning for det endelige udfald af sagen, om en afgørelse først træffes nu eller var blevet truffet på et tidligere tidspunkt.”

Kammeradvokaten blev af Told- og Skattestyrelsen anmodet om at udarbejde en redegørelse vedrørende mulighederne for at efteropkræve afgift hos en række af kraftvarmeværkerne.

I forbindelse med Kammeradvokatens vurdering af mulighederne for at rette et efterbetalingskrav mod en række af kraftvarmeværkerne, undersøgte Kammeradvokaten bl.a. spørgsmålet om, hvorvidt der var indtrådt forældelse af et sådant yderligere afgiftskrav.

Kammeradvokaten anførte i den forbindelse, at afgørende for, om der forelå suspension af forældelsesfristen, var, om skattemyndighederne som kreditor for et eventuelt tilbagebetalingskrav havde været i utilregnelig uvidenhed om kravet. Kammeradvokaten fandt ikke, at det var tilfældet.

”Siden 1989/90 har Told- og Skattestyrelsen således været bekendt med, at Vestkraftværkerne anvendte merbrændselsprincippet, uanset at der skete en deling af kraftvarmefordelen, at anvendelsen af merbrændselsprincippet skete i henhold til ELSAMs retningslinier, at dette efter Esbjerg Distrikts-toldkammers opfattelse indebar, at der blev betalt væsentligt for lidt i afgift, og at der alene for to værkers vedkommende var opgjort et efterbetalingskrav for 3 år på 175 mill. kr.

Styrelsen har således siden dette tidspunkt haft viden om, at i hvert fald en række af de centrale kraftvarmeværker anvendte et urigtigt princip ved opgørelsen af afgiftsgrundlaget. Da styrelsen også har vidst, at dette skete i henhold til ELSAM's retningslinjer, burde det have været klart for styrelsen, at der kunne være tale om tilsvarende fejl i opgørelserne fra andre værker. Styrelsen var bekendt med, at opgørelsesmetoden kunne give anledning til efterbetalingskrav af en særdeles betydelig størrelsesorden.

Efter at styrelsen i 1989/90 modtog Esbjerg Distriktstoldkammeres indberetning vedrørende Vestkraft I/S kan skattemyndighederne således ikke anses for at have været i utilregnelig uvidenhed om deres krav i relation til nogen af værkerne. Skattemyndighederne vil således ikke kunne påberåbe sig suspensionsreglen i 1908-lovens § 3."

I notatets afsnit 5 har Kammeradvokaten foretaget en nærmere gennemgang af myndighedernes godkendelse af de enkelte værkers afgiftsberegning. I den forbindelse anføres det bl.a., at problemstillingen vedrørende kraftvarmefordelen var relevant for så vidt angår ni kraftvarmeværker. Dette er efterfølgende blevet korrigeret til, at problemstillingen for perioden fra 1990- 1995 alene var relevant for fem kraftvarmeværker, nemlig Vestkraft (Herning- og Esbjergværket), Fynsværket, Sønderjyllands Højspændingsværk samt delvis Nordjyllandsværket.

I relation til Told- og Skatteregion Esbjergs gentagne henvendelser til Told- og Skattestyrelsen anfører Kammeradvokaten følgende i sit notat:

"Som beskrevet har Told- og Skatteregion Esbjerg i årene fra 1990 til 1993 flere gange rykket styrelsen for en stillingtagen til problemet, men uden at der fremkom en afgørelse. Styrelsen har således i december 1992 oplyst regionen om, at der var gået politik i sagen, hvilket skulle være grunden til, at der ikke var truffet en afgørelse."

Sammenfattende konkluderer Kammeradvokaten i sit notat, at skattemyndighederne ikke vil kunne vinde en retssag mod kraftvarmeværkerne om efterbetaling af for lidt betalt afgift. Dette på trods af, at Kammeradvokaten er af den opfattelse, at kraftvarmeværkerne har anvendt en ulovhjemlet opgørelsesmetode. Den nærmere begrundelse for Kammeradvokatens konklusion er følgende:

"Imidlertid har værkerne i tidens løb fået grundlag for at tro, at myndighederne havde accepteret metoden. Flere af værkerne har uantastet i en lang årrække anvendt den ulovhjemlede opgørelsesmetode, og myndighederne har endda over for nogle værker direkte godkendt denne. I de tilfælde, hvor den lokale myndighed har gjort indsigelse, er denne ikke blevet fulgt op"

Myndighedernes administration må således anses at have givet værkerne en forventning om, at de med føje kunne indrette sig på, at den afgift de betalte i henhold til den ulovmedholdelige opgørelsesmetode var korrekt. Der er således for en række af værkerne tale om en lang årrække, hvor de har indrettet sig på, at afgiften var korrekt beregnet og accepteret af afgiftsmyndighederne."

På baggrund af hele forløbet i perioden fra lovens vedtagelse i 1982 og frem til 1998 blev det fra Skatteministeriets side besluttet, at der

skulle iværksættes en advokatundersøgelse med henblik på at vurdere, om personer havde tilsidesat deres pligter i forbindelse med administrationen af de pågældende afgiftsregler.

I den forbindelse blev Advokatfirmaet Lett & Co. ved advokat John Petersen anmodet om at foretage en nærmere undersøgelse heraf. Dette resulterede i en redegørelse dateret den 17. januar 2001.

Særligt i forhold til Told- og Skattestyrelsens rolle konkluderede advokat John Petersen, at: *"Told- og skattestyrelsen var den eneste myndighed, som kunne og skulle træffe afgørelse i Vestkraftsagen, og det forekommer kritisabelt, at styrelsen ikke allerede i 1990 traf en sådan afgørelse. Der var tale om betydelige afgiftskrav, som var undergivet en 5-årig forældelsesfrist."*

I maj 2001 afgav Rigsrevisionen "Beretning til statsrevisorerne om kraftvarmesagen". Af beretningen fremgår det bl.a., at Rigsrevisionen finder det kritisabelt, at Told- og Skattestyrelsen ikke reagerede på henvendelserne fra Region Esbjerg i perioden fra 1989 og frem til 1995. Videre udtales der også kritik af det forhold, at Skatteministeriets departement ikke reagerede på Told- og Skattestyrelsens henvendelse i 1994.

Ved afgørelse af den 20. oktober 2000 afviste Told- og Skatteregion Esbjerg at imødekomme Vestkrafts anmodning om nedsættelse af afgiftstilsvaret vedrørende Herningværket for perioden fra den 28. september 1990 til den 31. juli 1995. Denne afgørelse blev efterfølgende stadfæstet af Landsskatteretten ved kendelse af den 26. marts 2009.

Efterfølgende har såvel Vestre Landsret som nu også Højesteret tiltrådt denne vurdering af, at der ikke er grundlag for at imødekomme Vestkrafts anmodning om tilbagebetaling af den for meget erlagte afgift.

Parternes synspunkter under sagen

Lighedsgrundsætningen

Vestkrafts hovedsynspunkt under sagen var, at den adfærd, som de centrale afgiftsmyndigheder havde udvist i form af bevidst passivitet, baseret på et fuldt oplyst grundlag, var at sidestille med en positiv afgørelse, som Vestkraft i henhold til den forvaltningsretlige lighedsgrundsætning kunne støtte ret på.

Vestkraft fremhævede i den forbindelse særligt, at den omhandlede problemstilling – vedrørende anvendelse af merbrændselsforbrugsprincippet trods deling af kraftvarmefordelen – alene var relevant for fem kraftvarmeværker i perioden fra 1990 til 1995, hvorfor der skulle langt mindre til for at skabe en administrativ praksis.

Det var Vestkrafts opfattelse, at i hvert fald på et tidspunkt i perioden fra 1989 – hvor styrelsen udtrykkeligt blev gjort opmærksom på problemet – og frem til 1996, hvor man besluttede at iværksætte en kontrolaktion, var passiviteten fra styrelsens side at sidestille med en egentlig positiv afgørelse.

På baggrund af denne bevidste passivitet fra Told- og Skatte- styrelsens side blev Vestkraft bibragt en berettiget forventning om, at Styrelsen de facto havde godkendt opgørelsesmetoden.

Der gik således syv år fra Told- og Skattestyrelsen blev gjort opmærksom på problemstillingen, til man ændrede opfattelse og iværksatte en kontrolaktion. Passivitet fra en overordnet myndigheds side i syv år kunne ifølge Vestkraft ikke blot betegnes som langsommelig sagsbehandling. Slet ikke når det blev taget i betragtning, at den manglende indgriben fra de overordnede afgiftsmyndigheders side hverken skyldtes, at der var tvivl om lovgrundlaget, at der blot var tale om bagatelagte forhold, eller at der manglede ressourcer til at få afklaret forholdet.

Den manglende indgriben skyldtes udelukkende, at der var gået politik i sagen, og at man derfor helt bevidst valgte ikke at gøre noget.

At man efterfølgende valgte at skifte (politisk) holdning, og i den forbindelse iværksatte kontrolaktionen i 1997, som efterfølgende blev fulgt op af udstedelse af et cirkulære den 20. august 1998, ændrer ikke på, at der i perioden frem til udstedelsen af cirkulæret forelå en fast praksis hos værkerne. En praksis, der de facto var godkendt af den overordnede administrative myndighed.

Cirkulæret om centrale kraftvarmeværkers opgørelse og fordeling af brændselsforbrug blev også udstedt med fremadrettet virkning, og der blev ikke foretaget efteroprævning hos værkerne.

Disse forhold måtte ifølge Vestkraft samlet set medføre, at der kunne støttes ret på den dagældende praksis i henhold til den forvaltningsretlige lighedsgrundsætning⁷, idet den dagældende praksis ikke kunne karakteriseres som værende åbenbar ulovlig.

At praksis ikke kunne betegnes som værende åbenbar ulovlig, blev understøttet af, at Kammeradvokaten selv i sit notat af den 7. december 1998 havde påpeget, at værkerne med føje havde indrettet sig i tillid til, at den afgift, som de betalte, var korrekt opgjort.

Skatteministeriet gjorde heroverfor gældende, at der på intet tidspunkt var truffet en positiv afgørelse, der godkendte afgiftsberigtigelse efter merbrændselsprincippet, selvom kraftvarmefordelen blev delt. Tværtimod havde både Told- og Skattestyrelsen og Skatteministeriets Departement givet udtryk for, at der skulle betales afgift af den brændselsmængde, som ved deling af kraftvarmefordelen blev henregnet som omkostning ved varmeproduktionen.

Det var således Skatteministeriets opfattelse, at det principielt ikke var muligt at støtte ret på lighedsgrundsætningen, uden at der forelå en positiv afgørelse, idet der i så fald ville være tale om en udvidelse af anvendelsesområdet for lighedsgrundsætningen, som der ikke var grundlag for.

I forhold til den langsommelige sagsbehandling var der blot tale om en lidt "fodsløbende adfærd" fra myndighedernes side, som ikke på nogen måde kunne tages til indtægt for en egentlig godkendelse af den anvendte opgørelsesmetode.

Den manglende – eller forsinkede – indgriben over for visse værkers forkerte afgiftsberigtigelse kunne således ikke ifølge Skatteministeriet etablere en bindende administrativ praksis. En administrativ praksis måtte forudsætte, at de centrale myndigheder tog positiv stilling til spørgsmålet ved at træffe en afgørelse herom.

Vestre Landsret afviste, at Vestkraft kunne støtte ret på lighedsgrundsætningen. Landsretten konstaterede kortfattet følgende: *"Det forhold, at myndighederne i en årrække ikke greb ind over for kraftvarmeværkernes fejlagtige betaling af afgift, kan ikke sidestilles med en administrativ praksis."*

Hvorfor den bevidste manglende indgriben fra myndighedernes side ikke kan sidestilles med en administrativ praksis, er ikke nærmere uddybet fra Landsrettens side.

Højesteret har på linje med Landsretten afvist anvendelsen af lighedsgrundsætningen, dog med en anden begrundelse, jf. følgende uddrag fra Højesterets præmisser:

"Højesteret tiltræder, at det ikke er godtgjort, at der i den periode, sagen angår, har foreligget en administrativ praksis, der afskærer Skatteministeriet fra i forbindelse med tilbagebetalingsanmodningen at stille krav om, at den faktisk betalte afgift er opgjort i overensstemmelse med lovgrundlaget. Myndighederne har ikke udvist en passivitet, som kan sidestilles med en positiv afgørelse. Det tiltrædes endvidere, at heller ikke den omstændighed, at andre værker i den samme periode som følge af afgiftsmyndighedernes manglende indgriben har betalt for lidt i afgift, ud fra en forvaltningsretlig lighedsgrundsætning kan begrunde, at DONG EnergyPower har krav på en afgiftsberegning i strid med loven."

Som det fremgår, forholder Højesteret sig ikke nærmere til det faktum, at den overordnede afgiftsmyndighed forholdt sig passiv i en periode på ikke mindre end syv år. Det konstateres blot, at der ikke i den konkrete sag er udvist en passivitet, som kan sidestilles med en positiv afgørelse. Hermed synes det principielt ikke udelukket, at der i særlige tilfælde vil kunne støttes ret på en overordnet myndigheds passivitet, men omvendt illustrerer problemstillingen i den konkrete sag, at der skal endog meget til førend dette er tilfældet. Bevidst passivitet af politiske grunde i syv år var således i det konkrete tilfælde ikke tilstrækkeligt til, at man fra Højesterets side ville sidestille dette med en positiv afgørelse, som virksomheden kunne støtte ret på i henhold til den forvaltningsretlige lighedsgrundsætning.

I forhold til sidste del af Højesterets præmisser, hvor det anføres, at *".. heller ikke den omstændighed, at andre værker i den samme periode som følge af afgiftsmyndighedernes manglende indgriben har betalt for lidt i afgift, (kan) ud fra en forvaltningsretlig lighedsgrundsætning begrunde, at DONG Energy Power har krav på en afgiftsberegning i strid med loven"* skal det bemærkes, at dette ikke var et synspunkt, som blev gjort gældende fra Vestkrafts side under sagen.

Vestkraft gjorde således ikke gældende, at værket havde krav på en afgiftsberegning i strid med loven henset til, at andre kraftvarmeværker havde anvendt en sådan ulovmedholdelig opgørelsesmetode. Dette i modsætning til Hafnia-sagen, hvor forsikringsselskabet Hafnia netop ønskede en efterfølgende genoptagelse og ændring af den beregningsmetode, man selv havde anvendt som følge af, at man efterfølgende havde konstateret, at andre lignende afgiftssubjekter havde anvendt en anden og mere gunstig beregningsmetode.

Hafnia-sagen adskiller sig radikalt fra nærværende sag derved, at

nærværende sag ikke handler om, hvorvidt Vestkraft kan få genoptaget afgiftsperioden fra den 28. september 1990 til 31. juli 1995, for i den forbindelse at få adgang til at anvende en anden – mere gunstig – beregningsmetode end den, man rent faktisk har anvendt. Sagen handler derimod om, hvorvidt der er grundlag for at betinge nedsættelse af afgiftstilsvaret i relation til transportudgiften af, at Vestkraft skal berigtige afgift af kraftvarmefordelen som fastslået af Højesteret i Midtkraftsagen, som først blev afsagt i februar 2004.

I forhold til lighedsgrundsætningen var det således ikke Vestkrafts synspunkt, at man ønskede en afgiftsberegning i strid med loven på linje med de andre kraftvarmefværker, men derimod, at den bevidste passivitet fra myndighedernes side, baseret på et fuldt oplyst grundlag, var at sidestille med en positiv afgørelse, som Vestkraft i henhold til den forvaltningsretlige lighedsgrundsætning kunne støtte ret på.

Forventningsprincippet

Fra Vestkrafts side blev det i anden række gjort gældende, at såfremt Højesteret ikke fandt, at der var en egentlig praksis i den for sagen omhandlede periode, som der kunne støttes ret på, da havde myndighedernes adfærd i hvert fald skabt en berettiget forventning⁸ hos Vestkraft om, at man kunne nøjes med at betale afgift af merbrændselsforbruget.

Denne berettigede forventning var til hinder for, at der kunne opstilles et krav om afgiftsberigtigelse af kraftvarmefordelen som betingelse for at tilbagebetale den for meget erlagte afgift vedrørende transportudgiften.

Til støtte for dette synspunkt blev der henvist til, at det følger af teori og praksis, at i den situation, hvor en borger med føje indretter sig på en given retsstilling, vil borgeren kunne støtte ret herpå i det omfang, der ikke er tale om en åbenbar ulovlig retsstilling.

At Vestkraft med føje indrettede sig i tillid til, at man i perioden fra 1990 til 1995 kunne nøjes med at berigtige afgift af merbrændselsforbruget på trods af deling af kraftvarmefordelen, fremgik af en række konkrete dokumenter fremlagt i sagen. Eksempelvis Skatteministeriets egen "Orientering om kraftvarme" som blev udsendt i august 1998, og hvor man fra Skatteministeriets side oplyste, at kraftvarmefværkerne generelt havde haft føje til at indrette sig i tillid til, at opgørelsesmetoden var godkendt af SKAT.

Også Kammeradvokaten gav i sit notat af den 7. december 1998 klart udtryk for, at kraftvarmefværkerne generelt havde føje til at indrette sig i tillid til at opgørelsesmetoden var godkendt.

Den manglende opfølgning fra afgiftsmyndighedernes side efter kontrolbesøgene i 1989 hos Vestkraft efterlod tillige det indtryk, at den anvendte opgørelsesmetode de facto var godkendt.

Den lokale told- og skatteregion ville alene gennemføre en ændring af afgiftsansættelsen, hvis man fik grønt lys fra den overordnede myndigheds side. På trods af, at der gentagne gange blev rykket for et svar på problemstillingen fra den underordnede myndigheds side,

skete der intet. Gang på gang blev man holdt hen med henvisning til, at problemstillingen indeholdt mange "politiske elementer" og at der var "gået politik i sagen". Told- og skattestyrelsen afstod således helt bevidst fra at svare direkte på forespørgslen fra den lokale told- og skatteregion. Der var hverken tale om en forglemmelse eller et fravalg ud fra ressourcemæssige overvejelser.

Told- og skattestyrelsen var fuldt ud klar over, at der ikke ville ske noget i sagen, hvis styrelsen ikke selv gjorde noget aktivt og dermed, at der ikke ville blive foretaget nogen ændring af Vestkrafts afgiftsansættelse.

På baggrund af denne bevidste passivitet fra Told- og Skattestyrelsens side blev Vestkraft bibragt en berettiget forventning om, at Styrelsen de facto havde godkendt opgørelsesmetoden. Dette særligt når man henså til den meget lange periode, hvor Vestkraft de facto fik adgang til at afgiftsberigtige i henhold til merbrændselsforbruget uanset, at der skete deling af kraftvarmefordelen.

Skatteministeriet gjorde heroverfor gældende, at betingelserne for at bringe forventningsprincippet i anvendelse på ingen måde var opfyldt. Der forelå således ikke nogen individuel, direkte og positiv tilkendegivelse eller afgørelse i relation til Vestkraft, hvoraf det fremgik, at der alene skulle ske afgiftsberigtigelse efter merbrændselsprincippet, uanset at kraftvarmefordelen blev delt. Tværtimod havde Told- og Skatteregion Esbjerg direkte anfægtet den anvendte fremgangsmåde, hvorefter der ikke blev betalt afgift i relation til delingen af kraftvarmefordelen.

Vestre Landsret var enig med Vestkraft i, at myndighedernes håndtering af sagen havde skabt en forventning hos selskabet, jf. følgende uddrag fra Landsrettens præmisser: "*Undladelsen af i en årrække at opkræve den rigtige afgift hos Vestkraft har hos selskabet skabt en forventning om, at man fra myndighedernes side ikke ville efteropkræve den for lidt betalte afgift.*"

Vestre Landsret var imidlertid ikke enig med Vestkraft i, at der kunne støttes ret på denne forventning, jf. videre følgende: "*Landsretten finder imidlertid, at denne forventning ikke afskærer myndighederne fra at tage hensyn til den for lidt betalte afgift i dette tilfælde, hvor selskabet som følge af en anden fejl har betalt for meget i afgift og derfor fremsætter et krav om efterbetaling.*"

Det er ikke nærmere uddybet fra Landsrettens side, hvorfor Vestkraft ikke kan støtte ret på denne forventning – som ifølge Vestre Landsret var skabt hos Vestkraft som følge af myndighedernes ageren i perioden.

Højesteret har i det hele afvist anvendelsen af forventningsprincippet. Højesteret indleder med en konstatering af, at Herningværkets afregning efter merbrændselsprincippet klart var i strid med loven og myndighedernes udmeldinger. I forlængelse heraf anføres videre:

"*Myndighederne har på intet tidspunkt truffet afgørelse eller givet værket nogen meddelelse, som kunne understøtte en forventning om, at fremgangsmåden ville blive accepteret. Værket anmodede i 1995 myndig-*

Konsekvensen af Højesterets dom er imidlertid, at Vestkraft, som det eneste kraftvarmeværk, er kommet til at betale afgift af kraftvarmefordelen.

hederne om en afklaring vedrørende afgiftsberegning, og der er heller ikke i øvrigt grundlag for at fastslå, at værket i perioden ud fra en retsbeskyttet forventning kunne indrette sig i berettiget tillid til, at den afgift, værket betalte, ville blive accepteret.”

I modsætning til Vestre Landsret er Højesteret således af den opfattelse, at der ikke på noget tidspunkt er skabt en forventning hos Vestkraft om, at afgiftsberegningen var godkendt af myndighederne.

Højesteret forholder sig ikke nærmere til det faktum, at årsagen til, at der ikke blev truffet en afgørelse eller givet Vestkraft nogen meddelelse, var, at der var gået ”politik” i sagen. Told- og Skattestyrelsen valgte netop pga. de modsatrettede politiske interesser helt bevidst ikke at gøre noget.

Den manglende konfrontationsvilje pga. de modsatrettede politiske interesser kommer således i dag varmeaftagerne i det midtvestjyske område til skade, idet de må leve med at have betalt for meget for varmen i perioden fra 1990-1995. Skatteministeriet har heroverfor anført, at der ikke er betalt for meget i afgift, men derimod alt for lidt.

Konsekvensen af Højesterets dom er imidlertid, at Vestkraft, som det eneste kraftvarmeværk, er kommet til at betale afgift af kraftvarmefordelen. Havde myndighederne allerede i januar 1990, hvor de blev opmærksom på fejlen i forhold til, at lade udgiften til transport af brændsel fra Esbjerg til Herning indgå i beregningsgrundlaget, grebet ind heroverfor, ville Vestkraft ikke være kommet til at betale afgift af kraftvarmefordelen. Dette som følge af, at myndighederne i 1998 valgte ikke at foretage en efteroprævning af for lidt betalt afgift.

Havde myndighederne således grebet ind over for den fejlagtige afgiftsberegning i forhold til transportudgiften, ville Vestkraft ikke have haft et modkrav, og dermed ville Vestkraft på linje med de andre kraftvarmeværker ikke være kommet til at betale afgift af kraftvarmefordelen.

Ved vurderingen af, hvorvidt Højesterets dom er rimelig, kan man på den ene side anføre, at en ulovmedholdelig opgørelsesmetode ikke skal kunne opretholdes i tilfælde, hvor der rejses et modkrav.

Heroverfor kan det imidlertid anføres, at det var myndighedernes bevidste passivitet, der var årsag til, at Vestkraft fejlagtigt fortsatte med at betale afgift af transportudgiften. Havde myndighederne tidligere grebet ind og rettet denne fejl, som myndighederne blev opmærksom på tilbage i januar 1990 – men som Vestkraft ikke selv var opmærksom på dengang – havde Vestkraft alt andet lige ikke skullet betale (delvis) afgift af kraftvarmefordelen, da der dengang ikke var politisk vilje til at opkræve dette beløb, hvilket sagsforløbet klart viser.

Uanset hvordan man vender og drejer det, er faktum, at Vestkraft som det eneste kraftvarmeværk er kommet til at betale afgift af kraftvarmefordelen i perioden fra 1990 til 1995.

Noter

- 1 Højesteret har ved dom af den 19. februar 2004 i den såkaldte ”Midtkraftsag”, offentliggjort i UFR 2004.13, fastslået, at en sådan opgørelse ikke er tilladt. Højesterets dom vedrører perioden fra 1. september 1998. Ifølge Højesteret har der siden afgiftsreglernes indførelse i 1982 stedse været hjemmel til at berigtige afgift af kraftvarmefordelen i det omfang, den deles.
- 2 Merbrændselsforbruget opgøres således, at det samlede brændselsforbrug henføres til varmesiden. Herfra fratrækkes den mængde brændsler, som skal anvendes for at producere den mængde el, som de facto er produceret, hvis produktionen af el skete på et kraftværk. Et enkelt eksempel kan illustrere metoden: Forestiller man sig, at det samlede brændselsforbrug er 1.500, vil man starte med at finde ud af, hvor meget brændsel der skal bruges til at producere den faktisk producerede mængde el på et særskilt kraftværk (elværk). Er det eksempelvis 1.000, så fratrækkes dette forbrug til el i det samlede brændselsforbrug. På den måde kommer man frem til et merbrændselsforbrug på 500, som henføres til produktionen af varme. Ved anvendelse af merbrændselsforbrugsprincippet sker der således alene afgiftsberigtigelse af 500 enheder med den effekt, at hele brændselsbesparelsen – der opnås ved samproduktion af el og varme – henføres til varmesiden med heraf følgende reduceret afgiftsbetaling.
- 3 Noget andet er, at der er en formodning for, at der foreligger positive afgørelser svarende til indholdet i cirkulærer og lignende administrative forskrifter, jf. retsanvendelsen, der danner grundlag for Østre Landsrets dom af den 11. marts 1994, offentliggjort i TfS 1994.295. Spørgsmålet er nærmere behandlet i Forvaltningsret, Almindelige emner, 5. udg., 2009, side 138 samt note 168 på side 147.
- 4 Dette gælder formentlig med den begrænsning, at praksis ikke må anses som åbenbar ulovlig. I det omfang, det således er muligt for borgeren at støtte ret på en given praksis, er adgangen hertil i hvert fald begrænset, hvor praksis må anses som åbenbar ulovlig. Spørgsmålet skal ikke forfølges nærmere i denne sammenhæng.
- 5 I henhold til dagældende lovgivning var Direktoratet for Toldvæsenet den øverste administrative myndighed i forhold til de i sagen omhandlede afgiftslove.
- 6 Vestkraft var et jysk kraftværkselskab med hovedsæde i Esbjerg, der drev tre værker; Esbjergværket, Herningværket og Måbjergværket i Holstebro. I dag udgør det tidligere Vestkraft en del af energikoncernen DONG Energy Power A/S
- 7 Vestkraft gjorde under sagen bl.a. gældende, at retsanvendelsen, der danner grundlag for de to principielle højesteretsdomme, offentliggjort i UFR 1965.399 og UFR 1983.8, medførte, at der i den konkrete sag ikke kunne gennemføres en praksisændring med tilbagevirkende kraft til skade for Vestkraft.
- 8 Se nærmere om forventningsprincippet i Bent Christensens forvaltningsretlige fremstilling ”Forvaltningsret, prøvelse” fra 1994, samt Søren Mørups doktordisputats ”Berettigede forventninger i forvaltningsretten” fra 2005.