



FOLKETINGETS
OMBUDSMAND

FOB 2026-9

Skattestyrelsens fremgangsmåde ved meddelelse af en afgørelse til parten og partsrepræsentanten var egnet til at skabe tvivl om, hvornår klagefristen udløb

Resumé

18. juni 2026

Et selskab klagede til ombudsmanden over, at Skatteankestyrelsen havde afvist at behandle selskabets klage over en afgørelse fra Skattestyrelsen, fordi klagen var modtaget efter klagefristens udløb.

Forvaltningsret

113.2

Afgørelsen var sendt samme dag til både selskabet med fysisk post og til partsrepræsentanten med fysisk og elektronisk post. Der var vedlagt vejledning om klagefristen på tre måneder fra modtagelsen af afgørelsen.

13.1

Partsrepræsentanten modtog afgørelsen, den dag afgørelsen blev sendt, mens selskabet efter det oplyste først modtog afgørelsen 7 dage senere.

Afgørelsen var i alle versioner stilet til selskabet. Ved fremsendelsen af afgørelsen til partsrepræsentanten var det anført, at der var tale om fremsendelse af en kopi, og den danske version af den fysisk fremsendte afgørelse til partsrepræsentanten var forsynet med vandmærket "kopi".

Ombudsmanden udtalte, at når en part er repræsenteret af en anden, regnes klagefristen efter praksis fra det tidspunkt, hvor partsrepræsentanten modtog myndighedens afgørelse. På den baggrund fandt ombudsmanden ikke grundlag for at tilsidesætte Skatteankestyrelsens vurdering af, at klagen var indgivet efter udløb af klagefristen på 3 måneder, idet selskabets partsrepræsentant havde modtaget Skattestyrelsens afgørelse den 27. maj 2024, og klagen først blev modtaget i Skatteankestyrelsen den 3. september 2024.

Ombudsmanden har tidligere udtalt, at en fremgangsmåde, hvor myndighedens afgørelse stiles direkte til parten og alene sendes til repræsentanten i kopi, kan medføre usikkerhed om, hvem der skal gøre partsbeføjelser gældende, hvilket vil kunne føre til tab af partsbeføjelse i sager, hvor der er fastsat frister, der løber fra modtagelsen af myndighedens meddelelse. I situationer, hvor afgørelsen stiles til partsrepræsentanten – og der sendes kopi til parten – bør det endvidere for at undgå misforståelser fremgå, at der blot er tale om en kopi til orientering.

Uanset at der i sagen var en professionel partsrepræsentant, var den fremgangsmåde, som Skattestyrelsen havde anvendt ved meddelelse af afgørelsen, efter ombudsmandens opfattelse egnet til at skabe tvivl om, hvilket tidspunkt klagefristen løb fra, og hvornår klagefristen derfor udløb. Dette blev understøttet af, at klagen blev modtaget inden for den klagefrist, der kunne udledes af den version af Skattestyrelsens afgørelse, som blev sendt til selskabet. På den baggrund, og da der var tale om en momssag, hvori der ikke forelå modstående hensyn til andre private parter, var det samlet set ombudsmandens opfattelse, at der forelå sådanne særlige omstændigheder, at der burde ses bort fra selskabets overskridelse af klagefristen.

OMBUDSMANDENS UDTALELSE

Ombudsmanden henstillede på den baggrund, at Skatteankestyrelsen genoptog behandlingen af selskabets klagesag.

(Sag nr. 25/02183)

I det følgende gengives ombudsmandens udtalelse om sagen:

Ombudsmandens udtalelse

1. Sagsforløbet

Skattestyrelsen sendte den 23. februar 2024 et forslag til afgørelse til selskabet A i en sag vedrørende selskabets momsforhold.

Den 23. april 2024 anmodede revisionsfirmaet B på vegne af A Skattestyrelsen om udsættelse af fristen til at komme med bemærkninger til forslaget. Jeg har forstået det sådan, at Skattestyrelsen fra denne dato anså A for at være repræsenteret af B.

B sendte efterfølgende den 8. maj 2024 sine bemærkninger til sagen til Skattestyrelsen.

Den 27. maj 2024 traf Skattestyrelsen afgørelse i sagen vedrørende A's momsforhold. Samme dag blev afgørelsen – udformet i versioner på dansk og engelsk – sendt med fysisk post til A's (udenlandske) postadresse. Efter det oplyste modtog selskabet afgørelsen den 3. juni 2024.

Afgørelsen var stilet til A og vedlagt en klagevejledning, hvor der fremgik bl.a. følgende om fristen for at klage over afgørelsen (på henholdsvis dansk og engelsk):

(Dansk version): "Hvis I er uenige i afgørelsen, kan I klage til Skatteankestyrelsen, (...). Fristen er tre måneder efter den dag, hvor I har fået afgørelsen."

(Engelsk version): "If you disagree with our decision, you have the right to appeal to the Danish Tax Appeals Agency (Skatteankestyrelsen). (...) The deadline for making an appeal is three months after the date you received this decision."

Det fremgik ikke af afgørelsen, at den også blev sendt til B.

Den 27. maj 2024 blev afgørelsen i såvel den danske som den engelske version desuden sendt til B med fysisk post. Afgørelsen var for så vidt angår den danske version markeret med vandmærket "kopi", og af følgebrevet, som var adresseret til B, fremgik følgende:

"Du får her en kopi af et brev."

Endelig blev afgørelsen den 27. maj 2024 også sendt til B i en elektronisk version. I den elektronisk fremsendte version var afgørelsen ikke vandmærket med "kopi". Af mailen til fremsendelse af afgørelsen fremgik følgende:

"Vi har dags dato sendt vores afgørelse til selskabet A og en kopi til jer med posten. Jeg har vedhæftet en kopi af afgørelsen."

Skattestyrelsen modtog samme dag en mailkvittering for, at B havde downloadet den elektronisk fremsendte afgørelse.

Ved en mail af 28. juni 2024 anmodede B på vegne af A Skattestyrelsen om henstand med betaling af moms, idet selskabet ønskede at klage over Skattestyrelsens afgørelse. Den 1. juli 2024 skrev Skattestyrelsen til B og vejledte om muligheden for, at A kunne søge om klagebetinget henstand.

Den 3. september 2024 – præcis tre måneder efter at A efter det oplyste modtog Skattestyrelsens afgørelse – modtog Skatteankestyrelsen en klage fra B på vegne af selskabet over Skattestyrelsens afgørelse af 27. maj 2024.

Ved en afgørelse af 4. december 2024 afviste Skatteankestyrelsen A's klage, med henvisning til at klagen var modtaget efter udløbet af klagefristen, jf. skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 3. Skatteankestyrelsen lagde til grund, at klagefristen skulle regnes fra det tidspunkt, hvor meddelelsen om afgørelsen var kommet frem til B, som måtte anses for at repræsentere A på tidspunktet for Skattestyrelsens afgørelse. Det kunne efter Skatteankestyrelsens opfattelse ikke føre til et andet resultat, at afgørelsen var stilet til selskabet eller fremsendt til B under betegnelsen "kopi".

Desuden fandt Skatteankestyrelsen efter en samlet vurdering, at der ikke forelå særlige omstændigheder, der kunne begrunde, at der skulle ses bort fra fristoverskridelsen, jf. skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 6. Styrelsen anførte herom bl.a. følgende:

"Der er herved lagt vægt på, at der er tale om en ikke ubetydelig fristoverskridelse, og at hverken klageren eller B efter det oplyste har været forhindret i at indsende en klage inden for fristen. En eventuel uenighed eller vildfarelse i forhold til hvilket tidspunkt klagefristen regnes fra kan ikke føre til et andet resultat."

Skatteankestyrelsen henviste videre til, at det ikke var muligt med tilstrækkelig grad af sikkerhed at konstatere, at der skulle være sandsynlighed for, at selskabet ville få medhold i sin påstand i sagen.

Den 16. april 2025 klagede du på vegne af A til ombudsmanden over Skatteankestyrelsens afgørelse af 4. december 2024.

Du mener, at klagen er indgivet rettidigt til Skatteankestyrelsen, idet fristens begyndelsestidspunkt skal regnes fra den 3. juni 2024, hvor A modtog afgørelsen. Du har henvist til, at afgørelsen var stilet til A, og til klagevejledningens ordlyd, som du mener kun kan forstås sådan, at klagefristen skal regnes fra selskabets modtagelse af afgørelsen.

Efter din opfattelse kan Skattestyrelsens fremsendelse af en kopi af afgørelsen til B ikke fremrykke klagefristens begyndelsestidspunkt. Du har henvist til, at når Skattestyrelsen anså B som partsrepræsentant, var styrelsen forpligtet til at stile sin afgørelse til B som adressat for afgørelsen, og berettiget til – som en service – at sende en kopi af afgørelsen til A. Skattestyrelsen valgte imidlertid den modsatte løsning.

Du har endvidere anført, at der under alle omstændigheder foreligger særlige omstændigheder efter skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 6, hvorefter skatteankeforvaltningen kan se bort fra en fristoverskridelse. Jeg har forstået det sådan, at du i den forbindelse mener, at Skattestyrelsens kommunikation samt ordlyden af klagevejledningen i afgørelsen har skabt en usikkerhed om klagefristens begyndelsestidspunkt, som ikke bør komme A til skade.

Skatteankestyrelsen har i en udtalelse af 5. september 2025 anført bl.a. følgende:

”Det er Skatteankestyrelsens opfattelse, at der forelå en egentlig partsrepræsentation mellem A og B på afgørelsestidspunktet for Skattestyrelsens afgørelse den 27. maj 2024.

Det forhold, at afgørelsen og klagevejledningen til partsrepræsentanten er en kopi af afgørelsen stilet til A, og at Skattestyrelsen således også har valgt at kommunikere med A, ændrer efter Skatteankestyrelsens opfattelse ikke på, at reglerne om partsrepræsentation, jf. forvaltningslovens § 8, stadig gælder. Det betyder, at repræsentant træder i partens sted og som udgangspunkt overtager partens beføjelser og rettigheder i forhold til myndigheden. Skatteankestyrelsen henviser i den forbindelse også til Myndighedsguidens overblik #6 om partsrepræsentation, afsnit 3.

Hvis der foreligger en egentlig partsrepræsentation, vil myndigheden efter almindelige forvaltningsretlige principper være forpligtet til at korrespondere med partsrepræsentanten. Samtidig vil myndigheden være berettiget til udelukkende at korrespondere med partsrepræsentanten, herunder at meddele afgørelsen i sagen til partsrepræsentanten med

bindende virkning for parten. Det indebærer bl.a., at eventuelle klage- eller indbringelsesfrister regnes fra partsrepræsentantens modtagelse af afgørelsen.

Myndighederne er som udgangspunkt ligeledes berettiget til som service over for parten tillige at sende en kopi af den endelige afgørelse i sagen til parten også. Det kan f.eks. være tilfældet, hvis der er fastsat særlige klagefrister eller frist for at indbringe afgørelsen for domstolene, eller når det i øvrigt findes hensigtsmæssigt.

I det tilfælde at afgørelsen ved en fejl ikke blev sendt til eller først kom frem til partsrepræsentanten senere end til klageren, ville klagefristen ikke blive regnet fra det tidspunkt, hvor klageren modtog afgørelsen. Klagefristen ville således først løbe fra det tidspunkt, hvor partsrepræsentanten blev gjort bekendt med afgørelsen.

At partsrepræsentantens afgørelse fremstår som kopi må i den forbindelse være underordnet og kan ikke ændre på, at partsrepræsentanten træder i stedet for parten.

Efter Skatteankestyrelsens opfattelse ændrer betegnelsen kopi ikke på, at beregningen af fristen sker fra partsrepræsentantens modtagelse af afgørelsen.

...

Det er fortsat Skatteankestyrelsens opfattelse, at der ikke foreligger særlige omstændigheder, der kan begrunde, at der ses bort fra fristoverskridelsen efter skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 6. Skatteankestyrelsen henviser til sin begrundelse i afgørelsen af 4. december 2024."

Jeg har i forbindelse med sagen foruden Skatteankestyrelsens udtalelse af 5. september 2025 (vedlagt en udtalelse af 11. juli 2025 fra Skattestyrelsen) modtaget Skatteankestyrelsens udtalelse af 5. november 2025 med supplerende oplysninger fra Skattestyrelsen af 28. oktober 2025 samt supplerende oplysninger fra Skatteankestyrelsen den 20. marts 2026.

2. Retsgrundlag

2.1. Retsvirkningen af partsrepræsentation

Den, der er part i en sag, kan på ethvert tidspunkt af en sags behandling vælge at lade sig repræsentere eller bistå af andre. Det fremgår af forvaltningslovens § 8, stk. 1, 1. pkt. (lovbekendtgørelse nr. 433 af 22. april 2014).

Har en part under hele sagen været repræsenteret af en anden, bør henvendelser fra myndigheden om sagens behandling og om sagens afgørelse normalt ske til den pågældende repræsentant.

Hvis der foreligger en egentlig partsrepræsentation, vil myndigheden være forpligtet til at korrespondere med partsrepræsentanten. Samtidig vil myndigheden være berettiget til udelukkende at korrespondere med partsrepræsentanten, herunder at meddele afgørelsen i sagen til partsrepræsentanten med bindende virkning for parten. Det indebærer bl.a., at eventuelle klage- eller indbringelsesfrister regnes, fra partsrepræsentanten modtager afgørelsen.

Jeg henviser til [overblik #6](#) om partsrepræsentation i Myndighedsguiden på ombudsmandens hjemmeside.

I sagen [FOB 1991.161](#) (på ombudsmandens hjemmeside) var en afgørelse alene sendt til parten, og partsrepræsentanten blev først på et senere tidspunkt opmærksom på afgørelsen. Ombudsmanden udtalte, at begyndelsestidspunktet for en klagefrist ved partsrepræsentation regnes fra det tidspunkt, meddelelsen om afgørelsen er kommet frem til partsrepræsentanten, og at dette også gælder i de tilfælde, hvor såvel part som partsrepræsentant får afgørelsen meddelt. Ombudsmanden anførte hertil, at "en part, der har valgt at lade sig repræsentere af en partsrepræsentant, i almindelighed bør kunne indrette sig på, at partsrepræsentanten varetager partens interesser i sagen, så længe partsrepræsentationsforholdet består".

I sagen U 2001.1570 V fandt Vestre Landsret, at fristen for at kræve en styrelses afgørelse indbragt for landsretten ikke kunne regnes fra et tidligere tidspunkt, end afgørelsen var modtaget af partens advokat, selv om parten havde modtaget afgørelsen tidligere. I sagen U 2001.2197 H fandt Højesteret, at fristen for at begære en afgørelse indbragt for domstolene løb fra det tidspunkt, hvor afgørelsen blev meddelt til partsrepræsentanten, også selv om parten endnu ikke selv havde fået kendskab til afgørelsen. Videre fandt Højesteret, at der ikke var oplyst sådanne ganske særlige omstændigheder, at der var grundlag for at bortse fra fristoverskridelsen.

Når det findes hensigtsmæssigt, er myndighederne som udgangspunkt berettiget til som service over for parten at sende en kopi af afgørelsen i sagen til parten selv. Det kan f.eks. være tilfældet, hvis der er fastsat særlige klagefrister eller en frist for at indbringe afgørelsen for domstolene. Partsrepræsentanten kan normalt ikke kræve, at myndigheden undlader at sende kopi af afgørelsen eller brevvekslingen i sagen til parten. Jeg henviser til [overblik #6](#) om partsrepræsentation i Myndighedsguiden på ombudsmandens hjemmeside. I sagen [FOB 1997.223](#) (på ombudsmandens hjemmeside) udtalte ombudsmanden, at det for at undgå misforståelser om repræsentationsforholdet dog bør fremgå, at det blot er en kopi til orientering.

I sagen [FOB 1992.363](#) (på ombudsmandens hjemmeside) forholdt ombudsmanden sig til Den Sociale Ankestyrelses praksis, hvorefter sagens korrespondance, herunder i visse tilfælde afgørelsen, blev stilet direkte til parten, i en del sager dog med kopi til repræsentanten. Ombudsmanden fandt, at denne fremgangsmåde kunne fremkalde usikkerhed med hensyn til, om det var parten eller repræsentanten, der skulle føre sagen og gøre partsbeføjelser gældende. Ombudsmanden anførte, at usikkerheden kunne føre til tab af partsbeføjelse i sager, hvor der var fastsat frister, der løber fra modtagelsen af myndighedens meddelelse. Den mest hensigtsmæssige måde at sikre, at partsbeføjelserne varetages, var derfor, at myndighederne brevvekslede direkte med repræsentanten. På baggrund af de konkrete omstændigheder – herunder bl.a. at Ankestyrelsen ofte behandlede meget personlige sager, at afgørelserne var endelige, og at der ikke var fastsat frister for at indbringe afgørelserne for domstolene – havde ombudsmanden dog ikke bemærkninger til, at Ankestyrelsen også fremadrettet stilede afgørelsen direkte til parten, forudsat at partsrepræsentanten fik en kopi. Ombudsmanden tilføjede dog bl.a., at fremgangsmåden efter ombudsmandens opfattelse ikke kunne anvendes af myndigheder, hvis afgørelse kunne påklages inden for en kortere frist til en overordnet myndighed, eller hvis adgangen til at indbringe afgørelsen for domstolene var begrænset af en søgsmålsfrist.

Af Den juridiske vejledning 2026-1 på Skatteforvaltningens område fremgår følgende af afsnit A.A.7.4.2.1 om en parts mulighed for at lade sig repræsentere eller bistå af andre:

”Er en borger eller en virksomhed repræsenteret ved en anden, er Skatteforvaltningen som udgangspunkt forpligtet til at korrespondere med partsrepræsentanten. Ligeledes er Skatteforvaltningen som udgangspunkt berettiget til udelukkende at korrespondere med partsrepræsentanten, herunder fx om sagens afgørelse, med bindende virkning for parten. Skatteforvaltningen er dog berettiget til at sende en kopi af en afgørelse og eventuel brevveksling i sagen til parten, medmindre parten frabeder sig dette.”

Samme formulering fremgår af Den juridiske vejledning 2024-1, afsnit A.A.7.4.2.1.

I Niels Fenger, Forvaltningsloven med kommentarer, 2. udgave (2021), s. 705 f., er anført følgende:

”Hvor der er partsrepræsentant, skal meddelelse af afgørelsen normalt ske til denne, jf. pkt. 8 i kommentaren til § 8, stk. 1. Eventuelle klagefrister begynder derfor først at løbe fra meddelelsen til partsrepræsentan-

ten. Det gælder, selv om afgørelsen allerede inden da måtte være kommunikeret til afgørelsens adressat, jf. FOB 1991.161, MAD 1999.1054 og Karsten Revsbech, Forvaltningsret Almindelige emner, 6. udg., s. 318. Se også U 2001.1570 V.

Omvendt begynder eventuelle frister netop at løbe ved meddelelse til repræsentanten, selv om parten ikke selv har fået kendskab til den pågældende afgørelse.”

2.2. Klagefrister

2.2.1. Forvaltningslovens regler om klagevejledning og klagefrister

Afgørelser, som kan påklages til anden forvaltningsmyndighed, skal, når de meddeles skriftligt, være ledsaget af en vejledning om klageadgang med angivelse af klageinstans og oplysning om fremgangsmåden ved indgivelse af klage, herunder om eventuel tidsfrist. Det gælder dog ikke, hvis afgørelsen fuldt ud giver den pågældende part medhold. Det fremgår af forvaltningslovens § 25, stk. 1.

Klagevejledningen skal udformes således, at modtageren ikke med rimelighed kan komme i tvivl om, hvornår klagemyndigheden senest skal have modtaget en klage.

Er klagefristen overskredet, har klageren som udgangspunkt ikke krav på at få behandlet sin klage. I flere love er der imidlertid fastsat en bestemmelse om, at klageinstansen kan se bort fra en overskridelse af klagefristen, når der foreligger særlige omstændigheder. Det følger derudover af uskrevne forvaltningsretlige grundsætninger, at klageinstansen – også når der ikke findes en udtrykkelig lovbestemmelse om det – under særlige omstændigheder kan se bort fra en overskridelse af klagefristen og meddele oprejsningsbevilling.

Ved vurderingen af, om der i et konkret tilfælde er grundlag for at se bort fra, at klagefristen er overskredet, kan det særligt inddrages, om der foreligger undskyldelige forhold, som udgør rimelig grund til fristoverskridelsen. Det kan være f.eks. sygdom eller forsinkelse med levering af fysisk post eller digitale meddelelser. Også utilstrækkelig eller forkert vejledning fra myndigheden kan indgå i vurderingen af, om der er grundlag for at se bort fra en fristoverskridelse.

I sager, hvor der foreligger modstående hensyn til andre private parter mv., vil dette med betydelig vægt tale imod at se bort fra en overskridelse af klagefristen. Det gælder eksempelvis i mange sager på miljø-, plan-, og byggeområdet.

Ud over de nævnte momenter kan bl.a. klagefristens længde, fristoverskridelsens længde og afgørelsens betydning for borgeren efter omstændighederne inddrages i vurderingen af, om der er grundlag for at se bort fra en fristoverskridelse.

Jeg henviser til [overblik #5](#) om vejledning og [overblik #26](#) om klagefristen i Myndighedsguiden på ombudsmandens hjemmeside.

2.2.2. *Klagefristen i skatteforvaltningslovens § 35 a*

Af skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 1 og stk. 3, 3. pkt. (lovbekendtgørelse nr. 1228 af 13. oktober 2025), fremgår følgende:

”§ 35. Klage over afgørelser truffet af told- og skatteforvaltningen eller Skatterådet og over afgørelser, som er truffet af andre myndigheder, og som efter anden lovgivning er henlagt til afgørelse i Landsskatteretten eller skatteankeforvaltningen efter regler udstedt i medfør af § 35 b, stk. 3, skal indgives til skatteankeforvaltningen, medmindre skatteministeren har bestemt andet efter § 14, stk. 2.

...

Stk. 3. (...) Klagen skal være modtaget i skatteankeforvaltningen senest 3 måneder efter modtagelsen af den afgørelse, der klages over.”

Af stk. 6 i samme lov fremgår følgende:

”Klagen afvises af skatteankeforvaltningen, hvis den indgives efter udløbet af fristen i stk. 3, eller hvis klagen ikke er indgivet som anvist i regler, der er fastsat af skatteministeren efter § 35. Skatteankeforvaltningen kan se bort fra en fristoverskridelse, eller at klagen ikke er indgivet som anvist i regler, der er fastsat af skatteministeren efter § 35, hvis særlige omstændigheder taler derfor.”

Af forarbejderne til lov nr. 649 af 12. juni 2013 om ændring af skatteforvaltningsloven og forskellige andre love fremgår bl.a. følgende:

”Ved vurderingen af, om der foreligger særlige omstændigheder, der kan begrunde, at der ses bort fra en fristoverskridelse kan følgende kriterier indgå:

- Længden af fristoverskridelsen
- Årsagen til fristoverskridelsen
- Betydningen for klageren
- Sandsynligheden for medhold.

Der skal være særlige omstændigheder i øvrigt, der kan begrunde en realitetsbehandling. Derfor kan en lille fristoverskridelse ikke alene medføre, at der ses bort fra overskridelsen.”

Jeg henviser herved til forarbejderne til § 35 a, stk. 6, i lovforslag nr. L 212 af 24. april 2013, bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 33. Lovforslaget kan læses på Folketingstidende.dk, samling 2012-13, tillæg A.

Susanne Dahl m.fl., Skatteforvaltningsloven med kommentarer, 2. udgave (2017), s. 802 ff., anfører bl.a. følgende vedrørende § 35 a, stk. 6:

”En henvisning til, at klageren eller klagerens repræsentant har været bortrejst, har haft et stort arbejdspress eller har været plaget af mindre alvorlig sygdom, vil normalt ikke give anledning til at bortse fra overskridelsen. ’Særlige omstændigheder’ kunne tænkes at være, såfremt klageren har været ude af stand til at fremsende en klage på grund af hospitalsindlæggelse, eller såfremt der har været dødsfald inden for klagerens nærmeste familie. Landsskatteretten har fortolket bestemmelsen således, at der skal være tale om en situation hvor det er undskyldeligt, at fristen er overskredet. Det må kræves, at hændelsen/hændelsesforløbet er sket, mens fristen løber/overskrides, og at der herefter er fremsendt klage, så snart det må anses for muligt.

Afgørelsen af, om der er grundlag for at se bort fra, at klagen er modtaget for sent, bygger således på vurderinger og afvejninger af en række forskellige hensyn og omstændigheder.

En lignende bestemmelse fandtes tidligere i landsskatteretslovens § 13, hvorefter Landsskatteretten kunne se bort fra en overskridelse af klagefristen, hvis retten skønnede, at der forelå undskyldende omstændigheder. I de oprindelige lovbemærkninger findes ikke fortolkningsbidrag vedrørende forståelsen af ’undskyldende omstændigheder’.

...

Det følger (...) af forarbejderne, at skatteforvaltningslovens § 42, stk. 1, 3. pkt., der nu er videreført i § 35 a, stk. 3, 3. pkt., er en snæver undtagelsesbestemmelse, der alene omfatter fristoverskridelser på grund af sygdom, ferie og lign.”

Af Den juridiske vejledning 2026-1 på Skatteforvaltningens område, afsnit A.A.10.2.2.1, fremgår, at ”mangelfuld vejledning fra Skatteforvaltningen også [kan] blive anset for en særlig omstændighed, der kan begrunde en realitetsbehandling på trods af fristoverskridelse”. Som eksempel herpå nævnes sagen SKM 2002.120.LSR, hvor en fejlagtig klagevejledning i en årsopgørelse

blev anset for at medføre, at en klage over en tidligere truffet afgørelse om ændring i skatteansættelsen skulle behandles, på trods af at klagen over denne afgørelse var for sent indgivet. Landsskatteretten fandt, at den forkerte klagevejledning på årsopgørelsen måtte komme parten til gode, så klagen måtte anses for rettidigt modtaget, når klagefristen på årsopgørelsen var overholdt.

Samme formulering fremgår af Den juridiske vejledning 2024-1, afsnit A.A.10.2.2.1.

I sagen SKM 2018.478.BR forelå sådanne særlige omstændigheder, at der skulle bortses fra en fristoverskridelse ved klage til Skatteankestyrelsen. På trods af Justitsministeriets underretning til Direktoratet for Kriminalforsorgen om, at klageren var indsat til afsoning, havde direktoratet ikke – i overensstemmelse med en vejledning udarbejdet herom – givet besked til Folkeregisteret. Retten lagde til grund, at årsagen til fristoverskridelsen primært skyldtes afsoningen og den manglende registrering heraf i CPR, og at dette, sammenholdt med fristoverskridelsens længde og sagens øvrige oplysninger, gjorde, at der forelå sådanne særlige omstændigheder, at der var grundlag for at se bort fra fristoverskridelsen.

3. Min vurdering

Sagen angår, hvorvidt Skatteankestyrelsen kunne afvise at realitetsbehandle A's klage over Skattestyrelsens afgørelse af 27. maj 2024, med henvisning til at klagefristen var overskredet, og at der ikke forelå sådanne særlige omstændigheder, at klagen alligevel burde realitetsbehandles.

Ifølge skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 3, skal en klage være modtaget i skatteankeforvaltningen senest tre måneder efter modtagelsen af den afgørelse, der klages over.

Når en part er repræsenteret af en anden, indebærer en myndigheds meddelelse af en afgørelse til partsrepræsentanten efter praksis, at klagefristen regnes fra det tidspunkt, hvor partsrepræsentanten modtog afgørelsen, jf. pkt. 2.1 ovenfor.

I den foreliggende sag skrev B den 23. april 2024 på vegne af A til Skattestyrelsen og anmodede om udsættelse af fristen til at komme med bemærkninger til Skattestyrelsens forslag til afgørelse i sagen. Efterfølgende sendte B den 8. maj 2024 sine bemærkninger til sagen til Skattestyrelsen, og den 27. maj 2024 modtog og downloadede B Skattestyrelsens afgørelse i sagen. Endvidere skrev B den 28. juni 2024 til Skattestyrelsen og anmodede på vegne af A om henstand med betaling af moms.

Idet B således må anses for som partsrepræsentant for A at have modtaget Skattestyrelsens afgørelse den 27. maj 2024, og klagen først blev modtaget i Skatteankestyrelsen den 3. september 2024, har jeg ikke grundlag for at tilsidesætte Skatteankestyrelsens vurdering af, at klagen blev indgivet efter udløbet af klagefristen på tre måneder.

Spørgsmålet er herefter, om der i sagen foreligger sådanne særlige omstændigheder, at der bør ses bort fra klagefristens overskridelse, jf. skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 6, og den almindelige forvaltningsretlige grundsætning om muligheden for at meddele oprejsningsbevilling.

Vurderingen af, om der bør ses bort fra klagefristens overskridelse, beror på en konkret vurdering af omstændighederne i den enkelte sag. I den forbindelse kan indgå bl.a. årsagen til fristoverskridelsen og længden heraf, herunder om fristoverskridelsen har sammenhæng med myndighedsfejl som f.eks. utilstrækkelig eller forkert vejledning. Herudover kan bl.a. betydningen for klageren og sandsynligheden for medhold indgå.

I den foreliggende sag blev Skattestyrelsens afgørelse (vedlagt vejledning om klagefristen på tre måneder fra modtagelsen af afgørelsen) sendt med fysisk post til A som part og samme dag ad forskellige kanaler til partsrepræsentanten B. Afgørelsen var imidlertid i alle versioner stilet til A, og det fremgik ikke af den afgørelse, som blev sendt med fysisk post til A, at afgørelsen også var sendt til B. I de versioner af afgørelsen, der blev sendt til B, var det desuden – både i følgemailen til den elektronisk fremsendte afgørelse og i følgebrevet til den fysisk fremsendte afgørelse – anført, at der var tale om fremsendelse af en kopi. Endelig var den danske version af den fysisk fremsendte afgørelse forsynet med vandmærket "kopi".

Ombudsmanden har tidligere udtalt, at en fremgangsmåde, hvor myndighedens afgørelse stiles direkte til parten og alene sendes til repræsentanten i kopi, kan medføre usikkerhed om, hvem der skal gøre partsbeføjelser gældende, hvilket vil kunne føre til tab af partsbeføjelse i sager, hvor der er fastsat frister, der løber fra modtagelsen af myndighedens meddelelse. I situationer, hvor afgørelsen stiles til partsrepræsentanten – og der sendes kopi til parten – bør det endvidere for at undgå misforståelser fremgå, at der blot er tale om en kopi til orientering. Den juridiske vejledning på skatteforvaltningens område ses at være udformet i overensstemmelse hermed. Jeg henviser nærmere til pkt. 2.1.

Skattestyrelsen har således i den foreliggende situation anvendt en fremgangsmåde ved meddelelse af afgørelsen, som ikke er i overensstemmelse med de rammer, der følger af ombudsmandspraksis eller ses at være lagt til grund for skattemyndighedernes egne sagsbehandlingsvejledninger.

Uanset at der i den foreliggende sag var en professionel partsrepræsentant, mener jeg i overensstemmelse med tidligere ombudsmandspraksis, jf. ovenfor under pkt. 2.1, at den fremgangsmåde, der er anvendt i sagen, må anses for at være egnet til at skabe tvivl om, hvilket tidspunkt klagefristen løb fra, og hvornår klagefristen derfor udløb. Dette understøttes også af, at klagen i sagen blev modtaget inden for den klagefrist, der kunne udledes af den version af Skattestyrelsens afgørelse, som blev sendt til A med fysisk post.

På baggrund af det anførte ovenfor er det samlet set min opfattelse, at der med Skattestyrelsens fremgangsmåde ved styrelsens meddelelse af afgørelsen foreligger sådanne særlige omstændigheder, at der bør ses bort fra selskabets overskridelse af klagefristen, jf. skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 6. Det er indgået i min vurdering bl.a., at klagen blev indgivet inden for den klagefrist, der fremgik af den afgørelse, der blev sendt til parten i sagen. Jeg bemærker i øvrigt, at der er tale om en momssag, hvori der ikke foreligger modstående hensyn til andre private parter.

Jeg har derfor henstillet, at Skatteankestyrelsen genoptager behandlingen af A's klage over Skattestyrelsens afgørelse af 27. maj 2024 med henblik på en realitetsbehandling af klagen.