



JURIDISKE  
PROBLEMSTILLINGER VED EU-  
KONFORM FORTOLKNING PÅ  
SKATTEOMRÅDET

Lene Faurholt Gravgaard – studienummer 20011579

## Titelblad

**Projekttitle:** Juridiske problemstillinger ved EU-konform fortolkning på skatteområdet

**English title:** Legal problems concerning European law interpretation within the Tax area

**Uddannelse:** Erhvervsjura (Erhvervsøkonomi-jura)

**Uddannelsessted:** Aalborg Universitet

**Vejleder:** Thomas Rønfeldt

**Afleveringsdato:** 12. maj 2016

**Antal sider:** 52

**Antal anslag:** 139.488 anslag

**Udarbejdet af:** Lene Faurholt Gravgaard – studienummer 20011579

## Indholdsfortegnelse

<b>TITELBLAD</b> .....	<b>1</b>
<b>INDHOLDSFORTEGNELSE</b> .....	<b>2</b>
<b>1.0 INDLEDNING</b> .....	<b>4</b>
1.1 AFGRÆNSNING .....	6
1.2 METODEVALG .....	6
1.2.1 <i>Specialets struktur</i> .....	7
1.2.2 <i>Kildekritik</i> .....	7
<b>2.0 REDEGØRELSE</b> .....	<b>9</b>
2.1 REDEGØRELSE FOR DEN DANSKE DOMSTOLS ROLLE, OPGAVER OG KOMPETENCER.....	9
2.2 REDEGØRELSE FOR DEN EUROPÆISKE DOMSTOLS ROLLE, KOMPETENCE OG OPGAVER .....	11
2.3 REDEGØRELSE FOR GRUNDLOVENS §20 .....	12
2.4 REDEGØRELSE FOR GRUNDLOVENS § 43 .....	13
<b>3.0 ANALYSE</b> .....	<b>15</b>
3.1 ANALYSE AF BEGREBET EU-KONFORM FORTOLKNING .....	15
3.1.1 <i>Begrebet EU-konform fortolkning i litteraturen</i> .....	15
3.1.2 <i>Opsamling begrebet EU-konform fortolkning i litteraturen</i> .....	19
3.1.3 <i>Begrebet EU-konform fortolkning i domspraksis</i> .....	19
3.1.4 <i>Opsamling på begrebet EU-konform fortolkning i litteraturen og domspraksis</i> .....	21
3.2 ANALYSE AF BEGREBET LOYALITETSPRINCIPPET I EU RETLIG PERSPEKTIV .....	21
3.2.1 <i>Begrebet loyalitetsprincippet i litteraturen</i> .....	21
3.2.2 <i>Begrebet loyalitetsprincippet i domspraksis</i> .....	22
3.2.3 <i>Opsamling på begrebet loyalitetsprincippet i litteraturen og domspraksis</i> .....	23
3.3 ANALYSE AF BEGREBET EFFEKTIVITETSPRINCIPPET I EU RETLIGT PERSPEKTIV .....	23
3.3.1 <i>Begrebet effektivitetsprincippet i litteraturen</i> .....	23
3.3.2 <i>Opsamling begrebet effektivitetsprincippet i litteraturen</i> .....	25
3.3.3 <i>Begrebet effektivitetsprincippet i domspraksis</i> .....	26
3.3.4 <i>Opsamling på begrebet effektivitetsprincippet i litteraturen og domspraksis</i> .....	28
3.4 ANALYSE AF BEGREBET SOLIDARITETSPRINCIPPET I EU RETLIGT PERSPEKTIV .....	28
3.4.1 <i>Begrebet solidaritetsprincippet i litteraturen</i> .....	28
3.4.1.1 <i>Harmfull taxcompetition</i> .....	29
3.4.2 <i>Opsamling begrebet solidaritetsprincippet i litteraturen</i> .....	30
3.4.3 <i>Begrebet solidaritetsprincippet i domspraksis</i> .....	30
3.4.4 <i>Opsamling på begrebet solidaritetsprincippet i litteraturen og domspraksis</i> .....	30
3.5 PRÆSENTATION AF CADBURY SCHWEPPE C-196/04.....	31
3.6 ANALYSE AF SELSKABSSKATTELOVEN §32.....	32
3.7 ANALYSE AF LIGNINGSLOVEN § 16H .....	36
3.8 OPSAMLING PÅ SELSKABSSKATTELOVEN § 32 OG LIGNINGSLOVEN § 16H.....	38
3.9 ANALYSE AF SKATTEUNDGÅELSESDIREKTIVET I FORHOLD TIL GRUNDLOVENS § 20 OG § 43.....	38
<b>4.0 VURDERING</b> .....	<b>40</b>
4.1 VURDERING AF HVORDAN DE EU-RETLIGE PRINCIPPER PÅVIRKER EU-KONFORM FORTOLKNING I LOVGIVNING OG DOMSPRAKSIS. ....	40
<b>5.0 KONKLUSION</b> .....	<b>43</b>
<b>6.0 PERSPEKTIVERING I FORHOLD TIL SKATTEUNDDRAGELSESDIREKTIVET</b> .....	<b>46</b>
<b>7.0 SUMMARY</b> .....	<b>48</b>

<b>8.0 LITTERATURLISTE .....</b>	<b>49</b>
8.1 BØGER .....	49
8.2 ARTIKLER .....	49
8.3 REDEGØRELSE, NOTER OG HØRINGSSVAR .....	50
8.4 DOMSOVERSIGT – DANSKE AFGØRELSE .....	50
8.5 AFGØRELSE FRA EU-DOMSTOLEN .....	51

## 1.0 Indledning

I Danmark er en af grundpillerne i vores politiske og juridiske system Grundlovens § 3, der omhandler magtadskillelæren, hvor magten deles i 3 lige vigtige og af hinanden uafhængige dele. Den lovgivende magt er hos Folketinget og Regeringen, den dømmende magt er ved domstolene, og den udøvende magt er ved Folketinget og forvaltningen.

De danske domstole skal værne om demokrati, retssamfund og den enkeltes retssikkerhed<sup>1</sup>. Dette sker på baggrund af de i Grundlovens kapitel 6 gældende regler, retskildelæren og samt principperne om *lex specialis*, *lex superior* og *lex posterior*, når der dømmes i retstvister. Domstolene skal sikre, at der er lighed for loven, og at afgørelser alene træffes på baggrund af juridiske fortolkninger og fornuft, renset for alle følelser.

Der er i Danmark ikke tradition for, at domstolene er politisk aktive, og domstolene er meget afvisende omkring at dømme politiske dispositioner<sup>2</sup>. Tilliden til de danske domstole er ligeledes i for syvende år i træk helt i top ifølge europæiske målinger<sup>3</sup>, fordi danskerne tror på domstolene og ikke mindst de dommere, der bestrider embederne.

Men danskerne er reelt ikke kun underlagt de danske domstole. Hvis de danske domstole er i tvivl om fortolkning af EU-retten, skal de spørge EU-domstolene om fortolkning af den pågældende EU-regel. Fortolkningen fra EU-domstolene skal de danske domstole efterfølgende fortolke i overensstemmelse med. Dette betyder reelt, at danskerne er underlagt mere end et domstolssystem.

Artikel 19 i Traktaten om den Europæiske Union (TEU) indeholder den overordnede formålsbeskrivelse for EU-domstolen:

*”Den Europæiske Unions domstol omfatter Domstolen, Retten og et antal specialretter. Den sikrer overholdelsen af lov og ret ved fortolkningen og anvendelsen af traktaterne”.*

EU-domstolen kan udtale sig i sager vedrørende fortolkningen af traktaterne samt gyldighed og fortolkninger af unionens institutioner. Ofte er det præjudicielle spørgsmål EU-domstolen svarer på, og disse afgørelser beskrives som værende en samarbejdsprocedure mellem de nationale domstole og EU-domstolen<sup>4</sup>. Dog med en sådan samarbejdsprocedure, at de nationale domstole efterfølgende *skal* fortolke nationale regler i overensstemmelse med den afsagte dom fra EU-Domstolen.

EU-domstolen udtaler sig således kun om den generelle fortolkning af EU-retten, ikke konsekvenserne heraf for den konkrete sag, der giver anledning til spørgsmålet. Det kan dog

---

<sup>1</sup> <http://www.domstol.dk/om/maalogvaerdier/rollerogopgaver/Pages/default.aspx>

<sup>2</sup> Ex. UfR 1985.368H - Sagen om manglende opvågningsstue

<sup>3</sup> <http://www.domstol.dk/om/Nyheder/Pressemeddelelser/Pages/Tilliditopforsyvendegang.aspx>

<sup>4</sup> Redegørelse fra justitsministeriet 2009 side 15

meget vel forekomme, at EU-domstolens afgørelse af det præjudicielle spørgsmål i den grad løser det konkrete problem i hovedsagen<sup>5</sup>.

EU-domstolen træffer afgørelser på områder, hvor der ikke findes andre retsakter at støtte ret på eller drage fortolkninger ud fra.

Tilliden til EU-domstolen har igennem flere omgange været til diskussion i den offentlige debat, hvor følelserne har siddet udenpå hos såvel politikerne og borgerne i såvel Danmark som Europa, hvorfor tilliden til denne domstol hos de danske borgere formodentlig er langt fra så stor som danskernes tillid til de danske domstole.

Problematikken er, at en stor del af danske forskere, politikere og borgere ser EU-domstolen som værende aktivistisk og retsskabende på områder, der grænser tæt op af den danske Grundlovs §20 vedrørende suverænitetssafgivelse. Flere stater i EU har en mistillid til EU-domstolen, da mange medlemsstater anser den som værende aktivistisk og retsskabende i langt højere grad end det oprindeligt var hensigten.<sup>6</sup>

Mistroen til EU-domstolen kom særligt til udtryk efter EU-domstolens afgørelse i C-127/08, den såkaldte Metock - dom, hvor EU-domstolen dømte mod Irland i en sag om familiesammenføring. I den efterfølgende periode faldt tilliden igen til EU-domstolen, og Udlændingestyrelsen kom under massivt pres for at overholde retningslinjerne fra EU-Domstolen<sup>7</sup>, ligeledes kom også flere eksperter kom på banen og udtalte, at Metock dommen var et brud på Grundloven<sup>8</sup>.

På samme måde har EU-domstolen afsagt afgørelser inden for det skatte- og afgiftspligtige område, hvor Danmark ligeledes har været nødsaget til at foretage fortolkning i overensstemmelse med EU-domstolens afgørelse, hvor spørgsmålet kan rejses, om dette er i strid med Grundlovens § 43, om at ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov.

Essensen af problematikken omkring afgørelserne er, at afgørelserne fra EU-domstolen er Danmark forpligtiget til at fortolke loyalt, selvom denne fortolkning går imod eksisterende nationale regler på området. Dette betyder, at magtens tredeling pludselig sættes til side, da der indføres politik og juridiske regler uden om den lovgivende magt<sup>9</sup>.

*Følgende speciale vil søge at belyse, hvilke juridiske problemstillinger, der rejses ved indfortolkning af EU-retten inden for skatteområdet, særligt i forhold til grundlovens §43.*

---

<sup>5</sup> Nielsen Ruth EU ret side 91

<sup>6</sup> Ibid side 95

<sup>7</sup> Advokatsamfundet

<sup>8</sup>Hjalte Rasmussen, Berlingske Tidende

<sup>9</sup> Se eksempelvis afgørelse fra ligningsrådet TfS2004.667, hvor Ligningsrådet træffer afgørelse om at et udenlandsk selskab har ret til sambeskatning med en filial i Danmark. Der var ikke fortolket "filial" ind i den dagældende SEL § 31,1. Dette valgte ligningsrådet dog at gøre. Til trods for de kun havde myndighed til at udsende cirkulære en gang om året, og dette næppe lever op til lovkravet i GRL §43 omkring pålægning, ophævelse og ændring i skatter.

## 1.1 Afgrænsning

Dette speciale vil have sit omdrejningspunkt omkring EU-konformfortolkning af afgørelser fra EU-domstolen inden for skatteområdet i forhold til den danske grundlovs § 43's anvendelsesområde. Der findes mange afgørelser fra EU-domstolen inden for skatteområdet, men af hensyn til ressourcer, omfang og tid, tager dette speciale udgangspunkt i et fåtal af afgørelserne fra EU-domstolen inden for dette område, hvor fokus ligger på Selskabsskatteloven §32 og Ligningsloven §16H.

Jeg har ligeledes fravalgt at gennemgå EU-institutionerne og deres funktionsmåde, da det ikke er selve opbygningen og forståelse for EU, der er centralt og relevant i forhold til problemstillingen. I analysen af solidaritetsprincippet har jeg valgt at fokusere på princippet i forbindelse med harmful tax competition, da jeg mener, dette er den mest relevante vinkel i forhold til dette speciale.

Der er kommet et udkast til "Direktiv til bekæmpelse af skatteundgåelse", det såkaldte Skatteundgåelsesdirektiv. Dette direktiv er taget med i analysedelen og i vurdering/perspektivering for at belyse problemstillingen ud fra et direktivforslag, der udfordrer medlemsstaternes enekompetence. Direktivet er ikke sammenholdt med TEU<sup>10</sup>, dette kunne være rigtig interessant, men af hensyn til rammerne for opgaven er denne vinkel ikke medtaget, da jeg ikke mener, det bibringer med mere til besvarelsen af problemstilling, men tværtimod rejser spørgsmål, der leder i en anden retning, end der er tænkt for dette speciale.

## 1.2 Metodevalg

Specialets emne befinder sig i den juridiske begrebsverden inden for emnerne EU-retten, skatteretten og skat som en særlig forvaltningsretlig disciplin, men belyser i særdeleshed de problemer, der opstår i fællesskabet mellem disse klassiske juridiske discipliner. Specialets emnevalg skal ses i lyset af den stigende internationalisering, der er inden for EU-retten og skatteretten, samt den centrale rolle EU-Domstolens afgørelser har inden for selvsamme emnefelt. I afsnittene omhandlende de juridiske elementer er formålet med specialet at fremstille retstilstanden, som den er i dag (de lege lata), hvorfor der anvendes en retsdogmatisk metode.

Men samtidig inddrages i mindre omfang elementer fra såvel international og national politik, hvilket betyder, at der i disse afsnit ikke anvendes en retsdogmatisk metode, men derimod en retspolitik metode i forhold til videnskabsteoridelen, mens den retsfilosofiske vinkel i disse afsnit vil ligge tættere på den retspositivistiske filosofi, i modsætning til afsnittene med udgangspunkt i den retsdogmatiske metode, der knytter sig tættere til den hermeneutiske videnskabsfilosofi.

---

<sup>10</sup> Traktaten om den Europæiske Union

Konsekvensen af de to forskellige metodevalg kommer til at afspejle sig i den redegørende del af projektet, hvor der er fokus på juridiske og politologiske elementer, men der arbejdes i denne del ud fra den holistiske metode, og dermed den politologisk orienterede metodelære.

### 1.2.1 Specialets struktur

Specialet vil igennem den indledende del og redegørelsen, køre ad to parallelle spor, det ene i forhold til de danske domstoles kompetencer, roller og opgaver. Det andet spor er i forhold til EU-domstolens kompetencer, roller og opgaver. Ligeledes vil der i redegørelsen under delemnerne Grundlovens §43 og §20 redegøres for disse. Redegørelsens formål er at danne overblik over de to domstolssystemer, samt deres indbyrdes samarbejde. Ydermere skal redegørelsens i alt fire elementer danne grundpillerne til den efterfølgende analyse.

I anden del af specialet der er analysedelen, vil jeg først foretage en analyse af begrebet EU-konformfortolkning og pligten hertil. Jeg vil i dette afsnit ikke kun inddrage fortolkninger af begrebet EU-konformfortolkning inden for skatteområdet, men inden for flere juridiske discipliner for at vise et billede af begrebet i sin helhed. Derefter vil jeg foretage en analyse af Grundlovens § 20 og §43, i forhold til den ovenstående afgrænsning. Efterfølgende vil jeg foretage en analyse af nogle af de grundlæggende EU-principper, først fra en teoretisk vinkel beskrevet i litteraturen i et EU-retligt perspektiv og efterfølgende sammenholde med afgørelser fra EU-domstolen og danske domstole. I analysen vil jeg ligeledes analysere betydning af domme fra EU-domstolen med eksempler, hvor Danmark efterfølgende har foretaget EU konform fortolkning helt og delvist igennem vores lovgivning. Afslutningen på analysen er en analyse af "Forslag til direktiv om regler til bekæmpelse af skatteunddragelse" i forhold til grundlovens §20 og §43, samt i forhold til EU-konform fortolkning.

I tredje og sidste del af specialet er vurderingen, diskussionen og perspektivering. I denne del vil jeg på baggrund af ovenfor nævnte analyse vurdere og diskutere, hvorvidt Danmark kan undlade at foretage EU-konform fortolkning i spørgsmål vedrørende pålægning/ophævelse af skatter jf. GRL §20, uden at handle imod effektivitetsprincippet og pligten til at fortolke i overensstemmelse med EU-retten, og modsat kan gennemføre EU-konform fortolkning uden at fortolke contra legem i forhold til grundloven § 43. Endelig vil jeg diskutere, hvorvidt det gør nogen forskel, at lovhjemlen til opkrævning af skatter er i Grundloven i forhold til EU-konform fortolkning, i modsætning til lovgivning på andre områder, hvor lovhjemlen ikke findes direkte i Grundloven.

### 1.2.2 Kildekritik

Jeg har i projektforsøget forsøgt at anvende så mange forskelligartede kilder som muligt, det vil sige artikler, redegørelser, domme, forarbejder, bøger og referater. Formålet med dette har været at danne mig et så nuanceret overblik så muligt, ved at inddrage kilder, der både er objektive og beskrivende i form af domme, love, forarbejder og referater, men også analyserende og kritiske kilder som interesseorganisationers hørings svar, artikler fra teoretikere såvel som praktikere og endelig større juridiske fremstillinger.



I projektet vil det kildekritiske komme til udtryk igennem analysen, vurderingen og perspektivering, hvor jeg vil inddrage mine egne meninger og holdninger til det behandlede materiale.

På samme måde har jeg forholdt mig kritisk til interesseorganisationer og praktikere, der repræsenterer forskellige holdninger, de hver især gerne vil have tilgodeset og måske ikke i så høj grad har det almene hensyn i højsæde.

Den kildekritiske tilgang har til formål at give læseren indtryk af, at jeg igennem hele projektet har mine egne meninger og holdninger med, samtidig med at jeg er kritisk overfor de kilder, jeg har valgt at anvende.

## 2.0 Redegørelse

### 2.1 Redegørelse for den danske domstols rolle, opgaver og kompetencer

De danske domstole udfylder rollen som den dømmende magt i Danmark jf. Grundlovens<sup>11</sup> § 3 om magtadskillelæsen. Domstolene har dermed til formål at løse retlige tvister mellem to parter, ud fra de til enhver tid gældende regler. I GRL § 3, 3. punkt illustreres den bærende idé i en retsstat med magtadskillelse fra GRL §3, at retsudøvelsen sker på grundlag af foregivne og bekendtgjorte love<sup>12</sup>. Lovene er generelt bindende, men retsanvendelsen er lagt i hænderne på domstolene, der under udøvelsen af deres virksomhed er omgærdet af særlige garantier, som delvist er opstillet i GRL<sup>13</sup>. Endvidere er retslæren om retskildernes indbyrdes hierarki gældende, hvorfor domstolene ligeledes skal dømmе ud fra principperne om *lex speciales*<sup>14</sup>, *lex superior*<sup>15</sup> og *lex posterior*<sup>16</sup>.

Domstolen definerer sin egen rolle som værende; *"domstolene pålægger straf og afgør tvister mellem personer, virksomheder og myndigheder. Domstolene afgør spørgsmål om lovligheden af, hvad myndighederne foretager sig, og spørgsmål om lovgivningens overensstemmelse med grundloven og Danmarks internationale forpligtelser"*<sup>17</sup>. Især den sidste sætning er relevant for dette speciale, da det er en af domstolenes opgaver at træffe afgørelse om dansk lovgivning er i overensstemmelse med GRL og samtidig i forhold til Danmarks internationale forpligtelser, herunder EU-retslige regler.

Det er for lovgivningsmagten ret frit at vælge hvilke anliggender, der skal henligge under domstolene, men der er dog visse anliggender, der ifølge Grundloven skal henligge under den dømmende magt, eksempelvis GRL § 71 omkring fængsling og GRL § 77 omkring ytringsfrihedsansvaret. Ud over disse konkrete grundlovsbestemmelser, er det temmelig frit for lovgivningsmagten at afgøre, hvilke anliggende der hører under den dømmende magt. Dog er det traditionelt og historisk anliggender vedrørende privatretlige retstvister og idømmelse af straf, der udgør kernen i domstolenes sags- og opgaveområde, og som Grundlovens magtadskillelse fortrinsvis har for øje, når den opstiller en dømmende magt<sup>18</sup>. Denne frihed for lovgivende magt til at afgrænse domstolenes kompetencer, kan dog ikke udhules kvalitativt eller kvantitativt ved at overføre vigtige grupper af borgeres retstvister til administrative organer<sup>19</sup>.

---

<sup>11</sup> Herefter GRL

<sup>12</sup> Germer, Statsforvaltningsret side 197

<sup>13</sup> Germer, Statsforvaltningsret side 197

<sup>14</sup> Særlov kommer før generel lov

<sup>15</sup> Lovenes indbyrdes hierarki, fx Grundloven kommer før øvrige love

<sup>16</sup> Nyere lov kommer før ældre lov

<sup>17</sup> <http://www.domstol.dk/om/maalogvaerdier/rollerogopgaver/Pages/default.aspx>

<sup>18</sup> Germer, Statsforvaltningsret side 199

<sup>19</sup> Ibid side 201

Domstolene er opbygget hierarkisk, således at der altid er appelmulighed, ligesom der er sammenhæng mellem domstolsniveau og antal dommere, der deltager i afgørelserne. Alle sager starter som udgangspunkt i byretterne i den retskreds, hvor sagsøger har ophold.

Inden for skatteområdet er der både administrative afgørelser og afgørelser fra domstolene, og i skattesager er det derfor anderledes, hvordan sagen anlægges. For fysiske personer starter en skattesag på baggrund af uenighed omkring fastsættelse af borgerens skatteansættelse i en agterskrivelse, dette sker på baggrund af Skattestyrelsesloven §5<sup>20</sup>. Efterfølgende overbringes klagen til Skatteankestyrelsen, der forbereder sagen for Skatteankenævnet, der består af tre medlemmer udpeget og indstillet af de enkelte kommuner<sup>21</sup>. Der er ikke tale om udelukkende juridiske dommere, men en sammensætning af lægdommere og juridiske dommere. Afgørelsen fra Skatteankenævnet kan ankes til Landsskatteretten jf. Skattestyrelsesloven §23, stk. 1 nr. 1. Disse sager kan afgøres såvel skriftligt som ved retsmøde i Landsskatteretten<sup>22</sup>. For juridiske personer og virksomheder starter skattesager i Landsskatteretten. I Landsskatteretten deltager tre (dommere/lægdommere) i bedømmelse af sagen, hvor af mindst en er retsformand. Der er ikke samme uafhængighed i Landsskatteretten som i de almindelige domstole, det skyldes blandt andet at Landsskatterettens medlemmer udpeges af Folketinget og skatteministeren, hvorfor disse ikke kan anses som værende omfattet af den personlige uafhængighed, som de øvrige dommere, der er ansat i de "almindelige" retter. Landsskatteretten er derfor heller ikke omfattet af Grundlovens kapitel 6, og er dermed ikke en del af "den dømmende magt" i Danmark, men er en administrativ myndighed. Dog anses Landsskatteretten som en "ret" i EU-retlig forstand, hvorfor denne administrative myndighed har adgang til at forelægge præjudicielle spørgsmål for EU-domstolen<sup>23</sup>.

Hvis en af parterne ønsker at anke afgørelsen fra Landsskatteretten, skal sagen anlægges i byretten i den retskreds, hvor sagsøger har ophold. I forbindelse med sagen, kan der også her, ske beslutning om, at sagen skal forelægges som præjudicielt spørgsmål for EU-domstolen, hvis dommeren finder den pågældende sag ikke kan løses på baggrund af acte-claire-doktrinen<sup>24</sup>. Dog er byretten ikke forpligtiget til at gøre det, da den ikke er sidste ankeinstans, hvilket er Landsretten. Er dommeren eller dommerne i tvivl om, hvorvidt en dansk retsregel inden for skatteområdet er i strid med en EU-regel retter dommeren henvendelse til Justitsministeriet, der beder det juridiske specialudvalg om at tage stilling til spørgsmålet om, hvorvidt der skal udarbejdes og indgives en præjudiciel forespørgsel for EU-domstolen. Det skal her nævnes, at en

---

<sup>20</sup> <http://www.skm.dk/skattetal/analyser-og-rapporter/rapporter/2000/februar/redegoerelse-om-omkostningsdaekningsordningen,-februar-2000/bilag-4-en-skattesag-fra-start-til-slut>

<sup>21</sup> <http://www.skatteankestyrelsen.dk/landsskatteretten/retsmedlemmer.html>

<sup>22</sup> [http://www.skatteankestyrelsen.dk/klager\\_til\\_landsskatteretten/syvspoergsmaalogsvar/](http://www.skatteankestyrelsen.dk/klager_til_landsskatteretten/syvspoergsmaalogsvar/)

<sup>23</sup> Rønfeldt, side 29

<sup>24</sup> Princip i EU-retten, hvorefter nationale domstole i sidste ordinære instans fritages fra pligten til præjudiciel forelæggelsen for EU-Domstolen af spørgsmål om EU-rettens fortolkning, såfremt besvarelsen ikke af spørgsmålet ikke giver anledning til tvivl jf. Juridisk ordbog 13.udgave

af deltagerne i det juridiske specialudvalg er kammeradvokaten, der ligeledes er part i den oprindelig anlagte skattesag ved byretten. Hvis Juridisk Specialudvalg beslutter at spørge EU-Domstolen, udformes der efterfølgende et præjudicielt spørgsmål til forelæggelse for EU-domstolen. Forelæggelse for EU-domstolen har opsættende effekt på sagen anlagt ved de danske domstole, så indtil at EU-domstolen har besvaret det forelagte spørgsmål, falder der ingen dom i sagen. Den nationale domstol er herefter forpligtiget til at afsige dom i overensstemmelse med EU-domstolens besvarelse af det præjudicielle spørgsmål. Men det er vigtigt at fastslå, at det ikke er en afgørelse, der kommer fra EU-domstolen, men udelukkende et forpligtigende fortolkningsbidrag til den danske domstol, som de danske domstole skal efterleve.

Ydermere er det de danske domstoles opgave at sikre og iagttage, at domme afsagt af de danske domstole er i overensstemmelse med EU-lovgivningen og svar på præjudicielle forelæggelser. Domstolene er, så at sige, praktikerne der skal sørge for, at Danmark dømmer, som vi er forpligtiget til gennem vores medlemskab af EU. På samme måde er det Danmarks domstole, der skal sørge for, at Danmark ikke ender i en traktatbrudssag på baggrund af en urigtig afgørelse fra den nationale domstol.

## 2.2 Redegørelse for den europæiske domstols rolle, kompetence og opgaver

Den Europæiske Unions Domstol er en af Unionens institutioner<sup>25</sup>, og består af tre selvstændige retsinstanter; EU-domstolen (øverste instans), Retten og EU-personaleretten, der er hierarkisk organiseret. EU-domstolen udgør – sammen med de nationale domstole – den dømmende myndighed i Unionen<sup>26</sup>. EU-domstolens rolle er at sikre, at traktater, direktiver og andre retsakter vedtaget i Europarådet/kommissionen implementeres korrekt i de nationale lovgivninger og fortolkes loyalt. De fleste sager, der bringes til det EU retlige domstolssystem i Bruxelles, forelægges EU-domstolen som præjudicielle spørgsmål<sup>27</sup>. EU-domstolens rolle bliver derfor som bidrager med fortolkningsbidrag til de nationale domstole. EU-domstolen ser sig selv som værende en samarbejdspartner med de nationale domstole.

EU-domstolens kompetencer er fastlagt i TEUF<sup>28</sup> art. 267, stk. 1, hvori der står at EU-domstolen har kompetence til at afgøre præjudicielle spørgsmål om fortolkningen af traktaterne og om gyldigheden og fortolkningen af retsakter udstedt af Unionens institutioner, organer, kontorer eller agenturer<sup>29</sup>. Artiklen giver imidlertid ikke EU-domstolen hjemmel til at prøve gyldigheden af traktaterne, da de udgør det forfatningsretlige grundlag, som EU-domstolen selv hviler på. Derudover har EU-domstolen ingen kompetence for så vidt angår bestemmelserne vedrørende den fælles udenrigs- og sikkerhedspolitiske retsakter<sup>30</sup>. Begrebet retsakter i art. 267 har EU-

---

<sup>25</sup> Jf. TEU (Traktaten om den Europæiske Union) artikel 13, stk. 1

<sup>26</sup> [http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2012-05/questionscju\\_da.pdf](http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2012-05/questionscju_da.pdf)

<sup>27</sup> Dvs. spørgsmål hvor nationale domstole er i tvivl om fortolkning af en given EU regel.

<sup>28</sup> TEUF er Traktat om Den Europæiske Unions Funktionsområde

<sup>29</sup> EU retten – Karsten Engsig Sørensen side 230

<sup>30</sup> Ibid side 231

domstolen fortolket som værende både bindende og ikke-bindende retsakter og retsakter med både direkte virkning og uden direkte virkning i national ret<sup>31</sup>.

EU-domstolen er ydermere, som de øvrige institutioner, undergivet princippet om kompetencetildeling<sup>32</sup>, hvilket betyder, at Domstolen kun har kompetence til at prøve gyldigheden af og fortolke unionsretlige regler<sup>33</sup>. Dette medfører en negativ afgrænsning af EU-domstolens kompetence i forhold til fortolkning af nationale regler og afprøvning af gyldigheden af nationale regler. Men den formelle adskillelse mellem EU-domstolens kompetence og de nationale domstoles kompetence er til tider udfordret i det praktiske, i tilfælde hvor en national sags udfald er afhængig af en fortolkning af en Unionsretlig regel, da EU-domstolens præjudicielle afgørelse reelt bestemmer afgørelsen af den nationale sag.

Sagerne i EU-domstolen forelægges, i langt de fleste tilfælde, af en af de nationale domstole på vegne af parterne i den nationale sag. EU-domstolens opgave er herefter at komme med et fortolkningsbidrag i forhold til den unionsretlige regel forespørgslen vedrører. Antallet af dommere, der deltager i afgørelsen varierer i forhold til spørgsmålets art, karakter og hvorvidt spørgsmålet vurderes til at være principielt. Det er sidste instans domstolene i det enkelte land, der har pligt til at forelægge præjudicielle forespørgsler i situationer, hvor der er tvivl.

Medlemslandenes forhold til EU-domstolen har gennem tiderne været anstrengt, hvilket særligt skyldes, at EU-domstolen gennem sine afgørelse har virket retsskabende og retsaktivistisk. EU-domstolen har fået kritik for ikke at respektere de grænser, der reelt er for EU-domstolen, og samtidig strække sig meget langt for at fortolke reglerne i forhold til EU's overordnede formål inden for flere områder, eksempelvis etableringsfriheden og unionsborgerskabet. Hertil kommer, at EU-domstolens domme kan siges at være mere "endelige" end domme afsagt af medlemsstaternes øverste domstole<sup>34</sup>. Dette skyldes, at afgørelse fra medlemslandenes egne øverste domstole, kan ændre, i hvert fald for fremtiden, ved at ændre reglerne i den lovgivende forsamling. Denne mulighed er ikke nær så reel, i forbindelse med afgørelser fra EU-domstolen, da det er et enorm politisk arbejde at ændre i traktaterne i EU, da samtlige medlemslande skal tilslutte sig ændringen.

### 2.3 Redegørelse for Grundlovens §20

GRLs §20 omhandler muligheden for, at Danmark ved lov i nærmere bestemt omfang kan overlade beføjelser til andre mellemfolkelige myndigheder. Denne paragraf betyder at Danmark kan afgive suverænitet til mellemfolkelige organisationer i begrænset omfang, og omfanget af suverænitetsafgivelsen skal være vedtaget ved lov. Suverænitetsafgivelse betyder, at nogle beslutninger overlader Danmark til andre. EU er et eksempel på, hvor nogle beføjelser er overgivet til EU fx beslutninger om handelshindringer og fri bevægelighed. Lovene, der afgiver suverænitet,

---

<sup>31</sup> Ibid side 231

<sup>32</sup> Jf. TEU art. 5, stk. 1 og 2 samt TEU art. 19, stk.3

<sup>33</sup> EU retten – Karsten Engsig Sørensen side 229

<sup>34</sup> Claus Gulmann i Festskrift til Jens Fejø side 130

skal vedtages med 150 stemmer ud af Folketingets 179 (5/6 deles flertal), hvis dette flertal ikke kan opnås, skal lovforslaget sendes til folkeafstemning efter de i GRLs § 42 fastsatte regler. Overodnet set er GRL §20 en treleddet bestemmelse; ”1) Beføjelser, som efter denne grundlov tilkommer rigets myndigheder...” 2) I nærmere bestemt omfang...” ”3) Overlades til mellemfolkelige myndigheder...”. GRL §20 indeholder dermed bestemmelser omkring, hvilke beføjelser der kan overgives til hvem og i hvilket omfang. I forarbejderne til loven, ligger der op til, at GRL §20 skal anvendes, når Danmark ønsker at deltage i overnationale samarbejder, som eksempelvis EU, hvor GRL §20 altid skal efterleves. Max Sørensen har i forarbejderne til grundloven i 1952 forklaret 1.led i GRL §20 som *”vedrørende overladelse af lovgivningsmagten, at dette indebærer, at regler fastsat af en international organisations kompetente organer bliver umiddelbart gældende i Danmark som bestanddel af dansk ret, således at reglerne må efterleves af borgerne og bringes til anvendelse af danske forvaltningsmyndigheder”*<sup>35</sup>. Med udgangspunkt i Max Sørensens forklaring, betyder dette at fortolkningen af GRL § 20 første led, skal ske i meget vid udstrækning og dermed i grove træk, som det er beskrevet i grundlovens § 3. Det 2.led i GRL § 20 er udtrykket i nærmere bestemt omfang, der giver et præcisionskrav i forhold til overgivelse af beføjelser. GRL § 20 indeholder dermed et forbud mod, at en GRL § 20 –lov generelt overlader alle beføjelser af en bestemt kategori, og herunder også et forbud mod, at det overlades til den mellemfolkelige myndigheds organer selv, at bestemme sine beføjelser, lige som 2.led bestemmer, at der i GRL § 20-lov skal ske en præcisering af de overladte beføjelsers karakter og emneområder, dog med plads til fortolkningstvivil og skøn<sup>36</sup>. Det 3.led i GRL § 20 handler om til hvem myndigheden kan overlades. Der er ikke nogen yderligere krav til de mellemfolkelige myndigheder, hverken af demokratisk eller administrativ legitimation. Dog kan den demokratiske legitimation siges at være implicit i forbindelse med vedtagelse af en GRL §20-lov, qua vedtagelsesprocessen i Folketinget. Det eneste direkte krav, der kan læses af GRL § 20 er, at det skal være bygget på en gensidig overenskomst med andre stater. Det jeg vil undersøge omkring GRL §20 i forhold til dette speciale er, om den suverænitetssafgivelse GRLs § 20 giver mulighed for, omfatter EU-domstolsafgørelser og EU-retten inden for skatteområdet, der indirekte er en uddelegering af skatteopkrævningen, da domstolene qua den EU-konforme fortolkningspligt er nød til at følge EU-domstolens fortolkningsbidrag i den enkelte sag, selvom skattelovgivningen er en national kompetence.

#### 2.4 Redegørelse for Grundlovens § 43

Grundlovens § 43 fastslår, at der ikke kan pålægges, ophæves eller ændres skat på danske skattepligtige personer (juridiske, såvel som fysiske) uden lovhjemmel i gældende lovgivning. Først det er derfor nødvendigt at definere begrebet skat. Skat defineres i litteraturen som *værende; pligtmæssige betalinger til det offentlige, der ikke har karakter af vederlag for en konkret modydelse. Begrebet omfatter både de direkte og indirekte skatter, i daglig tale kaldet*

---

<sup>35</sup> Danielsen, Jens Hartig, side 50

<sup>36</sup> Ibid, side 93

*afgifter*<sup>37 38</sup>. Ud over begrænsningen af pålæggelse af skat, indeholder GRL § 43 ligeledes et delegationsforbud, forstået således at lov står over bekendtgørelse, anordninger osv., og det dermed ikke er muligt at uddelegere bemyndigelsen til skatteopkrævning generelt. Delegationen omkring skat har været afprøvet flere gange ved Højesteret, senest ved Scharla Nielsen-sagen (U2007.788H), hvor satsreguleringsloven blev fundet i strid med Grundlovens § 43. Det er derimod anerkendt, at fx kommuner og ministre, under hensyntagen til procedurerne for vedtagelse, kan pålægge skattesubjekter skattepligt. Grundlovens § 43 er placeret i kapitel 5, omhandlende Folketingets arbejde, og skal derfor ikke forstås som værende en beskyttelse af borgernes frihedsrettigheder og borgerbeskyttelse, da bestemmelserne vedrørende disse områder er placeret i Grundlovens kapitel 8, hvilket placerer GRL §43 i en anden kategori. Det afgørende for skattesubjektet er forudseeligheden. Den knytter sig til, at de regler, der gælder for skattesubjektet, er formuleret og kundgjort i autoritativ regelform<sup>39</sup>.

Delegationsforbuddet i GRLs § 43 har først og fremmest haft til formål at sikre Folketinget den eksklusive lovgivningskompetence på området<sup>40</sup>. Derfor er Skatterådet i deres redegørelse fra 2001, ligeledes nået frem til konklusionen, at GRL § 43 bør fortolkes strengt, også selvom der i dag næppe vil ske misbrug fra ministerens side, og at Folketinget har muligheden for mistillidsvotum og det enkelte skattesubjekt adgang til klageinstanser. Selvom Skatterådets redegørelse ligger før Scharla Nielsen-sagen, er denne afgørelse blot en bekræftelse af Skatterådets redegørelse.

Yderligere betyder udformningen af GRL § 43, at det ligeledes må hævdes, at GRL § 43 i betydeligt omfang hindrer anvendelse af rammelovgivning inden for skatteretten, hvilket betyder, at der ikke er mulighed for at udforme skattelovgivningen på en sådan måde, at den blot angiver overordnede og principielle regler for beskatningsretten med den udtrykkelige tilføjelse, at lovgivningens konkrete indhold fastsættes administrativt af skatteministeren<sup>41</sup>.

Det interessante ved GRL § 43 i forhold til dette speciale er at lovhjemlen til al skatteopkrævning er placeret højest i retskildelæren, Grundloven. Samtidig er fortolkning af GRL §43 generelt, både i litteraturen og i retspraksis, fortolket meget snævert. Det er derfor relevant at undersøge, hvorvidt fortolkninger af EU-ret på skatteområdet, der efterfølgende indføres i dansk ret på baggrund af et fortolkningsbidrag fra EU-domstolen er i modstrid med grundlovens §43. Dette spørgsmål vil forsøges belyst gennem den nedenfor stående analyse.

---

<sup>37</sup> Jens Peter Christensen, Festskrift til Jan Pedersen, side 66

<sup>38</sup> Dette er endvidere afprøvet ved højesteret i den såkaldte "Gebyrsag" (U1993.757), vedr. gebyrer pålagt borgerne i forbindelse med kørekort, nummerplader og pas, hvor disse gebyrer ikke fandtes at være omfattet af GRL §43

<sup>39</sup> Jens Peter Christensen, Festskrift til Jan Pedersen, side 69

<sup>40</sup> Redegørelse fra Skatterådet, 2001, side 14

<sup>41</sup> Pedersen, Jan mfl., side 107

## 3.0 Analyse

Nedenstående analyse vil forsøge at analysere de centrale begreber og principper for indfortolkning af EU-retten i dansk ret. Efterfølgende analyseres Cadbury Schweppes dommen i forhold til ovenstående principper, herefter implementeringen af afgørelsen i hhv. ligningsloven og selskabsskatteloven.

### 3.1 Analyse af begrebet EU-konform fortolkning

#### 3.1.1 Begrebet EU-konform fortolkning i litteraturen

EU-konform fortolkning er et retsprincip, der er relevant og aktuelt i de tilfælde, hvor et medlemsland, enten ikke har implementeret et direktiv i tide, implementeret forkert eller hvor administrativ praksis afviger fra direktivets formål. Det vil sige, at pligten til EU-konform fortolkning har til formål at hindre, at medlemsstaterne forbedrer deres retsstilling ved på ovennævnte måder at undlade at efterkomme EU-retten. EU-konform fortolkning er dermed kun et anvendeligt retsprincip indtil de enkelte medlemsstater implementerer og efterlever de vedtagne direktiver, hvorefter der blot bliver tale om almindelig fortolkning af retskilderne. I tilfælde hvor der er uoverensstemmelse mellem national ret og et direktiv, og hvor der foreligger en national regulering af området, skal enheden med kompetence i den konkrete sag begynde med at undersøge muligheden for EU-konform fortolkning, ved at tage den nationale lovgivning i dens helhed i betragtning og anvende fortolkningsmetoder, der er anerkendt i det nationale retssystem, samt sikre den fulde virkning af EU-retlige regler for at nå et resultat, der er i overensstemmelse med det, der tilsigtes med den EU-retlige regel<sup>42</sup>.

Dommen C-14/83 *von Colson* fastslog, at medlemsstaterne skal fortolke national ret i overensstemmelse med et direktivs ordlyd og formål. Sagen C-271/97 *Deutsche Post* udvider området af retsakter, der er omfattet af EU-konform fortolkningspligt til også at være traktatens bestemmelser. Professor Karsten Engsig udvider området endnu mere til også at omfatte forordninger og andre bindende EU-retsakter ud fra en logisk slutning om, at i så fald der er nationale regler, der er i modstrid med EU-forordninger, vil domstolene ligeledes være forpligtiget til at fortolke disse i overensstemmelse med EU-forordningerne, altså en "forordningskonform fortolkning" i henhold til EU-retten. Professor Karsten Engsig's udvidelse af de retsakter fra EU, der er omfattet af den EU-konforme fortolkningspligt for de nationale domstole, har dermed ikke udspring fra en EU-dom eller anden retskilde, men er udelukkende en logisk slutning ud fra eksisterende retskilder<sup>43</sup>.

Til trods for der endnu ikke ligger nogen sag, der fastslår pligten til EU-konform fortolkning, mener jeg dog, professor Karsten Engsig er lidt for forsigtig, for der har endnu ikke været nogen begrænsning af pligten til den EU-konform fortolkning, hvorfor jeg mener, det er mere sandsynligt at EU-konform fortolkning også dækker forordninger, end blot en logisk slutning som følge af juridiske retstolkningsteorier.

---

<sup>42</sup> Ølykke & Tvarnø, side 429

<sup>43</sup> Olsen & Sørensen side 311, artiklen "Pligten til EU-konform fortolkning" af Karsten Engsig



Dr. Jur. Jens Kristiansen har ligeledes beskrevet den EU-konforme fortolkningsmetode inden for hans felt, arbejdsretten. Han definerer EU-konform fortolkning som en fortolkningsform, hvor den nationale regel kan tillægges en mere indskrænkende eller udvidende betydning, end den ellers ville have fået<sup>44</sup>. Samtidig mener dr.jur. Jens Kristiansen, at udstrækningen af pligten til EU-konform fortolkning er den mekanisme, som i første række skal sikre loyal anvendelse af direktiver i medlemslandene. Pligten til EU-konform fortolkning er særlig i øjefaldende i forhold til de regler, der har sigte på at implementere EU-direktiver, dog skal den EU-konforme fortolkning ifølge fast praksis foregå i medfør af "fortolkningsmetoder", der er anerkendt af den nationale ret. EU-konform fortolkning er ydermere begrænset af generelle retsprincipper og kan ikke tjene som grundlag for en fortolkning contra legem af nationale ret, slutteligt sammenligner dr.jur. Jens Kristiansen EU-domstolens krav til EU-konform fortolkning, som svarende til principperne i dansk ret om folkerettens konforme fortolkning<sup>45</sup>

Jeg er enig med dr.jur. Jens Kristiansen i, at den EU-konforme fortolkning kan resultere i, at en national lov fortolkes med et indhold, der måske ikke var oprindelig tilsigtet fra lovgivers side. Specielt inden for arbejdsretten, som dr.jur. Jens Kristiansen repræsenterer, er der eksempler på sådanne fortolkninger fx U2003.2044H, hvor Højesteret har foretaget en udvidet fortolkning af Arbejdsretsloven §11,2.

En af måderne at sikre den EU-konforme fortolkning er ved, at domstolene har mulighed for at træffe beslutning om at forelægge EU-Domstolen et præjudicielt spørgsmål, hvis den danske dommer er i tvivl om, hvad der er den korrekte fortolkning af en EU regel. Den danske forvaltning, herunder skatteforvaltningen, har ikke denne forelæggelsesmulighed, og skal dermed selv fortolke EU-retten for at anvende fortolkningspligten<sup>46</sup>. Denne måde til at sikre den EU-konforme fortolkning er selvfølgelig kun af værdi, hvis de nationale domstole acceptere denne forrang EU-retten har. Som beskrevet i redegørelsen er denne iagttagelse af EU-rettens forrang en del af de nationale domstoles opgaver og kompetencer, og med det nationale fortolkningsprincip *lex superior*, hvorved en lavere rangeret retsakt tilsidesættes for en højere rangeret retsakt. Dette betyder, at traktatbestemmelsen eller en anden umiddelbart anvendelig bestemmelse i en forordning eller direktiv nyder den krævede forrang<sup>47</sup>. Ud over tilfælde, hvor EU retten kolliderer med nationale forfatninger eller grundlove, synes medlemsstaternes domstole at have accepteret EU-rettens forrangs princip. I Danmark er det set, at endda Landsskatteretten i flere tilfælde har kendt nationale skatteregler i strid med EU-retten<sup>48</sup>. De danske nationale domstole er alle forpligtigede til at foretage EU-konform fortolkning, men i Karsten Engsig's artikel anses den EU-

---

<sup>44</sup> Kristiansen, Juristen, side 18

<sup>45</sup> Ibid, side 19

<sup>46</sup> Olsen & Sørensen, side 310, i artiklen "*Pligten af EU-konform fortolkning*" af Karsten Engsig

<sup>47</sup> Rønfeldt, Thomas, side 39

<sup>48</sup> Ibid, side 41

konforme fortolkning også at inkludere de enkelte organer inden for den danske forvaltning, uanset om denne forvaltningsdel er at se som værende en "ret" i henhold til TEUF art. 234. Denne meget brede fortolkning af hvem der påhviler den EU-konforme fortolkningspligt ser Karsten Engsig i forhold til EU dommen *von Colson* præmis 26, hvor EU-Domstolen udtaler, at "*...alle myndighederne i medlemsstaterne, herunder også domstolene inden for deres kompetence*".

Denne forpligtelse har Ph.d. Marie Jull Sørensen<sup>49</sup> behandlet inden for forbrugerretten, hvor hun i opsamlingen på sin artikel "*Danske dommers pligt til ex officio at påse visse forbrugerbeskyttelsesregler*" fastslår, at nationale dommere bærer såvel en national som en EU-retlig kasket, når de bestrider deres embeder, men også at den EU-konforme fortolkningspligt ikke kun vedrører dommere, men også anerkendte nævn, eksempelvis Forbrugerklagenævnet. Denne udvidede EU-konforme pligt begrundes af Ph.d. Marie Jull i, at det er meget få forbrugersager, der kommer i domstolssystemet. Baggrunden for pligten til at fortolke ex officio<sup>50</sup> inden for forbrugerretten er, at det er en betydelig udvidelse af dommerenes forpligtigelser i sager om urimelige vilkår, dommerne skal ikke kun dømme på baggrund af det forelagte materiale, men skal ydermere undersøge om kontraktvilkåret er omfattet af Forbrugerbeskyttelsesdirektivet og efterfølgende belyse kontraktvilkåret i lyset af kravene der opstilles i Forbrugerbeskyttelsesdirektivet<sup>51</sup>. At forpligtelsen skal være ex officio, mener Ph.d. Marie Jull må være konsekvensen af den praksis, der er kommet fra EU-Domstolen, da det ellers vil bero på tilfældigheder, hvornår parterne "tilfældigt" har præsenteret et tilstrækkeligt faktisk og juridisk grundlag til grundlag for afgørelsen ved domstolene. Det kan anses som en stor udvidelse af effektivitetsprincippet, der måske rækker ud over formålet med princippet, der er den effektive juridiske beskyttelse mener generaladvokat Trstenjak<sup>52</sup>, men på den anden side står argumentet for, at ex officio forpligtelsen ellers vil blive tilfældig og dermed også en tilfældig beskyttelse af forbrugeren. Hvis dommeren finder, at et kontraktvilkår er urimeligt, vil dette betyde at dommeren skal præsentere sin vurdering for parterne i overensstemmelse med kontradiktionsprincippet, jf. præmis 36 i C-472/11 *Banif Plus Bank*<sup>53</sup>. Denne pligt til at undersøge ex officio har yderligere indflydelse på betydningen af forhandlingsprincippet, der er en væsentlig del af den danske procesordning inden for civilprocessens område. Ph.d. Marie Jull anskuer dette som en trussel mod forhandlingsprincippet, men ser den dog ikke som en definitiv trussel, da vurderingen af forhandlingsprincippet skal baseres på en afvejning i den konkrete sag. Forhandlingsprincippet mener Ph.d. Marie Jull dog stadig består, men hvis ikke de danske civilprocesretlige regler kan rumme undtagelse til forhandlingsprincippet, som Danmark er

---

<sup>49</sup> Jull Sørensen, side 415

<sup>50</sup> På embeds vegne, dvs. at en myndighed handler selv om, sagens parter ikke har fremsat begæring herom, fx ved at myndigheden selv tilvejebringer de oplysninger som er nødvendige til sagsoplysningen, Juridisk ordbog 6. udgave

<sup>51</sup> Denne 2 leddet undersøgelsespligt fastslog EU-Domstolen i C-137/08, Lizing.

<sup>52</sup> Jull Sørensen, side 409

<sup>53</sup> Jull Sørensen, side 407

forpligtiget til igennem EU-domstolens praksis, da vil Danmark kunne komme i strid med EU-retten i en konkret sag inden for beskyttelsesområdet<sup>54</sup>.

Ph.d. Marie Jull virker meget determineret på ex officio forpligtigelsen inden for forbrugerretten, hvilket jeg er enig i – langt de fleste forbrugersager kommer aldrig ind i det officielle domstolssystem, på grund af den måde flere lande har valgt at håndtere sager i forbrugerretten. Ofte starter sagerne i administrative myndigheder/forbrugernævn, og ofte finder forbrugeren og den erhvervsdrivende en løsning i denne proces. Det virker derfor logisk at udvide pligten til EU-konform fortolkning som Ph.d. Marie Jull fremfører i sin artikel. Hvor stort et reelt problem der vil være omkring tilfældighedsmomentet som Ph.d. Marie Jull nævner i forbindelse med fremlæggelse af et juridisk og faktisk grundlag for bedømmelsen, kan være svært at vurdere, men der er ingen tvivl om, at i teorien kan problematikken virke stor.

Jeg er helt enig i, at ex officio pligten for dommerne kan komme til at virke indsnævrende på det danske forhandlingsprincip, hvilket jeg anser som yderst u hensigtsmæssigt og et tilbageskridt for den danske forbrugerret, men dog med det in mente, at langt de fleste forbrugerretssager afgøres i forbrugernævn, hvor forhandlingsprincippet som udgangspunkt ikke er formelt gældende.

Inden for skatteområdet har Ph.d. Thomas Rønfeldt i sin afhandling ” *Skatteværn og EU-frihed* ” arbejdet med begrebet EU-konform fortolkning. Han fastslår heri, at det kan anføres at EU-Domstolen på baggrund af hensynet til fællesskabsrettens effektivitet og ensartede anvendelse og styrke i de enkelte medlemsstater tillægger EU-retten forrang frem for enhver national bestemmelse, såfremt EU-retsakten er umiddelbart anvendelig<sup>55</sup>. Ph.d. Thomas Rønfeldt er ligeledes sikker på, at der skal ske EU-konform fortolkning på baggrund af forordninger, med argumentationen om at forordningerne er umiddelbare anvendelige retsakter, og det i Traktaten er hjemlet i art. 249, at forordningerne er alment gyldige og gælder umiddelbart i medlemsstaterne. Dog mener han ikke, at de skal inkorporeres i den nationale lovgivning, men kan gøres gældende ved deres fortolkning af bestemmelserne<sup>56</sup>. Ph.d. Thomas Rønfeldt udtrykker sig derfor mere sikker i sin argumentation end professor Karsten Engsig, der mener at EU-konform fortolkningspligt af forordninger kun kan tænkes som en logisk slutning, og ikke som en sikkerhed. Inden for skatteområdet har Ph.d. Peter Koerver Schmidt ligeledes beskæftiget sig med begrebet EU-konform fortolkning<sup>57</sup>. Ph.d. Peter Koerver Schmidt er enig med Ph.d. Thomas Rønfeldts forståelse af begrebet EU-konform fortolkning, men udtaler sig ikke om rækkevidden af fortolkningspligten.

På baggrund af Ph.d. Thomas Rønfeldt afhandling og Ph.d. Peter Koerver Schmidts afhandling er der altså konsensus om, at den EU-konforme fortolkningspligt ligeledes er gældende inden for skatteområdet, både ved domstolene og i de administrative organer.

---

<sup>54</sup> Ibid side 412

<sup>55</sup> Rønfeldt, side 33

<sup>56</sup> Ibid, side 36

<sup>57</sup> Dette er sket i hans Ph.d. afhandling med titlen Dansk CFC-beskatning fra 2013.

Det er ikke muligt at finde statistik på hvilke lande, der har forelagt spørgsmål ved EU-domstolen, men flere teoretikere og praktikere mener ikke, at Danmark anvender muligheden for forelæggelse af præjudicielle spørgsmål for EU-domstolen i det omfang de burde<sup>58</sup>. De præjudicielle forespørgsler er generelt ikke anvendt i nordiske retssystemer, hvorfor muligheden for at spørge, er en anderledes retspraksis, end den domstolene normalt arbejder under. Dette kan måske være en af forklaringerne på det lave antal forespørgsler fra de danske domstole til EU-domstolen, inden for samtlige juridiske discipliner.

### 3.1.2 Opsamling begrebet EU-konform fortolkning i litteraturen

På baggrund af ovenstående er der ikke tvivl om, at der i litteraturen er stor konsensus omkring såvel omfanget som betydning af begrebet EU-konform fortolkning. I litteraturen beskrives EU-konform fortolkning som værende en alt omfattende fortolkningspligt inden for samtlige af de juridiske områder, hvor EU-domstolen har indflydelse på dansk ret. Uanset om litteraturen stammer fra forbrugerretten, skatteretten eller arbejdsretten er der konsensus om, at fortolkningen af dansk ret i EU-konform kontekst strækker sig langt og længere, end de danske domstole i dag gør det. Som det er skrevet ovenfor er flere af teoretikerne på området af den opfattelse, at de danske domstole ikke fortolker EU-konformt nok, ligesom der er fremsat synspunkter, hvor enkelte teoretikere mener pligten til EU-konform fortolkning rækker ind over Grundlovens område.

### 3.1.3 Begrebet EU-konform fortolkning i domspraksis

Begrebet EU-konform fortolkning, er ikke kun udviklet igennem litteraturen og i den akademiske verden, men er i endnu højere grad udviklet ud fra den retspraksis, der gennem tiden er kommet fra EU-domstolen. Pligten til EU-konform fortolkning for medlemsstaterne blev fastslået ved EU-domstolen i sagen *von Colson, C-14/83* for mere end 20 år siden, hvor det i præmis 26 skrives, at den nationale domstol skal fortolke i overensstemmelse med det mål direktivet har til hensigt at opfylde, og at denne pligt gælder for alle myndigheder. Præmis 26 er dermed domspraksis for såvel pligten til EU-konform fortolkning, såvel som noget der ligner en definition på hvilke nationale myndigheder, der er omfattet af denne EU-konforme fortolkningspligt. Videre er der i samme sag præmis 28 fastslået, at i så fald medlemslandet vælger at idømme skadeslidte en erstatning, skal erstatningen have en sådan karakter, at det ikke blot er symbolsk, men skal have en afskrækkende effekt for fremtidige skadevoldere. I den givne sag var de to kvindelige ansøgere ifølge national lovgivning berettiget til erstatning efter princippet om negativ kontraktsinteresse, hvilket reelt ville sige, at de kun kunne få refunderet omkostningerne til frimærker og brevpapir. Denne erstatning ville næppe have en fremtidig afskrækkende effekt. *Von Colson* dommen fastslår således både kravet om EU-konform fortolkning for nationale myndigheder, samt for hvilke denne forpligtigelse påhviler.

---

<sup>58</sup> For eksempel, Fenger, Niels i EU-rettens påvirkning af dansk forvaltningsret 2. udgave, DJØF, side 18 samt Ølykke & Tvarnø, side 789

Bestemmelse af hvilke retsakter der er omfattet af denne EU-konforme fortolkning, udtrykte EU-domstolen i sagen C-157/86 *Murphy*, hvor der netop pålægges den nationale domstol at fortolke EU-konformt på et bredere grundlag af retskilder, i den konkrete sag traktatens bestemmelser omkring kønsdiskrimination.

Som ovenfor beskrevet er der i litteraturen ligeledes beskrevet en formodet EU-konform fortolkningsforpligtigelse for øvrige EU-retskilder, men der er dog ikke på nuværende tidspunkt konkrete afgørelser fra EU-domstolen, der kan underbygge dette. I dansk ret har vi tradition for at henvise til forarbejderne som led i dansk fortolkningsmetode ved domstolene, men efter sagen C-371/02 *Björnkulla* fastslog EU-domstolen, at de nationale domstole skal fortolke EU-konformt, uanset at der i forarbejderne til den nationale lov findes bestemmelser, der kan føre til en anden afgørelse til end den EU konforme fortolkning<sup>59</sup>. Dette er igen med til at understrege EU-domstolens tydelige forrang af EU-retten i forhold til national lovgivning.

EU-domstolen har således selv udviklet og tilpasset begrebet EU-konform fortolkning igennem sine afgørelser. I Danmark har højesteret til gengæld taget stilling til spørgsmålet for, hvor grænsen for EU-konform fortolkning er. I Maarstricht-sagen, U1998.800H, udtaler højeste ret "... hvis den ekstraordinære situation skulle opstå, at en EU-retsakt er i strid med grundloven, følger det af dansk forfatningsret, at grundloven går forud for EU-retsakten, og at danske myndigheder derfor vil være afskåret fra at anvende EU-retsakten..."(U1998.800H). Denne pasus i afgørelsen fra 1998 udstikker en klar ydergrænse for, hvornår EU-konform fortolkning ikke kan ske. Dog har der aldrig været en sag, hvor en EU-retsakt er fundet i direkte modstrid med Grundloven. Denne afgørelse fra den danske Højesteret vil EU-domstolen næppe være enig i, da EU-domstolen i C-6/64, *Costa mod Enel*, i sagens præmisser netop mener, at EU-retten har forrang i forhold til alle nationale retskilder. Da der aldrig har været en reel konflikt på dette område for Danmark, er det ikke muligt at komme med et konkret eksempel.

Et andet eksempel hvor Højesteret afstår fra at fortolke EU-konformt er U2014.914H vedrørende ferieloven. I dommen lagde Højesteret vægt på, at det ikke var muligt i medfør af anerkendte fortolkningsprincipper i dansk ret at fortolke en klar retstilstand om ferielovens §13, stk. 2, om erstatningsferie ved sygdom i overensstemmelse med EU-domstolens praksis om arbejdstidsdirektivet artikel 7. Højesteret fremhævede eksplicit hensynet til den private virksomheds retssikkerhed<sup>60</sup>. Her lader Højesteret altså retssikkerhedsprincippet vægte tungere end forpligtigelsen til EU-konform fortolkning, til trods for der er tale om ferieloven, der utvivlsomt ligger under arbejdsdirektivet i retskildehierarkiet.

Inden for skatteområdet er der ligeledes eksempler på, at administrative myndigheder har fortolket EU-konformt, mod eksisterende national lovgivning. Ligningsrådets afgørelse TfS2004.667LR, hvor ligningsrådet fortolkede imod den dagældende Selskabsskattelov § 31, da

---

<sup>59</sup> Olsen & Sørensen, side 322

<sup>60</sup> Kristiansen, Juristen, side 17

Rådet tillod sambeskatning med en filial beliggende i Danmark og dennes udenlandske moderselskab. Det interessante i denne sag er dels, at et administrativt organ går ind og fortolker imod en national regel med argumentation om EU-rettens forrang, men lige så interessant er det, at en administrativ myndighed indfører EU-retten inden for et område, der er lovfæstet i grundloven § 43, og ikke er en del af den kompetence Danmark har overladt til EU, uden om den lovgivende magt. Dette vender jeg tilbage til senere i vurderingen og perspektiveringen.

#### 3.1.4 Opsamling på begrebet EU-konform fortolkning i litteraturen og domspraksis

På baggrund af ovenstående er det klart, at begrebet EU-konform fortolkning har været anerkendt og anvendt i det danske retssystem igennem en længere periode. De forskellige akademiske forklaringer af begrebet viser, at der er en ensformig forståelse af begrebet og anvendelsen af begrebet inden for de forskellige juridiske områder, også skatteområdet. Begrebet er skabt igennem EU-domstolens praksis og ligeledes udviklet igennem EU-domstolens praksis, både i forhold til hvilke retsakter der er omfattet, hvilke myndigheder det påhviler, samt hvilke muligheder de nationale domstole bør anvende ved fortolkningstvivl. Samtidig har de danske domstole qua højesteretsdommen ligeledes sat grænser for, hvor grænsen for den EU-konforme fortolkning finder anvendelse. Alligevel mener jeg, at det kan være i modstrid med Grundlovens §43, at der fortolkes EU-konformt inden for dette område, da hjemlen til at pålægge, ændre og fjerne skat er i Grundloven, og specielt i eksemplet fra Ligningsrådet, hvor det sker udenom den lovgivende magt.

Samlet set er begrebet EU-konform fortolkning solidt beskrevet og anvendt i litteraturen, udstukket og udviklet fra EU-domstolspraksis og endelig begrænset og tilpasset af vores nationale Højesteret.

### 3.2 Analyse af begrebet loyalitetsprincippet i EU retlig perspektiv

#### 3.2.1 Begrebet loyalitetsprincippet i litteraturen

Loyalitetsprincippet er et grundprincip i EU-retten, hvorefter medlemsstaterne og EU institutionerne skal medvirke loyalt til effektiv gennemførelse af EU-retten. Loyalitetsprincippet er udtrykt i TEU artikel 4.3, med ordlyden;

*”I medfør af princippet om loyalt samarbejde respekterer Unionen og medlemsstaterne hinanden og bistår hinanden ved gennemførelsen af de opgaver, der følger af traktaterne.”*

Loyalitetsprincippet er dermed i forhold til ordlydsfortolkning meget upræcist og vidt gribende, af samme grund er princippet om loyalitet igennem tiden i langt højere grad udviklet og defineret gennem domme fra EU-domstolen, ligesom teoretikere gennem tiden har forsøgt at definere begrebet med baggrund i såvel afsagte domme, forarbejder og formål udtrykt i præambler. Loyalitetsprincippets formulering er så generel, at det ikke ligger lige for, at der kan udledes nogen direkte pligter heraf. Umiddelbart fremstår loyalitetsprincippet som et af de helt generelle og grundlæggende EU-retlige principper, som er placeret i EU's daværende 1.søjle, men med

dommen C-105/03 *Pupino*<sup>61</sup> fastslår EU-domstolen, at det ikke kun er inde for EU's daværende 1.søjle, at loyalitetsprincippet gælder, men også inden for den daværende 3.søjle. Dermed må loyalitetsprincippet fortolkes som værende mere omfattende end blot et andet ord for *acta sunt servanda*, da princippet så ikke blot siger, at aftaler skal overholdes, men medlemsstaterne skal gøre alt for at sikre aftalens effektivitet. Dette må ses som værende væsentlig mere vidtgående end *pacta sunt servanda*<sup>62</sup>

Loyalitetsprincippet har til formål at sikre, at medlemslandene lovgiver loyalt i forhold til retsakterne fra EU, således at medlemslandene bestræber sig på, at ingen nationale regler eller forskrifter kan komme i konflikt med EU-retsakterne, ligesom loyalitetsprincippet skal sikre, at medlemsstaterne opfylder de forpligtigelser, der påhviler dem i henhold til EU-retten, såvel som de sikrer borgerne i medlemsstaterne får adgang til de rettigheder, de har gennem EU-lovgivningen. Loyalitetsprincippet er med udgangspunkt i en ordlydsfortolkning en *acte sunt servanda* bestemmelse, men som ovenfor beskrevet har EU-domstolen udvidet princippet anvendelse.

EU-domstolen har fortolket begrebet således, at forpligtigelsen påhviler hver enkelt repræsentant for institutionerne og medlemsstaterne individuelt herunder de nationale dommere.

### 3.2.2 Begrebet loyalitetsprincippet i domspraksis

Loyalitetsprincippet er et af de principper EU-domstolen oftest referer til i præmisserne i sine afgørelser, og princippet lader sig være gældende inden for samtlige juridiske områder. I dette afsnit vil jeg blot illustrere det med få forskelligartede EU-afgørelser.

Et af kerneområderne inden for EU er varernes fri bevægelighed, og inden for dette emnefelt er dommen C-265/97<sup>63</sup> essentiel. Helt overordnet udtaler EU-domstolen i denne sag, at Frankrig overtræder loyalitetspligten i forhold til at sikre vares fri bevægelighed igennem medlemslandene jf. præmis 16. Derudover understreger EU-Domstolen, at det ikke er lovligt for et medlemsland at lave hindringer mod et andet medlemsland, da dette er illoyalt mod traktatens overordnede formål, se præmisserne 52 og 63.

En nyere afgørelse fra EU-domstolen (C-246/07<sup>64</sup>, Kommissionen mod Sverige) afgøres direkte på baggrund af loyalitetsprincippet, hvor EU-domstolen i sine præmisser udtaler, at loyalitetspligten gælder for Sverige som værende en del af EU, og Sverige dermed har handlet illoyalt mod Fællesskabet ved i 2005 at foreslå bestemte luftforurenende stoffer på Stockholm Konventionens liste, til trods for at EU i Århus havde besluttet ikke at opføre disse luftforurenende stoffer i Århusprotokollen. Denne relativt nye dom viser, at til trods for loyalitetsprincippet er et af de

---

<sup>61</sup> Dom omkring en italiensk børnehaveklasselærerinde

<sup>62</sup> Olsen & Sørensen, i artiklen "*Det retlige forbehold og strafferetten*" af Thomas Elholm side 99

<sup>63</sup> Domme handler om Frankrig der tiltales for traktatbrud af kommissionen, da landet igennem over 10 år ikke iværksatte tilfredsstillende hårde og ækvivalente indsats mød landbrugere der demonstrerede ved at ødelægge landbrugsvarer fra andre EU lande, true detailhandel og grossister. Frankrig tabte sagen.

<sup>64</sup> Dommen handler om at Sverige i sin rolle som selvstændigt land havde tilføjet luftforurenende stoffer på en liste, mod EU's vilje, da EU tidligere på året havde undladt selvsamme luftforurenende stoffer på en tilsvarende list

ældste og mest fundamentale principper i EU, rejses der stadig sager, netop på baggrund af tilsidesættelse af dette princip fra medlemslandene.

### 3.2.3 Opsamling på begrebet loyalitetsprincippet i litteraturen og domspraksis

Loyalitetsprincippet er det grundlæggende princip for EU, da det er den indbyrdes loyalitet mellem medlemslandene, der skal holde EU samlet og sikre en ensartethed i lovgivningen. Teoretikerne er ikke i tvivl om, at dette princip er tungtvejende og ofte anvendt af EU-domstolen, og ofte anvender EU-domstolene til at indføre regler på områder, der reelt ikke ligger under EU's kompetence, men vælger at afgøre sagerne ud fra de overordnede formål med EU. Dermed sikrer EU-domstolen af deres kompetence rammer juridiske områder, der ligger uden for den reelle kompetence, de er tildelt qua traktaterne. Loyalitetsprincippet er i langt de fleste domme fra EU-domstolen enten direkte eller indirekte nævnt i afgørelsens præmisser. Dommen mod Sverige fra 2007 er den nyeste dom, hvor loyalitetsprincippet i den grad anvendes som juridisk argument i afgørelsen. Loyalitetsprincippets forlængelse er effektivitetsprincippet, der gennemgås nedenfor.

## 3.3 Analyse af begrebet effektivitetsprincippet i EU retligt perspektiv

### 3.3.1 Begrebet effektivitetsprincippet i litteraturen

Effektivitetsprincippet er et andet grundlæggende princip inden for EU retten, der skal sikre, at medlemslandene idømmer passende strenge sanktioner for overtrædelse af lovgivningen, så sanktionen får en tilpas afskrækkende effekt.

Effektivitetsprincippet har ikke direkte hjemmel i TEU, men er udviklet af EU-domstolen, med udgangspunkt i dels TEU art. 19, med følgende ordlyd:

*”Medlemsstaterne tilvejebringer den nødvendige adgang til domstolsprøvelse for at sikre en effektiv retsbeskyttelse på de områder, der er omfattet af EU-retten.”*

I denne artikel fastslås det, at medlemsstaterne skal sikre en effektiv retsbeskyttelse, denne retsbeskyttelse er primært i forbindelse med idømmelse af effektive og afskrækkende sanktioner. Dette ønske om effektive sanktioner er et formål inden for alle lovområder, hvorfor begrebet i litteraturen ligeledes er behandlet inden for flere forskellige juridiske områder.

Eksempelvis skriver Thomas Elholm<sup>65</sup> om effektivitetsprincippet inden for strafferetten, at effektivitetsprincippet er udmøntet som en række krav til national sanktionering via EU-domstolens praksis. Det gælder fx i forbindelse med EU-konform fortolkning af national strafferet, hvor EU-domstolen opstiller to fremgangsmåder: En vedrørende straffeansvar (de nationale

---

<sup>65</sup> I sin artikel ”Sanktionering af EU-retten” i Olsen & Sørensen side 251ff



domstole skal tage hensyn til retssikkerhedsprincippet) og en vedrørende straffeprocess (de nationale domstole skal tage hensyn til garantierne i EMRK<sup>66</sup>)<sup>67</sup>.

Strafferetten ligger i daværende 3. søjle<sup>68</sup> af EU samarbejdet, mens effektivitetsprincippet ligger under daværende 1. søjle, dermed er der sket et overførsel af princippet fra daværende 1. søjle til anvendelse i retsspørgsmål, der henhører under daværende 3. søjle.

I forhold til strafferetten gælder effektivitetsprincippet dermed på en sådan måde, at de nationale domstole skal tage effektivitetsprincippet i betragtning ved idømmelse af sanktioner, men dog under hensyn til såvel retssikkerhedsprincippet fra EMRK.

Inden for forvaltningsretten har Niels Fenger beskrevet effektivitetsprincippet som værende en pligt for de nationale lovgivere til at sikre at lovgivning ikke kun lever op til gældende EU-ret, men også rent praktisk muliggør anvendelse af EU-retlige rettigheder for borgerne. National ret skal med andre ord sikre borgerne en effektiv beskyttelse af deres EU-rettigheder<sup>69</sup>. Inden for det forvaltningsretlige område er der dermed fokus på, at effektivitetsprincippet skal anskues ud fra en vinkel om at sikre de enkelte borgere i medlemsstater deres EU-rettigheder. Videre lægges der inden for forvaltningsretten vægt på, at medlemsstaterne ikke blot skal have tilstrækkeligt strenge og afskrækkende straffe i deres lovgivning, men at medlemsstaterne også anvender disse sanktionsmuligheder på en effektiv måde i praksis. Det er altså hele retsforfølgningssystemet, der skal fungere tilfredsstillende<sup>70</sup>.

Niels Fengers præcise beskrivelse af effektivitetsprincippet i forvaltningsretten er jeg helt enig i, den største opgave for forvaltningen er ikke blot at fortolke EU-konformt, men i mindst lige så høj grad at sikre muligheden for EU-konform fortolkning er reel.

Inden for skatte- og afgiftsområdet har teoretikere ligeledes analyseret på effektivitetsprincippet, men dette i høj grad med fokus på borgernes/virksomhedernes mulighed for at søge om tilbagebetaling af skatter og afgifter, der er opkrævet i strid med EU-retten. Eksempelvis skriver Søren Friis Hansen<sup>71</sup>, at effektivitetsprincippet indebærer, at det ikke må være umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for en borger at udøve de rettigheder, som tillægges vedkommende i henhold til fællesskabets retsorden ved nationale domstole i forbindelse med sager, der angår tilbagebetaling af afgifter opkrævet i strid med EU-retten. Men inden for skatte- og afgiftsområdet har placering af bevisbyrden også spillet en rolle, hvilket ikke er gældende inden for de øvrige juridiske områder, der påvirkes af EU-retten. Problematikken omkring bevisbyrden opstår, når borgeren med baggrund skatteforvaltningslovens §§27, stk. 1 nr. 1 og 32, stk. 1, nr. 1, der

---

<sup>66</sup> Europæiske Menneske Rettigheds Konvention)

<sup>67</sup> I sin artikel "Sanktionering af EU-retten" i Olsen & Sørensen side 280

<sup>68</sup> Efter Lissabon Traktaten talers der ikke længere om søjler, men om mellemstatsligt og overstatsligt samarbejde. Men for at illustrere den udvidelse af effektivitetsprincippet dommen medførte, fortsætter jeg med at anvende søjleterminologien.

<sup>69</sup> Fenger, Niels i EU-rettens påvirkning af dansk forvaltningsret 2. udgave, DJØF, side 11

<sup>70</sup> Olsen & Sørensen, i artiklen "Sanktionering af EU-retten" af Thomas Elholm side 270

<sup>71</sup> I sin artikel "Tilbagebetaling af skatter og afgifter opkrævet i strid med EU-retten" i Olsen & Sørensen side 369ff

omhandler reglerne for genoptagelse af skattesager, genoptager en skattesag. EU-retten opstiller en forudsætning om, at nationale regler giver mulighed for, at der kan ske tilbagesøgning af skatter og afgifter opkrævet i strid med EU-retten, men borgerne er henvist til at håndhæve deres på EU-retten støttede rettigheder på grundlag af nationale regler om tilbagesøgning af uretmæssigt opkrævede skatter og afgifter.

Bevisbyrden er særlig vigtig i sager, hvor virksomhederne er blevet pålagt at vise, hvorvidt der er sket omvæltning eller ej, og en tilbagebetaling dermed vil begunstige ansøgeren uretmæssigt, hvilket Højesteret i sin dom af 1997.1171 (Ambi-sagen) handlede i strid med EU-retten, da den pålagde virksomhederne bevisbyrden for omvæltning ikke var sket fuldt ud. Dette må ses i direkte modstrid med EU-Domstolens afgørelse i sagen C-199/82 San Giorgio<sup>72</sup>, præmis 14, hvori EU-domstolen udtaler, at det er stridende mod fællesskabsretten, at der indføres bevisregler, der gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at opnå tilbagebetaling af afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten<sup>73</sup>.

Mere overordnet er effektivitetsprincippet beskrevet som, at det EU-retlige system indebærer, at de nationale domstole skal medvirke til at sikre EU-retten den effekt, som foreskrives i traktaten som nærmere fastlagt gennem EU-Domstolens praksis. Art. 267, som tidligere citeret ovenfor, det er således et udtryk for et samarbejde mellem de nationale domstole og EU-domstolen omkring håndhævelse af EU-retten<sup>74</sup>

Marie Jull inddrager også effektivitetsprincippet i sin artikel, hvor hun definerer det således; *"Ifølge effektivitetsprincippet skal nationale lovgivning ikke være til hinder for en effektiv gennemførelse af EU-retten."*<sup>75</sup> videre fremføres, at i så fald EU-Domstolen finder at den nationale proceslovgivning er i strid med effektivitetsprincippet, vurderes det efter "the rule of reason"-testen<sup>76</sup>, hvorefter der foretages en vurdering af om ækvivalensprincippet er opfyldt.

### 3.3.2 Opsamling begrebet effektivitetsprincippet i litteraturen

Der er inden for teorien en fælles grundopfattelse af, hvad effektivitetsprincippet er, nemlig at formålet med princippet er at sikre effektiv retshåndhævelse af EU-retten gennem strenge og afskrækkende sanktioner pålagt af de nationale domstole. Derudover er der inden for de forskellige juridiske områder, forskellige anskuelser af problemer omkring reel og effektiv implementering af effektivitetsprincippet. Effektivitetsprincippet i forvaltningsretten har fokus på at beskytte borgernes EU-rettigheder gennem et effektivt og velfungerende

---

<sup>72</sup> Dommen handlede om...

<sup>73</sup> Olsen & Sørensen side 391

<sup>74</sup> Rønfeldt, Thomas side 200

<sup>75</sup> Jull Sørensen, side 405

<sup>76</sup> Medlemslandet får herved mulighed for at retfærdiggøre lovgivning imod effektivitetsprincippet under henvisning til mere tungtvejende principper, fx retssikkerhedsprincippet og retskaftprincippet.

retsforfølgningssystem på såvel administrativt niveau som domstolsniveau. I strafferetten er effektivitetsprincippet ligeledes gældende og håndhæves af de nationale domstole, men det foregår under hensyntagen til retssikkerhedsprincipperne og EMRK. Endelig er der inden for skatte- og afgiftsområdet fokus på, hvilken part der skal løfte bevisbyrden i sager omkring tilbagebetaling af ulovligt opkrævede skatter og afgifter.

### 3.3.3 Begrebet effektivitetsprincippet i domspraksis

Effektivitetsbegrebet er gentagne gange anvendt i afgørelser fra EU-Domstolen, inden for flere juridiske områder.

Inden for det strafferetlige område er dommen C-105/03 *Pupino*<sup>77</sup> et eksempel herpå, heri nævner EU-domstolen direkte i præmis 36, at det vil være uforeneligt med Unionens mål, hvis ikke retsmidler, der er foreskrevet i EU-retten, anvendes effektivt i medlemslandene. EU-Domstolen anvender altså netop effektivitetsprincippet, som argument for EU-konform fortolkning på baggrund af en rammeafgørelse.

Som beskrevet i afsnittet vedrørende begrebet effektivitetsprincippet i litteraturen, har effektivitetsprincippet inden for strafferet betydning i daværende 3.søjle vedrørende det europæiske samarbejde, omhandlende politisamarbejdet, dette fastslås i C-105/03 *Pupino* præmis 42, igen med henvisning til effektivitetsprincippet med formuleringen:

*“..Det ville være vanskeligt for Unionen effektivt at varetage dens opgave, såfremt princippet om loyalt samarbejde, der bl.a. indebærer, at medlemsstaterne træffer alle almindelige eller særlige foranstaltninger, som er egnede til at sikre opfyldelsen af deres forpligtelser i henhold til EU-retten, ikke tillige gjaldt i forbindelse med politisamarbejdet og det retlige samarbejde i kriminalsager, som i øvrigt helt og holdent bygger på samarbejdet mellem medlemsstaterne og institutionerne..”*

Ligeledes beskrevet i ovenstående afsnit er effektivitetsprincippets forrang inden for strafferetsområdet indsnævret i henhold til retssikkerhedsprincippet, dette understreges ligeledes i samme doms præmis 44, hvor EU-domstolen netop nævner retssikkerhedsprincippet som skal iagttages, også ved EU-konform fortolkning af rammeafgørelser.

I ovenforstående afsnit er der ligeledes i litteraturen omkring forvaltningsretten analyseret på effektivitetsprincippet med fokus på effektivt og velfungerende retsforfølgningssystem. Til eksemplificering af dette er domme C-68/88<sup>78</sup>, hvor der i præmis 23 og 24 indskræpes at

---

<sup>77</sup> Sagen omhandlede en Italiensk børnehaveklasse lærerinde, der havde mishandlet flere børn. Det præjudicielle spørgsmål omhandler mulighed for at fortolke EU-konform i forhold til rammeafgørelser vedr. muligheden for at indhente vidneudsagn i forundersøgelsen i stedet for den endelige retssag. De italienske regler tillod normalt kun dette i forbindelse med seksuelle krænkelser, men med EU-konform fortolkning af en rammeafgørelse fra EU, blev det muligt i denne sag også. Den italienske anklage myndighed vandt sagen.

<sup>78</sup> Sagen vedrørte majs der var angivet at være af græsk oprindelse jf. officielle græske dokumenter, men reelt var af jugoslavisk oprindelse. Herefter blev der anlagt sag af kommissionen mod Grækenland med henvisning til at Grækenland ikke sørgede for effektiv håndhævelse af lovgivningen for derigennem at sikre unionen formål.

Grækenland skal fastsætte effektive og afskrækkende sanktioner, hvilket de havde undladt at gøre. Grækenland havde lovgivning på området til at idømme sanktionerne, men havde undladt at effektuere dem, og igennem den manglende sanktionering altså ikke overholdt effektivitetsprincippet, som tiltrådt qua tiltrædelse af Fællesskabet.

Endelig er der i forhold til effektivitetsprincippet i forvaltningsretten fokus på, at de rettigheder borgene i medlemsstaterne får som følge af EU-retten ikke må være uforholdsmæssigt vanskelige at anvende, det vil sige, det skal være enkelt at få adgang til rettighederne. I sagen C-55/98<sup>79</sup>, hvor der krævedes en uforholdsmæssig stor bevisføring fra tiltaltes side i for at opnå omkostningsfradraget for et kursus afholdt på Kreta. Der havde ikke været behov for nær så omfattende bevisførelse, hvis kurset havde været afholdt på et dansk feriested. Dette beviskrav var i modstrid med EU-retten og forhindrede medlemsborgeren i at opnå det fradrag, som han var berettiget til.

Som ovenfor beskrevet er der inden for afgiftsområdet også fokus på bevisbyrden. I *Ambi* sagen, hvor hovedreglen var nægtelse af tilbagebetaling af det tilbagesøgte, lagde den danske Højesteret til grund, at der var sket omvæltning af afgifter<sup>80</sup>, hvorfor disse ikke kunne søges tilbagebetalt med henvisning til, at det ville give ansøgerne ugrundet berigelse, medmindre ansøgerne kunne løfte bevisbyrden for, at dette ikke var tilfældet. EU dommen C-147/01 *Weber's Wine World*<sup>81</sup>, anlægger dog den modsatte anskuelse, idet at EU-domstolen i præmis 96-101, mener at der er flere faktorer end omvæltning, der spiller ind, eksempelvis det muligt faldende salg som følge af afgiftsstigningen, hvorfor de respektive myndigheder skal løfte bevisbyrden for, at der vil ske urimelig begunstiging af ansøgeren, i så fald der indrømmes tilbagebetaling af den betalte afgift. Efterfølgende sager om tilbagebetaling af ambi (U2004.230H) tilkendte Højesteret en række fiskere delvis tilbagebetaling af ambi, på baggrund af, at der rent faktisk blev betalt en højere pris for fisk belagt med ambi. Ligeledes i U2005.2171H, vedrørende ulovligt opkrævede havneafgifter, blev det ikke vurderet, at der var sket urimelig omvæltning af de erlagte havneafgifter, hvorfor at den uretmæssige opkrævede havneafgift blev tilbagebetalt. Der er altså flere eksempler på, at Højesteret efter *Weber's Wine World* dommen, har anlagt en ny anskuelse på bevisbyrden i sager vedrørende omvæltning af uretmæssigt opkrævede afgifter.

I forbrugerretten er effektivitetsprincippet ligeledes prøvet i flere sager, fx C-473/00, *Cofidis*, hvor en national forældelsesfrist ansås som værende i modstrid med effektivitetsprincippet, uden at det kunne godtgøres, at det var for at tilgodese et mere tungtvejende princip. I forbrugerretten er der i forbindelse med effektivitetsprincippet fokus på pligten til ex officio at overholde visse

---

<sup>79</sup> Sagen omhandlede en dansk revisor, der ønskede at fradrage omkostninger på et fagligt kursus afholdt på Kreta. Skatte myndigheder mente ikke der var nok fagligt indhold til at få dette fradrag, men mente der var tale om et løntillæg. Den danske stat tabte sagen.

<sup>80</sup> Søren Friis Hansen, i Olsen & Sørensen, side 395

<sup>81</sup> Sagen omhandlede afgifter pålagt drikkevarer af den østrigske stat, der efterfølgende blev vurderet EU-retsstridigt, hvorfor *Weber's Wine World*, søgte om tilbagebetaling af den betalte afgift. Dette nægtede Østrig, da de mente der var sket fuld omvæltning af afgiften. Østrig tabte sagen.

forbrugerbeskyttelsesregler, hvilket kom til udtryk i dommen C-618/10, *Banco Español de Crédito*, hvor en national betalingspåkravsprocedure fandtes i strid med effektivitetsprincippet, idet proceduren afskar den nationale domstol fra ex officio at efterprøve, om et vilkår om morarenter var urimeligt<sup>82</sup>. Mulighed for ex officio at beskytte forbrugeren fastslås dermed som et yderst tungt vejende princip inden for EU-rettens forbrugerbeskyttelsesdirektivs virknings område.

### 3.3.4 Opsamling på begrebet effektivitetsprincippet i litteraturen og domspraksis

Effektivitetsprincippet er sammen med loyalitetsprincippet et af den mest anvendte principper i afgørelser fra EU-domstolen, og udspringer af Traktatens artikel 19 og er udviklet gennem EU-domstolens praksis, og det være sig gældende inden for størstedelen af alle juridiske områder. Jeg er i ovenstående kommet frem til, at der er en fælles grundlæggende opfattelse af effektivitetsprincippet inden for strafferetsområdet, forvaltningsretsområdet og afgiftsområdet, både i litteraturen og domspraksis.

Til forskel fra loyalitetsprincippet, er der dog enkelte emner inden for hvert af de juridiske områder, der kræver en særlig opmærksomhed ved anvendelse af effektivitetsprincippet. Dette betyder, at der ud fra den enstemmige konsensus i litteraturen og igennem EU-domstolens praksis alligevel er nogle emner inden for hvert af de juridiske områder, der synes særligt berørt af effektivitetsprincippet, herunder omvæltning inden for afgiftsområdet og muligheden for ex officio prøvelser inden for forbrugerretten.

Ydermere har EU-domstolen via sine afgørelse udvidet fortolkning af effektivitetsprincippet, der som udgangspunkt, findes i EUs daværende 1.søjle til ligeledes at gælde i daværende 3. søjle ud fra et argument om, at det ellers ikke vil være muligt at leve op til Unionens overordnede formål. Det er lidt paradoksalt, at EU-domstolen udvider effektivitetsprincippet, med henvisning til selv samme princip.

## 3.4 Analyse af begrebet solidaritetsprincippet i EU retligt perspektiv

### 3.4.1 Begrebet solidaritetsprincippet i litteraturen

En EU medlemsstat skal træffe passende foranstaltninger, som er egnede til at sikre opfyldelsen af fællesskabsretlige forpligtigelser. Ved overtrædelse skal eksisterende foranstaltninger reelt bringes i anvendelse (agtpågivenhedsaspektet). Sanktioner skal være effektive og have en afskrækkende effekt.

Solidaritetsprincippet hænger tæt sammen med loyalitetsprincippet, som beskrevet ovenfor, men hvor loyalitetsprincippet tydeligt anvendes som et overordnet grundlæggende fællesskabsretligt princip, er solidaritetsprincippet i højere grad et grundlæggende EU-princip, som de enkelte medlemsstater skal forholde sig til, når de handler på nationalt niveau. I forhold til dette speciale vælger jeg at se på solidaritetsprincippet i forhold til fænomenet harmful taxcompetition.

---

<sup>82</sup> Jull Sørensen, side 407

### 3.4.1.1 Harmfull taxcompetition

Der er på nuværende tidspunkt ikke fuldt ud harmoniserede skatteregler inden for EU, hvorfor det er op til de nationale lovgivere at fastsætte hvert enkelt medlemslands skatteregler, men stadig under hensyn til fællesskabsprincipperne om fri bevægelighed, fri etablering osv. Ydermere skal lovgivningen på området leve op til solidaritetsprincippet, om at lovgivningen er i overensstemmelse med EU lovgivningen og i overensstemmelse med de overordnede formål med Unionen.

Ud over loyalitetsprincippet, effektivitetsprincippet og solidaritetsprincippet har alle EU lande tilsluttet sig et adfærdskodeks inden for skatteområdet. Adfærdskodekset har ikke bundet medlemslandene juridisk, men har skullet fungere som en hensigtserklæring medlemslandene imellem.

Inden for skatteområdet har EU gennem sine direktiver sat klare regler for, at der ikke må laves skatteaftaler med selskaber, der er indirekte statsstøtte<sup>83</sup>. I efteråret 2015 kom sagen om "LuxLeaks"<sup>84</sup> frem, og 11. januar 2016 fremkom EU-kommissionen med en pressemeddelelse<sup>85</sup>, der slog fast, at skatteaftalerne var harmful taxcompetition inden for kategorien "ulovlig statsstøtte" og dermed ulovlige. For at der er tale om statsstøtte, ses der på flere elementer<sup>86</sup>; der skal være tale om offentlige midler, der skal tilfalde virksomheder en økonomisk fordel, virksomhederne er selektivt begrænsede, udøve økonomisk virksomhed og støtte kan forårsage en fordrejning af konkurrence.

Summa summarum ses der på om skatteaftalen med den pågældende virksomhed, foranstaltningen er rettet mod, opnår en økonomisk fordel, som den ikke ville have opnået under sædvanlige markedsbetingelser for tilsvarende virksomheder i det pågældende land.

I 2015 begyndte EU at arbejde på en "skattepakke" bestående af flere direktiver, herunder forslaget skatteundgåelsesdirektivet og det vedtagne transparentdirektivet<sup>87</sup>. I februar 2016 kom det næste direktiv, skatteundgåelsesdirektivet, der skal være et minimumsdirektiv, der indeholder seks parametre<sup>88</sup> der tilnærmelsesvis skal harmonisere ned nederste grænse for bestemmelserne. Alle seks bestemmelser er skattetiltag, der skal sænke incitamentet til at flytte overskud til lavskatte lande, men også samtidig sikre en stramning af reglerne, så harmful taxcompetition ikke er helt så let for medlemslandene.

---

<sup>83</sup> Jf. art. 107 i Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde, Konkurrenceloven §11a samt Konkurrencedirektivet

<sup>84</sup> En ansat ved PriceWaterhouseCoopers læggede dokumenter om skatteaftaler indgået af Luxembourg og Holland med multinationale selskaber.

<sup>85</sup> [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-42\\_da.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-42_da.htm)

<sup>86</sup> Jf. konkurrencelovens § 11a (på baggrund af TEUF art. 106-107)

<sup>87</sup> Et direktiv der har til formål at sikre udveksling af oplysninger omkring multinationale koncerners skattebetalinger

<sup>88</sup> De seks parametre er; Exitbeskatning, begrænsning af rentefradrag, generel anti-misbrugs klausul, CFC-beskatning, switch-over klausul samt mismatch for hybride selskaber.

### 3.4.2 Opsamling begrebet solidaritetsprincippet i litteraturen

Begrebet solidaritetsprincippet er ikke ofte behandlet alene i litteraturen, men oftest i en sammenhæng, eksempelvis som en naturlig forlængelse af loyalitetsprincippet.

Solidaritetsprincippet kommer dermed til at virke som et princip, de enkelte medlemslande skal iagttage i de dispositioner de foretager, for kun ved nationalt at leve op til solidaritetsprincippet kan medlemslandene leve op til de internationale forpligtigelser, de er bundet op på igennem deres medlemskab i EU, herunder loyalitetsprincippet. Solidaritetsprincippet anvendes typisk som argument inden for de enkelte områder af EU, og i forhold til dette speciale, er solidaritetsprincippet sat i spil i forhold til de medlemslande, der udøver harmful taxcompetition, fx ved at lave skatteaftaler med multinationale selskaber. Der er i litteraturen konsensus om, at disse skatteaftaler er imod solidaritetsprincippet, som medlemslandene er forpligtet mod.

### 3.4.3 Begrebet solidaritetsprincippet i domspraksis

Solidaritetsprincippet anvendes ved EU-domstolen oftest som en subsidiær påstand, på baggrund af en primær påstand med baggrund i det område den konkrete sag drejer sig om.

Som eksempel på dette ses sagen C-172/13, Kommissionen mod Storbritannien, omhandlende fortolkning af "Mark & Spencer undtagelsen" udledt af C-446/03.

I forslag til afgørelse, præmis 32, hvor der argumenteres for, at der ikke er sket overskridelse af solidaritetsprincippet mellem de enkelte medlemsstater i forbindelse med Storbritanniens lovgivning inden for reglerne om udnyttelse af ikke-hjemmehørende datterselskabers underskud. Solidaritetsprincippet nævnes sjældent direkte i EU-Domstolens afgørelser, men er ofte indirekte en del af præmisserne.

### 3.4.4 Opsamling på begrebet solidaritetsprincippet i litteraturen og domspraksis

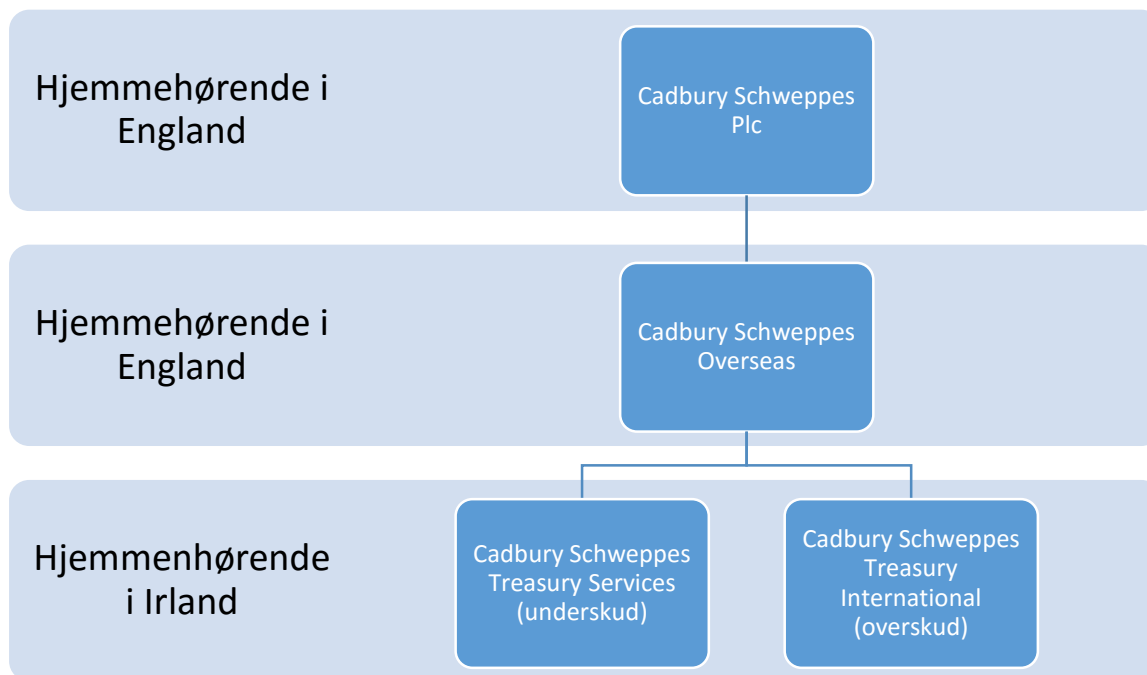
Solidaritetsprincippet kan siges at være loyalitetsprincippet på nationalt niveau. I forhold til dette speciales område, har solidaritetsprincippet oftest været i spil i forbindelse med harmful tax competition landene imellem. Solidariteten på skatteområdet har hidtil primært været bundet op på adfærdskodeks og de EU-retlige principper, men med EU's "skattepakke" vil EU forsøge at få nogle minimumsregler, der gælder for alle medlemslande. Dette tror jeg skyldes, at EU gerne både vil bremse virksomhedernes aggressive skatteplanlægning, men også for at sætte en hindring for skatteaftaler mellem medlemslandene og multinationale koncerner, især da forslaget kommer i kølvandet på LuxLeaks sagerne.

Den næste del i analysen vil med udgangspunkt i Cadbury Schweppes dommen, Ligningsloven §16H og Selskabsskatteoven § 32 forsøge at belyse en situation, hvor dansk lovgivning ikke er i overensstemmelse med en EU-afgørelse og de ovenfor analyserede principper inden for skatteområdet CFC beskatning.

### 3.5 Præsentation af Cadbury Schweppes C-196/04

Cadburys Schweppes dommen var en præjudiciel forelæggelse for EU-domstolen, med henblik på at få afklaret om de dagældende regler britiske regler for CFC<sup>89</sup> beskatning var i strid med EU-rettens etableringsfrihed.

De faktiske forhold var som illustreret nedenfor.



Udklip af Cadbury Schweppes koncernen, der har betydning for C196/04.

De to selskaber, hjemmehørende i Irland, havde udelukkende til formål at rejse kapital til koncernens øvrige selskaber ( fungerede dermed som intern bank for Cadbury Schweppes koncernen)<sup>90</sup>. Formålet med at placere de to selskaber i Irland var, ifølge Cadbury Schweppes koncernen selv<sup>91</sup> at drage nytte af den lave selskabsskat i Irland. På baggrund af de daværende CFC-regler i England, betød dette at der skete dobbeltbeskatning af det datterselskab, der i 1996 havde overskud.

EU-domstolens behandling af spørgsmålet, om hvorvidt de daværende CFC-regler i England var i modstrid med EU-retten, inddrog flere af de grundlæggende rettigheder og principper, EU-retten er funderet på. Først og fremmest etableringsfriheden i TEUF art. 49 og 54<sup>92</sup>, men også proportionalitetsprincippet<sup>93</sup> bidrager til afgørelsen i forbindelse med vurderingen af de generelle

<sup>89</sup> Controlled Foreign Companies

<sup>90</sup> Jf. præmis 15

<sup>91</sup> Jf. præmis 14

<sup>92</sup> Indgår i flere af præmisserne i afgørelsen blandt andet præmis 31 og 33

<sup>93</sup> Princippet om at tiltagene skal være egnede, nødvendige og forholdsmæssige set i relation til det formål der forfølges



restriktioner de britiske CFC-regler medfører i forhold til formålet med de britiske CFC-regler jf. dommens præmis 52 og 55.

Endelig er der i afgørelsen en fortolkning af begrebet tvingende almene hensyn, der i præmis 47 afgrænses negativt, til ikke at omfatte hensynet til Englands beskatningsgrundlag.

Dog er det mest afgørende i dommen EU-domstolens holdning til, at CFC-beskatning kun kan finde anvendelse på rent kunstige arrangementer, hvis CFC-reglerne skal være i overensstemmelse med EU-retten.

EU-domstolens fokus på rent kunstige arrangementer indikerer, at et hjemmehørende selskabs oprettelse af datterselskaber ikke kan forhindres via den nationale CFC-lovgivning<sup>94</sup>. Dette fokus fra EU-domstolens afgørelse på "rent kunstige" arrangementer, der isoleret set, væsentligt indsnævrer medlemsstaternes mulighed for, via CFC-lovgivning at forhindre flytning af indkomst og aktiviteter til datterselskaber i andre medlemsstater, så længe at disse regler udelukkende finder anvendelse på udenlandske datter selskaber. Det var altså således EU-domstolens opfattelse, at EU-rettens regler om etableringsfriheden skal fortolkes således at regler om CFC-beskatning ikke er i overensstemmelse med EU-retten, hvis CFC-selskabet reelt er etableret i den anden medlemsstat og ikke kan anses som et rent kunstigt arrangement<sup>95</sup>.

Cadbury Schweppes fik den konsekvens, at flere medlemslande efterfølgende måtte ændre deres regler omkring CFC beskatning, dette gjaldt også Danmark.

### 3.6 Analyse af selskabsskatteloven §32

Lovgivning vedrørende direkte skatter ligger ikke under EU's kompetence, hvorfor det er medlemslandene selv, der fastsætter lovgivningen inden for dette område, men medlemslandene skal lovgive på en sådan måde, at det ikke er i modstrid med den gældende EU-ret, som de er forpligtiget til at leve op til alene igennem deres deltagelse i EU, og dermed også i henhold til overholdelse og efterlevelse af de ovenfor gennemgåede principper, samt de øvrige principper i Traktaten<sup>96</sup>.

EU-domstolen har altså igennem sin praksis fastslået, at national skatteret ikke har forrang for reglerne om fri bevægelighed.

Selskabsskatteloven<sup>97</sup> § 32 indeholder de danske regler for CFC beskatning af juridiske skattesubjekter. CFC reglerne udgør værneregler, der søger at forhindre, at koncerner undgår beskatning i højskattelande ved placering af finansielle(mobile)indtægter i lavskattelande. Reglerne om CFC-beskatning skal ses i sammenhæng med kapitalens fri bevægelighed over landegrænserne efter, at valutarestriktionerne er (mere eller mindre) afskaffet, og at andre lande i stigende grad ønsker at tiltrække kapital ved at indføre særligt gunstige skatteordninger for selskaber, der ejes af udlændinge<sup>98</sup>.

---

<sup>94</sup> Schmidt, side 445

<sup>95</sup> Rønfeldt, side 365

<sup>96</sup> C-270/83 "Avoir fiscal" præmis 17

<sup>97</sup> Efterfølgende SELS

<sup>98</sup> Winther-Sørensen, Niels mfl. Side 321

Regelsættet i SELS §32, blev ændret efter EU-Domstolens afgørelse i C-196/04 *Cadbury Schweppes*, da det stod klart, at Danmarks hidtidige regler om CFC beskatning var i modstrid med fællesskabsretten omkring retten til fri etablering. Regler, der pr. automatik medfører CFC-beskatning, blot fordi der er et lavere beskatningsniveau i en anden medlemsstat, er ikke i overensstemmelse med den gældende fællesskabsret, idet disse regler er abstrakt præventive<sup>99</sup>. Med dette og C-196/04 dommen in mente betyder det, at CFC-beskatning reelt kun må finde anvendelse i de situationer, hvor der, efter prøvelse af tredjemand, kan fastslås at etableringen i selskabet er rent kunstigt. Ydermere siger generaladvokaten i sit forslag til afgørelse<sup>100</sup>, at blot fordi den omstændighed og de aktiviteter, der har ført til CFC selskabets overskud, lige så godt kunne have været udført af et selskab, etableret i samme land som moderselskabet, ikke må føre til en konklusion om, at virksomhedens etablering af et datterselskab er et rent kunstigt arrangement<sup>101</sup>.

Igennem dette punkt fremsætter generaladvokaten reelt en grænse for, hvor meget medlemslandene reelt må tillægge beslutningen om at etablere en dattervirksomhed i et andet medlemsland. Modsat er der ingen dom, der fastlægger en klar definition af begrebet "rent kunstigt arrangement", hvorfor der endnu ikke er nogen fuldstændig klarhed om begrebets udstrækning og betydning, men kun en relativ fastlagt begrebsfortolkning, med udgangspunkt i flere domme<sup>102</sup> fra EU-Domstolen inden for området. Det seneste bud på en klar definition af begrebet er "*rent kunstige konstruktioner, det vil sige en konstruktion der er uden realitet og kun er indført for at unddrage skat*" (Rønfeldt, Thomas side 371).

Der findes dog i litteraturen megen diskussion om, hvad "*rent kunstigt arrangement*" indebærer, samt hvilke grænser, der er for begrebets anvendelse.

Denne definition sammenholdt med generaladvokatens beskrivelse, gør det svært for medlemsstaterne at påvise selskaber, der har rent kunstige konstruktioner, som led i skatteplanlægningen for virksomhederne.

Værnsreglerne i SELS §32 har kun betydning for de virksomheder, hvortil der er knyttet selskaber, der opfylder kravene til at ifalde CFC-beskatning. Der er i den forbindelse fire betingelser selskabet skal opfylde; 1) at et dansk moderselskab direkte eller indirekte aktionær i det mulige CFC selskab, og 2) at den koncern, det mulige CFC selskab indgår i har bestemmende indflydelse over det mulige CFC selskab, 3) samtidig med at indkomsten i det mulige CFC selskab for mere end 50%'s vedkommende udgør finansiell indkomst og, 4) hvor den samlede aktivmasse udgøres af mere end 10% finansielle aktiver. Hvis disse fire betingelser er opfyldt, vil datterselskabets (CFC selskabets) samlede indkomst jf. SELS § 32, stk.7 beskattes i moderselskabet, men med lempelse af den skat, der eventuelt er betalt i datterselskabets hjemland. Moderselskabet beskattes af indkomsten i datterselskabet for de år, hvor betingelserne i SELS § 32 er opfyldt, på den måde kan et dansk

---

<sup>99</sup> Rønfeldt, Thomas side 366

<sup>100</sup> Punkt 103

<sup>101</sup> *Cadbury Schweppes C-196/04* eller *Eurofood C-341/04* forslag fra generaladvokaten til afgørelse, punkt 103

<sup>102</sup> *Fx C-112/14 Kommissionen mod UK*

moderselskab ind- og udtræde af CFC beskatningen fra år til år. Endvidere kan det undersøges nærmere om datterselskabet i dele af indkomståret opfylder betingelserne for CFC beskatning. Hvis moderselskabet ikke ejer 100% af datterselskabet, der er omfattet af reglerne om CFC beskatning, er det kun den andel af indkomsten, der svarer til moderselskabets ejerandel, der skal medtages i CFC indkomstopgørelsen for moderselskabet<sup>103</sup>.

Værnsreglerne i SELS § 32, indeholder en indirekte forskelsbehandling for danske selskaber med danske CFC-datterselskaber og uden udenlandske CFC-datterselskaber, til trods for en tilstræbelse for nationalitetsneutrale bestemmelser omkring CFC-beskatningsreglerne. Dette skyldes SELS §31 omkring tvungen national sambeskatning, der rammer danske koncerner, med henvisning til koncernbegrebet i SELS §31C, og dermed tvinger koncernen til sambeskatning. Det vil sige, at de nationale selskaber, der skal opleve samme ulempe som udenlandske selskaber, reelt slet ikke oplever denne ulempe, da de i forvejen er tvungen sambeskattet jf. SELS §31. Det vil sige om det danske selskab beskattes efter reglerne i SELS § 31 eller SELS § 32 er reelt underordnet. Derimod er det af stor betydning for det danske selskab med *udenlandsk* CFC-selskab, da dette selskab ikke er underlagt den tvungne sambeskatning efter SELS § 31, og dermed oplever en reel forskel i retsstillingen med og uden CFC-beskatningen. Dette skyldes, at det danske moderselskabs skattetilsvaret vil være afhængig af den af datterselskabets udenlandske betalte skat, da der kun gives lempelse for den betalte skat i udlandet, det resterende skattetilsvaret, der opstår på baggrund af de forskellige skattesatser væltes tilbage på den danske moderselskab. Denne tilbagevæltning er den beløbsmæssige forklaring på forskelsbehandlingen, der er indeholdt i SELS §32. På baggrund af denne forskelsbehandling, mener Ph.d. Thomas Rønfeldt i sin Ph.d. afhandling, at de danske CFC-beskatningsregler for juridiske personer er til hinder for etableringsretten, der er en af de grundlæggende EU-rettigheder.

Denne opfattelse tilsluttes i SU 2012.141<sup>104</sup>, hvor der argumenteres for, at de nuværende CFC-reelt kun rammer moderselskaber med udenlandske CFC-datterselskaber, som beskattes med en lavere sats end dansk skat, sammenholdt med formålet om at forhindre aggressiv skatteplanlægning, der er beskrevet i bemærkningerne til SELS §32, reelt er indirekte diskrimination, hvilket er i modstrid med art. 49 bestemmelse om etableringsfrihed, der indeholder diskriminationsforbuddet.

Denne forskelsbehandling, der kommer til udtryk ved anvendelse af de danske CFC-bestemmelser, ses altså i litteraturen som værende i modstrid med etableringsfriheden i TEUF art. 49.

Det er dog muligt for medlemslandene at tilsidesætte de EU-retlige principper, hvis det kan anses som værende et tvingende alment hensyn, men EU-domstolen har i Cadbury Schweppes præmis 47 fastslået, at en decimering af skatteprovenuet ikke er et tvingende alment hensyn. Endvidere er det fastslået af EU-domstolen, at de regler, der strider mod EU-retlige principper dog skal overholde proportionalitetsprincippet, men selvom CFC-reglerne er egnet til at modvirke skattesvig og skatteunddragelse, synes reglerne umiddelbart at gå ud over, hvad der er nødvendigt

---

<sup>103</sup> Ibid, side 322

<sup>104</sup> Hansen, Anders Oreby "CFC-regler på tynd is" side 6

for at nå dette formål. Dette skyldes<sup>105</sup>, at CFC-reglerne reelt opstiller en generel forhåndsformodning for at samtlige CFC-datterselskaber, som etableres i en anden medlemsstat med lavere selskabsskattesats end den danske, er blevet etableret på denne måde ud fra en hensigt om udøvelse af skattesvig eller skatteunddragelse.

Til trods for denne enighed om, at SELS §32 ikke er i overensstemmelse med den frie etableringsret, er Anders Oreby Hansen, dog ikke helt så sikker som Thomas Rønfeldt, idet han mener, at der ikke kan forelægges en endelig afklaring af spørgsmålet, førend det har været afprøvet ved EU-domstolen.

Videre fortsætter Thomas Rønfeldt, at de danske myndigheder kunne have beholdt de hidtil gældende CFC-regler, hvis de blot havde lukket op for muligheden om, at CFC-datterselskaberne, der falder ind under SELS §32s bestemmelser, havde mulighed for at føre bevis for at den selskabskonstruktion koncernen har valgt ikke beror på et rent kunstigt arrangement.

Denne betragtning er jeg enig i, da de mangler den nuværende SELS §32s har i forhold til fællesskabsretten, dermed i mødekommens, netop med begrundelse i de opstillede præmisser fra EU-domstolen i Cadbury Schweppes sagen, hvori det fastlægges, at reglerne kun må ramme rent kunstige konstruktioner. Dette er ikke tilfældet på nuværende tidspunkt, da reglerne reelt rammer alle danske moderselskaber med CFC-datterselskaber i udlande med lavere skattesats end i Danmark. Der er altså tale om helt objektive forhold, der afgør om datterselskabet omfattes af CFC-beskatningen.

I "Forslag til Rådets direktiv om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte påvirker det indre markeds funktionsmåde"<sup>106</sup>, der er dateret til den 28.1.2016, der har til formål at sikre balance mellem behovet for en vis ensartethed i implementeringen af BEPS-resultaterne<sup>107</sup> i hele EU og medlemsstaternes behov for at tilpasse de særlige kendetegn ved deres skattesystemer til disse nye regler, for derigennem at forhindre at virksomheder kan udnytte divergenser mellem de nationale skatteordninger, og dermed nedbringe deres skattetilsvare<sup>108</sup>. EU påtænker inden for nærheds – og proportionalitetsprincippet at vedtage en række bestemmelser for at mindske muligheden for at udnytte sådanne situationer for virksomhederne i forbindelse med deres eventuelle skatteplanlægning. I Skatteundgåelsesdirektivet foreslås blandt andet en bestemmelse om kontrollerede udenlandske selskaber (CFC-regler). Bestemmelsen findes i art. 8, der indeholder de kriterier vi kender fra SELS § 32, men i modsætning til Cadbury Schweppes dommen, er der ikke i artiklen omtalt mulighed for, at skattesubjektet skal have mulighed for at dokumentere, at deres selskabskonstruktion ikke er et rent kunstigt arrangement. Ydermere indeholder Skatteundgåelsesdirektivet et bud på en definition af rent kunstige arrangementer som

---

<sup>105</sup> Jf. Ibis

<sup>106</sup> COM(2016) 26 final – herefter omtalt som Skatteundgåelsesdirektivet.

Det er vigtigt at fastslå at der kun er tale om et forslag, men dog et forslag der med al overvejende sandsynlighed vil blive vedtaget ganske snart.

<sup>107</sup> OECD's Base of Erosion and Profit Shifting

<sup>108</sup> Skatteundgåelsesdirektivet side 4

værende; ”... betragtes et arrangement som ikke-reelle, i det omfang enheden ikke ville eje aktiverne eller ville have påtaget sig den risiko, der genererer alle eller dele af dens indkomst, hvis den ikke havde været kontrolleret af et selskab, hvor de ledelsesbeslutninger, som vedrører disse aktiviteter og risici, foretages og er medvirkende til skabelsen af den kontrollerende enheds indkomst.”<sup>109</sup> Der er dermed et redskab til de nationale dommere og EU-domstolen, der kan anvendes i forbindelse med stillingtagen til om hvorvidt et arrangement er kunstigt eller ej. Samtidig, med udgangspunkt i Skatteundgåelsesdirektivet, og ikke Cadbury Schweppes dommen, betyder dette, at den danske CFC-regel i SELS §32 er i overensstemmelse med EU-retten. Dette udleder naturligvis spørgsmålet, om hvorvidt der skal fortolkes EU-konformt i forhold til Cadbury Schweppes dommen eller det foreliggende forslag til direktiv. Dette vil jeg tage op i den efterfølgende vurdering.

### 3.7 Analyse af ligningsloven § 16H

Selskabsskatteloven §32 er kun gældende for juridiske skattesubjekter, hvorfor der i Ligningsloven<sup>110</sup> §16H er en pendant, der fastsætter reglerne for CFC-beskatning for fysiske personer. Opbygningen af regelsættet er overordnet set det samme, men i LL §16H, stk. 2 gives der den fysiske person (skatteyderen) mulighed for at undgå CFC-beskatningen, hvis denne kan dokumentere, at selskabet reelt er etableret i den pågældende stat og der udøver økonomisk virksomhed med deltagelse i det økonomiske erhvervsliv i det pågældende medlemsland. Skatteyderen har altså en reel mulighed for at dokumentere, at CFC-selskabet ikke er et rent kunstigt arrangement. Denne mulighed er i overensstemmelse med præmisserne i Cadbury Schweppes dommen. Bestemmelsen betyder, at de ovenfor nævnte mangler, i forhold til overholdelse af de fællesskabsretlige bestemmelser i SELS §32, er indarbejdet i LL §16H, og jeg mener derfor, at LL §16H overholder de fællesskabsretlige krav, som Cadbury Schweppes afgørelsen statuerer.

Det er selvfølgelig interessant, hvorfor der fra lovgivers side kun er indarbejdet denne mulighed for dokumentation mod rent kunstige arrangementer i det regelsæt, der gælder for fysiske personer i Ligningsloven og ikke i regelsættet for juridiske personer, der reguleres i Selskabsskatteloven. Begge lovændringer er sket på baggrund af Cadbury Schweppes afgørelsen fra EU-Domstolen, men afgørelsen er ikke indarbejdet på samme måde i begge regelsæt. Cadbury Schweppes fastslog, at alene det faktum, at etableringen af datterselskabet var foregået i et land med lavere skattesats ikke var bevis nok, for at der var tale om et rent kunstigt arrangement. Det betyder, at hvis Danmark gav juridiske skattesubjekter denne mulighed, kan det blive problematisk for de danske skattemyndigheder at løfte bevisbyrden. I forbindelse med fysiske personers adgang til, at dokumentere at der er tale om reel økonomisk virksomhed og dermed undgå CFC beskatningen, mener Michael Kirkegaard Nielsen<sup>111</sup>, at det er tvivlsomt om

---

<sup>109</sup> Ibid side 20

<sup>110</sup> Herefter LL

<sup>111</sup> Nielsen, side 8ff

Cadbury Schweppes afgørelsens præmis 70 giver belæg for den omvendte bevisbyrde, der i LL §16H, stk. 2 pålægges skatteyderen. Han mener derimod, at præmissen udelukkende skal ses som værende en mulighed for kontradiktion for skatteyderen. Det må være skattemyndighederne, der skal løfte bevisbyrden for, at der forelægger et rent kunstigt arrangement, da Cadbury Schweppes afgørelsen klart fastslår, at medlemslandene ikke må antage at oprettelse af et datterselskab i et lavskattelands er misbrug på etableringsfriheden. Jeg er derfor enig i, at der ikke, med udgangspunkt i Cadbury Schweppes afgørelsen, er anledning til at pålægge skatteyderen omvendt bevisbyrde. Slutteligt fremhæver Michael Kirkegaard Nielsen, at det kan komme skatteyderen til last i de situationer, hvor selskabet er placeret i et land, som Danmark ikke har indgået aftale om udveksling af oplysninger med, da skatteministeren<sup>112</sup> i disse situationer mener, det er umuligt for de danske skattemyndigheder at efterprøve oplysningerne om virksomheden, hvorfor skatteyderen vil blive omfattet af CFC-beskatningen, under henvisning til at den fremlagte dokumentation omkring virksomheden driver reel økonomisk virksomhed ikke kan kontrolleres og verificeres. Jeg er enig med Michael Kirkegaard Nielsen, men jeg mener også at i disse situationer kan Ligningsloven heller ikke leve op til pligten til EU-konform fortolkning, og der i disse situationer er samme problemstillinger i forhold til fællesskabsretten, som der er i SELS §32. Det skal dog for retfærdighedens nævnes, at det eneste land, Danmark ikke har aftale om udveksling af oplysninger med inden for EU/EØS, er Lichtenstein. Ovenstående problemstilling mener jeg er helt reel, men rent praktisk er det en problemstilling, der udelukkende vedrører fysiske personer, der opfylder CFC-kravene for virksomheder placeret i Lichtenstein. Denne mulighed for at kunne dokumentere, at der ikke er tale om rent kunstige arrangementer, giver LL §16H et subjektivt islæt af afgørelsen, om hvorvidt CFC-beskatningen er korrekt eller ej, hvor det, som tidligere nævnt, ikke er tilfældet i regelsættet for juridiske personer, der udelukkende er objektive.

Med udgangspunkt i beskrivelsen af Skatteundgåelsesdirektivet i afsnittet om analyse af SELS §32 ovenfor, kan der naturligvis modsat argumenteres for, at LL §16H, således giver en udvidelse af muligheden for at dokumentere, at selskabskonstruktionen ikke er omfattet af CFC-beskatningen. Til trods for denne uoverensstemmelse mellem det foreslåede direktiv og den nugældende Ligningslov, er jeg ikke sikker på, at denne dokumentationsmulighed for skattesubjektet er i modstrid med EU-retten, da det i Skatteundgåelsesdirektivet udtrykkeligt står i formålsbeskrivelsen, at der er tale om et direktiv med en minimumsgrænse. Modsat er det klart, at hovedformålet med direktivet som helhed er at begrænse disse "smuthuller" i de nationale lovgivninger, hvorfor denne mulighed selvfølgelig kan anses som værende et smuthul. Ligningslovens § 16H benyttes kun af fysiske personer med tilknytning til CFC-selskaber, hvilket igen kun er ganske få, men det ændrer selvfølgelig ikke på, at lovgivning, der kun rammer få skal være lige så meget i overensstemmelse med EU-retten, som lovgivning der rammer et større flertal.

---

<sup>112</sup> Jf. hans fremlæggelse af lovændringen i folketinget

### 3.8 Opsamling på Selskabsskatteloven § 32 og Ligningsloven § 16H

De gældende regler inden for CFC-beskatning er i Danmark reguleret to steder, for juridiske personer i Selskabsskatteloven §32 og for fysiske personer i Ligningsloven §16H. De er begge ændret i 2007, som konsekvens af EU-domstolens afgørelse i Cadbury Schweppes sagen. Kompetencen til at fastlægge skattelovgivningen er ved de enkelte medlemslande, men skal ske loyalt og solidarisk i forhold til EU-retten. Danmark skal dermed efterkomme pligten til EU-konform fortolkning, også inden for skatteområdet, ifølge EU-domstolen. Denne EU-konforme fortolkningspligt, er grunden til at Cadbury Schweppes afgørelsen gjorde det nødvendigt at ændre den dagældende danske lovgivning omkring CFC-beskatning. Det må dog konkluderes, at selvom der såvel i teori som i praksis er enighed omkring omfanget og pligten til EU-konform fortolkning, er det med implementeringen af Cadbury Schweppes, efter min mening, ikke sket korrekt EU-konform fortolkning. SELS § 32's mangelfulde iagttagelse af fællesskabsretten betyder, at Danmark ikke har fortolket EU-konformt i forhold til Cadbury Schweppes afgørelsen, i forbindelse med pålæggelse af CFC-beskatning for juridiske personer. Ændringen i Ligningsloven er derimod korrekt EU konformt fortolket, da præmissen om mulighed for subjektiv vurdering er implementeret, men den omvendte bevisbyrde for skatteyderen, mener jeg ikke, der er hjemmel til på baggrund af Cadbury Schweppes, ligesom jeg er uenig i den situation, hvor skatteydere kommer til at lide under en manglende aftale om udveksling af oplysninger mellem Danmark og det land hvor CFC-selskabet er hjemhørende.

Det er dog mærkværdigt at lovgiver har valgt at implementere reglerne om CFC-beskatning forskelligt i de to retskilder men det kan være, at lovgiver har været bevidst om at LL §16H, vil ramme få skattesubjekter, hvorfor det ikke vil påvirke Danmarks beskatningsgrundlag væsentligt, i tilfælde af at skatteyderen kan dokumentere at der ikke er tale om et rent kunstigt arrangement, hvorimod Danmark kan miste væsentligt større skatteprovenu, hvis selskaber får samme mulighed.

Endelig er det selvfølgelig yderst interessant, at Skatteundgåelsesdirektivet vender ovenstående på hovedet i forhold til, hvorvidt det er SELS §32, der iagttager fællesskabsretten eller LL § 16H. Til trods for, at denne betragtning er nedskrevet i et forslag til et direktiv og et dermed endnu ikke vedtaget direktiv, mener jeg stadig, det er af stor betydning for Danmark, da dette direktiv formodentligt snart vedtages i EU, og dermed bliver gældende for Danmark.

### 3.9 Analyse af Skatteundgåelsesdirektivet i forhold til Grundlovens § 20 og § 43

Skatteundgåelsesdirektivet er et direktiv, der indeholder forslag om regulering af skat i det indre marked. Det indre marked er EU's "hjertebarn", hvor formålet er at skabe et fælles hjemmemarked i EU med fri bevægelighed af personer, varer, ydelser og kapital. For at skabe det fælles indre marked, er der igennem tiderne vedtaget flere direktiver, der skal hjælpe med at sikre effektiv gennemførelse af det fri indre marked, også gennem skatte- og afgiftspolitiske tiltag.

Senest direktivet om gennemsigtighed inden for skatteområdet, der blev vedtaget sidste år. Som bekræftet i redegørelsen af GL §20 har Danmark afgivet suverænitet til EU på en lang række områder, dog med nogle forbehold, der blandt andet omfatter skattepolitikken.

Kompetencen til at fastlægge skatter og moms ligger udelukkende hos de enkelte medlemslande, dog under hensyn til det adfærdskodeks for skattefastsættelse, som alle medlemslande har tilsluttet sig. Dette adfærdskodeks har til formål, at der håndhæves en loyal og solidarisk skattepolitik i de enkelte medlemslande, der ikke er diskriminerende eller konkurrenceforvridende, men samtidig effektive. Skatteundgåelsesdirektivet virker som en fortsættelse af de adfærdskodeks, der har været i EU og OECD lande, men efter LuxLeaks i 2014, har der været åbnet for en debat af, at der til trods for adfærdskodeks og hensigtserklæringer forsat er harmful tax competition i EU's indre marked. Det interessante ved Skatteundgåelsesdirektivet er, at det i højere grad vedrører de enkelte landes skattepolitik end det indre marked. Det indre markeds formål og de begrænsninger, der ligger i, at det er medlemsstaternes enekompetence, der fastlægger skattepolitikken står i modsætning til dette direktivforslag, der i høj grad går ind og direkte fastsætter elementer i de enkelte landes skattepolitik. Det er uomtvisteligt, at skattepolitikken ikke er en del af den suverænitetsafgivelse, vi har afgivet til EU, hvorfor direktivet virker som et indgreb på et "ikke-EU område". Dette kommer jeg nærmere ind på i min vurdering og perspektivering.

I forhold til de EU-retlige principper, der er gennemgået, er det klart, at Danmark i sin lovgivning er forpligtet til loyal og solidarisk skattepolitik mod EU's overordnede formål, samtidig med at vi igennem vores lovgivning effektiv skal sikre sanktioner, der tilskynder borgere og virksomheder til at handle i overensstemmelse med EU's formål. Direktivforslaget er udelukkende bygget op på skattepolitiske regler, hvilket gør, at jeg er kritisk overfor, om dette forslag kan være en overskridelse af den suverænitet Danmark har afgivet til EU i forbindelse med vores tiltrædelse af Lissabon-traktaten, vores retsforbehold og vores Grundlovs bestemmelse vedrørende suverænitetsafgivelse.

Direktivforslaget Skatteundgåelsesdirektivet er henvendt direkte til det skattepolitiske område, der stadig ligger under medlemslandenes selvbestemmelse. Kompetencen til at pålægge, hæve eller ændre skatter er i Danmark lovfæstet i Grundlovens § 43 – højest i retskilde hierarkiet, samtidig har jeg i analysen med inddragelse Scharla-Nielsen sagen fastslået, at Grundloven skal fortolkes indskrænkende, når det gælder tildeling af kompetencer inden for skatteområdet. Dette direktiv, der så direkte ændrer danske skatteregler, er jeg stærkt tvivlende om holder sig inden for den snævre fortolkning Højesteret lagde til grund ved Scharla-Nielsen sagen.

Derudover har Højesteret fastslået gennem retspraksis, at i så fald EU-retten er i modstrid med Grundloven, skal vi fravige pligten til EU-konform fortolkning, til fordel for vores egen grundlov. Dette rejser selvfølgelig nogle spørgsmål i forbindelse med pligten til EU-konform fortolkning i forhold til direktivet. Dette vil jeg komme nærmere ind på i nedenstående vurdering.



## 4.0 Vurdering

Vurderingen i dette projekt har til hensigt at samle ovenstående redegørelse og analyse i en vurdering af, hvordan de EU-retlige principper påvirker den måde Danmark er forpligtiget til at fortolke EU-konformt i forhold til retskilderne.

### 4.1 Vurdering af hvordan de EU-retlige principper påvirker EU-konform fortolkning i lovgivning og domspraksis.

På alle niveauer i den danske lovgivning kan der findes elementer af EU-rettens krav om EU-konform fortolkning. I alle danske love gøres der opmærksom på *”at denne lov anses for værende i overensstemmelse med gældende EU-ret”*<sup>113</sup>, disse afsluttende bemærkninger i samtlige love gør opmærksom på, at de danske myndigheder er opmærksomme på at loyalitets- og solidaritetsprincippet skal overholdes i al national lovgivning. På samme måde skal den lovgivende magt iagttage effektivitetsprincippet ved fastsættelse af strafferammen i lovgivningen. Det er den danske lovgivning, der er domstolens og de administrative myndigheders grundlag for at træffe beslutninger i fremstillede sager, hvorfor der alene igennem fortolkning af lovteksten bør ske EU-konform fortolkning i vores domspraksis. Den dømmende myndigheds opgave og kompetence er at tage beslutninger i tvister igennem fortolkning af de danske love. Såfremt den dømmende magt er i tvivl, skal den sidste instans i samråd med juridisk specialudvalg, forelægge en præjudiciel forespørgsel til EU-domstolen. EU-domstolen er det andet domstols system danskerne er underlagt, der igennem deres besvarelse af det præjudicielle spørgsmål kommer med et fortolkningsbidrag til den pågældende sag. Hvis denne procedure følges, er det meget sikkert, at de danske domstole efterfølgende fortolker korrekt EU-konformt. Problematikken opstår i alle de situationer, hvor de danske domstole ikke udnytter deres kompetence til at forelægge præjudicielt og afgøre sager under henvisning til acte-clair doktrinen. Det er i disse sager, at teoretikerne mener, at de danske domstole ikke fortolker EU-konformt nok.

Det er evident, at der flere steder i den danske lovgivning ikke er harmoni mellem EU-retten og dansk ret også inden for skatteområdet. Det særegne ved hovedkonflikten inden for skatteområdet er, at såvel hjemlen til suverænitetsafgivelse og til skattekompetencen er placeret i grundloven, der er højest i retskildehierarkiet – over EU-retten jf. Højesteret. Denne hierarkiske ligestilling gør den EU-konforme fortolkning endnu mere kompliceret, fordi Højesteret også har fastslået, at der ikke skal foretages EU-konform fortolkning, såfremt det går imod Grundloven. Endelig er teoretikerne og praksis på området enige om, at skattekompetencen i GRL §43 skal fortolkes indskrænkende. Når der er tale om to ligestillede bestemmelser i forhold til retskildehierarkiet kan lex superior princippet ikke anvendes, ligesom lex posterior heller ikke kan anvendes, da de er placeret i samme lov og dermed indført på samme tid. Det er derfor min vurdering, at lex specialis princippet bør anvendes i denne situation, hvorved at speciallov kommer før generel lov. Heraf følger det, efter min vurdering, at GRL § 43, der er en specifik regel om

---

<sup>113</sup> Eksempelvis Aktieavancebeskatningsloven, Selskabsskatteloven og Retsplejeloven

pålægelse, ændring og fjernelse af skatter kommer før en generel regel om suverænitetsafgivelse på et ikke nærmere defineret område.

EU-domstolen anvender flittigt de ovenfor analyserede EU-retlige principper i præmisserne i deres afgørelser, men anvendelsen af effektivitetsprincippet i *C-105/03 Pupino*, hvor EU-domstolen anvender effektivitetsprincippet til at udvide selv samme princip, vil jeg stille mig tvivlende overfor er i overensstemmelse med EU-domstolens kompetencer, ud fra en vurdering af at en sådan udvidelse er ud over de kompetencer, EU-Domstolen er tildelt jf. TEUF og som naturligt følger heraf.

EU-domstolen har som tidligere nævnt<sup>114</sup> understreget, at det er alle administrative myndigheder, der inden for hvert deres område er forpligtiget til at fortolke EU-konformt, hvilket Ligningsrådet i gjorde i TfS 2004.667. Teoretikerne er her enige om, at der er fortolket korrekt EU-konformt, da EU-domstolen har fastslået, at nationale skatteretsregler ikke har forrang for EU-retten, men samtidig er der enighed om, at denne fortolkning er direkte imod dagældende dansk lovgivning i SELS §31 om sambeskatning med filialer. Der er i denne sag tale om, at Ligningsrådet har implementeret EU-ret uden om den lovgivende magt, hvilket er i uoverensstemmelse med den danske magtadskillelæse. Denne form for implementering af EU-ret, mener jeg ikke er hensigtsmæssig, da det kan få betydning for det enkelte skattesubjekts retsforudsigelighed. Hvis enkelte administrative myndigheder begynder at fortolke mod dansk lov på egen hånd, kan det være tvivlsomt, at et skattesubjekt med samme problemstilling oplever samme afgørelser i sammenlignelige situationer, alt efter om sagen eksempelvis rejses i Skattecenter Hjørring eller Skattecenter København. Jeg er enig i den afgørelse Ligningsrådet kommer frem til, men jeg er kritisk over for proceduren bag afgørelsen.

Denne enighed om, at danske afgørelser skal afgøres under hensyntagen til Danmarks EU-konforme fortolkningspligt, bliver i dag problematisk, når det er sager, der vedrører CFC beskatningsreglerne, for hvad er gældende EU-konform fortolkning nu? Er det den praksis EU-domstolen slog fast med afgørelsen i *Cadbury Schweppes*, som den danske Ligningslov §16H er i overensstemmelse med, eller er det forslaget til Skatteundgåelsesdirektivet, der er i overensstemmelse med vores nuværende Selskabsskattelov § 32. I afsnit 2.2 førte jeg argumentation for, at EU-domstolens afgørelser er mere endelige en Højesteretsdom, da det er betydeligt lettere at ændre den danske lovgivning og dermed retspraksis fremadrettet, end det er at få gennemført nyt EU-direktiv med henblik på at ændre retspraksis fremadrettet ved EU-domstolen. Men direktivforslaget til Skatteunddragelsesdirektivet er et eksempel på, hvordan EU-landene sammen laver et nyt direktiv, der fremadrettet ændrer retspraksis fra EU-domstolen vedrørende kravene til landenes CFC beskatningsregler. Min vurdering er derfor, at indtil direktivet er vedtaget, er det stadig det nuværende regelsæt, der gælder. Jeg mener ikke, der er grundlag for, at skatteunddragelsesdirektivet skal implementeres *ex tunc*, men må være en *ex nunc*

---

<sup>114</sup> Se afsnit 3.1.1

implementering, selv om det virker usandsynligt, at direktivforslaget ikke vedtages så langt henne i processen. Selvfølgelig er skatteundtagelsesdirektivets indhold er jeg skeptisk overfor i forhold til, om det er i overensstemmelse med Grundloven. Det er min vurdering, at direktivets indhold i langt overvejende grad er skatteretligt, mere end det er en del af det indre marked. Denne opfattelse betyder, at Danmark på baggrund af Grundloven kan være juridisk forhindret i at deltage i skatteundtagelsesdirektivet – Grundlovens bestemmelse om pålægning, ændring og ophævelse af skat, der skal fortolkes indsnævret sammenholdt med retskildehierarkiet og domspraksis fra Højesteret, vurderer jeg kan spænde ben for Danmarks tiltrædelse af skatteundtagelsesdirektivet. Jeg er simpelthen skeptisk over, hvorvidt Danmark kan leve op til vore EU-konforme fortolkningspligt under hensyntagen til de EU-retlige principper, uden at overskride de grænser Højesteret har sat for EU-konform fortolkning.

På baggrund af ovenstående, er det min vurdering, at Danmark er underlagt en række EU-retlige fortolkningsprincipper, som vi er forpligtiget til at efterleve, men samtidig er Grundloven formodentlig til hinder for, at dette kan ske fuldt ud på skatteområdet.

## 5.0 Konklusion

Ovenstående opgave har forsøgt at belyse de problemstillinger, der opstår i samspillet mellem skat som forvaltningsretlig disciplin, skatteretten og EU-retten i forbindelse med EU-konform fortolkning på skatteområdet.

Jeg har igennem redegørelsen fastlagt, hvilke kompetencer og opgaver henholdsvis de danske domstole og EU-domstolen har, og er igennem denne redegørelse kommet frem til en konklusion om, at Danmark er underlagt to domstolssystemer, med hver deres kompetencer og opgaver. Tilsammen udgør de to domstolssystemer, de nationale domstole og EU-Domstolen, de dømmende myndigheder danskerne er underlagt. Derefter fulgte redegørelsen for Grundlovens §20 og §43, hvorefter jeg konkluderede, at Danmark kan afgive suverænitet til EU, og at kompetencen til at pålægge, ændre og fjerne skat ligeledes findes i Grundloven, det vil sige på samme niveau i retskildehierarkiet. Ydermere kan det konkluderes, at i såvel domstolspraksis, som i litteraturen, er der enighed om, at Grundlovens §43 skal fortolkes indskrænkende, mens Grundlovens § 20 skal fortolkes udvidende, med respekt for hver enkelt af de tre led i paragraffen.

Med baggrund i redegørelsen af de to bestemmelser i Grundloven og anvendelsen af fortolkningsprincipperne, kan jeg konkludere, at Grundlovens §43, der indeholder en specialregel omkring skatter, ikke kan underlægges grundlovens §20 om generel mulighed for suverænitetsafgivelsen til mellemfolkelige sammenslutninger<sup>115</sup>, i hvert fald ikke på baggrund af læren om retskildehierarkiet. Dommen fra højesteret fastligger, at der ikke kan ske EU-konform fortolkning af EU-retlige regler, der går imod grundloven. Det må derfor konkluderes, at ingen af de hidtil fremkomne EU-retlige regler vedrører den skattekompetence, der nævnes i Grundloven §43, da der for sådanne retskilder ikke kan ske EU-konform fortolkning. Jeg er ikke enig i, at dette er tilfældet, da jeg mener, at flere retskilder fra EU er omfattet af kompetencen nævnt i Grundloven §43<sup>116</sup>, men det er den eneste juridiske forklaring jeg kan komme på, der kan forklare hvorfor Danmark fortolker EU-konformt på skatteområdet.

Analysen af begrebet EU-konform fortolkning viste, at der blandt teoretikere er bred enighed, på tværs af juridiske områder, om hvordan begrebet skal anvendes, dog er der tegn på, at Højesteret er begyndt at trodse EU-domstolen inden for arbejdsrettens område. Dette synspunkt støttes af dr. Jur. Jens Kristiansen, men der er endnu få sager, og det er derfor svært endnu at konkludere, at det endegyldigt forholder sig sådant, men jeg vil konkludere, at der er afgørelser fra Højesteret, der indikerer en retning, der ikke er fuldstændig i overensstemmelse med EU-retten inden for det arbejdsretlige område. Analysen af begrebet viste også, at det kan konkluderes, at der er

---

<sup>115</sup>Medmindre naturligtvis at der i loven omkring den pågældende suverænitetsafgivelse udtrykkes et direkte ønske at afgive suverænitet, men dette er der ikke tale om i forhold til suverænitetsafgivelsen til EU

<sup>116</sup>Eksempelvis SELS §32, der ændres på baggrund af en retsakt fra EU og flere afgiftslove, eksempel vil lov om afgift af kvælstofoxider.

forskellige fokus og problemstillinger ved EU-konkorm fortolkning inden for de forskellige juridiske områder.

Begrebet loyalitetsprincippet kan konkluderes at være et meget udbredt og anerkendt princip, både som bestanddel af præmisser, men også som et princip, der er direkte hjemlet i TEU. Dette princip er så tilpas elastisk, at det omfavner mange af de situationer, der forelægges for EU-domstolen, men det er sjældent, der rejses kritiske spørgsmål vedrørende princippet af teoretikere og praktikere. Solidaritetsprincippet, herunder situationen med harmful tax competition i EU-landene, kan jeg konkludere, ikke helt har været efterlevet af medlemslandene inden for skatteområdet, hvilket måske har været medvirkende til det nye direktiv forslag – skatteundgåelsesdirektivet. Endelig kan det konkluderes, at effektivitetsprincippet ligeledes medfører forskellige problemstillinger inden for de forskellige juridiske områder, som nævnt i afsnit 3.3.1.

Konklusionen på de EU-retlige principper viser, at en stor del af problematikken ligger i den uforbeholdne pligt til EU-konform fortolkning, og den måde EU-domstolen vælger at strække principperne i alle retninger. Det medfører en del problemer for medlemsstaternes nationale lovgivningsorganer, der har svært ved at iagttage principper uden samtidig at føle sig magtesløse på områder, der reelt ikke er afgivet suverænitet på, som fx skatteområdet.

Andet led i analysen omhandler Cadbury Schweppes afgørelsen, samt de to forskellige regelsæt i henholdsvis Ligningsloven og Selskabsskatteloven som dommen medførte. På baggrund af disse analyser kan jeg konkludere, at præmisserne fra Cadbury Schweppes ikke er korrekt implementeret i Selskabsskatteloven, men korrekt implementeret i Ligningsloven efter nuværende lovgivning. Jeg kan ikke konkludere, at den manglende implementering i forhold til Selskabsskatteloven er sket under hensyntagen til Danmarks samlede skatteprovenu, men jeg vil tillade mig at være åben for, at denne forklaringsmulighed forelægger.

Det nye skatteundgåelsesdirektiv betyder derimod, at den danske Selskabsskattelov bliver i overensstemmelse med EU-retten, hvilket kan konkluderes ud fra, at det nye direktivforslag ikke giver skattesubjektet den mulighed for bevisførelse mod kunstige arrangementer, som det gjorde EU-domstolen i Cadbury Schweppes.

Slutteligt kan jeg konkludere, at de juridiske problemstillinger, der rejser sig ved indfortolkning af EU-retten på skatteområdet, er et resultat af den nærmest ufravigelige EU-konforme fortolkningspligt, der konstant udvides af EU-domstolen og senest af EU-institutionerne igennem forslaget af direktivet om skatteunddragelse.

Direktivet om skatteunddragelse rejser en speciel problemstilling i forhold til Grundlovens §43, der netop indeholder hjemlen til at pålægge, ændre og fjerne skat i Danmark. Jeg mener, som følge af ovenstående, at Danmark fortolker EU-konformt mod Grundloven og dermed også imod højesteretsdommen 1998.800H, når Danmark fortolker EU-konformt på skatteområdet.

Slutteligt kan det konkluderes, at de *juridiske problemstillinger, der rejses ved indfortolkning af EU-retten inden for skatteområdet, særligt i forhold til grundlovens §43*, er omfangsrige fordi den ufravigelige pligt til EU-konform fortolkning strækker sig vidt, også på skatteområdet, hvor medlemsstaterne egentlig har enekompetence. Dette medfører uoverensstemmelser og gnidninger mellem nationale love og retten til at beskytte sit eget lands skatteprovenu i forhold til EU's overordnede ønske om fri bevægelighed og et barrierefrit indre marked. Særligt i forhold til Grundlovens §43, vil jeg slutteligt konkludere, at EU-konform fortolkning på skatteområdet kan være i modstrid med såvel Grundloven som højesterets afgørelse i Maastricht-sagen.

## 6.0 Perspektivering i forhold til skatteunddragelsesdirektivet

Med udgangspunkt i ovenstående vurderinger, analyser og redegørelser vil jeg i denne del af specialet forsøge at perspektivere disse i forhold til det nye Skatteundgåelsesdirektiv.

Skatteundgåelsesdirektivet er et minimumsdirektiv, der har til formål at sikre en effektiv beskyttelse af det Europæiske skatteprovenu over for multinationale koncerners aggressive skatteplanlægning. Direktivet er endnu ikke vedtaget, men har været sendt i høring ved forskellige relevante interesseorganisationer, og er til debat i Folketingets Europaudvalg.

Direktivet indeholder seks tiltag<sup>117</sup>, der skal nedsætte muligheden for skatteundgåelse for de multinationale koncerner, og samtidig tjene som et minimumsdirektiv for medlemslandene. Danmark har allerede en del af disse regler implementeret i dansk lovgivning, men alligevel vil direktivet kræve en tilpasning af dansk Selskabsskatte Lovgivning<sup>118</sup>. Samtlige af tiltagene vedrører medlemslandenes skattekompetence, hvilket kan betyde at direktivet er i strid med TEU. Dette er der i høringssvarene ligeledes gjort opmærksomt på i svarene fra hhv. Advokatsamfundet – Advokatrådet samt Dansk Byggeri, der skriver ”...på bundlinjen er EU-kommissionens forslag til direktivet på kant med medlemsstaternes suverænitet i skattespørgsmål...”, der altså allerede på dette tidlige tidspunkt i forløbet interesseorganisationer, der igennem deres juridiske afdelinger er kritiske overfor, om dette direktiv er i strid med den suverænitet, der er afgivet til EU på nuværende tidspunkt.

EU's eget svar på dette er allerede givet i formålsbeskrivelsen, hvor der står; ”...kommissionen lægger vægt på, at skatteundgåelse har negativ effekt på EU's indre marked gennem en forvridding af konkurrencen mellem selskaber, og at en ukoordineret og uens implementering af OECD's konklusioner<sup>119</sup> kan skabe nye smuthuller, som selskaberne vil kunne udnytte i forsøg på at undgå selskabsbeskatning...”

Hvis skatteundgåelsesdirektivet vedtages, betyder det ligeledes, at den danske Ligningslov §16H ikke længere er i overensstemmelse med EU-retten, da der ikke i direktivet er opstillet mulighed for, at skattesubjektet skal have adgang til at dokumentere, at der ikke er tale om rent kunstige arrangementer – som ellers nu netop er i tråd med EU-retten jf. Cadbury Schweppes, hvor EU-domstolen fremhæver denne mulighed for skattesubjektet.

Vedtagelse af dette direktiv vil også få meget langvarige konsekvenser, da den retsusikkerhed direktivet vil medføre først kan forventes afklaret om mange år, når domstolene har taget stilling til en række sager, hvilket Advokatrådet i deres høringssvar beskriver som ”en særdeles betænkelig situation i en retsstat”. På baggrund af beslutningsproceduren i EU- der indebærer, at alle lande er

---

<sup>117</sup> Exitbeskatning, switch over-klausul, CFC beskatning, generel Anti-misbrugs-klausul, begrænsning for rentebetalinger og hybride mismatch

<sup>118</sup> Jf. Grund- og nærhedsnotat til Folketingets Europaudvalgs side 1. Kommentaren er tilføjet på baggrund af høringssvaret fra Advokatrådet jf. Høringssvar til KOM(2016)0026 Skatteundgåelsesdirektivet

<sup>119</sup> FSR-Danske revisorer, Advokatrådet samt DI og Dansk erhvervs mener at skatteundgåelsesdirektivet er markant mere vidtgående end OECD's konklusioner og anbefalinger

enige om vedtagelsen af dette direktiv, er det min vurdering, at det efterfølgende kan virke indskrænkende eller direkte forhindre skattereformer og skatteforslag i medlemslandene. Denne betragtning taler i retning af, at skatteunddragelsesdirektivet kan være i modstrid med suverænitetsafgivelsen til EU, da dette direktiv kan få direkte indflydelse på Danmarks fremtidige handlefrihed og retsudøvelse inden for skatteområdet. Denne begrænsning af muligheden for at lovgive på skatteområdet, på baggrund af et direktiv, der i retskildehierarkiet ligger under lovhjemlen for skattekompetencen, virker i høj grad som værende uoverensstemmende med præmisserne i Scharla-Nielsen dommen, U1998.200H og hele læren om retskildehierarkiet.

Ovenstående problemstillinger kan resultere i en ond cirkel for et dansk skattesubjekt, hvor skattesubjektet ønsker at gøre brug af en rettighed inden for skatteområdet, herefter anlægger skattesubjektet sag ved de danske domstole, der forelægges et præjudicielt spørgsmål til EU-domstolen, der fastlægger, at de danske domstole skal fortolke EU-konformt, men det gør de danske domstole ikke, da EU-konform fortolkning vil medføre en fortolkning imod Grundloven. Skattesubjektet kan herefter anlægge sag ved EU-domstolen om, at Danmark begår traktatbrud, ved netop ikke at overholde de ovenfor analyserede principper, men til trods for at sagsøgeren muligvis vil få medhold ved EU-domstolen, kan sagsøgeren ikke bruge denne afgørelse, da Danmarks domstole ikke vil anse afgørelsen som værende forpligtigende, da den er grundlovsstridig<sup>120</sup>. Sagsøgeren kan altså miste en rettighed, som vedkommende ellers har fået qua EU-lovgivningen.

Når EU-domstolen i dag skal tage stilling til skattesager, har de kun mulighed for at støtte ret på traktaten, da der, på grund af medlemslandenes enekompetence, ikke findes konkrete bestemmelser i EU om skat. Det betyder, at EU-domstolen og de nationale lovgivere arbejder imod hinanden. EU-domstolen vil beskytte EU's skatteprovenu, og skelner derfor ikke mellem nationale økonomiske aktiviteter og grænseoverskridende økonomiske aktiviteter mellem to EU lande. Tanken om det samlede EU skatteprovenu er en ideel tanke, men når sager som fx. LuxLeaks viser, at det ikke er alle lande, der reelt ønsker at beskytte det samlede EU provenu, opstår der mistro mellem landene, og det kan måske forklare, hvorfor der ikke tidligere har været et reelt ønske om at samarbejde på skatteområdet.

Det foreslåede direktiv løser delvis denne problemstilling, ved delvis at give medlemslandene mulighed for at beskytte eget skatteprovenu, og samtidig sikre at der overalt i EU er nogle fælles minimumsregler på det skatteretlige områder.

---

<sup>120</sup> Det er vigtigt at fastslå, at jeg IKKE har kunnet finde et konkret eksempel på at et skattesubjekt er løbet ind i pågældende problemstilling, men jeg synes stadig, det er relevant at redegøre at problemstillingen, med de nuværende regler kunne finde sted.



## 7.0 Summary

The topic of this thesis " Legal problems concerning European law interpretation within the Tax area" is a topic placed in the area among the law disciplines; tax law, European law and administrative law.

The thesis seeks to establish the problems that may arise when European law is interpreted into Danish law, both with respect to Danish law, Danish court practice and European law principles, European directives and decisions from the European Court.

First I have analysed the role and power of the Danish court and European court according to the constitution of both Denmark and the European Union Treaty. I come to the conclusion that Denmark is subordinate to both a Danish and a European court system, but mostly the European court contributes with interpretation proposals for the questions, that the Danish court has submitted to the European law as preliminary question. This should happen whenever the Danish court has is in doubt when it comes to the interpretation/reading of the European Law.

To establish the problems I have analysed both theory and court practice concerning the European Law principles; The principle of loyalty, The principle of solidarity and the principle of effectivity that all European countries are bound to follow, duo though their membership of the European Union. The principles are found in the treaty of the European Union, and have been developed by the European court through time. According to the European court the principles har right of priority to that European law come before national law in all areas of law, which is a part of the rules concerning the internal European market.

On the other hand Danish supreme court stipulates, that in issues where European law is contrary to the Danish constitution, the Danish constitution should be followed and not European law. The matter of interest in relation to this particular thesis is that the power to lay tax on Danish people is found in the constitution, which basically means that According to our primary court and constitution Denmark cannot interpret European law in the tax area. To exemplified the issue I have taken an example from the Danish Tax company Law to prove my point, where Danish law is not in accordance to as European law. The example shows that some times European law come is used by administrative authorities outside the Danish parliament.

Based on my analysis I have reached the conclusion that Denmark can not contradict the new tax omission, because of the Danish constitution. This Might lead to Danes not being able to make use of their rights in tax areas people can't use the right they have in tax areas, though their European citizen membership, which is a general problem for both companies and people.

## 8.0 Litteraturliste

### 8.1 Bøger

**Danielsen, Jens Hartvig;** Suverænitetssafgivelse, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 1999, 1.udgave

**Germer, Peter;** Statsforfatningsret, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2011, 4.Udgave

**Munk-Hansen, Carsten;** Retsvidenskabsteori Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2014, 1.udgave

**Neergaard & Nielsen;** EU Ret, Thomson Reuters 2010, 6. udgave

**Olsen & Sørensen;** Europæiseringen af dansk ret, Jurist- og Økonomforbundet 2008, 1. udgave

**Pedersen, Jan mfl.;** Skatteretten 1, Karnovgroup 2013, 6. udgave

**Rønfeldt, Thomas;** Skatteværn og EU-frihed, Jurist og Økonomforbundets Forlag, 2010 1. udgave

**Schmidt, Peter Koerver;** Dansk CFC-beskatning i et internationalt og komparativt perspektiv, Karnov Group 2013, 1. udgave

**Sørensen, Nielsen & Danielsen;** EU retten, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2014, 6.udgave

**Tvarnø & Nielsen;** Retskilder og retsteorier, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2014, 4.udgave

**Wegener, Morten;** Juridisk Metode, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2000, 3.udgave

**Winther-Sørensen, Niels mfl.;** Skatteretten 3, Karnov 2013, 6. udgave

### 8.2 Artikler

**Christensen, Jens Peter;** Skatteretten, Grundloven og Højesteret i Festskrift til Jan Pedersen, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2011, 1. udgave

**Germer, Peter;** Domstolsprøvelse af spørgsmål om suverænitetssafgivelse i Festskrift til Jens Fejø, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2012, 1.udgave

**Gulmann, Claus;** Om nogle "selvfølgelige" krav til EU-Domstolen i Festskrift til Jens Fejø, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2012, 1.udgave

**Hansen, Anders Oreby m.fl.;** "CFC-regler på tynd is", SU 2012.141

**Jacqueson, Catherine;** Danmark halter efter EU-regler om familiesammenføring i tidsskriftet "Advokaten", december 2008

**Jull Sørensen, Marie;** Danske dommers pligt til ex officio at påse visse forbrugerbeskyttelsesregler, UfR 2014B403

**Kristiansen, Jens;** Grænser for EU-konform fortolkning i lyset af nyere højesteretspraksis i tidsskriftet "Juristen", Januar 2014

**Nielsen, Michael Kirkegaard;** CFC-reglerne ctr. EU-retten og dobbeltbeskatningsaftaler, SU 2007, 236

**Ølykke & Tvarnø;** Pligten til EU-konform fortolkning – EU-domstolens afgørelse i Dominguez-sagen i Festskrift liber amicorum et amicorum in honour of Ruth Nielsen, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2013, 1.udgave

### 8.3 Redegørelser, noter og høringsvar

Redegørelse fra Skatterådet, Skatteministeriet februar 2001 – link:

<http://www.skm.dk/media/128706/samlet.pdf>

Redegørelse fra Justitsministeriet om forholdet mellem EU-Domstolens kompetence og Grundloven, Maj 2009 – link:

<http://www.justitsministeriet.dk/sites/default/files/media/Pressemeddelelser/pdf/2009/EF-Domstolen.pdf>

Europaudvalgets EU-note 28, februar 2016

<http://www.eu.dk/samling/20151/almDEL/EUU/eu-note/28/1593758.pdf>

Europaudvalget 2016 KOM(2016)0026 Bilag 2 – Grund- og nærhedsnotat til Folketingets Europaudvalg

[http://www.eu.dk/samling/20161/kommissionsforslag/KOM\(2016\)0026/bilag/1/1603720.pdf](http://www.eu.dk/samling/20161/kommissionsforslag/KOM(2016)0026/bilag/1/1603720.pdf)

Høringsvar til KOM(2016)0062

[http://www.eu.dk/samling/20161/kommissionsforslag/KOM\(2016\)0026/bilag/2/1625778.pdf](http://www.eu.dk/samling/20161/kommissionsforslag/KOM(2016)0026/bilag/2/1625778.pdf)

### 8.4 Domsoversigt – danske afgørelser

UfR 2014.914 – dom om ferieloven

UfR 2007.788H – Scarla Nielsen-sagen

UfR 2005.217H – Havneafgifterne

UfR 2004.230H – Tilbagebetaling af ambi til fiskere

UfR 2003.2044H – Arbejdsretsloven § 11,2.

UfR 1998.800H - Maastricht-sagen

UfR 1997.1171 – Ambi-sagen

UfR 1993.757H -Gebysagen

Tfs 2004.667 – Ligningsrådets afgørelse om sambeskatning med filialer

## 8.5 Afgørelser fra EU-Domstolen

C-127/08 – Metock dommen

C-271/97 – Deutsche Post

C- 14/83 - Von Colson

C-472/11 – Banif Plus Bank

C-137/08 – Lizing

C-157/86 – Murphy

C-371/02 – Björnkulla

C-6/64 – Costa mod Enel

C-105/03 – Pupino

C-265/97 – Dom mod Frankrig (importvarer fra Spanien)

C-199/82 – San Giorgio

C-68/88 – De jugoslaviske majs

C-55/98 – Bent Vestergaard

C-147/01 – Webers Wine World

C-473/00 – Cofidis

C-618/10 - Banco Espanõl de Crédito

C-172/13 - “Mark og Spencer undtagelsen”

C-196/04 – Cadbury Schweppes