

## Ministerielle beføjelser efter skatteforvaltningsloven ved EU-retlige spørgsmål samt en kommentar til EU-skatterettens relation til de minimis

Forfatterens forrige artikel i Ugeskrift for Skat gjorde opmærksom på, at ligningslovens § 8 H efter sin daværende udformning kunne være i strid med EU-retten. Folketinget har efterfølgende ændret § 8 H. Men er der fortsat danske skattebestemmelser, som strider imod EU-retten? Og er der en nedre grænse for, hvornår en EU-stridighed er for bagatelagtig til, at denne kræver politisk handling?

Af Niels Jacobsen, advokatfuldmægtig, LOGOS advokatanpartsselskab

### Indledning

Ugeskrift for Skat bragte i marts 2010 undertegnede artikel(1). Artiklen behandlede det nu vedtagne forslag om ensartet beskatning af fordringer i danske kroner og anden fremmed valuta samt en undersøgelse af, om der fortsat var skattebestemmelser, som stred mod traktatens kapitalfrihedsregler.

I artiklen gjordes der bl.a. opmærksom på, at ligningslovens § 8 H næppe var i overensstemmelse med EU-retten. Det burde således overvejes at ændre denne bestemmelse. Efterfølgende er der ved skatteministerens lovforslag 150, som blev vedtaget den 11. maj 2010, blevet indføjet den nævnte ændring af LL § 8 H.

Nærværende artikel vil se på skatteforvaltningslovens (SFL) § 40, stk. 2, som fortjener en EU-retlig præcisering, og muligvis en ændring. I den forbindelse vil EU-rettens manglende bagatelgrænse blive kommenteret.

### Skatteministerens kompetencer i relation til SKAT i almindelighed og SFL

SFL behandler hovedsageligt forholdet mellem skattemyndigheden (SKAT) og skatteyderen. Loven indeholder dog også bestemmelser om skatteministerens forhold til SKAT og det interne klagesystem.

SKAT er organiseret som en traditionel embedsmandsmyndighed, hvis retlige grundlag er delegation fra skatteministeren. Af samme grund er SKAT's interne organisation ikke reguleret i SFL, men er derimod en del af skatteministerens kompetence efter grundlovens § 14. Skatteforvaltningsretligt er skatteministerens kompetence imidlertid fjernet, jf. SFL § 14, stk. 1. Skatteministeren kan således ikke give konkrete tjenestebefalinger/cirkulærer til SKAT, herunder direkte eller indirekte afgøre en konkret skatteydere skatteansættelse. Dette øger retssikkerheden i SKAT og det interne klagesystems behandling af skatteyderen, idet sagerne ikke underlægges politiske tilfældigheder.

Der er kun to undtagelser hertil - hvis sagen kun omhandler dansk skatteret.

Den ene undtagelse er ministerens indbringelse af sager for domstolene, idet ministeren er part dér, hvormed han nyder adgang til at disponere over sagens processuelle behandling - med deraf følgende muligheder for at påvirke sagens gang og udfald.

Den anden undtagelse er en tjenestebefaling om genoptagelse til SKAT, jf. SFL § 49, 2. pkt. Ministeren kan dog ikke genoptage en sag, som Skatterådet har afgjort. Ministeren kan heller ikke selv indbringe sager for Landsskatteretten (LSR).

Vedrører sagen derimod EU-retlige spørgsmål, *udvides* ministerens beføjelser, jf. SFL § 40, stk. 2.

### Skatteforvaltningslovens § 40, stk. 2, og EU-retten

Formålet med § 40 er at regulere klageadgangen til LSR. Denne klageadgang omfatter efter stk. 1 "*enhver, der har en væsentlig, direkte og individuel retlig interesse*", hvilket i skattesager stort set kun kan være skatteyderen. Det følger dog af SFL § 40, stk. 2, at skatteministeren også kan indbringe afgørelser, som er "*truffet af Skatterådet, der indeholder en stillingtagen til et EU-retligt spørgsmål*" for LSR.

Forholdet til EU-retten er behandlet i de almindelige betænkninger til SFL(2). Det fremgår heraf, at man anså det for "*tvivlsomt, om skatteministeren kan indbringe en afgørelse truffet af Ligningsrådet for domstolene*"(3). Nu er Ligningsrådet afløst af Skatterådet, og der er næppe noget, som forhindrer ministeren i at prøve Skatterådets afgørelser ved de danske domstole.

Derudover begrundes reglen med, at rådet næppe er tilstrækkeligt domstolslignende til at kunne indbringe præjudicielle spørgsmål for EU-Domstolen. Dermed ville man (ifølge forarbejderne) kunne risikere, at EU-stridige afgørelser fra rådet ikke kunne omgøres. Ved at give ministeren adgang til at indbringe afgørelser med EU-retligt indhold til LSR kunne man sikre, at Danmark ikke udviklede en sådan praksis i modstrid med EU-retten.

SFL § 40, stk. 2, forskelsbehandler således skatteyderen ud fra, om skatteyderen alene påberåber sig national skatteret, eller om skatteyderen tillige inddrager EU-retlige spørgsmål. På den baggrund må det undersøges, hvorvidt der principielt kan være et EU-retligt problem ved nationale regler, som har en sådan virkning.

I den forbindelse kan der tages udgangspunkt i sager som Rewe eller Comet(4). Disse domme gør det principielt klart, at et medlemsland ikke må gøre fællesskabsretten "*mindre gunstig*" at påberåbe sig end nationale regler. Dommene omhandler processuelle regler ved domstolene. Sagerne forbød mod forskelsbehandling af anbringender ud fra, om disse angik fællesskabsretlige eller nationale retskilder, var begrundet i hensynet til at sikre EU-rettens effektive anvendelse.

Det kan med rimelighed antages, at EU-retten skal sikres i samme grad ved reguleringen af forvaltningsretlige klagesystemer som ved domstolene. Der er i princippet færre betænkeligheder ved, at EU-Domstolen opstiller sådanne krav til medlemsstaternes administrative klagesystemer, end når sådanne krav stilles til uafhængige domstole, idet klagesystemer sjældent er underlagt en processuel forhandlingsdoktrin(5).

At der er tillagt skatteministeren flere beføjelser ved skatteyderens påberåbelse af EU-retten end ved påberåbelse af national ret, behøver selvfølgelig ikke være til ulempe for borgeren - det vil det formentlig kun sjældent være. Dette er dog ikke kriteriet for, om der foreligger en overtrædelse af EU-retten. Dette afklares ud fra, om forskelsbehandlingen "*kan*"(6) være "*mindre gunstig*".

At skatteministerens øgede beføjelser ved påberåbelse af EU-retten kan blive til ulempe for skatteyderen, forekommer sandsynligt. Ved

udarbejdelsen af SFL § 40, stk. 2, var man da også bevidst om, at bestemmelsen kunne være til ulempe for skatteyderen. Således fremgår det også af bemærkningerne til SFL § 40, stk. 2, at reglen er baseret på, at

*“hensynet til den enkelte borgers retssikkerhed må vige for et mere alment retssikkerhedsmæssigt hensyn til, at Skatterådets afgørelser af fællesskabsretlige spørgsmål, som vel at mærke ikke er truffet og ikke kan blive truffet efter forelæggelse for den eneste hertil kompetente retsinstans, ikke forbliver endelige”*(7).

EU-Domstolen har tidligere lagt vægt på indholdet af den omtvistede bestemmelses forarbejder, jf. bl.a. Verkooijen(8). Det er ikke sikkert, at EU-Domstolen vil have den samme opfattelse som forarbejderne, om hvorvidt der er foretaget en rimelig afvejning af *“mere alment retssikkerhedsmæssige hensyn”* over for *“den enkelte borgers retssikkerhed”* i relation til borgerens påberåbelse af EU-retten.

Det kan selvfølgelig umiddelbart fremstå paradoksalt, at SFL § 40, stk. 2, som ifølge sine forarbejder skal sikre Danmarks overholdelse af EU-retten, selv skulle være i modstrid med denne. Det diskuteres, hvorvidt der gælder en EU-retlig bagatelgrænse eller de minimis, som gør diskussionen af SFL § 40, stk. 2, irrelevant.

### **De minimis i forhold til EU-retten**

Af såvel udenlandske(9) som indenlandske(10) forfattere anføres det ofte, at der ikke gælder en de minimis inden for EU-retten.

I denne diskussion burde Krantz-dommen(11) muligvis i højere grad nævnes. I Krantz-sagen var spørgsmålet, om den hollandske skatteforvaltningsret ville gøre udenlandske sælgere *“mindre tilbøjelige”* til at sælge varer til hollændere, jf. p. 11. Dertil svarede EU-Domstolen, at dette var *“alt for usikkert og indirekte”* til at udgøre en restriktion. Det kan muligvis diskuteres, om der er forskel på de minimis og et tiltag, hvis restriktive effekt er for *“usikker og indirekte”*. Det kan dog undre, at sagen ofte ikke nævnes i den internationale eller nationale litteratur ved spørgsmålet om de minimis.

Bortset fra ovenstående har EU-Domstolen ikke opstillet en bagatelgrænse. Den synes også at være tilbageholdende med at etablere en monetær bagatelgrænse, idet EU-Domstolen i sig selv anså pålagte omkostninger ved valutaombytning for en restriktion af kapitalens frie bevægelighed(12).

### **Konklusion**

Det kan således ikke afvises, at SFL § 40, stk. 2, ikke strider mod EU-retten, men som gennemgangen af spørgsmålet om de minimis har vist, opererer EU-Domstolen formentlig ikke med nogen bagatelgrænse.

Endvidere har skatteministeren - som nævnt - allerede adgang til at indbringe Skatterådets afgørelser for domstole. Det kan derfor ikke afvises, at SFL § 40, stk. 2, i princippet er EU-stridig og således bør ændres.

- (1) UfS2010.6.
- (2) FT 2004/2005, 2. samling, LFF 2005-02-04, nr. 110, pkt. 4.14 og 12.
- (3) De alm. bemærkninger pkt. 4.14.1.
- (4) C-33/76 p. 6 og C-45/76 p. 13 in fin.
- (5) Fælleseuropæisk procesret, 2. udgave, DJØF-forlag 2000, s. 29 ff.
- (6) F.eks. C-484/93, p. 10.
- (7) Lovens alm. bemærkninger pkt. 4.14.2.
- (8) C-35/98.
- (9) Common Market Law Review, 2002, 39, s. 783.
- (10) EU-skatteretten, Jeppe R. Stockholm, 1. udgave, Thomson 2008, s. 570 og EU-retten, Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen, 3. udgave, DJØF-forlag 2004, s. 306.
- (11) C-69/88.
- (12) C-222/97, p. 27-28.