
Áhrif meginreglna EES-réttar um bann við mismunun og takmörkun á fjórfrelsingu á sviði skattaréttar

Ingibjörg Þorsteinsdóttir

Agrip: Meginviðfangsefni greinarinnar er umfjöllun um áhrif meginreglunnar um bann við mismunun og takmörkun á grundvelli frelsisákvæða EES-samningsins á skattarétt einstakra ríkja. Lýst er þeim takmörkunum á skattlagningarrétt ríkjanna sem leiða af reglunum og jafnframt hvaða lögmaðu sjónarmið geta réttlætt undantekningar frá þeim. Af niðurstöðu dómkóðnaðar má ráða að ríkar kröfur eru gerðar til hlutleysis skattareglна gagnvart þjóðerni og staðsetningu aðila og byggir sú niðurstaða á markmiðum um hnökralausan innri markað. Hins vegar eru úrlausnir Evrópusamningsins ekki alltaf skýrar því mörg önnur sjónarmið hafa þar áhrif, ekki síst viðleitni aðildarríkjanna til að halda forræði sínu á sviði skattaréttar auk þess sem erfitt getur verið að samþætta reglur Evrópuréttar og viðurkenndra reglna á sviði alþjóðlegs skattaréttar. Þá geta tvísköttunarsamningar og aðrir samningar á sviði skattaréttar einnig haft áhrif á niðurstöðu mála. EES-réttur byggir á sömu meginreglum og gilda innan ESB þar sem gert er ráð fyrir því að sambærilegar reglur beggja samninga séu túlkaðar og þeim beitt með sama hætti. Á hinn bóginn hafa hvorki afleidd löggjöf á sviði skattaréttar né breytingar á stofnsáttmála ESB, sem gerðar hafa verið eftir gildistöku EES-samningsins, verið teknar upp í samninginn. Þetta getur leitt til þess að niðurstaða mála verður önnur gagnvart EES-ríkjum en gagnvart aðildarríkjum ESB.

Lykilorð: Evrópskur skattaréttur, meginreglur um bann við mismunun, fjórfrelsískvæði EES og skattaréttur

Abstract: The main topic of this article is the impact of the principle of non-discrimination and restriction, based on the fundamental freedoms of the EEA Treaty, on member states' legislation on direct taxation. An important question is what circumstances can justify exceptions to this principle. Court decisions reflect a demand that taxation rules show considerable impartiality towards parties' nationality and location, a stance which is grounded in the goal of a smoothly functioning internal market. Yet the judgements of the EU Court are not always clear, and many other perspectives influence them, not least of all member states' efforts to keep control over tax law, as well as the difficulty of integrating European law with established rules in international tax law. Double taxation treaties and other tax law agreements can also influence the way such affairs are resolved. EEA law is founded on the same main perspectives that are followed in the EU and the expectation is that similar provisions of the two agreements will be interpreted and applied in the same way. However, neither the EU's secondary legislation in the tax law area nor those changes in the EU treaties which have been made since the EEA Treaty went into force have been implemented in the EEA agreement. This can mean that decisions in cases involving EEA countries can differ from those involving only EU countries.

Keywords: European tax law, principle of non-discrimination and restriction, fundamental freedoms of the EEA and tax law

1. Inngangur og afmörkun efnis

EES-samningurinn fjallar ekki með beinum hætti um skattlagningu og afleidd löggjöf Evrópusambandsins sem varðar beina skatta var hvorki tekin upp í innlenda löggjöf við upphaflega gerð samningsins né síðar. Engu að síður er nú ljóst að almennar reglur samningsins, einkum ákvæðin um fjórfrelsíð og almenn regla um almennt bann við mismunun á grundvelli þjóðernis, takmarka heimild stjórvalda til að haga skattamálum sínum að vild. Þannig hefur dómkostóll Evrópusambandsins og EFTA-dómstóllinn komist að þeirri niðurstöðu í fjölmörgum málum að skattalöggjöf aðildarríkjanna hafi falið í sér brot á þessum reglum með því að mismuna borgurum aðildarríkja sambandsins eða EES-svæðisins, ýmist með beinum eða óbeinum hætti eða með því að takmarka eða hindra borgara svæðisins í að fá notið frelsisákvæða samninganna.

Í þessari grein verður gerð grein fyrir þeim meginjónarmiðum sem beitt er við mat á því hvort skattareglur aðildarríkja Evrópusambandsins eða EES-ríkja samræmast samningsskuldbindingum þeirra.

Uppbygging greinarinnar er með þeim hætti að fyrst er gerð grein fyrir tengslum EES-réttar og skattaréttar og farið nokkrum orðum um þróun skattaréttar innan Evrópusambandsins auk þess sem tengslum réttarreglna á vettvangi Evrópusambandsins og Evrópska efnahagssvæðisins eru gerð skil. Þá er fjallað um hvaða frelsi EES-samningnum er ætlað að vernda og hvernig skattareglur geta takmarkað þetta frelsi með ólögmætum hætti, annaðhvort með beinni eða óbeinni mismunun á grundvelli þjóðernis eða með annars konar takmörkunum á fjórfrelsískvæðum samningsins. Að síðustu er gerð grein fyrir sjónarmiðum sem lúta að brýnum allmannahagsmunum, sem réttlætt geta annars ólögmætar ráðstafanir aðildarríkjanna og reifuð sjónarmið sem skattyfirvöld hafa látið reyna á í dómstmálum í því efni. Sjónum er fyrst og fremst beint að dóum sem varða skattlagningu fyrirtækja en í meginatriðum eiga sömu reglur við um skattlagningu einstaklinga. Dómar Evrópu-dómstólsins eru aðalviðfangsefni greinarinnar þar sem dómar EFTA-dómstólsins eru fáir á þessu sviði.

2. Tengsl EES-réttar og skattaréttar

Skattareglur eru í eðli sínu landsreglur þar sem heimildir einstakra ríkja til að heimta skatt byggjast annaðhvort á tengslum skattgreiðanda við landið eða tengslum þeirra verðmæta eða tekna, sem skattleggja á, við landið. Vísað er til þessara tengsla annars

vegar sem alheimsskattareglunnar og hins vegar sem upprunareglunnar.¹ Skattskylda á Íslandi byggist á báðum þessum reglum, svo sem algengt er. Annars vegar hvílir *full skattskylda* á þeim sem eru heimilisfastir á Íslandi og felst í því að skattskyldan nær til allra tekna viðkomandi, hvar sem þeirra er aflað. Þetta er meginregla tekjuskattslaganna og kemur fram í 1. og 2. gr. laga 90/2003. Heimilisfesti ræður hér skattskyldunni. Hvað einstaklinga varðar þá teljast þeir heimilisfastir sem eiga hér lögheimili.² Fyrirtæki eru heimilisföst hér á landi ef þau eru skráð hér á landi, telja heimili sitt hér á landi samkvæmt samþykktum sínum eða ef raunveruleg framkvæmdastjórn þess er hér á landi. Skattskylda þessara aðila hvílir á alheimstekju-reglunni. Út frá skattapólítsku sjónarmiði er þessari reglu ætlað að ná fram ákveðnu jafnræði meðal skattgreiðenda þar sem geta manna til að greiða skatta fer eftir heildartekjum þeirra en ekki eftir því hvar teknanna er aflað. Hins vegar geta aðrir, þ.e. þeir sem ekki hafa hér fasta búsetu, borið *takmarkaða skattskyldu* hér á landi á grundvelli upprunareglunnar. Í því felst að skattskyldan á Íslandi nær eingöngu til þeirra tekna sem aflað er hér á landi. Skattskyldan byggir í þessu tilviki á tengslum tekna við landið fremur en tengslum skattgreiðandans við það.³

Reglurnar í kringum fulla og takmarkaða skattskyldu eru í mörgu frábrugðnar, bæði hvað varðar útreikning skattstofns og skatthlutfall. Af þessari uppbyggingu skattkerfisins leiðir því að í fjölmörgum tilvikum getur verið um mismunandi skattlagningu að ræða sem byggir á búsetu eða staðsetningu skattgreiðanda. Það er rannsóknarefni hverju sinni hvort sú mismunun brjóti í bága við alþjóðlega samninga sem Ísland er aðili að. Þróun undanfarinna ára er augljóslega sú að skattareglur teljast, í viðtækara mæli en áður, brjóta í bága við ákvæði alþjóðasamninga sem leggja bann við mismunun og kveða á um skyldu ríkja til að gæta jafnræðis. Ekki síst gætir þessarar þróunar á sviði Evrópuréttar, þ.e. réttar Evrópusambandsins og EES-réttar, svo sem nánar er fjallað um í þessari grein. Aðrir alþjóðasamningar hafa líka haft áhrif í þessa átt. Í tvísköttunarsamningum er bann við mismunun sem reynt hefur á í ríkari mæli en áður og skattareglur hafa einnig komið til skoðunar í tengslum við brot á ákvæðum Mannréttindasáttmála Evrópu.⁴

Annað einkenni skattareglna, sem leiðir af lögsögu og fullveldi ríkis, er það að hverju ríki er heimilt að haga skattamálum að vild. Flest ríki hafa verið treg til að semja frá sér þetta frjálsræði. Það liggur í augum uppi að miklir hagsmunir felast í því fyrir sérhvert ríki að hafa sem mest frjálsræði í skattamálum. Skattkerfið er grundvöllur tekjuöflunar ríkisins og hefur úrslitaáhrif á möguleika þess til að ákveða

1 Á dönsku nefnt „globalintektstprinsippet“ og „territorialprinsippet“ en á ensku „residence jurisdiction“ og „source jurisdiction.“ Sjá nánar almenna umfjöllun um lögsögu skattaréttar í Brian J. Arnold og Michael J. McIntyre, *International Tax Primer*, bls. 15-24.

2 Fleiri aðilar en þeir sem eiga hér lögheimili geta borið fulla skattskyldu á grundvelli 1. gr., s.s. þeir sem dvelja eða starfa hér lengur en 183 daga á sérhverju 12 mánaða tímabili, sbr. 2.-4. tölul. 1. gr.

3 Um skattapólítisk sjónarmið í alþjóðlegum skattarétti sjá nánar Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektskatterett*, bls. 69-72.

4 Sjá m.a. Philip Baker, „Taxation and the European Convention on Human Rights,“ bls. 211-377.

umfang útgjalfa og um leið umfang samneyslu í þjóðféluginu og þjónustu hins opinbera. Þannig hefur verið almenn tregða hjá aðildarríkjum Evrópusambandsins að samræma skattareglur aðildarríkjanna þótt framkvæmdastjórnin hafi beitt þrýstingi í þá átt. Við gerð EES-samningsins var skattamálum, þ.e. beinum sköttum, alfarið haldið utan samningsins og svo virðist sem þeim hafi verið lítill gaumur gefinn við samningsgerðina.⁵ Það hefur hins vegar orðið æ ljósara að almenn ákvæði samningsins setja því talsverðar skorður með hvaða hætti EES-ríkin geta hagað skattamálum sínum. Reynir þar helst á ákvæði 31. gr. samningsins um staðfesturétt, 40. gr. um frjálsa fjármagnsflutninga og 28. gr. um frjálsa för launafólks, að því er skattlagningu einstaklinga varðar, auk hins almenna ákvæðis um bann við mismunun á grundvelli þjóðernis í 4. gr. samningsins.

2.1. Reglur Evrópusambandsins um beina skatta

Í meginmáli sáttmálans um Evrópusambandið (ESB)⁶ eru afar fá ákvæði sem varða beina skatta enda eru skattlagningaheimildir á valdsviði aðildarríkjanna. Hins vegar eru nokkur ákvæði sem fjalla um vöruskatta og aðra óbeina skatta.⁷

Til að tilskipun á sviði beinna skatta öðlist gildi innan ESB þarf einróma samþykti allra aðildarríkjanna en almenna reglan um tilskipanir er varða innri markaðinn er hins vegar sú að aukinn meirihluti nægir til samþykkis þeirra.⁸ Krafan um einróma samþykti tilskipana á sviði skattamála hefur gert það mjög þungt í vöfum að fá slíkar tilskipanir samþykktar og tillögur þar að lítandi eru árum saman til meðferðar innan stofnana Evrópusambandsins. Niðurstaðan er því oft reglur sem eru órafjarri upphaflegum tillögum, byggðar á málamiðlunum milli margra og ólíkra hagsmunu og sjónarmiða. Þær tilskipanir sem settar hafa verið á þessu sviði eru tilskipun

5 Sjaldnast er minnst á beina skatta í gögnum eða ritum frá þeim tíma er samningurinn var í undirbúningi eða öðlaðist gildi. Í Thérèse Blanchet o.fl., *The Agreement on the European Economic Area*, bls. 20 er þess eins getið um skattamál að þau eru í dæmaskyni nefnd sem málefni sem gætu á síðari stigum orðið hluti EES-samningsins á grundvelli 118. gr, ef samningsaðilar óskuðu eftir því.

6 Hér er átt við sáttmálann um starfsemi Evrópusambandsins (e. Treaty on the Functioning of the European Union), eins og hann er nefndur eftir samþykkt Lissabon sáttmálans sem gekk í gildi 1. desember 2009. Sú útgáfa sem vísað er til í þessari grein er uppfærð útgáfa sem birt er í OJ 30.3.2010 (OJ C 85 E/47). Með sáttmálanum hafa verið felldar út allar tilvísanir til Evrópubandalagsins (EB) og því er hér notast við Evrópusambandið og vísað til greina sáttmálans með ESB fyrir aftan númer greina (e. TFEU). Notast er við hugtökin Evrópusambandsréttur eða sambandsréttur þar sem áður var vísað til EB-réttar eða bandalagsréttar. Þegar vísað er til greina í eldri útgáfu sáttmálans er notuð skammstöfunin EB fyrir aftan númer greina. Er þá átt við greinanúmer eins og þau voru fyrir gildistöku Lissabon sáttmálans.

7 Ákvæði 65. gr. ESB (áður 58. gr. EB) er eina ákvæðið sem víkur að beinum sköttum og veitir aðildarríkjum heimild til að grípa til aðgerða gegn skattalagabrotum. Ákvæði þetta kom fyrst inn með Maastricht sáttmálanum, grein G (15). Samsvarandi ákvæði er ekki í EES-samningnum. Þá var í EB-samningnum ákvæði í 293. gr. EB um tvísköttunarsamninga milli aðildarríkja ESB en ákvæðið var fellt brott með Lissabon sáttmálanum.

8 Reglur sem varða beina skatta eru settar með heimild í 115. gr. ESB (áður 94. gr. EB) en flestar aðrar tilskipanir sem varða innri markaðinn eru settar á grundvelli 294. gr. ESB (áður 251. gr. EB).

94/435/EC varðandi skattlagningu móður- og dótturfélaga, tilskipun 90/434/EC um samruna o.fl., tilskipun 2003/49/EC um skattlagningu vaxta og þóknana og tilskipun 2003/48/EC um skattlagningu vaxta af sparifé einstaklinga. Að auki eru í gildi samningur á milli Evrópusambandsríkjanna um gerðardóm í málum er varða milliverðlagningu (transfer pricing), sbr. tilskipun 90/436/EEC og samningur um gagnkvæm skipti á upplýsingum í skattamálum, sbr. tilskipun 77/799/EEC, sem breytt hefur verið nokkrum sinnum síðan, síðast með tilskipun 2004/56/EC. Framkvæmdastjórnin hefur lengi verið þeirrar skoðunar að fella eigi niður kröfuna um einróma samþykki aðildarríkja að því leyti sem skattamál varða starfrækslu innri markaðarins. Hún hefur bent á að það sé nánast útilokað að ná fram nauðsynlegri samræmingu skattareglna ríkja ESB með núverandi fyrirkomulagi.⁹ Um árabil hefur einnig verið unnið að því á vettvangi framkvæmdastjórnarinnar að móta reglur um tiltekna samræmingu á skattareglum Evrópusambandsins án þess að áþreifanlegur árangur hafi náðst í þeim efnum.¹⁰

Það eru hins vegar almenn ákvæði sáttmálans sem hafa með beinum hætti haft áhrif á skattalöggjöf aðildarríkja sambandsins. Þetta eru fyrst og fremst ákvæði um fjórfrelsið, þ.e. um frjáls vöru- og þjónustuviðskipti, frjálsa för fólks, þar á meðal frelsi til að hefja og stunda sjálfstæða atvinnustarfsemi og frelsi til fjármagnsflutninga í 45.-66. gr. sáttmálans. Hvað varðar skatt á fyrirtæki þá hefur einkum reynt á ákvæðinum rétt fólks til að setja á stofn félög og fyrirtæki, (staðfesturétturinn) í 49. og 54. gr. ESB (áður 43. og 48. gr. EB), og ákvæði um frjálsa fjármagnsflutninga í 63. gr. ESB (áður 56. gr. EB). Nátengt fjórfrelsisreglunum er svo almennt bann við mismunun á grundvelli ríkisfangs eða þjóðernis í 18. gr. ESB (áður 12. gr. EB). Auk þessa hefur reynt á lögmæti skattareglna út frá banni við ríkisstyrkjum í 107. og 108. gr. ESB (áður 87. og 88. gr. EB).

Í upphafi komu engin mál varðandi beina skatta til kasta Evrópudómstólsins en frá því í upphafi tíunda áratugar síðustu aldar hefur fjöldi mála vaxið hröðum skrefum.¹¹ Fyrsta mál dómstólsins á sviði skattamála var Avoir-Fiscal málið frá 28. janúar 1986¹² þar sem útibú félaga, sem skráð voru erlendis, nutu ekki sömu skattaívilnana og frönsk fyrirtæki þótt þau að öðru leyti væru skattlögð með sama hætti. Þessa mismunun taldi dómstóllinn brjóta gegn þágildandi 52. gr. EB um staðfesturétt fyrirtækja (nú 49. gr. ESB).

49. grein ESB og 31. gr. EES-samningsins, sem eru efnislega samhljóða, er ætlað að tryggja að ríkisborgarar aðildarríkja Evrópusambandsins og Evrópska efnahagssvæðisins geti án nokkurra hindrana sett á stofn fyrirtæki eða rekið sjálfstæða at-

9 COM (2003) 548 final, bls. 7.

10 Sjá umfjöllun um þær tilraunir í Ingibjörg Þorsteinsdóttir, „Evrópskur skattaréttur: átök og árangur á sviði skattaréttar Evrópusambandsins.“

11 Fram til ársins 1985 var enginn úrskurður kveðinn upp um beina skatta, á tímabilinu 1986-1994 voru 5 mál á þessu sviði og á árunum 1995-2005 voru þau tæplega 50. Í árslok 2006 voru um 50 mál á sviði beinna skatta í gangi fyrir dómstólnum.

12 Mál C-270/83.

vinnustarfsemi í öðrum ríkjum innan svæðisins. Þeir eiga með öðrum orðum að vera eins settir gagnvart lögum og stjórnvöldum viðkomandi ríkis og þess eigin ríkisborgarar. Í staðfesturéttinum felst einnig réttur fyrirtækja til að setja á stofn önnur fyrirtæki utan síns heimalands og að hafa val um rekstrarform þeirra, hvort þau vilji reka þau sem dótturfélög eða útibú. Markmið þessara reglna eru fyrst og fremst þau að veita ríkisborgurum aðildarríkja svæðisins tækifæri til að taka þátt í og njóta arðs af efnahagslífi utan síns heimalands á traustum og viðvarandi grundvelli, eins og segir í 53. grein Cadbury Schweppes málsins, C-196/04.

2.2. Samspilið milli réttar ESB og EES

Eitt meginmarkmið EES-samningsins er að búa til einsleitt efnahagssvæði. Með einsleitni er átt við að eins reglur og samræmd framkvæmd gildi á öllu svæðinu á þeim sviðum sem samningurinn nær til. Í aðfaraorðum samningsins segir m.a. að það sé markmið samningsaðila að mynda öflugt og einsleitt evrópskt efnahagssvæði er grundvallist á sameiginlegum reglum og sömu samkeppnisskilyrðum, tryggri framkvæmd, meðal annars fyrir dómstólum, og jafnrétti, gagnkvæmni og heildarjafnvægi hagsbóta, réttinda og skyldna samningsaðila. Jafnframt segir að samningsaðilar hafi einsett sér að beita sér fyrir því að frelsi til vöruflutninga, fólksflutninga, þjónustustarfsemi og fjármagnsflutninga verði sem víðtækast á öllu svæðinu.

Ákvæði EES-samningsins, sem helst reynir á varðandi beina skatta, þ.e. ákvæði um frjálsa för launafólks í 28. gr., staðfesturéttinn í 31.-35. gr. og frjálsa fjármagnsflutninga í 40. gr. og hið almenna ákvæði um bann við mismunun á grundvelli ríkisfangs í 4. gr., eru efnislega sambærileg ákvæðum um sama efni í ESB sáttmálanum þótt sa síðar nefndi hafi tekið ýmsum breytingum frá gildistöku EES-samningsins.¹³ Þó hafa einstakar breytingar verið gerðar á sáttmálum Evrópusambandsins sem snúa beint að skattamálum, s.s. 65 gr. ESB sem fela í sér ákveðnar tilslakanir á skattareglum sem tengjast frjálsum fjármagnsflutningum.¹⁴

Þá er þess líka að gæta að tilskipanir ESB á sviði beinna skatta hafa ekki verið teknar upp í EES-samninginn og hafa því ekki áhrif í EES-ríkjunum. Jafnframt verður að hafa í huga að tvíhliða eða marghliða samningar einstakra ríkja, einkum tvískött-

13 Sjá nánar samanburð Stefáns Máss Stefánssonar í *Evrópusambandið og Evrópska efnahagssvæðið á efnislegu innihaldi ESB og EES reglna*.

14 Grein þessi kom fyrst inn í sáttmála EB með Maastricht sáttmálanum árið 1993 og var þá grein 73d. Í greininni segir að m.a. að ákvæði sáttmálans um frjálsa fjármagnsflutninga komi ekki í veg fyrir að í skattalöggjöf aðildarríkjanna sé gerður greinarmunur á skattgreiðendum sem ekki eru í sömu stöðu að því er varðar annaðhvort búsetustað eða hvar fjárfest er. Jafnframt er ákvæði í greininni sem heimilar aðildarríkjum að grípa til nauðsynlegra aðgerða til að koma í veg fyrir skattalagabrot. Gildissvið greinarinnar var af ýmsum talið óljóst og jafnvel ekki talið fela í sér annað en staðfestingu á fyrrí dómaframkvæmd Evrópusambandsins. Sjá m.a. Kristina Ståhl, „EU-samarbetets betydelse på den direkta beskatningens område – gemenskapens kontra medlemsstaternas intressen.“ Með Lissabon sáttmálanum var bætt við ákvæði í 4. mgr. greinarinnar sem varðar aðgerðir gagnvart þriðju ríkjum.

unarsamningar, geta haft áhrif á niðurstöðu mála á sviði Evrópuréttar. Framangreind atriði kunna í einhverjum tilvikum að leiða til þess að ekki er unnt að túlka reglur EES-samningsins á sama hátt og reglur ESB á sama sviði og torvelda þannig að markmiðum um einsleitni verði náð. Að minnsta kosti í einu máli hefur Evrópudómstóllinn komist að þeirri niðurstöðu að mismunandi reglur giltu annars vegar innan ESB og hins vegar gagnvart EES-ríkjunum á þeirri forsendu að í gildi væri samningur milli aðildarríkja ESB um gagnkvæma aðstoð í skattamálum.¹⁵ Þetta verður að hafa í huga við mat á gildi dóma Evrópudómstólsins. Réttarþróun næstu ára mun leiða í ljós hvort misræmi verður meira eða minna einkennandi á sviði skattaréttar.

Við núverandi stöðu EES-réttar og ESB-réttar má hins vegar ganga út frá því að í skattamálum reyni helst á meginreglur ESB/EES réttar um fjórfrelsið, sem eru í öllum aðalatriðum eins á öllu EES svæðinu, og því hægt að ganga út frá því að markmið um einsleitni sé í flestum tilvikum hægt að leggja til grundvallar úrlausn mála. Til að ná fram því markmiði hér á landi er bæði beitt almennum lögskýringaraðferðum varðandi þjóðréttarsamninga og sérstökum aðferðum við lögskýringar og meðferð réttarheimilda sem eiga sér ekki hliðstæðu í öðrum þjóðréttarsamningum.

Í fyrsta lagi skal skýra lög og reglur til samræmis við ákvæði EES-samningsins. Þetta kemur fram í 3. gr. laganna um Evrópska efnahagssvæðið og er í samræmi við almennt viðurkennda lögskýringarreglu varðandi þjóðréttarsamninga. Í henni felst að reynt er að skýra innlendar lagareglur til samræmis við ákvæði þjóðréttarsamninga eftir því sem framast er kostur. Af dómafördænum Hæstaréttar má ráða að rétturinn gengur langt í að beita slíkri samræmisskýringu.¹⁶

Í öðru lagi hefur EES-samningurinn ásamt bókunum og viðaukum við hann verið lögfestur í heild, sbr. lög nr. 2/1993, með síðari breytingum. Því þarf ekki að velkjast í vafa um gildi þeirra reglna sem skýrt koma fram í samningnum sjálfum, svo sem vera kynni ef samningurinn væri ólögfest þjóðréttarskuldbinding. Ákvæði samningsins hafa því að þessu leyti sömu stöðu sem réttarheimild og önnur sett lög, sem hefur m.a. þá þýðingu að einstaklingar geta byggt rétt sinn á ákvæðum samningsins. Ákvæði EES-samningsins kunna hins vegar að ganga framar ákvæðum annarra laga sé þetta tvennt ósamrýmanlegt. Þetta er talið byggja á 3. gr. laganna þótt orðalag ákvæðisins gefi ekki skýra vísbendingu í þessa átt. Í 3. gr. laganna segir einfaldlega að skýra skuli lög og reglur, að svo miklu leyti sem við á, til samræmis við EES-samninginn og þær reglur sem á honum byggja. Í athugasemdum við greinina í frumvarpi laganna segir hins vegar: „Í 3. gr. felst m.a. að innlend lög sem eiga stoð í EES-samningnum verði jafnan túlkuð sem sérreglur laga gagnvart ósamræmanlegum yngri lögum, að því leyti að yngri lög víki þeim ekki ef þau stangast á, nema lög-gjafinn taki það sérstaklega fram.“¹⁷ Segir þar ennfremur að þessi regla sé nauðsynleg

15 Sjá C-540/07, Framkvæmdastjórnin gegn Ítalíu. Um dóm þennan er nánar fjallað í kafla 3.3. um virkt skatteftirlit.

16 Sjá t.d. hrđ. 1990.2.

17 Alþingistíðindi, 116. löggjafarping (1992), mál 1, þingskjal 1.

til að tryggja samræmi í reglunum á Evrópska efnahagssvæðinu. Í hrd. 2003.2045 beitir Hæstiréttur þessari lögskýringu og kemst að þeirri niðurstöðu að ákvæði 2. mgr. 14. gr. EES-samningsins sé sérregla sem gangi framar ákvæði 6. tölul. 14. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Talið var að túlka bæri ákvæði EES-samningsins sem sérreglu fram yfir ákvæði virðisaukaskattslaga og þeim síðarnefndu yrði því ekki beitt. Þessi niðurstaða er hins vegar ekki augljós með skoðun á innihaldi og og eðli þeirra laga sem um ræðir. Þvert á móti sýnist eðlilegt að líta á lögum nr. 50/1988 sem sérlög gagnvart almennum ákvæðum EES-samningsins í lögum nr. 2/1993.

Í þriðja lagi hafa dómsúrlausnir Evrópubómstólsins mikla þýðingu við túlkun EES-samningsins. Samkvæmt 6. gr. samningsins ber við framkvæmd og beitingu ákvæða hans að túlka þau í samræmi við úrskurði dómstóls Evrópubandalaganna¹⁸ sem máli skipta og kveðnir hafa verið upp fyrir undirritunardag samningsins að því tilskildu að ákvæði EES-samningsins séu efnislega samhljóða ákvæðum í sáttmálum bandalaganna. Samsvarandi ákvæði er einnig í 1. mgr. 3. gr. samnings EFTA-ríkjanna um stofnun eftirlitsstofnunar og dómstóls (ESE). Í 2. mgr. 3. gr. ESE er enn fremur ákvæði sem varðar úrlausnir Evrópubómstólsins sem falla eftir gildistöku EES-samningsins. Þar segir að taka skuli tilhlýðilegt tillit til þeirra meginreglna sem mælt er fyrir um í viðkomandi úrskurðum dómstólsins. Með þessu móti hafa úrlausnir Evrópubómstólsins verið gerðar að mikilvægum fordæmum og lögskýringargögnum. Íslenskum stjórnvöldum og dómstólum ber að taka mið af þeim sem og stofnunum á borð við ESA og framkvæmdastjórn ESB sem og EFTA-dómstólinn. Varðandi dóma, sem fallið hafa fyrir gildistökudag EES-samningsins, segir að það séu þeir dómar sem „máli skipta“ sem leggja beri til grundvallar. Með því er átt við dóma sem varða þau svið sem EES-samningurinn tekur til, einkum fjórfrelsisreglurnar og reglur um samkeppni. Auk þess kann dómstóllinn að móta meginreglur í dóum sem strangt til tekið varða önnur svið en ber samt að líta á sem meginreglur í ESB-rétti, m.a. við framkvæmd og beitingu reglna á framangreindum sviðum. Telja má víst að þær meginreglur, sem Evrópubómstóllinn hefur þannig mótað á sviðum sem EES-samningurinn tekur strangt til tekið ekki til en teljast engu að síður til meginreglna í ESB-rétti, geti einnig talist hluti EES-samningsins á grundvelli 6. gr. hans.¹⁹ Prátt fyrir orðalag 2. mgr. 3. gr. ESE, varðandi gildi dóma sem fallið hafa eftir gildistökudag EES-samningsins, er á því byggt að í reynd hafi aðgreining á dóum fyrir og eftir það tímamark litla eða enga þýðingu í framkvæmd.²⁰ Þessi staða úrlausna Evrópubómstólsins er mikilvægur lykill að því að tryggja einsleitni á EES-svæðinu því dómstóllinn hefur með áratuga langri starfsemi haft víðtæk áhrif á innhald þeirra meginreglna sem settar eru fram í ESB-sáttmálanum og eiga sér samsvörum í EES-samn-

18 Heiti dómstólsins breyttist með Lissabon-sáttmálanum og heitir nú á ensku Court of Justice í stað Court of Justice of the European Communities. Hér vísast til hans sem Evrópubómstólsins eða dómstóls Evrópusambandsins.

19 Davíð Þór Björgvinsson, *EES-réttur og landsréttur*, bls. 311.

20 Davíð Þór Björgvinsson, *EES-réttur og landsréttur*, bls. 316.

ingnum. Ef svigrúm væri til mismunandi túlkunar ákvæðanna væri markmið um einsleitni fyrir bí. Á grundvelli þess sem að framan er rakið er því gengið út frá því að allar úrlausnir Evrópusambandsins, sem varða beina skattlagningu aðildarríkja ESB og samþýðanleika þeirra við fjórfrelsískvæði EB-samningsins, skuli lagðar til grundvallar í sambærilegum málum hér á landi.

Í fjórða og síðasta lagi skal nefnt hér að liður í því að tryggja einsleitni reglna á Evrópska efnahagssvæðinu er möguleiki íslenskra dómstóla til að leita álits EFTA-dómstólsins varðandi álitaefni honum tengd. EFTA-dómstóllinn, sem er í flestu hliðstæður dómstól Evrópusambandsins, notar svo aftur beint fordæmi þess síðarnefnda við túlkun á efnislega sambærilegum reglum EES-réttar.

Að þessu sögðu verður þó að leggja áherslu á það sem segir í upphafi kaflans um að alltaf þurfi að kanna hvort mismunandi þróun reglna hafi átt sér stað innan ESB annars vegar og EES hins vegar, ýmist vegna breytinga á sáttmála ESB, afleiddrar löggjafar eða fyrir áhrif samninga einstakra ríkja, tveggja eða fleiri sbr. áðurnefndan dóm Evrópusambandsins frá árinu 2009.

3. Frelsísákvæði EES-réttar og beinir skattar

Eins og fram hefur komið er ekki fjallað um beina skatta í EES-samningnum og engar tilskipanir á því sviði hafa verið teknar upp í samninginn, hvorki við undirritun hans né síðar þar sem þær teljast ekki vera hluti samningsins.²¹ Hins vegar eru í samningnum ákvæði sem varða óbeina skatta sem miða að því að tryggja frjálst flæði vörum, m.a. 14. gr. samningsins sem leggur bann við mismunandi skattlagningu innlendra og erlendra vara. Í áðurnefndum dómi hæstaréttar, hrd. 2003.2045, var niðurstaðan sú að reglur um misháan virðisaukaskatt á bækur á íslensku annars vegar og erlendum tungumálum hins vegar væri óbein mismunun sem stríddi gegn 2. mgr. 14. gr. EES-samningsins.

Við gildistöku EES-samningsins var talið að samningurinn hefði ekki áhrif á reglur um beina skatta. Í málflutningi fyrir EFTA-dómstólnum í máli nr. E-6/98, þar sem deilt var um fyrirkomulag svæðisbundins tryggingargjalds í Noregi, héldu norsk stjórnvöld því þannig fram að umdeildar reglur, sem stefnandi taldi stríða gegn ríkisstyrkjaákvæðum EES-samningsins, væru hluti af almennu skattkerfi landsins og féllu sem slíkar utan gildissviðs samningsins.²² Dómurinn félst ekki á þessi rök og segir m.a. í niðurstöðu sinni að ekki beri að halda skattareglum utan við samninginn, líta verði til áhrifa reglnanna en ekki heitis þeirra þegar metið er hvort þær stríði gegn almennum ákvæðum EES-samningsins.²³ Sama afstaða kemur fram í

21 Sjá hins vegar Jón Elvar Guðmundsson, „European tax law in the relations with the EFTA countries,” um áhrif EES-réttar á afleidda löggjöf ESB á sviði beinna skatta. Hann telur að Evrópusambandsríkjunum sé skyld að veita EES-ríkjum sömu meðferð og ESB-ríkjum á grundvelli slíkrar löggjafar.

22 Sjá nánar greinar 24-26.

23 Grein 34.

máli E-5/04, Fesil ASA og Finnfjord Smelteverk AS gegn ESA, og í máli E-1/04, Fokus bank-málínú. Í síðarnefnda málinu tekur dómurinn fram að þótt skattkerfi falli að megininstefnu utan sviðs samningsins verði aðildarríki engu að síður að beita skattlagningarrétti sínum í samræmi við almennar reglur samningsins.²⁴ Þessi niðurstaða EFTA-dómstólsins er í samræmi við margstaðfesta afstöðu Evrópuðómstólsins.²⁵

3.1. Almennt um bann við mismunun

Bann við mismunun á grundvelli ríkisfangs er grundvallarstef í EES-rétti. Bannið kemur fram í 4. gr. EES-samningsins þar sem segir að hvers konar mismunun á grundvelli ríkisfangs sé bönnuð á gildissviði samningsins nema annað leiði af einstökum ákvæðum hans. Ákvæði þetta er efnislega samhljóða núverandi 18. gr. ESB. Í skattarétti hafa þessi almennu ákvæði um bann við mismunun ekki mikla sjálfstæða þýðingu þar sem reglur innri markaðarins, einkum reglurnar um fjórfrelsíð, ganga framar þeim.²⁶ Því eru skattamál yfirleitt rekin á grundvelli brota á reglum innri markaðarins, einhvers frelsisákvæðanna eða samkeppnisreglum. Fjórfrelsisreglurnar fela í sér víðtækara bann en felst í banni við mismunun þar sem ákvæðunum er einnig ætlað að koma í veg fyrir að aðildarríkin hindri eða takmarki það frelsi sem ákvæðin fjalla um.

Í banni við mismunun felst bæði að bannað er að mismuna eða meðhöndla aðila í sömu stöðu á mismunandi hátt án gildra efnisraka og jafnframt er bannað að afgreiða ósambærileg mál með sama hætti, án gildra efnisraka.²⁷ Bannið í 4. gr. EES (18. gr. ESB) er bann við mismunun á grundvelli ríkisfangs. Hvað fyrirtæki varðar, þá er átt við það hvar fyrirtæki hefur skráða skrifstofu eða eftir atvikum hvar yfirstjórn þess eða aðalstöðvar eru staðsettar, sbr. 34. gr. EES-samningsins.²⁸ Bannið gildir almennt á two vegu; ríkjum er bæði bannað að mismuna eigin fyrirtækjum sem og erlendum, þ.e. brotið getur falist í því að reglurnar torveldi fyrirtækjum ríkis að stunda starfsemi annars staðar á EES-svæðinu eða að reglurnar beinist að erlendum fyrirtækjum sem stunda starfsemi í viðkomandi ríki.²⁹

24 Grein 20.

25 Sjá t.d. grein 29 í máli C-446/03, Marks & Spencer.

26 18. gr. ESB er almenn regla (lex generalis) um bann við mismunun á grundvelli ríkisfangs en önnur ákvæði sáttmálans, s.s. fjórfrelsisákvæðin, eru sérreglur (lex specialis) að því er varðar gildissvið þeirra ákvæða. Petta þýðir að einstök frelsisákvæði ganga framar almennu reglunni en hins vegar er aðferðin við að meta hvort um mismunun sé að ræða sú sama hvort sem byggð er á almennri reglu eða sérákvæði. Sjá Jeppe R. Stokholm, *EU skatteret*, bls. 138 o.áfr.

27 Stefán Már Stefánsson, „Leyfilegar takmarkanir á fjórfrelsisákvæðum EB/EES réttar,” bls. 412.

28 Sjá líka 20. grein í máli C-212/97, Centros, þar sem segir m.a.: „The location of their registered office, central administration or principal place of business serves as the connecting factor with the legal system of a particular State in the same way as does nationality in the case of a natural person.”

29 Sjá t.d. grein 42 í máli C-9/02, Lasteyrie du Saillant, og dóma sem þar er vísað til.

Með banni við mismunun er ekki bara átt við augljósa mismunun byggða á ríkisfangi heldur hefur Evrópudómstóllinn einnig lýst þeirri reglu að sérhver óbein eða dulin mismunun, sem í framkvæmd leiðir til sömu niðurstöðu, sé brot á reglunni um bann við mismunun.³⁰ Óbein eða dulin mismunun felst þá í því að beita reglum sem ekki byggja á þjóðerni skattgreiðenda, eða í tilviki fyrirtækja á heimilisfesti þeirra, til að ákvarða mismunandi skattgreiðslur sem í reynd leiða til þess að borgarar annarra ríkja er mismunað gagnvart eigin borgurum ríkisins. Í máli C-195/90, Framkvæmdastjórnin gegn Þýskalandi, reyndi á lögmæti reglna varðandi skattlagningu þungaflutninga. Skattur var lagður á notkun atvinnubifreiða á þýskum vegum en samhliða upptöku skattsins voru gerðar aðrar skattalagabreytingar sem miðuðu að því að létta af þýskum atvinnubifreiðafyrirtækjum skatti jafnháum nýju álögunum. Í raun hafði skattlagningin því einungis áhrif á skattbyrði erlendra fyrirtækja og bætti samkeppnisstöðu þýskra fyrirtækja sem því nam. Þetta taldi dómstóllinn að bryti í bága við reglur bandalagsins um flutningastarfsemi.³¹ Í máli C-324/00, Lankhorst-Hohorst, var niðurstaða dólmstólsins byggð á sömu sjónarmiðum.

Pá er stundum greint á milli þess sem kallað er lóðrétt og lárétt mismunun. Með lóðrétti mismunun (d. *vertikal forskelsbehandling*, e. *vertical discrimination*) er átt við mismunun sem byggir á því að starfsemi, sem fer fram innan viðkomandi ríkis, er skattlögð með hagfelldari hætti en sams konar starfsemi sem fer fram að hluta til í öðru aðildarríki. Lóðrétt mismunun felur því alltaf í sér skoðun á einhverri efnahagslegri starfsemi sem fer fram í fleiri en einu aðildarríki.³² Lárétt mismunun felur hins vegar í sér mismunun byggða á öðru en staðsetningu eða heimilisfesti, s.s ef reglur eru mismunandi eftir félagaformi, t.d. þannig að fyrirtæki, sem stofnar dótturfélag í öðru ríki fær aðra skattlega meðferð í heimaríki sínu heldur en fyrirtæki í sambærilegri stöðu sem stofnar útibú í sama þriðja ríki. Hér er það ekki skilgreiningaratriði að starfsemin fari fram í fleiri en einu ríki heldur hitt í hvaða félagaformi hún er stunduð.

3.2. Hvenær er um mismunun að ræða?

Útgangspunkturinn við mat á því hvort brotið er gegn banni við mismunun á sviði skattaréttar er að kanna hvort staða aðila, sem bornir eru saman, sé sambærileg því bann við mismunun felst í því að ekki má mismuna aðilum sem eru í *sambærilegri stöðu*. Það getur hins vegar verið nokkuð snúið að lesa út úr dóum Evrópudóm-

30 Omar G. Dajani o.fl., *EØS-avtalen og norsk skatterett*, bls. 59, þar sem vísað er til máls C-360/89, Framkvæmdastjórnin gegn Ítalíu.

31 Þótt málið varði ekki brot á fjórfrelsisreglunum hefur það þýðingu hér varðandi það hvernig mismunun getur talist andstæð samningnum þótt hún sé óbein afleiðing einstakrar skattlagningar. Sjá nánar Nikolaj Vinther og Erik Werlauff, „Hvad bør Danmark gøre ved problemet „tynd kapitalisering“ eftir dommen in Lankhorst-Hohorst?“

32 Jeppe R. Stokholm, *EU skatteret*, bls. 140.

stólsins og EFTA-dómstólsins, hvaða þættir eru valdir til að bera saman og hvernig sá samanburður fer fram.

Hvað einstaklinga varðar þá hefur Evrópuðómstóllinn slegið því föstu að þeir sem eru heimilisfastir og þeir sem ekki eru heimilisfastir í tilteknu ríki, geti vanalega ekki talist vera í sambærilegri stöðu í upprunalandsríkinu. Þetta er í samræmi við viðurkennda reglu á sviði alþjóðlegs skattaréttar að greint er á milli þeirra sem bera fulla og takmarkaða skattskyldu eftir því hvar þeir eru heimilisfastir. Þetta kemur m.a. fram í Schumacker málinu, C-279/93. Þetta sjónarmið skýrist af því að venjulega afla þeir, sem ekki eru heimilisfastir í viðkomandi ríki, einungis hluta eða jafnvel óverulegs hluta tekna sinna í viðkomandi ríki en hafa aðalframfærslu af tekjum í sínu heimaríki. Er þá talið rétt að í heimilisfestisríki sé beitt reglum sem lúta að persónuafslætti, barnabótum og öðrum skattareglum sem lúta að persónulegri stöðu viðkomandi skattgreiðanda. Schumacker málið varðaði tekjuskatt einstaklings. Sama niðurstaða var í máli D, C-376/03 sem laut að eignarskatti. Þrátt fyrir ofangreint getur í vissum tilvikum verið um óheimila mismunun að ræða ef afleiðingar reglnanna, sem til skoðunar eru, teljast ósamrýmanlegar ESB-rétti óháð heimilisfesti skattgreiðanda.³³

Ekki er hægt að beita sömu rökum fullum fetum í samanburði á stöðu fyrirtækja með heimilisfesti utan og innan tiltekins aðildarríkis. Í máli Marks & Spencer segir að heimilisfesti skattaðila geti mögulega haft áhrif á skattskyldu hans en svo er bætt við, í grein 38: „Í sérhverju tilviki er nauðsynlegt að skoða hvort sú staðreynd að skattaívilnun standi eingöngu heimilisföustum skattgreiðendum til boða sé byggð á viðeigandi hlutlægum þáttum sem réttlætt geta mismunandi skattlagningu.“³⁴

Í málum sem lúta að skattlagningu arðgreiðslna milli fyrirtækja hefur í nokkrum málum reynt á reglur landsréttar sem skattleggja með mismunandi hætti greiðslur til fyrirtækja eftir því hvort þau eru heimilisföst í viðkomandi ríki eða ekki. Í tveimur dómum Evrópuðómstólsins (C-170/05, Denkavit og C-379/05, Amurta) og einum dómi EFTA-dómstólsins (E-1/04, Fokus bank) hefur niðurstaðan verið sú að þessi fyrirtæki teljast vera í sambærilegri stöðu. Í Fokus bank-málinu virðist markmið skattlagningarinnar hafa skipt máli í þessum samanburði. Í málinu kom fram að markmið skattaafsláttar (eða frádráttar) á arðgreiðslum til fyrirtækja í Noregi væri að koma í veg fyrir efnahagslega tvísköttun arðstekna. Þar sem sýnt var fram á að slík efnahagsleg tvísköttun væri möguleg, bæði í tilviki þeirra fyrirtækja sem voru heimilisföst í Noregi og utan Noregs, var talið að reglan yrði að ná til fyrirtækja óháð heimilisfesti; annað væri mismunun aðila í sambærilegri stöðu.³⁵ Í ofangreindum

33 Jeppe R. Stokholm, *EU skatteret*, bls. 160.

34 Mál C-446/03. Orðrétt segir í 38. gr. dómsins: „In each specific situation, it is necessary to consider whether the fact that a tax advantage is available solely to resident taxpayers is based on relevant objective elements apt to justify the difference in treatment.“

35 Grein 30 í dóminum og umfjöllun Barry Larking, „Fokus Bank: The end of withholding tax as we know it?“ einkum bls. 71-72. Fleiri dómur Evrópuðómstólsins eru á svipuðum nótum. Hins vegar eru einstakir nýrri dómur ekki alveg á sömu línu, sbr. einkum C-374/04, ACT Group Litigation og C-376/03, D.

þremur málum var um að ræða arðgreiðslur til fyrirtækja sem ekki voru með fasta starfsstöð í því ríki sem arðgreiðslurnar voru greiddar.

Í máli Marks & Spencer, C-446/03, áleit dómstóllinn að breskt móðurfélag, sem ætti dótturfélag heimilisfast í Bretlandi, og annað sem ætti dótturfélag í öðru ESB-ríki væru í sambærilegri stöðu. Hér sem endranær þarf hins vegar að gæta að jafnvæginu milli skyldu aðildarríkja til að gæta jafnræðis og torvelda ekki frelsisákvæðin annars vegar og rétt þeirra til að ákveða sjálf skattlagningu innan sinnar lögsgögu. Í því sambandi má benda á mál ACT Group Litigation, C-374/04, þar sem niðurstaðan var m.a. sú að aðildarríki var talið heimilt að binda frádrátt frá skatti vegna móttakinna arðgreiðslna við móðurfélög heimilisfost í því ríki. Sú niðurstaða byggir á því að gagnstæð niðurstaða hefði leitt til þess að ríkinu hefði í reynd verið ómögulegt að skattleggja hagnað heimilisfastra dótturfélaga og ganga þannig gegn sjálfsákvörðunarrétti þeirra.³⁶

Mat á því hvort aðilar teljist vera í sambærilegri stöðu er nátengt mati á því hvort takmarkanir á frelsisákvæðum séu réttlætanlegar. Í eldri dómum Evrópusöldum dvelur dómurinn ekki lengi við þessa spurningu heldur gengur út frá því að tilteknar aðstæður séu sambærilegar og einbeittir sér því frekar að því hvort lögmæt sjónarmið geti réttlætt mismunandi skattlagningu. Í nýrri dómum fer meira fyrir umfjöllun um samanburð á stöðu skattaðila. Ef niðurstaða dómsins er sú að aðilar teljist ekki vera í sambærilegri stöðu fer ekki fram frekari skoðun á því hvort um ólögmæta mismunun eða takmörkun á fjórfrelsísakvæðum sé að ræða. Michael Lang heldur því fram að dómstólinn virðist líta svo á að aðildarríkum sé þá heimilt að haga skattareglum að vild. Hann gagnrýnir þessa nálgun dómstólsins og telur að grunnsjónarmið, sem lúta að réttlætanlegum takmörkunum, og meðalhófsreglan ættu að leiða til þess að dómstóllinn skoði einnig áhrif skattareglna þótt aðstæður skattaðila séu ekki að fullu sambærilegar. Með öðrum orðum þá verði að vera samhengi á milli þess hve ólík aðstaðan er og þess hve mikill munur er á skattareglum sem gilda.³⁷

3.3. Ólögmætar takmarkanir á fjórfrelsísa reglum

Markmið reglna um innri markað ESB er að afnema allar hindranir á frjálsum vöruflutningum, fólksflutningum, þjónustustarfsemi og fjármagnsflutningum. Eins og áður segir þá hafa almenn ákvæði um bann við mismunun ekki mikla sjálfstæða þýðingu í skattarétti þar sem reglur innri markaðarins ganga framar þeim. Því eru skattamál yfirleitt rekin á grundvelli brota á reglum innri markaðarins, einhvers frelsisákvæðanna eða samkeppnisreglum.

36 Sjá greinar 58-60 í dóminum. Í „Denkavit Internationaal: the balance between fiscal sovereignty and the fundamental freedoms?“ bendir Frans Vanistendael á að í þessum domi er borin saman aðstaða tveggja ríkja með tilliti til þess hvort þau teljist vera í sambærilegri stöðu.

37 Michael Lang, „Direct taxation: is the ECJ heading in a new direction?“ bls. 21 o.áfr. og eigin rit sem hann víesar til í neðanmálgreinum 12-14.

Mörg ákvæði sem varða innri markaðinn kveða á um bann við mismunun á grundvelli ríkisfangs en í sumum ákvæðum er fjallað um bann við hindrunum eða takmörkun á frelsi og enn önnur styðjast við hvort tveggja.³⁸ Eins og áður sagði hefur Evrópuðomstóllinn ekki einungis talið að bein mismunun brjóti í bága við ákvæði sáttmálans heldur einnig óbein eða dulin mismunun. Jafnframt hefur dómstóllinn talið ýmsar takmarkanir og hindranir fyrir því að nýta frelsisákvæði samningsins andstæðar ákvæðum hans.

Munurinn á banni við mismunun og banni við takmörkunum á fjórfrelsís-ákvæðunum er saá að bann við mismunun er beint gegn reglum aðildarríkja sem fela í sér mismunandi meðferð sambærilegra tilvika eða eins meðferð ólíkra tilvika. Banni við takmörkunum er hins vegar beint gegn ráðstöfunum aðildarríkjanna sem geta hindrað notkun frelsisákvæða samningsins eða gert það óaðgengilegra fyrir aðila að nýta sér þau. Bann við takmörkunum frelsisákvæðanna gengur því lengra en bann við mismunun þar sem það er nægjanlegt að aðgerðir eða reglur feli í sér að það sé minna aðlaðandi að nýta sér frelsisákvæðin. Bann við takmörkunum getur með öðrum orðum átt við þótt ekki sé um eiginlega mismunun að ræða. Banni við mismunun er einungis unnt að beita þar sem hægt er að sýna fram á að mismunandi reglur gildi um vörur, einstaklinga, þjónustu, félög eða fjármagn á grundvelli uppruna (ríkisfangs). Mismunun er í eðli sínu líka takmörkun og því má segja að bann við mismunun sé nokkurs konar hlutmengi í reglu um bann við takmörkun. Bann við mismunun er þar með lágmarkskrafa sem varðar allar reglur um innri markaðinn og vandinn er því að ákveða hvenær ákvæði gengur lengra og felur einnig í sér bann við takmörkunum.

Fræðilega er greint á milli þess að ráðstafanir feli í sér bann við mismunun annars vegar, og hins vegar að regla takmarki eða hindri notkun fjórfrelsisisins þar sem aðferðirnar við að meta lögmæti slíkra reglna er mismunandi. Ef fyrirkomulag í aðildarríki er talið fela í sér mismunun á grundvelli þjóðernis (staðfestu í tilviki fyrirtækja) verður slíkt einungis talið réttlætanlegt ef það styðst við eitthvert undantekningarákvæða sáttmálans sjálf sem varðar vernd almannahagsmunu. Slíkt ákvæði er m.a. að finna í 36. gr. ESB þar sem fjallað er um að ákvæði um frjálsa vörufutninga komi ekki í veg fyrir takmarkanir sem réttlætast af almennu siðferði, allsherjarreglu,

38 Auk 18. gr. ESB felur 45. gr. í sér bann við allri mismunun sem byggir á ríkisfangi launþega að því er lýtur að atvinnu og starfs- og ráðningarskilyrðum. Á hinn bóginn er ákvæði 34. gr. og fleiri greinar er varða vörufutninga sett fram sem bann takmörkunum þar sem lagt er bann við magn-takmörkunum á innflutningi vara og aðrar ráðstafanir með samsvarandi áhrif. Þá er ákvæði 49. gr. um staðfesturétt bæði sett fram sem bann við takmörkun, sbr. 1. mgr. þar sem segir að bannað sé að leggja höft á rétti ríkisborgara aðildarríkis til að öðlast staðfestu á yfirráðasvæði annarra aðildarríkja og bann við mismunun, sbr. 2. mgr. þar sem kveðið er á um að staðfesturétturinn feli í sér að sömu reglur skuli gilda um ríkisborgara innan og utan aðildarríkis. Ákvæði 63. gr. um frelsi til fjármagnsflutninga er sett fram sem bann við takmörkunum. Það er jafnframt eina greinin sem nær til ríkja utan innri markaðarins. Sjá nánar Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen, *EU-retten*, bls. 236 og 237.

almannaöryggi, vernd lífs og heilsu manna eða dýra eða gróðurvernd, vernd þjóðarverðmæta, er hafa listrað, sögulegt eða fornfræðilegt gildi, eða vernd eignarréttinda á sviði iðnaðar og viðskipta. Sambærilegt ákvæði er í 13. gr. EES-samningsins. Þetta á sérstaklega við ef um beina mismunun er að ræða.³⁹ Fyrirkomulag sem felur í sér takmarkanir á frelsisákvæðum samningsins þarfnað hins vegar ítarlegri skoðunar þar sem slíkt kann að vera heimilt á grundvelli ólögfestra sjónarmiða um réttlætanlegar takmarkanir á frelsisákvæðunum.⁴⁰ Í framkvæmd getur þó verið örðugt að greina á milli brota sem byggja á mismunun annars vegar og takmörkunum hins vegar, sérstaklega hvað varðar óbeina mismunun. Í því efni verður að athuga að frelsisákvæði sáttmálans fela flest í sér hvort tveggja, bann við mismunun og bann við takmörkunum svo sem að framan greinir auch þess sem úrlausnir dólmstólsins eru ekki alltaf í samræmi við framangreinda aðgreiningu í fræðikenningum. Þannig hefur dólmstóllinn í sumum tilvikum metið hvort brot, sem byggja á mismunun, megi réttlæta á grundvelli ólögfestra sjónarmiða sem sögð eru að eigi einungis að koma til skoðunar að því er varðar hindranir á fjórfrelsísakvæðum sáttmálans án þess að um eiginlega mismunun sé að ræða.⁴¹ Þannig hefur verið bent á að í Bachman-málinu var talið að um óbeina mismunun væri að ræða, sem engu að síður var talin réttlætanleg á grundvelli ólögfestra sjónarmiða um brýna almannahagsmuni en í máli Royal Bank of Scotland var talið að engin ólögfest réttlætingarsjónarmið kæmu til skoðunar þar sem um mismunun væri að ræða.⁴² Því verður að hafa í huga að þau sjónarmið sem lýst er í 3. kafla, um réttlætanlegar takmarkanir á fjórfrelsíreglunum geta átt við bæði varðandi mál sem lúta að óbeinni mismunun og takmörkunum á fjórfrelsinu án þess að um slíka mismunun sé að ræða.⁴³

Hvað skattamál varðar þá horfir dólmstóllinn yfirleitt einangrað á umdeild skattaákvæði, þ.e. hann tekur ekki tillit til þess þótt sýnt sé fram á að heildarskattlagning erlends fyrirtækis sé sambærileg eða eins og um innlent fyrirtæki sé að ræða. Þetta kemur fram í Avoir Fiscal-málinu, sem er eitt af fyrstu skattamálum sem komu til kasta Evrópuðómstólsins og hefur verið vikið að þessu í nokkrum málum síðar. Má þar nefna dóm í máli C-330/91, Commerzbank. Þýskur banki sem rak útibú í Bretlandi átti ekki rétt á sama skattahagræði og félög sem skráð voru þar í landi. Talið var að þessar reglur brytu gegn 43. gr. EB (nú 49. gr. ESB sem er samsvarandi 31. gr. EES) um staðfesturétt og breytti engu þótt sýnt væri fram á að önnur ákvæði

39 Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen, *EU-retten*, bls. 244-245.

40 Ben J. M. Terra og Peter J. Wattel, *European tax law*, bls. 55.

41 Karsten Engsig Sørensen og Paul Runge Nielsen tala í *EU-retten* annars vegar um að óbein mismunun sé skoðuð út frá því hvort málefnaðar forsendur (d. *saglige grunde*) liggi til grundvallar mismunandi meðferð og hins vegar að brýnir almannahagsmunir (d. *tvingende almene hensyn*) geti réttlætt takmarkanir á frelsisákvæðunum en taka jafnframt fram að sterk líkindi séu með báðum aðferðunum. Sjá bls. 245.

42 Mál C-204/90, Bachman, og C-311/97, Royal Bank of Scotland, og umfjöllun um ósamkvæmni dólmstólsins í heimild sem vísað er til í neðanmálgrein 40 hér að ofan.

43 Sjá nánar Jeppe R. Stokholm, *EU Skatteret*, bls. 490 o.áfr.

breskra skattalaga væru þeim hagfelldari einmitt vegna þess að fyrirtækið var rekið sem útibú en ekki sem sjálfstætt félag þar í landi. Þetta kemur einnig fram í Saint-Gobain-málinu, sem varðaði mismunandi skattalega meðferð arðgreiðslna milli félaga, eftir því hvort þau væru útibú erlendra fyrirtækja eða sjálfstæð þýsk félög. Um það sjónarmið þýskra skattyfirvalda, að skattlagningu arðgreiðslna yrði að skoða í samhengi við skattlagningu arðs á síðari stigum í höndum þýskra félaga, sagði dómurinn: „Í þessu sambandi verður að athuga að mismunandi skattlagningu heimilisfastra fyrirtækja og útibúa er á hinn bóginn ekki hægt að réttlæta með öðru hagræði sem útibú njóta umfram heimilisfost fyrirtæki sem, að mati þýskra stjórnvalda, vegi upp óhagræði þess að njóta ekki þess skattalega hagræðis sem um er deilt. Jafnvel þótt slíkt hagræði væri til staðar, getur það ekki réttlætt brot á skyldu samkvæmt 52. gr EB til að veita þeim sömu meðferð að landsrétti varðandi þá skattávilnun sem um ræðir [...]“⁴⁴

Íþyngjandi skrifrædisreglur geta falið í sér ólögmætar takmarkanir á sviði skattaréttar. Það getur með öðrum orðum verið um ólögmæta hindrun að ræða þótt ekki sé munur á skattskyldu innlendra fyrirtækja og hinna sem staðfestu eiga í öðru ESB-ríki skattskylda. Dæmi um þetta er C-250/95, Futura Participations, þar sem kröfur til framsetningar bókhalds gagnvart fyrirtækjum sem staðfestu höfðu í öðru ESB-ríki þóttu ganga lengra en nauðsyn krafði til að ná yfirlýstu markmiði þeirra um að halda uppi virku skatteftirliti.

Þá getur bann við mismunun bæði takmarkað heimildir aðildarríkjja til að setja reglur sem hindra eigin ríkisborgara í að leita til annarra ESB-ríkja jafnt og reglur sem torvelda borgurum annarra ríkja að athafna sig í viðkomandi ríki. Svakallaður útgönguskattur (e. *exit tax*) er dæmi um slíka skattlagningu. Á hinn bóginn er reglum innri markaðarins ekki ætlað að koma í veg fyrir mismunun sem birtist í því að reglur, sem einungis varða starfsemi innan tiltekins ESB-ríkis, séu óhagfelldari þeim sem þar starfa heldur en reglur sem gilda um starfsemi sem fram fer yfir landamæri. Slíkar reglur gætu hins vegar eftir atvikum talist fela í sér skaðlega skattasamkeppni eða ólögmæta ríkisstyrki.

3.4. Tengsl tvísköttunarsamninga við ESB/EES-rétt

Í nokkrum málum fyrir Evrópuðómstólnum og a.m.k. í einu máli fyrir EFTA-dómstólnum (Fokus bank) reyndi á samspli tvísköttunarsamninga og Evrópureglina. Ýmis tilvik geta komið upp í þessu sambandi. Meðal annars hafa vaknað spurningar

⁴⁴ Í 53. gr. máls C-307/97, Saint-Gobain stendur: „In this regard, it must be observed that the difference in tax treatment between resident companies and branches cannot, however, be justified by other advantages which branches enjoy in comparison with resident companies and which, according to the German Government, will compensate for the disadvantages of not being allowed the tax concessions in question. Even if such advantages exist, they cannot justify breach of the obligation laid down in Article 52 of the Treaty to accord the same domestic treatment concerning the tax concessions in question [...]”

varðandi þau tilvik að tvísköttunarsamningar milli tveggja ESB-ríkja leiða til þess að fyrirtæki í þeim ríkjum eru skattlögð með hagfelldari hætti en fyrirtæki í öðrum ESB-ríkjum. Þessi áhrif tvísköttunarsamninga hefur dómstóllinn ekki talið fela í sér brot á frelsisákvæðum ESB-sáttmálans.⁴⁵ Þá hefur reynt á það hvaða áhrif það hefur á mat á landsreglum, sem fela í sér einhverja mismunun á milli fyrirtækja innan og utan viðkomandi ríkis, að ákvæði tvísköttunarsamninga geti leitt til þess að sú mismunun verði leiðrétt í heimaríki viðkomandi fyrirtækis. Einnig hefur verið spurt hvort það skipti máli, þegar slík heimildarákvæði eru í tvísköttunarsamningum,⁴⁶ hvort þau komi að raunverulegu gagni í viðkomandi tilviki.

Í Denkavit-málinu, C-170/05, var óskað forúrskurðar Evrópusudómstólsins varðandi skattlagningu arðgreiðslna hollensks móðurfélags frá dótturfélagi í Frakklandi. Frönsk skattalöggjöf gerði ráð fyrir því að arðgreiðslur til félaga sem ekki hefðu skattalegt heimilisfesti í Frakklandi væru skattlagðar á meðan frönsk fyrirtæki voru að mestu leyti undanþegin skattgreiðslum í sömu tilvikum. Skatthlutfall arðgreiðslna til erlendra félaga var 25% en á grundvelli tvísköttunarsamnings milli Hollands og Frakklands var skattur hollenskra fyrirtækja takmarkaður við 5% enda væri eignarhluti þeirra í dótturfélaginu a.m.k. 25%. Þetta fyrirkomulag var talið brjóta í bága við 43. gr. EB (nú 49. gr. ESB). Fyrir lá að Denkavit gæti ekki fengið afslátt á skattgreiðslum í Hollandi á móti franska skattinum á grundvelli 24. gr. tvísköttunarsamningsins þar sem móttékinn arður var ekki skattlagður sérstaklega samkvæmt hollenskum skattalögum. Frönsk stjórnvöld héldu því fram að í samræmi við grunnreglur alþjóðlegs skattaréttar, þá væri það hlutverk heimilisfestrisríkis að leiðréttá áhrif tvísköttunar. Evrópusudómstóllinn félst ekki á þessa málsvörn og sagði að frönsk stjórnvöld gætu ekki vísað til tvísköttunarsamninga til að firra sig ábyrgð á skyldum samkvæmt sambandsrétti. Jafnframt segir dómurinn að beiting umrædds tvísköttunarsamnings og hollenskra skattareglna komi ekki í veg fyrir að hollensk fyrirtæki sæti skattlagningu sem sé þyngri en frönsk fyrirtæki sæti og því feli franskar skattareglur í sér ólögmæta takmörkun á staðfesturétti umrædds fyrirtækis.⁴⁷ Álykta má frá þessum dómi að ekki einungis þurfi að skoða löggjöf þess ríkis sem leggur á umdeildan skatt heldur einnig ákvæði tvísköttunarsamninga og löggjafar heimaríkis þegar brot á fjórfrelsískvæðunum eru metin. Mismunun sem byggir á því að upprunaríkið skattleggur tekjur erlendra aðila þyngra en innlendra fyrirtækja kann að mega réttlæta

45 Mál C-376/03, D. Leyst er úr málinu á grundvelli þess að menn teljist ekki vera í sambærilegri stöðu, þ.e. þeir sem falla undir tiltekinn tvísköttunarsamning og hina sem ekki gera það. Sjá grein 61. Niðurstaðan er umdeild.

46 Er þá átt við þetta: Í tvísköttunarsamningi er ákvæði þess efnis að ríki A megi leggja allt að 10% skatt á arðgreiðslur til aðila í ríki B og jafnframt að ríki B sé skuldbundið til að veita frádrátt á móti þessum skatti ef það skattleggur sömu tekjur. Slíkt ákvæði hefur í raun enga þýðingu nema í þeim tilvikum að ríki B skattleggi arðinn samkvæmt eigin skattalögum því að öðrum kosti er engin skattur til að heimila frádrátt frá.

47 Sjá greinar 51-55 í dóminum.

með því að tvísköttunarsamningar og löggjöf heimaríkis veiti afslátt á móti.⁴⁸ Í Denkavit-málinu lá fyrir að sú var ekki raunin.

Hins vegar var dómur EFTA-dómstólsins í máli Fokus bank ekki í fullu samræmi við ofangreinda niðurstöðu. Með líkum hætti og í Denkavit reyndi á lögmaeti afdráttarskatts á arðgreiðslur erlendra móðurfélaga fyrirtækja í Noregi. Varðandi samspil tvísköttunarsamninga og fjórfrelsisegregla EES-samningsins, taldi EFTA-dómstóllinn ákvæði tvísköttunarsamninga ekki skipta málí við mat á lögmaeti norskra reglna óháð því hvort ákvæði þeirra í reynd leiddu til þess að erlend fyrirtæki fengju leiðréttingu tvísköttunar í heimilisfestisríki sínu.⁴⁹ Í áliti aðallögmanns í Denkavit-málinu er gerð ítarleg grein fyrir því af hverju þessu sjónarmiði er hafnað og byggt á því að horfa verði heildstætt á skyldur heimilisfestisríkis og upprunaríkis þegar frelsisákvæði samningsins eru metin og jafnframt að horfa verði til raunverulegra efnahagslegra áhrifa skattkerfa við tilteknar aðstæður.⁵⁰

4. Réttlætanlegar takmarkanir

Ef niðurstaða athugunar Evrópuðómstólsins er sú að reglur takmarki með einhverjum hætti möguleika til að nýta fjórfrelsisegregla samningsins, eða aðrar grundvallarreglur hans, eru talsverðar líkur á að slíkar reglur teljist andstæðar honum. Ákveðin atriði geta hins vegar réttlætt takmarkanir eða hindranir á beitingu fjórfrelsisegregla anna.⁵¹ Þannig er ekki nóg að leiða í ljós að reglan feli í sér takmarkanir heldur þarf líka að athuga hvort einhver lögmaet sjónarmið geti réttlætt þessar takmarkanir. Þau sjónarmið sem dómstóllinn hefur tekið til greina í þessu sambandi eru þau sem byggja á brýnum almennum hagsmunum,⁵² markmiðið þeirra verða að vera skýr og reglurnar verða að vera þannig úr garði gerðar að tryggt sé að markmiðin náiast. Loks

48 Ályktun þessi er einnig í samræmi við það sem fram kemur í Amurta málinu, C-379/05, þar sem dómstóllinn gerir greinarmun á því hvort mismunandi skattlagning í einu ríki sé leiðrétt í heimaríki viðkomandi fyrirtækis með einhliða aðgerðum (þ.e. löggjöf) eða á grundvelli tvísköttunarsamninga. Sjá grein 84 í dóminum.

49 Sjá grein 38 í dóminum.

50 Sjá greinar 35-39 í áliti lögmannsins og neðanmálgrein 28 í álitinu þar sem hann fjallar um Fokus bank-málið.

51 Eins og áður sagði er oft óljós munurinn á meðferð mála sem varða annars vegar óbeina mismunun og hins vegar takmarkanir á fjórfrelsinu. Ýmsir halda því fram að mat dómstólsins á því hvort um mismunun sé að ræða fari fram með sama hætti og þegar dómstóllinn metur hvort brýnir almannahagsmunir geti réttlætt takmarkandi reglur. Í einhverjum dónum eru jafnvæl notuð hugtök eins og brýnir almannahagsmunir þegar matið á málefnalegum forsendum fer fram og ruglar þetta umræðuna. En jafnvæl þótt dómstóllinn beiti líkum aðferðum í báðum tilvikum verður að undirstrika að hann er strangari í mati sínu þegar kemur að ætluðu broti sem byggir á mismunun heldur en broti sem lýtur að takmörkunum. Sjá Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen, *EU-retten*, bls. 244-246.

52 Enska: *overriding public interest*, danska: *tvingende almene hensyn*. Stefán Már Stefánsson fjallar um hugtakið sem óhjákvæmilegar þjóðfélagsþarfir í almannabágu í „Leyfilegar takmarkanir á fjórfrelsisegregla EB/EES réttar,“ bls. 418-420.

er nauðsynlegt skilyrði lögmætis að takmarkanir gangi ekki lengra en nauðsyn krefur til að ná yfirlýstum markmiðum. Í máli C-250/95, *Futura Participations SA* eru þessi sjónarmið orðuð svo í 26. grein: „[...] the imposition of such a condition, which specifically affects companies or firms having their seat in another Member State, is in principle prohibited by Article 52 of the Treaty. It could only be otherwise if the measure pursued a legitimate aim compatible with the Treaty and were justified by pressing reasons of public interest. Even if that were so, it would still have to be of such a nature as to ensure achievement of the aim in question and not go beyond what was necessary for that purpose [...]“⁵³

Eins og í ESB-sáttmálanum er í EES-samningnum sjálfum að finna nokkur ákvæði sem víkja að undantekningum frá beitingu fjórfrelsískvæðanna við sérstakar aðstæður, sbr. 33. og 39. gr. að því er varðar stofnsetningarrétt og viðskipti með þjónustu og 4. gr. tilskipunar ráðsins nr. 88/361 varðandi fjármagnsflutninga og áðurnefnd 13. gr. sem varðar takmarkanir á innflutningi vara. En fæst mál sem koma til kasta Evrópusambandsdómstólsins eða EFTA-dómstólsins varða þessi undantekningarákvæði, heldur hin ólögfestu sjónarmið um brýna almannahagmuni. Í þeim málum hafa skattyfirvöld látið reyna á ýmis sjónarmið sem réttlætt geta þær skattareglur sem deilt er um. Evrópusambandsdómstóllinn, og eftir atvikum EFTA-dómstóllinn, hafa því tekið afstöðu í fjölda tilvika hvort skattareglur byggja á lögmætum eða ólögmætum sjónarmiðum og varpað þannig skýrara ljósi á þær leikreglur sem ber að virða innan skattaréttar. Skipta má sjónarmiðum sem teflt hefur verið fram af hálfu skattkerfisins í þrjá höfuðflokka: a) sjónarmið sem lúta að þörfinni fyrir heildstætt skattkerfi og innra samræmi kerfisins, b) þörf fyrir að koma í veg fyrir skattasniðgöngu eða undanskot og loks c) þörf fyrir að halda uppi virku skatteftirliti.

4.1. Innra samræmi skattkerfisins

Skattyfirvöld halda því oft fram að umdeilt fyrirkomulag sé nauðsynlegt til að tryggja innbyrðis samræmi í reglum viðkomandi skattkerfis. Evrópusambandsdómstóllinn hefur verið tregur til að samþykkja reglur sem takmarka fjórfrelsíð á þessum grundvelli. Einn af fáum dómum þar sem fallist er á sjónarmið skattyfirvalda í þessu sambandi er í Bachmann-málinu, C-204/90. Þar var deilt um skattlagningu lífeyrisgreiðslna og því haldið fram að belgískar reglur þar að lútandi brytu í bága við frelsi til fjármagnsflutninga. Reglurnar heimiluðu frádrátt frá skatti vegna iðgjalda til innlendra lífeyrissjóða en ekki erlendra. Greiðslur úr innlendum lífeyrissjóðum voru

53 Til samanburðar eru sömu sjónarmið orðuð þannig í 34. grein í Centros málinu, C-212/97: „[...]

Next, it should be borne in mind that, according to the Court's case-law, national measures liable to hinder or make less attractive the exercise of fundamental freedoms guaranteed by the Treaty must fulfil four conditions: they must be applied in a non-discriminatory manner; they must be justified by imperative requirements in the general interest; they must be suitable for securing the attainment of the objective which they pursue; and they must not go beyond what is necessary in order to attain it [...]“

hins vegar skattskyldar meðan greiðslur úr erlendum lífeyrissjóðum voru það ekki. Niðurstaða dómstólsins fólst í því að við „núverandi þróunarstig EB-réttar“ (dómurinn var kveðinn upp í janúar 1992) bæri að líta svo á að samhengisins vegna mætti réttlæta takmörkun þegar um væri að ræða beint samhengi milli annars vegar frádráttar frá skatti vegna innborgunar og skattskyldu við útgreiðslur úr innlendum lífeyrissjóðum og hins vegar engrar frádráttarheimildar við inngreiðslu og engrar skattskyldu við útgreiðslu úr erlendum lífeyrissjóðum. Fordæmisgildi þessa dóms hefur hin síðari ár þó verið dregið í efa.⁵⁴ Vísað er til þessa dóms í fjölmögum öðrum úrlausnum dómstólsins og svo virðist sem enn sé byggt á þeirri meginreglu sem fram kemur í Bachmann-málinu, þ.e. réttlæta megi takmarkanir fjórfrelsisisins til að tryggja ákveðið samræmi í skattkerfinu en dómurinn leggur þó ítrekað áherslu á að sú heimild sé bundin skilyrðum um að beint samband sé á milli skattskyldu og frádráttar/ skattfrelsis og jafnframt að almenn skilyrði um lögmæti takmarkana séu fyrir hendi.⁵⁵

Takmarkanir á fjórfrelsingu eru ekki heimilar í þeim tilgangi að koma í veg fyrir að eitt ríki verði af skatttekjum, t.d. vegna þess að skattskylda færst yfir til annars aðildarríkis Evrópusambandsins eða EES-ríkis. Skattyfirvöld halda því oft fram að reglur séu nauðsynlegar vegna samhengis eða innra samræmis í skattkerfinu, eða til að koma i veg fyrir undanskot frá sköttum, þegar raunverulegur tilgangur er sá að koma í veg fyrir að viðkomandi ríki verði af skattlagningarrétti. Það er hins vegar ljóst að Evrópuðómstóllinn og EFTA-dómstóllinn hafna takmörkunum á þessum forsendum. Þetta kemur t.d. fram í máli C-436/00, X&Y gegn sánskum skattyfirvöldum. Málavextir voru þeir að umdeildar skattareglur heimiluðu ekki frestun á skattlagningu söluhagnaðar hlutabréfa sem sold voru erlendum aðila sem seljandi átti beint eða óbeint hlut í eða til sánsks félags sem erlent félag ætti beint eða óbeint hlut í. Rökin fyrir lagareglunni, sem komu fram í greinargerð með frumvarpi laganna, voru þess efnis að annars væri hætta á að tekjunum yrði skotið undan sánskri skattlagningu. Evrópuðómstóllinn taldi að hvorki skráðar undantekningarreglur né óskráðar, byggðar á verndun brýnna almannahagsmunu, réttlættu takmarkanir á fjórfrelsingu á þessum grundvelli. Að auki þóttu reglurnar brjóta gegn meðalhófs-reglunni þar sem þær þóttu of víðtækjar, það er of almenns eðlis.

4.2. Komið í veg fyrir skattasniðgöngu og undanskot

Evrópuðómstóllinn hefur hins vegar viðurkennt að heimilt sé að setja reglur, sem takmarka að einhverju leyti fjórfrelsið, til að ná fram því markmiði að koma í veg fyrir ólögmæt undanskot frá skatti. Hér verða almennu skilyrðin sem áður er fjallað um að vera fyrir hendi. Reglurnar mega fela í sér beina mismun, brýnir almannahagsmunir verða að vera í húfi, líkur verða að vera á að reglurnar í raun nái markmiðum sínum og þær mega ekki ganga lengra en nauðsyn krefur til að ná þeim markmiðum sem að er stefnt. Í því sambandi verða reglurnar að beinast að tilteknum

54 Sjá t.d. Nikolaj Vinther og Jan Guldmand Hansen, „EU-rettens krav til dansk skatteret,” bls. 228.

55 Sjá m.a. grein 40 í máli C-319/02, Manninen og grein 14 í máli C-422/01, Skandia.

tegundum ráðstafana og mega ekki vera of almennar. Það verður með öðrum orðum að fara fram sjálfstæð athugun á því hvort dregið hafi verið undan skatti.⁵⁶ Á þetta reyndi bæði í Lankhorst-Hohorst-málinu, C-324/00, og máli Lasteyrie du Saillant, C-9/02. Í síðarnefnda málinu var skattur við brottflutning frá Frakklandi (exit skattur) til skoðunar. De Lasteyrie flutti frá Frakklandi til Belgíu í september 1998. Vegna flutningsins var lagður skattur á óinnleystan söluhagnað hlutabréfa sem hann átti í frönsku fyrirtæki en óumdeilt var að slík skattskylda hefði ekki stofnast hefði hann ekki flutt úr landi. Mögulegt var að fá skattlagningu frestað, og niðurfellda eftir 5 ár, með því að leggja fram tryggingu fyrir reiknuðum skatti. Í málinu kom fram að tilefni þessarar löggjafar í Frakklandi voru mörg tilvik þar sem skattgreiðendur höfðu flutt heimilisfesti sitt tímabundið til nágrannaríkja í þeim tilgangi einum að komast hjá skattlagningu söluhagnaðar hlutabréfa. Dómstóll Evrópusambandsins taldi þessar skattareglur brjóta í bága við 43. gr. EB (nú 49. gr. ESB) þar sem þær fólu augljóslega í sér skattalegt óhagræði fyrir þá sem vildu færa sig á milli landa. Dómstóllinn taldi að jafnvel þótt viðurkennt væri að ríkjum væri heimilt að grípa til aðgerða til að hindra undanskot frá sköttum, væru reglur af þessu tagi óheimilar. Þær bitnuðu á öllum sem vildu flytja frá Frakklandi og engin sérstök skoðun færi fram á því hvort flutningurinn væri eiginlegar málamyndaráðstafanir í þeim tilgangi að sniðganga skattareglur.⁵⁷ Af þessum dómi má sjá að almennar reglur, sem auðveldlega geta hitt fyrir fleiri en þá sem reyna að sniðganga skattareglur, er erfitt að réttlæta með vísun til mikilvægra almannahagmuna.

Dómstóllinn gerir strangar kröfur til meðalhófs í úrræðum aðildarríkja gegn skattundanskotum og skattsvíkum svo sem kemur fram í máli C-451/05, ELISA, sem varðaði löggjöf í Frakklandi um eignarskatta af fasteignum. Umdeildur skattur var lagður á félag í Lúxemborg sem stofnað var á grundvelli laga frá 1929. Félög þessarar tegundar eru undanþegin flestum tegundum skatta í Lúxemborg og um þau gilda reglur sem takmarka skyldu þeirra til upplýsingagjafar til skattyfirvalda í Lúxemborg. Af þeirri ástæðu var yfirvöldum í Lúxemborg hvorki heimilt né mögulegt að veita öðrum skattyfirvöldum upplýsingar um þessi félög. Tilskipun 77/799 um gagnkvæma aðstoð í skattamálum tekur samkvæmt efni sínu ekki til þessara félaga. Frönsk skattalög gerðu aftur á móti að skilyrði fyrir því að erlend félög nytu sömu skattalegu meðferðar í Frakklandi og frönsk félög, að mögulegt væri að afla slíkra upplýsinga í gegnum samninga við viðkomandi ríki þar sem félagið var heimilisfast. Rök franskra stjórnvalda voru þau að slíkar reglur væru nauðsynlegar til að koma í veg fyrir undanskot skatta og báru því við að rökstuddur grunur væri um að aðilar skattskyldir í Frakklandi notuðu þessa tegund félaga til að komast undan lögboðnum skattgreiðslum. Dómstóllinn féllst á að reglur væru nauðsynlegar til að koma í veg fyrir undanskot, þ.e. að brýnir almannahagsmunir lægju þeim að baki og taldi að reglurnar væru líklegar til að ná því markmiði. Hins vegar taldi hann að útfærsla

56 Nikolaj Vinther og Jan Guldmand Hansen, „EU-rettens krav til dansk skatteret,” bls. 228.

57 Grein 50.

þeirra í franskri skattalöggjöf gengi lengra en nauðsynlegt væri til að ná því markmiði, þar sem reglurnar útilokuðu fyrirfram öll tilvik þar sem ekki væri hægt að afla fullnægjandi upplýsinga á grundvelli ofangreindrar tilskipunar eða tvíhliða samninga Frakklands við viðkomandi ríki. Taldi dómstóllinn að ná mætti sömu markmiðum með því að heimila viðkomandi skattgreiðanda sjálfum að leggja fram þær upplýsingar sem nauðsynlegar væru til að koma í veg fyrir undanskot.⁵⁸

Það er aftur á móti ekki heimilt að setja reglur sem takmarka fjórfrelsið í þeim tilgangi að koma í veg fyrir að skattaðili nýti sér hagstæðari skattareglur í öðru aðildarríki. Þetta kemur víða fram í dómum Evrópusambandsdómstólsins, m.a. í máli C-9/02, Lasteyrie du Saillant og C-294/97, Eurowings. Í Cadbury Schweppes-málinu segir um þetta atriði, þar sem fyrir lá að yfirlýstur tilgangur með stofnun dótturfélaga í Alþjóðlegu fjármálaþjónustumiðstöðinni í Dublin var að njóta hagfelldara skattaumhverfis sem þar var var boðið, að það fæli í sjálfu sér ekki í sér misnotkun á fjórfrelsisegregum ESB.⁵⁹

4.3. Virkt skatteftirlit

Skattyfirvöld hafa í ýmsum málum fyrir Evrópusambandsdómstólnum haldið því fram að reglur, sem fela í sér takmarkanir á fjórfrelsinu, helgist af þörf fyrir skilvirk skatteftirlit. Dómstóllinn hefur fallist á að brýnir almannahagsmunir felist í virku skatteftirliti sem geti af þeim sökum réttlætt takmarkanir á fjórfrelsísákvæðum sáttmálans.⁶⁰ Hins vegar gerir dómstóllinn strangar kröfur til þess að slíkar reglur gangi ekki lengra en nauðsyn krefur til að ná markmiðum sínum. Þannig taldi dómurinn í tilvitnuðu máli Futura Participations að skattalög í Lúxemborg settu of ströng skilyrði í skattalögum fyrir því að taka til greina tap á móti hagnaði fyrirtækisins. Um var að ræða útibú franks fyrirtækis en samkvæmt samningi ríkjanna tveggja var rétt og skylt að skattleggja tekjur útibúsins í Lúxemborg þar sem tekjurnar voru upp-runnar. Parlend skattalöggjöf gerði hins vegar ráð fyrir því að tap undangenginna ára yrði einungis yfirfæranlegt milli ára, að sýnt væri fram á að fyrirtækið hefði haldið sjálfstætt bókhald fyrir útibúið í Lúxemborg á umræddu tímabili sem tæki mið af þarlendum skattareglum. Í málinu var því haldið fram að þessar reglur helguðust af þörf fyrir virkt skatteftirlit en dómstóllinn taldi það ekki fá staðist, þar sem bókhaldskrafan var bundin við heimild til að yfirfæra tap milli ára. Að öðru leyti voru útibú erlendra fyrirtækja ekki bókhaldsskyld þar í landi.⁶¹

Þá hefur dómstóllinn ítrekað látið það álit uppi að aðildarríkjum Evrópusambandsins kunni að vera heimilt að takmarka rétt til stofnsetningar fyrirtækja ef sýnt er fram á að slíkar reglur komi í veg fyrir hreinar málamýndaráðstafanir fyrirtækja í

58 Sjá grein 94 hvað síðasttalda atriðið varðar.

59 Grein 38. Á hinn bóginn kann að vera grónn lína milli þess sem dómurinn kallar notkun og misnotkun fjórfrelsísákvæðanna, sbr. t.d. mál C-212/97, Centros.

60 Sjá t.d. 31. grein í máli C-250/95, Futura Participations.

61 Sjá 37. grein dómsins.

því augnamiði að skjóta sér undan landslögum viðkomandi ríkis. Þetta kemur m.a. fram í máli Cadbury Schweppes en í því máli reyndi á breska CFC-löggjöf (reglur um þvingaða samsköttun). Deilt var um skattlagningu tveggja dótturfélaga Cadbury Schweppes, sem höfðu þann tilgang að veita móðurfélaginu ýmiss konar fjármálaþjónustu. Fyrirtækin voru sett á fót í Alþjóðlegu fjármálaþjónustumiðstöðinni í Dublin á Írlandi þar sem skatthlutfall fyrirtækja var umtalsvert lægra en í Bretlandi á sama tíma. Í niðurstöðu dómsins er ekki kveðið upp úr um hvort umdeild löggjöf stangast á við staðfesturéttarákvæði ESB-sáttmálans en gefnar ítarlegar leiðbeiningar um það út frá hvaða sjónarmiðum beri að meta lögmæti hennar. Kemur m.a. fram í dóminum að staðfesturéttarákvæðið komi í veg fyrir að ríki skattleggi tekjur dótturfélaga í öðrum ríkjum sambandsins, þar sem skatthlutfall sé lægra, nema sýnt sé fram á að um hreina málamyndastarfsemi sé að ræða (e. *wholly artificial arrangement*) sem hafi þann eina tilgang að komast hjá skattlagningu í heimaríki móðurfélagsins.⁶² Af þessum og fleiri dómum má ráða að heimildum aðildarríkjanna til að grípa til aðgerða gegn þessari tegund skattasniðgöngumála er sniðinn þróngur stakkur.⁶³

Loks skal nefnt að Evrópusambandsdómstóllinn hefur ekki fallist á takmarkanir á fjórfrelsingu á þeim grundvelli að slíkt sé nauðsynlegt til að gera skattyfirvöldum kleift að afla upplýsinga um ætluð skattsvik eða undanskot. Dómstóllinn vísar til þess að aðildarríki geti notað reglur sambandsins um gagnkvæma aðstoð skattyfirvalda og á þar við tilskipun ráðsins nr. 77/799/EEC eða eftir atvikum tvísköttunar-samninga milli ríkja.⁶⁴ Tilskipun þessi gerir ráð fyrir því að tilteknar upplýsingar fari sjálfkrafa með reglubundnum hætti, eða þegar sérstakt tilefni er til, á milli aðildarríkjja og jafnframt að þau skiptist á upplýsingum þegar eftir því er leitað. Tilskipun þessi er hins vegar ekki hluti EES-samningsins og það virðist hafa ráðið úrslitum varðandi niðurstöðu í máli C-540/07, Framkvæmdastjórnin gegn Ítalíu. Þar voru reglur um afdráttarskatt á arðgreiðslur til fyrirtækja utan Ítalíu taldar stangast á við grunnreglu bandalagsréttar um frjálsa fjármagnsflutninga þar sem skatthlutfall arðgreiðslna til erlendra fyrirtækja var almennt hærra en hvað varðar greiðslur milli ítal-skra fyrirtækja. Ítölskum stjórnvöldum stoðaði ekki að bera fyrir sig að reglurnar væru nauðsynlegar til að stemma stigu við skattaundanskotum og var m.a. bent á ofangreinda tilskipun til að afla upplýsinga um skattgreiðendur innan Evrópusam-bandsins. Hins vegar komst dómstóllinn að öndverðri niðurstöðu varðandi fyrirtæki í EFTA-ríkjum EES-svæðisins. Hvað þau varðar var niðurstaða dómsins sú að ríkir almannahagsmunir (overriding public interest) réttlættu takmarkanir á frjálsum fjármagnsflutningum skv. 40. gr. EES.⁶⁵ Tók dómurinn fram að samvinna skattyfirvalda á grundvelli tilskipunar 77/799/EEC væri ekki fyrir hendi gagnvart EES-ríkjunum og virðist jafnframt byggja á þeirri fullyrðingu ítalskra yfirvalda að ekki væru fyrir

62 Sjá 75. grein dómsins.

63 Sjá t.d. C-324/00, Lankhorst-Hohorst, C-9/02, Lasteyrie du Saillant og C-446/03, Marks & Spencer.

64 Sjá t.d. 71. grein í C-196/04, Cadbury Schweppes.

65 Sjá greinar 67 og 68.

hendi samningar um gagnkvæm upplýsingaskipti milli Ítalíu og viðkomandi ríkja. Það rýrir hins vegar gildi dómsins að dómstóllinn virðist ekki hafa lagt sjálfstætt mat á raunverulega möguleika til aðstoðar og upplýsingaskipta milli Ítalíu og EES-ríkjanna á grundvelli gildandi samninga. Í tvísköttunarsamningi milli Íslands og Ítalíu, sem tók gildi í upphafi árs 2009, er t.d. ákvæði í 27. gr. um gagnkvæm skipti á upplýsingum milli skattyfirvalda sem takmarkast hvorki við þá aðila né þá skatta sem samningurinn tekur til.

Eftir stendur hins vegar að niðurstaðan er með skýrum hætti sú að almennu ákvæði EES-samningsins, sem eru samhljóða ákvæðum ESB-sáttmálans, eru túlkuð með mismunandi hætti á EES-svæðinu og innan Evrópusambandsins. Grundvöllur mismunandi túlkunar byggir á því að tilskipun ESB sem ekki hefur gildi á EES-svæðinu þótt þau almennu ákvæði grundvallarsamninganna sem reynir á séu efnislega samhljóða. Því er ljóst að það þarf í sérhverju tilviki að kanna hvaða áhrif afleidd löggjöf, eða jafnvel önnur ákvæði ESB-sáttmálans eða EES-samningsins, geta haft á túlkun meginreglnanna.

5. Niðurlag

Ólíkt flestum öðrum alþjóðasamningum er samningurinn um Evrópska efnahags-svæðið síkvíkur. Hann tekur stöðugum breytingum bæði fyrir tilstuðlan formlegra breytinga og nýrra gerða sem tengjast honum en ekki síður vegna áhrifa Evrópu-dómstólsins og EFTA-dómstólsins við túlkun ákvæða hans. Evrópuréttur var til skamms tíma ekki talinn hafa mikil áhrif á sviði skattaréttar en reyndin hefur orðið önnur, fyrst og fremst vegna fjölgunar dóma á því sviði þar sem almennum leikreglum hins innri markaðar er beitt á skattalöggjöf aðildarríkjanna. Eitt meginmarkmið EES-samningsins er að koma á sameiginlegum innri markaði á EES-svæðinu og tryggja einsleitni reglna sem um hann gilda. Af þeim sökum hafa úrlausnir Evrópu-dómstólsins varðandi túlkun grundvallarreglna sem snerta starfrækslu innri markaðarins mikla þýðingu við túlkun samhljóða ákvæða EES-samningsins.

Mikil fjölgun skattamála fyrir Evrópu-dómstólnum hefur varpað skýrara ljósi á afstöðu dómstólsins til þess hvernig skattareglur þurfa að líta út til að teljast samræmast frelsisákvæðum sambandsréttar. Meginreglan er sú að skattalöggjöf má ekki fela í sér mismunun byggða á ríkisfangi eða skattalegu heimilisfesti. Nokkrar undantekningar þessarar meginreglu er að finna í meginmáli EES-samningsins sjálfs. Mikilvægari er þó ólögfest regla sem heimilar takmarkanir á fjórfrelsísakvæðum samningsins á grundvelli brýnna almannahagsmunu enda sé sjónarmiða um meðalhóf gætt við útfærslu og beitingu slíkra reglna. Af þeim málum sem komið hafa til kasta Evrópu-dómstólsins og EFTA-dómstólsins má sjá að þörf skattkerfisins til að setja fjórfrelsinu skorður er rökstudd með nauðsyn þess að tryggja innra samræmi í skattkerfinu, hindra skattasniðgöngu eða halda uppi skilvirku skatteftirliti. Í fæstum tilvikum hafa dómstólarnir tekið undir sjónarmið skattyfirvalda. Oftast er sjónarmiðum

þeirra hafnað eða því settar verulegar skorður hvernig útfæra má reglurnar, þótt fallist sé á að lögmað sjónarmið liggi að baki þeim.

Í höfuðdráttum gilda sömu reglur á EES-svæðinu og innan Evrópusambandsins þar sem grundvallarreglur um bann við mismunun og takmörkun á fjórfrelsinu eru þær sömu. Hins vegar kunna önnur ákvæði sáttmála ESB og afleidd löggjöf á sviði skattaréttar, sem ekki hefur verið tekin upp í EES-samninginn, að hafa áhrif á túlkun meginreglnanna í tilteknum tilvikum. Í nýlegum dómi Evrópudómstólsins var niðurstaðan þannig sú að takmarkanir á frjálsum fjármagnsflutningum töldust réttlætanlegar á EES-svæðinu en ekki gagnvart fyrirtækjum innan Evrópusambandsins.

Þótt þróun Evrópuréttar bendi til að æ ríkari kröfur séu gerðar til hlutleysis skattareglna gagnvart þjóðerni og staðsetningu þá eru þau skilaboð ekki alltaf skýr. Dómstóllinn virðist reyna að feta einstigið milli þess að krefjast jafnræðis og þess að viðurkenna svigrúm aðildarríkjanna til að ráða sínum reglum sjálf. Þetta tvennt fer ekki alltaf saman og það fer ekki hjá því að stundum eru röksemdir og niðurstöður dómsins misvísandi eða óljósar.

Um höfundinn

Ingibjörg Þorsteinsdóttir er dósent við lagadeild Háskólans á Bifröst. Netfang: ingibjorg@bifrost.is. Greinin byggir að hluta á rannsókn um tengsl skattaréttar og EES-réttar sem unnin var árið 2007 með styrk frá Norræna skattrannsóknarráðinu. Vinnugrein um sama efni birtist sem „Skattaréttur og EES-samningurinn,” *Tímarit um félagsvísindi* 1 (2007), bls. 72-95.

Heimildaskrá

Alþingistíðindi.

Arnold, Brian J. og Michael J. McIntyre: *International tax primer*. Kluwer Law International. Haag 2002.

Baker, Philip: „Taxation and the European Convention on Human Rights.“ Í *British Tax Review* 2000, bls. 211-377.

Blanchet, Thérèse, Risto Piipponen og Maria Westan-Clément: *The agreement on the European Economic Area: a guide to the free movement of goods and competition rules*. Clarendon Press. Oxford 1994.

Bullen, Andreas: *EU, EØS og skatt: de fire friheter og direkte beskatning*. Gyldendal Akademisk. Oslo 2005.

Commission of the European Communities: „A constitution for the Union.“ Commission Communication COM (2003) 548 final. Brussels, 17 september 2003. Slóð: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2003:0548:FIN:EN:PDF>

Cordewener, Axel, Georg Kofler og Servaas Van Thiel: „The clash between European freedoms and national direct tax law: public interest defences available to the Member States.“ *Common Market Law Review* 46 (2009), bls. 1951-2000.

Dajani, Omar G., o.fl.: *EØS-avtalen og norsk skatterett*. Universitetsforlaget. Oslo 2003.

Davíð Þór Björgvinsson: *EES-réttur og landsréttur*. Codex. Reykjavík 2006.

- Hansen, Jan Guldmand, Nikolaj Vinther og Erik Werlauff: *Sambeskætning 2006/07*. Magnus Informatik. København 2006.
- Organization for Economic Cooperation and Development. *Model tax convention on income and on capital: condensed version*. París 1998.
- Jón Elvar Guðmundsson: „European tax law in the relations with the EFTA countries.“ Í *Intertax*, 34 (2006), bls. 58-85.
- Ingibjörg Þorsteinsdóttir: „Evrópskur skattaréttur: átök og árangur á sviði skattaréttar Evrópusambandsins.“ *Grábrók: tímarit lagadeildar Háskólangs á Bifröst* 1 (2009): 31-68.
- Lang, Michael: „Direct taxation: is the ECJ heading in a new direction?“ *European Taxation*, september 2006, bls. 421-430.
- Larking, Barry: „Fokus Bank: the end of withholding tax as we know it?“ *EC Tax Review* 14 (2005), nr. 2, bls. 69-77.
- Lyal, Richard: „Non-discrimination and direct tax in Community law.“ *EC Tax Review* 12 (2003), nr. 2, bls. 68-74.
- Ståhl, Kristina: „EU-samarbetets betydelse på den direkta beskatningens område – gemenskapens kontra medlemsstaternas intressen.“ Í *Forhandlingerne ved det 37. nordiske Juristmøde i Reykjavík 18.-20. august 2005*, 1. bindi, bls. 383-396. Reykjavík 2005.
- Stefán Már Stefánsson: *Evrópskumálið og Evrópska efnahagssvæðið*. Orator. Reykjavík 2000.
- Stefán Már Stefánsson: „Leyfilegar takmarkanir á fjórfrelsísákvæðum EB/EES réttar.“ Í *Rit lagadeildar Háskólangs á Bifröst*, bls. 411-428. Bifröst 2006.
- Stokholm, Jeppe R.: *EU skatteret*. Thomson. Kaupmannahöfn 2008.
- Sørensen, Karsten Engsig og Poul Runge Nielsen: *EU-retten*. 4. útgáfa. Jurist- og Økonomiforbundets Forlag. Kaupmannahöfn 2008.
- Terra, Ben J. M. og Peter J. Wattel: *European tax law*. 4. útgáfa. Kluwer. Haag 2005.
- Vanistendaal, Frans: „Denkavit Internationaal: the balance between fiscal sovereignty and the fundamental freedoms?“ *European Taxation*, 2007, nr. 5, bls. 210-213.
- Vinther, Nikolaj og Jan Guldmand Hansen: „EU-rettens krav til dansk skatteret.“ *SR-Skat*, 2004 (4), bls. 224.
- Vinther, Nikolaj og Erik Werlauff: „Hvad bør Danmark gøre ved problemet „tynd kapitalisering“ efter dommen in Lankhorst-Hohorst? Et utjenligt forsøg på at gøre dansk skatteret EU-konform.“ *Skat Udlænd* 2003, nr. 11, bls. 796-798.
- Zimmer, Frederik: *Internasjonal inntektskatterett: en innføring*. 3. útgáfa. Universitetsforlaget. Oslo 2003.

Dómaskrá

EFTA-dómstóllinn:

E-6/98, 20. maí 1999, Ríkisstjórn Noregs gegn ESA.

E-1/04, 23. nóvember 2005, Fokus bank ASA.

E-5/04, 21. júlí 2005, Fesil ASA og Finnfjord Smelteverk AS gegn ESA.

Evrópu-dómstóllinn:

C-270/83, Avoir-fiscal: *Commission of the European Communities v French Republic*. ECR (1986) bls. 00273.

- C-360/89, Framkvæmdastjórnin gegn Ítalíu: *Commission of the European Communities v Italian Republic*. ECR (1992) bls. I-03401.
- C-195/90, Framkvæmdastjórnin gegn Þýskalandi: *Commission of the European Communities v Federal Republic of Germany*. ECR (1992) bls. I-03141.
- C-204/90, Bachmann: *Hanns-Martin Bachmann v Belgian State*. ECR (1992) bls. I-00249.
- C-330/91, Commerzbank: *The Queen v Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG*. ECR (1993) bls. I-04017.
- C-279/93, Schumacker: Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker. ECR (1995) bls. I-00225.
- C-250/95, Futura Participations: *Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions*. ECR (1997) bls. I-02471.
- C-212/97, Centros: *Centros Ltd v Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*. ECR (1999) bls. I-01459.
- C-294/97, Eurowings: *Eurowings Luftverkehrs AG v Finanzamt Dortmund-Unna*. ECR (1999) bls. I-07447.
- C-307/97, Saint-Gobain: *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt*. ECR (1999) bls. I-06161.
- C-311/97, Royal Bank of Scotland: *Royal Bank of Scotland plc v Elliniko Dimosio (Greek State)*. ECR (1999) bls. I-02651.
- C-324/00, Lankhorst-Hohorst: *Lankhorst-Hohorst GmbH v Finanzamt Steinfurt*. ECR (2002) bls. I-11779.
- C-436/00, X&Y: *X and Y v Riksskatteverket*. ECR (2002) bls. I-10829.
- C-422/01, Skandia: *Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) and Ola Ramstedt v Riksskatteverket*. ECR (2003) bls. I-06817.
- C-9/02, Lasteyrie du Saillant: *Hughes de Lasteyrie du Saillant v Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*. ECR (2004) bls. I-02409.
- C-319/02, Manninen: *Petri Manninen*. ECR (2004) bls. I-07477.
- C-376/03, D: *D. v Inspecteur van de Belastingdienst*. ECR (2005) bls. I-05821.
- C-446/03, Marks & Spencer: *Marks & Spencer plc v David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*. ECR (2005) bls. I-10837.
- C-196/04, Cadbury Schweppes: *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue*. ECR (2006) bls. I-07995.
- C-374/04, ACT Group Litigation: *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue*. ECR (2006) bls. I-11673.
- C-170/05, Denkavit: *Denkavit Internationaal BV and Denkavit France SARL v Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*. ECR (2006) bls. I-11949.
- C-379/05, Amurta: *Amurta SGPS v Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam*. ECR (2007) bls. I-09569.
- C-451/05, ELISA: *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) v Directeur général des impôts and Ministère public*. ECR (2007) bls. I-08251.
- C-540/07, Framkvæmdastjórnin gegn Ítalíu: *Commission of the European Communities v Italian Republic*. ECR (2009) bls. I-10983.

Hæstaréttardómar:

Hrd. 1990.2, Ákærvaldið gegn Guðmundi Breiðfjörð Ægissyni.

Hrd. 2003.2045, Íslenska ríkið gegn Herði Einarssyni.