

«Selskaper stiftet etter utenlandsk lovgivning er ikke underlagt norsk aksjelovgivning. Det innebærer blant annet at aksjelovens krav til aksjekapital, regler for utdeling av utbytte, revisor og opplysningsplikt til Foretaksregisteret ikke gjelder direkte for selskap stiftet i utlandet. I den grad skattereglene henviser til selskapsrettslige regler som vilkår for den skattemessige behandlingen, må de selskapsrettslige reglene i stiftelseslandet følges. I tillegg må det vurderes i hvilken grad norske selskapsrettslige regler kan ha materiell betydning for det skattemessige resultatet. For eksempel må fusjon eller fisjon gjennomføres på en av de måtene som er beskrevet i aksjelovens kap. 13 og 14 og som er godtatt skattemessig, se sktl. § 11–2 (1) og § 11–4 (1). Derimot kan det ikke kreves at fusjonen eller fisjonen må registreres i Foretaksregisteret. ...»

#### 4. Subsumsjon

Innsender har opplyst at overdragende selskap, UK Ltd, er hjemmehørende i Norge og skattepliktig hit etter skatteloven § 2–2 første ledd. Direktoratet har innledningsvis forutsatt at selskapet UK Ltd tilsvarende et norsk aksjeselskap, dvs. at det har alle sentrale kjennetegn for et aksjesel-

skap, herunder samme ansvarsform, og er underlagt utenlandsk aksjelovgivning. Basert på innsenders opplysninger, og de forutsetningene som er tatt, står vi her overfor to aksjeselskaper, dvs. to selskaper av slik art at det kan gjennomføres en skattefri fusjon etter reglene i skatteloven kapittel 11.

Det er opplyst at samtlige aktiva og passiva i morselskapet skal overføres til datterselskapet ved fusjonen, og at Norsk AS vil overta egne aksjer (100 %) som vil bli brukt som vederlagsaksjer til dagens aksjonærer i UK Ltd. Aksjonærene vil få aksjer i det overtakende selskapet, og det vil ikke være nødvendig med forhøyelse av aksjekapitalen, se Hugo P. Matre i Gyldendals rettsdata note 2098 til aksjeloven § 13–4. Aksjene vil bli fordelt i samme forhold som aksjonærene i dag har aksjer i UK Ltd. Det legges til grunn som opplyst at fusjonen vil bli gjennomført i samsvar med reglene i aksjeloven kapittel 13, bortsett fra at det ikke vil bli sendt melding til Foretaksregisteret om besluttet og gjennomført fusjon.

Skattedirektoratet er med bakgrunn i Finansdepartementets uttalelser og admi-

nistrativ praksis, kommet til at UK Ltd skattefritt kan innfusjoneres i Norsk AS, når fusjonen gjennomføres som beskrevet.

Det legges til grunn at det er reglene om likvidasjon som må følges når det gjelder oppløsning av UK Ltd. i UK og NUF forutsettes slettet i Foretaksregisteret. Direktoratet anser det ikke som et hinder for skattefri fusjon at det utenlandskregistrerte selskapet følger de selskapsrettslige likvidasjonsreglene i registreringsstaten og heller ikke at melding om besluttet og gjennomført fusjon, ikke blir sendt til Foretaksregisteret.

Det er en absolutt forutsetning for skattefrihet at fusjonen følger reglene i skatteloven kapittel 11, herunder at den gjennomføres med skattemessig kontinuitet på alle nivåer.

#### Konklusjon

UK Ltd som skattemessig er hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2–2 første ledd bokstav e, kan med de forutsetninger som er gitt, fusjonere med Norsk AS som overtakende selskap, etter reglene i skatteloven §§ 11–1 flg.

# Merverdiavgiftsbehandling av sammensatte ytelser

Artikkelen er forfattet av:



Senioradvokat  
Jørgen Grønlie  
Advokatfirmaet Grette



Partner  
Nils Eriksen  
Advokatfirmaet Grette

Forfatterne mener at EU-retten gjerne blir brukt der det passer Staten og at tiden er overmoden for at Staten går dypere inn i og inntar et mer prinsipielt standpunkt til EU-retten og andre internasjonale kilder.

#### Utgangspunkter

Svært mange næringsdrivende har transaksjoner hvor leveransene består av forskjel-

lige ytelser som er underlagt ulike avgiftsbehandling og ulike avgiftssatser etter merverdiavgiftsloven. Et hotellopphold kan for eksempel dels bestå av overnatting (lav sats), dels av servering (alminnelig sats) og dels av rett til bruk av trimrom (unntatt omsetning) mv.

Det følger av merverdiavgiftslovens system og oppbygging at de enkelte ytelsene skal vurderes hver for seg og følge avgiftsbehandlingen og avgiftssatsene for de ulike ytelsene (delingsprinsippet). I bokførings-

forskriften er det i tråd med dette fastsatt at de næringsdrivende skal spesifisere avgiftspliktig og avgiftsfritt salg, samt salg som faller utenfor avgiftsområdet, i salgsdokumentet. Det samme gjelder dersom avgiftspliktig omsetning avgiftsberegnes etter forskjellige satser, jf. § 5–1–5 i forskriften.

I merverdiavgiftsloven er det oppstilt enkelte unntak fra utgangspunktet om at ytelser skal vurderes separat, ved at loven positivt fastslår at omsetning av avgiftspliktige ytelser skal inngå i de respektive unntakene på visse vilkår, jf. blant annet unntakene for fast eiendom, undervisning og helse- og sosialtjenester. Tilsvarende er det i loven fastslått at unntatte tjenester som omsettes eller formidles ved avgiftspliktig omsetning av elektroniske kommunikasjonstjenester, skal inngå i den avgiftspliktige omsetningen, jf. § 3–1 (4).

Ut over dette har merverdiavgiftsloven ingen bestemmelser som fraviker delingsprinsippet. Riktignok fremgår det av merverdiavgiftsloven §§ 4–1 og 4–2 (tidligere § 18 første og andre ledd) at omkostninger som påløper i forbindelse med et avgiftspliktig salg, skal inngå i beregningsgrunnlaget for den avgiftspliktige omsetningen. En næringsdrivende kan derfor ikke trekke ut en eller flere «omkostninger» fra lovens varebegrep og fakturere omkostningen særskilt som en unntatt tjeneste, jf. Rt. 2004 s. 2000 (Geelmuyden Kiese AS).

### Hovedytelseslæren

I nyere forvaltningspraksis har avgiftsmyndighetene utviklet en ulovfestet lære betegnet som «hovedytelseslæren». I korthet går læren ut på at avgiftsbehandlingen og avgiftssatsene skal følge hovedytelsen i transaksjonen. Ifølge Skattedirektoratet er for eksempel hovedytelsen i franchising rettighetene til å etablere og drive et forretningskonsept. Omsetningen mellom franchisegiver og franchisetaker skal derfor, ifølge Skattedirektoratet, avgiftsberegnes med 25 % sats, selv om det ytes avgiftsunntatte tjenester mellom franchisegiver og franchisetakere, jf. BFU 10/12 av 2. mai 2012.

Det nærmere innholdet i hovedytelseslæren har lenge vært uklart, men i merverdiavgiftshåndboken 2012 punkt 4–1.3 har Skattedirektoratet for første gang gitt en generell omtale av hovedytelseslæren. Det hevdes der at hovedytelseslæren har blitt utviklet gjennom praksis i EU-domstolen og at læren må anses å utgjøre en del av

norsk rett etter avgjørelsen i Rt. 2009 s. 1632 (Sundal Collier m.fl.). I dommen viser førstvoterende dommer Endresen til noen sentrale prinsipper i EU vedrørende avgiftsbehandling av sammensatte ytelser, og uttaler i avsnitt 55 at «*Dette er etter mitt syn også dekkende for norsk rett*».

Staten har i flere saker gjort gjeldende at EU-domstolens overordnede prinsipper må anses å gjelde generelt, og være styrende for avgiftsbehandlingen også i Norge. Staten har også fått gjennomslag for synspunktet i to dommer fra Oslo tingrett, jf. dom avsagt 12. august 2011 (Regus Business Center Norge AS) og dom avsagt 16. desember 2011 (Bailine). Begge dommene er påanket.

I en helt fersk avgjørelse fra Høyesterett avsagt 11. oktober 2012 (HR-2012–01 939-A) var det på ny spørsmål om avgiftsbehandling av en transaksjon som isolert bestod av flere tjenester. Saken gjaldt avgiftsbehandling av prosessoppdrag for utenlandsk oppdragsgiver overfor norske domstoler, hvor leveransen dels bestod av forberedende undersøkelser, dels utarbeidelse av stevning, dels forberedelse til hovedforhandling og til slutt gjennomføring av hovedforhandlingen.

Et spørsmål i saken var om hele eller deler av omsetningen skulle omfattes av avgiftsfritaket i tidligere forskrift nr. 24 § 8. I denne saken valgte Staten å ignorere EU-domstolens overordnede prinsipper, og anførte i stedet at den sentrale dommen på dette området er Rt. 2004 s. 2000 (Geelmuyden Kiese AS). Det er uklart i hvilken grad forholdet til Sundal Collierdommen ble berørt i saken, men førstvoterende presiserer i avsnitt 34 at «Avgiftsretten er ikke en del av EØS-retten og det er heller ikke fra regjeringen eller Stortingets side gitt uttrykk for at det skal skje en frivillig harmonisering. Saken må derfor avgjøres på grunnlag av de norske bestemmelsene på området.»

I den videre drøftelsen fremhever Høyesterett at avgrensningen må «bero på hva som er avtalt mellom partene og hva som på denne bakgrunn og ut fra tjenestens art er den mest naturlige avgrensning av tjenesteytelsen». Dette harmonerer etter vårt syn dårlig med Geelmuyden Kiese-dommen, hvor det nettopp var inngått avtale om levering av separate ytelser. Poenget i Geelmuyden Kiese-dommen, slik vi ser det, var at lovens varebegrep ikke kunne kunstig deles opp i privat avtale om levering av

separate tjenester og faktureres særskilt uten merverdiavgift. Vi er usikre på om problemstillingen omkring sammensatte ytelser har vært tilstrekkelig belyst for Høyesterett og rettstilstanden må anses som uavklart.

Høyesterett kom til at prosessoppdrag for utenlandsk næringsdrivende ikke omfattes av avgiftsfritaket for fjernleverbare tjenester. Finansdepartementet har lagt til grunn at skjæringstidspunktet for avgiftsfritak inntreffer ved utarbeidelse av stevning, Høyesterett tar ikke stilling til om dette er et riktig skjæringstidspunkt. Formodentlig kan arbeid frem til stevning for utenlandsk oppdragsgiver fortsatt anses som en særskilt og uavhengig tjeneste som skal faktureres avgiftsfritt dersom de øvrige vilkår er oppfylt.

### EU-retten

Avgiftsretten er ikke en del av EØS-avtalen, og er dermed i utgangspunktet ikke bindende for Norge. Norsk merverdiavgiftslovgivning kan derimot stride mot EØS-avtalen dersom den bryter med de fire friheter. Det er opp til lovgiver å avgjøre i hvilken grad lovgivningen skal harmoniseres med EU-retten. På flere områder har lovgiver hatt et ønske om å harmonisere avgiftslovgivningen med EU, og Høyesterett har derfor vist til og vektlagt EU-retten, f.eks. i Rt. 2009 s. 1632 (Sundal Collier m.fl.). Generelt vil EU-domstolens avgjørelser ha argumentasjonsverdi etter vanlig rettskildelære og vekten vil bl.a. avhenge av i hvor stor grad lovgivningen er harmonisert. Etter vårt syn kan det være gode grunner til å se hen til EU-retten når det gjelder avgiftsbehandling av sammensatte ytelser slik Skattedirektoratet har lagt til grunn i Merverdiavgiftshåndboken 2012. I EU har problemstillingen vært gjenstand for atskillig oppmerksomhet, og EU-domstolen har i tidsrommet 1996–2012 avsagt en rekke dommer hvor problemstillingen er nærmere belyst.

Vi er imidlertid uenige med Skattedirektoratet i at EU-retten er en del av norsk rett på dette området. I tillegg mener vi at Skattedirektoratet gir en gal fremstilling av EU-retten i håndboken. I det følgende skal vi gi en forholdsvis bred gjennomgang av EU-retten på dette området. Formålet med denne gjennomgangen er å belyse et problemområde i merverdiavgiftsretten som er lite berørt i norske kilder, og som dessuten må karakteriseres som å være vanskelig. I en sak hvor vi har bistått en klient

med en forespørsel til avgiftsmyndighetene, har vi fått motstridende begrunnelser og konklusjoner fra ulike avgiftsinstitusjoner. Utfallet i disse sakene beror i stor grad på den enkelte saksbehandler og hva denne mener er en fornuftig løsning.

## Card Protection Plan-dommen

Den første prinsipielle saken på dette området innen EU er den såkalte Card Protection Plan («CPP»)-dommen (C-349/96). Saken gjaldt spørsmålet om avgiftsbehandlingen av en transaksjon som dels bestod av et unntatt element (formidling) og dels et avgiftspliktig element (kortregistrering). Begge parter argumenterte med at leveransen bestod av én hovedytelse: enten unntatt forsikringstjeneste eller avgiftspliktig kortregistreringstjeneste.

I CPP-dommen slår EU-domstolen innledningsvis fast at det ikke er mulig å gi et uttømmende svar på hvordan problemstillingen omkring avgiftsbehandling av sammensatte ytelser skal løses. I dommen er det imidlertid oppstilt følgende retningslinjer:

1. Ytelser etter EU-direktivet skal på sedvanlig vis vurderes som selvstendige og uavhengige ytelser. En transaksjon som i økonomisk henseende er én enkelt ytelse, må imidlertid ikke kunstig deles opp for ikke å endre momssystemets sammenheng (premiss 29).
2. I hvert enkelt tilfelle må det på denne bakgrunn undersøkes hva som særlig karakteriserer den aktuelle transaksjonen, og herigjennom avgjøre om den avgiftspliktige leverer flere uavhengige hovedytelser eller én enkelt ytelse (premiss 29).
3. En enkelt ytelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedytelse, når den for kundene ikke utgjør et mål i seg selv, men er et middel for å utnytte leverandørens hovedytelse på de best mulige betingelser (premiss 30).
4. Dersom den avgiftspliktige tar en samlet pris, kan dette være et moment som tilsier at det omsettes én ytelse. Men dersom en nærmere undersøkelse viser at kundene ønsker å erverve to eller flere særskilte ytelser, skal den del av prisen, som er prisen for unntatte ytelser, adskilles fra den del av prisen som er prisen for avgiftspliktige ytelser (premiss 31).

Etter vårt syn er det en klar svakhet med håndboken 2012 at utgangspunktet om at ytelser skal vurderes som selvstendige og

uavhengige ikke nevnes. Den klareste feilen er likevel at man hopper over spørsmålet om den avgiftspliktige leverer flere uavhengige hovedytelser eller én enkelt ytelse, se tidligere punkt om EU-retten. I stedet for å redegjøre for denne sentrale delen av problemstillingen, blir leseren veiledet rett inn punkt 3, dvs. skillet mellom en hovedytelse og en sekundært ytelse. Det fremheves i håndboken at det sentrale er hvilken ytelse som er viktigst for kundene. Dermed blir leseren forledet til å tro at siktemålet er å finne én og kun én hovedytelse. Det er en vesentlig feilslutning i forhold til EU-retten.

Gjennom en rekke saker innenfor forskjellige områder har EU-domstolen utdypet og videreutviklet retningslinjene i CPP-dommen. I det følgende skal vi redegjøre for de mest sentrale momentene som EU-domstolen til nå har lagt vekt på når det gjelder spørsmålet om en transaksjon består av én eller flere ytelser.

## Kan ytelsene skilles fra hverandre?

I vurderingen av om transaksjonen består av én eller flere ytelser, kan det være et tungtveiende moment at ytelsene kan skilles fra hverandre. Dersom ytelsene kan skilles fra hverandre, er dette et moment som taler sterkt for at transaksjonen består av flere hovedytelser.

En sak som kan illustrere dette, er sak C-572/07, RLRE Tellmer Property. Spørsmålet i saken var om utleie av fast eiendom (leiligheter) og rengjøring av fellesarealer var én eller to separate ytelser etter EU-direktivet. EU-domstolen la til grunn at utleie av leiligheter og rengjøring av fellesarealer kan skilles fra hverandre, og at ytelsene følgelig ikke skal anses som én ytelse etter EU-domstolens praksis. Det hadde ingen betydning at det avgiftspliktige elementet i transaksjonen (vask av fellesarealer) var uvesentlig og helt underordnet utleie av leiligheter. Begge ytelsene var selvstendige hovedytelser. Momentet står helt sentralt i EU-domstolens praksis, men omtales ikke av Skattedirektoratet i merverdiavgiftshåndboken 2012.

## Har ytelsene merkbare følger for den samlede prisen?

Et annet tungtveiende moment vil være om de respektive ytelsene har merkbare følger for en pakkepris eller en enhetspris. Dersom en ytelse har merkbar følge for prisen, vil dette tale for at ytelsen er selvstendig og uavhengig av andre ytelser. Momentet har særlig blitt vektlagt innen-

for reiselivsnæringene og overfor andre næringsdrivende som typisk tilbyr såkalte pakkeløsninger bestående av ulike ytelser. Også abonnementer av ulike slag er aktuelt her. En sak som kan illustrere momentet, er sak C-200/04, St. internationale Sprach- und Studienreisen GmbH. Spørsmålet i saken dreide seg om avgiftsbehandlingen av en språkreise, hvor «pakken» bestod av flere elementer som undervisning, reise og overnatting. I dommen uttalte EU-domstolen at de enkelte elementene i pakken hadde merkbar betydning for pakkeprisen og at de følgelig måtte anses som selvstendige hovedytelser. Heller ikke dette momentet er omtalt i håndboken 2012.

## Ytelsen utgjør et mål i seg selv for kundene?

Dersom en ytelse ikke utgjør et mål i seg selv for kundene, kan dette tilsi at ytelsen er en såkalt sekundært ytelse som skal følge avgiftsbehandlingen og avgiftssatsen til en hovedytelse. Det er for eksempel ikke et mål i seg selv for kundene til Lufthansa å drikke kaffe som blir servert på flyreisen. Målet til kundene er naturligvis selve flyreisen, og servering av kaffe vil derfor være en sekundært ytelse som skal følge avgiftsbehandlingen og avgiftssatsen til hovedytelsen, dvs. flyreisen, Sak C-276/09 Everything Everywhere, kan illustrere en ytelse som EU-domstolen har ansett som sekundært ytelse. Spørsmålet i saken var om et gebyr som et teleselskap oppkrevde i tilfeller der kundene betalte etter en særskilt betalingsordning, skulle anses som en selvstendig unntatt finansiell betalingstjeneste. EU-domstolen uttalte i denne forbindelse at Everything Everywhere er en virksomhet som tilbyr telekommunikasjonstjenester og at den aktiviteten som Everything Everywhere utøver ved faktureringen for en særskilt betalingsordning, ikke i seg selv utgjør et mål for kundene. Etter EU-domstolens syn var det klart at det ville være en kunstig oppsplitting av en telekommunikasjonstjeneste å skille ut det finansielle betalingselementet som én selvstendig unntatt finansiell tjeneste.

Momentet om at ytelsen for kundene utgjør et mål i seg selv synes misforstått av Skattedirektoratet, som i sin omtale av EU-retten påstår at det sentrale er «hva som er det viktigste for kundene», se håndboken side 314 under punktet kundens mål. Hva som er viktigst for kundene kan ikke begrunne en regel som skal forhindre kunstige oppsplittinger av ytelser. Tvert i mot vil momentet lede til at svært

mange ytelser som merverdiavgiftssystemet forutsetter skal undergis separat avgiftsbehandling, blir avgiftsbehandlet som én ytelse.

Når EU-domstolen ser på hva som er et mål i seg selv for kunden i en transaksjon, er dette ikke for å finne den viktigste ytelser for kundene, men for å identifisere hva som er én ytelse etter EU-direktivet. Et hotell trenger selvsagt ikke spørre kundene om det er overnatting, frokost eller bruk av trimrom som er viktigst for dem. Det er f.eks. åpenbart at merverdiavgiftssystemet forutsetter at servering er en separat ytelse selv om kunden bestiller et hotellopphold hvor overnatting er den viktigste ytelser for de aller fleste hotellgjester. Merverdiavgiftssystemet grunnleggende hensyn til likhet og nøytralitet forutsetter at disse ytelsene skal behandles forskjellig.

### Hovedytelser som er nært knyttet til hverandre

Det kan unntaksvis tenkes tilfeller hvor man står overfor to separate hovedytelser, men som etter en samlet vurdering må anses så nært knyttet til hverandre at de samlet sett utgjør én enkelt udelelig ytelse. Som eksempel kan nevnes en nylig avsagt avgjørelse, sak C-44/11, vedrørende porteføljeforvaltning. Spørsmålet i saken var om porteføljeforvaltning, som i det alt vesentlige består av to ytelser, dels en avgiftspliktig ytelse i analyse og overvåking av investorkundens formue, og dels en unn-

tatt finansiell ytelse bestående i selve kjøpet og salget av verdipapirene. Etter en konkret vurdering kom EU-domstolen til at begge ytelsene måtte anses som hovedytelser, ettersom begge elementene utgjorde et mål i seg selv for kundene.

Etter en nærmere fortolkning av det finansielle tjenesteunntaket, kom EU-domstolen til at porteføljeforvaltning utgjør én avgiftspliktig ytelse i direktivets forstand og at resultatet ikke er i strid med det grunnleggende prinsippet i avgiftsretten om avgiftsnøytralitet mellom de næringsdrivende, selv om kjøp og salg av verdipapirer isolert sett er en unntatt ytelse. Kunstige oppsplittinger eller sammenslåinger er således ikke i strid med det bærende hensynet i direktivet om avgiftsnøytralitet mellom næringsdrivende.

### Hvordan skal avgiftsbehandling av sammensatte ytelser løses i norsk rett?

Vi er ikke kjent med at det foreligger noen generell veiledning fra norske myndigheter om hvordan næringsdrivende skal trekke grensen mellom hva som skal anses som én eller flere ytelser, til tross for at problemstillingen i over 20 år har vært viet atskillig oppmerksomhet i EU.

I saker som har vært behandlet for norske domstoler om dette viktige temaet, virker det som om avgiftsmyndighetene er lite opptatt av å gi domstolen en generell fremstilling av merverdiavgiftssystemet

og de problemene man står overfor ved avgiftsbehandling av sammensatte ytelser. Utgangspunktet om at ytelser skal vurderes som selvstendige og uavhengige i tråd med nøytralitetsprinsippet, blir aldri nevnt. Muligens skyldes dette at Staten i de sakene som har vært ført for domstolene har hatt interesse i å få domstolene med på at hele leveransen skal anses som avgiftspliktig med full sats i den konkrete saken. Problemstillingen slår imidlertid begge veier, og det er bare et spørsmål om tid før vi får en sak hvor avgiftsmyndighetene mener at delingsprinsippet skal anvendes. Da vil vi antagelig få en dom som bygger på helt andre rettslige utgangspunkter enn det Høyesterett har gitt føringer på i sin siste avgjørelse vedrørende omsetning av advokattjenester til utlandet.

Et inntrykk vi sitter igjen med etter å ha studert en rekke avgjørelser, er at EU-retten blir brukt der det passer Staten. Gjennom en rekke avgjørelser har Staten klart kunststykket å få EU-retten til å være styrende for tolkningen, til å bli irrelevant, for igjen å bli styrende osv.

Forutberegnelighet og rettsikkerhet er viktige hensyn i merverdiavgiftsretten, og en hovedoppgave for myndighetene er å skape ensartet praksis. Tiden er overmoden for at Staten går dypere inn i og inntar et mer prinsipielt standpunkt til EU-retten og andre internasjonale kilder.

Vi ser også at Statens manglende innsikt i øvrige internasjonale kilder innebærer direkte feil i Høyesteretts avgjørelser. I Høyesteretts dom HR-2012-1939-A, uttales bl.a.: «For slike fjernleverbare tjenester ble det, basert på retningslinjer gitt av OECD i International VAT/GST Guidelines fra februar 2006, gitt egne forskriftsbestemmelser om import og eksport av tjenester. I forskrift nr. 24...». Vi minner her om at det norske regelverket det vises til var gjeldende fra 2001 og er basert på retningslinjer fra OECD fra slutten av 1990-tallet. For så vidt en detalj, men det illustrerer at norske domstoler kanskje i for stor grad tar for god fisk det Staten anfører.

Vi mener det er på høy tid at sentrale avgiftsmyndigheter i større grad bidrar til å sikre en mer helhetlig, enhetlig og konsekvent rettspraksis. I dag synes det som om regionsskattekontorene i for stor grad har egeninteresse av å vinne enkeltsaker, og at hensynet til ensartet praksis spiller en mindre sentral rolle.



*PRINSIPIELT: Forfatterne mener at Staten må innta et mer prinsipielt standpunkt til EU-retten og andre internasjonale kilder.*