

Skattemisbrug og EU-udbud

Er hensyn til bekæmpelse af skattemisbrug foreneligt med udbudsreglerne?

Tax abuse and EU public procurement law

Are considerations of combating tax abuse compatible with the procurement rules?

Navn: Katrine-Marie Borg Burmeister

Fødselsdato: 10/03-1991

Studieretning: cand.merc.jur.

Vejleder: Rasmus Horskjær Nielsen

Antal anslag: 139.917

English abstract

The aim of this master's thesis is to determine whether considerations of combating tax abuse are compatible with the EU public procurement rules, as they are implemented in the Danish Public Procurement Act, as well as to determine how the contracting authorities can ensure that tenderers live up to the terms, and how the whole process affects the transaction costs, in terms of additional time spent on both the procurement process as well as the subsequent contract management.

First of all, it is possible to exclude tenderers, who are based in non-EU tax havens. However, if a company based in a tax haven has a subsidiary company in an EU member state, it can operate freely on the internal market and can therefore not be excluded. The legal basis for exclusion is the Public Procurement Act §134a. This rule is however invalid according to newer case law from the CJEU. According to case law, the right to legislate on shared EU trade policy is strictly reserved for the EU itself. The CJEU however also states that the individual contracting authority can decide on which rules apply for the participation of tenderers from third countries - including tax havens. Doing so will necessarily increase the transaction costs related to the tender, as the rules need to be both formulated, included and verified.

Second, it is possible to exclude tenderers who are guilty of grave professional misconduct. This can also apply to tax abuse, although there is not yet any case law that deals specifically with the issue. In Denmark, this exclusion rule is mandatory, and codified in the Public Procurement Act §136, no. 4. If this exclusion ground is used, the tenderer must be allowed to demonstrate self-cleaning efforts before they can be excluded. As this exclusion ground, which is voluntary in the Public Procurement Directive, has been made mandatory in Denmark, this rule has to be applied no matter what, and the transaction costs related to this exclusion ground are therefore not specifically due to considerations of combating tax abuse.

Third, according to the Public Procurement Act §140, it is possible to use economic and financial standing as a selection criteria. However, the criteria has to be fit to inform the contracting authority of the tenderer's ability and capacity to carry out the contract, and criteria regarding tax will never be the criteria best suited for this matter. If the tenderer has been in breach of tax regulations to the point of expected losses on ongoing tax abuse cases

showing up in their balance statement, it will instead be possible for the contracting authority to exclude the tenderer according to §136, no. 4.

Before signing the contract, the tenderer must document that the information they have given in the ESPD about both exclusion and the selection criterias are correct. Only if doubt arises as to the correctness of the information, the doubt arises before the contract is signed, and the information in question is able to lead to either exclusion or affect the selection process, is the contracting authority able and allowed to check the information further - in all other cases, the information provided by the tenderer must be accepted as is.

Fourth, as for contract award criteria, both “price” and “costs” are likely to favour tenderers who engage in tax abuse, as the practice can lower their costs and therefore enable them to offer lower prices. It is therefore recommended to use best price-quality ratio instead, to avoid this situation. If the price is abnormally low, it is however possible for the contracting authority to ask the tenderer for an explanation as stated in the Public Procurement Act §169, and reject the tender if there is no adequate reason - in theory this could happen if the price was low due primarily to tax abuse. If the price is low due to State Aid incompatible with TFEU art. 107, such as lowered taxes, the tender can also be rejected.

The process of determining whether the price is abnormally low, asking for an explanation and examining the explanation substantially increases transaction costs, but not just due to considerations of combating tax abuse, as the rules apply regardless. Such considerations can however lead to contracting authorities asking for more explanations, and therefore be a contributing factor.

Once the contract has been signed, the procurement rules no longer govern the matter. However, the contracting authority can specify in the contract that exclusion grounds such as §136, no. 4 will be considered a breach of contract. If so, the contracting authority must enforce the rule which requires regular control and documentation which increases time spent on contract management and therefore transaction costs.

Indholdsfortegnelse

1. Indledning	1
1.1 Introduktion til emnet	1
1.2 Problemstilling	2
1.3 Metode	2
1.3.1 Retsdogmatisk metode	2
1.3.2 Retskilderne	4
1.3.3 Økonomisk metode	9
1.4 Afgrænsning	11
1.5 Skatteretlige begreber	13
2. De udbudsretlige muligheder	15
2.1 Introduktion til udbudsreglerne	15
2.1.1 Primære og sekundære hensyn i udbudsretten	15
2.1.2 Tærskelværdierne og grænseoverskridende interesse	16
2.2 Udelukkelsesgrunde	17
2.2.1 Introduktion til udelukkelsesgrunde	17
2.2.2 Udelukkelse af tilbudsgivere fra skattelystater	18
2.2.3 Udelukkelse pga. alvorlige forsømmelser	21
2.2.4 Self-cleaning	25
2.3 Egnedetskriterier	27
2.3.1 Introduktion til egnethed og udvælgelse	27
2.3.2 Økonomisk og finansiel formåen	28
2.3.3 Eksempler på inddragelse af nøgletal	30
2.4 Tildelingskriterier	33
2.4.1 Introduktion til tildelingskriterier	33
2.4.2 Priser og unormalt lave tilbud	34
2.4.3 Omkostninger	41

2.4.4 Kvalitative delkriterier	43
2.5 Kontraktvilkår	45
2.5.1 Introduktion til §176	45
2.5.2 Kan man stille krav til skat i kontrakten?	45
2.5.3 Brug af udelukkelsesgrunde i kontraktbestemmelser	48
3. Udførelse af kontrol	48
3.1 Udbudsretlige kontrolkrav	48
3.1.1 Indhentning af dokumentation.....	48
3.1.2 Effektiv kontrol i tvivlstilfælde	50
3.1.3 Kontrol efter kontraktens indgåelse	53
3.2 Økonomien bag de udbudsretlige muligheder	55
3.2.1 Det økonomiske perspektiv	55
3.2.2 Hvordan påvirkes transaktionsomkostningerne?.....	56
4. Perspektivering	58
4.1 Skattemisbrug som konkurrenceforvridning.....	58
4.2 Skat som handelsbarriere	61
Konklusion.....	63
Litteraturliste.....	66

1. Indledning

1.1 Introduktion til emnet

Skattemisbrug udgør et problem. Uanset om der er tale om ulovlig skatteunddragelse, udnyttelse af smuthuller i lovgivningen, eller om at sende profitten videre til et moderselskab i et skattelyland, så har det i sidste ende samme effekt: Det udhuler skattegrundlaget. Det betyder at offentlige myndigheder enten har færre penge at udføre deres opgaver for, eller at de må opveje tabet ved at opkræve yderligere skatter og afgifter hos andre skatteydere, der ikke har misbrugt skattesystemet¹.

Det medfører igen nogle afledte problemer, da virksomheder som ikke betaler skat, kan sætte deres priser ned, hvilket kan give dem konkurrencefordele i forhold til virksomheder, der betaler det, de skal².

Når offentlige myndigheder skal foretage indkøb hos private virksomheder, vil det derfor være naturligt for dem, at have en interesse i, at inddrage hensyn til bekæmpelse af skattemisbrug. Både i forbindelse med selve gennemførelsen af et udbud, og ved den efterfølgende drift af de indgåede kontrakter.

I teorien har de også gode muligheder for at gøre deres indflydelse gældende: Den offentlige sektor (staten, regionerne og kommunerne) køber årligt ind for ca. 350 milliarder kroner hos private virksomheder³. Det udgør cirka 12% af Danmarks BNP⁴. Dermed har offentlige ordregivere mulighed for at udøve stor indflydelse på private virksomheder, via deres måde at tilrettelægge udbud på.

Med hensyn til skatteforhold bliver det dog svært. Udbudsreglerne omhandler nemlig ikke (direkte) skat, og der er derfor tvivl om, hvorvidt det er et hensyn, der kan lægges vægt på. Det er baggrunden for problemstillingen, der søges besvaret.

¹ Pedersen m.fl. (2024), s. 513ff.

² Perloff s. 266 og 274

³ Økonomistyrelsen (16/2-2025)

⁴ Beregnet ud fra Danmarks BNP i 2024, jf. Danmarks Statistik (17/4-2025)

1.2 Problemstilling

På baggrund af EU-retlige og danske retskilder, og med inddragelse af økonomisk teori til at kvalificere vurderingerne, vil det blive undersøgt, på hvilke måder ordregivere kan inddrage hensyn til bekæmpelse af skattemisbrug i forbindelse med EU-udbud, der udføres efter udbudsloven.

Herunder hvordan det kan kontrolleres, om tilbudsgivere eller leverandører lever op til de stillede krav, og hvordan kravene påvirker transaktionsomkostningerne forbundet med udbuddet.

1.3 Metode

1.3.1 Retsdogmatisk metode

Eftersom der er tvivl om, hvilke muligheder ordregivere har for at inddrage hensyn til bekæmpelse af skattemisbrug, er der behov for at få fastlagt hvad gældende ret er. Det sker ved anvendelse af den retsdogmatiske metode.

Den retsdogmatiske metode går ud på, at analysere de relevante retskilder for at finde frem til, hvad gældende ret er. Hensigten er ved en systematisk gennemgang, fortolkning og diskussion af de relevante retskilder, at skabe ny viden og nye erkendelser, der bidrager til at kaste lys over problemstillingen⁵.

Første skridt er at finde frem til de retskilder, der er relevante at analysere. Retskilder defineres som de *“autoritative kilder, hvorfra retten springer”*⁶. Det kan eksempelvis dreje sig om traktater, love eller afgørelser.

Derefter er det væsentligt at være opmærksom på retskildernes indbyrdes hierarki og relation til hinanden.

Eksempelvis er det generelt sådan, at en højerestående regel fortrænge en laverestående (lex superior), en nyere regel fortrænger en ældre (lex posterior) og en specialiseret regel

⁵ Munk-Hansen (2022), s. 70

⁶ Hamer m.fl. (2020), s. 19

fortrænger en generel (*lex specialis*)⁷. Hvis konflikt opstår mellem en EU-retlig regel og en dansk retsregel der bygger på EU-retten, vil EU-retten dog have forrang, og den danske regel vil skulle fortolkes EU-konformt⁸.

I forhold til domme er det væsentligt at vurdere deres præjudikatsværdi, det vil sige deres evne til at kunne inddrages i afgørelsen af fremtidige sager⁹. I udgangspunktet vedrører en dom kun en konkret sag og er kun bindende over for sagens parter. Imidlertid kan domme blive væsentlige for afgørelsen af fremtidige sager, da domstolene i et vist omfang udvikler retsregler, når lovgivningen ikke er tilstrækkeligt klar. En dom anses for at have en høj grad af præjudikatsværdi hvis den tager stilling til nye og tidligere uafklarede spørgsmål, er detaljeret beskrevet, og når afgørelsen er generel og kan overføres på andre situationer end den i sagen beskrevne. Derudover vil præjudikatsværdien rent formelt set være højere, hvis dommen afsiges af en højere instans såsom Højesteret eller EU-domstolen. Dommen bør også være af nyere dato¹⁰. I det omfang der i specialet anvendes domme af ældre dato skyldes det, at deres konklusioner ikke efterfølgende er blevet modsagt eller ændret af nyere praksis.

Det er desuden væsentligt at finde de retskilder, der er bedst egnet til at beskrive den givne situation. En dom kan eksempelvis have en høj præjudikatsværdi, men være irrelevant i forhold til problemstillingen, da den vedrører et andet spørgsmål. Ligeledes kan en lovbestemmelse være uegnet til at løse et givent problem, hvis den er uklart formuleret.

Når de mest relevante retskilder er fundet, er næste trin at fortolke retskilderne, for at finde ud af, hvordan de forholder sig til det stillede spørgsmål. Der er flere måder at fortolke retskilderne på. Eksempelvis kan man fortolke love ud fra såvel ordlyd som lovgivers subjektive hensigt og reglernes objektive formål.

Ordlydsfortolkning betyder, at man analyserer selve lovteksten for at bestemme dens betydning ud fra formuleringen. Man kan også fortolke subjektivt, hvilket vil sige at man forsøger at finde frem til hvad lovgivers hensigt med at indføre reglen var, eksempelvis ved at analysere lovforarbejderne. Og endelig kan man formålsfortolke, hvilket vil sige at fortolke

⁷ Hamer m.fl. (2020), s. 63

⁸ Neergaard m.fl. (2020), s. 202ff.

⁹ Hamer m.fl. (2020), s. 81

¹⁰ Hamer m.fl. (2020), s. 83ff.

reglen i forhold til det formål, den angiveligt skulle have¹¹. I specialet vil alle disse fortolkningsmetoder blive benyttet.

Der vil desuden blive foretaget analogislutninger. En analogislutning er at bruge princippet i en retsregel på et andet formål, end det som egentlig er omfattet af den givne lov. Det kan med fordel gøres i tilfælde, der kun i begrænset omfang er lovreguleret¹², såsom netop spørgsmålet om skattemisbrug i udbudsretten. Analogislutninger er en udvidende fortolkning af eksisterende retsregler, og bør derfor kun benyttes i særlige tilfælde. I specialet benyttes de kun i situationer der opfylder følgende to betingelser: 1) At der ingen retsregel er, som direkte regulerer det spørgsmål der bliver analyseret, og 2) At den regel der anvendes, regulerer et forhold hvor der er samme behov og hensyn at tage, som i spørgsmålet, der bliver analyseret¹³.

1.3.2 Retskilderne

1.3.2.1 EU-retlige retskilder

De EU-retlige retskilder, der bliver anvendt, falder under to kategorier: Primærret i form af traktater og principper, og sekundær regulering i form af direktiver og afgørelser.

Primærretten består af EU's traktatgrundlag i form af Traktaten om den Europæiske Union (herefter: TEU) og Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsmåde (herefter: TEUF), samt de underliggende principper som EU-retten bygger på¹⁴.

Traktaterne inddrages i det omfang, anden regulering bygger derpå, eller der i specialet bliver perspektiveret til områder der er direkte reguleret deri, såsom konkurrence og statsstøtte¹⁵. Principper anses også for EU-retlig primærret. Disse er derfor også en væsentlig retskilde, som den EU-retlige sekundærregulering skal være i overensstemmelse med. I udbudsretlig

¹¹ Hamer m.fl. (2020), s. 70ff.

¹² Munk-Hansen (2022), s. 321

¹³ Munk-Hansen (2022), s. 322ff.

¹⁴ Neergaard m.fl. (2020), s. 121

¹⁵ TEUF art. 101-109

henseende drejer det sig fortrinsvis om proportionalitetsprincippet og ligebehandlingsprincippet samt forbuddet mod diskrimination på baggrund af nationalitet¹⁶. Proportionalitetsprincippet betyder, at man ikke skal anvende mere indgribende metoder til at nå et mål end absolut nødvendigt - det gælder f.eks. i forhold til udstedelse af sekundær regulering (hvis et direktiv er tilstrækkeligt, bør der ikke udstedes en forordning), men også i forhold til de krav, der stilles i en udbudsproces¹⁷.

Forbuddet mod diskrimination på baggrund af nationalitet er skrevet ind i TEUF art. 18. Det betyder bl.a. i en udbudsretlig kontekst, at ordregivere ikke må favorisere tilbudsgivere fra deres hjemstat. Ligebehandlingsprincippet er en afledt effekt af forbuddet mod diskrimination, og betyder at man skal behandle ens forhold ens, medmindre der er en objektiv årsag til at gøre forskel. Som konsekvens af dette skal ordregiver også iagttage gennemsigtighedsprincippet, som sikrer at ordregivers handlinger er tilstrækkeligt veldokumenterede til, at man kan kontrollere, hvorvidt ligebehandlingsprincippet er blevet overholdt¹⁸.

EU kan på baggrund af primærretten udstede to typer af sekundær regulering, der er bindende for medlemsstaterne: Forordninger og direktiver¹⁹. Hvor forordninger gælder direkte i hver enkelt medlemsstat, skal direktiver i stedet implementeres i medlemsstaterne - de nationale myndigheder har derfor et vist skøn i forhold til, hvordan direktivet bedst gennemføres i national ret. Målet med direktivet er dog, jf. TEUF art. 288, stk. 3, bindende for medlemsstaterne, og kan derfor ikke fraviges ved implementeringen.

EU har udstedt en række direktiver, der regulerer forskellige former for udbud. Det, som er særligt relevant i forhold til problemstillingen, er udbudsdirektivet²⁰.

I den forbindelse bør den retskildemæssige værdi af præamblen til udbudsdirektivet adresseres. I sig selv er den ikke juridisk bindende²¹, men har mere karakter af et politisk kompromis, der beskriver de overvejelser, der gik forud for vedtagelsen. Som sådan kan de dog udgøre et vigtigt bidrag til fortolkningen af udbudsdirektivet i konkrete sager, ligesom EU-Domstolen i en lang række forskellige sager har henvist til præamblerne til forordninger

¹⁶ Hamer (2021), s. 56

¹⁷ TEU art. 5, stk. 4

¹⁸ Hamer (2021), s. 59

¹⁹ TEUF art. 288

²⁰ Direktiv 2014/24/EU

²¹ C-134/08 (Hauptzollamt Bremen mod J. E. Tyson Parketthandel GmbH hanse j)

og direktiver²². Derfor vil præamblen til udbudsdirektivet efter behov blive inddraget til fortolkning af direktivets bestemmelser.

En anden retskilde, der i vidt omfang vil blive anvendt, er praksis fra EU-Domstolen. Der er flere typer af sager, som det er muligt at anlægge ved EU-Domstolen. De mest relevante i kontekst af udbudsretten, er traktatbrudssøgsmål og præjudicielle forelæggelser²³.

Præjudicielle søgsmål kan anlægges på baggrund af TEUF art. 267, og er en mulighed for at nationale domstole og i visse tilfælde klagenævn, kan bede EU-Domstolen om et svar på, hvordan EU-reglerne skal fortolkes i en given sag²⁴. Disse afgørelser har generelt en høj grad af præjudikatsværdi, da de netop vedrører spørgsmål om fortolkning af den EU-retlige regulering, der kan være relevant i forbindelse med afgørelse af andre sager²⁵. Derfor er disse afgørelser særligt relevante at inddrage i analysen.

Traktatbrudssøgsmål er hjemlet i TEUF art. 258 og 259. Ifølge disse bestemmelser kan enten Kommissionen eller en anden medlemsstat indbringe en medlemsstat for EU-Domstolen hvis det vurderes, at de har begået traktatbrud, f.eks. ved manglende eller forkert implementering af direktiver i national ret, eller ved tiltag der begrænser den frie bevægelighed for varer og tjenesteydelser, og dermed går ud over det indre markeds funktion²⁶. I analysen indgår eksempelvis et søgsmål fremsat af Kommissionen mod Irland.

I begrænset omfang vil der desuden blive inddraget fortolkningsmeddelelser fra Kommissionen. Disse fortolkningsmeddelelser tilkendegiver EU-Kommissionens syn på forskellige sager, og er ikke juridisk bindende²⁷. Imidlertid kan de tjene som inspiration og fortolkningsbidrag.

²² Neergaard m.fl. (2020), s. 140

²³ TEUF art. 258-273

²⁴ Neergaard m.fl. (2020), s. 96f.

²⁵ Neergaard m.fl. (2020), s. 154ff.

²⁶ Hamer m.fl. (2020), s. 157

²⁷ Hamer (2021), s. 55

1.3.2.2 Danske retskilder

Den vigtigste danske retskilde, der vil blive inddraget, er udbudsloven (herefter: UBL). Det er i UBL, at de danske lovgivere har implementeret udbudsdirektivet. Loven trådte i kraft d. 1. januar 2016, og har efterfølgende været genstand for et par ændringer, senest i 2022²⁸.

Det er vigtigt at have for øje, at eftersom UBL bygger på det underliggende EU-direktiv, er det et krav, at loven fortolkes EU-konformt.

Det betyder, at hvis der enten er uklarhed om betydningen af en bestemmelse i UBL, eller er uoverensstemmelse mellem UBL og udbudsdirektivet, skal man fortolke den danske bestemmelse i forhold til udbudsdirektivet²⁹. Hvis det ikke er muligt at gøre dette (fordi uoverensstemmelsen er for stor) har EU-retten forrang, hvilket betyder at bestemmelsen i UBL vil skulle tilsidesættes til fordel for direktivbestemmelsen³⁰.

Udover UBL, vil andre danske love blive inddraget i det omfang, det er nødvendigt for at underbygge analysen. I det omfang disse love bygger på eller er afledt af EU-retten, vil de også skulle fortolkes EU-konformt.

Normalt spiller lovforarbejder og lovbemærkninger en særlig rolle i dansk ret, i forbindelse med formålsfortolkning af lovgivningen. Men i forhold til UBL, har Klagenævnet for Udbud flere gange tilsidesat lovbemærkningerne³¹, hvorfor spørgsmålet opstår, i hvor høj grad disse kan inddrages? Eftersom UBL bygger på EU-retten og skal fortolkes EU-konformt, står det klart, at i det omfang lovbemærkninger afviger fra den underliggende EU-ret, skal forarbejderne tilsidesættes. Såfremt lovforarbejderne vedrører fortolkning af rent nationale bestemmelser vil de derimod formentlig i større grad kunne inddrages som fortolkningsbidrag³².

Ligesom der i EU-retten er en række principper, der har status af retskilder, findes der også retsgrundsætninger indenfor dansk ret. Disse vil også blive inddraget i specialet, eksempelvis

²⁸ Lov 2022-06-21 nr. 884

²⁹ Neergaard m.fl. (2020), s. 202ff.

³⁰ Hamer m.fl. (2020), s. 149

³¹ Se eksempelvis Klagenævnets kendelse af 19. juni 2017 (LH-Gulve A/S mod Region Midtjylland)

³² U.2020B.114

i form af den skatteretlige realitetsgrundsætning³³ der går ud på, at skatteansættelsen skal svare til realiteterne af en disposition. Disse retsgrundsætninger er opstået over tid i kraft af domstolenes praksis, og er udtryk for grundlæggende principper, der eksempelvis kan bruges til at afgøre sager på områder der ikke er klart lovregulerede - de har karakter af domstolsskabte regler³⁴.

Dansk retspraksis indgår også i analysen. Det drejer sig om praksis fra danske domstole samt Klagenævnet for Udbud.

I forhold til domstolene er der kun tale om domme fra Højesteret. Det skyldes, at retspraksis fra Højesteret har en højere præjudikatsværdi end praksis fra lavere instanser, da Højesterets opgave er at tage stilling til principielle sager, og sager der har videre betydning for samfundet og retsanvendelsen³⁵.

Afgørelser fra Klagenævnet for Udbud vil også blive inddraget. Klagenævnet for Udbud (herefter: Klagenævnet) er den instans, der er ansvarlig for håndhævelsen af UBL, jf. lov om Klagenævnet for Udbud §1, stk. 2, nr. 1.

Endelig vil relevant litteratur også blive inddraget til at underbygge analysen. Det er i form af bøger og artikler, der vedrører såvel de juridiske som økonomiske aspekter af problemstillingen. Litteratur er ikke at betragte som en retskilde, da den ikke er juridisk bindende og forfatterne ikke har samme autoritet som lovgivere eller dommere³⁶. Imidlertid hjælper litteraturen med til at give en forståelse af såvel de retskilder der anvendes, samt hvordan de påvirker (og påvirkes af) økonomi.

Som litteratur tæller også vejledninger fra Konkurrence - og Forbrugerstyrelsen, der behandler visse afgrænsede spørgsmål indenfor udbud, såsom totalomkostninger. De er ikke juridisk bindende, men bidrager til forståelsen af de rammer som retskilderne sætter, og kan derfor bedst klassificeres som litteratur.

³³ Pedersen m.fl. (2024), s. 526ff,

³⁴ Hamer m.fl. (2020), s. 23

³⁵ Bang-Pedersen m.fl. (2020), s. 37

³⁶ Hamer m.fl. (2020), s. 24

1.3.2.3 Internationale (rets)kilder

I forbindelse med særligt de skatteretlige begreber, vil internationale kilder også blive inddraget.

Det drejer sig eksempelvis om vejledninger fra OECD og GRI, WTO-aftaler og internationale regnskabsstandarder. Spørgsmålet er, hvilken retskildemæssig værdi disse tekster har.

Udgangspunktet i folkeretten er, at stater ikke er bundet af aftaler, de ikke ønsker at indgå. Man er dermed kun bundet af de traktater man har valgt at indgå i, og det er en fejl at anvende en traktatbestemmelse på en stat, der ikke har accepteret at være part i traktaten³⁷. I forhold til WTO's GPA-aftale er Danmark dermed bundet af aftalen af eget valg i kraft af sin accept³⁸, og GPA-aftalen kan dermed inddrages i analysen.

I forhold til vejledninger fra OECD og GRI er der tale om anerkendte internationale retningslinjer, som nationale lovgivere henviser til og i nogle tilfælde indarbejder i national lovgivning³⁹. Derfor anses de for autoritative, omend de ikke som sådan er juridisk bindende, og de indgår naturligt som bidrag til at kvalificere analysen og vurdere kvaliteten af de eksisterende retsregler. Det samme gælder internationalt anerkendte regnskabsstandarder såsom IASB, som børsnoterede virksomheder i Danmark er forpligtede til at overholde, da de er inkorporeret i årsregnskabsloven (herefter: ÅRL)⁴⁰.

1.3.3 Økonomisk metode

Økonomisk teori vil i specialet blive inddraget til at kvalificere de juridiske vurderinger. Den økonomiske teori, der anvendes, er nyinstitutionel økonomisk teori.

Grunden til at neoklassisk økonomisk teori ikke i stedet anvendes, er at antagelserne bag, ikke stemmer overens med realiteterne på markedet for offentlige kontrakter.

³⁷ Hamer m.fl. (2020), s. 231

³⁸ WTO GPA (2012), Appendix 1

³⁹ Pedersen m.fl. (2024), s. 482f.

⁴⁰ Implementeringen skete med Lov 2004-02-18 nr 99 om ændring af lov om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. (årsregnskabsloven), der indførtes på baggrund af Europa-Parlamentets og Rådets forordning af 2002-07-19 om anvendelse af internationale regnskabsstandarder (1606/2002).

Neoklassisk økonomisk teori beskæftiger sig fortrinsvis med produktion og prissætning på markeder, frem for på beslutningstagning i den enkelte virksomhed⁴¹. Her antages det, at alle økonomiske aktører er fuldt rationelle, at deres beslutninger kan analyseres uafhængigt af hinanden, og at alle aktører har perfekt adgang til information. Derudover antages det, at der på perfekte markeder ikke er nogen transaktionsomkostninger eller adgangsbarrierer⁴².

I forhold til udbud kan disse antagelser ikke anvendes som baggrund for en analyse.

Ordregiver og tilbudsgivere eller leverandører, har som udgangspunkt ikke adgang til de samme informationer, hvilket blandt andet giver sig udslag i, at ordregiver skal kontrollere, hvorvidt leverandørerne lever op til kontraktens vilkår⁴³. Derudover kan tilbudsgivers beslutninger om at afgive tilbud samt hvordan tilbuddene prissættes, næppe analyseres komplet uafhængigt af hinanden, da det er en naturlig antagelse at hver tilbudsgiver lægger en strategi baseret på, hvad de forventer, deres konkurrenter vælger at gøre⁴⁴. Der er desuden transaktionsomkostninger forbundet med udbuddet, da ordregiver og tilbudsgivere skal bruge ressourcer på at udarbejde henholdsvis udbudsmateriale og tilbud⁴⁵.

Nyinstitutionel økonomisk teori er derfor bedre egnet til at analysere problemstillingen.

Denne teori tager udgangspunkt i antagelsen, at alle økonomiske aktører er opportunistiske og søger at maksimere deres eget udbytte - potentielt på bekostning af andre. Derudover antages det, at aktørerne kun er begrænset rationelle⁴⁶, og at der er asymmetrisk information på markedet⁴⁷.

I forhold til udbud kommer disse antagelser til udtryk ved, at ordregiver søger at få det - for ordregiver - økonomisk mest fordelagtige tilbud⁴⁸, mens tilbudsgiverne hver især skal lægge en strategi i forhold til deres tilbudsafgivelse, der munder ud i et tilbud de vurderer har en reel chance for at vinde, ud fra hvad tilbudsgiver antager at konkurrenternes tilbud vil indeholde⁴⁹. Det forekommer også, at en virksomhed i sin stræben efter at egenoptimere, bevæger sig ud på kanten af det lovlige, f.eks. i forhold til skatteplanlægning. Den

⁴¹ Sornn-Friese (2008), s. 38

⁴² Østergaard (2003), s. 272

⁴³ Hamer (2021), s. 395

⁴⁴ Perloff (2018), s. 491

⁴⁵ Sornn-Friese (2008), s. 104

⁴⁶ Knudsen (1997), s. 213

⁴⁷ Knudsen (1997), s. 164

⁴⁸ UBL §161

⁴⁹ Perloff (2018), s. 491ff.

asymmetriske information kommer desuden til udtryk ved, at ordregiver ikke kender tilbudsgivernes skatteforhold nær så indgående, som de pågældende virksomheder selv gør.

Endvidere er nyinstitutionel økonomisk teori særligt egnet til at analysere juridiske problemstillinger, da teorien anskuer jura som et middel til at minimere markedsfejl, og sikre den bedst mulige ressourceallokering⁵⁰. Det stemmer overens med UBL's formålsbestemmelse, der angiver at loven skal fastlægge procedurer for udbud, der ultimativt, via effektiv konkurrence, fører til den bedste udnyttelse af de offentlige midler⁵¹. Derudover ligger det også i tråd med det EU-retlige proportionalitetsprincip, der søger kun at bruge de foranstaltninger der er nødvendige til at nå et mål⁵², hvilket er med til at sikre effektivitet og begrænse transaktionsomkostninger.

De økonomiske bidrag til analysen har karakter af en teoretisk analyse af aktørernes handlinger og forudsætninger, herunder beskrivelser af, hvordan deres valg påvirker prissætning og transaktionsomkostninger. Derudover vil analysen blive understøttet af figurer og eksempler på formler.

Der vil blive benyttet "all else equal"-forudsætninger i forhold til, hvordan en virksomheds skatteforhold påvirker deres omkostninger og prissætning. Det sker af hensyn til overskueligheden, og ud fra den forudsætning, at det er skatteforholdene, der er væsentlige i forhold til problemstillingen - ikke alle de øvrige aspekter ved drift af en virksomhed, som kan påvirke omkostninger eller prissætning.

1.4 Afgrænsning

Fokus for specialet er på de udbudsretlige muligheder for at stille krav til virksomheders skatteforhold. Ikke på den skatteretlige regulering af forholdene. Derfor vil specialet ikke inddrage den skatteretlige regulering eller vurdere hvilke specifikke handlinger eller transaktioner der kan defineres som skattemisbrug. En begrebsmæssig afklaring af lovligt og ikke-lovligt skattemisbrug bliver dog foretaget i afsnit 1.5.

⁵⁰ Østergaard (2003), s. 274

⁵¹ UBL §1

⁵² Bl.a. UBL §2

Af hensyn til omfanget vil de to udelukkelsesgrunde i UBL §135, stk. 3 og UBL §137, stk. 1, nr. 6 vedrørende ubetalt forfalden gæld til det offentlige - eksempelvis skattegæld - heller ikke blive omtalt. Det skyldes, at eksistensen af en gæld betyder, at der er et krav på, at skatten skal betales, og at den formentlig vil blive betalt på et senere tidspunkt. Dermed kan situationen vanskeligt klassificeres som skattemisbrug i nutiden - selvom kravet selvfølgelig kan være opstået på baggrund af tidligere begået skattemisbrug.

Kontrakter under tærskelværdierne og kontrakter omfattet af light-regimet vil heller ikke blive omfattet. Det skyldes følgende forhold: 1) Manglende relevant retspraksis der kan bidrage til vurderingen af, hvad mulighederne for at inddrage hensyn til skattemisbrug er i de pågældende situationer, og 2) At kontrakter under tærskelværdierne med klar grænseoverskridende interesse skal overholde de generelle EU-retlige principper, og derfor i udgangspunktet er underlagt de samme muligheder og begrænsninger som kontrakter over tærskelværdierne⁵³, og 3) At behandling af mulighederne for at inddrage hensyn til skattemisbrug ved kontrakter under tærskelværdierne uden klar grænseoverskridende interesse, vil kræve en gennemgang af de forvaltningsretlige principper såsom økonomisk forsvarlig forvaltning⁵⁴, der ligger uden for specialets fokus.

Markedsdialog, jf. UBL §39, stk. 1, 2. pkt., vil heller ikke blive inddraget. Det skyldes, at selvom der ikke er noget til hinder for at diskutere skattespørgsmål i forbindelse med den indledende dialog med markedet, så kommer dialogen ikke til at have praktisk betydning i forhold til den videre udbudsproces, hvis der ikke derefter er mulighed for at stille krav til skattemæssige forhold i resten af processen.

Derudover vil følgende områder af udbudsreglerne, der lægger sig tæt op ad nogle af de behandlede emner, heller ikke blive omfattet, da de ikke vurderes at bidrage yderligere til besvaring af problemstillingen:

- Bestemmelserne om, hvornår en ændring af en kontrakt ikke er en ændring af et grundlæggende element, jf. UBL §§180-184.
- UBL §§159, stk. 5 og 6 om indhentning af supplerende oplysninger.
- Hvilken dokumentation der kan indhentes fra tilbudsgivere fra tredjelande

⁵³ UBL §192, stk. 1

⁵⁴ UBL §193, stk. 5

Endelig vil specialet ikke tage stilling til, hvorvidt ordregivere fremadrettet er forpligtede til at anvende UBL §134a, selvom bestemmelsen er i strid med EU-retten. Det skyldes, at eftersom EU-Domstolens retspraksis (som beskrevet i afsnit 2.2.2) åbner for at der under alle omstændigheder kan ske udelukkelse af tilbudsgivere fra skattelylande, vil problemet kun opstå i situationer hvor ordregivere forpligtes til at udelukke efter UBL §134a, selvom de ikke ønsker det. Det er det omvendte af fokus for specialet, som er at fastslå hvornår der *kan* tages hensyn til bekæmpelse af skattemisbrug, ikke hvornår en ordregiver kan undlade at gøre det.

1.5 Skatteretlige begreber

“Skattemisbrug” er en paraplybetegnelse for virksomheders udnyttelse af skattesystemet til at begrænse deres skattebidrag⁵⁵, uanset om de foretagne dispositioner er lovlige eller ulovlige, og hvor alvorlige overtrædelser der er tale om. Dette afsnit beskriver derfor de mere specifikke betegnelser for forskellige typer af skattemisbrug, der vil blive anvendt i resten af specialet.

Skattesvig:

Skattesvig dækker over særligt grove overtrædelser af skattelovgivningen, der er gjort strafbare ved straffelovens (herefter: STRFL) §289. Strafferammen er op til 8 år for disse overtrædelser, der ifølge bestemmelsen skal have en særligt grov karakter, og skal udgøre et forsøg på at skaffe sig selv eller andre “uberettiget vinding”, jf. STRFL §289, stk. 1. Det kan eksempelvis være ved at indgive urigtige indkomstoplysninger til SKAT⁵⁶. Bestemmelsen finder kun anvendelse, i det omfang skatteretlig regulering henviser direkte til den⁵⁷.

Skatteunddragelse:

Betegnelsen “skatteunddragelse” bruges om tilfælde, der ikke er alvorlige nok til at medføre strafansvar, men dog vurderes til at være i strid med skattereglerne, med korrigerende beskattning til følge. Det kan ske både i medfør af specifik skatteretlig regulering, eller ved

⁵⁵ Pedersen m.fl. (2024), s. 511f.

⁵⁶ Pedersen m.fl. (2024), s. 512

⁵⁷ STRFL §289, stk. 2

prøvelse efter den domstolsskabte realitetsgrundsætning, der foreskriver at beskatningen skal ske efter dispositioners reelle indhold, ikke deres formelle overflade⁵⁸.

Aggressiv skatteplanlægning:

Aggressiv skatteplanlægning befinder sig i en gråzone mellem ulovlig skatteunddragelse og lovlig skatteplanlægning⁵⁹, og er derfor det, der kan være sværest at bedømme.

Aggressiv skatteplanlægning går ud på at anvende de muligheder der er i skattelovgivningen imod deres formål. Eksempler på strategier er: At multinationale selskaber flytter aktiver fra datterselskaber i lande med høj selskabsskat til datterselskaber i lande med lav selskabsskat. Eller at de lader et datterselskab i et land med lav beskatning yde lån til et andet datterselskab placeret i et land med høj beskatning⁶⁰. Ingen af delene er teknisk set ulovligt, men det kan have en effekt der strider mod skatterettens formål, og kan derfor efter en konkret vurdering (f.eks. efter realitetsgrundsætningen), medføre en korrektion af skatteansættelsen.

Skatteplanlægning:

Hvis virksomheder blot benytter skattelovgivningen til at begrænse deres skattebetalinger uden at de i den forbindelse benytter reglerne imod deres formål eller på anden vis gør noget, der kan anses for ulovligt, har deres handlinger blot karakter af lovlig skatteplanlægning. Dette kaldes også skatteoptimering, skattespekulation og skattetænkning⁶¹.

Skattely:

Den sidste og særskilte form for skattemisbrug (der i sig selv udgør en form for skatteplanlægning) er brugen af skattely. Virksomheder anses for at gøre brug af skattely, når de flytter deres overskud til lande med en lavere skatteprocent, end der er i det land, hvor pengene blev tjent. Det er problematisk, fordi det underminerer beskatningsgrundlaget i det land, pengene flyttes fra⁶².

⁵⁸ Pedersen m.fl. (2024), s. 512

⁵⁹ PRI (2015), s. 5

⁶⁰ PRI (2015), s. 13f.

⁶¹ Pedersen m.fl. (2024), s. 512

⁶² OECD (2/3-2025)

2. De udbudsretlige muligheder

2.1 Introduktion til udbudsreglerne

2.1.1 Primære og sekundære hensyn i udbudsretten

Det følger af TEU art. 5, at EU kun kan lovgive på områder, som medlemsstaterne har delegeret kompetence til (legalitetsprincippet). EU's medlemsstater har bl.a. delegeret kompetence til EU i forhold til udstedelse af regler, der vedrører opretholdelsen af et indre marked med fri bevægelighed for varer, tjenesteydelser, personer og kapital⁶³.

Udbudsdirektivet er udstedt på baggrund af bestemmelser i TEUF, der har til formål at harmonisere reglerne i de enkelte medlemsstater, der vedrører det indre marked⁶⁴. Heraf kan udledes, at det primære formål med udbudsreglerne er at sikre, at det indre marked også eksisterer for offentlige kontrakter - at der ikke er begrænsninger der gør, at virksomheder ikke kan byde på og vinde udbud i andre medlemsstater end den, de er baseret i. EU-Domstolen udtalte desuden specifikt i C-454/06 (Pressetext), at udbudsreglernes primære formål er den frie bevægelighed, samt at sikre ufordrejet konkurrence i medlemsstaterne⁶⁵.

Disse primære formål udelukker dog ikke, at der også kan varetages sekundære hensyn, såsom hensyn til miljø eller sociale formål. Disse formål er også angivet i selve traktaten, bl.a. i TEUF art. 9 der vedrører sociale hensyn der skal integreres i EU's politikker, og i TEUF art. 11 der tilsvarende angiver at miljøhensyn og hensyn til bæredygtighed også skal integreres i EU's politikker.

Derudover kan medlemsstaterne også varetage egne, nationale hensyn (så længe de ikke strider mod de EU-retlige formål og regelsæt). UBL §1 indeholder eksempelvis en formålsbestemmelse, der ikke entydigt svarer til det EU-retlige udgangspunkt. Her lægges der i stedet vægt på opnåelse af den bedst mulige udnyttelse af offentlige midler, gennem effektiv konkurrence⁶⁶.

⁶³ TEUF art. 26

⁶⁴ f.eks. TEUF art. 114

⁶⁵ C-454/06, pr. 31

⁶⁶ UBL §1

Skattemæssige forhold er med andre ord ikke et formål med udbudsreglerne. Omvendt er det, alene ud fra de angivne formål, heller ikke muligt at udelukke, at der kan lægges vægt på skatteforhold, så længe det sker med respekt for principperne. Skatteforhold kan jo på forskellig vis både fungerer som en handelsbarriere, der virker begrænsende på samhandlen og konkurrencen på det indre marked⁶⁷, og et socialt hensyn der gør det muligt for medlemsstaterne at opretholde en offentlig økonomi, der understøtter formål som social beskyttelse, uddannelse og sundhed, jf. TEUF art. 9.

2.1.2 Tærskelværdierne og grænseoverskridende interesse

Størstedelen af procedurereglerne i UBL er kun obligatoriske at anvende, hvis indkøbet har en værdi, der overstiger de af EU-Kommissionen fastsatte tærskelværdier.

Tærskelværdierne revideres og opdateres af EU-Kommissionen hvert andet år⁶⁸. I 2025 er tærskelværdierne:

- 1.064.177 kr. for vare - og tjenesteydelsesindkøb foretaget af statslige myndigheder
- 1.644.638 kr. for vare - og tjenesteydelsesindkøb foretaget af andre ordregivere
- 41.212.688 kr. for bygge - og anlægsarbejder⁶⁹

Såfremt et indkøb vurderes til at overstige tærskelværdien, skal reglerne i UBL afsnit 2 iagttages. Det gælder blandt andet reglerne om udelukkelse i UBL §§135-137, egnethed i UBL §§140-143 og tildelingskriterier i UBL §§161-169. Endvidere er der også en række faste procedurer, ordregiver skal vælge imellem, i forhold til hvordan udbuddet konkret gennemføres, jf. UBL kapitel 7.

Disse regler finder imidlertid ikke anvendelse på kontrakter under tærskelværdierne. I den situation kan ordregiver lade sig inspirere af reglerne i afsnit 2, men er ikke bundet af at skulle følge dem.

⁶⁷ Se afsnit 4.2 for uddybende forklaring

⁶⁸ UBL §9

⁶⁹ Kommissionens delegerede forordning (EU) 2023/2495, samt Kommissionens meddelelse C/2023/902 om modværdier i national valuta

2.2 Udelukkelsesgrunde

2.2.1 Introduktion til udelukkelsesgrunde

UBL indeholder i §§ 134a, 135, 136 og 137 en række udelukkelsesgrunde. Hvis en virksomhed viser sig at være omfattet af en af de pågældende bestemmelser, kan de blive udelukket fra at deltage i udbuddet. UBL §§ 134a, 135 og 136 er obligatoriske udelukkelsesgrunde, som ordregiver altid skal anvende. UBL §137 er derimod frivillig, og der kan derfor kun ske udelukkelse på baggrund af bestemmelserne i §137, hvis det er angivet i udbudsbekendtgørelsen, at disse udelukkelsesgrunde finder anvendelse⁷⁰.

Udelukkelsesgrundene i § 135 vedrører en række forhold relateret til selve virksomheden, såsom hvidvask⁷¹ eller bestikkelse⁷². Ingen af dem relaterer sig til skat, hvorfor de ikke vil blive behandlet yderligere. De obligatoriske udelukkelsesgrunde i §136 vedrører derimod forhold der er relateret til det konkrete udbud⁷³, herunder interessekonflikter eller konkurrencefordrejning, afvigelse af groft urigtige oplysninger, eller at virksomheden som led i udøvelsen af sit erhverv har begået alvorlige forseelser, der sår tvivl om dens integritet⁷⁴. Særligt §136, nr. 4 om integritet, kan være relevant i forhold til skatteforhold, og den vil derfor blive analyseret i det følgende. Det samme gælder den obligatoriske udelukkelsesgrund i UBL §134a der vedrører selskaber baseret i skattelylande..

De frivillige udelukkelsesgrunde i §137 kan anvendes, hvis det er proportionelt i det enkelte udbud. Det drejer sig eksempelvis om situationer hvor virksomheden er erklæret konkurs⁷⁵, eller der er tegn på indgåelse af konkurrencebegrænsende aftaler med andre virksomheder⁷⁶. Ingen af disse udelukkelsesgrunde vedrører skat, hvorfor de ikke vil blive behandlet yderligere.

⁷⁰ jf. UBL §137, stk. 1, 1. pkt.

⁷¹ UBL §135, stk. 1, nr. 5

⁷² UBL §135, stk. 1, nr. 2

⁷³ Hamer (2021), s. 481

⁷⁴ UBL §136, nr. 1-4

⁷⁵ UBL §137, stk. 1, nr. 2

⁷⁶ UBL §137, stk. 1, nr. 3

2.2.2 Udelukkelse af tilbudsgivere fra skattelystater

Udelukkelsesgrunden i UBL §134a blev indført med lovændringen i 2022, og trådte i kraft d. 1. juli 2022⁷⁷.

Bestemmelsen finder anvendelse, hvis en ansøger eller tilbudsgiver er etableret i et skattelyland, defineret som et land der er optaget på EU's liste over ikke-samarbejdsvillige skattejurisdiktioner⁷⁸, og som ikke har tiltrådt WTO's Government Procurement Agreement eller indgået andre aftaler, der forpligter Danmark til at acceptere indgåelse af offentlige kontrakter med virksomheder i det pågældende land⁷⁹. Udelukkelsen er ikke angivet til at skulle vare en bestemt tidsperiode, og må derfor antages at gælde, så længe virksomheden er etableret i et af de på listen opførte lande⁸⁰.

Baggrunden for indførelsen af §134a, var et ønske fra lovgivers side om, at "styrke samfundskontrakten" ved at sikre mere åbenhed om, hvor virksomheder var etableret, og derigennem skabe incitament for virksomhederne til at være mindre aggressive i deres skatteplanlægning, og opføre sig mere ansvarligt⁸¹.

Umiddelbart skal virksomheder der er baseret i et skattelyland dermed udelukkes efter §134a. Imidlertid er der nyere retspraksis fra EU-domstolen, der skaber tvivl om bestemmelsens gyldighed.

C-652/22 (Kolin) er et præjudicielt søgsmål vedrørende tildeling af en offentlig kontrakt om opførelse af en jernbane i Kroatien. Kolin, som var en tilbudsgiver fra Tyrkiet, havde tidligere klaget til det kroatiske klagenævn for udbud over, at en anden tilbudsgiver var blevet tildelt den pågældende kontrakt. Kolin fik i første omgang medhold af klagenævnet, der annullerede tildelingsbeslutningen. Imidlertid endte ordregiver med alligevel at tildele kontrakten til den anden tilbudsgiver, efter at vedkommende havde fået mulighed for at supplere sit oprindelige tilbud med en liste over udførte arbejder⁸². Kolin klagede derfor igen

⁷⁷ Lov 2022-06-21 nr. 884 om ændring af UBL, lov om Klagenævnet for Udbud og lov om indhentning af tilbud i bygge- og anlægssektoren §4

⁷⁸ Det Europæiske Råd (2/3-2025)

⁷⁹ Det drejer sig pr. 16/3-2025 om følgende lande: Amerikansk Samoa, Anguilla, Fiji, Guam, Palau, Panama, Rusland, Samoa, Trinidad og Tobago, De amerikanske jomfruøer og Vanuatu

⁸⁰ KFST (2024), s. 186

⁸¹ LFB 2022-06-02 nr 199, bemærkninger til nr. 17

⁸² C-652/22 pr. 23-30

over tildelingsbeslutningen, og da virksomheden ikke denne gang fik medhold, anlagde Kolin sag ved den kroatiske appeldomstol. Kolin påberåbte sig, at de supplerende oplysninger der var blevet indhentet, ændrede den anden tilbudsgivers tilbud væsentligt, og at anmodningen om de supplerende oplysninger samt den efterfølgende tildelingsbeslutning, derfor tilsidesatte ligebehandlingsprincippet⁸³.

Den kroatiske appeldomstol anmodede EU-Domstolen om at tage stilling til, hvorvidt det var acceptabelt at tage hensyn til den supplerende dokumentation. Imidlertid valgte EU-Domstolen at afvise sagen.

Domstolen henviser i den forbindelse til, at der er tale om en tilbudsgiver fra et tredjeland, og at den fælles handelspolitik er EU's enekompetence, som medlemsstaterne ikke på egen hånd kan lovgive omkring⁸⁴, jf. TEUF art. 2, stk. 1. Dommens præmis 61 og 62 understreger meget tydeligt, at medlemsstaterne kun må lovgive om tredjelands mulighed for at deltage i udbud, såfremt EU giver dem beføjelse til det, og ellers ikke. Endvidere understreges det i præmis 64 og 65 at hvis det pågældende tredjeland ikke har indgået en aftale med EU om at dette lands virksomheder ikke skal stilles dårligere i forhold til udbud, end tilbudsgivere fra EU-medlemsstater, så må ordregiver gerne fastsætte bestemmelser i udbudsbetingelserne, der afgør den objektive forskel på retsstillingen mellem tilbudsgivere fra tredjelands og tilbudsgivere fra EU-medlemsstater. Ligeledes kan nationale bestemmelser der implementerer udbudsdirektivet, ikke fortolkes til at finde anvendelse på tilbudsgivere fra tredjelands⁸⁵. Og endelig kan en klage indgivet af en tilbudsgiver fra et tredjeland, af ovenstående årsager, ikke afgøres med henvisning til EU-retten, men kun til national ret, omend det er "tænkeligt" at kravene om gennemsigtighed og proportionalitet stadig skal være opfyldt⁸⁶.

Efterfølgende er der også faldet dom i C-266/22 (CRRC Qingdao Sifang) vedrørende en kinesisk tilbudsgiver. Her fastslår EU-domstolen ligeledes, at handelspolitikken hører under EU's enekompetence med det resultat at medlemsstaterne ikke selv må lovgive derom, ligesom det også specificeres at virksomheder fra tredjelands gerne må deltage i EU-udbud, men at de ikke kan påberåbe sig EU-retten eller kræve ligebehandling af deres tilbud i

⁸³ C-652/22 pr. 33

⁸⁴ C-652/22, pr. 55-60

⁸⁵ C-652/22, pr. 65

⁸⁶ C-652/22, pr. 66

forhold til tilbud afgivet af virksomheder fra EU-medlemsstater⁸⁷. Dommen understreger også, at så længe EU ikke har udstedt retsakter vedrørende virksomheder fra tredjelandes deltagelse i EU-udbud, så er det op til den enkelte ordregiver at vurdere om en virksomhed fra et tredjeland, der ikke har indgået aftale med EU der sikrer dem adgang til offentlige udbud, overhovedet skal kunne deltage i et EU-udbud, og i så fald hvordan sammenligningen mellem denne virksomheds og de andre deltageres tilbud skal foretages⁸⁸.

Alt dette sår tvivl om gyldigheden af §134a, der jo handler om deltagelse i udbud for tilbudsgivere fra visse specifikke tredjelande. Det må på baggrund af dommene vurderes, at bestemmelsen ikke er gyldig, da den vedrører den fælleseuropæiske handelspolitik, som Danmark ikke har kompetence til at lovgive om på egen hånd. Dermed kan §134a alligevel ikke anvendes som hjemmel til afvisning af tilbud fra virksomheder, der er baseret i lande på skattely-listen.

Imidlertid er bestemmelsen formentlig heller ikke nødvendig, da dommene jo også fastslår, at ordregivere gerne selv må fastsætte regler for behandling af tilbud fra tredjelande, såfremt disse tredjelande ikke har indgået handelsaftaler med EU der sidestiller dem med EU's medlemsstater i forhold til offentlige kontrakter. Det åbner en mulighed for, at ordregivere kan gøre forskel på tilbud fra virksomheder i EU-medlemsstater og tilbud fra virksomheder i tredjelande, og stille andre krav til deltagelse for virksomheder fra tredjelande.

Det kan derfor konkluderes, at §134a dels er ugyldig, men også unødvendig, og at det derfor stadig er muligt for ordregivere - så længe EU ikke selv har lovgivet om spørgsmålet - at udelukke tilbudsgivere fra tredjelande, der ikke har indgået aftaler med EU om deres virksomheders deltagelse i udbud, hvilket i praksis omfatter alle landene på EU's liste over ikke-samarbejdsvillige skattejurisdiktioner, som §134a henviser til.

Det skal dog understreges, at ovennævnte retspraksis ikke kun vedrører deltagelse i udbud for tilbudsgivere fra skattelystater men fra alle tredjelande, samt at dommene ikke omhandler skat. Dermed kræver udelukkelse på grund af etablering i en skattelystat, at ordregiver selv

⁸⁷ C-266/22, pr. 59-60

⁸⁸ C-266/22, pr. 63

har opstillet betingelser der klart tilkendegiver, at deltagelse i det pågældende udbud betinges af, at tilbudsgivers virksomhed ikke er etableret i en skattelystat.

Hvis det er gjort, kan virksomheder der er etableret i skattelystater, godt udelukkes fra deltagelse i udbud. Det må endda antages at rammerne er videre end §134a lagde op til, da ordregiver kan fastsætte regler for tilbudsgivere fra tredjelandes deltagelse generelt, og dermed i vidt omfang selv definere hvad ordregiver vurderer er et skattely. I praksis er muligheden dog mindre værd, eftersom virksomheder fra tredjelande, der ønsker at afgive tilbud i EU, har mulighed for at stifte et datterselskab i EU, der kan afgive tilbuddet, og dermed befinder sig inden for det indre marked. I denne situation vil der ikke kunne ske udelukkelse på baggrund af hverken §134a eller EU-Domstolens praksis.

2.2.3 Udelukkelse pga. alvorlige forsømmelser

UBL §136, stk. 1, nr. 4 foreskriver, at ordregiver obligatorisk skal udelukke en ansøger eller tilbudsgiver hvis vedkommende har begået alvorlige forsømmelser, der medfører tvivl om deres integritet, i forbindelse med udførelsen af deres erhverv.

Bestemmelsen opstiller dermed følgende krav, for at kunne finde anvendelse:

1. Der skal være tale om en forsømmelse, der er sket som led i driften af virksomheden, og
2. Forsømmelsen skal være alvorlig nok, til at så tvivl om virksomhedens integritet - ikke kun i forhold til den enkelte hændelse, men også fremadrettet.

Da bestemmelsen er formuleret bredt, kan det vedrøre mange forskellige typer af forsømmelser⁸⁹.

Bestemmelsen implementerer udbudsdirektivets art. 57, stk. 4, litra c. I direktivet er bestemmelsen dog frivillig - den danske implementering går dermed videre end EU-retsgrundlaget forlanger. Det skyldes - ligesom indførelsen af §134a - lovændringen i 2022. Her ændredes udelukkelsesgrunden fra at være frivillig (den daværende §137, stk. 1, nr. 3) til obligatorisk (den nuværende §136, stk. 1, nr. 4).

⁸⁹ KFST (2022), s. 18

Lovforarbejderne til ændringsloven fra 2022, angiver en række eksempler på alvorlige forsømmelser, der kan så tvivl om en virksomheds integritet: Heri nævnes bl.a.: “*Manglende overholdelse af miljømæssige eller sociale forpligtelser, herunder regler om adgang for handicappede, samt overtrædelser af skatteregler, konkurrenceregler eller regler for intellektuel ejendomsret.*”⁹⁰

Skat nævnes desuden også eksplicit i præamblen til udbudsdirektivet, hvor det fremgår at manglende overholdelse af forpligtelser til betaling af skat eller socialsikringsbidrag, kan så tilstrækkelig tvivl om en økonomisk aktørs pålidelighed til, at ordregiver bør kunne udelukke på den baggrund⁹¹.

Eftersom bestemmelsen er så vagt formuleret, giver ren ordlydsfortolkning ingen pejlemærker i forhold til, hvad der kan lægges vægt på, eller hvor alvorlig en forsømmelse skal være, for at bestemmelsen kan finde anvendelse. For at få svar på de spørgsmål, er det nødvendigt i stedet at analysere den retspraksis der er på hhv. UBL §136, nr. 4 og udbudsdirektivets art. 57, stk. 4.

Der er eksempelvis C-465/11 (Forposta), om en polsk postvirksomhed, der udelukkede virksomheden Forposta fra et udbud. Sagen afgjordes efter et ældre direktiv, der dog havde en næsten enslydende formulering som art. 57, stk. 4 i udbudsdirektivet⁹². I sagen udtalte EU-Domstolen, at alvorlige fejl kunne dække over enhver culpøs adfærd, der påvirker virksomhedens faglige troværdighed⁹³. EU-Domstolen fandt, at det faktum, at Forposta tidligere havde fået en kontrakt ophævet, var nok til at udgøre en “alvorlig fejl” (den daværende formulering, der senere blev ændret til “alvorlig forsømmelse”), endda selvom værdien af den ikke-opfyldte ordre der medførte ophævelsen af kontrakten udgjorde under 5% af den samlede kontraktværdi⁹⁴. Endvidere fastslås det, at der ikke kræves en retskraftig dom for at en fejl kan være alvorlig nok, til at berettige udelukkelse⁹⁵. Fejlen eller forsømmelsen skal dog kunne bevises, og ordregiver skal foretage en konkret og individuel

⁹⁰ LFF 2022-05-10 nr 199, til §1, til nr. 20

⁹¹ Direktiv 2014/24/EU, præambelbetragtning 101

⁹² Direktiv 2004/18/EF, art. 45, stk. 2, litra d

⁹³ C-465/11, pr. 27

⁹⁴ C-465/11, pr. 15

⁹⁵ C-465/11, pr. 27-28

vurdering af virksomhedens holdning⁹⁶, hvor der særligt skal lægges vægt på culpøs adfærd såsom “*misligholdelseshensigt eller uagtsomhed af en vis alvor*”⁹⁷.

I dansk retspraksis er det sparsomt med afgørelser om udelukkelser på grund af alvorlige forsømmelser. Der er dog Højesterets dom af 4. juni 2013 (I/S Vestforbrænding mod DSV Transport A/S), der ligesom Forposta vedrører 2004-udbudsdirektivets art. 45, stk. 2, litra d. I denne sag fandt Højesteret, at det faktum at DSV tidligere fejlagtigt havde ophævet en kontrakt med Vestforbrænding, ikke kunne anses for en alvorlig fejl, da en alvorlig fejl fordrede at der forelå misligholdelseshensigt eller alvorlig uagtsomhed fra virksomhedens side⁹⁸, hvilket svarer til konklusionen i Forposta.

Sidste år traf Klagenævnet desuden afgørelse i Gudhjem Bus mod Bornholms Regionskommune. Her blev der klaget over en tildelingsbeslutning foretaget af kommunen med henvisning til, at kommunen burde have undersøgt, om den vindende tilbudsgiver skulle have været udelukket efter §136, nr. 4. Grunden til at klager fandt, at udelukkelse burde have været overvejet, var at Københavns Kommune tidligere havde ophævet en kontrakt med samme tilbudsgiver vedrørende handicapkørsel, på grund af forsinkede og mangelfulde kørsler. Problemerne førte til, at kommunen mistede tilliden til virksomheden og ophævede kontrakten, hvilket var blevet dækket af medierne.

Bornholms Regionskommune mente dog ikke, at de var forpligtede til at udelukke, da de ikke havde tilvalgt den frivillige udelukkelsesgrund i §137, stk. 1, nr. 4 om væsentlig misligholdelse af en tidligere offentlig kontrakt, og at de ikke vurderede at misligholdelse af en tidligere offentlig kontrakt var et tilstrækkeligt alvorligt forhold til at kvalificere til obligatorisk udelukkelse efter §136, nr. 4. Kommunen argumenterede også for, at det reelt ville være i strid med gennemsigtighedsprincippet, hvis de “ad bagveje” anvendte den frivillige udelukkelsesgrund om væsentlig misligholdelse af en tidligere offentlig kontrakt, ved at forsøge at bringe forholdet ind under §136, nr. 4 i stedet. Klagenævnet gav Bornholms Regionskommune medhold, omend de også vurderede at misligholdelse af en tidligere offentlig kontrakt godt efter omstændighederne kunne så tvivl om en virksomheds troværdighed fremadrettet, og derfor potentielt kræve obligatorisk udelukkelse efter §136, nr.

⁹⁶ C-465/11, pr. 31

⁹⁷ C-465/11, pr. 30

⁹⁸ U.2013.2551H

4. Derudover lagde Klagenævnet vægt på, at der tilkommer ordregiver et vist skøn i forhold til hvorvidt en misligholdelse er tilstrækkeligt alvorlig til, at det er tilfældet⁹⁹.

Denne kendelse vedrører ganske vist ikke skat, men den lægger i lighed med de ovenfor beskrevne domme vægt på, at ordregiver skal udøve et skøn i forhold til graden af culpøs adfærd fra virksomhedens side, i vurderingen af om §136, nr. 4 kan anvendes.

Ud fra afgørelserne må det samlet set konkluderes, at for at kunne udelukke efter §136, nr. 4, kræver det, at virksomheden enten bevidst eller ved uagtsomhed har begået en forsømmelse som led i udøvelsen af sit erhverv. Der skal med andre ord forekomme culpøs adfærd. Ordregiver har dog et vist administrativt skøn i forhold til, hvorvidt dette krav er opfyldt eller ej.

Der er ingen afgørelser, der specifikt omhandler skattemisbrug. Omvendt er der intet til hinder for, at skattemisbrug kunne udgøre så alvorlig en forsømmelse, at bestemmelsen finder anvendelse, da bestemmelsen ikke er begrænset til overtrædelse af faglige regler og standarder¹⁰⁰. Dette sidste punkt har EU-Domstolen efterfølgende gentaget i andre sager, eksempelvis i C-470/13 (Generali-Providencia Biztosító Zrt)¹⁰¹ vedrørende en overtrædelse af konkurrencereglerne. Culpøs adfærd vil i forhold til skattemisbrug kunne konstateres ved enten bevidst omgåelse eller overtrædelse af skattereglerne, eller ved grov uagtsomhed i forhold til deres overholdelse.

Det må samlet set konkluderes, at §136, nr. 4 godt kan anvendes til udelukkelse af virksomheder der udøver skattemisbrug, hvis der som minimum er tale om aggressiv skatteplanlægning (og dermed et culpøst forhold, som SKAT kan sanktionere med en dispositionskorrektur¹⁰²).

Afslutningsvis er det værd at hæfte sig ved, at det er ordregiver, der har bevisbyrden for at bestemmelsen kan finde anvendelse. Det fremgår både af udbudsdirektivets art. 57, stk. 4, litra c, der starter med ordlyden: *“hvis den ordregivende myndighed med ethvert passende middel kan vise...”*, og nævnes også i præamblen, hvor der endvidere specifikt står, at der kan ske udelukkelse før en endelig afgørelse foreligger så længe ordregiver med *“passende*

⁹⁹ Klagenævnets kendelse af 21. juni 2024 (Gudhjem Bus mod Bornholms Regionskommune)

¹⁰⁰ C-465/11, pr. 27

¹⁰¹ C-470/13, pr. 22

¹⁰² Pedersen m.fl. (2024), s. 520f.

midler” kan påvise det forhold, de vil udelukke på baggrund af¹⁰³. Dette forhold nævnes også specifikt i Forposta¹⁰⁴.

Klagenævnet henviser ligeledes i A mod Vejdirektoratet til, at ordregiver bærer bevisbyrden, men at det ikke efter omstændighederne er et krav, at der foreligger en endelig dom eller voldgiftskendelse. Ordregiver må også gerne henvise til sine egne eller andres erfaringer med den pågældende virksomhed. I den konkrete sag var tilbudsgiveren blevet politianmeldt, men der var ikke faldet dom¹⁰⁵.

2.2.4 Self-cleaning

Hvis en tilbudsgivende virksomhed kan dokumentere sin pålidelighed (udføre "self-cleaning"), kan ordregiver jf. UBL §138, ikke udelukke dem fra deltagelse i det pågældende udbud. Hvis ordregiver finder, at en tilbudsgiver er omfattet af en udelukkelsesgrund, skal tilbudsgiver meddeles om forholdet, og have mulighed for indenfor en passende frist, at fremlægge dokumentation for, at de har rettet op på det pågældende forhold¹⁰⁶.

Virksomheden kan dokumentere sin pålidelighed ved fremlæggelse af dokumentation for, at der enten er ydet en erstatning, sket et aktivt samarbejde med myndighederne, eller at der er truffet "*passende tekniske, organisatoriske eller personalemæssige foranstaltninger*" der er egnede til at undgå at lignende forsømmelser finder sted igen¹⁰⁷.

Hvis tilbudsgiveren kan dokumentere dette tilstrækkeligt, kan udelukkelse ikke ske.

Hvad angår de ovenfor behandlede udelukkelsesgrunde, er der dog nogle særlige forhold, der gælder ved vurderingen af pålidelighed.

I forhold til virksomheder etableret i skattelystater, er self-cleaning formentlig ikke mulig. Det fremgår dels af ordlyden af UBL §134a, hvori der står at udelukkelse skal ske så længe virksomheden er etableret i et af landene på EU's liste over ikke-samarbejdsvillige skattejurisdiktioner. Eftersom virksomheden ikke har mulighed for at ændre på den pågældende stats skattelovgivning, eller statens samarbejdsvillighed i forhold til EU, så kan

¹⁰³ Direktiv 2014/24/EU, præambelbetragtning 101

¹⁰⁴ C-465/11, pr. 27

¹⁰⁵ Klagenævnets kendelse af 1. februar 2024 (A mod Vejdirektoratet)

¹⁰⁶ UBL §138, stk. 2

¹⁰⁷ UBL §138, stk. 3, nr. 1-3

virksomheden reelt kun dokumentere pålidelighed ved at flytte til et andet land. Denne tolkning bakkes også op af Konkurrence - og Forbrugerstyrelsens vejledning om udbudsreglerne¹⁰⁸. UBL §138, stk. 1 angiver desuden at muligheden for self-cleaning kun vedrører §§135-137.

I forhold til §136, nr. 4 kan ordregiver ikke udelukke en virksomhed, hvis virksomheden kan fremlægge tilstrækkelig dokumentation for deres pålidelighed, jf. UBL §138, stk. 1. Det følger af UBL §138, stk. 7 at der i udgangspunktet vil være tale om en tre års udelukkelsesperiode, hvis der ikke foreligger en endelig dom. Hvis der er faldet endelig dom, vil udelukkelsesperioden i stedet fremgå af dommen¹⁰⁹.

Dokumentationen for pålidelighed kan dog i forhold til §136, nr. 4 være utilstrækkelig. Det fremgår af Klagenævnet kendelse i A mod Vejdirektoratet.

Sagen vedrører virksomheden A, der klagede over at de af Vejdirektoratet var blevet udelukket fra deltagelse i et udbud af vintertjenester, på trods af fremlæggelse af dokumentation for pålidelighed. Forsømmelserne, der begrundede udelukkelsen, vedrørte både forfalskede fakturaer, ombytning af nummerplader og ulovlig kørsel, der havde medført en politianmeldelse. Virksomhedens direktør var derfor gået af, og hans hustru indsat som direktør i stedet, hvorfor virksomheden mente, at der var foretaget tilstrækkelige organisatoriske eller personalemæssige foranstaltninger til, at de ikke kunne udelukkes. Klagenævnet henviste imidlertid til, at Vejdirektoratet som ordregiver har et betydeligt skøn, der kun kan tilsidesættes, hvis skønnet er usagligt, fejlbehæftet eller åbenbart fejlagtigt. Det fandt Klagenævnet ikke var tilfældet, da de vurderede at direktørens fratrædelse under omstændighederne ikke var tilstrækkeligt til at forebygge fremtidige forsømmelser, der kunne høre under §136, nr. 4¹¹⁰.

¹⁰⁸ KFST (2024), s. 200

¹⁰⁹ UBL §138, stk. 4

¹¹⁰ Klagenævnets kendelse af 1. februar 2024 (A mod Vejdirektoratet)

2.3 Egnethedskriterier

2.3.1 Introduktion til egnethed og udvælgelse

I forbindelse med gennemførelsen af et udbud, har en ordregiver mulighed for at stille krav til de deltagende virksomheders egnethed. Kravene stilles for at sikre, at de deltagende virksomheder reelt har kapaciteten og evnerne til at gennemføre den udbudte kontrakt¹¹¹.

UBL §140 sætter rammerne for hvilke egnethedskriterier ordregiver kan opstille ved udbud over tærskelværdierne¹¹². Her fremgår det at der kan stilles krav til 1) virksomhedens udøvelse af det givne erhverv, 2) virksomhedens økonomiske og finansielle formåen, og 3) virksomhedens tekniske og faglige formåen¹¹³.

Disse egnethedskriterier skal jf. UBL §140, stk. 2 fastsættes som mindstekrav i udbudsbekendtgørelsen, og det er ikke tilladt at stille andre typer af egnethedskrav end de ovenfor nævnte.

Der er ikke noget krav om, at en ordregiver *skal* anvende egnethedskriterier, men hvis ordregiver vælger at gøre det, skal ordregiver afvise et tilbud som værende uegnet, hvis kravene ikke er opfyldt¹¹⁴.

I relation til skattemisbrug er det mest relevant at vurdere hvorvidt skat kan inddrages som hensyn i forhold til virksomhedens økonomiske og finansielle formåen. Teknisk og faglig formåen kan ikke vedrøre skattemæssige forhold, da kriteriet vedrører egenskaber ved selve anskaffelsen og produktionen deraf, såsom referencer for udførelse af lignende opgaver¹¹⁵, eller vareprøver¹¹⁶. Og i forhold til UBL §141 om ret til udøvelse af det pågældende erhverv, så er det i Danmark kun muligt at undersøge om virksomheden er optaget i CVR-registret¹¹⁷. Det vil derfor i det følgende afsnit kun blive analyseret, om og i hvilket omfang det kan lade sig gøre at lægge vægt på skattemæssige forhold i relation til økonomisk og finansiell formåen.

¹¹¹ KFST (2022), s. 23

¹¹² Bestemmelsen implementerer art. 58, stk. 1 og 5

¹¹³ UBL §140, stk. 1, nr. 1-3, jf. §§141-143

¹¹⁴ KFST (2022), s. 23

¹¹⁵ UBL §155, nr. 1 og 2

¹¹⁶ UBL §155, nr. 12, litra a

¹¹⁷ Hamer (2021), s. 519

2.3.2 Økonomisk og finansiell formåen

Inndragelse af egnethedskriterier vedrørende virksomheders økonomiske og finansielle formåen er hjemlet i UBL §140, jf. §142 som implementerer udbudsdirektivets art. 58, stk. 1 og 3. Bestemmelsen giver i udgangspunktet relativt frie rammer, da lovteksten ikke specificerer præcis, hvad der kan opstilles kriterier om¹¹⁸.

I forhold til omsætningen, er der dog den begrænsning, at den årlige omsætning jf. UBL §142, stk. 2 ikke må kræves at være højere end den dobbelte anslåede værdi af kontrakten. Denne begrænsning skyldes ifølge lovbemærkningerne et proportionalitetshensyn¹¹⁹.

I det hele taget lægger lovbemærkningerne vægt på, at økonomiske og finansielle egnethedskrav skal være proportionale, såvel som objektive, gennemsigtige og ikke-diskriminerende¹²⁰. Lovbemærkningerne lægger sig op af direktivteksten, der ligeledes lægger vægt på at disse principper skal overholdes¹²¹. EU-Domstolen har også i sin praksis vurderet, om økonomiske egnethedskriterier lever op til principperne.

Domstolen udtaler sig eksempelvis om dette i C-218/11 (Hochtief). Her lægges der vægt på, at der ved valget af, hvilke regnskabslementer eller nøgletal ordregiver vil stille krav til, er relativt stor valgfrihed. Dog skal egnethedskriteriet være forbundet med formålet med kontrakten, og være proportionalt med formålet. Og væsentligst af alt, så skal regnskabslementet være objektivt egnet til at oplyse ordregiver om virksomhedens egnethed til at gennemføre kontrakten¹²².

Klagenævnet ligger på linje med EU-Domstolen i vurdering af økonomiske egnethedskriterier, og hvorvidt de overholder principperne. Derudover har Klagenævnet i UCPlus A/S mod Esbjerg Kommune, også udtalt sig om proportionale egnethedskrav i forhold til nystartede virksomheder. Her havde ordregiver differentieret kravene til økonomisk/finansiell formåen, så der gjaldt forskellige krav for etablerede og nystartede virksomheder. Her finder Klagenævnet, at der i "nogen grad" kan stilles lempeligere krav til nystartede virksomheder. Dog var forskellen i dokumentationskravene i den konkrete sag så

¹¹⁸ UBL §154

¹¹⁹ LFF 2015-10-07 nr 19, bemærkninger til §142

¹²⁰ LFF 2015-10-07 nr 19, bemærkninger til §142

¹²¹ Direktiv 2014/24/EU, art. 58, stk. 3

¹²² C-218/11, pr. 28-29

store, at Klagenævnet vurderede, at det udgjorde en forskelsbehandling, der var for stor til blot at korrigere for den forskellige situation de to typer af virksomheder befandt sig i¹²³.

På baggrund af retspraksis må det konkluderes, at der ikke som sådan er nogen grænser for, hvilke regnskabsmæssige forhold en ordregiver kan lægge vægt på, så længe forholdet er objektivt egnet til at oplyse ordregiver om tilbudsgivers evne til at opfylde kontrakten, og så længe kravet er gennemsigtigt, ikke forskelsbehandler og er proportionalt med den udbudte kontrakt.

Der er ingen retspraksis der specifikt behandler inddragelse af skat eller for den sags skyld skattemisbrug. Omvendt står det klart, jf. retspraksis, at oplysninger om tilbudsgivers skattebetalinger kan være tilladte at lægge vægt på, hvis det er et relevant forhold til at belyse tilbudsgivers evne til at opfylde kontrakten. Det er dog tvivlsomt, om det nogensinde vil kunne være tilfældet. Konkurrence - og Forbrugerstyrelsen vurderer, at det formentlig ikke kan lade sig gøre, samt at andre forhold er bedre egnet til at belyse de økonomiske ressourcer virksomheden råder over, og dermed deres evne til at opfylde kontrakten¹²⁴. Ligeledes står det klart, at krav om, at skattebetalinger foregår i et bestemt EU-land, vil være forskelsbehandling af virksomheder fra forskellige EU-lande, og dermed i strid med udbudsreglernes primære formål om opretholdelse af det indre marked, herunder adgang til offentlige kontrakter i andre EU-medlemsstater¹²⁵.

Konkurrence - og Forbrugerstyrelsen vurderer dog, at det vil være muligt indirekte at lægge vægt på skat, da virksomhedens skattebetalinger påvirker resten af deres regnskab¹²⁶. I den forbindelse peger Konkurrence - og Forbrugerstyrelsen som eksempel på store omkostninger til tab på verserende sager, hvilket dog kræver at der er en verserende skattesag, hvilket kun er tilfældet, såfremt der er en formodet lovovertrædelse. Dermed vil omkostninger til tab på verserende sager kun kunne fremgå af regnskabet i tilfælde af skattesvig, skatteunddragelse eller som minimum aggressiv skatteplanlægning.

¹²³ Klagenævnets kendelse af 28. juli 2016 (UCPlus A/S mod Esbjerg Kommune)

¹²⁴ KFST (2022), s. 24

¹²⁵ Hamer (2021), s. 674

¹²⁶ KFST (2022), s. 24

Omkostninger til tab på verserende sager er en omkostning, der i det år tabet realiseres, skal fratrækkes virksomhedens resultat - med mindskelse af overskuddet til følge¹²⁷. Indtil tabet realiseres, vil det forventede tab typisk fremgå på balancen som en hensættelse - det vil sige en midlertidig gældspostering hvor det præcise forfaldstidspunkt eller beløb endnu ikke kendes¹²⁸.

Stilles der direkte krav til størrelsen af hensættelser til tab på verserende skattesager, skal kravet være egnet til at oplyse ordregiver om tilbudsgiverens økonomiske egnethed til at påtage sig udførelsen af kontrakten. Tabet vil dermed, hvis der er tale om en virksomhed med et stærkt kapitalberedskab, skulle være meget stort for at være bekymrende i forhold til kontraktens udførelse. Det vil derfor være mere relevant i stedet at stille krav til enten egenkapital eller soliditetsgrad, for at kunne vurdere om virksomheden er i stand til at køre med underskud, såfremt de skulle få større udgifter, eksempelvis pga. skattesager. Direkte at stille krav til forventede tab på skattesager oplyser i meget ringe grad om en virksomheds egnethed. I tilfælde af, at tilbudsgiveren har begået alvorlige overtrædelser af skattelovgivningen, der giver anledning til at lave en hensættelse til forventet tab på en skattesag, vil der desuden kunne ske udelukkelse efter UBL §136, nr. 4. Derfor er behovet for at inddrage krav til skat i egnhedskriterierne, i forvejen begrænset.

2.3.3 Eksempler på inddragelse af nøgletal

Det er dog Konkurrence - og Forbrugerstyrelsens vurdering, at det vil være muligt for ordregiver indirekte at lægge vægt på virksomhedens skattebetalinger, ved at stille krav til nøgletal¹²⁹. I det følgende vil det blive undersøgt, om det er tilfældet, ved beskrivelse af enkelte udvalgte nøgletal, der vurderes at være særligt relevante i forhold til gennemførelse af udbud.

Nøgletallene er udvalgt på baggrund af, at de skal oplyse ordregiver om en virksomheds egnethed til at udføre en given kontrakt - og dermed beskrive enten virksomhedens kapacitet eller finansielle stabilitet.

¹²⁷ Christensen m.fl. (2016), s. 175

¹²⁸ Christensen m.fl. (2016), s. 93f.

¹²⁹ KFST (2022), s. 24

I forhold til årets resultat, så fremkommer det ved at fratrække årets omkostninger (herunder skat) fra årets omsætning¹³⁰. Omsætningen i sig selv giver et billede af hvor meget aktivitet, der har været i virksomheden, men siger intet om hvorvidt det har været tilstrækkeligt til at dække omkostningerne. Det kan derfor efter omstændighederne være mere relevant at stille krav til enten resultatet eller overskudsgraden.

Overskuddet mindskes ved større skattebetalinger, da skat som ovenfor nævnt er en omkostning, der fratrækkes på resultatopgørelsen. Skat er imidlertid kun en enkelt post ud af flere der fratrækkes, og overskuddet kan derfor mindskes af mange andre årsager end virksomhedens skattebetalinger, såsom f.eks. grundet øgede produktionsomkostninger¹³¹.

Overskudsgraden (på engelsk EBIT¹³² margin) beregnes på følgende vis:

$$\text{Overskudsgrad} = \text{Resultat før skat og finansielle omkostninger} / \text{Nettoomsætning}^{133}$$

Dette tal giver et billede af virksomhedens effektivitet, da det viser hvor meget overskud der genereres (før skat) relativt til den samlede omsætning, og dermed hvor mange omkostninger der er, relativt til indtægter¹³⁴. Da det beregnes på baggrund af resultatet før skat, vil skat dog ikke påvirke dette nøgletal overhovedet.

Alternativt kan man inddrage virksomhedens egenkapital, herunder dens soliditetsgrad. Soliditetsgraden beregnes:

$$\text{Soliditetsgrad} = \text{Egenkapital} / \text{Aktiver} * 100^{135}$$

Skat indgår ikke som hverken aktiv eller som egenkapitalpost, men nøgletallet giver et godt billede af, hvorvidt virksomheden vil være i stand til at opretholde sine aktiviteter (og dermed

¹³⁰ Christensen og Nielsen (2019), s. 101

¹³¹ Se ÅRL Bilag 2 for en oversigt over, hvad der indgår på resultatopgørelsen

¹³² "Earnings before interest and taxes"

¹³³ Christensen og Nielsen (2019), s. 315

¹³⁴ Berk and DeMarzo (2020), s. 71f.

¹³⁵ E-conomic (besøgt d. 23/3-25)

levere de aftalte ydelser i den udbudte kontrakt) såfremt den mødes af et større tab (såsom tab på skattesager)¹³⁶.

Det vil også være muligt at lægge vægt på virksomhedens Debt-Equity Ratio, dvs. i hvor høj grad virksomheden er finansieret ved henholdsvis fremmedkapital (lån) eller egenkapital, og dermed hvor robust virksomheden er. Det beregnes således:

$$\text{Debt-Equity Ratio} = \text{Gæld} / \text{Egenkapital}^{137}$$

Eftersom skyldig skat eller hensættelser til udskudt skat fremgår som gældsposter, vil dette nøgletal i nogen grad blive påvirket af virksomhedens skattebetalinger. Det giver dog ikke et særligt godt billede af, hvorvidt og hvor meget skat virksomheden betaler.

Alt i alt er Konkurrence - og Forbrugerstyrelsens vurdering af, at der indirekte kan lægges vægt på skat dermed overdrevet. Medmindre der forekommer tab på skattesager i virksomhedens regnskab, er det ikke nødvendigvis transparent hvordan skattebetalingerne påvirker regnskabet, da de kun er én omkostning ud af mange. Derudover bliver flere af de mest relevante nøgletal, der giver et objektive billede af virksomhedens evne til at påtage sig udførelsen af kontrakten, slet ikke påvirket af skat.

Overskuddet (efter skat) påvirkes selvsagt af skattebetalingen, men på den måde, at overskuddet forringes i tilfælde af højere skattebetalinger. Dermed vil man, for at tilgodese virksomheder der ikke udøver skattemisbrug, skulle kunne tilgodese virksomheder med et lavere overskud. Det vil for det første ikke være egnet til at afsløre skattemisbrug, da et lavere overskud kan skyldes meget andet end højere skattebetalinger, og for det andet er det ikke et forhold der hverken er gennemsigtigt, eller egnet til at vurdere tilbudsgivers egnethed i forhold til kontrakten, jf. f.eks. Hochtief. Det ville derfor hverken være tilladt eller tilrådeligt at forsøge.

¹³⁶ E-conomic (besøgt d. 23/3-25)

¹³⁷ Berk og DeMarzo (2020), s. 75

2.4 Tildelingskriterier

2.4.1 Introduktion til tildelingskriterier

Hvis en tilbudsgiver ikke er omfattet af en udelukkelsesgrund, og opfylder de stillede krav til egnethed¹³⁸, skal tilbuddet evalueres, for at vurdere hvor godt tilbuddet er, sammenlignet med de konkurrerende tilbud.

Ordregiver skal derefter tildele kontrakten til den tilbudsgiver, der har afgivet det økonomisk mest fordelagtige tilbud, jf. UBL §161. Hvilket bud, der er økonomisk mest fordelagtigt, kan vurderes på tre forskellige måder: Der kan enten tildeles på baggrund af pris, omkostninger, eller bedste forhold mellem pris og kvalitet, jf. UBL §162, stk. 1, nr. 1-3.

Anvendes tildelingskriteriet pris, vil den tilbudsgiver, der giver den laveste pris, blive tildelt kontrakten. Der kan både være tale om den laveste samlede pris på kontrakten, eller de laveste enhedspriser¹³⁹.

Ved anvendelse af tildelingskriteriet omkostninger, skal tilbudsgiverne i stedet konkurrere på, hvem der kan tilbyde de laveste omkostninger. Der er flere måder at beregne omkostningerne ved opgaven på - det kan eksempelvis ske i form af totalomkostninger eller livscyklusomkostninger. Totalomkostninger inkluderer alle omkostningerne vedrørende anskaffelse, brug og bortskaffelse af indkøbet¹⁴⁰. Livscyklusomkostninger indeholder derudover også omkostninger forbundet med eksterne virkninger på miljøet¹⁴¹, såkaldte eksternaliteter.

Bedste forhold mellem pris og kvalitet søger derimod at vægte pris og kvalitet, således at det overordnet set bedste tilbud vinder. Her skal kvalitative kriterier vurderes sammen med prisen¹⁴².

Eftersom alle tre tildelingskriterier omhandler enten priser eller omkostninger, og såvel priser som omkostninger påvirkes af tilbudsgivers skattebetalinger, så er der rig mulighed for, at tilbudsgivers skatteforhold kan påvirke tildelingsbeslutningen.

¹³⁸ UBL §159, stk. 2

¹³⁹ Hamer (2021), s. 558

¹⁴⁰ Ibid., s. 558

¹⁴¹ UBL §166, stk. 1, nr. 2

¹⁴² UBL §162, stk. 3

Det vil i de efterfølgende afsnit blive analyseret, hvordan det sker i praksis.

2.4.2 Priser og unormalt lave tilbud

Udgangspunktet ved brug af tildelingskriteriet pris er, at den laveste pris vinder. Det kan dog være problematisk, da der kan være mange årsager til, at en virksomhed vinder på prisen. Det kan eksempelvis skyldes, at de bevidst sætter prisen lavt for at underbyde konkurrenterne.

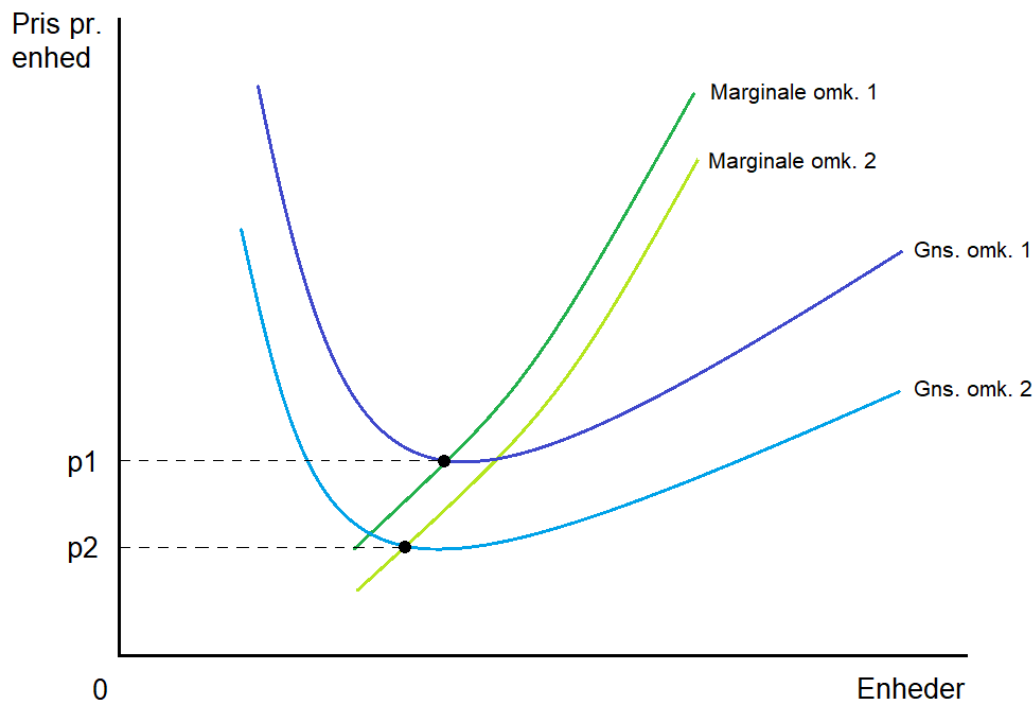
Eller det kan skyldes at tilbudsgiveren grundet innovation eller skalafordele har lavere omkostninger end konkurrenterne¹⁴³, og dermed kan kræve en lavere pris for deres produkter eller ydelser. Den lavere pris kan dog også skyldes lavere skattebetalinger, enten fordi tilbudsgiveren er baseret i et land hvor selskabsskatten er lavere (for eksempel et af de ovenfor nævnte skattelylande), eller fordi tilbudsgiveren via skatteplanlægning, har fundet en metode til at begrænse sine skattebetalinger.

Virksomheder søger som udgangspunkt at maksimere deres profit¹⁴⁴, og det kræver, at de prissætter deres produkter og ydelser, så de som minimum får dækket deres omkostninger. Dette gælder alle virksomheder på det givne marked. Hvis en enkelt virksomhed har lavere omkostninger end de andre (f.eks. fordi de betaler lavere skat) har de dermed mulighed for at sætte deres tilbudspris lavere end konkurrenterne.

Grafen herunder viser et eksempel, hvor en virksomhed (all else equal) via skatteplanlægning har fundet en metode til at betale mindre skat end konkurrenterne på markedet:

¹⁴³ Perloff (2018), s. 235f.

¹⁴⁴ Perloff (2018), s. 251



145

De øvrige virksomheder på markedet har en marginal og en gennemsnitlig omkostningskurve svarende til nummer 1. Men virksomheden der skatteplanlægger, har lavere omkostninger, hvilket sænker deres omkostningskurver til nummer 2. Det betyder samtidig, at de kan prissætte lavere og stadig få dækket deres omkostninger. Deres minimumspris falder dermed fra p_1 (som er den pris, konkurrenterne som minimum er nødt til at tage, for at få deres omkostninger dækket), til p_2 . Dermed har de grundet skatteplanlægning mulighed for at underbyde konkurrenterne.

Som allerede beskrevet kan lavere prissætning også skyldes andet end skatteplanlægning - det kan for eksempel være bevidst at en (større) virksomhed med et stærkt kapitalberedskab vælger at prissætte, så de har underskud på driften i en periode, mens de presser mindre konkurrenter ud af markedet.

Men ved brug af tildelingskriteriet pris er der altså risiko for, at man kan komme til at favorisere virksomheder, der engagerer sig i skatteplanlægning.

¹⁴⁵ Figuren er eget arbejde, inspireret af Perloff (2018), s. 266 og 274

UBL indeholder bestemmelser om, hvordan ordregiver skal forholde sig i tilfælde af “unormalt” lave tilbud. Spørgsmålet er, hvorvidt dette er tilstrækkeligt værn til, at have en effekt i tilfælde af skattemisbrug.

UBL §169, stk. 1 foreskriver, at hvis et tilbud virker unormalt lavt, skal ordregiver anmode den pågældende tilbudsgiver om at fremlægge en redegørelse for priserne og omkostningerne. Det er, jf. stk. 2, muligt at afvise tilbuddet, hvis redegørelsen ikke i tilstrækkelig grad kan begrunde prisens eller omkostningernes niveau.

UBL angiver ikke hvornår et tilbud kan anses for værende unormalt lavt - det er således op til ordregiver at foretage et skøn i forhold til, hvornår det er tilfældet¹⁴⁶. Det fremgår bl.a. af Klagenævnets kendelse i Roche Diagnostics A/S mod Region Sjælland. Klagen gik på, at den vindende tilbudsgivers pris var hhv. 41% og 44% lavere end de andre tilbudsgiveres. Her fandt Klagenævnet, at det var ordregivers konkrete - og ret frie - skøn, der var afgørende i forhold til om en redegørelse skulle indhentes eller ej. Derfor ville Klagenævnet ikke tilsidesætte Region Sjællands vurdering af, at tilbuddet ikke var unormalt lavt¹⁴⁷.

Ifølge UBL §169, stk. 1 skal tilbudsgiver have en “passende frist” til at fremsende redegørelsen. Og UBL §169, stk. 2 nr. 1-4 indeholder eksempler på, hvad redegørelsen kan indeholde. Det kan f.eks. vedrøre hvorvidt tilbudsgiveren af tekniske eller innovative grunde kan levere til en lavere pris¹⁴⁸, besparelser forbundet med produktionsmetoden¹⁴⁹ eller modtaget statsstøtte¹⁵⁰.

EU-Kommissionen kommer i en meddelelse med nogle bud på, hvordan unormalt lave tilbud kan identificeres. Kommissionen understreger ordregivers skøn, og foreslår samtidig at man kan tage højde for “forventede” priser og omkostninger på det givne marked - hvilket fordrer markedskendskab. Et andet forslag er at beregne den procentmæssige afvigelse fra de andre indkomne tilbud. Endelig kan det også være konkrete forhold ved udbuddet der gør at prisen virker for lav - for eksempel tvivl om, hvorvidt den lovede kvalitet kan leveres, til den tilbudte pris¹⁵¹. Kommissionen fremhæver også, at der kan kræves oplysninger om illoyal

¹⁴⁶ Hamer (2021), s. 594f.

¹⁴⁷ Klagenævnets kendelse af 22. august 2023 (Roche Diagnostics A/S mod Region Sjælland)

¹⁴⁸ UBL §169, stk. 2, nr. 2 og 3

¹⁴⁹ UBL §169, stk. 2, nr. 1

¹⁵⁰ UBL §169, stk. 2, nr. 4

¹⁵¹ Kommissionens meddelelse C/2019/5494 om deltagelse af tredjelands tilbudsgivere og varer på EU's marked for offentlige udbud, s. 51ff.

handelspraksis, og nævner som eksempel udenlandske subsidier og social dumping, der medfører risiko for forvridning på det indre marked¹⁵².

Hvis ordregiver skønner at et tilbud er unormalt lavt, er ordregiver forpligtet til at indhente en redegørelse. Det har EU-Domstolen slået fast i flere sager¹⁵³. Eksempelvis i de forenede sager C-285/99 og C-286/99 (Impresa). Her understreger Domstolen vigtigheden af, at der af hensyn til konkurrencen på markederne altid skal indhentes en redegørelse, før der kan skrides til afvisning, eftersom lave tilbud kan skyldes innovation og lignende, der i sidste ende er positivt for konkurrencen. Af hensyn til konkurrencen skal tilbudsgiveren have så vide muligheder som muligt, for at fremsætte sine synspunkter og begrundelser for den lave pris - og ordregiver har pligt til at vurdere dem i deres helhed, ligesom der ikke er nogen begrænsninger i forhold til hvilke begrundelser, tilbudsgiverne kan give¹⁵⁴.

Kan tilbudsgiver ikke i tilstrækkelig grad redegøre for, hvorfor tilbuddet er lavt, kan tilbuddet afvises. Og opstår der tvivl om, hvorvidt tilbudsgiver kan overholde sine forpligtelser efter miljø - social - eller arbejdsretten, er der pligt til at afvise. Dette følger af UBL §169, stk. 2 og 3. Et konkret eksempel på en afvisning efter §169, stk. 2, ses i NFB Transport Systems A/S mod Moderniseringsstyrelsen. Her godtog Klagenævnet, at Moderniseringsstyrelsen kunne afvise et tilbud, da prissætningen var sat så lavt, at der var tvivl om, hvorvidt kontrakten kunne udføres uden tab for tilbudsgiver. Hensynet var i dette tilfælde primært forretningsmæssigt, og vedrørte virksomhedens gevinst eller tab ved gennemførelse af kontrakten¹⁵⁵.

Et eksempel på brug af §169 stk. 3, hvorefter der er pligt til afvisning, findes i Klagenævnets kendelse af 6. marts 2020 (Aktieselskabet Carl Christensen mod FMI). Her havde en forbigået tilbudsgiver indbragt sagen for Klagenævnet, under henvisning til at den vindende tilbudsgivers tilbud efter deres mening var unormalt lavt. Her lagde Klagenævnet vægt på, at ordregiver har et betydeligt skøn i forhold til hvornår der bør indhentes en redegørelse, og at det ikke var tilstrækkeligt underbygget fra klagers side, at den vindende tilbudsgiver ikke ville kunne overholde sine forpligtelser i forhold til sociale sikringsordninger, hvorfor klagen

¹⁵² Ibid., s. 53

¹⁵³ F.eks. C-599/10 og forenede sager C-285/99 og C-286/99

¹⁵⁴ C-285/99 og C-286/99, pr. 78-83

¹⁵⁵ Klagenævnets kendelse af 14. januar 2013 (NFB Transport Systems A/S mod Moderniseringsstyrelsen)

afvistes¹⁵⁶. Det kan heraf udledes, at en afvisning efter stk. 3, skal være tilstrækkeligt underbygget for at kunne gøres gældende.

Klagenævnet udtaler desuden i kendelsen af 3. oktober 2018 (Efkon GmbH mod Fjordforbindelsen Frederikssund), at ordregiver ikke har pligt til at afvise i andre tilfælde end de specifikt i UBL §169, stk. 3 opregnede tilfælde¹⁵⁷. Eftersom skattelovgivningen ikke nævnes i §169, stk. 3, må det konkluderes at der aldrig er direkte pligt til at afvise, ved unormalt lave tilbud der indebærer bekymring for, om virksomheden udøver skattemisbrug.

Samlet set må det konkluderes, at ordregiver ikke er forpligtet til, men måske alligevel har mulighed for at afvise unormalt lave tilbud på grund af skattemisbrug, hvis tilbudsgiver ikke kan redegøre for, hvorfor tilbuddet er lavt, på tilstrækkelig betryggende vis. Der er dog ikke retspraksis, der specifikt omhandler skat. Den eksisterende retspraksis lægger fortrinsvis vægt på forretningsmæssige forhold, og hvorvidt virksomheden kan køre med overskud i forhold til gennemførelse af kontrakten, ligesom tilbudsgivers adgang til at begrunde tilbudsprisen er vid. Til sammenligning accepterer skattelovgivningen forretningsmæssige grunde til dispositioner, men foretager korrektioner af skattebetalinger hvis en disposition kun er foretaget af skattemæssige hensyn - skattehensyn er dermed fra et skatteretligt perspektiv *ikke* et forretningshensyn¹⁵⁸.

I UBL §169, stk. 3 om unormalt lave priser grundet manglende overholdelse af social - arbejdsmarkeds - og miljøretlige forpligtelser, er der desuden lagt op til, at der kan lægges vægt på andet end de rent forretningsmæssige forhold. Skat er dog ikke medtaget i bestemmelsen, hvorfor der ikke er decideret pligt til udelukkelse i tilfælde af, at lave tilbudspriser stiller spørgsmålstejn ved, om en virksomhed kan eller vil betale korrekte skatter og afgifter.

Samlet set er der dog meget der indikerer, at et tilbud kan afvises i situationer, hvor virksomheden f.eks. kun kan køre med overskud i løbet af udførelsen af kontrakten, hvis de samtidig udøver skattemisbrug. Der vil dog formentlig i praksis være meget få situationer, der lever op til dette.

¹⁵⁶ Klagenævnets kendelse af 6. marts 2020 (Aktieselskabet Carl Christensen mod FMI)

¹⁵⁷ Klagenævnets kendelse af 3. oktober 2018 (Efkon GmbH mod Fjordforbindelsen Frederikssund)

¹⁵⁸ Pedersen m.fl. (2024), s. 533ff.

Der er desuden endnu en bestemmelse om unormalt lave tilbud, der direkte kan kobles sammen med skat. Det drejer sig om UBL §169, stk. 4, vedrørende tilbud der er unormalt lave på grund af statsstøtte.

Ifølge denne bestemmelse, kan ordregiver afvise et tilbud, der er unormalt lavt på grund af tildelt statsstøtte - dog kun hvis statsstøtten er ulovlig, jf. TEUF art. 107. Som udgangspunkt er statsstøtte i EU ulovligt, dog med enkelte undtagelser inden for f.eks. kultur, eller støtte til fremme af udviklingen i socialt belastede områder¹⁵⁹. Forbuddet begrundes i traktaten direkte med, at statsstøtte er uforeneligt med det indre marked, da det fordrejer konkurrencevilkårene til fordel for bestemte virksomheder - og at støtten derfor er ulovlig hvis den har samhandelspåvirkning¹⁶⁰.

Det bemærkes at statsstøtte kan antage mange former. Det kan forekomme som direkte økonomisk støtte fra en stat til en virksomhed. Men det kan også gives indirekte i form af eksempelvis overpris for udførelse af offentlige opgaver, statsgarantier for lån eller målrettede skatte - eller afgiftslempelser¹⁶¹.

Spørgsmålet om skattelempelser som (ulovlig) statsstøtte er blevet vurderet af EU-Domstolen, eksempelvis i sagen C-465/20 P (Kommissionen mod Apple og Irland).

Her fandt Domstolen, at selvom medlemsstaterne selv er ansvarlige for deres skattepolitik, skal de stadig overholde traktatbestemmelsen om statsstøtte ved fastsættelse af denne politik, og de må ikke implementere skattepolitiske tiltag i strid med statsstøtteforbuddet eller det indre marked¹⁶².

I C-94/99 (ARGE Gewässerschutz) tog EU-Domstolen derudover specifikt stilling til, hvorvidt der skulle ske afvisning af virksomheder, der modtog statsstøtte. I denne sag modtog flere tilbudsgivere beløb til dækning af deres omkostninger fra staten, der ikke var øremærket specifikke projekter. Her fandt Domstolen, at det ikke udgjorde et brud på ligebehandlingsprincippet, at acceptere tilbud, der var lave på grund af offentlige tilskud¹⁶³. Ligeledes fastslås det, at der heller ikke er noget i fællesskabsreglerne, der forhindrer, at organer der er delvist offentligt finansieret deltager i en udbudsproces¹⁶⁴. Der henvises dog til

¹⁵⁹ TEUF art. 107, stk. 3, litra a) og d)

¹⁶⁰ TEUF art. 107, stk. 1

¹⁶¹ Mortensen & Steinicke (2022), s. 163

¹⁶² C-465/20 P, pr. 73

¹⁶³ C-94/99, pr. 25

¹⁶⁴ C-94/99, pr. 28

at dette kun gælder, såfremt støtten ikke er sket i strid med traktatbestemmelserne, og tilbagebetaling af støtten ikke kan ske uden at skade tilbudsgiverens økonomiske stilling¹⁶⁵.

Med andre ord kan tilbud fra virksomheder, der har modtaget indirekte eller skjult statsstøtte i strid med TEUF art. 107 i form af lavere skatte - eller afgiftsbetalinger, afvises efter UBL §169, stk. 4.

Denne form for statsstøtte har, hvis virksomhederne vælger at gøre brug af den, karakter af skatteplanlægning fra virksomhedernes side. Imidlertid er der tale om lovlig skatteplanlægning, da støtten er sanktioneret af den stat, der tilbyder den.

Om det er muligt at gå skridtet videre, og sige at også skatteplanlægning der er begrundet i virksomhedernes egne beslutninger og fundne smuthuller i skattelovgivningen, uden statslig sanktionering, kan medføre afvisning af et tilbud som værende unormalt lavt med hjemmel i UBL §169, stk. 2, er svært at svare endegyldigt på uden afklaring af spørgsmålet fra domstolene.

Det må antages, at uanset om en virksomhed tilbydes lavere skattebetalinger mod at placere sig i et bestemt land, eller at virksomheden selv finder smuthuller i skattelovgivningen, der gør det attraktivt for den at placere sig i et bestemt land, så er den økonomiske effekt den samme. Fra et rent økonomisk perspektiv er der derfor ikke noget der taler for, at behandle skattemisbrug anderledes, end hvis der var tale om skjult statsstøtte. I begge tilfælde er der tale om skatteplanlægning fra den virksomheds side, der vælger at placere sig i det pågældende land af hensyn til skattelovgivningen. I begge tilfælde - uanset om der er tale om ulovlig statsstøtte eller (såvel lovlig som ulovlig) skatteplanlægning - har det en konkurrenceforvridende effekt, der er i strid med det indre markeds funktion.

Det burde derfor, i det mindste rent teoretisk, være muligt at drage en analogislutning mellem afvisning af unormalt lave tilbud grundet ulovlig statsstøtte i form af lavere skat, og unormalt lave tilbud grundet skatteplanlægning. Imidlertid er det centrale argument fra et juridisk perspektiv, hvorvidt en stat har valgt at sanktionere adfærden eller ej. Den EU-retlige primærret i form af traktaternes bestemmelser om det indre marked, er forpligtende for EU's medlemsstater, og ved at yde statsstøtte i form af lavere skatter eller afgifter, har en stat (såsom Irland i C-465/20 P) godtaget, at en virksomhed betaler lavere skat - i strid med

¹⁶⁵ C-94/99, pr. 30

TEUF art. 107. Det er ikke tilfældet, hvor virksomheder selv finder smuthuller i lovgivningen, de kan udnytte til at sænke deres skattebetalinger.

UBL §169, stk. 4 er dermed ud fra en formålsfortolkning kun anvendelig på situationer, hvor stater har forsøgt at tilgodese specifikke virksomheder eller brancher, hvilket kan være skadeligt for den fri bevægelighed og opretholdelsen af et indre marked i EU for offentlige kontrakter, som er udbudsreglernes primære formål¹⁶⁶. Bestemmelsen kan ikke anvendes i forhold til virksomheders egne forsøg på at skatteplanlægge. Hvis skattemyndighederne vurderer, at der er tale om aggressiv skatteplanlægning eller skatteunddragelse, har ordregiver dog, som nævnt i afsnit 2.2.3, mulighed for i stedet at udelukke en tilbudsgiver efter UBL §136, nr. 4.

2.4.3 Omkostninger

Det er muligt, i stedet for pris, at anvende omkostninger som tildelingskriterium. I Konkurrence - og Forbrugerstyrelsens vejledning om beregning af totalomkostninger fremgår det, at skatter og afgifter kan indgå som omkostninger i forbindelse med en anskaffelses brugsperiode¹⁶⁷. Men omvendt fremgår det af samme styrelses vejledning om skat, at skattemæssige forhold ikke kan indregnes som en omkostning ved brug af tildelingskriteriet "Omkostninger", eftersom det er en omkostning der afholdes af tilbudsgiver snarere end ordregiver, da omkostninger til skat indregnes i anskaffelsesprisen¹⁶⁸. Konkurrence - og Forbrugerstyrelsen modsiger dermed sig selv.

Det er værd at bemærke, at der ingen retspraksis findes, der kan kaste lys over spørgsmålet, hvorvidt skatter kan medregnes som en omkostning. Spørgsmålet om, hvorvidt skatter kan eller skal medregnes ved brug af omkostninger som tildelingskriterium, må derfor siges at være uafklaret.

Fra et økonomisk perspektiv er der dog intet til hinder for at medtage skatter og afgifter som omkostninger.

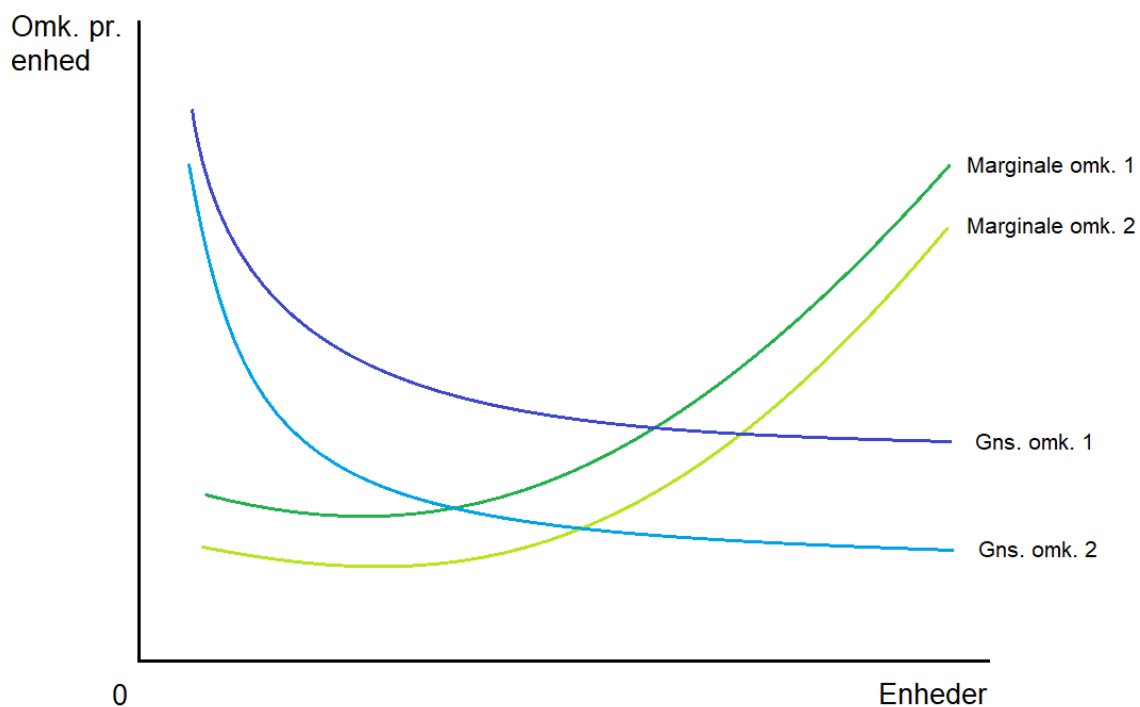
¹⁶⁶ Direktiv 2014/24/EU, præambelbetragtning 1

¹⁶⁷ KFST (2016), s. 9

¹⁶⁸ KFST (2022), s. 28

ÅRL bilag 1 definerer omkostninger som: “Fald i økonomiske fordele i regnskabsperioden i form af afgang eller værdiforringelse af aktiver eller stigning i forpligtelser, som medfører fald i egenkapitalen. ...¹⁶⁹” Skatter skal betales af virksomheden, hvilket medfører et fald i omsætningsaktiver (likvide midler), hvilket har karakter af et “fald i økonomiske fordele” da virksomheden ved betalingen står med færre likvider og/eller skal sælge ud af andre aktiver for at betale skatten. Skattebetalinger opfylder dermed betingelserne for at tælle som en omkostning.

Figuren herunder illustrerer hvordan en virksomheds omkostningskurver (all else equal) bliver påvirket af, at virksomheden unddrager sig betaling af en produktskat:



170

På figuren ses det, hvordan en virksomhed der ved skatteplanlægning formår at unddrage sig betalingen af produktskatten, samtidig får sænket både sin marginale - og gennemsnitlige omkostningskurve fra nummer 1 til nummer 2. Konkurrenternes omkostningskurver vil i dette tilfælde, såfremt de ikke selv engagerer sig i skatteplanlægning og ikke på anden vis

¹⁶⁹ LBKG 2024-09-23 nr. 1057, bilag 1, nr. 14

¹⁷⁰ Figuren er eget arbejde, inspireret af Perloff (2018), s. 216

(såsom skalafordele) kan få sænket deres omkostninger, fortsat være på niveau med nummer 1. Det giver samlet set højere omkostninger pr. enhed.

Det er som sagt ikke blevet afklaret ved domstolene, hvorvidt skatter kan medregnes ved brug af omkostninger som tildelingskriterium - men der er ikke nogen økonomiske argumenter, der taler imod at gøre det.

Derudover kan Konkurrence - og Forbrugerstyrelsens argument om, at skat ikke skal indregnes som omkostning, da det indregnes i prisen¹⁷¹, afvises på den baggrund, at det ikke er prisen, der konkurreres om ved anvendelse af omkostninger som tildelingskriterium. Det må desuden antages, at tilbudsgiverne indpriser samtlige omkostninger - og der er ikke noget der taler for, at skat skulle behandles anderledes end de øvrige omkostninger i den forbindelse.

Hvis skat medtages i beregningen af omkostninger, kan det dog (ligesom i forhold til priserne) medføre en fordel for tilbudsgivere, der skatteplanlægger, da deres omkostninger i så fald vil fremstå som værende lavere end deres konkurrenters, jf. ovenstående figur.

2.4.4 Kvalitative delkriterier

Når tildelingskriteriet “bedste forhold mellem pris og kvalitet” anvendes, skal der udover pris også evalueres på kvalitative delkriterier. Disse kriterier skal være objektive og gennemsigtige og egnede til at sikre reel mulighed for effektiv konkurrence om den udbudte kontrakt¹⁷².

Spørgsmålet er, hvorvidt skatteforhold kan indgå i de kvalitative delkriterier.

Kriterierne skal, jf. UBL §163, stk. 1, være forbundet med kontraktens genstand. Der skal altså være tale om et kriterium, der vedrører den planlagte anskaffelse og ikke virksomhedens skattepolitik generelt set¹⁷³. UBL §163, stk. 2 angiver, at for at kravet om at kriteriet skal være forbundet med kontraktens genstand er opfyldt, skal det være relateret til fremstillingsprocessen, leveringen, eller en anden proces andetsteds i produktets eller

¹⁷¹ KFST (2022), s. 28

¹⁷² UBL §164, stk. 1

¹⁷³ Hamer (2021), s. 568

ydelens livscyklus¹⁷⁴. Det fremgår derudover af lovbemærkningerne til udbudsloven, at kriterier vedrørende en virksomheds generelle politik (såsom skattepolitik) ikke er egnet som tildelingskriterium, eftersom de ikke kan betegnes som værende en faktor i processen med fremstilling eller levering¹⁷⁵.

Det samme fremgår også af retspraksis. Eksempelvis blev det i C-448/01 (EVN) vurderet, om et tildelingskriterium vedrørende levering af elektricitet fra vedvarende energikilder, var tilstrækkeligt forbundet med kontraktens genstand. Kontrakten vedrørte levering af elektricitet. Her fandtes det, at tildelingskriteriet, for så vidt det angik mængden af elektricitet fra vedvarende energikilder der *oversteg* det forventede årlige forbrug, ikke kunne anses for værende forbundet med kontraktens genstand¹⁷⁶. Så selvom der var tale om levering af elektricitet, og tildelingskriteriet vedrørte egenskaberne ved elektriciteten, var kriteriet ikke tilstrækkeligt forbundet med kontraktens genstand, så snart det gik ud over hvad der var strengt nødvendigt for at leve op til den pågældende kontrakt. Ikke engang hensyn til forsyningssikkerheden var i den konkrete afgørelse nok til, at EU-Domstolen ville fravige dette udgangspunkt¹⁷⁷.

I forhold til skatteforhold, vil et kvalitativt kriterium formentlig aldrig være direkte forbundet med en tilbudsgivers evne til at levere de varer eller ydelser der udbydes. Der vil i stedet være tale om en generel virksomhedspolitik, eller i hvert fald økonomiske dispositioner der har med virksomhedens generelle drift at gøre, og ikke kun gennemførelsen af den enkelte kontrakt¹⁷⁸. Det kan derfor ikke lade sig gøre, at anvende kvalitative delkriterier om skatteforhold.

¹⁷⁴ UBL §163, stk. 2, nr. 1 og 2

¹⁷⁵ LFF 2015-10-07 nr 19, bemærkninger til §163

¹⁷⁶ C-448/01, pr. 68

¹⁷⁷ C-448/01, pr. 70

¹⁷⁸ For uddybning, se også afsnit 2.5.2

2.5 Kontraktvilkår

2.5.1 Introduktion til §176

Når udbudsprocessen er overstået, og kontrakten er indgået, reguleres aftaleforholdet i det store og hele ikke længere af udbudsreglerne, men i stedet af aftaleretten og de almindelige obligationsretlige regler og grundsætninger.

Imidlertid indeholder UBL i §176 en regel, der sætter rammerne for hvilke betingelser ordregiver kan stille, i relation til gennemførelsen af en kontrakt. Ifølge bestemmelsens ordlyd skal betingelserne være forbundet med kontraktens genstand, og kan være relateret til *“økonomiske, innovationsrelaterede, miljømæssige, sociale eller beskæftigelsesrelaterede hensyn”*¹⁷⁹. Eftersom formuleringen indledes med "kan", må det antages, at der ikke er tale om en udtømmende liste.

Det væsentligste krav er med andre ord, at betingelserne skal være forbundet med kontraktens genstand, jf. også afsnit 2.4.4 om kvalitative underkriterier.

2.5.2 Kan man stille krav til skat i kontrakten?

Det er svært i praksis at stille krav til virksomheders skattebetalinger, da en virksomheds skattepolitik relaterer sig til virksomhedens generelle drift, og ikke blot den udbudte kontrakt. Dermed vil kravene ikke leve op til, at skulle være forbundet med kontraktens genstand¹⁸⁰.

Et eksempel på en afgørelse, der vurderer, hvilke krav der er tilstrækkeligt forbundet med kontraktens genstand til at kunne accepteres, er C-368/10 (Max Havelaar). Her vurderer EU-Domstolen, at brugen af mærkningsordningerne “EKO” og “Max Havelaar” var forbundet med kontraktens genstand. Der var tale om miljø - og fair trade mærker, hvor kravene til mærkerne ikke beskriver egenskaber ved selve det indkøbte produkt (kaffe). Her lagde EU-Domstolen dog vægt på, at kriterierne udelukkende var beregnet på de produkter - den kaffe - der skulle leveres under kontrakten, og ikke virksomhedernes generelle drift eller indkøbspolitik. Med andre ord påvirkede kravet kun de specifikke produkter, der skulle leveres i henhold til kontrakten¹⁸¹. Derudover lægges der også vægt på, at mærkerne desuden

¹⁷⁹ UBL §176, stk. 1, 3. pkt.

¹⁸⁰ UBL §176, stk. 1, 2. pkt.

¹⁸¹ C-368/10, pr. 90

påvirker selve produktionsprocessen bag kaffen, eftersom EKO-mærket blandt andet sætter grænser for brug af gødning og pesticider, mens Max Havelaar-mærket støtter små producenter i udviklingslandes "reelle behov"¹⁸².

Her er der med andre ord særligt fokus på, dels at kravet relaterer sig til produktions - eller leveringsprocessen frem for at være en generel politik, samt at kravet påvirker produktionen af præcis de produkter, der skal leveres ifølge kontrakten.

Samme fokus på, at de stillede krav skal vedrøre leverancerne knyttet til den konkrete kontrakt fandtes også i C-448/01 (EVN), hvor krav til leverancer af el, der oversteg det forventede årlige forbrug, ikke var forbundet med kontraktens genstand, selvom kontrakten ellers vedrørte levering af elektricitet¹⁸³.

Det vil være svært at formulere et kontraktvilkår i forhold til en virksomheds skattepolitik, på en måde, så det kun påvirker produktion eller levering af specifikke produkter i forhold til en bestemt kontrakt, frem for hele virksomhedens produktion - både til andre aftagere, og i forhold til andre produkter. Dermed er det ikke muligt - eksempelvis i et CSR-bilag - at stille krav til, at virksomhederne ikke må søge via skatteplanlægning at begrænse deres betalinger af skatter og afgifter.

Det er desuden vigtigt at være opmærksom på, at de stillede krav skal overholde proportionalitetsprincippet, jf. UBL §2. Kravene skal med andre ord være afpasset til den pågældende anskaffelse, og ikke gå ud over det nødvendige.

Det illustreres f.eks. ved Klagenævnets kendelse i Dansk Byggeri mod Region Hovedstaden vedrørende brug af arbejdsklausuler med kædeansvar. Her nedlagde Dansk Byggeri påstand om, at kravet ikke var proportionalt. Klagenævnet godkendte dog brugen af klausulerne.

Klagenævnet udtaler blandt andet, at det var nemt for hovedentreprenøren at sikre overholdelse af kravene ved selv at videreføre arbejdsklausulen i kontrakter med sine underleverandører, og at kravet dermed var egnet til at sikre opnåelsen af rimelige arbejdsvilkår for de ansatte - også hos underleverandørerne¹⁸⁴. Derudover nævnes det, at proportionalitetsprincippet ikke skal anvendes i forhold til at vurdere, om omkostningerne til

¹⁸² C-368/10, pr. 89

¹⁸³ C-448/01, pr. 68

¹⁸⁴ Klagenævnets kendelse af 2. august 2016 (Dansk Byggeri mod Region Hovedstaden)

at gennemføre et kontraktvilkår kan svare sig økonomisk, kun om det er egnet og proportionalt i forhold til gennemførelse af kontrakten.

Her er det værd at indskyde, at kravet gjaldt medarbejdere der arbejdede på de specifikke projekter - og at der dermed ikke er tvivl om, at kravet var relateret til "kontraktens genstand" eftersom det direkte vedrører produktionen via påvirkning af medarbejdernes løn og arbejdsvilkår. Dermed kan man ikke bruge kendelsen analogt på forholdet med skattemisbrug, da virksomhedens skattebetalinger højst påvirker produktionen indirekte.

En anden afgørelse vedrørende arbejdsklausuler er C-115/14 (Regio Post). Her afgjorde EU-Domstolen at arbejdsklausuler ganske vist kunne anses for værende en begrænsning af den frie bevægelighed, men at det var acceptabelt som et (sekundært) socialt hensyn, da det tjente til at beskytte de ansatte¹⁸⁵. Et sådant beskyttelseshensyn vil et krav om betaling af skat ikke kunne udgøre, da det ikke er noget, der direkte kommer leverandørens ansatte til gode, men i stedet et forhold der gavner leverandøren (virksomheden) selv.

Overordnet set må det konkluderes, at selvom det muligvis kan være proportionalt at stille krav om skattebetalinger, så vil det formentlig aldrig kunne leve op til kravet om at være tilstrækkeligt forbundet med kontraktens genstand, da kravet vil ramme langt bredere end kun de konkrete leverancer der vedrører den enkelte kontrakt.

Afslutningsvis er det heller ikke muligt at stille krav om betaling af skat i et bestemt land (den såkaldte "fair tax"-problematik¹⁸⁶). Det ville være i strid med det EU-retlige forbud mod forskelsbehandling på baggrund af nationalitet, der er kodificeret i UBL §3, hvorefter tilbudsgivere fra alle EU-lande skal stilles ens, og virksomheder fra Danmark ikke må stilles gunstigere end virksomheder fra andre EU-lande, ligesom virksomheder fra andre EU-lande ikke må forfordes i forhold til danske virksomheder. Dette er i tråd med selve det indre markeds funktion, der bygger på fri bevægelighed for varer, tjenesteydelser, virksomheder og arbejdskraft¹⁸⁷.

¹⁸⁵ C-115/14, pr. 70

¹⁸⁶ Hamer (2021), s. 674

¹⁸⁷ TEUF afs. 4

2.5.3 Brug af udelukkelsesgrunde i kontraktbestemmelser

Hvis en tilbudsgiver bliver omfattet af en udelukkelsesgrund i løbet af kontraktperioden, behøver ordregiver ikke at have specificeret i kontrakten, at kontrakten kan ophæves. Det fremgår af UBL §185, stk. 1, nr. 3 at kontrakten kan bringes til ophør, hvis det viser sig at være tilfældet. Leverandøren skal i så fald stadig have mulighed for at demonstrere sin pålidelighed, jf. UBL §138 og afsnit 2.2.4.

Det er af denne årsag ikke nødvendigt for ordregiver eksplicit at definere denne situation som misligholdelse i kontrakten. Omvendt er der dog heller ikke noget der forhindrer ordregiver i at gøre det. I tilfælde af, at ordregiver vælger at indskrive specifikt, at en kontrakt skal bringes til ophør, hvis en leverandør i kontraktens løbetid eksempelvis bliver omfattet af UBL §136, nr. 4, er ordregiver dog også forpligtet til at overholde den regel, de selv har opstillet¹⁸⁸.

3. Udførelse af kontrol

3.1 Udbudsretlige kontrolkrav

3.1.1 Indhentning af dokumentation

Samtidig med afgivelse af tilbud skal en tilbudsgiver udfylde et ESPD ("European Standard Procurement Document"), der er en egenerklæring, hvori tilbudsgiver angiver ikke at være omfattet af nogen udelukkelsesgrunde, og at leve op til egnethedskravene, jf. UBL §148. Derefter, når tilbuddene er evalueret og den vindende tilbudsgiver identificeret, skal den vindende tilbudsgiver indsende endelig dokumentation for de oplysninger, de har givet i ESPD'et¹⁸⁹. Dette skal ske inden kontrakten kan indgås, jf. UBL §159, stk. 2.

I forhold til danske tilbudsgivere, så dokumenterer de, at de ikke er omfattet af nogen udelukkelsesgrunde, ved hjælp af en serviceattest udstedt af Erhvervsstyrelsen¹⁹⁰.

Oplysningerne i serviceattesten indhentes direkte fra offentlige instanser som SKAT og ATP,

¹⁸⁸ Notat, KFST (2024), s. 27

¹⁸⁹ UBL §152, stk. 1

¹⁹⁰ UBL §153, stk. 1, nr. 2 og LFF 2015-10-07 nr 19 bemærkninger til §153

og bekræfter bl.a. betaling af skat og moms. For tilbudsgivere fra andre EU-medlemsstater anmodes i stedet om den dokumentation, der ifølge e-Certis databasen, anvendes i det pågældende land¹⁹¹.

Hvad angår UBL §134a, så er der ikke noget krav om, at verificere at en tilbudsgiver ikke er etableret i et skattelyland. Det skyldes, at §134a ikke nævnes i UBL §159, stk. 2, nr. 1 om verifikation i forhold til udelukkelse, der kun oplister de øvrige udelukkelsesgrunde i §§135-137.

Derudover indeholdt lovforslaget der indførte §134a, en række forslag til krav om større åbenhed om virksomheders reelle ejere, samt krav om offentliggørelse af land for land-regnskab¹⁹², som ikke blev del af den endelige lovtekst. Det gør bestemmelsen sværere at anvende i praksis, da det reelt ikke er muligt at kontrollere, om der er basis for udelukkelse eller ej.

Der skal dog indhentes dokumentation for overholdelse af egnedetskriterierne, såfremt de er anvendt. Her indeholder UBL §154 eksempler på, hvilken dokumentation ordregiver kan kræve for opfyldelse af kravene til økonomisk og finansiell formåen. Det kan eksempelvis være fremlæggelse af årsregnskaber, eller erklæringer om tilbudsgivers omsætning inden for det område, kontrakten vedrører¹⁹³. Der er ikke tale om en udtømmende liste.

Der er dog i forbindelse med dokumentationen, en risiko for at oplysningerne kan være forkerte, fejlbehæftede eller decideret forfalskede. UBL §159, stk. 3 angiver, at ordregiver i tvivlstilfælde skal foretage en effektiv kontrol af de afgivne oplysninger.

Det beror på en konkret vurdering, hvornår der er tilstrækkelig tvivl om oplysningerne, til at undersøgelsespligten indtræder. Udgangspunktet er dog, at ordregiver skal lægge ESPD'et og den fremsendte dokumentation til grund. Lovbemærkningerne til UBL §137 fastslår, at dokumentation der er udstedt af en kompetent myndighed (såsom en serviceattest) ikke kan betvivles¹⁹⁴. Samme sted angives det også, at tvivl eksempelvis kan opstå ved, at ordregiver modtager oplysninger eller dokumentation fra en tredjepart (f.eks. en anden tilbudsgiver) om,

¹⁹¹ UBL §152, stk. 3

¹⁹² FB 2022-06-02 nr 199, forslag til §134b og §134c

¹⁹³ UBL §154, stk. 1, nr. 2 og 3

¹⁹⁴ LFF 2015-10-07 nr 19, bemærkninger til §137

at tilbudsgiveren er omfattet af en udelukkelsesgrund, selvom de har angivet i ESPD'et ikke at være det.

3.1.2 Effektiv kontrol i tvivlstilfælde

Der findes en del retspraksis der vedrører spørgsmålet om hvornår der er tale om "tvivlstilfælde" der kræver udførelse af "effektiv kontrol".

I G4S mod Post Danmark, havde G4S sendt dokumentation til Post Danmark for, at tilbudsgiveren ABS Alarm og Sikkerhed A/S ikke havde den fornødne autorisation til at udøve vagtvirksomhed. På trods af dette valgte Post Danmark alligevel at indgå aftale med leverandøren, efter at have opfordret ABS til at søge autorisation, og udskudt indgåelse af rammeaftalen til autorisationen forventedes at være opnået. G4S nedlagde påstand om, at indgåelsen af aftalen var i strid med ligebehandlingsprincippet. Imidlertid fandt Klagenævnet ikke, at situationen var tilstrækkelig alvorlig til, at Post Danmark skulle have kontrolleret de givne oplysninger. Det skyldtes, at udbudsbetingelserne ikke stillede krav til dokumentation for autorisation, og at spørgsmålet om autorisationen derfor slet ikke var en del af evalueringen af tilbuddene. Derudover henvendte G4S sig først med dokumentationen, efter at tildelingsbeslutningen var truffet. Derfor var der på tidspunktet for tildelingsbeslutningen ikke anledning til tvivl om rigtigheden af de givne oplysninger, og derfor ingen pligt til kontrol¹⁹⁵.

Et eksempel på en situation, hvor der var tilstrækkelig tvivl til at undersøgelsespligten indtrådte, findes i Annelise Küseler mod Morsø Kommune. I denne sag om udbud af tandregulering, var det et krav at tilbudsgiverne skulle oplyse hvor mange autoriserede specialtandlæger de havde ansat, samt hvordan de ville sikre at opgaverne kunne udføres i tilfælde af sygdom eller anden arbejdshindring hos tandlægerne. Den vindende tilbudsgiver, Søren Povlsen, havde i sit tilbud angivet, at specialtandlægen Marianne Mortensen ville kunne tage over ved sygdom. Imidlertid oplyste han inden kontrakttildelingen til kommunen, at hun var på barsel. Det blev der lavet et telefonnotat om, som kommunen valgte ikke at lægge vægt på. Klageren søgte aktindsigt, og gjorde herefter kommunen opmærksom på, at Marianne Mortensen slet ikke var ansat hos Søren Povlsen, og ikke havde været det i et års

¹⁹⁵ Klagenævnets kendelse af 22. januar 2019 (G4S mod Post Danmark)

tid. Kommunen valgte dog at indgå kontrakten med Søren Povlsen alligevel. Klagenævnet fandt, at det var ubestridt, at oplysningerne i Søren Povlsens tilbud var forkerte, og at manglende afgivelse af oplysningerne ville have ført til afvisning af tilbuddet som ukonditionsmæssigt, da dokumentationen var påkrævet for at bekræfte tilbudsgivers tekniske og faglige formåen. Klagenævnet fandt at bevidst urigtige oplysninger svarede til manglende oplysninger, samt at kommunen, eftersom den var blevet gjort bekendt med at oplysninger var forkerte inden kontraktindgåelsen, havde været forpligtet til at undersøge sagen. Det faktum at kommunen efterfølgende gjorde gældende at opgaverne sagtens kunne løses selvom tilbudsgiverne ikke havde ansat specialtandlæger med dansk autorisation, kunne ikke føre til et andet resultat¹⁹⁶.

En yderligere nuancering af spørgsmålet findes i Munck Gruppen mod Rønne Havn, hvor klager blandt andet gør opmærksom på, at en af de prækvalificerede ansøgers tidligere CEO samt en svigersøn til et nuværende bestyrelsesmedlem, for nylig havde været arresteret under mistanke for bestikkelse. Klager fandt derfor at Rønne Havn burde have undersøgt om virksomheden skulle udelukkes efter UBL §135, stk. 1, nr. 2. Imidlertid fandt Klagenævnet, at eftersom der ikke var faldet dom - hvilket er et krav for at udelukke efter §135 - kunne virksomheden ikke have været udelukket under alle omstændigheder, og da de avisartikler som klager havde fremlagt som dokumentation, ikke nævnte at der skulle være faldet endelig dom, men kun at sagen blev efterforsket, var det i sig selv heller ikke nok til at udløse en undersøgelsespligt¹⁹⁷.

Nyere praksis fra Klagenævnet peger med henvisning til Højesterets dom i sagen Montaneisen GmbH mod Kystdirektoratet¹⁹⁸ på, at undersøgelsespligten også indtræder, hvis tvivlen opstår i tiden fra tildelingsbeslutningen træffes, men inden kontrakten indgås¹⁹⁹.

Samlet set kan det konkluderes, at undersøgelsespligten kun indtræder hvis følgende betingelser er opfyldt: 1) at ordregiver enten ved modtagelse af oplysninger eller af egen drift på grund af intern viden, bliver i tvivl om, hvorvidt tilbudsgiver kan udelukkes eller opfylder

¹⁹⁶ Klagenævnets kendelse af 27. maj 2015 (Annelise Küseler mod Morsø Kommune)

¹⁹⁷ Klagenævnets kendelse af 4. juli 2017 (Munck Gruppen mod Rønne Havn)

¹⁹⁸ U.2012.2952.H

¹⁹⁹ Se f.eks. Klagenævnets kendelse af 13. september 2023 (HMK Bilcon A/S mod FMI), og Klagenævnets kendelse af 21. juni 2023 (Globeteam A/S mod Økonomistyrelsen)

egnhedskravene, 2) at tvivlen opstår inden kontrakten indgås, og 3) at disse oplysninger samtidig, såfremt de kan bekræftes, er egnede til at udelukke tilbudsgiver eller afvise tilbuddet. Oplysninger, der af deres natur ikke er tilstrækkelige til at have denne effekt, er ikke nok til at udløse undersøgelsespligten, og derfor vil dokumentation der ikke kræves i udbudsmaterialet ikke efterfølgende kunne udløse undersøgelsespligten.

Hvis ordregiver eksempelvis inden kontraktindgåelse modtager oplysninger om, at en tilbudsgiver på grund af tilstrækkeligt alvorlige overtrædelser af skattelovgivningen kan udelukkes efter UBL §136, nr. 4, vil ordregiver derfor være forpligtet til at undersøge om det er tilfældet. Hvis en sådan tvivl ikke opstår, må ordregiver derimod ikke udføre yderligere kontrol, men skal blot lægge tilbudsgivers oplysninger til grund for tildelingsbeslutningen.

Hvor meget der skal til for at kravet om "effektiv kontrol" er opfyldt, tager Klagenævnet stilling til i NetNordic Communication A/S mod Region Sjælland. Her klagede NetNordic over, at regionen havde tildelt en kontrakt til KMD på trods af, at KMD's tilbud efter klagers opfattelse var ukonditionsmæssigt. Klagenævnet fandt, at selvom tilbuddet fremstod konditionsmæssigt, burde NetNordics henvendelse have skabt tilstrækkelig tvivl til, at undersøgelsespligten indtrådte - imidlertid ville det være op til ordregiver at vurdere hvad der i den konkrete situation er tilstrækkelig effektiv kontrol, herunder hvilke undersøgelser det konkret er nødvendigt at igangsætte. Klagenævnet angiver, at det kan være tilstrækkeligt for ordregiver at bede tilbudsgiver om at bekræfte, at mindstekravene bliver overholdt og eventuelt en redegørelse for, hvordan det vil ske i praksis²⁰⁰. Denne afgørelse bygger på §164, stk. 2 i stedet for §159, stk. 3. Bestemmelserne er dog næsten enslydende - §164, stk. 2 kræver også at ordregiver i tvivlstilfælde foretager effektiv kontrol - blot af oplysningerne i tilbuddet, herunder i forhold til tildelingskriterierne. Pligten til kontrol og udførelsen af kontrollen skal derfor vurderes på samme vis, blot i forhold til to forskellige aspekter af udbuddet, hhv. tilbudsgivers virksomheds forhold, og selve tilbuddets indhold.

I relation til skatteforhold vil §164, stk. 2 ikke komme på tale at anvende. Det skyldes, jf. afsnit 2.4, at muligheden for at inddrage hensyn til bekæmpelse af skattemisbrug, hvad angår tildelingskriterierne, er begrænset til unormalt lave tilbud - en situation der i stedet reguleres af UBL §169.

²⁰⁰ Klagenævnets kendelse af 1. maj 2019 (NetNordic Communication A/S mod Region Sjælland)

3.1.3 Kontrol efter kontraktens indgåelse

Efter indgåelse af kontrakten er det ikke længere udbudsreglerne der regulerer de uoverensstemmelser, der måtte opstå mellem leverandøren og ordregiveren. Det skyldes, at udbudsreglerne kun vedrører selve udbudsprocessen. Efter indgåelse af kontrakten er forholdet i stedet reguleret af aftale - og obligationsretten. Som nævnt i afsnit 2.5 er ordregivers muligheder for at stille krav der vedrører skat i kontrakten yderst begrænsede. I realiteten vedrører det kun situationer, hvor ordregiver ønsker at ophæve aftalen, hvis leverandøren i aftaleperioden bliver omfattet af en udelukkelsesgrund eller ikke længere lever op til egnethedskravene²⁰¹. Ordregiver kan i kontrakten angive, at omfattelse af §136, nr. 4 på grund af skattesager, i hele kontraktens løbetid vil blive anset som hævebegrundende misligholdelse. Hvis ordregiver ikke blot angiver det som en åben mulighed at kunne ophæve under de omstændigheder, men i stedet skriver at kontrakten *skal* ophæves, bliver ordregiver bundet af sin formulering, og vil være forpligtet til også reelt at ophæve kontrakten hvis situationen opstår.

Har ordregiver valgt at indsætte sådan en klausul i kontrakten, medfølger en forpligtelse til at kontrollere, at den overholdes. Det kan f.eks. ske ved løbende fremsendelse af dokumentation²⁰². Hvis ordregiver derimod ikke kontrollerer om kontraktsvilkårene overholdes, er der risiko for, at ordregiver ikke opdager en overtrædelse, hvilket kan have karakter af en ændring af kontrakten, der medfører pligt til gennemførelse af et nyt udbud, såfremt der er tale om en ændring af grundlæggende elementer, jf. UBL §178.

Det ses f.eks. i Øens Taxa mod FynBus, Sydtrafik og Midttrafik, vedrørende minimumskrav til dimensioner på biler til flexkørsel. Kravene var skrevet ind i kontrakten, men blev i praksis ikke overholdt, hvilket i sidste ende medførte at trafikselskaberne (ordregiverne) valgte at frafalde kravet. Klagenævnet fandt at det udgjorde et brud på ligebehandlingsprincippet og desuden en væsentlig ændring, eftersom de ændrede betingelser ville have givet andre ansøgere end de oprindelige, adgang til udbuddet og/eller mulighed for at tildele kontrakten til andre tilbudsgivere, jf. UBL §178, stk. 2, nr. 1. Dermed skulle kontrakten have været ophævet, og genudbudt²⁰³.

²⁰¹ U.2021B.34, s. 42

²⁰² Hamer (2021), s. 685

²⁰³ Klagenævnets kendelse af 27. oktober 2020 (Øens Taxa mod FynBus, Sydtrafik & Midttrafik)

Er der derfor stillet krav i kontrakten, der skal sikre at leverandøren ikke bliver omfattet af eksempelvis §136, nr. 4 på grund af skattemisbrug, eller skal sikre vedvarende overholdelse af økonomiske egnethedskrav der kan påvirkes af skat, er det derfor vigtigt at ordregiver i praksis undersøger om kravene bliver overholdt, hvis det kunne have ændret konkurrencefeltet, at de ikke var en del af kontrakten.

En anden situation, hvor der også kan være tale om ændring af grundlæggende elementer, vedrører forskydning af kontraktens økonomiske balance til fordel for leverandøren, jf. UBL §178, stk. 2, nr. 2.

Bestemmelsen behandles bl.a. i Multi Trans A/S mod Københavns Kommune, hvor kommunen indgik en tillægsaftale med leverandøren (Post Danmark) hvori der indgik en prisforhøjelse på 16,8% for udvalgte transportopgaver²⁰⁴. Derudover er der EG A/S mod Egedal Kommune, hvor kommunen havde indgået en kontrakt under en rammeaftale ved direkte tildeling, efter at leverandøren (KMD) havde tilbudt en 75% prisnedsættelse. I det tilfælde vurderede Klagenævnet, at prisnedsættelsen var til fordel for KMD i og med at de ved at tilbyde prisnedsættelsen var garanteret at få kontrakten, og at det faktum at aftalen samtidig var til fordel for ordregiver ikke var nok til at §178, stk. 2, nr. 2 ikke fandt anvendelse²⁰⁵.

Hvis et kontraktvilkår som f.eks. krav om at leverandøren ikke må blive omfattet af UBL §136, nr. 4 på grund af skattemisbrug ikke overholdes, og det medfører en økonomisk fordel for leverandøren at udøve skattemisbruget (hvilket formentlig vil være tilfældet, da opnåelse af økonomiske fordele må antages at være årsagen til misbruget i første omgang), kan kontrakten dermed også ophæves med henvisning til §178, stk. 2 nr. 2, eftersom skattemisbruget medfører en reduktion af leverandørens omkostninger, der ikke samtidig udløser en prisreduktion for ordregiver.

De resterende to scenarier i UBL §178, stk. 2 nr. 3 og 4 vurderes ikke at være relevante i forhold til skat, da de vedrører kontraktens anvendelsesområde og udskiftning af leverandør.

Samlet set er der altså nødvendigt for ordregiver, at udføre tilstrækkelig kontrol til at sikre overholdelse af kontraktvilkårene, da der ellers kan indtræde pligt til at genudbyde

²⁰⁴ Klagenævnets kendelse af 18. juni 2013 (Multi Trans A/S mod Københavns Kommune)

²⁰⁵ Klagenævnets kendelse af 19. august 2020 (EG A/S mod Egedal Kommune)

kontrakten. I tilfældet med skattemisbrug og §136, nr. 4, vil en kontrol der viser at leverandøren har begået alvorlige forsømmelser på grund af skatteforhold, dog også medføre genudbud - hvorfor det i realiteten ikke gør den store forskel om kontrollen udføres eller ej. Det må dog antages, at en ordregiver der ønsker at bekæmpe skattemisbrug, alene af denne årsag stadig vil have en interesse i at udføre kontrollen.

3.2 Økonomien bag de udbudsretlige muligheder

3.2.1 Det økonomiske perspektiv

Fra et økonomisk perspektiv er det væsentligt at finde en balance mellem den rette incitamentsstruktur, der motiverer leverandørerne til at opfylde kontraktens vilkår, og den rette mængde af kontrol, som gør det muligt for ordregiver at sikre opfyldelsen²⁰⁶. Den optimale kontrakt er den kontrakt, der sikrer at opgaverne bliver korrekt udført, mod en rimelig pris og med mindst muligt behov for kontrol. Den “første-bedste” kontrakt, set fra ordregivers synspunkt, er en kontrakt der mod mindst mulig betaling stadig får leverandøren til at udføre opgaverne effektivt²⁰⁷. Det er dog svært at realisere i praksis. I praksis er det mere realistisk, at en leverandør udviser opportunistisk adfærd, og forsøger at undlade at opfylde visse krav, eksempelvis motiveret af at øge sin indtjening. Derfor er en vis mængde kontrol fra ordregivers side ofte nødvendig, for at sikre effektiv opfyldelse af en kontrakt.

Omkostninger, som ordregiver har til at overvåge overholdelse af vilkår, samt gennemførelsen af udbudsprocessen i det hele taget, betegnes transaktionsomkostninger. Begrebet dækker over omkostninger relateret til sikring af ejendomsrettigheder, herunder omkostninger forbundet med både indgåelse og drift af kontrakter²⁰⁸. Det dækker, hvad angår udbud, dermed over alle omkostninger forbundet med dels selve gennemførelsen af udbudsprocessen, og dels den efterfølgende kontraktstyringsfase²⁰⁹.

Der vil uundgåeligt altid være en vis mængde transaktionsomkostninger forbundet med udbud. I forbindelse med behandlingen af et lovforslag fra 2024 om at hæve tærskelværdierne, refereres en opgørelse fra 2018, der viste at kommuner og regioner

²⁰⁶ Sornn-Friese (2008), s. 125f.

²⁰⁷ Sornn-Friese (2008), s. 131

²⁰⁸ Allen (1991), s. 3

²⁰⁹ Allen (1991), s. 4

gennemsnitligt brugte 1.383 arbejdstimer pr. udbud²¹⁰. Den løn, der betales for disse timer, er den primære transaktionsomkostning forbundet med udbuddene.

Spørgsmålet er derfor hvorvidt den mængde tid, ordregiver skal bruge til at gennemføre udbuddet, kontrollere oplysninger og drifte kontrakten, samlet set må formodes at stige, hvis der tages hensyn til bekæmpelse af skattemisbrug i det enkelte udbud.

3.2.2 Hvordan påvirkes transaktionsomkostningerne?

Fra et teoretisk synspunkt afhænger transaktionsomkostningernes størrelse af, hvor kompleks anskaffelsen er, hvor ofte den skal foretages, og hvor aktivspecifikt indkøbet er.

Aktivspecifitet dækker over, om anskaffelsen i den specifikke anvendelse den er tiltænkt, har en højere værdi end ved andre anvendelser (f.eks. fordi der skal udvikles produkter, der er tilpasset den specifikke kontrakt). Jo mere komplekse, aktivspecifikke og frekvente anskaffelserne er, jo højere bliver transaktionsomkostningerne²¹¹. Det skyldes, at kontrakterne bliver sværere at indgå, da det er sværere at finde en virksomhed, der kan levere den ønskede vare eller ydelse, og at det også bliver sværere at drifte kontrakten på sigt.

I relation til krav vedrørende skattemisbrug, er det primært kompleksiteten af udbuddet og kontrakten, der bliver påvirket. Frekvensen af udbuddene reguleres derimod dels af udbudsreglerne²¹² og dels af ordregivers behov, mens aktivspecifiteten handler om selve anskaffelsens natur. Men det ekstra hensyn til bekæmpelse af skattemisbrug øger kompleksiteten af udbudsprocessen og kan tilføje ekstra opgaver i forbindelse med både udbuddet og kontraktstyringen.

For at hindre transaktionsomkostninger i at blive problematiske, bør ordregiver være opmærksom på, om de stillede krav er proportionale med størrelsen på den kontrakt, der ønskes indgået. Det er dog ikke et udbudsretligt krav at sikre proportionale transaktionsomkostninger - tværtimod angiver Klagenævnet i Dansk Byggeri mod Region Hovedstaden at proportionalitetsvurderingen kun vedrører selve de stillede krav, ikke

²¹⁰ B 51 Forslag til folketingsbeslutning om at hæve tærskelværdien for EU-udbud

²¹¹ Sornn-Friese (2008), s. 109f.

²¹² F.eks. UBL §95, stk. 2

omkostningerne forbundet med kravene²¹³. Fra et økonomisk perspektiv bør hensynet dog stadig tages, da det kan have en skadelig effekt på konkurrencen at undlade at gøre det. Særligt ved mindre kontrakter er der risiko for at skade konkurrencen ved at stille mange krav, da tilbudsgiverne i dette tilfælde oplever kravene som mere byrdefulde, eftersom indtjeningen ved kontrakten er mindre²¹⁴. Så jo mindre kontrakten er, jo mindre anbefalelsesværdigt bliver det, at opstille vilkår som det vil kunne blive byrdefuldt at skulle kontrollere.

Hvad angår de specifikke situationer, hvor hensyn til bekæmpelse af skattemisbrug kan inddrages. så drejer det sig, jf. afsnit 2, om:

- Udelukkelse af virksomheder fra skattelylande
- Udelukkelse på grund af culpøs omgåelse af skattelovgivningen, jf. UBL §136, nr. 4
- Kontraktvilkår, der kræver løbende check af, at leverandøren ikke er blevet omfattet af en udelukkelsesgrund
- Unormalt lave tilbud der enten ikke kan begrundes i andet end skattemisbrug, eller skyldes ulovlig statsstøtte i form af skattelempelser

I forhold til skattely vil det (efter den antagelse, at retspraksis fra EU-Domstolen bør være rettesnoren fremadrettet, fremfor UBL §134a) være op til ordregiver, om der skal opstilles særregler for deltagelse i udbud for virksomheder fra tredjelande. Her skal ordregiver være opmærksom på, at der dels skal afsættes tid til at formulere vilkårene, beslutte hvilke lande der anses for at være skattely, samt undersøge hvor tilbudsgivers virksomhed er etableret. Det vil samlet forsøge transaktionsomkostningerne. Anvendes §134a i stedet, er der for det første intet krav om at kontrollere hvorvidt der kan ske udelukkelse eller ej, og for det andet er bestemmelsen begrænset til tilbudsgivere fra ganske få lande, hvorfor transaktionsomkostningerne må antages ikke at blive påvirket.

Hvad angår udelukkelse efter UBL §136, nr. 4 er bestemmelsen obligatorisk at anvende, og ordregiver vil i udgangspunktet skulle lægge tilbudsgivers dokumentation til grund, medmindre der opstår tvivl som gør, at ordregiver skal udføre effektiv kontrol - det er derfor

²¹³ Klagenævnets kendelse af 2. august 2026 (Dansk Byggeri mod Region Hovedstaden)

²¹⁴ Helby Petersen (2024), s. 390 og 399

begrænset hvor fordyrende en effekt det kan have, at ordregiver har et ekstra fokus på skattemisbrug.

Hvis ordregiver skriver løbende kontrol af, at en leverandør ikke bliver involveret i skattesager, der kan få dem udelukket efter §136, nr. 4, ind i kontrakten, vil det dog medføre forøgede transaktionsomkostningerne, da løbende fremsendelse og kontrol af dokumentation vil kræve ekstra forbrug af tid og ressourcer for såvel ordregiver som leverandør.

Hvad angår unormalt lave tilbud er det i udgangspunktet op til ordregiver at vurdere, om der er behov for en redegørelse. Derefter skal tilbudsgiver lave redegørelsen, og ordregiver skal vurdere den. Det forøger transaktionsomkostningerne for begge parter, men unormalt lave tilbud kan som nævnt skyldes meget andet end skatteforhold, og vil derefter, såfremt ordregiver vurderer at et tilbud er unormalt lavt, skulle kontrolleres under alle omstændigheder - hvilket gør at de øgede transaktionsomkostninger ikke alene kan tilskrives ordregivers ønske om at bekæmpe skattemisbrug. Det ekstra fokus på problemstillingen kan dog medføre, at ordregiver vælger at indhente flere redegørelser, og dermed være en medvirkende faktor til forøgede transaktionsomkostninger.

Overordnet set vil selve vurderingen af, om det er proportionalt at stille kravene samt deres formulering i udbudsmaterialet, selvfølgelig også tage tid og dermed øge transaktionsomkostningerne. Dette kan dog holdes på et minimum, hvis ordregiver f.eks. udarbejder skabeloner, der kan genbruges fra udbud til udbud.

4. Perspektivering

4.1 Skattemisbrug som konkurrenceforvridning

Skattemisbrug fungerer konkurrenceforvridende, idet virksomheder der betaler skat efter lovgivningens bogstav og hensigt, ender med at have højere omkostninger end virksomheder, der skatteplanlægger. Det får konsekvenser for virksomhedernes prissætning, da omkostningerne har betydning for, hvor høj en pris virksomhederne skal tage, for som

minimum at få dækket deres omkostninger. Virksomheder der skatteplanlægger, kan derfor tage mindre for de samme varer og ydelser²¹⁵.

Eftersom virksomheder ved, at deres konkurrenter kan få en konkurrencefordel ved at skatteplanlægge, kan frygten for at miste markedsandele (herunder ved at tabe udbud) desuden medføre, at de bliver inspireret til selv at skatteplanlægge²¹⁶.

Dette dilemma kan forklares ved hjælp af spilteori. I spilteori er et "spil" en konkurrence mellem to aktører, der hver især lægger en strategi for at stille sig selv bedst muligt, uanset hvad modparten vælger at gøre²¹⁷. Strategien er nødt til at fastlægges uden viden om, hvad modparten foretager sig, da virksomheders muligheder for at drøfte priser er yderst begrænsede på grund af konkurrencereglerne²¹⁸.

I forhold til EU-udbud vil strategien bestå i at forsøge at fastsætte en pris, der stiller tilbudsgiver bedst muligt uanset modpartens tilbud. I forhold til skat, vil det handle om at finde den bedste strategi til at kunne prissætte lavest muligt, uanset om modparten skatteplanlægger eller ej - og i begge tilfælde vil den optimale strategi set fra et spilteoretisk synspunkt, være at skatteplanlægge, da det er medvirkende til at sænke prisen. Hvis modparten ikke skatteplanlægger, vil man opnå en fordel ved selv at gøre det. Hvis modparten skatteplanlægger, vil man stille sig selv dårligere ved ikke også at skatteplanlægge. Dermed er skatteplanlægning - set fra et spilteoretisk synspunkt - den dominerende strategi²¹⁹.

Dette kan selvsagt blive et ræs mod bunden, og det er op til skattereglerne at dæmme op for at det sker. Det er ikke i udgangspunktet udbudsreglernes opgave. Ligeledes er det heller ikke udbudsreglerne der i udgangspunktet er ansvarlige for at regulere konkurrenceaspektet af problemet - det er derimod konkurrencereglernes formål. Konkurrencereglerne hører under EU's enekompetence, jf. TEUF art. 3, stk. 1, litra b), og reguleres direkte i TEUF art. 101-106, der i Danmark suppleres af konkurrenceloven²²⁰.

Spørgsmålet er dog, om konkurrence ikke er et selvstændigt udbudsretligt princip, som der derfor alligevel skal tages hensyn til ved gennemførelsen af udbud. Og hvis det er tilfældet,

²¹⁵ Se også afsnit 2.4.2 om prissætning

²¹⁶ GRI 207 (2019), s. 4

²¹⁷ Perloff (2018), s. 491f.

²¹⁸ Se f.eks. konkurrenceloven §6, stk. 2, nr. 1

²¹⁹ Perloff (2018), s. 494

²²⁰ LBKG 2024-11-03 nr 1150 Konkurrenceloven

hvilken betydning har det så, i forhold til at inddrage hensyn til bekæmpelse af skattemisbrug?

Udbudsdirektivets art. 18, stk. 1 slår fast, at udbud ikke må tilrettelægges på en måde så konkurrencen kunstigt indskrænkes²²¹. Denne bestemmelse er i Danmark blevet implementeret i UBL §2, stk. 2.

Der er blandt teoretikere tvivl om, hvorvidt der er et EU-retligt konkurrenceprincip bag udbudsreglerne. Albert Sanchez Graells argumenterer eksempelvis for, at art. 18 i sig selv er udtryk for et (udvandet) konkurrenceprincip, og at retspraksis fra EU-Domstolen desuden understøtter eksistensen af et konkurrenceprincip, uanset formuleringen af direktivet²²². Sue Arrowsmith argumenterer derimod for, at konkurrence blot er en konsekvens af ligebehandlingsprincippet - ikke et separat princip i sig selv²²³.

Det er sandt, at der er retspraksis fra EU-Domstolen, der nævner - og understreger vigtigheden af - konkurrence. I C-243/89 (Storebælt-sagen) henvises eksempelvis til vigtigheden af effektiv konkurrence²²⁴. I C-568/13 (Azienda) angives at formålet med udbudsreglerne er i videst muligt omfang at sikre konkurrence²²⁵. Et lignende fokus findes i C-144/17 (Lloyd's of London) som fastslår, at EU-reglerne har til formål at fjerne konkurrencebegrænsninger og sikre så bred deltagelse i udbud som muligt²²⁶. Af T-668/15 (Jema Energy) fremgår det, at ordregivers forpligtelse til ikke at begrænse konkurrencen, følger af ligebehandlingsprincippet²²⁷.

Særligt tydelig er generaladvokatens forslag til afgørelse i C-247/02 (Sintesi) hvori der direkte står: *“Princippet om den frie konkurrence er altså et af de grundlæggende principper i fællesskabsretten vedrørende offentlige kontrakter.”*²²⁸ Formuleringen kan dog ikke genfindes i den endelige dom, der blot konkluderer at effektiv konkurrence er et af direktivets

²²¹ Direktiv 2014/24/EU, art. 18, stk. 1

²²² Sanchez Graells (2016), s. 7f.

²²³ Arrowsmith (2014), s. 631

²²⁴ C-243/89, pr. 33

²²⁵ C-568/13, pr. 34

²²⁶ C-144/17, pr. 33-34

²²⁷ T-668/15, pr. 102-103

²²⁸ Generaladvokatens forslag til afgørelse i C-247/02, pr. 33

formål²²⁹. Her foretager EU-Domstolen med andre ord snarere en formålsfortolkning af direktivet²³⁰, end den konstaterer at der skulle eksistere et konkurrenceprincip - hvilket ligger i tråd med resten af ovennævnte retspraksis, der ligeledes betegner konkurrence som et formål, ikke et princip.

Det er også værd at bemærke, at selvom art. 18, stk. 1 eksplicit nævner konkurrence, så handler det om selve den praktiske tilrettelæggelse af udbud. Ikke om de bagvedliggende hensyn eller principper. Ligeledes nævnes et konkurrenceprincip heller ikke i præamblen til udbudsdirektivet, der ellers lægger ud med at opliste principperne. Her nævnes kun *“ligebehandling, ikkeforskelsbehandling, gensidig anerkendelse, proportionalitet og gennemsigtighed”*²³¹ - konkurrence indgår med andre ord ikke som princip. I stedet nævnes konkurrence igen som formål - udbudsreglerne skal sikre, at offentlige indkøb bliver genstand for konkurrence²³².

Der kan derfor ikke siges at være et decideret konkurrenceprincip bag udbudsreglerne. Og eftersom det i udgangspunktet er konkurrencereglerne der skal anvendes på forhold, der vedrører konkurrenceforvridning, er ordregiver dermed ikke forpligtet til at tage hensyn til konkurrence i videre omfang end hvad der er fastsat i udbudsreglerne, i forbindelse med gennemførelsen af et udbud - heller ikke i forhold til skattemisbrug.

4.2 Skat som handelsbarriere

Det indre marked og den frie bevægelighed for varer, tjenesteydelser og arbejdskraft er en central del af EU-samarbejdet, og opretholdelsen af et indre marked for offentlige kontrakter er det primære formål med udbudsreglerne.

For at få det indre marked til at fungere, er det nødvendigt i praksis at reducere mængden af handelsbarrierer mellem EU-landene. TEUF art. 114 foreskriver at medlemsstaternes lovgivninger skal tilnærmes til hinandens (harmoniseres) for i praksis at gøre det nemmere for EU-landene at handle med hinanden. Som eksempler nævnes forbrugerbeskyttelse og

²²⁹ C-247/02, pr. 35

²³⁰ Rådets direktiv 93/37/EØF af 14. juni 1993 om samordning af fremgangsmåderne med hensyn til indgåelse af offentlige bygge- og anlægskontrakter

²³¹ Direktiv 2014/24/EU, præambelbetragtning 1

²³² Direktiv 2014/24/EU, præambelbetragtning 1

miljøbeskyttelse²³³ - hvis enkelte medlemsstater har meget høje krav til en af delene, kan det være sværere for virksomheder, der kommer fra medlemsstater med lavere krav, at afsætte deres varer i det pågældende land.

Ligeledes kan der, jf. TEUF art. 115, ske harmonisering af lovgivning i bredere forstand, hvis den har direkte påvirkning på det indre markeds funktion - en bestemmelse der eksempelvis har været brugt på medlemsstaternes skattelovgivning.

Skatteforhold varierer meget fra land til land inden for EU. Det gælder både selskabsskattesatser, momssatser og personbeskatning. Forskellene i beskatning kan dermed også anses for en barriere for samhandlen, der bør harmoniseres inden for EU, for at sikre det indre markeds funktion.

EU har kompetence til at harmonisere lovgivning om indirekte skatter såsom punktafgifter og omsætningsafgifter²³⁴. I udgangspunkterne befinder størstedelen af kompetencen til at lovgive om skat sig dog hos den enkelte medlemsstat - så længe lovgivningen er forenelig med traktaterne og der ikke eksempelvis sker forskelsbehandling²³⁵.

TEUF art. 115 blev i 2022 anvendt til at udstede et direktiv, der indfører krav om minimumsbeskatning indenfor EU²³⁶. Direktivet er i Danmark implementeret ved "minimumsbeskatningsloven"²³⁷. Direktivet (og loven) foreskriver minimum 15% i selskabsskat af koncerners globale indkomst. Det betyder både, at hvis et dansk moderselskab har datterselskaber i lande med en lavere skattesats, vil moderselskabet blive opkrævet ekstra skat (Income Inclusion Rule), og at hvis et dansk datterselskab har et moderselskab der er etableret i et skattelyland, vil det danske datterselskab blive opkrævet ekstra skat (Under Taxed Payment Rule). Idéen er at begrænse muligheden for at undtage indkomst fra beskatning, ved at sende den videre til skattelystater²³⁸. Lovgivningen gælder dog kun for store koncerner (både nationale og multinationale) med en omsætning der har været over 750 millioner € i mindst to af de fire foregående år²³⁹. Det er derfor et fåtal af virksomheder, der i praksis vil blive påvirket af reglerne.

²³³ TEUF art. 114, stk. 3

²³⁴ TEUF art. 113

²³⁵ TEUF art. 65, stk. 2 og 3

²³⁶ Direktiv (EU) 2022/2523 af 14. december 2022

²³⁷ L 2023-12-12 nr 1535

²³⁸ Pedersen m.fl. (2024), s. 533f.

²³⁹ (EU) 2022/2523, art. 1

Direktivet blev indført på baggrund af OECD's BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) framework-aftale, og argumentet for implementeringen er ifølge lovbemærkningerne til den danske implementeringslov, at sikre ensartet implementering inden for EU²⁴⁰. Det står dog klart, ud fra en læsning af præamblen til direktivet, at det ikke så meget er indført ud fra et hensyn til fjerne handelsbarrierer internt på det indre marked, så meget som at sikre, at europæiske virksomheder ikke kan tjene penge på, at sende overskuddet ud af EU til skattely i tredjelande²⁴¹.

Som afledt effekt vil lovgivningen dog også have samme effekt inden for EU, og hjemlen til direktivet angives da også at være TEUF art. 115 om skat, snarere end TEUF afsnit 2 om den fælles handelspolitik med tredjelande.

EU er med andre ord opmærksom på, at skat fungerer som handelsbarriere, og forsøger inden for traktaternes rammer at sætte grænser for, hvor stor forskel der kan være i medlemsstaternes skattelovgivning, for at sikre det indre marked - herunder for offentlige kontrakter.

Reglerne om minimumsbeskatning kan i praksis komme til at have den effekt, at diskussionen om UBL §134a i afsnit 2.2.2 og spørgsmålet om hvordan man kan forhindre virksomheder i at sende deres overskud til skattelystater i det hele taget, kan blive mindre relevant over tid, såfremt reglerne bliver konsekvent håndhævet - dog med det in mente, at reglerne kun gælder store koncerner, og at de derfor ikke vil påvirke langt de fleste virksomheder.

Konklusion

Samlet set kan det konkluderes, at der findes enkelte muligheder for, at inddrage hensyn til bekæmpelse af skattemisbrug ved gennemførelsen af udbud. I alle tilfælde er der dog som minimum nødt til at være tale om aggressiv skatteplanlægning - skatteplanlægning inden for lovgivningens rammer kan i ingen tilfælde sanktioneres af ordregiver.

²⁴⁰ LFF 2023-10-04 nr 5

²⁴¹ (EU) 2022/2523, præambelbetragtning 1

I forhold til udelukkelsesgrunde, så er der mulighed for at udelukke virksomheder der er etableret i skattelylande fra deltagelse i udbud. Det følger af den nationale bestemmelse i UBL §134a, der dog er ugyldig. Det er dog stadig en mulighed som konsekvens af EU-domstolens praksis vedrørende tredjelandes deltagelse i udbud. Hvis ordregiver vælger at begrænse adgang til deltagelse i et udbud for tilbudsgivere fra skattelylande, vil det dog medføre en forøgelse af transaktionsomkostningerne ved udbuddet, da ordregiver både skal formulere kravene til deltagelse, og undersøge om de er opfyldt.

Det er også muligt at udelukke tilbudsgivere der har begået alvorlige forsømmelser i relation til skat, som led i udøvelsen af deres erhverv, jf. UBL §136, nr. 4. I sidstnævnte tilfælde skal tilbudsgiveren dog have mulighed for at dokumentere sin pålidelighed, jf. UBL §138, og det er ordregiver der har bevisbyrden for, at der kan ske udelukkelse. Efter omstændighederne kan ordregivers eller andres erfaringer med tilbudsgiveren dog være nok til at løfte bevisbyrden, og det er ikke et krav, at der er faldet endelig dom.

I forhold til egnedetskriterier kan der, jf. UBL §§ 140 og 142, stilles krav til tilbudsgiveres økonomiske og finansielle egnethed til at udføre kontrakten. Kravene skal dog objektivt kunne oplyse om tilbudsgivers egnethed til at udføre kontrakten. Krav om skat vil i ingen tilfælde være de krav der objektivt set er bedst til at oplyse om en virksomheds egnethed, og bør derfor ikke benyttes.

Før kontrakten indgås, skal der indhentes dokumentation for de oplysninger om udelukkelse og egnethed, som tilbudsgiver har afgivet i ESPD'et. I udgangspunktet lægges den dokumentation, som tilbudsgiver indsender til grund. Kun i tilfælde af tvivl skal ordregiver, jf. UBL §159, stk. 3, foretage effektiv kontrol af oplysningerne. Er der ikke tvivl, må oplysningerne ikke kontrolleres yderligere. Derfor er det begrænset, hvor meget hensyn til bekæmpelse af skattemisbrug, kan påvirke transaktionsomkostningerne i forhold til udelukkelse og egnethed.

I forhold til tildelingskriterier, så kan både pris og omkostninger påvirkes af virksomhedens skattebetalinger, på en måde der gør, at der sker favorisering af virksomheder der udøver skattemisbrug. Det kan derfor - for at undgå denne situation - være en god idé at anvende kriteriet "bedste forhold mellem pris og kvalitet" i stedet - også selvom det ikke er muligt at stille krav der vedrører skat i de kvalitative kriterier, da hensynene ikke er tilstrækkeligt forbundet med kontraktens genstand. Det skyldes, at anvendelse af dette tildelingskriterium,

giver mulighed for også at lægge vægt på andre, kvalitative faktorer, der ikke på samme måde som pris eller omkostninger påvirkes af skat.

Ved tildelingskriteriet pris, har ordregiver dog mulighed for at afvise et tilbud, der er unormalt lavt, hvis tilbudsgiver ikke i tilstrækkelig grad kan redegøre for, hvorfor tilbuddet er lavt. Det åbner døren på klem for, at tilbud måske kan afvises, hvis det er skattemisbrug, der er årsagen til den lavere pris, og det kun er skattemisbruget der gør, at tilbudsgiveren kan drifte kontrakten med overskud. Det vil dog være svært at bedømme, og vil desuden formentlig yderst sjældent være tilfældet. Er der tale om tilbud der er unormalt lave grundet ulovlig statsstøtte såsom f.eks. lempelse af skatter og afgifter, jf. UBL §169, stk. 4, kan tilbuddene også afvises af ordregiver.

Det er ordregiver, der vurderer, om et tilbud er unormalt lavt. Tilbudsgiveren vil skulle udarbejde en redegørelse for prisen, og derefter vil ordregiver skulle vurdere redegørelsen. Denne proces kræver ekstra arbejde og kan dermed forøge transaktionsomkostningerne ved udbuddet betydeligt - og dertil skal lægges det faktum, at ordregiver i sidste ende måske vil skulle acceptere et dyrere tilbud, end det som vil blive afvist. Unormalt lave tilbud kan dog skyldes meget andet end skatteforhold, hvorfor disse ekstra omkostninger ikke kun kan tilskrives hensyn til bekæmpelse af skattemisbrug.

I forhold til selve kontraktvilkårene, har ordregiver jf. UBL §176, mulighed for at indsætte betingelser i kontrakten, om hvordan den udbudte opgave skal gennemføres. Kravene skal dog være forbundet med kontraktens genstand, hvilket krav om skat ikke lever op til, da skattebetalinger relaterer sig til virksomhedens generelle drift - ikke kun gennemførelsen af den konkrete kontrakt. Det er dog muligt at skrive ind i kontrakten, at det i hele kontraktens løbetid vil anses for hævebegrundende misligholdelse, hvis leverandøren på grund af skatteforhold bliver omfattet af en udelukkelsesgrund, såsom §136, nr. 4. Ordregiver er i så fald forpligtet til at kontrollere, at vilkåret overholdes, da ordregivers accept af manglende overholdelse kan tælle som en væsentlig ændring, der kræver ophævelse og genudbud, jf. UBL §178. Derfor vil anvendelse af kontraktvilkår, der kræver løbende vurdering af, om udelukkelse kan ske, medføre forøgede transaktionsomkostningerne. Det er derfor væsentligt for ordregiver at vurdere, om kravet er proportionalt i forhold til den udbudte kontrakt.

Litteraturliste

Retskilder

EU-retlig regulering

Traktater

TEU Traktaten om den Europæiske Union

TEUF Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsmåde

Forordninger og direktiver

Kommissionens delegerede forordning (EU) 2023/2495 af 15. november 2023 om ændring af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/24/EU for så vidt angår tærsklerne for offentlige vareindkøbs-, bygge- og anlægs- og tjenesteydelseskontrakter samt projektkonkurrencer

Rådets Direktiv (EU) 2022/2523 af 14. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen

Europa-Parlamentets og Rådets Direktiv 2014/24/EU af 26. februar 2014 om offentlige udbud og om ophævelse af direktiv 2004/18/EF

Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2004/18/EF af 31. marts 2004 om samordning af fremgangsmåderne ved indgåelse af offentlige vareindkøbskontrakter, offentlige tjenesteydelseskontrakter og offentlige bygge- og anlægskontrakter

Europa-Parlamentets og Rådets forordning af 2002-07-19 om anvendelse af internationale regnskabsstandarder (1606/2002)

Rådets direktiv 93/37/EØF af 14. juni 1993 om samordning af fremgangsmåderne med hensyn til indgåelse af offentlige bygge- og anlægskontrakter

Meddelelser fra EU-Kommissionen

Meddelelse fra Kommissionen — Modværdierne af tærskelværdierne i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/23/EU, 2014/24/EU, 2014/25/EU og 2009/81/EF (C/2023/902)

Meddelelse fra Kommissionen — Vejledning om deltagelse af tredjelands tilbudsgivere og varer på EU's marked for offentlige udbud (C/2019/5494)

Dansk lovgivning

Love og lovbekendtgørelser

UBL Lovbekendtgørelse 2025-02-03 nr. 116 Udbudsloven

ÅRL Lovbekendtgørelse 2024-09-23 nr. 1057 Årsregnskabsloven

STRFL Lovbekendtgørelse 2024-11-05 nr. 1145 Straffeloven

Lovbekendtgørelse 2024-11-03 nr. 1150 Konkurrenceloven

Lov 2023-12-12 nr. 1535 om en ekstraskat for visse koncernenheder
(minimumsbeskatningsloven)

Lovbekendtgørelse 2016-06-02 nr. 593 om Klagenævnet for Udbud

Lovforarbejder, lovforslag og betænkninger

B 51 Forslag til folketingsbeslutning om at hæve tærskelværdien for EU-udbud. Debat vedrørende 1. behandling, d. 6/2-2025. Link:

<https://www.ft.dk/samling/20241/beslutningsforslag/B51/BEH1-54/forhandling.htm>

LFF 2023-10-04 nr. 5 Forslag til lov om en ekstraskat for visse koncernenheder

LFB 2022-06-02 nr. 199 Betænkning over forslag til lov om ændring af udbudsloven, lov om Klagenævnet for Udbud og lov om indhentning af tilbud på visse offentlige og offentligt støttede kontrakter

LFF 2022-05-10 nr. 199 Forslag til lov om ændring af udbudsloven, lov om Klagenævnet for Udbud og lov om indhentning af tilbud på visse offentlige og offentligt støttede kontrakter

Lov 2022-06-21 nr. 884 om ændring af udbudsloven, lov om Klagenævnet for Udbud og lov om indhentning af tilbud i bygge- og anlægssektoren

LFF 2015-10-07 nr. 19 Forslag til Udbudsloven

Lov 2004-02-18 nr. 99 om ændring af lov om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. (årsregnskabsloven)

Internationale retskilder og standarder

GRI 207 (2019) GRI Standards 207: Tax (2019). Global Reporting Initiative.

PRI (2015) ENGAGEMENT GUIDANCE ON CORPORATE TAX - RESPONSIBILITY WHY AND HOW TO ENGAGE WITH YOUR INVESTEE COMPANIES (2015). PRI Association (an investor initiative in partnership with UNEP Finance Initiative and UN Global Compact).

WTO GPA (2012) Agreement on Government Procurement (2012). World Trade Organization.

Retspraksis

Praksis fra EU-Domstolen og Retten

C-266/22 Domstolens dom (Fjerde Afdeling) af 13. marts 2025. CRRC Qingdao Sifang Co. Ltd, Astra Vagoane Călători SA mod Autoritatea pentru

Reformă Feroviară, Alstom Ferroviaria SpA. Sag C-266/22.

- C-652/22** Domstolens dom (Store Afdeling) af 22. oktober 2024. Kolin İnşaat Turizm Sanayi ve Ticaret AŞ mod Državna komisija za kontrolu Postupaka Javne nabave. Sag C-652/22.
- C-465/20 P** Domstolens dom (Store Afdeling) af 10. september 2024. Europa-Kommissionen mod Irland, Apple Sales International Ltd, Cork (Irland), og Apple Operations International Ltd, tidligere Apple Operations Europe Ltd. Sag C-465/20 P.
- C-144/17** Domstolens dom (Sjette Afdeling) af 8. februar 2018. Lloyd's of London mod Agenzia Regionale per la Protezione dell'Ambiente della Calabria. Sag C-144/17.
- T-668/15** Rettens dom (Anden Afdeling) af 10. november 2017. Jema Energy, SA mod European Joint Undertaking for ITER and the Development of Fusion Energy. Sag T-668/15.
- C-115/14** Domstolens dom (Fjerde Afdeling) af 17. november 2015. RegioPost GmbH & Co. KG mod Stadt Landau in der Pfalz. Sag C-115/14.
- C-568/13** Domstolens dom (Femte Afdeling) af 18. december 2014. Azienda Ospedaliero-Universitaria di Careggi-Firenze mod Data Medical Service srl. Sag C-568/13.
- C-470/13** Domstolens dom (Tiende Afdeling) af 18. december 2014. Generali-Providencia Biztosító Zrt mod Közbesszerzési Hatóság Közbesszerzési Döntőbizottság. Sag C-470/13.
- C-465/11** Domstolens dom (Tredje Afdeling) af 13. december 2012. Forposta SA, ABC Direct Contact sp. z o.o. mod Poczta Polska SA. Sag C 465/11.

- C-218/11** Domstolens dom (Syvende Afdeling) af 18. oktober 2012. Észak-Dunántúli Környezetvédelmi és Vízügyi Igazgatóság (Édukövíz), Hochtief Construction AG Magyarországi Fióktelepe, nu Hochtief Solutions AG Magyarországi Fióktelepe, mod Közbeszerzések Tanácsa Közbeszerzési Döntőbizottság. Sag C-218/11.
- C-368/10** Domstolens dom (Tredje Afdeling) af 10. maj 2012. Europa-Kommissionen mod Kongeriget Nederlandene. Sag C-368/10.
- C-134/08** Domstolens dom (Femte Afdeling) af 2. april 2009. Hauptzollamt Bremen mod J. E. Tyson Parketthandel GmbH hanse j. Sag C-134/08.
- C-454/06** Domstolens dom (Tredje Afdeling) af 19. juni 2008. Presstext Nachrichtenagentur GmbH mod Republik Österreich (Bund), APA-OTS Originaltext-Service GmbH, APA Austria Presse Agentur registrierte Genossenschaft mit beschränkter Haftung. Sag C-454/06.
- C-247/02** Domstolens dom (Anden Afdeling) af 7. oktober 2004. Sintesi SpA mod Autorità per la Vigilanza sui Lavori Pubblici. Sag C-247/02.
- Forslag til afgørelse fra generaladvokat Christine Stix-Hackl fremsat den 1. juli 2004.
- C-448/01** Domstolens dom (Sjette Afdeling) af 4. december 2003. EVN AG, Wienstrom GmbH, Republik Österreich. Sag C-448/01.
- C-285/99 / C-286/99** Domstolens dom (Sjette Afdeling) af 27. november 2001. Impresa Lombardini SpA - Impresa Generale di Costruzioni v ANAS – Ente Nazionale per le strade and Società Italiana per Condotte d'Acqua SpA (C-285/99) og Impresa Ing. Mantovani SpA v ANAS - Ente nazionale per le strade and Ditta Paolo Bregoli (C-286/99). Forenede sager C-285/99 og C-286/99.
- C-94/99** Domstolens dom (Sjette Afdeling) af 7. december 2000. ARGE

Gewässerschutz mod Bundesministerium für Land- und
Forstwirtschaft. Sag C-94/99.

C-243/89 Domstolens dom af 22. juni 1993. Kommissionen for de Europæiske
Fællesskaber mod Kongeriget Danmark. Sag C-243/89.

Praksis fra danske domstole

U.2013.2551.H Højesterets dom af 4. juni 2013 i sag 103/2011 (1. afd.). I/S
Vestforbrænding mod DSV Transport A/S.

U.2012.2952.H Højesterets dom af 15. juni 2012 i sag 88/2012 (2. afd.). Montaneisen
GmbH (tidl. European Land Solutions Ltd.) mod Kystdirektoratet.

Praksis fra Klagenævnet for Udbud

Klagenævnet for Udbuds kendelse af 21. juni 2024, Gudhjem Bus ApS (advokat Asser Rung-
Hansen, Holte) mod Bornholms Regionskommune (advokat Andreas Christensen og advokat
Sidsel Marcussen, Hellerup)

Klagenævnet for Udbuds kendelse af 1. februar 2024, A (advokat Martin Skovbjerg, Køge)
mod Vejdirektoratet (erhvervsjuridisk rådgiver Paw Vindahl og erhvervsjuridisk rådgiver
Mia Iversen, begge København)

Klagenævnet for Udbuds kendelse af 13. september 2023, HMK Bilcon A/S (advokat Jeanne
Schou, Aalborg) mod Forsvarsministeriets Materiel- og Indkøbsstyrelse (advokat Christian
Bo Kolding-Krøger, København)

Klagenævnet for Udbuds kendelse af 22. august 2023, Roche Diagnostics A/S (advokat
Carina Czerwinski Dall, København) mod Region Sjælland (advokat Anne Bergholt Sommer
og advokat Christoffer Goul Kiling Andersen, Aarhus); Intervenient: Abbott Laboratories
A/S (advokat Lise Aaby Nielsen, København)

Klagenævnets for Udbuds kendelse af 21. juni 2023, Globeteam A/S (advokat Michael Brandt, Hellerup) mod Økonomistyrelsen (advokat Torkil Høg, København)

Klagenævnet for Udbuds kendelse af 27. oktober 2020, Øens Taxa ved Paul Erik Düring Pedersen, Ærøskøbing mod FynBus, Sydtrafik & Midttrafik (advokat Hans Henrik Banke, Odense)

Klagenævnet for Udbuds kendelse af 19. august 2020, EG A/S (advokat Thomas Grønkær, København) mod Egedal Kommune (advokat Andreas Christensen og advokat Anne Katrine Elkjær-Holm, Hellerup)

Klagenævnet for Udbuds kendelse af 1. maj 2019, NetNordic Communication A/S (advokat Svend Bjerregaard, Aarhus) mod Region Sjælland (advokat Claus Berg, København)

Klagenævnet for Udbuds kendelse af 22. januar 2019, G4S Security Services A/S (advokat Peter Lund Meyer, København) mod Post Danmark A/S (advokat Kristian Hartlev, København)

Klagenævnet for Udbuds kendelse af 3. oktober 2018, Efkon GmbH (advokat Annelouise Dalgaard Pedersen, Hellerup) mod Fjordforbindelsen Frederikssund repræsenteret ved Vejdirektoratet (advokat Kristian Hartlev og advokat Christian Clausen, København)
Intervenient: BroBizz Operatør A/S (advokat Martin Stæhr, Hellerup)

Klagenævnet for Udbuds kendelse af 4. juli 2017, Munck Gruppen A/S (advokat Niels Nørgaard Rasmussen, København) mod Rønne Havn A/S (advokat Mette Ravn Steenstrup, København)

Klagenævnet for Udbuds kendelse af 19. juni 2017, LH-Gulve A/S (advokat Steen Jørgensen, Fredericia) mod Region Midtjylland (advokat Mette Høgh, Aarhus)

Klagenævnet for Udbuds kendelse af 2. august 2016, Dansk Byggeri (selv) mod Region Hovedstaden (advokat Rasmus Holm Hansen, København)

Klagenævnet for Udbuds kendelse af 28. juli 2016, UCplus A/S (advokat Gitte Holtsø og advokat Peter Stassen, København) mod Esbjerg Kommune, Vejen Kommune, Varde Kommune v/Esbjerg Kommune (advokat Andreas Christensen, København)

Klagenævnet for Udbuds kendelse af 27. maj 2015, Annelise Küseler (advokat Henrik Holtse, København) mod Morsø Kommune (selv)

Klagenævnet for Udbuds kendelse af 18. juni 2013, Multi Trans A/S (advokat Niels Christian Døcker, København) mod Københavns Kommune Sundheds- og Omsorgsforvaltningen (advokat Andreas Christensen, København)

Klagenævnet for Udbuds kendelse af 14. januar 2013, NFB Transport Systems A/S (advokat Jens Munk Plum, København) mod Moderniseringsstyrelsen (Kammeradvokaten v/ advokat Tom Holsøe, København)

Litteratur

Bøger

- Arrowsmith (2014)** Arrowsmith, S. (2014). *The Law of Public and Utilities Procurement, Volume 1* (3. udg.). Sweet and Maxwell.
- Bang-Pedersen m.fl. (2020)** Bang-Pedersen, U. R., Christensen, L. H., & Petersen, C. S. (2020). *Den civile retspleje* (5. udg.). Hans Reitzels Forlag.
- Berk & DeMarzo (2020)** Berk, J., & DeMarzo, P. (2020). *Corporate Finance - Global Edition* (5. udg.). Pearson.
- Blanchard (2021)** Blanchard, O. (2021). *Macroeconomics - Global Edition* (8. udg.). Pearson.
- Christensen m.fl. (2016)** Christensen, J., Christensen, O., Jørgensen, S., & Nielsen, M. (2016). *Omkostningsteori og regnskab* (2. udg.). Syddansk

Universitetsforlag.

- Christensen & Nielsen (2019)** Christensen, J., & Nielsen, M. (2019). *Virksomhedens årsregnskab* (6. udg.). Syddansk Universitetsforlag.
- Hamer (2021)** Hamer, C. R. (2021). *Udbudsret* (2. udg.). Djøf Forlag.
- Hamer m.fl. (2020)** Hamer, C. R. & Schaumburg-Müller, S. (2020). *Juraens verden - metoder, retskilder og discipliner* (1. udg.). Djøf Forlag.
- Knudsen (1997)** Knudsen, C. (1997). *Økonomisk Metodologi - Bind 2* (2. udg.). Jurist - og Økonomforbundets Forlag.
- Mortensen & Steinicke (2022)** Mortensen, B. O., G., & Steinicke, M. (2022). *Dansk Markedsret* (6. udg.). Djøf Forlag.
- Munk-Hansen (2022)** Munk-Hansen, C. (2022). *Retsvidenskabsteori* (3. udg.). Djøf Forlag.
- Perloff (2018)** Perloff, J. M. (2018). *Microeconomics* (8. udg.). Pearson.
- Pedersen m.fl. (2024)** Pedersen, J., Kerzel, M., Ferniss, J., & Eriksen, C. H. (2024). *Skatteretten 2* (10. udg.). Karnov Group.
- Sornn-Friese (2008)** Sornn-Friese, H. (2008). *Hvad er en virksomhed?* (1. udg.). Forlaget Samfundslitteratur.
- Østergaard (2003)** Østergaard, K. (2003). *Metode på cand.merc.jur. studiet*. I Julebog 2003 (s. 269-285). Djøf Forlag.

Artikler og vejledninger

- Allen (1991)** Allen, D. W. (1991). *What Are Transaction Costs?* Udgivet i:

Research In Law and Economics nr. 14, 1991 (s. 1-18).

- Helby Petersen (2024)** Helby Petersen, O. (2024). *Virksomheders administrative byrder i offentlige udbud*. Udgivet i Politica - Tidsskrift for politisk videnskab nr. 4, 2024 (s. 385-413).
- KFST (2024)** Konkurrence - og Forbrugerstyrelsen (december 2024). *Udbudsloven - Vejledning om udbudsreglerne*.
<https://kfst.dk/vejledninger/kfst/dansk/2024/20241211udbudsloven-vejledning-om-udbudsreglerne>
- KFST (2022)** Konkurrence - og Forbrugerstyrelsen (december 2022). *Skattemæssige forhold i offentlige udbud*.
<https://kfst.dk/vejledninger/kfst/dansk/2022/20221220-skattemaessige-forhold-i-offentlige-udbud>
- KFST (2016)** Konkurrence - og Forbrugerstyrelsen (november 2016). *Total- omkostninger - Praktisk vejledning til offentlige indkøbere*.
<https://kfst.dk/vejledninger/kfst/dansk/2016/20161130-totalomkostninger-praktisk-vejledning-til-offentlige-indkoebere>
- Notat, KFST (2024)** Konkurrence - og Forbrugerstyrelsen (4. marts 2024). *Notat - Gennemgang af reglerne om dokumentation*.
<https://kfst.dk/udbud/vejledning-og-viden/juridiske-vurderinger>
- Sanchez Graells (2016)** Sanchez Graells, A. (2016). *A Deformed Principle of Competition? – The Subjective Drafting of Article 18(1) of Directive 2014/24*. I Ølykke, G. S. & Sanchez Graells, A. *Reformation or Deformation of the EU Public Procurement Rules in 2014* (s. 80-100). Edward Elgar Publishing, 2016.
- U.2021B.34** Rytter, N. K. H. & Hansen, R. H. (2021). Økonomiske egnethedskrav i udbud. I Ugeskrift for Retsvæsen 2021 (s.

34-45)

U.2020B.114

Hamer, C. R. & Nielsen, R. H. (2020). *Er lovbemærkningerne til udbudsloven til at stole på?* I Ugeskrift for Retsvæsen 2020 (s. 114-123)

Websites

Det Europæiske Råd: "EU-listen over ikkesamarbejdsvillige skattejurisdiktioner". Besøgt d. 2/3-2025. Link: <https://www.consilium.europa.eu/da/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/#legislation>

Danmarks Statistik: "Nøgletal for nationalregnskabet (BNP)". Besøgt d. 17/4-2025. Link: <https://www.dst.dk/da/Statistik/emner/oekonomi/nationalregnskab/noegletal-for-nationalregnskabet-bnp>

E-conomic by VISMA: "Nøgletal - hvad er nøgletal". Besøgt d. 23/3-2025. Link: <https://www.e-conomic.dk/regnskabsprogram/ordbog/noegletal>

Nationalbanken: "Spørgsmål om fastkurspolitik". Besøgt d. 17/4-2025. Link: <https://www.nationalbanken.dk/da/ofte-stillede-spoergsmaal/spoergsmaal-om-fastkurspolitik>

OECD: "Base erosion and profit shifting (BEPS)". Besøgt d. 2/3-2025. Link: <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>

Økonomistyrelsen: "Den historiske fortælling om fælles indkøb i staten". Besøgt d. 16/2-2025. Link: <https://oes.dk/indkoeb/indkoeb-i-staten/den-historiske-fortaelling-om-faelles-indkoeb-i-staten/>