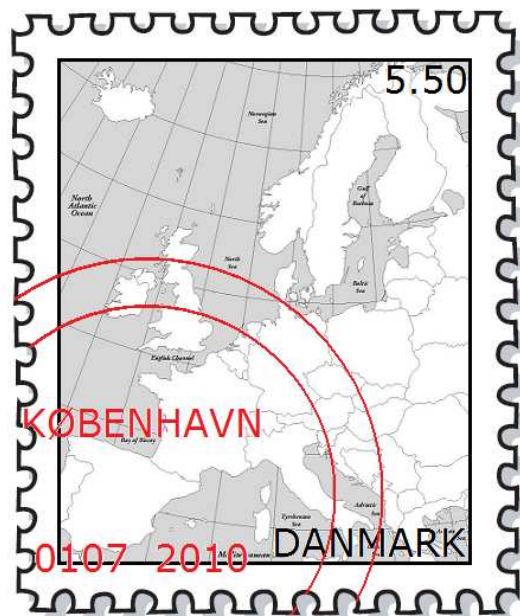


Cand.merc.aud., sommer 2010  
Kandidatafhandling, Juridisk Institut

# Momspligten i Postsektoren



**- En analyse af den momsmæssige konkurrenceforvridning**

Antal sider (inkl. Forside og bilag): **87 sider**

Antal Normalsider: **79,00 normalsider**

Afleveret d. 1/7 2010

Underskrift:  
Udarbejdet af:  
E-mail:  
Personnummer:

\_\_\_\_\_

Kasper Jensen

Vejleder:  
Merete Andersen  
Censor:

\_\_\_\_\_

---

## Executive summary

---

The postal services sector in the European Union is regulated by three directives. The purposes with the directives are to ensure that all member states have a postal service sector, which meets minimum requirements. One of the requirements is universal service, which include the clearance, sorting, transport and distribution of postal items. That includes letters up to two kilograms, postal packages up to 10 kilograms, and services for registered and insured items. It is also possible for member states to give the universal service provider reserved area on letters up to 50 grams.

In the VAT directive there are regulations that make it possible for the public postal services supplier to exempt VAT, from some of their postal deliveries. The public postal services can exempt all postal deliveries, which is a part of the universal services, and is of public interest. The definition “public postal services supplier”, can both be a public supplier, and a private supplier, it is only required that they are selected as a universal services supplier.

The VAT directive, also exempt the supply of face value of postage stamps, which is valid for use for postal services.

Although the regulation and precedents have stated that it is only postal deliveries, which is a part of the universal services that is exempted from VAT, there is a lack of harmonisation from the member states in this area. This means that VAT exemptions range right from all postal services are exempted in some member states, to none of the postal services are exempted in other member states. Because of this lack of harmonisation the competition distortion has different impact from one member state to another.

Competition distortion occur when the public postal services supplier have exemptions on the postal delivery. It occurs because of the difference between the VAT regulation the public postal services supplier and the private postal services supplier must use. The competition distortion goes both ways, so the public postal services supplier have a competitive advantage when the postal service is delivered to a non-taxable person, but have a competitive disadvantage when the postal service is delivered to a taxable person. The reason for that is the hidden VAT, and the taxable person ability to deduct VAT.

The best of the two alternative suggested in the report, would be alternative two, which is the postal VAT directive suggestion. With this alternative, is would not be more difficult or more expensive for the non-taxable person to sent letters because there only will be one postage stamp category, and a lower VAT percent. But alternative two will only be the best alternative, if the member states choose to use the possibility for lower VAT percent, and special VAT-rules for postage stamp. If that is not the case, then the two alternatives will be approximately of the same quality, but with different advantages and disadvantages. Therefore would it be difficult to decide which alternative would be the best.

---

# Indholdsfortegnelsen

---

|                                                                                                    |           |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>EXECUTIVE SUMMARY .....</b>                                                                     | <b>2</b>  |
| <b>INDHOLDSFORTEGNELSEN .....</b>                                                                  | <b>4</b>  |
| <b>INDLEDNING .....</b>                                                                            | <b>6</b>  |
| <b>PROBLEMSTILLING .....</b>                                                                       | <b>6</b>  |
| PROBLEMFORMULERING .....                                                                           | 7         |
| AFGRÆNSNING .....                                                                                  | 8         |
| <b>TEORI OG METODE .....</b>                                                                       | <b>9</b>  |
| RANGORDEN FOR REGULERINGEN.....                                                                    | 12        |
| <b>BESKRIVELSE AF POSTSEKTOREN .....</b>                                                           | <b>12</b> |
| POSTSEKTOREN I DANMARK.....                                                                        | 14        |
| SAMMENFATNING .....                                                                                | 15        |
| <b>MOMS I POSTSEKTOREN .....</b>                                                                   | <b>16</b> |
| MOMSREGULERING FOR POSTSEKTOREN .....                                                              | 16        |
| <i>Momssystemdirektivet</i> .....                                                                  | 17        |
| Artikel 132, punkt 1, litra a) .....                                                               | 18        |
| Artikel 135, punkt 1 litra h) .....                                                                | 18        |
| Artikel 136.....                                                                                   | 18        |
| Bilag X, del B, kategori 3).....                                                                   | 19        |
| <i>Momsloven</i> .....                                                                             | 20        |
| § 13, stk. 1, nr. 13 .....                                                                         | 20        |
| § 13, stk. 1, nr. 14 .....                                                                         | 21        |
| § 13 stk. 2 .....                                                                                  | 21        |
| RETSPRAKSIS .....                                                                                  | 22        |
| <i>Momssystemdirektivets artikel 132, punkt 1 litra a) og momslovens § 13 stk. 1, nr. 13</i> ..... | 22        |
| C-107/84: Kommissionen mod Tyskland .....                                                          | 22        |
| Betydning for retspraksis.....                                                                     | 24        |
| C-357/07: TNT post UK mod Royal Mail .....                                                         | 24        |
| Spørgsmål 1 .....                                                                                  | 25        |
| Spørgsmål 2 og 3 .....                                                                             | 26        |
| Betydning for retspraksis.....                                                                     | 27        |
| TfS 1996.832: Breve og pakker sendt pr. postopkrævning - momsfritaget.....                         | 27        |
| Betydning for retspraksis.....                                                                     | 28        |
| <i>Momssystemdirektivets artikel 135, punkt 1 litra h) og momslovens § 13 stk. 1, nr. 14</i> ..... | 29        |
| AFG 664: Julemærker og frimærker .....                                                             | 29        |
| Betydning for retspraksis.....                                                                     | 29        |
| AFG 823: Afgiftsberigtigelse af frimærkeforsendelser fra udlandet.....                             | 29        |
| Betydning for retspraksis.....                                                                     | 30        |
| AFG 1085A: Salg af postfriske danske frimærker.....                                                | 30        |
| Betydning for retspraksis.....                                                                     | 30        |
| <i>Momssystemdirektivets artikel 136 og momslovens § 13 stk. 2</i> .....                           | 31        |
| TfS 2002, 728: Salgsmoms bus – rute- og fragtkørsel mv. – delvis fradragsret.....                  | 31        |
| Betydning for retspraksis.....                                                                     | 32        |
| MOMSFRITAGELSENS OMFANG LANDENDE IMELLEM.....                                                      | 32        |
| SAMMENFATNING .....                                                                                | 34        |
| <b>KONKURRENCEFØRHOLD .....</b>                                                                    | <b>36</b> |
| GENERELT OM FRITAGELSER I FORHOLD TIL MOMSPLIGTIG .....                                            | 37        |
| <i>Skjult moms</i> .....                                                                           | 39        |
| KONKURRENCEFØRVRIDNINGEN I POSTSEKTOREN.....                                                       | 40        |
| <i>Alle offentlige postleveringer er fritaget</i> .....                                            | 40        |
| <i>Alle befordringspligtige postleveringer er fritaget</i> .....                                   | 40        |

|                                                                              |           |
|------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <i>Kun brevpostlevering er fritaget</i> .....                                | 41        |
| <i>Kun Eneretsområder er fritaget</i> .....                                  | 42        |
| <i>Ingen fritagelser på området</i> .....                                    | 42        |
| SAMMENFATNING .....                                                          | 42        |
| <b>TO ALTERNATIVER TIL DEN NUVÆRENDE REGULERING</b> .....                    | <b>43</b> |
| ALTERNATIV 1: FJERNELSE AF FRITAGELSERNE .....                               | 44        |
| <i>Moms på transportydelser</i> .....                                        | 45        |
| Afgiftspligtige personer .....                                               | 46        |
| Ikke afgiftspligtige personer .....                                          | 47        |
| Transport af varer direkte ud af EU .....                                    | 50        |
| <i>Frimærker</i> .....                                                       | 51        |
| <i>Betydning for postsektoren ved valg af alternativ 1</i> .....             | 52        |
| Afgiftspligtige personer .....                                               | 52        |
| Andre der er omfattet af begrebet afgiftspligtig person jf. artikel 43 ..... | 53        |
| Ikke-afgiftspligtige personer .....                                          | 53        |
| Leveringer ind og ud af Fællesskabet .....                                   | 53        |
| ALTERNATIV 2: POSTMOMSDIREKTIVET KOM(2004) 468 .....                         | 54        |
| Ændringsforslagene .....                                                     | 55        |
| 1. ændringsforslag .....                                                     | 55        |
| 2. ændringsforslag .....                                                     | 57        |
| 3. ændringsforslag .....                                                     | 57        |
| 4. ændringsforslag .....                                                     | 58        |
| 5. ændringsforslag .....                                                     | 59        |
| 6. ændringsforslag .....                                                     | 59        |
| <i>Frimærker</i> .....                                                       | 60        |
| <i>Betydning for postsektoren ved valg af alternativ 2</i> .....             | 61        |
| Afgiftspligtige personer .....                                               | 61        |
| Andre der er omfattet af begrebet afgiftspligtig person jf. artikel 43 ..... | 62        |
| Ikke-afgiftspligtige personer .....                                          | 62        |
| Leveringer ind og ud af Fællesskabet .....                                   | 62        |
| SAMMENLIGNING AF DE TO ALTERNATIVER .....                                    | 63        |
| <i>Postvirksomhederne</i> .....                                              | 63        |
| <i>Afgiftspligtige personer</i> .....                                        | 64        |
| <i>Ikke-afgiftspligtige personer</i> .....                                   | 67        |
| <i>Samlet vurdering af de to forslag</i> .....                               | 70        |
| SAMMENFATNING .....                                                          | 71        |
| <b>KONKLUSION</b> .....                                                      | <b>76</b> |
| <b>PERSPEKTIVERING</b> .....                                                 | <b>83</b> |
| <b>LITTERATURLISTE</b> .....                                                 | <b>84</b> |
| <b>BILAG 1 – DOKUMENTATION AF SIDE TAL</b> .....                             | <b>87</b> |

---

## Indledning

---

Da man i sin tid vedtog 6. momsdirektiv<sup>1</sup>, så valgte man at postsektoren skulle være momsfrataget for de ydelser, som de skulle udfører. Det gav god mening dengang, da man i postsektoren havde monopolitiske og statsejet forhold, og derved ville det ikke have den store indflydelse på konkurrenceforholdet på området. Men da der gennem de seneste år er kommet større og større konkurrence inden for området postlevering, har det betydet at der er opstået en konkurrenceforvridning, mellem det offentlige postvæsen, og de private postvirksomheder.

Det der er baggrund for konkurrenceforvridningen, er den momsregulering der er gældende på området. Reguleringen gør at en virksomhed som Post Danmark, på det danske marked, har nogle postleveringer som er fritaget for moms, og derved vil de kunne levere ydelsen til en lavere pris end deres konkurrenter. En sådan konkurrenceforvridning passer ikke ind i EU's ønske om et frit indre marked, hvilket er et marked hvor der er lige konkurrenceforhold virksomhederne imellem, i alle medlemslandene<sup>2</sup>. Derfor vil det være interessant at undersøge, hvorfor konkurrenceforvridningen stadig er en del af reguleringen, når man samtidig stiller krav til at alle medlemslande, skal have foretaget en liberalisering af postsektoren senest i 2012<sup>3</sup>. Ved at liberalisere postsektoren så åbner man muligheden for større konkurrence på området, da man giver alle postvirksomheder mulighed for at konkurrere på alle postleveringer. Men for at denne liberalisering skal virke bedst muligt kræver det samtidig også at der ikke opstår en indirekte favorisering af enkelte virksomheder. Hvilke vil ske hvis man vælger at opretholde særregulering for momsen, for det offentlige postvæsen.

---

## Problemstilling

---

Da postsektoren har udviklet sig fra at være et monopolitisk marked i de forskellige medlemslande, til at være et område, der inden for de næste par år vil være helt liberaliseret. Vil det være relevant at undersøge momsreguleringen på området, da den ikke er blevet tilpasset markedsudviklingen, og derved har de forskellige postvirksomheder forskellige momsregulering, de skal følge. Denne ulighed gør at det vil være mindre favorabelt for andre, end det offentlige postselskab i landet, at

---

<sup>1</sup> Direktiv 77/388/EØF

<sup>2</sup> <http://www.eu-oplysningen.dk/spsv/off/alle/103/>

<sup>3</sup> Direktiv 2008/6/EC, artikel 3, punkt 1

konkurrere på nogen områder, mens det på andre områder er mere favorabelt for de private postvirksomheder.

Der er et punkt i momssystemdirektivet<sup>4</sup>, som giver anledning til konkurrenceforvridning på området og det er:

*”levering af ydelser og dertil knyttede varer præsteret af det offentlige postvæsen, bortset fra personbefordring og telekommunikation”<sup>5</sup>*

Det punkt gør at det offentlige postvæsen er fritaget for moms på nogle af deres postleveringer, hvilke giver en konkurrenceforvridning på området. Da man i EU også er opmærksom på dette problem valgte man i 2004 at udarbejde et postmomsdirektiv<sup>6</sup> der skulle foretage de nødvendige ændringer til det daværende gældende momsdirektiv, som var 6. momsdirektiv. Målet med et postmomsdirektiv var at det skulle fjerne den konkurrenceforvridning der er på området, og samtidig undgå at ændringerne ville gøre det mere kompliceret og dyrere for borgerne i EU, at sende post. Postmomsdirektivet blev aldrig vedtaget, da der var for stor modstand fra privatpersoner, velgørende organisationer og det ikke-momspligtige erhvervsliv, da de mente at der ville komme for stor stigning i portoen på området<sup>7</sup>. Selvom postmomsdirektivet ikke blev vedtaget, er det være interessant at kigge nærmere på indholdet af postmomsdirektivet. Da der stadig er interesse fra flere af medlemslandene, for at få genoptaget forhandlingerne for området postmoms. Da postleveringer foretaget af en privat postvirksomhed, bliver momsbelagt ud fra reguleringen af transportydelser, vil det også være interessant at undersøge, om det ville være bedre at fjerne en hver form for særreguleringen, for postsektoren. Det ville betyde at alle postleveringer, skulle behandles som alle transportydelser. Spørgsmålet er så vil det give en bedre situation for område, både når man kigger på konkurrencen, men også når man kigger på hvor kompliceret det ville være for borgerne i EU, at skulle sende post.

## Problemformulering

Med udgangspunkt i ovenstående problemstilling vil denne afhandling have til formål at belyse den konkurrenceforvridning, der er på grund af den særregulering, der er for momsen i postsektoren

---

<sup>4</sup> Direktiv 2006/112/EF

<sup>5</sup> Momssystemdirektivet, artikel 132 punkt 1, litra a)

<sup>6</sup> Direktiv KOM(2004) 468 endelig

<sup>7</sup> Supplerende samlenotat - Rådsmøde (økonomi og finans) den 10. november 2009 side 4, afsnittet ”høring”

Derudover belyse hvilke muligheder der er for at fjerne denne. Ud fra dette er der fundet frem til følgende hovedspørgsmål:

*Hvilken betydning vil det have at indfører postmomsdirektivet, og vil det være bedre at indføre dette direktiv, frem for en helt fjernelse af særreguleringen for postsektoren på momsområdet?*

For at få besvaret hovedspørgsmålet, er der fundet frem til nogle underspørgsmål. Disse underspørgsmål er:

- *Hvordan bliver postsektoren reguleret i EU?*
- *Hvilke særreguleringer er der på området for moms på postleveringen i postsektoren?*
- *Hvilken indflydelse har den nuværende moms i postsektoren på konkurrencen inden for dette område?*
- *Hvad vil en ophævelse af den nuværende særregulering for postsektoren have af betydning?*
- *Hvad vil indførelsen af postmomsdirektivet få af betydning?*

Ved besvarelse af disse underspørgsmål, vil det være muligt at besvarer afhandlingens hovedspørgsmål, og derved finde frem til et begrundet bud på hvordan man løser den skævhed reguleringen giver for konkurrencen på området.

## **Afgrænsning**

Denne afhandling vil afgrænse sig til kun at undersøge momspligten på postleveringer, og de tilknyttede ydelser. Det betyder derved også at der ikke vil blive set nærmere på postvirksomheders salg af f.eks. IT-software, kuglepinde osv.. Grunden til at der vil være den afgrænsning i opgaven, er at postvirksomheders salg af sådanne produkter, ikke har nogen interesse for problemstilling.

Udover at afhandlingen er afgrænset til postleveringer, og de tilknyttede ydelser, så afgrænses den også til kun kigge på den konkurrenceforvridning, der bliver skabt på grund af momsreguleringen. Det betyder at alt anden form for konkurrenceforvridning, der kan være blevet skabt på baggrund af anden regulering, ikke vil blive undersøgt.



Da de forskellige medlemslande i EU individuelt har stået for udformningen af momsreguleringen i deres land, vil det betyde at alle lovtekster ikke er helt ens. Da det vil være en stor opgave, og forholdsvis irrelevant, at foretage en sammenligning af de forskellige lovtekster, vil der i denne opgave tages udgangspunkt i EU direktiverne, og den danske momsregulering. Selvom der tages udgangspunkt i de to reguleringer, vil der hvor det relevant for at opnå besvarelse af afhandlingsformål, blive anvendt andre EU landes nationale reguleringer.

Afhandlingen, afgrænser sig også fra en nærmere gennemgang af de grundlæggende regler og definitioner til momsreguleringen. Det gøres da det antages at læseren af opgaven har grundlæggende kendskab til momsreguleringen, samt at sådan en gennemgang ikke findes relevant for løsning af problemstillingen.

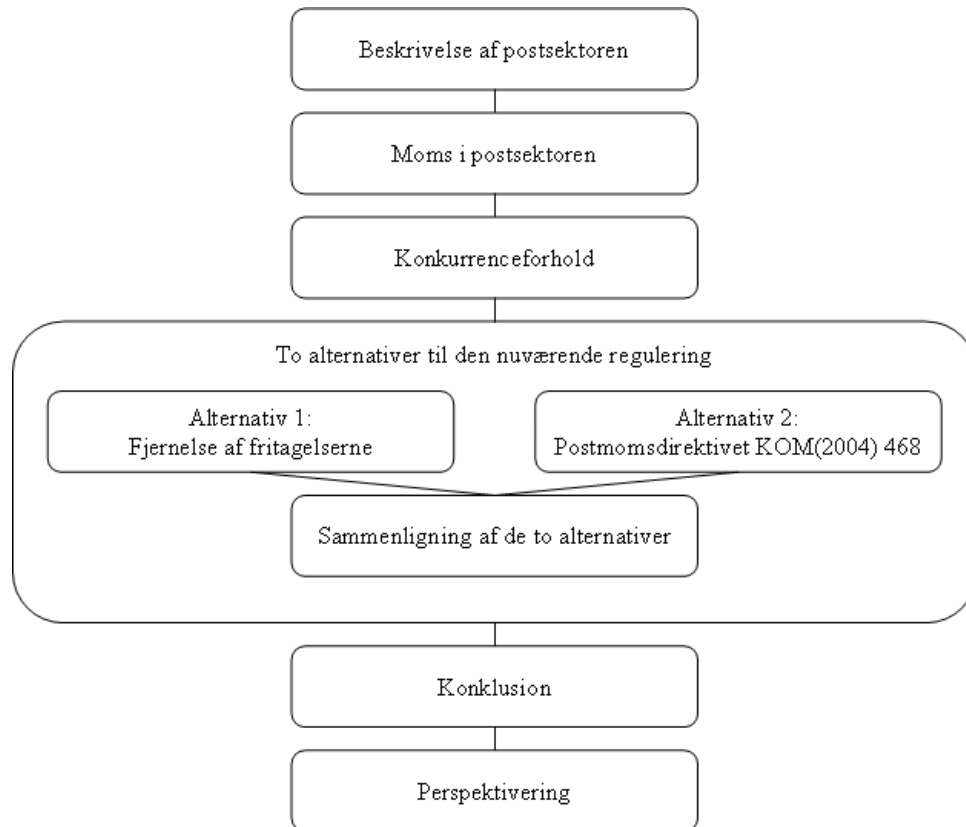
---

## **Teori og metode**

---

I det følgende vil der blive redegjort for de teoretiske og metodiske overvejelser der er lavet i forbindelse med denne afhandling. Det vil blive gjort, for at give et indblik i hvordan afhandlingens problemformulering vil blive løst.

I problemformuleringen blev der angivet at denne afhandling vil undersøge, hvordan momsen er inden for drift af postvirksomhed, samt den konkurrenceforvridning momsen skaber på området. For at finde frem til et svar på de, i problemformuleringen stillet spørgsmål, vil afhandlingen blive opbygget som illustreret på nedenstående figur.



Det første der i denne afhandling vil der blive undersøgt er hvordan postsektoren ser ud på nuværende tidspunkt, samt hvilken regulering der er på området. Det bliver gjort for at få et indblik i hvordan postsektoren fungerer, samt for at få kigget nærmere på relevante begreber der anvendes på området.

Derefter vil der blive foretaget en analyse af retspraksis for momsreguleringen på området i dag. Det vil blive gjort ud fra den regulering der findes på området, samt de domme og afgørelser der har været på området gennem tiden. Derudover vil der også blive undersøgt om retspraksis bliver overholdt af medlemslandene.

Når gældende retspraksis er blevet fastlagt, vil der blive undersøgt hvilken betydning at den har på konkurrenceforholdet på området. Det bliver gjort for at give et indblik i det konkurrenceforvridende element, som den nuværende momsregulering skaber.

Når der ud fra den gældende retspraksis, og analyse af konkurrenceforholdene, er fundet frem til hvordan konkurrenceforvridningen er på området, så vil der blive kigget nærmere på to alternativer til hvordan man kan fjerne konkurrenceforvridningen i fremtiden.

Det første alternativ er fjernelse af fritagelserne, og til det alternativ vil der blive foretaget en analyse af hvordan reguleringen vil ser ud, hvis der ikke var nogen særregulering inden for momsreguleringen i postsektoren. Det vil blive gjort ved der ses bort fra de særreguleringer der er, hvilke vil betyde at man vil behandle postvirksomheder som transportvirksomheder. Derfor vil der foretages en nærmere analyse af den del af momsreguleringen der omhandler de transportydelser, der har indflydelse på postsektoren. Det vil give et indblik i de fordele og ulemper det vil medføre at, der ikke er mulighed for at benytte de nuværende særreguleringer.

Efter at have analyseret det første alternativ, skal der foretages samme analyse af det andet alternativ. Det andet alternativ er ”KOM(2004) 468 endelig”, der er et direktivforslag som har til formål at ændre momsreguleringen for postleveringer. Det vil blive gjort ved at undersøge de ændringsforslag direktivet ligger op til, og så beskrive hvilken betydning de vil have, på den måde findes der frem til hvilke fordele og ulemper der er ved forslaget.

Ud fra de resultater der er fundet frem til ved analyse af de to alternativer, vil der blive foretaget en sammenligning af resultaterne. Det vil blive gjort for at finde frem til hvilke af de to alternativer, som vil være den bedste løsning på det konkurrenceforvridningsproblem der er. Det vil blive gjort ved at sætte fordelene og ulemperne, for de to alternativer, op mod hinanden. Derved vil der kunne undersøges hvilke af de to alternativer der vil være den bedste løsning.

Når alternativerne er blevet sammenlignet, og der er fundet frem til hvilke en der er den bedste løsning, vil der i konklusionen blive samlet op på, de svar der er fundet gennem afhandlingen, og ud fra svarene vil der blive udarbejdet et svar på hovedspørgsmålet i afhandlingen.

Før at der bliver foretaget en analyse af postsektoren, både generelt, og momsmæssigt, vil der blive undersøgt hvilken forrang der er på de forskellige retskilder i både EU og national i Danmark. Dette vil der blive gjort, for at få fastsat hvilke regler der er gældende, samt for at få fastslået hvordan disse står i forhold til hinanden. Denne undersøgelse vil blive foretaget i nedenstående afsnit.

## Rangorden for reguleringen

I denne afhandling vil der blive analyseret både reguleringen og retspraksis, både for EU og national for Danmark. Derfor vil det være relevant at undersøge hvordan rangorden er mellem de forskellige retskilder, både internt i Danmark og i EU, og i forhold til hinanden.

Indenfor EU Fællesskabet, der har EU retten forrang overfor den nationale regulering. Det betyder at hvis der er uoverensstemmelse mellem den nationale ret og EU retten, så er det EU rettens regulering der er gældende. Det gør sig gældende på grund af der er Lex Superior mellem EU retten og den nationale regulering.

Den nationale regulering er som sagt underlagt EU reguleringen, hvilke betyder at det er op til medlemslandene, at sørger for at de tilpasser deres regulering, hvor det er nødvendigt.

Hvad angår forrang i den nationale regulering, så anvendes der også Lex Superior der. Hvilke betyder at der er en rangorden mellem retsakterne, hvor den højeste placerede retsakt, har forrang for de underliggende retsakter<sup>8</sup>. Det betyder at i Grundloven forrang over almindelige love, som har forrang over bekendtgørelser. Hvilke betyder at f.eks. en almindelig lov ikke må stride imod Grundloven, og hvis det skulle ske at den gør, så er det Grundlovens regulering der er gældende.

---

## Beskrivelse af Postsektoren

---

Inden at der bliver kigget nærmere på hvilken momsregulering der er inden for postsektoren, er det relevant at undersøge hvordan postsektoren er opbygget på nuværende tidspunkt, samt hvordan den er reguleret. Så i denne del af afhandlingen, vil der kun blive gået i dybden med de dele af reguleringen af postsektoren, det er interessant for afhandlingens formål.

Man har i EU et ønske om at lave en harmonisering af postsektoren, så minimumsniveauet i postsektoren er ens i alle medlemslande. Derfor har man udarbejdet postdirektivet 97/67/EF, som har til formål at man i hele EU vil få en postsektor, som levere op til de samme kvalitetskrav. Derved vil man have en postsektor der vil være tilrådelighed for alle borgere, og som har et

---

<sup>8</sup> Retskilder & retsteorier, 1. udgave, s. 203, afsnit 4.7.1

service-, leverings- og prisniveau, der lever op til nogle centralt fastsatte minimumskrav. En del af de krav man stiller i direktivet, er at der på nogle bestemte postleveringer er befordringspligt. Hvad det betyder, er beskrevet i artikel 3, og den angiver følgende:

- At der er adgang til posttjenester i hele landet, som opfylder en kvalitet, og en pris der er overkommelig for alle.<sup>9</sup>
- At de befordringspligtige virksomheder mindst en gang alle hverdage indsamler og omdeler den befordringspligtige post.<sup>10</sup>
- Den befordringspligtige post omfatter mindst indsamling, sortering, transport og omdeling af breve op til 2 kg, pakker op til 10 kg, og rekommanderede forsendelser, med angivet værdi.<sup>11</sup>

Til de betingelser er der nogle undtagelser, og de er antallet af indsamlinger og uddelinger kan være mindre, hvis de geografiske forhold gør at det ikke er muligt at opretholde sådan en standard, dog skal sådan en begrænsning oplyses til EU kommissionen<sup>12</sup>. Derudover kan medlemslandene vælge at indregne pakker op til 20 kg som befordringspligtig post<sup>13</sup>.

Direktivet gør det muligt for medlemslandene at give en befordringspligtig virksomhed eneret på visse former for forsendelser. Med eneretsområder menes, der forsendelser hvor der er givet eneret til det offentlige postvæsen. Det må kun gøres hvis det er et krav for at opfylde befordringspligten<sup>14</sup>. Det er dog ikke alle forsendelser der kan gives eneret på, det krævet at forsendelsen vejre maksimal 50 g, samt ikke må koste mere end det samme som, eller 2½ gang mere end prisen på den offentlige takst for den første vægtsats på den hurtigste brevforsendelse. Vægtgrænsen er blevet mindre siden direktiv 97/67/EF blev vedtaget, der var grænsen 350 g<sup>15</sup>, og i 1/1 2003 blev den nedsat til 100 g, før den i 1/1 2006 blev nedsat til den nuværende grænse<sup>16</sup>.

---

<sup>9</sup> Direktiv 97/67/EF, punkt 1

<sup>10</sup> Direktiv 97/67/EF, punkt 3

<sup>11</sup> Direktiv 97/67/EF, punkt 4

<sup>12</sup> Direktiv 97/67/EF, punkt 3

<sup>13</sup> Direktiv 97/67/EF, punkt 5

<sup>14</sup> Direktiv 2002/39/EF, artikel 7 punkt 1

<sup>15</sup> Direktiv 97/67/EF, punkt 1

<sup>16</sup> Direktiv 2002/39/EF, punkt 1

Da man i 2008 vedtog postdirektivet 2008/06/EC, havde man til formål at indfører liberalisering af postsektoren i EU. En liberalisering vil i dette tilfælde betyde, at alle medlemslande skal åbne op for marked, og gøre det frit for alle. Liberalisering af marked skal for de fleste af medlemslandene ske senest d. 31.12.2010, men der er 11 medlemslande, som har fået dispensation til en senere deadline, som er senest d. 31.12.2012<sup>17</sup>. Dette vil betyde at der senest ved udgangen af 2012 vil være et helt åbent marked i postsektoren.

På nuværende tidspunkt er der 5 lande som har liberaliseret deres postmarked, og det er Sverige, Finland, Storbritannien, Tyskland og Estland. De liberaliseringer der er gennemført, er ikke alle gennemført uden at staten har været inde og gøre det sværere for andre postvirksomheder at konkurrere og/eller oprettet sig på marked. Man har f.eks. i Tyskland valgt at indføre en minimumsløn for postmedarbejdere<sup>18</sup>, som er en del højere, end det som konkurrenterne til det offentlige postvæsen giver deres ansatte. I Finland har man valgt at en postvirksomhed kun kan få licens til postomdeling, hvis de opfylder en fuldstændig befordringspligt. Hvis de ikke gør det skal de betale en skat på 5-20 % af deres omsætning.<sup>19</sup>

Efter at have set nærmere på hvordan postsektoren ser ud i EU, så vil der i det næste stykke blive set nærmere på, hvordan reguleringen er i Danmark.

## Postsektoren i Danmark

I Danmark har man i Lov om postbefordring<sup>20</sup>, vedtaget hvilke regler der er gældende for at man bliver betragtet som postvirksomhed. Hvis man opfylder de regler der er beskrevet i loven, så er det et krav at man bliver registreret hos færdselsstyrelsen<sup>21</sup> som postvirksomhed<sup>22</sup>. Det skal gøres, da det er færdselsstyrelsen, der sørger for at virksomheden lever op til de krav, der stilles til postvirksomheder af EU. I Danmark er der en del virksomheder som driver postvirksomhed, i 2008 var der registreret 1158 forskellige postvirksomheder i Danmark<sup>23</sup>. Den virksomhed der er det offentlige postselskab i Danmark er Post Danmark. De har befordringspligt på visse ydelse, som er

---

<sup>17</sup> Direktiv 2008/6/EC, Artikel 3 pkt. 1

<sup>18</sup> KOM(2008) 884, side 4

<sup>19</sup> KOM(2008) 884, side 5

<sup>20</sup> Lov nr. 472 af 09/06/2004

<sup>21</sup> Færdselsstyrelsen er dog pr. 15/4 2010 slået sammen med trafikstyrelsen jf. <http://www.trafikstyrelsen.dk/>

<sup>22</sup> Lov om postbefordring § 1 stk. 2

<sup>23</sup> <http://www.fstyr.dk/Posttilsyn/Statistik/Postvirksomheder.aspx>

indsamling og omdeling af adresserede breve op til 2 kg og pakker op til 20 kg, samt gratis blindeforsendelser op til 7 kg<sup>24</sup>. Derudover har de eneret på brevforsendelse op til 50 g<sup>25</sup>. Hvad angår liberaliseringen af postsektoren, så er den endnu ikke indført i Danmark. Det var ellers meningen at man ville gøre det i 2009<sup>26</sup>, men vedtagelsen af den ændring er blevet udskudt et par gange, og er nu vedtaget til at træde i kraft pr. 31.12.2010<sup>27</sup>.

## Sammenfatning

Ud fra ovenstående, så er det fundet frem til at postsektoren bliver reguleret af direktiv 97/67/EF, hvor der har været to direktiver, som har foretaget nogle ændringer til dette, og det er 2002/39/EF, og 2008/9/EC. Formålet med postdirektiverne er at man opnår en harmonisering af området, og samtidig sørger for at standarden på området, lever op til nogle minimumskrav. Det gør at der er befordringspligt på nogle områder, hvilke gør at de virksomheder, som har befordringspligten, skal leve op til de krav der stilles til deres postleveringer. Kravene er at de skal indsamles og omdeles minimum i gang på hver hverdag, og det er gældende for postforsendelser op til 2 kg, pakker op til 10 kg, samt rekommanderede forsendelse med angivet værdi. Til gengæld er der en undtagelse som gør at man kan inddrage pakker op til 20 kg, denne undtagelse har Danmark valgt at gøre brug af. Det er derudover også muligt at give befordringspligtige virksomheder eneret på brev op til 50 g, hvis dette er nødvendigt for at opretholde befordringspligten. Denne mulighed har Danmark også valgt at gøre brug af.

En anden vigtig ting, som direktiv 2008/06/EC, har medført, er at man har vedtaget at der skal ske en liberalisering af postsektoren pr. 31/12 2010, dog med en senere deadline som hedder 31/12 2012 for nogle medlemslande. Den liberalisering gør at der skal være et frit postmarked, i alle medlemslande senest 31/12 2012. Danmark er et af de lande som allerede i 31/12 2010, skal have liberaliseret deres postsektor.

---

<sup>24</sup> Aftale om sikring af befordringspligten på et liberaliseret postmarked (27/5 2010, Transportministeriet), punkt 1

<sup>25</sup> [http://www.postdanmark.dk/contentfull.dk?content=/cms/da-dk/ompostdanmark/virksomheden/presentation\\_af\\_post\\_danmark.htm&menufile=/cms/da-dk/menufiles/ompostdanmark.xml&lang=dk](http://www.postdanmark.dk/contentfull.dk?content=/cms/da-dk/ompostdanmark/virksomheden/presentation_af_post_danmark.htm&menufile=/cms/da-dk/menufiles/ompostdanmark.xml&lang=dk)

<sup>26</sup> <http://www.specialmedierne.dk/postliberalisering-yderligere-forsinket>

<sup>27</sup> om sikring af befordringspligten på et liberaliseret postmarked (27/5 2010, Transportministeriet), punkt 10-12

Efter at have kigget nærmere på hvordan postsektoren generelt hænger sammen i EU, så skal der undersøges hvordan momsens i postsektoren ser ud på nuværende tidspunkt, det vil blive gjort i nedenstående afsnit, hvor reguleringen og retspraksis bliver undersøgt.

---

## Moms i postsektoren

---

I takt med at postsektoren har udviklet sig gennem tiden, så har der også været en udvikling i den momsregulering og retspraksis der er anvendes på området. Derfor vil der i denne del af afhandlingen først blive undersøgt hvilke momsregulering der er på områder, samt hvordan den har udviklet sig gennem tiden. Det vil der bliver gjort generelt for EU og nationalt i Danmark. I forbindelse med dette, vil der blive belyst hvor der er forskelle, og evt. tolkningsproblem mellem momsreguleringerne, samt hvilken betydning de har.

Efter at have undersøgt momsreguleringen på området, vil retspraksis på området blive gennemgået. Det vil blive gjort ved at der bliver kigget nærmere på de relevante domme der har været gennem tiden. Ud fra de domme, vil der så blive fundet frem til hvilken retspraksis der er gældende på området i dag.

## Momsregulering for postsektoren

Momsreguleringen af postsektoren generelt i EU, blev frem til 1/1 2008 reguleret af direktiv 77/388/EØF, og kendt som 6. momsdirektiv. I 6. momsdirektiv, var der i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), Artikel 13, punkt B, litra e), og Artikel 13 punkt B, litra c) nogle fritagelser, som gjorde det muligt at fritage bestemte postleveringer og frimærker for moms. Udover de fritagelser der var i artikel 13, så var der også en overgangsordning i bilag F, kategori 5), som gjorde det muligt for det offentlige postvæsen at fritage teleydelser, hvis de opfyldte nogle bestemte krav. Efter 1/1 2008 blev 6. momsdirektiv erstattet af momssystemdirektivet. I momssystemdirektivet har man omskrevet hele 6. momsdirektiv, så man nu følger princippet om bedre lovgivning<sup>28</sup>. Det har dermed også betydet at man ændrede lidt på ordlyden og placeringen af de før omtalte fritagelser, og overgangsordningen. Dette har betydet følgende ændringer for mellem de to direktiver.

- Artikel 13, punkt A, stk. 1 i 6- momsdirektiv, er blevet til artikel 132, punkt 1, litra a) i momssystemdirektivet

---

<sup>28</sup>Direktiv 2006/112/EF indledende betragtninger punkt (3)



- Artikel 13, punkt B, litra e) i 6- momsdirektiv, er blevet til artikel 135, punkt 1, litra h) i momssystemdirektivet
- Artikel 13, punkt B, litra c) i 6- momsdirektiv, er blevet til artikel 136 i momssystemdirektivet
- Bilag F, kategori 5) i 6- momsdirektiv, er blevet til Bilag X, del B, kategori 3) i momssystemdirektivet

Udover at de har ændret placering i de to direktiver, så har betydningen af de fire punkter ikke ændret sig. Der har været nogle ændringer i ordlyden på dem alle, men selvom ordlyden har ændret sig, så har de den betydning de hele tiden har haft.. Da betydningen ikke har ændret sig, så vil der ikke komme en nærmere sammenligning af ændringerne. Derimod, vil der i den næsten del af opgaven komme en grundig gennemgang af hvad de forskellige punkter har af betydning for momsreguleringen på området. Dette vil blive gjort med udgangspunkt i momssystemdirektivet.

Momsreguleringen i Danmark, er reguleret af LBK nr. 966 af 14/10/2005: Bekendtgørelse af merværdiafgiftsloven, også kendt som momsloven. I momsloven har man implementeret de ovenstående reguleringer i § 13, stk. 1, nr. 13-14, og § 13 stk. 2. De punkter dækker kun momssystemdirektivets artikel 132, punkt 1 litra a), artikel 135, punkt 1, litra h) og artikel 136. Grunden til at der ikke er nogen regulering, der dækker bilag X, del B, kategori 3), er at den overgangsordningen ikke anvendes i Danmark, og derved er den ikke implementeret i momsloven. En gennemgang af reguleringen i momsloven, vil blive gennemgået neden for i afsnittet momsloven.

Inden der kigges nærmere på momsloven, vil reguleringen i momssystemdirektivet blive gennemgået, og når det er gjort, så vil momsloven blive gennemgået, og holdt op imod reguleringen i momssystemdirektivet.

## **Momssystemdirektivet**

I momssystemdirektivet er det følgende artikel 132, punkt 1, litra a), artikel 135 punkt 1 litra h), artikel 136 og bilag X, del B, kategori 3), der er interessant for postsektoren. Nedenfor vil de artikler blive gennemgået.

### **Artikel 132, punkt 1, litra a)**

*”levering af ydelser og dertil knyttede varer præsteret af det offentlige postvæsen, bortset fra personbefordring og telekommunikation.”<sup>29</sup>*

I ovenstående punkt, angives det hvilke ydelser og varer der er fritaget for moms, for det offentlige postvæsen. Det er vigtigt at man her bider mærke i det det kun er det offentlige postvæsen som har fritagelses ret, og derved vil der ikke findes den samme mulighed for private postvirksomheder i landet. Det som punktet angiver, er at de ydelser som f.eks. postleveringer, samt de tilknyttede varer såsom breve og pakker er fritaget for moms. Her har man ikke foretaget nogen begrænsning af hvilke varer og ydelser fritagelsen er begrænset til. Det betyder at man godt kunne tolke det til at ydelser, og de tilknyttede varer, som det offentlige postvæsen sælger, kan fritages for moms.

I punktet er der konkret bestemt at personbefordring og telekommunikation, ikke vil kunne være momsfritaget for det offentlige postvæsen.

### **Artikel 135, punkt 1 litra h)**

*”levering til pålydende værdi af postfrimærker, som kan anvendes til frankering inden for deres respektive områder, stempelmærker og andre lignende værdimærker”<sup>30</sup>*

I denne afhandling er det kun punktet postfrimærker som er interessant, da det er det eneste af de nævnte mærketyper som bruges indenfor postsektoren.

Det som punktet angiver, er at postfrimærker er fritaget, hvis de vel og mærke kan bruges til frankering af post, samt at de leveres og sælges til den påtrykte værdi. Det betyder derfor også at postfrimærker, der sælges til anden pris end den påtrykte, ikke vil være momsfritaget.

### **Artikel 136**

*”Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:*

*a) levering af varer, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med sådanne former for virksomhed, som er fritaget for afgift i medfør af artikel 132, 135,... ..., såfremt disse varer ikke har givet ret til fradrag*

---

<sup>29</sup> Momssystemdirektivet, artikel 132 punkt 1, litra a)

<sup>30</sup> Momssystemdirektivet, artikel 135 punkt 1, litra h)

*b) levering af varer, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra fradragsretten i medfør af artikel 176.”<sup>31</sup>*

Denne artikel fritager salg af varer, der kun har været anvendt i forbindelse med at levere de varer og ydelser der er beskrevet i de i artiklens nævnte fritagelser, deriblandt artikel 132 og 135. Det er dog et krav at varerne ikke må have givet ret til fradrag ved køb.

Derudover er salg af varer der ikke giver fradragsret jf. artikel 176 også fritaget for moms. De ikke fradragsberettigede ydelser og varer, der nævnes i artikel 176, er ydelser og varer ”*der ikke er af streng erhvervsmæssig Karakter*”<sup>32</sup>. Med det menes der varer og ydelser, som ikke direkte har været anvendt i forbindelse med den erhvervsmæssige virksomhed.

### **Bilag X, del B, kategori 3)**

*”Teleydelser og dertil knyttede leveringer af varer udført af det offentlige postvæsen”<sup>33</sup>*

Dette punkt er en overgangsordning, som gør det muligt for det offentlige postvæsen at fritage teleydelser, og varer som er knyttet til leveringer af dette. Det betyder at det er muligt for det offentlige postvæsen at fritage den telekommunikation, der ellers ikke var mulig at fritage på grund af momssystemdirektivet artikel 132, punkt 1, litra a). Det kræver dog at bestemmelserne i artikel 371 er opfyldt. Hvis de er det, så kan telekommunikation også være fritaget, indtil overgangsordningsbestemmelserne bliver fjernet af Kommissionen. Bestemmelserne i artikel 371, angiver at for at man kan anvende den omtalte overgangsordning, så skal man senest pr. 1/1 1978, have nogle bestemmelser som gjorde at telekommunikationen var fritaget.

Overgangsordningen anvendes ikke af nogle medlemslande på nuværende tidspunkt, og vil heller ikke kunne komme i brug senere hen<sup>34</sup>. Det betyder hermed også at overgangsordning stort set ikke har nogle betydning, da den kun vil kunne komme i brug, hvis et nyt medlemsland, få lov til at anvende overgangsordningen, ved indtrædelse i EU.

---

<sup>31</sup> Uddrag fra momssystemdirektivet, artikel 136

<sup>32</sup> Momssystemdirektivet, artikel 176

<sup>33</sup> Momssystemdirektivet, Bilag X, del B, kategori 3)

<sup>34</sup> Direktiv KOM(2003) 234, side 12, punkt 5, afsnit 2 (dansk udgave)

Efter at belyse hvordan momsregulering er reguleret generelt i EU, så vil der nu blive undersøgt, hvordan den regulering er implementeret i momsloven. I den sammenhæng, vil der blive set nærmere på, om der er nogle forskelle mellem momssystemdirektivet og momsloven, samt hvilken betydning det eventuelt har.

## Momsloven

Det er som sagt i momsloven at Danmark har indarbejdet momssystemdirektivet. Derved kan man i den finde den danske implementering af momsreguleringen for postsektoren, og det gør man i momsloven § 13, stk. 1, nr. 13-14, samt § 13 stk. 2, der er som sagt ingen implementering af momssystemdirektivet, bilag X, del B, kategori 3), da denne overgangsordning ikke anvendes i Danmark. Nedenfor vil de tre punkter, som er implementerede i momsloven, blive gennemgået, med henblik på at belyse evt. forskelle på momsloven og momssystemdirektivet.

### § 13, stk. 1, nr. 13

*Post Danmark A/S' indsamling og omdeling af adresserede breve, adresserede pakker og adresserede dag-, uge- og månedsblade samt tidsskrifter. Fritagelsen omfatter desuden Post Danmark A/S' befordring af adresserede breve og pakker, der sendes rekommanderet eller med angiven værdi.<sup>35</sup>*

I momsloven er man mere specifik, hvad angår hvilke produkter, der er fritaget for moms, og også hvilken virksomhed det er gældende for. Det betyder at man kan se at fritagelsen kun gælder for Post Danmark A/S, og det det gælder indsamling og omdeling af nedenstående ting:

- adresserede breve
- adresserede pakker
- adresserede dag-, uge- og månedsblade
- adresserede tidsskrifter
- adresserede breve og pakker, der sendes rekommanderet eller med angiven værdi

Den specifikation der sker i momsloven set i forhold til momssystemdirektivet, er nok sket med det ønske om at få defineret præcist hvilke ydelser, som Post Danmark er fritaget for. Samtidig har den

---

<sup>35</sup> Momsloven § 13, stk. 1, nr. 3

specifikke beskrivelse i dette punkt, gjort at man har begrænset momsfrigtagelsen til de befordringspligtige ydelser som Post Danmark har.

Derudover har man valgt ikke at nævne noget om begrænsningen der gør at fritagelser personbefordring og telekommunikation ikke er muligt at det offentlige postvæsen. Hvad årsagen til det er, kan være svært at sige, men en grund kunne være at man har valgt at uddybe hvilke ting som Post Danmark kan fritage for moms. Derved har man ikke set det nødvendigt at skrive noget om de to områder, da begrænsningen naturligt kommer, da de ikke falder ind under de postleveringer der er fritaget.

### **§ 13, stk. 1, nr. 14**

*Frimærker leveret til pålydende værdi, som kan anvendes til frankering her i landet, stempelmærker og lignende værdimærker.*<sup>36</sup>

Dette punkt er stort set ens med punktet i momssystemdirektivet, den eneste forskel er at der i momssystemdirektivet skrives postfrimærker, hvor der i momsloven skriver frimærker. Dette har nok ikke den store betydning, da man i Danmark normalt omtaler postfrimærker som frimærker. Derved er der de samme begrænsninger i begge love. Hvilke dermed betyder at frimærker der sælges til pålydende værdi, og er gyldige til frankering, er momsfrigtaget.

### **§ 13 stk. 2**

*”Stk. 2. Levering af varer, der alene har været anvendt i forbindelse med virksomhed, der er fritaget for afgift efter stk. 1, eller af varer, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag efter kapitel 9, er fritaget for afgift.”*<sup>37</sup>

Punktet i momsloven stemmer godt overens med Artikel 136 i momssystemdirektivet. Da denne også fritager salg af varer, der kun har været brugt til momsfrigtaget virksomhed.

Desuden angiver den at salg af varer der efter kapitel 9 i momsloven ikke giver fradragsret for virksomheden også er momsfrigtaget. Kapitel 9 består af § 37, der oplyser at man kun kan få fradragsret på varer eller ydelser som udelukkende har været anvendt til virksomhedens salg af varer, og de samtidig ikke er momsfrigtaget efter § 13. Dette har den samme betydning som den

---

<sup>36</sup> Momsloven § 13, stk. 1, nr. 13

<sup>37</sup> Momsloven § 13, stk. 2

begrænsning der laves i momssystemdirektivet artikel 176, hvilke der henvises til i artikel 136 litra b. Forskellen ligger i at den danske regulering fastsætter hvilke varer som giver fradragsret, mens momssystemdirektivet angiver hvilke varer det ikke giver fradragsret.

Efter at have undersøgt hvordan reguleringen ser ud inden for momssektoren, så skal det undersøges om der har været nogle domme, som har ændret betydningen af reguleringen, og derved også praksis på området. Det vil blive gjort ved at undersøge retspraksis på området.

## **Retspraksis**

I dette afsnit vil retspraksis blive undersøgt, for at finde frem til de domme der har været med til at ændre praksis på området. Det vil blive gjort, for at finde frem til hvor meget fritagelserne dækker på nuværende tidspunkt.

Til at starte med vil der blive set nærmere på den del af loven som omhandler hvilke ydelser og varer der er fritagelser på for det offentlige postvæsen, og derefter vil det blive kigget nærmere på retspraksis for fritagelser på frimærker. Til sidst vil der blive set nærmere på fritagelser ved salg af varer, der har været anvendt til fritaget ydelser.

## **Momssystemdirektivets artikel 132, punkt 1 litra a) og momslovens § 13 stk. 1, nr. 13**

I dette afsnit vil der blive gennemgået de domme som har været relevante for momssystemdirektivets artikel 132, punkt 1 litra a) og momslovens § 13 stk. 1, nr. 13. Til de to punkter har der været to EU domme, og en dansk dom som har været relevant for retspraksis. Den første dom der vil blive gennemgået er C-107/84: Kommissionen mod Tyskland, som er en EU dom fra 84, med domsafsigelse d. 11/7 1985.

### **C-107/84: Kommissionen mod Tyskland**

Dette er en EU dom, hvor kommissionen stævnedes Tyskland, da de ikke mente at den tyske stat havde levet op 6. momsdirektivs artikel 13 stk. 1, litra a). Kommission mente at Tyskland havde begået en fejl angående momsfritagelser for postvirksomheder, da Tyskland havde valgt at give momsfritagelse til de virksomheder som havde foretaget ydelser for Deutsche Bundespost<sup>38</sup> i

---

<sup>38</sup> Det offentlige postvæsen i Tyskland

forbindelse med momsfrataget postydelser. Det mener Kommissionen ikke at artikel 13 stk. 1, litra a) lægger op til, men at de i stedet kun er tiltænkt det offentlige postvæsen som virksomhed, og ikke som helhed<sup>39</sup>.

Tyskland mener der imod at artikel 13 stk. 1, litra a), lægger op til at der er tale om det offentlige postvæsen som helhed, og ikke kun som virksomhed. Derved mener de at de virksomheder som har bidraget til at Deutsche Bundespost kan yde deres postmæssige opgaver, også vil have retten til at have momsfrigørelse for deres leveret ydelser<sup>40</sup>.

Baggrunden for tvisten er at den tyske regering ikke mener at Kommissionens fortolkning af reguleringen er rigtig. Regeringen mener at der er mulighed for at fortolke det som postaktiviteten som helhed og ikke kun som postvæsenet som virksomhed. Dette mener de på baggrund af den franske oversættelse af direktivet, hvor udtrykke "les service publics postaux" både kan være et udtryk for postvæsen som virksomhed, og som aktiviteten som helhed.

Derudover henviser de til 6. momsdirektivs artikel 4 stk. 5, som efter deres mening fritager det offentlige postvæsen i betragtning som offentligt organ, og derunder også personbefordring og telekommunikation via bilag D.

Den tyske regering mener at virkningen af artikel 13 stk. 1, litra a) er på det materielle niveau, og derved gør sig gældende for alle virksomheder der udfører disse ydelser for Deutsche Bundespost. Derved er direktivet opgave ikke at harmonisere lovgivningen i EU landene, men at opretholde en ensformig beskatning på området landene imellem.

Det som EU-domstolen fandt frem til, var at Tyskland ikke havde ret i deres påstand, og derved kan man kun opfatte "det offentlige postvæsen", i artikel 13 stk. 1, litra a), som postvæsenet som virksomhed<sup>41</sup>. Det som de bygger deres afgørelse på er for det første at "det offentlige postvæsen" på flere sprog godt nok for sig selv kan forstås som postvæsenet som aktivitet, men i den sammenhæng som det står i direktivet, kan det kun forstås som virksomheden. I den sammenhæng fastslår EU domstolen at udtrykke det offentlige postvæsen, både kan være en offentlig postvirksomhed, og en privat postvirksomhed, der har koncession på området befordringspligtige postleveringer<sup>42</sup>

---

<sup>39</sup> C-107/84, præmis 3

<sup>40</sup> C-107/84, præmis 4

<sup>41</sup> C-107/84, præmis 11

<sup>42</sup> C-107/84, præmis 16

Hvad angår Tysklands påstand til artikel 4 stk. 5 og bilag D, så henviser EU-domstolen til at Denne artikel henviser til den afgiftspligtige person, hvor artikel 13 stk. 1, litra a) henviser til fritagelser. De angiver samtidigt at selvom man gør postvæsenet til et offentligt organ jf. den sidste sætning i artikel 4 stk. 5, så kræver det stadig de fritagelser i artikel 13 stk. 1, litra a), for at der vil være fritagelser, da disse ydelser ikke falder ind under virksomhed udført af offentlig myndighed, som er kravet for at artikel 4 stk. 5 gør sig gældende.

### ***Betydning for retspraksis***

Den betydning som denne dom har haft for retspraksis, er at det ikke er muligt for virksomheder der har udført ydelser for det offentlige postvæsen, at få fritagelse for dem. Dette er gældende selvom samme opgave udført af det offentlige postvæsen selv, ville være moms fritaget. Desuden blev det angivet at det offentlige postvæsen, ikke kun dækker over en offentlig postvirksomhed, men kan også dække over en privat postvirksomhed, der har pligt til at udfører beforderingspligtige postleveringer for staten.

Selvom denne dom var afsagt med de gældende regulering i 6. momsdirektiv, så må det anses at den stadig er gældende, selvom man har indført momssystemdirektivet. Grunden til dette er at betydningen af 6. momsdirektiv artikel 13, stk. 1, litra a), er den samme momssystemdirektivets artikel 132, punkt 1, litra a).

Efter at have kigget nærmere på Kommissionen mod Tyskland, og hvilken betydning den har haft for retspraksis, så skal C-357/07: TNT post UK mod Royal Mail, gennemgås. Dette er en dom fra 2007, som havde domsafsigelse d. 23/4 2009.

### **C-357/07: TNT post UK mod Royal Mail**

Dette var en dom der kom for EU-domstolen, for at få besvaret nogle spørgsmål, som var centrale for en tvist mellem Royal Mail og TNT Post UK. Tvisten gik på om Royal Mail lovligt kunne fritages moms på sine postydelser. Det skal i denne sammenhæng oplyses at Royal Mail regnes for det offentlige postvæsen i England.

Sagen var oprindeligt en national sag, men da domstolen i England, ikke mente at de kunne afgive en dom, før de havde fået klarlagt nogle præjudicielle spørgsmål, angående fortolkningen af en del



af EU-reguleringen, endte den for EU-domstolen. De præjudicielle spørgsmål, der blev stillet til EU-domstolen var følgende:

”1)

a) *Hvorledes skal begrebet »det offentlige postvæsen« i [sjette direktivs] artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), fortolkes?*

b) *Har det betydning for fortolkningen af dette begreb, at posttjenesterne i en medlemsstat er blevet liberaliseret, at der ikke er eneret til nogen tjeneste i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i [direktiv 97/67/EF], og at der findes én udpeget befordringspligtig virksomhed, hvis navn er meddelt Kommissionen i overensstemmelse med samme direktiv (som f.eks. Royal Mail i Det Forenede Kongerige)?*

c) *Omfatter begrebet »det offentlige postvæsen« under omstændigheder som dem, der foreligger i denne sag [anført i det første spørgsmåls litra b)],*

i) *kun medlemsstatens ene, udpegede befordringspligtige virksomhed (som f.eks. Royal Mail i Det Forenede Kongerige) eller*

ii) *også en privat postvirksomhed (som f.eks. TNT Post)?*

2)

*Skal sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), under omstændigheder som de foreliggende fortolkes således, at bestemmelsen pålægger eller tillader en medlemsstat at momsfritage alle posttjenester præsteret af »det offentlige postvæsen«?*

3)

*Hvis medlemsstaterne kan eller skal fritage nogle af, men ikke alle de tjenester, som præsteres af »det offentlige postvæsen«, efter hvilke kriterier skal det da afgøres, om en tjeneste skal fritages?”<sup>43</sup>*

EU-domstolen valgte at dele sit svar op i to dele, den første del, som svarede på alle underspørgsmål til spørgsmål 1, og en anden del som svarede på spørgsmål 2 og 3 samlet.

### **Spørgsmål 1**

Det som EU domstolen valgte at svare til spørgsmål 1, var at begrebet det offentlige postvæsen skulle tolkes i helhed med sætningen i 6. momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), og

---

<sup>43</sup> C-357/07 præmis 20

derved skal det fortolkes som det offentlige postvæsen som virksomhed, og ikke som aktivitet, og dermed er dommen i Kommissionen mod Tyskland ikke blevet ændret<sup>44</sup>.

Derudover fastslå de at en liberalisering af postsektoren, ikke har indflydelse på denne fortolkning, og årsagen til dette er at momssystemdirektivet der blev vedtaget i 2006, ikke har ændret ordlyden på samme del af reguleringen. Hvilke de anses for at være fordi man ikke mener at det har været planen at ændre på reguleringens omfang. I den sammenhæng pointerer domstolen, også at teksten artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a) skal fortolkes stramt, da det er undtagelser fra det almindelige princip, dog ikke så stramt at fritagelserne vil være uden betydning. Hvilke vil sige at domstolen mener hverken at det er muligt at gøre fritagelserne gældende for alle ydelser og varer, ej heller at fjerne fritagelserne helt<sup>45</sup>.

Desuden slå domstolen fast, et det offentlige postvæsen både kan være offentlige og private virksomheder der yder postbefordring som falder helt eller delvist ind under befordringspligten i direktiv 97/67/EF's artikel 3<sup>46</sup>, og dermed opretholder man det man kom frem til i Kommissionen mod Tyskland.

Hvad angår de to parter, så fastslå EU-domstolen at Royal Mail har en koncession der forpligter dem til postbefordring som er beskrevet i direktiv 97/67/EF's artikel 3, og derved har retten til fritagelser på områder. Dette har TNT Post UK ikke, da deres koncession er udformet anderledes, og derved ikke forpligter dem til befordringspligt.

### **Spørgsmål 2 og 3**

EU-domstolen valgte at svarer på disse to spørgsmål samlet, da spørgsmål 3 var afledt af spørgsmål 2. Det som domstolen fandt frem til var at 6. momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a) ikke giver landene ret til at fritage det offentlige postvæsen for alle de ydelser og varer de leverer, uanset om det er en del af postbefordringen eller ej. Baggrunden for dette bygger de på at, som ved spørgsmål 1, så skal lovteksten i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a) fortolkes stramt. Derved fastslår domstolen at det kun er i forbindelse med de varer og ydelser som det offentlige postvæsen yder i egenskab af offentligt postvæsen, som vil være en del af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), og derved momsfristaget<sup>47</sup>.

---

<sup>44</sup> C-357/07 præmis 27

<sup>45</sup> C-357/07, præmis 31

<sup>46</sup> C-357/07, præmis 36

<sup>47</sup> C-357/07, præmis 44

Derudover fastslå domstolen at den måde at man skelner mellem hvilke varer og ydelser som er fritaget, og hvilke der ikke er, kan det gøres ved at undersøge om postleveringen er en del af befordringspligten for virksomheden. Hvis den er det, så er postleveringen fritaget, hvis den ikke er det, så er den momspligtig<sup>48</sup>.

EU domstolen står desuden fast at en vare eller en ydelse skal have en almen interesse, før at den vil have fritagelses ret. Dette betyder at varer eller ydelser der er forhandlet individuelt med f.eks. en virksomhed, ikke vil være omfattet af fritagelsen, da disse varer og ydelser ikke vil have en almen interesse<sup>49</sup>.

### ***Betydning for retspraksis***

Denne sag har den betydning for retspraksis, at det er blevet bekræftet at 6. momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a) kun var gældende for virksomheder som er betegnet som det offentlige postvæsen. Det blev dog uddybet at en virksomhed der har betegnelsen offentligt postvæsen både kan være en privat og en offentlig virksomhed, kravet er bare at de helt eller delvis har befordringspligt i det land de operer i. Desuden har dommen den betydning at det ikke er muligt for medlemslandene at fjerne fritagelsen helt for alle virksomheden, ej heller muligt at give den virksomhed der er det offentlige postvæsen mulighed for at fritage alle dens ydelser og varer. I den forbindelse slå dommen fast at det kun er varer og ydelser som falder ind under befordringspligten, som er momsfrigatet, hvis de samtidig har en almen interesse. Derved vil individuelle aftaler ikke være momsfrigatet.

Efter at have gennemgået de EU domme der har indflydelse på gældende retspraksis på området, så skal der gennemgås en dansk dom, som er en Told- og Skattestyrelsens afgørelse fra 16/10 1996.

### **TfS.1996.832: Breve og pakker sendt pr. postopkrævning - momsfrigatet**

Dette er en national afgørelse fra told- og skattestyrelsen, som anså dele af Post Danmarks momsopkrævning var forkert. Det som sagen handlede om, var at Post Danmark havde valgt at pålægge moms på breve og pakke som blev sendt med postopkrævning. Grunden til de havde valgt dette var at de mente at hele forsendelsen var samlet, og derved skulle der opkræves moms for det hele, da postopkrævningen ikke var en del af befordringspligten.

---

<sup>48</sup> C-357/07, præmis 45

<sup>49</sup> C-357/07, præmis 46

Det som Told- og skattestyrelsen slog fast i denne afgørelse, var at selvom brevet eller pakken sendes pr. postopkrævning, så vil den stadig være en del af befordringspligten, og derved være fritaget for moms. Det vil kun være selve postopkrævningen, som vil være momspligtig, da den ikke er en del af befordringspligten.

### ***Betydning for retspraksis***

Den betydning denne afgørelse har haft for retspraksis, er at i tilfælde hvor det er tillægsydelsen postopkrævning, så betyder det ikke at det vil være hele ydelsen som vil være momsfritaget, men kun den del af ydelsen som ikke er en del af befordringspligten. Så med postopkrævning vil brevet/pakken være fritaget for moms, mens tillægsydelsen, altså selve postopkrævningen vil være momspligtig

Efter at have gennemgået de ovenstående domme, der det blevet præciseret og indskrænket hvor meget at momssystemdirektivets artikel 132, punkt 1, litra a), samt momslovens § 13 stk. 1 nr. 13, momsfritager, af de ydelser og varer som det offentlige postvæsen yder.

Retspraksis har defineret hvad der menes med det offentlige postvæsen, og med det mens det kun det offentlige postvæsen som virksomhed, og ikke som aktivitet. Det er desuden ikke noget krav at den eller de virksomheder der falder under betegnelsen det offentlige postvæsen, er en offentlig virksomhed, det kan også være en privat virksomhed, det kræver bare at den helt eller delvist har befordringspligt i landet.

Hvad angår hvilken ydelser og varer, der vil få fritagelse, så har retspraksis specificeret at det kun er de varer og ydelser, som er en del af befordringspligten for det offentlige postvæsen, og samtidig er af en almen interesse, der er fritaget. Det betyder at individuelle aftaler vil være momspligtige, da de ikke er af en almen interesse. Derved er det også blevet slået fast, at det hverken er muligt at fritage alle ydelser og varer ydet af det offentlige postvæsen, ej heller at gøre alle ydelser og varer ydet af disse momspligtige.

På national plan i Danmark er det desuden vedtaget at postopkrævninger der er en del af befordringspligten, anser man selve leveringen af pakker som en fritaget ydelse, mens selve postopkrævningen er momspligtig.

Efter at have gennemgået retspraksis for det første af punkterne, så skal der retspraksis for det næste punkt undersøges, og det er momssystemdirektivets artikel 135, punkt 1, litra h), og momslovens § 13 stk. 1 nr. 14.

## **Momssystemdirektivets artikel 135, punkt 1 litra h) og momslovens § 13 stk. 1, nr. 14**

I det følgende afsnit vil der blive kigget nærmere på de domme og afgørelser, som har haft indflydelse på Momssystemdirektivets artikel 135, punkt 1 litra h) og momslovens § 13 stk. 1, nr. 14. Da der ikke har været nogen EU domme som har haft betydning for retspraksis generelt i EU, så vil der kun blive gennemgået afgørelser fra Danmark i dette afsnit.

### **AFG 664: Julemærker og frimærker**

Dette er en national nævnsafgørelse, der fastslå om salg af julemærker og frimærker af momspligtige for kiosker, når de modtager et provisionsbeløb, for salget af disse. Der blev fastslået at, indtil videre er sådan salg og provision ikke momspligtigt, der stilles dog krav til at overskuddet på julemærker bliver brugt til humanitære formål. Man kan undre sig lidt over at nævnet har valgt at bruge udtrykke ”indtil videre”, da de afgiver deres afgørelse. Dette kunne godt tyde på at man har været lidt i tvivl om det resultat man var kommet frem til var rigtigt. Men da der ikke har været nogle ændring af deres afgørelse, er den stadig gældende.

### ***Betydning for retspraksis***

Den betydning afgørelsen har haft for retspraksis er at virksomheder som sælger frimærker, er fritaget for moms, på den provision de får ud af det.

### **AFG 823: Afgiftsberigtigelse af frimærkeforsendelser fra udlandet**

Dette er en national departementsafgørelse, som gik ud på om en privat frimærkesamler var momspligtig for en nogle frimærker der var tilsendt ham fra Færøerne. Frimærkesamleren mente ikke at der skulle betales moms og gebyr af FDC-kuverter<sup>50</sup>, ved indførelsen af disse. Baggrunden for at han også mente at gebyr ikke skulle betales, var ved at momsregisteret virksomheder, ikke skal betale gebyr, ved afregningen af momsen.

Ministeriet for skatter og afgifter slog fast at alle frimærker nye som gamle, samt uadresseret FDC-kuverter, der sælges til samler brug alle er momspligtige. FDC-kuverter er kun momsfrie i tilfælde hvor de sendes i almindelig adresserede brevforsendelse.

---

<sup>50</sup> Fødselsdagskuverter

Desuden oplyses det at al indførsel af varer fra udlandet skal der betale moms af, og at Færøerne i denne sammenhæng er udlandet, da de ikke er en del momsføllesskabet.

### ***Betydning for retspraksis***

Denne afgørelse havde den betydning for retspraksis, at alle frimærker, også nye ubrugte, er momspligtige i det tilfælde at de sælges til samler brug. Derudover har den også den betydning at FDC-kuverter kun er momsfritaget, i de tilfælde de sendes som adresseret almindelig post.

### **AFG 1085A: Salg af postfriske danske frimærker**

Det er også en national departement afgørelse, den bygger på et spørgsmål stillet til Skatteministeriet, om hvorvidt frimærkehandler kunne momsfritages for salg af postfriske danske frimærker. Til dette skal det oplyses at Post Danmark og detailhandlen ikke skal betale moms ved salg af frimærker, da de er godkendt til dette. Det menes så at frimærkehandlere er udsat for forvredet konkurrence da de er momspligtige for samme salg.

Departementet har fastslået at salg af gyldige danske frimærker er momsfritaget, hvis salget sker til den påførte værdi. Hvis frimærket sælges til en pris højere end dette, skal der betale moms af hele beløbet. Som en forskel til tidligere domme, er det nu prisen på salget af frimærket som bestemmer momspligten, og ikke hvem der sælger frimærket.

### ***Betydning for retspraksis***

Den betydning for retspraksis afgørelsen har fået, er at alle gyldige danske frimærker der bliver solgt til den påtrykte værdi er momsfri, ligegyldigt hvem som sælgeren er. Dette er en ændring i tidligere retspraksis, da det tidligere var blevet fastslået i AFG 872, at frimærker kun var fritaget for moms når de blev solgt af godkendte frimærkesælger dvs. Post Danmark, og detailforretninger, som er godkendt til salg af Post Danmark.

Der har ikke været nogle EU domme på området, som har haft betydning for retspraksis, så derfor har de gennemgået afgørelser kun betydning national i Danmark. Det som retspraksis har gjort for reguleringen, er at præcisere at den kun er gældende for frimærker til brug for frankering, og momsfritagelsen er kun gældende for frimærker der er solgt til påtrykte værdi. Det har tidligere været sådan at momspligten bliver vurderet ud fra hvem som er sælgeren af frimærket, men det blev

ændret ved AFG 1085A. Denne ændring i retspraksis, må anses for at være mere rigtig, da salg af gyldige danske frimærker derved er ligestillet for alle. Derudover har retspraksis fastslået at FDC-kuverter er momspligtige, så længe de ikke sendes som almindelig adresseret post.

Efter at have gennemgået retspraksis for det andet punkt, så skal momssystemdirektivet artikel 136, og momsloven § 13, stk. 2 gennemgås. Hvilke vil blive gjort i nedenstående afsnit.

## **Momssystemdirektivets artikel 136 og momslovens § 13 stk. 2**

I dette afsnit bliver der kigget nærmere på de domme og afgørelser, som har haft indflydelse på Momssystemdirektivets artikel 136 og momslovens § 13 stk. 2.

Som i ovenstående afsnit, har der ikke været nogle EU domme, som har ændret på retspraksis på området, de domme der har været, har kun bekræftet reguleringsbestemmelsen. Derved er der kun en national dom som skal gennemgås, og det er TfS 2002, 728.

### **TfS 2002, 728: Salgsmoms bus – rute- og fragtkørsel mv. – delvis fradragsret**

Det er en Vester Landsrets dom, fra d. 27/6 2002, som var en sag mellem Nordjysk Bustrafik og Skatteministeriet. Dommen omhandler salget af en bus, der både har været brugt til rutekørsel, og post og pakke levering, ved købet af bussen havde man ikke brugt sin fradragsret. Rutekørslen falder i denne sag ind under § 13 stk.1 nr. 15, som fritager kørslen for moms. Post og pakke leveringen, er ikke en del af det offentlige postvæsen i § 13 stk. 1 nr. 13 og er derved momspligtigt. Det som er tvisten i sagen er at Told- og Skatteregionen i Aalborg har afgjort at salget af bussen var momspligtigt, på baggrund af at den også har været brugt til fradragsberettigede aktiviteter, jf. §§ 4 stk. 1 og 8 stk. 1. Nordjysk Bustrafik, mener på baggrund af en ældre bekendtgørelse, der blev ophævet og erstattet men den gælder bekendtgørelser, at de særregler der er for salg af busser, stadig er gældende da der i et lovforslag (L124) står "Der sker ingen ændringer i den gældende retstilstand på området" angående § 8. Dette mener de betyder at den særregulering der gjorde at rutebusser, var fritaget for moms ved salg, selvom de helt eller delvist var brugt til fradragsberettigede kørsel, stadig var gældende.

Det som domstolen fandt frem til var at de gamle særreguleringen ikke var gældende, og derved skulle bussen være fritaget på baggrund af § 13 stk. 2, men da den også har været anvendt til momspligtigt pakke og brev post indsamling og levering, så anså man ikke at § 13 stk. 2 var

gældende. Dertil blev der også knyttet den kommentar, at det at man ikke har anvendt sin fradragsret ved købet af bussen, ikke betyder at der ikke har nogle fradragsret, og man derved vil være fritaget. Dette betød at det blev slået fast at salget af bussen var momspligtigt jf. §§ 4 stk. 1 og 8 stk. 1.

### ***Betydning for retspraksis***

Den betydning dommen har haft for retspraksis, er at det er blevet slået fast, at det kræver fuld anvendelse ved fritaget virksomhed, før at salget af varer vil være fritaget. Derudover er det slået fast, at bare fordi man ikke har anvendt sin ret til fradrag, for den fradragsretlige del af anvendelsen, så betyder det ikke at man ikke har fradragsret, og derved vil salget af varen være momspligtig.

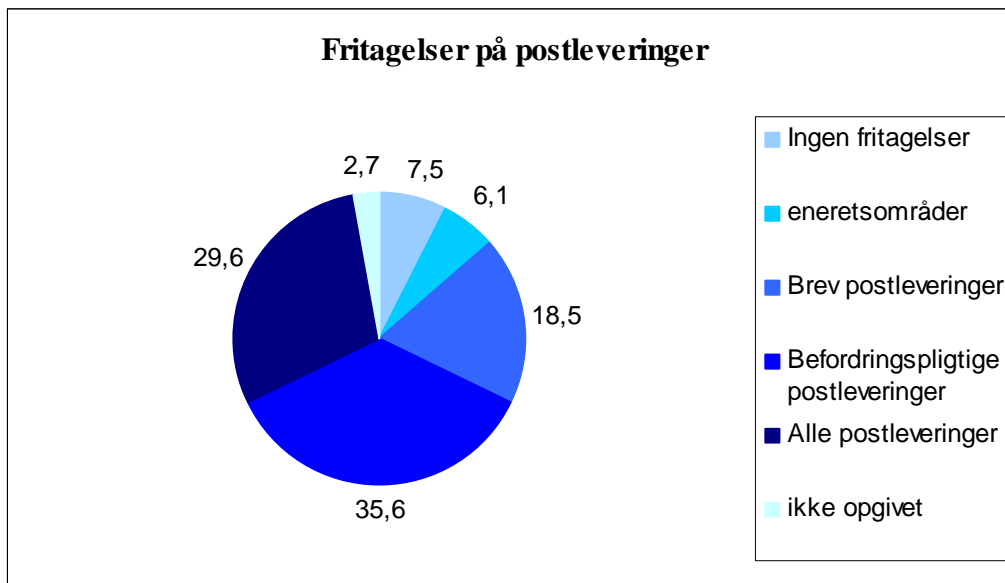
Efter at have undersøgt hvordan retspraksis er på området, vil der blive kigget nærmere på om de forskellige medlemslande overholder den retspraksis der er fastsat på området. Dette vil blive gjort i næste afsnit.

## **Momsfritagelsens omfang landende imellem**

Selvom at der er samme regulering, og en fastsat retspraksis på området, som de forskellige EU-lande har tilpasset deres momsregulering og retspraksis efter, så er der alligevel forskel på hvor stor en del af postleveringen, der er momsfrigatet i de forskellige lande. Derfor vil der i dette afsnit blive undersøgt hvordan fritagelsen er fordelt i EU.

Hvis man kigger på følgende diagram, som viser hvordan fordelingen var i september 2009, så vil man kunne se, at der ikke er enighed om fortolkningen af reguleringen i momssystemdirektivet.





**Figur 1: overblik over hvordan fritagelser bliver behandlet på offentlige postleveringer<sup>51</sup>**

Ud fra diagrammet kan man se at momsfratagelserne fordeler sig helt fra, at nogle lande ikke har nogen fritagelser, til lande der har fritagelser på alle postleveringer.

På diagrammet kan man se at 35,6 % af den samlede offentlige postlevering, der kun giver momsfratagelser for den del af posten som er befordringspligtigt. Dette passer godt i overensstemmelse med de regler der er gældende efter TNT Post UK mod Royal Mail dommen. Hvad angår befordringspligtigt post, så varierer det hvad begrebet dækker over fra land til land, hvilket betyder at et land som Danmark, der har valgt at bruge undtagelsen i postdirektivet<sup>52</sup>, der giver ret til at fritage pakke op til 20 kg for moms, har en anden definition end lande som ikke har brugt den undtagelse. Det har den betydning at selvom man har fastslået, at det kun er postleveringer der falder ind under befordringspligten, som er momsfrataget, så er der ikke de samme momsfratagelser landende imellem. Diagrammet viser desuden også at hele 29,6 % af den offentlige postlevering, er helt fritaget for moms. Det er en relativ stor del af den offentlige postlevering, især taget i betragtning at der i fælles retspraksis, er slået fast at man ikke kan fritage alle offentlige postleveringer. Så er det 7,5 % af den offentlige postlevering, der ikke har nogen mulighed for fritagelse, også selvom de er den del der er befordringspligten. Det gør at de lande som har valgt den model, ikke gør brug af postmomsreguleringerne i momssystemdirektivet. Et af de lande er Sverige, der selvom de i EU har indledt nogle overtrædelsesprocedurer mod dem, da EU

<sup>51</sup> The Role of Regulators in a More Competitive Postal Market, s. 94, figur 3-7

<sup>52</sup> Direktiv 97/67/EF Artikel 3, punkt 5

ikke mener de lever op til den regulering der er på området<sup>53</sup>, har de valgt ikke at gøre det muligt at foretage fritagelser. Derudover er det nogle lande der kun giver fritagelse på dele af befordringspligten. Deriblandt er der 18,5 % af den offentlige postlevering, der kun giver fritagelser på indsamling og omdeling af breve, og derved er alle pakker momspligtige. De sidste 6,1 % giver kun fritagelse på eneretsområder.

Alt dette viser, at der inden for EU er en stor forskel på hvor vidt momsfritagelsen på offentlige postforsendelser strækker sig. Denne mangel på harmonisering af retspraksis på området, gør at der i nogle lande er bedre konkurrenceforhold mellem de private postvirksomheder, og den offentlige postvirksomhed, end der er i andre lande. Det er en ulempe, da planen med momssystemdirektivet er at få en ens momsregulering og retspraksis på momsområdet. Der er dog håb om at den harmonisering vil komme med tiden, efter at man i TNT Post UK mod Royal Mail har slået fast at alle befordringspligtige offentlige postleverancer er fritaget, og det er kun dem som er fritaget. Dette burde gøre at der med tiden vil blive ændret på den regulering medlemslandene anvender, så den vil blive forholdsvis ens

## Sammenfatning

Først blev der undersøgt hvilken regulering der er på området, samt hvilken ændringer den har været igennem. De ændringer at reguleringen har været igennem, er sket fra indførelsen af momssystemdirektivet i stedet for 6. momsdirektiv. Denne ændring har ikke haft nogen indflydelse for betydning af reguleringen, da de ændringer der er foretaget, kun har været mindre ændringer på ordlyden.

Inden for reguleringen er der fire punkter, der giver fritagelser på det offentlige postvæsen. Disse punkter er alle beskrevet i momssystemdirektivet og i momsloven, hvor de har en forholdsvis ens ordlyd og betydning, det skulle også gerne være tilfældet da momsloven er tilpasset momssystemdirektivet.

Det første punkt er momssystemdirektivets artikel 132, punkt 1 litra a) og momslovens § 13 stk. 1, nr. 13, som angiver at *"levering af ydelser og dertil knyttede varer præsteret af det offentlige postvæsen, bortset fra personbefordring og telekommunikation"*<sup>54</sup>, hvilket betyder at postleveringer der foretages af det offentlige postvæsen er fritaget for moms, med undtagelse af personbefordring

---

<sup>53</sup> IP/07/1164

<sup>54</sup> Momssystemdirektivets artikel 132, punkt 1 litra a)

og telekommunikation. I momsloven har man valgt at specificere hvilke varer og ydelser der er fritaget, så der ikke bare henvises til alle varer og ydelser, men kun til dem som er beforderingspligtige. Til dette punkt har retspraksis fastslået nogle mere specifikke regler for hvad der menes med lovgivningen. Man har fastslået at med det offentlige postvæsen menes der både private og offentligt ejet virksomheder, kravet for at få betegnelsen er bare at virksomheden har hel eller delvist beforderingspligt i landet. Det er også blevet specificeret hvilke varer og ydelser der menes, og det er varer og ydelser, der er af almen interesse, og samtidig er en del af beforderingspligten.

På national plan der det desuden slået fast at tillægsydelse postoprævning til en fritaget postlevering, gør ikke hele postleveringen momspligtig, kun postoprævningsdelen, mens den fritagne postlevering stadig er fritaget.

Det næste punkt er momssystemdirektivets artikel 135, punkt 1 litra h) og momslovens § 13, stk. 1, nr. 14. Dette punkt angiver at *"levering til pålydende værdi af postfrimærker, som kan anvendes til frankering inden for deres respektive områder, stempelmærker og andre lignende værdimærker"*<sup>55</sup>. Punktet i momsloven er meget ens med den i momsdirektivet, og begge angiver at frimærker der sælges til påtrykte værdi og som skal bruges til frankering er fritaget.

Til dette punkt har der ikke været nogle EU domme, som har haft indflydelse på praksis, i Danmark har der dog været en del afgørelser, som har fastslået, at frimærker kun er fritaget for moms, hvis de er gyldige stempelfrie danske frimærker, som er solgt til påtrykte værdi. Derudover er det slået fast at FDC-kuverter kun er momsfrie hvis de sendes adresserede.

Det sidste punkt er momssystemdirektivets artikel 136 og momslovens § 13 stk. 2, der angiver; *"Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:*

*a) levering af varer, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med sådanne former for virksomhed, som er fritaget for afgift i medfør af artikel 132, 135,... ..., såfremt disse varer ikke har givet ret til fradrag*

*b) levering af varer, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra fradragsretten i medfør af artikel 176."*<sup>56</sup>

Ordlyden i momssystemdirektivet og momsloven er forholdsvis ens, dog er punktet i momsloven en del kortere, men det har noget at gøre med opbygningen af loven, for meningen er den samme. Meningen med punktet er at salg af varer der fuld ud har været anvendt til fritaget postleveringer er

---

<sup>55</sup> Momssystemdirektivet artikel 135, punkt 1 litra h)

<sup>56</sup> Momssystemdirektivet artikel 136

fritaget ved salg, samt salg af varer og ydelser som ikke giver fradragsret jf. momssystemdirektivets artikel 176 i EU og national i momsloven kapitel 9.

Retspraksis på dette området har ikke ændret på lovens betydning, og det er derfor kun slået fast at der kun er fritagelse på varer der ikke har haft hel eller delvis fradragsret ved køb, eller under anvendelse.

National er det også slået fast at selvom man ikke har benyttet sin mulige fradragsret, så betyder det ikke at varen er fritaget, da fradragsretten stadig har været der.

I momssystemdirektivets Bilag X, del B, kategori 3), er der en overgangsordning, der gør det muligt for det offentlige postvæsen at fritage teleydelser, og der tilknyttet varer, for moms, hvis man opfylder nogle bestemte krav. Det er der ingen af medlemslandene der gør, eller kommer til at gøre, så denne overgangsordning anvendes ikke. Den vil kun blive anvendt, hvis et nyt medlemsland, få lov til at anvende overgangsordningen ved indtrædelse i EU.

Selvom der til momssystemdirektivets artikel 132, punkt 1 litra a) og momslovens § 13 stk. 1, nr. 13, er via retspraksis blevet slået fast hvad der præcist menes med det offentlige postvæsen, samt hvilke varer og ydelser der er fritaget for moms. Så er der stadig stor forskel på hvordan man fortolker denne del af reguleringen i de forskellige medlemslande. Fortolkningen varierer fra at man giver fritagelser på alle postleveringer fra det offentlige postvæsen, til at der ikke bliver givet nogle fritagelser på nogle af ydelserne.

Størstedelen af postleveringerne bliver dog leveret efter reglen om der kun er fritagelser på befordringspligtige postleveringer, hvilke stemmer overens med det som der blev fastslået i dom TNT Post UK mod Royal Mail. Men hvad man definere som befordringspligten er forskelligt fra medlemsland til medlemsland, så der er inden for det område forskel på hvordan fritagelserne ser ud.

Efter at have fastslået, hvordan momsreguleringen og retspraksis er indenfor postsektoren, samt hvordan de forskellige medlemslande overholder retspraksis, er det tid til at undersøge, hvordan konkurrenceforholdet er på området. Det vil blive gjort i den næste del af opgaven.

---

## Konkurrenceforhold

---

I dette afsnit vil der blive undersøgt hvordan konkurrenceforholdet er på området. Det vil blive gjort ved først at undersøge, hvilken forskel der er momsmæssigt mellem det offentlige postvæsen og de

private postvirksomheder, på de områder hvor der findes fritagelser. Derefter vil der blive undersøgt konkurrenceforholdet mellem de to parter, inden for de forskellige mængder fritagelser, der findes rundt omkring i EU.

## **Generelt om fritagelser i forhold til momspligtig**

I dette afsnit vil der blive undersøgt, hvilken betydning det har for det offentlige postvæsen at der er fritagelser på nogle af deres postleveringer. Det vil blive gjort ved at undersøge hvad det har af betydning at en postlevering er fritaget, både selve postleveringen og de varer og ydelser der har været anvendt i forbindelse med postleveringen. Det vil blive holdt op mod samme postlevering foretaget af en privat postvirksomhed, hvor den ikke vil være fritaget. Det vil give en sammenligning, af hvad det har af betydning for konkurrenceforholdet mellem de to parter.

For at give et overblik over de forskellige forhold der bliver påvirket af fritagelsen, opsættes der et skema, der beskriver hvordan forholdet er for det offentlige postvæsen, der er fritaget, og den private postvirksomhed, der ikke er fritaget.

| Virksomhed                                                                               | Det offentlige postvæsen                                                                                                                                                                                                                                                         | Den private postvirksomhed                                                                                                                                                                         |
|------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Del af fritaget varer/ydelse                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                    |
| Selve varen/ydelsen                                                                      | Den er fritaget for moms, og der skal derfor ikke opkræves moms for salget af den jf. momssystemdirektivets artikel 132, punkt 1 litra a) og momslovens § 13 stk. 1, nr. 13.                                                                                                     | Den er momspligtig, og der skal derfor opkræves moms jf. momssystemdirektivets artikel 2 punkt 1 og momsloven § 4.                                                                                 |
| Varer der er anvendt i forbindelse med postleveringen                                    | Varen er ikke fradragsberettiget jf. momssystemdirektivets artikel 168 og momslovens § 37 stk. 1. Derudover vil salget af denne vare være fritaget, hvis den fuldt ud har været brugt til fritaget postleveringer jf. momssystemdirektivets artikel 136 og momsloven § 13, stk.2 | Varen er fradragsberettiget jf. momssystemdirektivets artikel 168 og momslovens § 37. Varen er derudover momspligtig ved salg jf. momssystemdirektivets artikel 2 punkt 1 og momsloven § 8 stk. 1. |
| Ydelser der er anvendt i forbindelse med postleveringen, foretaget af andre virksomheder | Disse ydelser er ikke fradragsberettigede jf. momssystemdirektivets artikel 168 og momslovens § 37 stk. 1. Samt den virksomhed der udfører ydelsen er momspligtig, jf. TNT Post UK mod Royal Mail.                                                                               | Disse ydelser er fradragsberettigede jf. momssystemdirektivets artikel 168 og momslovens § 37                                                                                                      |

Det skal i forbindelse med skemaet, oplyses at i tilfælde hvor det offentlige postvæsen anvender nogle varer eller ydelser til både levere nogle momspligtige og fritaget varer eller ydelser, så vil der opstå en delvis fradragsret, som giver fradragsret for den del, som er anvendt til de momspligtige ydelser jf. momssystemdirektivets artikel 173 punkt 1 og momsloven § 38 stk. 2.

Ud fra skemaet kan man se at der er en forskel på, om en vare eller en ydelse, leveres af et fritaget offentligt postvæsen, eller om den leveres af en momspligtig privat postvirksomhed. Det som er hovedpunktet, er at det offentlige postvæsen ikke skal tage moms for postleveringen, men det betyder samtidig også at de ikke har fradragsret, på de varer og ydelser de køber i forbindelse med postleveringen. Det modsatte er gældende for den private postvirksomhed, den skal tage moms for postleveringen, men har så fradragsret på momsen for de varer og ydelser der er tilknyttet postleveringen.

Da det offentlige postvæsen ikke har fradragsret på de varer og ydelser de anvender i forbindelse med levering af de fritagne varer og ydelser. Det betyder dermed også at de skal betale moms af de

varer og ydelser de køber, og derved er det offentlige postvæsens købspris det som svarer til momsens dyrere end de private postvirksomheder. Da det offentlige postvæsen skal tage højde for den ekstra købspris, ved prisfastsættelsen af deres varer og ydelser, så opstår der en skjult moms på de fritagne varer og ydelser. Det er denne skjulte moms, der er et vigtigt element i de tilfælde der opstår konkurrenceforvridning, derfor vil begrebet skjult moms blive gennemgået nedenfor, for at belyse hvilke betydning den har.

## **Skjult moms**

Skjult moms betyder at det offentlige postvæsen ikke kan fradrage de udgifter de har haft til moms i forbindelse med postlevering af de fritaget ydelser, og derfor bliver de nødt til at indregne den betalte moms i salgsprisen. Det betyder at modtageren af postleveringen indirekte skal betale den moms, som det offentlige postvæsen har haft som udgifter. Dette betyder at en fritaget ydelse ikke er det som svarer til momsprocenten billigere end den tilsvarende momspligtige ydelse. Differencen er ikke lige så stor, da der er indregnet den skjulte moms. Den skjulte moms svarer kun til momsen på de omkostningen der har været i forbindelse med varen eller ydelsen. Det gør at ved fritaget varer eller ydelser, sparer modtageren kun den moms, der skulle beregnes på fortjenesten.

Den skjulte moms gør at der både er konkurrencemæssige fordele og ulemper for det offentlige postvæsen. Fordelen opstår ved postleveringer til ikke-afgiftspligtige personer, da de ikke har mulighed for at fradrage moms. Det gør at fritaget postleveringer vil være billigere for den ikke-afgiftspligtige, da de sparer dele af den moms der pålægges private postvirksomheder i sådan et tilfælde. Derimod er det en ulempe for det offentlige postvæsen i tilfælde hvor postleveringen sker til en afgiftspligtig person, som har fradragsret på postleveringen. Det er en ulempe, da den afgiftspligtige person, kan fradrage momsen på postleveringen, hvis den bliver leveret af en privat postvirksomhed. Det vil de ikke kunne gøre hvis det er en fritaget postlevering fra det offentlige postvæsen, da skjult moms ikke er en rigtig moms, men en ekstraudgift til den normale salgspris fra det offentlige postvæsen.

Efter at have konstateret hvornår der opstår konkurrenceforvridning på grund af momsen i postsektoren, skal det nu undersøges hvordan konkurrenceforvridningen er på området. Det gøres for at få en overblik over hvor udbredt de ulige konkurrenceforhold er.

## **Konkurrenceforvridningen i postsektoren**

Ud fra ovenstående gennemgang af forskellen på postleveringer med fritagelser og momspligtige postleveringer, så kan man se at der ikke er lige konkurrenceforhold på de postleveringer, hvor det offentlige postvæsen har fritagelser, mens der er momspligt for de private postvirksomheder. I tilfælde af at modtageren er ikke-afgiftspligtige personer, er det en fordel for det offentlige postvæsen, da de kan leverer deres varer og ydelser billigere end private postvirksomheder. Modsat er det en ulempe for det offentlige postvæsen i tilfælde af at varer og ydelser, bliver leveret til afgiftspligtige personer, da de har mulighed for at fradrage momsen på sådan postleveringer, og derved vil de private postvirksomheder kunne levere samme vare eller ydelse billigere. Dette gør at der er en konkurrenceforvridning som kan være til ulempe for begge parter, alt efter hvordan fritagelsesreglerne er udformet i de forskellige medlemslande.

Tidligere i afhandlingen, blev der fundet frem til at harmoniseringen på området ikke er særlig god, og derved er der stor forskel på hvordan man fortolke reguleringen på området. Derfor vil der i de nedenstående afsnit blive gennemgået hvordan konkurrenceforvridningen er i de 5 forskellige fortolknings måder der er på området.

### **Alle offentlige postleveringer er fritaget**

I de lande hvor man har valgt at alle postleveringer, foretaget af det offentlige postvæsen er fritaget, vil der være en konkurrenceforvridning på alle postleveringer, og de vil påvirke begge parter. Grunden til det er at det offentlige postvæsen ikke skal tage moms på alle deres postydelser. Hvilke betyder at de vil have en fordel ved postleveringer til ikke-afgiftspligtige personer. Mens de vil være dårligere stillet end konkurrenterne ved postlevering til afgiftspligtige personer.

### **Alle befodringspligtige postleveringer er fritaget**

Som beskrevet tidligere så er der forskel på, hvad der hører under befodringspligten i de forskellige lande. Det gør at der ikke kan foretage en præcis analyse på niveau af hvordan konkurrenceforvridningen er i de tilfælde hvor fritagelserne kun er gældende for befodringspligtige postleveringer. Derfor vil der i dette afsnit, blive kigget nærmere på hvordan konkurrenceforvridningen er hvis befodringspligten er som beskrevet i postdirektivet<sup>57</sup>. Hvor minimumsbefodringspligten er på postforsendelser op til 2 kg, og postpakker op til 10 kg, samt

---

<sup>57</sup> Direktiv 97/67/EF, artikel3, punkt 4



rekommanderede forsendelser med angiven værdi. Derefter vil der blive kigget nærmere på konkurrenceforvridningen på baggrund af befordringspligten i Danmark.

Ved den befordringspligt, der er beskrevet i postdirektivet<sup>58</sup>, så er der lige konkurrenceforhold på alle områder der ikke er breve under 2 kg, pakker under 10 kg og værdiangivet rekommanderede post, som samtidig har en almen interesse, som fastslået i TNT post UK mod Royal Mail. Da de ikke er en del af befordringspligten, og derved er der ingen fritagelser på området. Hvad angår de tre ting, så er konkurrenceforvridningen den samme som ved fritagelser på alle postleveringer. Den store forskel i dette tilfælde er at en stor del af de forsendelser som bliver sendt til ikke-afgiftspligtige personer, giver fritagelser. Det gør at det offentlige postvæsen vil have en stor konkurrencefordel på området for private forsendelser.

I Danmark er befordringspligten anderledes end den som der er beskrevet i Postmomsdirektivs artikel 3, punkt 4. Desuden har man valgt at medtage pakker helt op til 20 kg, som man må jf. postdirektivet artikel 3 punkt 5. Samtidig har Post Danmark, gjort det muligt at erhvervsdrivende kan anvende en erhvervsaftale, og derved vil postleveringerne blive momspligtige, da de ikke længere er af almen interesse, og derved ikke fritaget jf. TNT post UK mod Royal Mail dommen. Det betyder at befordringspligten gør det mere fordelagtigt for Post Danmark, end EU's minimums befordringspligt. Grunden til dette er at de kan levere pakker helt op til 20 kg inden for befordringspligten, og derved uden momspligt. Derved vil de have en konkurrencefordel på en stor del af forsendelserne til ikke-afgiftspligtige personer, og på den del af forsendelserne der er over de 20 kg, der vil de være i lige konkurrenceforhold med deres konkurrenter.

Derudover har erhvervsaftalerne gjort det muligt for Post Danmark at pålægge moms på erhvervsforsendelser, i de tilfælde hvor der bliver indgået en erhvervsaftale. Hvilke gør at Post Danmark i mange tilfælde få lige konkurrenceforhold på den del af postleveringerne der normalt vil give dem en ulempe.

## **Kun brevpostlevering er fritaget**

I tilfælde hvor det kun er brevpost der er fritaget, så er der lige konkurrenceforhold på alle andre postleveringer. Hvad angår brevpostleveringer, så er der en konkurrenceforvridning, som er bygget op på denne samme måde, som hvis der var konkurrenceforvridning på hele området, dvs. det

---

<sup>58</sup> Direktiv 97/67/EF, artikel 3, punkt 4

offentlige postvæsen har en fordel ved brevpostlevering til ikke-afgiftspligtige personer, mens de vil have en ulempe ved brevlevering til afgiftspligtige personer.

## **Kun Eneretsområder er fritaget**

I de tilfælde hvor det kun er eneretsområder der er fritagelse på, så er der ingen konkurrenceforvridning, på baggrund af momsreguleringen. Grunden til dette, er at det ikke vil være muligt for en privat postvirksomhed at yde den samme ydelse, som det offentlige postvæsen, da der er eneret på området, og derved er det kun den virksomhed, der har eneretten, som står for leveringen.

## **Ingen fritagelser på området**

Da der ikke er nogle fritagelser på området, så betyder det at der er lige konkurrence på området, ud fra et momsmæssigt synspunkt. Grunden til dette er at både det offentlige postvæsens og de private postvirksomheders postleveringer er momspligtige, og derved har de også samme fradragsret på området.

## **Sammenfatning**

Da det konkurrenceforhold i postsektoren blev undersøgt, blev der fundet frem til at det kun er i de tilfælde hvor det offentlige postvæsen har fritagelser, at der opstår en konkurrenceforvridning. Det betyder dermed også at når der ikke er nogle fritagelser, så er der lige konkurrenceforhold, da begge parter skal følge samme regulering.

I de tilfælde hvor der er konkurrenceforvridning har det offentlige postvæsen en fordel i de tilfælde hvor den fritagne postlevering sker til en ikke-afgiftspligtig person. Årsagen til at de har en fordel i den situation er ved at de ikke skal tage moms for deres postlevering. Det skal en privat postvirksomhed, og da modtageren ikke kan fradrage momsen, så vil det offentlige postvæsen have mulighed for at levere varen billigere. Det offentlige postvæsen har så en ulempe når det er en fritaget postlevering til en afgiftspligtig person, set i forhold til de private postvirksomheder, da modtageren vil have mulighed for at fradrage momsen for postleveringen. Grunden til at det i sådan situation ikke er lige konkurrence, er da det offentlige postvæsen ikke kan fradrage moms på de varer og ydelser de anvender til postleveringen, og derved er de nødt til at indregne disse udgifter i deres salgspris. Det betyder at de skaber en form for skjult moms, som anvendes til at modtageren

af postleveringen dækker deres momsudgifter, selvom modtager ikke betaler moms af postleveringen.

Da der er stor forskel på hvor meget fritagelserne dækker i de forskellige lande, så er konkurrenceforvridningen også forskellig fra land til land. I de lande som har fritagelser på alle postleveringer, er der også konkurrenceforvridning på alle postleveringer, til fordel og ulempe til alle parter. For de områder hvor fritagelserne er begrænset til befordringspligten, brevforsendelser, der er der kun konkurrenceforvridning på det som falder ind under de områder. I de lande hvor der ingen fritagelser er, eller kun fritagelser på eneretsområder, er der ingen konkurrenceforvridning på de områder der kan konkurreres på. Hvad angår eneretsområderne, så er der fritagelse på området, men da det offentlige postvæsen har eneret på området, så er den konkurrenceblokering der er, ikke på baggrund af momsreguleringen.

Hvad angår de befordringspligtige fritagelser, så varierer hvad de forskellige lande definerer som befordringspligten. I Danmark har man f.eks. valgt at definere befordringspligtigt til også at gælde levering af pakker op til 20 kg. Samtidig med at Post Danmark tilbyder erhvervsaftaler til afgiftspligtige personer, hvilke gør at der kan pålægges moms på disse leveringer, og derved undgår man i mange tilfælde, den konkurrenceforvridning der er til ulempe for det offentlige postvæsen.

Dette var afslutningen på gennemgangen af postsektoren på nuværende tidspunkt, og derved en analyse af retspraksis, samt hvordan konkurrenceforvridningen er på området. I den næste del af afhandlingen vil der blive kigget nærmere på to alternativer til den nuværende regulering, for at få undersøgt om de vil være en fornuftig måde at fjerne konkurrenceforvridningen på området.

---

## **To alternativer til den nuværende regulering**

---

I denne del, vil der blive gennemgået to alternativer, som kan fjerne den konkurrenceforvridning fritagelserne på områder giver. I gennemgangen af de to alternativer, vil der blive undersøge hvad det vil betyde for momsen på postleveringer, samt om de vil medføre nogle bivirkninger til selve området. Bivirkningerne kan være ting som gør det unødvendigt kompliceret for både postvirksomheden og deres kunder. I denne del af opgaven vil der kun være fokus på EU reguleringen, da det er i den som ændringerne skal ske, før de vil blive implementeret i national regulering.

De to alternativer, der vil blive gennemgået, er et hvor man fjerner de fritagelser, der er på postleveringer og frimærker, og derved gør de to ting momspligtige for alle postvirksomheder. Det andet alternativ, er direktivforslaget KOM(2004) 468, som Kommissionen foreslog i 2004, der omhandler ny regulering på området. Den nye regulering burde fjerne konkurrenceforvridningen, samt tage højde for andre problemer der kan opstå.

## **Alternativ 1: Fjernelse af fritagelserne**

I Alternativ 1 fjerner de fritagelsesregler, der er i momssystemdirektivets artikel 132, punkt 1, litra a) og den del der omhandler postfrimærker i artikel 135, punkt 1, litra h), samt den undtagelse der er i bilag X, del B, kategori 3). Det vil betyde at det offentlige postvæsen ikke længere vil kunne levere varer eller ydelser uden moms, og derved undgår man der er konkurrenceforvridning på grund af momsen på området.

Som beskrevet tidligere så giver artikel 132, punkt 1, litra a) det offentlige postvæsen ret til at fritage befordringspligtige postleveringer. Så ved at fjerne det litra i artikel 132, vil man opnå at fjerne det offentlige postvæsen ret til at levere visse postleveringer momsfrit, og dermed fjerner man konkurrenceforvridning på området, da det offentlige postvæsen skal til at anvende den samme momsregulering, som de private postvirksomheder. Selvom man ved at fjerne dette litra har fjernet konkurrenceforvridningen på området, så er det stadig nødvendigt at fjerne to andre punkter i direktivet, da de også har en indflydelse på området. Derfor er det også nødvendigt at fjerne ordret postfrimærker fra litra h) i artikel 135, punkt 1. Ved at gøre det, vil man opnå at salg af stempelfrie gyldige frimærker vil blive momspligtige. Grunden til at det er nødvendigt at gøre frimærker momspligtige, er at de skal anvendes til momspligtige postleveringer, og derved er det nødvendigt at pålægge samme moms på frimærkerne, som på postleveringerne.

Ved at man fjerner de to ovenstående artikler, så betyder det også at artikel 136, ikke længere vil være gældende for det offentlige postvæsen, og dem som sælger de gyldige stempelfrie frimærker. Alt dette gør at de i de i fremtiden vil have fradragsret efter reguleringen i momssystemdirektivets artikel 168. Hvilke dermed også betyder at den skjulte moms, der var på fritaget postleveringer også vil blive fjernet, da der ikke længere er behov for at dække nogle momsudgifter i forbindelse med postleveringen.

Det er også nødvendigt at fjerne kategori 3) i bilag X, del B, for selvom denne overgangsordning ikke er anvendt, eller kan blive anvendt af nogle medlemslande, så skal punktet fjernes da det måske vil være muligt for nye lande der bliver medlem af EU, at anvende overgangsordningen.

Efter at have kigget nærmere på hvilke punkter der skulle fjernes i momssystemdirektivet, skal der nu undersøges hvilke regulering, der kommer til at være gældende for alle postvirksomheder. Da der ikke længere er nogle fritagelser på området, betyder det at alle postvirksomheder skal følge reguleringen for transportydelser, når det kommer til indsamling og udbringning af breve og pakker. Derfor vil der i det nedenstående stykke blive gennemgået momsreguleringen for transportydelser, for at få set nærmere på, hvad dette har af betydning for momspligten, på postleveringen af varen i forskellige situationer.

## **Moms på transportydelser**

EU har den 12. februar 2008 vedtaget et nyt direktiv, der har ændret hvordan man pålægger moms på tjenesteydelser<sup>59</sup>. Det er gjort i direktiv 2008/8/EF, som er et ændringsdirektiv til momssystemdirektivet. Formålet med direktivet, har været at gøre det mere enkelt, at fastlægge momsbeskatningsstedet, da man har et ønske om at forenkle selve momssystemet i EU. De ændringer der er sket i momssystemdirektivet, på transportydelses området, er at man valgt at fjerne kapitel 3 i afsnit V i momssystemdirektivet, og erstatte det et nyt kapital 3<sup>60</sup>. Dette betyder hermed også at alle artiklerne der tidligere har været i det kapital er fjernet og erstattet med nogle nye artikler, som har en anden betydning. Det betyder derfor også at der er sket ændringer i hvordan man fastlægger leveringsstedet for transportydelser for leveringer inden for EU. Man har i det nye direktiv gået fra at leveringsstedet bliver vurderet ud fra hvilke type transport det er, til at leveringsstedet bliver bestemt ud fra om man er en afgiftspligtig person eller ej.

De ændringer som direktiv 2008/8/EF har medført, har kun betydning for transportydelser inden for EU, transportydelser ud af EU, følger den samme regulering som tidligere.

Da reguleringen i 2008/8/EF angiver at leveringsstedet for transportydelser inden for EU, bliver vurderet ud fra om man er en afgiftspligtig person eller ej. Så vil gennemgangen af transportmomsen, være op del i to dele, og det er afgiftspligtige personer, og ikke afgiftspligtige

---

<sup>59</sup> Ændringerne for tjenesteydelser trådte i kræft 1/1 2010, jf. Direktiv 2008/8/EF

<sup>60</sup> Direktiv 2008/8/EF artikel 2

personer. Derudover vil der være et punkt som omhandler transport af varer direkte ud af EU. Først vil der bliver kigget nærmere på den afgiftspligtige person.

## **Afgiftspligtige personer**

For afgiftspligtige personer, er der to artikler i direktiv 2008/8/EF som er relevante for transportydelser, og det er artikel 43, og artikel 44.

### *”Artikel 43*

*Med henblik på anvendelse af bestemmelserne om leveringsstedet for tjenesteydelser anses:*

- 1) en afgiftspligtig person, der også udfører aktiviteter eller transaktioner, som ikke betragtes som værende afgiftspligtige leveringer af varer eller tjenesteydelser, jf. artikel 2, stk. 1, for at være afgiftspligtig for alle ydelser, der leveres til ham*
- 2) en ikke-afgiftspligtig momsregistreret juridisk person for at være en afgiftspligtig person.”<sup>61</sup>*

Det der er formålet med denne artikel, er at udvide begrebet af den afgiftspligtige person, i forbindelse med bestemmelsen af hvor leveringsstedet er. Dette betyder at man i nr. 1), udvider begrebet med at afgiftspligtige personer til at gælder for alle ydelser der ydes for en afgiftspligtig person, ligegyldigt om ydelsen er afgiftspligtig eller ej.

I nr. 2) udvider man begrebet afgiftspligtig person, til også at gælde juridiske personer, der er momsregistreret men ikke er afgiftspligtige. I den sammenhæng er skal det slås fast, at det kun er juridiske personer, og ikke private personer.

Grundet ændringen i definitionen af afgiftspligtig person, så vil der være to betydningen af dette begreb. Derfor vil afgiftspligtige personer og ikke-afgiftspligtige personer efter definition i artikel 43, være skrevet med kursiv, og afgiftspligtige personer og ikke-afgiftspligtige personer efter den normale definition, vil være skrevet med normal skrift.

### *”Artikel 44*

*Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis*

---

<sup>61</sup> Direktiv 2008/8/EF

*de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres til et fast forretningssted, der tilhører den afgiftspligtige person og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelserne det sted, hvor den afgiftspligtige person, der modtager sådanne ydelser, har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.”<sup>62</sup>*

Det der bliver angivet i artikel 44 er hvad hovedreglen for hvor leveringsstedet er, for en *afgiftspligtig person* der handler i sin egenskab som dette. Det betyder at det ikke er gældende for transportydelser til *ikke-afgiftspligtige personer*.

Artiklen angiver at leveringsstedet er det sted, hvor *den afgiftspligtige person* har hjemsted for sin økonomiske virksomhed, dog med den undtagelse hvis ydelsen leveres til et af *den afgiftspligtige persons* forretningssteder, så vil det være forretningsstedet, som er leveringsstedet. Det vil betyde at hvis en virksomhed har hovedsæde i Tyskland, og der leveres en transportydelse til dens forretningssted i Danmark, så vil leveringsstedet være i Danmark.

Hvad angår transportydelser, bydelser, samt evt. formidlingsydelser, der er i forbindelse med leveringen, så vil leveringsstedet, være hvor den afgiftspligtige person, har hjemsted/forretningssted.

Efter har have undersøgt forholdet for *den afgiftspligtige person*, så skal der undersøge, hvordan det ser ud med leveringsstedet for *den ikke-afgiftspligtige person*.

### **Ikke afgiftspligtige personer**

I artikel 45, er der hovedreglen, for hvor leveringsstedet er for ydelser til *ikke-afgiftspligtige personer*, men transportydelser er omfattet af den artikel. Leveringsstedet for transportydelser er derimod beskrevet i artiklerne 46, 49-51, 54, litra a). Artikel 46, beskriver reguleringen for transportydelser hvor en formidler tager sig af transporten, artiklerne 49-51, omhandler selve transportydelsen, og artikel 45, litra a) omhandler bydelser i forbindelse med transporten. Det første der vil blive kigget på er de artikler der omhandler transportydelsen.

---

<sup>62</sup> Direktiv 2008/8/EF

### *”Artikel 51*

*Ved »varetransport inden for Fællesskabet« forstås enhver varetransport med afgangssted og ankomststed på to forskellige medlemsstaters område. Ved »afgangssted« forstås det sted, hvor varetransporten rent faktisk påbegyndes, uden medregning af den strækning, der tilbagelægges til det sted, hvor varerne befinder sig, og ved »ankomststed« forstås det sted, hvor varetransporten rent faktisk afsluttes.”<sup>63</sup>*

Selvom Artikel 49 er den første artikel der omhandler transport af varer, så vil artikel 51 være den første der bliver gennemgået. Grunden til dette er at den fastslår nogle definitioner af udtryk som bruges i artikel 49-50. De udtryk der bliver defineret i denne artikel er ”varetransport inden for Fællesskabet”, som betyder transport mellem to EU lande. Det næsten udtryk er ”afgangssted” og det er det sted hvor varen præcist sendes fra, dvs. at for et brev vil det være fra den postkasse som brevet ligger i. Det sidste udtryk der bliver defineret er ”ankomststed” som er der hvor varen endeligt afleveres, dvs. at det for brevet er den postkasse, hvor leveringsadressen for brevet er.

### *”Artikel 49*

*Leveringsstedet for andre transportydelser til ikke-afgiftspligtige personer end varetransport inden for Fællesskabet er det sted, hvor transporten finder sted, idet der tages hensyn til tilbagelagte strækninger.”<sup>64</sup>*

Artikel 49 er hovedregel for transport til *ikke-afgiftspligtige personer*, og den angiver at momsbeskatningsstedet er det sted hvor transport sker. Den hovedregel er dog ikke gældende for leveringer af varetransport inden for Fællesskabet. Det betyder at for varetransport, der er artiklen kun gældende for leveringer national i et land, og derved vil transport lokalt i Danmark, altid være momsbeskattet i Danmark.

Til artikel 49 (dengang Artikel 9, stk. 2 litra b), har der været dommen C-283/84, som omhandler søtransport af personer og pakker, mellem to steder i Italien, hvor man under transporten kommer ud i international farvand. Det som tvisten gik på, var at Trans Tirreno Express SPA mente at der ikke skulle opkræves moms for den del af transporten der foregik i internationalt farvand, det mente Momsmyndighederne at der skulle.

---

<sup>63</sup> Direktiv 2008/8/EF

<sup>64</sup> Direktiv 2008/8/EF



Det man kom frem til i denne dom, var at der godt kunne kræves moms for den del af transporten der foregår uden for landets grænser, det kræver dog at det ikke griber ind i andre landes momsrettigheder. Da der var tale om internationalt farvand, så var der ikke nogle andre som havde ret til moms, og derved er det lovligt at opkræve moms for den del af transporten også. Den dom må antages stadig at være gældende, for selvom reguleringen for transportydelser er blevet ændret, ændre det ikke på momspligtens omfang.

*”Artikel 50*

*Leveringsstedet for ydelser i form af varetransport inden for Fællesskabet til ikke-afgiftspligtige personer er afgangsstedet for transporten.”<sup>65</sup>*

Det som Artikel 50 angiver, er at leveringsstedet, for transport af varer inden for Fællesskabet, for en *ikke-afgiftspligtig person*, er det land hvor varen sendes fra dvs. at en varer der sendes fra Danmark til et andet sted i EU, vil have leveringssted i Danmark.

*”Artikel 54*

*Leveringsstedet for følgende tjenesteydelser til en ikkeafgiftspligtig person, er det sted, hvor tjenesteydelserne rent faktisk udføres:*

*a) aktiviteter i tilknytning til transport som f.eks. lastning, losning, håndtering og lignende ...”<sup>66</sup>*

Artikel 54, litra a), angiver leveringsstedet for de biydelser som er en del af transporten, er det sted hvor biydelsen udføres, ligegyldigt hvor leveringsstedet er for transportydelser. Det betyder at en omlæsning der sker i Danmark, har leveringssted i Danmark, også selvom leveringsstedet for transporten er i Tyskland. Det er dog et krav at biydelsen er en del af transporten, før at den falder ind under artikel 54, litra a).

*”Artikel 46*

*Leveringsstedet for tjenesteydelser, der leveres til ikkeafgiftspligtige personer af en formidler, som handler i andres navn og på andres vegne, er det sted, hvor den underliggende transaktion foretages, i overensstemmelse med dette direktiv.”<sup>67</sup>*

---

<sup>65</sup> Direktiv 2008/8/EF

<sup>66</sup> Direktiv 2008/8/EF

Artikel 46 angiver hvordan reguleringen er for en transportydelse, der bliver formidlet for *ikke-afgiftspligtige personer* på dennes regning. Det som denne artikel angiver er at leveringsstedet er den samme, som hvis transportydelsen var formidlet af kunden selv. Hvilke betyder at leveringsstedet for en national varer transport, er det sted hvor transporten sker, for en varetransport inden for Fællesskabet er det afgangsstedet for transporten, og for biydelser er der hvor de bliver udført.

Det som artiklerne betyder for transportydelser, der er udført for en *ikke-afgiftspligtig person* inden for EU's grænser, er at Leveringsstedet for transporten altid vil være i det land hvor den påbegyndes. Det kan ses at ved en national transport, hvor afgangsstedet og ankomststedet er det samme, er momspligt på den strækning hvor transporten udføres. Mens der for en transport inden for Fællesskabet, er leveringsstedet der hvor transporten begynder. Det er kun for biydelser til transportydelsen, at der kan være et andet leveringssted end afgangsstedet, da disse ydelser har leveringssted, hvor de udføres.

De ovenstående regler for leveringsstedet, ændres ikke, selvom det er en transportydelse der er formidlet af en anden person, på den *ikke-afgiftspligtige persons* regning.

Nu er reguleringen på transportydelser blevet undersøgt, for de transportydelser, som finder sted inden for EU, og derved mangler der kun at det bliver undersøgt hvordan reguleringen er for transportydelser, som sendes direkte ud af EU.

### **Transport af varer direkte ud af EU**

I momssystemdirektivet er det artikel 146, som angiver reguleringen for hvordan momspligten er på transportydelser, på varer der sendes direkte ud af EU. Derfor vil der i dette afsnit blive kigget nærmere på denne artikel.

---

<sup>67</sup> Direktiv 2008/8/EF

## ”Artikel 146

1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner: ... ..

e) levering af ydelser, herunder transport og hertil knyttede transaktioner, bortset fra ydelser, der er fritaget i henhold til artikel 132 og 135, når de er direkte knyttet til udførsel eller til indførsel af varer, der er omfattet af bestemmelserne i artikel 61 eller artikel 157, stk. 1, litra a).”<sup>68</sup>

Artikel 146 omhandler som sagt transport af varer enten ind eller ud af EU, og hvilken momspligt der er i forbindelse med det. Det som artiklen angiver, er at transport af varer, der ikke er nævnt i artikel 132, og 135, er momsfrigatet, hvis de er omfattet af artiklerne 61, og 157, stk. 1 litra a). Hvor der stilles krav til, er at indførelsen og udførelsen skal være en del af en told- eller anden opsalgsprocedure. I denne sammenhæng er fritagelsen gældende indtil, den af de procedurer der anvendes ikke er gældende mere, derefter vil transporten være momspligtig. Dette betyder at en pakke, som sendes fra et posthus i Danmark, og er til direkte udførsel af EU, er momsfrigatet for hele transporten, også den del som foregår i EU. Momsfrigatelsen er også gældende for en pakke, hvor leveringsadressen i EU er kendt, hvis varen er en del af de omtalte procedure.

Efter at have konstateret hvordan reguleringen for transportydelser, er udformet, så skal det undersøges, hvordan man skal behandle frimærker, når de ikke længere er fritaget, efter momssystemdirektivets artikel 135, punkt 1, litra h).

## Frimærker

Når man nu fjerner fritagelsen på stempelfrie gyldige frimærker, så skal de behandles som en forudbetaling, artikel 73 i momssystemdirektivet. Når man behandler frimærker som en forudbetaling, så vil det betyde at frimærker skal momsbelægges med den momssats, som vil blive brugt ved postleveringen. Dette vil ikke være noget problem for postleveringer for *afgiftspligtige personer*, jf. 43 i 2008/8/EF, da alle de ydelser som er forbundet med transporten har samme leveringssted som selve transporten. For *de ikke-afgiftspligtige personer*, vil der opstå et problem, når breve skal sendes inden for Fællesskabet, da biydelser til transportydelsen har leveringssted hvor de udføres. Derved vil der ofte opstå det problem at den moms der er på frimærker, skal dække flere forskellige momssatser, da momssatserne kan variere fra medlemsland til medlemsland.

---

<sup>68</sup> Momssystemdirektivet

Efter at have fundet frem til hvilken regulering der vil være gældende, hvis man vælger at fjerne fritagelserne, så skal det undersøges, hvilken betydning det vil have for postsektoren, at vælge dette alternativ.

## **Betydning for postsektoren ved valg af alternativ 1**

Hvis man vælger at indføre alternativ 1 vil det betyde, at der kun vil være nogle ændringer på hvilken momspligt der er på leveringer, som tidligere har været fritaget for moms. Det betyder hermed også at ændringen kun vil have indvirkning på det offentlige postvæsen. Grunden til det, er at de private postvirksomheder allerede på nuværende tidspunkt, anvender reguleringen for transportydelse, til deres postleveringer. Det betyder derfor også at det offentlige postvæsen og de private postvirksomheder, skal anvende den samme regulering, til at finde frem til hvilken momspligt, der er på området, og derved vil der ikke være nogen konkurrenceforvridning.

Da det har forskellige betydning, alt efter som leveringen er inden for Fællesskabet, eller uden for Fællesskabet, samt om man er en afgiftspligtig person, eller ej. Vil der i det nedenstående stykke blive kigget nærmere på betydningen, for leveringer inden for Fællesskabet, for afgiftspligtige personer, andre der er omfattet af begrebet *afgiftspligtig person* jf. artikel 43, og *ikke-afgiftspligtige personer*, samt leveringer ind og ud af Fællesskabet.

### **Afgiftspligtige personer**

For de afgiftspligtige personer, kommer alternativ 1 til at betyde, at alle postleveringer der leveres af det offentlige postvæsen, nu er momspligtig, og derved vil der også være fradragsret på dem. Det vil betyde at det vil blive billigere for dem at sende post, da de tidligere skulle betale den skjulte moms for postleveringen. Det har dog kun betydning for de postleveringer der tidligere har været fritaget for moms. For de postleveringer der ikke har været omfattet af fritagelserne, så vil det ikke have nogen betydning for prisen, da de allerede på nuværende tidspunkt kan fradrage momsen. Ved at fjerne fritagelsen betyder det at der skal være to kategorier af frimærker, for at kunne dække den frankering som er nødvendig. Den ene type frimærker er dem som skal anvendes nationalt, og til forsendelse inden for Fællesskabet, hvor afsenderen har hjemsted/forretningssted i det land hvor transportydelsen startes. Den anden type frimærker er dem som anvendes inden for Fællesskabet, hvor hjemstedet/forretningsstedet ikke er i afganglandet og til dem uden for Fællesskabet. Den første type frimærker, vil være frimærker som sælges med den momssats som anvendes i landet. Da

momsen betales ved købet af frimærket, og så kan den afgiftspligtige person senere fradrage den momsudgift der har været. Den anden type frimærker skal der ikke være nogen moms på. Det skal der ikke, da momsen på transportydelser ikke er i afganglandet, og derved skal der anvendes andre regler til at beregne momspigten.

### **Andre der er omfattet af begrebet afgiftspligtig person jf. artikel 43**

For de personer der også omfattet af *afgiftspligtige personer*, så har det den samme betydning for dem, som det har for den afgiftspligtige person.

Prisen på postleveringer vil dog stige, frem for at falde. Grunden til det, er at de ikke har fradragsret på deres transportydelser<sup>69</sup>, og derved skal de betale den moms der bliver pålagt. Da der tidligere har været skjult moms, betyder det dog ikke at de får en stigning som svarer til momssatsen, men kun på differencen mellem den skjulte moms og den normale moms.

### **Ikke-afgiftspligtige personer**

For den *ikke-afgiftspligtige person*, vil der også være nogle ændringer i forhold til hvordan det er nu. De vil komme ud for en prisstigning på deres postleveringer, da de ikke vil have mulighed for at fratække den moms, der vil blive pålagt ved dette alternativ. Desuden bliver det en del mere kompliceret for *ikke-afgiftspligtige personer* at sende post inden for Fællesskabet, da der ofte i forbindelse med den transportydelse der finder sted, også er nogle biydelse. Da de ydelser har leveringssted, der hvor de udføres, så betyder det at postleveringen ofte vil være belagt med flere forskellige momssatse. Det vil betyde at man ikke har mulighed at have en frimærkekategori, som vil dække leveringer til alle andre EU-lande, da der findes forskellige momssatser landende imellem. Det betyder at man inden man køber sine frimærker, skal vide hvor postleveringen skal ske, da man skal sikre sig at man betaler den rigtige mængde moms.

### **Leveringer ind og ud af Fællesskabet**

Hvad angår leveringer direkte ind og ud af Fællesskabet, så vil der ikke ske nogen ændringer, for nogle af de tre omtalte typer. Grunden til dette er at leveringer ind og ud af Fællesskabet, stadig vil være fritaget for moms, hvilke de også er på nuværende tidspunkt. Hvad angår frimærker skal der anvendes en type frimærker der ikke er pålagt nogen moms.

---

<sup>69</sup> Dette gælder kun for de transaktioner som ikke er fradragsberettigede for dem i Artikel 43 punkt 1) i 2008/8/EF

Ud fra det ovenstående, kan man se at det har forskellig betydning for de tre grupper, at man fjerner fritagelserne på postleveringer fra det offentlige postvæsen. For den afgiftspligtige person, betyder det prisfald på visse postleveringer, da de kan fradrage den moms der bliver pålagt, og samtidig undgår de at betale den skjulte moms. Mens det for ikke-afgiftspligtige personer, betyder at prisen vil stige, da de skal til at betale moms for deres postleveringer. Prisen vil dog være den samme for både afgiftspligtige personer, og ikke-afgiftspligtige personer, når der er tale om transport af varer ud af EU. Hvad angår frimærker, så kræver regelændringer også at de skal arbejde med mange typer frimærker, da de *ikke-afgiftspligtige personer*, skal have en del forskellige frimærker, for at kunne dække, alle de typer momssatser, de vil kunne komme ud for ved transport af varer inden for Fællesskabet.

Efter at have gennemgået alternativ 1, så skal alternativ 2 gennemgås, for at finde frem til de fordele og ulemper det alternativ vil medføre. Alternativ 2 er en Postmomsdirektivforslag fra 2004, der aldrig blev indført.

## **Alternativ 2: Postmomsdirektivet KOM(2004) 468**

Postmomsdirektivet KOM(2004) 468, er en videreudvikling af KOM(200) 234. Den videreudvikling, blev gjort for at tilpasse direktivforslaget til et ønske fra Parlamentet. De ønskede at man satte grænsen på maksimal vægten for de omfattede standardpostforsendelser op fra de 2 kg, der var foreslået i KOM(2003) 234, til 10 kg. Grunden til at man kom med det forslag, var fordi det var mere i overensstemmelse med de regler, der er for befordringspligten på området. Da de 10 kg er maksimal vægten på de pakker, som er en del af den nuværende befordringspligt. Den ændring fra 2 kg til 10 kg, godkendte Kommissionen, og derfor udgav de KOM(2004) 234, som indeholdte denne ændring. Direktivforslaget er dog ikke blevet vedtaget og er derfor ikke gældende, men giver en ide om hvordan man, fra EU side, ønsker at implementere en ændring som fjerner den momsmæssige konkurrenceforvridningen på området.

Direktivet har til hovedformål at fjerne konkurrenceforvridningen på området, men da Kommissionen på samme tid ikke ønskede at der skulle ske prisstigninger på postleveringer, som man anså, var muligt hvis man kun fjernede reglerne for fritagelser. Det mente man ville være muligt, da den *ikke-afgiftspligtige person* skulle til at betale moms for postleveringer der tidligere havde været fritaget. Prisstigningen vil dog ikke være så høj som momssatsen, da de på nuværende

tidspunkt betaler skjult moms for ydelsen. Derfor har man i udarbejdelsen af direktivet prøvet at tage højde for den problemstilling. Grunden til at man valgte at kigge nærmere på den problemstilling der er med konkurrenceforvridningen, var at postsektoren skal liberaliseres, og det er reguleringen ikke blevet tilpasset til. Den mangel på tilpasning af reguleringen, har allerede medført en del klager fra især de private postvirksomheder, da de ikke kan konkurrere på lige fod med det offentlige postvæsen.

Direktivforslaget består af nogle ændringsforslag, som har til formål at løse problemstillinger med konkurrenceforvridningen i postsektoren. De ændringsforslag vil blive gennemgået hver for sig nedenfor for at finde frem til hvilken betydning de har. Det skal i den sammenhæng siges at direktivet er blevet udarbejdet på baggrund af 6. momsdirektiv. Derfor vil fremgangsmåden være at direktivet først vil blive gennemgået ud fra 6. momsdirektiv, og derefter vil det blive tilpasset den nuværende regulering.

## **Ændringsforslagene**

I direktivforslaget er man kommet frem til seks ændringsforslag til 6. momsdirektiv, som burde fjerne konkurrenceforvridningen, uden at der vil komme væsentlige prisstigninger for den ikke afgiftspligtige person.

### **1. ændringsforslag**

*"I artikel 9 indsættes som stk. 2a:*

*Uanset stk. 2, litra b), anses standardpostydelser i forbindelse med adresserede breve og pakker, til almindelig korrespondance, reklameforsendelser, bøger, kataloger og aviser på op til 10 kg, for at blive leveret i det land, hvor transporten påbegyndes, undtagen i de tilfælde hvor indsamling og udbringning betales af modtageren. I sådanne tilfælde anses ovennævnte artikler for at blive leveret på leveringsstedet.*

*I dette direktiv forstås ved "standardpostydelser" de traditionelle grundlæggende ydelser, der præsteres over for afsenderen, herunder levering i den hurtigste standardkategori, hvis der findes mere end en kategori, og levering af registrerede artikler, men ikke nogen form for ekspresforsendelsesydelser eller ydelser, der præsteres af underleverandører, eller ydelser i forbindelse med terminalafgifter, som defineret i artikel 2, nr. 15, i Europa-Parlamentets og Rådets*

*direktiv 97/67/EF. En adresseret konvolut eller pakke er en konvolut eller pakke hvorpå er anført navnet på en person samt denne persons adresse.*<sup>70</sup>

Det som denne tilføjelse har til formål er at man gør det nemmere at sende post til andre lande, end der hvor man befinder sig. Det gøres ved at man med den undtagelse for standardpostydelse, fastsætter leveringsstedet til at være afgangsstedet for postleveringen, og det er både på leveringer inden for og uden for EU. Grunden til at man vælger at indfører denne tilføjelse, er til dels for at gøre det nemmere for private borger at sende post til udlandet, samt for at mindske antallet af frimærke kategorier i landende, da de ellers skulle have forskellig momsats alt efter hvor leveringen finder sted.

Tilføjjelsen er en tilføjelse til artikel 9 stk. 2 litra b) i 6. momsdirektiv, som i momssystemdirektivet er artikel 46, hvilke vil betyde at den skulle have været sat ind i forbindelse med artikel 46 i momssystemdirektivet. Men da man pr. 1/1 2010 har ændret kapitel 3 i afsnit V i momssystemdirektivet, hvilke betyder at der ikke er den samme regulering for hvordan man fastsætter leveringsstedet. Den ændring har betydet at udformning af ændringsforslag 1, skal ændres før det vil have den virkning for leveringsstedet, som var ønsket, ved udarbejdelsen af direktivforslaget.

Efter den gamle regulering for transportydelse, så havde biydelse som er forbundet med transportydelsen samme leveringssted, som transportydelsen. Det er ikke gældende for *ikke-afgiftspligtige personer* mere, hvor artikel 54, litra a) i 2008/8/EF, angiver at leveringsstedet for biydelse for *ikke afgiftspligtige personer* er hvor de bliver udført. Det betyder at man i tilfælde af standardpostydelse på op til 10 kg, skal have en undtagelse, for *ikke afgiftspligtige personer*, der gør at leveringsstedet skal være på afgangsstedet for den transportydelse de er tilknyttet. Derudover er det nødvendigt at lave en undtagelse til *afgiftspligtige personer*, der angiver at leveringsstedet for standardpostydelse op til 10 kg, er på afgangsstedet for transportydelsen. Til begge de undtagelser, skal der også tilføjes at det ikke er gældende for transportydelse, som betales af modtageren. Ved at tilføje de to undtagelser, så vil man opnå, det som var ønsket med ændringsforslag 1, da det blev udarbejdet.

---

<sup>70</sup> Direktiv KOM(2004) 468



## 2. ændringsforslag

*”I artikel 13 foretages følgende ændringer:*

*a) I punkt A udgår stk. 1, litra a);*

*b) I punkt B affattes litra e) således:*

*“e) levering til pålydende værdi af stempelmærker og andre lignende værdimærker undtagen postfrimærker” ”<sup>71</sup>*

Den betydning ændringsforslag 2 har, er at man fjerner de fritagelser der har været på leveringer af varer og ydelser fra det offentlige postvæsen, samt fritagelsen på salg af frimærker. Som beskrevet under alternativ 1, så har det den betydning at det offentlige postvæsen vil blive momspligtig for deres postleveringer, samt at frimærker også vil være momspligtige.

Artikel 13 punkt A stk. 1, litra a), og punkt b litra e) i 6. momsdirektiv, svarer til momssystemdirektivets artikel 132, punkt 1 litra a) og artikel 135, punkt 1 litra h). Hvilke betyder at det er i de to artikler der skal foretages ændringer.

## 3. ændringsforslag

*”I artikel 15 affattes nr. 13 således:*

*“13. levering af ydelser, herunder transport og hertil knyttede transaktioner bortset fra ydelser, der er fritaget i henhold til artikel 13, og standard postydelser i forbindelse med adresserede breve og pakker til almindelig korrespondance, reklameforsendelser, bøger, kataloger og aviser på op til 10 kg, når de er direkte knyttet til udførsel eller indførsel af varer, der er omfattet af artikel 7, stk. 3, eller artikel 16, stk. 1, litra a).” ”<sup>72</sup>*

Formålet med dette ændringsforslag er at man vil begrænse omfanget af den fritagelse der er i artikel 15 nr. 13. Begrænsningen bliver udvidet til også at indbefatte standardpostydelser op til 10 kg. Det gøres med henblik på at, der skal være den samme momspligt på alle standardpostleveringer, udanset om de sker lokalt, i EU eller uden for EU.

---

<sup>71</sup> Direktiv KOM(2004) 468

<sup>72</sup> Direktiv KOM(2004) 468

Artikel 15, nr. 13 i 6. momsdirektiv der omhandler international transport, er beskrevet i artikel 146, stk. 1 litra e) i momssystemdirektivet. Derfor er det denne artikel hvor dette pkt. skal tilføjes, hvor der naturligvis henvises til de rette artikler i momssystemdirektivet.

#### 4. ændringsforslag

*”I afsnit XIV indsættes følgende som artikel 26d:*

*“Artikel 26d **Særordning for postvirksomheder** I de tilfælde, hvor medlemsstater i medfør af artikel 12, stk. 3, litra a), og bilag H, kategori 18, anvender en reduceret sats for postydelser, kan de, medmindre andet gælder ifølge andre fællesskabsbestemmelser, og på betingelser, som de kan fastsætte med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug, tillade, at det skyldige afgiftsbeløb fastsættes på basis af antallet af transporterede artikler.*

*Med henblik på at undgå dobbeltbeskatning kan medlemsstater, der vedtager en sådan ordning, behandle postfrimærker forskelligt i det omfang, de anser det for nødvendigt til at kunne sikre, at kun postydelser belægges med afgift.*

*Når der anvendes en sådan ordning, skal medlemsstaterne sørge for hensigtsmæssige bestemmelser for alle afgiftspligtige personer, der som kunder hos postydelsesudbydere, har fradragsret i henhold til artikel 17.””<sup>73</sup>*

Det som den nye artikel vil have til formål, er at give medlemslandene mulighed for at anvende en særordning til at opgøre momsen for postleveringer, hvis de vælger at anvende en nedsat momssats på standardpostydelserne<sup>74</sup>.

Særordningen stiller ikke krav til at den er opbygget i en bestemt form, da det teknologiske niveau på området er forskelligt landende imellem, men den skal opfylde nogle faste grundregler.

Grundreglerne er at frimærkerne i landet ikke har nogen fast påtrykt momssats, da det derved vil være muligt at anvende samme type frimærker til alle postleveringer uanset momssats. Derimod skal momsen opgøres ved at man beregner moms for de enkelte forsendelser, og på den måde finder man frem til momsen på leveringen. Det kræver dog at der skal udarbejdes et dokument, som virksomhederne kan bruge til at beregne og bevise momsen på postydelserne, så de derved kan fradrage den rigtige mængde moms.

---

<sup>73</sup> Direktiv KOM(2004) 468

<sup>74</sup> Den nedsatte moms bliver gennemgået i 6. ændringsforslag

Formålet med det er at man kan minimere antallet af typer frimærker til en type, da man undgår at skulle have frimærker med forskellige momssatser på.

Dette ændringsforslag vil skulle sættes ind i afsnit XII i momssystemdirektivet, sikkert som et nyt kapitel ved navnet særordninger for postvirksomheder.

## **5. ændringsforslag**

*”I bilag F, udgår kategori 5)”<sup>75</sup>*

Denne kategori fjernes, for at fjerne den sidste mulighed for konkurrenceforvridning på området.

Bilag F, kategori 5), i 6. momsdirektiv svarer til momssystemdirektivet bilag X, del B, kategori 3). Så i momssystemdirektivet vil det være denne kategori som vil udgå.

## **6. ændringsforslag**

*”I bilag H tilføjes følgende kategori:*

*“18. Standardpostydelse i forbindelse med adresserede breve og pakker til almindelig korrespondance, reklameforsendelser, bøger, kataloger og aviser på op til 10 kg, som er den faste øvre grænse for, at denne mulighed kan anvendes.”<sup>76</sup>*

Formålet med indførelsen af den nye kategori i bilag H, vil være at give medlemslandene mulighed for at anvende en nedsat momssats på området for standardpostydelse. Grunden til at man ønsker at indføre en sådan mulighed, er for at give medlemslandene mulighed for at fjerne eller formindske de prisstigninger som en momspligt på postleveringer, sandsynligvis vil medføre for den ikke-afgiftspligtige person. Derfor ønsker/håber man at den nedsatte momssats vil svare til den stigning der vil sker når den skjulte moms ændres til normal moms.

Bilag H, er blevet erstattet af artikel 98 samt bilag III, og det vil være i bilag III at man skal tilføje den forslået ændring, som en ny kategori.

---

<sup>75</sup> Direktiv KOM(2004) 468

<sup>76</sup> Direktiv KOM(2004) 468

Det som ændringsforslagene samlet set vil medføre, er at alt standardpostlevering på op til 10 kg, det betales af afsenderen, alle vil have leveringssted ved afgangstedet, og det gælder også leveringer der sendes ud af Fællesskabet. Hvilke betyder at der er momspligt på alle standardpostleveringer på op til 10 kg, der betales af afsenderen. Derudover giver et af ændringsforslagene mulighed for at man anvender en lavere momssats på de omtalte standardpostlevering på op til 10 kg. Det gør at man har mulighed for at kompensere for den stigning der vil ske i prisen for ikke-afgiftspligtige personer, da de skal til at betale moms for postleveringen fra det offentlige postvæsen.

For de postleveringer, der ikke falder ind under standardpostleveringer, og for dem som vejer over 10 kg, gælder momsreguleringen for transportydelser. Reguleringen for transportydelser er beskrevet i afsnittet ”Moms på transportydelser”, så de vil ikke blive gennem gået her.

Ligesom ved alternativ 1, vil der i et afsnit for sig selv blive set nærmere på, hvad alternativet har af indflydelse på frimærker.

## **Frimærker**

Til dette alternativ har man specificeret at frimærker skal behandles som forudbetaling, hvilke betyder at man skal betale momsen for postleveringen, allerede ved købet af frimærket. Men man har i ændringsforslag 4, i direktivforslaget, valgt at man skal kan indfører en særordning på frimærker, hvis man vælger at anvende en nedsat momssats på standardpostydelser op til 10 kg. Denne særordning går ud på at man ikke beregner momsen for postleveringen ved købet af frimærket, men at det bliver beregnet efterfølgende ved postleveringen. Det gør at man kan undgå at skulle have flere forskellige frimærke kategorier. Hvad angår postleveringer der ikke falder ind under standardpostydelser op til 10 kg, så vil særordningen for frimærker også være brugbar for dem, da man også for dem kan undgå flere forskellige frimærke kategorier.

Det kræver dog at medlemslandene vælger at anvende særordningen for frimærker, ellers skal alle frimærker være pålagt momsen ved købet, og derved skal man have flere frimærke kategorier, da man lige som ved alternativ 1, skal dække alle de momskombinationer som kan opstår. Dog vil der kun være en frimærke kategori på alle standardpostleveringer, da de alle er pålagt den samme momssats.

## **Betydning for postsektoren ved valg af alternativ 2**

Da alle postleveringer der ikke falder ind under standardpostleveringer op til 10 kg hvor afsender betaler, skal følge samme regulering som postleveringerne beskrevet i alternativ 1. Så vil disse postleveringer ikke blive gennemgået i dette afsnit, da betydningen kan læses i ”betydning for postsektoren ved valg af alternativ 1”. Der er dog et punkt hvor det vil være anderledes og det er angående frimærker, da der i dette alternativ er mulighed for at anvende en særordning, der gør det muligt at minimere antallet af frimærke kategorier. Betydningen det vil have vil blive gennemgået for de enkelte typer nedenfor.

I dette afsnit skal der også kigges nærmere på hvilken betydning direktivforslag har, og det vil blive gjort lige som ved alternativ 1, dvs. at det vil blive delt op i de samme fire elementer. Disse elementer er leveringer inden for Fællesskabet, afgiftspligtige personer, andre der er omfattet af begrebet afgiftspligtig person jf. artikel 43, og *ikke afgiftspligtige personer*, samt leveringer ind og ud af Fællesskabet.

### **Afgiftspligtige personer**

For de afgiftspligtige personer, vil de have fradragsret på deres postleveringer, og det vil dermed også betyde at postleveringer vil være billigere end de er på nuværende tidspunkt, for de leveringer der er fritaget.

For de afgiftspligtige personer, så har alternativ 2, den betydning at der kan være et andet leveringssted for de postleveringer der falder ind under særordningen i direktivet. Grunden til at der kan være det, er at for afgiftspligtige personer, der er leveringsstedet for transportydelser normalt, der hvor de har hjemsted/forretningssted, mens at det er på afgangsstedet for de postleveringer der falder ind under særordningen. Men i de fleste tilfælde vil der ikke være nogen forskel på leveringssted, da særordningen kun er gældende for postleveringer, hvor afsender betale for postleveringen, og derved vil afgangsstedet og hjemstedet/forretningsstedet oftest være det samme.

Hvad angår frimærker, så vil den mulighed for særordning for momsregningen, gør at det kun vil være nødvendigt med en frimærke kategori, som vil dække alle transportydelser, og dem som ikke er en del af særreguleringen for postleveringer i direktivet.

## **Andre der er omfattet af begrebet afgiftspligtig person jf. artikel 43**

Udover at der er nogle få forskelle mellem de personer der er yderlig omfattet af *afgiftspligtige personer*, som det har for den normale afgiftspligtige person, så har alternativet samme betydning for dem. De ting som er anderledes er prisen, som har chance for at blive højere end den er nu, men da der er givet mulighed for en nedsat momssats på de standardpostleveringer som er omfattet af særordningen, så vil prisen med sandsynlighed være den samme som nu. De vil dog ikke opnå samme besparelse som de afgiftspligtige personer, da de ikke vil have fradragsret på deres transportydelser, og derved skal betale den moms som der vil være på postleveringen.

## **Ikke-afgiftspligtige personer**

For de *ikke-afgiftspligtige personer*, der vil på grund af særordningen som nedsat momssats, nok ikke være nogen prisændring på standardpostleveringer, hvilke er hele målsætningen med denne særordning. For en *ikke afgiftspligtig person*, vil det heller ikke være mere kompliceret at sende postleveringer, der falder ind under særordningen. Grunden til det er at der kun vil være en type moms på disse leveringer, og derved er det ikke nødvendigt med flere typer frimærker. Det eneste en *ikke-afgiftspligtig person* skal være opmærksom på, er at der vil være mere kompliceret regler for forsendelser over 10 kg, da man så skal følge den normale regulering for transport. Men pga. særordningen for frimærker, så vil det nok ikke have den store betydning for så vil det være op til postvirksomheden at beregne den rigtige mængde moms de skal på postleveringen.

## **Leveringer ind og ud af Fællesskabet**

Hvad angår leveringer uden for Fællesskabet, så har direktiv forslaget en betydning, og det er at standardpostleveringer vil være momspligtige. For de afgiftspligtige personer, har det ikke nogen økonomisk betydning, da de kan fradrage momsen. Det har dog den betydning, at de skal ved afsendelsen af postleveringen betale moms for leveringen, og så kan de derefter fradrage momsen i deres momsregnskab. For de ikke-afgiftspligtige personer, så betyder det at de skal til at betale moms for en levering, som under normale omstændigheder vil være fritaget for moms, dog vil prisen nok ikke være højere, da de postleveringer også er en del af særordningen for standardpostleveringer op til 10 kg.

Med den særordning der er mulige for frimærker, betyder det, at der kan anvendes samme type frimærker, som i de andre tilfælde, også for de postleveringer der vil være momsfritaget.

Samlet set vil direktivforslaget betyde, at man vil få ens regulering for alle standardpostleveringer op til 10 kg, som afsenderen betaler. Det gør at leveringsstedet altid vil være afsendelsesstedet, for både transportydelsen, og de tilknyttede biydelser. Prismæssigt, så vil leveringerne bliver billigere for de afgiftspligtige personer, da de kan fradrage den moms der bliver pålagt, mens prisen vil være den samme for ikke-afgiftspligtige personer, da der kan anvendes en nedsat momssats. Derudover betyder det at det kun være nødvendig at have en frimærkekategori, da en særordning på frimærker, gør det muligt at man kun skal have en frimærkekategori.

Alt det kræver dog at medlemslandene vælger at anvende særordningerne for nedsat momssats, og frimærker, hvis de ikke gør det, så vil de ikke-afgiftspligtige personer opleve en stigning på prisen for standardpostleveringer, også for dem som sendes ud af EU. Derudover, vil antallet af frimærketyper stige til at være lige så mange som i Alternativ 1, da man skal til at betale momsen på postleveringen ved købet af frimærket, der er dog den fordel, at der kun skal bruges en frimærkekategori, for alle standardpostleveringerne, da de alle falder ind under samme regler for leveringssted.

Efter at have gennemgået de to alternativer, skal de sammenlignes, for at finde frem til hvilken af de to alternativer som vil være den bedste løsning.

## **Sammenligning af de to alternativer**

I denne del af afhandlingen vil de to alternativer bliver sammenlignet, for at finde frem til hvilken af dem, som vil være den bedste løsning. Den måde at det vil blive grebet an, er at der vil blive udarbejdet nogle skemaer, der giver et overblik over de forskelle der er mellem de to alternativer. Ud fra de skemaer, vil der blive diskuteret hvilke af alternativerne som er den bedste løsning. Skemaerne vil være del op i et for postvirksomhederne, et for de *afgiftspligtige personer*, og et for de *ikke-afgiftspligtige personer*. Når der i skemaerne kigges på direktivforslaget, så bliver det med den antagelse at medlemslandene vælger at anvende alle de ændringerne som forslaget ligger op til, dvs. at de anvender den nedsatte momssats, og særordningen for frimærker.

## **Postvirksomhederne**

Da begge alternativ gør at der er ens regler for det offentlige postvæsen, og de private postvirksomheder, så vil der ikke være en opdeling af hvilke type virksomhed det er. Det betyder

derved også at skemaet også viser dem under et, da det som sagt ikke giver mening at opdele dem mere.

|                                                                            | Alternativer                                                     |                                                                  |
|----------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|
|                                                                            | Fjernelse af fritagelser                                         | Direktiv KOM(2004) 468                                           |
| Er der momspligt på leveringerne?                                          | Ja, men det ikke altid op til postvirksomheden at opkræve momsen | Ja, men det ikke altid op til postvirksomheden at opkræve momsen |
| Er der fradragsret på varer og ydelser i købt i forbindelse med leveringer | Ja, der er fradragsret, efter den normale regulering             | Ja, der er fradragsret, efter den normale regulering             |

Ud fra skemaet kan man se at den indflydelse som de to alternativer har på postvirksomhederne, er den samme. Det betyder at for begge alternativer, er der momspligt på alle deres leveringer, men selvom der er momspligt på alle deres leveringer, så betyder det ikke at momsen altid pålægges ved betalingen af transporten. Ved at der vil være momspligt på alle deres leveringer, betyder det hermed også at de vil have fradragsret på de varer og ydelser, de anvender i forbindelse med postleveringen, medmindre at der er anden regulering der gør at de ikke har fradragsret på enkelte varer eller ydelser.

Efter at have set nærmere på om der er nogle forskel for postvirksomhederne, om der vælges alternativ 1 eller alternativ 2, så skal der kigges nærmere på hvilke alternativ, der vil være det bedste valg for de *afgiftspligtige personer*.

## Afgiftspligtige personer

For at give et overblik over forskellen mellem de to forslag, så er der opstillet et skema nedenfor, som beskriver hvordan det ser ud i de forskellige situationer, som har indflydelse på den *afgiftspligtige person*. Da der ved alternativet som fjerner fritagelserne ikke er nogen forskel på hvilke form for postlevering der er tale om, så vil alle leveringer bliver gennemgået som et. Hvad angår direktivforslaget så er der forskel på om det er standardpostleveringer op til 10 kg, eller det er andre postleveringer, så derfor vil det alternativ være delt op i de to dele.



|                                                                            | Alternativer                                                                                                                                                 |                                                                                                                                 |                                                                                                                                 |
|----------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                            | Direktiv KOM(2004) 468                                                                                                                                       |                                                                                                                                 | Fjernelser af fritagelser                                                                                                       |
|                                                                            | Standardpostleveringer op til 10 kg <sup>77</sup>                                                                                                            | Andre postleveringer                                                                                                            | Alle postleveringer                                                                                                             |
| Er der moms på nationale leveringer leveringerne inden for Fællesskabet?   | Ja, men det kan være en nedsat momssats                                                                                                                      | Ja, normal momssats                                                                                                             | Ja, normal momssats                                                                                                             |
| Er der moms på Leveringer ud af EU?                                        | Ja, men det kan være en nedsat momssats                                                                                                                      | Nej                                                                                                                             | Nej                                                                                                                             |
| Hvor er leveringsstedet på nationale og inden for Fællesskabet leveringen? | Afgangsstedet                                                                                                                                                | Hjemsted/<br>forretningssted for kunden                                                                                         | Hjemsted/<br>forretningssted for kunden                                                                                         |
| Hvor er leveringsstedet for biydelser?                                     | Afgangsstedet                                                                                                                                                | Hjemsted/<br>forretningssted for kunden                                                                                         | Hjemsted/<br>forretningssted for kunden                                                                                         |
| Hvor er leveringsstedet for postleveringer ud af Fællesskabet              | Afgangsstedet                                                                                                                                                | Fritaget jf. artikel 146                                                                                                        | Fritaget jf. artikel 146                                                                                                        |
| Hvordan er prisen, set i forhold til nu?                                   | Lavere, for afgiftspligtige personer, og samme for dem som anses som <i>afgiftspligtige personer</i> jf. artikel 43, punkt 1-2, da der er en nedsat momssats | Lavere, for afgiftspligtige personer, og højere for dem som anses som <i>afgiftspligtige personer</i> jf. artikel 43, punkt 1-2 | Lavere, for afgiftspligtige personer, og højere for dem som anses som <i>afgiftspligtige personer</i> jf. artikel 43, punkt 1-2 |
| Hvilken type frimærker skal der bruges på leveringerne?                    | En type, hvor der beregnes moms efter den mulige særordning for frimærker                                                                                    | En type, hvor der beregnes moms efter den mulige særordning for frimærker                                                       | En type for de leveringer der ikke er momsbelagt ved købet, og en type for dem der er.                                          |

Når man kigger på de to alternativer, kan man se at det som kaldes ”andre postleveringer”, og ”alle postleveringer”, har samme betydning for de *afgiftspligtige personer*, der er dog forskel på området for frimærker. Hvad angår frimærkerne, så gør direktivforslaget det muligt at der kun skal være en type frimærker, hvor det andet alternativ kræver at man har to frimærke kategorier. Så ud fra dette må man konstatere at der vil være en fordel for den *afgiftspligtige person*, at direktivforslaget vælges, da man ikke skal arbejde med flere forskellige frimærke kategorier. Den fordel, må dog

<sup>77</sup> Definitionen i Direktiv KOM(2004) 468, ændringsforslag 1

anses for at være forholdsvis minimal, da de fleste leveringer over 10 kg, ikke vil blive sendt med frimærker, men oftest med anden form for frankering, som udføres når pakken bliver afleveret til/afhentet af postvirksomheden. Grunden til dette er at sådanne postleveringer ofte har sådan en størrelse, at de alligevel ikke kan komme i de opsatte indsamlingspostkasser.

Hvad angår ”standardpostleveringer op til 10 kg” og alle postleveringer, så er der en del forskelle på hvordan postleveringer skal håndteres. Den første ting er at der i direktivforslaget, er en nedsat momssats på de omtalte standardpostleveringer, og det gælder alle postleveringer både inden for og uden for EU. Hvor der i fjernelsen af fritagelser er normalsats, på alle postleveringer inden for EU, og ingen moms på alle leveringer ud af EU. Dette har ikke nogen betydning for afgiftspligtige personer, da de alligevel har ret til at fradrage momsen. Det har dog en betydning for dem som man også definerer som *afgiftspligtige personer* efter artikel 43 punkt 1-2, da de ikke har mulighed for at fradrage den moms der pålægges postleveringerne. Det gør at de skal til at betale moms for postleveringer både ud af EU, og inden for EU, hvilke ikke har været tilfældet nu, hvis de har anvendt det offentlige postvæsen. Men da den nedsatte momssats, der kan anvendes vil modsvarer den prisstigning der kommer på grund af momspligten, så vil det betyder at de omtalte personer ikke vil være dårligere stillet end de er nu prismæssigt. Derimod skal der for alternativet fjernelse af fritagelserne, ikke betales moms for postleveringer ud af EU, men til gengæld, skal de betale normal momssats for postleveringer inden for EU, hvilke betyder en prisstigning inden for EU.

Hvad angår leveringsstedet, så er der forskel på hvor det er, for de to alternativer. I direktivforslaget er det afgangsstedet for alle postleveringer, mens det for fjernelse af fritagelserne er leveringsstedet der for kunden har hjemsted/forretningssted, godt nok ikke for leveringer ud af EU, da disse ikke er momsbelagt. Hvor leveringssted er, har betydning for hvilken momssats som der skal på postleveringen, det har kun betydning for de *afgiftspligtige personer* jf. artikel 43 punkt 1-2, da de ikke kan fradrage momsen på postleveringen. Derved kan det nogle gange være en fordel at få rykket momsen til sit hjemsted/forretningssted og omvendt, alt efter momssatsen. Men da de standardpostleveringer kun omhandler postleveringer hvor afsenderen betale for postleveringen, så må det antages at det kun vil være i sjældne tilfælde at afgangsstedet og hjemstedet/forretningsstedet ikke er i samme land, og derved vil momsen være den samme.

Hvad angår leveringer ud af EU, så har det ikke den store betydning for de afgiftspligtige personer, udover at de for alle standardpostleveringer op til 10 kg, skal fradrage den moms som de betaler ved købet af postleveringen ved direktivforslaget, det skal de ikke gøre ved fjernelse af fritagelserne.

Hvad angår antallet af frimærke-kategorier, så vil direktivforslaget kun skulle anvende en type frimærker, da der indføres en særordning, som gør at momsen beregnes på en anderledes måde. For fjernelse af fritagelser, så vil der som tidligere sagt skulle anvendes to type frimærker, da der skal være en som dækker postleveringer med moms, og en som dækker postleveringer uden moms ved købet.

Alt i alt må det betyde at direktivforslaget må være det bedste alternativ. Grunden til dette er for det første at man undgår at skulle have flere forskellige frimærke-kategorier, og derved skal man ikke på forhånd vide hvad frimærkerne skal bruges til. Desuden er der den fordel at man har det samme leveringssted for alle standardpostleveringer op til 10 kg, og derved skal man ikke bruge forskellige beregningsmetode til opgørelse af momsen. Det er dog kun en lille fordel, da afgangsstedet og hjemstedet/forretningssteder oftest er de samme i de omtalte standardpostydelse. Det vil desuden være en fordel prismæssigt for de efter artikel 43 punkt 1-2 *afgiftspligtige personer*, der ikke kan fradrage momsen, at få indført direktivforslaget, da de vil undgå de prisstigninger der ellers vil komme.

Efter at have foretaget sammenligninger for de afgiftspligtige personer, så skal der kigges nærmere på de ikke afgiftspligtige personer, for at få belyst hvilket alternativ der vil være det bedste.

### **Ikke-afgiftspligtige personer**

Som ved de *afgiftspligtige personer*, er der opstillet et skema, som vil belyse de forskelle der er mellem de to forslag. Skemaet er identisk med skemaet ved *afgiftspligtige personer*, da det er på de samme områder der kan opstå forskelle.

|                                                                          | Alternativer                                                                                             |                                                                           |                                                                                                                                                                             |
|--------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                          | Direktiv KOM(2004) 468                                                                                   |                                                                           | Fjernelser af fritagelser                                                                                                                                                   |
|                                                                          | Standardpostleveringer op til 10 kg <sup>78</sup>                                                        | Andre postleveringer                                                      | Andre postleveringer                                                                                                                                                        |
| Er der moms på nationale leveringer leveringerne inden for Fællesskabet? | Ja, men det kan være en nedsat momssats                                                                  | Ja, normal momssats                                                       | Ja, normal momssats                                                                                                                                                         |
| Er der moms på Leveringer ud af EU?                                      | Ja, men det kan være en nedsat momssats                                                                  | Nej                                                                       | Nej                                                                                                                                                                         |
| Hvor er leveringsstedet for leveringen?                                  | Afgangsstedet                                                                                            | Afgangsstedet                                                             | Afgangsstedet                                                                                                                                                               |
| Hvor er leveringsstedet for bydelser?                                    | Afgangsstedet                                                                                            | Hvor bydelserne udføres                                                   | Hvor bydelserne udføres                                                                                                                                                     |
| Hvor er leveringsstedet for postleveringer ud af Fællesskabet            | Afgangsstedet                                                                                            | Fritaget jf. artikel 146                                                  | Fritaget jf. artikel 146                                                                                                                                                    |
| Hvordan er prisen, set i forhold til nu?                                 | Den samme, da momssatsen sættes ned, så det tager højde for den stigning det giver at der pålægges moms. | Højere                                                                    | Højere                                                                                                                                                                      |
| Hvilken type frimærker skal der bruges på leveringerne?                  | En type, hvor der beregnes moms efter den mulige særordning for frimærker                                | En type, hvor der beregnes moms efter den mulige særordning for frimærker | En type for de nationale leveringer, en type for hver levering inden for Fællesskabet, som har sekundære ydelser med forskellige momssatser, og en for leveringer uden moms |

Som ved *afgiftspligtige personer*, er der kun forskel mellem andre postleveringer og alle postleveringer, ved frimærker. Hvad angår frimærkerne så er forskellen den samme som ved *afgiftspligtige personer*, og det er ved ”andre postleveringer”, skal man kun anvende en type frimærker, mens man ved ”alle postleveringer” skal anvende en del forskellige frimærker. Grunden til at der er flere frimærketyper ved *ikke-afgiftspligtige personer*, er at momsen for bydelser ikke er bundet til leveringsstedet for postleveringer, i stedet er leveringsstedet der hvor leveringen sker. Det betyder at man er nødt til at have frimærke typer der dækker alle de forskellige momssats

<sup>78</sup> Definitionen i Direktiv KOM(2004) 468, ændringsforslag 1

kombinationer der kan opstå. Det betyder derved også det samme som ved *afgiftspligtige personer*, at direktivforslaget vil være det bedste alternativ, da man undgår mange forskellige frimærker typer. Men som omtalt tidligere så er fordelene nok minimal, da man ikke har mange postleveringer over 10 kg, hvor man anvender frimærker til frankeringen.

Forskellen med standardpostydelse op til 10 kg, og alle postleveringer er større end i ovenstående tilfælde, da der ved standardpostleveringer indføres nogle særordninger.

Ud fra skemaet, kan man se at der er forskel på hvilken moms de forskellige leveringer bliver belagt med i de to alternativer. I direktivforslaget bliver alle standardpostleveringer, både dem inden for EU og uden for EU, belagt med moms. Den momssats der anvendes er en nedsat momssats, der skal tage højde for de prisstigninger der kommer ved at indfører momspligt. For fjernelse af fritagelserne, så bliver alle standardpostleveringer inden for EU belagt med den normale momssats, og standardpostleveringer ud af EU, vil være fritaget for moms. Det vil betyde at ved fjernelse af fritagelserne, vil gøre det dyrere for den *ikke-afgiftspligtige person* at sende post inden for EU i forhold til direktivforslaget, mens prisen vil være den samme ved standardpostleveringer ud af EU. Grunden til at den vil være den samme er at den nedsatte momssats i direktivforslaget, vil blive opvejet af den skjulte moms, der vil være på en fritaget postlevering.

Hvad angår leveringsstedet, så er den afgangssted i begge tilfælde for postleveringen, men for biydelse, så er den hvor de bliver udført, for fjernelse af fritagelserne, mens den er afgangsstedet ved direktivforslaget. Det har den betydning at man kan komme ud for, at det både kan være billigere eller dyrere at sende post inden for Fællesskabet, ved de to forslag. Om det er billigere eller dyrere bestemmes af momssatsen for biydelse. Det som giver problemer i dette tilfælde er at da moms skal betales ved køb af postleveringen, så skal man vide på forhånd hvilken moms der skal på. Det er ikke noget problem, hvis det er en postlevering som indleveres på et posthus, da de kan tage sig af momsregning for en. Men i de tilfælde hvor man skal sende postleveringen via indsamlingspostkasser, stiller det krav til at man har betalt den rigtige mængde moms på ens frimærker. Det gør det langt mere kompliceret at sende breve via indsamlingspostkasser, da det vil være et krav at der er mange forskellige frimærke kategorier, og at man så anvender den rigtige kategori af frimærker ved frankeringen af ens postlevering.

Alt dette vil have den betydning at direktivforslaget vil være en del mindre kompliceret for den *ikke-afgiftspligtige person*, at sende standardpostleveringer, da man ved hjælp af særreglen for frimærker, muligvis at man kun skal have en frimærkekategori. Derudover er forslaget også bedst, ved at det vil være billigere eller maksimalt samme pris at sende post, set i forhold til det andet forslag. Det er dog muligt at prisen vil være dyrere i de tilfælde hvor man har nogle standardpostleveringer, som har nogle biydelse hvor momssatsen er lavere i det land hvor den udføres. Da det ikke altid vil være tilfælde, opvejer denne ulempe, ikke rigtigt de fordele som der er ved direktivforslaget.

Efter at have sammenlignet de to alternativer for de forskellige områder, skal der i det næste afsnit ses nærmere på, hvordan det ser ud samlet, og derved også finde frem til hvilket alternativ der vil være den bedste løsning.

## **Samlet vurdering af de to forslag**

Ud fra gennemgangen i de tre ovenstående afsnit, så kan man se at direktivforslaget vil være det bedste forslag. Grunden til dette er at det gør det mindre kompliceret at sende standardpostydelse op til 10 kg, både for den *afgiftspligtige person*, og den for *ikke-afgiftspligtige person*. Grunden til dette er hovedsageligt at på alle disse postleveringer, skal man kun anvende en type frimærker, samtidig med at der ikke vil være nogen prisstigninger for nogle af parterne, da den nedsatte momssats vil sørge for at prisen vil være den samme for de ikke-afgiftspligtige personer, og fradragsretten gør at det vil være billigere for de afgiftspligtige personer. Når det er sagt så skal man være opmærksom på, at det er i de tilfælde hvor medlemslandet vælger at anvende alle de ændringsforslag, som der er i direktivforslaget.

Hvis et land ikke vælger at anvende reglen om nedsat momssats, og derved begrænser sig fra særordningen for frimærker, så vil det komme til at betyde at fordelene ved direktivforslaget vil være minimal. Da særordningen for nedsat moms vil være frivillig, kan det betyde at nogle medlemslande vil vælge ikke at anvende muligheden. Et af de lande kunne være Danmark, hvor man ikke ønsker at støtte direktivforslaget, hvis det betyder man udvider området for nedsat momssats<sup>79</sup>, og det tyder på man ikke er interesseret i at anvende den særordning. Hvis det sker, så vil det betyde at den fordel som direktivforslaget giver prismæssigt for ikke-

---

<sup>79</sup> Samlenotat vedr. rådsmødet (ECOFIN) den 2. december 2009 side 10

afgiftspligtige personer, vil være forsvundet, og der vil dermed være de samme prisstigninger som ved fjernelse af fritagelserne. Udover at man vil få de samme prisstigninger, så vil det også blive dyrere at sende post ud af EU, da den ikke vil være fritaget, med derimod være pålagt med normal momssats. Det betyder samtidig også at det ikke er muligt at nøjes med en frimærkekategori, og derved vil fordelene ved at der kun skulle være en frimærkekategori, også vil være forsvundet. Det betyder at man skal have en del flere frimærke kategorier, men dog ikke lige så mange som ved det andet alternativ, da man stadig har samme leveringssted for postleveringen og biydelsen for *ikke afgiftspligtige personer*, ved standardpostleveringer op til 10 kg, hvor afsender betaler.

Når det derved er muligt at fravælge den nedsatte momssats og særordningen for frimærker, så kan det godt diskuteres om direktivforslaget vil være den bedste løsning, når den i nogle tilfælde vil være et dårligere alternativ en fjernelse af fritagelserne. Dermed kan man godt sige at ingen af disse to løsninger, vil være den optimale løsning. Direktivforslaget ville dog være tættet på, hvis man valgte at pålægge medlemslandene at anvende en nedsat momssats, og særordningen for frimærker. Det kan dog være svært når Danmark f.eks. ikke er interesseret i at forsætte forhandlingerne, hvis man udvider området for nedsat momssats.

Efter at have gennemgået og sammenlignet de to alternativer, er det tid til at samle op på det i en sammenfatning for hele dette afsnit.

## **Sammenfatning**

I denne del af afhandlingen blev der set nærmere på to alternativer, til den nuværende regulering på området. De to alternativer har begge til formål at fjerne den konkurrenceforvridning den nuværende regulering skaber. Det første af alternativerne løste problemet, med mindst mulig ændring af reguleringen, og det blev gjort ved at man fjernede de fritagelser der er på området, uden at foretage andre ændringer, og derved skulle man anvende reguleringen for transportydelse, til at beregne moms på postleveringerne. Det andet alternativ, som er direktivforslaget KOM(2004) 468 fra 2004, der også løste problemet med konkurrenceforvridningen ved at fjerne fritagelserne, men derudover var der også nogen andre ændringer til reguleringen, som havde til formål at undgå, at det bliver mere problematisk at sende post.

Det første alternativ fjerner som sagt de fritagelser, der er på området, hvilke betyder at alternativet kun foretager de ændringer der skal til, for at fjerne de muligheder der er for at skabe

konkurrenceforvridning på området. Dermed skal man til alternativet fjerne momssystemdirektivets artikel 132, punkt 1, litra a), postfrimærker fra artikel 35, punkt 1, litra h), og bilag X, del B, kategori 3). Ved at gøre det fjerner man den regulering der gør at det offentlige postvæsen, kan fritage nogle af deres postleveringer for moms, og derved muligheden for at de kan bruge anden regulering end de private postvirksomheder. Derved skal alle postvirksomheder, både offentlige og private, anvende reglerne for transportydelser, til at beregne momsen på postleveringerne. Hvilke betyder bestemmelsen af leveringsstedet, bliver bestemt ud af artikel 43-44, 46, 49-51, 54, litra a) i 2008/8/EF, samt 146 i momssystemdirektivet. Desuden har fjernelse af fritagelserne også den betydning at frimærker også bliver momspligtige, og det kommer til at betyde at de skal behandles som en forudbetaling efter artikel 73 i momssystemdirektivet.

Definitionen af afgiftspligtige personer, er anderledes når der er tale om ydelser, end den normalt er i momssystemdirektivet. Det er den på grund af artikel 43, som udvider begrebet afgiftspligtig person, til også at dække, afgiftspligtige personer, hvor ydelsen ikke er afgiftspligtig, og juridiske personer, der er momsregisteret men ikke er afgiftspligtige.

Da leveringsstedet er forskelligt fra om der er tales om en *afgiftspligtige person*, eller en *ikke-afgiftspligtig person*, så betyder det også at det første alternativ har forskellig betydning for de to typer.

Det som er gældende *afgiftspligtige personer*, er at fastsættelse af leveringsstedet for transportydelser og biydelser er der hvor den *afgiftspligtige person* har hjemsted, og hvis personen har et forretningssted så er det forretningsstedet, der er gældende. For afgiftspligtige personer vil alternativ 1 betyde at prisen på postleveringer vil falde, da de kan fradrage moms fra tidligere fritaget postleveringer. For andre som er en del af *afgiftspligtige personer* jf. artikel 43, nr. 1-2 i 2008/8/EF, så vil prisen stige, da de ikke har fradragsret på den moms der bliver pålagt, postleveringer, der tidligere har været fritaget.

For *ikke afgiftspligtige personer* er leveringsstedet altid afgangsstedet for transportydelsen. Det er den, da leveringsstedet inden for Fællesskabet er afgangsstedet, og for national transport er leveringsstedet der hvor transporten sker. Hvad angår biydelser, så er leveringsstedet, der hvor ydelsen udføres. Det betyder at biydelsens leveringssted, ikke nødvendigvis følger transportydelsens leveringssted. Det som alternativ 1 har af betydning for *ikke-afgiftspligtige personer*, er at de vil få prisstigninger på deres postleveringer inden for EU, da de skal til at betale moms for postleveringerne. Prisstigningen vil dog kun være forskellen fra det skjulte moms til den normale moms. Derudover vil det blive mere problematisk at sende post til andre lande, hvor der



anvendes frimærker, da de skal vide hvilken type frimærke der skal anvendes i de forskellige tilfælde, så der bliver pålagt den rigtige mængde moms.

For både den *afgiftspligtige person*, og den *ikke-afgiftspligtige person*, så har det ingen betydning for leveringsstedet at transporten er håndteret af en formidler.

Hvad angår transport ind i EU, så er den fritaget for moms, så længe den falder under nogle toldprocedure, eller lignede procedure. Fritagelsen gælder så længe reglerne er gældende for postleveringen, hvilke vil sige indtil sidst defineret ankomststed. Hvad angår transport af varer ud af EU, så er de fritaget, også for den del af transporten der foregår i EU, så længe transporten går direkte ud af EU. Det betyder hermed også at der ikke sker nogen ændring, for hverken den *afgiftspligtige person* eller den *ikke-afgiftspligtige person*, for sådan postleveringer, da de vil være fritaget efter artikel 146, hvilke de også er på nuværende tidspunkt.

Som sagt skal frimærker behandles som en forudbetaling. Når man behandler dem som en forudbetaling, så skal der allerede betales moms for det man skal anvende frimærket til ved købet af frimærket. Det betyder at man som *ikke-afgiftspligtig person*, skal anvende bestemte typer frimærker, alt efter hvor postleveringen skal sendes hen, og hvor mange biydelser der er tilknyttet postleveringen. Det gør at for alternativ 1 kræver det en del forskellige frimærke kategorier, for at have nok forskellige frimærker, til at dække alle de forskellige momssats sammensætninger, man kan komme ud for.

Det andet alternativ bygger på direktivforslaget KOM(2004) 468, som er en videreudvikling af KOM(2003) 234, som begge er forslag til hvordan man kan fjerne konkurrenceforvridningen på området. Direktivforslaget, er bygget op omkring 6 ændringsforslag, som samlet set, fjerner konkurrencen på området, uden at det skulle berøre de private borgere væsentligt.

Ligesom i alternativ 1, fjerner man artikel 132, punkt 1, litra a), postfrimærker fra artikel 35, punkt 1, litra h), og bilag X, del B, kategori 3) fra momssystemdirektivet, for derved at fjerne konkurrenceforvridningen på området. Derudover kommer man med 4 andre ændringer til momssystemdirektivet, som gør at alle standardpostleveringer op til 10 kg, som betales af afsenderen, har leveringssted ved afgangsstedet for transporten, og det gælder både transportydelsen, og biydelserne. Derudover, så er der en særordning, der gør det muligt at anvende en nedsat momssats, på de omtalte standardpostleveringer. Hvis man anvender sådan en nedsat momssats, så kan man også udnytte en særordning, for beregning af momsen på frimærker, som gør at man kan nøjes med en frimærke kategori.

Ligesom med alternativ 1, så har dette alternativ også forskellig indflydelse på hvilken betydning det har, om man er en *afgiftspligtig person* eller ej. For den afgiftspligtige person, betyder det, at de kan fradrage den moms, der er på deres postleveringer, som gør at postleveringerne vil blive billigere. Mens for dem som også betegnes som *afgiftspligtig person* jf. artikel 43 i 2008/8/EF, så vil prisen være den samme som nu, da den nedsatte momssats, der er mulighed for at anvende, er der for at fjerne, den forskel der ellers ville være mellem den skjule moms, og den normale moms. Det skal dog hertil siges, at det kun vil være tilfælde i de medlemslande hvor man vælger at anvende den nedsatte momssats, hvis man ikke gør det, vil prisen stige ligesom i alternativ 1. For ikke-afgiftspligtige personer, så sker der ikke de store ændringer i forhold til nu, da prisen vil være den samme pga. den nedsatte momssats. Nogle andre særordninger gør at leveringsstedet vil være afgangsstedet, for hele transporten. Det gør at de postleveringer, der er en del af særordningen, ikke gør det for kompleks at sende post for borgerne.

For leveringer ud af Fællesskabet, så vil de blive momsbelagt for de standardpostleveringer som er en del af særordningen. Det betyder at dem som ikke har mulighed for at fradrage momsen på disse ydelser, skal betale moms for noget der normalt er fritaget. Det har dog ingen betydning for prisen, da der også her er mulighed for at anvende en nedsat momssats.

Hvad angår frimærker, så vil der også være mulighed for at anvende en særordning for dem, der gør at momsen først beregnes når de anvendes, så man derved kun har brug for en type frimærker. Hvis denne særordning ikke anvendes, så betyder det at man skal anvende lige så mange forskellige frimærke kategorier som i alternativ 1, dog ikke lige så mange for den standardpostleveringer der er under 10 kg, da biydelse, har samme leveringssted som transportydelsen i alle tilfælde.

De forskelle der er mellem de to forskellige alternativer, er kun på de omtalte standardpostleveringer, da alle andre leveringer, vil skulle følge den samme regulering, som beskrevet i alternativ 1, dog med undtagelse af antallet af frimærke kategorier, da særordningen af frimærker også vil være gældende for postleveringer som ikke er omfattet af standardpostydelse.

Ud fra ovenstående kan man se at der ikke er den store forskel på de to alternativer når det kommer til postleveringer, der ikke er en del af standardpostydelse, som defineret i KOM(2004) 468. Forskellen vil kun være på antallet af frimærke kategorier, da direktivforslaget giver mulighed for en særordning for frimærker, det gør det andet alternativ ikke. Det stiller dog krav til at medlemslandene vælger at bruge den frivillige særordning, før forskellen vil opstå.

Hvad angår standardpostleveringerne, så er der nogle forskelle mellem de to forslag, både af *afgiftspligtige personer* og *ikke-afgiftspligtige personer*.

Forskellen for den *afgiftspligtige person*, er at leveringsstedet rykkes fra hjemstedet/forretningsstedet ved fjernelse af fritagelserne, til afgangsstedet ved direktivforslaget for alle standardpostleveringer.

For de *ikke-afgiftspligtige personer*, så er der forskel på prisen på postleveringer mellem de to alternativer. Da direktivforslaget gør det muligt at anvende en nedsat momssats, så vil det være muligt at undgå prisstigninger, ved at gøre postleveringer momspligtige. Det gør fjernelse af fritagelser ikke, og derved vil prisen på de postleveringer der sker inden for EU være højere, mens prisen vil være den samme for postleveringer ud af EU. Dette kræver dog at medlemslandene vælger at anvende særordningen om nedsat momssats, som er frivillig i direktivforslaget. Derudover er der den forskel at bydelser i direktivforslaget har leveringssted, samme sted som postleveringer, mens den for fjernelse af fritagelserne, har levering hvor den udføres.

Hvad angår frimærker, så betyder særordningen i direktivforslaget, at man kan undgå at have flere frimærke kategorier, det kan man ikke med fjernelse af fritagelser da der ikke er nogen særordning, og derved skal man have frimærke kategorier, for alle mulige moms sammensætninger.

Alt dette betyder samlet set at direktivforslaget, vil være det bedste alternativ, af de to. Hvis man vel og mærke stiller det som et krav at medlemslandene skal anvende den nedsatte momssats, samt særordningen for frimærker. Hvis man ikke gør det, så vil forskellen være minimal mellem de to alternativer. Da de eneste forskelle vil være at bydelser, for *ikke-afgiftspligtige personer* vil være flyttet til samme leveringssted for postleveringen, for standardpostleveringer for direktivforslaget, samt at for *afgiftspligtige personer*, vil der i meget få tilfælde være et andet leveringssted, end deres hjemsted, men det vil kun være i tilfælde af at de sender post fra et andet medlemsland, end hvor de har hjemsted/forretningssted. Disse forskelle vil endda ikke altid betyde at det vil være en prismæssig fordel for køberne af postleveringen, da det kommer an på momssatsen, landene imellem. Det vil dog være nemmere for den *ikke-afgiftspligtige person* at sende postleveringen, da momssatsen vil være den samme på hele postleveringen. Alt det gør at forskellen mellem de to alternativer er forholdsvis lille, og det ikke vil gøre den store forskel om man vælger den ene løsning eller den anden. For den ene giver det en lille fordel i forhold til hvor nemt det vil være at sende standardpostleveringer op til 10 kg. Men den betyder samtidig også, at der vil være flere regler på området, der skal holdes styr på, for at momsen bliver pålagt rigtigt. Det kan være imod EU's ønske om en mere forenklet momsregulering.

Da alle de elementer der er nødvendig for at svarer på problemformuleringens hovedspørgsmål, samt dens underspørgsmål, er blevet undersøgt. Så skal der samlet op på elementerne i en konklusion på opgaven, og derved gives et svar på de stillede spørgsmål. Det vil blive gjort i nedenstående konklusion.

---

## Konklusion

---

Gennem denne afhandling, har der været fokus hvordan momsreguleringen er i postsektoren, og hvad den medfører af konkurrenceforvridning. Det er gjort for at finde frem til hvor stort problemet er på området, samt for at finde frem til hvad man kan gøre for at fjerne konkurrenceforvridningen.

Postsektoren er central reguleret af EU, og det bliver gjort ud fra tre direktiver, hvor direktiv 97/67/EF er hoveddirektivet, og direktiverne 2002/39/EF og 2008/9/EC, er nogle ændringsdirektiver til hoveddirektivet. Det som de tre direktiver har til formål er at harmonisere området for postleveringer i EU, så alle borgere har en postsektor, som lever op til nogle minimumskrav for kvalitet, og levering. Det gør at man på området, har stillet krav til at hvert land har en virksomhed der har befordringspligt, på postleveringer på henholdsvis 2 kg for breve, og 10 kg for pakker, samt rekommanderede forsendelser med angiven værdi. Det at der er befordringspligt på de ydelser, betyder at de, minimum 1 gang på alle hverdage skal indsamles og omdeles i landet. Desuden er det muligt for landet at give eneret på breve op til 50 g, hvis det er nødvendigt i forhold til at udføre befordringspligten. I Danmark, har man valgt at anvende en særordning på pakker, så befordringspligten gælder pakker op til 20 kg, og udover dette har man gjort brug af eneretten på breve op til 50 g. Befordringspligten og eneretten er i Danmark tildelt Post Danmark.

Udover de kvalitetsregler, der er opsat i direktiverne, så indfører direktiv 2008/8/EC også at der skal ske en liberalisering af postsektoren. Det vil betyde at lande skal åbne op for marked for postleveringer, og gøre det frit for alle at konkurrere på området. Denne liberalisering skal sker, for de fleste medlemslande, deriblandt Danmark, senest 31/12 2010, der er dog nogle medlemslande der har fået dispensation, til at udskyde liberaliseringen til senest 31/12 2012.

Inden for postleveringer, er der nogle momsreguleringer der gør at det offentlige postvæsen har mulighed for at fritage nogle af dens postleveringer for moms. De reguleringer er beskrevet i momssystemdirektivet artikel 132, punkt 1, litra a), artikel 135, punkt 1, litra h), artikel 136, og

Bilag X, del B, kategori 3), og de er blevet implementeret i momsloven § 13, stk. 1 nr. 13-14, og § 13, stk. 2. Bilag X, del B kategori 3), er dog ikke implementeret i momsloven, da Danmark ikke gør brug af denne overgangsordning.

Momssystemdirektivets artikel 132, punkt 1, litra a), og momslovens § 13, stk. 1 nr. 13, har begge til formål at fritage ydelser og varer, som leveres af det offentlige postvæsen for moms. Til dette punkt, har retspraksis haft en del betydning for hvordan at det skal fortolkes. EU domstolen, har slået fast i Kommissionen mod Tyskland, at fritagelserne kun dækker det offentlige postvæsen som organisation. Derved vil de virksomheder der udfører ydelser i forbindelse med den fritagne postlevering, være momspligtige for deres ydelse. Desuden slår den dom fast, at det offentlige postvæsen, kan både være en offentlig virksomhed, og en privat virksomhed, kravet er bare at de har hel eller delvist fået tildelt befordringspligten i landet. Desuden, har dommen TNT Post UK mod Royal Mail, slået fast at de varer og ydelser, som er indbefattet af fritagelsen kun er dem som er en del af den befordringspligt som det offentlige postvæsen har fået tildelt. Udover at varen eller ydelsen skal være en del af befordringspligten, så skal den, jf. samme dom, også have en almen interesse, hvilke betyder at den ikke må være del af en individuel aftale, mellem kunden og det offentlige postvæsen. I Danmark er det desuden slået fast, i TfS 1996, 832, at ved postopkrævninger, så er selve postleveringen, som er en del af befordringspligten fritaget, mens opkrævningen er momspligtig.

Det næsten punkt har til formål at fritage gyldige stempelfrie frimærker for momspligten, og det bliver gjort i momssystemdirektivets artikel 135, punkt 1 litra h) og momslovens § 13, stk. 1, nr. 14. EU domstolen, har ikke på dette området, ændring på betydningen af denne fritagelse, men i Danmark, har der været nogle afgørelser, som har specificeret hvilke frimærker der er fritaget for moms. Disse afgørelser er kommet frem til at gyldige stempelfrie frimærker er fritaget for moms, hvis de sælges til påtrykt værdi. I den sammenhæng er det ligegyldig hvem der er sælger af frimærkerne. Det har tidligere været sådan at frimærker solgt af ikke officielle frimærkeforhandlere var momspligtige, det er de ikke mere. Derudover er det slået fast at FDC-kuverter, kun er momsfrie hvis de sendes adresserede.

Meningen med momssystemdirektivets artikel 136 og momslovens § 13 stk. 2, er at salg af varer der fuldt ud har været anvendt til fritaget leveringer er fritaget for moms ved salg. Udover det omtalte tilfælde så giver salg af varer og ydelser, uden fradragsret, på grund af momssystemdirektivet artikel 176 i EU og national i momsloven kapitel 9, også fritagelse ved salg.

National er det til dette punkt slået fast at selvom man ikke har benyttet sin mulige fradragsret, så har fradragsretten stadig været der, og derved var varen ikke fritaget ved salg.

Bilag X, del B, kategori 3) i momssystemdirektivet, er der en overgangsordning, der fritager det offentlige postvæsen ved salg af teleydelser, og der tilknyttet varer, for moms, hvis man opfylder nogle bestemte krav. Denne overgangsordning, anvendes dog ikke på nuværende tidspunkt, da ingen medlemslande lever op til de krav der stilles, for at man kan anvende ordningen. Derved vil den kun kunne komme i brug, hvis et nyt medlemsland, får dispensation, til at anvende overgangsordningen, ved indtrædelse i EU.

Selvom der ud fra retspraksis er slået fast at alt beforderingspligtige postleveringer af almen interesse, er fritaget for moms, for det offentlige postvæsen, så er der stadig forskel medlemslandene imellem, på hvor stor en del af postleveringerne som det offentlige postvæsen kan fritage. Forskellen er så stor at nogle lande fritager alle postleveringer det offentlige postvæsen levere, mens andre lande ikke fritager nogle af de postleveringer det offentlige postvæsen levere. Største delen af postleveringerne i EU, fritager dog den beforderingspligtige postlevering, hvilke er i overensstemmelse med retspraksis på området. Til dette skal der dog siges at der er forskel på hvad de forskellige lande definere som beforderingspligtige postleveringer, og derved er det ikke helt ens hvilke postleveringer som de fritaget.

Den måde at der opstår konkurrenceforvridning inden for postsektoren, er når det offentlige postvæsen har fritagelse på leveringen, mens de private postvirksomheder er momspligtige. Det betyder hermed at alle postleveringer, hvor det offentlige postvæsen ikke har fritagelse på, er der lige konkurrenceforhold, da både det offentlige postvæsen, og de private postvirksomheder skal anvende samme momsregulering.

Når der er fritagelser betyder det, at det offentlige postvæsen ikke skal tage moms for deres postleveringer, men det betyde samtidig også at de ikke har fradragsret, for de varer og ydelser, som de anvender i forbindelse med postleveringen. Det gør at den konkurrenceforvridning der er på området, kan både være til fordel og til ulempe for det offentlige postvæsen. Grunden til dette, er at når det offentlige postvæsen ikke har nogle fradragsret, så skal den moms de betaler, indregnes som en skjult moms, og derved er en fritaget postlevering ikke det som svarer til momssatsen billigere. Det betyder at det offentlige postvæsen har en fordel på de områder, hvor den fritagne postlevering, købes af den ikke-afgiftspligtige person, mens de har en ulempe, når postleveringen leveres til en afgiftspligtig person. Grunden til det, er at den ikke-afgiftspligtige person ikke kan fradrage

momsen, og nyder derfor godt af at leveringer er momsfri. Mens en afgiftspligtig person, vil have fradragsret, og derved vil have større fordel af at anvende en privat postvirksomhed, da de så slipper for den skjulte moms, som ikke kan fradrages.

Indenfor EU, er der som beskrevet tidligere, stor forskel på hvor stor en del af det offentlige postvæsens postleveringer, der er fritaget. Det betyder dermed også at der er stor forskel på hvor stor konkurrenceforvridningen er på området medlemslandene imellem. I de medlemslande hvor alle postleveringer af det offentlige postvæsen er fritaget, der er der konkurrenceforvridning på alle postleveringer, hvor fordelene og ulemperne fordeler sig ud fra ovenstående fordele og ulemper, for det offentlige postvæsen og de private postvirksomheder. I de lande hvor der kun er fritagelse på befordringspligtige leveringer, er fordelene og ulemperne kun fordelt på det befordringspligtige område. I dette tilfælde er der gode muligheder for at det offentlige postvæsen kan fjerne det meste af den konkurrenceforvridning, som er til ulempe for dem. Da de kan indgå erhvervsaftaler med de afgiftspligtige personer, og derved er postleveringen ikke af almen interesse mere, og derved momspligtig jf. retspraksis på området. Ligesom ved fritagelse på befordringspligten, så er der ved fritagelse på brevleveringer, kun konkurrenceforvridning på den del af postleveringen. For de sidste medlemslande er der enten kun fritagelser på eneret områder, eller ingen fritagelser, så er der ikke nogen konkurrenceforvridning. På eneretsområdet kan der ikke være konkurrence, og derved har det offentlige postvæsen ikke nogen momsmæssig fordel. Hvor der ingen fritagelser er, er der ikke nogen forskel på reguleringen, og derved er der lige konkurrence.

Efter det var blevet defineret hvordan og hvilken konkurrenceforvridning der er i postsektoren, så blev der set nærmere på to alternativer, for at finde frem til hvilken af dem, der ville løse problemet med konkurrenceforvridningen bedst muligt.

Det første alternativ, fjerner den del af reguleringen der gør det muligt at der opstår konkurrenceforvridning på området. Det bliver gjort ved at man fjerner artikel 132, punkt 1, litra a), ordet postfrimærker artikel 135, punkt 1, litra h), og Bilag X, del B, kategori 3) i momssystemdirektivet. Det betyder at alle postvirksomheder skal anvende samme regulering til beregning af momsen. Den regulering de skal anvende til at bestemme leveringsstedet for postleveringerne, vil være reguleringerne for transportydelser. Derudover skal de anvende reguleringen for forudbetaling for at bestemme momsen for frimærker.

Det som det kommer til at betyde at man skal til at anvende reguleringen for transportydelser, gør at leveringsstedet, vil være anderledes end det er nu. I den sammenhæng skal det oplyses at ved reguleringen for leveringsstedet for ydelser, der defineres den afgiftspligtige personer anderledes. Hvilke betyder at den også indeholder; afgiftspligtige personer, hvor de ikke er afgiftspligtige for ydelsen, samt juridiske personer, der er momsregisteret men ikke er afgiftspligtige.

For de *afgiftspligtige personer* har det den betydning, at leveringsstedet altid vil være det sted hvor de har hjemsted/forretningssted, og det er gældende for alle de ydelser der er forbundet med postleveringen. Mens det for den *ikke-afgiftspligtige person*, kommer til at betyde at leveringsstedet for postleveringen altid vil være afsendelsesstedet, da leveringsstedet for nationale postleveringer, er der hvor transporten sker, og for leveringer inden for Fællesskabet, er det altid afsendelsesstedet. Hvad angår bydelserne for den *ikke afgiftspligtige person* så er leveringsstedet der hvor den udføres, og derved følger den ikke leveringsstedet for postleveringen. Da der er en særregulering af leveringer ud af EU, så betyder det at leveringer ind og ud af EU stadig vil være fritaget for moms efter artikel 146, og det gælder både *afgiftspligtige personer* og *ikke-afgiftspligtige personer*. Prisen på postleveringer, vil så falde for de afgiftspligtige personer, da de har mulighed for at fradrage momsen, hvilke ikke har været muligt tidligere, da momsen var skjult. For de ikke-afgiftspligtige personer, der vil prisen stige, da de skal til at betale moms for deres postleveringer, frem for den lidt billigere skjulte moms.

Ved dette alternativ, skal man have en del forskellige frimærke kategorier, da frimærkerne er en forudbetaling, og derved skal momsen på postleveringen, betales ved købet af frimærket. Det gør at man skal have en del forskellige frimærke kategorier, til at dække alle de momssats kombinationer, den *ikke-afgiftspligtige person* kan komme ud for.

Det andet alternativ er direktivforslaget KOM(2004) 468, som indeholder 6 ændringsforslag, der tilsammen vil fjerne konkurrenceforvridningen på området, samt undgå at det vil blive dyrere og mere problematisk at sende post for den almindelige EU-borger. Ændringsforslagene fjerner de samme punkter som alternativ 1. Det gøres for at fjerne konkurrenceforvridningen på området. Derudover indføres der en særordning, der gør at standardpostleveringer op til 10 kg, hvor afsenderen betaler, ikke skal følge reguleringen for transportydelser. De postleveringer, der ikke er en del af den begrænsning, skal dog følge reguleringen for transportydelser, og derved har de sammen indvirkning på området, som alternativ 1, undtagen hvad angår frimærker.



Den betydning direktivforslaget har for standardpostleveringer, er at leveringsstedet for alle vil være afgangsstedet, og det gælder både for transportydelsen, og bydelserne.

Hvad angår prisen, så vil den for de afgiftspligtige personer, være billigere, da de som i alternativ 1, kan fradrage momsen på postleveringen. For de ikke-afgiftspligtige personer, vil prisen være den samme, da direktivforslaget giver mulighed for at anvende en nedsat momssats, for at kompensere for de prisstigningen en momspligt vil medføre. Hvad angår standardpostleveringer ud af EU, så bliver de også pålagt moms, og derved har de den samme betydning for afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige personer, som leveringer inden for EU.

Frimærker vil også kunne blive underlagt en særordning, der gør at momspligten, først bliver beregnet, når det fastsættes hvilken postlevering, frimærket skal anvendes til. Det betyder at man kun har brug for en frimærkekategori, og derved skal kunderne ikke holde styr på alle mulige forskellige frimærker.

Hvad angår særordningen for den nedsatte momssats, og frimærker, så er den frivillig, og det er et krav at man anvender nedsat momssats, før man kan anvende frimærkeordningen. Hvis de ikke anvendes, så vil det blive dyrere for ikke-afgiftspligtige personer, at købe standardpostleveringer, også dem ud af EU. Derudover vil antallet af frimærke kategorier kunne komme op på samme antal, som ved alternativ 1, dog vil der ikke skulle være lige så mange frimærke kategorier, til at dække standardpostleveringerne, da leveringsstedet vil være det samme sted, for både transportydelsen og bydelserne.

Når man foretager en sammenligning af de to alternativer, kan man se at direktivforslaget, vil være det bedste alternativ, hvis medlemslandene vel og mærke vælger at anvende den nedsatte momssats, og særordningen for frimærker.

Hvis de gør det, så vil det have den betydning, at man får fjernet konkurrenceforvridningen på området, og samtidig er der ingen som bliver berørt af de prisstigninger, der ellers ville opstå på standardpostleveringer, ved indførelse af momspligten. Der vil dog opstå prisstigninger for de postleveringer der ikke er standardpostleveringer, men de vil være de samme som ved fjernelse af fritagelserne. Desuden så vil frimærkeordningen, gøre at man undgår at der vil være flere forskellige frimærke kategorier, og derved er det ikke lige så svært at sende post via indsamlingspostkasserne, da man ikke på forhånd skal vide hvilken type/typer moms der skal på leveringen.

Hvis medlemslandene ikke vælger at anvende de særordninger med nedsat momsats, og frimærker, så vil det betyde at forskellen på de to alternativer ikke vil være så stor. Da man ved direktivforslaget vil opleve den samme prisstigning på standardpostleveringer, som ved det andet alternativ. Derudover, vil der også komme prisstiger på postleveringer ud af EU, hvilke vil gøre direktivforslaget dårligere på det område. Derudover vil den eneste anden forskel være at leveringsstedet på biydelse for *ikke-afgiftspligtige personer*, vil være samme sted som postleveringen. Dette er en fordel, når det kommer til antallet af frimærker, da man ikke skal tage højde for andet leveringssted for biydelse, før vægten bliver over 10 kg. Hvad angår prisen, så kan det både betyde at det bliver dyrere og billigere med direktivforslaget. Hvad det bliver, kommer helt an på momssatserne medlemslandene imellem. Hvad angår frimærker, så vil det betyde at direktivforslaget, kan komme op på lige så mange frimærke kategorier, som det andet alternativ, da postleveringer, der ikke er en del af standardpostleveringerne, vil skulle bruge lige så mange frimærketyper. Men det vil nok være sjældent at man skal bruge frimærker til sådanne leveringer, da de oftest vil være for store til at man kan anvende indsamlingspostkassen, ellers også er det modtageren af postleveringen der betaler.

Det betyder at hvis man vælger at bruge alle de særordninger direktivforslaget ligger op til, så vil direktivforslaget være det bedste alternativ. Hvis man ikke gør det, så er de to alternativer meget tæt på hinanden, og da der er forskellige mindre fordele og ulemper ved de to alternativer i det tilfælde, vil det være svært at sige hvilken løsning, der vil være bedst.

---

## Perspektivering

---

Selvom, man ud fra denne afhandling godt kan se at det vil være en god ide at fjerne den momsmæssige konkurrenceforvridning, der er i postsektoren. Så kan det alligevel være svært at få den gennemført, da sådan en ændring af momssystemdirektivet, kræver at alle lande godkender den. Det kan godt blive svært, da f.eks. et land som Danmark ikke er interesseret i at forsætte forhandlingerne, hvis man vil udvide muligheden for nedsat momssats<sup>80</sup>. Mens der er andre medlemslande, der kun vil genoptage forhandlingerne, hvis muligheden for en nedsat momssats stadig vil være en del af forslaget<sup>81</sup>. Dette gør at det kræver en del arbejde, før at man vil have mulighed for at få fjernet den konkurrenceforvridning, der er på området.

Man kan dog håbe på, at der i forbindelse med liberalisering af marked, vil komme mere pres på EU, for at få dem til at gøre konkurrenceforholdende lige for alle parter. Det burde være muligt, når man også taget EU's ønske for det indre marked i betragtning. Da det ligger op til at man har et indre marked i EU, hvor der ikke er nogen hindringer landende imellem, samt ingen konkurrenceforvridning mellem konkurrenter på et marked<sup>82</sup>. Derved kan EU ikke være tjent med at den momsregulering, der giver en konkurrenceforvridning, fordi man ikke har fået tilpasset reguleringen, til den store markedsændring der er sket på området gennem tiden.

---

<sup>80</sup> Samlenotat vedr. rådsmødet (ECOFIN) den 2. december 2009 side 10

<sup>81</sup> Samlenotat vedr. rådsmødet (ECOFIN) den 2. december 2009 side 10

<sup>82</sup> <http://www.eu-oplysningen.dk/spsv/off/alle/103/>

---

## Litteraturliste

---

### **Bøger**

Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger, 5. udgave

Lars Loftager Jørgensen, Børge Aagaard Pedersen & Lars Rasmussen, Forlaget Thomson, 2007

ISBN 978-87-619-1839-0

Merværdiafgiftspligten, 1. udgave

Dennis Ramsdahl Jensen, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2004

ISBN 87-574-1103-4

Moms 1, Fradragsret, 3. udgave

Flemming Lind Johansen, Niels Henrik Pedersen og Søren Engers Pedersen, Forlaget Thomsen, 2007

ISBN 978-87-619-1843-7

Moms 2, Fritagelser og lønsum, 2. udgave

Flemming Lind Johansen, Niels Henrik Pedersen og Søren Engers Pedersen, Forlaget Thomsen, 2003

ISBN 87-619-0537-2

Moms 4, International handel, 1. udgave

Flemming Lind Johansen, Niels Henrik Pedersen og Søren Engers Pedersen, Forlaget Thomsen, 2005

ISBN 87-619-1098-8

Retskilder & retsteorier, 1. udgave

Ruth Nielsen og Christina D. Tvarnø, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2005

ISBN 87-574-1199-9

## **Retsakter**

- Direktiv 77/388/EØF
- Direktiv 2006/112/EF
- Direktiv 2008/8/EF
- Direktiv 97/67/EF
- Direktiv 2002/39/EF
- Direktiv 2008/6/EC
- IP/07/1164
- KOM(2003) 234 endelig
- KOM(2004) 468 endelig
- KOM(2008) 884
- LBK nr. 966 af 14/10/2005
- LOV nr. 472 af 09/06/2004
- LOV nr. 1134 af 04/12/2009

## **Domme**

- AFG 664
- AFG 823
- AFG 872
- AFG 1085A
- C-107/84
- C-283/84
- C-357/07
- TfS 1996.832
- TfS 2002.728

## ***Artikler/rapporter***

- Supplerende samlenotat - Rådsmøde (økonomi og finans) den 10. november 2009
- Samlenotat vedr. rådsmødet (ECOFIN) den 2. december 2009, Finansministeriet
- Aftale om sikring af befordringspligten på et liberaliseret postmarked, Transportministeriet
- The Role of Regulators in a More Competitive Postal Market, WIK-Consult
- Om sikring af befordringspligten på et liberaliseret postmarked, Transportministeriet
- Momsvejledningen 2010-1, afsnit E

## ***Hjemmesider***

<http://www.thomson.dk> (Revisorbiblioteket)

<http://www.trafikstyrelsen.dk>

<http://www.fstyr.dk>

<http://www.eu-oplysningen.dk>

<http://www.specialmedierne.dk/postliberalisering-yderligere-forsinket>

<http://www.postdanmark.dk>

<http://eur-lex.europa.eu>

<http://curia.europa.eu>

<http://europa.eu>

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/post/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/post/index_en.htm)

<https://www.retsinformation.dk>

<http://skat.dk>

---

## Bilag 1 – Dokumentation af side tal

---



| Statistik:            |         |
|-----------------------|---------|
| Sider                 | 87      |
| Ord                   | 27.451  |
| Tegn (uden mellemrum) | 148.098 |
| Tegn (med mellemrum)  | 174.928 |
| Afsnit                | 638     |
| Linjer                | 2.359   |

Medtag fodnoter og slutnoter

Vis værktøjslinje      Luk

Antal figurer:  $6(*800) = 4\ 800$  tegn

Antal tegn i alt:  $174\ 928 + 4\ 800 = 179\ 728$  tegn

Antal normalsider i alt:  $179\ 728 / 2\ 275 = 79,00$  normalsider