

KÆDEHANDLER I MOMSMÆSSIGT PERSPEKTIV

CHAIN TRANSACTIONS IN A VAT PERSPECTIVE

Vejleder: Casper Bjerregaard Eskildsen

Udarbejdet af: Louise Henriette Daugaard
Afleveringsdato: 30. april 2015
Antal anslag / antal normalsider: 176.164 / 77,4

EXECUTIVE SUMMARY

This thesis aims to obtain a better understanding of chain transactions of goods, how they are conducted and how the different VAT rules apply. It is also considered, the problems relating to chain transactions, and the aim is to discuss and consider potential solutions for these.

A Comparative study on the VAT rules of the European VAT directive and the Danish national VAT law was executed in the scope of the implementation and interpretation of the VAT directive into Danish national VAT law. Findings were that the implementation in general correlates well with the interpretation of the System Directive. However, interpretation of the simplification measures towards triangulation is slightly different meaning, that triangulation in relation to Danish law applies only if the intermediate supplier is not registered in the memberstate of arrival of the goods. Literature verifies that this interpretation is used in several, but not all other memberstates of the EU. The VAT directive is open for interpretation in several regards and several articles are optional for the memberstates to implement in their respective national VAT law. For example, the reverse charge mechanism of the MSD art. 194, is not worked into Danish VAT law.

Chain transactions are defined through case-law and the case of EMAG sets the ground for chain transactions as several following supplies of the same goods, with only one transport of these goods. Furthermore, case-law states that only one intra-community supply can be assigned to the chain, where only one movement of goods is made, resulting in the necessity for one or more of the parties involved to register for VAT in another memberstate. Simplification by triangulation alleviates this problem to an extent, however with limitations. For example triangulation applies only if the transactions move between three memberstates. The use of the simplification measures is, by the author, considered to hold value for businesses as well as memberstates and it is suggested that the use of these are extended and made obligatory for every memberstate. Since registration in other memberstates is considered onerous and costly, several solutions are suggested to alleviate the problem and to ease the use of the VAT rules on chain transactions. Regarding VAT registrations it is suggested, that the use of the “one-stop-shop” or similar is extended so it will apply to all intra-community supplies. The solution will demand a development of IT-systems both for businesses and the memberstates. However, it is the author’s opinion that IT-systems already are widely developed and an extension to the existing systems would not necessarily present great difficulties.

For “call-off-stock” it is considered that they to some extent apply to the definition of chain transactions, however the structure of the chain is slightly different than the traditional chain transactions. Another simplification to these transactions is suggested, whereby it should not be required for the supplier to register for VAT in the memberstate where he holds the goods.

1. INDHOLDSFORTEGNELSE

Executive Summary	0
1. Indholdsfortegnelse.....	2
2. Indledning.....	4
2.2 Problemformulering	5
2.3 Afgrænsning	6
2.4 Metode og disposition.....	6
2.5 Dataindsamling og kildekritik	8
2.6 Målgruppe	8
3. Regulering.....	9
3.1 Momssystemdirektivet - regelgrundlag	9
3.1.1 Levering mod vederlag	11
3.1.2 Erhvervelse mod vederlag.....	12
3.1.3 Stedet for levering.....	13
3.1.4 Stedet for erhvervelse	13
3.1.5 Afgiftsfritagelser	14
3.1.6 Betalingspligtige personer.....	15
3.1.7 Trekantshandel.....	17
3.2 Momsloven - regelgrundlag	19
3.2.1 Levering mod vederlag	19
3.2.2 Erhvervelse mod vederlag.....	20
3.2.3 Stedet for levering.....	21
3.2.4 Stedet for erhvervelse	22
3.2.5 Afgiftsfritagelser	22
3.2.6 Betalingspligtige personer.....	25
3.2.7 Trekantshandel.....	27
3.3 Sammenfatning og sammenligningsgrundlag	28
3.4 Delkonklusion	32
4. EU-Domstolens praksis.....	33
4.1 C-245/04 – EMAG	33
4.2 C-430/09 – ETH.....	35

4.3 C-587/10 – VSTR	38
4.4 C-409/04 – Teleos.....	41
4.5 C-536/08 og C-539/08 X og Facet BV / Facet Trading BV i sammenhæng	43
4.6 Delkonklusion	46
5. Dansk domspraksis	48
5.1 SKM2001.144.LSR.....	48
5.2 SKM2005.161.VLR og SKM2007.128.HR	49
5.3 SKM2010.621.HR.....	51
5.4 SKM2014.438.SR	53
5.5 Delkonklusion	56
6. Analyse	57
6.1 Realitetsbetragtninger.....	57
6.1.1 Eksempel 1 - Trekantshandel	58
6.1.2 Eksempel 2 - Triangulering med flere end tre deltagere	61
6.1.3 Eksempel 3 – Kommisionssalg.....	65
6.1.4 Eksempel 4 - Lagerkonstruktioner.....	66
6.1.5 Problemerne.....	70
6.1.6 Løsningerne	73
6.2 Delkonklusion	76
7. Konklusion	78
8. Perspektivering.....	81
9. Litteraturfortegnelse	82
10 Bilag	85
10.1 Uddrag af annex 3, VEG no 029 – kædehandler	85
10.2 Uddrag figur s. 9, VEG no 028 – Lagerproblematik	87

2. INDLEDNING

I en globaliseret verden foregår handel over landegrænser i stadigt større omfang, hvilket præsenterer en række momsmæssige udfordringer for virksomheder. Handel med andre lande betyder, at virksomheder er nødsaget til at orientere sig omkring de momsretlige regler, da hvert enkelt land har hvert sit momssystem og der kan opstå tvister mellem territorialprincip og neutralitetsprincip. Især bliver det kompliceret, når der handles i flere led og flere lande i såkaldte kædetransaktioner.

Siden indførslen af sjette momsdirektiv d. 17. maj 1977, har det været hensigten at harmonisere de enkelte medlemslandes indirekte beskatning og forbedre konkurrenceevnen indenfor EU. Med vedtagelsen af momssystemdirektivet d. 28. november 2006, herefter MSD, tog EU endnu et skridt i retningen af et forsøg på at harmonisere momsreglerne i det indre marked. Imidlertid er det endnu ikke klarlagt, hvordan virksomheder momsmæssigt handler korrekt, når der handles i kædehandler over landegrænser.

På trods af ønsket om harmonisering implementerer hvert medlemsland selv de europæiske momsregler i hver deres nationale lovgivning og der er således stadig mange forskellige fortolkninger af de europæiske regler, hvorfor der kan opstå tvister, eksempelvis i forhold til hvilken medlemsstat som har beskatningsretten, om momsfritagelse kan anvendes m.v. Det ønskes således i denne afhandling undersøgt, hvordan den relevante lovgivning fra momssystemdirektivet er implementeret i dansk momslovgivning og om der er overensstemmelse imellem reglerne.

Der findes ikke i momslovgivningen klart definerede regler om kædehandler og virksomheder må holde sig til de almindelige leveringsstedsregler. Dette kan imidlertid skabe problemer, eftersom fakturering af varen bevæger sig en anden vej end den reelle transport af varen og erhvervelse og levering kan finde sted i forskellige medlemsstater. Problematikken betyder, at det i mange tilfælde vil være uoverskueligt eller væsentligt fordyrende for såvel store som små og mellemstore virksomheder at handle over grænser på denne måde. Målet med nærværende afhandling er herefter at overskueliggøre de regler, som gør sig gældende og gennem retspraksis belyse, hvordan reglerne anvendes i kædehandels transaktioner.

I forbindelse med kædehandel kan virksomheder komme ud for, at være nødsaget til at lade sig momsregistrere i en anden medlemsstat, hvilket anses for besværligt og byrdefuldt. Kun såfremt der kan anvendes omvendt betalingspligt eller simplificeringsregler, kan momsregistrering undgås. Det ønskes således undersøgt, om anvendelse af simplificeringsregler kan udvides og om der findes alternative løsninger, der kan lempe byrderne for virksomheder der handler i kædetransaktioner indenfor EU. Ved

vurdering af eventuelle simplificeringsmuligheder m.v. ønskes det yderligere at inddrage undersøgelser foretaget af EU-Kommissionens momsekspertgrupper påbegyndt i september 2012¹.

2.2 PROBLEMFORMULERING

Med baggrund i den indledende tekst ønskes det med nærværende afhandling at få belyst, hvad kædehandler er og hvilke problemer der er forbundet med sådanne.

For uddybning af spørgsmålet ønskes følgende underspørgsmål belyst:

- Hvordan defineres kædetransaktioner i momsmæssigt henseende?
- Hvilke EU regler er relevante for kædehandler i momsmæssigt perspektiv?
- Er der overensstemmelse mellem reglerne for kædehandel i EU's momssystemdirektiv og dansk national momslovgivning?
- Hvordan anvendes momsreglerne i praksis?
- Hvilke problematikker opstår som følge af kædehandler?
- Hvilke simplificeringer kan anvendes, eksempelvis trekantshandel?
- Hvordan kan man imødekomme de problemer, som er forbundet med kædehandel?

¹ EUROPEAN COMMISSION, VEG no 003

2.3 AFGRÆNSNING

Det forudsættes, at læseren af denne kandidatafhandling har et grundlæggende kendskab til moms- og skatteret. Ligeledes forudsættes det, at læseren har et kendskab til retskildelæren og retskildernes hierarki, hvorfor der afgrænses fra at uddybe disse.

Det forudsættes desuden, at betingelser for anvendelse af momsloven er opfyldt og at der er tale om afgiftspligtige personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, hvorfor disse emner ikke vil blive uddybet.

EU's momssystemdirektiv skal ved ordets forstand, direktiv, implementeres i alle medlemslandes nationale momslovgivning. Ved nærværende afhandling afgrænses dog fra at behandle udenlandsk lovgivning.

Grundet opgavens omfang afgrænses endvidere fra at behandle sager om momssvig, idet området i sig selv kan lægge grund til en fuld afhandling.

Ligeledes vil der, grundet opgavens omfang, fokuseres på handel med varer, hvorfor der afgrænses fra at behandle tilsvarende regler for handel med ydelser samt sammensatte leverancer.

I 2013 indførtes nye regler for levering af mobiltelefoner, pc'er, tablets m.v., som foreskriver omvendt betalingspligt på indenlandske leverancer. Reglerne kan have betydning for den momsmæssige behandling af kædehandel hermed, hvorfor regelsættet kortvarigt berøres. Dog skal det præciseres at nærværende afhandling ikke er et studie i denne særregel, hvorfor den ikke vil blive analyseret i dybden.

2.4 METODE OG DISPOSITION

For at belyse afhandlingens problemfelt må der foretages en juridisk analyse. Det er således nødvendigt at benytte retsdogmatisk metode til at systematisere, beskrive og fortolke gældende ret på området².

For at opnå et validt og rigtigt svar på problemstillingen er det påkrævet, at den juridiske analyse udføres i en bestemt rækkefølge, således at konklusionen kan sammenlignes med andre juridiske arbejder. Analysen vil blive udført i rækkefølgen; regulering, retspraksis, retssædvaner og slutteligt

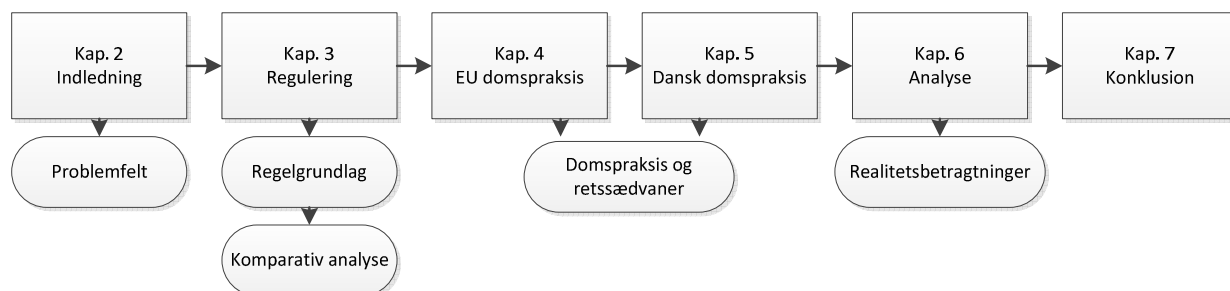
² Nielsen, Ruth og Tvarnø, Christina D., Retskilder og Retsteorier, s. 31

forholdets natur³. Der vil således ikke anvendes empirisk metode, hvor data indhentes ved interviews, spørgeskemaer eller lignende.

I den realistiske retsteori er der ingen rangorden imellem de danske retskilders gyldighed⁴. Momsret er opbygget af både EU-ret og dansk ret, hvilket skyldes at momsretten er baseret på EU-rettens regler. Derfor er det nødvendigt i nærværende afhandling at analysere og fortolke EU-rettens regler og de danske regler samt afgørelser fra både EU-Domstolen og fra de danske domstole.

Hvis de anvendte regler modsiger hinanden anvendes fortolkningsprincipperne *lex superior*, *lex specialis* og *lex posterior*⁵. *Lex superior* betyder, at den højeste norm har forrang, eksempelvis har EU-retten forrang over dansk ret i forhold til momsloven. *Lex specialis* betyder derimod, at en speciel regel har forrang over en generel regel, eksempelvis kan en undtagelsesbestemmelse have forrang over en hovedregel. *Lex posterior* betyder, at en yngre regel har forrang over en ældre regel. *Lex specialis* og *lex posterior* anvendes som argumenter, men kan fraviges ved den endelige fortolkning.

Afhandlingens disposition kan overordnet opstilles så den ser ud som i nedenstående Figur 1.



Figur 1, Opgavens struktur, egen tilvirkning

I kapitel 3 behandles det teoretiske retsgrundlag for moms ved kædehandler. Gennemgangen og diskussionen af de grundlæggende regler og begreber på området er en forudsætning for forståelsen og besvarelsen af problemstillingen i nærværende kandidatafhandling. Ligeledes foretages en komparativ analyse af reglerne, som de fremgår af momssystemdirektivet, efterfølgende benævnt MSD, og implementeringen og fortolkningen af reglerne i dansk national momslovgivning, efterfølgende benævnt ML.

Kapitel 4 og kapitel 5 behandler gennem kortlægning af danske og EU-retlige domme, hvad der er domspraksis og retssædvaner på området for kædehandler med varer.

³ Nielsen, Ruth og Tvarnø, Christina D., Retskilder og Retsteorier, s. 32

⁴ Nielsen, Ruth og Tvarnø, Christina D., Retskilder og Retsteorier, s. 73

⁵ Nielsen, Ruth og Tvarnø, Christina D., Retskilder og Retsteorier, s. 225

I kapitel 6 resoneres der over forholdets eller sagens natur. Der opsættes realitetsbetragtninger som de opfattes af undertegnede på nærværende afhandling, med baggrund i det behandlede i afhandlingens tidligere kapitler. Kapitlet anvendes dels til at vise, hvordan momsreglerne anvendes ved kædehandel samt belyse de problemer som opstår i forbindelse dermed. Endeligt opstilles løsningsforslag på de fremkomne problemstillinger.

2.5 DATAINDSAMLING OG KILDEKRITIK

Dataindsamling vil hovedsageligt foregå via sekundære kilder såsom juridisk vejledning, dansk momslov, momssystemdirektivet, afgørelser ved dansk ret og EF-domstolen. Ligeledes anvendes faglitteratur, som også er anvendt i løbet af studiet på Copenhagen Business School, samt anerkendt faglitteratur, der behandler de ovenfor nævnte lovarbejder. Ligeledes inddrages ekspertgruppe-rapporter fra EU-Kommissionen samt til diskussion videnskabelige artikler fra anerkendte tidsskrifter.

Det vurderes at det anvendte materiale har en stor grad af troværdighed og giver ikke anledning til særligt kritisk stillingtagen

2.6 MÅLGRUPPE

Nærværende afhandling henvender sig, som følge af sin karakter som kandidatafhandling, primært til universitetet samt vejleder og censor. Ligeledes forventes den at kunne anvendes af andre interessenter med en interesse indenfor international handel og moms. Disse interessenter formodes at omfatte andre studerende samt fagfolk, der oplever problemstillinger som følge af handel ud af landet med flere involverede parter.

3. REGULERING

I nedenstående kapitel gennemgås det teoretiske retsgrundlag for moms ved kædehandler. Gennemgangen af de grundlæggende regler og begreber på området er en forudsætning for forståelsen og besvarelsen af problemstillingen i nærværende kandidatafhandling.

Moms er en transaktionsbaseret afgift, hvilket i princippet betyder, at der skal afregnes moms i hvert led af en transaktionskæde og således skal hvert led vurderes i forhold til deres momsmæssige behandling. Denne vurdering er meget relevant, også når man behandler kædetransaktioner, hvor nogle led måske slet ikke skal afregne moms.

Med det indre marked er det hensigten, at moms ikke må påvirke dispositioner på tværs af grænser indenfor fællesskabet. Ligebehandlingsprincippet eller neutralitetsprincippet angiver, at samme slags transaktioner skal behandles ens i et skatte- og momsretligt henseende⁶. Med andre ord må der ikke diskrimineres på nationalitet eller kunne spekuleres i forskellige momssatser. Det skal således ikke have indflydelse, hvorvidt varen kommer fra en indenlandsk eller udenlandsk leverandør.

Forholdet diskuteres allerede af M. Leontiades i 1966⁷ som påpeger, at neutraliteten afhænger af, om man formår at justere salg over grænsen ned med den lokale moms i afganglandet og op med den lokale moms i ankomstlandet. Det er dog nødvendigt med en stor grad af regulering for at holde et så neutralt momssystem som muligt på tværs af landegrænser⁸.

I de kommende afsnit opridses regelgrundlaget i hovedtræk, som det fremgår af hhv. MSD samt momsloven og juridisk vejledning, og som har direkte eller indirekte betydning for kædehandler med varer.

3.1 MOMSSYSTEMDIREKTIVET - REGELGRUNDLAG

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 (MSD), udgør grundstammen i EU's seneste forsøg på harmonisering af momsreglerne i medlemsstaterne. MSD trådte i stedet for sjette momsdirektiv med virkning fra 1. januar 2007, hvor direktivet gik fra 38 artikler i sjette momsdirektiv til 414 artikler i MSD.

⁶ Juul, Mette, Moms på tværs, s. 19

⁷ Leotinades, M., The Logic of Border taxes, National Tax Journal 1966, s. 173

⁸ B. Terra, J. Kajus, A Guide to the European VAT Directives – Vol. 1, s. 283-286

Formålet med MSD var ikke at ændre reglerne, men blot at præcisere dem og derved undgå kreative fortolkninger og misforståelser, jf. pkt. 3 i præambel til MSD.

I MSD art. 1 fastlægger direktivet det fælles merværdiafgiftssystem, og hermed de overordnede momsregler for medlemsstaterne. MSD er i sin funktion af direktiv bindende for medlemsstaterne⁹, der dog selv implementerer direktivets regler i egen national lovgivning¹⁰.

MSD er gældende på medlemsstaternes område, jf. MSD art. 5, stk. 2, dog med undtagelse af områder der angives i MSD art. 6 se nedenstående Tabel 1.

Indenfor fællesskabets toldområde, MSD art. 6, nr. 1	
Grækenland	Athos-bjerget
Spanien	De Kanariske Øer
Frankrig	De franske oversøiske departementer
Finland	Ålandsøerne
Storbritannien	Kanaløerne
Udenfor fællesskabets toldområde, MSD art. 6, nr. 2	
Tyskland	Øen Helgoland
	Området Büsingen
Spanien	Ceuta
	Melilla
Italien	Livigno
	Campione d'Italia
	Den italienske del af Luganosøen

Tabel 1, tredjelande MSD art. 6

Ovennævnte har naturligvis betydning når det skal vurderes, hvilket regelsæt der skal anvendes og hvor momsbeskatningsstedet befinder sig.

Ved levering af varer udenfor EU's momsområde, således levering til tredjelande, anvendes fritagelsesbestemmelsen i MSD art. 146, stk. 1, litra a og b. Sælger skal i sådanne tilfælde kunne godtgøre, at varen er ført ud af EU's momsområde, eksempelvis dokumenteret ved kopi af handelsdokumenter, herunder bl.a. fakturakopi og fragtbrev samt attesteret eksemplar af udførselsangivelsen¹¹.

⁹ art. 288, Traktat om Den Europæiske Unions Funktionsmåde

¹⁰ Nielsen, Ruth og Tvarnø, Christina D., Retskilder og Retsteorier, s. 131

¹¹ Pedersen, Søren Engers og Andersen, Merete, Moms 4 International handel, 2. udgave, s. 19

Relevant for spørgsmålene i nærværende afhandling, er leveringsstedsbestemmelserne da med kædetransaktioner ofte bevæger sig over landegrænser indenfor EU.

3.1.1 LEVERING MOD VEDERLAG

Som udgangspunkt er transaktioner momspligtige, når der foretages levering af varer mod vederlag på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i dennes egenskab, jf. MSD art. 2, stk. 1, litra a).

Begrebet ”mod vederlag” defineres ved ”Tolsma”-dommen¹² som et retsforhold, der hviler på en gensidigt bebyrdende aftale. Dvs. der skal foreligge en retsligt bindende aftale og der skal være en betaling, der modsvarer værdien af det modtagne.

Ved levering af varer forstås, overdragelsen af retten til som ejer at råde over et materielt gode jf. MSD art. 14, stk. 1. Bestemmelsen diskuteres bl.a. i EMAG-sagen¹³, hvor retten til som ejer at råde over et gode først kan overdrages efter leverandøren selv har modtaget denne ret, jf. gennemgangen i afsnit 4.1 C-245/04 – EMAG. Overdragelse af retten til som ejer at råde over et gode kan herefter være afgørende for, hvor leveringsstedet placeres, mere herom i afsnit 4.2 C-430/09 – ETH.

Som levering af varer anses også overdragelse af varer i henhold til en kommissionsaftale jf. MSD art. 14, stk. 2, litra c). Bestemmelsen er relevant for kædehandler, da transaktioner ved et kommissionssalg kan udgøre en kædetransaktion. En økonomisk overførsel alene er således ikke ensbetydende med og afgørende for, at der er sket en overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode¹⁴. Det afgørende i denne sammenhæng er, om den afgiftspligtige person kan udøve en ejers råden over det specifikke gode, eksempelvis videresælge dette. Desuden bør det tilføjes, at bestemmelsen i MSD art. 14, stk. 2, litra c) bør læses således, at kommissionæren skal betragtes som at have modtaget og leveret de varer, der sælges i kommission¹⁵. Dette er med formålet, at kommissionæren ikke skal være tvunget til overfor kunden at angive oplysninger om sin leverandør.

¹² C-16/93, Tolsma

¹³ C-245/04 – EMAG

¹⁴ B. Terra, J. Kajus, A Guide to the European VAT Directives – Vol. 1, s. 443

¹⁵ B. Terra, J. Kajus, A Guide to the European VAT Directives – Vol. 1, s. 450

3.1.2 ERHVERVELSE MOD VEDERLAG

En leverance vil altid modsvarer af en erhvervelse. Sådanne transaktioner er momspligtige, når der er tale om erhvervelse af varer indenfor fællesskabet, som foretages mod vederlag af en afgiftspligtig person, jf. MSD art. 2, stk. 1, litra b.

MSD art. 20 foreskriver, at ved erhvervelse af varer indenfor fællesskabet forstås erhvervelse af retten til som ejer at råde over en løsøregenstand, som af sælgeren, erhververen eller for disses regning transporteres til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes.

Bestemmelsen opstiller således følgende to krav:

- 1) Erhverver skal overtage retten til som ejer at råde over det materielle gode.
- 2) De erhvervede varer skal forsendes eller transporteres til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes.

Således anvendes bestemmelsen i situationer, hvor momspligtige transaktioner foretages i forskellige medlemsstater.

Bestemmelsen anvendes ofte i sammenhæng med fritagelsesbestemmelsen i art. 138, jf. nedenfor, hvor leverandøren fritages for afgift på leverancen mod at afgiften i stedet falder på erhververen i et andet EU-land. Der er ved bestemmelsen lagt vægt på, at det skal kunne godtgøres, at der er foretaget en forsendelse eller transport af godet og at retten til som ejer at råde er overgået¹⁶ ligesom ved de to krav opstillet ved MSD art. 20.

Uagtet om transaktionen allerede er pålagt moms i den medlemsstat, hvor transporten er påbegyndt, kan den medlemsstat, hvortil varen ankommer efter forsendelse eller transport, udøve sin kompetence til at pålægge moms¹⁷. Det er således vigtigt, at leverandøren såvel som erhververen har orienteret sig omkring momsreglerne, når der handles over grænser, da de ellers kan risikere at bøvle med dobbelt momspålæg.

Såfremt en leverandør fakturerer med moms, på trods af at han sælger til et andet EU-land, der har retten til at pålægge moms, er han stadig pligtig til at afregne den moms, han har skrevet på fakturaen i medfør af MSD art. 203. Leverandøren kan formentlig rette en sådan fejl med en kreditnota og efterfølgende korrekt faktura uden moms. Ellers skal returnering af den betalte moms søges efter loven i afganglandet i overensstemmelse med Rådets forordning art. 16.

¹⁶ Johansen, Flemming Lind, Momssystemdirektivet, s. 59

¹⁷ Art. 16 i Rådets Forordning nr. 282/2011

For erhververen kan det blive en dyr affære, såfremt den modtagne faktura ikke er korrekt, eftersom han er betalingspligtig af momsen på erhvervelsen i ankomstlandet, og han kan således komme til at betale både indenlandsk moms i afganglandet og EU-erhvervesmoms på den modtagne vare.

3.1.3 STEDET FOR LEVERING

MSD sonderer mellem to typer af leveringer, som er relevante for nærværende afhandling; leveringer uden transport og leveringer med transport.

Leveringer uden transport defineres ved MSD art. 31 som levering af varer, der ikke forsendes eller transporteres. Leveringsstedet er i sådanne tilfælde fastlagt til det sted, hvor varen befinder sig på tidspunktet for levering. Bestemmelsen svarer til sjette direktivs art. 8 og er omdrejningspunkt ved de fleste kædehandler og diskuteres i både EMAG-sagen og ETH-sagen, mere herom i kapitel 4.

Leveringer med transport omfattes af bestemmelserne i MSD art. 32-36, og den afgørende bestemmelse i relation til kædehandler er den i MSD art. 32.

MSD art. 32 bestemmer, at hvor varen forsendes eller transporteres af leverandøren, kunden eller tredjemand, skal leveringsstedet forstås som det sted, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndtes. Således anses leveringsstedet for afganglandet, når en vare transporteres fra ét EU-land til et andet.

Undtagelsen hertil er dog, at hvor transporten påbegyndes i tredjelandets område, anses leveringsstedet for indførselsmedlemsstaten for en godkendt betalingspligtig importør og for eventuelle efterfølgende leveringer.

EF-domstolen fastslår i EMAG-sagen, at i tilfælde hvor der er flere på hinanden følgende leveringer af samme vare men kun én transport, er det den levering, der giver anledning til transporten, som skal behandles efter MSD art. 32, mens de øvrige leveringer behandles efter MSD art. 31 som leveringer uden transport. Afgørelsen har stor betydning for behandlingen af momsmæssige spørgsmål i forbindelse med kædehandler.

3.1.4 STEDET FOR ERHVERVELSE

Stedet for erhvervelse af varer indenfor fællesskabet, anses for at være det sted, hvor varerne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til kunden afsluttes, jf. MSD art. 40.

Ved forsendelse af en vare fra ét EU-land til et andet EU-land, er det herefter ankomstlandet der er stedet for erhvervelsen. Sammenholdt med bestemmelsen beskrevet ovenfor i MSD art. 32, placeres stedet for levering og stedet for erhvervelse i to forskellige lande, hvilket kan synes at skabe en konflikt

mellem reglerne. Dog skal bestemmelsen ses i lyset af, at inden etablering af det indre marked pr. 1. januar 1993¹⁸ lagdes moms ved landegrænserne. Med indførslen af det indre marked skete dog et skift, hvor moms i stedet aflægges i det medlemsland, hvor det endelige forbrug finder sted og der indførtes undtagelse til hovedreglen om leveringssted i afganglandet, når forsendelse eller transport foretages til en afgiftspligtig person etableret i et andet EU-land jf. MSD art. 138¹⁹.

Med forbehold for MSD art. 40 bestemmer MSD art. 41, at stedet for en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet anses for at ligge på den medlemsstats område, som har tildelt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhververen har foretaget erhvervelsen medmindre erhververen godtgør, at denne erhvervelse er blevet pålagt moms efter artikel 40. Hvis erhvervelsen er pålagt moms i ankomstlandet, samtidig med at der er pålægges moms i momsregistreringslandet, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende i den medlemsstat som har tildelt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhververen har foretaget erhvervelsen.

Bestemmelsen beskrives i litteraturen som et såkaldt "safety net", som er ment til at sikre, at moms betales på EU-leverancer. Bestemmelsen anvendes når en erhverver, under angivelse af hans momsregistreringsnummer i den medlemsstat hvor han er etableret, køber varer i en anden medlemsstat og transporterer varen til en medlemsstat, som hverken er den hvorfra varen transporteres eller den hvor han har sin momsregistrering. I sådanne tilfælde vil erhververen efter MSD art. 41, være betalingspligtig af moms på erhvervelsen i den medlemsstat som har udstedt det momsnummer han har anvendt til erhvervelsen^{20,21}.

Det er yderligere vigtigt at bemærke, at erhververen ikke kan fradrage erhvervelsesmomsen pålagt efter MSD art. 41, da erhververen ellers ikke ville være tilskyndet til faktisk at aflægge momsen i den rette medlemsstat, hvilket ville bryde med både neutralitetsprincippet og princippet om, at leverancer af varer skal finde sted i den medlemsstat, hvor det endelige forbrug finder sted.

3.1.5 AFGIFTSFRITAGELSER

MSD art. 138 omhandler situationer, hvor varer forsendes eller transporteres til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes. I sådanne tilfælde foreskriver art. 138, at

¹⁸ Indført ved direktiv 91/680/EØF

¹⁹ Pedersen, Søren Engers og Andersen, Merete, Moms 4 International handel, 2. udgave, s. 28-29

²⁰ Swinkels, J., Intra-Community Triangulation

²¹ Maunz, S., Marchal, H., Zero Rating Cross-Border Triangular Transactions under EU VAT, side 307 – 311 International VAT Monitor, September/October 2012

medlemsstaten, hvorfra varen forsendes eller transporteres, skal fritage leverandøren for moms på leverancen. EF-domstolen fastslår dog ved dommen mod Teleos²², at fritagelsen først kan tages i brug, når retten til som ejer at råde over godet er overdraget til køberen²³.

Som tidligere nævnt, knyttes reglen i MSD art. 138 ofte sammen med MSD art. 20, og der knyttes ligesom ved MSD art. 20 to krav til bestemmelsen²⁴.

- 1) Varerne skal forsendes eller transporteres til en anden medlemsstat i fællesskabet end den, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes af eller på vegne af sælgeren eller køberen.
- 2) Leveringen skal foretages for en afgiftspligtig person eller ikke-afgiftspligtig juridisk person, der handler i dennes egenskab i en anden medlemsstat end den, hvorfra varerne forsendes eller transporteres.

I EMAG-sagen²⁵ fastslår EF-domstolen, at hvor der foretages flere på hinanden følgende handler af samme vare, men hvor der kun er én transport, er det kun de to medlemsstater, hvorimellem transporten foregår, som er fritaget efter bestemmelsen i MSD art. 138. For de øvrige leverancers vedkommende, behandles disse efter MSD art. 31, dvs. leverancer uden transport. For mere herom se nedenfor i afsnit 4.1 C-245/04 – EMAG.

Som nævnt i starten af afsnit 3.1 Momssystemdirektivet - regelgrundlag i forbindelse med fællesskabets område, er der i MSD art. 146, stk. 1, ligeledes fritagelse for afgift for varer, der transporteres til steder udenfor fællesskabets område.

3.1.6 BETALINGSPLIGTIGE PERSONER

Ifølge hovedreglen i MSD art. 193 er den person, der foretager afgiftspligtig levering af varer betalingspligtig af momsen, med mindre der er omvendt betalingspligt i overensstemmelse med bestemmelserne i MSD art. 194 – 199b eller art. 202.

Efter MSD art. 194, kan medlemsstaterne bestemme, at der kan anvendes omvendt betalingspligt, hvor erhververen i stedet for leverandøren er betalingspligtig af momsen, når denne skal afregnes i et andet medlemsland end der, hvor leverandøren er etableret, jf. MSD art. 194.

Ordlyden ”*kan bestemme*” betyder dog, at kriterierne for at handle med omvendt betalingspligt for de enkelte medlemslande kan være forskellige. I Danmark anvendes denne bestemmelse ikke. Det betyder

²² C-409/04, Teleos m.fl.

²³ Johansen, Flemming Lind, Momssystemdirektivet, s. 140

²⁴ B. Terra, J. Kajus, A Guide to the European VAT Directives – Vol. 1, s. 912

²⁵ C-245/04, EMAG

at handlende, der handler over grænser, altid må orientere sig om reglerne i det land der handles med, hvilket kan være en væsentlig fordyrende proces og mindske incitament til at handle over grænser indenfor fællesskabet. Dette er modstridende med hele grundtanken, om at der ikke skal være nogen forskel i, om der handles inden for landegrænser eller indenfor grænserne af fællesskabet.

Bestemmelsen anvendes i tilfælde, hvor leverandøren er betalingspligtig i en anden medlemsstat, men ikke kan gøre anvendelse af fritagelsesbestemmelsen i MSD art. 138, eller når der ikke gælder simplificering i medfør af MSD art. 42.

MSD art. 200 bestemmer, at der er omvendt betalingspligt, når en erhverver erhverver varer fra et andet EU-land. Således forskydes betalingspligten fra leverandøren til erhververen og leverandøren undgår at skulle lade sig registrere i kundens medlemsstat.

For erhvervelser udenfor fællesskabets område påhviler moms på indførslen den person, der importerer de pågældende varer, jf. MSD art. 201. Desuden påhviler moms på enhver person, der anfører moms på en faktura jf. MSD art. 203.

Ved MSD art. 205, kan en anden end den betalingspligtige person hæfte solidarisk for momsbetaling på en vare, som er erhvervet uden moms. Bestemmelsen er indført med formålet at komme momskarruseller til livs. Bestemmelsen vil eksempelvis finde anvendelse, hvor en køber erhverver varer fra en lokal leverandør, der har erhvervet varerne momsfrit fra et andet EU-land, og leverandøren ikke har afregnet erhvervelsesmoms i overensstemmelse med den omvendte betalingspligt. I sådanne tilfælde kan køber i medfør af denne bestemmelse hænge på betaling af momsen. Bestemmelsen kommer dog kun til anvendelse, hvor det allerede har været konstateret, at der har været deltagelse i en momskarrusel²⁶. Disse kan kort beskrives som handel med varer, der foretages mellem forskellige EU-lande, hvor ét selskab får fradrag for momsen, mens et andet opbygger en enorm momsgæld, som de ikke kan betale, hvorefter de går konkurs og dermed løber fra momsgælden²⁷.

Ved rådets direktiv 2013/43/EU af 22. juli 2013, indførtes desuden regler i MSD art. 199a, litra c) – d), som er ment til at imødekomme svindelsager indenfor særligt risikofyldte sektorer. Idéen er, at der indføres omvendt betalingspligt på mobiltelefoner, tablets, bærbare pc'er, spillekonsoller samt

²⁶ Onlineversion Momsloven med Kommentarer, ML §46, noter, kommentar nr. 353a

https://revisor.karnovgroup.dk/document/7000525059/3?versid=692-1-2013#LBKG2013106_N353A (set: 27. januar 2015)

²⁷ Forslag om brug af "reverse-charge" på produkter, der kan rammes af momskarruseller, 30. september 2009, www.FSR.dk, Faglig nyhed

integrerede kredsløb, således at der opnås bedre kontrol med, at momsen faktisk afregnes og at der ikke skal aktiveres et stort inddrivelsesarbejde, såfremt leverandøren ikke overholder sin betalingspligt. Reglerne indføres med målet at dæmme op for momskarruselsvig. Bestemmelsen er valgfri for medlemsstaterne.

Det såkaldte "Missing trader" fænomen, som er tilfældet hvor en mellemkommende erhverver ikke afregner den pligtige erhvervesmoms, har givet anledning til mange sager og har ligeledes været anledning til optagelse af de fædrene sager for kædehandel, EMAG-sagen og ETH-sagen²⁸.

3.1.7 TREKANTSHANDEL

Trekantshandel er kædehandler, hvor der er to på hinanden følgende salg af samme vare og kun én transport af godet.

Eftersom momsreglerne om EU-handel retter sig mod enkelttransaktioner, hvor ordre og vare bevæger sig mellem samme to parter, der deltager i transaktionen, er det forsøgt ved tilføjelsen af direktiv 77/388/EØF til sjette momsdirektiv at imødekomme problematikken omkring kædehandler. Direktivet indfører simplificerede regler for kædehandler, hvor tre momspligtige personer handler med den samme vare, der forsendes direkte fra den første leverandør til den sidste erhverver.

MSD art. 42 opstiller to krav til anvendelse af reglerne for trekantshandel.

- 1) Erhverver (mellemhandler) skal kunne godtgøre, at have foretaget erhvervelsen med henblik på efterfølgende levering indenfor fællesskabet, som foretages på en efter MSD art. 40 fastsat medlemsstats område og for hvilken modtageren er betalingspligtig i overensstemmelse med MSD art. 197.
- 2) Erhverver (mellemhandler) skal opfylde forpligtelserne med hensyn til indsendelse af listeoplysninger om trekantshandel i overensstemmelse med MSD art. 265.

Af teksten i MSD art. 42 fremgår ikke, at simplificeringsreglen ikke også kan anvendes i situationer, hvor der er mere end tre involverede i kæden, hvorfor bestemmelsen ikke nødvendigvis isoleres til kun at kunne anvendes på kædehandler med tre involverede parter. Anvendelsen af simplificeringen på kæder med flere end tre involverede bakkes op af litteraturen^{29,30}.

MSD art. 42 anfører, at modtager skal være betalingspligtig efter MSD art. 197 stk.1, litra a), der anfører, at moms påhviler erhverver, når erhvervelsen er foretaget efter reglerne om trekantshandel i MSD art.

²⁸ Swinkels, J. J. P., Zero Rating Cross-Border Supplies of Goods under EU VAT – Triangular Takeaway Transactions

²⁹ Hughes, P., EU VAT Aspects of Longer Chains of Triangular Transactions

³⁰ Swinkels, J., Intra-Community Triangulation

141, jf. nedenfor. Erhverver skal desuden være en anden afgiftspligtig eller ikke-afgiftspligtig juridisk person, som er momsregistreret i ankomstlandet jf. MSD art. 197, stk. 1, litra b). Ved at angive at betalingspligt skal være i overensstemmelse med MSD art. 197, udelukkes anvendelse af simplificeringen i sammenhæng med omvendt betalingspligt ved MSD art. 194.

MSD art. 42 angiver desuden, at mellemhandler skal opfylde MSD art. 265, stk. 1, hvorefter mellemhandleren tydeligt skal angive sit eget momsregistreringsnummer, under hvilket han har foretaget erhvervelsen og den efterfølgende levering samt momsregistreringsnummeret på erhververen i ankomstlandet. Bestemmelsen hænger sammen med kravet om indberetning til listesystemet VIES. Endvidere skal den faktura, som udfærdiges af mellemhandleren, være udarbejdet i overensstemmelse med fakturakravene i lovens afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-5.

Iht. MSD art. 141 skal medlemslande sikre, at moms ikke opkræves på erhvervelser af varer indenfor fællesskabet, som foretages under reglerne i MSD art. 40 (Stedet for erhvervelse af varer er ankomstlandet, når varerne forsendes eller transporteres inden for Fællesskabet) når visse betingelser, som anført i bestemmelsens litra a)-e), er opfyldt:

- a) Erhvervelsen af varer skal være foretaget af en afgiftspligtig person (mellemhandleren), som ikke er etableret i denne medlemsstat, men er momsregistreret i en anden medlemsstat. Det noteres at ordvalget i MSD er "etableret" fremfor registreret, hvorved det kan udledes at mellemhandleren godt kan være registret i ankomstlandet og stadig anvende trianguleringsreglerne, så længe han ikke er etableret i ankomstlandet.

Ved gennemgangen af tilsvarende regel i ML §35, stk. 1, nr. 2, se afsnit 3.2.7, bemærkes det, at ordvalget i dansk momslovgivning går på, hvorvidt mellemhandleren er "*registreret*" i ankomstlandet, hvorefter han således ikke kan anvende trianguleringsreglerne, såfremt han er registreret i ankomstlandet. Denne tolkning af reglerne er udbredt i flere andre medlemsstater^{31,32,33}.

- b) Erhvervelsen af varer skal være foretaget med henblik på en efterfølgende levering af disse varer, som foretages af den afgiftspligtige mellemhandler i ankomstlandet.
- c) Varer, som den afgiftspligtige mellemhandler har erhvervet, skal være forsendt eller transporteret direkte fra en anden medlemsstat end den, hvor han er momsregistreret, til den person til hvem han foretager den efterfølgende levering.

³¹ Hughes, P., EU VAT Aspects of Longer Chains of Triangular Transactions

³² B. Terra, J. Kajus, A Guide to the European VAT Directives – Vol. 1, s. 584

³³ EUROPEAN COMMISSION, VEG no 029

- d) Modtageren af den efterfølgende levering (køberen i ankomstlandet) skal være en anden afgiftspligtig person, eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som er momsregistreret i ankomstlandet.
- e) Køber i ankomstlandet skal i overensstemmelse med MSD art. 197, være blevet udpeget som betalingspligtig for momsen for den levering, der er foretaget af den afgiftspligtige mellemhandler, som ikke er etableret i den ankomstlandet hvor momsen skal betales.

Efter trianguleringsreglerne flyttes betalingspligten af momsen fra mellemhandler til erhverver i ankomstlandet. Første leverandør sælger stadig med omvendt betalingspligt, som en EU-leverance til mellemhandleren. Dog er første leverandørs viden omkring mellemhandlers videresalg til en tredje person afgørende for, hvorvidt han må anvende momsfrigtagelsen på leverancen³⁴. Ligeledes kan mellemhandler ikke anvende simplificeringsreglen, såfremt han har givet sin leverandør besked om videresalget, da reglen om trekantshandel anvendes efter en EU-leverance, og første leverance vil ikke have denne karakter, hvis leverandøren er vidende om videresalg, inden varen har forladt medlemsstaten. Mere herom i afsnit 6.1.1 Eksempel 1 - Trekantshandel.

3.2 MOMSLOVEN - REGELGRUNDLAG

3.2.1 LEVERING MOD VEDERLAG

ML §4, stk. 1, første punktum angiver, at der skal afregnes afgift af varer, der leveres mod vederlag her i landet. Bestemmelsen stemmer overens med MSD art. 2, pkt. 1, litra a. Bestemmelsen foreskriver, at der skal være henholdsvis en levering og et vederlag.

Begrebet "mod vederlag" blev ved EU-retten fastslået ved Tolsma-dommen, som et gensidigt bebyrdende retsforhold, hvor der foreligger en gensidigt bebyrdende aftale og en betaling, der modsvarer værdien af det modtagne, hvilket også er adopteret i dansk praksis³⁵. Det antages, at dette er opfyldt i tilfælde af kædehandler, hvorfor problematikken ikke diskuteres yderligere.

ML §4, stk. 1, andet punktum angiver endvidere, at ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Denne råderet er bestemmende for, hvorvidt der er fundet

³⁴ C-430/09 - ETH

³⁵ Onlineversion Momsloven med Kommentarer, ML §4, noter, https://revisor.karnovgroup.dk/document/7000525059/elemlBKG2013106_P4?versid=692-1-2013 (set: 22. januar 2015)

levering sted og er ikke økonomisk bestemt. Retten til som ejer at råde forstås som retten til at kunne disponere over den leverede vare, eksempelvis videresælge den til tredjemand³⁶. Bestemmelsen griber således også tilfælde, hvor eksempelvis en kommissionær er indsat i en kæde.

Tilsvarende bestemmelse i MSD findes i artikel 14, som angivet ovenfor i afsnit 3.1.1 Levering mod vederlag.

I forhold til kommissionsaftaler er i ML §4, stk. 3, nr. 1 indført, at som levering af en vare anses endvidere overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg, hvilket understreger argumentationen ovenfor. Af Juridisk Vejledning fremgår, at kommissionæren skal anses for selv at have leveret varen³⁷.

3.2.2 ERHVERVELSE MOD VEDERLAG

I følge ML §11, stk. 1, nr. 1, skal der betales afgift ved erhvervelse af varer mod vederlag fra andre EU-lande, når sælgeren er en afgiftspligtig person, og erhververen er en afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, der er registreringspligtig efter §§ 47 eller 50, eller som registreres efter §§ 49, 50a, 51 eller 51a.

Af bestemmelsen skal forstås, at når en momspligtig virksomhed køber varer fra et andet EU-land af en anden momspligtig virksomhed indenfor fællesskabet, er erhvervelsen momspligtig i Danmark.

Ved erhvervelse forstås, ligesom ved levering, erhvervelsen af retten til som ejer at råde over en vare der af sælgeren, erhververen, eller for disses regning, forsendes eller transporteres til erhververen fra et andet EU-land, jf. ML §11, stk. 2.

Af bestemmelsen kan følgende betingelser stilles op:

- Der skal være foretaget en erhvervelse af en vare fra et andet EU-land.
- Der skal være et vederlag/modydelse.
- Sælger skal være en afgiftspligtig person.
- Erhverver skal være en afgiftspligtig person.
- Retten til som ejer at råde skal være overdraget til erhverver.

Bestemmelsen i ML §11 implementerer både elementer fra MSD art. 2, stk. 1, litra b samt art. 20, og det vurderes, at der er god overensstemmelse mellem bestemmelserne heri.

³⁶ Jf. fodnote nr. 43 ovenfor.

³⁷ Den juridiske vejledning 2015-1, version: 2.3, D.A.4.2.1

Som beskrevet ovenfor omkring levering af en vare, er der ligeledes ikke i bestemmelsen krav om, at erhverver behøver at være den faktiske køber af godet. Denne skal blot have opnået ret til som ejer at råde og have fået leveret godet fysisk til sig. Selvom denne tolkning synes at ligge lige for, er der imidlertid ikke offentliggjort praksis herom³⁸.

Bestemmelsen anvendes i sammenhæng med fritagelsesbestemmelsen i ML §34, stk. 1, hvorefter en leverandør kan sælge med nulmoms til en afgiftspligtig erhverver i et andet EU-land.

3.2.3 STEDET FOR LEVERING

ML §14 bestemmer hvornår leveringsstedet er i Danmark og hvornår det er i udlandet. Det er altid varens fysiske placering, som er bestemmende for fastlæggelsen af leveringsstedet. I henhold til ML §14, stk. 1, nr. 1, er leveringsstedet for varer her i landet når varen ikke forsendes eller transporteres og befinder sig her i landet på leveringstidspunktet. Bestemmelsen svarer overens med MSD art. 31 om leveringer uden transport.

I ML §14, stk. 1, nr. 2 følger, i overensstemmelse med MSD art. 32, at leveringsstedet for varer er her i landet hvis varen skal forsendes eller transporteres og den befinder sig her i landet på det tidspunkt hvor forsendelsen eller transporten til aftageren påbegyndes.

I Danmark stilles krav til dokumentationen omkring debtors gyldige momsnummer efter momsbekendtgørelsen §102, stk. 4, når der sælges med omvendt betalingspligt til en kunde i et andet EU-land. Når der ikke foreligger et sådant gyldigt momsnummer på debitor, kan det antages, at debitor ikke er en afgiftspligtig person, i hvilke tilfælde sælger igen hænger på betalingspligten af salgsmomsen. I sådanne tilfælde er der ikke en momspligtig erhvervelse i overensstemmelse med ML §11, og ML §14, stk. 1, nr. 2 må herefter træde i kraft, hvorefter leveringsstedet bliver her i landet på trods af, at der er foretaget en forsendelse eller transport af varen.

Ved EMAG-sagen diskuteres begreberne omkring leveringssted, jf. bestemmelserne i hhv. ML §14 samt MSD art. 31 og 32, hvor transport af varerne kun kan henføres til det ene salg, se afsnit 4.1 C-245/04 – EMAG. Herefter vil kun det ene salg blive klassificeret efter artikel 32 som et salg med transport og det andet klassificeret som en levering uden transport i overensstemmelse med art. 31. Skatterådet stadfæster anvendelsen af EMAG-sagen m.fl. analogt i dansk praksis ved Skatterådets afgørelse i SKM2014.438.SR.

³⁸ Jørgensen, L., Pedersen, B. og Rasmussen, I.; Momsloven med kommentarer, side 1145

3.2.4 STEDET FOR ERHVERVELSE

ML §22 er hovedreglen, der placerer stedet for erhvervelse indenfor fællesskabet.

Jf. ML §22, stk. 1 er stedet for erhvervelse af en vare fra et andet EU-land her i landet, når varen befinder sig her efter afslutning af transport eller forsendelse til erhverver.

Det fremgår ligeledes af art. 16 i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011, at det er det medlemsland, hvortil varerne ankommer, som har retten til at pålægge moms, uanset om der er afregnet moms af salget i det medlemsland, hvorfra varerne er forsendt eller transporteret³⁹. Såfremt der fejlagtigt er angivet og afregnet moms i afganglandet (fordi faktura er pålagt national moms), kan leverandøren formentlig rette denne fejl ved at skrive en kreditnota.

ML §22, stk. 2 beskriver situationen, hvor en vare er erhvervet under dansk momsregistreringsnummer, men ikke er modtaget her i landet. I så tilfælde skal erhververen kunne godtgøre, at erhvervelsen er pålagt moms i det andet EU-land, hvortil varen er forsendt eller transporteret. Såfremt dette ikke kan godtgøres, vil erhvervelsen betragtes som erhvervet her i landet, og der skal afregnes dansk erhvervelsesmoms af varen. Bestemmelsen implementerer MSD art. 41.

Bestemmelsen foreskriver således, at Danmark skal stå tilbage i forhold til det medlemsland, der har den primære beskatningsret, på trods af at erhvervelsen er foretaget under dansk momsregistreringsnummer. De danske myndigheder skal dog alene stå tilbage når erhverver kan godtgøre, at erhvervelsen er momset i det land, hvor erhvervelsen er modtaget.

Når en erhvervelse momses efter ML §22, stk. 2, er der ikke tilsvarende fradrag for momsen på det erhvervede gode, eftersom det ikke er ankommet til Danmark og anvendes som led i den danske momspligtige økonomiske virksomhed. Argumentet støtter ret på EU-domstolens to afgørelser i X og Facet-sagerne^{40,41}.

3.2.5 AFGIFTSFRITAGELSER

Fritagelsesbestemmelsen i ML §34 omfatter grænseoverskridende transaktioner indenfor EU, hvorfor den har stor relevans for vurdering af momsmæssige spørgsmål i forbindelse med kædehandel.

³⁹ Den juridiske vejledning 2014-2, version: 2.2, D.A.4.8 Erhvervelser

⁴⁰ C-536/08 og C-539/08

⁴¹ Den juridiske vejledning 2014-2, version: 2.2, D.A.11.6.3 Erhvervelsesmoms – køb i andre EU-lande

Jf. ML §34, stk. 1, nr. 1 er levering af varer fritaget, når de af virksomheden eller af erhververen, eller for disses regning, forsendes eller transporteres til et andet EU-land, når erhververen er registreret for merværdiafgift i et andet EU-land.

Bestemmelsen implementerer MSD art. 138 og betinger, at de leverede varer skal forsendes eller transporteres fra et EU-land til et andet EU-land. Ligeledes er det betinget, at erhververen er en afgiftspligtig person, som er registreret i et andet EU-land.

Bestemmelsen hænger som anført ovenfor snævert sammen med ML §11 samt MSD art. 20, der sikrer den momsmæssige behandling af transaktionen i det EU-land, hvortil varerne forsendes eller transporteres^{42,43}.

Transport af varen skal endvidere, ifølge bestemmelsen, foretages af enten sælger, køber eller for disses regning. Sælger skal kunne dokumentere, at varen er transporteret eller forsendt til et andet EU-land, før han kan fakturere med nulmoms⁴⁴. Dokumentation herfor kan bl.a. udgøres af fragtbrev eller forsendelsesdokument.

Der hvor bestemmelsen kan skabe problemer er når erhverver står for fragten. Hvis det viser sig, at varen ikke er forsendt eller transporteret, kan der ikke sælges med nul-moms og der skal i stedet opkræves dansk salgsmoms, som indberettes og afregnes af sælger. Således kan en dansk leverandør, der sælger til en udenlandsk erhverver, der er registreret i andet EU-land og som ikke fragter varen til det andet EU-land som aftalt, være betalingspligtig af dansk salgsmoms, såfremt han ikke på behørig vis har sikret sig og været i god tro omkring, at varen faktisk er transporteret til et andet EU-land. Argumentet understøttes af Landsskatteretsdommen SKM2001.144.LSR, som gennemgås yderligere i afsnit 5.1 SKM2001.144.LSR.

SKAT har udsendt og tilbagekaldt adskillige styresignaler omkring EU-salg, hvor erhverver står for forsendelse eller transport, som skal hjælpe danske handlende med at opfylde dokumentationskrav i forbindelse med salg til andre EU-lande. Seneste styresignal er udsendt i 2014 med virkning fra 1. januar

⁴² Jørgensen, L., Pedersen, B. og Rasmussen, I.; Momsloven med kommentarer, side 1267

⁴³ B. Terra, J. Kajus, A Guide to the European VAT Directives – Vol. 1, s. 912

⁴⁴ Onlineversion Momsloven med Kommentarer, ML §34, noter, kommentar nr. 213,

https://revisor.karnovgroup.dk/document/7000525059/2?versid=692-1-2013#LBKG2013106_P34 (set: 25. januar 2015)

2015, hvorefter dokumentation fremadrettet som minimum skal omfatte en købererklæring, der skal indeholde følgende⁴⁵:

- At varen er transporteret eller forsendt fra Danmark samt varens bestemmelsessted.
- Transportmiddel og registreringsnummer på transportmiddel.
- At varen er modtaget på leveringsadressen.

Desuden stilles der krav om, at dokumentationen skal foreligge senest 3 måneder efter udløbet af den måned, hvor leveringen fandt sted.

For handlende kan det synes omfattende at skulle leve op til en mængde dokumentationskrav, dog er disse til for at sikre leverandørens ret til at sælge med nul-moms. Det er forfatters vurdering, at for mange administrative krav kan resultere i at den frie bevægelighed, som grundlæggende er formålet med fællesskabet, ikke synes så fri fra handlendes synspunkt. Således kan for strenge dokumentationskrav bremse sælgers incitament til at handle over grænserne indenfor fællesskabet.

Eftersom fritagelsesbestemmelsen i ML §34, stk. 1, nr. 1 samt MSD art. 138 afhænger af, at der skal være en forsendelse eller transport fra et EU-land til et andet EU-land, er denne bestemmelse meget afgørende i sager om kædehandler og er således anvendt og omdiskuteret i adskillige domme, der relaterer sig hertil. Årsagen findes i selve definitionen af kædehandler, der omfatter flere på hinanden følgende leveringer af samme vare, men kun én transport eller forsendelse.

Det er kun den levering, der giver anledning til transport eller forsendelse og hvor retten til som ejer at råde er overdraget, som kan anvende fritagelsesbestemmelsen.

Af ML §34, stk. 1, nr. 5 fremgår, at levering af varer til steder udenfor EU også omfattes af momsfrigatelse. Bestemmelsen implementerer MSD art. 146, stk. 1 samt MSD art. 147.

Ligesom ved reglen i ML §34, stk. 1, nr. 1, sondres der i forbindelse med fritagelse ved ML §34, stk. 1, nr. 5 mellem transport eller forsendelse, som foretages af hhv. sælger eller den udenlandske erhverver. Når det er sælger, der forestår transport eller forsendelse ud af EU, er salget som udgangspunkt momsfrigatet, og sælger kan anvende afstemplet enhedsdokument, der modtages ved udtoldningsstedet, som dokumentation⁴⁶.

⁴⁵ Styresignal SKM2014.773.SKAT

⁴⁶ Onlineversion Momsloven med Kommentarer, ML §34, noter, kommentar nr. 221, https://revisor.karnovgroup.dk/document/7000525059/2?versid=692-1-2013#LBKG2013106_P34 (set: 25. januar 2015)

Når det derimod er den udenlandske erhverver, der forestår transport eller forsendelse, skal sælger sikre sig den faktiske udførelse af varen, og køber skal dokumentere udførelsen, inden sælger i god tro kan overdrage varen momsfrit. Ligeledes er det med virkning fra 1. april 2012 ved lov nr. 277 af 27. marts 2012 bestemt, at en køber, der selv udfører varer til steder udenfor EU og til hvem der sælges momsfrit, ikke må have etableret hjemsted eller fast forretningssted for sin økonomiske virksomhed samt have bopæl eller sædvanligt opholdssted her i landet⁴⁷.

3.2.6 BETALINGSPLIGTIGE PERSONER

Betalingspligtige personer af en given transaktion fastlægges i den meget lange bestemmelse i ML §46, der implementerer MSD art. 192a til 205.

Som hovedregel påhviler afgiften den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer her i landet, jf. ML §46, stk. 1. Bestemmelsen implementerer MSD art. 193.

Således omfatter hovedreglen kun leveringer her i landet, hvorefter den er utilstrækkelig i relation til kædehandler. Til hovedreglen hører dog en række undtagelser, der findes i paragraffens øvrige bestemmelser.

Afgiften påhviler bl.a. erhververen af varer når:

- Erhverver er en registreret virksomhed, der har modtaget varer fra et andet EU-land ved en trekantshandel, ML §46, stk. 1, nr. 1).
- Erhverver er en afgiftspligtig person her i landet, der modtager mobiltelefoner, integrerede kredsløbsanordninger, spillekonsoller, tablet pc'er eller bærbare pc'er fra en virksomhed etableret her i landet, ML §46, stk. 1, nr. 8-10).

Bestemmelsen i ML §46, stk. 1, nr. 1, vedrører som nævnt trekantshandel, hvor en dansk erhverver modtager varer fra en sælger i et andet EU-land og varen leveres af en leverandør i et tredje EU-land. Reglerne for trekantshandel uddybes nedenfor i

3.2.7 Trekantshandel

Bestemmelserne i stk. 1, nr. 8-10 er et særligt regelsæt for elektronisk udstyr, som er indført ved lov nr. 1637 af 26. december 2013 med virkning pr. 1. juli 2014 og er ment til at dæmme op for momskarruseller, der bl.a. har været udført som led i kædehandler. For at gøre bestemmelsen

⁴⁷ Onlineversion Momsloven med Kommentarer, ML §34, noter, kommentar nr. 221, https://revisor.karnovgroup.dk/document/7000525059/2?versid=692-1-2013#LBKG2013106_N220 (set: 27. januar 2015)

anvendelig i praksis er sælgere, der i overvejende grad (dvs. mere end 50%) sælger til private forbrugere, undtaget for bestemmelsen jf. ML §46, stk. 2. Således kan detailforretninger endnu sælge elektronisk udstyr og indeholde moms her i landet, uden der skal anvendes omvendt betalingspligt.

For virksomheder, der ikke opfylder betingelserne for at blive anset som en detailvirksomhed, og som sælger til en afgiftspligtig køber, der handler i dennes egenskab, skal der sælges med omvendt betalingspligt⁴⁸. Bestemmelsen betyder, at momspligten forskydes til erhverver og sigter således mod, at dæmme op for "missing trader" problemet, som også blev nævnt i afsnit 3.1.6 Betalingspligtige personer.

ML §46, stk. 3 implementerer MSD art. 200 og bestemmer, at der er omvendt betalingspligt for afgiftspligtige erhververe af varer fra andre EU-lande. Det vil sige, at når en køber modtager varer fra et andet EU-land, i overensstemmelse med bestemmelserne om erhvervelse, som er gennemgået ovenfor, skal køber afregne momsen i Danmark, hvortil varen er forsendt eller transporteret. Logikken bag bestemmelserne er generelt, at momsen skal være neutral og skal afholdes i den medlemsstat, hvor det endelige forbrug er, samt at køber skal stilles på samme vis, om han handler med en lokal leverandør eller en leverandør fra et andet EU-land.

ML §46, stk. 5 bestemmer desuden, at betalingspligten ved indførsel af varer fra steder udenfor fællesskabets område falder på den person, der importerer varen.

For at komme momskarruseller til livs er der desuden indført en bestemmelse i ML §46, stk. 9 tilsvarende den frivillige bestemmelse i MSD art. 205, hvor en anden end den betalingspligtige person kan hæfte solidarisk for momsbetaling på en vare som er erhvervet uden moms. Dette kan eksempelvis være tilfælde, hvor en køber erhverver varer fra en lokal leverandør, der har erhvervet varerne momsfrit fra et andet EU-land. Såfremt leverandøren ikke afregner den lokale moms i overensstemmelse med den omvendte betalingspligt, kan køber i medfør af denne bestemmelse hænge på betaling af momsen. Bestemmelsen gælder alene, hvis SKAT tidligere har konstateret, at virksomheden har deltaget i en momskarrusel⁴⁹.

⁴⁸ SKM.2014.622.SKAT, i styresignalet præciseres desuden yderligere hvilke varer der er omfattet af den omvendte betalingspligt.

⁴⁹ Onlineversion Momsloven med Kommentarer, ML §46, noter, kommentar nr. 353a
https://revisor.karnovgroup.dk/document/7000525059/3?versid=692-1-2013#LBKG2013106_N353A (set: 27. januar 2015)

3.2.7 TREKANTSHANDEL

Reglerne for trekantshandel findes i ML §35, stk. 1, nr. 2 og er en simplificeret regel til brug i den mest simple form for kædehandel. Som skrevet ovenfor i afsnit 3.1.7 Trekantshandel, er en sådan defineret ved to på hinanden følgende salg af samme vare men kun én transport eller forsendelse.

Juridisk vejledning beskriver ligeledes trekantshandel som følgende:

”Varehandel inden for EU, hvor en afgiftspligtig person i EU-land nr. 1, via en afgiftspligtig person som mellemhandler i EU-land nr. 2, leverer varer til en afgiftspligtig person i EU-land nr. 3 som den endelige slutbruger og omvendt betalingspligtige for moms af varerne”⁵⁰.

Parterne stilles herefter således, at momsen følger transporten af varen og erhververen i EU-land 3 bliver betalingspligtig af momsen på erhvervelsen jf. ligeledes ML §46, stk. 1, nr. 1, som behandlet ovenfor.

ML §35, stk. 1, nr. 2 lyder, at erhvervelse af varer fra andre EU-lande er fritaget for afgift, når en udenlandsk virksomhed, der er registreret for merværdiafgift i et andet EU-land, sælger varer her i landet, som er erhvervet i et andet EU-land end der, hvor virksomheden er registreret og den registrerede varemottager her i landet betaler afgiften i overensstemmelse med ML §46, stk. 1, nr. 1.

Bestemmelsen implementerer MSD art. 141. Som tidligere omtalt nævner MSD ikke noget om, at mellemhandleren ikke må være registreret i hverken afgang- eller ankomstland. Tværtimod må mellemhandler gerne være registreret i ankomstlandet, så længe han ikke er etableret der.

For at anvende simplificeringsreglen om trekantshandel er der visse krav, som mellemhandleren skal leve op til jf. momsbekendtgørelsen nr. 814 af 24. juni 2013, §§ 108-110. Mellemhandleren skal herefter kunne godtgøre, at varen er transporteret direkte til en registreret erhverver i et andet EU-land end der, hvor han selv er registreret, ligesom han heller ikke må være registreret i afganglandet og han skal ligeledes kunne godtgøre, at erhververen afregner momsen på vegne af mellemhandleren. Kravet om at mellemhandler skal kunne godtgøre at erhverver afregner momsen hænger sammen med afgørelsen i X og Facet-sagen⁵¹, som gennemgås i afsnit 4.5 C-536/08 og C-539/08 X og Facet BV / Facet Trading BV i sammenhæng.

⁵⁰ Den juridiske vejledning 2015-1, version: 2.3, A.B.4.2.2.2

⁵¹ C-536/08 og C-539/08 – X og Facet i sammenhæng

Mellemhandleren har ligeledes pligt til at angive sit eget momsregistreringsnummer samt erhververs momsregistreringsnummer og den samlede værdi af virksomhedens salg uden moms til den pågældende erhverver, jf. momsbekendtgørelsen nr. 814 af 24. juni 2013 §108.

Mellemhandleren kan godtgøre "overdragelsen af betalingspligten" til køber, hvis blot han på fakturaen oplyser, at kunden skal svare den afgift, der påhviler varen. Dette kan gøres ved at notere, at der sælges med "omvendt betalingspligt, køber afregner momsen" eller "reverse charge, buyer settles the VAT" jf. momsbekendtgørelsen nr. 814 af 24. juni 2013 §62.

Reglerne for trekantshandel har været nævnt som en simplificering, der eventuelt kan anvendes på kædehandler med mere end to på hinanden følgende salg af samme vare med kun en transport, jf. EU-Kommissionens rapport VEG no. 29⁵², hvilket diskuteres yderligere senere i nærværende afhandling.

3.3 SAMMENFATNING OG SAMMENLIGNINGSGRUNDLAG

Som det fremgår af ovenstående afsnit er der ikke, udover simplificering for trekantshandel, regler som er direkte formaliseret til kædehandler. Hver enkelt kædehandel skal vurderes særskilt og det kan derfor godtgøres, at det er et stort arbejde for virksomheder at sætte sig ind i reglerne ved deltagelse i en kædehandel. Ligeledes kan de frie rammer for implementering, især i forhold til visse bestemmelser i MSD betyde, at der er forskellige regler i forskellige medlemsstater, som besværliggør håndteringen af handel over grænser mellem forskellige medlemslande.

Nedenfor er opstillet en tabel, som kort opridser og sammenholder de beskrevne bestemmelser i hhv. momsloven og momssystemdirektivet. Markeret med grå er de bestemmelser, hvor der er konstateret nævneværdig forskel i sammenligning af bestemmelserne.

⁵² EUROPEAN COMMISSION, VEG no 029

Momsloven		Momssystemdirektivet	
§ 4, stk. 1	Afgift af varer der leveres mod vederlag i DK	Artikel 2, stk. 1, litra a) og c)	Afgift af varer der leveres mod vederlag
§ 4, stk. 1, 2. pkt.	Levering = overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode	Artikel 14 (varer)	Levering = overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode
§ 4, stk. 3, nr. 1)	Levering omfatter også overdragelse ved kommissionsaftale	Artikel 14, stk. 2, litra c)	Levering omfatter også overdragelse ved kommissionsaftale
§ 11	Afgift ved erhvervelse mod vederlag fra andre EU-lande	Artikel 2, stk. 1, litra b)	Afgift ved erhvervelse mod vederlag fra andre EU-lande
§ 11, stk. 2	Erhvervelse = erhvervelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode	Artikel 20	Erhvervelse = erhvervelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode
§ 12, stk. 1	Afgift af varer der indføres fra steder udenfor EU	Artikel 2, stk. 1, litra d)	Afgift af varer der indføres fra steder udenfor EU
§ 14, stk. 1, nr. 1	Leveringssted her i landet når varen ikke forsendes eller transporteres	Artikel 31	Leveringssted der hvor varen befinder sig ved levering når varen ikke forsendes eller transporteres
§ 14, stk. 1, nr. 2	Leveringssted her i landet hvis varen befinder sig her ved påbegyndelse af forsendelse eller transport	Artikel 32	Leveringssted der hvor varen befinder sig ved påbegyndelse af forsendelse eller transport

Tabel 2, sammenfatning ML med MSD - del 1, egen tilvirkning

Momsloven		Momssystemdirektivet	
§ 22	Stedet for erhvervelse her i landet når forsendelse eller transport ender her	Artikel 40-41	Stedet for erhvervelse der hvor varen befinder sig når forsendelse eller transport slutter
§ 34, stk. 1, nr. 1)	Afgiftsfritagelse når varer forsendes eller transporteres til et andet EU-land, når erhverver er registreret der	Artikel 138, stk. 1	Afgiftsfritagelse når varer forsendes eller transporteres til et andet EU-land
§ 34, stk. 1, nr. 5)	Afgiftsfritagelse når varer forsendes eller transporteres til områder udenfor fællesskabet	Artikel 146, stk. 1, litra a)	Afgiftsfritagelse når varer forsendes eller transporteres til områder udenfor fællesskabet
§ 35, stk. , nr. 2	Fritagelse ved erhvervelse af varer fra andre EU-lande når købt af udenlandsk virksomhed registreret i et andet EU-land og varen forsendes eller transporteres fra et tredje EU-land hvor sælger ikke er registreret	Artikel 42	fritagelse for mellemhandler når det kan godtgøres at erhvervelse er foretaget med henblik på efterfølgende levering indenfor EU og at modtager er betalingspligtig efter MSD art. 197
	Betingelse: at erhverver betaler afgift i overensstemmelse med §46, stk. 1, nr. 1	Artikel 141	Medlemslande skal sikre at der ikke opkræves moms på erhvervelser foretaget af mellemhandler som ikke er etableret i ankomstlandet, men registreret i et andet medlemsland. Køber i ankomstlandet skal være udpeget som betalingspligtig i overensstemmelse med MSD art. 197.
Momsbekendtgørelsen nr. 814 af 24. juni 2013 §62	Mellemhandler skal angive at moms påhviler erhverver, når erhvervelse er foretaget efter trianguleringsreglerne.	Artikel 197	Moms påhviler erhverver når erhvervelse er foretaget efter trianguleringsreglerne i MSD art. 141.
Momsbekendtgørelsen nr. 814 af 24. juni 2013 §108	Mellemhandler har pligt til at angive sit eget momsregistreringsnummer samt erhververs momsregistreringsnummer og den samlede værdi af virksomhedens salg uden moms til den pågældende erhverver	Artikel 265	Mellemhandler har pligt til at angive sit eget momsregistreringsnummer samt erhververs momsregistreringsnummer og den samlede værdi af virksomhedens salg uden moms til den pågældende erhverver
§ 46, stk. 1	HR: afgift påhviler afgiftspligtig person som foretager afgiftspligtig levering af varer her i landet	Artikel 193	HR: afgift påhviler afgiftspligtig person som foretager afgiftpligtig levering med mindre der er omvendt betalingspligt i overensstemmelse med MSD art. 194-199b eller 202
		Artikel 194	Der er omvendt betalings når moms skal afregnes i et andet land end der hvor leverandøren er etableret.
§ 46, stk. 1, nr. 8-10	Omvendt betalingspligt for mobiltelefoner, bærbare pc'er m.fl.	Artikel 199a, litra c)-d)	Omvendt betalingspligt for mobiltelefoner, bærbare pc'er m.fl.
§ 46, stk. 2	Omvendt betalingspligt gælder ikke virksomheder der i overvejende grad sælger til private forbrugere		
§ 46, stk. 3	Omvendt betalingspligt for afgiftspligtig erhverver af varer fra andre EU-lande	Artikel 200	Omvendt betalingspligt for afgiftspligtig erhverver af varer fra andre EU-lande
§ 46, stk. 5	Betalingspligt på varer der indføres fra steder udenfor fællesskabets område påhviler importør	Artikel 201	Betalingspligt på varer der indføres fra steder udenfor fællesskabets område påhviler importør
§ 46, stk. 6	Moms påhviler enhver person der anfører moms på en faktura	Artikel 203	Moms påhviler enhver person der anfører moms på en faktura
§ 46, stk. 9	Solidarisk hæftelse i forbindelse med momskarrusel	Artikel 205	Solidarisk hæftelse i forbindelse med momskarrusel

Tabel 3, sammenfatning ML med MSD - del 2, egen tilvirkning

Som det fremgår, dels af tabellen og dels af gennemgangen i afsnit 3.1 Momssystemdirektivet - regelgrundlag og 3.2 , er der generelt god overensstemmelse mellem reglerne i momsloven og reglerne i momssystemdirektivet.

Der konstateres variation for trianguleringsreglerne omkring trekantshandel, som ikke alene ses i dansk lovgivning. I henhold til MSD art. 141 kan mellemhandler gøre anvendelse af trianguleringsreglerne, så længe han ikke er "*etableret*" i ankomstlandet. I Danmark derimod, jf. ML §35, stk. 2, kan mellemhandleren ikke gøre anvendelse af trianguleringsreglerne, såfremt han er "*registreret*" i ankomstlandet. Den ukorrekte oversættelse af bestemmelsen i momsloven har ikke givet anledning til sager, der irrettesætter denne "fejlfortolkning". Variationen således et udtryk for den relative frihed, hvormed medlemsstaterne kan implementere og oversætte bestemmelsen, og det kan således ikke forventes, at alle medlemsstater anvender reglen på samme måde. Variationer i bestemmelser af denne grænseoverskridende karakter kan dog have stor betydning for handlende, som må orientere sig om, hvordan reglerne er i andre EU-lande, på trods af at der er tale om handel indenfor fællesskabets område. Variationen i dansk momslovgivning er desuden et udtryk for, at Danmark holder en smule strammere kurs ved trekantshandel i forhold til den friere mulighed i MSD.

MSD art. 194 giver medlemsstater mulighed for at tillade leverandører at sælge med omvendt betalingspligt, når momsen skal afregnes i et andet land end der, hvor leverandøren er etableret. I Danmark anvendes denne bestemmelse ikke, og leverandører kan således alene sælge med omvendt betalingspligt, når de kan gøre anvendelse af momsfrigagelsen i MSD art. 138, eller når de kan anvende reglerne for trekantshandel.

Ved omvendt betalingspligt for mobiltelefoner, bærbare pc'ere, tablets m.v. er intentionen at komme svindelsager omkring disse særligt risikofylde sektorer til livs. Umiddelbart kan den praktiske anvendelse af bestemmelsen betyde væsentlig besværliggørelse af handel med netop disse varegrupper, hvorfor der i ML §46, stk. 2 indføres, at den omvendte betalingspligt ikke gælder for virksomheder, der i overvejende grad sælger til private forbrugere. Fritagelsen for omvendt betalingspligt henvender sig således primært til detailhandlen, som ellers ville være nødsaget til at indføre meget mere besværlige forretningsgange, som ville være svært anvendelige i små forretninger. Variationen i forhold til kædehandler vurderes herefter ikke at have stor betydning i relation til kædehandler.

3.4 DELKONKLUSION

Lovgrundlaget for kædehandler er bredt og ikke særligt specificeret til formål herfor. Eftersom moms er en transaktionsbaseret afgift, er det nødvendigt at vurdere hver enkelt transaktion ved hver enkelt handel for at vurdere den momsmæssige behandling heraf.

Der findes simplificeringsregler, som er rettet mod trekantshandel, hvorefter momsen bevæger sig med varen, og mellemhandleren kan fritages for afgift, så længe han lever op til kravene i bestemmelsen. Det har ved arbejdsgrupper i EU-Kommissionen været diskuteret, hvorvidt simplificeringen kan adopteres til længere kædehandler end ordinære trekantshandler, hvilket efter forfatters vurdering synes interessant og diskuteres videre i afsnit 6.1.2 Eksempel 2 - Triangulering med flere end tre deltagere. Dog er det ikke alle lande, der anvender simplificeringsreglerne for trekantshandel på samme måde.

Slutteligt findes der i det brede perspektiv god overensstemmelse mellem momsloven og momssystemdirektivet med meget få afvigelser. Kun afvigelse omkring registrering eller ikke-registrering af mellemhandler i afgang- eller destinationsland ved trekantshandel vurderes at have betydning i forhold til behandling af moms ved kædetransaktioner. Afvigelse ved MSD art. 194, kan have betydning ifm. kædehandel, dog ikke ved anvendelse af trianguleringsreglerne, da bestemmelsen under alle omstændigheder ikke kan anvendes i forbindelse dermed.

Valgfrihed og fri implementeringsmulighed i flere af MSD's bestemmelser kan dog føre til problemer i forbindelse med EU-handel og især kædehandel, da der opstår 27 forskellige momssystemer.

4. EU-DOMSTOLENS PRAKSIS

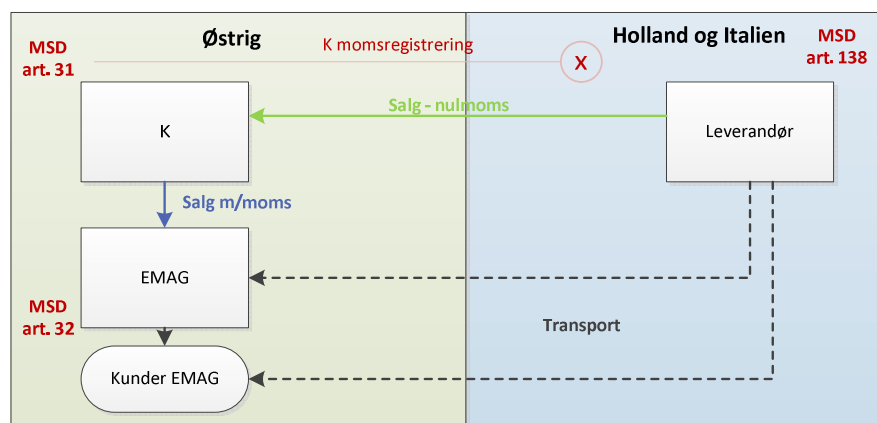
Nærværende afsnit beskriver udvalgte domme, som tager stilling til kædehandelstransaktioner eller som indeholder elementer der findes relevante herfor. De tre først beskrevne domme, EMAG, ETH og VSTR, er de fædrene sager til kædehandel og har stor betydning for den praktiske behandling af moms ved kædehandler i dag.

4.1 C-245/04 – EMAG

Sagen omhandler det østrigske selskab EMAG som i 1996 og 1997 indgik købskontrakt med K, der også var beliggende i Østrig, om køb af ikke-jernholdige metaller. K købte efter de indgåede ordrer metallerne hos sine leverandører i hhv. Holland og Italien. Efter hver købsaftale mellem EMAG og K, instruerede K sine leverandører til at transportere metallerne direkte fra deres lagre til EMAG eller dennes kunder i Østrig⁵³. EMAG kendte ikke til og havde ingen kontakt med K's leverandører.

K's leverandører sendte regninger til K med nulmoms, da varerne skulle transporteres til et andet EU-land i overensstemmelse med MSD art. 138. K redegjorde for EU-erhvervelsen og videresolgte til EMAG med østrigsk moms⁵⁴.

Handelstransaktionerne overskueliggøres ved nedenstående Figur 2.



Figur 2, struktur handelstransaktioner EMAG. Elementer markeret med rød beskriver dommens afgørelse dog med opdateret lovhenviisning.

Som følge af den betalte moms på varekøb, anmodede EMAG om fradrag for den indgående afgift. Fradraget blev dog afslået af de østrigske myndigheder med begrundelsen, at K uretmæssigt havde faktureret med moms.

⁵³ Dommens præmis 14-15

⁵⁴ Dommens præmis 16

Sagen forelagdes efterfølgende for EU-Domstolen med formålet at præcisere fortolkningen af dagældende sjette momsdirektiv.

Domstolen blev bl.a. anmodet om svar på, hvorvidt flere leveringer indenfor fællesskabet, som kun giver anledning til én og samme transport, kan være afgiftsfrie leveringer⁵⁵.

De for sagen omhandlende to leveringer kan, ifølge domstolen, kun være omfattet af afgiftsfritagelserne ved daværende art. 28c, pkt. a, litra a), første afsnit⁵⁶, såfremt begge leveringer kan henføres til samme transport på én gang. I så fald ville K's leverandører foretage første levering, der jf. sjette momsdirektiv art. 8, stk. 1, litra a), fandt sted i den medlemsstat, hvor transporten påbegyndtes, dvs. henholdsvis Holland eller Italien. Som pendant ville denne første levering have en første erhvervelse som foretages af K, og erhvervelsen ville ifølge sjette momsdirektiv art. 28b, pkt. a, stk. 1, finde sted der, hvor transporten afsluttes, dvs. Østrig⁵⁷.

Efterfølgende vil K foretage anden levering, der ligeledes finder sted i den medlemsstat (Italien eller Holland), hvor transporten påbegyndes, jf. daværende sjette momsdirektiv art. 8, stk. 1, litra a), og som pendant vil anden erhvervelse foretaget af EMAG have leveringssted i den medlemsstat, hvor transporten afsluttes, i dette tilfælde Østrig⁵⁸.

Denne håndtering af reglerne ville selvsagt være i strid med hensigten med reglerne i fællesskabet, hvorfor en anden tolkning er nødvendig. Således skal det herefter forstås, at to på hinanden følgende leveringer, der giver anledning til én transport af goder, følger efter hinanden i tid og kan ikke være samtidige⁵⁹. Ligeledes kan retten til som ejer at råde over et gode kun overdrages af den mellemkommende erhverver, såfremt han først har modtaget godet fra den første erhverver, hvorfor den anden levering først kan finde sted, efter den første levering er gennemført.

Besvarelsen giver herefter anledning til spørgsmålet, hvordan man bestemmer hvilken transaktion i kæden, der kan nulmomses som EU-leverance, og hvilken der skal behandles som en indenlandsk leverance.

I dommen konkluderes, at der kun kan være én EU-leverance ved kædehandler, hvor der kun er én grænseoverskridende transport. Herefter er det kun den leverance, der giver anledning til transport eller forsendelse, der kan klassificeres som en EU-leverance, og øvrige leverancer skal behandles som

⁵⁵ Dommens præmis 25

⁵⁶ Tilsvarende bestemmelse findes i nuværende MSD art. 138.

⁵⁷ Dommens præmis 35

⁵⁸ Dommens præmis 36

⁵⁹ Dommens præmis 38

erhvervelse uden transport⁶⁰. EU-leverancen vurderes i henhold til daværende sjette direktivs art. 8, stk. 1, litra a), nu MSD art. 32, og leverancer uden transport vurderes i henhold til daværende sjette direktiv art. 8, stk. 1, litra b), nu MSD art. 31.

Stedet for den levering, som ikke giver anledning til transport, anses for at være beliggende enten i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes, eller den medlemsstat, hvor den afsluttes, afhængigt af om denne levering er den første eller den anden af de to på hinanden følgende leveringer⁶¹.

Af dommen fremgår, at det ikke kun er mellemhandler, der kan rammes af mistolkning af reglerne ved kædehandel, og i dette tilfælde har den anden erhverver, EMAG, ikke vidende om, at K anvendte en leverandør i et andet EU-land, hvorfra metallerne blev direkte transporteret.

Af dommen kan efterfølgende udledes:

- Når to på hinanden følgende leveringer af samme vare foretages af afgiftspligtige personer indenfor EU, og transaktionerne kun giver anledning til én og samme transport indenfor EU, da kan der alene opnås momsfrigørelse for én af de to leveringer. Fortolkningen gælder, uanset hvem der under transporten har retten til som ejer at råde over det transporterede gode.
- EU-leverancen henføres til den leverance, der giver anledning til transport i overensstemmelse med MSD art. 32, og til denne erhverver faktureres med nulmoms i overensstemmelse med MSD art. 138.
- Den leverance, der ikke giver anledning til transport, betragtes som et indenlandsk salg efter MSD art. 31, og leveringsstedet fastlægges under vurdering af, om denne leverance henføres til den første eller den anden erhverver.
 - Hvis leverancen henføres til den første erhverver, betragtes leveringsstedet som værende afganglandet for de transporterede goder.
 - Hvis leverancen henføres til den anden leverance, betragtes leveringsstedet som værende ankomstlandet for de transporterede goder.

4.2 C-430/09 – ETH

Sagen omhandler Euro Tyre Holding BV, herefter ETH, som er en hollandsk dækleverandør, der i årene 1997 til 1999 leverede dæk til to belgiske selskaber, Miroco og VBS, med leveringsbetingelserne ”ab lager”. Leveringsbetingelserne indebar, at ETH skulle levere dækkene på sit lager, der ligeledes var beliggende i Holland, og transporten videre fra lageret til destinationen i Belgien skulle forestå på købers

⁶⁰ Dommens præmis 51

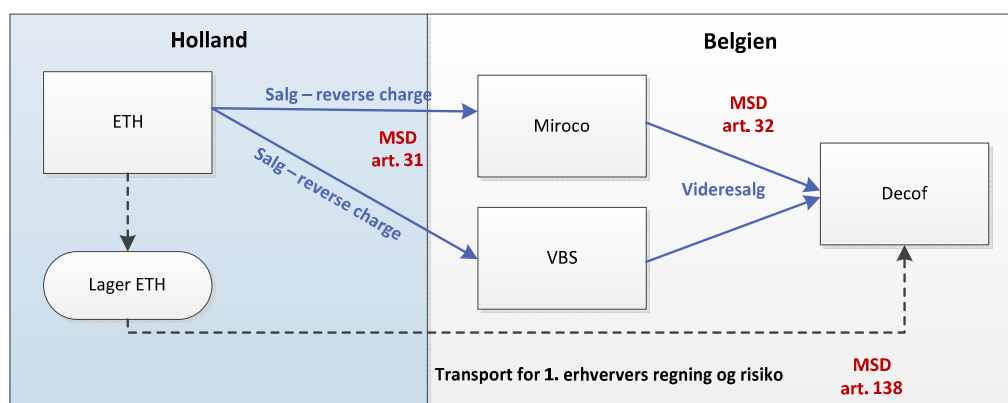
⁶¹ Dommens præmis 50

regning og risiko⁶². ETH udstedte herefter faktura uden moms. ETH søgte inden levering bekræftelse på momsregistreringsnumre for hhv. Miroco og VBS og sørgede for angivelse af EU-leverancer⁶³.

Før dækkene var leveret blev de af Miroco og VBS solgt videre til et tredje belgisk selskab, Decof, med leveringsbetingelsen, at Miroco og VBS for egen regning og risiko skulle forestå transport til Decof⁶⁴. Dækkene blev således afhentet på ETH's lager af en lastbil og chauffør, som Decof mod vederlag havde stillet til rådighed for hhv. Miroco og VBS, og transporteret direkte til Decof i Belgien⁶⁵.

Der er således, ligesom ved EMAG sagen, tale om en kæde, hvor et gode er genstand for to på hinanden følgende leveringer, men kun én enkelt transport indenfor Fællesskabet.

For overskueligheds skyld er transaktionerne optegnet i nedenstående Figur 3.



Figur 3, struktur handelstransaktioner ETH. Elementer markeret med rød beskriver dommens afgørelse dog med opdateret lovhenviisning.

Spørgsmålet i sagen var efterfølgende, hvilken levering der skulle anses som levering med transport indenfor EU.

Ved EMAG dommen blev det fastslået, at retten til som ejer at råde over et gode kun kan overdrages af den mellemkommende erhverver, såfremt han først har modtaget godet fra den første erhverver, hvorfor den anden levering først kan finde sted efter den første levering er gennemført⁶⁶. Dette betyder dog ikke nødvendigvis, at den første levering altid udgør en EU-erhvervelse⁶⁷. Hvis retten til som ejer at råde overføres fra første erhverver til anden erhverver, før transporten indenfor EU påbegyndes, da skal

⁶² Dommens præmis 12

⁶³ Dommens præmis 16

⁶⁴ Dommens præmis 14

⁶⁵ Dommens præmis 15

⁶⁶ Dommens præmis 31 samt C-245/04 – EMAG - præmis 38

⁶⁷ Dommens præmis 33

EU erhvervelsen tilskrives den anden levering⁶⁸. Det tillægges ikke betydning, at Miroco og VBS lejer transportmidlet af Decof.

Af det i sagen foreliggende fremgår, at mellemhandler, Miroco og VBS, mod vederlag lejer lastbil og chauffør af Decof og for egen regning og risiko transporterer dækkene fra Holland til Belgien. Således overgår retten til som ejer at råde over dækkene først i det øjeblik, de er leveret hos Decof og EU-leverancen tilskrives den 1. levering⁶⁹.

I dommen diskuteres yderligere, at de oplysninger, som ETH modtager om destinationen af godet, kan være afgørende for, hvorvidt der må faktureres med nulmoms efter fritagelsesbestemmelsen, eller om der skal faktureres med hollandsk moms. Såfremt første erhverver overfor ETH har tilkendegivet hensigt om at transportere varerne til et andet EU-land og har identificeret sig med gyldigt momsregistreringsnummer udstedt af det andet EU-land, er det tilladt for ETH at fakturere med nulmoms for EU-leverancen⁷⁰. Hvis ETH derimod inden varen har forladt afganglandet bliver gjort bekendt med, at varen vil blive videresolgt til en anden afgiftspligtig person, da kan han ikke overdrage momspligten og skal således opkræve hollandsk moms⁷¹.

Med ovenstående flyttes fokus fra hvem, der arrangerer transporten, til mellemhandlers intentioner og leverandørens vidende herom⁷². Ligeledes åbner retten op for, at mellemhandler ud fra de oplysninger han giver sin leverandør, selv kan bestemme om EU-leverancen skal foretages til ham eller fra ham og til hans kunde⁷³.

Når leverandørens vidende skal inddrages kan det betyde, at leverandøren må være endnu mere omhyggelig med sine bevismæssige forpligtelser da han skal kunne bevise, at han retmæssigt har solgt med nulmoms⁷⁴. Retten præciserer dog yderligere, at når leverandøren én gang har opfyldt sine bevismæssige forpligtelser for en EU-leverance, da er det erhververen der bør anses som pligtig for at betale momsen i leveringsmedlemsstaten⁷⁵, hvilket allerede blev fastslået i Teleos-sagen, som omtales i afsnit 4.4 C-409/04 – Teleos.

⁶⁸ Dommens præmis 34

⁶⁹ Dommens præmis 45

⁷⁰ Dommens præmis 35

⁷¹ Dommens præmis 36

⁷² Maunz, S., Marchal, H., Zero Rating Cross-Border Triangular Transactions under EU VAT

⁷³ Wolf, R. Mecsek-Gabona: The Final Step of the ECJ's Doctrine on Reliance on EU Law for Abusive or Fraudulent End in the Context of Intra-Community Transactions

⁷⁴ Maunz, S., Marchal, H., Zero Rating Cross-Border Triangular Transactions under EU VAT

⁷⁵ Dommens præmis 38

Som det fremgår af ovenstående, er det meget op til en vurdering af de enkelte fakta for en kædehandel, hvordan udfaldet bliver. Dette understreger yderligere kompleksiteten omkring moms ved kædehandler og vurdering af, hvordan man skal agere korrekt i praksis.

I sammenligning med EMAG sagen, der kan synes meget ens med denne sag, er det vigtigt at distingvere forskellen mellem de to, da det ellers kan synes ulogisk, at udfaldet af dommene ikke bliver det samme. Den væsentlige forskel til EMAG er, at i denne sag videresælger mellemhandler goder, som allerede er erhvervet inden der er modtaget ordre fra den endelige køber. I EMAG sagen har mellemhandler modtaget ordre fra den endelige køber, inden han erhverver goderne fra sin leverandør⁷⁶.

Denne differentiering kan have betydning i sammenhæng med lagerproblematikkerne, mere herom senere i afsnit 6.1.4 Eksempel 4 - Lagerkonstruktioner.

Af dommen kan efterfølgende udledes:

- Såfremt den endelige køber ikke er kendt, når første erhvervelse afsluttes, kan EU-leverancen henføres til den første erhvervelse.
- Såfremt retten til som ejer at råde over godet ikke overdrages til den anden erhverver, inden godet har forladt afganglandet, kan EU-erhvervelsen henføres til den første erhverver.
- Såfremt første erhverver har tilkendegivet hensigt om at transportere godet til et andet EU-land og har identificeret sig med gyldigt momsregistreringsnummer udstedt af destinationslandet, er det tilladt for leverandøren at sælge med nulmoms efter fritagelsesbestemmelsen i MSD art. 138.
- Såfremt leverandøren inden forsendelse af godet bliver bekendt med videresalg af godet til en anden afgiftspligtig person, kan denne ikke sælge med nulmoms og skal pålægge afgift på sin faktura til første erhverver.
 - Undtagelse hertil er, hvis leverandøren allerede har levet op til sine bevismæssige forpligtelser, da er det op til den første leverandør at afregne momsen i afganglandet.

4.3 C-587/10 – VSTR

Sagen omhandler Vogtländische Straßen, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch, herefter VSTR, der gennem et datterselskab beliggende i Tyskland i 1998 solgte to stenknusemaskiner til et amerikansk selskab, Atlantic International Trading Co., herefter AIT. AIT har hjemsted i USA, forretningssted i Portugal og ingen momsregistrering i EU⁷⁷.

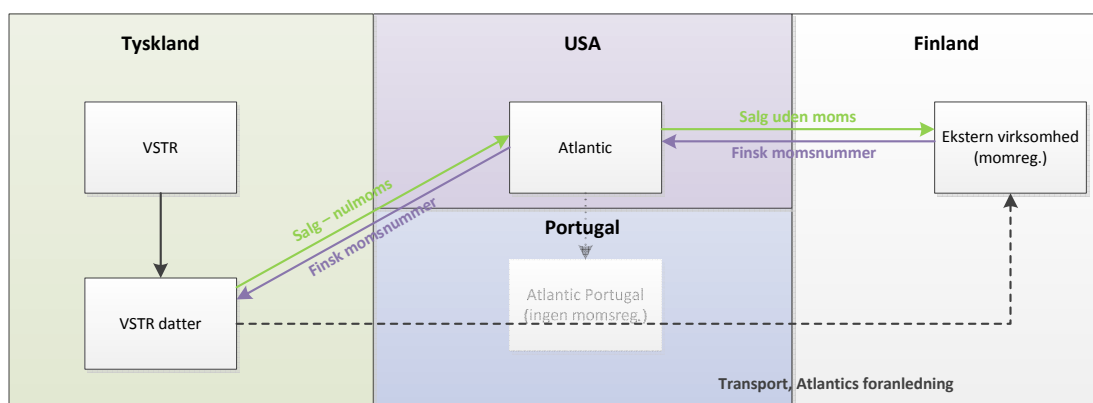
⁷⁶ Dommens præmis 23 samt C-245/04 – EMAG - præmis 15

⁷⁷ Dommens præmis 14

Ved salget anmoder VSTR's datterselskab, herefter VSTR datter, om momsregistreringsnummer på AIT. AIT svarer, at de ikke har momsregistrering i EU, men at de har videresolgt maskinerne til en virksomhed beliggende i Finland og oplyser herefter det finske momsregistreringsnummer. VSTR datter indhenter efterfølgende bekræftelse på, at det angivne momsregistreringsnummer er gyldigt⁷⁸.

AIT afhenter via speditør maskinerne hos VSTR datter og transporterer dem til destinationen i Finland⁷⁹. Efterfølgende udsteder VSTR datter faktura uden moms til AIT med det finske momsregistreringsnummer anført.

For overblik se nedenstående Figur 4.



Figur 4, struktur handelstransaktioner VSTR. Elementer markeret med rød beskriver dommens afgørelse dog med opdateret lovhenvisning.

VSTR datter nægtes af de tyske skattemyndigheder at sælge med nulmoms, da der ikke kan påvises gyldigt momsregistreringsnummer på AIT.

Spørgsmålet bliver efterfølgende, hvorvidt den første levering mellem VSTR datter og AIT kan betragtes som en EU-leverance, der kan momsfrtages i henhold til fritagelsesreglerne herom⁸⁰.

Da sagen i hovedtræk ligner ETH sagen, kan det inddrages, hvad der blev udledt af denne dom. Det blev bl.a. udledt, at i det tilfælde hvor retten til som ejer at råde over et gode overdrages, inden der foretages transport ud af afganglandet, da kan EU-erhvervelsen henføres til den anden levering⁸¹. Ligeledes blev det udledt, at såfremt leverandøren inden forsendelse af godet bliver bekendt med

⁷⁸ Dommens præmis 15

⁷⁹ Dommens præmis 16

⁸⁰ Dommens præmis 31

⁸¹ Dommens præmis 32 samt C-430/09 – ETH præmis 34

videresalg af godet til en anden afgiftspligtig person, kan denne ikke sælge med nulmoms og skal pålægge afgift på sin faktura til første erhverver⁸².

Som det fremgår ovenfor er VSTR datter allerede ved salget gjort bekendt med, at maskinerne er videresolgt til en afgiftspligtig finsk virksomhed. Såfremt ETH sagen anvendes analogt herpå, er det korrekt, når de tyske skattemyndigheder nægter VSTR datter at sælge med nulmoms til AIT, da EU-leverancen skal henføres til den anden erhvervelse.

I denne sag er den afgørende forskel dog, at mellemhandler/AIT ikke er etableret på fællesskabets område og ligeledes ikke er forsynet med et momsregistreringsnummer i EU. Herefter bliver det nødvendigt at afgøre, på baggrund af det foreliggende, hvorvidt leveringen faktisk kan klassificeres som en EU-leverance⁸³.

Med de præjudicielle spørgsmål til domstolen ønsker de tyske myndigheder at få defineret, om daværende sjette momsdirektivs art. 28c, pkt. A, litra a), nuværende MSD art. 138, er til hinder for at skattemyndigheder stiller krav om, at erhverver skal være i besiddelse af et EU momsregistreringsnummer for anvendelsen af momsfritagelsen⁸⁴.

I bestemmelsen i sjette momsdirektiv art. 28c, pkt. A, litra a), jf. MSD art. 138, fremgår det ikke af teksten, at erhverver skal have et momsregistreringsnummer, hvorfor det i stedet er bevisreglerne som ifølge domstolen må præciseres⁸⁵.

Hver enkel medlemsstat kan frit fastsætte foranstaltninger til at sikre, at der sker en korrekt opkrævning af moms samt undgå svig, dog må det ikke gå ud over momsens neutralitet⁸⁶. Ifølge neutralitetsprincippet skal der indrømmes momsfritagelse, hvis de materielle betingelser er opfyldt, også selvom visse formelle betingelser ikke er opfyldt. Dette kan kun tilsidesættes, såfremt den manglende opfyldelse af formelle betingelser gør det udelukket at bevise, at de materielle betingelser er opfyldt⁸⁷.

Således kan et formelt krav om momsregistreringsnummer ikke rejse tvivl om retten til momsfritagelse, såfremt de materielle betingelser er opfyldt, ej heller hvis erhververen har hjemsted i et tredjeland⁸⁸.

⁸² Dommens præmis 35 samt C-430/09 – ETH præmis 36

⁸³ Dommens præmis 38

⁸⁴ Dommens præmis 26 og 39

⁸⁵ Dommens præmis 40 og 41

⁸⁶ Dommens præmis 44

⁸⁷ Dommens præmis 46

⁸⁸ Dommens præmis 51 og 54

Kendelsen kan og har givet anledning til kritik, eftersom den i princippet gør det muligt, at en mellemhandler kan anvende et hvilket som helst momsregistreringsnummer og angive, at det tilhører kunden, hvortil han har til hensigt at transportere varerne⁸⁹.

Medlemslande kan gøre momsfrigtagelse betinget af, at leverandøren angiver erhververs momsregistreringsnummer. Men momsfrigtagelse kan, undtagelsesvis, ikke nægtes såfremt en leverandør kan påvise at være fremkommet med andre oplysninger, som kan godtgøre, at kunden er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab ved den givne transaktion, på trods af at han ikke i god tro kan angive kundens momsregistreringsnummer⁹⁰.

Af dommen kan efterfølgende udledes:

- En medlemsstats bevisregler er afgørende for, hvorvidt en EU-leverance kan momsfrigtages efter MSD art. 138.
- Medlemslande kan gøre momsfrigtagelse betinget af, at leverandøren angiver erhververs momsregistreringsnummer.
 - Momsfrigtagelse kan dog undtagelsesvis ikke nægtes, såfremt en leverandør, der ikke i god tro kan angive kundens momsregistreringsnummer, i stedet kan påvise at være fremkommet med andre oplysninger, som kan godtgøre at kunden er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab ved den givne transaktion.

4.4 C-409/04 – TELEOS

Sagen omhandler det britiske selskab Teleos m.fl., der i 2002 solgte mobiltelefoner til et spansk selskab, Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA, herefter TT. Mobiltelefonerne blev stillet til rådighed for TT på et speditiionslager i Storbritannien, hvorfra TT var ansvarlig for transport til, i de fleste tilfælde, bestemmelsesstedet i Frankrig. Efter hver transaktion sendte TT original kopi af fragtbrev, som var stemplet og underskrevet samt indeholdt oplysninger om bl.a. fragtfører og indregistreringsnummer på transportmiddel.

Sagen vedrører således ikke direkte en kædehandel, men definerer i stedet begrebet ”forsendes” samt diskuterer bevisreglerne i forbindelse med EU-leverancer, hvorfor den findes relevant for nærværende afhandling.

De modtagne fragtbreve viste sig senere at være falske, og Teleos m.fl. blev således efteropkrævet moms på leverancerne, da det ikke længere kunne bevises, at telefonerne faktisk havde forladt

⁸⁹ Swinkels, J. J. P., Zero Rating Cross-Border Supplies of Goods under EU VAT – Triangular Takeaway Transactions

⁹⁰ Dommens præmis 59

Storbritannien. Af sagen fremgår dog yderligere, at der foreligger beviser for, at TT havde angivet EU-erhvervelser af mobiltelefoner til de spanske myndigheder.

Domstolen anfører, at for at en transaktion kan anses for erhvervelse indenfor fællesskabet skal to krav være opfyldt i overensstemmelse med daværende sjette momsdirektiv art. 28a, stk. 3, første afsnit, nuværende MSD art. 20, stk. 1⁹¹.

- 1) At der er sket overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.
- 2) At der er sket forsendelse eller transport af godet til en anden medlemsstat.

Ligeledes anføres, at den modsvarende EU-leverance kan momsfrtages, såfremt godet er forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat⁹², samt at begrebet "*forsendt eller transporteret*" skal forstås således, at godet faktisk skal have forladt afganglandet⁹³.

Med disse argumenter fastslås det, at begrebet "*forsendes*" i forhold til bestemmelserne i daværende sjette momsdirektivs art. 28a, stk. 3 samt art. 28c, pkt. A, litra a), nuværende MSD art. 20, stk. 1 og art. 138, stk. 1 skal forstås således, at retten til som ejer at råde skal være overdraget, samt godet skal være forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat og faktisk have forladt afganglandet⁹⁴.

Omkring efteropkrævningen af moms på leverancerne fra Teleos m.fl. anføres det, at såfremt leverandøren har gjort, hvad der med rimelighed kan forventes for at løfte bevis for varernes forsendelse samt været i god tro herom, og det er udelukket, at han har deltaget i svig omkring fragtbrevene, da må det være køberen, der bør anses for betalingspligtig af momsen i leveringsstaten, såfremt han ikke har opfyldt sin kontraktmæssige forpligtelse til at forsende eller transportere varerne⁹⁵.

Således skal forstås, at daværende sjette momsdirektivs art. 28c, pkt. A, litra a), første afsnit, nuværende MSD art. 138, stk. 1, er til hinder for, at de kompetente myndigheder i afganglandet kræver, at en leverandør, der har handlet i god tro og som har fremlagt beviser, der støtter hans ret til momsfrigtagelse, efterfølgende skal afregne moms, når det viser sig at de fremlagte beviser er falske og leverandøren har truffet enhver rimelig foranstaltning for at sikre, at leverancen ikke fører til deltagelse i momssvig⁹⁶.

⁹¹ Dommens præmis 27

⁹² Dommens præmis 28

⁹³ Dommens præmis 33

⁹⁴ Dommens præmis 42

⁹⁵ Dommens præmis 66 og 67

⁹⁶ Dommens præmis 68

Endvidere bestemmes det, at TT's fremlæggelse af momsangivelser på EU-erhvervelser i Spanien kun kan udgøre supplerende, men ikke afgørende, bevis for, at varerne faktisk har forladt afganglandet⁹⁷.

Af dommen kan således udledes:

- Begrebet "*forsendt*" skal efterfølgende forstås ved følgende tre punkter:
 - Der er sket overdragelse af retten til som ejer at råde over et gode.
 - Godet er forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat.
 - Det er godtgjort, at godet faktisk har forladt afganglandet.
- Hvis leverandøren har gjort, hvad der med rimelighed kan kræves for at overholde sine bevismæssige forpligtelser og han i øvrigt er i god tro herom, kan han ikke efterfølgende gøres betalingspligtig af momsen, såfremt køber ikke overholder sine kontraktmæssige forpligtelser.
- Det pålægger køber at betale moms i afganglandet, såfremt han ikke har overholdt sin kontraktmæssige forpligtelse om forsendelse eller transport af godet og sælger har været i god tro omkring leverancen.
- Fremlæggelse af momsangivelse af EU-erhvervelse i ankomstlandet kan ikke udgøre afgørende bevis for at godet faktisk har forladt afganglandet.

4.5 C-536/08 OG C-539/08 X OG FACET BV / FACET TRADING BV I SAMMENHÆNG

Sagerne omhandler følgende to selskaber:

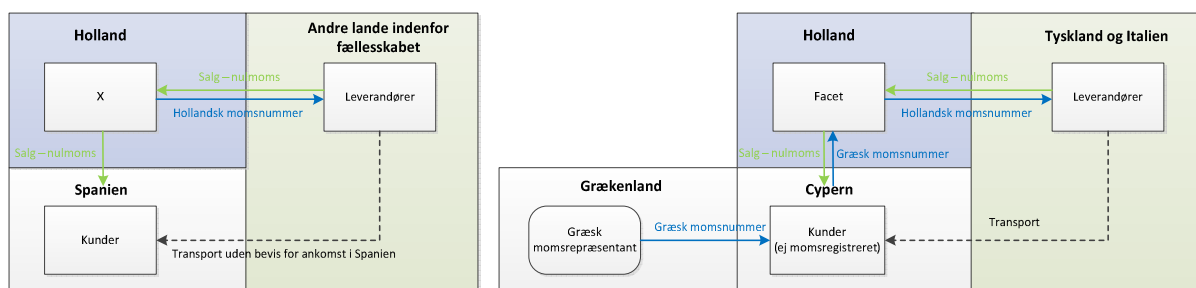
C-536/08 omhandler det hollandske selskab X, som købte varer fra selskaber beliggende i andre medlemsstater end Holland og Spanien. Varerne blev transporteret direkte fra leverandørerne til Spanien og solgt derfra til kunder i Spanien. Ved køb oplyste X sit hollandske momsregistreringsnummer og leverandørerne fakturerede til X med nulmoms. Efterfølgende sendte X regninger til sine kunder med nulmoms i overensstemmelse med simplificeringsreglerne for trekantshandel. I perioden 1. januar til 30. september 1998 indberettede X ingen moms på EU-erhvervelser i Holland og ej heller på EU-leverancer. I den efterfølgende periode dog, fra 1. oktober 1998 til 30. juni 1999, indberettede X moms på EU-erhvervelser og EU-leverancer i overensstemmelse med daværende sjette direktiv art. 22, stk. 6, litra b), nuværende MSD art. 262.

C-539/08 omhandler den hollandske virksomhed Facet, der forhandlede computerdele. Facet købte varer fra leverandører i Tyskland og Italien og solgte dem til kunder i Cypern og havde en momsrepræsentant i Grækenland. Varerne blev transporteret direkte fra Tyskland og Italien til Cypern. Leverandørerne oplyste Facets tyske momsnummer og skrev regninger med nulmoms. Facet oplyste på

⁹⁷ Dommens præmis 72

sine fakturaer til sine kunder i Cypern de græske momsregistreringsnumre, som kunderne havde oplyst, og fakturerede med nulmoms. På sine momsangivelser indberettede Facet moms på EU-erhvervelser og fratrak igen momsen, samt EU-leverancer relateret til de græske momsregistreringsnumre på sine kunder og deres momsrepræsentant.

For overblik se nedenstående Figur 5.



Figur 5, struktur handelstransaktioner X og Facet BV/Facet Trading BV

Begge sager kan behandles samlet, da problemet for så vidt er det samme. Ingen af kunderne har indberettet modsvarende EU-erhvervelser til de angivne EU-leverancer fra hhv. X og Facet. I Facet sagen er det yderligere sådan, at de cypriotiske kunder, der anvender en græsk momsrepræsentant, ikke er momsregistreret i Cypern⁹⁸.

På baggrund af de beskrevne sager, forelægger de hollandske skattemyndigheder for EU-domstolen følgende præjudicielle spørgsmål⁹⁹:

Skal daværende sjette direktivs art. 17, stk. 2 og 3 samt art. 28b, pkt. A, stk. 2, nuværende MSD art. 168 og 169 samt art. 41 og 42, forstås således, at erhverver øjeblikkeligt har ret til fradrag af erhvervelsesmomsen, når stedet for en erhvervelse indenfor fællesskabet anses for at være på den medlemsstats område, som har tildelt det momsregistreringsnummer, under hvilket erhverver har foretaget erhvervelsen?

Som udgangspunkt er retten til fradrag af moms en integreret del af momsordningen og et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der ikke kan begrænses¹⁰⁰. Desuden har daværende sjette direktivs art. 28b, pkt. A, nuværende MSD art. 40 til formål, at fastlægge leveringsstedet, således at det placeres der, hvor det endelige forbrug finder sted¹⁰¹. Samme bestemmelses stk. 2, nuværende

⁹⁸ Dommens præmis 23

⁹⁹ Dommens præmis 20 og 26

¹⁰⁰ Dommens præmis 28

¹⁰¹ Dommens præmis 30

MSD art. 41 foreskriver, at hvis erhververen godtgør at have foretaget EU-erhvervelsen med henblik på en levering, som foretages indenfor den i stk. 1 omhandlende medlemsstat, og for hvilken erhververen er udpeget som den afgiftspligtige person, anses erhvervelsen for at være blevet pålagt moms i overensstemmelse med art. 1, nuværende MSD art. 40, hvis erhverver har opfyldt sin angivelsespligt¹⁰².

Domstolen påpeger desuden i forhold til daværende sjette direktivs art. 28b, pkt. A, stk. 2, nuværende art. 41 og 42, at bestemmelsen har til formål at sikre, at EU-erhvervelsen pålægges afgift, men ligeledes at den pågældende erhvervelse ikke pålægges dobbelt afgift¹⁰³.

Endvidere, når betingelserne i daværende sjette direktivs art. 28c, pkt. E, stk. 3, nuværende MSD art 141 og således trianguleringsreglerne, er opfyldt, har hver medlemsstat forpligtelse til at træffe særlige foranstaltninger til at undgå, at EU-erhvervelser, der omfattes af daværende sjette direktivs art. 28b, pkt. A, nuværende MSD art. 40, pålægges moms indenfor dennes område¹⁰⁴.

I henhold til daværende sjette direktivs art. 17, stk. 2, litra d), nuværende MSD art. 168, er fradrag for moms pålagt erhvervelser underlagt betingelse om, at varerne skal anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner¹⁰⁵. Domstolen finder desuden, at fradragsret på EU-erhvervelser ikke kan finde anvendelse, når det ikke faktisk kan bevises, at de erhvervede varer er ankommet til medlemsstaten, hvori erhverver er registreret¹⁰⁶.

Slutteligt påpeger domstolen, at såfremt der indrømmes fradrag i sådanne triangulære situationer, risikeres det, at den effektive virkning af daværende sjette direktivs art. 28b, pkt. A, stk. 2, nuværende MSD art. 42 bringes i fare, da den afgiftspligtige person, mellemhandleren, som har nydt godt af fradraget i registreringsmedlemsstaten, ikke længere vil være tilskyndet til at godtgøre, at den omhandlede erhvervelse er blevet pålagt moms i den medlemsstat, hvor transporten afsluttes.

På baggrund af ovenstående fastlår domstolen, at daværende sjette momsdirektiv art. 17, stk. 2 og 3 samt art. 28b, pkt. A, stk. 2, nuværende MSD art. 168 og 169 samt art. 41 og 42, må tolkes således, at en momspligtig person ikke har øjeblikkelig ret til at fradrage indgående moms på en EU-erhvervelse, såfremt transporten ender i en anden medlemsstat¹⁰⁷.

¹⁰² Dommens præmis 32

¹⁰³ Dommen præmis 35

¹⁰⁴ Dommens præmis 38

¹⁰⁵ Dommens præmis 40

¹⁰⁶ Dommens præmis 41 og 42

¹⁰⁷ Dommens præmis 44

Denne anskuelse af reglerne kan dog have fatale følger i forhold til trianguleringsreglerne, eftersom mellemhandler altid vil være etableret og registreret i en anden medlemsstat end der, hvor varerne ankommer, og såfremt han ikke har fradragsret førend momsen er afregnet i ankomstlandet, vil han ikke have incitament til at oplyse, at han har deltaget i en trekantshandel¹⁰⁸. Hvis dette er tilfældet, falder simplificeringen til Jorden og risikoen for momssvig vil stige, som konsekvens af at varen ikke længere kan følges.

Gennemgangen giver anledning til følgende udledning:

- Fradragsret på EU-erhvervelser kan ikke finde anvendelse, når det ikke kan bevises, at de erhvervede varer er ankommet til medlemsstaten, hvor erhverver er registreret.
- Det er en hovedregel for momssystemet at EU-erhvervelser afgiftspålægges i den medlemsstat, hvor det endelige forbrug finder sted.
- En momspligtig person har ikke øjeblikkelig fradragsret på EU-erhvervelser, hvis transporten ender i anden medlemsstat.

4.6 DELKONKLUSION

Af den gennemgåede domspraksis kan det konkluderes, at en EU-leverance skal henføres til den leverance, der giver anledning til transport, og således vil øvrige handler i en kædehandel blive betragtet som leverancer uden transport. Alene leverancen med transport kan momsfrtages i overensstemmelse med momsfrigtagelsen i MSD art. 138. Leverancer uden transport skal behandles som indenlandsk salg i overensstemmelse med MSD art. 31, og leveringsstedet fastlægges efter anskuelsen af, hvor og hvornår retten til som ejer at råde er overdraget på den pågældende leverance. Derudover har det betydning, hvorvidt mellemhandler på købstidspunktet har solgt det købte gode videre, og hvorvidt han har givet sælger besked herom, inden godet har forladt afganglandet. Hvis mellemhandler har givet sælger besked om hans videresalg af godet, kan sælger ikke anvende momsfrigtagelsen og EU-leverancen skal henføres til salget mellem mellemhandler og hans køber i et andet EU-land. I sådanne tilfælde skal mellemhandler momsregistreres i afganglandet. Det er dog op til mellemhandler, hvorvidt han giver besked til sælger om videresalg af godet, og han kan således vælge om EU-leverancen skal henføres til første eller anden leverance.

Når en mellemhandler har købt varer af en sælger i et andet EU-land og har tilkendegivet sin hensigt om at transportere varerne til et andet EU-land, kan sælger ikke efterfølgende gøres betalingspligtig af momsen, såfremt han har gjort, hvad der med rimelighed må forventes i forhold til at leve op til de

¹⁰⁸ Van de Leur, M., Triangulation or Strangulation?

bevismæssige krav på leverancen. Således er det mellemhandler, der er betalingspligtig af momsen i afganglandet, såfremt han ikke kan bevise eller ikke har levet op til sin kontraktmæssige forpligtelse om at transportere varerne til et andet EU-land. Ligeledes kan fradragsret på EU-erhvervelser ikke finde anvendelse, såfremt det ikke kan bevises, at de erhvervede varer er ankommet til medlemsstaten, hvor erhverver er registreret.

De bevismæssige krav, som frit bestemmes af hver enkelt medlemsstat, kan have betydning for hvorvidt momsfrigtagelse kan finde anvendelse, også når det gælder sager med en erhverver, der ikke i god tro kan fremvise et gyldigt momsregistreringsnummer. Momsfrigtagelse kan ikke afvises, såfremt sælger kan fremvise oplysninger om, at kunden er en afgiftspligtig person, der handler i kraft heraf. Afgørelsen kan skabe problemer i forhold til, at en mellemhandler kan underminere momssystemet ved blot at angive et vilkårligt gyldigt EU-momsregistreringsnummer og udtrykke hensigt om at transportere varen hertil. Det må dog antages, at medlemsstater ved bevismæssigt krav om momsregistreringsnummer kan arbejde sig udenom denne problematik.

Afgørelse om, at mellemhandler ikke har øjeblikkelig fradragsret på EU-erhvervelser, såfremt transporten ender i en anden medlemsstat, kan trække tæppet væk under simplificeringsreglen om trekantshandel. I praksis betyder det, at der først er fradrag på mellemhandlers erhvervelse, når det kan påvises, at hans køber har afregnet momsen i ankomstlandet.

Den gennemgaaede domspraksis understreger, at ved kædehandler må hver transaktion vurderes for sig, og der skal tages hensyn til mange forskellige faktorer for at kunne fastlægge den momsmæssige behandling.

5. DANSK DOMSPRAKSIS

5.1 SKM2001.144.LSR

Sagen omhandler det danske selskab A A/S, der af flere omgange solgte "Shreddermetal" (skrotmetal fra biler) til et Tysk selskab C GmbH, der videresolgte metallet til flere forskellige danske selskaber, som efterfølgende videresolgte metallet til andre selskaber. I sagen er der en mængde uredeligheder, bl.a. videresalg, inden det første køb er foretaget, og manglende registreringer af køb og salg imellem forskellige led i kæden.

Sagen opstår, da det i forbindelse med et kontrolbesøg fra SKAT konstateres, at der ved 19 forskellige partier faktureres med nulmoms til Tyskland, men det kan ikke godtgøres, at varerne faktisk har forladt Danmark. Ved gennemgangen af sagen fremgår det af fragtdokumentation, at varerne faktisk bliver fragtet fra en til tre andre danske byer. Transporten foretages af L ApS på foranledning af C GmbH. Ved afhentning af gods udleveres en vægt- og en følgeseddel, hvorpå er angivet C GmbH's adresse og momsnummer, som vognmanden kvitterer for.

Der føres ikke andet bevis for, at de solgte varer faktisk forlader Danmark og ankommer til Tyskland.

Denne sag er interessant for nærværende afhandling, ikke for kædehandelskonstruktionen da konstruktionen virker noget lyssky, men nærmere for Landskatterettens præcisering af kravene til anvendelse af momsfritagelsen i ML §34, stk. 1, nr. 1.

Landsskatteretten finder, at det er en forudsætning for, at varer kan leveres momsfrit efter ML §34, stk. 1, nr. 1, at varerne rent faktisk er forsendt eller transporteret til et andet EU-land, eller at det på behørig vis kan godtgøres, at sælgeren har været i god tro omkring varernes ankomst til det faktiske EU-land, når køberen har arrangeret transporten.

Iflg. daværende sjette momsdirektiv art. 28c, pkt. A er det anført, at hver enkelt medlemsstat selv fastsætter bevisbetingelser for at undgå svig, unddragelse og misbrug af momsreglerne, så længe disse bevisbetingelser ikke konflikter med de grundlæggende principper om neutralitet. Retten finder, at der må stilles strenge beviskrav til sælger og fremhæver, at dokumenter som bekræftet modtagererklæring fra køber eller dokumentation for transport eksempelvis fragtbrev el.lign. ville kunne opfylde sådanne krav for at vise, at sælger har været i god tro i forhold til forsendelse af varerne til en anden medlemsstat.

EU-domstolen bekræfter bevisbetingelsernes vigtighed i Teleos-sagen fra 2004 og igen i VSTR-sagen fra 2010, hvorefter anvendelsen af daværende sjette momsdirektiv art. 28c, pkt. A, litra a), nuværende MSD art. 138 er betinget af, at de materielle betingelser er opfyldt^{109,110}.

Som anført i afsnit 3.2.5 Afgiftsfritagelser, har SKAT udsendt og tilbagetrukket en række styresignaler omhandlende beviskrav i forbindelse med EU-handel, hvor køber står for transporten. Seneste styresignal, som er gældende i skrivende stund, kræver at der udfyldes en købererklæring, som angiver at varen er transporteret fra Danmark til et andet EU-land, angivelse af køretøj med reg.nr. som har foretaget transporten, samt at køber har modtaget varen på leveringsadressen i et andet EU-land¹¹¹. Kravene ligger således ikke fjernt fra det af landsretten angivne i denne sag.

Landsskatteretten kender, at sælger med følgeseddel og kvittering fra vognmand, ikke har løftet bevisbyrden og således ikke kan bevise at være i god tro omkring varernes ankomst til Tyskland, hvorfor sælger afvises brug af momsfrigtagelsen i ML §34, stk. 1, nr. 1 og således bliver momspligtig af salget til C GmbH.

Af sagen kan udledes følgende:

- For anvendelse af fritagelse efter ML §34, stk. 1, nr. 1, skal det kunne godtgøres at varerne faktisk er forsendt eller transporteret til et andet EU-land eller, at sælger har været i god tro omkring varernes ankomst til det faktiske EU-land når køber har arrangeret transporten.
 - God tro kan bl.a. påvises ved opfyldelse af dokumentationskrav, eks. modtager- eller hensigtserklæring fra køber eller kopi af fragtbrev o. lign.
- Retten finder, at der ved anvendelse af fritagelsen i ML §34, stk. 1, nr. 1, må stilles strenge beviskrav til sælger for at undgå svig, unddragelse eller direkte misbrug af momssystemet.

5.2 SKM2005.161.VLR OG SKM2007.128.HR

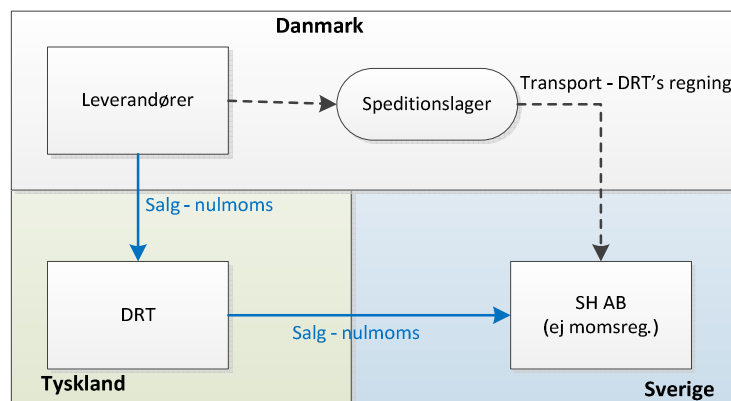
Sagen drejer sig om, hvorvidt et tysk selskab DRT Vertriebs GmbH, herefter DRT, som drev virksomhed med salg af mobiltelefoner, var momspligtig i Danmark. DRT købte mobiltelefoner af forskellige danske leverandører og henlagde telefonerne på et speditjonslager i Danmark inden videresalg til et svensk selskab. DRT var hverken momsregistreret i Danmark eller Sverige. De erhvervede telefoner blev for DRT's regning transporteret direkte fra speditjonslageret i Danmark til køberen i Sverige.

For overblik se Figur 6, nedenfor.

¹⁰⁹ C-409/04 – Teleos, præmis 66-67

¹¹⁰ C-587/10 – VSTR, præmis 40-41 og 46

¹¹¹ Styresignal SKM2014.773.SKAT



Figur 6, struktur handelstransaktioner, SKM.2005.161.VLR

Den svenske køber, SH AB, var en afgiftspligtig person, der dog ikke var momsregistreret, hvorfor der ikke blev afregnet moms af de pågældende erhvervelser. Da det i 2000 konkluderes, at SH AB ikke var og aldrig havde været momsregistreret, anmodede SKAT de tyske myndigheder om at bekræfte, at de var enige i at de pågældende leverancer havde leveringssted i Danmark.

DRT skrev ved salg til SH AB regninger uden moms og uden påførsel af erhververs svenske momsregistreringsnummer, hvilket ifølge sagens oplysninger i det givne tilfælde heller ikke havde været muligt. Således følger det af dommen, at betingelserne for momsfrigatelse efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 1, ikke var opfyldt og leveringsstedet skulle herefter som udgangspunkt anses som værende i Danmark, hvorfor der således skulle afregnes dansk moms af leverancerne.

Dommen blev herefter anket til Højesteret, hvor DRT bl.a. anmoder retten om at forelægge følgende spørgsmål for EU-domstolen:

"Skal daværende sjette direktivs art. 28c, pkt. A, litra a), nuværende MSD art. 138, stk. 1 tilsvarende ML §34, stk. 1, nr. 1, fortolkes således, at medlemsstaterne generelt kan betinge momsfrigatelsen i denne bestemmelse af, at erhverver er momsregistreret i et andet EU-land?"

Højesteret afviste dog at tage anmodningen til følge, eftersom det af daværende sjette direktivs art. 28c, pkt. A fremgår, at medlemsstaterne hver især fastsætter betingelser, der skal sikre, at der ikke forekommer svig, unddragelse eller misbrug af momssystemet. Endvidere refererede retten til daværende sjette direktivs art. 22, stk. 6, litra b), som pålægger enhver momsregistreret afgiftspligtig person, at indsende oversigt over de momsregistrerede erhververe, som vedkommende har leveret goder til efter bestemmelsen i daværende sjette direktivs art. 28c, pkt. A, litra a). Retten finder således ikke, at der kan stilles tvivl om, hvorvidt medlemsstater kan betinge momsfrigatelse af, at erhververen er momsregistreret, jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 1.

Spørgsmålet er tilsvarende med de tyske myndigheders spørgsmål til EU-Domstolen ved VSTR-sagen fra 2010¹¹², som gennemgået ovenfor i afsnit 4.3 C-587/10 – VSTR, hvor det blev bestemt, at medlemslande godt kunne betinge momsfratagelse af, at leverandøren som bevis for hans ret til at sælge med nulmoms, skal kunne fremvise erhververs momsregistreringsnummer, hvilket er i overensstemmelse med Højesterets afgørelse i denne sag. EU-domstolen går dog videre end det, da de lægger vægt på beviselementerne og bestemmer, at såfremt en sælger kan fremvise andre beviser, der kan godtgøre, at kunden er en afgiftspligtig person, der handler i dennes egenskab ved den givne transaktion, da kan afvisning af momsfratagelse ikke alene baseres på, at sælger ikke i god tro kan fremvise kundens gyldige momsregistreringsnummer. Det er dog forfatters vurdering, at de fleste medlemslande, vil kundens momsregistreringsnummer bære en væsentlig rolle i de påkrævede beviselementer.

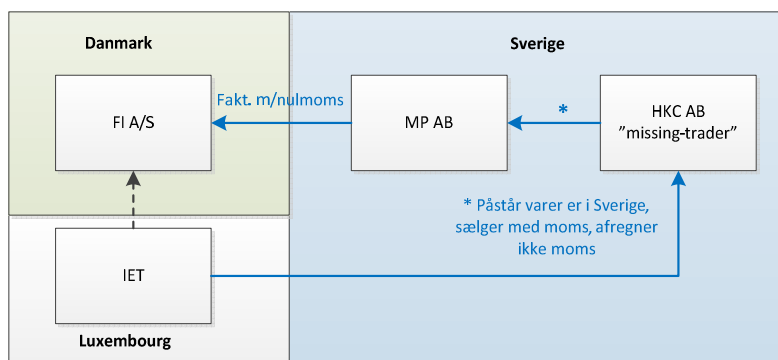
Af sagen kan efterfølgende udledes:

- Det fremgår af ML §34, stk. 1, nr. 1, at for anvendelse af momsfratagelsen skal erhverver være en afgiftspligtig og momsregistreret person.
- Kravet i ML §34, stk. 1, nr. 1, om erhververs momsregistrering i et andet EU-land er ikke i konflikt med EU's regler herom og kan understøttes af kravet om oplysning af erhververe af EU-leverancer til listesystemet, VIES.

5.3 SKM2010.621.HR

I sagen stadfæster Højesteret Vestre Landsrets dom SKM2007.141.VLR, hvor to selskaber, Fleggaard Indkøb A/S, herefter FI A/S og Mobilpartner AB, herefter MP AB, bliver anset for berettiget til fradrag for betalte momsbeløb i forbindelse med kædehandler med mobiltelefoner. Begge selskaber er en del af Y Koncernen.

For overblik se nedenstående Figur 7.



Figur 7, struktur handelstransaktioner SKM2010.681.HR

¹¹² C-587/10 – VSTR, præmis 26 og 39

MP AB bliver kontaktet af HKC AB, som ønsker at sælge et parti mobiltelefoner, der er produceret i Sverige, og som efter HKC AB's udsagn skulle befinde sig et sted i Sverige. Under påskud om mangel på likviditet sælger HKC AB telefonerne direkte til MP AB i Sverige, der efterfølgende sælger telefonerne videre til det danske koncernforbundne selskab FI A/S, der er det selskab i koncernen, der normalt står for indkøb. MP AB afregner således en momspålagt regning med HKC AB og sælger videre med nulmoms til FI A/S.

Da det kommer til FI A/S' opmærksomhed, at varerne ikke transporteres fra Sverige, men i virkeligheden fra et andet EU-land, arrangerer MP AB og FI A/S, at varerne i stedet transporteres til MP AB i Sverige, som derefter sender varerne videre til Danmark.

Landsskatteretten anerkendte ikke fradrag for købsmoms på de erhvervede telefoner, da telefonerne var transporteret direkte fra Luxembourg til de to selskaber. Sagen ankes efterfølgende hele vejen til Højesteret, og både Landsretten og Højesteret er enige om det modsatte resultat, således fradragsret for den betalte moms med begrundelsen, at der er økonomisk realitet imellem de enkelte led i handelskæden, og at alle sælgerne havde haft ret til at råde over de forsendte mobiltelefoner.

Dommen støtter ret på både momslovens og momsdirektivets definition af leveringsbegrebet, som overdragelsen af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Da der i hvert led af handelskæden er udstedt faktura med hver deres betalingsvilkår og instrukser, menes det begrundet, at hvert led har haft råderet i overensstemmelse med leveringsbegrebet.

Højesteret lagde desuden til grund, at på grundlag af de fremlagte beviser var det ubestridt, at selskaberne ikke vidste, eller burde have vidst, at HKC AB ikke havde hensigt om at afregne momsen og således begik momssvig.

Bortset fra salget fra sælger i bl.a. Luxembourg var det rettens opfattelse, at de efterfølgende handler var momspligtige i Danmark. Herefter var FI A/S og MP AB berettiget til fradrag for den betalte købsmoms.

Afgørelsen er i god overensstemmelse med Teleos-dommen, (afsnit 4.4 C-409/04 – Teleos), hvori det afgjordes, at en leverandør, der har gjort, hvad der med rimelighed må forventes for at overholde de bevismæssige krav, og i god tro har solgt varer med nulmoms, ikke senere kan gøres betalingspligtig af momsen, såfremt hans køber ikke har overholdt sine kontraktmæssige forpligtelser¹¹³. Selvom der i denne sag er tale om køberen fremfor sælgeren, vurderes det dog, at bestemmelsen kan anvendes

¹¹³ C-409/04 – Teleos, præmis 66-67

analogt i forhold til, at en part i en kædehandel ikke kan straffes for andre deltageres svig, så længe de selv har været i god tro og har taget alle de forholdsregler, der med rimelighed må forventes af dem.

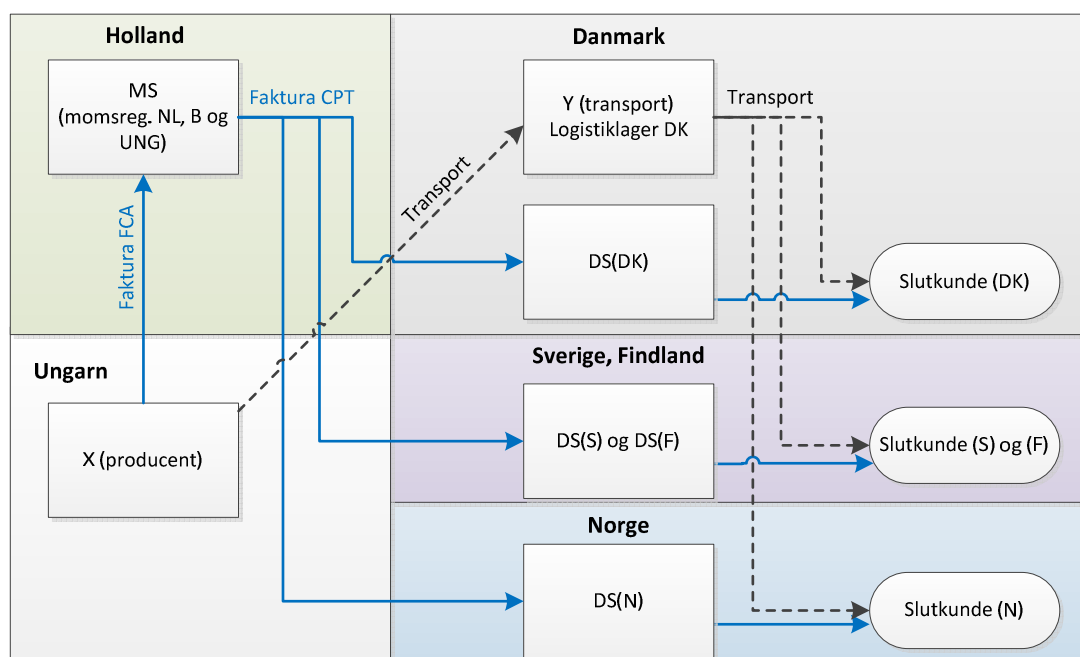
Det bemærkes dog, at udfaldet af denne sag havde været anderledes, såfremt den havde fundet sted i Danmark senere end 1. juli 2014, da mobiltelefoner herefter er underlagt omvendt betalingspligt efter ML §46, stk. 1, nr. 8-10, jf. gennemgangen i afsnit 3.2.6 Betalingspligtige personer. Havde dette været tilfældet ville det ikke have været muligt at sælge telefonerne med lokal moms og undlade betaling af erhvervsmoms, da betalingspligten i stedet ville være forskudt til køber.

Af sagen kan udledes følgende:

- Såfremt erhverver er i god tro og ikke ved eller bør vide, at der er foretaget momssvig i tidligere led i en kædehandel, kan han ikke straffes herfor.
- Overdragelse af retten til at råde over et gode kan begrundes med, at der er økonomisk realitet i form af uafhængige faktureringer med hver deres betalingsbetingelser.

5.4 SKM2014.438.SR

Sagen omhandler et hollandsk moderselskab, MS, som køber varer fra en ungarsk producent, X, og sælger dem videre til sine fire datterselskaber, DS(DK), DS(S), DS(F) og DS(N). MS er momsregistreret i tre lande hhv. Holland, Belgien og Ungarn, medens hvert datterselskab og producenten er momsregistreret i de respektive lande, hvor de har hjemsted. For overblik se nedenstående Figur 8.



Figur 8, struktur handelstransaktioner SKM2014.438.SR

Når MS køber varer fra X, engagerer MS den danske fragt og logistikvirksomhed Y, til at transportere varerne fra Ungarn til deres eget logistiklager i Danmark. På lageret kontrollerer Y på vegne af MS de pågældende varer og klargør varerne til at blive sendt til slutkunden.

Sagen vedrører således kædetransaktioner, hvor der foretages tre på hinanden følgende salg af samme vare og to transporter.

Spørgsmålene i sagen vedrører placering af leveringssted og pligt til registrering ved de givne kædehandler. De givne transaktioner giver anledning til tre forskellige scenarier.

- 1) Tre på hinanden følgende salg med to transporter, der begge har destination i samme EU-land.
 - Slutkunde (DK)
- 2) Tre på hinanden følgende salg med to transporter, som har destination i to forskellige EU-lande.
 - Slutkunde (S) og (F)
- 3) Tre på hinanden følgende salg med to transporter, hvor første transport har destination i et andet EU-land, og anden transport har destination udenfor fællesskabets område.
 - Slutkunde (N)

I forbindelse med besvarelsen af sagens spørgsmål 1), som vedrører kæden af transaktioner ved scenarie 2), afvises det, at der ved forsendelse gennem et dansk lager ikke skal afregnes moms i Danmark på trods af, at slutkunden er kendt og momsregistreret ved slutdestinationen.

Svaret begrundes bl.a. med, at leveringsstedet placeres med henvisning til varens fysiske placering i overensstemmelse med ML §14 og JV D.A.6.1.2¹¹⁴. Skatterådet henviser endvidere til de to sager fra EU-domstolen, som er gennemgået ovenfor, hhv. EMAG sagen og ETH sagen, hvor der foretages to på hinanden følgende salg af samme vare og én transport. Det påpeges, at varens fysiske placering efter transport er i Danmark, hvorfor der skal afregnes erhvervesmoms i Danmark efter ML §22, stk. 1.

Skatterådet bemærker desuden, at den efterfølgende levering fra Danmark til hhv. Finland og Sverige kan momsfritages i overensstemmelse med ML §34, stk. 1, nr. 1, såfremt de tre betingelser er opfyldt: Hhv. 1) at varen forsendes eller transporteres til et andet EU-land, 2) at forsendelsen eller transporten gennemføres af sælgeren, erhververen eller for disses regning, og 3) at erhververen er momsregistreret i et andet EU-land.

I forhold til vurderingen om hvem, der er den faktiske erhverver og leverandør i denne kæde i Danmark, anvender Skatterådet EU-domstolens kendelse i ETH sagen om, at erhverver kun kan overdrage retten til at råde over et gode, såfremt han inden da selv har modtaget denne samme ret¹¹⁵, samt at køberens

¹¹⁴ Den Juridiske Vejledning 2014-2, version 2.2

¹¹⁵ C-430/09 – ETH, præmis 31

hensigt på erhvervelsestidspunktet, inkl. objektive beviselementer, skal tages i betragtning, når erhververen får ret til at råde i afganglandet og påtager sig at transportere godet til bestemmelsesstaten¹¹⁶. I nærværende sag er det således Skatterådets opfattelse, at det er MS, der skal anses for at være både erhverver og leverandør, når varen passerer lageret i Danmark, eftersom det er MS for hvis regning varerne transporteres både til og fra Danmark. I denne sammenhæng påpeges det desuden, at MS skal momsregistreres i medfør af ML §47, stk. 1.

Med MS momsregistreret i Danmark skal den anden del i transaktionskæden efterfølgende behandles som leverancer, der påbegyndes i Danmark. Salg til DS(S) og DS(F) vil herefter være EU-leverancer, der kan nulmomses i overensstemmelse med ML, §34, stk. 1, nr. 1, så længe de ovenfor nævnte tre betingelser er opfyldt. Salg til DS(DK), scenarie 1), skal behandles som et indenlandsk salg og pålægges dansk moms, medens salg til DS(N), scenarie 3), skal momsfrtages efter eksportreglen i ML §34, stk. 1, nr. 5, da varen udføres til et land udenfor EU.

Det bemærkes at SKAT, som konsekvens af at der i de omhandlede kædehandler er mere end én transport, bryder kæden op i to, én for hver transport af varer. Dette svarer godt overens med EU-Domstolens kendelse i EMAG-sagen, hvorefter der kun kan være én EU-leverance i kædehandler, hvor der kun er én transport, og EU-leverancen henføres til den leverance, der har givet anledning til transporten¹¹⁷.

Af sagen kan således udledes:

- Leveringsstedet placeres efter varens fysiske placering i overensstemmelse med ML §14.
- SKAT adopterer EU domstolens domme for hhv. EMAG sagen og ETH sagen.
- I forhold til kædehandler med mere end én transport, klippes kæden op i forhold til de respektive forsendelser eller transporter af varer.
- Erhverver kan kun overdrage retten til som ejer at råde over et gode, såfremt han selv først har modtaget denne ret. SKAT henviser i denne sammenhæng til ETH sagen.
- Når erhververen påtager sig at transportere en vare til bestemmelsesstaten og modtager retten til som ejer at råde over denne, skal købers hensigt sammen med objektive beviselementer tages i betragtning for at bestemme, hvor momspigten skal placeres. SKAT henviser ligeledes til ETH sagen i denne sammenhæng.

¹¹⁶ C-430/09 – ETH, præmis 34

¹¹⁷ C-245/04 – EMAG, præmis 51

5.5 DELKONKLUSION

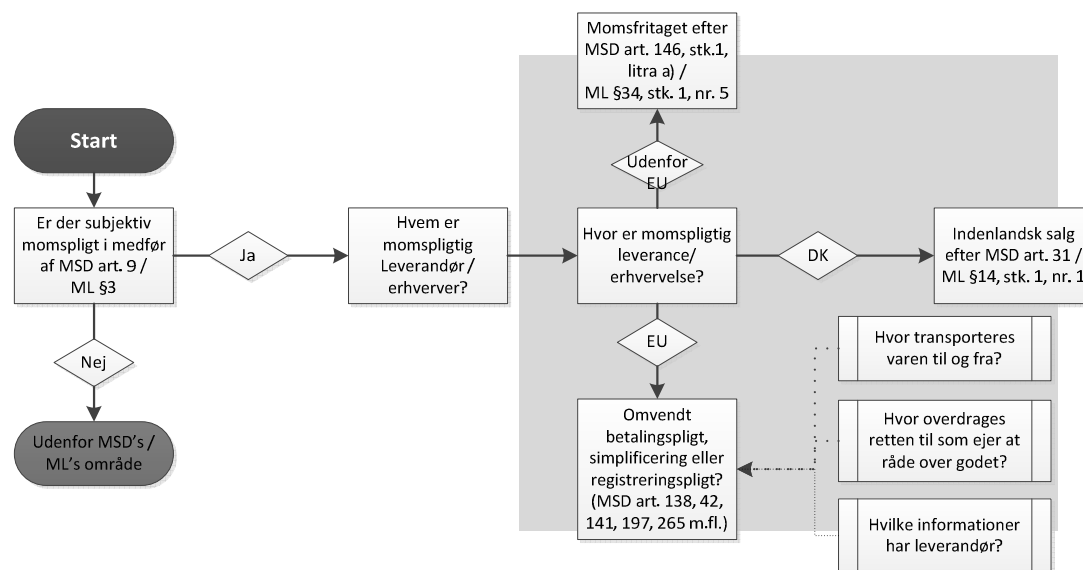
Af den i dette kapitel gennemgåede retspraksis kan konkluderes, at for anvendelse af momsfrigørelsen i ML §34, stk. 1, nr. 1 er det afgørende, at der faktisk er sket forsendelse eller transport af et gode til et andet EU-land. En sælger skal herefter, for at være i god tro omkring ankomst af varen til et andet EU-land, opfylde dokumentationskrav til bevis for den faktiske bevægelse af godet fra et EU-land til et andet. Landsskatteretten lægger desuden vægt på, at der må stilles strenge krav til dokumentation hos sælger for at sikre, at der undgås momssvig m.v.. For anvendelse af momsfrigørelsen opstilles der desuden krav om, at erhverver i et andet EU-land skal være en afgiftspligtig person, der handler i kraft deraf, og som desuden også skal være momsregistreret der. Efter højesterets udsagn er dette krav ikke i strid med EU-retten, hvilket underbygges af sælgers pligt til indberetning af EU-leverancer til listesystemet. Højesteret kender desuden, at en erhverver/sælger, som er i god tro, ikke skal stilles anderledes, fordi der tidligere i kæden har været udført momssvig.

Om kædehandel fastlægger skatterådet, at hvis der i en kæde foretages mere end én transport, opdeles behandlingen af kæden herefter. Skatterådet adopterer desuden afgørelserne i EMAG- og ETH-sagen og fremsætter, at erhverver først kan overdrage retten til at råde over et gode, såfremt han selv først har modtaget denne ret. Ligeledes anføres det, at objektive beviselementer skal tages i betragtning, når det skal bestemmes, hvor momspligten skal placeres, såfremt erhververen har påtaget sig at transportere godet til ankomstlandet.

6. ANALYSE

6.1 REALITETSBETRAGTNINGER

Ovenfor i de tre forudgående kapitler er det klarlagt, hvad der af lovgivning og domspraksis gør sig gældende for kædetransaktioner. På baggrund heraf kan der opstilles følgende køreplan for kædehandlende:



Figur 9, vurderinger i forbindelse med deltagelse i kædehandel, egen tilvirkning

Det opstillede diagram er ikke meget specificeret, hvilket ville være ønskeligt, men da hvert scenarie giver anledning til en række spørgsmål, der alle afhænger af sagens detaljer, bliver vurderingen en gråzone, hvorunder mange individuelle spørgsmål må besvares, hvilket blot understreger kompleksiteten i forbindelse med moms i kædehandler. Eksempelvis afhænger leveringsstedet af flere forskellige faktorer, som transport eller forsendelse, overdragelse af retten til som ejer at råde over godet, god eller ond tro i forbindelse med overdragelse af varen til en udenlandsk køber m.fl.. EMAG er et godt eksempel på en køber, der tror, at de foretager en indenlandsk erhvervelse, men i virkeligheden er betalingspligtig af momsen på en EU-erhvervelse, fordi den erhvervede vare transporteres direkte fra en leverandør i et andet EU-land, jf. afsnit 4.1 C-245/04 – EMAG.

Som det ligeledes fremgår af tidligere kapitler, er kædehandel ikke en fast konstruktion med et bestemt antal deltagere og på forhånd definerede aftaler omkring transport m.v.. Der kan således være utallige sammensætninger, indskudte led samt kendte og ikke-kendte aftagere. De to mest sikre punkter i en kædehandel at fastsætte bør være hhv. stedet, hvor transporten begynder og stedet, hvor transporten slutter. Dog er det vigtigt, at leverandøren har opfyldt sine bevismæssige forpligtelser for at kunne

bevise varens faktiske bevægelse til destinationslandet. Problemerne opstår efterfølgende, når det skal vurderes, hvad der ligger imellem de to punkter, hvorfor mellemhandler i mange tilfælde bliver omdrejningspunkt for den momsmæssige behandling af kædehandler.

Joep Swinkels opstiller i en artikel fra 2006¹¹⁸ fem principper for kædehandel, som er i god overensstemmelse med det indtil nu i afhandlingen gennemgåede:

- 1) EU-erhvervelse finder sted i den medlemsstat, hvor transporten ender.
- 2) Virksomheder skal være momsregistreret i den medlemsstat, hvor de foretager EU-leverance eller EU-erhvervelse.
- 3) Hvis der kun er én fysisk bevægelse af varen fra en medlemsstat til en anden, da kan kun én leverance være en moms fritaget EU-leverance.
- 4) Den moms fritagne EU-leverance skal have sammenhæng med transporten af varen til slutdestinationen.
- 5) Når en EU-leverance er gennemført, må de efterfølgende leverancer betragtes som leverancer uden transport.

Kædehandler er som tidligere anført ikke defineret af lovgivningen men kan, udledt af især de tre EU-domme, C-245/04 – EMAG, C-430/09 – Euro Tyre Holding samt C-587/10 – VSTR, som er gennemgået i kapitel 4, defineres ved **flere på hinanden følgende salg af samme vare med kun én transport**.

Definitionen bekræftes i EU-kommissionens rapport om kædehandler¹¹⁹.

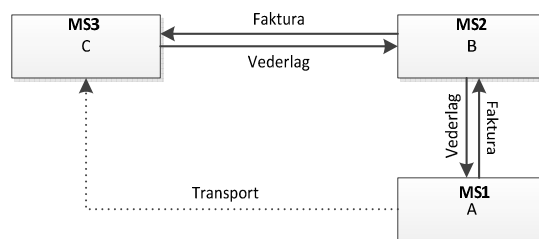
Grundlæggende kan det siges, at det afgørende for kædehandler er, at der handles i flere lande med den samme vare, der ikke bevæger sig i samme retning som faktureringen deraf. Der findes adskillige variationer i kædehandels konstruktioner og som det også har fremgået af den gennemgåede domspraksis, er nogle konstruktioner mere komplicerede end andre.

6.1.1 EKSEMPEL 1 - TREKANTSHANDEL

Det mest simple eksempel på en kædehandel er en såkaldt trekantshandel, der ser ud som nedenstående eksempel i Figur 10. Sælger A i MS1 sælger varer til mellemhandler B i MS2, som videresælger varen til C i MS3. Varen transporteres direkte fra MS1 til MS3, mens faktura og vederlag bevæger sig mellem henholdsvis MS1 - MS2 og MS2 - MS3.

¹¹⁸ Swinkels, J., Intra-Community Triangulation

¹¹⁹ EUROPEAN COMMISSION, VEG no 029, side 5.



Figur 10, Trekantshandel, egen tilvirkning

Problematikken opstår ved, at der, som ovenfor anført ved gennemgangen af EMAG-sagen, kun kan være én EU-leverance, når der kun er én transport. Således vil B, under de almindelige leveringsstedsregler, være nødsaget til at registrere sig i enten MS1 eller MS3. Simplificeringen ved trekantshandel går, som gennemgået i kapitel 3. Regulering, ud på at mellemhandler kan undgå at registrere sig i afgang- eller ankomstland og herefter blot skal leve op til nogle faktureringskrav, fremfor at skulle registrere sig og afregne moms i enten afgang- eller ankomstlandet.

I praksis vil transaktionerne ved en kædehandel efterfølgende se ud som følger:

- 1) Faktura med omvendt betalingspligt fra MS1 til MS2, efter MSD art. 138/ML §34, stk. 1, nr. 1.
 - a. Leverandør A i MS1 indberetter EU-salg i listesystemet.
 - b. Mellemhandler B i MS2 indberetter EU-erhvervelse og fradrager købsmoms herpå.
- 2) Faktura med angivelse af trekantshandel fra MS2 til MS3, efter MSD art. 141/ML §35, stk. 1, nr. 2 betalingspligt forskydes til MS3.
 - a. Mellemhandler B i MS2 indberetter EU-salg til C i MS3 i listesystemet som trekantshandel.
 - b. Køber C i MS3 indberetter EU-erhvervelse og fradrager evt. købsmoms, såfremt den modtagne vare indgår i hans momspligtige aktivitet.

Simplificeringen muliggør således, at mellemhandler kan forskyde momspligten og ikke er pligtig til at afregne momsen i et land, hvor han ikke er registreret. Ligeledes kan transaktionerne følges i momssystemet og der er ingen medlemslande, som har et moms krav på en momspligtig person, der ikke er etableret i dette medlemsland.

I forhold til anvendelse af trianguleringsreglerne på handler, hvor A og B er hjemhørende i samme medlemsland, er der ikke noget til hinder for, at simplificering kan anvendes, så længe B har momsregistrering i en anden medlemsstat, som ikke er hverken MS1 eller MS3¹²⁰.

Ved gennemgang af ETH-sagen blev det konkluderet, at B ved sine informationer til A, kunne afgøre hvor EU-leverancen skulle finde sted i kæden¹²¹. Det samme gælder ved trekantshandel, da reglerne ikke

¹²⁰ Hughes, P., EU VAT Aspects of Longer Chains of Triangular Transactions

kan anvendes, såfremt B tilkendegiver overfor A, at han har til hensigt at transportere varen direkte til C¹²². Da vil EU-leverancen henføres salget mellem B og C og da simplificeringen altid skal følge en EU-leverance, vil der ikke være nogen leverance at anvende denne på.

Simplificeringsreglerne har også været genstand for en del kritik. Eksempelvis anfører Michael van de Leur i en artikel fra 2010¹²³, at reglerne om trekantshandel først er indført i sidste time inden gennemførelsen af det indre marked, og at de med begrænsning til brug ved kun tre deltagere i en kæde ikke er tilfredsstillende i forhold til anvendelse på ellers almindelige handelsmønstre.

En forskel i medlemslandenes tolkning af simplificeringsreglen betyder, at handlende ikke kan regne med, at reglerne i forskellige EU-lande er de samme. Eksempelvis anvendes i dansk momslovgivning og i otte andre medlemslande¹²⁴ tolkningen, at B ikke må være registreret i ankomstlandet, mens det i MSD blot er angivet, at B ikke må være etableret i ankomstlandet. Problemer kan således eksempelvis opstå, når en mellemhandler, der ikke er etableret i Danmark, men i forbindelse med andre transaktioner har en momsregistrering i Danmark, sælger varer til en dansk erhverver. I så tilfælde vil mellemhandleren være momspligtig i Danmark og kan ikke anvende simplificeringen, på trods af, at han i forhold til teksten i MSD godt ville kunne anvende denne, idet han ikke er etableret i Danmark. Variationen mellem MSD og ML betyder, at på trods af at der anvendes en simplificering, der skulle afhjælpe byrderne omkring sådanne handler, er de handlende stadig nødsaget til at orientere sig om reglerne i de lande, de handler i, hvilket også fremhæves i Kommissionens ekspertgruppes arbejde omkring kædehandler¹²⁵.

Som gennemgået tidligere i afsnit 4.5 C-536/08 og C-539/08 X og Facet BV / Facet Trading BV i sammenhæng blev det i sagen om X og Facet afgjort, at mellemhandler B ikke har øjeblikkelig ret til fradrag på sin erhvervelse, da varen aldrig befinder sig i dennes medlemsstat¹²⁶. Afgørelsen har modtaget kritik da den for trekantshandel vil betyde, at B ikke kan fradrage moms på erhvervelsen, før han har modtaget bevis for, at C har afregnet momsen i ankomstlandet¹²⁷.

I Danmark er det dog, som anført i afsnit

¹²¹ C-430/09 – ETH præmis 36

¹²² Maunz, S., Marchal, H., Zero Rating Cross-Border Triangular Transactions under EU VAT

¹²³ Van de Leur, M., Triangulation or Strangulation?

¹²⁴ Hughes, P., EU VAT Aspects of Longer Chains of Triangular Transactions

¹²⁵ EUROPEAN COMMISSION, VEG no 029

¹²⁶ C-536/08 og C-539/08 X og Facet BV / Facet Trading BV i sammenhæng – dommens præmis 44

¹²⁷ Van de Leur, M., Triangulation or Strangulation?

3.2.7 Trekantshandel, efter momsbekendtgørelsen nr. 814 af 24. juni 2013 §62, tilstrækkeligt bevis, at der på faktura fra mellemhandler til erhverver i ankomstlandet er angivet, at der sælges med omvendt betalingspligt og køber betaler momsen.

På trods af, at der for simplificeringsreglerne er svagheder, præsenterer de en mulighed for at foretage visse kædehandler med en mere lempelig administrativ praksis. Hvor det er muligt at anvende simplificeringsreglerne, er det forfatters vurdering, at både de handlende og medlemsstaterne er bedre stillet, hvilket begrundes med at mellemhandleren uden simplificering skulle registrere sig i en anden medlemsstat, og at medlemsstaten efterfølgende ville have et momskrav på en virksomhed, som ikke er etableret på medlemsstatens område.

6.1.2 EKSEMPEL 2 - TRIANGULERING MED FLERE END TRE DELTAGERE

Som anført i ovenstående afsnit, udgøres en trekantshandel af tre parter, som er momsregistreret i tre forskellige medlemslande. Selvom det ikke fremgår klart af reglerne, kan simplificeringen anvendes på kædehandler med flere end tre involverede parter, hvilket bakkes op af både litteratur¹²⁸ og svar til momsekspertgruppen i forbindelse med arbejdet omkring kædehandel¹²⁹.

I de danske myndigheders svar til momsekspertgruppen¹³⁰, omkring anvendelse af reglerne for trekantshandel på kædehandler med fire eller flere deltagere fremgår, at så længe kravene i MSD art. 42, 141, 197 og 265 (red. ML §§ 35. stk. 1, nr. 2 samt MBK nr. 814 af 24. juni 2013 §§ 62 og 108) er overholdt, er der ikke noget til hinder for at anvende simplificeringsreglerne. Ligeledes anføres det, at bestemmelserne ikke udelukker, at leverandøren kan anvende en underleverandør, eller at erhververen sælger varen videre til en anden.

Da der i svaret anvendes ordet "eller", kan det ikke med sikkerhed siges, hvorvidt det menes, at simplificeringen kan anvendes, hvor der både er indskudt en underleverandør til leverandøren, og erhververen samtidig videresælger varen til en anden.

I sådanne triangulære situationer, hvor der er to mellemhandlere, vil én af deltagerne være nødsaget til at være registreret i enten afgangs- eller ankomstlandet¹³¹. Dette skyldes at simplificeringen, som

¹²⁸ Hughes, P., EU VAT Aspects of Longer Chains of Triangular Transactions

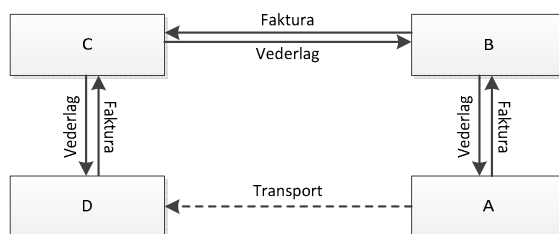
¹²⁹ EUROPEAN COMMISSION, VEG no 029

¹³⁰ EUROPEAN COMMISSION, VEG no 029, jf. bilag 10.1 Uddrag af annex 3, VEG no 029 – kædehandler

¹³¹ Hughes, P., EU VAT Aspects of Longer Chains of Triangular Transactions

tidligere i afhandlingen anført, er bygget op således, at trekantshandlen følger en EU-leverance og at der, jf. EMAG-dommen¹³², kun kan være én EU-leverance hvor der sker én transport af varer.

For visuel hjælp, følger nedenstående Figur 11, Triangulering med fire deltagere.



Figur 11, Triangulering med fire deltagere, egen tilvirkning

Ved placering af EU-leverance og simplificering, skal der tages hensyn til flere faktorer og der kan være forskellige udfald, afhængigt af, hvordan aftalerne er struktureret og hvor parterne er momsregistreret.

Ved ekspertgruppens rapport fremsattes et eksempel, hvor fire handlende i fire forskellige medlemsstater gennemfører en kædehandel, hvor C står for transport mellem A og D¹³³. Der følger ikke flere oplysninger omkring aftalernes indhold eller stederne, hvor de fire parter er momsregistreret. Af de modtagne svar fremgik alle svar mulige, hvilket blot underbygger argumentet omkring problematikken med uklare regler og forskellige fortolkninger i de forskellige medlemslande.

Af den danske besvarelse fremgik, at EU-leverancen skal henføres til leverancen mellem B - C eller C - D afhængigt af aftalernes indhold, her møntet på overdragelsen af retten til som ejer at råde¹³⁴. Besvarelsen hænger naturligvis sammen med, at det er angivet at det er C der arrangerer transport fra A til D. Forfatteren tilslutter sig denne behandling og tilføjer, at såfremt C har oplyst B om sit videresalg til D, da vil EU-leverancen henføres til salget C – D i overensstemmelse med afgørelsen i ETH-dommen¹³⁵, og der vil ikke være nogen simplificering. I dette tilfælde vil alle leverancer inden C – D være foretaget som leverancer uden transport efter MSD art. 31, med leveringssted i A's medlemsstat, og både B og C skal momsregistreres der. Derimod, hvis C ikke har oplyst B om sit videresalg, vil EU-leverancen kunne henføres til leverancen B – C, og C kan anvende simplificering på sin leverance til D, hvorved han ikke behøver registrere sig i D's medlemsstat. B er dog stadig nødt til at være registreret i afganglandet, da han er erhverver af en leverance uden transport, jf. MSD art. 31, hvilket i øvrigt er i overensstemmelse

¹³² C-245/04 – EMAG, præmis 51

¹³³ EUROPEAN COMMISSION, VEG no 029

¹³⁴ EUROPEAN COMMISSION, VEG no 029, jf. bilag 10.1 Uddrag af annex 3, VEG no 029 – kædehandler

¹³⁵ C-430/09 – ETH, præmis 36

med princip 2, som opstillet i starten af dette kapitel samt afgørelserne i hhv. EMAG- og ETH-sagen samt SKM2014.438.SR.

Forestiller man sig scenariet, hvor mellemhandler ikke giver besked om sit videresalg til sin leverandør, og A – B eller C – D er hjemmehørende eller som minimum registreret i samme medlemsstat, kan det være relativt problemfrit at placere EU-leverance og simplificering. I første scenarie vil udfaldet blive som ovenfor, hvor EU-leverancen placeres mellem B – C, og simplificering sker mellem C – D, hvorved der ikke er nogen, som er nødsaget til at momsregistrere sig i en anden medlemsstat. Ligeledes, ved andet scenarie vil EU-leverancen placeres mellem A – B, og simplificering vil ske mellem B – C efterfulgt af et lokalt salg i C og D's medlemsstat.

Problemet opstår enten, når der som anført i ekspertgruppens eksempel er tale om fire parter, som er momsregistreret i fire forskellige medlemsstater, hvor minimum én part er nødt til at registrere sig i en anden medlemsstat, eller når den ekstra indskudte mellemhandler har sin momsregistrering i samme medlemsstat som den anden mellemhandler¹³⁶.

Eftersom reglerne om trekantshandel kræver, at de tre parter som omfattes heraf er registreret i tre forskellige medlemsstater, må det helt logisk kunne udledes, at der opstår problemer, når begge mellemhandlere har deres momsregistrering i samme medlemsstat. I sådan et tilfælde kan B ikke gøre brug af simplificeringen ovenpå hans EU-erhvervelse fra A, da C er registreret i samme medlemsstat som B. Ligeledes kan B heller ikke sælge med lokal moms til C, da varen bevæger sig mellem A og D, og således aldrig befinder sig i B og C's medlemsstat. B vil i så tilfælde være nødsaget til at momsregistrere sig i A's medlemsstat, hvorefter EU-erhvervelsen kan foretages mellem B – C, og C kan gøre anvendelse af simplificering på leverancen til D. Hvis B ikke momsregistrerer sig i A's medlemsstat, og retten til som ejer at råde over varen først overdrages fra A – B ved levering hos D, da vil både B og C være nødt til at momsregistrere sig i D's medlemsstat.

Som anført i afsnit 3.1.6 Betalingspligtige personer, fremgår det af MSD art. 194, at medlemslande kan vælge at anvende omvendt betalingspligt på leverancer, hvor momsen skal afregnes i et andet medlemsland end der, hvor leverandøren er etableret. Anvendes denne bestemmelse i scenariet, kan C forskyde momspligten til D og dermed undgå momsregistrering i D's medlemsstat¹³⁷. Ved denne løsning vil der dog ikke kunne anvendes simplificering af to årsager: For det første er D sidste erhverver, hvortil varen ankommer, hvorfor der ikke er nogen efterfølgende leverance at placere simplificering på. For det

¹³⁶ Hughes, P., EU VAT Aspects of Longer Chains of Triangular Transactions

¹³⁷ Hughes, P., EU VAT Aspects of Longer Chains of Triangular Transactions

andet afkræves i MSD art. 42 vedrørende trekantshandel, at modtageren skal være betalingspligtig i overensstemmelse med MSD art. 197, hvilket altså ikke er tilfældet, hvis MSD art. 194 anvendes.

Som det fremgår af dette afsnit, kan indskydelse af blot én ekstra person i en kædehandel komplicere bestemmelsen af den momsmæssige behandling væsentligt. Dog er det muligt, med lidt omtanke, at opføre handelskonstruktionen således, at det foranlediger færrest mulige problemer. Omvendt må det samtidig bemærkes, at reglerne kan betyde at leverandører vælges ud fra deres momsregistreringsmæssige placering, hvilket er i direkte strid med det grundlæggende princip om neutralitet.

Ligesom designet af kædehandelskonstruktionen har stor relevans for den momsmæssige behandling og evt. anvendelse af simplificeringsreglen, har leverandørens overholdelse af de bevismæssige krav stor betydning. Som det fremgår af den gennemgåede domspraksis¹³⁸, hænger leverandørens ret til at sælge med nulmoms, efter MSD art. 138, stk. 1 hhv. ML §34, stk. 1, nr. 1, sammen med opfyldelsen af de bevismæssige krav. Eftersom det er den enkelte medlemsstat der afgør, hvilke bevismæssige krav, der gør sig gældende, skal en leverandør være omhyggelig med at undersøge hvilke krav, der påhviler i den medlemsstat, hvorfra han foretager en EU-leverance. Foretages EU-leverancen fra Danmark, er et sådant bevis bl.a. betinget af, at leverandøren kan forevise gyldigt momsregistreringsnummer i et andet EU-land på sin erhverver¹³⁹, hvilket er i overensstemmelse med EU-domstolens afgørelse i VSTR-sagen. Kravet betyder samtidig, at virksomheder udenfor fællesskabets område ikke kan deltage i Europæiske kædetransaktioner uden at have en europæisk momsregistrering.

Endvidere har SKAT, som tidligere nævnt, udsendt et styresignal¹⁴⁰, som foreskriver, at der skal udfyldes købererklæring, når køber står for transport af erhvervelsen. Af købererklæringen skal det fremgå, at varen er transporteret fra Danmark til et andet EU-land samt, med angivelse af registreringsnummer, hvilket transportmiddel der er anvendt til transporten. Ligeledes skal køber skrive under på, at varen er modtaget på destinationsadressen. I Tyskland anvendes en lignende erklæring som bevis¹⁴¹. Rent praktisk betyder dette, at leverandøren i princippet ikke kan fakturere sin kunde, førend varerne er ankommet på destinationsadressen, hvilket i nogle tilfælde kan foranledige likviditetsmæssige problemer for leverandøren. Det er forfatters vurdering, at leverandøren vil løse dette ved at kræve

¹³⁸ SKM2001.144.LSR hhv. C-409/04 – Teleos, præmis 68 samt C-587/10 – VSTR, præmis 46 og SKM2005.161.VLR + SKM2007.128.HR i sammenhæng.

¹³⁹ SKM2005.161.VLR og SKM2007.128.HR i sammenhæng

¹⁴⁰ SKM2014.733.SKAT

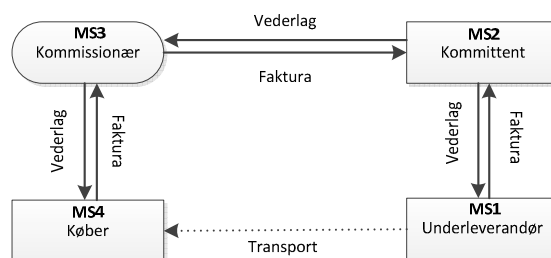
¹⁴¹ Looks, N., Changes in the VAT evidence for exports and intra-community supplies may create some hurdles for the export industry

købererklæring, inkl. erklæring om ankomst på destinationsadressen, underskrevet allerede ved udlevering af varen i afganglandet, hvilket dog vil kompromittere erklæringens troværdighed. Af SKAT's styresignal fremgår dog, at købererklæringen blot skal være udfyldt senest tre måneder efter leverancen.

Ligesom det er vigtigt, at leverandøren overholder de bevismæssige krav, er det vigtigt, at erhverver er i god tro i forbindelse med sin erhvervelse. Således fremgår det af SKM2010.621.HR, som gennemgået i afsnit 5.3 SKM2010.621.HR, at en erhverver der ikke ved, eller bør vide, at der har været udført momssvig i tidligere led i kæden, ikke kan nægtes fradrag for købsmoms på den erhvervede vare.

6.1.3 EKSEMPEL 3 – KOMMISSIONSSALG.

Et andet eksempel på en kædehandel med fire parter kan se ud som følger af Figur 12 nedenfor.



Figur 12, kædehandel kommissionssalg, egen tilvirkning

Figuren beskriver en kommittent, der gennem en kommissionær i et andet EU-land sælger varer, der produceres og leveres direkte til køberen fra en underleverandør i et tredje EU-land. Det antages, at alle deltagere er afgiftspligtige personer, der handler i kraft heraf og at de alle har momsregistrering alene i deres respektive medlemsland.

Umiddelbart kan eksemplet se ud som ovenstående i afsnit 6.1.2 Eksempel 2 - Triangulering med flere end tre deltagere. Dog er det væsentligt at undersøge, hvorvidt det spiller en rolle, at kommissionæren for så hvidt agerer på kommittentens vegne.

Som anført i kapitel 3 findes i MSD art. 14, stk. 2, litra c) og tilsvarende ML §4, stk. 3, nr. 1, en simplificering, der tager hensyn til denne type af handelskonstruktioner. Efter bestemmelserne skal kommissionæren betragtes som at have modtaget og leveret de varer, der sælges i kommission¹⁴². Ifølge Juridisk Vejledning skal kommissionæren afregne den fulde moms på salget til køber, på lige fod med

¹⁴² B. Terra, J. Kajus, A Guide to the European VAT Directives – Vol. 1, s. 450

hvis han var leverandør¹⁴³. Af dette må forstås, at kommissionæren skal betragtes som en selvstændig juridisk enhed.

Da det fremgår, at kommissionæren skal betragtes som at have modtaget varen, kan man fristes til at konkludere, at transporten af varen betragtes som afsluttet hos ham. Var dette tilfældet, ville kæden med begrundelse i skatterådets afgørelse i SKM2014.438.SR, som er behandlet ovenfor i afsnit 5.4 SKM2014.438.SR, være afsluttet hos kommissionæren, hvorved der ville blive tale om tre på hinanden følgende salg af samme vare og én transport. Herefter ville simplificering ved trekantshandel kunne anvendes på salget mellem kommittent og kommissionær.

En sådan konklusion vil imidlertid være i strid med leveringsbegrebet, som det er opgjort igennem afhandlingen. Kommissionæren må herefter betragtes som en selvstændig enhed, og transporten afsluttes hos kunden. Herefter finder de samme regler anvendelse som i ovenstående afsnit 6.1.2 Eksempel 2 - Triangulering med flere end tre deltagere.

6.1.4 EKSEMPEL 4 - LAGERKONSTRUKTIONER

Et yderligere eksempel på en kædehandelskonstruktion kan findes i lagerkonstruktioner, hvor en leverandør flytter et varelager til et andet medlemsland end der, hvor han er etableret. Ved et såkaldt "consignment stock" eller konsignationslager, overlader leverandøren/konsignanten varer til en anden momspligtig person/konsignatøren med henblik på, at konsignatøren videresælger varerne for egen regning og risiko^{144,145}. Sådanne lagerkonstruktioner kan forekomme med eller uden kendskab til den endelige køber, hvilket potentielt kan have betydning for den momsmæssige behandling heraf, jf. gennemgangen i afsnit 4.2 C-430/09 – ETH.

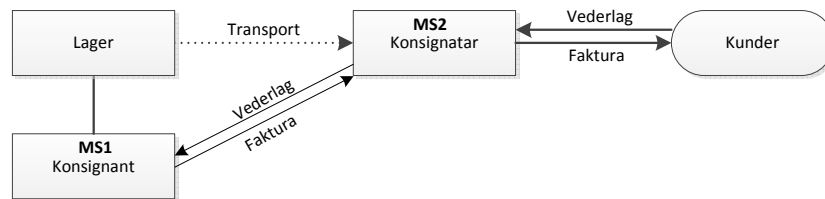
Lagerkonstruktioner, hvor køber på forhånd er kendt, kaldes populært for "call-off stock" og er formentlig den mest anvendte konstruktion for konsignationslagre¹⁴⁶. Konstruktionen kan beskrives som følger af nedenstående Figur 13.

¹⁴³ Den juridiske vejledning 2015-1, version: 2.3 – 30.01.2015, D.A.4.2.1

¹⁴⁴ Den juridiske vejledning 2014-2, version: 2.2, G.A.3.2.2.1.3.6.7

¹⁴⁵ EUROPEAN COMMISSION, VEG no 028, side 5

¹⁴⁶ EUROPEAN COMMISSION, VEG no 028, side 4



Figur 13, Call-off stock, egen tilvirkning

Konstruktionen kan for så vidt sammenlignes med eksemplet omkring kommissionssalg ovenfor. Forskellen er dog, at varen placeres hos konsignatøren, indtil den endelige kunde aftager den, i stedet for at varen sendes direkte til kunden. Det absolut afgørende for denne type kædehandler er, hvornår retten til som ejer at råde overdrages, samt hvorvidt det er nødvendigt for konsignanten at momsregistrere sig i MS2. Der opstår således flere problemer i forbindelse med sådanne lagerkonstruktioner.

I almindelig praksis vil handel i en "call-off stock" konstruktion foregå således, at konsignatøren tager varer ud af lageret og sælger dem til sin kunde, hvorefter konsignanten fakturerer konsignatøren, eller konsignatøren selv fakturerer for de varer han har taget ud af lageret¹⁴⁷. I forhold til det tidsmæssige spørgsmål og de økonomiske transaktioner kan man sige, at det hele foregår lidt bagvendt. Det er dog konstateret, tidligere i afhandlingen, at de økonomiske transaktioner ikke er det samme som overdragelse af retten til som ejer at råde.

Flytningen af lageret for konsignanten spiller en væsentlig rolle, da varen faktisk starter med at blive transporteret fra MS1. I flere medlemsstater, inkl. Danmark, er flytning af varerne fra konsignanten til konsignatøren i sig selv en momspligtig transaktion¹⁴⁸, hvilket mange virksomheder ikke er klar over, hvorfor man ofte vil finde at den momsmæssige behandling ikke foretages korrekt¹⁴⁹. Regler omkring flytning af egne varer findes i MSD art. 17, stk. 1, tilsvarende ML §10, hvorefter denne flytning anses som en momspligtig transaktion. Konsignanten er herefter nødt til at registrere sig i MS2, da han i dette land betragtes som at have foretaget en EU-erhvervelse. I sammenhæng med MSD art. 17, foreskriver MSD art. 138, stk. 2. litra c), at konsignanten kan momsfritage leverancen foretaget i forbindelse med flytning af varerne i MS1, og han vil efterfølgende være betalingspligtig af erhvervelsesmomsen i MS2^{150 151}.

¹⁴⁷ EUROPEAN COMMISSION, VEG no 028, side 5

¹⁴⁸ EUROPEAN COMMISSION, VEG no 028, jf. bilag 10.2 Uddrag figur s. 9, VEG no 028 – Lagerproblematik

¹⁴⁹ Keller, D., Goods on Consignment – Simplification Measures for "Call-Off" Stocks within the EU

¹⁵⁰ EUROPEAN COMMISSION, VEG no 028, side 6

¹⁵¹ Keller, D., Goods on Consignment – Simplification Measures for "Call-Off" Stocks within the EU

Ved EMAG-sagen defineredes kædetransaktioner som flere på hinanden følgende salg af samme vare men kun en transport. Således kan konsignantens flytning af varer og efterfølgende salg til konsignataren teknisk defineres som en kædetransaktion, der bevæger sig over to medlemsstater. Inddrages EU-domstolens afgørelse i ETH-sagen, hvorefter leverandørens kendskab til videresalg til en efterfølgende erhverver er afgørende for leverandørens mulighed for at sælge med nulmoms, kan det anfægtes, om det er den rette praksis, at konsignanten skal momsregistreres i MS2. Af domspraksis fremgik yderligere, at EU-leverancen skal henføres til den leverance, som giver anledning til transport af varen¹⁵², samt at overdragelsen af retten til som ejer at råde er bestemmende for, hvilken leverance transporten kan tilskrives¹⁵³. Således kan det argumenteres, med baggrund i praksis, at EU-leverancen bør tilskrives leverancen til konsignataren, og at konsignanten alene bør være momsplichtig i afganglandet.

Eftersom konsignantens registrering i MS2 ikke i første omgang giver anledning til en faktisk momsbetaling, da konsignanten samtidig med angivelse af erhvervelsesmoms kan fradrage købsmomsen, kan det yderligere virke overflødigt, at konsignanten skal bøvle med en momsregistrering i MS2. Tager man dog medlemsstatens synspunkt, giver det mening, at der er kontrol med de varer, som flyttes ind over landets grænser¹⁵⁴. Tages skatterådets afgørelse i SKM2014.438.SR i betragtning, bliver udfaldet det samme.

Da der er forskydning i tiden fra varen ankommer til den tages ud af lageret, kan det diskuteres, hvornår den egentlige overdragelse af retten til som ejer at råde over varen er sket. Vurderingen må komme an på de aftalevilkår, under hvilke varen lægges på lager hos konsignataren. Hvis det antages, at varerne lægges på lager hos konsignataren under konsignantens ejerskab og risiko, kan det argumenteres, at retten til som ejer at råde først overdrages, når konsignataren tager varen ud og sælger den videre. Derved bliver varens ankomst til destinationslandet og konsignantens leverance til konsignataren adskilt fra hinanden i tid.

I medlemslande, som anvender bestemmelsen i MSD art. 194, hvorefter en leverandør kan vælge at anvende omvendt betalingspligt, hvor momsen skal afregnes i en anden medlemsstat end den, hvor han er etableret, vil konsignanten kunne anvende omvendt betalingspligt, hvorved konsignataren bliver betalingspligtig af momsen, når varen ankommer til lageret¹⁵⁵.

¹⁵² C-245/04 – EMAG, præmis 51

¹⁵³ C-430/09 – ETH, præmis 34

¹⁵⁴ EUROPEAN COMMISSION, VEG no 028, side 7

¹⁵⁵ Keller, D., Goods on Consignment – Simplification Measures for “Call-Off” Stocks within the EU

I praksis opleves det, at virksomheder ikke altid følger momsreglerne, men i stedet anvender løsninger, der er mere praktiske og logiske for dem^{156,157}. Således er det også ofte sådan, at erhverver først afregner momsen, når han tager varer ud af lageret¹⁵⁸, hvilket fra et forretningsmæssigt synspunkt vil give mening, men ikke desto mindre vil være i strid med momslovgivningen.

I andre medlemslande anvendes en anden simplificering, som opstod samtidig med ophævelsen af toldgrænserne og indførslen af det frie marked i 1993, som en uformaliseret enighed om, at den administrative byrde ved flytning af varer til et konsignationslager kunne flyttes til tidspunktet, hvor varerne tages ud af lageret¹⁵⁹. En sådan simplificering vil betyde, at konsignanten ikke behøver at momsregistrere sig i MS2, og der kan ske en ordinær nulmomset EU-leverance, når varerne tages ud af lageret. Som det fremgår af bilag 10.2, anvendes denne simplificering i 11 medlemsstater, men ikke i Danmark.

Som det fremgår af ovenstående samt undersøgelsen foretaget af Kommissionens momsekspertgruppe¹⁶⁰, er der, ligesom ved de mere almindelige kædehandler, en stor spredning i håndteringen af lagerkonstruktioner i de forskellige medlemslande. I deres rapport opstiller momsekspertgruppen, på baggrund af deres undersøgelser, fire scenarier for at finde frem til en såkaldt "best practice", der bliver præsenteret og vurderet af respondenter i tre forskellige virksomhedsorganisationer. Undersøgelsen viste, ikke underligt, at det scenarie, der præsenterede den største grad af simplificering var foretrukket¹⁶¹. Scenariet svarer til løsningen ovenfor, hvor erhverver først afregner momsen når varen tages ud af lageret.

Simplificeringen præsenterer dog et problem for medlemsstaterne, da de ved denne løsning ikke vil kunne følge varen over grænsen og derved sikre, at momsen afregnes på leverancen¹⁶². Det til trods er det dog momsekspertgruppens anbefaling, at en sådan simplificering indføres bredt i alle medlemslande. Samtidig anbefales det, at informationssystemer i medlemslandene udbygges således, at

¹⁵⁶ Hughes, P., EU VAT Aspects of Longer Chains of Triangular Transactions

¹⁵⁷ SKAT - Pjece – Sid ikke tilbage med Sorteper – når du handler med EU-lande

¹⁵⁸ EUROPEAN COMMISSION, VEG no 028

¹⁵⁹ Bal, A., Consignment and Call-Off-Stock Transactions between Poland and Germany

¹⁶⁰ EUROPEAN COMMISSION, VEG no 028

¹⁶¹ EUROPEAN COMMISSION, VEG no 028, side 12

¹⁶² EUROPEAN COMMISSION, VEG no 028, side 13

konsignanten på månedsbasis kan foretage indberetning af momsnumre på konsignatarer, hvor de har varer i konsignation¹⁶³.

Det skal dog bemærkes, at simplificeringen kun vil gælde situationer, hvor kunden på forhånd er kendt, dvs. ved call-off stock. Modsat ved konsignationslagre, hvor kunden ikke på forhånd er kendt, vil konsignanten fortsat være påkrævet at momsregistrere sig i den medlemsstat, hvortil han flytter sit varelager¹⁶⁴.

6.1.5 PROBLEMERNE

Som det fremgår af nærværende afhandling, præsenterer den momsmæssige behandling af kædehandler mange problemer, der starter med de mange forskellige måder, hvorpå medlemslandene har implementeret momsreglerne, hvilket i høj grad bakkes op af litteraturen^{165,166,167,168,169}.

Af den komparative analyse mellem MSD og ML i kapitel 3. Reguleringfremgik, at der på flere punkter er variationer i forhold til implementeringen i dansk momslovgivning. For anvendelse af simplificering ved trekantshandel blev det fremhævet, at den efter ML ikke kan finde anvendelse, såfremt den mellemkommende erhverver har momsregistrering i ankomstlandet, mens den mellemkommende erhverver i MSD blot ikke må være etableret i ankomstlandet.

Ligeledes blev det anført, at MSD art. 194, som giver en leverandør mulighed for at sælge med omvendt betalingspligt, hvis han ikke er etableret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales, er en valgfri bestemmelse, der ikke er implementeret i dansk momslovgivning.

Samtidig blev det af Teleos-dommen og ligeledes ETH og VSTR samt dansk domspraksis tydeliggjort, at opfyldelse af bevisreglerne er afgørende for, hvorvidt en leverandør kan anvende momsfrigtagelsen i MSD art. 138. Således opstår der, selvom implementeringen af fritagelsesbestemmelsen ikke direkte viser nogen grad af variation, en væsentlig forskel i medlemslandenes momsmæssige behandling, eftersom det står medlemslandene frit, hvilke beviskrav der skal stilles.

¹⁶³ EUROPEAN COMMISSION, VEG no 028, side 16

¹⁶⁴ EUROPEAN COMMISSION, VEG no 028, side 5 og 14

¹⁶⁵ EUROPEAN COMMISSION, VEG no 028

¹⁶⁶ EUROPEAN COMMISSION, VEG no 029

¹⁶⁷ Hughes, P., EU VAT Aspects of Longer Chains of Triangular Transactions

¹⁶⁸ Keller, D., Goods on Consignment – Simplification Measures for “Call-Off” Stocks within the EU

¹⁶⁹ Bal, A., Consignment and Call-Off-Stock Transactions between Poland and Germany

I forbindelse med Kommissionens "green-paper" i 2011 omkring fremtiden for moms, modtog Kommissionen omkring 1.700 svar, som alle understregede, at der var behov for forandring¹⁷⁰. Det var her tydeligt, at den frie fortolkningsmulighed ved implementering af bestemmelserne fra MSD har ført til 27 forskellige momssystemer, hvilket i høj grad besværliggør handel imellem medlemslandene og i mange tilfælde udelukker især små virksomheder fra at handle over landegrænser. Også CFE (Fiscal Committee of the Confédération Fiscale Européenne) understreger dette problem i deres respons på undersøgelsen¹⁷¹.

Ultimativt betyder de mange forskellige fortolkninger, at momsreglerne kan være bestemmende for, hvorvidt virksomheder handler over grænserne, og hvor de vælger at gøre det, hvilket i høj grad er i strid med det grundlæggende princip om neutralitet indenfor fællesskabet.

I forhold til anvendelse af reglerne på kædehandelssituationer, konstateredes ligeledes problemer foruden de, som knytter sig til de forskellige fortolkninger af reglerne. For anvendelse af reglerne for trekantshandel er det som tidligere nævnt ikke muligt, hvor mellemhandler er registreret eller etableret i den medlemsstat, hvortil varen transporteres. Umiddelbart kan det synes, at dette ikke giver anledning til noget problem, da simplificeringen er til for at afhjælpe, at mellemhandleren er nødsaget til at registrere sig i ankomstlandet, og at han jo allerede vil være det i et sådanne tilfælde. Ud fra et likviditetsmæssigt hensyn kan det dog have en effekt i forhold til mellemhandlers incitament til at sælge varen videre til en indenlandsk eller udenlandsk køber. Hvis mellemhandler ved et indenlandsk salg ikke kan anvende simplificeringen og dermed selv er pligtig til at afregne momsen, vil det være en fordel for ham at sælge varen til en udenlandsk køber, såfremt der er tale om varer, der typisk sælges med lange kredittider.

Et yderligere problem i forhold til trekantshandel opstår ved afgørelsen i X og Facet-sagen, hvorefter mellemhandler ikke har øjeblikkeligt momsfradrag, og at han skal kunne påvise, at momsen er afregnet af hans køber i afganglandet. Som påpeget tidligere, imødekommes dette problem dog ved, at den bevismæssige forpligtelse kan opfyldes ved på fakturaen at påføre, at der sælges med omvendt betalingspligt og køber betaler momsen.

I forhold til anvendelse af reglerne for trekantshandel på kædehandler med flere end tre deltagere kunne det være ønskeligt, såfremt en simplificering gjaldt, hvor de deltagende var momsregistreret i

¹⁷⁰ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee – on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market

¹⁷¹ CFE response to the Green Paper on the Future of VAT

mere end tre medlemsstater. Dette er dog ikke muligt med de nuværende regler, hvorefter der kan være én moms fritaget EU-leverance og én simplificeret leverance. Således er det nødvendigt for en af de mellemkommende erhververe at være registreret i enten afgang- eller ankomstlandet.

Yderligere et problem opstår, hvor begge mellemhandlere har deres momsregistrering i det samme medlemsland. I sådan et tilfælde er det nødvendigt for enten den ene eller begge at blive momsregistreret i afgang- eller ankomstlandet.

Problemet i forhold til momsregistrering i andre medlemslande er, at det er byrdefuldt for virksomheder at skulle oprette og leve op til momsregistrering i forskellige medlemslande. Et forhold der betyder at en virksomhed er nødsaget til at momsregistrere sig i en anden medlemsstat, kan således betyde at virksomheden vælger ikke at handle alligevel¹⁷². Igen bryder dette med neutralitetsprincippet, som jo foreskriver, at der ikke må være forskel på, om man handler lokalt eller over grænserne indenfor fællesskabet.

Med hensyn til lagerproblematikken er det forfatters indtryk, at der er så stor en spredning på, hvordan de enkelte medlemsstater håndterer den momsmæssige behandling, at der er stor risiko for at handlende håndterer momsen efter hvad, de selv synes er nemmest, og ikke efter hvad, der er lovmæssigt korrekt¹⁷³. Ligeledes er det forfatters opfattelse, at det for erhvervsdrivende kan synes ulogisk, at en momsregistrering er nødvendig, når varer flyttes til et andet medlemsland med henblik på videresalg til en kunde i det land¹⁷⁴. Dette gælder uanset, om der er tale om situationer, hvor kunden er kendt på forhånd.

Samlet set er det forfatters vurdering, at for at opretholde neutralitet bør der være en væsentlig bedre overensstemmelse mellem momsreglerne i medlemsstaterne, og det skal ikke være væsentligt fordyrende eller besværligt at handle ud over grænser. Samtidig må reglerne ikke fungere på en sådan måde, at det bliver mere eller mindre attraktivt at handle lokalt, hverken indenfor eller ud af fællesskabet.

Af amerikanske studier fremgår desuden, at kompleksiteten omkring momsreglerne i EU kan have stor indflydelse på, hvor attraktivt eller ikke attraktivt det er for virksomheder fra tredjelande at handle med

¹⁷² EUROPEAN COMMISSION, VEG no 028

¹⁷³ EUROPEAN COMMISSION, VEG no 028

¹⁷⁴ Argumentet bakkes op af: Keller, D., Goods on Consignment – Simplification Measures for “Call-Off” Stocks within the EU

lande i EU¹⁷⁵. Der udtrykkes frustration og ringe forståelse for kompleksiteten i europæiske momsregler, og det konkluderes, at amerikanske virksomheder, der ønsker at handle på det europæiske marked, er bedst tjent med en europæisk momsregistrering¹⁷⁶. Denne opfattelse kan betyde, at amerikanske virksomheder afholder sig fra at deltage i handler på det europæiske marked, hvilket efter forfatters vurdering ligeledes må være imod hensigten med momsfællesskabet.

6.1.6 LØSNINGERNE

Den simpleste løsning på problemerne, som er præsenteret i nærværende afhandling, ville naturligvis være én momssats, ét momssystem, ét afregningssted og ingen distingverer imellem hvilken medlemsstat der handles med. En sådan løsning vil dog være utopisk at udføre, hvorfor der må andre løsninger til.

AD. VARIATIONER I MEDLEMSSTATERNES IMPLEMENTERING AF MOMSREGLERNE

I forhold til de forskellige tolkninger af europæisk momslovgivning opfordres i bred udstrækning til en ensretning af reglerne i medlemslandene^{177,178,179,180}. De mange forskelle er efter forfatters opfattelse ikke blot en konsekvens af sproglige barrierer, som det indikeres i CFE's svar til Kommission¹⁸¹, men ligeså meget en konsekvens af de frie muligheder for implementering, som flere af bestemmelserne lægger op til.

Selvom en fuldstændig ensartning af momslovgivningen i de forskellige medlemsstater ville være ønskeligt, er det dog også klart, at det næppe ville lade sig gøre, at 27 medlemsstater alle bliver enige om én måde at håndtere momsreglerne på. Dog må det tilstræbes at frihedsgraden for implementering og tolkning indskrænkes i en væsentlig grad, og at valgfrie bestemmelser eventuelt gøres obligatoriske.

¹⁷⁵ Silva, A.P., VAT Registration in Europe

¹⁷⁶ Ainsworth, R.T., VAT Triangulation with a US Middleman VSTR, C-587/10

¹⁷⁷ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee – on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market

¹⁷⁸ CFE response to the Green Paper on the Future of VAT

¹⁷⁹ EUROPEAN COMMISSION, VEG no 028

¹⁸⁰ EUROPEAN COMMISSION, VEG no 029

¹⁸¹ CFE response to the Green Paper on the Future of VAT

Det er klart, at ensartning af reglerne skal ske på EU-niveau og derefter i medlemsstaterne, hvilket der er taget tilløb til med Kommissionens "green-paper" og ekspertgruppernes undersøgelser. Det er dog endnu op til fremtiden at vise, hvad der bliver det endelige udfald af disse rapporter.

AD. UKLARE REGLER OMKRING KÆDEHANDLER

Indførelse af klarere regler omkring den momsmæssige behandling af kædehandler kan betyde, at sager ikke nødvendigvis behøver at skulle prøves ved retten, før medlemslandene har en rettesnor for, hvordan reglerne skal anvendes i praksis. Med de sager, der har været prøvet, er der dannet nogen praksis for kædehandel, dog lægger den praktiske anvendelse endnu op til mange individuelle vurderinger i forbindelse med momsmæssig behandling af kædehandler.

For erhvervsdrivende skaber det en stor usikkerhed, når det er svært gennemskueligt hvilke momsregler, der gør sig gældende. Samtidig er det de færreste erhvervsdrivende, der ved siden af deres erhverv også er momseksperter, hvorfor det kan være meget kompliceret for dem at forholde sig til den mængde regler, der gør sig gældende for kædetransaktioner.

Klarere regler omkring kædehandler ville delvist kunne opnås ved en ensretning af momsreglerne i de forskellige EU-lande. Yderligere kunne et klarere regelsæt bl.a. bestå i en udvidelse af simplificeringerne, som tydeligt angiver, hvilke situationer disse kan anvendes på, eller en lempelse af kravene til momsregistrering i andre EU-lande.

AD. ADMINISTRATIV BYRDE I FORHOLD TIL REGISTRERING I ANDRE MEDLEMSSTATER

Registrering i andre medlemslande bliver hurtigt en realitet for erhvervsdrivende der deltager i kædehandel, som går ud over grænserne af det land, hvor de har hjemsted, og byrden herved opfattes af mange som et problem^{182,183}. Kommissionen foreslår som løsning hertil en udvidelse af "one stop shop"-ordningen på al EU-handel, således at momspligtige personer kun skal håndtere moms i én medlemsstat¹⁸⁴. CFE tilslutter sig denne løsning¹⁸⁵. Det er forfatters opfattelse, at denne løsning ville

¹⁸² Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee – on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market

¹⁸³ CFE response to the Green Paper on the Future of VAT

¹⁸⁴ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee – on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market

¹⁸⁵ CFE response to the Green Paper on the Future of VAT

stille større krav til opbygningen af "one stop shop"-ordningen, som den er i dag. I forfatters daglige virke som revisor er det oplevet, at kunder har udtrykt utilfredshed omkring efterlevelse af netop denne ordning. Dog må det tages i betragtning, at denne ordning først lige er taget i brug og de erhvervsdrivene skal lære at bruge den, samtidig med at den løbende må tilpasses den praktiske anvendelse.

I en artikel omhandlende momssystemet som afløste grænsekontrollerne argumenterer E. verwaal og S. Cnossen for, at momsreglerne er mindst ligeså byrdefylde og bekostelige som grænsekontrollen var¹⁸⁶. Som en løsning foreslås ændringer i registreringssystemet, således at erhvervsdrivende i stedet for national momsregistrering kan anvende EU-licenser i forbindelse med EU-handel. Løsningen ville stille store krav til IT-systemer, både hos medlemsstaterne og hos de erhvervsdrivende. Således kan det argumenteres, at løsningen formentlig kun ville have relevans for store virksomheder og ikke for små og mellemstore virksomheder (SMV). Løsningen findes dog stadig interessant, eftersom den i forvejen høj grad af digitalisering kan udbygges til at indeholde en sådan løsning. Desuden vurderes det, at en sådan løsning over tid også kunne implementeres i kvalitetsstyringssystemer som anvendes af SMV'er. Løsningen er ikke meget forskellig fra ovenstående forslag om udvidelse af "one stop shop"-ordningen.

Prof. F. Vanistendael foreslår allerede i 1995, således kort tid efter toldgrænsernes ophør, at moms bør afregnes udelukkende i den medlemsstat, hvor den momspligtige person er etableret¹⁸⁷. Han foreslår yderligere, at momssatserne ligestilles, og at betaling af moms skal foregå i afganglandet, mens fradrag foretages i ankomstlandet, samtidig med at der ikke foretages clearing mellem medlemsstaterne. Løsningen synes efter forfatters vurdering dejlig simpel, dog er der samtidig visse problemer forbundet med den: For det første er løsningen i strid med princippet omkring, at momsen skal falde der, hvor det endelige forbrug er, hvilket efter forfatters opfattelse synes rimeligt, da moms er en beskatning af forbrug og ikke af virksomheder, der i stedet beskattes med selskabsskat. Dernæst kan det argumenteres, at en sådan løsning vil komme de medlemslande til gode, som udfører flere varer til andre EU-lande, end de indfører, og der vil således ske en skæv fordeling af momsen medlemsstaterne imellem.

For at afhjælpe problemet omkring registrering for SMV'er foreslår CFE, at der ligesom for fjernsalg indføres beløbsgrænser under hvilke, der kan undlades momsregistrering og afregnes national moms. Selvom løsningen vil præsentere samme problem som anført ovenfor, er det dog forfatters vurdering, at

¹⁸⁶ Vervaal, E., Cnossen, S., Europe's New Border Taxes

¹⁸⁷ Prof. Vanistendael, F., KU Leuven, A Proposal for a Definitive VAT System Taxation in the Country of Origin at the Rate of the Country of Destination, Without Clearing

problemet ville være af begrænset omfang. Løsningen ville ligeledes afhjælpe SMV'er samtidig med evt. udvidelse af "one stop shop"-ordningen eller indførelse af "EU-licenser".

AD. SIMPLIFICERINGER

En anden måde at komme problemet omkring registrering samt problemet omkring de uklare regler for kædehandel til livs, kan efter forfatters vurdering findes i en udvidelse af de eksisterende simplificeringer. I afsnittet omkring trekantshandel blev det anført, at simplificeringen kunne anses som en fordel både for mellemhandler, der slipper for registrering i ankomstlandet, og for medlemslande, der kan følge kædens transaktioner samt den transporterede vare.

Ligeledes blev det anført i afsnittet omkring lagerproblematikken, at den mest fordelagtige løsning i ekspertgruppens undersøgelse blev betragtet som den løsning, der præsenterede langt den største grad af simplificering.

Med baggrund i det i afhandlingen fremkomne er det forfatters opfattelse, at simplificering ikke behøver at svække medlemslandenes kontrol med transaktioner og forebyggelse af svig m.m. Faktisk er det forfatters opfattelse, at udvidelse af simplificeringerne ville have den modsatte virkning.

Med hensyn til simplificering omkring lagerkonstruktioner er det forfatters opfattelse at den simplificerede løsning alligevel er den, der anvendes i praksis. Den af ekspertgruppen foreslåede simplificering præsenterer desuden en månedlig registrering af hvilke momspligtige personer, leverandøren holder varer hos. Dog er det forfatters vurdering at månedlig registrering for nogle virksomheder samt for medlemsstaternes IT systemer kan virke voldsom, hvorfor det er forfatters opfattelse, at løsningen i stedet kunne indeholde et krav til leverandøren om at afmelde det oplyste momsnummer på kunden, når aftalen ophører.

6.2 DELKONKLUSION

Den praktiske anvendelse af reglerne for kædehandel kan være forskellig i de forskellige medlemslande, hvilket præsenterer en række problemer. Anvendelse af simplificeringer eller mangel på samme skaber uoverensstemmelser i medlemslandenes registreringer og gør det kompliceret at følge transaktioner og på den måde forebygge momssvig. De forskellige tolkninger af momslovgivning i de forskellige medlemslande stiller desuden erhvervsdrivende i en usikker situation, som kan betyde at de undlader at handle over grænser indenfor EU, eller at de er nødsaget til at bruge mange ressourcer på at opnå viden om momsreglerne i den medlemsstat, de ønsker at handle i. Nødvendighed af momsregistrering i andre medlemsstater skaber endnu en barriere for erhvervsdrivende i forhold til samhandel med andre EU-

lande, hvilket igen kan fjerne incitament for virksomheder til at handle udover grænser. Mange og uklare regler omkring kædehandler kan betyde, at erhvervsdrivende enten må betale dyrt for eksperthjælp, eller at erhvervsdrivende handler i blinde med risiko for at handle i strid med momslovgivningen, hvilket hverken er i den erhvervsdrivendes eller medlemslandenes interesse.

Der foreslås en større grad af ensretning af momsreglerne i de forskellige medlemslande, hvilket bakkes op af litteraturen. Ligeledes foreslås det, at der anvendes en større grad af simplificering på kædehandler, da disse dels vil afhjælpe de erhvervsdrivende og give dem et mere klart og simpelt sæt regler at handle efter samt præsentere en løsning, hvor medlemslande stadig kan følge bevægelsen af varer og transaktioner. I forhold til registreringsproblemet afhjælpes dette delvist ved større brug af simplificering. Derudover foreslås forskellige løsninger, eksempelvis beløbsgrænser under hvilke, der ikke behøves udenlandsk momsregistrering, og udvidelse af "one stop shop"-ordning eller indførelse af en såkaldt EU-licens til handel indenfor lande i EU. Ordningerne vil kræve meget, dels af medlemslandenes IT-systemer og dels af virksomhedernes kvalitetsstyringssystemer, dog synes løsningen ikke urealistisk.

7. KONKLUSION

Kædehandler er ikke lovmæssigt defineret, men defineres i stedet af domspraksis som flere på hinanden følgende salg af samme vare og kun én transport. Kædehandler kan i praksis tage form på mange forskellige måder, og den lovmæssige behandling er ligeså divergerende.

Af loven fremgår ikke klare regler direkte tilpasset kædehandler, hvorfor leveringsstedsreglerne og momsfrigagelsesreglen i momssystemdirektivet art. 138, spiller en afgørende rolle. En komparativ analyse af reglerne i momssystemdirektivet og den danske momslov viste, at der på trods af relativt god overensstemmelse alligevel findes små variationer. De væsentligste forskelle fandtes i reglerne om trekantshandel, hvor en mellemhandler efter dansk momslov ikke må være registreret i ankomstlandet ved anvendelse af simplificeringen om trekantshandel. Ligeledes finder momssystemdirektivets art. 194 ikke anvendelse i den danske momslov, hvilket betyder at leverandører i Danmark, som er momspligtige af salg til andre EU-lande, ikke kan forskyde momspligten til erhverver, medmindre denne kan gøre anvendelse af momsfrigagelsen i momslovens §34, stk. 1, nr. 1, tilsvarende momssystemdirektivet art. 138, stk. 1. Yderligere undersøgelser viser desuden, at der på EU basis, generelt er store forskelle i de tolkninger af momssystemdirektivet, som implementeres i EU-landenes nationale momslovgivning. Dette præsenterer et problem i forhold til kædehandler, da der handles med flere forskellige EU-lande og således må tages hensyn til flere forskellige momssystemer.

De uklare regler om kædehandler har både for medlemslande og erhvervsdrivende præsenteret problemer, som har givet anledning til flere sager. Som det konkluderedes ovenfor, er kædehandel defineret ved domspraksis og den praktiske anvendelse ligeså.

Kædehandel defineres ved EMAG-sagen som flere på hinanden følgende salg af samme vare, men kun én transport. Ligeledes fremhæves det at, hvor der kun er én transport, kan der alene være en EU-leverance, der kan henføres til den leverance, der giver anledning til transporten af varen til et andet EU-land. For at kunne afgøre hvilken leverance, der giver anledning til transporten, skal det i medfør af ETH-sagen vurderes, hvornår der foretages overdragelse af retten til som ejer at råde over det transporterede gode. Af sagen fremgår desuden, at en mellemhandler ud fra de oplysninger denne præsenterer for sin leverandør, kan bestemme om EU-leverancen skal henføres til første eller anden leverance i kæden, således om denne skal være erhverver eller leverandør på en EU-leverance.

Yderligere fremgår af domspraksis, at det er afgørende for den momsmæssige behandling af kædehandler, at en leverandør lever op til de bevismæssige forpligtelser, hvilket bl.a. understreges i VSTR-sagen, hvorefter en leverandør, der med andre beviser end et momsregistreringsnummer på hans erhverver kan opfylde de materielle krav, ikke kan nægtes momsfrigagelse på leverancen. Af dansk

praksis og som følge af Teleos-sagen fremgår det endvidere, at begrebet forsendt bl.a. skal forstås ved, at det er godtgjort, at godet har forladt medlemsstaten, således at de bevismæssige krav er opfyldt. For at skabe et overblik over den praktiske anvendelse af regler og retspraksis blev der i afhandlingen opstillet eksempler på forskellige kædehandelskonstruktioner.

Omkring simplificering fremgår, at reglerne for trekantshandel godt kan anvendes på kædehandler, hvor der er flere end tre deltagere. Dog er reglerne for trekantshandel stykket således sammen, at en mellemhandler vil være nødsaget til at lade sig momsregistrere i enten ankomst- eller afgangsland, hvis der handles imellem flere end tre medlemsstater. Denne anvendelse af simplificeringsreglerne er dog forskellig i andre EU-lande. Efter X- og Facet-sagen blev det afgjort, at en mellemhandler i princippet ikke har fradragsret på en erhvervelse i forbindelse med en trekantshandel, førend han kan godtgøre at erhververen i destinationslandet har afregnet momsen. Denne afgørelse kan potentielt trække tæppet væk under anvendelsen af simplificering ved trekantshandel, problemet afhjælpes dog ved, at mellemhandler kan opfylde sin bevismæssige forpligtelse ved at have skrevet på fakturaen til erhverver i ankomstlandet, at der sælges med omvendt betalingspligt og kunden betaler momsen.

En kædehandel, hvor en leverandør har flyttet sit varelager til mellemhandleren i et andet EU-land, kan ikke gøre anvendelse af simplificering i forhold til trekantshandel. I Danmark vil en leverandør, der flytter sit varelager, skulle betragte denne flytning som en momspligtig transaktion, der giver anledning til et momsfrataget salg i afgangslandet og en momspligtig erhvervelse i ankomstlandet. Leverandøren vil således skulle registrere sig i ankomstlandet, og inden retten til som ejer at råde overdrages til hans køber, skal han selv afregne erhvervelsesmoms af de varer, han har flyttet. I sammenligning med praksis i forbindelse med ordinære kædehandler, kan det anfægtes at den anvendte praksis er korrekt i forhold til lagerkonstruktioner for "call-off-stock", hvor kunden er kendt på forhånd. Ved ETH-sagen blev det bestemt, at hvor leverandøren, inden varen har forladt afgangslandet, har modtaget besked om varens videresalg til en anden kunde, da kan han ikke sælge med nulmoms og skal i stedet pålægge lokal moms på fakturaen. Således skulle EU-leverancen henføres til den anden leverance, hvilket i dette tilfælde vil være leverancen til konsignatøren i ankomstlandet. I nogle EU-lande anvendes desuden en simplificering, hvorefter leverandøren kan sælge med nulmoms til hans kunde, når kunden tager varer ud af lageret og således ikke er nødsaget til at registrere sig i ankomstlandet.

Af litteraturen samt kommissionens undersøgelser fremgår det, at erhvervsdrivende ser det som en byrde, at skulle momsregistreres i andre EU-lande. I afhandlingen opstilles med afsæt i litteraturen forskellige løsningsforslag til, hvordan dette problem afhjælpes. Det foreslås bl.a. at simplificeringsreglerne udvides og ensrettes, således at de anvendes ensartet indenfor fællesskabets område. Det er forfatters vurdering, at en udvidelse af trianguleringsreglerne vil være en fordel for medlemsstaterne, der nemmere vil kunne følge transaktionerne, og for virksomheder, der vil få lempet

byrden i forhold til momsregistreringer i andre medlemsstater. Ligeledes foreslås det at udvide "one stop shop"-ordningen, hvorefter virksomheder alene vil skulle afregne moms til den medlemsstat, hvor de er etableret, og således ikke længere vil være påkrævet at momsregistrere sig i andre medlemsstater. Sådan en løsning vil dog afkræve en væsentlig udvidelse af både medlemsstaters og erhvervsdrivendes IT-systemer, hvilket dog ikke vurderes at være urealistisk. Yderligere er det forfatters opfattelse, at ordningen ville afhjælpe medlemsstaternes problemer i forhold til at opkræve moms fra virksomheder, som ikke er etableret på deres område.

Med baggrund i det i afhandlingen fremkomne vurderes det, at for at komme forskellene i medlemslandenes momsregler til livs, må der på EU-niveau foretages ændring af momssystemdirektivet, således at den nuværende implementeringsfrihed indskrænkes, og medlemslandenes momsregler bliver mere ensrettet. Ligeledes vurderes det, at reglerne om kædehandler må præciseres, og anvendelse af simplificeringer må udvides. Det er forfatters vurdering, at udvidelse af simplificeringer vil være en fordel for både erhvervsdrivende såvel som medlemsstaterne.

Afhandlingens løsningsforslag tager udgangspunkt i momssystemets grundlæggende princip om neutralitet, og at det således ikke må gøre nogen forskel for erhvervsdrivende, om de handler lokalt eller indenfor grænserne af EU.

8. PERSPEKTIVERING

De i afhandlingen fundne problemstillinger har eksisteret siden toldgrænsernes ophævelse i 1993. Domspraksis, der skaber grundlag for anvendelse af momsreglerne, spreder sig udover de sidste femten år, og der er ikke i større grad foretaget tilretning af reglerne, således at det bliver nemmere for erhvervsdrivende at efterleve reglerne. Indførsel af simplificering ved trekantshandel blev foretaget i erkendelsen af, at momssystemet er rettet mod enkelttransaktioner, hvor varens bevægelse følger transaktionerne.

På trods af at problemet har været kendt i godt tyve år, kom det alligevel bag på Kommissionen, da der kom mange henvendelser på problemet i forbindelse med Kommissionens "green-paper" i 2011. Nedsættelsen af ekspertgrupper betød, at der blev arbejdet med problemet, og seneste konkluderende rapport stod færdig i januar 2014. Fremtiden må vise, om rapporterne faktisk giver anledning til en ændring af reglerne.

Efter forfatters vurdering vil en udvidelse af simplificeringsreglerne potentielt kunne præsentere både erhvervsliv og medlemsstater med nogle løsninger, som dels afhjælper erhvervslivets byrder i forbindelse med overholdelse af reglerne, samt forbedrer medlemsstaternes mulighed for at følge transaktioner og lette arbejdet med opkrævning af moms, da det vil mindske mængden af momskrav på erhvervsdrivende, som ikke er etableret i den pågældende medlemsstat.

Ligeledes er det forfatters vurdering, at med nutidens moderne økonomistyringssystemer er det muligt at udvikle programmer, således at en eventuel udvidelse af "one-stop-shop"-ordningen ikke behøver være særligt byrdefuld for erhvervsdrivende.

Anvendelse af simplificering for "call-off-stock", hvor leverandøren, i stedet for registrering i ankomstlandet, får mulighed for at sælge med nulmoms på det tidspunkt hvor varerne trækkes ud af lageret, opfattes af forfatter som en god løsning der potentielt kan stille både erhvervsdrivende og medlemsstater bedre. En løbende registrering af kunder og medlemsstater hvor leverandøren holder varer stiller, på lige fod med visse af de andre løsningsforslag, krav til IT-systemer. Det synes dog ikke urealistisk at sådanne systemer kan udvikles til fordel for både erhvervsdrivende og medlemsstater.

9. LITTERATURFORTEGNELSE

BØGER OG ARTIKLER

- Nielsen, Ruth, Tvarnø, Christina D., Retskilder og Retsteorier, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2011
- Pedersen, Søren Engers og Andersen, Merete, Moms 4 - International handel, 2. udgave/1. oplag, Thomson Reuters Professional A/S, København 2011
- Johansen, Flemming Lind, Momssystemdirektivet, 1. udgave/1. oplag, Forlaget Thomson A/S, København 2008
- Terra, Ben og Kajus, Julie, A Guide to the European VAT Directives Volume 1 - Introduction to European VAT 2011, IBDF
- Terra, Ben og Kajus, Julie, A Guide to the European VAT Directives Volume 2 – Integrated Texts of The Recast VAT Directive 2011, IBDF
- Juul, Mette, Moms på Tværs – Momsret i et bredere perspektiv, 1. udgave/1. oplag, Karnov Group Denmark A/S, København 2013
- Jørgensen, L. Loftager, Pedersen, B. Aagaard og Rasmussen, I.; Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger, 5. udgave, Forlaget Thomson A/S 2011
- Leotinades, M., The Logic of Border taxes, National Tax Journal, 1966
- Van de Leur, M., Triangulation or Strangulation?, International VAT Monitor, side 397 – 398, November/December 2010
- Swinkels, J. J. P., Zero Rating Cross-Border Supplies of Goods under EU VAT – Triangular Takeaway Transactions, side 400 – 406, International VAT Monitor, November/December 2012
- Maunz, S., Marchal, H., Zero Rating Cross-Border Triangular Transactions under EU VAT, side 307 – 311 International VAT Monitor, September/October 2012
- Hughes, P., EU VAT Aspects of Longer Chains of Triangular Transactions, side 230 – 236, International VAT Monitor, July/August 2012
- Swinkels, J., Intra-Community Triangulation, side 30 – 36, International VAT Monitor, January/February 2006
- Wolf, R., Mecsek-Gabona: The Final Step of the ECJ's Doctrine on Reliance on EU Law for Abusive or Fraudulent End in the Context of Intra-Community Transactions, side 280 – 286, International VAT Monitor, September/October 2013
- Keller, D., Goods on Consignment – Simplification Measures for "Call-Off" Stocks within the EU, side 193 – 196, VAT Monitor, September/October 2000
- Bal, A., Consignment and Call-Off-Stock Transactions between Poland and Germany, side 334 – 339, International VAT Monitor, September/October 2010
- Silva, A.P., VAT Registration in Europe: A Review, Springer Science+Business Media New York 2014

- Ainsworth, R.T., VAT Triangulation with a US Middleman VSTR, C-587/10, Working Paper no. 12-55, Boston University School of Law, December 2012
- Looks, N., Changes in the VAT evidence for exports and intra-community supplies may create some hurdles for the export industry, Baker & McKenzie, December 2011
- Vervaaal, E., Cnossen, S., Europe's New Border Taxes, CESifo Working Paper Series No. 434, March 2011
- Prof. Vanistendael, F., KU Leuven, A Proposal for a Definitive VAT System Taxation in the Country of Origin at the Rate of the Country of Destination, Without Clearing, side 45 – 53, EC Tax Review, 1995/1

ONLINE

- <https://revisor.karnovgroup.dk>
 - LBKG 2013-01-23 nr 106 Momsloven med kommentarer, ajourføres månedligt med nye afgørelser og lovændringer
 - Moms- og afgiftslove
 - Landsskatteretten, afgørelsesdatabasen
- www.skat.dk
 - Den juridiske vejledning 2014-2, version: 2.2 – 30.07.2014-29.01.2015
 - Den juridiske vejledning 2015-1, version: 2.3 – 30.01.2015
 - Styresignal – SKM2014.622.SKAT
 - Styresignal - SKM2014.773.SKAT – EU-handel med varer – dokumentationskrav ved afhentningskøb – kontantsalg
 - Pjece – Sid ikke tilbage med Sorteper – når du handler med EU-lande, Juli 2010
- <https://circabc.europa.eu/>
 - EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION Indirect Taxation and Tax administration VAT and other turnover taxes, VEG no 003, September 27th 2012
 - EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION Indirect Taxation and Tax administration VAT and other turnover taxes, VEG no 028, January 9th 2014
 - EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION Indirect Taxation and Tax administration VAT and other turnover taxes, VEG no 029, January 13th 2014
 - Com(2011) 851 final, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee – on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, December 2011
 - CFE response to the Green Paper on the Future of VAT, May 2011
- www.eur-lex.europa.eu
- www.afgoerelsesdatabasen.dk

- <http://libsearch.cbs.dk/>
- <http://online.ibfd.org.esc-web.lib.cbs.dk/kbase>
- http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Skat
 - Forslag om brug af "reverse-charge" på produkter, der rammes af momskarruseller, 30. september 2009

LOVSKRIFTER

- Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388). Som senest ændret ved Rdir 2006/69.
- Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112). Som senest ændret ved Rdir 2013/61.
- LBK nr 106 af 23/01/2013 Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (momsloven)
- BEK nr 814 af 24/06/2013 Bekendtgørelse om merværdiafgift (momsbekendtgørelsen)
- Traktat om Den Europæiske Unions Funktionsmåde
- Rådets Gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 - om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem, af 15. marts 2011
- Rådets direktiv 2013/43 - om ændring af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem for så vidt angår en fakultativ og midlertidig anvendelse af ordningen for omvendt betalingspligt ved levering af bestemte varer og tjenesteydelser, som kan være udsat for svig, af 22. juli 2013

DOMME

- C-16/93 – Tolsma
- C-245/04 – EMAG Handel Eder OHG v Finanzlandesdirektion für Kärnten
- C-409/07 – The Queen, på vegne af Teleos plc m.fl. mod Commissioners of Customs & Excise
- C-536/08 – Staatssecretaris van Financiën mod X
- C-539/08 – Fiscale eenheid Facet BV / Facet Trading BV
- C-430/09 – Euro Tyre Holding BV mod Staatssecretaris van Financiën
- C-587/10 – Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) mod Finanzamt Plauen
- SKM2001.144.LSR / LSR2000.2-6-1662-13
- SKM2005.161.VLR / VL2005.B-0685-04
- SKM2007.141.VLR / VL2006.B-1040-04
- SKM2014.438.SR / SKATR2014.13-0248921

10.1 UDDRAG AF ANNEX 3, VEG NO 029 – KÆDEHANDLER

(*) Decisive criteria for attributing the transport?**i/c supply either between B and C or between C and D**

It is the view of the Danish authorities that based on contractual facts then either BC or CD is the exempt supply. The three parties B, C and D as a starting point being free to decide whether the supply BC or CD should be the exempt supply as long as it clearly follows from the contracts, correspondence etc. which supply is supposed to be the exempt one.

In this regard the judgment of the CJEU in Case C-430/09, Euro Tyre Holding BV, puts some restrictions on the parties. If the parties wish the supply BC to be the exempt supply not only does C have to express his intention to transport the goods to MS 4 to taxable person B and present his value added tax identification number attributed by MS 4 to B. There is the further condition that the right to dispose of the goods as owner has not been transferred to taxable person D in MS 1, but in MS 4. In the view of the Danish authorities, then MS 4 should therefore be identified as the place of supply in the contract between C and D, and C should use his VAT identification number in MS 4 with respect to the supply CD. Which does not preclude however that D may transport the goods from taxable person A in MS 1 on behalf of C, cf. paragraph 41 in the judgment in case C-430/09.

() Criteria for applying the simplification of Article 141 (triangulation scheme) in chain transaction involving 4 (as Scenario 1) or even more parties?*****Allowed for more than 4 parties involved in the chain transaction**

Yes, as long as the conditions in Articles 42, 141, 197 and 265 have been met then the acquirer not established in the Member State of destination can apply the simplification scheme for triangular trade. The articles does not preclude that the supplier of the acquirer uses a sub supplier or that the customer of the acquirer sells the goods on to somebody else.

(**) Criteria for application of article 194 of the VAT Directive?**article 194 not applied**

not in the context of scenario 1

(*) Criteria for applying the simplification measures with regard to Scenario 2 for non-established businesses (e.g. fiscal warehousing, reverse charge, etc.)*****Simplification measures applicable****RC + W**

Businesses not established in MS 4 are not required to register for VAT if all supplies in MS 4 are subject to reverse charge. See answer to question 4. Article 214 (1) (a) of the VAT Directive and article 47 (2) of the VAT Act.

Businesses, including businesses established in MS 4, are not required to register for VAT if all of their supplies are exempt supplies of goods placed in the free zone in Copenhagen Harbour, goods placed in free warehouses with the intent to export them to third countries, goods placed in customs warehouses after import from third countries or certain goods (raw material and goods subject to restrictions under trade policy vis-à-vis third countries) placed in other warehouses than customs warehouses after import. The VAT however becomes chargeable when the goods leave the free zone or warehouse unless another exemption applies at that time. See Articles 71, 155 and 160 and Annex V of the VAT Directive and articles 11 a, 12, 34 (1) (19), (4) and (5), and 47 (1) (2) and Annex 1 of the VAT Act.

Denmark - DK	Scenario 1 - C organises the direct shipment from MS 1 to MS 4									Scenario 2		
	Intra-EU supply in relation A-B			Intra-EU supply in relation B-C			Intra-EU supply in relation C-D			No transportation of the goods		
3.2) With regard to Scenario 1, is the intra-EU supply to be assigned to the transaction above?	No			Yes			Yes			not applicable		
3.3) What are the decisive criteria for assigning the intra-EU supply to a particular transaction? (*)	Decisive criteria for attributing the transport? (*) It is the view of the Danish authorities that based on contractual facts then either BC or CD is the exempt supply. The three parties B, C and D as a starting point being free to decide whether the supply BC or CD should be the exempt supply as long as it clearly follows from the contracts, correspondence etc. which supply is supposed to be the exempt one. In this regard the judgment of the CJEU in Case C-430/09, Euro Tyre Holding BV, puts some restrictions on the parties. If the parties wish the supply BC to be the exempt supply not only does C have to express his intention to transport the goods to MS 4 to taxable person B and present his value added tax identification number attributed by MS 4 to B. There is the further condition that the right to dispose of the goods as owner has not been transferred to taxable person D in MS 1, but in MS 4. In the view of the Danish authorities, then MS 4 should therefore be identified as the place of supply in the contract between C and D, and C should use his VAT identification number in MS 4 with respect to the supply CD. Which does not preclude however that D may transport the goods from taxable person A in MS 1 on behalf of C, cf. paragraph 41 in the judgment in case C-430/09.									not applicable		
	A-B	B-C	C-D	A-B	B-C	C-D	A-B	B-C	C-D	A-B	B-C	C-D
1.) Where is the place of supply of the respective supplies?	n/a			MS1	MS1	MS4	MS1	MS1	MS1	MS4	MS4	MS4
3.1) Is the supply exempt from VAT?				No	Yes	No	No	No	Yes	No	No	No
2.) Who is liable for the VAT on the supply?				A	B	C	A	B	C	A	B	C
4.) Is a VAT registration required if the supplier is not established in the EU MS where the supply takes place? (**)				Yes	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes (**)	Yes (**)	Yes (**)
5.) Where does the IC acquisition take place?				n/a	MS4	n/a	n/a	n/a	MS4	n/a	n/a	n/a
6.) Who is liable for the IC acquisition?				n/a	C	n/a	n/a	n/a	D	n/a	n/a	n/a
7.) Is the IC acquisition exempt from VAT?				n/a	No	n/a	n/a	n/a	No	n/a	n/a	n/a
8.) Is a VAT registration required with respect to the IC acquisition?				n/a	Yes	n/a	n/a	n/a	???	n/a	n/a	n/a
9.) How can customers exercise their right of VAT deduction?				By subtracting from the total amount of VAT due the total amount of VAT in respect of which during the reporting period the right of deduction has arisen, cf. Article 179 of the VAT Directive and Article 56 of the VAT Act.			By subtracting from the total amount of VAT due the total amount of VAT in respect of which during the reporting period the right of deduction has arisen, cf. Article 179 of the VAT Directive and Article 56 of the VAT Act.			By subtracting from the total amount of VAT due the total amount of VAT in respect of which during the reporting period the right of deduction has arisen, cf. Article 179 of the VAT Directive and Article 56 of the VAT Act.		
10.) With regard to Scenario 1: Does your Member State apply the simplification of the triangular scheme of Article 141 of the VAT Directive in cases of a chain transaction involving 4 (as scenario 1) or more parties? (***)				n/a	Yes	n/a	n/a	n/a	Yes	n/a	n/a	n/a
11.) With regard to Scenario 2: Assuming you are Member State 4 - are there any simplification measures for businesses not established in your Member State available (e.g. fiscal warehousing, reverse charge, etc.)? (****)	not applicable			not applicable			not applicable			Yes (****)	Yes (****)	Yes (****)

(*) Decisive criteria for attributing the transport?

It is the view of the Danish authorities that based on contractual facts then either BC or CD is the exempt supply. The three parties B, C and D as a starting point being free to decide whether the supply BC or CD should be the exempt supply as long as it clearly follows from the contracts, correspondence etc. which supply is supposed to be the exempt one.

In this regard the judgment of the CJEU in Case C-430/09, Euro Tyre Holding BV, puts some restrictions on the parties. If the parties wish the supply BC to be the exempt supply not only does C have to express his intention to transport the goods to MS 4 to taxable person B and present his value added tax identification number attributed by MS 4 to B. There is the further condition that the right to dispose of the goods as owner has not been transferred to taxable person D in MS 1, but in MS 4. In the view of the Danish authorities, then MS 4 should therefore be identified as the place of supply in the contract between C and D, and C should use his VAT identification number in MS 4 with respect to the supply CD. Which does not preclude however that D may transport the goods from taxable person A in MS 1 on behalf of C, cf. paragraph 41 in the judgment in case C-430/09.

() Criteria for application of article 194 of the VAT Directive?**

It is assumed that the transactions are not subject to reverse charge on domestic transactions in accordance with provisions on certain goods in Article 46 (1) (2 and 5) of the VAT Act (Article 194 of VAT Directive) (goods installed or assembler by or behalf of supplier, electricity and certain supplies of natural gas), Article 198 of the VAT Directive and Article 46 (1) (4) of the VAT Act (certain supplies of gold) and Article 199 1 (d) of the VAT Directive and Article 46 (1) (7) of the VAT Act (metal scrap).

(*) Criteria for applying the simplification of Article 141 (triangular scheme) in chain transaction involving 4 (as Scenario 1) or even more parties?**

Yes, as long as the conditions in Articles 42, 141, 197 and 265 have been met then the acquirer not established in the Member State of destination can apply the simplification scheme for triangular trade. The articles does not preclude that the supplier of the acquirer uses a sub supplier or that the customer of the acquirer sells the goods on to somebody else.

(**) Criteria for applying the simplification measures with regard to Scenario 2 for non-established businesses (e.g. fiscal warehousing, reverse charge, etc.)**

Businesses not established in MS 4 are not required to register for VAT if all supplies in MS 4 are subject to reverse charge. See answer to question 4. Article 214 (1) (a) of the VAT Directive and article 47 (2) of the VAT Act.

Businesses, including businesses established in MS 4, are not required to register for VAT if all of their supplies are exempt supplies of goods placed in the free zone in Copenhagen Harbour, goods placed in free warehouses with the intent to export them to third countries, goods placed in customs warehouses after import from third countries or certain goods (raw material and goods subject to restrictions under trade policy vis-à-vis third countries) placed in other warehouses than customs warehouses after import. The VAT however becomes chargeable when the goods leave the free zone or warehouse unless another exemption applies at that time. See Articles 71, 155 and 160 and Annex V of the VAT Directive and articles 11 a, 12, 34 (1) (19), (4) and (5), and 47 (1) (2) and Annex 1 of the VAT Act.

10.2 UDDRAG FIGUR S. 9, VEG NO 028 – LAGERPROBLEMATIK

