



SKATTEMINISTERIET

## Notat

20. januar 2009  
J.nr. 2008-251-0115

SKATTEMINISTERIET  
Departementet  
Skatte- og Afgiftsadministration  
20. januar 2009

## Grundnotat om

Europa-Kommissionens forslag af 1. december 2008 til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem med henblik på at modvirke momssvig ved import og andre grænseoverskridende transaktioner, KOM(2008)805

---

### Resumé

*Europa-Kommissionens forslag indeholder ændringer af momssystemdirektivet for så vidt angår:*

- *Indførelse af skærpede krav til oplysninger og dokumentation som betingelse for at udskyde betalingen af moms af varer, der importeres fra et land uden for EU til et medlemsland som det første importland i EU med henblik på salg eller overførsel til et andet medlemsland som det endelige importland i EU.*
- *Indførelse af grænseoverskridende solidarisk hæftelse mellem sælger og køber for betaling af moms ved en vareleverance inden for EU, hvis sælger ikke indgiver en listeangivelse om leverancen, eller hvis sælgers listeangivelse er mangelfuld i forhold til indholdskravene.*

### 1. Baggrund

EU udgør et fælles indre marked med et fælles momssystem og en fælles ydre toldgrænse.

Dette indebærer bl.a., at når varer importeres fra et land uden for EU til et EU-land, skal der som hovedregel betales moms af varerne i importlandet. Som undtagelse kan betalingen af moms af varer dog udskydes, når varerne importeres fra et land uden for EU til en virksomhed i et medlemsland som det første importland i EU, hvorfra varerne enten sælges til en anden virksomhed eller overføres til forarbejdning m.v. i en filial af samme virksomhed i et andet medlemsland som det endelige importland i EU. Momsen skal i stedet betales ved købet eller erhvervelsen af varerne i det endelige importland i EU.

Som led i etableringen af Det Indre Marked pr. 1. januar 1993 blev den interne grænsekontrol af varehandlen i EU afviklet. Som afløsning blev det såkaldte listesystem udviklet til at kontrollere den direkte varehandel mellem momspligtige virksomheder inden for EU. Listesystemet indebærer, at momspligtige virksomheder med vareleverancer inden for EU (vareeksport til andre EU-lande), skal anføre disse på periodevis listeangivelser til skattemyndighederne i leverancelandet, mens momspligtige virksomheder med vareerhvervelser inden for EU (vareimport fra andre EU-lande) skal anføre disse på den indenlandske momsangivelse til skattemyndighederne i erhvervelseslandet.

Ordningen for udskydelse af betalingen af moms af varer, der importeres fra tredjelande til EU med henblik på videre salg eller overførsel af varerne inden for EU, har imidlertid været misbrugt til unddragelse af moms og punktafgifter, bl.a. i form af de såkaldte ”momskaruseller”.

Det er Kommissionens opfattelse, at misbruget bl.a. har kunnet lade sig gøre, fordi medlemslandene efter de nugældende rammer for at gennemføre EU-lovgivningen har haft forskellige nationale regler og praksis for at forvalte betingelserne for at udskyde betalingen af moms af varer, der importeres fra tredjelande til EU med henblik på videre handel inden for EU. Medlemslandenes uensartede nationale gennemførelse og forvaltning af EU-reglerne har bl.a. besværliggjort skattemyndighedernes muligheder for at følge den fysiske bevægelse af varer, der importeres til EU.

Der er eksempler på, at den nævnte svig har berørt Danmark. Således er colaer blevet importeret fra tredjeland X til Sverige, og videre til Danmark som endeligt importland, hvor colaerne har været solgt ulovligt uden moms og afgifter, idet SKAT ikke har haft mulighed for at følge og kontrollere varestrømmen på grundlag af de foretagne indberetninger.

ECOFIN vedtog på møde den 28. november 2006 konklusioner om at udvikle en anti-svig-strategi på EU-plan, navnlig på moms- og afgiftsområdet, som supplement til nationale tiltag på samme område.

På et senere ECOFIN-møde den 5. juni 2007, forelagde Kommissionen en foreløbig rapport om udvikling af den omhandlede anti-svig-strategi. ECOFIN vedtog konklusioner, som dels tog Kommissionens rapport til efterretning, dels opfordrede til, at Kommissionen som led i anti-svig-strategien kunne fremsætte en række forslag til ændringer af momsdirektiv 2006/112/EF og forordning (EF) nr. 1798/2003 om medlemslandenes administrative samarbejde om moms.

Herunder et forslag om at indføre grænseoverskridende solidarisk hæftelse mellem sælger og køber for betalingen af moms ved vareleverancer inden for EU i tilfælde, hvor momsprovenu går tabt pga. svig, og hvor sælger ikke samtidig har indgivet en listeangivelse om vareleverancen eller har indgivet en mangelfuld listeangivelse.

## 2. Forslagets indhold

### Flere krav til oplysning og dokumentation som betingelse for momsfrigørelse ved import til EU

Gældende ret:

Efter gældende artikel 143, stk. 1, litra d, i momssystemdirektiv 2006/112/EF, er varer fritaget for moms, når en virksomhed i et EU-medlemsland importerer varer fra et land uden for EU med henblik på salg til en anden virksomhed eller overførelse til importvirksomhedens egen filial, lager, datterselskab m.v. i et andet EU-medlemsland, idet moms af varerne vil skulle betales ved den endelige erhvervelse eller import af varerne i dette andet medlemsland.

Bestemmelsen er gennemført i den danske momslovs § 36, stk. 1, nr. 5, jf. § 34, stk. 1, nr. 1 og 4. Herefter er import af varer fra et land uden for EU til Danmark fritaget for dansk moms, når importøren leverer eller overfører varerne videre til et andet EU-medlemsland, og denne levering eller overførelse af varerne fra Danmark til et andet EU-land i sig selv er fritaget for dansk moms.

Forslaget:

Kommissionen foreslår at gøre udskydelsen af betalingen af moms af varer, der importeres fra tredjeland til EU med henblik på videre salg eller overførelse inden for EU, betinget af, at importøren på importtidspunktet over for import-medlemslandets skattemyndigheder klart oplyser

- sit eget eller sin fiskale repræsentants momsregistreringsnr. i import-medlemslandet, samt købers momsregistreringsnr., hvis varerne videre-sælges til en anden virksomhed i et andet medlemsland,
- eller importørens filial-momsregistreringsnr., hvis varerne overføres til en filial eller et lager i samme virksomhed i et andet medlemsland.

Endvidere skal importøren kunne dokumentere, at de importerede varer vil blive sendt eller transporteret fra medlemslandet, der udgør det første importland i EU, til det endelige importland i EU.

### Grænseoverskridende solidarisk hæftelse mellem køber og sælger for moms ved varehandel i EU

Gældende ret:

Efter gældende artikel 205, i momssystemdirektiv 2006/112/EF, har medlemslandene adgang til at pålægge en anden end den betalingspligtige person solidarisk hæftelse for betaling af momsen i forskellige situationer. Herunder er en momspligtig virksomhed i et medlemsland, der erhverver en vare fra en momspligtig virksomhed i et andet medlemsland, efter direktivets artikel 200, som udgangspunkt den betalingspligtige person for momsen af varen, mens salget af varen er momsfri.

Efter den gældende direktivbestemmelse, kan grænseoverskridende solidarisk hæftelse mellem sælger og køber for betaling af moms således alene komme på tale, hvis to eller flere medlemslande bilateralt aftaler, at en sådan ordning skal finde anvendelse ved deres indbyrdes samhandel.

I indenlandsk dansk sammenhæng kan SKAT efter momslovens § 46, stk. 8, pålægge en dansk virksomhed solidarisk hæftelse for betaling af moms af det indenlandske salg, som en anden dansk virksomhed ellers er betalingspligtig for.

Det er en betingelse for at pålægge en virksomhed solidarisk hæftelse efter momslovens § 46, stk. 8, at virksomheden, der er den egentlige betalingspligtige for momsen ved erhvervelse af varer, har udvist grov uagtsomhed eller forsæt med hensyn til den manglende betaling af moms.

Endvidere skal den virksomhed, som pålægges solidarisk hæftelse for momsen, groft uagtsomt eller forsættligt have tilsidesat SKATs forudgående påbud om at udvise større agtpågivenhed i sine handler, idet virksomheden tidligere i god tro eller ved simpel uagtsomhed har handlet med varer, der har været misbrugt til momsunddragelse, begået af andre virksomheder.

SKAT oplyser i øvrigt, at der er fastlagt en indenlandsk praksis, når danske virksomheder indgiver listeangivelse for sent eller mangler at indgive listeangivelse.

Hvis en virksomhed ikke kan dokumentere de to hovedbetingelser for momsfri EU-handel, nemlig 1) at varen er ført ud af landet, og 2) at køber er en momsregistreret virksomhed i et andet EU-land, kan SKAT stille krav om efterbetaling af dansk moms. Jf. to sager om efterbetaling, som er blevet ført helt til doms i Højesteret i SKM 2006.277 og 2008.717.

Før SKAT træffer en afgørelse om efterbetaling af dansk moms, vil SKAT dog først forsøge at afkræve virksomheden den fornødne dokumentation. Hvis virksomheden fremlægger en faktura med et gyldigt momsnummer på køber, vil denne blive verificeret i EU-landenes fælles momsinformationsudvekslingssystem - VIES. Hvis der er usikkerhed om den udenlandske køber eller fakturaens validitet, vil fakturaen blive søgt verificeret via en bistandsanmodning til den kompetente myndighed i køberens hjemland. Virksomheden vil ikke blive afkrævet dansk moms, når der blot er tale formelle ordensmæssige fejl, som f.eks. at virksomheden ikke har indsendt listeangivelse eller ikke har udfyldt rubrik B på den indenlandske momsangivelse.

Det følger endvidere af § 100, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 663 af 16. juni 2006 om merværdiafgift (moms), at ordensbøder kan komme på tale ved forsættelig eller groft uagtsom overtrædelse af bekendtgørelsens regler i §§ 72-73 om indgivelse af listeangivelse af vareleverancer til andre EU-lande. Eftersom det er tidskrævende for SKAT at foretage en prøvelse af tilregnelsen, vil SKAT typisk give virksomheden en henstilling eller advarsel første gang, inden der påkendes bøder. Bødestørrelsen starter med 1.000 kr., der forhøjes i gentagelsestilfælde. Indtil videre har SKAT kun i begrænset omfang udstedt ordensbøder for manglende listeangivelse.

Det følger også af flere af EF-domstolens offentliggjorte sager, at andre EU-medlemslande som led i deres nationale tiltag til at modvirke momssvig har haft lovgivning eller praksis, hvorefter virksomheder er blevet nægtet fradrag for købsmoms, eller pålagt solidarisk hæftelse for betaling af moms, ved indenlandske transaktioner af varer, idet de pågældende varer var blevet misbrugt til momsunddragelse, begået af andre virksomheder. Evt. virksomheder beliggende i andre medlemslande.

Denne lovgivning eller praksis i andre EU-lande har givet anledning til en række sager, som har været indbragt for EF-domstolen. Domstolen har udtalt, at sanktioner i form af nægtelse af fradrag for købsmoms eller solidarisk hæftelse for betaling af moms ikke efter EU-retten kan pålægges en virksomhed, hvis virksomheden ikke vidste (fortsæt) eller burde have vidst (grov uagtsomhed), at virksomhedens handel med varer var blevet misbrugt til momsunddragelse, begået af andre virksomheder.

Der kan bl.a. henvises til de forenede sager C-354/03, C-355/03 og C484/03 "Optigen", præmis 46, 51-52 og 55, sag C-384/04 "Federation of Technological Industries", præmis 33, samt de forenede sager C-439/04 og C-440/04 "Kittel", præmis 43-44, 51-52, 56-57 og 61.

Forslaget:

Kommissionen foreslår, at det bliver indført som en obligatorisk, harmoniseret ordning, at en virksomhed i et EU-land, der sælger varer til en virksomhed i et andet EU-land, pålægges grænseoverskridende solidarisk hæftelse for betalingen af købers moms af varerne, hvis sælger ikke opfylder forpligtelserne efter artikel 262 og 263 i momssystemdirektiv 2006/112/EF, til at indgive en listeangivelse om vareleverancen, eller hvis sælgers listeangivelse er mangelfuld i forhold til indholdskravene i direktivets artikel 264.

Denne solidariske hæftelse skal som undtagelse ikke finde anvendelse, hvis køber indgiver en momsangivelse, der indeholder samtlige relevante oplysninger om varetransaktionen for den omhandlede periode, eller hvis sælger over for myndighederne i købers medlemsland kan anføre en behørig begrundelse for den manglende eller mangelfulde listeangivelse, og dermed underforstået snarest indgiver en fyldestgørende listeangivelse til myndighederne i sælgers eget medlemsland.

Kommissionen anfører som led i begrundelsen for, at forslaget er i overensstemmelse med det EU-retlige proportionalitetsprincip, at sælger får mulighed for at bevise, at hans manglende opfyldelse af indberetningspligten skyldes ubevist fejl af underordnet betydning. Endvidere anfører Kommissionen, at EF-Domstolens nuværende retspraksis fortsat er gældende for den omhandlede bestemmelse.

Det fremgår dog ikke fuldstændigt klart, hverken af selve ordlyden af den foreslåede bestemmelse eller af Kommissionens bemærkninger til forslaget, at det skal være en betingelse for at gøre den solidariske hæftelse gældende over for sælger, at han vidste eller burde vide, at køber uretmæssigt har unddraget sig betalingen af momsen eller ville unddrage sig betalingen af momsen.

Det bemærkes, at selv om der tales om solidarisk hæftelse mellem køber og sælger for betaling af moms, kan køber ikke komme til at betale mere, end hvad køber i forvejen er forpligtet til som den egentlige betalingspligtige person for momsen. Den reelle konsekvens af den solidariske hæftelse er, at den ellers momsfrigitte sælger kan komme til at hæfte for den moms, som en køber uretmæssigt unddrager sig betalingen af.

Ovennævnte ændringer af artikel 143 og 205 i momssystemdirektivet foreslås at skulle træde i kraft pr. 1. januar 2010.

### **3. Retsgrundlag**

EF-traktatens artikel 93, der kræver høring af Europa-Parlamentet og enstemmig vedtagelse af medlemslandene.

### **4. Nærhedsprincippet**

Europa-Kommissionen anfører, at forslaget er i overensstemmelse med nærhedsprincippet, idet forslagets mål ikke på tilfredsstillende vis kan opfyldes medlemslandene af følgende grunde:

Direktiv 2006/112/EF fastsætter reglerne for det fælles momssystem. Med henblik på at skabe yderligere klarhed omkring to harmoniserede bestemmelser i direktivet, artikel 143 og 205, skal de ændres ved en EU-retsakt. Medlemslandene kan ikke vedtage national lovgivning, som er i modstrid med EU-lovgivningen. Endvidere anses en indsats på EU-plan at kunne udgøre et mere effektivt redskab end medlemslandenes rent nationale tiltag til at nå målet med forslaget: En effektiv bekæmpelse af momssvig. En ændring af lovgivningen på EU-plan vil desuden kunne garantere, at bestemmelserne anvendes på et harmoniseret grundlag.

Den danske regering anerkender, at forslaget må anses for at være i overensstemmelse med nærhedsprincippet.

### **5. Høring**

Europa-Kommissionens forslag om ændring af momssystemdirektivet med henblik på at modvirke momssvig ved import og andre grænseoverskridende transaktioner er den 5. januar 2009 sendt i høring hos danske erhvervsorganisationer og myndigheder.

## 6. Den danske regerings foreløbige holdning

Det fremgår af regeringsgrundlaget fra november 2007 ”Mulighedernes Samfund”, at regeringen vil styrke indsatsen over for sort arbejde og anden skatteunddragelse, som undergraver retsbevidstheden og finansieringen af velfærdssamfundet, og at regeringen fortsat vil slå ned på skatte- og afgiftsunddragelse. I forlængelse af lov nr. 325 af 18. maj 2005 og lov nr. 408 af 8. maj 2006, har Folketinget således for ganske nylig vedtaget lov nr. 1344 af 19. december 2008 som den tredje lovpakke til indsats mod skatte- og afgiftsunddragelse (Fairplay).

Regeringen vurderer, at det fremsatte EU-forslag som supplement til den danske Fairplay-lovgivning vil kunne give SKAT nogle nyttige og fornuftige værktøjer i indsatsen mod skatte- og afgiftsunddragelse.

Herunder når det gælder snyd med afgiftspligtige varer, der fra tredjeland uden for EU via import til ét EU-land til sidst havner i et andet EU-land. De nugældende EU-regler for at udskyde betalingen af moms ved import af varer fra tredjeland til EU med henblik på videre handel inden for EU, og medlemslandenes uensartede forvaltning af disse regler, vanskeliggør SKATs muligheder for at følge disse varestrømme. Ens faste regler vil kunne give SKAT bedre muligheder for kontrol.

På den baggrund kan regeringen støtte delforslaget om skærpede krav til oplysning og dokumentation som betingelse for at udskyde betalingen af moms af varer, der importeres fra tredjelande til EU med henblik på videre salg eller overførsel inden for EU.

Regeringen kan også i princippet tilslutte sig tanken om at indføre en ordning for grænseoverskridende solidarisk hæftelse mellem sælger og køber ved vareleverancer inden for EU, idet en ordning for indenlandsk solidarisk hæftelse for moms allerede finder anvendelse i dansk ret, i momslovens § 46, stk. 8, som et nationalt instrument til at modvirke momssvig.

På det foreliggende grundlag må regeringen imidlertid fortolke ordlyden og bemærkningerne til den foreslåede EU-bestemmelse således, at sælger-virksomhedens manglende eller mangelfulde listeangivelse vil være tilstrækkelig til at udløse den solidariske hæftelse for momsen, hvis den ellers betalingspligtige køber-virksomhed ikke betaler. Det ser også ud til at gælde tilfælde, hvor den manglende eller mangelfulde listeangivelse blot skyldes simpelt sjudk og forglemmelse hos sælger-virksomheden.

Dette står i modstrid med retsprincipper, der er almindeligt anerkendte både i intern dansk ret og i EU-retten ifølge EF-domstolens praksis, hvorefter sanktioner i form af solidarisk hæftelse for betaling af skatter og afgifter alene pålægges, hvis der foreligger grov uagtsomhed eller fortsæt.

På den baggrund kan regeringen ikke støtte det foreliggende konkrete delforslag i dets nuværende juridisk-sproglige udformning eller uden en juridisk-sproglig præcisering af forslagens formål og ramme.

I den forbindelse finder regeringen, at det som en harmoniseret ordning bør gøres til en betingelse for en regel om grænseoverskridende solidarisk hæftelse mellem sælger og køber for betaling af moms ved vareleverancer inden for EU, at sælger har haft viden eller burde-viden om købers uretmæssige momsunddragelse.

Det ville ellers kunne føre til helt urimelige situationer i praksis, hvis købers medlemsland, der ikke internt anerkender sælgers viden eller burde-viden som betingelse for solidarisk hæftelse for betaling af moms, kunne gøre en sådan hæftelse gældende over for en sælger i et medlemsland, der til forskel fra købers medlemsland internt anerkender en sådan betingelse.

I det omfang, at Kommissionen med det stillede forslag har tænkt, at den solidariske hæftelse for betaling af moms skal betinges af sælgers viden eller burde-viden om købers uretmæssige momsunddragelse, er der efter regeringens opfattelse anledning til at få denne betingelse præciseret i selve ordlyden af den foreslåede direktivbestemmelse.

## **7. Generelle forventninger til andre medlemslandes holdninger**

Forslaget har endnu ikke været genstand for forhandlinger, men det forventes, at et flertal af medlemslande overordnet set vil være positivt indstillet over for formålet med - og hovedlinjerne i - forslaget.

Det forventes dog også, at visse medlemslande på linje med Danmark vil være kritisk over for forslaget om en obligatorisk ordning for solidarisk grænseoverskridende hæftelse mellem sælger og køber for betaling af moms ved vareleverancer inden for EU i det omfang, at den solidariske hæftelse ikke er tænkt at skulle være betinget af sælgers viden eller burde-viden om købers uretmæssige momsunddragelse.

## **8. Samfundsøkonomiske og statsfinansielle konsekvenser**

Forslaget skønnes ikke at få nævneværdige samfundsøkonomiske og statsfinansielle konsekvenser.

Delforslaget om skærpede krav til oplysning og dokumentation som betingelse for at udskyde betalingen af moms af varer, der importeres fra tredjelande til EU med henblik på videre salg eller overførsel inden for EU, vurderes dog, i nær sammenhæng med andre indenlandske regler og EU-regler på moms- og afgiftsområdet, at kunne medvirke til at beskytte et moms- og afgiftsprovener, som ellers - uden den foreslåede regelændring - ville være i fare for at blive unddraget kontrol og beskatning.



Delforslaget om solidarisk hæftelse for moms kan evt. indbringe noget provenu i enkelte konkrete sager, i det omfang SKAT med bistand fra skattemyndighederne i et andet EU-land kan og vil gøre en solidarisk hæftelse for moms gældende over for en virksomhed i dette andet EU-land, idet sælgervirksomheden som følge af manglende eller mangelfulde listeangivelser over vareleverancer til Danmark har beredt grunden for, at en dansk køber af varerne har kunnet undrage sig betalingen af dansk moms.

## **9. Administrative og økonomiske konsekvenser for erhvervslivet**

Skærpede krav til oplysning og dokumentation som betingelse for at udskyde af betalingen af moms ved import af varer fra et tredjeland uden for EU til danske virksomheder med henblik på videresalg til virksomheder i andre EU-lande eller overførsel til danske virksomheders filialer eller datterselskaber i andre EU-lande vil formentlig medføre vise administrative omstillingsbyrder for danske virksomheder, der har, en evt. sammenhængende, udenrigshandel med dels tredjelande uden for EU, dels andre EU-lande.

Det kan heller ikke udelukkes, at forslaget potentielt også vil kunne medføre visse løbende administrative byrder for virksomheder, der som forretningsområde mere snævert håndterer told- og importprocedurer ved import af varer til Danmark fra tredjeland uden for EU:

Forslaget om solidarisk hæftelse mellem sælger og køber for betaling af moms af vareleverancer inden for EU, alene som følge af sælgers manglende eller mangelfuld listeangivelse, kan potentielt medføre store individuelle, økonomiske konsekvenser for de enkelte danske virksomheder, der er af den ene eller anden, evt. undskyldelig grund, forsømmer at indgive listeangivelse eller indgiver en mangelfuld listeangivelse.

Navnlig set i sammenhæng med, at der i december 2008 er vedtaget nye EU-regler om perioder og frist for virksomhedernes listeangivelser, som via gennemførelse i dansk lovgivning vil skulle træde i kraft pr. 1. januar 2010, og som virksomhederne først skal til at indarbejde i deres administrative procedurer. Det kan således tænkes, at der netop i den første tid efter den 1. januar 2010 vil kunne forekomme visse, typisk simple og uforsætlige, fejl og mangler i forbindelse med listeangivelserne.

## **10. Lovgivningsmæssige konsekvenser**

En gennemførelse af forslaget vil kræve ændringer af momsloven og evt. også af momsbekendtgørelsen.

## **11. Tidligere forelæggelser for Folketingets Europaudvalg.**

Forslaget har ikke tidligere været forelagt Folketingets Europaudvalg.