

Responsum

om

visse aspekter af Skatteministeriets redegørelse vedr. indførsel af importmoms på dansksprogede magasiner

1. Sammenfatning

Såfremt den danske stat indfører importmoms på dansksprogede magasiner fra tredjelande og derved samtidig i praksis pålægger disse magasiner et supplerende gebyr på 160 DKK, som vil blive opkrævet af Post Danmark, vil der være tale om en foranstaltning med virkning svarende til en kvantitativ handelsrestriktion. Der vil ikke foreligge proportionalitet mellem det formål, som forfølges med foranstaltningen, og foranstaltningens restriktive virkninger. Endvidere indebærer det forhold, at den danske stat har pålagt Post Danmark at varetage opkrævningen af importmoms, såvel som det forhold, at det danske tiltag synes at harmonere ganske dårligt med EØS-aftalens artikel 3, at det samlet må konstateres, at handelshindringen kan være i strid med EØS-aftalens artikel 11 for så vidt angår magasiner importeret fra Norge (samt Island og Liechtenstein).

På den baggrund anbefales det, at den foreslåede konstruktions lovlighed underkastes nærmere overvejelser – herunder at der rettes henvendelse til Europa-Kommissionen derom – ligesom Folketingets medlemmer bør gives fuld indsigt i disse aspekter, inden forslaget eventuelt behandles.

2. Faktuel og retlig baggrund

Den Europæiske Union består af 28 medlemsstater. Den Europæiske Union og de (nu) 28 medlemsstater har indgået en aftale med (nu) Island, Norge og Liechtenstein; den såkaldte EØS-aftale. Populært sagt indebærer EØS-aftalen, at reglerne om EU's indre marked udbredes til også at gælde for Island, Norge og Liechtenstein. Derimod er EU's momsregler ikke udbredt til de tre anførte stater, hvilket indebærer, at disse stater i momsmæssig henseende anses for tredjelande i forhold til EU-landene.

Rådets Direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem fastlægger reglerne for påligning af moms. Det følger af dette direktivs artikel 2, at varer, der importeres fra et tredjeland til EU, skal pålignes moms. Samme direktivs artikel 143 fastlægger dog samtidig en række undtagelser fra påligningen af moms ved import fra tredjeland. Indholdet af sidstnævnte bestemmelse er bl.a. nærmere præciseret ved Rådets Direktiv 2009/132/EF af 19. oktober 2009 om fastlæggelse af anvendelsesområdet for artikel 143, litra b) og c), i direktiv

2006/112/EF for så vidt angår fritagelse for merværdiafgift ved visse former for endelig indførsel af goder. Dette direktiv fastslår i artikel 23 følgende:

Artikel 23

Der indrømmes fritagelse for så vidt angår indførsel af goder, hvis samlede værdi ikke overstiger 10 EUR. Medlemsstaterne kan indrømme fritagelse for indførsel af goder, hvis samlede værdi er større end 10 EUR, men ikke overstiger 22 EUR.

Medlemsstaterne kan dog undtage goder, der indføres i forbindelse med postordresalg, fra den i stk. 1, første punktum, nævnte fritagelse.

Det følger således af EU-retten, at varer, der importeres fra tredjeland, og hvis værdi ikke overstiger 10 €, ¹ som udgangspunkt er undtaget fra påligning af importmoms.²

Som følge af EØS-aftalen er varer, der eksporteres fra Island, Norge og Liechtenstein til EU, som hovedregel omfattet af EØS-aftalens regler om varenes fri bevægelighed. Udgangspunktet er derfor, at der er fri bevægelighed for disse varer i EU. Men da EØS-aftalen ikke omfatter moms, er disse varer i momsmæssig henseende at anse for varer fra tredjelands. Det betyder, at varer, der importeres fra et af de tre anførte lande, og som er omfattet af reglen om momsfrihed pga. ringe værdi, som udgangspunkt ikke skal pålignes moms.

Sagt med andre ord, så vil magasiner, der trykkes i og eksporteres fra Island, Liechtenstein eller Norge til EU, og som har en værdi på højst 10 € (80 DKK), være beskyttede af EØS-aftalens regler om varenes fri bevægelighed, samtidig med at disse varer ikke vil blive pålagt importmoms.

Omfanget af eksport af magasiner fra særligt Norge til Danmark er vokset, således at det efter det oplyste nu har et meget betragteligt omfang (7,1 millioner magasiner fra Norge og 1,9 millioner magasiner fra øvrige lande).

Det er de danske myndigheders opfattelse, at den nugældende momsfrihed er konkurrenceforvridende – i hvert tilfælde for så vidt angår dansksprogede magasiner. De danske myndigheder har derfor ad flere gange udarbejdet forslag til regulering, som skal ændre betingelserne for i første række den norske eksport af sådanne magasiner til Danmark. Senest er der udarbejdet L12 2011/2012,³ hvorefter der skulle pålignes moms på alle magasiner, der importeres fra tredjeland, som ellers var omfattet af undtagelsen for varer af begrænset værdi. Ifølge

¹ Ved momslovens § 36, stk. 1, nr. 3), er dette beløb for Danmark blev ansat til 80 DKK. Det hedder således (bl.a.) i denne bestemmelse: "Indførsel af varer fra steder uden for EU er fritaget for afgift 3) når varens samlede værdi ved erhvervmæssige forsendelser ikke overstiger 80 kr. Afgiftsfritagelsen omfatter ikke alkoholholdige varer, parfume og toiletvand, tobak og tobaksvarer samt magasiner, tidsskrifter og lignende, der efter trykning i et EU-land sendes ud af EU for derfra at blive forsendt til privatpersoner i Danmark. ..."

² Enkelte varer er dog ikke omfattet af denne undtagelse. Det gælder (a) alkoholholdige varer, (b) parfume og toiletvand, og (c) tobak og tobaksvarer, jf. direktiv 2009/132, artikel 24.

³ Forslag til Lov om ændring af lønsumsafgiftsloven, momsloven, opkrævningsloven, lov om offentligt hasardspil i turneringsform og forskellige andre love - (Udvidelse af lønsumsafgiftsfritagelse af museumsvirksomhed, momsfradrag i stedet for godtgørelse for visse transaktioner, ophævelse af momsfritagelse ved indførsel af magasiner til private, mulighed for dagbøder ved uregistreret virksomhed, visse lempelser i faktureringsreglerne m.v.).

lovforslagets almindelige bemærkninger var formålet at imødegå konkurrenceforvridning til fordel for virksomheder uden for EU.⁴

Påligning af importmoms i forbindelse med postforsendelser fra tredjelande til privat brug udgør en arbejdsopgave, som efter toldlovens § 32 skal løftes af postvæsenet. Udgifterne forbundet med denne opgave skal bæres af køberen af det dansksprogede magasin. Såfremt distributionen ikke sker ved postforsendelse (eller ved jernbane), varetages påligningen af told og afgifter af SKAT.⁵ Efter det oplyste svares der intet gebyr, hvor påligning af told og afgifter varetages af SKAT inden for normal ekspeditionstid.⁶

Hvor Post Danmark varetager opgaven med at påligne importmoms, opkræver Post Danmark et gebyr hos modtageren af varen. Dette gebyr skal dække Post Danmarks udgifter forbundet med varetagelsen af den opgave, som virksomheden ved toldlovens § 32 er blevet pålagt af den danske stat. Post Danmark har estimeret, at modtageren skal betale 160 DKK⁷ for hvert enkelt importeret dansksproget magasin, som Post Danmark skal pålægge importmoms.

Til illustration har magasinet National Geographic på sin hjemmeside⁸ et tilbud på 12 blade til en pris på 369,50 DKK – svarende til 30,79 DKK per blad. Normalprisen angives at være 69,95 DKK. Dansk moms af 30,79 DKK udgør 7,70 DKK, mens moms af 69,95 DKK udgør 17,49 DKK. Såfremt der yderligere skal betales et gebyr på 160 DKK per blad, vil det indebære, at **rabatprisen på 30,79 DKK øges til 198,49 DKK** (30,79 + 7,70 + 160 DKK), mens **normalprisen på 69,95 DKK øges til 247,44 DKK** (69,95 + 17,49 + 160 DKK).

Som anført ovenfor fremsatte den danske regering i efteråret 2011 lovforslag L12 (2011/2012) om at indføre importmoms på alle magasiner trykt uden for EU, som sendes til privatpersoner i Danmark. Som det ligeledes fremgår, ville forslaget indebære, at Post Danmark ville tage et gebyr på 160 DKK for at opkræve denne importmoms af magasiner. Lovforslaget blev herefter udskudt med henblik på at afklare gebyrets overensstemmelse med internationale regler. Herefter har Transportministeriet og Skatteministeriet med bistand fra Post Danmark og SKAT undersøgt håndteringen af momsopkrævning i den anførte situation. På baggrund heraf er udarbejdet redegørelsen "Håndtering af momsopkrævning ved import af visse forsendelser fra lande uden for EU".

⁴ Det hedder således i de almindelige bemærkninger: "Med hensyn til den foreslåede ændring i momsloven af reglerne om indførsel af magasiner m.v. til private i forbindelse med postordresalg er formålet at undgå konkurrenceforvridning til fordel for virksomheder beliggende udenfor EU."

⁵ Jf. toldlovens § 10, stk. 1.

⁶ Jf. toldlovens § 68 modsætningsvist.

⁷ I Skatteministeriets redegørelse om "Håndtering af momsopkrævning ved import af visse forsendelser fra lande uden for EU" af 27. juni 2014 hedder det side 2, at "Det vurderes ikke umiddelbart at være muligt at forenkle Post Danmarks processer i et omfang, der kan få væsentlig betydning for omkostningerne til håndtering af opkrævning af importmoms". Side 17 i samme redegørelse er det anført, at gebyret vil kunne nedbringes til ca. 130 DKK, såfremt det er muligt at opkræve en flat-rate-importmoms. En sådan model vil imidlertid kræve en ændring af momsreglerne, som ikke umiddelbart vil kunne lade sig gøre. Det er videre oplyst, at beløbet på 160 DKK indeholder moms.

⁸ Den 17. juli 2014.

3. Opgavens afgrænsning

Det danske forslag rejser en række retlige – herunder ikke mindste EU-retlige – spørgsmål. Jeg er blevet bedt om alene at vurdere hvorvidt det forhold, at det danske forslag vil indebære, at Post Danmark i forbindelse med den påtænkte påligning af importmoms vil opkræve et gebyr på forventeligt 160 DKK, udgør en overtrædelse af EØS-aftalens artikel 11, som opstiller et forbud mod indførsel af kvantitative indførselsrestriktioner og foranstaltninger med tilsvarende virkning.

I denne forbindelse bemærkes, at det forhold, at jeg i det følgende ikke stiller spørgsmål ved lovligheden af selve påligningen af importmoms på dansksprogede magasiner importeret fra tredjelande uanset magasinernes (begrænsede) værdi alene skyldes opgavens afgrænsning. At jeg ikke stiller spørgsmål ved lovligheden af det danske lovforslag kan således ikke tages som udtryk for, at jeg nødvendigvis anser sådan påligning af moms for uproblematisk. Tilsvarende har jeg i det følgende ikke vurderet, hvorvidt Post Danmarks opkrævning af et gebyr på 160 DKK for at påligning af importmoms måtte stride mod andre regler.

4. Retlig vurdering

Artikel 34 i Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde (TEUF) har følgende ordlyd:

Kvantitative indførselsrestriktioner såvel som alle foranstaltninger med tilsvarende virkning er forbudt mellem medlemsstaterne.

Bestemmelsen fastslår, at EU's medlemsstater ikke må indføre indbyrdes kvantitative indførselsrestriktioner (i daglig tale importkvoter), ligesom medlemsstaterne ikke må indføre andre foranstaltninger, der fører til en kvantitativ begrænsning af importen fra de øvrige medlemsstater.

Artikel 11 i EØS-aftalen har følgende ordlyd:

Kvantitative indførselsrestriktioner såvel som alle foranstaltninger med tilsvarende virkning er forbudt mellem de kontraherende parter.

Som det ses, er de to bestemmelsers ordlyd reelt identiske. Det er da også et erklæret formål med EØS-aftalens regler om et udvidet indre marked, at samme regler i videst muligt omfang skal gælde både i de tre EFTA-lande og i de 28 EU-lande.⁹ Konsekvensen er i praksis, at hvor EØS-reglerne indholdsmæssigt er identiske med EU-reglerne, skal EØS-reglerne som altovervejende hovedregel fortolkes i overensstemmelse med de modsvarende EU-regler.¹⁰

Ved vurderingen af, hvorvidt påligning af et gebyr på 160 DKK per dansksproget magasin importeret til Danmark fra Norge (eller Island eller Liechtenstein) udgør en krænkelse af EØS-aftalens artikel 11, er første analyseskridt at afklare, om gebyret udgør en foranstaltning med tilsvarende virkning som en kvantitativ indførselsrestriktion.

⁹ Se herom nærmere Niels Fenger, Michael Sánchez Rydelski & Titus van Stiphout, *European Free Trade Association (EFTA) and European Economic Area (EEA)*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2012, p. 67.

¹⁰ Herved selvsagt ikke sagt, at alle EØS-aftalens bestemmelser i alle situationer skal fortolkes fuldt ud på samme vis som de modsvarende EU-bestemmelser. Om fortolkningen af EØS-bestemmelser i lyset af EU-bestemmelser, se nærmere Halvard Haukeland Fredriksen og Gjermund Mathisen, *EØS-ret*, Fagbokforlaget, Bergen 2012, pp. 37-41.

Der kan næppe herske reel tvivl om, at det vil have mærkbar negativ indflydelse på muligheden for at sælge dansksprogede magasiner fra Norge til Danmark, dersom køberen ud over en pris i intervallet 0-80 DKK yderligere skal betale et opkrævningsgebyr på 160 DKK (foruden moms af magasinet). Som det fremgår af eksemplet med National Geographic anført ovenfor i afsnit 2, så tilbydes dette blad p.t. til en rabatpris på 30,79 DKK. Alene Post Danmarks gebyr vil bringe prisen op på 190,79 DKK (hertil kommer importmoms på magasinet, hvorved den samlede pris bliver 198,49 DKK). Gebyret har således samme virkning som en kvantitativ indførselsrestriktion. For god ordens skyld bemærkes, at selv hvis det måtte blive muligt at bringe gebyret ned på 130 DKK, vil gebyret fortsat have samme virkning som en kvantitativ indførselsrestriktion.

EU-Domstolen tillader imidlertid medlemsstaterne at indføre indførselsrestriktioner, såfremt disse forfølger lovlige og saglige formål og er proportionale. Næste skridt er følgelig at vurdere, om det påtænkte tiltag over for dansksprogede magasiner fra tredjelande forfølger et lovligt og sagligt formål, og - såfremt dette er tilfældet - om der er proportionalitet mellem restriktionen og det forfulgte formål.

Som sagen foreligger oplyst, er den danske stats altoverskyggende formål med indførelsen af importmoms på dansksprogede magasiner at afhjælpe den konkurrenceforvridning, som angives at foreligge mellem på den ene side dansksprogede magasiner med oprindelse i EU, hvor der skal betales moms, og dansksprogede magasiner med oprindelse i tredjelande, hvor der ikke skal betales moms.

Det følger af EU-Domstolens faste praksis, at en restriktion for at opfylde det EU-retlige proportionalitetsprincip skal være (1) "egnet", (2) "nødvendig", og (3) "forholdsmæssig i absolut forstand". Det bemærkes, at alle tre led skal være opfyldt. Hvis blot ét af de tre led ikke er opfyldt, vil proportionalitetsprincippet som sådant ikke være opfyldt.

Egnethedsbetingelsen indebærer, at det pågældende restriktive tiltag skal være egnet til at opnå det påberåbte formål. For så vidt angår *selve påligningen af moms* på dansksprogede magasiner, der importeres fra tredjeland, er denne betingelse formentlig opfyldt. *Pålæggelsen af et yderligere gebyr på 160 DKK* indebærer imidlertid, at den påtænkte ordning ikke afhjælper en mulig konkurrenceforvridning, men derimod skaber en konkurrenceforvridning, der er væsentligt større, end den angivne forvridning, som søges afhjulpet. Gebyret på 160 DKK opfylder således ikke første led af proportionalitetstesten.

Nødvendighedsbetingelsen indebærer, at det pågældende restriktive tiltag skal være det mindst indgribende, der kan virkeliggøre det påberåbte formål. De oplysninger, som jeg har til rådighed, giver mig ikke mulighed for at foretage en tilstrækkelig sikker vurdering af dette led af proportionalitetsprincippet.

Forholdsmæssighedsbetingelsen indebærer, at der skal foreligge absolut forholdsmæssighed mellem det påberåbte formål og restriktionens omfang. I det her foreliggende tilfælde foreligger der næppe sådan forholdsmæssighed, eftersom det påtænkte tiltag ikke blot indebærer påligning af importmoms, men også vil indebære, at hvert magasin, der pålignes importmoms, yderligere vil medføre opkrævning af et gebyr på 160 DKK: Som vist ovenfor, vil dette gebyr (såvel som et evt. lavere gebyr på 130 DKK) flere gange overstige prisen på det importerede dansksprogede magasin - inkl. importmoms.

Det er således min opfattelse, at det danske tiltag ikke kan anses for proportionalt.

Endelig må det afklares, om artikel 11 i EØS-aftalen finder anvendelse på restriktioner, der strengt formelt indføres af Post Danmark, som er en privat virksomhed.

Mens selve importmomsen pålægges af den danske stat, opkræves gebyret på 160 DKK ikke af den danske stat men af Post Danmark, som er en privat virksomhed. Det er min opfattelse, at EU- hhv. EØS-bestemmelserne om de fire friheder – herunder artikel 34 TEUF hhv. art. 11 EØS – alene finder anvendelse på restriktioner, der hidrører fra medlemsstaterne. EU-Domstolen har imidlertid adskillige gange i sin praksis vist, at den anlægger en bred forståelse af, hvornår der foreligger offentlige tiltag, som omfattes af traktatens bestemmelser om de fire friheder, ligesom den i visse tilfælde uomtvisteligt har ladet disse bestemmelser finde anvendelse på tiltag taget af private parter.¹¹ På grundlag af den eksisterende domspraksis er det min opfattelse, at det er mest korrekt at lægge til grund, at private virksomheders normale forretningsmæssige dispositioner ikke selvstændigt er omfattet af artikel 11 EØS.¹²

Imidlertid er Post Danmark efter toldloven forpligtet til ved varer, der indføres fra tredjelande til privat brug, at varetage opkrævningen af told og afgifter. Det er samtidig blevet oplyst, at opkrævning af told i tilfælde, hvor der ikke er tale om postforsendelse (eller jernbanedistribution), varetages af SKAT, og at der herved ikke opkræves gebyr for dette arbejde. Hvor det således kan lægges til grund, at den danske stat har pålagt Post Danmark at varetage opgaven med at opkræve importmoms på dansksprogede magasiner fra (bl.a.) EØS-landene, og hvor denne opgave kan anses for en statslig opgave, kan der efter min opfattelse være tale om, at den danske stat har pålagt en privat virksomhed at varetage en opgave på vegne af staten. I en sådan situation vil den danske stat efter min opfattelse i EU-retlig hhv. EØS-retlig henseende hæfte for Post Danmarks udførelse af opgaven – herunder for påligningen af gebyr for dette arbejde.

Endvidere bør det bemærkes, at det af bl.a. Skatteministeriets redegørelse "Håndtering af momsopkrævning ved import af visse forsendelser fra lande uden for EU" (af 27. juni 2014) tydeligt fremgår, at den danske regering synes ganske bevidst om, at den valgte konstruktion vil føre til opkrævning af et gebyr, der vil være mindst otte gange højere end den importmoms, som vil blive opkrævet, hvilket uundgåeligt vil have meget vidtrækkende negative konsekvenser for tredjelandseksportører af dansksprogede magasiner. I EØS-aftalens artikel 3 pålægges de kontraherende parter – herunder Danmark – at afholde sig fra at træffe foranstaltninger, der vil kunne bringe virkeliggørelsen af EØS-aftalens målsætninger om at "fremme vedvarende og afbalanceret styrkelse af de handelsmæssige og økonomiske forbindelser mellem de kontraherende parter på lige konkurrencevilkår og under overholdelse af samme regler med henblik på at oprette et ensartet europæisk økonomisk samarbejdsområde" (EØS) i fare. EØS-aftalens artikel 3's fulde ordlyd er følgende:

"Artikel 3

De kontraherende parter træffer alle almindelige eller særlige foranstaltninger til at sikre opfyldelsen af de forpligtelser, som følger af denne aftale.

¹¹ For en gennemgang af spørgsmålet om artikel 34 TEUF's anvendelse på private, se nærmere Morten Broberg & Nina Holst Christensen, *EU domme med bemærkninger og spørgsmål* 6. udgave 2014, pp. 165-167.

¹² Se dog også EU-Domstolens dom i sag C-171/11, *Fra.bo*, dom af 12. juli 2012

De afholder sig fra at træffe foranstaltninger, der vil kunne bringe virkeliggørelsen af denne aftales målsætninger i fare.

De fremmer endvidere samarbejde inden for rammerne af denne aftale.”

Jeg kan ikke se, at den danske regering i forbindelse med udarbejdelsen af det nu foreliggende forslag har taget højde for, om lovforslaget vil indebære en overtrædelse af EØS-aftalens artikel 3. Jeg finder det ønskeligt, at den danske regering undersøger og eksplicit tager stilling til, om forslaget vil udgøre en sådan overtrædelse.

5. Konklusion

Som det fremgår af det foregående, er det min opfattelse, at det forhold, at den danske regering ved en eventuel indførsel af importmoms på dansksprogede magasiner fra tredjelande i praksis vil pålægge disse magasiner et supplerende gebyr på 160 DKK, udgør en handelshindring, der kan være i strid med EØS-aftalens artikel 11 for så vidt angår magasiner importeret fra Norge (samt Island og Liechtenstein). På den baggrund vil jeg anbefale, at den foreslåede konstruktions lovlighed underkastes nærmere overvejelser – herunder at der rettes henvendelse til Europa-Kommissionen – ligesom Folketingets medlemmer bør gives fuld indsigt i disse aspekter, inden forslaget eventuelt behandles.

Den 22. juli 2014



Morten Broberg