

FORDELT KOM(83) 426 Q5

DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER - 5 OKT. 1983 Bruxelles, den 26. september 1983
RÅDET (03.10)

9407/83	
RESTREINT	

FISC 74

OVERSETTELSE AF SKRIVELSE

af 22. september 1983
fra Kommissionen for De europæiske Fællesskaber,
underskrevet af P.C. DALSAGER, medlem
til Ioannis CHARALAMPOPOULOS, formand for
Rådet for De europæiske Fællesskaber

Vedr.: Kommissionens første beretning til Rådet om funktionen af
det fælles merværdiafgiftssystem

Hr. formand,

Hoslagt følger Kommissionens første beretning til Rådet om funk-
tionen af det fælles merværdiafgiftssystem (situationen pr. 1. janu-
ar 1983).

Beretningen er udarbejdet i overensstemmelse med artikel 34 i
Rådets 6. direktiv af 17. maj 1977 om det fælles merværdiafgifts-
system.

Den fremsendes ligeledes til Europa-Parlamentet og Det økonomiske
og sociale Udvalg.

(Høflighedsformel).

(sign.) P.C. DALSAGER

Bilag: dok. KOM(83) 426 endelig udg.

9407/83

FISC 74
R

aa/JPJ/jej

DK



KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER

KOM(83) 426 endelig udg.

Bruxelles, den 14. september 1983

KOMMISSIONENS FØRSTE BERETNING TIL RÅDET

om funktionen af det fælles merværdiafgiftssystem fremlagt
i henhold til artikel 34 i Rådets sjette direktiv
(77/388/EØF) af 17. maj 1977

KOM(83) 426 endelig udg.



I N D H O L D

	<u>Side</u>
<u>INDLEDNING</u>	5
<u>AFSNIT I</u>	9
<u>FORSKELLE, SOM FORTSAT BESTÅR EFTER DIREKTIVETS IKRAFTTRÆDEN:</u>	9
<u>KAPITEL I</u>	10
- <u>Forskelle, der skyldes visse muligheds fortsatte beståen:</u>	10
A. Muligheden for at fravige definitionen på en afgiftspligtig person	10
B. Muligheden for at fravige definitionen på beskat- ningsgrundlaget ved indførsel	13
C. Muligheden for at fravige bestemmelserne om berig- tigelse af fradragene	15
D. Mulighederne i forbindelse med særordninger for mindre virksomheder	17
E. Muligheden for at fastsætte standardsatser for godt- gørelse inden for landbruget	19
F. Muligheden for at opretholde eller indføre forenklings- foranstaltninger, der fraviger direktivets bestemmelser	22
<u>KAPITEL II</u>	
- <u>Forskelle, der skyldes valgmulighederne med hensyn til påligning og ikke-påligning af afgift:</u>	25
A. Begrundelse for valgmuligheden	25
B. Valgmuligheder i henhold til artikel 28	25
C. Valgmuligheder i henhold til artikel 13 C	26
a) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom	26
b) levering af fast ejendom	26
c) bank- og finanstransaktioner	27

	<u>Side</u>
<u>AFSNIT II</u>	28
<u>FORTOLKNINGSVANSKELIGHEDER I FORBINDELSE MED SJETTE DIREKTIV</u>	28
<u>KAPITEL I</u>	29
<u>Arten af visse former for økonomisk virksomhed</u>	29
<u>KAPITEL II</u>	30
<u>Afgrænsning af virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed</u>	30
<u>KAPITEL III</u>	32
<u>Leveringsstedet for tjenesteydelser</u>	32
A. Udlejning af materielle løsørestande	32
B. Transportmidler	34
C. Definition på visse tjenesteydelser	35
<u>KAPITEL IV</u>	
<u>Fastlæggelse af beskatningsgrundlaget</u>	36
A. Minimums beskatningsgrundlag	36
B. Levering af et nye gode mod overtagelse af et brugt gode	36
C. Tilskud	37
D. Biomkostninger	39
E. Første bestemmelsessted	40
<u>KAPITEL V</u>	42
<u>Fritagelser</u>	42
A. Fortolkning af det indledende afsnit i sjette direktivs artikel 13, 14 og 15	42
B. Fritagelse under artikel 13-A	43
a) tjenesteydelser præsteret af det offentlige postvæsen	43
b) offentlige hospitaler og lignende institutioner	44
c) lægegerning og dertil knyttede erhverv	45
d) organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje	45
e) tjenesteydelser i nær tilknytning til sport samt kulturelle tjenesteydelser	47
C. Fritagelse under artikel 13-B	48
a) guldmønter	48
b) kreditkort	49
c) hasardspil og spil om penge	50

	<u>Side</u>
D. Fritagelser under artikel 14 og 15	52
a) genindførsel af goder, der er blevet bearbejdet uden for oprindelseslandet	52
b) fartøjer bestemt til ophugning	54
E. Fortolkningsspørgsmål vedrørende ordningen for fradrag af indgående afgift	55
<u>AFSNIT III</u>	57
<u>PROBLEMER HVIS LØSNING IFØLGE SJETTE DIREKTIV ER BLEVET UDSAT TIL ET SENERE TIDSPUNKT</u>	
	57
<u>KAPITEL I</u>	58
Fritagelser i forbindelse med international udveksling af goder	58
<u>KAPITEL II</u>	66
Tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige personer, som ikke er etableret i indlandet	66
<u>KAPITEL III</u>	
Udelukkelse fra retten til fradrag af moms på visse udgifter	67
<u>KAPITEL IV</u>	68
Personbefordring	68
<u>KAPITEL V</u>	68
Særordning for brugte genstande	68
<u>KAPITEL VI</u>	70
Gensidig bistand mellem afgiftsmyndighederne	70
<u>KONKLUSION</u>	73
<u>BILAG</u>	
- <u>Bilag I</u>	76
Skema over meddelelserne i henhold til sjette direktivs artikel 27, stk. 5	76

- <u>Bilag II</u>	89
Valgmuligheder i henhold til sjette direktivs artikel 13-C	
. <u>Skema 1</u> : Udlejning af fast ejendom	90
. <u>Skema 2</u> : Levering af såkaldt gamle bygninger og ikke bebygget fast ejendom	91
. <u>Skema 3</u> : Bank- og finanstransaktioner	92
- <u>Bilag III</u>	93
Liste over Domstolens domme i momsspørgsmål	93

✕

✕ ✕

INDLEDNING

En af de afsluttende bestemmelser i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om det fælles merværdiafgiftssystem¹⁾ er artikel 34, der lyder således:

"Kommissionen forelægger for Rådet efter samråd med medlemsstaterne en beretning om funktionen af det fælles system for merværdiafgift i medlemsstaterne, første gang den 1. januar 1982 og derefter hvert andet år. Denne beretning fremsendes af Rådet til Europa-Parlamentet."

Allerede det direktivforslag, Kommissionen fremlagde, indeholdt en tilsvarende bestemmelse, men det var på Europa-Parlamentets udtrykkelige anmodning, at den sidste sætning blev tilføjet, og denne ændring, som blev støttet af Kommissionen, blev godkendt af Rådet. Den endelige formulering af artikel 34 viser således den store betydning, som EF's institutioner tillægger det fælles momssystemets funktion, og som er i overensstemmelse med de mål, der søges nået med sjette direktiv.

Den fortsatte harmonisering på afgiftsområdet forløber ikke helt gnidningsløst og uden problemer. Det kan man se ved blot at sammenligne Kommissionens direktivforslag med det direktiv, der i sidste ende blev udstedt af Rådet. Årsagen til det misforhold, der må konstateres mellem det oprindelige sigte med forslaget og de relativt beskedne resultater, der er opnået er hovedsagelig, at et afgiftsdirektiv som sjette direktiv i sagens natur griber ind på et nationalt lovgivningsområde, der er særlig følsomt for den enkelte medlemsstat.

At skabe konvergens mellem ni forskellige lovgivninger kræver gensidige indrømmelser og indebærer ofte, at der vendes op og ned på holdninger, som er nedarvet fra fortiden, og som genspejler forskellige budgetmæssige, økonomiske og sociale forhold.

Da Rådet udstedte sjette direktiv, var det nødt til at tage hensyn til disse forhold, og det var Kommissionens opgave at sørge for, at udstedelsen af direktivet ikke medførte nogen brat og øjeblikke-

1) EFT L 145 af 13. juni 1977.

lig retlig omvæltning i den enkelte medlemsstat, uden dog af den grund at afstå fra at gøre direktivet til et væsentligt middel til at udbygge det europæiske samarbejde, både på det økonomiske og budgetmæssige område.

✕

✕ ✕

De vanskeligheder, de fleste medlemsstater har haft med at overholde datoen 1. januar 1978, som er fastsat i sjette direktivs artikel 1, giver en klar illustration af ovenstående almindelige betragtninger.

Kun Belgien og Det forenede Kongerige var i stand til at overholde den oprindeligt fastsatte dato, og Rådet var nødt til at udstede et niende direktiv af 26. juni 1978¹⁾ for at give de øvrige syv medlemsstater henstand indtil 1. januar 1979. For Tysklands og Luxembourgs vedkommende var det iøvrigt først den 1. januar 1980, at en national lovgivning i overensstemmelse med sjette direktiv trådte i kraft.

Disse forskellige tidsfrister og den manglende samtidighed med hensyn til direktivets ikrafttræden skabte en vanskelig periode, hvori nogle momspligtige påberåbte sig direktivets direkte virkninger under henvisning til EF-rettens overordnede karakter, medens andre beklagede sig over, at der i flere medlemsstater fandtes forskellige afgiftsregler ved siden af hinanden. Disse tvistemål er blevet indbragt for nationale domstole, De europæiske Fællesskabers Domstol har fået forelagt præjudicielle spørgsmål.

✕

✕ ✕

1) EFT L 194 af 19.7.1978.

For så vidt angår direktivets direkte virkninger har Domstolen skabt en omfattende retspraksis. På dette område rejser sig to problemer:

- det første vedrører bestemmelsernes gyldighed, når direktiverne ikke gennemføres inden for den fastsatte frist eller ikke inkorporeres korrekt i en medlemsstats nationale lovgivning,
- det andet vedrører de bestemmelser i direktiverne, som en privatperson direkte kan støtte ret på.

Domstolen har allerede flere gange behandlet spørgsmålet om EF-direktivernes direkte virkninger (se dommene i sag 9/70, 20/70, 23/70). I disse domme har Domstolen givet et klart svar på spørgsmålet om, i hvilket omfang en skattepligtig person kan gøre et EF-direktiv gældende, når dette direktiv ikke er gennemført inden for den fastsatte frist eller ikke er korrekt inkorporeret i den nationale lovgivning.

Domstolen har iøvrigt bekræftet privatpersoners ret til at påberåbe sig EF-direktivs direkte virkninger, når bestemmelserne i disse direktiver er klare og ubetingede.

Domstolen udtalte sig herom i sag 8/81 og 255/81 i forbindelse med en anmodning om en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 13B-d), punkt 1, i sjette direktiv.

Domstolen fastslog, at efter den 1. januar 1979 kunne en formidler af lån støtte ret på reglen om fritagelse for omsætningsafgift af formidling af lån i artikel 13, når han ikke har overvæltet afgiften på et senere led, uden at staten kunne gøre den manglende gennemførelse gældende over for ham.

Den territoriale afgrænsning af direktivets anvendelsesområde har vist sig at være mindre problematisk end direktivets ikrafttrædelsestidspunkt, fordi sjette direktivs anvendelsesområde, som er fastsat i artikel 3, i princippet er nært knyttet til traktatens artikel 227. Dette vil sige, at de vanskeligheder, der kan opstå, kan føres tilbage til problemer med fortolkningen af artikel 227 og ikke med fortolkningen af selve direktivet.

Udelukkelsen af de franske oversøiske departementer fra direktivets anvendelsesområde er et typisk eksempel herpå. På basis af en bestemt fortolkning af traktatens artikel 227 var Rådet og Kommissionen af den opfattelse, at disse departementer automatisk var udelukket fra direktivets anvendelsesområde, og at det derfor ikke var nødvendigt at nævne dem i sjette direktivs artikel 3, stk. 2. Kun fordi en dom afsagt af EF-Domstolen gav en anden fortolkning af artikel 227 i en sag, der vedrørte afgiftsspørgsmål, måtte Rådet udstede ellefte direktiv af 26. marts 1980¹⁾, hvorved man i sjette direktivs artikel 3, stk. 2, tilføjede de franske oversøiske departementer på den liste over områder, der er udelukket fra det fælles momssystem.

Kommissionen mener ikke, der er nogen grund til at komme nærmere ind på vanskelighederne i forbindelse med omstændighederne omkring udstedelsen af dette direktiv, den vil i denne rapport hellere beskæftige sig med de vanskeligheder, der ligger i selve det fælles momssystems indhold.

Med henblik herpå har den valgt at analysere de vanskeligheder, der har præget det fælles momssystems funktion, ud fra en opdeling i følgende tre afsnit:

- afsnit I:

vanskeligheder i forbindelse med de forskelle mellem medlemsstaternes lovgivninger, som udtrykkeligt ikke blev fjernet ved direktivet,

- afsnit II:

vanskeligheder i forbindelse med fortolkningen af direktivet,

- afsnit III:

vanskeligheder i forbindelse med problemer, hvis løsning er blevet udsat eller stillet i bero

1) EFT L 90 af 3. april 1980.

FØRSTE AFSNIT

FORSKELLE, SOM FORTSAT BESTÅR EFTER DIREKTIVETS IKRAFTTRÆDEN

Eftersom harmoniseringen af moms aldrig har været betragtet som et mål i sig selv, kan og bør udviklingen på dette område kun afhænge af de behov, der gør sig gældende på et givet tidspunkt. Derfor kunne der aldrig blive tale om at foretage ændringer af medlemsstaternes lovgivninger, som ikke var absolut nødvendige. Dette er også årsagen til, at en række afgiftsbestemmelser ikke er omfattet af harmoniseringsprocessen, og det har ført til en række forskelle, som kan inddeles i tre grupper:

- forskelle, der skyldes visse muligheders fortsatte beståen efter direktivets vedtagelse,
- forskelle, der skyldes valgmulighederne med hensyn til påligning og ikke-påligning af afgift
- forskelle som følge af midlertidige undtagelser

Problemerne i forbindelse med de førstnævnte to grupper behandles i kapitel I og II i denne beretning. Problemerne i tredje gruppe blev behandlet i en særlig beretning, som tidligere er forelagt [dok. KOM(82)885], om overgangsforanstaltninger i medlemsstaterne i henhold til sjette direktivs artikel 28.

KAPITEL I

Forskelle, der skyldes visse muligheds fortsatte beståen

Det er ikke Kommissionens hensigt her at opregne alle de muligheder, direktivet åbner, den ønsker blot at henlede opmærksomheden på nogle af de muligheder, hvis udnyttelse kan skabe forstyrrelser, som er lidet forenelige med det fælles momssystemets mål:

- A. muligheden for at fravige definitionen på en afgiftspligtig person (artikel 4, stk. 4, andet afsnit)
- B. muligheden for at fravige definitionen på beskatningsgrundlaget ved indførsel (artikel 11-B - stk. 2).
- C. muligheden for at fravige bestemmelserne om berigtigelse af fradragene (artikel 20, stk. 5)
- D. mulighederne i forbindelse med særordninger for mindre virksomheder (artikel 24)
- E. muligheden for at fastsætte standardsatser for godtgørelser inden for landbruget
- F. muligheden for at opretholde eller indføre forenklingsforanstaltninger, der fraviger direktivets bestemmelser (artikel 27)
- A. Muligheden for at fravige definitionen på en afgiftspligtig person i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit: anerkendelse af "virksomhedsgrupper"

Fem medlemsstater har foretaget det i sjette direktivs artikel 29 nævnte samråd med henblik på i deres lovgivning at udnytte muligheden for at "betragte personer, som er etableret i indlandet, og som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person".

I Nederlandene betragtes de af den almindelige skattelovgivning omfattede fysiske personer og organer, der har bopæl eller forretningssted i indlandet eller har fast adresse her, som én enkelt afgiftspligtig person, når de finansielt, økonomisk og organisatorisk er så nært knyttet til hinanden, at de udgør

en enhed. Den nederlandske momslov nævner udtrykkeligt begrebet "skattemæssig enhed", som allerede længe har været kendt i Nederlandene, og som er blevet udviklet af retspraksis. Der findes ca. 4 000 skatteenheder bestående af 16 000 personer, selskaber osv., medens det samlede antal momspligtige personer er på ca. 400 000.

I Danmark kan registreringspligtige virksomheder, der ikke har samme ejer, efter begæring registreres under ét. Som følge heraf skal der ikke svares afgift af transaktioner foretaget indbyrdes mellem disse virksomheder, der er registreret under ét. I 1979 fandtes der 889 fælles registreringer anmeldt af 3 554 virksomheder, medens det samlede antal momspligtige var på 370 561.

I Irland kan det på begæring af de afgiftspligtige personer vedtages, at disse betragtes som én afgiftspligtig person, såfremt det over for skattemyndighederne kan godtgøres, at to eller flere afgiftspligtige personers økonomiske virksomhed er så nært knyttet sammen, at det med henblik på en effektiv opkrævning af afgiften vil være hensigtsmæssigt at lade dem være omfattet af denne ordning. I henhold til denne ordning er en gruppe momspligtige personer, som f.eks. indbyrdes forbundne selskaber, fritaget for pligten til at udstede fakturaer for transaktioner foretaget mellem dem indbyrdes. Også selskaber, der er etableret i udlandet, kan indgå i en sådan gruppe. Der findes ca. 800 grupper bestående af 2 500 selskaber, og disse grupper udgør 2,9% af det samlede antal afgiftspligtige.

I Det forenede Kongerige kan to eller flere juridiske personer betragtes som værende medlemmer af en gruppe, hvis en af disse personer kontrollerer hver af de andre, eller hvis en person (juridisk eller fysisk) kontrollerer alle disse juridiske personer, eller hvis to eller flere fysiske personer, som udøver virksomhed i form af "partnership", kontrollerer alle disse juridiske personer. Grupperregistreringen har til følge, at den virksomhed, de forskellige medlemmer af gruppen udøver, med hensyn til momspåligning, betragtes som værende udøvet af en af disse, det såkaldte repræsentantmedlem, der registreres. Der skal ikke svares moms af leverancer fra et medlem af gruppen til et andet. Repræsentantmedlemmet bærer ansvaret for indlevering af angivelser, betaling af afgiften og for indsendelse af ansøgninger om tilbagebetaling, for hele gruppen. Alle gruppens

medlemmer hæfter solidarisk for betalingen af den afgift, der kan opkræves af repræsentantmedlemmet. Virksomheder etableret i udlandet kan deltage i en gruppe i Det forenede Kongerige, når det pågældende selskab har forretningssted i Det forenede Kongerige. Pr. 1. april 1978 fandtes der 15 645 grupperegistreringer, svarende til ca. 1,2% af det samlede antal registreringer. Det gennemsnitlige antal medlemmer i hver gruppe var 3,74. I regnskabsåret 1977-78 udgjorde grupperne ca. 40% af den samlede angivne omsætning i Det forenede Kongerige.

I Tyskland har lovgivningen bibeholdt bestemmelserne om "Organshaft" og "virksomhedsgrupper", som var gældende allerede længe inden sjette direktivs udstedelse. Ved virksomhed forstås virksomhedslederens samlede erhvervsaktivitet. Denne erhvervsaktivitet udøves ikke selvstændigt,

- når en fysisk person i betragtning af sin faktiske situation som helhed er finansielt, økonomisk og organisatorisk integreret i en virksomhed ("Organgesellschaft" - selskab, der organisatorisk er knyttet til andre virksomheder, sammen med hvilke det udgør en økonomisk enhed),
- når fysiske personer, enkeltvis eller i fællesskab, integreres i en virksomhed på en sådan måde, at de er forpligtet til at følge virksomhedslederens instrukser. Der er i så fald tale om en "gruppe af virksomhedsledere", når disse personer på lige fod er medlemmer af to eller flere sammenslutninger, hvori der ikke er tale om et arbejdsgiver-arbejdstager-forhold, men derimod om ligestilling mellem parterne, og når alle sammenslutningerne er underlagt en ensartet beslutningsproces. I disse former for virksomheder, hvori også udenlandske selskaber kan deltage, er det tilladt ikke at bogføre vare- og tjenesteydelsestransaktioner, der finder sted mellem de personer, der således er knyttet til virksomheden, og som følge af denne virksomhedsforms særlige karakter er kun ét skattekantor (Finanzamt) kompetent, hvilket letter den administrative forvaltning af afgiften.

Det vil her ikke være på sin plads at dømme om det betimelige i disse pragmatiske ordninger, som åbenbart virker tilfredsstillende i de fem lande, der netop er beskrevet. Men netop på grund af deres smidighed kan disse retlige ordninger, der er baseret på ikke-retlige kriterier, ikke siges at være risikofrie, når det er muligt at give dem en international dimension, som kunne sætte visse regler i det fælles momssystem ud af funktion.

Kommissionen vil gerne understrege, at overholdelsen af den i artikel 29 omhandlede samrådsprocedure ikke må føre til en omgåelse af de bestemmelser, der er indeholdt i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit. Med hensyn til de fem lande, som i deres lovgivning kender begrebet "Organschaft", har Kommissionen imidlertid konstateret, at den territoriale afgrænsning af anvendelsesområdet, der er indeholdt i direktivet, kun findes i den nederlandske lovgivning, medens man i den tyske lovgivning har indført et "Organschaft", der udtrykkeligt også kan omfatte virksomheder etableret i udlandet. Som følge heraf har Kommissionen i medfør af traktatens artikel 169 indledt en overtrædelsesprocedure mod Tyskland.

Heller ikke den danske, irske og britiske lovgivning indeholder den territorialbestemmelse for virksomhedsgrupper, der er fastlagt i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit. Derfor har Kommissionen, idet den har forbeholdt sig ret til at træffe enhver fremtidig foranstaltning, allerede indledt samråd med de pågældende myndigheder for at drøfte de gældende ordninger og herigennem få klarlagt, om de administrative bestemmelser i praksis åbner mulighed for at fravige direktivets bestemmelser.

B. Muligheden for at fravige definitionen på beskatningsgrundlaget ved indførsel (artikel 11-B - stk. 2)

Sjette direktivs artikel 11 tager sigte på at skabe fuldstændig parallelitet mellem begreberne beskatningsgrundlag i indlandet (artikel 11,A, stk. 1, 2 og 3) og ved indførsel af goder (artikel 11,B, stk. 1, 3 og 4), samtidig med den søger at skabe overensstemmelse mellem disse begreber og toldværdibegreberne i de tilfælde, hvor der skal svares told af goderne (definitionen på normalværdien svarer praktisk taget til definitionen på toldværdi på tidspunktet for direktivets udarbejdelse.

I artikel 11,B, stk. 1, hedder det således, at beskatningsgrundlaget ved indførsel af goder (ligesom i indlandet) er den pris, som importøren har betalt eller skal betale, hvis denne pris udgør den eneste modværdi, eller normalværdien, i mangel af en pris, eller hvis prisen ikke udgør den eneste modværdi for det indførte gode. Ved normalværdi forstås hele det beløb, som en importør under frie konkurrencevilkår skulle have betalt til en selvstændig leverandør i det land, hvorfra godet udføres, for samme gode på det tidspunkt, hvor afgiften forfalder.

Bestræbelserne på at skabe parallellitet kan ses som et skridt på vejen til virkeliggørelsen af et fælles marked på længere sigt, for allerede i henhold til bilag A ad artikel 8, litra c), i andet momsdirektiv skulle "medlemsstaterne bestræbe sig på ved indførsel af varer fra de øvrige medlemsstater at anvende et beskatningsgrundlag, der svarer til det, der anvendes i indlandet" (dette var sjældent toldværdien). Der var imidlertid indtil den 1. juli 1980 risiko for, at stk. 2 i artikel 11-B, der giver medlemsstaterne mulighed for som beskatningsgrundlag at vælge den værdi, der fastsat i forordning (EØF) nr. 803/68 skulle bremse harmoniseringsprocessen, eftersom denne bestemmelse kunne gøres gældende af de medlemsstater, som undertiden ønskede at anvende særlige regler ved indførsel. Denne mulighed, som ikke blot fandtes i de tilfælde, hvor varerne var underlagt told, kunne også udnyttes til at anvende samme kriterier for værdiansættelse af varer i handelen mellem EF-landene som ved indførsel fra tredjelande, hvilket klart viser det u hensigtsmæssige i at bevare denne mulighed, navnlig da der er tale om en mulighed, hvis rækkevidde ikke er klart afgrænset.

Udviklingen i toldlovgivningen i forbindelse med de multilaterale forhandlinger i GATT åbner mulighed for til dels at overvinde problemerne. I henhold til forordning (EØF) nr. 1224/80 af 28. maj 1980, som trådte i stedet for forordning (EØF) nr. 803/68 den 1. juli 1980, skal grundlaget for ansættelsen af en vares toldværdi så vidt muligt være transaktionsværdien for de pågældende varer (forordningens artikel 3). Når toldværdien ikke kan ansættes på grundlag af transaktionsværdien, findes der fem andre muligheder.

I øvrigt hører ansættelse af varernes toldværdi slet ikke hjemme i handelen mellem EF-lande. Bortset fra, at dette rent psykologisk virker som en overleveling fra tiden forud for oprettelsen af toldunionen, kan det føre til en beskatningsmæssig forskelbehandling

mellem indførte varer og varer leveret i indlandet. Derfor vil Kommissionen snarest foreslå Rådet at afskaffe medlemsstaternes mulighed for at bringe bestemmelserne i toldforordningen i anvendelse, når der er tale om værdiansættelse af varer importeret fra en anden medlemsstat.

Kommissionen har i øvrigt konstateret, at en medlemsstat i forbindelse med import (og også levering) af særlig værdifulde heste ikke har overholdt kriterierne for ansættelse af beskatningsgrundlaget ved indførsel. Den pågældende medlemsstat har nemlig fastsat en standardsats for disse dyr på grundlag af de priser, som gælder på slagtemarkedet, og som afhænger af hestens alder. Denne standardsats var ikke i overensstemmelse med disse dyrs reelle værdi og dermed heller ikke med reglerne i sjette direktiv. Kommissionen har derfor indledt proceduren i henhold til EØF-traktatens artikel 169, og sagen blev den 22. marts 1982 indbragt for Domstolen (sag 95/82).

C. Muligheden for at fravige bestemmelserne om berigtigelse af fradragene (artikel 20, stk. 5)

Afgiften på indkøb foretaget af en afgiftspligtig person fradrages øjeblikkeligt af denne, alt efter i hvilken udstrækning det pågældende gode anvendes til en afgiftspligtig form for virksomhed, ved den første momsangivelse, der indgives efter købet. Dette gælder også investeringsgoder (f.eks. ejendomme, driftsmidler og maskiner). For disse goders vedkommende er det imidlertid i sjette direktivs artikel 20, stk. 2, fastsat at de årlige berigtigelser af det oprindeligt foretagne fradrag finder sted over en periode på fem år¹⁾, heri medregnet indkøbsåret (denne faste periode betragtes som den normale periode for afskrivning af investeringsgoder) og at berigtigelsen foretages i forhold til de ændringer, der er sket med hensyn til, i hvilken udstrækning det pågældende gode anvendes til en afgiftspligtig form for virksomhed. Hver af de årlige berigtigelser giver for den afgiftspligtige anledning til et tilgodehavende eller en gældspost.

Artikel 20, stk. 5, i henhold til hvilken medlemsstaterne på visse betingelser kan undlade at anvende regelen om berigtigelser over en femårig periode for investeringsgoder, har i praksis rejst visse vanskeligheder. De medlemsstater (Det forenede Kongerige og Irland), som erklærede, at de ville bringe denne bestemmelse i anvendelse, har nemlig haft vanskeligt ved at bevise, at betingelserne herfor var opfyldt.

1) Denne periode kan forlænges

De samråd i Det rådgivende Momsudvalg, som er afgørende for, hvorvidt det er muligt at fravige princippet om berigtigelsen, har helt klart vist, hvilke vanskeligheder anvendelsen af artikel 20, stk. 5, har givet anledning til.

Det er nemlig praktisk taget umuligt at vurdere, om de tre her nævnte betingelser rent faktisk er opfyldte i det pågældende land, nemlig

- 1 - at anvendelsen af berigtigelsesreglen skal føre til et "ubetydeligt resultat, under hensyntagen til afgiftens generelle indvirkning i den pågældende medlemsstat",
- 2 - nødvendigheden af administrative forenklinger,
- 3 - ingen fordrejning af konkurrencevilkårene.

Betingelse nr. 2 rejser ingen særlige problemer som følge af dens rent pragmatiske art, men det samme er ikke tilfældet med de to øvrige betingelser.

I mangel af specifikke afgiftsstatistikker for en tilstrækkelig lang periode er det vanskeligt at vurdere, om anvendelsen af en regel, der måske ikke følges i det pågældende land, ville føre til et "ubetydeligt" resultat.

Hvis der ikke foreligger klager fra virksomheder, som føler sig forurettiget over den manglende berigtigelse af den oprindeligt fradragne afgift, er det vanskeligt at vurdere, om der ikke er tale om fordrejning af konkurrencevilkårene.

I de lande, som udnytter denne mulighed, foretages der ikke længere nogen revision af det oprindeligt foretagne fradrag (naturligvis bortset fra den kontrol, der ved indkøbsårets udgang føres med, om godet foreløbig anvendes i overensstemmelse med direktivets artikel 19, stk. 3). Dette kan for en given afgiftspligtig person være en fordel eller en ulempe og således stille de afgiftspligtige forskelligt både på nationalt og på international plan. Vurderingen af indvirkningen på konkurrencevilkårene afhænger naturligvis af størrelsen og hyppigheden af de ændringer, der sker i investeringsgodernes anvendelse til afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige formål på det makroøkonomiske plan, det vil i dette tilfælde sige i alle de "blandede" virksomheder (der udøver både afgiftspligtige og afgiftsfrie former for virksomhed), og alle disse faktorer

er vanskelige at vurdere på forhånd.

Virkningerne af disse ulemper ville være mere begrænsede, hvis direktivet i stedet for at give medlemsstaterne ret til generelt at fravige berigtigelsesreglen havde fastsat en øvre beløbsgrænse for, hvorvidt denne regel skal gælde for de momspligtige eller ej. Kommissionen har til hensigt at foreslå en ændring af direktivet i denne retning.

D. Mulighederne i forbindelse med særordninger for mindre virksomheder (artikel 24)

I henhold til sjette direktivs artikel 24, stk. 1, kan medlemsstaterne anvende særlige momsordninger udelukkende for mindre virksomheder. Uden at nævne noget om de nærmere betingelser herfor fastsætter artikel 24, at disse forenkledede ordninger eller standardsats-ordninger ikke må medføre afgiftslettelser.

Det meget store spillerum, denne bestemmelse giver medlemsstaterne, har ført til, at der er blevet iværksat meget forskelligartede forenkledede ordninger: kollektive standardordninger for fastlæggelse af udgående og indgående moms, individuelle standardordninger, forenkledede momsbergningsordninger. De mange års erfaringer med anvendelsen af disse forskellige ordninger kunne gøre det muligt at nå frem til en harmoniseret standardsatsordning og en virkelig forenklet ordning, der kan gælde for alle medlemsstater.

I henhold til sjette direktivs artikel 24, stk. 2, kan medlemsstaterne desuden indrømme afgiftsfritagelse eller gradvis nedsættelse af afgiften.

De medlemsstater, hvor loftet for afgiftsfritagelser var lavere end 5 000 ERE, og de medlemsstater, som indførte afgiftsfritagelser på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, kunne forhøje grænsen til dette beløb, uden at det var tilladt derefter at forhøje beløbet, selv ikke for at tage hensyn til inflationen. I Tyskland, hvor grænsen for afgiftsfritagelsen før sjette direktivs ikrafttræden lå på under 5 000 ECU, blev dette beløb imidlertid forhøjet til 7 900 ECU den 1. januar 1980.

Derimod har de medlemsstater, som på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden anvendte en øvre grænse på over 5 000 ERE,

kunnet forhøje dette beløb for at opretholde realværdien. Denne mulighed er i vid udstrækning blevet udnyttet af Storbritannien, som i perioden 1978-1981 hævde beløbet fra 14 000 ECU til 28 000 ECU, altså en fordobling, og af Irland, som i perioden 1979-1981 hævde loftet fra 18 000 ECU til 30 000 ECU og fra 3 000 ECU til 15 000 ECU, til trods for at man havde givet et tilsagn, der er noteret i Rådets protokol, om kun i beskedent omfang at gøre brug af denne mulighed.

Denne udvikling, der skal ses på baggrund af, at beløbet i de medlemsstater, hvor den øvre grænse var lavere end 5 000 ECU, var fastfrosset, er ikke i overensstemmelse med princippet i sjette direktiv, som tog sigte på at begrænse en udvidelse af afgiftsfritagelser.

I øvrigt kan grænsen for den gradvise nedsættelse, som subsidiært kan anvendes ved siden af fritagelsesordningen, i henhold til artikel 24, stk. 2, litra a), tredje afsnit, ikke hæves, når der ved siden af denne ordning i en medlemsstat samtidig fandtes regler om fritagelser for beløb, der på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden ikke oversteg 5 000 ERE.

Derimod ser denne fastfrysning ikke ud til at gælde for den øvre grænse for gradvise nedsættelser, der findes i de medlemsstater, som indførte denne ordning ved sjette direktivs ikrafttræden.

Der nævnes heller intet om, hvorvidt de medlemsstater, hvor loftet for fritagelse var på over 5 000 ECU ved sjette direktivs ikrafttræden, kan indrømme gradvis afgiftsnedsættelse og forhøje beløbet for eventuelt at bevare den faktiske værdi.

I henhold til artikel 24, stk. 4, skal beløbet for afgiftsfritagelse fastsættes på grundlag af virksomhedens omsætning, ekskl. moms, hvilket samtidig indebærer, at de afgiftspligtige personer, som har opnået afgiftsfritagelse, ikke kan fakturere moms og fradrage den indgående afgift.

Det må bemærkes, at Tyskland imidlertid har fastsat en omsætning på 20 000 DM, inkl. moms, som øvre grænse.

I henhold til den erklæring (ad artikel 24), der er optaget i Rådets protokol, kunne de medlemsstater, der anvendte en fritagelse beregnet efter afgiftsbeløbet på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden, bibeholde denne ordning. Hvis der gøres brug af denne mulighed, indebærer tilsidesættelse imidlertid princippet i artikel 24, stk. 5, ifølge hvilket afgiftspligtige personer, som har opnået af-

giftsfritagelse, hverken kan foretage fradrag af afgiften på deres udgifter i tidligere led eller anføre momsens på deres fakturaer. De pågældende medlemsstater har gjort gældende, at når man anerkendte en fritagelsesordning, der var baseret på størrelsen af den afgift, der skulle betales, måtte man automatisk også godkende fakturering af moms og fradrag af den indgående moms. Denne ordning, som er ensbetydende med en eftergivelse af de afgifter, små virksomheder, der har opnået afgiftsfritagelse, har indkasseret for statens regning, synes at skabe fordrejninger i forhold til den fritagelsesordning, der er baseret på omsætningen, og denne situation kræver en mere omfattende harmonisering.

Disse vide muligheder har ført til betydelige forskelle i de ordninger, medlemsstaterne har indført, og disse forskelle bør bringes til ophør ved overgangsperiodens udløb ved at fastlægge forenklede ordninger og fælles fritagelsesordninger. Kommissionen vil i øvrigt udarbejde en mere omfattende rapport om den nuværende situation i medlemsstaterne.

E. Muligheden for at fastsætte standardsatser for godtgørelse inden for landbruget (artikel 25: Fælles standardsats-ordning for landbrugere)

Sjette direktivs artikel 25, stk. 1, åbner mulighed for, at medlemsstaterne for landbrugernes vedkommende indfører en standardsats-ordning for godtgørelse af den moms, de har betalt på deres indkøb. Ved den praktiske anvendelse af denne ordning har der rejst sig to former for problemer, den ene vedrørende anvendelsesområdet, den anden vedrørende beregningsgrundlaget.

1 - Afgrænsning af anvendelsesområdet for artikel 25

Denne ordning, der er tænkt som en undtagelse både fra det almindelige momssystem og fra den særordning for små virksomheder, som er omtalt i forbindelse med artikel 24, skulle i det væsentligste gælde for små landbrugere, der er ude af stand til at opfylde de forpligtelser, de øvrige ordninger afføder.

Eftersom artikel 25, stk. 2, kun giver en rent funktionsmæssig definition på en landbruger og således også på en standardsatslandbruger - uden at fastsætte noget kvantitativt kriterium for produktionen eller den årlige omsætning - har medlemsstaterne som helhed indført denne ordning som den almindeligt gældende

ordning som den almindeligt gældende ordning for landbruget (og endog undertiden for visse tilknyttede eller afledte former for virksomhed, såsom indkøbs-, inseminerings-, forædlings- og markedsføringskooperativer), idet de undertiden - for nogle landbrugeres vedkommende har udelukket visse former for virksomhed, såsom tjenesteydelser inden for landbrug, havebrug, dambrug osv., men kun undtagelsesvis indskrænket anvendelsesområdet på grundlag af bedriftens størrelse. Det er faktisk kun i Frankrig, at ordningen ikke gælder for store kvægbrugere, defineret på grundlag af antallet af solgte dyr eller bestandens størrelse ved årets udgang, ligesom den siden den 1. januar 1982 heller ikke omfatter landbrugere, hvis omsætning overstiger 300 000 FF. I Tyskland påtænker man fra 1982 at udelukke kapitalselskaber fra standardordningen.

Mangelen på en fælles afgrænsning har fået medlemsstaterne til at glemme, at der var tale om en ordning, som var beregnet på små landbrugere, og det synes derfor at være nødvendigt at foreslå en afgrænsning på basis af den producerede mængde eller den opnåede omsætning.

Det ser også ud til at være nødvendigt at minde medlemsstaterne om, at den givne definition på en landbrugsbedrift ikke kan omfatte forudgående eller efterfølgende former for virksomhed, og at kooperativers virksomhed derfor må udelukkes fra denne særordning, hvilket også gælder salg af brugte investeringsgoder inden for landbruget.

Disse afvigelser, der ikke er i overensstemmelse med principperne i sjette direktiv, bør rettes.

Kommissionen har i denne forbindelse konstateret, at én af medlemsstaterne i sin lovgivning har udvidet standardordningen til også at omfatte de goder, den momspligtige har anvendt i sin landbrugs- eller skovbrugsbedrift, herunder også investeringsgoder. Momsen på disse investeringsgoder indgår imidlertid i den samlede indgående afgift, som danner grundlag for beregningen af procentsatsen for standardgodtgørelsen. Denne udvidelse af ordningen fører således til, at landbrugeren opnår denne standardgodtgørelse to gange, nemlig først gennem salg af landbrugsprodukter og dernæst ved salg af selve produktionsmidlerne.

Derfor har Kommissionen over for denne medlemsstat indledt proceduren i henhold til traktatens artikel 169.

2 - Problemer i forbindelse med beregningsgrundlaget

Artikel 25, stk. 3, indeholder bestemmelse om beregningen af pro-centsatserne for standardgodtgørelser ud fra princippet om, at ingen standardsats-landbruger må kunne få større tilbagebetalinger end momsbelastningen i det tidligere led.

Under sit tilsyn med, om de pågældende bestemmelser anvendes korrekt, har Kommissionen konstateret, at standardtilbagebetalingen for visse produkter i en medlemsstat er langt større end afgiften i det tidligere led, og at der således er tale om skjult støtte til landbrugeren. Kommissionen har derfor på grundlag af traktatens artikel 169 indledt en overtrædelsesprocedure mod dette land.

Der er desuden opstået to andre problemer, det ene vedrører begrundelsen for beregningsgrundlaget, det andet vedrører spørgsmålet om medregning af eksport.

a) Begrundelse for grundlaget for beregning af standardsatserne

Det ser ikke ud til at have været tilstrækkeligt at pålægge medlemsstaterne pligt til at give Kommissionen meddelelse om de valgte procentsatser. Det burde udtrykkeligt have været anført, at denne pligt automatisk var forbundet med en pligt til at lade meddelelse være ledsaget af en beregning, der kan tjene som begrundelse for den eller de valgte procentsatser, således at Kommissionen, som ikke råder over statistiske data udelukkende for landbrug under standardordningen, bliver i stand til at vurdere, om satserne er berettigede. Det må her tilføjes, at de fleste medlemsstater har haft vanskeligheder med at anvende den beregningsmetode, der er fastlagt i bilag C, som artikel 25, stk. 12 henviser til. Som oftest råder de nemlig ikke over særlige statistiske oplysninger om standardsats-landbrugere, men kun over oplysninger om landbruget som helhed. Der burde udvikles nye, særlige statistiske metoder, således at der kan foretages særskilte beregninger for de landbrugere, der er underlagt den almindelige ordning, som er væsensforskelligt herfra. Det burde eventuelt præciseres, at der på et grundlag defineret som gennemsnittet af de seneste tre års makroøkonomiske data kan anvendes en momsats beregnet efter den på beregningstidspunktet gældende sats. Det vil således være muligt at foretage en mere nøjagtig justering i forhold til den faktiske momsbelastning i det tidligere led;

b) Medregning af standardsats-landbrugernes eksport

Spørgsmålet om, hvorvidt der skal tages hensyn til standardsats-landbrugernes direkte eksport har fået de fordrejninger, der har fundet sted som følge af mangelen på en fuldstændig harmonisering på dette område, til at træde klart frem. I nogle medlemsstater ydes der ikke standardgodtgørelse for standardsats-landbrugernes direkte eksport, i andre medlemsstater ydes denne godtgørelse derimod også for eksport. Når det sker i form af fakturering til den udenlandske momspligtige køber, er det umuligt for denne at fradrage den moms, han har betalt i en anden medlemsstat.

Det er derfor nødvendigt at foretage en harmonisering for at bringe disse fordrejninger til ophør.

F. Medlemsstaternes muligheder for at indføre forenklingsforanstaltninger, der fraviger sjette direktiv

1. Foranstaltninger, der fraviger direktivets bestemmelser, skal have til formål enten at forenkle afgiftsopkrævningen eller at hindre visse former for afgiftssvig eller -unddragelse. Desuden må forenklingsforanstaltningerne ikke i betydelig grad påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.

I artikel 27 skelnes der mellem de foranstaltninger, medlemsstaterne allerede anvendte pr. 1. januar 1977, og de nye foranstaltninger, de ønsker at indføre. Førstnævnte form for foranstaltninger, der er omhandlet i stk. 5 i artikel 27, skulle meddeles til Kommissionen inden den 1. januar 1978, medens sidstnævnte form for foranstaltninger er underlagt den særlige procedure i artikel 27, stk. 2-4.

2. De tidligere truffne foranstaltninger, som er meddelt Kommissionen i henhold til stk. 5, er anført i bilag I til denne beretning. Skønt ikke alle medlemsstaterne har kunnet overholde fristen, finder Kommissionen ikke, at der er tale om en tilsidesættelse af en væsentlig formel betingelse, eftersom den i sjette direktivs artikel 1 fastsatte frist blev forlænget ved niende direktiv af 26. juni 1978.

Kommissionen lægger derimod særlig stor vægt på, at de grundlæggende betingelser i artikel 27, stk. 1, overholdes. Med henblik herpå forbeholder den sig ret til at tage stilling til visse af disse foranstaltninger, og der er i øvrigt indledt en overtrædelsesprocedure mod flere af foranstaltningerne.

Belgien: minimumsbeskatningsgrundlag for nye biler, brugte biler og direktionssvogne samt for bygge- og anlægsarbejder.

Danmark: afgiftsfritagelse ved omsætning af frimærker, der udelukkende sker ved bytte uden adgang til betaling med penge eller andet, uanset aftaleparternes status. - Afgiftsfritagelse for mad- og drikkevarer leveret af marketenderier og kantiner. - Afgiftsfritagelse for salg og udlejning af fartøjer, bortset fra lystfartøjer, med en tonnage på over 5 t. Samme afgiftsfritagelse gælder for reparation og udstyring af fartøjer samt for indførsel af fartøjer, uanset disses anvendelsesformål, såvel til international som national sejlads. Samme afgiftsfritagelse gælder også for fly (ikke meddelt til Kommissionen).

Frankrig: maksimalt standardbeskatningsgrundlag for indførsel og levering af særlig værdifulde heste.

Irland: tilbagebetaling af moms på visse bygninger samt på tørlægning og rydning af jordarealer, til ikke-registrerede landbrugere.

Luxembourg: anvendelse af den for landbruget gældende standardsatsordning på levering af goder, herunder investeringsgoder, som har været anvendt i landbrugsbedriften.

3. Størstedelen af de "nye" foranstaltninger, der er underlagt proceduren i artikel 27, stk. 1-4, er hidtil blevet godkendt uden vanskeligheder. Dette er tilfældet med følgende foranstaltninger:

Tyskland: minimumsbeskatningsgrundlag for visse varer og tjenesteydelser med særlig lav fortjeneste. - Suspension af momsen på handel med ædelmetaller.

Belgien: fastsættelse af standardfortjenstmargener for rejseselskaber. - Ændring af reglerne om betaling af moms i bygge- og anlægssektoren, således at afgiften skal betales i de led, der ligger umiddelbart forud for hovedentreprenøren.

Nederlandene: den moms, som normalt kræves erlagt for underleverandørens arbejde, skal nu betales af hovedentreprenøren. Denne bestemmelse gælder inden for bygge- og anlægsarbejder, metalkonstruktion og skibsbygning.

4. Med hensyn til de foranstaltninger, der meddeles i henhold til artikel 27, stk. 2, søger Kommissionen ligesom for de tidligere truffne foranstaltninger at sikre, at betingelserne i artikel 27, stk. 1, overholdes. Desuden har Kommissionen i forbindelse med en ny anmodning om undtagelse fra direktivets bestemmelser, der skønnes at bringe de grundlæggende momsprincipper i fare, følt sig foranlediget til at fastsætte nærmere grænser for, hvorvidt en fravigelse kan godkendes med hensyn til foranstaltningens materielle indhold. Kommissionen finder navnlig, at en sådan foranstaltning ikke må sætte moms-reglerne ud af funktion i en hel sektor. Dette vil f.eks. være tilfældet med en foranstaltning, som indebærer, at samtlige momspligtige i en bestemt sektor i det sidste led i det økonomiske kredsløb systematisk fritages for moms, og at momsen kræves erlagt af de endelige forbrugere.

✕

✕

✕

KAPITEL II

Forskelle, der skyldes valgmulighederne med hensyn til
påligning og ikke-påligning af afgift
=====

A. Begrundelse for valgmuligheden

I forbindelse med det fælles momssystem er der indført en fælles liste over afgiftsfritagelser, der er samlet i sjette direktivs artikel 13-16. Desuden kan medlemsstaterne i henhold til overgangsbestemmelserne i artikel 28 fortsat indrømme afgiftsfritagelse for de transaktioner, der er omhandlet i direktivets bilag F. Disse bestemmelser har tilsammen ført til, at der kan ydes moms-fritagelse for en lang række former for økonomisk virksomhed, hvilket ikke kan undgå at skabe visse vanskeligheder.

Man må nemlig ikke glemme, at når der er tale om afgiftsfrie transaktioner, bortfalder retten til at fradrage den moms, der skulle svares af de hermed forbundne indkøb, medmindre andet udtrykkeligt er fastsat (jf. bl.a. artikel 17, stk. 2). En sådan fortabelse af fradragsretten har den ulempe, at de goder og tjenesteydelser, som er genstand for en afgiftsfritaget transaktion, får pålagt en skjult og ubestemt afgift, der vil kunne indregnes salgsprisen. Under disse omstændigheder er betingelsen om, at momsen skal stå i et givet forhold til prisen, som er et af de grundlæggende principper for det fælles momssystem, ikke længere opfyldt.

En anden ulempe ligger i, at den, der erhverver et sådant gode eller en sådan tjenesteydelse til brug i sin virksomhed, på ingen måde kan fradrage denne skjulte afgift, således at der bliver tale om en kumulering af afgifter, hvilket igen betyder, at princippet om, at momsen skal virke neutralt, ikke kan siges at være tilgodeset.

B. Valgmuligheder i henhold til artikel 28

De valgmuligheder med hensyn til påligning eller ikke-påligning af afgift, som medlemsstaterne har kunnet bibeholde i henhold til overgangsbestemmelserne i artikel 28, blev behandlet i den særlige rapport, Kommissionen forelagde Rådet om de nævnte overgangsbestemmelser (dok. KOM(82)885).

Disse valgmuligheder nævnes her kun for en ordens skyld.

C. Valgmuligheder i henhold til artikel 13-C

Valgmulighederne i henhold til artikel 13, litra C, fortjener særlig omtale, fordi de er af permanent karakter. De vedrører følgende transaktioner:

- bortforpagtning og udlejning af fast ejendom;
- levering af bygninger efter første indflytning og levering af fast ejendom bortset fra bygninger, med undtagelse af byggegrunde;
- bank- og finanstransaktioner.

Bilag II til denne rapport giver et samlet overblik over situationen i de forskellige medlemsstater. Bilaget indeholder 3 tabeller, hvoraf hver svarer til en af de ovennævnte kategorier af transaktioner.

a) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom

Med hensyn til udlejning af fast ejendom åbner betingelserne for at gøre brug af denne valgmulighed i de pågældende seks medlemsstater mulighed for at begrænse anvendelsesområdet til kun at omfatte erhvervslivet, og misbrug heraf synes at være udelukket. Der er grund til at antage, at udøvelsen af sådanne valgmuligheder endog er i overensstemmelse med det mål, der søges nået med direktivets artikel 13 B-b), som i praksis kun tillader afgiftsfritagelse for udlejning af beboelsesejendomme. På grundlag af den udvikling, der konstateres i medlemsstaterne, vil Kommissionen måske finde anledning til at foreslå en mere nøjagtig og mere restriktiv formulering af denne fritagelsesbestemmelse, hvorved man ville undgå ordningen med valgmuligheder.

b) levering af fast ejendom

Tre medlemsstater har på ret forskellig vis udnyttet den valgmulighed, der findes med hensyn til levering af bygninger og ejendomme. Denne mulighed er i øvrigt kun én af mange muligheder, direktivet giver med hensyn til fast ejendom, idet det også indeholder en fleksibel definition af begreberne.

"nybyggeri" og "byggegrunde i artikel 4, stk. 3, som medlemsstaterne i øvrigt fortsat kan fritage for moms i overgangsperioden. Under disse omstændigheder, og skønt denne valgmulighed ikke er i overensstemmelse med direktivets mål, ser det ikke ud til at være muligt at afskaffe den på kortere eller mellem-lang sigt, med mindre der foretages en generel uddybning af bestemmelserne om påligning af moms for fast ejendom.

c) bank- og finanstransaktioner

Tre medlemsstater har udnyttet den mulighed, der findes for at indrømme valgfrihed med hensyn til de bank- og finanstransaktioner, som i henhold til artikel 13 B-b) er afgiftsfritaget. I Belgien har man kun gjort brug af denne mulighed med hensyn til betalings- og inkassotransaktioner, men i Tyskland og i Frankrig har man på helt forskellig vis udnyttet muligheden for næsten alle de transaktioner, som normalt er fritaget for afgift. I Tyskland, hvor denne valgmulighed kun gælder, hvis aftageren selv er en momspligtig person, er denne mulighed nødvendigvis en fordel for den, der gør brug af den, og en ulempe for staten, der mister indtægter. I Frankrig, hvor valget skal være globalt og uigenkaldeligt, indebærer det som følge heraf et usikkerhedsmoment, og fordelene er mindre indlysende for den virksomhed, som udnytter muligheden, ligesom det er vanskeligt at vurdere virkningerne for statens skatteindtægter. Denne situation kan ikke siges at være i overensstemmelse med direktivets generelle mål, navnlig ikke på et område, hvor næsten alle transaktioner i princippet er fritaget for afgift. Men selv om disse fritagelser ikke stemmer overens med princippet om, at afgiften skal virke neutralt, synes det dog ikke af den grund at være tvingende nødvendigt at indføre ordninger, som ville være i strid med andre grundlæggende principper, såsom lighedsprincippet.

Det må her understreges, at selv om de øvrige valgmuligheder, som er blevet gennemgået i det foregående, skyldes en utilstrækkelig grad af harmonisering på et bestemt område, er det samme ikke tilfældet med bank- og finanstransaktioner. Situationen på dette område bør derfor tages op til ny, grundig overvejelse, således at man kan nå frem til ensartede regler.

*

*

*

AFSNIT II

VANSKELIGHEDER I FORBINDELSE MED FORTOLKNINGEN AF VISSE AF DIREKTIVETS BESTEMMELSER

Eftersom Rådets direktiver har samme gyldighed på de forskellige sprog i de medlemsstater, de er rettet til, må det nødvendigvis i videst mulige udstrækning undgås at anvende juridiske begreber eller udtryk, hvis indhold er forskelligt i de enkelte lande. Denne regel kan desværre ikke altid overholdes. I øvrigt ville en alt for streng overholdelse af reglen kunne føre til anvendelse af et vanskeligt forståeligt sprog, hvilket også kan føre til afvigende fortolkninger. Sjette direktiv kunne ikke helt styre uden om disse to vanskelige skær i EF-retten, og man kunne heller ikke undgå de fortolkningsvanskeligheder, der også ligger i de fleste nationale retsakter.

Disse forskellige vanskeligheder har været et af hovedemnerne i arbejdet i Det rådgivende Momsudvalg, der er nedsat ved sjette direktivs artikel 29, og som består af repræsentanter for medlemsstaterne og Kommissionen. Siden det første møde, der fandt sted den 23. november 1977, og indtil 31. december 1981 har dette udvalg holdt 13 møder. Det har gennemgået 77 arbejdsdokumenter, heraf 29 i forbindelse med samråd.

Kommissionen vil i denne beretning gerne pege på en række vanskeligheder, som er karakteristiske for den netop beskrevne situation:

- arten af visse former for økonomisk virksomhed (artikel 4, stk. 2);
- afgrænsning af virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed (artikel 4, stk. 5);
- fortolkningsspørgsmål i forbindelse med leveringsstedet for tjenesteydelser (artikel 9);
- fortolkningsspørgsmål i forbindelse med beskatningsgrundlaget (artikel 11);
- fortolkningsspørgsmål i forbindelse med afgiftsfritagelser (artikel 13, 14 og 15);
- fortolkningsspørgsmål i forbindelse med fradragsrettens omfang (artikel 17) og beregning af pro rate-satsen for fradraget (artikel 19).

KAPITEL I

Vanskeligheder i forbindelse med arten af visse former for økonomisk virksomhed (artikel 4, stk. 2) i den artikel 28 fastsatte overgangsperiode

Sjette direktivs artikel 4, stk. 2, indeholder en generel definition på de former for økonomisk virksomhed, der kan indebære momspligt, og der tales her om "alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv". Denne formulering burde i praksis bringe en ende på enhver drøftelse og enhver strid med hensyn til afgrænsningen mellem handelsvirksomhed og anden virksomhed eller mellem handelsvirksomhed og landbrugsvirksomhed, som ellers var udbredte i medlemsstaterne, hvor det i princippet kun var handels- og industrivirksomhed, der var underlagt momspligt.

Disse forskellige vanskeligheder er desværre endnu ikke helt forsvundet, eftersom medlemsstaterne fortsat, i den i artikel 28 fastsatte overgangsperiode, kan indrømme afgiftsfritagelse for "tjenesteydelser præsteret af forfattere, kunstnere, herunder udøvende kunstnere, advokater og andre personer i liberale erhverv" (jf. bilag F, pkt. 2, til sjette direktiv).

I denne situation har Kommissionen følt sig foranlediget til at beskæftige sig med trænerne af væddeløbsheste, hvis virksomhed hverken i Frankrig eller i Irland var underlagt momspligt. De franske myndigheder begrundede dette med denne virksomheds karakter af liberalt erhverv, de irske myndigheder begrundede det med, at denne virksomhed sædvanligvis udøves ved siden af landbrugsvirksomhed, og at den derfor hørte ind under særordningen for landbrugere.

Efter at have rådført sig med Momsudvalget, hvor der var delte meninger mellem de forskellige delegationer herom, nåede Kommissionen til den konklusion, at den i mangel af en fælles definition på begrebet liberalt erhverv ikke kunne gøre indsigelse mod, at denne afgiftsfritagelse midlertidigt blev opretholdt i Frankrig, eftersom artikel 28, stk. 3, litra b, i forbindelse med bilag F, pkt. 2, tillader en sådan afgiftsfritagelse "på de i medlemsstaten gældende betingelser".

For Irlands vedkommende har de irske myndigheder ændret bestemmelserne på dette område for at bringe dem i overensstemmelse med fællesskabsretten.

KAPITEL II

Kriterium for virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed (artikel 4, stk. 5)

I denne bestemmelse hedder det i første afsnit, at "stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag."

Det overlades til medlemsstaterne selv at definere, hvilke former for virksomhed, der "udøves i egenskab af offentlig myndighed". Det er ikke muligt at fastlægge en fællesskabsdefinition som følge af de betydelige forskelle, der findes mellem de enkelte medlemsstater på dette område. Denne situation har skabt en række vanskeligheder, hvis omfang imidlertid mindskes ved listen i bilag D til direktivet, der opregner de transaktioner, for hvilke ovennævnte organer anses for at være afgiftspligtige personer.

Et godt eksempel på disse vanskeligheder er spørgsmålet om, hvorvidt visse personer, der kan udfærdige dokumenter i deres egenskab af udøvere af et offentligt hverv (f.eks. notarer), skal anses for at være afgiftspligtige personer. I to medlemsstater (Belgien og Nederlandene) anses de for at være ikke-afgiftspligtige med hensyn til den del af deres virksomhed, der udøves i deres egenskab af en slags offentlig retsmyndighed.

I momsudvalget var flertallet af delegationerne af den opfattelse, at der ved disse erhverv var tale om liberale erhverv, og at de derfor var afgiftspligtige med hensyn til alle deres transaktioner, dog med mulighed for at opnå afgiftsfritagelse for deres tjenesteydelser i overgangsperioden i henhold til artikel 28 og bilag F, pkt. 2. På det budgetmæssige plan er der ikke tale om noget teoretisk spørgsmål, eftersom der kun kan blive tale om finansielle kompensationer i forbindelse med systemet med egne indtægter, såfremt de pågældende er afgiftspligtige (med fritagelse i overgangsperioden). I øvrigt yder Belgien en kompensation vedrørende Fællesskabets egne indtægter (moms), der dækker den samlede virksomhed, der udøves af notarer samt fogeder og stævningsmænd.

En anden bestemmelse, der giver anledning til vanskeligheder, findes i artikel 4, stk. 5, andet afsnit, hvori det hedder, at offentlig-

retlige organer når de udøver de i første afsnit omhandlede former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, "dog skal betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning." Det er faktisk ofte vanskeligt at fastslå, om sidstnævnte betingelse er opfyldt eller ej.

Kommissionen mener, at denne situation er lidet tilfredsstillende og at betingelserne og grænserne for offentligretlige organers afgiftspligt bør præciseres nærmere.

I den tyske lovgivning ansås f.eks. de offentlige matrikelkontorer ikke som værende momspligtige personer, skønt de bl.a. udøver samme virksomhed som landmålerne, der i deres egenskab af udøvere af et liberalt erhverv var momspligtige. Den tyske landmålerorganisation har imidlertid gjort indsigelse mod, at de offentlige matrikelkontorer er fritaget for moms. Da denne situation kunne føre til konkurrencefordrejning "af en vis betydning", vedtog de tyske myndigheder, at transaktioner foretaget af disse kontorer pr. 1.1.1982 skulle pålægges moms efter de almindeligt gældende satser.

x

x x

KAPITEL III

Fortolkningsspørgsmål i forbindelse med leveringsstedet for tjenesteydelser (artikel 9)

A. Anvendelse af stk. 1 ved udlejning af materielle løsøre- genstande, bortset fra transportmidler

I henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 1, forstås ved leveringsstedet (og beskatningsstedet) for en tjenesteydelse tjenesteyderens hjemsted eller faste forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel heraf hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted. Eftersom formålet med denne bestemmelse er at beskatte en tjenesteydelse på det sted, hvor den rent faktisk finder sted (økonomisk kriterium), og ikke på det sted, hvor der findes et udelukkende lovmæssigt hjemsted, fandt man ikke, at den kunne give anledning til alvorlige vanskeligheder. Ved udarbejdelsen af direktivet mente man nemlig, at der på det sted, hvor en tjenesteydelse præsteres, også, idet mindste i de fleste tilfælde, måtte være et "hjemsted" - omend af aldrig så rudimentær art - hvortil den pågældende tjenesteydelse var knyttet.

Opmærksomheden er imidlertid blevet henledt på en ulempe i forbindelse med anvendelsen af artikel 9, stk. 1, i dens nuværende formulering, og denne ulempe opstår, når der er tale om en afgiftspligtig tjenesteydelse præsteret i et land, hvor tjenesteyderen ikke har den mindste form for hjemsted (eller bopæl). I det konkrete tilfælde drejede det sig om en udenlandsk virksomhed, som rent faktisk hverken havde hjemsted, forretningssted, bopæl eller sædvanligt opholdssted i et bestemt land, hvor den indkøber en materiel løsøre- genstand for herefter at udleje den i samme land. I dette tilfælde kunne en måske for bogstavelig fortolkning af artikel 9, stk. 1, føre til, at denne udlejning blev fritaget for afgift i det land, hvor beskatningen i henhold til det princip, der ligger til grund for denne bestemmelse, burde have fundet sted, dvs. det land, hvor i udlejningen finder sted (som bekendt anses selv en enkelt transaktion, "der indebærer udnyttelse af et gode", såsom udlejning, i direktivets forstand for at være økonomisk virksomhed). Og det ville ovenikøbet være meget sandsynligt, at der ved denne udlejning heller ikke blev tale om betaling af afgift i det land, hvor tjenesteyderen havde sit hjemsted, og hvor skattemyndighederne vanskeligt kunne have kendskab til en transaktion foretaget i udlandet. Derfor forelagde Kommissionen den 23. april 1979 Rådet et for-

slag til tiende direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, som tog direkte sigte på at indføre en uigendrivelig formodningsregel om, at den person, der præsterer ydelsen, har sit forretningssted i det land, hvor genstanden befinder sig på det tidspunkt, hvor den faktisk stilles til lejers disposition. Af kontrolhensyn blev udlejning af transportmidler udtrykkeligt udelukket, eftersom disse goder pr. definition er mobile og let kan passere grænserne.

Dette direktivforslag, der bortset fra en række bemærkninger med hensyn til den generelle affattelse af artikel 9 har opnået positiv udtalelse fra Europa-Parlamentet og Det økonomiske og sociale Udvalg, bør vedtages snarest. Der er ikke tale om nogen gennemgribende ændring af sjette direktivs artikel 9, stk. 1, men den foreslåede bestemmelse kan ved at indføre en formodningsregel i de fleste tilfælde forhindre, at der opstår vanskeligheder som følge af, at forretningsstedet er forskelligt fra det sted, hvor transaktionen finder sted.

Kommissionen er rede til i forbindelse med vedtagelsen af forslaget til tiende direktiv at foreslå, at artikel 9, stk. 2 d) ophæves, fordi denne bestemmelse herefter er uden betydning.

Kommissionen har desuden konstateret, at der i flere nationale lovgivninger findes bestemmelser om leveringsstedet for en tjenesteydelse, når der er tale om udlejning af materielle løsørengsstande, som ikke synes at være i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 9, stk. 1 og 2.

I Tyskland er leveringsstedet ved udlejning af disse goder, bortset fra transportmidler, det sted, hvor disse goder benyttes. Derfor har den tyske bestemmelse tendens til at beskatte udlejning af goder fra og med det tidspunkt, hvor disse goder benyttes i Tyskland, også selv om de importeres af aftageren og er blevet momsbeskattet i det land, hvor de er stillet til dennes disposition.

Også i Frankrig og Italien anvendes i vid udstrækning kriteriet om benyttelse af den pågældende genstand, skønt direktivet kun fastsætter dette kriterium for goder, som af udlejeren er blevet udført fra en medlemsstat til en anden. Anvendelsen af forskellige ordninger kan imidlertid for en og samme tjenesteydelse præsteret i internationale forbindelser føre til dobbeltbeskatning eller undertiden ingen beskatning.

Kommissionen har i henhold til traktatens artikel 169 indledt overtrædelsesprocedurer mod Forbundsrepublikken Tyskland, Italien og Frankrig med påstand om tilsidesættelse af sjette momsdirektiv, og den har forbeholdt sig ret til i fremtiden at træffe foranstaltninger mod Danmark, hvis bestemmelser på dette område bør klarlægges nærmere af de danske myndigheder, således at det kan fastslås, om de er i overensstemmelse med EF-bestemmelserne.

B. Afgrænsning af begrebet "transportmidler", der er omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra d)

I artikel 9, stk. 2, litra d), gøres der en undtagelse fra hovedprincippet om, at udlejning af materielle løsøregenstande skal beskattes i det land, hvori tjenesteyderen har sit forretningssted, idet det her fastsættes, at beskatningen skal finde sted i det land, hvor den udlejede genstand benyttes, når den udføres af tjenesteyderen. Da det imidlertid udtrykkeligt er anført, at denne undtagelse ikke gælder udlejning af transportmidler, er denne form for udlejning derfor omfattet af hovedprincippet om, at leveringsstedet er tjenesteyderens forretningssted. Det er i denne sammenhæng, man skal vurdere, om det vil være hensigtsmæssigt i alle medlemsstater at fastsætte en ensartet definition på begrebet "transportmidler", og hvilke praktiske følger det ene eller det andet kriterium vil få, bl.a. for goder, som i sagens natur kan bevæge sig over grænserne og skabe forstyrrelser med hensyn til anvendelsesområdet for artikel 9, stk. 2, litra d). Disse følger afhænger af, hvor bredt begrebet "transportmiddel" fortolkes i de enkelte medlemsstater: hvis f.eks. en person i en medlemsstat udlejer (og samtidig eksporterer) en container til en person i en anden medlemsstat, kan der opstå risiko for dobbeltbeskatning eller ingen beskatning, hvis hver enkelt stat har en forskellig opfattelse af, hvorvidt dette gode skal anses som et transportmiddel eller ej.

Ved at udarbejde en EF-liste over transportmidler (som omfatter de tilfælde, som mest sandsynligt vil skabe problemer) vil man i de fleste tilfælde kunne undgå ovennævnte ulemper. Denne liste skulle hurtigt kunne udarbejdes i Det rådgivende Momsudvalg, selv om man

endnu ikke har kunnet nå til fuld enighed om afgrænsningen af begrebet "transportmidler" med hensyn til goder, der ikke kan sidestilles med køretøjer i almindelig forstand.

C. Definition på visse tjenesteydelser nævnt i artikel 9, stk. 2, litra e)

Denne bestemmelse, hvori der gøres undtagelse fra hovedregelen om, at tjenesteydelser skal beskattes på tjenesteyderens forretningssted, indeholder en liste over ydelser, som under visse betingelser (bl.a. ved transaktioner mellem EF-lande, når aftageren, som har forretningssted i et andet land end tjenesteyderen, er momspligtig) skal beskattes på aftagerens forretningssted.

I nogle medlemsstater er der imidlertid opstået tvivl om, hvorvidt visse tjenesteydelser, som ikke udtrykkeligt er nævnt i denne undtagelsesliste, kan sidestilles med de tjenesteydelser, der er nævnt, hvilket ville indebære, at de skal beskattes i aftagerens land.

Disse fortolkningsvanskeligheder har i de fleste tilfælde vedrørt artikel 9, stk. 2, litra e) andet og tredje led, og navnlig afgrænsning af reklamevirksomhed, ydelser fra rådgivningsvirksomheder og sagkyndige samt ydelser i forbindelse med meddelelse af oplysninger.

Således har en medlemsstat ment, at taksatorer ved auktioner kan sidestilles med rådgivningsvirksomheder, medens en anden medlemsstat har anmodet Det rådgivende Momsudvalg om en udtalelse om, hvorvidt visse annoncer offentliggjort i dagspressen skulle anses som reklamevirksomhed. Begrebet "meddelelse af oplysninger", der i direktivet følger efter databehandling, bør endvidere præciseres nærmere, idet der er tvivl om, hvorvidt begrebet udelukkende omfatter meddelelse af "edb-data", eller om det bør fortolkes i ordets videste forstand.

Man bør ikke overdrive omfanget af disse vanskeligheder, men Kommissionen agter ikke desto mindre at fortsætte det arbejde på at skabe større klarhed, som er i gang i Det rådgivende Momsudvalg.

✱

✱

✱

KAPITEL IV

Fortolkningsspørgsmål i forbindelse med beskatningsgrundlaget (artikel 11)

Definitionen på beskatningsgrundlaget har skabt en række vanskeligheder og konflikter, som analyseres i det følgende.

A. Minimumsbeskatningsgrundlag

I en medlemsstat fastsætter lovgivningen, at beskatningsgrundlaget ved levering eller indførsel af nye biler ikke kan være lavere end den katalogpris, der er gældende på det tidspunkt, hvor afgiften skal erlægges.

Efter Kommissionens opfattelse er denne foranstaltning ikke i overensstemmelse:

- hverken med artikel 11-A, stk. 1, litra a), fordi det her bl.a. hedder, at beskatningsgrundlaget i indlandet er den modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage,
- eller med artikel 11-A, stk. 3, litra a) og b), hvori det præciseres, at prisnedsættelser i form af kasserabat for forudbetaling samt rabat og bonus, der ydes køberen, og som opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted, ikke medregnes i beskatningsgrundlaget,
- eller med artikel 11-B, stk. 1, litra a) og b) samt stk. 4, som fastsætter kriterier for bestemmelsen af beskatningsgrundlaget ved indførsel, der svarer til kriterierne for bestemmelse af beskatningsgrundlaget i indlandet.

Kommissionen har besluttet at indbringe denne sag for Domstolen.

B. Levering af et nyt gode mod overtagelse af et brugt gode

I direktivets artikel 11-A, stk. 1, litra a) hedder det desuden, at beskatningsgrundlaget ved levering af goder og tjenesteydelser normalt er den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner.

I to medlemsstater er det imidlertid i lovgivningen fastsat, at i tilfælde af levering af et nyt gode mod leverandørens overtagelse af et brugt gode af samme art, nedsættes beskatningsgrundlaget til værdien af det udskiftede gode. Eftersom disse bestemmelser er i strid med artikel 11-A, stk. 1 a), har Kommissionen indledt overtrædelsesproceduren i traktatens artikel 169 mod disse to lande.

Som begrundelse for denne fremgangsmåde er det undertiden blevet hævdet, at der her var tale om en særordning, som tillades midlertidigt i artikel 32, stk. 2, hvori det hedder, at medlemsstaterne indtil iværksættelsen af en fællesskabsordning kan opretholde de særlige regler, der findes med hensyn til brugte genstande.

Det er klart, at dette ikke holder stik i det foreliggende tilfælde. Levering af en ny løsørengstand er nemlig en afgiftspligtig transaktion, og betalingsformen kan ikke ændre noget ved dette. Artikel 11 fastsætter i øvrigt helt klart, at beskatningsgrundlaget er den samlede modværdi, hvilket indebærer, at når betalingen sker dels kontant og dels i naturalier, må beskatningsgrundlaget for det nye gode være summen af disse to værdier.

C. Tilskud

I direktivets artikel 11-A, stk. 1, litra a), hedder det, at tilskud modtaget af en momspligtig, som er "direkte forbundet med prisen" for de af denne momspligtige foretagne transaktioner, skal indgå i beskatningsgrundlaget som et led i den pris, der betales af tredjemand. Ved første øjekast er det relativt let at betragte tilskud, hvis størrelse bestemmes enten i forhold til genstandens eller tjenesteydelsens salgspris, i forhold til den solgte mængde eller i forhold til omkostningerne ved de goder eller tjenesteydelser, der gratis stilles til rådighed for offentligheden, som værende "direkte forbundet med prisen", men der er imidlertid fortsat stor tvivl om andre former for tilskud, såsom de såkaldte stabiliseringsstilskud eller driftstilskud, som udbetales med henblik på at sanere en virksomheds økonomi, og som ikke udtrykkeligt er knyttet til nogen som helst pris. Der findes ikke nogen større forskel mellem disse former for tilskud (de tilskud, som er "direkte forbundet med prisen" har også i de fleste tilfælde et saneringsformål),

og det er desuden muligt for en medlemsstat at omdanne et tilskud af førstnævnte art til et tilskud af den anden art. Dette viser, hvor vanskeligt det er at foretage denne sondring, som er baseret på udelukkende formelle kriterier (måden, hvorpå tilskuddet ydes), og dermed hvor utilstrækkelig tydeligt direktivet er formuleret.

En anden kilde til afvigelser mellem medlemsstaterne ligger i direktivets artikel 19, stk. 1, andet led. Ifølge denne bestemmelse kan de lande, der ønsker det, i nævneren for prorata-satsen for fradraget medtage tilskud, "der ikke er direkte forbundet med prisen." Dette kan føre til en begrænsning af den momspligtiges fradragets ret og er således ensbetydende med en form for skjult og ubestemt beskatning af tilskud, der ikke medregnes i beskatningsgrundlaget.

Det ser ikke ud til, at man ved at indføre en bred definition på arten af de tilskud, som skal medregnes i beskatningsgrundlaget kan undgå alle fortolkningsforskelle med hensyn til hver enkelt form for tilskud og få afskaffet de afvigende ordninger, der skyldes artikel 19, stk. 1, andet led. Den ideelle løsning ville være at opstille en EF-liste over tilskud, der anses for at være "direkte forbundet med prisen". Vanskelighederne i forbindelse med opstillingen af en sådan liste kunne overvindes for en lang række af de tilskud, der er underlagt EF-regler (EUGFL og andre). Dette ville have den fordel, at man i første omgang kunne opnå en betydelig begrænsning af forskellene mellem medlemsstaterne, idet disse forskelle så kun ville findes for tilskud, der udelukkende har betydning i den enkelte medlemsstat. I anden omgang kunne man gradvis fjerne disse forskelle på grundlag af undersøgelser af de enkelte sektorer (transport, landbrug, offentlige virksomheder). Ulempen ved denne løsning er, at det sandsynligvis vil tage lang tid at gennemføre den.

En anden - langt mere drastisk - løsning på de nuværende problemer ville være at undlade at medtage enhver form for tilskud i beskatningsgrundlaget, bortset fra de tilskud, som ydes som betaling for tjenesteydelser til den endelige forbruger, men i så fald måtte sjette direktivs artikel 11 ændres.

Under alle omstændigheder mener Kommissionen, at det er tvungen-
de nødvendigt at tage hele problemet vedrørende tilskud i forbin-
delse med moms-systemet op til fornyet overvejelse. For det første
fordi de bestemmelser, der findes i direktivet herom, som det vil
være fremgået af det ovenstående, er kilde til afvigelser mellem
medlemsstaterne, og for det andet fordi virkningerne for momsen
(og for EF's indtægter) i betragtning af de betydelige beløb, der
kan være tale om ved visse tilskud, er alt for store til, at vi
kan tillade os fortsat at undlade en harmonisering på dette område.

D. Biomkostninger, der medregnes i beskatningsgrundlaget:
problemet vedrørende renter ved afbetalingskøb

I artikel 11, stk. 2 - b) opstilles princippet om, at de biomkost-
ninger, som leverandøren forlanger afholdt af køberen, medregnes
i beskatningsgrundlaget, og dette princip skærpes af en bestemmelse,
der gør det muligt for medlemsstaterne at betragte omkostningerne,
som er omfattet af en særskilt aftale mellem leverandør og
køber, som biomkostninger.

Det er i denne forbindelse, at der er opstået tvivl om, hvilke
regler der gælder for de finansieringsomkostninger, en sælger ud
over kontantprisen kræver betalt af køber ved afbetalingskøb. Dette
spørgsmål er ikke uden betydning i betragtning af, at lånetrans-
aktioner i henhold til artikel 13-B-2 er fritaget for moms. Hvis
disse finansieringsomkostningers karakter af biomkostninger anses
for at være afgørende, kan de ikke fritages som renter i henhold
til artikel 13. Problemet bliver endnu vanskeligere at løse, når
der i forbindelse med afbetalingssalg er indgået en aftale, der
er adskilt fra selve salget: skal disse omkostninger i så fald si-
destilles med renter, eller skal de sidestilles med biomkostning-
er, således som artikel 11-2-b) åbner mulighed for?

Eftersom medlemsstaterne har løst dette problem på forskellig vis,
er der opstået en situation, som er lidet tilfredsstillende, da
den går imod en afgiftsharmonisering på et område, som direkte
berører den "endelige forbruger". Der må derfor skrives ind for
at bringe disse afvigelser til ophør, først og fremmest ved at
søge at nå frem til en fælles fortolkning af begrebet "biomkost-
ninger". Kommissionen agter snarest at forelægge dette spørgsmål
for Momsudvalget.

E. Uddybning af begrebet "første bestemmelsessted"

I henhold til artikel 11-B, stk. 3, medregnes i beskatningsgrundlaget ved indførsel de biomkostninger, som påløber indtil godernes første bestemmelsessted i indlandet, idet dette første bestemmelsessted kan være det sted, der er angivet i fragtbrevet eller i ethvert andet transportdokument, eller i mangel af sådanne angivelser det sted, hvor godset første gang omlades i det pågældende land.

Ifølge forordning (EØF) nr. 1224/80 om varers toldværdi skal der ved fastsættelse af toldværdien til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales, bl.a. lægges transport- og forsikringsomkostninger samt omkostninger ved lastning og håndtering i forbindelse med transporten af de indførte varer (artikel 8, stk. 1) til varernes indførselssted i Fællesskabets toldområde.

Begrebet "indførselssted" svarer ikke til begrebet "bestemmelsessted", for indførte varers toldværdi omfatter ikke transportudgifter efter indførslen i Fællesskabets toldområde, medmindre det er fastsat, at disse udgifter udskilles fra den pris, der faktisk betales eller skal betales for de indførte varer. Når varerne befordres med samme form for transportmiddel, fordeles udgifterne således proportionalt med den afstand, der tilbagelægges uden for og inden for Fællesskabets toldområde. På afgiftsområdet skal disse udgifter derimod kun medregnes i beskatningsgrundlaget i det omfang, hvor de ikke allerede er indregnet (pris frit bestemmelsessted), og medlemsstaterne kan i beskatningsgrundlaget endog medregne biomkostningerne i forbindelse med transport til et andet bestemmelsessted i indlandet, hvis dette andet sted er kendt på det tidspunkt, hvor den begivenhed, der udløser importafgiften, indtræder.

Disse forskelle i metoden for beregning af de elementer, som bestemmer beskatningsgrundlaget, viser, at der selv efter udstedelsen af forordning (EØF) 1224/80 om toldværdi stadig er forskelle mellem toldværdi og momsbeskatningsgrundlag, når "det første bestemmelsessted" ikke svarer til "indførselsstedet", og at den mulighed, medlemsstaterne i henhold til artikel 11-B-2 har for at vælge toldværdien som beskatningsgrundlag, er u hensigtsmæssig og giver anledning til vanskeligheder.

Med henblik på beregningen af de biomkostninger, der skal medregnes i toldværdien "indtil indførselsstedet" i Fællesskabets toldområde, præciserer toldforordningen (i artikel 14 og 15), hvad der forstås ved indførselssted, og uddyber alle de regler, der er nødvendige for korrekt at bestemme dette sted i henhold til transportmetoden (ad søvejen, ad indre vandveje, pr. jernbane, ad landevej osv.).

Begrebet "første bestemmelsessted" er derimod defineret i sjette direktivs artikel 11-3, men direktivet indeholder ikke alle de regler, der er nødvendige for at bestemme dette sted. Dette begreb må imidlertid præciseres nærmere på grundlag af befordringsmåden, navnlig i de tilfælde, hvor bestemmelsesstedet anses for at være "stedet for første omladning".

x

x

x

KAPITEL V

Fortolknings spørgsmål vedrørende fritagelser (artikel 13, 14 og 15)

Fortolkningsvanskelighederne i forbindelse med fritagelserne er af forskelligt omfang, idet visse af dem har generel rækkevidde, medens andre er sektorbestemt. For de førstes vedkommende er det eneste spørgsmål i øvrigt, hvad den nøjagtige rækkevidde er af det indledende afsnit, som man finder i begyndelsen af artikel 13, punkt A og B, af artikel 14 og artikel 15; dette spørgsmål behandles under afsnit A i følgende. De sektorbestemte vanskeligheder redegøres der for i følgende afsnit:

- B - vanskeligheder vedrørende visse fritagelser under artikel 13-A;
- C - vanskeligheder vedrørende visse fritagelser under artikel 13-B;
- D - vanskeligheder vedrørende en fritagelse under artikel 14 og 15;
- E - vanskeligheder vedrørende omfanget af fradragsretten (artikel 17) og beregningen af prorata satsen for fradraget (artikel 19).

A. Generelle fortolkningsvanskeligheder vedrørende rækkevidden af det indledende afsnit (artikel 13A - artikel 13B - artikel 14 og 15)

Den pågældende tekst lyder således:

"1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter, for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:....."

Denne bestemmelse, som blev indsat i direktivet under drøftelserne i Rådet, kan umiddelbart forekomme at være uden større betydning, da man vanskeligt kan forestille sig, at en medlemsstat skulle vedtage lovbestemmelse på dette område uden at søge at sikre "en korrekt og enkel anvendelse" af de nævnte fritagelser, eller at hindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug.

Bestemmelsen viser imidlertid, at medlemsstaterne har haft ganske bestemte tanker om, hvorledes de kunne bevare det størst mulige spillerum med hensyn til den praktiske anvendelse af EF-fritagelserne. Det, man har ønsket, er i en anden udformning,

der er affattet efter direktivets mål, at gentage det princip, der findes i traktatens artikel 189, stk. 3, samtidig med, at man har erkendt, at det spillerum, der gives, ikke må have andet formål end at klarlægge og bekæmpe afgiftssvig- og unddragelse.

Det kan være nyttigt kort at minde om disse generelle betragtninger i forbindelse med tvister i visse medlemsstater, der er opstået som følge af krav fra en række personer, der ønsker, at en i direktivet fastsat fritagelse skal gøres gældende, selv om denne fritagelse endnu ikke er indført i national lovgivning. For at imødegå sådanne anmodninger har de pågældende medlemsstaters kompetente myndigheder haft tentens til at påberåbe sig teksten til det indledende afsnit i artikel 13, og påstå, at denne bestemmelse giver medlemsstaterne en vis skønsmargen, og at den i direktivet fastsatte fritagelse derfor ikke kan få direkte virkninger, eftersom der på nationalt plan ikke er vedtaget gennemførelsesbestemmelser herfor.

Domstolen, der har haft sagen til behandling med henblik på en præjudiciel dom på basis af traktatens artikel 177, afsagde en første dom om dette emne den 19. januar 1982 i sag 8/81: Domstolen udtalte, at visse af direktivets bestemmelser på visse betingelser ville kunne få direkte virkninger, som privatpersoner kunne påberåbe sig, bl.a. hvis den nationale lovgivning ikke var blevet tilpasset direktivet.

B. Fortolkningsvanskeligheder vedrørende visse fritagelser under artikel 13 - A - 1

Kommissionen skal i særlig grad henlede opmærksomheden på vanskeligheder i forbindelse med gennemførelsen af fritagelserne under artikel 13-A-1, litra a), b), m) og n).

Den har i øvrigt altid ment, at fritagelserne i direktivet, eftersom moms er en afgift på goder og tjenesteydelser, skulle være objektive, hvorved en lang række fortolknings- og afgrænsningsproblemer ville være undgået.

a) Fritagelse vedrørende tjenesteydelser, der præsteres af det offentlige postvæsen (artikel 13-A-1-a))

Denne fritagelse vedrører tjenesteydelser og hertil knyttede leveringer af goder, foretaget af det offentlige postvæsen,

bortset fra personbefordring og telekommunikation.

Det er blevet konstateret, at en af medlemsstaterne i sin lovgivning har udvidet denne fritagelse til også at omfatte transportvirksomheder (jernbaner og luftfartsselskaber), som bl.a. varetager postbesørgelse for det offentlige postvæsen.

Myndighederne i det pågældende land fastholder, at man bør betragte den ved sjette direktiv fastsatte fritagelse efter hensigtsprincippet herfor, og at alle tjenesteydelser i forbindelse med det offentlige postvæsens varetagelse af sine opgaver skal kunne omfattes heraf, selv om det drejer sig om virksomheder i den private sektor, eftersom disse har en lovbestemt pligt til at yde det offentlige bistand.

Kommissionen har ikke tilsluttet sig dette argument, da den går imod en ekstensiv fortolkning af fritagelserne; det offentlige postvæsen skal som enhver anden afgiftsfritagen virksomhed bære moms på input i forbindelse med disse afgiftsfritagne aktiviteter.

Den pågældende medlemsstats argumentation er i øvrigt ikke uden indflydelse på fastlæggelsen af beregningsgrundlaget for Fællesskabernes egne indtægter, idet der i dette særlige tilfælde er tale om en nedsættelse. Kommissionen har over for denne medlemsstat indledt den i traktatens artikel 169 fastsatte overtrædelsesprocedure.

b) Fritagelse vedrørende hospitalsbehandling og pleje, udført af offentligretlige organer eller andre lignende institutioner (artikel 13-A-1-b))

Fritagelse er en relativ enkel sag for så vidt angår offentlige eller halvoffentlige hospitalsydelser, men problemerne opstår i forbindelse med andre hospitaler, centre for lægebehandlinger, m.v., samt andre institutioner af samme art. Disse kan nemlig indrømmes fritagelse, såfremt de er behørigt anerkendt, og leverer deres ydelser "under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for" den offentlige sektor. Hele problemet ligger i, at trække en grænse mellem sådanne institutioner, der opfylder disse betingelser, og andre institutioner. Det er korrekt, at medlemsstaterne i

henhold til overgangsbestemmelserne (artikel 28-3-b) i direktivet og i bilag F, pkt. 10, hertil) kan fortsætte med at fritage institutter, der ikke opfylder betingelserne i artikel 13-A-1-b). Problemet er imidlertid ikke løst hvad angår beregningen af Fællesskabernes egne indtægter, eftersom medlemsstaternes anvendelse af den således udvidede fritagelse giver anledning til finansielle kompensationer for transaktioner, der ikke normalt er omfattet af fritagelsen i artikel 13-A-1-b).

Desværre har drøftelserne i Momsudvalget ikke kunnet bidrage til at finde en løsning på dette spørgsmål.

c) Behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv (artikel 13-A-1-c))

En af medlemsstaterne har i sin lovgivning udvidet fritagelsen til også at omfatte levering af goder foretaget af udøvere af lægegerningen og dertil knyttede erhverv i forbindelse med deres tjenesteydelser, f.eks. levering af briller i forbindelse med en lægerecept.

Ifølge Kommissionen er der her tale om en ekstensiv fortolkning af direktivets ordlyd med direkte virkning for Fællesskabernes egne indtægter. Kommissionen har derfor indledt proceduren i traktatens artikel 169 over for denne medlemsstat.

d) Fritagelse vedrørende tjenesteydelser præsteret af organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje, og hvis formål er af politisk, fagforeningsmæssig osv. karakter (artikel 13-A-1-1))

Der er opstået et spørgsmål om den nøjagtige rækkevidde af denne fritagelse på baggrund af visse sproglige uoverensstemmelser, man har påvist i tekstens ordlyd. I visse udgaver anvendes udtrykket "fagforening" i samme forstand som det franske ord "syndicat", som dækker mange forskellige formationer, mens man i andre versioner har anvendt et meget præcist udtryk, der svarer til det engelske "trade union".

I følge Kommissionen burde disse forskelle ikke få nogen praktisk betydning for så vidt angår organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje (om det drejer sig om erhvervs-, arbejdsgiver- eller lønmodtagerorganisationer), der som eneste virksomhed varetager deres medlemmers kollektive interesser. Set fra denne synsvinkel er disse organisationers rolle at være medlemmernes talerør, og medlemmernes kontingent tager konkret kun form af betaling af medlemskabet af en kollektiv organisation og ikke af betaling for en modydelse i form af tjenesteydelser. Disse organisationer bør derfor falde udenfor momsens anvendelsesområde.

Hvad angår sådanne af ovennævnte organisationer, som ikke begrænser deres virksomhed til kollektiv varetagelse af deres medlemmers interesser, kan der blive tale om afgiftsberigtigelse, såfremt kontingentbetalingerne i realiteten udgør en modydelse for tjenesteydelser til de enkelte medlemmer.

Kommissionens mening om denne sag er blevet bekræftet af Domstolen i sag 154/80 og 89/81. I sag 89/81 udtalte Domstolen, at "når en tjenesteyders virksomhed består i udelukkende at erlægge ydelser uden direkte modydelse, er der intet grundlag for at pålægge afgift, og de nævnte gratis ydelser skal følgelig ikke pålægges merværdiafgift".

I sag 154/80 udtalte Domstolen, at for at kunne fastslå, om der tages betaling for en tjenesteydelse, skal betalingen kunne udtrykkes i et fastlagt pengebeløb.

Det er ud fra denne sammenhæng, at man skal bestemme rækkevidden af fritagelsen i henhold til sjette direktivs artikel 13-A-1-1), og dermed drage konklusionerne af de ovenfor nævnte sproglige forskelle.

Efter ovennævnte analyse mener Kommissionen, at sådanne forskelle burde få en minimal betydning, eftersom der sandsynligvis kun bliver tale om erhvervs- eller arbejdsgiverorganisationers tjenesteydelser til deres medlemmer, idet disse organisationer

- 1) falder ind under afgiftens anvendelsesområde,
- 2) opkræver et vedtægtsmæssigt kontingent, som kan betragtes som en modydelse for sådanne tjenester.

- e) Afgiftsfritagelse i forbindelse med "visse former for tjenesteydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport" (artikel 13-A-1-m)) og "visse kulturelle tjenesteydelser (artikel 13-A-1-n))

Den specielt upræcise måde, disse to kategorier af fritagelser er affattet på, bringer ikke blot læseren i vildrede, men medfører især vanskeligheder med hensyn til den praktiske anvendelse, som ikke er uden indflydelse på fastlæggelsen af beregningsgrundlaget for Fællesskabernes egne indtægter.

Det forekommer paradoksalt at anføre tilfælde af obligatorisk fritagelse, når det overlades til de enkelte medlemsstater selv at tage stilling til, hvilket indhold afgiftsfritagelsen skal have. Rådet har utvivlsomt ved vedtagelsen af teksten til disse bestemmelser ment, at medlemsstaterne på disse to områder, nemlig sport og kulturel virksomhed, kun burde indrømme begrænset fritagelse, da anvendelsen af adjektivet "visse" ellers ville forekomme urimelig. Kommissionen mener, at det er så meget mere nødvendigt at nå til en faktisk harmonisering inden for disse områder, som medlemsstaterne i overgangsperioden kan fortsætte med at beskatte disse ydelser, som burde være fritaget; situationen mangler indre sammenhæng, eftersom netop indholdet af ydelserne ikke er angivet.

✕

✕

✕

C. Vanskeligheder vedrørende visse fritagelser under artikel 13-B

Her skal der nævnes tre kategorier af vanskeligheder, hvoraf den første vedrører guldmønter, den anden tjenesteydelser, der tilbydes af visse finansielle organer, som udsteder kreditkort, og den tredje harsardspil eller spil om penge.

a) Guldmønter

Ifølge artikel 13-B-d-4 gælder fritagelsen i forbindelse med transaktioner med mønter, der anvendes som lovligt betalingsmiddel, ikke for mønter, som er samlerobjekter, dvs. især guldmønter, som ikke normalt anvendes som lovligt betalingsmiddel, eller som er af numismatisk interesse.

Denne meget brede definition af mønter som samlerobjekter burde tilsyneladende give mulighed for at beskatte guldmønter, som ikke er af indlysende numismatisk interesse, og som snarere erhverves med henblik på investering. Det skal bemærkes i denne forbindelse, at guld, der sælges i form af ingots osv., af en afgiftspligtig (bortset fra centralbanken) i forbindelse med erhvervsvirksomhed, ligeledes pålægges moms.

Der er opstået et fortolkningsproblem med hensyn til overgangsbestemmelserne, idet direktivets artikel 28, stk. 3, litra b) i forbindelse med pkt. 26 i bilag F giver medlemsstaterne mulighed for som overgangsforanstaltning fortsat at fritage "transaktioner i forbindelse med guld, med undtagelse af guld til industrielt brug". Der er to spørgsmål i denne forbindelse, hvoraf det ene er, om dette begreb guld, der ikke anvendes til industrielt brug, ligeledes kunne omfatte guldmønter, som ikke normalt anvendes som lovligt betalingsmiddel (i modsat fald skal ordningen for umiddelbar beskatning gælde), og det andet, om hvilke kriterier en stat, som måtte gøre brug af muligheden i artikel 28, i så fald skal lægge til grund for opretholdelse af ordningen for midlertidig fritagelse.

For det første spørgsmåls vedkommende var der i Det rådgivende Udvalg for egne Indtægter - Moms - først og fremmest stemning for at anvende den fakultative ordning for midlertidig fritagelse af guldmønter. Til gengæld er udvalget ikke nået til

enighed om en ensartet gennemgørelse af denne midlertidige fritagelse (som f.eks. går ud på, at en medlemsstat, der vælger at opretholde afgiftsfritagelse for guldmønter, skal gøre denne fritagelse gældende for alle guldmønter, der noteres på et af medlemsstaternes markeder.

Den fremherskende opfattelse var, at direktivet kun giver adgang til at fritage guldmønter, som allerede var fritaget ved direktivets ikrafttræden, hvorved det implicit stadfæstes, at der ikke skal være nogen ensartet ordning i overgangsperioden. Dette medfører, at der ikke blot skabes alvorlig fare for konkurrencefordrejning og omlægning af handelen på et så følsomt og vigtigt område som guldmarkedet, men også at der skabes vanskeligheder i forbindelse med fastlæggelsen af medlemsstaternes bidrag til Fællesskabernes egne indtægter.

Kommissionen konstaterer imidlertid, at situationen efterhånden igen er ved at blive normal, eftersom kun Frankrig og Luxembourg endnu har afgiftsfritagelsesordninger på dette område.

b) Kreditkort

Der er opstået et fortolkningsproblem i forbindelse med visse købekort af typen "Travel and Entertainment cards", med hvilke indehaveren kan købe varer og tjenesteydelser uden erlæggelse af kontant betaling på købstidspunktet. Disse kort udstedes formedelst et fikseret årligt kontingent af finansielle organer, som påtager sig at betale sælgerne af varerne eller tjenesteydelserne det skyldige beløb (efter et fradrag, der udgør det udstedende organs vederlag), og kortets indehaver har derefter pligt til at betale sin gæld til det udstedende organ efter modtagelse af et kontoudtog.

I denne relativt komplicerede situation er der to forskellige forhold, nemlig et mellem kortets udsteder og dets indehaver og et andet mellem udstederen og sælgerne af varerne og tjenesteydelserne, og denne situation er ikke udtrykkeligt behandlet i sjette direktiv. Spørgsmålet om, hvilken afgiftsordning der skal gøres gældende, afhænger således af en enten restriktiv eller en ekstensiv fortolkning af de normer, der er fastlagt ved direktivet.

Momsudvalget har haft spørgsmålet til behandling og er med enstemmighed nået til den konklusion, at den tjenesteydelse, som kortets udsteder præsterer over for kortets indehaver, udgør en betalingsfacilitet og derfor falder ind under fritagelserne under artikel 13-B, litra d). Situationen er lidt mere usikker med hensyn til, hvilken ordning der skal gælde for transaktionen mellem kortets udsteder og sælgeren af varer og tjenesteydelser. I denne forbindelse ville visse af medlemsstaterne foretrække at betragte transaktionen som en slags reklame (der er afgiftspligtig), som det udstedende organ foretager til fordel for sælgeren, hvilket svarer til handelsfremstød og kundeopsøgning til fordel for sælgerne. De fleste af medlemsstaterne samt Kommissionen mener derimod, at denne transaktion også omfattes af undtagelserne under artikel 13-B, litra d).

Kommissionen konstaterer, at der i Momsudvalget er et bredt flertal for sidstnævnte analyse, og den agter at fortsætte sit arbejde med henblik på at fjerne disse forskelle inden for denne erhvervsgren.

c) Hasardspil og spil om penge

I følge artikel 13-B-a) fritager medlemsstaterne "væddemål, lotterier og andre former for hasardspil eller spil om penge, på de betingelser og med de begrænsninger, som er fastsat af hver medlemsstat". Denne bestemmelses ordlyd stadfæster blot en faktisk situation, der hovedsagelig er berettiget derved, at det både i teorien og i praksis er vanskeligt at anslå "omsætningen" ved de pågældende aktiviteter, som generelt er af en sådan art, at det er lettere at pålægge dem en specifik afgift end moms. Det anføres imidlertid utvetydigt i direktivet, at de enkelte medlemsstater kan begrænse anvendelsesområdet for denne fritagelse, hvorved der kan opstå mulighed for visse afvigelser inden for Fællesskabet. Sådanne symptomatiske afvigelser er specielt opstået inden for sektoren automatiske spillemaskiner, som udbetaler ikke blot vinderens egen indsats, men også tidligere spilleres. Visse af medlemsstaterne har understreget, at der her er tale om hasardspil eller spil om penge (hvilket i princippet indebærer momsfritagelse), mens andre mener, at maskinernes karakter af

spillemaskine ikke udelukker en større eller mindre portion fingerfærdighed og åndsnærværelse, der i det mindste er tilstrækkelig til, at man bør betragte denne form for forlystelse som mere end blot hasardspil eller spil om penge og dermed fjerne muligheden for fritagelse.

Proceduren i traktatens artikel 169 er blevet indledt over for en medlemsstat, som i følge Kommissionen fortolker fritagelsen så ekstensivt, at den gælder for alle automatspil.

x

x

x

D. Vanskeligheder vedrørende visse fritagelser under artikel 14 og 15

a) Vanskeligheder vedrørende en fritagelse under artikel 14:
genindførsel af goder, der er blevet bearbejdet uden for
oprindelseslandet

Den bestemmelse, der her er tale om, er artikel 14, litra f), vedrørende genindførsel af løsøregenstande, "når disse goder i en anden medlemsstat er blevet bearbejdet, og dette arbejde har været pålagt afgift uden ret til fradrag eller tilbagebetaling".

Visse af medlemsstaterne har ment, at dette tilfælde af fritagelse var unødvendigt, da den overlapper fritagelsen under artikel 14, litra e) vedrørende "genindførsel af goder i samme stand som ved udførslen...

når goderne kan fritages for told, eller kunne have opnået fritagelse herfor, hvis de var blevet indført fra et tredjeland".

Kommissionen mener ikke, at den respektive ordlyd af litra e) og f) giver anledning til at drage en sådan konklusion. Den er nemlig i strid med det mål, der forfølges, som er at hindre dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet.

Risikoen for dobbeltbeskatning fjernes ved bestemmelserne i artikel 15, stk. 3, hvorefter der som eksport-lignende forretninger indrømmes afgiftsfritagelse for "arbejde, der udføres på løsøregenstande, som med henblik på en sådan bearbejdning er erhvervet eller indført (.....) og som forsendes (.....) af tjenesteyderen eller af en aftager, der ikke er etableret i indlandet".

Risikoen for dobbeltbeskatning består dog fortsat for goder, som er midlertidigt indført, uden at importøren på importtidspunktet har haft til hensigt at lade goderne undergå den i artikel 15, stk. 3, nævnte bearbejdning.

Under disse omstændigheder skal bearbejdningen beskattes i det land, hvor den foretages, og goderne skal afgiftsfritages ved deres genindførsel i det land, hvor de oprindeligt kom fra. Denne form for afgiftsfritagelse er udtrykt i artikel 14-1-f) for så vidt angår genindførsel af goder, som har været underkastet en endelig beskattet bearbejdning i det land, hvor bearbejdningen er udført. I praksis er en sådan afgifts-

fritagelse nyttig for privatpersoner og afgiftspligtige med ret til fritagelse, og den bør i sidste ende betragtes som en afgiftsfritagelse for privatpersoner inden for Fællesskabet, med tre fordele, nemlig at man hindrer dobbeltbeskatning, eller manglende beskatning og undgår visse afgiftsformaliteter ved de interne grænser.

Når det til gengæld er en momspligtig med ret til fradrag eller til tilbagebetaling er afgiften for en bearbejdning af goderne, der genindfører goderne, kan fritagelsen i givet fald kun indrømmes på basis af artikel 14-1-3)). Denne bestemmelse gælder generelt enhver form for genindførsel af goder i uændret stand på samme vilkår som fastsat for toldfritagelse. Denne fritagelse, som i øjeblikket er omfattet af Rådets forordning EØF nr. 754/76¹⁾, indrømmes kun ved visse former for bearbejdning, der alle er udtrykkeligt opregnet (behandling, der er nødvendig for godernes bevaring, reparation, istandsættelse), og kun såfremt bearbejdningen ikke har medført nogen forøgelse af den værdi, varerne havde, da de blev eksporteret.

Det er således klart for Kommissionen, at de to pågældende bestemmelser (14-1-a) og 14-1-3)) hver især har et særskilt anvendelsesområde, og at visse af medlemsstaterne derfor ikke kan undlade at anvende den ene bestemmelse, fordi deres lovgivning er i overensstemmelse med den anden.

1) EFT L 89 af 2.4.1976, s. 1.

9b) Vanskeligheder vedrørende en fritagelse under artikel 15:
af fartøjer bestemt til ophugning

På basis af en kombineret anvendelse af artikel 14, stk. 1, litra a), og artikel 15, stk. 4, litra a) og b), samt stk. 5, kan der indrømmes afgiftsfritagelse for levering og import af søgående fartøjer bestemt til en given virksomhed. Afgiftsfritagelse indrømmes på to betingelser:

- at der er tale om søgående fartøjer;
- at fartøjerne er bestemt til en form for virksomhed, der udtrykkeligt er angivet i artikel 15, stk. 4, litra a) og b).

Derfor kan levering eller import af fartøjer til ophugning ikke komme i betragtning ved den i artikel 15, stk. 5, nævnte fritagelse, såfremt denne artikels bestemmelser fortolkes restriktivt.

På den anden side skal det bemærkes, at hvis det drejer sig om import fra et tredjeland, kan importen ske toldfrit udelukkende i tilfælde, hvor fartøjet er bestemt til ophugning (pos. 89.04 i FTT).

Toldfrihed ved import af fartøjer til ophugning bygger på visse økonomiske betragtninger vedrørende skibsværfternes virksomhed, betragtninger, som ikke har samme vægt i henseende til moms, da ophugningsvirksomheden kan fradrage det erlagte afgiftsbeløb (dog bør man ikke overse finansieringsomkostningerne, som eventuelt kunne gøre deres virksomhed mindre rentabel).

Momsudvalget har på begæring af en medlemsstats repræsentant undersøgt de forskellige aspekter af spørgsmålet vedrørende behandlingen i afgiftsmæssig henseende i medlemsstaterne af erhvervelse eller import af sådanne fartøjer, og man har måttet konstatere, at de fleste medlemsstater indrømmer fritagelse enten ved at fortolke bestemmelserne i artikel 15 ekstensivt, eller ved at støtte sig på andre bestemmelser i direktivet.

Man har ligeledes med denne undersøgelse kunnet konstatere, at lovgivernes hensigt ved vedtagelsen af sjette direktiv gik i retning af en fritagelse, selv om dette ikke klart fremgår af teksterne. Derfor ville det være hensigtsmæssigt at fjerne denne tvetydighed og at sikre en ensartet anvendelse af denne fritagelse i alle medlemsstaterne ved hjælp af en ændring af artikel 15, stk. 5.

✕

✕

✕

E. Fortolkningsspørgsmål vedrørende omfanget af fradragsretten (artikel 17) og beregningen af prorata-satsen for fradraget (artikel 19)

I forbindelse med bank- og finanssektoren er der opstået en række problemer vedrørende ordningen for fradrag af den indgående afgift.

Da størstedelen af transaktionerne inden for denne sektor er omfattet af fritagelserne under artikel 13-B-d, er mulighederne for fradrag af den indgående afgift nødvendigvis begrænset, på baggrund af det almindelige princip om, at den indgående afgift kun kan fradrages, såfremt goderne og tjenesteydelserne anvendes i forbindelse med transaktioner, der faktisk er pålagt afgift (artikel 17, stk. 2).

Man må imidlertid konstatere, at der i flere af medlemsstaterne er indført visse former for administrativ praksis baseret på en fortolkning, der afviger i mere eller mindre grad fra direktivets bogstav om end ikke dets ånd, særlig med hensyn til bestemmelserne i artikel 19 vedrørende beregningen af prorata-satsen for fradraget.

Denne praksis går ud på i nævneren i brøken, der udtrykker prorata-satsen for fradraget, at erstatte begrebet "omsætning" med begrebet "bruttofortjeneste", hvilket medfører en forøgelse af de pågældende virksomheders fradragsret.

Under arbejdet i momsudvalget blev dette spørgsmål stillet i forbindelse med kredittransaktioner, valutatransaktioner og transaktioner med værdipapirer. På nuværende stadium i drøftelserne har det endnu ikke været muligt at nå til en enstemmig holdning, men blot en næsten enstemmig tendens til at ville afvise begrebet "bruttofortjeneste" for så vidt angår renter.

Begrebet "bruttofortjeneste" har derimod større tilslutning for så vidt angår transaktioner med værdipapirer er der næsten enighed om kun at tage hensyn til bruttofortjenesten, selv i tilfælde, hvor banken handler for egen regning. Flertallet går ind for samme løsning for så vidt angår valutatransaktioner.

Man er således på vej mod en global løsning på dette kildne problem, hvorefter det burde blive muligt at gøre konkurrencevilkårene i afgiftsmæssig henseende mere neutrale inden for banksektoren.

AFSNIT III

PROBLEMER, HVIS LØSNING IFØLGE SJETTE DIREKTIV
ER UDSAT TIL ET SENERE TIDSPUNKT

Da sjette direktiv kun udgør en ny etape på vejen mod afgiftsharmonisering ville der uundgåelig stadig være en række verserende spørgsmål, idet Rådet begrænsede sig til at give Kommissionen mandat til at forelægge de nødvendige forslag, forvisses vedkommende med angivelse af frister, og for andres vedkommende uden tidsplan. Det er på baggrund af dette kriterium, at Kommissionen nu gør status over det arbejde, der er gjort, eller som endnu skal gøres:

- 1 - i forbindelse med artikel 14, 15 og 16 vedrørende fritagelserne ved import, eksport og i den internationale godstrafik,
- 2 - i forbindelse med artikel 17, stk. 4, vedrørende tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige, der ikke er etableret i indlandet,
- 3 - i forbindelse med artikel 17, stk. 6, vedrørende udelukkelse fra retten til at fradrage afgiften på visse udgifter,
- 4 - i forbindelse med artikel 28, stk. 5, vedrørende personbefordring,
- 5 - i forbindelse med artikel 32 vedrørende særordningen for brugte genstande,
- 6 - i forbindelse med bekæmpelse af afgiftssvig og -undragelse.

*

*

*

KAPITEL I

I - Fritagelser, for hvilke gennemførelsesbestemmelserne skal harmoniseres, vedrørende import, eksport og international gods-transport (sjette direktivs artikel 14, 15 og 16)

For så vidt angår fritagelser, der indrømmes i forbindelse med international udveksling af goder og tjenesteydelser har Rådet i flere af sjette direktivs artikler (artikel 14, stk. 2, 15, stk. 4 og 10, 16, stk. 3) påtaget sig på forslag af Kommissionen at indføre fællesskabsbestemmelser om skatter og afgifter, der præciserer anvendelsesområdet og de nærmere regler for den praktiske gennemførelse af disse fritagelser.

Dette fortsæt, som ikke har manifesteret sig for så vidt angår moms-fritagelser inden for EF, kan forklares på forskellig måde:

- med hensyn til de gældende regler for import- og eksport-transaktioner med tredjelande har man fundet det nødvendigt at supplere EF's toldlovgivning med afgiftsbestemmelser, der er tilstrækkelig præcise, og som ligger så nært som muligt op ad toldbestemmelserne. I administrativ henseende er det indlysende, at de forskellige gældende regler for én og samme transaktion på forskellige områder (toldområdet, afgifts-området men også landbrugsområdet og i statistisk henseende) skal være i indbyrdes harmoni. Da der imidlertid i hvert enkelt tilfælde er forskellige behov, mål og strukturer, har man kun midlertidigt kunne bruge toldbestemmelserne alene i forbindelse med momsspørgsmål, som det har været tilfældet i sjette direktiv, men der har ikke måttet være tale om en definitiv løsning. Derfor bør der sideløbende med EF's toldlovgivning udarbejdes en EF-lovgivning på afgiftsområdet, der ofte er mindre præcis, og som ofte blot er en henvisning til andre bestemmelser, men i hvilken der tages hensyn til kravene til en afgiftsmæssig harmonisering;
- hvad angår bestemmelserne for samhandlen inden for Fællesskabet, bør der udarbejdes EF-regler med henblik på en maksimal forenkling af de i øjeblikket gældende regler, som for de flestes vedkommende stammer fra tiden forud for fællesmarkedet. De forslag, som Kommissionen opfordres til at forelægge Rådet, skal derfor så vidt muligt bidrage til at forenkle de gældende procedurer og formaliteter i afgiftshenseende inden for Fællesskabet, for at realisere et af målene for af-

giftsharmonisering, nemlig skabelse af et virkeligt internt marked.

A - Forslag til behandling i Rådet

Rådet har hidtil fået forelagt tre forslag. De to første vedrører samhandelen med tredjelande og medlemsstaterne og det tredje alene samhandelen inden for Fællesskabet.

- a) Det forslag til direktiv, Kommissionen forelagde Rådet den 23. januar 1980¹⁾, tilsigter at indføre en EF-ordning gældende for afgiftsfritagelse for forsyninger til transportmidler i international trafik (fly, skibe og tog). Principet for denne fritagelse findes allerede i sjette direktiv; formålet med forslaget er at fastlægge gennemførelsesbestemmelserne herfor og at afgrænse anvendelsesområdet meget nøjagtigt. For desuden at kunne forenkle de afgiftsregler, der gøres gældende for én og samme transaktion, og nå til en reel harmonisering, omfatter den foreslåede ordning såvel moms som punktafgifter, og en ligger meget nær den foreslåede ordning for told²⁾, som har været til drøftelse i Rådet i flere år.
- b) Formålet med det forslag til direktiv, Kommissionen forelagde Rådet den 13. juni 1982³⁾⁴⁾, er at afgrænse anvendelsesområdet for artikel 14, stk. 1, litra d), ifølge hvilken der indrømmes fritagelse for "endelig indførsel af goder, som er berettiget til anden toldfritagelse end den, der følger af den fælles toldtarif, eller som kunne have opnået sådan fritagelse, hvis de var blevet indført fra et tredjeland", samtidig med, at medlemsstaterne gives "mulighed for at undlade at indrømme fritagelsen, hvis der er fare for, at den i væsentligt omfang kan gribe ind i konkurrenceforholdene på hjemmemarkedet". Forslaget dækker et specielt bredt område, der omfatter så forskellige afgiftsfritagelser som fritagelse til studenter for deres personlige ejendele eller deres studiefornødenheder, til virksomheder for deres udstyr og deres lagre, når de overflytter deres virksomhed fra en medlemsstat til en anden, eller fritagelser, der indrømmes filantropiske organisationer for visse former for indførsel.

1) EFT C 31 af 8.2.1980, s. 1.

2) EFT C 73 af 23.3.1978, s. 4.

3) EFT C 171 af 11.7.1980, s. 8.

4) Direktiv udstedt af Rådet den 28.3.1983 (EFT L 105 af 23.4.1983).

Der er her kun tale om enkelte eksempler taget fra en tekst, der omfatter omkring 50 artikler.

Som i forbindelse med forsyninger og af samme årsager med hensyn til administrativ praksis har Kommissionen ønsket at knytte afgiftsordningen og toldfritagelsesordningen så snævert sammen som mulig, således som det fremgår af et forslag af 14. marts 1979¹⁾. De mål, der forfølges, og de problemer, der opstår på de to områder (toldområdet og afgiftsområdet) er imidlertid forskellige, og disse forskelle genfinder man nødvendigvis i affattelsen af de to tekster. Visse af toldfritagelserne, som indrømmes f.eks. på grund af deres ubetydelige økonomiske rækkevidde, kan overtages i afgiftsordningen, men for andres vedkommende kan der, hvis de medtages i afgiftsordningen, opstå fare for fordrejning af konkurrencevilkårene. Det er tilfældet med fritagelse for goder til undervisningsbrug, videnskabelig og kulturel brug, for hvilke Kommissionen har overtaget bestemmelser fra internationale konventioner og foreslået toldfrihed. I afgiftshenseende vil en fritagelse til gengæld kunne give anledning til konkurrencefordrejning til skade for EF-procucerne. Af samme årsager mener Kommissionen, at afgiftsfritagelsen skal være mere restriktiv end toldfritagelsen for så vidt angår import af goder til velgørende eller filantropiske organisationer med henblik på realisering af generelle mål eller til fordel for handicappede.

Medens toldteksten i princippet kun gælder for import fra tredjelande, vedrører afgiftsteksten endvidere både denne form for import og transaktioner i samhandelen inden for Fællesskabet. Med henblik på sidstnævnte har Kommissionen forsøgt at forenkle kontrollen ved de interne grænser ved indførelse af forskellige former for afgiftsfritagelse (virksomheders import af lager og udstyr i tilfælde af overflytning af deres virksomhed fra en medlemsstat til en anden; studenteres import af deres studieforholdigheder; import af bilvrag efter en ulykke i en anden medlemsstat og så videre), eller ved en lempelse af afgiftsbetingelserne.

1) EFT nr. C 171 af 11.7.1980, s. 8.

Med hensyn til denne tekst samt toldteksten håber man på hurtige fremskridt i Rådet.

- c) Efter talrige drøftelser med medlemsstaternes told- og afgiftsmyndigheder har Kommissionen forelagt et forslag til forordning vedrørende midlertidig anvendelse¹⁾. Med dette forslag har man ønsket at sikre fri bevægelighed for goder, der er erhvervet på de sædvanlige afgiftsbetingelser på en medlemsstats interne marked, og som anvendes midlertidigt i en eller flere andre medlemsstater, og med henblik herpå har man erstattet de gældende procedurer med en EF-procedure, hvorefter formaliteterne lempes, og det bliver lettere at præstere tjenesteydelser inden for Fællesskabet.

I øjeblikket giver afsendelsen af varer fra en medlemsstat med henblik på midlertidig anvendelse i en eller flere andre medlemsstater anledning til følgende:

- dels en række nationale formaliteter (midlertidig eksport - transit - midlertidig import - genudførsel - transit - genindførsel)
- dels iværksættelse af ATA-proceduren i henhold til toldkonventionen om midlertidig indførsel af varer, som blev indgået i 1961 i Bruxelles inden for rammerne af Told-samarbejdet.

Dette forhold har givet anledning til mange klager fra brugere, og Europa-Parlamentet har af den grund i særlig grad beskæftiget sig med dette problem.

Den foreslåede ordning indeholder to procedurer: en normal procedure og en forenklet procedure, som kan skitseres på følgende måde:

- den normale procedure gælder for samtlige goder, der frit kan omsættes i EØF- og EKSF-traktaternes forstand, og som er erhvervet på normale betingelser i den medlemsstat, hvorfra de afsendes, og som endelig på grund af den omstændighed, at de eksporteres, ikke har været genstand for nogen form for fritagelse for omsætningsafgifter eller andre forbrugsafgifter.

1) EFT C 227 af 8.9.1981 og C 247 af 21.9.1982.

For at sikre disse vares bevægelsesfrihed i Fællesskabet forsendes de på basis af et fællesskabs carnet for midlertidig varebevægelse, der udstedes gratis af toldvæsenet i afgangsmedlemsstaten og uden sikkerhedsstillelse til enhver person, der har et fast forretningssted i afgangsmedlemsstaten. Dette dokument følger med varerne og giver myndighederne i den medlemsstat, hvor varerne midlertidig skal anvendes, mulighed for at føre tilsyn med, på hvilke betingelser de anvendes.

Færdigbehandlingen af transaktionen sker ved tilbagelevering af fællesskabs carnetet for varebevægelse og samtidig fremlæggelse af varerne for et kompetent toldkontor i afgangsmedlemsstaten.

- Formålet med den forenklede procedure er at skabe mulighed for, at visse varer kan anvendes midlertidigt inden for Fællesskabet praktisk taget uden formaliteter ved grænserne inden for Fællesskabet i en periode på tolv måneder. Denne procedure følges bl.a. i forbindelse med goder, der skal udstilles eller anvendes på messer, udstillinger eller lignende arrangementer, materiel til pressevirksomhed, radio- og fjernsynsudsendelser, materiel eller værktøj, der anvendes af tjenesteydere, som hyppigt rejser til andre medlemsstater i forbindelse med deres arbejde.

Kommissionen samt Europa-Parlamentet og Det økonomiske og sociale Udvalg tillægger det særlig politisk betydning, at de foreslåede forskrifter vedtages hurtigt, idet de skal give betydelige praktiske muligheder for håndværkere, kunstnere, journalister og messedeltagere o.s.v., der som led i udøvelsen af deres erhverv præsterer tjenesteydelser i en anden medlemsstat. Med disse forskrifter ønsker Kommissionen at indføre visse faciliteter på et område, hvor der, som det fremgår af en lang række klager fra borgere i Fællesskabet, særlig i grænseområderne, i øjeblikket findes mange gener i form af komplicerede formaliteter og procedurer. Det europæiske Råd anerkendte under sit møde i København i december 1982, at sagen var af presserende karakter, idet det opførte dette særlige forslag fra Kommissionen på prioritetsprogrammet for styrkelsen af det interne marked.

B. Forslag til udarbejdelse

Inden for rammerne af sjette direktiv findes der endnu en række forslag til udarbejdelse, som er mere eller mindre hastende.

I disse forslag skal der tages hensyn til toldlovgivningen, som er fælles for alle medlemsstaterne, og som ligger til grund for de enkelte landes internationale forbindelser med tredjelande. Hvis Fællesskabet kan gennemføre en ensartet anvendelse af merværdiafgiften på transaktioner i forbindelse med international vareudveksling med tredjelande, vil det over for disse lande kunne fremstå som et harmoniseret hele, der ikke blot bygger sine forbindelser på den fælles toldtarif.

Harmoniseringen skal endvidere bidrage til at styrke den økonomiske sammenbinding af medlemsstaterne ved hjælp af tilstrækkeligt smidige regler for grænseformaliteterne inden for Fællesskabet. Regler skal være således, at der ikke slækkes på kravene med hensyn til opkrævning af egne indtægter, og at man hindrer enhver reel konkurrencefordrejning, men de skal også være således, at erhvervslivet i Fællesskabet kan gøre sig helt klart, hvad Fællesskabet kan byde på, eftersom det ikke længere vil være undergivet afvigende afgiftsregler, alt efter hvilket land de har handelsforbindelser med.

De kommende forslag vedrører tre grupper eller kategorier af fritagelser:

1. I artikel 14, stk. 2, og artikel 16, stk. 3, er der omtalt regler til en ordning for midlertidig indførsel.

Det drejer sig om en ret kompliceret ordning i betragtning af de transaktioner, der kan foretages, så snart de goder, der er undergivet denne ordning, er indført (leveringer, tjenesteydelser), og i betragtning af de begrænsninger, der lægges med sjette direktivs bestemmelser med hensyn til afgiftspligtens indtræden, afgiftens forfald og beskatningsgrundlaget for disse goder, når de forlader ordningen med henblik på overgang til fri omsætning.

På grund af dette komplicerede forhold har Kommissionens tjenestegrene i forbindelse med samme udkast udarbejdet en række bestemmelser fordelt på flere retsinstrumenter for at individualisere samtlige aspekter af ordningen og bedre indkredse de forskellige problemer. Rådet har i øjeblikket følgende sager til behandling: et forslag til direktiv vedrørende midlertidig indførsel af visse transportmidler (personbiler, lystbåde osv.)¹⁾ og et forslag til forordning om goders bevægelsesfrihed og anvendelse (jf. afsnit A, pkt. c), i det foregående), og begge forslag vedrører vareudvekslingen inden for Fællesskabet. Der skal endnu udarbejdes bestemmelser vedrørende midlertidig indførsel af erhvervskøretøjer fra et andet land (hvadenten det drejer sig om medlemsstater eller tredjelande) samt bestemmelser om tredjelandegoders bevægelsesfrihed og anvendelse.

2. I artikel 16, stk. 3, omtales det, at ordningerne for særlig afgiftsfritagelse i forbindelse med international udveksling af goder skal harmoniseres, og de relevante bestemmelser bør snarest komme til at omfatte import og leveringer af goder og tjenesteydelser i forbindelse med goder, der er undergivet disse ordninger. Der er tale om følgende ordninger: frizoner, toldoplæg, afgiftsoplæg og aktiv forædling. I betragtning af disse ordningers økonomiske betydning er en harmonisering i afgiftsmæssig henseende ikke blot ønskelig, men også påkrævet for at hindre, at der opstår

1) Direktiv udstedt af Rådet den 28.3.1983 (EFT L nr. 105 af 23.4.1983).

uberettigede afgiftsmæssige fordele i et land i forhold til de fordele, som de samme virksomheder har i andre lande. Afgiftsfritagelsen af import og leveringer af goder bestemt til en afgiftspligtig med henblik på eksport i uforarbejdet stand eller efter bearbejdning samt afgiftsfritagelsen af tjenesteydelser i forbindelse med sædvanlige eksportørers virksomhed fortjener en ganske særlig undersøgelse. Harmoniseringen af bestemmelserne vedrørende disse afgiftsfritagelser er så meget mere nødvendig, som anvendelsesområdet er vidt forskelligt i medlemsstaterne.

3. Ifølge artikel 14, stk. 2, skal bestemmelserne vedrørende en tredje gruppe ordninger harmoniseres, nemlig ordningerne for genindførsel af goder (artikel 14, stk. 1, litra e) og f)). Med disse harmoniseringsbestemmelser må man søge at få en afklaring på problemet med bl.a. reparation af automobiler, som har måttet repareres i udlandet, samt varer, der returneres, fordi en handelskontrakt ikke er blevet indfriet. Endelig må man søge at undgå ikke blot konkurrenceforvridning (artikel 14, stk. 1, litra g)), men også at visse transaktioner enten ikke momsbelastes eller momsbelastes to gange, hvilket bl.a. kan ske, fordi visse af medlemsstaterne giver mulighed for at betragte visse former for arbejde, der nævnes i artikel 11, pkt. B, stk. 5, som tjenesteydelser eller leveringer af goder. Harmoniseringen bør afpasses efter den fritagelse, der er fastsat i artikel 15, stk. 3, og som vedrører tjenesteydelser bestående i arbejde, der udføres på løsøregenstande bestemt til udførsel.

*

*

*

KAPITEL II

Tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige personer, som ikke er etableret i indlandet (artikel 17, stk. 4)

Ifølge denne bestemmelse skal de fælles gennemførelsesbestemmelser vedrørende tilbagebetaling af merværdiafgiften til virksomheder, der er etableret i et andet af Fællesskabets lande end det land, hvor goderne eller tjenesteydelserne er blevet faktureret og momsbelastet, gøres til genstand for et særligt direktiv.

Kommissionen fremsendte i januar 1978 et forslag om dette emne til Rådet; Rådet udstedte den 6. december 1979 det relevante direktiv (Rådet ottende direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter)¹⁾ efter positiv udtalelse fra Det økonomiske og sociale Udvalg samt Europaparlamentet.

Medlemsstaterne fik pålagt at tilpasse deres lovgivning således at, ottende direktiv kunne træde i kraft fra 1. januar 1981. Kun Den italienske Republik har ikke været i stand til at overholde denne frist, men forsinkelsen er blevet indhentet ved decreto nr. 793 af 30. december 1981, hvorved direktivet blev gjort gældende med tilbagevirkende kraft fra 1. januar 1981.

Generelt set har direktivet ikke været i kraft længe nok til, at man kan foretage en kritisk bedømmelse, hvorledes systemet fungerer.

Man har dog konstateret visse forskelle i fortolkningen af bestemmelserne i artikel 1, der lyder således: som afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, anses enhver afgiftspligtig, som(.....) i det pågældende land hverken har haft hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet (.....), og som (.....) ikke har leveret goder eller præsteret sådanne tjenesteydelser, der må betragtes som foregået i det pågældende land, (.....)"Momsudvalget er i øjeblikket i gang med at finde en løsning på disse vanskeligheder.

Det skal endvidere bemærkes, at ottende direktiv kun vedrører afgiftspligtige personer i EF-lande og ikke-afgiftspligtige personer, der er etableret i tredjelande. For sidstnævntes vedkommende overlades det i henhold til sjette direktiv fuldstændigt til med-

1) EFT nr. L 331 af 27.12.1979.

lemsstaterne at tage stilling, og disse kan træffe bestemmelse om tilbagebetaling, der kan gå fra fuld tilbagebetaling til ingen overhovedet. Under drøftelserne om ottende direktiv blev dette forhold stærkt kritiseret i de forskellige EF-institutioner, og Kommissionen påtog sig så hurtigt som muligt at forelægge Rådet et forslag vedrørende tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige, der ikke er etableret på Fællesskabets område.

Kommissionen har netop om dette emne fremsendt et forslag til trettede direktiv til Rådet.

KAPITEL III

Udelukkelse fra retten til fradrag af moms på visse udgifter, virksomheder afholder (artikel 17, stk. 6)

Muligheden for at udelukke visse udgiftskategorier fra fradragsretten blev stadfæstet allerede i andet direktiv af 11. april 1967, eftersom i artikel 11, stk. 4, indeholder en bestemmelse om mulighed for at udelukke visse goder og tjenesteydelser, "som helt eller delvis vil kunne anvendes til den afgiftspligtiges eller hans personales private forbrug".

Selv om andet direktiv er ophævet ved sjette direktiv er begrundelserne for denne udelukkelse videreført, og det anføres i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, at Rådet på forslag af Kommissionen "fastsætter de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter (....) ikke adgang til fradrag".

Det har forekommet nødvendigt at minde om, at det er i denne sammenhæng, at det forslag til tolvte direktiv, som Kommissionen netop har fremsendt til Rådet, indgår¹⁾; med dette forslag burde der kunne skabes mulighed for at afvikle de i øjeblikket bestående forskelle medlemsstaterne imellem, idet man udelukker visse udgiftskategorier fra retten til at fradrage den dermed belagte afgift, hvis de ikke er direkte forbundet med virksomhedens aktiviteter, eller hvis de i kraft af deres art ikke kan betragtes som værende af streng erhvervsmæssig karakter, nemlig udgifter til personbiler, rejseudgifter, repræsentationsudgifter, udgifter til luksusforbrug osv.

1) dok. KOM(82)870.

KAPITEL IV

Ordning gældende for personbefordring (artikel 28, stk. 5)

Det anføres i artikel 28, stk. 5 vedrørende overgangsbestemmelserne, at efter den endelige ordning vil befordring af personer for så vidt angår den strækning, der er tilbagelagt inden for Fællesskabet, blive pålagt afgift i det land, hvorfra rejsen udgår, i henhold til nærmere bestemmelser, der skal vedtages af Rådet på forslag af Kommissionen.

I overgangsperioden kan medlemsstaterne opretholde de fritagelser, de gjorde gældende inden udstedelsen af sjette direktiv, i overensstemmelse med artikel 28, stk. 3, litra b), og bilag F, pkt. 17.

Alle medlemsstaterne har i meget vid udstrækning gjort brug af disse overgangsbestemmelser for så vidt angår international trafik ad luft- og søvejen, og de fleste af medlemsstaterne har anvendt dem i forbindelse med international trafik på landjorden; endelig har visse medlemsstater gjort brug af dem for at opretholde fritagelsen i forbindelse med intern befordring.

I denne generelle sammenhæng er de medlemsstater, der mener, at de i øjeblikket skal beskatte den indenlandske strækning af international trafik (i overensstemmelse med princippet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra b)), paradoksalt nok kommet i vanskeligheder på grund af de hindringer, der lægges i vejen ved overskridelsen af deres grænser.

Kommissionen vil til sin tid forelægge et forslag med henblik på at sikre overgangen til den faste endelige ordning for personbefordring.

✕

✕ ✕

KAPITEL V

Særordningen for brugte genstande

Kommissionen har med forelæggelsen for Rådet i januar 1978 af et forslag til syvende direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter løst den opgave, den havde fået pålagt i sjette direktivs artikel 32.

I forslaget til sjette direktiv fandtes der for brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter en særlig momsordning, der skulle give afgiftspligtige, der med henblik på videresalg køber goder, der befinder sig på trinnet endeligt forbrug, mulighed for at fradrage et vist beløb, der anslås til at svare til den indgående afgift. Rådet kunne imidlertid ikke træffe en beslutning om dette emne på grund af problemernes komplicerede karakter.

I det nye direktivforslag fastsættes der for visse brugte genstande og kunstgenstande samt samlerobjekter en nedsættelse af afgiftsgrundlaget, der herefter skal ses som en fast procentdel af salgsprisen eller som differencen mellem salgsprisen og købsprisen; for andre brugte genstande, såsom køretøjer, er det den særordning for fradrag, som Rådet fik forelagt i forslaget til sjette direktiv, der skal gælde.

Efter en meget indgående undersøgelse under en lang række møder og trods forsøg på at forlige medlemsstaternes afvigende holdninger har der endnu ikke kunnet opnås en aftale om de to grundlæggende elementer i forslaget til direktiv, nemlig

- anvendelsesområdet, og
- gennemførelsesbestemmelserne.

Et første spørgsmål er nemlig at få fastslået, for hvilke goder der skal fastsættes en særordning med henblik på at hindre dobbeltbeskatning og på at fjerne konkurrencefordrejning, som måtte opstå mellem salg af nye genstande og salg af brugte genstande eller mellem salg ad de sædvanlige handelskanaler og salg ad parallelle handelskanaler. Medlemsstaterne har meget forskellig opfattelse med hensyn hertil; visse af dem kan gå ind for det af Kommissionen foreslåede anvendelsesområde, medens andre kun ønsker en særordning for visse kategorier af genstande, og selv her er der uenighed med hensyn til hvilke kategorier.

Med hensyn til gennemførelsesbestemmelser foretrækker visse af medlemsstaterne for alle genstande, som omfattes af en særordning, at anvende metoden med fradrag af indgående afgift eller "base sur base"-metoden, fordi disse metoder er rimeligere for den afgiftspligtige. Andre foretrækker udelukkende at anvende standardordningen, da den er sikrere set fra et afgiftsindtægtssynspunkt og ikke giver de samme kontrolvanskeligheder. Endnu andre har andre systemer, der afhænger af arten af de pågældende genstande.

Både i retlig henseende og med hensyn til afgiftsharmonisering er konsekvenserne af manglende enighed om forslag til syvende direktiv alvorlige. Ifølge artikel 32, stk. 2, kan medlemsstaterne ikke længere indføre nye særordninger eller ændre de bestående særordninger med henblik på at imødegå dobbeltbeskatning eller konkurrencefordrejning på et indenlandsk marked. Endvidere kan kun en EF-ordning hindre en omlægning af handelen inden for Fællesskabet og sikre, at opkrævningsgrundlaget for afgiften med henblik på EF's egne indtægter bliver mere rimeligt fordelt mellem medlemsstaterne, når der anvendes en identisk momssats på de afgiftspligtige transaktioner.

Kommissionen har påpeget over for Rådet, at det er nødvendigt, at der snarest træffes en beslutning om det forslag, som blev fremlagt for fire år siden, og som Kommissionen har ændret for at tage hensyn til Europa-Parlamentets bemærkninger.

KAPITEL VI

Bekæmpelse af afgiftssvig og -unddragelse

I sjette direktiv omtales afgiftssvig og -unddragelse kun for at berettige de særforanstaltninger, som medlemsstaterne træffer på nationalt plan; her kan der enten være tale om foranstaltninger, der ved direktivet forsætligt er blevet udeladt af harmoniseringsprocessen, eller foranstaltninger, som indgår i harmoniseringsprocessen, men som skal ses som en undtagelse fra en eller anden af direktivets bestemmelser.

I første kategori falder foranstaltninger vedrørende gennemførelsesbestemmelserne for fritagelserne under artikel 13, 14 og 15 samt foranstaltninger vedrørende de afgiftspligtiges forpligtelser, der træffes i henhold til artikel 22, stk. 8. I anden kategori falder de såkaldte forenklede foranstaltninger, der ud-

gør en undtagelse, og som træffes i henhold til artikel 27. Dette forhold gør det kun yderligere klart, at bekæmpelse af afgiftssvig og -unddragelse fortsat i første række er et ansvar, der påhviler de nationale myndigheder. Man kan dog ikke deraf udlede, at EF-institutionerne ikke interesserer sig for dette spørgsmål, som på grund af budgetmæssige og økonomiske vanskeligheder er af allerstørste aktualitet. Sjette direktivs artikel 35 giver i øvrigt mulighed for enhver udvikling i EF-regie på dette område, eftersom der ifølge denne artikel kan udstedes passende nye direktiver med henblik på at supplere det fælles system for merværdiafgift. Man kan skønne, at en første etape i bekæmpelsen af afgiftssvig og -unddragelse er tilendebragt på EF-niveau, idet der er skabt en ramme og et grundlag i EF-regie for gensidig bistand mellem medlemsstaternes afgiftsmyndigheder. Rådet har således ved direktiv 79/1070/EØF¹⁾ etableret en gensidig bistand med hensyn til udveksling af oplysninger med henblik på korrekt fastlæggelse af momsen, og ved direktiv 79/1971/EØF²⁾ en gensidig bistand med hensyn til opkrævning af denne afgift. De to direktiver trådte i kraft den 1. januar 1981.

Situationen med hensyn til anvendelsen af disse direktiver i medlemsstaterne er som følger:

Gensidig bistand med hensyn til udveksling af oplysninger (direktiv 79/1070/EØF)

- Belgien : lov af 8.8.1980, artikel 36, offentliggjort i Moniteur Belge af 15.8.1980.
- Danmark : cirkulære nr. 6 af 2. januar 1981.
- Tyskland : overtrædelsesproceduren indledt.
- Frankrig : lov nr. 81-1179 af 31. december 1981, artikel 11 (Journal Officiel af 1.1.1982).
- Irland : Ministerial Regulation, S.I. nr. 407 af 1980.
- Italien : Decreto nr. 506 af 5. juni 1982 (Gazzetta Ufficiale 215 af 6.8.1982).
- Luxembourg : Lov af 4. juni 1981, lovsamling A nr. 36 af 11. juni 1981, s. 855.

1) EFT nr. L 331 af 27.12.1979, s.8.

2) EFT nr. L 331 af 27.12.1979, s. 10.

Nederlandene : den tidligere gældende nederlandske lovgivning giver allerede mulighed for udvekslinger af oplysninger, og derfor har det ikke været nødvendigt med ny lovgivning.

Det forenede Kongerige: Section 17(2) i Finance Act 1980.

Gensidig bistand i forbindelse med opkrævning (direktiv nr. 79/1071/EØF)

Belgien : lov af 8. august 1980, artikel 76 og 77, offentliggjort i Moniteur belge af 15.8.1980.

Danmark : lov nr. 589 af 19.2.1980.

Tyskland : lov af 7.8.1981 (BbBL I, s. 807).

Frankrig : lov nr. 81-1179 af 31. december 1981, artikel 11 (Journal Officiel af 1.1.1982).

Irland : Ministerial Regulations, S.I. nr. 406 af 1980.

Italien : overtrædelsesproceduren indledt.

Luxembourg : lov af 4. juni 1981, lovsamling A nr. 36 af 11. juni 1981, s. 856.

Nederlandene : lov af 4.6.1980, offentliggjort i Staatsblad 334.

Det forenede Kongerige: Section 17(1) i Finance Act 1980.

Det er endnu tidligt at udtale sig om de praktiske resultater, der er opnået ved anvendelsen af disse to direktiver, siden de trådte i kraft. Kommissionen vil med bistand fra medlemsstaternes myndigheder gøre en første status i løbet af 1983. Den ønsker at bemærke i denne henseende, at den kompetente arbejdsgruppe allerede har undersøgt muligheden for at indføre en ordning med automatisk udveksling af oplysninger for visse transaktioner. Kommissionens tjenestegrene har til hensigt at se nærmere på dette spørgsmål.

*

* * *

KONKLUSION

Ved fremlæggelsen af denne rapport skal Kommissionen understrege den særlige betydning, den tillægger denne første status over anvendelsen af det fælles moms-system siden udstedelsen af sjette direktiv.

Da al status indeholder et positivt aspekt og et negativt aspekt, og da størstedelen af rapporten er koncentreret omkring vanskeligheder, man er stødt på ved gennemførelsen af direktivet, kunne man ved første øjekast blive fristet til at konkludere med en negativ bedømmelse. Det ville imidlertid være en vilkårlig og fejlagtig måde at anskue problemet på, da de pågældende vanskeligheder klart kunne skyldes en række mangler, som ved analysen er blevet udledt af et samlet hele, der i øvrigt fungerer tilfredsstillende.

Endvidere fremgår det af rapporten som helhed, at disse mangler ofte er forbundet enten med afvigelser, som udtrykkeligt er omtalt i direktivet (såsom de forskellige valgmuligheder og undtagelser, der er gennemgået i afsnit I), eller problemer, hvis løsning er blevet udskudt til et senere tidspunkt (jf. afsnit III).

Man kan derfor ikke påstå, at disse vanskeligheder skyldes, at det fælles moms-system fungerer dårligt, eftersom vanskelighederne netop er en følge af manglende harmonisering. Med hensyn til de fortolkningsproblemer, der er behandlet i afsnit II, er det blevet konstateret, at de i almindelighed kan løses; flere af problemerne er i øvrigt kun opstået som følge af et mere eller mindre rummeligt ordvalg, som i praksis på en vis måde skal ses som et ønske om i visse særlige tilfælde at opretholde en vis grad af "ikke-harmonisering". I alle tilfælde, hvor det har været muligt, har Kommissionen skitseret en praktisk løsning til imødegåelse af situationen.

En første forudsætning for en forbedring af opkrævningen af de egne indtægter hidrørende fra momsen er, at disse forskelle - såvel dem, der skyldes et velovervejede valg, som dem, der bygger på afvigende fortolkning af EF-teksten - gradvis fjernes.

Kommissionen skal minde om, at den kvantitative og ofte kvalitative betydning af de midlertidige undtagelser, der opretholdes i henhold til sjette direktivs artikel 28, har gjort det nødvendigt at foretage en lang række komplicerede korrektioner, såvel positive som negative, som er en betydelig belastning for medlemsstaternes myndigheder og Kommissionen i forvaltningen af de egne indtægter.

Med hensyn til forskelle i fortolkning, som i princippet ikke burde give anledning til compensation, er der tale om et direkte angreb på princippet om lighed, som udgør grundlaget for ordningen for Fællesskabernes egne indtægter.

Mellem de midlertidige undtagelser og fortolkningsafvigelserne findes de mere u håndgribelige tilfælde af valgmulighed, hvis reelle indflydelse på budgettet er vanskelig at måle, da den er tidsmæssigt varierende.

Den omstændighed, at det fælles momssystem har en funktion i budgethenseende, kræver derfor absolut, at harmoniseringsbestræbelserne på de forskellige punkter, der er behandlet i denne rapport, må fortsættes.

Det budgetmæssige aspekt må imidlertid ikke få en til at glemme, at en fortsættelse af momsharmoniseringen også er en forudsætning for skabelse af et virkeligt internt marked i Fællesskabet. Det er en absolut forudsætning for skabelse af fri bevægelighed for personer og varer inden for Fællesskabet, at momsharmoniseringen fortsættes.

Kommissionen skal i denne forbindelse henlede opmærksomheden på tre typer foranstaltninger, som den mener er af særlig politisk betydning på grund af den positive modtagelse, de sandsynligvis vil få i offentligheden, nemlig

- forenkling af grænseformaliteterne;
- forhøjelse af de afgiftsfrie beløb ved import i rejsetrafikken,
- afskaffelse af dobbeltbeskatningen af brugte genstande, som importeres af privatpersoner.

Hvad angår den første type aktion, har Kommissionen fremlagt et forslag til fjortende momsdirektiv¹⁾ om henstand til afgiftspligtige med betaling af skyldig moms ved indførsel.

1) EFT nr. C 201 af 5.8.1982, side 5.

Ifølge sjette direktiv momsberigtiges indførsel af goder i lighed med leveringer af goder i indlandet. Importafgiften forfalder i princippet til betaling, når godet indføres i landet, men medlemsstaterne har i henhold til artikel 23 i sjette direktiv mulighed for at udsætte betalinger til senere, d.v.s. ved den periodiske angivelse. Fire af medlemsstaterne gør i øjeblikket brug af denne mulighed efter forskellige retningslinier. Denne situation giver anledning til forskel i behandling i afgiftsmæssig henseende af transaktionerne medlemsstaterne imellem og strider imod princippet om harmonisk udvikling af samhandelen inden for Fællesskabet. I Kommissionens forslag indføres der som bindende EF-regel, at der skal indrømmes betalingshenstand vedrørende moms ved indførsel af goder fra en anden medlemsstat indtil det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige forelægger sin endelige periodiske angivelse, hvorefter afgiften kan fradrages den skyldige afgift på samtlige den afgiftspligtiges transaktioner.

Dette forslag er et vigtigt element i Kommissionens bestræbelser på at styrke det interne marked og at fjerne hindringerne for samhandelen inden for Fællesskabet¹⁾.

Hvad angår den anden type aktion, har Kommissionen ligeledes fremlagt relevante forslag²⁾.

Med hensyn til den tredje type aktion, henviser Kommissionen til en vigtig dom, som Domstolen afsagde den 5. maj 1982 i sag 15/81 (G. Schul), der indeholder følgende passage:

"Artikel 95 i traktaten indeholder et forbud mod, at medlemsstaterne pålægger indførsel af varer fra andre medlemsstater, der leveres af en privatperson, mervordiafgift, når en sådan afgift ikke opkræves ved levering af lignende varer ved en privatperson i den indførende medlemsstat i det omfang, der ikke henses til den residuelle mervordiafgift, der er betalt i den udførende medlemsstat, og som endnu udgør en del af varens værdi på indførselstidspunktet".

Denne dom har umiddelbare praktiske konsekvenser: Dels for den pågældende borger, der vil indføre en brugt genstand fra en medlemsstat til en anden, og som kan påberåbe sig forbudet mod dobbeltbeskatning; dels for medlemsstaternes afgiftsmyndigheder, som fra nu af i medfør af Domstolens retspraksis skal tage hensyn

1) Kommissionens meddelelse til Rådet om styrkelsen af det interne marked. (Dok. KOM(82)399 endelig udg.).

2) EFT nr. C 114 af 28.4.1983.

til moms erlagt i en anden medlemsstat for brugte genstande. I denne forbindelse er Kommissionen i øjeblikket i gang med at undersøge, om det er nødvendigt at fremlægge et forslag med henblik på anvendelse i praksis på EF-plan af de af Domstolen fastlagte principper.

Endelig vil Kommissionen i almindelighed iværksætte eller fortsætte sådanne foranstaltninger, som forekommer den nødvendige til at gøre afgiftsberigtigelsen mere gennemsigtig og neutral i henseende til konkurrencevilkårene, foranstaltninger, som kan skitseres som følger:

- ensartet fortolkning af sjette direktiv;
- gradvis afvikling af de forskellige valgmuligheder;
- afskaffelse af de midlertidige undtagelser;
- udflydning af de lækurer, der endnu findes i direktivet.

Kommissionen håber på samtlige EF-institutioners bistand i denne opgave.

B I L A G I

Meddelelser i henhold til
sjette direktivs artikel 27, stk. 5

MEDDELELSER I HENHOLD TIL SJETTE DIREKTIVS ARTIKEL 27, STK. 5

Medlemsstat	Dato for meddelelsen	Relevant bestemmelse i sjette direktiv	Foranstaltningens formål
Tyskland	27.12.1977	Artikel 9, stk. 2, litra b)	Sidestilling af korte transportstrækninger i indlandet med international transport og omvendt
	27.12.1977	Artikel 10, stk. 2	Suspension af afgiften på terminsforretninger på terminsmarkedet i London
	27.12.1977	Artikel 28, stk. 2 (nul-sats)	Suspension af afgiften på visse tjenesteydelser, som de tyske jernbaner præsterer til jernbaner i nabolande på banegårde i grænsebyer (f.eks. tilrådighedsstillelse af personale eller lokaler)
	27.12.1977	Artikel 10, stk. 2	Suspension af afgiften på visse leveringer efter import (f.eks. vedrørende importeret frugt)
	27.12.1977	Artikel 11, pkt. C, stk. 2	Omregning af udenlandsk valuta til DM til månedens middeldkurs eller dagskurserne i tilfælde af afvigelse fra den generelle regel om omregning efter den senest noterede kurs
		Artikel 17	Fast fradragsberettiget beløb af afgiften på rejseudgifter
		Artikel 10, stk. 2	Særordning i henhold til den fransk-tyske konvention om forbedring af infrastrukturen på Rhinen
		Artikel 10, stk. 2	Andre lignende internationale konventioner

MEDDELELSER I HENHOLD TIL SJETTE DIREKTIVS ARTIKEL 27, STK. 5

Medlemsstat	Dato for meddelelsen	Relevant bestemmelse i 6. direktiv	Foranstaltningens formål
Tyskland (fortsat)	27.12.1977	Artikel 16, stk. 1	Ikke-beskatning af visse transaktioner med henblik på erhvervsdrivende, der er etableret i frihavn, som ikke har fradragret
Belgien	23.12.1977	Artikel 11, pkt. A, stk. 1, litra a)	Skønmæssig ansættelse af beskatningsgrundlaget for udenlandske personbefordringsvirksomheder
		Artikel 21, stk. 1 Artikel 22, stk. 3, litra a)	Udstedelse af faktura og kundens betaling af afgiften på leverandørens vegne
		Artikel 10, stk. 2 Artikel 11, pkt. A, stk. 1, litra a)	Betaling af afgiften på et tidligere stadium a) opkrævning af moms på tobaksvarer b) dørsalg
		Artikel 22, stk. 4 Artikel 21, stk. 1, litra a)	Andre særmetoder for betaling af afgiften a) salg af entrébilletter b) ordning for totalisatorspilagenturer c) betaling af afgiften ved hjælp af stempelmærker (vekselerer, kunstmalerer osv.)
		Artikel 11, pkt. A, stk. 1, litra a)	Erlæggelse af afgiften på basis af en standardordning a) udenlandske transportvirksomheder inden for personbefordring b) kommission, som udbetales af arrangører af tipskonkurrencer
		Artikel 21	Betaling af skyldig moms for en given transaktion samtidig med en anden transaktion, der beskattes efter en standardberegning
		Artikel 4, stk. 1	Ikke-betaling af afgifter på det pågældende stadium

MEDDELELSER I HENHOLD TIL SJETTE DIREKTIVS ARTIKEL 27, STK. 5

Medlemsstat	Dato for meddelelsen	Relevant bestemmelse i sjette direktiv	Foranstaltningens formål
Belgien (fortsat)	23.12.1977	<p>Artikel 10, stk. 2</p> <p>- " -</p> <p>Artikel 10, stk. 3</p> <p>Artikel 10, stk. 2</p> <p>- " -</p> <p>- " -</p> <p>Artikel 10, stk. 2 eller artikel 28, stk. 2</p> <p>Artikel 11, pkt. A, stk. 1, litra a)</p> <p>Artikel 11, pkt. A, stk. 1, litra a)</p>	<p>a) uddeling af tryksager til husstande, pressekorrespondenter</p> <p>b) genbrugsmaterialer (ikke afgiftsbelagt)</p> <p>c) hyldestgaver i form af blomster</p> <p>d) selskaber, der repræsenterer forfattere og komponister - disse selskabers erlæggelse af afgiften, stadiet forud for ophavsmanden - selskaber, der undgår afgiften</p> <p>e) højsofiskeri: ikke-beskatning ved indførsel af fisk fra fiskefartøjer med henblik på salg</p> <p>f) ædelsten og perler: fritagelse med fradragsret for leveringer til erhvervsdrivende, der forhandler disse goder</p> <p>g) særordning for salg uden for de sædvanlige handelskanaler</p> <p>h) vikararbejde: fritagelse på visse betingelser af deres ydelser</p> <p>i) suspension af afgiften på leveringer af fartøjer til handelsflåden på indre vandveje og dertil knyttede tjenesteydelser samt for rejsebureauers kommission i forbindelse med salg af internationale jernbanebilletter</p> <p>Minimumsbeskatningsgrundlag:</p> <p>a) nye biler, brugtbiler og direktionssvogne; særordning for løsdele</p> <p>b) bygge- og anlægsarbejder</p> <p>Ingen revision af beskatningsgrundlaget i tilfælde af tab af rabatrettigheder</p>

MEDDELELSER I HENHOLD TIL SJETTE DIREKTIVS ARTIKEL 27, STK. 5

Medlemsstat	Dato for meddelelsen	Relevant bestemmelse i sjette direktiv	Foranstaltningens formål
Belgien (fortsat)	23.12.1977	Artikel 11, pkt. C, stk. 3, 1. led	Ingen revision af beskatningsgrundlaget i tilfælde, hvor emballage ikke returneres
		Artikel 11, pkt. B	Ingen revision, inden for visse grænser, i tilfælde hvor importafgiften viser sig at være utilstrækkelig
Danmark	21.12.1977		Fritagelse for visse virksomhedskategorier
		Artikel 2	a) Fritagelse for tandteknikerlaboratorier, tandlæger, tandteknikere for så vidt angår salg af proteser osv.
		Artikel 2	b) Fritagelse af salg af visse goder, foretaget af forsikringselskaber, banker og sparekasser
		Artikel 2 og 11	c) Fritagelse af salg af frimærker til samlerbrug, uanset køberens og sælgerens status
		Artikel 2	d) Fritagelse for uddeling af interne og fagligt betonede aviser, der foretages af sammenlutninger
		Artikel 2	e) Fritagelse af levering af kataloger og fotokopier, foretaget af biblioteker, museer osv.
		Artikel 2	f) Fritagelse af salg af bankbøger, forudsat at prisen på disse artikler ikke overstiger købsprisen
Artikel 2	g) Fritagelse af leveringer af levnedsmidler og drikkevarer foretaget af marketenderier, kantiner osv.		

MEDDELELSER I HENHOLD TIL SJETTE DIREKTIVS ARTIKEL 27, STK. 5

Medlemsstat	Dato for meddelelsen	Relevant bestemmelse i sjette direktiv	Foranstaltningens formål
Danmark (fortsat)	21.12.1977	<p>Artikel 2</p> <p>Artikel 5, stk. 6 og Artikel 6, stk. 2</p> <p>Artikel 2</p> <p>Artikel 15, pkt. 4 (a og b) og 5 Bilag F, pkt. 18</p> <p>Artikel 2</p> <p>Artikel 15, pkt. 6 Bilag F, pkt. 23</p> <p>Artikel 22, stk. 3, litra a)</p>	<p>h) Fritagelse af leveringer og tjenesteydelser, foretaget af blinde</p> <p>Fastsættelse af standardbeløb for skyldig afgift vedrørende egetforbrug</p> <p>Fritagelse af levering og leje af fartøjer, bortset fra lystfartøjer, på over fem tons. Samme fritagelse for reparation og udstyr samt for indførsel uanset fartøjets anvendelsesformål, i udenlandsk eller indenlandsk trafik</p> <p>Samme fritagelse for fly (ikke meddelt)</p> <p>Fakturering og fradrag af afgiften i tilfælde af udveksling af leveringer af goder eller tjenesteydelser mellem afgiftspligtige</p>
Frankrig	23.12.1977	<p>Artikel 2</p> <p>Artikel 10</p> <p>Artikel 11, pkt. B, stk. 1 og 2</p>	<p>Ordning gældende for olieprodukter og lignende</p> <p>a) transaktioner i forbindelse med disse produkter inden deres overgang til forbrug på det interne marked med suspension af moms</p> <p>b) afgiftspligtens indtræden ved overgangen til forbrug på det interne marked efter afgang fra raffinerier og lagre</p> <p>c) gældende beskatningsgrundlag på tidspunktet for overgang til forbrug, beregnet efter en standardsats</p>

MEDDELELSER I HENHOLD TIL SJETTE DIREKTIVS ARTIKEL 27, STK. 5

Medlemsstat	Dato for meddelelsen	Relevant bestemmelse i sjette direktiv	Foranstaltningens formål
Frankrig	23.12.1977	<p>Artikel 2</p> <p>Artikel 2</p> <p>Artikel 11</p> <p>Artikel 2 og 21</p> <p>Artikel 11</p> <p>Artikel 11</p>	<p>Ordning gældende for investeringsgoder, der anvendes af virksomheder ved udforskning af kontinentalsoklen</p> <p>- Suspension af afgiften ved erhvervelse af anlæg</p> <p>Ordning gældende for importører og videresalg i uforarbejdet stand af fåreskind med uld, uvasket uld og ubehandlede vegetabiliske fibre</p> <p>- Suspension af moms</p> <p>Standardberegning af maksimumsbeskatningsgrundlaget for import og levering af værdifulde heste</p> <p>Beskatning af køb hos ikke-afgiftspligtige af drikkevarer, der skal pålægges indirekte skatter, fødevarer, ægte perler osv.</p> <p>Beskatning på basis af totalbeløbet af transaktioner, foretaget af personer, der intervererer ved ikke-afgiftspligtiges levering af varer</p> <p>Mulighed for at anvende den faktiske handelsværdi i forbindelse med levering af bygninger i stedet for den aftalte pris mellem køber og sælger</p>
Irland	6.3.1979	<p>Artikel 22, stk. 2</p> <p>Artikel 17, stk. 3</p>	<p>Forenkling af de gældende ordninger for detailforhandlere</p> <p>Tilbagebetaling af afgiften til udenlandske afgiftspligtige</p>

MEDDELELSER I HENHOLD TIL SJETTE DIREKTIVS ARTIKEL 27, STK. 5

Medlemsstat	Dato for meddelelsen	Relevant bestemmelse i sjette direktiv	Foranstaltningens formål
Irland (fortsat)	6.3.1979	Artikel 25, stk. 5 Artikel 28, stk. 2 Artikel 4, stk. 1 Artikel 12, stk. 4 Artikel 2 i 1. momsdirektiv Artikel 5 Artikel 6 Artikel 12	Tilbagebetaling til ikke-registrerede lædbrugere af moms på visse bygninger, på tørlægning eller rydning af jordarealer Anvendelse af en nulsats på gødningsstoffer, føderstoffer og frø til udsæd Fritagelse af fiskeres levering af deres fiskerivarer til afgiftspligtige Andendelse af nulsatsen og en sats på 10% på leveringer af kvæg og bygninger med opdeling af beskatningsgrundlaget, hvorefter de faktiske sats bliver på henholdsvis 1 og 3% Behandling af leveringer af levnedsmidler som tjenesteydelser, hvorefter der anvendes en sats på 10% i stedet for nulsatsen Behandling af udlejning af bygninger som leveringer Anvendelse af en forhøjet sats under visse omstændigheder
Italien	28.11.1979	Artikel 10, stk. 2 Artikel 11-A stk. 1, litra a) Artikel 21	Betaling af afgiften på et tidligere stadium Tobaksvarer, tændstikker og tidsskrifter Betaling af afgiften i forbindelse med offentlige telefoner og transport i byområder i et enkelt led (henholdsvis af det koncessionerede selskab eller befragteren, selv om der findes et mellemled mellem disse og brugeren) på basis af den af brugeren betalte pris

MEDDELELSER I HENHOLD TIL SJETTE DIREKTIVS ARTIKEL 27, STK. 5

Medlemsstat	Dato for meddelelsen	Relevant bestemmelse i sjette direktiv	Foranstaltningens formål
Italien (fortsat)	28.11.1979	<p>Artikel 11 og 17</p> <p>Artikel 6</p> <p>Artikel 5</p> <p>Artikel 10</p> <p>Artikel 6</p> <p>Artikel 15, stk. 5</p>	<p>1. Beskatningsgrundlaget for forlystelser og spil (bortset fra lotteri og væddemål) udgøres af det grundlag, der tages i betragtning ved beregningen af afgiften på forlystelser.</p> <p>2. Den indgående afgift inden for denne sektor beregnes på et standardgrundlag (2/3 af den skyldige afgift)</p> <p>Transaktioner såsom overdragelse osv. i forbindelse med ophavsrettigheder, foretaget af forfattere eller deres arvinger (bortset fra rettigeheder i forbindelse med filmværker, arkitektur og reklame) samt mellemmænds tjenesteydelser i forbindelse hermed, betragtes ikke som tjenesteydelser, da de er holdt uden for momsens anvendelsesområde</p> <p>Anvendelse af nulsatsen på levering af guld i ingots</p> <p>Suspension af afgiftsbetalingen for salg af landbrugs- og fiskeriprodukter til kooperativer med henblik på videresalg på producenterne vegne</p> <p>Visse tjenesteydelser, der består i kvalitetskontrol af varer og kvalitetsmærkning beskattes ikke, da de er holdt uden for momsens anvendelsesområde</p> <p>Bemærkning fra den italienske regering om indførelse af afgiftsfritagelse for leveringer af fartøjer til ophugning (en fritagelse, der nu er indført i Italien)</p>

MEDDELELSER I HENHOLD TIL SJETTE DIREKTIVS ARTIKEL 27, STK. 5

Medlemsstat	Dato for meddelelsen	Relevant bestemmelse i sjette direktiv	Foranstaltningens formål
Luxembourg	29.12.1977	<p>Artikel 8 og 9</p> <p>Artikel 13, pkt. A stk. 1, litra 1)</p> <p>Artikel 21, stk. 1 litra a) og b)</p> <p>Artikel 11, pkt. C stk. 2</p> <p>Artikel 11</p> <p>Artikel 9, stk. 2, litra b)</p> <p>Artikel 24</p>	<p>Formodning om, med mindre den afgiftspligtige forelægger bevis på det modsatte, at de afgiftspligtige transaktioner har fundet sted i indlandet</p> <p>Udelukkelse fra afgiftens anvendelsesområde af virksomhed, der udøves af organisationer, der arbejder uden gevinst for øje til fordel for deres medlemmer mod betaling af kontingent (en udelukkelse, der ved lov af 1979 blev ændret til en fritagelse)</p> <p>Pligt til erlæggelse af den afgift, der påhviler leverandører og tjenesteydere, der ikke er etableret i indlandet - repræsentant over for skattemyndighederne</p> <p>Omregning af udenlandsk valuta til luxembourgsk francs ef-månedens middeldkurs eller dagskursen i tilfælde af en godkendt fravigelse af den generelle regel om omregning ifølge den senest noterede vekselkurs</p> <p>Mulighed i henhold til loven for at fastsætte standardbeskatningsgrundlag eller minimumsbeskatningsgrundlag for visse afgiftspligtige transaktioner</p> <p>Sidestillelse af transport, der for en ubetydelig andels vedkommende foregår i udlandet, med indenlandsk transport</p> <p>Mulighed for at fastlægge standardbeløb på visse kategorier af afgiftspligtige til beregning af beløbet af den indgående og udgående afgift</p>

MEDDELELSER I HENHOLD TIL SJETTE DIREKTIVS ARTIKEL 27, STK. 5

Medlemsstat	Dato for meddelelsen	Relevant bestemmelse i sjette direktiv	Foranstaltningens formål
Luxembourg (fortsat)	29.12.1977	Artikel 10, stk. 2. artikel 11, pkt. A stk. 1, litra a) Artikel 25	Anvendelse af en ordning for opkrævning ved kil- den ved import og levering af tobaksvarer Anvendelse af standardordningen for landbruget på leveringer af goder, herunder investerings- goder, som har været anvendt i landbrugsbedrif- ten
Nederlandene	12.6.1979	Artikel 6 Artikel 10, stk. 2 artikel 11, pkt. A stk. 1, litra a) Artikel 10, stk. 2 artikel 14, stk. 1 litra h) Artikel 22 og eventuel 24	Særordning for auktionssalg Anvendelse af en ordning for opkrævning ved kil- den for tobaksvarer Anvendelse af nulsatsen på import og leveringer via fiskeriauktioner af fisk, der tilføres af hjemvendende fiskefartøjer Standardberegningsmetode for momsindtægterne ef- ter sats
	24.7.1980	Artikel 10, stk. 2 Artikel 17 Artikel 11, pkt. A stk. 3, lit- ra b)	Udsættelse af afgiftens forfaldstidspunkt i for- bindelse med udenlandske leverandørers leverin- ger af varer til konsignatarer, indtil leveringen i indlandet finder sted Særforanstaltninger gældende for forhandlere af husdyr Ordning gældende for rabatmærker og annullerede frimærker

MEDDELELSER I HENHOLD TIL SJETTE DIREKTIVS ARTIKEL 27, STK. 5

Medlemsstat	Dato for meddelelsen	Relevant bestemmelse i sjette direktiv	Foranstaltningens formål
Nederlandene (fortsat)	24.7.1980	Artikel 2, stk. 1	<p>1. Momsberigtigelse for så vidt angår terminsforretninger udelukkende af sådanne transaktioner, som fører til en faktisk levering, jf. sjette direktivs artikel 2</p> <p>2. Anvendelse af nulsatsen på transaktioner vedrørende kaffepartier, indtil disse forlader lageret</p>
		Artikel 11, stk. 2	Udelukkelse fra beskatningsgrundlaget af emballage, for hvilken der ikke foretages nogen afregning i tilfælde af, at den ikke returneres (i realiteten en videreførelse af den tidligere ordning trods de nye bestemmelser i loven, der er truffet i overensstemmelse med sjette direktiv)
Det forenede Kongerige	28.12.1977	<p>Artikel 22 og eventuelt 24</p> <p>Artikel 11, pkt. A stk. 3, litra b)</p> <p>Artikel 2 og 28, stk. 2</p> <p>Artikel 11</p> <p>Artikel 2, stk. 1 og artikel 6</p>	<p>Standardberegningsmetoder for momsindtægterne efter sats</p> <p>Ordning gældende for rabatmærker: udstedelsen af mærkerne betragtes som en opnået rabat</p> <p>Ordning, ifølge hvilken man som ikke-momspligtig kan betragte afgiftspligtige, hvis samtlige leveringer er undergivet nulsatsen</p> <p>Særordning for mellemænd ved salg af kosmetikvarer: beregning af moms på basis af prisen for salg til forbrugeren</p> <p>Anvendelse af nulsatsen på terminsforretninger på terminsmarkederne og på tjenesteydelser præstet af "market members"</p>

MEDDELELSER I HENHOLD TIL SJETTE DIREKTIVS ARTIKEL 27, STK. 5

Medlemsstat	Dato for meddelelsen	Relevant bestemmelse i sjette direktiv	Foranstaltningens formål
Det forende Kongerige (fortsat)	28.12.1977	Artikel 6, 11 og 13, pkt. B, litra b)	Særordning gældende for længere ophold på hoteller, nedsættelse af beskatningsgrundlaget med 20%

B I L A G I I

(valgmuligheder i henhold til artikel 13, pkt. C)

Skema nr. 1 - Valgmulighed med hensyn til afgiftserlæggelse i tilfælde af bortforpagtning og udlejning af fast ejendom

Skema nr. 2 - Valgmulighed med hensyn til afgiftserlæggelse i tilfælde af levering af såkaldte gamle bygninger og ikke bebygget fast ejendom

Skema nr. 3 - Valgmulighed med hensyn til afgiftserlæggelse i tilfælde af bank- og finanstransaktioner

ANVENDELSE AF SJETTE KONKURERTIVS ARTIKEL 13, PKT. C, LITRA a)

SAMMENFATTENDE SKEMA OVER VALGBILIGHEDEN MED HENSYN TIL AFGIFTSERLÆGELSE I TILFÆLDE AF BORTFORPAVNING OG UDLÆNING AF FAST EJENDOM, BORTSET FRA DE TRANSAKTIONER, DER ALLEUDE ER UDELINKET VED ARTIKEL 13, PKT. B, LITRA b)

SKEMA NR. 1

Medlemsstat	Transaktioner, der er omfattet af national lovgivning	Valgbilighed	Lejers status	Lønning nødvendig	Formålgrunde medholdelse eller tilførelse	Byttest	Oplysning	Særlige følger for optanten
TYSKLAND	Udlægning af fast ejendom (bortset fra den del, der er bestemt til eget brug)	For de enkelte transaktioner afgiftspligtig, men gør brug af den, som virksomhed (selv eller gennem et selskab) eller gennem et standarddata-landbrugere	Afgiftspligtig, men gør brug af den, som virksomhed (selv eller gennem et selskab) eller gennem et standarddata-landbrugere	Ikke nødvendig	Ikke nødvendigt	Ubeholdt	Forkommer mulig	Eventuel berigtigelse i 10 år efter optantens første brugstagen
DANMARK	Udlægning af fast ejendom til erhvervsbrug (bortset fra den del, der er bestemt til eget brug)	Pr. bygning	Tages ikke i betragtning	Ikke nødvendig	Ikke nødvendig	Ubeholdt	Forkommer mulig	Eventuel berigtigelse i 10 år efter erhvervsbruget
FRANKRIG	Udlægning af mindretallet bygninger til erhvervsbrug (selv om bygningerne indeholder lokaler til beboelse)	Pr. bygning eller række bygninger (valget udelukker ikke eventuel afgiftspligtig erhvervsbrug eller udelægning af mindte virksomheder)	Afgiftspligtig (selv med afgiftsfravigelse)	Ikke nødvendig	Ikke nødvendig	Ubeholdt	Ikke mulig	Optanten modtager bl.a. en bygningsskredit forudsat at han ikke har kunnet fradrage den mindstende afgift (1/10 pr. kalenderår) (1)
IRLAND	Udlægning af fast ejendom	Global	Tages ikke i betragtning	Ikke nødvendig	Ikke nødvendig	Ubeholdt	Mulig	Eventuel berigtigelse i 10 år efter erhvervsbruget
LUXEMBOURG	Udlægning af fast ejendom	For alle bygninger eller en del af en bygning, der udelægges til erhvervsbrug, anvendes fuldstændigt fritagelse, i tilfælde af blandede bygninger, for den afværgende del af bygningen, for en lejer, som har ret til at fradrage den mindstende afgift. Udlægningerne for mindre virksomheder og for standarddata-landbrugere gælder ikke for de pågældende transaktioner	Afgiftspligtig med fradragsret	Ikke nødvendig	Ikke nødvendig	Ubeholdt	Tilførelse fra skattemyndighederne af en betingelse vedrørende afbetaling af skat med henblik på at opnå den erligte nettoafgift i den periode, valget gælder (halvt 10 år)	Eventuel berigtigelse i 10 år efter optantens første brugstagen (2)
NEDELANDE	Udlægning af fast ejendom bortset fra bygninger eller dele af bygninger, der anvendes til beboelse	For hver enkelt bygning gælder ikke for: - standarddata-landbrugere	Tages ikke i betragtning	Ikke nødvendig	Ikke nødvendig	Ubeholdt	Forkommer mulig	Eventuel berigtigelse i 10 år efter første brugstagen eller erhvervsbruget

(1) Valgbiligheden medfører en fritagelse for afgift på lånninger.
 (2) Den irske lovgivning indeholder ikke nogen ordning om regulering af den afgift på investeringsgælder, der fradrages.

ANVENDELSE AF SJETTE MANDSKAPETS ARTIKEL 13, PRT. B, LITRA a) OG b)

SAMMENFATTENDE SKEMA OVER VALGBELIGHEDEN MED HENSYN TIL AFGIFTSNÆRTELSE I TILFÆLDE AF LEVERING AF SÅMÅLDE GAMLE BYGNINGER OG INKE BENSYGET FAST EJENDOM

Medlemsstat	Transaktioner, der er omfattet af national lovgivning	Valgbelighed	Køberens status	Køberens samtykke	Meddelelse eller tilkendegørelse	Pris	Oplyselse	Særlige følger for optænt
TYSKLAND	I princippet sædvanlige transaktioner under denne post (herunder overdragelse af visse tinglige rettigheder til fast ejendom) (1)	For hver enkelt transaktion og for optionen og/eller visse rettigheder - stamudvalgte landbrugere	Afgiftpligtig, som kan bringe afdraget i forbindelse med afgiftsfradrag og transaktioner	Ikke nødvendig	Ikke nødvendig; de pågældende transaktioner skal dog bogføres særskilt	Uden betydning	Uden betydning	
LUXEMBOURG	Levering af fast ejendom (herunder overdragelse af visse tinglige rettigheder til fast ejendom) (1)	For alle bygninger eller dele af bygninger, der indgår en særskilt enhed, såfremt bygningen anvendes fuldstændigt eller i tilfælde af blandede brug (2), for den overtagne, således som den er beskrevet i den pågældende afgiftsfradragsskema. Ordningerne for samvirkende og slørdeltede landbrugere gælder ikke for de pågældende transaktioner	Afgiftpligtig med fradraget	Ikke nødvendig	Tilladelse fra skattemyndighederne indsendt i forbindelse med et pågældende dokument	Uden betydning	Uden betydning	I 10 år efter opførelsen eller erhvervelsen med afgiftsfradrag kan der foretages en betydelig af og manglende fradrag eller et delvis fradrag (vedligeholdelsesudgifter kan tages med i beregningen)
NEDERLANDENE	Levering af fast ejendom (herunder overdragelse af visse tinglige rettigheder til fast ejendom) (2)	For hver enkelt bygning, der ikke er forsamlet med andre bygninger med afdraget - stamudvalgte landbrugere	Tages ikke i betragtning	Ja	Efter sølles om-møbling, fradragende tilføjes fra skattemyndighederne	Uden betydning	Uden betydning	I 10 år efter den første afdragelse eller erhvervelsen med afgiftsfradrag kan der foretages en betydelig af og manglende fradrag eller et delvist fradrag (3)

(1) Der betales ikke afgift ved overdragelse af fast ejendom i levende live, såfremt leveransen er belagt med pant, og såfremt leverandøren 1. ikke har anvendt bygningen som driftsmiddel (f.eks. hvis der er tale om en ejendomsforretning) eller 2. har anvendt bygningen som driftsmiddel, og køberen ikke har ret til fradrag af den indtagne afgift.

(2) Der betales ikke afgift ved overdragelse af fast ejendom i levende live, såfremt leveransen er belagt med pant, og såfremt leverandøren 1. ikke har anvendt bygningen som driftsmiddel (f.eks. hvis der er tale om en ejendomsforretning) eller 2. har anvendt bygningen som driftsmiddel, og køberen ikke har ret til fradrag af den indtagne afgift.

(3) Valgbeligheden gælder i dette tilfælde hele bygningen. Dette betyder for køberen, at han kun har en delvis fradraget.

ANVENDELSE AF SLETTE MÅNSKEDTIVS ARTIKEL 13, PKT. B, LITRA d)

SAMMENFATTENDE SKEMA OVER VALGEMULIGHED I TILFALDE AF BANK- OG FINANSTRANSAKTIONER

Medlemsstat	Transaktioner, der er omfattet af national lovgivning	Valgmulighed	Afføretens status	Afføretens nødvendighed	Modetelse eller tilfældelse	Frugt	Oplysning	Serlige følger for optanton
TYSKLAND	De i artikel 13, pkt. B, litra d), nr. 1-5, nævnte	Får hver enkelt transaktion, eller optantens eget valg - gælder ikke for samme bank - under med afgiftfripligt	Afgiftspligtig, som gav bank af den i sin virksomhed (selv til afdraget transaktion)	Ikke nødvendig	Ikke nødvendig	Uegrammet	Uden betydning	-
BELGIEN	Betalings- og inkasso-transaktioner	Global	Tages ikke i betragtning	Ikke nødvendig	Forsvundne modetelse, der skal betales af optanton	Uopsættelig	Uden betydning	-
FRANKRIG	Transaktioner, som i realiteten var belagt med afgift på bank- og finansinstitutter (TAP, der blev afskaffet den 1.1.79) (1), foretaget af personer, som har eller skulle have denne afgift (2)	Global	Tages ikke i betragtning. Valgmuligheden gælder ikke for transaktioner mellem - organer, der henhører under samme juridiske doms her - Gælds kreditinstitutter der er medlem af Centralbanken nationale de credit mutuel, - gælds kreditinstitutter for for jantinget.	Ikke nødvendig	Forsvundne modetelse, der skal betales af optanton	Uopsættelig	Uden betydning. Valgmuligheden bortfalder såfremt optanton ikke længere opfylder de fastsatte betingelser (jf. fodnote (2))	Optanton bør ret til en modetelse for den særlige afgift på det løbende engagement (3)).

(1) Der er tale om visse transaktioner, der er omhandlet i artikel 13, pkt. B, litra d), bl.a.:

- transaktioner vedrørende checkkonti (gælder for kontoføring og kontopålysning, samt for certifikaterne)
- transaktioner med de handelsforhold benyttede dokumenter (undtagen oplysning af kursgevinster og lignende vederlag);
- transaktioner vedrørende lån og sikkerhedsstillelse (undtagen for renter og lignende vederlag osv.);
- valutatransaktioner (undtagen i forbindelse med finansiering af eksport);
- de i artikel 13, pkt. B, litra d), nr. 1-5, nævnte transaktioner, foretaget af en afgiftspligtig under TAP-ordningen;
- udstedelse af restantantillægger.

(2) Valgmuligheden står derfor åben for banker, finansinstitutter, vekselerer o.l. og andre personer, der som hovedregel foretager transaktioner i forbindelse til bank- og finansinstitutter.

(3) Denne afgift trådte i stedet for TAP den 1.1.1979 (1) af uldgang budgettet efter afskaffelsen af sidstnævnte afgift.

BILAG III

Liste over Domstolens domme vedrørende anvendelsen af andet og sjette direktiv om det fælles moms-system.

<u>Dommens nummer</u>	<u>Emne</u>
111/75	andet direktivs artikel 6
51/76	andet direktivs artikel 11 og 17
126/78	andet direktivs artikel 6, stk. 2, og bilag B, pkt. 5
181 og 229/78	andet direktivs artikel 4 og bilag A, pkt. 2
154/80	andet direktivs artikel 8
89/81	andet direktivs artikel 4 og 11, pkt. 2, første afsnit
222/81	andet direktivs artikel 8, første afsnit, litra b)
8/81	sjette direktivs artikel 13, pkt. B, litra d), nr. 1
15/81	sjette direktivs artikel 2, stk. 2 (og traktatens artikel 95)
255/81	sjette direktivs artikel 13, pkt. B, litra a).