

KOM(88) 799

DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER
RÅDET

Bruxelles, den 11. januar 1989

4132/89		(13.01)
		(OR. f)
	RESTREINT	

FISC 2

OVERSÆTTELSE AF SKRIVELSE

af 23. december 1988

fra Lord COCKFIELD, næstformand for Kommissionen for
De Europæiske Fællesskaber
til Karolas PAPOULIAS, formand for Rådet for De Europæiske
Fællesskaber

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

Hr. formand,

Hoslagt følger Kommissionens anden beretning til Rådet om funktionen
af det fælles merværdiafgiftssystem, jf. artikel 34 i Rådets sjette
direktiv (77/388/EØF af 17. maj 1977).

Som opfølgning af analysen af vanskelighederne i forbindelse med det
fælles merværdiafgiftssystem i Kommissionens første beretning gøres
der i anden beretning rede for nye forhold, der har gjort sig gældende
i tidsrummet fra januar 1983 til juni 1987.

Beretningen er ligeledes sendt til Europa-Parlamentet samt Det
Økonomiske og Sociale Udvalg.

(Høflighedsformel).

(sign.) COCKFIELD

Bilag: Dok. KOM(88) 799 endelig udg.



KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER

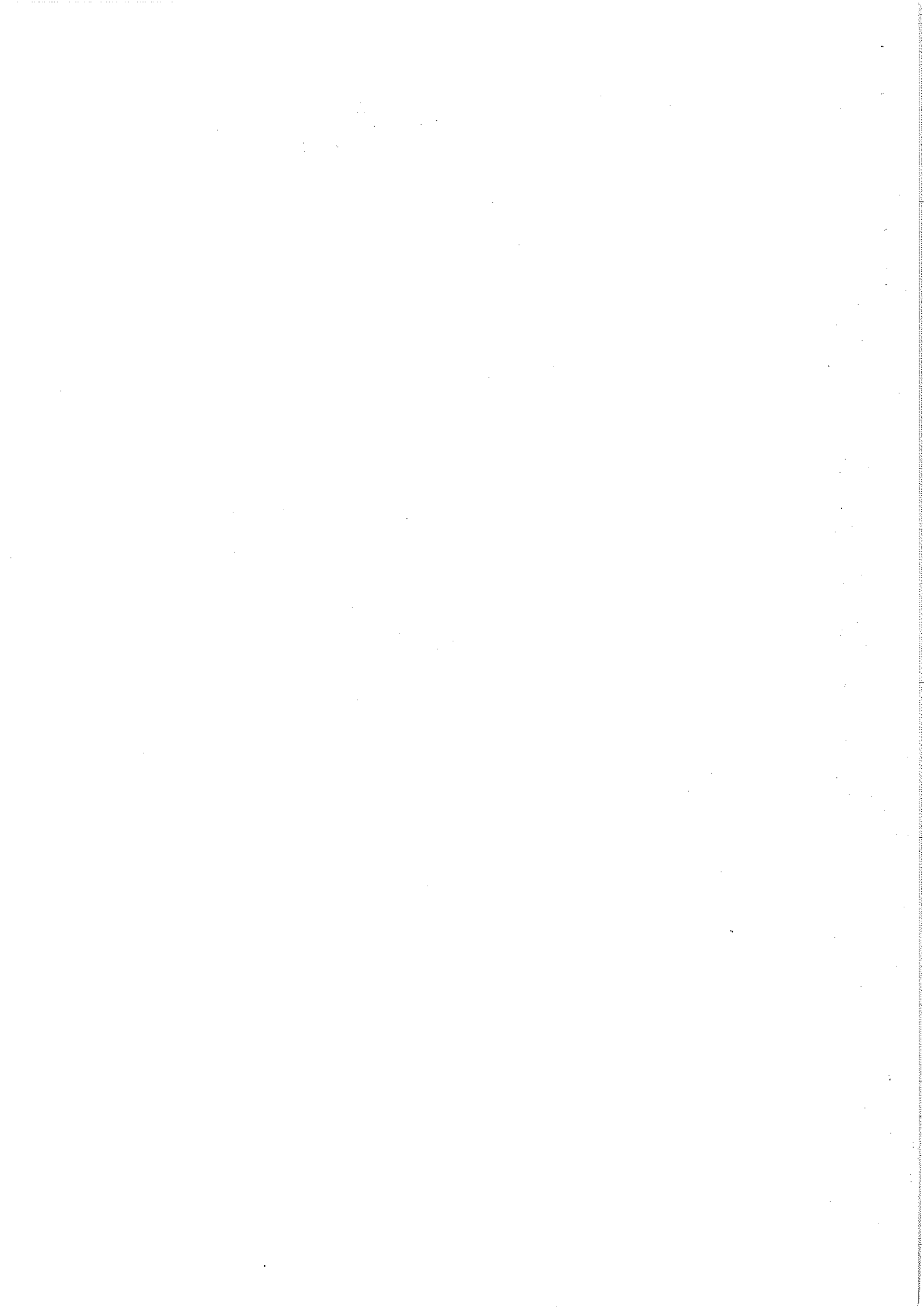
KOM (88) 799 endelig udg.

Bruxelles, den 20 . december 1988

Kommissionens anden beretning

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

(Situationen pr. 30. juni 1987)



INDHOLD

	<u>side</u>
<u>INDLEDNING</u>	1
<u>AFSNIT I</u>	
<u>FORSKELLE, SOM STADIG BESTÅR EFTER DIREKTIVETS IKRAFTTRÆDELSE</u>	
<u>KAPITEL I</u>	
- Forskelle, der skyldes mangler eller visse muligheds fortsatte beståen i kraft af direktivet	5
A. Muligheden for at fravige definitionen på en afgiftspligtig person	6
B. Muligheden for at fravige definitionen på beskatningsgrundlaget ved indførsel	7
C. Valgmulighederne i forbindelse med særordninger for mindre virksomheder	7
D. Medlemsstaternes muligheder for at indføre forenklingsforanstaltninger, der fraviger sjette direktiv	9
<u>KAPITEL II</u>	
- Forskelle, der skyldes valgmuligheder	14
A. Valgmuligheder i henhold til artikel 28	14
B. Valgmuligheder i henhold til artikel 13, punkt C	15
<u>AFSNIT II</u>	
<u>FORTOLKNINGSVANSKELIGHEDER I FORBINDELSE MED VISSE AF DIREKTIVETS BESTEMMELSER</u>	16
<u>KAPITEL I</u>	
- Anvendelse af artikel 2 på visse transaktioner	17
<u>KAPITEL II</u>	
- Afgiftspligt for visse former for virksomhed	18

KAPITEL III

- Leveringssted for tjenesteydelser	20
A. Udlejning af løsøregerstande	20
B. Sidestilling af paller og containere med transportmidler	21
C. Definition af begrebet "fast forretningssted"	22
D. Anvendelse af artikel 9, stk. 2, litra e), på offentlige radio- og TV-organer	23
E. Tjenesteydelser på telekommunikationsområdet	24

KAPITEL IV

- Fortolkningsspørgsmål i forbindelse med beskatningsgrundlaget	25
A. Minimumsbeskatningsgrundlag	25
B. Levering af et nyt gode mod overtagelse af et brugt gode	26
C. Tilskud	26
D. Biomkostninger, der medregnes i beskatningsgrundlaget	28
1. Opkrævningsgebyrer til fragtførere	28
2. Renter ved afbetalingskøb	29
E. Indførsel af programmel	29
F. Persontransport ad sø- eller luftvejen mellem to steder beliggende i samme medlemsstat, med delvis benyttelse af internationalt farvand	30

KAPITEL V

- Fortolkningsspørgsmål vedrørende afgiftsfritagelse	31
A. Fritagelse i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1	31
a) Fritagelse vedrørende tjenesteydelser, der præsteres af det offentlige postvæsen	31
b) Fritagelse vedrørende hospitalsbehandling og pleje	32
c) Fritagelse vedrørende behandling af personer som led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv	32
d) Fritagelser vedrørende "visse former for tjenesteydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport"	32
e) Fritagelse vedrørende "visse kulturelle tjenesteydelser"	33
f) Fritagelse vedrørende kunstnerisk virksomhed	33
B. Fritagelse i henhold til artikel 13, punkt B	34
a) Ydelse af bistand til turister	34
b) Betalingskort	35
c) Mønter af "ædelplatin"	35
C. Fritagelse i henhold til artikel 14 og 15	
a) Indførsel af officielle publikationer og af frimærker	36
b) Fartøjer bestemt til ophugning	37
c) Fortolkning af artikel 14, stk. 1, litra i), og artikel 15, stk. 13, for så vidt angår varetransport	37

KAPITEL VI

- Fortolkningsspørgsmål vedrørende fradrag (art. 17)	39
--	----

KAPITEL VII

- Fortolkning af artikel 26: Særordning for rejsebureauer	42
---	----

AFSNIT III

<u>DIREKTIVER, DER ER FORESLÅET ELLER VEDTAGET PÅ GRUNDLAG AF SJETTE DIREKTIV</u>	46
---	----

KAPITEL I

Direktiver om fastlæggelse af anvendelsesområdet for visse afgifts- fritagelser i international sammenhæng	47
---	----

KAPITEL II

Direktiver, der har til formål at forhindre dobbeltbeskatning	50
A. I forhold til afgiftspligtige	50
B. I forhold til privatpersoner	50

KAPITEL III

<u>Andre direktiver, der ændrer eller supplerer sjette direktiv</u>	53
---	----

<u>KONKLUSION</u>	57
-------------------	----

INDLEDNING

Den første beretning om funktionen af det fælles merværdiafgiftssystem (1) blev forelagt Rådet den 22. september 1983 og derefter videresendt til Europa-Parlamentet.

Samtlige medlemsstater anvender nu merværdiafgiftssystemet. Portugal er godt i gang med at tage det fælles merværdiafgiftssystem i anvendelse. Således har denne medlemsstat allerede udskiftet sin tidligere omsætningsafgift, der kun anvendtes i en gros-leddet, med et merværdiafgiftssystem, der ligger meget tæt på fællesskabssystemet.

Det fælles merværdiafgiftssystem indførtes i Spanien og Grækenland henholdsvis den 1. januar 1986 og den 1. januar 1987.

Grækenland fik ved sin tiltrædelse af Fællesskabet tilladelse til først at anvende det fælles moms-system pr. 1. januar 1984. To på hinanden følgende udsættelser gjorde det senere muligt for landet at udsætte gennemførelsen indtil den 1. januar 1987 (2).

I Akten vedrørende Spaniens og Portugals Tiltrædelse fastsattes henholdsvis den 1. januar 1986 og den 1. januar 1987 som frister for indførelse af det fælles moms-system i disse nye medlemsstater. Det fremgår endvidere af en fælleserklæring, at i gyldighedsperioden for den midlertidige undtagelse, der gør det muligt for Den Portugisiske Republik at udsætte indførelsen af det fælles moms-system, sidestilles denne medlemsstat med et tredjeland for så vidt angår anvendelsen af det første, sjette, ottende og tiende moms-direktiv.

Det skal endvidere understreges, at Portugal allerede nu har erstattet sin tidligere merværdiafgift, der udelukkende anvendtes i en gros-leddet, med et merværdiafgiftssystem, der er meget lig fællesskabssystemet.

(1) Dok. KOM(83) 426 endelig udg.

(2) 15. direktiv (83/648/EØF) af 19.12.1983 (EFT nr. L 360 af 23.12.1983, s. 49) og 21. direktiv (86/247/EØF) af 16.6.1986 (EFT nr. L 164 af 20.6.1986, s. 27).

I den første beretning om funktionen af det fælles moms-system omtaltes de vanskeligheder, som de fleste af medlemsstaterne havde haft med at overholde den dato for indførelse af dette system i deres lovgivning, som var fastsat i det sjette direktiv, nemlig den 1. januar 1978, ligesom der blev gjort rede for nødvendigheden af den udsættelse indtil den 1. januar 1979, som blev indrømmet visse medlemsstater ved Rådets niende direktiv af 26. juni 1978.

Til supplerung af Domstolens domme vedrørende de rettigheder, som de afgiftspligtige direkte kan påberåbe sig i perioden fra den 1. januar 1979 indtil de nationale lovgivninger rent faktisk er bragt i overensstemmelse med det sjette direktiv (1), er der i mellemtiden faldet dom i sag nr. 70/83 (2). Der var i forbindelse med denne sag tale om en anmodning om præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra d), nr. 1, i sjette direktiv og af artikel 1 i det niende.

I denne dom fastslog Domstolen, at en formidler af lån kunne påberåbe sig den bestemmelse om fritagelse for afgift, der er omhandlet i artikel 13, punkt B, litra d), nr. 1, i dette direktiv for så vidt angår transaktioner, der er foretaget mellem den 1. januar og den 30. juni 1978, såfremt han ikke havde væltet afgiften over på et senere led. Domstolen udtalte således, at det niende direktiv, hvormed gennemførelsesfristen for det sjette direktiv blev forlænget til den 1. januar 1979, ikke havde tilbagevirkende kraft for så vidt angår transaktioner, der er foretaget af økonomiske beslutningstagere inden dets ikrafttrædelse.

*

* * *

(1) Jf. "INDLEDNING" til den første beretning.

(2) Dom af 22.2.1984 - Samling af Domstolens Afgørelser 1984, s. 1 075.

Denne beretning omhandler især problemer inden for selve systemet, idet der sondres mellem vanskeligheder, der skyldes forskelle mellem de nationale lovgivninger, som ikke er ophævet ved sjette direktiv (Afsnit I), og vanskeligheder i forbindelse med fortolkning af dette direktivs bestemmelser (Afsnit II). Afsnit III omhandler de vigtigste direktiver, der i den pågældende periode har været foreslået eller er blevet vedtaget på baggrund af det sjette direktiv.

Den beskrevne situation er situationen pr. 30. juni 1987.

*

* *

AFSNIT I

FORSKELLE, SOM STADIG BESTÅR EFTER DIREKTIVETS IKRAFTTRÆDELSE

Af de årsager, der er omtalt i den første beretning, forekommer der stadig forskelle med hensyn til anvendelsen af det sjette direktiv. Disse forskelle er blevet opdelt i to grupper:

- forskelle, der skyldes mangler ved det nuværende system eller visse muligheds fortsatte beståen i kraft af direktivet (kapitel I);
- forskelle, der skyldes valgmuligheder i kraft af direktivet (kapitel II).

*

* *

KAPITEL I

Forskelle, der skyldes mangler eller visse muligheds fortsatte beståen i kraft af direktivet

I den første beretning konstaterede Kommissionen, at visse mangler ved det fælles merværdiafgiftssystemets funktion kunne udbedres uden større vanskeligheder gennem tilføjelse af yderligere præcisioner i det sjette direktiv eller gennem visse ændringer, som dog ikke ville berøre ordningens generelle økonomiske indhold.

Forslaget til det 19. direktiv, som blev fremsendt til Rådet den 5. december 1984 (1), skal ses i dette perspektiv, idet det bidrager til en fortsat harmonisering af det fælles momssystem, samtidig med at det muliggør en mere ensartet gennemførelse af ordningen for opkrævning af egne indtægter.

Til dette forslag har Det Økonomiske og Sociale Råd og Europa-Parlamentet afgivet udtalelser henholdsvis den 3. juli 1985 og den 6. april 1987 (2). Mulighederne i det sjette direktiv forbliver dog gældende. I det følgende omtales kun de muligheder, som har været genstand for forslag til ændringer, eller som specielt har været anvendt af medlemsstaterne i løbet af den pågældende periode.

(1) EFT nr. C 347 af 29.12.1984, s. 5.

(2) Nærmere oplysninger vedrørende disse udtalelser og forslaget til ændring findes i beretningens afsnit III.

A. Muligheden for at fravige definitionen på en afgiftspligtig person
(Artikel 4, stk. 4, andet afsnit)

Det Forenede Kongerige har haft samråd med det i artikel 4, stk. 4, andet afsnit, omhandlede Udvalg for Merværdiafgift med henblik på i sin egen lovgivning at benytte sig af "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."

Det Forenede Kongerige har et stadigt voksende problem i forbindelse med opdeling af virksomheder, hvorved en person foretager en kunstig opdeling af en enkelt aktivitet i forskellige uafhængige enheder for at undgå momsregistrering af visse af eller endog alle disse enheder.

Til bekæmpelse af denne form for unddragelse har Det Forenede Kongerige i sin lovgivning indført foranstaltninger, der gør det muligt at betragte et hele af sådanne enheder som en enkelt afgiftspligtig person for så vidt angår registrering og betaling af moms.

Der skal mindes om, at Det Forenede Kongerige allerede tidligere i henhold til artikel 4, stk. 4, har haft samråd med Udvalget for Merværdiafgift med henblik på anvendelse af en lovbestemmelse, der tager sigte på grupper bestående af to eller flere juridiske personer. Tyskland, Danmark, Irland og Nederlandene havde ligeledes samråd på dette tidspunkt, og Kommissionen indledte en overtrædelsesprocedure mod Tyskland i henhold til Traktatens artikel 169. Siden da har denne medlemsstat bragt sin lovgivning i overensstemmelse med det sjette direktiv, og proceduren er som følge heraf blevet indstillet.

(1) Jf. første beretning, afsnit I, kapitel I, punkt A.

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

Muligheden for ved indførsel fra en anden medlemsstat som beskatningsgrundlag at anvende den værdi, der er fastsat i toldlovgivningen, således som det fremgår af stk. 2 i artikel 11, punkt B i sjette direktiv, er ikke længere forenelig med hverken den grad af integration, der er opnået i Fællesskabet, eller den generelle målsætning, der går ud på at få gennemført det indre marked. For det første er det den faktiske modværdi, der bør tages i betragtning i et momssystem, og for det andet er det nødvendigt med henblik på gennemførelsen af et enhedsmarked, at der anvendes samme kriterium ved fastsættelse af beskatningsgrundlaget, både for transaktioner mellem medlemsstaterne og transaktioner inden for de enkelte lande. Til gengæld vil denne mulighed kunne bevares, når der er tale om indførsler fra tredjelande. Der er således i forslaget til det nittende direktiv foretaget en ændring af det sjette direktiv i denne retning, hvorved muligheden for at anvende toldværdien begrænses til udelukkende at gælde for indførsler fra tredjelande.

Kommissionen indbragte den 22. marts 1982 en sag for Domstolen som følge af, at en medlemsstat ikke havde overholdt bestemmelserne i det sjette direktiv vedrørende ansættelse af beskatningsgrundlaget i forbindelse med en indførsel af heste af stor værdi (sag 95/82). Da den pågældende medlemsstat siden da har tilpasset sig fællesskabsbestemmelserne, er dette søgsmål ikke længere relevant, og det er derfor blevet slettet af Domstolens register.

C. Valgmulighederne i forbindelse med særordninger for mindre virksomheder (artikel 24)

1. I den første beretning blev det understreget, at det store spillerum, som denne bestemmelse giver medlemsstaterne, havde medført store forskelle i de ordninger, der var blevet fastlagt for mindre virksomheders vedkommende. Det tilføjes, at disse forskelle burde bringes til ophør ved overgangsperiodens udløb ved fastlæggelse af forenklede ordninger og fælles fritagelsesordninger.

I henhold til artikel 24, stk. 8, har Kommissionen endvidere udarbejdet en særlig beretning (1), hvori den gennemgår de forskellige nationale ordninger med hensyn til fritagelse for og gradvis nedsættelse af merværdiafgift samt standardordninger.

(1) Dok. KOM(83) 748 endelig udg. af 15.12.1983.

I fortsættelse af denne betænkning forelagde Kommissionen den 9. oktober 1986 Rådet et forslag til direktiv om ændring af artikel 24 (1). Formålet med dette forslag er at lette forvaltningen af ordningen af hensyn til de administrative myndigheder og de afgiftspligtige, for så vidt angår både tilsyn med og opkrævning af afgifter, samtidig med at man bevarer den økonomiske neutralitet i de særordninger, der gælder for mindre virksomheder, samt de grundlæggende regler for opkrævning af afgifter.

Dette forslag kan i øvrigt ses som et svar på Det Europæiske Råds klare ønske om fjernelse af hindringer for etablering og udvidelse af små og mellemstore virksomheder samt om en forenkling af disse virksomheders skattemæssige og administrative forhold. Dette forslag skal ses i sammenhæng med Fællesskabets aktionsprogram for små og mellemstore virksomheder, som er godkendt ved Rådets resolution af 3. november 1986 (2).

(1) EFT nr. C 272 af 28.10.1986.

(2) EFT nr. C 287 af 14.11.1986, s. 1.

2. Italien har i henhold til artikel 24, stk. 1, i det sjette direktiv haft et samråd med Udvalget for Merværdiafgift vedrørende indførelse i hvert af regnskabsårene 1985, 1986 og 1987 af foranstaltninger til fordel for små og mellemstore virksomheder, som i løbet af 1984 har haft en omsætning på højst 780 mio lire (på daværende tidspunkt ca. 57 000 ECU - ca. 26 000 bfr.) samt til fordel for afgiftspligtige, der udøver et håndværk eller et liberalt erhverv.

De foranstaltninger, hvorom der har været ført samråd, vedrører specielt fradragsordningen og beregningen af omsætning.

For så vidt angår fradrag kan virksomhederne vælge en standardordning, som gør det muligt for dem at beregne den moms, de er skyldige, ved fra momsen på de afgiftspligtige transaktioner at trække visse standardsatser, der er fastsat for de enkelte sektorer. I øvrigt er virksomheder af den pågældende art, som i 1984 har haft en omsætning på højst 18 000 000 lire (på daværende tidspunkt ca. 13 000 ECU - ca. 600 000 bfr.) fritaget for visse fakturerings- og regnskabsforpligtelser.

Hvad angår beregning af omsætning er skattemyndighederne under visse omstændigheder bemyndiget til at foretage rettelser i de pågældende afgiftspligtiges angivelser efter skøn. Dette skøn baseres på arten af den pågældende aktivitet samt på andre faktorer, såsom værksteders størrelse og beliggenhed, antallet af ansatte, vareindkøb, energiforbrug osv.

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

1. I den første beretning findes som bilag en liste over de særforanstaltninger, som er meddelt Kommissionen i henhold til artikel 27, stk. 5. Der var tale om foranstaltninger, som medlemsstaterne allerede havde anvendt pr. 1. januar 1977.

Kommissionen erklærede i denne beretning, at den lagde særlig stor vægt på, at de grundlæggende betingelser i artikel 27, stk. 1, overholdtes, og at den derfor forbeholdt sig sin stilling til visse af disse foranstaltninger.

Blandt de overtrædelsesprocedurer, der er indledt mod flere af disse foranstaltninger, førte en af procedurerne til en dom afsagt af Domstolen den 10. april 1984 i sag 324/82 mod Belgien (1). I denne dom erklærede Domstolen, at Kongeriget Belgien ved at anvende katalogprisen for biler som grundlag for momspålæggelse - som en undtagelsesforanstaltning, der afviger fra artikel 11 i det sjette direktiv, uden at de i artikel 27, stk. 5, fastsatte betingelser er opfyldt - ikke har overholdt de forpligtelser, der påhviler det i henhold til EØF-Traktaten.

En overtrædelsesprocedure mod Frankrig vedrørende fastsættelse af maksimalt standardbeskatningsgrundlag for indførsel og levering af særlig værdifulde heste er annulleret, idet landet har bragt sin lovgivning i overensstemmelse med det sjette direktiv.

Kommissionen har ligeledes besluttet at annullere den procedure, der er indledt mod Luxembourg vedrørende den for landbruget gældende standardsatsordning for visse goder.

2. Efter udsendelsen af den første beretning har medlemsstaterne i henhold til stk. 1 til 4 i artikel 27 givet meddelelse om flere "nye" foranstaltninger.

Det drejer sig om følgende foranstaltninger:

- Tyskland og Luxembourg: Undtagelsesforanstaltning, som i forbindelse med et forslag til en tysk-luxembourgsk aftale tager sigte på udelukkende at opkræve tysk merværdiafgift for alt arbejde i forbindelse med opførelse og vedligeholdelse af en grænsebro, da Forbundsrepublikken Tyskland påtager sig udførelsen af dette arbejde (2).

(1) Samling af Domstolens Afgørelser, s. 1 861.

(2) Rådets beslutning af 18.3.1983 - EFT nr. L 181 af 6.7.1983, s. 25.

- Tyskland og Nederlandene: Undtagelsesforanstaltning, som i forbindelse med et forslag til en tysk-nederlandsk aftale tager sigte på udelukkende at opkræve tysk merværdiafgift for alt anlægs- og vedligeholdelsesarbejde i forbindelse med omlægning af sejlrenden i Ems og udvidelse af havnen i Emden, da Forbundsrepublikken Tyskland påtager sig udførelsen af disse arbejder (1);
- Frankrig: Anvendelse inden for spilleautomatbranchen, i en periode på 4 år, af en foranstaltning, der giver tilladelse til ikke at foretage tilbagetrækning af overskydende beløb af fradragsberettiget afgift og at lade sådanne beløb fradrage i den skyldige afgift for senere perioder (2).

Der verserer i øjeblikket en overtrædelsesprocedure, idet betingelserne i Rådets beslutning ikke er blevet overholdt;

- Det Forenede Kongerige:

- a) Indførelse af en særordning for opkrævning af merværdiafgift, der tager sigte på at undgå visse bedragerier eller afgiftsunddragelser vedrørende leverancer af guld, guldmønter samt guldrester, der foretages mellem afgiftspligtige (3);
- b) Indførelse i en periode på 2 år af en ordning for opkrævning af merværdiafgift, der tager sigte på at undgå afgiftsunddragelser i tilfælde, hvor visse firmaers handelssystem er baseret på salg af deres produkter til detailhandlere, der ikke er afgiftspligtige (4). Der er tale om en foranstaltning, hvorom der allerede er givet meddelelse i henhold til artikel 27, stk. 5, men som i mellemtiden er blevet ændret.

(1) Rådets beslutning af 10.9.1984 - EFT nr. L 264 af 5.10.1984, s. 26.

(2) Rådets beslutning af 23.10.1984 - EFT nr. L 285 af 30.10.1984, s. 17.

(3) Rådets beslutning af 15.4.1984 - EFT nr. L 264 af 5.10.1984, s. 27.

(4) Rådets beslutning af 13.6.1985 - EFT nr. L 199 af 31.7.1985, s. 60.

Den foranstaltning, som Rådet gav sit samtykke til den 13. juni 1985 i henhold til artikel 27, stk. 4, er blevet forlænget med en periode på 2 år (1);

- c) Tilladelse til at anvende forudfastsættelsesforanstaltninger vedrørende den ikke-fradragsberettigede merværdiafgift i forbindelse med brændstofudgifter til firmabiler (2);
- d) Foranstaltninger med henblik på at forenkle momsregningen i forbindelse med længere hotelophold, idet man foretager en skønsmæssig vurdering af den del af tjenesteydelsen, der anses for at svare til udlejning af fast ejendom, som er fritaget i medfør af bestemmelserne i artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1, i det sjette direktiv (3).

Denne bestemmelse træder i stedet for en bestemmelse på grundlag af artikel 27, stk. 5, hvis anvendelsesområde var bredere;

- e) Foranstaltninger til bekæmpelse af afgiftsunddragelse, der især har til formål at hindre afgiftspligtige i kunstigt at sænke priserne ved levering eller indførsel af varer og tjenesteydelser til personer, der helt eller delvis er afgiftsfritagne, og med hvem de har visse forbindelser af privat, retlig eller økonomisk art, der er nærmere angivet i den nationale lovgivning. I de situationer, som således haves for øje, kan den fri markedspris anvendes som referencegrundlag for transaktionen, hvad enten den rent faktisk er beskattet eller ej, såfremt der er begrundet mistanke om afgiftsunddragelse (4);

(1) Rådets beslutning af 25.5.1987 - EFT nr. L 188 af 8.7.1987, s. 52.

(2) Rådets beslutning af 21.7.1986 - EFT nr. L 212 af 2.8.1986, s. 35.

(3) Rådets beslutning af 10.12.1986 - EFT nr. L 359 af 19.12.1986, s. 59.

(4) Rådets beslutning af 11.4.1987 - EFT nr. L 132 af 21.5.1987, s. 22.

- f) En særlig foranstaltning, der fraviger bestemmelserne i artikel 17, stk. 1, i sjette direktiv, og som bemyndiger Det Forenede Kongerige til inden for rammerne af en fakultativ ordning at bestemme, at virksomheder med en årsomsætning på under 340 000 ECU kan udsætte tidspunktet for udnyttelsen af retten til fradrag af den indgående afgift til det tidspunkt, hvor denne afgift er betalt til leverandøren. Denne foranstaltning, der tager sigte på en forenkling, indgår i et fakultativt beskatningssystem for virksomheder af ovennævnte art, på grundlag af artikel 10, stk. 2, tredje afsnit, i sjette direktiv (1);
- g) Indførelse, for en periode af to år, af en undtagelsesforanstaltning til bekæmpelse af skatteunddragelse. Formålet med denne foranstaltning er at forhindre, at sammenslutninger af selskaber, der i henhold til artikel 4, stk. 4, i sjette direktiv betragtes som én enkelt afgiftspligtig person, og som ikke har ret til fuldstændig fradrag af afgifter, fuldt ud kan fratække den afgift, der pålægges visse erhvervelser af produktionsgoder, ved hjælp af et selskab, der oprettes og opløses alt efter behov (2).

(1) Ved Rådets beslutning af 23.7.1987 (EFT nr. L 213 af 4.8.1987, s. 40) er tilladelsen til at anvende denne foranstaltning blevet begrænset til kun at gælde indtil den 30.9.1990 med mulighed for forlængelse ud over denne dato på grundlag af en rapport fra Kommissionen, der i givet fald er ledsaget af et forslag til beslutning.

(2) Ikke offentliggjort beslutning (anses for truffet den 13.4.1987).

KAPITEL II

Forskelle, der skyldes valgmuligheder

A. Valgmuligheder i henhold til artikel 28

I henhold til artikel 28 har medlemsstaterne mulighed for i en overgangsperiode at anvende visse undtagelser fra det normale fælles moms-system. Denne periode blev oprindeligt fastsat til fem år, at regne fra sjette direktivs ikrafttrædelse. Rådet har forpligtet sig til inden periodens udløb at træffe afgørelse om ophævelse af en del af eller samtlige disse undtagelser.

Kommissionen fremsendte den 17. januar 1987 en rapport til Rådet, hvori den gennemgik medlemsstaternes anvendelse af disse undtagelser og de vanskeligheder, som ophævelsen af den ville medføre (1). Denne rapport blev drøftet i Rådets ad hoc-arbejdsgruppe den 30. marts 1983.

På baggrund af denne drøftelse nåede Kommissionen til den konklusion, at det var nødvendigt og muligt at ophæve de fleste af undtagelserne i direktivets artikel 28, stk. 3. Med henblik herpå fremsendte Kommissionen den 4. december 1984 et forslag til Rådets attende direktiv om gradvis ophævelse af de fleste af disse undtagelser, under hensyntagen til deres økonomiske, sociale og budgetmæssige virkninger (2).

Det Økonomiske og Sociale Råd og Europa-Parlamentet afgav udtalelse om dette forslag henholdsvis den 3. juli 1985 og den 6. april 1987 (3).

Forslaget er på nuværende tidspunkt til behandling i Rådets instanser.

(1) Dok. KOM(82) 885

(2) EFT nr. C 347 af 29.12.1984, s. 3.

(3) Nærmere oplysninger vedrørende disse udtalelser og forslaget til ændringer findes i beretningens afsnit III.

I sin rapport af 17. januar 1983 redegør Kommissionen ligeledes for udnyttelsen af de undtagelser i artikel 28, stk. 2, der bemyndiger medlemsstaterne til, på visse betingelser og indtil afskaffelsen af de afgiftsmæssige grænser, at bibeholde de fritagelser, hvorved der foretages fradrag af den indgående afgift, de såkaldte nulsatser, som var gældende pr. 31. december 1975. I rapporten påpeges bl.a. ulemperne ved anvendelse af nul-satsen i indlandet, specielt når denne anvendes på en stor del af et lands forbrug.

B. Valgmuligheder i henhold til artikel 13, punkt C

Valgmulighederne for afgiftspålæggelse i henhold til punkt C i artikel 13 var genstand for en særlig gennemgang i den første beretning, hvortil der som bilag fandtes 3 tabeller med en oversigt over situationen i de forskellige medlemsstater for så vidt angår hver af de pågældende kategorier af transaktioner.

Forslaget til nittende direktiv omfatter en tilføjelse til artikel 13, punkt C, ifølge hvilken de valgmuligheder, som denne bestemmelse giver i forbindelse med bank- og finansieringstransaktioner, ikke skal omfatte "tjenesteydelser præsteret af finansieringsinstitutter, der udsteder eller forvalter betalingskort eller lignende".

En oversigt over de årsager, der har ført til denne konklusion, findes i afsnit III, kapitel V: Fortolkning af spørgsmål vedrørende fritagelse - Punkt B - Betalingskort.

AFSNIT II

FORTOLKNINGSVANSKELIGHEDER I FORBINDELSE MED VISSE AF DIREKTIVETS BESTEMMELSER

Det Rådgivende Udvalg for Merværdiafgift har fortsat sit arbejde på baggrund af de spørgsmål, der er blevet rejst af både medlemsstaterne og Kommissionens tjenestegrene om anvendelse af fællesskabsbestemmelserne vedrørende moms og specielt bestemmelserne i det sjette direktiv.

Udvalget har afholdt 8 møder mellem den 1. januar 1982 og den 31. december 1986. Der er blevet behandlet 54 arbejdsdokumenter, heraf 7 i forbindelse med samråd.

Visse generelle retningslinjer, som er fremstået på baggrund af Udvalgets drøftelser, kommer til udtryk i de forslag til forbedring af sjette direktiv, som Kommissionen har fremsendt til Rådet via det allerede nævnte forslag til nittende direktiv.

I denne beretning omtales de vigtigste af de problemer vedrørende anvendelse, der er opstået i den pågældende periode, de retningslinjer, der er fremstået på baggrund af Udvalgets drøftelser, samt i givet fald de gennemførte eller foreslåede forbedringer. Ligeledes vil retspraksis på området blive behandlet, idet visse af Domstolens domme, som er afsagt efter udsendelsen af første beretning, kort vil blive omtalt.

KAPITEL I

Anvendelse af artikel 2 på visse transaktioner

I sin dom af 28. februar 1984 i sag 294/87 erklærede Domstolen, at artikel 2 i sjette direktiv bør fortolkes således, at der ikke opstår nogen skyldig omsætningsafgift ved illegal indførsel i Fællesskabet af narkotika, som ikke er genstand for det af myndighederne strengt kontrollerede salg med henblik på en anvendelse til medicinske og videnskabelige formål (1).

Udvalget for Merværdiafgift blev anmodet om at tage stilling til rækkevidden af denne dom og om at fastslå, hvad den ville betyde for anvendelsen af artikel 2 i sjette direktiv. Udvalget mente med stort flertal, at transaktioner i indlandet, der omfattede goder, mod hvilke der er handelsforbud, lå uden for momsens anvendelsesområde, under de betingelser og med begrænsninger, der fremgik af dommen.

Siden da er Domstolen blevet anmodet om at træffe præjudiciel afgørelse i to spørgsmål om fortolkning af artikel 2 i sjette direktiv på baggrund af ovennævnte dom, dels angående levering af narkotika inden for én medlemsstats område, (sag 289/86: Vereniging Happy Family - Amsterdam), dels angående levering af amfetamin, foretaget i indlandet, hvor der var tale om leveringer, der er forbudt ved lov, men som i praksis tolereres (sag 269/86 - W.J.R. Mol & Haule - Nederlandene).

(1) Samling af Domstolens Afgørelser 1984, s. 1 177.

KAPITEL II

Afgiftspligt for visse former for virksomhed (artikel 4, stk. 5)

1. Notarer, fogeder og stævningsmænd

I den foregående betænkning omtaltes vanskelighederne i forbindelse med afgiftspligt for visse erhverv, hvis udøvere kan udfærdige dokumenter i deres egenskab af udøvere af et offentligt erhverv. Det drejede sig bl.a. om notarer, fogeder og stævningsmænd i Nederlandene, hvis offentlige virksomhed ikke er undergivet momsordningen. Kommissionen mente, at udøvere af disse erhverv burde være momspligtige i henhold til artikel 4 i sjette direktiv, idet "det er hævet over enhver tvivl, at de selvstændigt, dvs, uden at være i et arbejdstager-arbejdsgiverforhold og på eget juridisk ansvar udøver en økonomisk virksomhed, forstået som en varig ydelse af tjenester mod vederlag". Kommissionen var endvidere af den opfattelse, at da det princip, momsens er baseret på, er en generel forbrugsafgift, er det nødvendigt at foretage en snæver fortolkning af artikel 4, stk. 5; det er derfor kun virksomhed, der udøves af offentligretlige organer, og som afhænger af en offentlig myndigheds kompetence og beføjelser, der omfattes af denne bestemmelse, og ikke virksomhed, der ifølge sagens natur kan udøves af privatpersoner med det formål at opnå fortjeneste.

Kommissionen gjorde bl.a. disse argumenter gældende, da den anlagde søgsmål ved Domstolen i henhold til Traktatens artikel 169.

I sin dom af 26. marts 1987 (sag 235/85) støttede Domstolen Kommissionens opfattelse (1).

(1) Endnu ikke offentliggjort i Samling af Domstolens Afgørelser.
EFT nr. C 108 af 23.4.1987, s. 5.

2. Overvågning og bistand i forbindelse med luftfart

Udvalget for Merværdi er blevet forelagt et spørgsmål vedrørende afgiftsordninger for tjenesteydelser, der omfatter overvågning og bistand i forbindelse med luftfart og specielt om ydernes afgiftsmæssige status, hvad enten der er tale om statslige eller halvoffentlige organer eller lokale myndigheder, der yder disse tjenester, enten direkte eller via koncessionerede selskaber.

På grundlag af en undersøgelse foretaget af Kommissionens tjenestegrene har man kunnet udlede retningslinjer for tre former for bistand i forbindelse med luftfart. Udvalget udtalte sig med næsten enstemmighed for afgiftspligt for ydere af tjenester inden for selve lufthavnsområdet (landing, parkering mv.), idet disse former for tjenesteydelser i henhold til artikel 15, stk. 9, er belagt med eller fritaget for afgifter alt efter omstændighederne; flertallet af delegationerne gik i øvrigt ind for, at tjenesteydelser på landings- og startområderne ikke skulle være afgiftsbelagt (kontrol af luftrummet omkring lufthavnen foretaget fra de såkaldte kontroltårne) og ej heller tjenesteydelser vedrørende de øvre og nedre luftrum (kontrol med ruteflyvning) i henhold til artikel 4, stk. 5, første afsnit. Udvalget udtalte sig med enstemmighed mod afgiftspligt for "EUROCONTROL", både hvad angår kontroltydelser ved ruteflyvning og beregning, opkrævning og viderefordeling af gebyrer, der opkræves hos luftfartsselskaberne som betaling for landenes kontroltydelser.

KAPITEL III

Leveringssted for tjenesteydelser

(artikel 9)

A. Udlejning af løsøregenstande

1. I den første beretning blev det understreget, at en måske for bogstavelig fortolkning af artikel 9, stk. 1, kunne medføre, at visse tilfælde af udlejning af løsøregenstande blev fritaget for afgift i det land, hvor beskatningen burde finde sted, dvs. det land, hvor der er foretaget udlejning.

Rådets tiende direktiv af 31. juli 1984 (1) tager sigte på at afhjælpe denne situation, idet beskatningsstedet i forbindelse med udlejning af sådanne goder herefter bliver det sted, hvor aftageren befinder sig (artikel 9, stk. 2, litra e).

Udlejning af transportmidler er imidlertid ikke omfattet af ændringer, og beskatningen heraf sker således fortsat i henhold til artikel 9, stk. 1, på tjensteyderens hjemsted.

2. Kommissionens tjenestegrene er blevet anmodet om at undersøge en række spørgsmål, der er forelagt af en medlemsstat, vedrørende anvendelse af sjette og tiende direktiv på visse internationale leasingtransaktioner. Det drejer sig om tilfælde, der mere henhører under lejeområdet end om egentlig leasing, idet der er tale om, at et leasingselskab erhverver kapitalgoder i et andet land end det, hvor det har hjemsted, med det formål at udleje dem i samme land til en afgiftspligtig person.

Under disse omstændigheder udøver leasingselskabet rent faktisk en økonomisk virksomhed i aftagerens land. Det er derfor territorialitetsbestemmelsen i artikel 9, stk. 1, der først og fremmest skal anvendes, og det er kun, hvis tjensteyderen ikke har noget fast forretningssted i aftagerens land, at bestemmelsen i artikel 9, stk. 2, litra e), træder i kraft i henhold til tiende direktiv. Efter at have fået forelagt dette problem var delegationerne i Udvalget for Merværdi enige i denne opfattelse, idet de samtidig konstaterede, at såfremt artikel 9, stk. 2, litra e), blev anvendt, ville den moms, der pålagdes ved købet af materiellet, blive godtgjort i henhold til ordningen i ottende eller trettende direktiv, alt efter om leasingselskabet var etableret inden for Fællesskabet eller i et tredjeland.

Resultatet vil være det samme, hvis det drejer sig om transportmidler, der udlejes under samme omstændigheder. Men da disse goder er undtaget fra det tiende direktivs anvendelsesområde, vil de blive pålagt afgift efter det generelle princip i artikel 9, stk. 1, om tjenesteyderens hjemsted, som i det foreliggende tilfælde vil være det samme som aftagerens; såfremt tjenesteyderen ikke angiver et hjemsted eller ikke har et fast forretningssted, kan den afgiftspligtige udpeges i henhold til artikel 21, stk. 1, litra a). Flertallet af delegationerne i Udvalget for Merværdiafgift fastholdt imidlertid det synspunkt, at beskatningen af en transaktion, der omfatter udlejning af transportmidler i det land, hvor disse transportmidler erhverves og udlejes af tjenesteyderen, kun kan finde sted, såfremt tjenesteyderen råder over et hjemsted eller et forretningssted i det pågældende land. Såfremt der er tale om en tjenesteyder fra et tredjeland, var alle i Udvalget enige om, at beskatningen skal finde sted i aftagerens medlemsstat, idet et stort flertal henholdt sig til artikel 9, stk. 3, litra b), og et mindretal til artikel 9, stk. 1.

B. Sidestilling af paller og containere med transportmidler

I den første beretning omtaltes ligeledes nødvendigheden af at nå frem til en ensartet definition af begrebet "transportmidler" med henblik på at undgå, at beskatningsstedet for visse goder og især sådanne, som på grund af deres art kan bevæge sig over grænserne, bliver afhængig af, om goderne betegnes som "transportmidler" eller "løsøregenstande".

Det er med henblik herpå og for at tage hensyn til opfattelsen i de fleste af medlemsstaterne, at Kommissionen i sit forslag til nittende direktiv har foretaget følgende præcisering i artikel 9:

"Udtrykket "transportmidler" omfatter i denne artikel også paller og containere samt udstyr og anordninger, der kan trækkes eller skubbes, og som anvendes med henblik på opfyldelse af en transport- eller bugseringskontrakt."

C. Definition af begrebet "fast forretningssted", der er omhandlet i artikel 9

1. I artikel 9, stk. 2, litra e), er anført en række tjenesteydelser, hvor beskatningsstedet er det sted, hvor aftageren har etableret hjemsted for sin erhvervsvirksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen præsteres.

Det har vist sig, at begrebet "fast forretningssted" ikke er defineret ens i alle medlemsstater, og at dette volder problemer, når der er tale om at fastslå beskatningsstedet for de i artikel 9, stk. 2, litra e), omhandlede transaktioner på den ene side, og at anvende proceduren for godtgørelse af afgifter i henhold til sjette eller ottende direktiv på den anden side.

Udvalget for Merværdiafgift fik forelagt de to mulige fortolkninger af dette begreb. Den ene bestod i at betragte et fast forretningssted som et stationært og indrettet sted, hvorfra transaktionerne kan foretages (salg eller tjenesteydelser); ifølge den anden fortolkning behøvede denne mulighed for eventuelt at udføre transaktioner ikke at være til stede, idet det var tilstrækkeligt, at der blot var tale om et informations- eller administrationskontor. Et stort flertal i Udvalget mente, at et fast forretningssted snarere burde defineres uden hensyntagen til muligheden for at udføre afgiftspligtige transaktioner.

I forslaget til nittende direktiv er der taget hensyn til denne opfattelse, idet det indeholder en tilføjelse til artikel 9, hvorved "fast forretningssted" defineres som "ethvert stationært forretningssted, der anvendes af en afgiftspligtig person, også selv om der sandsynligvis ikke vil blive udøvet nogen form for afgiftspligtig virksomhed herfra".

2. I artikel 9, stk. 1, fastslås det generelle princip vedrørende beskatningsstedet for tjenesteydelser, idet der forstås "det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres (.....)".

Definitionen af "fast forretningssted" i denne bestemmelse er blevet suppleret ved Domstolens dom af 4. juli 1985 i sag 168/84 Fa. BERKHOLZ mod Finanzamt Hamburg - Mitte - Altstadt (1), af hvilken det specielt fremgår, at en installation af inventar beregnet til erhvervsvirksomhed om bord på et skib, der sejler uden for nationalt

territorium på det åbne hav - det drejede sig i det pågældende tilfælde om erhvervsvirksomhed med spilleautomater - kun udgør et fast forretningssted i henhold til artikel 9, stk. 1, såfremt denne installation omfatter en permanent tilstedeværelse af de menneskelige og tekniske ressourcer, der er nødvendige for de pågældende tjenesteydelser, og såfremt disse tjenesteydelser ikke med fordel kan leveres fra hjemstedet for tjenesteyderens erhvervsvirksomhed.

D. Anvendelse af artikel 9, stk. 2, litra e), på offentlige radio- og TV-organer

I artikel 9, stk. 2, litra e), er anført en række tjenesteydelser, som skal beskattes på aftagerens hjemsted, når denne er etableret i Fællesskabet. Ved disse tjenesteydelser er det derfor aftagerens status, der er afgørende for beskatningsstedet.

Det har vist sig, at radio- og TV-organernes afgiftsmæssige status ikke er den samme i alle medlemsstater for så vidt angår deres ikke-erhvervsmæssige aktiviteter. I visse medlemsstater betragtes de som ikke-afgiftspligtige og deres aktiviteter som faldende uden for anvendelsesområdet for afgifter, medens de er afgiftspligtige i andre, således at det kun er deres tjenesteydelser, der er fritaget.

Denne situation må nødvendigvis medføre juridisk usikkerhed, ja endog dobbelt- eller manglende beskatning, idet tjenesteyderen ikke nødvendigvis er bekendt med, hvilken status det organ, der aftager tjenesteydelsen, har.

Kun en ensartet anvendelse af artikel 9, stk. 2, litra e), på radio- og TV-organer i samtlige medlemsstater, uanset disse organers afgiftsmæssige status (fritaget for eller uden for momsens anvendelsesområde), vil kunne løse dette problem, der ellers vil opstå hver gang, et sådant organ aftager en af de tjenesteydelser, der er anført i denne bestemmelse. Efter at have fået forelagt dette spørgsmål udtalte Udvalget for Merværdiafgift sig ud fra et ønske om forenkling med næsten enstemmighed til fordel for en sådan løsning.

E. Tjenesteydelser på telekommunikationsområdet

Der har været stillet en række spørgsmål om ordningen vedrørende visse tjenesteydelser på telekommunikationsområdet på grund af disse ydelsers overvejende internationale karakter. Drøftelserne i Udvalget for Merværdiafgift har gjort det muligt at nå frem til visse retningslinjer, specielt hvad angår stedet for internationale telekommunikationsydelser (hjemstedet for den betalende modtager i overensstemmelse med kriteriet vedrørende tjenesteyderens hjemsted), telekommunikationsydelser til søgående fartøjer med anvendelse af bl.a. relæinstallationer på kysten (ydelser, der betragtes som udført for at dække et umiddelbart behov hos disse fartøjer og således fritaget i henhold til artikel 15, stk. 8), ydelser foretaget af de offentlige telekommunikationstjenester i forbindelse med andre medlemsstaters anvendelse af deres net (udvalget udtalte sig til fordel for en fritagelse svarende til den, der gælder for transaktioner, der kan sidestilles med eksport).

KAPITEL IV

Fortolkningsspørgsmål i forbindelse med beskatningsgrundlaget

(artikel 11)

A. Minimumsbeskatningsgrundlag

Kommissionen indledte i marts 1981 den i artikel 169 i Traktaten omhandlede overtrædelsesprocedure mod Belgien som følge af, at dette lands momslovgivning for så vidt angår fastsættelse af beregningsgrundlag for biler ikke var i overensstemmelse med artikel 11 og 27 i sjette direktiv.

Ved indbringelsen af sagen for Domstolen gjorde Kommissionen gældende, at den belgiske ordning ikke var forenelig med artikel 11, fordi den i forbindelse med levering eller indførsel af nye biler medførte en beskatning på grundlag af en værdi, der normalt var højere end den modværdi, som leverandøren rent faktisk havde fået, eller end den pris, som den indførende privatperson tilsvarende betalte. For så vidt angår leveringer på hjemmemarkedet medførte den belgiske ordning, at der blev beregnet moms af enhver form for rabat og bonus, hvilket var i modstrid med artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b). For importerede bilers vedkommende tog den belgiske ordning ikke hensyn til den faktisk betalte pris.

Kommissionen mente i øvrigt ikke, at de pågældende foranstaltninger, som den blev underrettet om i henhold til artikel 27, stk. 5, var omfattet af denne bestemmelse, idet de var af for generel karakter; de medførte at ordningen i artikel 11 mistede praktisk talt hele sin relevans for den pågældende sektor, således at de ikke stod i et rimeligt forhold til det ønskede mål. Kommissionen bestred endvidere, at de omtvistede bestemmelser var berettiget med henblik på at undgå svig eller afgiftsunddragelse, og at de kunne være foranstaltninger, der medførte en forenkling af afgiftsopkrævningen.

Domstolen bekræftede Kommissionens synspunkter i sin dom af 10. april 1984 (sag 324/82) (1).

(1) Tidl. anf. afsnit I, kapitel I, punkt D.1.

Som følge af denne dom har Belgien ændret sin lovgivning, således at momsen herefter beregnes på grundlag af den pris, køberen rent faktisk har betalt. Men samtidig har Belgien til hensigt at anvende en registreringsafgift, hvis sats er den samme som momsens, og som skal pålignes forskellen mellem katalogprisen og fakturaprisen.

Eftersom de nye bestemmelser ikke forekommer at være i overensstemmelse med Domstolens dom, anlagde Kommissionen på ny sag i henhold til Traktatens artikel 169 den 2. december 1985 (sag 391/85).

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

Ifølge lovgivningen i Irland og i Nederlandene medfører levering af et nyt gode mod leverandørens overtagelse af et brugt gode af samme art, at beskatningsgrundlaget nedsættes med værdien af det udskiftede gode. Kommissionen mente, at disse ordninger betegnede en undtagelse fra artikel 11 i sjette direktiv, som ikke var berettiget i henhold til artikel 32 i samme direktiv, og den anlagde to søgsmål ved Domstolen (sag 16 og 17/84).

Domstolen godtog ikke Kommissionens argumenter, idet den mente, at de pågældende ordninger, både hvad angår deres formål og virkninger, først og fremmest måtte være omfattet af artikel 32 i sjette direktiv, og at de ikke betegnede en krænkelse af artikel 11 i samme direktiv. Den afviste således Kommissionens søgsmål ved to domme af 10. juli 1985 (1).

C. Tilskud

1. Det hedder i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), at "tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris", skal medtages i beregningsgrundlaget. I henhold til artikel 19, stk. 1, andet led, er det endvidere muligt for de medlemsstater, der ønsker det, at medtage i nævneren i pro rata-satsen for fradrag sådanne tilskud, "der ikke er direkte forbundet med transaktionernes pris".

(1) Endnu ikke offentliggjort i Samling af Domstolens Afgørelser - EFT nr. C 195 af 3.8.1985.

Efter at have foretaget en gennemgang af de vigtigste fortolkningsvanskeligheder vedrørende de tilskud, der er omhandlet i disse bestemmelser, mente Kommissionen, at det var absolut nødvendigt at betragte hele problemet på ny (1).

Efter disse nye overvejelser kunne Kommissionen konstatere, at udtrykket "tilskud, der er direkte forbundet med priserne" i forbindelse med transaktioner foretaget af en afgiftspligtig, kun kunne medtages i beretningsgrundlaget, såfremt følgende tre betingelser var opfyldt:

- a) det skal udgøre modværdien eller indgå i modværdien;
- b) det skal betales til leverandøren eller tjenesteyderen;
- c) det skal betales af tredjemand.

Denne opfattelse deltes af flertallet i Udvalget for Merværdiafgift.

2. Der er ligeledes opstået et fortolkningsproblem vedrørende den afgiftsordning, der anvendes i forbindelse med fællesskabstilskud, der betales som led i den fælles markedsordning for mælk og mejeriprodukter. Fællesskabet ønsker som bekendt at fremme vedtagelsen af foranstaltninger, der kan skabe øget salg af disse produkter samt stimulere reklame og opdyrkning af nye markeder for varerne.

Udvalget for Merværdiafgift fik forelagt spørgsmålet om, hvorvidt Fællesskabets bidrag til udgifter vedrorende sådanne foranstaltninger burde beskattes som modværdi for en tjenesteydelse, som de pågældende virksomheder (der fremstiller mejeriprodukter) kunne formodes at levere til Fællesskabet via et "statsorgan", som står for fordelingen af fællesskabsstøtten. Efter Kommissionens opfattelse kunne hverken Fællesskabet eller statsorganet betragtes som aftager af nogen form for tjenesteydelse. Tilskuddet har udelukkende til formål at bidrage til de udgifter, som de pågældende (virksomheder, der fremstiller mejeriprodukter) afholder til tjenesteydelser, der købes af andre afgiftspligtige (f.eks. reklamebureauer). Da der således er tale om et tilskud til indkøb, mente Kommissionen, at den ene af ovenstående tre betingelser ikke var opfyldt.

(1) Afsnit II, kapitel IV, punkt C i den førte beretning.

Et stort flertal i Udvalget havde denne opfattelse og mente, at fællesskabstilskuddene til reklamekampagner for mejeriprodukter ikke er en betaling for tjenesteydelser over for Kommissionen, og at de ikke kunne pålægges moms, når de anvendes til delvis betaling af afholdte udgifter.

D. Biomkostninger, der medregnes i beskatningsgrundlaget

1. Opkrævningsgebyrer til fragtførere

I dom af 12. juni 1979, i sag 126/78 (1), har Domstolen afsagt følgende: "Når en transportvirksomhed, udover at befordre en vare, har forpligtet sig til at opkræve købesummen for den transporterede vare, er opkrævningen af købesummen for den transporterede vare en biydelse til transporten, jf. pkt. 5 i bilag B til andet direktiv af 11. april 1967", og endvidere, at "medlemsstaterne ved anvendelse af merværdiafgiften ikke kan behandle en biydelse som opkrævning pr. efterkrav af den ydelse, der består i transport af ting, særskilt".

Problemet er, om disse konklusioner fra Domstolens side er forenelige med artikel 11, punkt A, stk. 2, litra b), i sjette direktiv, og om det gebyr, som en fragtfører modtager for inddrivelse på sælgerens vegne af betalingen for den transporterede vare, skal medtages i beskatningsgrundlaget for transportydelsen, som en biomkostning ved denne ydelse i henhold til ovennævnte artikel 11.

(1) Samling af Domstolens Afgørelser, s. 2041.

Udvalget for Merværdiafgift mente ikke, at Domstolens dom uden videre kunne indpasses i artikel 11, punkt A, stk. 2, litra b), og at spørgsmålet om, hvorvidt der var tale om biomkostninger, kun kunne afgøres ved en undersøgelse af betingelserne i den aftale, der var indgået mellem afsenderen og fragtføreren.

2. Renter ved afbetalingskøb

I den første beretning rejstes spørgsmålet om ordningen vedrørende pristillæg, der forlanges af leverandøren ved afbetalingskøb, idet problemet var, om finansieringsomkostninger skulle fritages for beskatning på grundlag af artikel 13, punkt B, litra d), eller om disse omkostninger skulle betragtes som havende karakter af biomkostninger, således at de ikke ville kunne fritages som renter i henhold til artikel 13.

Efter at have fået forelagt spørgsmålet mente et flertal i Udvalget for Merværdi, at et pristillæg ved afbetalingskøb, såfremt der ikke forelå en egentlig låneaftale, skulle medregnes i beregningsgrundlaget for leveringen.

E. Indførsel af programmel

Udvalget for Merværdi har fået forelagt problemet vedrørende fastsættelse af beskatningsgrundlaget ved indførsel af programmel.

For så vidt angår standardprogrammer mente Udvalget, at der blot var tale om en almindelig indførsel af varer, hvis samlede værdi måtte beskattes.

Med hensyn til programmel til specialanvendelse kunne det konstateres, at der her var tale om indførsel af varer (det fysiske medium) og en tjenesteydelse (indlæste data).

Ved handel mellem afgiftspligtige i Fællesskabet vil dette fysiske medium blive betragtet som en bitransaktion i forhold til leveringen af data, og de to transaktioner vil blive beskattet i aftagerens medlemsstat som en enkelt tjenesteydelse efter de kriterier, der er omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led. Med henblik på at undgå en dobbeltbeskatning af det fysiske medium vil der ikke ved indførsel ske opkrævning af afgift for mediet.

Udvalget har endnu ikke udtalt sig om den afgiftsordning, der skal anvendes i samhandelen med tredjelande ved salg til privatpersoner.

F. Persontransport ad sø- eller luftvejen mellem to steder beliggende i samme medlemsstat, med delvis benyttelse eller overflyvning af internationalt farvand eller af nederlandsk territorium

Kommissionen er blevet stillet over for problemer vedrørende opkrævning af moms for transportydelser, der delvis finder sted uden for nationalt territorium. Visse medlemsstater mener, at transport ad luft- eller søvejen, som foregår ved overflyvning af fremmed territorium eller ved benyttelse af internationalt farvand, mister sin karakter af rejse foretaget inden for landets grænser, for så vidt angår den strækning, der tilbagelægges uden for nationalt territorium. Det drejede sig især om at få at vide, om bidraget til "egne indtægter" kunne tages af den del af billetten, der vedrører en sådan strækning.

Efter at have fået forelagt spørgsmålet mente Udvalget, med et meget stort flertal, at i henhold til det sjette direktiv måtte hele den pågældende strækning betragtes som værende tilbagelagt inden for den pågældende medlemsstat.

For at undgå enhver afvigende fortolkning på dette område ønskede Kommissionen i sit forslag til nittende direktiv at fastslå i artikel 9, stk. 2, litra b), at "en sø- eller luftrejse anses for at være foretaget udelukkende i indlandet, når afgangs- og ankomststedet er beliggende i det pågældende land, og når der ikke foretages havneanløb eller mellemlanding i et andet land".

Med sine domme af 4. juli 1985 (sag 168/84 - BERKHOLZ C/FINANZAMT HAMBURG - MITTE (1) og af 23. januar 1986 (sag 283/84, TRANS TIRRENO EXPRESS C/UFFICIO PROVINCIALE TVA) (2) har Domstolen truffet nogle afgørelser, der til en vis grad støtter de principper, der fremgår af den ændring, der er foreslået af Kommissionen. I disse domme har Domstolen fastslået, at medlemsstaterne har mulighed for at opkræve moms for transportydelser, der finder sted på åbent hav ved tilbagelæggelse af strækninger enten mellem to steder i samme medlemsstat eller mellem to medlemsstater.

(1) Tidl. anført.

(2) Endnu ikke offentliggjort i Samling af Domstolens Afgørelser - EFT nr. C 77 af 5.4.1986, s. 8.

KAPITEL V

Fortolkningsspørgsmål vedrørende afgiftsfritagelse

(artikel 13, 14 og 15)

A. Fritagelse i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1

Den første beretning omhandlede vanskeligheder i forbindelse med anvendelse, som ofte skyldes en manglende præcisering i visse af bestemmelserne i artikel 13, punkt A, stk. 1, der omhandler fritagelser og deres konsekvenser både med hensyn til anvendelse af et ensartet beregningsgrundlag og for så vidt angår egne indtægter.

Med forslaget til nittende direktiv af 5. december 1984 har man forsøgt at forbedre situationen ved hjælp af de nærmere præciseringer og ændringer, som er nødvendige for at sikre en klarere fortolkning. Udvalget for Merværdiafgift er fremkommet med retningslinjer vedrørende visse spørgsmål om anvendelse, medens Domstolen har afsagt en dom i en sag vedrørende afgiftsfritagelse for transportydelser leveret til "Deutsche Bundespost".

a) Fritagelse vedrørende tjenesteydelser, der præsteres af det offentlige postvæsen

Den 11. juli 1985 afsagde Domstolen dom i sag 107/84 (1). I den første beregning blev det nævnt, at en af medlemsstaterne havde udvidet sin lovgivning således, at fritagelsen for tjenesteydelser leveret af det offentlige postvæsen (artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a)) også kom til at omfatte transportvirksomheder, som bl.a. varetager postbesørgelse for det offentlige postvæsen. Kommissionen havde ment, at det offentlige postvæsen, ligesom enhver anden afgiftsfritaget virksomhed, måtte bære moms på input i forbindelse med disse afgiftsfritagne aktiviteter, og at den ikke kunne acceptere en udvidelse af fritagelsen til også at omfatte de pågældende ydelser. Dette synspunkt blev støttet gennem Domstolens dom.

(1) Endnu ikke offentliggjort i Samling af Domstolens Afgørelser - EFT nr. C 200 af 8.8.1985, s. 8.

b) Fritagelse vedrørende hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil (art. 13, punkt A, stk. 1, litra b)

Med henblik på at undgå problemer på grund af forskellige vurderinger af de betingelser, hvorunder denne fritagelse kan indrømmes, har Kommissionen ladet sit forslag til nittende direktiv tage sigte på, at fritagelsen skulle udvides til at omfatte hele hospitalssektoren. En sådan fuldstændig fritagelse ville overflødiggøre den undtagelse, der er baseret på artikel 28, stk. 3, litra b), og bilag F, punkt 10, hvorved der i overgangsperioden kan gælde fritagelse for hospitalsinstitutioner, der normalt ikke er omfattet af artikel 13.

Betegnelsen "transaktioner i nær tilknytning hertil", som forekommer i denne bestemmelse, syntes også at blive fortolket mere eller mindre snævert af medlemsstaterne. Dette blev bekræftet under behandlingen af spørgsmålet i Udvalget for Merværdiafgift.

Et stort flertal af delegationerne kunne imidlertid acceptere en fællesskabsliste, der blev opstillet over de omfattede transaktioner. Det ser således ud til, at den foreslåede ændring, som indebærer, at fritagelsen udvides til at omfatte hele hospitalssektoren, vil kunne suppleres med en sådan liste.

c) Fritagelse vedrørende behandling af personer som led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv

Der verserer i øjeblikket to overtrædelsesprocedurer i henhold til artikel 169 i Traktaten mod Det Forenede Kongerige og Irland som følge af en udvidet anvendelse af fritagelse i forbindelse med levering af goder. De to medlemsstater lader denne fritagelse gælde for levering af briller ifølge lægerecept.

For så vidt angår Det Forenede Kongerige er der anlagt sag ved Domstolen den 27. marts 1985.

d) Fritagelser vedrørende "visse former for tjenesteydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport" (art. 13, punkt A, stk. 1, litra m)

De betingelser, som disse fritagelser er undergivet, forekommer at være tilstrækkelig klare til, at det er blevet foreslået at erstatte udtrykket "visse former for tjenesteydelser" med "tjenesteydelser", uden at dette skulle kunne forårsage problemer.

Ordlyden af denne bestemmelse har imidlertid givet anledning til visse fortolkningsproblemer, eftersom Domstolen i sag 273/86 fik forelagt følgende spørgsmål: "Kan en idrætsforenings servering af mad og drikkevarer til dens medlemmer i en af foreningen drevet kantine anses for en tjenesteydelse i nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning til fordel for personer, der deltager i sport eller fysisk træning, jf. artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), i sjette momsdirektiv.

Kommissionen foreslog, at Domstolen i sin præjudicielle afgørelse gav et klart benægtende svar på dette spørgsmål. Siden da er anmodningen blevet trukket tilbage, og Domstolen har som følge heraf slettet sagen af sit register pr. 8. april 1987.

e) Fritagelse vedrørende "visse kulturelle tjenesteydelser" (art. 13, punkt A, stk. 1, litra n)

Ifølge forslaget til nittende direktiv skal det upræcise udtryk "visse" erstattes med en liste over de ydelser, der skal fritages, udarbejdet på grundlag af de lister, der findes i flere medlemsstater.

f) Fritagelse vedrørende kunstnerisk virksomhed

Foruden de nævnte forbedringer af denne del af artikel 13 indeholdt forslaget til nittende direktiv to særlige fritagelser, den ene vedrørende egentlig kunstnerisk virksomhed (kunstneres salg af egne kunstværker), den anden vedrørende udøvende kunstneres optræden for publikum samt forfatteres, komponisters og skribenters virksomhed.

Europa-Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg gik imidlertid i deres respektive udtalelser imod sådanne fritagelser, bl.a. fordi en privilegeret behandling af salg af kunstværker og af kunstneres ydelser ikke forekom dem at være berettiget.

Kommissionen tog hensyn til disse udtalelser ved ændringen af forslaget til nittende direktiv, idet den foreslog, at disse bestemmelser blev udeladt. Som et kompromis vil fritagelsen for tjenesteydelser leveret af forfattere, kunstnere og udøvende kunstnere blive bevaret som en overgangsforanstaltning i henhold til artikel 28, stk. 3, litra b), og til bilag F, punkt 2.

B. Fritagelse i henhold til artikel 13, punkt B

Her skal nævnes tre kategorier af vanskeligheder i forbindelse med anvendelse af artikel 13, punkt B. Det drejer sig om afgiftsordningen vedrørende ydelser af bistand til turister, ordningen vedrørende betalingskort, som allerede er blevet delvis behandlet i den første beretning, samt anvendelse af bestemmelsen i artikel 13, punkt B, litra d), nr. 4, på visse mønter af "ædelplatin".

a) Ydelse af bistand til turister

Under behandlingen i Rådets forskellige instanser af fællesskabsretsakterne vedrørende forsikring er der konstateret forskelle i forbindelse med anvendelsen af sjette direktiv for så vidt angår ydelse af bistand til turister, dvs. hjælpeydelser under rejser.

Efter at have fået forelagt dette problem på grundlag af en undersøgelse foretaget af Kommissionen mente et stort flertal i Udvalget for Merværdiafgift, at ydelser, der består i dækning af risici såsom godtgørelse af udgifter til lægebehandling, udgifter, der skyldes tvungen forlængelse af rejser, hjemtransport af sygdomsårsager af den forsikrede og/eller af rejseledsager, den forsikredes rejseudgifter i tilfælde af et familiemedlems død, hjemtransport af den forsikrede ved dennes død, udgifter til bugserhjælp eller hjemtransport af køretøj, fremsendelse af reservedele, leveret af andre organer end automobilklubber, betragtes som forsikringsydelser i henhold til artikel 13, punkt B, litra a), samt at de præmier, som disse institutter modtager som modværdi for sådanne ydelser, er fritaget for afgift i henhold til denne bestemmelse.

Hvad angår bistand, der ydes af automobilklubber, er problemet derimod stadig uløst, idet situationen varierer fra det ene land til det andet. Nogle lande kræver afgift for hele præmien, andre indrømmer fritagelse i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra l), men beskatter de præmietillæg, der betales for særlige fordele; en række lande går ind for en fast opdeling af præmien i en beskattet og en fritaget del.

Udvalget mener i øvrigt, at de tjenesteydelser, der leveres af forsikringsinstituttets agenter, falder ind under anvendelsesområdet for afgiften og kan fritages eller beskattes alt efter arten af disse ydelser.

b) Betalingskort

Ifølge forslaget til nittende direktiv gælder valgfriheden for afgiftsfritagelse for finansierings- og banktransaktioner ikke for "tjenesteydelser præsteret af finansieringsinstitutter, der udsteder eller forvalter betalingskort eller lignende".

Denne udelukkelse af valgfrihed har til formål at forhindre, at der opstår nye forskelle i forbindelse med den afgiftsmæssige behandling af disse transaktioner - specielt af den tjenesteydelse, der foregår mellem det organ, der udsteder betalingskortet, og leverandørerne af varer og tjenesteydelser - idet bestemmelsen medfører afgiftsfritagelse i alle medlemsstater og således sikrer en ensartet behandling af de afgiftspligtige for så vidt angår den manglende ret til fradrag af den indgående moms vedrørende de indkøb, der foretages til gennemførelse af disse transaktioner.

Det skal understreges, at drøftelserne i Udvalget for Merværdiafgift resulterede i, at Udvalget med næsten enstemmighed gik ind for afgiftsfritagelse for ydelser mellem det kortudstedende organ og detailhandlere, i henhold til artikel 13, punkt B, litra d), og endvidere til nr. 2 og 3 i denne bestemmelse, idet den vigtigste aktivitet er af overvejende finansiell karakter. Det fremgik dog, at valgmuligheden i artikel 13, punkt C, uundgåeligt ville medføre fordrejninger, hvilket var begrundelsen for forslaget om at undtage de pågældende tjenesteydelser fra denne valgmulighed.

Da Italien fortsat beskatter disse transaktioner, har Kommissionen den 6.4.1987 indledt en overtrædelsesprocedure mod landet i henhold til Traktatens artikel 169.

c) Mønter af "ædelplatin" (artikel 13, punkt B, litra d), nr. 4)

Ifølge artikel 13, punkt B, litra d), nr. 4, gælder der fritagelse for transaktioner med mønter, der anvendes som lovligt betalingsmiddel, med undtagelse af mønter og sedler, der er samlerobjekter. Det præciseres, at "ved samlerobjekter forstås sådanne mønter af guld, sølv eller andet metal, samt sedler, der ikke i almindelighed anvendes som lovligt betalingsmiddel, eller som er af numismatisk interesse;"

Afgiftsordningen vedrørende visse mønter af "ædelplatin" har givet anledning til spørgsmål i betragtning af, at de dels anerkendes på den Man som lovligt betalingsmiddel, dels anbefales af visse banker som investeringsobjekter og forhandles til en merpris i forhold til den rene metalværdi. I betragtning af, at punkt 26 i bilag F ikke kan anvendes for disse mønters vedkommende, er Kommissionen gået ind for en umiddelbar beskatning af dem, både når der er tale om samlerobjekter (konklusion på baggrund af definitionen i artikel 13, punkt B, litra d), nr. 4), og i de tilfælde, hvor de betragtes som investeringsobjekter. Drøftelserne i Udvalget for Merværdiafgift har bekræftet denne opfattelse.

C. Fritagelser i henhold til artikel 14 og 15

a) Indførsel af officielle publikationer og af frimærker

Der er konstateret vanskeligheder hvad angår indførsel af både officielle publikationer og af frimærker, som kan anvendes til frankering i deres oprindelsesland.

For det første mener nogle medlemsstater ikke, at artikel 14, stk. 1, litra g), i sjette direktiv udtrykkelig giver mulighed for fritagelse af officielle publikationer. For det andet begrunder visse medlemsstater beskatningen ved indførsel af frimærker, der har frankeringsværdi i deres oprindelsesland, med, at levering af de samme frimærker i selve importlandet ikke ville kunne nyde godt af den fritagelse, der er omhandlet i artikel 13, punkt B, litra e), og at den fritagelse, der er omhandlet i artikel 14, stk. 1, litra a), heller ikke ville kunne anvendes.

Kommissionen mener, at indførsel af officielle publikationer må betragtes på lige fod med de funktioner, der udøves af de offentlige myndigheder i oprindelseslandet; for så vidt angår indførsel af frimærker mener Kommissionen, at beskatning heraf vil kunne medføre en forskelsbehandling i forhold til leveringer af frimærker med samme funktion i indførselslandet, dvs. frimærker udstedt af det pågældende lands postvæsen og leveret direkte af dette.

Forslaget til nittende direktiv omfatter derfor en tilføjelse til artikel 14 af to særlige bestemmelser med henblik på udtrykkeligt at fritage de pågældende former for indførsel. Af praktiske grunde er disse bestemmelser imidlertid medtaget i forslaget til tredje ændring af direktiv 83/181/EØF om fastsættelse af anvendelsesområdet for artikel 14, stk. 1, litra d), i sjette direktiv for så vidt angår momsfrigivelse ved indførsel af visse nærmere definerede former for varer.

b) Fartøjer bestemt til ophugning

Drøftelserne i Udvalget for Merværdiafgift viste, at de fleste af medlemsstaterne fritog leveringer af fartøjer bestemt til ophugning, idet man enten fortolkede artikel 15 bredt eller støttede sig på andre bestemmelser i direktivet.

Med henblik på at fjerne denne juridiske usikkerhed har Kommissionen i forslaget til nittende direktiv medtaget to bestemmelser, der tager sigte på at udvide artikel 15 med to fritagelser, der vedrører fartøjer og luftfartøjer bestemt til ophugning.

c) Fortolkning af artikel 14, stk. 1, litra i), og artikel 15, stk. 13, for så vidt angår varetransport

Der har vist sig at være usikkerhed om, hvorvidt den fritagelse for f.eks. en transportydelse, som er omhandlet i artikel 14, stk. 1, litra i), udelukkende kan anvendes, når den indførsel af varer, som transporten vedrører, rent faktisk er beskattet, eller om fritagelsen ligeledes kan anvendes i tilfælde, hvor varerne indføres endeligt uden opkrævning af moms (f.eks. flyttegods).

Efter Kommissionens opfattelse kan bestemmelserne i artikel 14, stk. 1, litra i), kun anvendes i tilfælde, hvor transporten vedrører varer, hvis indførsel er momsbelagt. Denne bestemmelse har nemlig til formål at forhindre dobbeltbeskatning af visse tjenesteydelser, som f.eks. transportydelser, der først beskattes i henhold til de territoriale bestemmelser i artikel 9 og dernæst i henhold til artikel 11, punkt B, stk. 3, litra b), ved at ydelserne medtages i beskatningsgrundlaget for vareindførslen.

Samme tankegang burde komme til udtryk i forbindelse med bestemmelsen i artikel 15, stk. 13, vedrørende transportydelser i forbindelse med udførsel af goder. For at skabe en logisk sammenhæng burde transportydelser, der leveres i afganglandet i forbindelse med en flytning, ligeledes beskattes. Under de nuværende omstændigheder ser det imidlertid ikke ud til, at der er juridisk grundlag for at lægge afgift på den transport, der udføres i afganglandet, idet transportydelser, der er direkte forbundet med udførsel af goder, er fritaget i henhold til artikel 15, stk. 13. Endvidere er transport i henhold til artikel 9, stk. 2, litra b), beskattet i de enkelte lande i forhold til den tilbagelagte strækning. En kombineret anvendelse af disse to artikler medfører, at transport af et gode, der er fritaget for afgift ved indførsel, kun vil blive beskattet for så vidt angår den strækning, der tilbagelægges i indførselslandet. Der er således manglende konsekvens set i forhold til behandlingen af transporten af et gode, der er beskattet ved indførsel.

Der er i øjeblikket et meget stort antal medlemsstater, der fritager den strækning, der tilbagelægges i afganglandet ved en international flytning af goder, dvs. at medlemsstaterne fortolker artikel 15, stk. 13, således, at alle transportydelser i forbindelse med eksport af goder er fritaget, også selv om de eksporterede varer ikke er fritaget for afgift.

For så vidt angår situationen i importlandet og fortolkningen af artikel 14, stk. 1, litra i), fritager de fleste medlemsstater den strækning, der tilbagelægges i importlandet.

Med henblik på den fremtidige harmonisering skulle de fleste af medlemsstaterne være rede til at ændre den nuværende situation, således at hele transporten af goder i forbindelse med en flytning inden for Fællesskabet beskattes i afganglandet. En sådan løsning vil sikre en sammenhæng med den beskatning af transport af personer, der er omhandlet i artikel 28, stk. 5, i 6. direktiv og i det direktivforslag, der i øjeblikket er under forberedelse. Man skal dog være klar over, at denne løsning, der vil kunne anvendes uden vanskeligheder efter 1992, kan volde problemer i øjeblikket, idet det på afgangstidspunktet ikke er muligt at vide med sikkerhed, om de transporterede varer rent faktisk vil blive fritaget ved indførslen.

KAPITEL VI

Fortolkningsspørgsmål vedrørende fradrag

(art. 17 til 20)

A. Fradragsordningen

1. Ved Rådets beslutning af 23. oktober 1984 bemyndiges Frankrig til, i henhold til artikel 27 i sjette direktiv, inden for spilleautomat-sektoren at anvende en undtagelse fra artikel 18 i dette direktiv. Denne beslutning bemyndiger Frankrig til, i en fireårig periode og inden for den pågældende sektor, at undlade at foretage tilbagebetaling af eventuelle overskydende beløb af fradragsberettiget afgift og at lade sådanne beløb fradrage i den skyldige afgift for senere perioder. Det præciseres i beslutningen, at undtagelsen ikke gælder for spilleautomater, for hvilke indtægterne kan fastslås på en sikker måde.

Frankrig har ikke medtaget de 4 år i sin lovgivning og anvender i øvrigt en generel undtagelse uden begrænsninger. Der er i denne sag indledt en overtrædelsesprocedure i henhold til Traktatens artikel 169.

2. Artikel 17 til 20 i sjette direktiv giver mulighed for fuldstændigt fradrag af den indgående afgift på goder og tjenesteydelser, der har været benyttet for at kunne gennemføre de beskattede transaktioner.

Den franske lovgivning synes at have fraveget dette princip, idet den kun har givet mulighed for at fradrage, årligt og i 15 år, en del af den moms, som har været pålagt erhvervelse eller opførelse af udlejede ejendomme, såfremt den årlige lejeindtægt har udgjort mindre end en femtededel af disse ejendommers værdi.

Der er i denne forbindelse anlagt sag ved Domstolen den 18.2.1987 i henhold til Traktatens artikel 169.

3. Italien har i henhold til artikel 17, stk. 7, i sjette direktiv haft to samråd med Udvalget for Merværdiafgift vedrørende suspensering - først indtil 31. december 1985 og senere, efter forlængelse, indtil 31. december 1987 - af momspåligning i forbindelse med køb eller indførsel af automobiler med en cylindervolumen på højst 2 000 cm³ eller 2 500 cm³, hvis der er tale om dieselmotorer, samt med brændstoffer og smøremidler til sådanne køretøjer.

B. Tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet

1. Rådets ottende direktiv af 6. december 1979 (1) har til formål at harmonisere betingelserne for tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige personer i Fællesskabet, der ikke er etableret i deres hjemland.

Samtlige medlemsstater - med undtagelse af Portugal, der stadig betragtes som et tredjeland for så vidt angår anvendelsen af dette direktiv - anvender nu den tilbagebetalingsprocedure, der er fastsat i ottende direktiv. En rapport vedrørende direktivets anvendelse, som er udarbejdet i overensstemmelse med dets artikel 12, fremsendtes til Rådet i november 1985 (2). Denne rapport indeholder oplysninger vedrørende funktionen af tilbagebetalingsproceduren, idet den understreger de vanskeligheder, der er opstået i forbindelse med tilbagebetaling af moms fra visse medlemsstaters afgiftsmyndigheder.

Ikke desto mindre kunne det konkluderes i betænkningen, at tilbagebetalingsproceduren fungerede ret tilfredsstillende i de fleste medlemsstater, men at der burde tilføres forbedringer på de punkter, hvor visse hindringer af ofte administrativ art stadig syntes at modvirke en hensigtsmæssig funktion.

Det understregedes ligeledes i rapporten, at den fælles tilbagebetalingsordning stadig var ufuldstændig, så længe der ikke fandtes fællesskabsbestemmelser, der fastslog, hvilke udgifter der ikke giver ret til fradrag, samt hvilke betingelser der var for tilbagebetaling til afgiftspligtige i tredjelande. Siden da er forslaget til trettede direktiv blevet vedtaget den 17. november 1986 (3). Derimod har forslaget til tolvte direktiv, som indeholder en liste over de udgifter i Fællesskabet, som ikke giver ret til fradrag, endnu ikke kunne vedtages af Rådet.

(1) EFT nr. L 331 af 27.12.1979, s. 11.
(2) Dok. KOM(85) 586 endelig udg.
(3) EFT nr. L 326 af 21.11.1986, s. 40.

Som følge heraf anvendes undtagelserne fra fradragsretten eller fra retten til tilbagebetaling, når der er tale om afgiftspligtige, der ikke er etableret i indlandet, stadig på en ret uensartet måde, og de ulemper, som forårsages af denne manglende harmonisering, er fortsat et problem. Det er Kommissionens store ønske, at Rådet snarest træffer afgørelse om dette forslag, idet en harmonisering af disse undtagelser tillige er absolut nødvendig med henblik på den forudsete afskaffelse af de afgiftsmæssige grænser i 1992.

2. I rapporten omtales endelig en række vanskeligheder i forbindelse med tilbagebetaling af moms fra specielt de italienske afgiftsmyndigheder. For det første er fristerne for at opnå tilbagebetaling usædvanlig lange, og for det andet kræver de italienske myndigheder, at den udenlandske afgiftspligtige åbner en bankkonto i Italien, en forpligtelse, som ikke findes i ottende direktiv. Kommissionen har gentagne gange måttet henvende sig til myndighederne i denne medlemsstat med anmodning om afvikling af uafsluttede sager vedrørende tilbagebetaling. I betragtning af, at tilbagebetalingen til den pågældende sker langt senere end den frist på seks måneder, der er fastsat i ottende direktiv, og at denne frist er medtaget i den italienske lovgivning, har Kommissionen besluttet at indlede den i Traktaten artikel 169 omhandlede procedure mod Italien.

De italienske myndigheder har for nylig givet meddelelse om vedtagelsen af et nyt dekret, som gør det muligt for udenlandske afgiftspligtige at opnå tilbagebetaling af moms direkte til en konto i deres hjemland. Dette dekret vil fjerne om ikke alle de vanskeligheder, som udenlandske afgiftspligtige kan komme ud for, så dog i det mindste de vanskeligheder, der kan være forbundet med forpligtelsen til at åbne en konto i Italien. Med denne foranstaltning mener Italien at have svaret på Kommissionens begrundede udtalelse.

Problemerne vedrørende tilbagebetalingsfrist er dog endnu ikke blevet løst.

KAPITEL VII

Fortolkning af artikel 26: Særordning for rejsebureauer

A) Anvendelsesområde

Det er fastsat i artikel 26, at medlemsstaterne anvender merværdiafgiften på transaktioner udøvet af rejsebureauer i overensstemmelse med denne artikel, for så vidt disse bureauer handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer af tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer.

Disse to betingelser, som skal være opfyldt for, at artikel 26 kan anvendes, nemlig "for så vidt disse bureauer handler i eget navn" og "til rejsens gennemførelse anvender leveringer af tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer" har været genstand for fortolkningsspørgsmål og er blevet undersøgt af Kommissionens tjenestegre-
ne.

Med hensyn til den første betingelse har det været fremført, at rejsebureauer, for så vidt angår gennemførelsen af rejserne, ikke kan siges at løbe nogen risiko, og at denne fremgangsmåde gør det berettiget at konkludere, at bureauerne næsten altid handler for andres regning. Denne opfattelse gør ikke blot artikel 26 irrelevant, men synes heller ikke at være realistisk i praksis. Der er rent faktisk mange tilfælde, hvor et bureau fremtræder som "sælger" af en rejse, uden at den rejsende behøver at bekymre sig om, hvem der præsterer den pågældende ydelse. I sådanne tilfælde har den rejsende udelukkende at gøre med bureauet, som udsteder regningen eller fakturaen til denne. I en sådan situation må bureauet betragtes som handlende i eget navn, uanset hvem der påtager sig den endelige risiko i tilfælde af manglende opfyldelse af kontrakten.

Det kræves endvidere i artikel 26, at bureauet "til rejsens gennemførelse anvender leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer". Denne anden betingelse, som yderligere præciserer rækkevidden af den første, er ligeledes blevet gennemgået med det formål at få fastslået, om ordlyden skal fortolkes således, at det kræves, at bureauet anvender flere ydelser præsteret af andre afgiftspligtige, samt hvorledes begrebet "rejse" skal fortolkes. Udvalget for Merværdiafgift mente, at benyttelse af mindst én tjenesteydelse præsteret af en anden afgiftspligtig med henblik på gennemførelsen af en rejse var tilstrækkelig ifølge denne bestemmelse.

B) Fastsættelse af fortjenstmargen

- Samlet reservation

Den praksis, der anvendes af rejsebureauer og af organisatorer af rundrejser, gør det ikke altid muligt helt nøjagtigt at overholde bestemmelsen i artikel 26, stk. 2, vedrørende fastsættelse af rejsebureauers fortjenstmargen. Når et bureau f.eks. foretager en samlet reservation af hotelværelser eller flybilletter, som det derefter leverer videre til forskellige rejsende, er det vanskeligt at beregne fortjenstmargenen for en bestemt rejse, idet "rejsebureauets omkostninger" omfatter samtlige reservationer under ét for hele sæsonen. Efter at være blevet spurgt herom, gav Udvalget for Merværdi udtryk for den opfattelse, at den beregningsmetode, der er omhandlet i denne bestemmelse, ikke udelukker, at fortjenstmargenen, i stedet for at blive fastsat for hver enkelt transaktions vedkommende, kan fastsættes for samtlige transaktioner, der er udført efter samme fremgangsmåde i løbet af en given periode.

- Transaktioner, der direkte kommer den rejsende til gode

Der har vist sig at være behov for at få fastslået, om visse af de omkostninger, der afholdes af et rejsebureau for at kunne gennemføre en rejse, kan betragtes som transaktioner, der "direkte kommer den rejsende til gode". I det pågældende tilfælde drejede det sig om følgende: Et rejsebureau, der er etableret i en medlemsstat, sælger bl.a. rejser, der gennemføres i den pågældende medlemsstat (tour operator). For at kunne sælge disse rejser til rejsende i de øvrige medlemsstater anvender bureauet agenter, der er etableret i de øvrige medlemsstater, og som aflønnes med en procentdel af prisen på hver enkelt rejse. Skal betalingen til agenten, som beskattes i det land, hvor denne er etableret, betragtes som en transaktion, der direkte kommer den rejsende til gode, og som således kan fratrækkes ved beregningen af fortjenstmargenen i forbindelse med det samlede beløb, den rejsende betaler, hvorved beskatningsgrundlaget nedsættes tilsvarende, eller skal denne afgift derimod betales tilbage til bureauet i henhold til ottende direktiv?

I henhold til artikel 26, stk. 2, fastsættes rejsebureauets fortjenstmargen som værende lig med forskellen mellem rejsens salgspris uden moms og bureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer præsterede leveringer og tjenesteydelser, for så vidt disse transaktioner direkte kommer den rejsende til gode. Det er kun ved en meget bred fortolkning af artikel 26, at man vil kunne anse, at de tjenesteydelser, der leveres af en agent til en "tour operator" med henblik på at finde frem til potentielle kunder, direkte kommer den rejsende til gode og således kan fratrækkes beskatningsgrundlaget.

Efter at være blevet forelagt spørgsmålet, mente et flertal i Udvalget, at agentens betaling ikke burde trækkes fra ved beregningen af "tour operatorens" fortjenstmargen. Endvidere var der ikke baggrund for at anvende ottende direktiv i dette tilfælde, idet denne aflønning burde fritages for afgift i henhold til artikel 15, stk. 14.

- Samlet pris, hvori der indgår en transaktion, der er direkte udført af rejsebureauet

Udvalget mente, at såfremt der i en samlet pris for en rejse indgår et beløb, der repræsenterer modværdien af transaktioner, for hvilke bureauet skal beskattes særskilt i en anden medlemsstat (f.eks. når bureauet selv driver et hotel), skal dette beløb ikke tages i betragtning ved fastsættelsen af fortjenstmargenen.

C) Andre problemer i forbindelse med anvendelsen

Udvalget for Merværdiafgift er ligeledes blevet anmodet om at undersøge andre tilfælde af særlige anvendelser af artikel 26 i forbindelse med udlejning af villaer og tilrettelæggelse af sprogrejser.

D) Verserende artikel 169-procedurer

Der er indledt procedurer i henhold til Traktatens artikel 169 mod tre medlemsstater vedrørende anvendelse af artikel 26.

Disse procedurer omhandler især:

- Manglende anvendelse af artikel 26, stk. 2, (opkrævning af moms på grundlag af samtlige tjenesteydelser og ikke på grundlag af fortjenstmargen) og beskatning af bureauer, som hverken har hjemsted eller fast forretningssted i en medlemsstat;

- afgiftsfritagelse for rejsebureauers tjenesteydelser vedrørende transaktioner foretaget i Spanien;
- ordningen vedrørende provision, der betales af et rejsebureau til agenter i andre medlemsstater.

Dette spørgsmål er blevet drøftet i Udvalget for Merværdiafgift (jf. punkt B ovenfor: Fastsættelse af fortjenstmargen - transaktion, der må betragtes som kommende den rejsende direkte til gode).

AFSNIT III

DIREKTIVER, DER ER FORESLÅET ELLER VEDTAGET PÅ GRUNDLAG AF
SJETTE DIREKTIV

Det er fastsat i flere artikler i det sjette direktiv, at Kommissionen skal forelægge forslag for Rådet med henblik på at løse visse uafklarede problemer eller at fastslå de nærmere betingelser for anvendelsen af forskellige bestemmelser.

I den første beretning omtales de forslag, der var under udarbejdelse samt dem, der var til behandling i Rådet på tidspunktet for beretningens offentliggørelse. En række af disse forslag er siden da blevet forelagt Rådet, og andre er blevet vedtaget. Nedenfor omtales udviklingen i situationen i løbet af perioden mellem de to beretninger.

Af hensyn til overskueligheden er de forskellige direktivforslag inddelt i to kategorier:

1. Direktiver om fastsættelse af anvendelsesområdet for visse afgiftsfritagelser i international sammenhæng;
2. Direktiver, der har til formål at forhindre dobbeltbeskatning;
3. Andre direktiver, der ændrer eller supplerer sjette direktiv.

KAPITEL I

Direktiver om fastlæggelse af anvendelsesområdet for visse afgiftsfritagelser i international sammenhæng

Der er vedtaget en række direktiver vedrørende anvendelsesområdet for afgiftsfritagelser i international sammenhæng. Et antal er blevet ændret eller er i øjeblikket genstand for forslag til ændringer.

1. Direktiv om fastlæggelse af anvendelsesområdet for artikel 14, stk. 1, litra d)

Dette direktiv, som blev vedtaget den 28. marts 1983 (1), og som fastlægger anvendelsesområdet for artikel 14, stk. 1, litra d), vedrørende moms fritagelse for visse former for endelige indførsler af goder, skal ses i nøje sammenhæng med den fællesskabsordning vedrørende toldfritagelser, der er indført ved Rådets forordning (EØF) nr. 918/83 (2). Direktivet indrømmer bl.a. moms fritagelse for flyttegods fra et tredjeland, ved indførsel af goder, der er erhvervet ved arv, for studerendes personlige udstyr og skolemateriale, for investeringsgoder og andet udstyr, der indføres ved overflytning af aktiviteter. Direktivet blev ændret i 1985 (3), således at den afgiftsfri mængde brændstof, der kan medtages i erhvervskøretøjers normale tanke, når disse køretøjer anvendes til persontransport inden for Fællesskabet, ændredes fra 200 l til 600 l. Den 10. juli 1986 (4) fremsendtes et forslag om, at den mængde brændstof, der kan indføres afgiftsfrit fra andre medlemsstater i erhvervskøretøjer, der anvendes til transporter mellem medlemsstaterne, og som er bestemt til varetransport, ligeledes fastsættes til 600 l. Den 9. februar 1987 fremsendtes et forslag til tredje ændring af dette direktiv til Rådet, bl.a. med henblik på at tage højde for visse ændringer af ovennævnte toldforordning 918/83 (5).

(1) Direktiv 83/181/EØF - EFT nr. L 105 af 23.4.1983, s. 38.
(2) EFT nr. L 105 af 23.4.1983, s. 1.
(3) Direktiv 85/346/EØF - EFT nr. L 183 af 16.7.1985, s. 21.
(4) EFT nr. C 183 af 22.7.1986, s. 8.
(5) EFT nr. C 53 af 28.2.1987, s. 9.

2. Direktiv om afgiftsfritagelse inden for Fællesskabet ved midlertidig indførsel af visse transportmidler

Dette direktiv, som ligeledes blev vedtaget den 28. marts 1983 (1), tager sigte på at fjerne hindringerne for den frie bevægelighed for køretøjer, der er registreret i en medlemsstat. Der eksisterede imidlertid stadig visse krav, som var vanskelige at acceptere for fællesskabsborgeren. Med henblik på at forbedre situationen på dette område og at efterkomme konklusionerne fra Det Europæiske Råd i Fontainebleau og fra Adonnino-udvalget foreslog Kommissionen den 4. februar 1987 en ændring af direktivet for så vidt angår følgende områder: Genudlejning af private køretøjer, forlængelse af gyldighedsperioden for midlertidig indførsel i tilfælde af erhvervsmæssigt tilhørsforhold til en anden medlemsstat, udvidelse af afgiftsfriheden til også at omfatte andre personer end den, der midlertidigt har indført køretøjet, firmakøretøjer, studerende (2), afbrydelse af transport i udlandet, udlejning af kortere varighed, totalskadede private køretøjer, overtrædelser og sanktioner, voldgift. Dette forslag til ændringer behandles i øjeblikket i Rådets instanser.

3. Direktiv om afgiftsfritagelse ved endelig indførsel af personlige ejendele fra en medlemsstat

Dette direktiv af 28. marts 1983 (3) tager bl.a. sigte på indførsel af goder ved flytning fra én medlemsstat til en anden i forbindelse med indgåelse af ægteskab, indførsel af goder erhvervet ved arv samt møblering af en sekundær bolig.

Ved vedtagelsen af dette direktiv forpligtede Rådet sig til inden 1. januar 1986 at vedtage bestemmelser, der ville muliggøre en betydelig lettelse af formaliteterne vedrørende indrømmelse af de pågældende afgiftsfritagelser. Et sådant forslag, som i øvrigt kan ses som en opfølgning af konklusionerne fra ad hoc-udvalget "Borgernes Europa" og af handlingsprogrammet fra den såkaldte "Hvidbog", fremsendtes til Rådet den 16. december 1986 (4).

(1) Direktiv 83/182/EØF - EFT nr. L 105 af 23.4.1983, s. 59.

(2) Ændringen af direktivet har til formål at uddybe den tidligere tekst i overensstemmelse med Domstolens Dom i sag 249/84 (mod PROFANT).

(3) Direktiv 83/183/EØF - EFT nr. L 105 af 23.4.1983, s. 64.

(4) EFT nr. C 5 af 9.1.1987, s. 2.

Formålet med forslaget er at tilføre forbedringer for så vidt angår de frister for benyttelse, der er anført i direktivet, særlige forpligtelser efter indførslen, kvantitative begrænsninger vedrørende visse goder, der er undergivet punktafgifter, inventarlistes, bevis for tidligere bopæl, flere på hinanden følgende flytninger, sekundær bopæl samt gaver modtaget i forbindelse med indgåelse af ægteskab. Dette forslag til ændringer behandles i øjeblikket i Rådets instanser.

4. Syttende direktiv om fritagelse for merværdiafgift ved midlertidig indførsel af andre goder end transportmidler

På grundlag af artikel 14, stk. 1, litra c), i sjette direktiv omhandler direktivet, som blev vedtaget af Rådet den 16. juli 1985 (1) "indførsel af goder, der anmeldes med henblik på inddragelse under en ordning vedrørende midlertidig indførsel, og som derfor opnår fritagelse for told eller kunne have opnået fritagelse herfor, hvis de var blevet indført fra et tredjeland". Det vedrører således et stort antal goder, som herefter vil kunne nyde afgiftsfritagelse ved midlertidig indførsel af en varighed under 24 måneder, for så vidt som den pågældende, der er etableret uden for indførselsmedlemsstaten, fortsat har ejendomsretten til goderne.

(1) EFT nr. L 192 af 24.7.1985, s. 20.

KAPITEL II

Direktiver, der har til formål at forhindre dobbeltbeskatning

A. I forhold til de afgiftspligtige - syvende direktiv

Dette forslag til direktiv, som blev fremsendt til Rådet den 11. januar 1978 og ændret i maj 1979, tager sigte på indførelse af en fælles beskatningsordning vedrørende kunstgenstande, samleobjekter, antikviteter og brugte genstande, der sælges af afgiftspligtige med henblik på at fjerne de rester af beskatning, der stadig forekommer i samhandelen i Fællesskabet. Allerede i den første beretning understregedes de alvorlige konsekvenser af manglende enighed om dette forslag, både i retlig henseende og med hensyn til konkurrence og afgiftsharmonisering. I denne forbindelse påpegede Kommissionen over for Rådet, at det var nødvendigt, at der blev truffet en beslutning om dette forslag.

Hindringer af budgetmæssig art i visse medlemsstater og af politisk art i andre stater, som har gunstigere ordninger bl.a. for kunstgenstande, har forhindret, at dette forslag kunne vedtages (1).

B. I forhold til privatpersoner - sekstende direktiv

Forslaget til sekstende direktiv, som fremsendtes til Rådet den 23. juli 1984 (2) og ændredes den 25. marts 1986 (3), tager sigte på at forhindre dobbeltbeskatning af brugte genstande, der allerede er belagt med moms, når disse genstande indføres til endeligt forbrug, idet man således ønsker at undgå den dobbeltbeskatning, der forekommer i samhandelen i Fællesskabet.

-
- (1) Kommissionen genfremsatte dette forslag den 11. november 1987. Den har til hensigt snarest at forelægge Rådet et nyt forslag.
 - (2) EFT nr. C 226 af 28.8.1984, s. 2.
 - (3) KOM(86) 163 endelig udg.

Da Parlamentet ønskede en udvidelse af anvendelsesområdet og en forenkling af procedurerne, foretog Kommissionen en gennemgribende ændring af sit forslag. Det ændrede forslag omfatter en generel fritagelsesordning for privatpersoners indførsler af goder, der har været belagt med moms i en anden medlemsstat, med undtagelse af visse nærmere præciserede tilfælde (varer, der betragtes som nye, varer af stor værdi og personbiler, der er under fire år gamle). For så vidt angår disse varer, som ikke kommer ind under fritagelsesordningen, foreslås en ordning med godtgørelse ved grænserne.

Dette direktivforslag tager højde for den retspraksis, der fremgik af en dom, som Domstolen afsagde den 5. maj 1982 i sag 15/81 (Gaston Schul), en sag, der allerede blev gjort rede for i den første beretning (1).

Siden da har Domstolen med andre domme uddybet de principper, den lagde til grund i sin første dom, idet den har ligget på linje med den af Kommissionen foreslåede brede fortolkning af bestemmelserne.

- Sag 134/83

I sin dom af 11. december 1984 (2) i sag 134/83 (ABBINK) fastslog Domstolen, at det stadium, hvorpå harmoniseringen i Fællesskabet i øjeblikket befinder sig, ikke er til hinder for, at en medlemsstat kan forbyde en af sine borgere at benytte midlertidigt indførte køretøjer på medlemsstatens territorium. Domstolen understregede imidlertid, at såfremt den pågældende medlemsstat kræver moms for køretøjer, skal denne beskatning ske i overensstemmelse med de principper, der blev foreslået i dommen vedrørende sagen SCHUL.

- Sag 47/84

I sin dom af 21. maj 1985 (3) i sag 47/84 (Gaston Schul) fastslog Domstolen, at den moms, der opkræves af en medlemsstat ved indførsel af en vare fra en anden medlemsstat - en vare, som er leveret af en ikke-afgiftspligtig person - skal, når denne afgift ikke opkræves ved en privat persons levering af lignende varer i indførselsmedlemsstaten, beregnes under hensyntagen til den moms, der er betalt i udførselsmedlemsstaten, og som stadig udgør en del af varens værdi på indførselstidspunktet.

(1) Se s. 75 i den første beretning

(2) Samling af Domstolens Afgørelser 1984, s. 4097.

(3) Endnu ikke offentliggjort - EFT nr. C 144 af 13.6.1985, s. 4.

Det hedder endvidere i dommen, at såfremt varens værdi er faldet mellem tidspunktet for den sidste opkrævning af moms i udførselsmedlemsstaten og i indførselsmedlemsstaten, svarer momsen til den, der faktisk er betalt i udførselsmedlemsstaten med fradrag af en del svarende til procentsatsen for denne værdiforringelse; såfremt varens værdi er forøget i samme periode, skal hele den merværdiafgift, der faktisk er betalt i udførselsmedlemsstaten, tages i betragtning.

- Sag 39/85

Det hedder i Domstolens dom af 23. januar 1986 (1) i sag 39/85 (G. BERGERES-BECQUES): "Ved opkrævning af moms af varer importeret af en person, der ikke er afgiftspligtig, skal der ikke ved anvendelsen af Traktatens artikel 95 sondres efter, om transaktionen i forbindelse med importen finder sted mod vederlag eller vederlagsfrit".

Den 21. januar 1986 offentliggjorde Kommissionen i De Europæiske Fællesskabers Tidende (2) en meddelelse vedrørende ovennævnte domme afsagt af Domstolen den 5. maj 1982 og den 21. maj 1985 (Gaston Schul). I denne meddelelse gør Kommissionen rede for de konklusioner, den drager af disse domme, og henleder offentlighedens opmærksomhed på sin egen politik på dette område. Kommissionen understreger i øvrigt, at den nøje vil overvåge, at Domstolens afgørelser på dette område tages til følge af de nationale forvaltninger.

Domstolens retspraksis på grundlag af Traktatens artikel 95 gennemførtes ikke øjeblikkeligt i de fleste af medlemsstaterne, og selv på nuværende tidspunkt er der flere medlemsstater, der ikke anvender den fuldstændigt. Som følge heraf har Kommissionen været nødsaget til at indlede en række procedurer i henhold til artikel 169 i EØF-Traktaten.

(1) Endnu ikke offentliggjort i Samling af Domstolens Afgørelser - EFT nr. C 77 af 5.4.1986, s. 8.
(2) EFT nr. C 13 af 21.1.1986, s. 2.

KAPITEL III

Andre direktiver, der ændrer eller supplerer sjette direktiv

A. Vedtagne direktiver

1. Tiende direktiv af 31. juli 1984: Anvendelse af merværdiafgift ved udlejning af løsøregerstande

Som anført i et tidligere kapitel (afsnit II, kapitel III) er formålet med tiende direktiv (1) at sikre, at der pålægges moms ved udlejning af løsøregerstande, idet beskatningsstedet for sådanne transaktioner er fastsat til at være aftagerens medlemsstat. De transportmidler, der ikke henhører under direktivets anvendelsesområde, beskattes fortsat i henhold til det generelle princip i artikel 9, stk. 1, dvs. på tjenesteyderens hjemsted.

2. Trettende direktiv af 17. november 1986: Tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige i tredjelande (2)

Med dette direktiv gøres princippet om tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige, der ikke er etableret på Fællesskabets territorium, obligatorisk fra 1. januar 1988. Medlemsstaterne kan dog selv fastsætte betingelserne for indgivelse af anmodningen og for tilbagebetalingen, idet denne ikke kan indrømmes på betingelser, der er mere gunstige end dem, der anvendes over for afgiftspligtige i Fællesskabet. Direktivet gør det ligeledes muligt for medlemsstaterne at lade tilbagebetalingen være betinget af gensidighed.

Forslaget, som blev fremsendt til Rådet den 19. juli 1982 og ændret i juli 1983, kunne først vedtages efter langvarige drøftelser i Rådet, hvilket bl.a. skyldtes, at det ikke var muligt at opnå enighed om en liste over de udgifter, der ikke giver ret til fradrag.

(1) EFT nr. L 208 af 3.8.1984, s. 58.

(2) EFT nr. L 326 af 21.11.1986, s. 40.

B. Forslag, der er forelagt Rådet

1. Forslag til tolvte direktiv om udgifter, der ikke giver ret til fradrag

Dette forslag, som blev fremsendt til Rådet den 25. januar 1983 (1) og ændret den 20. februar 1984 (2), har endnu ikke kunnet vedtages af Rådet. Nogle af delegationerne finder, at de undtagelser, der er omhandlet i forslaget, er for omfattende. Andre er imod selve princippet i direktivet på trods af, at dette princip nødvendigvis må gennemføres i henhold til artikel 17, stk. 6, i sjette direktiv.

2. Forslag til attende direktiv om ophævelse af visse af de undtagelser, der er omhandlet i artikel 28, stk. 3, i sjette direktiv

Den 4. december 1984 forelagde Kommissionen Rådet et forslag til det attende momsdirektiv (3), vedrørende ophævelse af visse af de undtagelser, der er omhandlet i artikel 28, stk. 3, i direktiv 77/388/EØF.

Det Økonomiske og Sociale Udvalg afgav en positiv udtalelse om dette forslag den 3.7.1985 (4), medens Europa-Parlamentet, som var velvilligt indstillet for så vidt angår princippet i forslaget, imidlertid foreslog en række ændringer i sin udtalelse af 6. april 1987 (5). Der er dels tale om forslag til ændringer i tidsplanen for ophævelse af undtagelsen, dels påpeges visse undtagelser, som Parlamentet finder det nødvendigt at ophæve med henblik på afskaffelse af afgiftsgrænserne pr. 31.12.1992. Endvidere anmodede Parlamentet om bevarelse af undtagelsen i artikel 28, stk. 3, litra e), på grund af, at der ikke er gjort fremskridt med hensyn til vedtagelsen af en fællesskabsordning vedrørende kunstgenstande, samleobjekter, antikviteter og brugte genstande.

(1) EFT nr. C 37 af 10.2.1983, s. 8.

(2) EFT nr. C 56 af 29.2.1984, s. 7.

(3) EFT nr. C 347 af 29.12.1984, s. 3.

(4) EFT nr. C 218 af 29.8.1985, s. 11.

(5) EFT nr. C 125 af 11.5.1987.

I sit forslag om ændring, som fremsendtes til Rådet den 25. juni 1987 (1), medtog Kommissionen hovedparten af disse ændringsforslag. For så vidt angår ophævelse af undtagelsen vedrørende transaktioner med guld, bortset fra guld til industriel anvendelse, nåede Kommissionen som følge af Parlamentets indvendinger frem til den konklusion, at dette spørgsmål burde gøres til genstand for en dybtgående ny undersøgelse; undtagelsen opretholdes derfor som en overgangsforanstaltning.

Samtlige undtagelser bør under alle omstændigheder ophæves med henblik på afskaffelsen af afgiftsgrænserne pr. 31. december 1992.

3. Forslag til nittende direktiv om ændring af og tilføjelse af visse forbedringer til det fælles merværdisystem

Den 5. december 1984 forelagde Kommissionen Rådet forslaget til nittende direktiv (2) om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - ændring af direktiv 77/388/EØF - det fælles merværdisystem.

Det Økonomiske og Sociale Udvalg og Europa-Parlamentet afgav en positiv udtalelse om dette forslag henholdsvis den 3. juli 1985 (3) og den 6. april 1987 (4) med forbehold af visse ændringer.

I sit forslag til ændring af direktivforslaget, som fremsendtes til Rådet den 6. juli 1987 (5), medtog Kommissionen en ændring foreslået af begge de hørte institutioner, og som går ud på at udelade bestemmelsen om afgiftsfritagelse for kunstnerisk virksomhed, dvs. kunstneres salg af egne kunstværker, udøvende kunstnere optræden for publikum, samt forfatteres, komponisters og skribenters virksomhed. For alle disse ydelsers vedkommende vil der således ske beskatning i form af moms. For så vidt angår forfattere, kunstnere og udøvende kunstnere har Kommissionen som et kompromis accepteret at bibeholde den nuværende ordlyd af bilag F, punkt 2, i sjette direktiv, idet denne bestemmelse giver mulighed for at fravige beskatningsprincippet som en overgangsforanstaltning.

(1) KOM(87) 272 endelig udg.

(2) EFT nr. C 347 af 29.12.1984, s. 5.

(3) EFT nr. C 218 af 29.8.1985, s. 12.

(4) EFT nr. C 125 af 11.5.1987, s. 15.

(5) KOM(87) 315 endelig udg.

4. Forslag til direktiv om den særlige ordning vedrørende små og mellemstore virksomheder

På grundlag af en rapport, som Kommissionen fremsendte til Rådet i november 1983 (1), fremsatte Kommissionen den 9. oktober 1986 et forslag til et direktiv om forenkling og smidiggørelse af bestemmelserne vedrørende små og mellemstore virksomheder (2).

Direktivforslaget tager især sigte på to områder, nemlig afgiftsfritagelse og en forenklet ordning.

Fritagelsesordningen indebærer en obligatorisk afgiftsfritagelse for en omsætning under 10 000 ECU og en frivillig fritagelsesordning for en omsætning under 35 000 ECU.

Forslaget giver ligeledes små virksomheder, som kan komme ind under fritagelsesordningen, mulighed for at vælge den forenkledede ordning.

Den forenkledede ordning tager sigte på små og mellemstore virksomheder, hvis årlige omsætning er mindre end 150 000 ECU. Den omfatter foranstaltninger til forenkling i forbindelse med afgiftspligtens indtræden og fradragsordningen, som tilnærmes fremgangsmåderne inden for erhvervslivet for så vidt angår betalingsopkrævning og betaling af leverandører, indgivelser af angivelser, som skal ske én gang om året, idet der løbende indbetales acantobeløb.

Den forenkledede ordning indebærer ligeledes, at medlemsstaterne for visse grupper af afgiftspligtige, hvis indkøb er tilstrækkelig homogene i forhold til deres omsætning, kan indføre standardsatser til beregning af den fradragsberettigede merværdiafgift i forhold til deres omsætning.

(1) KOM(83) 748 endelig udg.

(2) EFT nr. C 272 af 28.10.1986, s. 12.

Medlemsstaterne kan dog i henhold til artikel 24 opretholde deres særlige ordninger over for små og mellemstore virksomheder, såfremt disse ordninger er mere gunstige end den foreslåede ordning og under forudsætning af, at medlemsstaterne opnår Rådets godkendelse via en nærmere fastsat konsultationsprocedure.

KONKLUSION

I løbet af den periode, som denne rapport omfatter, har Kommissionen fortsat sine bestræbelser på at få etableret et mere ensartet moms-system.

I forbindelse med anvendelsen af de allerede vedtagne direktiver har arbejdet i Udvalget for Merværdiafgift gjort det muligt at tilnærme synspunkterne omkring en række spørgsmål, specielt vedrørende fortolkningen af det sjette direktiv og således få flertallets tilslutning til nogle retningslinjer for så vigtige områder som beskatning af visse tjenesteydelser, beskatningsstedet for tjenesteydelser, beskatningsgrundlag, behandling af subsidier, afgiftsfritagelser samt særlige ordninger for rejsebureauer.

Udvalget har ligeledes skullet drøfte en række konsultationer mellem medlemsstaterne i henhold til artikel 29, stk. 4, i det sjette direktiv vedrørende undtagelser fra visse bestemmelser i dette direktiv, bl.a. bestemmelser vedrørende grupper af afgiftspligtige, ophævelse af retten til fradrag af konjunkturmæssige årsager og den forenklede ordning for små virksomheder.

Kommissionen kan konstatere, at antallet af sådanne konsultationer er faldet betydeligt i forhold til den periode, der omfattes af den første rapport, og dette er glædeligt. Til gengæld mener den, at arbejdet i Udvalget for Merværdiafgift vedrørende fortolkningen af Fællesskabets momsbestemmelser bør styrkes med henblik på at bidrage yderligere til at fremskynde etableringen af et ensartet beskatningsgrundlag.

Proceduren i henhold til artikel 27, der gør det muligt for medlemsstaterne at indføre særlige foranstaltninger som undtagelser fra det sjette direktiv med henblik på at forenkle afgiftsopkrævningen eller at undgå visse former for svig eller skatteunddragelser, har været anvendt med samme hyppighed som i den foregående periode. Selv om visse af de nye foranstaltninger, der har været tilladt i henhold til denne procedure, har været tidsbegrænset, bidrager de ikke desto mindre til at øge antallet af undtagelser fra det fælles moms-system. Kommissionen kunne derfor ønske, at medlemsstaterne mindre hyppigt ville benytte sig af denne procedure, og at man i højere grad søgte at nå frem til en fællesskabsløsning på de problemer, som medlemsstaterne kommer ud for.

En række domme, der er afsagt i henhold til artikel 169 og 177 i Traktaten, supplerer EF-Domstolens retspraksis og udgør således en fællesskabsfortolkning af de pågældende lovtekster, idet de medvirker til at fjerne de forskelle, der skyldes en forskellig anvendelse af det fælles moms-system.

Kommissionen er overbevist om, at de forskelle i anvendelse, der skyldes forskellige fortolkninger af fællesskabsbestemmelserne, gradvis vil blive udlignet, især takket være en fortsat - og mere intens - dialog mellem medlemsstaterne og Kommissionen. Men den er ligeledes overbevist om, at de øvrige forskelle i anvendelse, som bl.a. skyldes de undtagelser, som det sjette direktiv giver mulighed for, også bør forsvinde med henblik på at ophæve afgiftsgrænserne.

Kommissionen kan i øvrigt konstatere, at der er gjort visse fremskridt i retning af harmonisering via en række direktiver, der er vedtaget af Rådet. Det drejer sig navnlig om direktiver vedrørende leveringsstedet for tjenesteydelser, der omfatter udlejning af løsøre, godtgørelse af moms til afgiftspligtige i tredjelande og visse afgiftsfritagelser i forbindelse med import. Andre forslag, der har til formål at give en nærmere præcision af bestemmelserne i sjette direktiv, at ophæve undtagelser eller at definere en fællesskabsordning for små og mellemstore virksomheder, er blevet fremsendt til Rådet. Disse forslag er endnu ikke blevet vedtaget af denne instans. Da Kommissionen er klar over betydningen af disse forslag i forbindelse med den målsætning, der skal gennemføres, har den med vilje medtaget dem i sit handlingsprogram i Hvidbogen vedrørende gennemførelsen af det indre marked ligesom de mere specifikke foranstaltninger, der skal gennemføres med henblik på 1992.

*

* * *

Efter udløbet af den periode, der er omhandlet i denne rapport, blev Rådet den 7. august 1987 forelagt en række nye forslag, der sammen med dem, der i øjeblikket behandles, udgør et samlet hele af foranstaltninger, der skal gennemføres, for at de betingelser, der er nødvendige for at der kan eksistere et indre marked, er opfyldt.

For så vidt angår moms er der tale om følgende direktiver:

- et forslag vedrørende tilnærmelse af momssatser (1);
- et forslag om iværksættelse af en proces, der skal føre til ensartede momssatser (1);
- et forslag, der supplerer det fælles moms-system, og som ændrer det sjette direktiv (2).

Et arbejdsdokument, fremsendt til Rådet samme dato, tager sigte på indførelse af en mekanisme for momsgodtgørelse i forbindelse med salg mellem medlemsstaterne (3). Formålet med denne mekanisme er at sikre, at medlemsstaterne fortsat modtager de indtægter, de har ret til.

(1) EFT nr. C 250 af 18.9.1987, s. 2 og 3.

(2) EFT nr. C 252 af 22.9.1987, s. 2.

(3) Dok. KOM(87) 323 endelig udg. 2.

Direktivforslaget vedrørende momsordningen i forbindelse med persontransport, som ligeledes er forudset i Hvidbogens aktionsprogram, vil senere blive fremsendt til Rådet.

*

* *

Kommissionen mener, at en tilnærmelse af den indirekte beskatning og specielt af momsen er uomgængelig nødvendig for at kunne fjerne de indre grænser i Fællesskabet og etablere et stort europæisk marked, der kan fungere som et egentligt nationalt marked. Den understreger, at disse målsætninger imidlertid kun kan realiseres gennem vedtagelse af de direktivforslag, den fremsendte til Rådet i august 1987 som led i aktionsprogrammet i Hvidbogen om gennemførelse af det indre marked. Kommissionen forventer derfor, at samtlige fællesskabsinstitutioner vil medvirke til løsningen af denne opgave, hvilket er i overensstemmelse med de politiske beslutninger, der er truffet af stats- og regeringscheferne, og med de nationale parlamenters ratificering af Den Fælles Akt, der trådte i kraft den 1. juli 1987.

Bilag

Domme afsagt af Domstolen indtil den 31. december 1988

Skønt den anden rapport vedrørende anvendelsen af sjette momsdirektiv beskriver situationen indtil den 30. juni 1987, finder Kommissionen det nyttigt for så vidt angår nærværende rapport at vedlægge en beskrivelse af Domstolens nyeste domme.

I dom af 4. februar 1988 i sag 391/85 (1) udtalte Domstolen, at Kongeriget Belgien ikke har truffet de nødvendige foranstaltninger til at opfylde Domstolens dom af 10. april 1984, hvorved det har overtrådt sine forpligtelser i henhold til Traktaten, idet det i lov af 31. juli 1984 reelt har fastholdt katalogprisen som beskatningsgrundlag for nye person- og kombivogne (se rapportens side 10 og 26).

I dom af 23. februar 1988 i sag 353/85 (2) udtalte Domstolen, at Det Forenede Kongerige har undladt at opfylde de forpligtelser, der påhviler det efter artikel 13 A, stk. 1, litra c), i sjette momsdirektiv ved at indrømme afgiftsfritagelse for levering af goder i det omfang disse goder ikke udgør en integreret del af ydelsen og ikke er inkluderet i prisen (se rapportens side 32).

(1) EFT nr. C 63 af 8.3.1988, s. 5.

(2) EFT nr. C 74 af 22.3.1988, s. 6.

I dom af 25. februar 1988 i sag 299/86 (3) udtalte Domstolen klart, at Gaston Schul dommene er udtryk for et almindeligt princip om ikke-dobbeltbeskatning og som finder anvendelse selv om goderne er erhvervet fra en afgiftspligtig person.

Domstolen udtalte således, at EØF-Traktatens artikel 95 skal fortolkes således, at såfremt en privatperson indfører en vare fra en anden medlemsstat, og der i den forbindelse hverken er ydet afgiftsfritagelse ved eksport eller af indførselsmedlemsstaten, skal der ved beregningen af merværdiafgiften ved indførslen tages hensyn til den resterende del af merværdiafgiften, der er betalt i udførselsmedlemsstaten, og som stadig udgør en del af varens værdi på indførselstidspunktet, således at denne residualafgift ikke indgår i beskatningsgrundlaget og trækkes fra den merværdiafgift, der skal betales ved indførslen (se rapportens side 51 og 52).

Domstolen udtalte endvidere, at nationale bestemmelser, hvorefter overtrædelser af reglerne om merværdiafgift straffes hårdere ved indførsel end ved overdragelser af varer inden for landets grænser, er uforenelige med EØF-Traktatens artikel 95, såfremt forskellen ikke står i et rimeligt forhold til forskellen mellem de to grupper af overtrædelser.

I dom af 3. marts 1988 i sag 252/86 (4) udtalte Domstolen, at artikel 33 i Rådets sjette direktiv skal fortolkes således, at medlemsstaterne efter indførelsen af Det Fælles Merværdiafgiftssystem er afskåret fra at opkræve skat eller afgifter, der har karakter af omsætningsafgift, af levering af goder, tjenesteydelser eller indførsel, hvoraf der svares moms. Derimod har en afgift, der pålægges et gode, alene fordi det stilles til rådighed for publikum uden reel hensyntagen til de indtægter, der herved opnås, ikke karakter af omsætningsafgift, selv om afgiften opkræves med forskellige beløb alt efter det beskattede godes beskaffenhed.

(1) EFT nr. C 74 af 22.3.1988, s. 13.

(2) EFT nr. C 78 af 25.3.1988, s. 4.

I dom af 8. marts 1988 i sag 102/86 (5) præciserede Domstolen, at den virksomhed, der udøves af udviklingsrådet, Apple and Pear Development Council, i henhold til artikel 3 i Apple and Pear Development Order 1980, S.I. nr. 623 (som ændret ved Apple and Pear Development Council (Amendment) Order 1980, S.I. nr. 2001), samt opkrævningen i medfør af artikel 9, stk. 1, af en årlig afgift fra frugtavlerne til dækning af udviklingsrådets administrationsomkostninger og andre omkostninger i forbindelse med udøvelsen af den nævnte virksomhed er ikke omfattet af begrebet "levering af tjenesteydelser mod vederlag" i artikel 2 i Rådets sjette direktiv (se rapportens side 17).

I dom af 8. marts 1988 i sag 165/86 (6) præciserede Domstolen, at når en momspligtig arbejdsgiver i henhold til en aftale indgået med en af sine arbejdstagere og en leverandør, der ligeledes er momspligtig, for egen regning lader leverandøren levere goder til denne arbejdstager, som udelukkende anvender dem under sit arbejde for arbejdsgiverens virksomhed, og arbejdsgiveren fra leverandøren modtager fakturaer for disse leverancer, således at han herved debiteres for momsen for de leverede goder, skal artikel 11, stk. 1, litra a), i andet momsdirektiv og artikel 17, stk. 2, litra a), i sjette momsdirektiv fortolkes således, at arbejdsgiveren i den moms, der påhviler ham, kan fradrage den moms, som han debiteres for de leverede goder (se rapportens side 39).

I dom af 24. maj 1988 i sag 122/87 (7) udtalte Domstolen, at Den Italienske Republik ikke har overholdt de forpligtelser, der påhviler den i henhold til Rådets sjette direktiv, idet den har fritaget tjenesteydelser præsteret af dyrlæger under udøvelsen af deres erhverv for merværdiafgift (se rapportens side 31 til 33).

(5) EFT nr. C 89 af 6.4.1988, s. 8.

(6) EFT nr. C 90 af 7.4.1988, s. 5.

(7) EFT nr. C 156 af 15.6.1988, s. 5.

I dom af 21. juni 1988 i sag 415/85 (8) udtalte Domstolen, at Irland har overtrådt bestemmelserne i sjette momsdirektiv og har følgelig ikke overholdt de forpligtelser, der påhviler det i henhold til EØF-Traktaten, idet det fortsat har anvendt merværdiafgiftssatsen nul for den i Finance Act 1985 nr. (xx) (a) omhandlede levering af elektricitet, for så vidt som der ikke er tale om levering til endelige forbrugere.

I dom af 21. juni 1988 i sag 416/85 (9) udtalte Domstolen, at Det Forenede Kongerige Storbritannien har overtrådt bestemmelserne i sjette momsdirektiv, idet det fortsat har anvendt merværdiafgiftssatsen nul:

- for levering til industrien af vand og ydelser i forbindelse med kloakker (tømning af sivebrønde og septiktanke) under gruppe 2 i tillæg 5 til Value Added Tax Act 1983, for så vidt som der ikke er tale om levering til endelige forbrugere
- for nyhedsformidling under gruppe 6, for så vidt som der ikke er tale om formidling til endelige forbrugere
- for levering af brændstoffer og energi under gruppe 7 samt sikkerhedsstøvler og -hjelme under gruppe 17, for så vidt som der ikke er tale om levering til endelige forbrugere
- for levering af goder og tjenesteydelser under gruppe 8 i forbindelse med opførelse af bygninger til industriel og kommerciel brug og til offentlige anlæg, for så vidt som der ikke er tale om levering til endelige forbrugere.

I dom af 21. juni 1988 i sag 257/86 (10) udtalte Domstolen, at Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser efter artikel 14 i sjette momsdirektiv ved at indføre og opretholde en ordning, som ikke sikrer moms-fritagelse af samtlige importerede, gratis vareprøver af ringe værdi, og som indeholder upræcise bestemmelser vedrørende moms-fritagelse af visse af de importerede vareprøver, samtidig med, at de tilsvarende indenlandsk fremstillede vareprøver er fritaget for moms (se rapportens side 36 til 38).

(8) EFT nr. C 190 af 19.7.1988, s. 11.

(9) EFT nr. C 190 af 19.7.1988, s. 11.

(10) EFT nr. C 190 af 19.7.1988, s. 12.

I dom af 28. juni 1988 i sag 3/86 (11) udtalte Domstolen, at Den Italienske Republik har undladt at opfylde de forpligtelser, der påhviler den i henhold til artikel 25, stk. 3, stk. 5 og stk. 8, i Rådets sjette momsdirektiv, idet den fra henholdsvis 1981 og 1983 på momsområdet og inden for rammerne om ordningen om standardsatser for landbrugsproducenter har fastsat standardsatserne for godtgørelse til 15% og derefter til 14% i sektorerne for oksekød, svinekød og sødmælk, ikke koncentreret eller sødet, og idet den har bestemt, at standardsatserne for godtgørelse skal anvendes på levering af goder og præstering af tjenesteydelser til standardsats-landbrugere.

I dom af 5. juli 1988 i sag 269/86 og 289/86 (12) udtalte Domstolen, at artikel 2 i Rådets sjette momsdirektiv skal fortolkes således, at der ikke indtræder omsætningsafgiftspligt ved ulovlig levering af narkotika, der foretages mod vederlag i indlandet, i det omfang disse produkter ikke er genstand for det af myndighederne strengt kontrollerede salg med henblik på en anvendelse til medicinske og videnskabelige formål (se rapportens side 17).

I dom af 6. juli 1988 i sag 127/86 (13) udtalte Domstolen, at Rådets sjette momsdirektiv afskærer en medlemsstat fra at opkræve moms af et motorkøretøj, der tilhører en arbejdsgiver etableret i en anden medlemsstat, hvor der er betalt moms, når køretøjet anvendes af en grænsearbejder med bopæl i den første medlemsstat i overensstemmelse med dennes arbejdsaftale dels til erhvervsmæssig, dels, accessorisk, til privat brug (se rapportens side 36 til 38).

(11) EFT nr. C 199 af 29.7.1988, s. 9.

(12) EFT nr. C 211 af 11.8.1988, s. 4.

(13) EFT nr. C 211 af 11.8.1988, s. 6.

I dom af 12. juli 1988 i de forenede sager 138 og 139/86 (14) præciserede Domstolen, at

- 1) i medfør af artikel 27, stk. 1, i sjette momsdirektiv kan der indføres en foranstaltning, der fraviger hovedreglen i artikel 11 A, stk. 1, a), i samme direktiv, selv når den afgiftspligtige person udøver virksomhed uden at have til hensigt at opnå en afgiftsmæssig fordel, men udelukkende i erhvervsøjemed.
- 2) i medfør af artikel 27, stk. 1, i sjette momsdirektiv kan der indføres en undtagelsesforanstaltning som den i hovedsagen omhandlede, som udelukkende rammer visse af de afgiftspligtige personer, der sælger goder til videreforhandlere, der ikke er afgiftspligtige, på betingelse af, at den heraf følgende forskelsbehandling er objektivt begrundet (se rapportens side 11 b)).

I dom af 14. juli 1988 i de forenede sager 123 og 330/87 (15) udtalte Domstolen, at artiklerne 18, stk. 1, litra a), og 22, stk. 3, litra a) og b), i sjette momsdirektiv giver mulighed for, at medlemsstaterne kan betinge fradragsretten af, at den afgiftspligtige er i besiddelse af en faktura, som skal indeholde visse angivelser, som er nødvendige for at sikre, at merværdiafgiften opkræves, og at afgiftsmyndighederne kan kontrollere den. Antallet af angivelser og deres tekniske beskaffenhed må dog ikke i praksis gøre udøvelsen af fradragsretten umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig (se rapportens side 39 og 40).

(14) EFT nr. C 205 af 6.8.1988, s. 5.

(15) EFT nr. C 222 af 26.8.1988, s. 3.

I dom af 21. september 1988 i sag 50/87 (16) udtalte Domstolen, at Den Franske Republik har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til Traktaten, idet den i strid med sjette momsdirektiv har indført og opretholdt en afgiftsordning for selskaber, der udlejer fast ejendom, som de har erhvervet eller ladet opføre, og hvorefter retten til fradrag af indgående merværdiafgift begrænses, når størrelsen af afgifter, hidrørende fra bortforpagtning af disse faste ejendomme, er mindre end en femtendedel af ejendommens værdi (se rapporten side 39 A 2).

Den 27. oktober 1988 har Domstolen slettet sag 103/88 , idet Italien har ændret sin lovgivning for så vidt angår fritagelser (se rapportens side 35 b).