



KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER

Bruxelles, den 23.12.2003

KOM(2003) 822 endelig

2003/0329 (CNS)

Forslag til

RÅDETS DIREKTIV

om ændring af direktiv 77/388 med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser

(forelagt af Kommissionen)

BEGRUNDELSE

1. INDLEDNING

I juli 2000 gjorde Europa-Kommissionen opmærksom på, at den agtede at fremsætte en række nye forslag på momsområdet som led i dens nye momsstrategi¹. En af de kommende prioriteter var at modernisere reglerne om leveringsstedet for ydelser.

Den 7. maj 2002 blev der vedtaget et momsdirektiv vedrørende e-handel² om ændring og midlertidig ændring af direktiv 77/388/EØF hvad angår merværdiafgiftssystemet for radio- og tv-spredningstjenester og visse elektronisk leverede ydelser. På det tidspunkt blev det meddelt, at dette direktiv ville blive den sidste individuelle ændring af artikel 9 i sjette momsdirektiv³ inden en mere generel og gennemgribende revision af reglerne om leveringsstedet for ydelser i det hele taget. Endvidere fremgik det af flere indlæg, der blev optaget i referatet fra det møde, hvor Rådet vedtog dette direktiv, at mange af delegationerne ønskede, at Kommissionen skulle fremskynde denne revision. De ønskede især, at de nuværende fordejligheder i det indre marked vedrørende grænseoverskridende leje af transportmidler skulle tages op.

Sigtet med dette forslag er at tilvejebringe det første led i reformen af reglerne om leveringsstedet for ydelser. Der er tale om leveringer mellem afgiftspligtige personer. Leveringer, hvor kunden er en ikke-afgiftspligtig person, vil blive behandlet på et senere tidspunkt.

2. BAGGRUND

Lige siden arbejdet startede i 1960'erne om indførsel af et fælles momssystem i Fællesskabet, har holdningen været, at beskatningen af ydelser burde foregå i forbrugsmedlemsstaten⁴. Men under drøftelserne omkring sjette momsdirektiv indså man, at hvis man systematisk definerede forbrugsstedet som beskatningsstedet, ville det kunne give alvorlige praktiske problemer. Som et resultat heraf blev det besluttet, at grundreglen om leveringsstedet for ydelser - og derfor beskatningsstedet - er der, hvor leverandøren er. Hvis ydelser skal beskattes et andet sted, skal de eksplicit udelukkes fra denne grundregel.

På det tidspunkt resulterede disse regler i meget vid udstrækning i, at afgiften tilfaldt forbrugsstedet. Men med det indre marked, globaliseringen, dereguleringen og teknologiske ændringer er der alt i alt skabt enorme ændringer i omfanget af og mønsteret for handel med ydelser. Der er i stigende omfang mulighed for fjernlevering af et antal ydelser. Derfor er der i årenes løb blevet foretaget en række ændringer af sjette momsdirektiv for at tackle dette problem, og mange nærmere bestemte ydelser bliver faktisk beskattet der, hvor kunden er⁵. For det meste har disse ændringer vedrørt leverancer til afgiftspligtige personer, eftersom der

¹ KOM(2000) 348 endelig, 7. juli 2000 'Strategi til forbedring af momssystemet i det indre marked'.

² Direktiv 2002/38/EF vedtaget den 7. maj 2002.

³ Rådets sjette momsdirektiv 77/388/EØF af 17. maj 1977.

⁴ Ifølge artikel 6, stk. 3, i andet momsdirektiv skulle leveringsstedet for ydelser som en generel regel være det sted, hvor den ydelse, der leveres, den rettighed, som overføres eller indrømmes, eller den genstand, som lejes, benyttes eller udnyttes.

⁵ I artikel 9, stk. 2, litra e), i sjette momsdirektiv er der opført ydelser, som beskattes alt efter, hvor kunden er etableret.

altid har været en enkel mekanisme (dvs. reverse charge-mekanismen), der benyttes ved beskatningen af sådanne leverancer. På den anden side bliver leverancer til ikke-afgiftspligtige personer for det meste pålignet moms der, hvor leverandøren af ydelsen er etableret.

I løbet af sidste år var der tre særskilte høringer af medlemsstaterne i arbejdsgruppe nr. 1, hvor man drøftede problemerne med reglerne om leveringsstedet for ydelser, og hvordan de bedst kunne løses. Desuden fandt der en offentlig høring sted herom i maj og juni 2003. Der indkom over 50 skriftlige svar fra industrisammenslutninger og erhvervsliv fra mange forskellige lande.

Svarerne gik generelt ind for en ændring af reglerne om leveringsstedet for ydelser, da der er enighed om, at de nuværende regler er problematiske. Samtidig var man klar over, at der ved enhver ændring på dette område måtte være balance mellem skatteadministrationernes behov for kontrol og erhvervslivets administrative forpligtelser, og samtidig skulle grundprincippet om, at momsen tilfalder den medlemsstat, hvor forbruget finder sted, respekteres.

Som et resultat af ovennævnte høringer er der blevet fastlagt en række parametre med hensyn til forslaget.

3. PARAMETRENE I FORSLAGET

Kommissionen mener, at enhver ændring af reglerne om beskatningsstedet for ydelser i videst muligt omfang bør resultere i beskatning på det sted, hvor det faktiske forbrug finder sted. Endvidere bør der i forslaget om leveringsstedet for ydelser søges en balance mellem skatteadministrationernes behov for kontrol og de erhvervsdrivendes administrative forpligtelser. Beskatning på forbrugsstedet bør kun kunne ske, for så vidt som det ikke fører til ekstra forpligtelser.

3.1. Afgiftspligtige personer

For alle ydelser, der leveres til afgiftspligtige personer, bør beskatningsstedet være forbrugsstedet. Erhvervslivet benytter ydelser, der leveres til dem, til at fremstille varer eller andre ydelser. Omkostningerne ved disse ydelser er inkluderet i varernes pris. Derfor kan man meget vel hævde, at for de fleste, om ikke for alle ydelser er forbrugsstedet det sted, hvor kunden har etableret sit forretningssted. Det er det sted, hvor ydelserne forbruges.

I gældende bestemmelser er der 21 forskellige regler, der gælder for leveringsstedet for ydelser, og 14 af disse regler⁶ anvender allerede kundens forretningssted (eller den medlemsstat, som har udstedt momsregistreringsnummeret til pågældende) ved grænseoverskridende leveringer af ydelser. Afgiften bliver opkrævet via selvangivelsen eller reverse charge-mekanismen. Afhængigt af virksomhedens art (f.eks. afgiftspligtige aktiviteter) kan der være tilsvarende fradragsret for den afgiftspligtige person.

⁶ Artikel 9, stk. 2, litra e), første led, andet led, tredje led, fjerde led, femte led, sjette led, syvende led, ottende led, niende led, artikel 9, stk. 2, litra f), artikel 28b, litra C, artikel 28b, litra D, artikel 28b, litra E og artikel 28b, litra F.

3.2. Ikke-afgiftspligtige personer

For ydelser, der leveres til ikke-afgiftspligtige personer eller slutforbrugere, bør også gælde det generelle princip, hvorefter de beskattes på det sted, hvor det faktiske forbrug finder sted. I modsætning til, hvad der gælder ved levering af ydelser til afgiftspligtige personer, er det endnu mere afgørende ved ydelser, der leveres til slutforbrugere, at fastslå forbrugsstedet, da denne moms ikke kan fradrages og derfor udgør en del af medlemsstatens indtægter.

Mens anvendelsen af den generelle regel om beskatning på det sted, hvor kunden er etableret eller har sin bopæl, bedre vil kunne afspejle beskatning på forbrugsstedet, vil det også kunne give store praktiske problemer her med tiden. Det er ikke realistisk at forvente, at slutforbrugere selv angiver afgifter (dvs. bruger reverse charge-mekanismen) på ydelser, der er erhvervet i en anden medlemsstat til forbrug der, hvor de er etableret eller har deres bopæl. Alternativet ville være at kræve, at leverandører af ydelser skal være registreret i samtlige forbrugsmedlemsstater for at kunne opkræve og godtgøre afgiften til den medlemsstat, hvor den ikke-afgiftspligtige person er etableret eller har sin bopæl. Det ville imidlertid indebære, at erhvervslivet får pålagt en voldsom ekstra administrativ byrde, hvilket ikke er ønskeligt.

3.3. Forslagets anvendelsesområde

Som et resultat af detaljerede drøftelser med medlemsstaterne og en offentlig høring, som blev afsluttet den 30. juni 2003, er der blevet fastlagt en række parametre for forslaget. For øjeblikket fokuseres der udelukkende på en ændring af bestemmelserne om leverancer til afgiftspligtige personer (dvs. B2B-leverancer). Spørgsmålet om leverancer til ikke-afgiftspligtige personer (dvs. B2C-leverancer) vil blive taget op senere. I den forbindelse mener Kommissionen dog, at en væsentlig forudsætning er, at der indføres en mekanisme, som gør det muligt at opkræve afgiften i forbrugslandet, uden at det skaber urimelige administrative komplikationer. Det kunne være en 'one-stop shop' svarende til den, der fungerer for øjeblikket for leverandører af digitale ydelser fra lande uden for EU. Kommissionens tjenestegrene vil nøje overvåge, hvordan denne mekanisme fungerer, for at se, hvordan den vil kunne bruges i videre omfang inden for Fællesskabet.

4. DE NUVÆRENDE REGLER FOR AFGIFTSPLIGTIGE PERSONER OG PROBLEMER I DEN FORBINDELSE

I den generelle regel for leveringsstedet for ydelser er beskatningsstedet der, hvor leverandøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres, eller i mangel af et sådant sted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.⁷ Denne regel er suppleret med en række undtagelser⁸, som har forret for den generelle regel, og som kan bevirke, at beskatningsstedet ændres, alt efter hvilken art leverancen er af.

Disse undtagelser gælder for ydelser med tilknytning til fast ejendom, transport - både passager- og varetransport - ydelser af kulturel, kunstnerisk, sportslig, videnskabelig og uddannelsesmæssig art, arbejde udført på løsørengstande og immaterielle ydelser, herunder ophavsret, patentrettigheder, reklame, rådgivning (f.eks. ingeniører, advokater osv.), vikarservice, udlejning af løsørengstande, teletjenester, radio- og fjernsynsspredning og elektronisk leverede ydelser.

⁷ Artikel 9, stk. 1.

⁸ Artikel 9, stk. 2.

Selve strukturen i disse regler giver anledning til en række problemer. Følgende liste, som ganske vist ikke er udtømmende, giver et overblik over, hvilke problemer man er stødt på. Det skal bemærkes, at følgende problemer også kan opstå i forbindelse med levering til ikke-afgiftspligtige personer.

4.1. Generelt problem

Et generelt problem, som opstår som følge af artikel 9, stk. 1, er, at afgiftspligtige personer, som modtager en ydelse, men som ikke er etableret i det samme land som leverandøren af ydelsen, skal anmode om tilbagebetaling under ottende eller trettende direktiv. Tilbagebetalingsproceduren kan være kompliceret og meget tidskrævende. For at undgå proceduren er der ofte en tendens til, at man på uretmæssig vis benytter reverse charge-mekanismen.

4.2. Transportformer

Beskatningsstedet for en "transportform" har givet anledning til visse stridigheder. Eftersom transportformer let kan krydse grænser, er det vanskeligt, om ikke umuligt, at fastslå stedet for deres anvendelse, og i hvert enkelt tilfælde må der derfor fastlægges et praktisk kriterium for påligning af moms. Derfor foreskriver sjette momsdirektiv, at ved udlejning af alle former for transport anses ydelsen for at være leveret ikke det sted, hvor de udlejede varer benyttes, men i forenklingssøjemed og i overensstemmelse med den generelle regel det sted, hvor leverandøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.

På grund af at der gælder forskellige regler om momsfradrag for biler i de forskellige medlemsstater, er den grænseoverskridende udlejning af motorkøretøjer, især langtidsleasing til afgiftspligtige personer, problematisk. Det giver anledning til skattespekulation hos afgiftspligtige personer i nogle af medlemsstaterne, idet de leaser biler til erhvervsbrug i en anden medlemsstat frem for at skaffe bilerne i deres egen medlemsstat for at opnå mere favorable fradragsregler.

Selve betydningen af ordet "transportformer" giver også anledning til problemer. Det har været drøftet i Momsudvalget, om sættevogne, anhængere, containere og paller bør være omfattet af anvendelsesområdet for "transportformer", og at udlejningen af dem derfor skulle udelukkes fra artikel 9, stk. 2, litra e).

4.3. Registrering i de andre medlemsstater

I mange tilfælde kan en tjenesteyder levere ydelser med tilknytning til løsøregenstande i en anden medlemsstat end der, hvor vedkommende er etableret. Momsen skal betales i den medlemsstat, hvor arbejdet blev udført. For øjeblikket betyder det, at det kan kræves, at tjenesteyderen er registreret hos skatteadministrationen i denne medlemsstat og skal betale moms. For mange virksomheder kan det være en administrativ belastning, især hvis de har aktiviteter i en række medlemsstater (f.eks. service- og vedligeholdelseskontrakter i hele EU). Kontrollen med sådanne virksomheder kan også vise sig at være en belastning for skattemyndighederne.

4.4. Immaterielle ydelser (fortolkning af nuværende artikel 9, stk. 2, litra e)

De Europæiske Fællesskabers Domstol har hele tiden fastholdt, at der ifølge artikel 9, stk. 2, er en række specifikke tilfælde af steder, hvor visse ydelser anses for at være leveret, hvorimod artikel 9, stk. 1, fastlægger den generelle regel om sagen. Spørgsmålet er i alle

situationer, om sagen falder ind under en af de specifikke tilfælde i artikel 9, stk. 2. Hvis ikke falder den ind under anvendelsesområdet for artikel 9, stk. 1⁹.

Dette har faktisk lagt et stort pres på den nuværende artikel 9, stk. 2, litra e), hvor der er lister over ydelser, for hvilke en kunde, der er en afgiftspligtig person, kan stå til regnskab for momsen under reverse charge-mekanismen. Ydelser, som velsagtens kunne dækkes af sådan en artikel, omfatter, administrationsgebyrer, laboratorieydelser (f.eks. overensstemmelsestest med tekniske specifikationer), produktinspektion, herunder analyse og certificering, tolkning og oversættelse.¹⁰

I virkeligheden er det sådan, at alle nye og alle hidtil ukendte ydelser, som ikke falder ind under anvendelsesområdet for en af undtagelserne, bliver pålagt afgifter der, hvor leverandøren er etableret. Det gælder også for ydelser, som kan leveres ved fjernsalg eller på forskellige trin i produktionskæden. Det kan føre til dobbeltpåligning af afgifter, utilsigtet ikke-påligning af afgifter og ofte komplicerede og tidskrævende tilbagebetalingsprocedurer under ottende eller trettende direktiv.

4.5. Sammensatte leverancer

De nuværende regler dækker ikke rigtigt ydelser, der er sammensat af flere ydelser. Sådanne ydelser kan bestå af en række forskellige aspekter, hvor nogle kan være omfattet af den nuværende artikel 9, stk. 2, litra e), og andre ikke. Det fører uvægerligt til spørgsmålet om, hvad der karakteriserer en sådan leverance, da parter, der er involveret i en sådan transaktion, vil forsøge at kunne benytte reverse charge-mekanismen, frem for at leveringsstedet falder under den generelle regel. Et eksempel på en sådan leverance er bortskaffelse af affald, som er en sammensat leverance¹¹, der indebærer en række forskellige på hinanden følgende operationer, som ikke er dækket af den nuværende artikel 9, stk. 2, litra c). Ydelsen har kun nogle af karakteristikaene for ydelser, der består af arbejde udført på løsøregenstande, jf. fjerde led i artikel 9, stk. 2, litra c), og falder derfor ind under den generelle regel i artikel 9, stk. 1.

5. RESUME OVER DE FORESLÅEDE REGLER FOR AFGIFTSPLIGTIGE PERSONER

Det er blevet konkluderet, at det er nødvendigt at overveje en grundlæggende ændring af reglerne om leveringsstedet for afgiftspligtige personer. Hovedreglen for ydelser, der leveres til afgiftspligtige personer, defineres som "det sted, hvor kunden er etableret". I de nuværende bestemmelser benyttes såvel den afgiftspligtige persons forretningssted som den medlemsstat, hvor kunden er momsregistreret, til at fastslå leveringsstedet for ydelser. Det er en fordel at benytte det sted, hvor kunden er etableret, da det dækker alle afgiftspligtige og afgiftsfritagne aktiviteter. Det foreslås, at det bliver den generelle regel, og at man samtidig opretholder en række undtagelser, som i vid udstrækning er baseret på de nugældende kriterier. Hermed sikres det, at det generelle princip bliver beskatning på forbrugsstedet, samtidig med at systemet kan fungere i praksis, ved at der ikke bliver pålagt uforholdsmæssigt store administrative byrder på visse virksomheder.

⁹ Sag C-327/94 Dudda, præmis 21.

¹⁰ Sådanne ydelser bliver da også jævnlig drøftet i Momsudvalget, hvor man søger en fælles fortolkning af afgiftsbehandlingen heraf.

¹¹ Sag C-429/97 Kommissionen mod Den Franske Republik.

Effekten af en sådan ændring bliver tofoldig. For det første vil det kunne begrænse de tilfælde, hvor en leverandør vil blive afkrævet at skulle være momsregistreret, når vedkommende præsterer ydelser i en anden medlemsstat end den, hvor vedkommende er etableret. For det andet vil det kunne øge troværdigheden af reverse charge-mekanismen (dvs. selvangivelse), når en afgiftspligtig person modtager ydelser fra en person, der ikke er etableret i det samme land. Begge disse virkninger kan betragtes som større forenklinger.

Det vil stadig være nødvendigt at kunne benytte visse undtagelser til denne generelle regel både af administrative hensyn og af politiske hensyn som tidligere nævnt. Der bliver tale om følgende undtagelser:

- Den første undtagelse må være for ydelser vedrørende fast ejendom. Det vil i det væsentlige være det samme som nugældende artikel 9, stk. 2, litra a), i sjette momsdirektiv. Den nugældende regel er tilstrækkelig ligetil at anvende og fører generelt til beskatning der, hvor ydelserne forbruges. Desuden er denne sektor ofte genstand for undtagelser, som også påvirker fradragsretten.
- Den anden undtagelse må være for passagerbefordring. Det vil være meget vanskeligt at løse dette spørgsmål alene for afgiftspligtige personer, og eventuelle ændringer i så henseende vil kunne føre til vanskelige fortolkningsmæssige og administrative problemer. Kommissionen erkender, at de eksisterende bestemmelser giver anledning til problemer, og foreslår derfor, at spørgsmålet tages op i den efterfølgende evaluering af B2C-leverancer.
- Den tredje undtagelse må være for kulturelle, kunstneriske, sportslige, underholdningsmæssige eller lignende ydelser. Igen fører den nugældende regel, som er baseret på, hvor disse ydelser præsteres, generelt til beskatning der, hvor forbruget finder sted.¹² Det foreslås, at ydelser af videnskabelig og uddannelsesmæssig art, når de leveres til afgiftspligtige personer, fjernes fra denne undtagelse, i vid udstrækning af forenklingshensyn. For virksomheder, der erhverver sådanne ydelser i andre medlemsstater end den, hvor de er etableret, vil der ikke længere være krav om, at de skal henholde sig til ottende direktivs tilbagebetalingsmekanisme.
- Den sidste undtagelse må vedrøre visse ydelser, som er materielle i deres natur, f.eks. restaurantydelser. Hermed sikres det, at ydelser, der leveres til direkte forbrug på et let identificerbart sted, pålægges moms der, hvor leverandøren er etableret. Denne undtagelse vil afspejle, hvor disse ydelser i alt væsentligt forbruges, og dermed vil den være lettere at administrere for leverandørerne af sådanne ydelser (f.eks. behøver de ikke at tænke på, om deres kunde er en afgiftspligtig eller ikke-afgiftspligtig person). Ikke desto mindre er denne sag vanskelig at tackle, og undtagelsen fra den generelle regel vil blive overvåget af Kommissionen og efterfølgende revideret og sammenholdt med reglerne for ikke-afgiftspligtige personer (dvs. B2C).

6. EFFEKTEN AF DE FORESLÅEDE REGLER PÅ OVENNÆVNTE PROBLEMER

De foreslåede ændringer vil for størstepartens vedkommende løse mange af ovennævnte problemer.

¹² Nugældende artikel 9, stk. 2, litra c), i sjette momsdirektiv.

- Det generelle problem (punkt 4.1) med misbrug af artikel 9, stk. 2, litra e), vil i vidt omfang blive løst, eftersom det sted, hvor kunden er etableret, bliver den generelle regel for etablering af leveringsstedet.
- Spørgsmålet om udlejning af transportmidler (punkt 4.2) er grundlæggende et problem på grund af forskellige fradragsregler i medlemsstaterne, som dermed skaber urimelige fordrejninger. Dette problem bliver løst, når transportmidlerne udlejes eller leases for en periode på mere end 30 dage, i og med at når beskatningsstedet ændres til der, hvor kunden er etableret er det reverse charge-mekanismen og lokale fradragsregler, der er gældende. Dermed fjernes afgiftsfordelen ved at langtidsleje biler til erhvervsbrug i andre medlemsstater. Korttidsudlejning eller -leasing af transportmidler vil fortsat være der, hvor leverandøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, hvilket bedre afspejler, hvor forbruget sandsynligvis vil finde sted.
- Spørgsmålet om flere registreringer (punkt 4.3) vil blive løst i større omfang, eftersom leverandører af ydelser ikke længere normalt vil blive afkrævet at være momsregistreret, når de præsterer ydelser i andre medlemsstater. Dette problem skyldes i vid udstrækning den nugældende undtagelse i artikel 9, stk. 2, litra c), til den generelle regel. For eksempel foreslås det, at kontrakter om ydelser, der indebærer arbejde udført på løsøregenstande, vil falde ind under den generelle regel.
- Spørgsmålet, om der skal være en liste som i den nugældende artikel 9, stk. 2, litra e), vil ikke længere være relevant (punkt 4.4). Resultatet heraf er, at det ikke længere vil være nødvendigt at vedligeholde eller opdatere listen, efterhånden som nye relevante ydelser kommer på markedet eller bliver identificeret. Desuden vil fortolkningsspørgsmål med hensyn til ydelser, der for øjeblikket er defineret i listen, blive fjernet. Eftersom den nugældende artikel 9, stk. 2, litra e), således bliver den nye generelle systematiske regel, vil alle nye ydelser automatisk blive opsamlet.
- Endelig med hensyn til spørgsmålet om sammensatte leverancer (punkt 4.5), vil disse leverancer, efterhånden som leveringen af ydelser generelt ændres til det sted, hvor kunden er etableret og reverse charge-mekanismen finder anvendelse, ganske enkelt blive opsamlet under den generelle regel. Som sådan er det nuværende problem med listen over betingelser og hvordan nye virksomhedsmodeller reelt ser ud (f.eks. pakker af ydelser, der omfatter en lang række elementer af ydelser) mindre problematisk.

7. UDVIDELSE AF MOMSINFORMATIONSDUDVEKSLINGSSYSTEMET VIES TIL AT OMFATTE YDELSER

VIES blev oprettet i 1993, for at medlemsstaterne kunne kontrollere afgiftspligtige personers afgiftsfritagne erhvervelser inden for Fællesskabet af varer. Dette informationsudvekslingssystem var nødvendigt, eftersom der med virkning fra 1. januar 1993 ikke længere skulle være dokumentkontrol af indførsel og udførsel ved nationale grænser. Grunden til, at VIES kun dækkede leveringer af varer inden for Fællesskabet, var, at hovedparten af reglerne om beskatningsstedet for ydelser ikke var blevet ændret, da det indre marked blev indført.

For øjeblikket giver VIES nærmere oplysninger om afgiftsfritagne leveringer inden for Fællesskabet af varer. Afgiftspligtige personer, der foretager leveringer af varer inden for Fællesskabet på baggrund af sammenfattende lister (normalt hvert kvartal), giver informationen til deres nationale skattemyndigheder. Myndighederne indsamler disse data og

transmitterer dem derpå elektronisk til den medlemsstat, hvor den afgiftspligtige person, der erhverver varen inden for Fællesskabet, hører hjemme, og vedkommende kan så kontrollere, om reverse charge-mekanismen er blevet anvendt korrekt. Det er også værd at bemærke, at meddelelssystemet benyttes til udveksling af information fra ikke-etablerede afgiftspligtige personer, der udnytter den særlige ordning, der blev indført med momsdirektivet om e-handel, der blev vedtaget i maj 2002 med virkning fra 1. juli 2003.¹³

Set ud fra skattemyndighedernes synsvinkel er systemer og procedurer til for at kunne bruges ved opsamling, lagring, transmission og udnyttelse af VIES-data. At tilføje ydelser til anvendelsesområdet for VIES-informationen vil ikke betyde en større belastning for myndighederne.

Kommissionen er af den opfattelse, at en ændring af reglerne om leveringsstedet for ydelser vil sikre, at reverse charge-ydelser bliver omfattet af indberetningsforpligtelserne, som for øjeblikket gælder for leveringer af varer inden for Fællesskabet, hvilket vil indebære en udvidelse af anvendelsesområdet for den information, der udveksles mellem medlemsstaterne gennem VIES. I Kommissionens høringsoplæg fra 7. maj 2003, blev der bedt om kommentarer til spørgsmålet om at udvide VIES. Den almindelige reaktion var, at man var imod udvidelsen, primært på grund af at man mente, det ville give ekstra administrative byrder, og at systemet ville blive mindre nøjagtigt og mindre effektivt. I lyset heraf vil Kommissionen se på, hvordan det nuværende system fungerer teknisk set, og om det er muligt at forbedre det, så det bliver mere enkelt, hurtigere og mere pålideligt. Kommissionen vil begynde hermed i januar 2004, og indberetningsforpligtelserne vil først blive udvidet til at omfatte ydelser fra januar 2008 og frem. Inden denne dato vil Kommissionen fremsætte et separat forslag om at ændre forordningen om administrativt samarbejde vedrørende merværdiafgift¹⁴ for at få fastlagt regler om udveksling af denne information mellem medlemsstaterne

8. BETYDNINGEN AF "FAST FORRETNINGSSTED"

Det er blevet sagt, at betydningen af "fast forretningssted" er problematisk og bør gøres mere klar i lovgivningen. Spørgsmålet om betydningen af "fast forretningssted" har været genstand for en række domstolsafgørelser. I det store og hele har konklusionen i disse afgørelser været, at et forretningssted skal have en tilstrækkelig permanent karakter, og det med hensyn til de menneskelige og tekniske ressourcer har en struktur, der kan gøre det muligt selvstændigt at levere de omtalte ydelser. Kommissionen anser situationen, som den er nu, for at være acceptabel, hvilket også er opfattelsen i en meget stor del af de kommentarer, der indkom ved den offentlige høring.

Det blev også sagt, at hvis en afgiftspligtig person foretager en levering og har mere end et forretningssted (f.eks. et permanent forretningssted i en medlemsstat og et fast forretningssted i en anden medlemsstat), kan det være svært at afgøre, hvilket forretningssted der rent faktisk foretager eller modtager ydelser, og at der bør indføres automatiske kriterier. Kommissionen er af den opfattelse, at spørgsmålet om, hvilket forretningssted der foretager en levering af en ydelse, i sidste instans er et spørgsmål om kendsgerninger, og lige meget hvilket kriterium der indføres til at fastslå dette, vil det ikke nødvendigvis forenkle sagerne. Igen afspejlede høringssvarerne i vid udstrækning denne opfattelse.

¹³ Artikel 26c i sjette momsdirektiv.

¹⁴ Rådets forordning (EF) nr. 1798/2003 af 7. oktober 2003.

9. VIRKSOMHEDSINTERNE YDELSER

Det er Kommissionens opfattelse, at ydelser mellem forskellige filialer af en virksomhed eller mellem en filial og hovedsædet (dvs. forskellige forretningssteder) normalt falder uden for momsens anvendelsesområde, forudsat at de er del af samme retlige enhed. Det er tilfældet, uanset om forretningsstederne er beliggende i samme medlemsstat eller i mere end et land. Kommissionen er klar over, at ikke alle medlemsstater er helt enige heri. Det giver en vis usikkerhed og en mulig overdreven anvendelse af moms for leverandører af afgiftsfritagne ydelser (f.eks. finansielle ydelser).

Dette spørgsmål blev rejst flere gange af respondenterne i den offentlige høring. Mange af respondenterne bemærkede, at dette spørgsmål er problematisk, når det drejer sig om grænseoverskridende transaktioner. Den usikkerhed, der er med hensyn til at udføre virksomhedsinterne ydelser, vil blive afhjulpet, ved at der indføres en specifik bestemmelse, hvorefter det klart fremgår, at sådanne ydelser ikke skal pålægges moms.

Kommissionen er også klar over, at hvis en sektor er fritaget for afgifter, kan det ske, at ydelser flyttes til eller udføres i en medlemsstat med en lav momssats eller tredjeland. Således bliver ydelser, hvor der ikke er mulighed for fradrag (f.eks. ydelser, der bruges til en afgiftsfri leverance), erhvervet i den medlemsstat, der har den laveste sats, eller i et tredjeland, inden de føres videre til filialer i andre medlemsstater med højere satser. Det er kun relevant, hvis filialen er beliggende i et andet land, som der er en 'fiskal grænse' med. Kommissionen vil blive ved med at overvåge situationen og om nødvendigt afhjælpe dette problem, når den fremsætter forslag vedrørende forskellige sektorer, der er fritaget for afgifter.

10. KONKLUSION

Under de nuværende regler for leveringsstedet beskattes ydelser ud fra, hvor leverandøren er etableret, med mindre det specifikt er defineret, at de beskattes et andet sted. I den forbindelse er der en række undtagelser til den generelle regel. Men på grund af globaliseringen og de teknologiske fremskridt samt arten af disse ydelser (f.eks. immaterielle, sammensatte osv.) er det vanskeligt at tilføje nye veldefinerede undtagelser. Det er ofte sådan, at spørgsmålet om leveringsstedet for ydelser afgøres af domstolene. Og sidst men ikke mindst er det vanskeligt for de afgiftspligtige at anvende denne model og for skattemyndighederne at administrere den.

At ændre beskatningen fra det sted, hvor leverandøren er etableret til det sted, hvor kunden er etableret, vil i højere grad afspejle situationen, som den er nu i ydelsessektoren, og give større sikkerhed for alle berørte parter. Det vil stadig være nødvendigt med undtagelser fra den generelle regel, men disse ydelser har klar tilknytning til særlige karakteristika, som gør, at det administrativt bliver lettere at fastsætte beskatningsstedet (f.eks. fast ejendom) og at det bedre afspejler det faktiske forbrugssted (f.eks. deltagelse i en sportsbegivenhed).

11. BEMÆRKNINGER TIL DE ENKELTE BESTEMMELSER

Lovgivningsstrukturen for den nye artikel 9 følger i vid udstrækning strukturen i den nugældende bestemmelse. I artikel 9 fastsættes den generelle regel om leveringsstedet både for afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige personer. Det vil blive fulgt op af en række undtagelser, som kan gælde for afgiftspligtige personer, for ikke-afgiftspligtige personer eller for begge. Hvis der ikke er en specifik undtagelse, der finder anvendelse, er det den generelle regel om leveringsstedet i artikel 9, der gælder.

Artikel 1, nr. 1)

Artikel 6, stk. 6: Virksomhedsinterne transaktioner

Denne bestemmelse bekræfter Kommissionens såvel som langt størstedelen af medlemsstaternes synspunkter. Hvis der præsteres ydelser inden for samme retlige enhed (f.eks. en ydelse præsteret af hovedsædet til en filial), anses de ikke for at være leverancer, der falder ind under sjette momsdirektiv. Det gælder, uanset om forretningsstederne ligger i en enkelt medlemsstat eller i flere lande. Ydelser, der præsteres mod vederlag mellem særskilte retlige enheder (f.eks. hovedsæde og et 100 %-ejet datterselskab), anses derimod for at være leverancer.

Artikel 1, nr. 2)

Artikel 9: Generel regel

Stk. 1:

Den nye generelle regel om leveringsstedet for ydelser til afgiftspligtige personer er baseret på, hvor den afgiftspligtige person, der modtager ydelsen, er etableret, og ikke på, hvilket land leverandøren af ydelsen er etableret i. Den afgiftspligtige person, der modtager leverancen skal derfor henholde sig til reverse charge-mekanismen for leverancer fra personer, der er etableret i andre lande. Langtidsudlejning og -leasing af køretøjer falder ind under den generelle regel ligesom også de fleste ydelser, der leveres af formidlere.

Stk. 2:

Reglerne for ikke-afgiftspligtige personer er fortsat uændrede. Den generelle regel om leveringsstedet for sådanne ydelser vil fortsat blive baseret på, hvor leverandøren er etableret. [Jf. nugældende artikel 9, stk. 1]

Stk. 3:

Denne bestemmelse tager spørgsmålet op om personer, som i henhold til sjette momsdirektiv både udfører økonomiske (afgiftspligtige og/eller afgiftsfritagne) aktiviteter og aktiviteter, der falder uden for anvendelsesområdet. Af hensyn til administrativ forenkling og større sikkerhed for alle berørte parter vil disse personer blive behandlet som afgiftspligtige personer i henhold til artikel 9 med hensyn til deres erhvervelser af ydelser. Som følge heraf vil de, selv hvor en særlig ydelse måske skal bruges i forbindelse med deres kapacitet som ikke-afgiftspligtig person, blive behandlet som en afgiftspligtig person med hensyn til fastsættelsen af beskatningsstedet for de ydelser, de erhverver. Det samme vil naturligvis gælde for en afgiftsfritaget aktivitet. Endelig vil personen skulle benytte reverse charge-mekanismen for at betale momsen på ydelsen, men der er ingen fradragsret.

Artikel 9a: Fast ejendom

Undtagelsen fra den generelle regel for leveringer af ydelser med tilknytning til fast ejendom gælder ligeledes både for afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige personer. Teksten forbliver praktisk taget uændret, men der tilføjes "udlejning inden for hotelsektoren og lignende" og "indrømmelse af rettigheder til at benytte fast ejendom" for at give sikkerhed for, at hotelydelser og adgang til veje, der benyttes mod afgift, anses for at have tilknytning til fast ejendom. [Jf. nugældende artikel 9, stk. 2, litra a)]

Artikel 9b: Personbefordring

Denne undtagelse fra den generelle regel dækker personbefordring og gælder ligeledes både for afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige kunder. Reglerne for beskatning af personbefordring er ikke blevet ændret. Transport af varer til afgiftspligtige personer dækkes af de generelle regler, hvorimod transport af varer til ikke-afgiftspligtige personer er dækket under artikel 9e. [Jf. den nugældende artikel 9, stk. 2, litra b)] Som tidligere bemærket vil disse regler blive taget op i en senere evaluering af B2C-leverancer.

Artikel 9c: Kulturelle aktiviteter, kunst, sport, underholdning og lignende

Denne undtagelse fra den generelle regel gælder for kulturelle aktiviteter, kunst, sport, underholdning og lignende. Dette gælder ligeledes både for afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige kunder. Teksten er praktisk taget uændret i forhold til den nugældende artikel 9, stk. 2, litra c), første led, men har ikke længere en henvisning til videnskab og undervisning med hensyn til afgiftspligtige personer. Det vil betyde, at den afgiftspligtige person skal benytte reverse charge-mekanismen frem for at betale momsen og anmode om tilbagebetaling i henhold til ottende eller trettende direktiv. For ydelser inden for videnskab og undervisning, der leveres til ikke-afgiftspligtige personer, finder artikel 9f anvendelse.

Artikel 9d: Specifikke ydelser til afgiftspligtige personer

En sidste undtagelse fra den generelle regel vedrører stedet for levering af, hvad der kan betegnes som materielle ydelser, når de leveres til en afgiftspligtig person. Effekten af denne undtagelse er, at den sikrer, at ydelser, der leveres til direkte forbrug på et let identificerbart sted (f.eks. måltider på restaurant og håarklipping), behandles, som om de bliver leveret på oprindelsesstedet. Denne regel afspejler i højere grad, hvor sådanne ydelser faktisk forbruges, og den er lettere at administrere for leverandøren af sådanne ydelser.

Der er tre komponenter i undtagelsen. Ifølge den første komponent skal ydelsen præsteres i den medlemsstat, hvor leverandøren er etableret eller har et fast forretningssted. Ifølge den anden komponent skal både leverandøren og kunden være fysisk til stede. Ifølge den tredje komponent skal ydelserne leveres direkte til en enkeltperson til direkte forbrug, hvilket netop afspejler arten af disse ydelser.

Langtidsudlejning eller -leasing af løsøregenstande (f.eks. langtidsleasing af biler) og arbejde udført på løsøregenstande (f.eks. reparation af en bil) er udtrykkeligt ikke omfattet heraf og vil falde ind under den generelle regel.

'Langtidsudlejning eller -leasing' er defineret som en aftale, hvor den periode, hvor løsøregenstande besiddes eller anvendes uden afbrydelse, er på mere end tredive dage. Hvis for eksempel en afgiftspligtig person lejer en bil i en lufthavn i erhvervsøjemed for en periode på fem dage, vil leveringsstedet være der, hvor leverandøren er etableret og ikke hvor erhvervskunden er etableret. Denne regel afspejler i højere grad, hvor løsøregenstanden skal forbruges og gør det lettere for leverandøren administrativt set.

Som tidligere bemærket vil Kommissionen overvåge, hvordan denne bestemmelse fungerer, og den vil blive revideret senere sammenholdt med reglerne for ikke-afgiftspligtige personer (dvs. B2C).

Artikel 9e: Transport af varer til ikke-afgiftspligtige personer

For afgiftspligtige personer vil al transport af varer og alle ydelser knyttet til denne transport følge den generelle regel under den nye artikel 9. Som et resultat heraf udgår artikel 28b, litra C, og litra D.

Reglerne for ikke-afgiftspligtige personer er blevet konsolideret. I den forbindelse er bestemmelsen en sammensmeltning af eksisterende artikel 9, stk. 2, litra b), artikel 28b, litra C, stk. 1, artikel 28b, litra C, stk. 4 og en del af artikel 28b, litra E, stk. 1. For alle transportydelser betragtes afgangsstedet som leveringssted. Det vil ændre leveringsstedet for transport af importerede og eksporterede varer til ikke-afgiftspligtige personer. Det vil dog ikke få stor betydning, eftersom sidstnævnte ydelse er fritaget i henhold til artikel 14, stk. 1, litra i), og artikel 15, nr. 13. Det skal bemærkes, at tilknyttede ydelser, der præsteres af formidlere, som handler i ikke-afgiftspligtige personers navn og for deres regning, også vil være afgangsstedet.

Artikel 9f: Specifikke ydelser til ikke-afgiftspligtige personer

Reglen for ydelser knyttet til transport, sagkyndig vurdering af løsøregenstande og arbejde udført på løsøregenstande samt ydelser i forbindelse med virksomhed inden for videnskab og undervisning forbliver uændrede, når de leveres til ikke-afgiftspligtige personer. Levering af disse ydelser vil fortsat blive beskattet det sted, hvor ydelserne udføres fysisk. Denne bestemmelse inddrager andet, tredje og fjerde led i nugældende artikel 9, stk. 2, litra c).

Artikel 9g: Elektronisk leverede ydelser til ikke-afgiftspligtige personer

Leveringsstedet for elektronisk leverede ydelser, som dem der er beskrevet i bilag L, leveret til ikke-afgiftspligtige personer af leverandører fra lande uden for EU, vil fortsat være det sted, hvor den ikke-afgiftspligtige person er etableret, har sin bopæl eller sædvanlige opholdssted. Leverandører fra lande uden for EU, der leverer sådanne ydelser, skal opkræve moms, som i sidste instans godtgøres til den medlemsstat, hvor den ikke-afgiftspligtige person er etableret.

Som fastsat i artikel 4 i Rådets direktiv 2002/38/EF¹⁵ af 7. maj 2002 gælder denne regel for en periode på tre år regnet fra den 1. juli 2003.

Artikel 9h: Teletjenester og radio- og tv-spredningstjenester til ikke-afgiftspligtige personer

Leveringsstedet for teletjenester og radio- og tv-spredningstjenester til ikke-afgiftspligtige personer fra leverandører fra lande uden for EU vil fortsat være det sted, hvor ydelserne faktisk benyttes eller udnyttes. Artiklen har også en definition af 'teletjenester'.

Artikel 9i: Formidlede ydelser til ikke-afgiftspligtige personer

Leveringsstedet for ydelser, der præsteres af formidlere, som handler i andres navn og for andres regning, er, såfremt disse ydelser udgør en del af transaktionen, det sted, hvor de pågældende transaktioner finder sted. Denne artikel finder ikke anvendelse på de ydelser, der er omhandlet i artikel 9e og artikel 9j.

¹⁵ Rådets direktiv om midlertidig ændring af direktiv 77/388/EØF hvad angår merværdiafgiftssystemet for radio- og tv-spredningstjenester og visse elektronisk leverede ydelser.

Artikel 9j: Ydelser til ikke-afgiftspligtige personer uden for Fællesskabet

Denne regel viser, at for ikke-afgiftspligtige personer, som er bosiddende uden for Fællesskabet, er leveringsstedet for en specifik liste af immaterielle ydelser det sted, hvor personen er etableret, har sin bopæl eller normalt er bosiddende. Listen over ydelser afspejler i vid udstrækning, hvad der for øjeblikket findes i artikel 9, stk. 2, litra e).

Artikel 9k: Tilsidesættelse af benyttelse og udnyttelse

Med denne regel har en medlemsstat mulighed for at tilsidesætte regler om leveringssted, hvis det er nødvendigt for at undgå dobbelt påligning eller ikke-påligning af afgifter eller konkurrencefordrejning. De to regler, der er tilgængelige for medlemsstaterne under denne bestemmelse, afspejler nugældende regler i artikel 9, stk. 3. For øjeblikket har disse regler kun begrænset anvendelse på leverancer, der falder ind under den nuværende artikel 9, stk. 2, litra e). Det foreslås, at disse regler skal gælde for leveringsstedet for ydelserne, både for afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige personer.

Artikel 1, nr. 3)

Artikel 12, stk. 3, litra a), fjerde afsnit: Satser

Det er nødvendigt med ændringen i denne artikel, fordi nummereringen af det tilsvarende stykke i artikel 9 er blevet ændret.

Artikel 1, nr. 4), litra a)

Artikel 21, stk. 1, litra b): Reverse charge-mekanismen

Denne regel ændres som følge af ændringen af reglerne om leveringsstedet for afgiftspligtige personer. For øjeblikket anvendes reverse charge-mekanismen, når en afgiftspligtig person erhverver en af de ydelser, der er opført i artikel 9, stk. 2, litra e), fra en afgiftspligtig person, der er etableret i et andet land. Ændringen i denne bestemmelse afspejler den nye bestemmelse, specifikt første punktum i artikel 9, stk. 1.

Artikel 1, nr. 4), litra b)

Artikel 21, stk. 5: Flere forretningssteder og reverse charge-mekanismen

Der indsættes en ny artikel 21, stk. 5, for at en afgiftspligtig person, der har sit forretningssted beliggende i et andet land, og som samtidig er etableret i det land, hvor kunden hører hjemme, behandles som en ikke-etableret afgiftspligtig person. Det er fremgået af drøftelserne i Momsudvalget, at der ikke er retlig hjemmel til at anvende reverse charge-mekanismen i denne situation, selv om situationen svarer til situationen for en ikke-etableret afgiftspligtig person. Med denne foranstaltning er der sikkerhed for, hvem der skal betale momsen.

Artikel 1, nr. 5)

Artikel 22, stk. 6, litra b): Udvidelse af VIES til at omfatte ydelser

Nugældende artikel 22, stk. 6, litra b), erstattes med virkning fra 1. januar 2008. Hermed får Kommissionen tid til at revidere og forbedre det nuværende VIES, således at det kan udvides til at omfatte ydelser. Som følge heraf vil det fra den dato blive krævet, at leverandører af ydelser til afgiftspligtige personer (dvs. kunder), som skal betale momsen under reverse

charge-mekanismen, anføre ydelser i deres oversigt over angivelser. De oplysninger, der skal indberettes, er leverandørens momsregistreringsnummer, kundens momsregistreringsnummer og den samlede værdi af de leverancer af ydelser, der er leveret af leverandøren til hver enkelt afgiftspligtig kunde.

Artikel 1, nr. 6

Artikel 28b, litra C, D, E og F: Nogle af de specifikke regler vedrørende ydelser udgår

I forslaget er det nødvendigt at lade bestemmelserne i artikel 28b, litra C, D, E og F udgå. For den enkelte bestemmelses vedkommende er den enten blevet overflødig eller fremstår i en anden form af hensyn til administrativ forenkling.

Artikel 28b, litra C

Transport af varer inden for Fællesskabet til afgiftspligtige personer bliver nu omfattet af den generelle regel for ydelser til afgiftspligtige personer, som fremgår af artikel 9, stk. 1. For ikke-afgiftspligtige personer, fremgår denne regel af den foreslåede artikel 9e.

Artikel 28b, litra D

Ydelser knyttet til transport af varer inden for Fællesskabet til afgiftspligtige personer bliver omfattet af den generelle regel for ydelser til afgiftspligtige personer, som fremgår af artikel 9, stk. 1. For ikke-afgiftspligtige personer, fremgår denne regel i den foreslåede artikel 9f, litra a).

Artikel 28b, litra E

Leveringsstedet for ydelser, der præsteres af formidlere til afgiftspligtige personer, bliver omfattet af den generelle regel for ydelser til afgiftspligtige personer, som fremgår af artikel 9, stk. 1. Dette gælder både for ydelser knyttet til varetransport og personbefordring. For ikke-afgiftspligtige personer, bliver leveringsstedet for ydelser, der præsteres af formidlere og er knyttet til transport, afgangsstedet, jf. artikel 9, litra e). I alle andre tilfælde er leveringsstedet for formidlede ydelser til ikke-afgiftspligtige personer, der, hvor disse ydelser præsteres.

Artikel 28b, litra F

Leveringsstedet for sagkyndig vurdering af løsøregenstande og arbejde udført på løsøregenstande vil også, når det udføres for afgiftspligtige personer, falde ind under den generelle regel for ydelser til afgiftspligtige personer, som fremgår af artikel 9, stk. 1. For ikke-afgiftspligtige personer, fremgår denne regel af artikel 9f, litra b).

Forslag til

RÅDETS DIREKTIV

om ændring af direktiv 77/388 med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser

RÅDET FOR DEN EUROPÆISKE UNION HAR -

under henvisning til traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, særlig artikel 93,

under henvisning til forslag fra Kommissionen¹⁶,

under henvisning til udtalelse fra Europa-Parlamentet¹⁷,

under henvisning til udtalelse fra Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg¹⁸, og

ud fra følgende betragtninger:

- (1) Gennemførelsen af det indre marked, globaliseringen, dereguleringen og teknologiske ændringer har alt i alt skabt enorme ændringer i omfanget af og mønsteret for handel med ydelser. Der er i stigende omfang mulighed for fjernlevering af et antal ydelser. Som en reaktion herpå er der i årenes løb blevet taget skridt uden egentlig sammenhæng til at tackle dette, og mange definerede ydelser bliver faktisk i øjeblikket beskattet ud fra princippet om bestemmelsessted.
- (2) For at det indre marked kan fungere, må der ske en ændring af Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag¹⁹ for så vidt angår leveringsstedet for ydelser, som følger Kommissionens strategi til modernisering og forenkling af den måde, det fælles momssystem fungerer på²⁰.
- (3) For alle leveringer af ydelser bør beskatningsstedet i princippet være det sted, hvor det faktiske forbrug finder sted. Hvis den generelle regel for leveringsstedet for ydelser skal ændres i den retning, vil det stadigvæk være nødvendigt at benytte visse undtagelser fra denne generelle regel både af administrative og af politiske grunde.
- (4) For leveringer af ydelser til afgiftspligtige personer, bør den generelle regel med hensyn til leveringsstedet for ydelser være baseret på det sted, hvor kunden er etableret, snarere end hvor leverandøren er etableret.

¹⁶ EUT C [...] af [...], s. [...].

¹⁷ EUT C [...] af [...], s. [...].

¹⁸ EUT C [...] af [...], s. [...].

¹⁹ EFT L 145 af 13.6.1977, s. 1. Direktivet er senest ændret ved direktiv 2003/92/EF (EUT L 260 af 11.10.2003, s. 8).

²⁰ KOM(2000) 348 endelig.

- (5) Når ydelserne leveres til ikke-afgiftspligtige personer, bør den generelle regel fortsat være, at leveringsstedet for ydelser er det sted, hvor leverandøren har etableret sin økonomiske virksomhed.
- (6) Under visse omstændigheder gælder de generelle regler med hensyn til leveringsstedet for ydelser til såvel afgiftspligtige som ikke-afgiftspligtige personer ikke, og der anvendes specifikke udelukkelser. Disse udelukkelser bør i vid udstrækning baseres på eksisterende kriterier og afspejle princippet om beskatning på forbrugsstedet, uden at dette fører til uforholdsmæssigt store administrative byrder for visse handlende.
- (7) Når en afgiftspligtig person modtager ydelser fra en person, der ikke er etableret i den samme medlemsstat, bør reverse charge-mekanismen være obligatorisk, hvilket betyder, at den afgiftspligtige person bør selvangive et passende momsbeløb for den erhvervede ydelse.
- (8) Ydelser, der præsteres mellem en afgiftspligtig persons forskellige forretningssteder, falder normalt uden for anvendelsesområdet for direktiv 77/388/EØF. Af hensyn til større retssikkerhed bør dette standpunkt bekræftes i lovgivningen.
- (9) Direktiv 77/388/EØF bør derfor ændres i overensstemmelse hermed -

UDSTEDT FØLGENDE DIREKTIV:

Artikel 1

I direktiv 77/388/EØF foretages følgende ændringer:

- (1) I artikel 6 indsættes følgende som stk. 6:

"Når en enkelt retlig enhed har mere end et fast forretningssted, behandles tjenesteydelser, der præsteres mellem forretningsstederne ikke som leverancer."

- (2) Artikel 9 affattes således:

"Artikel 9

Generel regel

- 1. Leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person er det sted, hvor kunden har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvortil ydelsen leveres.

Hvis det ikke er muligt at fastlægge det sted, hvor en afgiftspligtig person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, er leveringsstedet for ydelserne det sted, hvor denne afgiftspligtige person har sin bopæl eller normalt er bosiddende.

- 2. Leveringsstedet for tjenesteydelser til ikke-afgiftspligtige personer er det sted, hvor leverandøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres.

3. Med henblik på anvendelse af stk. 1 og 2 anses en person, som er en afgiftspligtig person, der også udfører aktiviteter eller transaktioner, som ikke betragtes som værende afgiftspligtige leveringer af varer eller ydelser, for at være afgiftspligtig for alle ydelser, der leveres til ham, undtagen hvis ydelserne er til eget brug eller til brug for hans personale.

Artikel 9a

Fast ejendom

Leveringsstedet for tjenesteydelser vedrørende fast ejendom, herunder ydelser fra ejendomsmæglere, ejendomshandlere og sagkyndige, udlejning inden for hotelsektoren og lignende, indrømmelse af rettigheder til at benytte fast ejendom samt ydelser vedrørende forberedelse eller samordning af byggearbejder, som for eksempel ydelser fra arkitekter og tilsynsførende, er det sted, hvor ejendommen er beliggende.

Artikel 9b

Personbefordring

Leveringsstedet for personbefordring er det sted, hvor befordringen finder sted, i rimeligt forhold til tilbagelagte strækninger.

Artikel 9c

Kulturelle aktiviteter, kunst, sport, underholdning og lignende

Leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med virksomhed inden for kulturel aktivitet, kunst, sport, underholdning eller lignende, herunder aktiviteter som organisator af sådanne aktiviteter samt i givet fald tjenesteydelser knyttet til disse former for virksomhed, er det sted, hvor disse tjenesteydelser faktisk udføres.

Artikel 9d

Specifikke tjenesteydelser til afgiftspligtige personer

Leveringsstedet for tjenesteydelser til afgiftspligtige personer, undtagen langtidsudlejning eller -leasing af løsøregenstande eller arbejde udført på løsøregenstande, er det sted, hvor leverandøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres, eller det sted, hvor leverandøren har sin bopæl eller normalt er bosiddende, når følgende betingelser er opfyldt:

- a) ydelserne præsteres i den medlemsstat, hvor leverandøren er etableret, har et fast forretningssted eller sin bopæl eller normalt er bosiddende
- b) ydelserne kræver, at leverandøren er fysisk til stede, eller at det middel, der benyttes til at levere ydelsen, er materielt til stede, og samtidig at kunden fysisk er til stede
- c) ydelserne leveres direkte til en enkeltperson til direkte forbrug.

I denne artikel forstås ved 'langtidsudlejning eller -leasing' en ordning ifølge en aftale, hvor det er fastsat, at løsørestande skal besiddes eller anvendes kontinuert gennem en periode på mere end tredive dage.

Artikel 9e

Transport af varer til ikke-afgiftspligtige personer

1. Leveringsstedet for transportydelser, herunder transport inden for Fællesskabet og ydelser gennem formidlere, til ikke-afgiftspligtige personer er afgangsstedet.
2. Medlemsstaterne kan undlade at lægge afgift på den del af varetransporten inden for Fællesskabet, som svarer til de strækninger, der er tilbagelagt i farvande, som ikke hører med til Fællesskabets område.
3. Ved 'transport af varer inden for Fællesskabet' forstås enhver transport af varer med afgangssted og ankomststed i to forskellige medlemsstater.
4. Transport af varer med afgangssted og ankomststed i den samme medlemsstats område sidestilles med transport af varer inden for Fællesskabet, når transporten har direkte tilknytning til transport af varer med afgangssted og ankomststed beliggende på to forskellige medlemsstaters områder.
5. Ved 'afgangssted' forstås det sted, hvor transporten af varerne faktisk påbegyndes, uden medregning af den strækning, der tilbagelægges hen til det sted, hvor varerne befinder sig, og ved 'ankomststed' forstås det sted, hvor transporten af varerne faktisk afsluttes.

Artikel 9f

Specifikke tjenesteydelser til ikke-afgiftspligtige personer

Leveringsstedet for følgende tjenesteydelser leveret til ikke-afgiftspligtige personer er det sted, hvor disse ydelser faktisk udføres:

- a) virksomhed knyttet til transport, såsom lastning, losning, omladning og lignende virksomhed, som udføres i andres navn og på andres vegne
- b) sagkyndig vurdering af løsørestande og arbejde udført på løsørestande
- c) ydelser i forbindelse med virksomhed inden for videnskab og undervisning, herunder aktiviteter som organisator af sådan virksomhed samt i givet fald ydelser knyttet til disse former for virksomhed.

Artikel 9g

Elektronisk leverede tjenesteydelser til ikke-afgiftspligtige personer

Indtil 30. juni 2006 er stedet for levering til ikke-afgiftspligtige personer af elektronisk leverede tjenesteydelser, herunder især de ydelser, der er omhandlet i bilag L, og ydelser

leveret af en afgiftspligtig person, som har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed uden for Fællesskabet eller har et fast forretningssted der, hvorfra ydelsen leveres, det sted, hvor den ikke-afgiftspligtige person er etableret, har sin bopæl eller normalt er bosiddende.

Artikel 9h

Teletjenester og radio- og tv-spredningstjenester til ikke-afgiftspligtige personer

Leveringsstedet for teletjenester, herunder formidling af adgang til globale informationsnet, og radio- og tv-spredningstjenester leveret til ikke-afgiftspligtige personer af en afgiftspligtig person, der har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres, uden for Fællesskabet, er det land, hvor ydelserne faktisk benyttes eller udnyttes.

I denne artikel forstås ved 'teletjenester' tjenesteydelser, hvis formål er transmission, udsendelse eller modtagelse af signaler, tekst, billeder og lyd eller alle andre informationer, ved hjælp af trådforbindelse eller radiobølger eller ved optiske eller andre elektromagnetiske medier, herunder også den hermed forbundne overdragelse af retten til at benytte adgangen til transmission, udsendelse eller modtagelse.

Artikel 9i

Tjenesteydelser leveret af formidlere til ikke-afgiftspligtige personer

Leveringsstedet for tjenesteydelser, der leveres til ikke-afgiftspligtige personer af formidlere, som handler i andres navn og på andres vegne, såfremt deres virksomhed vedrører andre transaktioner end dem, der er nævnt i artikel 9e og 9j, er det sted, hvor de pågældende transaktioner foretages.

Artikel 9j

Tjenesteydelser til ikke-afgiftspligtige personer uden for Fællesskabet

Leveringsstedet for følgende ydelser, som leveres til en ikke-afgiftspligtig person, der er etableret eller har sin bopæl eller sædvanlige opholdssted uden for Fællesskabet, er det sted, hvor denne person er etableret, har sin bopæl eller normalt er bosiddende:

- a) hel eller delvis overdragelse af ophavsretten, patentrettigheder, licensrettigheder, retten til varemærker, fællesmærker og mønstre og af andre lignende rettigheder
- b) reklamevirksomhed
- c) ydelser fra rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer samt andre lignende ydelser tillige med databehandling og tilvejebringelse af oplysninger
- d) forpligtelser til helt eller delvis at undlade udøvelse af en erhvervmæssig virksomhed eller brug af en af de i denne artikel omhandlede rettigheder

- e) bank-, finansierings- og forsikringstransaktioner, herunder genforsikring, med undtagelse af udlejning af bankboks
- f) virksomhed som vikarbureau
- g) udlejning af løsøregerstande med undtagelse af transportmidler af enhver art og af alle andre køretøjer
- h) teletjenester, herunder også formidling af adgang til globale informationsnet
- i) adgang til samt transport eller transmission gennem distributionssystemer for naturgas og elektricitet og andre direkte forbundne ydelser
- j) radio- og tv-spredningstjenester
- k) elektronisk leverede tjenesteydelser, især dem, der er omhandlet i bilag L
- l) tjenesteydelser, der udføres af formidlere, som handler i andres navn og på andres vegne, såfremt deres virksomhed vedrører levering af sådanne ydelser som omhandlet i denne artikel.

Artikel 9k

Undgåelse af dobbeltbeskatning

Med henblik på at undgå dobbelt påligning af afgifter, ikke-påligning af afgifter eller konkurrencefordrejning kan medlemsstaterne med hensyn til tjenesteydelser i henhold til artikel 9, artikel 9a, artikel 9b, artikel 9c, artikel 9d, artikel 9e, artikel 9f, artikel 9h, artikel 9i og artikel 9j anse:

- (a) leveringsstedet for tjenesteydelsen, når dette er beliggende i indlandet, som beliggende uden for Fællesskabet, såfremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted uden for Fællesskabet
 - (b) leveringsstedet for tjenesteydelsen, når dette er beliggende uden for Fællesskabet, som beliggende i indlandet, såfremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted i indlandet."
- (3) I artikel 12, stk. 3, litra a), affattes fjerde afsnit således:
- "Tredje afsnit finder ikke anvendelse på de tjenesteydelser, der henvises til i artikel 9j, litra k)."
- (4) Artikel 21 i den version, der fremgår af artikel 28g, ændres således:
- a) I stk. 1 affattes litra b) således:
 - "b) aftageren af en ydelse som omhandlet i artikel 9, stk. 1, såfremt ydelsen leveres af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet"
 - b) Følgende indsættes som stk. 5:
- "Hvis den afgiftspligtige transaktion foretages af en afgiftspligtig persons forretningssted, som ikke er beliggende i indlandet, og denne person samtidig har et

forretningssted i den samme medlemsstat som kunden, anses den afgiftspligtige person med henblik på anvendelse af stk. 1 og 2 ikke for at være etableret i indlandet."

(5) Artikel 22, stk. 6, litra b), i den version, der fremgår af artikel 28h i direktiv 77/388/EØF, ændres således:

a) Første afsnit affattes således:

"Enhver momsregistreret afgiftspligtig person skal tillige indsende en oversigt over de momsregistrerede erhververe, som vedkommende har leveret varer til efter bestemmelserne i artikel 28c, litra A, litra a) og d), og over momsregistrerede modtagere ved de transaktioner, der er omhandlet i femte afsnit, og over afgiftspligtige kunder, som vedkommende har leveret ydelser til efter bestemmelserne i artikel 9, stk. 1."

b) Tredje afsnit affattes således:

"I oversigten skal angives:

- den afgiftspligtige persons momsregistreringsnummer i indlandet, hvorunder han har foretaget leveringer af varer på de i artikel 28c, litra A, litra a), omhandlede betingelser, og hvorunder han har foretaget leveringer af ydelser på de i artikel 9, stk. 1, første afsnit, omhandlede betingelser
- det nummer, hvorunder hver enkelt erhverver er momsregistreret i en anden medlemsstat, og hvorunder han har fået varerne eller ydelserne leveret
- og for hver enkelt erhverver det samlede beløb for de leveringer af varer eller ydelser, der er foretaget af den afgiftspligtige person. Disse beløb angives for det kvartal af kalenderåret, i hvilket afgiften er forfaldet."

c) Følgende indsættes som sjette afsnit:

"Med hensyn til ydelser gælder bestemmelserne i første og tredje afsnit fra den 1. januar 2008."

(6) Artikel 28b, litra C, D, E og F udgår.

Artikel 2

1. Medlemsstaterne sætter de nødvendige love og administrative bestemmelser i kraft for at efterkomme dette direktiv inden den [...]. De meddeler Kommissionen teksten til disse bestemmelser samt en sammenligningstabel mellem disse bestemmelser og dette direktiv.

Disse love og bestemmelser skal ved vedtagelsen indeholde en henvisning til dette direktiv eller skal ved offentliggørelsen ledsages af en sådan henvisning. De nærmere regler for henvisningen fastsættes af medlemsstaterne.

2. Medlemsstaterne meddeler Kommissionen teksten til de vigtigste nationale retsforskrifter, som de udsteder på det område, der er omfattet af dette direktiv

Artikel 3

Dette direktiv træder i kraft på [...]dagen efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende*.

Artikel 4

Dette direktiv er rettet til medlemsstaterne.

Udfærdiget i Bruxelles, den [...]

På Rådets vegne
Formand

FORSLAGETS KONSEKVENSER FOR VIRKSOMHEDERNE, HERUNDER ISÆR SMÅ OG MELLESTORE VIRKSOMHEDER (SMV'er)

FORSLAGETS TITEL

Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388/EØF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser.

FORSLAGET

1. Hvorfor er der i betragtning af nærhedsprincippet behov for en EF-lovgivning på området, og hvad er hovedformålet?

Kommissionen mener, at hvis der ændres på reglerne om beskatningsstedet for ydelser, bør det så vidt muligt være således, at beskatningsstedet for alle ydelser, i princippet er det sted, hvor det faktiske forbrug finder sted.

For leveringer af ydelser til afgiftspligtige personer, bør **den generelle regel med hensyn til leveringsstedet for ydelser** være baseret på det sted, hvor **kunden (dvs. den afgiftspligtige person) er etableret**, snarere end hvor leverandøren er etableret. Det er der mange fordele ved. For det første vil det ikke være nødvendigt at ændre sjette momsdirektiv med hensyn til afgiftspligtige personer, hver gang der dukker en ny ydelse eller leveringsmodel op. For det andet er dette mere på linje med, hvad der gælder i mange andre momsjurisdiktioner. Det vil mindske mulighederne for dobbeltpåligning af afgifter eller utilsigtet ikke-påligning af afgifter ved international levering af ydelser. Endelig løser det en række sammenhængende spørgsmål, f.eks. i forbindelse med materielle og immaterielle ydelser.

Endvidere bør der ved nye forslag vedrørende leveringsstedet for ydelser søges en balance mellem skatteadministrationernes behov for kontrol og de erhvervsdrivendes administrative forpligtelser.

KONSEKVENSER FOR VIRKSOMHEDERNE

2. Hvem vil blive berørt af forslaget?

– Hvilke erhvervssektorer berøres?

Alle erhvervssektorer bliver berørt, både leverandører af ydelser og personer, der modtager ydelser, der leveres af afgiftspligtige personer, som er etableret i andre lande.

– Hvilken virksomhedsstørrelse (hvor stor en koncentration af små og mellemstore virksomheder)?

Alle størrelser af virksomheder berøres.

3. Hvilke foranstaltninger skal virksomhederne træffe i henhold til forslaget?

Ingen særlige foranstaltninger. Virksomhederne må efterkomme de nationale bestemmelser, der indføres i deres medlemsstat for at gennemføre direktivet, og som i givet fald indebærer en ændring af gældende regler.

4. Hvilke økonomiske konsekvenser forventes forslaget at få

- For beskæftigelsen?
- For investeringer og oprettelsen af nye virksomheder?
- For virksomhedernes konkurrenceevne?
- For forbrugerne?

Forslaget som sådant får ikke nogen direkte indvirkning på beskæftigelsen, forbrugere og investeringer. Eftersom forslaget indfører nogle større forenklinger, f.eks. øget anvendelse af reverse charge-mekanismen, vil virksomhedernes konkurrenceevne blive forbedret.

5. Indeholder forslaget foranstaltninger, der tager højde for SMV'ernes særlige situation (lempeligere eller særlige krav)?

Nej

HØRING

6. Den 7. maj 2003 lancerede GD TAXUD en online-høring på TAXUD's websted. Høringsperioden sluttede officielt den 30. juni 2003, men der indkom svar indtil midten af august, og de blev taget imod uformelt.

Der indkom i alt 57 eksterne bidrag som svar på høringen. Af dem kom de 33 fra nationale og europæiske foreninger og sammenslutninger, 22 kom fra erhvervslivet, og de sidste to fra enkeltpersoner.

Det overvældende flertal af besvarelsenerne støttede den foreslåede ramme for reglerne, som indebærer en ændring fra oprindelsesprincip til bestemmelsesprincip hvad angår beskatningsstedet for ydelser, der leveres til afgiftspligtige personer, mens der var enkelte, der ønskede, at oprindelsesprincippet skulle fortsætte, dog i forbedret udgave ved at der indføres et system til omfordeling af momsen, så den går tilbage til den medlemsstat, hvor kunden er etableret. Desuden havde de, der støttede ændringen fra oprindelse til bestemmelse, en række forbehold med hensyn til de skitserede undtagelser fra den foreslåede generelle regel.

Af dem, der forholdt sig til udvidelsen af VIES, var langt hovedparten af dem stærkt imod denne ide. Som VIES fungerer i dag, giver den tilsyneladende anledning til praktiske vanskeligheder, fejl og omkostninger. Det anses generelt ikke for at være et effektivt værktøj til at bekæmpe svig. Det blev også påpeget adskillige gange, at VIES kun dækker ydelser, der leveres af en afgiftspligtig person i en af medlemsstaterne.

Den 18. september 2003 blev der på webstedet givet en synopsis over svarene og en liste over dem, der havde svaret.

KONSEKVENSER FOR MEDLEMSSTATERNE

7. De foreslåede ændringer vil ikke få nogen indvirkning på de egne indtægter.