

Konsignationslagre i et momsretligt perspektiv

Specialeafhandling
Juridisk Institut
Aalborg Universitet

Pernille Korsholm Jensen
Thea Marie Hasselkvist
19. maj 2020

Specialeafhandling

Titelblad

Uddannelse: Erhvervsøkonomi-Jura, Juridisk Institut, Aalborg Universitet

Dansk titel: Konsignationslagre i et momsretligt perspektiv

Engelsk titel: Call-off stocks in a VAT perspective

Fag: Moms

Omfang: 120.903 anslag

Vejleder: Charlotte Sørensen

Forfattere, studienummer

Pernille Korsholm Jensen, 20154695

Thea Marie Hasselkvist, 20154479

Afleveringsdato: 19. maj 2020

Abstract

The European Commission has adopted a number of changes to the VAT system, which have an impact on the VAT handling of cross-border transactions. The purpose of these changes implemented to the VAT system, taking effect the first of January 2020, is to simplify the VAT system by implementing a number of “Quick fixes.” This thesis is concentrated on the “quick fix” according to Call-off stocks.

This thesis is set to examine if the legal position of a call-off stock has changed with the implementation of the Council Directive 2018/1910 amending the VAT Act, which implements article 17 a in the Council Directive 2006/112.

In order to answer the above mentioned issue, the Council Directive 2006/112 and 2018/1910 has been analyzed, as well as both EU- and national case law. The analysis is based on the use of the judicial dogmatic method, which is used to describe and interpret applicable law. In the analysis of the law there has been used a literal interpretation of the regulations, where such has been clear. In parts of the regulation where the wording is unclear, there has been used a teleological interpretation to interpret the regulation according to its purpose.

The first part of the thesis focuses on the definition of a Call-off stock and which situations it will concern.

The second part of the thesis is concentrated on the regulations as they were before the implementation of the Council Directive 2018/1910. The analysis is split in to two parts, the first concerns supply and the second concerns acquisition. It is analyzed how the transactions are being handled VAT wise.

In the third part of the thesis, the newly implemented regulations of the Council Directive 2018/1910 is analyzed to conclude how the transactions according to a Call-off stock is being handled VAT wise.

In all parts of the thesis, EU-case law and national case law is used in the analysis to define what a Call-of stock imply, and assess how the Call-of stock transactions are being handled or would be handled in given situations.

The handling VAT wise of a Call-of stock has changed with the introduction of the new amending directive. It has changed in the way, that the transactions no longer gives rise to a deemed supply or a deemed intra-Community acquisition, that requires the supplier to be VAT registered in the Member State of arrival. The transactions will if it lives up to the conditions in article 17a (2), give rise to a supply in the Member State of departure and intra-Community acquisition in the Member State of arrival.

ABSTRACT	3
1. INDLEDNING.....	6
2. EMNEFELT	7
2.1 PROBLEMFOMULERING	7
2.2 AFGRÆNSNING	7
2.3 METODE	8
2.3.1 Retsdogmatik.....	8
2.3.2 Retskilder	9
2.3.2.1 EU-retskilder	9
2.3.2.2 Danske retskilder	10
2.3.3 Kilder	11
2.3.3.1 Bindende svar	11
2.3.3.2 Den juridiske vejledning.....	12
2.3.3 Fortolkningsprincipper	12
2.3.3.1 Ordlydsfortolkning	12
2.3.3.2 Formålsfortolkning	13
2.3.3.3 Neutralitetsprincippet	14
2.3.3.4 EU rettens fortolkningsprincipper	15
2.3.4 Afhandlingens struktur.....	15
3. DEFINITION AF KONSIGNATIONSLAGER	17
3.1 SKM.2016.81.SR	17
3.2 SKM2006.530.SR	21
3.3 SKM2010.396.HR	22
3.4 DELKONKLUSION	23
4. REGLER FØR INDFØRSELN AF ÆNDRINGS DIREKTIV 2018/1910	24
4.1 LEVERING	25
4.1.1 C-606/12 og C-607/12	26
4.1.2 Realitetsbetragtning.....	29
4.1.2.1 SKM2006.530.SR.....	30
4.1.2.2 SKM2010.396.HR.....	31
4.1.2.3 SKM.2016.81.SR.....	32
4.1.3 Delkonklusion	33
4.2. ERHVERVELSE	34
4.2.1 Tfs.1999.605.....	35
4.2.2 SKM.2016.81.SR.....	37
4.2.3 Delkonklusion	39
4.3. INDENLANDSLEVERING	40
4.4 MOMSREGISTRERINGSPLIGT	40
5. REGLER EFTER INDFØRSELN AF ÆNDRINGS DIREKTIV 2018/1910	41
5.1 ARTIKEL 17A, SOM INDFØRES MED ÆNDRINGS DIREKTIV 2018/1910	41
5.2 IMPLEMENTERINGEN AF ÆNDRINGS DIREKTIV 2018/1910 I DANSK LOVGIVNING	45
5.3 MOMSREGISTRERINGSPLIGT EFTER INDFØRSELN AF ÆNDRINGS DIREKTIV 2018/1910.....	47
5.4 RETSPRAKSIS EFTER INDFØRSELN AF ÆNDRINGS DIREKTIV 2018/1910	47
5.4.1 SKM2016.81.SR.....	47
5.4.2 Tfs 1999, 605	49
5.4.3 SKM2006.530.SR.....	50
5.4.4 Delkonklusion	52
6. KONKLUSION	52
LITTERATURLISTE	56

1. Indledning

Varenes og ydelsernes frie bevægelighed er en af EU's hjørnesten. Et princip der gør, at samhandlen mellem EU-medlemslandene er blevet harmoniseret, således der findes et indre marked, der ikke er præget af afgiftsmæssige hindringer. Indførslen af momssystemet sker i 1967 med 67/227/EØF. Allerede med indførslen af dette, var EU klar over, at der ville være en længere overgangsperiode, idet EU-medlemslandene havde forskellige systemer inden da.¹ Flere lande havde forbehold til reglerne, således der skulle være en overgangsperiode, inden harmoniseringen af systemet var fuldstændig. Målet med indførslen af momssystemet var, at man ville nå frem til et system, der fungerede på tværs af landegrænser, som inden for den enkelte medlemsstat. Reglerne skulle altså kunne anvendes ens i alle lande, idet dette ellers ville gå imod princippet med indførslen.

Momssystemet udvikler sig med tiden, som udviklingen af handel foregår. Dette har resulteret i flere ændringsdirektiver, som følge af udviklingen. I 2006 indføres direktiv 2006/112/EF, som skulle samle alle disse ændringsdirektiver og direktiv 67/227/EØF. Det fremgår af betragtning 4 i præambelen til dette direktiv, at det er vigtigt for momssystemets succes, at de enkelte medlemsstater ikke har national lovgivning, der giver anledning til en skævvridning af konkurrencen.²

Kommissionen fremsatte i april 2016 en handlingsplan, der havde til formål at komme frem til et endeligt momssystem.³ Kommissionen får ikke lavet lovgivning for at nå frem til dette endelige momssystem, før Rådet i november 2016 opfordrede Kommissionen til at foretage en række forbedringer på området omkring grænseoverskridende transaktioner. Det fulgte af opfordringen, at den var baseret på baggrund af den seneste rapport omkring momsgabet i EU, som bestilt af Kommissionen.⁴ Denne rapport kom frem til, at der gik mange penge tabt i momssystemet, og at disse tabte penge især skete i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner. Rådets konklusioner påpeger, at der på daværende tidspunkt var forskel i nationale regler, hvad angik flere grænseoverskridende transaktioner - herunder konsignationslagre.⁵ Det tydede derfor på, at der var behov for yderligere harmonisering på området, da der ikke eksisterende specifikke regler på området, hvorfor det gav anledning til, at de enkelte medlemsstater tolkede forskelligt på reglerne.

¹ Direktiv 67/227/EØF, side 2

² Direktiv 2006/112/EF, side 1

³ Handlingsplan fra 2016, COM(2016) 148 final

⁴ THE CONCEPT OF TAX GAPS Report on VAT Gap Estimations, 2016

⁵ Rådets konklusioner af 8. november 2016, side 3

Rådet påpeger, at en yderligere harmonisering på området vil lette arbejdet for de nationale skattemyndigheder, samt at sikre neutralitetsprincippet.⁶

Udviklingen af momssystemet udmunder i ændringsdirektiv 2018/1910, som bliver vedtaget i 2018. Direktivet indeholder en række ændringer og præciseringer, som skal bidrage til det endelige momssystem på tværs af EU. Disse ændringer får tilnavnet "Quick fixes", da der blev lavet mange ændringer og præciseringer på flere områder. Det fremgår af betragtning 4 i ændringsdirektivet, at Kommissionen anerkender, at det vil tage yderligere tid at nå frem til det endelige momssystem, men at de betragter ændringsdirektivet som værende et væsentligt bidrag til harmoniseringen.⁷

Ovenstående vil danne baggrund for besvarelse af specialets problemformulering, der lyder som følger:

2. Emnefelt

2.1 Problemformulering

Hvordan har retsstillingen omkring konsignationslagre ændret sig med indførelsen af ændringsdirektiv 2018/1910, som indsætter artikel 17a i direktiv 2006/112/EF?

2.2 Afgrænsning

Følgende afgrænsning har til hensigt at give et fyldestgørende overblik over, hvad afhandlingen har fokus på, samt hvilke områder, der ikke bliver behandlet i afhandlingen. Afgrænsningen er sket med henblik på at gøre afhandlingen så konkret som muligt, og med et snævert fokus.

Afhandlingen kommer ikke til at bestå udelukkende af danske retskilder og kilder. Momssystemet er baseret på EU-direktiver, hvorfor det ikke vil være en fremstilling af gældende ret, såfremt disse direktiver samt EU-domme ikke indgik i afhandlingens behandling af problemformuleringen.

Ændringsdirektivet 2810/1910 indeholder flere bestemmelser, som omhandler de tidligere nævnte "Quick fixes". Disse "Quick fixes" indeholder bestemmelser om flere grænseoverskridende

⁶ Rådets konklusioner af 8. november 2016, side 3

⁷ Ændringsdirektiv 2018/1910, side 1

transaktioner. Afhandlingen har til hensigt kun at behandle bestemmelserne, der omhandler behandlingen af konsignationslagre.

Der vil i det følgende ske en henvisning til Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift, LBK nr. 1021 af 26/09/2019, når der bliver henvist til momsloven, idet det er denne, der danner grundlag for reglerne for den tidligere behandling. Når der bliver henvist til Lov om ændring af chokoladeafgiftsloven, lov om forskellige forbrugsafgifter, momsloven og forskellige andre love, lov nr. 1295 af 05/12/2019, omtales denne som ændringsloven. Samme gør sig gældende for EU-retskilderne. Når der i det følgende henvises til momsdirektivet, er der tale om direktiv 2006/112/EF. Direktivet 2018/1910 omtales i det følgende som ændringsdirektivet. Der tages udgangspunkt i disse love og direktiver, da det er disse, der har relevans for ændringen i retsstillingen omkring konsignationslagre.

Afhandlingen tager udgangspunkt i de danske udgaver af EU-momsdirektiverne og EU-domme, og der vil derfor ikke tages stilling til en eventuel uoverensstemmelse mellem forskellige sproglige udgaver.

2.3 Metode

Spørgsmålet denne afhandling søger svar på er, hvorledes retsstillingen omkring konsignationslagre har ændret sig ved indførelsen af ændringsdirektivet 2018/1910.

2.3.1 Retsdogmatik

Ved udarbejdelsen af indeværende afhandling vil den retsdogmatiske metode blive anvendt. Metoden søger at definere en retstilstand på et givent område gennem en beskrivelse, analysering og systematisering af gældende ret.⁸ Dette gøres ifølge metoden ved at bruge de relevante retskilder på det pågældende retsområde, der i afhandlingen består af EU momsdirektiver og den danske momslov, samt retspraksis og administrativ praksis.

⁸ Munk-Hansen: *Retsvidenskabsteori* (2014), side 202-203

Metodens tre trin vil hver især bidrage til denne besvarelse. Første trin i metoden er beskrivelse. Andet trin i metoden er analyse. Disse to trin vil i indeværende speciale hænge sammen. Trinene vil udgøre forståelsen for retskilderne og kildernes indhold, forståelsen af dette og værdien. Dette vil bidrage til at fastlægge både de tidligere og de gældende regler for behandlingen af konsignationslagre. Tredje og sidste trin i metoden er systematisering. Systematisering er i indeværende afhandling et trin, der gør det muligt at sætte kendte retsregler i systemer, hvorefter det er muligt at få et overblik over ligheder og forskelle. Disse ligheder og forskelle viser hvilke retsregler, der kan bruges i lignende situationer.

2.3.2 Retskilder

2.3.2.1 EU-retskilder

Det gælder både for direktiverne og forordningerne, men også for EU-domstolens praksis, at disse også spiller en stor rolle som retskilder inden for momsområdet.⁹

Harmoniseringen af momssystemet skete med det første momsdirektiv fra 1967. Man ønskede et system, der ville lette den administrative del af varernes frie bevægelighed, idet reglerne ville være de samme i alle lande. Siden Danmark tiltrådte EU, har den primære retskilde inden for moms dermed været EU-retten.

Inden for samspillet mellem EU-ret og national ret gælder der et princip, der hedder forrangsprincippet. Dette er udledt fra dom C-6/64 Costa mod ENEL, hvor Domstolen skulle tage stilling til, om EU-ret havde forrang frem for national ret.¹⁰ Domstolen udtaler:

"...af alt dette fremgår det, at den af traktaten affødte ret, der hidrører fra en autonom rets kilde, på grund af sin selvstændige natur retsligt må gå forud for en hvilken som helst national bestemmelse, idet den ellers ville miste sin fællesskabskarakter, og idet selve retsgrundlaget for Fællesskabet ellers ville blive bragt i fare..."

Princippet er båret af ønsket om at sikre en ensartet anvendelse af EU-retten i medlemsstaterne. Uden et sådan princip ville der opstå situationer med forskelsbehandling, hvis landene anvender national ret frem for EU-ret, og at denne nationale ret er modstridende med EU-retten. En sådan situation vil

⁹ Høgsbro: *Skatte- og afgiftsprocessen* (2010), side 31

¹⁰ Høgsbro: *Skatte- og afgiftsprocessen* (2010), side 103

stride imod formålet med EU, og vil derfor ikke accepteres af Domstolen.¹¹ Hvis ikke et sådant princip blev anvendt, ville hele formålet med en harmonisering af reglerne på tværs af landene modarbejdes. At tillade at lade national ret rangere højere end EU-ret ville være et udtryk for, at der ikke er afgivet suverænitet på området, og der vil derfor ikke være tale om en egentlig harmonisering.

Forrangsprincippet viser sig fx ved bindende svar, hvis emnet berører EU-retten, da må det bindende svar ikke være i strid med denne, jf. skatteforvaltningsloven § 25, stk. 2, 2. pkt.. Det gælder også, at bindende svar ikke må stride imod lovgivning eller retspraksis, jf. den retlige trinfølge. Altså må bindende svar, der vedrører moms, ikke være i strid med EU-direktivet. Mere uddybende omkring de bindende svar følger nedenfor i afsnit 2.3.3.1.

Baggrunden for at anvende EU-retskilder i indeværende speciale er, at der er behov for tage udgangspunkt i den primære retskilde. Der vil derfor også blive anvendt både tidligere udgaver af momsdirektivet, det nuværende direktiv, samt det nye ændringsdirektiv, hvor reglerne omkring konsignationslagre blev harmoniseret. Anvendelsen af EU-retskilderne vil bidrage til en definition på den tidligere retsstilling inden ændringsdirektivet, og den nuværende retsstilling.

Som nævnt i afgrænsningen tager indeværende speciale udgangspunkt i direktiverne på dansk, og tager således ikke stilling til en eventuel sproglig difference mellem de forskellige udgaver.

2.3.2.2 Danske retskilder

De relevante momsretlige kilder fra dansk lovgivning er baseret på direktiver fra EU. Disse er baseret på en fortolkning af direktiverne, som derefter har dannet grundlag for den danske lovtekst. Fortolkning af direktiverne er udformet af de danske myndigheder. De danske myndigheder er ikke forpligtet til at implementere direktivets artikler direkte efter ordlyden, da det er op til enkelte medlemsstat at bestemme form og midler for gennemførelsen, jf. TEUF art. 288, stk. 3.

Det er op til medlemsstaterne selv, om man vil lovgive yderligere, end direktiverne foreskriver. Dog må yderligere lovgivning ikke stride imod EU-retten, da det vil modarbejde harmoniseringen, jf. forrangsprincippet.

¹¹ Høgsbro: *Skatte- og afgiftsprocessen* (2010), side 103

De danske regler vil i indeværende speciale blive brugt som reference i forhold til implementeringen af direktiverne. Ydermere vil de blive anvendt i indeværende speciale, da dette vil indeholde en analyse af flere danske afgørelser, hvor de danske regler dermed bliver anvendt.

2.3.3 Kilder

Inden for skatte- og afgiftsretten er der en retskildepolycentri, idet der findes mange forskellige retskilder inden for området.¹² Retskilderne består af flere forskellige love med dertilhørende bekendtgørelser, styresignaler, vejledninger samt administrativ praksis bestående af bindende svar og domstolspraksis. Den administrative praksis på området ses som værende en central del af fastlæggelsen af gældende ret.¹³ Det skal dertil nævnes, at lovgrundlaget dog har altafgørende betydning.

2.3.3.1 Bindende svar

Også de bindende svar fra Skatterådet har en vis retskildeværdi, selvom disse ikke kommer fra den højeste instans på området. Et bindende svar er et svar fra Skatteforvaltningen til en spørger, der binder Skatteforvaltningen til det pågældende svar, over for den pågældende spørger, typisk i 5 år, jf. skatteforvaltningslovens § 25, stk. 1. Formålet med de bindende svar er at give spørger et hurtigt overblik over et almindeligt forekommen skattespørgsmål gennem en forenklet sagsbehandling.¹⁴ Idet disse svar er bindende for Skatteforvaltningen i 5 år giver de et øjebliksbillede af en given retsstilling. Retsstillingen gør sig dog kun gældende for det helt konkrete tilfælde, og der skal derfor være tale om meget lignende sager, der har stor grad af lighed i sagens fakta, før man vil kunne påberåbe sig samme retsstilling. Idet vi i Danmark alle er lige for loven skal det derfor være muligt at påberåbe sig samme retsstilling ved disse lignende tilfælde. At det er en mulighed at kunne påberåbe sig denne retsstilling, bidrager det til en fremstilling af retstilstanden.

I indeværende projekt vil disse bindende svar blive brugt til underbygge retstilstanden omkring konsignationslagre. Disse vurderes at have en betydning for retstilstanden inden for momsområdet.

¹² Høgsbro: *Skatte- og afgiftsprocessen* (2010), side 30

¹³ Høgsbro: *Skatte- og afgiftsprocessen* (2010), side 78

¹⁴ Juridisk vejledning 2020-1, A.A.3.1

2.3.3.2 Den juridiske vejledning

Den juridiske vejledning vil i dette speciale også indgå som en kilde. Den juridiske vejledning er Skatteforvaltningens syn på, hvad gældende ret er. Der er således tale om en kilde, der har status som cirkulære, og som har bindende virkning for SKATs medarbejdere, med mindre vejledningens indhold strider imod højere rangerende retskilder, jf. SKM.2018.348.SKTST. Den juridiske vejledning har til primær funktion at fungere som instruks fra den overordnede skattemyndighed til den underordnede skattemyndighed. Sekundært har den til hensigt at give borgere og virksomheder et overblik over SKATs synspunkter.

2.3.3 Fortolkningsprincipper

2.3.3.1 Ordlydsfortolkning

Ordlydsfortolkning er normalt udgangspunktet for al fortolkning.¹⁵ Her lægges vægten på lovbestemmelsens ordlyd og dermed den ligefremme, naturlige forståelse af teksten. Ordlydsfortolkningen er en måde at fortolke konsekvent og ensartet, der gør at retstilstanden er forudberegnelig og skaber derved retssikkerhed.¹⁶ Ordlydsfortolkning vil i denne afhandling være den grundlæggende fortolkningsmetode. Inden for skatteområdet er ordlydsfortolkning særdeles vigtig, da det følger af grundlovens § 43, at en skat ikke kan opkræves uden lovhjemmel til dette. Altså skal der foreligge en klar hjemmel til at opkræve enhver skat. Ordlyden er afgørende, hvis den er klar og tydelig i lovtæksten, vil ordlydsfortolkning anvendes. Er ordlyden derimod uklar, vil fortolkningsmetoden, der anvendes, være formålsfortolkning. Denne beskrives nærmere i næste afsnit.

¹⁵ Høgsbro: *Skatte- og afgiftsprocessen* (2010), side 45

¹⁶ Munk-Hansen: *Retsvidenskabsteori* (2014), side 281

2.3.3.2 Formålsfortolkning

I afhandlingen vil formålsfortolkning også blive anvendt som et fortolkningsprincip. Ved brug af formålsfortolkning søger man at fortolke lovgivningen ud fra, hvad der har været det tiltænkte formål med den pågældende lovgivning.¹⁷ Fortolkningen lægger dermed vægt på forarbejderne til den konkrete lovgivning, hvor disse danner grundlag for forståelsen af denne. De danske domstole anvender fortolkningsprincippet, efter der er blevet fortolket ud fra lovens ordlyd, såfremt ordlyden har været uklar, eller ikke har direkte omtalt det pågældende område.¹⁸ Formålsfortolkning er en relevant fortolkningsmetode, hvis ordlyden i lovgivningen er uklar, eller på anden måde ikke tydelig, da ordlydsfortolkning af en uklar ordlyd vil kunne give et andet resultat og forståelse af lovteksten, end hvad der var formålet med denne. Formålsfortolkning vil anvendes på tværs af hele afhandlingen.

Ifølge Grundlovens § 43 kan *”Ingen skat pålægges, forandres eller ophæves ved lov”*. Denne formulering skaber et hjemmelskrav, hvorefter ingen skat kan pålægges, hvis ikke der er hjemmel til dette i loven. Hvorvidt dette hjemmelskrav er skærpet, eller om der er mulighed for at anvende andre fortolkningsmetoder end ordlydsfortolkning til at pålægge skat, er blevet diskuteret i Scharla Nielsen-sagen, U 2007.788 H. I sagen mente sagsøger, at der af § 43 *”... måtte følge et skærpet hjemmelskrav, og at dette måtte tale for en streng fortolkning af loven, således at andre fortolkningsfaktorer end den snævre ordlyd kun kunne tillægges en begrænset vægt”*. Hvorimod kammeradvokaten anførte, *”... at der i sagen måtte gælde de, i dansk ret, almindeligt kendte og benyttede fortolkningsprincipper, således at man blandt andet, når man fortolker, kan lægge vægt på, at afgørelsen i sagen har betydelige samfundsmæssige konsekvenser, ligesom man skal lægge vægt på lovgivningsmagtens intentioner”*.¹⁹ Højesteret tager ikke direkte stilling til spørgsmålet i dommen, men lægger i afgørelsen selv vægt på andre fortolkningsprincipper, som formålsfortolkning, i fortolkning af skattelovgivning omfattende af § 43.

Det fremgår af grundloven med kommentarer, at *”Grundlovens § 43 normerer ikke spørgsmålet om kravet til lovhjemlens klarhed, og der følger ikke af § 43 noget grundlovsbestemt, skærpet hjemmelskrav på skatteområdet”*.²⁰ Da der ikke må ses at være et skærpet hjemmelskrav i grundlovens § 43, samt at domstolene anvender de almindeligt anerkendte fortolkningsmetoder på

¹⁷ Munk-Hansen: *Retsvidenskabsteori* (2014), side 287

¹⁸ Høgsbro: *Skatte- og afgiftsprocessen* (2010), side 45

¹⁹ Christensen, Albæk og Jensen: *Grundloven med kommentarer* (2015), side 300

²⁰ Christensen, Albæk og Jensen: *Grundloven med kommentarer* (2015), side 302

skattelovgivningen, må det være i overensstemmelse med gældende ret at anvende formålsfortolkning under grundlovens § 43.

2.3.3.3 Neutralitetsprincippet

Et af de bærende elementer i momssystemet er neutralitetsprincippet. Dette princip er derfor afgørende for fortolkningen af de relevante retsregler, hvorfor princippet bliver anvendt som en metodisk tilgang til analyse af retskilder i indeværende afhandling.

Princippet blev første gang omtalt i det første momsdirektiv 67/227/EØF fra 1967, hvor det i præambelen bliver beskrevet, at man vil bestrebe sig på at opnå et enkelt og neutralt merværdiafgiftssystem, hvor harmoniseringen af afgifterne vil medføre konkurrenceneutralitet. Denne konkurrenceneutralitet skal sikre, at momsen ikke påvirker en forhandlers valg af leverandør, og at der dermed ikke sker en skævvridning af konkurrencen. Ligeledes skal neutralitetsprincippet også sikre, at forbrugernes valg af varer og ydelser ikke bliver påvirket af momsen.

Neutralitetsprincippet forudsætter, at momsen opkræves i samtlige transaktionsled, og at der sker en harmonisering af reglerne om momspligt, fritagelse og fradrag.²¹

Neutralitetsprincippet er et bærende princip i EU-retten. EU-domstolen anvender selv neutralitetsprincippet som fortolkningsprincip, hvilket blandt andet ses i sag C-44/11, Deutsche Bank. Generaladvokat P. Cruz Villalóns henviser i forslag til afgørelse i sag C-388/11 punkt 52, til afgørelsen Deutsche Bank, hvor han skriver følgende: ”Som Domstolen har bemærket, har neutralitetsprincippet imidlertid ikke forfatningsmæssig status, hvilket adskiller det fra de øvrige almindelige EU-retlige principper, og det er derfor nødvendigt at udarbejde forskrifter på lovgivningsniveau, hvilket kun kan bestå i en afledt fællesskabsretsakt. Der er således ikke tale om en primærretlig regel, men et fortolkningsprincip, som medlemsstaterne, bl.a. skal holde sig til, når

²¹ Dekov og Engsig: *Moms - Energi - Lønsum* (2014), side 21-22

de vedtager bestemmelser til gennemførelse af sjette direktiv”. Neutralitetsprincippet må herefter anses som værende et vigtigt gennemgående fortolkningsprincip i både EU- og nationalretlig forstand. Neutralitetsprincippet er et fortolkningsprincip, der bruges aktivt gennem analysen til at komme frem til, hvad gældende ret er på området for konsignationslagre.

2.3.3.4 EU rettens fortolkningsprincipper

EU reglerne skal fortolkes i lyset af de enkelte bestemmelser som helhed, EU rettens udvikling og den bagvedliggende målsætning. Ved fortolkning af EU- rettens bestemmelser, tager domstolene udgangspunkt i den konkrete bestemmelses ordlyd for at sikre en ensartethed og for at sikre retssikkerheden.²² Lovgivningen er dog ofte ikke formuleret præcist, og ordlyden kan derfor være svær at anvende alene, da den kan være vag, hvorfor Domstolen kan være henvist til at anvende en formålsfortolkning på den pågældende regel, set i forhold til Unionens formål.²³ Der tages hensyn til retssikkerheden under anvendelsen af formålsfortolkning gennem brug af forarbejder. Dette er et vigtigt hensyn, da lovgiver ikke er en, men flere institutioner. Disse institutioner er blevet enige om formuleringen af bestemmelsen, men ikke nødvendigvis om formuleringens betydning.²⁴ Der tages i afhandlingen ikke kun udgangspunkt i fortolkning af udtalelser fra en institution, men udtalelser fra flere. Der anvendes således en formålsfortolkning af bestemmelserne i forhold til EU's overordnede mål, altså en teleologisk fortolkning.

2.3.4 Afhandlingens struktur

I specialet undersøges det, hvordan retsstillingen omkring konsignationslagre har ændret sig med indførelsen af direktiv 2018/1910. I belysningen af problemformuleringen vil der blive inddraget flere elementer.

I første del af afhandlingen vil det defineres, hvornår der foreligger et konsignationslager. Dette gøres med udgangspunkt i det, der beskrives i præambelen til ændringsdirektivet 2018/1910. Definitionen bygger yderligere på en analyse af relevante retskilder og kilder.

²² Høgsbro: *Skatte- og afgiftsprocessen* (2010), side 101

²³ Sørensen, Karsten Engsig, Nielsen, Poul Runge: *EU-retten* (2014), side 108

²⁴ Sørensen, Karsten Engsig, Nielsen, Poul Runge: *EU-retten* (2014), side 110

I anden del af afhandlingen beskrives og analyseres retstilstanden inden indførelsen af ændringsdirektivet 2018/1910 gennem den retsdogmatiske metode. Afhandlingen vil derfor fokusere på direktiv 2006/112/EF samt præambelen til ændringsdirektivet 2018/1910. I denne del af afhandlingen vil også ordlydsfortolkning være en central tilgang til analysen af de valgte retskilder.

I tredje del af afhandlingen vil det søges at beskrive og analysere baggrunden for indførelsen af de nye regler omkring konsignationslagre. Der vil til belysningen af grundlaget for de nye regler, anvendes forarbejder til det nye ændringsdirektiv. Disse retskilder fortolkes ud fra den subjektive formålsfortolkning, hvor der lægges vægt på lovens forarbejder.

I fjerde del af afhandlingen vil den nye retsstilling efter indførelsen af de nye regler beskrives og analyseres. Her vil der blive lagt en stor vægt på den subjektive formålsfortolkning af forarbejderne, da der endnu ikke er retspraksis, der tager udgangspunkt i ændringen. Ændringsdirektivet til momssystemdirektivet blev vedtaget 2018, men reglerne er først blevet indarbejdet i de enkelte medlemsstaters lovgivning med virkning fra 01.01.2020, hvilket gør, at der på nuværende tidspunkt ikke fra domstolens side er taget stilling til reglernes praktiske anvendelse og betydning.

Slutteligt indeholder afhandlingen en samlet konklusion på analyserne.

Analysens struktur er begrundet i ønsket om at behandle retstilstanden i kronologisk rækkefølge, samt at starte med en definition på et konsignationslager, som vil blive anvendt i afhandlingen.

3. Definition af konsignationslager

Ifølge betragtning 5 i præamblen til det nye momsdirektiv 2018/1910, er et konsignationslager den situation, hvor ”... *Leverandøren på tidspunktet for transport af varerne til en anden medlemsstat allerede er bekendt med identiteten af den erhverver, som disse varer vil blive leveret til på et senere tidspunkt, og efter at de er ankommet til bestemmelsesmedlemsstaten*”. Varerne vil blive leveret på et senere tidspunkt, efter de er ankommet i den anden medlemsstat. Et konsignationslager er således, ud fra betragtningens ordlyd, en form for ophold i leverancen mellem leverandøren og den endelige erhverver. Et sådant ophold i leverancen vil sandsynligvis kræve, at varerne skal opbevares på en form for lager, efter ankomsten til bestemmelsesmedlemsstaten, men inden den endelige levering.

For at komme nærmere en definition af, hvad et konsignationslager er, samt i hvilke tilfælde det i praksis foreligger, foretages en gennemgående analyse af bindende svar fra Skatterådet SKM.2016.81.SR og SKM2006.530.SR, samt højesteretsdom SKM2010.396.HR.

3.1 SKM.2016.81.SR

Dette bindende svar er baseret på de tidligere gældende regler i momsloven og momssystemdirektivet 2006/112/EF. Sagen vil blive belyst og arbejdet med ud fra de på daværende gældende regler.

Sagens spørgsmål:

1. *Kan det bekræftes, at transaktionen hvor spørger overfører dentalprodukter fra det tyske selskab til dets danske momsregistrering og foretager videresalg til danske tandlæger mv., ikke udgør en momspligtig transaktion som omhandlet i sag C-401/05?*
2. *Kan det bekræftes, at selskabets danske moms registrerings erhvervelse af produkterne er fritaget for erhvervelsesmomsen, jf. reglen i momslovens § 35, stk. 1, nr. 1?*

Spørger i sagen er en tysk dentalvirksomhed, der producerer og leverer dentalprodukter lavet på bestilling fra blandt andet danske tandlæger. Den tyske virksomhed ønsker at have en dansk momsregistrering for at kunne levere produkterne og ydelserne på lige fod med de danske dentallaboratorier. Virksomheden ønsker herefter at indgå en aftale med de danske kunder, hvor de i aftalen angiver virksomhedens danske registreringsnummer som leverandør. Den tyske virksomhed forventer ikke at ville etablere sig i Danmark i forbindelse med den danske momsregistrering, hverken ved en filial, fysisk kontor, fast repræsentation eller lignende. Al betjening af kunder foregår fra

Tyskland, ligesom produktion foregår inhouse i virksomheden i Tyskland. Virksomheden forventer ikke, at der på noget tidspunkt etableres produktion i Danmark.²⁵

Den tyske virksomhed er, efter telefonsamtale med SKAT, blevet gjort opmærksom på, at den konstellation, som virksomheden ønsker med en dansk registrering, vil medføre, at den danske registrering vil blive betragtet som en mellemhandler, efter en udtalelse i sag C-401/05 fra EF-Domstolen. Virksomheden anfører i deres opfattelse af gældende ret, at de ved den danske registrering ikke vil kunne anses som værende en selvstændig mellemhandler. Dette underbygger virksomheden ved, at registreringen ikke er udtryk for et fast forretningssted, samt at registreringen skal betragtes som en del af den tyske virksomhed. Virksomheden mener ikke, at de faktiske omstændigheder i sagen fra EF-Domstolen og denne er sammenfaldende, da selskabet i sagen anvender underleverandører til produktion af produkterne, og altså ikke selv står for produktionen med medarbejdere af den fornødne ekspertise. Virksomheden mener ikke, at de kan betegnes som en mellemhandler med fuld momspligt som konsekvens, begrundet i ovenstående fakta, samt at selskabet er nødt til at have en dansk registrering for at overføre dentale produkter momsmæssigt fra Tyskland til Danmark. Virksomheden er derimod af den opfattelse, at de kan overføre deres produkter og sælge det til danske kunder uden at skulle tillægge moms efter undtagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1 nr. 1.²⁶

SKAT anfører i deres indstilling og begrundelse, at den tyske virksomhed kun kan være omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, hvis leverancerne har leveringssted i Danmark. SKAT mener, at fordi leverancerne ikke vil have leveringssted i Danmark efter momslovens § 14, stk. 1. nr. 2 men i Tyskland, vil leverancerne ikke være omfattet af fritagelsen i § 13.

SKAT anfører ligeledes i deres indstilling og begrundelse til svar på spørgsmål 2, at den tyske virksomhed, ikke efter det oplyste, erhverver varerne i Danmark i momsdirektivets, eller momslovens forstand. Da SKAT mener, at der ikke er tale om en erhvervelse i momsmæssig forstand i Danmark, finder momslovens § 35, stk. 1 nr. 1 ikke anvendelse. Den tyske virksomheds danske momsregistreringsnummers erhvervelse fra Tyskland vil således ikke kunne blive fritaget for moms, eftersom SKAT mener, at der slet ikke foreligger en erhvervelse.²⁷

²⁵ SKM.2016.81.SR, fra afsnittet ”Beskrivelse af de faktiske forhold”

²⁶ SKM.2016.81.SR, fra afsnittet ”Spørgers opfattelse og begrundelse”

²⁷ SKM.2016.81.SR, fra afsnittet ”SKATs indstilling og begrundelse”

SKAT tilføjer en vejledende udtalelse om den danske momsregistrering, som den tyske virksomhed ønsker. SKAT anfører, at Skatterådet ikke kan tage stilling til, hvorvidt virksomheden skal momsregistreres i Danmark, da det er et svar, der vil svare til en bevilling, der er uden for Skatterådets område. SKAT udtaler dog, at baseret på det af den tyske virksomhed oplyste i sagen, kan virksomheden ikke blive momsregistreret i Danmark.²⁸

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse til begge spørgsmål.

Hvad der søges svar på i dommen er, hvorvidt transaktionen, som laves fra den tyske virksomhed til dets danske momsregistreringsnummer, inden varerne leveres ude ved kunderne, er en momspligtig transaktion.

I sagen laves der en konkret helhedsvurdering, der har til formål at fastlægge, hvor leveringsstedet er. Efter faktum i sagen vil varerne fysisk blive transporteret fra den tyske virksomhed, og direkte ud til de danske kunder. Varerne transporteres ikke til den tyske virksomheds danske momsregistreringsnummer, da det fremgår, at den tyske virksomhed ikke har planer om at etablere sig i Danmark med en filial, fysisk kontor, fast repræsentation eller lignende. Da der ikke oprettes noget fysisk sted i Danmark, vil varerne ikke kunne transporteres til den danske registrering, fordi der ikke sker en fysisk levering eller overgang i råderetten over varen. Der vil altså ikke ske en levering. Varerne bliver således transporteret fra Tyskland til de danske kunder uden et ophold, hvor salget til slutkunden i princippet brydes op. Leveringsstedet er, efter momssystemdirektivets artikel 32 og momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, ikke i Danmark, men i Tyskland. Dette skyldes, at varerne befinder sig i Tyskland på det tidspunkt, hvor transporten til kunden bliver påbegyndt, og ikke i Danmark.

Hvis der havde været et lager i Danmark, som varerne i første transaktion ville blive leveret til, ville leveringsstedet ligeledes være i Tyskland for denne transaktion. Leveringsstedet for den efterfølgende transaktion, mellem den danske registrering og de danske kunder, ville være i Danmark, da det er her varerne ville befinde sig på tidspunktet for transportens påbegyndelse jf. momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, eller leveringstidspunktet, jf. momslovens § 14, stk. 1, nr. 1.

²⁸ SKM.2016.81.SR, fra afsnittet ”Vejledende udtalelse om dansk momsregistrering”

En overførsel til en anden medlemsstat er, efter beskrivelsen i ordlyd af momsdirektivets artikel 17, stk. 1, når en afgiftspligtig person transporterer varen fra en medlemsstat til den anden medlemsstat til brug for hans virksomhed. Der sker, som konkluderet i ovenstående afsnit, ikke er en levering hos den danske registrering i transaktionen, og dermed sker der ikke et ophold. Betingelsen opstillet i bestemmelsen, hvorefter varen skal transporteres til brug for hans virksomhed, er derfor ikke opfyldt. Der vil således ikke kunne være tale om en overførsel af varer efter momsdirektivets artikel 17, stk. 1, der kan sidestilles med levering af vederlag.

Eftersom der ikke sker en levering mellem den tyske virksomhed og dens danske momsregistreringsnummer, eller en overførsel der sidestilles med en levering, er der i denne transaktion ikke sket en erhvervelse i det danske momsregistreringsnummer, eftersom råderetten af varen ikke overgår jf. § 11, stk. 2. Da varen ikke transporteres til det danske momsregistreringsnummer, kan varen ikke benyttes i virksomheden. Betingelserne for, at transaktionen kan sidestilles med en erhvervelse efter § 11, stk. 3, er derfor ikke opfyldt.

Ud fra de foregående afsnit konstateres det, at transaktionen mellem den tyske virksomhed og dens danske momsregistreringsnummer, ikke er en momspligtig transaktion i sig selv. Det er således virksomhedens danske slutkunder, der egentlig laver en erhvervelse direkte fra Tyskland. Hvem der foretager erhvervelsen, samt hvornår denne sker, har betydning for, om der er tale om et konsignationslager. Leverandøren skal være bekendt med identiteten af den endelige erhverver, og der skal være en form for ophold i transporten for, at der er tale om et konsignationslager. Dette er udredt fra ordlyden i betragtning 5 i præamblen til det nye ændringsdirektiv 2018/1910. Dette ophold skal opbryde salget til slutkunden, da det fremgår af betragtningen, at varerne leveres på et senere tidspunkt efter at være ankommet til bestemmelsesmedlemsstaten. På den baggrund må det antages, at varerne må skulle opbevares et fysisk sted, som på et lager, i bestemmelsesmedlemsstaten.

I det bindende svar fremgår det af fakta, at den tyske virksomhed allerede er bekendt med den endelige erhverver, da der er tale om en bestillingsordre, der bliver produceret specifikt til den enkelte erhverver. Den første, af de i betragtningen angivne betingelser, er således opfyldt. For at vurdere om varerne bliver leveret på et senere tidspunkt efter ankomsten i bestemmelsesmedlemsstaten, vil det være nødvendigt at vurdere hvor i transaktionen, der sker en erhvervelse. Som konstateret tidligere i behandlingen af det bindende svar, sker der ikke en erhvervelse foretaget af det danske

momsregistreringsnummer. Der foretages heller ikke en transaktion, der kan sidestilles med en erhvervelse. Den manglende momspligtige transaktion betyder således, at erhvervelsen er foretaget af de danske slutkunder direkte fra spørger Tyskland, jf. de foregående afsnit. Det faktum, at erhvervelsen sker i Danmark af de danske slutkunder, betyder, at der ikke er et ophold mellem transportens påbegyndelse og erhvervelsen, samt at der dermed ikke er et ophold. At erhvervelsen sker af de danske slutkunder uden ophold efter at være ankommet i bestemmelsesmedlemsstaten betyder, at den anden betingelse i betragtningen ikke er opfyldt, der er dermed i dette bindende svar ikke tale om et konsignationslager.

3.2 SKM.2006.530.SR

Det spørgsmål, der søges et bindende svar på er følgende: *Kan vi ved at indrette et grænsehandelskoncept som beskrevet nedenfor udnytte forskellen mellem dansk og tysk moms, således at salg og levering af campingvogne til vores danske kunder sker med tysk moms i stedet for dansk moms?*

Spørger er en campingvognsforhandler i Danmark. Denne sælger vil gerne oprette et 100% ejet datterselskab i Tyskland, hvor disse campingvogne til danske kunder kunne blive solgt igennem. Aftalen med den danske kunde sker hos den danske spørger på vegne af den tyske virksomhed, idet spørger har fuldmagt til at handle på dennes vegne. Campingvognen indregistreres i den danske kundes navn, inden den bliver transporteret til Tyskland. Leveringen til den tyske virksomhed sker således efter aftaleindgåelse med den danske kunde. Den danske spørger fakturerer den tyske virksomhed for campingvognen. Den tyske virksomhed fakturerer den danske kunde og udleverer derefter campingvognen. Det vil sige, at det fysiske udlevering af campingvognen sker i Tyskland. Spørger er dermed af den opfattelse, at der ved en sådan transaktion skal betales tysk moms.

Der sker to transaktioner: En mellem den danske sælger og den tyske virksomhed, og en mellem den tyske virksomhed og den danske kunde. Der er indgået en aftale mellem den tyske virksomhed og den danske kunde, inden campingvognen bliver leveret til den tyske virksomhed. Hensigten med et konsignationslager er at få varer så tæt på kunden som muligt, så denne kan modtage varer hurtigst muligt. Det vil fx især gøre sig gældende for en sælger af reservedele, som leverer til kunder i hele EU.

Til en helhedsvurdering i denne situation, benytter Skatterådet sig af en realitetsbetragtning. Ud fra denne mener Skatterådet ikke, at der er tale om et konsignationslager, da der ikke foreligger en forretningsmæssig realitet. Dette på trods af, at spørger i Danmark ville fakturere den tyske virksomhed, og at det er den tyske virksomhed, der fakturerer den danske slutkunde. Det bindende svar giver altså en indikation af, at der også skal være en forretningsmæssig realitet bag transaktionerne, de er i sig selv ikke nok. I denne realitetsbetragtning bliver der lagt vægt på, at campingvognen ikke er ment til endeligt forbrug i Tyskland. Til dette er det afgørende punkt til støtte for det indregistreringen. Campingvognen indregistreres i Danmark i den danske kundes navn, inden den bliver leveret til den tyske virksomhed. Dette bliver af Skatterådet anset som et klart udtryk for, at campingvognen er tiltænkt forbrug i Danmark.

At varen transporteres fra Danmark til Tyskland, for at den danske kunde herefter skal afhente varen i Tyskland, går imod formålet med at have et konsignationslager. Formålet er at varen kommer tættere på den endelige erhverver, som efter ankomsten til bestemmelsesmedlemsstaten vil blive leveret til erhververen på et senere tidspunkt. Varerne transporteres til Tyskland, men indregistreres i Danmark i den endelige erhververs navn, inden transporten påbegyndes. Dette må, ligesom Skatterådet lægger vægt på i besvarelsen, anses for et udtryk for, at varen skal anvendes i Danmark, hvorfor leveringen til Tyskland ikke er en levering til bestemmelsesmedlemsstaten. Det fremgår af definitionen i betænkning 5 i præambelen, som tidligere nævnt, at varen vil blive leveret til erhverver på et senere tidspunkt, efter de er ankommet til bestemmelsesmedlemsstaten. Transaktionen opfylder således ikke betingelsen i definitionen, da Tyskland ikke er bestemmelsesmedlemsstaten for forbruget, men Danmark. Transaktionen kan derfor ikke anses som værende et konsignationslager.

3.3 SKM.2010.396.HR

Sælger(herefter omtalt H1) er en dansk virksomhed, der blandt andet forhandler både, hvilket er genstand for den konkrete højesteretsdom. H1 markedsfører sig i en periode med sælge både gennem et grænsehandelskoncept. Konceptet skulle gøre det muligt for de danske kunder at købe en båd fra firmaet i Tyskland, hvormed de derfor skulle betale den lavere, tyske moms. Det fremgår af sagens fakta, at den danske kunde indgik købsaftalen med H1 i Danmark. H1 ville derefter sende båden til Tyskland. I Tyskland havde de en samarbejdspartner(herefter omtalt G1), som ikke selv handlede med både eller lignende. G1 ville modtage båden samt en faktura fra H1. G1 ville derefter sælge

båden til kunden og fysisk udlevere den. G1 ville stå for at indbetale den tyske moms og derefter betale fakturaen til H1.

Højesteret skulle lave en konkret bedømmelse af transaktionerne for at kvalificere, om det var tale om to selvstændige transaktioner, eller én samlet transaktion. Altså om man skulle anerkende denne handel gennem et konsignationslager eller ej. Højesteret lagde vægt på aftaleindgåelsen i deres vurdering. De danske kunder indgik en aftale med H1, for derefter at tage til Tyskland og betale for og hente båden ved G1. Det blev lagt til grund, at G1 umiddelbart ikke havde nogen indflydelse på aftaleindgåelsen samt prisen på båden. Dertil tjente G1 et fast beløb på 500 danske kroner pr. handel, hvorfor Højesteret kom frem til, at G1 var et uselvstændigt mellemed. Dette uselvstændige mellemed resulterer i, at handlen bliver anset som værende indgået mellem den danske køber og H1. Disse ting gør, at der ikke foreligger en forretningsmæssig realitet mellem transaktionerne, og de bliver derfor opfattet, som var der indgået en aftale direkte mellem H1 og den danske kunde.

Handlen gennem G1 anerkendes altså ikke, og der er momsmæssigt ikke tale om et konsignationslager i denne dom. Denne dom giver altså også en retningslinje for retspraksis, der siger, at der skal være tale om denne forretningsmæssige realitet bag transaktioner, før end der kan være tale om et konsignationslager. Transaktionerne er sammenlignelige med hvad der fremgår af det bindende svar SKM2006.530.SR, som er gennemgået i ovenstående afsnit.

3.4 Delkonklusion

Definitionen, af i hvilke situationer der er tale om et konsignationslager, er begrundet i betragtning 5 i præambelen til ændringsdirektiv 2018/1910, samt i analyser af bindende svar fra Skatterådet SKM.2016.81.SR og SKM2006.530.SR, samt dom SKM2010.396.HR. Et konsignationslager er en situation, der bundes i en konsignationsaftale. En afgiftspligtig person indgår som leverandør en aftale med en anden afgiftspligtig person om salg af varer via et konsignationslager. Varerne transporteres til et lager i en anden medlemsstat, end den hvor leverandøren er etableret. Dette lager kan både være ejet af køberen, sælgeren eller en tredjemand. Køberen erhverver først varerne på et senere tidspunkt efter transporten til lageret. Det er således ikke et konsignationslager, hvis ikke der er en form for ophold i transporten. Hvis ikke der er et ophold, vil der være tale om en almindelig grænseoverskridende levering som det ses i det bindende svar SKM.2016.81.SR. Det er et krav for,

at der er tale om en situation, der vedrører et konsignationslager, at leverandøren på tidspunktet for transportens påbegyndelse er bekendt med identiteten på erhververen efter betragtning 5.

Formålet med at have et konsignationslager er, at varerne kommer tættere på den endelige erhverver, som efter ankomsten kan trække varer ud af lageret. Det vil således gå imod formålet, hvis varerne transporteres ud af den medlemsstat, hvor varerne skal bruges, for derefter at skulle transporteres tilbage til den førstnævnte medlemsstat ved erhvervelsen jf. SKM2006.530.SR. Varerne skal således leveres til erhververen, efter de er ankommet til bestemmelsesmedlemsstaten jf. betragtning 5.

Betragtning 5 i præambelen til ændringsdirektiv 2018/1910 kan anvendes til at definere, hvad et konsignationslager er, samt opsætte betingelser, der giver en guideline for dette. Betingelserne er ikke juridisk bindende, men er anført som en betragtning fra EU-Rådet, om hvilken situation konsignationslagre vedrører. Definitionen, af hvilken situation konsignationslagre vedrører, er også gældende for de nye regler, da betragtningen er i præambelen til det nye ændringsdirektiv. Definitionen, af i hvilke situationer der er tale om et konsignationslager, bliver dog præciseret yderligere med de nye regler, da disse opstiller nogle direkte betingelser for, hvornår der foreligger en konsignationsaftale. Samtidig er det blevet reguleret særskilt for konsignationslagre, hvordan disse skal behandles i de ny indførte bestemmelser.

4. Regler før indførelsen af ændringsdirektiv 2018/1910

EU momsdirektivet 2006/112/EF af 28. november 2006 behandler ikke særskilt den momsretlige behandling af konsignationslagre. Denne opfattelse bekræftes af betragtning nr. 5 i præambelen til det nye ændringsdirektiv 2018/1910:

"Dette giver i øjeblikket anledning til en transaktion, der sidestilles med levering (i varernes afgangsmedlemsstat), og en transaktion, der sidestilles med erhvervelse inden for Fællesskabet (i varernes ankomstmedlemsstat), efterfulgt af en »indenlandsk levering« i ankomstmedlemsstaten, hvilket kræver, at leverandøren er momsregistreret i sidstnævnte medlemsstat."

Den momsmæssige retstilstand, for hvordan konsignationslagre skulle håndteres EU-retligt med momsdirektivet 2006/112/EF før indførelsen af ændringsdirektiv 2018/1910, er således blevet defineret af Rådet med betragtning nr. 5 i præambelen til direktiv 2018/1910. Transaktionerne i en

handel gennem et konsignationslager bliver altså sidestillet med "almindelige" transaktioner, og der er derfor ikke nogen særlige regler på området.

Dette har givet anledning til en differentiering i fortolkningen af reglerne ved en handel gennem et konsignationslager. Det bemærkes i forarbejderne til både ændringsdirektivet og forarbejderne til den danske ændringslov, at nogle EU-lande har valgt at indføre regler på området for at forenkle processen, hvor andre EU-lande, heriblandt Danmark, ikke har valgt at indføre særlige regler på dette område.^{29 30} Dette har givet anledning til uens praksis på tværs af landegrænserne i EU. Nogle lande har derfor været mere attraktive at etablere konsignationslagre i end andre.

Om retsstillingen reelt har været, som det bliver beskrevet i betragtning 5 i præambelen til ændringsdirektivet 2018/1910 søges bekræftet gennem en analyse af retspraksis og administrativ praksis.

4.1 Levering

Ser man på indholdet af artiklerne i momsdirektivet 2006/112/EF, er der ikke taget særskilt stilling til særlige regler for konsignationslagre. Hvis man ser på bestemmelserne ud fra en direkte ordlydsfortolkning, vil en levering til en anden medlemsstat gennem et konsignationslager blive behandlet momsmæssigt som følger:

Først vil en handel fra sælger til konsignationslager blive omfattet af artikel 17, stk. 1, der lyder som følger:

"En afgiftspligtig persons overførsel af en vare fra sin virksomhed til en anden medlemsstat sidestilles med levering af varer mod vederlag.

Ved »overførsel til en anden medlemsstat« forstås enhver forsendelse eller transport af en løsøregenstand foretaget af den afgiftspligtige person eller for hans regning til steder uden for den medlemsstats område, hvor varen befinder sig, men inden for Fællesskabet, til brug for hans virksomhed."

Af bestemmelsen følger det, at denne levering fra en medlemsstat til et konsignationslager i en anden medlemsstat bliver sidestillet med levering af varer mod vederlag. Ved at transaktionen bliver

²⁹ Forslag til Rådets direktiv 2017/0251 (CNS), side 10

³⁰ Lovforslag som fremsat L-27, 2019-20, side 10

sidestillet med en levering mod vederlag, vil transaktionen momsmæssigt blive behandlet efter reglerne i artikel 2, stk. 1, litra a. Ved en levering af varer mod vederlag er der tale om, at sælgeren af varen er betalingspligtig for momsen, jf. artikel 193.

Idet denne levering finder sted uden for afgangsmedlemsstaten men stadig inden for fællesskabet, bliver denne levering fritaget, da leveringen sker i et andet medlemsland, der dermed griber beskatningsretten. Dette følger af art. 138, stk. 1, der lyder som følger:

"1. Medlemsstaterne fritager levering af varer, der af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for medlemsstaternes respektive område, men inden for Fællesskabet, til en anden afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af varerne påbegyndes."

Altså bliver den første transaktion i en handel med et konsignationslager fritaget for moms i afgangsmedlemsstaten.

§ 10 i den danske momslov er indført i overensstemmelse med art. 17 i momsdirektivet 2006/112/EF. Dette bekræfter, at der i den danske momslov ikke er indført særlige regler vedrørende konsignationslagre. Der sker ifølge § 10 en overførsel der sidestilles med en levering mod vederlag i det andet EU-land, selvom varerne i princippet leveres til sig selv, for efterfølgende på et senere tidspunkt at blive leveret og erhvervet af en anden afgiftspligtig person. Bestemmelsen betyder at den grænseoverskridende overførsel medførte en momspligtig leverance, selvom den grænseoverskridende transport af varer sker til den samme afgiftspligtige person som transportere varerne, eftersom retten til at råde over varerne ikke er overdraget til erhververen.

For at undersøge, hvordan en overførsel til et konsignationslager blev behandlet efter reglerne i direktiv 2006/112/EF, foretages en gennemgående analyse af EU domme C-606/12 og C-607/12, samt bindende svar SKM.2006.530.SR, SKM.2016.81.SR og dom SKM-2010.396.HR.

4.1.1 C-606/12 og C-607/12

De forenede sager C-606/12 og C-607/12, som omhandler det franske selskab Dresser-Rand SA (herefter omtalt D-R SA), er et eksempel på, at en sådan handel blev omfattet af art. 17, stk. 1. D-R SA fremstiller kompressorer til industrielt brug, og sælger til kunder i flere lande. Denne sag

koncentrerer sig om en konkret opgave for et spansk selskab. D-R SA skulle til denne opgave bruge nogle kompressorer, som deres italienske selskab Dresser-Rand Italia Srl (Herefter D-R Italien) skulle importere fra deres kinesiske fabrikker. Til disse kompressorer skulle der bruges flere komponenter, som D-R SA derfor indførte fra Frankrig til Italien. Da der skulle bruges yderligere komponenter til kompressorerne, blev der indgået en aftale med en underleverandør i Italien, FB ITMI SpA (herefter FB ITMI). FB ITMI skulle, ud over levering af komponenter, også stå for den endelige samling af kompressorerne, samt levere disse til slutkunden.

Twisten i sagen går på, at der ifølge italiensk ret er en lovregel om, at man som sædvanlig eksportør kan erhverve varer og tjenester uden at betale moms. D-R Frankrig er af den opfattelse, at overførslen af kompressorer fra Frankrig til Italien derfor udgør en transaktion, der kan sidestilles med en erhvervelse inden for fællesskabet, som de mener det følger af art. 17, stk. 1. D-R SA mener derudover også, at det samlede salg til slutkunden i Spanien fra Italien sker som en levering inden for fællesskabet, ART. Skattekommissionen i Genova-provinsen er derimod af en anden opfattelse. De mener, at overførslen fra Frankrig til Italien er underlagt art. 17, stk. 2, litra f). Ydermere anfører de, at kontrakterne mellem D-R SA og FB ITMI ikke kan kategoriseres at omhandle en ny vare, men derimod en ydelse, og at den omhandlende kontrakt derfor ikke kan behandles under art. 17, stk. 1, da der efter artiklens ordlyd er tale om levering af en vare, og ikke levering af en ydelse.

Spørgsmålene, der bliver fremlagt for Domstolen, er derfor:

»1) Er en overførsel af varer fra en medlemsstat til italiensk område med henblik på at vurdere muligheden for at tilpasse varerne til andre på det nationale område erhvervede varer, uden at de til Italien indførte varer forarbejdes, omfattet af begrebet »arbejde på en vare« som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 17, stk. 2, litra f), [...] og er det i denne sammenhæng hensigtsmæssigt at vurdere karakteren af transaktionerne mellem FB ITMI og [Dresser-Rand Italien]?

2) Skal [momsdirektivets] artikel 17, stk. 2, litra f), [...] fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning eller praksis, hvorefter forsendelsen eller transporten af varer kun kvalificeres som overførsel til en anden medlemsstat, såfremt varerne atter overføres til den medlemsstat, hvorfra de oprindeligt blev afsendt eller transporteret?»

EU-domstolen starter med at slå fast i præmis 21, at art. 17, stk. 1 omhandler visse overførsler af varer, der kan sidestilles med levering af varer inden for fællesskabet. Dette gør EU-domstolen med henvisning til, at der kan have været tale om forvirring af begreber, og Domstolen søger således at afklare dette, gennem en ordlydsfortolkning af det, der står i artiklen. Da ordlydsfortolkning, som tidligere nævnt, er den primære fortolkningsmetode, er det derfor naturligt, at Domstolen starter med denne. Men denne præcisering gives der også en afklaring på, hvorvidt denne artikel kan bruges, hvis der er tale om en erhvervelse inden for fællesskabet, hvilket Domstolen ikke tiltræder. Domstolens udgangspunkt er altså en ordlydsfortolkning af artiklen.

Dernæst tager Domstolen først stilling til det andet spørgsmål, der bliver stillet af spørger. Ordlydsfortolkningen bruges af Domstolen også til at slå fast, at art. 17, stk. 2 er en udtømmende liste af transaktioner, der kan sidestilles med levering inden for fællesskabet, jf. præmis 27. Følgelig anvender Domstolen en formålsfortolkning til at støtte deres synspunkt. Formålsfortolkningen kommer til udtryk ved, at de også overvejer de hensyn, der har været hensigten med indførelsen, jf. præmis 28. Hensigten har været, at beskatningsretten tilfalder det land, hvor det endelige forbrug af den leverede vare eller ydelse sker. Ved en fortolkning af anvendelsen af artikel 17, stk. 2 skal der i vurderingen derfor inddrages dette hensyn.

I lyset af dette hensyn, og en nær ordlydsfortolkning, kommer Domstolen derfor frem til, at der kun kan være tale om anvendelse af art. 17, stk. 2, litra f), såfremt overførslen ikke sker med henblik på endeligt forbrug. Der skal altså være tale om en overførsel, der har karakter af at være midlertidig, og hvor varen bliver forarbejdet, for derefter at blive overført tilbage til afgangsmedlemsstaten. Det fremgår af præmis 31, at Domstolen anser det som en nødvendig betingelse for at kunne anvende artiklen, at varen returneres.

I henhold til det første spørgsmål, som Domstolen er anmodet om at fortolke, afviser Domstolen at tage stilling til det. Domstolen er forpligtet til at træffe afgørelse i præjudicielle sager. Dette gælder dog ikke såfremt det er åbenbart, at den EU-retlige bestemmelse der skal fortolkes, ikke kan finde anvendelse, hvilket er tilfældet i denne sag. Domstolen henviser i dommen til præmis 32 i samme dom, hvorefter den nødvendige betingelse om returnering til afgangsmedlemsstaten ikke er opfyldt, jf. præmis 34-37.

For denne konkrete sag betyder det derfor, at undtagelsen i art. 17, stk. 2, litra f) ikke kan anvendes på transaktionen mellem D-R SA og D-R Italien. Dette begrundes af Domstolen med, at returneringen til afgangsmedlemsstaten ikke finder sted, hvilket de finder nødvendigt for at blive omfattet af art. 17, stk. 2, litra f), jf. ovenstående. Derfor må transaktionen mellem D-R SA og D-R Italien i stedet for ville blive omfattet af art. 17, stk. 1. Denne antagelse begrundes i, at Domstolen ikke afviser, hvorvidt der reelt er tale om en overførsel, der sidestilles med en levering. Det antages derfor, at dette er opfyldt, hvorfor transaktionen derfor vil være omfattet af art. 17, stk. 1.

Dette har den konsekvens, at D-R SA dermed har leveret en momspligtig levering i Italien, hvorfor der derfor skal betales italiensk moms af den, jf. art. 2, stk. 1, nr. 1. Dette følger også af hensigten med indførelsen af reglerne, jf. præmis 28. Altså at beskatningsretten skal tilfalde det land, hvor varen overgår til det endelige forbrug. Det at delene til kompressorerne bliver monteret og derefter sendt videre til Spanien er, ifølge Domstolen, ikke nok til at opfylde det krav, om returnering. Dette skulle ske til afgangsmedlemsstaten, og derfor skulle kompressorerne altså sendes tilbage til Frankrig, før transaktionen ville blive omfattet af art. 17, stk. 2, litra f). D-R SA skal derfor indbetale den italienske moms på vegne af D-R Italien, som det følger af momsdirektivets art. 203. Det vil have den konsekvens, at D-R SA også skulle momsregistreres i Italien, jf. art. 213, stk. 1. Dette kan være en administrativ tung byrde, som dertil også kan vise sig at være en stor udgift. Det fremgår dog af fakta, at D-R Italien fremstår som en fiskal repræsentant for D-R SA, hvilket vil betyde, at de påtager sig at indbetale den italienske moms. Denne vil de også komme til at hæfte for, da de har påtaget sig det ansvar ved at indgå en aftale om at være fiskal repræsentant, jf. art. 204.

Dommen giver anledning til efterfølgende praksis, der tilsiger, at en overførsel fra en afgiftspligtig persons virksomhed til en anden medlemsstat, der ikke kan omfattes af de i art 17, stk. 2 nævnte undtagelser, derfor må antages at sidestilles med en levering af varer mod vederlag efter art. 17, stk. 1. En overførsel til en konsignationslager i et andet medlemsland vil altså være en momspligtig transaktion, forudsat den ikke omfattes af undtagelserne.

4.1.2 Realitetsbetragtning

I de følgende bindende svar og højesteretsdom anvendes der en realitetsbetragtning i vurderingen af leveringen. Denne realitetsbetragtning bliver nævnt i SKM.2006.530.SR, hvor Skatterådet anvender den til at vurdere transaktionerne i en handel gennem et konsignationslager. Realitetsbetragtningen går ud på, at transaktionerne vurderes ud fra, hvad der i realiteten er hensigten bag dem, samt om der

er tale om en overgang af råderetten. Der skal ifølge Skatterådet være tale om en form for forretningsmæssig realitet bag transaktionerne, før de accepteres som værende reelle. Er der ikke denne forretningsmæssige realitet bag transaktionerne, giver det den konsekvens, at der sker en levering, men at der efter § 14, stk. 2 er leveringssted i afgangsmedlemsstaten. En uddybelse af dette følger i de næste afsnit.

4.1.2.1 SKM.2006.530.SR

I det tidligere omtalt bindende svar SKM.2006.530.SR var leveringsstedet medvirkende til, at der ikke var en forretningsmæssig realitet bag transaktionerne. Leveringsstedet har også betydning for hvilket land, der har beskatningsretten på transaktionen. I det ovennævnte bindende svar, fik den danske kunde fysisk udleveret en campingvogn i Tyskland af den tyske virksomhed, der er 100% ejet af en dansk forhandler af campingvogne. Spørger i det bindende svar var af den opfattelse, at leveringsstedet for den sidste transaktion vil være Tyskland, idet kunden fysisk får udleveret campingvognen her. Dog fremgår det af fakta i det bindende svar, at kunden kører direkte tilbage til Danmark, efter campingvognen er blevet udleveret i Tyskland. Skatterådet bruger i dette tilfælde en realitetsbetragtning i deres konkrete helhedsvurdering af sagen. I denne realitetsbetragtning indgår førnævnte faktum. At kunden kører direkte tilbage til Danmark efter udlevering af campingvognen giver et indtryk af, at campingvognen ikke er ment til forbrug i Tyskland, og altså derfor ikke skal pålægges tysk moms. Skatterådet er derimod af den opfattelse, at transaktionen vil være omfattet af § 14, stk. 1, nr. 2. Til støtte for dette kommer også, at campingvognen indregistreres i den danske kundes navn, inden transporten til det tyske firma påbegyndes. Altså er campingvognen stadig i Danmark, da den indregistreres i Danmark. Indregistrering må, som nævnt i afsnit 3.2, også anses for at være en tydelig indikation af, at campingvognen er ment til forbrug i Danmark.

Det får den konsekvens, at transaktionen får leveringssted i Danmark, og der skal dermed betales dansk moms af transaktionen. Det vil være den tyske virksomhed, som ville være ansvarlig for at indbetale den danske moms, jf. § 43, stk. 1. Ved disse grænseoverskridende transaktioner gennem et konsignationslager skal der altså være en forretningsmæssig realitet bag dem. Transaktionerne i sig selv er ikke nok. Denne form for handel gennem et konsignationslager bliver ikke accepteret i dette bindende svar.

Tankegangen bag det bindende svar vil også være begrundet med neutralitetsprincippet som fortolkningsprincip, som omtalt i afsnit 2.3.3.3. Neutralitetsprincippet anvendes i forbindelse med

moms for at sikre, at der ikke sker en skævvridning af konkurrencen. Ved et sådan handelsarrangement, som den danske spørger vil oprette, sker der en skævvridning af konkurrencen, som dermed er i strid med neutralitetsprincippet. Den danske sælger opnår en konkurrencemæssig fordel, idet de tiltrækker kunder ved at sælge campingvognene gennem det tyske selskab og dermed med den lavere, tyske moms. Den danske spørger tjener ikke selv mere ved et salg med tysk moms, end med dansk moms, men det er sandsynligt, at danske kunder vil vælge at købe en campingvogn gennem deres handelsarrangement, da kunderne derved kan spare penge på momsen ved at betale den lavere, tyske moms. Den danske spørger opnår derfor en slags indirekte konkurrencemæssig fordel, idet det er sandsynligt, at de vil opnå flere salg end deres konkurrenter gennem dette handelsarrangement.

Svaret på det bindende svar er, som det følger af ovenstående, fordi der er tale om en dansk slutkunde, som tiltænker campingvognen til endeligt forbrug i Danmark. På baggrund af Skatterådets holdning i det bindende svar må det antages, at der skulle svares tysk moms af transaktionen, hvis det var en tysk kunde, der var slutforbruger af campingvognen. Denne antagelse støttes af, at det er leveringsstedet, der i dette bindende svar er afgørende for, at der skal svares dansk moms af transaktionen. Forudsat denne antagelse er korrekt, vil en handel gennem dette konsignationslager til en tysk kunde være accepteret. Denne ville indeholde forretningsmæssig realitet, idet campingvognen ville være tiltænkt til forbrug i Tyskland, hvor den fysisk udleveres til kunden. Altså vil der være en realitet bag transaktionerne, da varen bliver udleveret til kunden i det land, hvor det er ment til forbrug, og at transaktionerne ikke har til hensigt at betale en lavere momssats.

4.1.2.2 SKM.2010.396.HR

I den føromtaltte højesteretsdom SKM.2010.396.HR anderkendes handlen gennem G1 ikke, hvilket resulterer i, at transaktionen får leveringssted i Danmark. Dette støttes af, at bådene er tiltænkt til endeligt forbrug i Danmark. De danske kunder henter båden i Tyskland, men fragter dem selv til Danmark lige efter udleveringen fra G1. Højesteret lægger vægt på, at hvis handlen gennem G1 ikke anerkendes, og der derfor kun sker en transaktion mellem H1 og den danske kunde, er varen i Danmark, da transporten til kunden påbegyndes. Dette betyder, at Danmark har beskatningsretten, jf. § 14, stk. 1, nr. 2. At denne handel gennem et konsignationslager ikke anerkendes resulterer dermed i, at den danske kunde ikke kan betale tysk moms af transaktionen, som der ellers er blevet reklameret med. Dette resultatet kan begrundes i en realitetsbetragtning, som også blev anvendt i det bindende svar fra Skatterådet SKM.2006.530.SR. Realiteten bag transaktionerne i denne dom er meget lig dem

i det bindende svar, i og med man her også forsøger at udnytte den lavere, tyske moms gennem et konsignationslager ved et grænsehandelskoncept. Realiteten bag transaktionerne er, at den danske kunde køber en båd, som reelt set bliver købt ved H1, idet G1 hverken har indflydelse på aftaleindgåelse eller prisen på båden.

Resultatet af denne dom kan også begrundes i neutralitetsprincippet. Der sker en skævvridning af konkurrencen, da H1 opnår et salg til en dansk kunde ved at reklamere med, at de kan betale tysk moms, der er lavere end den danske moms. Idet kunderne vælger at benytte sig af dette tilbud, må det antages, at H1 ikke nødvendigvis havde opnået det salg, hvis ikke det tilbud var aktuelt. H1 opnår dermed en konkurrencemæssig fordel ved at tiltrække kunder med tilbuddet. Det strider imod neutralitetsprincippet at opnå en konkurrencemæssig fordel på baggrund af moms. Der skal være lige vilkår inden for samme slags transaktioner i alle lande i EU, da det ellers skaber en skævvridning af konkurrencen. Udnyttelsen af den lavere, tyske moms vil altså være et element, der påvirker forbrugerens valg af forhandler, hvilket klart strider imod det, som neutralitetsprincippet stræber imod at opretholde, hvilket er et neutralt momssystem, der behandler transaktioner ens i alle EU-lande.

4.1.2.3 SKM.2016.81.SR

I føromtalte bindende svar SKM.2016.81.SR antager Skatterådet, at de danske slutkunder er registreringspligtige efter § 47 eller § 50, eller selv vælger at betale skat efter § 49 eller § 50 a. Hvis Skatterådets antagelse ikke er korrekt, ville reglerne omkring fjernsalg efter momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, 2. pkt. kunne anvendes, da varerne reelt leveres direkte til de danske slutkunder. Derved ville leveringsstedet være i Danmark jf. § 14 stk. 1, nr. 2.

Da der ikke er nogen enhed, som varerne leveres til i Danmark som et ophold, vil der ikke her være tale om en overførsel af varer efter momsdirektivets artikel 17, stk. 1, og momslovens § 10, stk. 1. Da overførslen reelt vil være sket fra den tyske virksomhed, direkte til de danske slutkunder, vil overførslen være omfattet af undtagelsesbestemmelsen i artikel 17, stk. 2, litra e). Overførslen er omfattet af undtagelsesbestemmelsen, da transporten er en artikel 138 transaktion. Vurderingen af, at det er en artikel 138 transaktion sker ud fra den direkte ordlyd af bestemmelsen. Bestemmelsen siger følgende: ”Medlemsstaterne fritager levering af varer, der afsælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for medlemsstaternes respektive område, men inden for Fællesskabet, til en anden afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten

af varerne påbegyndes”. Efter ordlyden fremgår det, at leveringen skal ske til en anden afgiftspligtig person for at være omfattet. Det blev tidligere konstateret, at der ikke er tale om en levering mellem den tyske virksomhed og en danske registrering. Da der ikke sker en levering i den første transaktion, grundet den manglende etablering eller lignende i Danmark, og leveringen derfor sker mellem den tyske virksomhed og den danske slutkunde, vil leveringen ske til en anden afgiftspligtig person, som her er den danske slutkunde.

Realitetsbetragtningen i forbindelse med dette bindende svar vil omfatte en vurdering af det danske momsregistreringsnummer. Da der ikke sker en fysisk levering til en enhed, er realiteten bag transaktionerne, at overførslen har karakter af at bestå i en overførsel gennem papirarbejde alene. Der er altså ikke nogen forretningsmæssig realitet bag transaktionerne.

4.1.3 Delkonklusion

Hvordan et konsignationslager momsmæssigt er blevet behandlet efter de tidligere gældende regler i momsdirektivet 2006/112/EF, når det kommer til levering, ses ud fra ordlyden af art. 17, stk. 1. Betragtning 5 i præambelen til det nye direktiv 2018/1910 og analyse af EU domme C-606/12 og C-607/12, samt bindende svar SKM.2006.530.SR, SKM.2016.81SR og dom SKM.2010.396.HR er brugt til at fastslå hvordan retsstillingen reelt har været ved sådanne transaktioner.

En transaktion, der efter definitionen vedrører et konsignationslager, bliver ifølge ordlyden af art. 17, stk. 1 sidestillet med en levering mod vederlag. Varen bliver transporteret fra afgangsmedlemsstaten til et lager i ankomstmedlemsstaten, hvor leverandøren efter ankomsten til ankomstmedlemsstaten stadig råder over varen. Der sker ikke en levering i sig selv, da der efter transporten til lageret ikke sker en overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode efter art. 14. At overførslen sidestilles med en levering af varer mod vederlag efter art. 17, stk. 1 betyder, at transaktionen momsmæssigt skal behandles, som hvis der var sket en levering mod vederlag efter art. 14.

I de forenede sager C-606/12 og C-607/12 foregår der en overførsel, som kan sidestilles med en levering efter art. 17, stk. 1. Domstolen præciserer i de forenede sager, hvornår en transaktion omfattes af art. 17, stk. 1, hvilket kun vil være overførsler, der kan sidestilles med en levering. Domstolen præciserer dermed, at det kun er overførsler, der kan sidestilles med en levering, der omfattes af art. 17, stk. 1, og ikke overførsler, der kan sidestilles med en erhvervelse, som den ene part i sagen har en opfattelse af.

I det bindende svar SKM.2006.530.SR og dom SKM.2010.396.HR er situationen, i henhold til den første transport af varer, sammenlignelig. Varerne transporteres fra Danmark til Tyskland, efter der er aftalt et endeligt køb med den endelige danske erhverver. Det gælder for både det bindende svar og højesteretsdommen, at der blev anvendt en realitetsbetragtning i vurderingen af, hvorvidt denne form for konsignationslager skulle anerkendes. De giver en indikation af, at det ikke er nok, at transaktionerne er til stede, der skal også ligge en forretningsmæssig realitet bag transaktionerne. Betragtningen baseres på fakta i sagerne, hvor det vurderes, om transaktionerne er reelle. Hvis den forretningsmæssige realitet er der, betyder det også, at transaktionerne ikke har til hensigt at begå svig eller forårsage en skævvridning af konkurrencen, hvilket vil være i strid med neutralitetsprincippet.

I det bindende svar SKM.2016.81.SR sker der ikke en levering til et lager i modtagermedlemsstaten. Der er ikke noget lager, som varen transporteres til, og varen har derfor ikke et ophold i leverancen, der opbryder transaktionen mellem leverandøren og den endelige erhverver. Transaktionen er i sagen hverken en levering eller en overførsel, der sidestilles med en levering i henhold til et konsignationslager. Varen leveres derimod direkte til den endelige erhverver, og vil være omfattet af undtagelsesbestemmelsen i artikel 17, stk. 2, litra e). Havde der været et ophold hvor varen blev transporteret til et lager i ankomstmedlemsstaten, inden den senere overdragelse til den endelige erhverver, ville der være tale om en overførsel der sidestilles med en levering mod vederlag jf. artikel 17, stk. 1. og betragtning 5 i præambelen til ændringsdirektivet 2018/1910.

I en situation, der vedrører et konsignationslager, vil en levering til et lager i en anden medlemsstat, til brug for den afgiftspligtige persons virksomhed, sidestilles med en levering mod vederlag i varernes ankomstmedlemsstat jf. momsdirektivets artikel 17, stk. 1, og betragtning 5 i præambelen til ændringsdirektivet 2018/1910, såfremt der er en forretningsmæssig realitet bag transaktionerne.

4.2. Erhvervelse

Transaktionen i en konsignationsaftale mellem leverandøren og konsignationslageret, vil ikke være en erhvervelse i sig selv, da retten til at råde over varen ikke overdrages til en erhverver, men opretholdes af leverandøren. Transaktionen vil efter en direkte ordlydsfortolkning af momsdirektivets artikel 21, blive sidestillet med en erhvervelse mod vederlag. Momsmæssigt vil transaktionen således

blive behandlet som var det en erhvervelse mod vederlag, jf. art. 2, stk. 1, litra b, nr. i. Denne lyder som følger:

"1. Følgende transaktioner er momspligtige:

...

b) erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område:

i) af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, når sælgeren er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab og hverken er omfattet af fritagelses- ordningen for små virksomheder i artikel 282-292 eller af bestemmelserne i artikel 33 eller artikel 36 "

Ved denne erhvervelse fra et andet medlemsland betyder det, at erhververen i ankomstmedlemsstaten bliver betalingspligtig for indbetalingen af moms, jf. art. 200. Altså er det i denne situation ikke sælgeren, der er betalingspligtig, som det eller har for vane i forbindelse med betaling af moms, jf. art. 193.

Den første transaktion i en handel med et konsignationslager bliver momspligtig i ankomstmedlemsstaten.

For at undersøge, hvordan en overførsel til et konsignationslager blev behandlet efter reglerne i direktiv 2006/112/EF, foretages en gennemgående analyse af meddelelse Tfs.1999.605 og bindende svar SKM.2016.81.SR.

4.2.1 Tfs.1999.605

I den danske momslov er momsdirektivets artikel 21 indført med § 11, stk. 1. Den ovenstående opfattelse understøttes af meddelelsen Tfs.1999.605 fra Told- og Skattestyrelsen. I denne har Told- og Skattestyrelsen svaret på en forespørgsel fra en Told- og Skatteregion. Told- og Skatteregionens forespørgsel går på, hvornår regionerne kan kræve momsregistrering af virksomheder fra andre EU-lande, som overfører varer, der i dette tilfælde er telefoner, ”on hold” til danske speditører, hvorefter disse sælges til danske kunder. Varerne overføres ”on hold” af den udenlandske virksomhed til danske speditører i Danmark, på den måde bibeholder den udenlandske virksomhed retten til at råde over varerne som ejer, indtil de er endeligt solgt og frigivet til en køber. Virksomheden fakturerer salget som en EU-leverance med 0-moms.

Told- og Skattestyrelsen kommer ud fra ovenstående fakta frem til, at den udenlandske virksomhed udøver momspligtig virksomhed i Danmark, da varerne erhverves og sælges i Danmark. Skattestyrelsen sidestiller transaktionen med en erhvervelse mod vederlag, efter momslovens § 11, stk. 3. Ud fra en ordlydsfortolkning af bestemmelsen, er det en betingelse, at den udenlandske virksomhed benytter varen i sin virksomhed. Benyttelse efter ordlyden må ikke anses som værende, at varen skal forarbejdes eller på anden måde direkte anvendes. Benyttelse efter bestemmelsen, må således også anses for at omfatte oplagring, i dette tilfælde for at de potentielle købere kan inspicere varerne, inden de tager imod købstilbuddet. På den måde sker der et ophold i leverancen, der gør, at transporten ikke sker fra et andet EU-land og direkte til de danske købere. Formålet med bestemmelsen er at sikre, at beskatningen sker i forbrugslandet. Dette gøres ved at sidestille en sådan overførsel, hvor varen benyttes af den afgiftspligtige person i sin virksomhed, med en erhvervelse. Den anden betingelse i bestemmelsen er, ifølge ordlyden, at varen skal være transporteret af den afgiftspligtige person fra et andet EU-land, som led i den afgiftspligtige persons virksomhed i det andet EU-land, hvilket det fremgår at gøre ud fra sagens fakta. Overførslen til den danske speditør opfylder på den baggrund begge betingelser i momslovens § 11, stk. 3, hvilket vil sige, at det sidestilles med en erhvervelse mod vederlag, i overensstemmelse med Told- og Skattestyrelsens konklusion i sagen.

I sagen er der ikke på forhånd aftalt et salg, da det fremgår af faktum, at køberne ikke endeligt har accepteret købstilbuddet. Leverandøren kender således ikke identiteten af den endelige erhverver, som varerne vil blive leveret til på et senere tidspunkt efter ankomsten i Danmark, som her er bestemmelsesmedlemsstaten. Udelukkende på denne baggrund, vil der ikke være tale om et konsignationslager efter definitionen beskrevet i tidligere afsnit. Der er dog ikke en væsentlig forskel i transaktionens forløb set i forhold til, hvis der var tale om et konsignationslager, der vil gøre, at transaktionen ville falde ind under andre bestemmelser i lovgivningen. Efter de tidligere regler, vil den i sagen omtalte transaktion, og en lignende transaktion, hvor der ville være tale om et konsignationslager, skulle bedømmes ud fra de samme regler. I en situation, hvor der foreligger et konsignationslager, ville en transaktion inden for fællesskabet således også sidestilles med en erhvervelse i ankomstmedlemsstaten efter momslovens § 11, stk. 3, som det er tilfældet i den i sagen omtalte transaktion. Denne transaktion vil være efterfulgt af en indenlandsk levering fra lageret til den endelige erhverver.

4.2.2 SKM.2016.81.SR

Der er som ovenfor nævnt i gennemgangen af dommen i afsnit 4.1.2.3, ikke sket en levering mellem den tyske virksomhed og den danske registrering. Der er således ikke sket en overdragelse af råderetten over varen. Da der i transaktionen mellem den tyske virksomhed og den danske registrering ikke er sket en levering eller en overførsel efter artikel 17, der sidestiller overførslen med levering af varer mod vederlag, kan der ikke være tale om en erhvervelse foretaget af den danske registrering i Danmark. Det fremgår direkte af ordlyden i definitionen af, hvad erhvervelse af en vare er i § 11, stk. 2, at det er erhvervelse af retten til som ejer at råde over en vare. Da der ikke sker nogen egentlig levering, og det danske momsregistreringsnummer ikke vil kunne betragtes som en selvstændig mellemhandler, men at det blot vil være en del af den tyske virksomhed, vil betingelsen i § 11, stk. 2 om en erhvervelse af råderetten som ejer af varen, ikke være opfyldt. Ligeledes vil § 11, stk. 3 og tilsvarende momsdirektivets artikel 21, ikke kunne anvendes til at sidestille transaktionen med en erhvervelse mod vederlag. Grunden til dette findes i ordlyden af bestemmelsen, hvorefter erhvervelse mod vederlag sidestilles med en afgiftspligtig persons benyttelse af en vare, som denne har transporteret fra et andet EU land i sin virksomhed. Betingelsen i ordlyden er ikke opfyldt ved transaktionen, da en levering ikke finder sted, og da varen således ikke benyttes i virksomheden her i landet. På baggrund af ovenstående er der ikke sket en momspligtig transaktion mellem den tyske virksomhed og dets danske momsregistreringsnummer.

Da der ikke sker en erhvervelse hos det danske momsregistreringsnummer, sker erhvervelsen ved de danske slutkunder. Erhvervelse efter § 11, stk. 2 er *”erhvervelse af retten til som ejer at råde over en vare, som af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til erhververen fra et andet EU-land”*. Der er 2 betingelser i bestemmelsen, at der skal være sket en overdragelse af retten til som ejer at råde over varen, og at varen skal være transporteret til erhververen fra et andet EU-land. Betingelserne i § 11, stk. 2 er i transaktionen mellem den tyske virksomhed og de danske slutkunder begge opfyldt. Dette begrundes med, at varerne transporteres direkte fra Tyskland til de danske slutkunder, da der ikke sker en egentlig transport af varerne til den danske registrering, og heller ingen erhvervelse. Retten til at råde over varerne som ejer, sker således også først hos de danske slutkunder. I sagen er det Skatterådets betragtning, at den tyske virksomheds danske momsregistreringsnummer kan ikke erhverve varen, da artikel 21 skal læses i sammenhæng med artikel 17. De sidestiller overførsel med erhvervelse for at sikre, at beskatningen sker i forbrugslandet. Det danske momsregistreringsnummer kan dermed ikke være erhverver af varerne,

da betingelserne for dette ikke er opfyldt, hvormed det derimod er de danske kunder, der er erhverver af varerne i Danmark, da betingelserne herfor er opfyldt.

Skatterådet er i sagen enig i SKATs betragtning af, at artikel 17 og artikel 21 i moms-systems-direktivet skal læses i sammenhæng med hinanden. De er også enige i, at det kræver, at der er en momspligtig transaktion i form af overførsel efter artikel 17 i afgangsmedlemsstaten, før end der er momspligt efter artikel 21 for erhvervelse i ankomstmedlemsstaten.

I de fornævnte forenede sager C-606/12 og C-607/12 er Domstolens holdning muligvis en anden. I sagen er det Dresser-Rand Frankrigs opfattelse, at en overførsel udgør en *”transaktion, som sidestilles med erhvervelse inden for Fællesskabet i henhold til direktivets artikel 17, stk. 1.”* Domstolen anfører i sine indledende bemærkninger dog følgende *”... Momsdirektivets artikel 17, stk. 1, sidestiller visse overførsler af varer med leveringer af varer inden for Fællesskabet og vedrører på ingen måde erhvervelser inden for Fællesskabet”*, jf. dommens .præmis 21. Ud fra en direkte ordlydsfortolkning af art. 17, stk. 1. er der ikke noget i bestemmelsen, der vedrører erhvervelse af varer. Bestemmelsens beskrivelse af, hvordan begrebet *”overførsel til en anden medlemsstat”* betyder, at varen skal være transporteret af den afgiftspligtige person til en anden medlemsstat, til brug for hans virksomhed. Direktivets art. 21 indeholder en meget tilsvarende beskrivelse af, hvornår en transaktion sidestilles med en erhvervelse. Varen skal, ifølge ordlyden i bestemmelsen, benyttes af den afgiftspligtige person i sin virksomhed, efter den er blevet transporteret af den afgiftspligtige person fra en anden medlemsstat. Forløbet i bestemmelserne for, at der er sket henholdsvis en transaktion, der kan sidestilles med en levering mod vederlag, og en transaktion, der kan sidestilles med en erhvervelse mod vederlag, er meget ens. Bestemmelserne indeholder de samme krav til benyttelse i den afgiftspligtige persons virksomhed, samt at der er en transaktion til og fra den samme afgiftspligtige person. Den lignende ordlyd og det sammenlignelige indhold kan således betyde, at bestemmelserne skal læses i sammenhæng med hinanden, som anført i SKM.2016.81.SR. I de forenede sager tager Domstolen ikke stilling til momsdirektivets artikel 21 omkring erhvervelse, da de fastslår, at de forelagte spørgsmål ikke vedrører begrebet erhvervelse, men kun begrebet overførsel af varer. Domstolen tager således kun i sagen stilling til, hvad der fremgår af den direkte ordlyd i art. 17, stk. 1, ud fra formuleringen af de præjudicielle spørgsmål. At bestemmelserne læses i sammenhæng med hinanden, betyder således ikke, at det strider mod EU Domstolens afgørelse, eller at denne er forkert.

4.2.3 Delkonklusion

Hvordan et konsignationslager momsmæssigt er blevet behandlet efter de generelle regler vedrørende leverancer og erhvervelser i momsdirektivet 2006/112/EF, når det kommer til erhvervelse, ses ud fra ordlyden af artikel 21. Betragtning 5 i præambelen til det nye direktiv 2018/1910 og analyse af meddelelse Tfs.1999.605 og bindende svar SKM.2016.81.SR er brugt til at fremstille, hvordan retsstillingen reelt har været ved sådanne transaktioner.

I en situation der vedrører et konsignationslager, bliver transaktionen sidestillet med en erhvervelse mod vederlag ifølge ordlyden i art. 21. Efter definitionen, af hvilken situation et konsignationslager vedrører, sker der ikke en erhvervelse i ankomstmedlemsstaten, da der ikke sker en overdragelse af retten til som ejer at råde over varen. Varen transporteres efter definitionen til en anden medlemsstat, men den samme afgiftspligtige person bibeholder råderetten over varen. Der sker således ikke en egentlig erhvervelse efter reglerne i art. 20. Eftersom den afgiftspligtige person, der leverer varen, benytter varen i sin virksomhed, er der derimod tale om en transaktion, der sidestilles med en erhvervelse efter art. 21.

Situationen i meddelelse Tfs.1999.605 er ikke, efter definitionen, et konsignationslager. Men transaktionerne i sagen, og transaktioner i en situation med et konsignationslager, er efter definitionen meget ens, og dermed sammenlignelige i forhold til den momsmæssige behandling. Grunden til der i sagen ikke foreligger et konsignationslager er, at identiteten på den endelige erhverver ikke var kendt på tidspunktet for leverancens påbegyndelse. Retten til som ejer at råde over varen overgår ikke med transporten til lageret, hvorfor der ikke er tale om en erhvervelse. Transaktionen sidestilles derimod med en erhvervelse mod vederlag efter momslovens § 11, stk. 3, da leverandøren benytter varen i sin virksomhed. Momslovens § 11, stk. 3 er indført i overensstemmelse med momsdirektivets art. 21. Denne transaktion er den samme transaktion, som ville foregå i en situation hvor der forelå et konsignationslager. Transaktionen i et konsignationslager ville således blive behandlet ud fra de samme regler i momsdirektivet og momsloven, da der i direktiv 2006/112/EF ikke er opstillet særskilte regler om konsignationslagre. Den momsmæssige behandling af transaktionen ville således blive behandlet, som hvis der var sket en egentlig erhvervelse, da den sidestilles med en erhvervelse. Denne betragtning er i overensstemmelse med betragtning 5 i præambelen til det nye ændringsdirektiv 2018/1910, hvorefter transaktionen i et konsignationslager, sidestilles med en erhvervelse mod vederlag i ankomstmedlemsstaten.

I det bindende svar SKM.2016.81.SR ses det, at i situationer, hvor der ikke er sket en levering, eller en overførsel der sidestilles med en levering efter artikel 17 i momsdirektivet, kan der ikke ske en erhvervelse, eller en transaktion der sidestilles med en erhvervelse efter artikel 21. For at der momsmæssigt sker en momspligtig transaktion, vil der, efter det bindende svar, skulle være en form for ophold, hvor varen overføres til et lager i ankomstmedlemsstaten, inden det efterfølgende leveres til den endelige erhverver. Det bindende svar kommer frem til, at der for at være et konsignationslager, skal transporten fysisk brydes op, for at være omfattet af definitionen på et konsignationslager.

I en situation, der vedrører et konsignationslager, vil en transaktion til et lager i en anden medlemsstat, hvor den afgiftspligtige person i sin virksomhed benytter varen, sidestilles med en erhvervelse mod vederlag i varenes ankomstmedlemsstat jf. momsdirektivets artikel 21, og betragtning 5 i præamblen til ændringsdirektivet 2018/1910.

4.3. Indenlandslevering

Den efterfølgende transaktion, der sker mellem konsignationslageret og den endelige erhverver, vil være en indenlandslevering af varer mod vederlag, jf. art. 2, stk. 1, litra a). Sælger er i denne transaktion betalingspligtig for indbetalingen af moms, jf. art. 193. Idet moms er en flerledsafgift opkræves den i alle led i omsætningen. Dog er formålet med momsen ikke, at den skal bebyrde hvert led, men derimod kun det endelige led. Momssystemet giver således mulighed for at få fradrag for den indbetalte moms, når der indbetales moms i det næste led, jf. art. 167. Fradragsretten for erhvervelsesmomsen opstår altså, når momsen for indenlandsleveringen indbetales.

4.4 Momsregistreringspligt

Ud fra det ovenstående i afsnit 4.1.3, er det blevet konkluderet, at i en situation hvor der foreligger et konsignationslager, bliver transaktionen mellem leverandøren og konsignationslageret anset som en overførsel, der sidestilles med en levering af varer efter art. 17, stk. 1, svarende til momslovens § 11, stk. 3. Efter momslovens § 47, stk. 1 er afgiftspligtige personer, der driver virksomhed med levering af varer og ydelser, registreringspligtige. I det transaktionen er en overførsel, der sidestilles med en levering, vil den blive omfattet af bestemmelsen, og dermed blive behandlet, som hvis der var sket en levering mod vederlag. Dette betyder, at der ifølge de generelle regler vedrørende leverancer og erhvervelser har været momsregistreringspligt i bestemmelseslandet, for virksomheder der overfører

varer fra deres virksomhed i en medlemsstat til en køber i en anden medlemsstat gennem en konsignationsaftale.

5. Regler efter indførelsen af ændringsdirektiv 2018/1910

Rådets direktiv 2018/1910 af 4. december 2018 er en ændring af direktiv 2006/112/EF, som er behandlet tidligere i afsnit 4 af handlingen. Ændringens formål var at harmonisere og forenkle regler i det fælles merværdiafgiftssystem, blandt andet i forhold til konsignationslagre.

Som tidligere nævnt i indledningen, indføres reglerne blandt andet på baggrund af bagvedliggende undersøgelser af momsgabet.

Med rådets nye ændringsdirektiv 2018/1910 indsættes artikel 17a, der regulerer konsignationslagre og aftaler. I de følgende afsnit fremstilles denne artikel og den antagne effekt, den må have på retspraksis. Antagelsen af ændringen er begrundet i en analyse af den nye artikel, som derefter sammenholdes med fakta i udvalgte kilder og retskilder, som analyseret i afsnit 4.

5.1 Artikel 17a, som indføres med ændringsdirektiv 2018/1910

Art. 17a, stk. 1 siger, modsat den tidligere behandling af konsignationslagre, jf. ovenstående afsnit 4 vedrørende reglerne inden indførelsen af ændringsdirektivet, at *”..en afgiftspligtig persons overførsel af en vare fra sin virksomhed til en anden medlemsstat i henhold til en konsignationsaftale sidestilles ikke med levering af varer mod vederlag”*. Her ses således en anden momsmæssig behandling af en konsignationsaftale, end hvad der er beskrevet i direktivets betragtning nr. 5 i præambelen. Her anføres det, at transaktionen inden reglens indførelse sidestilles med levering og erhvervelse i de pågældende medlemsstater, jf. direktiv 2018/1910. Som det ses i analysen af de tidligere regler, ville transaktioner i forbindelse med en konsignationsaftale ikke være en levering i sig selv men en overførsel, der sidestilles med en levering efter art. 17, stk. 1. Den ny indførte bestemmelse i art. 17a, stk. 1 går således ind og laver en undtagelse til art. 17, der kun gælder for overførsler af varer i henhold til en konsignationsaftale. Den ny indførte art. 17a stk. 2 indfører efterfølgende specifikke betingelser for, hvornår der foreligger en konsignationsaftale, der gør at art. 17a, stk. 1 finder anvendelse på transaktionerne. Betingelserne i bestemmelsen er kumulative og skal således alle være opfyldt, før der er tale om en konsignationsaftale. Betingelserne er følgende:

- Betingelser i litra a);
 - Parterne, som består af en leverandør og en erhverver, skal begge være afgiftspligtige personer
 - Der skal være indgået en konsignationsaftale mellem parterne omkring en levering af varer fra en medlemsstat til en anden medlemsstat, med henblik på levering af varer til erhververen på et senere tidspunkt efter ankomsten til den anden medlemsstat.

- Betingelser i litra b);
 - Leverandøren der forsender eller transportere varer, må ikke have sin virksomheds hjemsted i den medlemsstat varerne leveres til.
 - Leverandøren der forsender eller transportere varer, må ikke have et fast forretningssted i den medlemsstat varerne leveres til.

- Betingelser i litra c);
 - Erhververen som varerne er beregnet til levering til, skal være momsregistreret i den medlemsstat varerne leveres til.
 - Erhververens identitet og momsregistreringsnummer skal være kendt af leverandøren, på det tidspunkt hvor leverancen påbegyndes.

- Betingelser i litra d);
 - Leverandøren skal registrere overførslen af varerne i et dertil indrettet register beskrevet i direktivets art. 243, stk. 3. Leverandøren skal også angive identiteten og momsregistreringsnummeret på erhververen, som denne er blevet tildelt i den medlemsstat varerne leveres til, i den oversigt der er beskrevet i art. 262, stk. 2.

Art. 17a, stk. 3 angiver regler for, hvad der er gældende på det tidspunkt, hvor overdragelsen af retten til at råde over varerne til erhververen finder sted, såfremt betingelserne, for at der foreligger en konsignationsaftale i stk. 2, er opfyldt. Efter bestemmelsen i litra a), at der er foretaget en levering af varer af leverandøren i den medlemsstat, hvor varerne er blevet transporteret fra. Litra b) tilsiger ligeledes, at der på dette tidspunkt anses at være sket en erhvervelse af varer af erhververen i den medlemsstat, hvor varerne er blevet transporteret til. Leveringen af varerne i litra a) er efter art. 138

stk. 1 momsfrigaget, såfremt varerne leveres til en anden afgiftspligtig person i en anden medlemsstat end den, hvor transporten påbegyndes, og erhververen er momsregistreret i en anden medlemsstat end den hvor transporten af varerne påbegyndes, samt har givet sit momsregistreringsnummer til leverandøren. Betingelserne for momsfrigagelsen af transaktionen er lig nogle af betingelserne for, at der foreligger en konsignationsaftale.

Art. 17a, stk. 4 indfører en tidsfrist for den endelige levering til erhververen, hvor varerne skal være leveret til den erhverver, som varerne er beregnet til efter konsignationsaftalen, senest 12 måneder efter varerne er ankommet til den medlemsstat de blev transporteret til af leverandøren. Hvis denne tidsfrist ikke overholdes, anses derfor at være sket en overførsel af varerne, der efter art. 17 i direktiv 2006/112/EF sidestilles med levering af varer mod vederlag. Denne overførsel vil finde sted dagen efter perioden på de 12 måneders udløb. Retsstillingen vil således blive den samme, som efter de tidligere regler omkring konsignationsaftaler i forhold til, hvornår der tillægges moms. Konsekvensen vil således være, at man mister retten til fritagelsen efter art. 138, stk. 1, da overdragelsen af råderetten ikke finder sted. Konsekvensen vil også være, at leveringen vil blive sidestillet med en levering af varer mod vederlag efter art. 17, således at transaktionen vil være momspligtig.

Konsekvensen af at overskride fristen i stk. 4 kan undgås, hvis betingelserne i stk. 5, 6 eller 7 er opfyldt.

Stk. 5 indeholder kumulative betingelser for, hvornår en overførsel efter art. 17 ikke anses for at finde sted. Hvis retten til at råde over varerne ikke er overgået til erhververen, og varerne returneres til den medlemsstat, de blev transporteret fra inden stk. 4 fristen på 12 måneder, og hvis leverandøren registrerer, at varerne er returneret i det dertil indrettede register, beskrevet i art. 243, stk. 3. sidestilles overførslen således ikke med en levering af varer mod vederlag efter art. 17.

Hvis den tiltænkte erhverver erstattes med en anden afgiftspligtig person inden for stk. 4 fristen på 12 måneder, anses overførslen ikke for at sidestilles med en levering af varer mod vederlag efter art. 17, på tidspunktet for erstatningen, hvis betingelserne i stk. 2 stadig er opfyldt, og leverandøren registrerer erstatningen i registret i art. 243, stk. 3., jf. stk. 6

Stk. 7 angiver, at hvis en af betingelserne, der er fastsat i art. 17a, stk. 2 og 6, ikke længere er opfyldt på et tidspunkt inden for stk. 4 fristen på 12 måneder, anses overførslen for at være en levering af varer mod vederlag efter art. 17 på det tidspunkt, hvor betingelsen ikke længere er opfyldt.

Bestemmelsen i stk. 7 kommer med yderligere situationer, hvor betingelserne i stk. 2 og 6 ophører med at være opfyldt. Disse situationer er som følger: 1) Hvis varerne leveres til en anden person end den tiltænkte erhverver, eller den erhverver denne er blevet erstattet med. I dette tilfælde anses overførsels for at ske umiddelbart inden leveringen. 2) Hvis varerne transporteres til et andet land, end den medlemsstat, hvor de oprindeligt blev flyttet fra. I denne situation ville betingelserne ligeledes ophøre med at være opfyldt, umiddelbart inden transporten begynder.

Hvis varerne ødelægges, går tabt eller er udsat for tyveri, er betingelserne ikke længere opfyldt den dag, hvor varerne blev fjernet eller ødelagt. Hvis det ikke er muligt at fastsætte dagen for bortgangen, er betingelserne ikke længere opfyldt den dag, tabet blev konstateret.

Registreringsbestemmelsen i art. 243 stk. 3 som nævnes ovenfor i forbindelse med art. 17a, er ligesom art. 17a tilføjet med indførelsen af ændringsdirektiv 2018/1910. Bestemmelsen indfører reglen om, at *”Enhver afgiftspligtig person, der overfører varer i henhold til en konsignationsaftale som omhandlet i artikel 17a, skal føre et register, som gør det muligt for skattemyndighederne at kontrollere den korrekte anvendelse af nævnte artikel. Enhver afgiftspligtig person, til hvem der leveres varer i henhold til en konsignationsaftale som omhandlet i artikel 17a, skal føre et register over disse varer”*.

Art. 262 er i ændringsdirektivet 2018/1910 affattet anderledes, end artiklen i direktiv 2006/112/EF. Bestemmelsens stk. 1 er, for hvad levering af varer angår, ikke ændret i indholdet, men der er blevet tilføjet et stk. 2 til bestemmelsen, som ikke eksisterede i det foregående direktiv. Tilføjelsen af stk. 2 betyder, at der ud over bestemmelsens stk. 1 pligt til at indsende en oversigt over erhververne af varerne, nu også skal indsendes oplysninger om momsregistreringsnummeret på de afgiftspligtige personer, som varerne er bestemt til transport til efter en foreliggende konsignationsaftale, der er i overensstemmelse med betingelserne i art. 17a, stk. 2. Tilføjelsen af stk. 2 gør det således til et krav for anvendelse af reglerne om en konsignationsaftale, at erhververens momsregistreringsnummer kendes og indsendes af leverandøren.

Efter reglerne i direktiv 2006/112/EF, som var gældende for konsignationslagre indtil indførelsen af ændringsdirektivet, var det ikke opstillet specifikke regler, der direkte i ordlyden udspecificerede kriterier for konsignationslagre. Reglerne kom således ikke med en direkte definition af, hvad der skal forstås ved en konsignationsaftale. De nye regler, giver en mere præcis definition af i hvilke situationer, der er tale om et konsignationslager. Dette ses, da de ny indførte bestemmelser indsætter kriterier, der skal være opfyldt, før der foreligger en konsignationsaftale. Definitionen efter de nye regler stemmer overens med den definition, der fremgår af præamblen til det nye direktiv, som tidligere er beskrevet. De nye regler opstiller dog en mere specifik definition ved brug af kriterierne i bestemmelserne. Definitionen har ikke ændret sig i forhold til, hvad et konsignationslager er, men der er indført bestemmelser, der skaber en anden momsretlig behandling af dem.

5.2 Implementeringen af ændringsdirektiv 2018/1910 i dansk lovgivning

Den danske momslov er blevet ændret med lov 2019-12-05 nr. 1295, der trådte i kraft den 01.01.2020. Loven er indført som følge af rådets ændringsdirektiv 2018/1910.

I ændringsloven er der blandt andet tilføjet bestemmelser, der regulerer den momsretlige behandling af konsignationslagre, disse er en inkorporering af EU direktivets regler i dansk ret. I den forbindelse er der i momsloven indført følgende regler på området for konsignationslagre:

§ 10a indføres på baggrund af direktivets artikel 17a. Bestemmelsens stk. 1 fastsætter, at overførsel af varer fra en virksomhed i Danmark til en anden medlemsstat i henhold til en konsignationsaftale, ikke sidestilles med levering af varer mod vederlag, som det er efter § 10. Stk. 1 fastsætter desuden, at overførsel af varer fra en anden medlemsstat til Danmark i henhold til en konsignationsaftale ikke sidestilles med en erhvervelse mod vederlag som det er efter § 11, stk. 3.

Bestemmelsens stk. 2 indeholder, ligesom stk. 2 i artikel 17a, en række kumulative betingelser for, hvornår en konsignationsaftale anses for at foreligge. Disse betingelser er indført i fuldstændig overensstemmelse med direktivets bestemmelse, hvor der ikke i den danske lov findes nogen væsentlige afvigelser i betingelsernes ordlyd, der kunne have indflydelse på forståelsen af betingelserne. Betingelserne findes beskrevet i ovenstående afsnit om de nye EU regler.

Bestemmelsens stk. 3 fastsætter, at momspligten først vil indtræde, når den tiltænkte køber overtager råderetten over varerne, så længe at betingelserne for, at der foreligger et konsignationslager i stk. 2, er opfyldt. Ydermere skal salget ske inden for en frist på 12 måneder, efter varerne er ankommet i den medlemsstat, de blev transporteret til. Denne frist er betinget af bestemmelsens stk. 4. Dette betyder i praksis, at erhververen af varerne betaler erhvervsmoms, efter råderetten er overgået til denne. Denne moms skal betales i modtagerlandet. Sælgeren angiver samtidig et momsfrit salg af varerne i den medlemsstat varerne er transporteret fra. Dette vil ske med en 0-sats. Hvis fristen i stk. 4 ikke overholdes, vil der dog ske en overførsel af varer mod vederlag som efter reglerne i § 10, svarende til direktivets artikel 17, og erhvervelse efter § 11, stk. 3. Der er dog undtagelser til dette i stk. 5. Kravene og undtagelserne i de nævnte stk. i § 10a og de efterfølgende stk. 6 og 7 er indført på baggrund af direktivets artikel 17a, uden nogen væsentlige ændringer til ordlyden af bestemmelserne. Den eneste forskel fra direktivets artikel og den danske implementering af bestemmelserne er, at der i den danske momslov differentieres mellem levering mod vederlag efter § 10 og erhvervsmoms efter § 11, stk. 3, i § 10a. En dybere definerings af bestemmelserne kan derfor ses i det ovenstående afsnit om de nye EU regler.

I § 34 indsættes der i stk. 1 nr. 1 et 2. punktum, som tilføjer en betingelse for at anvende fritagelsesbestemmelsen. Den nye betingelse er indført som følge af ændringen af direktivets artikel 138 stk. 1. Betingelsen for at anvende 0-satsen er: ”... at den registrerede erhverver har angivet sit momsregistreringsnummer til leverandøren”. Derudover tilføjes et nyt stk. 2 til bestemmelsen, der angiver, at fritagelsen kun finder anvendelse, hvis leverandøren har overholdt de i og i medfør af § 54 stk. 1 fastsatte forpligtelser til at indsende lister med korrekte oplysninger. Disse betingelser var ikke efter de tidligere gældende regler betingelser for momsfritagelse. Da der nu er blevet indsat en direkte bestemmelse i § 54 stk. 2, der nu direkte angiver, at det er et krav for virksomheder at indsende lister over transporter af varer, som de foretager til andre medlemsstater efter en konsignationsaftale.

Den danske inkorporering af det nye momsdirektiv i den danske momslov, er flere steder foretaget efter næsten den præcise ordlyd i direktivet. Bestemmelserne får gennemgående den samme betydning, og er indført med samme opbygning i loven, som den er i direktivet. Indførslen af de nye regler er gjort i overensstemmelse med direktivet. Indførslen formår desuden at opfylde formålet fra betragtning 5 i præambelen til det nye direktiv 2018/1910, der er at skabe regler, der gør at en momsregistrering af en leverandør i ankomstmedlemsstaten, ikke er påkrævet. Samt om at skabe

regler der gør, at en transaktion mellem to afgiftspligtige personer, giver anledning til én levering i afgangsmedlemsstaten som er fritaget, og én erhvervelse inden for fællesskabet i ankomstmedlemsstaten som er fritaget.

5.3 Momsregistreringspligt efter indførslen af ændringsdirektiv 2018/1910

Som det fremgår af afsnit 4.4 skulle leverandøren, efter de tidligere regler efter direktiv 2006/112/EF, momsregistreres i den medlemsstat, hvortil varerne blev transporteret. Det har været et ønske fra EU at ensrette reglerne og undgå, at den type transaktioner, der sker i forbindelse med en konsignationsaftale, kræver en momsregistrering af leverandøren, jf. betragtningen 5 i præamblen til ændringsdirektiv 2018/1910. De ny indførte regler sidestiller ikke længere en overførsel fra sælgers virksomhed til den anden medlemsstat i en konsignationsaftale, med en levering mod vederlag efter direktivets art. 17a. Da der ikke sker en levering, er der heller ikke en overførsel, der kan sidestilles med en erhvervelse efter direktivets art. 21. Eftersom der ikke sker en momspligtig transaktion ved transporten af varer fra sælgers virksomhed til et konsignationslager, vil sælger ikke være registreringspligtig i ankomstmedlemsstaten.

5.4 Retspraksis efter indførslen af ændringsdirektiv 2018/1910

Artikel 17a, stk. 2, som blev indført med det nye ændringsdirektiv 2018/1910, definerer en række kumulative betingelser, der skal være opfyldt, før der foreligger en konsignationsaftale, der kan blive omfattet af reglerne efter art. 17a, stk. 1. Efter ovenstående gennemgang af de nye regler, kommer der i følgende afsnit til at være fokus på den ændring i praksis, som reglerne kommer til at medføre. Disse nye regler bliver derfor søgt anvendt på SKM.2016.81.SR, TfS 1999.605 samt SKM.2006.530.SR, som er anvendt i første del af analysen. Dette skal give et sammenligneligt grundlag for den ændring, de nye regler kommer til at medføre.

5.4.1 SKM.2016.81.SR

For SKM.2016.81.SR gælder det, at der, som tidligere konkluderet i analysen i afsnit 3.1, ikke er tale om et konsignationslager efter de regler, der følger af direktiv 2006/112/EF, da der ikke var taget særskilt stilling til behandlingen af konsignationslagre. Dette er begrundet med, at der ikke sker et ophold i leveringen, men at der blot er tale om en overførsel til det danske momsregistreringsnummer. Denne overførsel var ikke nok til at blive anset som værende en transaktion, hvor råderetten til varen overgik fra sælger til erhverver, i dette tilfælde fra den tyske dentalvirksomhed til

momsregistreringsnummeret i Danmark. Efter art. 17a, stk. 2, litra a) er det stadig tale om dette ophold, da der efter denne betingelse skal være tale om en levering på et senere tidspunkt i den medlemsstat, hvor varerne transporteres til. Altså skal der ske en levering fra sælger til konsignationslageret, og derefter en levering fra konsignationslageret til erhververen. Der blot er tale om en overførsel til et dansk momsregistreringsnummer, hvor der ikke sker et ophold i transporten, og hvor råderetten over varen ikke overgår. Vurderingen i forhold til dette ophold vil være lignende den, der er anvendt tidligere i analysen. Der vil altså efter de nye regler ikke være en forskel i svaret på dette bindende svar, da der ikke vil være tale om et ophold i leveringen, hvilket der skal til for at opfylde betingelsen i art. 17a, stk. 2, litra a).

Fra fakta i det bindende svar fremgik det, at spørger, der var en tysk dentalvirksomhed, ikke havde i sinde at oprette hverken et fysisk lager, en filial eller lignende i Danmark i forbindelse med salget til de danske tandlæger. Efter de nye regler må sælger ikke være etableret i den medlemsstat, varerne transporteres til, jf. artikel 17a, stk. 2, litra b). At oprette et fysisk lager vil ikke være medvirkende til, at spørger vil anses som værende etableret i Danmark. Det kan derfor godt lade sig gøre at oprette et fysisk lager, som kunne benyttes i forbindelse med transaktionen, og som ikke vil være til hinder for at bruge ordningen efter de nye regler. Dette fysiske lager vil kunne udgøre det ophold i transporten, som ordningen kræver efter art. 17a, stk. 2, litra a), hvormed denne betingelse ville kunne opfyldes med et fysisk lager.

Såfremt et sådan fysisk lager blev oprettet, hvor dentalprodukterne blev solgt igennem, ville der derfor være tale om et ophold i transporten, og betingelsen i art. 17a, stk. 2, litra b) ville dermed være opfyldt.

Skatterådet antager i deres bindende svar, at erhverver er registreringspligtig efter momslovens § 47 eller § 50, eller valgfrit betaler dansk moms efter § 49 eller § 50a. At erhverver er momsregisteret i bestemmelseslandet er en betingelse for at kunne benytte sig af de nye regler, jf. art. 17a, stk. 2, litra c). Såfremt Skatterådets antagelse er korrekt, ville denne betingelse for anvendelsen af ordningen i de nye regler opfyldt.

Slutteligt følger det af art. 17a, stk. 2, litra d), at den afgiftspligtige person, der forsender varerne, skal registrere overførslen i et register, hvor identiteten af erhververen også skal angives samt dennes

momsregistreringsnummer i bestemmelsesmedlemsstaten. Såfremt denne betingelse opfyldes, og der oprettes et fysisk lager, hvor transaktionerne kan gå igennem, kan ordningen efter art. 17a, stk. 1 anvendes, da der de kumulative betingelser for at der foreligger et konsignationslager efter bestemmelsen, vil være opfyldt.

5.4.2 TfS.1999.605

For meddelelsen TfS.1999.605 fra Told- og Skattestyrelsen fremgår det af fakta, at telefonerne, som transaktionerne omhandler, bliver fragtet til nogle speditører i Danmark, hvor de har ophold, inden de bliver solgt videre til de danske erhververe. Det følger af betingelsen for at anvende ordningen efter de nye regler i art. 17a, stk. 2, litra a), at der skal være tale om et ophold i transporten i bestemmelsesmedlemsstaten, hvor der senere foregår en indenlandslevering til erhververen. Dermed er betingelsen for at benytte sig af ordningen i de nye regler efter art. 17a, stk. 2, litra a) opfyldt.

Det følger af fakta i meddelelsen, at telefonerne bliver overført fra virksomheder fra andre EU-medlemslande til danske speditører. Det oplyses ikke i fakta, hvorvidt disse virksomheder fra andre EU-lande er etableret i Danmark. Det antages i det følgende, at virksomhederne ikke er etableret i Danmark. Det følger af art. 17a, stk. 2, litra b), at den afgiftspligtige person, der forsender varerne, ikke må være etableret i bestemmelsesmedlemsstaten og samtidig benytte ordningen efter art. 17a, stk. 1. Dermed er betingelsen i art. 17a, stk. 2, litra b) opfyldt.

For meddelelsen TfS.1999.605 fra Told- og Skattestyrelsen fremgår det af fakta, at der ikke foreligger en klar købsaftale, inden varerne bliver leveret til speditørerne. Dette sker ikke, da der inden for branchen er praksis for, at erhververen gerne vil se besigtige varerne, før de indgår en aftale om at købe dem. Det følger af betingelsen i art. 17a, stk. 2, litra c), at sælger skal være bekendt med den endelige erhververs identitet på det tidspunkt, transporten eller forsendelsen af varen påbegyndes. Ud fra oplysningerne i fakta vil det således ikke være muligt at anvende den nye ordning, da sælger ikke er bekendt med den endelige erhververs identitet og momsregistreringsnummer, inden transporten af varerne til speditørerne påbegyndes.

Slutteligt følger det af art. 17a, stk. 2, litra d), at den afgiftspligtige person, der forsender varerne, skal registrere overførslen i et register, hvor identiteten af erhververen også skal angives samt dennes

momsregistreringsnummer i bestemmelsesmedlemsstaten. Såfremt dette opfyldes, og der foreligger en klar købsaftale inden transporten af varerne til speditøren påbegyndes, kan ordningen efter art. 17a, stk. 1 anvendes.

Meddelelsens svar ville ikke være anderledes efter de nye regler, da betingelsen omkring, at leverandøren skal kende identiteten på den endelige erhverver på tidspunktet for transportens påbegyndelse, ikke er opfyldt. Der vil således ikke være tale om et konsignationslager efter de nye regler, da definitionen herfor er den samme som tidligere. Antages det, at sagen opfylder betingelserne for, at der foreligger en konsignationsaftale efter art. 17a, stk. 1, vil transaktionen skulle behandles momsretligt anderledes. Transaktionen vil ikke længere skulle sidestilles med en levering efter art. 17, stk. 1 jf. art. 17a, stk. 1, eller en erhvervelse efter § 10a. Transaktionen ville derimod skulle anses som en levering af varer i afgangsmedlemsstaten efter ordlyden af art. 17a, stk. 3, litra a), og en erhvervelse af varer i ankomstmedlemsstaten efter ordlyden af art. 17a, stk. 3, litra b).

5.4.3 SKM.2006.530.SR

Det fremgår af fakta til dette bindende svar, at campingvognene bliver transporteret fra Danmark til Tyskland, hvorefter varerne har ophold i Tyskland, bliver udleveret til kunden der, og bliver transporteret tilbage til Danmark af kunden. I første del af analysen i afsnit 3.2 konkluderes det, at denne form for transaktion momsmæssigt ikke bliver anerkendt som en handel gennem et konsignationslager. Dette begrundes i, at der ikke foreligger en forretningsmæssig realitet bag transaktionerne, idet den reelle hensigt bag transaktionerne er at udnytte den lavere, tyske moms. Det afgørende punkt i denne vurdering er leveringsstedet for transaktionen. De ny indførte bestemmelser i ændringsdirektivet 2018/1910 omkring konsignationslagre indeholder ikke en betingelse om, at der skal være en forretningsmæssig realitet bag transaktionerne. Dog må det antages, at transaktionerne ikke vil vurderes som værende reelle, selv efter de nye regler. En vurdering som denne tager udgangspunkt i en konkret helhedsvurdering, hvor de samme betragtninger vil indgå, som de gør i det bindende svar. Leveringsstedet for transaktionen vil derfor stadig være i Danmark, jf. § 14, stk. 2, da transaktionen gennem den tyske mellemandler ikke accepteres, da der ikke ligger en forretningsmæssig realitet bag transaktionerne.

Spørger i det bindende svar oplyser, at campingvognene bliver transporteret til Tyskland, solgt til et 100%-ejet tysk datterselskab, hvorfra de bliver solgt til de danske kunder og fysisk udleveres. De

danske kunder sørger derefter selv for transaktionen. Det fremgår af en af betingelserne for anvendelsen af den nye ordning, at varen transporteres til bestemmelsesmedlemsstaten, hvor den på et senere tidspunkt skal afsættes, jf. art. 17a, stk. 2, litra a). Der skal altså være tale om en handel, hvor der skal ske en indenlandslevering til erhververen af varen, ligesom efter den gamle opfattelse af konsignationslagre. Da det fremgår af fakta samt tidligere analyse, at denne transaktion ikke anerkendes, sker der derfor ikke denne indenlandslevering fra konsignationslageret til erhververen. Det vil resultere i, at transaktionerne ikke kan opfylde betingelsen i art. 17a, stk. 2, litra a). Forudsat der var tale om en erhverver, der blev leveret til i Tyskland, således der var tale om en sådan indenlandslevering, som art. 17a, stk. 2, litra a) påkræver, ville betingelsen således være opfyldt.

Det fremgår ikke af fakta, hvorvidt spørger er etableret i Tyskland. At den tyske virksomhed, hvortil campingvognene bliver leveret, er 100% ejet af spørger, giver ikke anledning til at spørger anses som værende etableret i Tyskland. Det fremgår af art. 17a, stk. 2, litra b), at den afgiftspligtige person, der forsender varerne, ikke må være etableret i bestemmelsesmedlemsstaten. Dermed er denne betingelse for benyttelse af ordningen efter art. 17a, stk. 1 opfyldt.

Den fremgår af fakta i det bindende svar, at erhverver er danske kunder. Da det i sagens fakta ikke er oplyst, hvorvidt de danske kunder, der er omtalt i det bindende svar, er privatpersoner eller momsregistrerede virksomheder, antages det i det følgende, at de omtalte danske kunder er privatpersoner. Dette betyder, at erhververen ikke er en afgiftspligtig samt momsregistreret person. Efter art. 17a, stk. 2, litra c), skal erhverver være momsregistreret i den medlemsstat, hvortil varen forsendes eller transporteres. Såfremt der er tale om en erhverver, der har karakter af at være privatperson, kan ordningen efter de nye regler ikke anvendes, da erhverver ikke har karakter af at være afgiftspligtig samt momsregistreret.

Såfremt betingelsen i art. 17a, stk. 2, litra d) om at registrere overførslen i et register, hvor erhververs identitet og momsregistreringsnummer i bestemmelsesmedlemsstaten også angives, opfyldes, og forudsat erhverver er en tysk, afgiftspligtig og momsregistreret person, kan ordningen efter art. 17a, stk. 1 anvendes.

5.4.4 Delkonklusion

Det nye ændringsdirektiv 2018/1910 har indført nye bestemmelser, der regulerer transaktioner, der sker i henhold til en konsignationsaftale. Bestemmelserne er tilsvarende indført i den danske momslov i overensstemmelse med direktivet. Efter de nye bestemmelser sidestilles en levering af en vare i henhold til en konsignationsaftale ikke med levering mod vederlag jf. art. 17a. Ligeledes sidestilles en afgiftspligtig persons overførsel af vare fra en anden medlemsstat til Danmark, i henhold til en konsignationsaftale, ikke med erhvervelse mod vederlag jf. momslovens § 10a.

Situationer, der opfylder de kumulative betingelser i art. 17a, stk. 2, litra a-d), vil blive anset som værende en konsignationsaftale, jf. art. 17a, stk. 1. Efter de nye regler vil situationer, der vedrører et konsignationslager, blive behandlet således, at transaktionerne vil bestå af en enkelt levering i afgangsmedlemsstaten, som er momsfritaget, jf. art. 17a, stk. 3, litra a), og en enkelt erhvervelse i ankomstmedlemsstaten jf. art. 17a, stk. 3, litra b). Den momsmæssige behandling efter de nye regler stemmer overens med formålet i betragtning 5 i præamblen til ændringsdirektivet 2018/1910.

6. Konklusion

Det er i denne afhandling blevet undersøgt i hvilke situationer, der er tale om et konsignationslager, samt hvordan disse er blevet behandlet momsmæssigt efter de tidligere regler, der omfattede transaktioner gennem et konsignationslager efter momsdirektiv 2006/112/EF. Det er ligeledes blevet undersøgt, hvordan de ny indførte bestemmelser i ændringsdirektivet 2018/1910 momsmæssigt vil behandle konsignationslagre, for at komme frem til hvordan retsstillingen vil ændre sig med indførslen af art. 17a i direktivet.

Definitionen, af hvilke situationer konsignationslagre vedrører, er, efter betragtning 5 i præamblen til ændringsdirektiv 2018/1910, når en leverandør kender identiteten på den endelige erhverver på det tidspunkt, hvor transporten af varerne til en anden medlemsstat påbegyndes, til hvem varerne bliver leveret til på et senere tidspunkt, efter de er ankommet til bestemmelsesmedlemsstaten. For at der foreligger en konsignationsaftale, skal leverandøren og erhververen begge være afgiftspligtige personer, jf. art. 17a, stk. 2, litra a). Formålet med et konsignationslager er, at lageret er tæt på den endelige erhverver, der gør det lettere for denne at erhverve varerne ved behov. Det ville således stride mod formålet, hvis varerne blev transporteret til et lager, der ikke ligger i

bestemmelsesmedlemsstaten. Varerne vil først skulle leveres til den endelige erhverver på et senere tidspunkt, efter de er ankommet til bestemmelsesmedlemsstaten. Det er således et krav, at der er en form for ophold i transaktionen i bestemmelsesmedlemsstaten, hvor overførslen brydes op, for at være omfattet af definitionen.

Med indførslen af de nye bestemmelser i direktivet, er der med art. 17a, stk. 2 indført en række kumulative betingelser for, hvornår en konsignationsaftale anses for at foreligge. Betingelserne er i overensstemmelse med definitionen i betragtning 5 i præamblen, og indeholder kun yderligere præciseringer i form af, at den afgiftspligtige person, der leverer varerne, ikke har hjemsted eller fast forretningssted i den medlemsstat varerne transporteres til, jf. art. 17a, stk. 2, litra b). Betingelserne indeholder også nogle formelle krav, som ikke må anses for at have været et krav efter de tidligere regler. Det er efter de ny indførte regler en betingelse, for at der foreligger en konsignationsaftale, at leverandøren ikke blot kender identiteten på erhververen, men også dennes momsregistreringsnummer i bestemmelsesmedlemsstaten jf. art. 17a, stk. 2, litra c). Det er yderligere en betingelse, at overførslen af varerne registreres i et register af leverandøren, og at denne angiver identiteten og momsregistreringsnummeret på erhververen i en dertil indrettet oversigt, jf. art. 17a, stk. 2, litra d). De nye regler ændrer ikke på definitionen af, hvad et konsignationslager er, men præciserer hvilke situationer de vedrører og tilføjer enkelte formelle krav. Der har ikke i reglerne i det tidligere gældende momsdirektiv været bestemmelser, der direkte ved ordlyd præciserede, hvornår der forelå en konsignationsaftale.

Efter de tidligere gældende regler i momsdirektivet 2006/112/EF, er en overførsel mellem leverandøren og et konsignationslager blevet sidestillet med en levering mod vederlag jf. art. 17, stk. 1. og betragtning 5 i præamblen. Efter definitionen af, hvilke situationer konsignationslagre vedrører, vil der ikke ske en levering i sig selv, da varerne skal ankomme i et form for ophold inden transporten til den endelige erhverver. I dette ophold sker der ikke en overdragelse af retten til som ejer at råde over varen. Der er således ikke tale om en levering af varer efter art. 14 men en overførsel, der sidestilles med en levering mod vederlag, da råderetten forbliver ved leverandøren, jf. art. 17, stk. 1. Da overførslen sidestilles med en levering mod vederlag, vil transaktionen momsmæssigt blive behandlet, som hvis der var sket en levering efter art. 14.

Transaktionen er efterfølgende, efter reglerne efter direktiv 2006/112/EF blevet sidestillet med en erhvervelse mod vederlag jf. art. 21. Efter definitionen, af hvilke situationer konsignationslagre vedrører, vil der ikke ske en erhvervelse i sig selv, da der ikke sker en overdragelse af retten til som ejer at råde over varen jf. art. 20. Situationen og transaktionerne i meddelelse Tfs.1999.605 er ikke efter definitionen et konsignationslager, men transaktionerne er sammenlignelige. Meddelelsen bekræfter, at når der ikke sker en overdragelse af retten til som ejer at råde over varerne, vil der ikke være tale om en erhvervelse, da leverandøren bibeholder råderetten over varerne og benytter dermed varen i sin virksomhed. Dermed konstateres det, at transaktionen sidestilles med en erhvervelse mod vederlag efter momslovens § 11, stk. 3, der er indført i overensstemmelse med art. 21. Transaktionen blev sidestillet med en erhvervelse mod vederlag i ankomstmedlemsstaten i overensstemmelse med betragtning 5 i præamblen til ændringsdirektiv 2018/1910. Momsmæssigt ville transaktionen skulle behandles, som hvis der var sket en erhvervelse i ankomstmedlemsstaten efter artikel 20.

Den sidste transaktion, der sker mellem konsignationslageret og den endelige erhverver, vil være en almindelig indenlandslevering jf. art. 2, stk. 1, litra a). Hvorefter leverandøren vil være betalingspligtig for indbetaling af momsen, jf. art. 193. Der vil dog være mulighed for fradrag for den tidligere erhvervelsesmoms, når der indbetales moms i det sidste led, jf. art. 167.

I betragtning 5 til præamblen til det nye ændringsdirektiv er der et ønske om at ændre den momsmæssige behandling af transaktionerne for at undgå kravet om, at leverandøren skal momsregistreres i ankomstmedlemsstaten. Ifølge betragtningen ønskes dette opfyldt ved, at anse transaktionerne mellem to afgiftspligtige personer for en enkelt levering i afgangsmedlemsstaten, der er moms fritaget og en enkelt erhvervelse i ankomstmedlemsstaten. Det nye ændringsdirektiv har indført nye bestemmelser, der direkte regulerer situationer, hvor der foreligger en konsignationsaftale. Med indførelsen af art. 17a, er der opstillet betingelser for, hvornår der foreligger en konsignationsaftale, samt hvordan disse momsmæssigt skal behandles. En levering af varer i henhold til en konsignationsaftale, såfremt betingelserne i art. 17a, stk. 2 er opfyldt, sidestilles ikke længere med en levering af varer jf. art. 17a, stk. 1, ligesom en overdragelse ikke længere sidestilles med en erhvervelse mod vederlag, jf. momslovens § 10a, stk. 1. Momsmæssigt vil transaktionerne efter en konsignationsaftale bestå af en enkelt fritaget levering i afgangsmedlemsstaten, jf. art. 17a, stk. 3, litra a), og en enkelt erhvervelse inden for fællesskabet i ankomstmedlemsstaten jf. art. 17a, stk. 3, litra b). Der vil efter de nye regler ikke ske en indenlandslevering, som det ville være tilfældet efter

reglerne i direktiv 2006/112/EF. Den nye momsmæssige behandling, er i overensstemmelse med ønsket, om hvordan transaktionerne ville anses efter betragtning 5 i præamblen.

Reglerne for behandling af konsignationslagre har ændret sig med indførelsen af det nye ændringsdirektiv, da transaktionerne ikke længere sidestilles med henholdsvis en levering og en erhvervelse mod vederlag, men at der derimod anses at være foretaget en levering i overensstemmelse med art. 138, stk. 1 af leverandøren, samt en erhvervelse af varer inden for fællesskabet af den endelige erhverver. Momsmæssigt er der ikke sket en egentlig forskel i forhold til momsbetalingen, da der efter reglerne i direktiv 2006/112/EF også ville ske en momspligtig transaktion, som hvis der forelå en reel levering eller erhvervelse. Momsbetalingen ville således være den samme. Den momsmæssige behandling efter de nye regler stemmer overens med neutralitetsprincippet om et neutralt merværdiafgiftssystem, der medfører konkurrenceneutralitet, da momsen i henhold til behandlingen af konsignationslagre er neutral og ikke skaber en skævvridning.

Efter den momsmæssige behandling af transaktioner i konsignationslagre, som var foregik indførelsen af de nye bestemmelser, var det ved leverandørens overførsel af varer til et konsignationslager et krav, at leverandøren skulle momsregistreres i ankomstmedlemsstaten efter den danske momslovs § 47, stk. 1. Nogle medlemsstater havde selv indført andre regler, der medførte at der ikke var momsregistreringspligt ved overførsel til deres medlemsstater efter en konsignationsaftale. Indførelsen af de nye regler har medført, at der ikke længere sker en overførsel til konsignationslageret, der sidestilles med en levering mod vederlag. Eftersom der derved ikke sker en momspligtig transaktion ved leveringen til konsignationslageret, vil det ikke længere være et krav, at leverandøren ville skulle lade sig momsregistreres i ankomstmedlemsstaten.

Litteraturliste

Retskilder

Direktiver

- 67/227/EØF Rådets første direktiv om harmoniserings af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter
- 2006/112 Rådets direktiv om det fælles merværdiafgiftssystem
- 2018/1910 Rådets direktiv om ændring af direktiv 2006/112/EF, for så vidt angår harmonisering og forenkling af visse regler i det fælles merværdiafgiftssystem for beskatning af samhandelen mellem medlemsstaterne

Traktater

- TEUF, Traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, 1.12.2009

Dansk lov

- Grundloven, Danmarks Riges Grundlov, Lov nr. 169 af 05/06/1953
- Ændringsloven, Lov om ændring af chokoladeafgiftsloven, lov om forskellige forbrugsafgifter, momsloven og forskellige andre love, lov nr. 1295 af 05/12/2019

Lovbekendtgørelser

- Momsloven, Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift, LBK nr. 1021 af 26/09/2019
- Skatteforvaltningsloven, Bekendtgørelse af skatteforvaltningsloven, LBK nr. 678 af 31/05/2018

Dansk retspraksis

- SKM.2010.396.HR
- U 2007.788 H

EU-retspraksis

- C-6/64 Costa mod ENEL
- C-606/12 og C-607/12 forenede sager

- C-44/11
- C-388/11

Kilder

Bindende svar

- SKM.2006.530.SR
- SKM.2016.81.SR

Forslag til Rådets direktiv

- 2017/0251 (CNS) om ændring af direktiv 2006/112/EF for så vidt angår harmonisering og forenkling af visse regler i det fælles merværdiafgiftssystem og om indførelse af det endelige system for beskatning af samhandelen mellem medlemsstaterne

Juridisk vejledning

- Juridisk vejledning, 2020-1
<https://skat.dk/skat.aspx?oid=124>

Lovforslag som fremsat

- L 27 Forslag til lov om ændring af chokoladeafgiftsloven, lov om forskellige forbrugsafgifter, momsloven og forskellige andre love, samling 2019-20

Meddelelse fra Told- og Skattestyrelsen

- Tfs.1999.605

Styresignaler

- SKM.2018.348.SKTST

Bøger

- Dekov, Erik og Engsig, John: Moms - Energi - Lønsum. 4. udgave, 1. oplag. Karnov Group, 2014.

- Christensen, Jens Peter; Jensen, Peter Albæk og Jensen, Michael Hansen: Grundloven med kommentarer. 1. udgave. Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2015.
- Høgsbro, Mette Holm: Skatte- og afgiftsprocessen. 1. udgave, 1. oplag . Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2010.
- Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori. 1. udgave, 1. oplag. Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2014.
- Sørensen, Karsten Engsig og Nielsen, Poul Runge, EU-retten. 6. udgave, 1. oplag. Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2014.

Andet

- Kommissionen handlingsplan fra 2016, COM(2016) 148 final
- Rådets konklusioner af 8. november 2016
- Rapport om momsgab fra 2016, THE CONCEPT OF TAX GAPS Report on VAT Gap Estimations

Ordoptælling

Statistik:

	Sider	50
	Ord	18.008
Tegn (uden mellemrum)		102.963
Tegn (med mellemrum)		120.903
	Afsnit	248
	Linjer	1.534

Medtag fodnoter og slutnoter

Luk