

Udskriftsdato: 31. december 2025

AFG nr 10023 af 30/08/2016 (Gældende)

Postordrevirksomhed - udlæg - porto - udenlandsk postselskab

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 15-3103227

Postordrevirksomhed - udlæg - porto - udenlandsk postselskab

Skatterådet kan ikke bekræfte, at udenlandsk porto, som betales af et andet selskab, men som viderefaktureres til Spørger kan anses som udlæg for porto ved Spørgers fakturering af sine kunder.

Skatterådet kan derimod bekræfte at porto, som Spørger betaler direkte til et udenlandsk postselskab, kan anses som udlæg for porto i medfør af gebyrordningen i TfS2000,700TSS, ved Spørgers fakturering af sine kunder.

Skatterådet bekræfter, at leveringsstedet for de omhandlede fragtydelser, som leveres af et udenlandsk postselskab, er Danmark.

Derimod kan Skatterådet ikke bekræfte, at et udenlandsk postselskab, som i sit hjemland er pålagt befordringspligt, kan levere postydelserne momsfrit i Danmark, idet momsfritagelsen efter momsloven alene omfatter den eller de virksomheder, som er udpeget som postbefordringspligtige virksomheder i Danmark.

Skatterådsmøde 30. august 2016 - SKM2016. 477. SR

Spørgsmål

1. Kan Spørger betragte udenlandsk porto, som betales af et andet selskab, men som viderefaktureres til Spørger, som udlæg for porto i forbindelse med viderefaktureringen til Spørgers kunde?
2. Kan spørger betragte porto betalt direkte til et udenlandsk postselskab, som udlæg for porto i forbindelse med viderefaktureringen til Spørgers kunde?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at leveringsstedet for de fragtydelser, som leveres af et udenlandsk postselskab er Danmark?
4. Hvis svaret på spørgsmål 3 er "ja", kan Skatterådet da bekræfte, at et udenlandsk postselskab, som i sit hjemland er pålagt postbefordringspligten, kan levere sine ydelser momsfrit efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 13, når leveringsstedet er i Danmark?

Svar

1. Nej
2. Ja
3. Ja
4. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er et datterselskab i en international koncern med hovedkontor i et andet EU-land.

Spørger sælger varer online via selskabets hjemmeside. Spørger har ingen egen design eller indkøbsfunktion, da disse funktioner varetages af koncernens hovedkontor uden for Danmark.

Kunder med en dansk adresse kan købe varer via Spørgers hjemmeside. Kunderne er i altovervejende grad privatkunder.

Ordrer givet via hjemmesiden registreres for indeværende online af Spørger og videresendes til et søsterselskab i et andet EU-Land (Søsterselskab). Søsterselskabet sender varerne direkte fra sit lager i det andet EU-land til kunderne i Danmark.

I henhold til aftalen mellem Spørger og Søsterselskabet sælger Spørger varerne til de danske internetkunder. Spørger varetager fakturering og inddrivelse af udestående fordringer vedrørende de danske kunder. Spørgers onlinesalg er således kommissionssalg, jf. momslovens § 4, stk. 3, nr. 1.

Spørger beregner ved salget til de danske kunder moms og indberetter og indbetaler momsen under sit danske momsnummer. Spørger beregner EU-moms af indkøbet af varerne, og fratrækker denne som indgående afgift efter reglerne i momslovens § 37, stk. 1.

Fordi varerne sendes direkte fra Søsterselskabets lager i et andet EU-land varetages forsendelsen af den postbefordringspligtige virksomhed i det andet EU-land.

Post Danmark A/S er ved Trafikstyrelsens tilladelse af 27. januar 2014 meddelt tilladelse til at udøve postbefordring i Danmark og er samtidig underlagt befordringspligt i henhold til tilladelsen.

Den postbefordringspligtige virksomhed i det omhandlede andet EU-land er på samme måde som Post Danmark A/S meddelt tilladelse til postbefordring og er tilsvarende underlagt en befordringspligt i det pågældende EU-land.

Det følger af momslovens § 27, stk. 3, nr. 3, TfS2000, 700 TSS og SKATs Juridiske Vejledning, afsnit D. A. 8.1.1.3.3.3 "Eksempler på ydelser, der kan afregnes efter udlægsreglerne", at virksomheder har mulighed for at anvende momslovens regler om udlæg til at viderefakturere portoudgifter til kunden, uden at portoudgiften indgår i momsgrundlaget.

Momslovens § 27, stk. 3, nr. 3 har følgende ordlyd:

"... stk. 3: I afgiftsgrundlaget medregnes ikke

3) Beløb, som virksomheden modtager fra aftager som godtgørelse af omkostninger afholdt i aftagerens navn og for dennes regning, og som i virksomheden registreres på en udlægskonto. Virksomheden skal kunne gøre rede for de enkelte beløb for disse udgifter, og kan ikke fradrage afgiften heraf.

Det følger af TfS2000,700 TSS, at udlægsbestemmelsen i momslovens § 27, stk. 3, nr. 3, kan finde anvendelse på portoudgifter. TfS2000, 700 TSS har følgende ordlyd:

"Told- og Skattestyrelsen har efter forhandlinger med Dansk postordreforening fastsat nye retningslinjer for postordrevirksomheders anvendelse af udlægsreglerne for portoudgifter. Disse retningslinjer træder i kraft 1/10 2000.

Samtidig ophæves cirkulære F 7003/90 af 28/1990, der var udstedt på baggrund af Momsnævntes afgørelse i TfS1990, 446.

Postordrevirksomheder kan herefter anvende udlægsreglerne i momslovens § 27, stk. 3, nr. 3 på følgende måde:

1. Virksomhederne kan ved fakturering af forsendelser til kunder anvende et eller flere standardgebyrer til hel eller delvis dækning af virksomhedens udgifter til porto og interne forsendelsesomkostninger. Gebyrerne skal anføres særskilt over for kunden uden angivelse af, at gebyret indeholder moms. —Virksomheden er herefter berettiget til under ét at behandle portoudgifter vedrørende sådanne forsendelser som momsfri udlæg for kunderne, således at den del af de samlede gebyrer opgjort under ét, der modsvares af portoudgifter under udlægsordningen ikke indgår i den momspligtige omsætning. Der kræves ikke en opgørelse kunde for kunde. —Portoudgifter under udlægsordningen føres på en samlet udlægskonto. —

2. Der foretages i forbindelse med hver momsangivelse en opgørelse over størrelsen af perioden samlede fakturerede gebyrer og afholdte portoudgifter under udlægsordningen. En afholdt portoudgift, hvis størrelse ikke kendes ved periodens udgang, kan overføres til den efterfølgende periode. ─
3. I periodens samlede fakturerede gebyrer kan modregnes de gebyrer, som virksomheden modtager retur (både vedrørende uafhængte forsendelser og forsendelser, hvor kunden har returret), og for hvilke kunden derfor ikke har betalt gebyret. Det er en betingelse, at der herved foreligger en annullering af handlen. ─Virksomheden er berettiget til - i stedet for at opgøre de faktiske gebyrer vedrørende returforsendelser - at anvende et skøn over disse udgifters størrelse baseret på virksomhedens gennemsnitlige returprocenter. Grundlaget for skønnet skal kunne dokumenteres. ─
4. Følgende portoudgifter kan medtages under udlægsordningen:
 - Portoudgifter, som vedrører afsendelse af forsendelser, hvor virksomheden har faktureret gebyr,
 - Portoudgifter, som vedrører afsendelse af delleverancer og efterforsendelser, hvor virksomheden uden at opkræve særskilt gebyr vederlagsfrit eftersender en restordre. Det er således en betingelse, at virksomheden tidligere har faktureret gebyr vedrørende ordren, og
 - Portoudgifter vedrørende modtagelse af returforsendelser (både uafhængte forsendelser og forsendelser, hvor kunden har returret), hvor kunden har betalt gebyr, herunder de tilfælde, hvor der er tale om returnering af en restordre, hvor kunden har betalt gebyr for den første udsendelse, men ikke et selvstændigt gebyr for restordren
5. Følgende portoudgifter kan ikke medtages under udlægsordningen:
 - Portoudgifter, som vedrører afsendelse af forsendelser, der returneres (både portoudgifter vedrørende uafhængte forsendelser og forsendelser, hvor kunden har returret), og for hvilken kunden ikke har betalt gebyret. Virksomheden er berettiget til - i stedet for at opgøre de faktiske portoudgifter vedrørende returforsendelser - at anvende et skøn over disse udgifters størrelse baseret på virksomhedens gennemsnitlige returprocenter, grundlaget for skønnet skal dokumenteres.
 - Portoudgifter, som vedrører afsendelse af forsendelser, hvor virksomheden tilbyder gratis forsendelse, dvs. uden at virksomheden fakturerer gebyr,
 - Portoudgifter, som vedrører modtagelse af returforsendelser (både portoudgifter vedrørende uafhængte forsendelser og forsendelser, hvor kunden har returret), hvor virksomheden tilbyder gratis forsendelse, dvs. uden at virksomheden fakturerer gebyr, og
 - Portoudgifter, som vedrører modtagelse af returforsendelser (både portoudgifter vedrørende uafhængte forsendelser og forsendelser, hvor kunden har returret), og for hvilke kunden derfor ikke har betalt gebyret.
6. Der skal mindst én gang årligt foretages en opgørelse og fordeling af de rabatter, som virksomheden oppebærer fra postvæsenet, hvorefter momsopgørelsen om nødvendigt korrigeres, således at det kun er virksomhedens nettoportoudgifter, der er medtaget under udlægsordningen.

TSS af 12/7 2000, 99-98-305-000034. "

I SKATs juridiske vejledning 2015-2, afsnit D. A. 8.1.1.3.3.3 "Eksempler på ydelser, der kan afregnes efter udlægsregler", er anført følgende afsnit:

"Postordrevirksomheder

Der er fastsat retningslinjer for postordrevirksomheders anvendelse af udlægsreglerne for portoudgifter. Virksomhederne kan ved fakturering af forsendelser til kunder anvende et eller flere standardgebyrer til hel eller delvis dækning af sine udgifter til porto og interne forsendelsesomkostninger. Gebyrerne skal anføres særskilt over for kunden uden angivelse af, at gebyret indeholder moms. Virksomheden er herefter berettiget til under ét at behandle portoudgifter vedrørende sådanne forsendelser som momsfri udlæg for kunderne, således at den del af de samlede gebyrer, opgjort under ét, der modsvares af portoudgifter under udlægsordningen, ikke indgår i den momspligtige omsætning. Der kræves ikke en

opgørelse kunde for kunde. Portoudgifter under udlægsordningen føres på en samlet udlægskonto. Se TfS2000, 700 TSS.

Homeshopping virksomheder kan anvende reglerne i TfS2000, 700 for så vidt angår udlæg for portoudgifter. Se SKM2011. 355. SR.

Momslovens § 16, stk. 1, fastlægger stedet, hvor en momspligtig ydelse leveres, når modtageren af ydelsen er en afgiftspligtig person. Leveringsstedet for ydelser, der aftages af Spørger fastlægges i overensstemmelse med momslovens § 16, stk. 1.

Momslovens § 16, stk. 1, har følgende ordlyd:

"Leveringsstedet for ydelser er her i landet, når ydelsen leveres til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, og som har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed her i landet eller har et fast forretningssted her i landet, hvortil ydelsen leveres, eller i mangel heraf har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted her i landet, og ydelsen leveres hertil, jf. dog stk. 2, og § 18, § 19, stk. 1, § 21 a og § 21 b. "

I SKATs Juridiske vejledning 2015-2, afsnit D. A. 6.2.1.1 "Reglernes formål og anvendelse" er under overskriften "Reglernes samspil med momslovens øvrige regler blandt andet anført følgende:

"ad. a) Leveringsstedet fastlægges kun for leverancer, som er omfattet af momssystemet. Leveringsstedet skal normalt kun fastlægges for leverancer, der er omfattet af momssystemet. En leverance er omfattet af momssystemet, når den leveres mod vederlag af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab... "

"Ad. b) Leveringsstedet skal fastlægges først.

Hvis det momsmæssige leveringssted ifølge leveringsstedsreglerne ikke er i Danmark gælder den danske momslovs regler om afgiftspligt ikke for den pågældende leverance.

Det er derfor vigtigt at fastlægge leveringsstedet for en leverance, før der foretages en vurdering af, om leverancen er omfattet af en momsfrigørelse i ML § 13, eller §§ 34 -36."

Under overskriften "Overordnede kriterier ved fastlæggelse af leveringsstedet" er blandt andet anført følgende:

"... Derfor skal det først afgøres, om kunden er en afgiftspligtig person (kundens status) og om denne optræder i denne egenskab (kundens egenskab) ved køb af ydelsen.

Ved kunden forstås den person, som aftager ydelsen. I tilskudssituationer, hvor en tredjepart betaler for ydelsen, er kunden altså den person, som ydelsen præsteres overfor, og ikke den, der betaler. "

I SKATs Juridiske Vejledning 2015-2, afsnit D. A. 6.2.3. er der under overskriften "Vurderingen af, om det faste driftssted er kunde" angivet diverse retningslinjer til fastlæggelse af, hvem en ydelse skal anses for at være leveret til.

Det anføres således blandt andet:

"Hvis ydelsens art og anvendelse ikke gør det muligt for leverandøren at identificere, hvilket fast driftssted ydelsen er leveret til, skal leverandøren tage hensyn til svarende på følgende spørgsmål:

- Angiver leveringskontrakten, ordresedlen samt det momsregistreringsnummer, som kunden har oplyst, det faste forretningssted som modtager af ydelsen?
- Er det faste forretningssted den enhed, der betaler for ydelsen"

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

I forbindelse med besvarelsen af Spørgsmål 1 kan det lægges til grund, at den postbefordringspligtige virksomhed i det andet EU-land fakturerer portoudgifterne til Søsterselskabet.

I tillæg til den købspris, som Søsterselskabet opkræver hos Spørger for varerne, opkræves en fragtomkostning på XX kr. uanset størrelsen og vægten af det fremsendte.

Baggrunden for, at Søsterselskabet i første omgang afholder udgiften er, at de salg, som Spørger gennemfører, er kommissionssalg af varer, der befinder sig på Søsterselskabets lager i det andet EU-land.

Af Spørgers fakturaer til Spørgers kunde fremgår portobeløbet ikke, men det fremgår af såkaldt FAQ til fakturaen, at porto er medregnet i prisen for varen.

Det er Spørgers opfattelse, at den fragtomkostning, som Spørger faktureres af Søsterselskabet og som viderefaktureres til kunden i Danmark, er at sidestille med udlæg efter momslovens § 27, stk. 3, nr. 3, jf. TfS2007,700 TSS.

Det følger af TfS2000, 700 TSS, at

"Virksomhederne kan ved fakturering af forsendelser til kunder anvende et eller flere standardgebyrer til hel eller delvis dækning af virksomhedens udgifter til porto og interne forsendelsesomkostninger. "

Det er Spørgers opfattelse, at det omtalte gebyr på XX kr. som opkræves som fast fragtgebyr, er et standardgebyr, som opkræves til dækning af portoudgifter og interne forsendelsesomkostninger.

Det forhold, at portoudgiften for Spørgers vedkommende direkte afholdes af søsterselskabet og viderefaktureres af dette selskab til Spørger, kan ikke fratage udgiften dens karakter af standardgebyr til dækning af portoudgifter og forsendelsesomkostninger.

Spørger bogfører fragtomkostningerne separat på en samlet udlægskonto og opgør i forbindelse med de ordinære momsangivelser en opgørelse over de fakturerede gebyrer.

På baggrund af det anførte er det Spørgers opfattelse, at svaret på Spørgsmål 1, skal være "Ja".

Spørgsmål 2

I forbindelse med besvarelsen af Spørgsmål 2 kan det lægges til grund, at Spørger arrangerer fragten fra Søsterselskabets lager i det andet EU-land efter direkte aftale med den postbefordringspligtige virksomhed i det andet EU-land, som også fakturerer Spørger for portoudgifterne.

Den postbefordringspligtige virksomhed i det andet EU-land påtager sig at stå for fragten af varerne fra Søsterselskabets lager i det andet EU-land til kunden i Danmark, og fakturerer i den forbindelse Spørger direkte.

I tillæg til den købspris, som Spørger opkræver hos sin kunde, opkræves en fragtomkostning på XX kr. uanset størrelsen og vægten af det fremsendte. Af Spørgers fakturaer til Spørgers kunde fremgår portobeløb ikke, men det fremgår af fakturaen, at denne inkluderer fragtomkostninger, herunder porto.

Som beskrevet ovenfor følger det af TfS2000, 700 TSS, at bestemmelsen i momslovens § 27, stk. 3, nr. 3, kan finde anvendelse også hvor der opkræves et standardgebyr til dækning af både porto og af eventuelle fragtomkostninger.

Spørger vil kunne føre portoudgifterne til den befordringspligtige virksomhed i det andet EU-land på en særskilt konto og vil kunne foretage den regelmæssige opdeling af fragtgebyr i portoudgifter og håndteringsgebyr.

Det er Spørgers opfattelse, at momslovens § 27, stk. 3, nr. 3, også må omfatte porto og fragtomkostninger betalt til udenlandske postbefragtere. Der kan ikke inden for EU være adgang til at forskelsbehandle danske og udenlandske postbefragtere, navnlig ikke når der er tale om en postbefragter, der i henhold til lovgivningen i det relevante EU-land er pålagt en befordringspligt på den måde, som der refereres til i momslovens § 13, stk. 1, nr. 13 og i momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra a.

Spørgsmålet om adgang til at anvende udlægsordningen i forbindelse med postordrevirksomheders indkøb af forsendelsesydelser hos andre transportfirmaer end Post Danmark er behandlet i bindende svar af 17. maj 2011, refereret i SKM2011. 355. SR.

Ved dette bindende svar blev det bekræftet, at udlægsreglerne i momslovens § 27, stk. 3, nr. 3, som udlagt ved TfS2000, 700 TSS, også kunne finde anvendelse i forhold til køb af postbefordringsydelser fra andre end Post Danmark.

På baggrund af ovenstående er det Spørgers opfattelse, at svaret på Spørgsmål 2 skal være "Ja".

Spørgsmål 3

I forbindelse med besvarelsen af Spørgsmål 3 bedes det lagt til grund, at Spørger har indgået en direkte aftale med den postbefordringspligtige virksomhed i et andet EU-land og at den postbefordringspligtige virksomhed i det andet EU-land honoreres af Spørger uden involvering af Søsterselskabet.

I medfør af momslovens § 16, stk. 1, er leveringsstedet Danmark for ydelser der leveres til en dansk afgiftspligtig person. Spørger i Danmark er modtageren af de ydelser, som den postbefordringspligtige virksomhed i det andet EU-land leverer i forbindelse med fragten af varerne fra Søsterselskabets lager i det andet EU-land til Spørgers kunder i Danmark.

I forbindelse med fastlæggelsen af, hvor ydelserne fra den postbefordringspligtige virksomhed i det andet EU-land momsmæssigt skal anses for leveret, kan henses til de ovenfor nævnte passager i SKATs Juridiske vejledning. Det er Spørgers opfattelse, at de spørgsmål, der nævnes i SKATs Juridiske Vejlednings 2015-2, afsnit D. A. 6.2.3 i forbindelse med fastlæggelsen af, om en ydelse er leveret til et fast forretningssted, også i almindelighed kan anvendes ved afgørelsen af, hvem der momsmæssigt skal have modtaget en ydelse.

Aftalen om befragtning vil være indgået mellem Spørger og den befordringspligtige virksomhed i det andet EU-land ved anvendelse af Spørgers danske CVR- og momsnummer, aftalen vil angive, at det Spørger, der er modtager af en befordringsydelse, og det vil være spørger, der er fakturamodtager og som betaler den befordringspligtige virksomhed for de leverede ydelser.

Den befordringspligtige virksomhed i det andet EU-land kan kun konstatere, at:

- Køber er en afgiftspligtig person i Danmark
- Køber har et gyldigt dansk momsnummer
- Den købte ydelse skal anvendes i Spørgers erhvervsvirksomhed.

Leveringsstedet for de ydelser, som den befordringspligtige virksomhed i det andet EU-land leverer til Spørger, må derfor i medfør af momslovens § 16, stk. 1, være Danmark.

Konsekvensen af, at ydelserne er leveret i Danmark efter momslovens § 16, stk. 1, er, jf. momslovens § 46, stk. 1, nr. 6, at momsen på den leverede ydelse afregnes efter reglerne om omvendt betalingspligt.

På baggrund af ovenstående, er det Spørgers opfattelse, at svaret på Spørgsmål 3 skal være. "Ja".

Spørgsmål 4

I medfør af momslovens § 13, stk. 1, nr. 13, er postydelser leveret af postoperatører, der varetager postbefordringspligten helt eller delvist fritaget for moms i Danmark. Den omhandlede postvirksomhed varetager, som beskrevet ovenfor, en postbefordringspligt i det andet EU-land ganske svarende til den postbefordringspligt, som er pålagt Post Danmark. Postbefordringspligten er pålagt begge virksomheder i overensstemmelse med EU-direktiv 97/67/EF af 15. december 1997.

Det følger af EU-domstolens afgørelse i sag C-357/07, TNT Post UK Ltd., at virksomheder, der forpligter sig helt eller delvist til at opfylde postbefordringspligten som defineret i EU-Direktiv 97/67/EF. Den momsfritagelse, der følger af momslovens § 13, stk. 1, nr. 13, må efter Spørgers opfattelse gælde for alle de virksomheder, der har påtaget sig en befordringspligt, uanset hvilken virksomhed, der er tale om, og uanset, hvor inden for EU, denne virksomhed i øvrigt måtte være hjemmehørende.

Det er Spørgers opfattelse, at SKATs indstilling til svar beror på en forkert fortolkning af de relevante bestemmelser.

Bestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 13 er en implementering af artikel 132, stk. 1, litra a i Rådets direktiv af 2016-11-289 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112) ("Momssystemdirektivet"). Bestemmelsen i momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra a, fandtes tidligere i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a) i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem (77/388) ("Sjette direktiv").

I sagen C-357/07; TNT Post UK Ltd. Skulle EU-Domstolen vurdere spørgsmålet om, hvorvidt en privat virksomhed, TNT Post UK Ltd., kunne henføres under begrebet "offentligt postvæsen", og dermed være omfattet af momsfritagelsen i Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra a. Bestemmelsen fandtes dengang i sjette direktiv artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a).

EU-Domstolen lagde i sin vurdering afgørende vægt på, om TNT Post UK var forpligtet til at befordre post i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 97/67/EF af 15. december 1997 om fælles regler for udvikling af Fællesskabets indre marked for posttjenester og forbedring af disse tjenesters kvalitet.

Således fremgår følgende af C-357/07; TNT Post UK Ltd., præmis 36:

"36. Herefter kan det offentlige postvæsen i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), anses for at være de virksomheder, offentlige eller private, som forpligter sig til at tilbyde postbefordring, der opfylder befolkningens væsentlige behov, og derfor til i praksis helt eller delvist at opfylde befordringspligten i en medlemsstat, således som denne pligt er defineret i artikel 3 i direktiv 97/67."

Sagen for EU-Domstolen vedrørte udelukkende spørgsmålet om, hvorvidt en privat transportør kan være omfattet af begrebet "offentligt postvæsen" og dermed kan fritages for moms. EU-Domstolens fastslog, at en privat virksomhed kan være omfattet af momsfritagelsen, hvis virksomheden forpligter sig til at tilbyde postbefordring i en medlemsstat. Det afgørende er således, om virksomheden er pålagt at opfylde postbefordringspligten.

Det fremgår således klart af EU-Domstolens afgørelse i C-357/07, TNT Post UK Ltd., at det afgørende for vurderingen af hvorvidt en virksomhed kan være omfattet af momsfritagelsen i Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra a - og dermed også omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk.

1, nr. 13, - er, om den pågældende virksomhed har forpligtet sig til at tilbyde postbefordring og dermed varetager en postbefordringspligt tillagt i overensstemmelse med EU-direktiv 97/67/EF af 15. december 1997.

Den omhandlede postbefordringspligtige virksomhed i det andet EU-land har påtaget sig en sådan forpligtigelse og er underlagt befordringspligt i det andet EU-land. Den pågældende virksomhed opfylder dermed kravet om at være forpligtet til at tilbyde postbefordring i en medlemsstat. Dette er ubestridt og skal derfor lægges til grund af Skatterådet.

EU-domstolen har ikke i C-357/07, TNT Post UK Ltd. forholdt sig til den situation, at en privat virksomhed, der er underlagt postbefordringspligt i en medlemsstat, som eksempelvis den omhandlede postbefordringspligtige virksomhed, vælger at levere sine ydelser i andre EU lande. Det er derfor forkert, når SKAT konkluderer, at EU-Domstolens udtalelse i præmis 36 i C-357/07; TNT Post UK Ltd. skal fortolkes på en sådan måde, at en virksomhed alene er momsfrataget i den pågældende medlemsstat, hvor virksomheden er underlagt en postbefordringspligt.

Denne opfattelse viser sig i øvrigt forkert ved en sammenligning med andre sprogversioner. I den engelske version af EU-Domstolens afgørelse i C-357/07, TNT Post UK Ltd., anvender EU-Domstolen i præmis 36 formuleringen "postal service in a Member State." I den tyske anvendes formuleringen "Universalpostdienst in einem Mitgliedstaat", mens den franske anvender formuleringen "dans un État membre."

Havde EU-Domstolens været af den opfattelse, at fritagelsen alene fandt anvendelse inden for den pågældende medlemsstat, ville den korrekte formulering være "postal service in the Member state" hhv. "Universalpostdienst in dem Mitgliedstaat" og "cet État membre".

I den forbindelse bemærkes det, at EU-Domstolen i samme præmis henviser til definitionen på befordringspligtig virksomhed i direktiv 67/97. Heraf fremgår i artikel 3, stk. 7, at "befordringspligten som beskrevet i denne artikel omfatter både indenlandsk og grænseoverskridende postbefordring. "

Det er derfor en fejlagtig opfattelse, at befordringspligten kun gælder indenlandsk virksomhed.

Det forhold, at befordringspligten er tillagt en virksomhed i henhold til national lov, ændrer ikke på momsfrigagelsens anvendelsesområde, da postbefordringspligten ultimativt afgøres i overensstemmelse med EU-direktiv 97/67/EF af 15. december 1997. Den objektive momspligt eller afgiftspligten fritagelse er således genstand for EU-harmonisering i momssystemdirektivet.

Der ses således ikke at være indbygget en undtagelse i hverken Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra eller for så vidt i momslovens § 13, stk. 1, nr. 13, der skulle udelukke andre virksomheder, der er omfattet af begrebet "offentligt postvæsen" fra at kunne levere postydelser fritaget for afgift i andre EU-lande. Det fremgår således ikke af ordlyden i hverken Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra a, eller momslovens § 13, stk. 1, nr. 13, at der skulle være krav om, at det alene er det "offentlige postvæsen" som opererer i Danmark i henhold til dansk lovgivning, der kan opnå den i loven tillagte momsfrigagelse.

SKAT henviser i indstillingen til EU-Kommissionens guidelines for fortolkningen af fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a samt momskomiteens guidelines fra 1997. Hertil skal bemærkes, at der alene er tale om "soft law", som derfor ikke binder SKAT eller borgerne. Endvidere er opfattelsen næsten 20 år gammel, og fortolkningen er ikke i overensstemmelse med EU-domstolens efterfølgende praksis, som denne er udtrykt i eksempelvis C-357/07; TNT Post UK Ltd. I modsætning til Kommissionens retningslinjer er SKAT derimod uden tvivl bundet af EU-Domstolens praksis.

At man endvidere ikke kan indfortolke en "national begrænsning" i momslovens § 13, stk. 1, nr. 13 følger tillige af de almindelige EU-retlige principper, som SKAT er bundet af. EU-Domstolens har således fastslået, at national intern ret skal fortolkes i lyset af ordlyden af og formålet for de relevante direktiver, se eksempelvis C-14/83; Von Colson, præmis 26 og C-106/89, Marleasing SA, præmis 8.

Der er intet i ordlyden af hverken Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra a eller sjette direktiv 77/388, artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a, der indikerer, at bestemmelserne har til sigte at implementere en national begrænsning. Ej heller har disse direktiver til formål at begrænse afgiftsfritagelsen, således at denne alene skal gælde for det pågældende EU-land, hvori det offentlige postvæsen i dets egenskab af virksomhed opererer.

En sådan national begrænsning må tillige antages at være konkurrenceforvridende, da den de facto medfører, at alene Post Danmark kan foretage levering af ydelser og dertil knyttede varer uden afgiftspligt. SKATs fortolkning af reglerne medfører således, at der opstilles en national foranstaltning, der diskriminerer ikke-danske postoperatører, der varetager postbefordring i et andet EU-land. Dette kan ikke anses som værende formålet med Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra a og sjette direktiv 77/388 artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a.

På baggrund af ovenstående må en fortolkning af de relevante direktiver på området sammenholdt med en fortolkning af national ret føre til, at fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 13 kan finde anvendelse på leverancer i Danmark, som foretages af virksomheder, som er postbefordringspligtige i et andet EU-land.

Det er således Spørger opfattelse, at svaret på Spørgsmål 4, skal være: "Ja".

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger kan anse udenlandsk porto, som betales af et andet selskab, men som viderefaktureres til Spørger, som udlæg for porto i forbindelse med viderefaktureringen til Spørgers kunde?

Lovgrundlag

Momslovens § 27

Ved levering af varer og ydelser er afgiftsgrundlaget vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris, men ikke indbefattet afgiften efter denne lov. [...]

Stk. 2 I afgiftsgrundlaget medregnes:

- 1) [...]
- 2) Biomkostninger som udgifter til provision, emballage, forsendelse, forsikring og lign., som leverandøren forlanger afholdt af aftageren.
- 3) [...]

Stk. 3 I afgiftsgrundlaget medregnes ikke:

- 1) [...]
- 2) [...]

3) Beløb, som en virksomhed modtager fra aftager som godtgørelse af omkostninger afholdt i aftagernes navn og for dennes regning, og som i virksomheden registreres på en udlægskonto. Virksomheden skal kunne gøre rede for de enkelte beløb for disse udgifter, og kan ikke fradrage afgiften heraf.

Momssystemdirektivets artikel 73

Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 - 77 omhandlede omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionens pris.

Momssystemdirektivets artikel 78

Følgende elementer medregnes i afgiftsgrundlaget:

a) [...]

b) Biomkostninger såsom provision-, emballage-, transport- og forsikringsomkostninger, som leverandøren forlanger afholdt af kunden.

[...]

Momssystemdirektivets artikel 79, stk. 1, litra c og stk. 2

Følgende elementer medregnes ikke i afgiftsgrundlaget:

[...]

c) beløb, som en afgiftspligtig person modtager fra kunden som tilbagebetaling af omkostninger afholdt i dennes navn og for dennes regning, og som i hans regnskab godskrives en interimskonto.

Den afgiftspligtige person skal kunne gøre rede for de faktiske beløb for de i stk. 1 litra c), omhandlede omkostninger og kan ikke fradrage den moms, der eventuelt er opkrævet.

Begrundelse

Ved leverancer af varer og ydelser er hovedreglen, at der skal betales moms af hele vederlaget. Det følger af momslovens § 27, stk. 1, som implementerer momssystemdirektivets artikel 73.

I medfør af momslovens § 27, stk. 3, nr. 3, jf. momssystemdirektivets artikel 79, stk. 1, litra c, kan en virksomhed dog holde visse beløb, som virksomheden modtager fra kunden, uden for momsgrundlaget. Det gælder beløb, som virksomheden modtager, som godtgørelse af omkostninger, som virksomheden har lagt ud for på vegne af kunden.

Betingelserne for at der er tale om et udlæg omfattet af momslovens § 27, stk. 3, nr. 3, er for det første at der er tale om omkostninger, som virksomheden har afholdt, dvs. lagt ud. For det andet skal beløbet være afholdt for kundens regning og i kundens navn. For det tredje skal beløbet registreres på en særlig udlægskonto, og der skal kunne redegøres for de enkelte beløb, ligesom virksomheden ved faktureringen til kunden ikke må tillægge en avance.

I henhold til de faktiske oplysninger driver Søsterselskabet bl.a. økonomisk virksomhed med salg af fragtydelser, jf. at det er oplyst, at selskabet mod vederlag fra Spørger skal forestå befragtningen af nærmere angivne varer fra et lager i et andet EU-land til Spørgers danske kunder.

Det er oplyst, at Søsterselskabet ikke selv forestår transporten af varerne, men derimod benytter sig af en underleverandør i form af den postbefordringspligtige virksomhed i det andet EU-land, jf. at det

er Søsterselskabet, som har indgået kontrakten med den postbefordringspligtige virksomhed i det andet EU-land, at det er Søsterselskabet, som bliver faktureret af den befordringspligtige virksomhed i det andet EU-land for levering af fragtydelsen, og at det dermed er Søsterselskabet som er forpligtet til at betale den befordringspligtige virksomhed i det andet EU-land for den leverede ydelse.

For at der foreligger et udlæg, er det en grundlæggende betingelse, at virksomheden har lagt ud for en nærmere angiven omkostning på vegne af en kunde.

Henset til, at der ikke er indgået en aftale mellem Spørger/ på vegne af de danske kunder og den postbefordringspligtige virksomhed i det andet EU-land om levering af fragtydelser, og særligt til at Spørger reelt ikke har betalt den postbefordringspligtige virksomhed i det andet EU-land for levering af mulige momsfritage postydelser på hverken egne eller deres kunders vegne, er det SKATs opfattelse, at Spørger ikke kan have foretaget et udlæg på vegne af deres kunder,

Det bemærkes, at der herved ikke er taget stilling til, hvorvidt Spørgers betaling til Søsterselskabet for den momsbelagte fragtydelse vil kunne anses for at udgøre et udlæg foretaget på vegne af Spørgers kunder.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørger kan betragte porto betalt direkte til et udenlandsk postselskab som udlæg for porto i forbindelse med viderefaktureringen til Spørgers kunder.

Lovgrundlag

Momslovens § 27, stk. 3, nr. 3

[...]

Stk. 3 I afgiftsgrundslaget medregnes ikke:

- 1) [...]
- 2) [...]
- 3) Beløb, som en virksomhed modtager fra aftager som godtgørelse af omkostninger afholdt i aftagerens navn og for dennes regning, og som i virksomheden registreres på en udlægskonto. Virksomheden skal kunne gøre rede for de enkelte beløb for disse udgifter, og kan ikke fradrage afgiften heraf.

Momssystemdirektivets artikel 79, stk. 1, litra c og stk. 2

Følgende elementer medregnes ikke i afgiftsgrundlaget:

[...]

- c) beløb, som en afgiftspligtig person modtager fra kunden som tilbagebetaling af omkostninger afholdt i dennes navn og for dennes regning, og som i hans regnskab godskrives en interimskonto.

Den afgiftspligtige person skal kunne gøre rede for de faktiske beløb for de i stk. 1 litra c), omhandlede omkostninger og kan ikke fradrage den moms, der eventuelt er opkrævet.

Praksis

Postordrevirksomheder anvende udlægsreglerne i momslovens § 27, stk. 3, nr. 3 på følgende måde:

- Virksomhederne kan ved fakturering af forsendelser til kunder anvende et eller flere standardgebyrer til hel eller delvis dækning af virksomhedens udgifter til porto og interne forsendelsesomkostninger.
- Gebyrerne skal anføres særskilt over for kunden uden angivelse af, at gebyret indeholder moms.
- Virksomheden er herefter berettiget til under ét at behandle portoudgifter vedrørende sådanne forsendelser som momsfri udlæg for kunderne, således at den del af de samlede gebyrer, opgjort under ét, der modsvares af portoudgifter under udlægsordningen, ikke indgår i den momspligtige omsætning. Der kræves ikke en opgørelse kunde for kunde.
- Portoudgifter under gebyrordningen føres på en samlet udlægskonto.

SKM2011. 355. SR

Skatterådet bekræftede, at homeshoppingvirksomheder, som indkøber pakkedistribution hos andre transportfirmaer end Post Danmark kan anvende udlægsreglerne i momslovens § 27, stk. 3, nr. 3, jf. TfS2000, 700TSS, således, at fragtomkostningerne faktureres slutkunden som et gebyr uden moms, der helt eller delvis udgør betaling af fragtomkostningen, som homeshoppingvirksomheden har afholdt til fragtfirmaet.

Begrundelse

Det fremgår af momslovens § 27, stk. 3, nr. 3, at beløb, som en virksomhed afholder for aftagerens regning og i dennes navn, kan holdes uden for momsgrundlaget, hvis beløbene registreres på en udlægskonto.

Betingelserne for at der er tale om et udlæg omfattet af momslovens § 27, stk. 3, nr. 3, er for det første at der er tale om omkostninger, som virksomheden har afholdt, dvs. lagt ud. For det andet skal beløbet være afholdt for kundens regning og i kundens navn. For det tredje skal beløbet registreres på en særlig udlægskonto, og der skal kunne redegøres for de enkelte beløb, ligesom virksomheden ved faktureringen til kunden ikke må tillægge en avance.

I TfS2000, 700TSS har den daværende Told- og Skattestyrelse anvist en særlig fremgangsmåde for postordrevirksomheders anvendelse af udlægsreglerne i momslovens § 27, stk. 3, nr. 3.

I medfør af TfS2000, 700TSS kan virksomheder således ved fakturering af forsendelser til virksomhedens kunder anvende et standardgebyr til hel eller delvis dækning af virksomhedens udgifter til porto. Gebyret skal anføres særskilt over for kunderne uden angivelse af, at gebyret indeholder moms. Virksomheden er herefter berettiget til under ét at behandle portoudgifter vedrørende sådanne forsendelser som momsfrie udlæg for kunderne. Der kræves ikke en opgørelse kunde for kunde. Portoudgifter under udlægsordningen kan føres på en samlet udlægskonto.

Det er oplyst, at Spørger arrangerer fragten af varerne fra det andet EU-land ved at indgå en aftale med den befordringspligtige virksomhed i det andet EU-land, som også fakturerer Spørger for portoudgifterne.

Det er endvidere oplyst, at Spørger i tillæg til den købspris, som Spørger opkræver hos sin kunde, vil opkræve en fragtomkostning på XX kr.. uanset størrelsen og vægten af det fremsendte, ligesom det er oplyst, at det af Spørgers fakturaer til kunderne vil fremgå at der opkræves forsendelsesomkostninger, som inkluderer porto.

Henset til de faktiske oplysninger, er det vurderingen, at betingelserne for at der er tale om udlæg i momslovens § 27, stk. 3, nr. 3, jf. TfS2000, 700TSS, er opfyldt.

At fragtydelserne indkøbes hos anden operator end den i Danmark befordringspligtige virksomhed er uden betydning ved vurderingen af, hvorvidt betingelserne for at anvende udlægsreglerne, herunder de særligt lempelige regler i TfS2000, 700TSS, er opfyldt, jf. herfor også SKM2011. 355. SR.

Det bemærkes, at det tillige er SKATs opfattelse, at det ved vurderingen tillige er uden betydning om udlægget foretages til en fragtoperør som er hjemmehørende i Danmark eller i et andet land.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med Ja.

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at leveringsstedet for de fragtydelser, som leveres af det udenlandske postselskab er Danmark.

Lovgrundlag

Momslovens § 16, stk. 1

Leveringsstedet for ydelser er her i landet, når ydelsen leveres til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, og som har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed her i landet eller har et fast forretningssted her i landet, hvortil ydelsen leveres eller i mangel heraf har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted her i landet, og ydelsen leveres hertil.

Momslovens § 46, stk. 1, nr. 3

Betaling af afgift påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer og ydelser her i landet. Afgiften påhviler dog aftageren af varer eller ydelser, når

- 1) [...]
- 2) [...]
- 3) Aftageren er en afgiftspligtig person eller en ikkeafgiftspligtig momsregistreret juridisk person, til hvem der leveres ydelser omhandlet i § 16, stk. 1, § 18 bortset fra bro- og tunnelbilletter, § 21 a og § 21 b, hvis ydelserne leveres af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret her i landet.

Momssystemdirektivets artikel 44:

Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser leveres til et fast forretningssted, der tilhører den afgiftspligtige person og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende ydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelser det sted, hvor leverandøren har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.

Momssystemdirektivets artikel 196

Momsen påhviler den afgiftspligtige person eller den ikke-afgiftspligtige momsregistrerede juridiske person, til hvem der leveres tjenesteydelser som omhandlet i artikel 44, hvis ydelserne leveres af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i denne medlemsstat.

Begrundelse

Momslovens regler om leveringsstedet for ydelser fastslår, om Danmark eller et andet land, har beskatningsretten til en ydelse, som er omfattet af momssystemet. Hvis en ydelse har leveringsted i Danmark og er momspligtig skal der således betales dansk moms efter reglerne i momsloven.

Efter momslovens § 16, stk. 1 er leveringsstedet for ydelser til afgiftspligtige personer, Danmark, hvis køberen af ydelsen har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed eller sit faste forretningssted her i landet og ydelsen leveres hertil.

I henhold til de faktiske oplysninger leverer en postbefordringspligtig virksomhed, som er hjemmehørende og afgiftspligtig i et andet EU-land, en fragtydelse til Spørger. Spørger er ifølge anmodningen om bindende svar hjemmehørende og afgiftspligtig i Danmark.

Der er således tale om en ydelse, som leveres til en afgiftspligtig person i Danmark. I medfør af reglerne i momslovens § 16, stk. 1, er leveringsstedet for fragtydelserne derfor Danmark, idet det bemærkes, at det er SKATs vurdering, at ydelserne ikke har en karakter, som medfører ydelsen falder ind under en af undtagelsesbestemmelserne nævnt i momslovens § 16, stk. 1, in fine.

For ydelser, hvor leveringsstedet fastlægges efter hovedreglen i momslovens § 16, stk. 1, er den afgiftspligtige aftager betalingspligtig, jf. momslovens § 46, stk. 1, 2. punkt. Betalingspligten påhviler derfor Spørger.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja".

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at et udenlandsk postselskab, som i sit hjemland er pålagt postbefordringspligten, kan levere sine ydelser momsfrit efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 13, når leveringsstedet er Danmark.

Lovgrundlag

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 13

Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

[...]

13) Postydelser og dertil knyttede varer, der leveres af postoperatører, der varetager postbefordringspligten helt eller delvis. Fritagelsen gælder alene ydelser og dertil knyttede varer omfattet af postbefordringspligten. Fritagelsen omfatter ikke leverancer, hvor der er forhandlet individuelle vilkår.

Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra a)

1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

a) Levering af ydelser og dertil knyttede varer præsteret af det offentlige postvæsen, bortset fra personbefordring og telekommunikation

Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 97/67/EF om fælles regler for udvikling af Fællesskabets indre marked for posttjenester og forbedring af disse tjenester kvalitet

Artikel 1

[...]

Med dette direktiv fastsættes fællesregler for:

- opfyldelse af postbefordringspligten inden for Fællesskabet
- kriterierne for afgrænsningen af de tjenester som de befordringspligtige virksomheder kan få eneret på, samt betingelserne for levering af tjenester, der ikke er omfattet af eneret

Artikel 2

I dette direktiv forstås ved:

[...]

11) befordringspligtig virksomhed: den offentlige eller private virksomhed som helt eller delvist opfylder befordringspligten i en medlemsstat, og hvis navn er meddelt kommissionen.

Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2008/6/EF om ændring af direktiv 97/67/EF

Del A: Definition af befordringspligten

Ved befordringspligt som omhandlet i artikel 3 forstås den pligt, som en medlemsstat pålægger en postbefordrende virksomhed til at varetage posttjenester overalt inden for et givet geografisk område herunder - om nødvendigt - til at udbyde tjenesten til den samme pris inden for hele det pågældende område eller at tilbyde visse gratis tjenester til blinde og svagtseende.

Postlovens § 14

Transportministeren udpeger en virksomhed (den befordringspligtige postvirksomhed), som meddeles en individuel tilladelse til postbefordring og pålægges en pligt til at befordre de i stk. 3 nævnte forsendelser. Tilladelsen og vilkårene for opfylden af befordringspligten offentliggøres af transportministeren.

Forarbejder

Forslag til lov om merværdiafgift L 124 1993/94,

Vedtaget som lov nr. 375 af 18. maj 1994.

Til § 13, stk. 1, nr. 14

Der foreslås fritagelse for postvæsnets indsamling og omdeling af breve og pakker og hertil knyttede ydelser.

[...]

Bestemmelsen svarer til den gældende lovs § 2, stk. 3, litra g, der imidlertid er blevet præciseret. Bestemmelsen indebærer ingen ændringer i den gældende retstilstand på området.

Ændringsforslag til L 124 1993/94

Efter lovforslagets § 13, stk. 1, nr. 14, som blive nr. 13, er der foreslået afgiftsfritagelse for postvæsnets indsamling og omdeling af breve og pakker og hertil knyttede ydelser. Herved gennemføres en regel i 6. momsdirektiv, artikel 13, hvorefter "... tjenesteydelser og hertil knyttede leveringer af goder præsteret af det offentlige postvæsen..." er fritaget for afgift.

Der har under udvalgsbehandlingen været rettet henvendelse om den foreslåede fritagelsesbestemmelses overensstemmelse med direktivet. En nærmere undersøgelse i den anledning har vist, at fritagelsesbestemmelsen ikke praktiseres helt ens i medlemslandene. [...]

På den baggrund foreslås der en ændret affattelse af fritagelsesbestemmelsen. Den indebærer, at afgiftsfritagelsen omfatter de ydelser, som postvæsnet ifølge postlovens § 1 har pligt til at udføre.

Forslag til lov om ændring af momsloven og lønsumsafgiftsloven, LFF 212 1996/1997-1 (Vedtaget som lov nr. 442 af 10. juni 1997)

§ 13, stk. 1, nr. 13 affattes således

13) Post Danmarks indsamling og omdeling af adresserede breve, adresserede pakker og adresserede dag-, uge- og månedsblade samt tidsskrifter. Fritagelsen omfatter desuden Post Danmarks befordring af adresserede breve og pakker, der sendes rekommanderet eller med angiven værdi. "

Almindelige bemærkninger:

Lovforslaget tilpasser endvidere momsfrigtagelsen for ydelser leveret af Post Danmark til ændrede regler for Post Danmarks befordringspligt efter lov om postvirksomhed.

Bemærkninger til forslagens enkelte bestemmelser:

Ved lov nr. 375 af 18. maj 1994 blev afgiftsfritagelsen for postudbringning ændret således, at der er fritagelse for de postydelser, som er omfattet af befordringspligten efter postlovgivningen, f.eks. almindelige breve og pakker.

[...]

I kraft af administrativt fastsatte ændringer efter postlovgivningen behandles sådanne forsendelser pr. 1. juli 1996 som en samlet forsendelse, der ikke er omfattet af befordringspligten. [...] Med den ændrede formulering vil disse forsendelser fuldt ud være omfattet af afgiftspligt, og der opnås samtidig fuld parallelitet mellem momsfrigtagelsen og Post Danmarks befordringspligt i medfør af lov nr. 89 af 8. februar 1995 om postvirksomhed. Der tages samtidig højde for, at postvæsnet ved lov nr. 88 af 8. februar 1995 blev omdannet til Post Danmark.

Forslag til lov om ændring af lønsumsafgiftsloven, momsloven m.fl., LFF 23 2010/1011-1 (Vedtaget som lov nr. 1361 af 8. december 2010).

§ 13, stk. 1, nr. 13, affattes således:

13) Postydelser og dertil knyttede varer, der leveres af postoperatører, der varetager postbefordringspligten helt eller delvist. Fritagelsen gælder alene ydelser og dertil knyttede varer omfattet af postbefordringspligten.

Momsfrigtagelse for postale ydelser

EU-domstolens afsagde i 2009 dom i sag C-357/07, TNT Post UK Ltd. Dommen fastslår, at postale ydelser og dertil knyttede varer, som er omfattet af en befordringspligt, er fritaget for moms, mens individuelt forhandlede leverancer er momspligtige.

Momsfrigtagelsen i relation til befordringspligten er knyttet til en offentlig eller privat virksomhed (postoperatør), som har forpligtet sig til at opfylde den befordringspligt, som EU-landene nationalt fastsætter i henhold til postdirektiverne.

C-357/07, TNT Post UK Ltd.

Selvom direktiv 97/67 [Postdirektivet] ikke som sådan kan danne grundlag for fortolkningen af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), der er udstedt med en anden hjemmel end direktiv 97/67, udgør sidstnævnte direktiv derfor ikke desto mindre en nyttig referenceramme ved fortolkningen af begrebet "det offentlige postvæsen", i denne bestemmelses forstand.

Begrebet "det offentlige postvæsen" i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), i rådets direktiv [...], skal fortolkes således, at det omfatter offentlige eller private virksomheder, der forpligter sig til helt eller delvist at opfylde postbefordringspligten i en medlemsstat, således som denne pligt er defineret i artikel 3 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 97/67/EF af 15. december 1997.

Individuel tilladelse til Post Danmark A/S

I henhold til lov nr. 172 af 26. februar 2014, jf. lov nr. 1536 af 21. december 2010 (postloven) er Post Danmark udpeget til befordringspligtig virksomhed i Danmark for perioden 2014-2016.

EU-Kommissionens/ Generaldirektoratets Working Paper No 232

Spørgsmål 1:

- I. Questions from the united Kingdom Delegation:—1) Should the exemption in Article 13A (1) (a) be restricted to the activities of the public postal services in their own country or should it be extended to the activities of public postal services in Member States other than their own?
- II. Commission Opinion—1) The Commission takes the view that the exemption provided for in Article 13A (1) (a) applies only to services supplied by the public postal services within the country. Public services are defined by national legislation. There are as many public postal services as there are Member States, which suggests that their normal field of application is restricted to within their own country. The scope of the exemption provided for in Article 13B (e) is even more explicit: only postage stamps valid for use for postal services are exempt, which leads to the conclusion that they should be taxed if sold outside their country of issue.

Momskomiteens guideline fra det 52. møde, 28. og 29 maj 1997 punkt 5.6.

Artikel 13 A (1) (a)

Scope of the exemption applicable to deliveries by public postal services

This guideline was approved at the 53rd meeting

The delegations unanimously agreed that a member state's "public" postal service can only be treated as such when it operates within that country. A public postal service operating in a country other than its own should lose its status as public service and, therefore, the right of exemption provided under Article 13A (1) (a)

Begrundelse

Reglerne om den postbefordringspligtige virksomhed:

Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 97/67/EF om fælles regler for udvikling af Fællesskabets indre marked for posttjenester og forbedring af disse tjenesters kvalitet, som er ændret ved Europa-Parlamentets direktiv 2008/6/EF (Postdirektivet), indeholder krav om, at medlemsstaterne overalt på deres område

sikrer at brugerne til enhver tid har adgang til et udbud af posttjenester af nærmere fastlagt kvalitet til priser, der er overkommelige for alle brugere, jf. artikel 3, stk. 1 om befordringspligten.

Samme bestemmelse i direktivet indeholder en række minimumskrav til de ydelser som skal leveres af den befordringspligtige virksomhed, eksempelvis at den befordringspligtige virksomhed på alle hverdage (mindst 5 dage om ugen), foretager én omdeling til alle fysiske og juridiske personer.

Da postdirektivet alene oplister en række minimumskrav i forhold til de ydelser, som den postbefordringspligtige virksomhed skal levere, er det muligt for de enkelte medlemsstater at stille yderligere krav i forbindelse med valget af postbefordringspligtig virksomhed.

De krav, som virksomhederne skal opfylde for at blive udpeget som postbefordringspligtig i de enkelte medlemsstater varierer derfor, ligesom betingelserne kan variere år for år i den enkelte medlemsstat i forhold til den aftale, som er indgået med den befordringspligtige virksomhed.

Postdirektivet er implementeret i dansk ret med postloven. I postloven sondres mellem virksomheder, der udøver erhvervsmæssig postbefordring, til hvilket der kræves tilladelse fra transportministeren, jf. postlovens § 3, og virksomheder, der af transportministeren er udpeget som den befordringspligtige virksomhed i Danmark, jf. § 14.

I medfør af § 14 i Postloven er Post Danmark udpeget som postbefordringspligtig virksomhed i Danmark og er givet en individuel tilladelse til postbefordring i Danmark for perioden 2014-2016.

Afgiftsfritagelsen for den postbefordringspligtige virksomhed

Efter momssystemdirektivet artikel 132, stk. 1, litra a, afgiftsfritager medlemsstaterne levering af ydelser og dertil knyttede varer præsteret af det offentlige postvæsen, bortset fra personbefordring og telekommunikation.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 13 implementerer momssystemdirektivets artikel 132, stik. 1, litra a, i dansk ret.

Ordlyden af fritagelsesbestemmelsen i momsloven er præciseret flere gange.

Ved lov nr. 375 af 18. maj 1994 indførtes der således afgiftsfritagelse for: "Postvæsnets indsamling og omdeling af breve og pakker og hertil knyttede ydelser".

Af lovforslaget til loven, jf. L 124, 1993/94, fremgår, at fritagelsen omfatter de ydelser, som leveres i medfør af postbefordringspligten efter postlovgivningen.

Ved lov nr. 442 af 10. juni 1997 ændres formuleringen således, at afgiftsfritagelsen omfatter: "Post Danmarks indsamling og omdeling af adresserede breve, adresserede pakker og adresserede dag-, uge- og månedsblade samt tidsskrifter. "

I forarbejderne til lov nr. 442 af 10. juni 1997 anføres, at "lovforslaget tilpasser moms-fritagelsen for ydelser leveret af Post Danmark til ændrede regler for Post Danmarks befordringspligt efter lov om postvirksomhed. "

I forarbejderne til lov nr. 442 af 10. juni 1997 anføres endvidere følgende:

"Ved lov nr. 375 f 18. maj 1994 blev affattelsen af afgiftsfritagelsen for postudbringning ændret således, at der er fritagelse for de postydelser, som er omfattet af befordringspligten efter postlovgivningen. [...] Med den ændrede formulering [...] opnås der samtidig fuld parallelitet mellem moms-fritagelsen og Post

Danmarks befordringspligt i medfør af lov nr. 89 af 8. februar 1995 om postvirksomhed. Der tages samtidig højde for, at postvæsenet ved lov nr. 88 af 8. februar 1995 blev omdannet til Post Danmark. "

Den gældende momslovs § 13, stk. 1, nr. 13 fritager "postydelser og dertil knyttede varer, der leveres af postoperatører, der varetager befordringspligten helt eller delvist. Fritagelsen gælder alene ydelser og dertil knyttede varer omfattet af befordringspligten.

Af forarbejderne til bestemmelsen i den gældende momslov fremgår bl.a. følgende: "Momsfritagelsen i relation til befordringspligten er knyttet til en offentlig eller privat virksomhed (postoperatør), som har forpligtet sig til at opfylde den befordringspligt, som EU-landene nationalt fastsætter i henhold til postdirektiver.

Såfremt et EU-land beslutter at udnævne flere postoperatører til at varetage postbefordringspligten for postydelser og dertil knyttede varer helt eller delvist, f.eks. i hver sin landsdel gælder momsfritagelsen for alle disse postoperatører. "

Som det fremgår af ovenstående gengivelser af fritagelsesbestemmelsens tidligere formuleringer og særligt af forarbejderne til de tidligere formuleringer, er det alene den eller de til enhver tid værende virksomheder, som efter den danske postlovgivning er udpeget som befordringspligtig virksomhed, som er fritaget for moms.

I medfør af den danske postlov er det alene Post Danmark, som er udpeget som på befordringspligtig i Danmark. Post Danmark er dermed den eneste virksomhed, som p.t. er omfattet af fritagelsen i momsloven.

EU-Domstolens afgørelse i sag C-357/07, TNT Post UK Ltd.

EU-Domstolen skulle i sagen tage stilling til, om den private transportør TNT Post UK Ltd. kunne henføres under begrebet "offentligt postvæsen" og dermed var omfattet af momsfritagelsen i momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra

EU-Domstolen fastslog, at begrebet "det offentlige postvæsen" som anvendes i momssystemdirektivs fritagelse for levering af postydelser, jf. artikel 132, stk. 1, litra a), omfatter offentlige og private virksomheder, der forpligter sig til helt eller delvist at opfylde postbefordringspligten i en medlemsstat.

Af dommen kan det udledes, at begrebet "det offentlige postvæsen" i momsfritagelsen for levering af postydelser, omfatter enhver virksomhed (privat eller offentlig), som i den enkelte medlemsstat er tillagt postbefordringspligten.

En sådan fortolkning understøttes af, at det i medfør af postdirektiverne er op til den enkelte medlemsstat at opstille de nærmere krav til den postbefordringspligtige virksomheds leverancer, idet postdirektiverne alene oplyser en række mindstekrav.

Befordringspligten omfatter både indenlandsk og grænseoverskridende post

Som anført af Spørger er det korrekt, at befordringspligten både omfatter indenlandsk og grænseoverskridende postbefordring.

En dansk kundes betaling til den i Danmark postbefordringspligtige virksomhed i form af Post Danmark for at levere et brev eller en pakke er således momsfritaget, uanset om Post Danmark, som postbefordringspligtig virksomhed, skal levere brevet eller pakken til en modtager i Danmark, en modtager i et andet EU-land eller i et land uden for EU.

I praksis sker leveringen til modtagere i udlandet typisk ved, at den postbefordringspligtige virksomhed transporterer brevene/pakkerne til modtagerens hjemland, hvorefter en anden postvirksomhed, ofte den postbefordringspligtige operatør i det pågældende land, efter aftale og mod betaling (terminal dues) påser, at brevene/pakkerne uddeles til modtagerne.

Derimod kan det ikke udledes af Postdirektivet, at momsfrigtagelsen også omfatter virksomheder, som i andre lande er udpeget som postbefordringspligtige virksomheder. Som det også anføres af EU-Domstolen i sag C-357/07, TNT Post kan postdirektivet ikke som sådan danne grundlag for en fortolkning af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) [svarende til momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra a)], der er udstedt med en anden hjemmel end postdirektivet, selvom postdirektivet udgør en nyttig referenceramme ved fortolkningen af begrebet "offentligt postvæsen" i momsdirektivets forstand.

Guidelines fra EU's Momskomite:

Fortolkningen af fritagelsen for postydelser har været drøftet i EU's Momskomite, som består af EU-Kommissionen og skattemyndighederne fra alle EU's medlemsstater.

Baggrunden for drøftelserne var en henvendelse fra Storbritannien, som spurgte momskomiteen, hvorvidt fritagelsen for postydelser var begrænset til aktiviteter, som det offentlige postvæsen leverer i deres eget land eller om fritagelsen også omfatter som det offentlige postvæsens aktiviteter i andre EU-lande end deres eget, jf. EU-Kommissionens/ Generaldirektoratets Working Paper No 232, spørgsmål 1.

Af ovennævnte arbejdsrapporter fremgår, at det er EU-Kommissionens opfattelse, at fritagelsen for postydelser alene gælder for det offentlige postvæsens leverancer inden for det enkelte medlemslands grænser.

På baggrund af drøftelserne har EU-Kommissionen udarbejdet et udkast til en guideline for fortolkningen af fritagelsen i momssystemdirektivets 132, litra a), jf. guidelines drøftet på momskomiteens 52. møde afholdt den 28. og 29. maj 1997.

EU-Kommissionens udkast til guideline blev vedtaget med enstemmighed på momskomiteens 53. møde. Den anførte guidelines er således tiltrådt af skattemyndighederne i samtlige medlemsstater, herunder Danmark.

Af Momskomiteens guideline fremgår, at en medlemsstats "offentlige" postvæsen alene anses for postbefordringspligtig virksomhed og alene behandles som sådan, når den pågældende virksomhed opererer inden for det pågældende EU-lands grænser.

Det bemærkes, at EU-Domstolen ikke efter vedtagelse af ovennævnte guidelines har taget egentlig stilling til spørgsmålet. Sag C-357/07, TNT Post UK angik således alene betydningen af begrebet "Offentligt postvæsen"

SKATs konklusion

Når leveringsstedet er fastlagt til Danmark, jf. svaret på spørgsmål 3, skal momspligten/ momsfrigtagelsen af leverancen afgøres efter den danske momslov.

En postbefordringspligtig virksomhed i et land, som tillige har aktiviteter i andre EU-lande, anses ikke for at være postbefordringspligtig virksomhed i disse andre lande. Virksomhedens leverancer i andre EU-lande er derfor heller ikke omfattet af momsfrigtagelsen for postydelser.

Det følger af ovenstående, at fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 13, ikke kan finde anvendelse på en postbefordringspligtig virksomhed i et andet EU-lands leverancer i Danmark, når den postbefor-

dringspligtige virksomhed i det andet EU-land ikke er udpeget som postbefordringspligtig virksomhed i Danmark.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet har tiltrådt SKATs indstilling med den af SKAT anførte begrundelse.

Forkortet bindingsperiode

I relation til spørgsmål 2 er det bindende svar bindende frem til den 31. december 2016.

Bindingsperioden for spørgsmål 2 er således forkortet.

Dette skyldes, at begrundelsen for SKATs indstilling er baseret på de af den daværende Told- og Skatte- styrelse i cirkulære F 68742/90, senere erstattet af TfS2000, 700TSS, fasttætte særlige retningslinjer for postordrevirksomheders anvendelse af udlægsreglerne.

De særlige retningslinjer i TfS2000, 700TSS er ophævet med virkning pr. 1. januar 2017, jf. SKM2016. 306. SKAT.