

Udskriftsdato: 22. december 2025

AFG nr 9181 af 26/01/2021 (Gældende)

Moms - Kædehandel - Transport

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-0804476

Moms - Kædehandel - Transport

En leverandør i EU-landet A sælger varer til en mellemliggende leverandør i EU-landet A, som har en filial her i landet. Den mellemliggende leverandør sælger varerne til en kunde (spørger) i EU-landet B. Varerne sendes direkte fra den første leverandør i EU-landet A til en dansk samarbejdspartner for kunden (spørger). Skatterådet kunne ikke bekræfte, at forsendelsen af varerne skal henføres til salget fra den mellemliggende leverandør til spørger. Skatterådet kunne derfor ikke bekræfte, at spørger skal betale erhvervsmoms her i landet. I stedet skal der betales dansk moms af salget fra den mellemliggende leverandør til spørger. Forudsætningsvis kan spørgers danske momsregistrering ikke opretholdes, da spørger efter det oplyste i øvrigt ikke har aktiviteter, der kan begrunde en dansk momsregistrering. Skatterådet kunne derfor ikke bekræfte, at spørger har fradragsret for den danske moms på varerne. Spørger kan i stedet anmode om momsgodtgørelse.

Skatterådsmøde 26. januar 2021 - SKM2021. 55. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at leverancen af chips fra Sælger 2s danske filial til Spørger har leveringssted i EU-landet A, og at Spørger er den betalingspligtige person for dansk moms på denne transaktion?
2. I tilfælde af at Skatterådet svarer "Nej" til spørgsmål 1 - Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger har fradragsret for momsen, som bliver tilfaktureret fra Sælger 2s danske filial ved Spørgers køb af chips?

Svar

1. Nej
2. Nej, se dog indstilling og begrundelse

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er etableret i EU-landet B (...). Spørger har momspligtige aktiviteter og er momsregistreret i både EU-landet B og Danmark.

Spørger har indgået en treårig kontrakt (...) med den danske filial af et selskab med hjemsted i EU-landet A (dansk filial af Sælger 2) om levering af chips. Disse chips anvendes til at udføre analyser (...).

Spørger har derudover indgået en kontrakt med et laboratorium etableret i EU-landet B, der tester og rapporterer data fra chippen til Spørger. Laboratoriet i EU-landet B har udliciteret denne opgave til et dansk laboratorium. Chips leveres direkte til det danske laboratorium. Når det danske laboratorium har testet og rapporteret data til Spørger, destruerer laboratoriet chippen, da den ikke længere er anvendelig.

Spørger er den juridiske ejer af de chips, der købes i Danmark. Den eneste aktivitet, som Spørger har i Danmark, er at købe chips fra Sælger 2, DK. De indkøbte chips bliver udelukkende anvendt til Spørgers momspligtige aktiviteter.

Sælger 2, DK køber chipsene hos Sælger 1. Chipsene bliver transporteret direkte fra Sælger 1's lager i EU-landet A til det danske laboratorium, som Spørger har indgået aftale med, og der er således tale om en kædehandel, hvor Sælger 1 er første sælger, Sælger 2, DK er mellemhandler, og Spørger er sidste køber.

Det bemærkes, at Sælger 1 og Sælger 2, DK tilhører samme koncern, men er forskellige juridiske enheder. Sælger 2, DK er således ikke en filial af Sælger 1, men af et andet koncernselskab, Sælger 2.

Yderligere oplysninger om transaktionskæden mv.:

- Sælger 1 har et lager i EU-landet A, hvor chipsene opbevares og er ejet af Sælger 1
- Chips bliver solgt fra Sælger 1 til søsterselskabet Sælger 2 i EU-landet A.
- Sælger 2 anvender sit danske momsnummer (momsnummer for den danske filial, Sælger 2, DK) ved købet og rapporterer købet på filialens danske momsangivelse som et EU-køb af varer.
- Sælger 2, DK sælger efterfølgende chipsene til Spørger.
- Spørger har udstedt en købsordre til Sælger 2, DK hvor momsnummeret i EU-landet B og leveringsadressen i Danmark fremgår.
- Chips er leveret direkte fra Sælger 1's varelager i EU-landet A til det danske laboratorium.
- Spørger har indgået en kontrakt med et laboratorium i EU-landet B, der har udliciteret opgaven til et dansk laboratorium.
- Sælger 2's danske filial modtager ikke fysisk chipsene i Danmark. Kontraktuelt overdrages ejendomsretten og risikoen for chipsene til Spørger på det tidspunkt, hvor chipsene bliver lastet på en lastbil med henblik på at blive fragtet til Danmark, hvilket sker på Sælger 1's lager i EU-landet A.
- Sælger 1 varetager transporten. Sælger 1 indgår aftale med transportøren og modtager fakturaen for transporten. Sælger 1 fakturerer Sælger 2's danske filial herfor.
- Spørger er blevet oplyst af Sælger 1 om, at de ikke kender leveringsbetingelser mm., som er aftalt mellem Spørger og Sælger 2, DK.
- Sælger 2 er således ikke involveret i transporten fra EU-landet A til Danmark.
- Sælger 2, DK's aktiviteter er administration, koordinering af flytning af varer fra EU-landet A til Danmark, salgs- og distributionsaktiviteter samt udførelse af service mv. vedrørende defekte chips.

Spørger har endvidere oplyst (...), at der ikke er nogen formel aftale mellem Sælger 1 og Sælger 2, at ejendomsretten og risikoen overgår fra Sælger 1 til Sælger 2 på det tidspunkt, hvor chipsene bliver lastet på en lastbil med henblik på at blive fragtet til Danmark.

Herudover oplyses det, at transportomkostninger ikke faktureres fra Sælger 2 til Spørger. Alle transportomkostninger og eventuelle relaterede omkostninger er inkluderet i udgifterne til chips.

Endeligt har Spørger oplyst, at de ikke foretager nogen momspligtige leverance i Danmark. Spørger har oplyst, at de udelukkende fortager momspligtige anskaffelse med omvendt betalingspligt.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Ønsket svar:

Spørgsmål 1: Ja

Spørgsmål 2: Bortfalder

Spørger har (...) modtaget et bindende afgiftssvar (...), hvor baggrund og fakta ikke var uddybet tilstrækkeligt. Endvidere var dette bindende afgiftssvar udarbejdet inden implementeringen af direktiv 2018/1910 (Quick Fix direktivet), herunder artikel 36a og implementeringen af momslovens §14a for kædehandler. Ikrafttrædelsesdatoen for disse ændringer var den 1. januar 2020. I tilknytning til nævnte direktiv udsendte EU-kommissionen i december 2019 forklarende bemærkninger, der præciserer, hvordan direktivets bestemmelser skal fortolkes.

Med udgangspunkt i de ændrede regler for kædehandel ønsker Spørger at få bekræftet, at Spørger er den betalingspligtige person og dermed skal afregne den danske moms ved køb af chips fra den danske filial, Sælger 2, DK. Såfremt Skattestyrelsen ikke kan bekræfte dette, ønsker Spørger Skattestyrelsens bekræftelse af, at Spørger er berettiget til fradrag for den moms, som Sælger 2, DK opkræver.

Som følge af EU's momsdirektiv 2018/1910/EU af 4. december 2018 blev momsloven ændret pr. 1. januar 2020.

Dette indebar bl.a., at momsloven fik tilføjet en ny bestemmelse i § 14 a i overensstemmelse med direktivets artikel 36a. Formålet med direktivets bestemmelser er at sikre, at alle EU-lande har fælles regler for den momsmæssige behandling af kædehandler. Kædehandler foreligger, når der sker flere salg, men kun én transport af varen - en transport direkte fra første sælger i kæden til sidste køber i kæden.

Bestemmelserne fastlægger således, hvilken transaktion i en kædehandel transporten skal henføres til, når en mellemhandler står for transporten.

I denne forbindelse er det afgørende at fastlægge, hvilken part der skal anses for enten selv at forsende eller transportere varerne eller for på sine vegne at lade en tredjemand forsende eller transportere varerne.

Af EU-kommissionens forklarende bemærkninger, afsnit 3.6.5, fremgår følgende: "For at kunne afgøre, hvem der er mellemhandler i disse situationer, vil det mest hensigtsmæssige kriterium være kriteriet vedrørende den afgiftspligtige person i kæden, som transporterer varerne selv eller træffer de nødvendige foranstaltninger med en tredjemand om transporten af varerne og indgår en aftale med en pågældende tredjemand. Dette gælder, medmindre den afgiftspligtige person i sådanne tilfælde over for skattemyndighederne kan godtgøre, at transporten rent faktisk blev foretaget, eller at aftalen blev indgået på vegne af en anden afgiftspligtig person i kæden, som faktisk bærer risikoen for utilsigtet tab af varerne under transporten".

Det er således kommissionens opfattelse, at det som udgangspunkt er den person, der transporterer varerne selv eller træffer de nødvendige foranstaltninger om transporten, der skal anses som den, der står for transporten. Dette udgangspunkt fraviges imidlertid, hvis den afgiftspligtige person kan godtgøre overfor skattemyndighederne, at transporten blev foretaget på vegne af en anden afgiftspligtig person i kæden, som faktisk bærer risikoen for tab af varerne under transporten.

I den kædehandel, som er baggrunden for denne anmodning om bindende svar, er det Sælger 1 (første sælger), der indgår aftale med transportøren og modtager fakturaen på transportomkostningen. Sælger 1 viderefakturerer imidlertid transportomkostningen til Sælger 2, DK. Samtidig er det imidlertid aftalt mellem Sælger 2, DK og Spørger, at ejendomsretten og risikoen for chipsene overgår til Spørger på det tidspunkt, hvor chipsene bliver lastet på en lastbil med henblik på at blive fragtet til Danmark, hvilket sker på Sælger 1's lager i EU-landet A.

I den foreliggende situation er der således ikke tvivl om, at Sælger 2, DK kan godtgøre overfor skattemyndighederne, at det er en anden afgiftspligtig person (Spørger), som bærer risikoen for varerne under transporten fra EU-landet A til Danmark, og det er derfor Spørger, der skal anses som den part, der står for transporten.

Da Spørger er sidste køber i kædehandlen, fører dette til, at transporten skal henføres til sidste transaktion i kæden, dvs. salget fra Sælger 2, DK til Spørger.

Jævnfør de fælles EU-regler om bestemmelse af varers leveringssted, som er implementeret i momslovens § 14, er leveringsstedet for salget af chips fra Sælger 2, DK til Spørger herefter i EU-landet A, da chipsene befinder sig her på det tidspunkt, hvor transporten påbegyndes.

Dette fører til, at Sælger 2, DK foretager et momsfritaget EU-salg fra EU-landet A, og at Spørger i henhold til momslovens § 11, stk. 1, nr. 1 er pligtig til at betale moms af sin EU-erhvervelse af varer.

Det forhold, at Sælger 2, DK er momsregistreret i Danmark, ændrer ikke på dette.

På baggrund af ovenstående er det vores opfattelse, at Spørger er den betalingspligtige person vedr. købet af chips fra Sælger 2, DK, og vi ønsker derfor, at Skattestyrelsen svarer "Ja" til spørgsmål 1, hvorefter spørgsmål 2 bortfalder.

Hvis Skattestyrelsen mod forventning ikke er enig i vores opfattelse og svarer "Nej" til spørgsmål 1, må det betyde, at det er styrelsens opfattelse, at det er Sælger 2, DK, der er den betalingspligtige person på selskabets køb af chips fra Sælger 1, og at Sælger 2, DK herefter skal viderefakturere chipsene med pålæg af dansk moms til Spørger.

Hvis Skattestyrelsen svarer "Nej" til spørgsmål 1, beder vi Skattestyrelsen bekræfte, at Spørger er berettiget til fradrag for den tilfakturerede moms ved, at Skattestyrelsen svarer "Ja" til spørgsmål 2.

Bemærkninger til Skattestyrelsens indstilling (...)

1. Europa-Kommissionens forklarende bemærkninger om kædetransaktioner (Quick Fixes), afsnit 3.6.5.

Det fremgår af Skattestyrelsens indstilling til bindende afgiftssvar, at afsnit 3.6.5 i Europa-Kommissionens forklarende bemærkninger om kædetransaktioner ikke kan tages i betragtning, da Domstolen i C-401/18 *Herst* ikke fulgte AG Kokotts anbefalinger.

Spørgers kommentarer:

Da Domstolen siden har truffet afgørelse i denne sag, anses domstolens endelige dom i C-401/18 *Herst*-dommen at være gældende i stedet for generaladvokatens anbefalinger i sagen. Domstolen fastslog i denne dom, at identifikationen af den transaktion, der er den momsfrigitte EU-transaktion i en transaktionskæde, som indebærer en enkelt grænseoverskridende transport af varer, vil afhænge af en samlet vurdering af de faktiske omstændigheder, navnlig når overdragelsen af retten til at disponere over varerne som ejer overføres til den endelige køber. Hvis denne overførsel finder sted inden transporten til et andet EU-land påbegyndes, så skal leveringen til den endelige køber identificeres som den momsfrigitte EU-transaktion.

Herst, C-401/18 - punkt 44

"I forbindelse med denne samlede bedømmelse skal det bl.a. afgøres, på hvilket tidspunkt overdragelsen af retten til som ejer at råde over de omhandlede varer er sket til fordel for den endelige erhverver. I tilfælde af, at denne overdragelse i den foreliggende sag er sket, før transporten inden for Fællesskabet fandt sted, kan denne overdragelse nemlig anses for at være en omstændighed, der kan føre til, at den derved gennemførte erhvervelse kvalificeres som en erhvervelse inden for Fællesskabet (jf. i denne retning dom af 19.12.2018, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, præmis 70 og 72)."

Det er vores opfattelse, at denne seneste dom er i overensstemmelse med den tidligere retspraksis vedrørende henførsel af transport af varer til en transaktion i en kædehandel. For eksempel fastslog Domstolen følgende i sag C 386/16 »*Toridas*«.

"Artikel 138, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede fortolkes således, at en levering af varer, der foretages af en afgiftspligtig person, som er etableret i en første medlemsstat, ikke er afgiftsfrigitaget i henhold til denne bestemmelse, såfremt erhververen, der er merværdiafgiftsregistreret i en anden medlemsstat, inden indgåelsen af denne leveringstransaktion oplyser leverandøren om, at varerne straks vil blive videresolgt til en afgiftspligtig person, som er etableret i en tredje medlemsstat, inden de udføres af den første medlemsstat og transporteres til denne tredje afgiftspligtige person, for så vidt som denne anden levering har fundet sted, og for så vidt som varerne efterfølgende er blevet

transporteret fra den første medlemsstat til den tredje afgiftspligtige persons medlemsstat. Den første erhververs merværdiafgiftsregistrering i en anden medlemsstat end den, hvori den første levering finder sted, eller den, hvori den endelige erhvervelse finder sted, er ikke et kriterium ved kvalificeringen af en transaktion som en transaktion inden for Fællesskabet, eller i sig selv et tilstrækkeligt beviselement til godtgørelse af, at en transaktion har karakter af en transaktion inden for Fællesskabet."

Det fremgår heraf, at det er uden betydning, at den person, der erhverver varerne, er momsregistreret i det land, hvortil varerne forsendes.

I Euro Tyre Holding sag nr. C-430/09 fastslog Domstolen også, at en levering inden for Fællesskabet ikke kan finde sted, når varerne sælges igen af erhververen af varerne, inden de forlader afsendelseslandet.

Euro Tyre Holding (C-430/09) - afgørelsen præmis 44 og 45

"Når et gode er genstand for to på hinanden følgende leveringer mellem forskellige afgiftspligtige, der handler som sådanne, men der kun er tale om en enkelt transport inden for Fællesskabet, skal der ved afgørelsen af, hvilken transaktion denne transport skal tilskrives, nemlig den første eller den anden levering - idet denne transaktion som følge af denne omstændighed er omfattet af begrebet levering inden for Fællesskabet som omhandlet i artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 96/95/EF af 20. december 1996, sammenholdt med direktivets artikel 8, stk. 1, litra a) og b), artikel 28a, stk. 1, litra a), første afsnit, og artikel 28b, punkt A, stk. 1 - foretages en samlet bedømmelse af alle sagens relevante omstændigheder med henblik på at bestemme, hvilken af de to leveringer der opfylder alle betingelserne for en levering inden for Fællesskabet.

Under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, hvor den første erhverver, som har fået ret til som ejer at råde over godet i den medlemsstat, hvor den første levering fandt sted, tilkendegiver sin hensigt om at transportere dette gode til en anden medlemsstat og identificerer sig med sit merværdiafgiftsregistreringsnummer, der er udstedt af sidstnævnte medlemsstat, skal transporten inden for Fællesskabet tilskrives den første levering på den betingelse, at retten til som ejer at råde over godet blev overført til den anden erhverver i bestemmelsesmedlemsstaten for transporten inden for Fællesskabet."

Som beskrevet i de faktiske omstændigheder, erhverver Spørger ejendomsretten til varerne i EU-landet A, når de lastes på transporten, det vil sige før transporten indenfor EU finder sted.

2. Sælger 2 og Sælger 2, DK - en afgiftspligtig person i momsmæssig henseende

Det fremgår af Skattestyrelsen udkast til indstilling, at Sælger 2, DK er en filial af Sælger 2, og som sådan bør disse selskaber betragtes som en afgiftspligtig person i momsmæssig henseende i overensstemmelse med fast retspraksis (C-210/04), FCE Bank.

Spørgers kommentarer:

Sælger 2, DK overtager aldrig fysisk levering eller besiddelse af varerne i Danmark. Det er Sælger 1 den første sælger, der har kontrakten med transportselskabet. Sælger 1 og Sælger 2 er forbundne selskaber og må begge være klar over, at de pågældende varer videresælges af Sælger 2 til Spørger før de forlader EU-landet A. Dette medfører, at salget fra Sælger 1 til Sælger 2 ikke kan anses som levering mellem to medlemsstater, fordi formålet med dette salg ikke er at sende varerne ud af EU-landet A, men blot at overdrage ejendomsretten til de pågældende varer til Sælger 2, således at dette selskab kan videresælge de samme varer til Spørger, når de lastes på transporten i EU-landet A.

Et momsfrit EU-varesalg foreligger, når enten leverandøren eller køberen af varerne transporterer varerne fra en medlemsstat til en anden som følge af leveringen. I den foreliggende situation køber Spørger varerne fra Sælger 2 i EU-landet A på betingelse af, at varerne vil blive leveret af Sælger 2 til leveringsadresse i Danmark. Sælger 2 køber de pågældende varer hos Sælger 1 og indkøber transporten af varerne fra en underleverandør. Det er således Sælger 2, der foretager et EU-salg, da de videresælger de pågældende varer, inden de afsendes fra EU-landet A. Formålet med Sælger 1's salg til Sælger 2 er at muliggøre et andet salg af de samme varer foretaget af det koncernforbundne selskab i EU-landet A, og dette salg er ikke betinget af, at varerne sendes direkte ud af EU-landet A.

Som det fremgår af ovennævnte afgørelser fra EU-Domstolen kan det faktum, at Sælger 2 oplyser sit danske momsnummer til Sælger 1 ikke ændre de etablerede principper, og Sælger 1 kan ikke påberåbe sig den omstændighed, at Sælger 2 anvendte det danske nummer, fordi det er et koncernforbundet selskab, og Sælger 1 derfor er vidende om, at varerne sælges igen af Sælger 2, før de forlader EU-landet A.

Spørgeres sammenfattende kommentarer:

Det er vores opfattelse, at Spørger er betalingspligtig for den moms, der skal betales for deres erhvervelse i Danmark i henhold til proceduren for omvendt betalingspligt. Dette er i overensstemmelse med fast retspraksis, da spørger erhverver retten til som ejer at råde over varerne i EU-landet A forud for, at varerne forsendes fra EU-landet A til Danmark. Sælger 2 må derfor anses for at have videresolgt de pågældende varer til Spørger, før de forlod EU-landet A.

Efter vores mening finder artikel 36a ikke anvendelse, fordi der er tale om en indenlandsk levering af varerne i EU-landet A efterfulgt af et EU-salg snarere end flere transaktioner, der ellers kunne udgøre flere mulige EU-leverancer. Selv hvis artikel 36a finder anvendelse, og mellemhandleren er Sælger 2, skal den pågældende levering også være omfattet af artikel 138, stk. 1.

Da ejendomsretten til og retten til at disponere over varerne overføres fra Sælger 2 til Spørger i EU-landet A på det tidspunkt, hvor varerne lastes på transporten, følger det heraf, at Sælger 2 også erhvervede ejendomsretten til varerne i EU-landet A og at de sælger dem igen, mens varerne stadig er i EU-landet A.

Betingelserne i artikel 138, stk. 1, er således ikke opfyldt for salget mellem Sælger 1 og Sælger 2, fordi varerne ikke leveres af Sælger 1 til eller af Sælger 1 sendes til en køber, der erhverver varerne i en anden medlemsstat. Sælger 1 sender varerne til Spørger og ikke til Sælger 2, og selv om der foreligger en kædehandel, skal transporten derfor nødvendigvis tildeles leverancen fra Sælger 2 til Spørger i overensstemmelse med fast retspraksis.

Det er vores opfattelse, at Skattestyrelsen indstilling er i strid med momsprincipper, der allerede er fastlagt af EU-Domstolen, og vi skal derfor anmode om at vores bemærkninger tages til efterretning.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at leverancen af chips fra Sælger 2s danske filial til Spørger har leveringssted i EU-landet A, og at Spørger er den betalingspligtige person for dansk moms på denne transaktion.

Begrundelse

Spørger ønsker med det stille spørgsmål, således både besvarelse af, i hvilket land leverance foretages, og i hvilket land momsen skal betales.

Leverancen til spørger er omfattet af de nye regler for kædehandel i EU, der trådte i kraft 1. januar 2020.

Reglerne er fastsat i momslovens § 14 a, der implementerer momssystemdirektivets artikel 36a.

De nye regler om kædehandel fastlægger, hvilke(t) salg der har beskatningssted i afganglandet, og hvilke(t) salg, der har beskatningsstedet i ankomstlandet i situationer, hvor flere på hinanden følgende leveringer af varer er genstand for en enkelt transport inden for EU.

Følgende betingelser skal være opfyldt, for at momslovens § 14a kan finde anvendelse:

- Varerne skal leveres successivt, dvs. mindst tre personer skal derfor være involveret i kædetransaktionen.
- Varerne skal forsendes eller transporteres fra én medlemsstat til en anden medlemsstat. Derfor er kædetransaktioner, der involverer import og eksport, eller som kun omfatter leveringer inden for en medlemsstats område, ikke omfattet af bestemmelsen.
- Varerne skal transporteres eller forsendes direkte fra den første leverandør til den sidste kunde i kæden.

Hvis disse betingelser er opfyldt, er hovedreglen, at forsendelsen eller transporten af varerne henføres til leveringen til mellemhandleren, jf. momsloven § 14 a, stk. 1.

Momsloven § 14 a, stk. 2, omhandler imidlertid en undtagelse til stk. 1, hvorefter transporten kan henføres til salget fra mellemmanden til slutkøberen, hvis mellemhandleren meddeler sin leverandør sit momsregistreringsnummer, som er tildelt af den medlemsstat, hvorfra varerne forsendes eller transporteres. I dette tilfælde henføres forsendelsen eller transporten af varerne til leveringen fra mellemhandleren.

I momslovens § 14 a, stk. 3, forstås ved "mellemhandler": enhver leverandør i kæden, bortset fra den første leverandør i kæden, som enten selv forsender eller transporterer varerne eller på sine vegne lader en tredjemand forsende eller transportere varerne.

Spørger har oplyst, at varen forsendes direkte fra varelageret i EU-landet A til Spørger i Danmark, med Sælger 2 som mellemmand, (...).

Reglerne i momslovens § 14 a vedrører, hvorvidt transporten skal tilskrives salget fra første led til mellemmanden efter hovedreglen i § 14 a, stk. 1, eller om det skal tilskrives leverancen fra mellemmanden til slutkøberen efter reglen i § 14 a, stk. 2.

Spørgsmålet er derfor om de fakta, som Spørger har oplyst, kan medføre at transporten henføres til salget til Spørger, og at Spørger kan anses for at stå for transporten, selvom de er sidste led i kæden.

Mellemhandleren er afgørende for anvendelsen af reglen. Når en kædetransaktion er identificeret, er det næste trin derfor at bestemme, hvem der er mellemhandler.

Hverken den første leverandør eller den sidste kunde i kæden kan være mellemhandleren. Den første leverandør er udtrykkeligt udelukket i henhold til bestemmelsens ordlyd, og den sidste kunde er ikke en leverandør i kæden. Ingen af dem kan derfor være mellemhandleren. Hvis de selv organiserer transporten af varerne, er der ingen tvivl om, hvordan transporten inden for Fællesskabet skal henføres. Hvis den første leverandør har organiseret transporten, henføres den til den levering, han har foretaget. Hvis det er den sidste kunde, der har organiseret transporten, henføres den til den levering, der foretages til ham.

Der er ikke i praksis taget stilling til, hvem der ved anvendelsen af momslovens § 14 a, stk. 3, skal anses for at have forsendt eller transporterer varerne eller på sine vegne ladet en tredjemand forsende eller transportere varerne, i de situationer, hvor der ikke er personsammenfald mellem den, der står for transporten, den, der betaler for transporten, og den, der bærer den civile retlige risiko for varenes hændelige undergang. Det er derfor nødvendigt at se på de konkrete omstændigheder, som forelagt af Spørger.

Det er af Spørger oplyst, at Sælger 1, der er første led i kæden, indgår aftalen med transportøren om levering af varen, fra deres lager i EU-landet A, direkte til laboratoriet i Danmark, som foretager analyse for Spørger. Omkostningerne for transporten viderefaktureres til mellemmanden, Sælger 2.

Sælger 2, DK, er en filial af Sælger 2, disse skal derfor som udgangspunkt momsretligt anses som én afgiftspligtig person, jf. C-210/04, FCE Bank. Filialens aktiviteter er administration, koordinering af flytning af varer fra EU-landet A til Danmark, salgs- og distributionsaktiviteter samt udførelse af service mv. vedrørende defekte chips.

Spørger har desuden oplyst, at de civilretligt overtager risikoen for varerne på det tidspunkt, hvor varerne forsendes.

Spørger har oplyst, at der i den foreliggende situation er der således ikke tvivl om, at Sælger 2, DK kan godtgøre overfor skattemyndighederne, at det er en anden afgiftspligtig person (Spørger), som bærer risikoen for varerne under transporten fra EU-landet A til Danmark, og det er derfor Spørger, der skal anses som den part, der står for transporten.

Det er dog efter en samlet og konkret vurdering Skattestyrelsens opfattelse, at mellemhandleren (Sælger 2, DK) i det konkrete tilfælde skal anses for den, der står for transporten. Der er lagt vægt på, at det netop er mellemmandens hovedopgave, jf. det af Spørger oplyste, at koordinere flytningen, at omkostningerne for forsendelsen viderefaktureres fra den første leverandør til mellemmanden, at mellemmanden ikke viderefakturerer omkostningerne for forsendelsen til Spørger, samt at mellemmanden ikke har oplyst momsnummer udstedt i EU-landet A til den første leverandør. Det forhold, at Spørger bærer risikoen kan derfor ikke medføre et andet resultat.

Spørger har henvist til EU-kommissionens forklarende bemærkninger vedrørende kædetransaktioner (Quick Fixes), afsnit 3.6.5, vedrørende betydningen af, at man er det led i kæden "som enten selv forsender eller transporterer varerne eller på sine vegne lader en tredjemand forsende eller transportere varerne". Afsnittet i de forklarende bemærkninger er udarbejdet på baggrund af indstilling fra Generaladvokat Kokott i forslaget til EU-Domstolens afgørelse i C-401/18, Herst. EU-Domstolen fulgte dog ikke indstillingen i den endelige afgørelse, og EU-Kommissionen har tilkendegivet, at de vil se på, om de forklarende bemærkninger bør justeres. Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at der ikke bør lægges vægt på dette afsnit af de forklarende bemærkninger.

Det er desuden Skattestyrelsens opfattelse, at mellemmanden (i almindelig sproglig betydning) skal anses for mellemhandler i momslovens § 14 a, stk. 3's forstand. Efter den nævnte undtagelse i momsloven § 14 a, stk. 2, hvorefter transporten kan henføres til salget fra mellemmanden til slutkøberen, er det mellemhandleren, der beslutter, om undtagelsen skal finde virkning. Hvis mellemhandleren meddeler sin leverandør sit momsregistreringsnummer, som er tildelt af den medlemsstat, hvorfra varerne forsendes eller transporteres, henføres forsendelsen eller transporten af varerne til leveringen fra mellemhandleren. Undtagelsesreglen giver derimod ikke slutkunden en mulighed for at gennemtvinge et valg for mellemmanden.

Der er imidlertid ikke noget i de faktuelle forhold, der skulle indikere, at Sælger 2, skulle have et ønske om at anvende undtagelsen. Sælger 2 har anvendt deres danske momsnummer ved købet fra Sælger 1. Dette indikerer efter Skattestyrelsens opfattelse, at Sælger 2, netop ønsker at henføre transporten til det første led i kæden, da de ellers burde have anvendt deres momsnummer i EU-landet A, hvorved transaktionen ville blive et indenlandsk salg i EU-landet A.

Skattestyrelsen mener derfor at transporten skal henføres til det første led i kæden.

Det første salg i kæden, fra Sælger 1. til Sælger 2, DK skal således anses for at have leveringssted i EU-landet A, da det er her varerne befinder sig, når transporten til den endelige aftager starter. Derimod skal det andet led i kæden anses for at have leveringssted i Danmark, da mellemmanden må anses for at være den, der er pligtig til at betale erhvervsmoms her i landet efter momslovens § 11, stk. 1 og 2, og § 22.

Skattestyrelsen kan derfor ikke bekræfte, at leverancen af chips fra Sælger 2s danske filial til Spørger har leveringssted i EU-landet A, den har derimod leveringssted i Danmark.

Dette medfører at salget fra mellemmanden (Sælger 2, DK) til sidste led i kæden (Spørger), skal anses for et indenlandsk salg i Danmark, hvorefter der skal betales moms jf. momslovens § 4. Sælger 2, DK skal derfor fakturere med dansk moms ved salget til Spørger, som de betalingspligtige for.

– Bindingsperiode

Direktiv 2018/1910 har til formål at skabe en ensartet momsmæssig behandling af grænseoverskridende salg i EU-landene. Imidlertid kan de nye regler give anledning til nye spørgsmål, som vil kræve afklaring i en dialog mellem Kommissionen (Generaldirektoratet for beskatning og toldunion) og medlemslandene. Skattestyrelsen finder i den forbindelse, at der er usikkerhed om, hvorvidt Kommissionen og andre medlemslande vil have samme fortolkning som Skattestyrelsen i forbindelse med hvilket led i kæden, transporten skal henføres til i den konkrete situation, som omfattet af det bindende svar. Skattestyrelsen finder derfor, at bindingsperioden for det bindende svar bør fastsættes sådan, at perioden udløber 31. december 2021, jf. skatteforvaltningslovens § 25, stk. 1, 4. pkt.

– Spørgers høringssvar

Det bemærkes, at det følger af EU-domstolens dom i sag C-401/18, *Herst*, at selv før ændringen af momsloven og momssystemdirektivet 1. januar 2020 kunne der ikke ved fastlæggelsen af, hvilket led (salg) i en kædehandel som transporten/forsendelsen skal henføres til, lægges afgørende vægt på, hvem der civilretligt var ejer af varerne. Selv før ændringen kunne der således ikke lægges afgørende vægt på, hvem der bærer risikoen for varerne under transporten.

Spørgers høringssvar må da også forstås sådan, at spørger nu i stedet lægger vægt på, at retten til som ejer momsmæssigt at råde over varerne i nærværende sag er overgået til spørger allerede på det tidspunkt, hvor transporten fra EU-landet A til Danmark påbegyndes. Spørger henviser i den forbindelse til EU-domstolens domme i sag 430/09, *Euro Tyre C-430/09*, *Euro Tyre Holding BV*, C-386/16, *Toridas UAB*, og sag C-401/18, *Herst*. Alle disse domme vedrører perioder før 1. januar 2020. Ingen af dommen fortolker momslovens § 14 a (direktivets artikel 36a).

Dommene kan i det højeste tages til udtryk for, at det før 1. januar 2020 var i modstrid med EU-retten at henføre forsendelsen/transporten til tidligere led i en kædehandel, hvis den sidste kunde i kæden på tidspunktet for påbegyndelsen af forsendelsen eller transporten momsmæssigt kunne råde over varerne som ejer. Dommene tager således ikke stilling til, hvilken person der "enten selv forsender eller transporterer varerne eller på sine vegne lader en tredjemand forsende eller transportere varerne" i den nye bestemmelses forstand.

Ligesom det efter § 14 a, stk. 3, ikke er en betingelse for, at person kan anses for at være mellemhandler, at denne ikke allerede har videresolgt varerne (overdraget retten til som ejer at råde over varerne) til et senere led på tidspunktet for påbegyndelsen af forsendelsen eller transporten. Lovgiver har således fravalgt denne betingelse i den nye bestemmelse. Dette skal efter Skattestyrelsens opfattelse ses i lyset af, at det formentlig vil være normalsituationen, at varen er solgt til sidste led i kæden på tidspunktet for påbegyndelsen af forsendelsen eller transporten. Særligt i situationer, hvor varen forsendes eller transporteres direkte fra den første leverandør til den sidste kunde i kæden. Det må også have formodningen

imod sig, at en mellemliggende leverandør skulle instruere den første leverandør om at forsende eller transportere varerne til slutkunden, hvis ikke slutkunden allerede på tidspunktet for påbegyndelsen af forsendelsen eller transporten havde købt varerne.

Skattestyrelsen finder således, at betingelserne for, at en leverandør i kæden efter momslovens § 14 a, stk. 3, kan anses for "melleghandler" må anses for udtømmende. Det tidligere krav i de nævnte domme om, at den mellemliggende leverandør ikke måtte have solgt varerne (overdraget retten til som ejer at råde over varerne) til slutkunden på tidspunktet for påbegyndelsen af forsendelsen eller transporten, kan derfor ikke indfortolkes i den nye bestemmelse.

Høringssvaret fører derfor ikke til en ændret indstilling fra Skattestyrelsen.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Såfremt Skatterådet svarer "Nej" til spørgsmål 1, ønskes det bekræftet, at Spørger har fradragsret for momsen, som bliver tilfaktureret fra Sælger 2s danske filial ved Spørgers køb af chips.

Begrundelse

For at en virksomhed kan få fradrag for deres momspligtige køb, er der tre betingelser, der skal være opfyldt.

Købet skal være foretaget af en momspligtig person, der optræder i denne egenskab ved købet, og varen skal anvendes til en momspligtig transaktion, jf. momslovens § 37, stk. 1.

Virksomhederne skal dog for at kunne opnå fradrag i Danmark, være registreringspligtige her i landet.

Hovedreglen for registreringspligt fremgår af momslovens § 47, stk. 1., hvoraf det fremgår, at momspligtige personer, der driver virksomhed med levering af varer og ydelser, skal anmelde virksomheden til momsregistrering. Dette gælder ligeledes udenlandske virksomheder, der ikke har fast forretningssted her i landet, men har momspligtigt salg af varer og ydelser her i landet.

Tilsvarende gælder efter momslovens § 50, at juridiske personer, der ikke er momspligtige, samt momspligtige personer, der efter reglerne i momslovens § 47, jf. momslovens § 48, ikke skal registreres og som ikke har ladet sig registrere efter momslovens §§ 49, 51 eller 51 a, alligevel skal momsregistreres, når de er betalingspligtige for erhvervelser fra andre EU-lande efter bestemmelsen i momslovens § 46, stk. 4.

Spørger har oplyst, at de har momspligtige aktiviteter og er momsregistreret i både EU-landet B og Danmark. Spørgers eneste aktivitet, i Danmark, er at købe chips fra Sælger 2, DK. De indkøbte chips bliver udelukkende anvendt til Spørgers momspligtige aktiviteter, som vedrører (...).

Spørger har endvidere oplyst, at de ikke foretager nogen momspligtige leverance i Danmark, men at de udelukkende fortager momspligtig anskaffelse med omvendt betalingspligt.

Som det dog er fastslået, i Skattestyrelsens besvarelse af spørgsmål 1, er det ikke Spørger, der foretager erhvervelsen fra et andet EU-land, men derimod mellemmanden.

Spørger har desuden oplyst, at de ikke har momspligtigt salg af varer eller ydelser i Danmark. Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at på baggrund af det af Spørger oplyste, er Spørger ikke registrerings-

pligtig efter momslovens regler, da momspligtige personer, der hverken er etableret her i landet eller har leverancer her, ikke kan registreres, jf. momslovens § 49, stk. 1, 3. pkt.

Skattestyrelsen forudsætter derfor, at grundet besvarelsen af spørgsmål 1, at Spørgers danske registrering bortfalder.

Spørger vil derfor ikke kunne fradrage købsmomsen, men vil kunne søge om momsgodtgørelse, efter reglerne i momslovens § 45, stk. 1.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Nej, se dog indstilling og begrundelse".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momslovens § 11, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

"§ 11. Der betales afgift ved erhvervelse mod vederlag af

1) varer fra andre EU-lande, når sælgeren er en virksomhed registreret for merværdiafgift og erhververen er en afgiftspligtig person eller en ikke afgiftspligtig juridisk person, der er registreringspligtig efter §§ 47 eller 50, eller som registreres efter §§ 49, 50 a, 51 eller 51 a. Der betales dog ikke afgift, når varen af sælger installeres eller monteres her i landet, eller når varen i salgslandet er afgiftsberigtiget efter tilsvarende regler som fastsat i kapitel 17 om brugte varer m.v.,

2) nye transportmidler fra andre EU-lande, jf. stk. 6.

Stk. 2. Ved erhvervelse af en vare forstås 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."

Momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, har følgende ordlyd:

"§ 14. Leveringsstedet for varer er her i landet i følgende tilfælde:

...

Når varen forsendes eller transporteres og varen befinder sig her i landet på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til aftageren påbegyndes. Leverings-stedet er dog ikke her i landet, når varen installeres eller monteres i udlandet af leverandøren eller for dennes regning, eller når varen sælges ved fjernsalg til andre EU-lande og virksomheden er registreringspligtig for dette salg i det andet EU-land. Ved fjernsalg forstås salg af varer, bortset fra varer afgiftsberigtiget som brugte varer m.v. efter reglerne i kapitel 17 eller efter tilsvarende regler i et andet EU-land, fra et EU-land til et andet EU-land, hvor varerne direkte eller indirekte forsendes eller transporteres af sælgeren eller på dennes vegne til en køber, der ikke er registreret efter §§ 47, 49-50 a eller 51 eller 51 a eller efter tilsvarende regler i et andet EU-land."

Momslovens § 14 a, har følgende ordlyd:

"§ 14 a. Når samme varer leveres successivt og disse varer forsendes eller transporteres fra et EU-land til et andet EU-land direkte fra den første leverandør til den sidste kunde i kæden, henføres forsendelsen eller transporten kun til leveringen til mellemhandleren.

Stk. 2. Uanset stk. 1 henføres forsendelsen eller transporten kun til leveringen af varen foretaget af mellemhandleren, hvis mellemhandleren har meddelt leverandøren det momsregistreringsnummer, som vedkommende er blevet tildelt af det EU-land, hvorfra varerne forsendes eller transporteres.

Stk. 3. Ved anvendelsen af stk. 1 og 2 forstås ved »mellemhandler« enhver leverandør i kæden bortset fra den første leverandør, som enten selv forsender eller transporterer varerne eller på sine vegne lader en tredjemand forsende eller transportere varerne."

Momslovens § 22 har følgende ordlyd:

"§ 22. Stedet for erhvervelse af en vare fra et andet EU-land er her i landet, når varen befinder sig her efter afslutningen af forsendelsen eller transporten til erhververen.

Stk. 2. En vare, der er erhvervet under benyttelse af dansk registreringsnummer, anses for erhvervet her i landet, selv om varen ikke er modtaget her, medmindre erhververen kan godtgøre, at erhvervelsen pålægges afgift i det andet EU-land, hvortil forsendelsen eller transporten er sket."

Momssystemdirektivets artikel 20, har følgende ordlyd:

Ved "erhvervelse af varer inden for Fællesskabet" forstås erhvervelse af retten til som ejer at råde over en løsøregenstand, som af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til erhververen til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af denne vare påbegyndes.

Momssystemdirektivets artikel 32, har følgende ordlyd:

I tilfælde, hvor varen forsendes eller transporteres af leverandøren, af kunden eller af tredjemand, forstås ved leveringsstedet det sted, hvor varen befinder sig på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til kunden påbegyndes.

Momssystemdirektivets artikel 36a, har følgende ordlyd:

1. Når de samme varer leveres successivt, og disse varer forsendes eller transporteres fra en medlemsstat til en anden medlemsstat direkte fra den første leverandør til den sidste kunde i kæden, henføres forsendelsen eller transporten kun til leveringen til mellemhandleren.

2. Uanset stk. 1 henføres forsendelsen eller transporten kun til leveringen af varen foretaget af mellemhandleren, hvis mellemhandleren har meddelt leverandøren det momsregistreringsnummer, som vedkommende er blevet tildelt af den medlemsstat, hvorfra varerne forsendes eller transporteres.

3. I denne artikel forstås ved »mellemhandler«: enhver leverandør i kæden, bortset fra den første leverandør i kæden, som enten selv forsender eller transporterer varerne eller på sine vegne lader en tredjemand forsende eller transportere varerne.

4. Denne artikel finder ikke anvendelse på de situationer, der er omfattet af artikel 14a.

Praksis

C-430/09, Euro Tyre Holding BV

Hvis en vare er genstand for to på hinanden følgende leveringer mellem afgiftspligtige personer inden for EU, men der kun er tale om én enkelt forsendelse inden for EU skal der ved afgørelsen af, hvilken transaktion forsendelsen skal tilskrives (dvs. enten den første eller den anden levering), foretages en samlet bedømmelse af alle sagens relevante omstændigheder.

C-386/16, Toridas UAB

Artikel 138, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede fortolkes således, at en levering af varer, der foretages af en afgiftspligtig person, som er etableret i en første medlemsstat, ikke er afgiftsfritaget i henhold til denne bestemmelse, såfremt erhververen, der er merværdiafgiftsregistreret i en anden medlemsstat, inden indgåelsen af denne leveringstransaktion oplyser leverandøren om, at varerne straks vil blive videresolgt til en afgiftspligtig person, som er etableret i en tredje medlemsstat, inden de udføres af den første medlemsstat og transporteres til denne tredje afgiftspligtige person, for så vidt som denne anden levering har fundet sted, og for så vidt som varerne efterfølgende er blevet transporteret fra den første medlemsstat til den tredje afgiftspligtige persons medlemsstat. Den første erhververs merværdiafgiftsregistrering i en anden medlemsstat end den, hvori den første levering finder sted, eller den, hvori den endelige erhvervelse finder sted, er ikke et kriterium ved kvalificeringen af en transaktion som en transaktion inden for Fællesskabet, eller i sig selv et tilstrækkeligt beviselement til godtgørelse af, at en transaktion har karakter af en transaktion inden for Fællesskabet.

C-401/18, Herst

Herst drev virksomhed med vejtransport og ejede flere tankstationer. Herst transportererede med egne vogne brændstof fra andre EU-lande til Tjekkiet. I mange tilfælde handlede Herst både som fragtfører og som køber. Herst købte brændstoffet af leverandører, som var etableret i og momsregistreret i Tjekkiet, og i visse tilfælde solgte han brændstoffet videre til sine egne kunder. Mens brændstoffet blev transporteret, overgik retten til at råde som ejer over brændstoffet, og der opstod en kæde af transaktioner mellem afgiftspligtige personer. Herst modtog ikke vederlag for transporten af brændstoffet, men opnåede en handelsavance, der udgjordes af forskellen mellem købsprisen og salgsprisen for det nævnte brændstof.

Herst havde taget fradrag for køb af brændstoffet, da det blev anset som et indenlandsk køb i Tjekkiet. De tjekkiske myndigheder afviste at give Herst fradrag for den fakturerede tjekkiske moms, da de anså leveringen for at være sket i en af de medlemsstater, hvor brændstoffet befandt sig ved transportens påbegyndelse. Myndighederne mente således, at Herst havde erhvervet brændstoffet fra andre EU-lande. Herst var uenig i dette og henviste under sagen bl.a. til, at det fremgik af kontrakterne med hans tjekkiske leverandør, at Herst først retligt set ejede brændstoffet, når det var bragt i fri omsætning i Den Tjekkiske Republik. Denne betingelse var fastsat, da Herst i modsætning til leverandøren ikke havde adgang til afgiftssuspensionsordningen for punktafgifterne på brændstoffet.

EU-domstolen udtaler i præmisserne 33-51:

" 33 Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 20 skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person, der gennemfører en transport af varer inden for Fællesskabet under ordningen med suspension af punktafgifter i den hensigt at erhverve disse varer med henblik på sin egen økonomiske virksomhed, så snart de er bragt i fri omsætning i bestemmelsesmedlemsstaten, erhverver retten til som ejer at råde over de nævnte varer som omhandlet i denne bestemmelse, selv om de samme varer under transporten successivt er blevet videresolgt til andre erhvervsdrivende.

34 Der skal indledningsvis henvises til, at der først er sket erhvervelse af en vare inden for Fællesskabet som omhandlet i momsdirektivets artikel 20, når retten til som ejer at råde over varen er overdraget køberen, og leverandøren har godtgjort, at varen er blevet forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat og efter denne forsendelse eller transport fysisk har forladt afgangsmedlemsstatens område (jf. i denne retning dom af 27.9.2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 27 og 42, og af 19.12.2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, præmis 61).

35 Den forelæggende rets spørgsmål til Domstolen tager sigte på en afklaring af, om den første af disse betingelser er opfyldt i det foreliggende tilfælde, dvs. om retten til som ejer at råde over varen er blevet overført til en afgiftspligtig person som Herst, der uden på dette tidspunkt at være ejer heraf transporterer varer under ordningen med suspension af punktafgifter fra en medlemsstat til en anden i den hensigt at erhverve disse varer, så snart de er blevet bragt i fri omsætning i den sidstnævnte medlemsstat.

36 Der skal i første række henvises til, at overdragelse af retten til som ejer at råde over en vare ifølge Domstolens praksis ikke er begrænset til overdragelse i de efter gældende national ret fastsatte former, men at den omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet (jf. i denne retning dom af 3.6.2010, De Fruy-tier, C-237/09, EU:C:2010:316, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis, og af 19.12.2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, præmis 75).

37 Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 36 i forslaget til afgørelse, er overdragelse af ejendomsretten efter de nærmere regler, der gælder i national ret, ikke nødvendigvis sammenfaldende med overdragelse af retten til at råde som ejer over en vare.

38 I anden række skal der henvises til, at overdragelse af retten til at råde over et materielt gode som ejer ikke kræver, at den part, til hvem dette gode overføres, fysisk er i besiddelse af varen, eller at varen fysisk er blevet transporteret til denne, og/eller at denne fysisk har modtaget den (kendelse af 15.7.2015, Itales, C-123/14, ikke trykt i Sml., EU:C:2015:511, præmis 36, og dom af 19.12.2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, præmis 75).

39 I denne henseende kan en transaktion i form af transport af brændstof, dvs. at brændstoffet flyttes fra en første medlemsstat til en anden medlemsstat, ikke anses for afgørende med henblik på at afgøre, om retten til at råde som ejer over en vare er blevet overdraget, uafhængigt af ethvert andet forhold, der kan danne grundlag for at antage, at en sådan overdragelse har fundet sted på tidspunktet for denne transport (jf. i denne retning dom af 19.12.2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, præmis 78).

40 I øvrigt betyder den omstændighed, at der foreligger en overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode, at den part, hvortil denne ret er overdraget, har mulighed for at træffe beslutninger, der kan påvirke det pågældende godes retlige situation, og herunder navnlig kan træffe beslutning om at sælge det.

41 Dette gælder i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor brændstoffet såvel før som under transporten er blevet købt og derefter videresolgt af forskellige erhvervsdrivende, der har optrådt som ejere.

42 I denne henseende skal det præciseres, at det, henset til omstændighederne i hovedsagen, således som de er fremstillet i anmodningen om præjudiciel afgørelse, ikke er udelukket, at den forelæggende ret kan finde sig foranlediget til at fastslå, at der i hovedsagen er foretaget flere på hinanden følgende overdragelser af retten til som ejer at råde over disse varer.

43 Under disse omstændigheder skal det, for at give den forelæggende ret et formålstjenligt svar med henblik på løsningen af tvisten i hovedsagen, tilføjes, at det af Domstolens praksis vedrørende fortolkningen af momsdirektivets artikel 138, stk. 1, hvad angår transaktioner, som udgør en kæde af flere på hinanden følgende leveringer, der kun har givet anledning til en enkelt transport inden for Fællesskabet, fremgår, at transporten inden for Fællesskabet kun kan henføres til en enkelt af disse leveringer, som derfor er den eneste, der er fritaget ved anvendelse af denne bestemmelse, og at der med henblik på at fastlægge, hvilken levering transporten inden for Fællesskabet skal henføres til, skal foretages en samlet bedømmelse af samtlige sagens særlige omstændigheder. Denne retspraksis finder ligeledes anvendelse på transaktioner, der i lighed med den i hovedsagen omhandlede udgør en kæde af flere på hinanden følgende køb og videresalg af punktafgiftspligtige varer, som kun har givet anledning til en enkelt transport inden for Fællesskabet (jf. i denne retning dom af 19.12.2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, præmis 70 og 71).

44 I forbindelse med denne samlede bedømmelse skal det bl.a. afgøres, på hvilket tidspunkt overdragelsen af retten til som ejer at råde over de omhandlede varer er sket til fordel for den endelige erhverver. I tilfælde af, at denne overdragelse i den foreliggende sag er sket, før transporten inden for Fællesskabet fandt sted, kan denne overdragelse nemlig anses for at være en omstændighed, der kan føre til, at den derved gennemførte erhvervelse kvalificeres som en erhvervelse inden for Fællesskabet (jf. i denne retning dom af 19.12.2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, præmis 70 og 72).

45 Hvis den forelæggende ret imidlertid måtte finde, at der under transporten er sket flere overdragelser af retten til at råde over det i hovedsagen omhandlede brændstof til de forskellige erhvervsdrivende, der har optrådt som mellemmand i transaktionskæden af køb og videresalg, gør anvendelsen af den praksis fra Domstolen, hvortil der er henvist i den foregående præmis, det ikke muligt for denne ret at fastslå, til hvilken af disse erhvervelser i kæden den enkelte transport af brændstoffet skal henføres.

46 Denne retspraksis er nemlig baseret på et tidsmæssigt kriterium, hvorefter det skal vurderes, om en overdragelse af retten til som ejer at råde over en vare har fundet sted før transporten af varen, med henblik på at fastslå, til hvilken af erhvervelserne i den omhandlede kæde denne transport inden for Fællesskabet skal henføres, og dermed hvilken der som den eneste skal kvalificeres som en erhvervelse inden for Fællesskabet. I det foreliggende tilfælde vil dette tidsmæssige kriterium kunne gøre det muligt for den forelæggende ret at fastslå, om den i hovedsagen omhandlede transport af brændstof skal henføres til den erhvervelse, som blev foretaget af den første erhvervsdrivende i transaktionskæden af køb og videresalg, før den enkelte transport inden for Fællesskabet af dette brændstof fandt sted. Derimod vil det nævnte kriterium ikke kunne anvendes, hvis der i hovedsagen skete flere på hinanden følgende overdragelser af denne ret i løbet af den nævnte transport.

47 Med henblik på at fastslå, til hvilken af de i hovedsagen omhandlede erhvervelser den enkelte transport inden for Fællesskabet skal henføres, og dermed hvilken der som den eneste skal kvalificeres som erhvervelse inden for Fællesskabet, tilkommer det under disse omstændigheder i overensstemmelse med den praksis fra Domstolen, der er henvist til i denne doms præmis 43, den forelæggende ret at foretage en samlet bedømmelse af samtlige sagens særlige omstændigheder.

48 Som Den Tjekkiske Republik har gjort gældende i sine skriftlige bemærkninger, kan den forelæggende ret inden for rammerne af sin samlede bedømmelse tage den omstændighed i betragtning, at Herst iværksatte den i hovedsagen omhandlede transport inden for Fællesskabet med henblik på at gennemføre sin egen økonomiske virksomhed, dvs. at erhverve brændstoffet, så snart det var bragt i fri omsætning i Den Tjekkiske Republik, for derefter at videresælge det til sine egne kunder, og herved opnå en handelsavance, der udgjordes af forskellen mellem købsprisen og salgsprisen for dette brændstof.

49 Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, iværksatte Herst således selv transporten af brændstoffet, idet selskabet betalte en aconto-faktura til den første erhvervsdrivende i transaktionskæden af køb og videresalg, endog inden selskabet havde afhentet dette brændstof på lokaliteter beliggende i afgangsmedlemsstaterne, det varetog transporten med sine egne køretøjer og fakturerede ikke en pris for transporten af brændstoffet.

50 I forbindelse med denne samlede bedømmelse kan den omstændighed, at den i hovedsagen omhandlede transport af brændstof er foretaget i henhold til ordningen med suspension af punktafgifter, derimod ikke være afgørende med henblik på at fastslå, hvilken af de i hovedsagen omhandlede erhvervelser den nævnte transport skal tilskrives (jf. analogt dom af 19.12.2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, præmis 73).

51 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det fjerde spørgsmål besvares med, at

- momsdirektivets artikel 20 skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person, der gennemfører en enkelt transport af varer inden for Fællesskabet under ordningen med suspension af punktafgifter i den hensigt at erhverve disse varer med henblik på sin egen økonomiske virksomhed, så snart de er bragt i fri omsætning i bestemmelsesmedlemsstaten, erhverver retten til som ejer at råde over disse varer som omhandlet i denne bestemmelse, såfremt den pågældende har mulighed for at træffe beslutninger, der kan påvirke de omhandlede varers retlige situation, og herunder navnlig kan træffe beslutning om at sælge dem

- den omstændighed, at denne afgiftspligtige person fra begyndelsen havde til hensigt at erhverve disse varer med henblik på sin økonomiske virksomhed, så snart de var bragt i fri omsætning i bestemmelsesmedlemsstaten, udgør en omstændighed, som skal tages i betragtning af den nationale ret inden for rammerne af dens samlede bedømmelse af samtlige særlige omstændigheder i den sag, som er indbragt for den, med henblik på at fastslå, til hvilken af de på hinanden følgende erhvervelser den nævnte transport inden for Fællesskabet skal henføres."

Uddrag af Den juridiske vejledning 2020-2, afsnit D. A. 3.1.2.2 Hvilke personer kan være momspligtige?

"(...)

En virksomheds hjemsted og et evt. fast forretningssted anses som udgangspunkt for tilsammen at udgøre en afgiftspligtig person. Et fast forretningssted kan derfor som udgangspunkt ikke anses for en særskilt afgiftspligtig person i forhold til virksomhedens hjemsted. Se EF-domstolens dom i sag C-210/04, FCE Bank.

Hvis hjemstedet eller et fast forretningssted er medlem af en fællesregistrering, anses hjemsted og fast forretningssted dog ikke for at være en afgiftspligtig person. Se C-7/13, Skandia, SKM2009. 119. SR og SKM2016. 344. SR, samt omtalen i afsnit D. A. 3.3.1 af momsudvalgets retningslinje om fællesregistreringer.

En momspligtig person kan være momsregistreret i flere forskellige lande. Se evt. afsnit D. A. 14.1, D. A. 14.3 og D. A. 14.4.

"(...)"

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Momslovens § 37, stk. 1, har følgende ordlyd:

" § 37. Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, jf. § 56, stk. 3, fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb m.v. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13, herunder leverancer udført i udlandet, jf. dog stk. 6."

Momslovens § 45 har følgende ordlyd:

"§ 45. Afgiftspligtige personer, der ikke er etableret her i landet, ikke er registreringspligtige her i landet og hverken er valgfrit eller frivilligt registreret her i landet, kan få godtgjort den afgift, som er betalt her for varer og ydelser til virksomhedens erhvervmæssige brug. Godtgørelse indrømmes dog kun, i det omfang den afgiftspligtige persons transaktioner berettiger til fradrag i det land, hvor vedkommende er etableret, og i det omfang virksomheder registreret her i landet kan foretage fradrag for afgift ved opgørelse af afgiftstilsvaret efter loven. For en virksomhed, der er etableret i et land uden for EU, som ikke har et merværdiafgiftssystem, der svarer til det, som findes her i landet, indrømmes godtgørelse kun, i det omfang virksomheder registreret her i landet kan foretage fradrag for afgift ved opgørelse af afgiftstilsvaret efter loven."

Momslovens § 46, stk. 4, har følgende ordlyd:

"Stk. 4. Betaling af afgift af varer fra andre EU-lande påhviler den person, der foretager en afgiftspligtig erhvervelse."

Momslovens § 47, stk. 1, har følgende ordlyd:

"§ 47. Afgiftspligtige personer, der driver virksomhed med levering af varer og ydelser, skal anmelde deres virksomhed til registrering hos told- og skatteforvaltningen. Dette gælder ikke

1) virksomhed med levering af varer og ydelser, som er fritaget efter § 13, bortset fra transaktioner som nævnt i § 37, stk. 7 og 8, og

2) afgiftspligtige personer, der foretager levering af varer, som er oplagt i Københavns Frihavn, et toldoplæg eller et afgiftsoplæg uden afgift."

Momslovens § 49 har følgende ordlyd:

"§ 49. Den, der erhvervmæssigt leverer varer og ydelser, og som efter § 48 er undtaget fra registreringspligten, kan vælge at lade sig registrere. Muligheden for registrering gælder også afgiftspligtige personer, der er etableret her i landet, og som driver virksomhed med levering af varer og ydelser, men som alene har leverancer i udlandet. Afgiftspligtige personer, der hverken er etableret her i landet eller har leverancer her, kan ikke registreres.

Stk. 2. Registrering efter stk. 1 skal omfatte en periode på mindst 2 kalenderår."

Momslovens § 50 har følgende ordlyd:

"§ 50. Ikkeafgiftspligtige juridiske personer og afgiftspligtige personer, der ikke er registreringspligtige efter § 47, jf. § 48, og som ikke har ladet sig registrere efter §§ 49, 51 eller 51 a, skal ligeledes registreres hos told- og skatteforvaltningen, når de er betalingspligtige for erhvervelser fra andre EU-lande efter § 46, stk. 4. Der skal dog ikke ske registrering, når den samlede værdi af erhvervelserne hverken i det løbende eller i det foregående kalenderår overstiger 80.000 kr. og erhvervelserne ikke omfatter punktafgiftspligtige varer, jf. § 34, stk. 1, nr. 3."