

innrømmet, står omtalt i siste utgave av Merverdiavgiftshåndboken og ligger tilgjengelige som rettskilder både for de næringsdrivende og deres rådgivere. Det er imidlertid viktig å presisere at forskjellen mellom BFU-2007–18 og for eksempel Skårer Syd-saken, kan være vanskelig å se, selv for advokater. Hvilket håp har da en vanlig næringsdrivende?

En uaktsom skattyter?

Vi synes for øvrig det er overraskende at Høyesterett ikke sier ett eneste ord om den lille forklaringen som SSH, tross alt, hadde inngitt ved levering av omsetningsoppgaven der fradrag ble krevd. Forklaringen som ble inngitt er gjengitt slik i klagenemndssaken:

«stort beløp i post 8, mot normalt, skyldes inngående mva på fakturaer fra konsulenter i fbm kjøp av avg pl selskap.»

Som det bl.a. påpekes av Høyesterett, følger følgende av Skattedirektoratets retningslinjer for tilleggsavgift av 10. januar 2012 punkt 3.5 om forklarende vedlegg til oppgave:

«Foreligger det berettiget tvil med hensyn til den avgiftsmessige behandlingen og virksomheten har sendt inn en omsetningsoppgave hvor det på en utfyllende måte er redegjort for hvordan faktum og regelverk er vurdert, skal det ikke ilegges tilleggsavgift selv om skattekontoret er uenig i avgiftssubjektets vurdering av avgiftsplikten.»

Forklaringen SSH ga i merknadsfeltet på omsetningsoppgaven var kortfattet, og kan vanskelig karakteriseres som «utfyllende». Det fremgikk imidlertid klart at fradragsført inngående avgift gjaldt rådgivningskostnader ved kjøp av aksjer, og skattekontoret fikk dermed en klar oppfordring til å undersøke forholdet nærmere. Det forhold

at kontroll ble iverksatt syv dager etter at oppgaven var sendt inn, tyder dessuten på at det nettopp var den korte forklaringen som utløste kontrollen, og som resulterte i at SHH ikke fikk utbetalt fradragsbeløpet. Når en næringsdrivende har gjort et forsøk på å forklare sin avgiftsbehandling, og forklaringen medfører at Skatteetaten lar være å utbetale det fradragsbeløpet forklaringen gjelder, fremstår det som lite naturlig å hevde at den næringsdrivende har opptrådt «uaktsomt» og dermed har utsatt staten for «tap eller fare for tap». Det er etter vårt syn uheldig at landets øverste domstol ikke foretar en konkret vurdering av betydningen av disse forholdene. Det er tross alt illeggelse av en straffesanksjon vi snakker om, og det oppstilles krav til klar sannsynlighetsovervekt knyttet til uaktsomhetsvurderingen for at straff skal kunne ilegges. I dette tilfellet har Høyesterett etter vårt syn ikke i tilstrekkelig grad foretatt en konkret vurdering av hvorvidt skyldkravet er oppfylt.

Grensekryssende varehandel i EU-markedet:

Ny momsreform innenfor EU

Europakommisjon la nylig frem en større reform om EUs felles momsregler. Det nye forslaget omfatter bl.a. bestemmelser for å forhindre svindel og samtidig gjøre det lettere å drive grensekryssende handel innenfor EU-markedet.



Advokat
Kjerstin Ongre
KPMG Law Advokatfirma



Advokat
Oddgeir Kjorsvik
KPMG Law Advokatfirma

Forslaget inneholder ingen harmonisering av de gjeldende momssatsene EU-landene har etablert. Forslagene skal gjennomføres i to trinn. Første trinn er planlagt iverksatt fra januar 2019, og andre trinn fra januar

2022. Forslaget vil gi føringer for norske virksomheter som er etablert med egen momsregistrering i et eller flere EU-land.

Kommisjonen la nylig frem forslag til nye momsbestemmelser for grensekryssende handel innenfor EU. Foranledningen er bl.a. at Kommisjonen har opplyst at EUs medlemsland hvert år taper over 15 milliarder euro som følge av manglende momsinnbetaling. 50 milliarder av dette kan knyttes til momssvindel i handel over EU-grensene.

Som et tiltak for å forhindre momssvindel, vil Kommisjonen at det skal betales moms når det eksporteres varer over lande-

grensene i EU. Dette skal skje ved at selgeren beregner og innkrever mottakerlandets momssats på varene. Det vil si at det blir slutt på at momsregistrerte selskaper i EU kan utstede fakturaer uten å beregne utgående moms ved slike transaksjoner.

EU-landenes momsinntekter utgjør en betydelig del av de enkelte landenes fiskale inntekter. Et sentralt og viktig spørsmål innenfor EU-retten på momsområdet har derfor alltid vært hvilket land en vare eller en tjeneste skal beskattes i. Et utgangspunkt har alltid vært at avgiften skal ilegges i forbrukerlandet. Gjeldende ordning med samhandel for varer mellom avgiftspliktige, som har vært omtalt som en over-



EU's ordning med bruk av konsignasjonslager gjør det mulig for en leverandør å overføre varer til en bestemt mottaker, uten at eiendomsretten til varene anses som overført.

gangsordning, gjør seg utslag i momsfritak i avsenderlandet og momsplikt i mottakerlandet.

Gjeldende ordning har vist at reglene ikke har hindret muligheten for omfattende svindel gjennom grensekryssende handel innenfor EUs geografiske handelsområde. Formålet med reformen vil foruten å hindre omfattende momssvindel i handel mellom EU-landene være å sikre at fiskalinntektene havner der de skal.

Hovedpunktene i forslaget

Forslaget innebærer bl.a. at avsenderlandets skattemyndighet skal overføre momsen til mottakerlandets skattemyndighet. Det betyr eksempelvis at hvis en svensk bedrift selger et parti varer til en tysk

bedrift, så er det den tyske momssatsen som gjelder.

Dagens momsordning ved grensekryssende varehandel mellom to EU-land gjør det mulig med såkalt «karusellsvindel», ved at aktører importerer varer uten moms, selger dem videre med moms, samtidig som selskapet unnlater å betale momsbeløpet inn til statskassen.

Nytt begrep – godkjent avgiftspliktig person

Kommisjonen innfører et nytt begrep – **godkjent avgiftspliktig person** (*Certified Taxable Person*) – som skal være et sertifikat for selskaper som oppfyller visse kriterier, og som for disse gir forenklete prosedyrer for deklarasjon og betaling av grenseoverskridende moms. Bakgrunnen for at det tas inn en ny bestemmelse i

momsdirektivet, er at de avgiftspliktige skal gis en mulighet for å bekrefte at en bestemt virksomhet kan anses som en pålitelig avgiftsbetaler. I forslaget til Rådsdirektivet COM (2017) 569 final 2017/0251 (CNS) er det bl.a. nevnt følgende i pkt. 5 om andre forhold:

«Bestemmelsen fastlegger de generelle kriterier, som medlemsstatene skal basere sig på ved godkendelsen af den avgiftspliktige person. Efter vedtagelsen af dette forslag vil Rådet skulle vedtage en gennemførelsesforordning efter momsdirektivets artikel 397 med henblik på at fastlægge de nærmere enkeltheder vedrørende statussen som godkendt avgiftspliktig person og for at sikre, at proceduren for tildeling og tilbagekaldelse af denne status er tilstrækkeligt ensrettet og standardiseret i hele EU for at garantere en ensartet anvendelse. Der vil også blive foreslået en ændring af forordningen om administrativt samarbejde³⁵ med henblik på at integrere status som godkendt avgiftspliktig person i VIES (momsinformationsudvekslingssystemet), så både skatteforvaltninger og virksomheder kan kontrollere en bestemt virksomheds status på nettet.»

Etter forslaget skal virksomhetene rette en søknad om å bli godkjent avgiftspliktig person til skattemyndighetene i det landet hvor de er etablert, for å få utstedt et slikt sertifikat. Hvordan dette ev. slår ut for norske virksomheter som ev. kun er momsregistrert i ett eller flere EU-land (dvs. ikke har et selskap eller PE i landet), er noe uklart.

Det er i fortalen til endringene i momsdirektivet ikke nevnt noe særskilt om utenlandske selskaper som kun er etablert med en momsregistrering i ett eller flere av EU-landene, skal gis rett til sertifisering.

I forslaget, hvor det i momsdirektivet (Dir. 2006/112/EF) er foreslått en ny Artikkel 13 a, er kravet til etablering nevnt slik:

«1. En avgiftspliktig person, der har et hjemsted eller et fast forretningssted inden for Fællesskabet, eller der i mangel af et hjemsted eller et fast forretningssted har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted inden for Fællesskabet, og der som led i sin økonomiske virksomhed gennemfører eller agter at gennemføre en af de transaktioner, der er omhandlet i artikel 17a, 20 og 21, eller transaktioner i overensstemmelse med betingelserne i artikel 138, kan anmode skattemyndighederne om tilde-

ling af status som godkendt afgiftspliktig person.»

I korthet er det lagt opp noen grunnkriterier for godkjenningen som:

- Fravær av alvorlig overtredelse eller gjentatte brudd på avgiftslovgivningen, herunder dom for alvorlige lovbrudd knyttet til søkerens økonomiske aktivitet
- Gode internkontrollsystemer
- Dokumentasjon av søkerens økonomiske solvens

I forslaget artikkel 13a fjerde ledd bokstav b er følgende nevnt om virksomheter etablert utenfor EU:

«b) myndighederne i medlemsstaten med det faste forretningssted, hvor ansøgeren fører sit skattemæssige hovedbogholderi, eller hvor der er adgang hertil, når ansøgeren har etableret hjemsted for sin virksomhed uden for Fællesskabet, men har et eller flere faste forretningssteder inden for Fællesskabet.»

Forslaget åpner for at også de som har etablert sitt hjemsted for virksomheten utenfor EU, men som har ett eller flere faste forretningssteder innenfor EU-fellesskapet, også kan søke om å bli godkjent avgiftspliktig person. Vi antar at dette mest sannsynlig vil omfatte norske filialer i EU som kan oppgi en forretningsadresse i et av EU-landene og dermed vil kunne søke om slik sertifisering. Om dette også fanger opp norske virksomheter som kun har en momsregistrering der, er usikkert.

Når den momsregistrerte virksomheten er sertifisert som godkjent avgiftspliktig person, vil den og de selskapene som driver forretninger med den, få en tilgang til forenklete prosedyrer for deklarasjon og betaling av grenseoverskridende moms. Statusen til sertifisert avgiftspliktig person vil gjensidig anerkjennes av alle EU-landene.

Et nytt system for samhandelen innenfor EU

EU vil bygge på prinsippet om beskatning i bestemmelsesmedlemslandet for levering av varer og tjenester. I den sammenheng innføres det også et teknisk sett nytt begrep for varer som omtales som «levering innenfor EU». Dette innebærer også at «leveringsstedet» vil være det medlemslandet hvor varene mottas. Samtidig vil leverandøren være betalingspliktig for momsen med mindre mottaker er en god-

kjent avgiftspliktig person som i stedet vil oppgi momsen på momsmelding.

En ny nettportal – *One Stop Shop* – skal forenkle momsrapporteringen ved grensekryssende EU-handel ved at avgiftspliktige virksomheter kun trenger å registrere merverdiavgift ett sted. I dag må virksomheter som har kunder i flere EU-land, i noen tilfeller registrere seg i hvert enkelt EU-land. Samme ordning er også sentral i forslaget for momsbestemmelser ved e-handel som ble publisert i desember 2016, og som fra 2015 gjelder for håndteringen ved salg av elektroniske tjenester til private.

Bruken av konsignasjonslager i andre EU-land

EUs ordning med et slikt lager gjør det mulig for en leverandør å overføre varer til en bestemt mottaker, uten at eiendomsretten til varene anses som overført. Overlevering av varene og eiendomsretten skjer når mottaker tar ut varene fra dette lageret.

Ordningen har vist seg vanskelig å håndtere når leverandør og mottaker er etablert i forskjellige medlemsland. Ordningen medfører at den virksomheten som overfører varene til et lager i et annet EU-land, må være momsregistrert også i dette landet for å kunne gjennomføre handelen. Dagens ordning praktiseres forskjellig av medlemslandene.

Forslaget åpner for at den avgiftspliktige som leverer varer til sitt konsignasjonslager i andre EU-land, ikke lenger trenger å være momsregistrert i mottakerlandet. Det forutsettes at begge parter har status som godkjente avgiftspliktige personer. For å sikre at myndighetene skal kunne følge varene, skal det føres et register over varene som befinner seg der. Dette kommer i tillegg til momsoversikten hvor leverandøren må oppgi hvem de handler med.

Krav om enstemmighet i Rådet

Nye avgiftsbestemmelser i EU krever enstemmighet i Rådet. Tidligere har det vist seg at det har vært vanskelig å få til nye reformer når samtlige EU-land må være enige om slike reformer. Denne gangen er det mulig man kan lykkes siden den økte momssvindelen etter hvert er godt dokumentert. Det forutsettes likevel at man klarer å etablere et elektronisk system som kan håndtere alle transaksjonene og oppnår enighet mellom EU-landene om innsamling og fordeling av avgiftsbeløpene via ovennevnte *One Stop Shop*.

Ny avtale mellom Norge og EU om administrativt samarbeid for å bekjempe skattesvik

EU og Norge ferdigforhandlet i år en avtale om administrativt samarbeid for å bekjempe skattesvik på merverdiavgiftsområdet. Avtalen innebærer at Norge og EU-landene vil kunne bistå hverandre ved innfordring av krav og utveksling av opplysninger knyttet til merverdiavgift.

Bortsett fra forpliktelsene som følger av EØS-avtalen artikkel 14, har Norge ingen formell plikt til å følge opp EUs harmoniserte praksis på avgiftsrettens område.

Indirekte beskatning vil etter hovedregelen falle utenfor EØS-avtalens virkeområde, jf. EØS-avtalen artikkel 1 nr. 2. Samtidig er Norge gjennom EØS-avtalen forpliktet til å praktisere norsk regelverk i samsvar med EØS-avtalens grunnleggende bestemmelser om de fire frihetene og statsstøtte. Det gir seg stadig utslag i at nye fritaks- og unntaksregler på avgiftsområdet må notifiseres til ESA for å unngå å fremstå som ulovlig statsstøtte etter EØS-avtalen.

Gjennom ny teknologi og de formelle mulighetene som ligger i avtalen, antas det at både Norge og EU-landene i større grad vil kunne bidra til å hindre momssvindelen samt innkreve avgift på vegne av hverandre mer effektivt.

Virkninger for norske virksomheter med handel innenfor EU

Som nevnt er det ikke kjent hvor langt forslaget til godkjent avgiftspliktig person vil gjelde for norske virksomheter som i dag kun er etablert med en momsregistrering i EU. Det vil i praksis si at de ikke er etablert med en egen forretningsadresse i EU, men kun er momsregistrert direkte eller gjennom en momsrepresentant. Øvrige virksomheter som er etablert med forretningsadresse gjennom en filialordning eller eget selskap, ser ut til å være ivarettatt gjennom direktivendringene.

Slik reformen legges opp, kan det gi betydelig forskjeller i fremtiden for de som driver samhandel i EU om man er sertifisert som godkjent avgiftspliktig person eller ikke. Dette gjelder ikke minst likviditetsmessig hvor de sertifiserte gis lettelser og forenklinger som de andre ikke har tilgang til.