



EUROPA-KOMMISSIONEN  
GENERALDIREKTORATET FOR  
BESKATNING OG TOLDUNION  
Indirekte beskatning og skatteforvaltning  
Moms

Offentliggjort d. 3. april 2014

# Forklarende bemærkninger

## om

### ændring af EU's momsregler vedrørende leveringsstedet for teleydelser, radio- og tv- spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser, der træder i kraft i 2015

(Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013)

*Ansvarsfraskrivelse: De forklarende bemærkninger er ikke juridisk bindende og er kun praktiske og uformelle retningslinjer for, hvordan EU-lovgivningen skal anvendes på grundlag af Kommissionens Generaldirektorat for Beskatning og Toldunionens synspunkter.*

**Formålet med de forklarende bemærkninger er at give en bedre forståelse af EU's momslovgivning. De er blevet udarbejdet af Kommissionens tjenestegrene, og som angivet i ansvarsfraskrivelsen er de ikke juridisk bindende.**

**De forklarende bemærkninger er ikke udtømmende. Selv om de indeholder mange detaljerede oplysninger, er en række elementer ikke indeholdt i dokumentet.**

**Det tilrådes brugere af de forklarende bemærkninger, der er interesserede i et bestemt emne, at læse hele kapitlet om dette specifikke emne.**

- **Hvorfor forklarende bemærkninger?**

Formålet med de forklarende bemærkninger er at give en **bedre forståelse af lovgivningen vedtaget på EU-plan** og i dette tilfælde navnlig Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013 om ændring af gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 for så vidt angår leveringsstedet for ydelser. De forklarende bemærkninger, der offentliggøres næsten ni måneder før datoen for gennemførelsen af de nye regler om leveringsstedet for teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser den 1. januar 2015, forventes at sætte medlemsstaterne og erhvervslivet bedre i stand til at forberede sig på og tilpasse sig de kommende ændringer på en mere ensartet måde.

- **Hvad finder man i de forklarende bemærkninger?**

De forklarende bemærkninger skal betragtes som et **vejledningsredskab**, der kan bruges til at afklare den praktiske anvendelse af de nye regler om leveringsstedet for teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser. De skal gøre det nemmere at forstå betydningen af visse spørgsmål i artiklerne i gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013.

- **Karakteristika ved de forklarende bemærkninger**

**De forklarende bemærkninger er udtryk for et samarbejde:** Selv om bemærkningerne offentliggøres af Generaldirektoratet for Beskatning og Toldunionen (TAXUD) på dets websted, er de resultatet af drøftelser med såvel medlemsstaterne som erhvervslivet. Medlemsstaterne og erhvervslivet har først bidraget ved at fremsende deres forslag til Kommissionen og herefter gennem en Fiscalis-workshop afholdt i Nederlandene. Endelig blev medlemsstaterne hørt i Momsudvalget og erhvervslivet på et ad-hoc-møde. Det skal imidlertid understreges, at Kommissionens tjenestegrene ikke var bundet af de holdninger, som medlemsstaterne eller erhvervslivet gav udtryk for.

**De forklarende bemærkninger er ikke juridisk bindende.** Bemærkningerne er praktiske og uformelle retningslinjer for, hvordan EU-lovgivningen skal anvendes på grundlag af GD TAXUD's synspunkter. De afspejler ikke Kommissionens holdninger, og Kommissionen er heller ikke bundet af nogen af de holdninger, som kommer til udtryk i dem.

De forklarende bemærkninger erstatter heller ikke Momsudvalgets retningslinjer, der spiller en særskilt rolle i lovgivningsprocessen. Momsudvalget kan desuden selv på et senere tidspunkt udstikke retningslinjer på dette område.

Med tiden forventes det, at retspraksis samt Momsudvalgets retningslinjer og praksis vil supplere de synspunkter, der kommer til udtryk i bemærkningerne.

Medlemsstaterne kan ligeledes udarbejde deres egne nationale retningslinjer for anvendelsen af de nye momsregler om leveringsstedet for teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser.

**Bemærkningerne er ikke udtømmende:** Der er kun medtaget visse spørgsmål, som det blev anset for ønskeligt at præcisere.

**De repræsenterer et arbejde i en fortløbende proces:** Disse bemærkninger er ikke et slutprodukt, men afspejler status på et givet tidspunkt i overensstemmelse med den viden og erfaring, som er til rådighed.

INDHOLDSFORTEGNELSE

1.	NØGLEELEMENTER I DE ÆNDRINGER AF EU'S MOMSREGLER, DER TRÆDER I KRAFT I 2015.....	12
1.1.	Generel baggrund .....	12
1.2.	Transaktioner, der er omfattet af ændringerne i 2015 .....	12
1.3.	Transaktioner, der ikke er omfattet af ændringerne i 2015 .....	13
1.4.	Forberedelse til ændringerne i 2015 .....	13
1.5.	Relevante retsakter .....	14
1.6.	Ordlister .....	14
2.	TELEYDELSER, RADIO- OG TV-SPREDNINGSTJENESTER OG ELEKTRONISKE TJENESTEYDELSER (ARTIKEL 6A, 6B, 7 OG BILAG I).....	17
2.1.	Relevante bestemmelser .....	17
2.2.	Hvorfor var der behov for en præcisering? .....	17
2.3.	Hvad er formålet med bestemmelserne? .....	18
2.3.1.	Teleydelser .....	18
2.3.2.	Radio- og tv-spredningstjenester .....	18
2.3.3.	Elektroniske tjenesteydelser .....	20
2.4.	Detailspørgsmål vedrørende bestemmelserne .....	20
2.4.1.	Teleydelser .....	20
2.4.1.1.	Kan servicetelefontjenester være omfattet af teleydelser? .....	20
2.4.2.	Radio- og tv-spredningstjenester .....	21
2.4.2.1.	Hvornår "udbydes" programmer "til offentligheden"?.....	21
2.4.2.2.	Hvornår transmitteres programmer "med det formål, at de samtidig kan høres eller ses"?.....	21
2.4.2.3.	Hvad er forskellen mellem radio- og tv-spredningstjenester og on-demand-programmer? .....	21
2.4.3.	Elektroniske tjenesteydelser .....	22
2.4.3.1.	Kan prissammenligningstjenester og lignende websteder omfattes af elektroniske tjenesteydelser?.....	22
2.4.3.2.	Ydelser, der ikke er omfattet af elektroniske tjenesteydelser: visse materielle ydelser reserveret online .....	22
2.4.3.3.	Omfatter udtrykket "reserveret online" reservationer foretaget ved hjælp af enhver anordning? .....	22
2.4.4.	Alle tre tjenesteydelser generelt .....	23

2.4.4.1.	Hvad hvis tjenesteydelserne er knyttet til andre ydelser?.....	23
3.	<b>ELEKTRONISKE YDELSER OG TELEFONIYDELSER VIA INTERNETTET LEVERET AF EN FORMIDLER (ARTIKEL 9A) .....</b>	<b>24</b>
3.1.	Relevant bestemmelse .....	24
3.2.	Baggrund .....	24
3.3.	Hvorfor var der behov for en præcisering? .....	24
3.4.	Hvad er formålet med bestemmelsen? .....	25
3.4.1.	Bestemmelser om formodning .....	25
3.4.2.	Afvisning af formodningen .....	26
3.4.3.	Anvendelse af formodningen – nærmere indikatorer.....	29
3.4.4.	Situationer, hvor formodningen ikke kan anvendes – behandling af betalinger .....	34
3.4.5.	Betingelser for afvisning af formodningen.....	34
3.4.6.	Situationer, hvor formodningen ikke kan afvises.....	36
3.4.7.	Hvad sker der, hvis mindst en formidler i kæden afviser formodningen?.....	37
3.4.8.	Hvordan anvendes formodningen i forbindelse med telefoni ydelser via internettet? .....	44
3.5.	Detailspørgsmål vedrørende bestemmelsen .....	44
3.5.1.	Hvornår finder artikel 9a anvendelse? – diagrammet.....	44
3.5.2.	Hvorfor er denne formodning ikke knyttet sammen med de andre formodninger? .....	45
3.5.3.	Hvorfor omfatter denne formodning ikke radio- og tv-spredningstjenester? .....	45
3.5.4.	Hvad er telenet? .....	46
3.5.5.	Hvad er en grænseflade eller en portal? .....	46
4.	<b>DET STED, HVOR EN IKKEAFGIFTSPLIGTIG JURIDISK PERSON ER ETABLERET (ARTIKEL 13A) .....</b>	<b>47</b>
4.1.	Relevant bestemmelse .....	47
4.2.	Baggrund .....	47
4.3.	Hvorfor var der behov for en præcisering? .....	47
4.4.	Hvad er formålet med bestemmelsen? .....	48
5.	<b>MOMSMÆSSIG STATUS FOR EN KUNDE, SOM IKKE MEDDELER SIT MOMSREGISTRERINGSNUMMER (ARTIKEL 18).....</b>	<b>49</b>
5.1.	Relevant bestemmelse .....	49
5.2.	Baggrund .....	49
5.3.	Hvorfor var der behov for en præcisering? .....	49

5.4.	Hvad er formålet med bestemmelsen? .....	50
5.5.	Detailspørgsmål vedrørende bestemmelsen .....	51
5.5.1.	Er en leverandør tvunget til at behandle en kunde uden momsregistreringsnummer som en endelig forbruger?.....	51
5.5.2.	Hvordan skal en leverandør behandle en kunde, der er etableret uden for EU?.....	51
5.5.3.	Hvad er baggrunden for at anvende udtrykket "kan ... betragte" i stedet for "betragtes" i artikel 18, stk. 2?.....	51
5.5.4.	Hvad er konsekvenserne, hvis leverandøren beslutter ikke at benytte muligheden i artikel 18, stk. 2, andet afsnit? .....	51
5.5.5.	Hvad skal leverandøren gøre, hvis kunden meddeler ham sit momsregistreringsnummer på et senere tidspunkt? .....	52
5.5.6.	Hvornår skal kunden meddele sit momsregistreringsnummer? .....	52
5.5.7.	Kan en kunde, der er en afgiftspligtig person, men som er blevet behandlet som en ikkeafgiftspligtig person af leverandøren, få tilbagebetalt den moms, som den pågældende leverandør har opkrævet? .....	52
5.5.8.	Hvad er proceduren, når en kunde meddeler et momsregistreringsnummer, men leverandøren er i tvivl om kundens status eller om, i hvilken egenskab kunden handler?.....	52
5.5.9.	Er der et modsætningsforhold mellem muligheden i artikel 18, stk. 2, andet afsnit, og bestemmelsen i nogle medlemsstater om, at leverandøren kun må undlade at opkræve moms i forbindelse med grænseoverskridende levering af tjenester, hvis momsregistreringsnummeret er anført på fakturaen? .....	53
6.	<b>KUNDER, DER ER ETABLERET ELLER BOSIDDEDE I MERE END ÉT LAND (ARTIKEL 24) .....</b>	<b>54</b>
6.1.	Relevant bestemmelse .....	54
6.2.	Baggrund .....	54
6.3.	Hvorfor var der behov for en præcisering? .....	54
6.4.	Hvad er formålet med bestemmelsen? .....	54
6.5.	Detailspørgsmål vedrørende bestemmelsen .....	55
6.5.1.	Hvordan skal formodningerne i artikel 24a og 24b anvendes, når kunden er etableret eller bosiddende i mere end ét land?.....	55
6.5.2.	Hvordan skal artikel 24f om bevis anvendes, når kunden er etableret eller bosiddende i mere end ét land?.....	55
7.	<b>FORMODNINGER OM KUNDENS ETABLERINGSSTED (ARTIKEL 24A OG 24B) .....</b>	<b>56</b>
7.1.	Relevante bestemmelser .....	56
7.2.	Baggrund .....	56
7.3.	Hvorfor var der behov for en præcisering? .....	56

7.4.	Hvad er formålet med bestemmelserne? .....	57
7.4.1.	Formodning, der både anvendes på B2B- og B2C-leverancer .....	57
7.4.1.1.	Levering af digitale tjenester på leverandørens fysiske sted .....	58
7.4.1.2.	Levering af digitale tjenester på leverandørens fysiske sted om bord på et transportmiddel.....	59
7.4.2.	Formodninger, der kun anvendes på B2C-leverancer .....	60
7.4.2.1.	Levering af digitale tjenester via en fastnetlinje.....	60
7.4.2.2.	Levering af digitale tjenester via mobilnet.....	61
7.4.2.3.	Levering af digitale tjenester ved hjælp af en dekoder .....	61
7.4.2.4.	Levering af andre digitale tjenester .....	62
7.5.	Detailspørgsmål vedrørende bestemmelserne .....	62
7.5.1.	Hvilken interaktion er der mellem de forskellige formodninger? – diagrammet .....	62
7.5.2.	Hvad er et wi-fi-hotspot?.....	63
7.5.3.	Er forudbetalte ydelser omfattet af formodningen vedrørende levering af ydelser på et fysisk sted?.....	63
7.5.4.	Hvilken formodning har fortrinsret, hvis formodningerne kan være indbyrdes modstridende? .....	64
7.5.5.	Hvordan skal levering af ydelser via et SIM-kort behandles, hvis den mobile landekode også omfatter territorier, hvor der ikke pålægges EU-moms? .....	64
7.5.6.	Hvad forstås ved en "fastnetlinje"? .....	65
8.	AFVISNING AF FORMODNINGER (ARTIKEL 24D) .....	66
8.1.	Relevant bestemmelse .....	66
8.2.	Baggrund .....	66
8.3.	Hvorfor var der behov for en præcisering? .....	66
8.4.	Hvad er formålet med bestemmelsen? .....	66
8.4.1.	Leverandørens afvisning .....	66
8.4.2.	Skattemyndighedens afvisning.....	67
8.5.	Detailspørgsmål vedrørende bestemmelsen .....	68
8.5.1.	Hvis en formodning anvendes, skal leverandøren da finde yderligere beviser?.....	68
8.5.2.	Kan formodninger altid afvises? .....	68
8.5.3.	Er det muligt at afvise formodningen i artikel 24a, når ydelserne leveres til en skattepligtig person? .....	68



8.5.4.	Kan formodningen i artikel 24a afvises, når en medlemsstat anvender reglen om faktisk benyttelse eller udnyttelse i momsdirektivets artikel 59a?.....	69
9.	<b>BEVIS FOR FASTLÆGGELSEN AF KUNDENS ETABLERINGSSTED OG AFVISNING AF FORMODNINGER (ARTIKEL 24F) .....</b>	<b>70</b>
9.1.	Relevante bestemmelser .....	70
9.2.	Baggrund .....	70
9.3.	Hvorfor var der behov for en præcisering? .....	70
9.4.	Hvad er formålet med bestemmelsen? .....	70
9.5.	Detailspørgsmål vedrørende bestemmelsen .....	71
9.5.1.	Hvad omfatter "andre kommercielt relevante oplysninger"? .....	71
9.5.2.	Hvad kan og hvad kan ikke betragtes som en "faktureringsadresse"? .....	72
9.5.3.	Hvilken forbindelse er der mellem artikel 24f (liste over beviser) og artikel 24d, stk. 1 (leverandørens afvisning af en særlig formodning)? .....	72
9.5.4.	Hvor detaljerede oplysninger har leverandøren brug for i forbindelse med kontrol af bevis? .....	72
9.5.5.	Hvornår er der behov for to eller tre separate beviser, der ikke er indbyrdes modstridende?.....	73
9.5.6.	Hvad hvis beviserne er modstridende?.....	74
9.5.7.	Hvad hvis leverandøren ikke har to separate beviser, der ikke er indbyrdes modstridende, i henhold til artikel 24b, litra d)? .....	74
9.5.8.	Hvad er indikatorerne for fejlagtig anvendelse eller misbrug fra leverandørens side, jf. artikel 24d, stk. 2? .....	74
9.5.9.	I hvilket omfang kan leverandøren anvende oplysninger fra tredjemand (navnlig en betalingstjenesteudbyder)? .....	75
9.5.10.	Anvendelse af databeskyttelsesreglerne i lyset af de momsændringer, der træder i kraft i 2015. ....	75
10.	<b>LEVERING AF YDELSER PÅ HOTELLER OG LIGNENDE STEDER (ARTIKEL 31C).....</b>	<b>76</b>
10.1.	Relevant bestemmelse .....	76
10.2.	Hvorfor var der behov for en præcisering? .....	76
10.3.	Hvad er formålet med bestemmelsen? .....	76
11.	<b>LEVERING AF BILLETTER VIA MELLEMMAND (ARTIKEL 33A).....</b>	<b>77</b>
11.1.	Relevant bestemmelse .....	77
11.2.	Baggrund .....	77
11.3.	Hvorfor var der behov for en præcisering? .....	77
11.4.	Hvad er formålet med bestemmelsen? .....	77

## Forklarende bemærkninger – offentliggjort den 3. april 2014

---

11.5. Detailspørgsmål vedrørende bestemmelsen .....	78
11.5.1. Hvor skal billetter reserveret online beskattes?.....	78
12. OVERGANGSFORANSTALTNINGER (ARTIKEL 2 I FORORDNING (EU) NR. 1042/2013) .....	79
12.1. Relevant bestemmelse .....	79
12.2. Baggrund .....	79
12.3. Hvorfor var der behov for en præcisering? .....	79
12.4. Hvad er formålet med bestemmelsen? .....	79
12.5. Detailspørgsmål vedrørende bestemmelsen .....	80
12.5.1. Afdrag betalt inden levering af ydelsen.....	80
12.5.2. Hvilken indvirkning har udstedelsen af en faktura på leveringsstedet? .....	81
12.5.3. Hvilken dokumentation kræves for at påvise, at der er indtrådt en afgiftspligt eller at betaling er sket inden den 1. januar 2015?    81	
12.5.4. Liste over eksempler.....	82
13. RELEVANTE BESTEMMELSER .....	84
13.1. Momsdirektivet.....	84
13.2. Momsgennemførelsesforordningen.....	85
13.3. Gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013.....	93

**1. NØGLEELEMENTER I DE ÆNDRINGER AF EU'S MOMSREGLER, DER TRÆDER I KRAFT I 2015**

**1.1. Generel baggrund**

Fra den 1. januar 2015 vil alle teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser være afgiftspligtige det sted, hvor kunden hører hjemme. For at sikre en korrekt beskatning af disse ydelser vil EU-virksomheder og ikke-EU-virksomheder skulle fastslå deres kundes momsmæssige status (afgiftspligtig person eller ikkeafgiftspligtig person) og det sted (i hvilket land i eller uden for EU), den pågældende kunde hører hjemme.

Denne ændring skyldes ændringerne af reglerne om leveringsstedet for tjenesteydelser i EU's momssystem vedtaget i 2008 som led i "momspakken"<sup>1</sup>.

Bevæggrunden for disse ændringer var at bringe momsbehandlingen af disse tjenesteydelser i overensstemmelse med et af hovedprincipperne for moms, nemlig at momsindtægterne som en forbrugsafgift bør tilgå den medlemsstat, hvor forbruget af varerne eller tjenesteydelserne finder sted.

For ikke-EU-virksomheder, der leverer teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester eller elektroniske tjenesteydelser til forbrugere i EU, sikrer de nuværende regler allerede beskatning i det land, hvor kunden hører hjemme.

Indtil udgangen af 2014 beskattes EU-virksomheders leverancer til endelige forbrugere (B2C) i leverandørens land. Virksomheder etableret i medlemsstater med lavere momssatser har således en konkurrencefordel i forhold til virksomheder etableret i andre medlemsstater i forbindelse med leverancer til endelige forbrugere. De nye regler om beskatning i det land, hvor kunden hører hjemme, vil fra 2015 skabe lige vilkår og bør også sikre, at momsindtægterne tilgår den medlemsstat, hvor forbruget finder sted.

**1.2. Transaktioner, der er omfattet af ændringerne i 2015**

De forskellige dele af momspakken træder i kraft i perioden 2010-2015. De vigtigste ændringer trådte i kraft i 2010 og omfattede to generelle regler om leveringsstedet for tjenesteydelser – artikel 44 og 45 i momsdirektivet. Den sidste del af momspakken vedrørende teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser, der leveres til endelige forbrugere, træder i kraft i 2015.

I henhold til artikel 44 skal tjenesteydelser, der leveres af en virksomhed til en anden virksomhed (B2B), beskattes det sted, hvor erhvervskunden er etableret. Det gælder også for teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser, og der vil således ikke være nogen ændring i 2015 på dette område.

I henhold til artikel 45 skal tjenesteydelser, der leveres af en virksomhed til en endelig forbruger (B2C), beskattes i det land, hvor leverandøren er etableret. Teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser, der leveres af en leverandør etableret i EU til en ikkeafgiftspligtig person, der ligeledes er etableret eller bosiddende i EU, er omfattet af den generelle regel og beskattes i det land, hvor leverandøren er

---

<sup>1</sup> [Jf. Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser \(EUT L 44 af 20.2.2008, s. 11\).](#)

etableret. I henhold til artikel 58, 59 og 59b (indtil den 31. december 2014) beskattes disse tjenesteydelser leveret til og fra tredjelande i det land, hvor kunden er etableret eller bosiddende.

Fra den 1. januar 2015 vil alle B2C-leverancer af teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser som følge af en ændring af artikel 58 være afgiftspligtige i kundens land, uanset hvor leverandøren er etableret.

Hvis de tjenesteydelser, der leveres, rent faktisk forbruges uden for EU, kan medlemsstaterne beslutte at anvende reglen om faktisk benyttelse eller udnyttelse i artikel 59a, litra a), og undlade at beskatte leveringen. Medlemsstaterne kan kun anvende reglen om faktisk benyttelse eller udnyttelse i artikel 59a, litra b), til at beskatte tjenesteydelser, der rent faktisk forbruges inden for deres område, hvis disse tjenesteydelser leveres til kunder, der hører hjemme i et tredjeland. Denne regel finder ikke anvendelse på tjenesteydelser, der leveres til kunder, som hører hjemme i et EU-land.

### 1.3. Transaktioner, der ikke er omfattet af ændringerne i 2015

Begrebet e-handel bruges i almindelighed til at betegne forskellige former for økonomisk aktivitet, herunder levering af varer og ydelser via elektroniske systemer såsom internettet. Ikke alle disse aktiviteter er omfattet af momsændringerne, der træder i kraft den 1. januar 2015. Følgende aktiviteter er navnlig ikke omfattet af disse ændringer: 1) levering af varer (herunder fjernsalg), hvor der kun gøres brug af elektroniske systemer til at afgive ordren, og 2) levering af andre tjenesteydelser end teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser. Disse former for transaktioner er ikke omfattet af ordningen for mini-one-stop-shoppen (MOSS).

Momsændringerne i 2015 er begrænsede og vedrører som anført ovenfor **kun** teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser. Disse ændringer er kun relevante, hvis kunden er en endelig forbruger.

### 1.4. Forberedelse til ændringerne i 2015

Kort efter vedtagelsen af momspakken tog Kommissionen forskellige skridt med henblik på at skabe enighed om en mere harmoniseret tilgang på EU-plan til disse kommende ændringer. For så vidt angår teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser havde Kommissionen fokus på at forberede den nødvendige retlige ramme for at sikre en glidende overgang til de nye beskatningsregler. Der var både fokus på MOSS, leverandørens muligheder for at betale den moms, der skal betales i medlemsstater, hvor denne ikke er etableret, og på anvendelsen af reglerne om leveringsstedet.

Kommissionens tjenestegrene har allerede udarbejdet en praktisk vejledning om **MOSS**<sup>2</sup>, der er blevet offentliggjort på alle EU's officielle sprog samt japansk, kinesisk og russisk. Derudover er Kommissionen i gang med at udarbejde anbefalinger vedrørende koordineringen af revisionen af MOSS, og det er hensigten at offentliggøre de anbefalinger, der er af relevans for virksomheder på TAXUD's websted.

Med hensyn til **reglerne om leveringsstedet** er det sidste retlige element i denne pakke af foranstaltninger til gennemførelse af ændringerne i 2015 Rådets gennemførelses-

---

<sup>2</sup> [Telecommunications, broadcasting & electronic services – European Commission](#)

forordning (EU) nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013 om ændring af gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 (momsgennemførelsesforordningen)<sup>3</sup>.

Formålet med foranstaltningerne i momsgennemførelsesforordningen er udelukkende at præcisere, hvordan de regler om leveringsstedet for teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser, der er fastsat i momsdirektivet, skal fortolkes og anvendes i praksis.

Alle de andre generelle regler i momsdirektivet (f.eks. om den territoriale anvendelse eller om afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald) vil – som for enhver anden levering af tjenesteydelser eller varer – fortsat finde anvendelse, men når der skal træffes afgørelse om den korrekte momsbehandling af disse tre tjenesteydelser, skal der tages højde for den indvirkning, som de særlige regler om leveringsstedet og MOSS kan have.

Under drøftelserne forud for vedtagelsen af forordning (EU) nr. 1042/2013 var det almindelig anerkendt, at erhvervslivet og medlemsstaterne ville drage nytte af mere detaljerede forklarende bemærkninger.

Formålet med disse forklarende bemærkninger er at redegøre nærmere for den praktiske anvendelse af bestemmelserne i momsgennemførelsesforordningen i lyset af ændringerne af leveringsstedet for teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser, der træder i kraft den 1. januar 2015.

### 1.5. Relevante retsakter

Der henvises til følgende retsakter i disse forklarende bemærkninger:

- Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 (i det følgende benævnt "momsdirektivet")
- Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem som ændret ved Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013 (i det følgende benævnt "momsgennemførelsesforordningen")
- Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013 om ændring af gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 for så vidt angår leveringsstedet for ydelser (i det følgende benævnt "forordning (EU) nr. 1042/2013")

Alle relevante lovbestemmelser er citeret i slutningen af de forklarende bemærkninger med den ordlyd, der er gældende fra den 1. januar 2015. Der er link til disse bestemmelser i begyndelsen af hvert kapitel.

Når der henvises til en artikel i momsgennemførelsesforordningen, henvises der kun til artiklen og ikke til selve retsakten. I alle andre tilfælde anføres den relevante retsakt.

### 1.6. Ordliste

Ved "**momssystemet**" forstås EU's momssystem.

---

<sup>3</sup> Bestemmelserne vedrørende ydelser i forbindelse med fast ejendom træder først i kraft pr. 1. januar 2017.

Når der i de forklarende bemærkninger henvises til "**det sted, hvor kunden hører hjemme**", skal det forstås som det sted (land), hvor kunden er etableret, har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted. Undertiden omtales dette også som "**det sted, hvor kunden befinder sig**".

I disse forklarende bemærkninger omfatter "**digitale tjenester**" teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser.

"**Radio- og tv-spredningstjenester**" omfatter ydelser bestående af audioindhold og audiovisuelt indhold som f.eks. radio- eller tv-programmer, der via kommunikationsnet udbydes til offentligheden af en medietjenesteudbyder og henhører under dennes redaktionelle ansvar med det formål, at de samtidig kan høres eller ses, på grundlag af en programoversigt (se nærmere under [punkt 2.3.2](#)).

"**Elektronisk leverede ydelser**" (i det følgende benævnt "elektroniske tjenesteydelser") omfatter ydelser, der leveres via internettet eller et elektronisk net, og hvis egenart gør leveringen deraf hovedsagelig automatiseret, og som kun involverer minimal menneskelig indgriben og ikke har nogen levedygtighed uden informationsteknologi (se nærmere under [punkt 2.3.3](#)).

"**Teleydelser**" omfatter ydelser, hvis formål er transmission, udsendelse eller modtagelse af signaler, skrift, billeder og lyd eller informationer af enhver art ved hjælp af tråd, radio, optiske midler eller andre elektromagnetiske midler, heriblandt også den hermed forbundne overdragelse af retten til at benytte adgangen til transmission, udsendelse eller modtagelse, herunder formidling af adgang til globale informationsnet (se nærmere under [punkt 2.3.1](#)).

"**Over the top**"-tjenester omfatter ydelser, der kun kan leveres gennem tilslutning etableret via kommunikationsnet (*dvs.* en underliggende teletjeneste er nødvendig), og hvor tjenestemodtagerens fysiske tilstedeværelse på stedet, hvor ydelsen leveres, derfor ikke er nødvendig.

"**Telenet**" er net, der kan anvendes til at overføre tale og data. Disse omfatter, men er ikke nødvendigvis begrænset til kabelnet, telekommunikationsnet og ISP-net (Internet Service Provider). De bør omfatte alle faciliteter, der giver adgang til teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser.

I momsmæssig forstand er termerne "**telenet**" og "**kommunikationsnet**" synonymmer. "**Mobilnet**" (artikel 24b, litra b)) er en særskilt underkategori af telenet.

En "**fastnetlinje**" omfatter elementer, der forbinder til et net med henblik på transmission og downloading (*f.eks.* bredbånd, Ethernet), og hvor linjen kræver, at der installeres hardware til at sende/modtage et signal af tilstrækkelig permanent karakter (ikke egnet til at blive flyttet let og hurtigt). Den kan således omfatte enhver type kabel, der anvendes til at transmittere data til eller fra lokalerne (*f.eks.* kobberkabel, fiberkabel eller bredbåndskabel) samt satellitter, når der skal installeres en parabolantenne i lokalerne.

En "**portal**" er enhver type elektronisk butik, websted eller tilsvarende miljø, der tilbyder elektroniske tjenester direkte til forbrugerne uden at omdirigere dem til en anden leverandørs websted, portal osv. med henblik på afslutning af handelen. Almindelige eksempler på dette er appbutikker, elektroniske markedspladser og websteder, der udbyder e-tjenester.

En "**grænseflade**" omfatter en portal, men er et bredere begreb. I it-sammenhæng er en grænseflade en anordning eller et program, der giver to uafhængige systemer eller systemet eller slutbrugeren mulighed for at kommunikere.

Et "**wi-fi-hotspot**" er en angivelse af et bestemt sted og ikke af et stort geografisk område dækket af wi-fi.

**2. TELEYDELSER, RADIO- OG TV-SPREDNINGSTJENESTER OG ELEKTRONISKE TJENESTEYDELSER (ARTIKEL 6A, 6B, 7 OG BILAG I)**

2.1. Relevante bestemmelser

De relevante bestemmelser er fastlagt i momsgennemførelsesforordningen:

Teleydelser

- [Artikel 6a](#)

Radio- og tv-spredningstjenester

- [Artikel 6b](#)

Elektroniske tjenesteydelser:

- [Artikel 7](#)
- [Bilag I](#)

Når der henvises til en artikel i momsgennemførelsesforordningen, henvises der kun til artiklen og ikke til selve retsaktten.

2.2. Hvorfor var der behov for en præcisering?

De fleste B2C-leverancer er afgiftspligtige det sted, hvor leverandøren er etableret. I forbindelse med levering af teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester eller elektroniske tjenesteydelser vil beskatningsstedet fra den 1. januar 2015 imidlertid være det land, hvor kunden er etableret eller bosiddende.

For at skelne mellem disse ydelser og andre ydelser var det nødvendigt at præcisere begreberne teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser. Uden sådanne retningslinjer kan det være vanskeligt for en virksomhed at være sikker på, om den rent faktisk skal opkræve moms i kundens land.

Der er allerede en række præciseringer i EU's gældende momslovgivning, men kun for teleydelser og elektroniske tjenesteydelser. Der er ingen præciseringer for så vidt angår radio- og tv-spredningstjenester.

For at give et så dækkende billede som muligt af de pågældende tjenesteydelser er der indført en række nye bestemmelser i momsgennemførelsesforordningen. Alle tre typer ydelser er nu defineret, og for hver ydelse er der blevet udarbejdet en ikkeudtømmende liste med eksempler, som illustrerer, hvilke ydelser der er omfattet, og hvilke der ikke er.

Erhvervslivet og medlemsstaterne vil således få et sikkert og konsekvent retsgrundlag. Uden denne sikkerhed og konsekvens kan der opstå forskelle med hensyn til anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 58. Hvis den samme tjenesteydelse betragtes som værende omfattet af en medlemsstat og ikke af en anden, kan dette føre til dobbeltbeskatning eller ikkebeskatning. Det var således nødvendigt at definere de pågældende tre typer ydelser for at undgå dette.



Radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser er ikke defineret fuldt ud, da det blot angives, at disse begreber "... omfatter ...". Dette sikrer således den nødvendige fleksibilitet til at tage hensyn til den teknologiske udvikling eller eventuelle nye retningslinjer vedtaget af Momsudvalget eller EU-Domstolens afgørelser.

Der er blevet opstillet lister med eksempler for teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser. For at skabe retssikkerhed blev det foretrukket at foretage en positiv indkredsning af de anførte tjenesteydelser. Som understreget i betragtning 3 i forordning (EU) nr. 1042/2013 er disse lister hverken udtømmende eller definitive. Dette bekræftes klart af ordlyden "... omfatter især følgende: ...".

En tjenesteydelse, der er omfattet af en af definitionerne, vil være omfattet af momsdirektivets artikel 58 og være skattepligtig det sted, hvor kunden befinder sig, uanset om tjenesteydelsen er omfattet af de fremførte eksempler. Det var nødvendigt at anvende ikkeudtømmende lister, da det ikke var muligt at identificere alle eksisterende tjenesteydelser samt tage højde for eventuelle nye former for tjenesteydelser.

### 2.3. Hvad er formålet med bestemmelserne?

#### 2.3.1. Teleydelser

Begrebet teleydelser er allerede defineret i artikel 24, stk. 2, i momsdirektivet. Denne definition forbliver uændret.

Der er blevet opstillet en liste med eksempler for at illustrere, hvilke ydelser der er omfattet af denne definition. Listen er ikke udtømmende og er navnlig baseret på eksempler, som Momsudvalget har drøftet og er blevet enige om. Disse eksempler er nu anført i artikel 6a, stk. 1.

Der anføres ligeledes eksempler på ydelser, som ikke er omfattet af teleydelser. Listen med eksempler er anført i artikel 6a, stk. 2. Den er hverken udtømmende eller definitiv.

#### 2.3.2. Radio- og tv-spredningstjenester

Inden vedtagelsen af forordning (EU) nr. 1042/2013 omfattede EU's momslovgivning ingen definition af radio- og tv-spredningstjenester. Denne definition er nu blevet indført i artikel 6b ledsaget af eksempler på, hvilke ydelser, der er omfattet af radio- og tv-spredningstjenester, og hvilke der ikke er.

Definitionen af radio- og tv-spredningstjenester er i vid udstrækning fastlagt på grundlag af definitionen i direktivet om audiovisuelle medietjenester<sup>4</sup> som anført i betragtning 2 i forordning 1042/2013, men det er ikke hensigten at gentage den definition, der er fastlagt med reguleringsmæssige formål. Ændringer på dette område vil således ikke indvirke på definitionen i momsgennemførelsesforordningen.

Det er et grundprincip i EU-lovgivningen, at begreber skal anvendes konsekvent i hele lovgivningen. I EU's momslovgivning er et begreb som radio- og tv-spredningstjenester

---

<sup>4</sup> [Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2010/13/EU af 10. marts 2010 om samordning af visse love og administrative bestemmelser i medlemsstaterne om udbud af audiovisuelle medietjenester \(direktiv om audiovisuelle medietjenester\) \(EUT L 95 af 15.4.2010, s. 1\).](#)

således ikke kun relevant ved fastlæggelsen af leveringsstedet, men også for den sats, der kan anvendes for den pågældende ydelse.

Den definition, som Rådet har fastlagt, er forholdsvis smal og omfatter kun ydelser bestående af audioindhold og audiovisuelt indhold, der via kommunikationsnet udbydes til offentligheden af en medietjenesteudbyder og henhører under dennes redaktionelle ansvar (og dennes effektive kontrol over både udvælgelsen af programmer og deres tilrettelæggelse.) Redaktionelt ansvar indebærer ikke nødvendigvis et juridisk ansvar i henhold til national lovgivning med hensyn til indholdet eller de udbudte tjenester til offentligheden.

Dette betyder i praksis, at et tv-spredningsforetagende, der f.eks. har en række populære sportskanaler og det redaktionelle ansvar herfor, anses for at levere radio- og tv-spredningstjenester. Disse tjenesteydelser kan være omfattet af en nedsat sats i nogle medlemsstater. Hvis retten til adgang til disse kanaler gives af en leverandør, der køber adgangsretten engros og derefter videresender signalerne uden redaktionelt ansvar for indholdet, vil denne leverandør imidlertid blive betragtet som leverandør af elektroniske tjenesteydelser, og normalsatsen i den medlemsstat, hvor tjenesteydelsen leveres, finder anvendelse.

Definitionen omfatter distribution af radio- eller tv-programmer via elektroniske net såsom internettet, men kun hvis de transmitteres med det formål, at de samtidig kan høres eller ses. Hvis audioindholdet eller det audiovisuelle indhold ikke leveres synkront (samtidig) til modtagerne (offentligheden), er det normalt omfattet af definitionen af elektroniske tjenesteydelser.

Det synes samtidig korrekt at omfatte programmer, der transmitteres med det formål, at de kan høres eller ses omtrent samtidig, i definitionen af radio- og tv-spredningstjenester, der transmitteres med det formål, at de samtidig kan høres eller ses. Disse tjenester er rent faktisk normalt tilgængelige for kunden uden betaling af et ekstra gebyr.

Situationer, hvor programmerne transmitteres med det formål, at de kan høres eller ses omtrent samtidig, omfatter følgende:

- 1) Situationer, hvor der forløber et tidsrum mellem transmission og modtagelse af udsendelsen af tekniske årsager i forbindelse med transmissionsprocessen eller som følge af forbindelsen.
- 2) Situationer, hvor kunden har mulighed for at optage med henblik på at høre eller se programmet på et senere tidspunkt, at sætte det på pause eller spole signalet/programmet frem eller tilbage.
- 3) Situationer, hvor kunden har mulighed for at forprogrammere optagelsen af det særlige audioindhold eller audiovisuelle indhold til optagelse på det tidspunkt, hvor indholdet transmitteres med det formål, at det samtidig kan høres eller ses. Kunden kan herefter efterfølgende høre eller se det optagede program.

Situationer, hvor programmerne transmitteres med det formål, at de kan høres eller ses omtrent samtidig, bør under alle omstændigheder kun omfatte situationer, hvor kunden inden for visse grænser kan øve indflydelse på, hvornår et program kan høres eller ses, uden at påvirke transmissionen af selve signalet.

Situationer, hvor programmerne transmitteres med det formål, at de kan høres eller ses omtrent samtidig, bør ikke omfatte situationer, hvor kunden selv kan vælge det ønskede program fra en liste mod betaling af et særligt gebyr for denne ekstra tjeneste.

### 2.3.3. Elektroniske tjenesteydelser

Begrebet elektroniske tjenesteydelser er defineret i artikel 7, som også indeholder eksempler på tjenesteydelser, der er omfattet af elektroniske tjenesteydelser, og hvilke der ikke er. Der er yderligere vejledning i den vejledende liste over elektronisk leverede tjenesteydelser i bilag II til momsdirektivet<sup>5</sup>, der er blevet udvidet i bilag I.

Formålet med ændringerne i artikel 7 og bilag I er at tilpasse artiklen og bilaget til definitionerne og de opstillede lister over teleydelser og radio- og tv-spredningstjenester. Formålet med de indførte ændringer er med andre ord at sikre, at der ikke er overlapninger eller gentagelser i de opstillede lister i artikel 6a, 6b og 7. Disse ændringer sikrede desuden, at der i muligt omfang blev opstillet positivlister (*dvs.* angivelse af, hvad en teleydelse, radio- og tv-spredningstjeneste og elektronisk tjenesteydelse er) i stedet for negativlister.

Det er baggrunden for, at videotelefoni, adgang til internettet og World Wide Web og telefonydelser via internettet er blevet fjernet fra negativlisten over elektroniske tjenesteydelser og i stedet blevet inkluderet i positivlisten over elektroniske tjenesteydelser.

Det forklarer ligeledes ændringerne i punkt 4 i bilag I (der omfatter on-demand-tjenester og tjenester, der ikke er omfattet af radio- og tv-spredningstjenester), hvor der redegøres nærmere for, hvilke tjenester der er omfattet af de elektroniske tjenesteydelser opstillet under punkt 4 i bilag II til momsdirektivet (levering af musik, film eller spil, herunder hasardspil eller spil om penge, og politiske, kulturelle, kunstneriske, sportslige, videnskabelige eller underholdningsmæssige udsendelser eller begivenheder).

### 2.4. Detailspørgsmål vedrørende bestemmelserne

#### 2.4.1. Teleydelser

##### 2.4.1.1. *Kan servicetelefontjenester være omfattet af teleydelser?*

Servicetelefontjenester er et af de anførte eksempler på tjenester, der ikke er omfattet af elektroniske tjenesteydelser. De er heller ikke et af de anførte eksempler på tjenester, der er omfattet af teleydelser, eller tjenester, der ikke er omfattet af teleydelser.

Hovedformålet med servicetelefontjenester er at yde bistand. Disse ydelser kan ikke generelt betragtes som ydelser, hvis formål er transmission, udsendelse eller modtagelse af signaler, skrift, billeder eller lyd, og de er derfor ikke omfattet af definitionen af teleydelser som "selvstændige" ydelser.

Det kan imidlertid ændre sig, hvis støtten til brugerne kun består i at bistå i tilfælde af problemer med deres telenet, radio- eller tv-net eller et lignende elektronisk net, som brugeren opkræves særskilt betaling for. Servicetelefontjenesten er i dette tilfælde ikke et mål i sig selv, men et middel til på de bedst mulige betingelser at udnytte hovedydelsen.

---

<sup>5</sup> Bilag II til momsdirektivet blev først inkluderet ved Rådets direktiv 2002/38/EF, og det blev ikke ændret ved direktiv 2008/8 og ændres ikke i 2015.

Hvis ydelsen leveres af netudbyderen, kan den betragtes som en sekundær ydelse, der er afgiftsmæssigt stillet som hovedydelsen, og servicetelefontjenesten vil således blive behandlet som en teleydelse i dette tilfælde.

Hvis kunden modtager mere end en ydelse, nemlig først adgang til nettet fra én netudbyder og derefter servicetelefontjenester fra en anden udbyder, kan servicetelefontjenesterne ikke anses som sekundære til denne adgang (medmindre ydelserne kan anses for at være uadskillelige i økonomisk henseende)<sup>6</sup>.

### 2.4.2. Radio- og tv-spredningstjenester

#### 2.4.2.1. *Hvornår "udbydes" programmer "til offentligheden"?*

Transmission eller retransmission af radio- eller tv-programmer er kun omfattet af radio- og tv-spredningstjenester, hvis programmerne udbydes til offentligheden. Hvis programmerne ikke udbydes til et bredere publikum, kan transmissionen eller retransmissionen af programmer ikke betragtes som radio- og tv-spredningstjenester.

Dette krav betyder ikke, at programmerne skal udbydes til alle. Transmissionen eller retransmissionen kan begrænses til offentligheden i et land eller endog til en bestemt region i det pågældende land. Hvis adgangen til programmer er begrænset til kunder, der betaler for tjenesterne, anses transmissionen eller retransmissionen stadig for at være udbudt til offentligheden.

#### 2.4.2.2. *Hvornår transmitteres programmer "med det formål, at de samtidig kan høres eller ses"?*

Radio- og tv-spredningstjenester omfatter kun transmission eller retransmission (genudsendelse) af programmer, der udbydes til offentligheden med det formål, at de samtidig kan høres eller ses af denne offentlighed.

Alle programmer er omfattet, uanset hvilket medie der anvendes til transmissionen eller retransmissionen. Det er irrelevant, om de transmitteres eller retransmitteres over et radio- eller tv-net eller via internettet eller et lignende elektronisk net.

Programmer, der transmitteres med det formål, at de kan høres eller ses samtidig, omfatter ligeledes programmer, der transmitteres med det formål, at de kan høres eller ses omtrent samtidig (se også [punkt 2.3.2](#)).

#### 2.4.2.3. *Hvad er forskellen mellem radio- og tv-spredningstjenester og on-demand-programmer?*

Begrebet radio- og tv-spredningstjenester som defineret i artikel 6b, stk. 1, omfatter flere elementer, herunder kravet om, at programmerne for at være omfattet af disse tjenester skal transmitteres med det formål, at de samtidig kan høres eller ses.

I forbindelse med on-demand-programmer får den enkelte kunde mod betaling adgang til specifikke programmer, når det ønskes, og i dette tilfælde transmitteres programmet ikke med det formål, at det samtidig kan høres eller ses. On-demand-programmer kan derfor ikke betragtes som radio- og tv-spredningstjenester, men skal omfattes af elektroniske tjenesteydelser.

---

<sup>6</sup> [Jf. især Domstolens dom i sag C-366/12 Klinikum Dortmund.](#)

Der skal sondres mellem on-demand-programmer og "pay-per-view". I sidstnævnte tilfælde transmitteres eller retransmitteres programmet normalt af leverandøren, og kunden beslutter, om han vil se det mod betaling af et gebyr. Hvis programmet i "per-per-view"-systemet transmitteres med det formål, at det samtidig kan høres eller ses, er tjenesten således omfattet af radio- og tv-spredningstjenester.

### 2.4.3. Elektroniske tjenesteydelser

#### 2.4.3.1. *Kan prissammenligningstjenester og lignende websteder omfattes af elektroniske tjenesteydelser?*

Karakteren af prissammenligningstjenester (og tjenester udbudt på lignende websteder) skal vurderes på grundlag af definitionen i artikel 7, stk. 1. De leveres via internettet, og leveringen er normalt automatiseret uden menneskelig indgriben. Disse tjenester skal normalt omfattes af elektroniske tjenesteydelser.

Svaret på spørgsmålet om, hvorvidt prissammenligningstjenester leveret via disse websteder til de endelige forbrugere rent faktisk vil være afgiftspligtige som sådan, afhænger af, om de leveres mod vederlag. Hvis disse leveres til forbrugeren vederlagsfrit, er denne levering ikke momspligtig.

#### 2.4.3.2. *Ydelser, der ikke er omfattet af elektroniske tjenesteydelser: visse materielle ydelser reserveret online*

Begrebet "elektronisk leverede ydelser" omfatter ikke i henhold til artikel 7, stk. 3, litra t) og u), adgang til visse arrangementer og andre materielle ydelser reserveret online. De omfatter arrangementer inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning, underholdning eller lignende samt hotelindkvartering, biludlejning, restaurandydelser, passagertransport eller lignende ydelser.

I artikel 7, stk. 3, litra t), henvises til arrangementer inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning og underholdning og lignende. Udtrykket "lignende" afspejler anvendelsesområdet for artikel 53 og 54 i momsdirektivet og skal læses i denne kontekst. Det vil helt sikkert omfatte arrangementerne i artikel 32, stk. 2, dvs. forestillinger, teaterforestillinger, cirkusforestillinger, messer, forlystelsesparker, koncerter, udstillinger samt andre lignende kulturelle arrangementer (litra a)), sportsarrangementer som kampe eller konkurrencer (litra b)) og uddannelsesmæssige og videnskabelige arrangementer som f.eks. konferencer og seminarer (litra c)).

Artikel 7, stk. 3, litra u), omfatter hotelindkvartering, biludlejning, restaurandydelser og passagertransport. For at blive omfattet af disse ydelser skal de hovedsageligt eller sædvanligt udføres som led i aktiviteterne i de pågældende sektorer. De vil derfor helt sikkert omfatte f.eks. bådudlejning.

#### 2.4.3.3. *Omfatter udtrykket "reserveret online" reservationer foretaget ved hjælp af enhver anordning?*

Onlinereservation kan foretages af en person ved hjælp af enhver anordning til reservation over internettet eller ethvert andet elektronisk net. Dette omfatter anordninger som computere, smartphones, tabletter, smarture og smartglas.

2.4.4. *Alle tre tjenesteydelser generelt*

2.4.4.1. *Hvad hvis tjenesteydelserne er knyttet til andre ydelser?*

De enkelte tjenesteydelser (teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser) kan knyttes til andre varer eller tjenesteydelser.

Sammenknytning af tjenesteydelserne, f.eks. Triple Play (hvor internet, tv og telefon leveres som en pakke, f.eks. via en enkelt bredbåndsforbindelse eller via en satellit), skaber ingen særlige problemer med hensyn til leveringsstedet.

Hvis sammenknytningen omfatter varer eller andre tjenesteydelser, der ikke er omfattet af ændringerne i 2015, er det nødvendigt at afgøre, om sammenknytningen er en enkelt ydelse, og i så fald hvordan ydelsen skal kategoriseres.

En ydelse kan bestå af en eller flere bestanddele. Hvis der er flere bestanddele, må en transaktion, der i økonomisk henseende er en enkelt ydelse, ikke kunstigt opdeles. Det må undersøges, hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion, og herigennem afgøres, om forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, modtager flere særskilte hovedydelser eller en enkelt ydelse.

Afgørelsen afhænger i høj grad af omstændighederne og skal derfor træffes fra sag til sag under hensyntagen til EU-Domstolens relevante retspraksis<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> [Se f.eks. Domstolens dom i sag C-349/96 \*Card Protection Plan Ltd.\*](#)

### 3. ELEKTRONISKE YDELSER OG TELEFONIYDELSER VIA INTERNETTET LEVERET AF EN FORMIDLER (ARTIKEL 9A)

#### 3.1. Relevant bestemmelse

Den relevante bestemmelse er fastlagt i momsgennemførelsesforordningen:

- [Artikel 9a](#)

Når der henvises til en artikel i momsgennemførelsesforordningen, henvises der kun til artiklen og ikke til selve retsaktten.

#### 3.2. Baggrund

Når teleydelser og elektroniske tjenesteydelser leveres til en endelig forbruger (B2C), er leverandøren af ydelserne betalingspligtig for momsen til skattemyndighederne. Det er derfor afgørende at fastslå med sikkerhed, hvem der er leverandør af ydelserne, navnlig hvis disse ikke leveres direkte til den endelige forbruger, men via formidlere.

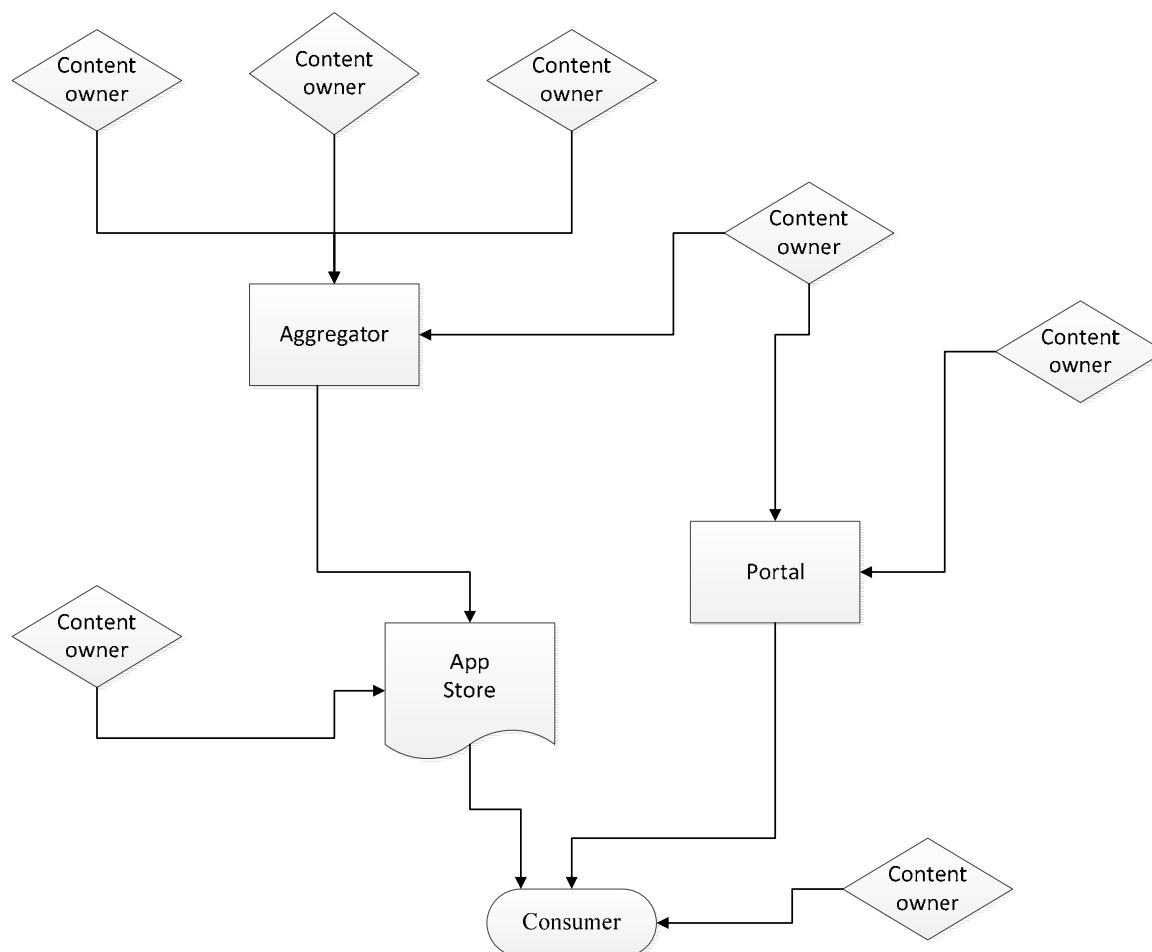
#### 3.3. Hvorfor var der behov for en præcisering?

En lang række digitale tjenester, der leveres via telenet eller via en grænseflade eller en portal, kan leveres til den endelige forbruger via en formidler. Ud over adgang til eller downloading af musik eller spil på mobiltelefoner kan tjenesterne f.eks. omfatte nummeroplysning, vejrudsigter, konkurrencer, afstemninger og alle former for apps. Nogle af disse tjenester er tilgængelige ved brug af særtjenester med overtaksering, f.eks. sms (tjeneste for korte tekstbeskeder), en tekstfacilitet på mobiltelefoner, for hvilken der opkræves højere priser end normalt. Overtakseringen er betaling for den digitale tjeneste. I andre tilfælde har kunden en konto i en appbutik, på en platform eller andet lignende sted og betaler for tjenesteydelserne med kreditkort eller ved hjælp af en anden betalingsmetode.

Antallet af parter involveret i distributionen af disse tjenester kan variere. I nogle tilfælde leveres tjenesten direkte af ejeren af det elektroniske indhold til den endelige forbruger. Det er f.eks. tilfældet, hvis en person køber en sang direkte fra en uafhængig kunstner via hans eller hendes websted. Andre transaktioner involverer imidlertid transaktioner mellem flere formidlere. I forbindelse med en ringetone kan indholdsejeren f.eks. indgå en licensaftale med en indsamler af ringetoner, der indgår aftaler med udbydere af mobilkommunikation, som sælger ringetoner til deres mobilkunder. Princippet er det samme, når appudviklere indgår aftaler med appbutikker eller platforme, hvor kunderne køber disse downloadede apps mod betaling til den butik eller platform, via hvilken appen blev købt.

Forsyningskæderne er ofte lange og kan være grænseoverskridende. Når dette er tilfældet, kan det være vanskeligt at vide, hvornår ydelserne leveres endeligt til en endelig forbruger, og hvem der skal betale moms af den pågældende ydelse. For at skabe retssikkerhed for alle involverede parter og sikre momsopkrævningen var det nødvendigt at definere, hvilken part i kæden, der skal betragtes som leverandøren af ydelsen til den endelige forbruger.

Følgende diagram illustrerer nogle typiske situationer, hvor artikel 9a kan bidrage til at afklare, hvem leverandøren af ydelsen til den endelige forbruger er.



Pilene viser, hvorledes indholdet leveres til den endelige forbruger. Diagrammet omfatter ikke de forskellige aspekter af behandlingen af betalinger.

### 3.4. Hvad er formålet med bestemmelsen?

#### 3.4.1. Bestemmelser om formodning

I artikel 9a, stk. 1, første afsnit, fastsættes en bestemmelse om afvisning af formodningen om, at en afgiftspligtig person, som deltager i leveringen af elektroniske ydelser eller telefonydelser via internettet, handler i eget navn, men for udbyderen af disse ydelsers regning. Denne bestemmelse afspejler den retlige situation, der er fastsat i moms-direktivets artikel 28, når følgende tre krav er opfyldt: i) deltagelse af en afgiftspligtig person i leveringen af en ydelse, ii) som handler i eget navn, iii) men for tredjemands regning.

Denne formodning betyder, at for hver transaktion i forsyningskæden mellem en udbyder af elektroniske tjenesteydelser og den endelige forbruger anses den enkelte formidler (f.eks. en indholdsindsamler eller en teleoperatør osv.) for selv at have modtaget og videreleveret den elektroniske tjenesteydelse (eller telefonydelse via internettet). En virksomhed, der udbyder apps via et websted, vil f.eks. blive betragtet som sælgeren af disse apps til den endelige forbruger og således som afgiftspligtig<sup>8</sup> og ikke den virksomhed, der ejer appen (indholdsejer).

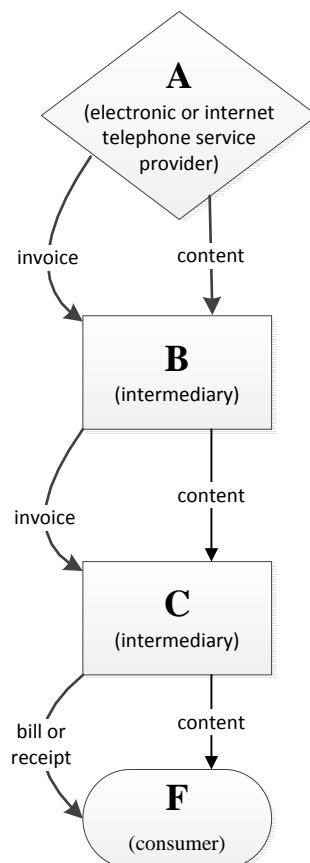
<sup>8</sup> Se især scenarie 7-10 på s. 36-42.



Der er en række undtagelser fra denne formodning, som der redegøres for længere fremme i dette kapitel.

Nedenstående diagram viser en situation, hvor alle formidlerne er omfattet af formodningen. Formidler B anses for at have modtaget ydelsen og videreleveret den til formidler C som leverandør af ydelsen. Formidler C anses for at have modtaget ydelsen fra B og videreleveret den til den endelige forbruger som leverandør af ydelsen.

### Scenarie 1:



### 3.4.2. Afvisning af formodningen

I henhold til artikel 9a kan denne formodning afvises af formidleren på visse betingelser. Hvis en formidler afviser formodningen, anses han ikke længere for at have modtaget og videreleveret ydelsen. Betingelserne for afvisning af formodningen er anført i slutningen af artikel 9a, stk. 1, første afsnit og uddybes i andet og tredje afsnit i samme artikel.

Bestemmelsen er opbygget på en sådan måde, at formodningen gælder, medmindre den afvises af en afgiftspligtig person, der deltager i leveringen, og følgende betingelser er opfyldt:

- 1) **Udbyderen er udtrykkeligt angivet som leverandør af denne afgiftspligtige person,** hvilket betyder at:
  - a) den faktura, som er udstedt eller stillet til rådighed af hver enkelt afgiftspligtig person, der deltager i leveringen, skal identificere (dvs. der skal være en tilstrækkelig klar angivelse af) den pågældende ydelse og leverandøren heraf (i

forbindelse med almindelige handelstransaktioner udstedes der en moms faktura mellem to afgiftspligtige personer)

- b) regningen eller kvitteringen skal identificere den pågældende ydelse og leverandøren heraf (den afgiftspligtige person skal udstede eller stille en regning eller kvittering til rådighed for den endelige forbruger med angivelse af, hvad der er blevet leveret, og anføre oplysninger om leverandøren, *f.eks.* firmanavn og momsregistreringsnummer)
- c) den afgiftspligtige person, der deltager i leveringen, godkender ikke, at kunden afkræves betaling (dvs. at appbutikken *f.eks.* ikke er ansvarlig for betalingen mellem den endelige forbruger og ejeren af appindholdet)
- d) den afgiftspligtige person, der deltager i leveringen, godkender ikke leveringen (dvs. at indholdsejerens levering af appen via appbutikken *f.eks.* ikke godkendes af appbutikken)
- e) den afgiftspligtige person, der deltager i leveringen, fastsætter ikke de almindelige leveringsbetingelser (dvs. at appbutikken *f.eks.* ikke fastsætter betingelserne for salg af en app via en appbutik)

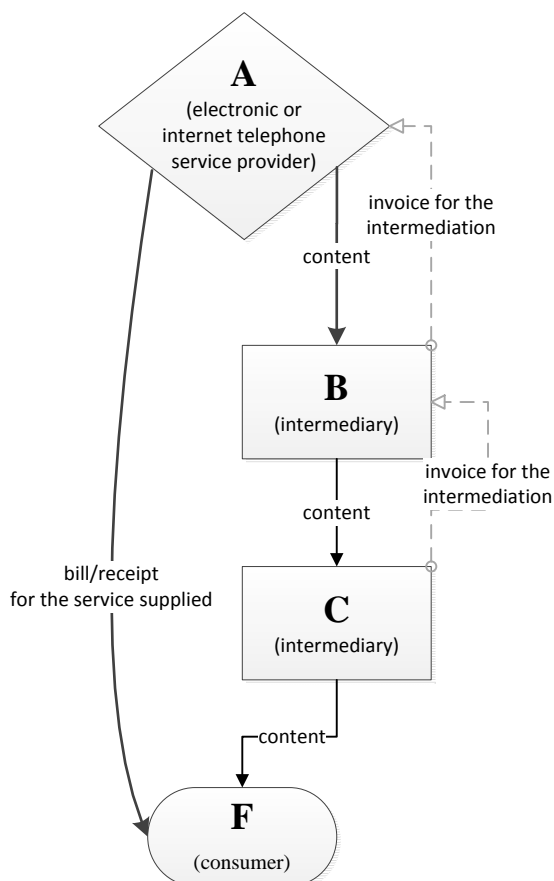
OG

- 2) ***Dette afspejles i de kontraktlige aftaler*** (hele punkt 1, litra a)-e), skal afspejles i de kontraktlige aftaler, *f.eks.* mellem appbutikken og ejeren af appindholdet. Hvis dette ikke er tilfældet, kan formodningen ikke afvises).

Hvis disse betingelser opfyldes for alle formidlere i kæden, afvises formodningen i artikel 9a, og udbyderen af elektroniske tjenesteydelser er fortsat leverandøren af ydelserne til den endelige forbruger (uanset formidlernes transaktioner i forsyningskæden). Tjenesteudbyderen skal således fastlægge leveringsstedet og er betalingspligtig for moms på de ydelser, der leveres til den endelige forbruger.

Nedenstående diagram viser en situation, hvor alle formidlerne afviste formodningen. I dette eksempel opfatter alle parterne ejeren af appindholdet som den, der sælger appen til den endelige forbruger. Det angives på fakturaerne og på den udstedte regning eller kvittering, og det fremgår ligeledes af de kontraktlige aftaler.

Scenarie 2



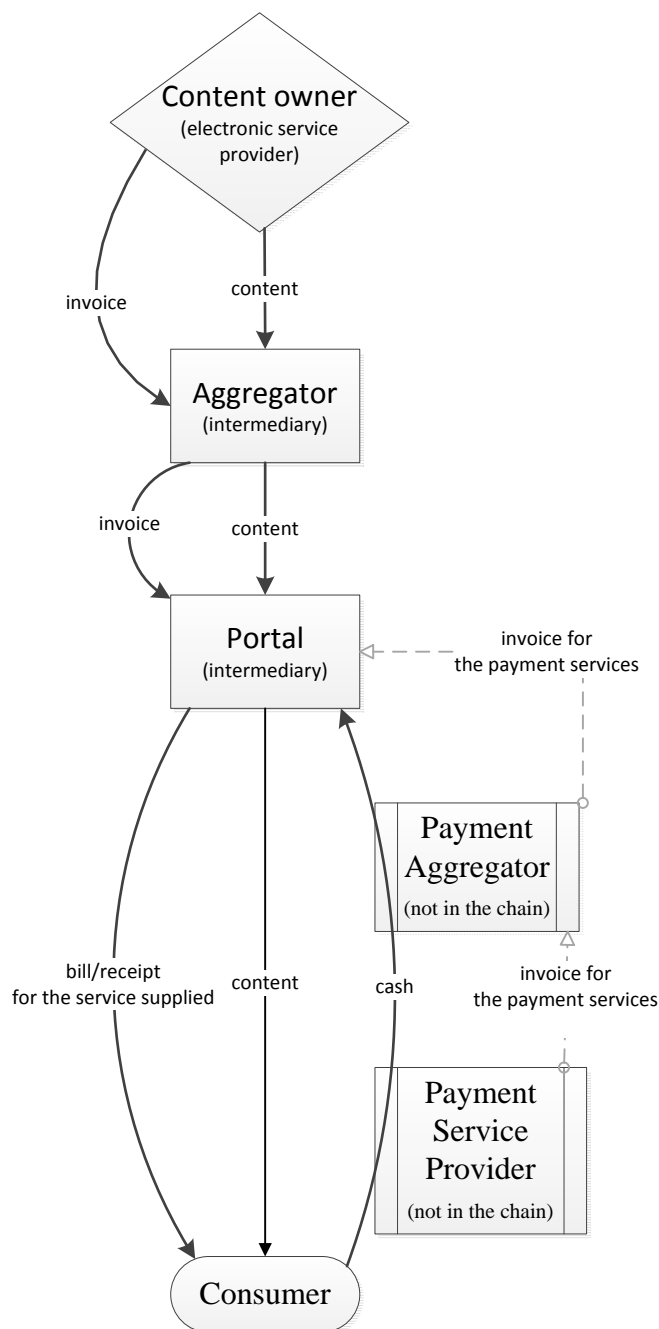
Hvis en formidler i forsyningskæden godkender, at kunden afkræves betaling, eller leveringen af ydelserne eller fastsætter de almindelige leveringsbetingelser, kan denne formidler ikke afvise formodningen i artikel 9a, og formidleren vil blive anset for at have leveret ydelsen til den endelige forbruger i momssammenhæng.

Hvis en formidler i et led i en forsyningskæde, der involverer flere formidlere, ikke kan afvise eller ikke afviste formodningen, kan formidlere længere nede i forsyningskæden ikke angive den (oprindelige) leverandør som leverandør af ydelserne. I dette tilfælde kan de kun gå tilbage til den (første) formidler, der er omfattet af formodningen (se også [punkt 3.4.7](#)).

En afgiftspligtig person, der alene behandler betalinger for ydelser (*f.eks.* et kreditkortselskab), kan derimod ikke anses for at have deltaget i leveringen af ydelserne, fordi denne har behandlet betalingen. Formodningen anvendes således ikke på en sådan afgiftspligtig person, og den pågældende kan derfor ikke blive anset for at have leveret ydelsen til den endelige forbruger, medmindre personen deltager i leveringen på anden vis.

I nedenstående diagram er alle de formidlere, der deltager i leveringen, omfattet af formodningen (indsamlere og portalen modtager og videreleverer ydelsen). Betalings-tjenesteudbydere deltager ikke i leveringen, og de kan derfor ikke omfattes af formodningen.

Scenarie 3



3.4.3. Anvendelse af formodningen – nærmere indikatorer

Formodningen i artikel 9a anvendes, når en afgiftspligtig person deltager i leveringen (og derfor anses for at handle i eget navn, men for udbyderen af denne ydelses regning).

Når en leverandør eller en skattemyndighed skal vurdere, om en afgiftspligtig person deltager i leveringen af ydelser via et telenet, en grænseflade eller en portal, skal sagens omstændigheder vurderes **og** kontraktlige aftaler skal undersøges. Hvis der er en uoverensstemmelse mellem kontraktlige aftaler og de faktiske økonomiske forhold, er sidstnævnte afgørende.

Formuleringen "deltager i leveringen" i artikel 9a bør ikke tillægges en anden betydning end betydningen i momsdirektivets artikel 28, hvor der henvises til "en afgiftspligtig

person, [der] optræder som formidler i forbindelse med en ydelse". Fortolkningen af momsdirektivets artikel 28 skal altid baseres på EU-lovgivningen og ikke på nationale love.

En afgiftspligtig person deltager normalt i leveringen, hvis det angives klart i kontraktlige aftaler eller regler, at denne afgiftspligtige person handler i eget navn, men for udbyderen af disse ydelsers regning, og dette afspejler de faktiske omstændigheder (leveringens faktiske karakter).

Det er imidlertid også muligt, at de kontraktlige aftaler eller regler ikke er tilstrækkelig veldefinerede på dette område. I denne situation skal der i forbindelse med den indledende vurdering af den pågældende levering foretages en analyse af transaktionens karakter i sin helhed.

Der skal kort sagt både tages hensyn til omstændighederne og de retlige forhold ved vurderingen af, om en afgiftspligtig person deltager i leveringen. Det er derfor ikke tilstrækkeligt at indføre en bestemmelse i en aftale (uanset om den undertegnes før eller efter den 1. januar 2015), der udelukker en afgiftspligtig person fra en transaktionskæde (således at denne ikke anses for at deltage i leveringen), hvis det ikke afspejles i de faktiske økonomiske forhold.

Med hensyn til specifikke indikatorer er der ingen tvivl om, at en afgiftspligtig person, der godkender, at kunden afkræves betaling, og/eller leveringen af ydelsen eller fastsætter de almindelige leveringsbetingelser, deltager i den pågældende levering. Der redegøres nærmere for dette spørgsmål i punkt 3.4.6.

En række andre elementer kan desuden angive, at en afgiftspligtig person deltager i en levering og således kan omfattes af formodningen i henhold til bestemmelsen i artikel 9a, stk. 1, første afsnit. Inden der drages en endelig konklusion desangående, skal der imidlertid tages hensyn til leveringens karakter i sin helhed.

Nedenfor opstilles en række indikatorer, der peger på, at en afgiftspligtig person deltager i leveringen:

- ejerskab eller forvaltning af den tekniske platform, via hvilken ydelserne leveres
- ansvar for den faktiske levering
- ansvar for opkrævning af betaling, medmindre den afgiftspligtige person kun deltager i behandlingen af betalingen.
- udøvelse af kontrol med eller indflydelse på prisfastsættelsen
- den juridisk ansvarlige for udstedelse af en momsfaktura, regning eller kvittering for leveringen til den endelige bruger
- ansvar for kundepleje eller besvarelse af forespørgsler om eller problemer med selve ydelsen
- udøvelse af kontrol med eller indflydelse på funktionen og præsentationen af den virtuelle markedsplads (f.eks. appbutikker eller websteder), der indebærer, at den afgiftspligtige persons varemærke eller identitet er betydeligt mere fremtrædende end for andre personer, der er involveret i leveringen

- juridiske forpligtelser eller hæftelser i forbindelse med den leverede ydelse
- ejerskab af kundedata vedrørende den pågældende levering
- beføjelse til at kreditere salget uden leverandørens tilladelse eller forudgående godkendelse, hvis ydelsen ikke blev modtaget på tilfredsstillende vis.

Det er ikke alle afgiftspligtige personer, som er involveret i leveringen af elektroniske tjenesteydelser eller telefonydelser via internettet, der kan anses for at deltage i leveringen som anført i artikel 9a. Nedenfor anføres fem forskellige situationer. De første tre situationer vedrører tilfælde, hvor en formidler ikke anses for at tage del i leveringen i betydningen i artikel 9a. De sidste to situationer (fjerde og femte) vedrører situationer, hvor en formidler deltager i leveringen som anført i artikel 9a.

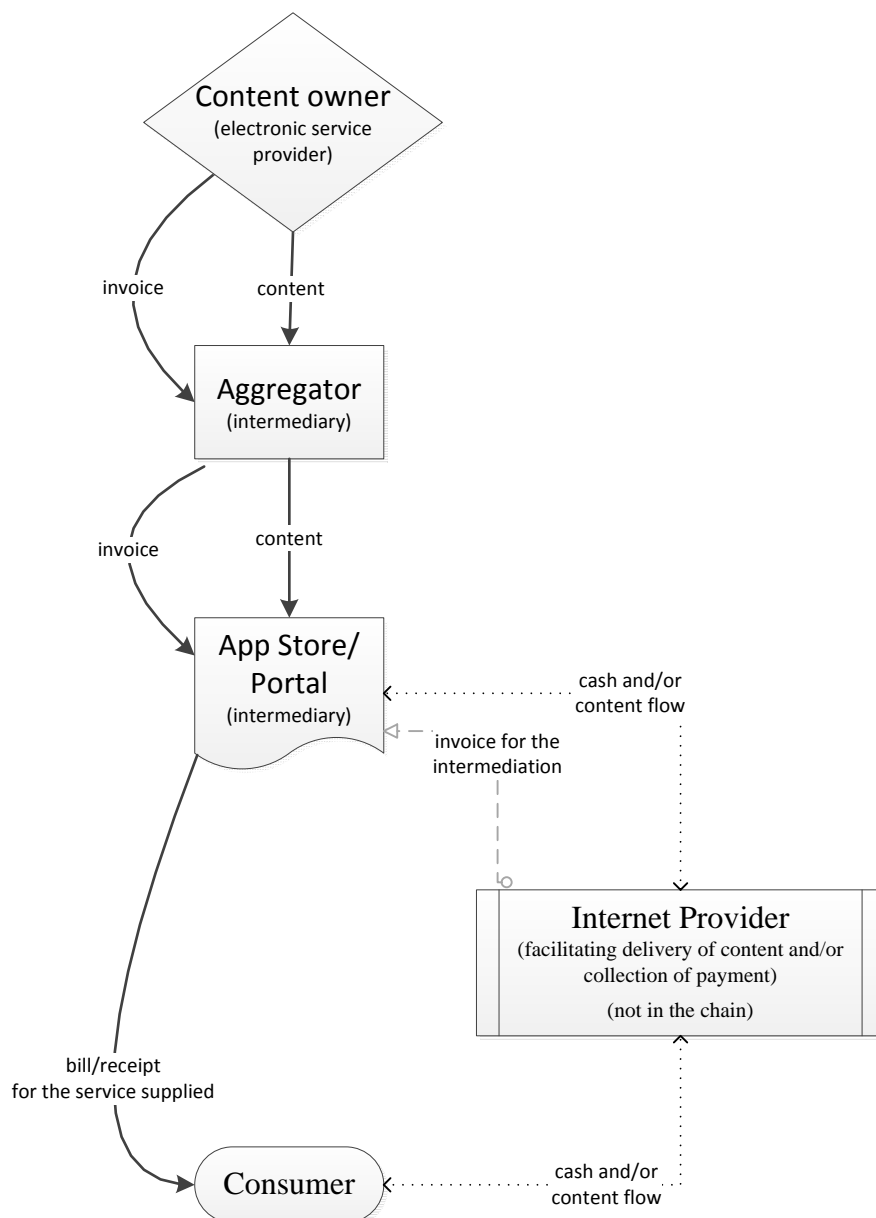
1) Som illustreret i scenarie 3 anses en betalingstjenesteudbyder (*f.eks.* et kreditkortselskab) ikke for at deltage i leveringen af ydelserne til den endelige forbruger, hvis den pågældende udbyder alene behandler betalingen (se [punkt 3.4.4](#)).

2) Internetudbyderen deltager ikke i leveringen, når denne kun stiller internettet til rådighed for formidling af indhold og/eller opkrævning af betaling (via wi-fi, kabel, satellit eller andet). I denne situation er udbyderens deltagelse ikke et tilstrækkeligt grundlag for at blive anset som deltager i leveringen.

3) Hvis mobiloperatøren kun formidler indholdet og/eller behandler betalingen (på samme måde som internetudbyderen stiller internettet til rådighed) som beskrevet ovenfor, skal den pågældende mobiloperatør behandles på samme måde og ikke anses for at deltage i leveringen.

Følgende diagram illustrerer den situation, hvor en internetudbyder eller en mobiloperatør behandler betalingen og/eller formidler indholdet.

Scenarie 4

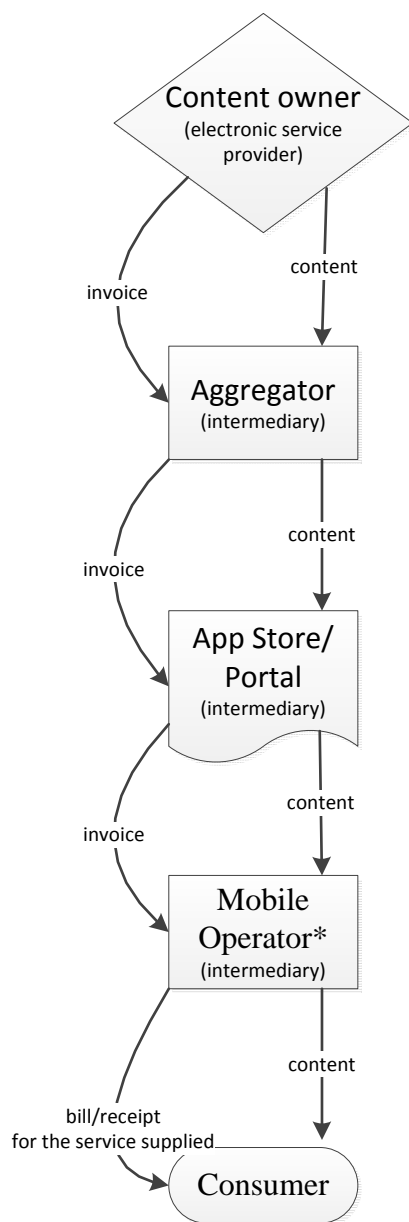


4) Hvis en mobiloperatør er involveret på anden vis end beskrevet ovenfor (formidling af indhold eller behandling af betaling), kan der ikke ses bort fra den pågældendes deltagelse. Operatørens involvering i leveringen vil med andre ord blive tilstrækkelig omfattende, og han skal derfor anses for at deltage i leveringen i betydningen i artikel 9a. En af de test, der skal gøre det nemmere at afgøre, om en mobiloperatør deltager i leveringen, er at kontrollere, om netværket er af afgørende betydning for leveringen. Det kan også kontrolleres, om opkrævningen af betaling blot omfatter et regningsgebyr.

5) Der er ingen tvivl om, at en appbutik eller en portal, der udbyder en elektronisk tjenesteydelse, skal anses for at være stærkt involveret i leveringen af den pågældende ydelse og således for at deltage i leveringen i betydningen i artikel 9a. Det forhold, at en yderligere formidler, der deltager i den pågældende levering som mellemlid mellem appbutikken eller portalen og den endelige forbruger (f.eks. en mobiloperatør), ændrer ikke automatisk appbutikkens eller portalens stilling.

Følgende diagram illustrerer en situation, hvor en mobiloperatør, en appbutik eller en portal deltager i leveringen og derfor er omfattet af formodningen.

### Scenarie 5



\* En mobiloperatør handler ikke kun som betalingstjenesteudbyder eller internetudbyder.

*Hvem deltager og hvem deltager ikke i leveringen? Yderligere illustrationer*

De følgende tre situationer illustrerer nærmere, hvem der deltager og hvem der ikke deltager i leveringen.

#### Situation 1

Hvis

- 1) en kunde i en appbutik køber en elektronisk tjenesteydelse (et abonnement på et e-magasin, et spil eller in-game-kreditter) fra en indholdsejer



- 2) aftalen om levering af den elektroniske tjenesteydelse indgås direkte mellem indholdsejeren og kunden
- 3) betalingen opkræves direkte af appbutikken, men den elektroniske tjenesteydelse leveres (*dvs.* teknisk formidling af data) til kundens telefon via mobiloperatørnettet

skal mobiloperatøren ikke anses for at deltage i leveringen.

#### Situation 2

Hvis omstændighederne er forskellige i forhold til situation 1, punkt 3, og betalingen også opkræves af mobiloperatøren, skal mobiloperatøren stadig ikke anses for at deltage i leveringen.

#### Situation 3

Hvis mobiloperatørens opkrævning af betaling ikke kun omfatter et regningsgebyr (som i situation 2), men også andre elementer, skal mobiloperatøren imidlertid anses for at deltage i leveringen. Yderligere elementer kan omfatte brug af sms med overtaksering, der ikke alene anvendes til behandling af betalinger.

Det skal imidlertid erindres, at markedet for elektroniske tjenesteydelser og teleydelser udvikler sig hurtigt, og det er derfor hverken muligt eller tilrådeligt at komme ind på alle mulige konkrete situationer i disse forklarende bemærkninger. Det skal under alle omstændigheder gøres klart, at der ved vurderingen af de enkelte sager skal tages hensyn til ovennævnte aspekter.

#### *3.4.4. Situationer, hvor formodningen ikke kan anvendes – behandling af betalinger*

Artikel 9a, tredje afsnit, udelukker afgiftspligtige personer, der alene behandler betalinger, og som ikke anses for at deltage i leveringen (i den primære transaktionskæde), f.eks. et kreditkortselskab, der behandler betalinger.

Ved vurderingen af, hvorvidt den afgiftspligtige person alene behandler betalinger, er de faktiske økonomiske forhold og de kontraktlige aftaler afgørende (hvis de ikke er i strid med omstændighederne).

Ud over behandling af betalinger kan den afgiftspligtige person udføre andre aktiviteter, der er direkte knyttet til denne behandling af betalinger, men ikke til hovedydelsen. Det kunne f.eks. være at overtage risikoen for uerholdelige fordringer eller at give vigtige kunder en service, der i realiteten indebærer henvisning til leverandøren, undtagen i situationer knyttet til selve behandlingen af betalinger. Disse aktiviteter vil ikke være et tilstrækkeligt grundlag for at anse den pågældende afgiftspligtige person for at deltage i leveringen.

#### *3.4.5. Betingelser for afvisning af formodningen*

En udbyder af elektroniske tjenesteydelser eller telefonydelser via internettet anses for at være udtrykkeligt angivet, hvis det klart fremgår af de kontraktlige aftaler og oplysningerne fra **hver** afgiftspligtig person, der deltager i leveringen, og meddeles den endelige forbruger, at ydelsen leveres af den pågældende udbyder.

**Begge betingelser i artikel 9a, stk. 1, andet afsnit, skal opfyldes samtidig** for at kunne angive udbyderen af ydelserne, *f.eks.* ejeren af appindholdet, udtrykkeligt som leverandøren af ydelserne. I hele forsyningskæden finder den første betingelse (litra a) – udstedelse af en momsfaktura) anvendelse på B2B-transaktionerne, hvorimod den anden betingelse (litra b)) – udstedelse af en regning eller kvittering og eventuelt også en momsfaktura, når der skal udstedes en B2C-faktura) finder anvendelse på den endelige B2C-transaktion i kæden.

For at udbyderen (af elektroniske ydelser eller telefonydelser via internettet) kan anses for at være udtrykkeligt angivet, skal udbyderen identificeres på en tilstrækkelig klar måde som leverandøren på den faktura, som er udstedt eller stillet til rådighed af hver enkelt afgiftspligtig person, der deltager i leveringen, og på den regning eller kvittering, der er udstedt eller stillet til rådighed for den endelige forbruger (hvis der ikke skal udstedes en momsfaktura). Hvis disse oplysninger ikke er blevet givet af hver enkelt afgiftspligtig person, der deltager i leveringen, og meddelt (ved at udstede eller stille en regning eller kvittering eller momsfaktura til rådighed) den endelige forbruger, kan udbyderen af ydelserne, *f.eks.* ejeren af appindholdet, ikke anses for at være udtrykkeligt angivet som leverandøren.

Selv om en afgiftspligtig person opfylder alle betingelserne for at afvise formodningen i artikel 9a, betyder det imidlertid ikke, at denne ikke kan anses for at deltage i leveringen (jf. momsdirektivets artikel 28).

Ved identificeringen af leverandøren og ydelsen kan der angives en fuldstændig reference eller en specifik og unik reference, kode eller lignende identifikator, forudsat at den anvendte reference er tilstrækkelig klar for alle berørte parter. Beskrivelsen af leverandøren skal være tilstrækkelig utvetydig til at identificere den pågældende leverandør i forhold til alle kunderne, men det er ikke nødvendigt at angive alle detaljerede oplysninger såsom leverandørens fulde juridiske navn, adresse eller momsregistreringsnummer. Der skal ikke forskrives eller gives fortrinsstilling til en bestemt identifikationsmetode, da det vil pålægge virksomheder med forskellig handelspraksis yderligere byrder.

Med hensyn til B2B-fakturaen skal den være i overensstemmelse med de generelle momsregler<sup>9</sup>.

Når der henvises til en "regning eller kvittering", der udstedes til eller stilles til rådighed for kunden, henvises der her som forklaret ovenfor til B2C-transaktioner. Det skal betragtes som en minimumsbetingelse, som skal opfyldes sammen med de øvrige betingelser i artikel 9a, for at den afgiftspligtige person udtrykkeligt kan angive udbyderen af ydelsen som leverandøren. Det ændrer på ingen måde faktureringsreglerne i momsdirektivet og deres anvendelse på nationalt niveau. Denne særlige betingelse indebærer ikke en forpligtelse til at udstede fakturaer for ydelser til endelige forbrugere i medlemsstater, hvor dette ikke er et krav, og den udelukker heller ikke muligheden for at pålægge denne forpligtelse i medlemsstater, hvor det også er obligatorisk at udstede

---

<sup>9</sup> I henhold til de forklarende bemærkninger om fakturering, dokumentreference: A-2, Emne: Definition af en elektronisk faktura: "En faktura skal betragtes som udfærdiget, når leverandøren eller en tredjepart, der handler på vegne af leverandøren, eller kunden for så vidt angår fakturaer udfærdiget af køber, stiller fakturaen til rådighed, sådan at den kan modtages af kunden. Det kan betyde, at den elektroniske faktura sendes direkte til kunden *f.eks.* pr. e-mail eller via en sikker forbindelse eller indirekte *f.eks.* gennem en eller flere tjenesteydere, eller at den stilles til rådighed og gøres tilgængelig for kunden via en webportal eller ved hjælp af en anden metode."

fakturaer for B2C-leverancer. Hvis der skal udstedes en B2C-faktura, skal de oplysninger, der er anført i momsdirektivets artikel 226, angives, og de er mere detaljerede end oplysningerne på regningen eller kvitteringen<sup>10</sup>.

### 3.4.6. Situationer, hvor formodningen ikke kan afvises

Det vil altid blive formodet, at en afgiftspligtig person, der enten godkender, at kunden afkræves betaling, godkender leveringen af ydelsen eller fastsætter de almindelige leveringsbetingelser, handler i eget navn, men for en anden afgiftspligtig persons regning. Hvis **blot én** af disse tre betingelser er opfyldt, kan en afgiftspligtig person ikke udtrykkeligt angive en anden afgiftspligtig person som leverandøren af ydelsen til den endelige forbruger.

Hvis blot én afgiftspligtig person i kæden opfylder en af de tre betingelser, kan de øvrige parter i kæden ikke angive den oprindelige udbyder af ydelsen som leverandøren af ydelsen til den endelige forbruger. Hvis et telenet f.eks. opfylder en af de tre betingelser vedrørende fastsættelse af betalings-, leverings- eller aftalebetingelser, kan ejeren af appindholdet ikke anses som leverandøren af ydelsen til den endelige forbruger.

Hvis flere parter i forsyningskæden godkender, at kunden afkræves betaling, og/eller godkender leveringen af ydelsen eller fastsætter de almindelige leveringsbetingelser, må ingen af parterne derfor udtrykkeligt angive den oprindelige udbyder af ydelsen som leverandøren af ydelsen til den endelige forbruger. Ved en korrekt identificering af alle formidlerne i forsyningskæden skal der tages hensyn til de kontraktlige aftaler mellem parterne. Der kan desuden heller ikke ses bort fra den endelige forbrugers opfattelse af, hvem der leverer ydelsen til ham (se også [punkt 3.4.7](#) for en nærmere afklaring).

### **Godkendelse af, at kunden afkræves betaling**

Sætningen "godkender, at kunden afkræves betaling" er ikke det samme som at modtage eller opkræve betaling. Der tænkes her på en situation, hvor den afgiftspligtige person kan påvirke, hvornår eller på hvilke betingelser kunden betaler. En afgiftspligtig person godkender, at kunden afkræves betaling, når den pågældende beslutter, at kundens konto eller kredit- eller bankkort eller lignende kan debiteres for betaling for ydelsen. I praksis er den person, der godkender, at kunden afkræves betaling, ofte den person, der kontrollerer den tekniske platform (*f.eks.* appbutik, portal), via hvilken ydelserne udbydes eller leveres.

### **Godkendelse af leveringen af ydelserne**

Sætningen "godkender ... leveringen af ydelserne" er et bredere begreb end at foretage leveringen. Der tænkes her på en situation, hvor den afgiftspligtige person kan påvirke, hvornår eller på hvilke betingelser leveringen foretages. En afgiftspligtig person godkender leveringen, når den pågældende godkender iværksættelsen af leveringen af ydelsen, leverer ydelsen selv eller anmoder tredjemand om at foretage leveringen. I praksis er den person, der godkender leveringen, ofte den person, der kontrollerer den tekniske platform (*f.eks.* appbutik, portal), via hvilken ydelserne udbydes eller leveres.

---

<sup>10</sup> Oplysninger om medlemsstaternes faktureringsregler vil også blive gjort tilgængelige på Kommissionens websted.

### Fastsættelse af de almindelige leveringsbetingelser

I forbindelse med anvendelsen af artikel 9a dækker sætningen "de almindelige leveringsbetingelser" over alle almindelige leveringsbetingelser, der fastsættes af en afgiftspligtig person, som deltager i leveringen, og som en endelig forbruger skal indgå en aftale med inden køb af ydelsen. Den dækker f.eks. over de betingelser, der fastsættes af markedspladser og lignende platforme, hvor brugerne skal godkende almindelige betingelser for brug af det pågældende websted eller platform (f.eks. for at få en konto), samt de almindelige betingelser (herunder licensaftale), som den endelige forbruger skal godkende for at få adgang til en app eller indhold.

Ved "fastsættelse" af de almindelige leveringsbetingelser forstås den situation, hvor en afgiftspligtig person træffer afgørelse om de almindelige og specifikke betingelser (f.eks. rettigheder og forpligtelser såsom pris, betalingsbetingelser, leveringsbetingelser, garantibestemmelser osv.) og kan pålægge de øvrige deltagere disse (ved at godkende dem formelt).

#### 3.4.7. Hvad sker der, hvis mindst en formidler i kæden afviser formodningen?

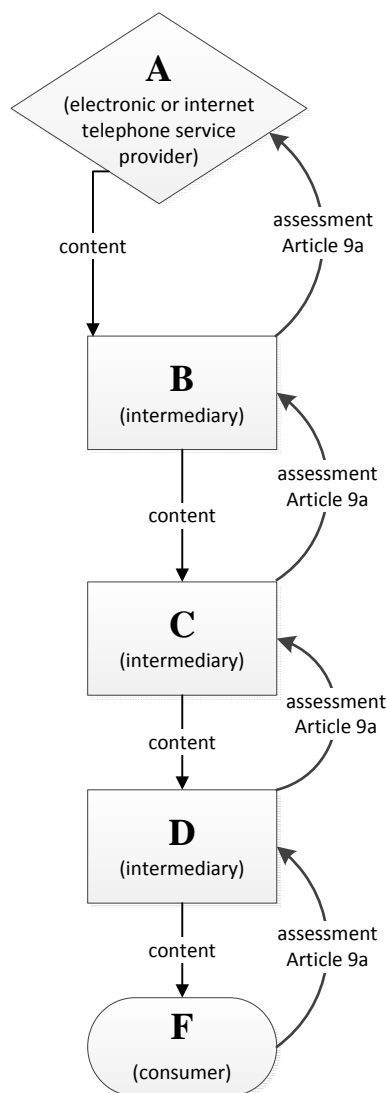
En formidler, der deltager i leveringen, er normalt omfattet af formodningen i artikel 9a. Den kan imidlertid afvises, hvis alle de fastsatte betingelser er opfyldt.

Enhver formidler i forsyningskæden, der ikke opfylder betingelserne for at afvise formodningen i artikel 9a, er omfattet af formodningen og vil blive anset for at have modtaget og leveret ydelsen selv til den næste formidler i kæden eller til den endelige forbruger. Han vil således blive behandlet som leverandøren af ydelsen.

For at foretage en korrekt analyse af de enkelte formidlers situation **skal der ved en korrekt vurdering af ydelsens forsyningskæde tages udgangspunkt i de endelige forbrugere og derefter foretages en vurdering opad i kæden** som angivet i nedenstående diagram (scenarie 6). Denne tilgang er tæt knyttet til formålet med artikel 9a, nemlig at opkræve afgiften så tæt som muligt på den endelige forbruger, medmindre der er tilstrækkelige oplysninger til at identificere den afgiftspligtige person, der leverer ydelsen til den endelige forbruger, i et tidligere led i kæden.

Følgende diagram illustrerer den korrekte rækkefølge for vurderingen af transaktionerne i kæden i forbindelse med anvendelsen af artikel 9a.

Scenarie 6

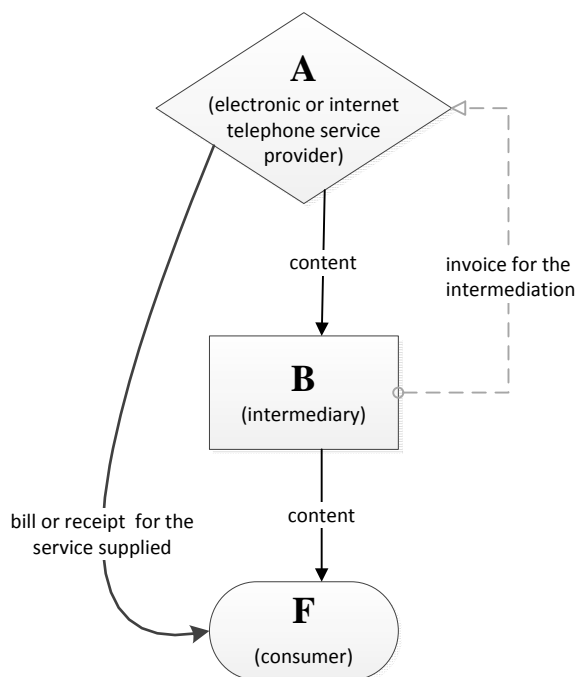


Nedenstående fire diagrammer (scenarie 7-10) illustrerer en række generelle scenarier for anvendelsen af formodningen i artikel 9a, hvor mindst en formidler i kæden afviser formodningen.

Scenarie 7-10 vedrører **de mest grundlæggende situationer** omfattet af artikel 9a. Formålet med disse diagrammer er at opstille yderligere retningslinjer for **de mest almindelige generelle situationer**. De konkrete forhold vil ofte afvige i detaljer fra oplysningerne i diagrammerne. Det er vigtigt, at være opmærksom på dette, når oplysningerne i diagrammerne i disse forklarende bemærkninger anvendes på konkrete forhold.

Da der ved en korrekt vurdering af transaktionerne altid skal tages udgangspunkt i den endelige forbruger og derefter foretages en vurdering opad i kæden, er den lettest tænkelige situation, hvor formodningen afvises, følgende:

## Scenarie 7



### Bemærkninger til scenarie 7:

Formidler B afviser formodningen.

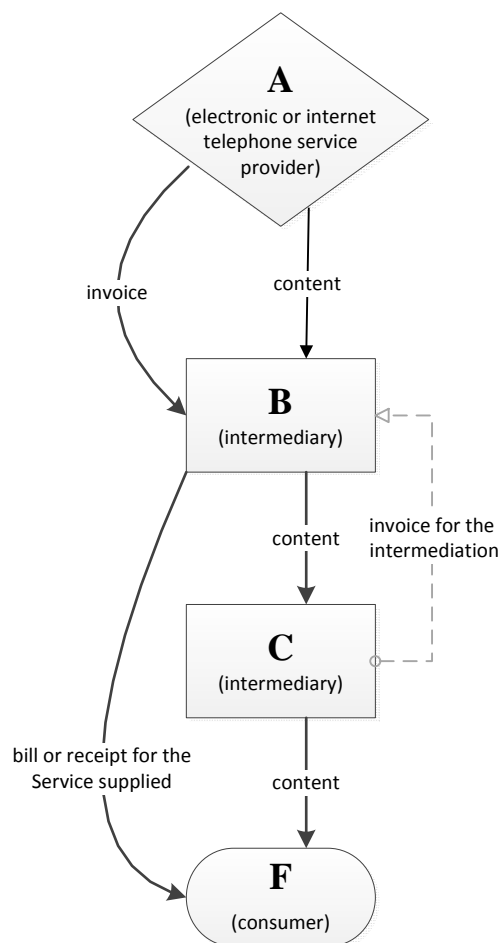
B kan afvise formodningen, fordi han opfyldte de fastsatte betingelser: I fakturaen udstedt af B til A er der en tilstrækkelig klar angivelse af hovedydelsen og leverandøren heraf (betingelsen i artikel 9a, stk. 1, andet afsnit, litra a), er opfyldt), i regningen eller kvitteringen udstedt af A til forbruger F identificeres ydelsen og leverandøren heraf (betingelsen i artikel 9a, stk. 1, andet afsnit, litra b), er opfyldt), og i de kontraktlige aftaler bekræftes det, at B kun leverer en række formidlingstjenester, og at hovedydelsen leveres af A.

B har samtidig mulighed for at afvise formodningen, da han **hverken** godkender, at kunden afkræves betaling, **eller** godkender leveringen af ydelsen **eller** fastsætter de almindelige leveringsbetingelser.

A (indholdsejeren/udvikleren/den oprindelige tjenesteudbyder) betragtes i denne forbindelse som leverandøren af ydelsen til den endelige forbruger. Han udsteder regningen eller kvitteringen til den endelige forbruger F. A vil normalt skulle betale momsen på de ydelser, der leveres til den endelige forbruger.

I scenarie 8 og 9 nedenfor er situationerne mere komplekse.

Scenarie 8



Bemærkninger til scenarie 8:

Formidler C afviser formodningen.

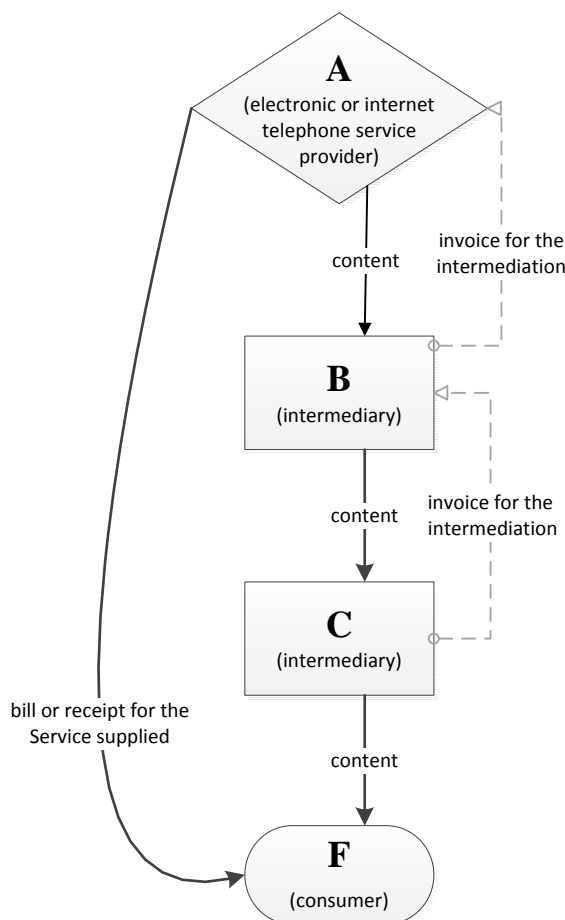
C kan afvise formodningen, fordi han opfyldte de fastsatte betingelser: I fakturaen udstedt af C til B er der en tilstrækkelig klar angivelse af hovedydelsen og leverandøren heraf (betingelsen i artikel 9a, stk. 1, andet afsnit, litra a), er opfyldt), i regningen eller kvitteringen udstedt af B til forbruger F identificeres ydelsen og leverandøren heraf (betingelsen i artikel 9a, stk. 1, andet afsnit, litra b), er opfyldt), og i de kontraktlige aftaler bekræftes det, at C kun leverer en række formidlingstjenester, og at hovedydelsen leveres af B.

C har samtidig mulighed for at afvise formodningen, da han **hverken** godkender, at kunden afkræves betaling, **eller** godkender leveringen af ydelsen **eller** fastsætter de almindelige leveringsbetingelser.

Formidler B kan ikke (opfylder ikke betingelserne) eller ønsker ikke at afvise formodningen, *dvs.* den pågældende formidler anses for at have modtaget ydelsen fra A og videreleveret den til den endelige forbruger F (der opfatter ham som leverandør af ydelsen). B vil normalt skulle betale momsen på de ydelser, der leveres til den endelige forbruger.

A (indholdsejeren/udvikleren/den oprindelige tjenesteudbyder) leverer ydelsen til B og udsteder en normal B2B-faktura. Han har ikke direkte kontakt til den endelige forbruger.

Scenarie 9



Bemærkninger til scenarie 9:

Formidler C afviser formodningen.

C kan afvise formodningen, fordi han opfyldte de fastsatte betingelser: I fakturaen udstedt af C til B er der en tilstrækkelig klar angivelse af hovedydelsen og leverandøren heraf (betingelsen i artikel 9a, stk. 1, andet afsnit, litra a), er opfyldt), i regningen eller kvitteringen udstedt af A til forbruger F identificeres ydelsen og leverandøren heraf (betingelsen i artikel 9a, stk. 1, andet afsnit, litra b), er opfyldt), og i de kontraktlige aftaler bekræftes det, at C kun leverer en række formidlingstjenester, og at ansvaret for den hovedydelse, der skal leveres, påhviler B.

C har samtidig mulighed for at afvise formodningen, da han **hverken** godkender, at kunden afkræves betaling, **eller** godkender leveringen af ydelsen **eller** fastsætter de almindelige leveringsbetingelser.

Formidler B afviser ligeledes formodningen. B kan afvise formodningen, fordi han opfyldte de fastsatte betingelser: I fakturaen udstedt af B til A er der en tilstrækkelig klar angivelse af hovedydelsen og leverandøren heraf (betingelsen i artikel 9a, stk. 1, andet afsnit, litra a), er opfyldt), i regningen eller kvitteringen udstedt af A til forbruger F identificeres ydelsen og leverandøren heraf (betingelsen i artikel 9a, stk. 1, andet afsnit, litra b), er opfyldt), og i de kontraktlige aftaler bekræftes det, at B kun leverer en række formidlingstjenester, og at ansvaret for den hovedydelse, der skal leveres, påhviler A.

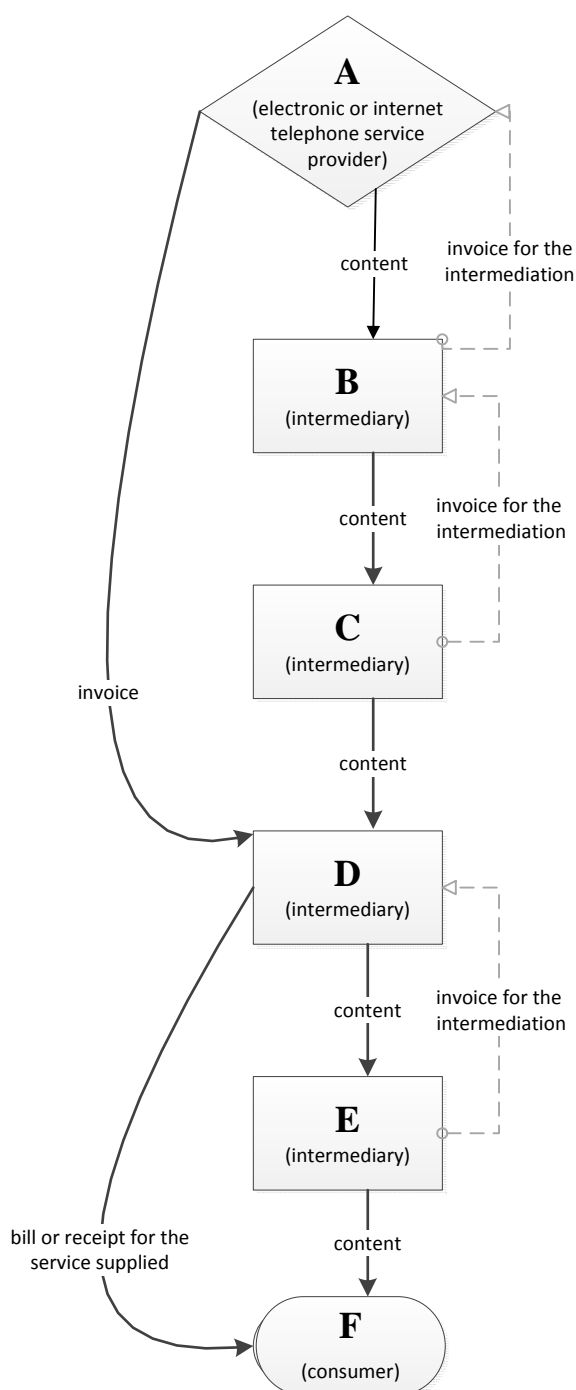


B har samtidig mulighed for at afvise formodningen, da han **hverken** godkender, at kunden afkræves betaling, **eller** godkender leveringen af ydelsen **eller** fastsætter de almindelige leveringsbetingelser.

A (indholdsejeren/udvikleren/den oprindelige tjenesteudbyder) betragtes i denne forbindelse som leverandøren af ydelsen til den endelige forbruger. Han udsteder regningen eller kvitteringen til den endelige forbruger F. A vil normalt skulle betale momsen på de ydelser, der leveres til den endelige forbruger.

I det sidste scenarie 10 er situationen mere kompleks i forhold til scenarie 8, idet det ikke var alle formidlere, der afviste formodningen i artikel 9a.

### Scenarie 10



Bemærkninger til scenarie 10:

Formidler E afviser formodningen.

E kan afvise formodningen, fordi han opfyldte de fastsatte betingelser: I fakturaen udstedt af E til D er der en tilstrækkelig klar angivelse af hovedydelsen og leverandøren heraf (betingelsen i artikel 9a, stk. 1, andet afsnit, litra a), er opfyldt, i regningen eller kvitteringen udstedt af D til forbruger F identificeres ydelsen og leverandøren heraf (betingelsen i artikel 9a, stk. 1, andet afsnit, litra b), er opfyldt, og i de kontraktlige aftaler bekræftes det, at E kun leverer en række formidlingstjenester, og at hovedydelsen leveres af D.

E har samtidig mulighed for at afvise formodningen, da han **hverken** godkender, at kunden afkræves betaling, **eller** godkender leveringen af ydelsen **eller** fastsætter de almindelige leveringsbetingelser.

Formidler D kan ikke (opfylder ikke betingelserne) eller ønsker ikke at afvise formodningen, *dvs.* den pågældende formidler anses for at have modtaget ydelsen fra A (i dette scenarie) og videreleveret den til den endelige forbruger F (der opfatter ham som leverandør af ydelsen). D vil normalt skulle betale momsen på de ydelser, der leveres til den endelige forbruger.

Formidler C afviser formodningen.

C kan afvise formodningen, fordi de fastsatte betingelser er opfyldt: I fakturaen udstedt af C til B (for hans formidlingstjeneste) er der en tilstrækkelig klar angivelse af hovedydelsen og leverandøren heraf (i denne "øvre" del af forsyningskæden er den identificerede leverandør A) (betingelsen i artikel 9a, stk. 1, andet afsnit, litra a), er opfyldt. I de kontraktlige aftaler bekræftes det, at C kun leverer en række formidlingstjenester til B, og at ansvaret for den hovedydelse, der skal leveres, påhviler B. Betingelsen i artikel 9a, stk. 1, andet afsnit, litra b), er opfyldt af D, der udsteder regningen eller kvitteringen til forbruger F, hvor ydelsen og leverandøren heraf identificeres (leverandøren i denne "nedre" del af kæden er D).

C har samtidig mulighed for at afvise formodningen, da han **hverken** godkender, at kunden afkræves betaling, **eller** godkender leveringen af ydelsen **eller** fastsætter de almindelige leveringsbetingelser.

Det er vigtigt at bemærke, at C skal have tilstrækkelige oplysninger om hovedydelsen og leverandøren heraf for at opfylde betingelserne i artikel 9a. C vil normalt skulle anvende oplysninger fra B, der skal have oplysningerne fra A (indholdsejeren/udvikleren/den oprindelige tjenesteudbyder).

Hvis C ikke har tilstrækkelige oplysninger, vil han blive omfattet af formodningen.

Formidler B afviser formodningen.

B kan afvise formodningen, fordi de fastsatte betingelser er opfyldt: I fakturaen udstedt af B til A (for hans formidlingstjeneste) er der en tilstrækkelig klar angivelse af hovedydelsen og leverandøren heraf, og i fakturaen udstedt af A til D identificeres hovedydelsen og leverandøren heraf (i denne "øvre" del af forsyningskæden er den identificerede leverandør A) (betingelsen i artikel 9a, stk. 1, andet afsnit, litra a), er opfyldt. I de kontraktlige aftaler bekræftes det, at B kun leverer en række formidlings-

tjenester, og at A leverer hovedydelsen. Betingelsen i artikel 9a, stk. 1, andet afsnit, litra b), er opfyldt af D, der udsteder regningen eller kvitteringen til forbruger F, hvor ydelsen og leverandøren heraf identificeres (leverandøren i denne "nedre" del af kæden er D).

B har samtidig mulighed for at afvise formodningen, da han **hverken** godkender, at kunden afkræves betaling, **eller** godkender leveringen af ydelsen **eller** fastsætter de almindelige leveringsbetingelser.

Det er vigtigt at bemærke, at B skal have tilstrækkelige oplysninger om hovedydelsen og leverandøren heraf for at opfylde betingelserne i artikel 9a. B vil normalt skulle anvende oplysninger fra A.

Hvis B ikke har tilstrækkelige oplysninger, vil han blive omfattet af formodningen.

A (indholdsejeren/udvikleren/den oprindelige tjenesteudbyder) leverer ydelsen til D og udsteder en normal B2B-faktura. Han har ikke direkte kontakt til den endelige forbruger.

### 3.4.8. Hvordan anvendes formodningen i forbindelse med telefonydelser via internettet?

Det fastslås i artikel 9a, stk. 2, at når telefonydelser via internettet leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal på samme betingelser som i stk. 1, finder dette stykke anvendelse.

Da telefonydelser kan leveres via formidlere, er der ligeledes behov for en formodning om, hvem der rent faktisk leverer ydelsen til den endelige forbruger. Telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), skal behandles på samme måde som elektroniske tjenesteydelser i henhold til artikel 9a.

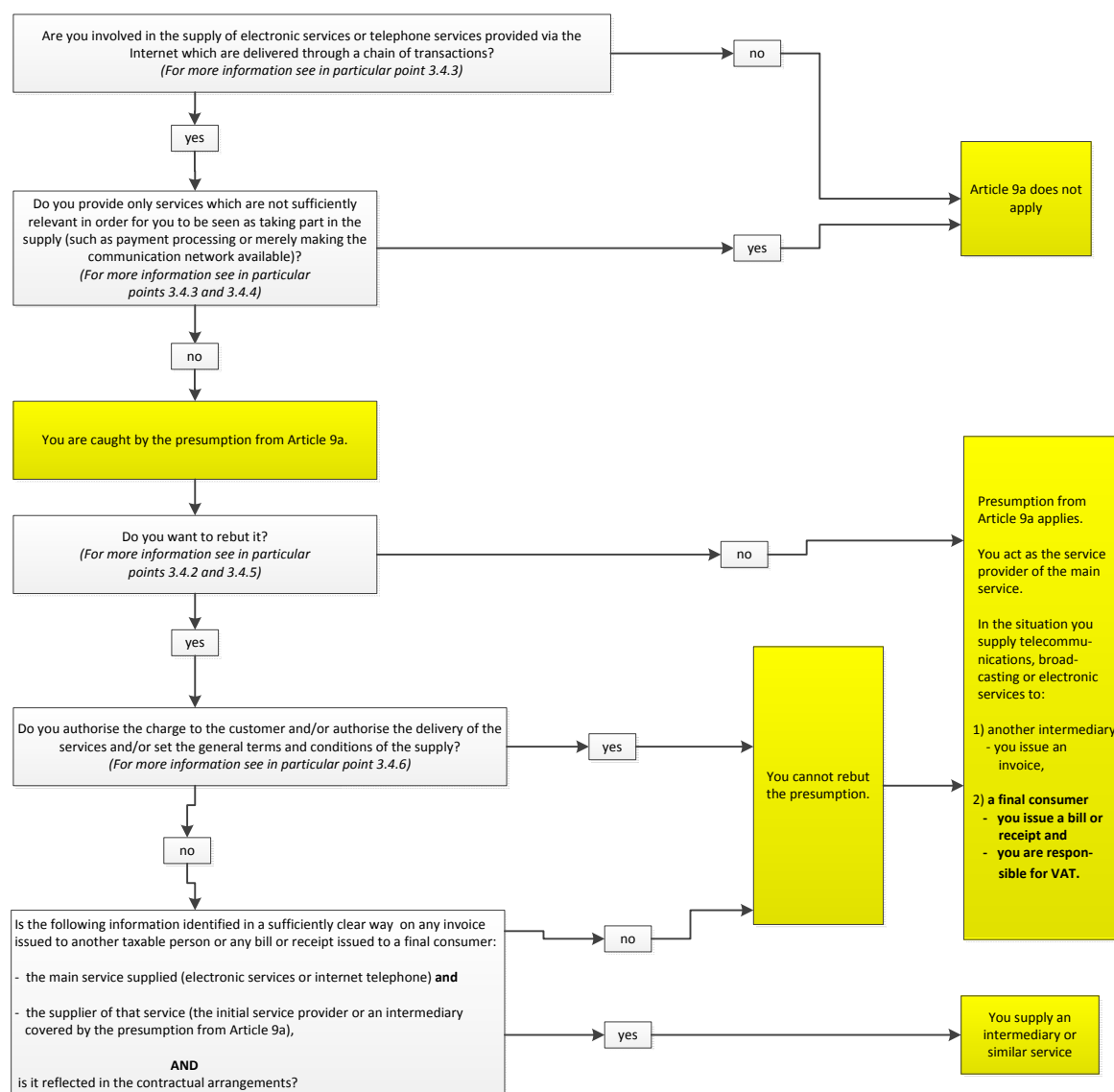
### 3.5. Detailspørgsmål vedrørende bestemmelsen

#### 3.5.1. Hvornår finder artikel 9a anvendelse? – diagrammet

Følgende diagram illustrerer, hvordan artikel 9a skal anvendes generelt.

Det anbefales at læse hele kapitel 3 for at få nærmere oplysninger. Definitionerne af elektroniske tjenesteydelser og teleydelser behandles i kapitel 2.

## Forklarende bemærkninger – offentliggjort den 3. april 2014



### 3.5.2. Hvorfor er denne formodning ikke knyttet sammen med de andre formodninger?

I denne bestemmelse fastsættes en formodning som i bestemmelserne i underafdeling 3a. Det skal imidlertid bemærkes, at der i underafdeling 3a er fokus på *kundens etableringssted*, hvorimod der i artikel 9a fastsættes en formodning om, *hvem der er leverandør* af ydelserne. Den korrekte tilgang i overensstemmelse med logikken i momsdirektivet er først at fastslå leverandøren af en ydelse korrekt. Det næste skridt er at foretage en korrekt vurdering af ydelsens egenart, og først derefter fastlægges det sted, hvor kunden hører hjemme. Derfor kan artikel 9a ikke knyttes sammen med de andre formodninger.

### 3.5.3. Hvorfor omfatter denne formodning ikke radio- og tv-spredningstjenester?

Som forklaret i [punkt 2.4.2](#) er definitionen af radio- og tv-spredningstjenester i artikel 6b forholdsvis smal, og der stilles krav om, at leverandøren har det "redaktionelle ansvar" for indholdet, hvis ydelserne skal omfattes heraf.

I henhold til artikel 9a og i overensstemmelse med formodningen, når den anvendes, vil "formidleren" i forbindelse med levering af radio- og tv-spredningstjenester blive

leverandøren (tv-spredningsforetagendet), da formidleren ikke kan undslå sig denne status som følge af de yderligere betingelser i denne bestemmelse (stk. 1, tredje afsnit).

Af denne årsag (da det ikke var muligt at udelukke anvendelsen af formodningen i stk. 1, første afsnit) blev det ikke anset for hensigtsmæssigt at omfatte radio- og tv-spredningstjenester i artikel 9a.

*3.5.4. Hvad er telenet?*

Se ordliste, punkt 1.6.

*3.5.5. Hvad er en grænseflade eller en portal?*

Se ordliste, punkt 1.6.

#### 4. DET STED, HVOR EN IKKEAFGIFTSPLIGTIG JURIDISK PERSON ER ETABLERET (ARTIKEL 13A)

##### 4.1. Relevant bestemmelse

Den relevante bestemmelse er fastlagt i momsgennemførelsesforordningen:

- [Artikel 13a](#)

Når der henvises til en artikel i momsgennemførelsesforordningen, henvises der kun til artiklen og ikke til selve retsakten.

##### 4.2. Baggrund

I momssystemet kan en endelig forbruger (også benævnt en "ikkeafgiftspligtig person") være en fysisk person (dvs. en privatperson) eller en juridisk person (f.eks. en offentlig myndighed).

Teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser leveret til en privatperson vil generelt være afgiftspligtige det sted, hvor den pågældende privatperson har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted (fra 2015).

Hvis kunden er en (ikkeafgiftspligtig) juridisk person, vil den afgørende faktor i forbindelse med leveringen af disse ydelser være det sted, hvor den pågældende er etableret.

I forbindelse med anvendelsen af reglerne om leveringsstedet er det her vigtigt at være opmærksom på, at en ikkeafgiftspligtig momsregistreret juridisk person skal betragtes som en afgiftspligtig person i henhold til momsdirektivets artikel 43, stk. 2.

Når momsen skal opkræves det sted, hvor den endelige forbruger er "**etableret**" (hvis forbrugeren er en juridisk person), eller det sted, hvor forbrugeren har sin "**bopæl**" eller sit "**sædvanlige opholdssted**" (hvis forbrugeren er en fysisk person), er det nødvendigt at gøre betydningen af disse tre begreber klar.

I artikel 12 og 13 er der allerede vejledning om begreberne bopæl og sædvanligt opholdssted. Ved bopæl forstås den adresse, der for en fysisk person er indført i folkeregistret eller et andet lignende register, eller den adresse, som den pågældende har opgivet til de berørte skattemyndigheder. Det præciseres ligeledes, at en fysisk person normalt bor som følge af personlig og erhvervsmæssig tilknytning. Hvis denne tilknytning er i forskellige lande, er det den personlige tilknytning hidrørende fra snævre bånd mellem den pågældende og det sted, hvor vedkommende bor, der lægges til grund for fastlæggelsen af det sædvanlige opholdssted.

##### 4.3. Hvorfor var der behov for en præcisering?

En juridisk person hører hjemme det sted, hvor den pågældende er etableret. Der er vejledning om hjemstedet for juridiske personer, der udøver økonomiske aktiviteter (afgiftspligtige personer), i artikel 10 og 11, men der er ingen vejledning om hjemstedet for juridiske personer, der ikke udøver økonomiske aktiviteter (ikkeafgiftspligtige juridiske personer).

Det var i denne forbindelse nødvendigt at præcisere begrebet "etableret", der nu anføres i artikel 13a.

4.4. Hvad er formålet med bestemmelsen?

I artikel 13a defineres det sted, hvor en ikkeafgiftspligtig juridisk person er etableret eller har et forretningssted.

Det er det sted, hvor denne har sit hovedkontor, eller ethvert andet sted kendetegnet ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, således at det kan modtage og anvende de ydelser, som dette forretningssted får leveret, til egne formål (dvs. det sted, hvorfra denne opererer).

I modsætning til en afgiftspligtig person vil en ikkeafgiftspligtig juridisk person normalt ikke udøve økonomiske aktiviteter. Det var derfor nødvendigt at yde særskilt vejledning om det sted, hvor en ikkeafgiftspligtig juridisk person er etableret.

Definitionen og således de test, der skal anvendes, afspejler imidlertid de nuværende principper for fastlæggelse af hjemstedet for den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (artikel 10) og ethvert eventuelt fast forretningssted (artikel 11, stk. 1).

De elementer, der ligger til grund, er de samme som i forbindelse med en afgiftspligtig person, men de skal tilpasses situationen for en ikkeafgiftspligtig person, der ikke udøver økonomiske aktiviteter.

## 5. MOMSMÆSSIG STATUS FOR EN KUNDE, SOM IKKE MEDDELER SIT MOMSREGISTRERINGSNUMMER (ARTIKEL 18)

### 5.1. Relevant bestemmelse

Den relevante bestemmelse er fastlagt i momsgennemførelsesforordningen:

- [Artikel 18, stk. 2, andet afsnit](#)

Når der henvises til en artikel i momsgennemførelsesforordningen, henvises der kun til artiklen og ikke til selve retsakten.

### 5.2. Baggrund

Pr. 1. januar 2015 vil beskatningsstedet for levering af teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser være det samme for B2B (virksomhed til virksomhed) og B2C (virksomhed til endelig forbruger).

Uanset denne ændring vil det stadig være nødvendigt for leverandøren at fastlægge kundens status (om kunden er en virksomhed eller en endelig forbruger), da det vil have betydning for leverandørens momsforpligtelse. I tilfælde af levering til en endelig forbruger, eller hvis kunden er etableret i samme medlemsstat som leverandøren, skal leverandøren svare moms. I tilfælde af levering til en afgiftspligtig kunde, der er etableret i en anden medlemsstat end leverandøren, skal sidstnævnte ikke opkræve moms, da kunden skal svare moms under mekanismen med omvendt betalingspligt.

### 5.3. Hvorfor var der behov for en præcisering?

Artikel 18<sup>11</sup> er relevant, hvis det er nødvendigt at fastlægge kundens status for at anvende reglerne om leveringsstedet for tjenesteydelser korrekt. Når en leverandør skal verificere kundens momsmæssige status og det sted, den pågældende kunde hører hjemme, vil leverandøren ofte være stærkt afhængig af det momsregistreringsnummer, som kunden har meddelt.

I stk. 1 anføres det, hvornår leverandøren kan tage en EU-kundes status som afgiftspligtig person for givet. Det er tilfældet, når kunden meddeler sit momsregistreringsnummer eller dokumenterer, at han har ansøgt om et momsregistreringsnummer.

Hvis der ikke er blevet meddelt et momsregistreringsnummer, kan leverandøren i henhold til stk. 2, første afsnit, tage kundens status som afgiftspligtig person for givet, medmindre han har fået andet oplyst.

I forbindelse med teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser vil kundens momsmæssige status fra 2015 ikke have indflydelse på fastlæggelsen af leveringsstedet. Uanset om kunden er en afgiftspligtig person eller en endelig forbruger, vil indtægterne derfor tilgå den samme medlemsstat.

---

<sup>11</sup> Artikel 18 gør det nemmere for leverandøren at fastlægge kundens momsmæssige status, men bestemmelsen ændrer ikke denne status. Det er vigtigt at være opmærksom på, at enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed, skal betragtes som en afgiftspligtig person. Det er ikke nødvendigt at være registreret for at være en afgiftspligtig person. Det forhold, at en afgiftspligtig person ikke har et momsregistreringsnummer, ændrer ikke den pågældendes momsmæssige status.



Disse ydelser leveres ofte i store mængder af lille værdi, og det er derfor særlig vigtigt, at virksomheden kan fastslå sine kunders status hurtigt og med sikkerhed. Det er med andre ord nødvendigt, at virksomhederne kan træffe afgørelse om, hvorvidt der skal opkræves moms eller ej, med større sikkerhed. Dette er baggrunden for indsættelsen af andet afsnit i artikel 18, stk. 2. Det har til formål at forenkle anvendelsen af reglerne på teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser.

#### 5.4. Hvad er formålet med bestemmelsen?

Artikel 18, stk. 2, andet afsnit, gør det nemmere for virksomhederne at skelne mellem erhvervs kunder og endelige forbrugere. Hovedformålet er at give leverandøren større retssikkerhed med hensyn til kundens status ved udelukkende at tage udgangspunkt i momsregistreringsnummeret og se bort fra andre oplysninger.

Leverandøren af teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser **kan** således betragte enhver kunde, der ikke har meddelt ham sit momsregistreringsnummer, som en ikkeafgiftspligtig person. Dette vil gøre det muligt for leverandøren straks og med sikkerhed at afgøre, om det påhviler ham at betale moms (som det er tilfældet ved levering til en ikkeafgiftspligtig person eller til en afgiftspligtig person i samme medlemsstat), eller om kunden skal betale momsen (fordi leveringen sker til en afgiftspligtig person i en anden medlemsstat).

Leverandøren kan selv vælge, om han vil benytte sig af denne bestemmelse.

Leverandøren kan behandle kunder uden momsregistreringsnummer som endelige forbrugere. På denne måde beskytter leverandøren sig selv mod enhver betalingspligt på et senere tidspunkt, hvis kunden aldrig meddeler ham sit momsregistreringsnummer, hvilket kunne ses som et tegn på, at kunden rent faktisk **ikke** er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.

Leverandøren er imidlertid ikke tvunget til at behandle en kunde, der er en afgiftspligtig person, og som handler i denne egenskab, som en endelig forbruger. Hvis leverandøren ikke ønsker at behandle kunden som en afgiftspligtig person, selv om kunden endnu ikke har meddelt ham sit momsregistreringsnummer, kan han gøre dette. Han bærer imidlertid i så fald bevisbyrden, og hvis han skal undgå at blive betalingspligtig, skal han have tilstrækkelige oplysninger til at dokumentere kundens status.

Når kunden har fået et momsregistreringsnummer, er han naturligvis forpligtet til straks at meddele dette til leverandøren, således at denne kan indsende en oversigt som krævet i henhold til artikel 55.

Leverandøren kan benytte denne mulighed, **så længe** kunden ikke har meddelt ham sit momsregistreringsnummer. Hvis kunden behandles som en endelig kunde, selv om han er en afgiftspligtig person, kan han ikke få tilbagebetalt momsen, og den bliver i stedet en endelig omkostning for ham. For ikke at fratage kunderne deres rettigheder skal kunderne have mulighed for at få situationen udbedret ved henvendelse til leverandøren. Leverandøren kan derfor kun benytte denne mulighed, indtil kunden meddeler sit momsregistreringsnummer. I så fald skal leverandøren foretage de nødvendige justeringer i overensstemmelse med de almindelige regler, f.eks. tilbagebetale eventuel moms, som kunden er blevet opkrævet tidligere, og foretage de nødvendige justeringer af momsangivelsen (MOSS).

Kunden skal meddele sit momsregistreringsnummer inden for en rimelig frist efter leveringen. Hvis kunden meddeler dette meget sent, kan det normalt antages, at han ikke handlede i sin egenskab af afgiftspligtig person, da han købte ydelsen.

Ved behandling af konkrete sager skal man holde sig for øje, at denne lempende bestemmelse ikke får nogen indtægtsmæssige virkninger for kundens medlemsstat.

#### 5.5. Detailspørgsmål vedrørende bestemmelsen

##### 5.5.1. Er en leverandør tvunget til at behandle en kunde uden momsregistreringsnummer som en endelig forbruger?

Leverandøren "kan", uanset om han har modsatrettet information, betragte en kunde som en ikkeafgiftspligtig person, så længe den pågældende kunde ikke har meddelt ham sit individuelle momsregistreringsnummer. Det er imidlertid ikke et krav i henhold til artikel 18, stk. 2. Hvis leverandøren har andre oplysninger, der dokumenterer kundens status som en afgiftspligtig person, kan han behandle ham som en afgiftspligtig person, men han påtager sig i så fald risikoen, hvis der bliver problemer med kunden.

##### 5.5.2. Hvordan skal en leverandør behandle en kunde, der er etableret uden for EU?

Levering af teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser til kunder, der er etableret eller bosiddende uden for EU, er ikke momsplichtig i EU, uanset kundens status.

Medmindre reglen om faktisk benyttelse eller udnyttelse i momsdirektivets artikel 59a finder anvendelse, behøver leverandøren ikke at kende kundens status, men kun at fastlægge det sted, hvor kunden hører hjemme. Det bekræftes i artikel 3.

##### 5.5.3. Hvad er baggrunden for at anvende udtrykket "kan ... betragte" i stedet for "betragtes" i artikel 18, stk. 2?

Formuleringen "kan ... betragte" i artikel 18, stk. 2, andet afsnit, gør det frivilligt for leverandøren at anvende denne bestemmelse.

Formuleringen "betragter" ville have tvunget en leverandør, der ikke havde modtaget et momsregistreringsnummer fra kunden, til at behandle kunden som en ikkeafgiftspligtig person. Det kan ikke udelukkes, at leverandøren, også selv om momsregistreringsnummeret ikke er blevet meddelt, ved, at kunden rent faktisk er en afgiftspligtig person, og formuleringen "kan" giver ham således mulighed for ikke at behandle kunden som en ikkeafgiftspligtig person.

Hvis leverandøren besidder tilstrækkelige oplysninger til at dokumentere, at kunden rent faktisk er en afgiftspligtig person, er han således ikke tvunget til at behandle den pågældende kunde som en ikkeafgiftspligtig person og kan udstede en faktura uden moms, hvis kunden i henhold til artikel 196 i momsdirektivet skal betale momsen.

##### 5.5.4. Hvad er konsekvenserne, hvis leverandøren beslutter ikke at benytte muligheden i artikel 18, stk. 2, andet afsnit?

Hvis momsregistreringsnummeret ikke er blevet meddelt og leverandøren ikke benytter muligheden i artikel 18, stk. 2, andet afsnit, skal leverandøren kunne dokumentere, at

kunden rent faktisk er en afgiftspligtig person. Hvis det ikke er muligt, kan leverandøren blive betalingspligtig for momsen, såfremt kunden er en ikkeafgiftspligtig person.

5.5.5. Hvad skal leverandøren gøre, hvis kunden meddeler ham sit momsregistreringsnummer på et senere tidspunkt?

Hvis kunden ikke har meddelt sit momsregistreringsnummer og leverandøren er i tvivl om kundens status, kan leverandøren beskytte sig selv ved at behandle kunden som en ikkeafgiftspligtig person, indtil momsregistreringsnummeret (eventuelt) er blevet meddelt.

Denne indledende vurdering vil dog skulle revideres og korrigeres, hvis kunden derefter meddeler sit momsregistreringsnummer. Det er i denne forbindelse vigtigt at være opmærksom på artikel 25, der lyder som følger: **"I forbindelse med anvendelse af reglerne om leveringsstedet for ydelser tages der kun hensyn til de omstændigheder, der gælder, når den afgiftsudløsende begivenhed indtræder."**

Når kunden har meddelt sit momsregistreringsnummer, skal leverandøren foretage de nødvendige justeringer (udstede en korrigeret faktura, tilbagebetale den moms, som kunden er blevet opkrævet, rette momsangivelsen (MOSS) ...).

5.5.6. Hvornår skal kunden meddele sit momsregistreringsnummer?

En kunde, der ved købet har ansøgt om et momsregistreringsnummer, kan ikke meddele et momsregistreringsnummer og risikerer derfor at blive behandlet som en ikkeafgiftspligtig person. Når kunden er blevet momsregistreret, kan han imidlertid meddele sit momsregistreringsnummer. I så fald kan leverandøren ikke længere benytte muligheden i artikel 18, stk. 2, andet afsnit.

Meddelelsen skal være rettidig og skal derfor ske inden for en rimelig frist. Leverandørerne kan anføre, hvad de betragter som "en rimelig frist", i de kontraktlige aftaler. Fristen for meddelelsen kan ligeledes være fastsat i national lovgivning.

5.5.7. Kan en kunde, der er en afgiftspligtig person, men som er blevet behandlet som en ikkeafgiftspligtig person af leverandøren, få tilbagebetalt den moms, som den pågældende leverandør har opkrævet?

Hvis kunden ikke meddeler sit momsregistreringsnummer, kan leverandøren beslutte at behandle kunden som en endelig forbruger og opkræve moms. Leverandøren skulle ikke under normale omstændigheder have opkrævet denne moms. I dette tilfælde kan den opkrævede moms tilbagebetales, men ikke af skattemyndigheden via de almindelige fradrags- og tilbagebetalingsprocedurer. Kunden skal i stedet henvende sig til leverandøren for at få udbedret situationen.

5.5.8. Hvad er proceduren, når en kunde meddeler et momsregistreringsnummer, men leverandøren er i tvivl om kundens status eller om, i hvilken egenskab kunden handler?

I henhold til artikel 18, stk. 1, litra a), kan leverandøren tage kundens status som afgiftspligtig person for givet, hvis kunden har meddelt sit momsregistreringsnummer, gyldigheden af registreringsnummeret er blevet bekræftet i VIES, og der ikke foreligger oplysninger, der tyder på, at kunden ikke er en afgiftspligtig person. Hvis leverandøren på grundlag af andre foreliggende oplysninger er i tvivl om kundens status eller om, i hvilken egenskab kunden handler, kan han således beslutte, at meddelelsen af momsregistre-

ringsnummeret ikke i sig selv er tilstrækkelig til at behandle kunden som en afgiftspligtig person. Leverandøren skal tage hensyn til ordlyden i artikel 19, når han træffer denne afgørelse.

5.5.9. Er der et modsætningsforhold mellem muligheden i artikel 18, stk. 2, andet afsnit, og bestemmelsen i nogle medlemsstater om, at leverandøren kun må undlade at opkræve moms i forbindelse med grænseoverskridende levering af tjenester, hvis momsregistreringsnummeret er anført på fakturaen?

Nej, der er intet modsætningsforhold mellem disse to elementer. Artikel 18, stk. 2, andet afsnit, giver leverandøren en valgmulighed, når kunden ikke har meddelt sit momsregistreringsnummer. Når medlemsstaterne stiller strengere betingelser, der skal være opfyldt, før leverandøren er berettiget til ikke at opkræve moms i forbindelse med grænseoverskridende levering af tjenester, hvis kundens momsregistreringsnummer ikke er anført på fakturaen, vil leverandøren imidlertid i praksis kun kunne benytte denne valgmulighed (at behandle kunden som en endelig forbruger) i begrænset omfang.

**6. KUNDER, DER ER ETABLERET ELLER BOSIDDEDE I MERE END ÉT LAND (ARTIKEL 24)**

6.1. Relevant bestemmelse

Den relevante bestemmelse er fastlagt i momsgennemførelsesforordningen:

- [Artikel 24](#)

Når der henvises til en artikel i momsgennemførelsesforordningen, henvises der kun til artiklen og ikke til selve retsaksen.

6.2. Baggrund

For B2C-leverancer afhænger beskatningsstedet af, hvor den endelige forbruger er etableret eller har et forretningssted (hvis forbrugeren er en ikkeafgiftspligtig juridisk person), eller det sted, hvor forbrugeren har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted (hvis forbrugeren er en fysisk person).

6.3. Hvorfor var der behov for en præcisering?

Når en kunde er etableret eller bosiddende i mere end ét land, kan det skabe konflikter vedrørende jurisdiktion mellem medlemsstaterne om, hvem der eventuelt har beskatningsretten. Det kan føre til dobbeltbeskatning.

Det sted, hvor der bedst sikres beskatning på det faktiske forbrugssted, skal have fortrinsret. Det var imidlertid nødvendigt at give yderligere vejledning for at præcisere dette begreb.

6.4. Hvad er formålet med bestemmelsen?

I artikel 24 gives den nødvendige vejledning i at undgå konflikter mellem medlemsstaterne, som kan føre til dobbeltbeskatning af leverandøren, når den endelige forbruger er etableret eller bosiddende i mere end ét land.

Det er relevant i de situationer, hvor de ydelser, der leveres til en endelig forbruger, beskattes det sted, hvor den endelige forbruger hører hjemme, hvilket også er tilfældet i forbindelse med teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser (momsdirektivets artikel 58).

Når disse ydelser leveres til en ikkeafgiftspligtig juridisk person, prioriteres det sted, hvor denne har sit hovedkontor (litra a)). Dette er tilfældet, medmindre der er bevis for, at ydelserne anvendes på et andet forretningssted tilhørende den pågældende ikkeafgiftspligtige juridiske person.

Hvis ydelserne leveres til en fysisk person, prioriteres den pågældende persons sædvanlige opholdssted (litra b)). Der skal kun tages hensyn til bopælen, hvis der er bevis for, at ydelserne anvendes der.

Som understreget i betragtning 7 i forordning (EU) nr. 1042/2013 er formålet at sikre, at det sted, hvor der bedst sikres beskatning på det faktiske forbrugssted, har fortrinsret.

6.5. Detailspørgsmål vedrørende bestemmelsen

6.5.1. Hvordan skal formodningerne i artikel 24a og 24b anvendes, når kunden er etableret eller bosiddende i mere end ét land?

Formålet med denne bestemmelse er at undgå konflikter mellem medlemsstaterne om, hvem der eventuelt har beskatningsretten.

Hvis en af de særlige formodninger omtalt i artikel 24a eller i artikel 24b, litra a), b) eller c), anvendes, fastlægges leveringsstedet på grundlag af særlige indikatorer for det sted, hvor kunden er etableret eller bosiddende<sup>12</sup>. Der kan således kun opstå en konflikt mellem to etablerings- og bopælssteder, hvis en skattemyndighed afviser en af de særlige formodninger, fordi der er tegn på fejlagtig anvendelse eller misbrug fra leverandørens side. Hvis det efter afvisningen af en af disse formodninger på grundlag af foreliggende oplysninger fastslås, at kunden er etableret eller bosiddende i mere end én medlemsstat, henvises til artikel 24.

Hvis ingen af de særlige formodninger finder anvendelse, formodes det, at kunden hører hjemme det sted, som er fastlagt som sådant af leverandøren på grundlag af to separate beviser, der ikke er indbyrdes modstridende, i henhold til artikel 24b, litra d). Hvis det på grundlag af foreliggende oplysninger fastslås, at kunden er etableret eller bosiddende i mere end én medlemsstat, henvises især til artikel 24 for vejledning.

6.5.2. Hvordan skal artikel 24f om bevis anvendes, når kunden er etableret eller bosiddende i mere end ét land?

I artikel 24f opstilles en ikkeudtømmende liste over beviser, der kan anvendes af leverandøren til at fastlægge det sted, hvor kunden er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted. Hvis leverandøren på grundlag af foreliggende beviser fastslår, at kunden er etableret eller bosiddende i to lande, skal han fastlægge beskatningsstedet i overensstemmelse med artikel 24 (se også [punkt 6.4](#)).

---

<sup>12</sup> Der redegøres nærmere for anvendelsesområdet for de særlige formodninger i artikel 24a og artikel 24b, litra a)-c), i kapitel 7.

## 7. FORMODNINGER OM KUNDENS ETABLERINGSSTED (ARTIKEL 24A OG 24B)

### 7.1. Relevante bestemmelser

De relevante bestemmelser er fastlagt i momsgennemførelsesforordningen:

Levering af digitale tjenester på leverandørens fysiske sted:

- [Artikel 24a](#)

Levering af digitale tjenester via en fastnetlinje:

- [Artikel 24b, litra a\)](#)

Levering af digitale tjenester via mobilnet:

- [Artikel 24b, litra b\)](#)

Levering af digitale tjenester ved hjælp af en dekoder:

- [Artikel 24b, litra c\)](#)

Levering af andre digitale tjenester:

- [Artikel 24b, litra d\)](#)

Når der henvises til en artikel i momsgennemførelsesforordningen, henvises der kun til artiklen og ikke til selve retsakten.

### 7.2. Baggrund

Fra den 1. januar 2015 vil alle teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser i henhold til momsdirektivets artikel 44 og 58 være afgiftspligtige det sted, hvor kunden befinder sig. Dette gælder, uanset om disse ydelser leveres af EU-virksomheder eller ikke-EU-virksomheder, og uanset kundernes status (som afgiftspligtig eller ikkeafgiftspligtig person).

### 7.3. Hvorfor var der behov for en præcisering?

Teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser (digitale tjenester) fjernleveres ofte, og leverandøren skal nemt kunne fastslå kundens etableringssted med henblik på at automatisere momsbehandlingen, således at den administrative byrde bliver minimal.

Når den enkelte levering er af lille værdi, men antallet af transaktioner samtidig er meget stort, er det nødvendigt at fastsætte formodninger for at lette den praktiske anvendelse af de regler, der træder i kraft i 2015. I en række situationer er det ligeledes meget vanskeligt at fastlægge kundens etableringssted og status som følge af den særlige kontekst for levering af digitale tjenester. Der er også behov for en formodning i disse situationer. Alle disse formodninger skal naturligvis være i overensstemmelse med reglerne i moms-direktivet.

Formålet med formodningerne er at sikre en vis fleksibilitet i forhold til den fremtidige it-udvikling. Som følge af den stadige teknologiske udvikling er det sandsynligt, at der vil komme nye teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser på markedet. Hvis anvendelsesområdet for formodningerne er for begrænset, er der risiko for, at de ikke tjener deres formål.

### 7.4. Hvad er formålet med bestemmelserne?

Underafdeling 3a indeholder bestemmelser om formodninger, når det er ekstremt vanskeligt, men ikke praktisk umuligt, for leverandøren at vide, hvor kunden faktisk er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted. For at lette anvendelsen er der fastsat formodninger om kundens etableringssted.

De fleste formodninger vedrører anvendelsen af de regler, der træder i kraft den 1. januar 2015 (artikel 24a og 24b)<sup>13</sup>. Ved fastsættelsen af disse formodninger er der taget hensyn til de tekniske it-løsninger, der i øjeblikket er tilgængelige for virksomhederne.

Hvis en bestemt formodning skal anvendes, skal leveringen ske på visse fastsatte vilkår. Der er ligeledes vigtigt at holde sig for øje, at alle formodningerne i underafdeling 3a kan afvises.

Underafdeling 3a er tæt knyttet til underafdeling 3b og 3c. Underafdeling 3b vedrører leverandørens eller en skattemyndigheds afvisning af formodninger (i sidstnævnte tilfælde kun hvis der er tegn på fejlagtig anvendelse eller misbrug fra leverandørens side). I underafdeling 3c er der fokus på bevis for fastlæggelsen af kundens etableringssted og afvisning af formodninger. Der redegøres yderligere for underafdeling 3b og 3c i kapitel 8 og 9.

#### 7.4.1. Formodning, der både anvendes på B2B- og B2C-leverancer

Artikel 24a omfatter en afviselig formodning med henblik på anvendelsen af momsdirektivets artikel 44, 58 og 59a. Den omfatter således både B2B- og B2C-leverancer. Havde det ikke været tilfældet, var det oprindelige formål med formodningen gået tabt, da leverandøren i så fald ville været nødt til at overvåge de enkelte transaktioner for at kontrollere, om kunden er en virksomhed eller en privatperson.

Denne formodning anvendes på digitale tjenester leveret på visse fysiske steder (stk. 1). Den anvendes ligeledes, hvis det fysiske sted er om bord på et skib, et luftfartøj eller et tog, som foretager en personbefordring (stk. 2).

Den anvendes imidlertid ikke på over the top-tjenester. Disse tjenester kan kun leveres gennem tilslutning etableret via kommunikationsnet, men kræver ikke tjenestemodtagerens fysiske tilstedeværelse på stedet, hvor ydelsen leveres. Den underliggende tjeneste (der på særlige betingelser kan være omfattet af artikel 24a), der gør det muligt at levere over the top-tjenesterne, er normalt en teleydelse.

---

<sup>13</sup> Underafdeling 3a omfatter ligeledes artikel 24c, hvori der fastsættes en formodning om anvendelsen af momsdirektivets artikel 56, stk. 2, hvori det fastslås, at anden udlejning af et transportmiddel til en ikkeafgiftspligtig person end korttidsudlejning beskattes på kundens etableringssted. Der vil blive udarbejdet særskilte forklarende bemærkninger om ændringerne af momsreglerne vedrørende leveringsstedet for langtidsudlejning af transportmidler, der trådte i kraft i 2013.



Leverandøren skal vurdere anvendeligheden af de enkelte formodninger på grundlag af foreliggende oplysninger, *dvs.* alle oplysninger, som en leverandør har eller burde have haft).

### 7.4.1.1. Levering af digitale tjenester på leverandørens fysiske sted

På baggrund af formodningen i artikel 24a, stk. 1, kan en leverandør formode, at kunden er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted på det sted, hvor leverandøren leverer ydelsen, og hvor kunden selv er til stede, da hans fysiske tilstedeværelse er nødvendig for, at han kan modtage den pågældende ydelse. Det er således beskatningsstedet for den ydelse, der leveres af den pågældende leverandør.

Listen med eksempler på steder (telefonboks, telefonkiosk, wi-fi-hotspot, internetcafé, restaurant, hotellobby) er kun illustrativ, og formodningen anvendes derfor også, når ydelsen leveres på et andet lignende sted. De grundlæggende betingelser for formodningen skal imidlertid opfyldes.

Denne formodning omfatter kun de ydelser, som leverandøren leverer på sit sted, men ikke ydelser leveret af andre leverandører. Den vil således omfatte den situation, hvor kunden betaler et gebyr for at kunne surfe på internettet i en time på en internetcafé, men ikke hans downloading fra internettet. Sidstnævnte ydelser (der kan benævnes "over the top"-tjenester) skal ikke leveres på leverandørens fysiske sted og er derfor ikke omfattet af formodningen i artikel 24a, stk. 1.

En britisk statsborger rejser f.eks. til Spanien på ferie og køber to timers kredit til adgang til en internetforbindelse på en internetcafé i et feriecenter. I henhold til artikel 24a, stk. 1, skal kreditten pålægges spansk moms. Andre ydelser (over the top-tjenester) købt af kunden, mens han bruger forbindelsen, er ikke omfattet.

Hvis den samme kunde køber og downloader MP3-sange fra en onlinesalgsplatform – **ikke** via internetcaféens wi-fi-forbindelse, men via sit britiske mobiloperatørnet – finder artikel 24a ikke anvendelse. For det første kræver teleydelser i denne forbindelse ikke kundens fysiske tilstedeværelse på internetcaféen. For det andet er downloading af MP3-sange under alle omstændigheder en over the top-tjeneste. Hvis kunden i denne anden situation benytter sin britiske mobiltelefon (*dvs.* den mobile landekode på SIM-kortet er UK), pålægges teleydelser og salget af MP3-sangen britisk moms.

Formodningen omfatter alle tre typer ydelser samt ydelser af lignende karakter, der leveres under samme omstændigheder (leveret til en kunde på leverandørens fysiske sted uden nøjagtigt kendskab til kundens etableringssted – *dvs.* hvor kunden er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted).

Det er først og fremmest relevant for teleydelser, da der navnlig er tale om telefonopkald (fra en telefonboks eller en telefonkiosk) eller internetadgang (via et wi-fi-hotspot eller på en internetcafé). Formodningen kan imidlertid også anvendes på visse radio- og tv-spredningstjenester, f.eks. i forbindelse med spillemaskiner (i arkader, på pubber og barer) eller tilbud om underholdning (spil på lokale servere f.eks. på caféer eller i kiosker).

Da kunden skal være fysisk til stede for at modtage ydelserne, formodes det ligeledes, at de pågældende ydelser rent faktisk benyttes eller udnyttes på dette sted. Det er udelukkende ydelser, der ikke kræver kundens fysiske tilstedeværelse på leverandørens sted, som kan benyttes eller udnyttes et andet sted.

7.4.1.2. *Levering af digitale tjenester på leverandørens fysiske sted om bord på et transportmiddel*

Der kan opstå komplikationer, når teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester eller elektroniske tjenesteydelser leveres et sted, der bevæger sig. Hvis stedet er om bord på et skib, et luftfartøj eller et tog, som foretager personbefordring, der finder sted inden for EU, anses det land, hvor kunden er etableret, for at være afganglandet for personbefordringen, jf. artikel 24a, stk. 2.

Der henvises til "*personbefordring, som finder sted inden for Fællesskabet i henhold til artikel 37 og 57 i direktiv 2006/112/EF*". Den sidestillende bestemmelse i artikel 24a, stk. 2, omfatter således kun **den del af en personbefordring, som finder sted inden for Fællesskabet** jf. momsdirektivets artikel 37, stk. 2, og artikel 57, stk. 2. Andre dele af en personbefordring (herunder rejser uden for EU) er således ikke omfattet af denne bestemmelse.

I momsdirektivets artikel 37, stk. 2, og artikel 57, stk. 2, defineres **den del af en personbefordring, som finder sted inden for Fællesskabet**, som "*den del af en befordring, som foretages uden ophold uden for Fællesskabet mellem afgangsstedet og ankomststedet for personbefordringen*". Det præciserer ligeledes, at afgangsstedet for en personbefordring er det første sted, hvor der optages passagerer inden for EU, eventuelt efter et ophold uden for EU.

Det skal understreges, at den del af en personbefordring, som finder sted inden for EU, bestemmes af den strækning, som transportmidlet har tilbagelagt, og ikke af den strækning, som hver passager har tilbagelagt, i henhold til artikel 15 og 35.

Da formodningens territoriale anvendelsesområde i dette tilfælde er direkte baseret på denne definition, skal "*afgangslandet*" forstås på samme måde som "**afgangsstedet**" er defineret i momsdirektivets artikel 37 og 57. Det er ingen manøvremargen for at udvide formodningens territoriale anvendelsesområde.

Hvis et krydstogt f.eks. begynder i Spanien med ophold i Portugal og Frankrig og rejsen afsluttes i Det Forenede Kongerige, og krydstogtforetagendet leverer teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester eller elektroniske tjenesteydelser, hvor kundens fysiske tilstedeværelse er påkrævet (f.eks. via et skræddersyet net), skal leverandøren betale spansk moms af disse ydelser.

Anvendelsen af formodningen i artikel 24a, stk. 2, er ikke blevet udvidet til at omfatte den situation, hvor leveringen sker uden for den del af en personbefordring, der har fundet sted inden for Fællesskabet (som også omfatter internationale rejser), da det vil være i strid med den logik, der anvendes i dag generelt for levering, der sker om bord (jf. momsdirektivets artikel 37 og 57). Formodningen i stk. 2 kan med andre ord ikke anvendes på levering om bord uden for den del af en personbefordring, der har fundet sted inden for EU.

Levering af teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser om bord på skibe, fly eller tog **uden for den del af en personbefordring, der har fundet sted inden for Fællesskabet** (som forklaret ovenfor), er derfor omfattet af artikel 24a, stk. 1, eller hvis betingelserne for denne formodning ikke er opfyldt, af en af de andre formodninger i artikel 24b (i praksis er det enten den særlige formodning vedrørende brug af SIM-kort eller den generelle formodning).

Hvis et krydstogt begynder i Spanien med ophold i Marokko og Tunesien, og rejsen afsluttes i Italien, finder artikel 24a, stk. 2, således ikke anvendelse, da rejsen ikke foretages under den del af en personbefordring, der har fundet sted inden for Fællesskabet.

I dette tilfælde finder artikel 24a, stk. 1, anvendelse, hvis leveringen af ydelser (f.eks. roamingtjenester) om bord kræver kundens fysiske tilstedeværelse, dvs. at skibets fysiske sted på tidspunktet for leveringen af en ydelse vil være afgørende. Hvis et krydstogt f.eks. begynder i Spanien med ophold i Marokko og Tunesien, og rejsen afsluttes i Italien, betyder det i praksis, at der i spanske territorialfarvande pålægges spansk moms, i italienske territorialfarvande italiensk moms, og at der uden for EU's territorialfarvande ikke pålægges EU-moms.

Hvis en kunde køber sådanne ydelser fra sin normale operatør som led i en samlet pakke med mobiltjenester, skal det gøres klart, at disse ydelser udelukkende er omfattet af artikel 24b, litra b), og at landekoden på kundens SIM-kort vil være et afgørende element.

### 7.4.2. Formodninger, der kun anvendes på B2C-leverancer

Artikel 24b omfatter afviselige formodninger vedrørende visse leverancer omfattet af momsdirektivets artikel 58. Formodningerne finder udelukkende anvendelse på B2C-leverancer.

Formodningernes anvendelsesområde er begrænset og omfatter således ikke B2B-leverancer, herunder blandet anvendelse, hvor momsdirektivets artikel 44 i stedet finder anvendelse.

Leverandøren skal vurdere anvendeligheden af de enkelte formodninger på grundlag af foreliggende oplysninger (dvs. alle oplysninger, som en leverandør har eller burde have haft). Det kan derfor ske, at nogle ydelser ikke omfattes af disse særlige formodninger, fordi der ikke foreligger oplysninger om, hvordan de blev leveret til kunden. Det kan f.eks. være visse over the top-tjenester<sup>14</sup>, men også andre ydelser.

#### 7.4.2.1. Levering af digitale tjenester via en fastnetlinje

Artikel 24b, litra a), omhandler de tilfælde, hvor ydelserne leveres til kunden (en ikkeafgiftspligtig person) via en fastnetlinje, der er forbundet med en bygning. Da dette normalt er det sted, hvor ydelsen vil blive brugt, formodes det, at kunden hører hjemme der.

Anvendelsesområdet for denne formodning er ikke begrænset, men omfatter alle teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser, der leveres via en fastnetlinje. Hvis formodningen skal anvendes, skal ydelsen leveres til den ikkeafgiftspligtige person via **hans** fastnetlinje. Der skal derfor være en forbindelse mellem fastnetlinjen og den pågældende kunde, som angiver, at kunden rent faktisk hører hjemme det sted, hvor fastnetlinjen er installeret. Det omfatter en fastnetlinje forbundet med en beboelsesbygning (uanset om installationen foretages for ejeren af bygningen eller for en lejer) eller lignende (hvis installationen foretages i en bygning, der anvendes af en ikkeafgiftspligtig person til dennes aktiviteter), men ikke den situation, hvor det sted, hvor fastnetlinjen er installeret, er det sted, hvorfra virksomheden drives.

---

<sup>14</sup> Over the top-tjenester defineres i punkt 1.6.

Hvis ydelserne således leveres til kunden via hans fastnetlinje, formodes det, at kunden rent faktisk hører hjemme der, og det kan leverandøren gå ud fra (uanset om fastnetlinjen tilhører den pågældende leverandør eller en tredjepart), medmindre han kan afvise denne formodning på grundlag af tre separate beviser. Hvis ydelserne f.eks. leveres til en fastnetlinje installeret i et sommerhus, men leverandøren har tre separate beviser, der ikke er indbyrdes modstridende, og som angiver, at kunden er etableret eller bosiddende et andet sted (*f.eks.* faktureringsadresse, bankoplysninger eller andre kommercielt relevante oplysninger, der angiver en anden medlemsstat end den, hvor fastnetlinjen er installeret), kan leverandøren afvise formodningen. Når leverandøren afviser formodningen, betragtes ydelsen som leveret på det sted, der angives af de tre separate beviser.

Hvis der i dette tilfælde på et bestemt sted ud over en fastnetlinje anvendes en dekoderanordning eller et dekoderkort til levering af ydelserne, vil formodningen begrundet i fastnetlinjen have fortrinsret.

### 7.4.2.2. *Levering af digitale tjenester via mobilnet*

Artikel 24b, litra b), omhandler de tilfælde, hvor kunden (en ikkeafgiftspligtig person) gør brug af et SIM-kort til at modtage teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester eller elektroniske tjenesteydelser (uanset om der er tale om forudbetalte kreditter eller efterbetalte ydelser).

Et SIM-kort vil oftest blive brugt i det land, der er identificeret i den mobile landekode i kortet, og SIM-kortets udstedelsesland er således det afgørende element for at fastslå, hvor kunden hører hjemme med henblik på fastlæggelse af leveringsstedet. Det formodes, at kunden er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted på det sted.

Denne formodning er særlig nyttig i forbindelse med forudbetalte kreditter på et SIM-kort, fordi sådanne kreditter kan anvendes til meget andet end at betale for telefonopkald eller internetadgang<sup>15</sup>, og leverandøren af kreditterne kan ikke på forhånd vide, hvad kunden vil bruge disse kreditter til.

I begge tilfælde (forudbetalte kreditter og efterbetalte ydelser) kan leverandøren afvise formodningen, hvis han har tre separate beviser, der ikke er indbyrdes modstridende, og som angiver, at kunden er etableret et andet sted.

### 7.4.2.3. *Levering af digitale tjenester ved hjælp af en dekoder*

Det fastslås i artikel 24b, litra c), at hvis det kræves, at der bruges en dekoder eller lignende anordning eller et dekoderkort for at modtage ydelserne, kan kunden (en ikkeafgiftspligtig person) formodes at høre hjemme der, hvor anordningen er installeret eller hvor dekoderkortet er sendt hen med henblik på brug. Formodningen anvendes ikke i de tilfælde, hvor anordningen sælges og leverandøren ikke kan vide, hvor den vil blive installeret eller hvor dekoderkortet sælges, men ikke sendes til kunden. Hvis der på et bestemt sted anvendes en fastnetlinje sammen med en anordning eller et dekoderkort til de ydelser, der skal leveres, anvendes formodningen i artikel 24b, litra a).

---

<sup>15</sup> Formodningen om SIM-kortets landekode er kun relevant i forbindelse med levering af teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser ved fastlæggelse af beskatningsstedet og ikke for andre ydelser, som de forudbetalte kreditter kan anvendes til at betale.

### 7.4.2.4. *Levering af andre digitale tjenester*

Leveringen af alle teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser, der ikke er omfattet af en særlig formodning (omtalt i artikel 24a eller i artikel 24b, litra a), b) eller c)), er omfattet af artikel 24b, litra d). I henhold til denne bestemmelse vil kunden formodes at høre hjemme det sted, der er fastlagt af leverandøren på grundlag af to separate beviser, der ikke er indbyrdes modstridende.

Denne generelle formodning anvendes kun, hvis det ikke er muligt at anvende en særlig formodning. Hvis leverandøren ikke besidder eller ikke kunne have indhentet (under normale handelsmæssige omstændigheder) oplysninger eller beviser, der opfylder betingelserne for anvendelse af den særlige formodning, skal han derfor se bort herfra og anvende den generelle formodning. Hvis en ydelse f.eks. kan leveres via mindst to forskellige kanaler (en fastnetlinje eller mobilnet), og leverandøren ikke kan vide eller burde have vidst, hvilken linje kunden rent faktisk benyttede til at modtage ydelsen, skal han anvende den generelle formodning.

Denne generelle formodning er direkte knyttet til artikel 24f og giver leverandøren større sikkerhed ved fastlæggelse af beskatningsstedet. Det vil være op til leverandøren at vurdere, hvilke to separate beviser, der ikke er indbyrdes modstridende, som er mest pålidelige, når han skal fastlægge det sted, hvor kunden hører hjemme (se også [kapitel 9](#)). Der skabes således balance mellem kravet om, at bevisbyrden ikke må være uforholdsmæssig stor, og behovet for at undgå manipulation og misbrug. Leverandørerne kan have forskellige opfattelser. Det er vigtigt, at bestemmelserne er nemme og praktiske, således at virksomhederne kan overholde dem. På den anden side er det også vigtigt, at medlemsstaterne har tilstrækkelig sikkerhed for, at ydelserne beskattes det rigtige sted.

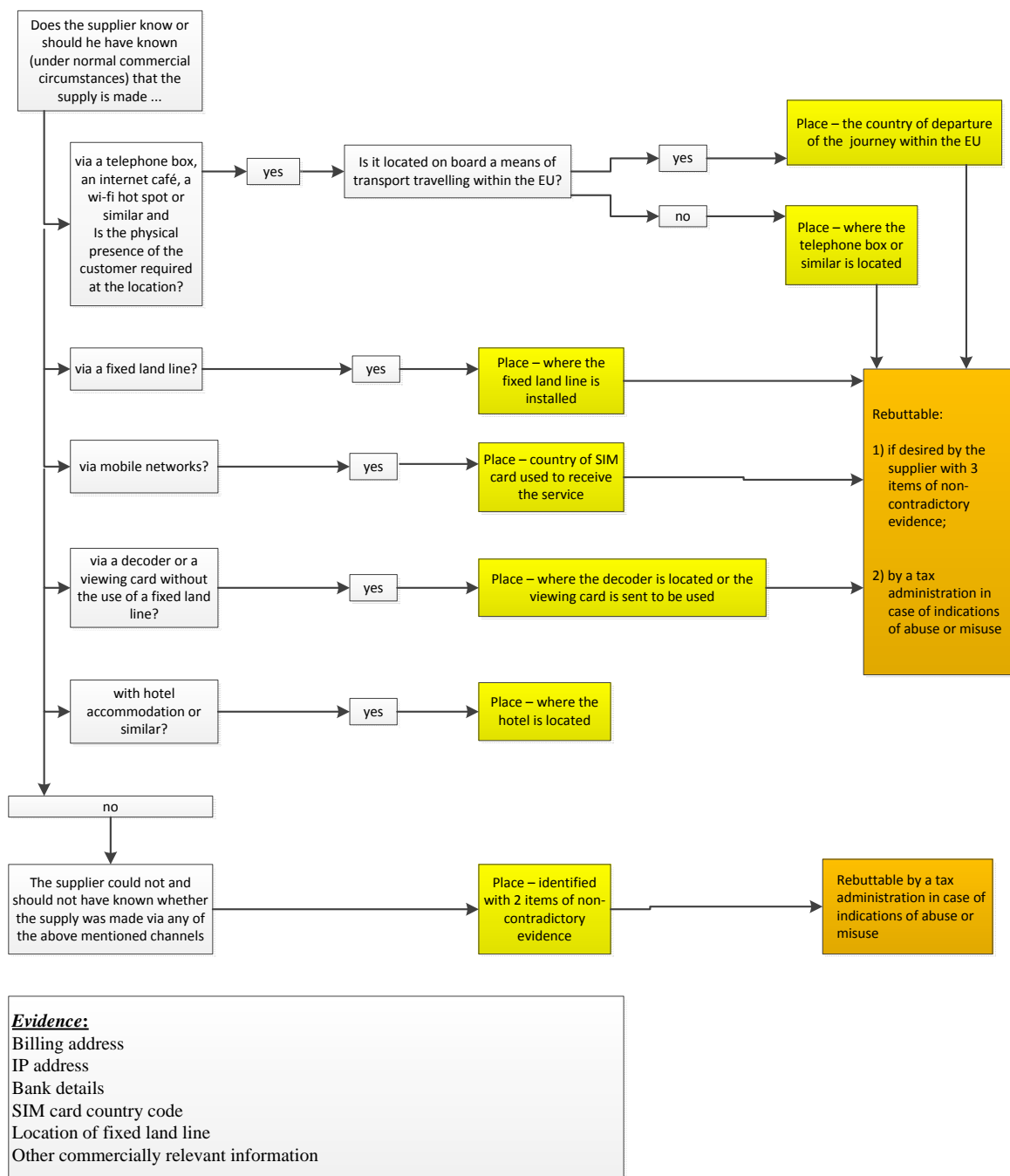
Selv om det i nogle tilfælde kan være vanskeligt for leverandøren at have mere end et bevis, skal det understreges, at alle kommercielt relevante oplysninger kan anvendes som bevis, og det giver leverandøren tilstrækkelig fleksibilitet ved fastlæggelsen af kundens etableringssted. Skattemyndigheden kan kun gøre indsigelse mod leverandørens vurdering, når der er tegn på fejlagtig anvendelse eller misbrug fra leverandørens side (se også [kapitel 8](#)).

Denne generelle formodning er "fremtidssikret, hvilket skal sikre, at der kan tages hensyn til nye tjenester og teknologier.

### 7.5. Detailspørgsmål vedrørende bestemmelserne

#### 7.5.1. Hvilken interaktion er der mellem de forskellige formodninger? – diagrammet

Interaktionen er illustreret i følgende diagram over afgørelser, der viser formodningerne om hver enkelt type levering:



7.5.2. Hvad er et wi-fi-hotspot?

Se ordliste, punkt 1.6.

7.5.3. Er forudbetalte ydelser omfattet af formodningen vedrørende levering af ydelser på et fysisk sted?

Nej, da leveringen af disse ydelser ikke normalt kræver kundens fysiske tilstedeværelse. Hvis adgangen til f.eks. et wi-fi-hotspot ikke er begrænset til et bestemt sted, vil denne ydelse ikke være omfattet af artikel 24, litra a).

**7.5.4. Hvilken formodning har fortrinsret, hvis formodningerne kan være indbyrdes modstridende?**

I nogle tilfælde kan de forskellige formodninger i artikel 24a og 24b være indbyrdes modstridende. Da alle formodningerne vedrører teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser, kan der måske være tvivl om, hvilken formodning der skal anvendes.

Inden det afgøres, om formodningerne er indbyrdes modstridende, og i så fald, hvilken formodning der skal anvendes, skal der foretages en faktisk vurdering af leveringen. Leverandøren skal i denne forbindelse tage udgangspunkt i alle foreliggende oplysninger. Det omfatter også oplysninger, som han burde have haft (se også [kapitel 9](#)).

Problemet opstår kun, hvis den samme levering af teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser opfylder betingelserne for to separate formodninger.

I forbindelse med levering af ydelser via en fastnetlinje (omfattet af artikel 24b, litra a)), hvor der også kræves en dekoderanordning (omfattet af artikel 24b, litra c)), angives det klart i momsgennemførelsesforordningen, at formodningen vedrørende fastnetlinjen har fortrinsret.

Hvis der er tvivl om, hvorvidt en af de særlige formodninger (i artikel 24a og artikel 24b, litra a-c)) eller den generelle formodning (artikel 24b, litra d)) finder anvendelse, vil førstnævnte altid have fortrinsret.

En endelig forbruger køber f.eks. en app i en appbutik via sin mobiltelefonkonto (debitering af mobiltelefonregning eller fratrækning af kreditter), og appbutikken opkræver moms for sin ydelse. Kan appbutikken i dette tilfælde anvende den særlige formodning i artikel 24b, litra b), eller skal den anvende den generelle formodning i artikel 24b, litra d)? Appbutikken skal anvende en særlig formodning, hvis den besidder eller burde have indhentet (under normale handelsmæssige omstændigheder) oplysningerne om SIM-kortet (i praksis kan det betyde, at teleoperatøren skal meddele disse oplysninger) og ved eller burde have vidst, at der blev leveret en app via mobilnet. I modsat fald skal appbutikken finde to separate beviser, der ikke er indbyrdes modstridende, i henhold til artikel 24b, litra d).

Kort sagt, hvis leverandøren ikke besidder eller ikke kunne have indhentet oplysninger, der opfylder betingelserne for anvendelse af den særlige formodning, skal han anvende den generelle formodning (se også [kapitel 9](#)).

**7.5.5. Hvordan skal levering af ydelser via et SIM-kort behandles, hvis den mobile landekode også omfatter territorier, hvor der ikke pålægges EU-moms?**

I henhold til formodningen i artikel 24b, litra b), baseres beskatningen på landekoden på SIM-kortet. For nogle territorier, som ikke er omfattet af momsdirektivets anvendelsesområde, er der særskilte koder, men ikke for alle territorier. Kreditter anvendt i disse territorier uden særskilte koder kan blive pålagt EU-moms.

Det er vanskeligt at se, hvordan problemet med denne formodning kan undgås, da leverandøren på tidspunktet for salget af kreditterne ikke kan vide præcis, hvor kreditterne vil blive anvendt (f.eks. i fastlandet Spanien eller på De Kanariske Øer).

Leverandøren kan afvise formodningen, hvis han har tre separate beviser, der ikke er indbyrdes modstridende, og som dokumenterer, at kunden hører hjemme uden for EU, med forbehold af anvendelsen af reglen om faktisk benyttelse eller udnyttelse i momsdirektivets artikel 59a.

7.5.6. Hvad forstås ved en "fastnetlinje"?

Termen "fastnetlinje" skal ikke fortolkes for restriktivt, da den skal omfatte nye teknologier under udvikling.

Se ordliste, punkt 1.6.



## 8. AFVISNING AF FORMODNINGER (ARTIKEL 24D)

### 8.1. Relevant bestemmelse

Den relevante bestemmelse er fastlagt i momsgennemførelsesforordningen:

- [Artikel 24d](#) (underafdeling 3b)

Når der henvises til en artikel i momsgennemførelsesforordningen, henvises der kun til artiklen og ikke til selve retsakten.

### 8.2. Baggrund

Der er blevet fastsat formodninger vedrørende det sted, hvor kunden hører hjemme, for at præcisere den afgiftsmæssige behandling af B2C-leverancer af teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser (pr. 1. januar 2015). De er indført i artikel 24a og 24b i underafdeling 3a.

### 8.3. Hvorfor var der behov for en præcisering?

Alle formodningerne i underafdeling 3a kan afvises. De fleste formodninger er fastsat til støtte for leverandørens fastlæggelse af beskatningsstedet i situationer, hvor det er praktisk umuligt at fastlægge eller med sikkerhed at fastslå det sted, hvor kunden hører hjemme.

Dette ændrer ikke den grundlæggende regel om, at disse ydelser er afgiftspligtige det sted, hvor kunden er etableret, har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted. Når der foreligger oplysninger, ifølge hvilke det kan fastlægges, hvor kunden rent faktisk hører hjemme, er det således stadig muligt at afvise en formodning.

Det er i denne forbindelse nødvendigt at skabe klarhed over, hvilke betingelser der skal opfyldes for at afvise en formodning, og hvem der kan gøre dette.

### 8.4. Hvad er formålet med bestemmelsen?

Det præciseres i artikel 24d, at en formodning kan afvises af leverandøren og på visse betingelser af en skattemyndighed. Kunden kan ikke afvise formodningen. Det er leverandørens ansvar at fastlægge det faktiske beskatningssted, og han er betalingspligtig for momsen på de leverede ydelser til den rigtige skattemyndighed. I denne bestemmelse fastlægges ligeledes de beviser, der skal forelægges for at afvise en formodning.

#### 8.4.1. Leverandørens afvisning

Såfremt en formodning ikke allerede er knyttet til leverandørens indhentning af beviser fra kunden, kan formodningen afvises på grundlag af tre separate beviser, der ikke er indbyrdes modstridende. Det er relevant i forbindelse med formodningerne i artikel 24a og i artikel 24b, litra a), b) og c). Der er tale om særlige formodninger.

Leverandøren kan afvise disse formodninger, hvis han har tilstrækkelige beviser, som angiver, at kunden er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted et andet sted.

**En leverandør er ikke forpligtet til at afvise en anmodning.** Selv om der er beviser for det modsatte, kan leverandøren ved fastlæggelsen af det sted, hvor kunden hører hjemme, beslutte at anvende formodningen og se bort fra beviser på det modsatte.

I forbindelse med ydelser, der ikke er omfattet af en af de særlige formodninger, skal leverandøren have beviser for at fastlægge det sted, hvor kunden hører hjemme. Dette er omfattet af den generelle formodning i artikel 24b, litra d).

Hvis hverken artikel 24a eller artikel 24b, litra a)-c), finder anvendelse, formodes det, at kunden er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted det sted, der er fastlagt af leverandøren på grundlag af to separate beviser, der ikke er indbyrdes modstridende, indsamlet af ham. Som følge af bestemmelsen om to beviser i artikel 24b, litra d), er det på grundlag af den generelle formodning allerede muligt at foretage justeringer, hvis der foreligger mere end to beviser. Afvisningen i henhold til artikel 24d er derfor kun relevant i forbindelse med særlige formodninger.

#### 8.4.2. *Skattemyndighedens afvisning*

Der er blevet fastsat formodninger for at afklare den afgiftsmæssige behandling af B2C-leverancer, som er afgiftspligtige det sted, hvor kunden er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted. Det er vigtigt for leverandøren at vide, at han kan anvende en formodning.

Af hensyn til retssikkerheden kan en skattemyndighed kun afvise en formodning, når der er tegn på **fejlagtig anvendelse eller misbrug fra leverandørens side**. Det kan omfatte tilfælde, hvor en leverandør anvender en praksis, hvor leveringsstedet fastlægges forkert for en ikke ubetydelig andel af kundernes vedkommende, selv om det ikke nødvendigvis resulterer i en klar skattefordel for leverandøren eller dennes kunder. Det betragtes imidlertid som en bevidst handling eller uagtsomhed fra leverandørens side og ikke som reelle fejl.

Det kan f.eks. betragtes som fejlagtig anvendelse eller misbrug, hvis en virtuel mobilnetudbyder<sup>16</sup> etableret i medlemsstat A, hvor momssatsen er lav, markedsfører mobile telefonitjenester i medlemsstat B, hvor momssatsen er høj, og udsteder og sælger SIM-kort til disse kunder med landekoden for medlemsstat A.

En skattemyndighed kan afvise alle formodningerne, når der er tegn på fejlagtig anvendelse eller misbrug fra leverandørens side. Det gælder også den generelle formodning, der giver leverandøren mulighed for at fastlægge kundens etableringssted på grundlag af to separate beviser, der ikke er indbyrdes modstridende. Hvis der manipuleres med disse beviser, kan skattemyndigheden beslutte at afvise formodningen.

Det anføres ikke nærmere, hvilke beviser en skattemyndighed kan anvende som grundlag for at afvise en formodning. Der opstilles en liste over beviser i artikel 24f, men da formodningen kun kan afvises, hvis der er tegn på fejlagtig anvendelse eller misbrug, begrænser den ikke skattemyndighedens anvendelse af beviser.

Forelæggelse og kontrol af bevis for det sted, hvor kunden rent faktisk hører hjemme, kan i nogle tilfælde medføre en uforholdsmæssig stor byrde eller give anledning til problemer med databeskyttelse. Afvisning bør derfor begrænses til et minimum. Det gælder navnlig,

---

<sup>16</sup> En virtuel mobilnetudbyder (MVNO) er en udbyder af trådløse kommunikationstjenester, der ikke ejer den trådløse netinfrastruktur, via hvilken tjenesterne leveres til kunderne.

hvor ydelsen ydes lejlighedsvis, sædvanligvis vedrører mindre beløb og kræver kundens fysiske tilstedeværelse, f.eks. levering af ydelser omfattet af formodningen i artikel 24a.

#### 8.5. Detailspørgsmål vedrørende bestemmelsen

##### 8.5.1. Hvis en formodning anvendes, skal leverandøren da finde yderligere beviser?

I artikel 24a og 24b fastsættes formodninger om det sted, hvor kunden hører hjemme. Leverandøren kan anvende den relevante formodning til at fastlægge kundes sted (forudsat at betingelserne for denne formodning er opfyldt), medmindre han ønsker at afvise formodningen i henhold til artikel 24d.

Leverandøren skal ikke finde yderligere beviser eller undersøge de beviser, der allerede foreligger, medmindre han ønsker at gøre det. Det er kun, når han beslutter at afvise formodningen i artikel 24d, at han skal anvende tre separate beviser, der ikke er indbyrdes modstridende. I begge tilfælde (leverandørens anvendelse eller afvisning af formodningen) kan en skattemyndighed kun afvise leverandørens vurdering, hvis der er tegn på fejlagtig anvendelse eller misbrug fra leverandørens side.

##### 8.5.2. Kan formodninger altid afvises?

Alle formodningerne i underafdeling 3a kan generelt afvises i henhold til artikel 24d.

Afvisningen af formodningerne er imidlertid begrænset. Det gælder navnlig, hvis artikel 24a finder anvendelse.

Det fastslås i artikel 24a, at når teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser leveres på visse fysiske steder, hvor det er ekstremt vanskeligt for leverandøren at vide, hvem kunden er, eller at kontrollere, hvor den pågældende kunde rent faktisk hører hjemme, formodes det, at kunden hører hjemme det pågældende sted.

Artikel 24a skal læses i sammenhæng med betragtning 10 i forordning (EU) nr. 1042/2013, hvori det anføres, at det kunne medføre en uforholdsmæssig stor byrde eller give anledning til problemer med databeskyttelse at foretage kontrol, hvis ydelsen ydes lejlighedsvis, sædvanligvis vedrører mindre beløb og kræver kundens fysiske tilstedeværelse.

I mange af de tilfælde, der er omfattet af artikel 24a, vil de enkelte ydelser leveret på disse steder i praksis være lejlighedsvis og vedrøre meget små beløb. Der var derfor enighed om, at "de minimis"<sup>17</sup>-reglen skal anvendes i disse tilfælde. Dette skal sikre, at virksomhederne ikke pålægges en uforholdsmæssig stor byrde, idet de i modsat fald havde været forpligtet til at kontrollere, om der kunne være grundlag for at afvise formodningen i forbindelse med de enkelte ydelser leveret på disse steder.

##### 8.5.3. Er det muligt at afvise formodningen i artikel 24a, når ydelserne leveres til en skattepligtig person?

Teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester eller elektroniske tjenesteydelser, der leveres til en afgiftspligtig person, er afgiftspligtige det sted, hvor den afgiftspligtige person er

---

<sup>17</sup> Termen "de minimis" anvendes generelt til at beskrive noget, der er for småt eller for ubetydeligt til at blive taget i betragtning. Termen stammer fra den latinske sætning "de minimis non curat lex", hvilket betyder, at loven ikke kerer sig om bagateller.

etableret. Hvis leverandøren leverer disse ydelser på leverandørens sted, og hvis den afgiftspligtige persons fysiske tilstedeværelse er nødvendig for, at han kan modtage de pågældende ydelser, finder formodningen i artikel 24a imidlertid anvendelse, og leverandøren kan anvende denne formodning.

For så vidt angår afvisningen af denne formodning skal bestemmelsen læses i sammenhæng med artikel 24d, stk. 1.

I artikel 24d, stk. 1, henvises udelukkende til momsdirektivets artikel 58 for at angive de tre typer ydelser, der er omfattet – teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser. Denne henvisning begrænser ikke anvendelsen til ikkeafgiftspligtige personer (endelige forbrugere), og den omfatter derfor også afgiftspligtige personer i henhold til artikel 24a.

Formodningen kan derfor afvises, hvis kunden forelægger tilstrækkelige beviser, der godkendes af leverandøren, selv om muligheden for afvisning er begrænset, da denne formodning er baseret på "de minimis"-reglen (se også [punkt 8.5.2](#)).

*8.5.4. Kan formodningen i artikel 24a afvises, når en medlemsstat anvender reglen om faktisk benyttelse eller udnyttelse i momsdirektivets artikel 59a?*

Reglen om faktisk benyttelse eller udnyttelse (momsdirektivets artikel 59a) afviger fra de generelle regler, ifølge hvilke leveringsstedet skal fastlægges i henhold til momsdirektivets artikel 44, 45, 56, 58 og 59 (artikel 58 finder først anvendelse pr. 1. januar 2015).

I henhold til momsdirektivets artikel 59a kan medlemsstaterne med henblik på at undgå dobbelt påligning eller ikke-påligning af afgifter eller konkurrenceforvridning flytte leveringsstedet. Medlemsstaterne kan således anse leveringsstedet for en eller alle af disse ydelser, når dette er beliggende på deres område, som beliggende uden for EU, såfremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted uden for EU og omvendt.

På baggrund af formodningen i artikel 24a kan en leverandør formode, at kunden er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted på det sted, hvor leverandøren leverer ydelserne, og hvor kunden selv er til stede, da hans fysiske tilstedeværelse er nødvendig for, at han kan modtage de pågældende ydelser.

Da kunden skal være fysisk til stede for at modtage ydelserne, formodes det, at de pågældende ydelser rent faktisk benyttes eller udnyttes på dette sted. Ydelser, der benyttes og udnyttes et andet sted, er ofte de efterfølgende ydelser, der leveres af en anden tjenesteudbyder end den, der leverer på det fysiske sted. Disse efterfølgende ydelser (f.eks. downloading fra internettet) kaldet "over the top"-tjenester (se ordliste, [punkt 1.6](#)) er ikke omfattet af formodningen.

I betragtning af den underliggende formodning om, at de pågældende ydelser rent faktisk benyttes eller udnyttes på det sted, hvor de leveres, kan denne formodning kun afvises med den begrundelse, at ydelserne rent faktisk benyttes eller udnyttes på et andet sted, i meget begrænset omfang, hvis overhovedet.

**9. BEVIS FOR FASTLÆGGELSEN AF KUNDENS ETABLERINGSSTED OG AFVISNING AF FORMODNINGER (ARTIKEL 24F)**

9.1. Relevante bestemmelser

Den relevante bestemmelse er fastlagt i momsgennemførelsesforordningen:

- [Artikel 24f](#) (underafdeling 3c)

Når der henvises til en artikel i momsgennemførelsesforordningen, henvises der kun til artiklen og ikke til selve retsaktten.

9.2. Baggrund

Fra den 1. januar 2015 vil alle teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser være afgiftspligtige det sted, hvor kunden er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.

Der er blevet fastsat afviselige formodninger vedrørende kundens etableringssted for at præcisere den afgiftsmæssige behandling af B2C-leverancer.

9.3. Hvorfor var der behov for en præcisering?

Der er blevet fastsat særlige formodninger til støtte for fastlæggelsen af beskatningsstedet i situationer, hvor det er praktisk umuligt at fastlægge eller med sikkerhed at fastslå det sted, hvor kunden hører hjemme. Leverandøren kan afvise alle de særlige formodninger på grundlag af tre separate beviser, der ikke er indbyrdes modstridende.

Hvis ingen særlig formodning finder anvendelse, formodes det, at kunden er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted det sted, der er fastlagt som sådant af leverandøren på grundlag af to separate beviser, der ikke er indbyrdes modstridende.

Det var i denne forbindelse nødvendigt at præcisere, hvilken type bevis der kan anvendes til at fastlægge det sted, hvor kunden hører hjemme, eller til at afvise en formodning.

9.4. Hvad er formålet med bestemmelsen?

I forbindelse med teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester eller elektroniske tjenesteydelser opstilles i artikel 24f en liste over beviser, der navnlig kan anvendes af leverandøren til at fastlægge det sted, hvor kunden er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted, eller som kan anvendes af leverandøren til at fastlægge, hvor den pågældende kunde rent faktisk hører hjemme.

Bestemmelsen er relevant, når det i henhold til artikel 24b, litra d), formodes, at kunden hører hjemme det sted, som er fastlagt som sådant af leverandøren på grundlag af to separate beviser, der ikke er indbyrdes modstridende. Den kan ligeledes være relevant, når kunden på grundlag af tre separate beviser, der ikke er indbyrdes modstridende, ønsker at afvise en af de særlige formodninger.

Denne liste over beviser er illustrativ. Ordet "navnlig" er angivet for at sikre, at medlemsstaterne og erhvervslivet er helt klar over, at det er en vejledende, ikke-

udtømmende liste. Virksomhedernes forretningsmodeller er forskellige, og de beviser, de indhenter vedrørende deres kunder, kan være forskellige.

Derfor henvises der også til "andre kommercielt relevante oplysninger" i listen. Det gør det muligt at anvende andre oplysninger, der ikke er specifikt inkluderet i listen, som bevis for fastlæggelsen af det sted, hvor kunden hører hjemme, og afvisning af formodninger.

Der er ikke ét enkelt bevis, som kan anvendes af alle virksomheder, og det er nødvendigvis heller ikke hensigtsmæssigt at anvende de samme beviser under alle omstændigheder. Dette er baggrunden for, at der ikke foretages en prioritering af de opstillede beviser. Det giver virksomhederne tilstrækkelig fleksibilitet, således at de skal takle færre ændringer i perioden op til 2015.

### 9.5. Detailspørgsmål vedrørende bestemmelsen

#### 9.5.1. Hvad omfatter "andre kommercielt relevante oplysninger"?

Der henvises til andre kommercielt relevante oplysninger i listen over beviser i artikel 24f. Der tages her hensyn til, at virksomhedernes forretningsmodeller er meget forskellige, og de får større fleksibilitet i anvendelsen af disse bestemmelser i praksis.

Det kan ikke udelukkes, at der vil være tilfælde, hvor de eneste tilgængelige beviser vil være "kommercielt relevante oplysninger". Det betyder ikke, at blot et enkelt bevis vil være tilstrækkeligt til at fastlægge det sted, hvor kunden hører hjemme. Alle kommercielt relevante oplysninger (to separate oplysninger eller flere) kan derimod udgøre den samlede dokumentation vedrørende kunden og det sted, hvor kunden hører hjemme.

I denne situation skal leverandøren tage hensyn til pålideligheden af de foreliggende oplysninger, når han træffer sine valg. Leverandøren skal ligeledes kunne begrunde, hvorfor han mener, at disse oplysninger er relevante.

Det er ikke muligt at anføre alle de forskellige oplysninger, der kan være omfattet af kommercielt relevante oplysninger. Som tidligere nævnt er virksomhedernes forretningsmodeller meget forskellige, og en oplysning, der kan være pålidelig for en virksomhed, kan være meget upålidelig for en anden virksomhed.

Følgende oplysninger kan bl.a. anvendes som kommercielt relevante oplysninger afhængigt af den konkrete virksomhed og dens aktiviteter:

1) Specifikke betalingsmekanismer – Når en kunde bruger en af de betalingsmekanismer, der er specifikke for en bestemt medlemsstat, giver kunden præcise oplysninger, der identificerer den medlemsstat, hvor ydelsen blev leveret. Det kan betragtes som en angivelse af, hvor kunden hører hjemme.

2) Kundens handelshistorik – Når en kunde har en fast handelsforbindelse med en virksomhed, kan registreringer af tidligere handler være en pålidelig indikator for fremtidige transaktioner. Disse oplysninger omfatter bl.a. kundens hidtidige IP-adresse, faktureringsadresse og primære forbrugssted.

3) Salgssted for gavekort – Når et gavekort sælges til en kunde, der er fysisk til stede i en detailbutik, er det sandsynligt, at kunden er bosiddende i det land, hvor butikken er etableret.

4) Landespecifikke gavekort – Når gavekort er landespecifikke og kun kan anvendes i udstedelseslandet (denne begrænsning angives klart på kortets forside), kan den medlemsstat, hvori kortet er låst, være en angivelse af, hvor kunden hører hjemme, på næsten samme måde som en café eller et hotel, der sælger wi-fi-adgang i et offentligt rum, betragtes som den pågældende kundes sted.

5) Dokumentation fra tredjemandsbetalingstjenesteudbydere – I mange lande kontrollerer betalingstjenesteudbydere i hvert fald dele af faktureringsadressen for en betalingsmetode, inden en transaktion godkendes. Disse oplysninger meddeles normalt ikke tredjemandsbetalingstjenesteudbyderens kunder (dvs. sælgere af elektroniske tjenesteydelser) af hensyn til databeskyttelsen og datasikkerheden. Hvis betalingstjenesteudbyderen meddeler leverandøren af den erhvervede ydelse disse oplysninger, kan de imidlertid anvendes som kommercielt relevante oplysninger.

6) Kundens selvcertificering – Når abonnenten bekræfter (f.eks. i forbindelse med en onlineordre) oplysninger vedrørende sit land, sine bankoplysninger (navnlig oplysninger om, hvor bankkontoen er oprettet) og kreditkortoplysninger, kan disse oplysninger betragtes som kommercielt relevante oplysninger.

9.5.2. Hvad kan og hvad kan ikke betragtes som en "faktureringsadresse"?

I henhold til artikel 24f kan faktureringsadressen anvendes som bevis til at fastlægge det sted, hvor kunden rent faktisk hører hjemme, eller til at afvise en formodning. Hensigten er at gøre det nemmere for leverandøren at fastslå, hvor kunden er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.

Derfor kan den elektroniske adresse, som den elektroniske faktura sendes til, og som af mange opfattes som faktureringsadressen, ikke anvendes som bevis i denne sammenhæng. Selv om IP-adressen ikke kan betragtes som faktureringsadressen i forbindelse med teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester eller elektroniske tjenesteydelser, anerkendes den som et gyldigt bevis, som leverandøren kan anvende til at identificere kunden.

En postadresse (PO-boks) kan desuden ikke betragtes som en tilstrækkelig angivelse af det sted, hvor en ikkeafgiftspligtig person hører hjemme. Den samme tilgang anvendes i forbindelse med afgiftspligtige personer i artikel 10, stk. 3.

9.5.3. Hvilken forbindelse er der mellem artikel 24f (liste over beviser) og artikel 24d, stk. 1 (leverandørens afvisning af en særlig formodning)?

Listen over beviser i artikel 24f er kun relevant, når en leverandør ønsker at afvise en af de særlige formodninger vedrørende fastlæggelse af det sted, hvor kunden hører hjemme, i artikel 24a og artikel 24b, litra a)-c)<sup>18</sup>. Det er kun under disse omstændigheder, at de opstillede beviser i artikel 24f kan anvendes til at afvise formodningen.

9.5.4. Hvor detaljerede oplysninger har leverandøren brug for i forbindelse med kontrol af bevis?

I henhold til artikel 23 skal leverandøren fastlægge det sted, hvor kunden hører hjemme, på grundlag af faktuelle oplysninger fra kunden, som leverandøren verificerer efter

---

<sup>18</sup> Der redegøres nærmere for anvendelsesområdet for de særlige formodninger i artikel 24a og artikel 24b, litra a)-c), i [kapitel 7](#).

normale kommercielle sikkerhedsprocedurer som f.eks. vedrørende kontrol af identitet eller betaling.

Man skal gøre sig klart, at "normale kommercielle sikkerhedsprocedurer" i mange tilfælde ikke vil sikre fuldstændig nøjagtighed i fastlæggelsen af det sted, hvor de enkelte kunder hører hjemme.

I mange tilfælde har kunden et etableret forhold til leverandøren. Når leverandøren har foretaget den indledende grundige kontrol af oplysningerne vedrørende kunden (kontrol af adresse, kreditkort osv., navnlig i forbindelse med registrering af en konto hos virksomheden), synes det rimeligt, at leverandøren ikke forpligtes til at kontrollere disse oplysninger igen for hver enkelt transaktion. Ved efterfølgende køb (navnlig hyppige køb) behøver kunden blot at afgive en ordre, og leverandøren kan herefter anvende de tidligere oplyste og verificerede oplysninger om sted og betalingsoplysninger.

Der skal imidlertid jævnligt foretages en proaktiv kontrol (i overensstemmelse med almindelig handelspraksis), men leverandøren skal ikke forpligtes til at foretage denne kontrol for hvert køb.

### 9.5.5. *Hvornår er der behov for to eller tre separate beviser, der ikke er indbyrdes modstridende?*

Der skal altid forelægges to beviser, hvis ingen af de særlige formodninger vedrørende teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser (i artikel 24a og artikel 24b, litra a)-c)<sup>19</sup>) kan anvendes.

Alle andre ydelser omfattet af momsdirektivets artikel 58 er omfattet af artikel 24b, litra d), hvori det fastslås, at det sted, hvor kunden hører hjemme, skal fastlægges på grundlag af to separate beviser, der ikke er indbyrdes modstridende.

Der skal kun forelægges tre separate beviser, der ikke er indbyrdes modstridende, når leverandøren ønsker at afvise en af de særlige formodninger i artikel 24a og artikel 24b, litra a)-c).

Når en af formodningerne i artikel 24a og artikel 24b, litra a)-c), kan anvendes, fastlægges det sted, hvor kunden hører hjemme, således på grundlag af den relevante formodning, medmindre leverandøren ønsker at afvise den på grundlag af tre separate beviser, der ikke er indbyrdes modstridende.

Når ingen særlig formodning kan anvendes, fastlægges det sted, hvor kunden hører hjemme, på grundlag af to separate beviser, der ikke er indbyrdes modstridende.

Det skal under alle omstændigheder erindres, at beviserne skal være forskellige, og at de ikke må overlappe hinanden. Når kunden meddeler en faktureringsadresse og efterfølgende bekræfter den samme adresse via selvcertificering, kan det f.eks. kun udgøre et enkelt bevis. Det samme er tilfældet, når en kunde meddeler sine bankoplysninger, der er baseret på en specifik betalingsmekanisme eller som bekræftes af betalingstjenestudbyderen, eller når en IP-adresse og det geografiske sted angiver et og samme sted. I disse tilfælde kan leverandøren kun anses for at have et enkelt bevis.

---

<sup>19</sup> Der redegøres nærmere for anvendelsesområdet for de særlige formodninger i artikel 24a og artikel 24b, litra a)-c), i [kapitel 7](#).



9.5.6. Hvad hvis beviserne er modstridende?

Der kan ske det, at nogle virksomheder indsamler fire eller flere oplysninger, der resulterer i to (eller flere) separate sæt beviser, der ikke er modstridende, og som angiver, at kunden kan høre hjemme to forskellige steder. Det skal understreges, at det er leverandøren, der beslutter hvilke beviser, der skal indsamles, og hvis de indsamlede oplysninger er modstridende, hvilke oplysninger han anser for at være mest kommercielt relevante til at fastlægge det sted, hvor kunden hører hjemme, mest nøjagtigt.

Kriterierne for fastlæggelse af det sted, hvor kunden hører hjemme, er fastsat i artikel 24. Når de pågældende ydelser leveres til en ikkeafgiftspligtig juridisk person, prioriteres det sted, hvor denne har sit hovedkontor (litra a)). Dette er tilfældet, medmindre der er bevis for, at ydelserne anvendes på et andet forretningssted tilhørende den pågældende ikke-afgiftspligtige juridiske person.

Hvis ydelserne leveres til en fysisk person, prioriteres den pågældende persons sædvanlige opholdssted (litra b)). Der skal kun tages hensyn til bopælen, hvis der er bevis for, at ydelserne anvendes der.

Leverandøren skal vurdere, hvilke to separate beviser, der er mest pålidelige, når han skal fastlægge det sted, hvor kunden hører hjemme, i forhold til den konkrete transaktion. Når der anvendes en generel prispolitik, dvs. når den samme pris opkræves, uanset kundens land, har forbrugerne intet incitament til at skjule det sted, hvor de hører hjemme, af afgiftsmæssige årsager. I så fald vil den faktureringsadresse, som kunden har meddelt, derfor være en meget pålidelig indikator. Kundens handelshistorik kan også være nyttig, hvis der er forskellige sæt beviser på grund af indkøb under rejser (ferier, forretningsrejser).

Formålet i tilfælde af modstridende beviser er kort sagt at sikre, at det sted, hvor der bedst sikres beskatning på det faktiske forbrugssted, har fortrinsret.

Hvis de separate beviser er modstridende, er der større behov for, at leverandøren foretager en jævnlig kontrol.

9.5.7. Hvad hvis leverandøren ikke har to separate beviser, der ikke er indbyrdes modstridende, i henhold til artikel 24b, litra d)?

Hvis det er vanskeligt for leverandøren at indsamle to separate beviser, der ikke er indbyrdes modstridende, for at fastlægge det sted, hvor kunden hører hjemme, skal han imidlertid fortsat forsøge at finde andre beviser såsom kommercielt relevante oplysninger.

Hvis der er tvivl, skal det sted, hvor der bedst sikres beskatning på det faktiske forbrugssted, have fortrinsret.

9.5.8. Hvad er indikatorerne for fejlagtig anvendelse eller misbrug fra leverandørens side, jf. artikel 24d, stk. 2?

Det er ikke muligt at opstille en liste over indikatorerne for fejlagtig anvendelse eller misbrug fra leverandørens side. Der er for mange muligheder.

Virksomhederne skal generelt holdes ansvarlige for fejlagtig anvendelse eller misbrug fra deres kunders side. Situationer, hvor en leverandør anvender en formodning, der (udelukkende) er til fordel for kunden, eller hvor leverandøren anvender en formodning

baseret på forkerte oplysninger fra kunden, selv om leverandøren vidste eller burde have vidst, at oplysningerne var forkerte, udelukker ikke i sig selv anvendelsen af artikel 24d, stk. 2.

En skattemyndighed kan ligeledes afvise en formodning, hvis der er tegn på fejlagtig anvendelse eller misbrug, f.eks. hvis leverandøren har manipuleret med formodningen for at få fortrinsbehandling. Dette kan omfatte, men er ikke begrænset til, en lavere momssats.

9.5.9. I hvilket omfang kan leverandøren anvende oplysninger fra tredjemand (navnlig en betalingstjenesteudbyder)?

I mange tilfælde er leverandørerne helt afhængige af den kontrol, der foretages af tredjemandshandelspartnere såsom betalingstjenesteudbydere og andre mellemmand. Det er nødvendigt at understrege, at det fortsat er leverandøren, der fastlægger det korrekte leveringssted. Det forhold, at kontrollen foretages af tredjemand, fritager ikke leverandøren for ansvar i tilfælde af fejlagtig anvendelse eller misbrug.

9.5.10. Anvendelse af databeskyttelsesreglerne i lyset af de momsændringer, der træder i kraft i 2015.

Betragtning 17 i forordning (EU) nr. 1042/2013 lyder som følger: "*Med henblik på denne forordning kan det være hensigtsmæssigt, at medlemsstaterne træffer lovgivningsmæssige foranstaltninger, som begrænser visse rettigheder og forpligtelser i medfør af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 95/46/EF<sup>20</sup> for at beskytte væsentlige økonomiske eller finansielle interesser hos en medlemsstat eller Den Europæiske Union, herunder valuta-, budget- og skatteanliggender, når sådanne foranstaltninger er nødvendige og forholdsmæssige i betragtning af risikoen for skattesvig og skatteunddragelse i medlemsstaterne og i betragtning af behovet for at sikre en korrekt opkrævning af moms, der er omfattet af denne forordning.*"

Behandlingen kan derfor være "nødvendig for at overholde en retlig forpligtelse, som påhviler den registeransvarlige"<sup>21</sup> (artikel 7, litra c), i direktiv 95/46/EF), eller den kan være "nødvendig, for at den registeransvarlige eller den tredjemand eller de tredjemænd, til hvem oplysningerne videregives, kan forfølge en legitim interesse [...]" (artikel 7, litra f), i direktiv 95/46/EF).

De relevante afgiftspligtige personer skal med andre ord kunne behandle deres kunders personoplysninger, således at de kan dokumentere over for skattemyndighederne, at de har anvendt momsreglerne vedrørende leveringsstedet korrekt.

Når databeskyttelsesrettighederne begrænses af hensyn til behandlingen af oplysninger, skal karakteren af og navnlig formålet med denne behandling under alle omstændigheder præciseres og udtrykkeligt fastlægges ved nationale love som fastslået af Den Europæiske Tilsynsførende for Databeskyttelse.

---

<sup>20</sup> [Europa-Parlamentet og Rådets direktiv 95/46/EF af 24. oktober 1995 om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger \(EFT L 281 af 23.11.1995, s. 31\).](#)

<sup>21</sup> I henhold til artikel 2, litra d), i direktiv 95/46/EF forstås ved "den registeransvarlige" den fysiske eller juridiske person, offentlige myndighed, institution eller ethvert andet organ, der alene eller sammen med andre afgør, til hvilket formål og med hvilke hjælpemidler der må foretages behandling af personoplysninger; er formålet med og hjælpemidlerne ved behandlingen fastlagt ved nationale love

## 10. LEVERING AF YDELSER PÅ HOTELLER OG LIGNENDE STEDER (ARTIKEL 31C)

### 10.1. Relevant bestemmelse

Den relevante bestemmelse er fastlagt i momsgennemførelsesforordningen:

- [Artikel 31c](#)

Når der henvises til en artikel i momsgennemførelsesforordningen, henvises der kun til artiklen og ikke til selve retsakten.

### 10.2. Hvorfor var der behov for en præcisering?

Leveringsstedet for alle teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser vil pr. 1. januar 2015 være det sted, hvor kunden hører hjemme, uanset om disse ydelser leveres til en afgiftspligtig person (B2B) eller til en ikkeafgiftspligtig person (B2C).

Hvis disse ydelser leveres i hotelsektoren, kan det være vanskeligt at vurdere kundens status og det sted, hvor kunden hører hjemme. Udbyderen af indkvartering risikerer at blive betalingspligtig, og denne risiko skal mindskes.

For at lette virksomhedernes byrder og sikre indtægterne var det nødvendigt at give vejledning og præcisere de spørgsmål om leveringsstedet, der opstår, når disse ydelser leveres i forbindelse med indkvartering.

### 10.3. Hvad er formålet med bestemmelsen?

I artikel 31c fastlægges en praktisk og pragmatisk løsning, idet det præciseres, at teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester eller elektroniske tjenesteydelser, der leveres i forbindelse med indkvartering i hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende funktion, anses som leveret på disse steder.

Det gælder kun, når ydelserne leveres af en udbyder af indkvartering, der handler i eget navn, og omfatter de ydelser, der leveres i forbindelse med selve indkvarteringen. Hvis artikel 31c skal finde anvendelse, skal disse ydelser leveres særskilt, og kunden skal betale særskilt.

De omfatter ydelser i forbindelse med såvel indkvartering i hotelsektoren som i sektorer med tilsvarende funktion som f.eks. ferielejre eller campingpladser. Disse sektorer er anført i momsdirektivets artikel 47.

## 11. LEVERING AF BILLETTER VIA MELLEMMAND (ARTIKEL 33A)

### 11.1. Relevant bestemmelse

Den relevante bestemmelse er fastlagt i momsgennemførelsesforordningen:

- [Artikel 33a](#)

Når der henvises til en artikel i momsgennemførelsesforordningen, henvises der kun til artiklen og ikke til selve retsakten.

### 11.2. Baggrund

Adgangen til arrangementer inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning og underholdning eller lignende beskattes det sted, hvor arrangementet rent faktisk finder sted. I forbindelse med en koncert vil det f.eks. være det sted, hvor koncerten finder sted.

Beskatningsstedet vil være det samme for ydelser leveret til en anden virksomhed (B2B) eller til en endelig forbruger (B2C).

### 11.3. Hvorfor var der behov for en præcisering?

Når arrangøren sælger billetter til arrangementet direkte til den kunde, der ønsker at deltage i begivenheden, er det klart, at momsens på billetterne skal betales på det sted, hvor arrangementet rent faktisk finder sted.

De billetter, som arrangøren sælger, kan sælges via en mellemmand. Den skattepligtige person, der deltager i salget af billetterne, kan også købe eller sælge billetterne i eget navn og for egen regning. Mellemanden kan imidlertid også handle i arrangørens navn og for dennes regning, eller i eget navn, men for arrangørens regning.

Der var brug for yderligere vejledning for at sikre, at afgiften ikke tilsløres på grund af den måde, som billetterne sælges på.

### 11.4. Hvad er formålet med bestemmelsen?

Billetter til arrangementer inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning og underholdning eller lignende skal under alle omstændigheder beskattes det sted, hvor arrangementet rent faktisk finder sted, jf. momsdirektivets artikel 53 og 54. Det er ligeledes tilfældet, når billetterne sælges via en mellemmand.

Når en mellemmand handler i arrangørens navn og for dennes regning, sælges billetterne rent juridisk af arrangøren.

Hvis mellemanden deltager i salget af billetter i eget navn og for egen regning, handler han som kommittent, når han sælger billetterne.

Mellemanden kan imidlertid også deltage i salget af billetterne i eget navn, men for arrangørens regning. Det præciseres i denne forbindelse i artikel 33a, at den mellemmand, der sælger billetterne, anses for at have modtaget og selv leveret ydelsen i form af billetter til arrangementet. Det er i overensstemmelse med den juridiske antagelse i momsdirektivets artikel 28.

I alle tre tilfælde er det klart, at momsens på billetterne skal betales på det sted, hvor arrangementet rent faktisk finder sted.

11.5. Detailspørgsmål vedrørende bestemmelsen

*11.5.1. Hvor skal billetter reserveret online beskattes?*

Billetter til arrangementer inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning og underholdning eller lignende beskattes det sted, hvor arrangementet rent faktisk finder sted. Den afgiftsmæssige behandling er den samme, uanset hvorledes billetterne sælges.

Hvis billetterne sælges elektronisk, ændrer dette ikke ved den leverede ydelses egenart. Billetter reserveret online beskattes også det sted, hvor arrangementet rent faktisk finder sted. Det bekræftes i artikel 7, stk. 3, litra t), hvori det anføres, at disse ydelser ikke er omfattet af elektroniske tjenesteydelser (se også [punkt 2.4.3.2](#)).

**12. OVERGANGSFORANSTALTNINGER (ARTIKEL 2 I FORORDNING (EU) NR. 1042/2013)**

12.1. Relevant bestemmelse

- [Artikel 2 i forordning \(EU\) nr. 1042/2013](#)

12.2. Baggrund

Fra den 1. januar 2015 vil alle teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser være afgiftspligtige det sted, hvor kunden er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.

Det er allerede tilfældet for leverancer fra virksomheder til endelige forbrugere (B2C), men kun hvis ydelserne leveres til eller fra EU (selv om det for teleydelser og radio- og tv-spredningstjenesters vedkommende afhænger af den faktiske benyttelse eller udnyttelse).

I EU beskattes disse ydelser indtil udgangen af 2014 imidlertid fortsat i den medlemsstat, hvor leverandøren er etableret. Fra 2015 beskattes disse ydelser også på kundens sted.

12.3. Hvorfor var der behov for en præcisering?

Tidspunktet for betaling af moms afhænger af, hvornår afgiftspligten indtræder (forpligtelse), og momsen forfalder (opkrævning).

Afgiftspligtens indtræden er defineret i momsdirektivets artikel 63 og 64. I artikel 63 fastsættes det, at afgiftspligten indtræder, når levering af varer eller ydelser finder sted. I forbindelse med løbende leverancer præciseres det i artikel 64, at afgiftspligten indtræder ved udløbet af den periode, som vedrører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger. På dette tidspunkt er ydelsen blevet leveret.

Såfremt der betales afdrag i henhold til artikel 65 i momsdirektivet, eller hvis medlemsstaterne har benyttet sig af muligheden i artikel 66 i momsdirektivet, kan momsen dog forfalde inden eller umiddelbart efter levering, dvs. inden eller umiddelbart efter, at afgiftspligten indtræder.

For så vidt angår de teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester eller elektroniske tjenesteydelser, der leveres lige op til den 1. januar 2015, kan ændringen af leveringsstedet resultere i dobbeltbeskatning eller ikkebeskatning, hvis medlemsstaternes regler for, hvornår momsen forfalder, er forskellige.

For at undgå dobbeltbeskatning eller ikkebeskatning og lette denne flytning af beskatningsstedet var det nødvendigt at indføre overgangsforanstaltninger med henblik på at sikre ensartede regler for fastsættelse af, hvilke ydelser leveret omkring denne dato, der er omfattet af de nye regler, og hvilke ydelser, der ikke er.

12.4. Hvad er formålet med bestemmelsen?

Det angives klart i artikel 2 i forordning (EU) nr. 1042/2013, at det afgørende tidspunkt for fastlæggelsen af leveringsstedet er det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder (og der indtræder en forpligtelse). Dette gælder både for almindelige og løbende leverancer.

Hvis afgiftspligten indtræder før den 1. januar 2015 i den medlemsstat, hvor leverandøren er etableret, forfalder ingen afgift i kundens medlemsstat i tilknytning til samme indtræden af afgiftspligt (artikel 2, litra c)). Dette gælder, uanset hvornår betalingen sker eller hvornår fakturaen udstedes.

Hvis afgiftspligten indtræder den 1. januar 2015 eller senere, bliver det sted, hvor kunden hører hjemme, det afgørende element for fastlæggelsen af det sted, hvor momsen skal betales (artikel 2, litra b)). Tidspunktet for udstedelse af fakturaen er ikke relevant i denne forbindelse.

Såfremt der betales afdrag på den pågældende ydelse inden den 1. januar 2015, forfalder momsen for den pågældende betaling af afdrag imidlertid i den medlemsstat, hvor leverandøren er etableret, i henhold til momsdirektivets artikel 65 (artikel 2, litra a)). For eventuelle resterende afdrag, der betales efterfølgende (den 1. januar 2015 eller senere), forfalder momsen det sted, hvor kunden hører hjemme.

### 12.5. Detailspørgsmål vedrørende bestemmelsen

#### 12.5.1. Afdrag betalt inden levering af ydelsen

Såfremt der betales afdrag inden den 1. januar 2015, skal leverandøren opkræve moms i henhold til momsdirektivets artikel 65. Da reglerne for 2014 stadig er gældende, forfalder momsen for det modtagne beløb i den medlemsstat, hvor leverandøren er etableret.

Såfremt ydelsen først leveres den 1. januar 2015 eller senere, indebærer bestemmelsen i artikel 2, litra b), i forordning (EU) nr. 1042/2013, at leveringsstedet for denne ydelse vil være det sted, hvor kunden er etableret eller bosiddende.

Da leveringsstedet for ydelsen er kundens medlemsstat, skulle man tro, at leverandøren var nødsaget til at korrigere fakturaen, kvitteringen eller regningen vedrørende betalingen af afdraget og tilbagebetale den moms, der var blevet betalt i leverandørens medlemsstat, og opkræve momsen i kundens medlemsstat.

Det ville imidlertid indebære en enorm byrde for alle involverede parter, dvs. leverandører, kunder og skatteforvaltninger, og være i strid med formålet med overgangsforanstaltningerne.

Momsudvalget vedtog derfor næsten enstemmigt retningslinjer<sup>22</sup> for at præcisere, hvorledes overgangsforanstaltningerne i artikel 2 i forordning (EU) nr. 1042/2013 vedrørende betaling af afdrag skal fortolkes.

I de pågældende retningslinjer præciseres det udtrykkeligt, at såfremt der betales afdrag inden den 1. januar 2015, finder bestemmelserne i momsdirektivets artikel 65 altid anvendelse, og momsen for det modtagne beløb på det tidspunkt, hvor afdraget indgår, vil således blive opkrævet i den medlemsstat, hvor leverandøren er etableret.

---

22

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/key\\_documents/vat\\_committee/guidelines-vat-committee-meetings\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf)

Såfremt den endelige levering sker den 1. januar 2015 eller senere, forfalder momsen i kundens medlemsstat, men kun på det beløb, der ikke er dækket af eventuelle tidligere betalte afdrag.

Hvis kunden således betaler alle afdragene på ydelsen inden den 1. januar 2015, opkræves momsen i leverandørens medlemsstat, og der opkræves ingen moms i kundens medlemsstat.

Hvis en kunde f.eks. betaler 40% af den samlede pris for ydelsen i afdrag inden den 1. januar 2015, opkræves momsen i leverandørens medlemsstat (for de pågældende 40%). De resterende 60% pålægges moms i kundens medlemsstat på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder, eller når der betales et nyt afdrag den 1. januar 2015 eller senere, men inden levering.

Det præciseres ligeledes i retningslinjerne, at disse bestemmelser kun finder anvendelse, såfremt betalingen af afdrag sker i overensstemmelse med leverandørens almindelige handelspraksis, dvs. når leverandøren tidligere har anvendt denne praksis i forbindelse med disse ydelser. Såfremt omstændighederne omkring ydelsen viser, at formålet med betaling af afdrag udelukkende var at undgå beskatning i kundens medlemsstat (f.eks. hvis betalingen af afdrag ikke var et krav i aftalen eller oversteg det beløb, der var fastsat i aftalen), kan den pågældende medlemsstat opkræve moms for transaktionen i henhold til bestemmelserne i artikel 2, litra b), i forordning (EU) nr. 1042/2013.

Det skal også erindres, at leverandøren, da beskatningen er opdelt mellem to medlemsstater, skal kunne dokumentere over for kundens medlemsstat, at der rent faktisk blev betalt et afdrag før den 1. januar 2015, og at momsen af dette beløb blev betalt til leverandørens medlemsstat. Det vil derfor være hensigtsmæssigt at henvise til den faktura, kvittering eller regning, der blev udstedt i forbindelse med betalingen af afdraget, og til betalingsdatoen i den faktura, kvittering eller regning, der udstedes på leverings-tidspunktet.

### *12.5.2. Hvilken indvirkning har udstedelsen af en faktura på leveringsstedet?*

Fakturaens udstedelsesdato har ingen indvirkning på leveringsstedet for ydelsen.

Momsen forfalder i leverandørens eller kundens medlemsstat afhængigt af det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder eller betalingen sker. Udstedelsen af en faktura ændrer ikke disse bestemmelser.

### *12.5.3. Hvilken dokumentation kræves for at påvise, at der er indtrådt en afgiftspligt eller at betaling er sket inden den 1. januar 2015?*

De beviser, som afgiftspligtige personer kan anvende i forbindelse med deres sædvanlige transaktioner, er de samme som dem, der anvendes til at dokumentere, at der er indtrådt en afgiftspligt inden den 1. januar 2015 eller senere. Der kræves ingen særlig dokumentation i denne forbindelse.



12.5.4. *Liste over eksempler*

*Forudbetalte ydelser*

**Eksempel 1:** Forudbetaling eller betaling af afdrag sker inden den 1. januar 2015, og leveringen foretages eller afsluttes ligeledes inden denne dato. Momsen forfalder således inden den 1. januar 2015 i leverandørens medlemsstat.

**Eksempel 2:** Forudbetaling eller betaling af afdrag sker inden den 1. januar 2015, men leveringen foretages eller afsluttes først i 2015 eller senere. I dette tilfælde forfalder momsens af afdragsbeløbet i leverandørens medlemsstat på det tidspunkt, hvor betalingen sker. Moms af det beløb, der ikke er dækket af afdragsbetalingen, forfalder i kundens medlemsstat på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder.

**Eksempel 3:** Forudbetalingen sker og afgiftspligten indtræder efter den 31. december 2014. Momsen forfalder i så fald i 2015 i kundens medlemsstat.

**Eksempel 4:** 20% af prisen forudbetales inden den 1. januar 2015. Der betales et nyt afdrag på 40% efter den 31. december 2014. Ydelsen leveres endeligt efter den anden afdragsbetaling. Momsen forfalder i 2014 i leverandørens medlemsstat for den første afdragsbetaling (20% af prisen). Momsen forfalder i 2015 i kundens medlemsstat for den anden afdragsbetaling (40% af prisen) og for det resterende beløb, når leveringen er afsluttet (40% af prisen).

*Løbende leverancer*

**Eksempel 5:** Der foretages en løbende leverance, hvor en periode, som vedrører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger, udløber inden den 1. januar 2015. I dette tilfælde skal momsens på afregningen eller betalingen opkræves i den medlemsstat, hvor leverandøren er etableret.

**Eksempel 6:** Der foretages en løbende leverance, hvor en periode, som vedrører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger, udløber den 1. januar 2015 eller senere, selv om leveringen blev påbegyndt i 2014. I dette tilfælde er der tre mulige scenarier:

- a) Betalingen sker ved udløbet af perioden. I dette tilfælde forfalder momsens i kundens medlemsstat, da afgiftspligten først indtræder den 1. januar 2015 eller senere, og der ikke er noget, der kan udløse afgiftens forfald inden denne dato.
- b) Det samlede beløb for ydelsen forudbetales inden den 1. januar 2015. I dette tilfælde opkræves momsens i leverandørens medlemsstat, da betalingen udløser afgiftens forfald.
- c) Der foretages en forudbetaling (et indskud) inden den 1. januar 2015. Når perioden udløber, betaler kunden den resterende pris for ydelsen. I dette tilfælde opkræves momsens af afdragsbeløbet i leverandørens medlemsstat på det tidspunkt, hvor betalingen sker. Moms af det beløb, der ikke er dækket af afdragsbetalingen, forfalder i kundens medlemsstat, når perioden udløber.

*Ydelser, hvor der udstedes en faktura før leveringen af ydelserne*

**Eksempel 7:** En faktura (eller en regning eller kvittering, hvis der ikke kræves en faktura) vedrørende onlineadgang i et år (der starter i 2014 og slutter i 2015) til en avis

udstedes den 20. december 2014. Fakturaen betales af kunden den 29. december 2014. I dette tilfælde forfalder momsens indbetaling inden den 1. januar 2015, da betalingen er sket inden denne dato, og momsens indbetaling vil således blive opkrævet i den medlemsstat, hvor leverandøren er etableret.

**Eksempel 8:** En faktura (eller en regning eller kvittering, hvis der ikke kræves en faktura) vedrørende onlineadgang i et år (der starter i 2014 og slutter i 2015) til en avis udstedes den 20. december 2014. Fakturaen betales af kunden den 3. januar 2015. I dette tilfælde indtræder afgiftspligten efter den 1. januar 2015. Betalingen sker ligeledes efter denne dato. Momsen skal opkræves i kundens medlemsstat uanset fakturaens udstedelsesdato.

*Ydelser, hvor der udstedes en faktura efter leveringen af ydelserne*

**Eksempel 9:** Leveringen afsluttes inden den 1. januar 2015, men fakturaen udstedes og betalingen sker først efter denne dato. I dette tilfælde er afgiftspligten indtrådt før den 1. januar 2015, og momsens indbetaling skal således betales i leverandørens medlemsstat.

### 13. RELEVANTE BESTEMMELSER

#### 13.1. Momsdirektivet

##### Artikel 24, stk. 2

....

2. Ved "teleydelser" forstås ydelser, hvis formål er transmission, udsendelse eller modtagelse af signaler, skrift, billeder og lyd eller informationer af enhver art ved hjælp af tråd, radio, optiske midler eller andre elektromagnetiske midler, herunder også den hermed forbundne overdragelse af retten til at benytte adgangen til transmission, udsendelse eller modtagelse, herunder formidling af adgang til globale informationsnet.

##### 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 imidlertid 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 tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelserne det sted, hvor den afgiftspligtige person, der modtager sådanne ydelser, har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.

##### Artikel 45

Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en ikke-afgiftspligtig person forstås det sted, hvor leverandøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres af et fast forretningssted, der tilhører leverandøren og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser 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.

##### Artikel 58

Leveringsstedet for følgende tjenesteydelser til en ikke-afgiftspligtig person er det sted, hvor denne person er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted:

- a) teleydelser
- b) radio- og tv-spredningstjenester
- c) elektronisk leverede tjenesteydelser, navnlig de i bilag II omhandlede tjenesteydelser.

*Når leverandøren af en ydelse og kunden kommunikerer via elektronisk post, betyder dette ikke i sig selv, at den leverede ydelse er en elektronisk leveret tjenesteydelse.*

### **Artikel 59a**

*Med henblik på at undgå dobbelt påligning eller ikke-påligning af afgifter eller konkurrenceforvridning kan medlemsstaterne med hensyn til tjenesteydelser, hvis leveringssted bestemmes efter artikel 44, 45, 56, 58 og 59, anse:*

- a) leveringsstedet for en eller alle af disse ydelser, når dette er beliggende på deres område, som beliggende uden for Fællesskabet, såfremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted uden for Fællesskabet*
- b) leveringsstedet for en eller alle af disse ydelser, når dette er beliggende uden for Fællesskabet, som beliggende på deres område, såfremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted inden for deres område.*

### **Bilag II**

- 1) Levering og hosting af websteder, fjernvedligeholdelse af software og hardware*
- 2) Levering og ajourføring af software*
- 3) Levering af billeder, tekster og information og tilrådighedsstillelse af databaser*
- 4) Levering af musik eller af film, spil, herunder hasardspil eller spil om penge, og politiske, kulturelle, kunstneriske, sportslige, videnskabelige eller underholdningsmæssige udsendelser eller begivenheder*
- 5) Levering af fjernundervisning.*

### **13.2. Momsgennemførelsesforordningen**

#### **Artikel 6a**

*1. Teleydelser i henhold til artikel 24, stk. 2, i direktiv 2006/112/EF omfatter især følgende:*

- a) faste og mobile telefonydelser til transmission og kobling af tale, data og video, herunder telefonydelser med en billeddannelseskomponent (videotelefoni)*
- b) telefonitjenester via internettet, herunder internettelefoni (VoIP)*
- c) voicemail, ventende opkald, viderestilling af opkald, opkaldsidentifikation, trevejsopkald og andre opkaldsstyringstjenester*
- d) personsøgetjenester*

- e) *audioteksttjenester*
  - f) *fax, telegraf og telex*
  - g) *adgang til internettet, herunder World Wide Web*
  - h) *private nettilslutninger med telekommunikationsforbindelser, der udelukkende er til brug for kunden.*
2. *Teleydelser i henhold til artikel 24, stk. 2, i direktiv 2006/112/EF omfatter ikke følgende:*
- a) *elektronisk leverede ydelser*
  - b) *radio- og tv-spredningstjenester.*

### **Artikel 6b**

1. *Radio- og tv-spredningstjenester omfatter ydelser bestående af audioindhold og audiovisuelt indhold som f.eks. radio- eller tv-programmer, der via kommunikationsnet udbydes til offentligheden af en medietjenesteudbyder og henhører under dennes redaktionelle ansvar med det formål, at de samtidig kan høres eller ses, på grundlag af en programoversigt.*
2. *Stk. 1 omfatter navnlig følgende:*
- a) *radio- eller tv-programmer, der transmitteres eller retransmitteres over et radio- eller tv-net*
  - b) *radio- eller tv-programmer, der distribueres via internettet eller et lignende elektronisk net (IP-streaming), hvis de spredes, samtidig med at de transmitteres eller retransmitteres over et radio- eller tv-net.*
3. *Stk. 1 omfatter ikke følgende:*
- a) *teleydelser*
  - b) *elektronisk leverede ydelser*
  - c) *oplysninger om bestemte on-demand-programmer*
  - d) *overførsel af rettigheder til radio- og tv-spredning eller -transmission*
  - e) *leje af teknisk udstyr eller faciliteter til at modtage radio- og tv-spredning*
  - f) *radio- eller tv-programmer via internettet eller et lignende elektronisk net (IP-streaming), medmindre de spredes samtidig med, at de transmitteres eller retransmitteres over et radio- eller tv-net.*

## Artikel 7

1. "Elektronisk leverede ydelser" som omhandlet i direktiv 2006/112/EF omfatter ydelser, der leveres via internettet eller et elektronisk net, og hvis egenart gør leveringen deraf hovedsagelig automatiseret, og som kun involverer minimal menneskelig indgriben og ikke har nogen levedygtighed uden informationsteknologi.

2. Stk. 1 omfatter navnlig følgende:

- a) levering af digitaliserede produkter i almindelighed, herunder software og ændringer eller opgradering af software
- b) ydelser, som placerer eller støtter en virksomhed eller person på et elektronisk net, såsom et netsted eller en netside
- c) ydelser, der automatisk genereres fra en computer via internettet eller et elektronisk net som svar på et specifikt datainput fra aftageren
- d) overdragelse mod vederlag af retten til at sælge en vare eller en ydelse via et netsted, der fungerer som online markedsplads, hvor de potentielle købere afgiver tilbud automatisk, og hvor parterne underrettes om gennemførelsen af et salg via en e-mail, der automatisk genereres fra en computer
- e) internetservicepakker, hvor telekommunikationskomponenten er en sekundær og underordnet del (dvs. pakker, der går ud over den blotte internetadgang, og som omfatter andre elementer, som f.eks. sider, der giver adgang til nyheder, meteorologiske oplysninger og turistoplysninger, spil, webhosting, adgang til onlinedebatter osv.)
- f) de i bilag I anførte ydelser.

3. Stk. 1 omfatter ikke følgende:

- a) radio- og tv-spredningstjenester
- b) teleydelser
- c) varer, der bestilles og behandles elektronisk
- d) cd-rom'er, disketter og lignende materielle medier
- e) tryksager såsom bøger, nyhedsbreve, aviser og tidsskrifter
- f) cd'er og audiokassetter
- g) videokassetter og dvd-spil på cd'er
- h) spil på cd-rom

- i) ydelser leveret af fagfolk såsom advokater og finanskonsulenter, der rådgiver kunderne via e-mail*
- j) undervisningsydelser, når undervisningen forestås af en lærer via internettet eller et elektronisk net (dvs. via fjernadgang)*
- k) fysiske offlinereparationsydelser vedrørende edb-udstyr*
- l) offlinedatalagringsydelser*
- m) annoncering, f.eks. i aviser, på plakater og på tv*
- n) servicetelefontjenester*
- o) undervisningsydelser, der udelukkende omfatter korrespondancekurser, f.eks. brevkurser*
- p) konventionelle auktionsydelser, der forudsætter direkte menneskelig indgriben, uanset hvordan buddene afgives*
- t) billetter til arrangementer inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning, underholdning og lignende reserveret online*
- u) hotelindkvartering, biludlejning, restaurandydelser, passagertransport eller lignende ydelser reserveret online.*

## **Bilag I**

- 1) Punkt 1 i bilag II til direktiv 2006/112/EF:*
  - a) netsteds-hosting og netside-hosting*
  - b) automatiseret onlinefjernvedligeholdelse af programmer*
  - c) fjernforvaltning af systemer*
  - d) onlinedatalagring, dvs. at særlige data ind- og udlagres elektronisk*
  - e) onlinetilrådsstillelse af disc space efter behov.*
- 2) Punkt 2 i bilag II til direktiv 2006/112/EF:*
  - a) adgang til eller downloading af software inkl. indkøbs-/regnskabsprogrammer og virus-software plus ajourføringer*
  - b) software til blokering af visning af bannerreklamer, også kendt som banner blockers*

- c) *download drivers såsom software, der danner grænseflader mellem computere og periferiudstyr såsom printere*
  - d) *automatiseret onlineinstallering af filtre på netsider*
  - e) *automatiseret onlineinstallering af firewalls.*
- 3) *Punkt 3 i bilag II til direktiv 2006/112/EF:*
- a) *adgang til eller downloading af desktop themes*
  - b) *adgang til eller downloading af fotos, billeder eller screensavers*
  - c) *digitaliseret indhold af bøger og andre elektroniske publikationer*
  - d) *abonnement på onlineaviser og -tidsskrifter*
  - e) *weblogs og netsidestatistikker*
  - f) *onlinenyheder, -trafikinformation og -vejrudsigter*
  - g) *onlineinformation, som automatisk genereres af software fra særligt datainput af kunden, såsom retlige og finansielle data, herunder data såsom kontinuerligt ajourførte fondsbørsdata*
  - h) *sikring af annonceringsplads inkl. bannerreklamer på et netsted/en netside*
  - i) *brug af søgemaskiner og internetregistre.*
- 4) *Punkt 4 i bilag II til direktiv 2006/112/EF:*
- a) *adgang til eller downloading af musik på computere og mobiltelefoner*
  - b) *adgang til eller downloading af jingles, excerpts, ringetoner eller andre lyde*
  - c) *adgang til eller downloading af film*
  - d) *downloading af spil på computere og mobiltelefoner*
  - e) *adgang til automatiserede onlinespil, som er afhængige af internettet eller andre lignende elektroniske net, hvor spillerne befinder sig fjernt fra hinanden*
  - f) *radio- eller fjernsynsprogrammer distribueret via et radio- eller tv-net, internettet eller et lignende elektronisk net med henblik på, at programmer kan høres eller ses på det tidspunkt, brugeren vælger, og efter den enkelte brugers eget ønske på grundlag af et katalog med programmer, der er udvalgt af medietjenesteudbyderen, f.eks. tv eller video on demand*
  - g) *radio- eller tv-programmer via internettet eller et lignende elektronisk net (IP-streaming), medmindre de spredes samtidig med, at de transmitteres eller retransmitteres over et radio- og tv-net*



- h) levering af audioindhold og audiovisuelt indhold via kommunikationsnet, som ikke udbydes af en medietjenesteudbyder og henhører under dennes redaktionelle ansvar*
  - i) senere levering af en medietjenesteudbyders audioproduktion og audiovisuelle produktion via kommunikationsnet, foretaget af en anden end medietjenesteudbyderen selv.*
- 5) *Punkt 5 i bilag II til direktiv 2006/112/EF:*
- a) automatiseret fjernundervisning, der er afhængig af internettet eller lignende elektroniske net, og som kun kræver begrænset eller slet ingen menneskelig indgriben for at fungere, herunder virtuelle klasseværelser, medmindre internettet eller lignende elektroniske net blot anvendes som middel til kommunikation mellem læreren og eleven*
  - b) studiemateriale, der besvares af eleven online og bedømmes automatisk uden menneskelig indgriben.*

### **Artikel 9a**

*1. Med henblik på anvendelsen af artikel 28 i direktiv 2006/112/EF formodes det, hvis elektronisk leverede ydelser leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer, at en afgiftspligtig person, som deltager i denne levering, handler i eget navn, men for udbyderen af disse ydelsers regning, medmindre denne udbyder udtrykkeligt er angivet som leverandør af denne afgiftspligtige person, og dette afspejles i de kontraktlige aftaler mellem parterne.*

*For at udbyderen af elektronisk leverede ydelser kan anses for at være udtrykkeligt angivet som leverandør af disse ydelser af den afgiftspligtige person, skal følgende betingelser være opfyldt:*

- a) Den faktura, som er udstedt eller stillet til rådighed af hver enkelt afgiftspligtig person, der deltager i leveringen af de elektronisk leverede ydelser, skal identificere sådanne ydelser og leverandøren heraf.*
- b) Den regning eller kvittering, der udstedes til eller stilles til rådighed for kunden, skal identificere de elektronisk leverede ydelser og leverandøren heraf.*

*En afgiftspligtig person, der i forbindelse med levering af elektronisk leverede ydelser godkender, at kunden afkræves betaling, eller leveringen af ydelserne eller fastsætter de almindelige leveringsbetingelser, har i forbindelse med anvendelsen af dette stykke ikke lov til udtrykkeligt at angive en anden person som leverandør af de pågældende ydelser.*

*2. Stk. 1 finder ligeledes anvendelse, når telefonydelser via internettet, herunder internettelefonier (VoIP), leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer og på samme betingelser som i det nævnte stykke.*

3. Denne artikel finder ikke anvendelse på afgiftspligtige personer, der alene behandler betalinger i forbindelse med elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), og som ikke deltager i leveringen af de pågældende elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser.

### **Artikel 13a**

Det sted, hvor en ikkeafgiftspligtig juridisk person er etableret, jf. artikel 56, stk. 2, første afsnit, og artikel 58 og 59 i direktiv 2006/112/EF, er

- a) det sted, hvor denne har sit hovedkontor, eller
- b) ethvert andet forretningssted kendetegnet ved en tilstrækkelig permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, således at det kan modtage og anvende de ydelser, som dette forretningssted får leveret, til egne formål.

### **Artikel 18, stk. 2**

2. Medmindre leverandøren har fået andet oplyst, kan denne tage det for givet, at en kunde, der er etableret i Fællesskabet, har status som ikkeafgiftspligtig, når leverandøren kan dokumentere, at kunden ikke har meddelt denne sit personlige momsregistreringsnummer.

Leverandøren af teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester eller elektronisk leverede ydelser kan dog, uanset om han har modsatrettet information, betragte en kunde, der er etableret i Fællesskabet, som en ikkeafgiftspligtig person, så længe den pågældende kunde ikke har meddelt ham sit individuelle momsregistreringsnummer.

### **Artikel 24**

Hvis ydelser, der er omfattet af artikel 56, stk. 2, første afsnit, eller artikel 58 og 59 i direktiv 2006/112/EF, leveres til en ikkeafgiftspligtig person, der er etableret i mere end et land, eller som har bopæl i et land og sædvanligt opholdssted i et andet, prioriteres:

- a) i tilfælde af en ikkeafgiftspligtig juridisk person det sted, der henvises til i litra a) i denne forordnings artikel 13a, medmindre der er bevis for, at tjenesteydelsen anvendes på det forretningssted, der henvises til i litra b) i den pågældende artikel
- b) i tilfælde af en fysisk person dennes sædvanlige opholdssted, medmindre der er bevis for, at ydelsen anvendes på personens bopæl.

**Underafdeling 3a**  
**Formodninger om kundens etableringssted**

**Artikel 24a**

1. Med henblik på anvendelsen af artikel 44, 58 og 59a i direktiv 2006/112/EF formodes det, hvis en leverandør af teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester eller elektronisk leverede ydelser leverer disse ydelser på et sted som f.eks. en telefonboks, en telefonkiosk, et wi-fi-hotspot, en internetcafé, en restaurant eller en hotelloobby, hvor ydelsens modtagers fysiske tilstedeværelse på dette sted er nødvendig for, at den pågældende ydelse kan leveres til ham af denne leverandør, at kunden er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted det pågældende sted, og at ydelsen rent faktisk benyttes eller udnyttes dér.

2. Hvis det sted, der er nævnt i denne artikels stk. 1, er om bord på et skib, et luftfartøj eller et tog, som foretager personbefordring, som finder sted inden for Fællesskabet i henhold til artikel 37 og 57 i direktiv 2006/112/EF, er det land, hvor kunden er etableret, afganglandet for personbefordringen.

**Artikel 24b**

Med henblik på anvendelsen af artikel 58 i direktiv 2006/112/EF formodes det, hvis teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester eller elektronisk leverede ydelser leveres til en ikkeafgiftspligtig person:

- a) via hans fastnetlinje, at kunden er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted på det sted, hvor fastnetlinjen er installeret
- b) via mobilnet, at stedet, hvor kunden er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted, er det land, der identificeres af den mobile landekode på det SIM-kort, som benyttes på tidspunktet for modtagelsen af de pågældende ydelser
- c) som kræver, at der bruges en dekoder eller lignende anordning eller et dekoderkort, og hvor der ikke benyttes en fastnetlinje, at kunden er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted det sted, hvor denne dekoder eller lignende anordning befinder sig, eller, hvis dette sted ikke kendes, det sted, hvortil dekoderkortet er sendt med henblik på anvendelse dér
- d) under andre omstændigheder end dem, der er nævnt i artikel 24a og i denne artikels litra a), b) og c), at kunden er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted det sted, der er fastlagt som sådant af leverandøren på grundlag af to separate beviser, der ikke er indbyrdes modstridende, som anført i artikel 24f i denne forordning.

**Underafdeling 3b**  
**Afvisning af formodninger**

**Artikel 24d**

1. *Såfremt en leverandør leverer en ydelse opført i artikel 58 i direktiv 2006/112/EF, kan han afvise en formodning omtalt i artikel 24a eller i artikel 24b, litra a, b) eller c), i denne forordning, på grundlag af tre separate beviser, der ikke er indbyrdes modstridende, og som angiver, at kunden er etableret, har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted et andet sted.*
2. *En skattemyndighed kan afvise formodninger, der er fremsat i henhold til artikel 24a, 24b eller 24c, når der er tegn på fejlagtig anvendelse eller misbrug fra leverandørens side.*

**Underafdeling 3c**  
**Bevis for fastlæggelsen af kundens etableringssted og afvisning af formodninger**

**Artikel 24f**

*Ved anvendelse af reglerne i artikel 58 i direktiv 2006/112/EF og med henblik på at opfylde kravene i artikel 24b, litra d), eller artikel 24d, stk. 1, i denne forordning tjener navnlig følgende som bevis:*

- a) *kundens faktureringsadresse*
- b) *internetadressen (IP-adressen) for den anordning, der anvendes af kunden, eller enhver form for geolokaliseringsmetode*
- c) *bankoplysninger som f.eks. det sted, hvor den bankkonto, der anvendes til betaling, befinder sig, eller den pågældende banks faktureringsadresse for kunden*
- d) *den mobile landekode (MCC) for den internationale identitet for mobilabonnt (IMSI), der er lagret på det abonnentidentitetsmodul (SIM-kort), som kunden anvender*
- e) *det sted, hvor den fastnetlinje, gennem hvilken ydelsen leveres til kunden, befinder sig*
- f) *andre kommercielt relevante oplysninger.*

**Artikel 31c**

*Ved fastlæggelsen af leveringsstedet for teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester eller elektronisk leverede ydelser, der leveres af en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, i forbindelse med indkvartering i hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende funktion som f.eks. ferielejre eller campingpladser betragtes disse ydelser som leveret på disse steder.*

### Artikel 33a

*Levering af billetter til arrangementer inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning, underholdning og lignende af en mellemmand, som handler i eget navn, men for arrangørens regning, eller af en afgiftspligtig person, bortset fra arrangøren, som handler for egen regning, er omfattet af artikel 53 og artikel 54, stk. 1, i direktiv 2006/112/EF.*

### 13.3. Gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013

#### Artikel 2

*For teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester eller elektronisk leverede ydelser leveret af en leverandør, der er etableret i Fællesskabet, til en ikkeafgiftspligtig person, som er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted dér, gælder følgende:*

- a) Leveringsstedet med hensyn til hver indtræden af afgiftspligten, der finder sted før 1. januar 2015, er det sted, hvor leverandøren er etableret, som fastsat i artikel 45 i direktiv 2006/112/EF, uanset hvornår leveringen eller de løbende leverancer af disse ydelser er afsluttet.*
- b) Leveringsstedet med hensyn til hver indtræden af afgiftspligten, der finder sted den 1. januar 2015 eller derefter, er det sted, hvor kunden er etableret, har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted, uanset hvornår leveringen eller de løbende leverancer af disse ydelser påbegyndtes.*
- c) Hvis afgiftspligten indtrådte før den 1. januar 2015 i den medlemsstat, hvor leverandøren er etableret, forfalder ingen afgift i kundens medlemsstat den 1. januar 2015 eller derefter i tilknytning til samme indtræden af afgiftspligt.*