

Momsloven

50 år



KARINA KIM EGHOLM ELGAARD,
DENNIS RAMSDAHL JENSEN & HENRIK STENSGAARD (RED.)

Momsloven

50 år

Ex Tuto
PUBLISHING
www.extuto.com

Karina Kim Egholm Elgaard, Dennis Ramsdahl Jensen & Henrik Stensgaard (red.)
Momsloven 50 år – festskrift i anledning af 50 års jubilæet for Danmarks første momslov
Første udgave, første oplag

Denne bog er udgivet i december 2017 af EX TUTO PUBLISHING A/S. Grafisk tilrettelæggelse og sats af MERE.INFO A/S, som har anvendt LibreOffice/Linux samt skrifterne Baskerville Original og Cronos designet af henholdsvis FRANTIŠEK ŠTORM i 2000 og ROBERT SLIMBACH i 1996. TOVE MØGELVANG-HANSEN har stået for korrekturlæsning af manuskriptet. Forlagsredaktion: JAN TRZASKOWSKI. Bogen er trykt på Munken Pure 120 g/m² af NARAYANA PRESS, der ligger på Gyllingnæs syd for Odder. Indbindingen er udført af BUCHBINDEREI S.R. BÜGE GMBH i Celle. Ved at bruge FSC-certificeret papir støtter vi bæredygtig skovforvaltning.

Copyright © 2017 the editors and authors
Printed in Denmark 2017
ISBN 978-87-420-0009-0

Ex Tuto Publishing A/S
Toldbodgade 55, 1.
DK-1253 København K
www.extuto.com



Bogudgivelsen er finansieret af
Dansk Skattevidenskabelig Forening

FairPublishing

Kapiteloversigt

MOMSSYSTEMET FØR, NU OG FREMOVER	19
1. EU VAT: 50 Years: A Unique Regional Experience	21
<i>Donato Raponi, Partner at Taj, Law Firm, Paris</i>	
2. Historisk tilbageblik på momslovgivningen	37
<i>Director Lars Rasmussen & partner Cliff Kristoffersen, Deloitte</i>	
3. Fremtidens momssystem – udfordringer set fra erhvervslivets side	59
<i>Skattepolitisk chef Jacob Ravn & Fagchef for moms, regnskab og revision Ulla Brandt, Dansk Erhverv</i>	
RETSKILDESPØRGSMÅL I MOMSRETTE	75
4. The Ne Bis In Idem Principle in VAT Cases and the EU Charter of Fundamental Rights	77
<i>Professor, dr. dr. h.c. Ben J.M. Terra</i>	
5. VAT and the Refugee Crisis: Human Rights, Gender, EU VAT Gap, and EU Tax Policies	85
<i>Associate Professor Cristina Trenta, Örebro University</i>	
6. Handicapkonventionens betydning for dansk momsret	105
<i>Adjunkt, ph.d. Karina Kim Egholm Elgaard, Københavns Universitet</i>	
7. Retskildeovervejelser på momsrettens område – er der knas i forholdet til EU-retten?	153
<i>Professor, ph.d. Dennis Ramsdahl Jensen & professor, ph.d. Henrik Stensgaard, Aarhus Universitet</i>	

**DIGITALISERINGEN OG DEN NY ØKONOMIS
UDFORDRINGER TIL MOMSSYSTEMET** **183**

**8. Deleøkonomi – hvilke udfordringer står
momssystemet overfor?** **185**

Partner Lars Loftager Jørgensen & partner Thomas Svane Jensen, Deloitte

9. European Value-Added Taxation of the Digital Economy **207**

Professor Björn Westberg, Jönköping University

10. Momsfritagelsen for aviser på digital rejse **221**

Advokat Mette Christina Juul, Justitia

**11. Acting in One's Own Name on Someone Else's Behalf:
A Changing Concept?** **241**

Associate Professor Oskar Henkow, Lund University

**UDFORDRINGER I RELATION TIL MOMSSYSTEMETS
ANVENDELSESOMRÅDE OG MOMSFRTAGELSERNE** **255**

**12. Datacentralisering og momsfrigelsen i
momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra c** **257**

Advokat Tom Kári Kristjánsson & advokat Jakob Krogsøe, Plesner

**13. Momsfrigelsen for forvaltning af investerings-
foreninger – udvalgte problemstillinger** **271**

Senior manager, LL.M. Helene Ruby Brandt & partner, ph.d. Anders Strandet Jepsen, PwC

**14. Når formålet med leverandørens virksomhed
indebærer legale neutralitetsbrud** **287**

Advokat Robert Mikelsons, NJORD Law Firm

**15. The Right to Deduct VAT for Mixed Activities:
A Swedish-Austrian Comparison** **307**

Professor, Iur Dr. Eleonor Kristoffersson, Örebro University

**16. Offentlige virksomheder og institutioner udvikler
sig i takt med momsloven** **321**

Momsdirektør Søren Engers Pedersen, Timetax A/S

17. Levering mod vederlag – udvalgte grænsedragningstilfælde 335

Director Casper Bjerregaard Eskildsen, partner Claus Bohn-Jespersen & partner Flemming Lind Johansen, KPMG Acor Tax

PROBLEMSTILLINGER VED HANDEL OVER LANDEGRÆNSER 347

18. Bør Norge ændre sine regler for tjenesteleveranser over landegrensene? 349

Førsteamanuensis, ph.d Anders Mikelsen, Handelshøyskolen BI

19. Cross Border Rulings (CBR) – et EU-pilotprojekt 373

Lektor, ph.d. Jette Thygesen, Syddansk Universitet

Momsfritagelsen for aviser på digital rejse

Advokat Mette Christina Juul, Justitia

1. Indledning

Da nulmomssatsen for aviser blev indført med momsloven i 1967, var en avis kendetegnet ved at efterlade sort tryksvæerte på fingrene, og der var i sagens natur ingen, som skænkede elektroniske aviser en tanke. Det var der heller ikke i 1973, da 6. momsdirektiv blev indført, eller i 1994, da den nye momslov trådte i kraft. Den digitale udvikling aktualiserede dog sondringen mellem trykte og elektroniske aviser, og i 2002 slog skatteministeren fast, at momsfritagelsen for aviser ikke gjaldt elektroniske aviser. Trods opråb fra de elektroniske aviser og brancheorganisationer har der ikke været politisk opbakning til et lovindgreb, og problemstillingen er heller ikke blevet behandlet af domstolene.

Med tre domme fra EU-Domstolen om reduceret moms på e-bøger og et direktivforslag om at lade reducerede momssatser, herunder nulmomssatser, for bøger, aviser og tidsskrifter, omfatte digitale produkter, er problemstillingen for alvor blusset op igen. Dommens betydning for den danske fritagelse for aviser skal overvejes, ligesom der fra politisk hold skal tages stilling til, om nulmomssatsen skal udvides til at omfatte elektroniske aviser.

Problemstillingen illustrerer på bedste vis, hvordan gamle regler kan være utilstrækkelige som følge af den digitale udvikling, og hvordan grundlæggende principper om ligebehandling, forudsigelighed i reglerne og retssikkerhed udfylder det lovgivningsmæssige tomrum, når EU-Domstolen skal anvende sådanne regler.

2. Retsgrundlaget

Efter momsloven¹ er levering af aviser fritaget for moms. Fritagelsen kom ind med momsloven i 1967,² da den blev tilføjet i forbindelse med udvalgsbehandlingen.³ Fritagelsen blev dog ikke nærmere motiveret.

Hverken af lovens ordlyd eller lovforslagets bemærkninger kan det udledes, at fritagelsen alene skal gælde trykte aviser. Momsnævnet har dog i sin administrative praksis for, hvornår der er tale om en avis, bl.a. lagt vægt på, om avisen må “anses at fremtræde som avislignende i teknisk og typografisk henseende (papirkvalitet, tryk, layout m.v.)”.⁴ Denne definition vidner om, at det alene er en trykt avis, som har været i tankerne hos den udøvende myndighed. På den anden side er en avis også kendetegnet ved, at den

- primært skal læses på grund af sit indhold af aktuelt nyhedsstof, og for publikationer, som på grund af udgivelsehyppigheden ikke kan bringe dagsaktuelt nyhedsstof, er det en betingelse, at indholdet kommenterer eller uddyber emner, der har været aktuelle siden sidste udgivelse.
- skal henvende sig til en videre (almen) kreds af læsere.
- skal behandle et bredt emneområde,

hvilket vidner om et anvendelsesområde, der ikke kun er relevant for den trykte avis.

Som følge af den digitale udvikling og den deraf afledte tvivl om fritagelsens omfang udtalte skatteministeren i 2002,⁵ at elektroniske

1. § 34, stk. 1, nr. 18, i lovebekendtgørelse nr. 760 af 21. juni 2016.

2. Lov nr. 102 af 31. marts 1967.

3. Betænkning over forslag til lov om almindelig omsætningsafgift, Folketingsåret 1966-67, 2. samling, spalte 239.

4. Juridisk Vejledning afsnit D.A.10.1.7.

5. Skatteministerens svar af 22. april 2002 på spørgsmål 77 og 78, alm. del bilag 218.

aviser ikke var omfattet af momsfrigtagelsen for aviser, eftersom de skulle betragtes som momspligtige edb-ydelser. Protesten fra både den trykte og den elektroniske presse førte ikke til et lovindgreb, og problemstillingen har heller ikke været prøvet ved danske domstole.

Den danske fritagelse baserer sig på artikel 98 i momssystem-direktivet, jf. bilag III, jf. artikel 110.⁶

Artikel 98 omhandler sammen med bilag III de varer og ydelser, for hvilke medlemsstaterne kan anvende reducerede satser. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

Stk. 1. Medlemsstaterne kan anvende en eller to nedsatte satser.

Stk. 2. De nedsatte satser må kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III. *De nedsatte satser finder ikke anvendelse på elektronisk leverede tjenesteydelser.*

Stk. 3. Ved anvendelse af de nedsatte satser i henhold til stk. 1 kan medlemsstaterne, hvor det drejer sig om varekategorier, anvende den kombinerede nomenklatur til at fastsætte, hvad den pågældende kategori præcist dækker. (min kursivering)

Bøger og aviser er nævnt i bilag III, nr. 6, som har følgende ordlyd:

Liste over leveringer af varer og ydelser, som kan belægges med de i artikel 98 omhandlede nedsatte satser

[...]

6) Levering, herunder udlån på biblioteker, *af bøger på alle fysiske medier* (herunder brochurer, foldere og lignende tryksager, billed-, tegne- eller malebøger til børn, trykt eller håndskreven musik, geografiske og hydrografiske kort eller tilsvarende), *aviser* og tidsskrifter, bortset fra materiale, der udelukkende eller hovedsagelig er reklame. (min kursivering)

Ordningen for bøger, aviser og tidsskrifter, som bilag III, pkt. 6, er et resultat af, blev indført ved en direktivændring, som medlemsstaterne skulle efterkomme senest den 31. december 1992.⁷ Kommissionen

6. Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.

7. Indført ved KOM(87)321 af 21. august 1987, Forslag til Rådets direktiv om tilføjeelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF – indbyrdes tilnærmelse af momsatsene.

motiverede ikke ordningen på anden måde end, at fordelingen af varer og ydelser på satserne i videst muligt omfang skulle tage hensyn til den opdeling inden for varer og tjenesteydelser, der på daværende tidspunkt fandtes i de fleste medlemsstater.

Bilag III giver efter sin ordlyd kun mulighed for at indføre en *nedsættelse* af momssatserne, men efter artikel 110 har medlemsstaterne alligevel lov til at beholde de momsordninger, herunder 0-satser, som var i kraft pr. 1. januar 1991. Danmark har på den baggrund oprettholdt 0-momssatsen på levering af aviser.

Momssystemdirektivets artikel 110 har følgende ordlyd:

De medlemsstater, som pr. 1. januar 1991 indrømmede fritagelser med ret til fradrag af den i det tidligere omsætningsled betalte moms eller anvendte nedsatte satser, der er lavere end det i artikel 99 fastsatte minimum, kan fortsat anvende disse.

De i stk. 1 omhandlede fritagelser og nedsatte satser skal være i overensstemmelse med fællesskabslovgivningen og være vedtaget af klart definerede sociale årsager og til fordel for endelige brugere.

Der erindres om, at de nedsatte satser ikke finder anvendelse på elektronisk leverede tjenesteydelser, jf. artikel 98, stk. 2.

3. EU-Domstolens praksis

EU-Domstolen har inden for de seneste år afsagt tre domme vedrørende momssatsen for e-bøger, og det er nærliggende, at disse sager vil få betydning for den danske fritagelse for aviser.

Den første sag var en traktatkrænkelssag mod Luxembourg,⁸ som havde indført en stærkt nedsat sats på 3 % på e-bøger. Kommissionen rejste sagen mod Luxembourg, da den var af den opfattelse, at anvendelsen af en reduceret sats på levering af e-bøger var i strid med momssystemdirektivet.⁹

Omdrejningspunktet i sagen var, om e-bøger kunne anses for omfattet af udtrykket "levering, herunder udlån på biblioteker, af bøger på alle *fysiske medier*" (min kursivering), således som det var udtrykt i bilag III.

8. Sag C-502/13 (på dømt uden forslag til afgørelse fra generaladvokaten).

9. Præmis 22.

Herom udtalte Domstolen for det første, at bogen skal befinde sig på et fysisk medie.¹⁰ Ganske vist kræver e-bøger nødvendigvis et fysisk medie, såsom en computer, for at kunne læses,¹¹ men da dette medie ikke er til stede ved leveringen af e-bogen, omfatter udtrykket et fysisk medie ikke en sådan computer eller et andet fysisk medie.¹² Domstolen understregede dette ved at bemærke, at levering af en e-bog er en “elektronisk leveret tjenesteydelse”, idet Domstolen henviste til gennemførelsesforordningen,¹³ hvorefter elektronisk leverede ydelser defineres som “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.”¹⁴ Sådanne ydelser undtages som nævnt fra muligheden for reducerede satser, jf. artikel 98, stk. 2, og Domstolen henviste til, at EU-lovgiver dermed valgte specifikt at udelukke enhver mulighed for at anvende en nedsat momssats på “elektronisk leverede tjenesteydelser”.¹⁵

Afslutningsvis konstaterede Domstolen, at det almindelige ligebehandlingsprincip ikke kunne rejse tvivl om denne fortolkning. I den forbindelse afviste Domstolen Luxembourgs argument om, at bestemmelsens formål ville blive tilsidesat, hvis ikke den reducerede sats kunne anvendes på e-bøger, eftersom der ikke længere foreligger digitale bøger (på CD-rom e.lign.), som fysisk leveres til kunden.¹⁶ I øvrigt oplyste Domstolen, at en medlemsstat ikke under en traktatbrudssag, der er anlagt på grund af manglende gennemførelse af et direktiv, som er rettet til staten, kan gøre gældende, at direktivet er ulovligt.¹⁷

I den anden sag (*RPO-sagen*),¹⁸ som var en præjudiciel forelægelse fra Polen, fik Domstolen derimod lejlighed til at tage stilling til, om artikel 98, stk. 2, sammenholdt med nr. 6 i bilag III var ugyldig set i lyset af ligebehandlingsprincippet som fastsat i artikel 20 i Den

10. Præmis 35.

11. Præmis 36.

12. Præmis 42.

13. Artikel 7, stk. 1.

14. Præmis 43.

15. Præmis 47.

16. Præmis 54.

17. Præmis 56.

18. Sag C-390/15 (*RPO*).

Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder.¹⁹ Polen havde i overensstemmelse med momssystemdirektivet undergivet trykte bøger og bøger, som stilles til rådighed på et fysisk medium som f.eks. en CD-rom, en reduceret sats, mens e-bøger var undergivet normalsatsen, og den forelæggende ret ønskede oplyst, om det stred mod ligebehandlingsprincippet, når elektroniske bøger og andre elektroniske publikationer ikke i medfør af direktivet og bilag III, nr. 6, kunne omfattes af den reducerede sats.

Man kan umiddelbart undre sig over, at Domstolen valgte at henvise til artikel 20, hvis rettighedssubjekt er *mennesker*, hvilket normalt ikke anses for at omfatte juridiske personer.²⁰ Domstolens faktiske anvendelse af princippet i almindelighed og på den konkrete sag i særdeleshed viser dog, at der i praksis sker overlappning af det generelle ligebehandlingsprincip, artikel 20 samt artikel 21.²¹

Det generelle ligebehandlingsprincip betyder ifølge Domstolens faste praksis, at *ensartede forhold ikke må behandles forskelligt, og at forskellige forhold ikke må behandles ensartet, medmindre en sådan forskellig behandling er objektivt begrundet.*²²

Domstolen foretog indledningsvis en vurdering af, om der var tale om *sammenlignelige situationer*.²³ I den forbindelse bemærkede Domstolen, at den underliggende målsætning for anvendelsen af en nedsat momssats på levering af bøger er at fremme læsning af såvel skøn- som faglitteratur samt af aviser og tidsskrifter,²⁴ hvilket understøttes af, at nr. 6 i bilag III udelukker muligheden af at anvende en nedsat momssats på levering af “materiale, der udelukkende eller hovedsagelig er reklame.”²⁵ For at en sådan målsætning kan nås, er det imidlertid vigtigt, at borgerne effektivt kan få adgang til bøgernes indhold, og den måde, hvorpå de leveres, spiller ikke en afgørende

19. EU-Domstolen omformulerede spørgsmålet, som fra den forelæggende rets side var blevet formuleret som et spørgsmål om tilsidesættelse af neutralitetsprincippet, jf. præmis 38.

20. Jonas Christoffersen, *EU's Charter om Grundlæggende Rettigheder med kommentarer* (Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2014), s. 222.

21. Jonas Christoffersen, *EU's Charter om Grundlæggende Rettigheder med kommentarer* (Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2014), s. 223.

22. Præmis 41.

23. Præmis 42-51.

24. Præmis 45.

25. Præmis 47.

rolle i så henseende.²⁶ På baggrund heraf konkluderede Domstolen, at der var tale om sammenlignelige situationer.²⁷

Herefter tog Domstolen stilling til, om forskelsbehandlingen var *behørigt begrundet*, hvilket vil betyde, at ligebehandlingsprincippet ikke er tilsidesat.²⁸ Det er tilfældet, når forskelsbehandlingen beror på et lovligt formål, der tilstræbes med den foranstaltning, der har til formål at indføre en sådan forskel, og når forskellen står i rimeligt forhold til dette formål (proportionalitetsprincippet). Formålet med at udelukke anvendelsen af en reduceret momssats var, at EU-lovgiver skønnede det nødvendigt at underlægge elektronisk leverede tjenesteydelser klare, enkle og ens regler, for at den momssats, der gælder for disse tjenesteydelser, kan fastslås med sikkerhed, og således at administrationen af momsen lettes for de afgiftspligtige personer og de nationale afgiftsmyndigheder (retssikkerhedsprincippet).²⁹ Domstolen anerkendte til fulde dette formål og fandt udelukkelsen af at anvende den reducerede sats på e-bøger egnet til at opfylde retssikkerhedsprincippet.³⁰

Herefter vendte Domstolen sig mod proportionalitetsprincippet, som tilsiger, at der skal vælges det mindst indgribende middel i forhold til andre egnede tænkelige foranstaltninger, og at de forvoldte ulemper ikke må være uforholdsmæssige i forhold til de tilsigtede formål.³¹ Hvis EU-lovgiver havde valgt at lade e-bøger omfatte af den reducerede momssats, ville der i stedet opstå en forskelsbehandling over for andre elektronisk leverede tjenesteydelser.³² Endvidere ville det modvirke formålet om at afhjælpe den retsusikkerhed vedrørende elektronisk leverede ydelser, som EU-lovgiver netop tilsigtede at undgå.³³

På baggrund heraf konkluderede Domstolen, at udelukkelse af at anvende en reduceret momssats på e-bøger ikke var i strid med ligebehandlingsprincippet.³⁴

26. Præmis 49.

27. Præmis 51.

28. Præmis 52 og 53.

29. Præmis 59.

30. Præmis 62 og 63.

31. Præmis 64.

32. Præmis 67.

33. Præmis 65-66.

34. Præmis 71.

Den tredje sag (*K-sagen*)³⁵ gik ud på, om det var i strid med direktivets artikel 98, stk. 2, at trykte bøger var pålagt en nedsat momsats, mens den nedsatte sats ikke gjaldt bøger, der blev udgivet på et andet elektronisk medie såsom CD-rom eller USB nøgle. Nærmere bestemt var spørgsmålet således, om en medlemsstat, som har valgt at udnytte direktivets mulighed for at anvende en reduceret momsats på trykte bøger, er forpligtet til også at lade den reducerede sats gælde bøger på andre fysiske medier såsom CD-rom eller USB nøgle (har man sagt A, må man da også sige B?). I modsætning til *RPO-sagen* omhandlede *K-sagen* således medlemsstaternes beføjelser *inden for* direktivet, mens *RPO-sagen* handlede om direktivets evt. uoverensstemmelse med det traktatsikrede ligebehandlingsprincip.

Domstolen svarede, at artikel 98, stk. 2, samt bilag III ikke er til hinder for en forskelsbehandling, forudsat at princippet om afgiftsneutralitet overholdes. Det tilkom den forelæggende ret at undersøge dette nærmere. Den finske *Högsta förvaltningsdomstolen*³⁶ fandt, at neutralitetsprincippet ikke var til hinder for, at forskellige momsatter fandt anvendelse på trykte bøger og bøger udgivet på andre fysiske medier. Det var afgørende for Domstolen, at brugen af de elektroniske bøger på andre fysiske medier krævede tekniske hjælpemidler, hvilket derimod ikke var tilfældet for de trykte bøger.

Regler og domme kan sammenfattes og sammenlignes således:

35. Sag C-219/13.

36. HFD:2014: 199, <<http://www.kho.fi/fi/index/paatoksia/vuosikirjapaatokset/vuosikirjapaatos/1419857247793.html>>, <<http://www.kho.fi/sv/index/paatoksia/vuosikirjapaatokset/vuosikirjapaatos/1419857247793.html>> (svensk resumé).

4. Dommenes betydning for den danske fritagelse for aviser

4.1. Indledning

Eftersom både aviser og bøger er omfattet af bilag III, nr. 6, er dommenes betydning for den danske fritagelse for aviser relevant at overveje. Dommene kan dog ikke uden videre tages til indtægt for en legitimering af skatteministerens udtalelse i 2002 om, at elektroniske aviser ikke er omfattet af nul-momssatsen.

EU-Domstolen udtalte under den polske sag,³⁷ at selvom den forelæggende ret ved formuleringen af spørgsmålet foruden elektroniske bøger havde nævnt “andre elektroniske publikationer”, var tvivlen i den konkrete sag alene spørgsmålet om momsbehandlingen af elektroniske bøger,³⁸ og på den baggrund behandlede Domstolen ikke nærmere “andre elektroniske publikationer” og således heller ikke aviser.

Derimod foretog generaladvokaten en sammenligning mellem elektroniske aviser og aviser på papir, hvor hun konkluderede, at aviser i papirform og elektroniske aviser ikke er objektivt ensartede,³⁹ og at det således ikke er i strid med ligebehandlingsprincippet, at elektroniske aviser i modsætning til trykte aviser ikke kan være underlagt en nedsat sats.⁴⁰ Hun anerkendte ganske vist, at med hensyn til det afgiftsmæssige støtteformål i nr. 6 i bilag III er elektroniske og trykte aviser ensartede, da det kun bør komme an på indholdet. Det gælder dog ikke med hensyn til formålet med momsordningen: nemlig at hindre konkurrencefordrejning. Generaladvokaten henviste i den forbindelse til *K-sagen*⁴¹ og anførte, at Domstolen dér fastslog, at der ikke nødvendigvis er konkurrence mellem den elektroniske version på fysiske medier og papirversionen. Således fandt generaladvokaten ikke, at det var i strid med ligebehandlingsprincippet, at elektroniske aviser – i modsætning til aviser i papirform i henhold til nr. 6 i bilag III sammenholdt med artikel 98, stk. 2 – ikke kan være underlagt en

37. Sag C-390/15.

38. Præmis 39.

39. Præmis 93.

40. Præmis 96.

41. Sag C-390/15.

nedsat afgiftssats. Disse betragtninger blev imidlertid ikke medtaget i dommen, idet Domstolen som nævnt valgte at fokusere på bøger.

Det er derfor relevant at foretage en selvstændig vurdering i relation til den danske momsfrigtagelse for aviser.

4.2. Er en elektronisk avis efter ordlyden en avis?

Baggrunden for den danske nul-moms på aviser er som nævnt artikel 110, hvorefter medlemsstaterne har lov til at beholde momsordninger, herunder 0-satser, som var i kraft pr. 1. januar 1991. I 1991 fandtes aviser kun som trykt medie, og der synes derfor ikke at være grundlag for at hævde, at elektroniske aviser uden videre kan omfattes af ovennævnte stand-still begrundelse.

I bilag III, nr. 6, omtales aviser blot "aviser". Der er ikke som vedrørende bøger tilføjet "på alle fysiske medier". Derved kunne det hævdes, at bestemmelsen er formuleret så bredt, at begrebet aviser kan underkastes en dynamisk fortolkning, således at den efter sin ordlyd også omfatter elektronisk leverede aviser. I den forbindelse kunne det være relevant at inddrage en formålsfortolkning. Den nedsatte momssats for bøger, aviser og tidsskrifter blev af generaladvokaten nævnt som havende en kulturel målsætning, og som tjenende til i bred forstand at fremme EU-borgernes dannelse gennem læsning af såvel skøn- som faglitteratur samt af politiske, faglige eller underholdende aviser og tidsskrifter.⁴² Domstolen anerkendte denne præmis. Det af generaladvokaten udtrykte formål gælder også aviser, hvad enten avisen udgives på tryk eller elektronisk.

En dynamisk fortolkning understøttes af EU-Domstolens almindelige fortolkningsprincipper, hvorefter en fritagelse efter artikel 135 ikke beror på måden, hvorpå den pågældende ydelse leveres, jf. f.eks. *SDC-dommen*.⁴³ Det er uden betydning for fritagelsen, hvorledes ydelsen konkret leveres, herunder om det sker elektronisk, automatisk eller manuelt. Den blotte omstændighed, at en ydelse fuldt ud udføres elektronisk, er således ikke i sig selv til hinder for, at fritagelsen anvendes på den pågældende ydelse.

Der ses således ikke i EU-retten at være grundlag for at tillægge den typografiske fremtræden afgørende betydning.

42. Generaladvokatens udtalelse i sag C-390/15, fremsat den 8. september 2016, punkt 56.

43. Sag C-2/95, præmis 37.

Sammenfattende må det vurderes, at en elektronisk avis må forstås som en avis i direktivets forstand.

4.3. Er en elektronisk avis en elektronisk leveret ydelse?

Det er herefter væsentligt at overveje, om en elektronisk leveret avis på samme måde som en elektronisk leveret bog skal anses for en "elektronisk leveret tjenesteydelse", der i medfør af artikel 98, stk. 2, er udelukket fra at være omfattet af en reduceret momssats. Definitionen af en elektronisk leveret ydelse var som nævnt ovenfor: *ydelse, 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.*

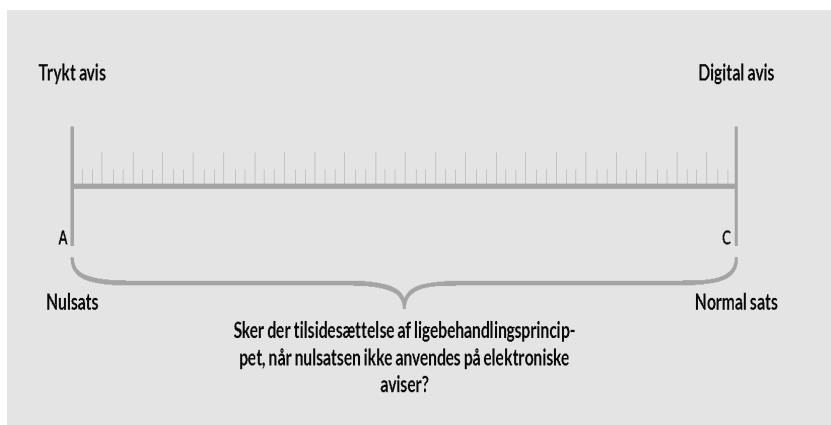
Det er vanskeligt at se, at leveringen af en elektronisk avis ikke på samme måde som en elektronisk leveret bog skulle være omfattet af definitionen på elektronisk leverede ydelser. En elektronisk avis – hvad enten den leveres som en on-line avis, hvor man klikker sig frem, eller som en elektronisk leveret pdf-version af en avis – er kendetegnet ved at leveres via internettet eller et andet elektronisk net, og at leveringen heraf er automatiseret. Selve leveringen involverer kun minimal menneskelig indgriben.

Det kan diskuteres, om den elektroniske avis har nogen levedygtighed uden informationsteknologi. Hertil kan anføres, at en pdf-udgave af en avis eller på anden måde en e-publikation findes i nøjagtigt samme udgave som den trykte avis, hvorved det kunne hævdes, at avisen har levedygtighed uden informationsteknologi, hvilket taler for, at avisen ikke skal anses for en elektronisk leveret ydelse. På den anden side kan det anføres, at når en elektronisk bog er omfattet af definitionen elektronisk leveret ydelse, må en elektronisk leveret avis tilsvarende være det.

Sammenfattende er det min vurdering, at en elektronisk avis ligeledes er en elektronisk ydelse. Det vil betyde, at der i medfør af direktivet *ikke* er adgang til at anvende en reduceret sats på den elektroniske avis.

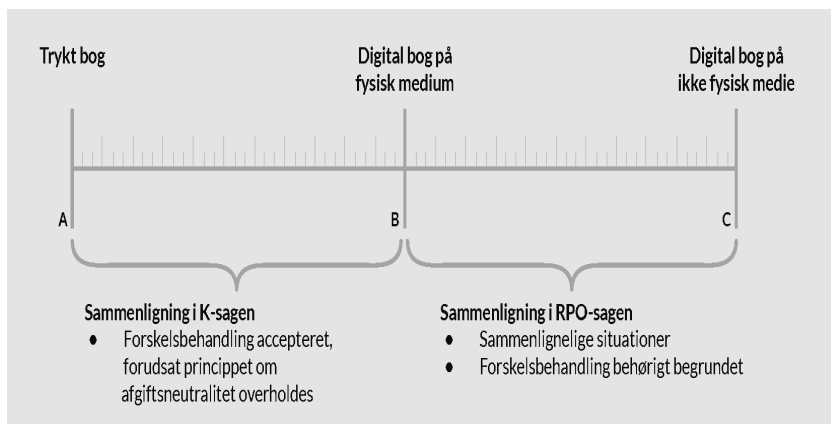
4.4. Ligebehandlingsprincippet

Som følge heraf er det relevant at overveje, om ligebehandlingsprincippet fører til, at en elektronisk leveret avis på samme måde som en trykt avis skal være omfattet af nulmomssatsen, jf. figur 2.



Figur 2. Ligebehandlingsprincippet.

Indledningsvis skal det derfor undersøges, om der er tale om *sammenlignelige situationer*, det vil sige, om en elektronisk avis er sammenlignelig med en trykt avis. Det er naturligvis nærliggende at inddrage såvel *K*-dommen som *RPO*-dommen. Det er dog i den forbindelse væsentligt at være opmærksom på, at det er forskellige produkter, som EU-Domstolen har foretaget sammenligninger imellem. I *K*-dommen blev trykte bøger sammenlignet med digitale bøger på fysiske medier (mellem A og B), mens der i *RPO*-dommen blev foretaget en sammenligning mellem digitale bøger på fysisk medie og digitale bøger, der ikke leveres på fysisk medie (mellem B og C), jf. figur 3:



Figur 3. Sammenligninger.

I *K-dommen*⁴⁴ præciserede Domstolen, at ved afgørelsen af, om varer eller tjenesteydelser er sammenlignelige, skal der fortrinsvis tages hensyn til den gennemsnitlige forbrugers synspunkt. Varer og ydelser er ensartede, hvis de har ensartede egenskaber og tjener samme behov ud fra et forbrugersynspunkt som følge af et kriterium om sammenlignelig anvendelse, og når de tilstedeværende forskelle ikke på væsentlig måde påvirker gennemsnitsforbrugerens afgørelse om at anvende den ene eller den anden af disse varer og ydelser. Der skal ses på, om trykte bøger henholdsvis bøger udgivet på et andet fysisk medium har ensartede egenskaber og tjener samme behov som følge af et kriterium om sammenlignelig anvendelse, for at undersøge, om de tilstedeværende forskelle på væsentlig måde påvirker gennemsnitsforbrugerens afgørelse om at anvende den ene eller den anden af disse aviser.⁴⁵ Hvis de tekniske egenskaber ved mediet er afgørende for gennemsnitsforbrugerens afgørelse, er det med rette, at den nedsatte moms-sats ikke kan anvendes på bøger udgivet på et andet fysisk medium. Er det derimod vigtigt for forbrugerens, at bøgerne har et tilsvarende indhold uanset medium eller egenskaber, er den selektive anvendelse af en nedsat moms-sats ikke begrundet.⁴⁶

44. Præmis 25.

45. Præmis 31.

46. Præmis 33.

Udover de personlige præferencer i valget mellem trykte og elektroniske aviser er der en række forskelle af mere objektiv karakter. I modsætning til en trykt avis kan en elektronisk avis downloades, uanset hvor i verden forbrugeren befinder sig; den kan gemmes på det medie, hvortil den er downloadet; den indeholder en søgefunktion og mulighed for personlig indstilling med hensyn til skriftstørrelse, og læserne kan kommentere og debattere de emner, som avisen har taget op. Det kan således anføres, at de tekniske egenskaber ved den elektroniske avis er afgørende for gennemsnitsforbrugeren, hvorfor de to aviser ikke er sammenlignelige. Dette synes at være generaladvokatens opfattelse i *RPO*-sagen,⁴⁷ hvor hun som nævnt ikke fandt, at trykte aviser og elektroniske aviser objektivt set er ensartede.

Omvendt kan det anføres, at det afgørende for gennemsnitsforbrugeren er avisens redaktionelle indhold, og at det ikke er de tekniske funktioner, som i sig selv efterspørges. Det er særligt tydeligt for nye aviser, som udelukkende udkommer på elektroniske medier, og som også har det redaktionelle og journalistiske indhold, som kendetegner traditionelle aviser.

RPO kan tages til indtægt for, at trykte henholdsvis elektroniske aviser er sammenlignelige, idet Domstolen lagde betydelig vægt på en formålsfortolkning, hvor adgangen til bøgernes indhold og måden, hvorpå de blev leveret, netop ikke skulle tillægges nogen afgørende betydning. Det samme synspunkt kunne anføres i relation til aviser; det væsentlige er, at man med en nedsat sats vil fremme læsning af aviser, og at måden, hvorpå aviser leveres, ikke spiller nogen afgørende rolle.

4.5. Anvendelige principper i en dansk kontekst

Det kan herefter diskuteres, om det er principperne i *K*-dommen eller i *RPO*-dommen, som man i en dansk avis-kontekst skal rette sig efter. I den forbindelse er det væsentligt, at *K*-dommen handlede om en medlemsstats beføjelser *inden for* direktivets rammer (illustreret A-B), mens RPO handlede om direktivets evt. uoverensstemmelse med det traktatsikrede lighedsprincip (illustreret med B-C). I en dansk kontekst er spørgsmålet, hvorvidt fritagelsen for trykte aviser, som er begrundet i, at artikel 98, stk. 2, undtager elektroniske produkter,

47. Præmis 93.

strider mod det traktatsikrede lighedsprincip (dvs. A-C). Af den grund er det efter min vurdering mest korrekt at inddrage *RPO*-dommen i vurderingen.

Konklusionen må således være, at trykte og elektroniske aviser er sammenlignelige.

Der skal herefter foretages en vurdering af, om forskelsbehandlingen er *behørigt begrundet* og *proportional*. Domstolens overvejelser i den polske sag om retssikkerhedsprincippet, forudsigelighed og forholdet til andre elektroniske tjenesteydelser gør sig efter min vurdering på samme måde gældende for aviser som for bøger. Det harmonerer endvidere med Domstolens dom i sagen *Kommissionen mod Luxembourg*.

Derfor vil det heller ikke i dette tilfælde stride mod ligebehandlingsprincippet, at elektronisk leverede aviser ikke er underlagt nulmomssatsen.

Sammenfattende må det efter min vurdering konkluderes, at praksis fra EU-Domstolen medfører, at det er i overensstemmelse med EU-retten, når nulmomssatsen ikke gælder elektroniske aviser.

5. Direktivforslag om nedsat moms på visse elektroniske produkter

EU-Kommissionen fremsatte den 1. december 2016 forslag til en direktivændring,⁴⁸ hvorefter medlemsstaterne skal have mulighed for frit at fastsætte, hvilke momssatser der skal anvendes på bøger, aviser og tidsskrifter; herunder skal medlemsstaterne have mulighed for at anvende de samme momssatser på elektroniske bøger, aviser og tidsskrifter som dem, de anvender på trykte bøger, aviser og tidsskrifter.

Baggrunden for forslaget skal ses i et bredere lys. I Kommissionens handlingsplan for moms⁴⁹ tages der med de gældende regler om momssatser ikke fuldt ud hensyn til den teknologiske og økonomiske udvikling, for så vidt angår e-bøger og elektroniske aviser. Kommissionen henviste i den forbindelse til, at modernisering af momsen for den digitale økonomi er et hovedformål i strategien for det indre mar-

48. KOM(2016)758 final Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2006/112/EF for så vidt angår momssatser for bøger, aviser og tidsskrifter.

49. Meddelelse fra Kommissionen til Europa-Parlamentet, Rådet og Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg om en handlingsplan for moms – Mod et fælles europæisk momsområde – De svære valg (COM (2016)148 final af 7. april 2016).

ked.⁵⁰ På dette grundlag opfordrede Rådet Kommissionen til inden udgangen af 2016 at fremlægge et forslag, som integrerer bestemmelserne vedrørende momssatser for e-publikationer i forbindelse med disse initiativer vedrørende det digitale marked.

Høringsprocessen⁵¹ har vist, at 94 % af de adspurgte (virksomheder, organisationer, forfattere, offentlige myndigheder, forskere og biblioteker) er enige i, at medlemsstaterne bør have mulighed for at anvende nedsatte momssatser på e-bøger samtidig med, at 88 % af de adspurgte mente, at medlemsstaterne også skal kunne anvende nedsatte momssatser på elektroniske aviser og elektroniske tidsskrifter. Der var ligeledes tilslutning til, at nulsatserne for de trykte publikationer ikke bør afskaffes, og at medlemsstaterne fortsat skal have mulighed for at anvende nulsatserne på de tilsvarende digitale produkter.

Direktivforslaget er i øvrigt bemærkelsesværdigt set i lyset af den argumentation, som Rådet og Kommissionen fremførte i forbindelse med den polske dom. Således anførte de, hvilket blev fuldt ud anerkendt af Domstolen:⁵²

[...] skal den udelukkelse af at anvende en nedsat momssats på elektronisk levering af digitale bøger, som er indeholdt i artikel 98, stk. 2, i det ændrede direktiv 2006/12, ses som en del af en særlig momsordning for elektronisk handel. Det fremgår således af disse institutioners [(Rådet og Kommissionen)] forklaringer, at det blev skønnet nødvendigt at underlægge elektronisk leverede tjenesteydelser *klare, enkle og ens regler*, for at den momssats, der gælder for disse tjenesteydelser, kan *fastslås med sikkerhed*, og således at *administrationen af denne afgift lettes for de afgiftspligtige personer og de nationale myndigheder*. (mine kursivering)

Vedtagelsen af direktivet vil føre til, at der ikke længere er klare, enkle og ens regler; at momssatsen ikke kan fastslås med sikkerhed, og at administrationen vanskeliggøres for de afgiftspligtige personer og de nationale myndigheder. Det er således interessant at notere sig,

50. Meddelelse fra Kommissionen til Europa-Parlamentet, Rådet, Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg og Regionsudvalget – En strategi for et digitalt indre marked i EU (COM (2015)192 final af 6. maj 2015).

51. Gengivet i Kommissionens begrundelse for forslaget COM(2016)758, side 3-4.

52. Præmis 57.

at Rådet og Kommissionen ganske kort tid efter at have anført netop disse argumenter til støtte for, at forskelsbehandlingen var behørigt begrundet, nu fraviger disse principper.

Direktivet skal ifølge forslaget træde i kraft på tyvendedagen efter offentliggørelsen i Den Europæiske Unions Tidende. Forslaget er i skrivende stund ikke vedtaget.

6. Udsigten til en lovændring i Danmark

Skatteministeriet har i grund- og nærhedsnotat af 21. december 2016⁵³ foretaget en foreløbig vurdering af forslagets konsekvenser for Danmark, hvori det konkluderes, at en vedtagelse af forslaget ikke vil have nogen lovgivningsmæssige konsekvenser i Danmark.⁵⁴ Skatteministeriet bemærkede samtidig, at Danmark generelt arbejder for, at området for nedsatte satser ikke udvides eller alternativt, at en udvidelse begrænses mest muligt, da nedsatte satser bl.a. medfører konkurrenceforvridning.

I forbindelse med en drøftelse af forslaget i Europaudvalget den 17. marts 2017⁵⁵ tilkendegav finansministeren i overensstemmelse med notatet, at den danske regering støtter forslaget, men at det ikke er hensigten, at forslaget får nogen betydning for momssatserne i Danmark. Således udtrykte ministeren ønske om at fastholde den mangeårige danske praksis for, at der ikke bør skabes nye muligheder for nedsatte momssatser eller nulmoms, eftersom nedsatte satser giver konkurrenceforvridning og gør momssystemet mere kompliceret, ligesom det giver indtægtstab.

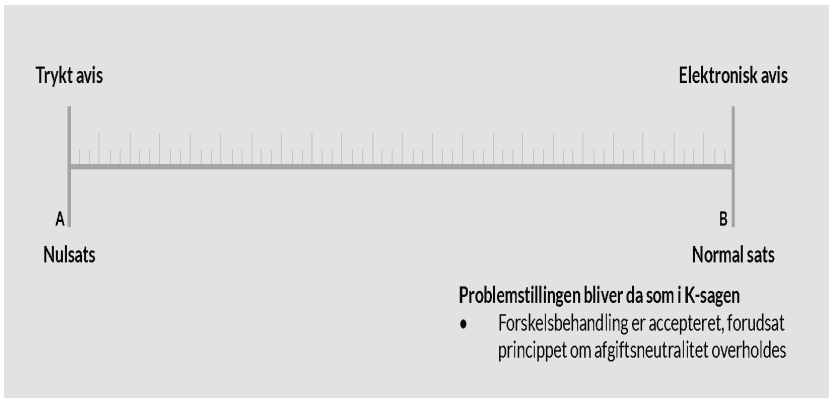
Det er dog efter min opfattelse tvivlsomt, om Danmark kan opretholde en forskelsbehandling mellem trykte aviser og elektroniske aviser. Ved en direktivhjemlet udvidelse af de produkter, som kan omfattes af de nedsatte satser eller en nulmoms, overgår problemstillingen fra at være et spørgsmål om momsdirektivets overensstemmelse med det traktatsikrede lighedsprincip til at være et spørgsmål

53. Skatteministeriets Grund- og nærhedsnotat om forslag til Rådets direktiv om ændring af momssystemdirektivet (direktiv 2006/112/EF) for så vidt angår momssatser for bøger, aviser og tidsskrifter, KOM (2016)758 af 21. december 2016, j.nr. 15-3255085.

54. Forslaget kan dog få u hensigtsmæssig økonomisk betydning, såfremt forslag om ændrede regler vedrørende e-handel og beskatningsstedet for varer og ydelser ikke vedtages. KOM (2016)755, KOM (2016)756 og KOM (2016)757.

55. Referat af 29. europaudvalgsmøde den 17. marts 2017 punkt 2.

om medlemsstaternes beføjelser *inden for* direktivet. Dermed bliver principperne i *K*-dommen relevante, jf. figur 4.



Figur 4. Medlemsstaternes beføjelser inden for direktivet.

Samme principper kommer til udtryk i sagen *Zweckverband*,⁵⁶ hvor EU-Domstolen udtalte, at der for så vidt angår varer og ydelser, som er omfattet af bilag H (nu bilag III), og for hvilke der kan anvendes nedsatte satser, ikke efter ordlyden kan fortolkes som et krav om, at den reducerede sats kun anvendes, hvis den omfatter alle aspekter af ydelsen (her vandforsyning). Domstolen fandt det således ikke udelukket at foretage en selektiv anvendelse af den reducerede sats. Betingelsen var dog, at der ikke var risiko for konkurrencefordrejning, og at neutralitetsprincippet ikke blev tilsidesat.⁵⁷

Det betyder, at forskelsbehandlingen mellem trykte aviser og elektroniske aviser alene er acceptabel, hvis neutralitetsprincippet samtidig overholdes. Der skal således i lighed med i *K*-sagen foretages en vurdering af, om trykte aviser og elektroniske aviser konkurrerer. Som nævnt ovenfor kan der anføres argumenter både for og imod, at de to typer aviser er sammenlignelige og konkurrerer. Konkurrenceelementet bliver efter min opfattelse særligt tydeligt, når det gælder nye aviser, som udelukkende udkommer på elektroniske medier, men som ligner de traditionelle trykte aviser med hensyn til udgivelses-

56. Sag C-442/05.

57. Præmis 41 og 42.

hyppighed, aktuelt og redaktionelt bearbejdet indhold samt en bredere kreds af læsere.

Der synes således at være stærke argumenter for, at Danmark ikke med direktivændringen vil kunne opretholde en forskelsbehandling mellem trykte og elektroniske aviser. Det efterlader alene muligheden for at fjerne nulmomssatsen helt eller for at udvide den til at omfatte både trykte og elektroniske aviser. Det er i sidste ende et fiskalt spørgsmål, hvilket ligger ud over denne artikels formål at behandle.