



Handelshøyskolen BI

MAN 29221 Merverdiavgift I - grunnleggende emner og EU Mua - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

Predefined Information

Start date:	06-09-2023 09:00 CEST	Term:	202320
End date:	11-12-2023 12:00 CET	Grading scale:	Norwegian 6-point scale (A-F)
Examination type:	P		
Flow code:	202320 20447 IN02 W P		
Internal assessor:	(Anonymised)		

Navn:

Dokumentasjon ved fritak for merverdiavgift ved utførelse av varer

Information from participant

Title *:	Dokumentasjon ved fritak for merverdiavgift ved utførelse av varer		
Name of supervisor *:	Maj Hines		
Does the submission contain confidential material?:	No	Can the submission be made public?:	Yes

Group

Group name:	(Anonymised)
Group number:	29
Other members:	The participant has submitted as a one-person group

Prosjektoppgave
ved Handelshøyskolen BI

- Dokumentasjon ved fritak for
merverdiavgift ved utførsel av varer -

Eksamenskode og navn:

**MAN 29221 – Merverdiavgift 1 – grunnleggende emner og EU
Mva – prosjektoppgave**

Utleveringsdato:

06.09.2023

Innleveringsdato:

11.12.2023

Stuedsted:

Handelshøyskolen BI - Oslo

Sammendrag

Norge har en liten og åpen økonomi, som i stor grad er avhengig av økonomisk samarbeid med andre stater. Norge eksporterte varer for 2 601 milliarder kroner i 2022. De siste tiårene har råolje og naturgass utgjort den største delen av den norske eksporten. Det er EU-landene, Storbritannia, Kina, og USA som er de viktigste handelspartnerne for Norge.¹

Rene eksportvirksomheter har store beløp til gode fra mva-meldingene fordi utførsel av varer innebærer bruk av et nullsatsfritak ved utgående merverdiavgift, samtidig som det foreligger fradragrett for inngående merverdiavgift. Dette beløpet får eksportvirksomhetene utbetalt. Risikoen for misbruk av denne ordningen kan innebære tap av betydelig proveny for staten, og er nok grunnen til at skattemyndighetene, ved forskrift, har satt strenge krav til dokumentasjonen.

Reglene knyttet til dokumentasjon av merverdiavgiftsfritaket ved utførsel bør i utgangspunktet ikke være vanskelig å forstå, men kan likevel være utfordrende å etterleve for de næringsdrivende som utfører varer.

Denne oppgaven beskriver reglene knyttet til dokumentasjon av utførsel av varer, og viser at reglene med fordel kan oppdateres blant annet fordi de er gammeldagse og ikke digitaliseringsvennlig. Noen næringsdrivende vil ikke kunne oppfylle vilkårene i regelverket, og for andre er det en tungvint prosedyre.

¹ Statistisk sentralbyrå (SSB) (2023).

Innholdsfortegnelse

SAMMENDRAG	1
INNHALDSFORTEGNELSE	2
1 INNLEDNING	4
1.1 PROBLEMSTILLING	4
1.2 UTGANGSPUNKT OG VILKÅR.....	4
1.3 AVGRENSING OG FREMSTILLING.....	4
2 AKTUELT REGELVERK	5
2.1 FRITAK VED UTFØRSEL AV VARER	5
2.2 DET GEOGRAFISKE VIRKEOMRÅDET	7
2.3 MERVERDIAVGIFTSREGELVERKETS LEGITIMASJONSREGLER VED UTFØRSEL AV VARER.....	7
2.4 UNNTAK FRA KRAVET OM TOLLBEHANDLING FØR UTFØRSEL	9
3 RETTSPRAKSIS KNYTTET TIL FRITAKET	9
3.1 DOMSTOLENES BEHANDLING AV REGELVERKET.....	9
3.2 SENTRALE DOMMER	9
3.3 FØLGEN AV AT LEGITIMASJONSKRAVENE IKKE ER OPPFYLT	11
4 EU-RETTENS REGLER OM FRITAK VED UTFØRSEL AV VARER	11
4.1 ER TILSVARENDE REGLER I EU AKTUELLE FOR NORSK RETTSPRAKSIS?.....	11
4.2 REGLER OM UTFØRSEL AV VARER I EUS MERVERDIAVGIFTSDIREKTIV	12
5 SÆRAVGIFTSFORSKRIFTENS REGLER OM DOKUMENTASJON AV UTFØRSEL	13
5.1 HVORDAN ER TILSVARENDE REGLER UTFORMET FOR SÆRAVGIFTENE?	13
5.2 HVA ER EN SÆRAVGIFTSPLIKTIG VARE, OG HVILKE VARER ER FRITAKET FOR UTFØRSEL AKTUELT FOR?	13
5.3 HVORDAN DOKUMENTERE FRITAK FOR SÆRAVGIFTER?	13
6 HVA SKJER I PRAKSIS VED UTFØRSEL AV VARER FRA NORGE?	14
6.1 RELEVANTE TOLLPROSEDYRER	14
7 HVA ER DE PRAKTISKE UTFORDRINGENE FOR EKSPORTØREN?	15
7.1 NOEN VARER KAN UTFØRES FØR DE TOLLBEHANDLES.....	15
7.2 UTDRAG FRA NOEN HØRINGSSVAR SOM OMTALER DOKUMENTASJONSKRAVET	16
8 ER REGLENE KNYTTET TIL FRITAKET VED UTFØRSEL DIGITALISERINGSVENNLIG?	18
8.1 DIGITALISERINGSVENNLIG REGELVERK	18

8.2	BEGRENSER GJELDENE DOKUMENTASJONSREGLER REGELVERKETS EVNE TIL DIGITALISERING?	18
9	EUS ARBEID MED DIGITALISERING AV REGELVERKET	19
9.1	ViDA - VAT IN A DIGITAL AGE.....	19
10	AVSLUTTENDE KOMMENTARER.....	20
	KILDER.....	23

1 Innledning

1.1 Problemstilling

Denne oppgaven handler om dokumentasjonskravet for merverdiavgiftsfritaket ved utførsel av varer. Jeg ønsket å finne ut hvorfor reglene om dokumentasjon ved fritak for utførsel av varer er utformet slik de er, og om kravet til attest kan erstattes av annen dokumentasjon. Hva kreves for at forskriftsmessig dokumentasjon for utførsel foreligger? Kan det dokumenteres eller sannsynliggjøres på flere måter at varen er utført?

1.2 Utgangspunkt og vilkår

Utgangspunktet i merverdiavgiftsloven (mval.) er at det skal beregnes utgående merverdiavgift på all omsetning av varer og tjenester med mindre det finnes fritak eller unntak i lov eller forskrift.² I mval. § 6-21 er det gitt fritak ved omsetning av varer ut av merverdiavgiftsområdet.

Virksomhetene som utfører varer, må dokumentere at vilkårene for avgiftsfritak etter denne bestemmelsen er oppfylt. Noen feil i dokumentasjon godtas dersom feilene ikke representerer brudd på de sentrale legitimasjonskravene. Dersom en virksomhet ikke dokumenterer utførsel i tråd med merverdiavgiftsforskriften (fmval.) § 6-21-1, og har brutt sentrale legitimasjonskravene, kan nullsatsfritaket ikke anvendes. Omsetningen skal da behandles som avgiftspliktig omsetning etter hovedregelen i mval.³ Fritaket skal blant annet dokumenteres med deklarasjon og attest. Formålet med denne attestasjonen skal være å dokumentere at varene er ført ut av merverdiavgiftsområdet. Det er spesielt dette vilkåret jeg ser nærmere på i oppgaven.

1.3 Avgrensning og fremstilling

I denne oppgaven beskriver jeg hvordan regelverket knyttet til fritaket i mval. § 6-21 er utformet, og viser til bestemmelsene i vareførselsregelverket som har direkte betydning for fritaket. I oppgaven er også prosedyrene ved utførsel av varer beskrevet. Det er også avgiftsfritak ved utførsel av særavgiftspliktige varer, og jeg har skrevet kort om hvilke krav vi finner i særavgiftsregelverket knyttet til

² Merverdiavgiftsloven § 3-1.

³ Merverdiavgiftsloven § 15-10 (2) jf. 3-1 (1).

dokumentasjon av fritak. Det er interessant å studere hvordan tilsvarende regler er utformet i EU-retten, derfor inneholder oppgaven også dette. I EU har de samme grunnleggende prinsipp som i Norge, destinasjonsprinsippet, også for handel mellom medlemslandene. Det finnes videre norske dommer som omhandler dokumentasjonskravet knyttet til mval. § 6-21, og jeg omtaler to av disse i oppgaven.

Det var da jeg leste noen av høringssvarene som kom i forbindelse med utarbeidingen av ny vareførselslov og tollavgiftslov, at jeg ble nysgjerrig på problemstillingen, og jeg refererer til noen av høringssvarene i oppgaven. Samtidig med at vareførselsregelverket ble oppdatert, ble også enkelte bestemmelser i merverdiavgiftsregelverket endret. Flere av høringsinstansene hadde merknader og konkrete forslag til endringer i lovforslagene. Blant annet kan man lese at kravet om attest på deklarasjonen ved utførsel oppleves av de næringsdrivende som gammeldags og vanskelig å etterleve, og er ikke tilpasset dagens krav til kommunikasjon og rapportering som i hovedregel skjer digitalt. Det pekes også på at annen dokumentasjon enn attest på deklarasjonen kan legitimere avgiftsfritak, når de materielle vilkårene for avgiftsfritak ellers er oppfylt.

I EU jobber de med å innføre nye regler som er mer i tråd med den digitale utviklingen. Reglene skal blant annet stimulere til økt konkurranse og handel over landegrensene i EU. Jeg har til slutt skrevet kort om EUs satsning, ViDA (VAT in the Digital Age), og om digitalisering av norsk regelverk, som Digitaliseringsdirektoratet (Digdir) har laget veileder om.

Dokumentasjon av fritaket ved utførsel av varer, som blant annet skal legitimeres med en signatur og eventuelt et stempel i en rubrikk på et papirdokument, tenker jeg er moden for oppdatering og modernisering.

2 Aktuelt regelverk

2.1 Fritak ved utførsel av varer

Merverdiavgiftssystemet skal sikre avgiftsberegning av forbruk i Norge.

Utgangspunktet i merverdiavgiftsloven er derfor at det skal beregnes utgående

merverdiavgift på all omsetning av varer og tjenester med mindre det finnes fritak eller unntak i lov eller forskrift. ⁴

Omsetning er i mval. definert som «*levering av varer og tjenester mot vederlag*». ⁵ Varer er definert som «*fysiske gjenstander, herunder fast eiendom, elektrisk kraft, vann fra vannverk, gass, varme og kulde*». ⁶

Avgiftssubjektet skal beregne utgående merverdiavgift med mindre virksomheten kan dokumentere at det likevel ikke skal beregnes merverdiavgift ved omsetningen. ⁷ Dette kommer frem i mval. § 15-10 (2):

«§ 15-10 Dokumentasjonsplikt

(2) Avgiftssubjektet skal beregne utgående merverdiavgift, med mindre det ved regnskapsmateriale eller på annen måte som avgiftsmyndighetene godkjenner, kan godtgjøres at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved omsetningen eller uttaket.»

Regelen innebærer at det må foreligge et avgiftsfritak, og at virksomheten må godtgjøre, altså dokumentere, at avgiftsfritaket får anvendelse på omsetningen. Et slikt fritak er gitt i mval. § 6-21 første punktum. Her står dette:

«§ 6-21 Utførsel av varer

Omsetning av varer ut av merverdiavgiftsområdet, er fritatt for merverdiavgift. Fritaket gjelder likevel ikke dersom varene er tatt med i samlet terminvis oppgjør etter § 4-6.»

Mval. § 6-21 gir altså selger en rett til å fakturere uten merverdiavgift på visse vilkår. Det er selve utførselen av varer som utløser merverdiavgiftsfritaket. Hvis selger ikke følger disse kravene for avgiftsfritak, må selgeren på vanlig måte beregne utgående merverdiavgift ved salg av varer ut av merverdiavgiftsområdet.

⁴ Merverdiavgiftsloven § 3-1.

⁵ Merverdiavgiftsloven § 1.3 (1) a.

⁶ Merverdiavgiftsloven § 1.3 (1) b.

⁷ Merverdiavgiftsloven § 15-10 (2).

2.2 Det geografiske virkeområdet

Merverdiavgiftsloven får anvendelse i merverdiavgiftsområdet.⁸

Merverdiavgiftsområdet har betydning for avgrensingen av reglene om utførsel.

Omsetning av varer ut av merverdiavgiftsområdet fritatt for merverdiavgift.⁹

Fritaket ved utførsel er i tråd med destinasjonsprinsippet, som innebærer at merverdiavgift skal oppkreves i det landet forbruket skjer. Destinasjonsprinsippet blir realisert ved at utførsel av varer er fritatt for norsk merverdiavgift, og at det skal svares merverdiavgift ved innførsel til mottakerlandet. Prinsippet bidrar til nøytralitet i den internasjonale handelen ved at alle tilbyderne som konkurrerer i et gitt marked, likebehandles avgiftsmessig.

Med merverdiavgiftsområdet menes lovens geografiske virkeområde, som er avgrenset til det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen.¹⁰ Kontinentalsokkelen, Svalbard, Jan Mayen og de norske bilandene ligger utenfor merverdiavgiftsområdet.

2.3 Merverdiavgiftsregelverkets legitimasjonsregler ved utførsel av varer

Merverdiavgiftsregelverkets legitimasjonsregler når det gjelder utførsel av varer, er koblet opp mot vareførselsregelverket. Disse reglene skal ivareta myndighetenes kontrollhensyn. Ny lov om inn- og utførsel av varer (vareførselsloven) og ny lov om tollavgift (tollavgiftsloven) ble vedtatt 8. mars 2022 og iverksatt fra 1. januar 2023.

For at utførselen skal være fritatt for merverdiavgift er det krav om at utførselen dokumenteres. Dette står i fmval. § 6-21-1 (Registrerings- og dokumentasjonsplikt mv. ved utførsel av varer):

«(1) Fritaket skal dokumenteres med salgsdokument, deklarasjon og attest for utførsel i samsvar med vareførselsforskriften § 5-9-2 tredje og fjerde ledd.

⁸ Merverdiavgiftsloven § 1-2 (1).

⁹ Merverdiavgiftsloven § 6-21.

¹⁰ Merverdiavgiftsloven § 1-2 (2).

(2) For varer som er unntatt fra deklareringsplikt ved utførsel etter vareførselsforskriften § 5-9-5 første ledd, skal fritaket dokumenteres med salgsdokument og attest for utførsel som nevnt i vareførselsforskriften § 5-9-2 tredje og fjerde ledd.»

Dette kommer frem av vareførselsforskriften § 5-9-2 (Fremleggelse av dokumenter mv. ved utførsel):

«(1) Ved prosedyren utførsel skal alle dokumenter som er utstedt i forbindelse med utførselen av varen legges frem, herunder

- a. faktura som er utstedt i forbindelse med salg av varen*
- b. konnossement, fraktbrev og lignende fraktdokumenter som er utstedt i forbindelse med transport av varen*
- c. eventuelle tillatelser som kreves fra andre myndigheter ved utførsel*
- d. andre dokumenter som tollmyndighetene finner nødvendig blant annet for å kunne bestemme varenes opprinnelse, klassifisering, vekt, mengde og verdi.*

(2) Ved elektronisk levering av deklarasjon gjelder ikke plikten til å legge frem grunnlagsdokumentasjon med mindre tollmyndighetene ber om det.

(3) Deklarasjonspliktig skal skaffe attest for utførsel fra transportøren.

(4) I følgende tilfeller skal det skaffes attest for utførsel fra tollmyndighetene:

- a. dersom deklarasjonspliktig selv foretar transporten av varen til grensen*
- b. dersom utførselen foregår med en transportør som ikke er registrert i Norge*
- c. ved utførsel av landbruksvare der det skal søkes om refusjon etter tollavgiftsloven § 7-1.»*

Fmval. § 6-21-1 (1) er som vi ser over en "skal"-regel som må innebære at avgiftsfritaket ikke kan påberopes når virksomheten mangler den forskriftsbestemte dokumentasjonen. Denne "skal"-regelen må ses i sammenheng med mval. § 15-10 (2), som gir avgiftsmyndighetene kompetansen til å vurdere om avgiftsfritaket er oppfylt. Her står det «*Avgiftssubjektet skal beregne utgående*

merverdiavgift, med mindre det ved regnskapsmateriale eller på annen måte som avgiftsmyndighetene godkjenner, kan godtgjøres at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved omsetningen eller uttaket.» Her er det altså uttalt at avgiftsmyndighetene kan vurdere om en fritaket kan godtgjøres på annen måte.

Jeg kommer tilbake til avgiftsmyndighetenes vurdering av om fritaket kan godtgjøres på annen måte.

2.4 Unntak fra kravet om tollbehandling før utførsel

I vareførselsforskriften er det gitt unntak fra kravet til tollbehandling før utførsel. Blant annet kan varer til enkelte mottakere og også enkelte vareslag utføres etter generell tillatelse før tollbehandling.¹¹

Blant annet er gass som utføres via rørledning og elektrisk kraft unntatt fra fremleggelsesplikt ved utførsel.¹²

3 Rettspraksis knyttet til fritaket

3.1 Domstolenes behandling av regelverket

Rettspraksis og forvaltningspraksis viser at regelverket på området ut fra hensynet til kontroll og notoritet har vært praktisert strengt. Spørsmål om dokumentasjon knyttet til utførsel av varer er behandlet i domstolene og i Skatteklagenemnda. Selv om varer beviselig har blitt transportert ut av merverdiavgiftsområdet, viser praksis at det likevel som hovedregel er en forutsetning for avgiftsfritak at dokumentasjonskravene etter forskriften er oppfylt.

3.2 Sentrale dommer

Mobiltelefondommen¹³ er en sentral dom som viser rettspraksis. Dommen gir på generelt grunnlag en streng praktisering av dokumentasjonskravene. Dommen gjelder vilkårene for fritak etter merverdiavgiftsloven av 1969 § 16 første ledd nr. 1 bokstav a ved omsetning av varer til utlandet.

¹¹ Vareførselsforskriften § 5-5-1 (1).

¹² Vareførselsforskriften § 5-4-2.

¹³ LB-2002-250 (Mobiltelefondommen).

I denne saken fikk den næringsdrivende ikke medhold i avgiftsfritak ved salg av mobiltelefoner til en utenlandsk person. Kjøperen kom selv til Norge ved flere anledninger for å kjøpe mobiltelefoner, og tok med seg mobiltelefonene som håndbagasje ved utreise fra Norge. Kjøperen bestilte mobiltelefoner på forhånd og selgeren kontaktet deretter speditør som sørget for å fylle ut tolldeklarasjoner for varene og registrere disse i TVINN¹⁴. Lagmannsretten fant det sannsynliggjort at mobiltelefonene var fraktet ut av Norge umiddelbart etter overlevering fra selger, men at hensynet til notoritet og kontroll tilsa en konsekvent praktisering av fritaket. Lagmannsretten uttalte at det må stilles strenge krav til at den nødvendige dokumentasjonen er korrekt utfylt, og la avgjørende vekt på at det ikke forelå såkalt utpasseringsattest slik kravet var etter den tidligere forskrift nr. 35. Dommen ble anket til Høyesterett, men ble nektet fremmet.

Vi har også dommen fra Kristiansand tingrett av 07.09.2017¹⁵, som dreier seg om legitimasjon for salg av avgiftsfrie varer til et skip innen petroleumsvirksomhet. Her er blant annet følgende uttalt: *«Det fremgår av fmval. § 6-21-1 at fritak skal dokumenteres med tolldeklarasjon og attest for utførsel i samsvar med tollforskriften § 4-23-2 annet og tredje ledd.*

Retten er enig med saksøkte i at den sentrale rettsavgjørelsen på dette området fortsatt er Borgarting lagmannsretts avgjørelse av 21.10.2001 (LB-2002-250). Dommen fastslår at det stilles strenge krav til dokumentasjon og at domstolen ikke står fritt (mangler kompetanse) til å vurdere om selskapet på annen måte enn det loven krever har godtgjort at det ikke skal betales avgift. Selv om forvaltningspraksis kan fremstå som noe vakkende, er det likevel rettens oppfatning at avgiftsmyndigheten stort sett har forholdt seg lojalt til den lovforståelse som kan utledes av den nevnte rettsavgjørelsen. Dette er da også kommet til uttrykk i Skattedirektoratets rundskriv og uttalelser. Retten har også fått den forståelse at næringslivet også har innrettet seg etter dette, selv om dette ikke nødvendigvis innebærer at selgerne har akseptert forvaltningens lovforståelse.

¹⁴ Tollvesenets informasjonssystem med næringslivet.

¹⁵ TKISA-2016-204424.

Selv om det stilles strenge krav til dokumentasjon, må retten likevel foreta et skjønn. Retten må nøye vurdere om formel feil skal kunne aksepteres hvis annen dokumentasjon er fremskaffet. Når det gjelder brudd på sentrale legitimasjonskrav, er rettens skjønnsutøvelse klart begrenset.»

Konsekvensen av at det stilles strenge krav til dokumentasjonen slik rettspraksis viser, kan være at varer utføres til utlandet med merverdiavgift, og følgelig innebære beskatning i Norge av forbruk utenfor merverdiavgiftsområdet. Dette er ikke i tråd med destinasjonsprinsippet, og kan også medføre dobbeltbeskatning.

3.3 Følgen av at legitimasjonskravene ikke er oppfylt

I den utstrekning det mangler enten salgsdokument, deklarasjon eller attest for utførsel vil vilkårene for fritak ikke være oppfylt, og man faller da tilbake på hovedregelen i mval. § 15-10 (2), som er at avgiftssubjektet skal beregne utgående merverdiavgift, jf. også mval. § 3-1 (1). Mval. § 6-21 gir selger rett til å fakturere avgiftsfritt på visse vilkår. Dersom selger ikke følger disse vilkårene/-legitimasjonsreglene, må selger på vanlig måte beregne avgift ved salg av varer ut av merverdiavgiftsområdet. Avgiftsmyndighetene kan ikke pålegge selgeren å levere varene avgiftsfritt.¹⁶

4 EU-rettens regler om fritak ved utførsel av varer

4.1 Er tilsvarende regler i EU aktuelle for norsk rettspraksis?

Merverdiavgiften er ikke en del av EØS-avtalen, og Norge er ikke med i EU, men lovgiver så sett hen til EU da de norske reglene ble utformet, og gjør det også ved endringer av regler. Et sentralt spørsmål er i hvilken grad internasjonale rettskilder skal tillegges vekt ved tolkningen av norsk merverdiavgiftslov.¹⁷ Jeg går ikke nærmere inn i denne problemstillingen, men gjengir her EU-regler knyttet til utførsel da det kan være relevant å se hvordan tilsvarende regler er utformet i EU.

¹⁶ Skatteetaten, Merverdiavgiftshåndboken (2023).

¹⁷ Dyrnes (2017) s. 14.

4.2 Regler om utførsel av varer i EUs Merverdiavgiftsdirektiv

Ifølge EUs Merverdiavgiftsdirektiv artikkel 146¹⁸ skal medlemslandene gi fritak for merverdiavgift ved utførsel av varer ut av medlemsområdet. Om utførsel av varer står det følgende:

«Medlemsstaterne fritager følgende transaksjoner:

- a) levering af varer, som af sælgeren eller for hans regning forsendes eller transporteres til steder uden for Fællesskabet
- b) levering af varer, som af en kunde, der ikke er etableret på medlemsstaternes respektive område, eller for hans regning forsendes eller transporteres til steder uden for Fællesskabet, med undtagelse af varer, der transporteres af kunden selv, og som er bestemt som udstyr, brændstof eller forsyninger, herunder proviant, til lystfartøjer og sportsfly eller til ethvert andet transportmiddel til privat brug
- c) levering af varer til godkendte organisationer, som udfører disse varer fra Fællesskabet som et led i deres humanitære, velgørende eller uddannelsesmæssige virksomhed uden for Fællesskabet».

Det er en betingelse for å få fritaket at retten til som eier å råde over varen er overdratt til kjøperen. I tillegg er det en betingelse at selgeren sannsynliggjør at varen er sendt eller transportert ut av EU, og at varen etter denne forsendelsen eller transporten fysisk har forlatt EUs merverdiavgiftsområde, jf. EU-domstolens avgjørelse.¹⁹ Dette fremkommer i «Rättsfallssamlingen»: «Av den omständigheten att uttrycket "försänds" används i artikel 146.1 b i nämnda direktiv framgår att en vara har exporterats och att undantaget för leverans för export är tillämpligt om rätten att såsom ägare förfoga över varan har överförts på förvärvaren och leverantören visar att denna vara har försänts eller transporterats ut ur unionen, och att varan genom denna försändelse eller transport fysiskt har lämnat unionens territorium. Nämnda artikel föreskriver inget villkor om att den vara som är avsedd att exporteras måste ha lämnat unionens territorium inom en viss tidsfrist, för att undantaget för export i densamma ska vara tillämpligt».

¹⁸ Direktiv 2006/112/EF art. 146.

¹⁹ C-563/12 BDV Hungary Trading Kft.

5 Særavgiftsforskriftens regler om dokumentasjon av utførsel

5.1 *Hvordan er tilsvarende regler utformet for særavgiftene?*

Det er også fritak for særavgifter ved utførsel til utlandet av særavgiftspliktige varer. Dokumentasjonskravet for utførsel etter særavgiftsregelverket er mer generelt utformet enn i merverdiavgiftsregelverket.

I motsetning til merverdiavgiften som beregnes i alle omsetningsledd, ilegges særavgiftene kun i ett ledd. Som hovedregel betales avgiften av den som produserer, importerer, leverer og slipper ut.

5.2 *Hva er en særavgiftspliktig vare, og hvilke varer er fritaket for utførsel aktuelt for?*

Med avgiftspliktig vare menes varer som er innført til eller produsert i Norge og som omfattes av Stortingets avgiftsvedtak.²⁰ I stortingsvedtakene fremgår det at det gis fritak for avgift for varer som utføres til utlandet. Fritaket er ikke aktuelt for alle særavgiftene, men vil gjelde for varer som for eksempel alkohol, drikkevareemballasje, mineralske produkter og smøreolje.

Registrerte virksomheter kan føre varer som utføres til utlandet eller til Svalbard eller Jan Mayen uten avgift i skattemeldingen.²¹

5.3 *Hvordan dokumentere fritak for særavgifter?*

Med «*utføres til utlandet*» menes utførsel av varer fra Norge til en annen stats landterritorium. Dette innebærer at varen må ha en mottaker i et annet land, slik at det ikke er tilstrekkelig at varen utføres fra Norge. Utførsel til et annet lands kontinentalsokkel omfattes ikke av fritaket.²² I særavgiftsregelverket er det ikke et geografisk virkeområde for utførselsfritaket slik det er i merverdiavgiftsregelverket.

Når det gjelder dokumentasjonskravet for avgiftsfritaket ved utførsel, fremkommer følgende av særavgiftsforskriften: «*Krav om avgiftsfritak skal kunne*

²⁰ Skatteetaten (2023).

²¹ Særavgiftsforskriften § 2-7.

²² Årsrundskrivet for 2023 for avgift på alkohol punkt 4.1.

*dokumenteres. Med mindre annet er bestemt i denne forskrift, skal kravets omfang og vilkårene for at fritak er oppfylt fremgå av dokumentasjonen.»*²³ Dette er altså en generell regel, som ikke sier spesifikt hvordan et fritak skal dokumenteres. Dokumentasjonsreglene for fritak for særavgifter ved utførsel er ikke knyttet til vareførselsregelverket slik det er for fritak for merverdiavgift.

Når et foretak, registrert for både merverdiavgift og særavgift, utfører en særavgiftspliktig vare det vil ha fritak for, kan det altså være ulike krav til, og ulik håndtering av dokumentasjonen. Man kan spørre seg om det er gode årsaker til dette.

6 Hva skjer i praksis ved utførsel av varer fra Norge?

6.1 Relevante tollprosedyrer

Fritaket for merverdiavgift skal altså dokumenteres med salgsdokument, deklarasjon og attest for utførsel.²⁴ Kravet om deklarasjon innebærer at det er et vilkår for avgiftsfritak at selgeren må utekspedere varen gjennom tollmyndighetene.

Eksportøren søker om tillatelse til å utføre varen med en deklarasjon, og tillatelsen gis fra tollmyndighetene ved at varene tollekspederes. Her er det snakk om selvdeklarerer, og det er den som vil utføre varen som er ansvarlig for at opplysningene de gir er riktige, i utgangspunktet også selv om de får bistand fra en speditør.

Når tillatelse til utførsel er gitt, skal den som har fått tillatelsen sørge for utførsel. Hvis varen ikke utføres, skal deklarerer avsender og den som har mottatt varen til forsendelse melde fra om dette.²⁵

Vareførselsregelverket definerer ikke hvordan attestasjonen skal/kan skje, men på Tolletatens internettsider finnes det informasjon om utfylling av tolldeklarasjon, og her fremgår det at rubrikk B²⁶ «Regnskapsmessige opplysninger» i

²³ Særavgiftsforskriften § 2-8.

²⁴ Merverdiavgiftsforskriften § 6-21-1.

²⁵ Vareførselsforskriften § 5-9-6.

²⁶ Tolletaten (2023).

deklarasjonen skal brukes til attestasjon/kvittering for at varer er mottatt til forsendelse til utlandet. Videre står det at hovedregelen er at transportøren kan attestere for utførsel. Transportør skal bekrefte at varene er mottatt for utførsel, og at slik bekreftelse ikke kan gis før varene faktisk er mottatt. Rubrikk B i deklarasjonen skal altså stemples og signeres. I vareførselsforskriften²⁷ fremkommer det som nevnt over at tollmyndighetene må attestere her dersom transportøren ikke er registrert i Norge, og dersom deklarasjonspliktig selv foretar transporten av varen til grensen.

Deklarasjonen innebærer at det gis tillatelse for utførsel av en vare, men den dokumenterer ikke at utførselen faktisk har skjedd, dersom eksportøren etter tollbehandlingen ikke utfører varen, og ikke melder fra om dette.

7 Hva er de praktiske utfordringene for eksportøren?

7.1 Noen varer kan utføres før de tollbehandles

Det kan i praksis være vanskelig for eksportøren å innhente attestasjon for utførsel. Tolletaten har færre ekspedisjonskontor nå enn tidligere, og det kan for eksempel være utfordrende for eksportøren å få attest på deklarasjonen ved transport med utenlandske skip, fordi avstanden mellom tollkontoret og lastehavnen/skipet er stor.

Et annet moment, som også en av foreleserne på BI i denne modulen²⁸ tok opp i sin undervisning under temaet «*Praktiske utfordringer med MVA sett fra skattyters side*», er at flere store eksportører har tillatelse til å tollbehandle varene etterskuddsvis (se over i kapitlet «*Unntak fra kravet om tollbehandling før utførsel*»). Dette innebærer at når varene endelig tollbehandles, har varene allerede forlatt Norge for en stund siden. Dersom attesten som skal gis på deklarasjonen skal ha noen reell «merverdi» med tanke på notoritet, må det forutsettes at attestasjonen gjøres i forbindelse med den fysiske vareflyten ut av Norge (lasting, grensepassering med videre), herunder med mulighet for tollmyndighetene til å gjennomføre kontrollhandlinger. Dette betyr at å få attestasjon på deklarasjonen faktisk ikke er praktisk mulig for disse eksportørene.

²⁷ Vareførselsforskriften § 5-9-2.

²⁸ Merverdiavgift 1 – grunnleggende emner og EU Mva (2023).

I disse tilfellene bør man vel kunne si at importdokumentasjon i mottakerland faktisk gir en større grad av sikkerhet for at de aktuelle varene har forlatt Norge enn en eventuell (etterskuddsvis) attestasjon på deklarasjonen for utførsel ville gitt.

7.2 Utdrag fra noen høringsvar som omtaler dokumentasjonskravet

Jeg har sett på noen av høringsvarene²⁹ som ble avgitt våren 2022 i forbindelse med arbeidet med nytt toll- og vareførselsregelverk og de samtidige endringene i merverdiavgiftsforskriften. Flere tar for seg kravet til legitimasjon av merverdiavgiftsfritaket ved utførsel av varer, nærmere bestemt kravet om attest. I flere av høringsvarene kan man lese at kravet om attest oppleves av de næringsdrivende som gammeldags og vanskelig å etterleve, og at det ikke er tilpasset dagens krav til kommunikasjon og rapportering, som i hovedregel skjer digitalt. Det pekes også på at annen dokumentasjon enn attest på deklarasjonen kan legitimere avgiftsfritak, når de materielle vilkårene for avgiftsfritak ellers er oppfylt. Som forslag til annen dokumentasjon nevnes blant annet transportdokumentasjon.

I høringsvaret til Norsk olje & gass kan man lese følgende: «I praksis innebærer kravet at transportøren eller tollmyndighetene fysisk skal attestere (stemple og signere) i deklarasjonens rubrikk B. Dette kan være en overkommelig operasjon hvis transportøren også er den som tolldeklarerer varene, men i mange tilfeller er det ikke slik. Ved EXW, FOB, FAS og FCA leveranser har kjøper normalt kontrahert transport, mens det ofte er selger som tolldeklarerer varen som leveres. I slike tilfeller må selgeren sende tolldeklarasjonen til kjøpers transportør, som så må attestere deklarasjonen og returnere den til selger. Dette er en svært tungvint prosedyre, og må være helt unødvendig i dag.

Ved kjøp og salg av varer mellom næringsdrivende vil det som regel være en god del korrespondanse mellom partene. I korrespondansen vil bla. leveringsvilkårene avtales, herunder transporten av varene. Det vil videre utstedes fraktbrev, Bill of Lading, airwaybill, manifest o.l. Normalt vil varene også bli innført til et annet land og tollbehandlet der. Informasjonen dette i sum gir, må være tilstrekkelig til

²⁹ Tolletaten (2022).

at utførselen kan anses dokumentert, samtidig som at kontroll- og notoritetshensyn er ivaretatt.

Det er også betenkelig at det må skaffes attest fra tollmyndighetene hvis utførselen foregår med en transportør som ikke er registrert i Norge. Det er vanlig i dag at varer transporteres ut av Norge med transportør som ikke er registrert i Norge, og det er svært uhensiktsmessig at tollmyndighetene i slike tilfeller skal attestere tolldeklarasjonen. I de tilfeller transportøren er registrert i et EØS-land (noe som er svært vanlig), stiller vi spørsmål om dette er en lovlig diskriminering.»³⁰

PwC uttaler følgende i sitt høringssvar: «Hvis tanken er å beholde referanseteknikken fra merverdiavgiftsregelverket til vareførselsregelverket, så er det vår oppfatning at det er nødvendig å modernisere reglene om deklarerer av varer ved eksport betydelig. Dette gjelder særlig reglene om dokumentasjon av at varer er eksportert fra Norge i nåværende tollforskrift § 4-23-2 (3).

Etter vår oppfatning er det ikke grunn til å skille mellom transportører som er etablert i Norge og transportører som er etablert i andre land. Vår erfaring er at det i mange tilfeller er svært upraktisk å få tollmyndighetene til å attestere for utførsel av varer. I alle fall bør transportører som er etablert i et EØS-land være akseptabelt. Vi opplever også at det varierer i stor grad hvordan denne attestasjonsregelen praktiseres av myndighetene.»³¹

Høringsinstituttet er en viktig demokratisk prosess. Høringsinstansene har ofte gode innspill til de regelendringene eller løsningene som foreslås. Jeg synes ikke det er vanskelig å være enig i påstandene i høringssvarene nevnt ovenfor.

Som Norsk olje & gass skriver er det er som regel korrespondanse mellom partene ved kjøp og salg av varer mellom næringsdrivende. Jeg synes at myndighetene og lovgiver må være åpen for å vurdere om informasjonen som ligger i andre dokumenter og prosedyrer er tilstrekkelig til at utførselen kan anses dokumentert, samtidig som at kontroll- og notoritetshensyn er ivaretatt.

³⁰ Norsk olje & gass (30.05.2022).

³¹ PwC (13.06.2022).

8 Er reglene knyttet til fritaket ved utførsel digitaliseringsvennlig?

8.1 Digitaliseringsvennlig regelverk

Digdir har Kommunal- og distriktsdepartementet som overordnet fagdepartement. På Digdir sin internettside kan man lese følgende: «*Digdir skal være regjeringa sitt fremste verktøy for effektiv og samordna digitalisering av offentleg sektor og av samfunnet øvrig, herunder bidra til digitalisering i næringslivet.*»³²

Digdir har utarbeidet en veileder for digitaliseringsvennlig regelverk, og her står det blant annet: «*I utgangspunktet bør lover være klare og presise for å sikre forutberegnelighet. I reguleringer som omfatter bruk av teknologi eller systemer, er det imidlertid en fare for at bestemmelsene raskt kan bli utdaterte fordi teknologien kan endre seg raskt. Det bør ikke være nødvendig å endre lovverket i samme takt som teknologien. Fremtidsrettede lover gir både forutsigbarhet og fleksibilitet. Det kan stimulere til innovasjon i næringslivet og redusere etterlevelseskostnadene.*

Det er uheldig om ordlyden i en lov legger utilsiktede og uønskede begrensinger på hvilken teknologi man kan benytte for å løse en oppgave i framtiden.»

I veilederen står det videre at regelverket må gjøre det mulig å nå de politiske ambisjonene om digitalisering av offentlig sektor og samfunnet for øvrig, og at et viktig første steg er at nye lover og forskrifter ikke hindrer digitalisering. For å lage digitaliseringsvennlig regelverk mener Digdir det er det viktig å se sammenhengen mellom arbeidsprosesser, teknologi og regelverk.

8.2 Begrenser gjeldende dokumentasjonsregler regelverkets evne til digitalisering?

Jeg mener at merverdiavgiftsforskriften § 6-21-1 og vareførselsforskriften § 5-9-2 tredje og fjerde ledd kan forbedres også ut fra perspektivet om at regelverket må gjøre det mulig å nå de politiske ambisjonene om digitalisering. Det virker å være åpenbart at gjeldene regler for dokumentasjon av fritaket for utførsel begrenser

³² Digitaliseringsdirektoratet (2023).

regelverkets evne til digitalisering, når det kommer til kravet om attestasjon på deklarasjonen.

Kanskje det som må til for å gjøre reglene på området gode for alle interessenter er et tverrfaglig samarbeid i regelverksutviklingen. Kan man tenke seg at Skatteetaten, Tolletaten, eksportører, speditører, transportører, tilknyttede bransjeforeninger, IT-systemleverandører og eventuelt andre interessenter går sammen for å sikre en god prosess med å få oppdatert regelverket, i tråd med mulighetene som den digitale tidsalderen gir? Digdir sier at når et direktorat starter et lovarbeid som et direktorat vil måtte lage løsninger for å implementere, bør de vurdere om regelverksutvikling og system- eller tjenesteutvikling kan kobles sammen.³³

I EU arbeider de med digitalisering av merverdiavgiftsregelverket, blant annet for å møte utfordringene som er knyttet til den digitale økonomien. Jeg omtaler ViDA i neste kapittel.

9 EUs arbeid med digitalisering av regelverket

9.1 ViDA - VAT in a Digital Age

VAT står for Value Added Tax, som betyr merverdiavgift på norsk. ViDA er en rekke forslag til endringer i EUs merverdiavgiftsdirektiv. Med ViDA ønsker man å oppdatere dagens mva-system til den digitale tidsalderen.³⁴ EU-kommisjonen la frem forslagene 8. desember 2022. Arbeidet med ViDA skal foregå frem til 2028. Det er flere grunner til at det i EU jobbes med endringer i direktivet. Man vil blant annet minske mva-gapet på grensekryssende transaksjoner, blant annet momskaruseller, sørge for mer like regler i EU, åpne for nasjonale reguleringer.³⁵ Norge er ikke bundet av forslagene, men innholdet i forslagene vil kunne påvirke norsk regelverksutvikling. Jeg synes også det er naturlig at vi henter inspirasjon fra dette arbeidet til regelverksutvikling i Norge.

Forslagene er blant annet oppsummert slik:

³³ Digitaliseringsdirektoratet (2023).

³⁴ Abbey Lee (2023).

³⁵ Geilhufe og Wong (2022).

«Kommissionen vill modernisera nuvarande mervärdesskatteregler med hänsyn till de möjligheter som digital teknik erbjuder. Mot bakgrund av kommissionens handlingsplan för rättvis och enkel beskattning presenterade kommissionen den 8 december 2022 förslag om mervärdesskatt i den digitala tidsåldern.

Förslagen har tre huvudsakliga syften:

- modernisera mervärdesskatterapporteringen*
- uppdatera mervärdesskattereglerna för plattformsekonomin och*
- introducera en enda registreringspunkt för mervärdesskatt».³⁶*

10 Avsluttende kommentarer

Regelverket knyttet til dokumentasjon av fritaket for merverdiavgift for utførsel av varer ser ut til å ha blitt praktisert strengt. Dette er begrunnet med kontroll- og notoritetshensyn. Mange næringsdrivende mener vilkåret knyttet til attestasjon av deklarasjonen ved utførsel er vanskelig å etterleve, og for enkelte vil det ikke la seg gjøre å få attestasjon på deklarasjonen.

For noen varer er det allerede innført regler som harmoniserer bedre med hvordan vareflyten og prosedyrene knyttet til utførselen er, som for eksempel legitimasjonsreglene for gass som utføres via rørledninger til utlandet og utførsel av elektrisk kraft.³⁷

Jeg har ikke funnet at formålet med kravet om attest kommer frem av forarbeider, men antar at det er knyttet til Tolletatens kontrollmuligheter, herunder at de skal kunne verifisere at varen faktisk går ut av tollområdet.³⁸ Når tollmyndighetene utfører fysiske kontroller, undersøker de blant annet om varer som føres ut av landet er deklart, og om forsendelsen faktisk er i tråd med den deklarasjonssøknaden Tolletaten allerede har godkjent. Tolletaten gjennomfører også en del dokumentkontroller som virkemiddel for å sikre etterlevelsen, og her blir ikke forsendelsen og varene fysisk kontrollert. Det er nok ganske mye av vareeksporten fra Norge som foregår uten at vareførselen blir fysisk kontrollert. Dette betyr vel at en attestert deklarasjon bare kan sannsynliggjøre at varene er

³⁶ Sveriges Riksdag (2022).

³⁷ Vareførselsforskriften § 5-1-2 og § 5-4-2.

³⁸ Vareførselsforskriften § 1-2 (2).

utført, og ikke faktisk kan dokumentere at varene har blitt transportert ut av merverdiavgiftsområdet. Sånn sett mener jeg at også annen dokumentasjon på like god måte bør kunne sannsynliggjøre at utførselen har funnet sted. Jeg tenker at dokumenter som viser at varen er innført i mottakerlandet også vil sannsynliggjøre at varene er omsatt ut av Norge. Det sentrale merverdiavgiftsrettslige formålet med bestemmelsen i mval. § 6-21 er at varene er omsatt ut av Norge. Reglene for utførsel av tjenester har ikke like strenge dokumentasjonskrav som varer.

Som nevnt ser jeg ikke grunnen til at kravene skal være ulike i merverdiavgiftsregelverket og særavgiftsregelverket. Jeg har kort omtalt reglene knyttet til fritak for særavgifter ved utførsel, og vist at dokumentasjonskravene i for særavgiftene og merverdiavgiften ikke er like da reglene i særavgiftsforskriften er mer generell. Særavgiftsreglene er heller ikke direkte koblet til vareførselsregelverket slik merverdiavgiftsregelverket på dette området er. At det er ulike regler knyttet til å dokumentere at samme vare i samme forsendelse er utført, er sannsynligvis ikke nødvendig, og det kan gjøre det vanskeligere for den næringsdrivende å etterleve regelverket. Reglene for merverdiavgift og særavgifter på dette området kan kanskje harmoniseres.

Dersom regelverket legger opp til mer fleksibilitet, vil det også være mer harmonisert med reglene i EU-retten, der selger skal sannsynliggjøre at varen er sendt eller transportert ut av EU. I våre naboland, Sverige og Danmark, ser for eksempel merverdiavgiftsreglene, når det gjelder dokumentasjonskravene ved utførsel, ikke ut til å være koblet opp mot tollregelverket i landene.

«Skal regelverket legge til rette for digitalisering bør det ikke være unødvendig detaljert.»³⁹ hevder Digdir. Med tanke på det som Digdir skriver i sin veileder om at man bør unngå for detaljerte regler, bør det sikkert ikke stilles absolutte krav til hvordan utførsel av varer skal dokumenteres. I stedet kan man åpne opp for at den næringsdrivende må sannsynliggjøre at en vare er utført, og at de har flere muligheter for hvordan dette kan innfris. Blant annet med tanke på digital utvikling vil det kunne være en fordel om utførselen kan dokumenteres ved kombinasjon av flere typer dokumenter. Regelverket kan likevel vise til hva som

³⁹ Digitaliseringsdirektoratet (2023).

vil være tilstrekkelig for å sannsynliggjøre at varen er utført, samtidig som det kommer frem at eksemplene ikke er uttømmende.

Alle regelverk bør være enkel å følge, bruke og forstå, og være klare og presise for å sikre forutberegnelighet. Reglene skal helst være fremtidsrettet og mer tilrettelagt for økt bruk av teknologi. Ved utvikling av nye regler må myndighetene selvfølgelig vurdere om kravene til notoritet og kontroll er oppfylt, og at de endrede vilkårene ikke fører til at staten risikerer tap av proveny. Reglene må også sikre at formålet med fritakene ivaretas, som her er at forbruket av varene beskattes i forbrukslandet. Det bør derfor være mulig i alle tilfeller å oppfylle dokumentasjonskravene dersom en vare faktisk er ført ut av merverdiavgiftsområdet.

Kilder

Litteratur

Digitaliseringsdirektoratet (Digdir). *Veileder digitaliseringsvennlig regelverk.*

[Generelle anbefalinger for å lage digitaliseringsvennlig regelverk | Digdir](#), hentet 04.12.2023.

Dyrnes, Cecilie Aasborg og Anders B. Mikelsen (red). *Merverdiavgift i et Internasjonalt perspektiv*. 1. utg., Oslo: Gyldendal, 2017.

Geilhufe og Wong. *EU avgiftsnytt: VAT in the Digital Age – Eus store digitale VAT reform er lansert!*. 09.12.2022. [EU avgiftsnytt: VAT in the Digital Age - EUs store digitale VAT reform er lansert! \(pwc.no\)](#), hentet 04.12.2023.

Lee, Abbey. *Hva er ViDA? moms i Digital Age-initiativet Q&A*, 15.11.2023. [Hva er ViDA? moms i Digital Age-initiativet Q&A \(pagero.com\)](#), hentet 04.12.2023.

Norsk olje & gass. *Høringsuttalelse - utkast forskrift til lov om inn- og utførsel av varer og forskrift til lov om tollavgift*. 30.05.2022.

PwC. *Vedr høring - forskrift til lov om inn- og utførsel av varer og forskrift til lov om tollavgift*. 13.06.2022.

Skattedirektoratet. *Årsrundskrivet for 2023 for avgift på alkohol*. 23.01.2023. [Årsrundskriv for avgift på alkohol \(skatteetaten.no\)](#), hentet 04.12.2023.

Skatteetaten. *Merverdiavgiftshåndboken (MVA-håndboken)*. 19. utgave 2023, [6-21 § 6-21. Utførsel av varer - Skatteetaten](#), hentet 04.12.2023.

Skatteetaten, *Særavgifter* [Særavgifter - Skatteetaten](#), hentet 04.12.2023.

Statistisk sentralbyrå (SSB). *Norges viktigste handelspartnere*. [Norges viktigste handelspartnere – SSB](#), hentet 04.12.2023.

Sveriges Riksdag. *Mervärdesskatt i den digitala tidsåldern*. 2022. [Mervärdesskatt i den digitala tidsåldern \(Fakta-pm om EU-förslag 2022/23:FPM37 : COM\(2022\) 701\) | Sveriges riksdag \(riksdagen.se\)](#), hentet 04.12.2023.

Tolletaten. *Hjelp til utfylling av utførselsdokumentasjon*. 02.11.2023, toll.no/Imagedocument/summary?imageBlockId=353&contentPageId=197#1 Deklarasjon, hentet 04.12.2023.

Tolletaten. *Høring – forskrifter til lov om inn- og utførsel av varer og lov om tollavgift*. 08.07.2022. [Høring - forskrifter til lov om inn- og utførsel av varer og lov om tollavgift - Tolletaten](#), hentet 04.12.2023.

Norske rettskilder

Lover

2009 Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

2022 Lov 11. mars 2022 nr. 9 om inn- og utførsel av varer (vareførselsloven).

Forskrifter

2009 Forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften).

2022 Forskrift 27. oktober 2022 nr. 1901 om inn- og utførsel av varer (vareførselsforskriften).

2001 Forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter (særavgiftsforskriften).

Rettspraksis

LB-2002-250.

TKISA-2016-204424.

Internasjonale rettskilder

EUs Rådskolektiv (Merverdiavgiftskolektiv) 2006/112/EC av 28. november 2006 eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN og [EUR-Lex - 32006L0112 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#), hentet 04.12.2023.

EU-domstolen

[Mål C-563/12 CURIA - Domstolen - Europeiska unionens domstol \(europa.eu\)](#), hentet 04.12.2023.