

Udskriftsdato: 14. december 2025

KEN nr 10018 af 01/07/2009 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. moms af forsendelse og transport af personbiler til en erhverver i et andet EU-land

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 08-02648

Landsskatteretskendelse vedr. moms af forsendelse og transport af personbiler til en erhverver i et andet EU-land

Resumé

Landsskatteretten fandt ikke, at en bilforhandler havde forsendt eller transporteret et antal nye biler til en erhverver i Polen, jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 2. Bilerne var leveret til en anden bilforhandler i Danmark, og den polske virksomhed afviste ethvert kendskab til bilerne. Retten fandt heller ikke, at bilforhandleren, som påstået, havde truffet de nødvendige foranstaltninger for at undgå ukorrekt anvendelse af reglerne eller havde fremlagt beviser, der umiddelbart støttede retten til momsfritagelse, jf. EF-Domstolen i sagen Teleos, C-409/04. Desuden spørgsmål om begrundelse og fastlæggelse af momsgrundlaget i henhold til momslovens § 27, stk. 1.

Sagen drejer sig om, hvorvidt 28 personbiler kan anses for forsendt eller transporteret til en erhverver i et andet EU-land, således at leverancen er fritaget for moms i henhold til momslovens § 34, stk. 1.

Landsskatterettens afgørelse

Landsskatteretten stadfæster den påklagede afgørelse.

Sagens oplysninger

H1 A/S (herefter selskabet) er autoriseret Mercedes-Benz forhandler i Danmark.

På baggrund af fakturaer fundet hos firmaet G1 A/S har skattecentret gennemført en undersøgelse af selskabets salg af 28 nye Mercedes-Benz personbiler, der angiveligt er sket til den polske virksomhed, G2. Det fremgår af faktureringen af 23. februar 2005, at salget er sket uden moms og afgifter. Selskabet har listeoplyst salget, ligesom salgssummen er anført i momsangivelsens rubrik B (salg til andre EU-lande). CVR-nummeret på den polske virksomhed var gyldigt - også på fakturerings tidspunktet.

Ifølge skattecentrets oplysninger er den polske virksomhed en autoophugningsvirksomhed, som ifølge indehaveren aldrig har handlet med nye biler. Indehaveren har ikke givet tilladelse til, at virksomhedens CVR-nr., navn og adresse kunne benyttes af andre, ligesom virksomheden ikke kender noget til, at virksomheden optræder med CVR-nr., navn og adresse mv. ved fakturering i Danmark af nye biler. Den polske virksomhed har afgivet disse oplysninger til de polske myndigheder i forbindelse med de danske myndigheders undersøgelser i en anden sag.

Af andre bilag fremgår det, at bilerne er transporteret fra en Mercedes-Benz-forhandler i Y1 til G1 A/S, og at betalingen af bilerne på i alt 8.579.844 kr. er sket ved check udstedt af G1 A/S. G1 A/S har ifølge det oplyste efterfølgende sørget for den videre transport af bilerne til England.

Under sagens behandling ved Landsskatteretten har skattecentret oplyst, at afgørelsen rettelig burde have været truffet med henvisning til momslovens § 34, stk. 1, nr. 2, der specifikt omhandler levering af nye transportmidler og ikke til samme bestemmelses nr. 1. Selskabets repræsentant har ikke haft indsigelser mod rettens fortsatte behandling af sagen.

Skattecentrets afgørelse

Skattecentret har afkrævet selskabet 2.144.961 kr. i moms vedrørende salg af 28 Mercedes-Benz personbiler i perioden fra den 1. februar 2005 til den 28. februar 2005.

Selskabet findes efter de foreliggende kontroloplysninger ikke berettiget til at fakturere 28 biler uden moms, idet betingelserne ifølge momslovens § 34, stk. 1, ikke er opfyldt. Salget af bilerne er sket til

en dansk køber, til hvem bilerne er blevet transporteret, og som ved check har betalt for bilerne. Der er dermed tale om en momspligtig leverance, jf. momslovens § 4.

Det fremgår af momslovens § 34, stk. 1, nr. 1, at fritagelsen for at betale moms i Danmark er betinget af, at varen er forsendt eller transporteret til et andet EU-land, og at forsendelsen eller transporten kan gennemføres af sælgeren, erhververen eller for deres regning, og at erhververen er registreret for merværdiafgift i et andet EU-land.

Er disse betingelser ikke opfyldt, kan varen ikke leveres uden dansk moms. Dette indebærer blandt andet, at hvis det efterfølgende viser sig, at en vare, der er leveret uden moms efter bestemmelsen, ikke er forsendt eller transporteret til et andet EU-land, er betingelserne for afgiftsfrihed ikke opfyldt. Sælgeren skal derfor i disse tilfælde betale moms af leverancen. Det er uden betydning, om den manglende overholdelse af betingelserne for momsfritagelsen skyldes, at der er begået svig over for sælgeren ved, at denne f.eks. har fået forkerte oplysninger om varens transport ud af landet.

Sælgeren må derfor foretage en leverance med dansk moms, hvis den pågældende er i tvivl om, hvorvidt varen vil blive forsendt eller transporteret til et andet EU-land, eller hvis sælger i øvrigt vil sikre sig mod et senere krav om betaling af moms af leverancen.

Landsskatterettens afgørelse i SKM2001.33.LSR vedrørte et tilfælde, hvor en virksomhed havde anset en leverance for momsfri i henhold til momslovens § 34, stk. 1, nr. 1. Efterfølgende viste det sig, at betingelserne i bestemmelsen ikke var opfyldt. Ved den efterfølgende efteropkrævning skulle virksomheden afregne 25 % af det fakturerede beløb i moms i henhold til momslovens § 27, stk. 1, jf. § 33.

Ved den påklagede afgørelse har skattecentret lagt til grund, dels at køberen af de omhandlede personbiler ikke er den polske virksomhed, dels at bilerne aldrig har været i Polen, dels at den reelle køber er G1 A/S, idet bilerne er transporteret fra Mercedes Benz-forhandleren til G1 A/S, og dels at betalingen for samtlige biler med i alt 8.579.844 kr. er sket fra G1 A/S.

Da køretøjerne er søgt solgt uden moms, udgør fakturabeløbene momsgrundlaget, hvoraf der skal beregnes 25 % moms. Selskabets salgsmoms er derfor forhøjet med 2.144.961 kr.

Det er uden betydning for afgørelsen, at bilerne er højrestyrede, idet højrestyrede biler også lovligt kan omsættes her i landet. Det er selskabets ansvar at efterprøve de oplysninger, som selskabet har modtaget fra G1 A/S. G1 A/S kan ikke anses for at have optrådt som fuldmægtig på vegne af den polske virksomhed, idet sidstnævnte afviser at have handlet med nye biler og i øvrigt ikke har givet tilladelse til, at andre kan benytte virksomhedens navn. Selskabet har i forbindelse med skattecentrets kontrolbesøg ikke fremlagt nogen form for dokumentation for et eventuelt fuldmagtforhold. Yderligere er det konstateret, at selskabet har modtaget betaling direkte fra G1 A/S, ligesom fragten af de pågældende biler er sket fra Mercedes Benz-forhandleren i Y1 til G1 A/S, hvor bilerne blev læsset af.

Selskabet har ikke handlet i god tro, da det ikke har udvist den nødvendige omhu i forbindelse med den gennemførte handel. Til selskabets henvisning til afgørelsen i SKM2004.234.LSR har skattecentret anført, at afgørelsen har været behandlet ved Vestre Landsret, jf. dennes dom offentliggjort som SKM2006.269.VLR Det fremgår af dommen, at der ved anvendelsen af momslovens § 34 tillægges et subjektivt ansvar. Omstændighederne i dommen er desuden ikke sammenlignelige med de omstændigheder, der er konstateret i den forelagte samhandel.

Vedrørende det tidsrum, der er gået fra den gennemførte handel til skattecentrets fremsendelse af agterskrivelsen, har skattecentret anført, at agterskrivelsen er sendt inden for den frist, der er fastsat i skatteforvaltningslovens § 31.

G1 A/S skal anses for at være erhverver af de omhandlede biler i overensstemmelse med momslovens § 4. Momslovens fritagelsesbestemmelser i § 34 kan først bringes i anvendelse i den efterfølgende handel mellem G1 A/S og den engelske køber. Da bilerne på tidspunktet for handlen imellem selskabet og G1 A/S, anses leveringsstedet for at være her i landet.

Klagerens påstand og argumenter

Selskabets repræsentant har principalt nedlagt påstand, at selskabets momstilsvar vedrørende salget af de 28 personbiler nedsættes med 2.144.961,00 kr.

Subsidiært er nedlagt påstand om, at skattecentrets afgørelse er ugyldig.

Mere subsidiært er nedlagt påstand om, at selskabets momstilsvar vedrørende salget beregnes med 20 % af fakturabeløbet.

Til støtte for den principale påstand er gjort gældende, at selskabet har truffet de nødvendige foranstaltninger for at sikre en korrekt anvendelse af momsreglerne i forbindelse med leveringer fra sin virksomhed.

Da samtlige 28 biler var højrestyrede, var de ikke egnede til at skulle bringes i omsætning på det danske marked. Selskabet var således ikke i tvivl om, at bilerne skulle leveres til brug for omsætning på et marked uden for Danmark og havde derfor ingen rimelig anledning til at foranstalte nærmere undersøgelser heraf. Bilerne blev da også de facto leveret til England.

Selskabet foretog en kontrol af det oplyste momsnummer for den polske virksomhed og konstaterede, at nummeret var gyldigt. Selskabet følger altid denne procedure ved handel med udenlandske kunder med henblik på at sikre sig, at kunden har et gyldigt momsnummer. Selskabet har således fulgt skattemyndighedernes egen vejledning vedrørende »Moms ved EU-varehandel«. Af vejledningen fremgår det, at man som dansk sælger kan undlade at opkræve dansk moms, når man har sikret sig, at den udenlandske køber har et gyldigt momsnummer. Selskabet har i det hele henholdt sig til skattecentrets egen vejledning vedrørende kontrol af momsnumre og har i overensstemmelse med vejledningen undladt at opkræve dansk moms ved salg til en kunde med gyldigt momsnummer.

G1 A/S var på daværende tidspunkt en velrenommeret virksomhed, der drev forretning som autoriseret BMW-forhandler. Det er ikke usædvanligt i branchen, at der handles via mellemmand, uden at der er direkte kontakt mellem sælger og køber - især hvor mellemmanden selv er autoriseret bilforhandler.

Al korrespondance vedrørende handlen foregik, blandt andet af sproglige grunde, via G1 A/S, og selskabet havde ingen anledning til at foretage kontrol hos det polske firma, idet selskabet gik ud fra, at den polske virksomhed og G1 A/S var associerede. Til dokumentation heraf er fremlagt en e-mail af 22. februar 2005 fra en af selskabets medarbejdere til LH, der var ansat i G1 A/S. Af e-mailen fremgår, at den pågældende medarbejder var i sikker forvisning om, at den polske virksomhed skulle aftage de pågældende biler.

Det har senere vist sig, at LH har begået svig over for selskabet, idet han mod bedre vidende har angivet den polske virksomhed som værende køber til bilerne og samtidig har oplyst, at bilerne skulle fragtes direkte til udlandet. Der verserer pt. en straffesag mod LH vedrørende blandt andet dette forhold. Der er ikke meget at stille op over for personer, som bevidst søger at besvige deres medkontrahenter med falske oplysninger. Selskabet havde naturligvis ingen forventninger eller mistanke om, at LH handlede svigagtigt og var derfor i god tro om de oplysninger, som modtoges fra LH. Selskabets kontrol af den polske virksomheds momsnummer gav heller ikke anledning til mistanke om, at den polske virksomhed ikke var den reelle aftager af bilerne. Selskabet må således anses for at have udvist sædvanlig agtpågivenhed i forbindelse med salget af de pågældende biler.

Forelagt oplysningen om, at skattecentrets afgørelse fejlagtigt er sket med henvisning til momsloven § 34, stk. 1, nr. 1, i stedet for bestemmelsens nr. 2, har selskabets repræsentant den 27. marts 2009 bemærket det uacceptable i, at skattecentrets afgørelse er truffet på et forkert hjemmelsgrundlag, og at dette først er søgt afhjulpet i forbindelse med Landsskatterettens behandling. Repræsentanten har imidlertid ikke haft indvendinger mod en berigtigelse af hjemmelsgrundlaget, idet ændringen ikke medfører nogen materiel ændring af spørgsmålet i sagen, men blot bevirker, at sagen kan skæres ind til »kernen« - nemlig til spørgsmålet om, hvorvidt selskabet har handlet i god tro.

Forskellen på nr. 1 og nr. 2 i momslovens § 34, stk. 1, er, at erhververen efter nr. 2 ikke skal være momsregistreret i et andet EU-land, men blot skal være bosiddende i et andet EU-land på erhvervelsestidspunktet. Det er således underordnet, om selskabet handler med en privatperson eller et selskab bosiddende i et andet EU-land, og der kan derfor eksempelvis også ske salg uden moms til en dansk person bosiddende i for eksempel Polen.

Dermed kan sagen, for så vidt angår den principale påstand, skæres ned til spørgsmålet om, hvorvidt selskabet ved aftaleindgåelsen var i god tro om, at den køber, som selskabet handlede med, var den på fakturaen anførte køber.

Vurderingen om god tro foretages ud fra subjektive vurderinger. Hvis selskabet ikke får medhold i de fremsatte påstande, må selskabet i medfør af momslovens § 27, stk. 6, have fradrag for 30 % af det forhøjede beløb, idet selskabet i så fald kan gøre regres for det forhøjede momsbeløb mod G1 A/S, som er under konkursbehandling. Kravet er allerede anmeldt i konkursboet. Kravet må anses for uerholdeligt.

Til støtte for den subsidiære påstand er anført, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 1 gennemfører 6. momsdirektivs artikel 28 C, afsnit A, litra b. Ministerrådet og EU-Kommissionen har afgivet følgende erklæring vedrørende artikel 28C, afsnit A, i 6. momsdirektiv:

»Rådet og Kommissionen erklærer, at anvendelsen af overgangsordningens bestemmelser under ingen omstændigheder må have til følge, at den i artikel 28c, punkt A, omhandlende fritagelse nægtes, hvis det efterfølgende viser sig, at erhververen har afgivet ukorrekte oplysninger, mens den afgiftspligtige har truffet de nødvendige foranstaltninger for at undgå ukorrekt anvendelse af momsreglerne i forbindelse med leveringer fra sin virksomhed.«

Efter erklæringen, der er bindende for de danske myndigheder, skal den momspligtige træffe de nødvendige foranstaltninger for at undgå ukorrekt anvendelse af momsreglerne. Momslovens § 34, stk. 1, nr. 1 hjemler ikke et objektivt ansvar for selskabet som eksportør, hvorfor selskabets handlemåde skal vurderes efter en almindelig agtpågivenhedsnorm. Dette er fastslået i Vestre Landsrets dom i SKM2006.269.VLR, og dette agtpågivenhedsprincip er efterfølgende fastslået i praksis ved blandt andet Landsskatterettens kendelser offentliggjorte som SKM2007.85.LSR og SKM2007.459.LSR samt ved SKM2008.55.BR. Af praksis følger således, at selskabet ikke kan afkræves moms af de leverede biler, hvis selskabet må anses for at have truffet de nødvendige foranstaltninger for at undgå ukorrekt anvendelse af momsreglerne.

Vurderingen af, hvorvidt selskabet må anses for at have truffet de nødvendige foranstaltninger for at undgå ukorrekt anvendelse af momsreglerne, beror på et skøn. Skattecentret er således forpligtet til at træffe sin afgørelse baseret på et sådan skøn. Skattecentret har imidlertid ikke truffet et sådan.

Skattecentret har henvist til, at det efter TfS 1999, 355 er uden betydning, om den manglende overholdelse af betingelserne for momsfriheden skyldes, at der er begået svig over for sælgeren ved, at denne f.eks. har fået forkerte oplysninger om varens transport ud af landet. Heraf fremgår det, at skattecentret slet ikke har foretaget et skøn over de af selskabet foretagne foranstaltninger i forbindelse med salget. Dette fremgår også af skattecentrets begrundelse i sagsfremstillingen. Af afsnittet om faktiske omstændigheder fremgår det, at skattecentret alene har lagt en række objektive forhold til grund for afgørelsen, og at skattecentret ikke har foretaget en vurdering af de konkrete forhold, som bør indgå i vurderingen af, om selskabet har været i den fornødne gode tro og har truffet de fornødne foranstaltninger for at undgå ukorrekt anvendelse af momsreglerne.

Skattecentrets afgørelse bærer præg af, at selskabets gode tro er uden betydning for opkrævning af momsen efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 1. Denne praksis er som nævnt ikke længere gældende, jf. Vestre Landsrets dom i SKM2006.269.VLR. Vurderingen af selskabets agtpågivenhed er således af central betydning for afgørelsen af, om der efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 1 er hjemmel til at afkræve momsbeløbet af selskabet. Skattecentret har ikke foretaget det skøn, som efter praksis skal foretages ved afgørelsen af, om betingelserne for opkrævning af moms hos selskabet er opfyldt. I sagsfremstillingen,

side 6-7 konstateres det, at da selskabet ikke har udvist den nødvendige omhu i forbindelse med den gennemførte handel, kan skattecentret ikke efterkomme selskabets anmodning. Herved ses der ikke at være foretaget et skøn. I givet fald er skønnet ikke behørigt begrundet, jf. vejledningen Processuelle Regler på SKAT's område 2008-3, afsnit E.3.7, hvorefter det fremgår, at der skal oplyses om de hovedhensyn, der er lagt vægt på ved skønsudøvelsen, i det omfang en afgørelse beror på et administrativt skøn.

Der foreligger en mangel ved skønsudøvelsen, idet skattecentret ikke har foretaget det pligtmæssige skøn. Denne retsvildfarelse må anses for væsentlig, idet skønsudøvelsen har afgørende betydning for vurderingen af, om der er hjemmel i momslovens § 34, stk. 1, nr. 1 til at afkræve momsbeløbet af selskabet. Da afgørelsen lider af en væsentlig mangel, må der foreligge ugyldighed.

Til støtte for den mere subsidiære påstand er gjort gældende, at hvis selskabet anses for momspligtig af salgsbeløbet for de 28 solgte biler, må momsen anses for indregnet i fakturabeløbet, således at momsen udgør 20 % af 8.579.844,00 kr., svarende til i alt 1.715.969,00 kr. Selskabet var i god tro med hensyn til, at de solgte biler kunne leveres uden moms, og selskabet har ikke mulighed for at udsende nye fakturaer med tillæg af moms.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Af momslovens § 34, stk. 1, nr. 1 fremgår, at følgende leverancer af varer og ydelser er fritaget for afgift: Levering af varer, der af virksomheden eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til et andet EU-land, når erhververen er registreret for merværdiafgift i et andet EU-land. (...).

Af § 34, stk. 1, nr. 2 fremgår, at levering af nye transportmidler, der af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til erhververen i et andet EU-land fritaget for afgift.

Bestemmelsen om afgiftsfritagelse for varesalg til et andet EU-land findes i momssystemdirektivets artikel 138, stk. 1, jf. det tidligere 6. momsdirektivs artikel 28 c, punkt A, litra a.

Af EF-domstolens dom af 27. september i sagen C-409/04, Teleos, fremgår endvidere:

»1) Artikel 28 a, stk. 3, første afsnit, og artikel 28 c, punkt A, litra a, første afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2000/65/EF af 17. oktober 2000, skal med hensynet til begrebet »forsendes« i disse to bestemmelser fortolkes således, at der først er sket erhvervelse inden for Fællesskabet af et gode, og fritagelsen for levering inden for Fællesskabet først kan bringes i anvendelse, når retten til som ejer at råde over godet er overdraget køberen, og leverandøren har godtgjort, at godet er blevet forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat og efter denne forsendelse eller transport fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område.

2) Artikel 28 c, punkt A, litra a, første afsnit, i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 2000/65, skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at de kompetente myndigheder i leveringsmedlemsstaten kræver, at en leverandør, der har handlet i god tro, og som har fremlagt beviser, der umiddelbart støtter hans ret til fritagelse af en levering af goder inden for Fællesskabet, efterfølgende skal betale moms af disse goder, når disse beviser viser sig at være falske, og det ikke er påvist, at leverandøren har medvirket i momssvigen, forudsat, at han har truffet enhver rimelig foranstaltning, der stod i hans magt, for at sikre, at den levering inden for Fællesskabet, som han har foretaget, ikke fører til deltagelse i sådan svig.«

Som det fremgår, er det en betingelse for fritagelse i henhold momslovens § 34, stk. 1, nr. 2, og den bagvedliggende EU-retlige bestemmelse, at der er sket forsendelse eller transport til en erhverver i et andet EU-land, og at forsendelsen eller transporten er foretaget af sælgeren eller erhververen eller for disses regning.

Landsskatteretten finder det ikke dokumenteret, at de omhandlede biler er forsendt eller transporteret til en erhverver i et andet EU-land af sælgeren eller erhververen eller for disses regning. Retten til som ejer at råde over de omhandlede biler er således ikke overdraget til den polske virksomhed, og selskabet har ikke har godtgjort, at bilerne er blevet forsendt eller transporteret til den polske virksomhed. Den omhandlede leverance er dermed som udgangspunkt ikke omfattet af fritagelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 2.

Selskabet findes endvidere ikke at kunne støtte ret på den påberåbte erklæring afgivet af Ministerrådet og EU-kommissionen vedrørende 6. momsdirektivs artikel 28 c, punkt A, litra a, allerede idet der ikke ses at foreligge en situation, hvor erhververen har afgivet ukorrekte oplysninger, mens den afgiftspligtige har truffet de nødvendige foranstaltninger for at undgå ukorrekt anvendelse af momsreglerne. Selskabet findes ikke at have handlet i god tro eller at have fremlagt beviser, der umiddelbart støtter dets ret til fritagelse, jf. EF- domstolens afgørelse i sagen Teleos, C-409/04.

Der kan endvidere henvises til Højesterets dom af 26. april 2006 offentliggjort som SKM2006.277.HR, der stadfæstede Vestre Landsrets afgørelse offentliggjort som SKM2003.362.VLR, i hvilken der ikke blev indrømmet sælgeren momsfrigørelse efter momslovens § 34, stk. 1, idet det ikke fandtes godtgjort, at de i sagen omhandlede varer var forsendt eller transporteret til et andet EU-land.

I relation til den nedlagte subsidiære påstand skal bemærkes, at skattecentrets afgørelse ikke ses at være truffet efter et skøn. Landsskatteretten finder herefter ikke grundlag for at annullere afgørelsen med henvisning til, at afgørelsen ikke er fyldestgørende begrundet, jf. forvaltningslovens § 24, stk. 1.

Landsskatteretten kan endvidere tiltræde skattecentrets afgørelse om og begrundelse for, at momsgrundlaget består af den fakturerede salgspris, således at momsen skal beregnes med 25 % af denne, jf. momslovens § 27, stk. 1, og gældende praksis som fastlagt i Landsskatterettens kendelse offentliggjort som SKM2001.33.LSR

Da skattecentret ikke har truffet afgørelse om, hvorvidt selskabet har mulighed for at opnå fradrag for tab på debitorer efter momslovens § 27, stk. 6 som følge af, at G1 A/S er taget under konkursbehandling, har Landsskatteretten ved sagens behandling ikke taget stilling til dette spørgsmål.

Dermed stadfæstes den påklagede afgørelse i sin helhed.