

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

KEN nr 9524 af 22/12/2008 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. varepartier sendt til en momspligtig person i et andet EU-land – momsfritagelse i Danmark

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 06-04297

Landsskatteretskendelse vedr. varepartier sendt til en momspligtig person i et andet EU-land – momsfritagelse i Danmark

Resumé

Varepartier forsendt eller transporteret til et andet EU-land, berettigede til momsfritagelse under forudsætning af, at selskabet kunne fremlægge dokumentation for, til hvilket EU-land varerne var forsendt eller transporteret og til hvilke virksomheder, således at myndighederne kunne foretage fornøden kontrol.

Klagen drejer sig om, hvorvidt en række varepartier er forsendt eller transporteret til en momspligtig person i et andet EU-land, således at der ikke skal svares moms i Danmark, jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 1.

Landsskatterettens afgørelse

Landsskatteretten stadfæster skattecentrets afgørelse med den af skattecentret foreslåede talmæssige ændring.

Sagens oplysninger

H1 A/S (herefter selskabet) blev stiftet den 1. april 1997 med det formål at drive engros- og detailhandelsvirksomhed med telefoner, telemateriel, IT-produkter og dermed beslægtede produkter primært uden for Danmark. Selskabet blev taget under konkursbehandling ved dekret afsagt den 17. februar 2005.

Selskabet har i perioden 1. september 1997 - 17. februar 2005 været momsregistreret under CVR-nr. X (hovednummeret). I perioden fra den 1. oktober 1997 til den 17. februar 2005 har selskabet tillige været registreret for en eksportdel under SE-nr. Z (eksportnummeret).

De varepartier, der er omfattet af den forelagte sag, vedrører varer, der på tidspunktet for salg til tredjemand henlå på et lagerhotel i Y tilhørende speditørfirmaet G1 (herefter speditøren).

Det er ligeledes ubestridt, at speditøren for alle varepartiernes vedkommende har erklæret, at varerne er transporteret til et andet EU-land. I forbindelse med selskabets udstedelse af faktura og samtidige ordre til speditøren om at forestå transporten, der skete for købers regning, har speditøren over for selskabet bekræftet transporten ved i det væsentlige enslydende erklæringer.

Eksempelvis har speditøren ved udførelsen af selskabets ordre ved telefax af 20. maj 2004 om frigivelse af 2500 stk. Nokia 7200 til G2 Lds., hvor forsendelsen skete for købers regning, afgivet følgende erklæring på telefaxen: »We hereby confirm this shipment of: 5 pallets said to contain: 2500 pcs Nokia 7200 has been released to: G2 Lds. at our warehouse. Also we confirm: 5 pallets said to contain: 2500 pcs Nokia 7200 has been exported from Denmark to destination within the ECC.«

I princippet enslydende erklæringer er afgivet for alle de forelagte forsendelser med undtagelse af et vareparti solgt af selskabet til G3 S.L. i Spanien ved faktura af 27. maj 2004. Det fremgår således af selskabets ordre af 26. maj 2004 til den nederlandske speditør, at varerne befandt sig hos speditøren på leveringstidspunktet og på tidspunktet for varernes forsendelse til Spanien.

Efter at selskabet den 12. september 2002 havde afholdt et møde med den daværende told- og skatteregion, bekræftede regionen i brev af 4. december 2002 de anvisninger, som regionen havde udstukket på mødet. Det bekræftedes således, at selskabet ikke ville risikere et krav om tilbagebetaling af moms vedrørende handler, som skete til et gyldigt momsnummer i andre EU-lande under forudsætning af, at:

– handlerne i øvrigt skete forskriftsmæssigt

- det udenlandske momsnummer var verificeret af SKAT inden for 1 måned; første gang i forbindelse med første handel, ved mellemliggende handler skulle selskabet selv verificere nummeret via SKAT's hjemmeside.

Det blev samtidig oplyst, at told- og skatteregionens bekræftelse af anvisningerne havde gyldighed, indtil bekræftelsen blev tilbagekaldt af SKAT, eller der blev offentliggjort udmeldinger fra SKAT, afgørelser, domme mv., som medførte en ændring af praksis.

Kravet om verifikation i forbindelse med hver eneste handel blev begrundet med, at der blev handlet for meget store beløb, og at udenlandske myndigheder tidligere havde konstateret svig hos nogle af selskabets kunder. Ønsket om præcisering af proceduren omkring verifikation af udenlandske momsnumre skyldtes kravet om skriftlighed, for at der ikke på et senere tidspunkt skulle opstå uenighed om, hvornår, hvordan og hvor ofte der skulle ske verifikation i forbindelse med f.eks. skift af personale hos selskabet eller SKAT.

Skattecentrets afgørelse

Skattecentret har for perioden 1. maj 2004 til 30. september 2004 afkrævet selskabet i alt 17.490.140 kr. i moms, idet leveringsstedet for varepartierne er i Danmark, og idet der ikke er fremlagt fornøden dokumentation for, at varerne er forsendt fra Danmark, jf. momslovens § 14, stk. 1, nr. 1, og § 34, stk. 1, nr. 1.

I forbindelse med sagens behandling ved Landsskatteretten har selskabet fremlagt kopi af fragtbreve for flere forsendelsers vedkommende, hvorfor skattecentret har ændret sin påstand, således at skattecentrets krav er nedsat til 10.407.861 kr.

Ved levering forstås i momsmæssig henseende overdragelsen af retten til, som ejer, at råde over et materielt gode, jf. momslovens § 4, stk. 1. Af de fremlagte fakturaer fremgår det, at køberne har fået retten til at råde over varerne, medens disse befandt sig på lager hos speditøren, hvilket følger direkte af leveringsbetingelserne. Umiddelbart inden den momsmæssige levering fandt sted, befandt varerne sig tillige hos speditøren, hvilket indebærer, at varerne ikke kan anses for at være blevet forsendt eller transporteret i forbindelse med de omhandlede salg. Det momsmæssige leveringssted er derfor i Danmark, jf. momslovens § 14, stk. 1, nr. 1.

Det følger endvidere af momslovens § 34, stk. 1, nr. 1, at levering af varer, der af virksomheden eller erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til et andet EU-land, er fritaget for moms, når erhververen er registreret for moms i et andet EU-land.

Momsfritagelse i henhold til denne bestemmelse forudsætter således, at varerne forsendes eller transporteres til et andet EU-land, og at erhververen er momsregistreret i et andet EU-land, jf. i øvrigt TfS 1999, 355. Sidstnævnte betingelse ses umiddelbart at være opfyldt, idet samtlige købere på salgstidspunkterne havde gyldige momsnumre fra andre EU-lande.

Derimod foreligger der ikke dokumentation for, at varerne er forsendt eller transporteret til et andet EU-land. Den af speditøren afgivne erklæring kan ikke i sig selv anses for fornøden dokumentation for varernes forsendelse fra Danmark. De omhandlede salg kan derfor ikke anses for momsfrataget i henhold til momslovens § 34, stk. 1 nr. 1.

I forbindelse med klagens behandling ved Landsskatteretten har skattecentret desuden anført, at varerne ikke kan anses for transporteret til et andet EU-land, da der ikke foreligger erklæring fra køber på de fremlagte fakturaer, men alene en erklæring fra speditøren om, at varerne er sendt til et andet EU-land.

En sådan erklæring anses ikke for tilstrækkelig dokumentation i forbindelse med en overførsel fra et andet EU-land, da den ikke indeholder oplysning om, hvor varen faktisk er udført til. Det er således ikke muligt at følge varen.

Hvis det efterfølgende viser sig, at en vare, der er leveret uden moms efter den nævnte bestemmelse, ikke er forsendt eller transporteret til et andet EU-land, er betingelsen for momsfritagelse ikke opfyldt. Sælger skal derfor i disse tilfælde betale moms af leverancen.

Det er uden betydning, om den manglende overholdelse af betingelserne skyldes, at der er begået svig overfor en sælger, ved at denne f.eks. har fået forkerte oplysninger om varens transport ud af landet. Dette indebærer, at en sælger må foretage leverance med dansk moms, hvis den pågældende er i tvivl om, at 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.

I den foreliggende sag er der alene fremlagt en generel erklæring fra speditøren om, at varerne er blevet sendt til et andet land inden for EU. Det er således ikke i speditørerklæringen oplyst, hvilket andet EU-land varerne er blevet transporteret til.

Dokumentationskravet i momslovens § 34, stk. 1, nr. 1, skal forstås således, at SKAT, efter anmodning over for en virksomhed, skal have mulighed for at modtage fuldstændig præcis information om, hvor nogle givne vareleverancer er blevet solgt til inden for EU. Momsvej-ledningens afsnit I.1.1.1 om dokumentationskravene skal forstås således.

Sælger må derfor af hensyn til dokumentationskravet sørge for allerede ved kontraktindgåelsen med køber at sikre sig, at der tilvejebringes den helt nødvendige dokumentation i form af transportfaktura, fragtbrev eller en specificeret erklæring fra fragtfører eller speditør med de ønskede oplysninger.

I den omhandlede type handler er det før konstateret, at mellemhandleren ikke kender noget til handlerne, eller at de udenlandske myndigheder ikke har været i stand til at finde frem til mellemhandlerne. Hvis sælgerlandets myndigheder ikke kan finde frem til, hvor varerne er sendt hen, kan varerne uden problemer sælges til privatpersoner eller lignende, uden at der er afregnet moms i et EU-land.

Der er ikke noget grundlag for at hævde, at SKAT's krav om præcis dokumentation for, hvor de enkelte vareleverancer er forsendt eller transporteret til, er i strid med det forvaltningsretlige proportionalitetsprincip, da det må anses for at være en afgørende forudsætning for moms-fritaget varesalg efter den omhandlede bestemmelse, at sælger er i stand til at bevise, at betingelserne for momsfrit salg i hvert enkelt tilfælde er opfyldt.

Klagerens påstand og argumenter

Selskabets repræsentant har påstået skattecentret forpligtet til at anerkende, at varepartierne er forsendt til et andet EU-land for købers regning, hvorfor der ikke skal svares moms i Danmark, jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 1.

De varepartier, som er omfattet af skattecentrets afgørelse, vedrører alle varer, der på tidspunktet for salg til tredjemand henlå på speditørens lagerhotel i Y.

Varerne er i alle tilfælde solgt til en registreret virksomhed beliggende i et andet EU-land, og varerne er i henhold til speditørens påtegning på de enkelte transporter udført af Danmark.

Skattecentrets afslag på momsfritagelse er begrundet med, at leveringsstedet som følge af påtegningen på fakturaerne er angivet som Y, jf. momslovens § 14. På fakturaerne er således angivet »Terms of delivery« angivet som DDU Y (into G1 Y).

Termen »DDU Y«, der er en forkortelse for »delivered duty unpaid«, er en leveringsbetingelse (INCOTERM), der alene regulerer risikoens overgang mellem køber og sælger samt betalingsforpligtelsen for transport og/eller told. Termen er derfor principielt uden betydning for, om salget er momsfrit. Der afgørende er derimod, om varepartierne fysisk er eksporteret til et andet EU-land.

Afgørelsen er tillige begrundet med, at speditørens erklæring om, at varerne er eksporteret til et bestemmelsessted inden for EU, ikke er tilstrækkelig til at anse varerne for forsendt eller transporteret til et andet

EU-land, jf. erklæringen »Also we confirm (...) pallets said to contain PCS (...) has been exported from Denmark to destination within the ECC«.

På baggrund af momslovens § 34, stk. 1, nr. 1, opstiller Momskommentaren i Magnus Informatik, kapitel 6, afsnit 2.2.1, følgende betingelser for benyttelse af fritagelsesbestemmelsen:

- varerne skal transporteres til et andet EU-land
- transporten skal være enten for købers eller sælgers regning
- køber skal være momsregistreret i et andet EU-land

Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1999, 355 udtalt, at varerne alene skal leveres med dansk moms, hvis ovenstående betingelser ikke er opfyldt.

I de omhandlede forhold ses levering i alle tilfælde at være sket til en i et andet EU-land registreret virksomhed, og købers momsnummer er i alle tilfælde anført på fakturaen. Det fremgår ligeledes af selskabets instrukser, at transport sker for købers regning, jf. eksempelvis forsendelse OC 438.

Selskabet har i forbindelse med verifikation af modtagers momsnummer forholdt sig således som aftalt med skattecentret, jf. skattecentrets brev af 4. december 2002.

Herefter resterer alene spørgsmålet om, hvorvidt varerne er transporteret til et andet EU-land. Det afgørende i henhold til momslovens § 34, stk. 1, nr. 1, er ikke, hvilke leveringsbetingelser, der er aftalt mellem køber og sælger, eller hvor varerne fysisk befandt sig på leveringstidspunktet. Det afgørende er alene, om varerne transporteres til et andet EU-land.

At anvendelsen af DDU som leveringsbetingelse ikke er styrende for anvendelsen af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 1, kan blandt andet udledes af Momskommentaren, afsnit 6.2.2.1, hvoraf det kan udledes, at også leverancer med leveringsbetingelser af fabrik (på sælgers fabrik/sted) omfattes af fritagelsesbestemmelsen. Dette betyder, at det »eneste«, der har betydning i relation til bestemmelsen – når de 2 første betingelser er opfyldt – er, om køber transporterer varerne til et andet EU-land. Det fremgår af samtlige de fremlagte forhold, at varerne i henhold til speditørens påtegning er udført af Danmark med destination inden for EU.

Da speditøren er en i forhold til selskabet uafhængig tredjemand, og da speditøren gennem fremlagte speditørsdokumenter i forbindelse med frigivelsen af de pågældende varepartier har bekræftet, at varerne er eksporteret ud af Danmark af køber, har selskabet på objektivt grundlag dokumenteret, at varerne er transporteret ud af Danmark.

Selskabet har herudover, for så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt varerne har forladt Danmark, været i begrundet god tro, og der skal i den forbindelse henvises til Østre Landsrets dom refereret i SKM2003.400.ØLR, hvor landsretten i en tilsvarende sag om eksport ud af Danmark inddrager god tros-betragtninger.

Det er således gjort gældende, at

- selskabet er berettiget til momsfrigivelse i henhold til momslovens § 34, stk. 1, nr. 1, for så vidt angår de i sagen omhandlede varer
- samtlige de til momslovens § 34, stk. 1, nr. 1, knyttede betingelser er opfyldt, idet køber er momsregistreret i et andet EU-land, varerne er transporteret til et andet EU-land, og transporten er sket for enten købers eller sælgers regning
- det fremgår af Told- og Skattestyrelsens vejledning gengivet i TfS 1999, 355, at der alene skal ske momsberigtigelse i henhold til momslovens § 14, hvis ovenstående betingelser ikke er opfyldt
- køberne af de omhandlede varer alle har været momsregistreret i et andet EU-land, jf. angivelserne på de enkelte fakturaer
- selskabet har fulgt de af Told & Skat ved brev af 4. december 2002 angivne procedurer, for så vidt angår købernes identitet og registreringsforhold

- de omhandlede varer alle er transporteret til et andet EU-land, jf. købers erklæring på de fremlagte fakturaer
- de med køber aftalte leveringsbetingelser DDU Y alene regulerer risikoens overgang og betalingsforpligtelsen for transport og toldudgifter
- selskabets speditør på samtlige de fremlagte bilag i forbindelse med varernes frigivelse fra speditørens lagerhotel har erklæret, at varerne er eksporteret til andre EU-lande
- selskabets speditør er en i forhold til selskabet uafhængig tredjemand, hvorfor dennes erklæring må tages for pålydende
- skattecentret har bevisbyrden for, at speditørens erklæringer er urigtige, og
- selskabet har været i god tro herom, hvis det måtte lægges til grund, at varerne ikke er eksporteret til et andet EU-land, hvilket er tilstrækkeligt til at opretholde momsfritagelsen, jf. SKM2003.400.ØLR.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Af momslovens § 14, stk. 1, nr. 1 og 2, fremgår følgende:

»Leveringsstedet for varer er her i landet i følgende tilfælde:

1. Når varen ikke forsendes eller transporteres, og varen befinder sig her i landet på leveringstidspunktet.
2. Når varen forsendes eller transporteres, og varen befinder sig her i landet på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til aftageren påbegyndes. (...)«

Af momslovens § 34, stk. 1, nr. 1, fremgår følgende:

»Følgende leverancer af varer og ydelser er fritaget for afgift:

1. 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.

(...)«

Bestemmelsen gennemfører 6. momsdirektivs artikel 28 C, afsnit A, stk. 1, litra a, hvoraf følgende fremgår:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser og for at hindre enhver mulig form for svig, unddragelse eller misbrug, fritager medlemsstaterne nedennævnte transaktioner:

- a). Levering af goder som defineret i art. 5, når disse goder af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for det i art. 3 omhandlede område, men inden for Fællesskabet, til en anden afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af goderne påbegyndes. (...)«

Indledningsvist skal det bemærkes, at skattecentret under sagens behandling ved Landsskatteretten på baggrund af fremlagte fragtbreve har fundet det dokumenteret, at en del af de omhandlede varepartier er forsendt fra Danmark, således at kravet mod selskabet bør nedsættes med 7.082.279 kr. fra 17.490.140 kr. til 10.407.861 kr.

Idet Landsskatteretten kan tiltræde den foreslåede nedsættelse, skal retten for de resterende varepartiers vedkommende bemærke, at disse efter rettens opfattelse befandt sig her i landet på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten blev påbegyndt, hvorfor leveringsstedet er her i landet i henhold til momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, jf. tillige SKM2005.161.VLR.

Leveringsstedet er dog ikke her i landet for et enkelt vareparti, som selskabet solgte til G3 S.L. i Spanien ved faktura af 27. maj 2004. Det må på baggrund af selskabets ordre af 26. maj 2004 til den nederlandske speditør om varernes forsendelse lægges til grund, at varerne befandt sig hos den nederlandske speditør inden forsendelsen til Spanien.

Idet leveringsstedet for de resterende varepartier herefter er Danmark, skal der som udgangspunkt betales moms her i landet, jf. momslovens § 4, stk. 1. Der skal dog ikke svares moms her i landet af leverancer, 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, jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 1.

To retsmedlemmer, herunder retsformanden, kan tiltræde det af skattecentret anførte. Det må under de foreliggende omstændigheder efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 1, kunne kræves, at selskabet fremlægger dokumentation for, til hvilket andet EU-land varerne er forsendt eller transporteret og til hvilke virksomheder, således at myndighederne kan sikre sig, at der ikke foreligger misbrug. Ved skrivelse af 4. december 2002 fra den daværende told- og skatteregion til selskabets revisor med kopi tilsendt selskabet vedrørende selskabets momsmæssige forhold meddelte told- og skatteregionen følgende:

»Kravet om verifikation i forbindelse med hver eneste handel, skal ses i forbindelse med at der handles for meget store beløb og at udenlandske myndigheder tidligere har konstateret svig hos nogle af [selskabets] kunder.

Ønsket om præcisering omkring verifikation af udenlandske momsnumre skyldes ønsket om at få nedfældet på skrift, for at der ikke på et senere tidspunkt skal opstå uenighed om hvornår, hvordan og hvor ofte der skal ske verifikation f.eks. i forbindelse med skift af personale hos [selskabet] eller Told & Skat.«

Selskabet har således på et tidligt tidspunkt fået oplyst nødvendigheden af verifikation af hver enkelt handel. Den omstændighed, at der alene fra speditøren foreligger en påtegning om, at varerne er eksporteret fra Danmark til en destination inden for EU, udgør herefter ikke et tilstrækkeligt grundlag for, at dette faktisk måtte være sket. På denne baggrund og af de af skattecentrets i øvrigt anførte grunde stemmer disse retsmedlemmer for at stadfæste skattecentrets afgørelse i overensstemmelse med den ændrede påstand.

Et retsmedlem bemærker, at det må lægges til grund, at erhververne af de omhandlede varepartier var registreret for moms i andre EU-lande. Der er desuden fremlagt speditørerklæringer med angivelse af de enkelte varepartier, hvis rigtighed skattecentret ikke har bestridt, hvorfor selskabet må anses at have dokumenteret, at varerne er forsendt eller transporteret til andre EU-lande, og dermed, at betingelserne for momsfrigørelse er opfyldt. På baggrund af lovens og direktivets ordlyd og Momsvejledningens anvisninger om dokumentationskravets opfyldelse i afsnit I.1.1.1 ses der som udgangspunkt ikke at kunne pålægges selskabet yderligere dokumentationskrav, herunder krav om oplysning om, hvilke lande varerne er forsendt eller transporteret til. Skattecentret findes endvidere ikke at have sandsynliggjort, at der i forbindelse med forsendelserne foreligger sådanne særlige omstændigheder, at det påhviler selskabet at fremlægge yderligere dokumentation som krævet af SKAT under denne sag. Dette retsmedlem stemmer derfor for at ændre skattecentrets afgørelse.

Der afsiges kendelse efter stemmeflertallet, og skattecentrets afgørelse stadfæstes med den af skattecentret foreslåede talmæssige ændring.