

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 9316 af 15/03/2016 (Gældende)

Bindende svar - Importmoms - Adgang til at anvende udlægsregler

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 15-2973548

Bindende svar - Importmoms - Adgang til at anvende udlægsregler

Spørger planlægger at importere sine kunders fly formelt set i eget navn og for egen regning i forhold til toldbestemmelserne om indførsel. Skatterådet bekræfter, at den betalte importmoms kan anses for et udlæg for kunden, og at udlægsreglerne kan finde anvendelse. Skatterådet bekræfter, at kunderne har ret til fradrag for importmomsen. SKAT udtaler vejledende, at kunderne imidlertid efter momsbekendtgørelsens regler ikke kan udøve retten til fradrag på baggrund af de af spørger udfærdigede udlægsopgørelser og de fortoldningsangivelser, som spørger vil videregive til kunderne.

Skatterådsmøde den 15. marts 2016 - SKM2016. 145. SR

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at spørger kan anvende momslovens udlægsregler på udlæg for importmoms for varemottager?
2. Kan det bekræftes, at vareejer har fradrag for importmomsen?

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er et selskab, der assisterer udenlandske virksomheder og private med at importere fly til Danmark. Spørger fungerer som blandt andet speditør/toldagent for sine kunder.

Fremadrettet planlægger spørger at importere flyene i eget navn og under eget CVR-nummer for at lette de udenlandske kunders administrative byrde.

I henhold til nuværende dansk praksis har spørger som toldagent (speditør) ikke fradrag for importmoms, da flyene ikke anses for at have en direkte og umiddelbar tilknytning til spørgers momspligtige virksomhed, men spørger kan anvende udlægsreglerne.

Det betyder, at spørger skal beregne og angive importmomsen på sin momsangivelse. Da spørger ikke er ejer af flyene og ikke anvender flyene til sine momspligtige aktiviteter, har spørger ikke fradragsret for momsen efter den nuværende danske praksis på området. Spørger vil derfor viderefakturere importmomsen som et udlæg til den endelige varemottager.

Spørger vil ikke beregne avance af momsbeløbet, og importangivelsen og en særlig opgørelse over importmomsbeløbet vil blive videregivet til den endelige varemottager.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Efter momslovens § 12 skal der betales importmoms af varer, der indføres til Danmark fra lande uden for EU. Betaling af importmomsen påhviler importøren, jf. momsloven § 46, stk. 4.

I de tilfælde, hvor flyene bliver fortoldet i spørgers navn og CVR-nr., anses spørger for at være importør af flyene. Dette medfører således, at spørger skal beregne og angive importmomsen på sine momsangivelser.

Denne moms er som tidligere anført efter den nuværende danske praksis ikke fradragsberettiget, og spørger ønsker derfor bekræftet, at spørger kan anvende udlægsreglerne ved viderefakturering af importmomsen til den egentlige varemottager.

Momsgrundlaget ved levering af varer og ydelser fremgår af momslovens § 27, stk. 1. Her fremgår det:

"Ved levering af varer og ydelser er afgiftsgrundlaget vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris, men ikke indbefattet afgiften efter denne lov. (...)".

I momslovens § 27, stk. 3, nr. 3, fremgår det, at der i momsgrundlaget:

"(...) ikke medregnes beløb, som en virksomhed modtager fra en aftager som godtgørelse af omkostninger afholdt i aftagers navn og for dennes regning, og som i virksomheden registreres på en udlægskonto. Virksomheden skal kunne gøre rede for de enkelte beløb for disse udgifter, og virksomheden kan ikke fradrage afgiften heraf."

Det betyder således, at beløb/udlæg, som en sælger modtager fra køber som godtgørelse af omkostninger, som sælger har afholdt i købers navn og for dennes regning, kan holdes uden for momsgrundlaget. For at kunne holde udlæg uden for momsgrundlaget ved momsberegning er det en betingelse ifølge Juridisk Vejledning 2015-2, afsnit D. A. 8.1.1.3.3.2, at:

- "1. Udgiften til det, der lægges ud for, skal afholdes i den endelige kundes navn.
2. Udgiften skal afholdes for den endelige kundes regning. Det vil sige, at udgiften ved viderefakturerings ikke må tillægges avance.
3. Virksomheden skal føre en særlig konto, hvorpå denne type udlæg registreres, og skal kunne redegøre for de enkelte køb af denne art.

Virksomheden har ikke momsfradrag for indkøbet."

Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1991, 19AFG og TfS 1991, 1319AFS, taget stilling til, hvorvidt den netop skitserede udlægsregel i momslovens § 27, stk. 3, nr. 3, kan finde anvendelse for en speditørs udlæg for importmoms for varemodtager.

Told- og Skattestyrelsen når i disse afgørelser frem til, at udlægsreglerne kan anvendes. Det fremgår af afgørelserne, at:

"(...) at der ikke er fradrag for importmomsen. Importmomsen kan derimod betragtes som et udlæg for den egentlige varemodtager. Ekspeditøren kan herefter søge udlægget godtgjort hos varemodtageren. Det er en betingelse for anvendelse af udlægsreglerne, at der ikke beregnes avance af udlægget, at der udstedes en særlig udlægsopgørelse til varemodtageren, og at originalbilagene videregives til varemodtageren. Varemodtageren kan herefter medregne importmomsen til virksomhedens købsmoms efter momslovens almindeligt gældende regler."

Senest har Skatterådet i afgørelse SKM2014. 126SR taget stilling til, hvorvidt momslovens udlægsregler kan anvendes på udlæg for importmoms for varemodtager.

I denne afgørelse kom Skatterådet ligeledes frem til, at udlægsreglerne kan anvendes, og er således på linje med Told- og Skattestyrelsens tidligere afgørelser.

Af Juridisk Vejledning, 2015-2, afsnit D. A. 8.1.1.3.3.2, fremgår følgende:

"Andre eksempler på ydelser, der kan afregnes efter udlægsreglerne, er transportvirksomheders betaling for andre virksomheders ydelser, fx for af- og pålæsning i forbindelse med transporten, og speditørers udlæg for importmoms for varemodtager. Se MNA1973, 357 om af- eller pålæsning. Se TfS1991, 1319AFG om importmoms."

I det konkrete tilfælde er den afgiftsudløsende omstændighed ikke en levering af et fly, men flyets import i Danmark.

Momsgrundlaget efter momssystemdirektivet omfatter ligesom momslovens § 27, ikke importmomsen, jf. artikel 78, stk. 1, litra a. Heraf følger, at når importmomsen er betalt af importøren som følge af en aftalemæssig forpligtelse til at forestå importen af et flyet, der er indregistreret i ejerens navn, må faktureringen af denne afgift til ejeren anses for at svare til en tilbagebetaling af omkostninger, der af importøren er afholdt i ejerens navn og for dennes regning, og ikke til en modværdi for et leveret gode. En sådan afgift er omfattet af momssystemdirektivet artikel 79, stk. 1, litra c og stk. 2 om udlæg.

Ganske vist er importøren ansvarlig for betaling af afgiften over for de kompetente skattemyndigheder. Det forholder sig ikke desto mindre sådan, at den betalingspligtige til denne afgift er ejeren af flyet jf. afgørelsen i C-98/05.

Spørger finder på denne baggrund, at spørgsmål 1 bør besvares med et "ja".

Der er ret til fradrag ved import af varer. Det fremgår af momslovens § 37, stk. 1 og 2. Heraf fremgår det:

"Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, jf. § 56, stk. 3, fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb mv. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13, herunder leverancer udført i udlandet, jf. dog stk. 6.

Stk. 2. Den fradragsberettigede afgift er

(...)

3) den afgift, som efter § 12 påhviler varer, som virksomheden har indført fra steder uden for EU, jf. dog § 69, stk. 2, og

(...)"

Spørger ønsker bekræftet, at den egentlige varemottager har fradragsret for importmomsen. Det kan i den forbindelse forudsættes, at den egentlige varemottager er vareejer og driver 100 pct. momspligtig virksomhed. Varen (flyet) anvendes alene til den momspligtige virksomhed. Ikke til aktiviteter, der er momsfrataget efter § 13, eller i øvrigt er undtaget fra fradrag.

Spørger finder på denne baggrund, at spørgsmål 2 bør besvares med et "ja".

Spørgers høringssvar af 19. februar 2016

Spørgsmål 1

SKATs indstilling til svar på spørgsmål 1 giver ikke anledning til kommentarer. Spørger kan dermed som repræsentant udstede en udlægsfaktura på udlæg for importmoms til vareejer.

Spørgsmål 2

Spørgsmål 2 vedrører, hvorvidt vareejer har fradrag for den importmoms, som vareejer vil blive faktureret via udlægsreglerne.

SKAT svarer bekræftende på spørgsmålet med en henvisning til, at der alene tages stilling til anvendelsen af momslovens § 37, stk. 1 og 2.

SKATs vejledende udtalelse

Dernæst uddyber SKAT svaret ved i en vejledende udtalelse at fastslå, at vareejer ikke kan udøve sin fradragsret på baggrund af den udlægsfaktura, som repræsentanten udarbejder til vareejer, samt den kopi af den importangivelse, som vil blive fremsendt sammen med udlægsfakturaen.

SKAT gør i den vejledende udtalelse gældende, at brugen af udlægsreglerne for importmoms er en særlig undtagelse, der ikke har udtrykkelig lovhjemmel, men er indført som en administrativ praksis for at sikre momsens neutralitet i de tilfælde, hvor speditører m.fl. som følge af en fejl hæfter for importmoms.

SKAT anfører videre, at adgangen til fradrag i TSS1991, 1319 er en særlig undtagelse fra hovedreglen i momsbekendtgørelsens § 79, og at denne særlige undtagelse ikke har udtrykkelig lovhjemmel.

Ifølge SKAT skal bekendtgørelsens § 79 ud fra en naturlig sproglig forståelse forstås således, at fradragsretten udøves på baggrund af virksomhedens egne importspecifikationer eller på baggrund af fortoldningsangivelser, hvor virksomheden er angivet som varemottager.

Med svaret på spørgsmål 2 bekræfter SKAT, at vareejer som udgangspunkt har momsfradragsret, men siger samtidig, at den dokumentation, der vil være til stede i nærværende situation, alligevel ikke berettiger til momsfradrag.

Vi deler på ingen måde SKATs opfattelse af, at den dokumentation, som er til stede, ikke er tilstrækkelig.

Momsens neutralitet

Et grundlæggende princip i momssystemet er princippet om momsens neutralitet. Dette er koncentreret omkring det, at formålet med momsen er at belaste den endelige forbruger og ikke de mellemlid, der er i omsætningskæden undervejs til forbrugeren.

Formålet med fradragsretten er således ifølge EU-domstolen at sikre momssystemets neutralitet for de erhvervsdrivende. Dette fremgår blandt andet af sag C-50/87: "Ordningen vedrørende fradrag for indgående merværdiafgift i artiklerne 17-20 i sjette momsdirektiv 77/388 tager således sigte på i fuldt omfang at aflaste den erhvervsdrivende for denne merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i forbindelse med hans økonomiske aktivitet".

Det følger videre af sag C-317/94, Elida Gibbs Ltd, præmis 20, at "et af de grundlæggende principper bag momsordningen er dens neutralitet, således at ensartede varer i de enkelte lande beskattes ens uanset produktions- og fordelingsvejens længde."

SKATs synspunkt, som det tilkendegives i den vejledende udtalelse, tilsidesætter momsens neutralitet, idet importmomsen hverken vil være fradragsberettiget hos repræsentanten eller hos vareejer.

Repræsentanten har ikke fradragsret for importmomsen, idet importen ikke sker som led i repræsentantens momspligtige aktiviteter.

Ved at underkende fradragsretten hos vareejer med henvisning til, at den dokumentation, som vareejer får i forbindelse med udlægshåndteringen, ikke er tilstrækkelig for fradragsret, bliver importmomsen reelt en omkostning for vareejer.

Der er således et helt grundlæggende problem ved, at SKAT underkender udlægsdokumentationen som grundlag for fradragsretten.

Udlægsreglerne er en general ordning

Helt grundlæggende er det vores opfattelse, at udlægsreglerne er en general ordning, som virksomhederne kan vælge at anvende, hvis særlige betingelser, specielt vedrørende bogføring, er opfyldt.

Anvendelse af udlægsreglerne er derfor som hovedregel aftalt på forhånd mellem virksomhederne og bliver i konsekvens deraf ikke anvendt som følge af fejl. Dette skyldes, at udlægsholder handler på den endelige varemottagers regning, hvilket normalt vil kræve en form for sikkerhed for, at udlægsholderen får sine udlæg tilbage.

Det kan derfor forekomme ejendommeligt at tale om, at udlægsreglerne kun kan anvendes med ret til fradrag i de situationer, hvor udlægsholderen/repræsentanten begår en fejl og hermed handler i strid med den aftale, repræsentanten har indgået med varemottageren. I disse situationer har repræsentanten netop ikke en aftale med varemottageren om afholdelse af et importmomsudlæg endsige et krav på, at varemottageren friholder repræsentanten for importmomskravet, der af SKAT ved en bevidst handling - ikke en fejl - opkræves ved repræsentanten, som hermed i dokumentet vedrørende indførslen af SKAT angives som importør af varen.

Momsnævnet har i afgørelse 605, 678 og 1014 set på arkitekters og ingeniørers rejseudlæg, og hvorvidt de originale udgiftsbilag skal være udstedt til kunden eller med kunden som ordregiver for at sikre fradragsretten.

Konklusionen på de tre sager blev, at SKAT ikke kunne stille sådan et krav, og at de originale bilag kunne udstedes til arkitekten og ikke arkitektens kunde.

Anvendes disse afgørelser analogt på importmoms, behøver de oprindelige bilag således ikke at være udstedt til den endelige fradragsretshaver, for at udlægsreglerne kan anvendes. Derimod er udlægsfaktura og importangivelse med tilhørende underliggende dokumenter, hvoraf vareejers identitet og værdien af varen fremgår, tilstrækkeligt.

Klar lovhjemmel

I forhold til SKATs påstand om, at der ikke er hjemmel til at indrømme momsfradrag på baggrund af den tilstedeværende dokumentation, er det vores klare opfattelse, at der er lovhjemmel i momsbekendtgørelsens § 79 og momssystemdirektivets artikel 178 e), og at der derfor ikke er tale om en særlig undtagelse, som kun kan bruges i fejltilfælde.

Momsbekendtgørelsens § 79 skal læses i overensstemmelse med momssystemdirektivets artikel 178 e), hvor det fremgår, at virksomheden skal "være i besiddelse af et dokument vedrørende indførslen, der betegner ham som modtager eller importør, og som angiver eller muliggør beregningen af det skyldige momsbeløb".

Virksomheden skal således være i besiddelse af et dokument, der muliggør beregningen af importmomsbeløbet.

Momssystemdirektivet fastsætter ikke noget formkrav til dette dokument, hvorfor dokumentet godt kan være importangivelsen, hvor der i rubrikken for supplerende oplysninger er anført, at vareejers er importør af varerne.

Importangivelsen med den anførte oplysning om importør sammenholdt med udlægsfakturaen til selv samme, hvor alle nødvendige oplysninger er anført, vil således medføre, at vareejers kommer i besiddelse af alle de i momssystemdirektivet krævede oplysninger.

Det skal hertil endvidere bemærkes, at Danmarks nabolande - Tyskland, Sverige og Holland - i stor stil og således ikke alene i forbindelse med fejlagtig håndtering, anvender udlægsreglerne. Med andre ord, giver disse lande speditører/repræsentanter, der afholder udgiften til told og importmoms mulighed for at viderefakturere disse udgifter til den reelle varemottager, som derefter har adgang til momsfradrag.

Disse lande må således finde, at der i momssystemdirektivet er hjemmel til at indrømme fradrag i forbindelse med en bredere anvendelse af udlægsreglerne. Det afgørende for fradragsretten er, hvem der reelt på tidspunktet for importen har retten til at råde over godet/varerne som ejer.

SKATs udkast til styresignal

Det forhold, at anvendelse af udlægsreglerne og dermed sikring af fradragsret for importmomsen ikke alene er forbeholdt de situationer, hvor speditører begår fejl, kommer klart til udtryk i SKATs udkast til styresignal vedrørende leasingtagers adgang til momsfradrag for importmoms, jf. udkast til styresignal udsendt den 13. oktober 2014.

Af styresignalet fremgår det, at det er SKATs opfattelse, at en virksomhed, der leaser et aktiv fra et selskab uden for EU, ikke har fradrag for importmomsen.

Udkastet til styresignal er ikke blevet endeligt, men SKAT har ved flere efterfølgende lejligheder udtalt, at udkastet fortsat er udtryk for SKATs opfattelse, hvilket stemmer helt overens med, at det af udkastet fremgår, at "Dette styresignal er en præcisering af praksis".

Den gældende praksis, som fremgår af udkastet til styresignal, indbefatter således også muligheden for, at leasingtager kan anvende udlægsreglerne til sikring af fradragsretten. Det fremgår således af udkastet:

"Mulighed for at anvende udlægsreglerne

Det skal bemærkes, at importmoms, som skal betales af personer, som ikke ejer aktiverne, på visse betingelser kan betragtes som udlæg for ejeren af aktivet, som herefter kan medregne importmomsen som købsmoms efter momslovens almindelige regler eller modtage godtgørelse efter reglerne for udenlandske virksomheder."

Disse situationer i udkastet til styresignal, hvor udlægsreglerne anvises som en mulighed til at fakturere importmomsen som et udlæg for importmomsen til ejerne af aktivet, som derefter har adgang til fradrag efter de almindelige regler, er således ikke en fejlsituation, som SKAT ellers i nærværende situation anfører som de få situationer, hvor udlæg og fradrag herfor er muligt. Tværtimod er der med aftale om leasing og håndtering af importen indgået en forud aftalt fremgangsmåde - præcis som i nærværende situation.

Konklusion

I lyset af ovenstående er det samlet set vores klare opfattelse, at der er en udtrykkelig hjemmel til at anvende en udlægsfaktura i forbindelse med importmoms, og at modtageren af udlægsfakturaen er berettiget til at fradrage momsen, idet en beregning af det skyldige beløb er muliggjort.

Hvis SKAT vil fastholde sit synspunkt om, at der alene er fradrag for udlæg for importmomsen i forbindelse med fejlagtig behandling, vil SKAT give fejlhåndtering af importer en særstatus.

Det forekommer urimeligt, at momsens neutralitet skal sikres ved fejlhåndtering, mens momsens neutralitet i andre situationer ikke er til stede. SKAT er reelt ved at gøre anvendelsesområdet for udlægsreglerne for importmomsen i alle andre situationer end ved fejlhåndtering til en nullitet, hvilket ikke er i overensstemmelse med den holdning, som SKAT selv har givet udtryk for i det førnævnte styresignal.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørger kan anvende momslovens udlægsregler på udlæg for importmoms for varemodtager.

Lovgrundlag

Momslovens § 27, stk. 3, nr. 3 har følgende ordlyd:

"I afgiftsgrundlaget medregnes ikke:

Beløb, som en virksomhed modtager fra aftager som godtgørelse af omkostninger afholdt i aftagers navn og for dennes regning, og som i virksomheden registreres på en udlægskonto. Virksomheden skal kunne gøre rede for de enkelte beløb for disse udgifter og kan ikke fradrage afgiften heraf."

Artikel 79, stk. 1, litra c), og stk. 2 i Rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter momssystemdirektivet) har følgende ordlyd:

"Artikel 79

Følgende elementer medregnes ikke i afgiftsgrundlaget:

....

c) beløb, som en afgiftspligtig person modtager fra kunden som tilbagebetaling af omkostninger afholdt i dennes navn og for dennes regning, og som i hans regnskab godskrives en interimskonto.

Den afgiftspligtige person skal gøre rede for det faktiske beløb for de i stk. 1, litra c), omhandlede omkostninger og kan ikke fradrage den moms, der eventuelt er blevet opkrævet.

....

Toldlovens § 29 og § 30, stk. 1, har følgende ordlyd:

"§ 29. Varemodtagere, der er hjemmehørende i EU's toldområde, og som i erhvervsmæssigt øjemed i det danske toldområde indfører varer, der ikke er i fri omsætning i EU's toldområde, skal, før de importerer varer, anmelde sig til registrering hos told- og skatteforvaltningen. Ved indførsel af varer i erhvervsmæssigt øjemed forstås indførsel, der foretages af en virksomhed i eller for dennes bedrift.

Stk. 2. Når en varemodtager anmelder sig til registrering, kan told- og skatteforvaltningen kræve, at varemodtageren fremlægger fornødne økonomiske oplysninger om virksomheden samt oplysninger om den forventede import af varer. Såfremt told- og skatteforvaltningen konkret skønner, at der er nærliggende risiko for, at told og merværdiafgifter efter § 30 eller told efter § 33, stk. 4, ikke betales rettidigt, kan de nægte varemodtageren kredit efter § 30 eller § 33, stk. 4.

Stk. 3. Registrerede virksomheder skal anmelde ændringer i registrerede forhold samt væsentlige ændringer i virksomhedens importmønster til told- og skatteforvaltningen, før de indfører varer under de ændrede forhold.

Stk. 4....

Stk. 5. Varemodtagere eller -afsendere, der er hjemmehørende uden for EU's toldområde, kan ind- og udføre varer som omtalt i stk. 1 og 4, hvis de registreres ved en person, der er hjemmehørende i det danske toldområde, eller ved en virksomhed, der har forretningssted i det danske toldområde.

§ 30. Afregningsperioden for told og merværdiafgift af varer, der indføres i erhvervsmæssigt øjemed af varemodtagere, der er registreret efter § 29, er kalendermåneden. Told og merværdiafgift af varer, der er

fortoldet i afregningsperioden, skal indbetales til told- og skatteforvaltningen senest den 16. i måneden efter afregningsperioden.

..."

Rådets forordning Nr. 2913/92 om indførelse af en EF-toldkodeks, artikel 4, nr. 18, artikel 5, artikel 64 og artikel 201 har følgende ordlyd:

"Artikel 4

I denne kodeks forstås ved:

1)...

18) klarerer: den person, der foretager toldangivelse i eget navn, eller den, i hvis navn toldangivelse foretages

Artikel 5

1. På de betingelser, der er fastsat i artikel 64, stk. 2, og med forbehold af de foranstaltninger, der er truffet i medfør af artikel 243, stk. 2, litra b), kan en person lade sig repræsentere over for toldmyndighederne med henblik på at foretage de handlinger og opfylde de formaliteter, der er fastsat i toldforskrifterne.

2. Repræsentationsforholdet kan være

- direkte, når repræsentanten handler i en anden persons navn og for anden persons regning
- indirekte, når repræsentanten handler i eget navn, men for en anden persons regning.

På deres områder kan medlemsstaterne forbeholde retten til at udfærdige toldangivelser efter reglerne for:

- direkte repræsentation, eller
- indirekte repræsentation

ved at kræve, at repræsentanten skal være en toldklarerer, der udøver sin virksomhed i de pågældende områder.

3. Bortset fra de i artikel 64, st. 2, litra b), og stk. 3, omhandlede tilfælde skal repræsentanten være etableret i Fællesskabet.

4. Repræsentanten skal erklære at handle på den persons vegne, der repræsenteres, angive, hvorvidt det drejer sig om direkte eller indirekte repræsentation og være i besiddelse af en fuldmagt.

Den person, der ikke erklærer, at han handler i en anden persons navn eller for en anden persons regning, eller som erklærer, at han handler i en anden persons navn eller for en anden persons regning, uden at være i besiddelse af en fuldmagt, anses for at handle i eget navn og for egen regning.

5. Toldmyndighederne kan afkræve enhver person, der erklærer, at han handler i en anden persons navn eller for en anden persons regning, dokumentation for hans fuldmagt.

...

Artikel 64

1. Med forbehold af artikel 5 kan toldangivelsen foretages af enhver person, som for det kompetente toldvæsen kan frembyde - eller lade frembyde - den pågældende vare samt fremlægge - eller lade fremlægge - alle dokumenter, der er nødvendige for anvendelsen af bestemmelserne vedrørende den toldprocedure, som varen angives til.

2. Dog gælder følgende:

a) hvis antagelsen af en toldangivelse medfører særlige forpligtelser for en bestemt person, skal angivelsen foretages af denne person eller for dennes regning

b) klarereren skal være etableret i Fællesskabet.

Betingelsen om etablering i Fællesskabet kræves dog ikke opfyldt af personer,

- der foretager angivelse til forsendelse eller til midlertidig indførsel

- som lejlighedsvis angiver varer, for så vidt toldmyndighederne finder det berettiget.

3. Bestemmelserne i stk. 2, litra b), er ikke til hinder for, at medlemsstaterne anvender bilaterale aftaler, som de har indgået med tredjelande, eller sædvane, der har tilsvarende virkninger, og i henhold til hvilke statsborgere i de nævnte lande kan foretage toldangivelser på disse medlemsstaters område, med forbehold af gensidighed.

...

Artikel 201

1. Toldskyld ved indførsel opstår, når en importafgiftspligtig vare

a) overgår til fri omsætning

b) henføres under proceduren for midlertidig indførsel med delvis fritagelse for importafgifter.

2. Toldskylden opstår på tidspunktet for antagelsen af den pågældende toldangivelse.

3. Debitor er klarereren. Ved indirekte repræsentation er debitor også den person, for hvis regning toldangivelsen er afgivet.

Udfærdiges en toldangivelse for en af de i stk. 1 nævnte toldprocedurer på basis af oplysninger, som fører til, at de efter lovgivningen skyldige afgifter helt eller delvis ikke opkræves, kan tillige personer, der har meddelt de for toldangivelsen fornødne oplysninger, anses som debitorer i overensstemmelse med gældende nationale bestemmelser, hvis de var eller havde rimelig grund til at være bekendt med, at de pågældende oplysninger var forkerte."

Uddrag af bilag 37 til Kommissionens forordning (EØF) Nr. 2454/93 om visse gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 om indførelse af en EF-toldkodeks:

"BILAG 37

VEJLEDNING TIL DET ADMINISTRATIVE ENHEDSDOKUMENT (1)

....

AFSNIT II

BEMÆRKNINGER VEDRØRENDE DE ENKELTE RUBRIKKER

.....

C. FORMALITETER VEDRØRENDE OVERGANG TIL FRI OMSÆTNING, HENFØRSEL UNDER PROCEDUREN FOR AKTIV FORÆDLING, PROCEDUREN FOR MIDLERTIDIG INDFØRSEL, PROCEDUREN FOR FORARBEJDNING UNDER TOLDKONTROL, TOLDOPLAGSPROCEDUREN SAMT TILFØRSEL AF VARER TIL FRIZONER, DER ER UNDERLAGT TYPE II-KONTROL.

....

Rubrik 8: Modtager

Her anføres det EORI-nummer, der er nævnt i artikel 1, nr. 16. Hvis modtageren ikke har et EORI-nummer, kan toldmyndighederne tildele ham et ad hoc-nummer for den pågældende angivelse.

Her angives den pågældendes fulde navn eller firmanavn og fuldstændige adresse.

Ved angivelse til henførsel under toldoplagsproceduren i et privat toldoplag (type C, D eller E) anføres oplæggerens navn og fuldstændige adresse, hvis denne ikke er identisk med klarereren.

Drejer det sig om samlegods, kan medlemsstaterne kræve, at der anføres »diverse« i denne rubrik, og at der vedlægges en liste over modtagerne.

....

Rubrik 14: Klarerer/repræsentant

Her anføres det EORI-nummer, der er nævnt i artikel 1, nr. 16. Hvis klarereren/repræsentanten ikke har et EORI-nummer, kan toldmyndighederne tildele ham et ad hoc-nummer for den pågældende angivelse.

Her anføres den pågældendes fulde navn eller firmanavn og fuldstændige adresse.

Er klarereren og modtageren en og samme person, anføres »modtager«.

Til angivelse af klarereren eller repræsentantens status gives der en EF-kode som omhandlet i bilag 38.

(1) Ved betegnelsen EFTA i dette bilag forstås ikke blot EFTA-landene, men også de andre kontraherende parter i konventionerne om en fælles forsendelsesprocedure og om forenkling af formaliteterne i samhandelen med undtagelse af Fællesskabet."

Praksis

C-98/05, De Danske Bilimportører

Den afgiftsudløsende omstændighed for registreringsafgiften er ikke leveringen af et køretøj, men køretøjets første registrering i Danmark.

Når registreringsafgiften er betalt af forhandleren som følge af en aftalemæssig forpligtelse til at levere køberen et motorkøretøj, der er indregistreret i dennes navn, må faktureringen af registreringsafgiften til køberen anses for at svare til et udlæg, der af forhandleren er afholdt i køberens navn og for dennes regning, og den tilfakturerede registreringsafgift kan ikke anses for en del af momsgrundlaget for motorkøretøjet. Den tilfakturerede registreringsafgift er derfor et udlæg i den forstand, som udtrykket anvendes i 6. momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c) (nu momssystemdirektivet artikel 79, stk. 1, litra c, og stk. 2).

Ganske vist er den registrerede forhandler ansvarlig for betaling af registreringsafgiften over for de kompetente skattemyndigheder. Det forholder sig ikke desto mindre sådan, at den betalingspligtige til denne afgift er køberen af køretøjet.

C-106/10 Lidl & Companhia

Portugisisk registreringsafgift er ikke omfattet af udlægsreglen, da registreringsafgiften ifølge portugisisk registreringsafgiftslov påhviler leverandøren og ikke køberen af motorkøretøjet. Leverandøren afholder derfor ikke udgiften i køberens navn og regning, men i eget navn og for egen regning.

SKM2014. 126. SR

Skatterådet kunne bekræfte, at spørger i den konkrete situation kunne anvende momslovens udlægsregler på udlæg for importmoms for varemottager. Der blev lagt vægt på, at spørger alene ved en fejl er angivet som varemottager ved indfortoldningen. Den erlagte importmoms kan således anses for, at være et udlæg på vegne af den egentlige varemottager, som efter det oplyste tillige er ejer af lasten. Skatterådet kunne endvidere bekræfte, at momslovens udlægsregler også fandt anvendelse i en situation, hvor spørger som told- eller skibsagent hæftede for moms efter toldreglerne. Der blev lagt vægt på, at spørger alene hæfter solidarisk for importmomsen på baggrund af, at en toldangivelse ved en fejl er udfærdiget for sent. Den erlagte importmoms kan således anses for, at være et udlæg på vegne af den egentlige varemottager (lastejer).

TSS1991, 1319 (TfS 1991, 19)

Den konkrete sag vedrørte en entreprenørmaskine, som af et speditørfirma blev udleveret fra firmaets "eget lager", uden at maskinen forinden var angivet til fortoldning. Speditørfirmaet betalte herefter importmomsen, som firmaet hæftede for som ekspeditør. Efter revurdering af sagen har styrelsen tilladt, at udlægsreglerne kan anvendes i et tilfælde som det foreliggende.

Dette indebærer, at speditørfirmaet fortsat hæfter for told og afgifter som ekspeditør efter reglerne i toldbehandlingsbekendtgørelsen, og at der ikke er fradragsret for importmomsen. Importmomsen kan derimod betragtes som et udlæg for den egentlige varemottager. Ekspeditøren kan herefter søge udlægget godtgjort hos varemottageren. Det er en betingelse for anvendelse af udlægsreglerne, at der ikke beregnes avance af udlægget, at der udstedes en særlig udlægsopgørelse til varemottageren, og at originalbilagene videregives til varemottageren. Varemottageren kan herefter medregne importmomsen til virksomhedens købsmoms efter momslovens almindeligt gældende regler.

Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 11.1.3.3

"....

Fraførselsmoms og importmoms, som skal betales af personer, som ikke ejer varerne, kan på visse betingelser betragtes som et udlæg for varemottageren, som ekspeditøren kan søge godtgjort hos varemottageren. Varemottageren kan herefter medregne importmomsen som købsmoms efter momslovens almindelige regler. Udenlandske varemottagere kan opnå fradrag via deres danske momsregistrering.

....

Eksempel: Fejl i forbindelse med oplæggelse på midlertidigt oplag

Speditører mv. har som udgangspunkt ikke fradragsret for importmoms af varer, som de som ekspeditører hæfter for, efter momsbekendtgørelsen og toldbehandlingsbekendtgørelsen.

Varerne kan ikke anses for at være anvendt i virksomhedens (fx speditørens) økonomiske virksomhed, hvilket efter ML § 37, stk. 1 er en betingelse for fradrag.

Importmomsen kan dog på visse betingelser betragtes som et udlæg for den egentlige varemodtager, som ekspeditøren kan søge godtgjort hos varemodtageren. Varemodtageren kan herefter medregne importmomsen som købsmoms efter momslovens almindelige regler. Ved den egentlige, eller tilsigtede, varemodtager, forstås den virksomhed som i fortoldningsangivelsens rubrik 8 skulle have været angivet som varemodtager, hvis der i stedet for fejl var sket en korrekt fortoldning. Se evt. afsnit F. A. 10.2.1 om udfyldelse af de enkelte rubrikker i fortoldningsangivelsen.

Eksempel: Ikke korrekt afsluttet ekstern forsendelse

Moms af en T1-forsendelse, som en hovedforpligtet hæfter for, fordi forsendelsen ikke er afsluttet korrekt, kan ikke medregnes til købsmomsen hos den hovedforpligtede. Se afsnit F. A. 23 om EU-forsendelser.

Varerne kan ikke anses for at være anvendt i den hovedforpligtedes økonomiske virksomhed, som er en betingelse for fradrag efter ML § 37, stk. 1.

Importmomsen kan dog på visse betingelser betragtes som et udlæg for varemodtageren, som ekspeditøren kan søge godtgjort hos varemodtageren. Varemodtageren kan herefter medregne importmomsen som købsmoms efter momslovens almindelige regler, hvis varen anvendes i varemodtagerens momsplichtige virksomhed.

...."

Den juridiske vejledning, afsnit F. A. 9.11

"....

Det er muligt for de fleste virksomheder at opnå kredit, så told mv. indbetales en gang om måneden, jf. TDL § 30, stk. 1.

....

Importørregistrerede virksomheder, der har stillet sikkerhed, har toldkredit

Afregningsperioden for told og moms af varer, der indføres af varemodtagere, der er importørregistrerede, og som har stillet sikkerhed for told og afgifter og dermed har toldkredit, er kalendermåneden, jf. TDL § 30.

....

Importørregistrerede virksomheder, der har stillet sikkerhed, har toldkredit.

Importører med toldkredit skal indbetale told mv. senest den 16. i måneden efter afregningsperioden, jf. TDL § 30.

....

Omkring den 10. i hver måned får importøren/varemodtageren tilsendt en importspecifikation med oplysning om de enkelte fortoldninger, godtgørelser, indbetalinger mv. for den nærmest forudgående afregningsperiode.

...."

Begrundelse

EU-domstolen har i sag C-98/05, De Danske Bilimportører, udtalt, at når registreringsafgiften er betalt af forhandleren som følge af en aftalemæssig forpligtelse til at levere køberen et motorkøretøj, der er indregistreret i dennes navn, må faktureringen af registreringsafgiften til køberen anses for at svare til et udlæg, der af forhandleren er afholdt i køberens navn og for dennes regning, og den tilfakturerede registreringsafgift kan ikke anses for en del af momsgrundlaget for motorkøretøjet. Den tilfakturerede registreringsafgift er derfor et udlæg i den forstand, som udtrykket anvendes i 6. momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c) (nu momssystemdirektivet artikel 79, stk. 1, litra c, og stk. 2).

Uanset, at flyene ikke nødvendigvis bliver indregistreret i noget dansk register i forbindelse med spørgers indfortoldning af flyene, og uanset at indfortoldningen over for SKAT formelt set sker i spørgers navn og for spørgers regning, finder SKAT, at betaling af importmoms kan anses for et udlæg i udlægsbestemmelsens forstand, når spørger har påtaget sig en aftalemæssig forpligtelse over for sin kunde til at indfortolde kundens fly. Den importmoms, som spørger fakturerer til flyets ejer, kan ikke anses for en del af vederlaget - og dermed momsgrundlaget - for den ydelse, der består i at indfortolde flyet.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at vareejers har fradrag for importmomsen.

Lovgrundlag

Momslovens § 37, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

"Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, jf. § 56, stk. 3, fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb mv. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13, herunder leverancer udført i udlandet, jf. dog stk. 6.

Stk. 2. Den fradragsberettigede afgift er

- 1) afgiften af varer og ydelser, der er leveret til virksomheden,
- 2) den afgift, som efter § 11 påhviler varer, der er erhvervet fra et andet EU-land,
- 3) den afgift, som efter § 12 påhviler varer, som virksomheden har indført fra steder uden for EU, jf. dog § 69, stk. 2, og
- 4) den afgift, der skal betales efter §§ 6 og 7."

§ 79 i bekendtgørelse nr. 808 af 30. juni 2015 om merværdiafgift (momsbekendtgørelsen) har følgende ordlyd:

"§ 79. Regnskabet over indkøb og afgiften heraf (den indgående afgift) føres på grundlag af købsbilag i form af fakturaer, notaer, afregningsbilag og modtagne kreditnotaer m.v.

Stk. 2. Virksomheder fører regnskabet for importerede varer enten på grundlag af den månedlige importspecifikation eller de enkelte fortoldningsekspeditioner."

Momssystemdirektivets artikel 168, litra e), artikel 178, litra e), og artikel 398 har følgende ordlyd:

"Artikel 168

I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a)

e) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for indførte varer.

....

Artikel 178

For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:

a)

e) for det i artikel 168, litra e), omhandlede fradrag - for så vidt angår indførsel af varer - være i besiddelse af et dokument vedrørende indførslen, der betegner ham som modtager eller importør, og som angiver eller muliggør beregningen af det skyldige momsbeløb

....

Artikel 398

1. Der nedsættes et rådgivende udvalg vedrørende merværdiafgiften, benævnt »Momsudvalget«.

2. Momsudvalget består af repræsentanter for medlemsstaterne og Kommissionen.

Formanden for udvalget skal være en repræsentant for Kommissionen.

Udvalgets sekretariat varetages af Kommissionens tjenestegrene.

3. Momsudvalget fastsætter selv sin forretningsorden.

4. Ud over de sager, der er undergivet høring i henhold til dette direktiv, behandler Momsudvalget spørgsmål, som forelægges det af dets formand, enten på dennes eget initiativ eller efter anmodning fra repræsentanten for en medlemsstat, og som angår anvendelsen af fællesskabsbestemmelserne vedrørende moms."

Artikel 52 i Rådets Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (omarbejdning) (herefter momsgennemførelsesforordningen) har følgende ordlyd:

"Når importmedlemsstaten har indført et elektronisk system til opfyldelse af toldformaliteter, omfatter udtrykket »dokument vedrørende indførslen« i artikel 178, litra e), i direktiv 2006/112/EF, elektroniske udgaver af sådanne dokumenter, forudsat at det er muligt at efterprøve udøvelsen af fradragsretten."

Se i øvrigt SKATs indstilling og begrundelse, spørgsmål 1.

Praksis

Sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig

Den Franske Republik har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til Traktaten, idet den i strid med Rådets sjette direktiv af 17 . maj 1977 har indført og opretholdt en afgiftsordning for selskaber, der udlejer fast ejendom, som de har erhvervet eller ladet opføre, og hvorefter retten til fradrag af indgående merværdiafgift begrænses, når størrelsen af afgifter, hidrørende fra udlejning af disse faste ejendomme, er mindre end 1/15 af ejendommens værdi.

C-317/94, Elida Gibbs Ltd

Når en kupon kan accepteres af detailhandleren, og detailhandleren fremsender den til producenten og får udbetalt det angivne beløb, er producentens momsgrundlag lig med den salgspris, som producenten anvender, med fradrag af det på kuponen angivne og indløste beløb. Når en producent som led i en salgsfremmende ordning sælger produkter med en kupon på produkternes emballage, er producentens momsgrundlag også lig med den salgspris, som producenten anvender, med fradrag af det på kuponen angivne og indløste beløb.

C-44/11, Deutsche Bank AG

Princippet om afgiftsneutralitet tillader ikke, at anvendelsesområdet for en fritagelse udvides uden en klar bestemmelse herom. Dette princip er således ikke en primærretlig regel, som kan afgøre en fritagelses gyldighed, men et fortolkningsprincip, som skal anvendes parallelt med det princip, at fritagelser skal fortolkes strengt.

Den juridiske vejledning, afsnit A. B. 3.3.3.2.2

"....

For virksomheder, der er registreret efter toldloven, skal regnskabet for importerede varer føres på grundlag af månedlige importspecifikationer, som virksomheden har modtaget fra SKAT. Regnskabet for disse varer kan også føres på grundlag af udskrifter fra toldsystemet over fortoldningsekspeditioner eller enhedsdokumentets eksemplar 8 med eventuelle rettelsesmeddelelser fra SKAT. I så fald skal bogføringen afstemmes med importspecifikationen.

Adgangen til at benytte udskrifter fra toldsystemet og enhedsdokumentets eksemplar 8 som grundlag for regnskabsføringen har bl.a. betydning for virksomheder, der har negativt momstilsvær, og som ønsker at afgive momsangivelsen uden at afvente importspecifikationen, der først foreligger i måneden efter momsperiodens udløb.

....

For virksomheder, der ikke er registreret efter toldloven, føres regnskabet over varer, der importeres af virksomheden, på grundlag af enhedsdokumentets eksemplar 8 med eventuelle rettelsesmeddelelser fra SKAT. Bogføringen skal afstemmes med indbetalingskort eller kassebilag fra SKAT.

.....

For varer, der indføres fra steder uden for EU, skal dokumentationen bestå af de meddelelser, som virksomheden har modtaget fra SKAT om størrelsen af den moms, som påhviler varen ved indførsel. Virksomheder, der ikke er registreret efter toldloven, anvender som dokumentation for momsen på importerede varer enhedsdokumentets eksemplar 8 med eventuelle rettelsesmeddelelser fra SKAT. Denne dokumentation kan også anvendes af virksomheder, der er registreret efter toldloven."

Retningslinje vedtaget af det ved momssystemdirektivets artikel 398 nedsatte momsudvalg

XXI/97/870 (1/1)

I. QUESTIONS WHICH CONCERN THE APPLICATION OF COMMUNITY VAT PROVISIONS

5.3.

Article 18 paragraph 1(b)

Customs import documents - Indications required to exercise the right to deduction of VAT payable on import

(Doc XXI/96/0801 - Working Paper No 214)

The Committee unanimously feels that Article 18 paragraph 1(b) of the Sixth Directive must be interpreted as meaning that the import “document” specifying the recipient or the importer of the goods and stating or permitting the calculation of the amount of tax due does not necessarily have to be an original paper copy of a certificate, but may take the form of electronic data insofar as the importing Member State has introduced a system allowing customs formalities to be completed by computer.

In this case, it falls to the importing Member State, which lays down the rules for the making of the declarations and payments of VAT, to take the necessary measures to ensure that the import declaration system provides every opportunity for checking regarding the exercise of the right to deduction, e.g. via electronic means.

The vast majority of the Committee consider that in accordance with Article 3(a) of the Eighth Directive, the current legal situation is such that a taxable person may not obtain a refund of value-added tax if the original paper copies of the import documents are not attached to the application. However, this does not prevent the customs administration from certifying as original a printout of data transmitted electronically.

Indeed, regarding application of the Eighth Directive, it must be taken into account that the person applying for a refund does not keep in the refunding Member State any records which include the originals and which would permit checks to be carried out at a later date.

ATTENTION: Please bear in mind that guidelines issued by the VAT Committee are merely views of a consultative committee. They do not constitute an official interpretation of EU law and do not necessarily have the agreement of the European Commission. They do not bind the European Commission or the Member States who are free not to follow them.

Reproduction of this document is subject to mentioning this Caveat."

Se i øvrigt SKATs indstilling og begrundelse, spørgsmål 1.

Begrundelse

Spørger ønsker bekræftet, at vareejer har fradrag for importmomsen.

Givet forudsætningerne om, at den egentlige varemottager er vareejer (ejer af flyet i momslovens forstand), at vareejer driver 100 pct. momspligtig virksomhed, at flyet alene anvendes til den momspligtige virksomhed, at flyet ikke anvendes til aktiviteter, der er momsfritaget efter § 13, eller i øvrigt er undtaget fra fradrag, finder SKAT, at spørgsmålet kan besvares bekræftende. Der er herved alene taget stilling til anvendelsen af momslovens § 37, stk. 1 og 2.

Vejledende udtalelse fra SKAT om dokumentation

For at undgå misforståelser skal SKAT imidlertid af egen drift vejledende udtale, at den endelige varemottager/vareejer ikke kan udøve sin fradragsret på baggrund af den særlige opgørelse over importmomsbeløbet, som spørger vil udfærdige, og den importangivelse, som spørger vil videregive til den endelige varemottager/vareejer.

Momssystemdirektivets artikel 178, litra e), er således implementeret i dansk ret ved momsbekendtgørelsens § 79. SKAT finder, at kravet i momsbekendtgørelsens § 79 om, at fradragsretten udøves på grundlag af den månedlige importspecifikation eller de enkelte fortoldningsekspeditioner, ud fra en naturlig sproglig forståelse må forstås sådan, at fradragsretten udøves på baggrund af virksomhedens egne importspecifikationer eller på baggrund af fortoldningsangivelser, hvor virksomheden er angivet som varemottager. Jf. også det i Den juridiske vejlednings afsnit A. B. 3.3.3.2.2 om, at regnskabet føres på baggrund af månedlige importspecifikationer modtaget fra SKAT, anførte. Og det anførte om, at enhedsdokumentets eksemplar 8 med eventuelle rettelsesmeddelelser fra SKAT skal afstemmes med indbetalingskort eller kassebilag fra SKAT, for så vidt angår virksomheder, der ikke er registreret efter toldloven.

SKAT finder på den baggrund, at adgangen i TSS1991, 1319 (TfS 1991, 19) for den egentligt tilsigtede varemottager at medregne importmomsen til virksomhedens købsmoms efter momslovens almindeligt gældende regler på baggrund af den særlige udlægsopgørelse og de videregivne originalbilag fremstår som en særlig undtagelse fra hovedreglen i momsbekendtgørelsens § 79.

Tilsvarende må det anførte i Den juridiske vejlednings afsnit D. A. 11.1.3.3 om at "Varemottageren kan herefter medregne importmomsen som købsmoms efter momslovens almindelige regler. Udenlandske varemottagere kan opnå fradrag via deres danske momsregistrering." forstås som en særlig undtagelse.

Denne særlige undtagelse har ikke udtrykkelig lovhjemmel, men er indført i administrativ praksis med det sigte at sikre momsens neutralitet i tilfælde, hvor speditører, hovedforpligtede i forbindelse med T1-forsendelser, og told- og skibsagenter som følge af fejl hæfter for importmoms. På denne baggrund ser SKAT ikke grundlag for at udvide den særlige undtagelse til også at omfatte tilfælde, hvor den tilsigtede varemottager og dennes repræsentant på forhånd og tilsigtet aftaler, at repræsentanten over for SKAT skal indgive fortoldningsangivelsen formelt set i eget navn og for egen regning. Dette støttes yderligere af, at en sådan udvidelse af undtagelsen ville tømme bekendtgørelsens § 79 for indhold. Idet alle, der måtte ønske det, så ville kunne få dispensation fra bestemmelsen.

I forhold til det i spørgers hørings svar anførte skal SKAT bemærke, at SKAT ikke finder, at der er modstrid mellem momsbekendtgørelsens § 79 og momssystemdirektivets artikel 178, litra e). Ligesom SKAT ikke finder, at der er modstrid mellem SKATs forståelse af § 79 og direktivbestemmelsen. Der henvises i den forbindelse til momsgennemførelsesforordningens artikel 52 og den bagvedliggende retningslinje fra det 50. møde i momsudvalget. Betingelsen i momssystemdirektivets artikel 178, litra e), om, at den afgiftspligtige person for at kunne udøve sin fradragsret for importmoms skal være i besiddelse af et dokument vedrørende indførslen, der betegner ham som mottager eller importør, og som angiver eller muliggør beregningen af det skyldige momsbeløb, skal således - ligesom efter momsbekendtgørelsens § 79 - forstås sådan, at den afgiftspligtige skal være i besiddelse af en papirudgave af fortoldningsangivelsen, en elektronisk udgave af fortoldningsangivelsen, evt. i form af en af toldmyndighederne attesteret udskrift af en elektronisk angivelse, eller et andet dokument udfærdiget af toldmyndighederne.

SKAT finder i denne forbindelse ikke, at ordlyden af direktivbestemmelsen giver spørger og spørgers kunder et krav på dispensation fra momsbekendtgørelsens § 79 i tilfælde, hvor spørger i en fortoldnings-

angivelse, der formelt set er indgivet i spørgers navn og for spørgers regning (dvs. både som varemodtager og klarerer), anfører kunden som importør i rubrikken for supplerende oplysninger.

Det er korrekt, at SKAT har haft og stadig har overvejelser om at tillade leasinggivere at udøve deres fradragsret for importmoms på baggrund af særlige udlægsopgørelser. Disse overvejelser er som nævnt ikke afsluttede. Det bemærkes, at selv hvis udkastet til styresignal på nuværende tidspunkt havde været endeligt, ville det ikke have medført en sådan udvidelse af undtagelserne fra bekendtgørelsens § 79, at det ville have tømt bestemmelsen for indhold.

Det anførte om neutralitet kan ikke medføre, at spørger har krav på eller kan have en forventning om dispensation fra momsbekendtgørelsens § 79. Det står således spørger frit for at fortsætte sine nuværende forretningsgange, hvor fortoldningsangivelserne indgives med den pågældende kunde som varemodtager. Hvorved kunderne fortsat vil kunne efterleve momsbekendtgørelsens § 79. Den påberåbte manglende neutralitet vil alene opstå, hvis spørger ændrer forretningsgange. Det bemærkes i den forbindelse for en god ordens skyld, at princippet om afgiftsneutralitet efter SKATs opfattelse ikke en primærretlig regel, jf. domstolens dom i sag C-44/11, Deutsche Bank AG. Det er alene et fortolkningsprincip i situationer, hvor et spørgsmål ikke kan besvares alene ved en ordlydsfortolkning, men også kræver en formålsfortolkning.

Det anførte om momsnævnets afgørelser i Mn. 605/1979, Mn. 678/1980 og Mn. 1014/1987 kan ikke medføre et andet resultat. Der er tale om ældre afgørelser før, at der i 1994 blev indført udtrykkelig hjemmel i momsloven til at anvende udlægsordningen. Dertil kommer, at afgørelserne ikke vedrører importmoms, og at de ikke vedrører ret til fradrag eller dokumentation for fradragsret.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja, se indstilling og begrundelse".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.