

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

KEN nr 9763 af 07/09/2011 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. salg af biler til 0-sats

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 10-02967

Landsskatteretskendelse vedr. salg af biler til 0-sats

Resumé

Betingelserne for salg til 0-sats af biler til købere i Spanien og Portugal ansås ikke for opfyldt.

Sagen drejer sig om, hvorvidt betingelserne for salg til 0-sats af biler til købere i Spanien og Portugal har været opfyldt, jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 1 og 2.

Landsskatterettens afgørelse

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse

Sagens oplysninger

H1 A/S (herefter selskabet) er autoriseret forhandler af blandt andet bilmærkerne X og Y. Aktiviteterne består i en gros- og detailsalg af personbiler, varebiler og lastbiler til hovedsagelig danske, men også udenlandske virksomheder.

I perioden fra den 18. maj 2007 til den 25. januar 2008 solgte selskabet 10 biler for i alt 3.356.900kr. ekskl. moms til den spanske virksomhed G1. Den 28. februar 2007 solgte selskabet desuden en bil til den portugisiske virksomhed G2 for 302.500 kr. ekskl. moms. Salgene er indberettet til listesystemet.

I forbindelse med fire af salgene til den spanske virksomhed fik selskabet forelagt en fuldmagt fra køberen udstedt til en ansat ved navn HF, der på den spanske virksomheds vegne kunne købe, betale og få udleveret den bil, hvis stelnummer var nævnt i fuldmagten. Det bekræftedes desuden, at bilen ville blive udført af Danmark ved et ikke nærmere angivet transportmiddel. På en af fuldmagterne blev HF nævnt som direktør. Ifølge oplysninger fra de spanske myndigheder er HF ikke direktør i den spanske virksomhed, som i øvrigt er ukendt på den angivne adresse i Spanien. SKAT har rettet henvendelse til de portugisiske myndigheder for at få oplysninger om den portugisiske virksomhed, men SKAT har endnu ikke modtaget de ønskede oplysninger. Af fremlagt korrespondance fremgår, at aftaler vedrørende salget af de omhandlede biler bl.a. er foregået imellem selskabet og G3 ApS, der er et dansk selskab.

Ved salg af bilerne til den spanske virksomhed er betalingerne ved check trukket på Bank 1 bortset fra én betaling, hvor checken er trukket på Bank 2. En kopi af en check til betaling af fakturabeløbet vedrørende salget til den portugisiske virksomhed viser, at denne check er trukket på Bank 2.

Oprindeligt blev der betalt registreringsafgift ved indregistrering af bilerne. Selskabet har imidlertid ikke ansøgt SKAT om at få godtgjort registreringsafgiften på bilerne ved udførslen, hvilket der er mulighed for. Samtlige biler er efterfølgende indregistreret her i landet til nye ejere/brugere.

Der er ikke fremlagt dokumentation for, at bilerne er blevet transporteret til henholdsvis Spanien eller Portugal, eller at bilerne er modtaget af køberne i de pågældende lande.

Selskabet indhentede ved salget yderligere oplysninger om den spanske køber for at validere virksomhedens eksistens m.v. Selskabet har således fået kopi af officielle dokumenter, hvoraf også navn og adresse på virksomheden fremgår, og kopi af dokument på spansk, hvoraf navn og pasnr. på direktøren for den spanske virksomhed fremgår. Det oplyste navn og pasnr. i de officielle spanske papirer matcher oplysningerne i den kopi af passet, som selskabet udbad sig i forbindelse med handlerne.

I forbindelse med sagens behandling ved Landsskatteretten har selskabets repræsentant den 24. marts 2011 fremsendt tro og love erklæringer, i hvilke en navngiven medarbejder hos selskabet erklærer, at han fysisk har udleveret de omhandlede biler til HF som direktør i den spanske virksomhed, og at HF ved

den fysiske udlevering af de enkelte biler skriftligt erklærede, at de pågældende biler skulle udføres af Danmark.

SKATs afgørelse

SKAT har truffet afgørelse om, at selskabet skal betale salgsmoms med et beløb på 914.850 kr. i forbindelse med salg af i alt 11 biler til momsregistrerede selskaber i henholdsvis Spanien og Portugal i perioden fra den 18. maj 2007 til den 25. januar 2008.

Bilerne blev solgt til 0-sats i henhold til momslovens § 34, stk. 1, nr. 1 og 2, men betingelserne herfor er ikke været opfyldt, da det ikke er dokumenteret, at bilerne blev transporteret til eller modtaget af køberne i henholdsvis Spanien eller Portugal. Desuden er alle biler efterfølgende blevet indregistreret til nye brugere/ejere her i landet.

Der er ved afgørelsen henvist til den daværende Told- og Skattestyrelses afgørelse offentliggjort i TfS 1999, 355, hvorefter fritagelsen er betinget af, at 1) varen er forsendt eller transporteret til et andet EU-land, og at 2) erhververen er registreret for merværdiafgift i et andet EU-land. Hvis disse betingelser ikke er opfyldt, kan varen ikke leveres uden dansk moms. Dette indebærer bl.a., at hvis det efterfølgende viser sig, at en vare, der er leveret uden moms efter bestemmelsen i § 34, stk. 1, nr. 1, ikke er forsendt eller transporteret til et andet EU-land, er betingelserne for momsfrihed ikke opfyldt. Sælgeren skal derfor betale moms af leverancen.

Det er ifølge afgørelsen uden betydning, om den manglende overholdelse af betingelserne for momsfritagelsen skyldes, at der er begået svig over for sælgeren ved, at han f.eks. har fået forkerte oplysninger om varens transport ud af landet. Det indebærer, at sælgeren må foretage en leverance med dansk moms, hvis sælger 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 tilfælde af, at det efterfølgende konstateres, at varen ikke er forsendt eller transporteret til et andet EU-land.

I Landsskatterettens kendelse offentliggjort som SKM2001.144.LSR udtalte retten blandt andet, at det må anses for en forudsætning for, at varer kan leveres momsfrit efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 1, at varerne rent faktisk er forsendt eller transporteret til et andet EU-land, eller - i tilfælde mellem uafhængige samhandelsparter, hvor det er køberen, der har arrangeret transporten - at sælgeren på behørig vis kan godtgøre at have været i god tro med hensyn til, at varerne faktisk er kommet frem til et andet EU-land, f. eks. i form af en bekræftet modtageerklæring fra køber, dokumentation for transporten i form af fragtbrev mv. Retten fandt således, at der i disse situationer må stilles strenge beviskrav til sælgeren i så henseende.

Kendelsen offentliggjort som SKM2001.33.LSR vedrørte et tilfælde, hvor en virksomhed havde anset en leverance for momsfri i henhold til momslovens § 34, stk. 1, nr. 1, og hvor det efterfølgende viste sig, at betingelserne ikke var opfyldt. Ved efteropkrævningen skulle virksomheden afregne 25 pct. i moms af det fakturerede beløb, jf. momslovens § 27, stk. 1, jf. § 33.

SKAT har i udtalelse af 29. oktober 2010 afgivet bemærkninger til klagen til Landsskatteretten, idet det blandt andet er anført, at SKAT ved vurderingen af, om betingelserne for salg til 0-sats er opfyldt, har taget hensyn til subjektive forhold, herunder sælgers gode tro. En sådan forudsætter, at sælger har truffet enhver rimelig foranstaltning, der stod i hans magt, for at sikre sig dokumentation for, at varen blev transporteret til eller modtaget i et andet EU-land.

Afgørelserne offentliggjort som SKM2008.55.BR og SKM2006.269.VLR handlede alene om, hvorvidt sælger havde udvist den fornødne omhu for at sikre, at køberen var momsregistreret, og således ikke om, hvorvidt varerne fysisk var kommet til et andet EU-land.

Ved afgørelsen offentliggjort som SKM2007.85.LSR stadfæstedes SKATs afgørelse om efteropkrævning af moms, idet sælgeren ikke kunne antages at have truffet de nødvendige foranstaltninger for at undgå ukorrekt anvendelse af momsreglerne i forbindelse med leveringer til Sverige. I den forelagte sag har

SKAT ikke anfægtet, at køberne var momsregistrerede, men lagt vægt på, at sælger ikke har udvist den fornødne omhu ved salget.

Sag C-271/06, Netto Supermarkt GmbH, er ikke relevant i den forelagte sammenhæng, da sagen drejede sig om momsrefusion til privatpersoner i forbindelse med udførsel til tredjelande. I sagen C-409/04, Teleos, havde selskabet netop ikke truffet enhver rimelig foranstaltning for at sikre, at de omhandlede biler blev transporteret til eller modtaget af køber i et andet EU-land.

De fremlagte fuldmagter burde være fulgt op af bekræftede modtagererklæringer. Det er ikke tilstrækkeligt, at køber erklærer, at en vare vil blive transporteret til et andet EU-land. Det er sælgers ansvar, at dette også efterfølgende skete. Når en transport sker på købers foranledning, kan dokumentationen for at handle momsfrit efter momslovens 34, stk. 1, nr. 1, være en bekræftet modtagererklæring, jf. momsvejledningens afsnit I.1.1.

Selskabet har fremlagt et brev af 11. december 2008 fra SKAT, Motorkompetencecenter. På side 2 under overskriften »BEMÆRK« er netop anført, at hvis en bil sælges momsfrit til et andet EU-land, er der efter momsreglerne særlige krav til faktura og til dokumentationen for, at bilen er udført af Danmark.

En erklæring fra køber eller dennes repræsentant om, at en bil »vil blive udført« er ikke dokumentation for, at køretøjet faktisk er blevet udført af Danmark - uanset om det er i relation til registreringsafgiftsloven eller momsloven. En erklæring om, at en bil vil blive udført af Danmark betyder, at bilen rent faktisk skal udføres af Danmark. Hvis dette ikke sker, er det sælgers ansvar at dokumentere, at sælger har været i god tro.

Samtlige omhandlede biler blev udleveret her i landet, betalingen for alle bilerne blev betalt ved checks trukket på danske pengeinstitutter, og samtlige biler er efterfølgende blevet indregistreret her i landet til nye ejere/brugere.

Uanset om selskabet har handlet i god tro, har selskabet ikke sikret sig, at dokumentationen for transporten af bilerne til et andet EU-land var i orden, eller sikret sig bekræftede modtagererklæringer fra køberne om, at bilerne var modtaget i et andet EU-land. Den erklæring (fuldmagt), som blev afgivet i forbindelse med afhentning af bilerne, er ikke bevis for, at transporten rent faktisk har fundet sted, hvilket er en forudsætning for, at bilerne kan sælges momsfrit.

Selskabet burde have opkrævet dansk moms, hvis selskabet var i tvivl om, at bilerne ville blive forsendt eller transporteret til et andet EU-land, eller hvis sælger i øvrigt ville sikre sig mod et senere krav om betaling af moms af leverancen, jf. den daværende Told- og Skattestyrelses præcisering offentliggjort i TfS 1999, 355.

Klagerens påstand og argumenter

Selskabets repræsentant har nedlagt påstand om, at selskabet har udvist en sådan agtpågivenhed, som kan kræves i samhandelsforhold, hvorfor selskabet er berettiget til at fakturere uden moms ved salg til de omhandlede momsregistrerede kunder i andre EU-lande, jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 1.

SKAT har i sin afgørelse henvist til Told- og Skattestyrelsens præcisering i TfS 1999, 355, hvorefter sælger nærmest har et objektivt ansvar selv i en situation, hvor der er begået svig fra købers side. Der er ikke hjemmel til at gøre objektivt ansvar gældende. Sælger skal alene udvise almindelig agtpågivenhed og så vidt muligt sikre sig, at betingelserne for at gennemføre salget uden moms også er til stede. Dette er både fastslået af EU-domstolen og lagt til grund af domstolene i disses seneste afgørelser, hvor der er taget hensyn til sælgers gode tro.

Rådet og Kommissionen har i forbindelse med vedtagelsen af reglerne om overgangsordning for samhandel mellem medlemsstaterne i direktiv 91/680/EØF udtalt, at:

»(...) anvendelsen af overgangsordningens bestemmelser under ingen omstændigheder må have til følge, at den i artikel 28 c, pkt. A, omhandlede fritagelse nægtes, hvis det efterfølgende viser sig, at erhververen

har afgivet ukorrekte oplysninger, mens en afgiftspligtig har truffet de nødvendige foranstaltninger for at undgå ukorrekt anvendelse af momsreglerne i forbindelse med leveringer fra sin virksomhed.«

Repræsentanten har endvidere henvist til EF-domstolens afgørelse i sag C-271/06, Netto Supermarkt, hvor det var uomtvistet, at varerne ikke havde forladt landet. Alligevel fastslog Domstolen at der ikke var grundlag for at efteropkræve momsen af supermarkedet, da selskabet havde handlet i god tro og udvist almindelig agtpågivenhed.

I sagen C-409/04, Teleos, havde køber afgivet urigtige oplysninger, således at sælger måtte lægge til grund, at betingelserne for momsfritagelse var til stede. EF-domstolen slog fast, at myndighederne ikke kan kræve, at en sælger skal betale salgsmoms, hvis han har handlet i god tro og har fremlagt dokumentation, der støtter retten til fritagelse.

I afgørelsen offentliggjort som SKM2008.55.BR fik sælger medhold i, at der ikke kunne opkræves salgsmoms, da sælger havde foretaget sig det fornødne for at sikre sig at handlerne skete med en momsregistreret svensk aftager. Selskabets repræsentant har endvidere henvist til SKM2006.269.VLR og SKM2007.85.LSR, hvor der ligeledes blev lagt vægt på sælgers gode tro.

Afgørelserne viser, at det ved vurderingen af, om en sælger opfylder kravene i momslovens § 34, stk. 1, nr. 1, er afgørende, om sælger har udvist den fornødne agtpågivenhed i samhandelsforhold. Sælger har ikke et særligt skærpet ansvar svarende til objektivt ansvar.

SKAT bekræfter i sin afgørelse, at selskabet har handlet i god tro. Det fremgår af SKATs afgørelse, at nogle af de nye biler var indregistreret på tidspunktet for salget, og at SKAT undrede sig over, at selskabet ikke søgte registreringsafgiften retur for de solgte biler. Grunden hertil er, at det ikke er selskabet, der har indregistreret de nye biler. Selskabet har ikke haft grundlag for at tro, at bilerne var indregistreret i Danmark, hvorfor bilernes afgiftsmæssige status ikke er blevet kontrolleret efterfølgende. For så vidt angår salget af de brugte biler, har selskabet ikke søgt registreringsafgiften retur, hvilket er normal praksis for selskabet, da restbeløbet ikke dækker administrationen og omkostningerne ved at anmode om tilbagebetaling, når der er tale om gulplade biler.

Selskabet har foretaget de nødvendige handlinger i forhold til branchekutyme i tilfælde, hvor det ikke er sælger eller et transportfirma, der transporterer bilen til udlandet. Det er således kutyme, at bilforhandlere, der sælger biler til udenlandske aftagere, modtager en erklæring fra den udenlandske køber om, at køber selv transporterer bilen ud af landet.

SKAT tillægger det vægt, at selskabet ikke indhentede en »modtageerklæring« fra køber om, at bilerne var modtaget i henholdsvis Spanien og Portugal. En sådan erklæring virker overflødig, når den udenlandske køber selv afhenter bilerne i Danmark og i forbindelse hermed erklærer at ville udføre bilerne.

Der er i lovgivningen ikke krav om, at dokumentation for transport ud af Danmark skal bestå af en modtageerklæring. Den danske momslov stiller alene krav om, at bilerne transporteres til et andet EU-land. Det er ikke en betingelse for momsfritagelse i hverken momsloven eller praksis, at bilerne modtages i købers hjemland. Det er tilstrækkeligt, at bilerne transporteres til eksempelvis Tyskland eller Sverige.

Selskabet har udformet den anvendte fuldmagt med assistance fra en medarbejder ved SKAT. Desværre er selskabet ikke i besiddelse af navnet på den pågældende medarbejder. Ved brev af 11. december 2008 har SKAT oplyst om dokumentationskrav ved eksport af motorkøretøjer. Det fremgår af de supplerende oplysninger, at SKAT kan forlange yderligere dokumentation for, at en given bil er blevet bragt ud af landet. Det fremgår videre, at man er velkommen til at kontakte SKAT, hvis man er i tvivl om, hvorvidt udførselsdokumentationen er i orden skatte- og momsmæssigt.

Dette har selskabet tidligere gjort, hvorfor selskabet ikke var i tvivl om, at SKATs retningslinjer blev fulgt. Selskabets repræsentant har telefonisk fået bekræftet af en navngiven medarbejder fra SKAT, at SKAT på daværende tidspunkt var helt bekendt med, at enkelte medarbejdere anerkendte fuldmagter svarende til de fremlagte som tilstrækkelig dokumentation for udførslen. Det må derfor lægges til grund,

at selskabet har fulgt de retningslinjer, der er udmeldt fra SKAT, og at selskabet derfor har truffet de nødvendige foranstaltninger for at undgå ukorrekt anvendelse af momsreglerne i forbindelse med salg af bilerne. At denne praksis er branchekutyme kan bekræftes ved henvendelse til andre bilforhandlere.

Den 29. september 2010 afholdt SKAT et seminar om eksport af biler, hvor den anvendte metode for dokumentation af udførsel af biler blev bekræftet. I forlængelse af seminaret fik deltagerne udleveret kopi af en erklæring om udførsel af motorkøretøjer, som SKAT selv anvender som dokumentation for et køretøjs udførsel af Danmark. Den udfyldte erklæringsblanket anses sammen med en udstedt faktura for fyldestgørende dokumentation for udførsel her fra landet.

Blankettens indhold svarer i store træk til den information, som fremgår af den af selskabet modtagne underskrevne fuldmagt, som blev godkendt af en skattemedarbejder for 3-4 år siden. Dog fremgår sælgers navn ikke af fuldmagten, men da det er selskabet (sælger), der modtog fuldmagten, synes dette overflødigt at anføre. Formuleringen er lidt anderledes, idet køber på fuldmagten bekræfter at udføre bilen, hvorimod køber på SKATs blanket på tro og love erklærer at udføre bilen. Denne forskel i formuleringen bør dog ikke være afgørende. En navngiven medarbejder konkluderede på mødet den 29. september 2010, at hvis man anvendte den omtalte erklæring, kunne man som bilforhandler ikke gøre så meget mere, og at SKAT var bekendt med, at mange af de biler, der blev udført fra Danmark, i stort omfang kom tilbage til Danmark igen.

Der må gælde samme dokumentation for selve udførslen af biler, uanset om udførslen vurderes i relation til registreringsafgiftsloven eller momsloven, og uanset om bilen erklæres udført over for SKAT eller over for en bilforhandler. SKAT kan ikke stille krav om en modtageerklæring i udlandet, når det ikke er et dokumentationskrav, som SKAT selv anvender ved vurdering af, om en bil anses for udført. En bil, der anses for dokumenteret udført i relation til registreringsafgiftsloven, kan ikke anses for ikke at være udført i relation til momsloven. Enten må udførslen være dokumenteret eller ikke-dokumenteret.

Det fremgår af sagen C-409/04, Teleos, præmis 50, at det vil være i strid med princippet om retssikkerhed, hvis en medlemsstat fastsætter særlige betingelser til dokumentationen. Der kan derfor ikke stilles særlige krav til udformningen af en erklæring om, at bilerne er udført, hvad enten erklæringen gives over for SKAT eller over for en sælger.

Da selskabet har fulgt de retningslinjer, som er angivet af SKAT, og i øvrigt har handlet i god tro, jf. således også SKATs afgørelse, har selskabet gjort alt for at sikre sig korrekt anvendelse af reglerne. Da køber i sin erklæring har afgivet urigtige oplysninger om grænseoverskridende transport, medens selskabet har været i god tro herom, er det i overensstemmelse med praksis, at salgene er omfattet af momsfratagelsen i momslovens § 34.

Sag C-271/06, Netto Supermarkt, er relevant, da sagen omhandlede varer, der uomtvisteligt ikke havde forladt den pågældende medlemsstat. EF-domstolen fandt ikke grundlag for at efteropkræve moms, da selskabet havde handlet i god tro og udvist almindelig agtpågivenhed, ligesom selskabet har gjort det i forbindelse med handlerne i den forelagte sag.

Ved et møde med Landsskatterettens sagsbehandler den 3. marts 2011 påberåbte selskabet sig Landsskatterettens kendelse af 13. januar 2011, j.nr. 09-00202, hvor retten gav en sælger medhold i, at de i sagen omhandlede biler kunne sælges til 0-sats i henhold til momslovens § 34, stk. 1. Da selskabet i den forelagte sag har udvist tilsvarende agtpågivenhed som sælger i den omtalte sag, og da sagerne i øvrigt ikke adskille sig fra hinanden, må afgørelsen betyde, at selskabet skal have medhold.

Det blev på mødet særligt fremhævet, at selskabet har handlet i henhold til de retningslinjer, som SKAT har udstukket for, hvordan virksomhederne skal sikre sig dokumentation for udførslen, jf. blandt andet det i klagen nævnte orienteringsmøde i SKAT i oktober 2010.

Ved mail af 24. marts 2011 fremsendte selskabet desuden tro og love erklæringer fra den medarbejder hos selskabet, der udleverede bilerne til HF. Erklæringerne bekræfter blandt andet HF's tilkendegivelse om, at bilerne skulle udføres af Danmark.

Skatteministeriets bemærkninger

Skatteministeriet, Koncerncentret, har i brev af 4. april 2011 indstillet, at SKATs afgørelse stadfæstes.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Følgende fremgår af momslovens § 4, stk. 1:

»Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering.«

Følgende fremgår af momslovens § 34, stk. 1, nr. 1 og 2, der gennemfører 6. momsdirektivs artikel 28C, punkt A, litra a og b (nu momssystemdirektivets artikel 138):

»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 i et andet EU-land efter regler svarende til §§ 47, 49-50 a, 51 eller 51 a. Fritagelsen omfatter dog ikke levering af varer, der afgiftsberigtiges efter reglerne i kapitel 17.

Levering af nye transportmidler, der af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til erhververen i et andet EU-land.«

Følgende fremgår af den daværende Told- og Skattestyrelses afgørelse offentliggjort i TfS 1999, 355:

»Efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 1, er der momsfritagelse for 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. Fritagelsen gælder ikke for handel med brugte varer m.v. efter de særlige regler i momslovens kap. 17.

Fritagelsen er altså betinget af, at varen er forsendt eller transporteret til et andet EU-land. 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. Det indebærer bl.a., at hvis det efterfølgende viser sig, at en vare, der er leveret uden moms efter bestemmelsen i § 34, stk. 1, nr. 1, ikke er forsendt eller transporteret til et andet EU-land, er betingelserne for afgiftsfrihed efter denne bestemmelse ikke opfyldt. Sælgeren skal derfor i disse tilfælde betale moms af leverancen. Det er efter styrelsens opfattelse uden betydning, om den manglende overholdelse af betingelserne for afgiftsfritagelsen skyldes, at der er begået svig overfor sælgeren, f.eks. ved at denne har fået forkerte oplysninger om varens transport ud af landet.

Det indebærer, at sælgeren må foretage en 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 tilfælde af, at det efterfølgende konstateres, at varen ikke er forsendt eller transporteret til et andet EU-land.«

Følgende fremgår af momsvejledningen 2007-4, afsnit I.1.1.1, vedrørende fritagelse for moms i henhold til momslovens § 34, stk. 1, nr. 1, idet det bemærkes, at der for fritagelse efter bestemmelsens nr. 2 er henvist til samme afsnit:

»Sælgeren skal kunne dokumentere, at varerne faktisk er forsendt eller transporteret til et andet EU-land. Se evt. TfS 1999, 355. Dokumentation kan være i form af transportfaktura, fragtbrev eller erklæring fra fragtfører eller speditør.

Hvis køber eller sælger selv forestår transporten til et andet EU-land, kan dokumentationen bestå i en erklæring om, at varen er modtaget i et andet EU-land.«

Som det fremgår af præmis 42 i EF-domstolens afgørelse i sag C-409/04, Teleos, kan fritagelse i henhold til den bestemmelse i 6. momsdirektiv, der ligger bag momslovens § 34, stk. 1, nr. 1, (og dermed tillige stk. 2), først bringes i anvendelse, når leverandøren har godtgjort, at varen er blevet forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat og efter forsendelsen fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område. Der kan tillige henvises til de krav til dokumentation herfor, som er omtalt i den daværende Told- og Skattestyrelses afgørelse offentliggjort i TfS 1999, 355 og til afsnit I.1.1.1 i momsvejledningen 2007-4 og senere udgaver.

Af EF-domstolens udtalelse i præmisserne 48-68 vedrørende sælgers gode tro fremgår, at denne relaterer sig til beviser, som måtte være forelagt ham om, at varerne fysisk har forladt leveringsmedlemsstaten. Det bemærkes, at EF-domstolen i sagen C-271/06, Netto Supermarkt, der omhandlede udførsel af varer til steder uden for Fællesskabet, tilsvarende relaterede til den gode tro til de beviser for udførslen, som var forelagt sælger.

Selskabet har ikke fremlagt dokumentation for, at bilerne fysisk har forladt Danmark, endsige kommet frem til Spanien eller Portugal, men alene for, at køber ved udleveringen af bilerne tilkendegav at ville forestå transporten ud af Danmark. Det foreligger endvidere oplyst, at de omhandlede biler for indværende befinder sig i Danmark, idet de efterfølgende er blevet indregistreret her. Som følge heraf kan selskabet ikke anses for at have været i besiddelse af sådan dokumentation for transporten, som med rette har kunnet begrunde selskabets gode tro, dvs. god tro om forhold, der har relation til dokumentationen for transporten ud af landet.

Da selskabet dermed ikke har været berettiget til at sælge de omhandlede biler til 0-sats i henhold til momslovens § 34, stk. 1, nr. 1 og 2, skal selskabet svare dansk moms af leverancerne, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Til selskabets anbringender bemærkes, at praksis vedrørende sælgers gode tro i relation til købers momsregistrering ikke kan tillægges vægt. Tilsvarende gælder Landsskatterettens konkrete bevisbedømmelse i den ikke-offentliggjorte kendelse af 13. januar 2011, j.nr. 09-00202. Endvidere skal Rådet og Kommissionens udtalelser om 'nødvendige foranstaltninger' i forbindelse med vedtagelsen af direktiv 91/680/EØF forstås i lyset af EF-domstolens udtalelser i Teleos-dommen, jf. ovenfor.

Det fremgår af SKATs brev af 11. december 2008 til registrerede forhandlere af motorkøretøjer, at brevet vedrører SKATs godkendelse af dokumentation for udførsel til brug ved udbetaling af registreringsafgift. Som anført af SKAT fremgår det udtrykkeligt på side 2 i brevet, at der ved momsfrit salg til andre EU-lande gælder særlige krav til både faktura og dokumentation for, at bilen er udført af Danmark. Blanketten til brug for erklæring om udførsel af motorkøretøjer vedrører ligeledes registreringsafgift, jf. den særskilte henvisning til momsreglerne.

Dermed stadfæstes SKATs afgørelse.