

Udskriftsdato: 21. december 2025

KEN nr 10194 af 10/09/2008 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. momsfradrag i henhold til udstedte afregningsbilag - reel leverandør ikke momsregistreret

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 07-01159

Landsskatteretskendelse vedr. momsfradrag i henhold til udstedte afregningsbilag - reel leverandør ikke momsregistreret

Resumé

En virksomhed måtte antages at have tilsidesat sin undersøgelsespligt efter momslovens § 37, og der var derfor ikke fradrag for deklareret købsmoms i henhold til udstedte afregningsbilag.

Klagen skyldes, at H1 A/S (fremover benævnt virksomheden) er blevet nægtet momsfradrag iht. udstedte afregningsbilag, idet den reelle leverandør ikke var momsregistreret.

Landsskatterettens afgørelse

Skattecentrets afgørelse stadfæstes.

Sagens oplysninger

Virksomheden opkøber og behandler enhver form for jern- og metalskrot med henblik på oparbejdning til nye produkter på et stål- eller metalværk.

Virksomheden, der oprindeligt hed G1 A/S, blev fusioneret pr. 1. september 2006 med det fortsættende selskab H1 A/S i en skattefri fusion. Det fremgik af fusionsplanen, at det ophørende selskabs rettigheder og forpligtelser regnskabsmæssigt skulle anses for overgået til det fortsættende selskab.

Virksomheden indkøbte i en periode fra den 15. april 2003 til den 8. oktober 2004, jern- og metalskrot. I den anledning udstedte virksomheden afregningsbilag til G2 ApS.

Sagen er en følge af en sag mod PBES med flere, hvor politiet havde indhentet afregningsbilag fra virksomheden samt kopi af indløste checks hos F1-Bank samt F2-Bank.

Det kunne konstateres, at virksomheden i perioden 8. oktober 2003 til 8. juni 2004 i 60 tilfælde havde udstedt afregningsbilag med moms på i alt 4.750.153,06 kr. + moms 1.187.538,26 kr. til G2 ApS.

Alle afregningsbilag er blevet afregnet med checks, der blev udstedt til »G2«. Alle checks er blevet endosseret og indløst af PBES i F1-Bank eller af PBES' hustru PM i F2-Bank. G2 ApS har selv haft F3-Sparekasse som bankforbindelse.

De omhandlede afregningsbilag er ikke medtaget i regnskabet for G2 ApS og momsen er således ikke angivet til SKAT.

Af udskrift fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vedrørende G2 ApS fremgår:

- Selskabet G2 ApS er stiftet pr. 1. oktober 2001.
- WJ er pr. 29. oktober 2001 indtrådt i direktionen i stedet for advokatfuldmægtig SP.
- Der har ikke været anmeldt øvrige til direktionen.
- Selskabet tegnes af en direktør.
- Anmodning om opløsning af selskabet, jf. anpartsselskabslovens § 60, jf. § 61 er sendt til Skifteretten den 7. oktober 2004 og selskabet er endelig opløst pr. 18. november 2004.

G2 ApS har i perioden 1. november 2001 til 18. november 2004 været momsregistreret for vognmands-virksomhed.

PBES har aldrig været anpartshaver eller ansat i G2 ApS.

I henhold til udskrift af retsbogen den 30. september 2004 i forbindelse med en konkurssag mod G2 ApS har WJ behørigt formået oplyst, at han trådte tilbage som direktør i selskabet i august 2004. G2 ApS var et transportfirma, der havde eksisteret siden 2001. Han ejede anparterne deri. I starten kørte de ansatte i

leasede lastbiler. Lastbilerne blev dog tilbageleveret til F4-Finans engang før sommerferien 2003. Siden lejede han chauffører ud til andre vognmænd. Til sidst var der kun en lastbil tilbage i firmaet, der blev solgt i maj 2004. Driften i selskabet nåede aldrig rigtig at komme i gang. Han har aldrig fået udbetalt løn eller udbytte fra selskabet.

Ved et møde hos skattecentret den 4. januar 2006, hvor virksomheden var repræsenteret ved daglig leder SR, advokat AJ samt Statsaut. revisor GP blev følgende forklaret:

- SR havde pr. 1. juli 2005 solgt alle sine aktier i virksomheden og er således ikke længere hovedandpartshaver og direktør, men er efterfølgende ansat som den daglige leder af selskabet.
- Virksomheden kunne ikke på nogen måde acceptere forslag til momsopkrævning.
- Det fastholdes, at virksomheden har handlet med G2 ApS, der var korrekt momsregistreret på daværende tidspunkt.
- Handelsforholdet blev indledt med, at PBES og WJ sammen havde været i virksomheden, hvor det blev aftalt, at PBES havde fuldmagt til at handle på vegne af G2 ApS.
- SR havde det indtryk, at PBES var daglig leder af den del af selskabet (G2 ApS), der beskæftigede sig med skrothandel.
- SR var sikker på, at han havde set et registreringsbevis for G2 ApS.
- SR har oplyst, at han havde sikret sig, at selskabet var momsregistreret ved opslag i KOB (Købmændsstandens Oplysningsbureau).
- Han var også sikker på, at han havde set en fuldmagt, men han har ikke kunnet finde en kopi.
- SR mener, at virksomheden fik en underskrevet erklæring fra G2 ApS i henhold til de skærpede regler, der trådte i kraft pr. 1. januar 2004. Det blev aftalt, at SR ville indsende en kopi af erklæringen via advokat AJ. (Erklæringen blev efterfølgende modtaget).
- Det var PBES, der jævnlig leverede skrot, først i en Volvo-trækker påført navnet G2 ApS, senere i en anden lastbil m/kran til container.
- Der blev ved hver leverance udfærdiget en vejeseddel, der evt. var samlet for flere dage, inden virksomheden udstedte afregningsbilag med tilhørende check til G2 ApS.
- Afregningsbilag og check blev hver gang udleveret til PBES.
- SR havde en aftale med F1-Bank om at ringe til banken, når selskabet udstedte en check på over 30.000 kr., så banken var forberedt på at veksle checken, når sælgeren kom op i banken. Det var en regel, der var gældende for alle kunder.

Selskabet fremsendte efterfølgende en kopi af aftale vedrørende brug af afregningsbilag, der var udfærdiget i henhold til de skærpede regler pr. 1. januar 2004. Erklæringen blev udfærdiget med »G2« som sælger og underskrevet af »BES«, som ansvarlig ledelse for »G2«.

Skattecentrets afgørelse

SKAT har afkrævet virksomheden 1.187.538 kr. i moms for perioden 8. oktober 2003 til 8. juni 2004.

Virksomheden har udstedt afregningsbilag med moms uden at sikre sig at den reelle leverandør PBES var momsregistreret, hvorfor der ikke kan indrømmes momsfradrag efter momslovens § 37.

Det er SKAT's opfattelse, at virksomheden har handlet med PBES, der ikke har været momsregistreret i den omhandlede periode.

- Der er herved lagt vægt på, at det var PBES der jævnlig leverede skrot til virksomheden. Afregningsbilag og check blev hver gang udleveret til PBES.
- Afregningsbilag blev udstedt til selskabsbetegnelsen »G2 ApS«. PBES havde ikke på nogen måde juridisk råderet over selskabet, hverken som anpartshaver eller direktør. Ligesom PBES aldrig havde været ansat i selskabet.
- Alle checks blev udstedt til »G2« (uden ApS). De modtagne checks blev endosseret af PBES eller af dennes samlever PM (nuværende hustru).

- De omhandlede checks, med undtagelse af 3 stk., blev vekslet i F1-Bank. Normalt ville banken ikke veksle de omhandlede checks (hvoraf de 6 første var crosset), da hverken »G2« eller PBES havde konto i banken. Dette har kun kunnet ske på grund af virksomhedens aftale med banken. De resterende 3 checks (heraf 2 crosset) blev vekslet af PM i F2-Bank, hvor PM selv havde bankkonto.
- Den skriftlige aftale pr. 1. januar 2004, der i henhold til momslovens § 52, stk. 2, jf. momsbekendtgørelsen § 47, er en betingelse for at udstede afregningsbilag, var underskrevet af »BES«, som ansvarlig ledelse for »G2«. PBES har ikke på nogen måde haft juridisk råderet over selskabet, hverken som anpartshaver eller direktør.
- Bortset fra de 3 første afregningsbilag (nu forældet) var ingen af de omhandlede afregningsbilag bogført i G2 ApS. De tilhørende 3 checks blev endosseret af PBES og indsat på selskabets konto i F3-Sparekasse.
- SKAT har endvidere lagt vægt på, at WJ (direktør og eneanpartshaver i G2 ApS), til Skifteretten den 30. september 2004 behørigt oplyste, at selskabets drift bestod af transportfirma og siden udlejning af chauffører til andre vognmænd. WJ havde aldrig fået udbetalt hverken løn eller udbytte fra selskabet. Driften i selskabet nåede aldrig rigtig at komme i gang.
- Det er ikke SKATs opfattelse, at WJ's ovennævnte forklaring til Skifteretten stemmer overens med, at han skulle have haft en viden om, at selskabet skulle have haft en stor omsætning ved salg af skrot til virksomheden.
- Virksomheden kunne eventuel i starten (15. april 2003) have faet det indtryk, at PBES handlede på vegne af G2 ApS, men der ses ingen steder, at WJ havde været indforstået med, at checks udstedt til »G2« kunne veksles af PBES i F1-Bank mv.
- Endvidere burde virksomheden senest ved underskrivelse af skriftlig aftale pr. 1. januar 2004 have anmodet om dokumentation for, at PBES kunne tegne G2 ApS, som ansvarlig ledelse.
- PBES må på grundlag heraf anses for at være den, som har foretaget de pågældende leverancer til virksomheden.

I henhold til momslovens bestemmelser i § 52 skal den afgiftspligtige person for levering af varer og ydelser udstede en faktura til modtageren (kunden). Faktureringspligten anses for opfyldt, såfremt modtageren (kunden) udsteder et afregningsbilag. Udstederen skal i dette tilfælde sikre sig, at leverandøren er en momsregistreret virksomhed. Denne undersøgelsespligt, er ligesom de øvrige faktureringskrav, et forskriftsmæssigt krav, som skal opfyldes som betingelse for, at fakturaen kan tjene som dokumentation for den indgående moms. Køberen kan derfor ikke opnå momsfradrag, hvis ikke denne betingelse er opfyldt.

Virksomheden har oplyst, at de via KOB (Købmandstandens oplysningsbureau) har sikret sig at G2 ApS var momsregistreret. Virksomheden har ikke løbende sikret sig, at PBES kunne tegne selskabet.

Med virkning fra 1. januar 2004 har det været en betingelse for at den afgiftspligtige persons kunde kunne udstede en faktura (afregningsbilag), at der forelå en forud indgået aftale, jf. momslovens § 52, stk. 2. Det er yderligere i momsbekendtgørelsens § 47 præciseret, at der skal foreligge en skriftlig aftale, der er underskrevet af den ansvarlige ledelse hos både køber og sælger samt, at begge parter skal opbevare et eksemplar af aftalen.

Den modtagne erklæring - Aftale vedrørende brug af afregningsbilag - er udfærdiget med »G2« (uden ApS) som sælger og underskrevet af »BES« (uden fuldt navn), som ansvarlig ledelse for »G2« (uden ApS). Det er forudsat, at erklæringen vedrører G2 ApS, da det er dennes CVR nr., der er blevet anvendt.

Såfremt virksomheden havde sørget for, at aftalen var blevet underskrevet af den tegningsberettigede, ville WJ på et tidligere tidspunkt kunne have forhindret PBES' misbrug af G2 ApS's navn i forbindelse med de omhandlede handler.

Virksomheden har udstedt afregningsbilagene til en anden end den, som foretog leverancerne, uden at sikre sig, at der var grundlag herfor. Det vil sige uden at sikre sig, at PBES enten var berettiget til at tegne

det pågældende selskab, eller i kraft af ansættelse ved det pågældende selskab havde bemyndigelse til, at foretage leverancer på selskabets vegne.

Virksomheden har således ikke levet op til sin undersøgelsespligt i henhold til momslovens § 52. Da virksomheden har udstedt afregningsbilagene til en ikke-momsregistreret leverandør, kan der ikke indrømmes momsfradrag vedrørende de pågældende leverancer, jf. momslovens § 37. Momskravet skal derfor rettes imod virksomheden.

Skattecentret har på baggrund af repræsentantens klageskrivelse ikke yderligere kommentar, end at, de politirapporter som repræsentanten nævner, ikke er i skattecentrets besiddelse. Oplysningerne derfra kan hverken kommenteres eller på anden måde drøftes, medmindre repræsentanten fremlægger disse som dokumenter i sagen.

Skattecentret har overfor repræsentanten bekræftet i brev af 16. marts 2007, at det er korrekt, at de første 3 checks vedrørende perioden 15. april 2003 til 12. maj 2003 er udstedt til G2 ApS. Dette har skattecentret ikke set bort fra, men alene vurderet, at det ikke har betydning for afgørelsen.

Klagerens påstand og argumenter

Virksomhedens repræsentant har nedlagt påstand om, at momsansættelsen for perioden den 8. oktober 2003 til den 8. juni nedsættes med 1.187.538 kr.

Skattecentrets afgørelse kan ikke accepteres.

Til støtte for den nedlagte påstand har repræsentanten anført, at virksomheden har handlet med en momsregistreret sælger, i form af G2 ApS. PBES handlede på vegne af G2 ApS, eller virksomheden har i hvert fald været berettiget til at gå ud fra det. Særligt den omstændighed at de første checks udleveret til PBES blev indsat på G2 ApS' konto viser, at PBES solgte skrot for G2 ApS.

Virksomheden har gennem hele perioden opfyldt momslovens krav vedrørende sikring af sælgers registreringsforhold.

Skattecentret har i det nye forslag til afgørelse valgt, at se bort fra en del af de oplysninger, som fremgik af den tidligere sagsfremstilling af 1. februar 2006, herunder henvises ikke længere til politirapporter.

PBES havde til en politirapport forklaret, at salget af skrot til virksomheden var sket efter aftale med WJ og, at WJ havde været med ude i virksomheden for at indgå aftale om forholdet.

De 3 første checks, der blev udstedt til G2 ApS og udleveret til PBES, blev indsat på selskabets bankkonto. Dette anses for et tegn på, at PBES handlede på vegne af G2 ApS. Virksomheden har i hvert fald været i god tro til at opfatte situationen, som om PBES havde bemyndigelse til at handle på vegne af G2 ApS.

Det er repræsentantens opfattelse, at skattecentret har afgjort sagen uden hensyn til samtlige sagens oplysninger, hvilket er i strid med forvaltningsretlige principper. Skattecentret har anført, at man ikke har nogen kommentarer til PBES forklaring til politirapporten. Repræsentanten må antage, at det ikke er et udtryk for, at skattecentret ikke vil lade oplysningen indgå i sin vurdering af sagen, idet der herved er tale om, at man ser bort fra en åbenbar relevant sagsoplysning, som skattecentret i sin egen sagsfremstilling af 1. februar 2006 har medtaget som en del af sagens faktum.

Repræsentanten er enig med skattecentret i, at den periode de 3 første checks var udstedt i, er omfattet af forældelsesfristen, men der er ikke desto mindre tale om en faktisk omstændighed, som skattecentret ikke kan se bort fra i sin vurdering af sagen. Virksomheden kom heller ikke i den første afgørelse til at betale moms af de første 3 checks, idet skattecentret dengang antageligt vurderede, at virksomheden i disse tilfælde handlede med en momsregistreret sælger. Dette forhold bør tillægges betydning i sagen, idet det viser, at PBES var legitimeret til at handle på vegne af G2 ApS, og at virksomheden var i en berettiget forventning derom. Det forhold, at de 3 checks blev udstedt i en periode, der nu er omfattet af forældelsesfristen, har ikke medført, at skattecenteret kan betragte de 3 checks som værende ikke

eksisterende eller betragte omstændighederne i forbindelse med udstedelsen af checksene som værende en historisk begivenhed, der ikke længere er relevant for sagen.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Af momslovens § 37, stk. 1, fremgår følgende:

»§ 37. Registrerede virksomheder kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, jf. § 56, stk. 3, fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb m.v. 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. 5.«

Momslovens § 52, lovebekendtgørelse nr. 703 af 8. august 2003, har følgende ordlyd:

»§ 52. Enhver afgiftspligtig person skal for levering af varer og ydelser, bortset fra de af § 13 omfattede, udstede en faktura til modtageren (kunden). Hvis hele eller en del af leverancen kræves betalt, inden leverancen er afsluttet, skal der udstedes særskilt faktura herfor.

Stk. 2. Faktureringspligten anses for opfyldt, hvis den afgiftspligtige persons kunde udsteder en faktura. Det er en betingelse, at der foreligger en forud indgået aftale mellem den afgiftspligtige person og kunden, og at der er fastlagt en fremgangsmåde, hvorefter den afgiftspligtige person godkender hver enkelt faktura.

.....

Stk. 4. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om krav til faktureringen som nævnt i stk. 1-3, herunder om fravigelse af fakturakravene for bestemte typer af salg.«

Momsbekendtgørelsens § 47, bekendtgørelse nr. 1152 af 12. december 2003, har følgende ordlyd:

»§ 47. Afregningsbilag kan kun udstedes, hvis begge parter er registrerede. Udstederen af et afregningsbilag skal sikre sig, at sælgeren er en registreret virksomhed. Hvis køber eller sælger ophører med at være registreret, skal den anden part underrettes.

Stk. 2. Betingelserne for udstedelse af afregningsbilag, jf. lovens § 52, stk. 2, 2. pkt. anses for opfyldt, hvis fakturering (afregning) fra kunden sker på grundlag af skriftlig aftale, eller hvis der foreligger vedtægtsmæssige eller lignende ensartede regler for levering og prisfastsættelse af varer. Når udstedelse af afregningsbilag sker på grundlag af en skriftlig aftale, skal den ansvarlige ledelse hos begge parter have underskrevet denne, og begge parter skal opbevare et eksemplar af aftalen. Fakturering skal ske på grundlag af nærmere specifikke oplysninger, som beror hos kunden.

Stk. 3. Modtager en virksomhed, der ikke er registreret, et afregningsbilag, hvor på der er anført afgiftsbeløb eller anden angivelse af, at afregningen indbefatter afgift, skal virksomheden gøre den, der har udstedt afregningsbilaget opmærksom herpå og tilbagebetale afgiftsbeløbet. Oplysning om, hvorvidt et registreringsnummer er gyldigt kan fås ved henvendelse til de statslige told- og skattemyndigheder eller ved elektronisk opslag på www.toldskat.dk. Køber skal opbevare dokumentation for foretagne verifikationer, herunder verifikationsdato.«

Af momslovens § 52, stk. 1, lovebekendtgørelse nr. 804 af 16. august 2000, fremgik følgende.

»Enhver registreret virksomhed skal for levering af varer og ydelser bortset fra de af § 13 omfattede udstede en faktura til modtageren. Såfremt en del af en samlet leverance kræves betalt, inden leverancen er afsluttet, skal der udstedes særskilt faktura for denne del. Faktureringspligten anses for opfyldt, såfremt modtageren udsteder et afregningsbilag. Udstederen af afregningsbilaget skal sikre sig, at leverandøren er en registreret virksomhed.«

Efter forarbejderne til den fra tiden før lovændringen gældende momslovs § 52, stk. 1, 4. pkt., påhvilede der køberen - i mangel af faktisk viden om sælgerens momsregistreringsforhold - en undersøgelsespligt i relation hertil. Der var herved en pligt for køberen til behørigt at sikre sig, at sælgeren var en momsregistreret virksomhed. Af forarbejderne til lov om ændring af momsloven, LBK nr. 124 af 28. februar 2003,

fremgår, at det i forbindelse med ophævelsen af dagældende momslovs § 52, stk. 1, 4. pkt., var hensigten i denne forbindelse at flytte bestemmelsen til momsbekendtgørelsen.

I Østre Landsretsdom, som gengivet i SKM2006.474.ØLR, fandt retten efter en konkret vurdering, at sagsøgeren havde tilsidesat sin undersøgelsespligt efter dagældende momslovs § 52, stk. 1, 4. pkt. Selskabet havde derfor ikke fradragsret for den deklarerede købsmoms, jf. momslovens § 37.

Landsskatteretten bemærker, at køberens undersøgelsespligt forudsætningsvis indebærer en pligt for denne til at sikre identiteten på leverandøren.

Landsskatteretten finder på baggrund af en samlet vurdering af sagens oplysninger, at selskabet ikke har iagttaget sin undersøgelsespligt, jf. momsbekendtgørelsens § 47, stk. 1. Der er herved lagt vægt på, at de omhandlede leverancer er foretaget af PBES som ligeledes modtog betaling herfor, uden at virksomheden på noget tidspunkt behørigt har sikret sig, at den pågældende kunne tegne G2 ApS. Ej heller i forbindelse med indgåelse af aftale (erklæring) vedrørende brug af afregningsbilag har virksomheden sikret sig, at den blev indgået med den for G2 ApS' tegningsberettigede ledelse.

Som følge af tilsidesættelsen af undersøgelsespligten har selskabet under henvisning til ovennævnte landsretsdom ikke fradragsret for den deklarerede købsmoms efter momslovens § 37. Skattecentrets afgørelse stadfæstes derfor. Dette er tiltrådt af SKAT, Hovedcentret.