

Cecilie Aasprong Dyrnes
Anders B. Mikelsen (red.)

MERVERDIAVGIFT I ET INTERNASJONALT PERSPEKTIV



GYLDENDAL
JURIDISK

CECILIE AASPRONG DYRNES OG
ANDERS B. MIKELSEN (RED.)

MERVERDIAVGIFT I ET INTERNASJONALT PERSPEKTIV



GYLDENDAL
JURIDISK

© Gyldendal Norsk Forlag AS 2017

1. utgave, 1. opplag 2017

ISBN 978-82-05-50325-0

Omslagsdesign: Gyldendal Juridisk

Sats: HAVE A BOOK

Brødtekst: Minion 10,5/15 pkt

Alle henvendelser om boken kan rettes til

Gyldendal Juridisk

Postboks 6730 St. Olavs plass

0130 Oslo

www.gyldendal.no/juridisk

juridisk@gyldendal.no

Det må ikke kopieres fra denne boken i strid med åndsverkløven eller avtaler om kopiering inngått med KOPINOR, interesseorgan for rettighetshavere til åndsverk. Kopiering i strid med lov eller avtale kan medføre erstatningsansvar og inndragning, og kan straffes med bøter eller fengsel.

Forord

Dette er den tredje boken med artikler innen merverdiavgiftsrett som springer ut av det avgiftsrettsmiljøet som Ole Gjems-Onstad og Tor S. Kildal har utviklet ved Handelshøyskolen BI. Med ett unntak har alle bidragsyterne enten undervist i merverdiavgiftsrett eller studert merverdiavgiftsrett på BI, og to av kapitlene er forkortede versjoner av masteroppgaver.

Boken etterfølger *Praktisk merverdiavgiftsrett* fra 2012 og *Aktuell merverdiavgiftsrett* fra 2015. Ole Gjems-Onstad og Tor S. Kildal har sammen med Cecilie Aasprong Dyrnes vært redaktører for de to foregående bøkene. Redaktører for denne boken er Cecilie Aasprong Dyrnes og Anders B. Mikelsen.

Denne boken tar utgangspunkt i et internasjonalt perspektiv. Å analysere og drøfte norsk merverdiavgiftsrett fra et internasjonalt perspektiv kan være berikende på mange måter. Andre lands rett, EU-rett og OECDs retningslinjer kan ha betydning som rettskildefaktor ved tolkningen av merverdiavgiftsloven, eller gi grunnlag for rettspolitiske betraktninger som kan tilsi at merverdiavgiftsloven bør endres.

Ser man norsk merverdiavgiftsrett i et internasjonalt perspektiv, blir det sentralt om de norske reglene for grenseoverskridende transaksjoner harmonerer med tilsvarende regler i andre land. De norske reglene bør gi resultater som i hvert fall harmonerer med tilsvarende regler i Norden og EU, slik at grenseoverskridende transaksjoner blir avgiftsbelagt i ett, og bare ett, land.

De norske reglene for grenseoverskridende handel med tjenester har imidlertid et helt annet innhold, og endog en annen struktur, enn tilsvarende regler innen EU, og dermed også Sverige og Danmark. Selv om det i norsk rett vil være et relevant hensyn ved tolkningen av merverdiavgiftsloven om et tolkningsalternativ vil lede til

dobbelt- eller null-avgift, vil dette hensynet gjerne ha begrenset gjennomslagskraft hvis lovens ordlyd tilsier et annet tolkningsresultat. Dette reiser et spørsmål som kan sies å ligge under en rekke av artiklene i boken, nemlig om det er behov for en større endring av merverdiavgiftslovens regler for grenseoverskridende transaksjoner, og da særlig reglene for tjenester, slik at de leder til resultater som samsvarer med EU-retten. Ut fra et internasjonalt perspektiv er det vanskelig å se gode grunner for at Norge bør ha særegne regler for avgift på grenseoverskridende transaksjoner.

Boken vil sammen med *Praktisk merverdiavgiftsrett* og *Aktuell merverdiavgiftsrett* være nyttig for alle som arbeider med merverdiavgift, og er også ment å supplere pensum på studier innen merverdiavgiftsrett på masternivå.

Handelshøyskolen BI, 16. desember 2016

Cecilie Aasprong Dyrnes

Anders B. Mikelsen

Innhold

KAPITTEL 1 NORSK MERVERDIAVGIFTSRETT I ET INTERNASJONALT PERSPEKTIV – ET BLIKK I KRYSTALLKULEN	13
<i>Cecilie Aasprong Dyrnes</i>	
1.1 Ikke et særnorsk system	13
1.2 EØS-avtalen	14
1.3 Elektroniske tjenester – på stedet hvil?	15
1.4 Finansielle tjenester – på tide med en ny tolkningsuttalelse fra FIN?	16
1.5 Avsluttende bemerkninger	17
 KAPITTEL 2 INTERNASJONALE RETTSKILDER PÅ MERVERDIAVGIFTSRETTENS OMRÅDE	 18
<i>Nils Eriksen</i>	
2.1 Innledning og avgrensning	18
2.2 EU-retten og OECD-materialet – behov for økt kunnskapsnivå	19
2.3 EU-retten som rettskilde	21
2.3.1 Harmonisering	21
2.3.2 Kildene	23
2.3.3 Rettskildemessig betydning i Norge	24
2.3.4 Eksempler hvor det kan synes fornuftig i større grad å observere og muligens hensynta EU-retten	25
2.4 OECD	27
2.5 Oppsummering og konklusjon	28

KAPITTEL 3 EU-PRAKSIS SOM RETTSKILDE

PÅ MERVERDIAVGIFTSRETTENS OMRÅDE	30
<i>Markus D. Wroldsen</i>	

3.1 Innledning	30
3.2 Bakgrunn og historikk	31
3.3 Rettskildemessig plassering	31
3.4 Kort om merverdiavgiftsreglene i EU	32
3.5 Bruk av EU-praksis i norsk merverdiavgiftsrett	34
3.6 Avslutning	42

KAPITTEL 4 OECDs MERVERDIAVGIFTSRETNINGSLINJER

– NOEN BETRAKTNINGER I FORHOLD TIL NORSK RETT	45
<i>Nils Eriksen</i>	

4.1 Innledning	45
4.2 Avgifter som omfattes av MVAR	47
4.3 Avgiftsobjekter som omfattes av MVAR	48
4.4 Formål	48
4.5 Prosess	49
4.6 Status	50
4.7 Retningslinjenes påvirkning på norsk rett	52
4.7.1 Regelutforming	52
4.7.2 Rettspraksis	52
4.7.3 Administrativ praksis	57
4.8 Oversikt over MVAR	57
4.9 Konklusjon	60

KAPITTEL 5 OMSETNING I NORGE ELLER TIL NORGE – FORHOLDET MELLOM REGLENE FOR OMSETNINGSMERVERDIAVGIFT OG INNFORSELSMERVERDIAVGIFT

<i>Anders B. Mikelsen</i>	61
---------------------------	----

5.1 Innledning	61
5.2 Forholdet mellom omsetning i Norge og omsetning til Norge – varer	63
5.2.1 Innledning	63
5.2.2 Omsetning i Norge av vare som innføres	64
5.2.3 Selger står for innførselen	67
5.2.4 Kjøper er næringsdrivende	68
5.3 Forholdet mellom omsetning til Norge og omsetning i Norge – tjenester .	69
5.4 Avslutning	76

KAPITTEL 6 INDIRECT TAXES – AN UNDERAPPRECIATED RISK IN CORPORATE NORWAY?	77
<i>Øystein Arff Gulseth</i>	
6.1 Introduction	77
6.2 Geographical expansion and increased economic impact	78
6.3 The rise of E-Government	79
6.4 The position of indirect taxes within companies – losing sight of the bigger picture	80
 KAPITTEL 7 ELEKTRONISKE TJENESTER – DE NORSKE VOES-REGLENE	84
<i>Cecilie Aasprong Dyrnes</i>	
7.1 Den digitale utviklingen	84
7.2 Et historisk tilbakeblikk – innføring av VOES-ordning i Norge	84
7.3 Begrepet «elektroniske tjenester»	87
7.4 Forenklet registreringsordning	89
7.5 Hvem skal anses som tilbyder?	90
7.6 Avsluttende bemerkninger	92
 KAPITTEL 8 TOLLOVENS BESTEMMELSER OM BEREGNINGSGRUNNLAGET FOR INNFØRSELSMERVERDIAVGIFT	93
<i>Swetlana Gentile</i>	
8.1 Innledning	93
8.2 Definisjoner	95
8.2.1 «Innførsel»	95
8.2.2 «Varer»	95
8.2.3 «Tollskyldner»	96
8.3 Beregningsgrunnlaget – utgangspunkter	96
8.3.1 Generelt	96
8.3.2 Tollverdi etter tollverdiavtalen	97
8.4 Transaksjonsverdimetoden	98
8.4.1 Generelt	98
8.4.2 «den pris som faktisk er betalt eller skal betales»	98
8.4.2.1 Utgangspunktet	98
8.4.2.2 Møller-dommen (LB-2004-67545)	101
8.4.2.3 PepperCorn-dommen (LB-2008-011968)	102
8.4.3 «for varen»	103
8.4.4 «ved salg for eksport til Norge»	105
8.4.5 «justert i samsvar med bestemmelsene i §§ 7-17 og 7-18»	109
8.4.5.1 Poster som inngår i tollverdien etter tolloven § 7-17	109
8.4.5.2 Poster som ikke skal inngå i tollverdien	115

8.5	Forutsetninger for å benytte transaksjonsverdien	117
8.5.1	Tolloven § 7-10 første ledd bokstav a	117
8.5.2	Tolloven § 7-10 første ledd bokstav b	118
8.5.3	Tolloven § 7-10 første ledd bokstav c	119
8.5.4	Tolloven § 7-10 første ledd bokstav d	119
8.6	Alternative metoder for tollverdifastsettelse	122
8.6.1	Identiske eller lignende varer	123
8.6.2	Tolloven §§ 7-14, 7-15 og 7-16	125
8.7	Valuta	128
8.8	Beregningsgrunnlag for varer som gjeninnføres etter bearbeiding mv. i utlandet	128
KAPITTEL 9 NYTT SYSTEM FOR INNFØRSELSMERVERDIAVGIFT		131
<i>Cecilie Aasprong Dyrnes</i>		
9.1	Innledning	131
9.2	Avgiftsplikt og deklarasjonsplikt	132
9.3	Et historisk tilbakeblikk	132
9.4	Det nye systemet	134
9.4.1	Importører som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret	134
9.4.2	Importører som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret ...	135
9.4.3	Deklarasjonsoversikten i Altinn	135
9.4.4	Kombinerte virksomheter	136
9.5	Fritak for innførselsmerverdiavgift	136
9.5.1	Særregler for kunstverk, samleobjekter og antikviteter	137
9.5.2	Særregler for tanntekniske produkter	137
9.6	Den nye skatteforvaltningsloven	138
9.7	Avgiftsmyndighetene	138
9.8	Frdrag eller kompensasjon for innførselsmerverdiavgift	139
9.9	Den svenske ordningen	139
KAPITTEL 10 VILKÅR FOR FRADRAGSRETT FOR		
INNFØRSELSMERVERDIAVGIFT		141
<i>Hanne Syrstad</i>		
10.1	Innledning	141
10.2	Plikt til å betale innførselsmerverdiavgift	142
10.3	De alminnelige vilkår for fradrag rett og deres anvendelse ved innførsel ..	143
10.3.1	Innledning	143
10.3.2	Relevanskravet	143
10.3.3	Tilordningskravet	144
10.3.4	Krav til legitimasjon	144

10.4	Foreligger det i tillegg et materielt krav til at importør er «reell vareeier»?	144
10.5	Gjennomgang av relevante typetilfeller	146
10.5.1	Varekjøp hvor kjøpsrettslig levering skjer i utlandet	146
10.5.2	Varekjøp hvor kjøpsrettslig levering skjer i Norge	146
10.5.3	Utleie av varer i Norge	147
10.5.4	Gjeninnførsel av varer etter bearbeiding i utlandet	148
10.5.5	«Supply & Install»	149
10.5.6	Varer som vederlagsfritt stilles til tredjemanns disposisjon	150
10.5.7	Speditør opptrer som deklart mottaker	151
10.6	Hvilke muligheter har man for å korrigere formelle feil?	152
10.6.1	Innberetning av innførselsmerverdiavgift i ny MVA-melding	152
10.6.2	Innførselsdeklarasjon utstedt med feil mottaker	152
10.6.2.1	Innledning	152
10.6.2.2	Omberegning	153
10.6.2.3	Transport av innførselsdeklarasjon	154

KAPITTEL 11 BØR VI HA MER OMFATTENDE REGLER OM OMVENDT AVGIFTSPLIKT I NORGE?

<i>Sara Aatif og Mona Ul-Hassan</i>		
11.1	Tema og metodikk	156
11.2	Historikk og bakgrunn	157
11.3	Nærmere om bygge- og anleggsbransjen	159
11.4	Merverdiavgiftsunndragelser med dagens avgiftssystem	161
11.5	Fiktiv fakturering	162
11.5.1	Overordnet	162
11.5.2	Fiktiv fakturering i nettverk	163
11.5.3	Hvordan fungerer avgiftsunndragelser i bygge- og anleggsbransjen?	166
11.5.4	Hva har blitt gjort hittil?	167
11.6	Hva vil innføringen av omvendt avgiftsplikt bety i forhold til de metoder som benyttes i dag?	168
11.6.1	Generelt	168
11.6.2	Viktige konsekvenser	169
11.6.3	Objektavgrensning	170
11.6.4	Subjektavgrensning	170
11.6.5	Vil en omlegging til omvendt avgiftsplikt for byggebransjen motvirke avgiftsunndragelser?	171
11.7	Hvordan kan avgiftssvindel skje selv etter en omlegging til omvendt avgiftsplikt for byggebransjen?	172

11.8	Fordeler og ulemper ved en omlegging til omvendt avgiftsplikt i bygge- og anleggsbransjen	174
11.8.1	Overordnede betraktninger	174
11.8.2	Fordeler	174
11.8.3	Negative effekter	176
11.8.4	Konklusjon og oppsummering	182
11.9	Hvordan har en omlegging til omvendt avgiftsplikt fungert ved omsetning av klimakvoter og gull?	183
11.9.1	Klimakvoter	183
11.9.2	Gull	184
11.9.3	Konklusjon	185
11.10	Tiltak	185
11.10.1	Innledning	185
11.10.2	ROT-fradrag (og eventuelt RUT-fradrag)	186
11.10.3	Strengere internkontroll	187
11.10.4	Styrke samarbeid mellom etatene	187
11.10.5	Mer detaljert merverdiavgiftsmelding og hyppigere rapportering	189
11.10.6	Mer åpne næringslivsdata	189
11.10.7	Kontantuttak	190
11.10.8	Portaler og offentlig register	190
11.10.9	ID-kort	190
11.11	Vår overordnede konklusjon	191
 KAPITTEL 12 AVGIFTSFRI INNFØRSEL OG MIDLERTIDIG BRUK AV UTENLANDSREGISTRERT MOTORVOGN I NORGE		192
<i>Silje Andreassen</i>		
12.1	Innledning	192
12.2	Avgiftsfri innførsel og midlertidig bruk av motorvogn	193
12.3	Nærmere om vilkårene for midlertidig innførsel og bruk	194
12.4	Fast oppholdssted utenfor Norge – midlertidigforskriften § 3	195
12.4.1	Familiemessig tilknytning	195
12.4.2	Ervervsmessig tilknytning	196
12.4.3	Personlig tilknytning	197
12.5	Midlertidig opphold i Norge – midlertidigforskriften § 4	197
12.6	Fast oppholdssted i Norge – midlertidigforskriften § 5	198
12.7	Dokumentasjonsproblematikk	199
12.8	Konsekvensen av overtredelse	199
12.9	Hvem er ansvarlig – bruker eller eier?	201
 FORFATTEROMTALER		202

Norsk merverdiavgiftsrett i et internasjonalt perspektiv – et blick i krystallkulen

Cecilie Aasprong Dyrnes

1.1 Ikke et særnorsk system

I forarbeidene til merverdiavgiftsloven 1969¹ ble det tydelig presisert at den internasjonale utviklingen av indirekte beskatning har vært preget av den harmoniseringen som den gangen ble gjennomført i EU (tidligere EEC). Det er således ingen tvil om at norsk lovgiver på dette tidspunktet var særdeles opptatt av å se hen til utviklingen i EU. Forarbeidene inneholder en grundig gjennomgang av EUs avgiftssystem samt omtale av flere land, herunder Sverige og Danmark. Det internasjonale perspektivet ble på nytt fremhevet av det såkalte Storvik-utvalget (NOU 1990: 11 *Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester*). Utvalget satte følgende utgangspunkt for sin vurdering, jf. pkt. 2.1:

«En utvidelse av avgiftsplikten for tjenester kan gjøres på ulike måter, og for å få et bredest mulig vurderingsgrunnlag har utvalget i stor utstrekning trukket sammenligning til andre land. Alle land innen EF praktiserer allerede et system med generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester, og det er derfor lagt vekt på å beskrive de regler som gjelder innen EF-området.»

1 Ot.prp. nr. 17 (1968–1969).

Ved Merverdiavgiftsreformen 2001 ble også det internasjonale perspektivet presisert. I Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) pkt. 1 fremhevet FIN viktigheten av dette:

«[E]n generell avgiftsplikt vil bringe det norske merverdiavgiftsregelverket i samsvar med regelverket i andre land, herunder våre viktigste handelspartnere.»

Det norske merverdiavgiftssystemet er dermed ikke et særnorsk system som avviker fullstendig fra andre lands avgiftssystemer. De grunnleggende prinsippene er de samme. Merverdiavgiften er en forbruksavgift, og systemet skal være nøytralt ved at avgiftspliktige omsetningsledd oppnår fradrag for inngående merverdiavgift. Det er således et overordnet formål at det ikke skal skje uønsket avgiftskumulasjon, og at merverdiavgiften i minst mulig grad skaper konkurransevridninger. Nasjonale særtrekk finnes også i EU innenfor den rammen som EUs avgiftsdirektiv fastsetter.

1.2 EØS-avtalen

Merverdiavgift er ikke en del av EØS-avtalen. Et sentralt spørsmål er i hvilken grad internasjonale rettskilder skal tillegges vekt ved tolkningen av norsk merverdiavgiftslov. Dette spørsmålet vil komme opp i flere og flere saker fremover, da både tilgangen til kilder er bedre, det foreligger økt kunnskap om kildene, og den internasjonale handelen øker, samt at digitalisering medfører andre produkttyper enn før. Etter min mening kan ikke EUs rettskilder avvises med den begrunnelse at merverdiavgift ikke er en del av EØS-avtalen, jf. Eriksen (kapittel 2) og Wroldsen (kapittel 3), som drøfter dette spørsmålet nærmere. Vi ser også at norske avgiftsregler kan være i strid med EØS-avtalen. Et eksempel på dette er EØS-avtalens forbud mot ulovlig støtte (artikkel 61). EFTAs overvåkingsorgan ESA kom i 2007² til at merverdiavgiftskompensasjon etter kompensasjonsloven vil kunne utgjøre slik ulovlig støtte. Som følge av denne saken ble kompensasjonsloven endret med virkning fra 1. januar 2008. Ved innføringen av avgiftsfritaket ved leasing mv. av el-biler (jf. mval. § 6-6) hadde norske myndigheter på forhånd notifisert dette til ESA og fått det godkjent. På samme måte hadde myndighetene notifisert til ESA avgiftsfritaket for elektroniske nyhetstjenester (jf. mval. § 6-1). Det er ingen tvil om at norsk lovgiver nå i større grad enn tidligere er bevisst at avgiftsfritak eller andre avgiftsordninger kan være i strid med EØS-avtalen. Utfordringen ligger i tolkningen

2 Sak nr. 155/07/COL.

av EU- og EØS-rettslige kilder. Disse kildene representerer noe nytt i norsk avgiftsrett i den forstand at mange som håndterer avgiftsregelverket, ikke kjenner verken rammene for eller detaljene i kildene. EU- og EØS-kildene er et komplekst system med andre typer rettskilder enn de vi tradisjonelt er vant til i Norge, for eksempel direktiver, forordninger, veiledere, retningslinjer osv. Det er derfor krevende å jobbe med internasjonale rettskilder – noe som etter min mening også preger både norske rettsavgjørelser, klagesaker og uttalelser. I fremtiden må det forventes at både avgiftsmyndighetene, de næringsdrivende og rådgiverne vil jobbe mer målrettet for å skaffe seg økt kunnskap om de internasjonale kildene.

1.3 Elektroniske tjenester – på stedet hvil?

Fra 1. juli 2011 ble det innført avgiftsplikt for utenlandske tilbydere som leverer elektroniske tjenester til privatpersoner i Norge. Denne ordningen kalles også for «VOES» (*VAT on electronic services*). I forarbeidene til ordningen, Prop. 117 L (2010–2011) pkt. 1.1, uttalte FIN følgende om begrepet «elektroniske tjenester»:

«Det vil nærmest være umulig å lage en fullstendig liste over hvilke tjenester som (ikke) skal anses som elektroniske tjenester, særlig fordi markedet for slike tjenester er under stadig utvikling. En slik definisjon i merverdiavgiftsforskriften vil dessuten ikke tilføre mye utover det som følger av lovens definisjon og den veiledning som ligger i EUs merverdiavgiftsdirektiv (2006/112/EU) og EUs merverdiavgiftsforordning (Rådsforordning nr. 282/2011 av 15. mars 2011).»

Videre presiserte FIN at de norske bestemmelsene bør ligge tett opp mot EUs regelverk, jf. pkt. 5.1:

«Det er departementets oppfatning at vårt regelverk bør legges tett opp mot bestemmelsene i EUs merverdiavgiftsdirektiv. Samtidig vil Norge delta i internasjonale fora for diskusjon og videreutvikling av internasjonale prinsipper for beskatning av tjenester over landegrensene. Forslagene som presenteres i denne proposisjonen tar utgangspunkt i den tilsvarende ordningen i EU, en ordning som er i tråd med internasjonale prinsipper, som har vist seg å fungere og som er kjent for aktører utenfor Norge.»

Den dagjeldende ordningen i EU var av midlertidig karakter, og det var først fra 1. januar 2015 at den permanente ordningen i EU trådte i kraft. Til tross for at FIN i forarbeidene var tydelige på at Norge skal følge med på utviklingen internasjonalt, har det vært stille fra avgiftsmyndighetene hva gjelder EUs permanente ordning.

Den permanente ordningen avviker en del fra den midlertidige ordningen, og det er utviklet detaljerte retningslinjer³ om denne. Det er overraskende at FIN og SKD ikke har oppdatert sine retningslinjer og sin informasjon om ordningen siden 2011. Dette bekrefter at ønsket om å ha norske regler tilpasset EUs regelverk ikke bare må være nevnt i forarbeidene, men at det også må følges opp i form av oppdateringer. Er det slik at den norske VOES-ordningen skal være basert på en gammelt EU-regelverk, mens EU selv benytter ny ordning? I hvilken grad vil EUs oppdaterte retningslinjer ha betydning for tolkningen av de norske VOES-reglene? Dette er spørsmål det må forventes at FIN og SKD tar stilling til. Etter min mening har det ikke vært lovgivers intensjon å skape en særnorsk ordning, dette er tydelig bekreftet i forarbeidene, jf. også kapittel 7.

1.4 Finansielle tjenester – på tide med en ny tolkningsuttalelse fra FIN?

Unntaket for finansielle tjenester i mval. § 3-6 skal forstås i samsvar med tilsvarende unntak i EUs avgiftsdirektiv. FINs tolkningsuttalelse, hvor blant annet dette er presisert, er datert 15. juni 2001. Siden den gang har store deler av den norske særlovgivningen blitt endret, samt at det har kommet en del nyere praksis fra blant annet EU-domstolen. Etter min oppfatning bør FIN derfor oppdatere tolkningsuttalelsen. Selv om SKD har oppdatert sine retningslinjer i Merverdiavgiftshåndboken, er det sentralt at det overordnede dokumentet fra FIN finnes i en oppdatert utgave. Det er viktig med god kvalitet på rettskildene, og når det gjelder prinsipputtalelser og tolkningsuttalelser, kan disse enkelt byttes ut / oppdateres ved behov. I en prinsipputtalelse 11. november 2013 uttalte SKD at den virtuelle valutaen bitcoin måtte anses som en avgiftspliktig tjeneste. I oktober 2015 kom EU-domstolen til at bitcoin måtte anses som en finansiell tjeneste.⁴ Til tross for denne dommen har ikke SKD oppdatert sin uttalelse.

3 *Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015*, 3. april 2014.

4 Sak nr. C-264/14.

1.5 Avsluttende bemerkninger

Mitt inntrykk er at de internasjonale rettskildene ikke følges godt nok opp. Til tross for at forarbeider knyttet til merverdiavgiftslovgivningen flere ganger uttrykkelig henviser til for eksempel EUs regelverk, ser man at de nyere internasjonale rettskildene sjelden nevnes eller omtales. Problemet ser ut til å ligge i etterkant av lovendringer. Det er krevende til enhver tid å holde seg fullt oppdatert på alle endringer innen EU, enten det gjelder elektroniske tjenester, finansielle tjenester eller andre ytelser. Men når norsk lovgiver er klar på at disse kildene har relevans, må jobben gjøres med å utarbeide oppdaterte retningslinjer der de utenlandske kildene drøftes og analyseres.

Internasjonale rettskilder på merverdiavgiftsrettens område

Nils Eriksen

2.1 Innledning og avgrensning

Norge innførte et merverdiavgiftssystem i 1970. Det er antatt at 164 land i verden har generelle forbruksskatter som har tilsvarende grunnleggende trekk som Norges merverdiavgiftssystem.¹ Det er uomtvistet at OECD, EU, EØS-avtalen, GATT/WTO-avtalene og EMK har påvirket hvordan det norske merverdiavgiftssystemet og detaljreglene har blitt utformet. De tre sistnevnte oppstiller folkerettslig bindende regler som Norge er forpliktet til å følge. Når det gjelder EMK, har denne som kjent hatt betydning for saker og regler om tilleggsavgift.

Gjennom GATT/WTO-avtalene har Norge påtatt seg forpliktelser vedrørende tollsatser. Prinsippene i avtalene er også bakgrunnen for at de aller fleste land har innført et destinasjonsprinsipp ved internasjonal handel med varer. Rettskildebildet innen tollverdiretten er dominert av de folkerettslige overenskomstene som ligger til grunn for de norske reglene. Den norske gjennomføringen er i stor grad basert på konvensjonstekster; store deler av tollverdirettens bestemmelser i tolloven er en tilnærmet direkte oversettelse av Gjennomføringsavtalen av 1979. Konvensjonene har videre opprettet organer som både fatter avgjørelser som er folkerettslig

¹ OECD, Consumption Tax Trends 2014.

bindende på linje med selve konvensjonen, og som gir uttalelser om tolkning m.m. av rådgivende karakter.

EØS-avtalen inneholder ikke regler om samordning av indirekte skatter. Norge er derfor ikke forpliktet etter EØS-avtalen til å implementere EUs direktiver og forordninger når det gjelder merverdiavgift. Norge må imidlertid sørge for at de norske merverdiavgiftsreglene og praktiseringen av disse er i samsvar med de fire frihetene og statsstøttereglene. ESA overvåker at Norge oppfyller denne plikten. EFTA-domstolen avsier dom i traktatbruddsaker og gir veiledende avgjørelser etter anmodning fra norske domstoler. EØS-retten fastsetter dermed grenser for hvordan norske merverdiavgiftsregler kan utformes. Kompensasjonsordningen til kommuner, reglene om merverdiavgiftsrepresentasjon, Rt. 2007 s. 140 (Olympia Capital) om fellesregistreringsregler og spørsmålet om sats på elektroniske publikasjoner er alle saker som reiste spørsmål om norske merverdiavgiftsregler er forenlige med EØS-avtalen.

Skatteavtaler omhandler andre typer skatter enn merverdiavgift, og disse er således ikke en relevant del av det internasjonale rettskildebildet når det gjelder merverdiavgift.

Det vil være et for bredt tema i denne sammenheng å gå nærmere inn på EØS-avtalens gjennomslag i norsk rett og GATT/WTOs eller EMKs status i Norge, annet enn at disse innebærer folkerettslige forpliktelser.

Jeg vil nedenfor begrense meg til EU og OECD, fordi det synes å herske betydelig usikkerhet når det gjelder både innhold, status og rettskildemessig betydning for regler og materiale utarbeidet av disse organisasjonene. Årsaken til at det er spesielt interessant å se nærmere på disse organisasjonene, er at de har utformet et svært detaljert regelverk (EU) og relevante retningslinjer og annet materiale (OECD) som direkte angår en rekke av de merverdiavgiftsspørsmål som reguleres av norsk rett, og hvor det i mange tilfeller kan være uklart hvordan det norske regelverket kan, bør og skal forstås.

2.2 EU-retten og OECD-materialet – behov for økt kunnskapsnivå

For å løse et spørsmål av internasjonal karakter vil det være viktig å ha kunnskap om både internretten og de internasjonale kildene som kan ha betydning for utfallet av en sak. De fremstillingene som er gitt på området i Norge, er imidlertid gjerne

begrenset til en oversikt over norsk merverdiavgiftsrett ved internasjonale transaksjoner, eller en oversikt over EU-retten. Det finnes ingen litteratur av noe verdi om OECD-materialet og retningslinjene. Retningslinjene synes å være misforstått, og det er eksempler i norsk rettspraksis på at Høyesterett viser til feil retningslinjer, for eksempel i Rt. 2012 s. 1547 (Norwegian Claims Link).² Flere har den senere tiden uttalt at merverdiavgift er et underprioritert område i Norge.³ Når det gjelder spørsmål av internasjonal karakter, og da særlig mangelen på kunnskap om innholdet i internasjonale kilder og fraværet av en rasjonell tilnærming til samspillet mellom de norske reglene og internasjonale kilder, ser man antakelig de uheldige konsekvensene av en slik underprioritering enda tydeligere. Det internasjonale kildematerialet brukes undertiden av skatteetaten og staten i prosesser på en måte som bidrar til usikkerhet, og som synes å illustrere at staten er mer opptatt av å vinne enkeltsaker enn å nå frem til prinsipielt riktige resultater.⁴ I Norwegian Claims Link hevdet staten feilaktig at det kan være usikkert etter EU-retten om prosessoppdrag i et slikt tilfelle måtte anses knyttet til fast eiendom, og dette legges til grunn i premissene for dommen. Det er klart etter EU-retten at en prosess for en domstol i en forsikringssak som også angår fast eiendom, ikke er en tjeneste som skal følge beskatningsstedet for fast eiendom. Dette har vært klart etter EU-retten siden 70-tallet og har vært gjennomgående bekreftet i alle dokumenter, herunder i *Implementation Regulation* 282/2011, som var tilgjengelig og burde ha vært kjent for skatteetaten på tidspunktet saken ble forberedt og prosedert. Videre er statens anførsler, som i Rt. 2011 s. 213 (Invex) om at «[m]erverdiavgiftsretten i EU er ikke en del av EØS-retten og har derfor ikke betydning som tolkningsmoment», prinsipielt uheldige og står i motstrid til hva staten uttrykker i andre saker. I Rt. 2007 s. 1401 (Norsk Helikopter) uttaler staten motsetningsvis at «[d]et må også legges vekt på hvordan spørsmålet om avgiftsplikt er løst innenfor EU». Etter rådsdirektiv 2006/112/EF om det felles merverdiavgiftssystem artikkel 196, jf. artikkel 56 nr. 1 bokstav f, er det ved «tilrådighedsstillelse af personale» innleieren som er pålagt avgiftsplikt.

2 Se nærmere om denne dommen i min andre artikkel i denne boken kapittel 4.

3 Se for eksempel Gjems-Onstad i *Aktuell merverdiavgiftsrett*, 2015, kapittel 6 og Eriksen i *Skatterett* nr. 1 2015.

4 Se nærmere om dette nedenfor.