



## OSLO TINGRETT

### DOM

---

**Avsagt:** 17.10.2012 i Oslo tingrett

**Saksnr.:** 12-039272TVI-OTIR/01

**Dommer:** Dommerfullmektig Eldbjørg Håkonsen Martinsen

**Saken gjelder:** Gyldighet av forvaltningsvedtak

---

Polaris Media ASA

Advokat Morten Fjermeros

**mot**

Skatt Midt-Norge Molde

Advokat Ingrid Skog Hauge

---

## DOM

Saken gjelder gyldigheten av vedtak fattet av Klagenemnda for merverdiavgift av 31. august 2011.

### Framstilling av saken

Polaris Media ASA eier samtlige aksjer i Adresseavisen AS. Selskapene er fellesregistrert etter merverdiavgiftsloven § 2-2 (3). Selskapene er dermed å anse som ett avgiftssubjekt etter reglene om merverdiavgift. Vedtaket av 31. august 2011 er av denne grunn rettet mot Polaris Media ASA, og ikke Adresseavisen AS.

Adresseavisen AS utgis i Trondheim. Avisen er Norges eldste dagsavis, og har hatt sitt nåværende navn siden 1927. Papiravisen er utgitt sammenhengende siden 1767. Selskapets sentrale produkt er papiravisen. I 2011 hadde avisen et gjennomsnittlig opplag på 71 657 daglige eksemplarer, hvorav 67 181 i abonnementsopplag.

Fra 2008 solgte Adresseavisen e-avis som et selvstendig produkt. E-avisen ble utarbeidet i pdf-format. Et årsabonnement kostet 1 875 kroner inklusive merverdiavgift. Grunnet lav omsetning av e-avisen i 2008 og 2009 ble det besluttet å fjerne e-avisen som et selvstendig produkt. Fra og med 28. juli 2009 ble e-avisen inkludert som en del av papiravisabonnementet. Papiravisabonnentene som registrerte seg fikk tilgang på e-avisen uten ytterligere betaling. Adresseavisen mente e-avisen var en integrert del av papiravisabonnementet og ikke en selvstendig ytelse. Avgiftsfritaket for papiravis etter merverdiavgiftsloven fikk derfor anvendelse på hele ytelsen. Det skulle derfor ikke beregnes særskilt merverdiavgift på e-avisen.

Skattekontoret fattet endringsvedtak hvor det ble lagt til grunn at e-avisen var en særskilt ytelse og at det etter merverdiavgiftsloven § 3-1 skulle beregnes merverdiavgift av den del av vederlaget som skulle henføres til e-avisen. Klagenemnda for merverdiavgift kom i vedtak av 19. mai 2011 til at det skulle beregnes merverdiavgift på e-avisen, og fastsatte at vederlaget for e-avisen skulle svare til 5 % av den prisen som ble betalt for papiravisabonnementet. Prisen for ett års abonnement på papiravisen var 2 713 kroner. Klagenemnda for merverdiavgift vurderte derfor verdien av e-avisen til 136 kroner inklusive merverdiavgift per år. Vedtaket ble ikke påklaget.

Fra 1. desember 2010 ble abonnementsvilkårene endret, og papiravisabonnentene fikk ikke lenger fri tilgang på e-avisen. Etter dette ble leserne tilbudt e-avis i form av et digitalt produkt rettet spesielt mot lesebrett. Pr. 31. desember 2010 hadde Adresseavisen 68 500 abonnenter på papiravisen. Et årsabonnement kostet kr. 2 713.

Fra 1. desember 2010 ble papiravisabonnentene tilbudt e-avisen for 519 kroner eksklusive

merverdiavgift (648 kroner inklusive merverdiavgift). Øvrige som kun ønsket abonnement på e-avisen måtte betale 1 934 kroner eksklusive merverdiavgift. Pr. 31. desember 2010 hadde 516 abonnement på papiravisen og 100 øvrige hadde abonnement på e-avisen.

I vedtak av 11. april 2011 kom Skatt Midt-Norge frem til at papiravisen og e-avisen var to selvstendige produkt, og at 826 kroner av det avtalte vederlaget for papiravisen skulle anses som vederlag for e-avisen. Skattekontoret la derfor til grunn at avgiftsgrunnlaget for e-avis til papiravisabonnenter skulle økes fra 519 kroner til 1 345 kroner. Det ble således foretatt en etterberegning. Vedtaket medførte en samlet økt avgiftsbelastning på 18 206 kroner for Adresseavisen. Det ble også anvendt en tilleggsavgift på 20 %. Vedtaket ble påklaget den 9. mai 2011. Endringsvedtaket ble stadfestet av Klagenemnda for merverdiavgift i vedtak av 31. august 2011.

Fra Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak av 31. august 2011 hitsettes følgende:

#### ***"1.4 Skattekontorets vurdering av klagen***

*Skattekontoret har vurdert klagen, men kan ikke se at den kan føre frem.*

*Det følger av mval. § 4-1 at "ved omsetning av varer og tjenester er beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften vederlaget, ..."*

*Som utgangspunkt vil vederlaget utgjøre det beløp kjøper og selger har blitt enige om. For at dette skal være bindende som avgiftsgrunnlag for staten, må det imidlertid dreie seg om et reelt vederlag for den reelle omsetning. Hvor det omsettes avgiftsfri og avgiftspliktig ytelse samtidig, kan ikke den avgiftspliktige henføre en prisreduksjon/rabatt utelukkende til den avgiftspliktige ytelsen. Prisreduksjon/rabatt må i slike tilfeller fordeles forholdsmessig på de ulike ytelsene. Dette følger av merverdiavgiftshåndboken side 292, og er lagt til grunn i de før nevnte uttalelsene fra skattedirektoratet, datert 17.12.2002 og 05.01.2006.*

*Skattekontoret er av den oppfatning at det her dreier seg om samtidig omsetning av en avgiftsfri ytelse (e-avis). At kundene har hatt abonnement på den avgiftsfrie papiravisen før introduksjonen av den avgiftspliktige e-avisen endrer ikke på dette. Kundene er tilbudt et abonnement som omfatter begge ytelser og det er gitt prisreduksjon for å abonnere på begge ytelser. Selskapet kan ikke da henføre hele prisreduksjonen til den avgiftspliktige ytelsen. At dette gjøres er både i selgers og kjøpers interesse, idet det både oppnås en høyere fortjeneste og en lavere salgssum. Dette bidrar imidlertid til å uthule avgiftsregelverket.*

*Klager kan ikke høres med at det her dreier seg om en markedspris og ikke en prisreduksjon/rabatt. Omsetningsverdien for hver av ytelsene isolert sett er henholdsvis kr. 2 713 for papiravisen og kr. 2 418 for e-avisen. Når selskapet omsetter ytelsene samlet må*

selskapet henføre en eventuell prisreduksjon forholdsmessig på begge ytelsene. Dette er ikke gjort. Det er foretatt en feilaktig avgiftsbehandling og skattekontoret mener derfor at det er grunnlag for å etterberegne utgående merverdiavgift slik det er gjort i vedtaket av 11. april 2011.

## **2. Tilleggsavgift**

### **2.1 Sakens faktum**

Skattekontoret har ilagt selskapet tilleggsavgift med 20 %, til sammen kr. 3 641.

### **2.2. Skattekontorets vedtak og begrunnelse**

Fra skattekontorets vedtak siteres:

#### **"Bruk av tilleggsavgift**

Vi kan ikke se at det er fremkommet opplysninger som skulle tilsi en annen vurdering av spørsmålet om bruk av tilleggsavgift enn den vi har gitt uttrykk for i vårt varsel. Vi fremholdt der;

Det fremgår av vårt brev datert 7. januar 2011 (saksnr. 2010/737981);

"I fortsettelsen av dette må vederlaget, når det som her omsettes flere ytelser med ulik sats til en samlet pris, fordeles forholdsmessig, jf. skattedirektoratets uttalelse datert 17. desember 2002 (vedlegg 9) og 5. januar 2006 (vedlegg 10). For å beskytte avgiftsgrunnlaget er der således ikke anledning til å henføre for tjenesten til den yttelse som har lavest avgiftsbelastning."

Skattekontorets uttalelse må sees i lys av at avisen forut for dette hadde meddelt skattekontoret at tilbudet til avisens lesere vil bli lagt om og at de to avisutgaver som tidligere utelukkende hadde blitt omsatt samlet i fortsettelsen ville bli solgt hver for seg som separate produkt.

Ettersom avgiftsmyndighetenes spørsmål vedr. avgiftsbehandlingen av avisens elektroniske utgave vel var en medvirkende årsak til at tilbudet ble lagt om, fremstår det som uaktsomt når avisen nok en gang lager et nytt tilbud uten å innrette seg i hht. De anvisninger som er gitt fra avgiftsmyndighetene, ev. om en var uenige om dette, ikke å tilkjenne dette ved innleveringen av oppgaven.

Om dette var alene avgjørende, har avisen hatt tilstrekkelig tid til å korrigere bokføringen vedr. 6 termin før oppgaven ble levert 1 mnd. senere. I tillegg viser vi til

*at avgiftsmyndighetenes standpunkt om en forholdsmessig fordeling av vederlaget i en slik situasjon må anses som alminnelig kjent, jf. Avgiftshåndboken 7. utg. s. 292. I tråd med vårt varsel er tilleggsavgiften fastsatt til 20 % av det tap staten er påført gjennom den uriktige avgiftsberegning. Tilleggsavgiften utgjør dermed kr. 3. 641,-."*

(...)

#### **2.4 Skattekontorets vurdering av klagen**

*Det følger av mval. § 21-3 at den som forsettelig eller uaktsomt overtrer merverdiavgiftsloven, og det det har eller kunne ha påført staten tap, kan ilegges inntil 100 % tilleggsavgift. Om tilleggsavgift skal anvendes og eventuelt hvilken sats som skal benyttes må vurderes på grunnlag av den enkelte overtredelse.*

*Det er tilstrekkelig for å ilegge tilleggsavgift at det er utvist simpel uaktsomhet. Terskelen for å ilegge tilleggsavgift er med andre ord lav. Det er et krav at staten enten er eller kunne vært unndratt avgift som følge av overtredelsen. Det er ikke krav om at avgiftspliktige har hatt til hensikt å overtre loven.*

*Skattekontoret kan ikke se at det er grunnlag for å frafalle den tilleggsavgift som er ilagt selskapet som følge av feilaktig innberetning av utgående avgift. Et tillegg på 20 % anses ikke for å være en for høy tilleggsavgift.*

#### **Skattekontorets innstilling til vedtak**

*Skattekontoret foreslår etter dette at det fattes slikt*

#### **Vedtak:**

*Den påklagede del av etterberegningen stadfestes.*

#### **KLAGENEMNDAS AVGJØRELSE**

*Nemndas medlemmer Rivedal, Ongre, Langballe og Nordkvist har alle sluttet seg til skattekontorets innstilling*

#### **Vedtak:**

*Som innstilt."*

Den 5. mars 2012 innkom stevning Oslo tingrett fra Polaris Media ASAs prosessfullmektig, advokat Morten Fjermeros, med påstand om at vedtak av 31. august 2011 fra Klagenemnda for merverdiavgift kjennes ugyldig. Staten v/ Skatt Midt-Norge innga rettidig tilsvaer den 18. april 2012. Hovedforhandling ble avholdt 29. august 2012. Det ble opptatt partsforklaring fra Polaris Media ASA ved direktør i Adresseavisen Bjørn Vik-Mo. Det ble ikke ført noen vitner. Skriftlig dokumentasjon fremgår av rettsboken.

### **Saksøker Polaris Media ASA har i det vesentligste anført**

Polaris Media ASA har anført at det er det avtalte vederlaget på 519 kroner eksklusive merverdiavgift som er gjeldende for e-avis abonnementsavtalen, jf. merverdiavgiftsloven § 4-1. Merverdiavgiftsloven § 4-1 må forstås slik at det er det avtalte vederlaget som utgjør avgiftsgrunnlaget.

Avgiftsvedtaket skal baseres på et riktig faktisk grunnlag, og prinsippene i ligningsloven § 8-1 får tilsvarende anvendelse, jf. Rt. 2000 side 402. Dette innebærer at de avgiftsrettslige virkningene av en disposisjon beror på partenes avtale. På denne bakgrunn har saksøker anført at vedtaket bygger på feil bevisvurdering når det legges til grunn at det finner sted en samtidig omsetning av papiravis og e-avis. Avtale om papiravis er med få unntak inngått før 1. november 2010. Fra 1. november 2010 ble det gitt et generelt tilbud om kjøp av e-avis. Avtalen om kjøp av e-avis ble derfor gjort som en separat rettslig disposisjon, uavhengig av kjøp av papiravisen. Papiravisabonnentene var således ikke forpliktet til å kjøpe e-avis, og det var kun en liten andel av papiravisabonnentene som faktisk inngikk avtale om kjøp av e-avis.

Avgiftsmyndighetene har i stor utstrekning basert sin fortolkning av merverdiavgiftsloven § 4-1 på tidligere avgiftspraksis. Etter saksøkers syn er ordlyden klar, og avgiftspraksis kan derfor ikke tillegges vekt. Under enhver omstendighet synes avgiftspraksis som påberopes å være basert på tilfeller hvor det foreligger en samlet omsetning av flere varer eller tilfeller hvor de ulike salgene er gjensidig betinget. De faktiske forholdene avviker fra foreliggende sak, idet papiravisabonnentene ikke hadde noen forpliktelse til å kjøpe e-avisen. Slik saksøker ser det er ikke den påberopte praksisen relevant.

De reelle hensyn som avgiftsmyndighetene påberoper kan ikke tillegges vekt. Konsekvensen av avgiftsmyndighetenes syn om nødvendigheten av omklassifisering av deler av vederlaget for å beskytte avgiftsfundamentet, er etter saksøktens oppfatning at papiravisunntaket i merverdiavgiftsloven § 6-1 blir uthulet. Opprettholdes vedtaket innebærer dette i realiteten at de papiravisabonnenter som også kjøper e-avis må betale merverdiavgift på deler av det tidligere avtalte vederlaget for papiravisen, noe som må anses å være i strid med merverdiavgiftsloven § 6-1 hvor omsetning av papiravis er fritatt for merverdiavgift.

Saksøker har anført at det ikke foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at Adresseavisen har opptrådt uaktsomt når den avgiftspliktige har vurdert markedsverdien av e-avis til 519 kroner eksklusive merverdiavgift. Vilkårene for å ilegge tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 21-3 kan dermed ikke anses å være oppfylt.

### **Saksøkerens påstand**

1. Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak av 31. august 2011 vedrørende Polaria Media ASA oppheves som ugyldig.
2. Staten v/ Skattekontoret Midt-Norge plikter å erstatte Polaris Media ASAs saksomkostninger.

### **Saksøkte Staten v/ Skatt Midt-Norge har i det vesentligste anført**

Saksøkte, Staten v/ Skatt Midt Norge, bestrider at vedtaket av 31. august 2012 fra Klagenemnda for merverdiavgift er ugyldig. Staten har anført at det må tas utgangspunkt i at det foreligger en samtidig omsetning av en avgiftsfri papiravis og en avgiftspliktig e-avis. Det forhold at mange av avtalene om abonnement på papiravisen ble inngått før 1. november 2010 kan ikke sees å endre på dette. Det er vist til at det ikke er treffende å si at avtalen om kjøp av e-avis er uavhengig av kjøp av papiravisen, idet den tilbudte pris tvert i mot er avhengig av om kunden hadde papiravisabonnement eller ikke. Realiteten er at kunden mottar en prisreduksjon for å abonnere på både papiravis og e-avis, sammenlignet med å kjøpe avisene hver for seg. Mens et papiravisabonnement koster 2 713 kroner og e-avisabonnement koster 1 934 kroner, koster et abonnement på begge utgaver totalt 3 232 kroner. Etter saksøktes syn kan man ved avgiftsberegningen i en slik situasjon ikke se isolert på det vederlag som er avtalt for e-avisen, så lenge dette er betinget av abonnement på papiravisen. Prisreduksjon kan ikke i sin helhet henføres til den avgiftspliktige ytelsen, men må fordeles forholdsmessig på begge ytelsene.

Saksøkte anfører ikke at merverdiavgiftsloven § 4-4 kommer til anvendelse.

Saksøkte har fastholdt at vilkårene for tilleggsavgift er oppfylt, jf. merverdiavgiftsloven § 21-3.

### **Saksøktes påstand**

1. Staten v/ Skatt Midt-Norge frifinnes.
2. Staten v/ Skatt Midt-Norge tilkjennes saksomkostnader.

## Rettenns vurdering

Retten skal ta stilling til gyldigheten av Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak av 31. august 2011. Vedtaket gjelder etterberegning av merverdiavgift, tilleggsavgift og renter for 6. termin 2010, og er knyttet til beregningsgrunnlaget for merverdiavgift for Adresseavisens salg av e-avis. Retten har full prøvelsesrett over vedtaket.

Avgiftsvedtaket er rettet mot Polaris Media ASA. Selskapet er fellesregistrert med Adresseavisen, jf. merverdiavgiftsloven § 2-2 (3), og eier samtlige aksjer i Adresseavisen.

Saksøker, Polaris Media AS, har anført at vedtaket bygger på feil bevisvurdering og rettsanvendelse når avgiftsmyndighetene legger til grunn at vederlaget er høyere enn 519 kroner eksklusive merverdiavgift (648 kroner inklusive merverdiavgift). Videre at det er feil bevisvurdering når det legges til grunn at det finner sted en samtidig omsetning av papiravis og e-avis. Det er anført at det følger av ordlyden i merverdiavgiftsloven § 4-1 at merverdiavgiften skal beregnes på grunnlag av vederlaget som ytes for e-avisen, herunder kr. 519 eksklusive merverdiavgift.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 3-1 at det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester. Etter merverdiavgiftsloven § 6-1 er omsetning av ”aviser som er trykt på papir og som utkommer regelmessig med minst ett nummer ukentlig” fritatt for merverdiavgift. Det anses å være ubestridt mellom partene at fritaket etter merverdiavgiftsloven § 6-1 ikke omfatter selvstendig omsetning av e-aviser, og at omsetning av e-avis er avgiftspliktig, jf. merverdiavgiftsloven § 3-1. Videre anses det å være ubestridt mellom partene at det også skal beregnes merverdiavgift av salg av e-avis, til de abonnenter som både har papiravis og e-avis. Partene er enige om at det dreier seg om to ytelser, og at hovedytelseslæren ikke er relevant. Saksøker har ikke anført at merverdiavgiftsloven § 4-4 kommer til anvendelse.

Sakens hovedspørsmål er hvilket grunnlag som skal benyttes for beregning av merverdiavgift i tilfeller der kunden har abonnement på både papiravis og e-avis.

Saksøker har anført at beregningen av vederlaget etter merverdiavgiftsloven § 4-1 beror på privatrettslige regler, og at det er avtalen mellom partene som skal legges til grunn. Det er vist til at det reelle vederlaget for e-avis for de kunder som også har papiravisabonnement er 519 kroner eksklusive merverdiavgift.

Saksøkte, Staten ved Skatt Midt-Norge, har vist til at det dreier seg om to ytelser, og at vederlagene må sees i sammenheng når det skjer en samtidig omsetning av ytelsene. Den prisreduksjon som gis ved abonnement på både papiravis og e-avis må fordeles forholdsmessig på begge ytelser. Det er blant annet vist til at det i forvaltningspraksis er lagt til grunn at det ved rabatter/prisreduksjoner på pakkereiser med ytelser som skal



undergis ulik avgiftsmessig behandling, som utgangspunkt skal skje en forholdsmessig reduksjon av avgiftsgrunnlaget.

Direktør i Adresseavisen Bjørn Vik Mo har forklart at vederlaget på 519 kroner eksklusive merverdiavgift er basert på en vurdering av hva denne brukergruppen var villig til å betale for tilgang til e-avis i tillegg til papiravis. Brukerundersøkelser Adresseavisen har gjennomført viser at de kunder som har e-avis, i tillegg til papiravis, benytter e-avisen gjennomsnittlig en gang i uken. Mens de som kun har e-avis benytter dette abonnementet tilnærmet hver dag. Videre har Vik Mo forklart at kundegruppen som har e-avis i tillegg til papiravis ikke er villig til å betale like mye som de kunder som kun har e-avis.

Saksøkte har anført at 519 kroner eksklusive merverdiavgift ikke kan anses å være det reelle vederlaget for e-avis. Dette fordi et slikt vederlag knytter seg til en kunde som allerede har et papiravisabonnement, og som i tillegg ønsker e-avistilgang. Det er fremholdt at kundens vurdering av hva som er mest interessant ikke kan få betydning for avgiftsberegningen, da det er det totale vederlaget som er utgangspunktet for kundens vurdering. Videre at den avgiftsmessige vurdering ikke kan knyttes til kundens betalingsvillighet, og at det må foretas en forholdsmessig prisreduksjon på begge ytelsene.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 4-1 første ledd at merverdiavgiften skal fastsettes på grunnlag av vederlaget for den enkelte ytelse:

*”Ved omsetning av varer og tjenester er beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften vederlaget, herunder tilskudd som utgjør en del av prisen på varen eller tjenesten. Selve merverdiavgiften regnes ikke med i beregningsgrunnlaget.”*

Fra lovforarbeidene, Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) kapittel 4, pkt. I, under kommentar til merverdiavgiftsloven § 4-1 hitsettes:

*”Første ledd inneholder hovedregelen om hva som er beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften ved omsetning og bestemmelsen er en videreføring av merverdiavgiftsloven § 18 første ledd. Det er presisert at tilskudd som utgjør en del av prisen på varer eller tjenester skal inngå i beregningsgrunnlaget. Beregningsgrunnlaget reduseres derfor ikke dersom selgeren mottar en del av vederlaget fra en tredjeperson”.*

Avgiftsberegning av e-avisabonnement i tilknytning til papiravisabonnement er ikke tidligere behandlet i rettspraksis. Retten tar utgangspunkt i at det er partenes avtale som skal legges til grunn for den avgiftsmessige vurderingen, jf. Rt. 2008 side 4010 (avsnitt 39) og Rt. 2010 side 790 (avsnitt 43).

Beregningsgrunnlaget for merverdiavgift er omtalt i juridisk teori. I Merverdiavgiftshåndboken 2012, Merverdiavgiftsloven kapittel 4. Grunnlaget for beregning av merverdiavgift, pkt. 4-1.2 § 4-1 første ledd - Beregningsgrunnlaget er vederlaget, uttales følgende:

*”Hovedregelen og det klare utgangspunktet for hva som er beregningsgrunnlaget for merverdiavgift, er vederlaget avgiftssubjektet oppnår for den avgiftspliktige leveringen. Det vil normalt si det beløp som kjøper og selger har blitt enige om skal betales for en avgiftspliktig ytelse. For at vederlaget skal være bindende som avgiftsgrunnlag for staten, må det imidlertid dreie seg om et reelt vederlag for en reell omsetning. Vederlaget kan foruten kontanter, vanlige betalingsmidler, bestå av varer, tjenester, fordringer eller andre finansielle instrumenter etc.”*

Videre vises det til MVA-kommentaren, Gjems-Onstad, Kildal (4. utgave 2011) kapittel 4 side 289-290:

*”I ordinære omsetningsforhold fremkommer avgiftsgrunnlaget normalt direkte av avtalt pris og foretatt levering. Selger/tjenesteyter skal beregne merverdiavgift etter gjeldende regler og satser av den pris som avtalen mellom partene fastsetter.*

*(...)*

*Vederlaget kan normalt ikke splittes med virkning for avgiftsgrunnlaget. De formelle avtalene mellom partene avgjør hvordan vederlaget og merverdiavgiften skal beregnes. En avtalt, enhetlig ytelse skal også normalt avgiftsberegnes som én levering. En tjenesteleveranse kan være sammensatt av deltjenester som isolert sett har ulik avgiftsbehandling.”*

Det er trukket frem forvaltningspraksis hvor det er foretatt en forholdsmessig prisreduksjon på begge ytelsene, i tilfeller der det både er avgiftspliktige og avgiftsfrie varer eller tjenester som selges. Et eksempel på dette er Skattedirektoratets brev av 5. januar 2006 til Norges Turbileierforbund, som omhandler beregningsgrunnlag ved pakkereiser. Fra brevet hitsettes:

*”Ved samlet omsetning av selvstendige ytelser innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet, samt selvstendige ytelser med ulike merverdiavgiftssatser, skal det foretas en særskilt avgiftsbehandling for hver enkelt selvstendig ytelse. Merverdiavgift skal beregnes av den del av vederlaget som gjelder den avgiftspliktige omsetningen, jf. merverdiavgiftsloven § 18 første ledd. Vederlaget må med andre ord splittes i en avgiftspliktig og avgiftsfri del. Dersom det omsettes selvstendige ytelser med ulik merverdiavgiftssats, må den avgiftspliktige delen av vederlaget splittes opp i forhold til de ulike satsene.*

*I slike tilfeller, f.eks ved omsetning av pakkereise med persontransport, overnatting, servering og guiding, vil det således ikke være adgang til å avgiftsberegne hele vederlaget for pakken med én merverdiavgiftssats.*

*Utgangspunktet for denne vurderingen (splittingen) er omsetningsverdien av de ulike ytelsene sett i forhold til hverandre. Skattedirektoratet legger til grunn at fastsettelsen av omsetningsverdien for en avgiftspliktig ytelse må skje med utgangspunkt i selgerens direkte og indirekte kostnader for denne ytelsen, med et påslag for fortjeneste. Denne vurderingen vil nødvendigvis måtte være konkret og til en viss grad bero på et skjønn. Selger kan imidlertid ikke sette beregningsgrunnlaget for avgiftspliktige ytelser lavere enn ytelsens kostpris, eller henføre hele fortjenesten til ytelser som ikke skal avgiftsberegnes, eventuelt avgiftsberegnes med lav sats. Som et alminnelig utgangspunkt må det skje en fordeling av påslaget for fortjeneste på alle ytelsene, basert på forholdsmessighet og sedvanemessige forhold.*

*Ved rabatter/prisreduksjoner på pakker med ytelser som skal undergis ulik avgiftsmessig behandling, vil det som utgangspunkt måtte skje en forholdsmessig reduksjon av avgiftsgrunnlaget. Rabatten/prisreduksjonen må således fordeles på de ulike ytelsene, og det vil ikke være anledning til å henføre hele eller en uforholdsmessig stor del av rabatten til den avgiftspliktige delen av pakken”.*

Som det fremgår ovenfor la Skattedirektoratet til grunn at utgangspunktet for en vurdering av beregningsgrunnlaget, er omsetningsverdien av de ulike ytelsene sett i forhold til hverandre. Fastsettelsen av omsetningsverdien skal skje med utgangspunkt i selgerens ”direkte og indirekte kostnader for denne ytelsen, med et påslag for fortjeneste”.

Saksøkte har anført at 519 kroner eksklusive merverdiavgift ikke kan anses å være det reelle vederlaget for salg av e-avis til kunder med papiravisabonnement i tillegg. Det er vist til at samme vederlag ikke kan legges til grunn for en kunde som kun har et e-avisabonnement, og som deretter ønsker et papiravisabonnement i tillegg. Dette da forutsetningen for kundens betalingsvillighet for papiravis i et slikt tilfelle kan være annerledes enn for de kunder som i første omgang har et papiravisabonnement.

Videre er det trukket frem et eksempel som gjelder fastsetting av avgiftsgrunnlag ved rabatter på kombinerte avgiftspliktige og avgiftsfrie ytelser i bowlinghaller. Salg av bowlingserier er avgiftsfrie, mens kioskvarer er avgiftspliktig omsetning. I Skattedirektoratets brev av 17. desember 2002 til Norske Bowlinghalleries Bransjeforening fremgår det:

*”Ved spill i bowlinghaller har kundene bl.a mulighet til å velge forskjellige pakkelsninger bestående av et visst antall bowlingserier, bowlingsko, pølse, brus*

*mv. De ulike varianter av pakkeløsninger vil være rimeligere i forhold til om nevnte produkter omsettes hver for seg. Pakkeløsningen tilbys kunder av salgsfremmende årsaker.*

*(...)*

***Skattedirektoratet vil bemerke:***

*(...)*

*Ved rabatter på kombinerte avgiftsfrie/avgiftspliktige ytelser vil det måtte skje en forholdsmessig reduksjon av avgiftsgrunnlaget. Det vil således ikke være anledning til å henføre hele rabatten til den avgiftspliktige delen av den kombinerte ytelsen.”*

Det vil kunne være vanskelig målbart hva en kunde vil gi for en enkelt ytelse, og under hvilke gitte forutsetninger en kunde er villig til å betale et visst vederlag. Som i foreliggende sak hvor det er uenighet om hva som er det reelle vederlaget på et e-avisabonnement i tilknytning til papiravisabonnement.

En faktisk forskjell mellom foreliggende sak og den avgiftspraksis som er trukket frem er at det ved avtaleinngåelsen av en avgiftspliktig ytelse allerede forelå en avtale om en avgiftsfri ytelse. Kundene hadde forut for at de fikk tilbud om e-avis inngått en avtale om et abonnement på papiravis. Det var også mulig for de med papiravisabonnement i Adresseavisen å avstå fra tilbudet om e-avisabonnement. I motsetning til en pakkereise der tilbudet er betinget av å måtte kjøpe både reise og overnatting.

Skatte- og avgiftsretten er innenfor legalitetsprinsippets kjerneområde, og lovens ordlyd står sentralt ved vurderingen av merverdiavgiftsrettslige spørsmål, jf. Ot. prp.nr.76 (2008-2009) Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) side 14. Retten viser til at ordlyden i merverdiavgiftsloven § 4-1 er klar. Ved omsetning av varer og tjenester er det vederlaget mellom partene som er beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften. Videre vises det til at forarbeider og juridisk teori understøtter at vederlaget skal legges til grunn for denne beregningen.

Slik retten har forstått faktureres Adresseavisens abonnement på papiravis og e-avis hver for seg, slik at f.eks betalingsmislighold på det ene abonnementet vil medføre at levering/tilgang stanses. Kundens forpliktelse til å betale vederlag for e-avisen er på denne måten direkte knyttet til Adresseavisens levering av e-avis. Både det forhold at det allerede forelå en avtale mellom Adresseavisen og kundene om papiravisabonnement fra før av, og at det faktureres særskilt, mener retten understøtter at det dreier seg om to selvstendige avtaler og ikke samtidige ytelser. Det vises i denne forbindelse også til det forhold at vederlaget for papiravisen ikke ble redusert ved inngåelse av abonnement for e-avis for disse kundene. Dette i motsetning til f.eks pakkereiser og kjøp av bowlingserie sammen med kioskvarer, hvor det gis en samlet rabatt på kjøpet. Retten mener etter dette at det må legges til grunn at det er to selvstendige avtaler som er inngått mellom kundene og Adresseavisen, og ikke samtidige ytelser.

Saksøkte har vist til at en prisreduksjon som fordeles forholdsmessig på begge ytelsene er nødvendig for å beskytte avgiftsfundamentet. Det er også vist til behovet for praktikable regler på avgiftsområdet. Retten er enig i at dette er vektige hensyn. Men samtidig mener retten at det ved vurderingen av hva som skal legges til grunn for beregningen av merverdiavgiften må sees hen til avgiftsfritaket på papiraviser, jf. merverdiavgiftsloven § 6-1. En forholdsmessig prisreduksjon som skal henføres på begge ytelsene, slik det er gjort i Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak av 31. august 2011, vil tildele en avgift på en del av et vederlag som etter merverdiavgiftsloven ikke er avgiftspliktig. I dette tilfellet 826 kroner fra det avtalte vederlaget for papiravisen, som skal anses som vederlag for e-avisen og ilegges merverdiavgift. Ved en slik beregning av avgiftsgrunnlaget vil rekkevidden av fritaket for merverdiavgift for papiravis fastsatt ved lov reduseres.

Dette hensyn taler etter rettens mening for at det legges til grunn at det reelle vederlaget er det som er avtalt mellom kundene og Adresseavisen. Vederlaget på 519 kroner eksklusive merverdiavgift (648 kroner inklusive merverdiavgift). Et vederlag Adresseavisen kom frem til etter brukerundersøkelser og en vurdering av kundens betalingsvillighet for e-avis i tilknytning til papiravis.

Etter dette har retten kommet til at det i Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak av 31. august 2011 er foretatt en uriktig rettsanvendelse og bevisvurdering ved at det er lagt til grunn at dette er sammensatte ytelser, og at det reelle vederlaget er høyere.

Vedtaket anses etter dette å være ugyldig. Ut i fra rettens resultat om ugyldighet skal det dermed ikke ilegges tilleggsavgift. Retten drøfter ikke dette nærmere.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er stor arbeidsmengde.

### **Saksomkostninger**

Saksøkte har tapt saken fullstendig, og skal etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd erstatte motpartens saksomkostninger.

Prosessfullmektigene har fremlagt omkostningsoppgaver. Advokat Fjermeros har på vegne av Polaris Media ASA fremlagt en omkostningsoppgave på 156.000 kroner eksklusive merverdiavgift. Etter avsluttet hovedforhandling er det i prosesskrift fremmet et omkostningskrav på 6 222,46 kroner som gjelder reisekostnader for partsrepresentant.

Advokat Skog Hauge har på vegne av saksøkte fremlagt en saksomkostningsoppgave på 27.900 kroner. Saksøktes prosessfullmektig har fremkommet med innsigelser til saksøkers omkostningsoppgave, og har anført at den er for høy tatt i betraktning sakens begrensede omfang og at hovedforhandlingen var berammet kun til en dag. Saksøkers

prosessfullmektig har til dette bemerket at det har vært et krevende arbeid å gjennomgå sakens dokumenter, og at det har vært nødvendig med en gjennomgang av en betydelig mengde forvaltningspraksis som forberedelse til saken.

Det er arbeidet fra stevning og frem til hovedforhandling som utgjør det vesentligste av saksomkostningene, herunder et krav om dekning av forberedelse på 36 timer, til sammen kr. 108.000. Øvrig arbeid er saksomkostninger frem til stevning på 12 timer og 4 timer for gjennomføring av hovedforhandlingen, til sammen 48.000 kroner. Sett hen til sakens art, omfang og behovet for å kartlegge avgiftspraksis på området har retten kommet frem til at saksøkers utgifter fremsatt i saksomkostningsoppgave under hovedforhandlingen anses rimelige og nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd. Hva gjelder dekning av reisekostnader til partsrepresentant som er innsendt etter avsluttet hovedforhandling er retten av den oppfatning at dette kravet er for sent fremsatt. Det vises her til at det følger av tvisteloven § 20-5 andre ledd at saksomkostningsoppgave skal inngis ved rettsmøtets avslutning. Reisekostnader er ikke satt opp som en egen post i saksøkers saksomkostningsoppgaven, og det ble heller ikke varslet at slike kostnader ville bli ettersendt.

Retten har ikke funnet at det foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig helt eller delvis å lempe kostnadsansvaret i medhold av tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

Etter dette legger retten til grunn den omkostningsoppgave som er fremlagt av saksøker, idet den finner utgiftene rimelige og nødvendige. Foruten de reisekostnader som er fremsatt etter avsluttet hovedforhandling. Saksøkte dømmes etter dette til å betale saksøker 156.000 kroner i saksomkostninger.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist. Grunnen er stor arbeidsmengde.

## **DOMSSLUTNING**

1. Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak av 31. august 2011 er ugyldig.
2. Staten v/ Skattekontoret Midt-Norge dømmes til å erstatte Polaris Media ASA saksomkostninger med 156.000 - hundreogfemtisekstusen - kroner i saksomkostninger innen 2 - to - uker fra dommens forkynnelse.

Retten hevet

Eldbjørg Håkonsen Martinsen

Rettledning om ankeadgangen i sivile saker vedlegges.

## **Rettledning om ankeadgangen i sivile saker**

Reglene i tvisteloven kapitler 29 og 30 om anke til lagmannsretten og Høyesterett regulerer den adgangen partene har til å få avgjørelser overprøvd av høyere domstol. Tvisteloven har noe ulike regler for anke over dommer, anke over kjennelser og anke over beslutninger.

Ankefristen er én måned fra den dagen avgjørelsen ble forkynt eller meddelt, hvis ikke noe annet er uttrykkelig bestemt av retten.

Den som anker må betale behandlingsgebyr. Den domstolen som har avsagt avgjørelsen kan gi nærmere opplysning om størrelsen på gebyret og hvordan det skal betales.

### Anke til lagmannsretten over dom i tingretten

Lagmannsretten er ankeinstans for tingrettens avgjørelser. En dom fra tingretten kan ankes på grunn av feil i bedømmelsen av faktiske forhold, rettsanvendelsen, eller den saksbehandlingen som ligger til grunn for avgjørelsen.

Tvisteloven oppstiller visse begrensninger i ankeadgangen. Anke over dom i sak om formuesverdi tas ikke under behandling uten samtykke fra lagmannsretten hvis verdien av ankegenstanden er under 125 000 kroner. Ved vurderingen av om samtykke skal gis skal det blant annet tas hensyn til sakens karakter, partenes behov for overprøving, og om det synes å være svakheter ved den avgjørelsen som er anket eller ved behandlingen av saken.

I tillegg kan anke – uavhengig av verdien av ankegenstanden – nektes fremmet når lagmannsretten finner det klart at anken ikke vil føre fram. Slik nekting kan begrenses til enkelte krav eller enkelte ankegrunner.

Anke framsettes ved skriftlig ankeerklæring til den tingretten som har avsagt avgjørelsen. Selvprosederende parter kan inngi anke muntlig ved personlig oppmøte i tingretten. Retten kan tillate at også prosessfullmektiger som ikke er advokater inngir muntlig anke.

I ankeerklæringen skal det særlig påpekes hva som bestrides i den avgjørelsen som ankes, og hva som i tilfelle er ny faktisk eller rettslig begrunnelse eller nye bevis.

Ankeerklæringen skal angi:

- ankeinstansen
- navn og adresse på parter, stedfortredere og prosessfullmektiger
- hvilken avgjørelse som ankes
- om anken gjelder hele avgjørelsen eller bare deler av den
- det krav ankesaken gjelder, og en påstand som angir det resultatet den ankende parten krever
- de feilene som gjøres gjeldende ved den avgjørelsen som ankes
- den faktiske og rettslige begrunnelse for at det foreligger feil
- de bevisene som vil bli ført
- grunnlaget for at retten kan behandle anken dersom det har vært tvil om det
- den ankende parts syn på den videre behandlingen av anken

Anke over dom avgjøres normalt ved dom etter muntlig forhandling i lagmannsretten. Ankebehandlingen skal konsentreres om de delene av tingrettens avgjørelse som er omtvistet og tvilsomme når saken står for lagmannsretten.



#### Anke til lagmannsretten over kjennelser og beslutninger i tingretten

Som hovedregel kan en *kjennelse* ankes på grunn av feil i bevisbedømmelsen, rettsanvendelsen eller saksbehandlingen. Men dersom kjennelsen gjelder en saksbehandlingsavgjørelse som etter loven skal treffes etter et skjønn over hensiktsmessig og forsvarlig behandling, kan avgjørelsen for den skjønnsmessige avveiningen bare angripes på det grunnlaget at avgjørelsen er uforsvarlig eller klart urimelig.

En *beslutning* kan bare ankes på det grunnlaget at retten har bygd på en uriktig generell lovforståelse av hvilke avgjørelser retten kan treffe etter den anvendte bestemmelsen, eller på at avgjørelsen er åpenbart uforsvarlig eller urimelig.

Kravene til innholdet i ankeerklæringen er som hovedregel som for anke over dommer.

Etter at tingretten har avgjort saken ved dom, kan tingrettens avgjørelser over saksbehandlingen ikke ankes særskilt. I et slikt tilfelle kan dommen isteden ankes på grunnlag av feil i saksbehandlingen.

Anke over kjennelser og beslutninger settes fram for den tingretten som har avsagt avgjørelsen. Anke over kjennelser og beslutninger avgjøres normalt ved kjennelse etter ren skriftlig behandling i lagmannsretten.

#### Anke til Høyesterett

Høyesterett er ankeinstans for lagmannsrettens avgjørelser.

Anke til Høyesterett over *dommer* krever alltid samtykke fra Høyesteretts ankeutvalg. Slikt samtykke skal bare gis når anken gjelder spørsmål som har betydning utenfor den foreliggende saken, eller det av andre grunner er særlig viktig å få saken behandlet av Høyesterett. – Anke over dommer avgjøres normalt etter muntlig forhandling.

Høyesteretts ankeutvalg kan nekte å ta til behandling anker over *kjennelser og beslutninger* dersom de ikke reiser spørsmål av betydning utenfor den foreliggende saken, og heller ikke andre hensyn taler for at anken bør prøves, eller den i det vesentlige reiser omfattende bevisspørsmål.

Når en anke over kjennelser og beslutninger i tingretten er avgjort ved kjennelse i lagmannsretten, kan avgjørelsen som hovedregel ikke ankes videre til Høyesterett.

Anke over lagmannsrettens kjennelse og beslutninger avgjøres normalt etter skriftlig behandling i Høyesteretts ankeutvalg.