

# Postordre og avgiftsplikt

**Oslo tingrett avsa 7. juli 2003 dom i en sak hvor Staten v/Finansdepartementet var saksøkt av et finsk postordreselskap, Ifi OY, som driver virksomhet med distribusjon av ferdig frankerte og adresserte bestillingsposer for fremkalling av film til norske forbrukere. Dommen skaper en betydelig usikkerhet med hensyn til rettstilstanden for alle de virksomheter som i dag har postordreforsendelser fra utlandet til kunder i Norge.**



Advokatfullmektig  
Marianne Brockmann Bugge



Advokat  
Trond Sanfelt

Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen advokatfirma

Saken gjaldt spørsmål om Oslo fylkesskattekontor i sitt etterberegningsvedtak overfor Ifi OY feilaktig har lagt til grunn at selskapets salg av ferdig fremkalte filmer og fotorelaterede varer med verdi under NOK 200,- må anses som avgiftspliktig omsetning i Norge.

Ved rettens vurdering av merverdiavgiftslovens omsetningsbegrep legges det avgjørende vekt på kjøpsrettens bestemmelser om leveringssted og det konkluderes i tråd med Statens påstand og fylkesskattekontorets vedtak at de aktuelle leveranser må bli å anse som merverdiavgiftspliktig omsetning for Ifi OY.

Retten synes gjennom dommens premisser å ville klargjøre merverdiavgiftslovens omsetningsbegrep og inntar i den forbindelse en rettsskapende rolle. Forholdet mellom omsetningsbegrepet og gjeldende innførselsfritak for varer med verdi under NOK 200,- blir imidlertid stående uavklart. Dette skaper en betydelig usikkerhet med hensyn til rettstilstanden for alle de virksomheter som i dag har postordreforsendelser fra utlandet til kunder i Norge.

## Kort om de faktiske forhold

Det er som nevnt opplyst i dommen at Ifi OY driver virksomhet med distribusjon av ferdig frankerte og adresserte bestillingsposer for fremkalling av film til norske forbrukere. Bestillingsposene sendes inn av kundene og har postadresse Gardermoen, blir derfra sendt videre til Finland for fremkalling, og deretter sendt tilbake til kunden.

Fordi den enkelte forsendelse har en verdi under NOK 200,- har Ifi OY lagt til grunn at fritaket for innførselsmerverdiavgift i § 5 første ledd nr. 2 i forskrift nr. 2 12/12-75 (nr. 12) om beregning og oppkreving av merverdiavgift ved innførsel av varer, jf. merverdiavgiftsloven § 62, kommer til anvendelse. Selskapet er imidlertid også registrert i merverdiavgiftsmanntallet for leveranser som har en verdi over NOK 200,-. For disse vareforsendelsene har de betalt innførselsmerverdiavgift, fradragsført den i sine merverdiavgiftsregnskaper, for så igjen å fakturere den enkelte kunde inklusive norsk merverdiavgift. Forsendel-

sene under NOK 200,- har imidlertid gått direkte fra Finland til den enkelte kunde uten at merverdiavgift er blitt oppkrevd og innbetalt. På bakgrunn av bokettersyn i Ifi OY ble selskapet etterberegnet for et beløp nærmere 6 millioner kroner, inklusive tilleggsavgift og renter. Fylkesskattekontorets etterberegning var i følge dommen begrunnet med at Ifi OYs postordreforsendelser til en verdi under kr. 200,- ble ansett som omsetning av varer i Norge, og at selskapet derfor skulle avgiftsberegnet omsetningen, jf. merverdiavgiftsloven § 10 første og tredje ledd.

Av dommen fremgår at fylkesskattekontorets etterberegning bestrides av saksøker bl.a. under henvisning til at merverdiavgiftsplikt utløses enten ved omsetning eller ved innførsel, og at angjeldende transaksjoner må bli å anse som finsk omsetning, ikke norsk, og således utenfor norsk jurisdiksjon. Når det gjelder plikten til å beregne og betale innførselsmerverdiavgift, viser saksøker til at plikten, i henhold til merverdiavgiftsloven § 64, hviler på den som, i følge tollovens bestemmelser, er vareeier. Fordi det er de norske kundene som har disposisjonsrett over varene idet de tas inn til Norge, mener saksøker at norske kunder må kunne nyte godt av gjeldende innførselsfritak i F 12.

Fra saksøktens side, staten v/Finansdepartementet, anføres at Ifi OY må anses å ha merverdiavgiftspliktig omsetning i Norge. Under henvisning bl.a. til administrativ praksis legges det til grunn at det kjøpsrettslige leveringssted er avgjørende for hva som ligger i merverdiavgiftslovens omsetningsbegrep.

Som nevnt innledningsvis konkluderer Oslo tingrett i tråd med saksøktens anførsler og det som ble lagt til grunn for Oslo fylkesskattekontorets etterberegningsvedtak, at Ifi OYs forsendelser under NOK 200,- til norske kunder, må bli å anse som avgiftspliktig omsetning i Norge.

## Sakens løsning må bero på en tolkning av bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 13.

### Nærmere om rettens bemerkninger

Under rettens bemerkninger uttales det innledningsvis at sakens løsning må bero på en tolkning av bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 13 som fastsetter at det skal betales merverdiavgift av norsk vareomsetning.

Det påpekes i den forbindelse at forarbeidene til merverdiavgiftsloven § 13 gir liten veiledning og at det er sparsomt med rettspraksis og teori som kaster lys over tolkningsspørsmålet. Samtidig presiseres det:

«Administrativ praksis har derimot utpekt det kjøpsrettslige leveringsstedet som avgjørende.»

Til støtte for at det kjøpsrettslige leveringssted er avgjørende viser retten til tre ulike skriv av henholdsvis 1972, 1977 og 1997 fra Skattedirektoratet. Fra 1977-skrivet er følgende sitat inntatt i dommen:

«Avgjørende for om det foreligger avgiftsri omsetning i utlandet, er om kjøperen får varen levert, rettslig sett, i utlandet, slik at han kan disponere over varen der. Hvis selgeren stiller varen til disposisjon for kjøperen i Norge, vil det foreligge innenlandsk omsetning uten hensyn til hvor varen befant seg på det tidspunkt da avtalen om kjøpet ble inngått.»

Retten viser også til en dom i Høyesterett, Rt. 1996 s. 51, for å underbygge synspunktet om at innholdet av det «kjente privatrettslige kjøpsbegrepet» har relevans ved tolkningen av merverdiavgiftslovens omsetningsbegrep.

For øvrig legger retten retts tekniske hensyn til grunn for sitt fortolkningsresultat, under henvisning til at leveringsstedet er ett av de mest sentrale og lettest konstaterbare elementer i ethvert kjøpsforhold. Videre pekes det på at også konkurransevridning mellom norske og utenlandske leverandører av samme produkter, tilsier en slik lovforståelse.

På bakgrunn av ovennevnte oppsummerer retten anvendelsen av merverdiavgiftslovens omsetningsbegrep i angjeldende sak på følgende måte:

«Ifi OY omsetter varer til norske forbrukere. I henhold til kjøpsloven § 7 fjerde ledd skjer da leveringen når tingen mottas av kjøper. I relasjon til merverdiavgiftsloven § 13 foregår da omsetningen i Norge. [...]»

### Vareeierbegrepet

Retten kommer deretter inn på vareeierbegrepet innhold og relevans. Det vises til tolloven § 1 nr. 3 hvoretter vareeier er definert til å være den som er legitimert til å råde over varen overfor tollvesenet, og at dette normalt vil fremgå av tolldeklarasjonen. Siden det imidlertid ikke foreligger selvdeklarasjoner i saken, påpeker retten at spørsmålet om hvem som er vareeier må løses:

«... ut fra en vurdering av hvem som er legitimert til å råde over varene når de krysser grensen. I en slik vurdering vil antallet og arten av beføyelser som er gått over på kjøperen idet varen krysser grensen, spille inn.»

Videre peker retten på at flere i henhold til rettspraksis kan bli å anse som vareeiere og uttaler:

«Vareeierbegrepet gir således ingen entydig løsning på spørsmålet om det foreligger omsetning i Norge.»

Når det gjelder gjeldende fritak for innførselsmerverdiavgift i Forskrift 12, påpeker retten at forskriften, ut fra sin plassering, bare regulerer plikten til å svare innførselsmerverdiavgift, og ikke merverdiavgift av innenlandsk omsetning. Videre uttaler retten:

«Den omstendighet at forskriften fritar varer fra utlandet med verdi under kr. 200,- fra innførselsmerverdiavgift, utelukker således ikke at det kan foreligge en plikt til å svare omsetningsmerverdiavgift. Forskriften har derfor ingen relevans ved tolkningen av merverdiavgiftsloven § 13.»

I forholdet mellom de norske merverdiavgiftsreglene og andre lands avgiftsregler legger retten avslutningsvis til grunn at heller ikke utenlandske merverdiavgiftsregler har relevans siden norske merverdiavgiftsregler ikke har vært forsøkt harmonisert med tilsvarende regler i andre land.

### Vurdering av dommen

Dommen tar rettslig utgangspunkt i merverdiavgiftsloven § 13 første ledd. Bestemmelsen innleder lovens kapittel IV om avgiftspliktig omsetning. Av bestemmelsen fremgår:

«Det skal betales avgift av omsetning av varer og tjenester som er omfattet av loven i henhold til bestemmelsene i kapittel I.»

I lovens kapittel I § 1 er det fastsatt at det

«... skal betales en avgift på omsetning av varer og tjenester i alle ledd og ved innførsel...»

Merverdiavgiftslovens utgangspunkt er således at det foreligger avgiftsplikt på så vel omsetning som innførsel av varer.

I lovens kapittel I § 3 er det inntatt en legaldefinisjon av omsetning. Av bestemmelsens nr. 1 fremgår:

«Med omsetning forstås:

1. Levering av varer mot vederlag, herunder levering av varer fremstilt etter oppdrag eller levering av varer i forbindelse med ytelser av tjenester.
2. ...»

### Mer enn faktisk leveringssted

Merverdiavgiftsloven beskriver med andre ord omsetning som en transaksjon hvor på den ene siden selger leverer en vare og på den annen side kjøper erlegger et vederlag. En naturlig forståelse av bestemmelsen synes da å være at omsetning er definert til noe mer enn det faktiske leveringssted. Det ville ellers vært naturlig at bestemmelsen uttrykkelig slo fast at stedet for leveransen var avgjørende, slik gjeldende rett eksempelvis er innen EU. Definisjonen i merverdiavgiftslovens § 3 fremstår derimot som et hendelsesforløp hvor ulike faktorer så vel på selger som på kjøpersiden vil være avgjørende for om omsetning kan sies å ha funnet sted. Verken tidspunkt eller sted er nødvendigvis sammenfallende. Det bør med andre ord ut i fra et slikt ståsted ikke bare være spørsmål om hvor en vare er levert som anses relevant, men også hvilke andre leveringsbetingelser som gjelder og som bør tillegges vekt ved vurderingen.

Tatt i betraktning av at verken lovens ordlyd eller dens forarbeider gir uttrykk for at leveringsstedet alene er avgjørende, er det derfor nokså påfallende at retten så vidt raskt går på kjøpslovens § 7 og slår fast at leveringsstedet må være avgjørende. Om

retten ved sin henvisning til kjøpsrettens bestemmelser om levering derimot hådde fremhevet spørsmålet om eiendomsrettens overgang og de momenter som der er avgjørende, ville resonnementet også fremstått som mer i tråd med det som ovenfor er anført for merverdiavgiftslovens omsetningsbegrep.

## Omsetning i Norge

Spørsmålet om det foreligger omsetning i Norge i merverdiavgiftslovens forstand er omhandlet i skrivene fra Skattedirektoratet som er lagt til grunn i saken. Det er imidlertid også her lite som tyder på at uttalelsene bygger på det kjøpsrettslige leveringssted som avgjørende, slik dommen legger til grunn. Derimot synes det gjennomgående vurderingstema i uttalelsene nettopp å være hvilke salgsbetingelser, alternativt leveringsbetingelser, som gjelder.

I 1972-skrivet fra Skattedirektøren til fylkesskattesjefene er to konkrete uttalelser fra Finansdepartementet referert. Begge sakene gjaldt kjøp av varer fra utlandet hvor salgavtalen inneholdt særlige salgsvilkår, henholdsvis «fob» og «cif». I begge sakene synes det som om det er departementets vurdering av salgsvilkårene som er avgjørende for spørsmålet om avgiftsplikt. Hva som er utslagsgivende for departementets konklusjon i de to respektive sakene lar seg ikke slå fast med sikkerhet, men det er vektlagt i begge tilfelle er at kjøper i henhold til de gitte salgsvilkår er ansvarlig for innførselen av varen(e) og salgsprisen er eksklusiv toll og avgifter. Det skulle tyde på at departementet vektlegger salgsvilkårene samlet når det på denne bakgrunn konkluderes med at selger ikke kan anses å ha avgiftspliktig omsetning i Norge.

Også i skrevet fra 1977, som er anført i saken, slås det fast at spørsmålet om innenlandsk omsetning foreligger,

«... må i hvert enkelt tilfelle vurderes på grunnlag av de foreliggende fakta, bl.a. de avtalte salgsvilkår. ...»

Videre uttales, som fremhevet også i dommen:

«Avgjørende for om det foreligger avgiftsfri omsetning i utlandet, er om kjøperen får varen levert, rettslig sett, i utlandet, slik at han kan disponere over varen der...»

## Samlede salgsvilkår avgjør

Også gjennom dette skrevet kan man få inntrykk av at det er de samlede salgsvilkår

**Avgjørende for om det foreligger avgiftsfri omsetning i utlandet, er om kjøperen får varen levert, rettslig sett, i utlandet, slik at han kan disponere over varen der...**

som anses avgjørende for merverdiavgiftsplikten og ikke det fastsatte leveringssted. Presiseringen «rettslig sett» understreker nettopp at en helhetsvurdering av salgstransaksjonen, hvor bla. den rettslige overdragelse av varen, disposisjonsrett, risiko mv., også er relevant.

I skrevet fra 1997 går direktoratet konkret inn på hva som ligger i leveringsvilkårene ved såkalte tollfranko-salg, eller DDP (delivered duty paid), og slår deretter fast at det ved slike leveringsbetingelser foreligger omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. Når det i den sammenheng vises til de alminnelige kjøpsrettslige bestemmelser med hensyn til leveringen, synes det naturlig å forstå det dit hen at det er leveringsbetingelsene i henhold til kjøpsretten, det vil si spørsmålet om hva tollfranko/DDP kjøpsrettslig inneholder, som er vurderingstemaet. Det er ingen holdepunkter for å si at det med henvisningen til kjøpsrettens bestemmelser om levering er ment å henvise til leveringsstedsbestemmelser.

I motsetning til rettens konklusjon i dommen mot Ifi OY, kan det med andre ord argumenteres for at skrivene fra Skattedirektoratet gir grunnlag for å konkludere med at leveringsstedet alene ikke er tilstrekkelig for å kunne fastslå merverdiavgiftspliktig omsetning i Norge. En slik forståelse synes å harmonere med det som ovenfor er nevnt med hensyn til ordlyden i de aktuelle bestemmelsene i merverdiavgiftsloven.

Retten kommer derimot inn på nettopp den type helhetsvurdering som mangler i forhold til merverdiavgiftslovens omsetningsbegrep, når den vurderer vareeierbegrepet. Fordi spørsmålet om hvem som er vareeier i forhold til tollovens innførselsbestemmelser, ikke gir noe entydig svar, velger imidlertid retten å se bort fra det.

## Leveringsbetingelser som utgangspunkt

Det er grunn til å spørre om dette ville stilt seg annerledes dersom retten hadde tatt leveringsbetingelsene som utgangspunkt for vurderingen av om det forelå omsetning i Norge. Spørsmålet om hvem som er vare-

eier i en innførselssituasjon kunne da tvert imot fremstått som relevant og som en indikator på spørsmålet om det har skjedd en eierovergang før varen(e) kom til Norge eller ikke. Omsetningsbegrepet synes nettopp som vareeierbegrepet å bygge på flere forhold hvor det ofte ikke vil være klare eller entydige konklusjoner, men hvor man må finne løsninger som bygger på de konkrete forhold i hvert enkelt tilfelle.

Det fremstår også som underlig at innførselsfritaket for varesendinger under kr. 200,- i Forskrift 12, som er bakgrunnen for hvorfor Ifi OY har innrettet seg slik de har gjort med hensyn til merverdiavgiften, av retten kun nevnes kort. Retten presiserer endog at forskriften ikke har relevans ved fortolkningen av merverdiavgiftslovens omsetningsbegrep. Selv om retten mener den ikke er relevant i forhold til innholdet av merverdiavgiftsloven § 13 første ledd, er den vel utvilsomt relevant for saken? Mye tyder på at retten her overser det som for mange fremstår som sakens kjerne; nemlig forholdet mellom avgiftspliktig omsetning og plikten til å beregne merverdiavgift ved innførsel.

Innførselsmerverdiavgiften har som nevnt sin hjemmel i merverdiavgiftsloven § 1. Den har, foruten å verne om statens proveny, til hensikt å sikre at varer som innføres får samme avgiftsmessige behandling som ved innenlands omsetning, jf. Ot.prp. nr. 2 Merverdiavgiftsreformen 2001.

Plikten til å beregne merverdiavgift ved innførsel er nærmere regulert i lovens kapittel XVI, som i § 62 første ledd første punktum fastslår:

«Avgift av varer som innføres fra utlandet, Svalbard og Jan Mayen, betales ved innførselen. ...»

Videre fremgår av merverdiavgiftsloven § 4 første ledd første punktum:

«Avgiften skal betales av den som etter lov om toll (tolloven) av 10. juni 1966 er vareeier. ...»

Når det gjelder det særskilte innførselsfritaket i forskrift 12 for varesendinger

under kr. 200,-, viser retten kun til at fritaket først ble fjernet under press fra norske næringsdrivende, og deretter gjeninnført fra mars 2001 under henvisning til ønsket om å fremme Internett-handelen i Norge.

Det bør imidlertid også være relevant for saken at Forskrift nr. 12 § 5 nr. 2 ved endringen fra og med 1. mars 1999 hadde følgende ordlyd:

«Andre sendinger av verdi under kr. 200. Fritakene gjelder ikke alkoholholdig drikk, tobakksvarer (herunder sigarettpapir) eller sendinger som utgjør ledd i postordresalg (forfatterens uthevnin- g.)»

Hva som ligger i postordresalg ble da av Finansdepartementet definert som følger:

«Med postordresalg menes i denne forskrift salg av varer som skal sendes til kjøperen, dersom selgeren i katalog, brosjyrer, annonse eller annen markedsføring har tilbudt å sende varen etter skriftlig, telefonisk eller elektronisk bestilling, og kjøperen har bestilt varen på denne måten.»

Først ble det med andre ord innført et unntak fra innførselsfritaket for postordresendelser. Så ble unntaket fjernet. Er det ikke da rimelig å tro at man ved å fjerne unntaket, mente at postordresendelser skal nyte godt av fritaket på lik linje med all annen innførsel? De uttalelser som foreligger fra Finansdepartementet i forbindelse med fjerningen av unntaket for postordresendelser, gir ingen indikasjon på begrensninger i fritaket.

## Tvert i mot?

Retten uttaler imidlertid at den omstendighet at forskriften fritar varer fra utlandet med verdi under kr. 200,- fra merverdiavgift, ikke utelukker at det kan foreligge en plikt til å svare omsetningsmerverdiavgift. Er det ikke snarere tvert i mot? Det at det foreligger en plikt til å svare omsetningsmerverdiavgift, kan ikke utelukke en fra også å nyte godt av innførselsfritaket for varer under kr. 200,-?

Det forelå som kjent en klar politisk vilje til å fjerne unntaket og gjeninnføre fritaket

for postforsendelser under en viss verdi. Dette skjedde til tross for den konkurranseulempe man visste det ville kunne medføre for norske næringsdrivende som omsetter tilsvarende produkter. Det er da naturlig å spørre seg om en domstol kan tillate seg å overse dette faktum og således i realiteten overprøve lovgivers vilje?

Selv om det rettslige utgangspunkt i merverdiavgiftsloven § 1 tilsynelatende gir dobbel hjemmel for avgiftsplikt, er det tvilsomt at staten gjennom innførselsmerverdiavgiften har ment å oppnå «double dip» ved at avgiften for samme vare skal betales to ganger; så vel ved innførsel som ved omsetning, uten at innførselsavgiften

## Det forelå som kjent en klar politisk vilje til å fjerne unntaket og gjeninnføre fritaket for postforsendelser under en viss verdi.

ved (videre-) omsetning først løftes av. Det er et bærende prinsipp ved merverdiavgiftssystemet at dobbel avgiftsbelastning skal unngås. Igjen fremstår det da som underlig at retten så klart tør å slå fast at bestemmelsene om merverdiavgiftsplikt ved innførsel ikke utelukker anvendelsen av bestemmelsene som fastsetter avgiftsplikt også ved omsetning.

Avslutningsvis bør det nevnes at det også fremstår som nokså bemerkelsesverdig at retten under henvisning til at norske merverdiavgiftsregler ikke har vært forsøkt harmonisert med tilsvarende regler i andre land, ikke mener utenlandske merverdiavgiftsregler har noen relevans ved tolkningen av norske merverdiavgiftsbestemmelser. Retten synes da å mangle kjennskap til at merverdiavgiftsloven av 1969 bygger på EFs 2. direktiv om merverdiavgift, og at gjeldende merverdiavgiftslov fortsatt i stor grad er formet over samme lest som merverdiavgiftslovene i henholdsvis Sverige og Danmark.

Merverdiavgiften er gjennom sin grenseoverskridende handel av høyst internasjonal karakter, og harmonisering har derfor vært påkrevd, også for land utenfor EU. Norske lovgivningsmyndigheter og Finansdepartementet har da også alltid vært særdeles påpasselige i å følge utviklingen innen EU. I motsetning til hva retten gir uttrykk for i denne saken med Ifi OY mot Staten v/Finansdepartementet, har utviklingen og fortolkningen av norske merverdiavgiftsregler vært sterkt preget av reglene i andre land, hvilket ikke minst Momsreformen 2001 bekrefter.

## Oppsummering og konklusjon

Som denne gjennomgangen viser, reiser Oslo tingretts dom av 7. juli 2003 i saken Ifi OY mot staten v/Finansdepartementet, en del spørsmål av så vel praktisk som prinsipiell karakter.

Om dommen mot formodning blir stående, kan den vanskelig forstås på annen måte enn at merverdiavgiftslovens omsetningsbegrep tilsynelatende har fått en (ny) definisjon i forhold til den «rene» innførsels situasjon; det foreligger vareomsetning i Norge når varen leveres i Norge. Det er imidlertid grunn til å tro at en slik definisjon neppe oppfattes som klargjørende i forhold til det som hittil har vært gjeldende rettoppfatning. Tvert imot skaper dommen gjennom sin konklusjon og sine premisser en større usikkerhet, ikke bare i forhold til merverdiavgiftslovens omsetningsbegrep, men også i forhold til innførselsfritakets innhold og eksistens.

Alle de virksomheter og privatpersoner som gjennom virksomhet eller anskaffelser forholder seg til merverdiavgiftsregelverket generelt, eller innførselsregelverket spesielt, har etter denne dommen all grunn til å følge med utfallet av en eventuell ankebehandling av saken. Det er lov å håpe på at ankeinstansen vil sette seg inn i og vise større innsikt i merverdiavgiftens regelverk slik at det blir avsagt en praktisk og rettslig sett klargjørende dom.