

Høyesterettsavgjørelse:

Avgiftsplikt for postordresalg fra utlandet



Advokat
Marianne Brockmann Bugge
Bugge, Arentz-Hansen &
Rasmussen



Advokatfullmektig
Camilla Hammer Solheim
Bugge, Arentz-Hansen &
Rasmussen

Dette var konklusjonen i Høyesteretts dom 27. mars 2006 i ankesaken Ifi OY Fotolabo Club («Ifi OY») mot Staten ved Finansdepartementet (HR-2006-00536-A).

I motsetning til tingretten og lagmannsretten som i stor grad la vekt på det kjøpsrettslige leveringsstedet, gir Høyesterett anvisning på en konkret helhetsvurdering av om det foreligger en tilstrekkelig tilknytning mellom omsetningen og Norge som avgjørende for den utenlandske næringsdrivendes avgifts- og registreringsplikt i Norge. I praksis betyr dette at ordinære postordresalg og internetthandel til norske forbrukere normalt ikke vil medføre avgifts- og registreringsplikt i Norge, med mindre det foreligger vesentlige tilpasninger til omsetningen i det norske markedet slik situasjonen var i Høyesterettsdommen.

De virksomheter som har innrettet seg etter tingrettens eller lagmannsrettens dom i saken, bør således foreta en fornyet vurdering av sine rutiner og i hvilken grad de er avgifts- og registreringspliktige for omsetning til Norge.

Kort om faktum og historikk

Ifi OY er et finsk selskap som fremkaller og kopierer film og selger fotorelaterte produkter. Selskapet har siden 1995 solgt sine

produkter blant annet ved distribusjon av ferdigfrankerte og adresserte bestillingsposser for fremkalling av film til norske forbrukere. Selskapet har også en egen nettside rettet mot norske forbrukere. Bestillinger sendes til en postboks med adresse Gardermoen og faktura mottas av kunden sammen med de ferdig fremkalte bildene. Betaling skjer i norske kroner til en norsk bankkonto. Det fremgår ikke av bestillingsposene eller av selskapets markedsføring for øvrig at filmene blir fremkalt og kopiert i Finland.

Ifi OY har ifølge dommen siden mars 2001 fulgt et tosporet system for virksomheten i Norge. Forsendelser med verdi over NOK 200 blir sendt samlet fra Finland til en egen representant for selskapet i Norge. Representanten videresender produktene til de norske kundene, betaler innførselsavgiften på forsendelsene, og fakturerer de norske kundene med merverdiavgift på vegne av Ifi OY. Innførselsmerverdiavgiften fradragsføres mot den fakturerte avgiften som innberettes i selskapets omsetningsoppgaver.

Forsendelser som enkeltvis har en verdi under NOK 200 distribuerer selskapet derimot ikke gjennom representanten, men sender disse direkte til den enkelte norske kunde pr. post. Under henvisning til forskrift nr. 12 av 12. desember 1975 om beregning og oppkreving av merverdi-

Høyesterett har slått fast at utenlandske næringsdrivende som har en «eksklusiv og fullstendig tilpasning til omsetning i det norske markedet», er avgifts- og registreringspliktige i Norge, forutsatt at registreringsgrensen på NOK 50 000 er nådd.

avgift ved innførsel av varer (F 12) § 5 nr. 2, har selskapet ikke beregnet eller krevd inn norsk merverdiavgift på slike forsendelser, idet bestemmelsen hjemler innførselsfritak for vareforsendelser til en verdi under NOK 200.

På bakgrunn av bokettersyn i 2001 ble selskapet etterberegnet avgift med NOK 5 804 265, inklusive renter og tilleggsavgift. Fylkesskattekontoret begrunnet sitt etterberegningensvedtak med at Ifi OYs vareforsendelser til en verdi under NOK 200 til norske kunder måtte bli å anse som avgiftspliktig omsetning i Norge, og at det således også skulle ha vært svart merverdiavgift av denne omsetningen.

Domstolsprøvingen

Ifi OY brakte fylkesskattekontorets vedtak inn for Oslo tingrett, som 7. juli 2003 avsa dom (TOSLO-2002-6849), hvorefter staten v/Finansdepartementet ble frifunnet. Tingretten fant at det forelå avgiftspliktig omsetning og la ved sin vurdering avgjørende betydning på kjøpslovens leveringsstedsbestemmelser, som ved forbrukerkjøp fastslår at levering skjer hvor varen fysisk overleveres. Tingrettens avgjørelse er nærmere omtalt i Revisjon og Regnskap nr. 5/2003.

Tingrettens dom ble stadfestet av Borgarting lagmannsrett i dom 18. april 2005.

Lagmannsretten konkluderte også med at Ifi OY hadde avgiftspliktig omsetning i Norge. I likhet med tingretten la lagmannsretten i sin vurdering betydelig vekt på de kjøpsrettslige leveringsstedsbestemmelsene, men åpnet samtidig for en helhetsvurdering hvor også andre momenter kunne få betydning for avgjørelsen. Lagmannsrettens avgjørelse er nærmere omtalt i Revisjon og Regnskap nr. 4/2005.

Høyesteretts konklusjon i saken er den samme som i tingrettens og lagmannsrettens dom. Høyesteretts premisser er imidlertid mer nyanserte, logiske, og i større grad i tråd med et mer helhetlig syn på avgiftssystemet enn de tidligere dommene i saken. Høyesterett har imidlertid heller ikke eksplisitt drøftet spørsmålet om innførselsfritaket for vareforsendelser til en verdi under NOK 200 er helt generelt utformet fra lovgivers side, og om dette således må gå foran de ordinære bestemmelsene om avgifts- og registreringsplikt.

Momenter ved Høyesteretts vurdering

Høyesterett tar i sin rettslige vurdering utgangspunkt i merverdiavgiftsloven § 10 tredje ledd og slår, under henvisning til forskrift nr. 71 av 31. mars 1977 om registrering av utenlandsk næringsdrivende ved representant, fast at avgjørende for avgiftsplikten er om vedkommende utenlandske næringsdrivende «*her i landet har omsetning som nevnt i merverdiavgiftsloven kap. IV.*» Deretter konkluderes det allerede innledningsvis i dommens premisser med at «*slik Ifi OY har innrettet sin markedsføring og salg av fremkalt bilder mot det norske markedet*», må det «*være klart at merverdiavgiftsloven § 10 tredje ledd får anvendelse*».

I tilknytning til Høyesteretts subsumsjon av faktum under merverdiavgiftslovens § 10 tredje ledd, minner retten om at selskapet faktisk *har* en representant i Norge for salget av varer til en verdi over NOK 200, og reiser deretter spørsmål om den som er registreringspliktig næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven § 10 tredje ledd, «*overhodet kan la være å gå veien om sin representant i Norge*». Siden staten ikke selv har bestridt dette i saken, drøfter Høyesterett ikke spørsmålet nærmere. Det er imidlertid interessant og forståelig at spørsmålet stilles. Basert på systembetragtninger kunne det fra statens side vært hevdet at den omsetning som skjer fra et og samme (utenlandske) selskap til det norske markedet avgiftsmessig må ses i sammenheng, og at forskjellig distribusjonsform ikke kan anses avgjørende for spørsmålet om hva som inngår i selskapets avgiftspliktige omsetning.

Høyesteretts spørsmål og Ifi OYs forsøk på en optimal avgiftsmessig tilpasning hvor tilsynelatende like transaksjoner, med unntak av fakturaverdien, behandles ulikt, kan for øvrig gi assosiasjoner til illojalitets- og gjennomskjæringsbetraktninger som det, i motsetning til innen skatteretten, ikke har vært tradisjon for innen merverdiavgiftsretten.

Videre er det ifølge Høyesterett utvilsomt et krav i forhold til avgiftsplikten for utenlandske næringsdrivende at det må foreligge *innenlandsk* omsetning, i teorien omtalt som salg i Norge i motsetning til salg til Norge. Avgjørende i forhold til et slikt skille blir ifølge Høyesterett om det etter en «*konkret helhetsvurdering foreligger en tilstrekkelig tilknytning mellom omsetningen og Norge*».

Tilknytningskrav mellom omsetningen og Norge

I forhold til Ifi OYs virksomhet legger Høyesterett for det første «*betydelig vekt på at virksomheten fullt ut er basert på salg her i landet*» (vår utheving). I dommen pekes det på at det eneste som ikke skjer i Norge, er selve fremkallingen. Videre peker Høyesterett på at det for de norske kundene overhodet ikke er synbart at det er tale om noe annet enn norsk virksomhet. Når det gjelder selskapets markedsføring, pekes det på at den drives «*eksklusivt* mot det norske markedet, og kundekontakten skjer fullt ut her» (vår utheving). Dertil kommer ifølge dommen at stedet for kjøpsrettslig levering er i Norge. I forhold til det kjøpsrettslige leveringssted presiserer Høyesterett dessuten at leveringsstedet ikke er avgjørende i seg selv, men at det er «*det materielle innholdet i avtalen mellom partene som er styrende for om tilknytningskravet er oppfylt [...]*».

Sistnevnte presisering fra Høyesterett er viktig, særlig sett i forhold til tingrettens og lagmannsrettens dom i saken som la betydelig vekt på det kjøpsrettslige leveringsstedet.

Forholdet til innførselsfritaket

Når det gjelder innførselsfritaket for vareforsendelser til en verdi under NOK 200, sier Høyesterett seg enig med staten i at det ikke har mistet sin betydning. Det vises til at «*ordinære postordresalg*» fra utenlandske næringsdrivende fortsatt vil nyte godt av fritaket. Dette definerer retten til å være tilfeller «*der hvor det altså ikke foreligger en slik eksklusiv og fullstendig tilpasning til omsetning i det norske markedet*» som i Ifi OYs tilfelle. Tilsvarende må ifølge retten gjelde for internetthandel.

Ordinære utenlandske postordresalg og internett salg fortsatt ikke avgiftspliktig i Norge ved produkter til en verdi under NOK 200

Hva som mer presist ligger i Høyesteretts avgrensning i forhold til «*ordinære postordresalg*» kontra virksomheter som har en «*eksklusiv og fullstendig tilpasning*» av sin virksomhet til Norge, lar seg vanskelig angi presist og vil måtte bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfelle.

Det er imidlertid naturlig å tolke Høyesteretts uttalelser i Ifi OY saken slik at postordrehandel fra utlandet og internetthandel som hovedregel ikke representerer avgiftspliktig omsetning i Norge. For at utenlandske virksomheter, herunder internettbaserte, skal bli avgifts- og registreringspliktige til Norge, må det foreligge noe mer som skaper den tilstrekkelige tilknytningen mellom omsetningen og Norge. Det er imidlertid vanskelig å ha en klar formening om hva som kreves. Ifi OY vil trolig ikke representere noe grensetilfelle, slik at også tilpasninger som ikke er like omfattende som i Ifi OY-saken vil kunne bli ansett som tilstrekkelige for at det skal foreligge avgifts- og registreringsplikt. For virksomheter som er usikre på om de befinner seg innenfor eller i «*gråsonen*», kan det imidlertid fortsatt være en god investering å få en profesjonell vurdering av virksomhetens avgiftsposisjon, slik at eventuell risiko i forhold til avgiftshåndteringen reduseres.

Avslutning

Høyesterett har med avgjørelsen i Ifi OY skapt en rettssetning som fordrer et visst skjønn i vurderingen av om det foreligger avgifts- og registreringsplikt til Norge ved salg fra utenlandske selskaper til kunder i Norge, men som samtidig er en logisk og fornuftig regel både for de næringsdrivende og avgiftsmyndighetene. De nærmere grensene for hva som skal til for at det foreligger en «*tilstrekkelig tilknytning*» mellom omsetningen og Norge, vil forhåpentligvis bli nærmere avklart gjennom praksis i tiden fremover.

Dommen bringer imidlertid også frem assosiasjoner til illojalitets- og gjennomskjæringsbetraktninger, som det til nå ikke har vært tradisjon for innen merverdiavgiftsretten. Det gjenstår å se om dette er et signal på starten av en ny praksis innen avgiftsretten, hvilket i så fall vil kunne få langt mer vidtfavnende konsekvenser for fremtiden enn den konkrete avgjørelsen av Ifi Oys avgifts- og registreringsplikt til Norge.