



# NORGES HØYESTERETT

Den 14. mars 2008 avsa Høyesterett dom i

**HR-2008-00516-A, (sak nr. 2007/1142), sivil sak, anke,**

Pantekk AS

(advokat Cecilie Aasprong Dyrnes  
– til prøve)

mot

Staten v/Skattedirektoratet

(Regjeringsadvokaten  
v/advokat Anders Blakstvedt)

## S T E M M E G I V N I N G :

- (1) Dommer **Endresen**: Saken gjelder overprøving av Oslo fylkesskattekontors vedtak om at det skal beregnes merverdiavgift av den fulle verdi av importerte tanntekniske produkter, idet det norske selskap som formidlet kontakt mellom den utenlandske produsent og de norske tannleger, ble ansett å ha forestått omsetning av produktene.
- (2) Den ankende part, Pantekk AS, endret navn fra Artinorway AS i oktober 2005 og hadde tidligere benyttet selskapsnavnene Artinorway PT Holding AS og PT Holding AS. Jeg benytter i det følgende dagens selskapsnavn, Pantekk, uavhengig av hvilket navn selskapet hadde på det aktuelle tidspunkt. Selskapet har siden slutten av 1980-tallet virket for å få norske tannleger til å kjøpe tanntekniske produkter fra Hong Kong Dental Laboratory Ltd., heretter benevnt HKDL. Samarbeidet mellom HKDL og den ankende part var inntil 2002 ikke regulert i en skriftlig avtale, og det kan i ulike relasjoner være uklart hvordan den ankende parts rolle best kan kategoriseres.
- (3) Etter kontakt med avgiftsmyndighetene, ble det frem til 1998 lagt til grunn at det ikke skulle svares merverdiavgift av omsetningen til de norske tannlegene. Oslo fylkesskattekontor tok da på ny opp spørsmålet, men konklusjonen ble opprettholdt idet det ble lagt til grunn at Pantekk måtte anses å være innkjøpskommisjonær for tannlegene. Det er vanskelig å se at det kunne være grunnlag for en slik bedømmelse av Pantekks rolle, men den aktuelle saken gir ingen foranledning til å gå nærmere inn på dette.

- (4) I forbindelse med merverdiavgiftsreformen i år 2000, som innførte generell avgiftsplikt også på tjenester, tok Pantekk igjen kontakt med avgiftsmyndigheten og gjorde gjeldende at det ikke skulle beregnes merverdiavgift på de tjenester selskapet ydet. Det ble hevdet at virksomheten falt innunder avgiftsfritaket for helsetjenester jf. merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 1. Dette synspunktet førte ikke frem, og Oslo fylkesskattekontor meddelte den 11. juli 2001 at Pantekk måtte la seg registrere i avgiftsmantallet, ”og belaste merverdiavgift på sine provisjonsinntekter”. Vedtaket ble etter klage opprettholdt av Skattedirektoratet.
- (5) Pantekk ble så registrert i avgiftsmantallet med virkning fra første termin 2002. HKDL og Pantekk var da blitt enige om å inngå en agentavtale med det siktemål at avgiftsproblematikken ikke skulle føre til en konkurransevridning i forhold til norske produsenter. Ved registreringen ble det følgelig opplyst at Pantekk var vareagent for en utenlandsk produsent. Basert på dette ble det ikke beregnet merverdiavgift.
- (6) I 2003 ble forholdet på ny tatt opp av avgiftsmyndighetene, som nå konkluderte med at Pantekk drev egenhandel og at det skulle betales merverdiavgift, ikke bare av provisjonsinntektene, men av den samlede omsetning. Det ble avholdt bokettersyn, og Oslo fylkesskattekontor traff den 6. juli 2005 vedtak om etterberegning av merverdiavgift for årene 2002 og 2003. Skyldig avgiftsbeløp ble fastsatt til 11 899 498 kroner, forsinkelsesrenter til 3 723 660 kroner, og det ble ilagt 20 % tilleggsavgift, 2 379 899 kroner.
- (7) Som en konsekvens av vedtaket ble agentforholdet straks avvirket, og omsetningen av varer fra HKDL skjedde etter dette fra en norsk filial av HKDL. Salget i Norge skjer derved uomtvistelig fra et selskap som omsetter egne fremstilte tanntekniske produkter, og unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 b og § 5b første ledd nr. 1 får direkte anvendelse. Etter denne omorganiseringen er det ikke fra avgiftsmyndighetenes side gjort gjeldende at det foreligger avgiftsplikt. Det er opplyst at Pantekk ikke lenger utøver virksomhet.
- (8) Ved stevning den 4. august 2005 reiste Pantekk søksmål mot staten med påstand om at fylkesskattekontorets vedtak skulle oppheves.
- (9) Oslo tingrett avsa 29. juni 2006 dom med slik domsslutning:
- ”1. Vedtak truffet av Oslo Fylkesskattekontor 06.07.05 kjennes ugyldig.
2. Staten v/Skattedirektoratet dømmes til å betale saksomkostninger med 116.600 – etthundreogsekstentusensekshundre – kroner til Pantekk AS. I tillegg kommer rente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd fra forfall og til betaling skjer. Oppfyllelsesfristen er 2 – to – uker fra forkynnelse av denne dom.”
- (10) Staten v/Skattedirektoratet anket dommen til Borgarting lagmannsrett, som 29. mai 2007 avsa dom med slik domsslutning:
- ”1. Oslo fylkesskattekontors vedtak 6. juli 2005 er ugyldig for så vidt gjelder at det er ilagt 20 % tilleggsavgift. For øvrig frifinnes staten v/Skattedirektoratet.
2. Partene bærer egne saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.”

- (11) Lagmannsrettens dom ble ikke påanket av staten v/Skattedirektoratet, og lagmannsrettens avgjørelse er endelig for så vidt gjelder tilleggsavgiften.
- (12) Pantekk har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder lovanvendelsen og bevisvurderingen. Med enkelte avgrensede, men ikke uvesentlige forbehold, er imidlertid faktum uomtvistet, og partene er også langt på vei enige om lovtolkningen. Det er i hovedsak den konkrete subsumsjon partene er uenige om.
- (13) Partene har hver ført to vitner, som har avgitt forklaring ved skriftlige erklæringer. Ingen av vitnene var nye for Høyesterett, og saken står i samme stilling som for lagmannsretten.
- (14) I fylkesskattekontorets vedtak av 6. juli 2005 er virksomheten som Pantekk drev, beskrevet som følger:

**”Artinorway AS har i henhold til egne opplysninger drevet med formidlingssalg av tanntekniske produkter t o m 2001. Fra 1. januar 2002 gikk selskapet i henhold til det opplyste over til å være agent for Hong Kong Dental Laboratory Ltd.**

**Artinorway AS mottar bestillinger fra norske tannleger. De enkelte tannlegene har kundennummer hos Artinorway AS. Selskapet gjennomgår bestillingene og avklarer eventuelle uklarheter med tannlegen. I de tilfeller bestillingen er på norsk, oversetter Artinorway AS bestillingen til engelsk. Materialer brukt ved enkelte avstøpninger tåler ikke temperaturforskjellene ved flytransport. Dersom en tannlege har sendt inn en avstøpning i slikt materiale støper Artinorway AS denne om. Artinorway AS samler opp bestillingene og sender disse samlet til Hong Kong Dental Laboratory Ltd.**

**Airsped AS benyttes som speditør ved forsendelse av bestillingene til Hong Kong og ved levering av de tanntekniske produktene tilbake til Norge, og det er Artinorway AS som innehar kontrakten med Airsped AS og betaler fakturaene. Fakturaene var frem til 4. juni 2003 tilstilet ”Artinorway AS”, etter dette ble fakturaene tilstilet ”Div. tannleger v/Artinorway AS”. I følge Artinorway AS skal disse kostnadene inngå i en mellomregning med Hong Kong Dental Laboratory Ltd. I brev av 13. desember 2004 har Artinorway AS opplyst at de hver måned mottar en fraktfaktura fra Hong Kong Dental Laboratory Ltd. vedrørende fraktomkostninger i Hong Kong.**

**De tanntekniske produktene deklarerer på Artinorway AS sitt navn og tollkreditt. Artinorway AS anses som vareeier i forhold til tollvesenet.**

**Når Artinorway AS har mottatt de tanntekniske produktene fra Hong Kong, pakker de disse om, for så å sende dem videre til den enkelte tannlege. Artinorway AS innehar kontrakt med Posten vedrørende frakt av de tanntekniske produktene til tannlegene, i tillegg benyttes det også bud i Oslo-området. Merverdiavgiften på disse kostnadene blir fradragført i regnskapet til Artinorway AS og fradragført på omsetningsopp gavene.**

**Hong Kong Dental Laboratory Ltd. utsteder ”pro forma” fakturaer som blir lagt til grunn ved fortolling og beregning av importmerverdiavgiften.**

**Artinorwa AS fakturerer de norske tannlegene med eget org.nr. og navn. Nederst på fakturaen er det opplyst at selskapet er agent for Hong Kong Dental Laboratory Ltd.**

**Betalingene fra de norske tannlegene går inn på bankkonto nr. 6045 05 22913 Nordea Bank Norge ASA. Artinorway AS har opplyst at denne kontoen tilhører Hong Kong Dental Laboratory Ltd. Denne kontoen står i følge Nordea registrert på Artinorway AS, og det er kun Kari Tollisen og Tom Godtfredsen som har disposisjonsrett til kontoen. Opplysningene om disposisjonsrett ble bekreftet av Tollisen og Godtfredsen i møte med virksomheten den 1. april 2004.**

**Fra ovennevnte konto overfører Artinorway AS penger til Hong Kong Dental Laboratory Ltd. Videre overføres penger til en annen konto tilhørende Artinorway AS. I møtet den 1. april 2004 ble det opplyst at fakturaene fra Tollkassereren og Airsped AS blir betalt fra denne kontoen.**

**Videre på møtet med virksomheten den 1. april 2004, ble det opplyst at innbetalingene fra tannlegene avregnes mot kostnadene vedrørende frakt til og fra Hong Kong, merverdiavgiften til tollkassereren, samt arbeids- og materialkostnadene, og at differansen utgjør Artinorway AS sin provisjon. Artinorway AS sender en gang i måneden en "pro forma" faktura til Hong Kong for beregnet provisjon. Oppgjøret Hong Kong Dental Laboratory Ltd. mottar tilsvarende "pro forma" fakturaene som blir lagt til grunn ved fortolling."**

- (15) Partene har hatt bare ubetydelige innvendinger til denne sammenfatningen av de faktiske forhold.
- (16) Prosedyrene for Høyesterett gir ikke grunnlag for en annen vurdering av disse faktiske forhold.
- (17) Den ankende part, *Pantekk AS*, har i det vesentligste gjort gjeldende:
- (18) Det grunnleggende vilkår for plikten til å betale merverdiavgift er at den næringsdrivende har hatt omsetning av varer eller tjenester jf. merverdiavgiftsloven §§ 13 og 3 nr. 1 og 2.
- (19) At *Pantekk* i de aktuelle år ikke hadde slik omsetning, følger allerede av at selskapet opptrådte som agent, og dermed bare var en formidler av hovedmannens omsetning.
- (20) Det avtalte agentforhold er ikke på noe punkt i strid med preseptorisk lov, og det er ikke noe ved den nærmere regulering av forholdet mellom hovedmann og agent, som kan føre til at den privatrettslige vurdering settes til side i relasjon til spørsmålet om merverdiavgift. Det er elementer i den inngåtte agentavtale som avviker fra det som må antas å være den vanligste fordeling av oppgaver mellom agent og hovedmann, men dette er uten betydning. Det er vid adgang for partene i et agentforhold til å avtale løsninger som anses som hensiktsmessige for dem, og de særordninger som faktisk er avtalt, tilsier ikke at agenten må anses å ha egenomsetning. Sentralt i denne sammenheng er at det var HKDL som fastsatte utsalgsprisen til kundene. Prisene ble heller ikke endret i de aktuelle årene, og dette viser i seg selv at spekulasjoner om hvilken innflytelse den ankende part måtte ha på prissettingen, ikke har noe fundament.
- (21) De forhold uten direkte tilknytning til avtalen mellom partene, som staten har påberopt som elementer i en helhetsvurdering, kan ikke tillegges vekt ved vurderingen av om det foreligger egenomsetning.
- (22) Det standpunkt avgiftsmyndighetene inntok etter at *Pantekk* hadde tatt opp avgiftsproblematikken på ny etter reformen i 2000, innebar en betydelig konkurransevridning i forholdet mellom HKDL og innenlandske produsenter; en konkurransevridning myndighetene allerede i 1989 hadde tatt skritt for å søke å forhindre. Den omorganisering som *Pantekk* og HKDL gjorde med virkning fra 1. januar 2002, var ikke en omgåelse av avgiftsreglene, men en tilpasning som fører til et resultat i tråd med lovgivers intensjoner.

- (23) Den ankende part har nedlagt slik påstand:
- ”1. **Tingrettens dom stadfestes.**
  2. **Pantekk AS tilkjennes saksomkostninger for lagmannsrett og Høyesterett med tillegg av forsinkelsesrente fra 2 uker etter dommens forkynnelse og til betaling skjer.”**
- (24) Ankemotparten, *staten v/Skattedirektoratet*, henholder seg til lagmannsrettens dom, og har for øvrig i det vesentligste gjort gjeldende:
- (25) Den avtale Pantekk har inngått med den kinesiske leverandøren, er det naturlige utgangspunkt for vurderingen av om Pantekk må anses å ha forestått den aktuelle omsetning av tanntekniske produkter, men hverken partenes begrepsbruk eller den privatrettslige klassifisering kan være avgjørende for avgiftsplikten. Spørsmålet er ikke om Pantekk skal anses som agent eller som eneforhandler, men om Pantekk kan tilordnes den aktuelle omsetning i relasjon til merverdiavgiftsloven. I denne sammenheng må det avgjørende være de reelle økonomiske interesser, og de mange ulike forhold for øvrig som indikerer at Pantekk må anses som en eneforhandler med selvstendig omsetning. Det må gjøres en helhetsvurdering. Avgjørelsen av om Pantekk har omsatt produktene må bero på en vurdering av det reelle innholdet i transaksjonene, og det er den næringsdrivende som har bevisbyrden for at det ikke foreligger avgiftsplikt.
- (26) Det er årene 2002 og 2003 som skal vurderes, men den tidligere langsiktige strategi om til enhver tid å gjøre nødvendige formelle tilpasninger for å unngå plikt til å betale merverdiavgift, uten å gjøre korresponderende endringer i de reelle forhold, kaster et forklarende lys over de tilpasninger som ledet opp til det arrangement som skal vurderes for de aktuelle år.
- (27) Høyesteretts kjæremålsutvalgs avgjørelse i Rt. 2001 side 52, anses å oppstille relevante kriterier også for den aktuelle sak, og de faktiske omstendigheter i saken er så vidt parallelle at kjæremålsutvalgets avgjørelse med styrke tilsier at omsetningen også i vår sak må tilordnes Pantekk.
- (28) Den inngåtte agentavtale er på en rekke punkter ekstraordinær. Provisjonen er ikke fastsatt som en prosentandel, men utgjøres av differansen mellom det vederlag HKDL skal ha og det kunden må betale. Det er et vesentlig poeng i denne sammenheng at det må legges til grunn at Pantekk selv kunne bestemme prisen ut til tannlegene, i hvert fall for enkelte av produktene. Under enhver omstendighet hadde Pantekk stor grad av innflytelse over prissettingen.
- (29) Provisjonsbestemmelsen avdekker det reelle forhold ved å fastsette som hovedprinsipp at provisjonen skal beregnes slik at Pantekks vederlag blir som om den tidligere ordning var blitt videreført.
- (30) Agentavtalen avviker også for øvrig på en rekke punkter fra det som må anses å være normalløsninger for agentforhold. Pantekk skulle ikke bare forestå betaling av frakten, men skulle også ha risikoen for de samlede fraktomkostninger. Pantekk skulle videre ha risikoen for varen fra denne ble avsendt fra Hong Kong, fakturere og motta oppgjør fra tannlegene.

- (31) Ved mottakelsen av oppgjør fra tannlegene gikk pengene inn på en særskilt konto tilhørende Pantekk, og som bare ledelsen i dette selskapet disponerte. Pantekk benyttet denne kontoen til dekning av fraktkostnader og merverdiavgift av materialandel ved import. De gjenværende beløp utgjorde Pantekks provisjon. Hele arrangementet peker klart på Pantekk som en eneforhandler som har selvstendig omsetning.
- (32) Det fremgår av agentavtalen at det er HKDL som har mangelsansvaret, men dette kan, som lagmannsretten har påpekt, ikke tillegges vekt. HKDL ville under enhver omstendighet hatt dette ansvaret som produsent.
- (33) Som støttemomenter av mindre vekt, men likevel med relevans i den totalvurdering som må foretas, har staten videre påberopt seg at elementer ved den faktiske regnskapsførsel, den skattemessige behandling, Pantekks tollklarering ved mottakelse av produktene fra Hong Kong og ordvalget i markedsføring og korrespondanse, er uforenlig med at Pantekk opptrer som agent.
- (34) Samlet sett er det statens syn at Pantekk hadde samme økonomiske interesse i tingen som ved egenhandel, og at det må føre til at omsetningen av fylkesskattekontoret riktig er allokert til selskapet.
- (35) Ankemotparten har nedlagt slik påstand:
- ”1. **Borgarting lagmannsretts dom pkt. 1 stadfestes.**
  2. **Staten v/Skattedirektoratet tilkjennes omkostninger for alle instanser med tillegg av renter etter lov om renter ved forsinket betaling fra forfall og til betaling skjer.”**
- (36) *Jeg er kommet til at Pantekk i de to aktuelle år ikke hadde omsetning av varer eller tjenester i merverdiavgiftslovens forstand, og at anken da må føre frem.*
- (37) Jeg finner grunn til å presisere den rettslige problemstilling i forhold til den sammenfatning lagmannsretten har bygget på. Lagmannsretten sammenfatter det rettslige utgangspunkt slik:
- ”Lagmannsretten legger til grunn at avgjørelsen av om en virksomhet har omsetning som medfører avgiftsplikt, må tas ut fra en helhetsvurdering med grunnlag i de reelle faktiske forholdene. Den privatrettslige klassifisering som virksomheten påberoper seg, er ikke uten videre avgjørende. Ved den skatte- og avgiftsrettslige vurderingen vil forholdets økonomiske realitet være av sentral betydning, jf blant annet dommen i Rt. 1998 side 402.”**
- (38) Den privatrettslige organisering synes her å være tillagt mindre vekt enn det som etter mitt syn vil være riktig. At partene seg i mellom har avtalt et agenturforhold, er ikke bestridt. Det etablerte agentforhold er regulert i agentavtale datert og underskrevet den 29. juni 2002, men partene i saken er enige om at agentforholdet var etablert med virkning fra den 1. januar 2002. I henhold til agentavtalen skal Pantekk besørge markedsføring og distribusjon av HKDLs produkter i Norge. Av avtalens punkt 4 fremgår at Pantekk har fullmakt til å inngå kontrakter og også til å motta betaling på vegne av HKDL. Det er videre en kjensgjerning at dette er blitt gjort kjent for kjøperne. Agentforholdet fremkommer blant annet i ordresedler og ved fakturering.

- (39) Selv om den inngåtte avtale og oppfølgingen i forhold til kundene ikke i seg selv vil være avgjørende, må det etter mitt syn være utgangspunktet også for den avgiftsmessige vurdering når det ikke bestrides at avtalen er reell så langt den rekker.
- (40) Når lagmannsretten på tross av det jeg her har vist til, gjennomgående stiller spørsmålsteget ved agenturforholdet som sådant, ved å benytte uttrykksmåter som ”pretensjon om å drive agenturvirkosomhet”, ”det påståtte agenturforholdet” og ”Selve eksistensen av en skriftlig agentavtale kan i utgangspunktet tale for at avtalepartene i den aktuelle tidsperioden har ansett sitt samarbeid som et agent/hovedmann-forhold”, skapes det ytterligere tvil om utgangspunktet er riktig.
- (41) Partene i saken er på enkelte punkter av betydning uenige om hva som følger av den avtale som er inngått mellom Pantekk og HKDL. Staten bestrider imidlertid ikke at agenturforholdet er etablert slik det fremgår av den inngåtte avtale. Det gjøres ikke gjeldende at avtalen er pro forma eller at den på annet grunnlag ikke er dekkende for det som er avtalt. Staten hevder heller ikke at de faktiske forhold er annerledes enn det som er beskrevet i avtaleverket, men hevder, slik det fremgår av gjengivelsen av statens anførsler, at de ulike avtaleelementene samlet sett fører til at Pantekks samlede interesse i salget til tannlegene blir slik at selskapet må anses som selger i relasjon til merverdiavgiftsberegningen.
- (42) De omstendigheter som må hensyntas ved vurderingen av om det er Pantekk eller HKDL som i relasjon til merverdiavgiftsloven må anses å omsette tanntekniske produkter, må være de avviker fra en ordinær agentavtale, som bidrar til å endre den økonomiske struktur i avtaleforholdet på en slik måte at agenten må anses å ha overtatt den største del av selgerinteressen og rollen som selger. Ikke ethvert avvik fra det som må anses å være den mest vanlige måten å organisere seg på, vil ha betydning.
- (43) Det vil fremgå allerede av den innledende fremstilling av samarbeidet mellom HKDL og Pantekk at sistnevnte hadde mer vidtgående oppgaver enn det som vil være tilfellet i de fleste agentforhold. Jeg kan imidlertid ikke se at det er noe ved denne oppgavefordelingen som i dette tilfellet vanskeliggjør bedømmelsen av hvilket selskap som må anses å ha omsetning i forhold til merverdiavgiftsloven. Jeg minner om at agenturloven i utgangspunktet er fravikelig ved avtale.
- (44) De sider av avtaleforholdet som er av særlig relevans for vurderingen, er: vederlagets struktur, hvilke muligheter Pantekk har til å påvirke prisen til kunden, at det er overlatt til agenten å dekke transportkostnadene, risikoen for kundenes betalingsdyktighet, regulering av risiko for varene under transport og endelig mangelsansvar og garantiforpliktelser. Hva angår disse forhold er det til dels betydelig uenighet om de faktiske forhold, og jeg har på flere punkter vurdert saken annerledes enn lagmannsretten både med hensyn til hvilket faktum som må legges til grunn og med hensyn til hvilken vekt de ulike forhold har i totalvurderingen.
- (45) *Vederlagets struktur – dekning av utgifter*
- (46) Det følger av agentavtalens § 11 at

**”The Agent’s fee shall be determined according to the established practice between the parties unless more specifically stipulated in subsequent agreements between the parties ...”**

- (47) Dette ble praktisert slik at agenten skulle motta differansen mellom den pris kunden skulle betale og et fastsatt beløp som skulle videreføres til hovedmannen. Gitt at begge disse prisene var avtalte og faste, kunne provisjonen for så vidt like gjerne vært avtalt som en prosent. Forholdet endres heller ikke ved eventuell økning av prisen til kunden, idet det, som jeg kommer tilbake til, ved en slik økning må forutsettes at det skulle skje en korresponderende økning i det beløp agenten må betale til hovedmannen. Jeg tilføyer at kravet på vederlag uavhengig av egne salgsfremstøt underbygger at avtalen er å anse som en agentavtale.
- (48) Det som er uvanlig, er at agenten skal dekke både transportkostnadene i Hong Kong, fra Hong Kong til Norge og videre til kundene, og den merverdiavgift som påløper på materialdelen ved import. Uvanlig er det også at agenten bærer risikoen for størrelsen på transportkostnadene. Etter mitt syn kan ikke agentens betalingsforpliktelse i seg selv ha betydning. Resultatet blir en noe lavere provisjon, men det er vanskelig å se at forholdet kan ha vekt ved vurderingen av om agenten må anses som selger. Den risiko agenten påtar seg for en økning i transportkostnadene, er et fremmedelement i en vanlig agentavtale, men innebærer ikke noen risiko utover en mulig reduksjon i provisjonen.
- (49) *Muligheten for agenten til å påvirke den prisen kundene betaler med den virkning at merprisen tilfaller denne.*
- (50) Staten har gjort gjeldende at det er Pantekk som etter den inngått avtale selv kan fastsette den pris kundene skal betale. Jeg finner det klart at agentavtalen ikke kan forstås slik. Lagmannsretten går ikke så langt, men bygger på at Pantekk kunne påvirke prisene ut til kundene, og at den vesentlige økonomiske interesse i videresalget til tannlegene derved må anses å tilligge Pantekk.
- (51) Prisingen i forhold til tannlegene kan imidlertid ikke ses isolert fra spørsmålet om hvilken andel av denne prisen hovedmannen vil kunne kreve. Informasjon fra agenten om markedsforholdene i Norge, må klarligvis antas å ha betydning for prissettingen overfor kunden, men det må ha formodningen mot seg at denne merinntekt kanaliseres til agenten. Agentens godtgjørelse vil normalt være angitt som en prosentandel, men ved alternative metoder for fastsettelse av agentens godtgjørelse, må korresponderende tilpasninger gjøres. Den inngåtte agentavtale regulerer ikke dette direkte, men hensett til normalordningen i agentforhold sammenholdt med hvordan partene faktisk har forholdt seg, finner jeg at avtalen må forstås slik jeg her har skissert.
- (52) Å tillegge muligheten for å påvirke prisingen stor vekt synes for øvrig særlig ubegrunnet når det må legges til grunn at prisene var faste i den periode saken gjelder.
- (53) *Risikoen for varen under transport*
- (54) I forholdet mellom HKDL og Pantekk synes det å følge av at det for vareleveransene fra HKDL er benyttet klausulene "ex works" og "fob" at Pantekk har risikoen for varene under transport. Også dette er et avvik fra hva en ville forvente i et agentforhold, og det er ikke fremkommet noe om hva som er bakgrunnen for den valgte løsning. På bakgrunn av forsikringsmulighetene er det imidlertid her ikke grunn til å bedømme dette annerledes enn de øvrige transportkostnader. Jeg tilføyer likevel at det uimotsagt er opplyst at varer



ikke er kommet bort i løpet av de 20 år samarbeidet har bestått, og det synes klart at dette forholdet materielt sett har marginal betydning for den samlede vurdering.

- (55) Jeg tilføyer for fullstendighetens skyld at det at Pantekk i forhold til HKDL har påtatt seg denne risikoen, ikke innebærer at kundene ikke kunne holde HKDL ansvarlig. Avtalen med tannlegene er klart nok at varene leveres på kontoradressen, og at tannlegene er uten risiko for transporten. Det er ikke bestridt at Pantekk er bemyndiget til å inngå disse avtalene på HKDLs vegne.
- (56) *Risikoen for kundens betalingsdyktighet*
- (57) Formelt sett er det ikke tvilsomt at det er HKDL som står som selger overfor tannlegene, og som utgangspunkt må ha betalingsrisikoen. Jeg kan ikke se at det er noe ved oppgjørsformen eller andre omstendigheter som tilsier at denne risikoen kan anses overtatt av Pantekk, og jeg legger til grunn at HKDL har denne risikoen.
- (58) *Mangelsansvar – garanti*
- (59) Det fremgår entydig av avtalene med tannlegene at Pantekk mottar reklamasjoner på vegne av HKDL, og at HKDL gir tre års garanti. Det er ubestridt opplyst at partene har innrettet seg i overensstemmelse med dette. Lagmannsretten har funnet at dette ikke kan tillegges vekt da det er uklart om HKDL foretar reparasjoner i kraft av et mangelsansvar eller på grunnlag av garanti. Etter mitt syn er det sentrale punkt i denne sammenheng, at det klart følger av de inngåtte avtaler at mangelsansvar ikke kan gjøres gjeldende overfor Pantekk.
- (60) *Sammenfatning*
- (61) Det er inngått en agentavtale mellom Pantekk og HKDL. Det er ingen holdepunkter for at avtalen ikke er dekkende for forholdet mellom partene, og det er da heller ikke påstått. Kundene er informert om agentforholdet gjennom ordresedler, fakturaer og på annen måte. Det må være klart at tannlegene på grunnlag av avtaledokumenter og orienteringsbrev fra HKDL kunne forholde seg til HKDL som selger. Utgangspunktet må da være at Pantekk anses som mellommann også i relasjon til merverdiavgiftsloven. Den privatrettslige overbygning kan imidlertid ikke være avgjørende om det som er avtalt mellom partene materielt sett er slik at den egentlige selgerinteresse er overført til agenten, jf. avgjørelsen i Rt. 2001 side 52. Jeg kan imidlertid ikke se at forholdene ligger slik an i denne saken
- (62) I tillegg til de forhold som direkte angår agentavtalen og arbeidsfordelingen mellom hovedmann og agent, har staten vist til en rekke momenter som i annen sammenheng kunne hatt betydning som bevis for at det reelle forhold avviker fra det som påstås av partene. Det er vist til at agentstrukturen ikke på korrekt måte er reflektert i Pantekks regnskap for 2002, at det systematisk er gjort feil ved fortolling og at Pantekk i sitt salgsarbeid i ulike sammenhenger har referert til salget som sitt eget. Jeg kan ikke se at disse forholdene vil være relevante ved vurderingen av om den vesentligste del av den økonomiske interesse i salget, må anses overført til Pantekk. Jeg tilføyer imidlertid at den misvisende ordbruk i årsberetningen for 2002, ble korrigert det påfølgende år. Etter det jeg kan se var den feil som ble gjort med hensyn til transportutgiftene ved tolldeklarerung nøytral i forhold til om forholdet skulle bedømmes som et agentforhold eller ikke. At en

agent omtaler "sitt salg" i markedsføring og i kommunikasjon med kunder, er i juridisk forstand upresist, men fremstår for øvrig ikke som uvanlig.

- (63) Staten har endelig fremhevet at vurderingen må skje i lys av at arbeidsfordelingen etter den 1. januar 2002, langt på vei fortsatte uendret på tross av den endrede formelle overbygning. Jeg kan ikke se at en slik betraktningssmåte kan føre til et annet resultat. Det som skal bedømmes er hvordan partene hadde innrettet seg for den aktuelle periode. Jeg tilføyer at det ikke er holdepunkter for at det var etablert et typisk egenforhandlerforhold i perioden forut for inngåelsen av agentavtalen.
- (64) Jeg finner at saksomkostninger bør tilkjennes for alle retter, jf. tvistemålsloven § 180 første ledd. Når tingrettens dom stadfestes må det ved denne avgjørelse fastsettes saksomkostninger for lagmannsretten og for Høyesterett. For lagmannsretten krevde den ankende part seg tilkjent 87 400 kroner som i sin helhet utgjør salær, og for Høyesterett er det krevet 138 220 kroner hvorav 110 000 utgjør salær. Utgiftene anses nødvendige og saksomkostninger tilkjennes i overensstemmelse med salær oppgavene.
- (65) Jeg stemmer for denne

#### D O M :

1. Tingrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Skattedirektoratet til Pantekk AS 225 620 – tohundreogtjuefemtusensekshundreogtjue – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.

- (66) Dommer **Stabel:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (67) Dommer **Stang Lund:** Likeså.
- (68) Dommer **Bruzelius:** Likeså.
- (69) Dommer **Gussgard:** Likeså.
- (70) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Tingrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Skattedirektoratet til Pantekk AS 225 620 – tohundreogtjuefemtusensekshundreogtjue – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.

Riktig utskrift bekreftes: