



NORGES HØYESTERETT

Den 11. oktober 2012 avsa Høyesterett dom i

HR-2012-01939-A, (sak nr. 2012/23), sivil sak, anke over dom,

Staten v/Skatt øst

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Ida Thue – til prøve)

mot

Norwegian Claims Link AS

(advokat Kaare Andreas Shetelig)

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

- (1) Dommer **Noer**: Saken gjelder om et norsk advokatfirma skal fakturere med merverdiavgift ved utførelse av prosessoppdrag for utenlandske klienter.
- (2) Selskapet Norwegian Claims Link AS (NCL) er et skadeoppgjørsselskap som bistår utenlandske forsikringsselskap som selger eierskifteforsikringer i Norge. Selskapet gjennomfører skadeoppgjør på vegne av de utenlandske forsikringsselskapene der eiendomskjøpere retter krav mot selgere som har tegnet forsikring i det utenlandske selskapet. I noen tilfeller går saken til retten, og NCL sine advokater har da prosessfullmakt. Det er opplyst at selskapet behandler om lag 5 000 skadeoppgjørskrav i året, hvorav omtrent 300 saker ender i rettslig prosess. Av disse sakene igjen blir om lag halvparten forlikt. Det er den merverdiavgiftsmessige behandlingen av den del av sakene som bringes inn for retten som denne saken gjelder.
- (3) Den 26. mai 2008 foretok Skatt øst bokettersyn hos NCL for perioden fra første termin 2004 til og med første termin 2008. Ved bokettersynet ble det funnet fakturaer for

prosessoppdrag som NCL hadde utført for de utenlandske forsikringsselskapene på til sammen cirka 3 millioner kroner. Oppdragene var ikke fakturert med merverdiavgift, da NCL hadde lagt til grunn at dette var såkalt "fjernleverbare tjenester" fritatt for merverdiavgift etter forskrift av 23. februar 1970 nr. 1 (forskrift nr. 24) vedrørende omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen § 8 fjerde ledd.

- (4) Skatt øst fattet 27. november 2008 vedtak om at det skulle beregnes utgående avgift med 724 500 kroner. I tillegg ble selskapet ilagt tilleggsavgift med 30 prosent av avgiftsbeløpet, samlet 217 350 kroner. NCLs klage til Klagenemnda for merverdiavgift førte ikke fram, og Klagenemnda stadfestet 16. februar 2009 Skatt øst sitt vedtak. NCL anmodet deretter om ny behandling av saken, men Klagenemnda fastholdt avgjørelsen i vedtak 27. august 2009.
- (5) Norwegian Claims Link AS reiste søksmål mot staten med påstand om at Klagenemndas vedtak måtte oppheves. Oslo tingrett avsa 2. juni 2010 dom hvor staten ble frifunnet. Dommen har slik domsslutning:
- "1. Staten v/Skatt øst blir frifunne.**
- 2. Norwegian Claims Link AS blir dømd til å betale staten v/Skatt øst 45.175 – førtifemtuseneitthundreogsyttifem – kroner i sakskostnader innan 2 – to – veker frå forkynninga av dommen her."**
- (6) NCL anket dommen til Borgarting lagmannsrett. For lagmannsretten aksepterte NCL at det skulle beregnes merverdiavgift av den del av prosessoppdraget som relaterte seg til selve oppmøtet i retten, men anførte at øvrige deler av oppdraget var fritatt fra avgiftsplikt. Lagmannsretten sluttet seg til NCLs syn og avsa 3. november 2011 dom med slik domsslutning:
- "1. Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak er ugyldig.**
- 2. Saksomkostninger for tingretten tilkjennes ikke.**
- 3. I saksomkostninger for lagmannsretten betaler staten ved Finansdepartementet 137 000 – etthundreogtrettisjutusen – kroner til Norwegian Claims Link AS senest to uker etter forkynnelsen av denne dommen."**
- (7) Staten har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen.
- (8) Ankende part, *staten v/Skatt øst*, har i korte trekk gjort gjeldende:
- (9) De prosessoppdrag som NCL utfører for utenlandske forsikringsselskaper er tjenester som er utført og forbrukt i Norge og som er avgiftspliktige her etter merverdiavgiftsloven § 16. Det følger av forskrift av 23. februar 1970 nr. 1 (forskrift nr. 24) § 8 første ledd at det, på nærmere vilkår ikke skal betales avgift av tjenester som er "helt ut er til bruk i utlandet". Lagmannsretten har tatt feil ved tolkningen av denne forskriften, idet retten ikke har tillagt vilkåret om "helt ut er til bruk i utlandet" selvstendig vekt.
- (10) Staten er ikke enig med NCL i at prosessoppdrag i avgiftsmessig sammenheng skal ses som to separate tjenester, hvor bare selve fremmøtet i retten er avgiftspliktig, mens

forberedende arbeid skal omfattes av unntaket for såkalt fjernleverbare tjenester etter forskrift nr. 24 § 8 fjerde ledd. Det avgjørende er om "levering eller utførelse ut fra tjenestens karakter er knyttet til et bestemt sted", jf. Rt. 2007 side 1401 avsnitt 37. Ved vurderingen må man identifisere hvilken tjeneste som er omsatt, det vil si hva som er avtalt ytelse, jf. merverdiavgiftsloven § 18 første ledd.

- (11) NCL er gitt prosessfullmakt fra sine utenlandske klienter for de saker hvor det tas rettslige skritt, og disse prosessoppdragene blir fakturert særskilt. Saksforberedelsen og oppmøtet i retten utgjør integrerte deler av avtalen. Oppmøtet i retten kan vanskelig ses som et avtalt tillegg til arbeidet med saksforberedelsen, jf. Rt. 2004 side 2000. Ytelsen er i sin helhet knyttet til et fysisk sted, nemlig domstolen, og er derfor ikke en fjernleverbar tjeneste som er avgiftsfri etter § 8 fjerde ledd.
- (12) Heller ikke kan NCL gis medhold i sin subsidiære anførsel om at hele prosessoppdraget må fritas fra avgiftsplikt fordi hoveddelen av ytelsen kan fjernleveres. Det er ingen støtte i ordlyden i § 8 fjerde ledd for en slik synsmåte, og heller ikke hensynet bak bestemmelsen tilsier en slik tolkning. Det avgjørende er karakteren av tjenesten. En annen forståelse ville føre til praktiske og retstekniske problemer og gi dårlig forutberegnelighet for de avgiftspliktige.
- (13) Overtredelsen av merverdiavgiftsloven var uaktsom og ga grunnlag for tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 73. Selv om det finnes vedtak hvor det er ilagt 10 prosent tilleggsavgift, er dette ikke uttrykk for noen fast praksis.
- (14) Staten v/Skatt øst har lagt ned følgende påstand:
- "1. Staten v/Skatt øst frifinnes.**
- 2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for samtlige instanser."**
- (15) Ankemotparten, *Norwegian Claims Link AS*, har i korte trekk gjort gjeldende:
- (16) Kun den del av et prosessoppdrag som krever fremmøte for retten kan anses avgiftspliktig. Utarbeidelse av stevning/tilsvar og øvrig saksforberedelse er tjenester som ikke kan knyttes til et bestemt fysisk sted, og som derfor er fjernleverbare og avgiftsfrie tjenester etter forskrift nr. 24 § 8 fjerde ledd.
- (17) Klagenemndas avgjørelse har ikke støtte i forskriftens ordlyd, men bygger utelukkende på forvaltningspraksis. Forvaltningspraksis som innskrenker den avgiftspliktiges rettigheter sammenlignet med det som følger av regelverket har begrenset vekt, jf. Rt. 2003 side 1821 avsnitt 39.
- (18) Man står her ikke overfor såkalt "bundling" av tjenester. Det er utelukkende snakk om løpende advokattjenester, og spørsmålet er hvor skjæringstidspunktet for avgiftsplikten skal være. Dette skiller saken fra saksforholdet i Rt. 2004 side 2000.
- (19) Ved tolkningen må det legges vekt på å unngå dobbeltbeskatning. Fra 1. januar 2010 er hovedregelen i EU at tjenestemottakers hjemsted er avgjørende for avgiftsplikten, jf. rådsdirektiv 2008/8/EF artikkel 44. Dersom avgiftsplikten for advokater som gjør tjenester for utenlandske klienter strekkes langt i Norge, vil det kunne oppstå dobbeltbeskatning. Utenlandske banker og forsikringsselskap får ikke refusjon for betalt

avgift siden de ikke ville vært avgiftspliktige i Norge, og risikerer å betale dobbelt avgift i disse tilfellene.

- (20) Subsidiært, dersom avgiftsplikten skal avgjøres på grunnlag av et prosessoppdrag som sådan, må prosessoppdraget i sin helhet anses som en fjernleverbar tjeneste. Advokatens opptreden i retten er underordnet. De utenlandske forsikringselskapene bestiller representasjon i en tvist for å få en løsning på saken, og hoveddelen av ytelsen har karakter av å være fjernleverbar. Dette må få som konsekvens at hele tjenesten anses avgiftsfri.
- (21) Uansett er den manglende avgiftsbetalingen ikke uaktsom. NCL stolte på råd fra ekstern advokat.
- (22) Dessuten er avgjørelsen om å ilegge tilleggsavgift med 30 prosent ugyldig som følge av usaklig forskjellsbehandling. To tilsvarende saker har resultert i 10 prosent tilleggsavgift mens to andre ga 30 prosent tillegg. Praksis kan se ut til å ha gått i retning av 10 prosent tilleggsavgift. NCL har krav på å bli behandlet i samsvar med dette.
- (23) Norwegian Claims Link AS har nedlagt slik påstand:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. Staten v/Skatt øst dømmes til å betale sakskostnader for alle tre instanser."**
- (24) *Mitt syn på saken:*
- (25) Sakens sentrale spørsmål er om prosessoppdrag ved norske domstoler som er utført av norsk advokat for klient i utlandet er en fjernleverbar tjeneste som er fritatt fra avgiftsplikt her. Spørsmålet skal avgjøres på bakgrunn av merverdiavgiftsloven av 19. juni 1969 nr. 66. De aktuelle bestemmelsene er imidlertid videreført i merverdiavgiftsloven av 2009, som trådte i kraft 1. januar 2010.
- (26) Merverdiavgiftsloven av 1969 § 16 første ledd nr. 1 bokstav a fastsetter at det ikke skal betales merverdiavgift her i landet ved omsetning av varer og tjenester "til utlandet". I § 16 andre ledd er departementet gitt hjemmel til å gi forskrifter om "avgrensning, utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i første ledd".
- (27) Slike regler er gitt i forskrift av 23. februar 1970 nr. 1 (forskrift nr. 24) vedrørende omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen, hvor § 8 første ledd lyder:
- "Registrert næringsdrivende skal ikke betale avgift av omsetning av tjenester som helt ut er til bruk i utlandet ...".**
- (28) Etter andre ledd er vilkåret for slikt avgiftsfritak at tjenesten "utføres i utlandet", eller at den "utføres her i landet for oppdragsgiver bosatt i utlandet". Dette må forstås som vilkår som kommer i tillegg til forutsetningen om at tjenesten *helt ut er til bruk i utlandet*. I motsatt fall ville tjenester utført i Norge for personer bosatt i utlandet automatisk bli avgiftsfrie. Det ville gi som resultat at for eksempel frisørtjenester eller lignende type tjenester utført i Norge for utenlandsk kunde ble avgiftsfritt her, noe som ikke har vært meningen, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) side 154.

- (29) Bestemmelsene er utslag av at merverdiavgift er en avgift på *innenlands forbruk* av varer og tjenester. Man bygger derfor i norsk merverdiavgiftsrett på det såkalte destinasjonsprinsippet, som betyr at varer og tjenester avgiftsbelegges der de er ment å skulle forbrukes, jf. proposisjonen side 152.
- (30) Tradisjonelt har det ikke vært store problemer knyttet til avgjørelsen av om en tjeneste må anses å være til bruk i utlandet eller i Norge. Men da merverdiavgiftsreformen trådte i kraft 1. juli 2001 med generell avgiftsplikt på tjenester, ble langt flere ytelser enn tidligere avgiftspliktige. Dette førte til grensedragningsproblemer, særlig for den typen tjenester som i prinsippet kan utføres hvor som helst, og som er egnet til levering over landegrensene, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) Merverdiavgiftsreformen 2001 side 154. Typiske eksempler er visse konsulent- og IT-tjenester og opplysningstjenester av forskjellig slag. For slike såkalte *fjernleverbare tjenester* ble det, basert på retningslinjer gitt av OECD i International VAT/GST Guidelines fra februar 2006, gitt egne forskriftsbestemmelser om import og eksport av tjenester. I forskrift nr. 24, som jeg har nevnt tidligere, fikk § 8 et nytt fjerde ledd som innebærer at salg av fjernleverbare tjenester til næringsdrivende hjemmehørende i utlandet ikke avgiftsbelegges i Norge, men eventuelt i det land hvor mottaker er hjemmehørende. Bestemmelsen lyder slik:
- "Det skal heller ikke betales avgift ved omsetning av tjenester som kan fjernleveres når mottaker av tjenesten er næringsdrivende hjemmehørende i utlandet... "**
- (31) Det er to vilkår som må være oppfylt for at tjenesten er avgiftsfri i Norge, slik jeg forstår bestemmelsen. For det første må tjenesten omsettes til næringsdrivende i utlandet, og for det andre må tjenesten kunne fjernleveres.
- (32) Hva som skulle anses som fjernleverbare tjenester ble definert i forskrift av 15. juni 2001 nr. 684 om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet, Svalbard eller Jan Mayen (forskrift nr. 121). Forskriften regulerer import av fjernleverbare tjenester fra utlandet, og ble gitt samtidig med ovennevnte endring av § 8 fjerde ledd i forskrift nr. 24. Det er vist til definisjonen i forskrift nr. 121 i en fotnote i forskrift nr. 24 § 8 fjerde ledd, og det må legges til grunn at begrepet fjernleverbar tjeneste skal forstås på samme måte enten det dreier seg om eksport eller import av tjenester. Definisjonen av fjernleverbare tjenester i forskrift nr. 121 § 1 første ledd andre og tredje punktum lyder slik:
- "Forskriften gjelder kun tjenester som kan fjernleveres. Med dette menes tilfeller hvor utførelsen eller leveringen av tjenesten etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted."**
- (33) Spørsmålet er hvordan prosessoppdrag for norske domstoler skal kategoriseres i dette bildet. Partene er enige om, og jeg legger til grunn, at vanlig rådgivningsvirksomhet fra norsk advokat til næringsdrivende klient i utlandet som hovedregel vil være en fjernleverbar tjeneste som det ikke skal betales avgift av i Norge. Jeg anser det også som helt klart at prosessoppdrag i form av oppmøte for norske domstoler er en tjeneste som etter sin art kan knyttes til et bestemt fysisk sted, nemlig den aktuelle domstolen, og som skal avgiftsbelegges i Norge. Spørsmålet som denne saken reiser er om arbeid som utføres som del av den skriftlige saksforberedelsen skal anses som fjernleverbare tjenester eller ikke.

(34) Avgiftsretten er ikke en del av EØS-retten og det er heller ikke fra regjeringen eller Stortingets side gitt uttrykk for at det skal skje en frivillig harmonisering. Saken må derfor avgjøres på grunnlag av de norske bestemmelsene på området.

(35) Ved vurderingen tar jeg utgangspunkt i hva som mest naturlig kan anses som selve *omsetningsobjektet* i saken – hvilken tjeneste som er omsatt, jf. merverdiavgiftsloven § 18 første ledd. Retningslinjer for den generelle vurderingen av dette er gitt i den såkalte Geelmuyden.Kiese-dommen i Rt. 2004 side 2000, som gjaldt den avgiftsmessige behandlingen av et selskaps bistand til produksjon av årsberetninger og andre trykksaker for kundene. Spørsmålet var om rådgivningsdelen av tjenesten måtte ses som en egen ytelse etter § 18 som kunne faktureres uten avgift, eller om rådgivning og trykking skulle behandles samlet. Høyesterett kom til at samtlige ytelser gikk inn i avgiftsgrunnlaget som nødvendige og integrerte deler av tjenesten, og sier om dette i avsnitt 40 og 41:

”Når ankemotpartene har påtatt seg ansvaret for å produsere en publikasjon, må utgangspunktet etter mitt syn være at de ulike komponentene bak publikasjonen ikke kan anses for å være omsatt som selvstendige ytelser. Det er ikke naturlig å betrakte rådgivningstjenestene som et avtalt tillegg til den tekniske produksjonen av publikasjonene. De redaksjonelle tjenester var en helt nødvendig og integrert del av det produkt som kundene hadde bestilt.

I rettspraksis og forvaltningspraksis er enkelte avtaler – i forhold til merverdiavgiftsloven § 18 – ansett for å omfatte flere atskilte ytelser. Men det har da dreiet seg om ytelser som er av mer sideordnet karakter og som ikke har vært integrert i hverandre på en slik måte som tilfellet er her.”

(36) Det synspunkt som Høyesterett fremholder her, har overføringsverdi til vår sak. Når NCL får prosessfullmakt, påtar de seg å føre saken for retten hvis nødvendig. Forarbeid og forberedelser til dette er ytelser som naturlig inngår som del av slike oppdrag, og som det er nærliggende å se på som nødvendige og integrerte deler av tjenesten. Det er verken karakteristisk eller vanlig for slike avtaler at de deles opp slik at forberedelse ses som en selvstendig tjeneste og oppmøte i retten som en annen, jf. til sammenligning tvisteloven § 3-4 om innholdet i en prosessfullmakt. Tilsvarende trekkes det for andre lignende tjenester, som for eksempel eiendomsmegling, ikke noe skille mellom forberedelsen og utførelsen av selve ytelsen. Heller ikke er det naturlig å se dette som to adskilte eller sideordnede ytelser.

(37) NCL har riktignok rett i at det i denne saken bare dreier seg om én type tjenester, nemlig advokattjenester, og ikke forkjelligartede ytelser som i Geelmuyden.Kiese-saken. Men uansett om det dreier seg om en eller flere ytelsestyper, må avgrensningen bero på hva som er avtalt mellom partene og hva som på denne bakgrunn og ut fra tjenestens art er den mest naturlige avgrensning av tjenesteytelsen.

(38) Ankemotparten har subsidiært anført at dersom prosessoppdraget som sådan anses som én tjeneste, er de fjernleverbare elementene i ytelsen så dominerende at hele tjenesten er fritatt fra avgift. Det er vist til at det er et mindretall av de saker som reises for retten som ender med rettsmøter. Og selv i disse sakene går mesteparten av arbeidet som hovedregel til å utføre ytelser som etter sin art vanskelig kan knyttes til noe bestemt sted, nemlig utarbeidelse av skriftlige innlegg til retten og kommunikasjon med klient og motpart. Det er videre vist til at det selv i saker som bringes inn for retten vil kunne besluttes skriftlig behandling av saken.

- (39) Jeg kan heller ikke se at denne anførselen kan føre fram. Etter forskrift nr. 121 § 1 første ledd gjelder avgiftsfritaket der utførelsen eller leveringen ”etter tjenestens art” vanskelig kan knyttes til noe bestemt sted. Prosessoppdrag for norske domstoler forutsetter at oppdragstaker om nødvendig stiller i retten på vegne av sin klient, eventuelt også under saksforberedelsen. Det er da en tjeneste som etter sin art kan knyttes til et bestemt fysisk sted i Norge, jf. Rt. 2007 side 1401 avsnitt 37, hvor Høyesterett legger til grunn at "det avgjørende for om forskriften får anvendelse, er om levering eller utførelse ut fra tjenestens karakter er knyttet til et bestemt sted".
- (40) Også her gir uttalelser i Rt. 2004 side 2000 veiledning. Staten gjorde der gjeldende at merverdiavgiftsloven § 18 måtte forstås slik at avgiften skulle beregnes av vederlaget for alle innsatsfaktorer som var benyttet for å produsere varen, uten hensyn til om noen av disse isolert sett var avgiftsfrie. Førstvoterende var enig i dette, og viste til at det av de tidligere avgiftsvedtakene § 9 annet ledd nr. 3 fulgte at man ved beregningen av grunnlaget for avgiften ikke skulle trekke fra de avgiftsfrie deler av arbeidet så lenge dette utgjorde "en del av eller et tillegg til avtalen", jf. avsnitt 31. Videre uttales det i avsnitt 33 i dommen:
- "Regelen i § 9 annet ledd nr. 3 må – slik jeg ser det – anses videreført gjennom merverdiavgiftsloven når den avgiftsfrie ytelsen utgjør en integrerende del av avtalen om den avgiftspliktige ytelsen. Dette er også i samsvar med en naturlig forståelse av ordlyden i § 18 første ledd. Og det må gjelde uten hensyn til om de avgiftsfrie innsatsfaktorene er vesentlige etter en absolutt eller relativ vurdering. Praktiske hensyn tilsier at det her ikke kan opereres med en skjønnsmessig grense"** (min utheving).
- (41) Selv om uttalelsen ikke er direkte knyttet til den problemstillingen som vår sak gjelder, mener jeg det samme må gjelde her. Jeg kan da ikke se at det her er rom for avgiftsfritak ut fra en betraktning om at større eller mindre deler av et prosessoppdrag ofte vil bestå av fjernleverbare tjenester.
- (42) Jeg finner videre støtte i forvaltningspraksis. I brev fra Skattedirektoratet til Advokatforeningen datert 29. mai 2002 drøfter direktoratet om advokattjenester som består i sakførsel for retten skal anses som en fjernleverbar tjeneste eller ikke. Direktoratet konkluderer med at søksmål for domstolene må sies å være knyttet til et bestemt fysisk sted og skal avgiftsbelegges i Norge, og at dette også må gjelde "de forberedende ytelser knyttet til søksmålet". Om hvor skjæringspunktet skal gå sier direktoratet:
- "Finansdepartementet har i sitt brev til direktoratet uttalt at skjæringstidspunktet for hvilke tjenester som skal anses som forberedende tjenester, bør være tidspunktet når det tas formelt skritt for å starte en prosess. Dette vil være tidspunktet for blant annet fremsettelse av stevning, begjæring om offentlig skifte, konkursbegjæring og lignende. Tjenester som utføres etter dette tidspunktet vil da per definisjon anses som avgiftspliktig i det landet prosessen skjer. Dette vil gi et klart og forutberegnelig regelverk på området."**
- (43) NCL har anført at den fortolkning som staten forfekter fører til risiko for dobbel avgiftsbetaling for utenlandske næringsdrivende, noe som er i strid med formålet med regelverket. Det er blant annet vist til at EU fra 1. januar 2010 har innført som hovedregel at tjenester levert til andre lands næringsdrivende eller offentlige virksomheter skal avgiftsbelastes der kjøper "har etablert hjemstedet for sin økonomiske virksomhet" eller

har sitt "faste forretningssted", jf. rådsdirektiv 2008/8/EF om leveringsstedet for tjenesteytelser artikkel 44.

- (44) Det er på det rene at hensynet til å unngå dobbel avgiftsbelastning er vesentlig ved fortolkningen av det norske regelverket, og at dette kan tilsi en tolkning i overensstemmelse med kriteriene i EU selv om merverdiavgiften ikke omfattes av EØS-avtalen. Men det fremgår samtidig av artikkel 59a i direktivet at det er åpnet for at EU-landene kan gjøre unntak fra de generelle bestemmelsene. Denne adgangen har flere EU-land benyttet seg av. Som staten har påpekt, kan det dessuten være usikkert om tjenesten i dette tilfellet må anses knyttet til fast eiendom etter rådsdirektiv 1977/388/EØF om harmonisering av medlemsstatenes lovgivning om omsetningsavgifter. I så fall vil tjenesten etter artikkel 9 nr. 2 bokstav a være avgiftspliktig etter EU-retten i det land den faste eiendommen er. Skattedirektoratet utreder mulige lovendringer som følge av ikrafttreddelsen av endringene i merverdiavgiftsdirektivet fra 2010, jf. Skattedirektoratets melding SKM-2011-7 kapittel 3. Slik saken nå står, kan jeg ikke se at faren for dobbelt avgiftsbelastning kan lede til en annen løsning enn det som følger av rettskildene for øvrig.
- (45) Min konklusjon er etter dette at Klagenemndas vedtak er gyldig for så vidt gjelder avgjørelsen om at prosessoppdrag for utenlandske næringsdrivende klienter i sin helhet er avgiftspliktige i Norge.
- (46) Spørsmålet er da om den del av Klagenemndas vedtak som gjelder *tilleggsavgiften* er gyldig. Ankemotparten har anført at NCL *ikke opptrådte uaktsomt* da de unnlot å fakturere prosessoppdragene med merverdiavgift, og at det derfor ikke er grunnlag for tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 73. Det er vist til at NCL søkte råd hos annen advokat om spørsmålet og har opptrådt i god tro.
- (47) Klagenemnda for merverdiavgift har under henvisning til skattekontorets vedtak av 27. november 2008 begrunnet tilleggsavgiften ved å vise til at en "ren ordlydstolkning" viser at klager ikke har praktisert regelverket korrekt. Det er videre vist til at informasjon om Finansdepartementets syn på spørsmålet har vært klart lenge og har vært offentlig tilgjengelig blant annet på Advokatforeningens nettsider. Endelig er det vist til at tjenestene er levert av advokater hos NCL, og at selskapet plikter å sette seg inn i regelverket som gjelder på deres område.
- (48) Det er på det rene at næringsdrivende har plikt til å skaffe seg kjennskap til det regelverk som gjelder på det livsområde de opererer innenfor. I dette tilfellet var avgiftsmyndighetens syn på avgiftsspørsmålet klart, og det var gjort offentlig tilgjengelig. Jeg kan på denne bakgrunn, og ut fra de øvrige momenter som skattekontoret har trukket fram, ikke se at det var feil å legge til grunn at det her foreligger uaktsomhet fra NCLs side.
- (49) NCL har videre anført at vedtaket om 30 prosent tilleggsavgift er ugyldig på grunn av *usaklig forskjellsbehandling*. Det er vist til at det – i tillegg til vedtaket i denne saken – er truffet fire vedtak fra Skatt østs side hvor advokatfirma er ilagt tilleggsavgift på grunn av manglende innberetning av merverdiavgift på prosessoppdrag utført for utenlandske klienter. I de to første vedtakene ble tilleggsavgiften satt til 30 prosent, mens avgiften i de to siste vedtakene ble satt til 10 prosent. Staten har erkjent at de faktiske forhold i sakene ikke ga grunnlag for å benytte ulike satser. Det er selvsagt uheldig at praksis ikke er

konsistent. Jeg kan likevel ikke se at det foreligger noen slik entydig praksis at det kan være snakk om usaklig forskjellsbehandling, jf. Rt. 2011 side 111 avsnitt 68.

- (50) Min konklusjon er da at Klagenemndas vedtak er gyldig.
- (51) Staten har vunnet fram med anken, og må etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd tilkjennes dekning av sakskostnadene for Høyesterett. Det er krevd 72 500 kroner, hvorav salær 60 000 kroner. I tillegg kommer ankegebyr med 20 640 kroner. Kravet tas til følge. For lagmannsretten krevde staten sakskostnader med 47 700 kroner, hvorav salær utgjorde 45 600 kroner. Også dette kravet aksepteres. For tingretten ble staten tilkjent sakskostnader med 45 175 kroner. Samlede sakskostnader utgjør etter dette 186 015 kroner.
- (52) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler Norwegian Claims Link AS til staten v/Skatt øst 186 015 – etthundreogåttisekstusenogfemten – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

- (53) Dommer **Bårdsen:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (54) Dommer **Stabel:** Likeså.
- (55) Dommer **Indreberg:** Likeså.
- (56) Dommer **Matningsdal:** Likeså.
- (57) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
2. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler Norwegian Claims Link AS til staten v/Skatt øst 186 015 – etthundreogåttisekstusenogfemten – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: