



NORGES HØYESTERETT

Den 15. mai 2014 avsa Høyesterett dom i

HR-2014-00969-A, (sak nr. 2013/2240), sivil sak, anke over dom,

Staten v/Skatt Midt-Norge

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Anders F. Wilhelmsen – til prøve)

mot

Polaris Media ASA

(advokat Morten Fjermeros)

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

- (1) Dommer **Tønder**: Saken gjelder fastsetting av avgiftsgrunnlaget ved omsetning av elektronisk avis i sammenheng med papiravis.
- (2) Adresseavisen AS begynte i 2008 å gi ut en elektronisk avis (e-avis) i pdf-format. Innholdsmessig var papiravisen og e-avisen identiske. Til å begynne med ble e-avisen utgitt mot betaling og uavhengig av papiravisabonnementet. Den ble deretter utgitt som en del av papiravisabonnementet, uten ytterligere betaling.
- (3) Fra 1. desember 2010 ble abonnementsvilkårene endret slik at papiravisabonnementet ikke ga fri tilgang til e-avisen. Det ble i stedet tilbudt e-avis som ga tilgang til den samme avisen på lesebrett og pc. Prisen på årsabonnementet på e-avisen ble satt til 1 934 kroner uten merverdiavgift, 2 418 kroner med avgift. Abonnentene av papiravisen fikk som et tillegg til årsabonnementet tilbud om abonnement på e-avisen til 519 kroner årlig uten merverdiavgift, 648 kroner med avgift. Årsabonnementet på papiravisen alene kostet 2 713 kroner. For de som også hadde abonnement på papiravisen, ble det inngått separat avtale om e-avis.

- (4) Per 31. desember 2010 hadde Adresseavisen 68 500 abonnenter på papiravisen. 516 personer hadde abonnement på e-avisen som tillegg til papiravisabonnementet, mens 102 personer hadde abonnement bare på e-avisen.
- (5) Omsetning av papiravis er fritatt for merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 6-1. Omsetning av e-avis er imidlertid merverdiavgiftspliktig etter hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd. I omsetningsoppgaven for 6. termin (november og desember) 2010 ble grunnlaget for beregning av merverdiavgift for salg av et årsabonnement på e-avis som tillegg til papiravisabonnement satt til 519 kroner. Skatt Midt-Norge reiste i brev 10. februar 2011 spørsmål ved fastsettingen av beregningsgrunnlaget. Det ble anført at kunder som hadde abonnement på begge utgaver av avisen, måtte anses for å ha fått rabatt på totalabonnementet. Denne rabatten måtte fordeles forholdsmessig på de to ytelsene, og ikke bare henføres til den avgiftspliktige utgaven, slik avgiftsmyndighetene mente det var gjort i omsetningsoppgaven. I et senere brev ble det varslet om fravikelse av omsetningsoppgaven for 6. termin 2010. I brevet gis følgende redegjørelse for etterberegningen av merverdiavgiften:
- "Før rabatt utgjør avisens netto vederlag for de to utgaver kr. 4.647,- fordelt med 58,38 % på papirutgaven og 41,62 % på den elektroniske utgaven. Etter rabatt er samlet vederlag kr. 3.232,- dvs. en rabatt på kr. 1.415,-. Om 41,62 % av rabatten henføres den elektroniske versjonen blir nytt beregningsgrunnlag kr. 1.345,- og ikke kr. 519,- som nå. Dette tilsvarer en økning av avgiftsgrunnlaget på kr. 826,-. Utgående avgift av denne økning utgjør kr. 206,50."**
- (6) Samlet økning av den utgående avgiften for 6. termin ble varslet satt til 18 206 kroner. Det ble samtidig varslet at man vurderte å ilegge tilleggsavgift med 20 prosent av det etterberegnete beløpet.
- (7) Brevet fra Skatt Midt-Norge var stilet til Polaris Media ASA, som eier samtlige aksjer i Adresseavisen AS. Selskapene er fellesregistrert i merverdiavgiftsregisteret og dermed ett avgiftssubjekt, jf. merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd.
- (8) Polaris Media ASA tok til motmæle og hevdet at avgiftsgrunnlaget var korrekt oppgitt.
- (9) Skatt Midt-Norge vedtok 11. april 2011 å etterberegne utgående merverdiavgift for 6. termin 2010 med 18 206 kroner, som tidligere varslet. I tillegg ble det vedtatt 20 % tilleggsavgift med 3 641 kroner. Etterberegningen og tilleggsavgiften ble stadfestet av Klagenemnda for merverdiavgift ved vedtak 31. august 2011.
- (10) Polaris Media tok ut søksmål mot staten v/Skatt Midt-Norge med påstand om at Klagenemndas vedtak var ugyldig. Oslo tingrett avsa 17. oktober 2012 dom med slik 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."**
- (11) Tingretten kom til at abonnementsprisen på 519 kroner eksklusive merverdiavgift var det reelle vederlaget for e-avis som tillegg til papiravis, og at det oppgitte avgiftsgrunnlaget derfor var korrekt.

- (12) Staten v/Skatt Midt-Norge anket til lagmannsretten, som ga samtykke til fremme av anken, jf. tvisteloven § 29-13 første ledd. Borgarting lagmannsrett avsa 25. september 2013 dom med slik domsslutning:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler staten ved Skatt Midt-Norge 166 456 – etthundreogsekstisekstusenfirehundreogfemtiseks – kroner til Polaris Media ASA innen to uker fra forkynnelsen av denne dommen."**
- (13) Også lagmannsretten kom til at prisen på e-avis som tillegg til papiravis var det reelle vederlaget. Det forelå derfor ingen rabatt til fordeling på papiravis og e-avis, slik staten anførte.
- (14) Staten v/Skatt Midt-Norge har anket til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens rettsanvendelse.
- (15) Den ankende part – *staten v/Skatt Midt-Norge* – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (16) Lagmannsrettens dom bygger på feil rettsanvendelse når det konkluderes med at avgiftsgrunnlaget for e-avis som tillegg til papiravis er den prisen som følger av kundeavtalen. Det er prisen på e-avis uten tillegg av papiravis som gir uttrykk for e-avisens reelle verdi. Når prisen på e-avis som tillegg til papiravis settes vesentlig lavere, foreligger en rabattert pris. Denne rabatten må fordeles forholdsmessig på papiravisen og e-avisen. I den innsendte omsetningsoppgaven er rabatten utelukkende trukket fra prisen på e-avisen. Dette gir et vesentlig for lavt avgiftsgrunnlag.
- (17) At det må foretas en slik forholdsmessig fordeling av rabatten, følger av klar forvaltningspraksis. Denne er langvarig, fast og omfattende og må legges til grunn som gjeldende rett.
- (18) Ved fastleggingen av avgiftsgrunnlaget kan det ikke utelukkende tas utgangspunkt i det avtalte vederlaget for e-avis. Dette er en pris som ensidig er fastsatt av leverandøren og gir ikke uttrykk for noen reell markedsverdi, basert på et motsetningsforhold mellom partene. Siden denne prisen er betinget av at det også tegnes abonnement på papiravisen, må begge ytelsene ses i sammenheng – som en "pakke". Kunden er primært interessert i prisen for det samlede produktet. Denne prisen er det ikke aktuelt å fravike. Det er prisen på e-avisen som framkommer etter at rabatten er fordelt, som utgjør det reelle vederlaget for e-avisen. At avgiftsgrunnlaget for e-avisen blir høyere enn det som framgår av kundeavtalen når rabatten fordeles forholdsmessig, er således fullt forenlig med merverdiavgiftsloven § 4-1 første ledd.
- (19) Klagenemndas vedtak underbygges også av retts tekniske hensyn. En forholdsmessig fordeling av rabatten tilfredsstiller behovet for et praktikabelt regelverk både for den avgiftspliktige og for avgiftskontrollen. Derimot vil lagmannsrettens vurdering by på betydelige praktiske og kontrollmessige utfordringer, idet det nødvendiggjør fastlegging av hva som er "tilleggsytelsen" i en pakke. Her vil kundens subjektive oppfatning av produktet spille inn, noe som igjen kan gi ulik avgiftsbehandling av ulike kunder. Dette gir en lite praktikabel ordning som dessuten gir stor risiko for omgåelser.

- (20) Staten v/Skatt Midt-Norge har lagt ned slik påstand:
- "1. Staten v/Skatt Midt-Norge frifinnes.**
 - 2. Staten v/Skatt Midt-Norge tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."**
- (21) Ankemotparten – *Polaris Media ASA* – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (22) Lagmannsrettens konklusjon bygger på en korrekt rettsanvendelse.
- (23) Lagmannsretten har konkludert med at prisen på e-avisen svarer til markedsverdien for kunder som abonnerer på papiravisen. Det foreligger solid dokumentasjon for at dette er en riktig konklusjon, og den er heller ikke angrepet i anken. Det er således ikke tale om en rabattert pris. Spørsmålet er da om avgiftsmyndighetene kan beregne merverdiavgift av et annet beløp enn det avtalte vederlaget.
- (24) Saken omfatter to omsetningsobjekter hvorav kun det ene er avgiftspliktig. Utgangspunktet for beregningsgrunnlaget er da det avtalte vederlaget for det avgiftspliktige objektet, jf. merverdiavgiftsloven § 4-1 første ledd. Merverdiavgiftsloven gir ikke hjemmel for å fravike dette utgangspunktet i et tilfelle som her. Partene er enige om at unntaket i § 4-4 første ledd om interessefellesskap mellom leverandør og mottaker ikke er anvendelig i saken.
- (25) Klagenemndas vedtak innebærer i realiteten en reduksjon i avgiftsfritaket for papiraviser. Dette taler sterkt imot en slik løsning.
- (26) Gjeldende forvaltningspraksis gir ikke holdepunkter for at Klagenemndas vedtak er riktig. Saksforholdet kan ikke sammenlignes med pakkereiser. I saken her er det tale om to selvstendige ytelser som omsettes separat.
- (27) Hensynet til avgiftsmyndighetenes kontroll og behovet for enkle, praktikable regler taler ikke til fordel for statens løsning. Tvert imot vil det å holde seg til det avtalte vederlaget være den mest brukervennlige løsningen.
- (28) Løsningen er heller ikke i strid med hensynet til bevaring av avgiftsgrunnlaget så lenge det er prisdannelsen i markedet som har vært avgjørende for avgiftsgrunnlaget.
- (29) *Polaris Media ASA* har lagt ned slik påstand:
- "1. Anken forkastes.**
 - 2. *Polaris Media ASA* tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."**
- (30) *Jeg er kommet til at anken må forkastes.*
- (31) Etter merverdiavgiftsloven § 4-1 første ledd er beregningsgrunnlaget for merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester det som er vederlaget. Den formelle avtalen mellom partene må som utgangspunkt legges til grunn ved fastleggingen av vederlaget, jf. Rt. 2008 side 410 avsnitt 61 og Gjems-Onstad og Kildal: MVA-kommentaren, 4. utgave 2011, side 289–290.

- (32) Som nevnt innledningsvis, vil en som har et årsabonnement på papiravisen, få et tillegg i prisen på 519 kroner eksklusive merverdiavgift ved også å tegne årsabonnement på e-avisen. Prisen er således 1 415 kroner lavere enn for et årsabonnement på e-avis uten papirabonnement. Spørsmålet saken reiser er om det i dette tilfellet er det avtalte vederlaget på 519 kroner som utgjør avgiftsgrunnlaget, eller om differansen i pris for e-avis uten og med papiravisabonnement skal hensyntas. Staten v/Skatt Midt-Norge anfører i denne forbindelse at differansen må anses som en rabatt sammenlignet med ordinær pris for e-avis uten papirabonnement, og at denne rabatten må fordeles forholdsmessig mellom det ikke-avgiftspliktige salget av papiravisen og det avgiftspliktige salget av e-avisen.
- (33) Siden prisen på 519 kroner for e-avisen er betinget av at det også tegnes årsabonnement på papiravisen, må papiravisen og e-avisen ses som et sammensatt produkt – en "pakke" – bestående av to selvstendige salgsubjekter.
- (34) Spørsmålet er hvordan avgiftsgrunnlaget skal fastsettes hvor en del av produktet er avgiftsfritt og en annen del avgiftspliktig. Tilsvarende problemstilling reises hvor det gjelder ulike avgiftssatser for ulike deler av produktet.
- (35) Verken lov eller forarbeider gir anvisning på hvordan avgiftsgrunnlaget skal fastsettes i slike tilfeller. Derimot foreligger det noe forvaltningspraksis, som jeg nå vil se nærmere på.
- (36) Jeg viser først til Skattedirektoratets brev 17. desember 2002 til Norske Bowlinghaller Bransjeforening, som gjaldt fastsetting av avgiftsgrunnlag ved rabatter på kombinerte avgiftspliktige/avgiftsfrie ytelser. Ved spill i bowlinghaller tilbys publikum pakkedninger bestående av bowlingserier som faller utenfor avgiftsområdet, og av diverse kioskvarer som regnes som avgiftspliktig omsetning, og der pakken som helhet er rimeligere sammenlignet med om produktene omsettes hver for seg. Spørsmålet var om det var adgang til å henføre hele rabatten til den avgiftspliktige delen av pakken. Om dette uttaler Skattedirektoratet:
- "Etter merverdiavgiftsloven § 18 første ledd skal avgiften beregnes av vederlaget for den avgiftspliktige omsetning. Rabatter og prisavslag som gis direkte i forbindelse med salget kommer til fradrag i avgiftsgrunnlaget, ...
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."**
- (37) Videre viser jeg til Skattedirektoratets brev 5. januar 2006 til Norges Turbileierforbund vedrørende beregningsgrunnlaget ved pakkereiser. Pakkereiser kan inneholde forskjellige ytelser som er undergitt ulik avgiftsregulering, det være seg ytelser som skal avgiftsberegnes med ulike satser, eller ytelser som helt er unntatt avgiftsplikt. Som eksempel nevner jeg pakkereiser med persontransport, overnatting, servering og guiding. Om beregningsgrunnlaget uttalte Skattedirektoratet:
- "Ved samlet omsetning av selvstendige ytelser innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet, samt selvstendige ytelser med ulike merverdiavgiftssatser, skal det foretas en særskilt avgiftsbehandling av hver enkelt selvstendig ytelse. Merverdiavgift skal beregnes av den del av vederlaget som gjelder den avgiftspliktige omsetningen, jf. ... Vederlaget må med ande ord splittes i en avgiftspliktig og en avgiftsfri del. ..."**

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 yttelse må skje med utgangspunkt i selgerens direkte og indirekte kostnader for denne ytelsen, med et påslag for fortjeneste. ... 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."

(38) Jeg er enig i det rettslige synet som er kommet til uttrykk i de to uttalelsene jeg har referert, et syn det for øvrig må regnes med er fulgt mer generelt i og med at uttalelsene er referert i Skattedirektoratets årlige Merverdiavgiftshåndbok fra og med 2006. Utgangspunktet for fastsettelsen av beregningsgrunnlaget ved sammensatte produkter som består av ytelser innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet, må være omsetningsverdien av de enkelte ytelser. Det må således skje en splitting – fordeling – av omsetningsverdien på de enkelte delprodukter. Ved rabatt/prisreduksjon må det som utgangspunkt skje en forholdsmessig reduksjon av avgiftsgrunnlaget ved at rabatten fordeles på de ulike ytelsene.

(39) Det som da blir avgjørende for at den innsendte omsetningsoppgaven for 6. termin 2010 skal stå seg, er om prisen på 519 kroner gjenspeiler den reelle verdien av e-avisen når denne selges som et tillegg til papiravisen. Hvis den reelle verdien er den samme som når e-avisen selges som et separat produkt, slik Skatt Midt-Norge hevder er tilfelle, foreligger en rabattert pris, og prisreduksjonen må da fordeles forholdsmessig på papiravis og e-avis.

(40) Om fastsettelsen av prisen på e-avisen som tilleggsprodukt til papiravisen og som selvstendig ytelse, heter det i lagmannsrettens dom:

"Utviklingsdirektør i Adresseavisen, Bjørn Vik-Mo, har forklart for lagmannsretten hvordan prisen på e-avisen ble fastsatt. ... For de kundene som allerede abonnerte på papirutgaven, ble e-avisen ansett mer som et tilgangsprodukt enn som et selvstendig produkt, og det skulle avspeiles i prisen. Innholdet av e-avisen på slutten av 2010 var det samme som innholdet i papiravisen. Den praktiske betydningen av e-avisen som tilleggsytelse var først og fremst at abonnentene kunne lese avisen via nettet når de befant seg i områder der papirutgaven ikke ble distribuert. Å tilby abonnentene avisen også i e-utgave var dessuten rimeligere for avisen enn å ettersende papirutgaven til den midlertidige adressen.

Prisen på e-avisen som selvstendig ytelse ble satt tilnærmet lik prisen på papirutgaven. Avisen var usikker på prisingen i 2010 og gikk i utgangspunktet høyt ut, basert på en betraktning om at det var lettere å senke prisen enn i motsatt fall å øke den. På den annen side måtte prisen ikke settes så lavt at det var fare for 'kannibalisering' av papirutgaven."

(41) Jeg bygger den videre drøftelsen på denne beskrivelsen av hvilke overveielser som lå til grunn for prisfastsettingen av e-avis med og uten papiravisabonnement. Denne faktumbeskrivelsen er ikke angrepet i anken. Jeg tilføyer at det er enighet mellom partene om at alle som abonnerte på e-avis som tilleggsytelse på forhånd hadde abonnement på papiravisen.

- (42) Beskrivelsen viser at den ulike prisfastsettelsen ble gjort ut fra det synet at e-avisen hadde ulike kommersielle formål som selvstendig abonnement og som tillegg til papiravisabonnementet – mens e-avis som selvstendig abonnement tjente som et substitutt for papiravisen, skulle e-avisen som tillegg til papiravisen tjene som et hjelpemiddel til å gi tilgang til papiravisens innhold, spesielt når abonnenten ikke hadde papiravisen for hånden. Det dreide seg med andre ord om to ulike kundegrupper, og dermed om to ulike markeder. Dette gir en naturlig forklaring på hvorfor prisen på e-avis som tillegg til papiravis og e-avis som selvstendig produkt ikke var den samme.
- (43) Det neste spørsmålet er om prisen på 519 kroner for e-avisen som tilleggsytelse reflekterte en reell markedsverdi. Som staten har påpekt, er den satt ensidig av vareleverandøren, og det er få objektive holdepunkter for hva som er riktig markedspris innenfor denne kategorien. I likhet med lagmannsretten, finner jeg at det ved et nytt markedsområde som vi her står overfor, må være rom for en viss utprøving av priser. Dette tilsier en viss tilbakeholdenhet med å gripe inn fra avgiftsmyndigheten inntil et prisnivå har stabilisert seg.
- (44) I lagmannsrettens dom er det vist til en prisundersøkelse som har vært foretatt for Stavanger Aftenblad. Denne viser "at den oppfattede markedsverdien for e-avis som tillegg til papiravis er markant lavere enn prisen for de enkeltstående abonnementstyper, så vel e-avis som papiravis". En lavere pris for e-avis som tilleggsprodukt til papiravis enn for e-avis uten slik tilknytning er således klart markedsmessig begrunnet. Det er da ikke grunnlag for å karakterisere prisdifferansen som en rabatt. Jeg kan derfor ikke slutte meg til statens hovedanførsel om at prisdifferansen må fordeles forholdsmessig på papiravisen og e-avisen.
- (45) Av opplysningene i saken framgår at vederlaget på 519 kroner ble fastsatt på bakgrunn av selvstendige brukerundersøkelser og en vurdering av kundenes betalingsvillighet for e-avis i tilknytning til papiravis. Også resultatene fra den nevnte undersøkelsen fra Stavanger tyder på at prisen er fastsatt godt i samsvar med den reelle markedsverdien, i alle fall ikke lavere. Prisen for e-avisen framstår som et reelt vederlag, som således må legges til grunn som beregningsgrunnlag for merverdiavgiften.
- (46) Staten har anført at behovet for praktikable regler og hensynet til avgiftsmyndighetenes kontroll bør lede til at Klagenemndas vedtak er gyldig. Jeg kan ikke slutte meg til statens argumentasjon på dette punkt. Når det, som her, kan påvises at avtalt vederlag for e-avis som tilleggsytelse reflekterer en reell markedsverdi, gir det et avgiftsgrunnlag som er i samsvar med merverdiavgiftsloven § 4-1 første ledd. Det er enighet mellom partene at unntaket i § 4-4 ved interessefellesskap mellom leverandør og mottaker ikke får anvendelse. Jeg kan ikke se at merverdiavgiftsloven gir hjemmel for å fravike lovens utgangspunkt ut fra andre, mer generelle hensyn, som hensynet til avgiftsmyndighetenes kontroll og behovet for enkle, praktikable regler.
- (47) Klagenemndas vedtak er etter dette ugyldig. Dette innebærer at beregningen av utgående merverdiavgift for e-avis som tilleggsprodukt til papiravis for 6. termin 2010 må bygge på den innsendte omsetningsoppgaven. Det må understrekes at avgjørelsen er basert på den funksjon e-avisen hadde i desember 2010 som tillegg til papiravis, slik jeg har redegjort for. Hvorvidt dette er representativt for hvordan e-avisen fungerer som tillegg til papiraviser i dag, har jeg ikke foranledning til å gå inn på.

- (48) Polaris Media ASA har vunnet saken og skal i henhold til lovens hovedregel ha dekket sine sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. Advokat Fjermeros har inngitt kostnadsoppgave på 150 000 kroner som i sin helhet gjelder salær for Høyesterett. Jeg legger denne til grunn.
- (49) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
 2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Skatt Midt-Norge til Polaris Media ASA 150 000 – etthundreogfemtitusen – kroner innen 2 – to – uker fra forkynningen av denne dommen.
- (50) Dommer **Noer**: Jeg har kommet til et annet resultat enn førstvoterende.
- (51) Jeg legger til grunn at utgangspunktet for avgiftsplikten etter merverdiavgiftsloven § 4-1, er det vederlag som er avtalt mellom partene, så fremt dette vederlaget gjenspeiler at det har skjedd en reell omsetning til en reell pris.
- (52) I vårt tilfelle er det snakk om to produkter som begge har en gitt markedspris. Når de to produktene selges samlet med rabatt, gir *totalprisen* uttrykk for den reelle prisen for denne pakken. Men fordelingen av prisen på de to produktene i pakken, gjenspeiler ikke noen reell pris. Denne fordelingen er ikke fastsatt i markedet, den er tvert imot kunden likegyldig, og kan ikke uten videre anses som det reelle vederlaget for e-avisen i pakken.
- (53) Rabatten er dessuten avhengig av at kunden kjøper begge produkter. Da kan ikke beregningsgrunnlaget for det enkelte produkt fastsettes uavhengig av totalprisen.
- (54) Paragraf 4-1 gir derfor etter mitt syn ikke noen avgjørende veiledning her.
- (55) Som nevnt av førstvoterende gir hverken forarbeidene eller rettspraksis direkte veiledning. Men problemstillingen er diskutert i forvaltningspraksis.
- (56) Jeg viser til brevet fra Skattedirektoratet av 17. desember 2002 med overskrift "Merverdiavgift – spørsmål om fastsetting av avgiftsgrunnlag ved rabatter på kombinerte avgiftspliktige/avgiftsfrie ytelser – Norske Bowlinghellers Bransjeforening", som førstvoterende allerede har sitert. Standpunktet i dette brevet, om at det ved rabatter på kombinerte avgiftsfrie/avgiftspliktige varer skal skje en forholdsmessig reduksjon av avgiftsgrunnlaget, er videreført i brev fra Skattedirektoratet av 5. januar 2006 om beregningsgrunnlaget for merverdiavgift ved pakkereiser.
- (57) Det samme standpunkt er referert i MVA-håndboka fra 2006 og seinere.
- (58) Det er altså en klar praksis for at rabatter skal fordeles forholdsmessig på ytelsene etter verdien av varene når disse omsettes separat. Etter min mening må det få avgjørende betydning også i vår sak.

- (59) Jeg er ikke enig med førstvoterende i at vår sak skiller seg vesentlig fra de situasjoner som er omtalt i brevene fra Skattedirektoratet. Riktignok har Adresseavisen valgt å sette en individuell pris for e-avisen og en individuell pris for papiravisen i pakken. I motsetning til det som vel er vanlig ved denne typen "kvantumsrabatt", har altså selger selv valgt å splitte opp prisen. Det er flere grunner til at dette etter mitt syn ikke kan være avgjørende.
- (60) Den første er, som jeg har nevnt før, at fordelingen av vederlaget på de to ytelsene ikke gir uttrykk for noe reelt vederlag fastsatt som resultat av tilbud/etterspørsel.
- (61) Den andre grunnen er at en slik løsning vil gjøre avgiftsspørsmålet avhengig av om de enkelte varene i pakken er gitt en egen pris eller ikke. Realiteten er imidlertid i begge tilfelle den samme: kunden får en kvantumsrabatt ved å kjøpe flere varer/tjenester samtidig. Det må da være det reelle forhold som bestemmer avgiftsgrunnlaget, ikke om pakketilbudet presenteres på den ene eller andre måten.
- (62) Man er på et område med masseforvaltning basert på selvdeklarerer, og det er viktig med regler som ikke legger opp til for stor grad av skjønn og individuelle vurderinger. Den regel som følger av praksis betyr at avgiftsberegningen skal ta utgangspunkt i at verdiforholdet mellom produktene er det samme enten varene selges hver for seg eller samlet. Dette er en firkantet og forutsigbar regel.
- (63) Dersom det åpnes for en mer individuell prisfastsetting, som i vår sak, vil avgiftsfastsettingen bli avhengig av subjektive forutsetninger i kundemassen. Dette er forhold som er vanskelig å kontrollere, og som dessuten vil kunne variere fra kunde til kunde og over tid. Vår sak er et typisk eksempel på det: selv om papiravisen for de fleste kundene i 2010 var ansett som hovedytelsen, er det vanskelig å vite om det gjelder alle, og ikke minst er det et forhold som kan endre seg over tid.
- (64) På denne bakgrunn mener jeg at det ikke kan være avgjørende at Adresseavisen helt sikkert har rett i at de fleste av dem som kjøpte pakken i 2010, primært var interessert i papiravisen, og at e-avisen var et tilleggsprodukt. Den regelen som er lagt til grunn i praksis virker nøytralt, og kan i noen tilfelle være til gunst for den avgiftspliktige og andre ganger til ugunst.
- (65) Etter mitt syn er det heller ikke avgjørende om man anser e-avisen som et såkalt "tilgangsprodukt". For det første ble "pakken" tilbudt generelt, også til personer som ikke allerede var abonnenter på papir-avisen. For det andre er skillet i avgiftsbehandlingen mellom papir-aviser og e-aviser trukket nettopp ut fra den tekniske løsningen som er valgt. Da må dette legges til grunn også der det skjer en samlet omsetning av de to.
- (66) Min konklusjon er etter dette at det ikke er grunnlag for å sette til side Klagenemndas avgiftsfastsettelse. Da jeg er i mindretall, går jeg ikke nærmere inn på spørsmålet om tilleggsavgiften.

- (67) Dommer **Matningsdal:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Tønder.
- (68) Dommar **Utgård:** Det same.
- (69) Justitiarius **Schei:** Likeså.
- (70) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Skatt Midt-Norge til Polaris Media ASA 150 000 – etthundreogfemtitten – kroner innen 2 – to – uker fra forkynningen av denne dommen.

Riktig utskrift bekrefte: