



# NORGES HØYESTERETT

Den 8. juni 2015 avsa Høyesterett dom i

**HR-2015-01202-A, (sak nr. 2014/2256), sivil sak, anke over dom,**

Telenor ASA

(advokat Finn Backer-Grøndahl)

mot

Staten v/Skatt øst

(Regjeringsadvokaten v/advokat Henrik Kolderup)

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

- (1) Kst. dommer **Sæbø**: Saken gjelder gyldigheten av vedtak om etterberegning av merverdiavgift og ileggelse av tilleggsavgift, og reiser særlig spørsmål om anvendelsen av merverdiavgiftsloven fra 1969 § 21 første ledd.
- (2) Merverdiavgiftsloven av 19. juni 1969 nr. 66 ble med virkning fra 1. januar 2010 avløst av gjeldende merverdiavgiftslov, lov 19. juni 2009 nr. 58. Saken skal løses etter reglene i loven fra 1969. I fortsettelsen viser jeg til 1969-loven når ikke annet er særskilt angitt.
- (3) Telenor ASA – heretter Telenor – er morselskap i Telenor-konsernet, som tilbyr kommunikasjonstjenester innen tele, data og media i Europa og Asia.
- (4) Telenor er fellesregistrert med over 60 andre selskaper i konsernet i henhold til gjeldende merverdiavgiftslov § 2-2 tredje ledd, som viderefører bestemmelsen i § 12 tredje ledd i 1969-loven. De fellesregistrerte selskapene anses som ett avgiftssubjekt etter reglene om merverdiavgift.

- (5) På bakgrunn av bokettersyn for årene 2006-2009 fattet Skatt øst den 30. mai 2011 vedtak om etterberegning av merverdiavgift og om tilleggsavgift og renter. Totalt etterberegnet beløp utgjorde 70 776 722 kroner, hvorav 3 516 232 kroner var tilleggsavgift og 9 180 234 kroner var renter. Vedtaket er rettet mot Telenor, som er ansvarlig for innsendelse av merverdiavgiftsoppgavene for alle selskapene i fellesregistreringen.
- (6) Vedtaket omfattet følgende forhold:
- Nektelse av fradrag for inngående merverdiavgift for tjenester kjøpt av KomMedia AS
  - Nektelse av fradrag for inngående merverdiavgift i anledning konflikter knyttet til aksjer i selskapene Kyivstar GMS i Ukraina – heretter Kyivstar – og VimpelCom Ltd. i Russland – heretter VimpelCom
  - Nektelse av fradrag for inngående merverdiavgift for utgifter ved salg av aksjene i Telenor Satellite Services AS – heretter TSS
  - Tilleggsavgift
- (7) I brev 30. juni 2011 klaget Telenor vedtaket inn for Klagenemnda for merverdiavgift. Klagen førte ikke frem.
- (8) Jeg skal kort omtale bakgrunnen for de deler av vedtaket som er omtvistet for Høyesterett:
- (9) Telenor solgte 100 prosent av aksjene i TSS i 2006. TSS inngikk i fellesregistreringen med øvrige Telenorselskaper. Selskapets virksomhet var overføring av telesignaler via satellitt. Telenor besluttet av strategiske grunner å selge virksomheten for å konsentrere seg om konsernets kjernevirksomhet, mobiltelefoni. I forbindelse med aksjesalget anskaffet Telenor en rekke finansielle og juridiske tjenester. Ved klagenemndas vedtak ble Telenor nektet fradragsrett for inngående merverdiavgift for disse tjenestene. Klagenemnda la til grunn at salg av aksjer er omsetning av finansielle instrumenter som er unntatt fra merverdiavgift, og at Telenor derfor ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift på de tilknyttede tjenestene.
- (10) Telenor har siden 1995 satset internasjonalt. Den internasjonale virksomheten består dels i heleide selskaper, dels i partnerskap hvor Telenors eierandel er lavere. Ca. 70 prosent av Telenorkonsernets virksomhet er i dag utenfor Norge.
- (11) I 1998 ervervet Telenor aksjer i VimpelCom, et teleselskap i Russland. Eierandelen har senere blitt økt i flere omganger og var 33,65 prosent i den perioden bokettersynet omfatter
- (12) Kyivstar ble grunnlagt i 1994 og er et av de største teleselskapene i Ukraina. Telenor eide i den perioden bokettersynet omfatter, 56,25 prosent av aksjene i Kyivstar.
- (13) Konflikter med andre aksjeeiere i disse selskapene påførte Telenor betydelige kostnader. Disse konfliktene ledet til flere saker for domstolene i Russland og Ukraina, og flere voldgiftssaker blant annet i New York og Geneve, og varte til 2009. Telenor pådro seg i

den anledning kostnader til kommunikasjonsrådgivning, pr-tjenester og advokattjenester. Klagenemnda har etterberegnet merverdiavgift knyttet til disse tjenestene.

- (14) Klagenemnda har videre ilagt Telenor tilleggsavgift med fem prosent på de etterberegnete merverdiavgiftsbeløpene, jf. merverdiavgiftsloven § 73.
- (15) Ved stevning 22. oktober 2012 til Oslo tingrett reiste Telenor søksmål mot staten ved Skatt øst med påstand om at klagenemndas vedtak ble kjent ugyldig. Tingretten avsa 10. juni 2013 dom med slik domsslutning:
- "1. Klagenemnda for merverdiavgift sitt vedtak av 23. april 2012 vedrørende Telenor ASA er ugyldig for så vidt gjelder:**  
- etterberegningen av merverdiavgift knyttet til fakturaer fra KomMedia AS og  
- anskaffelser knyttet til konflikten i utenlandske selskaper, slik det fremkommer av dommens premisser.
  - 2. For øvrig frifinnes staten v/Skatt øst.**
  - 3. Hver av partene bærer sine egne sakskostnader."**
- (16) Både staten og Telenor anket dommen til Borgarting lagmannsrett, som 6. oktober 2014 avsa dom med slik domsslutning:
- "1. Vedtak av 23. april 2012 i Klagenemnda for merverdiavgift er ugyldig når det gjelder etterberegning av merverdiavgift og tilleggsavgift knyttet til fakturaer fra KomMedia AS. For øvrig frifinnes staten ved Skatt øst.**
  - 2. I sakskostnader for tingretten og lagmannsretten betaler Telenor ASA 240 088 – tohundreogførtitusenogåttiåtte – kroner innen 2 – to – uker fra dommen er forkynt."**
- (17) Telenor har anket til Høyesterett over rettsanvendelsen for så vidt gjelder frifinnelsen av staten i slutningen punkt 1 og tilkjenningen av sakskostnader i slutningen punkt 2. Staten har ikke motanket. Lagmannsrettens dom er dermed rettskraftig for så vidt gjelder tjenestene fra KomMedia AS.
- (18) De gjenværende tvistepunktene gjelder tjenester knyttet til Telenors salg av aksjer i TSS og konflikter vedrørende Telenors aksjer i VimpelCom og Kyivstar. Saken står for disse spørsmålenes del i det vesentlige i den samme stilling som for de tidligere instanser.
- (19) Den ankende part – *Telenor ASA* – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (20) Inngående merverdiavgift på tjenester anskaffet i forbindelse med salget av aksjer i TSS er fradragsberettiget etter merverdiavgiftsloven § 21 første ledd. Selskaper gjør normalt anskaffelser ut fra bedriftsøkonomiske betraktninger. Bedriftsøkonomiske fordeler i avgiftspliktig virksomhet gir i utgangspunktet fradragsrett for inngående merverdiavgift.
- (21) Under enhver omstendighet må fradragsrett følge av at TSS var en del av Telenorkonsernets fellesregistrerte virksomhet. Fellesregistrering innebærer at de fellesregistrerte selskapene er ett avgiftssubjekt og en avgiftspliktig virksomhet. Virksomheten i TSS var dermed driftsmidler og innsatsfaktorer i avgiftssubjektets egen avgiftspliktige virksomhet, og salget omfattet da en del av den samlede avgiftspliktige

virksomheten. Det kan ikke ha betydning for fradragsretten om salget av virksomheten i TSS ble gjennomført som et salg av aksjene i TSS eller som et salg av virksomheten i TSS.

- (22) Anskaffelsen av tjenester i anledning tvistene vedrørende VimpelCom og Kyivstar må sees som en integrert del av Telenors samlede industrielle virksomhet. Merverdiavgift på slike tjenester må derfor være fradragsberettiget etter merverdiavgiftsloven § 21 første ledd. Telenors utenlandsinvesteringer er industrielle investeringer og bidrar blant annet til at konsernet oppnår stordrifts-/skalafordeler som kommer den norske virksomheten til gode. Kostnadene forventes å bli dekket av den avgiftspliktige omsetningen. Det er også et argument for fradragsrett at håndteringen av tvistene bidro til å bevare Telenors omdømme.
- (23) For det tilfelle at det ikke gis fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 21 første ledd for anskaffelsene i anledning tvistene vedrørende VimpelCom og Kyivstar, må denne delen av klagenemndas vedtak anses ugyldig fordi det bygger på feil faktum.
- (24) Vilkårene for tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 73 er ikke oppfylt ettersom Telenor ikke har utvist uaktsomhet.
- (25) Telenor ASA har lagt ned slik påstand:
- "1. **Klagenemnda for merverdiavgift sitt vedtak av 23. april 2012 vedrørende Telenor ASA oppheves når det gjelder etterberegning av merverdiavgift og illeggelse av tilleggsavgift knyttet til tjenester anskaffet i forbindelse med salget av Telenor Satellite Services AS og tvistene relatert til VimpelCom og Kyivstar.**
  2. **Telenor ASA tilkjennes saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett."**
- (26) Ankemotparten – *staten ved Skatt øst* – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (27) Anskaffelsen av tjenester i forbindelse med salget av TSS knytter seg til et salg av aksjer som er unntatt fra merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 4 bokstav e. Dette aksjesalget hadde betydelig egenverdi for Telenor og kan ikke anses som en anskaffelse med tilstrekkelig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet. Fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 21 første ledd kan heller ikke grunnes på at TSS var en del av Telenors fellesregistrering.
- (28) Utgiftene i forbindelse med tvistene vedrørende VimpelCom og Kyivstar påløp for å ivareta aksjeeierinteressen i disse selskapene. Dette er et anskaffelsesformål som ligger utenfor avgiftsplikten. Også disse anskaffelsene hadde et formål som hadde egenverdi for Telenor. De synergi- og skalafordeler som Telenor kunne oppnå gjennom investering i virksomheter i andre land, er bedriftsøkonomiske fordeler som ikke kan begrunne fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 21 første ledd. Andre virkninger for den avgiftspliktige virksomhet er ikke påvist.
- (29) Den del av klagenemndas vedtak som knytter seg til aksjene i VimpelCom og Kyivstar, er heller ikke ugyldig på grunn av uriktig faktum.

- (30) Vilkårene for tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 73 er oppfylt. Så langt Telenors avgiftsbehandling var materielt uriktig, må Telenor anses å ha utvist uaktsomhet.
- (31) Staten ved Skatt øst har lagt ned slik påstand:
- "1. Anken forkastes.
  2. Staten v/ Skatt Øst tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."
- (32) *Jeg er kommet til at anken ikke kan føre frem.*
- (33) Jeg ser først på spørsmålet om fradrag for merverdiavgift for tjenester anskaffet i forbindelse med salget av aksjene i TSS.
- (34) Det følger av merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 4 bokstav e at salg av finansielle instrumenter og meglingstjenester ved slik omsetning, er unntatt fra merverdiavgift. Denne bestemmelsen omfatter også salg av samtlige aksjer i et selskap, jf. Rt. 2009 side 1632 avsnitt 38. Utgangspunktet må da være at det ikke kan kreves fradrag for inngående merverdiavgift som følge av anskaffelse av tjenester som knytter seg til slikt salg.
- (35) Telenor har imidlertid gjort gjeldende at dersom virksomheten i TSS ikke var skilt ut i et eget datterselskap, ville det dreid seg om salg av "innmat" i selskapet, og Telenor ville hatt fradragsrett for de aktuelle kostnadene. For merverdiavgiftsrettslige formål må resultatet være det samme når selskapene er fellesregistrert. Jeg kan ikke se at det er grunnlag for denne slutningen.
- (36) Merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd bestemmer:
- "Samarbeidende selskaper kan anses som én avgiftspliktig virksomhet når minst 85 pst. av kapitalen i hvert selskap eies av et eller flere av de samarbeidende selskaper og selskapene er fellesregistrert. Alle deltakende selskaper er da solidarisk ansvarlige for riktig betaling av avgiften."**
- (37) Om formålet med fellesregistreringen uttaler Høyesterett i Rt. 2013 side 858 avsnitt 33:
- "Formålet med ordningen er at merverdiavgiftsreglene skal virke likt, uavhengig av om virksomheten er organisert som ett selskap eller som et konsern bestående av flere selskaper. Ved å fellesregistrere seg, får selskapene fradragsrett for den samlede inngående avgift til selskapene i gruppen, jf. Ot.prp. nr. 17 (1968-69) side 53. Det vil være en fordel for eksempel for selskaper som har organisert seg slik at ett selskap i gruppen eier driftsmidlene mens et annet står for omsetningen. Motstykket er at selskapene blir solidarisk ansvarlige for avgiftsbetalingen."**
- (38) Fellesregistrering skal altså sikre at fradrag for inngående merverdiavgift som man ville hatt om virksomheten hadde vært organisert i ett selskap, oppnås også når virksomheten organiseres i flere selskap som inngår i konsern, så langt disse er fellesregistrert. Dette kan imidlertid ikke begrunne fradragsrett for inngående merverdiavgift på varer og tjenester til bruk i avgiftsfri omsetning. Jeg kan ikke se at et morselskap som driver avgiftspliktig virksomhet, kan oppnå fradragsrett for inngående merverdiavgift på tjenester som knytter seg til avgiftsfritt salg av aksjer, ved å fellesregistreres med datterselskapet.

- (39) Spørsmålet er derfor om vilkårene for fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 21 første ledd er oppfylt for anskaffelsene av rådgivningstjenester i anledning salget av aksjene i TSS, og jeg går nå over til å se på dette.
- (40) Merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum lyder:
- "En registrert næringsdrivende kan trekke inngående avgift på varer og tjenester til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV fra den utgående avgift når ikke annet følger av bestemmelsene i dette kapittel."**
- (41) Om denne bestemmelsen uttaler Høyesterett i Rt. 2012 side 432 (Elkjøp) avsnitt 43:
- "Denne bestemmelse har flere funksjoner. Den fungerer for det første som en generell avgrensning av fradragsretten for næringsdrivende som bare driver avgiftspliktig virksomhet. For det andre angir den hvor nær tilknytning en anskaffelse eller oppofrelse må ha til den avgiftspliktige virksomhet dersom den avgiftspliktige også driver avgiftsfri omsetning. For det tredje fungerer den som et tilordningskriterium i forholdet mellom ulike næringsdrivende. Det er for alle disse relasjonene blitt fremholdt i rettspraksis at det ikke er tilstrekkelig for fradragsrett at anskaffelsen eller oppofrelsen fremstår som bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig. For at det skal foreligge fradragsrett, må anskaffelsen eller oppofrelsen være relevant for virksomheten og ha en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne. De grunnleggende avgjørelsene er Rt. 1985 side 93 (Sira-Kvina) og Rt. 2001 side 1497 (Norwegian Contractors). I enkelte senere avgjørelser har det til dels vært benyttet noen andre formuleringer, men disse avgjørelsene kan ikke oppfattes slik at de tilknytningskriterier som ble oppstilt i Rt. 1985 side 93 og Rt. 2001 side 1497, er blitt endret."**
- (42) Jeg legger denne generelle forståelsen av merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum til grunn. Det avgjørende for fradragsretten er om anskaffelsen er relevant for Telenors avgiftspliktige virksomhet og har en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne.
- (43) Telenors syn er at salget av aksjene i TSS ble gjennomført som ledd i Telenors ordinære avgiftspliktige virksomhet, og at anskaffelsen av tjenestene i denne forbindelse derfor var "til bruk" i Telenors virksomhet.
- (44) Jeg kan ikke være enig i dette. Salget av aksjene i TSS innbragte en betydelig gevinst for Telenor. Selv om salget av alle aksjene i selskapet hadde ringvirkninger for morselskapets virksomhet, kan dette ikke i seg selv gi den nødvendige tilknytningen til Telenors avgiftspliktige virksomhet.
- (45) Riktignok er jeg enig med Telenor i at salget av TSS frigjorde kapital og ledelsesressurser, noe som kom den avgiftspliktige virksomheten i Telenor til gode. Jeg kan imidlertid ikke se det annerledes enn at det her er tale om en transaksjon med samme forretningsmessige begrunnelse som svært mange andre avgiftsfrie aksjetransaksjoner. Salget av aksjene i TSS må etter mitt syn anses som en bedriftsøkonomisk motivert transaksjon som etter rettspraksis ikke er ansett å kunne begrunne fradragsrett, se foruten Rt. 2012 side 432 avsnitt 43 (Elkjøp) som tidligere gjengitt, også Rt. 2008 side 932 avsnitt 38 (Bowling). Jeg kan derfor ikke se at vilkårene for fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelser av tjenester i forbindelse med salget av TSS, er oppfylt.
- (46) Jeg går så over til å drøfte spørsmålet om fradragsrett for inngående avgift på tjenester anskaffet i anledning konflikter som vedrørte VimpelCom og Kyivstar.

- (47) Disse anskaffelsene hadde som utgangspunkt til formål å ivareta Telenors ikke-avgiftspliktige virksomhet som aksjeeier i VimpelCom og Kyivstar. Spørsmålet er om anskaffelsene likevel kan anses å være relevante og ha tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til Telenors avgiftspliktige virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum.
- (48) Telenor har gjort gjeldende at investeringene er en del av Telenors samlede industrielle virksomhet, og at de kommer den norske avgiftspliktige virksomhet til gode blant annet gjennom felles innkjøp og andre ulike synergieffekter og skalafordeler.
- (49) Om dette har lagmannsretten uttalt blant annet:
- "Lagmannsretten kan ikke se at dette er annerledes for Telenor enn for andre som gjør investeringer med sikte på samarbeid, utveksling av kompetanse mv. Investeringen gir synergieffekter som kan ha mye for seg i et bedriftsøkonomisk perspektiv. ... Etter lagmannsrettens vurdering har de aktuelle anskaffelsene for å sikre eierinteressen ikke tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten."**
- (50) Jeg er enig i dette.
- (51) Videre hevdes det at anskaffelsene bidro til å ivareta Telenors omdømme, som også er av betydning for den avgiftspliktige virksomheten. Lagmannsretten kom til at det ikke var sannsynliggjort at omdømme av betydning for den avgiftspliktige virksomhet ble nevneverdig påvirket av konfliktene i VimpelCom og Kyivstar. Det er ikke anket over bevisbedømmelsen.
- (52) Etter mitt syn har derfor heller ikke anskaffelsene som knytter seg til konfliktene i VimpelCom og Kyivstar en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten til at vilkårene for fradrag etter merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum er oppfylt.
- (53) Jeg drøfter så Telenors subsidiære anførsel om at den delen av klagenemndas vedtak som gjelder anskaffelsene vedrørende VimpelCom og Kyivstar, uansett må oppheves fordi det bygger på feil faktum.
- (54) Etter forskrift 15. juni 2001 nr. 684, jf. merverdiavgiftsloven § 65 a, skal det betales merverdiavgift for tjenester som kjøpes fra utlandet, Svalbard eller Jan Mayen, og som er avgiftspliktig ved innenlands omsetning, når tjenesten kan fjernleveres. Med fjernleverbar tjeneste menes tilfeller hvor utførselen eller leveringen av tjenesten etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted. Motsetningen til fjernleverbare tjenester er stedbundne tjenester, som det da ikke skal betales merverdiavgift for når de kjøpes fra utlandet. Advokattjenester som gjelder prosessoppdrag er i utgangspunktet ansett som stedbundne tjenester, jf. Rt. 2012 side 1547.
- (55) Den som erverver tjenesten, altså Telenor i den foreliggende sak, plikter ved merverdiavgiftspliktige fjernleverbare tjenester å avregne og innbetale den utgående avgift på tjenesten. Den utgående avgift blir deretter inngående avgift i Telenors virksomhet. Jeg har tidligere kommet til at Telenor ikke har fradragsrett for den inngående avgiften i dette tilfellet. Telenors subsidiære anførsel knytter seg til fordelingen mellom stedbundne og fjernleverbare tjenester i klagenemndas vedtak. I vedtaket ble ca.

40 millioner kroner godtatt som stedbundne tjenester. Telenor gjør gjeldende at klagenemndas vedtak er feil fordi ytterligere ca. 78 millioner kroner er stedbundne og dermed unntatt fra merverdiavgift.

- (56) Jeg bemerker at plikten til å betale merverdiavgift beror på den næringsdrivendes selvdeklarerer, som baseres på merverdiavgiftsregnskap. I likhet med bokføring generelt skal et slikt regnskap være nøyaktig og riktig, se blant annet bokføringsloven § 5 andre ledd nr. 1 og detaljerte krav om spesifisering av merverdiavgift i bokføringsforskriften § 3-1 nr. 8.
- (57) For klagenemnda var den nærmere fordelingen mellom stedbundne og fjernleverbare advokattjenester lite belyst ut over Telenors egne oppgaver og regnskaper og opplysninger om ulike rettsprosesser. Klagenemnda konkluderte sin gjennomgang med at avgiftsklassifiseringen i Telenors regnskaper var korrekt.
- (58) Lagmannsretten har uttalt at Telenor under ankeforhandlingen hadde

**"gjort påvisninger i enkelte av fakturaene fra 2006, som klart indikerer at i hvert fall deler av anskaffelsen gjaldt forberedelse til og deltakelse i rettsmøter i USA. Dette taler for at Telenors egne oppgaver for 2006 var feil, idet alle anskaffelsene fra Orrick det året var klassifisert som fjernleverbare."**

- (59) Feil faktum kan medføre at et vedtak blir kjent ugyldig. Ved den nærmere vurderingen av om feil i Telenors oppgaver over henholdsvis stedbundne og fjernleverbare tjenester medfører at etterberegningsvedtaket må oppheves, må avgiftsmyndighetenes utredningsplikt etter forvaltningsloven § 17 avveies mot Telenors plikter i henhold til reglene om selvdeklarerer, som altså baseres på plikt til korrekt bokføring. Jeg er enig med staten i at det også må sees hen til de muligheter den avgiftspliktige har til å korrigere avgiftsgrunnlaget ved å innsende tilleggsoppgaver, se gjeldende merverdiavgiftslov § 18-3, som i stor grad er ansett å være en lovfesting av praksis, jf. Prop. 1 LS (2010-2011) side 236.
- (60) I Rt. 2014 side 620 – som gjaldt overtredelsesgebyr etter akvakulturloven § 30, jf. akvakulturforskriften § 42 – gis i avsnitt 87-88 uttalelser om selvdeklareringsordningen på det aktuelle området som har interesse også for avveiningen i den foreliggende sak:

**"Myndighetenes kontroll med oppdrettsnæringen bygger på et tillitsbasert selvdeklareringsystem, og legger opp til at forvaltningen i utgangspunktet kan bygge på det som rapporteres inn. Etter mitt syn er det ikke grunnlag for å rette generelle rettslige innvendinger mot denne ordningen."**

**Selsøyvik har også anført at de biomassemålingene oppdretterne foretar som grunnlag for innrapporteringen ikke er pålitelige nok til å danne basis for sanksjoner. Denne anførselen kan ikke føre frem. Det materialet som er fremlagt for Høyesterett indikerer at målingene gjennomgående er relativt sikre. Av større betydning er det imidlertid at oppdretterne selv har ansvar for å rapportere korrekt, og at Selsøyvik - i tråd med alminnelige forvaltningsrettslige saksbehandlingsregler - ved flere anledninger fikk forhåndsvarsel om at myndighetene ville ilegge selskapet overtredelsesgebyr 'ut fra de opplysningene vi har'. Selskapet hadde full anledning til - og sterk oppfordring til - å legge frem korrigerende opplysninger og materiale dersom det mente å ha innrapportert for høye tall."**



- (61) I den foreliggende sak baserte klagenemnda seg på de opplysningene som fremkom av Telenors egen regnskapsføring. Da Telenor ble kjent med forhold som etter egen vurdering tilsa at regnskapsføringen var uriktig, hadde selskapet klar oppfordring til å gjennomgå underlagsmaterialet på nytt med sikte på å korrigere regnskapsføringen og innsende tilleggsoppgave.
- (62) I stedet for å gå frem på denne måten, oversendte Telenor en fakturabunke med en tykkelse på ca. 40 centimeter i det man anmodet om at fakturaene ble gjennomgått i møte, hvor Telenor forutsetningsvis skulle gi tilstrekkelig informasjon. Da slikt møte ble avholdt den 7. desember 2010, hadde den aktuelle personen i Telenor forfall. Telenor fulgte i ettertid opp skriftlig med anmodning om å bli kontaktet dersom ytterligere gjennomgang av fakturaene var nødvendig. Ikke på noe tidspunkt sørget Telenor for selv å korrigere egne regnskaper og sende inn korrigert oppgave.
- (63) Etter mitt syn er det klart at avgiftsmyndigheten her ikke hadde noen plikt til å gå inn i et omfattende materiale, som Telenor ikke engang hadde forsøkt å tilrettelegge for avgiftsmyndigheten. Lagmannsretten har således uttalt at
- "arbeidet med å gjennomgå fakturaene med sikte på en nøyaktig fordeling framstår som en svært krevende oppgave".**
- (64) Etter mitt syn tilsier hensynene bak ordningen med selvdeklarerer at det i et tilfelle som det foreliggende, ikke er grunn til å anse vedtaket om etterberegning av merverdiavgift som ugyldig om Telenors oppgaver skulle være feil.
- (65) Jeg går så over til å drøfte spørsmålet om gyldigheten av vedtaket om tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 73. Bestemmelsens første ledd første punktum lyder:
- "Den som forsettlig eller uaktsomt overtrer denne lov eller forskrifter gitt i medhold av loven, og statskassen derved er eller kunne ha vært unndratt avgift, kan utover avgift fastsatt etter §§ 55 og 56 ilegges tilleggsavgift med inntil 100 pst."**
- (66) Klagenemnda har for de delene av vedtaket som er til behandling i Høyesterett, ilagt tilleggsavgift etter en lav sats – fem prosent. Telenor har bestridt at det er utvist uaktsomhet.
- (67) Om tilleggsavgiften har lagmannsretten uttalt:
- "Lagmannsretten er enig med klagenemnda i at det var uaktsomt av Telenor å fradragføre inngående merverdiavgift på disse anskaffelsene. Det var kjent for selskapet at man i utgangspunktet ikke får fradrag for kostnader som knytter seg til en omsetning som er unntatt fra avgift, og Telenor burde undersøkt nærmere - for eksempel ved henvendelse til skattekontoret - i forkant. Telenor burde forstått at oppgavene bygde på en usikker tolking av regelverket."**
- (68) Jeg er enig i dette. Lagmannsrettens dom må dermed opprettholdes også på dette punkt.
- (69) Staten har fått fullt medhold. Staten har krevd sakskostnader for Høyesterett. I samsvar med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd finner jeg at kravet må gis medhold. Staten har innlevert en sakskostnadsoppgave på 211 550 kroner. Jeg finner kostnadene nødvendige.

(70) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Telenor ASA til staten ved Skatt øst 211 550 – tohundreogellevetusenfemhundreogfemti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

(71) Dommer **Bergsjø:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(72) Dommer **Øie:** Likeså.

(73) Dommer **Noer:** Likeså.

(74) Dommar **Utgård:** Det same.

(75) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Telenor ASA til staten ved Skatt øst 211 550 – tohundreogellevetusenfemhundreogfemti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: