

Borgarting lagmannsrett - LB-2015-70171

Instans	Borgarting lagmannsrett - Dom.
Dato	2016-05-30
Publisert	LB-2015-70171
Stikkord	Skatterett. Merverdiavgift. Fiktiv fakturering. Kvalifisert uaktsomhet.
Sammendrag	Saken gjelder gyldigheten av Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak om tilbakeføring av inngående merverdiavgift og ileggelse av tilleggsavgift. Hovedspørsmålet i saken var om vilkåret om omsetning i merverdiavgiftsloven (1969) § 21 første ledd 1. punktum var oppfylt. Retten kom til at fakturaene var fiktive, og at vilkåret dermed ikke var oppfylt. Selskapet hadde vært kvalifisert uaktsom ved å betale merverdiavgift, og senere fradragføre denne. Klagenemndas vedtak var gyldig.
Saksgang	Oslo tingrett TOSLO-2014-69721 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-70171 (15-070171ASD-BORG/03).
Parter	Alliero AS (advokat Per Oskar Tobiassen) mot Staten v/Skatt øst (advokat Karen Mellingen).
Forfatter	Lagdommer Eirik Vikanes, konstituert lagdommer Anette Fjeld, ekstraordinær lagdommer Tom L. Urdal.

Innholdsfortegnelse

Borgarting lagmannsrett - LB-2015-70171	1
Innholdsfortegnelse.....	2
Den ankende part, Alliero AS, har i hovedtrekk anført:	4
Ankemotparten, staten v/ Skatt øst, har i hovedtrekk anført:	6
Lagmannsrettens vurdering	7
1. Innledning	7
2. Tilbakeføring av fradrag for inngående merverdiavgift	7
2.1 Rettslige utgangspunkter.....	7
2.2 Om faktureringen var reell	9
2.3 Nærmere om forståelsen av vilkåret omsetning.....	12
4. Tilleggsavgift.....	16
5. Renteplikt.....	18
6. Sakskostnader.....	18

Saken gjelder fradragsrett for inngående merverdiavgift for perioden 2005 til 2007 med grunnlag i fakturaer fra enkeltpersonforetakene X, A (X) og Y, B (Y).

Skattekontoret fattet 30. mai 2012 vedtak om at Alliero AS (Alliero) skulle tilbakeføre inngående merverdiavgift for 1. termin 2005 til og med 6. termin 2007, med tillegg av renter etter skattebetalingsloven § 11-2. Vedtaket omfattet også tilleggsavgift på 30 %.

Alliero påklaget vedtaket. I vedtak av 21. oktober 2013 stadfestet Klagenemnda for merverdiavgift (Klagenemnda) enstemmig Skatt øst's vedtak.

Alliero tok deretter ut stevning for Oslo tingrett med påstand om at Klagenemndas vedtak ble kjent ugyldig. Staten v/ Skatt øst tok til motmæle og påstod seg frifunnet. Oslo tingrett avsa 23. februar 2015 dom med slik domsslutning:

1. Staten ved Skatt Øst frifinnes.
2. Alliero AS ved styrets leder dømmes til å betale 213.600 kroner i saksomkostninger til staten v/ Skatt Øst to uker etter dommens forkynnelse med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall og til betaling skjer.

Partene er enige om at deler av faktum, slik det er beskrevet i saksfremstillingen i Oslo tingretts dom, kan legges til grunn også for denne saken. Fra tingrettens saksfremstilling hitsettes:

1.1 Tvistetema

Saksøkeren, Alliero AS («Alliero» eller «selskapet») er Norges ledende leverandør av entrepriser og håndverkertjenester innen rehabilitering, utbygging og vedlikehold av eiendom. Selskapet er oppført med bransjekode 45.441 Malerarbeid og har vært registrert i merverdiavgiftsmanntallet siden 3. termin 1999.

Mot slutten av 2006 skiftet selskapet navn fra Brendmoe & Kirkestuen AS etter at nye aktører kom inn på eiersiden. Alliero er heleid av et holdingselskap der Foinco AS er konsernspiss og hovedaksjonær i holdingselskapet. Alliero har over 200 ansatte og har fra midten av 2000-tallet opplevd markant vekst med en omsetning i hundremillioners-klassen. Selskapets forretningsmodell er dels basert på at man benytter egne ansatte (in house) til å utføre entrepriser- og håndverkertjenesteoppdrag selskapet skaffer seg, og dels basert på at man antar eksterne underleverandører for å utføre hele eller deler av oppdrag.

I perioden 2005 til 2007 mottok Alliero fakturaer fra enkeltpersonforetaket X («X»), med innehaver A («A»), og enkeltpersonforetaket Y, («Y»), med innehaver B («B»), etter at selskapet hadde tilknyttet seg foretakene for å få utført håndverkertjenesteoppdrag. Enkeltpersonforetaket Z, («Z»), med innehaver C, («C»), står også sentralt i denne sammenheng. Z er ett av flere andre foretak som Alliero undertiden tilknyttet seg for å utføre håndverkertjenesteoppdrag.

Alliero fradragsførte den inngående merverdiavgiften på de aktuelle fakturaene selskapet mottok fra X, Y og Z, og viderefakturerte deretter de utførte arbeidene til sine kunder med tillegg av utgående merverdiavgift. Allieros rett til å føre i fradrag merverdiavgiften omfattet av fakturaene som selskapet har mottatt fra Z, er ikke en del av sakens tvistetema og har også ubeskåret blitt lagt til grunn av avgiftsmyndighetene ved Allieros regnskapsavleggelse. Sakens tvistetema omhandler Allieros fradragrett for merverdiavgiften omfattet av fakturaene som er mottatt fra X og Y; altså hvorvidt Alliero har krav på å fradragsføre inngående merverdiavgift.

[...].

1.2 Bakgrunn

Nærværende sak kom for dagen etter en omfattende kontroll av ulike aktører innen bygge- og anleggsbransjen i 2007/2008 i kombinasjon med en hvitvaskingsmelding inngitt til politiet fra en for retten ukjent bank i Hønefoss-området i samme periode.

Den 26.02.2008 ble Alliero varslet om kontroll fra skattekontoret («Skatt Øst») ved oppmøte i selskapets lokaler. Bokettersynet pågikk i perioden februar 2008 til juli 2009 og ble gjennomført parallelt med politiettersøk mot enkelte av selskapets underleverandører. Som retten kommer tilbake til nedenfor, ledet etterforskningen til at både A og B ble siktet og siden domfelt for grovt, forsettlig heleri etter straffeloven § 317 fjerde jf. første ledd.

Den 15.12.2010 forelå bokettersynsrapporten forfattet av revisor Lars S. Tveito. I rapporten ble det lagt til grunn at det ikke hadde skjedd noen omsetning mellom X/Y og Alliero, og at fakturaene fra foretakene til Alliero derfor ikke reflekterte det reelle, underliggende forholdet. Det ble videre lagt til grunn at det ikke var bokført gyldig dokumentasjon som medførte at regnskapet inneholdt feil, og konkludert med at Alliero ikke hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift på fakturaene.

Etter Skatt Østs oppfatning var X/Y opprettet kun for bruk i et fiktivt faktureringsnettverk med «svart» omsetning og hvitvasking av penger der foretakenes navn, organisasjonsnummer og kontonummer ble stilt til disposisjon for andre personer som ønsket å unndra skatt og avgift ved bruk av fiktive fakturaer. Ifølge Skatt Øst var det ingen tegn til forretningsmessig aktivitet i X/Y og omsetningsoppgavene foretakene innleverte til myndighetene utgjorde marginale deler av den faktiske innbetalingen fra Alliero, som siden ble sluset ut av foretakene. Samtlige innbetalinger som X/Y mottok fra Alliero i perioden 2005 til 2007, ble nokså umiddelbart deretter tatt ut i kontanter fra bankfilialer av B, A og den nå avdøde D («D»). X/Y var etter Skatt Østs oppfatning rene uttaksledd.

På bakgrunn av rapporten og etter forutgående varsel, fattet Skatt Øst den 30.05.2012 vedtak om etterberegning av merverdiavgift med 3.968.540 kroner. Med tillegg av renter pålydende 1.231.439 kroner og tilleggsavgift med sats 30 % tilsvarende 1.190.564 kroner, utgjorde det samlede etterberegningssbeløpet 6.390.543 kroner. I vedtaket la Skatt Øst til grunn at det var Z og ikke X/Y som hadde omsatt de merverdiavgiftspliktige tjenestene til Alliero. Skatt Øst vektla også at Alliero i alle tilfeller hadde opptrådt kvalifisert uaktsomt både mht. om X/Y hadde adgang til å oppkreve merverdiavgift og om X/Y ville innberette og innbetale avgiften. Endelig la Skatt Øst til grunn at vilkårene for tilleggsavgift var oppfylt da Alliero i det minste hadde opptrådt uaktsomt.

Alliero tok til motmæle og klaget over vedtaket den 04.06.2012. Det ble i hovedsak gjort gjeldende at det hadde skjedd en avgifts- og avtaleleveranse fra X/Y til Alliero. Etter at Skatt Øst oversendte utkast til innstilling den 12.07.2013 til Klagenemnda for merverdiavgift («klagenemnda» eller «nemnda») ble Alliero gitt anledning til å inngi supplerende kommentarer før nemnda tok saken opp til avgjørelse. Supplerende merknader ble inngitt den 03.09.2013. I nemndas vedtak av 21.10.2013 ble skattekontorets vedtak opprettholdt. [...].

For nærmere detaljer vedrørende saksforholdet vises til tingrettens dom og lagmannsrettens bemerkninger nedenfor.

Alliero har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandling ble holdt 26. til og med 29. april 2016 i Borgarting lagmannsretts hus. Bjørn Erik Reinseth, styreleder i Alliero Gruppen AS, avga forklaring. Det ble avhørt fire vitner. Om bevisføringen for øvrig vises til rettsboken.

Dommen er ikke avsagt innen lovens frist på grunn av sakens kompleksitet og dommernes arbeidsbyrde.

Den ankende part, Alliero AS, har i hovedtrekk anført:

Alliero gjør gjeldende at det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift uavhengig av om det er fakturautstederne eller andre som har omsatt tjenesten.

Det er Allieros rettigheter etter merverdiavgiftsloven (1969) § 21 første ledd som er vurderingstema i saken. Bestemmelsen er en rettighetsbestemmelse for Alliero og den er vid og unntaksfri. Det er et generelt prinsipp at fradragsretten skal tolkes basert på kjøpers subjektive oppfatning på anskaffelsestidspunktet, eller senest ved innsending av omsetningsoppgaven.

Vilkårene i merverdiavgiftsloven (1969) § 21 er oppfylt. Det er uomtvistet at Alliero har anskaffet tjenestene og at disse var til bruk i Allieros avgiftspliktige virksomhet. Tjenesten er mottatt, veggene er malt. Saken skiller seg fra Rt-1997-1564 (Naustdal Fiskefarm) der fakturaen var fiktiv fordi det ikke var noen leveranse som lå til grunn for fakturaen, dermed var ikke vilkåret om varer og tjenester oppfylt.

Selskapet har mottatt én faktura med spesifisert merverdiavgift per leveranse. Fakturaen legitimerer en avgiftspliktig omsetning. Den fakturerte avgiften er inngående for Alliero. Alliero har betalt X/Y for tjenestene, herunder merverdiavgiften som var påført fakturaene, og selskapet har viderefakturert sine kunder for tjenestene. Det er et sentralt poeng at oppgjøret skal bli så riktig som mulig. Det blir det ikke hvis Alliero ikke får fradrag for inngående merverdiavgift.

I merverdiavgiftsloven er det flere bestemmelser som positivt avskjærer fradragsrett. Ingen av bestemmelsene kommer til anvendelse i denne saken. Dersom fradragsretten skulle avskjæres i et tilfelle som dette, måtte det uttrykkelig ha fremkommet av lov eller forskrift.

Inngående merverdiavgift må for å kunne fradragsføres legitimeres med bilag, jf. merverdiavgiftsloven (1969) § 25. Det foreligger bilag hvor merverdiavgiftsbeløpene fremkommer.

Formål og systembetraktninger trekker klart i retning av at fradragsrett foreligger. Avgiftssystemet skal være nøytralt, og det skal ikke forekomme kumulasjon. Dette ivaretas ikke i denne saken da Alliero i realiteten bærer risikoen for underleverandørenes innbetaling av avgift. Avgiftsberegningen blir heller ikke riktig, i det staten har krevd avgift fra X/Y og enkeltpersonforetaket Z, C (Z) og Alliero.

Staten har anført at dette objektivt sett ikke er inngående merverdiavgift, og at fradragsretten kan avskjæres. Alliero bestrider det. Statens tolking av merverdiavgiftsloven § 21 innebærer en betydelig innskrenking i fradragsretten, og betyr at staten nå innfortolker i loven noe som tidligere er avvist av lovgiver ved behandlingen av ulike lovforslag. En slik tolking vil også få store konsekvenser for næringslivet. Fradrag godtas selv om selger ikke er registrert i merverdiavgiftsmanntallet. Når selger er registrert kan ikke Allieros rettigheter begrenses. Fradrag godtas videre hvis selger feilaktig fakturerer en avgiftsfri transaksjon med merverdiavgift.

Staten har videre anført at fradragsretten er begrenset, men utvides der kjøper har vært aktsom. Alliero er uenig i denne synsvinkelen. Alliero gjør gjeldende at fradragsretten er omfattende, men kan innskrenkes ved kjøpers kunnskap eller kvalifiserte uaktsomhet.

Subsidiært gjør Alliero gjeldende at selv om lagmannsretten tar stilling til hvem som har omsatt tjenesten, så foreligger det fradragsrett.

Alliero er av den oppfatning at det var X/Y som omsatte tjenestene til Alliero. X/Y var utad legitimert til å drive næringsvirksomhet. De var registrert i foretaksregisteret, i merverdiavgiftsregisteret og de leverte skatte- og avgiftsattester. De var videre legitimert overfor Alliero. Kontraktene ble inngått i deres navn, og de har påtatt seg en forpliktelse til å levere. Tingrettens bevisvurdering er feil.

Alliero forholdt seg til X/Y som kontraktspart. Det var disse som var leverandører av tjenestene, og X/Y var klar over at de påtok seg et oppfyllesesansvar. C representerte X/Y, og C har forklart at om Alliero hadde bedt om en fullmakt ville han kunne fremskaffet det. X/Y fakturerte for tjenestene som var levert, og det var vist til C på fakturaene. X/Y hadde gitt fullmakt (toleransefullmakt) til C. Om X/Y har brukt egne ansatte eller benyttet Z som underleverandør er uten betydning. Alle kontraktene ble oppfylt. Tjenestene ble levert.

Ved klage på utført arbeid ville Alliero ha forholdt seg til C. Men dersom dette måtte forfølges videre, ville Alliero rettet kravet mot X/Y. Det vises her til økonomisjef Bergroths forklaring. Alliero forholdt seg også til X/Y i andre forhold, blant annet har Alliero fakturert Y for kostnader tilsvarende 3 14 670 kroner fra 2006 til 2007.

Dersom det legges til grunn at det var X/Y som omsatte tjenestene, er partene enige om at fradragsrett kun kan nektes dersom Alliero var klar over at X/Y ikke kom til å innbetale avgiften til staten. Det foreligger ingen bevis i saken som tilsier at Alliero hadde kunnskap om at X/Y ikke ville betale. X/Y betalte deler av avgiften og selskapenes skatteattester viste at selskapene var à jour med betalingen til staten.

Dersom lagmannsretten skulle mene at det er Z som har omsatt tjenestene, gjør Alliero gjeldende at det likevel er fradragsrett. Normen er kvalifisert uaktsomhet, det vil si et markert avvik fra vanlig forsvarlig handlemåte.

Alliero har ikke vært uaktsom, og i alle fall ikke kvalifisert uaktsom. X/Y var registrert både i foretaksregisteret og merverdiavgiftsregisteret og har levert skatte- og avgiftsattester. Alliero har fått levert avgiftspliktige tjenester.

Innehaverne av X/Y var klar over de avtaler som ble inngått, de har løpende blitt orientert om innholdet i avtalene og har fakturert ut i fra dette. Det er vist til C på salgsdokumentet.

Modellen for unndragelse som her er benyttet, ble først oppdaget av myndighetene i 2007, altså mot slutten av tidsrommet denne saken gjelder. Modellen var ikke særlig utbredt.

Det er i bokettersynsrapporten vektlagt en rekke forhold som skal underbygge at Alliero har opptrådt kvalifisert uaktsomt. Det er imidlertid ingen legale krav som gjelder merverdiavgift, og flere av de punktene som er trukket frem gjelder skatt.

Flere av de forhold som er vektlagt er også direkte feil. Blant annet er det normalt å representere flere firmaer i denne bransjen, og C har hatt, eller ville ha skaffet fullmakt ved forespørsel. Det er også lagt til grunn at krav som er kommet inn i regelverket senere enn 2007, skulle vært oppfylt.

Uansett har Alliero forholdt seg til de offentlige dokumentene, som ble oppdatert hvert halv år. Det er ingenting i disse som skulle tilsa at de underliggende forhold ikke var korrekte. Uansett er staten som utsteder av denne dokumentasjonen nærmere til å avdekke de faktiske forhold enn det Alliero er.

Det var over år opparbeidet tillit mellom C og Alliero. At det at det er en tillit mellom en prosjektleder og en leverandør kan ikke lede til at Alliero har opptrådt kvalifisert uaktsomt. Prosjektlederen ba C om en forklaring på hvorfor han representerte andre selskaper enn sitt eget, og det ble gjort øvrige undersøkelser. Selv om retten skulle legge til grunn at prosjektlederen burde vært mer aktsom, er det likevel et langt skritt frem til det å opptre kvalifisert uaktsomt.

Alliero aksepterer at inngående avgift kan avskjæres dersom selskapet var kvalifisert uaktsom i forhold til om X/Y var berettiget til å fakturere med merverdiavgift.

Atter subsidiært gjør Alliero gjeldende at hverken de objektive eller subjektive vilkårene for å ilegge tilleggsavgift er oppfylt. Avgiften er under enhver omstendighet for høy.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Klagenemnda for merverdiavgift sitt vedtak 7878 er ugyldig
2. Alliero AS tilkjennes saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Ankemotparten, staten v/ Skatt øst, har i hovedtrekk anført:

Klagenemndas vedtak om etterberegning av merverdiavgift på 3 968 540 kroner og ileggelse av tilleggsavgift med 30 % er gyldig.

Partene er enige om at det er merverdiavgiftsloven (1969) § 21 som kommer til anvendelse, da fradragsføringen fant sted i perioden 2005 til 2007.

Ved tolkingen av § 21 skal det foretas en objektiv fortolking av ordlyden.

Staten gjør prinsipalt gjeldende at fradrag må nektes fordi det ikke har skjedd noen omsetning mellom Alliero og de to enkeltpersonforetakene X og Y. Ved slik fiktiv fakturering påløper ingen merverdiavgift som kan utgjøre inngående avgift. Dette innebærer at vilkårene i merverdiavgiftsloven (1969) § 21 ikke er oppfylt.

Det er realiteten i transaksjonen som skal legges til grunn, jf. Rt-1996-51. X og Y ble kun brukt til fakturering. Det var helt uten realitet når disse selskapene ble oppgitt som leverandør. Den reelle leverandøren var Cs enkeltpersonforetak Z, og transaksjonene har dermed skjedd mellom Alliero og Z. Det var dette foretaket som hadde selgeransvar. Dette understøttes av så vel Cs forklaring i retten, samt forklaringene til A og B. X og Y var rene faktureringsledd.

Det er ikke holdepunkter i bevisførselen for at C fungerte som underentreprenør for X eller Y. Det er heller ikke holdepunkter i bevisførselen for at C var fullmektig for X eller Y. C opptrådte kun på vegne av seg selv for å øke egen fortjeneste.

Det er heller ikke holdepunkter i bevisførselen for at det har vært noen joint venture mellom C og X eller Y. X og Y har ikke bidratt med noe inn i samarbeidet.

Staten v/ Skatt øst gjør videre gjeldende at den ulovfestede regelen om utvidet fradragsrett ikke kommer til anvendelse fordi det ikke eksisterer noen reell transaksjon mellom utsteder og mottaker av fakturaen.

Staten mener at den ulovfestede regelen er en utvidelse av merverdiavgiftsloven § 21, mens Alliero mener at det er en innskrenkning. Etter statens syn har det - om man ser regelen som en utvidelse eller en innskrenkning - ingen betydning i denne saken.

Staten gjør uansett gjeldende at Alliero visste eller burde ha forstått at Y/X ikke hadde rett til å innkreve merverdiavgift og at avgiften ikke ville bli betalt til staten.

Det er ingen faktiske forhold som tilsier at Alliero var aktsom selv om de undersøkte om foretakene var registrert i foretaksregisteret og merverdiavgiftsregisteret.

Alliero var og er en stor aktør i en bransje hvor skatte- og avgiftsunndragelser var og er omfattende. De hadde ansatt kontrollere til å foreta nærmere undersøkelser opp mot underentreprenørene. Når selskapets representanter stusset over Cs opptreden skulle det foranlediget mer omfattende undersøkelser enn det Alliero iverksatte.

C involverte nyregistrerte foretak, og han forklarte at han representerte en «kompis». Ingen i Alliero hverken traff eller snakket noen gang med kompisen. Det ble heller ikke gitt noen forklaring på hvorfor C sluttet å representere X for så å representere Y, samtidig som han arbeidet og fakturerte gjennom eget enkeltpersonforetak. Det var de samme arbeiderne som utførte arbeidet i de tre foretakene. Også det forhold at fakturaene fra Y ikke inneholdt personnavn og at merverdiavgift var påført med små bokstaver tilsier at Alliero burde ha gjort undersøkelser utover å sjekke offentlige registre.

Alliero hadde en rekke handlingsalternativer. Det enkleste ville vært å kontakte innehaverne av de to foretakene for å avklare om C hadde adgang til å inngå avtaler i deres navn.

Basert på de faktiske forhold som tingretten viser til og som er gjennomgått i vedtakene, må det etter staten v/ Skatt østs syn legges til grunn at Alliero har vært bevisst uvitende om X/Ys rett til å påføre merverdiavgift i fakturaene, subsidiært kvalifisert uaktksom. Det finnes ingen forretningsmessige begrunnelse som kan forklare Cs opptreden.

Staten v/ Skatt øst har frafalt anførselen om at fradrag må nektes fordi fakturaene formelt ikke tilfredsstilte kravene i merverdiavgiftsloven § 25, jf. bokføringsforskriften kapittel 5. Staten har likevel opprettholdt at det er momenter i aktsomhetsvurderingen.

Staten gjør videre gjeldende at lovvilkårene for å legge tilleggsavgift er oppfylt, og at satsen på 30 % er en riktig sats sammenlignet med tilsvarende saker. Partene er enige om at retten har full prøvingskompetanse. Satsen ligger innenfor normalsatsene og retten kan da også prøve utmålingsspørsmålet, jf. MVA-håndboken 10. utg. 2014 s. 942.

Rentespørsmålet er ikke omtvistet.

Det er nedlagt slik påstand:

1. Anken forkastes.
2. Staten v/ Skatt Øst tilkjennes sakskostnader.

Lagmannsrettens vurdering

1. Innledning

Lagmannsretten har kommet til samme resultat som tingretten.

Klagenemndas vedtak om tilbakeføring av inngående merverdiavgift og ileggelse av tilleggsavgift er gyldig. Anken fra Alliero forkastes.

Med virkning fra 1. januar 2010 er merverdiavgiftsloven av 19. juni 1969 nr. 66 (merverdiavgiftsloven (1969)) erstattet av merverdiavgiftsloven av 19. juni 2009 nr. 58 (merverdiavgiftsloven (2009)). Spørsmålet om gyldigheten av tilbakeføring av inngående merverdiavgift reguleres av merverdiavgiftsloven (1969), mens spørsmålet om gyldigheten av ileggelse av tilleggsavgift reguleres av merverdiavgiftsloven (2009).

Det er for de spørsmål lagmannsretten skal ta stilling til ikke gjort materielle endringer i loven.

2. Tilbakeføring av fradrag for inngående merverdiavgift

2.1 Rettslige utgangspunkter

Bestemmelsen om fradrag for inngående merverdiavgift fremkommer av merverdiavgiftsloven (1969) § 21 første ledd første punktum:

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.

Bestemmelsen gir uttrykk for et gjensidighetsprinsipp der utgående og inngående avgift korresponderer, og nøytraliserer hverandre. I omsetningskjeden er det siste kjøper som betaler den endelige avgiften. Siktemålet med bestemmelsen er at avgiften skal virke konkurransemessig nøytral og forhindre avgiftsmessige ulikheter mellom næringsdrivende, jf. Rt-2011-213 avsnitt 30.

Partene er enige om at arbeidet, som er omtalt i fakturaene fra X og Y, ble levert til Alliero, og at Alliero betalte i henhold til fakturaene. Partene er uenige om X/Y eller Z v/ C leverte arbeidene, og i tilfelle hvilken rettslig betydning det har.

X og Y fakturerte med merverdiavgift og Alliero betalte avgiften. X og Y innbetalte, med unntak av et ubetydelig beløp, ikke avgiften til staten. Alliero gjorde fradrag for den betalte merverdiavgiften som inngående avgift i sine omsetningsoppgaver til staten.

I vedtaket til Klagenemnda er Allieros fradrag tilbakeført, jf. merverdiavgiftsloven (1969) § 21 første ledd og Alliero er ilagt en tilleggsavgift på 30 % av det tilbakeførte beløpet, jf. merverdiavgiftsloven (2009) § 21-3 første ledd.

Begrunnelsen for vedtaket går i korthet ut på at fakturaene fra X og Y ikke ga uttrykk for reell omsetning av tjenester til Alliero, og at Alliero dermed ikke hadde fradragsrett for den inngående merverdiavgiften.

Partene er uenige om hva som ligger i vilkåret *omsetning*. Alliero har gjort gjeldende at vilkåret *omsetning* er oppfylt uavhengig av om det er enkelpersonforetakene X/Y eller enkeltpersonforetaket Z som har levert arbeidene. Subsidiært, dersom retten mener det er av betydning for tolkingen av vilkåret, er det X/Y som har levert arbeidene. Staten har gjort gjeldende at vilkåret ikke er oppfylt fordi det ikke har skjedd *omsetning* i lovens forstand mellom X/Y og Alliero. X/Y har i følge staten kun vært fakturautstedere.

Merverdiavgiftsloven (1969) § 13 fastslår at det skal betales avgift av *omsetning* av tjenester. *Omsetning* er i § 3 nr. 2 definert som *ytelse av tjenester mot vederlag*.

Vilkåret er nærmere omtalt i forarbeidene til merverdiavgiftsloven (2009), Ot.prp.nr.76 (2008-2009) under punkt 6.7.1, om gjeldende rett, hvor følgende fremkommer:

For at det skal oppstå plikt til å beregne og betale merverdiavgift, oppstiller merverdiavgiftsloven et transaksjonskrav. Den grunnleggende aktivitet (transaksjon) som utløser merverdiavgiftsplikt er omsetning, men avgiftsplikt kan også oppstå ved uttak og innførsel.

For at det skal foreligge omsetning i merverdiavgiftslovens forstand må det foreligge både levering av varer eller ytelse av tjenester og et vederlag, jf. merverdiavgiftsloven § 3. Som vederlag regnes ikke bare vanlige betalingsmidler, men enhver godtgjørelse av økonomisk verdi, eksempelvis varer og tjenester. At også bytte av varer og tjenester er ansett som omsetning, er presisert i § 3 nr. 3.

Uttrykket «mot vederlag» i § 3 indikerer at det også må foreligge en viss sammenheng mellom vareleveransen eller tjenesteytingen og vederlaget, men bestemmelsen gir ingen beskrivelse av hva som nærmere ligger i dette. Merverdiavgiftsloven inneholder, ut over bestemmelsene om hva som medregnes i beregningsgrunnlaget i § 18, heller ingen definisjon av begrepet vederlag som eventuelt kunne gi en veiledning om hva som ligger i kravet om sammenheng. Forarbeidene til § 3 er også noe summariske, se Ot.prp.nr.17 (1968-1969) side 52 første spalte.

Slik lagmannsretten ser det, må det for at vilkåret om *omsetning* skal være oppfylt foreligge en gjensidig forpliktelse, levering av tjeneste mot vederlag. Dersom bare ett av elementene er oppfylt, har det ikke skjedd noen omsetning i lovens forstand.

Høyesterett har i Rt-1996-51 (Intersport) uttalt at det er det reelle innholdet i transaksjonen som er avgjørende. Fra dommen hitsettes:

Det ligger imidlertid i merverdiavgiftssystemet at det er salget av varen fra det ene omsetningsledd til det annet som er «omsetning» og utløser avgiftsplikten. Spørsmålet er altså om salgsordningen innenfor Intersportkjeden innebar at varer ble solgt av INAS til IFAS og om IFAS har solgt varene videre til medlemmene. Dette må, antar jeg, bedømmes ut fra privatrettens alminnelige regler om hva som er salg, respektive kjøp. Jeg er enig med staten i at det ikke uten videre kan være avgjørende hva partene har kalt transaksjonene; man må søke å klarlegge hva det reelle innhold av transaksjonene har vært.

Overført til vår sak er spørsmålet om arbeidet ble levert fra HMS/Y til Alliero, og om Alliero har viderefakturert arbeidene til sluttkunden. Sistnevnte er ikke omstridt i saken.

Før lagmannsretten tar stilling til om vilkåret om *omsetning* er oppfylt vil lagmannsretten se nærmere på om fakturaene var reelle.

2.2 Om faktureringen var reell

Enkeltpersonforetaket X har utstedt fakturaer i 2005 med et samlet beløp på 2 336 000 kroner (eks. mva.). Etter november 2005 har X ikke utstedt fakturaer.

Enkeltpersonforetaket Y har utstedt fakturaer i 2005 med et samlet beløp på 1 140 000 kroner (eks. mva.). I 2006 ble det utstedt fakturaer på tilsammen 6 274 000 kroner (eks. mva.) og i 2007 på til sammen 6 127 000 kroner (eks. mva.). Y var i følge bokføringsrapporten side 66 Allieros tredje største underleverandør i 2006 og 2007. Selv om arbeidene i det vesentlige var priset som fastprisarbeid, tilsier beløpenes størrelse at det ble utført et stort antall arbeidstimer.

Cs enkeltpersonforetak Z hadde i samme periode, mellom 2006 og 2007, en dalende oppdragsmengde for Alliero, og gikk fra å være blant de største underleverandørene vurdert i omsetning til å bli nummer 23. Enkeltpersonforetaket Z utstedte fakturaer i 2005 med et samlet beløp på 3 286 000 kroner (eks. mva.). I 2006 og 2007 ble det utstedt fakturaer på til sammen henholdsvis 3 948 000 kroner (eks. mva.) og 1 540 000 kroner (eks. mva.), jf. bokføringsrapporten side 65.

Spørsmålet i denne saken er om enkeltpersonforetakene X og Y har levert de arbeidene som følger av fakturaene utstedt til Alliero fra 2005 til 2007. Dersom leveransen ikke har skjedd gjennom disse foretakene, gir fakturaene uttrykk for transaksjoner som ikke har funnet sted, og fakturaene er fiktive.

Det er Alliero som har bevisbyrden for at det er X og Y som har levert arbeidene. Beviskravet er alminnelig sannsynlighetsovervekt.

Etter bevisførselen har lagmannsretten kommet til at det er klar sannsynlighetsovervekt for at fakturaene ikke gir uttrykk for reelle transaksjoner, og således er fiktive. Bevis-momentene har hver for seg ulik bevisstyrke, men vurdert i sammenheng mener retten at det ikke er rimelig tvil om konklusjonen.

Enkeltpersonforetakene X og Y har slik lagmannsretten vurderer det aldri levert arbeider til Alliero slik det kommer til uttrykk i fakturaene. Den enkelte fakturaen representerte dermed ikke et krav om betaling som var knyttet til omsetning fra det enkelte foretaket til Alliero. Enkeltpersonforetakene X og Y ble utelukkende brukt til å utstede fakturaer. De to innehaverne A og B utarbeidet fakturaer etter instruks fra D, som igjen hadde fått instruks av C.

Straks pengene var overført fra Alliero til de to innehavernes konti tok A og B pengene ut av banken. De to innehaverne beholdt ca. fem prosent av kontantbeløpene selv, før de overleverte de resterende kontantbeløpene til D, og ved noen anledninger til C direkte.

Retten mener at de faktiske forholdene som er beskrevet i bokettersynsrapporten, som sammen med en del tilleggsopplysninger i stor grad ligger til grunn for klagevedtakene, i hovedsak også må legges til grunn for rettens vurdering. Lagmannsretten kan ikke se at det i bevisførselen har fremkommet opplysninger som svekker bevisverdien av dette. Tvert i mot underbygges opplysningene av Cs forklaring under ankeforhandlingen.

C har forklart at han, etter å ha arbeidet som underleverandør for Alliero fra 2002, inngikk et samarbeid med D. Formålet med samarbeidet var å øke egen fortjeneste ved å unndra skatt og avgift fra staten.

Samarbeidet gikk i korte trekk ut på at C skulle skaffe oppdrag, samt utføre oppdragene (levere arbeid) med egen arbeidskraft i navnet til de to enkeltpersonforetakene D fikk opprettet via tredjemenn. Disse enkeltpersonforetakene var X, og senere fra november 2005 Y. Lagmannsretten finner grunn til å påpeke at innehaveren av X, A, var 50 % arbeidsufør, mens innehaveren av Y, B, var uten arbeid og fast inntekt da de innledet samarbeid med D. B var, etter det opplyste, i tillegg sterkt preget av alkoholmisbruk. X og Y hadde ingen organisasjon eller ansatte. Foretakenes eneste oppgave var å fakturere.

Faktura for arbeidene ble sendt Alliero fra X/Y etter instruks fra D, som hadde fått opplysninger om oppdragene fra C. Alliero betalte fakturabeløpet inklusive merverdiavgift til X/Ys bankkonto. Innehaverne av enkeltpersonforetakene tok deretter ut beløpene i kontanter, og fordelte kontantene mellom C (90 %) og D/X/Y (10 %). C benyttet kontantene blant annet til svart avlønning av sine ansatte.

I bokføringsrapporten, i sakens dokumenter på side 60, er det inntatt deler av to politiavhør av D. Fra avhørene hitsettes:

I avhør 29.01.2008 side 7 forklarer D at da han samarbeidet med A ble det brukt en kontaktperson overfor Alliero AS, og det er samme person som er benyttet siden. (Y).

Fra politiets avhør av D 30.04.2009, gjengis:

Siktete har innrømmet å ha sørget for fakturering fra virksomhetene XX, X og Y B for å holde oppdrag som andre har utført utenom avgiftsberegning og beskatning. Siktete har mottatt 10 % av fakturabeløpene som har blitt fordelt 50/50 med innehaver av foretaket som har fakturert. De resterende 90 % er gitt til de som hadde ansvaret for jobbene, også kalt «mellommann», som har foretatt avlønning av svarte ansatte. (Avhør av 22.01.2008 side 8/9, og 24.01.2008 side 5). Fastholder siktete dette? Ja.

Cs forklaring i retten underbygges også av forklaringene fra innehaverne av X/Y, A og B, inntatt i sakens dokumenter side 31 flg. og 559 flg. Oslo tingrett har i dommen på side 9 til 11 gjengitt det sentrale faktumet fra A og Bs domfellelser:

Ved Ringerike tingretts tilståelsesdom av 17.10.2010 ble A dømt til fengsel i 8 måneder, hvorav 4 måneder ble gjort betinget, samt til å tåle inndragning av 50.000 kroner. Fra hans protokollerte forklaring hitsettes:

«[A] forklarer at han i tidsrommet januar - november 2005 var innehaver av [X]. Formålet med etableringen av foretaket i januar 2005 var å opprette en virksomhet som det kunne faktureres ut fra. Initiativet til å etablere foretaket ble tatt av nå avdøde D. Sikttemålet var at fakturaer skulle sendes til oppdragsgivere i foretakets navn. Fakturaene gjaldt, i alle fall delvis, godtgjørelse for arbeid som var utført av andre næringsdrivende. [X] skulle ikke utføre noe arbeid. Det kan også ha forekommet fiktive fakturaer. [A] skrev selv ingen fakturaer; det var D eller andre som sendte ut fakturaer i [As] firmanavn. [X] hadde en konto i Postbanken. Innbetalingen av fakturaene gikk inn på [Xs] konto. Faktureringen og innbetalingene fant sted i perioden januar - november 2005, da [A] fikk kalde føtter og trakk seg ut. [A] forklarer at det på denne måte kom inn om lag kr 1.500.000 på hans konti i nevnte periode ved om lag 39 innbetalinger. [A] fikk som regel noen dagers varsel om at det ville komme inn penger på kontoen. Han fikk samtidig beskjed om at pengene måtte tas ut fortest mulig i kontanter. Pengene ble deretter overlevert til D. [A] mottok 5 % av hvert enkeltbeløp i godtgjørelse for sin innsats. [A] godtar i utgangspunktet inndragning av et beløp i størrelsesorden 75 000 kr.»

«[A] forsto at han var en del av et større system. Han forstod at formålet med faktureringen gjennom hans firma og håndteringen av pengene som kom inn, herunder videreformidlingen av kontantuttakene, var at andre næringsdrivende skulle kunne unndra de aktuelle beløpene fra skatt og avgift. [A] var klar over at det opplegget han var en del av hadde sammenheng med svart arbeid.»

Fra domspremissene gjengis:

«[A] opprettet og stilte sitt foretak til disposisjon for deltakelse i skatte- og avgiftsunndragelser, nærmere bestemt for å sikre utbytte i form av manglende innbetaling av skatter og avgifter hos mottakerne av de beløp han mottok på [Xs] konto og videreformidlet kontant. Det var ikke noe annet formål bak opprettelsen av [X].»

Ved Ringerike tingretts dom av 22.02.2011 ble B dømt til 3 år fengsel, hvorav 10 måneder ble gjort betinget, samt til å tåle inndragning av 1.000.000 kroner. Fra domspremissene inntas:

«Retten legger til grunn at [B] i 2005 fikk en henvendelse fra nå avdøde D om å opprette et enkeltpersonforetak for fakturering av malerarbeider utført av andre. [B] var på dette tidspunktet uten arbeid og inntekter, og han var sterkt preget av alkoholmisbruk. [B] hadde kjent D i mange år. Han forstod at det D ville ha ham med på neppe var lovlig. Etter noe tids overveielse besluttet [B] å gå med på forslaget, og han opprettet enkeltmannsforetaket [Y], som ble registrert i Foretaksregisteret 3. september 2005. Av registerutskriften fremgår at formålet med foretaket var snekring, muring, maling og datarelaterte konsulenttjenester. Retten bemerker at det er hevet over tvil at det ikke fant sted annen virksomhet i foretaket i tidsrommet 2005 - 2007 enn den fakturering med mer tiltalen gjelder. [B] hadde ikke annet arbeid eller andre inntekter enn det som var forbundet med faktureringsvirksomheten med mer i det aktuelle tidsrom.

[Y] ble innmeldt til merverdiavgiftsregisteret. Av registeropplysninger derfra fremgår at tidspunktet for første oppgaveplikt var femte termin 2005 mens siste var annen termin 2009. Avgiftspliktig omsetning ble av [B] oppgitt til kr 61.500 i 2005, kr 154.100 i 2006 og kr 180.200 i 2007. Retten finner det utvilsomt at formålet med omsetningsoppgavene var å gi virksomhet et skinn av legitimitet.

Bakgrunnen for saken er at skattemyndighetene avdekket av pengestrømmen i [Y] ikke harmonerte med de innberettede beløp.

Etter å ha opprettet [Y], utarbeidet og sendte [B] fakturaer til diverse malerfirmaer som så foretok innbetaling til de to bankkontoene som [Y] disponerte. [Bs] firma, var ett av flere enkeltpersonforetak som deltok i virksomheten i regi av D, jf. f.eks. Ringerike tingretts rettskraftig dom av 17.10.2010 vedrørende firmaet [X]. Arrangementet var i korte trekk slik at flere oppdragsgivere (malerfirmaer) lot underleverandører utføre maleroppdrag. Faktura for de utførte arbeidene ble sendt oppdragsgiverne fra [Bs] firma etter anvisning fra D. Fakturaene ble sendt i firmaets navn, med enkeltmannsforetakets logo og kontonummer. Malerfirmaene foretok deretter innbetaling av de fakturerte beløpene (inklusive mva) til [Bs] bankkonti. Under etterforskningen fant man i alt 640 slike fakturaer på [Bs] PC.

Dokumentasjonen viser at det på denne måten kom inn i alt kr 26.083.096 på [Bs] to bankkontoer. Det er ingen holdepunkter for at det kom inn beløp på [Bs] konti som ikke skrev seg fra faktureringen. [B] tok ut beløpene i kontanter så kort tid som mulig etter at de var kommet inn på hans konti. Retten finner det hevet over tvil at hensikten med uttakene var, via mellommenn, å overlevere pengene til de som hadde utført malerarbeidet for oppdragsgiverne, Etter uttakene fra [Bs] konti ble kontantbeløpene i hovedsak overlevert D som var den [B] forholdt seg til. [B] møtte i denne forbindelse også andre involverte, herunder en C som er antatt å være hovedmottakeren av pengene for videreformidling til malerne. Under etterforskningen ble det hos C funnet timelister for flere titalls maleroppdrag utført av uregistrerte polske håndverkere. [B] forklarte at kontantuttakene ble overlevert til tre til fire personer, og at han etter hvert kjente igjen ansiktene.

Det alt vesentlige av totalbeløpet på vel MNOK 26 ble tatt ut av [Bs] bankkonti og overlevert kontant til andre som beskrevet foran. Dokumentasjonen viser imidlertid at [B] i 2006 og 2007 overførte henholdsvis kr 257.620 og kr 814.730 til bankkonto tilhørende D. Det er også fremlagt dokumentasjon som tilsier at [B] selv har forbrukt om lag kr 800.000 av de pengene som kom inn på hans konti i perioden. Det sist nevnte samsvarer godt med det [B] forklarte om at han beholdt 3 - 5 % av pengestrømmen som vederlag for sine tjenester. D skulle ha tilsvarende godtgjørelse for sin innsats.»

Slik lagmannsretten vurderer forklaringene fra hovedpersonene, C, D, A og B, finnes det ikke holdepunkter for at X eller Y har levert arbeider, eller på annen måte påtatt seg noen leveringsforpliktelse eller oppfyllesesansvar. De fire hovedpersonenes forklaringer er på dette punkt sammenfallende. Både formålet med samarbeidet, og hvordan samarbeidet ble praktisert underbygger også at forklaringene er troverdige.

Lagmannsretten kan ikke se at hovedpersonene har hatt noen vesentlig egeninteresse i de forklaringer som ble gitt, hverken strafferettslig eller privatrettslig. Strafferettslig har de alle forklart seg inn i straffbare forhold. Privatrettslig var sannsynligheten for at X og Y skulle pådra seg reklamasjoner og eventuelle økonomiske krav som følge av mislighold begrenset. Malerarbeidene ble levert flere år forut for at hovedpersonene ble avhørt. Det dreide seg i det alt vesentlige om mindre malerjobber, der det i alle fall i de fleste tilfeller må kunne legges til grunn at en reklamasjon ville komme raskt, og gjerne også forut for at arbeidene ble fakturert. Lagmannsretten har også vanskeligheter med å se at forklaringene er tilpasset eventuelle krav fra avgiftsmyndighetene. Avgiftskrav foreldes tre år etter utgangen av det kalenderår da kravene forfaller til betaling, jf. skattebetalingsloven § 12-1 første og andre ledd. Staten opplyste under ankeforhandlingen at kravene mot A og Bs enkeltpersonforetak ikke ble forfulgt. Da A og B forklarte seg for tingretten var kravene som da som utgangspunkt allerede foreldet.

Alliero har gjort gjeldende at enkeltpersonforetaket til C var underentreprenør for X og Y. De har vist til Cs forklaring i retten der han uttalte at han var en representant for, eller underentreprenør for X og Y.

Cs forklaring på dette punkt står i motstrid til det han for øvrig har forklart om formålet med og innholdet i samarbeidet med D. Enkeltpersonforetakene var utelukkende faktureringsledd. Videre står forklaringen i motstrid til D, A og Bs forklaringer. C opplyste i retten at han den påfølgende uken var innkalt til egen straffesak i samme sakskompleks, og at han der ville erkjenne det samme som han hadde forklart for lagmannsretten. Lagmannsretten ser ikke bort i fra at C har en klar egeninteresse i utfallet av spørsmålet om hvem som har levert arbeidene, da dette vil ha betydning for om etterberegningen, fastsatt og endelig avgjort ved Klagenemndas vedtak av 16. april 2012, overfor C er korrekt. Utover Cs forklaring er det ingen holdepunkter for at det var inngått en underleverandøravtale mellom C, og X og Y. Det er heller ikke tilbudt andre bevis som kan kaste lys over dette på annen måte. Lagmannsretten finner det derfor ikke sannsynliggjort at C var underleverandør for X/Y.

Alliero har videre gjort gjeldende at det forelå en joint-venture mellom C, X og Y, og har vist til merverdiavgiftsloven § 12-4. Utover å opplyse om at denne type avtaler er vanlige i bransjen, har Alliero ikke tilbudt bevis som underbygger at det i denne saken var inngått en joint-venture mellom C, X og Y. Lagmannsretten finner at det ikke er noen holdepunkter for at det var noen joint-venture mellom C, X og Y.

Alliero har avslutningsvis gjort gjeldende at innehaverne av enkeltpersonforetakene X og Y i alle fall fra faktura nummer to i realiteten har utstyrt C med fullmakt, i form av en toleransefullmakt.

En fullmakt gir en bestemt person kompetanse til å handle på vegne av, og derigjennom binde fullmaktsgiver faktisk og rettslig. Etter lagmannsrettens vurdering er det ingen holdepunkter i bevisførselen for at C har handlet på vegne av innehaverne av X eller Y. Han har, slik lagmannsretten ser det, i hele perioden handlet på vegne av seg selv. Han har kun fakturert gjennom X og Y for å øke egen fortjeneste ved å unndra midler fra skatte- og avgiftsmyndighetene. At C i sin vitneforklaring har opplyst at han kunne fått skriftlig fullmakt dersom det var nødvendig er uten betydning for vurderingen av om det faktisk forelå en fullmakt. Etter lagmannsrettens vurdering viser imidlertid dette at C var villig til å foreta de disposisjoner som var nødvendige for å holde midler unna skatte- og avgiftsmyndighetene.

Lagmannsretten har dermed kommet til at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at fakturaene fra X og Y fra 2005 til 2007 ikke ga uttrykk for reelle transaksjoner, og faktureringen var dermed ikke reell. Det var enkeltpersonforetaket til C, Z, og ikke disse foretakene, som leverte tjenestene til Alliero. Av dette følger at fakturaene var fiktive.

2.3 Nærmere om forståelsen av vilkåret omsetning

Spørsmålet er så om vilkåret om *omsetning* er oppfylt når fakturaene ikke ga uttrykk for reelle transaksjoner, men var fiktive.

Ordlyden i § 21 gir ikke noe klart svar. Hverken i forarbeidene til merverdiavgiftsloven (1969) eller (2009) berøres tolkingsspørsmålet i denne saken. Både ordlyden og forarbeidene trekker i retning av at den utgående og inngående merverdiavgiften korresponderer.

Høyesterett har i Rt-1997-1564 (Naustdal Fiskefarm) lagt til grunn at fiktiv fakturering ikke gir uttrykk for noen reell avgiftspliktig omsetning. Fra dommen hitsettes:

Merverdiavgift forutsetter [...] reelle transaksjoner.

Partene var for Høyesterett enige om at det ikke var levert noen tjeneste som lå til grunn for fakturaen, men at fakturaen ga uttrykk for et skyldig beløp. Saken skiller seg dermed fra vår sak. I vår sak er tjenestene levert, men leveransen har skjedd fra et annet foretak enn det som har fakturert for leveransen.

Det foreligger, så langt lagmannsretten er kjent med, ingen avgjørelser fra Høyesterett som berører det samme tolkingsspørsmålet som i vår sak.

Alliero har vist til en avgjørelse fra EU domstolen, C-277/14 (Finnet), som skal berøre det samme tolkingsspørsmålet som i vår sak. Lagmannsretten bemerker at avgiftsretten ikke er en del av EU-retten eller EØS-retten, slik at avgjørelser fra domstoler tilhørende disse organisasjonene ikke kan kaste lys over hvordan den norske merverdiavgiftsloven skal tolkes. Denne saken må derfor avgjøres på grunnlag av de norske bestemmelsene på området, jf. Rt-2012-1547 avsnitt 34.

Det er avsagt flere dommer fra underrettene med samme problemstilling som i vår sak, jf. LB-2015-190509 (rettskraftig), TOSLO-2008-66175 (rettskraftig) og Oslo tingretts dom av 24.03.2015 (dommen er anket). Uten å drøfte tolkingsspørsmålet konkluderer lagmannsretten og tingrettene med at vilkåret om omsetning i merverdiavgiftsloven ikke er oppfylt fordi fakturaene ikke korresponderer med noen reell omsetning mellom fakturaselskapet og kjøper. I saken TOSLO-2013-191420 (dommen er anket) drøftes tolkingsspørsmålet noe mer utfyllende. Tingretten konkluderer tilsvarende som i de forannevnte sakene. Avgjørelser fra Klagenemnda går i samme retning.

Partene er uenige om hvordan merverdiavgiftsloven (1969) § 21 skal tolkes. Alliero har gjort gjeldende at merverdiavgiftsloven § 21 første ledd er en rettighetsbestemmelse for Alliero som er vid og unntaksfri. Bestemmelsen skal tolkes basert på Allieros subjektive oppfatning på anskaffelsestidspunktet, eventuelt ved innsending av omsetningsoppgaven.

Staten v/ skatt øst har gjort gjeldende at bestemmelsen skal tolkes objektivt.

Skattedirektoratet har i instruks, slik den fremkommer av merverdiavgiftshåndboken (MVA-håndboken) lagt til grunn at bestemmelsen er utformet som en generell fradragbestemmelse. Tilsvarende er lagt til grunn av Høyesterett i Rt-2011-213 avsnitt 31:

Ordlyden i § 21 om adgangen til å trekke fra inngående avgift er generell og unntaksfri.

Frdrag for inngående merverdiavgift kan etter omstendigheten likevel nektes uten at det følger uttrykkelig av § 21, jf. Rt-2011-213 avsnittene 31 og 32.

Om Alliero kan nektes frdrag for inngående merverdiavgift må bero på en tolking av ordlyden. Om selve tolkingen viser lagmannsretten til Rt-2014-1281 avsnitt 48:

Den ankende part har anført at det innenfor skatte- og avgiftsretten gjelder et strengt legalitetsprinsipp, og at en eventuell tolkningstvil må lede til avgiftsfritak. Det er vist til Borgarting lagmannsretts dommer av 25. september 2013, 16. januar 2014 og 11. mars 2014, som igjen blant annet viser til en uttalelse fra mindretallet i Rt-1983-243 på side 247.

Det gjelder imidlertid ikke et slikt eget rettskildemessig tolkningsprinsipp innen skatte- og avgiftsretten. Legalitetsprinsippet får anvendelse generelt der staten gjør inngrep overfor den enkelte, og krever hjemmel i lov, jf. Grunnloven § 113. Det innebærer at lovens ordlyd står sentralt ved tolkingen. Men tolkningstvil må løses ut fra hva som er best i samsvar med en avveining av samtlige rettskildefaktorer og som sikrer tilstrekkelig klarhet og forutsigbarhet for borgerne. Et prinsipp om at tolkningstvil i en sak skal løses i borgernes favør, vil lett kunne slå ut motsatt for andre avgiftspliktige i andre sammenhenger, og er neppe egnet som noen god rettesnor. Jeg viser til drøftelsen i Zimmers Lærebok i skatterett 7. utgave fra 2014 hvor han på side 49 konkluderer slik:

«Det gjelder ikke noe prinsipp i norsk skatterett om at skattelover i tvilstilfelle skal tolkes i skattyters favør.»

Dette er jeg enig i.

Ved tolkingen av § 21 må formålet tillegges vekt som rettskilde. Det gjelder særlig når hverken ordlyden eller forarbeidene gir særlig bidrag til tolkingen. Videre må også hensynet til forutberegnelighet tillegges vekt ved tolkingen, jf. blant annet Rt-2014-1281 avsnitt 47-49 og LB-2015-70141, jf. HR-2016-454.

Lagmannsretten er ikke kjent med kilder som tilsier at bestemmelsen skal tolkes subjektivt slik at det er Allieros oppfatning som skal legges til grunn for tolkingen.

Merverdiavgiftsloven (1969) § 21 første ledd åpner etter lagmannsrettens syn bare for rett til frdrag for inngående merverdiavgift der utgående og inngående avgift korresponderer, slik at omsetningen skjer mellom de samme partene i omsetningskjeden. Poenget er at de to avgiftene skal nøytralisere hverandre, slik at systemet blir konkurransemessig nøytralt.

Dersom det gjennom tolking av bestemmelsen åpnes for at også andre enn den som leverer varer eller tjenester skal kunne fakturere med merverdiavgift, undergraver man lovens system. Man åpner for illojale tilpasninger som kan virke konkurransevridende og derigjennom ødeleggende for den lovlige delen av markedet.

Så langt lagmannsretten kan se, finnes det ikke noen forretningsmessig begrunnelse for at faktureringen skal skje utenfor omsetningsleddet. Det eneste formålet med en slik modell er å holde midler utenfor skatte- og avgiftssystemet, noe som undergraver et sentralt element i systemet, nemlig at oppgjørene skal være riktige.

Annerledes ville det stilt seg om leverandøren hadde inngått en avtale med et fakturaselskap om å innkreve fakturabeløpet. Da ville kravet til korresponderende avgift likevel vært oppfylt.

Etter lagmannsrettens vurdering gir tolkingen en regel som er forutsigbar for alle parter i omsetningslivet, og sikrer en effektiv kontroll de næringsdrivende i mellom. En annen tolking ville kunne skape uklarheter i forhold til hvor man skal trekke grensen.

Lagmannsretten er etter dette kommet til at vilkåret om omsetning i merverdiavgiftsloven (1969) § 21 første ledd ikke er oppfylt, og at Alliero dermed ikke i utgangspunktet har krav på å gjøre frdrag for inngående merverdiavgift.

3. Kvalifisert uaktsomhet

Fradragsrett etter merverdiavgiftsloven (1969) § 21 første ledd for inngående avgift tar sikte på beløp som oppfyller de materielle kriteriene for avgift. Etterberegning kan som utgangspunkt skje når det ikke var adgang til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift, jf. Rt-2000-268 (Brødrene Gjermundshaug).

Det har imidlertid utviklet seg en praksis der det bare etterberegnes når kjøperen var klar over eller utviste kvalifisert uaktsomhet med hensyn til selgerens manglende rett til å oppkreve merverdiavgift. Fra overnevnte dom på side 276 hitsettes:

Staten har imidlertid akseptert at adgangen til å foreta etterberegning i avgiftspraksis har blitt begrenset til tilfeller hvor kjøperen var klar over eller utviste kvalifisert uaktsomhet med hensyn til selgerens manglende rett til å oppkreve avgift. Denne praksis er også omtalt i Ot.prp.nr.28 (1992-1993) side 6-7 i relasjon til et ikke vedtatt forslag om å pålegge selgeren å påføre fakturaen sitt registreringsnummer i avgiftsmanntallet.

I proposisjonen omtales begrensningen som en generell regel, og jeg antar at den må praktiseres enten kjøperens villfarelse gjelder faktiske forhold eller den rettslige vurderingen om hvorvidt det foreligger avgiftsplikt. En slik likestilling har etter min vurdering gode grunner for seg idet partene undertiden kan stå overfor vanskelige tolkingsspørsmål. Dersom de da henholder seg til hovedregelen i lovens § 13, og selgeren senere ikke er i stand til å innbetale avgiften, jf. § 44 tredje ledd, ville tapet ramme kjøperen dersom ansvaret skulle være objektivt.

Partene har ulik oppfatning av om denne praksisen må sees som en utvidelse eller innskrenkning av fradragsretten i merverdiavgiftsloven (1969) § 21 første ledd. Lagmannsretten finner det ikke nødvendig for resultatet å ta stilling spørsmålet.

Staten har gjort gjeldende at praksisen ikke kommer til anvendelse i denne saken fordi de materielle kriteriene for å gjøre fradrag for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven (1969) § 21 første ledd ikke er oppfylt. Lagmannsretten er ikke enig i dette.

En av intensjonene bak valget av merverdiavgiftssystemet som omsetningsavgift var at systemet skulle være selvkontrollerende, jf. Ot.prp.nr.28 (1992-1993) s. 7. Det stilles ikke strenge krav til aktsomhet hos fakturamottakeren. Kravet til aktsomhet knytter seg først og fremst til de formelle kravene til dokumentet.

Staten v/ Skatt øst har frafalt anførselen om at fakturaene ikke fyller de formelle kravene i merverdiavgiftsloven (1969) § 25, jf. bokføringsforskriften § 5-1-1 første ledd nr. 2. Lagmannsretten legger derfor til grunn at Alliero isolert sett kunne forholdt seg til denne dokumentasjonen som grunnlag for sine omsetningsoppgaver til staten.

Denne saken skiller seg fra andre saker om fiktiv fakturering ved at tjenesten faktisk er levert. Det har dermed skjedd omsetning, men i en annen omsetningskjede enn den som fremkommer av fakturaen. Dersom fakturaen hadde gitt uttrykk for de reelle forholdene, ville Alliero hatt en ubetinget rett til å trekke fra inngående merverdiavgift på omsetningsoppgaven.

I Skattedirektoratets instruks slik den fremkommer i MVA-håndboken 5. utg. 2007 er det listet opp to typetilfeller hvor staten ikke vil foreta etterberegning: selger var ikke registrert i merverdiavgiftregisteret og selger feilaktig fakturerer en avgiftsfri overdragelse med merverdiavgift. I Skattedirektoratets instruks slik den fremkommer i MVA-håndboken 10. utg., 2014 punkt 8-1.5.1 - 8-1.5.3 er listen med typetilfeller utvidet til også å omfatte tilfeller der kjøper visste at avgiftssubjektet ikke kunne eller ville innbetale utgående merverdiavgift. Etter lagmannsrettens syn viser utviklingen at listen ikke er uttømmende, men at nye typetilfeller kan komme til.

Høyesteretts dom, (Brødrene Gjermundshaug), tilsier da også at den ulovfestede praksisen har et bredere nedslagsfelt enn det staten synes å mene, og at det dreier seg om en regel som er generell. Så vel villfarelse om faktiske forhold som rettslige vurderinger er omfattet av regelen.

Dersom begrensningen skulle tolkes slik staten har gjort gjeldende vil kjøperen bære risikoen for forhold på selgers side, selv om kjøper har vært aktsom. Det innebærer at det ellers relativt lave aktsomhetskravet heves. Det mener lagmannsretten det ikke er grunnlag for. En konsekvens av en slik tolking ville også være at statens risiko for selgers innbetaling av utgående merverdiavgift ville gå over til kjøper.

Spørsmålet er da om Alliero har opptrådt kvalifisert uaktsomt i forhold til om X og Y hadde rett til å oppkreve merverdiavgift på fakturaene. Aktsomhetsvurderingen må bero på en helhetsvurdering med utgangspunkt i tidspunktet da omsetningsoppgavene ble sendt inn.

Lagmannsretten legger til grunn at terskelen for kvalifisert uaktsomhet ligger et sted mellom alminnelig uaktsomhet og grov uaktsomhet. Begrepet *kvalifisert uaktsomhet* er innarbeidet gjennom rettspraksis. Dersom

terskelen skulle ligge på grov uaktsomhet, ville det vært naturlig at dette begrepet hadde vært benyttet fremfor *kvalifisert uaktsomhet*.

Svart arbeid var utbredt i malerbransjen også i 2005. Fiktiv fakturering i den form som her har funnet sted, hvor levering og fakturering har skjedd fra to ulike avgiftssubjekter, var i liten grad kjent. Tidligere skatterevisor i skatteetaten Lars Tveito har i retten forklart at myndighetene først i 2008 rettet fokus mot fiktiv fakturering. Aktsomhetsvurderingen må derfor skje i lys av dette bakgrunnsteppet.

C hadde via sitt enkeltpersonforetak vært underleverandør for Alliero siden 2002. Alle oppdrag han utførte ble kanalisert gjennom hans enkeltpersonforetak Z. Fra 2005 bragte C enkeltpersonforetaket X inn i samarbeidet med Alliero. Senere fra årsskiftet 2005/2006 enkeltpersonforetaket Y.

C leverte firmaattest og skatte- og avgiftsattest for alle de tre enkeltpersonforetakene, og sørget for at skatte- og avgiftsattestene til enhver tid var oppdaterte. C innga tilbud for selskapene, og inngikk avtaler. Han bestemte selv hvilke avtaler som skulle inngås med de enkelte enkeltpersonforetakene. C signerte alle avtalene, men med ulik signatur. Da han signerte for sitt eget selskap signerte han i eget navn, men da han signerte for enkeltpersonforetakene X og Y, signerte han med innehavernes navn. I de aller fleste tilfellene skrev C under sammen med Allieros representant prosjektleder Erik Strand. Innehaverne av de to foretakene, A og B, var ikke på noe tidspunkt representert, eller på annen måte involvert ved avtaleinngåelsene. Etter at oppdragene var utført overleverte C fakturaer for arbeidene, ofte personlig til Allieros økonomisjef Ulf Bergrøth.

Lagmannsrettens har etter en helhetsvurdering kommet til at Alliero har opptrådt kvalifisert uaktsomt med hensyn til X og Ys manglende rett til å oppkreve merverdiavgift.

Etter bevisførselen fremstår det klart at Alliero var opptatt av at det var C som leverte tjenestene. Alliero hadde gjennom flere år arbeidet med C og var fornøyd med de tjenestene han leverte. Om avtalene Alliero inngikk ble signert med Cs eget enkeltpersonforetak Z eller med X eller Y synes å ha vært underordnet for Alliero.

Videre fremstår det for lagmannsretten klart at Alliero var opptatt av å ha det formelle i orden, dvs. dokumentasjon for at foretakene var registrert i Brønnøysundregistrene, merverdiavgiftregisteret og at foretakene hadde fått utstedt skatte- og avgiftsattest.

Slik lagmannsretten vurderer det fremstår det like klart at Alliero har oversett, eller latt passere, en rekke forhold som normalt sett burde ha fått selskapet til å reagere, og iverksette selvstendige undersøkelser for å avklare de faktiske omstendigheter rundt avtaleinngåelsene.

Prosjektleder Erik Strand har både til politiet og i retten forklart at han «stusset» over at C etter flere år som selvstendig begynte å representere flere enkeltpersonforetak. Utover å stille noen spørsmål fulgte ikke Strand opp forklaringene C ga.

Alliero hadde ansatt flere kontrollere, og etter vitneførselen legger lagmannsretten til grunn at det har vært dialog mellom prosjektlederen og controllerne. Hva som kom ut av dialogen er lagmannsretten ikke kjent med, utover at Strand skal ha fått tilbakemelding om at det var i orden å inngå avtaler med X og Y. Etter bevisførselen finner lagmannsretten at kontrollernes undersøkelser har vært begrenset til å kontrollere den formelle selskaps-, skatte- og avgiftsdokumentasjonen, slik de gjorde med enhver annen underleverandør.

Slik lagmannsretten vurderer det skulle Alliero i det minste også ha undersøkt om det eksisterte noen fullmakt, eller var inngått avtaler som lå til grunn for samarbeidet mellom C og innehaverne av X og Y. De to foretakene som C representerte var helt nystartede, og Alliero kjente hverken foretakene eller innehaverne fra tidligere samarbeid.

Det er ingen i Alliero som noen gang har sett, eller snakket med noen av innehaverne i X og Y.

C inngikk avtaler først for det ene enkeltpersonforetaket, og så for det andre enkeltpersonforetaket, i tillegg til sitt eget uten at Alliero ba om fullmakt som dokumenterte at C kunne binde innehaverne av X eller Y. Alliero avklarte heller ikke dette på annen måte.

Et enkeltpersonforetak er en organisasjonsform hvor en fysisk person står ansvarlig for næringsvirksomheten. Personen identifiseres gjennom foretaksnavnet. Enkeltpersonforetak er en vanlig selskapsform i malerbransjen, slik at Alliero burde være godt kjent med at det er innehaveren av selskapet som rettslig sett binder selskapet. Det eneste som knytter C til de to selskapene er at navnet hans er oppgitt i fakturaene.

Alliero foretok heller ikke på noe tidspunkt noen kontroll av Cs signatur på avtaledokumentene. I dokumentasjonen, jf. blant annet faktisk utdrag s. 81 og 1038, er det fremlagt eksempel på at C har signert to

avtaler, en for eget selskap, og en for Y samme dag. Begge avtalene er signert Strand og C, men C har signert med to ulike navn og signaturer. Vitnet Strand har forklart at avtalene ble signert i den andres påsyn. På tross av dette har ikke Strand, eller noen andre i Alliero, oppdaget at C har signert falsk. Om dette skyldes at Allieros representanter ikke har sett over avtalene etter signering, eller om det skyldes andre forhold, er ikke lagmannsretten kjent med.

Allieros økonomisjef Ulf Bergroth og Allieros prosjektleder Erik Strand har begge forklart i retten at fakturaen, sammen med avtalen, ble sendt prosjektleder for kontroll og godkjenning. Ved kontrollen var det ingen som oppdaget at C signerte med en annen signatur enn sin egen, eller at fakturaene ikke var formriktige. På fakturaen var ikke personnavnet til innehaveren av Y oppført, og mva. var påført med små bokstaver. Isolert sett burde disse forholdene enkeltvis eller samlet ha ledet til at Alliero foretok grundigere undersøkelser av avtaleparten.

Det kan etter bevisførselen synes som om fokuset i denne kontrollen har vært rettet mot fakturabeløpene, og ikke de faktiske forholdene i selskapene Alliero kontraherte med. Bokettersynet avdekket også andre mangler ved kontrollen hos Alliero. Blant annet fakturerte selskapet Jørn Snekkerservice med utgående merverdiavgift over en periode på to år uten at Alliero oppdaget at selskapet ikke var registrert i merverdiavgiftsregisteret.

Alliero har under ankeforhandlingen fremholdt at selskapet var «best i klassen». De har blant annet vist til at de var det eneste selskapet som på denne tiden ba om dokumentasjon fra offentlige registre og som krevde at dokumentasjonen til enhver tid var oppdatert. Lagmannsretten har ingen grunn til å betvile dette. Bevisførselen i denne saken har imidlertid vist at Alliero utover denne kontrollen har vært helt passive, selv når det har oppstått situasjoner som har foranlediget andre og mer omfattende undersøkelser.

Flere av vitnene til Alliero har i retten gitt uttrykk for at de utover å sjekke den formelle dokumentasjonen ikke kunne foretatt seg noe mer, når dokumentasjonen viste at det ikke var noe å anmerke på selskapene. Det er lagmannsretten ikke enig i.

Y ble etter hvert Allieros tredje største underleverandør målt i omsetning, og det er inngått flere hundre avtaler mellom Y og Alliero. Samtidig som Y ble en større underleverandør, ble færre oppdrag sluset gjennom Cs enkeltpersonforetak. Dette tilsier i seg selv en økt aktsomhet, som foranlediger undersøkelser.

Lagmannsretten har etter dette kommet til at Alliero har opptrådt kvalifisert uaktsomt med hensyn til X og Ys manglende rett til å oppkreve merverdiavgift. Enkle undersøkelser kunne avdekket de underliggende forhold.

Den uriktige informasjonen om hvem som er selger i fakturaene innebærer at Allieros omsetningsoppgave er uriktig og/eller bygger på regnskap som ikke er ført i samsvar med regnskapslovgivningen. Vilårene for å etterberegne merverdiavgift er derfor til stede og Klagenemndas vedtak på dette punkt er gyldig, jf. merverdiavgiftsloven (2009) § 18-1 første ledd bokstav b.

4. Tilleggsavgift

Spørsmålet til slutt er om vilårene for å ilegge tilleggsavgift er oppfylt.

Ankende part har gjort gjeldende at vilårene for å ilegge tilleggsavgift ikke er oppfylt, og at satsen uansett er for høy.

Vedtaket om tilleggsavgift ble truffet 30.05.2012. Det er da merverdiavgiftsloven (2009) som kommer til anvendelse. § 21-3 første ledd lyder:

Den som forsettlig eller uaktsomt overtrer denne loven eller forskrifter gitt i medhold av loven, og ved det har eller kunne ha påført staten tap, kan ilegges inntil 100 prosent avgift i tillegg til merverdiavgift fastsatt etter § 18-1 og § 18-4 første og annet ledd.

Merverdiavgiftsloven (2009) § 21-3 benytter uttrykket *kan* ilegges avgift i tillegg til merverdiavgift.

Det foreligger så langt lagmannsretten er kjent med ingen avgjørelser fra Høyesterett som tar stilling til om domstolene har kompetanse til å prøve *kan*-skjønnet fullt ut. Praksis fra lagmannsrettene som er sprikende, er oppsummert i Borgarting lagmannsretts dom, LB-2015-107719 (ikke rettskraftig). Fra dommen hitsettes:

Når det gjelder praksis fra lagmannsrettene frem til august 2015 er denne oppsummert i Borgarting lagmannsretts dom 19. august 2015 (LB-2014-145380) side13, hvor det heter:

At domstolene har en adgang til å overprøve vurderingen av om tilleggsavgift skal ilegges, er imidlertid lagt til grunn i Gulating lagmannsretts dom av 21. oktober 2009 (LG-2009-50203), i

Skattedirektoratets instruks slik den fremkommer i MVA-håndboken (10. utg., 2014) pkt. 21-3.35, og i en uttalelse fra Sivilombudsmannen. I Eidsivating lagmannsretts dom av 25. juli 2011 (LE-2011-42229) ble resultatet det motsatte. Det kan for øvrig vises til at spørsmålet også er nærmere vurdert i Oslo tingretts dom av 3. mai 2015 (14-145261TVI-OTIR/03 [TOSLO-2014-145261]). Oslo tingrett kom til samme resultat som Eidsivating lagmannsrett.

Lagmannsretten tok ikke direkte stilling til prøvelsesretten, men konkluderte som følger:

For lagmannsretten er det uansett ikke nødvendig å ta stilling til spørsmålet da det etter lagmannsretten syn var tilstrekkelig begrunnet, og i samsvar med Skattedirektoratets dagjeldende retningslinjer, å ilegge tilleggsavgift med 20 %.

I en dom fra Borgarting lagmannsrett 21. september 2015 (LB-2015-43548) ble følgende uttalt om prøvelsesretten på side 3:

I en sak om tilleggsavgift har domstolene som utgangspunkt full prøvingsrett. Dette følger både av Grunnloven § 95 og EMK artikkel 6 (retten til å få sak om straffesiktelse avgjort av en uavhengig og upartisk domstol etter en rettferdig rettergang). I denne saken er det ikke grunn for lagmannsretten til å gå nærmere inn på hvor grensene går for hva domstolene kan prøve. Ankesakens tema er bare hvorvidt Klagenemndas vedtak er gyldig.

I en dom fra Borgarting lagmannsrett 21. desember 2015 ble ikke prøvelsesretten drøftet eksplisitt. Dommen må forstås slik at lagmannsretten la til grunn at retten kunne prøve lovligheten av avgiftsmyndighetene vedtak som var basert på Skattedirektoratet retningslinjer, se nedenfor.

Borgarting lagmannsrett konkluderte i sak LB-2015-107719 med følgende:

Denne lagmannsrett ser det slik at en eventuell domstolkontroll av ileggelse av tilleggsavgift for alle praktiske formål vil være en kontroll av om skattekontoret har fulgt retningslinjene. Dersom vilkårene er oppfylt er det lite eller intet rom for skattekontoret å skjønne over om tilleggsavgift i så fall skal ilegges eller ikke, jf setningen referert over hvor det heter «Retningslinjene kan ikke fravikes, med mindre dette fremgår direkte av retningslinjene ...». Men det kan oppstå spørsmål om vedkommende virksomhet har opptrådt uaktsomt eller grovt uaktsomt. Om nevnte vilkår er oppfylt vil bero på et skjønn, men dette er etter lagmannsrettens oppfatning et regelbundet skjønn som retten har kompetanse til å prøve.

Lagmannsretten legger etter dette til grunn at ileggelse av tilleggsavgift må vurderes om et rettsspørsmål som retten har kompetanse til å prøve.

Skattedirektoratets instruks slik den fremkommer av MVA-håndboken har endret seg fra vedtaket ble fattet i 2012 (8. utg. pkt. 21-3.3.5 side 918) og Klagenemndas vedtak forelå i 2013 (9. utg. pkt. 21-3.3.5 side 930) til 2016 (12. utg. pkt. 21-3.3.5 side 974). I 2012 og 2013 la Skattedirektoratet til grunn at domstolen kunne prøve fullt ut om vilkårene for å anvende tilleggsavgift var tilstede, men at spørsmålet om tilleggsavgift kunne ilegges når vilkårene var oppfylt (kan-skjønn) og utmålingen hørte under forvaltningens frie skjønn. I 2016 har Skattedirektoratet endret tilnærming, og har uttalt:

Skattedirektoratet har imidlertid i lys av den utvikling som har vært, og det system med normalsatser som nå er innført, valgt å legge til grunn at retten kan prøve både «kan»-skjønn og skattekontorets valg av sats.

I teorien er det imidlertid fortsatt lagt til grunn at domstolen har begrenset prøvings-kompetanse. Fra MVA-kommentaren på side 846 hitsettes:

Slik mval. § 21-3 lyder, kan domstolene bare prøve fullt ut om vilkårene for tilleggsavgift er oppfylt, dvs. om de objektive og subjektive straffbarhetsvilkårene er oppfylt. Utmålingen av tilleggsavgift er derimot ikke underlagt full domstolskontroll siden det dreier seg om et fritt skjønn. For så vidt tilleggsavgift anses som straff etter EMK, er dette neppe holdbart i forhold til EMK artikkel 6 som krever full domstolsprøving. Uansett kan domstolen tilside sette vedtak som f.eks. innebærer urimelig forskjellsbehandling.

Etter lagmannsrettens vurdering har retten kompetanse til å prøve vedtaket fullt ut.

Det er staten som har bevisbyrden, og det gjelder et forhøyet beviskrav. Det kreves klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene er oppfylt.

Vilkårene for å ilegge tilleggsavgift er at avgiftssubjektet forsettlig eller uaktsomt har overtrådt merverdiavgiftsloven, og at det har eller kunne ha påført staten tap.

Lagmannsretten har allerede konkludert med at Alliero har vært kvalifisert uaktsom da det sendte inn omsetningsoppgaver til staten, og krevde fradrag for inngående merverdiavgift. Lagmannsretten har foran konkludert med at merverdiavgiftsloven er overtrådt, jf. punkt 2. Slik lagmannsretten ser det foreligger det klar sannsynlighetsovervekt for at Alliero i alle fall opptrådte uaktsomt. Det vises til lagmannsrettens vurdering under punkt 3. Det subjektive vilkåret er dermed oppfylt. Videre finner lagmannsretten at det er klar sannsynlighetsovervekt for at staten kunne bli påført et tap gjennom Allieros uriktige omsetningsoppgaver. I denne saken har samarbeidet mellom C og D, og som Alliero har latt skje ved sin manglende kontroll, medført at store summer har blitt unndratt fra skatte- og avgiftssystemet, jf. lagmannsrettens vurdering under punkt 2. Også det objektive vilkåret er oppfylt.

Alliero er ilagt en tilleggsavgift på 30 %. Skattedirektoratet har utarbeidet retningslinjer ved ileggelse av tilleggsavgift. Retningslinjene er sist revidert 20.02.2013, USKD-2013-12. Der avgiftssubjektets overtredelse anses som uaktsom er satsen for tilleggsavgift 20 %, og der overtredelse anses grovt uaktsom eller forsettlig er satsen for tilleggsavgift 40 eller 60 %. Lagmannsretten legger til grunn at skalaen gir uttrykk for en glideskala.

Lagmannsretten er enig med Klagenemnda og tingretten i at det skal ilegges tilleggsavgift. Satsen på 30 %, som er i samsvar ved etablert praksis, er hverken urimelig eller uforholdsmessig.

Vedtaket fra Klagenemnda for merverdiavgift er dermed gyldig så langt det gjelder tilleggsavgift og størrelsen på tilleggsavgiften. Anken blir dermed å forkaste også hva angår tilleggsavgiften.

5. Renteplikt

Når retting etter merverdiavgiftsloven (2009) § 18-1 foretas, følger renteplikten av skattebetalingsloven § 11-2 første ledd nummer 1. Renter regnes fra tre uker etter at vedtak om endring er sendt, jf. skattebetalingsloven § 10-53.

Det er uomtvistet at det skal regnes renter av kravet.

6. Sakskostnader

Anken fra Alliero er forkastet i sin helhet.

Staten v/ Skatt øst har da vunnet saken og har krav på å få dekket sakskostnader for lagmannsretten etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd, jf. andre ledd.

Lagmannsretten har vurdert, men har ikke funnet at det foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig å frita Alliero for sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Selv om saken har reist enkelte vanskelige rettslige problemstillinger, har ikke lagmannsretten vært i tvil om resultatet.

Advokat Mellingen har på vegne av staten v/ Skatt øst fremlagt en sakskostnadsoppgave med krav om dekning av salær med 136 300 kroner, samt utgifter med 24 730 kroner. Sakskostnadene utgjør til sammen 161 030 kroner. Det er ikke framkommet innsigelser mot oppgaven. Oppgaven legges til grunn som nødvendige kostnader, jf. tvisteloven § 20-5.

Etter tvisteloven § 20-9 andre ledd legger lagmannsretten sitt resultat til grunn ved vurderingen av krav på sakskostnader for Oslo tingrett. Lagmannsretten finner ikke grunnlag for å gjøre endringer i Oslo tingretts sakskostnadsavgjørelse.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Alliero AS 161 030 - etthundreogsekstientusenogtretti - kroner til staten v/ Skatt øst innen to uker fra dommens forkynnelse.