

Norsk avgiftsrett:

Nøytralitetsprinsippet

Nyere rettspraksis kan tyde på at norske næringsdrivende har en svekket rettsposisjon i forhold til å fradragføre merverdiavgift sammenlignet med sine utenlandske konkurrenter.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Jørgen B. Grønlie
BAHIR

Merverdiavgiften som system ble i sin tid utviklet av en fransk økonom og tatt i bruk i Frankrike i 1954. I Norge ble merverdiavgiftssystemet innført i 1970 som ledd i et forberedende skritt mot et fremtidig EU-medlemskap.

Det grunnleggende ved merverdiavgiftssystemet er at det hviler på et nøytralitetsprinsipp som innebærer at avgiften skal bæres av sluttforbrukeren. Sentralt er at de avgiftspliktige aktørene i omsetningskjeden ikke er skattesubjekter i relasjon til merverdiavgiftssystemet, men ved lov pålagt en tvungen innkreivingsfunksjon på vegne av Staten. De avgiftspliktige skal oppkreve merverdiavgift i hvert omsetningsledd, men skal ikke selv belastes merverdiavgift i et merverdiavgiftssystem.

Det er fradragsordningen for merverdiavgift som skal sikre at avgiftsbyrden er fullstendig nøytral i omsetningskjeden. Derksom de avgiftspliktige ikke oppnår merverdiavgiftsfradrag på sine innkjøp av varer og tjenester, vil avgiften utgjøre en kostnad for de avgiftspliktige som kan forplantes videre i omsetningskjeden (avgiftskumulasjon) som en skjult kostnad til skade for senere omsetnings- eller forbruksledd. Et merverdiavgiftssystem skal forhindre avgiftsbelastning og avgiftskumulasjon i omsetningskjeden.

Problemstilling

Merverdiavgiftsloven er bygget opp etter samme mønster som EFs sjette avgiftsdirektiv (Rdir.77/388/EØF). Derfor vil

mange av de samme problemstillingene gjør seg gjeldende både i Norge og i EU-landene vedrørende merverdiavgiften.

I forhold til fradragsretten for inngående merverdiavgift har EF-domstolen i flere saker fremhevet at fradragsordningen for inngående merverdiavgift må tolkes i lys av det grunnleggende nøytralitetsprinsippet som merverdiavgiftssystemet hviler på, og at fradragsretten i utgangspunktet ikke kan begrenses. Medlemslandene kan for eksempel ikke nekte frivillig registrerte utleievirksomheter merverdiavgiftsfradrag selv om søknad om frivillig registrering blir sendt inn etter en frist satt i nasjonal lovgivning (C-296/03) eller fordi forutgående salgsledd ikke innbetaler merverdiavgift til myndighetene (C-439/04), se nedenfor under «Rettsavgjørelser».

I forarbeidene til merverdiavgiftsreformen av 2001 (se særlig Ot. prp. nr. 2 (2000-2001) pkt. 3.5 - 3.9) ble det fremhevet at det norske merverdiavgiftssystemet var blitt for komplisert og at loven manglet den nødvendige fleksibilitet for å tilpasse seg samfunnsutviklingen, noe som skapte utilsiktet konkurransevridning for norske bedrifter. Det var et uttalt siktemål med reformen å få tilpasset den norske merverdiavgiftsloven med merverdiavgiften i EU-landene.

På denne bakgrunn skulle man forvente at norske domstoler ville følge EF-domstolen i saker som omhandler prinsipielle spørsmål om fradragsrett for merverdiavgift. Slik har det ikke gått. Tvert om er det mye som tyder på at norske næringsdrivende etter merverdiavgiftsreformen har fått en svekket rettsposisjon i forhold til å fradragføre merverdiavgift sammenlignet med sine konkurrenter i utlandet.

Rettsavgjørelser

I det følgende skal jeg belyse noen problemstillinger vedrørende fradragsrett for merverdiavgift som både EF-domstolen og norske domstoler har tatt stilling til, men hvor domstolene har kommet til motsatte resultater.

Den første problemstillingen gjelder spørsmål om en frivillig registrert virksomhet har fradragsrett for anskaffelser påløpt forut for registrering. Den andre problemstillingen gjelder spørsmål om en virksomhet har fradragsrett dersom innehaveren av virksomheten er kjent med at utgående merverdiavgiftavgift ikke blir betalt til Staten av forutgående salgsledd.

Frivillig registrering

I EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 13(B) er det fastsatt at medlemslandene skal unnta utleie av fast eiendom fra avgiftsområdet. Medlemslandene kan imidlertid gi de næringsdrivende adgang til frivillig registrering av utleie av fast eiendom etter artikkel 13 (C) for å styrke nøytraliteten i avgiftssystemet.

EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 13 (B) og (C) er bakgrunnen for at merverdiavgiftsloven har tilsvarende bestemmelser i §§ 5 a og 28 a.

En problemstilling som verken er regulert i EFs sjette avgiftsdirektiv eller i merverdiavgiftsloven, er om en frivillig registrert utleier har krav på merverdiavgiftsfradrag for anskaffelser som er påløpt frem til registrering (typisk oppføring av utleiebygg), dersom det først etter en gitt søknadsfrist (virkningstidspunktet) søkes om frivillig registrering. Det kan da anføres at utleiebygget er tatt i bruk i utleievirksomhet utenfor loven frem til registrering og at fradrag derved må nektes refundert.

I EF-retten følger rettstilstanden av de sentrale dommene C-268/83 (Rompelman) og C 97/90 (Lennartz). Av disse dommene fremkommer at det avgjørende for fradragsretten er om tiltaket/oppførelsen er utført med henblikk på en avgiftspliktig transaksjon/virksomhet.

I sak C – 268/83 (Rompelman), som omhandler frivillig registrert utleievirksomhet, er det blant annet uttalt i avsnitt 23 at «En hvilken som helst anden fortolkning af artikel 4 i sjetten direktiv vil medføre, at den erhvervsdrivende maa baere merværdiafgiften i forbindelse med økonomisk virksomhed uden nogen mulighed for at fradrage denne i overensstemmelse med artikel 17, og vil paa vilkårlig maade goere forskel paa investeringsomkostningerne foer og under den faktiske udnyttelse af den faste ejendom.»

Som følge av at utleie av fast eiendom ligger utenfor avgiftsområdet, har de fleste EU-land oppstilt et virkningstidspunkt i nasjonal lov for å tydeliggjøre at utleiere av næringsseiendom må søke frivillig registrering innen en bestemt frist. I EF-domstolens avgjørelse 296/03 (VOK) var det spørsmål om en slik frist kan få betydning for utleiers adgang til å kreve 100 % merverdiavgiftsfradrag på oppføringen av et utleiebygg. I saken hadde en utleievirksomhet blitt nekter 5 % merverdiavgiftsfradrag tilknyttet oppføringen av utleiebygget fordi virksomheten hadde oversett søknadsfristen med seks måneder. Virksomheten anførte at det var i strid med prinsippet om full fradragsrett, men fikk ikke medhold. EF-domstolen kom til at medlemslandene kan kreve at de avgiftspliktige må søke om frivillig registrering. Selskapet hadde ved ikke å ha søkt om frivillig registrering innen virkningstidspunktet tatt bygget i bruk i utleievirksomhet utenfor avgiftsområdet, og det var derved grunnlag for å nekte selskapet noe merverdiavgiftsfradrag.

I dom fra Borgarting lagmannsrett (LB 2007-62641) var det tilsvarende spørsmål om en utleier hadde fradragsrett tilknyttet et omfattende byggetiltak som var utført med henblikk på frivillig registrering, men hvor søknad om frivillig registrering hadde innkommet etter søknadsfristen (verken merverdiavgiftsloven eller forskrift nr. 117 innehar bestemmelse om søknadsfrist, men i praksis er det lagt til grunn at det må søkes innen oppstartsterminen for å oppnå fradrag for anskaffelser påløpt før registrering). Lagmannsretten var enig

med Staten i at det ikke forelå fradragsrett tilknyttet renovering av bygget. I motsetning til EF-domstolen synes retten å forutsette at det ikke vil stride mot nøytralitetsprinsippet å nekte virksomheten fradrag. Fra dommen hitsettes:

«Lagmannsretten er uenig med de ankende parter i at statens standpunkt strider mot hensynene [nøytralitetsprinsippet, min tilføyelse] bak vedtakelsen av forskrift nr. 117. Ved å fastholde lovens hovedregel om at utleie av fast [eiendom] ikke omfattes av merverdiavgiftsloven, og la det være opp til utleiers eget ønske å søke om frivillig registrering, gjorde lovgiver et bevisst valg. Den utleier som ønsker å oppnå konkurransenøytralitet for leietaker mellom å leie og å eie, herunder å motvirke avgiftskumulasjon, må selv velge å søke om registrering. At det i enkelttilfeller kan gi resultater som isolert sett kan fremstå som lite rimelige, er en konsekvens av det valg utleier gjør».

Etter mitt syn kan lagmannsrettens vurdering på dette punkt bare forsvares dersom tiltaket (renovering av bygget) ikke hadde vært utført med henblikk på frivillig registrering. Når utleier har renovert et utleiebygg med henblikk på frivillig registrering, noe som var på det rene i saken, sier det seg selv at utleier har kalkulert sine fremtidige leieinntekter ut fra et merverdiavgiftsfradrag. Det vil da, som påpekt av EF-domstolen, stride mot nøytralitetsprinsippet om fradrag nektes. Jeg er derfor uenig med retten i at resultatet ikke strider mot nøytralitetsprinsippet/formålene bak forskrift nr 117.

Det skal bemerkes at Finansdepartementet med virkning fra 1. januar 2008 har endret praksis slik at rettstilstanden nå harmonerer med EF-retten. Praksisendringen er begrunnet i innføringen av justeringsregler for kapitalvarer som trådte i kraft samme dato, men det er vanskelig å forstå at justeringsreglene skal ha noe å si for spørsmålet om fradragsrett. Som EF-domstolen påpeker er det formålet med anskaffelsen som bør være avgjørende for fradragsretten.

Manglende betaling av merverdiavgift i forutgående salgsledd

Både EFs sjetten avgiftsdirektiv og merverdiavgiftsloven forutsetter at de avgiftspliktige skal ha fradragsrett på relevante anskaffelser til bruk i virksomheten. I flere land, herunder Norge, har det imidlertid

vært anført at det ikke bør foreligge fradragsrett dersom kjøper har kunnskap om at utgående merverdiavgift ikke blir innbetalt til Staten av forutgående salgsledd. I Norge har myndighetene særlig gjort gjeldende at det er behov for en slik regel når det foreligger interessefelleskap mellom selger og kjøper.

I sak C-439/04 (Axel Kittel) var det spørsmål om en avgiftspliktig kunne nektes fradrag for merverdiavgift fordi selskapet hadde vært delaktig i en avgiftsunndragelse («karusellsvindel») mot den Belgiske stat. Rettstilstanden blir oppsummert på følgende måte av EF-domstolen:

48. Fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den avgiftspliktige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhet. Det felles momssystem sikrer derfor, at avgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhet, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv er momspliktig (jf. bl.a. dom af 22.2.2001, sag C-408/98, Abbey National, Sml. I, s. 1361, præmis 24, og af 21.4.2005, sag C-25/03, HE, Sml. I, s. 3123, præmis 70

49. Spørgsmålet, om momsen af tidligere eller efterfølgende salg af de pågældende goder er blevet indbetalt til statskassen, er uden betydning for den avgiftspligtiges ret til at fradrage den betalte indgående moms (jf. i denne retning kendelse af 3.3.2004, sag C-395/02, Transport Service, Sml. I, s. 1991, præmis 26). I henhold til det grundlæggende princip i det fælles momssystem, som følger afførste og sjetten direktivs artikel 2, skal der pålægges moms i alle fremstillings- eller omsætningsled, med fradrag af den moms, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningslementer (jf. bl.a. dom af 8.6.2000, sag C-98/98, Midland Bank, Sml. I, s. 4177, præmis 29, og af 27.11.2003, sag C-497/01, Zita Modes, Sml. I, s. 4393, præmis 37, samt dommen i sagen Optigen m.fl., præmis 54

EF domstolen uttalte at dersom det ut fra objektive kriterier kan fastslås at den avgiftspliktige visste eller burde ha visst at han ved transaksjonen deltok i en avgiftsunndragelse, skal fradrag nektes. Det at kjøper var klar over at forutgående salgsledd ikke betalte merverdiavgift til staten

var uten betydning i forhold til fradragsretten.

I dom fra Agder lagmannsrett (LA 2007-140170) var det spørsmål om en registrert virksomhet hadde fradragsrett ved kjøp av driftstilbehør og varelager fra konkursdebitor, som verken innberettet eller betalte den beregnede avgift. Lagmannsretten fant at kjøper ikke hadde fradragsrett. Selger og kjøper hadde samme ledelse og eier, og kjøper hadde på avtaletidspunktet sikker kunnskap om at selger ikke kom til å betale den beregnede avgift. Retten mente det var kvalifisert uaktsom å fradragføre avgiften og uttalte blant annet følgende om fradragsordningen:

«Grunnen til at kjøpere gis fradrag for inngående merverdiavgift er at avgiften betales av det foregående omsetningsledd. Når kjøper på avtaletidspunktet har sikker kunnskap om at selger ikke kommer til å

betale den beregnede avgift, er det ingen rimelige hensyn som tilsier at kjøper skal kunne fradragføre avgiften. Dette er særlig klart når selger og kjøper har den samme ledelse og de samme eierinteresser».

Avgjørelsen viser at det kan være svært ulike oppfatninger om hvilke hensyn som ligger bak fradragsordningen.

Oppsummering

I forarbeidene til merverdiavgiftsreformen av 2001 var det som tidligere nevnt et klart uttalt siktemål å harmonisere den norske merverdiavgiftsloven med EF-retten. Det ble fremhevet at det er viktig at norske bedrifter ikke har en svekket konkurranse-situasjon i forhold til sine konkurrenter i utlandet.

En konsekvens av at domstolen ikke følger EF-domstolens lovforståelse i saker som omhandler den viktige fradragsordningen,

er at norske avgiftspliktige oppnår en svekket rettsposisjon i forhold til sine utenlandske konkurrenter. Sakene som er illustrert ovenfor er bare noen få eksempler på tilfeller hvor norske næringsdrivende oppnår mindre merverdiavgiftsfradrag enn sine konkurrenter i utlandet. Andre eksempler kunne vært hentet fra administrativ praksis tilknyttet forhåndsregistrering, tilbakegående avgiftsoppgjør (fradrag for anskaffelser påløpt frem til registrering) eller tap av fordringer.

Jeg mener det er betimelig å stille spørsmål i hvilken grad budskapet i forarbeidene om harmonisering av regelverket praktiseres ved fortolkningen av reglene om fradragsrett i lov om merverdiavgift.