



Handelshøyskolen BI

GRA 19703 Master Thesis

Final Thesis Master of Science ~~W~~ 100%

Predefinert informasjon

Startdato:	08-01-2024 09:00 CET
Sluttdato:	01-07-2024 12:00 CEST
Eksamensform:	T
Termin:	202410
Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Flowkode:	202410 11436 IN00 W T
External assessor:	External assessor 1
Internal assessor:	Internal assessor 1

Deltaker

Navn: Siri Johanna Stray og Linn Renate Lerøen

Informasjon fra deltaker

Tittel *:	FRADRAKSRETT FOR INNGÅENDE MERVERDIAVGIFT MED ET EU-RETTLIG PERSPEKTIV
Navn på veileder *:	Yvette Lind

Inneholder besvarelsen Nei
konfidensielt
materiale?:

Kan besvarelsen Ja
offentliggjøres?:

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)

Gruppenummer: 31

Andre medlemmer i gruppen:

Master Thesis
ved Handelshøyskolen BI

FRADRAGSRETT FOR INNGÅENDE MERVERDIAVGIFT MED ET
EU-RETTLIG PERSPEKTIV

Eksamenskode og navn:
GRA 19703 – Master Thesis

Utleveringsdato:
08.01.2024

Innleveringsdato:
01.07.2024

Stuedsted:
BI Oslo

Sammendrag

Temaet er fradragsrett for inngående merverdiavgift i Norge, sett fra et EU-rettslig perspektiv. Selv om skatt og avgift er unntatt EØS-avtalen, vises det til at det norske merverdiavgiftssystemet er basert på EUs merverdiavgiftssystem, og systemene har derfor flere likheter.

Dermed er det interessant å undersøke bakgrunnen for den tilnærmingen som norsk rett og EU-domstolen har ved tolkning av de formelle vilkårene for fradragsrett for inngående merverdiavgift i tilfeller av formfeil på bilag. Vi ser også på hvordan lignende formfeil som normalt avskjærer fradragsrett etter norsk rett, ikke nødvendigvis fører til det samme ut ifra EU-domstolens anvendelse av “substans over form”-konseptet. I vurderingen av formfeil tas det hensyn til den økonomiske og den forretningsmessige virkeligheten fremfor den formelle formen. Norsk rett vektlegger tradisjonelt i større grad den formelle reguleringen. Temaet er dermed et område som det er prinsipielt viktig å belyse innen merverdiavgiftsretten. Ved å kartlegge gjeldende dokumentasjonskrav og undersøke tidligere rettsavgjørelser fra Norge og EU, tydeliggjøres bakgrunnen til de forskjellige tilnærmingene til reglene og hvilke konsekvenser dette har for skatteyttere som har et komplekst regelverk å forholde seg til.

Merverdiavgiftsrett er et stadig aktuelt tema for skatteyttere, rådgivere, jurister og andre interessenter, samtidig som det foreligger mindre grad forskning og litteratur om merverdiavgiftsrettslige spørsmål, sammenlignet med skatterett i Norge. Det pekes derfor på at det er et behov for mer transparens, tydeliggjøring av hvilken plass EU-rett har i det norske rettskildet bildet i avgiftsspørsmål, samt økt kunnskap om merverdiavgiftssystemet hos rettsanvendere, for å forebygge unødvendige kostnader for både staten og næringsdrivende. En anvendelse av “substans over form”-prinsippet ved formfeil kan tilrettelegge for at fradragsretten i større grad kan bidra til å oppfylle sitt formål - sikre at merverdiavgift i størst mulig grad er en kostnad på forbruk, og ikke en kostnad for den næringsdrivende.

Innholdsfortegnelse

<i>Forkortelser</i>	5
1. Innledning	6
1.1 <i>Bakgrunn og tema</i>	6
1.2 <i>Problemstilling</i>	8
1.3 <i>Avgrensninger</i>	10
1.4 <i>Metode</i>	12
1.4.1 <i>Juridisk Metode (Norge)</i>	12
1.4.2 <i>Særlig om EU-retten som rettskilde i norsk rett</i>	13
1.4.3 <i>EU-rettslig metode</i>	15
1.4.4 <i>Analytisk rammeverk</i>	16
1.4.5 <i>Sverige som illustrativt sammenligningsgrunnlag</i>	18
1.5 <i>Disposisjon</i>	18
2. Norsk rett: Det norske merverdiavgiftssystemet	19
2.1 <i>Utvalgte merverdiavgiftsrettslige hovedregler</i>	19
2.2 <i>Fradragsrett for inngående merverdiavgift</i>	20
2.3 <i>De materielle vilkårene - mval. § 8-1</i>	20
2.4 <i>De formelle vilkårene - mval. § 15-10 (1)</i>	22
2.5 <i>Formkrav til salgsdokumentasjonen - bokføringsforskriften</i>	23
2.5.1 <i>Angivelse av nummer/dokumentasjonsdato – bf. § 5-1-1 (1) nr.1, § 5-1-3</i>	24
2.5.2 <i>Angivelse av kjøper - bf. § 5-1-1 (1) nr.2, § 5-1-2 (1)</i>	25
2.5.3 <i>Angivelse av selger – bf. § 5-1-1 (1) nr. 2, § 5-1-2 (2)</i>	25
2.5.4 <i>Ytelsens art og omfang – bf. § 5-1-1 (1) nr. 3</i>	26
2.5.5 <i>Kjøpers aktsomhetskrav</i>	27
2.6 <i>Oppsummering av det norske merverdiavgiftssystemet</i>	28
3. EU-rett	29
3.1 <i>Noen merverdiavgiftsrettslige hovedregler</i>	30
3.2 <i>Fradragsrett for inngående merverdiavgift</i>	32
3.3 <i>De materielle kravene - Artikkel 168 (substans)</i>	32
3.4 <i>De formelle kravene - Artikkel 178 (form)</i>	33
3.5 <i>“Substans over form”</i>	35
3.6 <i>Fradragsrett i Sverige</i>	36
3.7 <i>Substans</i>	37
3.8 <i>Form</i>	37
3.8.1 <i>Kjøperens navn og adresse</i>	38
3.8.2 <i>Selgerens navn og adresse</i>	38
3.8.3 <i>Mengde og art av varene</i>	38
3.8.4 <i>Selgers og kjøpers merverdiavgiftsnummer</i>	39
3.9 <i>Fradragsrett i Sverige oppsummert</i>	39
3.10 <i>Sammenligning mellom norsk rett og EU-rett</i>	40
4. Rettspraksis	43

4.1 Introduksjon.....	43
4.2 Mindre ubetydelige formelle feil	44
4.3 Feil angivelse av kjøper.....	45
4.4 Feil angivelse av selger.....	50
4.5 Ytelsens art og omfang.....	55
4.6 Kjøperens aktsomhetskrav.....	58
4.7 Kjøper vet at selger ikke vil betale – Kommentar til Invex-dommen	61
4.8 Oppsummering	64
5. Avslutning	65
5.1 Introduksjon.....	65
5.2 Oppsummering av bakgrunnen.....	65
5.3 Konsekvenser av ulik tilnærming til tolkning av reglene	67
5.3.1 Konsekvenser for skatteytters rettstilstand	68
5.4 Harmonisering?.....	72
5.5 Konklusjon.....	75
Kildeliste.....	77

Forkortelser

EEC / EØF	Economic European Community / Europeiske økonomiske fellesskap. Stiftet i 1957 ved signering av Romakontrakt
EU	Den europeiske Union
EØS	Det europeiske økonomiske samarbeidsområde
EØS-avtalen	Avtale siden 1994 med EU som gir folkerettslige forpliktelser for Norge
FIN	Finansdepartementet
FMVA	Forskrift til merverdiavgiftsloven
GATT	Generalavtalen for tolltariffer og handel
HR	Høyesterett
KMVA	Klagenemnda for merverdiavgift
MVA	Merverdiavgift
MVAL	Merverdiavgiftsloven (19. juni 2009 nr. 5)
ML	Mervärdesskattelagen (2023:200) Sverige
NOU	Norges offentlige utredninger
OECD	Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling
Ot.prp.	Odelstingsproposisjoner
Prop.L	Forslag til lovvedtak fra regjering til Storting
Substans over form	Innholdet, den reelle økonomiske virkeligheten, i en transaksjon eller avtale vektlegges, fremfor dokumentasjonskrav eller øvrige formelle krav.
VAT	Value Added Tax
VAT-direktivet	Rådsdirektiv 2006/112/EF av 28. Nov 2006 om det fellesmerverdiavgiftssystemet
WTO	The World Trade Organization /Verdens handelsorganisasjon

1. Innledning

1.1 Bakgrunn og tema

Tema for avhandlingen er fradragsrett for inngående merverdiavgift i Norge med et EU-rettslig perspektiv. Skatt- og avgift er ikke inkludert i EØS-avtalen.¹ Norge er derfor ikke forpliktet til å iverksette EU-lovgivning for merverdiavgift, men det norske merverdiavgiftssystemet bygger på de samme grunnleggende prinsippene.

De grunnleggende prinsippene bak merverdiavgiftssystemet skal sørge for et konsekvent avgiftssystem der all forbruk avgiftslegges og belaster sluttkunde. Dette gjennom et nøytralt system som på den ene siden ikke skal påvirke forbrukernes og næringsstrukturenes beslutninger, og på den andre siden ikke skal påvirke næringsdrivende konkurransemessig seg imellom (kumulative virkninger eller skjult avgiftsbelastning). Utgangspunktet er et merverdiavgiftssystem som ikke favoriserer en virksomhet fremfor en annen, er i tråd med internasjonale standarder² og er enkelt å praktisere, med enkle systemer, for minimering av administrative kostnader.³

Fradragsretten er en sentral funksjon i merverdiavgiftssystemet, laget for å sikre at sluttbrukeren bærer kostnaden av avgiften, ikke de næringsdrivende.⁴ På den ene siden er det viktig av kontrollhensyn at avgiftssubjekter som skal utøve retten til fradrag for inngående merverdiavgift, er i stand til å fremvise korrekt dokumentasjon for bilag. Dette forhindrer misbruk eller feil bruk av ordningen. På den andre siden kan tapet av fradragsretten, som virksomheter faktisk har krav

¹ Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven).

² «I de internasjonale økonomiske samarbeidsavtaler, Generalavtalen for tolltariffer og handel (GATT) og Det europeiske frihandelsforbund (EFTA), er det inntatt bestemmelser med forbud mot diskriminerende nasjonale avgifter», «Ot.prp.nr.17 (1968-1969) - Lovdata Pro». Se side 34-35.

³ «NOU 1990:11 Merverdiavg: omsetning av tjenester - Lovdata Pro». Side 16-17.

⁴ Merverdiavgiftshåndboken 2024. 8-1.2 Generelt om lovens kapittel 8 – fradrag for inngående merverdiavgift. Fradragsrettens formål.

på,⁵ påvirke virksomheter gjennom blant annet redusert likviditet og andre økonomiske tap.^{6 7}

Den opprinnelige Merverdiavgiftsloven av 19. juni 1969,^{8 9} innført i 1970, var opprinnelig basert på EUs første VAT-direktiv fra 1967.¹⁰ Innføringen av merverdiavgiftsloven av 1970 ble ansett som et nødvendig tiltak for å forberede en eventuell tilslutning til Det europeiske økonomiske fellesskap (EEC).¹¹

Gjennom merverdiavgiftsreformen¹² (2001) ble også generell avgiftsplikt for tjenestesalg innført, for å sikre likebehandling av både varer og tjenester, i tråd med utviklingen på EF-området. Dette førte til at deler av det norske merverdiavgiftsreglementet kom nærmere andre OECD-land og EU.^{13 14} Finansielle tjenester er unntatt merverdisystemet, og er et eksempel på hvor norsk rett ser hen til EU-retten for veiledning og tolkning av relevante begreper og vilkår.¹⁵

Norge og EU stiller materielle og formelle vilkår som må oppfylles for å kvalifisere til fradrag for inngående merverdiavgift. Som det vil bli diskutert senere i oppgaven, foreligger det strenge formelle krav i både Norge og EU. «Substans over form»-konseptet referer til at EU-domstolen anvender prinsippet slik at det ved vurderingen av en økonomisk situasjon (f.eks. om det foreligger fradragsrett ved formfeil på faktura), er det viktig å ta hensyn til den økonomiske og den forretningsmessige virkeligheten. Formålet bak "substans over form" er

⁵ Forutsetningen er at de materielle vilkårene etter mval. § 8-1 og § 15-10 (1) er oppfylt.

⁶ Dette er en følge av at systemet er basert på selvdeklarasjon, med flere innbetalinger i året.

⁷ Preliminary Thesis Report (2023) s. 3.

⁸ LOV-1969-06-19-66 om Merverdiavgift av 19. juni 1969.

⁹ MVA-systemet erstattet den tidligere omsetningsavgiften som hadde vært i bruk siden 1. juli 1935. Se innledning, Merverdiavgiftshåndboken 2024.

¹⁰ First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes.

¹¹ «Ot.prp.nr.17 (1968-1969) - Lovdata Pro». Se side 43.

¹² Ot.prp. nr. 2 (2000-2001).

¹³ «Ot.prp.nr.2 (2000-2001) - Lovdata Pro». Side 12.

¹⁴ Forfatterne i boken argumenterer ser nærmere på forholdet mellom det norske merverdiavgiftssystemet i Norge og EUs merverdiavgiftssystem. Dyrnes Aasprong & Mikelsen B. (RED) (2021) "Merverdiavgift i et internasjonalt perspektiv".

¹⁵ 3-6.2 Generelt om unntaket for finansielle tjenester - Merverdiavgiftshåndboken 2024.

opprinnelig å hindre bruk av kunstige strukturer for skatteunngåelse.¹⁶ Selv om prinsippet er omdiskutert internasjonalt¹⁷, kan det se ut som at praksisen av prinsippet står i kontrast til norsk rett.

Kontrasten består i at norsk rett i større grad vektlegger at de formelle vilkårene må oppfylles for å kunne utøve retten til fradrag. Bakgrunnen til problemstillingen tar opp denne kontrasten, i henhold til at det er en videre adgang til å vurdere den økonomiske reelle situasjonen etter EU-domstolen. Dette kan bety at formelle feil på bilag etter norsk rett kan føre til avskåret fradragsrett og andre virkninger som tilleggsskatt, selv om substansen i transaksjonen etter prinsippet "substans over form" kan tilsi at kostnaden er reell og knyttet til avgiftspliktig virksomhet.

1.2 Problemstilling

I konteksten formfeil på bilag ses det nærmere på i hvilken grad Norge og EU har beveget seg i ulike retninger når det kommer til fortolkning av vilkårene for fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Problemstilling:

Tolkes reglene om fradrag for inngående merverdiavgift annerledes i Norge ved formfeil på bilag, jf. § 15-10 (1) i forhold til "substans over form" -konseptet - i et EU-rettslig perspektiv?

Dersom svaret er ja, hvilke konsekvenser kan dette ha for skatteyttere/avgiftssubjekter?

Ved å redegjøre for de materielle og de formelle vilkårene i den norske merverdiavgiftsloven og i VAT-direktivet, og hvordan rettsreglene tolkes av de

¹⁶ Opprinnelig uttrykt i Case C-255/02 (Halifax)., se også f.eks. «C-653/11 (Paul Newey) Avsnitt 42, 49 og 50.

¹⁷ Se for eksempel Lamensch, «The Principle of Substance over Form with Respect to the Exercise of the Right to Deduct Input VAT».

aktuelle domstolene, er målet å belyse forskjeller i tilnærmingen mellom norsk rett og EU-domstolen. Dette vil gjøres med å se på hovedbestemmelsene for formkravene etter norsk rett og EU-rett, gjennomgang av relevant rettspraksis og bruk av hensyn/prinsipper for MVA/VAT-systemene som analytisk rammeverktøy.

Gjennom avhandlingen vil følgende delspørsmål¹⁸ anvendes for å svare på hovedproblemstillingen.

- 1) Hva er vilkårene for fradrag for inngående merverdiavgift i Norge, med hovedvekt på de formelle kravene? (del 2)
- 2) Hva er vilkårene for fradrag for inngående VAT i EU? (del 3)
- 3) Hva er "substans over form"? (del 3)
- 4) Hva er likhetene og forskjellene mellom de norske reglene og EU-reglene? (del 3)
- 5) Hva er bakgrunnen til at norske domstoler legger vekt på den formelle reguleringen, og hva er bakgrunnen til at EU-domstolen legger vekt på den reelle situasjonen? (del 4)
- 6) Hvilken rolle spiller hensynene bak MVA/VAT-systemene i domstolenes og skattemyndighetenes tolkning? (del 5)
- 7) Er det noen konsekvenser, eller hvilke konsekvenser kan en eventuell, forskjellig tolkning av reglene ha for norske avgiftssubjekter sammenlignet med EU-medlemsland? (del 5)

MVA-systemet er i dag en av de mest sentrale inntektskildene for den norske staten.¹⁹ Det er neppe noen som argumenterer for at det ikke skal være strenge dokumentasjonskrav, blant annet med hensyn til samfunnsøkonomiske tap ved fakturasvindler og annen økonomisk kriminalitet. Samtidig er fradrag en funksjon

¹⁸ Delspørsmålene er utarbeidet delvis ved hjelp av openai. UiO ChatGPT, Universitetet i Oslo, 2021.

¹⁹ regjeringen.no, «Statsbudsjettet 2024».

som skal avhjelpe at avgiftssubjektene sitter igjen med kostnaden av inndrivningen av avgiften, i henhold til at MVA-systemet skal være nøytralt og ikke lede til dobbeltbeskatning.²⁰

Sammenlignet med skatterett, er merverdiavgiftsrett i Norge mindre utforsket.²¹ Det foreligger mindre publisert forskning og rettslitteratur, samt juridisk teori om problemstillinger som fradrag og andre MVA-rettslige problemstillinger, enn det gjør i skatterett. MVA/VAT systemene har grunnleggende likheter, og særlig for skatteyttere kan temaet være prinsipielt viktig å få økt kunnskap om, for en mer enhetlig og rettferdig bruk av merverdiavgiftsreglene i praksis. En mer treffsikker etterlevelse kan gi reduksjon av risikoen for feil og kostnader ved tvister mellom avgiftssubjektene og skattemyndighetene.

1.3 Avgrensninger

Det forutsettes en forståelse for rettslige alminnelige prinsipper og merverdiavgiftssystemet. Formålet med oppgaven er å rette søkelyset på tolkningen av reglene for fradrag for inngående merverdiavgift i Norge ved formfeil på bilag jf. mval. § 15-10 (1), i forhold til "substans over form"-konseptet i perspektiv av EU-rett. De materielle vilkårene for fradrag etter mval. § 8-1 vil derfor bli redegjort for på et overordnet nivå, med avgrensning mot de øvrige vilkårene og tilhørende unntak som må oppfylles etter mval. § 8-1.

"Substans over form" er i utgangspunktet en internasjonal ulovfestet regel på privatrettslig område. Avgrensningen foretas mot omgåelsesregler i Norge og EU,²² da omgåelse handler om å forhindre misbruk av regelverket for å oppnå uberettigede fordeler.²³ "Substans over form"-konseptet vil her handle om at EU-

²⁰ Dyrnes Aasprong og Mikelsen B., (2017). s. 14.

²¹ Et søk først på "skatterett", deretter på "merverdiavgiftsrett" i en database/bibliotek viser en vesentlig forskjell i graden av tilgang på ressurser.

²² Omgåelse, se mval § 12-1 jf. Sktl § 13-2, og «abuse of rights» se Halifax-dommen (C-255/02)

²³ For mer om omgåelse og hvordan dette sammenfaller med den ulovfestede regel etter EU, se «Prop.98 L (2018–2019) Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel) - Lovdata». s. 84–85.

domstolen legger til grunn at, ved å se på den økonomiske realiteten bak en transaksjon, kan man sikre korrekt bruk av VAT-reglene i henhold til prinsippene bak VAT-systemet. Prinsippet er derfor ikke rettet mot å avdekke og motvirke omgåelse, men snarere mot å sikre at dokumentasjonsfeil eller andre formelle mangler ikke fører til feilaktig eller bortfalt fradrag.

Finansielle tjenester er unntatt merverdiavgift etter mval. § 3-6, og er i stor grad utformet på lik linje som unntaket for finansielle tjenester i EU.²⁴ Unntaket blir omtalt for å belyse at norsk rett anvender EU-retten som en rettskilde og EU-domstolen som tolkningsfaktor på avgiftsrettens område. Det foretas ikke en nærmere fremstilling av unntaket.

I gjennomgang av dokumentasjonsplikten, og de krav som stilles til salgsdokumentasjonen for at fradragsretten skal legitimeres, foretas det avgrensning mot bokføringsforskriften § 5-1-1 nr. 4-nr. 6.²⁵ Artiklene 168 og 178 i VAT-direktivet²⁶ må i utgangspunktet sees i sammenheng med andre relevante artikler, slik som unntaksbestemmelsene. Oppgaven ser overordnet på "substans over form". Det vil derfor som hovedregel ikke gås nærmere inn på andre bestemmelser.

Videre vil oppgaven begrense seg til relevante rettskilder om formfeil ved bilag, som norsk rettspraksis og forvaltningspraksis og EU-domstolens avgjørelser, for en analyse av hvordan tilnærmingen til tolkningen av fradragsreglene varierer innenfor EØS-området. Den store mengden av EU-rettspraksis som berører fradragsrett for VAT, har gjort det nødvendig å gjøre et utvalg. Utvelgelsen av avgjørelser fra EU-domstolen har blitt gjort med følgende kriterier; Artiklene 168 og 178 er som hovedregel en av bestemmelsene som ligger til grunn for tolkningsspørsmål for EU-domstolen. Formfeil på faktura, herunder feil angivelse av kjøper eller selger, manglende angivelse av tjenesten, eller manglende

²⁴ *Merverdiavgiftshåndboken 2024*. 3-6.2 Generelt om unntaket for finansielle tjenester

²⁵ Forskrift 01. januar 2009 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften) - Lovdata Pro. § 5-1-1.

²⁶ Rådskonklusjon 2006/112/EU av 28. november 2006 om et felles system for merverdiavgift.

organisasjonsnummer og/eller VAT-nummer. Saker som særlig berører EU-domstolens tolkning av "substans over form" er valgt ut.

For å synliggjøre at det er det norske merverdiavgiftssystemet det er tale om, vil det brukes forkortelsen "MVA". Likedan brukes "VAT" når det er tale om EUs merverdiavgiftssystem. Det kan legges til grunn at begrepene "skatteyter", "virksomheter" er tilsvarende "avgiftssubjekter". «Merverdiavgift» anvendes som hovedregel i oppgaven, men i eksempelvis særlig tekniske deler vil "merverdiavgift" forkortes til "MVA" for å gi bedre flyt.

1.4 Metode

Det skiller mellom bruk av juridisk metode og EU-rettslig metode. Dette er nødvendig ettersom det er vesentlige forskjeller mellom dem. Først redegjøres det for juridisk metode, som anvendes for norsk rett. Deretter for EU-rettens status som rettskilde i det norske rettskildet bildet. Til slutt blir EU-rettslig metode redegjort for.

1.4.1 Juridisk Metode (Norge)

For denne masteroppgaven anvendes juridisk metode for å undersøke og analysere spørsmålet om fradragsretten, hvor målet er kartlegging av gjeldende rett.²⁷

Videre hvordan grunnleggende merverdiavgiftsrettslige prinsipper spiller en rolle i tolkningen av dokumentasjonskravene til salgsdokumentasjonen i de norske domstolene og forvaltningspraksis. Med forvaltningspraksis siktes det til skattemyndighetenes praktisering av merverdiavgiftslovgivningen og følgende tolkningspraksis ovenfor virksomheter i Norge.²⁸

Først redegjøres det for norsk gjeldende rett ved å gjennomgå relevante rettskilder som regulerer retten til fradrag for inngående merverdiavgift. Herunder,

²⁷ Andenæs (2009) s. 3.

²⁸ Andenæs (2009) s. 108.

merverdiavgiftsloven²⁹ (heretter “mval.”), merverdiavgiftsforskriften³⁰, bokføringsforskriften³¹, samt tilhørende relevante forarbeider. Videre inkluderer dette rettspraksis fra domstolene, samt forvaltningspraksis av skattemyndighetene. Det foreligger få relevante Høyesterettsdommer. Avgjørelser av Lagmannsrettene og Tingrettene anvendes derfor selv om de normalt ikke har like stor rettskildemessig betydning som avgjørelser av Høyesterett.³² Relevante forarbeider, rettspraksis og forvaltningspraksis tilknyttet tidligere lovgivning inkluderes, da endringen til den gjeldende loven, innebar formelle endringer, og få materielle endringer.³³ Det vil foretas en sammenligning med avgjørelser fra EU-domstolen. Se delkapittel 1.3 for beskrivelse av utvalg av EU-rettspraksis. Målet er å identifisere likheter og forskjeller i tilnærmingen av tolkningen av de formelle kravene.

For å styrke analysen vil relevant rettslitteratur³⁴ på området inkluderes når dette kan belyse problemstillingen, herunder faglitteratur (men ikke som en rettskilde som sådan).³⁵

1.4.2 Særlig om EU-retten som rettskilde i norsk rett

Utgangspunktet er at EU-rett ikke må anvendes som rettskilde i avgiftsspørsmål i henhold til Norges avgifts- og skattesuverenitet. Høyesterett understreket i Rt-2012-1547:

"Avgiftsretten er ikke en del av EØS-retten, og det har heller ikke blitt uttrykt fra regjeringen eller Stortinget at det skal skje en frivillig

²⁹ Lov 19.juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

³⁰ Merverdiavgiftsforskriften - Lovdata Pro.

³¹ Forskrift 01. januar 2009 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften) - Lovdata Pro.

³² Andenæs (2009) s. 97.

³³ Jf., «Ot.prp.nr.76 (2008-2009) - Lovdata Pro». s. 79.

³⁴ For eksempel Dyrnes Aasprong og Mikelsen B., (2017); Gjems-Onstad, Dyrnes Aasprong, og Mikelsen B., *Merverdiavgift i et nøtteskall*, u.å.; Gjems-Onstad, Aasprong Dyrnes, og Kildal, *“Praktisk merverdiavgiftsrett”*; Ole Gjems-Onstad, «Omgåelse og merverdiavgift».

³⁵ Andenæs (2009) s.117-119.

harmonisering. Saken må derfor avgjøres på grunnlag av de norske bestemmelsene på området."³⁶

Samtidig gjelder de generelle bestemmelsene om de fire friheter i EØS-avtalen,³⁷ som begrenser norsk lovgivers adgang til å gi grenseoverskridende bestemmelser som fører til forskjellsbehandling.^{38 39}

Det er som tidligere vist til, slik at norsk lovgiver har før og etter innføringen av MVA-systemet flere ganger tatt hensyn til EUs VAT-system. EU-retten har i en del tilfeller blitt sett på som en vesentlig rettskilde, herunder ved finansielle tjenester og statsstøtte. Høyesterett uttalte i HR-2009-2396-A at praksis ved EU-domstolen vil anses som en tungtveiende rettskilde ved tolkningen av det norske unntaket for finansielle tjenester.⁴⁰ I HR-2019-2335-A så Høyesterett til EU-domstolens praksis ved tolkningen av unntaket. Selv om selskapet oppfylte flere av vilkårene, kom Høyesterett til at særtrekkene ved selskapets eierstruktur og virksomhet førte til at det ikke fullt ut kunne sidestilles med de selskapene som EU-domstolen hittil hadde ansett som investeringsselskap.⁴¹ Til tross for at merverdiavgift ikke er en del av EØS-avtalen, er unntaket om finansielle tjenester harmonisert med VAT-direktivet for å unngå konkurransevridning og forenkle handel.⁴²

Disse dommene bygger i største grad på EU-domstolens tolking av VAT-direktivet og unntaket for finansielle tjenester. I Ot.prp.nr.2 (2000–2001) legger Finansdepartementet frem forslag til endringer av merverdiavgiftsloven som vil bringe det norske MVA-systemet i bedre samsvar med det som gjelder i de fleste

³⁶ HR-2012-1939-A, Rt-2012-1547, UTV-2012-1488. Avsnitt 34.

³⁷ Lov 27.november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven). Artikkel 1.

³⁸ Jf., «Prop.1 LS (2022–2023) Statbudsjett 2023 ”Skatter, avgifter og toll». S. 66.

³⁹ Gjems-Onstad, Dyrnes Aasprong, Mikelsen B. *Merverdiavgift i et nøtteskall* (2021) s. 37.

⁴⁰ HR-2009-2396-A. (ABG Sundal Collier) Avsnitt 48.

⁴¹ HR-2019-2335-A (*Gjensidige-dommen*). Avsnitt 39-42.

⁴² *Merverdiavgiftshåndboken 2024*. Delkapittel 3-6.2 Generelt om unntaket for finansielle tjenester.

OECD-land, inkludert EU-landene.⁴³

Statsstøtteproblemet oppstår når statlig merverdiavgiftsfri drift skaper skjev konkurranse mellom offentlige og private aktører. Norge må vurdere statsstøttekriterier og prinsipper for å sikre at norske skatteregler er i samsvar med EU/EØS-regelverket.⁴⁴ Dette går vi imidlertid ikke nærmere inn på.

Utgangspunktet er følgelig at, til tross for at EU-retten i noen tilfeller har en plass i rettskildebildet i norsk merverdiavgiftsrett, har oppgaven som standpunkt at norsk rett ikke må ta stilling til EU-domstolens tolkning ved spørsmål om fradrag for inngående merverdiavgift.

1.4.3 EU-rettslig metode

EU-rettslig metode inkluderer bruk av primærretten og sekundærretten, herunder relevante rettsakter, prinsipper og EU-domstolens rettspraksis som gir forståelse for prinsippet om "substans over form".

Rådsdirektiv 2006/112/EU⁴⁵ (heretter «VAT-direktivet») vil bli brukt som en sekundærkilde, da direktivet gir regler med direktivvirkning (innenfor gitte rammer) for alle EU-medlemslandene. Det legges til grunn at VAT-direktivet som rettsakt ikke er i strid med primærretten. For å tolke reglene om substans og form, spesifikt artiklene 168 og 178, i VAT-direktivet vil det anvendes rettspraksis fra Den europeiske unions domstol (heretter, «EU-domstolen»), da EU-domstolen har forrang i tolkningen av reglene. For eksempel kan begrepene "taxable person" og "invoice" ha forskjellige betydninger i nasjonal lovgivning, som er tilpasset bestemmelsene i VAT-direktivet.⁴⁶ Derfor er det viktig å se på EU-domstolens tolkning av begrepene og hvordan bestemmelsene skal forstås.

⁴³ «Ot.prp.nr.2 (2000–2001)». Kapittel 3.2.1 Prinsipper og hovedtrekk ved merverdiavgiftssystemet.

⁴⁴ «Senter for europarett, ESA-melding».

⁴⁵ Rådsdirektiv 2006/112/EU av 28. november 2006 om et felles system for merverdiavgift.

⁴⁶ Arnesen mfl., *Oversikt over EØS-retten*. (2022) s. 52.

I denne sammenheng er det i henhold til EU-rettspraksis sentralt at tolkningen av bestemmelsene omfatter ordlyden, konteksten, formålet og sammenhengen den befinner seg i. Dette innebærer en formålsbasert tolkning og kontekstuell fortolkning.⁴⁷

Rettslig litteratur anvendes som veiledning i arbeidet med å tolke og forstå reglene om fradragsretten innad i EU. Anvendelse av disse EU-rettslige rettskildefaktorene leder til en fremstilling som bidrar til et svar på problemstillingen.

1.4.4 Analytisk rammeverk

Her presenteres de grunnleggende prinsippene for MVA/VAT-systemet, som er internasjonalt de samme.⁴⁸ Prinsippene vil bli løpende referert til gjennom oppgaven, særlig ved forklaring av MVA/VAT-systemene og i sammenligninger av norsk rett og EU-domstolens praksis.

- 1) **En forbruksavgift:** Merverdiavgiftssystemet er et indirekte skattesystem der avgift blir pålagt til sluttforbrukere på det tidspunktet de kjøper varer eller tjenester. Merverdiavgiften påløper når et produkt eller en tjeneste blir kjøpt av den endelige forbrukeren i det siste omsetningsleddet.^{49 50}
- 2) **En generell omsetningsavgift:** Systemet følger prinsippet om at avgiften skal beregnes for hvert steg i verdikjeden (produksjons- og salgsleddene) for varer og tjenester som omsettes.⁵¹ I løpet av produksjons- og distribusjonsfasene betaler virksomhetene (avgiftssubjektene) løpende avgift inn til staten.⁵² Beløpet som betales inn kan reduseres dersom inngående merverdiavgift er fradragsberettiget. Gjennom

⁴⁷ Arnesen mfl. *Oversikt over EØS-retten* (2022) s. 51-53.

⁴⁸ EU-domstolen har også etablert og utviklet VAT-prinsippene gjennom rettspraksis, men vi går ikke nærmere inn på dette her.

⁴⁹ Gjems-Onstad, Dyrnes Aasprong, Mikelsen B. *Merverdiavgift i et nøtteskall* (2021). s. 29.

⁵⁰ Det omfattende ikke-juridisk bindende internasjonale samarbeidet om VAT inkluderer å følge de grunnleggende prinsippene om forbruksskatt, nøytralitet, avgiftskumulasjon og konkurransenøytralitet jf. OECD, *International VAT/GST Guidelines - OECD*. Side 18.

⁵¹ "What is VAT?" Taxation and Customs Union, European Commission.

⁵² Prop. 73 L (2009-2010) s.3.

fradragsordningen oppnår man et nøytralt MVA/VAT-system ved at uavhengig av hvor mange transaksjoner næringsdrivende foretar seg imellom, ender avgiften opp som en forbruksavgift.⁵³

- 3) **Selvdeklarasjon:** Registrerte avgiftssubjekter er pålagt å innkreve, innrapportere og innbetale MVA til staten, herunder selvdeklarerer.⁵⁴ Slik er merverdiavgift også en indirekte skatt, gjennom at virksomhetene er mellomleddet mellom forbruker som sitter igjen med avgiften og staten som får inntekten.
- 4) **Nøytralitetsprinsippet:** Målet er at merverdiavgifts kostnaden ikke skal påvirke virksomhetene og forbrukernes økonomiske beslutninger eller føre til konkurranseforvridninger i markedet.⁵⁵ Avgiften skal gjennomføres på en slik måte at virksomheter og forbrukere ikke forskjellsbehandles, slik at det ikke oppstår noen form for konkurransefordeler eller ulemper.⁵⁶ Det utleder også prinsippet om at like varer og tjenester skal avgiftsbehandles likt. Nøytralitetsprinsippet er grunnleggende for merverdiavgiftssystemet.
- 5) **Effektivitet:** Effektivitet betyr at skattesystemet skal være enkelt å administrere og etterleve for næringsdrivende, samtidig som det oppnår inntektsmålene til staten. MVA/VAT-systemet skal være transparent, forutsigbart og ha lav administrativ byrde for både skattemyndigheter og næringsdrivende.⁵⁷
- 6) **Kontrollhensyn:** Skatt skal betales i samsvar med gjeldende regelverk og innen fristene som er fastsatt. For å minimere risikoen for skatteunndragelse og sikre etterlevelse av skatteplikten bør motvirkende tiltak iverksettes. Tiltakene bidrar til å sikre korrekt skatteberegning og innbetaling av skatt i rett tid.⁵⁸

⁵³ Gjems-Onstad, Dyrnes Aasprong, Mikelsen B. *Merverdiavgift i et nøtteskall* (2021) s. 29.

⁵⁴ Gjems-Onstad, Dyrnes Aasprong, Mikelsen B. *Merverdiavgift i et nøtteskall* (2021) s. 161.

⁵⁵ Gjems-Onstad, Dyrnes Aasprong, Mikelsen B. *Merverdiavgift i et nøtteskall* (2021) s. 18.

⁵⁶ Prinsippet er også kjent som det fiskale nøytralitetsprinsippet. EU-domstolen etablerte allerede i 1981 prinsippet i *Case 89/81 (Hong-Kong Trade)*.

⁵⁷ OECD, *International VAT/GST Guidelines - OECD*. Se side 18.

⁵⁸ OECD, *International VAT/GST Guidelines - OECD*. Se side 18.

1.4.5 Sverige som illustrativt sammenligningsgrunnlag

For å belyse formelle dokumentasjonskrav i et EU-medlemsland, vil kapittel 3 om EU-retten senere avgrenses til Sveriges dokumentasjonskrav. Sverige ble i 1995 medlem i EU.⁵⁹ Herunder skal Mervärdesskattelagen⁶⁰ (heretter “ML”) tolkes i lys av VAT-direktivet. ML regulerer merverdiavgiftsreglene i Sverige og harmoniserer med VAT-direktivet. Det er dermed ikke nødvendig å gå nærmere inn på svensk juridisk metode.

1.5 Disposisjon

I del 1 presenteres tema, bakgrunn og problemstilling og redegjørelse for hvorfor valgt problemstilling er relevant. I delkapittel 1.3 avgrenses oppgaven, etterfulgt av redegjørelse for valg av metode. Metoden er strukturert i egne seksjoner for juridisk metode og EU-rettslig metode, inklusiv oversikt over sentrale rettskilder for norsk rett.

I del 2 redegjøres det for det norske merverdiavgiftssystemet, med en generell innføring om fradragsrett for inngående merverdiavgift, samt redegjørelse for gjeldende rett etter en gjennomgang av de formelle kravene til salgsdokumentasjonen jf. mval. § 15-10 (1).

EU-retten blir presentert i del 3 der det gis en generell innsikt EUs VAT-system og de materielle og formelle kravene til faktura. Her presenterer vi også prinsippet “substans over form” og oppsummerer med en sammenligning mellom norsk rett og Sverige. Kapitlet avsluttes med å peke på sentrale likheter og forskjeller mellom norsk rett og EU-rett.

I del 4 ses det nærmere på norsk rettspraksis og forvaltningspraksis, samt EU-rettspraksis, med formål om å belyse hvilke hensyn som er blitt tatt i norsk rettspraksis og i EU-domstolen ved formfeil på bilag/faktura. Utvalgte dommer

⁵⁹ «Sverige och EU-medlemskapet - Europeiska kommissionen».

⁶⁰ Mervärdesskattelag (2023:200).

trekkes frem for å se hvordan domstolene tolker gjeldende lover og andre hensyn. Selv om funnene drøftes ytterligere i del 5, trekker vi sammenligninger underveis.

Avslutningsvis, i del 5, følger det en sammenstilling og redegjørelse av resultatene som kom frem i del 4. Deretter drøftes det hvilke konsekvenser funnene har for norske avgiftssubjekter. Avhandlingen avsluttes med en konklusjon i henhold til hovedproblemstillingen.

2. Norsk rett: Det norske merverdiavgiftssystemet

Følgende delkapitler forklarer hovedtrekkene i det norske merverdiavgiftssystemet, belyser de materielle vilkårene på et overordnet nivå, og det redegjøres grunnleggende for de formelle kravene som er nødvendig å etterleve for å ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Sammenhengen med grunnleggende prinsipper fra delkapittel 1.4.4 belyses løpende i gjennomgangen.

2.1 Utvalgte merverdiavgiftsrettslige hovedregler

Merverdiavgift betales til staten av «registrerte avgiftssubjekter»⁶¹, og beregnes som hovedregel for omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester, jf. mval. § 1-1 (1).⁶² Det at den beregnes og betales til staten for hvert steg i produksjonen eller distribusjonen, ved omsetning av varer og tjenester reflekteres av, mval. § 3-1, jf. § 1-3 (1) bokstav a.⁶³ Lovbestemmelsene reflekterer at merverdiavgift er en generell omsetningsavgift.

⁶¹ Et ”registrert avgiftssubjekt” jf. Merverdiavgiftsloven §§ 1-3 (1) bokstav d og § 2-1.

⁶² Unntak for hva det skal beregnes merverdiavgift på ved omsetning og uttak følger av henholdsvis mval. § 1-3 (1) bokstav g. Se f.eks. §§ 3-2, 3-4 og 3-5 i Merverdiavgiftsloven.

⁶³ Merverdiavgift blir omtalt som en ”flerleddsavgift”, fordi den skal beregnes i alle omsetningsledd. Gjems-Onstad, Dyrnes Aasprong, Mikelsen B. *Merverdiavgift i et nøtteskall* (2021) s. 20.

Dersom de kumulative vilkårene etter mval. § 8-1 oppfylles, og mval. § 15-10 (1), kan et registrert avgiftssubjekt ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift.⁶⁴ Fradragsretten er en viktig funksjon i MVA-systemet. Den gir nøytralitet ved omsetning av varer og tjenester mellom registrerte virksomheter. Først når varene eller tjenestene selges til de som anses som forbrukere under systemet, uten rett til fradrag, blir beløpet til inntekter som påvirker statskassen.⁶⁵ Dette gjenspeiler også at merverdiavgift er en indirekte skatt på forbruk, herunder en forbruksavgift. Og skal således som hovedregel ikke være en kostnad for den næringsdrivende.

2.2 Fradragsrett for inngående merverdiavgift

I det følgende skal det svares på det første delspørsmålet om hva vilkårene er for fradrag for inngående merverdiavgift, med hovedvekt på de formelle kravene. Først vil det gis en kort redegjørelse for de materielle vilkårene etter mval. § 8-1, etterfulgt av de formelle vilkårene og kravene som følger av mval. § 15-10 (1).

2.3 De materielle vilkårene - mval. § 8-1

Hovedregelen for fradragsrett følger av mval. § 8-1, og kan sammenlignes med substans-vilkåret⁶⁶ i VAT-direktivet. Bestemmelsen lyder:

*“Et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er **til bruk** i den registrerte virksomheten.”⁶⁷*

Det første vilkåret som må oppfylles etter bestemmelsen, er at den som ønsker å fradragsføre inngående merverdiavgift må være et “registrert avgiftssubjekt”.

⁶⁴ § 8-1 angir hovedregelen og de materielle vilkår for fradragsrett, mens § 15-10 (1) angir de formelle kravene og en dokumentasjonsplikt.

⁶⁵ Gjems-Onstad, Dyrnes Aasprong, og Mikelsen B., *Merverdiavgift i et nøtteskall* (2021). s. 4-5.

⁶⁶ Rådskdirektiv 2006/112/EU av 28. november 2006 om et felles system for merverdiavgift. Artikkel 168.

⁶⁷ Merverdiavgiftsloven § 8-1. Våre uthevninger av vilkår.

Herunder være registrert i Merverdiavgiftsregisteret, jf. mval. §§ 1-3 (1) bokstav d og § 2-1.

Videre kreves det at kostnaden for varene og tjenestene som det skal fradragsføres for er “til bruk” i den registrerte virksomheten. Vilkåret er kjent som “relevanskriteriet” eller “tilknytningskravet”, og dets innhold har vært vurdert av Høyesterett ved flere anledninger.⁶⁸ I Rt. 1985 s. 93⁶⁹ slo Høyesterett fast at begrepet til “bruk” var gjeldende ettersom anskaffelsen av settefisk hadde relevans for virksomheten, på grunnlag av at kraftverket drepte fisk i vassdraget og dermed var pålagt å sette ut settefisk. Førstvoterende konkluderte med at “begrensningen ligger i at tiltaket skal være relevant for virksomheten”. Høyesterett bekreftet i Rt. 2001 s. 1497⁷⁰ at det ikke foreligger et krav om faktisk bruk i virksomheten, men at kravet gjelder en vurdering om anskaffelsen har en “naturlig og nær tilknytning til virksomheten”.

Det siste vilkåret stiller krav til at anskaffelsen skal være til bruk i den “registrerte virksomheten”. Dette forutsetter at anskaffelsen er til bruk i den avgiftspliktiges egen virksomhet. Ordlyden ble vurdert av Høyesterett i Rt 2008 s. 939.⁷¹ Etter dissens 3-2 konkluderte Høyesterett med at morselskapet ikke fikk fradrag for inngående merverdiavgift på utgifter som gjaldt juridisk og økonomisk opprydningsarbeid for å unngå konkurs i et datterselskap. En så vidtgående fradragsrett ville gå langt utover det som er formålet med mval. § 21 (Ny lov § 8-1).⁷² I Rt. 2012 s. 432 tar Høyesterett videre stilling til tilknytningskravet, hvor det fastslås at det avgjørende kriteriet for både tilknytning og tilordning er om den

⁶⁸ Sentrale høyesterettsdommer er Sira-Kvina (Rt. 1985 s. 93), Norwegian Contractors (Rt. 2001 s. 1497), Hunsbedt (Rt. 2003 s. 1821), Bowling (Rt. 2008 s. 932), Tønsberg Bolig (Rt. 2008 s. 939), Halliburton (Rt. 2011 s. 1260), Elkjøp (Rt. 2012 s. 432), Telenor (Rt. 2015 s. 652) og Skårer Syd Holding (SSH) (HR-2017-1851-A), som delvis oppstilt av *Merverdiavgiftshåndboken 2024*. Kapittel 8-1.3 § 8-1 – Hovedregel – Tilknytningskravet.

⁶⁹ *Rt-1985-93 (Sira Kvina-dommen)*. Side 98.

⁷⁰ *Rt. 2001 s. 1497 (Norwegian Contractors)*. side 1502-1503.

⁷¹ HR-2008-1108-A (Tønsberg Bolig).

⁷² *Rt-2008-939 (Tønsberg Bolig)*. Avsnitt 60.

enkelte anskaffelse er “relevant for og har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten”.⁷³

Med dette har vi redegjort for at hovedregelen for fradragsrett følger av mval. § 8-1. Kravet om tilknytning eller relevans til virksomheten er sentralt for fradragsretten, selv om faktisk bruk ikke alltid er nødvendig. Det avgjørende er at anskaffelsen er “relevant for og har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten” for å oppfylle tilknytningskravet.

2.4 De formelle vilkårene - mval. § 15-10 (1)

I tillegg til de materielle vilkårene etter mval. § 8-1, må de formelle vilkårene etter mval. § 15-10 (1) oppfylles. De formelle vilkårene omhandler legitimasjonsvirkning og dokumentasjonsplikt, og lyder som følger:

*“Inngående merverdiavgift må dokumenteres med bilag for å være fradragsberettiget”*⁷⁴

Bestemmelsen indikerer at gyldig dokumentasjon eller annen form for bilag må fremlegges for å kunne fradragsføre inngående merverdiavgift. Det gis imidlertid ingen ytterligere veiledning om hva som konkret menes med “bilag” eller hva som er tilstrekkelig dokumentasjon. I NOU `en «Tiltak mot skatteunndragelser» presiseres det at salgsdokumentasjonen, altså dokumentet utstedt av selger, er grunnlaget for kjøpers behandling av merverdiavgift.⁷⁵

Kravene til tilstrekkelig dokumentasjon av salgsdokumentasjonen, følger av bokføringsforskriften, i henhold til mval. § 15-10 (5), jf. merverdiavgiftsforskriften § 15-10. Etter bokføringsforskriften⁷⁶ foreligger det

⁷³ Rt-2012-432 (Elkjøp-dommen). Avsnitt 54.

⁷⁴ Merverdiavgiftsloven § 15-10 (1).

⁷⁵ Finansdepartementet, «NOU 2009: 4». Kapittel 10.6.3.2.

⁷⁶ Bokføringsforskriften FOR-2004-12-01.

«minimumskrav» til salgsdokumentasjonen, noe som angir at det er en streng plikt for overholdelse. Det følger av forvaltningspraksis at dette må ses i sammenheng med at fradragberettiget inngående avgift kommer til fradrag i avgiften som skal innbetales til staten.⁷⁷ I det følgende er det særlig kapittel 5 av bokføringsforskriften det skal ses nærmere på. Dette som en følge av at den inneholder bestemmelser som angir formkrav til innholdet i salgsdokumentasjonen.

2.5 Formkrav til salgsdokumentasjonen - bokføringsforskriften

I det foregående har det blitt slått fast at for at et bilag skal være formriktig og legitimere fradagsrett for inngående merverdiavgift, jf. mval. § 15-10, må kravene til salgsdokumentasjonen i bokføringsforskriften etterleves.

Bokføringsforskriften slår blant annet fast at når bokføringspliktige virksomheter har omsetning av varer og tjenester, må salgsdokumentet utstedes i samsvar med bokføringsforskriftens delkapittel 5-1 og § 5-3-12.

Bokføringsforskriften gir adgang til at kjøper kan kreve nytt salgsdokument ved mangler på salgsdokument som er mottatt.⁷⁸ Hvis dette ikke er mulig, må kjøper kunne sannsynliggjøre at kjøpet er en reell utgift. Dersom dokumentasjonskravene ikke etterleves fullstendig, er det åpnet for at avgiftsmyndighetene skal vurdere om den fremlagte dokumentasjonen likevel kan danne grunnlag for rett til fradrag.⁷⁹

Etter dette er utgangspunktet at for å kunne få fradrag for inngående merverdiavgift, må bilaget være utformet i tråd med bokføringsforskriften. I en situasjon hvor mottatt salgsdokument er feil, kan kjøper kreve nytt dokument eller

⁷⁷ Se f.eks. *KMVA 8633*.

⁷⁸ Bokføringsforskriften § 5-5-1 (6).

⁷⁹ *Merverdiavgiftshåndboken 2024*. Kapittel 15-10.2 § 15-10 første ledd – Dokumentasjon av inngående merverdiavgift.

sannsynliggjøre kjøpet som en reell utgift. Manglende dokumentasjon kan likevel bli vurdert av avgiftsmyndighetene ved spørsmål om fradragrett er i behold.⁸⁰

I det følgende vil det redegjøres for formkravene til dokumentasjonen etter bokføringsforskriften § 5-1-1 (1), herunder nr.1) nummer og dokumentasjonsdato, nr.2) angivelse av partene (kjøper og selger) og nr.3) ytelsens art og omfang. Vilkårene vil knyttes opp til andre relevante bestemmelser i bokføringsforskriften. I tillegg gjelder reglene om kjøpers aktsomhet, herunder skjerpet aktsomhetskravet fremstilles. Ytterligere vil det redegjøres for gjeldende regler om hvilken part som skal utstede fakturaen. Det foretas oppsummeringer for hvert krav.

2.5.1. Angivelse av nummer/dokumentasjonsdato – bf. § 5-1-1 (1) nr.1, § 5-1-3

Den naturlige forståelse av «nummer» tilsier at salgsdokumentasjonen skal være angitt med en nummerering, herunder et tall som kan registreres og kontrolleres. Bokføringsforskriften § 5-1-3 (1) slår fast at salgsdokumentet skal forhåndsnummereres på trykte blanketter eller ved maskinelt tildelte nummer med kontrollerbar sekvens, eller være merket på en annen måte slik at fullstendig registrering av utfakturerte salg kan etterprøves på en enkel måte. Kontrollhensyn ligger til grunn for slik nummerering av fakturaen. Herunder, oppdage fiktive fakturaer, forebygge dobbelt bokføring, og forebygge dobbelt fradragføring.⁸¹

Dokumentasjonsdato defineres etter bokføringsforskriften § 5-1-1 (2), som «dato for utstedelse av dokumentet», sml. unntak etter bokføringsforskriften § 5-1-3 (3). Vi går imidlertid ikke nærmere inn på dette.

Salgsdokumentasjonen må være nummerert med kontrollerbar sekvens for å sikre korrekt registrering og unngå feil, samt hindre dobbel bokføring.

⁸⁰ *Merverdiavgiftshåndboken 2024*. Kapittel 15-10.2 § 15-10 første ledd – Dokumentasjon av inngående merverdiavgift.

⁸¹ LB-2013-36669 - Lovdata Pro.

Dokumentasjonsdatoen skal være datoen fakturaen sendes til kjøperen, med mindre det foreligger unntak.

2.5.2. Angivelse av kjøper - bf. § 5-1-1 (1) nr.2, § 5-1-2 (1)

En naturlig forståelse av «angivelse av partene» er at både kjøper og selger (de reelle kontraktspartene) skal defineres i salgsdokumentasjonen.

Minstekravene som skal oppfylles for å spesifisere partene følger av bokføringsforskriften § 5-1-2. Bestemmelsen slår fast at kjøpers "navn" og "adresse" eller "organisasjonsnummer" etter Enhetsregisteret § 23 er et minimumskrav, med unntak av at organisasjonsnummer alltid må oppgis i samsvar med bokføringsforskriften § 5-1-1 (1) nr. 7. Sistnevnte forhold går det ikke inn nærmere på.

Skattedirektoratet la i 2010 til grunn en prinsipiell uttalelse at det er det registrerte foretaksnavnet, og ikke et eventuelt «foretaksnavn», som skal angis i dokumentasjonen. Det presiseres også at formålet med å spesifisere partene er en tydelig identifisering av dem, for eksempel for å bokføre og spesifisere transaksjonene mellom partene på en korrekt og nøyaktig måte.⁸²

Oppsummert angir «angivelse av partene» i salgsdokumentasjonen krav om spesifisering av selger og kjøper med nødvendig informasjon som navn, adresse eller organisasjonsnummer/MVA-nummer. Formålet er å sikre tydelig identifikasjon av kontrollhensyn.

2.5.3 Angivelse av selger – bf. § 5-1-1 (1) nr. 2, § 5-1-2 (2)

I henhold til bokføringsforskriften § 5-1-1 (1) nr. 2. jf. § 5-1-2 (2) stilles det krav til at selger minimum skal angis med «navn» og «organisasjonsnummer». Kjøper har en begrenset undersøkelsesplikt. Fradragsretten kan bli påvirket dersom organisasjonsnummeret mangler.⁸³

⁸² «Skattedirektoratet, Krav til angivelse av partene i salgsdokumentet (2010)».

⁸³ «Ot.prp.nr.28 (1992–1993)». Kapittel 5, s. 8.

Av bokføringsforskriften § 5-1-2 (1) siste punktum og (2) siste punktum følger det at både selger og kjøper skal angis med MVA-nummer, dersom partene er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Det er etablert gjennom rettspraksis at kravet om påføring av «MVA» rettslig sett står i samme stilling som kravet om påføring av organisasjonsnummer.⁸⁴ Dette tilsier at selger registrert i Merverdiavgiftsregisteret må tilføye «MVA» på salgsdokumentasjonen for at salgsdokumentasjonen skal kvalifisere til å være et formriktig bilag.

Selger må oppgi navn og organisasjonsnummer, mens kjøper må oppgi navn og adresse og/eller organisasjonsnummer. Både selger og kjøper må ha MVA-nummer hvis de er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Fradragsretten kan påvirkes dersom disse opplysningene mangler.

2.5.4 Ytelsens art og omfang – bf. § 5-1-1 (1) nr. 3

Bokføringsforskriften § 5-1-1 (1) nr. 3 angir at «ytelsens art og omfang» må oppgis i salgsdokumentasjonen. Herunder, det er den anskaffete varen eller tjenesten som ligger til grunn for transaksjonen og tilknyttet salgsdokumentasjon det søkes fradrag for, som skal bli oppgitt i salgsdokumentasjonen.

Ved angivelse av “ytelsens art” er spørsmålet hvor spesifikt eller presist tjenesten skal angis i dokumentasjonen.⁸⁵ NOU 2002:20 s.80 fastslår at en helt generell betegnelse kan brukes dersom tjenesten i utgangspunktet er definert og avgrenset. Angivelse av ytelsens art med eksempelvis «revisjon» eller «revisjonshonorar» vil således være tilstrekkelig. Forutsetningen er at objektet for tjenesten må fremgå dersom det ikke er åpenbart ut fra sammenhengen.⁸⁶

⁸⁴ «LB-2005-36995 - UTV-2006-841 - Lovdata Pro».

⁸⁵ «NOU 2002:20 Ny bokføringslov». Delkapittel 9.4.1.1 Ytelsens art.

⁸⁶ Videre gir utvalget veiledning om at tjenester som taksering og lignende krever presis angivelse av objektet. Generelle betegnelser som "rådgivning" eller "juridisk bistand" må knyttes til konkrete emner eller aktiviteter, for eksempel "juridisk bistand vedrørende omorganisering" eller "rådgivning knyttet til etablering av datterselskap". Artsangivelsen kan gjøres ved henvisning til avtale eller rapport. NOU 2002:20 s. 80-81.

Ordlyden av «ytelsens omfang» er at det foreligger et kvantitativt krav, i motsetning til det kvalitative kravet ovenfor. «Ytelsens omfang» innebærer at mengden av varen eller lengden av tjenesten skal defineres i salgsdokumentasjonen. Utover dette stiller ikke bokføringsforskriftens bestemmelser krav til angivelsen av ytelsens art og omfang. Ytelsens omfang må vurderes opp mot hvor sentral tidsangivelsen er, hvor det sentrale spørsmålet er hva tjenestens innhold er.⁸⁷

Oppsummert må salgsdokumentasjonen inneholde informasjon om «ytelsens art og omfang». Varen eller tjenesten må beskrives slik at objektet fremkommer selv om det ikke er åpenbart utfra sammenhengen.

2.5.5 Kjøpers aktsomhetskrav

Ved fradragsføring av inngående merverdiavgift er det en forutsetning om at kjøper utviser aktsomhet. Skattemyndighetene kan tilbakeføre fradragsført avgift i henhold til skatteforvaltningsloven § 12-1, dersom kjøper vet, eller i stor grad burde visst, at selger ikke var berettiget til å oppgi merverdiavgift i salgsdokumentet. Kjøper har en undersøkelsesplikt som består av å kontrollere at selgers registreringsnummer er oppgitt i salgsdokumentasjonen.⁸⁸

I LB-2005-26995 ble det lagt vekt på at kravene til legitimasjon i salgsdokumenter skal tolkes strengt. Manglende registrering i Merverdiavgiftsregisteret, samt faktura uten organisasjonsnummer og/eller bokstavene MVA begrenser kjøpers fradragsrett. Hvis selger er registrert, men ikke oppgir organisasjonsnummer og/eller MVA på fakturaen, må legitimasjonsreglene tolkes innskrenkende. Et avgjørende moment er at kjøpers fradrag tilsvarer selgers innbetalte avgift til staten.^{89 90}

⁸⁷ «NOU 2002:20 Ny bokføringslov». Delkapittel 9.4.1.1 Ytelsens omfang.

⁸⁸ «Ot.prp.nr.28 (1992-1993)», 4. desember 1992., s. 8.

⁸⁹ LB-2005-36995.

⁹⁰ Sistnevnte moment kommenteres avslutningsvis i del 4 i en gjennomgang av Invex-dommen.

Tilknyttet kjøpers aktsomhetskrav er at selgere som er registrert ved representant i Merverdiavgiftsregisteret må inkludere representantens navn og adresse på salgsdokumentet. Bokføringsforskriften stiller også krav til angivelse av selger, spesielt for aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller filial av utenlandsk selskap, hvor ordet "Foretaksregisteret" må oppgis. Skattedirektoratet krever at "Foretaksregisteret" må skrives fullt ut og på norsk i salgsdokumentet.⁹¹

Kjøper kan ikke bruke salgsdokumentet som bevis for fradrag i inngående avgift hvis de vet at selger ikke har til hensikt å betale utgående avgift. Dette gjelder selv om selger er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Rettspraksis viser at kjøper ikke har fradragsrett hvis de har kunnskap om at selger ikke vil rapportere eller betale avgiften.^{92 93}

Kjøper må undersøke selgers legitimasjon og registrering, herunder kontrollere at selgers registreringsnummer er oppgitt i salgsdokumentasjonen. Hvis selger ikke oppfyller kravene, kan kjøpers fradragsrett begrenses eller tilbakeføres. Det er også viktig at all nødvendig informasjon om selger, som representantens navn og adresse, oppgis tydelig. Kjøper kan ikke benytte seg av fradrag for inngående merverdiavgift ved kunnskap om at selger ikke har til hensikt å betale utgående avgift, selv om selger er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

2.6 Oppsummering av det norske merverdiavgiftssystemet

Det er en rekke krav avgiftssubjekter må etterleve for å ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Kjøperen må være et registrert avgiftssubjekt jf. mval. § 1-3. Det er også en forutsetning at de anskaffete varene og tjenestene det kreves fradrag for, er «til bruk» i den registrerte «virksomheten» i henhold til mval. § 8-1.

⁹¹ *Merverdiavgiftshåndboken 2024*, Delkapittel 15-10.2.2 Nærmere om kravene til dokumentasjon.

⁹² *HR-2011-363-A (Invex-dommen)*, *RG-2008-914 (Risør Restaurantdrift AS)*.

⁹³ Dette kravet som en følge av blant annet *Invex-dommen*, kommenteres avslutningsvis i del 4. HR var splittet i avgjørelsen, 3-2, og det kan derfor argumenteres for at det i enkelte tilfeller blir lagt for stor vekt på dette i henhold til kjøpers aktsomhet.

Videre stilles det krav til at retten til fradrag for inngående merverdiavgift må «dokumenteres med bilag», jf. mval. § 15-10 (1). Dokumentasjonsplikten innebærer at bokføringslovgivningen generelt etterleves, hvor bokføringsforskriften stiller strenge formelle krav til salgsdokumentasjonen. Herunder, stilles det spesifikke krav til blant annet angivelsen av fakturanummer, dokumentasjonsdato, angivelse av partene, samt angivelse av ytelsens art og omfang.

Tydelig identifikasjon sikrer korrekt bokføring og transparens i transaksjonene, som videre er begrunnet i kontrollhensyn. Eksempler på forhold som kan føre til at rett til fradrag for inngående MVA blir avskåret, selv om det foreligger formriktig salgsdokumentasjon, er kjøpers aktsomhetsvurdering, kjøper vet at selger ikke vil betale og fiktive fakturaer.

3. EU-rett

Medlemsland i EU har vært pålagt å anvende merverdiavgiftssystem som forbruksavgift, siden innføringen av det første VAT-direktivet i 1967. I tråd med det felles formålet om et indre marked innen EU, ble det lagt opp til en harmonisering av avgiftsreglene med direktivet fra 2006.⁹⁴ Dette betyr imidlertid ikke at VAT-systemet i EU fungerer optimalt, da det blant annet er vage eller flertydige uttrykk i VAT-direktivet.⁹⁵ I nyere tid har EU rapportert om utfordringer med innbetaling og kontrollering av VAT, som utgjør et såkalt “VAT gap”, og et estimert tap til EUR 20 millioner i 2020.⁹⁶ EU er i gang med å gjøre endringer i VAT-direktivet fra 2006, blant annet i kontekst av den digitale

⁹⁴ Gjems-Onstad, Dyrnes Aasprong, og Mikelsen B., *Merverdiavgift i et nøtteskall (2021)*, 2021, s.34.

⁹⁵ Gjems-Onstad, Dyrnes Aasprong, og Mikelsen B., *Merverdiavgift i et nøtteskall (2021)*, s. 34-35.

⁹⁶ European Commission, «Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE Amending Directive 2006/112/EC as Regards VAT Rules for the Digital Age», Kapittel 1. Context for the proposal.

utviklingen av handel med implementering av direktivet VAT in the Digital Age (VIDA).⁹⁷

VAT-direktivet angir felles regler for merverdiavgift for alle EU-medlemsland. Formålet er å oppklare den gjeldende lovgivningen av VAT i EU. Det opprinnelige direktivet om VAT fra 1967⁹⁸ er opphevet. Det gjeldende VAT-direktivet⁹⁹ er omfattende, hvor en bestemmelse må ses i sammenheng med flere andre bestemmelser, samt unntaksbestemmelser og oppgitte spesifikke situasjoner.

I det følgende vil det gis en oversikt over de mest sentrale hovedreglene for avhandlingens formål. Etter dette er det de materielle (Artikkel 168) og formelle vilkårene (Artikkel 178) for fradragsrett det skal ses på.

3.1 Noen merverdiavgiftsrettslige hovedregler

I henhold til VAT-direktivets Artikkel 2 ilegges VAT alle transaksjoner (all omsetning)¹⁰⁰ utført innenfor EU, hvor betalingen utføres av en avgiftspliktig person¹⁰¹, det vil si en person eller virksomhet som leverer varer og tjenester i sin økonomiske virksomhet, uansett formål.

At VAT er en generell omsetningsskatt, som skal belastes forbrukerne, reflekteres av VAT-direktivet (2006) Artikkel 1:

*“The principle of the common system of VAT entails the application to goods and services of a **general tax on consumption** exactly proportional to the price of the goods and services (...).”¹⁰²*

⁹⁷ [European Commission, «VAT in the Digital Age - European Commission».](#)

⁹⁸ First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes.

⁹⁹ Rådskivedktiv 2006/112/EU.

¹⁰⁰ Hva som er «taxable transactions» følger av Rådskivedktiv 2006/112/EU Artikkel 2.

¹⁰¹ «Taxable person» er definert etter Rådskivedktiv 2006/112/EU Artikkel 9.

¹⁰² Rådskivedktiv 2006/112/EU Artikkel 1.

VAT som en indirekte forbrukeravgift er begrunnet med nøytralitetsprinsippet. EU-domstolen spesifiserte i saken C-291/03 om det grunnleggende nøytralitetsprinsippet:

“It is to be remembered that the basic principle of VAT is that it is a consumption tax designed to be borne only by the final consumer.”¹⁰³

I henhold til Artikkel 167 i VAT-direktivet oppstår retten til fradrag på det tidspunktet den fradragsberettigede avgiften blir pliktig (påkrevd). Hovedregelen er at merverdiavgift blir pliktig når det blir utført en levering av en vare eller tjeneste, for innkjøp fra et EU-land når faktura blir utstedt, og ved import av varer, når varene blir importert.¹⁰⁴ For å unngå at VAT-systemet medfører ekstra kostnader for virksomhetene, gis det rett til å føre fradrag for inngående merverdiavgift. Prinsippet har blitt etablert av EU-domstolen og skal fritta næringsdrivende for byrden av påløpt eller skyldig merverdiavgift knyttet til hele den økonomiske virksomheten.¹⁰⁵

For at formålet med fradragsordningen som beskrevet skal fungere etter hensikten, setter EU-retten krav til at de næringsdrivende viser aktsomhet, og ikke inngår handelsavtaler med virksomheter som ikke oppfyller sine plikter. EU-domstolen fastslo i C-439/04 (Kittel) og C-440/04 (Recolta Recycling)¹⁰⁶ at avgiftspliktige næringsdrivende kan miste fradragsretten for inngående merverdiavgift dersom det foreligger holdepunkter for at de “visste eller burde ha visst” at de var involvert i merverdiavgiftssvindel.

Oppsummert er VAT en generell omsetningsskatt som belastes forbrukerne, i tråd med VAT-direktivet (2006) og nøytralitetsprinsippet. Avgiftspliktige må

¹⁰³ *Case C-291/03.*

¹⁰⁴ «VAT Deductions - European Commission». Se avsnitt “Can VAT be deducted fully or partly?”

¹⁰⁵ *Case C-255/02 (Halifax v Commissioners of Customs & Excise)*. Avsnitt 78 og *Case 89/81 (Hong-Kong Trade)*. Avsnitt 6.

¹⁰⁶ *Cases C-439/04 and C-440/04 (Kittel)*. Avsnitt 56-61.

oppkreve og fakturerer for merverdiavgift i hvert omsetningsledd, med mindre det foreligger unntak, men har rett til fradrag. EU-retten forutsetter aktsomhet og ved mistanke om VAT-svindel eller andre uregelmessigheter kan fradragsretten således bli avskåret.

3.2 Fradragsrett for inngående merverdiavgift

I det følgende vil neste delspørsmål bli besvart. Hva er vilkårene for fradrag for inngående VAT i EU? I det følgende vil det bli redegjort for Artikkel 168 (substans-vilkåret), som angir de materielle vilkår. Videre vil det bli redegjort for Artikkel 178 (form-vilkåret), som sammen med artikkel 220-236 og artikkel 238, 239 og 240, angir en rekke formkrav til faktura. Etter dette vil de nærmere kravene til dokumentasjon av fakturaen redegjøres for, i henhold til Sverige som eksempel på EU-retten. Til slutt følger en oppsummering og sammenligning av likheter og forskjeller mellom norsk rett og EU/Svensk-rett.

3.3 De materielle kravene - Artikkel 168 (substans)

Artikkel 168 i VAT-direktivet åpner for fradragsrett for inngående merverdiavgift for avgiftssubjekter dersom de materielle vilkårene oppfylles. Det tas her utgangspunkt i bokstav a:

*“In so far as the goods and services are **used for the purposes of the taxed transactions of a taxable person**, the taxable person shall be entitled, in the Member State in which he carries out these transactions, to deduct the following from the VAT which he is liable to pay:*

*(a) the VAT due or paid in that Member State in respect of supplies to him of goods or services, carried out or to be carried out by **another taxable person**;*
(...)”¹⁰⁷

¹⁰⁷ Rådskdirektiv 2006/112/EU av 28. november 2006 om et felles system for merverdiavgift. Artikkel 168 (a).

Den som skal ha rett til fradrag må være en «avgiftspliktig person», og den avgiftspliktige personen må «bruke» varene og tjenestene «i forbindelse med formålet» «til den avgiftspliktige transaksjonen». Ordlyden reflekterer at dersom varer og tjenester ikke er til bruk i den avgiftspliktiges virksomhet, foreligger det ikke fradragsrett for disse varene og tjenestene.

EU-domstolen presisert i saken C-518/14 at for at fradragsretten skal kunne anvendes må, den aktuelle personen være en «avgiftspliktig person» i henhold til VAT-direktivet, og varene eller tjenestene som det skal gis fradrag for må «brukes» av den avgiftspliktige personen han hans egne avgiftspliktige utgående transaksjoner. Videre må disse varene eller tjenestene leveres av en annen avgiftspliktig person.¹⁰⁸ Av hensyn til plass og formålet for oppgaven, gås det ikke videre inn på de materielle kravene. «Taxable person» brukes her som «avgiftssubjekt», eller den «avgiftspliktige», eller som «kjøper», det samme for «another taxable person» (men som «selger»).

3.4 De formelle kravene - Artikkel 178 (form)

I tillegg til “substans”-vilkåret, må de formelle vilkårene etter artikkel 178 i VAT-direktivet oppfylles for å ha fradragsrett for inngående VAT. Det tas her utgangspunkt i bokstav a for omsetning, levering, av varer og tjenester:

“In order to exercise the right of deduction, a taxable person must meet the following conditions:

*(a) for the purposes of deductions pursuant to Article 168(a), in respect of the supply of goods or services, he must **hold an invoice** drawn up in accordance with Articles 220 to 236 and Articles 238, 239 and 240; (...)¹⁰⁹*

¹⁰⁸ *C-518/14 (Senatex)*.

¹⁰⁹ *Rådsdirektiv 2006/112/EU av 28. november 2006 om et felles system for merverdiavgift. Artikkel 178 (a).*

Ved levering av varer og tjenester etter artikkel 178 (a), jf. artikkel 168 (a), stilles det krav om at kjøper må ha en faktura som er utformet i samsvar med artikler 229-236, samt artikkel 238, 239 og 240. Vi fremstiller her et av de mest relevante formelle kravene i henhold til hva som er gyldig faktura.

Artikkel 226 i VAT-direktivet oppstiller minstekravene for innholdet i en gyldig faktura:

“Without prejudice to the particular provisions laid down in this Directive, only the following details are required for VAT purposes on invoices issued pursuant to Articles 220 and 221:

- 1) the date of issue;*
- 2) a sequential number, based on one or more series, which uniquely identifies the invoice;*
- 3) the VAT identification number referred to in Article 214 under which the taxable person supplied the goods or services;*
- 4) the customer's VAT identification number, as referred to in Article 214, under which the customer received a supply of goods or services in respect of which he is liable for payment of VAT, or received a supply of goods as referred to in Article 138;*
- 5) the full name and address of the taxable person and of the customer;*
- 6) the quantity and nature of the goods supplied or the extent and nature of the services rendered; (...)¹¹⁰*

For å få fradragsrett for inngående VAT ved levering av varer og tjenester må en skattepliktig person oppfylle formkravene i artikkel 178. Dette inkluderer å ha en faktura som er i samsvar med blant annet artikkel 226. Det foreligger med andre ord strenge formelle krav til salgsdokumentasjonen for avgiftssubjekter registrert i EU-medlemsland, på lik linje som det er strenge formelle krav for dokumentasjonen for norske avgiftssubjekter som vil utøve fradragsrett for inngående VAT.

¹¹⁰ Rådskdirektiv 2006/112/EU. Artikkel 226.

3.5 “Substans over form”

Utgangspunktet er at både de materielle og formelle vilkårene må oppfylles for å ha rett på fradrag for inngående VAT. I dette delkapittelet skal det redegjøres for "substans over form" som, tidligere nevnt, er et prinsipp etablert av EU-domstolen og videreutviklet for VAT-rettslige spørsmål. Det er de reelle forholdene, den reelle økonomiske situasjonen, som vektlegges fremfor de formelle forholdene (de juridiske og formelle opplysningene). I praksis betyr dette at selv om en faktura ikke samsvarer med de formelle kravene om dokumentasjon, kan virksomheter innenfor EU få fradrag for inngående VAT dersom de materielle kravene er oppfylt.¹¹¹

EU-domstolens avgjørelser i de forente sakene C-80/11 og C-142/11 er et av flere eksempler på hvordan EU-domstolen har lagt vekt på at de substansielle kravene, som at varen eller tjenesten faktisk har blitt utført og levert, og at det foreligger en reell transaksjon, er de mest vesentlige. I gjeldende sak konkluderer dommeren i avsnitt 67 med at artiklene 167, 168 (a), 178 (a), 220.1 og 226 i VAT-direktivet skal tolkes slik at skattemyndigheten ikke kan nekte en avgiftspliktig person retten til å trekke fra inngående VAT, bare fordi fakturautstederen eller noen i leveransekjeden har handlet ulovlig, uten at myndigheten har bevist at den avgiftspliktige personen, visste eller burde ha visst, at transaksjonen var en del av skatteunndragelse. Dommen stadfester også at artiklene 167, 168 (a), 178 (a) og 273 i VAT-direktivet skal tolkes slik at skattemyndigheten ikke kan nekte fradragsrett hvis den avgiftspliktige personen ikke har kontrollert at fakturautstederen er en avgiftspliktig person, hadde varene og kunne levere dem, og har oppfylt sine skatteplikter. Dette gjelder selv om den avgiftspliktige personen ikke kan fremvise ytterligere dokumenter utover fakturaen, så lenge de materielle og formelle kravene for fradragsretten er oppfylt og personen ikke

¹¹¹ Se for eksempel sakene *Case C-516/14 Barlis 06 v Autoridade Tributária*, [ECLI:EU:C:2016:690](#); *C-653/11 (Newey)*.

visste om noe som kunne gi mistanke om uregelmessigheter eller skatteunndragelse.¹¹²

Saken C-590/13¹¹³ (Idexx) fra 2014 omhandlet den italienske virksomheten Idexx som i 1998 kjøpte varer innad i EU pålagt VAT. Etter en skatterevisjon av de italienske skattemyndighetene ble fradragsretten avskåret på grunnlag av formfeil ved registrering av fakturaene i regnskapet. EU-domstolen slo fast at manglende overholdelse av formelle krav knyttet til fradragsrett for VAT ikke kan føre til tap av fradragsretten, så lenge de materielle kravene er oppfylt. Nøytralitetsprinsippet krever at fradrag tillates når de materielle kravene er oppfylt, selv om det foreligger innholdsmessige mangler ved faktura. Materielle krav styrer opprinnelsen og omfanget av fradragsretten, mens formelle krav regulerer utførelsen av fradrags- og inspeksjonsretten. Skattemyndighetene kan ikke nekte fradragsretten dersom de materielle kravene er oppfylt, selv ved skatterevurdering av fellesskapsinternt erverv av varer. Avgjørelsen er en del av utviklingen av prinsippet om "substans over form" i EU-rettspraksis.¹¹⁴

Prinsippet går altså ut på at man gjennom å innføre bruken av "substans over form" kan sikre at VAT-systemet reflekterer den reelle økonomiske aktiviteten ved å se forbi formelle feil når det kan bevises at det har vært en reell økonomisk transaksjon.

3.6 Fradragsrett i Sverige

I følgende avsnitt har vi valgt å avgrense EU-retten ved å presentere et illustrativt eksempel på Sveriges regler om fradragsrett og dokumentasjonskrav. Sverige har siden 1995 vært et medlemsland av EU¹¹⁵, og VAT-direktivet har dermed direkte

¹¹² *Joined Cases C-80/11 and C-142/11*. Se særlig avsnitt 67.

¹¹³ *Case C-590/13 (Idexx)*.

¹¹⁴ Det henvises blant annet til saken C-146-05: Første ledd i artikkel 28c(A)(a) i VAT-direktivet forbyr skattemyndighetene å nekte fritak for merverdiavgift for en levering innen fellesskap utelukkende basert på forsinket bevis. Den foreleggende nasjonale domstolen bør vurdere om den avgiftspliktige personen forsettlig skjulte leveringen og om det er en risiko for skatteinntektstap som forblir uavklart. Se særlig dommens avsnitt 31 om substans, 35, 39, *Case C-590/13 (Idexx)*. Avsnitt 37.

¹¹⁵ «Sverige och EU-medlemskapet - Europeiska kommissionen».

virkning for Sverige. Det vil redegjøres for den formelle reguleringen, og oppsummeres med et eksempel fra rettspraksis.

3.7 Substans

For at et avgiftssubjekt skal få fradrag for inngående merverdiavgift, må betingelsene i hovedregelen i kapittel 13 § 6 i ML¹¹⁶ være oppfylt. Loven stiller krav om at avgiftssubjektet «använder» varer og tjenester for sine avgiftspliktige transaksjoner innen landet (Sverige), og at avgiften er knyttet til levering av varer eller tjenester til den avgiftspliktige.

Denne bestemmelsen angir de materielle vilkårene og tilsvarer substansbestemmelsen i artikkel 168 i VAT-direktivet.

3.8 Form

I henhold til kapittel 13 § 32 i ML¹¹⁷ skal det ved levering av varer eller tjenester innenlands dokumenteres ved faktura. Dette er som en følge av at det forutsettes at inngående merverdiavgift kan «styrkas» (legitimeres) for å være fradragsberettiget, jf. kapittel 13 § 31 ML og §§ 31-36 ML. Bestemmelsene tilsvarer artikkel 178 i VAT-direktivet, særlig med hensyn til at det skal foreligge en gyldig faktura. Begrepet faktura er definert i Kap. 2 § 9 ML, hvor det avgjørende er at fakturaen inneholder opplysninger etter det ML krever.¹¹⁸ Kapittel 17 § 24 ML regulerer de formelle kravene som stilles til fakturaen. For at fradrag for inngående merverdiavgift skal gjøres gjeldende stiller loven flere krav. Vi vil videre sette søkelys på noen utvalgte krav, med formål å belyse hvilke formelle krav som stilles i Sverige. Dokumentasjonskravene vi velger å fokusere på er: 1) Kjøperens navn og adresse. 2) Selgerens navn og adresse 3) Mengde og art av varene. 4) Selgers og kjøpers merverdiavgiftsnummer.¹¹⁹

¹¹⁶ Mervärdesskattelag (2023:200). Kapittel 13 § 6.

¹¹⁷ Mervärdesskattelag (2023:200). Kapittel 13 § 32.

¹¹⁸ skatteverket.se, «Momslagens regler om fakturering».

¹¹⁹ Vår oversettelse. Mervärdesskattelag (2023:200).

3.8.1 Kjøperens navn og adresse

I henhold til Kap. 11. § 8 p 5 ML skal kjøpers navn og adresse angis i fakturaen. Ifølge EU-domstolen må adressen oppgitt av kjøperen anvendes.¹²⁰ Dersom kjøper har flere adresser, skal den adressen som kjøperen oppgir anvendes. Dette kan være folkeregistrert adresse, fakturaadresse eller postboksadresse. Det er med dette etter svensk rett ikke nødvendig å oppgi hovedkontoradressen til kjøper i faktura.¹²¹ Identifikasjon av kjøper er som en følge av kontrollhensyn. Formålet er å sikre at den økonomiske transaksjonen kan knyttes til riktig kjøper, samt at svenske skattemyndigheter kan kontrollere at kjøpet er foretatt av den som krever fradrag for inngående merverdiavgift.¹²²

3.8.2 Selgerens navn og adresse

Formålet med at selgers adresse, navn, og merverdiavgiftsregistreringsnummer skal oppgis på fakturaen er identifikasjon av selgeren, samt å tilknytte en bestemt økonomisk transaksjon til en bestemt aktør (det vil si selgeren).¹²³ Informasjon om selgers identitet gjør at de svenske skattemyndighetene kan kontrollere at selger har skatteplikt og at det er foretatt korrekt innbetalt beløp til staten av selger.

3.8.3 Mengde og art av varene

I henhold til Kapittel 11 § 8 p 6 i ML skal det foreligge opplysninger i fakturaen om mengde og art av de kjøpte varene, eller omfanget og arten av de omsatte tjenestene. Ved spørsmål om i hvilken grad arten og omfanget skal spesifiseres i faktura, ses det hen til formålet og EU-domstolens tolkninger.¹²⁴

¹²⁰ *Joined Cases C-374/16 and C-375/16 (Geissel)*.

¹²¹ «Brister i fakturans innehåll, mervärdesskatt | Rättslig vägledning | Skatteverket».

¹²² «Brister i fakturans innehåll, mervärdesskatt | Rättslig vägledning | Skatteverket».

¹²³ Se. *Joined Cases C-374/16 and C-375/16 (Geissel)*. Avsnittene 42 og 45.

¹²⁴ Jf. *Case C-516/14 Barlis 06 v Autoridade Tributária*, ECLI:EU:C:2016:690.

3.8.4 Selgers og kjøpers merverdiavgiftsnummer

Informasjonen om merverdiavgiftsnummeret er nødvendig for at både kjøper og selger skal få kunnskap om at det er en virksomhet som er registrert i VAT-systemet. Tilsvarende skal det kunne kontrolleres av svenske skattemyndigheter. Denne praksis sikrer at transaksjonen er utført av et registrert avgiftssubjekt i tråd med lovens krav, og at kjøperen har rett til å kreve merverdiavgift.¹²⁵

3.9 Fradragsrett i Sverige oppsummert

Oppsummert er de svenske dokumentasjonskravene i samsvar med formelle krav i VAT-direktivet. I Skatteverkets Dnr: 8-262811586 med spørsmål og svar om faktureringsreglene, henviser veiledningen til VAT-direktivets tolkning og støttes av flere EU-domstolsavgjørelser. Sveriges tolkning av godkjente dokumentasjonskrav er basert på EU, og både Skatteverket og svenske domstoler refererer jevnlig til EU-domstolens avgjørelser ved gjennomgang av de svenske lovregulerte kravene.¹²⁶

En nyere svensk rettsavgjørelse, Mål nr 7254-22¹²⁷ (2023), omhandlet spørsmålet om Sverige overholdt EU-retten. Domstolen vurderte om Volkswagen Finans Sverige AB kunne benytte en omsetningsbasert metode for fradrag av inngående merverdiavgift, som angitt i VAT-direktivet artikkel 174.

Retten konkluderte med at Sverige, som EU-medlemsland, ikke kan fravike hovedregelen i artikkel 174 i EU-direktivet uten å oppnå et mer presist resultat. Dette prinsippet fra dommen illustrerer hvordan svenske domstoler må forholde seg til EU-retten og VAT-direktivet. Dommen understreker betydningen av at selv om VAT-direktivet gir medlemslandene en viss tolkningsfrihet, kan nasjonale bestemmelser ikke svekke rettighetene eller fordelene som er sikret av VAT-

¹²⁵ skatteverket.se, «Momslagens regler om fakturering».

¹²⁶ «Krav på oppgift om mängd, omfattning och art i en faktura, mervärdesskatt | Rättslig vägledning | Skatteverket».

¹²⁷ «Högsta förvaltningsdomstolen. Mål nr 7254-22». ref. 45.

direktivet. Dette sikrer at EU-regelverket har forrang og kan direkte påberopes av enkeltpersoner og domstoler i medlemslandene.¹²⁸

3.10 Sammenligning mellom norsk rett og EU-rett

I det følgende sammenlignes MVA/VAT-systemene og dokumentasjonskravene til salgsdokumentasjonen i Norge og EU. Dette er som et svar på delspørsmål fire; «Hva er likhetene og forskjellene mellom de norske reglene og de EU-rettslige reglene?»

VAT is...



Figur 1: VAT-systemet i EU.¹²⁹

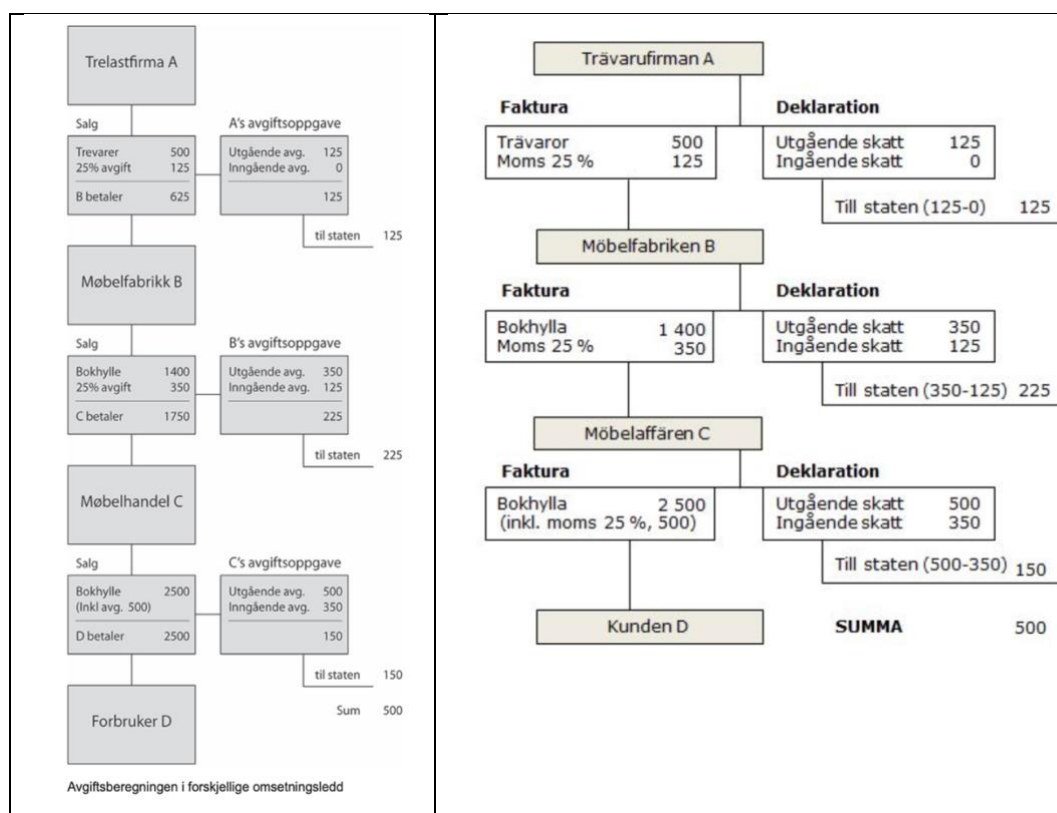
Bildet viser de grunnleggende prinsippene; en generell omsetningsavgift, forbrukerskatt og nøytralitetsprinsippet som VAT-systemet i EU er bygget på. Dette gjelder således for MVA-systemet i Norge. Nøytralitetsprinsippet er sentralt og reflekteres i mval. § 1 og VAT-direktivet artikkel 1. I begge systemene betales det løpende avgift, en generell omsetningsavgift på alle produserte og distribuerte varer og tjenester inn til staten fra de næringsdrivende. MVA/VAT er en forbrukerskatt, da forbruker som kjøper varen eller tjenesten i det siste leddet, blir fullstendig belastet for den endelige avgiften. Det at forbruker betaler avgiften

¹²⁸ «Högsta förvaltningsdomstolen. Mål nr 7254-22».

¹²⁹ European Commission. Value Added Tax (VAT).

gjennom et avgiftssubjekt, den næringsdrivende, inn til staten reflekterer at det er en indirekte skatt. Den løpende innkrevningen underveis sørger for at systemene er nøytrale, da avgiftssubjektene får fradrag ved at beløpet som skal betales er utgående minus inngående.

Bildet nedenfor illustrerer hvordan MVA/VAT-systemet fungerer i praksis, og nettopp det at MVA/VAT som en hovedregel ikke skal være en kostnad for den næringsdrivende, og er hentet fra Skatteetaten i Norge og Skatteverket i Sverige



Figur 2: Avgiftsberegning i de forskjellige omsetningsleddene. Norge kontra Sverige¹³⁰

På den ene siden sørger MVA/VAT-systemene for at myndigheter får inntekter, som også er et gode for nasjonenes borgere som privatpersoner gjennom økt

¹³⁰ *Merverdiavgiftshåndboken 2024*. Se nederst på innledningen, og for Sverige se [skatteverket.se](https://www.skatteverket.se). «Momslagens regler om fakturering».

velferd. På den andre siden er det sentralt at MVA/VAT ikke skal hindre konkurranse og negativt påvirke virksomhetenes og konsumentenes økonomiske beslutninger.¹³¹ MVA/VAT-kostnaden skal være lik uavhengig av hvordan en forbruker eller næringsdrivende velger å dekke et behov.¹³² Selv om vi ikke går nærmere inn på dette, nevner vi at sammenheng med destinasjonsprinsippet er sentralt, da å sikre at skatten blir betalt der varen eller tjenesten faktisk blir brukt er sentralt.¹³³ Disse prinsippene er viktige for å opprettholde et balansert og rettferdig avgiftssystem på tvers av landegrensene.

Når det kommer til å ha fradragsrett for MVA/VAT, må virksomheter i både Norge og EU være registrerte avgiftssubjekter, og anskaffelsene må være til bruk i den avgiftspliktige virksomheten (de materielle vilkår). Virksomhetene må legitimere inngående MVA/VAT ved at den må dokumenteres med bilag/faktura, hvor salgsdokumentasjonen/kjøpsdokumentasjonen må være korrekt utfylt (de formelle kravene). De formelle kravene angir en rekke dokumentasjonskrav. I Norge (delkapittel 2.4-2.5) og i EU (delkapittel 3.4 og 3.8 (Sverige)) er dokumentasjonskravene systematisert på ulikt vis i lovgivningen.

De formelle kravene til innholdet i salgsdokumentasjonen ligner derimot på hverandre. Begge systemene krever detaljerte opplysninger på fakturaer, som dato, fakturanummer, partenes navn og adresse, mengde og art av varer/tjenester, grunnlag for beskatning, anvendt skattesats, og merverdiavgiftsbeløp. De lignende dokumentasjonskravene og legitimeringsplikten kan ha en naturlig forklaring med hensyn til likebehandlingsprinsippet, som sikrer like regler og betingelser ved handel mellom forskjellige land. Av hensyn til risiko for dobbelt fradragsføring, omgåelse og andre brudd på bokførings- og regnskapsprinsipper, foreligger det streng dokumentasjonsplikt i både Norge og EU.

Det som derimot er en forskjell ved formfeil på faktura, er at norsk rett ser hen til den formelle reguleringen ved spørsmål om fradragsretten er i behold, mens EU-

¹³¹ *Case 89/81 (Hong-Kong Trade)*.

¹³² Gjems-Onstad, Dyrnes Aasprong, og Mikelsen B., *Merverdiavgift i et nøtteskall (2021)*, 2021, s. 18.

¹³³ Finansdepartementet, «Prop. 98 L (2018–2019)», Avsnitt 11.1.1.

domstolen, satt på spissen, ser hen til den reelle økonomiske situasjonen. Dette skal det gås nærmere inn på i neste kapittel.

4. Rettspraksis

4.1 Introduksjon

I dette kapittelet skal vi undersøke nærmere rettspraksis fra Norge og EU med formål om å belyse hvordan formelle krav til salgsdokumentasjonen påvirker virksomheters fradragsrett til inngående MVA. Tidligere har det blitt løftet frem at MVA/VAT-systemene i Norge og EU er bygget på felles prinsipper, som nøytralitet og likebehandlingsprinsippet, samt at det stilles strenge dokumentasjonskrav. Imidlertid utgjør EUs praksis av "substans over form" en forskjell når det kommer til tilnærmingen til dokumentasjonskravene og hvilke konsekvenser mangler ved faktura har for fradragsretten.

Norske domstoler og skattemyndigheter legger stor vekt på den formelle reguleringen, slik at salgsdokumentasjon må oppfylle spesifikke formkrav etter bokføringsforskriften for at fradragsretten for inngående merverdiavgift skal innvilges. Dette står i kontrast til EU-domstolen som ofte prioriterer den reelle situasjonen fremfor den formelle kontrakten, og ser til "substans over form"-prinsippet. Dette kapittelet skal undersøke rettspraksis som behandler spørsmål om formfeil ved salgsdokumentasjon etter bokføringsforskriften jf., mval. § 15-10 (1).

Vi stiller her delspørsmål fem for å svare på hovedproblemstillingen; Hva er bakgrunnen til at norske domstoler legger vekt på den formelle reguleringen, og hva er bakgrunnen til at EU-domstolen legger vekt på den reelle situasjonen?

Overordnet vil vi se på avgjørelser tilknyttet kravene om riktig angivelse i salgsdokumentasjonen av 1) partene (kjøper og selger), og 2) ytelsens art og omfang, samt 3) forutsetningen om at kjøper er aktsom. Manglende angivelse av

bokstavene “MVA” i store bokstaver blir behandlet underveis, fordi det går igjen. Manglende etterlevelse av disse kravene kan dermed føre til avskåret fradragsrett etter både norsk rett og EU-rett, da det foreligger som tidligere vist streng dokumentasjonsplikt i både Norge og EU. Fremstillingen av hvert krav vil i hvert avsnitt først belyses av norsk rettspraksis, deretter rettspraksis fra EU-domstolen.

4.2 Mindre ubetydelige formelle feil

Utgangspunktet er at dersom salgsdokumentet har mangler etter bokføringsforskriften § 5-1-2 foreligger det formfeil, og retten til fradrag for inngående merverdiavgift frafaller. Imidlertid finnes det unntak fra regelen, ettersom det ikke er alle mangler som nødvendigvis fører til avskåret fradragsrett.

Borgarting Lagmannsrett behandlet en sak, LB-2009-108344, i 2010 der spørsmålet var om Klagenemndas vedtak om etterberegning av merverdiavgift på kroner 2 254 207 inklusive renter var gyldig. Bakgrunnen var at faktura ble opprinnelig vurdert som å være i strid med formreglene, der selger var angitt med «Org.nr.: mva 982 317 762». Bokstavene MVA var skrevet med små bokstaver, og var ikke bak organisasjonsnummeret. Lagmannsretten uttalte at slike rent formelle feil ved angivelsen av organisasjonsnummeret ikke er avgjørende for fakturaens legitimasjonsvirkning. Lagmannsretten pekte på at sakens faktum skiller seg mot situasjonen hvor en faktura som helt mangler bokstavene MVA – med store eller små bokstaver – og/eller organisasjonsnummeret, ikke gir legitimasjonsvirkning.¹³⁴ Retten hentet støtte fra Borgarting Lagmannsrett dommen av 25.april 2006.¹³⁵

Det følger av Prop. 1 LS (2010-2011) at det er adgang til en konkret vurdering om statusen på fradragsretten ved formelle feil i salgsdokumentasjon. I samme forarbeid følger det at et forslag som anviser en ufravikelig regel der man fjerner adgangen til den konkrete vurderingen, bryter med grunnleggende prinsipp i MVA-systemet, og at det kan føre til avgiftsbelastning i strid med de reelle

¹³⁴ [LB-2009-108344](#).

¹³⁵ [LB-2005-36995](#).

forholdene. Det ble videre pekt på at forslaget er egnet til å skape avgiftskumulasjon og kan ramme ubetydelige formfeil, slik at konsekvensene blir uforholdsmessige i forhold til feilen som er gjort.¹³⁶

Etter dette kan det legges til grunn at rene skrivefeil i faktura som ikke har en reell betydning for fakturaens legitimasjonsvirkning, ikke fører til den konsekvens at fradragsretten blir avskåret, og de rettslige konsekvensene det kan medføre. Se imidlertid delkapittel 4.4.1 om kjøperens undersøkelsesplikt, da konklusjonen til slutt ble at Klagenemndas vedtak ble fastsatt av Lagmannsretten.

4.3 Feil angivelse av kjøper

Etter bokføringsforskriften, § 5-1-2 foreligger det formfeil dersom salgsdokumentet mangler selgers eller kjøpers organisasjonsnummer. Samt dersom bokstavene organisasjonsnummer ikke etterfølges av MVA i store bokstaver når kjøper og selger er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.¹³⁷ I det følgende tas det også opp situasjoner der faktura er stilet til feil kjøper.

Utgangspunktet er at den reelle kjøperen skal være angitt i salgsdokumentasjonen, jf. bokføringsforskriften § 5-1-2 (1). Dersom feil kjøper er angitt i salgsdokumentasjonen, eller faktura blir utstedt til andre enn kjøper, blir spørsmålet hva konsekvensen blir for den reelle kjøperen som ikke er angitt sin fradragsrett.

Saken KMVA 7824 (2013) gjaldt tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift på grunn av manglende legitimasjon og ileggelse av tilleggsavgift på kr 143 094. Årsaken til at fradragsretten ble avskåret, var at kjøper ble angitt med feil navn og adresse på to fakturaer utstedt av leverandør. Skattedirektoratet understreket at formelle formkrav i regi av merverdiavgiftsloven er viktig å overholde, for å beholde retten til fradrag for inngående merverdiavgift. Det ble særlig fremhevet

¹³⁶ Finansdepartementet, «Prop.1 LS (2010–2011) Statbudsjett 2011 (Skatter, avgifter og toll)».s. 90-91.

¹³⁷ Forskrift 01. januar 2009 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften) - Lovdata Pro.

at daglig leder hos virksomheten som anførte klagen hadde tilknytning til et annet selskap med lignende navn, og at varene på fakturaene kunne være til bruk i begge virksomhetene.¹³⁸ Bakgrunnen til den strenge praksis er å unngå faren for dobbeltfradrag og å sikre tydelig identifisering av de involverte partene. Skattedirektoratet presiserte at det ikke er anledning til at mottaker videresender fakturaen til riktig adressat, som et reparasjonsforsøk på at det foreligger fakturering til feil kjøper.¹³⁹

Saken viser en streng overholdelse av den formelle reguleringen, hvor ordlyden blir tatt bokstavelig. Den oppgitte adressen ble vurdert til å være en form-mangel, da det uttales at det ikke er tilstrekkelig at leverandører benytter leveringsadressen til anskaffelsene som kjøpers adresse. Det ble uttalt at det avgjørende for fradragsretten er om bilagene oppfyller kravet til salgsdokumentet på fradragstidspunktet. Bakgrunnen til at de formelle kravene til salgsdokumentasjonen praktiseres strengt, kommer av at fradragsberettiget inngående avgift kommer til fradrag i det som innbetales til staten. Videre tilsier kontrollhensyn en streng fortolkning i henhold til formålet bak regelverket.¹⁴⁰ I denne saken opprettholdt skattemyndighetene en streng praksis av den formelle reguleringen, hvor ordlyden til bokføringsforskriftens bestemmelser tas på ordet. Bakgrunnen er at inngående merverdiavgift som blir fradragsført reduserer beløpet som blir innbetalt til staten. I tillegg ligger kontrollhensyn til grunn for en streng fortolkning. Herunder tydelig identifikasjon av de reelle partene.

Saken SKNA-2018-29 (2018) gjaldt vedtak om etterberegning av inngående merverdiavgift med kr 366 089 og tilleggsgavgift på 20 prosent (kr 73 217) var gyldig. Spørsmålet var om det var grunnlag for etterberegning av merverdiavgift når den skattepliktige har fradragsført inngående avgift basert på tre internt genererte fakturaer som ikke tilfredsstiller bokføringsforskriftens krav.

¹³⁸ KMVA 7824.

¹³⁹ Merverdiavgiftshåndboken 2024. Kapittel 15-10.2 § 15-10 første ledd – Dokumentasjon av inngående merverdiavgift, Faktura utstedt til andre enn kjøper.

¹⁴⁰ KMVA 7824.

Skatteklagenemnda presiserte at det må foreligge en reell fare for dobbelt fradragsføring for at fradraget kan nektes. Det ble vurdert til at inngående faktura ikke var fradragsberettiget i feil selskap, og at anskaffelsene var til bruk i den skattepliktige virksomheten. Bakgrunnen for at staten tapte, var at det ble vurdert til at det var liten risiko for dobbel fradragsføring, ettersom økonomi- og IT-systemene brukt i begge datterselskapene ikke gjorde det mulig med dobbel fradragsføring. Videre ble det lagt vekt på at anskaffelsene kunne knyttes til begge virksomhetene (herunder, materielle vilkår oppfylt), og at dokumentasjonen la grunnlag for fradragsrett.¹⁴¹

Et annet eksempel er en nyere sak fra 2019, 02 NS 79/2019, som gjaldt etterberegning av inngående merverdiavgift på kr 358 964, med 20 prosent tilleggsskatt på kr 71 793. Spørsmålet var om det forelå grunnlag for etterberegning og tilleggsskatt når inngående merverdiavgift er fradragsført for fakturaer stilet til et annet selskap. Sekretariatet la vekt på at kjøper kan få fradrag for inngående merverdiavgift kun når han har mottatt et salgsdokument som oppfyller kravene i bokføringsforskriften og som er stilet til kjøperen. Og la til grunn at salgsdokumentet må være utstedt til kjøperen for at fradragsføring av inngående merverdiavgift skal være gyldig.¹⁴²

I avgjørelsen bemerket Sekretariatet at selv om dokumentasjonskravene i bokføringsforskriften ikke er oppfylt har skattekontoret likevel en plikt til å vurdere om fradragsretten kan være i behold ut fra den foreliggende dokumentasjonen. Sekretariatet bygget på retningslinjer fra Merverdiavgiftshåndboken (2019), og la til grunn at det i vurderingen av om dokumentasjonen kan gi grunnlag for fradragsrett, må det vurderes i hvilken grad mangelen er egnet til å reise tvil om fradragsretten. Det ble fulgt opp at de formelle kravene av mval. § 15-10 (1) og bokføringsforskriften skal hindre dobbel fradragsføring, noe som reduserer risikoen for at uberettiget fradrag for inngående

¹⁴¹ [SKNA2-2018-29](#).

¹⁴² [02 NS 79/2019](#).

merverdiavgift reduserer avgiften som betales inn til staten, og derfor tolkes de strengt.¹⁴³

I spørsmålet om det foreligger en reell fare for dobbel fradragsføring ble det vurdert til at anskaffelsene kan knyttes til begge selskapers drift og aktivitet, og derfor være fradragsberettiget for begge selskaper. Det må stilles strenge krav til salgsdokumentasjonen og riktig part må angis. Den skattepliktige hevdet at det ikke var aktivitet i selskap F før 2018, mens sekretariatet mente det var drift i 2018 basert på regnskaper og MVA-meldinger. Derfor ble risikoen for dobbel fradragsføring ikke ansett til å være endret. Daglig leders skriv ble ikke tillagt vekt. Den skattepliktige tok ikke hensyn til to kreditnotaer som ble utstedt etter at skattekontoret varslet om kontroll. Sekretariatet mente at den skattepliktige ikke selv initierte feilen og at anførselene ikke kunne føre frem. Det ble videre uttalt at når det gjelder utgående merverdiavgift, skal den uansett innberettes i henhold til mval. § 11-4. Etter en konkret vurdering ble konklusjonen at det var fare for dobbel fradragsføring. Tilleggsskatt ilegges dersom skattepliktige gir uriktige eller ufullstendige opplysninger som kan føre til skattemessige fordeler. Ettersom det ble ansett som at Skattemyndighetene hadde bevist at disse vilkårene var oppfylt, ble tilleggsskatt vedtatt, og fradragsretten avskåret.¹⁴⁴

EU-rettspraksis

I sak C-280/10 (2012) konkluderte EU-domstolen med at en næringsdrivende har krav på fradrag for inngående VAT selv om eier står oppført som kjøper på fakturaen. Eierne pådro seg utgiftene under etableringen av selskapet og fakturaene ble utstedt til eierne av selskapet før selskapet ble registrert for merverdiavgift. Domstolen uttrykte at fakturaen har en viktig dokumentasjonsfunksjon, men at det imidlertid finnes situasjoner der tilstrekkelige opplysninger kan fastsettes på andre måter enn gjennom en

¹⁴³ 02 NS 79/2019.

¹⁴⁴ 02 NS 79/2019.

fullstendig faktura, for å unngå at kravet om en “perfekt faktura” etter VAT-direktivet hindrer retten til fradrag for VAT.¹⁴⁵

EU-domstolen presiserte at det følger av tidligere rettspraksis at det ved vurdering av fradragsretten skal tas hensyn til prinsippet om nøytralitet, selv om formelle krav ikke er oppfylt, så lenge skattemyndighetene har nødvendig informasjon for å bekrefte merverdiavgiftsplikten til den avgiftspliktige som mottok transaksjonene.¹⁴⁶

EU-domstolen konkluderte med at det ikke forelå en risiko for dobbelt fradrag. De grunnleggende prinsippene om fradrag for inngående merverdiavgift, herunder nøytralitet, veide tyngre enn det faktum at salgsdokumentet var oppgitt med feil navn på kjøper.

Sammenligning

Ved feil angivelse av kjøper kan det hevdes at EU-domstolen først ser hen til hva fradragssystemet er til for. Det er retten til å trekke fra VAT som skal sikre en nøytral beskatning av økonomisk virksomhet, uavhengig av formål eller resultater, i henhold til nøytralitetsprinsippet.

Norsk rett anvender en streng praksis av den formelle reguleringen. En streng fortolkning av de formelle kravene har bakgrunn i å unngå tap påført staten, hindre dobbeltfradragsføring og kontrollhensyn. Dersom ikke kjøpers navn, adresse eller organisasjonsnummer finnes helt eller delvis i faktura (bilaget), bortfaller fradragsretten.

Faktura med feil angivelse av kjøper kan derfor få konsekvenser for kjøpers fradragsrett. I EU-retten er det imidlertid etablert gjennom EU-domstolen at når en faktura ikke oppfyller slike formvilkår etter VAT-direktivet, kan faktura korrigeres med tilbakevirkende kraft.¹⁴⁷ ¹⁴⁸ I Norge er det en høyere terskel for at en faktura utstedt til feil kjøper kan tjene som grunnlag for fradrag for inngående

¹⁴⁵ *Case C-280/10, ECLI:EU:C:2012:107*. Avsnitt 48. Sitert rettspraksis C-90/02 Bockemühl, REG 2004, s. I-3303, avsnittene 51 og 52.

¹⁴⁶ *Case C-280/10, ECLI:EU:C:2012:107*. Avsnitt 43.

¹⁴⁷ *Case C-368/09*.

¹⁴⁸ Se også C-280/10. Avsnitt 48

MVA fra den reelle kjøperens side, og mindre adgang til korrigerende av faktura. Det må være liten fare for dobbel fradragsføring.¹⁴⁹

4.4 Feil angivelse av selger

Utgangspunktet er at den reelle selgeren skal være angitt i salgsdokumentasjonen, jf. bokføringsforskriften § 5-1-2 (2), og skal minst inneholde selgers navn og organisasjonsnummer som er tildelt i henhold til lov 3. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret § 23. Dersom selger er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal organisasjonsnummer etterfølges av bokstavene MVA.¹⁵⁰ Dersom selger er feil angitt i salgsdokumentasjonen, oppstår spørsmålet om konsekvensene for kjøpers fradragsrett blir.

I saken TBERG-2004-69061 (Bergen Tingrett 2005) handlet det om tilbakeføring av inngående MVA på kr 105 726, og inngående MVA på fakturaer på kr 19.752. Kjøper førte fradrag på grunnlag av fakturaer mottatt av leverandør på bakgrunn av at leverandøren hadde oppført MVA-beløp i faktura utstedt til kjøper. Leverandøren var imidlertid ikke registrert i avgiftsmanntallet, og var ikke pliktig til å kreve inn MVA fra sine kjøpere. Faktura manglet altså bokstavene «MVA» i henhold til at det skal stå bak selgers organisasjonsnummer. Det ble uttalt at en registrert næringsdrivende kan fradragsføre inngående merverdiavgift hvis de kjøper en vare eller tjeneste fra en selger som ikke er registrert i avgiftsmanntallet, men likevel fakturerer med påslag for "merverdiavgift" og har angitt "organisasjonsnummer" og bokstavene "MVA" på fakturaen. Hvis fakturaen mangler disse opplysningene, har kjøperen ikke rett til fradrag og må bære risikoen for tapet, da det fra lovgivers synspunkt er enkelt å undersøke om selger er registrert. Motsetningsvis er det staten som bærer tapsrisikoen dersom MVA er oppgitt, og dermed gir et villedende signal til kjøper om at salgsdokumentasjonens innhold er legitimt. Fradragsrett ble nektet.¹⁵¹

¹⁴⁹ 02 NS 79/2019.

¹⁵⁰ Bokføringsforskriften § 5-1-1 (2).

¹⁵¹ *TBERG-2004-69061 (Maritime)*.

Fem år senere var en lignende sak, LB-2009-108344, til behandling i Borgarting Lagmannsrett i 2010, der spørsmålet var om Klagenemndas vedtak om etterberegning av merverdiavgift på kr 2 254 207 inklusive renter var gyldig. Bakgrunnen var at selger ikke betalte avgift til avgiftsmyndighetene. Og at faktura ble opprinnelig vurdert som å være i strid med formreglene, der selger var angitt med «Org.nr.: mva 982 317 762». De formelle feilene ble vurdert til å være rene skrivefeil, og er behandlet i delkapittel 4.2.

Staten vant frem fordi kjøperen ikke hadde utvist tilstrekkelig aktsomhet ved å kontrollere selgers registreringsforhold. Bakgrunnen til det skjerpede aktsomhetskravet er begrunnet i Ot.prp.nr.28 (1992–1993)¹⁵²av kontrollmessige hensyn, herunder effektiv tydelig identifikasjon av selger, og bidra til å heve terskelen for svindel.¹⁵³

Saken ble anket til Høyesterett og forlikt da det ble avdekket at den danske underleverandøren faktisk var registrert. Dommen viser hvor streng aktsomhetsvurderingen er på dette området.¹⁵⁴

I KMVA 7655 fra 2014 konkluderte Skattedirektoratet at fradragsretten var i behold, i motsetning til Skatteetaten. Overordnet hadde Leietaker AS fradragsført inngående MVA på grunnlag av en faktura utstedt av Eiendom AS, som Skattekontoret mente hadde mangel av tilstrekkelig legitimasjon.

Etterberegning av fradragsført inngående merverdiavgift med kr 350 000 knyttet til manglende legitimasjon, samt ileggelse av tilleggsavgift med kr 5 000.¹⁵⁵

Feilen skjedde ved innføringen av et nytt regnskapssystem hos Eiendom AS og bruk av Leietaker AS sitt fakturaformular. Dette førte til at Leietaker AS fremsto som både utleier og leietaker på fakturaen. Ordet «Eiendom» ble tilføyd for hånd av daglig leder for Eiendom AS, og Leietaker AS sitt organisasjonsnummer ble

¹⁵² «Ot.prp.nr.28 (1992–1993)», 4. desember 1992. s. 8.

¹⁵³ *LB-2009-108344 (Bermingrud)*.

¹⁵⁴ «Bokføringspålegg, tvangsmulkt og tap av fradragsrett - Lovdata Pro». S. 63.

¹⁵⁵ *KMVA 7655 (Eiendom)*.

strøket ut, før utstedelsen av fakturaen. Skattekontoret la vekt på at dette utgjorde en fare for dobbel fradragsføring.¹⁵⁶

I spørsmålet om nekting av fradragsrett på grunn av at det foreligger formfeil etter bokføringsforskriftens kapittel 5 om salgsdokumentets innhold og angivelse av parter mv., ble det lagt til grunn at det må foretas en vurdering av hvilken betydning mangelen har, for å kunne ta stilling til om anskaffelsen gir fradragsrett. Det ble sett hen til at selger var registrert i Merverdiavgiftsregisteret, selskapene hadde samme postadresse og ordet «Eiendom» var påført på fakturaen før oversendelse av denne til leietakeren. Selv om selgers organisasjonsnummer og/eller bokstavene MVA opprinnelig ikke var påført faktura, har kjøper fradragsrett for inngående merverdiavgift. Dette som en følge av at når selger er registrert i Merverdiavgiftsregisteret er de forhold formreglene i § 15-10 (1) jf. bokføringsforskriften § 5-1-2 (2) skal ivareta, rent faktisk oppfylt. Kjøper vil da ha fradragsrett for inngående merverdiavgift selv om ikke selgers organisasjonsnummer og/eller bokstavene MVA er påført fakturaen. Skattedirektoratet kom frem til at klagenemndas avgjørelse var i strid med gjeldende rett og at vedtaket om etterberegning samt tilleggsavgift skulle bli opphevet.¹⁵⁷

Dette synes å illustrere at konkrete vurderinger kan føre til, at formfeil ikke nødvendigvis avskjærer fradragsretten dersom materielle vilkår er oppfylt

EU-rettspraksis

I sakene C-374¹⁵⁸ /16 og C-375/16 (Geissel og Butin) fra 2017 og 2018 ble fradragsrett for inngående merverdiavgift nektet på grunnlag av at selgerne hadde blitt angitt med feil adresse (kun postboksadresse). Artiklene 168 (a), 178 (a) og 226 (5) i VAT-direktivet var bestemmelsene som lå til grunn.

¹⁵⁶ KMVA 7655 (Eiendom).

¹⁵⁷ *KMVA 7655 (Eiendom)*.

¹⁵⁸ «C-374/16 og C-375/16».

EU-domstolen slo fast at fradrag for merverdiavgift ikke kan nektes med den begrunnelse at adressen som er oppgitt på den mottatte fakturaen er «postboks»-adressen og ikke adressen til stedet der entreprenørens virksomhet drives. EU-domstolen uttalte også at begrepet “adresse” bør forstås i vid forstand, slik at det dekker enhver type adresse hvor virksomheten kan kontaktes. Formålet med fradragsordningen blir også omtalt, herunder å lette den næringsdrivende “ulempe” av merverdiavgift.

I Case C-281/20 (Ferimet)¹⁵⁹ var selger angitt feil i salgsdokumentasjonen. Selv om hensynet bak den ukorrekte angivelsen var å skjule identiteten til leverandøren, var det enighet om at varene reelt ble levert til Ferimet. EU-domstolen behandlet spørsmålet om et avgiftssubjekt kan nektes fradragsrett for inngående VAT når han har bevisst oppgitt en fiktiv leverandør på faktura, i en situasjon hvor «reversed charge» kommer til anvendelse.¹⁶⁰ EU-domstolen uttalte at angivelse av leverandøren i faktura er et formelt vilkår, mens vilkåret om at leverandøren må være et «avgiftspliktig subjekt» er et substans-vilkår.¹⁶¹

Konklusjonen ble; Fradrag for inngående merverdiavgift tillates dersom materielle vilkår er oppfylt, selv om formelle vilkår ikke er fullt ut overholdt. Men dersom manglende overholdelse av formelle krav hindrer muligheten til å fastslå om materielle krav er oppfylt, for eksempel når den sanne leverandørens identitet mangler på en faktura, kan fradrag nektes. De nasjonale skattemyndighetene må ta hensyn til tilleggsopplysninger gitt av avgiftssubjektet ved denne avgjørelsen. I tilfeller av bedrageri kan fradragsretten nektes ikke bare hvis den er begått av den avgiftspliktige, men også hvis de kjente til eller burde ha visst om den uredelige transaksjonen.¹⁶²

I sak C-518/14 (Senatex) fra 2016 var ikke selgerens VAT-nummer inkludert i fakturaene. Den nasjonale skattemyndigheten i Tyskland vedtok at fradraget skulle bli tilbakeført. Senatex ble nektet å korrigere kommisjonserklæringene som

¹⁵⁹ «Case C-281/20 (Ferimet)».

¹⁶⁰ «Case C-281/20 (Ferimet)».

¹⁶¹ «Case C-281/20 (Ferimet)».

¹⁶² «Case C-281/20 (Ferimet)».

lå til grunn for fradragene. Artiklene 167, 178 (a), 179 og 226 (3) i VAT-direktivet lå til grunn for vurderingene.¹⁶³

EU-domstolen fastslo at nasjonal lovgivning er i strid med VAT-direktivet når den ikke tillater tilbakevirkende kraft for korrigerende av en faktura som omhandler VAT-nummeret.¹⁶⁴ EU-domstolen anerkjente at angivelse av VAT-nummer er et viktig formelt krav, men at dersom de materielle vilkårene kan bevises å være oppfylt, skal fradragsretten ikke avskjæres.¹⁶⁵ Retten til å trekke fra merverdiavgift, som utøves på grunnlag av den korrigerende fakturaen, gjelder ikke for året da fakturaen opprinnelig ble utstedt, men for året den ble korrigeret. EU-domstolen understreker i avgjørelsen formålet at fradragsordningen skal fritas skatteyter for byrden av merverdiavgiften i all økonomisk virksomhet. VAT-systemet sikrer derfor at all økonomisk virksomhet (“economic activities”), uansett formål eller resultater, forutsatt at de er avgiftspliktige, beskattes på nøytral måte.¹⁶⁶ Etter denne avgjørelsen har skatteyter rett til fradrag for inngående VAT ved korrigerende av faktura, forutsatt at de materielle vilkårene (artikkel 168 overordnet) er oppfylt.

Sammenligning

Ved feil angivelse av selger på faktura kan det etter norsk rettspraksis medføre tap av fradragsrett for kjøper, dersom selger ikke er avgiftspliktig, og faktura mangler organisasjonsnummer og/eller bokstavene “MVA”. Bakgrunnen til vektlegging av formell regulering er fare for dobbel fradragsføring, kontrollhensyn og forebygging av svindel.

Av EU-domstolen kan man se at angivelsen av leverandøren ses på som et formelt vilkår, mens vilkåret “avgiftspliktig subjekt” er et substans-vilkår. Fradragsrett kan tillates selv om formelle vilkår ikke er fullstendig overholdt, hvis materielle vilkår er oppfylt. Imidlertid kan fradragsretten nektes hvis manglende overholdelse av formelle krav hindrer fastsettelsen av om materielle vilkår er

¹⁶³ *Case C-518/14 (Senatex)*.

¹⁶⁴ *Case C-518/14 (Senatex)*. Konklusjon.

¹⁶⁵ C-518/14, se særlig avsnitt 38 og 40.

¹⁶⁶ C-518/14 Avsnitt 27.

oppfylt. Avgjørelsen må baseres på tilleggsopplysninger gitt av den avgiftspliktige, og i tilfeller av bedrageri kan fradragsretten nektes hvis avgiftssubjektet kjente til eller burde ha visst om den uredelige transaksjonen.

Samlet sett viser sammenligningen av norsk rettspraksis og EU-rettspraksis til nå, at tolkningen av fradragsrett for inngående merverdiavgift ved formfeil varierer. I Norge er strenge krav til legitimitet og kontroll vektlagt, mens i EU vektlegges mer materielle vilkår og hensynet til "substans over form" prinsippet.

4.5 Ytelsens art og omfang

Et annet krav for gyldig overholdelse av dokumentasjonsplikten er at tjenestens art og omfang er tilstrekkelig spesifisert i salgsdokumentasjonen. Dette er fastsatt i bokføringsforskriften § 5-1-1.¹⁶⁷ Ved formelle feil i kjøpsdokumentasjonen skal den aktuelle skatteavdelingen likevel vurdere om virksomheten har rett til å trekke inngående merverdiavgift.¹⁶⁸ Denne vurderingen bygger på visse prinsipper som kjøpers aktsomhet og kravet om tilknytning etter hovedregelen for fradrag.¹⁶⁹

Borgarting Lagmannsrett (2023) behandlet i LB-2023-131334 spørsmålet om virksomheten Steinkopf hadde rett til fradrag for inngående merverdiavgift på advokat- og konsulenttjenester. Fakturaene hadde en beskrivelse av tjenestene nevnt som juridisk bistand til "sak 15 forhandlinger". Etter Lagmannsrettens mening sannsynliggjorde ikke dokumentasjonen at tjenestene fra Javiel er knyttet til Steinkopfs avgiftspliktige omsetning. Heller ikke fakturaene fra advokatfirmaet sannsynliggjorde dette. Fakturaene inneholdt beskrivelsen «Konsulent rådgivning».

Konklusjonen var at fakturaene ikke hadde tilstrekkelig spesifisering av hva rådgivningen omfattet, tidspunkt eller sted for tjenesten eller og art og omfang, noe som gjorde det umulig å knytte tjenestene til Steinkopfs avgiftspliktige virksomhet. Dette førte til at fradraget for merverdiavgift ble avvist.¹⁷⁰

¹⁶⁷ Bokføringsforskriften § 5-1-1.

¹⁶⁸ Merverdiavgiftshåndboken 2024, se delkapittel 15-10.2.1 Generelt om dokumentasjonsplikten.

¹⁶⁹ Merverdiavgiftsloven § 8-1.

¹⁷⁰ *LB-2023-131334 (Steinkopf)*.

Lagmannsretten konkluderte altså med at dette ikke i tilstrekkelig grad viste at tjenestene var knyttet til Steinkopfs avgiftspliktige virksomhet. En senere bekreftelse fra advokatfirmaet om generell juridisk bistand var ikke tilstrekkelig for å dokumentere fradragsretten. Dommen ble anket til Høyesterett, men ikke tillatt fremmet.

EU-rettspraksis

I C-516/14 (Barlis) vurderte EU-domstolen en situasjon der beskrivelsen av tjenestens art og omfang på salgsdokumentasjonen ble behandlet. Det portugisiske selskapet Barlis la fire salgsdokumenter til grunn for fradrag for inngående merverdiavgift, med følgende beskrivelser:

- “1. Faktura datert 26. august 2008: “betaling for juridiske tjenester levert fra 1. desember 2007 til i dag”
2. Faktura datert 17. desember 2008: “betaling for juridiske tjenester levert fra juni til i dag”
3. Faktura datert 29. april 2009: “betaling for juridiske tjenester levert frem til i dag”
4. Faktura datert 2. juni 2010: “betaling for juridiske tjenester levert fra 1. november 2009 til i dag”¹⁷¹

EU-domstolen presiserte at fakturaer som kun nevner “juridiske tjenester utført fra [en dato] til i dag” eller “juridiske tjenester utført frem til i dag” ikke oppfyller kravene i artikkel 226 i direktiv 2006/112.^{172 173}

Det ble slått fast at for å utøve rettigheten til fradrag som artikkel 168 (a) gir, må man etter artikkel 178 (a) ha en faktura i samsvar med VAT-direktivet, og henviste til rettspraksis (C-280/10 og CPH Stehcomp -277/14).¹⁷⁴ Beskrivelsen av

¹⁷¹ Vår oversettelse, *Case C-516/14 Barlis 06 v Autoridade Tributária*, ECLI:EU:C:2016:690. Avsnitt 14. Vår oversettelse.

¹⁷² Rådskdirektiv 2006/112/EU.

¹⁷³ C-516/14 (Barlis) Avsnitt 35.

¹⁷⁴ C-516/14 (Barlis) Avsnitt 40-41.

ytelsens art og omfang var med andre ord ikke i samsvar etter formkravene som stilles i VAT-direktivet.

I henhold til nøytralitetsprinsippet i avsnitt 42 slår EU-domstolen fast at nasjonale skattemyndigheter kan ikke nekte fradragsrett for merverdiavgift kun basert på at en faktura ikke oppfyller kravene i direktivet, så lenge de har tilgang til all nødvendig informasjon. Det må bli tatt hensyn til ytterligere opplysninger fra den avgiftspliktige i vurderingen.¹⁷⁵ EU-domstolen var enig i at fakturaen inneholdt formfeil, at beskrivelsen av ytelsens art og omfang ikke var detaljert nok, og at dette kunne medføre usikkerhet rundt hvorvidt anskaffelsen var knyttet til virksomheten og om det dermed ble beregnet riktig avgiftssats. Domstolen konkluderte likevel med at disse feilene etter artikkel 226 (a) og artikkel 178 (a) ikke alene kunne føre til at Barlis mistet retten til fradrag etter artikkel 168, så lenge det var klart at de mottatte tjenestene var knyttet til selskapets økonomiske aktiviteter gjennom gitte tilleggsopplysninger.¹⁷⁶

Sammenligning

I C-516/14 (Barlis) og LB-2023-13133 (Steinkopf) var fakturaene overordnet beskrevet generelt i henhold til ytelsens art og omfang. EU-domstolens uttalelser om at beskrivelser som “juridiske tjenester utført fra [en dato] til i dag” eller “juridiske tjenester utført frem til i dag” ikke er tilstrekkelig angivelse etter gjeldende formkrav, er samstemt med lagmannsrettens vurdering av “KONSULENT RÅDGIVNING” og “juridisk bistand til “sak 15 forhandlinger”” som utilstrekkelig til å dokumentere fradragsretten.

I forhold til hvilke konsekvenser dette får for fradragsretten til Steinkopf og Barlis, er det imidlertid et vesentlig skille mellom norsk rett og EU-domstolen.

Begge selskapene kunne dokumentere at tjenestene hadde tilknytning til virksomhetens økonomiske aktiviteter gjennom tilleggsopplysninger. Steinkopf kunne vise til bekreftelse fra tredjepartene på at de utførte konsulent- og

¹⁷⁵ C-516/14 (Barlis) Avsnitt 42-44.

¹⁷⁶ C-516/14 (Barlis) Se konklusjon.

advokattjenestene var tilknyttet avgiftspliktig virksomhet. Lagmannsretten tok ikke hensyn til bekreftelsen fra advokatfirma på de utførte juristtjenestene, fordi den fremkom i etterkant av forvaltningsbehandlingen, og ble derfor vurdert til ikke å dokumentere fradrag. Dette står i kontrast til EU-domstolen som presiserer at dersom det foreligger tilleggsopplysninger, skal disse tas stilling til for å vurdere om de materielle vilkårene er oppfylt. Dersom de materielle vilkårene er til stede, kan ikke de formelle manglene ved dokumentasjonen føre til at retten til fradrag blir avskåret bare fordi det er manglende beskrivelse av ytelsens art og omfang.

Etter vår mening kunne resultatet i Steinkopf således blitt annerledes dersom EU-domstolen og EU-retten hadde blitt anvendt som en rettskilde i denne saken.

4.6 Kjøperens aktsomhetskrav

Fra foregående redegjørelse om kravene til formriktig salgsdokumentasjon har det blitt vist til at det følger av rettspraksis¹⁷⁷ at kravene til legitimasjon i salgsdokumenter må tolkes strengt, når selger ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, og faktura mangler organisasjonsnummer og/eller bokstavene MVA. Det er viktig at kjøpers fradrag samsvarer med selgers innbetaling av avgift til staten.

Oslo Tingrett behandlet i 2002 saken TOSLO-2009-88070¹⁷⁸ som gjaldt gyldigheten av Klagenemndas vedtak om tilbakeføring av inngående merverdiavgift. Kjøper hadde trukket fra inngående fradrag knyttet til fakturaer for tjenester fra leverandør som ikke var registrert, og ikke hadde oppgitt bokstavene "MVA". Selgeren hadde heller ikke betalt utgående avgift til staten.¹⁷⁹

Spørsmålet var derfor om kjøpet likevel skulle ha rett på fradrag for merverdiavgiften eller om fradragretten var avskåret, fordi det var formelle feil ved fakturaene. Staten anførte at det ikke skulle foretas en aktsomhetsvurdering

¹⁷⁷ *LB-2005-36995*.

¹⁷⁸ *TOSLO-2009-88070 (Mediacnect)*.

¹⁷⁹ *TOSLO-2009-88070 (Mediacnect)*.

av kjøper. Staten mente det var tilstrekkelig at bokstavene “MVA” manglet på fakturaene for å nekte fradrag når leverandøren ikke var registrert i merverdiavgiftsmanntallet. Retten trakk slutningen på grunnlag av Ot.prp.nr.28 (1992-1993) side 6 om at selgerens utelatelse av påføring av registreringsnummer på faktura gir konsekvensen at kjøper mister retten til fradragsføring av inngående MVA. Retten mente at forarbeidet må forstås slik at kjøper har ansvar for å kontrollere om fakturaer oppfyller kravene til bilag, inkludert organisasjonsnummer og “MVA”. Skatteetaten skal ikke vurdere kjøpers aktsomhet hvis det er formelle feil ved fakturaer og kjøper krever fradrag.¹⁸⁰

Det trekkes frem at MVA-systemet er basert på prinsippet om selvdeklarasjon og egenkontroll, hvilket gir behov for konkrete og oversiktlige bestemmelser. Relatert til å innskrenke fortolkning, taler det imot at det skal innfortolkes en skjønnsmessig aktsomhetsvurdering av kjøpers opptreden i hvert enkelt tilfelle i bestemmelsene, med hensyn til den næringsdrivendes behov for forutsigbarhet, samt hensynet til forenklet håndheving av reglene.¹⁸¹

Det ble uttalt at når fakturaene ikke oppfyller kravene som følger av lovgivningen til bilag må det være kjøper selv, og ikke staten, som bør bære tapet som oppstår når leverandøren fakturerer for MVA som ikke er innbetalt til staten fra leverandøren. Motsetningsvis, er det staten som bærer tapet når faktura oppfyller formkravene og kjøper er uvitende om at selger ikke er registrert i avgiftsregisteret. Sistnevnte ses på som at kjøper har oppfylt sin undersøkelsesplikt ved mottatt faktura, ved at kjøper har undersøkt at faktura oppfyller de formelle kravene.¹⁸²

Selgeren i saken hadde tidligere vært registrert i Merverdiavgiftsregisteret, men ble slettet fra registeret i 2002.¹⁸³ Til tross for virksomhetens forsikring om å ha undersøkt leverandørens registreringsstats, fastslo retten at fradragsrett ikke

¹⁸⁰ *TOSLO-2009-88070 (Mediacconnect).*

¹⁸¹ *TOSLO-2009-88070 (Mediacconnect).*

¹⁸² *TOSLO-2009-88070 (Mediacconnect).*

¹⁸³ *TOSLO-2009-88070 (Mediacconnect).*

gjelder når fakturaene ikke oppfyller kravene, selv om kjøperen har handlet aktsomt.

EU-rettspraksis

EU-domstolen behandlet i 2012 saken C-80/11 og C-142/11, hvor det følger at retten til fradrag for inngående merverdiavgift er en sentral side ved VAT-systemet og bør ikke begrenses. Formålet med fradragsordningen er å avlaste den næringsdrivende for belastningen av merverdiavgift som er betalt på all økonomisk virksomhet. Forebygging av skatteunndragelse og misbruk er viktig, men fradragsretten bør kun nektes dersom det foreligger objektive bevis for bedrageri. Bevisbyrden påligger skattemyndigheten for å vise at den avgiftspliktige var kjent med eller burde ha vært klar over enhver uredelig virksomhet. Å nekte fradragsrett uten klare bevis for svindel i en slik situasjon er ikke i tråd med direktiv 2006/112.¹⁸⁴

I saken C-329/18 (2019) er det spørsmål om den nasjonale skattemyndigheten hadde rett til å nekte fradragsrett på bakgrunn av at kjøper visste eller burde ha visst at han deltok i VAT-svindel på bakgrunn av at selgerne ikke var registrerte i henhold til annen lovgivning relevant for matbransjen.¹⁸⁵ EU-domstolen konkluderte med at «det» ikke var relevant for tolkningen av artikkel 168 (a) i henhold til at kjøper skal forsikre seg om at selger er registrert.

I saken C-512/21 (2022) slår EU-domstolen fast at det er skattemyndigheten som har et ansvar som innebærer å gi en presis beskrivelse av svindelens omfang, og som er ansvarlig for å bevise uredelig atferd. Videre skal staten bevise at kjøper visse eller burde ha visst, eller aktivt deltok i karusell-svindel, at transaksjonen som lå til grunn for fradraget var tilknyttet.¹⁸⁶

Dette blir videre praktisert i den nylige saken, C-537/22 (2024), som henviser til blant annet C-512/21 før konklusjonen om at direktiv 2006/112 skal tolkes slik at det kreves at skattemyndigheten må bevise at den avgiftspliktige personen deltok

¹⁸⁴ *Joined Cases C-80/11 and C-142/11*. Avsnitt 38-50.

¹⁸⁵ *Case C-329/18*. Avsnitt 18-19.

¹⁸⁶ *Case C-512/21*.

aktivt i «merverdiavgiftskarusellbedrageri» for å nekte fradragsrett. Det er ikke nok å bare fastslå at transaksjonen var en del av en “sirkulær faktureringskjede”. Skattemyndigheten må gi en nøyaktig beskrivelse av svindelens bestanddeler og bevise uredelig oppførsel, samt fastslå at den avgiftspliktige personen visste, eller burde ha visst, om bedrageriet.¹⁸⁷

Ved sammenligning etter gjennomgått rettspraksis kan det argumenteres for at det er et skille mellom norsk rett og EU-rett når det kommer til kjøpers aktsomhet. EU-retten ser hen til at det er den nasjonale skattemyndigheten som må objektivt bevise at kjøper har opptrådt uaktsomt, mens norsk rett legger opp til skjerpet aktsomhet/begrenset aktsomhetskrav, hvor det foreligger mindre bevisansvar på skattemyndighetene.

4.7 Kjøper vet at selger ikke vil betale – Kommentar til Invex-dommen

Fra tidligere redegjørelse er det et formelt krav at selger angis med bokstavene «MVA» i store bokstaver bak organisasjonsnummeret, dersom selger er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.¹⁸⁸ Det kan forekomme situasjoner der selger har unnlatt å betale det avgiftspliktige beløpet til staten, og kjøper eventuelt visste om det. I slike situasjoner er spørsmålet hvilke konsekvenser dette får for kjøper.

Rt. 2011 s. 213 (Invex) handlet om et selskap som hadde kjøpt et varelager heftet med pant. Spørsmålet var om kjøper kunne fradragsføre inngående merverdiavgift når selger var konkurs med det resultat at utgående merverdiavgift ikke ville bli betalt og kjøpesummen ville overdras av panthaver. Kjøperen oppdaget at selgeren ikke hadde innbetalt avgiften til staten etter at fradragsføringen hadde blitt foretatt.¹⁸⁹

Høyesterett la vekt på at det forelå et interessefellesskap mellom kjøper, selger og panthaver, og at avtalen mellom partene ikke samsvarte med symmetrien mellom utgående og inngående avgift som loven bygger på. Førstvoterende presiserte at

¹⁸⁷ *Case C-537/22*.

¹⁸⁸ Jf. Merverdiavgiftsloven § 15-10 (1) og bokføringsforskriften

¹⁸⁹ *HR-2011-363-A (Invex)*.

det ikke var urimelig at det ikke gis fradrag for kjøpers avgift når «[hensikten] var at selgerens avgift skulle benyttes til nedbetaling av lån og frigivelse av kausjonsforpliktelser, noe alle de involverte var fullt innforstått med»¹⁹⁰

Kjøperen fikk altså ikke medhold i saken. Fradrag for inngående merverdiavgift frafalt.¹⁹¹ Det var imidlertid dissens 3-2.

Andrevoterende var uenig i at det burde nektes fradrag for inngående merverdiavgift. Det at et interessefellesskap foreligger mellom kjøper og selger, og at dette medfører at slikt fradrag nektes, blir vurdert til å kunne føre til en konkurransevridning.¹⁹² Utdrag fra avsnitt 57:

«En uavhengig kjøper ville, i motsetning til Invex, ikke blitt nektet fradrag for inngående avgift, selv om han hadde kunnskap om selgers manglende innbetaling av merverdiavgift. Dette bygger jeg på Finansdepartementets tilslutning til Skattedirektoratets vurderinger i Prop. 1 LS (2010–2011) på side 91, som er sitert av førstvoterende.»

Sammenligning

I foregående rettspraksis vitnes det altså om en ulik tilnærming til aktsomhetskravet mellom norsk rett og EU-domstolen. Den næringsdrivende i Norge får ikke fradrag for inngående merverdiavgift når selger ikke har betalt utgående merverdiavgift. Invex-dommen er interessant siden førstvoterende uttalte at:

“[regelen i § 21 (Ny § 8-1)] er uttrykk for et gjensidighetsprinsipp. Utgående og inngående avgift korresponderer og nøytraliserer hverandre. Begrunnelsen for kjøperens fradragsrett er at samme avgift innbetales til staten av selgeren som utgående avgift, med det resultat at det er siste

¹⁹⁰ *HR-2011-363-A (Invex)*. Avsnitt 45.

¹⁹¹ *HR-2011-363-A (Invex)*.

¹⁹² *HR-2011-363-A (Invex)*. Avsnitt 54 og 57.

kjøper som til slutt betaler den endelige avgift. Siktemålet er at bestemmelsene virker konkurransemessig nøytralt, og å forhindre avgiftsmessige ulikheter mellom de næringsdrivende.’’¹⁹³

Vi stiller oss undrende til Høyesteretts uttalelse siden det grunnleggende prinsippet for merverdiavgift (selvdeklarasjon og nøytralitet) er at den næringsdrivende beregner riktig beløp de skylder staten ved å trekke inngående MVA fra utgående MVA.¹⁹⁴ Det er med andre ord ikke riktig at den næringsdrivende betaler inn MVA og deretter får tilbake MVA, i en enkel forstand når selger har innbetalt sin utgående merverdiavgift. Hele systemet handler om å beregne netto MVA-beløp virksomheten skal betale til staten, basert på sine egne salgs- og kjøpstransaksjoner, jf. selvdeklarerer.

Det er også misvisende at begrunnelsen for kjøperens fradragsrett blir definert som “(...) at samme avgift innbetales til staten av selgeren som utgående avgift (...)”. Begrunnelsen for kjøpers fradragsrett er at virksomhetene ikke skal sitte igjen med kostnaden av merverdiavgift. I tillegg til at det er siste kjøper (forbruker) som skal betale den endelige avgiften, som det riktignok står til slutt i sitatet ovenfor. Det er derfor misvisende, gjennom at det ikke nødvendigvis er tale om et gjensidighetsprinsipp som ligger til grunn for fradragsretten, men et nøytralitetsprinsipp.

Førstvoterendes uttalelse i Invex-dommen har fått kritikk av Eriksen (2020). Han uttrykker at det er uheldig at en slik formulering fra Høyesterett blir stående, siden uttalelsen kan bidra til at man i Norge, ukritisk og i for stor utstrekning, forsøker å tilbakeføre fradragsført inngående avgift fra kjøpere i tilfeller hvor selger ikke har innbetalt avgift til staten.¹⁹⁵

EU-domstolen legger heller ikke til grunn at det er et vilkår at kjøpers fradragsrett avhenger av at selger har betalt utgående VAT til staten. I C-80/11 and C-142/11

¹⁹³ HR-2011-00363-A Avsnitt 30.

¹⁹⁴ Beløpet som betales inn til staten = Utgående MVA - Inngående MVA.

¹⁹⁵ Eriksen, «Merverdiavgift - Anvendelse av internasjonale rettskilder i Norge». Side 15.

presiseres det at hvorvidt merverdiavgiften er betalt til det offentlige ved tidligere eller etterfølgende salg av varene, er uten betydning for den avgiftspliktiges rett til fradrag for inngående VAT. Og videre; “Merverdiavgift gjelder for hver transaksjon i form av produksjon eller distribusjon etter fradrag av merverdiavgiften som bæres direkte av de ulike kostnadskomponentene”¹⁹⁶

EU-domstolen ser hen til at aktsomhetskravet, god tro, ligger til grunn og godkjenner derfor fradraget i nevnt domsavgjørelse. EU-retten spesifiserer at det er den nasjonale skattemyndigheten som skal vise til at den næringsdrivende ikke opptrådt i god tro – ikke den næringsdrivende selv som skal vise sin uskyld.

Merverdiavgiftssystemet er utformet for å sikre nøytralitet, hvor virksomheter skal trekke fra inngående merverdiavgift på sine kjøp for å unngå en kumulativ effekt av avgifter på hvert ledd i verdikjeden. Det at Høyesterett uttaler seg utydelig om merverdiavgiftsrettens hovedprinsipper, og dermed ser ut til å trekke aktsomhetskravet for langt – fører etter vårt syn til at kjøper bærer en uforholdsmessig stor risiko som ikke er i tråd med avgiftsrettens hovedmål. Dette støttes også av EU-retten gjennom at økonomiske aktiviteter, uansett formål eller resultat, skal beskattes nøytralt. I Invex-saken, som andrevoterende påpekte, kan det bli konkurransevridende når det at man inngår i et interessefellesskap får høyere terskel for fradrag.

4.8 Oppsummering

Som en kort oppsummering av delspørsmål fem kan vi se at bakgrunnen til at norske domstoler og EU-domstolen har forskjellige tolkingsresultater, er tilnærminger basert på deres respektive prioriteringer og målsettinger. Dette vil drøftes videre i del fem.

¹⁹⁶ C-80/11 and C-142/11. Avsnitt 40. Vår oversettelse.

5. Avslutning

5.1 Introduksjon

I den avsluttende delen oppsummerer vi våre funn fra rettspraksis i Norge og EU. Formålet er å løfte frem hvilken rolle hensynene bak MVA/VAT-systemene spiller i domstolenes og skattemyndighetenes tolkning (delspørsmål seks). Avslutningsvis vil vi svare på det siste delspørsmålet om det er noen konsekvenser, eller hvilke konsekvenser kan en eventuell, forskjellig tolkning av reglene ha for norske avgiftssubjekter sammenlignet med EU-medlemsland. Dette i tråd med å svare på hovedproblemstillingen:

Tolkes reglene om fradrag for inngående merverdiavgift annerledes i Norge ved formfeil på bilag, jf. § 15-10 (1) i forhold til “substans over form”-konseptet - i et EU-rettslig perspektiv?

Dersom svaret er ja, hvilke konsekvenser kan dette ha for skatteyttere/avgiftssubjekter?

5.2 Oppsummering av bakgrunnen

Utgangspunktet for sammenligningen har vært at det på et overordnet nivå er samsvar mellom de formelle kravene i mval. § 15-10 (1) og art 178 (a) jf. art 220-236, som regulerer dokumentasjonskravene for å gjøre fradragsrett for inngående merverdiavgift gjeldende. Vi har gjennom avhandlingen sett nærmere på formkrav tilknyttet angivelse av partene samt tjenestens art og omfang.

Et gjennomgående trekk ved norske domstolers og skattemyndigheters tilnærming til formkravene er vektleggelsen av å ivareta hensynet til kontroll. I henhold til tolkning av mval. § 15-10 (1) og tilhørende bestemmelser i bokføringsforskriften ved manglende angivelse av kjøper og selger, avskjæres fradragsretten når det er

fare for dobbel fradragsføring, og at formfeil utgjør virkningen at de reelle partene tilknyttet transaksjonen ikke kan identifiseres av salgsdokumentasjonen.¹⁹⁷

Dette står i kontrast til EU-domstolens tilnærming i henhold til formfeil på faktura, herunder at det mangler angivelse av selger eller kjøper. EU-domstolen gjør henvisninger til VAT-systemets formål i de første avsnittene av hver dom. Nøytralitetsprinsippet blir systematisk tillagt vekt av EU-domstolen. Formålet med fradragsordningen er at skatteyder ikke skal bære byrden av merverdiavgift i ens økonomiske virksomhet («economic activities»), forutsetningen er at de er avgiftspliktige og materielle vilkår ellers er oppfylt. Gjennom fradragsordningen sikrer VAT-systemet at skatteytere ved økonomisk virksomhet beskattes på en nøytral måte.¹⁹⁸

Ifølge kapittel fires redegjørelse for EU-rettspraksis, ser det ut til at de grunnleggende prinsippene som står bak fradragsretten bidrar til at det blir høyere terskel for å avskjære fradragsretten på grunnlag av formelle feil. EU-domstolen trekker frem at det er de nasjonale skattemyndighetene som må bevise at det ikke foreligger en reell økonomisk transaksjon. Dersom en virksomhet har kjøpt en tjeneste, og det i etterkant kan bevises at tjenesten er tilknyttet til virksomhetens avgiftspliktige aktiviteter, er fradragsretten i behold til tross for formfeil på faktura.¹⁹⁹

Norge har suverenitet på skatte- og avgiftsområdet, og det norske MVA-systemet og EUs VAT-system har flere likheter. Norske domstoler ser i noen tilfeller hen til EU-retten som tolkningsgrunnlag, som i saker som finansielle tjenester og statsstøtte, mens i andre tilfeller har norske domstoler sett vekk fra EU-retten, se *Invox*²⁰⁰. Dette har blitt kritisert av Eriksen (2020) som påpeker at ”staten bør bli

¹⁹⁷ se f.eks. KMVA7824, SKNA-2018-29 og 02 NS 79/2019.

¹⁹⁸ *Case C-518/14 (Senatex)*. Avsnitt 27.

¹⁹⁹ *Case C-516/14 Barlis 06 v Autoridade Tributária*, ECLI:EU:C:2016:690.

²⁰⁰ *HR-2011-363-A (Invox)*.

enig med seg selv om EU-retten er en tungtveiende kilde eller ikke når den prosederer og inntar en mer prinsipiell holdning enn dagens.”²⁰¹

Våre funn fra del fire viser at det foreligger tolkingsforskjeller ved formfeil på bilag. EU-domstolen legger en høyere terskel for å avskjære fradragrett når det er formfeil, gjennom tilnærmingen "substans over form" og norsk rett følger en streng praksis av formell regulering. I henhold til sammenligningen av rettspraksis kan det argumenteres for at EU i større grad legger vekt på nøytralitetsprinsippet. Hvis det foreligger en reell økonomisk transaksjon, og partene kan bevise dette, vektlegges dette ovenfor å kun se på de formelle feilene i situasjonsøyeblikket. Norsk rett har i flere saker lagt avgjørende vekt på at det er en streng praksis som må ses i sammenheng med at staten taper inntekt ved eventuelt urettmessig fradrag, på kontrollhensyn for å unngå dobbel fradragføring, samt sikre korrekt identifisering.

5.3 Konsekvenser av ulik tilnærming til tolkning av reglene

Som siste delspørsmål skal vi se på hvilke konsekvenser en eventuell forskjellig tolkning av reglene har for norske avgiftssubjekter sammenlignet med EU-medlemsland. En konsekvens av den norske tilnærmingen gjennom vektlegging av streng formell regulering, er feilaktig økt inntekt for staten. Streng tolkning av den formelle reguleringen kan resultere i at staten beholder merverdiavgift som bedriftene ikke får fradrag for. Effekten av dette kan tilsa å være en uønsket skjevfordeling av ressurser, og i strid med merverdiavgiftssystemets grunnprinsipper om nøytralitet, samt forutsetningen om at merverdiavgift skal være en forbruksskatt. I det følgende skal vi se på hva konsekvensene er ved formfeil på faktura fra skatteyterens perspektiv at norsk rett legger vekt på kontrollhensyn og statens risiko for tap tilsier streng tolkning av den formelle reguleringen, mens EU-domstolen legger vekt på at VAT-systemets formål og

²⁰¹ Eriksen, «Merverdiavgift - Anvendelse av internasjonale rettskilder i Norge».

prinsipper tilsier å ta hensyn til den reelle økonomiske situasjonen i henhold til "substans over form"-prinsippet.

5.3.1 Konsekvenser for skatteyers rettstilstand

I årsskiftet 2019/2020 gjorde Skatteetaten tilfeldige kontroller av flere virksomheters største anskaffelser i 2017. Det fremkommer av analysen (2020) at nesten halvparten av virksomhetene som hadde gjort feil var forårsaket av misforståelser og uklarheter rundt regelverket.²⁰² En mulig refleksjon vi kan trekke av dette, er at regelverket for merverdiavgift og fradrag er sammensatt og komplisert – hvilket kan argumenteres for å være lite hensiktsmessig.

Denne refleksjonen støttes av at Høyesterett i Rt. 2011 s. 213 (Invex) misforstår avgiftsrettens hovedprinsipp, og dermed avsier det som kan være et prejudikat, som ikke er i tråd med avgiftsrettens hovedmål, og at dette kan ha farget senere rettsavgjørelser på området.

Etter vår mening kan den ulike tilnærmingen til tolkningen, som gir ulike virkninger for skatteytere, bidra til at det fra skatteyers perspektiv, kan medføre konsekvenser for rettstilstanden. Dette gjennom uforutsigbarhet, administrativ byrde og en uønsket grad av risiko for sanksjoner. Skatteytere har en rekke bestemmelser i merverdiavgiftsloven, merverdiavgiftsforskriften og bokføringsforskriften å forholde seg til. Tilstrekkelig kjennskap er vesentlig for å forstå hvilke regler som gjelder for å etterleve alle krav til salgsdokumentasjonen. I tillegg gir forarbeidene, domstolens rettspraksis, inklusiv rettspraksis fra skatteforvaltningen veiledning til hvordan et formvilkår skal forstås.

Vi har sett at Høyesterett noen ganger ser til EU-rettens tolking, og i andre saker ser bort fra EU-domstolens tolkning som tolkningsfaktor. Denne utydelige plasseringen av EU-rett som rettskildefaktor i rettskildebildet er et forhold som svekker forutsigbarheten for skatteytere, gjennom at lignende tilfeller ikke

²⁰² «Mange virksomheter sliter med å forstå mva-regelverket». (20.12.2020) Skatteetaten.

behandles likt på tvers av EØS-grensene.²⁰³ Nå er ikke Norge folkerettslig forpliktet til dette, men det er neppe hensiktsmessig at man har to systemer bygget på like prinsipper, hvor en grunnleggende regel som fradrag for inngående MVA blir behandlet ulikt, og der den aktuelle dommerens syn på EU-retten og manglende oppklaringer fra norsk lovgiver vil kunne bli avgjørende for EU-rettens relevansspørsmål.²⁰⁴

Det kan argumenteres for at misforståelser og uklarheter rundt fradraget kan gi en administrativ byrde for virksomheter og økt risiko for sanksjoner. OECD (2024) publiserte i skrivende stund nylig en rapport²⁰⁵, der det påpekes at den administrative byrden for både aksjeselskaper og personlig eide firmaer i Norge er høyere enn gjennomsnittet i andre OECD-land. Virksomheter av mindre størrelse kan ha begrensede ressurser for å håndtere de administrative kostnadene som er nødvendig for å overholde regelverket. Store virksomheter må i tillegg til å bære administrative kostnader, bære kostnadene som følger av en streng tolkning av de formelle kravene i henhold til det å ha en internasjonal selskapsstruktur. Med andre ord, større virksomheter kan ha økt risiko for sanksjoner ved feil angivelse av navn ved datterselskaper og internasjonal selskapsstruktur.²⁰⁶ Dette går igjen imot forutsetningen om at merverdiavgift skal være en forbruksavgift.

Det kan også argumenteres for at den forskjellige tilnærmingen fører til at norske virksomheter kan miste fradragsrett for kostnader, som med større sjanse ville blitt godkjent i EU. Det kan videre argumenteres for at dette er et forhold som gir virksomhetene en økonomisk ulempe gjennom økt risiko for sanksjoner, sammenlignet med andre virksomheter som har rettigheter etter EU-retten.

²⁰³ Forordene til boken "Praktisk merverdiavgiftsrett" (2012) kritiseres det at merverdiavgiften er lite forsket på og undervurdert i norsk kontekst. Og Eriksen (2020) påpeker i sin avhandling at staten bør ha en konsistent holdning til EU-rettens betydning i norsk rett.

²⁰⁴ Dyrnes Aasprong og Mikelsen B. *Merverdiavgift i et internasjonalt perspektiv* (2017) s.13-17.

²⁰⁵ OECD Economic Surveys: Norway 2024.

²⁰⁶ OECD, *OECD Economic Surveys*, s. 49.

Oppsummert kan vi fastslå at det er betydelige konsekvenser for norske næringsdrivende ved ulik tolkning av reglene, sammenlignet med virksomheter innenfor EU. Mens norske virksomheter kan oppleve økonomisk tap på grunn av norske domstolars og skattemyndigheters strenge tolkning, har virksomheter i EU-området større fleksibilitet ved konsekvenser av formfeil ved fradrag basert på EU-rettens tilnærming av prinsippet om "substans over form". Dersom målet er at det norske merverdiavgiftssystemet skal fungere slik det er tiltenkt i størst mulig grad, tror vi det er hensiktsmessig at skattemyndighetene og næringslivet i større grad deler kunnskap og samarbeider for å sikre at de formelle kravene ikke blir misforstått. Samtidig er det også hensiktsmessig at lovgiver kommer på banen, og gir oppklaringer om spørsmål knyttet til problemstillinger innen fradragsrett for inngående merverdiavgift. Særlig i tilfeller hvor det er naturlig å sammenligne seg med EU- og OECD-land. Det bør være ønskelig at aktører i næringslivet kan håndtere regelverket på en mer effektiv og rettidig måte, slik at feil ikke skjer på grunn av misforståelser og uklarheter. Dette er også i tråd med en mer effektiv allokering av ressurser, som kan fremme at virksomheter kan bruke ressurser på investeringer, ved å få mindre administrative kostnader som en følge av å miste fradrag, og/eller saksomkostninger ved å klage på eventuelle vedtak.

5.3.2 Konsekvenser for økonomiske og strategiske beslutninger

Utgangspunktet er at merverdiavgiftssystemet skal være en forbrukerskatt. Gjennom rollen som innkrever av den indirekte skatt som virksomheter utøver, følger det naturligvis kostnader til regnskapssystemer, personale og oppdatert kunnskap til å administrere innkreving og rapportering av merverdiavgift.

I rettspraksis og forvaltningspraksis vi har gått gjennom har aktuelle beløp for etterregning, tilbakeføring og/eller tilleggsavgift variert fra under kr 15 000 til over kr 2 000 000. Det er klart at ved svindel, falske fakturaer og andre klanderverdige forsøk på å tilegne seg ikke-rettmessig fradrag, eller andre fordeler, er de rettslige sanksjonene hensiktsmessige. Både som direkte straff/virkning, men også som forebyggende tiltak for å motvirke slik atferd.

I tilfeller hvor det kan være grunnlag for å ta en vurdering på om de materielle kravene etter § 8-1 er oppfylt, men hvor det foreligger en mangel i henhold til § 15-10 (1) og bokføringsforskriftens formelle krav til dokumentasjonen, og disse kravene fortolkes og håndheves strengt – argumenterer vi for at denne tilnærmingen kan påvirke virksomheters strategiske beslutninger.

Det følger av en undersøkelse fremført av SSB (2008), at i perioden 2001-2009 flyttet over 18 prosent av alle norske virksomheter en aktivitet utenlands i perioden 2001-2009. Flyttingen av virksomhetens aktiviteter var til andre EU-land, hvor hovedmotivasjonen var knyttet til reduksjon av kostnader. Følgelig kan dette ha tilknytting til andre kostnader enn MVA, men det illustrerer at virksomheters økonomi, likviditet, er sårbare. Samme undersøkelse viste at Sverige med 17 prosent, skilte seg ut som landet flest norske virksomheter flyttet en økonomisk aktivitet til.²⁰⁷ Selv om Sverige er nærmeste naboland, og de kan tilpasse direktivet i en viss grad til egen lovgivning (motsatt blir forordninger direkte innført med øyeblikkelig virkning), må de svenske merverdiavgiftsreglene bli tolket i tråd med EU-domstolens tolkning av bestemmelsene i VAT-direktivet. I dag kan dette ha enda større effekt, med tanke på at «substans over form»-prinsippet har blitt utviklet i etterkant av undersøkelsen. Uavhengig av hvor norske virksomheter eventuelt velger å flytte virksomhetens aktiviteter, eller etablering av, betyr det imidlertid at det norske velferdsstaten kan bli svekket ved lavere grad av aktivitet i næringslivet.

I rettspraksis vi har gått gjennom, er det gjerne virksomheter med grenseoverskridende økonomiske aktiviteter, og virksomheter med en konsernstruktur, som særlig kan få problemer med å etterleve den formelle reguleringen. Det kan argumenteres for, at for å stimulere til fortsatt næringsutvikling- og vekst i Norge, og hindre at virksomheter flytter sine virksomheter til utlandet, er det hensiktsmessig at regelverket blir mer transparent og enklere å overholde. Og videre at det er større adgang for å ta en konkret

²⁰⁷ Haugen, «Høy flytteaktivitet i norske bedrifter (2008)».

vurdering av de reelle omstendighetene etter mval. § 8-1 når det foreligger formfeil, og kjøper som gjør krav på fradrag, kan vise til tilleggsopplysninger – uavhengig av når disse blir fremlagt.

Økonomiske tap som en følge av å tape betydelige summer i fradrag på inngående merverdiavgift, samt tilleggsskatt på 20 prosent og medfølgende saksomkostninger, grunnet strenge formelle krav og lite fleksibilitet til å korrigere faktura ved formfeil, kan gi konsekvenser for norske virksomheters økonomiske beslutninger. Herunder, risiko for redusert mulighet til investeringer som kan ramme videre vekst og mulighet til å bidra til samfunnets sysselsetting.

5.4 Harmonisering?

Spørsmålet er om norsk rett burde anvende EU-retten, herunder EU-domstolen, som rettskilde og tolkningsfaktor i merverdiavgiftsretten, på lik linje man gjør gjennom EU/EØS-rettslig metode. (De lege feranda)

På den ene siden har EUs VAT-system spilt en vesentlig rolle i utformingen av det norske merverdiavgiftssystemet siden innføringen av den opprinnelige merverdiavgiftsloven i 1970.²⁰⁸ Dette gjennom at den opprinnelige merverdiavgiftsloven var opprinnelig basert på EUs første VAT-direktiv fra 1967.²⁰⁹ Det er neppe tvil om at innføringen av merverdiavgiftssystemet har gitt den norske velferdsstat en betydelig inntekt, særlig med innføringen av generell omsetningsavgift også for tjenester. Innføringen av merverdiavgiftsloven av 1970 ble ansett som et nødvendig tiltak for å forberede en eventuell senere tilslutning til det Det europeiske økonomiske fellesskap (EEC).²¹⁰ Til tross for at Norge siden inngåelse av EØS-avtale i 1992 ikke har hatt forpliktelser etter EØS-avtalen til å iverksette EU lovgivning for merverdiavgift, var EU-retten (og OECD-land) også

²⁰⁸ Se f.eks. Ot.prp.nr.17 (1968-1969).

²⁰⁹ First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes.

²¹⁰ «Ot.prp.nr.17 (1968-1969) - Lovdata Pro». Se side 43.

en kilde til at Norge gjorde unntak for finansielle tjenester i 2001. Dette viser at EU-utviklingen således har vært viktig for det norske MVA-systemet.²¹¹

Gjennom redegjørelsen for gjeldende rett i del to og tre har vi overordnet sett at de formelle kravene for fradrag for inngående MVA/VAT i stor grad samsvarer med hverandre. Særlig med hensyn til formelle krav til opplysninger som skal angis i salgsdokumentasjonen/faktura, slik som tydelig og spesifikk angivelse av partene for at skattemyndighetene skal kunne kontrollere at det er de reelle selgerne og kjøperne som er oppført. Det er imidlertid en viss indikasjon på at norsk rett, inklusiv forvaltningspraksis, og EU-domstolen vektlegger forskjellige prinsipper i vurderinger av henholdsvis om mangler som vedrører angivelse av selger, ytelsens art og omfang, og eksempelvis angivelse av MVA/VAT-nummer.

Kontrollhensyn, risiko for dobbel fradragsføring og forebygging tilsier streng vektlegging av den formelle reguleringen i norsk rett, mens EU-domstolen ser hen til formålet i VAT-direktivet og VAT-systemet, herunder at fradragsfunksjonen bidrar til at VAT-systemet er nøytralt og ikke pålegger skatteyder uønskete økonomiske byrder.

Vi har redegjort for at unntaket for finansielle tjenester er et av områdene i merverdiavgiftsloven hvor norsk rett anser EU-domstolen og EU-retten som en rettskilde og vesentlig tolkningsfaktor. Det kan derfor argumenteres for at unntaket for finansielle tjenester er harmonisert og tolket i samsvar med EU-domstolens tolkning av unntaket for finansielle tjenester i VAT-direktivet. Dette er klart fra forarbeidene²¹² og Høyesteretts uttalelser i flere domsavgjørelser²¹³, der harmoniseringen er begrunnet i konkurransehensyn.

På den ene siden kan det argumenteres for at det er en fordel med ytterligere harmonisering, da dette vil være i tråd med EØS-avtalen om et enhetlig marked.

²¹¹ Dyrnes mfl., *Merverdiavgiftsrett i et internasjonalt perspektiv (2017)*, s. 21.

²¹² «[Ot.prp.nr.2 \(2000–2001\)](#)». Avsnitt 2.1.3 Unntak.

²¹³ «[HR-2009-2396-A \(ABG Sundal Collier\) - Lovdata Pro](#)»; [HR-2019-2335-A \(Gjensidige-dommen\)](#).

Dermed er konkurransehensyn, som kan bidra til økt konkurransevne, samtidig som det gir økt forutberegnelighet for skatteyttere, noe som taler for.

Harmonisering av tolkningen av de norske MVA-reglene med EU-retten kan bidra til å forenkle systemet og tilrettelegge for økt effektivitet mellom de næringsdrivende og slik bidra til kostnadseffektiv internasjonal handel. En felles forståelse av reglene kan gi økt forutsigbarhet og tillit i markedet, noe som er avgjørende for virksomheters evne til å konkurrere på like vilkår i EU og internasjonalt. Videre vil reduserte kostnader være en fordel for virksomhetene. En enhetlig tolkning av MVA-reglene vil kunne redusere administrative kostnader for virksomheter som opererer både nasjonalt og internasjonalt²¹⁴

På den andre siden kan det argumenteres for at det er noen ulemper ved å anvende EU-retten som en konsekvent rettskilde ved spørsmål om MVA, herunder fradrag. For det første innebærer det en reduksjon av skatte- og avgiftssuverenitet for Norge. En harmonisering av avgiftsregler kan medføre at norske myndigheter får begrensninger i å tilpasse det norske systemet etter nasjonale behov og prioriteringer. Det kan gi økte kostnader for staten å bære tapsrisikoen i større grad, og være parten som har bevisansvaret for at det ikke foreligger en reell økonomisk transaksjon. En avgjørende vektlegging av kontrollhensyn begrenser også risikoen for dobbel fradragsføring, og MVA-svindel. Våren 2024 ble den danske dokumentaren «Den sorte svane»²¹⁵ publisert, som avslører omfattende økonomisk kriminalitet på tvers av samfunnet i Danmark som man ikke visste om, inklusiv «fakturakarusellsvindel» og øvrig VAT-svindel. Den norske tilnærmingen gjennom streng vektlegging av kontrollhensyn som medfører at skatteytteren må oppfylle de formelle kravene for å ha rett på fradrag for

²¹⁴ Dyrnes uttrykker også at når de relevante internasjonale kildene ikke følges godt nok opp, eksempelvis når forarbeid nevner EU-regelverk, blir dette problematisk i etterkant av lovendringer med manglende oppfølging til de internasjonale kildene, Dyrnes Aasprong og Mikelsen B., (2017). s. 17.

²¹⁵ Dokumentaren har gitt ringvirkninger i Danmark gjennom hastetiltak, blant annet lovendringer som rammer profesjonelle aktører som tilrettelegger for økonomisk kriminalitet, kontra nåværende lovgivning som rammer de som utfører kriminaliteten hardt. ”Danmark varsler lovendringer etter dokumentaren «Den sorte svane»”. Kristensen, «Danmark varsler lovendringer etter dokumentaren ‘Den sorte svane’».

inngående merverdiavgift kan således tenkes å være en forebyggende faktor mot slike forhold, gjennom at formkravene som blant har som formål å sikre tydelig identifikasjon av partene bidrar til å forebygge svindel.

Vi ser altså både fordeler og ulemper med en “harmonisering”, f.eks. å ta i bruk “substans over form”-prinsippet i norsk rett ved formfeil på salgsdokumentasjonen. Etter vår mening er det minimum et behov for en tydeliggjøring av EU som rettskilde innenfor merverdiavgiftsretten. Det er også behov for økt kunnskap, særlig på EU-retten i merverdiavgiftsrett, blant rettsanvendere. Dette for å unngå misvisende uttalelser som kan ramme på en måte som i utgangspunktet ikke var tiltenkt ved innføringen av MVA-systemet i henhold til dets prinsipper. Det er også besynderlig at merverdiavgiftsretten har en liten plass, sammenlignet med skatteretten, i undervisningen i rettsvitenskap ved universiteter og høyskoler,²¹⁶ når det er en helt sentral del av næringslivet og for øvrig for alle som forbrukere.

5.5 Konklusjon

Hovedproblemstillingen er om reglene for fradrag for inngående merverdiavgift tolkes annerledes i Norge ved formfeil på bilag, jf. mval. § 15-10 (1), sammenlignet med EU-rettens “substans over form”-konsept. Hvis ja, hvilke konsekvenser kan dette ha for avgiftssubjekter?

Konklusjonen er at reglene for fradrag for inngående merverdiavgift tolkes annerledes i Norge ved formfeil på bilag, jf., mval. § 15-10 (1), sammenlignet med EU-rettens “substans over form”-konsept. EU vektlegger nøytralitetsprinsippet og formålet med VAT-systemet og materielle vilkår over formelle feil. I Norge er tilnærmingen preget av vektlegging av kontrollhensyn og fare for dobbel fradragsføring, som gir streng fortolkning av den formelle

²¹⁶ I 2024 er Handelshøyskolen BI en av få høyskoler, hvis ikke den eneste, som tilbyr fag der merverdiavgiftsrett inkluderes i undervisningen – men hvor skatterett uten tvil får flest antall undervisningstimer.

reguleringen. Konsekvensene er at dette kan føre til svekket rettstilstand, herunder høyere risiko for sanksjoner og administrativ byrde for skatteyttere. Det er således hensiktsmessig for et mer transparent og tydeligere system, og at norsk lovgiver oppklarer når EU-retten/EU-domstolen er en rettskilde eller ikke innen merverdiavgiftsretten.

Kildeliste

Litteratur

- Andenæs (2009) Andenæs, Mads Henry. *Rettskildelære*. 2009. 2. utgave. Utg M.H. Andenæs
- Arnesen (2022) Arnesen, Finn, Simen Hammersvik, Erling Hjelmeng, Olav Kolstad, og Ole-Andreas Rognstad. *Oversikt over EØS-retten*. 2022. utg. Oslo: Universitetsforlaget, u.å.
- Dyrnes/Mikelsen (2017) Dyrnes Aasprong, Cecilie, og Mikelsen B. *Merverdiavgift i et internasjonalt perspektiv*. 1. utg. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag, 2017.
- Eriksen (2020) Eriksen, Nils. «Merverdiavgift - Anvendelse av internasjonale rettskilder i Norge», 2020.
- European Commission (n.d) «Sverige och EU-medlemskapet - Europeiska kommissionen». Åpnet 5. juni 2024. https://sweden.representation.ec.europa.eu/om-oss/sverige-och-eu-medlemskapet_sv.
- European Commission (n.d) «VAT Deductions - European Commission». Åpnet 19. juni 2024. https://taxation-customs.ec.europa.eu/vat-deductions_en.

- European Commission (n.d) «VAT in the Digital Age - European Commission». Taxation and Customs Union. (n.d) Åpnet 3. juni 2024. https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/value-added-tax-vat/vat-digital-age_en.
- European Commission (n.d) Value Added Tax (VAT) (n.d) Sett på juni 2024. https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/value-added-tax-vat_en
- European Commission (n.d) “What is VAT?” https://taxation-customs.ec.europa.eu/what-vat_en
- Fredriksen, Ola (2012) «Bokføringspålegg, tvangsmulkt og tap av fradragsrett - Lovdata Pro». Åpnet 3. juni 2024. <https://lovdata.no/pro/#document/JUS/fredriksen-o-2012-01?from=NL/lov/2009-06-19-58/%C2%A715-10>.
- Gjems-Onstad (2021) Gjems-Onstad, Ole, Cecilie Dyrnes Aasprong, og Anders Mikelsen B. *Merverdiavgift i et nøtteskall*. 11. utg. Nøtteskallserien. Oslo: Gyldendal, 2021.
- Gjems-Onstad (2012) Gjems-Onstad, Ole, Cecilie Aasprong Dyrnes, og Tor S. Kildal. *“Praktisk merverdiavgiftsrett”*. 1. utg. 2012. Gyldendal Norsk Forlag AS.
- Gjems-Onstad (2009) Gjems-Onstad, Ole. «Omgåelse og merverdiavgift». *Skatterett* 28, nr. 2 (7. juli

- 2009): 115–42.
<https://doi.org/10.18261/ISSN1504-310X-2009-02-02>.
- Haugen, John Åge (2008) «Høy flytteaktivitet i norske bedrifter (2008)». ssb.no, 25. juni 2008.
<https://www.ssb.no/virksomheter-foretak-og-regnskap/artikler-og-publikasjoner/hoy-flytteaktivitet-i-norske-bedrifter>.
- Kristensen, Mette (2024) «Danmark varsler lovendringer etter dokumentaren ‘Den sorte svane’». NRK, 10. juni 2024. <https://www.nrk.no/urix/danmark-varsler-lovendringer-etter-dokumentaren-den-sortesvane-1.16918375>.
- Lamensch, Marie (2017) «The Principle of Substance over Form with Respect to the Exercise of the Right to Deduct Input VAT: A Critical Analysis of the Barlis Jurisprudence EU Case Law Updates». *World Journal of VAT/GST Law* 6, nr. 2 (2017): 129–37.
- Lovdata Pro <https://lovdata.no/>
- OECD (2017) *International VAT/GST Guidelines - OECD*. OECD, 2017.
- OECD (2024) *OECD Economic Surveys: Norway 2024*. OECD Economic Surveys: Norway. OECD, 2024.
<https://doi.org/10.1787/cb13475f-en>.

Regjeringen.no (2024)	«Statsbudsjettet 2024: Statens inntekter og utgifter». Innhold. Regjeringen.no. regjeringen.no, 6. oktober 2023. https://www.regjeringen.no/no/statsbudsjett/2024/statsbudsjettet-2024-statens-inntekter-og-utgifter/id2996213/ .
Senter for europarett (2007) (Lovdata)	«ESA har fattet avgjørelse om at norske momsregler er i strid med EØS-avtalen». mai 2007 https://lovdata.no/pro/#document/EUR/eur-2007-09-10?searchResultContext=2314&rowNumber=3&totalHits=6 .
Skatteetaten.no (2024)	Merverdiavgiftshåndboken 2024

Norske rettskilder

Lover

Lov 19.juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) (1969) – opphevet

Lov 27.november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven) (1992).

Lov 26. mars 1999 nr 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) (1999)

Lov 19.juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) (2009).

Forskrifter

FOR-2004-12-01-1558 (2005) Forskrift 01. januar 2009 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften) - Lovdata Pro

FOR-2009-12-15-1540 (2010) Merverdiavgiftsforskriften - Lovdata Pro

Forarbeid

NOU 1990:11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester». Finans- og tolldepartementet, FIN, mai 1990.

NOU 2002:20 Ny bokføringslov Nye regler om bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger». NOU. Finansdepartementet, Bokføringsutvalget, 31. oktober 2002.

NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser. Finansdepartementet». NOU. regjeringen.no, 24. februar 2009.

Ot.prp.nr.17 (1968–1969) Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester

	(merverdiavgiftsloven)». Finans- og tolldepartementet, 10. januar 1969. Lovdata Pro
Ot.prp.nr.28 (1992–1993)	«Om lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift». Finans- og tolldepartementet, 4. desember 1992.
Ot.prp.nr.2 (2000–2001)	Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift». Finansdepartementet, 29. september 2000. Lovdata Pro
Ot.prp.nr.76 (2008–2009)	Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)». Finansdepartementet, 8. mai 2009
Prop.73 L (2009–2010)	Endringer i lov om merverdiavgift. Proposisjon. Finansdepartementet. 12.februar 2010
Prop.1 LS (2010–2011)	«Skatter og avgifter 2011». Proposisjon. Finansdepartementet, 5. oktober 2010
Prop.38 L (2015–2016)	«Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)». Finansdepartementet, 11. desember 2015.
Prop.98 L (2018–2019)	«Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel) - Lovdata», 10. april 2019.

Prop.1 LS (2022-2023) «Statbudsjett 2023 (Skatter, avgifter og toll) - Lovdata Pro». Finansdepartementet, 6. oktober 2022

Prop. 1 LS (2023–2024) “Skatter og avgifter 2024” Regjeringen, 06.10.2023
<https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/id1359/>

Rettspraksis

Rt-1985-93 (Sira Kvina)

Rt. 2001-1497 (Norwegian Contractors)

Rt-2007-209 (Hex)

Rt-2008-939 (Tønsberg Bolig)

Rt-2009-1632 (ABG Sundal Collier)

Rt-2011-213 (Invex)

Rt-2012-432 (Elkjøp)

Rt-2012-1547 (Norwegian Claims Link)

HR-2019-2335 (Gjensidige)

LB-2005-36995 (Bygg-dommen)

LA-2007-140170 (Risør Restaurantdrift)

LB-2009-108344 (Bermingrud Entreprenør)

LB-2013-36669 (N.N)

LB-2023-131334 (Steinkopf)

TBERG-2004-69061 (Maritime)

TOSLO-2009-88070 (Mediaconnect)

Forvaltningspraksis og andre rettskilder

- KMVA 7655A (2014) Klagenemndas avgjørelse av 15. desember 2014 - Skatteetaten, No. KMVA 7655A (Klagenemnda for merverdiavgift 15. desember 2014).
- KMVA 7824 (2013) Klagenemndas avgjørelse ved skriftlig votering av 7. oktober 2013 - KMVA 7824, No. 7824 (Klagenemnda for merverdiavgift 7. oktober 2013).
- Skatteklagenemnda (2019) Alminnelig avdeling 02 NS 79/2019 (Fradrag for inngående merverdiavgift stilet til et annet selskap), No. Alminnelig avdeling 02 NS 79/2019 (Skatteklagenemnda 11. november 2019).
- KMVA 8633 (2015) Tilbakeføring av fradragført inngående merverdiavgift. Klager NUF. Mval. § 8-1, § 15-10 (1), No. 8633 (Klagenemnda for merverdiavgift 7. september 2015).
- SKNA2-2018-29 (2018) SKNA2-2018-29, No. Alminnelig avdeling 02 NS 29/2018 (Skatteklagenemnda, Alminnelig avdeling 02 – Vedtak 19. mars 2018).
- Skatteetaten.no (2006) «Prinsipputtalelse, Salgsdokumentets innhold – merverdiavgift (2006)». Skattedirektoratet, 25. september 2006.
<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser>

[/prinsipputtalelser/salgsdokumentets-innhold--merverdiavgift/](#).

Skatteetaten.no (2010) «Skattedirektoratet, Krav til angivelse av partene i salgsdokumentet (2010)». Skattedirektoratet, 2. mars 2010.
<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/krav-til-angivelse-av-partene-i-salgsdokumentet/>.

Skatteetaten (2020) «Mange virksomheter sliter med å forstå mva-regelverket». Publisert 20.12.2020
<https://www.skatteetaten.no/om-skatteetaten/analyse-og-rapporter/analysenytt/mange-virksomheter-sliter-med-a-forsta-mva-regelverket/>.

Skatteetaten (2006) Skatteetaten. «Salgsdokumentets innhold – merverdiavgift», 25. september 2006.
<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/salgsdokumentets-innhold--merverdiavgift/>.

Skatteverket.se (2018) Skatteverket. «Brister i fakturans innehåll, mervärdesskatt | Rättslig vägledning | Skatteverket». 2018-12 05
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/editon/2024.2/373305.html>.

Skatteverket.se (2023) Skatteverket. «Krav på uppgift om mängd, omfattning och art i en faktura, mervärdesskatt | Rättslig vägledning | Skatteverket». 2023-11-10

[https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/editi
on/2024.3/439163.html](https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/editi
on/2024.3/439163.html).

Skatteverket.se (n.a) Skatteverket. «Momslagens regler om fakturering». (n.a) Text. Åpnet 6. juni 2024.
[https://www.skatteverket.se/foretag/moms/saljararor
ochtjanster/momslagensregleromfakturering.4.58d55
5751259e4d66168000403.html](https://www.skatteverket.se/foretag/moms/saljararor
ochtjanster/momslagensregleromfakturering.4.58d55
5751259e4d66168000403.html).

Skatteverket.se (2023) «Ny moms lag från och med 1 juli 2023». Text. Skatteverket, 23. mai 2023.
[https://www.skatteverket.se/foretag/moms/aktuelltom
moms/2023/2023/nymomslagfranochmed1juli2023.5
.21e4ba96188260715e38c8.html](https://www.skatteverket.se/foretag/moms/aktuelltom
moms/2023/2023/nymomslagfranochmed1juli2023.5
.21e4ba96188260715e38c8.html).

Internasjonale rettskilder

Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax

Mervärdesskattelag (2023:200), 2023:200 § Sverige (23e.Kr.).

Traktater/Direktiver

Rådsdirektiv 2006/112/EU	Rådsdirektiv 2006/112/EU av 28. november 2006 om et felles system for merverdiavgift, Pub. L. No. 2006/112/EC, § European Union, Directive 2006/112/EC (2006). http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj/eng .
First Council Directive 67/227/EEC	First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes, TOC DD I § (1967). http://data.europa.eu/eli/dir/1967/227/oj/eng .
Proposal for a Council Directive Amending Directive 2006/112/EC	European Commission. «Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE Amending Directive 2006/112/EC as Regards VAT Rules for the Digital Age». EUR-Lex, 2022. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:52022PC0701&qid=1710486585933 .

Rettspraksis

- Case 89/81 (Hong-Kong Trade)
- Case C-291/03 (MyTravel)
- Case C-255/02 (Halifax)
- C-439/04 and C-440/04 (Recolta Recycling)
- Case C-368/09 (Pannon Gép Centrum)

Case C-280/10 (Polski Trawertyn)

Cases C-80/11 and C-142/11 (Mahagében v Dávid)

C-653/11 (Newey)

C-590/13 (Idexx)

Case C-516/14 (Barlis 06)

C-518/14 (Senatex)

C-374/16 and C-375/16 (Geissel v Butin)

C-329/18 (Altic)

C-281/20 (Ferimet)

C-512/21 (Aquila Part Prod Com)

C-537/22 (Global Ink Trade)

Högsta förvaltningsdomstolen (SE) Mål nr 7254-22»

Redaktørverktøy

OpenAI. "ChatGPT: Open-Domain Language Model." OpenAI, 2024.
<https://chat.openai.com/>.

UiO ChatGPT. Universitetet i Oslo, 2024
<https://gpt.uio.no>.