



# NORGES HØYESTERETT

Den 20. september 2016 avsa Høyesterett dom i

**HR-2016-01982-A, (sak nr. 2016/378), sivil sak, anke over dom,**

Norisol AS

(advokat Eivind Bryne – til prøve)

mot

Staten v/Skatt sør

(Regjeringsadvokaten  
v/advokat Arne-Martin H. Sørli)

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

- (1) Dommer **Falch**: Saken gjelder gyldigheten av vedtak om tilleggsavgift på 20 prosent ved etterberegning av merverdiavgift.
- (2) Norisol AS – Norisol – er et dansk selskap som driver virksomhet innen områdene isolering, stillas, overflater, interiør og fasade. Selskapet ble registrert i det norske merverdiavgiftsregistret fra og med første termin 2011.
- (3) Fra juni 2012 til april 2013 sendte Norisol en rekke fakturaer til det danske selskapet Aalborg Engineering AS for tjenester levert ved Finnfjord smelteverk i Norge. Fakturaene inkluderte dansk merverdiavgift som Norisol rapporterte til danske myndigheter. Etter det opplyste fikk Aalborg Engineering AS fradrag i Danmark for inngående merverdiavgift.
- (4) Skatt sør varslet 16. august 2013 Norisol at kontoret vurderte å etterberegne merverdiavgift, dels med 4 597 255 kroner fordi det skulle vært beregnet norsk merverdiavgift på de nevnte leveransene, og dels med 19 143 kroner som gjaldt et annet forhold som ikke er tema i saken. Det ble beregnet renter på beløpene. I samme brev varslet Skatt sør at kontoret vurderte å ilegge tilleggsavgift med 20 prosent, det vil si med 923 280 kroner.
- (5) Norisol erkjente i tilsvaret 3. september 2013 at det hadde skjedd en feil, og at det skulle vært innberettet norsk merverdiavgift i tråd med det som fremkom i varslet. Selskapet bestred imidlertid at det var grunnlag for tilleggsavgift.

- (6) Skattekontoret traff 12. september 2013 vedtak i samsvar med varslet. Etter klage ble vedtaket fastholdt av Klagenemnda for merverdiavgift 17. februar 2014.
- (7) Norisol tok 18. august 2014 ut stevning mot staten v/Skatt sør med påstand om at Klagenemndas vedtak er ugyldig. Bare tilleggsavgiften ble angrepet. I dom 9. februar 2015 frifant Oslo tingrett staten v/Skatt sør som også ble tilkjent sakskostnader.
- (8) Etter anke fra Norisol avsa Borgarting lagmannsrett 21. desember 2015 dom med denne domsslutningen:

**"1. Anken forkastes.**

**2. Norisol AS betaler 53 000 – femtitretusen – kroner til staten v/Skatt sør i sakskostnader for lagmannsretten innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse."**

- (9) *Norisol AS* har anket til Høyesterett over rettsanvendelsen og i korte trekk gjort gjeldende:
- (10) Det er ikke grunnlag for å ilegge *Norisol* tilleggsavgift. Vilkåret i merverdiavgiftsloven § 21-3 første ledd om at feilen "*har eller kunne ha påført staten tap*", er ikke oppfylt. Noe provenyrtap for staten kunne ikke oppstå fordi kunden – *Aalborg Engeneering AS* – hadde rett til fradrag for inngående merverdiavgift med samme beløp som *Norisol* skulle betalt i avgift. Ved tolkningen av loven må det tas i betraktning at tilleggsavgift er straff etter den Europeiske menneskerettighetskonvensjonen (EMK). Det gjelder derfor et skjerpet legalitetsprinsipp.
- (11) Domstolene har full kompetanse til å prøve "*kan-skjønn*" i § 21-3 første ledd, blant annet fordi tilleggsavgift er straff etter EMK.
- (12) De retningslinjer Skattedirektoratet hadde utarbeidet på handlings- og vedtakstidspunktet, er derfor ikke avgjørende. De er senere lempet. Vilkåret i de tidligere retningslinjene om at *Norisol* måtte være i "*berettiget tvil*" om avgiftsplikten, kan da ikke anvendes.
- (13) *Norisol* har endelig anført at selskapet ikke var "*uaktsom*" fordi dets handlinger var unnskyldelige. Selskapet var dessuten i tilstrekkelig berettiget tvil slik at tilleggsavgift ikke kan ilegges. Tjue prosent tilleggsavgift er under enhver omstendighet en uforholdsmessig sanksjon.
- (14) *Norisol* har fremsatt denne påstanden:

**"1. KMVAs vedtak av 17. februar 2014 oppheves som ugyldig.**

- 1.1. Prinsipalt: Ugyldig som følge av at tapsvilkåret ikke er oppfylt.**
- 1.2. Subsidiært: Ugyldig som følge av at uaktsomhetsvilkåret ikke er oppfylt.**
- 1.3. Subsidiært: Ugyldig som følge av at "kan"-skjønn** er uriktig anvendt.
- 1.4. Subsidiært: Ugyldig fordi 20 % tilleggsavgift er uforholdsmessig reaksjon.**

2. **Staten v/Skatt sør betaler sakskostnadene for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett."**

- (15) *Staten v/Skatt sør* har tatt til motmæle og i korthet gjort gjeldende:
- (16) Det forelå i dette tilfellet fare for at staten ville bli påført tap som følge av Norisols manglende rapportering og innbetaling av merverdiavgift. Andre avgiftssubjekters forhold skal i den forbindelse ikke tas i betraktning, heller ikke det faktum at neste omsetningsledd ville ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Dette er i samsvar med lovens ordlyd og følger av fast praksis fra i alle fall 2003 og av de parallelle reglene i tolloven og ligningsloven. En annen tolkning ville dessuten nærmest legalisert "svart" omsetning til avgiftsregistrerte næringsdrivende.
- (17) Staten har ikke innvendinger mot at domstolene fullt ut overprøver forvaltningens "kan-skjønn" i denne type saker, med den reservasjon at domstolene ikke kan sensurere de retningslinjene som forvaltningen har utarbeidet.
- (18) Det er ikke avklart om tilleggsavgift på mindre enn 30 prosent er straff etter EMK artiklene 6 og 7. Men om så er tilfellet, endres ikke den tolkningen av merverdiavgiftsloven § 21-3 som staten gjør gjeldende. Løsningen blir den samme.
- (19) Norisol har i saksforberedelsen frafalt anførselen om at dets opptreden var aktsom, noe selskapet under enhver omstendighet ikke var. Feilrapporteringene var heller ikke unnskyldelige på en slik måte at selskapet kan påberope seg unntaket i Skattedirektoratets retningslinjer. Det er de retningslinjene som gjaldt på vedtakstidspunktet, som skal anvendes.
- (20) Staten v/Skatt sør har fremsatt denne påstanden:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. Staten v/Skatt sør tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."**
- (21) *Jeg er kommet til at anken må forkastes.*
- (22) Spørsmålet er om den tilleggsavgift som Klagenemnda for merverdiavgift påla Norisol, har hjemmel i merverdiavgiftsloven § 21-3 første ledd. Den har følgende ordlyd:
- "Den som forsettlig eller uaktsomt overtrer denne loven eller forskrifter gitt i medhold av loven, og ved det har eller kunne ha påført staten tap, kan ilegges inntil 100 prosent avgift i tillegg til merverdiavgift fastsatt etter § 18-1 og § 18-4 første og annet ledd. Tilleggsavgift kan ilegges inntil ti år etter utløpet av den aktuelle terminen."**
- (23) *Vilkåret om uaktsomt brudd på merverdiavgiftsloven:*
- (24) Det er ikke bestridt at Norisol brøt sin opplysningsplikt i merverdiavgiftsloven § 15-1 da selskapet, i sine omsetningsoppgaver for tredje termin 2012 til og med annen termin 2013, unnlot å inkludere den omtalte omsetningen til Aalborg Engeneering AS.
- (25) Etter mitt syn var denne overtredelsen uaktsom. Jeg legger i den forbindelse vekt på at selskapet var kjent med at leveransene skjedde i Norge, at leveransene derfor var

underlagt norsk merverdiavgiftslov, at feilen gjentok seg flere ganger over en lengre periode, og at det for selskapet burde fremstått som påfallende at omsetningsoppgavene over tid viste til dels store tilgodehavender. Jeg peker også på at Norisol, i sin søknad 14. desember 2011 om avgiftsregistrering, meddelte Skatt sør at selskapet ved en feil ikke hadde beregnet norsk merverdiavgift på enkelte leveranser i Norge til et annet dansk selskap. Til tross for at selskapet altså hadde begått samme feil kort tid tidligere, var rutiner og systemer ikke korrigert. Mitt standpunkt til uaktsomhetsspørsmålet innebærer at jeg ikke trenger ta stilling til om anførselen fra Norisol om at selskapet ikke opptrådte uaktsomt, skulle vært avskåret fordi den var frafalt under saksforberedelsen.

- (26) *Tapsvilkåret:*
- (27) Spørsmålet er dernest om overtredelsen "har eller kunne ha påført staten tap". Formuleringen er ny i merverdiavgiftsloven fra 2009. Den tidligere merverdiavgiftsloven fra 1969 brukte i § 73 formuleringen "statskassen derved er eller kunne ha vært unndratt avgift". Lovforarbeidene omtaler, uten nærmere kommentarer, gjeldende merverdiavgiftslov § 21-3 som en videreføring av den tidligere § 73, se Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) side 83. Tolloven § 16-10 første ledd, som etter merverdiavgiftsloven § 13-3 også gjelder ved innførselsmerverdiavgift, har en temmelig lik formulering som den tidligere merverdiavgiftslov § 73.
- (28) Disse ordlydene klargjør at bedømmelsen skal skje på statens side. Avgjørende er ikke om den avgiftspliktige kunne oppnå noen fordel, men om staten kunne bli "påført [...] tap" eller "unndratt avgift".
- (29) Hvor *bred* denne bedømmelsen skal være, fremgår derimot ikke like klart. En nærliggende forståelse av ordlyden i § 21-3 er at de *samlete* virkninger for staten skal bedømmes. I så fall vil vilkåret ikke være oppfylt i et tilfelle som dette, fordi Aalborg Engineering AS hadde krav på, og ville krevd, fradrag for sin inngående merverdiavgift i Norge, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1, dersom Norisol hadde fakturert og rapportert norsk merverdiavgift. Beløpene hadde altså bare strømmet gjennom statskassen uten at noe ble værende. Jeg mener likevel at ordlyden ikke utelukker en *snevvrere* bedømmelse slik staten anfører, hvor man bare ser på virkningene av det enkelte avgiftsoppgjør, uten å trekke inn eventuelle nøytraliserende virkninger i senere omsetningsledd.
- (30) Spørsmålet har i liten grad vært omtalt i forarbeidene til de nevnte lovene.
- (31) I 1987 utarbeidet Skattedirektoratet "retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift" etter daværende merverdiavgiftslov § 73. Direktoratet tilrådte her at tilleggsavgift "som hovedregel ikke ilegges" når neste omsetningsledd har fradragsrett, fordi staten da "vanligvis ikke lider noe avgiftstap". Etter at Sivilombudsmannen i 1999 hadde uttrykt tvil om det var grunnlag for å ilegge tilleggsavgift etter den daværende tollloven § 69 i et lignende tilfelle, uttrykte Finansdepartementet i et brev at bestemmelsen hjemler ileggelse av tilleggsavgift også i slike situasjoner.
- (32) Med sikte på å harmonisere og avklare regelverket, utarbeidet Skattedirektoratet i 2003 nye retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift etter daværende merverdiavgiftslov § 73. Utgangspunktet fra 1987 ble i praksis snudd, slik at tilleggsavgift nå skulle ilegges selv om neste omsetningsledd hadde fradragsrett. Bare dersom den avgiftspliktige var i "berettiget tvil" om avgiftsplikten, eller dersom feilen kunne tilskrives datatekniske eller

andre feil den avgiftspliktige ikke kunne "bebreides" for, skulle tilleggsavgift unnlates. Disse retningslinjene bygget med andre ord på at statskassen kunne bli "unndratt avgift" i disse tilfellene.

- (33) Retningslinjene ble videreført i Skattedirektoratets publiserte retningslinjer 24. januar 2012, hvor det i punkt 2.1.2 heter at "[t]apsvilkåret skal vurderes for det enkelte avgiftssubjekt". Punkt 3 inneholder unntak, og punkt 3.8 behandler særskilt "inn/ut tilfeller" hvor innholdet i retningslinjene fra 2003 ble videreført.
- (34) Det må legges til grunn at retningslinjene fra 2003 og 2012 har vært fulgt i forvaltningspraksis, og da slik at tilleggsavgift i disse "inn/ut tilfellene" har blitt ilagt med mindre et av unntakene har fått anvendelse. Enkelte slike vedtak som har ilagt tilleggsavgift, har blitt bragt inn for domstolene. I perioden 2002 til 2009 finnes fem lagmannsrettsdommer og i 2014–2015 enkelte tingrettsdommer som alle bygger på at tapsvilkåret i den tidligere lovens § 73 og den tidligere tollovens parallelle bestemmelse i saker om innførselsmerverdiavgift, er oppfylt i disse tilfellene. Som jeg var inne på, uttrykker forarbeidene til gjeldende lov § 21-3 at den "viderefører" tidligere lovs § 73. Det er på denne bakgrunn nærliggende å forstå forarbeidene slik at meningen var å videreføre den tolkning av § 73 som fulgte av retningslinjene og etablert praksis.
- (35) Ileggelse av tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven krever etter Grunnloven § 113 grunnlag i lov. Men fordi tilleggsavgift ikke er straff etter Grunnloven § 96, kommer det strengere lovskravet for å kunne straffe, ikke til anvendelse.
- (36) Tilleggsavgiften på 20 prosent som Norisol ble pålagt, må imidlertid anses som straff etter EMK artikkel 7. Jeg viser her til Rt. 2003 side 1376 avsnittene 17 og 18, hvor det ble lagt til grunn at tilleggsavgift på 50 prosent etter daværende merverdiavgiftslov § 73 var straff etter EMK Protokoll 7 artikkel 4. Som det fremgår av dommen, må straffebegrepet i EMK artiklene 6 og 7 forstås på samme måte. Senere har Den europeiske menneskerettighetsdomstol (EMD) i storkammerdom 23. november 2006 i saken *Jussila mot Finland* lagt til grunn at en tilleggsavgift på 10 prosent – i den saken 308,80 euro – for brudd på den finske merverdiavgiftsloven, var straff etter EMK artikkel 6.
- (37) EMK artikkel 7 krever at for å kunne straffes, må handlingen være straffbar "etter nasjonal ... rett" – på engelsk: "under national ... law" – da handlingen fant sted. I storkammerdom 17. mai 2010 i saken *Kononov mot Latvia* utla EMD dette kravet slik i avsnitt 185:

**"When speaking of 'law', Article 7 alludes to the same concept as that to which the Convention refers elsewhere when using that term, a concept which comprises written and unwritten law and which implies qualitative requirements, notably those of accessibility and foreseeability. As regards foreseeability in particular, the Court notes that, however clearly drafted a legal provision may be in any system of law including criminal law, there is an inevitable element of judicial interpretation. There will always be a need for elucidation of doubtful points and for adaptation to changing circumstances. Indeed, in certain Convention States, the progressive development of the criminal law through judicial law-making is a well-entrenched and necessary part of legal tradition. Article 7 of the Convention cannot be read as outlawing the gradual clarification of the rules of criminal liability through judicial interpretation from case to case, provided that the resultant development is consistent with the essence of the offence and could reasonably be foreseen (see ....)."**

- (38) Det stilles derfor ikke krav om at rettstilstanden på handlingstiden utelukkende må bygge på en skrevet lovtekst, og det aksepteres at en regels innhold kan utvikle seg over tid gjennom rettslig fortolkning. Det sentrale er at rettstilstanden kvalitativt sett bygger på *tilgjengelige rettsregler* og er *tilstrekkelig forutsigbar*.
- (39) Av det jeg har sagt, følger at ordlyden i merverdiavgiftsloven § 21-3 første ledd *åpner* for den forståelse av tapsvilkåret som Klagenemnda bygget sitt vedtak på. Fra 2003 har denne fortolkningen vært tydelig presisert i Skattedirektoratets retningslinjer som har vært tilgjengelige for enhver. Forståelsen har dertil blitt stadfestet i flere publiserte rettsavgjørelser fra lagmannsrettene i perioden 2002 til 2009. Og endelig må det legges til grunn at lovgiver, ved vedtakelsen av merverdiavgiftsloven i 2009, bygget på denne forståelsen. Det forelå derfor etter min mening på dette punkt en *festnet rettstilstand* som bygget på tilgjengelige rettsregler, og som var tilstrekkelig forutsigbar for Norisol da selskapet i 2012 og 2013 brøt merverdiavgiftsloven.
- (40) Jeg er derfor kommet til at tapsvilkåret i § 21-3 første ledd er oppfylt. Staten kunne bli påført tap ved at Norisol i sine omsetningsoppgaver unnlot å medta omsetningen til Aalborg Engineering AS.
- (41) *"Kan-skjønnnet"*
- (42) Når de vilkårene jeg har gjennomgått er oppfylt, fastslår § 21-3 første ledd at tilleggsavgift "kan ilegges [med] inntil 100 prosent". Klagenemnda har utøvd dette skjønnnet ved å anvende Skattedirektoratets retningslinjer fra 2012, slik de gjaldt på vedtakstidspunktet. Det fremgår av vedtaket at Klagenemnda har bygget på at retningslinjene er en "instruks" fra overordnet forvaltningsorgan.
- (43) Norisol har gjort gjeldende at domstolene kan overprøve dette skjønnnet fullt ut.
- (44) EMK artikkel 6 gir enhver rett til å få prøvd blant annet en straffesiktelse mot seg ved en uavhengig og upartisk domstol. I dette ligger også visse krav til innholdet i domstolsprøvingen. Nasjonale domstoler må, som et utgangspunkt, ha full kompetanse til å behandle saken, se Kjølbros, Den Europæiske Menneskerettighedskonvention for praktikere, 3. udgave 2010 side 379. I kammerdom 4. mars 2004 i saken *Silvester's Horeca Service mot Belgia* ble det konstatert brudd på artikkel 6 nr. 1 i et tilfelle hvor bøter var pålagt administrativt for overtredelse av merverdiavgiftslovgivningen. Begrunnelsen var at de nasjonale domstolene bare hadde prøvd botens legalitet, ikke om den burde vært ilagt og hvor stor den burde være. Jeg nevner også at Høyesterett i Rt. 2005 side 117 avsnittene 50 og 51 kom til at daværende toll § 37 siste punktum, som fastslo at et krav på toll "kan" frafalles der den ansvarlige ikke var noe å legge til last, skulle prøves fullt ut av domstolene.
- (45) Jeg finner det på denne bakgrunn klart at domstolene fullt ut kan overprøve om Klagenemnda har fulgt Skattedirektoratets retningslinjer, noe staten også er enig i. Retningslinjene er så detaljert utformet at anvendelsen av dem har preg av tradisjonell rettsanvendelse. Jeg nevner også at dersom forvaltningen – til klagerens ugunst – ikke skulle følge retningslinjene, ville det lett oppstå usaklig forskjellsbehandling som domstolene under enhver omstendighet kan prøve.

- (46) I hvilken utstrekning domstolene i tillegg har myndighet til å overprøve retningslinjenes innhold – typisk om retningslinjene er for strenge – er det for meg ikke nødvendig å ta stilling til. Etter min mening leder anvendelsen av retningslinjene til et resultat for Norisol som er i samsvar med § 21-3 første ledd. Det kommer jeg tilbake til.
- (47) Skattedirektoratet endret retningslinjene 21. oktober 2014 ved at vilkåret om "berettiget tvil" i punkt 3.8 – som jeg straks skal sitere – falt bort. Norisol har gjort gjeldende at det er disse endrete og gunstigere retningslinjene som skal anvendes av domstolene, ikke retningslinjene fra 2012 som gjaldt da Klagenemnda traff sitt vedtak.
- (48) EMD har i storkammerdom 17. september 2009 i saken *Scoppola mot Italia* innfortolket et krav i EMK artikkel 7 om at lempeligere strafferegler, vedtatt og trådt i kraft etter at lovbruddet fant sted, *skal* anvendes. Jeg trenger ikke her å ta standpunkt til om dette prinsippet får anvendelse i et tilfelle som vårt, ettersom selve pådømmelsen i Norisols tilfelle skjedde i forvaltningen – i Klagenemnda. Det domstolene da skal ta stilling til, er om Klagenemndas vedtak lider av feil som leder til at vedtaket må oppheves som ugyldig. I slike tilfelle må domstolene anvende de reglene som vedtaksorganet skulle anvende, det vil si de regler som gjaldt da vedtaket ble truffet. Dette innebærer at domstolene *ikke* skal anvende de retningslinjene som senere ble vedtatt.
- (49) Jeg går så over til å se på Norisols anførsel om at Klagenemnda har anvendt retningslinjene fra 2012 uriktig, med den følge at det ikke var grunnlag for å ilegge Norisol tilleggsavgift, og at den under enhver omstendighet var for høy.
- (50) Ved uaktsomme overtredelser er retningslinjenes utgangspunkt at det skal ilegges 20 prosent tilleggsavgift. Ved grov uaktsomhet er satsen høyere. Fra disse utgangspunktene er det unntak som innebærer at for visse mer bagatellmessige feil, skal tilleggsavgift ikke ilegges eller nedsettes. Norisol har påberopt seg unntaket i punkt 3.8 som lyder:

**"3.8 Inn/ut tilfeller**

**Dersom selger har fakturert og bokført salget, men har unnlatt å beregne merverdiavgift og hvor selgeren godtgjør at kjøperen er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og ville hatt fradragsrett for avgiften, skal det normalt ikke ilegges tilleggsavgift for selgeren. Det er et vilkår at selger eller partene i fellesskap har vært i berettiget tvil med hensyn til om lovens unntaks- eller fritaksbestemmelser kommer til anvendelse."**

- (51) Jeg er enig med Klagenemnda i at Norisol ikke var i "berettiget tvil" om at omsetningen til Aalborg Engineering AS var merverdiavgiftspliktig til Norge. Det er for meg tilstrekkelig å vise til det jeg allerede har fremhevet, nemlig at Norisol kort tid tidligere – i 2011 – i brev til Skatt sør redegjorde for at selskapet var avgiftspliktig til Norge for omsetning i Norge til en annet dansk selskap. Det foreligger intet som ga Norisol grunn til å tvile på at dette var riktig også i 2012 og 2013. Norisol kan derfor ikke påberope seg dette unntaket.
- (52) Retningslinjene åpner i punkt 4.4 for å sette tilleggsavgiften til et bestemt beløp der en beregning i prosent kan bli en uforholdsmessig reaksjon. Vilkåret er at avgiftssubjektets uaktsomhet "anses som forholdsvis liten". Av det jeg har sagt, følger at jeg mener at Norisols uaktsomhet ikke var forholdsvis liten.

- (53) Av retningslinjene følger da at Norisol skal ilegges tilleggsavgift på 20 prosent av de beløp som ikke var rapportert. Slik retningslinjene var utformet, skulle det ved fastsetting av satsen ikke tas i betraktning at Norisol ikke kunne tjene på lovbruddet, og heller ikke at staten ikke kunne lide tap hvis fradragsretten i neste omsetningsledd tas i betraktning. I mange tilfelle kan slike omstendigheter føre til mildere sanksjoner. Men merverdiavgiftsloven bygger på prinsippet om selvrappotering. Da er det behov for sanksjoner som er tilstrekkelig strenge til at de fremmer lovlydighet, også i de tilfellene den avgiftspliktige ikke oppnår noen fordel. Effektive sanksjoner kan redusere behovet for kontroll og annen håndheving. Det dreier seg dessuten om masseforvaltning hvor blant annet likhetshensyn kan tilsi at ikke alle individuelle forhold bør tas i betraktning ved fastsettingen av tilleggsavgiftens størrelse. Etter min mening var derfor 20 prosent tilleggsavgift ingen uforholdsmessig reaksjon i dette tilfellet.
- (54) Heller ikke anførselen om at Klagenemnda har anvendt "kan-skjønnnet" i merverdiavgiftsloven § 21-3 første ledd galt, fører derfor frem.
- (55) *Sakskostnader*
- (56) Staten har vunnet saken og skal i utgangspunktet ha sine sakskostnader erstattet i tråd med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd. Saken har imidlertid reist uavklarte spørsmål om forståelsen av merverdiavgiftsloven § 21-3 første ledd og om betydningen av EMK i slike saker. Jeg finner derfor at det foreligger tungtveiende grunner som gjør det rimelig at Norisol fritas for å erstatte statens sakskostnader i alle instanser, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.
- (57) Jeg stemmer for denne

## D O M :

1. Anken forkastes.
  2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.
- (58) Dommer **Bull:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (59) Dommer **Endresen:** Likeså.
- (60) Dommer **Webster:** Likeså.
- (61) Dommer **Tønder:** Likeså.
- (62) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne



D O M :

1. Anken forkastes.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.

Riktig utskrift bekreftes: