

Mva ved bruk av digitale formidlings- eller handelsplattformer



Advokat
Espen Qvist
Partner i Advokatfirmaet PwC



Advokatfullmektig
Jennifer Wong
Senior Associate i
Advokatfirmaet PwC

I denne artikkelen vil vi se nærmere på hvordan avgiftsreglene regulerer avgiftsbehandlingen mellom partene når varer og tjenester formidles, kjøpes og selges via digitale handelsplattformer.

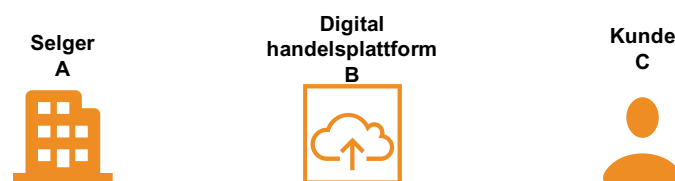
Salg av varer og tjenester skjer i stadig større utstrekning via store elektroniske handelsplattformer og i mindre grad fra fysiske butikker. De mest kjente handelsplattformene kjenner vi som for eksempel Google, Apple, Airbnb og AliExpress m.fl.

De elektroniske handelsplattformene vil i tillegg til å være viktige salgs- og kjøpskanaler, også være bindeledd mellom selgere og kjøpere som er lokalisert i ulike land, hvor geografi ikke lenger utgjør en begrensende faktor. Plattformene representerer også et utstillingsvindu som i praksis har vist seg å være et meget effektivt virkemiddel i markedsføringen med utbredelsen av mobile verktøy som PC, mobiltelefon og nettbrett.

Omleggingen i måten vi handler på via de digitale handelsplattformene har medført et økt antall grenseoverskridende transaksjoner. De tradisjonelle måtene for å avgiftsbelegge kjøp og salg av varer og tjenester har vist seg ikke å være verken treffsikre eller gi et godt uttrykk for å kreve opp avgift der forbruket finner sted. Det har derfor oppstått et behov for å endre avgiftsreglene for å unngå både dobbel og ingen avgiftsbelastning på transaksjoner omsatt via de elektroniske handelsplattformene og for å avgiftsbelegge transaksjonene i de landene hvor faktisk forbruk finner sted.

Den globale trenden er at flere og flere land innfører regler som pålegger handelsplattformen et større ansvar for å kreve opp merverdiavgift enn den underliggende juridiske salgsmodellen skulle tilsi, basert på et destinasjonsprinsipp hvor merverdiavgift skal oppkreves der hvor kunden er hjemmehørende.

Partene i transaksjonskjeden og deres legale roller



Den klassiske handelskonstellasjonen består av en selger, som både kan være en næringsdrivende selger eller en privatperson, som er leverandør av den underliggende varen/tjenesten.

På den andre siden har vi kjøper, som enten kan være en næringsdrivende kunde eller privatkunde/forbruker, som er mottaker av den underliggende varen/tjenesten.

Med introduksjonen av de digitale handelsplattformene har en ny part blitt introdusert i tradisjonelle handelskjeder mellom selger og kunde – de digitale markeds plassene.

Handelsplattformens rolle, legale forpliktelser og avgiftsmessige ansvar vil variere når de tilbys under ulike kjøps- og salgsmodeller, herunder om plattformen selger i sitt eget navn eller kun opptre som en formidler for selger. I tillegg til å opptre som et bindeledd mellom selger og kjøper vil handelsplattformene ofte også tilby andre supplerende tjenester som markedsføringstjenester, fakturaadministrasjon, administrasjon knyttet til den underliggende leveransen, betalingsoppkreving, rapportering av merverdiavgift osv.

Handelsplattformene blir mer og mer profesjonaliserte og fremstår oftere enn noen gang utad som de reelle selgerne av de



Trenden globalt er at ansvaret for å oppkreve merverdiavgift ved bruk av digitale handelsplattformer flyttes over på handelsplattformen, uavhengig av hvilken faktisk underliggende salgsmode-ll som benyttes.

underliggende produktene og tjenestene. Dette tilsier også at handelsplattformene bør ta et større ansvar i verdikjeden for å overholde lover og regler, herunder kreve opp merverdiavgift.

Forretningsmessig tilnærming

Handelsplattformens tilnærming

Store internasjonale handelsplattformer har ofte markedsmessig fotavtrykk i mange land og over flere kontinenter og fungerer derfor godt som et kostnadseffektivt virkemiddel for selgere til å introdusere sitt produkt og for kjøpere til å få dekket sine behov.

Handelsplattformens kommersielle suksess vil avhenge av en rekke faktorer. I tillegg til å ha markedsmessig geografisk utbredelse, vil dette også bero på hvilke kanaler som handelsplattformen opererer innenfor, herunder webdomener, ulike digitale markedsplasser som opererer som formidlingsplattformer, herunder eBay, Amazon, AppStore, Google Play etc.

Suksessraten vil også avhenge av hvilken kunde- og leverandørmasse som plattformen greier å knytte til seg, slik at den kan møte kjøpernes etterspørsel og gi potensielle selgere den profileringen som de ønsker å oppnå. Nøkkelinformasjon om leverandører og kunder som er knyttet til plattformene, benyttes her kommersielt for å øke markedsplattformenes attraktivitet.

Handelsplattformen vil ofte representere et ferdig tilrettelagt profesjonelt salgsværktøy i form av at den tilbyr komplementære tjenester for å redusere terskelen for de mer uprofesjonelle leverandørene og kundene til å knytte seg til plattformen. Dette vil typisk kunne være tjenester som markedsføring, fakturaadministrasjon, administrasjonstjenester knyttet til underliggende leveranser, betalingsoppkreving, rapportering av mva, skatt etc.

Selgers tilnærming

Selger har som intensjon å få solgt en vare eller en tjeneste, og vil som ledd i dette etterspørre målrettede markedskanaler uten store markedsinvesteringer, uavhengig av hvor kundene er hjemmehørende. Gjennom handelsplattformen oppnår selger å få tilgang til en stor kundemasse selv om selger verken kjenner kundene eller blir kjent med kundene som i en tradisjonell butikk.

Selgeren kan også være en mindre aktør som beveger seg i grensedragningen mellom privat (hobby) og næringsdrivende aktivitet, og har lite kjennskap til markedet eller regnskaps-, skatte- og avgiftsreglene. Den digitale handelsplattformen åpner således opp for å knytte til seg kunder over et langt større geografisk område enn ved en tradisjonell butikkdrift. Den gjør det også enklere for selger å starte virksomhet siden handelsplattformen ofte legger til rette for at selger enkelt kan overholde både regnskaps- og fakturareglene samt korrekt avgiftsmessig rapportering.

Kjøpers tilnærming

Kjøper vil ofte ha behov for å anskaffe en vare eller tjeneste og benytter den digitale handelsplattformen som en målrettet kanal for å profilere sitt behov for dette uten store markedsinvesteringer. Kjøper vil ofte ikke kjenne tilbyderne i plattformen, men plattformens profilering og innsikt i leverandørmassen, vil kunne påvirke kjøperen til å velge den aktuelle handelsplattformen som det mest målrettede og egnede markedstil-taket for å ivareta sitt kjøpsbehov.

Kjøperne kan også være mindre aktører som beveger seg i grensedragningen mellom privat (hobby) og næringsdrivende aktivitet, noe som også vil innvirke på den avgiftsmessige behandlingen av den underliggende leveransen av varer eller tjenester.

De ulike salgsmo-dellene

Merverdiavgiftsbehandlingen mellom partene vil ta utgangspunkt i avtaleforholdene mellom partene, herunder hvilken salgsmode-ll partene benytter.

I den videre fremstillingen vil vi fokusere på de avgiftsmessige konsekvensene for partene som er involvert, avhengig av hvilken salgsmode-ll som benyttes. Vi vil omtale de salgsmode-llene som er vanligst og mest brukt av digitale handelsplattformer, herunder kjøp og salg i eget navn og for egen regning og risiko (videresalg), kjøp og salg i eget navn, men for fremmed regning og risiko, (kommisjon) og

kjøp og salg i fremmed navn og for fremmed regning og risiko (agent/formidling).

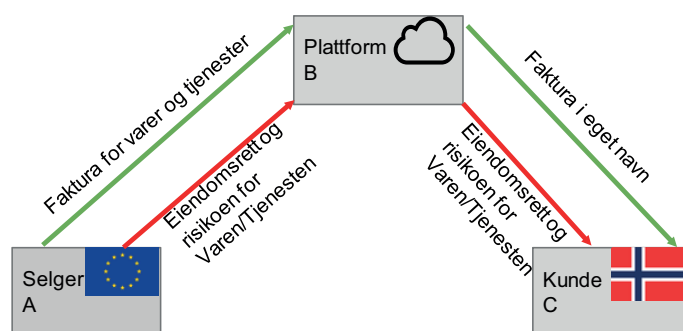
Videresalg

Videresalg er den mest brukte modellen i netthandel og var opphavet til de første digitale handelsplattformene. Handelsplattformen (mellommannen) vil med denne modellen kjøpe varer/tjenester av leverandøren og videreselge disse i sitt eget navn til sluttkunden. Med denne modellen vil handelsplattformen fremstå i eget navn og ha full regning og risiko for leveransen. Kjøper og selger vil ikke ha noen form for kontakt med hverandre.

Ettersom handelsplattformen selger i sitt eget navn og for egen regning og risiko, vil handelsplattformen anses for å være den avgiftsmessige leverandøren for den underliggende varen/tjenesten.

Fra et norsk merverdiavgiftsperspektiv vil derfor salget mellom selgeren og handelsplattformen og salget mellom handelsplattformen og sluttkunden, anses for å være to selvstendige avgiftstransaksjoner.

Handelsplattformer som opererer med denne modellen, vil være pliktig til å registrere seg og oppkreve merverdiavgift for sine avgiftspliktige salg i Norge. Denne plikten oppstår uavhengig av om selger i forutgående ledd er registrert for merverdiavgift.

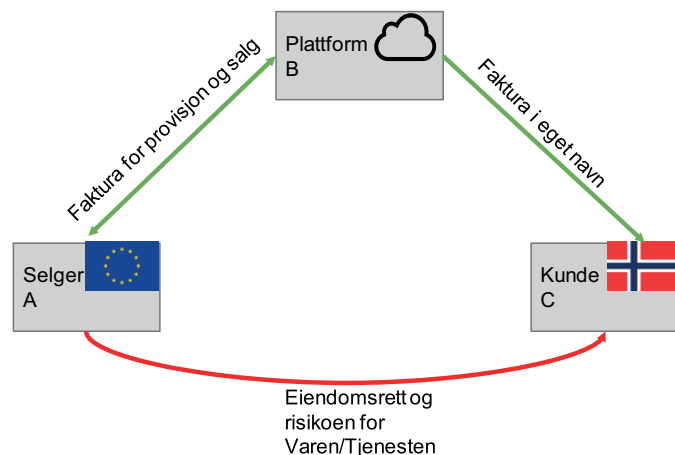


Kommisjon

Kommisjon innebærer at kommisjonæren (mellommannen) opptrer utad i eget navn, men etter oppdrag og for regning og risiko på vegne av den underliggende selgeren (kommittent). Eiendomsretten og risikoen for den underliggende leveransen går vanligvis direkte over fra leverandøren til kjøperen.

Etter merverdiavgiftsloven § 3-1 (2) vil omsetning av varer i kommisjon anses både som kommisjonærens og kommittentens omsetning. Det konstrueres således to transaksjoner avgiftsmessig ved kommisjon, én omsetning mellom kommittent og kommisjonær og en omsetning mellom kommisjonær og kjøper av kommisjonsvaren. Følgelig plikter både kommittent og kommisjonær å registrere seg og oppkreve merverdiavgift for sine salg i Norge.

Kommisjon er i norsk rett regulert i lov om kommisjon, og gjelder etter sin ordlyd kun varer, men prinsippene er antatt også å få anvendelse på tjenester i norsk rett. Dette kan underbygges blant annet ved at formidlere av elektroniske tjenester anses som avgiftsmessig leverandør etter merverdiavgiftsloven § 3-1 (3).

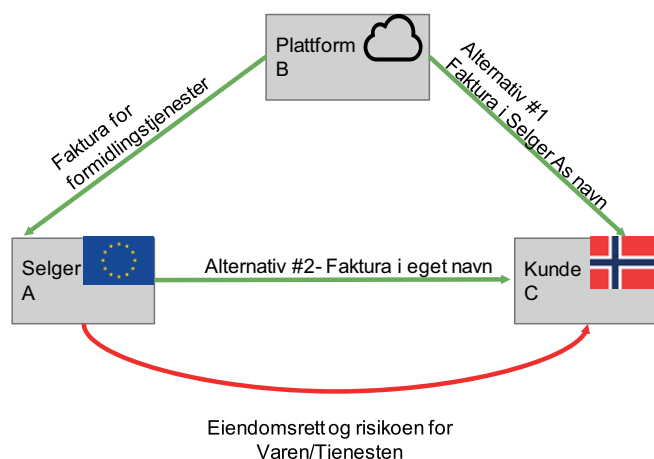


Formidling

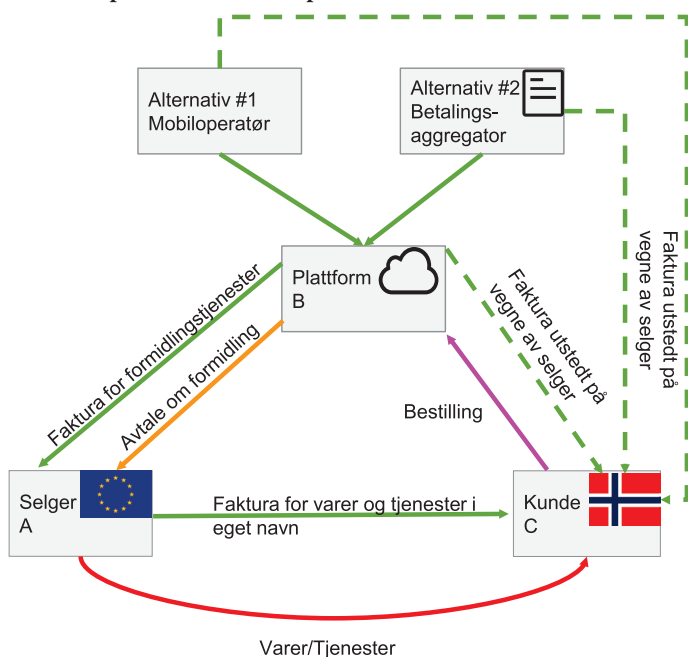
Ved formidling av varer og tjenester skjer salget i leverandørens navn og for leverandørens regning og risiko. Formidlerens hovedrolle går ut på å være bindeledd mellom de ulike partene, herunder medvirke til at selger og kjøper inngår avtale om salg av varer eller tjenester.

Formidleren trer da ikke inn i avtalen og vil ikke ha noen form for selvstendig ansvar eller risiko for at den aktuelle varen eller tjenesten blir levert. Fra et norsk merverdiavgiftsperspektiv vil derfor formidleren i utgangspunktet ikke anses for å være selger. Formidleren vil derfor utelukkende levere en formidlingstjeneste på vegne av selger og/eller kjøper og vil oppkreve en formidlingsprovisjon som vederlag for sine utførte tjenester.

(i) Eksempel 1 – Tre parter



(ii) Eksempel 2 – flere enn tre parter



Det eksisterer egne særregler som gjelder ved formidling av elektroniske tjenester til privatpersoner, og Stortinget har innført særregler ved formidling av salg av varer til privatpersoner.

Formidleren vil fra et norsk merverdiavgiftsperspektiv i disse to tilfellene anses for å være såkalt avgiftsmessig «tilbyder» og bli avgiftspliktig i Norge. Bakgrunnen for denne tilnærmingen er at formidlerne under disse to modellene ofte er profesjonelle større aktører som har god innsikt og opplysninger både om leverandørene og kundene. De opptrer ofte på vegne av et stort antall mindre leverandører og formidlerne bærer ansvaret for å oppkreve merverdiavgift. Dette i stedet for å registrere et stort antall mindre leverandører i det norske Merverdiavgiftsregisteret, basert på opplysninger om salg som er fasilitert av formidleren.

a. Særregler knyttet til formidling av elektroniske tjenester til privatpersoner

Elektroniske tjenester er definert som fjernleverbare tjenester som leveres over internett eller annet elektronisk nett og som ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi (internett/elektronisk nett) og hvor leveringen av tjenestene hovedsakelig er automatiserte (dvs. minimal involvering av menneskelig intervensjon i utføringen). Det er en rekke fjernleverbare tjenester som ikke hovedsakelig er automatiserte og således faller utenfor definisjonen av elektroniske tjenester.

Den som selger elektroniske tjenester til privatpersoner i Norge, vil anses for å være såkalt avgiftsrettslig «tilbyder». Når elektroniske tjenester leveres ved bruk av formidler, er det formidleren som skal anses som den avgiftsmessige «tilbyder» og registreringspliktig etter den forenklede registre-

ringsordningen VOES. Plikten til å beregne og oppkreve merverdiavgiften skiftes derfor i praksis fra selgeren til formidleren.

b. Særregler knyttet til formidling av varer til privatpersoner

Det er fra 1. april 2020 foreslått innført en ny forenklet ordning for registrering, rapportering og betaling av merverdiavgift for nettbutikker og andre aktører med elektronisk grensesnitt (handelsplattformer o.l.) som sender varer til forbrukere i Norge.

Det skal beregnes merverdiavgift med alminnelig sats på 25 % når privatpersoner mv. hjemmehørende i Norge kjøper varer direkte fra plattformen. Det er den utenlandske plattformen som anses for å være den avgiftsmessige «tilbyderen» og har ansvaret for beregning og betaling av norsk merverdiavgift når varene leveres til privatpersoner i Norge.

Plattformen skal registrere seg i den forenklede registreringsordningen (VAT On E-Commerce) VOEC). Plattformen som allerede er registrert etter VOES-ordningen, trenger trolig ikke å registrere seg i VOEC. Merverdiavgiften skal innbetales kvartalsvis etter de samme reglene som gjelder for VOES.

Fleire land har innført tilsvarende regler hvor leverandør eller formidler får en plikt til å registrere seg og oppkreve merverdiavgift i det landet hvor kunden er hjemmehørende, basert på et destinasjonsprinsipp hvor forbruket antas å skje. Plattformleverandøren tilordnes derved ansvaret for å oppkreve merverdiavgift. Rasjonalet bak disse reglene er at plattformleverandøren ofte er den parten i salgskjeden som både har informasjon om selger og kjøper, som fremstår som selger og som derved er nærmest til å oppkreve merverdiavgift.

Merverdiavgiftsbehandling av kjøp og salg levert via digitale plattformer

Merverdiavgiftsbehandlingen for kjøp og salg av varer og tjenester følger to ulike spor i regelverket og vil i praksis måtte avgjøres på bakgrunn av hvor det avgiftsmessige leveringsstedet er.

Selv om det avgiftsmessige leveringsstedet ikke er definert eller benyttet direkte i ordlyden i den norske merverdiavgiftsloven, er reglene også i den norske merverdiavgiftsloven tuftet på de mer internasjonalt anerkjente prinsippene for å fastsette det avgiftsmessige leveringsstedet for varer og tjenester.

Vi skal i det videre ta for oss hovedregler og unntak knyttet til leveringssted ved salg av varer og tjenester gjennom digitale handelsplattformer.

Vareleveranser (næringsdrivende til næringsdrivende)

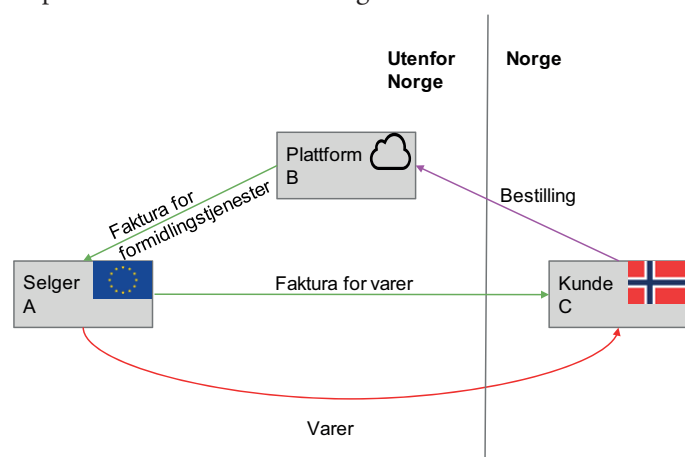
Det merverdiavgiftspliktige leveringsstedet for varesalg mellom næringsdrivende anses etter de norske merverdiavgiftsreglene å være det stedet hvor varen er blitt overlevert kjøper i tråd med avtalerettslig grunnleggende prinsipper. Gjennom avtaleregulering av hvor overleveringen av varene skal skje, kan partene i en transaksjon innrette seg i forhold til i hvilket land den avgiftsmessige behandlingen skal gjøres.

Dersom varene leveres innenfor det norske merverdiavgifts-territoriet, vil denne leveransen omfattes av norsk merverdiavgift. Selgeren vil som følge av å levere varer i Norge ha plikt til å registrere seg for å rapportere norsk merverdiavgift.

Dersom varene omsettes via digitale handelsplattformer, kan handelsplattformen, avhengig av hvilken salgsmo- dell handelsplattformen opererer under, også bli registrerings- pliktig knyttet til de samme leveransene i Norge. Såfremt handelsplattformen opererer under enten en videresalg- eller kommisjonsmodell, vil handelsplattformen anses for å være den avgiftsmessige selgeren.

Hvis handelsplattformen derimot kun opptrer som en ren formidler, vil ikke handelsplattformen ha noen plikt til å rapportere merverdiavgift på den underliggende transaksjo- nen. Avgiftsplikten vil da kun påhvile selgeren.

Både selgeren og handelsplattformen vil kunne unngå mer- verdiavgiftsplikt i Norge, hvis varene leveres fra utlandet til Norge. I et slikt tilfelle må selgeren la kjøperen stå som importør av varene inn til Norge.



Vareleveranser (næringsdrivende til privatkunde) –

Det avgiftsmessige leveringsstedet for vareleveranser er som nevnt stedet hvor varen faktisk er blitt overlevert til kunde basert på avtalerettslig grunnleggende prinsipper.

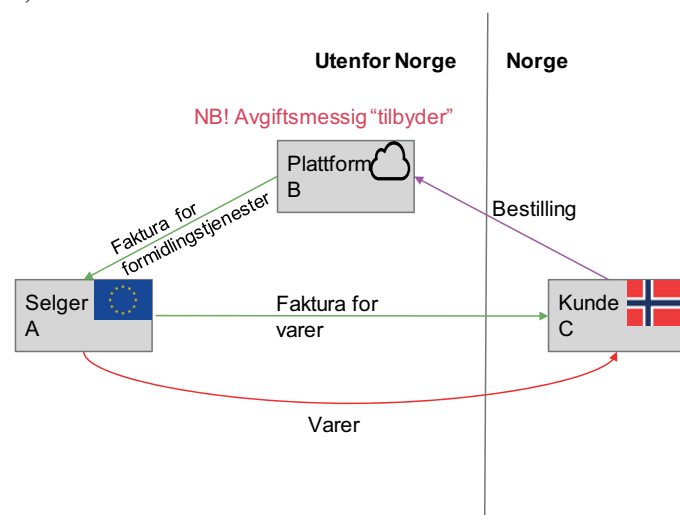
Ved Høyesteretts dom i Rt. 2006 side 364 Ifl OY Fotolabo Club ble det for første gang nedfelt en regel som avvek fra utgangspunktet om at avgiftsbehandlingen skal følge av hvor partene har avtalt at varene skal overleveres til kunde. Dommen anga en lære om at det må foretas en konkret vurdering av hvorvidt den aktuelle nettbutikken har innret-

tet sin profilering og sine salg, som salg til Norge eller som salg i Norge. Etter denne dommen ble det ikke mulig for utenlandske nettbutikker som fremsto som norske forhandlere av varer til private kunder, å overlate importen av varene til privatkunden og fakturere leveransen uten norsk merverdiavgift.

I forbindelse med statsbudsjettet for 2020 ble regjeringens forslag om å innføre nye regler med innstramming av regist- rerings- og rapporteringsplikten for utenlandske selgere og handelsplattformer som selger varer via elektroniske han- delsplattformer til private kunder, vedtatt av Stortinget. Reglene vil sannsynligvis tre i kraft fra og med 1. april 2020.

De nye reglene innebærer at en utenlandsk selger (og han- delsplattformen) anses for å være såkalt avgiftspliktig «tilby- der», og må som følge av sine leveranser registrere seg for merverdiavgift i Norge fra det tidspunktet den overstiger beløpsgrensen på kr 50 000. Dersom handelsplattformen opptrer som formidler for selgeren, vil handelsplattformen anses for å være primær «tilbyder» og plikter å rapportere for de omsatte varene. Det er dermed innført strengere plik- ter for handelsplattformen ved salg til private kunder.

Vi ser også at stadig flere land innfører tilsvarende regler som følger et destinasjonsprinsipp, slik at kjøpet avgiftsbe- legges av handelsplattformen i det landet hvor kunden er hjemmehørende.



Tjenesteleveranser (næringsdrivende til næringsdrivende) Hovedregel – «Stedbundne» tjenester

Det merverdiavgiftspliktige leveringsstedet for tjenesteleve- ranser anses etter hovedregelen i merverdiavgiftsloven for å være det stedet hvor tjenesten fysisk er utført. Dette prinsip- pet gjelder for alle tjenester som etter sin natur kan knyttes til et bestemt fysisk sted («stedbundne» tjenester). Dette vil si alle tjenester hvor det er nødvendig å være lokalisert fysisk på et bestemt sted for å kunne levere den aktuelle tjenesten.

Dersom «stedbundne» tjenester er avtalt utført i Norge av en utenlandsk leverandør, vil tjenesteleverandøren ha plikt

til å registrere seg for norsk merverdiavgift for å oppkreve merverdiavgift på leveransen til kunden.

Unntak – fjernleverbare tjenester

Dersom tjenesten etter sin natur ikke kan knyttes til et bestemt fysisk sted, anses tjenesten som en fjernleverbar tjeneste. Leveringsstedet for fjernleverbare tjenester er der hvor kunden er hjemmehørende. Dette innebærer at utenlandske leverandører av fjernleverbare tjenester til næringsdrivende kunder hjemmehørende i Norge ikke vil ha plikt til å oppkreve norsk merverdiavgift, da plikten til å oppkreve merverdiavgift på tjenesten er skjøvet over på den næringsdrivende kunden etter reglene om snudd avgiftsbehandling (*reverse charge*).

Fjernleverbare tjenester er legaldefinert som «tjenester der utførelsen eller leveringingen etter tjenestens art ikke, eller vanskelig, kan knyttes til et bestemt fysisk sted». Eksempler på dette er konsulenttjenester, it-tjenester og markedsførings-tjenester.

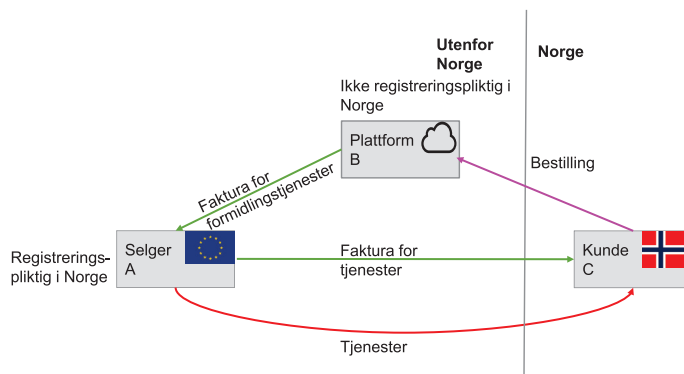
En utenlandsk handelsplattform som ikke er etablert i Norge vil heller ikke bli registreringspliktig i Norge for å ha opptrådt som mellommann og formidlet fjernleverbare tjenester på vegne av en utenlandsk selger.

Hvis selgeren derimot er etablert i Norge, vil formidlingstjenesten fra handelsplattformen være underlagt regler om «reverse charge» hvor selgeren er pliktig til å oppkreve 25 % norsk merverdiavgift på kjøpet av formidlingstjenesten fra handelsplattformen. Dette skyldes at formidlingstjenester levert via digitale verktøy er å anse som fjernleverbare tjenester.

Formidling av tjenester via digital handelsplattform

Det må foretas en konkret vurdering av om formidler av underliggende tjenester, herunder handelsplattformen, vil ha plikt til å registrere seg for merverdiavgift i Norge for sine tilknyttede formidlingstjenester. Dersom formidlingstjenestene kan knyttes til et bestemt fysisk sted i Norge, er det sannsynlig at formidler må registrere seg for å oppkreve norsk merverdiavgift på formidlingstjenesten.

Ved bruk av utenlandsk digital handelsplattform som formidler, vil imidlertid utgangspunktet være at formidlingstjenestene etter sin natur ikke er knyttet til et bestemt fysisk sted. Det vil derfor ikke utløse registreringsplikt for merverdiavgift i Norge. Dette vil typisk kunne være aktuelt for digitale handelsplattformer, eksempelvis digitale plattformer som distribuerer utleie av fritidseiendommer fysisk beliggende i Norge. Det gjenstår likevel å se om prinsippene i IFI-Oy Fotolabo Club-dommen vil kunne bli anført i et tilfelle hvor handelsplattformen fremstår utelukkende som en markeds plass innrettet for å formidle salg i Norge mot det norske markedet.



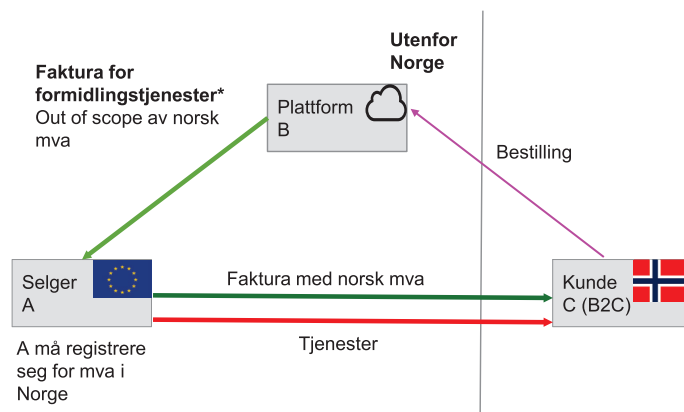
Tjenesteleveranser (næringsdrivende til privatkunde)

Det merverdiavgiftspliktige leveringsstedet for tjenesteleveranser av stedbunden karakter anses etter hovedregelen i merverdiavgiftsloven for å være det stedet hvor tjenesten fysisk er utført.

Dersom «stedbundne» tjenester er utført i Norge av en utenlandsk leverandør, vil tjenesteleverandøren ha plikt til å registrere seg for norsk merverdiavgift for å oppkreve merverdiavgift på leveransen til kunden.

Fjernleverbare tjenester levert fra en utenlandsk leverandør til en privatkunde hjemmehørende i Norge vil i utgangspunktet ikke utløse plikt til å oppkreve og registrere leverandøren for norsk merverdiavgift. Det er dog sannsynlig at leverandøren vil fakturere den private kunden med lokal merverdiavgift i det landet hvor leverandøren er hjemmehørende.

Ved formidling av tjenester via digital handelsplattform må det foretas en konkret vurdering av om formidler av underliggende tjenester, herunder handelsplattformen, vil ha plikt til å registrere seg for merverdiavgift i Norge for sine tilknyttede formidlingstjenester. Dersom formidlingstjenestene kan knyttes til et bestemt fysisk sted i Norge, er det sannsynlig at formidler må registrere seg for å oppkreve norsk merverdiavgift på formidlingstjenesten. Ved bruk av utenlandske digitale handelsplattformer som formidler, vil imidlertid utgangspunktet være at formidlingstjenestene etter sin natur ikke er knyttet til et bestemt fysisk sted. Det vil derfor ikke utløse registreringsplikt for merverdiavgift i Norge. Dette vil typisk kunne være aktuelt for digitale handelsplattformer, eksempelvis digitale plattformer som distribuerer utleie av fritidseiendommer fysisk beliggende i Norge.



Eksempel: Formidling av transporttjenester

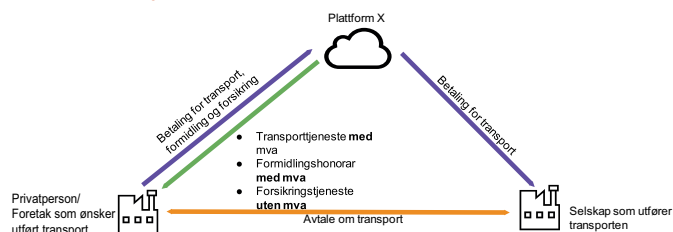
Plattform X er en formidlingsplattform hvor transportøren og kunden som ønsker å få transporten utført for seg, kan finne hverandre og inngå avtale om varetransport.

Avtalen om varetransport inngås da direkte mellom transportøren og kunden. Plattform X har derimot avtale med kunden om å formidle varene, oppkreve betaling for den underliggende transporttjenesten og fakturere på vegne av transportøren.

Kunden kan i tillegg inngå avtale direkte med Plattform X om at varene skal være forsikret under transport.

I Plattform X' faktura vil det således inngå eget salg av formidling av varer og eventuelt forsikring, samt fakturering på vegne av og i navnet til transportøren for transporttjenesten.

Foretak som transporterer:



Dersom Plattform X opptrer som ren formidler, er selskapet i utgangspunktet ikke registreringspliktig for mva i Norge for formidlingstjenestene. Dette skyldes at formidlingstjenester levert over internett, anses etter sin natur som fjernleverbare tjenester, og når disse tjenestene selges til:

- I. en næringsdrivende kunde (B2B) vil salget være underlagt regler om reverse charge
- II. en privat kunde (B2C) – og formidleren (Plattform X) er etablert utenfor Norge, vil disse tjenestene falle utenfor virkeområdet til merverdiavgiftsloven og vil derfor ikke være underlagt norsk mva.

Vi gjør i den forbindelse oppmerksom på at i kapittelet om utførelse i mva-loven er det eksplisitt inntatt en bestemmelse som regulerer formidling av transporttjenester utenfor det norske mva-territoriet, jf. mval. § 6–29 (1), bestemmelsen lyder:

«Formidling av persontransport er fritatt for merverdiavgift dersom transporten skjer utenfor merverdiavgiftsområdet eller direkte til og fra steder utenfor merverdiavgiftsområdet.»

Denne bestemmelsen er etter vårt syn uklar, da den kan indikere at avgiftsstatusen til formidler i realiteten avhenger av den underliggende leveransen og dens art, og ikke hvorvidt de tjenestene formidleren leverer i seg selv er fjernleverbare eller ikke. Vår oppfatning av regelverket er at formidlingstjenestene levert via digitale kanaler i utgangspunktet, etter sin natur, ikke er knyttet til et bestemt fysisk sted, og når formidlingstjenester er levert av en utenlandsk digital

handelsplattform, vil ikke denne type leveranser utløse registreringsplikt for merverdiavgift for den utenlandske plattformen i Norge.

Forsikringstjenesten (i forbindelse med formidlingen av varene) vil mest sannsynlig anses som en finansiell tjeneste og på selvstendig grunnlag være unntatt fra mva.

Transportøren vil være avgiftspliktig for selve transporten og må registrere seg for mva i Norge.

Elektroniske tjenester

Det er egne særregler som gjelder for salg og formidling av elektroniske tjenester til privatkunder i Norge.

Elektroniske tjenester er legaldefinert som «Fjernleverbare tjenester som leveres over internett eller annet elektronisk nett og som ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi, hvor leveringen av tjenestene hovedsakelig er automatisert». Eksempelvis vil konsulenttjenester som leveres via e-post anses for å være fjernleverbare tjenester, men likevel ikke som elektroniske tjenester, da slike tjenester ikke hovedsakelig er automatisert.

Utenlandske næringsdrivende som selger eller formidler elektroniske tjenester direkte til privatkunder, vil regnes for å være avgiftspliktige tilbydere i Norge. Dette innebærer at de må registrere seg for og rapportere merverdiavgift i Norge.

Som omtalt tidligere i artikkelen er det innført en forenklet registrerings- og rapporteringsordning med begrensede rettigheter, plikter og dokumentasjonskrav kalt VOES-ordningen (VAT on Electronic Services) for denne type leveranser. Selgere kan velge mellom å registrere seg etter denne forenklete ordningen eller registrere seg ordinært i Norge. Dersom leveransene skjer ved bruk av formidler (handelsplattform), anses formidler som tilbyder i avgiftsøyemed og skal registreres for merverdiavgift i Norge.

Trend at ansvaret flyttes til handelsplattformen

Avgiftsbehandlingen av varer og tjenester levert via digitale handelsplattformer har vært gjenstand for en rivende global utvikling i perioden 2010–2020. Trenden globalt er at ansvaret for å oppkreve merverdiavgift ved bruk av digitale handelsplattformer flyttes over på handelsplattformen, uavhengig av hvilken faktisk underliggende salgsmoell som benyttes. Trenden inngår i et mer helhetlig globalt skifte hvor inntekt vil bli beskattet og merverdiavgift vil bli beregnet i det landet hvor kundene er hjemmehørende basert på et konsumpsjonsprinsipp. Det blir spennende å følge utviklingen i regelverket på dette området tatt i betraktning den raske teknologiske utviklingen som forventes i årene som kommer.