

VAASAN YLIOPISTO
KAUPPATIETEELLINEN TIEDEKUNTA
TALOUSOIKEUDEN OPPIAINE

Terhi Perasto

**SÄHKÖISTEN PALVELUJEN ARVONLISÄVEROTUS EUROOPAN
UNIONISSA**

Talusoikeuden
pro gradu -tutkielma

Verojuridiikan linja

VAASA 2011

VAASAN YLIOPISTO**Kauppätieteellinen tiedekunta****Tekijä:**

Terhi Perasto

Tutkielman nimi:Sähköisten palvelujen arvonlisäverotus
Euroopan unionissa**Ohjaaja:**

Asko Lehtonen

Tutkinto:

Kauppätieteiden maisteri

Oppiaine:

Talousoikeus

Linja:

Verojuridiikan linja

Aloitusvuosi:

2007

Valmistumisvuosi:

2011

Sivumäärä: 110

TIIVISTELMÄ :

Tämän tutkielman tavoitteena on muodostaa yleiskuva sähköisten palvelujen arvonlisäverotuksesta Euroopan unionissa. Lisäksi tavoitteena on selvittää liittykö sähköisten palvelujen arvonlisäverotukseen minkäänlaisia neutraliteettihäiriöitä. Sähköiset palvelut ovat kokonaan tietoverkkojen välityksellä toimitettavia suorituksia. Niiden ominaispiirteet aiheuttavat sen, että arvonlisäverotusta voi toisinaan olla jopa mahdotonta toteuttaa. Euroopan unionissa, jossa arvonlisäverot muodostavat merkittävän tulonlähteen, halutaan kuitenkin varmistaa sähköisten palvelujen arvonlisäverotuksen toteutuminen tarvittaessa erilaisin direktiivimuutoksin.

Sähköisten palvelujen arvonlisäverotuksen tutkiminen EU:ssa edellyttää ensinnäkin sähköisten palvelujen määrittelemistä, mikä sekä voi tapauskohtaisesti olla hankalaa. Lisäksi, on tiedettävä, ketä voidaan EU:n arvonlisäverolainsäädännön mukaan pitää verovelvollisena. Myös kiinteän toimipaikan määrittely kuuluu olennaisena osana arvonlisäverokohtelun selvittämiseen.

Tutkielman lähestymistapana on lainoppi. Sähköisten palvelujen arvonlisäverotusta selvitetään direktiivien ja oikeuskirjallisuuden avulla, direktiivien osalta viitataan myös Suomen arvonlisäverolain vastaaviin kohtiin. Tutkielman perusteella voidaan tehdä se johtopäätös, että sähköisten palvelujen arvonlisäverotus Euroopan unionissa on hyvin haasteellista. Sähköisten palvelujen luonne itsessään aiheuttaa haasteita jäsenvaltioiden verohallinnoille, mutta vaikutuksensa on myös sillä, että jäsenvaltiot saattavat määritellä sähköiset palvelut eri tavoin. Myöskään neutraliteettihäiriöiltä ei ole tutkielman perusteella välttytty.

Avainsanat: Euroopan unioni, arvonlisäverotus, sähköiset palvelut

Sisällysluettelo

LYHENNELUETTELO.....	9
1. JOHDANTO.....	11
1.1. Johdatus aiheeseen.....	11
1.2. Sähköiseen kaupankäyntiin liittyvästä terminologiasta.....	14
1.3. Tutkielman tavoitteet ja rajaukset.....	16
1.4. Tutkimustapa ja lähteet.....	17
1.5. Tutkielman rakenne	17
2. ARVONLISÄVEROTUKSEN KANSAINVÄLISET PERUSPERIAATTEET.....	19
2.1. Yleistä.....	19
2.2. Arvonlisäveron perusperiaatteet.....	20
2.3. Arvonlisävero viennin ja tuonnin yhteydessä.....	23
3. ARVONLISÄVEROTUS EUROOPAN UNIONISSA.....	27
3.1. Taustaa.....	27
3.2. Siirtymävaiheen arvonlisäverojärjestelmästä lopullinen järjestelmä?.....	28
3.3. EU:n arvonlisäverojärjestelmän nykytila.....	29
3.4. EU:n arvonlisäverosäännösten soveltamisala.....	30
3.4.1 Alueellinen soveltamisala.....	30
3.4.2 Verovelvolliset.....	31
3.4.3 Verolliset liiketoimet.....	33
3.4.4 Tavaroiden luovutuspaikka	34
3.4.5 Palvelujen suorituspaikka.....	36
3.4.6 Verokannat.....	38
3.4.7 Vähäinen liiketoiminta.....	39

4. SÄHKÖISTEN PALVELUJEN MÄÄRITTELY.....	41
4.1. Mitä ovat sähköiset palvelut.....	41
4.2. Neuvoston asetus sähköisistä palveluista.....	42
4.3. Rajanveto muihin aineettomiin palveluihin.....	46
4.4. Telepalvelut.....	50
4.5. Kulttuuri- ja viihdetilaisuudet.....	52
4.6. Kiinteään omaisuuteen liittyvät palvelut.....	53
4.7. Radio- ja televisiolähetyspalvelut.....	54
5. SÄHKÖISTEN PALVELUJEN ARVONLISÄVEROTUS.....	55
5.1. Alkuperäinen sähköisen kaupankäynnin direktiivi.....	55
5.1.1. Direktiivistä seuranneita epäkohtia.....	57
5.1.2. Direktiivin uudelleenarviointi vuonna 2006.....	59
5.1.3. Arvonlisäveropaketin (2008/8/EY) vaikutus	60
5.2. Käännetty verovelvollisuus.....	61
5.3. Kiinteä toimipaikka arvonlisäverotuksessa.....	63
5.4. Sähköisten palvelujen myyntimaa.....	67
5.4.1. Myynti elinkeinonharjoittajille.....	68
5.4.2. Myynti kuluttajille ajalla 2010 - 2014.....	70
5.4.3. Myynti kuluttajille vuodesta 2015 eteenpäin.....	73
6. SÄHKÖISTEN PALVELUJEN ERITYISJÄRJESTELMÄ.....	75
6.1. Kenellä on oikeus käyttää erityisjärjestelmää.....	75
6.2. Tunnistamis- ja kulutusjäsenvaltio.....	76
6.3. Veron maksaminen erityisjärjestelmässä.....	77
6.4. ALV:n menettelysäännösten soveltaminen erityisjärjestelmässä.....	77
6.5. Yhden yhteyspisteen järjestelmään vuonna 2015.....	79

7. SÄHKÖISTEN PALVELUJEN ARVONLISÄVEROTUSHAAS-TEET.....	80
7.1. Luokitteluun liittyvät ongelmat.....	80
7.2. Lainkäyttövaltaan liittyvät ongelmat.....	83
7.3. Teknisen valvonnan vaikeus.....	85
7.4. Verojen jakoon liittyvät ongelmat.....	88
7.5. Tulisiko sähköisiä palveluja verottaa?.....	89
8. JOHTOPÄÄTÖKSET.....	93
LÄHDELUETTELO.....	97
OIKEUSTAPAUSSLUETTELO.....	110

LYHENNELUETTELO

CFA	Committee on Fiscal Affairs
Dnro	Diaarinumero
EU	Euroopan unioni
EHTY	Euroopan Hiili- ja Teräsyhteisö
ETY	Euroopan talousyhteisö
EYTI	Euroopan yhteisöjen tuomioistuin
HE	Hallituksen esitys
IMF	International Monetary Fund
ISP	Internet service provider
KOM	Euroopan yhteisön komissio
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
VIES	Value added tax Information Exchange System
WWW	World Wide Web

1. JOHDANTO

1.1. Johdatus aiheeseen

Sähköinen kaupankäynti on asettunut osaksi yritysten tavanomaista liiketoimintaa ja päivittäisiä kulutustottumuksia. Kyseinen kaupankäynnin muoto on ollut mahdollista jo 1960-luvulta lähtien, mutta varsinainen läpimurto alkoi hahmottua vasta Internetin kaupallistamisen myötä 1990-luvun puolivälissä.¹ Perinteiseen kaupankäyntiin verrattuna sähköinen kaupankäynti tarjoaa täysin uudenkaltaisen liiketoimintamallin, jonka olennaisia piirteitä ovat muun muassa valtioiden välisten rajojen hämärtyminen; maantieteellisten etäisyyksien poistuminen; fyysisen läsnäolon vähäisyys; välikäsien poistuminen myyntiketjusta; anonymiteetti sekä ennen kaikkea sääntelyn ja kontrollin vaikeus.² Globaalina liiketoimintaympäristönä sähköinen kaupankäynti tarjoaa yrityksille mahdollisuuden ainakin teoriassa liikevaihdon lisäykseen, kustannusten vähentymiseen sekä sisäisten prosessien kehittämiseen, ja vähäisten perustamiskustannusten vuoksi näitä mahdollisuuksia voivat hyödyntää pienemmätkin yritykset.³

Suurimmat muutoksen mahdollisuudet ovat niissä liiketoimintamalleissa, jotka tapahtuvat kokonaisuudessaan verkon välityksellä. Teknologian kehittyminen on tehnyt mahdolliseksi sen, että monet perinteisesti fyysiset tuotteet, kuten esimerkiksi kirjat ja sanomalehdet, kyetään nyt siirtämään sähköiseen muotoon ja myymään missäpäin maailmaa tahansa. Tällaisia palveluja kutsutaan sähköisiksi palveluiksi.⁴

Sähköiseen kaupankäyntiin liittyvä potentiaali on herättänyt valtioiden keskuudessa suuria odotuksia⁵. Samanaikaisesti ne ovat kuitenkin esittäneet huolensa sähköisen

¹ Fridensköld 2004: 175.

² Basu 2007: 92.

³ Aalto ym. 2001: 24 – 24; Jenkins & Wilkie 2001: 2; HE 194/2001 vp: 5.

⁴ Laine 2001: 2; Parilli 2009: 2.

⁵ Esimerkiksi EU:n neuvoston mukaan sähköisen kaupankäynnin kehitys tietoyhteiskunnassa tarjoaa merkittäviä työllistämismahdollisuuksia yhteisössä erityisesti pienten ja keskisuurten yritysten osalta. Se edistää eurooppalaisten yritysten kasvua sekä investointeja innovaatiotoimintaan ja myös parantaa Euroopan elinkeinoelämän kilpailukykyä, jos Internet-yhteydet ovat kaikkien saatavilla. Ks. tarkemmin Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2000/31/EY, annettu 8 päivänä kesäkuuta 2000, tietoyhteiskunnan palveluja, erityisesti sähköistä kaupankäyntiä, sisämarkkinoilla koskevista tietyistä oikeudellisista näkökohdista ("Direktiivi sähköisestä kaupankäynnistä").

kaupankäynnin aiheuttamista haasteista niiden verojärjestelmille, erityisesti kulutusverotuksen osalta. Kaupankäynti on perinteisesti perustunut kahden käsitteen, fyysisen läsnäolon sekä fyysisesti toimitettavien tuotteiden ja palveluiden, varaan. Tällöin se on ollut sekä helposti seurattavissa että verotettavissa. Niin ikään valtioiden verotuksellinen toimivalta on perustunut keskeisesti siihen, että liiketoimi tapahtuu maantieteellisesti niiden alueella.⁶

Koska kansainvälisyys on sähköisen kaupankäynnin olennainen piirre, on yleistä, että myyjä ja ostaja kuuluvat eri veroalueisiin. Tämä puolestaan herättää kysymyksen siitä, mille valtiolle ja millä perusteella syntyy oikeus verottaa myynnistä. Suurimmat haasteet liittyvät kokonaan verkon välityksellä tapahtuviin sähköisiin palveluihin, joiden kohdalla maantieteellisten rajojen ylittymistä on käytännössä mahdotonta todeta.⁷ Sekä ostajan että myyjän sijainnin häivyttäminen, ja näin ollen samalla verotuksen välttäminen, ovat Internetin avulla täysin mahdollista, minkä vuoksi valtiot ovat syystäkin huolissaan verotulojensa menettämisen puolesta.⁸

Sähköisen kaupankäynnin verotus on ollut ja on yhä jokseenkin kiistanalainen aihe. Koska sähköistä kaupankäyntiä on pidetty uhkana hyvinvointivaltioiden tulo- ja arvonlisäverotuksen veropohjille, säännöksiä on pyritty laatimaan kansainvälisen yhteistyön keinoin.⁹ Kansainvälistä keskustelua on vuodesta 1997 johtanut Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (OECD). Vuoden 1998 ministerikokouksessa Ottawassa, OECD päätyi ehdotukseensa siitä, mitä on pidettävä sähköisten palvelujen myyntimaana eri myyntitilanteissa.¹⁰ Euroopassa komissio ehti määrittämään asiaa koskevat yleiset periaatteensa jo hieman aikaisemmin, eli kesäkuussa 1998. Keskeiseksi päätelmäksi sekä OECD:n kokouksessa että Euroopan komissiossa muodostui se, että rajat ylittävissä sähköisessä kaupassa arvonlisäverotuksen sekä sen keräämisen tulisi tapahtua kulutusmaassa. Kuluttajalle myydessä (B2C) sen katsottiin olevan paikka, jossa kuluttaja asuu, ja yritysten välisessä

⁶ Basu 2008: 2.

⁷ Sanderson 1999; Jones & Basu 2002: 35 – 36; Cockfield 2003: 94.

⁸ Basu 2007:vii

⁹ Walden 2008: 131.

¹⁰ OECD perusti käytännön työtä varten viisi työryhmää (Technical Advisory Groups), joilla kaikilla oli oma, määrätty ongelma-alueensa, joihin niiden tuli löytää ratkaisu. Kulutusverotusta koskevassa työryhmässä olivat osallisena Argentiina, Brasilia, Euroopan Komissio, Japani, Alankomaat, Venäjä, Singapore, Yhdistyneet kuningaskunnat, Nortel, Rhone-Polenc, KPMG, Keidanren, Phillips, ABN-AMRO, Swisscom, Union Bank of Switzerland (UBS), Chartered Institute of Taxation, Microsoft, America Online, AT&T ja EDS.

kaupassa (B2B) kulutusmaaksi määräytyi vastaanottajana olevan yrityksen kotipaikka.¹¹ OECD ja EU:n komissio olivat niin ikään yhtä mieltä siitä, että sähköisesti luovutettavia tuotteita tulisi arvonlisäverotuksessa kohdella palvelujen luovutuksena.¹²

Periaatteellisista suuntaviivoista ei kuitenkaan löytynyt suoraa vastausta siihen, miten ja missä sähköisten palvelujen arvonlisäverotus tulisi käytännössä toteuttaa. EU:ssa päädyttiin asiassa ratkaisuun vuonna 2002, jolloin neuvosto hyväksyi sähköisesti toimitettavia tuotteita koskevan direktiivin 2002/38/EY sekä asetuksen N:o 792. Nämä implementoitiin yhteisölaainsäädäntöön 1.7.2003 voimaan tulleella lakipaketilla (2002/971), joka sai osakseen valtavaa kritiikkiä.¹³ Direktiivin taustalla oli kuitenkin kilpailuvääritysmä, jonka EU halusi poistaa. Lisäksi EU katsoi direktiivin olevan yhdenmukainen OECD:n arvonlisäverotusta koskevien suuntaviivojen kanssa. EU nimittäin linjasi, että sähköiset tuotteet ovat arvonlisäverotuksessa palveluja ja, että ne verotetaan yhteisössä, mikäli kulutuskin tapahtuu siellä.¹⁴

Kulutusmaaperiaatteen toteutuminen ei EU:n arvonlisäverolainsäädännössä ole kuitenkaan itsestäänselvyys, sillä myyntimaa määräytyy joissakin tapauksissa myyjän ja joissakin tapauksissa ostajan olosuhteiden mukaan. Lopullinen määräytyminen riippuu sekä palvelun laadusta että ostajan statuksesta, ts. onko palvelujen ostaja elinkeinonharjoittaja vai kuluttaja. Keskeinen merkitys myyntimaan määräytymisessä on myös kiinteällä toimipaikalla ja kotivaltiota, mikä sähköisen kaupankäynnin luonteen ja globaalisen ulottuvuuden vuoksi voi tuottaa ongelmia.¹⁵

¹¹ Cockfield 2006: 148.

¹² Hellerstein 2002: 24 – 25. OECD: mukaan valtioiden tulisi tulopohjiensa säilyttämiseksi harkita käännetyn verovelvollisuuden, itsearvioinnin tmv. mekanisimin käyttöönottoa silloin, kun sähköisiä palveluita myydään kuluttajille. Varsinaisten suuntaviivojen lisäksi OECD lausui myös, että samoja hyvän verojärjestelmän periaatteita, joita valtiot soveltavat perinteiseen kaupankäyntiin, tulisi soveltaa myös sähköiseen kaupankäyntiin. Näistä periaatteista tärkeimpänä nousi keskusteluissa esiin neutraliteetti, jolla viitattiin tasapuolisen kohtelun vaatimukseen sähköisen kaupankäynnin ja perinteisen kaupankäynnin välillä. Ks. Basu 2002; Alexiou & Morrison 2004: 120; Fridensköld 2004: 177.

¹³ McLuren 2003: 758 mukaan kritiikkiä tuli ensinnäkin siitä, että EU, joka oli osallistunut OECD:n käynnissä olevaan prosessiin, meni toimimaan täysin yksin hyväksymällä direktiivin, ennen kuin OECD oli saanut työnsä lopullisesti valmiiksi. Direktiivi sai kritiikkiä myös seuraavista syistä: se ajautui yhä kauemmas kulutusmaaperiaatteesta; se ajoi palvelujen myyjät, jotka asuvat korkeamman alv-kannan maassa, kilpailullisesti huonompaan asemaan; se kohteli tiettyjä sähköisten palvelujen kanssa kilpailevia tuotteita edullisemmin kuin sähköisiä palveluja; se aiheutti EU:n ulkopuolisille myyjille enemmän hallinnollisia kustannuksia kuin yhteisön alueella toimiville; toisaalta se salli yhteisön ulkopuolisten palvelujen tarjoajien perustavan toimipaikan alemman alv-kannan, mikä on vastoin liiketoimintamuodon valintaan liittyvää neutraliteettia ja lopuksi, direktiivi saattoi merkitä EU:n verotusvallan laajenemista EU:n ulkopuolelle johtuen siitä, että direktiivi velvoitti ne EU:n ulkopuoliset palvelujen tarjoajat, joilla ei ole edustajaa missään jäsenvaltiossa, perimään siitä huolimatta arvonlisäveroa.

¹⁴ Fridensköld 2004: 194; Wikström 2008: 406 – 407.

¹⁵ Mannio 2001: 370, 380.

1.2. Sähköiseen kaupankäyntiin liittyvästä terminologiasta

Sähköinen kaupankäynti on terminä edelleen suhteellisen uusi, eikä sen käyttö ole sen vuoksi edelleenkään kovin vakiintunutta. Eräät määritelmät ovat hyvinkin laajoja, jolloin sähköinen kaupankäynti ymmärretään miksi tahansa liiketoimeksi, joka tapahtuu sähköisin keinoin, oli kyse sitten telefaksin, kaukokirjoittimen, organisaatioiden välisen tiedonsiirron taikka Internetin hyödyntämisestä.¹⁶ Yleensä sähköisellä kaupankäynnillä viitataan kaikenlaiseen avoimissa tietoverkoissa, kuten Internetissä tapahtuvaan myyntiin.¹⁷

Sähköinen kaupankäynti voidaan jaotella eri tavoin. Periaatteessa se voidaan jakaa neljään ryhmään sen perusteella, mitä myydään ja kenelle. Tällöin voidaan ensinnäkin erottaa toisistaan sähköisten palvelujen myynti kuluttajille ja myynti yrityksille. Toiseksi, voidaan tehdä ero suoran ja epäsuoran sähköisen kaupankäynnin välillä.¹⁸ Epäsuorassa sähköisessä kaupankäynnissä kaupan kohde on fyysinen esine, minkä vuoksi myös sen toimituksen täytyy tapahtua perinteisiä kuljetusteitä hyväksikäyttäen. Jotta kyseessä olisi epäsuora sähköinen kaupankäynti, jonkin kaupan vaiheista tulee kuitenkin hyödyntää tietoverkkoa. Yleensä joko kaupasta päättäminen tai tilauksen tekeminen tapahtuvat Internetin avulla. Suorassa sähköisessä kaupankäynnissä kaikki olennaiset kaupanteon vaiheet tapahtuvat tietoverkossa, myös myytävä hyödyke siirtyy bitteinä tietoverkkoa pitkin. Tyypillinen esimerkki tästä on tietokoneohjelman lataaminen Internetistä maksua vastaan.¹⁹

Epäsuora sähköinen kaupankäynti muistuttaa monessa suhteessa tavanomaista kaupankäyntiä, minkä vuoksi siihen ei liity varsinaisia ongelmia arvonlisäverotuksen suhteen. Arvonlisäverotuksen kannalta kenties merkittävin siihen liittyvä ongelma ovat ulkomailta tilatut ns. pienet postipaketit, joita kuluttajat Internetin yleistymisen myötä tilaavat aiempaa enemmän. Direktiivissä 2006/79/EY säädetään, että postipaketin arvon jäädessä alle vaadittavan minimimitullausarvon, siitä ei tarvitse maksaa lainkaan

¹⁶ Pinto 2003: 1 – 2 ; Basu 2007: 14.

¹⁷ Laine 2001: 1.

¹⁸ Hellerstein 2002: 21 – 22. Yritysten välinen sähköinen kauppa on selvästi yleisempää sekä rahallisesti merkittävämpää kuin myynti kuluttajille. Yleisyyteen on osittain vaikuttanut se, että yrityksille on kertynyt kokemusta sähköisestä kaupankäynnistä jo ajalta ennen Internetiä. Samalla tämä kokemus on yritysten suurten resurssien ohella laskenut kynnystä siirtyä Internetissä tapahtuvaan kaupankäyntiin. Ks. Pinto 2003: 3; Luhtasela 2008: 57.

¹⁹ Hargitai 2001: 12; Mannio 2001: 329.

arvonlisäveroa. Kuluttajille tämä tarjoaa oivan mahdollisuuden verosuunnitteluun, mutta tulli- ja veroviranomaisille se merkitsee huomattavaa kasvua hallinnollisten kustannusten määrään.²⁰

Sähköinen kaupankäynti tarvitsee toimiakseen tietyn infrastruktuurin. Asiakkaalle yleisin ja näkyvin osa yrityksen sähköistä kaupankäyntiä on yrityksen Internetissä julkaistu www-sivu. Www-sivu voi sisältää mm. tietoa, kuvia tai videoita, joiden avulla yritys periaatteessa markkinoi itseään. Www-sivut tallennetaan palvelintietokoneille, jotka puolestaan ovat yhteydessä Internetiin. Palvelintietokone ns. isännöi www-sivustoa.²¹

Yleensä palvelimen ylläpitoa tarjoavat ja hoitavat ns. Internet-palveluntarjoajat (ISP-tarjoajat). Mahdollista on sekin, että yritys itse omistaa palvelimen ja ylläpitää sitä. Tavallinen tietokone voidaan itse asiassa muuttaa palvelimeksi erillisen palvelinohjelmiston avulla. Aikaisemmin palvelimia toimi vain keskustietokoneissa tai erikseen palvelinkäyttöön varatuissa tietokoneissa. Internet-yhteyden tarjoajan sopimusehdoissa tai määräyksissä saatetaan kuitenkin kieltää palvelimen asentaminen, mikä johtuu mm. siitä, että palvelin voi aiheuttaa paljon sellaista verkkoliikennettä, johon ei olla varauduttu.²² Palvelimessa on yleensä kiinteä verkkoyhteys ja pysyvä IP-osoite, jonka numerosarjan perusteella palvelin voidaan tunnistaa muista Internetiin liitetystä palvelimista. IP-osoitteiden avulla palvelimet myös ottavat yhteyksiä toisiin palvelimiin.²³

Yleensä sähköinen kaupankäynti muodostuu kolmesta osapuolesta: Internet-palveluntarjoajasta, myyjästä sekä asiakkaasta. Internet-palveluntarjoajan ylläpitämä palvelin voi periaatteessa sijaita missä tahansa, eikä palveluntarjoajan asiakkaana olevan yrityksen (sähköisen kaupankäynnin myyjän) tai tämän asiakkaan sijainnilla ole asiassa merkitystä.

²⁰ McLure 2003: 755; Friedensköld 2004: 186; Kallio, Nielsen, Ojala, Saukko & Säaskilähti 2009: 37. McLure katsoo, että mikäli pieniä postilähettyksiä vapautetaan lisääntyneiden hallinnollisten kustannusten vuoksi entistä enemmän tulli- ja arvonlisäverosta, se vaikuttaa haitallisesti sekä taloudelliseen neutraalisuuteen että järjestelmän oikeudenmukaisuuteen. Lisäksi määränpäävaltiolta jää saamatta sille kuuluvia arvonlisäverotuloja.

²¹ Kolari, Sirola & Veistola 2000: 20. Palvelimia on monenlaisia: web-palvelimia, FTP-palvelimia, IRC-palvelimia, sähköpostipalvelimia sekä ns. news-palvelimia.

²² Tietoturvaopas, Tietoyhteiskunnan kehittämiskeskus Ry:n julkaisu.

²³ Pinto (2003): 3.

Kaistanleveyteen liittyvät rajoitteet voivat kuitenkin edellyttää paikallisten palvelimen asentamista asianomaisiin valtioihin.²⁴

1.3. Tutkielman tavoitteet ja rajaukset

Tämän tutkielman tavoitteena on selvittää sähköisten palvelujen arvonlisäverokohtelu Euroopan unionissa. Tavoitteen saavuttamiseksi on tarkasteltava, miten EU:n arvonlisäverolainsäädäntö määrittelee 1) sähköiset palvelut, 2) verovelvollisen henkilön, 3) kiinteän toimipaikan sekä 4) sähköisiin palveluihin sovellettavat myyntimaasäännökset. Tutkielmassa selvitetään nykyisten, ja samalla vuoteen 2014 saakka voimassa olevien säännösten lisäksi, myös vuodesta 2015 eteenpäin sovellettavan lainsäädännön sisältö.

Sähköisten palvelujen aineettoman luonteen voidaan epäillä aiheuttavan merkittäviä haasteita arvonlisäverotuksen toteuttamiselle. Tutkielman osatavoitteena on siksi selvittää, millaisia nämä haasteet ovat ja mitä niistä seuraa sekä ennen kaikkea, miten EU:n arvonlisäverolainsäädännössä on näihin ongelmiin kyetty vastaamaan. Samalla tarkasteltavaksi tulee se, liittyykö sähköisten palvelujen arvonlisäverotukseen jonkinlaisia verotuksellisia epäkohtia. Erytishuomio kiinnittyy neutraliteettiperiaatteen toteutumisen arviointiin.²⁵

Sähköisten palvelujen luovutuksessa on kyse ns. suorasta sähköisestä kaupankäynnistä, jossa kaikki kaupan vaiheet tapahtuvat tietoverkon välityksellä. Tutkimuksen ulkopuolelle rajataan ns. epäsuora sähköinen kaupankäynti, jossa tavaran tai palvelun luovutus tapahtuu kokonaan tai osittain tietoverkkojen ulkopuolella.

²⁴ Pinto (2003):3.

²⁵ Neutraliteetti on suhteellinen käsite, jota voidaan lähestyä eri näkökulmista. Tässä työssä neutraliteettiperiaatteella viitataan OECD:n Ottawan ministerikokouksessa laadittuihin sähköisen kaupankäynnin arvonlisäverotusta koskevissa suuntaviivoissa esitettyyn neutraliteettiperiaatteeseen. Vaatimukseen neutraliteetista sisältyy se, että verotuksen on neutraalia ja oikeudenmukaista kaupankäynnin eri muotojen välillä. Lisäksi liiketoimintapäätösten tulisi perustua taloudellisiin syihin, eikä verotuksellisiin. Ja lopuksi, verovelvollisia, jotka ovat keskenään samanlaisissa tilanteissa suorittaen samankaltaisia liiketoimia, tulisi kohdella samalla tavalla.

1.4. Tutkimustapa ja lähteet

Tutkimielman lähestymistavaksi on valittu oikeusdogmatiikka, eli lainoppi. Lainopin keskeisimpänä tutkimusongelmana on selvittää, mikä on voimassa olevan oikeuden sisältö kulloinkin käsiteltävässä tutkimusongelmassa.²⁶

Tutkielman lähdemateriaali koostuu direktiiveistä, laista sekä oikeuskirjallisuudesta. Myös Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisuja on esimerkinomaisesti otettu mukaan tutkielmaan. EU:n lainsäädännössä direktiivit kuuluvat sekundäärilainsäädäntöön, ja niiden tavoitteena on yhdenmukaistaa jäsenvaltioiden oikeutta keskenään. Direktiivit sitovat vain asetetun tavoitteen osalta, jolloin ne jättävät jäsenvaltioille oikeuden valita itse muodon ja keinot, joilla toteuttaa tavoitteet kansallisessa oikeusjärjestyksessään. Toisaalta EU:n toimielimet voivat määrätä direktiivin tavoitteet niin yksityiskohtaisiksi, ettei kansallista soveltamisvaraa jää lainkaan.²⁷

1.5. Tutkielman rakenne

Tutkielma koostuu johdannon lisäksi 7 luvusta. Johdannossa annetaan yleiskuva sähköisestä kaupankäynnin ominaispiirteistä ja selvitetään mm. eräitä arvonlisäverotuksen kannalta keskeisiä sähköisen kaupankäynnin käsitteitä. Luvussa 2 tuodaan esille arvonlisäveron peruseriaatteet sekä tarkastellaan kansainvälisiin tilanteisiin liittyen kahta vaihtoehtoista verotuseriaatetta.

Luvussa 3 käsitellään EU:n arvonlisäverolainsäädäntöä. Luvun alussa luodaan lyhyt katsaus arvonlisäverojärjestelmän nykytilaan EU:n alueella. Alaluvuissa puolestaan käsitellään arvonlisäveron alueellista ja aineellista soveltamisalaa. Luku 4 keskittyy sähköisten palvelujen määrittelyyn.

²⁶ Husa, Mutanen & Pohjolainen 2008: 20.

²⁷ Rother 2003: 87 – 88.

Viides luku tutkii sähköisten palvelujen myyntimaan määräytymistä. Tarkasteltavana ovat erikseen kuluttajamyyn- ja yritysmyynti. Eri myyntitilanteita pyritään havainnollistamaan esimerkein. Luvussa 5 käsitellään myös myyntimaan määrittämisessä olennaisia käännettyn verovelvollisuuden sekä kiinteän toimipaikan käsitteitä.

Luvussa 6 tarkastellaan sähköisiä palveluja koskevaa erityisjärjestelmää. Luvussa 7 käsitellään haasteita, joita sähköisten palvelujen arvonlisäverotukseen liittyy. Samalla pohdittavaksi tulee myös se, tulisiko sähköisiä palveluja arvonlisäverottaa. Luvussa 8 esitetään johtopäätökset ja pohditaan sähköisten palvelujen arvonlisäverotuksen tulevaisuutta.

2. ARVONLISÄVEROTUKSEN KANSAINVÄLISET PERUSPERIAATTEET

2.1. Yleistä

Arvonlisävero on tänä päivänä voimassa yli 150 maassa, mikä tekee sitä käytetyimmän yleisen kulutusveron.²⁸ Suosio pohjautuu arvonlisäveron läpinäkyvyyteen sekä neutraaliuuteen erityisesti ulkomaankaupassa. Myös Kansainvälinen valuuttarahasto, IMF, on ollut voimakkaasti arvonlisäverotuksen kannalla. Euroopassa yleistymiseen on vaikuttanut erityisesti se seikka, että veron käyttöönotto on ennakoedellytys Euroopan unionin jäsenyydelle.²⁹

Valtioille arvonlisäverot edustavat merkittävää tulonlähdetä.³⁰ Kansainvälisen palvelukaupan jatkuva kasvu sekä viime vuosina vallinnut maailmanlaajuinen talouskriisi ovat saaneet valtiot kiinnittämään entistä enemmän huomiota arvonlisäveroihin.³¹ OECD:n vuodesta 1998 alkanut ohjeistus arvonlisäverotuksen suhteen jatkuu yhä. OECD:n Committee on Fiscal Affairs (CFA) käynnisti vuonna 2006 projektin, jonka tavoitteena on kehittää kansainväliset säännökset arvonlisäverotuksen soveltamiseksi.³²

Siinä missä arvonlisäveron merkitys valtioille on selkeä ja huomattava, yritykset mieltävät sen usein pelkästään läpikulkueräksi ja hallinnolliseksi taakaksi. Vaikka yrityksillä onkin periaatteessa täysi vähennysoikeus tuotantopanostensa hintoihin sisältyvään arvonlisäveroon, niiden maksuajankohdan ja vähennettävän veron todellisen hyödyntämisaikajankohdan välinen aikaero aiheuttaa korkovaikutuksia. Korkovaikutuksilla puolestaan on vaikutuksensa liiketoiminnan kassavirtaan ja sitä kautta kannattavuuteen

²⁸ Näiden maiden joukossa ovat lähes kaikki OECD-maat sekä myös tärkeimmät OECD:n ulkopuoliset maat, kuten Kiina, Intia, Venäjä ja Brasilia. OECD-maista ainoastaan Yhdysvalloilla ei ole käytössä arvonlisäveroa. Joissain maissa käytetään arvonlisäveron sijasta termiä tuote- ja palveluvero (goods and services tax/GST), Japanissa puolestaan käytetään termiä kulutusvero.

²⁹ Bird, Gendron & Rotman 2005: 16; Charlet & Owens 2010: 943 – 944.

³⁰ Kulutusverot (lähinnä arvonlisävero) muodostavat keskimäärin viidenneksen valtioiden tulonlähteistä. Ks. tarkemmin OECD *Lucerne VAT Conference – Communiqué*, 9 – 10 syyskuuta 2009.

³¹ Faith 2009: 2.

³² OECD International VAT/GST Guidelines 2006. OECD keskittyy ensin palvelujen ja aineettomien hyödykkeiden arvonlisäverotuksen kehittämiseen ja vasta myöhemmin ovat vuorossa fyysiset tuotteet.

ja kilpailukykyyn.³³ Lisäksi erityisesti taloudellisesti heikkoina aikoina sillä, miten paljon yrityksillä on maksamatonta arvonlisäverovelkaa, voi olla suuri merkitys muun muassa niiden lainansaannin suhteen.³⁴

Arvonlisäverosuunnittelu ja siten arvonlisäverorasituksen pienentäminen on täysin mahdollista. Se edellyttää kuitenkin oikean arvonlisätiedon ja -käsittelyn hallitsemista, mikä voi olla haasteellista jo pelkästään kotimaan markkinoilla toimivalle yritykselle. Kun yritys suunnittelee toimintansa laajentamista kansainvälisille markkinoille, arvonlisäverotuksen haasteet kasvavat moninkertaisiksi. Kansallisen lainsäädännön lisäksi yritysten on oltava selvillä myös uusien markkina-alueidensa arvonlisäverolainsäädännöstä ja niiden muutos- ja kehitysprosessia on myös seurattava jatkuvasti. Toimittaessa Euroopan unionin sisällä on otettava huomioon myös arvonlisäverodirektiivien vaikutus.³⁵ EU:n arvonlisäverolainsäädännön hallitseminen edellyttää usein asiantuntija-avun käyttämistä, sillä pelkästään verotuspaikkasääntöjä on yhteensä useampi kymmenkunta.³⁶ Asiantuntija-apuun turvautuminen lisää noudattamiskustannuksia, mutta on usein välttämätöntä muun muassa arvonlisäveron palautusmenettelyyn liittyvien ongelmien ja kielitaidon puutteen vuoksi.³⁷

2.2. Arvonlisäveron peruseriaatteet

Tällä hetkellä voimassa olevia arvonlisäverojärjestelmiä voidaan luokitella muun muassa veropohjan laajuuden, ulkomaankaupan kohtelun sekä arvonlisäveron perintämallin perusteella. EU:n arvonlisäverojärjestelmän kaltainen kulutusveromalli on käytössä jo hyvin monessa maassa. Täysin yhtenäisestä järjestelmästä ei voida

³³ Nielsen 2004: 13; Kallio ym. 2009. 17.

³⁴ Faith 2009: 2.

³⁵ Ojala 2005: 371; Sääsilahti 2007: 17.

³⁶ De La Feria 2009: 10, 17. Vuonna 1996 Komissio ilmoitti verotuspaikkasääntöjä olevan yhteensä 25 kpl. De La Feria arvioi uusien sääntöjen käyttöönoton nostaneen yhteismäärän yli 40:een.

³⁷ OECD 2010: 5. OECD järjesti ulkomaankauppaa harjoittavien yritysten arvonlisäverotusongelmia kartoittavan kyselyn, johon vastasi kaikkiaan 308 yritystä. Lähes 72 % näistä yrityksistä ilmoitti kokeneensa ongelmia palautusmenettelyyn liittyen. Noin puolet vastanneista ilmoitti saavansa takaisin 50 % tai vähemmän siitä arvonlisäveron määrästä, johon ne olisivat oikeutettuja. Peräti viidennes (lähes 21 %) yrityksistä ei onnistunut saamaan mitään takaisin palautuksena. Ks. lisää VAT/GST Relief for Foreign Business: The State of Play. Euroopan Komission selvitysten mukaan arvonlisäveron palautusmenettely EU:ssa on niin monimutkaista ja kallista, että noin 54 prosenttia suurista yrityksistä on jättänyt sen kesken jossakin menettelyn vaiheessa. KOM(2004) 728 lopullinen — 2004/0261 CNS — 2004/0262 CNS.

kuitenkaan puhua edes EU:n sisällä, sillä EU:n jäsenvaltioiden kansalliset arvonlisäverolait eroavat käytännön ratkaisuisaan ja etenkin useissa yksityiskohdissa toisistaan.³⁸ Arvonlisäverolla on kuitenkin tiettyjä peruseriaatteiksi kutsuttuja ominaisuuksia, jotka ovat yhteisiä kaikille voimassa oleville arvonlisäverojärjestelmille.³⁹ Näiden periaatteiden pohjalta arvonlisävero voidaan lyhyesti määritellä välilliseksi, jokavaiheen ei-kertaantuvaksi kulutusveroksi.⁴⁰ Arvonlisäveron ominaisuuteen välillisenä verona liittyy läheisesti myös ennustavuuden piirre.⁴¹ Kansainvälisesti tunnustettu periaate on myös neutraliteettiperiaate, millä viitataan arvonlisäverolta edellytettävään neutraalisuuden toteutumiseen.

Välillisen veron arvonlisäverosta tekee se, että se siirretään myytäviin hyödykkeisiin ennen kuin ne päätyvät kuluttajille saakka. Veron lopullisia maksajia ovat siten kuluttajat, mutta he eivät kuitenkaan tilitä veroa, vaan veron teknisinä tilittäjinä toimivat tavaroita ja palveluja myyvät yritykset.⁴² Vaikka kuluttajat maksavatkin arvonlisäveron, sen maksaminen ei näy heille välittömänä tulojen vähennyksenä, toisin kuin on asian laita esimerkiksi henkilökohtaisten tuloverojen kohdalla. Koska arvonlisäverotus ei ota huomioon sitä, kuka sen päätyy maksamaan, se ei ole kovinkaan tehokas keino tulojen uudelleenjakamiseksi. Arvonlisäveron päätehtävä onkin näin ollen tuottaa tuloa valtioille vaikuttamatta kuitenkaan ihmisten kulutuskäyttäytymiseen.⁴³

Arvonlisävero on luonteeltaan lähes yksinomaan *ennustava*. Sen tavoitteena on verottaa tavaroiden ja palvelujen kulutusta, mutta vero määrätään kuitenkin samaan aikaan tai jo ennen sitä ajankohtaa, kun tavarat tai palvelut ensimmäisen kerran ovat saatavilla kulutusta varten.

³⁸ Bird, Gendron & Rotman 2005: 11; Ojala 2005: 372; Nielsen 2007: 14.

³⁹ OECD jakaa arvonlisäverojärjestelmät kahteen ryhmään: eurooppalaiseen lähestymistapaan (EU) ja ”uuden maailman” lähestymistapaan, johon kuuluvat Kanada, Australia, Japani, Etelä-Afrikka ja Uusi Seelanti. Jako perustuu siihen, että toisin kuin ”uuden maailman” lähestymistavassa, EU:ssa palvelun laatu vaikuttaa lähtökohtaisesti sovellettavaan myyntimaasäännökseen. Eroja syntyy myös sen perusteella, miten laajaan veropohjaan yleinen arvonlisäverokanta kohdistuu. Ks. myös Charlet & Owens 2010: 944 – 945.

⁴⁰ Hargitai 2001: 8; Rother 2003: 47; OECD 2006.

⁴¹ Millar 2008: 178.

⁴² Hargitai 2001: 8; Rother 2003: 47; Basu 2007: 63; Äärilä & Nyrhinen 2008: 27.

⁴³ Hargitai 2001: 8; Basu 2007: 63; Wikström 2008: 341.

Toisin sanoen tuleva kulutus mitataan ja verotetaan ennen kuin se varsinaisesti tapahtuu.⁴⁴

Jokavaiheen ei-kertaantuvana verona arvonlisävero peritään kaikissa tuotanto- ja jakeluketjun vaiheissa. Jokainen suorittaa veroa siinä portaassa tuotteille tai palveluille muodostuneesta arvonlisästä. Veron kertaantuminen estetään käytännössä soveltamalla tuotantopanoshankintoihin vähennysmenettelyä. Yritykset ostavat tuotantopanokset verollisina, mutta saavat vähentää niiden ostohintoihin sisältyvän veron.⁴⁵ Vähennysmenettely pitää sisällään sen, että yritykset seuraavat myynteihinsä sisältyvää arvonlisäveroa, laskevat itse suoritettavan määrän ja tilittävät sen oma-aloitteisesti valtiolle.⁴⁶

Kulutukseen kohdistuvana verona arvonlisävero kohdistuu tavaroiden ja palvelujen kulutukseen. Koska yrityksillä on lähtökohtaisesti oikeus vähentää hankintoihinsa sisältyvä arvonlisävero, veron lopullisia maksajia ovat kuluttajat, eli kotitaloudet.⁴⁷ Tätä perustellaan muun muassa teorialla, jonka mukaan kotitalouksiin kohdistuvan arvonlisäverotuksen oikeuttaa se, että juuri kotitaloudet hyötyvät kaikkein eniten julkisen sektorin palveluista. Sen lisäksi, että arvonlisäverotuksen tarkoitus on kohdistua loppukuluttajiin, tavoitteena on, että se tulee myös maksetuksi siihen valtioon, jossa kulutus tapahtuu.⁴⁸

Neutraaliteettiperiaate on eräs tärkeimpiä verotusta koskevia kriteereitä. Neutraaliutta nimenomaan arvonlisäverotuksessa voidaan lähestyä eri näkökulmista. Lähtökohtaisesti arvonlisäveron neutraalius tarkoittaa sitä, että verolla ei ole vaikutusta tuotteiden tai palvelujen suhteellisiin hintoihin. Tämä on mahdollista sen johdosta, että verovelvollisilla yrityksillä on oikeus vähentää verollisiin ostohankintoihin kohdistuva

⁴⁴ Millar 2008: 178 – 179; 2009: 13 – 15.

⁴⁵ Hargitai 2001: 8; Linnakangas & Juanto 2002: 8; Basu 2007: 63; Äärilä & Nyrhinen 2008: 27.

⁴⁶ Basu 2007: 64; Äärilä & Nyrhinen 2008: 28.

⁴⁷ Hargitai 2001: 8; Rother 2003: 48 – 49; Basu 2007: 64; Äärilä & Nyrhinen 2008: 28.

⁴⁸ Hargitai 2001: 9; Basu 2007: 64; Äärilä & Nyrhinen 2008: 26 – 27. Kulutusverojen jaottelusta ks. Linnakangas & Juanto 2008: 1 – 5.

vero, eikä heidän siksi tarvitse suorittaa veroa kuin omasta veroa sisältävästä myynnistään.⁴⁹ Neutraalin arvonlisäverotuksen tulisi olla mahdollisimman johdonmukaista, eikä verosta vapautuksia tulisi lähtökohtaisesti olla lainkaan. Neutraali arvonlisäverotus tekee verotussäännöistä yleensä selkeitä ja helposti ymmärrettäviä, mikä puolestaan pienentää hallinnollisia ja sääntöjen noudattamisesta johtuvia kustannuksia.⁵⁰

Arvonlisäveron neutraalius ei kuitenkaan aina syystä tai toisesta toteudu. Tarkemmin eriteltynä voidaan puhua arvonlisäveron tuotanto- ja jakelutieneutraalisuudesta, kuluttajanvalintaneutraalisuudesta, hintaneutraalisuudesta, yritysmuotoneutraalisuudesta sekä kilpailuneutraalisuudesta.⁵¹ EU:ssa neutraaliuden toteutumista voidaan erikseen tarkastella myös yhteisön sisäisessä kaupassa; yhteisön ja kolmansien maiden välillä sekä pelkästään kolmansien maiden osalta.⁵²

2.3. Arvonlisävero viennin ja tuonnin yhteydessä

Valtioiden verolakeihin sisältyy säännöksiä, jotka määrittävät niiden alueellisen verotusvallan. Näiden säännösten avulla todetaan, onko olemassa riittävä yhteys valtion ja verotettavan tulon välillä. Arvonlisäverotuksessa niitä kutsutaan yleensä myyntimaasäännöksiksi. Myyntimaan määrittämiseksi on käytössä kaksi keskenään kilpailevaa periaatetta: alkuperämaaperiaate ja määränpäämaaperiaate.⁵³

Alkuperämaaperiaatetta sovellettaessa arvonlisävero on maksettava siihen maahan, jossa tavarat tai palvelut on myyty. Periaatteeseen kuuluu näin ollen se, että arvonlisävero kohdistuu kotimaassa suoritettuihin, eli valtion sisäisiin liiketoimiin sekä

⁴⁹ McLure 2003: 754; OECD International VAT/GST Guidelines 2006.

⁵⁰ Basu 2007: 87.

⁵¹ Rother 2003: 51 – 54; Saukko 2006: 311 – 312.

⁵² Rendahl 2009.

⁵³ Millar 2009: 175 – 176.

maastavientiin, mutta ei maahantuontiin.⁵⁴ Määränpäävaltiolla, eli sillä valtiolla, johon esimerkiksi tavarat päätyvät, ei ts. ole lainkaan verotusoikeutta. Alkuperämaaperiaatteen soveltamisesta seuraa se, että maahantuojien kannattaa tehdä hankintansa siinä valtiossa, jossa alv-kanta on alhaisin.⁵⁵

Koska arvonlisävero maksetaan siihen valtioon, missä hankinta on tehty, alkuperämaaperiaatteen soveltaminen merkitsee periaatteessa sitä, että rajavalvonnalle ei ole tarvetta. Alkuperämaaperiaatteen käyttäminen ei kuitenkaan ole kovin yleistä: se on ensinnäkin vastoin sitä tavoitetta, että arvonlisävero tulisi tilittää kulutusmaahan.⁵⁶

Määränpäämaaperiaatteen soveltaminen edellyttää, että maastavientiä verotetaan nollaverokannan mukaan, kun taas maahantuontia verotetaan samalla tavoin ja saman verokannan mukaisesti kuin kotimaista tuotantoa. Määränpäämaaperiaate toteuttaa kulutusmaaperiaatetta, sillä siinä arvonlisävero maksetaan siihen maahan, jossa kulutus tapahtuu. Tämä on mahdollista siten, että maastaviejä ei lisää myymiensä tuotteiden tai palvelujen hintoihin lainkaan arvonlisäveroa, mutta saa siitä huolimatta oikeuden vähentää tuotantopanostensa hankintaan sisältyvän arvonlisäveron. Maastavietävät tavarat ja palvelut huomioidaan niiden nettohintojen mukaisesti, minkä tulisi estää se, että alv-kantojen erot eri maissa vaikuttaisivat siihen, mistä maasta hankinnat tehdään.⁵⁷

Määränpäämaaperiaatteen soveltaminen edellyttää valtioilta verojen mukautuksiin liittyviä toimenpiteitä ja siten läheistä valtioiden välistä yhteistyötä. Jotta vältettäisiin tavaroiden kaksinkertainen verottaminen tai vajaaverottaminen, on seurattava niiden liikkumista rajojen yli. Tämä on mahdollista ainoastaan rajavalvonnan avulla, ts. tarkastamalla valtioiden rajoilla tavaroita koskevat dokumentaatiot.⁵⁸

⁵⁴ Rother 2003: 16; Millar 2009: 5.

⁵⁵ Hargitai 2001: 9; De la Feria 2006: 9.

⁵⁶ Hargitai 2001: 9; Basu 2007: 65.

⁵⁷ Millar 2008: 5.

⁵⁸ Hargitai 2001: 9; Basu 2007: 64; Cnossen 2008: 2; Millar 2008: 5.

Nykyään suurin osa voimassa olevista arvonlisäverojärjestelmistä tähtää määränpäämaaperiaatteen toteuttamiseen, eli tuotteiden ja palvelujen verottamiseen siellä, missä niiden kulutuskin tapahtuu. Määränpäämaaperiaatteen soveltamista voidaan kansainvälisessä verotuksessa pitää pääsääntönä ja sen kannalla ovat sekä OECD, EU että Maailman Kauppajärjestö (WTO).⁵⁹ Käytännön keinot, joilla valtiot pyrkivät sitä toteuttamaan, saattavat kuitenkin vaihdella suurestikin, mikä aiheuttaa epävarmuutta niin yrityksille kuin eri maiden veroviranomaisillekin. Pahimmassa tapauksessa se johtaa kaksinkertaiseen verottamiseen tai vajaaverottamiseen.⁶⁰ Määränpäämaaperiaatteen soveltaminen ei tuota niinkään hankaluuksia fyysisten tuotteiden kohdalla, mutta erityisesti joidenkin aineettomien palvelujen kohdalla voi osoittautua mahdottomaksi sen toteaminen, missä ne on kulutettu. Tämän vuoksi palvelujen kulutusmaa joudutaan usein määrittämään erilaisten verotuksellisten liittymien avulla.⁶¹

Aineelliset palvelut ovat palveluja, joiden kohdalla on havaittavissa riittävä yhteys johonkin tavaraan ja/taikka muutoin on syytä olettaa, että niiden kulutukseen liittyy jokin tietty tavara tai tietty valtio. Tällaisten palvelujen arvonlisäverotuksessa myyntimaa määräytyy luontevasti niin ikään jonkin aineellisen verotuksellisen liittymän, kuten esimerkiksi tavaran sijaintivaltion perusteella. Toisaalta monille aineellisille palveluille on tyypillistä se, että fyysinen suoritus muodostaa olennaisen osan palvelusta. Tällöin sopivan verotuksellinen liittymän muodostaa suorituksen sijaintivaltio. Tällaisia palveluja ovat esimerkiksi hiustenleikkaus ja kulttuuri- ja urheilutapahtumat.⁶²

⁵⁹ Lighthart 2004: 1079; Basu 2007: 62; Keen & Hellerstein 2009: 3.

⁶⁰ OECD 2006.

⁶¹ McLure 2003: 756; De la Feria 2006: 8. Vaikka kaikki palvelut ovat periaatteessa aineettomia, ne määritellään yleisesti joko aineellisiksi tai aineettomiksi palveluiksi. Myös verotukselliset liittymät voidaan jakaa aineellisiin ja aineettomiin liittymiin, ja näin tehdään muun muassa EU:n ja Uuden-Seelannin arvonlisäverojärjestelmissä. Eroja näiden kahden arvonlisäverojärjestelmän välille syntyy siitä, miten ne muodostavat yhdistelmiä verotuksellisista liittymistä ja, miten ne määrittelevät liittymien keskinäisen käyttö- ja etusijajärjestyksen. Ks. Millar 2007: 6 – 7.

⁶² Millar 2007: 7. Aineellisten palvelujen osalta on todettu, että kun palvelulla on vahva yhteys johonkin tiettyyn, tunnistettavissa olevaan fyysiseen paikkaan, jossa kulutuksen voidaan kohtalaisella varmuudella olettaa tapahtuvan ja, kun tätä paikkaa ei ole helppo muuttaa veron kiertämiseksi, useimmat arvonlisäverojärjestelmät valitsevat tällaisen paikan sopivimmaksi verotukselliseksi liittymäksi kaiken kattavan asiakkaan sijaintipaikan sijasta.

Toisin kuin aineellisten palvelujen kohdalla, aineettomilla palveluilla ei ole mitään itsestäänselvää yhteyttä johonkin tiettyyn fyysiseen paikkaan. Tästä johtuen niiden arvonlisäverotuksessa on käytettävä vastaavasti aineettomia verotuksellisia liittymiä, kuten esimerkiksi vastaanottajan tai kuluttajan sijaintia tai paikkaa, jossa tosiasiallinen käyttö tai hyödyntäminen tapahtuu.⁶³

⁶³ Millar 2007: 7.

3. ARVONLISÄVEROTUS EUROOPAN UNIONISSA

3.1. Taustaa

Liikevaihtoverojärjestelmällä, ja sen myöhemmin korvanneella arvonlisäverojärjestelmällä, on alusta saakka ollut keskeinen rooli Euroopan yhdentymisen prosessissa.⁶⁴ Ranska, joka oli vuonna 1960 ottanut ensimmäisenä maailmassa käyttöönsä arvonlisäverojärjestelmän, onnistui vakuuttamaan myös muut Euroopan talousyhteisön (ETY) jäsenet arvonlisäveron paremmuudesta liikevaihtoverojärjestelmään nähden. Vuonna 1962 ETY:n komissio antoi ensimmäisen direktiiviehdotuksen yhteisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöön otosta jäsenvaltioiden keskuudessa, ja vuonna 1967 annettiin viimein ensimmäinen ja toinen arvonlisäverodirektiivi. Ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklassa säädettiin tavoitteeksi jäsenvaltioiden välisen kaupan perustuminen alkuperämaaperiaatteelle. Koko arvonlisäverojärjestelmän perustana pidetty kuudes arvonlisäverodirektiivi (77/388/ETY) annettiin vuonna 1977. Se määritteli aiempaa tarkemmin arvonlisäveron alueellisen ja aineellisen soveltamisalan ja perustui puolestaan aluksi kokonaan määränpäämaaperiaatteelle.⁶⁵

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin antamisesta huolimatta konkreettista edistymistä harmonisaation saavuttamisen suhteen ei tapahtunut ennen kuin vuonna 1985, jolloin ETY:n komissio antoi sisämarkkinoiden toteuttamisstrategiaa koskevan Valkoisen kirjan. Tavoitteena oli saavuttaa sisämarkkinat vuoden 1992 loppuun mennessä, ja

⁶⁴ Jo vuonna 1951, Euroopan hiili- ja teräsyhteisön (EHTY) perustamissopimuksen aikoihin, oltiin jokseenkin tietoisia siitä, että erilaisten liikevaihtoverojärjestelmien yhtäaikainen voimassaolo saattaisi olla haitaksi yhteismarkkinoiden toimivuudelle. EHTY:n vuonna 1953 asettaman Tinbergenin komitean raportissa tämä epäily tuotiin ensimmäisen kerran virallisesti julki. Komitea, jonka tehtävänä oli ollut tutkia asiaa, oli päätenyt siihen lopputulokseen, että EHTY:n jäsenvaltioiden tulisi harmonisoida – sitä sanaa ei tosin käytetty – liikevaihtoverotuksensa ottamalla käyttöön yhteinen liikevaihtoverojärjestelmä, joka perustuisi määränpäämaaperiaatteeseen. Tinbergenin komitean raportissa esitetyt ehdotuksia ei viety käytäntöön saakka, mutta melko pian sen jälkeen julkaistulla, ns. Spaakin raportilla, oli konkreettisemmat vaikutukset. Spaakin raportin, jonka verotusta käsitelleessä osuudessa oli tuotu esille samoja huomioita kuin Tinbergenin raportissa, sanotaan johtaneen Rooman sopimukseen ja siten Euroopan talousyhteisön perustamiseen vuonna 1958. De la Feria 2009: 1 – 3. Ks. myös Charlet & Owens 2010: 943.

⁶⁵ Rother 2003: 61 – 62 ; Ashta 2009:7: 1; De la Feria 2009: 5; Hellerstein & Gillis 2010: 462 – 464.

päätoimenpiteinä niiden luomiseksi esitettiin fyysisten, teknisten ja verotuksellisten esteiden, eli käytännössä verorajojen, poistamista jäsenvaltioiden välillä.⁶⁶

Komissio ei pitänyt kuitenkaan mahdollisena verorajojen poistamista ennen kuin jäsenvaltioiden välillistä verotusta kyettiin lähentämään. Se ehdottikin vuonna 1987 siirtymistä kertaheitolla verotuksessa alkuperämaaperiaatteeseen, mutta tähän liittyviä ehdotuksia pidettiin sekä liian kunnianhimoisina että epärealistisina.⁶⁷ Vuoteen 1989 mennessä oli selvää, ettei neuvosto pääsisi sopimukseen komission tekemistä ehdotuksista. Huomio alkoikin kohdistua arvonlisäverojärjestelmän luomiseen, joka perustuisi määränpäämaaperiaatteeseen, mutta joka samalla mahdollistaisi rajavalvonnan poistamisen. Ajatus ns. siirtymävaiheen arvonlisäverojärjestelmästä alkoi tällöin muotoutua.⁶⁸

3.2. Siirtymävaiheen arvonlisäverojärjestelmästä lopullinen järjestelmä?

Vuosina 1989 – 1991 pidettiin useita Ecofin-neuvoston tapaamisia, joiden pohjalta hahmottui yhteisön sisällä tapahtuvaan myyntiin sovellettava siirtymävaiheen arvonlisäverojärjestelmä. Siihen perustuen annettiin vuonna 1991 direktiivi 91/680/ETY, joka tuli voimaan vuoden 1993 alussa. Direktiivin avulla voitiin poistaa tarkastukset⁶⁹ yhteisön sisärajoilla, mutta se ei kuitenkaan estänyt verojen perimistä määränpäämaajäsenvaltiossa tietyissä, tarkoin määritellyissä olosuhteissa. Alkuperämaaperiaatetta sovellettaisiin direktiivin mukaan yleisesti kaikkeen myyntiin loppukuluttajille. Tästä poikkeuksen muodostaisivat kuitenkin muun muassa elinkeinonharjoittajien välinen kauppa sekä yksityishenkilöille suuntautuva tietyn suuruinen etämyynti, joihin sovellettaisiin edelleen määränpäämaaperiaatetta.⁷⁰

⁶⁶ De la Ferian 2009: 6 mukaan Valkoisessa kirjassa korostettiin lisäksi sitä, ettei täydellistä harmonisaatiota jäsenvaltioiden kesken odoteta vaan senkaltaista suhteellista samankaltaisuutta, jolla taataan yhteismarkkinoiden toimivuus. Arvonlisäverotuksessa tämä tulisi saavutettua veropohjan, veroasteiden ja rajat ylittäviin liiketoimiin sovellettavien toimenpiteiden suhteen.

⁶⁷ Ehdotuksen pääkohdat olivat yhdenmukaistettu verorakenne, johon sisältyy kaksi verokantaluokkaa, jäsenvaltioiden soveltamien verokantojen lähentäminen tietyn haarukan sisällä ja korvausmekanismin luominen verotulojen uudelleenjakamiseksi. KOM 2000 (348) lopullinen, 3.; Rother 2003: 64; Hellerstein & Gillis 2010: 466.

⁶⁸ De la Feria 2009: 6 – 7.

⁶⁹ Rajoilla tapahtuvat tarkastukset korvattiin ottamalla käyttöön tehostettu tietojenvaihtojärjestelmä (VAT Information Exchange System, VIES) yksinomaan tavaroiden yhteisöluovutuksia ja -hankintoja varten. VIES-järjestelmä velvoitti jäsenvaltioita ilmoittamaan kaikille muille jäsenvaltioille ilman eri toimenpiteitä kyseisissä jäsenvaltioissa verovelvollisiksi yksilöidylle suoritettujen yhteisöluovutusten kokonaismäärä sekä näiden verovelvollisten arvonlisäverotunnisteet. Ks. Clossen 2008: 8.

⁷⁰ KOM 2000 (348) lopullinen, 4; de la Feria 2009: 7

Siirtymävaiheen arvonlisäverojärjestelmän piti alunperin olla voimassa ainoastaan vuoden 1996 loppuun saakka. Komission oli tarkoitus tehdä ehdotus lopullisesta järjestelmästä, josta neuvosto olisi vastaavasti päättänyt, mutta muodollisia lainsäädäntöehdotuksia ei kuitenkaan tehty. Sen sijaan komissio julkaisi vuonna 1996 kaksi keskusteluasiakirjaa. Niissä se esitti vuoden 1987 ehdotuksista poikkeavan ohjelman, mutta senkään läpivieminen ei ole osoittautunut helpoksi.⁷¹

Vuonna 2000 komissio julkaisi tiedonannon, joka koski vuonna 1996 esitetyn ohjelman uudelleenarviointia. Komission tavoitteena oli saada parannusta vuoden 1996 ohjelmaan, ja määrittää uusi, uskottavampi strategia. Uuden strategian voidaan sanoa perustuneen kahden oletuksen varaan: toisaalta siinä tiedostettiin siirtymävaiheen arvonlisäverojärjestelmään liittyvät, nopeaa parannusta vaativat ongelmat; toisaalta siinä ymmärrettiin myös se, ettei lopullisen alkuperämaaperiaatteelle perustuvan arvonlisäverojärjestelmän luomisessa todennäköisesti saavutettaisi merkittävää edistystä lähitulevaisuudessa. Ajatus lopullisesta arvonlisäverojärjestelmään siirtymisestä on siirretty siten pitkän tähtäimen tavoitteeksi, ja komissiokin on itse asiassa alkanut korostaa enemmän nykyisen siirtymäjärjestelmän parantamiseen tähtäviä toimenpiteitä.⁷²

3.3. EU:n arvonlisäverojärjestelmän nykytila

Nykyinen, alunperin väliaikaiseksi tarkoitettu, siirtymävaiheen arvonlisäverojärjestelmä on ollut voimassa jo lähes 20 vuotta.⁷³ Vielä viime vuosiin saakka EU:n

⁷¹ Vuoden 1996 ohjelma sisälsi seuraavat tavoitteet: verotuspaikka ei enää ole tavaroiden sijaintipaikka tai palveluiden tarjontapaikka vaan toimittajan yrityksen kotipaikka; tuotantopanoksen veron laskutus ja vähennys suoritetaan alkuperäjärjestelmän mukaisesti; alv-kannat yhdenmukaistetaan melko kapeaan vaihteluväliin; alv-tulojen jakaminen erotetaan itse alv-järjestelmästä ja toteutetaan kansallisten kulutustilastojen perusteella; kuudetta direktiiviä tarkistetaan järjestelmän yksinkertaistamiseksi poikkeuksia, vapautuksia, vaihtoehtoja ja erityisjärjestelmiä vähentämällä; toteutetaan toimenpiteitä arvonlisäverolain erilaisten kansallisten tulkintojen välttämiseksi. Lisäksi arvonlisäverokomitean asemaa vahvistetaan ja veroviranomaisten välistä yhteistyötä kehitetään. Rother 2003: 70; Basu 2007: 68 – 69; De la Feria 2009: 7.

⁷² KOM 2000 (348) lopullinen.

⁷³ Komissio on vuosien aikana esittänyt joitain ehdotuksiaan lopulliseksi järjestelmäksi, samoin oikeuskirjallisuudessa on ollut esillä uusia ratkaisumalleja arvonlisäverotukseen Komission ehdotuksia ovat olleet ns. ALV:n clearing-järjestelmä (1987); kotivaltioverotus (Home State Taxation, 1996) ja ns. yhdenluukun järjestelmä (One-stop shop system, 2004). Oikeuskirjallisuudessa ovat erityistä huomiota saaneet Keenin & Smithin VIVAT (Viable integrated VAT, 1996); Versanon (1995) ja McLuren (2000) CVAT (Compensating VAT) sekä Birdin & Gendronin Dual VAT (1998). Rauhanen 2001; 7 – 27; Cnossen 2008: 11 – 17.

arvonlisäverolainsäädännön keskeisin direktiivi oli ns. kuudes arvonlisäverodirektiivi. Kuudetta arvonlisäverodirektiiviä oli kuitenkin sitten vuoden 1977 muutettu niin useasti, että katsottiin parhaaksi muotoilla se kokonaan uudelleen direktiiviin 2006/112/EY. Direktiivi 2006/112, eli ns. arvonlisäverodirektiivi, on siten korvannut kuudennen direktiivin koko arvonlisäverojärjestelmän perustana pidettävänä direktiivinä.⁷⁴

EU:n nykyiselle arvonlisäverojärjestelmälle ominaista ovat laajuus, monimutkaisuus ja yksityiskohtaisuus. Mainitut ominaisuudet ovat syntyneet, kun arvonlisäverodirektiivejä on aina tarpeen vaatiessa joko muutettu, niihin on tehty lisäyksiä taikka niitä on kumottu joko kokonaan tai osittain.⁷⁵ EU:n arvonlisäverolainsäädäntö sisältääkin niin runsaasti poikkeuksia pääsäännöistä, että verotuspaikan toteaminen voi etenkin palvelujen myynnissä osoittautua hyvinkin vaikeaksi.⁷⁶ Direktiivit, vaikkakin niillä pyritään verotuksen yhdenmukaistumiseen, sallivat usein jo itsessään jäsenvaltioiden poiketa säännöistä omissa kansallisissa arvonlisäverolaeissaan.

EU:n arvonlisäverojärjestelmää on sovellettava kaikissa EU:n jäsenmaissa. Arvonlisäverojärjestelmän omaksuminen oli yhtenä edellytyksenä myös Suomen liittymiselle yhteisön jäseneksi. Vuonna 1995, jolloin Suomen jäsenyys astui voimaan, arvonlisäverodirektiivistä tuli Suomen valtiota sitova. Tämä tarkoittaa sitä, että Suomen arvonlisäverolaki ei saa olla ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin pakottavien säännösten kanssa.⁷⁷

3.4. EU:n arvonlisäverosäännösten soveltamisala

3.4.1 Alueellinen soveltamisala

Euroopan unionin arvonlisäverolainsäädäntö on voimassa ainostaan yhteisön alueella, jolla tarkoitetaan yhteisön jäsenvaltioiden muodostamaa kokonaisuutta. Jäsenvaltioita

⁷⁴ De la Feria 2006: 89. Arvonlisäverodirektiivistä käytetään englanniksi nimeä Common VAT System Directive (CVSD). Toisaalta tätäkin direktiiviä on jo ehditty muuttaa useaan kertaan. Ks. Hellerstein & Gillis 2010: 464; Äärilä & Nyrhinen 2010: 27.

⁷⁵ De la Feria 2006: 90 – 91.

⁷⁶ Gregg 2010: 2.

⁷⁷ Äärilä & Nyrhinen 2010: 27 – 28.

ovat ne valtiot ja alueet, jotka ovat hyväksyneet Euroopan yhteisön perustamissopimuksen sen 299 artiklan mukaisesti. Niin sanottuja kolmansia maita ovat ne alueet, joihin ei sovelleta perustamissopimusta sekä tietyt erikseen nimetyt alueet.⁷⁸

Arvonlisäverolaissa direktiivin alueellisen soveltamisalan artikla on sisällytetty ALV 1 §:ään, jossa arvonlisäverolain yleisen alueellisen soveltamisalan lisäksi määritellään myös lain yleinen aineellinen soveltamisala.⁷⁹ Pääsääntönä on, että Suomen arvonlisäverolakia sovelletaan vain liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvaan tavaroiden ja palvelujen myynteihin. Tavaroiden maahantuonti EU:n ulkopuolelta sekä ns. yhteisöhankinta aiheuttavat myös arvonlisäverovelvollisuuden riippumatta siitä, harjoittaako maahantuoja tai yhteisöhankkija Suomessa muuta verollista liiketoimintaa.⁸⁰

3.4.2 Verovelvolliset

Verovelvollinen on keskeinen henkilö EU:n arvonlisäverojärjestelmässä; koko järjestelmä itse asiassa perustuu verovelvollisen käsitteen ympärille.⁸¹ Verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Liiketoiminnan käsite puolestaan on laaja, sillä liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Myös kaikki toiminta, joka tähtää omaisuuden jatkuvaluonteiseen tulonsaantitarkoitukseen, on liiketoimintana pidettävää toimintaa.⁸² Vaatimus liiketoiminnan itsenäisyydestä sulkee verotuksen

⁷⁸ Direktiivi 2006/112/EY, 5 - 7 artikla; Björklund, Hyttinen, Hämäläinen, Jokinen & Klemola. 2010: 21 – 22. Viimeksi mainitut ovat enimmäkseen saarialueita, jotka on maantieteellisistä, taloudellisista tai sosiaalisista syistä jätetty soveltamisalan ulkopuolelle. Näiden joukossa ovat muun muassa Ahvenanmaa ja Ranskan merentakaiset departementit. Vastaavasti tietyt alueet, joihin ei sovelleta perustamissopimusta, kuuluvat poikkeuksellisesti alueellisen soveltamisalan piiriin. Näitä ovat mm. Monacon ruhtinaskunta ja Mansaaret. Erityissäännöksen nojalla myynnit Mansaarelle tai ostot Mansaarelta katsotaan liiketoimiksi, joiden lähtö- tai määräpaikka on Iso-Britanniassa. Vastaavia myyntitilanteita Monacon kohdalla pidetään liiketoimina, joiden lähtö- tai määräpaikka on Ranskassa.

⁷⁹ Nieminen, Anttila, Äärilä & Jokinen 2011: 4. luku; Kallio, Nielsen, Ojala & Säaskilahti 2010: 19.

⁸⁰ Nieminen ym. 2011: 4. luku; Äärilä & Nyrhinen 2010: 31 – 32; Kallio, Nielsen, Ojala & Säaskilahti 2010: 19. Arvonlisävero on suoritettava myös varastointimenettelyssä olevien tavaroiden siirrosta Suomessa sekä kiinteistöhallintapalvelujen ottamisesta omaan käyttöön.

⁸¹ Basu 2007: 69.

⁸² Direktiivi 2006/112/EY, 9 artikla. Tyypillisimpien yritysmuotojen lisäksi verovelvollinen voi tilanteesta riippuen olla myös yksityishenkilö, kunta, valtio tai yleishyödyllinen yhteisö. Lisäksi jäsenvaltioilla on oikeus verottaa joitakin satunnaisia liiketoimia (esim. 12 artikla). Viimekädessä jäsenvaltiot saavat siis itse määrittellä kansallisissa laissaan verovelvollisen tarkemman käsitteen; direktiivi tarjoaa ainoastaan määrittelyn puitteet. Ks. Basu 2007: 69.

ulkopuolelle työntekijät ja muut henkilöt, joiden suhde työnantajaan perustuu työsopimukseen tai siihen rinnastettavissa olevaan oikeussuhteeseen.⁸³

Verovelvollisen käsitteeseen liittyy erilaisia oikeuksia, kuten vähennysoikeus,⁸⁴ sekä velvollisuuksia, kuten lähtökohtainen velvollisuus suorittaa veroa verollisista myynneistä.⁸⁵ Verovelvollisen tulee myös tehdä ilmoitus liiketoiminnan aloittamisesta ja lopettamisesta sekä kaikista toimintaan liittyvistä muutoksista.⁸⁶ Verovelvollisaseman toteaminen on erittäin tärkeää etenkin rajat ylittävässä kaupassa, minkä vuoksi jäsenmaiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet verovelvollisten yksilöllisen tunnistamisen mahdollistamiseksi.⁸⁷ Verovelvollisen yksilöllisen arvonlisäverotunnisteen on sisällettävä standardin mukainen etuliite, josta käy ilmi tunnisteen antanut jäsenvaltio.⁸⁸

Suomessa elinkeinonharjoittajalle syntyy verovelvollisen asema, kun hän harjoittaa vähintään yhtä ALV 1 §:ssä määritellyistä toiminnoista. Keskeinen kriteeri on toimiminen liiketoiminnan muodossa. Arvonlisäverolaissa sen paremmin kuin hallituksen esityksessä ei määritellä, mitä liiketoiminnan muodossa tapahtuvalla toiminnalla tarkoitetaan. Vakiintuneen näkemyksen mukaan liiketoiminnan muodossa toimimisena pidetään kuitenkin ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäinsuuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavanomaisena pidettävä yrittäjäriski. Erityisesti, jos myytävät tavarat tai palvelut kilpailevat muiden vastaavien yleisillä markkinoilla esiintyvien hyödykkeiden kanssa, myynnin katsotaan pääsääntöisesti tapahtuvan liiketoiminnan muodossa.⁸⁹

Toisin kuin arvonlisäverodirektiiviin, arvonlisäverolakiin ei sisälly myöskään erillistä verovelvollisen määritelmää. ALV 2 §:ssä tosin lähestytään verovelvollisen käsitettä, mutta ainostaan säätämällä siitä, kuka on velvollinen maksamaan veron. Tällä käsitteen periaatteellisella erolla saattaa olla käytännön merkitystä sellaisissa tulkintatilanteissa, joissa ratkaisua haetaan EU-oikeudesta.⁹⁰

⁸³ Direktiivi 2006/112/EY, 10 artikla.

⁸⁴ Direktiivi 2006/112/EY, 167 artikla.

⁸⁵ Direktiivi 2006/112/EY, 193 artikla.

⁸⁶ Direktiivi 2006/112/EY, 213 artikla.

⁸⁷ Direktiivi 2006/112/EY, 214 artikla.

⁸⁸ Direktiivi 2006/112/EY, 215 artikla.

⁸⁹ HE 88/1993; Kallio ym. 2010: 20 – 21.

⁹⁰ Kallio ym. 2010: 42 – 43.

3.4.3 Verolliset liiketoimet

Verollisia liiketoimia ovat tavaroiden luovutus, palvelujen suoritus, tavaran maahantuonti sekä tavaran yhteisöhankinta. Tavaroiden ja palveluiden ulkomaankaupansäännökset poikkeavat olennaisesti toisistaan, minkä vuoksi on tiedettävä, pidetäänkö kaupan kohdetta arvonlisäverotuksessa tavarana vai palveluna.⁹¹ Tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräysvallan siirtoa.⁹² Tavaroiden vastikkeelliseen luovutukseen rinnastetaan tavaran vastikkeeton luovutus sekä tavaran ottaminen vähennyskelvottomaan käyttöön.⁹³ Myös verovelvollisen yrityksen omaisuuteen kuuluvien tavaroiden siirto jäsenvaltiosta toiseen rinnastetaan tavaroiden vastikkeelliseen luovutukseen.⁹⁴

Palvelujen suorituksina pidetään kaikkia niitä liiketoimia, jotka eivät ole tavaroiden luovutuksia.⁹⁵ Esimerkkeinä mainittakoon muun muassa aineettoman omaisuuden luovutus sekä velvoite pidäyttyä tietystä teosta taikka jonkin teon tai tilan sietäminen.⁹⁶ Vastikkeellisiin palvelujen suorituksiin rinnastetaan yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen vähennyskelvottomaan tai yleisesti ottaen muuhun kuin yrityksen varsinaisiin tarkoituksiin kuuluvaan käyttöön, mikäli tavarasta on saanut tehdä arvonlisäveron vähennykseen. Myös palvelun vastikkeeton luovutus vähennyskelvottomaan käyttöön sekä yrityksen varsinaisista tarkoituksista poikkeava palvelun suorittaminen rinnastetaan palvelun vastikkeelliseen suoritukseen.⁹⁷

Tavaroiden maahantuontina pidetään sellaisen tavaran saapumista yhteisöön, joka ei ole vapaassa liikkeessä perustamissopimuksen 24 artiklan mukaisesti. Myös vapaassa liikkeessä olevan tavaran saapuminen yhteisöön kolmannelta alueelta, joka kuuluu yhteisön tullialueeseen, on tavaroiden maahantuontia.⁹⁸ Tavaroiden yhteisöhankintaa on pääsäännön mukaan omistajan määräämisvallan saaminen irtaimeen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija taikka joku kolmas näiden puolesta lähettää tai

⁹¹ Kallio ym. 2009: 278. Björklund ym. 2010: 13, 17. Tavaralla tarkoitetaan arvonlisäverotuksessa aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpöä, kylmyyttä ja muuta niihin verrattavaa energiahäydykettä.

⁹² Direktiivi 2006/112/EY, 14 artikla.

⁹³ Direktiivi 2006/112/EY, 16 artikla; Björklund ym. 2010: 67 – 69.

⁹⁴ Direktiivi 2006/112/EY, 17 artikla.

⁹⁵ Direktiivi 2006/112/EY, 24 artikla.

⁹⁶ Direktiivi 2006/112/EY, 25 artikla.

⁹⁷ Direktiivi 2006/112/EY, 26 artikla.

⁹⁸ Direktiivi 2006/112/EY, 30 artikla. Arvonlisäverolaissa maahantuonnin käsite määritellään lain 86 §:ssä. Maahantuonnin katsotaan pääsääntöisesti tapahtuvan Suomessa, jos tavara on Suomessa, kun se tuodaan yhteisöön (86 a §).

kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon.⁹⁹ Yhteisöhankintaa vastaa yleensä yhteisömyynti. Käytännössä esiintyy kuitenkin tilanteita, joissa jäsenvaltiot arvioivat myyntiä ja hankintaa eri tavalla.¹⁰⁰

Suomen arvonlisäverolaissa verolliset liiketoimet määritellään lain 1 §:ssä. ALV 17 §:ssä puolestaan määritellään tavara ja palvelu, joiden liiketoiminnan muodossa tapahtuvista myynneistä, on siis suoritettava veroa. ALV:n mukaiset tavarat ja palvelut käsitteet vastaavat direktiivin säännöksiä. Arvonlisäverolain veropohja on siten laajuudeltaan yhtä kattava kuin direktiivikin, sillä kaikki muu liiketoiminnan muodossa myytävissä oleva kuin tavarat, katsotaan lain mukaan palveluksi. ALV 18 §:ään sisältyy myynnin määritelmä. Säännöksen mukaan keskeistä myös arvonlisäverolain mukaiselle myynnille on sen vastikkeellisuus.¹⁰¹

3.4.4 Tavaroiden luovutuspaikka

Tavaroiden luovutuspaikkaa ja palvelujen suorituspaikkaa koskevien myyntimaasäännösten tarkoituksena on osoittaa verotusoikeuden omaava valtio. EU:n jäsenvaltioissa sovellettavien periaatteiden mukaan kullakin jäsenvaltiolla on yksinomainen verotusoikeus jäsenvaltion alueella tapahtuviin liiketoimiin riippumatta siitä, minkä maalainen on liiketoimen suorittaja.¹⁰² Toisaalta, jos myyntimaasäännöksen mukaan liiketointa ei ole suoritettu jossakin jäsenvaltiossa, esimerkiksi Suomessa, myynnistä ei milloinkaan tilitetä Suomen arvonlisäveroa. Jos liiketoimella on kytkentöjä kahteen tai useampaan eri jäsenvaltioon, tulee ratkaista minkä valtion arvonlisävero liiketoimesta suoritetaan. Mikäli liiketoimella on kytkentöjä EU-maan lisäksi johonkin EU:n ulkopuoliseen maahan ja EU:n myyntimaasäännösten mukaan liiketoimi katsotaan suoritetuksi EU:n ulkopuolella, liiketoimesta ei suoriteta minkään EU-maan veroa.¹⁰³

⁹⁹ Direktiivi 2006/112/EY, 20 artikla. Arvonlisäverolaissa yhteisöhankinnan perusmääritelmä sisältyy ALV 26 a §:ään, joka vastaa periaatteeltaan direktiivin pääsääntöä. Tavarat yhteisöhankinnan määritelmää täsmennetään 26 c §:ssä tavarat ostajaan ja myyjään liittyvillä edellytyksillä.

Yhteisöhankinnan katsotaan tapahtuvan Suomessa, kun tavarat kuljetus päättyy täällä ja, kun sekä tavarat myyjä että ostaja ovat liiketoimintaa harjoittavia elinkeinonharjoittajia. Kallio ym. 2010: 170.

¹⁰⁰ Verohallinnon ohje Dnro 684/40/2007, 8.5.2007.

¹⁰¹ Nieminen ym. 2011: 7. luku 1; Kallio ym. 2010: 114 – 117; Äärilä & Nyrhinen 2010: 76 – 79.

¹⁰² Hargitai 2001: 11; Björklund ym. 2010: 16; Äärilä & Nyrhinen 2010: 273.

¹⁰³ Björklund ym. 2010: 16. Se, tuleeko liiketoimesta suoritetaan EU:n ulkopuolisen valtion vero, riippuu pitkälti siitä, onko ko. maassa otettu käyttöön arvonlisäverojärjestelmä tai jokin muu sitä vastaava kulutusverojärjestelmä.

EU:n arvonlisäverolainsäädännössä verotusoikeuden osoittamistehtävä on ratkaistu kaksitahoisen myyntimaasäännösten avulla, ts. tavaroiden ja palvelujen myyntejä koskevat omat erilliset sääntönsä.¹⁰⁴ Koska EU-maiden välillä ei ole tullirajoja, tavaroiden kansainvälinen kauppa jakaantuu selkeästi yhteisökauppaan ja yhteisön ulkopuolisten, eli ns. kolmansien maiden ja alueiden, kanssa käytävään kauppaan. Myynti voi olla tietyin edellytyksin joko verotonta myyntiä yhteisön ulkopuolelle, eli vientimyyntiä, taikka verotonta yhteisömyyntiä. Mikäli kummankaan edellytykset eivät täyty, kyseessä on kotimaan myynti, joka on yleensä verollista. Viimekädessä myyjän tehtävänä on varmistua siitä, täytyvätkö verottomuuden edellytykset ja mitä näyttöä siitä mahdollisesti vaaditaan.¹⁰⁵

Tavaran myyntimaa ratkeaa pääsäännön mukaan sen perusteella, missä tavara fyysisesti sijaitsee luovutuksen tapahtuessa. Säännön soveltuminen edellyttää vielä, että tavaraa ei kuljeteta tai lähetetä ostajalle.¹⁰⁶ Mikäli myyntiin kuitenkin liittyy kuljetus tai lähetys, ja sen suorittaa hankkija, luovuttaja tai jokin kolmas, myyntimaa on paikka, jossa tavara sijaitsee hankkijalle lähettämisen tai kuljettamisen alkaessa. Jos tavara maahantuodaan yhteisön ulkopuolelta myyntiä varten, myyntimaana pidetään sitä jäsenvaltiota, johon tavarat tuodaan.¹⁰⁷ Edellä mainittuihin tavarakaupan sääntöihin on monia poikkeuksia, joista tärkein koskee myyjän toimesta asennettavia tai toimitettavia myytäviä tavaroita.¹⁰⁸

Yksityishenkilöille ja muille kuluttajan asemassa oleville suuntautuva tavaran myynti verotetaan EU:n alueella pääsääntöisesti alkuperämaassa eli tavaran myyntimaassa. Merkittävä poikkeus tästä periaatteesta koskee ns. kaukomyyntiä, jolla tarkoitetaan tavaran myyntiä, jossa myyjä tai joku hänen toimestaan huolehtii tavaran toimittamisesta jäsenvaltiosta toiseen. Kaukomyyntiin sovelletaan tiettyjä kynnysarvoja

¹⁰⁴ Hargitai 2001: 11; Björklund ym. 2010: 16; Äärilä & Nyrhinen 2010: 273.

¹⁰⁵ Björklund ym. 2010: 14, 23 – 25, 81 – 82. Yhteisön ulkopuolelle suuntautuvassa tavarakaupassa on sääntönä määränpäämaaperiaate, jolloin veroton myynti yhteisön ulkopuolelle toteutuu (tietyin edellytyksin), mikäli tavarat lisäksi myyntiin liittyen kuljetetaan EU:n ulkopuolelle. Kun tavara saapuu EU:n ulkopuoliseen maahan, se tuontitullataan ja tavaran arvosta suoritetaan yleensä tuontimaassa paikallinen arvonlisävero. Tällä tavoin tavaran arvosta poistetaan tavaran lähtömaan vero ja se saatetaan määränpäämaan verotuksen alaiseksi. Vastaavasti EU-maiden välillä veroton yhteisömyynti toteutuu siten, että tavaran myyntiä ei veroteta lähtömaassa vaan vasta siinä EU-maassa, johon kuljetus päättyy. Siellä ostaja tilittää ostosta ko. maan arvonlisäveron. Ks. myös Äärilä & Nyrhinen 2010: 272.

¹⁰⁶ Direktiivi 2006/112/EY, 31 artikla.

¹⁰⁷ Direktiivi 2006/112/EY, 32 artikla; Björklund ym. 2010: 96. Maahantuonnin kohdalla on mahdollista, että tavara on itse asiassa fyysisesti saapunut EU:n veroalueelle ensiksi jossain toisessa maassa, mutta siihen sovelletaan väliaikaista tuontimenettelyä tai ulkoista passitusmenettelyä, jolloin maahantuonti katsotaan tapahtuneeksi vasta siinä maassa, jossa em. menettely päättyy.

¹⁰⁸ Direktiivi 2006/112/EY, 36 artikla; Kallio ym. 2009: 284. Ks. lisää Björklund ym. 2010: 23 – 38.

tai muita ajanjaksoon sidottuja rajoja, joiden ylittyminen merkitsee sitä, että myyntiin sovelletaan alkuperämaaperiaatteen sijasta määränpäämaaperiaatetta. Kynnysarvon ylittyessä jonkin EU-maan kohdalla, myyjä on velvollinen rekisteröitymään ko. maassa verovelvolliseksi, sillä käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta kaukomyyntiin.¹⁰⁹

Arvonlisäverotuksen alueperiaatteen mukaisesti Suomi voi verottaa vain sen alueella suoritetuista liiketoimista. Tätä lähtökohtaa ilmentää myös ALV 1 §. Se, milloin myynnin katsotaan tapahtuvan Suomessa, on määritelty yksityiskohtaisin myyntimaasäännöksin lain 63 – 63 g §:ssä.¹¹⁰ Kaukomyynnin säännökset sisältyvät puolestaan ALV 63 a ja b §:iin. Suomeen suuntautuvan kaukomyynnin kynnysarvo on 35 000 euroa ilman arvonlisäveron osuutta. Mikäli myyntien kokonaisarvo on enintään tämä, eikä myynti ole edellisenä vuonnakaan ylittänyt ko. arvoa, myyntien ei katsota tapahtuvan Suomessa vaan kuljetuksen alkamisvaltiossa.¹¹¹

3.4.5 Palvelujen suorituspaikka

EU:n arvonlisäverolainsäädännössä palvelujen kansainvälistä kauppaa koskevista säännöksistä suurin osa on sellaisia, että ne koskevat sekä yhteisökauppaa että kauppaa kolmansien maiden ja alueiden kanssa.¹¹² Palvelukaupan arvonlisäverokohteluun vaikuttaa keskeisesti ensinnäkin palvelun laatu, jonka perusteella selviää, sovelletaanko palvelun myyntiin yleissääntöä vai jotain erityissääntöä. Toinen olennainen määrittäjä on ostajan status eli, onko palvelun ostaja elinkeinonharjoittaja vai kuluttaja tai tällaiseksi rinnastuva taho.¹¹³

Jotta ostajaa voidaan pitää elinkeinonharjoittajana, ei välttämättä riitä se, että tämä tarjoaa myyjälle maansa arvonlisäverotunnistetta. Ostajalta vaaditaan nimittäin palvelun hankkimista elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa. Tämä edellytys ei täyty, jos palvelu hankitaan omistajan tai yrityksen työntekijöiden yksityiseen kulutukseen. Yksityiseen kulutukseen hankittuihin palveluihin sovelletaan siis muille kuin elinkeinonharjoittajille myytäviä palveluja koskevia myyntimaasäännöksiä, vaikka ostajana olisikin

¹⁰⁹ Direktiivi 2006/112/EY, 34 artikla. Kaukomyynnin kynnysarvo on jäsenvaltiosta riippuen 35 000 – 100 000 euroa tai vastaava arvo kansallisena valuuttana, ilman veron osuutta. Ks. lisää Björklund ym. 2010: 39 – 43, 58 – 60.

¹¹⁰ Kallio ym. 2010: 298 – 299, 301.

¹¹¹ Nieminen ym. 2011: 11. luku; Kallio ym. 2010: 307 – 309.

¹¹² Björklund ym. 2010: 16; Äärilä & Nyrhinen 2010: 321.

¹¹³ Verohallituksen julkaisu 178.07 1.1.2007: 2; Kallio ym. 2009: 298 – 299; Takalo 2009: 26.

elinkeinonharjoittaja. Jos palvelujen luonteen perusteella ei voida päätellä, onko palvelu tarkoitettu yksityiskäyttöön, voi myyjä vaatia ostajalta tämän itsensä antamaa ilmoitusta siitä, mihin tämä aikoo ostaamaansa palvelua käyttää.¹¹⁴

Palveluiden myyntimaasäännöksiä on uudistettu direktiivillä 2008/8/EY (ns. ALV-paketti), joka tuli kaikissa EU-maissa saattaa voimaan 1.1.2010. Uudistuksen myötä on olemassa omat myyntimaasäännöksensä elinkeinonharjoittajien väliselle kaupalle ja kuluttajille tehtäville myynneille.¹¹⁵ Elinkeinonharjoittajien välisessä palvelukaupassa palvelu katsotaan uuden pääsäännön mukaan myydyksi siinä maassa, jossa olevaan ostajan liiketoiminnan kotipaikkaan palvelu luovutetaan. Jos palvelu kuitenkin suoritetaan ostajan kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin tämän liiketoiminnan kotipaikka, palvelu katsotaan myydyksi kyseisen kiinteän toimipaikan sijaintipaikassa. Jos ostajalla ei ole tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa eikä kiinteää toimipaikkaa, palvelu katsotaan myydyksi verovelvollisen kotipaikassa tai vakinaisessa asuinpaikassa.¹¹⁶ Pääsäännön alaisiin palveluihin on sovellettava käännettyä verovelvollisuutta. Siten ulkomaisen palvelunmyyjän myynnistä veron suorittamisvelvollisuus siirtyy ostajalle, mikäli myyjällä ei ole palvelun verotusmaassa kiinteää toimipaikkaa, josta palvelu on suoritettu.¹¹⁷

Kuluttajille mydyt palvelut katsotaan lähtokohtaisesti myydyiksi myyjän sijoittautumisvaltiossa, joka määräytyy joko tämän kotipaikan tai muun kiinteän toimipaikan perusteella. Jos myyjällä ei ole liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa myyjän kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka sijaitsee.¹¹⁸

Arvonlisäverolaissa palvelujen myynnin pääsäännöt sisältyvät lain 65 – 66 §:ään. Lisäksi 64 §:ssä määritellään, ketä pidetään elinkeinonharjoittajana palvelukaupassa. Uudistuneen 65 §:n yleissäännön mukaan elinkeinonharjoittajille luovutettujen palvelujen myyntimaa on Suomi, jos luovutus tapahtuu Suomeen sijoittautuneelle elinkeinonharjoittajalle. Kuluttajille luovutettujen palvelujen yleissäännön mukaan palvelun myyntimaa on Suomi silloin, kun myyjä on sijoittautunut Suomeen. Tämä 66 §:n säännös ei ole aiheuttanut muutoksia lain sisältöön, sillä se vastaa aiemmin

¹¹⁴ Takalo 2009: 26; Äärilä & Nyrhinen 2010: 328.

¹¹⁵ Björklund ym. 2010: 127.

¹¹⁶ Direktiivi 2008/8/EY, 44 artikla; Kallio ym. 2009: 299; Björklund ym. 2010: 131.

¹¹⁷ Björklund ym. 2010: 131.

¹¹⁸ Direktiivi 2008/8/EY, 45 artikla; Björklund ym. 2010: 151.

voimassa ollutta 64 §:ää.¹¹⁹ Palvelut, joiden myyntimaa ei määräydy pääsääntöjen mukaan määritellään ALV 67 – 69 §:ssä.

Myyntimaan määräytymisessä keskeinen kiinteä toimipaikka määritellään ALV 11 §:ssä. Verohallinnon ohjeessa 1.1.2010 (201.10) katsotaan, että kiinteän toimipaikan vaatimukset ovat erilaiset myytessä palvelu ja ostettaessa palvelu. Elinkeinonharjoittajille myytyjen palvelujen osalta olennaista on se, että palvelu on luovutettu sellaiseen kiinteään toimipaikkaan, jossa on riittävästi resursseja ja henkilökuntaa palvelun vastaanottamiseen. Tästä seuraa, että joissain tapauksissa ostajalla saattaa olla maassa kiinteä toimipaikka sen suhteen, että se hankkii palveluita liiketoiminnassaan hyödynnettäväksi, mutta samassa maassa ei kuitenkaan ole riittäviä resursseja myytävien palvelujen suorittamiseen, vaan myynti tapahtuu täysin muualta.¹²⁰

3.4.6 Verokannat

Verokannalla tarkoitetaan sitä prosenttilukua, jolla asiakkaalta peritystä hinnasta (ilman arvonlisäveron osuutta) tai muusta veron perusteesta lasketaan suoritettavan veron määrä.¹²¹ Verokantojen määrittäminen ja soveltaminen on eräs arkaluontoisimmista aihealueista EU:n arvonlisäverolainsäädännössä. Niin yhteisö kuin jäsenvaltiotkin pyrkivät ajamaan omia tarkoituksiaan asian suhteen, ja ne ovat harvoin yhteneväiset. Myös ihanteellisen arvonlisäverojärjestelmän toteuttaminen mahdollisimman laajoina veropohjineen tuo paineita. Autonomia, joka jäsenvaltioilla on verokantojen määrittämisen suhteen, on vaikuttanut sisämarkkinoiden pirstoutumiseen ja arvonlisäverojärjestelmän monimutkaistumiseen. Toisaalta se on eräs tärkeimpiä heijastumia fiskaalisesta suvereniteetista, joka jäsenvaltioilla on jäljellä.¹²²

Jäsenvaltioiden autonomia on kuitenkin rajoitettua, sillä esimerkiksi vuosina 2006 - 2010, niiden on sovellettava yleistä verokantaa, joka on vähintään 15 prosenttia.¹²³ Lisäksi sallittua on pitää voimassa korkeintaan kaksi alennettua verokantaa, joiden prosenttiaste on vähintään 5 prosenttia.¹²⁴ Alennettuja verokantoja saa soveltaa ilman

¹¹⁹ HE/136/2009 vp: 15 – 16.

¹²⁰ Verohallinnon ohje 1.1.2010 (201.10).

¹²¹ Kallio ym. 2009: 442. Veron perusteella tarkoitetaan pääsäännön mukaan myyjän tavarasta tai palvelusta saamaa vastiketta (hintaa kaikkine hinnallisineen) ilman veron osuutta.

¹²² Hargitai 2001: 11.

¹²³ Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, 97artikla. Neuvosto päättää 31. joulukuuta 2010 jälkeen sovellettavan yleisen verokannan tasosta perustamissopimuksen 93 artiklan mukaisesti.

¹²⁴ Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, 98 – 99 artikla.

komission suostumusta vain erikseen mainittuihin, lähinnä jäsenvaltioiden herkimpiin aloihin liittyviin tavaroiden ja palvelujen myyntiin.¹²⁵ Erityissäännöksen nojalla tietyt jäsenvaltiot ovat saaneet soveltaa muihinkin aloihin alennettuja verokantoja, myös alle 5 prosentin verokantoja ja jopa nollakantaa, jos kyseiset valtiot olivat tehneet niin jo ennen 1.1.1991.¹²⁶

ALV 84 §:n mukaan tavaroiden ja palvelujen yleinen verokanta Suomessa on 23 %. Yhteiskuntapoliittisista syistä Suomessa sovelletaan myös kahta alennettua verokantaa, 9 ja 13 %, jotka täyttävät EY:n arvonlisäverodirektiivin vaatimukset. Käytännössä nämä poikkeukset yleisestä verokannasta aiheuttavat kuitenkin usein tulkintaongelmia. Suomi kuuluu myös niihin valtioihin, joissa sovelletaan tiettyihin myynteihin nollaverokantaa.¹²⁷

3.4.7 Vähäinen liiketoiminta

EU:n arvonlisäverolainsäädäntöön sisältyy kuusi erityistä arvonlisäverojärjestelmää, joista yksi on tarkoitettu pieniä yrityksiä varten. Vähäistä liiketoimintaa koskeva erityisjärjestelmä sallii yritysten, joiden vuotuinen liikevaihto alittaa tietyn, erikseen säädetyn rajan, myydä tavaroita ja palveluja ilman arvonlisäveroa.¹²⁸ Tällaiset yritykset on jätetty arvonlisäverotuksen ulkopuolelle ensinnäkin hallinnollisista, veron perimiseen liittyvistä syistä, mutta myös sen vuoksi, että noudattamiskustannusten on katsottu olevan suhteettoman suuret yritysten varoihin nähden.¹²⁹

Suomessa vähäisen liiketoiminnan raja on määritelty ALV 3 §:ssä. Liiketoiminnan harjoittaja ei ole verovelvollinen, jos tilikauden liikevaihto on enintään 8500 euroa.

¹²⁵ Direktiivi 2006/112/EY, 98 artikla; Reduced rate of VAT. Frequently asked questions, 16.07.2003.. Alat, joihin saa soveltaa alennettuja verokantoja on mainittu direktiivin 2006/112/EY liitteessä III, ja siihen tehdyt muutokset direktiivin 2009/47/EY liitteessä.

¹²⁶ Direktiivi 2006/112/EY, 109 – 110 artikla.

¹²⁷ Nieminen ym. 2011: 9. luku; Kallio ym. 2010: 473 – 474; Äärilä & Nyrhinen 2010: 189 -190. 9 %:n verokantaa sovelletaan henkilökuljetus- ja majoituspalveluihin, liikuntapalveluihin, kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien pääsymaksuihin, Yleisradio Oy:n valtion televisio- ja radiorahastosta saamiin korvauksiin, lääkkeisiin, kirjoihin, taide-esineiden ensi- ja satunnaismyyntiin, tekijänoikeuden haltijoita edustavien järjestöjen saamiin korvauksiin sekä vuoden 2011 loppuun saakka tilapäisesti lisäksi parturi- ja kampaamopalveluihin ja eräisiin pienkorjauspalveluihin. 13 %:n verokantaa sovelletaan elintarvikkeisiin ja rehuihin sekä ravintola- ja ateriapalveluihin. Nollaverokannan alaiset myynnit määritellään ALV 131 §:ssä. Niihin lukeutuvat mm. painetun sanoma- ja aikakauslehden tilausmyynti (AVL 55 §) sekä kullann myynti keskuspankille (ALV 59 § 4 k.).

¹²⁸ Direktiivi 2006/112/EY, 281 – 292 artikla.

¹²⁹ Hargitai 2001: 11; Kallio ym. 2009: 43 – 47. Myyjä, jonka liikevaihto alittaa kynnysarvon, voi silti halutessaan hakeutua vapaaehtoisesti verovelvolliseksi. Hakeutuminen onkin yleensä järkevää, sillä sillä vältetään piilevän veron syntyminen verovelvollisten välisissä liiketoimissa.

Kynnysraja on Suomessa melko alhainen verrattuna muihin EU-valtioihin, mutta taustalla on pyrkimys siihen, että samankaltaisissa olosuhteissa toimivien pienyritysten verotuksellisesti eriarvoinen asema ei aiheuttaisi kilpailuvääristymiä.¹³⁰ Vähäisen liiketoiminnan pykälää sovellettaessa liikevaihdon määrä lasketaan 12 kuukauden pituisen tilikauden perusteella, ja mikäli se on oikeasti sitä lyhyempi tai pitempi, liikevaihto on muunnettava vastaamaan 12 kuukauden liikevaihtoa. ALV 12 §:n mukaan kynnysrajan alle jäävä toiminnan harjoittaja voi halutessaan hakeutua vapaaehtoisesti verovelvolliseksi.¹³¹

¹³⁰ HE 88/1993.

¹³¹ Kallio ym. 2010: 45 – 46.

4. SÄHKÖISTEN PALVELUJEN MÄÄRITTELY

4.1. Mitä ovat sähköiset palvelut

Sähköisten palvelujen käsite esiteltiin direktiivissä (2002/38/EY).¹³² Epäsuora sähköinen kaupankäynti rajattiin soveltamisalan ulkopuolelle, joten direktiivi koski yksinomaan sähköisiä palveluja. Direktiivi ei kuitenkaan tarjonnut edes yleistä määritelmää sähköisille palveluille.¹³³ Sen sijaan annettiin viitteellinen luettelo palveluista, jotka kuuluisivat direktiivin soveltamisalaan. Tämä luettelo oli liitteenä kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) 9 artiklan (2) kohdan alakohdassa (e) ja se sisälsi viisi kohtaa: 1) verkkosivustojen luovuttaminen ja isännöinti sekä ohjelmien ja laitteistojen etäylläpito; 2) ohjelmistojen luovuttaminen ja niiden päivitys; 3) kuvien, kirjoitusten ja tietojen luovuttaminen sekä tietokantojen antaminen käyttöön; 4) musiikin, elokuvien ja pelien, myös uhka- tai rahapelien, sekä poliittisten, kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede- tai viihdelähetysten ja -tapahtumien toimittaminen ja 5) etäopetuspalvelut.

Lisäksi tarkennettiin, että pelkästään se, että palvelun suorittaja ja hänen asiakkaansa ovat yhteydessä toisiinsa sähköpostitse, ei sinänsä merkitse sitä, että suoritettava palvelu olisi direktiivin tarkoittama sähköinen palvelu. Jotta kysymyksessä olisi direktiivissä tarkoitettu sähköinen palvelu, se tuli toimittaa asiakkaalle sähköisessä muodossa. Direktiivissä ei kuitenkaan määritelty sitäkään, mitä palvelun toimittaminen sähköisessä muodossa pitää sisällään. Epäselväksi siten jäi muun muassa, se, voisiko kyseeseen tulla jokin muu tietoverkko kuin Internet, tai esimerkiksi Bluetoothin kaltainen langaton tiedonsiirtoväline.¹³⁴ Direktiivissä ei myöskään otettu huomioon sellaisia uudentyyppisiä palveluja kuin domain-nimen rekisteröintipalvelut tai lokaatiopalvelut, jotka voivat olla yhdistelmä sähköisessä muodossa luovutettuja käännöspalveluja, atk-palveluja sekä atk-ohjelmointipalveluja¹³⁵.

¹³² Neuvoston direktiivi 2002/38/EY, annettu 7 päivänä toukokuuta 2002, direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta radio- ja televisiolähetyspalveluihin ja tiettyihin sähköisesti suoritettaviin palveluihin sovellettavien arvonlisäverojärjestelyjen osalta.

¹³³ Lejeune 2002: 62.

¹³⁴ Parilli 2009: 3 – 4. HE 125/2002 vp: 8 mukaan komission ehdotus oli sisältänyt määritelmän siitä, mitä sähköisessä muodossa toimittaminen tarkoittaa, mutta sitä ei otettu mukaan direktiiviin.

¹³⁵ Basu 2002: 16.

Tulkinnallisten epäselvyyksien vuoksi EU:n arvonlisäverokomitea¹³⁶ tarkensi vuonna 2003 sähköisten palvelujen määritelmää tulkintaoppaassaan. Oppaan mukaan sähköiset palvelut suoritetaan Internetin tai muun sähköisen verkon välityksellä ja, että niiden luonne riippuu pitkälti niiden suorittamisessa käytettävästä tietotekniikasta.¹³⁷ Jälkimmäisellä tarkennuksella viitattiin siihen, että sähköinen palvelu on pääasiassa automatisoitu, jolloin ihmisten osuus toiminnassa on minimaalinen tai sitä ei ole lainkaan, ja tietotekniikan puuttuessa, palvelu ei ole edes toteuttavissa.

Arvonlisäverokomitean antamien selvennysten perusteella sähköisten palvelujen käsite tarkentui sisältäen nyt digitaaliset tuotteet yleensä; palvelut, joilla tarjotaan tai tuetaan yrityksen tai yksityishenkilön sähköisen verkon käyttöä (esimerkiksi www-sivusto tai -sivu) sekä asiakkaan syöttämien tietojen johdosta sovelluksen automaattisesti luomat palvelut Internetin tai muun sähköisen verkon välityksellä. Tulkintaoppaassa selvennettiin vielä myös, että telepalvelut sekä radio- ja televisiolähetyspalvelut eivät kuulu sähköisten palvelujen soveltamisalaan.

4.2. Neuvoston asetus sähköisistä palveluista

Arvonlisäverokomitean antamasta ohjeistuksesta huolimatta tilaa jäi edelleen tulkinnanvaralle. Muun muassa niiden tilanteiden tunnistaminen, joissa sähköisten palvelujen tarjoaminen ei ole mahdollista muulla, kuin jollakin tietotekniikkaan pohjautuvalla tavalla, osoittautui jokseenkin hankalaksi. Teoriassa nimittäin esimerkiksi pdf (portable document format), joka tässä yhteydessä viittaa kirjoituksen luovutukseen, voidaan tulostaa fyysiseksi esineeksi ja toimittaa perinteisesti postin kautta.¹³⁸

Neuvoston asetuksen 1777/2005 tarkoituksena oli yhdenmukaistaa arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) tulkintaa, ja siinä käsiteltiin jälleen myös sähköisiä palveluja. Arvonlisäverokomitean aikaisemman tulkintasuosituksen toimiessa perustana, mitään olennaisia eroja aikaisempaan ei tullut esille. Asetuksen 11 artiklassa laajennettiin kuitenkin edelleen sähköisten palvelujen soveltamisalaa lisäämällä siihen

¹³⁶ Arvonlisäverokomitea voi antaa tulkintasuosituksia. Tulkintasuositukset ovat vastauksia jäsenvaltioiden tai komission esittämiin kysymyksiin. Niiden tarkoituksena on arvonlisäverojärjestelmän yhdenmukaisempi soveltaminen esitettyihin erityistilanteisiin, minkä vuoksi ne eivät ole sitovia muiden tapausten osalta.

¹³⁷ Guidelines from the VAT Committee 2003.

¹³⁸ Parilli 2009:

seuraavat palvelut:

- oikeuden antaminen maksua vastaan asettaa tavara tai palvelu myytäväksi onlinemyyntipaikkana toimivalle www-sivustolle, jossa mahdolliset ostajat tekevät tarjouksensa automatisoitua menettelyä noudattaen ja jossa osapuolille ilmoitetaan myyntitapahtuman toteutumisesta tietokoneen automaattisesti lähettämällä sähköpostilla;
- Internet-palveluntarjoajien (ISP) palvelupaketit, joissa televiestinnällä on liitännäinen tai toissijainen merkitys (jotka ovat toisin sanoen palvelupaketteja, jotka ovat muutakin kuin pelkkiä Internet-yhteyksiä ja joihin kuuluu muitakin palveluja, kuten uutissivuja, sää- tai matkailutietoja, pelipaikkoja, verkkosivustojen isännöintiä (hosting), online-keskusteluryhmiä jne.).

Soveltamisalaan kuuluivat mainitun asetuksen mukaan vielä lisäksi sen liitteessä I mainitut palvelut.¹³⁹ Täydennetty luettelo sähköisistä palveluista oli nyt seuraavanlainen:

1)	Digitaaliset tuotteet yleensä	
2)	palvelut, joilla tarjotaan tai tuetaan yrityksen tai yksityishenkilön sähköisen verkon käyttöä (esimerkiksi WWW-sivusto tai -sivu)	
3)	Asiakkaan syöttämien tietojen johdosta sovelluksen automaattisesti luomat palvelut Internetin tai muun sähköisen verkon välityksellä.	
4)	Oikeuden antaminen maksua vastaan asettaa tavara tai palvelu myytäväksi online-myyntipaikkana toimivalle www-sivustolle, jossa mahdolliset ostajat tekevät tarjouksensa automatisoitua menettelyä noudattaen ja jossa osapuolille ilmoitetaan myyntitapahtuman toteutumisesta tietokoneen automaattisesti lähettämällä sähköpostilla;	
5)	Internet-palveluntarjoajien (ISP) palvelupaketit, joissa televiestinnällä on liitännäinen tai toissijainen merkitys (jotka ovat toisin sanoen palvelupaketteja, jotka ovat muutakin kuin pelkkiä Internet-yhteyksiä ja joihin kuuluu muitakin palveluja, kuten uutissivuja, sää- tai matkailutietoja, pelipaikkoja, verkkosivustojen isännöintiä (hosting), online-keskusteluryhmiä jne.).	
6)	a)	Verkkosivustojen ja -sivujen isännöinti (hosting)
	b)	Ohjelmien automatisoitu online-etäylläpito
	c)	Järjestelmien etähallinta
	d)	Online-tietovarastointi (erityisten tietojen sähköinen varastointi ja haku)
	e)	Tilauspohjaisen levymuistin online-toimittaminen

¹³⁹ Samat palvelut oli kylläkin lueteltu jo arvonlisäverokomitean tulkintaoppaassa, mutta mainitsemalla ne myös asetuksessa, vahvistettiin komitean tulkinta.

7) Ohjelmistojen luovuttaminen ja niiden päivitys.	a)	Ohjelmistojen käyttö ja lataus (esimerkiksi hankinta- ja kirjanpito-ohjelmat, virustentorjuntaohjelmistot) sekä niiden päivitykset
	b)	Mainospalkkien esto-ohjelmistot (ohjelmistot, joilla estetään mainospalkkien näkyminen)
	c)	Ohjaimien lataus, esim. ohjelmistot, joilla tietokone liitetään oheislaitteisiin (esim. tulostimet)
	d)	Verkkosivustojen suodattimien automatisoitu online-asentaminen
	e)	Palomuurien automatisoitu online-asentaminen
8) Kuvien, kirjoitusten ja tietojen luovuttaminen sekä tietokantojen antaminen käyttöön.	a)	Näyttöteemojen käyttö tai lataus
	b)	Valokuvien tai muiden kuvien tai näytönsäästäjien käyttö tai lataus
	c)	Digitaalimuotoinen kirjojen sisältö ja muut sähköiset julkaisut
	d)	Online-sanoma- ja aikakauslehtien tilaaminen
	e)	Web-lokit ja verkkosivustotilastot
	f)	Online-uutiset sekä liikenne- ja -säättiedotukset
	g)	Sellainen online-informaatio, jonka ohjelmisto tuottaa automatisoidusti asiakkaan syöttämien tietojen perusteella, kuten oikeudelliset tiedot ja finanssitiedot (esim. jatkuvasti päivitettävät pörssitiedot)
	h)	Mainostilan tarjonta (esimerkiksi mainospalkit verkkosivustolle tai -sivulle)
	i)	Hakukoneiden ja Internet-hakemistojen käyttö
9) Musiikin, elokuvien ja pelien, myös uhka- tai rahapeliin, sekä poliittisten, kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede- tai viihdelähetysten ja -tapahtumien toimittaminen.	a)	Musiikin kuuntelu ja lataus tietokoneisiin ja matkapuhelimiin
	b)	Tunnussävelmien, lyhyiden katkelmien ja soitto- tai muiden äänien kuuntelu ja lataus
	c)	Elokvien katselu ja lataus
	d)	Pelien lataus tietokoneisiin ja matkapuhelimiin
	e)	Pääsy automatisoituihin online-peleihin, joiden toiminta riippuu Internetistä tai muista sen kaltaisista sähköisistä verkoista ja joissa pelaajat ovat kaukana toisistaan
10) Etäopetuspalvelut.	a)	Automatisoitu etäopetus, jonka toimiminen riippuu Internetistä tai sen kaltaisesta sähköisestä verkosta ja jonka toimitus vaatii vain vähän tai ei ollenkaan ihmisen osallistumista, virtuaaliluokkahuoneet mukaan luettuina, paitsi jos Internetiä tai samanlaista sähköistä verkkoa käytetään ainoastaan yhteydenpitovälineenä opettajan ja oppilaan välillä
	b)	Harjoituskirjat, joiden harjoitukset oppilas tekee verkossa ja jotka tarkastetaan automaattisesti ilman ihmisen osallistumista toimintaan.

Luettelon perusteella esimerkiksi online-informaatio, jonka ohjelmisto tuottaa automatisoidusti asiakkaan syöttämien tietojen perusteella (3 kohdan (g) alakohta), on

sähköinen palvelu silloinkin, kun se sisältää oikeudellista tietoa ja finanssitietoa. Lähtökohtaisesti palveluja, joihin sisältyy oikeudellista neuvonantoa, koskee kuitenkin 56 artiklan (2) kohdan (c) soveltamisala, mikä ei ole sama, kuin sähköisillä palveluilla. Vastaavasti myös finanssitietoa sisältävää palvelua koskee yleensä toinen artikla, ellei niitä ole vapautettu kokonaan arvonlisäverosta 136 artiklan perusteella.¹⁴⁰

Sen lisäksi, että asetuksessa annettiin luettelo erilaisista sähköisistä palveluista, siinä tarkennettiin myös, mitä palveluja ei nimenomaan pidetä sähköisinä palveluina. Sähköisistä palveluista jo aiemmin erotettujen telepalvelujen sekä radio- ja televisiolähetyspalvelujen lisäksi luettelo sisälsi myös seuraavien tavaroiden luovutukset ja palvelusuoritteet :

- a) tavarat, joiden tilaaminen ja käsittely tapahtuu sähköisesti,
- b) CD-ROM-levyt, levykkeet ja niiden kaltaiset aineelliset viestimet,
- c) kirjojen sekä tiedotus-, sanoma- ja aikakauslehtien kaltaiset painotuotteet,
- d) CD-levyt, äänikasetit,
- e) videokasetit, DVD-levyt,
- f) CD-ROM-pelit,
- g) ammatinharjoittajien palvelut, kuten asiakkaitaan sähköpostitse neuvovien asianajajien ja rahoituskonsulttien palvelut,
- h) opetuspalvelut, joissa opettaja toimittaa kurssimateriaalin Internetin tai sähköisen verkon välityksellä eli etälinkin kautta,
- i) atk-laitteistojen fyysiset offline-korjauspalvelut,
- j) offline-tiedonvarastointipalvelut,
- k) mainospalvelut esimerkiksi sanomalehdissä, julisteissa ja televisiossa,
- l) puhelimitse suoritettavat käyttötukipalvelut,
- m) yksinomaan kirjeenvaihtona suoritettavat opetuspalvelut, joiden suorittamiseen käytetään erityisesti postipalveluja,
- n) perinteiset huutokaupanpitäjän palvelut, jotka perustuvat ihmisen välittömään osallistumiseen, tarjoustentekotavasta riippumatta,

¹⁴⁰ Rendahl 2007: 71.

- o) puhelinpalvelut, joissa on videokomponentti, eli videopuhelinpalvelut,
- p) Internet- ja www-yhteydet,
- q) Internetin välityksellä suoritettavat puhelinpalvelut.

Luettelon kohdat (a) – (f) koskevat fyysisiä esineitä, minkä vuoksi ne kuuluvat jo luonnostaan kokonaan palvelujen soveltamisalan ulkopuolelle. Kohdissa (g) – (n) mainitut palvelut puolestaan edellyttävät yleensä vähäistä enemmän ihmisen osuutta niiden suorittamisessa, jolloin niihin ei sovellu sähköisten palvelujen yleismääritelmä. Osa niistä, kuten erityisesti kohdassa (h) mainittu opetuspalvelu, on kuitenkin toteuttamistavaltaan lähellä lukeutua sähköisten palvelujen soveltamisalaan. Kohdat (o) – (q) ovat telepalveluja, mikäli niiden suorittaminen riippuu telepalvelujen määritelmässä mainitusta etäviestintävälineestä. Niiden sulkeminen sähköisten palvelujen ulkopuolella on perusteltua kuitenkin myös neutraliteettisyistä, sillä ne kilpailevat todennäköisemmin enemmän perinteisten televiestimien, kuin joidenkin sähköisiin palveluihin sisältyvien palvelujen kanssa.¹⁴¹

Suomen arvonlisäverolakiin tehtiin direktiivin 2002/38/EY vaatimat muutokset, myös jäljempänä tarkasteltavien myyntimaasäännösten sekä erityisjärjestelmän osalta. Sähköiset palvelut määriteltiin direktiivin mukaisesti, minkä lisäksi hyväksyttiin arvonlisäverokomitean tulkintasuositus asiasta.¹⁴² Sähköisiä palveluja koskeva luettelo sisällytettiin ALV 68 a §:ään (nykyään 69 j §). Luettelosta ei tehty tyhjentävää, sillä pykälä sisältää kohdan, jonka mukaan sitä sovelletaan myös muihin vastaavatyypisiin sähköisesti suoritettuihin palveluihin.¹⁴³ Näin varmistetaan se, ettei yksikään tulevaisuudessa keksittävä (sähköinen) palvelu, oli se miten uudentyyppinen tahansa, jää arvonlisäverotuksen ulkopuolelle.

4.3. Rajanveto muihin aineettomiin palveluihin

Oikean arvonlisävero-kohtelun varmistamiseksi sähköiset palvelut on syytä erottaa eräistä palveluista, jotka saattavat muistuttaa sähköisiä palveluja, mutta joiden verotus

¹⁴¹ Rendahl 2009: 196 – 197.

¹⁴² HE 125/2002 vp: 8 – 9; Verohallinnon ohje Dnro 1508/40/2003, 5.6.2003.

¹⁴³ Kallio ym. 2010: 351; HE 125/2002 vp: 8.

pohjautuu eri periaatteisiin. Arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 56 artiklan 1 (a) – (c) ja (e) kohtiin sisältyy erinäisiä palveluja, joita voidaan yhteisesti kuvailla aineettomiksi, tavaroihin liittymättömiksi ja yleensä ajattelutyötä sisältäviksi palveluiksi.¹⁴⁴ Lisäksi niille kaikille on yhteistä se, että ne voidaan luovuttaa myös tietoverkon kautta.¹⁴⁵ Näitä palveluja ovat:

- tekijänoikeuksien, patenttien, lisenssien, tavaramerkkien ja vastaavien oikeuksien siirrot tai käyttöluvien myöntämiset;
- mainos- ja ilmoituspalvelut;
- konsulttien, insinöörien, tutkimuslaitosten, asianajajien tai tilintarkastajien ja kirjanpitäjien suoritukset ja muut vastaavat suoritukset, sekä automaattinen tietojenkäsittely ja tiedon luovutus;
- pankki-, rahoitus- ja vakuutustoiminta, mukaan lukien jälleenvakuutus, mutta lukuun ottamatta tallelokerovuokrausta.

56.1 artiklan a-kohdassa mainitut tekijänoikeuden, patentin, lisenssin, tavaramerkin ja muiden sellaisten oikeuksien siirto tai käyttöluvan myöntäminen ovat ns.immateriaalioikeuksia. Niiden luovutus on mahdollista suorittaa myös sähköisessä muodossa, jolloin ne katsottaisiin sähköisiksi palveluiksi. Kaikissa jäsenmaissa näin ei kuitenkaan tehdä, sillä joissakin jäsenvaltioissa tekijänkorvaukset on poikkeuksellisesti vapautettu verosta. Esimerkiksi Suomessa on arvonlisäverolain 45 §:n 3 – 4 kohdan mukaan vapautettu verosta eräitä sähköisen kaupankäynnin kannalta keskeisiä palveluja.¹⁴⁶

Vedettäessä rajaa siihen, milloin näiden palvelujen luovutus on nimenomaan sähköinen palvelu, on siten selvitettävä, onko kyse oikeuksien siirtämisestä tai luovutuksesta vai ainoastaan käyttöluvan myöntämisestä. Esimerkiksi tietokoneohjelmiin myönnetään usein pelkkä käyttöluva, joka syntyy lisenssisopimuksen allekirjoittamisen myötä.

¹⁴⁴ Iivonen 1998: 372.

¹⁴⁵ Mannio 2001: 260.

¹⁴⁶ Mannio 2001: 258 – 259; HE 159/2008: 1. Vaikka neuvoston direktiivin 2006/112/EY (arvonlisäverodirektiivi) mukaan tekijänkorvaukset ovat lähtökohtaisesti verollisia, eräille jäsenvaltioille on kuitenkin myönnetty oikeus poikkeussäännösten perusteella vapauttaa tällaiset korvaukset verosta. Direktiivin 379 artiklan 2 kohdan mukaan Suomi saa jatkaa kirjailijoiden, taiteilijoiden ja esiintyvien taiteilijoiden tarjoamien palvelujen vapauttamista arvonlisäverosta niin kauan kuin jossakin 31 päivänä joulukuuta 1994 yhteisöön kuuluneessa jäsenvaltiossa sovelletaan samoja vapautuksia. Yhteisölainsäädännön estämättä Suomen on mahdollista kaventaa artiklan mukaista verottomuutta.

Käyttöluvan haltija saa oikeuden ainostaan asentaa koneelleen tietokoneohjelman ja käyttää sitä. Ohjelman siirto tai luovutus kolmansille ovat sen sijaan kiellettyjä. Jos lisenssi on jollain lailla rajoitettu, on rajanveto yleensä helpompaa.¹⁴⁷

56.1 artiklan b-kohdassa mainituilla mainos- ja ilmoituspalveluilla tarkoitetaan yleensä mainostoimistojen, pr-toimistojen, mediavälitystoimistojen ja lehtien kustantajien suunnittelu- ja toteutuspalveluja sekä mainos- ja ilmoitustilan ja -ajan luovuttamista televisiossa, radiossa ja lehdissä. Mainos- tai ilmoituspalvelun määritelmä ei kuitenkaan ainostaan näiden toimialojen toimijoita, vaan periaatteessa mikä tahansa elinkeinonharjoittaja voi myydä mainospalveluiksi katsottavia palveluja.¹⁴⁸

Euroopan unionin tuomioistuin¹⁴⁹ on tulkinnut mainospalvelujen käsitettä laajasti. Tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella mainospalveluja ovat myös lehdistökonferenssit ja muut sosiaaliset myyninedistämistilaisuudet, kuten mainostoimistojen myymät pr-tilaisuudet, joihin on voinut liittyä hyödykkeiden alennusmyyntiä, mainoslahjojen jakamista tai cocktail-tarjoilua.¹⁵⁰

Sähköisiin palveluihin lukeutuva mainostilan tarjonta, esimerkiksi verkkosivulla olevin mainosbannerein ja ponnahdusikkunoin, ja tässä tarkoitettut mainospalvelut eroavat toisistaan ensinnäkin siinä, että ensiksi mainitussa on kyse ainostaan tilan tarjoamisesta mainoksille. Toisaalta molempien palvelumuotojen voidaan periaatteessa katsoa tarjoavan samaa palvelua, toinen niistä on vain rajattu tapahtuvaksi tietoverkoissa. Tulkinnallisia vaikeuksia saattaa seurata nykyään etenkin sellaisista mainospalkeista, jotka on liitetty osaksi tietokonepeliä. Niiden voitaisiin nimittäin katsoa viiittaavan enemmän sähköisten palvelujen soveltamisalaan kuuluvaan mainostilan tarjontaan kuin tavanomaiseen mainospalveluun.¹⁵¹

On myös tilanteita, joissa voidaan katsoa, että palvelu muodostuu sekä mainospalvelusta että sähköisiin palveluihin kuuluvasta mainostilan tarjonnasta. Mikäli voidaan katsoa, ettei kumpikaan niistä ole ainostaan toisen palvelun liitännäinen osa,

¹⁴⁷ Rendahl 2009: 210.

¹⁴⁸ Verohallinnon julkaisu 178.07: 9; Äärilä & Nyrhinen 2008: 322; Rendahl 2009: 213; Björklund ym. 2010: 169.

¹⁴⁹ Sopimus Euroopan unionin toiminnasta toi muutoksia myöskin eräiden toimielinten nimiin; Euroopan unionin tuomioistuin oli ennen nimeltään Euroopan yhteisön tuomioistuin (EYTI). Vaikka suurin osa EU-oikeudenkäytännöstä on tehty EYTI:n aikana, tässä työssä esiteltyihin oikeustapauksiin viitataan tuomioistuimeen sen uudella nimellä EU-tuomioistuin.

¹⁵⁰ Äärilä & Nyrhinen 2008: 322; Kallio ym. 2009: 322; Björklund ym. 2010: 170.

¹⁵¹ Rendahl 2009: 212.

arvonlisäverotuksessa tulisi huomioida molemmat palvelut erikseen, ja suorittaa verotus sen mukaan. Tulkinnan avuksi voidaan ottaa myös kuluttajan näkökulma, eli ts. se, mikä on ollut kuluttajan tavoitteena hankintansa suhteen.¹⁵²

Kysymykseen siitä, voitaisiinko osaksi tietokonepeliä liitetty mainos tulkita sähköiseksi palveluksi, vaiko mainospalveluksi, ratkaisun perusta saattaa löytyä EU-tuomioistuimen tuomiosta asiassa C-68/92, jossa mainospalveluiksi tulkittiin erilaiset myyinnedistämistoimet. Tuomiossa korostettiin myös sitä, että mainospalvelujen luokittelun on tapahduttava sen tavoitteen mukaan, johon niillä pyritään. Jos siis tietokonepelin sisään liitetyn mainoksen tavoitteena on edistää mainonnan kohteena olevan yrityksen omia tuotteita tai palveluja, olisi kyse siten mainospalvelusta, eikä mainostilan tarjonnasta.¹⁵³

56.1 artiklan c-kohtaan sisältyy konsulttien, insinöörien, tutkimuslaitosten, asianajajien tai tilintarkastajien ja kirjanpitäjien suoritukset ja muut vastaavat suoritukset, sekä automaattinen tietojenkäsittely ja tiedon luovutus. Tähän ryhmään kuuluville palveluille on ominaista niiden henkinen tai hallinnollinen laatu. Konsultointipalvelut ovat sisällöllisesti melko lähellä tieteellisiä tutkimuspalveluja ja opetuspalveluja, mutta jälkimmäisiin sovelletaan eri myyntimaasäännöstä.¹⁵⁴ Tulkinnallisesti hankalampaa lienee siis konsultointipalvelujen erottaminen tutkimus tai opetuspalveluista kuin sähköisistä palveluista. Neuvoston asetuksessa 1777/2005 eroteltiin nimittäin sähköisistä palveluista ammatinharjoittajien, kuten esimerkiksi asianajajien palvelut, joissa konsultointi tapahtuu sähköpostitse. Merkittävin kriteeri, mikä erottaa konsultointipalvelut sähköisistä palveluista, on se, että niiden suorittamisessa vaaditaan inhimillisten resurssien hyödyntämistä siinä määrin runsaasti, ettei niitä voida missään tilanteessa katsoa sähköisiksi palveluiksi.¹⁵⁵

Automaattinen tietojenkäsittelyllä viitataan erinäisiin tietojenkäsittelypalveluihin sekä tietojen luovutukseen, joka tässä yhteydessä tarkoittaa lähinnä erilaisten reaaliaikaisten pörssi- yms. tietojen myyntiä erilaisista tietopankeista. Myös erilaisten tietokantojen käyttöoikeuksien ja osoitetietojen myyntiä voidaan pitää tiedon luovutuksena.

¹⁵² Rendahl 2009: 212.

¹⁵³ Rendahl 2009: 213.

¹⁵⁴ Äärilä & Nyrhinen 2008: 323.

¹⁵⁵ Rendahl 2009: 214.

Tämä liittyy sen käsitteellisesti lähelle sähköisiä palveluja, joihin kuuluu muun muassa sähköisen tietokannan luovutus.¹⁵⁶

Niin automaattisen tietojenkäsittelyn kuin tietojen luovutuksenkin liittäminen samaan artiklaan konsultointi- yms. palvelujen kanssa, viittaa kuitenkin siihen, että niiden täytyy jollain tavalla olla yhteydessä konsultointipalvelujen suorittamiseen. Näin ollen sekä automaattisen tietojenkäsittelyyn että tietojen luovutukseen liittyy vähäistä suurempi ihmisen suorittama osuus. Jos sen sijaan niiden luominen tapahtuu automaattisesti ihmisen syöttäessä ainoastaan tietoja, muodostavat ne sähköisen palvelun.¹⁵⁷

56.1 artiklan d-kohdassa mainitaan pankki-, rahoitus- ja vakuutustoiminta, mukaan lukien jälleenvakuutus, mutta lukuun ottamatta tallelokerovuokrausta. Tässä kohdassa luetellut palvelut viittaavat tyypillisesti verottoman rahoitustoiminnan yhteydessä luovutettuihin verollisiin palveluihin. Tallelokeroiden vuokraus on jätetty soveltamisalan ulkopuolelle, sillä se on kiinteistöön kohdistuva palvelu.¹⁵⁸ Tähänkin ryhmään kuuluvia palveluja voidaan suorittaa myös sähköisessä muodossa. Sähköisiksi palveluiksi ne tulkitaan kuitenkin vain, mikäli ihmisen osuus suorituksessa on minimaalinen. Tuolloin ne on luovutettava jonkin tietoverkon, kuten Internetin kautta, ja mikäli tämä osuus puuttuu, palvelua ei ole mahdollista suorittaa.¹⁵⁹

4.4. Telepalvelut

Telepalvelujen määritelmä 56.1 artiklan (k) kohdassa kattaa palvelut, joiden tarkoituksena on signaalien, kirjoitettujen tai kuvallisten viestien, ääniviestien tai tietojen välittäminen, lähettäminen ja vastaanottaminen johtimittain, radioteitse, optisesti tai muulla sähkömagneettisella menetelmällä. Lisäksi telepalveluja ovat tällaisen välitys-, lähetys- tai vastaanottokapasiteetin käyttöoikeuden myöntäminen tai siirto.¹⁶⁰

Määritelmä kattaa siten puhe-, data- ja kuvaviestinnän sekä silloin, kun veloituserusteena ovat lähetetyt tai vastaanotetut yksiköt (sykäykset) että silloin, kun veloitus perustuu välityskapasiteetin käyttöoikeuden luovutukseen. Myös Internet-

¹⁵⁶ Äärilä & Nyrhinen 2008: 324; Kallio ym. 2009: 171.

¹⁵⁷ Rendahl 2009: 216.

¹⁵⁸ Äärilä & Nyrhinen 2008: 324.

¹⁵⁹ Rendahl 2009: 216.

¹⁶⁰ Mannio 2001: 379; Linnakangas & Juanto 2008: 126; Björklund ym. 2010: 175.

verkkoyhteyksien tarjoaminen kuuluu telepalveluihin.¹⁶¹

Koska telepalvelu on menetelmä viestin siirtämistä varten, telepalvelua hyväksikäyttäen luovutetut palvelut, kuten esimerkiksi tietojen luovutus, eivät sen sijaan lukeudu telepalveluihin. Näin ollen esimerkiksi pelkkä radio- ja televisio-ohjelmien lähetystoiminta ei ole telepalvelua. Sen sijaan radio- ja televisio-ohjelmien tekninen siirtäminen sähkömagneettisella menetelmällä on telepalvelua.¹⁶²

Neuvoston asetuksessa 1777/2005 selvennettiin sähköisten palvelujen ja telepalvelujen välistä eroa listaamalla palveluita, joita nimenomaisesti ei pidetä sähköisinä palveluina. Lista sisälsi telepalvelut, radio- ja televisiolähetyspalvelut ja kolme muuta esimerkkiä, eli videopuhelinpalvelut, Internet- ja www-yhteydet sekä Internetin välityksellä suoritettavat puhelinpalvelut. Kolme viimeksi mainittua palvelua voidaan lukea telepalveluiksi, vaikkakaan niitä ei listassa sellaisiksi luokiteltu. Niihin nimittäin soveltuu lähtökohtaisesti määritelmä kirjoitettujen tai kuvallisten viestien, ääniviestien tai tietojen välittämisestä, lähettämisestä ja vastaanottamisesta johtimitse, radioteitse, optisesti tai muulla sähkömagneettisella menetelmällä.¹⁶³

Telepalveluiden ja sähköisten palvelujen välistä hienoista eroa ja rajanvedon vaikeutta kuvaa hyvin seuraava esimerkki. Asiakas käyttää suomalaista matkapuhelinliittymää soittoäänen tilaamiseen. Liittymän käyttäminen soittoäänen tilaamiseen on telepalvelun ostoa, kun taas soittoäänen tilaaminen on sähköisen palvelun ostamista.¹⁶⁴

Myös telepalveluiden luonne saattaa aiheuttaa tulkinnallisia ongelmia muiden palveluiden kanssa. Esimerkiksi erilaisten maassa sijaitsevien telelaitteiden, kuten mastojen, verkkojen ja muiden vastaavien vuokrausta saatetaan pitää kiinteistön vuokrauksena, eikä telepalvelun myyntinä. Tällöin luonnollisesti myös verotus määräytyy kiinteistön vuokrausta tai myyntiä koskevien sääntöjen mukaan, eikä telepalveluiden myynnin mukaan.¹⁶⁵

¹⁶¹ Äärilä & Nyrhinen 2008: 327; Björklund ym. 2010: 175.

¹⁶² Verohallinnon julkaisu 201.10 2010:13

¹⁶³ Rendahl 2009: 186.

¹⁶⁴ Björklund ym. 2010: 175.

¹⁶⁵ Ahlajärvi, Joki-Korpela, Jokinen, Kontu & Vilppula 2002: 125.

4.5. Kulttuuri- ja viihdetilaisuudet

Arvonlisäverodirektiivin 52 artiklan (a) kohta koskee kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus- ja viihdetoimintaa tai vastaavaa toimintaa, mukaan lukien tällaisen toiminnan järjestäjien suorittamat palvelut sekä tällaisen toiminnan mahdolliset liitännäispalvelut. Esimerkkejä tällaisesta toiminnasta on mm. teatteri-, sirkus-, musiikki- ja tanssiesitykset sekä urheilutapahtumat. Artiklassa mainittu luettelo ei ole tyhjentävä, sillä se käsittää myös muut vastaavat kulttuuri- ja viihdetilaisuudet ja -laitokset.¹⁶⁶ Liitännäispalveluista voidaan mainita esimerkkeinä musiikkiesitykseen liittyvät järjestely-, lavastus-, valaistus-, äänentoisto-, valvonta- ja tarjoilupalvelut. Niille on siten ominaista se, että ne liittyvät tilaisuuden tai palvelun fyysiseen toteuttamiseen. Tilaisuuden mainonnan suunnitteluun ja lehti-ilmoitusten suorittamiseen liittyvät palvelut eivät sen sijaan kuulu tässä tarkoitettujen palvelujen soveltamisalaan.¹⁶⁷

Artiklassa ei erikseen mainita, missä kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien oletetaan tapahtuvan. Sähköisten palvelujen ulkopuolelle ne voidaan rajata kuitenkin sillä perusteella, että viihde- ja kulttuuritilaisuudet katsotaan myydyksi siellä, missä ne fyysisesti suoritetaan. Sähköisten palvelujen kohdalla sen määrittäminen saattaisi olla liian hankalaa. EU-tuomioistuin on myös oikeuskäytännössään tulkinnut viihde- ja kulttuuritilaisuuksiksi palveluja, joilla on havaittavissa jokin selvä ja läheinen fyysinen liittymä.¹⁶⁸

Asiassa C-452/03 RAL (Channel Islands) Ltd ym. vs. Commissioners of Customs & Excise EU-tuomioistuin katsoi, että viihdetoimintana tai vastaavana toimintana voidaan pitää myös palvelusuorituksia, jotka muodostuvat siitä, että yleisön annetaan vastiketta vastaan käyttää jäsenvaltion alueella oleviin pelihalleihin asennettuja peliautomaatteja. Tulkintaansa tuomioistuin perusteli sillä, että tällaisen toiminnan pääasiallisena tarkoituksena on peliautomaattien käyttäjien viihdyttäminen, eikä taloudellisen voiton antaminen näille, koska epävarmuus taloudellisesta voitosta nimenomaan on keskeinen, kyseisten käyttäjien tavoittelemaa, viihdettä merkitsevä seikka. Merkitystä ei EU-tuomioistuin katsonut olevan myöskään sillä seikalla, että kyseessä olevien palvelujen vastaanottajat ovat loppukuluttajia. Säännöksen soveltamisala ei siten rajoitu ainoastaan verovelvollisten välisiin palvelusuorituksiin.¹⁶⁹

¹⁶⁶ Äärilä & Nyrhinen 2008: 194.

¹⁶⁷ Linnakangas & Juanto 2008: 123.

¹⁶⁸ Rendahl 2009: 208.

¹⁶⁹ Rendahl 2007: 76 – 77; 2009: 208.

Sekä peliautomaatit ja sähköiseksi palveluksi luokitellut, Internetin kautta pelattavat online-pelit, tarjoavat käyttäjilleen viihdettä, joten siinä mielessä niitä voidaan pitää toisiinsa rinnastettavissa olevina palveluina. Näitä palveluja ei kuitenkaan voida pitää kokonaan toistansa korvaavina ottaen huomioon, että online-pelien pelaamismahdollisuutta ei ole rajattu yhteen tiettyyn, fyysiseen paikkaan. Ratkaiseva kriteeri luokiteltaessa jokin peli sähköiseksi palveluksi on näin ollen se, että se voidaan tarjota sähköisessä muodossa.¹⁷⁰

4.6. Kiinteään omaisuuteen liittyvät palvelut

Kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja ovat asiantuntija- ja kiinteistönvälittäjäpalvelut; majoitustoiminta hotellialalla tai vastaavilla aloilla, kuten lomaleireillä tai leirintätarkoitukseen varustetuilla alueilla; kiinteän omaisuuden käyttöoikeuksien myöntäminen sekä rakennustyön valmistelua ja yhteensovittamista koskevat palvelut, kuten arkkitehtien ja rakennusvalvontayritysten palvelut. Kaikkien näiden palvelujen myyntimaa määräytyy kiinteän omaisuuden sijaintipaikan perusteella. Merkitystä ei näin ollen ole sillä, missä on myyjän tai vastaanottajan kotivaltio, taikka myyjän kiinteä toimipaikka, josta palvelu on luovutettu. Kiinteistön sijainti onkin yleensä vaikeuksitta havaittavissa, mutta sitä vastoin palvelut, jotka kohdistuvat nimenomaan kiinteistöön, saattavat vaatia huolellista, tapauskohtaista harkintaa.¹⁷¹

Teknologian kehittyminen on mahdollistanut sen, että myös osa kiinteistöön kuuluvista palveluista voidaan suorittaa sähköisessä muodossa. Todennäköisesti suurin osa esimerkiksi arkkitehdeistä tekeekin suunnitelmansa jonkin tietokoneohjelman avulla. Tällainen suunnitelma voitaisiin vaivatta luovuttaa asiakkaalle jonkin tietoverkon avulla. Sellaisenaan siitä ei vielä kuitenkaan muodostuisi sähköistä palvelua, koska inhimillisen panoksen osuus olisi ollut paljon merkittävämpi kuin tietoteknisen panoksen osuus.¹⁷²

¹⁷⁰ Rendahl 2007: 76 – 77; 2009: 208.

¹⁷¹ Neuvoston direktiivi 2008/8/EY 47 artikla; Mannio 2001: 377; Äärilä & Nyrhinen 2008: 312 – 313; Kallio ym. 2009: 303 – 304; Björklund ym. 2010: 140 – 143. Kiinteistöön liittyvien palvelujen osalta on syytä huomioda, että EU:n jäsenvaltioiden keskuudessa vallitsee merkittäviä eroja jopa sen suhteen, mitä pidetään kiinteistönä ja milloin palvelun katsotaan siten kohdistuvan kiinteistöön.

¹⁷² Ojala 2009: 418 – 419; Rendahl 2009: 205.

Toisaalta arkkitehdit tai muut rakennussuunnittelijat voisivat myös valmistaa maisemayms. suunnitelmia etukäteen ja asettaa ne esimerkiksi ladattavaksi Internetiin. Tällöin ne saatettaisiin tulkita samalla tavalla, kuin tietoverkoista ladattavissa olevat tietokoneohjelmat, eli ne katsottaisiin sähköisiksi palveluiksi. Etukäteen suunniteltujen piirrustusten luovutus ei myöskään olisi sillä hetkellä, kun niitä ladataan, välittömässä yhteydessä johonkin kiinteään omaisuuteen. Huomioon saatetaan kuitenkin ottaa se, että piirrustusten ja suunnitelmien tarkoitus on hyvin läheisessä yhteydessä itse kiinteään omaisuuteen. Mitä luultavimmin etukäteen suunnitellut ja ladattavaksi asennetut suunnitelmien ja piirrustusten luovutukset katsotaan sähköiseksi palveluksi silloin, kun niihin liittyy vain minimaalisen vähän ihmisen tekemää työtä.¹⁷³

4.7. Radio- ja televisiolähetyspalvelut

Radio- ja televisiolähetyspalvelulla tarkoitetaan perinteistä maksullista radio- ja televisiolähetystoimintaa. Mikäli televisio tai radio-ohjelma lähetetään samanaikaisesti sekä perinteisellä tavalla että Internetin tai vastaavanlaisen elektronisen verkon kautta, katsotaan myös verkossa tapahtuva lähetys radio- ja televisiopalvelun myynniksi. Pelkästään verkon kautta tapahtuva ohjelman lähetys ei ole radio- ja televisiolähetystoimintaa vaan sähköinen palvelu.¹⁷⁴

¹⁷³ Rendahl 2009: 205 – 206.

¹⁷⁴ Verohallinnon julkaisu 201.10 1.1.2010: 11 – 12.

5. SÄHKÖISTEN PALVELUJEN ARVONLISÄVEROTUS

5.1. Alkuperäinen sähköisen kaupankäynnin direktiivi

Kun kuudes arvonlisäverodirektiivi (77/388/ETY) annettiin vuonna 1977, oli moderni tietotekniikka vasta muodostumassa. Direktiivin antamisen aikaan ei osattu siksi varautua tulevaisuudessa syntyvään uuteen liiketoimintamalliin – suoraan sähköiseen kaupankäyntiin. Siten ennen ensimmäisen nimenomaan suoraa sähköistä kaupankäyntiä koskevan direktiivin antamista, sähköisiä palveluja verotettiin samalla tavalla kuin perinteisempiä tavaroita ja palveluita. EU:n alueelle sijoittautuneiden sähköisten palvelujen myyjien kannalta tämä menettely oli epäoikeudenmukainen, sillä niitä verotettiin myös myynnistä EU:n ulkopuolelle. EU:n ulkopuolelta toimivia ja EU:n alueelle myyviä yrityksiä sen sijaan verotettiin ainostaan tavaroiden ja ns. aineellisten palvelujen myynnistä. Mikäli kyse oli sähköisten palvelujen myynnistä, EU:n ulkopuoliset yritykset jäivät siten kokonaan arvonlisäverotuksen ulkopuolelle, mikä muodosti haitallisen kilpailun vääristymän.¹⁷⁵

Euroopan unionissa koettiin kilpailutilanne vääristyneenä ja neutraliteettiperiaatteen vastaisena. Eriarvoisen kohtelun nähtiin rikkovan selkeästi ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin (67/227/ETY) vaatimuksia siitä, että laki ei saa vääristää kilpailun edellytyksiä, eikä vaikeuttaa tavaroiden ja palveluiden vapaata liikkuvuutta. Kuudes arvonlisäverodirektiivi ei kyennyt sellaisenaan vastaamaan teknologian aikaansaamiin uusiin olosuhteisiin, minkä vuoksi sitä muutettiin 7. toukokuuta 2002 direktiivillä 2002/38/EY.¹⁷⁶ Kyseinen direktiivi koski sähköisten palvelujen lisäksi radio- ja televisiolähetyspalveluja, joiden verotukseen oli liittynyt vastaavanlainen kilpailuhäiriö. Tavoitteena oli aikaansaada yhdenvertainen kilpailu- ja verotusympäristö EU:n alueella toimivien ja EU:n ulkopuolisten yritysten välille varmistamalla, että sekä sähköisistä palveluista että radio- ja televisiolähetyspalveluista kannetaan vero yhteisössä silloin, kun ne suoritetaan vastikkeellisesti yhteisössä sijaitseville kuluttajille,

¹⁷⁵ HE 125/2002 vp: 5; McLure 2003: 757 – 758; Weiss & Noto 2005: 2; Fairpo 2008: 1. Sähköisten palvelujen verotus toteutettiin ts. alkuperämaaperiaatetta soveltaen; sähköisiä palveluja tarjonneet EU:n yritykset joutuivat perimään alkuperämaansa arvonlisäveron ja ilmoittamaan sen. EU:n ulkopuolella toimivien yritysten ei sen sijaan tarvinnut periä arvonlisäveroa lainkaan.

¹⁷⁶ Direktiivi 2002/38/EY (1); McLure 2003: 758.

ja että yhteisön ulkopuolelle toimitettavia palveluja ei veroteta.¹⁷⁷

Direktiivistä seurasi kaksi olennaista muutosta sähköisten palvelujen arvonlisäverotukseen. Ensinnäkin, EU:n ulkopuolisia sähköisten palvelujen myyjiä vaadittiin nyt rekisteröitymään yhteen tai useampaan yhteisön jäsenvaltioista sekä keräämään ja tilittämään vero näihin valtioihin. Rekisteröitymistä vaadittiin kuitenkin vain silloin, kun sähköisiä palveluja myytiin EU:n jäsenvaltioissa asuville kuluttajille. Elinkeinonharjoittajien väliseen myyntiin sovellettiin nimittäin samaa käytäntöä kuin aikaisemminkin, eli ns. käännettyä verovelvollisuutta.¹⁷⁸ Toinen olennainen muutos, jonka direktiivi sai aikaan, oli EU:n alueella sijaitsevien yritysten vapauttaminen arvonlisäverosta silloin, kun ne myivät sähköisiä palveluja EU:n ulkopuolelle. Tämä asetti yhteisön alueen yritykset periaatteessa samalle viivalle yhteisön ulkopuolisten yritysten kanssa.¹⁷⁹

Sähköisiä palveluja koskevan direktiivin antaminen herätti valtavaa kritiikkiä etenkin Yhdysvaltain taholta, sillä noudattamiskustannusten uskottiin nousevan huomattaviksi.¹⁸⁰ Säännökset itsessään olivat myös vaikeaselkoisia, mikä saattoi heikentää verovelvollisten oikeusturvaa.¹⁸¹ Noudattaakseen direktiiviä EU:n ulkopuolisilla yrityksillä oli käytännössä kaksi vaihtoehtoa, joiden avulla ne voisivat välttää direktiivin edellyttämän rekisteröitymisen useampaan jäsenvaltioon. Ne voisivat joko perustaa kiinteän toimipaikan johonkin jäsenvaltioista, jolloin niiden tarvitsisi suorittaa veroa myynneistä muihin jäsenvaltioihin vain kyseisen toimipaikan sijaintivaltion verokannan mukaan. Toinen vaihtoehto oli käyttää sähköisten palvelujen myynnin erityisjärjestelmää, mutta tämä oli mahdollista vain sellaisille EU:n ulkopuolelle sijoittautuneille yrityksille, jotka eivät olleet velvollisia rekisteröitymään

¹⁷⁷ Direktiivi 2002/38/EY (2); VaVM 16/2002 vp: 2; McLure 2003: 758. Sähköisten palvelujen verotuksessa siirryttiin näin ollen määränpäämaaperiaatteen soveltamiseen.

¹⁷⁸ Cockfield 2006:160. Sähköisten palvelujen myyntiä kuluttajille pidettiin arvonlisäveron perimisen kannalta ongelmallisempaa alueena kuin elinkeinonharjoittajien välistä myyntiä. Kuluttajien ei yleisesti uskota noudattavan veron itsearviointiin liittyviä arvonlisäverosäännöksiä. Elinkeinonharjoittajilla uskotaan sen sijaan olevan kannustin arvonlisäveron arviointiin, ilmoittamiseen ja maksamiseen, sillä he saavat vähentää verollisiin ostoihinsa liittyvän arvonlisäveron.

¹⁷⁹ Euroopan parlamentin mietintöluonnos 2006/0000(CNS): 7.

¹⁸⁰ Cockfield 2006: 160; Fairpo 2008:2. Direktiivi edellytti lähtökohtaisesti sitä, että ne yhteisön ulkopuoliset sähköisten palvelujen tarjoajat, jotka eivät ennestään olleet rekisteröityneet johonkin jäsenvaltioon, rekisteröityisivät nyt jokaiseen niistä jäsenvaltioista, jonka kuluttaja-asiakkaille ne harjoittivat myyntiä. Rekisteröidytyään niiden olisi myös tilittävä vero em. jäsenvaltioihin.

¹⁸¹ VaVM 16/2002 vp: 3.

EU:n alueella muista myynneistä kuin sähköisten palvelujen myynneistä kuluttajille ja muille ei-elinkeinonharjoittajille.¹⁸²

Erityisjärjestelmän tarkoituksena oli helpottaa EU:n ulkopuolelle sijoittautuneen myyjän toimimista verovelvollisena EU:n jäsenvaltioissa. Järjestelmää käyttävä myyjä voisi hoitaa sähköisesti arvonlisäverotukseen liittyvät ilmoitus- ja maksuvelvollisuutensa kaikkiin jäsenvaltioihin valitsemansa ns. tunnistamisjäsenvaltion kautta. Mikäli myyjä ei halunnut käyttää erityisjärjestelmää, hänen olisi rekisteröidyttävä verovelvolliseksi kaikkiin niihin jäsenvaltioihin, joihin hänellä oli myyntiä kuluttajille.¹⁸³

5.1.1. Direktiivistä seuranneita epäkohtia

Erityisjärjestelmän käyttö saattoi olla yksinkertaisempi vaihtoehto kuin rekisteröityminen useampaan jäsenvaltioon, mutta sen hallinnoiminen osoittautui ongelmalliseksi. Arvonlisäveromaksujen siirtäminen jäsenvaltioiden kesken siihen valtioon, jossa kulutus tapahtui, saattoi viedä kohtuuttoman kauan.¹⁸⁴ Suurta epäselvyyttä liittyi myös siihen, millainen toiminta muodostaa kiinteän toimipaikan nimenomaan sähköisessä kaupankäynnissä.¹⁸⁵

Sähköisten palvelujen kauppaa koskeva direktiivi pyrki tasoittamaan kilpailuolosuhteita yhteisöön sijoittautuneiden ja yhteisön ulkopuolisten yritysten välillä, mutta se tarjosi myös mahdollisuuden harjoittaa verosuunnittelua. Ne yhteisön ulkopuoliset yritykset, jotka noudattivat direktiivin vaatimuksia perustamalla yhteisöön esimerkiksi tytäryhtiön tai muun sivutoimipaikan, saattoivat tehdä sen valitsemalla alhaisimman verokannan omaavan jäsenvaltion. Siten sellaiset alueet ja valtiot, kuten Madeira ja Luxemburg, olivat erittäin houkuttelevia vaihtoehtoja sijoittautumisvaltioiksi verrattuna esimerkiksi Ruotsiin, jossa sovellettiin jäsenvaltioista tuohon aikaan kaikkein korkeinta yleistä verokantaa.¹⁸⁶ Korkeiden verokantojen jäsenvaltioihin sijoittautuneet yritykset pelkäsivätkin olevansa altavastajaan asemassa joutuessaan lisäämään hintoihinsa korkeamman arvonlisäveron. Erityisesti pienten EU-yritysten tilanne oli huono, sillä

¹⁸² Ainsworth 2006: 2 – 3.

¹⁸³ Direktiivi 2002/38/EY (5), (9); Verohallinnon ohje Dnro 1508/40/2003, 5.6.2003

¹⁸⁴ Fairpo 2008: 3.

¹⁸⁵ Pastukhov 2007: 55.

¹⁸⁶ Jenkins & Wilkie 2000: 5; Sinyor 2002; Lighthart 2004: 1097; Basu 2007: 219. Portugaliin kuuluvalla Madeiralla oli yleinen verokanta tuohon aikaan, ja on yhä vuoteen 2011 saakka, ainoastaan 13 % , Luxemburgilla 15 % ja Ruotsilla 25 %. Keskiarvo koko yhteisössä oli puolestaan 19,3 %.

vain harvalla niistä olisi edes halutessaan riittänyt resursseja vastata kilpailuun perustamalla sivutoimipaikka muualle yhteisöön.¹⁸⁷

EU-maiden yritykset ja ne, joilla jo ennestään oli sivutoimipaikka yhteisön alueella, olivat joka tapauksessa paremmassa asemassa kuin EU:n ulkopuoliset yritykset. Noudattaakseen sähköisten palvelujen direktiiviä niiden ei nimittäin tarvinnut sopeuttaa toimintaansa mitenkään. Mikäli EU:n ulkopuolinen yritys päättikin perustaa sivutoimipaikan yhteisöön, sille koitui joka tapauksessa huomattavia aloituskustannuksia. Hankalin tilanne oli kuitenkin erityisjärjestelmän valinneilla yrityksillä, sillä niitä koski vaatimus asiakkaan sijainnin tunnistamisesta, jotta niiden palveluihin sisältyisi oikea määrä arvonlisäveroa. Mikäli asiakkaita olisi jokaisessa jäsenvaltiossa, se edellyttäisi siten tietoa yhteensä 15 valtion (määrä tuolloin) arvonlisäverokannoista. Kuluttajan sijainnin tunnistaminen on kuitenkin erittäin hankalaa ottaen huomioon sähköisten palvelujen luonteen. Verrattuna yhteisössä toimipaikkaa pitäviin yrityksiin, joiden ei tarvinnut hinnoittelua varten tietää kuin sijaintivaltionsa arvonlisäverokanta, erityisjärjestelmän valinneet yritykset olivat selvästi epäedullisemmassa asemassa.¹⁸⁸

Direktiiviin liittyvänä epäkohtana pidettiin myös sen noudattamiseen liittyvää valvontaa. Direktiivin sanamuoto on salliva, sillä siinä mainitaan erityisjärjestelmään liittyen, että toimija, joka suorittaa palveluja sähköisessä muodossa muille kuin verovelvolliselle henkilölle, saa valita tietyin edellytyksin vain yhden jäsenvaltion, jossa tunnistautuu. Koska arvonlisäverotuksesta ei ole solmittu samankaltaista, monenvälistä verosopimusta kuin tuloverotuksesta, oli aiheellista kysyä, miten EU aikoi huolehtia direktiivin toimeenpanemisesta, kun itse direktiivikään ei sanamuotonsa mukaan velvoittanut mihinkään.¹⁸⁹ EU:n komissio ilmaisikin selvästi, että se luottaa vapaaehtoisen noudattamisen varaan ja uskoi yritysten kunnioittavan toisiaan sen verran, että ne huolehtivat itse kukin omalta osaltaan järjestelmän noudattamisesta.¹⁹⁰ Tämä saattaa olla totta suurten, kansainvälisten yritysten kohdalla, muttei kenties niinkään pienempien yritysten kohdalla, joilta puuttuu usein ensinnäkin riittävä tietämys säännöksistä.¹⁹¹

¹⁸⁷ Basu 2007: 219; Fairpo 2008: 3 – 4.

¹⁸⁸ Fetzer 2002: 1 – 2; Sinyor 2002; Pastukhov 2007: 56.

¹⁸⁹ Cockfield 2006: 161; VaVM 16/2002 vp: 3.

¹⁹⁰ Vat on digital services. Frequently asked questions, 01.07.2003: 5 – 6; Fetzer 2002.

¹⁹¹ Fairpo 2008: 3.

Antaessaan direktiivin suorasta sähköisestä kaupankäynnistä EU toimi itsenäisesti asiassa, josta oli OECD-maiden kesken ollut tarkoitus päästä yhteisymmärrykseen – ennen yhdenkään valtion konkreettisia toimenpiteitä. On selvää, että sähköisten palvelujen määränpäämaaperiaatteelle rakentuva arvonlisäverotus vaatii kansainvälistä yhteistyötä, jotta täytäntöpanosta tulisi tehokas. Etenkin suurimman sähköisten palvelujen tuottajan, Yhdysvaltain, osallisuus siinä on ehdoton edellytys. Yhdysvalloilla ei kuitenkaan ole käytössä liittovaltiotasosta myyntiveroa, joten se ei voisi solmia vastavuoroista, sitä itseäänkin hyödyttävää, sopimusta Euroopan unionin kanssa.¹⁹²

5.1.2. Direktiivin uudelleenarviointi vuonna 2006

Direktiivi suorasta sähköisestä kaupankäynnistä oli alunperin tarkoitettu väliaikaiseksi ratkaisuksi, ja komission ja jäsenvaltioiden oli määrä uudelleenarvioida sitä viimeistään 30. kesäkuuta 2006.¹⁹³ Eräs tärkeimmistä syistä tarkastuslausekkeen sisällyttämiselle direktiiviin oli se, että sähköisen kaupan erityisjärjestelmä poikkesi olennaisella tavalla voimassa olleesta normista, jonka mukaan veronmaksajan oli asioitava suoraan kunkin hallinnon kanssa, jonka toimivallan alaisuudessa verotettava toiminta tapahtui.¹⁹⁴

Laajasta kritiikistä huolimatta komissio totesi kertomuksessaan neuvostolle, että sähköisen kaupankäynnin direktiivi oli toiminut tyydyttävästi ja, että se oli saavuttanut tavoitteensa. Mahdolliset hallinnolliset ja oikeudelliset ongelmat olivat komission mukaan olleet vähäisempiä kuin alun perin luultiin. Suoran sähköisen kaupankäynnin direktiivin voimassaoloaika päätettiin jatkaa erittäin tiukan aikataulun vuoksi tilapäisellä direktiivillä (2006/58/EY) ilman Euroopan parlamentin osallistumista. Ellei näin olisi tehty, sähköisiä palveluja koskevat keskeiset säännökset olisivat lakanneet olemasta voimassa, ja olisi palattu ennen vuotta 2002 edeltäneeseen tilanteeseen, mitä yhteisössä ei ymmärrettävästi toivottu.¹⁹⁵

¹⁹² McLure 2003: 759 – 760; Lighthart 2004: 1097; Basu 2007: 219. Yhteisymmärryksen pyrkimisestä oli sovittu OECD:n vuoden 1998 ministerikokouksessa Ottawassa. Myös Euroopan komissio itse totesi vuonna 2000, että ”Sähköinen kaupankäynti on aidosti maailmanlaajuinen prosessi, eikä mikään verojärjestelmä yksin pysty vastaamaan kaikkiin sen esiin nostamiin kysymyksiin”. Komissio jatkoi tuolloin vielä, että ”Verotuksen onnistuminen riippuu pitkälti siitä, pystytäänkö asiassa saavuttamaan kansainvälinen yksimielisyys...”. KOM/2000/0349 lopullinen: 2.

¹⁹³ Direktiivi 2002/38/EY, 5 artikla.

¹⁹⁴ KOM(2006) 210: 2.

¹⁹⁵ Mietintöluonnos ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi direktiivin 2002/38/EY muuttamisesta radio- ja televisiolähetyspalveluihin ja tiettyihin sähköisesti suoritettaviin palveluihin sovellettavien arvonlisäverojärjestelyjen soveltamisajan osalta, KOM(2006) 0000(CNS). Mikäli neuvosto olisi ajoissa hyväksynyt komission ehdotukset palvelujen suorituspaikasta (KOM (2005) 334) ja alv-velvoitteiden yksinkertaistamisesta (KOM(2004)728), tässä tarkoitettujen säännösten voimassaoloaika ei olisi tarvinnut jatkua, sillä nämä yleisluonteisemmat ehdotukset sisälsivät säännöksiä, joilla olisi varmistettu

Marraskuussa 2006 annettu direktiivi (2006/112/EY) pidensi lopulta sähköisen kaupankäynnin direktiivin voimassaoloaikaa 31. joulukuuta 2008 saakka. Tarkoituksena oli antaa EU:lle riittävästi lisäaikaa miettiä palvelujen suorituspaikkaa ja alv-velvoitteiden yksinkertaistamista koskevia muutosehdotuksia, joita lobbasivat erityisesti ne, jotka kokivat alkuperäisen sähköisen kaupankäynnin alv-direktiivin epäoikeudenmukaiseksi. Myös jäsenvaltioille lisäajan saaminen oli tarpeen, jotta ne ehtisivät toteuttaa sähköisen kaupan alv-direktiivin pysyvän voimaantulon edellyttämät infrastruktuurimuutokset.¹⁹⁶

5.1.3. Arvonlisäveropaketin (2008/8/EY) vaikutus

Ecofin-neuvosto, jonka muodostavat EU:n jäsenvaltioiden talous- ja rahoitusasioista vastaavat ministerit, pääsi 4. joulukuuta 2007 kokouksessaan poliittiseen sopimukseen arvonlisäveropaketista (ns. ALV-paketti). ALV-paketti, eli direktiivi 2008/8/EY, on tulos useita vuosia kestäneistä neuvotteluista, ja se sisältää merkittäviä muutoksia direktiivin 2006/112/EY myyntimaata koskeviin säännöksiin. Muutokset kohdistuvat myös erityisjärjestelmiin ja arvonlisäveron palautusmenettelyyn. ALV-paketti tuli pääosin voimaan 1. tammikuuta 2010, mutta siirtymävaihe kestää kaikkiaan viisi vuotta, eli vuoden 2014 loppuun saakka.¹⁹⁷

ALV-paketin sisältämien muutosten tarkoituksena on nykyaikaistaa ja yksinkertaistaa palvelujen verotuspaikkaa koskevia sääntöjä ja muuttaa niitä siten, että ne mahdollisimman usein johtaisivat määränpäämaaperiaatteen toteutumiseen, eli veron kantamiseen paikassa, jossa palvelu kulutetaan. Tavoitteena on myös estää yritysten veron minimoimiseksi tapahtunut uudelleensijoittautuminen, joka on ollut mahdollista erityisesti kuluttajille myytävien palvelujen kohdalla.¹⁹⁸

ALV-paketin säännösten myötä ostajan status ja sijaintipaikka ovat entistä keskeisemmässä asemassa ratkaistaessa palvelujen myynnin arvonlisäverokäsittelyä. Aikaisempaa useammat palvelut katsotaan myydyksi valtiossa, johon ostaja on rekisteröitynyt. Käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen laajenee, ja se on direktiivin 2002/38/EY tavoitteiden pitkän aikavälin toteutuminen. Jäsenvaltiot edistyivät kuitenkin niin hitaasti lainsäädäntöprosessissa neuvostossa, että nämä muutokset eivät tulisi voimaan ennen vuoden 2002 säännösten voimassaoloajan lakkaamista.

¹⁹⁶ KOM(2006)739: 2; Fairpo 2008: 4.

¹⁹⁷ Press Release: VAT package: Commission welcomes adoption by the ECOFIN Council of new rules on the place of supply of services and a new procedure for VAT refunds, 12.2.2008; Hellerstein 2008: 15.

¹⁹⁸ HE 136/2009 vp: 13.

pakollisena lähtökohtana elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa silloin, kun myyjät ovat sijoittautuneet eri jäsenvaltioihin. Myös kuluttajille suuntautuvassa kaupassa arvonlisäveron suoritevelvoite on pääsääntöisesti myyjällä, kuten se on ollut tähänkin saakka.¹⁹⁹

Edellä mainittuja yleissääntöjä täydentävät tiettyjä palveluja koskevat erityissäännöt. Eräs näistä poikkeussääntöjen piiriin kuuluvista palveluista ovat juuri sähköiset palvelut.²⁰⁰ Sähköisten palvelujen arvonlisäverotukseen vaikuttavat muutokset koskevat EU:n alueelle sijoittautuneiden yritysten myyntiä jäsenvaltioissa asuville kuluttajille. Osaltaan nämä muutokset liittyvät sähköisen kaupan erityisjärjestelmään, joka vuoden 2015 alusta laajenee koskemaan yhteisön ulkopuolisten yritysten lisäksi myös yhteisön alueelle sijoittautuneita yrityksiä. Sähköinen erityisjärjestelmä on varsinaisesti tarkoitus korvata tulevaisuudessa ns. yhden yhteyspisteen sähköisellä järjestelmällä. Uuden järjestelmän tavoitteena on yksinkertaistaa arvonlisäverovelvollisuuksien noudattamista.²⁰¹

ALV-paketin sisältämien säännösten myötä EU:n arvonlisäverolainsäädäntö toteuttaa melko pitkälti OECD:n periaatteita palvelujen verottamisesta niiden kulutusmaassa. Tämä on tavoitteena myös sähköisten palvelujen kohdalla.²⁰²

5.2. Käännetty verovelvollisuus

Arvonlisäverotuksessa lähtökohtana on, että veron suorittamisvelvollisuus kuuluu hyödykkeen myyjälle. Kansainvälisessä kaupassa tämä merkitsee sitä, että ulkomainen myyjä on yleensä velvollinen rekisteröitymään ulkomailla tapahtuvasta myynnistä kyseiseen valtioon verovelvolliseksi sekä suorittamaan kyseisen valtion arvonlisäveron, ellei nimenomaisesti ole toisin säädetty. Tietyissä myyntitilanteissa poiketaan edellä

¹⁹⁹ Tuominen & Jovio 2008: 18; HE 136/2009 vp: 14; Takalo 2009: 26 – 27.

²⁰⁰ Muut erityissääntöjen alaiset palvelut ovat direktiivin 2008/8/EY mukaan kiinteistöön kuuluvat palvelut (47 art.), kuljetuspalvelut liitännäispalveluineen (49 ja 54 art.), irtaimen omaisuuteen kuuluvat palvelut (54 art.), kuljetusvälineiden vuokraus (56 art.), kulttuuri- ja viihdepalvelut (53 art.), ravintola- ja ateriapalvelut (55 art.), matkatoimistopalvelut (48 art.), immateriaalipalvelut (59 art.), radio- ja televisiolähetyspalvelut (59b art.), välityspalvelut (46 art.) sekä telepalvelut (59b art.).

²⁰¹ HE 136/2009 vp: 13.

²⁰² Hellerstein 2008: 16 – 17; Swain 2008: 71 – 73;.

mainitusta lähtökohdasta kääntämällä sekä arvonlisäveron suorittamis- että ilmoittamisvelvollisuus ulkomaiselta myyjältä arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityneelle ostajalle.²⁰³ Ostaja saa kuitenkin vähentää tämän arvonlisäveron samassa alv-ilmoituksessa, ja mikäli hän on oikeutettu täyteen vähennykseen, nettotulos on nolla eikä maksettavaa muodostu.²⁰⁴

Käännetyn verovelvollisuuden soveltamisella on haluttu yksinkertaistaa kansainvälisen kaupan tilanteita. Käyttämällä käännettyä verovelvollisuutta ulkomaisen myyjän ei tarvitse rekisteröityä verovelvolliseksi sellaiseen valtioon, jossa sillä ei ole kiinteää toimipaikkaa. Toisaalta menettelyn taustalla on myös arvonlisäveron väärinkäytösten estäminen sekä verojen perinnän helpottaminen.²⁰⁵

Arvonlisäverodirektiivin 196 artiklan mukaan käännettyä verovelvollisuutta on tullut tietyin edellytyksin soveltaa seuraavien palvelujen kohdalla: immateriaalipalvelut, radio- ja televisiolähetyspalvelut, telepalvelut, sähköiset palvelut, välityspalvelut, tavarantoimituspalvelut sekä irtaimiin esineisiin kohdistuvat työsuoritukset ja arvonmääritykset, jos irtain esine kuljetetaan palvelun suorittamisen jälkeen pois palvelun suorittamisvaltiosta. Säännösten soveltamisalassa on kuitenkin ollut jäsenvaltiokohtaisia eroja.²⁰⁶

ALV-paketin, eli direktiivin 2008/8/EY, myötä muutettiin 196 artiklaa siten, että käännettyä verovelvollisuutta on tullut 1. tammikuuta 2010 alkaen soveltaa kaikkiin 44 artiklan yleissäännön mukaan verotettaviin palveluihin. Uudistuneen yleissäännön mukaan verovelvollisten välisessä palvelujen myynnissä myyntimaa määräytyy aina

²⁰³ Ojala 2003: 376.

²⁰⁴ Euroopan parlamentin mietintöluonnos (2008/2033(INI)): 9.

²⁰⁵ Ojala 2003: 376, 409; Euroopan parlamentin mietintöluonnos (2008/2033(INI)): 9 – 10; Björklund ym. 2010: 18. Järjestelmän etuna pidetään missing trader -petosten (kutsutaan myös karusellipetoksiksi) mahdollisuuden poistumista, koska alv-velvolliseksi on nimetty verovelvollinen, jolle tavarat luovutetaan. Tämän tyyppisten petosten tekijät tuovat maahan arvonlisäverosta vapautettuja tavaroita, veloittavat arvonlisäveron myydessään tavarantoimituksen tuotantoketjussa, mutta panevatkin rahan omaan taskuunsa sen sijaan, että tilittäisivät sen veroviranomaisille. Toisaalta käänteisen verovelvollisuuden järjestelmään ei suhtauduta täysin varauksettomasti; järjestelmässä esimerkiksi erissämaksaminen ei ole mahdollista, koska alv maksetaan vain tuotantoketjun lopussa. Näin ollen yleinen käänteiseen verovelvollisuuteen perustuva järjestelmä poistaisi arvonlisäverosta sen tärkeimmän piirteen eli alv:n maksamisen luovutuksista ja alv:n vähentämisen ostoista, mikä on tehnyt arvonlisäverotuksesta itseään valvovan mekanismin. Käänteistä verovelvollisuutta arvostellaan myös siitä, että myyntiveron tavoin alv:n perimisestä huolehtii loppumyyjä, joka vastaa koko alv:n maksamisesta viranomaisille. Lisäksi myös käänteistä verovelvollisuutta sovellettaessa voi syntyä uusia petostyyppisiä, jotka lisäävät verojen menetyksiä vähittäismyynnitasolla ja alv-tunnusten väärinkäyttötapausten. Tämän estämiseksi järjestelmään voitaisiin liittää tarkistustoimia, mutta ne taas kuormittaisivat yrityksiä entistä enemmän.

²⁰⁶ Kallio ym. 2009: 76 – 77.

ostajan sijoittautumisvaltion perusteella. Käännettyä verovelvollisuutta on täten sovellettava aina, kun myyjällä ei ole ostajan sijoittautumisvaltiossa kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa, eikä hän ole myöskään hakeutunut siellä arvonlisäverovelvolliseksi. Merkitystä ei näin ollen ole sillä, onko myyjä toisesta EU-maasta vai EU:n ulkopuolelta.²⁰⁷

Direktiivin 192 a artikla täsmentää sitä, milloin myyjää ei pidetä kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneena käännettyä verovelvollisuutta sovellettaessa. Säännöksen mukaan käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta sellaiseena verovelvolliseen, jolla on kiinteä toimipaikka jäsenvaltiossa, jossa vero on maksettava, jos kyseinen toimipaikka ei osallistu tähän myyntiin. Vaikka myyjällä olisikin kiinteä toimipaikka ostajan sijoittautumisvaltiossa, säilyy arvonlisäveron suoritusvelvoite ostajalla, mikäli edellä mainittu myyjän kiinteä toimipaikka ei osallistu palvelun suorittamiseen.²⁰⁸

Niissä tapauksissa, joissa palvelun myyntimaa on muun kuin yleissäännöksen nojalla toinen EU-maa, myyjän on itse selvitettävä, joutuuko hän rekisteröitymään kyseessä olevassa maassa verovelvolliseksi. Käännettyä verovelvollisuutta ei kuitenkaan sovelleta kaukomyyntiin eikä henkilökuljetuspalvelujen tai kulttuuri-, viihde- ja muiden vastaavien palvelujen myyntiin. Myöskään kuluttajan ollessa ostajana, käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta.²⁰⁹

Direktiivin uusi 196 artikla ei aiheuta muutoksia ALV 9 §:n käännettyä verovelvollisuutta koskevaan säännökseen. Sen sijaan 192 a artikla edellytti vastaavan säännön lisäämistä ko. 9 §:ään.²¹⁰

5.3. Kiinteä toimipaikka arvonlisäverotuksessa

Kiinteän toimipaikan käsitteellä on olennainen merkitys EU:n arvonlisäverolainsäädännössä. Uudistuneiden myyntimaasäännösten mukaan elinkeinonharjoittajien luovuttaessa toisilleen pääsäännön mukaisia palveluja, ostajan kiinteä toimipaikka, johon palvelu luovutetaan, määrää myyntimaan. Vastaavasti

²⁰⁷ HE 136/2009 vp: 24; Björklund ym. 2010: 18; Verohallinnon julkaisu 201.10 1.1.2010: 3 – 4.

²⁰⁸ Neuvoston direktiivi 2008/8/EY, 192 (a) artikla; HE 136/2009 vp: 24.

²⁰⁹ Björklund ym. 2010: 17; Verohallinnon julkaisu 201.10 1.1.2010: 4;. Muiden myyntien osalta käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen on jätetty EU-maiden oman harkinnan varaan.

²¹⁰ HE 136/2009 vp: 25.

myytäessä palveluja kuluttajille, myyjän kiinteä toimipaikka, josta palvelu luovutetaan, katsotaan yleensä myyntimaaksi. Molemmat edellä mainituista pääsäännöistä koskevat myös sähköisten palvelujen kauppaa. Tähän on kuitenkin tulossa muutos vuonna 2015, josta alkaen kuluttajille luovutetut sähköiset palvelut katsotaan myydyiksi ostajan sijoittautumisvaltiossa.

Suoran sähköisen kaupankäynnin luonne tuo haasteita kiinteän toimipaikan määrittämiseen. Sähköisiä palveluja myyvä yritys ei ole samalla tavoin riippuvainen perinteisestä logistiikasta kuin fyysisiä hyödykkeitä myyvät yritykset. Herääkin kysymys, mitä vaaditaan kiinteältä toimipaikalta sähköisten palvelujen kaupassa, ja voivatko esimerkiksi palvelin tai pelkkä www-sivu muodostaa kiinteän toimipaikan.²¹¹

EU:n arvonlisäverolainsäädännössä kiinteä toimipaikka mainitaan muun muassa myyntimaasäännösten yhteydessä, mutta sitä mitä se pitää sisällään käsitteenä, ei määritellä. Kiinteän toimipaikan määrittely on tästä syystä koettu ongelmalliseksi, minkä vuoksi on ehdotettu sen selkiyttämistä lainsäädännön avulla. Käsitteen sisältöä on kuitenkin avattu muulla tavoin, nimittäin Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisukäytännössä, jossa sitä on käsitelty useissa tuomioissa.²¹² Arvonlisäverolaissa kiinteän toimipaikan käsite sen sijaan määritellään lain 11 §:ssä.²¹³

EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella EU:n arvonlisäverolainsäädännössä mainittu kiinteä toimipaikka tulee ensinnäkin pitää käsitteellisesti erillään OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan mukaisesta pysyvästä liikepaikasta. OECD:n malliverosopimus koskee välitöntä verotusta, kun taas arvonlisäverotus on välillistä verotusta. Tämän vuoksi määriteltäessä kiinteää toimipaikkaa arvonlisäverotuksessa tulkinta-apuna ei tulisi käyttää OECD:n malliverosopimukseen sisältyvää pysyvän

²¹¹ Mannio 2001: 255; Alexiou & Morrison 2004: 131; Rendahl 2007: 75.

²¹² Siitä huolimatta, että kiinteää toimipaikka ei ole määritelty lainsäädännössä, komissio on katsonut vallitsevan tilanteen olevan tyydyttävä ja kertonut myös monien julkisissa kuulemisissa esitetyttyjen näkemysten tukevan tätä. KOM(2003)822: 9. Nytemmin myyntimaasäännösten uudistuksen yhteydessä kiinteän toimipaikan määrittely on noussut myös arvonlisäverokomitean käsittelylistalle. Arvonlisäverokomitean keskustelujen tavoitteena on saada aikaan tulkintasuositukset, jotka muunnettaisiin myöhemmin EU-maita oikeudellisesti sitoviksi täytäntöönpanomääräyksiksi. Björklund ym. 2010: 128.

²¹³ Kallio ym. 2010: 90 – 91. Pykälän mukaan kiinteän toimipaikan muodostaa Suomessa pysyvä liikepaikka, josta liiketoimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan. Rakennus- tai asennustoiminnassa kiinteänä toimipaikkana pidetään yli 9 kuukautta kestävää urakointikohdetta tai useita peräkkäisiä urakointikohteita. Arvonlisäverolain mukainen kiinteä toimipaikka eroaa jossain määrin tuloverotuksessa sovellettavasta kiinteän toimipaikan käsitteestä: arvonlisäverotuksessa kiinteä toimipaikka muodostuu hieman herkemmin kuin tuloverotuksessa.

liikepaikan (kiinteä toimipaikka) käsitettä.²¹⁴ Erityisesti on syytä tiedostaa, että kiinteän toimipaikan muodostuminen tuloverotuksessa ei välttämättä samalla tarkoita kiinteän toimipaikan muodostumista arvonlisäverotuksessa.²¹⁵

Kiinteän toimipaikan muodostumista arvonlisäverotuksessa on EU-tuomioistuin käsitellyt useammankin kerran. Keskeisimmät periaatteet on todettu asiassa C-168/84 (Berkholz), jossa selvennettiin, että kiinteällä toimipaikalla on oltava pysyvästi paikalla kyseessä olevien palvelujen suorittamisen kannalta välttämättömät henkilöstö- ja tekniset resurssit. Samaisessa tuomiossa tuomioistuin selvensi myös kiinteän toimipaikan ja liiketoiminnan kotipaikan välistä suhdetta vahvistamalla ensisijaiseksi palvelun liittymäksi paikan, jossa palvelun suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka. Kiinteä toimipaikka otetaan sen sijaan huomioon ainoastaan silloin, kun liiketoiminnan kotipaikan soveltaminen liittymänä ei johda verotuksellisesti järkevään lopputulokseen tai se johtaa ristiriitaan toisen jäsenvaltion kanssa.²¹⁶

Myöhemmin, asiassa C-190/95, EU-tuomioistuin tarkensi kiinteän toimipaikan vähimmäisvaatimuksiksi rakenteen, joka mahdollistaa palvelujen tarjoamisen itsenäisesti. Se voi pitää sisällään henkilökunnan tai muun riittävän pysyvän rakenteen, jonka puitteissa sopimukset voidaan laatia tai hallinnolliset päätökset tehdä itsenäisesti.²¹⁷ Toisaalta asiassa C-260-95 (DFDS A/S) tuomioistuin antoi enemmän painoa taloudellisille olosuhteille tulkittessaan kiinteäksi toimipaikaksi toisen yhtiön epäitsenäisenä asiamiehenä toimivan sivutoimipisteen, jolla oli kuitenkin kiinteälle toimipaikalle tunnusomaiset henkilöstö- ja tekniset resurssit.²¹⁸

EU-tuomioistuin ei ole vahvistanut kiinteän toimipaikan muodostumisen edellytyksiä sähköisessä kaupankäynnissä, mutta tulkinnallista johtoa voidaan hakea edellä mainittujen oikeustapausten yhteydessä luoduista periaatteista. Kirjaimellisesti kyseisiä periaatteita noudatettaessa pelkkä palvelin ei voisi arvonlisäverotuksessa muodostaa kiinteää toimipaikkaa.²¹⁹ Palvelimelle, joka on tietokoneessa oleva ohjelmisto, voidaan

²¹⁴ Asia C-210/04. Ministero dell'Economia e delle Finanze ja Agenzia delle Entrate vastaan FCE Bank plc. Ks. ko. tapaukseen liittyen myös Alexiou & Morrision 2004: 131 – 132; Rendahl 2007: 75. EU:n halu pitää käsitteet erillään näkyy myös käsitteiden englanninkielisissä käännöksissä; kiinteä toimipaikka EU:n arvonlisäverolainsäädännössä on ”fixed establishment” kun taas OECD käyttää siitä sanaa ”permanent establishment”.

²¹⁵ Rendahl 2007: 75; Walden 2008: 13. Etenkin sähköisten palvelujen myynnissä tällainen tilanne on mahdollinen.

²¹⁶ Asia C-168/84. Liiketoiminnan kotipaikka on paikka, jossa yrityksen keskeiset päätökset tehdään ja jossa sen keskushallinto toimii.

²¹⁷ Asia C-190-95; Kallio ym. 2009: 79.

²¹⁸ Ks. myös Mannio 2001: 253.

²¹⁹ Kallio 2001: 6.

tallentaa muun muassa www-sivuja, tietokantoja tai muuta digitaalista informaatiota. Periaatteessa olisi mahdollista, että yrityksen sijoittaessa omistamansa palvelinkoneen, jolla myös yrityksen www-sivusto sijaitsee, johonkin jäsenvaltioista, siitä muodostuisi kiinteä toimipaikka, jos myös henkilöstöä olisi paikalla ylläpitämässä sitä. Palvelimen ylläpitäminen jatkuvasti läsnäolevan henkilöstön voimin on kuitenkin hyvin epätodennäköistä, eikä se ole edes välttämätöntä palvelimen toiminnan kannalta. Pelkkä tekninen infrastruktuuri, joka riittää palvelimen ylläpitämiseksi, ei taas täytä kiinteältä toimipaikalta vaadittavia edellytyksiä henkilöstöressurssien käytöstä.²²⁰ Myöskään riittävän pysyvän rakenteen edellytyksen täytyminen palvelimen kohdalla ei ole kovin todennäköistä, koska palvelimen siirto on helppo suorittaa.²²¹

Koska palvelin ei mitä todennäköisemmin muodosta kiinteää toimipaikkaa, vielä epätodennäköisempää on se, että palvelimella sijaitseva www-sivu sen muodostaisi. Sen sijaan Internet-palveluntarjoajan käyttäminen voisi tietyissä tilanteissa muodostaa kiinteän toimipaikan, mikäli tulkinnan perustana käytettäisiin EU-tuomioistuimen ratkaisua asiassa C-260-95 (DFDS A/S). Siten myös Internet-palveluntarjoaja voisi epäitsenäisenä asiamiehenä toimiessaan ja riittävät henkilöstö-, tekniset ja muut kriteerit täyttäessään muodostaa jonkin suoraa sähköistä kaupankäyntiä harjoittavan yrityksen kiinteän toimipaikan. Internet-palveluntarjoajat toimivat kuitenkin useimmissa tapauksissa täysin itsenäisesti, eivätkä ne yleensä omaa myöskään auktoriteettia päättää sopimuksia asiakkaidensa puolesta tai muullakaan tavoin edusta ulospäin näitä yrityksiä tai niiden palveluja. Internet-palveluntarjoajan tyypillinen toiminta voidaan kiteyttää varastointitilan tarjoamiseksi www-sivuille, minkä perusteella sen ei siten yleensä voida katsoa muodostavan kiinteää toimipaikkaa.²²²

Arvonlisäverotuksen mukaisen kiinteän toimipaikan syntyminen sähköisessä kaupassa on hyvin epätodennäköistä.²²³ Asiaan liittyy kuitenkin tulkinnallista epävarmuutta, koska käytännössä viranomaiset myös eräissä EU:n jäsenmaissa pitävät tuloverotuksen ja arvonlisäverotuksen kiinteiden toimipaikkojen käsitteitä identtisinä. Myös muissa maissa yhteys eri verolajien välillä on usein hyvin läheinen, ja näissä maissa arvonlisäverovelvollisuuden aiheuttavat olosuhteet vaihtelevat vielä enemmän, koska

EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön periaatteet eivät luonnollisestikaan ole kyseisissä

²²⁰ Alexiou & Morrison 2004: 133 – 134.

²²¹ Rendahl 2007: 77.

²²² Alexiou & Morrison 2004: 135.

²²³ Kallio 2001: 6; Alexiou & Morrison 2004: 134.

maissa voimassa. Toisaalta myös EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä on ollut havaittavissa tuloverotuksen piirissä kehittyneiden periaatteiden vaikutusta, mistä kertoo esimerkiksi edellä viitattu tuomio C-260/95 (DFDS A/S).²²⁴

Myöskään tuloverotuksessa kiinteän toimipaikan syntyminen sähköisen kaupankäynnin myötä ei ole kovin todennäköistä. Tämä johtuu siitä, että tuloverotuksen mukainen kiinteän toimipaikan syntyminen edellyttää niin liikepaikkaa, liikepaikan ajallista ja maantieteellistä kiinteyttä kuin liiketoiminnan harjoittamista kiinteän toimipaikan kautta. Lisäksi näiden kriteerien on täytyttyvä samanaikaisesti.²²⁵

OECD:n mukaan www-sivu ei itsessään voi muodostaa kiinteää toimipaikkaa. Myöskään Internet-palveluntarjoaja ei yleensä muodosta agenttisäännön mukaista kiinteää toimipaikkaa. Lähinnä ainostaan palvelin voisi tietyissä tilanteissa muodostaa kiinteän toimipaikan.²²⁶ Mikäli tuloverotuksen piirissä hyväksyttäisiin vakiintuneesti, että liiketoimintaa voidaan harjoittaa palvelimen kautta, se voisi pitkällä tähtäyksellä vaikuttaa välillisesti myös arvonlisäverotuksen kiinteän toimipaikan syntymiseen.²²⁷

5.4. Sähköisten palvelujen myyntimaa

Kuten muidenkin palvelujen kohdalla, myös sähköisten palvelujen arvonlisäverotuksessa myyntimaa vaihtelee riippuen siitä, onko palvelun vastaanottajana toinen verovelvollinen vaiko kuluttaja. Huomioon otetaan myös se, mistä ja mihin palvelut luovutetaan; luovutetaanko ne esimerkiksi yhteisön alueelta sen ulkopuolelle taikka päinvastoin.

²²⁴ Kallio 2001: 6. OECD:n tuloverotusta koskevan malliverosopimuksen kommentaarin mukaan yritykselle voi muodostua 5 artiklan perusteella kiinteä toimipaikka, jos sen puolesta toimii toisessa sopimusvaltiossa muita kuin aputoimintoja tai valmistelevia töitä tekevä epäitsenäinen agentti, jolla on oikeus solmia yritystä sitovia sopimuksia. Mannio 2001: 154; Hoffart 2007: 106; OECD 2010: 24 – 25.

²²⁵ Torkkel 2001: 4.

²²⁶ Muodostaakseen kiinteän toimipaikan palvelimen täytyisi kuitenkin pysyä yhdessä ja samassa paikassa riittävän kauan. Lisäksi ehdoton edellytys on se, että palvelimen kautta suoritettava toiminta muodostaa olennaisen ja merkittävän osan koko yrityksen toiminnasta, eikä ole näin ollen luonteeltaan pelkästään valmistelevaa tai avustavaa. Olennaisuuden vaatimus täyttyy, mikäli palvelimen kautta myydään sähköisiä palveluja, joita asiakas voi tilata palvelimelta ja jotka palvelin toimittaa sähköisesti asiakkaan tietokoneelle. OECD:n mukaan luonteeltaan avustavia tai valmistelevia toimintoja ovat 1) palvelimen käyttö pelkästään kommunikaatiolinkkinä tavarantoimittajien ja asiakkaiden välillä, 2) yrityksen tuotteiden ja palveluiden mainonta ja 3) tiedon välittäminen, kerääminen tai antaminen. OECD 2000a: 5; Lambooj 2001: 51; Torkkel 2001: 4 – 5; Oguttu & Tladi 2009: 217 – 218.

²²⁷ Kallio 2001:6.

Tietyissä myyntitilanteissa on lisäksi merkitystä myös joko myyjän tai ostajan kiinteän toimipaikan sijainnilla.

Verovelvollisella tarkoitetaan direktiivin 2006/112/EY 9 artiklan mukaan itsenäisesti liiketoimintaa harjoittavia, eli käytännössä elinkeinonharjoittajia. Kuluttajan määritelmää ei sen sijaan löydy EU:n arvonlisäverolainsäädännöstä,²²⁸ mutta useissa muissa direktiiveissä se määritellään. EY:n direktiivien mukaan kuluttajan tulisi olla ensisijaisesti luonnollinen henkilö. Sanamuoto vaihtelee kuitenkin eri direktiiveissä, ja niissä annetaan mahdollisuus luokitella kuluttajiksi myös oikeushenkilöt, jotka ovat samankaltaisessa tilanteessa kuin luonnolliset henkilöt. Joissakin jäsenvaltiossa edellä mainittua mahdollisuutta onkin hyödynnetty.²²⁹

Myyntimaan määräytymistä ja arvonlisäveroseuraamuksia kussakin tilanteessa voidaan havainnollistaa esimerkkien avulla.²³⁰ Seuraavissa alaluvuissa käydään läpi eri myyntitilanteita, joita sähköisten palvelujen kaupassa voi syntyä.

5.4.1. Myynti elinkeinonharjoittajille

Elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa sähköisten palvelujen myyntimaa määräytyy direktiivin 2008/8/EY 44 artiklan pääsäännön mukaan seuraavasti:

”Verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa tällä verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka. Jos nämä palvelut kuitenkin suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseiset palvelut vastaanottavan verovelvollisen kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on.”

²²⁸ Rendahl 2007: 73.

²²⁹ Työasiakirja Euroopan sopimusoikeudesta ja yhteisön säännösten tarkistamisesta: tämänhetkinen tilanne ja kuluttajan käsite 17.5.2006: 2 – 3. Esimerkiksi kuluttajalla tarkoitetaan luonnollista henkilöä, joka po. direktiivin kattamia sopimuksia tehdessään toimii muussa tarkoituksessa kuin elinkeinonsa harjoittamiseksi. Vastaavasti direktiivissä 2000/31/EY 2 artiklassa kuluttaja määritellään luonnolliseksi henkilöksi, joka toimii tarkoituksessa, joka ei kuulu hänen elinkeino- tai ammattitoimintaansa.

²³⁰ Esimerkeissä käytetyt ALV-kannat ovat ajalta 1. tammikuuta 2011. Ks. European Commission Taxation and Customs Union. VAT Rates Applied in the Member States of the European Union: 3.

Elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa myyntimaan ratkaisee siis joko ostajan liiketoiminnan kotipaikka, tämän jossakin toisessa valtiossa sijaitseva muu kiinteä toimipaikka taikka viimeisenä vaihtoehtona olevat ostajan kotipaikka tai asuinpaikka. Silloin, kun myyjä ja ostaja ovat sijoittautuneet eri valtioihin, sovelletaan pakollista käännettyä verovelvollisuutta. Arvonlisäverolaissa 44 artiklaa vastaa kyseisen lain 65 §.

Esimerkki 1: Italialainen X Oy luovuttaa sähköisesti ohjelmistoja ranskalaiselle yritykselle. Ranskalaisen yrityksen liiketoiminnan kotipaikka on Ranskassa, eikä sillä ole kiinteää toimipaikkaa muussa valtiossa. Sähköiset palvelut verotetaan myyntimaasäännösten pääsäännön mukaan ostajan sijainnin mukaan. Myyntimaa on tässä tapauksessa siten Ranska. Koska italialaisella X Oy:llä ei ole Ranskassa kiinteää toimipaikkaa, joka olisi osallistunut palvelun myyntiin, voi X Oy veloittaa ranskalaista asiakasta ilman arvonlisäveroa. X Oy:n tulee myyntilaskullaan ilmoittaa myynnin verottomuuden peruste viittaamalla EU:n ALV-direktiivin 44 artiklaan tai kuvailemalla myymänsä palvelu. Ranskalainen asiakas soveltaa hankintaansa käännettyä verovelvollisuutta Ranskassa.

Esimerkki 2: Suomalainen yritys X Oy myy (automatisoituja) etäopetuspalveluja ruotsalaiselle yritykselle Y AB. Etäopetuspalvelut luovutetaan Y AB:n Belgiassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Myös suomalaisella X Oy:llä on Belgiassa kiinteä toimipaikka, joka osallistuu oleellisesti etäopetuspalvelun luovutukseen. Myyntimaasäännösten pääsäännön mukaan myyntimaaksi katsotaan Belgia, koska etäopetuspalvelut luovutetaan Y AB:n kyseisessä maassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Tässä tapauksessa sekä suomalainen X Oy että ruotsalainen Y AB katsotaan sijoittautuneiksi samaan valtioon, jolloin käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta. Verovelvollinen myynnistä on suomalainen X Oy, jonka kiinteä toimipaikka Belgiassa laskuttaa Y AB:tä arvonlisäverollisella (Belgian ALV 21 %) laskulla. Ruotsalainen Y AB ostaa etäopetuspalvelun elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa ja soveltaa hankintaansa ostovähennysmenettelyä Belgiassa. Mikäli suomalaisen X Oy:n Belgiassa sijaitseva kiinteä toimipaikka ei olisi osallistunut etäopetuspalvelun myyntiin, myyntimaan olisi edelleen katsottu olevan Belgia, mutta myyntiin olisi sovellettu käännettyä verovelvollisuutta.

Esimerkki 3: Espanjalainen yritys C luovuttaa yhdysvaltalaiselle yritykselle B Ltd erinäisiä sähköisiä julkaisuja. B Ltd:n liikepaikka on Yhdysvalloissa, eikä sillä ole

kiinteää toimipaikkaa missään muualla. Espanjalaisella C:llä on kiinteä toimipaikka myös Belgiassa, mutta se ei osallistu myyntiin. Sähköisten julkaisujen myynti on myyntimaasäännösten pääsäännön alainen. Myyntimaa on Yhdysvallat, koska palvelu luovutetaan ostajan ko. maassa sijaitsevaan liikepaikkaan. Yhdysvallat sijaitsee yhteisön ulkopuolella, jolloin yhdysvaltalaiseen B Ltd:hen ei ole oikeus soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. Arvonlisäveron maksuvelvollisuus siirtyy sen sijaan espanjalaiselle C:lle, joka soveltaa myyntiinsä käännettyä verovelvollisuutta Espanjassa.

5.4.2. Myynti kuluttajille ajalla 2010 - 2014

Kuluttajille myytyjen sähköisten palvelujen myyntimaa riippuu siitä, mistä ja mihin palvelut luovutetaan. Se, luovutetaanko palvelut EU:n ulkopuolelta vai jostain EU-maasta, vaikuttaa sovellettavan artiklan valintaan. Vastaavasti merkitystä on myös sillä, onko palvelun vastaanottajan sijaintipaikka EU:n alueella vai sen ulkopuolella. Direktiivin 2002/38/EY myötä yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneita sähköisten palvelujen myyjiä on vaadittu rekisteröitymään verovelvolliseksi yhteisöön silloin, kun ne myyvät palveluja EU:n jäsenvaltioissa sijaitseville kuluttajille. Rekisteröinnin yritykset ovat voineet hoitaa joko valitsemalla direktiivin erityisjärjestelmän tai perustamalla kiinteän toimipaikan johonkin jäsenvaltioon. Se, kumman ratkaisun yritykset ovat valinneet, vaikuttaa arvonlisävero-kohteluun.

Kun sähköisten palvelujen myyjä on sijoittautunut yhteisön alueelle, sovelletaan myyntiin EU:n alueella oleville kuluttajille direktiivin 2008/8/EY 45 artiklaa. Arvonlisäverolaissa artiklaa vastaa 66 §. Artikla 45 kuuluu seuraavasti:

”Muulle kuin verovelvolliselle henkilölle suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka. Jos palvelut kuitenkin suoritetaan palvelun suorittajan kiinteästä toimipaikasta, joka sijaitsee muualla kuin tämän liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa palvelujen suorittajan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on.”

Esimerkki 1: Saksalainen X AG myy tietokoneelle ladattavan pelin Ruotsissa asuvalle kuluttajalle. X AG:n liiketoiminnan kotipaikka on Saksassa, eikä sillä ole kiinteää toimipaikkaa muussa valtiossa. Myyntimaa määräytyy 45 artiklan pääsäännön mukaan,

jolloin myyjän kiinteä toimipaikan sijainti on ratkaiseva. Tässä tapauksessa myyntimaa on Saksa, koska palvelut luovutetaan X AG:n Saksassa sijaitsevasta toimipaikasta. Verovelvollinen myynnistä on X AG, joka laatii verollisen myyntilaskun (Saksan ALV 19 %) Ruotsissa sijaitsevalle asiakkaalle.

Esimerkki 2: Ranskalainen X S.A. luovuttaa Suomessa sijaitsevalle kuluttaja-asiakkaalle musiikkia ladattavaksi tietokoneelle. X S.A.:lla on kiinteät toimipaikat myös Saksassa, Italiassa ja Suomessa. X S.A. luovuttaa varsinaisen palvelun Suomessa sijaitsevasta toimipaikastaan. Myyntiin sovelletaan 45 artiklan pääsääntöä. Näin ollen myynnin katsotaan tapahtuneen Suomessa, koska varsinainen palvelu luovutetaan X S.A.:n Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Verovelvollinen myynnistä on X S.A., joka laatii normaaliin tapaan verollisen myyntilaskun (Suomen ALV 23 %).

Esimerkki 3: Yhdysvaltainen A Ltd luovuttaa sähköisiä kirjoja EU:n alueella asuville kuluttajille. A Ltd on jo ennen direktiivin 2002/38/EY voimaantuloa ollut rekisteröityneenä yhteisön alueelle muun myyntinsä vuoksi. Sähköisten palvelujen direktiivin myötä A Ltd on perustanut kiinteän toimipaikan myös Luxemburgiin, josta se luovuttaa sähköisiä palveluja. A Ltd:tä pidetään sijoittautuneena yhteisön alueelle ja, kun A Ltd luovuttaa sähköisiä palveluja esimerkiksi Ranskassa, Espanjassa, Alankomaissa ja Suomessa asuville kuluttajille, myyntiin sovelletaan 45 artiklaa. A Ltd luovuttaa palveluja Luxemburgista sijaitsevasta kiinteästä toimipaikastaan, jolloin yrityksen myyntiin sovelletaan asiakkaan sijainnista riippumatta mainitun maan yleistä verokantaa (ALV 15 %).

Kun EU:n alueelle sijoittautunut sähköisten palvelujen myyjä luovuttaa palveluja EU:n ulkopuolella sijaitseville kuluttajille, myyntiin sovelletaan 59 artiklaa, jota arvonlisäverolaissa vastaa immateriaalipalveluja koskeva ALV 69 h §. Artiklassa 59 todetaan:

”Seuraavien palvelujen, jotka suoritetaan muulle kuin verovelvolliselle henkilölle, joka on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle tai jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on yhteisön ulkopuolella, suorituspaikka on paikka, johon kyseinen henkilö on sijoittautunut tai jossa hänen kotipaikkansa tai vakinainen asuinpaikkansa on”...

Esimerkki: Iso-Britannialainen C Inc. myy Yhdysvalloissa sijaitsevalle kuluttajalle

tämän tilaaman online-sanomalehden. Myyntimaa on 59 (j) artiklan perusteella Yhdysvallat, koska asiakkaan vakinainen asuinpaikka on ko. maassa. Koska Yhdysvallat sijaitsee yhteisön ulkopuolella, C Inc. ei lisää myyntiin lainkaan arvonlisäveroa.

Silloin, kun sähköisten palvelujen myyjä, jota ei pidetä sijoittautuneena EU:n alueelle, myy palveluja EU:n jäsenvaltioissa asuville kuluttajille, myyntiin sovelletaan 58 artiklaa. Arvonlisäverolaissa sitä vastaa ALV 69 i §. Artiklassa 58 todetaan seuraavasti:

”Palvelujen suorituspaikka sähköisesti suoritettavien palvelujen ja erityisesti liitteessä II tarkoitettujen osalta, joita verovelvollinen, jonka liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, on yhteisön ulkopuolella, taikka jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on yhteisön ulkopuolella, suorittaa muille kuin verovelvollisille henkilöille, jotka ovat sijoittautuneet johonkin jäsenvaltioon taikka joiden kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on jossakin jäsenvaltiossa, on paikka, johon ”muu kuin verovelvollinen henkilö on sijoittautunut tai jossa on hänen kotipaikkansa tai vakinainen asuinpaikkansa.”

Esimerkki 1: Japanilainen X Co. harjoittaa sähköisessä muodossa olevien tietokonepelien myyntiä EU:n alueella sijaitseville kuluttajille. X Co:lla ei ole kiinteää toimipaikkaa missään EU:n jäsenvaltiossa, eikä ko. yrityksen ole muun myynnin vuoksi tarvinnut aikaisemmin rekisteröityä yhteisön alueelle. X Co. on valinnut erityisjärjestelmän käytön kiinteän toimipaikan perustamisen sijaan. Erityisjärjestelmän voi valita, mikäli yritys ei luovuta sähköisiä palveluja muille kuin kuluttajille ja elinkeinonharjoittajille. Erityisjärjestelmän käyttöön liittyy ns. tunnistamisjäsenvaltion valinta; X Co. valitsee kyseiseksi valtiokseen Iso-Britannian. Mikäli X Co. myy palvelujaan esimerkiksi Ranskassa, Espanjassa, Ruotsissa, Italiassa ja Virossa sijaitseville kuluttajille, myyntiin sovelletaan 58 artiklaa ja X Co. laatii verolliset laskut seuraavanlaisesti:

–ALV 19,6 % Ranskassa sijaitseville kuluttajille

–ALV 18 % Espanjassa sijaitseville kuluttajille

–ALV 25 % Ruotsissa sijaitseville kuluttajille

–ALV 20 % Italiassa sijaitseville kuluttajille ja

–ALV 20 % Virossa sijaitseville kuluttajille.

X Co. hoitaa myynteihin liittyvät ilmoitus- ja maksuvelvollisuutensa tunnistamisvaltioonsa Iso-Britanniaan

Esimerkki 2: Australialainen C Ltd myy matkapuhelimiin ladattavia soittoääniä EU:n jäsenvaltioissa asuville kuluttajille. C Ltd on muun toimintansa vuoksi rekisteröitynyt jo ennestään Saksaan. Tästä syystä C Ltd ei voi valita erityisjärjestelmää. C Ltd:llä ei ole kiinteää toimipaikkaa missään jäsenvaltiossa, eikä yritys aio myöskään direktiivin 2002/38/EY johdosta sellaista perustaa. C Ltd:n luovuttamien palvelujen arvonlisäverokohtelu riippuu siitä, minkä EU:n jäsenvaltioiden kuluttajille yritys soittoääniä myy. Mikäli C Ltd:n asiakkaat sijaitsevat esimerkiksi Tanskassa, Irlannissa, Espanjassa ja Kyproksella, yrityksen on rekisteröidyttävä verovelvolliseksi kaikissa mainituissa maissa sekä maksaa niihin arvonlisäveroa seuraavasti:

- ALV 25 % Tanskassa sijaitseville kuluttajille
- ALV 21 % Irlannissa sijaitseville kuluttajille
- ALV 18 % Espanjassa sijaitseville kuluttajille ja
- ALV 15 % Kyproksella sijaitseville kuluttajille.

Myös ostovähennysmenettely on C Ltd:n osoitettava siihen jäsenvaltioon, johon se myynnin perusteella viittaa.

5.4.3. Myynti kuluttajille vuodesta 2015 eteenpäin

Vuoden 2010 alussa voimaan tullut direktiivi 2008/8/EY sisältää muutoksia sähköisten palvelujen arvonlisäverotukseen. Nämä muutokset tulevat voimaan vuonna 2015 ja niiden keskeinen sisältö on se, että tuosta ajankohdasta lähtien kuluttajille luovutettujen sähköisten palvelujen myyntimaa ratkeaa aina 58 artiklan eli ostajan sijoittautumisvaltion perusteella, riippumatta myyjän sijainnista.

Toinen muutos on EU:n ulkopuolelle sijoittautuneiden yritysten sähköisen kaupan erityisjärjestelmän korvaaminen uudella erityisjärjestelmällä, jota sovelletaan sähköisten

palvelujen myyjien lisäksi myös telepalvelujen ja radio- ja televisiolähetyspalvelujen myyjiin, joiden sijaintipaikka on EU:n ulkopuolella. Uusi järjestelmä vastaa periaatteiltaan alkuperäistä erityisjärjestelmää. Kolmas ja edellistä merkittävämpi muutos koskee EU:n alueelle sijoittautuneita myyjiä, joihin aletaan niin ikään soveltaa erityisjärjestelmää. Erityisjärjestelmän, ns. yhden yhteyspisteen järjestelmän, luominen EU-yrityksiä varten oli välttämätöntä uuden kuluttajia koskevan myyntimaasäännön vuoksi. Ilman sitä, EU:n alueella sijaitsevat sähköisten palvelujen myyjät olisivat joutuneet rekisteröitymään kaikkiin niihin jäsenvaltioihin, joissa niillä on kuluttajasiakkaita. Yhden yhteyspisteen järjestelmä takaa sen, että sähköisiä palveluja myyvät EU-yritykset voivat hoitaa kaikki arvonlisäverovelvollisuutensa siinä jäsenvaltiossa, jossa niiden kotipaikka on.

Direktiivimuutosten tavoitteena yleisesti on estää yritysten sijoittuminen verotussyistä matalan verokannan jäsenvaltioihin, jonka on mahdollistanut se, että kuluttajapalvelukaupassa sovellettava verokanta on ollut poikkeuksetta myyjän kotipaikan verokanta.²³¹ Direktiivin johdosta EU:n ulkopuoliset sähköisten palvelujen myyjät ovat periaatteessa tasavertaisessa asemassa EU:n alueella sijaitsevien yritysten kanssa. Haittapuolena on kuitenkin se, että jos teknologia ei vuonna 2015 edelleenkään kykene tarjoamaan ehdottoman varmaa ratkaisua kuluttajan sijainnin määrittämiseksi, asiaa koskeva ongelma tulee laajenemaan entisestään.²³²

Suomen arvonlisäverolakiin tulevat muutokset tullaan toteuttamaan myöhemmin tehtävällä erillisellä lainmuutoksella. Tämän katsotaan luovan selkeyttä.²³³

²³¹ EU:n sähköisen kaupan arvonlisäverotus syrjii rehellisiä toimijoita, PriceWaterhouseCoopers 9.3.2006; HE/136/2009: 22; Parilli 2009: 13 – 14.

²³² Parilli 2009: 14.

²³³ HE/136/2009 vp: 22.

6. SÄHKÖISTEN PALVELUJEN ERITYISJÄRJESTELMÄ

Sähköisten palvelujen direktiivin sisältämän myyntimaasäännöksen vuoksi yhteisön ulkopuolisten myyjien tulee tilittää myynnistä sen maan vero, jolla olevalle muulle kuin elinkeinonharjoittajille he myyvät näitä palveluja. Yhteisön ulkopuolisten myyjien olisi tämän johdosta täytynyt joko perustaa kiinteä toimipaikka johonkin jäsenvaltioista taikka rekisteröityä jokaiseen EU-valtioon, jossa niillä on kuluttaja-asiakkaita.²³⁴

Sähköisten palvelujen erityisjärjestelmä luotiin vaihtoehdoksi kiinteän toimipaikan perustamiselle ja moninkertaiselle rekisteröinnille. Järjestelmän tarkoituksena oli helpottaa yhteisöön sijoittautumattomien sähköisten palvelujen tarjoajien ja sellaisten toimijoiden, joita ei muuten vaadittu rekisteröitymään verovelvolliseksi yhteisössä, verovelvoitteiden noudattamista.²³⁵ Toisaalta erityisjärjestelmä oli myös yhteisön keino saada tällaisten toimijoiden myynti varmemmin arvonlisäverotuksen piiriin, sillä valvonta olisi muutoin heidän kohdallaan käytännön syistä usein vaikeaa. Koska erityisjärjestelmä oli hallinnollisesti sekä edullisempi että kevyempi vaihtoehto verrattuna kiinteän toimipaikan perustamiseen tai useampaan jäsenvaltioon rekisteröitymiseen, sen uskottiin myös parantavan yritysten halukkuutta vapaaehtoiseen rekisteröitymiseen ja muiden verovelvollisuuteen liittyvien velvollisuuksien noudattamiseen.²³⁶ Erityisjärjestelmää sovellettaessa sähköisten palvelujen myyjä, joka suorittaa kyseisiä palveluja muille kuin verovelvollisille, saa jollei tämä muuten ole yhteisössä verovelvollinen, hoitaa sähköisesti kaikki arvonlisäverotukseen liittyvät ilmoitus- ja maksuvelvollisuutensa kaikkiin jäsenvaltioihin yhden valitsemansa jäsenvaltion, eli ns. tunnistamisjäsenvaltion, verohallinnon kautta.²³⁷

6.1. Kenellä on oikeus käyttää erityisjärjestelmää

Erityisjärjestelmää koskevat säännöksiä on muutettu viimeksi direktiivillä 2008/8/EY.

²³⁴ Nieminen, Anttila, Äärilä & Jokinen 2011: luku 7:10.

²³⁵ Direktiivi 2002/38/EY (5).

²³⁶ Kallio ym. 2009: 649.

²³⁷ Direktiivi 2002/38/EY (5); Nieminen ym. 2011: 7. luku:10; Kallio ym. 2010: 687 - 688.

Oikeus erityisjärjestelmän käyttämiseen on direktiivin 2008/8/EY 358 a artiklan mukaan vain EU:n ulkopuolelle sijoittautuneella verovelvollisella, joka myy sähköisiä palveluja EU:hun sijoittautuneille kuluttajille. Soveltamisalan ulkopuolelle jäävät näin ollen muiden sähköisten tuotteiden myyjät, eli käytännössä telepalvelujen ja radio- ja televisiolähetyspalvelujen myyjät.

EU:n ulkopuolelle sijoittautuneella verovelvollisella tarkoitetaan direktiivin 358 a artiklan 1 alakohdan mukaan verovelvollista, jonka liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka ei sijaitse yhteisön alueella ja jota ei muidenkaan liiketoimien johdosta vaadita rekisteröitymään verovelvolliseksi yhteisössä. Näin ollen esimerkiksi suomalaiset yritykset eivät voi halutessaankaan valita erityisjärjestelmää. Mikäli myyjä valitsee erityisjärjestelmän, sitä sovelletaan valitsemisen jälkeen kaikkiin sähköisten palvelujen myynteihin EU-kuluttajille ja kuluttajan asemassa oleville oikeushenkilöille. Yleisten sääntöjen mukainen menettely koskien esimerkiksi ilmoittamisvelvollisuutta ja arvonnäköveron palauttamista ei siten ole käytettävissä.²³⁸

6.2. Tunnistamis- ja kulutusjäsenvaltio

Tunnistamisjäsenvaltiolla tarkoitetaan direktiivin 358 a 2 alakohdan mukaan jäsenvaltiota, jolle yhteisöön sijoittautumaton verovelvollinen päättää ilmoittaa hänen verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta yhteisön alueella. Yhteisöön sijoittautumaton sähköisten palvelujen myyjä voi valita tunnistamisjäsenvaltiokseen, eli rekisteröitymisvaltioksi, minkä tahansa jäsenvaltion. Tähän tunnistamisjäsenvaltioon myyjän on ilmoitettava sähköisesti toiminnan alkamisesta tai päättymisestä taikka muuttumisesta siten, ettei hän enää täytä erityisjärjestelmän soveltamisedellytyksiä. Lisäksi myyjän on toimitettava tunnistamisjäsenvaltiolle sähköisesti arvonnäköveroilmoitus kultakin vuosineljännekseltä riippumatta siitä, onko hän suorittanut sähköisiä palveluja vai ei. Tunnistamisjäsenvaltion on puolestaan annettava verovelvolliselle yksilöllinen ALV-tunnistenumero ja ilmoitettava se verovelvolliselle sähköisesti.²³⁹

²³⁸ Kallio ym. 2010: 689; Nieminen ym. 2011: 7. luku:10.

²³⁹ Direktiivi 2008/38/EY, 360 – 364 artikla.

Kulutusjäsenvaltio on määritelty direktiivin 358 artiklan 3 alakohdassa. Määritelmän mukaan kulutusjäsenvaltio on jäsenvaltio, jossa sähköisten palvelujen suorittamisen katsotaan direktiivin 2008/8/EY 58 artiklan mukaan tapahtuvan. Kyseessä on siis valtio, johon muu kuin verovelvollinen henkilö on sijoittautunut tai jossa on hänen kotipaikkansa tai vakinainen asuinpaikkansa.

6.3. Veron maksaminen erityisjärjestelmässä

Verovelvollisen on direktiivin 364 artiklan mukaan annettava arvonlisäveroilmoitus viimeistään 20 päivän kuluessa kunkin vuosineljänneksen päättymisestä. Arvonlisävero on 367 artiklan mukaan myös maksettava tämän samaisen määräajan kuluessa tunnistamisjäsenvaltion määräämälle pankkitilille. Erityisjärjestelmää käyttävä verovelvollinen ei saa 368 artiklan mukaan tehdä antamissaan arvonlisäveroilmoituksissa normaaleja arvonlisäveron vähennyksiä paikallisista ostoistaan. Tämä saattaa osin heikentää erityisjärjestelmän houkuttelevuutta. Normaalimenettelyn sijaan verovelvollinen voi hakea ulkomaalaispalautusta direktiivissä 85/560/ETY mainituin edellytyksin.²⁴⁰

6.4. ALV:n menettelysäännösten soveltaminen erityisjärjestelmässä

Direktiivin erityisjärjestelmää koskevat säännökset on sisällytetty Suomen ALV:iin pykäliksi 133 d-y, jotka muodostavat lain 12 a luvun.²⁴¹ Erityisjärjestelmää käyttävään sähköisten palvelujen myyjään, joka on valinnut tunnistamisjäsenvaltioksi Suomen, sovelletaan pääsääntöisesti ALV:n 13 – 22 luvun menettelysäännöksiä sekä Suomeen että muihin jäsenvaltioihin tilitettävän veron osalta. Suomen tunnistamisjäsenvaltioksi valitsevan sähköisten palvelujen myyjän on ALV 133 g § mukaan tehtävä sähköisesti aloittamisilmoitus Länsi-Suomen verovirastolle. Myyjä merkitään verovelvollisten rekisterin sijasta erilliseen tunnistamisrekisteriin ja hänelle annetaan tunnistamisnumero. Suomi ilmoittaa 10 päivän kuluessa sen kuukauden päättymisestä, jonka aikana aloittamisilmoitus saatiin, muille jäsenvaltioille. Vastaavasti Suomen Verohallinto saa

²⁴⁰ Kallio ym. 2010: 692.

²⁴¹ Kallio ym. 2010: 687.

muilta jäsenvaltiolta tiedon näiden verohallinnoille aloittamisilmoituksen antaneista sähköisten palvelujen myyjistä.²⁴²

Suomen tunnistamisjäsenvaltioksi valinneen sähköisten palvelujen myyjän on ALV 133 h § mukaan annettava tiedot Länsi-Suomen verovirastolle kaikista EU:n alueella suoritetuista sähköisten palvelujen myynneistä muille kuin elinkeinonharjoittajille. Sähköisesti annettavalla ilmoituksella myynnit ja niistä suoritettavat verot erotellaan kulutusjäsenvaltiokohtaisesti ja maksetaan kulutusjäsenvaltion soveltaman verokannan mukaisesti. Verokautena on kalenterivuoden neljännes, ja ilmoitus on ALV 133 i §:n mukaan annettava ja verot maksettava verokautta seuraavan kuukauden 20. päivään mennessä. Suomen on annettava ilmoitus tiedoksi muille jäsenvaltioille ja tilitettävä muille jäsenvaltioille kuuluva osuus myyjän maksamista veroista viimeistään 10 päivän kuluessa ilmoituksen ja maksun vastaanottamiskuukauden päättymisestä.²⁴³

ALV 133 j §:n mukaan erityisjärjestelmää soveltavalla myyjällä ei ole oikeutta vähentää Suomessa suoritettuihin ostoihin sisältyvää veroa. Sen sijaan myyjä voi hakea veron takaisin AVL 122 §:ssä säädetyllä ulkomaalaispalautusmenettelyllä. Erityisjärjestelmää soveltavan myyjän on ALV 133 k §:n mukaan pidettävä erityisjärjestelmän kuuluvista liiketoimista riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa, jotta kulutusjäsenvaltio voi määrittää myyjän antaman veroilmoituksen oikeellisuuden.²⁴⁴

Valvonnan mahdollistamiseksi Suomen tunnistamisrekisteriin merkitään ALV 133 g §:n mukaan myös sellainen yhteisöön sijoittautumaton myyjä, joka on valinnut tunnistamisjäsenvaltioksi muun jäsenvaltion kuin Suomen. Merkintä tehdään tunnistamisjäsenvaltion antamien tietojen perusteella. Suomi saa muilta jäsenvaltioilta tiedot myynneistä, joista myyjä on velvollinen tilittämään Suomen veron. Tunnistamisjäsenvaltio myös tilittää tämän veron Suomen valtiolle edellä mainitussa 10 päivän määräajassa.²⁴⁵

²⁴² Nieminen ym. 2011: 7. luku:10; Kallio ym. 2010: 693 – 694; Äärilä & Nyrhinen 2010: 349.

²⁴³ Nieminen ym. 2011: 7. luku:10; Kallio ym. 2010: 690 – 691; Äärilä & Nyrhinen 2010: 349.

²⁴⁴ Nieminen ym. 2011: 7. luku:10; Kallio ym. 2010: 692; Äärilä & Nyrhinen 2010: 349.

²⁴⁵ Nieminen ym. 2011: 7- luku:10; Kallio ym. 2010: 690.

6.5. Yhden yhteyspisteen järjestelmään vuonna 2015

Direktiivin 2008/8/EY mukaan kuluttajille suoritettavien sähköisten palvelujen, radio- ja televisiolähetyspalvelujen ja telepalvelujen myyntimaasäännöksissä tapahtuu muutoksia vuoden 2015 alusta. Tästä ajankohdasta lähtien myös EU:n alueelle sijoittautuneiden yritysten, jotka myyvät edellä mainittuja palveluja, palvelujen verotuspaikka on paikka, johon muu kuin elinkeinonharjoittajan asemassa oleva ostaja on sijoittautunut. Jotta niiden EU-yritysten, joita direktiivimuutos koskee, velvoitteet eivät muodostuisi liian raskaiksi noudattaa, otetaan samassa yhteydessä käyttöön uusi erityisjärjestelmä. Erityisjärjestelmä antaa yrityksille mahdollisuuden täyttää ilmoitus- ja maksuvelvoitteensa EU:n alueella yhtä arvonlisäverotunnistetta käyttäen omassa sijoittautumisvaltiossaan, josta tiedot ja maksut välitetään kulutusjäsenvaltioille. Järjestelmä muistuttaa siis periaateiltaan EU:n ulkopuolelle sijoittautuneisiin sähköisten palvelujen myyjiin sovellettavaa järjestelmää, jonka soveltamisala laajenee myös koskemaan telepalvelujen ja radio- ja televisiolähetyspalvelujen myyjiä.²⁴⁶

Sujuvan siirtymävaiheen takaamiseksi, EU:n alueelle sijoittautuneen yrityksen sijoittautumisvaltio saa pidättää itselleen osan perimästään arvonlisäverosta vuoteen 31.12.2018 saakka. Pidätetty osuus voi olla enintään 30 % ajalla 1.1.2015 – 31.12.2016 ja 15 % ajalla 1.1.2017 – 31.12.2018. Vuoden 2019 alusta oikeutta pidätykseen ei enää ole.²⁴⁷

²⁴⁶ HE/136/2009 vp: 14.

²⁴⁷ VAT Package: Commission welcomes adoption by the ECOFIN Council of new rules on the place of supply of services and a new procedure for VAT refunds, 12.2.2008.

7. SÄHKÖISTEN PALVELUJEN ARVONLISÄVEROTUSHAASTEET

7.1. Luokitteluun liittyvät ongelmat

Sähköisessä muodossa olevien tuotteiden luokittelu on herättänyt keskustelua jo pitkään. Internetin ja sähköisen kaupankäynnin kasvun myötä aiheesta on tullut yhtä tärkeämpi. Esimerkiksi WTO:n piirissä käydyissä keskusteluissa on sähköisten palvelujen esitetty olevan sekä tavaroita että palveluja.²⁴⁸ Verotuksessa on kuitenkin olennaista kyetä määrittelemään liiketoimi ja sen kohteena oleva tuote yksiselitteisesti.²⁴⁹ Myytävän tuotteen määrittely joko tavaraksi tai palveluksi on erityisen tärkeää myös EU:n arvonlisäverolainsäädännössä, jossa tavarihin ja palveluihin sovelletaan eri myyntimaasäännöksiä. Palvelujen myyntimaakaan ei kuitenkaan ole EU:n arvonlisäverolainsäädännön mukaan kaikissa tilanteissa sama, vaan se määräytyy palvelun luonteen perusteella. Sähköisten palvelujen, jotka eivät selvästikään ole fyysisessä muodossa olevia tuotteita, luokittelu palveluiksi on käytännössä ainoa keino saada ne arvonlisäverotuksen piiriin.²⁵⁰

Palvelun luokittelu nimenomaan sähköiseksi palveluksi voi tietyissä tilanteissa olla erityisen hankalaa. Vaikka sähköiset palvelut määriteltiin direktiivissä 2002/38/EY sekä myöhemmin neuvoston asetuksessa, määritelmät eivät välttämättä päde uudentilaisiin sähköisiin palveluihin, joiden määrä tulee mitä todennäköisemmin vain moninkertaistumaan tulevaisuudessa.²⁵¹ Sähköisten palvelujen kohdalla teknologian kehitys ja konvergenssi, eli eri mediamuotojen yhdistyminen, näkyvätkin erityisen selvästi. Yhteen sähköiseen palveluun voidaan hyvin sisällyttää sekä opetuksellisia, viihteellisiä että liike-elämässä hyödyllisiä elementtejä. Palvelujen myynti ei myöskään rajoitu ainostaan Internetissä käytävään kauppaan, vaan niitä voidaan tarjota myös mobiilissa ympäristössä esimerkiksi matkapuhelinten avulla.²⁵²

²⁴⁸ Forgione 2005: 7; Basu 2007: 97; Basu 2008: 7; Chaturvedi & Mohanty 2008: 931 – 932.

²⁴⁹ Basu 2007: 97; Basu 2008: 7.

²⁵⁰ Fridensköld 2004: 184.

²⁵¹ Fridensköld 2004: 184; Chaturvedi & Mohanty 2008: 932.

²⁵² Cockfield 2002: 335; Kärkkäinen 2004: 21; Chaturvedi & Mohanty 2008: 932.

Luokitteluun liittyviä ongelmia ei aiheudu kuitenkaan pelkästään uudenlaisista palveluista. Vaikeuksia saattaa nimittäin olla myös useammasta palvelusta tai palvelujen ja tuotteiden yhdistelmästä koostuvien ns. palvelupakettien määrittelyn suorittamisessa.²⁵³ Koska sähköisten palvelujen luokittelu on toisinaan hyvin hankalaa, on mahdollista, että EU:n jäsenvaltioidenkin keskuudessa syntyy erilaisia tulkintoja, mikä voi johtaa vääränlaisen arvonlisäveron asettamiseen.

Eräitä sähköisiä palveluja on tarjolla ainostaan sähköisessä muodossa, mutta on olemassa myös sellaisia sähköisiä palveluja, joille löytyy fyysisessä muodossa oleva vastine. Periaatteessa kaikki sellaiset fyysisessä muodossa olevat tuotteet, jotka sisältävät ääntä, tietoa, grafiikkaa, musiikkia tai videoita, voidaan muuttaa digitaaliseen muotoon ja luovuttaa Internetin kautta. EU:n arvonlisäverolainsäädännön mukaan tuotteen jakelumuodolla ei pitäisi olla vaikutusta sen arvonlisäverokohteluun. Kuitenkin esimerkiksi sähköisessä muodossa julkaistut kirjat ja sanomalehdet ovat pääsääntöisesti selvästi korkeamman alv-kannan alaisia kuin niiden fyysisessä muodossa olevat vastineensa. Tämä johtuu siitä, että sähköisiä palveluja verotetaan yleisen palvelujen alv-kannan mukaan, kun taas monissa EU:n jäsenmaissa esimerkiksi kirjoihin sovelletaan alennettua alv-kantaa tai jopa nollaverokantaa.²⁵⁴

Sähköisten palvelujen ja niiden fyysisessä muodossa olevien vastineiden erilainen verotuskohtelu merkitsee neutraliteettihäiriötä. Sitä on kuitenkin perusteltu esimerkiksi sähköisten sanomalehtien kohdalla sillä, että sähköisiin lehtiin liittyy usein lisäpalveluja, kuten oikeus lukea arkistoituja artikkeleita taikka saada päivitettyä tietoa esimerkiksi pörssikurssin muutoksista. Näiden lisäpalvelujen katsotaan muuttavan sen verran tilannetta, että erilainen alv-kohtelu on tarpeen. Lisäksi, mikäli sähköisiin lehtiin sovellettaisiin yhtä matalaa verokantaa kuin perinteisiin sanomalehtiin, on esitetty, että matalan verokannan tulisi kattaa ainoastaan se osa sähköisestä lehdestä, joka on jäljennös sen perinteisessä muodossa olevasta vastineestaan. Tämän on epäilty johtavan siihen, että yritykset luopuisivat interaktiivisista ja muista lisäpalveluista, koska alennettu alv-kanta ei koskisi lainkaan niitä.

²⁵³ Krever 2000: 10; Lejeune 2002: 63. Esimerkki hankalasta rajanvetotilanteesta on fyysisessä muodossa olevan tuotteen ostaminen, jota ohjataan etänä tietokoneohjelmien avulla. Tällainen tuote voi olla esim. tehtaaseen hankittava robotti, jonka ostoon liittyy sekä fyysistä huoltoa, mutta myös tietokoneohjelman päivitystä ja etäylläpitoa.

²⁵⁴ Krever 2000: 10 – 11; Friedensköld 2004: 184; Basu 2007: 97; Basu 2008: 7.

Tämä olisi kuluttajien kannalta epäsuotavaa, minkä vuoksi ajatusta ei ole viety eteenpäin.²⁵⁵

Iso-Britanniassa, joka on eräs niistä EU:n jäsenvaltiosta²⁵⁶, joka soveltaa nollaverokantaa kirjoihin ja sanomalehtiin, nollaverokantaa on perusteltu yleisellä sosiaalisilla hyödyillä, joita tiedon ja kirjallisuuden levityksen uskotaan saavan aikaan. Eräät kustantamoalan yritykset ovat ajaneet nollaverokannan soveltamisalan laajentamista myös sähköisiin kirjoihin ja sanomalehtiin, mutta Iso-Britannian hallitus ei ole ollut tähän halukas. Haluttomuus johtuu osin siitä, että arvonlisäverodirektiivin 110 artiklassa myönnetty oikeus nollaverokannan pitämiseen, ei salli soveltamisalan laajentamista edelleen. Mahdollisuus siihen voisi kuitenkin olla, mikäli Iso-Britannian arvonlisäverolakiin sisältyvää määritelmää kirjasta muutettaisiin vastaamaan paremmin modernia määritelmää. Parhaimmillaan nollaverokannan soveltaminen sähköisiin kirjoihin ja sanomalehtiin saattaisi kannustaa kustantamoalaa panostamaan enemmän sähköisten kirjojen ja sanomalehtien kustantamiseen, jonka houkuttelevuutta kyseisiin tuotteisiin kohdistettu arvonlisäverotus on saattanut heikentää. Ainakin jossain määrin se voisi myös vähentää puuraaka-aineen kulutusta, mikä tämän päivän ympäristönäkökulmasta katsottuna on merkittävä asia.²⁵⁷

Oikeuskirjallisuudessa hallitsevan näkemyksen mukaan erot sähköisten palvelujen ja niiden fyysisessä muodossa olevien vastineiden välillä muodostuvat pelkästään erilaisesta jakelumuodosta. Arvonlisäverolainsäädäntö, joka kohtelee niitä ikään kuin eri tuotteina, vaikuttaa siksi todellisuudesta etääntyneeltä. Ongelma saattaa osin liittyä terminologiaan, mutta toisaalta taustalla on myös verotukseen liittyviä, perustavampaa laatua olevia oletuksia.²⁵⁸ Näiden oletusten juuret ovat vero-oikeuden historiassa ja sen yhteyksissä tavarakauppaan, jolla on selkeä ja näkyvä rakenne. Kun palvelujen tuotanto yleisesti alkoi lisääntyä, verosäännöksiä oli vaikeaa sopeuttaa pelkästään niihin jo.

²⁵⁵ OECD 2003:9.

²⁵⁶ Myös Suomessa sovelletaan nollaverokantaa vähintään kuukauden ajaksi kotiin tilattuihin sanoma- ja aikakauslehtiin. Tätä tutkielmaa kirjoitettaessa (17.6.2011) Suomessa on meneillään hallitusneuvottelut, joista saadun ennakkotiedon mukaan sanoma- ja aikakauslehdille aiotaan määrätä 9 % alv-vero.

²⁵⁷ Reeder & Tickel 2007. Iso-Britanniassa arvonlisäverotuksessa käytettävä kirjan määritelmä on peräisin lähes 40 vuotta vanhasta laista. Määritelmä rajoittuu ainostaan nidotussa muodossa oleviin kirjoihin. Esimerkiksi Oxfordin sanakirjassa kirja määritellään sen perusteella, mitä kirja yleensä sisältää, eikä siihen liitetä ulkoasuun koskevia määreitä.

²⁵⁸ Basu 2008: 7.

Sähköisten palvelujen ollessa kyseessä, vaikeudet ovat niiden luonteen vuoksi vielä tavallistakin suurempia.²⁵⁹

Sähköisten palvelujen luokitteluun liittyvä keskustelu lähinnä vain korostaa sitä seikkaa, että tietoverkoissa olevat tuotteet eivät perinteisessä mielessä ole sen paremmin tavaroita kuin palveluitakaan. Tietovirrat, joista sähköiset palvelut koostuvat, eivät yksinkertaisesti asetu mihinkään lohkon vero-oikeudessa, jonka perustana on fyysisessä muodossa olevien tuotteiden tuotannon ja jakelun verotus.²⁶⁰ Sähköisiä palveluja ei voida pysäyttää millekään ”rajalle” tarkistettavaksi; Internetissäkin palvelujen biteistä koostuva informaatio kulkee juuri sitä reittiä pitkin, joka sillä hetkellä on tehokkain.²⁶¹

7.2. Lainkäyttövaltaan liittyvät ongelmat

Internet tarjoaa sähköisten palvelujen myynnille globaalim foorumin, jolla ei ole periaatteessa minkäänlaisia maantieteellisiä rajoja tai taloudellisia rajoitteita. Sähköisten palvelujen myynti tapahtuu käsitteeltään epämääräisessä virtuaaliavaruudessa, joten kyseessä ei ole mikään fyysinen paikka. Sähköisten palvelujen myyjällä ja palvelun kuluttajallakaan ei tarvitse siten olla minkäänlaista maantieteellistä yhteyttä toisiinsa; heidän sijaintinsa voi sen sijaan olla missä tahansa päin maailmaa.²⁶² Tästä sijaintiin liittyvästä riippumattomuudesta seuraa se, ettei sähköisten palvelujen tarjoajalla ole välttämättä varsinaista liiketaloudellista intressiä fyysisesti asettautua tai muutoin rekisteröityä asiakkaidensa sijaintivaltioon.²⁶³

Sähköisiä palveluja myydään usein yli rajojen, mikä tarkoittaa sitä, että myyntiin liittyy vähintään kaksi eri valtiota. Koska sähköisten palvelujen myynnissä kaikki eri kaupan vaiheet tapahtuvat tietoverkoissa, kansallisten verohallintojen on erittäin vaikeaa todeta, milloin tällainen myynti on tapahtunut.²⁶⁴ Fyysisen sijainnin puuttuminen onkin erityisen hankalaa verotuksen näkökulmasta, sillä valtioilla on verotukseen liittyvää

²⁵⁹ Sanderson 1999:

²⁶⁰ Basu 2008: 7 – 8.

²⁶¹ Cockfield 2002: 335 – 336.

²⁶² Cockfield 2002: 334 – 335; Hellerstein 2002: 8.

²⁶³ Walden 2008: 2.

²⁶⁴ Cockfield 2002: 335; Chen & Smekal 2009: 344.

lainkäyttövaltaa omalla alueellaan pääsääntöisesti vain silloin, kun veron maksavalla henkilöllä on jokin fyysinen yhteys juuri kyseiseen valtioon.²⁶⁵ Pohjimmiltaan ongelma ei ole kuitenkaan lain ja sääntelyn puuttumisessa vaan pikemminkin lain täytäntöönpanossa alueellisen lainkäyttövallan kautta. Kyse on toisin sanoen siitä, milloin on hyväksyttävää, että valtio verottaa sen rajojen ulkopuolella sijaintiansa pitävää henkilöä liiketoimista, jotka ovat luonteeltaan kokonaan tai osittain sähköisiä, mutta joille on osoitettavissa jokin yhteys kyseiseen valtioon.²⁶⁶

Tilanne muodostuu lainkäyttövallan määräytymisen kannalta vielä hankalammaksi silloin, kun eri verojärjestelmien näkemykset asiasta eroavat toisistaan. Useimmissa verojärjestelmissä, kuten esimerkiksi EU:n arvonlisäverolainsäädännössä, verotus liitetään joko henkilön tai yrityksen sijaintiin taikka liiketoimen tapahtumiseen jossain tietyssä maantieteellisessä tai muutoin fyysisessä paikassa. Valtioiden verotuksellinen lainkäyttövalta on hyvin riippuvainen sekä tästä maantieteellisen yhteyden toteutumisesta että myös veronmaksajan statuksesta. EU:n arvonlisäverolainsäädännössä arvonlisävero on tarkoitettu ainostaan kuluttajan maksettavaksi, eikä valtioiden tulisi saada osuuttaan verosta kuin vasta sen jälkeen, kun tuote tai palvelu on myyty lopulliselle kuluttajalle. Käytännössä järjestelmä nojaa kuitenkin vahvasti valmistajien, jälleenmyyjien ja muiden myyntiketjuun osallisten rooliin verojen keräämisessä.²⁶⁷ Tähän liittyvä ongelma on määrittää, milloin valtio on laillisesti oikeutettu velvoittamaan myyjiä, joiden sijainti on jossain toisessa valtiossa, avustamaan verojen keräämisessä henkilöiltä, jotka puolestaan kuuluvat kyseisen valtion verotuksen piiriin.²⁶⁸ EU:n arvonlisäverolainsäädännön mukaan jäsenvaltio voi velvoittaa ulkomaisia yrityksiä keräämään tietyissä tilanteissa veron, mikäli niillä on kiinteä toimipaikka tuossa valtiossa. Sähköisten palvelujen myynnissä kiinteän kiinteän toimipaikan muodostuminen on hyvin epätodennäköistä, sillä EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan koneet tai koneisto eivät muodosta kiinteää toimipaikkaa. Tämä estäisi myös palvelimen katsomisen kiinteäksi toimipaikaksi.²⁶⁹

²⁶⁵ Pastukhov 2006: 2; Basu 2008: 8.

²⁶⁶ Basu 2008: 8.

²⁶⁷ Friedensköld 2004: 183; Ligthart 2004: 1084; Basu 2008: 8 – 9.

²⁶⁸ Basu 2008: 9.

²⁶⁹ Cockfield 2006: 161. Kanadan kulutusverojärjestelmäesimerkiksi ei poissulje mahdollisuutta, että palvelin muodostaa maan kulutusverolain mukaisen kiinteän toimipaikan. Palvelin voi muodostaa kiinteän toimipaikan jopa ilman ihmisen osallisuutta.

7.3. Teknisen valvonnan vaikeus

Sähköisten palvelujen myynnin tekniseen valvontaan liittyvät vaikeudet johtuvat samoista syistä kuin lainkäyttövallan määrittämiseen liittyvät ongelmat. Edellä on todettu, että Internet poistaa myyjän tarpeen olla fyysisesti läsnä samassa valtiossa kuin ostaja. Samalla se poistaa sekä myyjältä että ostajalta tarpeen paljastaa heidän todellinen identiteettinsä tai sijaintinsa. Arvonlisäveron perimisestä tulee käytännössä mahdotonta, mikäli veroviranomaiset eivät kykene todentamaan liiketoimen ajankohtaa tai tunnistamaan luotettavasti myyjää ja ostajaa sekä heidän sijaintiaan. Arvonlisäveron osa-alue, johon myös liittyy ongelmia, on sähköisten palvelujen myyntiin liittyvän tosiasia-aineiston selvittäminen.²⁷⁰ Toisin kuin fyysisessä muodossa toteutettavassa kaupankäynnissä, välikäsiä ei juuri ole, jolloin perinteisiä toiselta tai kolmannelta osapuolelta hankittavia vertailutietoja liiketapahtuman perustana olevasta reaali-prosessista on vähän.²⁷¹ Tämä saattaa lisätä valtojen kannalta vaaraa, että verovelvolliset välttyvät kokonaan verottamiselta.²⁷²

Sähköisiä palveluja myyvä yritys saattaa olla tunnistettavissa ainostaan domain-nimensä (esimerkiksi www.yrityksennimi.com) avulla. Toisaalta domain-nimen ja liiketoimen sijaintipaikan välinen yhteys voi olla melko hatara. Jopa toimittaessa tunnettujen, kansainvälisten yritysten kanssa, domain-nimi ei välttämättä kerro sitä, ollaanko tekemisissä esimerkiksi yrityksen Lontoon vai New Yorkin toimipaikan kanssa. On myös esiintynyt tavaramerkkirikkomuksiin viittavia tapauksia, joissa esiintynyt domain-nimi on viitannut johonkin tunnettuun yritykseen, vaikka todellisuudessa mitään yhteyttä kyseiseen yritykseen ei ole ollut olemassa.²⁷³

Suomessa nimipalvelua (Domain Name Service, DNS) hallinnoi valtion viranomainen Telehallintokeskus, jonka rekisteröimät .fi -päätteiset domain-nimet viittaavat Euroopan RIPE- ja maailman laajuisen IANA -organisaatioiden hallinnoimiin IP -osoitenumeroihin. Suomen kaupparekisteriin merkittyyn nimeen viittaavaan .fi -päätteiseen domain-nimeen on oikeutettu ainoastaan kyseisen kaupparekisterinimen haltija. Toisaalta on mahdollista, että samaan IP-osoitteeseen viittaa useampi eri

²⁷⁰ Friedensköld 2004: 185; Walden 2008: 7.

²⁷¹ Owens 2001: 6; Hellerstein 2002: 8 – 9; Walden 2008: 10.

²⁷² Hellerstein 2002: 9.

²⁷³ Owens 2001: 6.

domain-nimi. IP-osoitteiden hallinnointi on mahdollista siten, että ulkopuoliset eivät helposti kykene havaitsemaan yhden osoitteen sisällä toteutettua toimintojen hajauttamista ja tiedonsiirtoa. Internetissä on useita erilaisia ilmaisupalveluja, joiden avulla voidaan melko kattavasti tunnistaa domain-nimen ja IP-osoitteen haltijan nimi. Nimen haltijan liiketunnuksen yksilöinti ja kyseisen valtion julkisten rekisteritietojen selvittäminen tietoverkkojen avulla on kuitenkin puutteellista, minkä voidaan katsoa olevan merkittävä haitta niin verovalvonnalle kuin kuluttajansuojallekin ja siten sähköisen kaupankäynnin yleistymiselle.²⁷⁴

Veroviranomaisten lisäksi myös sähköisten palvelujen myyjät tarvitsevat tietoa ostajasta silloin, kun ne ovat velvollisia perimään ja tilittämään veron ostajan puolesta. Taatakseen oikeanlaisen arvonlisävero-kohtelun, myyjien on tiedettävä ostajan sijainti sekä se, onko ostaja toinen elinkeinonharjoittaja vaiko kuluttaja. Asiakkaan antama sähköpostiosoite tarjoaa hyvin vähän tietoa asiakkaan sijainnista, minkä lisäksi asiakkaat voivat olla myös haluttomia antamaan kovin henkilökohtaisia tietoja www-sivun kautta. Syyt voivat liittyä joko haluun suojella yksityisyyttä taikka suoranaiseen pyrkimykseen vähentää maksettavaksi tulevaa arvonlisäveroa, mikäli tämä on mahdollista. Internetissä on jopa tarjolla erilaisia anonyymipalveluja, joiden avulla asiakas voi salata todellisen, maantieteellisen sijaintinsa. Käyttäessään tällaista palvelua, asiakas voi valehdella sijaintinsa, mikäli sitä kysytään, eikä sitä yleensä pystytä edes mitenkään tarkistamaan.²⁷⁵ Tällaisten veroparatiisinomaisten anonyymipalveluiden tarjoajien merkitys hyvinvointiyhteiskunnan veropohjalle riippuu tietoverkkojen hallinnan, organisoitumisen ja turvallisuuden toteuttamistavoista.²⁷⁶

Myös ostaja voi tarvita tietoa myyjästä. Sähköisten palvelujen myyjän www-sivuilla tulisi ostajan tunnistaa palveluja tarjoavan yrityksen rekisteriin merkitty toiminimi, kotipaikka, osoite ja rekisterinumero. Toisinaan yrityksen www-sivuilla esitettyjen yksilöintitietojen kirjo on niin suuri, että ostajan on vaikea saada pätevä yksilöintitieto myyjästä. On esitetty, että identifiointiongelman haittoja voitaisiin lieventää erilaisilla kolmannen osapuolen varmistuspalveluilla, joita tarjoaisivat esimerkiksi viranomainen, rahoitus-, luottolaitos tai jokin varmistus- ja sertifikointipalveluihin erikoistunut muu taho.²⁷⁷ Muun muassa OECD on ehdottanut, että rahoituslaitos- tai luottolaitos, eli

²⁷⁴ Walden 2008: 8.

²⁷⁵ Baron 2001: 21; Friedensköld 2004: 185.

²⁷⁶ Walden 2008: 9.

²⁷⁷ Walden 2008:9.

käytännössä luottokorttiyhtiö, voisi pidättää sähköisten palvelujen myyntiin sisältyvän veron myyntihetkellä. Tällainen reaaliaikaan perustuva järjestelmä edellyttäisi, että luottokorttiyhtiöillä olisi käytössään tietokannat kaikkien valtioiden ja veroalueiden verokannoista. Lisäksi sähköisten palvelujen myyjän olisi annettava luottokorttiyhtiölle olennaiset tiedot kaupasta. Tämän jälkeen luottokorttiyhtiö tarkistaisi tietokannastaan ostajasta olevat tiedot, joissa olevan osoitetiedon mukaan määriteltäisiin myös ostajan sijainti.²⁷⁸

Luottokorttiyhtiöt eivät luonnollisesti ole esittäneet suurta innostusta edellä mainittua ehdotusta kohtaan, joka toisi niille ylimääräistä työtä. Tällainen järjestelmä olisi lisäksi toimiva vain, mikäli luottokorttiyhtiö saisi osuudestaan riittävän korvauksen. On myös epäselvää tarjoaako luottokorttiyhtiöllä oleva asiakkaan osoitetieto riittävän todisteen oikeasta sijainnista. Välttääkseen verotuksen, asiakkaat voisivat rekisteröidä postiosoitteen johonkin matalan verokannan omaavaan valtioon postilokeron avulla tai käyttää esimerkiksi ystävänsä postiosoitetta. Asiakkaan sijaintia ei myöskään voida varmuudella todentaa luottokortin perusteella, mikäli luottokortin on myöntänyt sellainen valtio, jossa pankit saavat soveltaa pankkisalaisuutta.²⁷⁹

Erilaisten turvatekniikoiden, kuten digitaalisten allekirjoitusten ja digitaalisten varmennusten, avulla olisi mahdollista tiettyssä määrin vastata tunnistamiseen liittyviin haasteisiin. Digitaalisten allekirjoitusten avulla olisi mahdollista varmistaa yksiselitteisesti lähettäjän henkilöllisyys sekä sähköisten asiakirjojen aitous ja koskemattomuus. Koska digitaaliset allekirjoitukset ovat lähettäjä- ja viestikohtaisista, ne olisivat myös varmennettavissa ja peruuttamattomia. Digitaalisten varmennusten ("Internet henkilökorttien") vaihto ikäänkuin tietokoneiden automaattisena "digitaalisena kättelynä" antaisi osapuolille varmuuden toistensa henkilöllisyydestä ja auttaisi palveluiden ja tuotteiden aitouden arvioinnissa.²⁸⁰

Digitaalisten varmennusten käyttö ei ole toistaiseksi yleistynyt ja se on ollut enimmäkseen vain yksityishenkilöiden käytettävissä. EU:ssa komissio on todennut, että käytännössä suurin este digitaalisten allekirjoitusten rajat ylittävälle käytölle on se, että muista jäsenvaltioista lähtöisin oleviin digitaalisiin allekirjoituksiin ei luoteta. Asian edistämiseksi EU:ssa on käynnistetty useita toimenpiteitä, joista ensimmäisenä

²⁷⁸ Lighthart 2004: 1092 – 1093.

²⁷⁹ Lighthart 2004: 1093.

²⁸⁰ KOM 97 (157), 18.

askeleena on ollut STORK-pilottihanke (Secure Identification Across Borders Linked). Hankkeessa pyritään luomaan yhteentoimivan sähköisen tunnistuksen malli, joka tunnustetaan vastavuoroisesti muissa jäsenvaltioissa, mutta joka antaa jäsenvaltioille mahdollisuuden säilyttää nykyiset järjestelmänsä ja käytäntönsä. Hankkeen tavoitteena on, että yritykset, yksityishenkilöt ja julkishallinnon työntekijät voivat käyttää sähköistä henkilöllisyyttään missä tahansa jäsenvaltiossa, mutta hanke koskee ainoastaan julkishallinnon sähköisiä palveluja.²⁸¹

Koska selkeää ratkaisua tunnistautumiseen ei toistaiseksi ole olemassa, paineet asettaa valvonta- ja rekisteröintipalveluita sekä luottokorttiyhtiöille että muille infrastruktuurin tarjoajille, kasvavat verovalvonnan puutteellisuuden vuoksi. Samanaikaisesti veroviranomaisilla on tietyissä tilanteissa perusteltu tarve päästä käsiksi salakirjoitettuun tai muuten sähköisesti suojattuun tietoon, mikä heikentää sähköisen kaupan osapuolten yksityisyydensuojaa.²⁸² Sopivan teknologian ja vakiintumattoman käytännön puuttuessa, sekä myyjien että veroviranomaisten on tyydyttävä tarjolla olevaan epätäydelliseen informaatioon. Esimerkiksi myyjiä on ohjeistettu asettamaan oikeansuuruinen vero muun muassa sen perusteella, mikä on sen www-sivun kieli, jonka kautta asiakas tekee tilauksen taikka asiakkaan käyttämän valuutan perusteella.²⁸³

7.4. Verojen jakoon liittyvät ongelmat

Sähköisen kaupankäynnin on pelätty rapauttavan hyvinvointivaltioiden veropohjia. Kyse ei ole ollut pelkästään siitä, että sähköisesti luovutetut palvelut jäisivät täysin verotuksen ulkopuolelle. Sähköisen kaupankäynnin kasvun on katsottu nimittäin myös yleisesti pienentävän tavanomaisesta kaupankäynnistä muodostuvaa veropohjaa, kun kyseisen sektorin myyjät siirtyvät sähköisen kaupankäynnin pariin. Siinä missä sähköistä kaupankäyntiä harjoittavat, ja erityisesti sähköisiä palveluja myyvät yritykset, voivat hyödyntää rajatonta mobiliteettia ja parhaimmillaan saada verosäästöjä, niiden valtioiden yritykset, joissa sähköisten palvelujen ”maahantuonti” on erityisen runsasta, saattavat vastaavasti joutua entistä suuremman verorasituksen alaisiksi. Toisaalta, mitä

²⁸¹ HE 36/2009: 16 – 17.

²⁸² Walden 2008: 10.

²⁸³ Baron 2001: 22 – 23; Friedensköld 2004: 186. Www-sivuilla käytössä oleva kieli ei ole erityisen luotettava todiste asiakkaan sijainnista ottaen huomioon, että englantia, ranskaa, espanjaa ja saksaa puhutaan useissa valtioissa. Myöskään käytetty valuutta ei tarjoa luotettavaa todistetta sijainnista ainakaan esimerkiksi EU:n alueella, jossa euro on voimassa oleva valuutta 17:ssä jäsenmaassa.

enemmän valtiot kasvattavat kotimaisen toiminnan verorasitusta, sitä enemmän se saattaa houkuttaa sekä yrityksiä että kuluttajia siirtymään sähköisen kaupankäynnin puoleen.²⁸⁴

Selkeitä todisteita siitä, että sähköinen kaupankäynti olisi jotenkin merkittävässä määrin vaikuttanut yhdenkään valtion verotulojen määrään, ei toistaiseksi ole kyetty esittämään. Toisaalta tällainen uhka voi hyvin konkretisoitua tulevaisuudessa, minkä vuoksi sitä ei voi jättää huomiotta.²⁸⁵ Eri verohallintojen mukaan eräänlaista ”harmaata kauppaa” itse asiassa esiintyy jo, ja se liittyy uhkapelien ja pornografian myyntiin veroparatiiseihin sijoitettujen www-sivujen kautta. Alue, jolla sähköiset palvelut muodostavat suurimman uhan verotulojen menettämislle, onkin juuri rajat ylittävä kuluttajamyynti, mutta toisaalta kuluttajakauppa muodostaa vain murto-osan sähköisten palvelujen myynnistä. Elinkeinonharjoittajien väliseen myyntiin ei vastaavasti liity samanlaisia verohaasteita kuin kuluttajakauppaan, sillä yrityksillä on kannuste ilmoittaa maksamansa verot.²⁸⁶ Lisäksi suurimmat kuluttajakauppa harjoittavat sähköisten palvelujen myyjät, kuten Ebay, AOL/Time Warner ja Amazon.com, ovat EU:n sähköisten palvelujen direktiivisäännösten myötä perustaneet kiinteitä toimipaikkoja EU:n alueelle, jolloin ne kuuluvat myös EU:n arvonlisäverolainsäädännön piiriin.²⁸⁷ Suuruusluokaltaan edellä mainittuja yrityksiä vastaavat sähköisten palvelujen myyjät eivät periaatteessa pysty mitenkään välttämään verotusta, sillä ne ovat yksinkertaisesti liian suuria ja näkyviä.²⁸⁸

Yleensäkin, sähköisen kaupankäynnin pitäminen syyllisenä erityisesti verotulojen vähenemiseen, on jokseenkin perusteetonta. Paremmalla verojen hallinnoinnilla nimittäin huomattavasti suurempi osa potentiaalisista verotuloista saataisiin kerättyä.²⁸⁹

7.5. Tulisiko sähköisiä palveluja verottaa?

Sähköisten palvelujen myynti eroaa selvästi tavanomaisesta kaupankäynnistä. Internet, jossa kyseisiä palveluja myydään, ei ole varsinaisesti kenenkään omaisuutta, joten

²⁸⁴ Chen & Smekal 2009: 344.

²⁸⁵ Bird 2003: 9; Cockfield 2006: 162.

²⁸⁶ Cockfield 2006: 163.

²⁸⁷ Cockfield 2006: 164.

²⁸⁸ Pastukhov 2010: 12.

²⁸⁹ Basu 2008: 17 – 18.

kenellä pitäisi edes olla oikeus verottaa liiketoimista, jotka tapahtuvat Internetin kautta.²⁹⁰ Useimmat valtiot joka tapauksessa verottavat sähköisiä palveluja, mutta niiden vapauttamista verosta on esitetty muun muassa niiden arvonlisäverotukseen liittyvien haasteiden vuoksi.²⁹¹

Erityisesti sähköisen kaupankäynnin alkuvaiheessa esitettiin myös, että ns. lapsen kengissä olevana toimialana, sen tulisi saada vapautus verosta siihen saakka kunnes se käynnistyy kunnolla. Laajemmin tämä argumentti on liittynyt siihen näkemykseen, että Internetin käyttöön liittyy eräänlaisia tietoverkkojen ulkoisvaikutuksia, joiden tukeminen niiden alkuvaiheessa vaikuttaa lopulta myös valtioiden verotulojen kasvuun. Näiden ulkoisvaikutusten mahdollistamisen on katsottu edellyttävän, että valtiot subventoivat myös Internet-yhteyksien tarjoamista. Koska suurella osalla ihmisistä on jo tuolloin, kun oikeuskirjallisuudessa on ajatus ulkoisvaikutuksista esitetty, ollut pääsy Internetiin, sähköisen kaupankäynnin suosiminen ei ole ulkoisvaikutuksista huolimatta, tavoiteltavaa.²⁹² Ulkoisvaikutuksiin liittyvät argumentit ovat muutoinkin perustuneet pikemminkin poliittisiin kuin taloudellisiin näkökulmiin.²⁹³

Digitaalinen kuilu (digital divide) kuuluu myös niihin argumentteihin, joilla on perusteltu sähköisen kaupankäynnin verotuksesta luopumista. Digitaalisella kuilulla viitataan ihmisten ja valtioiden jakautumista niihin, joilla on käytössään Internet-yhteys ja niihin, joilla sitä ei ole. On esitetty, että sähköinen kaupankäynti ja erityisesti Internet-yhteyksien tarjonta, tulisi vapauttaa verosta, jotta vähätuloistenkin perheiden lapsilla olisi mahdollisuus päästä Internetiin ja mahdollisesti päästä välillisesti sitä kautta ulos köyhyydestä. Sähköisen kaupankäynnin vapauttaminen verosta digitaaliseen kuiluun vetoavan argumentin perusteella ei ole kovin vakuuttavaa, sillä varakkaammat perheet kuluttavat huomattavasti enemmän sähköiseen kaupankäyntiin kuin köyhät perheet. Internet-yhteyksien vapauttaminen verosta puolestaan saattaisi johtaa siihen, että Internet-palveluntarjoajat ns. paketoisivat palvelujaan ja esittäisivät ne peruspalvelunaan, vaikka niihin sisältyisi myös edistyneempiä palveluja.²⁹⁴

Sähköisen kaupankäynnin verotusta puolustavat kannanotot perustuvat oikeudenmukaisuuteen, taloudelliseen neutraliteettiin sekä noudattamisveloitteiden ja

²⁹⁰ Siliakis 2007: 143.

²⁹¹ Friedensköld 2004: 192.

²⁹² McLure 2002: 124; Lightart 2004: 1087 – 1088; Basu 2004: 8; Rasmussen 2004: 18.

²⁹³ Bird 2003: 3.

²⁹⁴ McLure 2002: 124.

hallinnon yksinkertaisuuteen. Kaikkien näiden näkökulmien taustalla on oletus siitä, että järjestelmän on oltava hyvin yksinkertainen. Sen paremmin oikeudenmukaisuus kuin neutraliteettikin jäisivät toteutumatta, mikäli valtio velvoittaisi ulkomaisia myyjiä keräämään veron asiakkaan puolesta, mutta ei itse yksinkertaistaisi mitenkään myyjän velvoitteita.²⁹⁵ EU:n arvonlisäverolainsäädännössä nämä periaatteet toteutuvat ainakin osittain yhteisöön sijoittautumattomia myyjiä koskevan erityisjärjestelmän avulla. Ilman erityisjärjestelmää, myyjät joutuisivat rekisteröitymään kaikkiin niihin jäsenvaltioihin, joissa niillä on kuluttaja-asiakkaita.

Eräät verotuksen puolesta puhujat ovat esittäneet myös hyvin radikaaleja ehdotuksia. Ne ovat sisältäneet sen ajatuksen, että sähköinen kaupankäynti ei ole niinkään uhka nykyisten verojärjestelmien säilyvyydelle vaan tarjoaa pikemminkin mahdollisuuden uudenlaisten verojen käyttöön. Euroopan unionin piirissä harkittiin tällaisena vaihtoehtoisena verona ns. bittiveroa, joka nimensä mukaisesti olisi kohdistunut Internetissä välitettäviin bitteihin. Bittivero olisi ehdotuksen mukaan kohdistunut sekä yrityksiin että kuluttajiin ja se olisi kerätty telekommunikaatiopalvelujen tarjoajien sekä satelliittiverkostojen ja kaapelijärjestelmien kautta.²⁹⁶

Vero ei saanut osakseen kannatusta OECD:n, EU:n eikä myöskään WTO:n piirissä. Bittiveron ongelmana oli muun muassa se, ettei se ottanut huomioon, minkä arvoisesta tuotteesta oli kyse. Koska vero olisi määräytynyt bittien määrän perusteella, olisi esimerkiksi henkilökohtaista valokuvaa verotettu ankarammin kuin vaikkapa tietokoneen monisivuista käyttöopasta. Tekniset esteet olisivat myös olleet huomattavat, ja niiden poistaminen olisi saattanut tulla maksamaan enemmän kuin mitä bittiveron avulla olisi saatu tuloja.²⁹⁷

Sähköisten palvelujen verottaminen muun kaupankäynnin tavoin vaikuttaa järkevimmältä ratkaisulta. Aihe on kuitenkin ongelmallinen muun muassa siksi, että verotuksen kohde kehittyy ja muuttuu koko ajan. Tämän vuoksi mikään yksittäinen

²⁹⁵ Bird 2003: 126.

²⁹⁶ Lightart 2004: 1095 – 1096

²⁹⁷ Bird 2003: 4; Lightart 2004: 1095 – 1096. Ajatuksen bittiverosta nostivat esille Arthur J. Cordell ja Thomas Randal Ide Rooman klubin keskustelufoorumissa vuonna 1994. Bittivero- ehdotusta ei suinkaan kehitetty ensi sijassa sähköisen kaupankäynnin verotushaasteiden vuoksi vaan laajamittaisen, rakenteellisen työttömyyden ja samanaikaisen tuottavuuden kasvun yhteensovittamiseksi. Cordellin ja Iden ehdotusta pohdittiin EU:n piirissä vuosina 1996 – 9 juuri sähköisen kaupankäynnin kannalta, mutta komission mukaan bittivero ei ollut tarpeen, koska arvonlisäveroa voidaan soveltaa sähköisen kaupan liiketoimiin. Tämän jälkeen bittiveron arvioimiseksi ei ole enää asetettu korkean tason työryhmiä. Ks. Pinto 2006: 40.

ratkaisu ei tunnu soveltuvan kaikkiin tilanteisiin.²⁹⁸ Kyse ei pohjimmiltaan ole kuitenkaan siitä, tulisiko sähköisiä palveluja verottaa vaan pikemminkin siitä, miten se mahdollistetaan.²⁹⁹

Yhtenä vaihtoehtona on ehdotettu myös sitä, että valtioiden harjoittamasta sääntelystä luovuttaisiin ja sähköisen kaupankäynnin toimijat soveltaisivat sen sijaan liiketoimiinsa kauppalakia, jonka ne itse olisivat kehittäneet. Tämä ehdotus uudesta kauppalaista pohjautuu siihen, että sähköisen kaupankäynnin saapuessa kypsyysvaiheeseen, toimialalla aletaan kaivata selkeitä sääntöjä. Myös verojen maksaminen olisi tällöin itsestäänselvä asia. Tähän ajattelusuuntaan viittaa ainakin edellisessä alaluvussa mainitun Amazon.comin toiminta.³⁰⁰

²⁹⁸ Bird 2003: 2, 4.

²⁹⁹ Basu 2008. 17.

³⁰⁰ Pastukhov 2010: 18.

8. JOHTOPÄÄTÖKSET

Suora sähköinen kaupankäynti tulkitaan arvonlisäverotuksessa pääsääntöisesti sähköisten palvelujen myynniksi. Myös EU:n arvonlisäverolainsäädännössä tulkinta on tämä, mutta kyseisten palvelujen luokitteluun liittyy kuitenkin paljon tulkinnallista epävarmuutta. Palvelut, joihin liittyy vain vähän ihmisen suorittamaa osuutta, katsotaan todennäköisesti sähköisiksi palveluiksi. EU:n antaman ohjeistuksen tasosta johtuen, on mahdollista, että myös jäsenvaltioiden keskuudessa syntyy erilaisia tulkintoja. Tämä voi puolestaan johtaa vääränlaiseen arvonlisävero kohteluun. Selkeä, yksiselitteinen määrittely olisi tärkeää myös siksi, että se poistaisi yrityksiltä niiden hallinnollista taakkaa.³⁰¹

Eriävän kohtelun mahdollisuus kansallisella tasolla ei kuitenkaan rajoitu ainostaan palvelujen luokitteluun. Se voi nimittäin johtua myös erilaisista kiinteän toimipaikan ja verovelvolliseksi katsottavan henkilön tulkinnoista, jotka eivät nekään ole tulkinnallisesti yksiselitteisiä.³⁰²

Suoran sähköisen kaupan globaali luonne ja kaupan kohteen katsominen palveluiksi tuovat monia lisäpiirteitä arvonlisäverotukseen ja saattavat vaikeuttaa eräiden arvonlisäveron peruseriaatteiden toteutumista. Koska sähköisesti luovutettavat palvelut ovat elektronisessa muodossa, on mahdotonta todentaa, milloin hyödyke on saapunut jonkin valtion alueelle. Näin ei voida myöskään määrätä tuonnin arvonlisäveroa samaan tapaan kuin tavaran maahantuonnista.³⁰³ EU:n arvonlisäverolainsäädännössä, kuten monissa muissakin verojärjestelmissä pyrkimyksenä on verottaa myyntiä määränpäämaaperiaatteen mukaan. Arvonlisäveron määrittämiseksi veroviranomaisten tulisi siten tietää, kuka on myyjä ja kuka asiakas; missä on heidän sijaintinsa sekä mitä luovutus pitää sisällään. Sähköisten palvelujen myynnille on kuitenkin ominaista riippumattomuus eri toimintojensa fyysisestä sijainnista, jolloin palvelujen tarjoajalla ei esimerkiksi ole varsinaista tarvetta asettautua tai muutoin rekisteröityä asiakkaidensa sijaintivaltioon. Myyjä voi myydä palveluja pelkästään kotisivuillaan, joiden palvelin sijaitsee jossakin muussa kuin ostajan valtiossa. EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön

³⁰¹ Rendahl 2009: 179.

³⁰² Rendahl 2007: 83.

³⁰³ Mannio 2001: 249 – 250.

perusteella kiinteän toimipaikan syntyminen sähköisessä kaupankäynnissä on käytännössä erittäin harvinainen tilanne, mikä voi edelleen vaikeuttaa arvonlisäveron määräämistä.

Ostajien sijaintia ei ole myöskään aina helppo selvittää ja yleensä sähköisten palvelujen myyjät eivät sitä tiedäkään. Tämä merkitsee sitä, että myyjä ei välttämättä osaa laittaa hintaan oikean määräistä arvonlisäveroa. Ostajat voivat lisäksi halutessaan salata oikean identiteettinsä ja/tai sijaintinsa, joko yksityisyys- tai verotussyistä. Sähköisten palvelujen myynissä sekä myynti- että vastaanottomaa ovat siis jossain määrin hämärtyneet.³⁰⁴

OECD oli eräs ensimmäisistä, jotka reagoivat sähköisen kaupankäynnin aiheuttamiin haasteisiin. Järjestön vuonna 1997 julkaisemat sähköisen kaupankäynnin verotusta koskevat suuntaviivat ovat ohjanneet monien valtioiden tulkintaa. Myös EU:n voidaan katsoa toimivan niiden pohjalta, sillä EU:n sähköisiä palveluja koskeva arvonlisäverolainsäädäntö perustuu OECD:n suuntaviivoissa esitettyihin periaatteisiin. OECD:n vahvasta roolista sähköisen kaupan ohjeistajana on seurannut toisaalta se, että useimmissa valtioissa ei ole annettu minkäänlaista sitovaa lakia tai hallinnollista ohjausta asiaan liittyen. Tästä on vaarana, että tilanteen tullen, valtiot eivät kuitenkaan toimi mainittujen suuntaviivojen mukaisesti. Erään mahdollisuuden selkeään lainsäädännölliseen toimintaympäristöön sähköisessä kaupassa voisi muodostaa se, että valtiot solmisivat myös arvonlisäverotuksessa vastaavanlaisia verosopimuksia kuin ne ovat tehneet tuloveroistaan.³⁰⁵

OECD:n sähköisen kaupankäynnin suuntaviivoihin sisältyy myös vaatimus hyvän verojärjestelmän periaatteiden noudattamisesta sähköisen kaupan arvonlisäverotuksessa. Eräs näistä periaatteista koskee neutraliteettia, joka on johtavia periaatteita myös EU:n arvonlisäverolainsäädännössä. Sähköisten palvelujen arvonlisäverotusta EU:ssa voidaan neutraliteetin toteutumisen kannalta tarkastella vertailemalla sähköisten palvelujen ja niiden perinteisessä muodossa olevien vastineiden verokohtelua. Myös EU:n alueelle sijoittautuneiden ja vastaavasti sen ulkopuolelle sijoittautuneiden yritysten verokohtelua voidaan arvioida ja vertailla neutraliteetin toteutumisen suhteen. Vertailua voidaan edelleen tehdä myös pelkästään EU-yritysten kesken.

³⁰⁴ Lighthart 2004: 1084; Walden 2010: 2

³⁰⁵ Rendahl 2007: 83.

Tuotteiden kannalta neutraliteettihäiriönä voidaan pitää sellaisten sähköisten palvelujen kuin verkkolehtien ja sähköisten kirjojen, ankarampaa verotusta verrattuna niiden fyysisessä muodossa oleviin vastineisiin. Tämä vaikuttaa mitä todennäköisimmin myös kuluttajien ostopäätöksiin. Olisikin syytä tarkastella uudelleen, missä määrin mainitut tuotteet todella eroavat toisistaan, sekä sen perusteella harkita sitä, onko edelleen tavoiteltavaa säilyttää erilainen verokohtelu.³⁰⁶

Tarkasteltaessa neutraliteetin toteutumista yritysten näkökulmasta, voidaan todeta, että erityisjärjestelmästä huolimatta EU:n ulkopuolelle sijoittautuneiden yritysten arvonlisäverovelvoitteiden noudattaminen saattaa olla työläämpää verrattuna EU:n alueelle sijoittautuneisiin yrityksiin. Toisaalta tammikuussa 2015 voimaan tuleva erityisjärjestelmä nimenomaan EU-yrityksiä varten, lähentänee tässä suhteessa yritysten asemia toisiinsa nähden. Molempien erityisjärjestelmien yrityksiä odottanee ainakin yhtäläiset vaikeudet tunnistaa kuluttaja-asiakkaidensa sijainti.³⁰⁷

Koska jäsenmaat soveltavat erilaisia alv-kantoja, sillä on ollut vaikutusta myös sähköisten palvelujen myyjien sijoittautumispäätöksiin. Jäsenmaat, joiden alv-kanta on alhaisimpien joukossa, ovat olleet yrityksille houkuttelevimpia vaihtoehtoja, mikä on vääristänyt myös jäsenmaiden välistä kilpailua. Myös tämä neutraliteettihäiriön ilmentymä poistunee, tai ainakin pienenee, direktiivin 2008/8/EY eräiden säännösten astuessa voimaan vuonna 2015. Tuosta ajankohdasta lähtien siirrytään määränpäämaaperiaatteen soveltamiseen myös EU-yritysten myynnissä jäsenvaltoissa asuville kuluttajille.

Sähköisen kaupankäynnin kokonaisarvo Euroopassa oli vuonna 2006 kaikkiaan 106 miljardia euroa. Potentiaalia olisi enemmänkin, mutta sen materialisoitumisessa on monia esteitä. Yhtenä niistä voidaan pitää EU:n harjoittamaa runsasta sääntelyä, joka koskee myös arvonlisäverolainsäädäntöä. Koska direktiivien kansallinen implementointi vaihtelee, seurauksena on liiketoimintaympäristö, joka on monimutkainen, kallis ja ennalta-arvaamaton. Luodakseen EU:sta aidosti yhtenäisen sähköisen kaupankäynnin alueen, unionin on tehtävä paljon työtä sen puolesta.³⁰⁸ Sähköisten palvelujen

³⁰⁶ Parilli 2009:16.

³⁰⁷ Parilli 2009: 14.

³⁰⁸ Press Release: Consumers: Online shopping increasingly popular in the EU, but development held back by barriers to cross border trade 5.3.2009; Meglena Kuneva, 22.10.2009. Sähköiseen

arvonlisäverotuksen liittyvien ongelmien poistamiseksi pysyvästi vaaditaan myös muidenkin kuin EU-valtioiden osallistumista ja aitoa halukkuutta yhteistyöhön.

kaupankäyntiin liittyvät innovaatiot voivat olla myös sellaisia, joiden avulla esim. sähköisiä palveluja voidaan hyödyntää uudella tavalla. Hyvän esimerkin tästä tarjoaa lukulaitteet, kuten iPad, joiden avulla voidaan lukea sähköisiä kirjoja. Yhdysvalloissa tutkimuskeskus Forrester Research uskoo sähköisten kirjojen myynnin kolminkertaistuvan vuoden 2010 1miljardista, vuoteen 2015 mennessä. Ks. Robert D. Atkinson, 23.5.2011.

LÄHDELUETTELO

Aalto, Antti, Halonen, Virpi, Juote, Taru, Järvinen, Vilho & Wihuri, Pauli. (2000). *Sähköinen liiketoiminta*. Helsinki: KHT-yhdistyksen palvelu Oy.

Ainsworth, Richard Thompson (2006). *The One-stop-shop in VAT and RST: Common Approaches to EU-US Consumption Tax Problems*. Boston: The Boston University School of Law Working Paper Series, 06/27.

Ainsworth, Richard Thompson (2009). *Use and Enjoyment of Intangible Services: The German, Austrian, Danish and Estonian VAT*. Boston University School of Law Working Paper, 09-11.

Alexiou, Chris & Morrison, David (2004). *The cross-border electronic supply EU-VAT rules: Lessons for Australian GST*. Revenue Law Journal, 14:1.

Atkinson, Robert D. (2011). *Hearing on H.R. 1860, the “Digital Goods and Services Tax Fairness Act of 2011” Before the Subcommittee on Courts, Commercial and Administrative Law Committee on the Judiciary U.S. House of Representatives*.

Saatavissa Internetissä: <URL:
<http://judiciary.house.gov/hearings/pdf/Atkinson05232011.pdf>>.

Arvonlisäverokomitea (2003). *Guidelines*, 67 th meeting of 8 January 2003. Guidelines Document A, European Commission, TAXUD/2303/03 Rev 2 lopullinen, 4.

Baron, Richard (2001). *E-commerce and consumption taxes*. Tax Planning International e-commerce 11, 1 – 34.

Basu, Subhajit (2002). *European VAT on Digital Sales*. The Journal of Information, Law and Technology. Saatavissa Internetissä: <URL: http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2002_3/basu/.

Basu, Subhajit (2004). *To Tax or not to tax? That is the question? Overview of Options in Consumption Taxation of E-Commerce*. The Journal of Information, Law and Technology. Saatavissa Internetissä: <URL: http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2004_1/basu/ >.

Basu, Subhajit (2007). *Global perspectives on e-commerce taxation law*. Hampshire: Ashgate Publishing Limited.

Basu, Subhajit (2008). *International Taxation of E-Commerce: Persistent Problems and Possible Developments*. The Journal of Information, Law and Technology. Saatavissa Internetissä: <URL: http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2008_1/basu/>.

Bird, Richard (2003). *Taxing Electronic Commerce: A Revolution in the Making*. C.D. Howe Institute Commentary 187, 1 – 25.

Chaturvedi, Sachin & Mohanty, S.K. (2008). *The WTO and Trade in Electronically Delivered Software: Emerging Challenges and Policy Options – An Indian Perspective*. Journal of World Trade 42:5, 927 – 951.

Chen, John-ren & Smekal, Christian (2009). *Should the WTO deal with e-trade taxation issues?* Progress in Development Studies 9:4, 339 – 348.

Cnossen, Sijbren (2008). *VAT Coordination in the European Union: It's the break-in-the-audit trail, stupid!*. Huhtikuu 26 – 27. 2008. CESifo Conference Centre, München. Saatavissa Internetissä: <URL: http://www.cesifo-group.de/portal/page/portal/ifoContent/N/neucesifo/CONFERENCES/SC_CONF_2008/CESifo%20Area%20Conference%20on%20Public%20Sector%20Economics%202008/Papers/pse08_cnossen.pdf>.

Cockfield, Arthur J. (2002). *Designing tax policy for the digital biosphere: how the Internet is changing tax laws*. Connecticut Law Review 34:2, 333 – 403.

Cockfield, Arthur J. (2003). *Jurisdiction to Tax: A Law and Technology Perspective*. Ga. L. Rev., 85 – 118.

Cockfield, Arthur J. (2006). *The rise of the OECD as informal 'world tax organization' through national responses to e-commerce tax challenges*. Yale Journal of Law and Technology 8, 136 – 187.

De la Feria, Rita (2006). *The EU VAT System and the internal market*. Amsterdam: IFDB.

Ehdotus: Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus hallinnollisesta yhteistyöstä välillisen verotuksen (ALV) alalla annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 218/92 muuttamisesta, KOM(2000) 349 lopullinen, 2000/0147 (COD), 2000/0148 (CNS).

Ehdotus: Neuvoston direktiivi direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta, KOM(2003) 822.

Ehdotus: Neuvoston direktiivi direktiivin 2002/38/EY muuttamisesta radio- ja televisiolähetyspalveluihin ja tiettyihin sähköisesti suoritettaviin palveluihin sovellettavien arvonlisäverojärjestelyjen soveltamisajan osalta, KOM(2006) 210 lopullinen, 2006/0069 (CNS).

Ehdotus: Neuvoston direktiivi neuvoston direktiivin 2002/38/EY muuttamisesta radio- ja televisiolähetyspalveluihin ja tiettyihin sähköisesti suoritettaviin palveluihin sovellettavien arvonlisäverojärjestelyjen soveltamisajan osalta, KOM(2006) 739 lopullinen, 2006/0245 (CNS).

Eurooppalaisen elektronisen kaupankäynnin aloite, KOM 97 (159).

European Commission, Taxation and Customs Union: *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*, 01.01.2011. Saatavissa Internetissä: <URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf>.

Fairpo, Anne (2008). *VAT on Internet Delivered Services*. Tax Journal 2008:930, 21 – 23 [on line]. Saatavissa Internetissä: <URL:<http://www.taxjournal.com/tj/node/20842>>.

Faith, Joanna (2009). *Indirect taxes*. International Tax Review 50, 2 – 2.

Fetzer, Torsten (2002). *EU's Digital VAT Scheme Full of Problems*. Tax-news.com 2002 [on line]. Saatavissa Internetissä: <URL: http://www.taxnews.com/news/EUs_Digital_VAT_Scheme_Full_Of_Problems____8742.html>.

Forgione, Aldo (2005). The Good, the Bad, and the Ugly: The Frontiers of Internet Law. Journal of Internet Law 9:1, 1, 7 – 10.

Fridensköld, Emilie (2004). *VAT and the internet: the application of consumption taxes to e-commerce transactions*. Information & Communications Technology Law 13:2, 175 – 203.

Greggi, Marco (2010). *Rethinking the Place of Consumption: New Issues under the VAT System, and the Possible Consequences on Third Countries Businesses*. Monash U. Department of Business Law and Taxation Research Paper No.1531365.

Hargitai, Cecilia (2001). *Value Added Taxation of Electronic Supply of Services within the European Community*. New York: New York University School of Law, The Jean Monnet Working Paper, 13/01.

HE 88/1993 vp: *Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.*

HE 194/2001 vp: *Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi tietoyhteiskunnan palvelujen tarjoamisesta ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.*

HE 125/2002 vp: *Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain sekä Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain muuttamisesta.*

HE 36/2009 vp: *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi vahvasta sähköisestä tunnistamisesta ja sähköisistä allekirjoituksista sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.*

HE 136/2009 vp: *Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverotuksessa sovellettavien myyntimasäännösten ja eräiden muiden säännösten muuttamiseksi ja väliaikaiseksi muuttamiseksi.*

Hellerstein, Walter (2001). *Electronic Commerce and the Challenge for Tax Administration*. AD HOC Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 10. tapaaminen Geneve, 12 Syyskuu 2001.

Hellerstein, Walter & Gillis, Timothy H. (2010). *The VAT in the European Union*. 127 Tax Notes 461, 461 – 471.

Husa, Jaakko, Mutanen, Anu & Pohjolainen, Teuvo (2008). *Kirjoitetaan juridiikkaa*. Helsinki: Talentum Media.

Iivonen, Jaakko (1998). *Ulkomaankaupan arvonlisävero-opas*. Helsinki: Yrityksen tietokirjat.

Ivinson, Jonathan (2003). *Why the EU VAT and E-Commerce directive does not work*. International Tax Review 14:9, 27 – 29.

Jenkins, Peter & Wilkie, Tim. D (2000). *White Paper, The Application of VAT to E-commerce in the European Union. A commentary on the EU Draft Directive on Digital Goods & Services*.

Kallio, Mika (2001). *Onko tuloverotuksen kehityksestä seurauksia sähköisen kaupan arvonlisäverotukselle?* Tax View, KPMG:n veropalveluiden tiedotuslehti 1/2009, 6.

Kallio, Mika, Nielsen, Ari, Ojala, Marko, Saukko, Petri & Säaskilahti, Juha (2009). *Arvonlisäverotus 2009*. Helsinki: KPMG ja Edita Publishing Oy.

Kallio, Mika, Nielsen, Ari, Ojala, Marko, Saukko, Petri & Säaskilahti, Juha (2010). *Arvonlisäverotus 2010*. Helsinki: KPMG ja Edita Publishing Oy.

Kolari, Jukka, Sirola, Henri & Veistola, Pekka (2000). *Internet osana liiketoimintaa*. Jyväskylä: CredoNet Oy.

Komission tiedonanto neuvostolle ja Euroopan parlamentille, Strategia sisämarkkinoiden arvonlisäverojärjestelmän toiminnan parantamiseksi, KOM(2000) 348, lopullinen.

Krever, Richard (2000). *Electronic Commerce and Taxation: an Overview of the Key Issues*. Asia-Pacific Tax Bulletin, 151 – 163.

Kärkkäinen, Mika (2004). *Informaatiovirrat sähköisessä kaupankäynnissä, Internet-kauppa synnyttää uusia oikeudellisia kysymyksiä*. Teoksessa Järvi, Outi: Hyvä, paha informaatio, informaatiooikeuden erityiskysymyksiä, s. 21-25. Vaasan yliopisto, Lévon-instituutti, avoin yliopisto, Vaasa 2005.

Laine, Juha (2001). *Johdanto*. Teoksessa Verkkokauppoikeus. (Toim.) Laine, Juha. Helsinki: WSOY.

Lejeune, Ine (2002). *E-commerce in the EU*. International Tax Review 13:7, 62 – 69.

Lighthart, Jenny E. (2004). *Consumption Taxation in a Digital World: A Primer*. Canadian Tax Journal 52:4, 1076 – 1101.

Linnakangas, Esko & Juanto, Leila (2008). *Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus*. Hämeenlinna: Talentum Media Oy.

Luhtasela, Harri (2007). *Sähköisen kuluttajakaupan sääntely Euroopan unionissa ja Yhdysvalloissa*. Väitöskirja Acta Wasaensia 178.

Mannio, Lauri (2001). *Sähköisen kaupankäynnin verotus*. Helsinki: WSOY.

Mannio, Lauri (2003). *Sähköisen kaupankäynnin verotus*. Teoksessa Verkkokauppa-oikeus. (Toim.) Laine, Juha. Helsinki: WSOY.

McLure, Charles E. Jr.(2002). *Thinking Straight about the Taxation of Electronic Commerce: Tax Principles, Compliance Problems and Nexus*. Tax Policy and the Economy 16, 115 – 140. National Bureau of Economic Research, Inc.

McLure, Charles E. Jr.(2003). *The Value Added Tax on Electronic Commerce in the European Union*. International Tax and Public Finance, 10:6, 753 – 762.

Mietintöluonnos: *Mietintöluonnos ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi direktiivin 2002/38/EY muuttamisesta radio- ja televisiolähetyspalveluihin ja tiettyihin sähköisesti suoritettaviin palveluihin sovellettavien arvonlisäverojärjestelyn soveltamisalan osalta*, 2006/0000 (CNS), 23.10.2006. Saatavissa Internetissä: <URL:http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2004_2009/documents/pr/636/636709/636709fi.pdf>.

Nieminen, Auvo, Anttila, Raimo, Äärilä, Leena & Jokinen, Mika (2010). *Arvonlisäverotus*. Jatkuvatäydenteinen. Päivitetty 15.4.2011. Helsinki: Wsoypro.

OECD (2006). *International VAT/GST Guidelines*. February 2006. Saatavissa Internetissä: <URL:http://www.uscib.org/docs/International_VAT_Guidelines.pdf>.

Ojala, Marko (2005). *Arvonlisäverotus*. Teoksessa *Kansainvälisen kaupan käsikirja*. (Toim.) Pasanen, Anni. Helsinki: Multikustannus Oy.

Parilli, Davide Maria (2009). *Electronically Supplied Services and Value Added Tax: The European Perspective*. Journal of Internet Banking and Commerce 14:2.

Pastukhov, Oleksandr (2007). *The E-VAT Directive: Mitigating Tax Competition or Spurring It?* Journal of International Commercial Law and Technology 2:2, 55 – 57.

Pastukhov, Oleksandr (2010). *Will Internet Businesses Ever Become Interested in Complying with Tax Laws?* Intellectual Property & Technology Law Journal 22:8, 10 – 21.

Pinto, Dale (2003). *E-commerce and source-based income taxation*. Amsterdam: IFDB Publications BV.

Pinto, Dale (2006). *“Conservative” and “Radical” : alternatives for taxing e-commerce*. Journal of International Taxation 17:4, 38 – 51.

Press Release: *Vat on digital services* . Frequently asked questions, MEMO/03/142, 1.7.2003. Saatavissa Internetissä: <URL: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/03/142&format=HTML&aged=1&language=EN&guiLanguage=fr>>.

Press Release: *Reduced rates of VAT*. Frequently asked questions, MEMO/03/149, 16.7.2003. Saatavissa Internetissä: <URL : <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/03/149&format=HTML&aged=1&language=EN&guiLanguage=en>>

Press Release: *VAT Package: Commission welcomes adoption by the ECOFIN Council of new rules on the place of supply of services and a new procedure for VAT refunds*, IP/08/208, 12.2.2008. Saatavissa Internetissä: <URL: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/08/208>>.

Press Release: *Consumers: Online shopping increasingly popular in the EU, but development "held back" by barriers to cross border trade*, IP/09/354. Saatavissa Internetissä: <URL: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/09/354&format=HTML&aged=0&language=EN>>.

Press Release: Kuneva, Meglena, European Consumer Commissioner "Cross-border eCommerce in Europe", 22.10.2009. Saatavissa Internetissä: <URL: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=SPEECH/09/491&format=HTML&aged=0&language=EN>>.

Press Release: *Dismantling barriers to cross-border online shopping. Frequently Asked Questions*, MEMO/09/475, 22.10.2009. Saatavissa Internetissä: <URL: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/09/475&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>>.

PriceWaterhouseCoopers (2006). *EU:n sähköisen kaupan järjestelmä syrjii rehellisiä toimijoita*. 9.3.2006. Saatavissa Internetissä: URL:<<http://edilex.fi/asiasanat/?letter=A&title=Arvonlis%C3%A4vero&word=word1137>>.

Rauhanen, Timo (2001). *Arvonlisäverotus EU:n jäsenmaissa - voiko vientiä verottaa?* VATT-Keskustelualoitteita, Helsinki: Valtion taloudellinen tutkimuskeskus.

Reeder, Harry & Tickel, Amanda (2007). *How to Zero-Rate E-Books*. *Tax Journal* 2007:909.

Rendahl, Pernilla (2007). *An Overview of Consumption Tax Implications on Sale of Digital Downloads in the European Union*. *Journal of Media Business Studies* 4:2, 65 – 86.

Rendahl, Pernilla (2009). *Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies*. Amsterdam: IFDB.

Rother, Eila (2003). *Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus*. Helsinki: WSOY Lakitieto.

Sanderson, Christine (1999). *Taxing A Borderless World*. *International Tax Review* 10:1, 35 – 38.

Siliafis, Konstantinos (2007). *Taxation of e-Commerce – A Task for Jugglers*. Masaryk University Journal of Law and Technology.

Sinyor, Alan (2002). *EU VAT on E-Commerce: The Practical Implications*. *International Tax Review* 13:6, 6 – 9.

Swain, John A. (2008). *Reforming the State Corporate Income Tax: A Market State Approach to the Sourcing of Services*. *Selected Works of John A. Swain*. Saatavissa Internetissä: <URL: http://works.bepress.com/john_swain/1/>.

Takalo, Tero (2009). *Uudet palvelukaupan arvonlisäverosäännökset astuvat voimaan 1.1.2010*. *Tax View, KPMG:n veropalveluiden tiedotuslehti* 2/2009, 26 – 27.

TIEKE, Tietoyhteiskunnan kehittämiskeskus Ry. *Tietoturvaopas*. Saatavissa Internetissä: <URL: http://www.tieke.fi/julkaisut/opaat_yrityksille/tietoturvaopas/>.

Tuominen, Kaisa & Jovio, Henna (2008). *Muutoksia EU-lainsäädäntöön*. Tax Bulletin, PriceWaterhouseCoopersin tiedotuslehti 1/2008: 17 – 19.

Työasiakirja Euroopan sopimusoikeudesta ja yhteisön säännösten tarkistamisesta:

tämänhetkinen tilanne ja kuluttajan käsite. Sisämarkkina- ja kuluttajansuojavaliokunta 17.5.2006. Saatavissa Internetissä: <URL: http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2004_2009/documents/dt/615/615453/615453fi.pdf>.

VaVM 16/2002 vp: Valtiovarainkunnan mietintö hallituksen esityksestä laeiksi arvonlisäverolain sekä Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain muuttamisesta, VaVM 16/2002 – HE 125/2002 vp, tarkistettu versio 2.0.

Verohallinnon ohje (5.6.2003). *Sähköisten palvelujen myynnin erityisjärjestelmä*. Dnro 1508/40/2003.

Verohallinnon julkaisu (178.07 1.1.2007). *Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelukaupassa*.

Verohallinnon ohje (684/40/2007, 8.5.2007). EY:n asetus 1777/2005 yhdenmukaistaa arvonlisäverodirektiivin tulkintaa.

Verohallinnon ohje (210.10 1.1.2010). *Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen*.

Walden, Risto (2008). *Sähköisen kaupankäynnin verotuskysymyksiä*. Teoksessa Suomen kansainvälistyvä harmaa talous. (Toim.) Harmaa Hirvi Oy ym. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu 1/2010.

Weiss, Martin A. & Noto, Nonna A.(2005). *EU Tax on Digitally Delivered E-Commerce*. CRS Report for Congress.

Wikström, Kauko (2008). *Yleiset opit verotuksessa*. Turku: Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja.

Äärilä, Leena & Nyrhinen, Ritva (2008). *Arvonlisäverotus käytännössä*. Juva: WSOY 2002.

Äärilä, Leena & Nyrhinen, Ritva (2010). *Arvonlisäverotus käytännössä*. Juva: WS Bookwell Oy.

OIKEUSTAPAUSLUETTELO**Euroopan yhteisöjen tuomioistuin**

4.7.1985	C-168/84, <i>Berkholz</i>	s.65
17.11.1993	C-68/92, <i>Komissio vs. Ranska</i>	s.49
12.5.2005	C-452/03, <i>RAL (Channel Islands)</i>	s.52
17.7.1997	C-190/95, <i>ARO Lease</i>	s.65
20.2.1997	C-260-95, <i>DFDS A/S</i>	s.65
23.3.2006	C-210/04, <i>FCE Bank</i>	s.65