

VAASAN YLIOPISTO
JOHTAMISEN YKSIKKÖ

Paula Marjamäki

EU-TAVARAKAUPAN ARVONLISÄVEROTUS

Valvonta ja valvonnan tehostaminen uudistamalla sääntelyä

Julkisoikeuden
pro gradu -tutkielma

VAASA 2019

SISÄLLYS

	sivu
LYHENTEET	3
1. JOHDANTO	8
1.1. Johdatus aiheeseen	8
1.2. Tutkimustavoite ja aiheen raja	10
1.3. Tutkimusmetodi ja aineisto	12
1.4. Tutkimuksen eteneminen	14
2. TAVARAKAUPAN ARVONLISÄVEROTUS EUROOPAN UNIONISSA	16
2.1. Arvonlisäverotuksen yleisiä periaatteita	16
2.1.1. Alueellinen sovellettavuus ja verovelvollisuus	17
2.1.2. Tavaroiden vapaa liikkuvuus ja sisämarkkinat	18
2.2. Yhteisömyynnin ja -hankinnan arvonlisäverotus: väliaikainen järjestelmä	20
2.3. Yhteisökaupan arvonlisäverotusjärjestelmän muutoksia, tavoitteita ja aikataulu: lopullinen arvonlisäverojärjestelmä	21
2.4. Tavarakaupan arvonlisäverotuksen muutokset	23
2.4.1. Veronsuoritusvelvollinen, määränpäävaltio ja verokanta	23
2.4.2. Verohallinnon luotettaviksi tunnustetut yritykset	25
3. EU-TAVARAKAUPAN ARVONLISÄVEROTUKSEN VALVONTA	27
3.1. Yleistä Verohallinnon verovalvonnasta	27
3.2. Arvonlisäverotuksen verovalvonta	28
3.3. Valvottavat yhteisökaupan velvoitteet	30
3.3.1. Arvonlisäverovelvollisuus ja ALV-tunniste	30
3.3.2. Kuljetus	32
3.3.3. Laskumerkinnät	34
3.3.4. Ilmoittaminen ja raportointi: yhteenvetoilmoitus	36
3.4. VIES-järjestelmä	37
3.5. Ilmoittaminen ja maksaminen lopullisessa järjestelmässä: arvonlisäveron erityisjärjestelmä	38
3.6. Hallinnollinen yhteistyö jäsenvaltioiden välillä alv-petosten torjumiseksi	40

3.7. Eurofisc	42
4. UUDEN SÄÄNTELYN VAIKUTUKSET ALV-PETOSTILANTEISIIN	44
4.1. Yleistä arvonlisäverotuksen petostilanteista	44
4.2. Ketjupetokset ja karusellipetokset	45
4.3. Käytettyjä autoja koskevat petokset	49
4.4. Tullimenettelyjä koskevat petokset	51
4.5. Johtopäätöksiä uuden sääntelyn vaikutuksista alv-petoksiin	53
4.6. Uuden sääntelyn hallinnolliset kustannukset yrityksille ja jäsenvaltioille	54
5. LOPUKSI	58
LÄHDELUETTELO	62

LYHENTEET

ALV	Arvonlisävero
AVL	Arvonlisäverolaki
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
HE	Hallituksen esitys
OVML	Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä
Pk-yritykset	Pienet- ja keskisuuret yritykset
SEU	Sopimus Euroopan unioista
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
VAT	Value added tax

VAASAN YLIOPISTO**Johtamisen yksikkö**

Tekijä:	Paula Marjamäki	
Pro gradu -tutkielma:	EU-tavarakaupan arvonlisäverotus: Valvonta ja valvonnan tehostaminen uudistamalla sääntelyä	
Tutkinto:	Hallintotieteiden maisteri	
Oppiaine:	Julkisoikeus	
Työn ohjaaja:	Kristian Siikavirta	
Valmistumisvuosi:	2019	Sivumäärä: 67

TIIVISTELMÄ:

EU-tavarakaupan arvonlisäverotus on harmonisoitu Euroopan unionin alueella, jotta unionin sisämarkkinaperiaate toteutuisi. Jäsenvaltiot noudattavat arvonlisäverodirektiivillä annettuja sääntöjä arvonlisäverotuksessa. Arvonlisäveron ollessa kulutusvero, arvonlisävero maksetaan kulutusmaaperiaatteen mukaan siihen jäsenvaltioon, jonne tavara tai palvelu on myyty, eli jäsenvaltioon, jossa se kulutetaan. Kulutusmaaperiaatteen toteutuminen jäsenvaltioiden välisessä tavarakaupassa on nykyisin toteutettu niin, että myynti toiseen jäsenvaltioon on veroton ja ostaja on veronsuoritusvelvollinen. Tämä käännetyn verovelvollisuuden soveltama EU-tavarakaupan arvonlisäverojärjestelmä on tarkoitus uudistaa lähivuosina siten, että myyjä on veronsuoritusvelvollinen ostajan jäsenvaltioon. Tämä palauttaisi arvonlisäveron itse itseään valvovan mekanismin, sekä poistaisi petoksille alttiin myynnin verottomuuden. Järjestelmämuudistus on tarkoitus toteuttaa vuonna 2022 ja sen tavoitteena on valvonnan tehostaminen, alv-vajeen pienentäminen, sekä säännösten yksinkertaistaminen.

Tutkimuksen tavoitteena on tarkastella arvonlisäveron järjestelmämuudistuksen tavoitteiden toteutumista: eli tehostuuko EU-tavarakaupan arvonlisäverotuksen valvonta sekä vähentyvätkö alv-petokset uusien säännösten myötä. Tutkimus soveltaa oikeuspoliittista menetelmää sekä oikeusdogmatiikkaa. Oikeuspoliittinen tutkimus pyrkii vaikuttamaan yhteiskunnalliseen kehitykseen sekä arvioimaan oikeudellisten säännösten käytännön toteutumista. Arvonlisäveron järjestelmämuudistuksen suunnitellut säännökset eivät ole vielä voimassa olevaa oikeutta eikä niitä ole vielä implementoitu jäsenvaltioiden oikeusjärjestelmään. Täten tutkimus keskittyy analysoimaan säännöksillä tavoiteltua tavoitetta valvonnan tehostumisesta.

EU-tavarakaupan arvonlisäverotusta valvoo pääsääntöisesti jäsenvaltioiden Verohallinnot. Suomen Verohallinnolle toimivalta verovalvontaan on annettu Laissa verohallinnosta. EU-tavarakaupan arvonlisäverotuksen verovalvonnassa valvotaan, että yhteisökaupan aineelliset edellytykset täyttyvät, jolloin verovelvollinen voi soveltaa yhteisökaupan säännöksiä. Yhteisökaupassa sekä ostajan että myyjän tulee olla arvonlisäverovelvollisia, sekä tavara tulee tosiasiansa kuljettaa jäsenvaltiosta toiseen. Verohallinto valvoo verovelvollisten veroilmoituksia, sekä pyytää tarvittaessa tositteita myynnistä ja kuljetuksesta. Mikäli verovelvollinen on toiminut virheellisesti, Verohallinnolla on toimivalta muuttaa verotusta vastaamaan verolakeja, sekä määrätä hallinnollisia seuraamuksia virheellisestä toiminnasta.

Arvonlisäverotuksen järjestelmämuudistuksella pyritään tehostamaan verovalvontaa yksinkertaistamalla sääntelyä, laajentamalla viranomaisten tietojensaantioikeuksia, sekä lisäämällä hallinnollista yhteistyötä jäsenvaltioiden välillä. Viranomaisille pyritään luomaan paremmat edellytykset havaita oikea-aikaisesti alv-petokset. Yhteisökaupassa yleisimpiä alv-petoksia on ketju- ja karusellipetokset, käytettyjä autoja koskevat petokset, sekä tullimenettelyjä koskevat petokset. Näiden ehkäisyyn järjestelmämuudistuksella poistettaisiin myynnin verottomuussäännös, laajennettaisiin ajoneuvotietojärjestelmien sekä VIES järjestelmän tietojensaantioikeuksia viranomaisille. Lisäksi jäsenvaltioiden hallinnollista yhteistyötä tehostetaan parantamalla ja automatisoimalla jäsenvaltioiden välistä tietojenvaihtoa. Myös jäsenvaltioiden välisiä yhteisiä verotarkastuksia ja tietopyyntöjä pyritään lisäämään ja tehostamaan.

Arvonlisäverotuksen järjestelmämuudistus antaa viranomaisille uusia valvonnan työkaluja, sekä yksinkertaistaa valvottavia säännöksiä. Myynnin verottomuussäännöksen poistaminen muuttaa vilpillisiltä yrityksiltä heidän hyödyntämän järjestelmää merkittävästi. Kuitenkin alv-petoksilla on suuret taloudelliset hyödyt

vilpillisille yrityksille, joten yksin myynnin verottomuussäännöksen poistaminen ei poista alv-petoksia, sillä vilpilliset yritykset kehittävät jatkuvasti uusia tapoja hyötyä järjestelmistä. Valvonnan tehostaminen onkin tehokkain keino hillitä yhteisökaupan alv-petoksia. Ja koska EU-tavarakaupan alv-petokset tehdään kahdessa tai useammassa jäsenvaltiossa yhtä aikaa, tulee myös verovalvonnan olla jäsenvaltioiden yhteistyössä suorittamaa. Hallinnollisen yhteistyön tehostaminen ja lisääminen onkin merkittävin tapa puuttua ja ehkäistä alv-petoksia.

Valvonnan pitäisi tehostua uuden sääntelyn myötä, sillä viranomaisille annetaan uusia työkaluja suorittaa verovalvontaa, sekä hallinnollista yhteistyötä ja automatisoitua tietojenvaihtoa jäsenvaltioiden välillä tehostetaan. Ja silloin kun valvonta tehostuu, pitäisi myös alv-petosten vähentyä. Kuitenkin vasta käytäntö osoittaa sen, miten viranomaiset ottavat käyttöön ja soveltavat uusia valvonnan keinoja. Mikäli hallinnollista yhteistyötä tullaan käytännössä lisäämään ja tehostamaan, niin tällöin tulisi valvonnan tehostua ja petosten vähentyä.

1. JOHDANTO

1.1. Johdatus aiheeseen

Arvonlisävero on yleinen kulutusvero, eli veron lopullisina maksajina ovat tavaroiden ja palveluiden lopulliset kuluttajat, eli kotitaloudet. Koska arvonlisävero on välillinen vero, kuluttajat eivät suoranaisesti maksa veroa valtiolle, vaan yritykset, jotka tarjoavat palveluita ja tavaroita ovat veronsuoritusvelvollisia. Yritykset sisällyttävät veron myyntihin-toihinsa verokantojen perusteella ja tilittävät veron valtiolle vaihdannan kaikissa vaiheissa. Verovelvollisia ovat siis vaihdannan kaikissa vaiheissa niin palveluiden ja tavaroiden tuottajat kuin jälleenmyyjätkin. Jotta kuluttajan maksama hinta sisältää vain verokannan osoittaman määrän arvonlisäveroa, yrittäjät verovelvollisina voivat vähentää omien tuotantopanostensa hankintahintoihin sisältyvän arvonlisäveron lopullisesta tilitetävstä verosta.¹ Suomen arvonlisäverotusta sääntelee Arvonlisäverolaki (1501/1993). Pääsääntöisesti arvonlisäveroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarain ja palvelun myynnistä (AVL 1 § 1 mom. kohta 1).

Koska arvonlisävero on välillinen vero, yritykset ilmoittavat ja tilittävät veronsaajalle osuuden, joka jää myynninveroista hankintoihin sisältyvien verojen vähentämisen jälkeen. Verotulot arvonlisäverosta kertyvät siten vähitellen usean portaan kautta. Maksettava arvonlisäveron määrä ilmoitetaan ja maksetaan oma-aloitteisesti verohallintoon viimeistään toisen seuraavan kuukauden 12. päivä. Koska arvonlisävero kertyy valtiolle vähitellen usean toimijan kautta, arvonlisäverojärjestelmä on herkkä väärinkäytöksille ja petoksille ja varsinkin yhteisökaupan verottomuussäännökset luovat mahdollisuuksia arvonlisäveropetoksille. Arvonlisäverotuksessa mahdollisia petostilanteita ovat esimerkiksi myynninverojen ilmoittamatta jättäminen, vähennettävien verojen hankintojen kuittien väärentäminen, sekä yhteisökaupassa erityisesti ketjupetokset ja karusellipetokset, joista kerrotaan luvussa neljä.²

¹ Hyttinen, Lamppu, Nyrhinen & Äärilä 2017:31.

² Eskola 2008: 43-44.

Tavaroiden ja palveluiden vapaan liikkuvuuden periaatteen vuoksi tullirajat on poistettu Euroopan unionin sisämarkkina-alueella³, joten jäsenvaltioiden yritysten on helpompaa kansainvälistyä ja käydä kauppaa EU-alueella. Toimivat sisämarkkinat edellyttävät yhdenmukaisen arvonlisäverojärjestelmän, joten arvonlisäverotus on harmonisoitu Euroopan unionin alueella Arvonlisäverodirektiivillä (2206/112/EY). Arvonlisäverodirektiivi on tullut implementoida jäsenvaltioihin ja Suomessa implementointi on tapahtunut Arvonlisäverolailla. Arvonlisäverotusta säännelläänkin siten eri tavalla kotimaan kaupassa, kolmansien maiden kanssa käydyssä kaupassa ja sisämarkkina-alueen jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

Yhteisökaupalla tarkoitetaan tavarain tai palvelun myyntiä Euroopan yhteisön alueella, eli sisämarkkina-alueella. EU-tavarakaupalla tarkoitetaan tavaroiden ostoa ja myyntiä toisesta jäsenvaltiosta toiseen. Koska arvonlisävero on kulutusvero, EU-tavarakaupassa vero maksetaan siihen maahan, missä tavara kulutetaan, eli maahan, johon tavara myydään. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että EU-tavarakaupassa myynti toiseen jäsenvaltioon on vapautettu verosta ja osto toisesta jäsenvaltiosta on verollinen.⁴

Tavarakaupan arvonlisäverotusjärjestelmä EU:ssa on kuitenkin tarkoitettu väliaikaiseksi järjestelmäksi. Käytännön ongelmien vuoksi väliaikainen järjestelmä on edelleen käytössä, sillä järjestelmä uudistus kohti lopullista järjestelmää on ollut haastava toteuttaa. Koska arvonlisävero on kulutusvero, vero maksetaan kulutusmaaperiaatteen mukaan siihen maahan, jossa hyödyke kulutetaan. EU-tavarakaupan arvonlisäverojärjestelmä on toteutettu niin, että ostaja maksaa arvonlisäveron oman maan verokannan mukaisesti oman maan veroviranomaisille ja myyjä on vapautettu verosta. Tällöin kulutusmaaperiaate toteutuu, mutta järjestelmä on altis petoksille myynnin verottomuuden vuoksi.

Arvonlisäverojärjestelmää on tarkoitus uudistaa ja sääntelyä muuttaa siten, että tulevaisuudessa EU-tavarakaupan myyjä tilittää arvonlisäveron kotimaansa veroviranomaiselle, joka edelleen siirtäisi veron määrän pääjäsenvaltioon.⁵ Tällöin myynti toiseen EU maahan ei olisi enää vapautettu verosta ja silti kulutusmaaperiaate toteutuisi.

³ Hyttinen & Svensberg 2018: 19.

⁴ Hyttinen ym 2017: 455.

⁵ Hyttinen & Svensberg 2018: 19-20.

Järjestelmäuudistuksessa pyrittäisiin myös tehostamaan jäsenvaltioiden välistä yhteistyötä arvonlisäveropetosten torjunnassa sekä luomaan uusia valvonnan keinoja viranomaisille. EU-tavarakaupan järjestelmäuudistuksen yhtenä tarkoituksena onkin rajat ylittävien arvonlisäveropetosten estäminen ja vähentäminen sekä jäsenvaltioiden alv-vajeen pienentäminen⁶. Arvonlisäverojärjestelmän uudistaminen olisi suurin uudistus Euroopan unionissa yli kahteenkymmeneen vuoteen.⁷

Vuonna 2017 arvonlisäveron tuotto Suomessa oli 20,4 miljardia euroa, joka on noin 21 % Suomen verokertymästä.⁸ Arvonlisäverovaje (VAT Gap) kuvaa kerätyn alv-tuoton ja laskennallisen ja odotetun alv-tuoton erotusta. Arvonlisäverovaje kuvaa menetettyä arvonlisäveroa alv-petosten, veronkiertämisen ja veronvälttelyn seurauksena, mutta ottaa huomioon myös konkurssien, maksukyvyttömyyden ja laskuvirheiden aiheuttamat arvonlisäveromenetykset. Euroopan unionin tasolla tehdyn tutkimuksen mukaan arvioitu arvonlisäverovaje Suomessa vuonna 2016 on ollut 1,707 miljardia euroa, joka on 7,3 % kerätystä alv-tuotosta. Arvonlisäverovaje on Suomessa noussut melko tasaisesti prosenttiyksikön verran vuodesta 2012. Suomen arvonlisäverovaje on kuitenkin alle EU:n keskiarvon, joka on 9,9 % alv-tuotosta.⁹ Arvonlisäverovajetta pyritään pienentämään yhteisökaupan arvonlisäverotusjärjestelmän uudistamisella ja valvonnan tehostamisella.

1.2. Tutkimustavoite ja aiheen rajaus

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, miten EU-tavarakaupan arvonlisäverotusta valvotaan ja miten valvontaa pyritään tehostamaan uudistamalla yhteisökaupan arvonlisäverotuksen sääntelyä. Osatavoitteena on tutkia, vähentyisivätkö alv-petokset EU-tavarakaupassa uuden sääntelyn seurauksena.

Tutkimuksessa käyn läpi nykyisiä Euroopan unionin tavarakaupan säännöksiä ja valvontakeinoja, mutta keskityn enemmän käsittelemään EU-tavarakaupan

⁶ Juusela & Parkkola 2018a: 513.

⁷ Sainio 2019: 247.

⁸ Tilastokeskus 2018: 2.

⁹ Study and reports on the VAT Gap 2018: 9, 48.

arvonlisäverojärjestelmän uudistamista, tulevaa sääntelyä ja uudistusten tavoitteita. Pysin selvittämään miten tavoiteltu sääntely vaikuttaisi valvontaan ja minkälaisia uusia valvonnan keinoja pyritään luomaan. Tutkimuksessa käyn myös läpi merkittävimpiä petostilanteita tavarakaupan arvonlisäverotuksessa ja pyrin selvittämään minkälaisia vaikutuksia uudella sääntelyllä voisi olla petosten ehkäisyyn.

Tutkimus käsittelee siis rinnakkain nykyistä voimassa olevaa arvonlisäverojärjestelmää sekä uutta suunniteltua järjestelmä uudistusta. Tutkimuksessa viitatessani nykyiseen arvonlisäverojärjestelmään, puhun väliaikaisesta järjestelmästä. Silloin kun kyseessä on uuden järjestelmän mukaisen lainsäädännön käsittelystä, käsitteenä käytän lopullista järjestelmää tai puhun järjestelmä uudistuksesta. Koska lopullisen järjestelmän osa säännöksistä on vasta valmisteluvaiheessa, keskityn uudistuksen merkittävimpiin muutoksiin ja jätän pienemmät yksityiskohdat käsittelemättä. Säännökset voivat vielä muuttua, tarkentua ja jotkin suunnitellut säännökset voidaan kokonaan hylätä, joten laajempaan kokonaisuuteen kohdistuva tarkastelu on tältä osin perusteltua.

Tutkimus on rajattu jäsenvaltioiden arvonlisäverovelvollisten yritysten väliseen EU-tavarakauppaan, sillä järjestelmä uudistus on tarkoitus toteuttaa ensin EU-tavarakaupassa ja sen jälkeen vasta myöhemmin laajentaa uudistus koskemaan myös EU-palvelukauppaa. Tämän vuoksi EU-palvelukaupan säännöksiä tai valvontaa en erityisesti käy läpi tutkimuksessa. Myöskään myyntiä kuluttajille en käsittele. Tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpö- ja jäähdytysenergiaa ja muuta niihin verrattavissa olevaa energiahyödykettä ja tavarana myynti on sen omistusoikeuden vastikkeellinen luovutus. (AVL 17–18 §). Palvelulla tarkoitetaan kaikkea muuta, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa (AVL 17 §).

Tutkimus keskittyy jäsenvaltioiden välisen tavarakaupan valvonnan keinoihin ja uuteen sääntelyyn, millä pyritään tehostamaan valvontaa. Tutkimuksen näkökulmana on Suomen viranomaisvalvonta EU-tavarakaupassa, joten tutkimuksessa viitataan usein Suomen arvonlisäverolakiin sekä valvonnan osalta tarkastellaan Lakia oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (OVML 9.9.2016/768). Pääasiassa valvontaa tarkastellaan verohallintojen näkökulmasta ja käsitellään veroviranomaisten suorittamaa verovalvontaa.

Verorikoksia ei sen tarkemmin käydä läpi eikä poliisin tutkintaa verorikoksista. Ja koska valvonta on osittain myös unionin tasoista, on tarkastelu välttämättä myös kansainvälistä. Suurimmaksi osin tarkastelen kuitenkin valvontaa Suomen näkökulmasta ja Suomen verokertymän turvaamisen kannalta, sekä miten Suomen viranomaiset hyödyntävät verovalvonnan keinoja.

1.3. Tutkimusmetodi ja aineisto

Tutkielmassa tutkitaan EU-tavarakaupan arvonlisäverotusta suurelta osin *de lege ferenda*. Tutkielman tarkoituksena on esitellä Euroopan unionin suunniteltuja muutoksia EU-tavarakaupan arvonlisäverotuksen sääntelyyn ja valvontaan, sekä pohtia uusien valvontakeinojen vaikutuksia alv-petosten ehkäisyyn. Tutkielma keskittyy siis uuteen tulevaan sääntelyyn ja tutkimusaineisto on siltä osin lainvalmisteluaineistoa. Yhtenä tärkeimpänä lähteenä toimii Euroopan Komission ehdotus arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY muuttamisesta jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksessa sovellettavan lopullisen arvonlisäverojärjestelmän toimintaa koskevien yksityiskohtaisten teknisten toimenpiteiden käyttöönoton osalta. Kirjallisuutta ei uudesta tulevasta lainsäädännöstä ole vielä kirjoitettu, ainoastaan asiantuntijoiden lausuntoja ja pohdintoja löytyy esimerkiksi verotus - lehdestä, joten kirjallisuus lähteet painottuvat nykyisen väliaikaisen alv-järjestelmän käsittelyyn. Monet säännökset kuitenkin väliaikaisesta järjestelmästä pätevät vielä lopulliseen järjestelmään siirryttäessä, joten näiden käsittely on siltä osin perusteltua.

Koska tutkielma käsittelee sekä voimassaolevaa lainsäädäntöä että tulevaa sääntelyä, tutkielman metodina on sekä oikeusdogmatiikka, eli lainoppi, että *de lege ferenda* tutkimusmetodi. Oikeusdogmatiikka systematisoi ja tulkitsee voimassa olevaa oikeutta vallitsevan oikeuslähdeopin lähdeaineistojen perusteella. Sen avulla tosiseikkoihin yhdistetään voimassa olevat lainsäädännökset ja lakia tulkitaan tosiseikkojen valossa ja valitaan paras mahdollinen lain tulkinta. Oikeusdogmatiikka pyrkii perustelemaan oikeudelliset tulkinnat lainsäädännön, sekä muiden oikeuslähteiden avulla.¹⁰

¹⁰ Siltala 2001: 17-24.

Tutkimuksessani oikeusdogmatiikalla tulkitseen voimassaolevaa oikeutta EU-tavarakaupan arvonlisäverotuksen sääntelyn vaikutuksista valvontaan, sekä valvonnan vaikutuksia alv-petosten ehkäisyyn. Oikeusdogmatiikka ei kuitenkaan kata koko tutkimustani, sillä tulevan sääntelyn käsittelyyn tarvitsen oikeusdogmatiikan alaan kuuluvaa oikeuspoliittista otetta ja tähän metodiksi *de lege ferenda* -tutkimuksen.

Oikeuspoliittisen tutkimuksen tarkoituksena ei ole löytää parasta mahdollista tulkintaa tai ratkaisua johonkin oikeudelliseen ongelmaan, vaan pyrkiä vaikuttamaan tulevaan lainsäädäntöön yhteiskunnallisten tai muiden tavoitteiden mukaisesti. Tällöin oikeuslähteinä ei ole vallitseva oikeus vaan tulkinnan avuksi tuodaan yhteiskunnallisia näkemyksiä. Oikeuspolitiikan intressinä on tuoda tulkintasuosituksia lainsäädäntöön ja vaikuttaa näin tulevaan yhteiskuntakehitykseen. *De lege ferenda* -tutkimus taas laatii perustelua, kannanottoja ja ehdotuksia siitä, millaisia lakeja tulisi säännellä tulevaisuudessa, tiettyjen tavoitteiden saavuttamiseksi. *De lege ferenda* -tutkimus on osittain tavoite–keino -analyysi.¹¹

De lege ferenda -tutkimus esittää näkemyksiä siitä, mihin positiivista oikeudellista sääntelyä tulisi kehittää. Tutkimusmetodia on kuitenkin kritisoitu sen arvoelementin vuoksi, että se ei täyttäisi tieteellisen tutkimuksen kriteerejä objektiivisuudesta. Kritiikin mukaan oikeustieteen tulisi olla kuvailevaa ja arvovapaata, ei näkemyksiä siitä, minkälaista oikeuden tulisi olla.¹²

Tämä tutkimus kuitenkin soveltaa oikeusdogmatiikkaa ja oikeuspoliittista *de lege ferenda* -tutkimusta. Koska EU-tavarakaupan arvonlisäverotuksen valvonta pysyy jatkossakin samojen säännösten piirissä, on tutkimus siltä osin oikeusdogmaattista tutkimusta. Tutkimus saa kuitenkin *de lege ferenda* tyyppisiä piirteitä, kun käsitellään tulevan lainsäädännön vaikutuksia valvontaan ja alv-petosten ehkäisyyn. Tutkimus käyttää siis keino–tavoite -analyysiä, mutta keinot ovat jo alustavasti direktiiviehdotuksessa määrätty. Tutkimus keskittyy siis analysoimaan keinoja tavoitteeseen nähden ja pohtimaan toteutuuko tavoite, eli alv-petosten ja alv-vajeen vähentyminen.

¹¹ Siltala 2001: 18-19.

¹² Laakso 2012: 100.

Haasteena tutkimuksessa on kuitenkin se, että sääntely on vasta direktiiviehdotuksen tasoinen, se saattaa vielä muuttua ja jäsenvaltioiden tulee implementoida direktiivi vielä omaan lainsäädäntöön, eikä jäsenvaltioiden implementoinnin käytännön muotoja ole vielä tiedossa. Tässä näkyikin tutkimuksen oikeuspoliittinen tutkimusote, että pyritään antamaan välineitä ja työkaluja yhteiskunnalliseen kehitykseen. Eli tätä tutkimusta voisi hyödyntää esimerkiksi direktiivin täytäntöönpanossa suomalaisen lainsäädäntöön sekä uusien valvonnan keinojen käyttöönotossa.

1.4. Tutkimuksen eteneminen

Aluksi luvussa kaksi käyn läpi yleisesti arvonlisäverotuksen periaatteita sekä EU-tavarakaupan perusteita. Kerron mihin periaatteisiin ja tavoitteisiin tavarakaupan arvonlisäverotus pohjautuu. Käsittelen yhteisökaupan arvonlisäverotuksen väliaikaisen järjestelmän perusteet, sekä uudistuksen tavoitteet, aikataulun ja perusteellisimmat muutokset. Keskityn pelkästään suuriin suuntaviivoihin uudistuksessa, sillä uudistuksen on tarkoitus toteutua vaiheittain, eikä kaikkia säännöksiä olla vielä lyöty lopullisesti lukkoon. Pieniä muutoksia uudistukseen varmasti tulee vielä, mutta merkittävimmät muutokset ja tavoitteet ovat jo lähellä lopullista muotoaan.

Luvussa kolme lähden tarkastelemaan tarkemmin tutkimuksen tavoitetta, eli valvontaa ja sen muutoksia. Käyn läpi mihin verovalvonta perustuu ja mihin sillä pyritään, sekä miten veroviranomainen voi puuttua verovelvollisen toimintaan. Esittelen säännöksiä, joita valvotaan ja joita vaaditaan verovelvollisten noudattavan EU-tavarakaupassa. Selvitän, miten valvontaa pyritään tehostamaan ja mitä uusia valvonnan keinoja pyritään luomaan. Järjestelmäuudistuksen myötä jäsenvaltioiden välistä luottamusta on lujitettava EU-tavarakaupan arvonlisäverotuksen valvonnan osalta, joten käsittelen, miten tuohon tavoitteeseen pyritään sääntelyllä vaikuttamaan. Suurimpana keinona järjestelmäuudistuksessa on pyrkiä kasvattamaan hallinnollista yhteistyötä jäsenvaltioiden välillä, jotta valvontaa voitaisiin toteuttaa jäsenvaltioiden yhteistyössä ja näin ollen lujittaa niiden välistä luottamusta.

Luvussa neljä keskityn EU-tavarakaupassa tapahtuviin petoksiin, niiden valvontaan ja ehkäisyyn. Käyn läpi merkittävimmät yhteisökaupassa hyödynnettävät petostilanteet: ketju- ja karusellipetokset, käytettyjä autoja koskevat petokset sekä tullimenettelyjä koskevat petokset. Pyrin pohtimaan, miten uudella sääntelyllä pyritään vaikuttamaan petosten ehkäisyyn, sekä miten petosten torjunta mahdollisesti toteutuisi uuden sääntelyn astuessa voimaan. Käyn myös läpi, miten valvonnan uudet keinot mahdollisesti vaikuttaisivat petosten torjuntaan. Neljännen luvun lopussa pohdin myös uuden sääntelyn hallinnollisia kustannuksia jäsenvaltioille ja yrityksille. Järjestelmäuudistuksen tavoitteena on alv-vajeen pienentäminen ja siten alv-tuottojen lisääminen EU:ssa, joten on perusteltua myös pohtia niitä ylimääräisiä ja mahdollisia kustannuksia, joita uudet säännökset kuitenkin aiheuttavat.

Viimeisenä teen yhteenvetoa tutkimustuloksista sekä pyrin luomaan kattavan kuvan järjestelmäuudistuksen tavoitteista ja mahdollisista vaikutuksista viranomaisten valvontaan sekä petosten ehkäisyyn. Lopussa pyrin antamaan vastauksen tutkimuskysymykseeni.

2. TAVARAKAUPAN ARVONLISÄVEROTUS EUROOPAN UNIONISSA

2.1. Arvonlisäverotuksen yleisiä periaatteita

Nykymuotoinen arvonlisäverottaminen on hiljalleen muodostunut ensimmäisen maailmansodan jälkeen valtioiden rahoitustarpeen seurauksena. Suomessa arvonlisäverotus on saanut alkunsa vastaavana yleisenä kulutusverona liikevaihtoverolain muodossa. Ensimmäinen liikevaihtoverolaki (6/41) tuli voimaan Suomessa toisen maailmansodan aikoihin vuonna 1941. Syynä yleisen kulutusveron muodostumiselle on ollut valtion varojen tarve, joka johtui pitkälti sodasta, yhteiskunnallisen tuotannon heikkenemisestä ja odotuksesta yleisen kansantalouden kasvamisesta. Kulutustuotteiden verottaminen on hyvä valtion tulojen lähde, sillä kansalaiset hankkivat niitä vapaaehtoisesti oli niissä kulutusveroa tai ei.¹³

Suomen liikevaihtoverolaki uudistettiin kokonaisuudessaan vuonna 1994 ja tilalle tuli arvonlisäverolaki (1501/1993), joka astui voimaan 1.6.1994. Kokonaisuudistuksen tavoitteena oli liikevaihtoverojärjestelmän muuttaminen vastaamaan yleistä kansainvälistä kulutusverojärjestelmää. Uudistus toteutettiin, jotta Suomen olisi mahdollista liittyä Euroopan unioniin¹⁴.

Euroopan unionin tasolla arvonlisäverotus on saanut alkunsa sisämarkkinatavoitteesta. Sisämarkkinoilla tarkoitetaan aluetta, jossa henkilöt, tavarat, palvelut ja pääoma voi liikkua vapaasti valtioiden välisten rajojen estämättä.¹⁵ Sisämarkkinoiden toteuttamiseksi EU:n jäsenvaltioiden väliltä on poistettu tullimuodollisuudet, eli tuonti- ja vientitullaukset ja jäsenvaltioissa on siirrytty yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään, jotta yhteisökauppaan ei sisältyisi piilevää veroa.¹⁶ Euroopan unionin perustamissopimuksen mukaan EU:n neuvosto antaa yksimielisesti säännöksiä liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja koskevaa lainsäädäntöä sisämarkkinoiden toteuttamiseksi ja toiminnan varmistamiseksi (SEUT konsolidoitu toisinto artikla 113).

¹³ Saukko 2005:39–41.

¹⁴ HE 88/1993 vp. s. 6.

¹⁵ Kujala 2015: 1.

¹⁶ Hyttinen ym. 2017: 27.

Euroopan unionin arvonlisäverojärjestelmää harmonisoi pääasiassa arvonlisäverodirektiivi. Arvonlisäverodirektiivin tulkintaa ja soveltamista ohjaa Neuvoston täytäntöönpanoasetus (282/2011) yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä. EU:n veropolitiikan mukaisesti harmonisointu arvonlisäverotus mahdollistaa toimivat sisämarkkinat, ylläpitää yleisiä veropoliittisia tavoitteita jäsenvaltioissa, neutralisoi verokilpailua jäsenvaltioiden välillä ja vaikuttaa positiivisesti jäsenvaltioiden kilpailukykyyn suhteessa kolmansiiin maihin¹⁷.

2.1.1. Alueellinen sovellettavuus ja verovelvollisuus

Yhteisökauppaa koskevia säännöksiä sovelletaan, kun liiketoimet tapahtuvat kokonaan tai osittain EU:n jäsenvaltioiden alueella. Vuonna 2018 EU jäsenvaltioita on yhteensä 28. Tietyt EU:n jäsenvaltioiden alueet eivät kuitenkaan kuulu yhteisön arvonlisäveroalueeseen, jolloin niissä ei sovelleta yhteisiä arvonlisäverotuksen säännöksiä. Kyseisten alueiden jättämisestä pois arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolelle on yleensä sovittu asianomaisen jäsenmaan liittymissopimuksessa. Näitä alueita kohdellaan arvonlisäverotuksessa siten, kuin kolmansia maita, eli EU:n ulkopuolisia maita. Näiden alueiden kanssa käydessä kauppaa tavarat vienti- ja tuontitullataan.¹⁸

EU:n arvonlisäverolainsäädäntöä ei sovelleta seuraavilla jäsenvaltioiden erityisalueilla:

Agio O'ros (Kreikka)
 Ahvenanmaa (Suomi)
 Andorra
 Busingenin alue (Saksa)
 Campione d'Italia (italia)
 Ceuta (Espanja)
 Färsaaret (Tanska)
 Gibraltar (Iso-Britannia)

¹⁷ Saukko 2005: 52–53.

¹⁸ Hyttinen & Svensberg 2018:16–18.

Grönlanti (Tanska)
 Helgolandin saari (Saksa)
 Kanaalisaaret (UK)
 Kanarian saaret (Espanja)
 Livigno (Italia)
 Lugano-järven Italialle kuuluvat vesialueet (Italia)
 Melilla (Espanja)
 Ranskan merentakaiset departementit, esimerkiksi Martinique ja Guadeloupe (Ranska)
 San Marino
 Vatikaani¹⁹

Mikäli Brexit eli Britannian ero Euroopan unionista toteutuu, Britannia tulee EU:n ulkopuolinen valtio, johon ei sovelleta enää yhteisökaupan säännöksiä. Tällöin kaikki Britannian ja EU:n välillä liikkuvat tavarat on tulliselvitettävä, eikä tavaran myynti Britanniaan ole enää veroton yhteisömyynti vaan myyntiin sovelletaan vientimyynnin säännöksiä. Lisäksi Brexitin myötä britannialaisten yritysten arvonlisäverovelvollisuustietoja ei enää löydy EU:n VIES-tietojärjestelmistä. Eli jos esimerkiksi suomalainen yritys on tehnyt yhteisömyynnin tai yhteisöhankinnan britannialaisen yrityksen kanssa ennen Brexitin eropäivää, tulee suomalaisen yrityksen pystyä esittämään toisenlainen näyttö kirjanpidossaan siitä, että yhteisökaupan säännökset on tuolloin ollut sovellettavissa kauppaan, muun muassa osoittaa britannialaisen yrityksen arvonlisäverovelvollisuus.²⁰

Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan mukaan verovelvollisena tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa liiketoimintaa. Arvonlisäverolain mukaan verovelvollisena pidetään tavaroiden ja palveluiden myyntiä harjoittavia yrityksiä (AVL 2 §). Verovelvollisuus edellyttää, että myynti tapahtuu liiketoiminnan muodossa, eli toiminta on jatkuvaa, ulospäinsuuntautuvaa ja itsenäistä²¹.

2.1.2. Tavaroiden vapaa liikkuvuus ja sisämarkkinat

¹⁹ Hyttinen & Svensberg 2018: 18.

²⁰ Verohallinto 2019: Brexitin vaikutukset verotukseen.

²¹ Kujala 2015: 10.

Euroopan unionissa on säännelty yhteiset puitteet unionin kauppapolitiikalle. Yhteinen kauppapolitiikka perustuu SEUT 206-207 artikloihin, joilla annetaan Euroopan parlamentille ja neuvostolle valtuus säätää niistä toimenpiteistä ja säännöksistä, joilla toteutetaan yhteistä kauppapolitiikkaa jäsenvaltioiden välillä. Unionin kauppapolitiikka tavoittelee toimivia sisämarkkinoita ja erityisesti perusvapauksien, eli tavaroiden, henkilöiden, palveluiden ja pääoman vapaan liikkuvuuden mahdollistamista jäsenvaltioiden välillä.²² Sisämarkkinoilla pyritään takaamaan Euroopan unionin tasapainoinen talouskasvu ja hintavakaus, sekä kilpailukykyinen markkinatalous (SEU I osasto 3 artikla kohta 3).

Sisämarkkinoiden toimivuuden takaamiseksi Euroopan unioniin sisältyy tulliliitto, jonka perusteella jäsenvaltioiden välisessä tavarakaupassa vienti- ja tuontitullit, sekä vaikutukseltaan samankaltaiset maksut, ovat kiellettyjä (SEUT 28 artikla). Yhteinen tulliliitto mahdollistaa tavaroiden vapaan liikkuvuuden jäsenvaltioiden välillä. Tavaroiden vapaa liikkuvuus käsittää jäsenvaltioista peräisin olevat tuotteet, sekä kolmansista maista peräisin olevat tuotteet, jotka ovat jäsenvaltiossa vapaassa vaihdannassa. Kolmansista maista tulevat tuotteet tulee tuontitullata ja siten saattaa ne vapaaseen vaihdantaan jäsenvaltioihin.²³

Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella tavara määritellään rahassa mitattavaksi tuotteeksi, joka voi olla sellaisenaan kaupallisen vaihdannan kohteena. Tavaraksi katsotaan myös jätteet, sähkö ja kaasut. Käypää valuuttaa ei sen sijaan katsota tavaraksi, eikä aseiden, ammusten ja sotatarvikkeiden katsota kuuluvat tavaroiden vapaan liikkuvuuden piiriin.²⁴ Palveluksi katsotaan esimerkiksi tavaraan kohdistuvat työsuoritukset, tavarantoimitus, sekä tavarantoimitus asiakkaan materiaaleista. It-ohjelmien osalta tavaraksi katsotaan ohjelma, joka luovutetaan asiakkaalle tietovälineelle tallennettuna. It-ohjelma on palvelun myyntiä, jos se luovutetaan sähköisesti tai ohjelma suunnitellaan ja räätälöidään asiakkaan yksilöllisiä tarpeita varten.²⁵

²² Raitio 2013: 367.

²³ Raitio 2013: 375.

²⁴ emt 371-372.

²⁵ Hyttinen & Svensberg 2018:15-16.

Jotta sisämarkkinat ja tavaroiden vapaan liikkuvuuden periaate toteutuisivat neutraalisti, on tavarakaupan arvonlisäverotusta harmonisoitu unionin jäsenvaltioiden välillä. Koska arvonlisävero on kulutusvero, kulutusverokäsitteen perusteella vero maksetaan siihen maahan, missä tavara kulutetaan²⁶. Kotimaan myynissä yritys sisällyttää tavarahan myyntihintaan arvonlisäveron ja tavarahan myyntyä yritys tilittää veron oman maan veroviranomaisille. Yhteisömyynissä sen sijaan myyjä yritys myy tavarahan ilman arvonlisäveroa toiseen jäsenvaltioon ja ostaja yritys laskee tavarahan arvoon perustuen arvonlisäveron, jonka tilittää oman maan veroviranomaisille. Näin EU-tavarakaupassa arvonlisävero maksetaan vain kertaalleen yhteen maahan.

2.2. Yhteisömyynnin ja -hankinnan arvonlisäverotus: väliaikainen järjestelmä

Tavarahan myyntiä toiseen EU-maahan käsitellään yhteisömyyntinä, jos seuraavat kaksi edellytystä täyttyvät samanaikaisesti:

- 1) Arvonlisäverovelvollinen myyjä varmistaa, että ostaja on arvonlisäverovelvollinen toisessa EU-maassa silloin, kun kauppa tapahtuu
- 2) Tavara kuljetetaan EU-maasta toiseen.²⁷

Yhteisökaupassa arvonlisäverovelvollisuudesta kertoo alv-tunniste (VAT-number). Alv-tunniste muodostuu maatunnuksesta (Suomessa FI) ja numerosarjasta (5-12 merkkiä). Alv-tunnisteen voimassaolo tulee tarkistaa yhteisökauppaa käydessä esimerkiksi Komission internet sivuilta tai oman maan veroviranomaisilta.²⁸ Jotta tavarahan myynti on verotonta yhteisömyyntiä, tulee ostajan olla arvonlisäverovelvollinen jossain muussa EU-maassa, kuin tavarahan myyntimaassa ja tämän myyjä pystyy tarkistamaan ostajan alv-tunnisteesta.²⁹

²⁶ Hyttinen ym 2017: 243.

²⁷ Hyttinen & Svensberg 2018: 27.

²⁸ Verohallinnon syventävät ohjeet: Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa: 2 Arvonlisäverotunniste.

²⁹ Hyttinen & Svensberg 2018: 30.

Toinen edellytys yhteisökaupan säännösten soveltamiselle on se, että tavara tosiasiasa kuljetetaan toisesta EU-maasta toiseen. Kuljetus voidaan järjestää myyjän tai ostajan toimesta tai kuljetuksen voi hoitaa joku muu, esimerkiksi itsenäinen kuljetusliike, jommankumman toimeksiannosta. Myyjän tulee voida näyttää toteen tavaran kuljetus toiseen jäsenvaltioon. Näyttönä toimii esimerkiksi rahtikirja tai ostajan antama todistus, josta käy ilmi tavara kuljettaja, aika, milloin tavara on kuljetettu maasta sekä mikä on kuljetuksen päättymispaikka.³⁰

Nykyisessä muodossaan yhteisökaupan arvonlisäverotus on toteutettu hyödyntämällä käännettyä verovelvollisuutta, eli myyjä on vapautettu verosta ja ostaja huolehtii veron määrän tilittamisestä oman maan veroviranomaisille. Näin arvonlisäverotuksen kulutusmaaperiaate toteutuu. Nykyinen järjestelmä on ollut käytössä jo vuodesta 1993 ja se oli alun perin tarkoitettu väliaikaiseksi. Järjestelmässä jokainen liiketoimi jaetaan joko alv:sta vapautettuun yhteisömyyntiin tai verolliseen yhteisöhankintaan. Järjestelmä muistuttaa tullijärjestelmää, mutta siinä ei ole samanlaista tullausvalvontaa, minkä vuoksi rajat ylittävä yhteisökauppa on altis petoksille.³¹

Alv-järjestelmä ei ole kehittynyt EU:ssa vastaamaan nykyisen maailmanlaajuisen, digitaalisen ja liikkuvan talouden haasteita. Järjestelmä on hajanainen ja monimutkainen rajat ylittävää kaupankäyntiä käyville yrityksille, sillä maan sisäisiin ja rajat ylittäviin toimiin sovelletaan erilaista kohtelua. Yhteisökaupassa petoksia tapahtuu esimerkiksi, kun tavaran myyjä väittää kuljettaneensa tavaran toiseen jäsenvaltioon, vaikka tosiasiasa tavara on pysynyt samassa maassa ja myynti on käsitelty verottomana, jolloin arvonlisävero jää maksamatta. Järjestelmää pyritäänkin uudistamaan lähivuosina vastaamaan tilannetta, jossa rajat ylittävää toimintaa kohdeltaisiin samalla tavalla kuin maan sisäistä toimintaa.³²

2.3. Yhteisökaupan arvonlisäverotusjärjestelmän muutoksia, tavoitteita ja aikataulu: loppullinen arvonlisäverojärjestelmä

³⁰ Hyttinen ym 2017: 361.

³¹ COM (2016) 148 final: 9.

³²emt: 3-9.

Järjestelmä uudistus lähti käyntiin, kun komissio julkaisi 7.4.2016 toimintasuunnitelman arvonlisäverojärjestelmän kehittämisestä (VAT action plan), jossa se esitteli alv-järjestelmän uudistustarpeita, sekä toimenpiteitä, joilla alv-järjestelmää tulisi kehittää tulevaisuudessa. Järjestelmää tulisi uudistaa, sillä yritysten hallinnolliset kustannukset ovat merkittävästi korkeammat sisämarkkinakaupassa, kuin kotimaan kaupassa. Järjestelmän monitukaisuus vähentäisi varsinkin pk-yritysten sisämarkkinoiden liiketoimintaa. Järjestelmä uudistuksella on tarkoitus torjua kasvavaa alv-petosriskiä, sillä pelkästään yhteisökaupasta syntyy vuosittain 50 miljardin euron tulonmenetykset Euroopassa. Alv-järjestelmän tulisi myös perustua parempaan luottamukseen yritysten ja veroviranomaisten välillä, sekä EU:n verohallintojen välistä yhteistyötä tulisi kasvattaa.³³

Seuraava merkittävä vaihe EU:n alv-järjestelmän uudistamisessa on ollut komission 4.10.2017 antama ehdotus keskeisistä periaatteista lopullisessa arvonlisäverojärjestelmässä. Ehdotuksessa Komissio esittelee uudistuksen tulevia vaiheita ja esittää aloitteet, jotka tulisi hyväksyä. Ehdotuksessa käydään läpi periaatteet lopullisen alv-järjestelmän lainsäädännöstä, sekä esitellään hallinnollisen yhteistyön lujittamista.³⁴

Arvonlisäverojärjestelmä uudistetaan lähivuosina siirtymävaiheesta lopulliseen järjestelmään, joka pohjautuu verotuksen määräjäsenvaltion periaatteelle, eli tavarantoimittajan on pääsääntöisesti verovelvollinen määräjäsenvaltion verokannan mukaan. Siirtymä lopulliseen alv-järjestelmään toteutetaan kaksivaiheisesti: ensimmäisenä lainsäädäntötoimenpiteenä vahvistetaan säännökset unionin sisäisille yritysten välisille tavarantoimituksille ja toisessa vaiheessa uudet säännökset ulotetaan kattamaan kaikki rajat ylittävät luovutukset, eli myös palveluiden luovutukset.³⁵ Ensimmäinen vaihe on suunniteltu toteutettavaksi vuonna 2022³⁶ ja toinen vaihe pannaan täytäntöön vasta viiden vuoden kuluttua, kun ensimmäinen vaihe on toteutettu. Näin Komissiolle jää aikaa arvioida ensimmäisen vaiheen toteutumista ennenkö lopullinen järjestelmä pannaan kokonaan täytäntöön.³⁷

³³ emt: 3-4.

³⁴ COM (2017) 566 final: 3-4.

³⁵ emt: 6-7.

³⁶ COM (2018) 329 final: 59.

³⁷ COM (2017) 566 final: 7.

Ehdotus arvonlisäverodirektiivin muuttamisesta on annettu 25.5.2018 ja se sisältää yksityiskohtaiset järjestelyt yritysten välisen EU-tavarakaupan arvonlisäverotuksen säännöksistä. Euroopan unionin neuvosto on hyväksynyt Komission ehdotuksen arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY muuttamisesta. Sen mukaan jäsenvaltioiden olisi annettava uuden direktiivin noudattamisen edellyttämät lait, asetukset ja hallinnolliset määräykset viimeistään 30.6.2022 ja säännösten olisi tultava voimaan 1.7.2022.³⁸ Tämä tarkoittaa sitä, että mikäli direktiivin uudistaminen toteutuu, yhteisökauppaa käyvien yritysten tulee noudattaa uusia tavarakaupan arvonlisäverosäännöksiä viimeistään vuonna 2022 ja jäsenvaltioiden veroviranomaisten tulee viimeistään ottaa käyttöön uudet valvonnan keinot ja soveltaa ja kehittää maiden välistä yhteistyötä arvonlisäverotuksen valvonnassa unionin tavoitteiden mukaisesti. Järjestelmäuudistuksen toteuttamista voi hidastaa se, että uudistuksen toteuttaminen vaatii jäsenvaltioiden yksimielisen hyväksynnän³⁹. Kuitenkin Komission ja Neuvoston hyväksynnät järjestelmäuudistukselle kertoo jo sen, että jäsenvaltiot ovat yhtä mieltä siitä, että arvonlisäverojärjestelmä kaipaa uudistusta, ja että jäsenvaltiot ovat sitoutuneet järjestelmän kehittämiseen ja uudistamiseen.⁴⁰

2.4. Tavarakaupan arvonlisäverotuksen muutokset

EU-tavarakaupan järjestelmäuudistus kohti lopullista alv-järjestelmää on tavoitteena toteuttaa vuonna 2022. Suurin muutos arvonlisäverotukseen yhteisökaupassa on se, että pääsääntöisesti myyntiä toiseen EU-maahan ei ole enää vapautettu verosta vaan myyjä on veronsuoritusvelvollinen. Tämän lisäksi jäsenvaltioille annetaan enemmän liikkumavaraa alv-verokantojen määrittelyssä⁴¹, pk-yrityksille annetaan mahdollisuus soveltaa yksinkertaistettuja menettelyjä⁴² sekä tehostetaan jäsenvaltioiden hallinnollista yhteistyötä arvonlisäverotuksen alalla (Neuvoston asetus (EU) 2018/1541).

2.4.1. Veronsuoritusvelvollinen, määränpäävaltio ja verokanta

³⁸ COM (2018) 329 final.

³⁹ Sainio 2019:263.

⁴⁰ emt.

⁴¹ kts. COM(2018) 20 final.

⁴² kts. COM (2018) 21 final.

Lopullisessa arvonlisäverojärjestelmässä tavaroiden myyntiä jäsenvaltiosta toiseen verotetaan melkein vastaavalla tavalla kuin tavaroiden myyntiä kotimaassa. Arvonlisävero kannetaan myynnistä siten, että myyjä suorittaa myynnistä arvonlisäveron määränpäävaltiolle sen verokantoja soveltaen.⁴³ Enää yhteisömyyntiä ei siten olisi vapautettu verosta, eikä yritysten tarvitsisi tehdä eroa yhteisömyynnin ja yhteisöhankinnan osalta. Myös yritysten yhteenvetoilmoituksesta luovuttaisiin ja tilalle otettaisiin kaikille yhteinen ilmoittamisen kanava.

Käytännössä tämä toteutettaisiin yhden yhteisen ilmoittamisen kanavan kautta (ilmoittamisen kanavasta ja erityisjärjestelmästä kerrotaan tarkemmin valvonnan käsittelyn yhteydessä), jonka avulla myyjäyritys täyttää ilmoittamis- ja maksuvelvollisuutensa. Myyjäyrityksen jäsenvaltion veroviranomaiset huolehtivat tämän jälkeen veron tilittämisestä määränpäävaltiolle. Järjestelmä mahdollistaisi myös ostoihin sisältyvän veron vähentämisen.⁴⁴ Veronsuoritusvelvollisena olisi täten myyjäyritys, samalla tavalla kuin kotimaan-kaupassakin myyjä vastaa veron tilittämisestä. Myyjä on kuitenkin veronsuoritusvelvollinen määränpääjäsenvaltiossa, eli vero tilitetään kulutusmaaperiaatteen mukaan tavarankulutusmaahan. Tällä tavoitellaan yksinkertaisempaa järjestelmää sekä vältetään alv-pektoja, joissa tavara myydään verottomana yhteisömyyntinä, vaikka tavara ei tosiasiaassa ole edes lähtenyt maasta. Järjestelmä kuitenkin vaatii jäsenvaltioiden verohallinnoilta luottamusta ja yhteistyötä, sillä määränpäävaltion on voitava luottaa siihen, että vero on kannettu lähtöjäsenvaltiossa⁴⁵.

Alv-kantoja koskevia sääntöjä mukautetaan myös määräpaikkaan perustuvan järjestelmän osalta, siten että ne olisivat johdonmukaisia lopullisten järjestelyjen kanssa, jossa vero suoritetaan määräjäsenvaltion verokannan mukaisesti. Vero suoritetaan kulutusve-roperiaatteen mukaisesti kulutusmaan verokannan mukaan. Kun myyjäyritys tilittää arvonlisäveron määräjäsenvaltion verokannan mukaan, ei tavaroiden luovuttajilla ole enää merkittävää hyötyä sijoittautumisesta alemman verokannan jäsenvaltioon. Tällöin alv-kantojen erot eivät enää häiritse sisämarkkinoiden toimintaa. Sen johdosta Euroopan unionin neuvosto vapauttaa lopullisen järjestelmämuudistuksen myötä myös

⁴³ Juusela & Parkkola 2018c: 114.

⁴⁴ Juusela & Parkkola 2018c: 114.

⁴⁵ Juusela & Parkkola 2018c: 114.

jäsenvaltioiden mahdollisuuksia määrittää omat arvonlisäverokantansa vapaammin. Muutoksena nykyisen arvonlisäverodirektiivin verokantaluettelo sallituista alemman verokannan kohteista korvattaisiin negatiivisella luettelolla niistä tavaroista ja palveluista, joihin alennettuja verokantoja ei saa soveltaa.⁴⁶ Tämä vapauttaa jäsenvaltioita ohjaamaan arvonlisäverotuksen avulla kulutusta alentamalla niiden tuotteiden verokantoja, jotka jäsenvaltio kokee hyödyttävän yhteiskuntaa.

2.4.2. Verohallinnon luotettaviksi tunnustetut yritykset

Poikkeuksen veronsuoritusvelvollisuudesta järjestelmämuudistuksen myötä muodostaa tilanteet, joissa määränpääjäsenvaltiossa sijaitseva ostaja on verohallinnon luotettavaksi tunnustettu verovelvollinen ja myyjä ei ole sijoittautunut sen jäsenvaltion alueelle, johon alv on maksettava. Tällöin ostaja on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron käännettyä verovelvollisuutta soveltaen.⁴⁷ Poikkeusta saisi soveltaa ainoastaan yritykset, jotka ovat hakeneet ja täyttäneet kriteerit luotettavan yrityksen -statuksesta. Poikkeus muistuttaisi siis väliaikaisen järjestelmän käytäntöjä siitä, että ostaja on veronsuoritusvelvollinen, mutta poikkeus edellyttäisi kriteerien täyttymistä. Yhdenmukaisilla luotettavan yrityksen kriteereillä varmistetaan poikkeuksen soveltuminen vain sellaisten yritysten liiketoimiin, jotka verohallinnon näkökulmasta ovat luotettavia. Tällä vähennettäisiin yritysten hallinnollista taakkaa lopulliseen järjestelmän siirryttäessä, sekä ehkäistäisiin alv-petoksia rajaamalla poikkeus vain luotettaville yrityksille.

Verovelvollisen yrityksen tulee hakea veroviranomaisilta luotettavaksi tunnustetun verovelvollisen asemaa. Kriteereinä asemalle on esimerkiksi, että hakijalla ei ole vakavia tai toistuvia verotussääntöjen rikkomisia, hakija osoittaa vakavaraisuutensa sekä omaa tavaravirtojen kuljetustietojen hallintajärjestelmän, mikä mahdollistaa asianmukaiset verotarkastukset. Jos hakijalla on jo myönnetty tullialalla valtuutetun talouden toimijan asema, hakija katsotaan sen perusteella jo luotettavaksi tunnustetuksi yritykseksi. Yhdessä jäsenvaltiossa saatu luotettavan yrityksen asema on voimassa jokaisessa jäsenvaltiossa. (Neuvoston direktiivi 2018/0164 13 a artikla) Luotettavan yrityksen asema tieto sisällytetään

⁴⁶ COM (2018) 20 final: 2-4.

⁴⁷ COM (2018) 329 final: 8.

verohallintojen alv-tietojen vaihtojärjestelmään, jota kautta verohallinnot ja yritykset pystyvät tarkistamaan sähköisesti, onko yrityksellä luotettavaksi tunnustetun verovelvollisen asema.⁴⁸

Luotettavaksi tunnustetun verovelvollisen käsitteen käyttöönottoa on perusteltu sillä, että kun ostaja on luotettavaksi tunnustettu, ei kaupasta pitäisi seurata veropetoksia. Tällöin unionin tavaraluovutuksissa sovellettaisiin käännettyä verovelvollisuutta. Käsitteen käyttöönotto voi kuitenkin aiheuttaa tiettyjä ongelmia järjestelmään. Järjestelmä uudistuksen yhtenä tavoitteena on ollut selkeyttää ja yksinkertaistaa yhteisökaupan säännöksiä. Jos luotettavat verovelvolliset voivat kuitenkin soveltaa poikkeuksellisesti käännettyä verovelvollisuutta jatkossa, ei tämä ainakaan lisää järjestelmän selkeyttä. Myös käsitteen antaminen verovelvollisille eri jäsenvaltioissa saattaa asettaa yritykset eriarvoiseen asemaan. Eri jäsenvaltiot saattavat soveltaa direktiiviä hieman eritavoin, sekä käsitteen valvonta voi poiketa eri EU-maiden kesken. Näin ollen luotettavaksi tunnustetun verovelvollisen luotettavuuden status saattaisi poiketa jäsenvaltioiden kesken. Lisäksi statuksen saaminen saattaisi lisätä tällaisten yrityksen käyttämistä petolliseen toimintaan ja se avaisi vilpillisille yrityksille uusia mahdollisuuksia väärinkäytöksiin. Luotettavan verovelvollisen käsitteellä pyritään kuitenkin antamaan tietyille luotettaville yrityksille mahdollisuudet soveltaa yksinkertaistettuja menettelyjä yhteisökaupassa.⁴⁹

⁴⁸ Juusela & Parkkola 2018c: 115.

⁴⁹ Sainio 2019: 258-261.

3. EU-TAVARAKAUPAN ARVONLISÄVEROTUKSEN VALVONTA

3.1. Yleistä Verohallinnon verovalvonnasta

Suomen Verohallinnon tehtävänä on verojen ja maksujen kanto sekä verotuksen toimitaminen oikein ja yhdenmukaisesti Suomessa. Verohallinnon toimialaan kuuluu verovalvonta (Laki Verohallinnosta 1-2 §). Arvonlisäverolaki sääntelee mistä, milloin ja kuka suorittaa arvonlisäveroa valtiolle ja veron ilmoittamista, maksamista, määräämistä, muutoksenhakua ja veroviranomaisen arvonlisäverotuksen valvontaa ohjaa Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä.

Verovalvontaa suoritetaan kaikilla verotusprosessien osa-alueilla. Verovalvonta kattaa verotuksen toimittamisen, verovelvollisaseman selvittämisen, rekisteröinnin sekä ilmoitus- ja maksuvelvollisuuksien täyttämisen ja niiden lisäksi myös ohjauksen ja neuvonnan. Valvonta perustuu kokonaisvaltaiseen arvioon veroriskeistä ja se kohdistuu pääasiassa yrityksen liikevaihtoon ja rahavirtoihin.⁵⁰ Verotuksen valvonnassa suoritetaan kohdevalintaa, jolla valikoidaan tarkempaan tutkintaan tiettyjä verovelvollisia. Kohdevalinta on pääsääntöisesti automatisoidun tietojenkäsittelyjärjestelmän suorittamaa. Valvonnan kohteeksi valitsemisessa tulee huomioida tarkoituksenmukaisuusperiaate sekä verovelvollisten yhdenvertainen kohtelu. Asian tarkempi käsittely tulee olla perusteltua asian laadun, laajuuden sekä verovalvonnan tarpeiden kannalta.⁵¹

Verotusmenettely perustuu pääsääntöisesti verolakeihin, Lakiin verotusmenettelystä sekä Lakiin oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä. Kuitenkin verovalvonnassa tulee myös huomioida hyvän hallinnon periaatteet, eli Hallintolain (434/2003) 6-10 §:ssä määritellyt säännökset. Yhdenvertaisuus-, tarkoitussidonnaisuuden-, puolueettomuuden-, suhteellisuus- ja luottamuksensuojaperiaate ovat yleisiä periaatteita, joita verovalvonnassa tulee ottaa huomioon. Nämä periaatteet on myös osittain sisällytetty verotusmenettelylakeihin.⁵²

⁵⁰ HE 45/2017 vp. s.8.

⁵¹ Myrsky & Rabinä 2015: 27.

⁵² Myrsky & Rabinä 2015: 222-229.

Verovalvontaa voi suorittaa ainoastaan Verohallinnon toimivaltaan kuuluvissa asioissa, sekä Verohallinto voi pyytää verovelvollisia selvittämään vai laissa säädettyjä asioita verotusta varten. Laissa verotusmenettelystä on säädetty verovelvollisille velvollisuus esittää Verohallinnon kehotuksesta kirjanpitoa, muistiinpanonsa sekä kaikki se liittyvä tieto tai muu aineisto ja omaisuus, joka saattaa olla tarpeen verotusta käsiteltäessä. (VML 14 § ja 21 §). Verohallinto voi kuitenkin pyytää vain sen toimivaltaan kuuluvia asiakirjoja. Rajanvetoa Verohallinnon toimivaltaan kuuluvista asiakirjoista on käsitelty esimerkiksi tapauksessa KHO:2019:40.

A Oy oli saanut haltuunsa tutkivien journalistien veroparatiisiyhtiöihin liittyvän aineiston, joka käsitteli tunnettuja suomalaisia yrityksiä ja henkilöitä. Verohallinto oli verotusmenettelystä annetun lain verotarkastusta ja vertailutietotarkastusta sekä sivullisen erityistä tiedonantovelvollisuutta koskevan koskevien 14, 19 ja 21 §:n nojalla vaatinut A Oy:tä esittämään kyseisen aineiston Verohallinnolle tutkittavaksi. Korkein hallinto-oikeus kuitenkin katsoi, ettei aineisto ollut yhtiön kirjanpitoaineistoa eikä liittynyt yhtiön tulonhankkimistoimintaan. Lisäksi KHO katsoi, että aineiston tietopyyntö Verohallinnolta ei ollut yksilöity tietopyyntö vaan massaluonteinen tietopyyntö, jollaiseen Verohallinnolla ei ole kyseisten lainkohtien perusteella oikeutta. KHO katsoi, ettei aineiston pyytäminen kuulu Verohallinnon toimivaltaan, eikä sitä siten tarvitse Verohallinnolle esittää.⁵³

3.2. Arvonlisäverotuksen verovalvonta

Arvonlisäverotuksen verotusmenettelyt on eriytetty omaan veromenettelylakiin, Lakiin oma-aloitteisista veroista. Arvonlisäverotuksen valvonnassa voidaan puuttua verovelvollisen toimintaan muun muassa pysäyttämällä arvonlisäveroilmoitusten negatiivisen arvonlisäveron palauttaminen, ilmoitukset voidaan nostaa virkailijan valvottaviksi ennen niiden hyväksyntää ja asiakkaille voidaan suorittaa verotarkastus tai valvontakäynti. Verotarkastuksessa voidaan tutkia kattavasti verovelvollisen koko kirjanpito sekä varasto.⁵⁴ Riskiperusteisesti Verohallinnolla on myös oikeus määrätä yritys valvonnallisista syistä kalenterikuukauden pituiseen verokauteen, vuoden tai neljännesvuoden sijasta.⁵⁵ Verorikosasioissa Verohallinnolla ei kuitenkaan ole itsenäistä toimivaltaa, mutta Verohallinto voi tehdä poliisille tutkintapyynnön havaitessaan verotukseen liittyviä rikoksia.⁵⁶

⁵³ KHO:2019:40.

⁵⁴ HE 45/2017 vp s. 8.

⁵⁵ HE 29/2016 vp s. 78.

⁵⁶ HE 45/2017 vp s. 8.

Oma-aloitteisten verojen, eli muun muassa arvonlisäveron, verotusmenettely on eriytetty muista verolajeista omaan OVML-lakiin, jossa otetaan huomioon muun muassa arvonlisäveron verolajikohtaiset erityispiirteet. OVML sääntelee muun muassa niistä menettelyistä, milloin verotusta voidaan oikaista verovelvollisen vahingoksi tai vero määrätä maksettavaksi. Muutos tai veron määrääminen on mahdollista vain, kun Verohallinto on selvittänyt ja ratkaissut asian päätöksellä. Asian selvittäminen päätöksen tekemiseksi vaatii siis verovalvontaa. Aina valvonta ei kuitenkaan johda päätöksen tekemiseen, vaan Verohallinto voi ratkaista asian myös tekemättä muutosta ja päätöstä, eli hyväksymällä verovelvollisen ilmoitukset sellaisinaan tekemättä muutoksia veron määrään.⁵⁷

Koska Verohallinnon tehtävänä on edistää oikeaa ja yhdenmukaista verotusta (Laki Verohallinnosta 2 § 2 momentti) on sen valvottava verovelvollisia. Valvonnalla pyritäänkin varmistamaan, että verovelvolliset noudattavat sääntelyä ja toimittavat verot oikein veroviranomaisille. OVML 8 § 1 momentin mukaan sekä Verohallinnon että verovelvollisen on osallistuttava asian selvittämiseen ja velvollinen esittämään selvitystä on pääasiallisesti se, jolla on siihen paremmat edellytykset. OVML 21 §:n mukaan verovelvollisen on Verohallinnon kehotuksesta annettava veroilmoituksen lisäksi ne täydentävät tiedot, tositteet ja selvitykset, jotka saattavat olla tarpeen veron määräämistä tai päätöstä varten. OVML 24 § 1 momentin mukaan verovelvollisen on esitettävä tarkastettavaksi kirjanpitoonsa, muistiinpanonsa sekä kaikki se toimintaan liittyvä ja muu aineisto ja omaisuus, joka saattaa olla tarpeen verotarkastuksessa. OVML 26 § 1-2 momenttien mukaan verovelvollisen on järjestettävä kirjanpitoonsa sellaiseksi, että siitä saadaan verotusta varten tarvittavat tiedot ja arvonlisäveron suoritettavan ja vähennettävän veron määrään vaikuttavien liiketapahtumien kirjausten on perustuttava tositteisiin ja 28 § 1 momentin mukaan tositteita on säilytettävä kuusi vuotta sitä kalenterivuotta seuraavan vuoden alusta, jolloin verokauden vero olisi tullut ilmoittaa ja maksaa.

Jos veroa on ilmoitettu liian vähän tai sitä on muusta syystä tullut liian vähän maksettavaksi, Verohallinto määrää veron maksettavaksi verovelvollisen ilmoitusten, sivullistietojen ja asiasta saadun muun selvityksen perusteella (OVML 40 § 1 mom. ja 42 §). Jos

⁵⁷ HE 29/2016 vp s. 87.

veroilmoitus tai muu tieto tai selvitys on annettu puutteellisena tai virheellisenä, Verohallinto määrää verovelvolliselle veronkorotuksen (OVML 37 §). Verohallinto voi myös oikaista veron määrää tai päätöstä verovelvollisen hyväksi, jos veroa on maksettu virheellisesti liikaa (OVML 41 § 1 mom.). Verohallinnon on annettava veron määräämisistä, oikaisuista ja veronkorotuksista päätös (OVML 52 §).

Verohallinnon toimivaltaan siis kuuluu verovalvonta. Laissa oma-aloitteisista veroista on annettu verohallinnolle keinoja, joilla se voi toteuttaa valvontaa ja verovelvollisille velvoitteita selvittää toimintansa veroviranomaisen pyynnöstä. Arvonlisäverolakiin on taas sisällytetty ne säännökset, kuka on verovelvollinen ja mihin tuotteisiin arvonlisävero sisällytetään, sekä ne säännökset, joita verovelvollisten tulee noudattaa. Seuraavaksi käsitelenkin arvonlisäverolakiin sekä arvonlisäverodirektiiviin sisällytetyt säännökset, joita verovelvollisten tulee noudattaa EU-tavarakaupan arvonlisäverotuksessa ja joiden noudattamista veroviranomaiset valvovat. Käsitelen myös valvonnan keinot nykyään sekä järjestelmäuudistuksen myötä tulevat uudet valvonnan keinot ja järjestelmät.

3.3. Valvottavat yhteisökaupan velvoitteet

3.3.1. Arvonlisäverovelvollisuus ja ALV-tunniste

EU-tavarakaupan säännöksiä sovelletaan silloin, kun myyjä ja ostaja ovat arvonlisäverovelvollisia elinkeinonharjoittajia. Kaupan kohteena tulee olla irtain esine, joka luovutetaan vastikkeellisesti ja myyjä, ostaja tai joku muu heidän puolestaan kuljettaa esineen ostajalle jäsenvaltiosta toiseen. Myyjä tai ostaja ei voi olla siis elinkeinonharjoittaja, joka on omassa maassaan vähäisen toiminnan harjoittaja, ja joka ei ole vapaaehtoisesti hakeutunut arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, koska tällöin kyseinen toimija ei ole arvonlisäverovelvollinen.⁵⁸

Väliaikaisessa järjestelmässä poikkeuksellisesti ostajana yhteisöhankinnassa voi kuitenkin olla elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen, jos

⁵⁸ Juanto, Punavaara ja Saukko 2018 :76-78.

kalenterivuoden yhteisöhankintojen arvo ylittää 10 000 euroa ja hankintojen määrä edellisenäkin kalenterivuonna ylitti 10 000 euroa. Esimerkiksi siis vakuutusyhtiö, joka ei harjoita miltään osin verollista toimintaa, voi olla ostaja-asemassa yhteisökaupassa, jos mainitut euro määrät ylittyvät.⁵⁹ Tämä raja-arvo poikkeus on lisännyt EU-tavarakaupan arvonlisäverotuksen monimutkaisuutta, joten lopullisessa järjestelmässä poikkeuksesta luovutaan. Poikkeuksesta luopumista puoltaa myös järjestelmän pääsääntö siitä, että myyjä on velvollinen suorittamaan veron yhteisökaupassa, joten poikkeus menettäisi samalla merkityksensä.⁶⁰ Poikkeuksesta luopuminen myös helpottaa veroviranomaisten valvontaa, ja myös yritysten hallinnollista taakkaa, sillä enää ei tarvitse valvoa kyseisen raja-arvon ylittymistä.

EU-tavarakaupassa sekä myyjällä että ostajalla tulee olla ALV-tunnus, jolla osoitetaan arvonlisäverovelvollisuus yhteisökaupan säännöksiin soveltamiseksi. Tavaralla myyjän tulee nykysäännösten mukaan osoittaa, että ostaja on toisessa jäsenvaltiossa verovelvollinen. Myyjän tulee merkitä myyntilaskuunsa molempien osapuolten tunnisteet ja ostajan tunnisteiden oikeellisuuden ja voimassaolon myyjä pystyy tarkistamaan EU:n komission internet-sivuilta.⁶¹ Myyjän velvollisuudella merkitä laskuun ostajankin ALV-tunniste, myyjä on pystynyt osoittamaan yhteisökaupan säännösten soveltumisen ja näin ollen käsitellä myyntinsä verottomana yhteisömyyntinä. Toisaalta EUT:n oikeuskäytäntö osoittaa, että ALV-tunnisteen voimassaolo ei ole kuitenkaan ollut ehdoton sääntö yhteisökaupan säännösten soveltumiselle. Esimerkiksi tapauksessa C-273/11 Mecsek-Gabona yhteisömyynnin verovapautta ei evätty sillä perusteella, että ostaja oltiin tavaralla luovutuksen jälkeen poistettu viranomaisaloitteisesti arvonlisäverovelvollisten rekisteristä takautuvasti luovutusta edeltävästä ajankohdasta alkaen⁶². Tapauksessa C-587/10 VSTR yhteisömyynnin verovapautta ei evätty sillä perusteella, ettei ostajalla ollut voimassa olevaa arvonlisäverotunnistetta, sillä aineelliset edellytykset kuitenkin täyttyvät, eli ostaja oli kuitenkin arvonlisäverovelvollinen⁶³.

⁵⁹ Juanto, Punavaara ja Saukko 2018 :76-78.

⁶⁰ COM (2018) 329 final:7.

⁶¹ Äärilä ym. 2017: 485.

⁶² C-273/11 Mecsek-Gabona EU:C:2012:547 s. 10.

⁶³ C-587/10 VSTR EU:C:2012:592 s. 9-10.

ALV-tunniste on yhteisökaupassa ollut siten vain muodollinen vaatimus, jota ei olla pidetty ehdottomana vaatimuksena yhteisökaupan säännösten soveltumiselle, jos muut aineelliset säännöt täyttyvät. EU:n järjestelmä uudistuksen myötä ALV-tunnisteesta kuitenkin säädettäisiin aineellinen vaatimus yhteisökaupassa ja näin ollen tunnisteiden merkitystä vahvennetaan. ALV-tunnisteen muuttuminen aineelliseksi vaatimukseksi helpottaa valvontaa, sillä se tekee tunnisteiden olemassaolosta pakollisen, että yhteisökaupan säännöksiä voi soveltaa. Tällöin ei riitä, että osapuolet ovat arvonlisäverovelvollisia, vaan molemmilla tulee olla voimassa oleva tunniste yhteisökaupan suoritushetkellä. Näin ollen valvonnassa yhteisökaupan säännösten soveltamisen voi evätä pelkän myyjän tai ostajan ALV-tunnisteen puuttuessa, kun ennen tunnisteiden puuttumisesta on voinut määrätä vain sakkoja tai hallinnollisia seuraamuksia.⁶⁴ ALV-tunnisteen muuttaminen aineelliseksi vaatimukseksi on yksi lyhyen aikavälin parannuksista, joten se tulee voimaan jo 2020-vuoden alusta.⁶⁵

3.3.2. Kuljetus

Tavara katsotaan myydyksi siinä maassa, jossa tavara on myynnin tapahtuessa. Ostajalle kuljetettava tavara on myyty siinä maassa, jossa se on kuljetuksen alkaessa. Tavarantoimintaan sovelletaan sen maan säännöksiä, josta se myydään, eli jos tavara on kuljetuksen ja myynnin alkaessa Suomessa, tavarantoimintaan sovelletaan Suomen arvonlisäverolakia. Ja jotta tavarantoimintaan sovelletaan EU-tavarantoiminnan säännöksiä, tavara tulee kuljettaa toisesta jäsenvaltiosta toiseen.⁶⁶

Yhteisökaupassa tavara tulee kuljettaa jäsenvaltiosta toiseen myyjän, ostajan tai kolmannen osapuolen toimesta (AVL 26 a §). Kuljetus voi myös alkaa EU:n ulkopuolelta, jos myyjä maahantuo tavarat ja kuljetus lopulta päättyy toiseen jäsenvaltioon kuin mihin tavarat on maahantuotu (AVL 26 g §). Yhteisökaupan säännöksiä soveltavan on pystyttävä osoittamaan kuljetuksen tosiasiallisesti tapahtuneen jäsenvaltiosta toiseen. Edellytyksenä on siis, että myyjällä tulee olla esimerkiksi rahtiasiakirjat tai muut kuljetusasiakirjat näyttönä

⁶⁴ Juusela & Parkkola 2018c: 115-116.

⁶⁵ Juusela & Parkkola 2019: 114-116.

⁶⁶ Hyttinen ym 2017: 486, 456.

kuljetuksesta.⁶⁷ Veroviranomaiset voivat valvontaa varten pyytää näyttöä kuljetuksesta ja verovelvollisen on osoitettava kuljetuksen tosiasiasa tapahtuneen.

Lopulliseen arvonlisäverojärjestelmään sisällytetään säännökset kuljetuksen näyttöolettamasta ja näyttöolettama on myös yksi lyhyen aikavälin parannuksista, jotka tulevat voimaan vuoden 2020-alussa. Näyttöolettamalla yksinkertaistetaan yritysten toimintaa ja yhdenmukaistamalla näyttövaatimuksia lisätään myös oikeusvarmuutta.⁶⁸ Näyttöolettamana olisi, että kun myyjä huolehtii tavaroiden kuljetuksesta toiseen jäsenvaltioon, olettamana on, että tavarat ovat tosiasiasa kuljetettu toiseen jäsenvaltioon, jos myyjällä on hallussaan kaksi keskenään ristiriidatonta todistetta kuljetuksen suorittamisesta. Jos taas ostaja järjestää tavaroiden kuljetuksen, näyttöolettama vaatii myyjälle kaksi ristiriidatonta kuljetusta koskevaa todistetta ja niiden lisäksi ostajan kirjallisen lausunnon, että tavarat on kuljetettu ja saapuneet määränpäävaltioon.⁶⁹

Veroviranomainen voisi kumota näyttöolettaman vain, jos viranomaisella olisi näyttöä siitä, ettei tavaroita olisi kuljetettu toiseen jäsenvaltioon. Asetukseen lisättäisiin luettelo niistä todisteista, joita verovelvolliset voisivat käyttää, saavuttaakseen näyttöolettaman.⁷⁰ Asetuksessa lueteltavia todisteita on muun muassa kuljetukseen liittyvät asiakirjat, kuten allekirjoitettu CMR-asiakirja tai -ilmoitus, lentorahtilasku, kuljetusliikkeen kauppalasku, kuljetusta koskeva vakuutuskirja tai kuljetuksen maksamisen pankkiasiakirja, viranomaisen antama virallinen kuljetuksen vahvistava asiakirja tai määräjäsenvaltion varastonpitäjän antama vastaanottotodistus.⁷¹

Näyttöolettama yksinkertaistaisi menettelyä yrityksille antamalla tarkat kriteerit mitä tarvitaan näytön saavuttamiseksi. Aluksi yksinkertaistamistoimia näyttöolettamasta aiottiin antaa vain verohallinnon luotettaviksi tunnustetuille yrityksille, mutta neuvosto lopulta päätyi siihen, että yksinkertaistuksia sovellettaisiin kaikkiin verovelvollisiin, jotta lopullisesta arvonlisäverojärjestelmästä saataisiin mahdollisimman yksinkertainen ja

⁶⁷ HE 124/2004 vp. s. 6.

⁶⁸ Juusela & Parkkola 2018c: 116-117.

⁶⁹ Juusela & Parkkola 2019: 115-116.

⁷⁰ Juusela & Parkkola 2018c: 116-117.

⁷¹ Juusela & Parkkola 2019: 116.

toimiva⁷². Veroviranomaisen olisi näyttöolettaman kumoamiseksi saatava vahvaa todistetta verovelvollisia vastaan, eli kumotakseen näyttöolettaman, viranomaisella tulisi olla näyttöä siitä, ettei tavaroita ole tosiasiaassa kuljetettu toiseen jäsenvaltioon. Tämä osaltaan voisi vaikeuttaa valvontaa, sillä näyttöolettama voi olla vaikea kumota, jos on epäily, ettei tavaroita ole kuljetettu toiseen jäsenvaltioon. Kuitenkin menettely voisi myös yksinkertaistaa valvontaa siten, että veroviranomainen voi valvonnassa saatuaan säännöksen tarkoittamat asiakirjat todeta, että näyttöolettama täyttyy ja tavarat ovat kuljetettu jäsenvaltiosta toiseen, eikä kuljetusta tarvitse sen enempää tutkia.

3.3.3. Laskumerkinnät

Arvonlisäveron suoritettavan ja vähennettävän veron määrään vaikuttavien liiketapahtumien on perustuttava päivättyihin ja numeroituihin tositteisiin (OVML 26-27 §). Laskutukseen sovelletaan Arvonlisäverolakia, jos myynti tapahtuu Arvonlisäverolain 5 luvun mukaan Suomessa (AVL 209a § 1 momentti). Tavara on yhteisökaupassa myyty Suomessa, jos tavara on Suomessa kuljetuksen alussa. Tavara on myyty Suomessa silloinkin, jos kuljetus on alkanut unionin ulkopuolelta, mutta tavara on maahantuotu Suomeen myyntiä varten. (AVL 63 § 2 momentti)

Yhteisömyynnissä myyjä on velvollinen osoittamaan, että ostaja on toisessa jäsenvaltiossa verovelvollinen. Verovelvollisuuden osoittamiseksi myyjän on merkittävä myyntilaskuun ostajan ALV-tunnus ja tämän lisäksi myös oma ALV-tunnuksensa.⁷³ Jatkossa, kun ALV-tunnisteen voimassaolo on aineellinen edellytys yhteisökaupan säännösten soveltamiselle, sen merkitseminen laskulle saa suuremman merkityksen, sillä kyseisellä laskumerkinnällä osoitetaan yhteisökaupan säännösten soveltaminen. Tämä osaltaan helpottaa valvontaa, koska tunnisteen merkitseminen laskulle on pakollista ja näin ollen veroviranomaisen on laskumerkinnöistä helppo todentaa soveltuvatko yhteisökaupan säännökset kyseiseen myyntiin. Jos lasku on puutteellinen eikä siihen ole merkitty osapuolten ALV-tunnisteita, veroviranomainen voi valvonnassa evätä yhteisökaupan säännösten soveltamisen tai määrätä hallinnollisia sanktioita.

⁷² Juusela & Parkkola 2019: 114.

⁷³ Hyttinen ym. 2017: 486.

Laskussa on arvonlisäverodirektiivin mukaan oltava muun muassa seuraavat tiedot: laskun laatimispäivä, yksilöintitunniste, arvonlisäverotunnisteet, verovelvollisten nimet ja osoitteet, luovutettujen tavaroiden määrä ja laatu, luovutuspäivä, yksikköhinta ja muut alennukset, verokannan tai vapautuksen osalta arvonlisäveron peruste, sekä sovellettava arvonlisäverokanta. Laskut voidaan laatia paperilla tai asettaa saataville sähköisesti. (arvonlisäverodirektiivi 226 ja 232 artiklat) Arvonlisäverolaissa laskuvaatimukset on säännelty 209 e §:ssä. Yhteisökaupassa ennakkomaksuista ei ole velvollisuutta antaa laskua, vaan näistä myynneistä lasku on annettava viimeistään tavaroiden toimituksen tapahduttua.⁷⁴

Myyjä on velvollinen antamaan laskun viimeistään tavarantoimituskuukautta seuraavan kalenterikuukauden 15. päivä. Laskuun on myös merkittävä myynnin verollisuudesta tai verottomuudesta ilmaiseva merkintä. Nykysäännösten mukaan, kun tavarantoimitus yhteisömyynti on veroton, yhteisömyynti ilmaistaan esimerkiksi merkinnällä ”ALV 0% yhteisömyynti” tai ”VAT 0 % Intra Community supply” tai merkitsemällä laskuun Arvonlisäverolain tai Arvonlisäverodirektiivin yhteisömyynnin osoittavat pykälät tai artiklat.⁷⁵ Kun lopullinen arvonlisäverojärjestelmä tulee voimaan, laskumerkintöihin voi sisällyttää esimerkiksi uudet tulevat pykälät, jotka osoittavat yhteisömyynnin sovellettavat säännökset. Lisäksi järjestelmäuudistuksen myötä yritysten ei tarvitse enää selvittää mitä laskuvaatimuksia kussakin ostajan jäsenvaltiossa on säädetty, vaan jatkossa yrityksen voivat laatia laskut oman maan säännösten mukaisesti rajat ylittävissä kaupankäynnissä.⁷⁶

Laskumerkinnät ovat välttämättömiä valvonnan kannalta. Verovelvollisen kirjanpidon on perustuttava tositteisiin ja verovelvollisen on esitettävä tositteet viranomaisille osoittaakseen liiketoimiensa lainmukaisuuden ja oikeellisuuden. Viranomaisvalvonta perustuu pitkälti tositteiden arvioimiseen, sillä niiden avulla pystytään selvittämään, että kuka on myynyt kenelle ja mitä on myyty. Myös kuljetuksen tositteet ovat merkittäviä EU-tavarakaupan arvonlisäverotuksen valvonnassa, jotta viranomainen pystyy arvioimaan säännösten soveltuvuuden. Jos verovelvollisella ei ole esittää toiminnastaan tarvittavia

⁷⁴ Verohallinnon syventävät ohjeet, Laskuvaatimukset arvonlisäverotuksessa: kohta 5.1

⁷⁵ Verohallinnon syventävät ohjeet, Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa: kohta 9.

⁷⁶ Sainio 2019: 262.

tositteita, veroviranomainen voi tehdä muutoksia verovelvollisen veron määrään, sekä määrätä hallinnollisia seuraamuksia.

3.3.4. Ilmoittaminen ja raportointi: yhteenvetoilmoitus

Verovelvollisen tulee raportoida verohallinnolle kaikista yhteisökaupan myynneistä. Yhteisömyynnit ja yhteisöhankinnat ilmoitetaan arvonlisäveroilmoituksella omissa kohdissaan ja sen lisäksi verovelvollisen tulee antaa kuukausittain yhteenvetoilmoitus. Yhteenvetoilmoituksella annetaan yhteisökaupan myynnit asiakaskohtaisina tietoina. Ilmoitukseen merkitään ostajan ALV-tunnus ja hänelle kuukauden aikana myytyjen tavaroiden yhteishinta. Ilmoitus tulee antaa sähköisesti.⁷⁷ Yhteenvetoilmoitus on käytössä nykyisin väliaikaisessa järjestelmässä, mutta siitä luovutaan lopullisen järjestelmän käyttöönotossa. Yhteisökaupan raportointi siirtyy yhteen ilmoittamisen kanavaan, josta kerron kappaleessa 3.4 lisää. Yhteenvetoilmoituksen periaate kuitenkin säilyy lopullisessakin järjestelmässä ja ajallinen kohdistaminen on jatkossakin tärkeää, joten sen tarkastelu tässä tutkimuksessa on myös perusteltua.

Yhteenvetoilmoitus annetaan vain niiltä kuukausilta, jolloin verovelvollisella on ollut tavarankäytön EU-myyntiä tai EU-palvelumyyntiä. Ilmoitus on annettava viimeistään tavarankäytön toimituskuukautta seuraavan kuukauden 20. päivä. Jos ostajalle on annettu lasku tavarankäytön toimituskuukautena, myynti kohdistetaan tavarankäytön toimituskuukaudelle.⁷⁸ Ilmoituksen ajallinen kohdistaminen on tärkeää, sillä veroviranomaiset vertailevat annettuja yhteenvetoilmoituksia arvonlisäveroilmoituksiin, että myynnit ovat ilmoitettu saman kauden yhteenvetoilmoituksilla, kun ostaja on ilmoittanut arvonlisäveroilmoituksellaan yhteisökaupan ostoja, ja että tiedot euromääräisesti täsmäisivät.

Jos verovelvollinen ilman pätevää syytä laiminlyö yhteenvetoilmoituksen antamisen tai antaa sen vaillinaisena tai virheellisenä, Verohallinto voi määrätä laiminlyöntimaksun. Laiminlyöntimaksun suuruus on 80-1 700 euroa. Yhteenvetoilmoitusten arvonlisäverotunnisteiden virheettömyys ja voimassaolo tarkistetaan unionin jäsenvaltioiden

⁷⁷ Hyttinen ym. 2017: 490.

⁷⁸ Hyttinen ym. 2017: 490.

tietojenvaihdossa. Jos yhteenvetoilmoituksella on ilmoitettu virheellisiä tai voimassaolemattomia arvonlisäverotunnisteita, verovelvollisen on korjattava tiedot. Jos korjaamista ei tehdä, Verohallinto voi määrätä laiminlyöntimaksun. Laiminlyöntimaksuilla ja veronkorotusuhalla pyritään kannustamaan verovelvollisia ilmoittamaan yhteenvetoilmoituksella tiedot oikein ja määräajassa. Jos yhteenvetoilmoituksia jää puuttumaan tai virheitä ei korjata, riskinä on, että puuttuvat tai virheelliset myynnit jäävät kokonaan verottamatta, sillä vertailutietoja ei saada tällöin lähetettyä toisiin jäsenvaltioihin. Jos verovelvollisen yhteenvetoilmoituksen yhteisömyyntiä ei valvonnassa saadun selvityksen perusteella katsota yhteisömyynniksi, Verohallinto käsittelee myynnin kotimaan myyntinä ja vero maksumpannaan kotimaanmyynnistä, sekä verovelvolliselle voidaan määrätä veronkorotus.⁷⁹

3.4. VIES-järjestelmä

Väliaikaisessa järjestelmässä veroviranomaisten valvonnan työkalu on sähköinen VIES-järjestelmä. Lopulliseen järjestelmään ilmoittamisen kanavaksi tulee yksi jäsenvaltioiden yhteinen ilmoittamisen kanava, jonne verovelvolliset itse ilmoittavat suoraan tiedot yhteisökaupassa. VIES-järjestelmän periaate tietojen vertailusta valvonnassa säilyy lopulliseen järjestelmään siirryttäessä, joten VIES-järjestelmän avaaminen on perusteltua tässä yhteydessä.

VIES-järjestelmä (VAT Information Exchange System), eli alv-tietojen vaihtojärjestelmä, on sähköinen verkosto, jossa välitetään tietoja jäsenvaltioissa rekisteröityjen yritysten voimassa olevista alv-tunnisteista, sekä yhteisökaupan luovutuksista. VIES-järjestelmästä voi kuka tahansa tarkistaa yhteisön alueella olevien yritysten arvonlisäverotunnisteet ja niiden voimassaolot. Tietojen ajantasaisuudesta, laadusta ja luotettavuudesta vastaavat kansalliset veroviranomaiset. VIES-järjestelmä on yksi EU:n nykyisen hallinnollisen yhteistyön tuloksista.⁸⁰

⁷⁹ HE 29/2016 vp s. 25—67.

⁸⁰ Erityiskertomus nro 24/2015. s. 8, 11, 26.

Veroviranomaiset tallentavat VIES-järjestelmään oman valtion yhteisöluovutusten tiedot yhteenvetoilmoituksilta. Näin yhteenvetoilmoitusten tiedot ovat käytettävissä määräjäsenvaltion veroviranomaisilla. VIES-tietoja valvotaan sekä luovutusvaltiossa, että määräjäsenvaltiossa. Luovutusvaltiot, eli valtiot, josta yhteisömyynnin luovutus tapahtuu, valvovat yhteisökaupan säännösten soveltumista, verovelvollisen antamien yhteenvetoilmoitusten perusteella. Luovutusvaltiot syöttävät yhteenvetoilmoitusten tiedot myyjän ja ostajan alv-tunnisteineen VIES-järjestelmään. Määrjäsenvaltio valvoo yhteisökauppaa pääasiassa ostajan arvonlisäveroilmoituksella ilmoittamien yhteisöhankintojen perusteella vertaillen ilmoituksen tietoja luovutusvaltion antamiin VIES-tietoihin.⁸¹ VIES-tietojen tulisikin siis täsmätä arvonlisäveroilmoituksiin, eli myyjän yhteenvetoilmoituksen tulisi täsmätä ostajan arvonlisäveroilmoituksen yhteisöhankinnan tietojen kanssa. Kun tiedot täsmäävät, on myynti ollut veroton ja yhteisöhankinta verotetaan tietojen perusteella määräjäsenvaltiossa. Ilmoitusten vertailun kannalta tietojen ajallinen kohdistaminen onkin tärkeää, että VIES-tiedot ja arvonlisäveroilmoituksen tiedot kohdistuvat oikealle kuukaudelle yhteisökaupan ajallisen kohdistamisen sääntelyn mukaisesti.

Suomen näkökulmasta Suomen verohallinto vertaa myyjien ja ostajien ilmoitusten tietoja toisiinsa. EU-jäsenmaiden myyjien ilmoittamat tiedot saadaan VIES-tietoina, joita verrataan ostajan, eli Suomessa arvonlisäverovelvollisen ostajan, arvonlisäveroilmoituksella ilmoitettuihin yhteisöhankintoihin. Jos sekä myyjän että ostajan ilmoittamat tiedot vastaavat toisiaan, vertailun lisäksi ei yleensä tarvita muita valvontatoimia. Tämän vuoksi onkin tärkeää, että VIES-tiedot ovat ajan tasalla ja oikein. Puutteelliset ja virheelliset tiedot aiheuttavat kaikille osapuolille turhaa selvitystyötä. Oikeisiin tietoihin perustuva valvonta parantaa kaikkien osapuolten asemaa.⁸²

3.5. Ilmoittaminen ja maksaminen lopullisessa järjestelmässä: arvonlisäveron erityisjärjestelmä

⁸¹ Erityiskertomus nro 24/2015. s. 11-12.

⁸² Verohallinnon ohjeet: Miten EU-maiden välistä tavara- ja palvelukauppaa valvotaan.

EU-tavarakaupan arvonlisäverotuksen lopullisessa järjestelmässä tarkoituksena on, että myyjä suorittaa veron tavarán myynnistä tavarán määräjäsenvaltioon. Väliaikaisessa järjestelmässä, kun myyjä on vapautettu verosta, ilmoittamisvelvollisuus on täytetty yhteenvedoilmoituksella ja veroviranomaiset ovat huolehtineet tietojen siirtämisestä VIES-järjestelmään. Lopullinen järjestelmä pyrkii hyödyntämään paremmin digitaalitekniologian tarjoamia mahdollisuuksia prosessien yksinkertaistamiseen ja uudenaikaistamiseen⁸³.

Lopullisessa järjestelmässä EU-tavarakaupan myyjä on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron tavarasta määränpääjäsenvaltioon. Käytännössä ilmoittaminen ja maksaminen aiotaan järjestää yhden yhteisen rekisteröintijärjestelmän kautta, eli erityisjärjestelmän kautta. Tällainen erityisjärjestelmä on käytössä EU:n alueella jo valtioiden rajat ylittävissä televiestintä-, radio- ja televisiopalveluiden myynneissä, joissa verovelvollinen myy palvelun toisesta jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon ei verovelvolliselle, eli useimmiten kuluttajalle. Kyseisessä erityisjärjestelmässä unionin sisäinen suoritus toiseen jäsenvaltioon kuluttajalle on myyjälle verollinen myynti, jonka myyjä ilmoittaa yksityiskohtaisesti suoritettavan arvonlisäveron kanssa oman maan veroviranomaisille. Myyjän veroviranomaiset lähettävät nämä ilmoitukset maksetun alv:n kanssa kulutusjäsenvaltiolle. Tämä erityisjärjestelmä aiotaan laajentaa vaiheittain koskemaan verovelvollisten EU-tavara ja -palvelukauppaa.⁸⁴

Laajennettu arvonlisäveron erityisjärjestelmä mahdollistaa myyjän verovelvollisuuden yhteisökaupassa, ja yhteisen ilmoittamisen ja maksamisen kanavan kautta verotulot saadaan kohdistettua arvonlisäveron kulutusveroperiaatteen mukaan siihen maahan, jossa tavara kulutetaan. Yhteisökaupan myyjän tulisi antaa erityisjärjestelmän mukainen arvonlisäveroilmoitus neljännesvuosittain, mutta jos verovelvollisen vuosittainen alv-liikevaihto unionissa kuitenkin ylittää raja-arvon (2 500 000 euroa), niin erityisjärjestelmän mukaiset ilmoitukset tulee antaa kuukausittain⁸⁵.

Erityisjärjestelmän käyttöönotto ja myyjän verovelvollisuus yhteisömyynnistä muuttavat veroviranomaisten valvontaa EU-tavarakaupan arvonlisäverotuksen osalta

⁸³ Juanto, Punavaara & Saukko 2018: 317.

⁸⁴ COM (2018) 329 final: 10.

⁸⁵ emt: 16.

huomattavasti. Väliaikaisessa järjestelmässä, kun myynti oli veroton, ostajan sijoittautumisvaltion veroviranomaiset valvoivat, että ostaja ilmoittaa ja suorittaa veron yhteisöhan- kinnasta kulutusvaltioon. Lopulliseen järjestelmään siirryttäessä myyjän sijoittautumis- valtion veroviranomaiset valvovat, että myyjä ilmoittaa ja suorittaa veron sijoittautumis- valtioonsa ja sen jälkeen tilittävät veron kulutusmaahan. Käytännössä kulutusmaan vero- tuloja valvoo myyjän sijoittautumisvaltion veroviranomaiset. Eli Suomelle kuuluvaa EU- tavarakaupan arvonlisäveron kertymistä valvotaan pääasiassa toisessa jäsenvaltiossa, sillä arvonlisäveron yhteisömyynnistä Suomeen on velvollinen maksamaan toisen jäsen- valtion verovelvollinen. Ja toisinpäin Suomi valvoo Suomeen sijoittautuneiden verovel- volliset velvollisuutta suorittaa vero EU-tavaramyynneistä toiseen jäsenvaltioon. Järjes- telmän tehokas käyttöönotto vaatii hallinnollista yhteistyötä ja luottamuksen lujitta- mista jäsenvaltioiden välillä. Kulutusmaan tulee voida luottaa siihen, että vero on tosiasi- assa kannettu myyjän sijoittautumisvaltiossa ja tilitetty kulutusmaahan täysimääräisenä.

3.6. Hallinnollinen yhteistyö jäsenvaltioiden välillä alv-petosten torjumiseksi

Ennen lopullisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöönottoa Euroopan unionissa toteute- taan toimenpiteitä, joilla parannetaan hallinnollista yhteistyötä sekä lujitetaan luottamusta jäsenvaltioiden välillä. Hallinnollisen yhteistyön välineiden parantaminen ja yksinker- taistaminen on erittäin tärkeää ennen järjestelmäuudistuksen käyttöönottoa, jotta jäsen- valtioiden yhteiset valvontatoimenpiteet ja tietopyynnöt sujuisivat mutkattomasti.⁸⁶ Myös valvonnan painopisteen muuttuessa jäsenvaltioiden välistä luottamusta on lujitettava.

Hallinnollisesta yhteistyöstä jäsenvaltioiden välillä on sovittu Neuvoston asetuksessa (EU) N:o 904/2010 hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuk- sen alalla.⁸⁷ Arvonlisäverotuksen järjestelmäuudistuksen toteuttamiseksi hallinnollisen yhteistyön tehostamiseksi on säädetty kaksi edellä mainittua asetusta tehostavaa asetusta: Neuvoston asetusta (EU) 2017/2454 hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta ar- vonlisäverotuksen alalla annetun asetuksen (EU) N:o 904/2010 muuttamisesta⁸⁸ ja

⁸⁶ Neuvoston asetusta (EU) 2018/1541 s. 1-2 (EUVL N:o L259 16.10.2018 s.1).

⁸⁷ Neuvoston asetusta (EU) 2010/904 (EUVL N:o L268 12.10.2010 s.1).

⁸⁸ Neuvoston asetusta (EU) 2017/2454 (EUVL N:o L348 29.12.2017 s. 1).

Neuvoston asetus (EU) 2018/1541 asetusten (EU) N:o 904/2010 ja (EU) 2017/2454 muuttamisesta hallinnollista yhteistyötä arvonlisäveron alalla tehostavien toimenpiteiden osalta.

Asetuksissa esitellään ne menettelyt, joiden avulla jäsenvaltioiden viranomaiset voivat tehdä yhteistyötä ja jakaa tietoja arvonlisäverosta, sekä torjua arvonlisäveropetoksia. Asetuksilla pyritään varmistamaan, että arvonlisäverotulot toimitetaan ja suojataan, veronkanto suoritetaan, sekä arvonlisäveropetoksia havaitaan ja ehkäistään. Asetuksilla säännellään muun muassa tietojen jakamisesta viranomaisten välillä ja tietojen tallentamisesta, sekä säännellään Eurofisc verkostosta, joka on arvonlisäverotuksen petostentorjunnan asiantuntijoiden verkosto.⁸⁹

Jäsenmaat jakavat nykyisin arvonlisäverotuksen tietoja pääasiassa käyttämällä vakiolomakkeita. Vakiolomakkeella viranomaisen pyytää toiselta jäsenmaalta sen hallussa olevia tietoja ja pyynnön vastaanottavan viranomaisen tulee vastata tietopyyntöön 1-3 kuukauden kuluttua pyynnön vastaanottamisesta. Jäsenmaiden tulee myös jakaa tietoja automaattisesti, jos on syytä epäillä arvonlisäverolainsäädännön rikkomista, sekä tietoja voi jakaa myös oma-aloitteisesti. Tietojen jakamisesta voi kieltäytyä vain, jos pyyntöön vastaaminen aiheuttaisi tietynä ajankohtana kohtuutonta rasitusta viranomaiselle tai tietojen antaminen johtaisi liike-, elinkeino- tai ammattisalaisuuden ilmaisemiseen tai se olisi yleisen järjestyksen vastaista.⁹⁰

Koska lopullisen arvonlisäverojärjestelmän täysimääräinen käyttöönotto voi kestää useita vuosia, Euroopan unioni toteuttaa useita lyhyen aikavälin parannuksia, jotta rajatylittäviä arvonlisäveropetoksia voitaisiin torjua tehokkaammin ja oikea-aikaisemmin. Hallinnollista yhteistyötä parannetaan ja viranomaisten välistä luottamusta pyritään vahvistamaan. Lyhyen aikavälin parannuksina viranomaisten välisiä tietopyyntöjä yksinkertaistetaan.⁹¹ Aikaisemmin tietopyynnöt ja niihin vastaamiset on toteutettu vakiolomakkeita käyttäen. Jatkossa tiedot voi toimittaa muillakin tavoin, kuin vakiolomakkeilla, kun muut keinot katsotaan asianmukaisemmiksi (Neuvoston asetus (EU) 2018/1541 13 artikla 3 kohta).

⁸⁹ Tiivistelmät EU lainsäädännöstä (2018): Hallinnollinen yhteistyö arvonlisäverotuksen alalla.

⁹⁰ Tiivistelmät EU lainsäädännöstä: Hallinnollinen yhteistyö arvonlisäverotuksen alalla.

⁹¹ Neuvoston asetus (EU) 2018/154 s. 1-2.

Myös tullivirkamiesten oikeuksia arvonlisäverotuksen alalla laajennetaan ja jatkossa tullivirkailijoille annetaan oikeudet päästä arvonlisäverotunnisteiden rekisteriin sekä yhteenvetoilmoituksiin, silloin kun he tarkastavat arvonlisäveron vapautuksen soveltamisedellytysten täyttymistä. Myös jäsenvaltioiden välisiin ajoneuvorekisteritietoihin pääsyä laajennetaan.⁹²

Järjestelmäuudistuksen myötä myös hallinnollisen tutkimuksen suorittamista koskevaa lainsäädäntöä uudistetaan. Arvonlisäveropetosten torjumiseksi voidaan jäsenvaltioiden välillä suorittaa hallinnollista tutkimusta veroviranomaisten yhteistyössä. Tällä pyritään varmistamaan arvonlisäveron asianmukainen täytäntöönpano, sekä pyritään välttämään viranomaisten päällekkäistä selvitystyötä ja hallinnollista rasitusta. Järjestelmäuudistuksen myötä hallinnollisen tutkimuksen merkitys kasvaa, sillä se on usein tarpeen suorittaa silloin, kun verovelvollinen ei ole sijoittunut siihen jäsenvaltioon, jossa vero on maksettava.⁹³ Hallinnollisessa tutkimuksessa veron määräjäsenvaltio voi pyytää verovelvollisen sijoittautumisvaltiota suorittamaan tutkimuksen verovelvollisen ilmoittamista arvonlisäveron määrästä, ellei sijoittautumisvaltio pysty antamaan pyydettyjä tietoja.

3.7. Eurofisc

Eurofisc on kansallisten virkamiesten verkosto, jonka kautta toteutetaan hallinnollista yhteistyötä alv-petosten torjumiseksi. Eurofisc-verkosto tukee jäsenmaiden verohallintojen välistä tietojenvaihtoa ja suorittaa yhteisiä tarkastustoimia varsinkin jäsenmaiden välisen yhteisökaupan arvonlisäverotuksen alalla. Eurofisc-virkamiehet ovat alv-petosten riskiarvioinnin ja torjunnan ammattilaisia.⁹⁴ Yhteisökaupan arvonlisäverotuksen järjestelmäuudistuksen yhtenä tavoitteena onkin lujittaa Eurofisc-verkostoa, jotta alv-petosten tekijät voitaisiin havaita paremmin ja näin ollen vähentää alv-petoksia, sekä varmistaa tasapuoliset toimintaedellytykset yrityksille. Eurofisc-verkostolle luodaan uusia valvonnan välineitä ja keinoja, joilla mahdollistetaan kohdennettujen tietojen nopea vaihtaminen

⁹² emt 2-4.

⁹³ Neuvoston asetus (EU) 2018/154 s. 1-2.

⁹⁴ COM (2017) 706 final: 2-5, 10.

jäsenvaltioiden välillä. Nopealla reagoinnilla ja yhteistyöllä pyritään puuttumaan laajamittaisiin alv-petoskuvioihin.⁹⁵

Ennen järjestelmäuudistusta EU:n viranomaiset, jäsenmaiden veroviranomaiset ja Eurofisc-verkosto ovat vaihtaneet joitakin yrityksiin ja rajat ylittäviin myynteihin koskevia tietoja, mutta tietojen vaihdot ovat pohjautuneet vakiolomakkeisiin ja manuaaliseen tietojen käsittelyyn, eikä tietojenvaihto ole ollut tarpeeksi systemaattista ja nopeaa. Alv-petokset voivat tapahtua muutamissa minuuteissa, joten valvontaviranomaisille kehitetään järjestelmäuudistuksen myötä uusia työkaluja ja toimintatapoja mahdollisimman nopeaan reagointiin petosten torjunnassa. Sähköistä tietojenvaihtoa kehitetään, sekä vakavimpien alv-petosten alv-tietoja ja tiedustelutietoja tullaan jatkossa jakamaan systemaattisesti Eurofiscin ja muiden viranomaisten välillä.⁹⁶

Järjestelmäuudistuksella Eurofisc-verkostolle mahdollistetaan petostentorjunnassa kaikkien asiaankuuluvien tietojen yhteinen käsittely ja analysointi. Myös jäsenvaltioiden yhteensovitettujen tarkastusten toimintapuitteita parannetaan, tietojenvaihtoa kehitetään, sekä parannetaan Eurofisc-viranomaisten yhteistyötä Euroopan Unionin lainvalvontaviranomaisten kanssa. Eurofisc-virkamiehet voisivat jatkossa toimittaa alv-petoskuvioita koskevia tietoja Europolille (Euroopan Unionin lainvalvontayhteistyövirasto), Euroopan petostentorjuntavirastolle (OLAF) ja syyttäjävirastolle EPPO:lle. Eurofisc-virkamiehet voisivat myös pyytää lainvalvontaviranomaisten tietoja sellaisten rajat ylittävien petosten osalta, joiden epäillään liittyvän alv-petoksiin. Lainvalvontaviranomaisten kanssa tehty yhteistyö mahdollistaisi siis Eurofisc-verkoston tietojen vertailun lainvalvontaviranomaisten tietojen, kuten rikosrekisterin, kanssa. Yhteistyö auttaisi tunnistamaan kaikki ne toimijat ja verkostot, jotka ovat mukana petosten toteuttamisissa.⁹⁷

⁹⁵ Juusela & Parkkola 2018b: 255-256.

⁹⁶ Surakka 2017.

⁹⁷ Juusela & Parkkola 2018b: 255-256.

4. UUDEN SÄÄNTELYN VAIKUTUKSET ALV-PETOSTILANTEISIIN

4.1. Yleistä arvonlisäverotuksen petostilanteista

Yritysten arvonlisäverotuksessa maksettava vero perustuu verovelvollisen antamaan arvonlisäveroilmoitukseen. Maksettava vero muodostuu myyntien veron perusteesta ja siitä vähennettävien ostojen veron erotuksena. Jos ostojen vero, eli vähennettävien verojen, määrä on suurempi kuin veron peruste, niin arvonlisäveroilmoituksella maksettava vero on negatiivinen, eli verovelvollinen saa arvonlisäveron palautusta. Arvonlisäveroilmoitusten perusteella verohallinto perii maksettavaksi arvonlisäveron määrän tai palauttaa verovelvolliselle negatiivisen arvonlisäveron määrän.⁹⁸

Vilpillisesti toimivan verovelvollisen arvonlisäveroilmoitukset ovat virheellisiä ja ilmoitusten virheellisyyden tavoitteena on veronmaksun välttäminen. Ilmoituksilla verovelvollinen voi muun muassa ilmoittaa liikaa ostovähennyksiä, ilmoittaa liian vähän myyntiä tai ilmoittaa verollisen myynnin verottomana. Virheellisyydet ilmoituksilla voi johtua esimerkiksi tekaistuista luvuista tai fiktiivisistä kuiteista. Ilmoituksella ilmoitetut myyntien ja ostojen transaktiot voivat olla täysin tekaistuja ja fiktiivisiä tai vähennettävä verot voivat olla yksityistalouteen kuluja kuluja, eli vähennyskelvottomia kuluja. Vilpin seurauksena yrityksen myynnin verot jäävät liian pieniksi tai yritys saa perusteetonta arvonlisäveron palautusta.⁹⁹

Yhteisökaupassa vilpilliset verovelvolliset ovat käyttäneet hyväksi EU-yhteisökaupan lainsäädäntöä, eli pääasiassa myynnin verottomuussäännöksiä. Vaikka yhteisökaupassa ostaja on väliaikaisen järjestelmän mukaan velvollinen suorittamaan arvonlisäveron yhteisöhankinnoistaan, on ostajalla silti normaali ostojen vähennysoikeus yritystoiminnassaan.¹⁰⁰ Käytännössä tämä on siis tarkoittanut, että ostaja suorittaa yhteisöhankinnoista veron, mutta on myös oikeutettu vähentämään kyseisiin ostoihin sisältyneen arvonlisäveron, jos osto on tehty liiketoimintaa varten. Eli yhteisökaupassa ei pakosti käytännössä makseta arvonlisäveroa lainkaan, sillä arvonlisäveron maksuvelvoite on ostajalla, joka

⁹⁸ Martikainen, Mäki & Ristola 2019: 1 ja 4.

⁹⁹ emt: 4-5.

¹⁰⁰ emt: 5-6.

saa myös vähentää kyseisen määrän arvonlisäveroa, kun osto on tehty liiketoimintaa varten. Tällöin kyseisen yksittäisen liiketoimen nettosaldo arvonlisäveroilmoituksella on 0 euroa, eli tilitettävää veroa ei muodostu.

Yhteisökaupassa vilpilliset yritykset hyväksikäyttävätkin myynnin verottomuutta ja ostajan vähennysoikeutta, esimerkiksi ilmoittamalla myynnin verottomana yhteisömyyntinä, vaikka tavaraa ei ole tosiasiaassa edes kuljetettu toiseen jäsenvaltioon, tai toinen verovelvollinen ostaja vähentää kyseisen tavaran oston arvonlisäveron suorittamatta siitä veroa yhteisöhankintana. Yhteisökaupassa esiintyy myös vilpillisiä yrityksiä, jotka hankkivat tavaroita yhteisöhankintoina ja myyvät tavarat arvonlisäveron sisältävään hintaan kotimaassaan, mutta jättävät ilmoittamatta ja maksamatta Verohallinnolle tavaran edelleen luovutuksesta saadun arvonlisäveron ja tämän jälkeen ”katoavat”. Yritys on siis alun perin perustettu vilpillistä toimintaa varten. Tällaisia vilpillisesti perustettuja ja ”katoavia” yrityksiä kansainvälisesti kutsutaan Missing trader -toimijoiksi, ja suomessa käytetään nimitystä bulvaaniyhtiö. Yhteisökaupassa petostilanteita on myös esimerkiksi alv-tunnuksen kaappaustapaukset, joissa vilpillinen toimija käyttää hyväksi kolmannen osapuolen arvonlisäverotunnusta tämän sitä tietämättä. Tunnuksen väärinkäyttäjä huijaa tapauksessa myös myyjäyhtiötä, joka tietämättään ilmoittaa kolmannen osapuolen tunnukselle yhteisömyynnin.¹⁰¹

Yleisimpiä, laajimpia ja merkittävimpiä petoskäytäntöjä väliaikaisessa järjestelmässä ovat kuitenkin olleet ketjupetokset, karusellipetokset, käytettyjä autoja koskevat petokset sekä tullimenettelyjä koskevat petokset. Uudella EU-tavarakaupan sääntelyllä ja uusilla valvonnan keinoilla pyritään puuttumaan näihin laajoihin petostilanteisiin. Laajat petostilanteet ovat yleensä ammattirikollisten järjestämää toimintaa, jolla pyritään muun muassa saamaan perusteettomia arvonlisäveron palautuksia. Seuraavaksi käsittelen yllämainitut petostilanteet ja pohdin, miten uusi sääntely voisi vaikuttaa niiden ehkäisyyn.

4.2. Ketjupetokset ja karusellipetokset

¹⁰¹ Mäki & Ristola 2018: 4.

Ketjupetoksissa esimerkiksi suomalainen arvonlisäverovelvollinen yritys toimii yhteisö-hankkijabulvaanina, eli kanavointiyrityksenä, jonka läpi hankitaan tavaroita yhteisöhan-kintoina maksamatta niistä arvonlisäveroa. Yhteisöhankkijabulvaani ostaa tavaroita yh-teisöhankeina ja myy tavarat edelleen verollisen laskun kanssa seuraavalle yhtiölle, eli suomalaiselle myyjäyhtiölle. Myyjäyhtiö vähentää bulvaaniyhtiöltä ostetuiden tavaroiden arvonlisäveron ja myy tavarat edelleen loppukäyttöön asiakkaille, jotka eivät välttämättä ole tietoisia petoksesta. Yhteisöhankkijabulvaani ei maksa arvonlisäveroa yhteisöhanke-nasta eikä kotimaanmyynnistä ja transaktion jälkeen katoaa. Tavaroiden ostot ja myynnit ketjutetaan näin bulvaani yhtiön tai jopa useamman välikäsiyhtiön kautta, jotka toimivat ketjussa ainoastaan läpilaskutusyhtiöinä. Ketjupetoksessa toiminnan hyödyn saa suoma-lainen myyjäyrittäjä, joka transaktioiden perusteella pystyy myymään tavarat markkina-hintaa edullisempaan hintaan.¹⁰²

EU-tuomioistuimen julkisasiamies Maciej Szpunar on ratkaisuehdotuksessaan yhdiste-tyissä asioissa C-131/13, C-163/13 ja C-164/13 antanut ketjupetoksista seuraavanlaisen kuvauksen:

”Petoksen taustalla on usein yhteisöluovutus. Jäsenvaltioiden välisen kaupan verotusta kos-keva järjestelmä, josta on säädetty kuudennen direktiivin XVI a luvussa, on erityisen altis petoksille, koska siinä sallitaan verovapaa luovutus ja annetaan samanaikaisesti oikeus ve-rovähennykseen ilman esimerkiksi vientiin liittyvien monimutkaisten muodollisuuksien suorittamista. Toimija 1 toteuttaa siis luovutuksen jäsenvaltiosta A jäsenvaltioon B. Toi-mija 1 ei ole velvollinen maksamaan veroviranomaisille lainkaan veroa jäsenvaltiossa A, sillä yhteisöluovutus on vapautettu verosta. Sillä on kuitenkin oikeus vähentää ostoihin si-sältynyt vero samasta tavarasta. Vähennys voidaan tehdä verosta, joka sen olisi maksettava muista liiketoimista, tai siitä voidaan hakea palautusta.

Jäsenvaltiossa B toimija 2 suorittaa yhteisöhankeinnin. Yhteisöhankeinnista kannetaan jä-senvaltiossa B sovellettavan verokannan mukainen vero, mutta kyseinen vero on välittö-mästi vähennettävissä. Käytännössä petoksen yhteydessä tästä hankinnasta ei tehtäisi edes ilmoitusta. Toimija 2 myy kyseisen tavarat edelleen toimijalle 3 samassa jäsenvaltiossa. Tästä liiketoimesta kannetaan vero, ja toimija 2 laskuttaa toimijalta 3 hinnan, johon on li-sätty arvonlisävero, mutta se ei tilitä kyseistä veroa veroviranomaiselle, toisin kuin sen pi-täisi, vaan pitää veron osuuden itsellään ja katoaa. Sitä kutsutaan tällöin kadonneeksi elin-keinonharjoittajaksi (missing trader). Tavallisesti tavara kiertää vielä useiden toimijoiden välillä petoksen peittelemiseksi veroviranomaisilta, ja lopulta tavara myydään pimeästi il-man arvonlisäveroa tai laillisesti huomattavasti halvempaan hintaan. Tavarasta voidaan myös tehdä toinen yhteisöluovutus tai se voidaan viedä kolmanteen maahan. Viimeksi mai-nitun edelleen myynnin seurauksena petoksen järjestäjä ei maksa lopulta lainkaan

¹⁰² Mäki & Ristola 2018: 5.

arvonlisäveroa tai se maksaa vain hyvin pienen arvonlisäveron. Sama tavara voi myös palata toimijalle 1, joka syöttää sen uudelleen kierto. Tällöin puhutaan karusellipetoksesta.”¹⁰³

Karusellipetoksella taas pyritään saamaan perusteettomia arvonlisäveropalautuksia kiertämällä tavaraa tai luomalla fiktiivisiä laskutusketjuja vähintään kahden eri EU-maan välille. Karusellipetoksissa ei usein ole kyse edes tosiasiallisesta taloudellisesta toiminnasta vaan toiminta saattaa olla kokonaisuudessaan fiktiivistä. Karusellipetoksessa mikään tavara ei pakosti tosiasiasa liiku, vaan kuitit ja kuljetusasiakirjat väärennetään, jotta fiktiivisistä transaktioista saataisiin perusteettomia arvonlisäveropalautuksia.¹⁰⁴

Karusellipetos voi kulkea myös vastuullisten, petoksesta tietämättömien, yritysten läpi. Euroopan unionin tuomioistuin on antanut tuomioita ennakkoratkaisupyyntöihin, koskien tilanteita, joissa vilpittömässä mielessä olevalta yritykseltä on evätty arvonlisäveron palautus sillä perusteella, että yritys on ollut tietämättään keskellä karusellipetoksen liike-toimien ketjua.

Tapauksessa yhdistetyt asiat C-354/03, C-355/03 ja C-484/03 yritykset olivat olleet tietämättään mukana luovutusketjuissa, joissa oli ollut mukana laiminlyövä elinkeinonharjoittaja. Tapauksissa laiminlyövä elinkeinonharjoittaja oli joko kadonnut maksamatta arvonlisäveroa viranomaisille tai käyttänyt kaapatua arvonlisäverotunnistetta, eli itselleen kuulumatonta alv-numeroa. Tapauksessa yritykset olivat ostaneet liiketoimintaansa varten tavaroita ja myyneet tavarat eteenpäin toiseen jäsenvaltioon verottomana yhteisömyyntinä. Yritykset vähensivät tavarantoimintaan sisältyneen arvonlisäveron, jonka vähentämisen ja palauttamisen viranomaiset olivat evänneet sillä perusteella, että yritykset olivat olleet mukana ketjussa, jossa laiminlyövä elinkeinonharjoittaja ei maksanut tavarantoiminnan yhteisömyynnistä eikä kotimaanmyynnistä arvonlisäveroa.

Viranomaiset perustelivat päätöksensä sillä, että petoksen tarkoituksena ei ole liiketoiminta, joten kyseiset tavarantoiminnat eivät ole arvonlisäveron piirissä, joten siltä osin arvonlisäveroa ei voi vähentää kyseisiin toimiin sisältyvistä ostoista. Koska yritykset eivät olleet tietoisia joutuneensa keskelle karusellipetosta, ja toimivat liiketoiminnan piirissä, ne valittivat veroviranomaisen päätöksistä maansa tuomioistuimelle. Tuomioistuin haki ennakkoratkaisua Euroopan unionin tuomioistuimelta. Ennakkoratkaisun perusteella yritysten liiketoimintatavat eivät itsessään olleet arvonlisäveropetoksia, vaan verovelvollisen liiketoiminnan tavarantoiminnan luovutuksia ja myyntejä. Yritysten toimia tulee tarkastella objektiivisesti asianomaisen verovelvollisen tarkoituksesta, riippumatta liiketoimintaa edeltäneen tai sitä seuranneen petollisen elinkeinonharjoittajan toiminnan luonteesta. Koska yritykset eivät

¹⁰³ EU:C:2014:2217: Staatssecretaris van Financiën vastaan Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti vof (C-131/13) ja Turbu.com BV (C-163/13) ja Turbu.com Mobile Phone’s BV (C-164/13) vastaan Staatssecretaris van Financiën.

¹⁰⁴ Mäki & Ristola 2018: 5-6.

objektiivisesti tarkasteltuina olleet tietoisia petollisesta elinkeinonharjoittajasta ja heidän tarkoitusperänsä olivat puhtaasti liiketoiminnallisia, heillä on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, vaikka edeltävä tai seuraava toimi on arvonlisäveropetos.¹⁰⁵

Ketjupetoksissa ja karusellipetoksissa hyödynnetään siis arvonlisäverosta vapautettua yhteisömyyntiä ja verollista yhteisöhankintaa. Arvonlisäveron järjestelmäuudistuksen tärkeimpänä muutoksena onkin käsitteen ”tavaroiden yhteisöhankinta” poistaminen. Käsite korvataan uudella käsitteellä ”tavaroiden unioniluovutus”, jonka mukaan unionin alueella tapahtuva tavarain rajatylittävä luovutus yksi ainoa liiketoimi arvonlisäveron näkökulmasta. Tavaroiden unioniluovutuksessa arvonlisäveron kantamisen vastuu on kokonaisuudessaan myyjällä. Tämä yksinkertaistaa yksittäisten kauppojen hallinnointia ja byrokratiaa, sillä uudistuksen myötä tavarain luovutusta verotetaan periaatteessa samalla tavalla kuin kotimaan luovutuksia tai luovutuksia kuluttajille. Tämän muutoksen odotetaan komission mukaan vähentävän rajatylittäviä arvonlisäveropetoksia 41 miljardilla eurolla vuodessa.¹⁰⁶

Järjestelmäuudistus poistaisi ketjupetosten ja karusellipetosten hyödyntämän verosta vapautetun yhteisömyynnin, jonka pohjalle petokset on rakennettu. Uudistuksen myötä vastuu arvonlisäveron maksamisesta tavarain luovutuksessa on yksistään myyjällä. Tällöin petoksen kietomien vilpittömän verovelvollisen liiketoimiin hankaloituu, sillä yksittäinen yritys on vastuussa yhden luovutuksen arvonlisäverosta. Eli uudistus poistaisi sen, että luovutuksen arvonlisäverosta vastaa ostaja ja myyjä on velvollinen antamaan yhteenvetoilmoituksen, jonka avulla valvotaan, että ostaja tosiasiasa ilmoittaa ja maksaa arvonlisäveron. Yhteenveitoilmoituksen poistaminen palauttaa arvonlisäveron itseään valvovan ominaisuuden. Eikä jatkossa ostajan ilmoituksia valvota pääasiassa myyjän antamien ilmoitusten perusteella.

Ketjupetoksissa yhteisöhankkijabulvaani ostaa tavaroita toisista jäsenvaltioista maksamatta niistä arvonlisäveroa. Uudistuksen myötä yhteisöhankintoja ei enää tehtäisi, vaan myyjä on verovelvollinen unioniluovutuksistaan. Tällöin ketjupetosten hyödyntämä järjestelmä lakkaa, eikä rajatylittävää kauppaa voi samalla tavalla hyödyntää petoksissa.

¹⁰⁵ EU:C:2006:16: yhdistetyt asiat C-354/03, C-355/03 ja C-484/03 Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd ja Bond House Systems Ltd vastaan Comissioners of Customs & Excise.

¹⁰⁶ COM (19) 159.

Ketjupetoksilta ja karusellipetoksilta poistuisi niiden hyödyntämä järjestelmä, eikä vilpilliset elinkeinonharjoittajat pysty uudistuksen toteutuessa enää rakentaa petoksiaan samoille transaktioille kuin ennen.

4.3. Käytettyjä autoja koskevat petokset

Autoihin voidaan soveltaa kahta eri arvonlisävero-järjestelmää: marginaaliverotusta sekä tavallista arvonlisäverotusta. Marginaaliverotusmenettelyllä tarkoitetaan, että maksettava arvonlisäveron määrä lasketaan tavaran osto- ja myyntihinnan erotuksesta eli myyntikatteesta. Myyntikatteesta eli voittomarginaalista lasketaan verokannan mukainen arvonlisävero ja tilitetään se veroviranomaisille. Marginaaliverotusmenettelyssä tavaran ostaja ei voi vähentää ostohintaan sisältyvää arvonlisäveroa. Marginaaliverotusta voi soveltaa verovelvollinen jälleenmyyjä, joka ostaa tavaran ilman arvonlisäveroa, esimerkiksi kuluttajalta tai toiselta marginaaliverotusta soveltavalta myyjältä, edelleenmyyntiä varten. Marginaaliverotusmenettelyn soveltaminen on myyjän päätettävissä silloin, kun muut edellytykset täyttyvät. Marginaaliverotusta voidaan kuitenkin soveltaa ainoastaan käytettyyn tavaraan.¹⁰⁷

Auto voidaan myydä yhteisökaupassa siis joko tavallisia yhteisökaupan säännöksiä soveltaen tai marginaaliverotusmenettelyllä. Myyntiin voi soveltaa marginaaliverotusmenettelyä vain, jos auto katsotaan käytetyksi tavaraksi. Uuden auton myynti toiseen EU-maahan on nyky säännösten mukaan veroton yhteisömyynti. Ostaja suorittaa arvonlisäveron uuden auton ostosta kotimaassaan. Kuitenkin, jos auto katsotaan käytetyksi tavaraksi ja muut marginaaliverotuksen edellytykset täyttyvät, auton voi myydä ja ostaa yhteisömyynnin ja -hankinnan sijaan marginaaliverotusta soveltaen. Tällöin ostaja ei suorita edelleenmyyntiin ostetusta käytetystä autostaan veroa yhteisöhankinnan perusteella, vaan suorittaa veron vasta edelleenmyynnin tapahtuessa voittomarginaalistaan.¹⁰⁸ Auto katsotaan käytetyksi tavaraksi silloin, kun se on myyty aikaisintaan 6 kuukautta sen jälkeen,

¹⁰⁷ Hyttinen ym 2017: 709-710, 719-720.

¹⁰⁸ Klemola 2010.

kun se ensimmäisen kerran otettiin käyttöön, sekä sillä on ajettu yli 6 000 kilometriä (AVL 26d § 2 momentti 1-2 kohta sekä arvonlisäverodirektiivi 2 artikla 2 b i).

Yhteisökaupassa alv-petoksia esiintyykin käytettyjen autojen kaupassa. Petoksissa hyödynnetään marginaaliverotusmenettelyä uusiin tai vähän käytettyihin autoihin myymällä ne käytettyinä tavaroina, vaikka marginaaliverotuksen edellytykset eivät täyty. Petostapauksissa arvonlisävero kannetaan ainoastaan voittomarginaalista, vaikka todellisuudessa uuden tai vähän käytetyn auton myynnistä tulisi suorittaa arvonlisävero koko myyntihinnasta yhteisöhankinnan mukaisesti.¹⁰⁹ Petoksella pyritään vähentämään uusien autojen arvonlisävero kustannuksia, jotta yritykset pystyisivät edelleenmyymään niitä edullisempaan hintaan.

Marginaaliverotusmenettelyä ei poisteta arvonlisäverotuksen järjestelmäuudistuksen myötä, sillä marginaaliverotus on välttämätöntä esimerkiksi yrittäjille, jotka ostavat kulluttajilta käytettyjä tavaroita (esimerkiksi juuri autoja) edelleenmyyntiä varten. Käytettyjä autoja koskevia petoksia pyritäänkin hillitsemään luomalla Eurofisc virkamiehille automatisoitu pääsy ajoneuvorekisteritietoihin¹¹⁰. Eurofisc virkamiehet valvovat käytettyjä autoja koskeva petoksia ja automatisoitu pääsy ajoneuvorekisteritietoihin mahdollistaa virkamiehille nopean mahdollisuuden tunnistaa petokset sekä niiden osapuolet. Pääsy toteutetaan eurooppalaisen ajoneuvo- ja ajokorttitietojärjestelmän Eucaris ohjelmistosovelluksen kautta.¹¹¹

Koska ajoneuvorekisteritiedoista näkee auton rekisteröidyn käyttöönoton, katsastuksessa kirjatut kilometrit sekä omistajan vaihdokset, rekisterin hyödyntäminen käytettyjä autoja koskevien petosten selvittämisessä on välttämätön apu. Rekisteritiedoista pystyy selvittämään, katsotaanko auto käytetyksi tavaraksi, jolloin marginaaliverotusmenettely voi soveltua luovutuksiin, vai ei. Rekisteristä pystyy myös selvittämään auton omistajat. Arvonlisäveron järjestelmäuudistuksella pyritäänkin luomaan uusia työkaluja valvoville viranomaisille sekä parantamaan hallinnollista yhteistyötä ja tietojenvaihtoa jäsenmaiden

¹⁰⁹ U 71/2017 vp.

¹¹⁰ Neuvoston asetus (EU) 2018/1541 s. 2.

¹¹¹ emt.

välillä, jotta petolliset luovutukset yhteisökaupassa olisi paremmin selvitettävissä ja havaittavissa.

4.4. Tullimenettelyjä koskevat petokset

Tavaran maahantuonti EU:n ulkopuolelta on arvonlisäverotonta, jos tavaran tuontikuljetus päättyy toiseen jäsenvaltioon yhteisömyyntinä (AVL 94b§). Esimerkkinä tilanne, jossa suomalainen maahantuoja on ostanut tavaran EU:n ulkopuolelta ja maahantuo sen Suomeen, mutta tavara on myyty yhteisömyyntinä ruotsalaiselle verovelvolliselle ostajalle, ja se kuljetetaan heti Ruotsiin. Tällöin tavaran tuonti Suomeen on arvonlisäveroton ja se verotetaan yhteisöhankintana Ruotsissa. Verottomuuden edellytyksenä on, että maahantuoja ilmoittaa tullille oman sekä ostajan ALV-tunnukset eri jäsenvaltioissa, sekä esittää pyydetessä näytön siitä, että tavara on tarkoitus kuljettaa toiseen jäsenvaltioon. Maahantuoja ilmoittaa arvonlisäveroilmoituksella myynnin yhteisömyyntiä ja raportoi sen yhteenvetoilmoituksella.¹¹² Maahantuonnin verottomuudella helpotetaan kaupankäyntiä tilanteissa, joissa tavara toimitetaan välittömästi yhteisömyyntinä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan yritykseen.¹¹³ Vuonna 2015 tullimenettelyjen alv-vapautusta sovellettiin 8,5 miljoonassa tuontitapahtumassa ja kokonaisuudessaan niiden arvo oli 74 miljardia euroa.¹¹⁴

Kyseisellä maahantuonnin verottomuudella pyritään helpottamaan rehellisten yritysten kansainvälistä liiketoimintaa, kun tavarat kuljetetaan välittömästi yhteisömyyntinä toiseen EU-maahan. Järjestelmä on kuitenkin altis petoksille ja vilpilliset yritykset hyödynnevät maahantuonnin verottomuutta saattaessaan tavaroita EU:n ulkopuolelta toiseen EU-maahan pimeille markkinoille. Käytännössä menettelyissä kierretään arvonlisäveroa esimerkiksi aliarvostamalla tullatun tavaran arvo tai ohjaamalla tavarat mustaan pörssiin kokonaan ilman arvonlisäveroa.¹¹⁵

¹¹² Hyttinen ym 2017: 477-478.

¹¹³ U 71/2017 vp.

¹¹⁴ U 71/2017 vp.

¹¹⁵ European Commission-Fact Sheet 2017

Tulli- ja veroviranomaisten on vaikea havaita ajoissa tullimenettelyjä koskevia petoksia, sillä raportointi viranomaisten välillä sekä toisen EU-maan viranomaisten välillä on hidas eikä kaikkia tietoja jaeta automaattisesti tällä hetkellä. Uusilla alv-säännöksillä pyritään luomaan uusia valvonnan työvälineitä myös tullimenettelyjä koskevien petosten ehkäisyyn. Hallinnollisella yhteistyöllä jäsenmaiden välillä pyritään saamaan tuontimaan viranomaisille ja vastaanottaja maan viranomaisille toistensa tiedot tullimenettelyjä soveltavien myyjien ja ostajien alv-raportoinnista. Näin veroviranomaiset pystyisivät tarkistamaan vastaavatko ostajan ja myyjän tiedot arvonlisäverosta, arvosta, tavaroiden määrästä ja liiketoimien oikeellisuudesta keskenään toisiaan.¹¹⁶

Uudella sääntelyllä pyritään myös siihen, että vastaanottajamaan veroviranomaiset informoisivat myyjämaata, mikäli ostajayritys ilmoittaa, että heidän arvonlisäverotunnistetaan on käytetty heidän tietämättään. Näin saataisiin välitettyä tieto, että myyjä ilmoittaa vilpillisesti myyneensä tavarat toiseen EU-maahan, vaikka tosiasiassa tavarat ostaja ei ole edes tietoinen menettelystä ja tavarat on luultavasti ohjattu pimeille markkinoille. Myös tulliviranomaisille annetaan valtuudet VIES tietoihin, silloin kun on kyse arvonlisäverottomista tullimenettelyistä. Näin tulliviranomaiset pääsisivät tarkistamaan tuontiyrityksen sekä ostajayrityksen alv-ilmoituksia.¹¹⁷ Nämä hallinnollisen yhteistyön parannukset tulevat voimaan jo ennen lopulliseen arvonlisäverojärjestelmään siirtymistä.

Myös uusi arvonlisäverotuksen järjestelmä tuo vaikutuksia tullimenettelyjä koskeviin petoksiin, sillä maahantuojayritys näissä tilanteissa joutuu jatkossa tilittämään arvonlisäveron toiseen EU-maahan, jonne tavarat on määrä kuljettaa. Tällöin valvonta tullimenettelyjen osalta voi helpottua, sillä myyjäyritys on vapautettu tuonnin arvonlisäverosta, mutta on velvollinen maksamaan arvonlisäveron kuitenkin siihen EU-maahan, jonne vie tavarat. Tällöin on vain yksi yritys, jonka toimia valvotaan, kun toisen EU-maan ostaja ei ole velvollinen maksamaan arvonlisäveroa vaan myyjä. Näin ollen petoksia, joissa hyödynnetään toisen yrityksen tietämättä alv-tunnusta, ei pysty hyödyntämään samalla tavalla kuin ennen. Eikä myöskään tavaroiden keinotekoisella kierrättämisellä toisen maan

¹¹⁶ European Commission-Fact Sheet 2017.

¹¹⁷ European Commission-Fact Sheet 2017.

kautta pysty välttää arvonlisäveron maksulta, sillä myyjä vastaa veron maksusta jatkossa, eikä toisen maan ostaja.

4.5. Johtopäätöksiä uuden sääntelyn vaikutuksista alv-petoksiin

Arvonlisäveron järjestelmäuudistuksen tärkeimmät keinot ehkäistä ja puuttua alv-petoksiin on hallinnollisen yhteistyön lisääminen sekä yhteisömyynnin ja yhteisöhankinnan yhdistäminen yhdeksi liiketoimeksi, yhteisöluovutukseksi. Yhteisöluovutusten sääntelyä pyritään yksinkertaistamaan sekä poistamaan verottomat myynnit. Kun myyjäyritys on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron, verovalvonta kohdistuu pääasiassa tällöin vain yhteen toimijaan, eikä arvonlisäveron maksuvelvoitetta valvota enää toisen yrityksen antamien ilmoitusten perusteella. Lopulliseen arvonlisäverojärjestelmään siirryttäessä myyjäyritys antaa ilmoituksen omasta myynnistään, sekä tilittää sen mukaisesti arvonlisäveron. Liiketoimien ketjuttaminen tällöin hankaloituu, kun myynti ei ole enää verotonta.

Hallinnollinen yhteistyö ja automatisoitu tietojenvaihto on mahdollista nykyaikaisessa digitalisoituvassa yhteiskunnassa, missä tieto liikkuu nopeasti tietoyhteyksien kautta. Arvonlisäveron järjestelmäuudistuksella pyritäänkin saattamaan jäsenvaltioiden yhteistyö digitalisoituvan nyky-yhteiskunnan kehityksen mukaiseksi. Arvonlisäveropetokset tapahtuvat nopeasti ja jäsenvaltiot kokevat mittavia taloudellisia menetyksiä, ellei petoksiin pystytä puuttumaan riittävän nopeasti. Nopea reagointi edellyttääkin automatisoitua tietojenvaihtoa jäsenvaltioiden välillä. Se ei riitä, että jäsenvaltio voi lähettää tietopyyntöjä toiseen jäsenvaltioon, vaan epäilykset ja tietyt transaktiot tulisi ilmoittaa automatisoidusti ilman erillistä pyyntöä. Vain näin voidaan taata tarpeeksi nopeat reagointimahdollisuudet tarttua petostilanteisiin ja pysäyttää ne. Myös eri viranomaisten valtuudet päästä eri tietojärjestelmiin on välttämätöntä petosten torjunnassa. Riittävät tiedonsaantioikeudet mahdollistaa nopean reagoinnin epäilyttäviin toimiin.

Arvioiden mukaan yhteisökaupassa syntyy vuosittain noin 50 miljardin euron tappiot petollisten toimien seurauksena.¹¹⁸ Arvonlisäveron järjestelmäuudistuksen myötä Euroopan

¹¹⁸ U 71/2017 vp.

komissio on arvioinut, että uudistuksen täysimääräinen toteuttaminen vähentäisi rajat ylittäviä alv-petoksia jopa 41 miljardilla eurolla vuodessa.¹¹⁹ Arvion mukaan siis petokset vähentyisivät tai ne saataisiin estettyä jopa 80 prosenttisesti, mikä on melko kunnianhimoisen tavoite. Vaikka järjestelmäuudistus poistaisikin verottoman yhteisömyynnin käsitteen, jolloin suurimpien ketju- ja karusellipetosten hyödyntämä järjestelmä poistuisi ja uudistuisi, ei järjestelmäuudistus takaa sitä, etteikö rikollisjärjestöt keksisi uusia tapoja hyödyntää uutta järjestelmää petosten toteuttamiseen. Arvonlisäveropetoksilla pystyy hankkimaan vilpillisesti suuriakin taloudellisia etuja sekä saamaan suuria arvonlisäveropalautuksia, joten motiivit rikollisjärjestöillä ja vilpillisillä yrityksillä on suuret toteuttaa petoksia.

4.6. Uuden sääntelyn hallinnolliset kustannukset yrityksille ja jäsenvaltioille

Järjestelmäuudistus luo uusia välineitä petosten torjuntaan ja myös muuttaa koko yhteisökaupan säännökset pääläelleen, jotta petoksille altis myynnin verottomuus poistuisi. Veronsuoritusvelvollinen on jatkossa ostajan sijaan myyjä ja vero suoritetaan toiseen, ostajan jäsenvaltioon. Myös ilmoittaminen muuttuu ja muut sovellettavat säännökset. Alv-järjestelmäuudistuksella on suuret tavoitteet lisätä alv-tuottoja ja vähentää petoksia, mutta uudistus luo myös jäsenvaltioille sekä yhteisökauppaa käyville yrityksille jonkin verran hallinnollisia kustannuksia, varsinkin alussa uudistuksen käyttöönotossa.

Järjestelmäuudistuksen myötä yhteisökaupassa myyjä on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron ostajan jäsenvaltioon ostajan jäsenvaltion alv-verokantojen mukaan. Eli myyjän tulee selvittää kulutusmaan oikea arvonlisäveron verokanta, ennenkö ilmoittaa ja tilittää veron. Pk-yrityksille tämä voi kuitenkin lisätä huomattavasti hallinnollisia kustannuksia sekä hidastaa niiden kaupankäyntiä EU-alueella. Tähän ongelmaan komissio on esittänyt ratkaisuksi sen, että jäsenvaltioiden tulee luoda mekanismit, joilla alv-kantojen tiedot, sekä muut pk-yrityksiä koskevat säännökset, asetetaan helposti verovelvollisten saataville¹²⁰. Nykyisin Komission internetsivuilla on julkaistu tiedot jäsenvaltioiden

¹¹⁹ COM (2018) 329 final: 5.

¹²⁰ U 71/2017 vp.

laskutussäännöistä, mutta järjestelmäuudistuksen myötä tiedot laajennetaan koskemaan myös muita alv-sääntöjä ja varsinkin alv-verokantoja¹²¹.

Lopullinen arvonlisäverojärjestelmä vaikuttaa myös yritysten rahavirtoihin. Aikaisemmin yhteisöhankintaan ei ole sisällytetty arvonlisäveroa, vaan osto on ollut veroton ja ostaja ilmoittaa maksettavan arvonlisäveron arvonlisäveroilmoituksella. Kuitenkin kun osto on tehty liiketoimintaa varten, sama arvonlisäveron määrä on arvonlisäveroilmoituksella myös vähennettävissä veroissa, eli yhteisöhankinnasta ei muodostu tällöin tilitettävää veroa. Lopullisessa arvonlisäverojärjestelmässä, kun myyjä on veronsuoritusvelvollinen, myyjä sisällyttää myyntihintaansa arvonlisäveron, jonka lopulta tilittää kulutusmaahan. Tämä tarkoittaa sitä, että ostaja maksaa myyjälle arvonlisäverollisen hinnan. Ostaja saa toki liiketoimintaa varten tehdyn oston arvonlisäveron ilmoittaa arvonlisäveroilmoituksella vähennettävänä verona, ja mahdollisesti saada sen arvonlisäveron palautuksena verohallinnolta. Mutta varsinkin pk-yritysten kassavirtaan tällä voi olla merkittäviä vaikutuksia. Yritys voi joutua odottelemaan kauankin arvonlisäveron palautusta Verohallinnolta, mikäli arvonlisäveroilmoitus vaatii lisäselvittelyä Verohallinnossa. Arvonlisäveroilmoituksen käsittelyaika on keskimäärin 10 viikkoa Verohallinnossa, sen saapumisesta, mikäli se vaatii lisäselvittelyä¹²² eikä arvonlisäveroa palauteta, ennenkö ilmoitus on käsitelty loppuun. Tämä voi vaikuttaa varsinkin pk-yritysten kassavirtoihin ja rahoitukseen negatiivisesti, kun se on joutunut ostamaan tavaran arvonlisäverollisena, jonka on aikaisemmin ostanut verottomana yhteisöhankintana.

Komissio on kuitenkin arvioinut, että yritysten hallinnolliset kustannukset pienentyisivät järjestelmäuudistuksen myötä. EU-tasolla kustannusten on arvioitu pienentyvän miljardin euron verran vuodessa. Arvio perustuu muun muassa siihen, että säännökset yksinkertaistuisivat eikä yritysten tarvitsisi enää veroasiantuntijoiden apua käydessään yhteisökauppaa. Lisäksi ei tarvitse enää selvittää toisen jäsenvaltion laskumerkintävaatimuksia eikä jatkossa tarvitsisi enää raportoida erikseen yhteisökaupasta yhteenvetoilmoituksilla. Suomen osalta vaikutusten on kuitenkin arvioitu olevan päinvastaisia, sillä Suomen yritystoiminta on pienyritysvaltaista suhteessa muihin jäsenvaltioihin.¹²³

¹²¹ U 71/2018 vp.

¹²² Verohallinto 2019: Ilmoitusten ja hakemusten käsittelyajat.

¹²³ Sainio 2019: 256-257, 262.

Järjestelmäuudistuksen toteuttaminen vaatii myös jäsenvaltioilta jonkin verran uusia tietoteknisiä sovelluksia sekä aktiivisia toimia uudistuksen vaatimien sääntöjen toteuttamiseksi. Tietojenvaihdosta aiheutuvat kustannukset jäsenvaltioiden välillä pyritään kattamaan EU:n ficalis-ohjelmasta. Yhteisten tietojen käsittely kuitenkin vaatii tietoteknisiä uudistuksia nykyisiin järjestelmiin, jotta automatisoitu tietojenvaihto jäsenvaltioiden välillä toteutuisi, ja että viranomaisten pääsy uusiin järjestelmiin, esimerkiksi tullin pääsy ajoneuvotietojärjestelmään, saadaan toteutettua. Tietojenvaihdon lisääntyminen johtaa siihen, että alv-tietoja, jotka sisältävät usein myös henkilötietoja, vaihdetaan ja käsitellään jatkossa nykyistä laajemmin. Tietojenvaihto on kuitenkin tiukasti rajattu ja kohdennettu vain siihen, mikä on tarpeen rajat ylittävien alv-petosten torjumisen saavuttamiseksi tehokkaalla tavalla.¹²⁴ Kuitenkin aina tietojensaantioikeuksia laajennettaessa tulee huomioida myös tietojen kohteena olevien oikeusturva ja perusoikeudet. Laaja tietojen jakaminen vaatii myös laajat tietoturvat ja varmistukset siitä, ettei tieto pääse valumaan ulkopuolisille.

Myös se, että myyjä on veronsuoritusvelvollinen ostajan kulutusmaahan, lisää jäsenvaltioiden hallinnollisia kustannuksia. Myyjäyrityksellä ei ole rekisteröitymisvelvollisuutta tähän toiseen jäsenvaltioon, minne myy tavaran ja tilittää veron. Ja vaikka myyjäyrityksen jäsenvaltio valvoo myyjän veronsuoritusvelvollisuutta, tulee ostajamaan veroviranomais-tenkin saada jonkinlainen varmistus siitä, että jäsenvaltiolle kertyy kaikki se arvonlisävero, joka sille kuuluu. Tämän varmistamiseksi kulutusmaan tulee saada rekisteröityä kaikki maksut, jotka sille suoritetaan, ja varmistua maksujen rekisteröinnillä siitä, että yhteisökaupan myyjä tilittää veronsa. Maksujen rekisteröinnillä tulee siis kohdistaa maksut maksajaan ja tämä vaatii jonkinlaista jäsenvaltion sisäistä rekisteröintiä siitä, että mikä yritys on maksun maksaja. Näin jäsenvaltio pystyy myös valvomaan myyjäyritysten ilmoituksia yhteisömyynneistä ja varmistamaan, että ne maksavat veronsa.

Järjestelmäuudistuksen hallinnollisia ja taloudellisia kustannuksia on vaikea arvioida etukäteen. Tietojärjestelmä uudistukset lisäävät kustannuksia ainakin hetkellisesti, mutta laajentuva valvonta ja yritysten kustannukset saattavat olla merkittäviä ja jatkuvia

¹²⁴ U 71/2017 vp.

kustannuksia aiheuttavia. Hyötyjä järjestelmäuudistuksesta on kuitenkin järjestelmän yksinkertaistetut säännökset ja menettelyt yrityksille ja viranomaisille. Komissio uskookin, että kaiken kaikkiaan uudistuksen hyödyt tulevat olemaan kustannuksia suuremmat¹²⁵.

¹²⁵ U 71/2017 vp.

5. LOPUKSI

Nykyinen yhteisökaupan arvonlisäverojärjestelmä on tarkoitettu väliaikaiseksi järjestelmäksi ja se on tarkoitus uudistaa lähivuosina vastaamaan paremmin nyky-yhteiskunnan liiketoimintaa. Järjestelmästä halutaan luoda yksinkertaisempi sekä petoksille altis myynnin verottomuussäännös poistaa kokonaan. Järjestelmä uudistuksella pyritään luomaan yrityksille yksinkertaisemmat säännöt käydä kauppaa Euroopan unionin sisällä. Myös verovalvontaa pyritään kehittämään vastaamaan paremmin digitalisoituvaa yhteiskuntaa. Jäsenvaltioiden viranomaisten välistä yhteistyötä lisätään sekä automatisoidaan, tietojenvaihtoa ja tietojensaantioikeuksia parannetaan, sekä luottamusta viranomaisten välillä pyritään lujittamaan. Ja koska yhteisökauppaa käydään kansainvälisesti, viranomaisvalvonnan tulisi olla kansainvälistä, joten uudella sääntelyllä pyritäänkin lisäämään jäsenvaltioiden yhteistyössä suorittamaa verovalvontaa. Järjestelmä uudistuksen ensimmäinen vaihe on tarkoitus toteuttaa vuonna 2022.

Yhteisökaupan arvonlisäverotusta valvoo pääsääntöisesti jäsenvaltioiden veroviranomaiset. Verovalvonta kohdistuu pääsääntöisesti verovelvollisten liiketoimien seurantaan ja ilmoitusten valvontaan. Varovalvonnalla pyritään takaamaan se, että verot suoritetaan oikein ja oikea aikaisesti. Viranomaiset valvovat, että arvonlisävero suoritetaan oikean verokannan mukaan oikeista liiketoimista, sekä verovelvollisen vähennettävät verot koostuvat oikeista liiketoimintaan kohdistuvista hankinnoista. Yhteisökaupassa siis valvotaan, että yhteisökaupan arvonlisäverosäännökset soveltuvat, ja että verovelvollisten käytännön liiketoimet noudattavat arvonlisäverolakia, ja että vero ilmoitetaan ja maksetaan lainmukaisesti. Yhteisökaupan säännöksiä voi soveltaa, kun tietyt aineelliset edellytykset soveltuvat, ja kun myynti tosiasiasa tapahtuu toisesta EU-jäsenvaltiosta toiseen. Verohallinnolla on toimivalta muuttaa verovelvollisten verotusta vastaamaan verolakeja, sekä virheellisestä toiminnasta määrätä hallinnollisia seuraamuksia, esimerkiksi veronkorotuksia tai laiminlyöntimaksuja.

Mikäli verovelvollisen toiminta on törkeää ja sisältää verorikoksen tunnusmerkkejä, toimivalta puuttua verorikoksiin on lainvalvontaviranomaisilla. Verorikosten selvittäminen

kuuluukin pääsääntöisesti lainvalvontaviranomaisille, esimerkiksi poliisille, mutta veroviranomaiset pystyvät valvonnassa havaittuaan verorikoksia lähettää tutkintopyynnön poliisille.

EU-tavarakaupan arvonlisäverotuksen valvontaa pyritään tehostamaan järjestelmäuudistuksella. Yksinkertaistamalla sääntöjä esimerkiksi ALV-tunnisteen pakollisuudesta, sekä kuljetuksen näyttöolettamasta, annetaan yrityksille ja viranomaisille selkeämmät säännöt, joita EU-tavarakaupassa tulee noudattaa. Valvonta helpottuu, kun on tietyt ja tarkat raamit, joita verovelvollisten tulee noudattaa. Tulkinnanvaraiset säännökset vähentyvät, jolloin verovelvollisetkin tietävät paremmin, mitä viranomaiset heiltä odottavat. Säännösten yksinkertaistaminen lisää luottamusta yritysten ja viranomaisten välillä, sekä yksinkertaistetuilla säännöillä pyritään myös vähentämään hallinnollisia kustannuksia.

Järjestelmän yksinkertaistaminen voi myös lisätä pk-yritysten mahdollisuuksia laajentaa liiketoimintaansa unionin alueelle, sillä järjestelmäuudistuksella pyritään luomaan yhteisöluovutuksista samankaltaisia liiketoimia, kuin kotimaan kaupassakin. Tällöin pk-yritysten valmiudet ja tietämys sovellettavista säännöksistä lisääntyisivät ja niiden olisi helpompaa lähteä laajentamaan toimintaansa unioniin. Kuitenkin järjestelmäuudistuksen myötä yhteisökauppaa käyville yrityksille voi aiheutua hallinnollisia kustannuksia esimerkiksi toisen maan arvonlisäverokannan selvittämisestä sekä ilmoittamisen muutoksista. Uudistuksella on myös taloudellisia merkityksiä yrityksille, jotka ostavat tavaroita toisesta jäsenvaltiosta, sillä jatkossa ostohinta sisältää arvonlisäveron ja mahdollista arvonlisäveron palautusta voi joutua odottelemaan Verohallinnosta. Kuitenkin uudistuksen hyötyjen odotetaan olevan suuremman, kuin siitä aiheutuvien kustannusten.

Yhteisökaupan järjestelmäuudistuksen suurimpana tavoitteena on lisätä arvonlisäveron tuottoja jäsenvaltioille, sekä estää rajatylittäviä alv-petoksia. Alv-petoksia ehkäistään poistamalla myynnin verottomuus säännös. Tämä järjestelmäuudistuksen merkittävin muutos ei yksinään kuitenkaan pysty ehkäisemään alv-petoksia. Alv-petosten taloudellinen merkittävyys vilpillisille yrityksille on niin suuri, että petolliset toimijat kehittävät jatkuvasti uusia tapoja hyötyä järjestelmästä. Merkittävin ja toimivin tapa ehkäistä petoksia onkin verovalvonta ja valvonnan tehostaminen.

Verovalvontaa pyritäänkin tehostamaan uudistamalla säätelyä. Yritysten ja viranomais-ten välistä yhteistyötä ja luottamusta parannetaan yksinkertaistamalla säätelyä. Petosti-lanteisiin taas pyritään puuttumaan luomalla uusia valvonnan keinoja ja välineitä virnao-maisille. Merkittävimpiä onkin tiedon jakaminen viranomaisten välillä sekä hallinnolli-nen yhteistyö jäsenvaltioiden välillä. Pelkkien sovellettavien säännösten uusiminen ei estä petostilanteita yhteisökaupassa, sillä vilpilliset yritykset keksivät jatkuvasti uusia ta-voja hyötyä ja käyttää hyväksi järjestelmää. Pitkällä aikavälillä petoksiin pystytään par-haiten puuttumaan jäsenvaltioiden välisellä yhteistyöllä sekä digitalisaation hyödyntämi-sellä tietojenvaihdossa. Petokset tapahtuvat nopeasti, joten valvonnan ja puuttumisenkin tulee tapahtua nopeasti. Tähän päästään vain automaattisella tietojenvaihdolla sekä tii-viillä yhteistyöllä eri viranomaisten välillä.

Tutkimusongelmani olikin selvittää, miten EU-tavarakauppaan valvotaan, miten sitä py-ritään tehostamaan, sekä vähentyisivätkö alv-petokset järjestelmäuudistuksen myötä. Valvontaa tehostetaan yksinkertaistamalla säännöksiä. Yksi valvonnan kannalta merkit-tävin uudistus on ALV-tunnisteen voimassaolon säätäminen aineelliseksi edellytykseksi EU-tavarakaupan säännösten soveltumiseksi. Tämä yksinkertaistaa valvontaa ja antaa vi-ranomaisille paremmat keinot puuttua verovelvollisten toimintaan epämällä yhteisökau-pan säännösten soveltumisen, mikäli ALV-tunniste ei ole voimassa. Myös muut yksin-kertaistamistoimenpiteet tehostavat valvontaa. Kaikkein merkittävintä valvonnan kan-nalta on kuitenkin hallinnollinen yhteistyö viranomaisten ja jäsenvaltioiden välillä, sekä tietojenvaihdon tehostaminen. Valvonta voi merkittävästikin tehostua, kun jäsenvaltiot jakavat tietoa automatisoidusti ja oikea-aikaisesti. Lisäksi eri tietojärjestelmiin pääsy te-hostaa varsinkin tullin yhteisökaupan valvontaa.

Yhteenvetona voisikin sanoa, että valvonta tehostuu järjestelmäuudistuksen myötä tai ai-nakin hallinnollisen yhteistyön ja automatisoidun tietojenvaihdon voi olettaa tehostavan valvontaa. Käytäntö kuitenkin vasta lopulta voi todistaa sen, tehostuuko valvonta todella. Kuinka viranomaiset ottavat käyttöön ja soveltavat uusia keinoja valvonnassa vaikuttaa merkittävästi toteutuuko järjestelmäuudistuksen tavoitteet valvonnan tehostamisessa ja petosten vähentymisessä. Mikäli valvonta tosiasias-ssa tehostuu, pitäisi petostenkin

vähentyä, sillä viranomaisilla olisi paremmat edellytykset tällöin puuttua ja havaita petokset oikea-aikaisesti. Järjestelmäuudistuksella ainakin annetaan välineet hallinnollisen yhteistyön tiivistämiseen, mutta vasta käytäntö tulee näyttämään sen, miten esimerkiksi yhteisiä verotarkastuksia tullaan suorittamaan jäsenvaltioiden välillä. Ainakin verovalvonnan kannalta uusi sääntely mahdollistaa valvonnan tehostamisen, kehittämisen ja tuloksellisuuden. Jäsenvaltioiden veroviranomaiset ovat avainasemassa osoittamassa käytännön tasolla sen, että tehostuuiko valvonta. Mikäli valvonta tehostuu, tällöin alv-petoksiin pystyttäisiin tarttumaan tehokkaammin. Tutkimustuloksena voisikin sanoa, että valvonta tulee tehostumaan uuden sääntelyn myötä, ainakin välineet siihen on viranomaisille annettu.

LÄHDELUETTELO

Kirjallisuuslähteet

Eskola, Riina (2008). Verorikokset yritysverotuksessa. Vaasa: Vaasan yliopisto.

Hyttinen, Pekka, Kaisa Lamppu, Ritva Nyrhinen & Leena Äärilä (2017). Arvonlisäverotus käytännössä. Alma Talent Oy.

Hyttinen, Pekka & Sanna Svensberg (2018). Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Helsinki: ST-Akatemia Oy.

Juusela, Leila, Anu Punavaara & Petri Saukko (2018). Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Helsinki: Alma Talent Oy.

Juusela, Janne & Tommi Parkkola (2019). EU-uutiset, Arvonlisäverotus. Verotus 1/2019. Tampere: Kustannusosakeyhtiö Verotus.

Juusela, Janne & Tommi Parkkola (2018a). EU-uutiset, Arvonlisäverotus. Verotus 4/2018. Tampere: Kustannusosakeyhtiö Verotus.

Juusela, Janne & Tommi Parkkola (2018b). EU-uutiset, Arvonlisäverotus. Verotus 2/2018. Tampere: Kustannusosakeyhtiö Verotus.

Juusela, Janne & Tommi Parkkola (2018c). EU-uutiset, Arvonlisäverotus. Verotus 1/2018. Tampere: Kustannusosakeyhtiö Verotus.

Klemola, Anne (2010). EU-tuontiautojen arvonlisäverotus Suomessa. Tilisanomat 1/2010. Helsinki: Suomen Taloushallintoliitto ry.

- Kujala, Jouka (2015). Tavarakaupan arvonlisäverotus erityistilanteineen Euroopan unionissa. Joensuu: Itä-Suomen yliopisto. Saatavissa 18.11.2018: http://publications.uef.fi/pub/urn_nbn_fi_uef-20150977/urn_nbn_fi_uef-20150977.pdf.
- Laakso, Seppo (2012). Lainopin teoreettiset lähtökohdat. Tampere: Tampereen yliopisto.
- Martikainen, Tomi, Jarkko Mäki & Kirsi Ristola (2019). Arvonlisäveron palautuspetokset. Verohallinto: Harmaan talouden selvitysyksikkö. Saatavissa 28.4.2019: https://www.vero.fi/globalassets/harmaa-talous-ja-talousrikollisuus/selvitykset/2019_01-arvonlis%C3%A4veron-palautuspetokset.pdf.
- Myrsky, Matti & Räbinä Timo (2015). Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Helsinki: Alma Talent Oy.
- Mäki, Jarkko & Kirsi Ristola (2018). Sisäkauppapetokset. Verohallinto: Harmaan talouden selvitysyksikkö. Saatavissa 26.5.2019: <https://www.vero.fi/globalassets/harmaa-talous-ja-talousrikollisuus/laajuus/kuvat-videot-ja-tiedostot/sis%C3%A4kauppapetokset.pdf>.
- Raitio, Juha (2013). Eurooppaoikeus ja sisämarkkinat. Alma Talent Oy.
- Sainio, Nina (2019). Arvonlisäverojärjestelmän uudistaminen. Teoksesta: Parempaan yritysverotukseen. Nieminen, Martti, Pekka Nykänen & Seppo Penttilä. Edita Publishing Oy.
- Saukko, Petri (2005). Arvonlisäveroryhmät. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Siltala, Raimo (2001). Johdatus oikeusteoriaan. Helsinki: Helsingin yliopisto.

COM (2016) 148 final. Komission tiedonanto Euroopan parlamentille, neuvostolle ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle arvonlisäveroa koskevasta toimintasuunnitelmasta. Kohti EU:n yhteistä arvonlisäveroaluetta – aika tehdä päätöksiä.

COM (2017) 566 final. Komission tiedonanto Euroopan Parlamentille, Neuvostolle ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle alv-toimintasuunnitelman jatkotoimista. Kohti yhtenäistä EU:n alv-aluetta – Tekojen aika.

COM (2018) 329 final. Ehdotus direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksessa sovellettavan lopullisen arvonlisäverojärjestelmän toimintaa koskevien yksityiskohtaisten teknisten toimenpiteiden käyttöönoton osalta.

COM (2018) 21 final. Ehdotus neuvoston direktiivin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta pienyritysten erityisjärjestelmän osalta.

COM (2018) 20 final. Ehdotus Neuvoston direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta arvonlisäverokantojen osalta.

COM (2019) 159. Euroopan talous- ja sosiaalikomitean lausunto aiheesta ”Ehdotus neuvoston direktiiviksi direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksessa sovellettavan lopullisen arvonlisäverojärjestelmän toimintaa koskevien yksityiskohtaisten teknisten toimenpiteiden käyttöönoton osalta

European Commission-Fact Sheet. (2017) Questions and answers on the VAT proposal for administrative cooperation. Saatavissa 6.7.2019: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-4948_en.htm.

Erityiskertomus nro 24/2015. EU:n sisäisten arvonlisäveropetosten torjuminen: lisätoimia tarvitaan. Euroopan tilintarkastustuomioistuin. Luxemburg: Euroopan unionin julkaisutoimisto.

HE 88/1993 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

HE 124/2004 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain sekä Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain muuttamisesta.

HE 29/2016 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 45/2017 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle tavaroiden maahantuonnin arvonlisäverotuksen siirtämistä Verohallinnolle koskevaksi lainsäädännöksi.

Study and reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final report. Saatavissa 17.11.2018: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf.

Surakka, jani (2017). Komissio ehdottaa uusia välineitä alv-petosten torjumiseksi. Edilex uutiset. Saatavissa 27.4.2019: <https://www-edilex-fi.proxy.uwasa.fi/uutiset/54395?allWords=eurofisc&offset=1&perpage=20&sort=relevance&searchSrc=1&advancedSearchKey=679272>.

U 71/2017 vp. Valtioneuvoston kirjelmä eduskunnalle ehdotuksesta neuvoston asetuksen muuttamisesta (hallinnollista yhteistyötä arvonlisäveron alalla tehostavien toimenpiteiden osalta).

Tiivistelmät EU lainsäädännöstä (2018): Hallinnollinen yhteistyö arvonlisäverotuksen alalla. Saatavissa 13.4.2019: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=LEGISSUM:lf0003>.

Tilastokeskus 2018. Verot ja veronluonteiset maksut 2017. Helsinki.

Verohallinto: Brexitin vaikutukset verotukseen (2019). Saatavissa 4.8.2019:
https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/kansainvalinen_toiminta/brexit/.

Verohallinto: Ilmoitusten ja hakemusten käsittelyajat (2019). Saatavissa 20.07.2019:
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/ilmoittaminen-ja-maksaminen/k%C3%A4sittelyajat/>.

Verohallinnon syventävät ohjeet: Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. Saatavissa 2.3.2019: https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48691/arvonlisaverotus_eutavarakaupass/#9-laskumerkinn%C3%A4t-yhteis%C3%B6kaupassa.

Verohallinnon syventävät ohjeet: Laskuvaatimukset arvonlisäverotuksessa. Saatavissa 2.3.2019: https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48090/laskutusvaatimukset_arvonlisaverotukses3/#5.1-yleist%C3%A4.

Verohallinnon ohjeet: Miten EU-maiden välistä tavara- ja palvelukauppaa valvotaan. Saatavissa 2.4.2019: https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/miten_eumaiden_valista_tavara_ja_palvel/.

Oikeuskäytäntöä

KHO:2019:40

C-273/11 Mecsek-Gabona EU:C:2012:547

C-587/10 VSTR EU:C:2012:592

C-131/13 Staatssecretaris van Financiën vastaan Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti vof, C-163/13 Turbu.com BV, C-164/13 Turbu.com Mobile Phone’s vastaan Staatssecretaris van Financiën EU:C:2014:2217.

C-354/03, C-355/03 ja C-484/03 Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd ja Bond House Systems Ltd vastaan Commissioners of Customs & Excise. EU:C:2006:16.