

VAASAN YLIOPISTO
LASKENTATOIMEN JA RAHOITUKSEN YKSIKKÖ

Iina Haikola

Euroopan komission arvonlisäveron toimintasuunnitelma

EU-kaupan yksinkertaistaminen

Talousoikeuden oppiaineen
pro gradu -tutkielma

Talousoikeuden koulutusohjelma

VAASA 2019

SISÄLLYSLUETTELO	sivu
KUVIOLUETTELO	5
LYHENTEET	7
TIIVISTELMÄ	9
1. JOHDANTO	11
1.1. Taustaa	11
1.2. Tutkimuskohde	14
1.3. Tutkimusongelma ja tutkimuksen rajaus	16
1.4. Tutkimuksen rakenne ja tutkimusaineisto	17
2. YHTEINEN ARVONLISÄVEROJÄRJESTELMÄ	20
2.1. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoitus	20
2.2. Järjestelmä käytännössä	21
2.2.1. Liiketoiminnan ja verovelvollisen käsitteet	21
2.2.2. Verovelvollisuuden määräytyminen	23
2.2.3. Käännetty verovelvollisuus	25
2.2.4. Verovähennysoikeus	28
2.2.5. Verovelvollisuus jäsenmaiden välisessä kaupassa	30
2.3. Järjestelmän heikkoudet ja vahvuudet	33
3. TAVOITTEENA EU-KAUPAN ARVONLISÄVEROTUKSEN YKSINKERTAISTAMINEN	38
3.1. Tasapuolinen verokohtelu ja verotuksen neutraalisuus	38
3.2. Jäsenvaltioiden rajat ylittävä kauppa	39
3.2.1. Ilmoitusvelvollisuudet	46
3.2.2. Tasapuolisen verotuksen toteuttaminen	52
4. ARVONLISÄVERON TOIMINTASUUNNITELMA	56
4.1. Toimintasuunnitelman taustaa	56
4.2. Toimintasuunnitelma	57
4.2.1. Peruseriaatteet	57

4.2.2. Tavoitteet	62
4.2.3. Eteneminen	65
4.3. Toimintasuunnitelman hyväksytyt muutokset	68
4.3.1. Yleinen käännetty verovelvollisuus	68
4.3.2. Lyhyen aikavälin parannukset	69
4.3.3. Sähköisen kaupankäynnin uudistaminen	72
4.4. Toimintasuunnitelma yhteisökaupassa	74
5. YHTEENVETO	76
LÄHDELUETTELO	82
VIRALLISLÄHTEET	93
OIKEUSTAPAUKSET	96

KUVIOLUETTELO

Kuvio 1. Hankinta A	40
Kuvio 2. Hankinta B	42

LYHENTEET

Arvonlisäverodirektiivi	Neuvoston direktiivi 2006/112/EY
AVL	Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
AVA	Arvonlisäveroasetus 50/1994
CTP	Certified Taxable Person
ECOFIN	Euroopan talous- ja rahoitusneuvosto
ETY	Euroopan talousyhteisö
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EY	Euroopan yhteisö
GRCM	Generalized Reverse Charge Mechanism
GST	Goods and Services Tax
HE	Hallituksen esitys eduskunnalle
KILA	Kirjanpitolautakunta
KPL	Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336
MOSS	Mini One Stop Shop
OECD	The Organization for Economic Co-operation and Development
OJEC	The Official Journal of the European Community
OSS	One Stop Shop
OVMA	Valtioneuvoston asetus oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 21.12.2016/1355
OVML	Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 9.9.2016/768
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
TBE	Telecommunication, Broadcasting and Electronic
VIIES	VAT Information Exchange System

VAASAN YLIOPISTO**Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö**

Tekijä:	Iina Haikola
Pro gradu -tutkielma:	Euroopan komission arvonlisäveron toimintasuunnitelma: EU-kaupan yksinkertaistaminen
Tutkinto:	Kauppätieteiden maisteri
Oppiaine:	Talousoikeuden koulutusohjelma
Työn ohjaaja:	Sari Hakapää
Aloitusvuosi:	2014
Valmistumisvuosi:	2019

Sivumäärä: 95

TIIVISTELMÄ

Tämän tutkielman tavoitteena on selvittää, miten Komission arvonlisäveron toimintasuunnitelman toteuttaminen näkyy yhteisökaupassa ja vastaako toimintasuunnitelman myötä tulevat järjestelmän muutokset todelliseen tarpeeseen. Tutkielmassa pyritään löytämään vastaus siihen, millaisia ovat toimintasuunnitelman vaikutukset suhteessa todelliseen tarpeeseen ja Komission tavoitteisiin.

Nykyinen järjestelmä ei ole tehokas. Se on altis petoksille, mikä aiheuttaa jäsenmaille verovajetta. Järjestelmään on tehty sen säätämisen jälkeen useita yksittäisiä muutoksia, jotka ovat tehneet järjestelmästä monimutkaisen ja yrityksille raskaan. Lisäksi nykyinen sekä alkuperämaa- että määränpäämaaperiaatteelle perustuva järjestelmä ei toimi johdonmukaisesti. Vuonna 2016 Euroopan komissio on julkaissut arvonlisäveron toimintasuunnitelman, joka sisältää lyhyen sekä pitkän aikavälin parannuksia nykyiseen järjestelmään. Parannusten myötä pyritään muodostamaan lopullinen järjestelmä, joka palvelisi EU:n sisämarkkinoita tehokkaammin ja poistaisi nykyjärjestelmään liittyvät ongelmat.

Tutkitaan Lasten Päivän Säätiön hankintoja nykyisen lainsäädännön valossa. Niiden avulla tarkastellaan sitä, miten nykyisen järjestelmän heikkoudet näkyvät yhteisökaupassa ja millainen on vaikutus liiketoimintaan. Tutkitaan myös komission arvonlisäveron toimintasuunnitelmaa, jotta saadaan käsitys siitä, millaisia muutoksia yhteisökauppaan liittyy lopulliseen arvonlisäverojärjestelmään siirryttäessä. Tutkimussuunnitelma sisältää useita muutoksia yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään eikä kaikkien toteutumisesta ole varmuutta, koska niitä ei ole hyväksytty EU-tasolla. Tutkimuksessa on huomioitava myös se, ettei lopulliseen järjestelmään siirtymisen todellisia vaikutuksia voida tietää, vaan vaikutuksia on tutkittava arvioiden perusteella.

AVAINSANAT: arvonlisäverojärjestelmä, toimintasuunnitelma, yhteisökauppa

1. JOHDANTO

1.1. Taustaa

Ennen nykyistä arvonlisäverolakia Suomessa oli voimassa liikevaihtoverolaki, joka säädettiin 1941 valtion tulonlähteeksi. Silloinen verotus oli satunnaista, eikä systematiikkaa ollut. Veropohja oli kapea, joten piilevän veron osuus oli huomattava. Järjestelmä johti kumulatiiviseen verotukseen, joka suosi muun muassa ulkomaan tuontia kotimaisen kulutuksen kustannuksella.¹

Vähitellen verotusta alettiin systematisoida, säädettiin verokannat ja vähittäiskaupassa alettiin tasapuolisesti noudattaa samaa verokantaa. Myöhemmin verotusta laajennettiin kaikkiin taloudellisen vaihdannan vaiheisiin ja 1990-luvulla teollisuuden tuotantopanoksille alettiin soveltaa vähennysoikeutta verotuksen kertaantumisen poistamiseksi. Liikevaihtoverotus siirtyi siis vähitellen kohti nykyisen kaltaista arvonlisäverojärjestelmää. Liikevaihtoverolakia voidaan pitää eräänlaisena arvonlisäverotusperiaatteen sovelluksena².

Liikevaihtoverolaki kumottiin ja sen tilalle säädettiin arvonlisäverolaki vuonna 1993. Arvonlisäverolaki tuli voimaan 1.6.1994. Arvonlisäverotukseen siirtyminen oli Euroopan yhteisön jäsenyyden kannalta välttämätöntä. Suomi oli hakenut jäsenyyttä ennen arvonlisäverolain voimaantuloa, siksi hallituksen esityksessä arvonlisäverolaista oli otettu huomioon Euroopan yhteisössä sovellettavat arvonlisäverotuksen peruseriaatteen. Siirtymisen Euroopan unionin arvonlisäverojärjestelmään tapahtui vaiheittain, kaikkia vaadittuja säädöksiä ei sisällytetty suoraan uuteen lakiin, vaan Suomen EU-jäsenyyden hyväksymisen myötä lakia muutettiin vastaamaan kokonaisuudessaan arvonlisäverodirektiivin säännöksiä.³

¹ Andersson 2006: 151, 152

² Rauhanen 2015: 4; Andersson 2006: 151

³ Hallituksen esitys 88/1993; Andersson 2006: 152

Arvonlisäverolain ensimmäinen luku käsittelee sen yleistä soveltamisalaa. Arvonlisävero tulee suorittaa Suomessa valtiolle liiketoimintana pidettävästä tavaroiden ja palveluiden mynnistä, tavaran maahantuonnista, tavaran yhteisöhankinnasta sekä tavaran siirrostä varastointimenettelyssä. Verovelvollisuuden aiheutuminen, verollinen myynti ja sen poikkeukset on määritelty tarkemmin lain seuraavissa luvuissa. Kotimaan ulkopuolelle kohdistuvien tapahtumien verotukselle on myös omat lukunsa. Tuonti EU:n ulkopuolelta ja toisesta jäsenvaltiosta sekä erityisesti varastointimenettely on säädetty verotettavaksi yhdenvertaisuusperiaatteen toteutumiseksi. Säännöksillä pyritään poistamaan ulkomaisen tavaran tuonnin arvonlisäverotuksen edullisuus verrattuna kotimaan kauppaan tai tuontiin toisesta jäsenvaltiosta.⁴

Kansallisten verolakien lisäksi EU:n jäsenmaiden vero-oikeutta säätelevät direktiivit. EU:n direktiivit, kuten arvonlisäverodirektiivi, velvoittaa jäsenmaita sisällyttämään lainsäädäntöönsä tietyt tavoitteet. Arvonlisäverodirektiivien voimaan saattaminen ei tarkoita kirjaimellisesti säädösten siirtämistä kansalliseen lakiin vaan direktiivillä veloitetaan jäsenmaiden lainsäädännön muuttamista siten, että päästään samaan tavoitteeseen. Jäsenmaille jää mahdollisuus vaikuttaa lainsäädännöllisiin seikkoihin ja menetelmät, joilla direktiivi saatetaan osaksi lainsäädäntöä. Direktiiveillä ei siten tavoitella täydellistä oikeudellista yhtenäisyyttä jäsenvaltioissa vaan yhteisiä oikeudellisia päämääriä.⁵

Lisäksi EU-vero-oikeudessa keskeinen asema on sopimuksella Euroopan unionin toiminnasta (SEUT), joka perustuu EY:n perustamissopimukseen. Sopimuksessa säädetään muun muassa verotuksen syrjintäkiellosta ja verotuksen yhdenmukaistamisesta. Syrjintäkieltoartiklassa säädetään rajoituksia jäsenmaiden verotukselle tarkoituksena taata neutraalisuus. Yhdenmukaistamisartiklat kohdistuvat EU:n toimielimille ja niiden perusteella voidaan antaa muun muassa jäsenvaltioita velvoittavia direktiivejä verolainsäädännön

⁴ AVL; Juanto, Punavaara & Saukko 2018: 12, 13; Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2017: 26–28

⁵ Juanto ym. 2018: 8–10

harmonisoimiseksi. SEUT: sisältää perusvapaudet, jotka rajoittavat kansallista verolainsäädäntöä muun muassa direktiiveinä eivätkä kansalliset säädökset voi olla ristiriidassa perusvapauksien eli sisämarkkinatavoitteiden kanssa.⁶

EU-vero-oikeus muodostuu oikeudellisista normeista, joilla vaikutetaan verotukseen. EU-vero-oikeuden normit koskevat koko EU-aluetta eli kaikkia EU:n jäsenvaltioita. Normeilla rajoitetaan valtioiden itsenäistä lainsäädäntöä pääasiassa vain niiltä osin, kun verotus liittyy useampaan jäsenvaltioon ja ylittää kansallisen vaikutusalueen.⁷ EU:n tavoite ei ole jäsenvaltioiden lainsäädännön yhtenäistäminen vaan toimivampien sisämarkkinoiden luominen yhteisten tavoitteiden avulla. Jäsenvaltioiden verolainsäädäntöä ohjaillemalla pyritään kohti sisämarkkinoiden tavoitteita.⁸

The Council shall, acting unanimously on a proposal from the Commission and after consulting the European Parliament and the Economic and Social Committee, adopt provisions for the harmonization of legislation concerning turnover taxes, excise duties and other forms of indirect taxation to the extent that such harmonization is necessary to ensure the establishment and the functioning of the internal market within the time-limit laid down in Article 7a.⁹

Arvonlisävero -käsite esiteltiin Euroopassa ensimmäisen kerran Ranskassa vuonna 1954. Vuonna 1967 silloisen Euroopan talousyhteisön jäsenvaltiot hyväksyivät siirtymisen kansallisista verojärjestelmistä yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään. Sen jälkeen arvonlisävero on otettu käyttöön noin 140 maassa ympäri maailmaa. EU-maiden yhteinen arvonlisäverojärjestelmä otettiin käyttöön 1993 siirtymäjärjestelmänä, jonka oli tarkoitus toimia muutaman vuoden, kunnes siirryttäisiin lopulliseen järjestelmään.¹⁰

⁶ Helminen 2018: 23, 66–68; Juanto ym. 2018: 8; Urpilainen 2012: 143–150

⁷ Helminen 2018: 23, 66–68

⁸ Helminen 2018: 25, 26; Juanto ym. 2018: 8–10

⁹ Euroopan komissio & Euroopan unionin neuvosto 1992

¹⁰ Euroopan komissio 2010; International Tax Review 2016; Krisoffersson & Rendahl 2016: 20

Nykyinen arvonlisäverodirektiivi annettiin 28.11.2006 ja direktiivi tuli voimaan vuoden 2007 alusta. Sillä kumottiin aiemmat direktiivit 67/227/ETY ja 77/388/ETY, jotka koskivat liikevaihtoverolainsäädännön yhtenäistämistä ja joista jälkimmäinen koski myös yhteistä arvonlisäverojärjestelmää. Direktiiviin 77/388/ETY oli tehty useita muutoksia ja muutoksia tarvittiin lisää, siksi selkeyden vuoksi laadittiin kokonaan uusi direktiivi, johon sisällytettäisiin liikevaihtoverolainsäädännön voimassa olevat säädökset. Arvonlisäverodirektiivi annettiin olemassa olevien säännösten toimivamman esitystavan saavuttamiseksi. Uudella direktiivillä tavoiteltiin siten yhteisen arvonlisäverojärjestelmän säännösten helpompaa ymmärtämistä, koska vanha direktiivi oli useiden muutosten myötä vaikeaselkoinen.¹¹

1.2. Tutkimuskohde

Nykyinen arvonlisäverojärjestelmä tarkoitettiin alun perin väliaikaiseksi. Järjestelmään on sen käyttöönoton jälkeen tehty muutoksia, mutta enää yksittäisten muutosten tekeminen ei toimi vaan on aika laajemmalle muutokselle uuden selkeän ja toimivan järjestelmän luomisen muodossa. Viimeisen vuosikymmenen aikana komissio onkin käsitellyt useita ehdotuksia ja suunnitelmia arvonlisäverojärjestelmän toimivuuden parantamiseksi.¹²

Vuonna 2006 säädettiin arvonlisäverodirektiivi korvaamaan liikevaihtoverolainsäädäntöä koskevat direktiivit, joita oli uudistettu useasti ja kaivattiin selkeämpää direktiiviä yhteisen arvonlisäverojärjestelmän luomiseksi. Vuonna 2007 komissio julkaisi toimintaohjelman hallinnollisten rasitusten vähentämiseksi EU:ssa ja 2009 siihen liittyvän erillisen suunnitelman arvonlisäverotuksen osalta¹³.

¹¹ Arvonlisäverodirektiivi 2006/112

¹² Äärilä ym. 2017: 29; Euroopan komissio 2010

¹³ Euroopan komissio 2010

Vuonna 2010 Euroopan neuvosto hyväksyi Eurooppa 2020 -strategian, jonka tavoite on älykäs, kestävä ja osallistuva talouskasvu sekä työllisyyden lisääminen. Strategian onnistumisessa myös arvonlisäverotuksella on osansa. Samana vuonna komissio julkaisi vihreän kirjan (engl. Green Paper), jolla haluttiin aloittaa keskustelu arvonlisäveron tulevaisuudesta ja askeleista kohti yksinkertaisempaa sekä tehokkaampaa verojärjestelmää. Vuonna 2016 komissio julkaisi arvonlisäveron toimintasuunnitelman (engl. Action Plan on VAT), jossa ehdotetaan tapoja uudistaa järjestelmää muun muassa sen yksinkertaistamiseksi, petosriskin pienentämiseksi ja toiminnan helpottamiseksi.¹⁴

Voidaan huomata, että arvonlisäverojärjestelmän heikkoudet ovat olleet esillä Euroopan unionissa useaan kertaan. On selvää, että järjestelmä vaatii muutosta, jos siitä halutaan toimivampi ja sisämarkkinoiden tavoitteita paremmin tukeva järjestelmä. Arvonlisäverodirektiivin muuttaminen edellyttää lainsäädäntöehdotusten hyväksymistä yksimielisesti¹⁵, mikä varmasti vähentää hyväksyttävien asioiden määrää ja lisää käsittelyaikaa. Vaikuttaa kuitenkin siltä, että jäsenvaltiot ovat päässeet yhteisymmärrykseen joistain toimintasuunnitelmassa ehdotetuista muutoksista arvonlisäverojärjestelmän parantamiseksi.

Lokakuussa 2018 ECOFIN-neuvosto pääsi yhteisymmärrykseen toimintasuunnitelmassa esitellyistä lyhyen aikavälin parannuksista, jotka tehdään nykyiseen arvonlisäverojärjestelmään ennen lopulliseen alv-järjestelmään siirtymistä. Lyhyen aikavälin muutokset tulevat voimaan vuoden 2020 alusta. Samalla ECOFIN-neuvosto pääsi yhteisymmärrykseen myös e-julkaisujen verokannoista ja yleisen käännetyn verovelvollisuuden mekanismista.¹⁶

Tämän tutkielman tarkoitus on tutkia, millainen vaikutus toimintasuunnitelman toimenpiteillä on nykyiseen järjestelmään. Keskitytään tutkimaan, miten toimintasuunnitelmalla vastataan tämän hetken tilanteeseen, jossa järjestelmän kotimaisten ja rajat ylittävien tapahtumien tasapuolisuus ja neutraalisuus eivät täysin toteudu. Selvitetään, mitkä seikat

¹⁴ Valtiovarainministeriö 2018; Euroopan komissio 2010; Äärilä ym. 2017: 29

¹⁵ Äärilä ym. 2017: 30

¹⁶ KPMG 2018; Taxjournal 2018

nykyisessä järjestelmässä tosiasiallisesti vaikuttavat arvonlisäverokohtelun tasapuolisuuden ja vaikeuttavat rajat ylittävää EU-kauppaa. Tutkimuksen pääasiallinen tavoite on saada selville, kuinka tehokkaasti toimintasuunnitelman tavoitteet ratkaisevat tasapuoliseen verokohteluun liittyviä ongelmia yhteisökaupassa.

Tutkimuksen kannalta on tärkeää tunnistaa seikat, jotka rajat ylittävien tilanteiden verotuksessa tuottavat hallinnollista taakkaa yrityksille suhteessa kotimaisiin tilanteisiin. Vasta näiden syiden selvittämisen myötä voidaan tutkia komission toimintasuunnitelman vaikutusta tilanteiden tasapuoliseen verokohteluun ja tehdä johtopäätöksiä siitä, kuinka arvonlisäverokohtelu lopullisen järjestelmän myötä niiltä osin muuttuu.

Tutkimuksen kohteena ovat nykyisen järjestelmän heikkoudet, selvitetään miksi järjestelmä ei toimi tehokkaasti. Keskiössä erityisesti kotimaisten sekä rajat ylittävien tilanteiden verokohtelu yhdenvertaisuus- ja neutraalisuusperiaatteiden näkökulmasta. Toinen tutkimuksen kohde on komission arvonlisäveron toimintasuunnitelma, jonka avulla kartoitetaan sitä, kuinka lopullinen arvonlisäverojärjestelmä vastaisi todellisiin tarpeisiin.

1.3. Tutkimusongelma ja tutkimuksen rajaus

Tutkimus kohdistuu komission toimintasuunnitelmaan arvonlisäveron tulevaisuudesta eli tavoitteeseen luoda lopullinen arvonlisäverojärjestelmä. Nykyisen järjestelmän päälle uudistuksin muodostuva järjestelmä korjaisi petoksille altista, monimutkaista ja osittain hallinnollisesti raskasta järjestelmää. Uudistukset synnyttävät laajan kokonaisuuden, jonka vaikutusta kartoitetaan suomalaisen yrityksen näkökulmasta. Sen vuoksi on huomioitava, etteivät uudistusten vaikuta jäsenmaissa identtisesti, sillä jäsenmaisen verojärjestelmät ovat erilaisia, koska direktiivit asettavat järjestelmille minimivaatimuksia ja jäsenvaltiossa jää liikkumavaraa sääntelylle¹⁷.

¹⁷ Urpilainen 2012: 85; Euroopan komissio 2010

Tutkimuksen keskiössä on velvollisuuksien jakautuminen yhteisökaupassa. Selvitetään arvonlisäverotukseen liittyvien velvollisuuksien vaikutusta EU-kaupassa ja millainen vaikutus toimintasuunnitelman tavoitteilla on niiden kannalta. Kiinnostavaa tutkimuksen kannalta on, että alkuperä- ja määränpääperiaatteiden tehokkuus aiheuttivat keskustelua hallinnollisesta näkökulmasta nykyisen järjestelmän käyttöönoton yhteydessä. Toimintasuunnitelman mukaisen lopullinen järjestelmä perustuisi kokonaan määränpääperiaatteelle, mikä on päinvastainen komission alkuperäiseen suunnitelmaan verrattuna.¹⁸

Tutkimusongelma, millaisia vaikutuksia arvonlisäveron toimintasuunnitelmalla on yritysten rajat ylittävään toimintaan EU-alueella, voidaan jakaa kahteen osaan. Ensinnäkin tutkitaan sitä, miten toimintasuunnitelmalla vastataan nykyisen järjestelmän heikkouksiin ja millainen on sen todellinen vaikutus suhteessa EU:n tavoitteisiin. Samalla keskitytään tutkimaan, miten neutraalisuuden tavoite näkyy arvonlisäverotuksen muutoksissa, kun toimintasuunnitelman tavoitteena on verottaa yhteisömyyntejä ja -hankintoja kansallisten tilanteiden tavoin.

1.4. Tutkimuksen rakenne ja tutkimusaineisto

Verotusta voidaan tutkia usean eri tieteenalan näkökulmasta, mikä johtuu verotuksen laajasta vaikutuksesta kaikkeen taloudelliseen toimintaan. Verolainsäädäntöä tutkittaessa veropolitiikan kannalta tarkastellaan lainsäädäntöä ilmiönä. Pyritään analysoimaan voimassaolevan oikeustilan ja tavoiteltavan parhaan mahdollisen lainsäädännön eroja. Verotuksen taloustiede taas tarkastelee verotusta taloudellisena ilmiönä, joka on lähestymistavoiltaan ja näkemyksiltään erilainen.¹⁹

Perinteinen lähestymistapa vero-oikeuden tutkimukselle on perinteinen lainopillinen eli oikeusdogmaattinen näkökulma, missä tutkimuksella on kaksi päätehtävää tulkita ja systematisoida. Oikeusdogmaattinen tutkimus selvittää voimassaolevaa oikeudentilaa eli

¹⁸ Lockwood, de Meza, Myles 1995; International Tax Review 2017

¹⁹ Myrsky 2013: 5,6

vastaa kysymykseen: Mikä on voimassaolevan oikeuden kanta tiettyyn vero-oikeudelliseen ongelmaan? Lainopillisella tutkimuksella on myös systematisointitehtävä, mikä tarkoittaa, että tavoitteena on jatkaa työtä siitä, mihin lainsäätäjän on jäänyt. On tärkeää tiedostaa, että erilaiset lähestymistavat verotuksen tutkimiseen eivät ole toisiaan poissulkevia.²⁰

Tämän tutkimuksen lähestymistapa arvonlisävero-oikeuteen ei ole puhtaasti oikeusdogmaattinen. Tutkitaan ja analysoidaan voimassaolevaa oikeudentilaa, mutta arvonlisäveron tutkimussuunnitelman osalta tärkeässä osassa on myös tavoiteltava lainsäädäntö sekä lopullisen arvonlisäverojärjestelmä vero-oikeudellisena ilmiönä. Tutkimuksessa noudatetaan perinteistä lainopillista lähestymistapaa, kun tutkitaan nykyisen järjestelmän heikkouksia ja yhteisö Hankintojen lainsäädännön tämän hetkistä tilaa. Tutkimussuunnitelmaan ja lopullista arvonlisäverojärjestelmää tutkittaessa kohteena on tapahtuma ja muutos eikä enää lainsäädännön normit ja nykyinen oikeudentila.

Voidaan tulkita tutkimuskohteena olevan ilmiö, tapahtuma ja muutos, joita kuvaamaan voidaan yleistää termi ”ilmiö”. Ilmiöön voidaan liittää useita tutkimuskohteita yhden ongelman sijasta. Tutkimusmetodia, jossa lainopillista tutkimusta tulisi tarkastella eri näkökulmista, jotta saavutetaan sille tarpeellinen monipuolisuus ja syvyys, voidaan kutsua ilmiökeskeiseksi lainopiksi. Tutkimuksessa yhdistyy perinteinen lainopillinen tutkimus ja oikeuden ilmiöiden tutkimus muista näkökulmista.²¹

Tutkimus jakautuu karkeasti kahteen osaan. Ensimmäisen osan muodostaa tutkielman toinen ja kolmas kappale, jotka ovat nykyisen lainsäädännön tulkintaa ja systematisointia. Toisessa kappaleessa tutkitaan nykyisen järjestelmä heikkouksia ja vahvuuksia lainsäädännön osalta sekä sitä, miten verovelvollisuus tulkitaan arvonlisäverotuksessa ja miten se määräytyy kotimaisissa tai toisaalta jäsenmaiden välisissä tilanteissa.

²⁰ Peczenik 1995: 33; Myrsky 2013: 7

²¹ Hakapää 2008: 9, 10

Kolmannessa kappaleessa lähestytään arvonlisäverollisuuteen liittyviä velvoitteita käytännönläheisemmällä menetelmällä. Tarkennetaan nykyisen järjestelmän tarkastelua yhteisökaupassa ilmenevien velvollisuuksien aiheuttamaan monimutkaisuuteen rajat ylittävässä EU-kaupassa. Yhteisökaupan tutkimuksessa käytetään Lasten Päivän Säätiön hankintoja, joiden avulla selvitetään muun muassa nykyisen järjestelmän heikkouksia sekä sitä, miten nykyisen järjestelmän määränpääperiaatteeseen perustuva verovelvollisuus jakautuu yhteisökaupassa ja mitkä tekijät siihen vaikuttavat. Lasten Päivän Säätiön hankintojen avulla tutkitaan sitä, miten yhteisökaupan arvonlisäverotus nykyisessä tilassaan eroaa komission tavoitteista, joille lopullinen arvonlisäverojärjestelmä perustetaan. Karoitetaan siis toimintasuunnitelman tavoitteita suhteessa nykyiseen tilanteeseen.

Neljännessä kappaleessa esitellään komission arvonlisäveron toimintasuunnitelmaa eli lopullisen arvonlisäverojärjestelmän luomiseksi suunniteltuja lainsäädännön uudistuksia ja muutoksia. Tarkastellaan toimintasuunnitelman tavoitteita ja lopullisen järjestelmän peruseriaatteita sekä sitä, miten toteutuessaan lopullinen järjestelmä vastaa heikkouksiin. Tutkitaan toimintasuunnitelman vaikutusta suhteessa komission asettamiin tavoitteisiin.

Viimeisessä kappaleessa luodaan yhteenveto tutkimustuloksista ja johtopäätöksistä, joita tutkimuksen aikana on käynyt ilmi. Kootaan yhteen ne tulkinnat ja havainnot, joita on tehty yhteisestä nykyisestä arvonlisäverojärjestelmästä, komission toimintasuunnitelman tavoitteista sekä niiden suhteesta velvollisuuksiin.

Tutkimusaineisto muodostuu pääasiassa erilaisista virallislähteistä, kuten arvonlisäverolaki, arvonlisäverodirektiivi ja Euroopan komission direktiiviehdotukset, sekä tieteellisistä julkaisuista ja kirjallisuudesta. Lisäksi tutkimuksessa hyödynnetään suomalaisen Lasten Päivän Säätiön tekemien yhteisöhankintojen arvonlisäverotukseen liittyvää materiaalia tukena laintulkinnalle, kun tutkitaan nykyisen järjestelmän todellista tilaa. Hyödynnetään myös Korkeimman hallinto-oikeuden ja Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä sekä Verohallinnon ohjeita.

2. YHTEINEN ARVONLISÄVEROJÄRJESTELMÄ

2.1. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoitus

Arvonlisävero on kulutusvero, joten tarkoitus on verottaa kulutusta, kun tuloverolla verotetaan henkilön varallisuutta eli kykyä kuluttaa. Toisin sanoen tuloverotus keskittyy varallisuuteen, jota ei vielä ole kulutettu, kun taas arvonlisävero keskittyy verottamaan kulutuksen perusteella. Arvonlisävero on välillinen vero, jolloin kuluttaja ei tilitä vero valtiolle vaan tavaran tai palvelun myyjä. Veron määrä lisätään myytävään tuotteeseen kuitenkin siten, että se jää välillisesti kuluttajan maksettavaksi.²²

Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä perustuu tavoitteelle harmonisoida arvonlisäverotus EU-alueella, mikä linkittyy läheisesti sisämarkkinoiden vapaan liikkuvuuden periaatteisiin. Ensimmäiset arvonlisäverodirektiivit käsittelivät suhteellisuutta, neutraalisuutta ja verokantojen laskemista. Veropohjan todellinen harmonisointi saavutettiin vasta kuudennessa direktiivissä vuonna 1977. Harmonisointi lisääntyi rajavalvonnan poistamisen myötä, kun arvonlisäverodirektiiviin tehtiin muutoksia. Nykyinen arvonlisäverodirektiivi on vanhojen direktiivien voimassa olevista säädöksistä uudelleen laadittu versio.²³

Ensimmäisessä arvonlisäverodirektiivissä säädetään yleisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteista. Sen mukaan järjestelmän tulee verottaa kaikkia tavaroita ja palveluja suhteessa niiden hintoihin. Verotuksen määrään ei saa vaikuttaa tuotantoon tai jakeluun liittyvien liiketoimien määrä. Verotuksen tulee olla siis määrällisesti neutraalia kaikkien tuotteiden ja palveluiden suhteen.²⁴

EU:n yhteinen arvonlisäverojärjestelmä on teoreettisesti rakenteeltaan neutraali eli arvonlisäverotus vaikuttaa tasapuolisesti tavaroiden ja palveluiden hintoihin. Silloin arvonlisäverolla ei ole vaikutusta kilpailuun ja suhteellinen hinta pysyy samana kuin tilanteessa, jossa verotusta ei olisi. Verojärjestelmän tulisi olla neutraali, koska silloin se ei vaikuta

²² Kristoffersson & Rendahl 2016: 17

²³ Kristoffersson & Rendahl 2016: 20

²⁴ Saukko 2005: 86; Euroopan komissio 2004; Rother 2003:157

kuluttajien eikä yritysten valintoihin tai jakeluteitä koskeviin päätöksiin. Jos näin ei olisi, verotus vääristäisi taloudellista päätöksentekoa ja aiheuttaisi resurssien epätarkoituksenmukaista jakautumista.²⁵

Kokonaisuudessaan arvonlisäverolla ja arvonlisäverojärjestelmällä on useita tavoitteita. Ne ovat hallinnollisia, fiskaalisia ja poliittisia. Myös neutraalisuus voidaan ajatella yhtenä omana tavoitteenaan. Nämä kaikki vaikuttavat verotukseen yhdessä ja päällekkäin. Yleiset kulutusverotuksen tarkoitusperät ovat pääasiassa taloudellisia, mutta erityisessä kulutusverotuksessa taloudellisten päämäärien rinnalla tai tilalla on muita tavoitteita kuten kulutuksen ohjaaminen.²⁶

Nykyisen järjestelmän tavoitteet ovat väliaikaisia siinä mielessä, että niiden ensisijainen tarkoitus oli keskittyä parantamaan sisämarkkinoiden toimintaa hyödyntäen niitä järjestelyjä, jotka kuudetta arvonlisäverodirektiiviä säädettäessä olivat mahdollisia. Pitkäaikaisena tavoitteena taustalla on koko ajan säilynyt lopullisen järjestelmän toteuttaminen alkuperämaaperiaatteeseen perustuen. Ennen sen toteuttamista tarvittiin tehokas tapa korjata ja helpottaa yhteistä järjestelmää hetkellisesti.²⁷

2.2. Järjestelmä käytännössä

2.2.1. Liiketoiminnan ja verovelvollisen käsitteet

Verovelvollisuus arvonlisäverojärjestelmässä tarkoittaa velvollisuutta tilittää oma-aloitteisesti arvonlisäverolain säännösten puitteissa myynneistä kertyvä arvonlisävero. Pääsäännön mukaan jokainen liiketoimintaa harjoittava tavaroiden tai palvelujen myyjä on arvonlisäverovelvollinen. Arvonlisäverodirektiivi luonnehtii verovelvollisiksi kaikkia, jotka harjoittavat itsenäisesti liiketoimintaa, riippumatta toiminnan tarkoituksesta tai

²⁵ Juanto ym. 2018: 12;

²⁶ Saukko 2005: 86; Juanto ym. 2018: 5

²⁷ Euroopan komissio 2004

luonteesta. Arvonlisäverolaissa säädetyissä poikkeustilanteissa myös ostaja voi olla verovelvollinen. Velvollisuus aiheutuu myös tavaran maahantuonnista EU:n ulkopuolelta ja yhteisöhankinnoista EU-alueelta.²⁸

Verollista on vain liiketoiminnaksi luokiteltava toiminta. AVL 1§ säännösten mukaan verovelvollisuuden aiheuttaa tavaran ja palvelun myynti, tavaran maahantuonti, tavaran yhteisöhankinta ja tavaran siirto varastointimenettelyinä. Liiketoiminnaksi ei voida katsoa esimerkiksi myyntiä, josta saatava vastike voidaan tulkita ennakkoperintälaissa tarkoitetuksi palkaksi. Liiketoiminnan käsitettä ei ole laissa määritelty tarkasti, mutta sille on täsmennetty tunnusmerkkejä.²⁹

Verollisen liiketoiminnan tuntomerkeiksi määritellään muun muassa toiminnan ansaintatarkoitus ja jatkuva sekä ulospäin suuntautuva luonne. Liiketoiminta on itsenäistä toimintaa, johon sisältyy yrittäjäriski. Liiketoiminnan tuntomerkinä pidetään myös toiminnan kilpailuluontoisuutta. Se voi olla verovelvollisuuden peruste, vaikka muita liiketoiminnan tuntomerkkejä ei olisi havaittavissa. Arvonlisäverotuksessa liiketoiminta -käsitteen tulkinta on laajaa, koska se tapahtuu neutraalisuusperiaatteen toteutumisen näkökulmasta.³⁰

Myös oikeuskäytäntö osoittaa, että verovelvollisuuden toteamisessa eivät ole merkityksellistä liiketoiminnan yksittäiset tuntomerkit, vaan huomio kiinnitetään liiketoimintaympäristöön ja toiminnan tarkoitukseen. Arvonlisäverodirektiivi pitää liiketoimintana kaikkea itsenäisesti harjoitettua tavaroiden tai palvelujen myyntiä, erityisesti silloin kun on kyse jatkuvaluontoisesta tulonsaantitarkoituksessa tapahtuvasta toiminnasta. Verovelvollisuus aiheutuu myös tietyistä liiketoiminnan ulkopuolelle rajautuvista toimista. Arvonlisäverodirektiivi ei rajaa verolliseksi liiketoiminnaksi ainoastaan voitollista toimintaa, minkä katsotaan vaikuttaneen toiminnan kokonaisuuden arviointiin yksittäisten tuntomerkkien sijasta.³¹

²⁸ Äärilä ym. 2017: 34; Verohallinto 2014a; Arvonlisäverodirektiivi 2006/112

²⁹ Verohallinto 2014a; AVL 1.4; Äärilä ym. 2017: 36

³⁰ HE 88/1993; Äärilä ym. 2017: 36

³¹ Äärilä ym. 2017: 36; Arvonlisäverodirektiivi 2006/112

Eräissä Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisussa (EUT C-267/08) on perusteltu mainostoiminnan verottomuutta sillä, ettei sitä voida tulkita direktiivin tarkoittamaksi taloudelliseksi toiminnaksi. Tulkinta perustuu siihen, että toimintaa voidaan pitää vastikkeellisena vain, kun siitä saatava vastike on selkeästi vastasuoritus palvelusta, sekä neutraalisuusperiaatteeseen perustuvaan tulkintaan, että arvonlisäverojärjestelmän säännöksiä sovelletaan, kun toiminnalla pyritään omaisuuden jatkuvaluontoiseen hyödyntämiseen tulonsaantitarkoituksessa. Ratkaisussa käsiteltyä toimintaa voitiin pitää mainostoimintana, mutta ei jatkuvana tulon saantina.³²

2.2.2. Verovelvollisuuden määräytyminen

Myyntien arvonlisäverollisuus ja laaja veropohja estävät veron kertaantumista ja epätaisaista jakautumista. Verovelvollisuus alkaa heti, kun ensimmäiset hankinnat arvonlisäverollista toimintaa varten tehdään, vaikka taloudellista hyötyä tuottavaa toimintaa ei vielä harjoiteta. Verovelvollisuus lakkaa, kun verollinen toiminta loppuu tai kun liiketoimintamaisuus on myyty. Arvonlisäverovelvollisen toiminnan päättymisestä on tehtävä asianmukainen ilmoitus.³³

Laajan veropohjan hyötyjen toteutuminen edellyttää myyntien verollisuutta. Siitä huolimatta on olemassa verottomia hyödykkeitä, joiden valmistamiseen käytetyt tuotantopannokset eivät ole vähennyskelpoisia. Tällaisia myyntejä ovat esimerkiksi kiinteistöjen elimaa-alueiden, rakennusten ja pysyvien rakennelmien myynti asumistarkoitukseen tai liiketoimintaa varten. Verotonta on myös kiinteistöihin kohdistuvien oikeuksien myynti, kuten vuokraus. Samoin tavaroiden myyntiä ovat muun muassa vähennysrajoitusten alainen, osittain verollisessa käytössä olleen tavaran myynti tai itse poimittujen marjojen ja sienien myynti suoraan kuluttajille. Terveys- ja sairaanhoito palveluiden yhteydessä hoitoon liittyvien tavaroiden myynti ja monet julkisen puolen palvelut, kuten sosiaalihuolto, koulutus ja terveydenhuolto, tietyin laissa määritellyin rajoituksin, on säädetty verottomiksi.³⁴

³² EUT C-267/08

³³ Äärilä ym. 2017: 128, 141–143, 758; Juanto ym. 2018: 12, 13

³⁴ Äärilä ym. 2017: 128, 141–143; Verohallinto 2014a; AVL

Verovelvollinen osapuoli on yleensä myyjä, mutta myös ostaja voi olla verovelvollinen tekemistään hankinnoistaan (ks. s.25). Verovelvollisuus siirtyy ostajalle muun muassa tilanteissa, jossa myyjä on sijoittunut muualle kuin Suomeen eikä ole hakeutunut verovelvolliseksi Suomessa. Eli kun kyseessä on maahantuonti tai yhteisöhankinta, johon sovelletaan käännteistä verovelvollisuutta. Ulkomaisella liiketoiminnan harjoittajalla tarkoitetaan toimijaa, jonka kotipaikka on muu valtio kuin Suomi ja joka ei ole rekisteröitynyt Suomessa verovelvolliseksi. Liiketoiminnan kotipaikka käy ilmi yhtiöjärjestyksestä tai yhtiön säännöistä, muussa tapauksessa se on paikka, jossa suoritetaan yrityksen keskuksellisen toiminnan tehtävät tai jossa tehdään liikkeenjohtoa koskevat olennaiset päätökset.³⁵

Arvonlisäverotuksessa on tilanteita, joissa ulkomainen yritys on velvollinen rekisteröitymään verovelvolliseksi toisessa valtiossa. Velvollisuus koskee esimerkiksi ulkomaisia yrityksiä, jotka tekevät Suomessa yhteisömyyntejä tai -hankintoja. Velvollisuuteen ei vaikuta se, onko yrityksellä kiinteää toimipaikka Suomessa. Verovelvolliseksi on hakeuduttava myös silloin, kun ulkomainen yritys myy tavaroita tai palveluita Suomessa toiselle ulkomaiselle yritykselle, joka ei ole hakeutunut verovelvolliseksi. Käännettyä verovelvollisuutta ei voida soveltaa ulkomaisiin yrityksiin, vaan myyjä on silloin verovelvollinen. Ulkomainen yritys, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa, ei ole muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta velvollinen rekisteröitymään verovelvolliseksi Suomessa. Ulkomaisilla yrityksillä on kuitenkin mahdollisuus rekisteröityä verovelvolliseksi vapaaehtoisesti aina, jos niillä on Suomessa tapahtuvia myyntejä. Vapaaehtoinen rekisteröityminen voi olla kannattavaa, jos ostoihin sisältyvä arvonlisävero halutaan takaisin nopeammin kuin ulkomaapalautuksella.³⁶

Arvonlisäveronalaiseksi Suomeen hakeudutaan perustamisilmoituksella, hakemus lähetetään Verohallinnolle, joka arvioi liiketoiminnan arvonlisäverovelvollisuuden. Vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvollisten rekisteriin hakeutunut voi antaa lopettamisilmoituksen,

³⁵ Verohallinto 2014a; Verohallinto 2014b; Äärilä ym. 2018: 118, 119; Juanto ym. 2018: 51–53, 78–80

³⁶ Äärilä ym. 2018: 120–123, 126

kun ei enää pidä verovelvollisuutta tarpeellisena. Muutoksista tai verovelvollisuuden lopettamisesta ilmoitetaan välittömästi Verohallinnolle ja ne päivitetään rekisteriin ilmoituspäivästä lähtien.³⁷

2.2.3. Käännetty verovelvollisuus

Pääsääntöisesti arvonlisäverovelvollisuus valtiolle aiheutuu myynneistä, mutta arvonlisäverolaissa (AVL 2 §) on määritelty tilanteita, joissa ostaja on velvollinen tilittämään arvonlisäveron. Tilanteessa sovelletaan silloin käännettyä verovelvollisuutta, joka on määritelty ALV 9 §:ssä. Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan esimerkiksi tilanteessa, jossa myyjä on ulkomaalainen eikä sillä ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa.³⁸

Käännettyä verovelvollisuutta tarvitaan, koska ulkomainen yritys ei ole velvollinen, muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta, ilmoittautumaan verovelvolliseksi myyntiensä kohteena oleviin maihin. Kun myyjä ei ole arvonlisäverovelvollinen eikä verovelvollisten rekisterissä, ostajan on silloin suoritettava arvonlisäveron osuus hankintamaahan. Käännetty verovelvollisuus siis tukee kulutusverotuksen periaatetta ja pääasiallista tarkoitusta, koska veron suoritus tapahtuu kulutusmaahan. Käytännössä ostaja suorittaa veron ilmoittamalla verokannan mukaisen veron määrän arvonlisäveroilmoituksessaan. Tavallisesti vero ilmoitetaan kotimaan myynneistä suoritettavien verojen yhteydessä, koska kyseessä on myyntien vero, joka tilitetään ostajan puolesta. Veron voi myös kirjata vähennettäväksi veroksi, jos hankinta tulee vähennyksen oikeuttavaan käyttöön.³⁹

Arvonlisävero on oma-aloitteinen vero, mikä tarkoittaa, että verovelvollinen itse laskee ja suorittaa veron eräpäivään mennessä. Vuoden 2017 alusta aiempi Verohallinnon verotilipalvelu korvattiin, uuden lain myötä OmaVero-järjestelmällä. Vuodesta 2017 verojen ilmoittaminen siirtyi kokonaan sähköiseen muotoon ja paperi-ilmoittautumiset jäivät vain

³⁷ Äärilä ym. 2017: 755–758

³⁸ Verohallinto 2014b

³⁹ Verohallinto 2014a; Äärilä ym. 2017: 123–125

poikkeusluvan varaisiksi. Uudistumisen tarkoitus oli helpottaa sekä verovelvollisia että hallinnon taakkaa automaatioasteen nousun myötä⁴⁰.

Jotta voidaan tietää, kumpaa verovelvollisuutta sovelletaan, on määriteltävä kaupan verovelvollinen osapuoli. Puhuttaessa yritysten välisestä kaupankäynnistä verovelvollisuus tulee aina sovellettavaksi sille osapuolelle, jolla on myyntiin osallistuva, kiinteä toimipaikka kohdemaassa ja joka on siten myös arvonlisäverovelvollisten rekisterissä. Myyjä on aina verovelvollinen, jos myös ostaja on ulkomaalainen ilman kiinteää toimipaikkaa tai merkintää verovelvollisten rekisterissä. Samoin menetellään, kun ostaja on yksityishenkilö.⁴¹

Kiinteä toimipaikka on mikä tahansa toimipaikka lukuun ottamatta liiketoiminnan kotipaikkaa. Toimipaikalla on oltava riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöressurssien ja teknisten resurssien osalta sellainen rakenne, jonka avulla se pystyy vastaamaan omia tarpeitaan varten suoritetuista palveluista. Huomioitava on, ettei arvonlisäverotunniste välttämättä tarkoita, että verovelvollisella on kiinteä toimipaikka. Vuonna 2015 arvonlisäverolain AVL 11 § kumottiin, kumotun pykälän mukaan kiinteä toimipaikka on pysyvä liikepaikka, josta toimintaa harjoitetaan kokonaan tai osittain. Lainkohta kumottiin, koska Neuvoston täytäntöönpanoasetus sisältää tarkan kiinteän toimipaikan määrittelyn ja siksi arvonlisäverolaissa ei ollut sille enää tarvetta. Käsitteen tosiasiallisessa soveltamisessa ei tapahtunut muutosta arvonlisäverolain pykälän kumoamisen myötä.⁴²

Tuloverotuksessa kiinteän toimipaikan määritelmä eroaa arvonlisäverolain määritelmästä. Tuloverolaissa kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan erityistä liikepaikka elinkeinon pysyvää harjoittamista varten, jossa sijaitsee liikkeen johto, sivuliike, toimisto tai muu pysyvä ostoihin tai myynteihin liittyvä paikka. Esimerkiksi kaivos, palstoitettu myytäväksi tarkoitettu kiinteistö tai linjaliikenteen harjoittajan huoltopaikka voidaan katsoa tuloverotuksessa kiinteäksi toimipaikaksi.⁴³

⁴⁰ Takkinen & Kallunki 2016: 6; HE 29/2016

⁴¹ Juanto ym. 2018: 51, 52

⁴² Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) 282/2011; Äärilä ym. 2017: 119; HE 56/2014

⁴³ TVL

OECD:n malliverosopimuksen mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan pysyvää liiketoiminnan paikkaa, josta käsin toimintaa ohjataan kokonaan tai osittain. Termillä tarkoitetaan muun muassa paikkaa, jossa toimii yrityksen johto, tehdas, toimisto, sivutoimisto tai jokin toimintaan liittyvien luonnonvarojen talteenottoaika. Rakennusta tai asennuspaikkaa voidaan pitää pysyvänä vasta, kun työ kestää kauemmin kuin 12 kuukautta. Kiinteäksi toimipaikaksi ei hyväksytä varastotiloja, jotka on tarkoitettu tavaroiden säilyttämiseen kuljetettavaksi, kulutettavaksi tai jalostettavaksi. Kiinteä toimipaikka ei ole myöskään toimipiste, jonka tarkoitus on ostaa tuotteita yritykselle tai hankkia sille informaatiota. Varasto voidaan katsoa kiinteäksi toimipaikaksi, kun se täyttää kiinteän toimipaikan edellytykset eli esimerkiksi, kun siellä on toimijan henkilökuntaa hoitamassa toimipaikan liiketoimintaa⁴⁴.

Verohallinto määrittelee kiinteän toimipaikan samalla tavoin kuin Neuvoston täytäntöönpanoasetus ja OECD. Verohallinnon ohjeissa kiinteän toimipaikan kriteerit on käyty läpi huomattavasti tarkemmin, eikä se jätä juurikaan tulkinnan varaa. Verohallinnon ohje vuodelta 2014 soveltuu edelleen, koska käytännön muutoksia AVL 11 § kumoamisen myötä ei tullut. Kiinteän toimipaikan määrittelyllä on merkitystä silloin, kun liiketoiminnanharjoittajalla on kiinteistö tai toimintaa kohdevaltiossa. Verovelvollisuus määräytyy sen perusteella, onko kyseessä kiinteää toimipaikkaa vai ei ja liittyykö toimipaikka kyseessä olevaan toimintaan.⁴⁵

Kun ulkomaisella toimijalla on Suomessa kiinteä toimipaikka, josta tavara tai palvelu luovutetaan, tämä on verovelvollinen Suomessa tapahtuvasta myynnistä eikä sovelleta yhteisöankintoihin sovellettavaa käännettyä verovelvollisuutta. Myöhemmin arvonlisäverolain 9 §:ään tehdyn lisäyksen myötä käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan kuitenkin, kun ulkomaisen Suomessa sijaitseva kiinteä toimipaikka ei liity tavaran tai palvelun luovutukseen. Säännös perustuu arvonlisäerodirektiiviin.⁴⁶

⁴⁴ OECD 2017: 31–32; Äärilä ym. 2017: 119

⁴⁵ Verohallinto 2014b

⁴⁶ Äärilä ym. 2017: 124, 125; AVL

2.2.4. Verovähennysoikeus

Arvonlisäverovelvollisen asema tarkoittaa muutakin kuin velvollisuutta tilittää arvonlisäveroa valtiolle. Verovelvollisuus tuo mukanaan verovähennysoikeuden, joka on verovelvollisen näkökulmasta keskeinen ja tärkeä osa arvonlisäverotusta järjestelmän pääasiällisen tavoitteen toteuttamiseksi. Verovähennysoikeuden saamista voidaan verrata verovelvollisuuden alkamisajankohtaan. Ensimmäisistä verollista toimintaa varten tehdyistä vähennyskelpoisista hankinnoista voidaan tehdä vähennykset, vaikka taloudellista hyötyä ei vielä olisi. Vähennysoikeuden perusteena voidaan silloin pitää hankintaa tulevaa liiketoimintaa varten, jolloin sillä, alkaako toiminta koskaan tai saadaanko siitä taloudellista hyötyä, ei ole merkitystä. Merkittävää on hankinnan tarkoitus hankintahetkellä, ei tosiasiallinen käyttö myöhemmin.⁴⁷

Vähennysoikeudella on suuri merkitys tasapuolisen kilpailutilanteen luomisessa jokaiselle jäsenvaltiolle ja kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi jäsenvaltioiden välisestä kaupasta. Arvonlisäverotuksessa oleellista on, että jokainen myyntiprosessin ja -vaiheen porras suorittaa veroa vain itse tuottamastaan lisäarvosta eli arvonlisästä. Arvonlisäveroa vyörytetään myyntiporraisissa eteenpäin ja jokainen maksaa veroa aina oman arvonlisäyksensä verran. Silloin ei synny kahdenkertaista verotusta eikä mikään porras tai liiketoimi jää verottamatta. Lopulta kuluttajahintaan sisältyy yhdenkertainen vero kokonaisuudessaan, riippumatta vaihdannan vaiheiden määrästä⁴⁸.

Suomessa liiketoiminnasta on suoritettava arvonlisäveroa riippumatta siitä, harjoitetaanko sitä ulkomailta Suomeen vai Suomessa kiinteästä toimipaikasta. Verokohtelun on oltava yhdenmukaista kaikille myyntiä harjoittaville yrityksille. Puhutaan arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuustavoitteesta. Yhdenmukaisella kohtelulla vähennetään huomattavasti kaksinkertaista verotusta jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.⁴⁹ Seuraavasta ennakkoratkaisusta KVL: 011/2016 käy ilmi, millaisia vaikutuksia neutraalisuuden periaatteella voi olla esimerkiksi vähennysoikeuden määrittelyssä.

⁴⁷ Verohallinto 2016a; Äärilä ym. 2017: 367–369, 370, 371

⁴⁸ Arvonlisäverodirektiivi 2006/112; Verohallinto 2016a; Äärilä ym. 2017: 367

⁴⁹ Juanto ym. 2018: 50, 51

X Oy harjoitti autokauppaa. Yhtiö oli tehnyt sopimuksia, joiden perusteella se tarjosi auton ostajille asiamiehenä osamaksu- ja leasingrahoitusta sekä vakuutus- ja vakuutus- ja leasingrahoitusta sekä vakuutus- ja vakuutus- ja leasingrahoitusta sekä vakuutus- ja vakuutus- ja leasingrahoitusta. Yhtiö sai arvonlisäverottomia välityspalkkioita rahoitusyhtiöltä rahoitussopimuksen syntymisestä ja vakuutusyhtiöltä vakuutus- ja vakuutus- ja leasingrahoitusta. Yhtiö sai arvonlisäverottomia välityspalkkioita rahoitusyhtiöltä rahoitussopimuksen syntymisestä ja vakuutusyhtiöltä vakuutus- ja vakuutus- ja leasingrahoitusta.

Rahoitus- ja vakuutus- ja vakuutus- ja leasingrahoitusta välittäminen oli osa X Oy:n tavanomaista liiketoimintaa. Kyse ei ollut ainoastaan satunnaisesti harjoitetusta toiminnasta. Rahoitus- ja vakuutus- ja vakuutus- ja leasingrahoitusta välittäminen oli X Oy:n arvonlisäverollisen toiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön jatke. Kysymys ei siten ollut arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuun liitännäisestä liiketoiminnasta, vaan sellaisesta taloudellisesta toiminnasta, joka oli otettava huomioon vähennysoikeuden suhdelukua laskettaessa pro rata - menettelyllä.

Vakuutus- ja vakuutus- ja leasingrahoitusta välityspalvelu ei myöskään ollut liitännäisiä liiketoimintoja koskevassa arvonlisäverodirektiivin 174 artiklan 2 kohdan b tai c alakohdassa tarkoitettu palvelu.

Tapauksen käsittelyssä on todettu, ettei ALV tai arvonlisäverodirektiivi säätele arvonlisäveron vähennyksiä koskevia oikeuksia tarpeeksi tarkasti, jotta niihin voitaisiin vedota. Neutraalisuusperiaatteen ja arvonlisäverolain sekä -direktiivin systematiikan perusteella on edellytetty, että samanlaisen toiminnan harjoittajia on kohdeltava myös samalla tavoin. Näiden edellytysten perusteella on tultu lopputulokseen, ettei saman palvelun harjoittaminen eri yhteyksissä voi johtaa erilaiseen vähennysoikeuteen. Ennakkoratkaisussa sopimusten välittämispalvelu oli silloin myös sisällytettävä liikevaihtona vähennysoikeuden laajuutta määriteltäessä. Asiasta valitettiin KHO:een eikä KVL:n päätökseen tehty muutoksia. Tapaus havainnollistaa osuvasti neutraalisuusperiaatteen vaikutusta EU-vero-oikeudessa.

Tavaroiden neutraali ja yksinkertainen verotus on sisämarkkinoiden sekä yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tavoite. On kuitenkin huomioitava, että verovelvollisuutta ja arvonlisäverotuksen soveltamisalaa on rajattava, eikä täysin puhdasta yksinkertaista kulutusve-

rotusta ole kyetty toteuttaa. Verojen kertaantumisen tehokas estäminen vaatii laajan veropohjan piilevien verojen minimoimiseksi. Piilevä vero ei oikeuta vähennykseen, koska vähennyksen edellytyksenä on hankintaan sisältyvän veron avoimuus.⁵⁰ Mitä enemmän liiketoimintaan hankittujen tuotantopanosten veroista on vähennyskelpoisia, sitä vähemmän vero kertaantuu. Pääsäännön mukaan kaikki verot arvonlisäverollisista hankinnoista arvonlisäverolliseen liiketoimintaan ovat vähennyskelpoisia. Poikkeuksia pääsääntöön löytyy AVL 114 §:stä. Vähennysoikeus koskee ainoastaan verovelvollisia, joten veronkertaantumisen estäminen edellyttää laajan vähennysjärjestelmän ja koko arvonlisäverotuksen laajaa soveltamisalaa. Nämä kaksi arvonlisäverojärjestelmän peruspilareja ovat siten kiinteästi yhteydessä toisiinsa.⁵¹

Vähennysoikeuden edellytyksenä on tehtävä rajanveto verollisen ja verottoman toiminnan välille sekä liiketoimintaa ja yksityiskäyttöä varten tehtyjen hankintojen välille. Yksityiseen käyttöön tehdyt hankinnat ovat omistajien tai henkilökunnan kulutukseen tulevia hankintoja, joilla ei ole suoraa tai välitöntä vaikutusta liiketoimintaan. Yksityiskäytön rajaaminen vähennysoikeuden ulkopuolelle perustuu siihen, että hankinnan vero kohdistuu kulutusveron tarkoituksen mukaisesti kulutukseen, eikä verorasituksesta ole mahdollista vapautua verovelvollisen yrityksen kulutuksen kautta.⁵²

2.2.5. Verovelvollisuus jäsenmaiden välisessä kaupassa

Euroopan unionin jäsenvaltioiden välisestä kaupasta puhuttaess käytetään nykyisin termiä sisämarkkinat, joka on lähtöisin 1980-luvun sisämarkkinaohjelmasta. Alkuperäisessä Rooman sopimuksessa yhteisön jäsenvaltioiden välisen vaihdannan esteiden poistamiseksi viitattiin termillä yhteismarkkinat. Yhteismarkkinoilla viitattiin neljään vapauteen, joista yksi on tavaroiden ja palveluiden vapaa liikkuvuus. Näiden vapauksien tulisi toteutua Euroopan yhteismarkkinoina, yhtenäisenä EY:n talousalueena, jolla yritysten välillä vallitsee vapaa kilpailu.⁵³ Sisämarkkinaohjelman myötä yhteismarkkinoiden sijaan

⁵⁰ Arvonlisäverodirektiivi 2006/112; Juanto ym. 2018: 12, 13; Äärilä 2017: 367–368

⁵¹ Juanto ym. 2018: 223–224, 12–13; Äärilä ym. 2017: 367–368; AVL

⁵² Nieminen ym. 2016: 15

⁵³ Raitio 2016: 341; ETY 1957

alettiin puhua EU:n sisämarkkinoista. Ohjelman sisältämät muutokset tuotiin perustamis-sopimukseen Euroopan yhtenäisasiakirjalla vuonna 1987. Se sisälsi muun muassa tiedot kulutusveroja harmonisoivien lakien säätämisestä sisämarkkinoiden tavoitteiden saavuttamiseksi.⁵⁴

Tavaran yhteisömyynnistä tai -hankinnasta puhutaan, kun tarkoitetaan kiinteän tai irtaimen esineen sekä sähkö, kaasun tai verrattavan energiahyödykkeen omistusoikeuden siirtymistä jäsenvaltioiden välillä. Yhteisömyynnit ja -hankinnat ilmoitetaan Verohallinnolle veroilmoituksella. Alv-numero on tärkeä yhteisökaupassa, koska sitä tarvitaan osoittamaan arvonlisäverovelvollisuutta.⁵⁵ EU:n sisämarkkinoilla käytävän kaupan arvonlisäverotuksen helpottamiseksi ja seuraamiseksi on kehitetty valvontajärjestelmää, jossa verollista myyntiä harjoittavat yritykset rekisteröityisivät kotimaassaan, minkä jälkeen tiedot olisivat kaikkien jäsenvaltioiden verohallintojen saatavilla.⁵⁶

Alv-numeroa tarvitsevat kaikki arvonlisäveronalaista toimintaa harjoittavat yritykset ja muut oikeushenkilöt, jotka harjoittavat yhteisöhankintaa toimintaansa varten. Sitä käytetään ensi sijassa kauppaa koskevissa laskuissa tai muissa osapuolten välisissä asiakirjoissa. Esimerkiksi verottoman yhteisömyynnin edellytys on, että kauppakumppani on arvonlisäverovelvollisten rekisterissä, mikä on helppo tarkistaa alv-numeron avulla komission internet-sivuilta. Toinen verottoman yhteisömyynnin edellytys ovat sääntöjen mukaiset kuljetusasiakirjat.⁵⁷

EU:n sisämarkkinoilla yhteisökauppaan sovelletaan pääsääntöisesti määränpäämaaperiaatetta tai kulutusmaaperiaatetta. Yhdessä jäsenmaassa arvonlisäverovelvollinen myyjä ei silloin suorita veroa oman valtionsa veroviranomaiselle toiseen jäsenmaahan arvonlisäverovelvolliselle myydyistä tuotteista ja palveluista. Puhutaan verottomasta yhteisömyynnistä.⁵⁸ Myyntimaaperiaatteeseen on joitain poikkeuksia, esimerkiksi yksityishenkilöt voivat tehdä ostoksia hankintamaan verotuksen mukaisesti lukuun ottamatta uusia

⁵⁴ Official Journal of the European Communities 1987; Raitio 2016: 341

⁵⁵ Verohallinto 2010

⁵⁶ Andersson 2006: 165

⁵⁷ Verohallinto 2010

⁵⁸ Verohallinto 2010; Andersson 2006: 164

ajoneuvoja, tupakka- ja alkoholituotteita. Myyntimaaksi katsotaan se maa, jossa tavaran luovutus tapahtuu eli johon kuljetus päättynyt. Myyntiin sovelletaan luovutusmaan arvonlisäverolakia ja myyjän on selvitettävä, miten hänen tulee tämän valtion lain mukaan menetellä. Arvonlisäveroa voidaan ajatella kansallisena verona, joka kohdistuu aina sen maan kulutukseen, johon se kannetaan⁵⁹.

Tavaran yhteisömyynnissä on kyse omistusoikeuden vastikkeellisesta luovuttamisesta jäsenvaltiosta toiseen. Tavaran kuljettajalla ei ole merkitystä, mutta kuljetusasiakirjat ovat verovelvollisuuden toteamisen osalta olennaisia. Niillä osoitetaan veroviranomaisille, että kyseessä on yhteisömyynti, johon sovelletaan käänteistä verovelvollisuutta, ja että kyseessä on veroton myynti. Tavara voidaan luovuttaa ostajalle ennen kuljetusta, mutta silloin myyjällä tulee olla näyttöä tavaran siirtymisestä toiseen EU-maahan.⁶⁰

Kaikki yhteisömyynnit eivät ole käännetyn verovelvollisuuden alaisia. Pääsääntöisesti myynti on myyjälle verollista silloin, kun ostaja on yksityishenkilö tai sellaiseen rinnastettava elinkeinonharjoittaja, joka ei toimintansa vähäisyyden vuoksi ole verovelvollinen, oikeutettu vähennykseen tai ilmoittanut alv-numeroa. Myyjä on verovelvollinen myös silloin, kun ostajan hankintaa ei käsitellä yhteisöhankintana ja kun hankintojen verollisuuden alaraja ei ylity. Vähäisen liiketoiminnan alaraja on 10 000 euroa. Jos ostajan liikevaihto ei ylitä 10 000 euroa, myyjän ei tarvitse hakeutua verovelvolliseksi myynnin kohdemaahan ja kyseessä on alkuperämaassa verotettava myynti Suomessa.⁶¹

Myynti kuluttajalle verotetaan alkuperämaaperiaatteen mukaisesti, kun kyseessä ei ole kaukomyynti. Myynti tapahtuu EU:n sisämarkkinoilla ja myyjä kuljettaa tavarat suoraan määränpäämaahan ei-verovelvolliselle osapuolelle. Kaukomyynnistä puhutaan, kun tavara kuljetetaan muuhun kuin jäsenvaltioon. Kaukomyynnille asetetaan omat alarajansa, esimerkiksi Suomessa se on 35 000 euroa vuodessa. Käytännössä yritys saa harjoittaa kuluttajamyyntiä alarajaan saakka soveltaen verotuksessa alkuperämaaperiaatetta. Kun

⁵⁹ Verohallinto 2010; Andersson 2006: 164

⁶⁰ Verohallinto 2010

⁶¹ Verohallinto 2010

alaraja ylittyy, arvonlisäveroa aletaan suorittaa kulutusmaaperiaatteen mukaisesti luovutusmaahan ja myyjän on rekisteröidyttävä verovelvolliseksi myyntiensä kohdemaahan⁶².

Yhteisöhankinta on yhteisömyynti ostajan näkökulmasta. Yhteisöhankintana voidaan pitää myös elinkeinonharjoittajan omaisuuteen kuuluvan tavaran siirtoa toisesta jäsenvaltiosta toiseen liiketoimia varten. Yhteisöhankinnaksi ei katsota väliaikaista tavaransiirtoa, kun se myöhemmin palautetaan alkuperäiseen jäsenvaltioon. Lisäksi edellä mainitun kaltaisesta yhteisöhankinnasta voidaan puhua vain silloin, kun kaupan osapuolet ovat elinkeinonharjoittajia tai muita oikeushenkilöitä. Yhteisöhankinnoiksi luokitellaan myös laissa erikseen määriteltyjen kulkuvälineiden hankinta toisesta EU maasta. Pääsäännön mukaisesti tavaran yhteisöhankinta katsotaan tapahtuneeksi ja verotettavaksi, siinä maassa, johon tavara on kuljetettu.⁶³

Suomen arvonlisäverolain nojalla yhteisöhankinta on tapahtunut siinä valtiossa, johon tavaran kuljetus päättyy. Kyseessä on veroton myynti ja määränpäämaaperiaatteen soveltaminen, jotka ovat EU-sisäkaupan ilmiöitä. Termeillä viitataan siihen, että itse myynti on alv:n osalta verotonta ja verovelvollisuus kohdistetaan tavaran ostajaan eli hankkijaan. Edellä mainittu verotuskäytäntö vallitsee EU:n yhteisökaupassa, sillä pyritään kerryttämään verotulot tavaran kulutusvaltioon ja estämään jäsenmaiden välinen kilpailu erisuuruisilla verokannoilla. Konkreettinen verotus tapahtuu yhteishankinnan tehneen yrityksen oman arvonlisäveroilmoituksen yhteydessä oma-aloitteisesti. Vero maksetaan kotimaan myyntien arvonlisäveron yhteydessä.⁶⁴

2.3. Järjestelmän heikkoudet ja vahvuudet

Nykyistä arvonlisäverojärjestelmää kuvaillaan muun muassa hajanaiseksi, monimutkaiseksi ja alttiiksi petoksille. Järjestelmä ei ole kyennyt kehittymään maailmanlaajuisen,

⁶² Verohallinto 2013: 2

⁶³ Juanto ym. 2018: 65; Äärilä ym. 2017: 501–503; AVL

⁶⁴ Äärilä ym. 2017: 501, 502; Juanto ym. 2018: 11; Verohallinto 2010; Verohallinto 2017b

digitaalisen ja liikkuvan talouden vaativien kriteerien mukana vaan kaippaa kiireellistä uudistamista. Nykyisen järjestelmän monimutkaiset verosäännökset ja verosta aiheutuva hallinnollinen taakka vähentää halukkuutta investoida Eurooppaan. Uudistaminen ei kuitenkaan ole yksinkertainen tehtävä eikä sitä helpota vaatimus kaikkien jäsenvaltioiden yksimielisyydestä.⁶⁵

Nykyinen arvonlisäverojärjestelmä perustuu kompromissille. Järjestelmää säädettäessä ei päästy yhteisymmärrykseen komission ehdottamista tavoitteista eikä verotuskäytännöistä, joilla niihin pyritään. Tämä kertoo siitä, että järjestelmän uudistaminen tai tavoitteisiin pyrkiminen EU-tasolla ei ole yksinkertaista. Komission alkuperäinen ehdotus arvonlisäverojärjestelmästä oli kunnianhimoinen eikä kokonaisuutta hyväksytty yksimielisesti, vaan lopulta sovittiin kompromissilla muutokset, jotka tulivat voimaan. Kompromissiin perustuva järjestelmä kertoo siitä, ettei nykyinen järjestelmä toimi kaikilta osin tehokkaasti kohti niitä tavoitteita, jotka ovat sille sisämarkkinanäkökulmasta tärkeitä.⁶⁶

Komissio julkaisi vuonna 1987 sarjan ehdotuksia, joiden toteutus epäonnistui, kun niiden hyväksymisestä ei päästy poliittiseen yhteisymmärrykseen. Komissio ehdotti tuolloin verotuksellisten rajojen poistamista, arvonlisäverotuksen selvitysmekanismia jäsenmaiden väliseen kauppaan sekä prosessin käynnistämistä verokantojen lähentämiseksi. Lopulta sovittiin rajavalvonnan ja tullien poistamisesta, jonka myötä syntyivät EU:n yhteiset sisämarkkinat. Vuoteen 1992 mennessä luotiin arvonlisäverotusjärjestelyiden piirteet, joista syntyi väliaikainen arvonlisäverojärjestelmä, jonka säännöksiä on noudatettu vuodesta 1993.⁶⁷

Euroopan unionin yhteinen arvonlisäverojärjestelmä on tärkeä osa Euroopan sisämarkkinoita. Sen lisäksi arvonlisävero on myös tärkeä tulonlähde EU:ssa. Arvonlisäverojärjestelmän käyttöönotto on poistanut kilpailua vääristäviä tekijöitä ja tavaroiden vapaan liikkuvuuden esteitä. Lisääntyneen petosriskin myötä ovat lisääntyneet myös uudet velvoit-

⁶⁵ Euroopan komissio 2016a; Euroopan komissio 2010; Bettendorf & Cnossen 2015

⁶⁶ De La Feria 2018

⁶⁷ De La Feria 2018; Fedeli & Forte 2011

teet ja tarkastukset, joilla petoksia on pyritty vähentämään. Uudet säännökset ovat kuitenkin johtaneet siihen, että nykyisellään järjestelmä ei toimi parhaalla mahdollisella tavalla. Petosten torjuminen vaikeuttaa sisämarkkinoiden toimintaa, koska se kasvattaa sääntöjen noudattamisen kustannuksia ja oikeudellista epävarmuutta.⁶⁸

Komission mukaan järjestelmä kaipaa uudistamista sisämarkkinakaupan sääntöjen osalta. Ne ovat erityisesti pienille ja keskisuurille yrityksille monimutkaisia ja kustannukset siten myös suurempia kuin maiden sisäisessä kaupassa. Järjestelmän peruselementit, kuten velvoitteet, vähennykset ja verokannat, voivat olla pk-yrityksille monimutkaisuutensa vuoksi hankalia, koska heillä ei ole varaa tai mahdollisuuksia veroammattilaisen apuun⁶⁹.

Sisämarkkinoiden toimivuuden kannalta suuri ongelma on, että maan sisäisen kaupan ja EU:n sisäisen kaupan kohtelu arvonlisäverotuksessa on erilaista. Euroopan unionin perustamissopimuksessa mainittiin tavoitteeksi luoda yhteiset sisämarkkinat, joilla vallitsee vapaa liikkuvuus eikä kilpailu ole vääristynyt.⁷⁰ Tasavertaisen kilpailun vääristäjäksi voidaan katsoa esimerkiksi tilanne, jossa e-kirjoja verotetaan normaalilla palvelujen verokannalla, kun paperiset versiot ovat oikeutettuja alennettuun verokantaan niiden oppimista edistävän luonteensa perusteella. Toisaalta vapaan liikkuvuuden kanssa ristiriidassa on eriävä kohtelu eli erilaiset velvoitteet sekä vaatimukset kotimaisten ja ulkomaisten tuotteiden verotuksessa.⁷¹

Toinen suuri ongelma nykyisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitteiden kannalta on verovaje, joka johtuu muun muassa kasvaneesta petosten määrästä. Petosten torjuntaa on parannettava, jotta verovaje pienenee ja verotulot kasvavat. Verovajetta kasvattaa muun muassa verojen kierto, maksukyvyttömyys ja vaihtelevat verokannat. Komissio on arvioinut, että vain yhden verokannan laaja-alainen järjestelmä olisi ideaali vähentämään myös säännösten noudattamisesta aiheutuvia kustannuksia. Näiden lisäksi vajetta saa aikaan

⁶⁸ Euroopan komissio 2016a

⁶⁹ Euroopan komissio 2016a; Euroopan komissio 2010

⁷⁰ Euroopan komissio 2010; Euroopan komissio & Euroopan unionin neuvosto 1992

⁷¹ International Tax Review 2012; Valtioneuvosto 2017a

säännösten paikalliset heikkoudet, jotka luovat mahdollisuuden laittomaan arvonlisäverosta vapaaseen hankintaan rajat ylittävissä kaupassa.⁷²

Petosten mahdollisuutta muun muassa lisää rajavalvonnan ja tullien poistaminen jäsenvaltioiden väliltä, mutta myös muilla tekijöillä on merkitystä. Yksin rajojen poistamisen negatiivista merkitystä verovelvollisuuden noudattamisessa ei saisi yliarvioida. Muidenkin tekijöiden on havaittu vaikuttavan petosten määrään. Sellaisia tekijöitä ovat muun muassa laajentunut EU-alue ja sen rajat, uusien jäsenvaltioiden verojärjestelmien väljemmät säännöt sekä väärennettyjen yritysten lisääntynyt käyttö. Komission suunnitelmana oli alun perin muuttaa verotus sovellettavaksi alkuperävaltiossa, jolloin olisi voitu verottaa yhteisömyyntejä hankintojen sijaan. Yhteisökaupan käännetty verovelvollisuus sekä puutteet viranomaisten yhteistyössä mahdollistavat väärennettyjen yritysten käytön ja verojen tilittämättä jättämisen kulutusmaassa.⁷³

Lisäksi EU:n arvonlisäverojärjestelmän tehokkuutta heikentää sen hidas kehitys, joka ei ole pysynyt teknologian ja taloudellisen ympäristön kehityksen mukana. Esimerkiksi nopeasti muuttuvat liiketoimintamallit, kasvava teknologian hyödyntäminen liiketoiminnassa ja palveluiden merkityksen kasvu sekä yleisesti talouden kansainvälistyminen ovat esimerkkejä muutoksista, joihin arvonlisäverojärjestelmä ei ole kyennyt täysin vastaamaan nykyisessä muodossaan. Taloustilanteeseen vaikuttavan kehityksen tulisi heijastua arvonlisäverojärjestelmän toimintaan⁷⁴

Toisaalta muuttuva teknologia luo mahdollisuuden uudistaa järjestelmää ja kehittää vaihtoehtoisia toimivampia tapoja, jotka eivät olleet mahdollisia 1992. Kehityksen kautta voidaan löytää ratkaisua hallinnollisen taakan ja verovajeen pienentämiseen. Lopullisessa arvonlisäverojärjestelmässä olisi hyödynnettävä tehokkaammin digitaaliteknologiaa. Nykyisellään järjestelmää on vaikea soveltaa nykyajan digitaalisessa ympäristössä, kun se ei täysin sovellu innovatiivisiin liiketoimintamalleihin.⁷⁵

⁷² Zídková & Pavel 2016; Euroopan komissio 2010

⁷³ Fedeli & Forte 2009; Asian News Monitor 2016

⁷⁴ Euroopan komissio 2010: 6; Bettendorf & Cnossen 2015

⁷⁵ Euroopan komissio 2016a; Bettendorf & Cnossen 2015; Euroopan komissio 2010

EU:n arvonlisäverotuksessa voitaisiin hyödyntää kulutusverotukseen liittyvää kansainvälistä kokemusta. Voitaisiin ottaa mallia maista, joilla on laaja veropohja, vähän poikkeuksia verotuksessa ja yksi verokanta, esimerkkinä Uusi-Seelanti. Arvonlisäverojärjestelmä ei toimi täysin sen teoreettisen mallin tavoin. Poikkeuksia joudutaan tekemään muun muassa hallinnollisista ja oikeuspoliittisista syistä. Sen vuoksi koko EU:n yhtenäinen verotuksen taso vaikuttaa kaukaiselta.⁷⁶ Edellä mainitun kaltainen verotus ei toimi samalla tavalla EU:ssa kuin kansallisella tasolla, sillä kansalliset järjestelmät perustuvat ensisijaisesti arvonlisäverotuksen varainhankinta tarkoitukseen, mikä ei ole EU:n arvonlisäverotuksen ainoa tavoite eikä EU-vero-oikeudessa sovi perusvapauksien kanssa ristiriitaisen lainsäädännön oikeuttamisperusteeksi⁷⁷.

Arvonlisävero tai sen kaltainen kulutusvero (GST) on käytössä useissa maissa. OECD on jakanut nämä maat kahden erilaisen mallin alle. Mallit ovat eurooppalainen malli ja uuden maailman malli. Jälkimmäiseen kuuluvat muun muassa Uusi-Seelanti, Etelä-Afrikka ja Australia. Näiden kahden arvonlisäveromallin suurin ero on siinä, että eurooppalainen malli käyttää useita verokantoja ja verotukseen liittyviä poikkeuksia, mikä muun muassa luo järjestelmästä monimutkaisen. Euroopassa tulojen kerääminen ei ole arvonlisäverotuksen ainoa tarkoitus vaan sillä voidaan myös antaa etuuksia toimialoille tai tietyille toiminnan harjoittajille.⁷⁸

Puhtaasti taloudellisille tavoitteille ei voida EU:n oikeuskäytännön mukaan perustaa päätöksiä. Toisaalta alv:n tarkoitus on ensisijaisesti taloudellinen eikä esimerkiksi varmistaa verotuksen tasapuolinen jakautuminen.⁷⁹ Vaikuttaa siltä, että EU:n tavoite arvonlisäverotuksen osalta on osittain ristiriidassa arvonlisäveron alkuperäisen tarkoituksen kanssa ja verojärjestelmät, joista EU voisi ottaa mallia, perustuvat ainoastaan arvonlisäveron tarkoitukselle taloudellisena instrumenttina.

⁷⁶ Euroopan komissio 2016a; Bettendorf & Cnossen 2015; Juanto 2018: 11,12

⁷⁷ Bettendorf & Cnossen 2015; Urpilainen 2012: 81; Kristoffersson & Rendahl 2016: 20

⁷⁸ Kristoffersson & Rendahl 2016: 20

⁷⁹ Bettendorf & Cnossen 2015; Urpilainen 2012: 81

3. TAVOITTEENA EU-KAUPAN ARVONLISÄVEROTUKSEN YKSINKERTAISTAMINEN

3.1. Tasapuolinen verokohtelu ja verotuksen neutraalisuus

Komissio toteaa siksi, että paras vaihtoehto EU:lle kokonaisuutena olisi verottaa B2B-tavaratoimituksia EU:ssa samalla tavoin kuin maiden sisäisiä toimituksia, mikä auttaisi korjaamaan siirtymäjärjestelyjen suuren puutteen, mutta säilyttäisi kuitenkin muuttumattomina ne ominaisuudet, joihin alv-järjestelmä perustuu.⁸⁰

Arvonlisävero perustuu neutraalisuuteen. Siihen, että kaikkia tavaroita ja palveluita verotetaan suhteessa samalla tavalla eikä verotuksella siten ole merkitystä kilpailun kannalta. Neutraalisuusperiaate on erottamaton osa arvonlisäverojärjestelmää, jonka tavoitteita ovat tasapuolisen kilpailun edistäminen ja verotuksen tasapuolinen tehostaminen. Samalla toimivan järjestelmän periaatteisiin kuuluu yhtenäisyyden ja kilpailun vääristymien poistaminen.⁸¹

Verojärjestelmällä pyritään vaikuttamaan talouden lisäksi myös yhteiskunnalliseen toimintaan. Varojen kerääminen on yksi arvonlisäveron tarkoituksista, mutta EU-tasolla sillä on tärkeä rooli myös sisämarkkinoiden toiminnassa. Arvonlisäverolla on merkitystä sisämarkkinoiden perusvapauksien toteutumisessa. Sen avulla voidaan esimerkiksi vaikuttaa eri toimialojen eriarvoisuuteen antamalla verotuksellisia etuuksia tai päinvastoin.⁸²

Nykyisessä järjestelmässä arvonlisäverotuksen neutraalisuus ei täysin toteudu, vaan on olemassa tekijöitä, jotka rajoittavat yritysten halukkuutta tehdä rajat ylittäviä toimituksia. Yhdeksi ratkaisuksi on nimetty EU:n sisäisten kauppojen verotus alkuperämaaperiaatteella, mikä tarkoittaisi sitä, että yhteisömyyntien arvonlisäverotus tapahtuisi samalla tavoin kuin kotimaisten myyntien verotus. Alkuperämaaperiaatteelle perustuvaa verotusta

⁸⁰ Euroopan komissio 2016a

⁸¹ Rother 2003: 158

⁸² Saukko 2004: 63; Kristoffersson & Rendahl 2016: 20

ei ole onnistuttu toteuttamaan, koska ehdotus poistaa rajat ylittävä arvonlisäverotus aiheuttaa vastustusta eikä jäsenmaiden välillä ole riittävästi luottamusta. On myös arvioitu, että toteutuessaan alkuperämaaperiaate arvonlisäverotuksessa aiheuttaisi ei-toivottuja vaikutuksia rahavirtoihin.⁸³

Toinen vaihtoehto olisi luoda yleinen käännetty verovelvollisuus, joka toimisi sekä yhteisökaupassa että kotimaisessa kaupassa. Käännetylle verovelvollisuudelle perustuva moderni arvonlisäverojärjestelmä voisi olla toimiva ratkaisu ilman alkuperämaaperiaatteen liittyviä ongelmia. Järjestelmä vaatisi toimivan tietojenvaihtojärjestelmän ja toimivan digitaalisen ratkaisun seurata kotimaisia sekä muita EU:n sisäisiä tavaroiden ja palveluiden liikkeitä.⁸⁴

3.2. Jäsenvaltioiden rajat ylittävä kauppa

Tarkoitus on selvittää, miten nykyisen järjestelmän heikkoudet vaikuttavat EU-kaupassa tutkimalla Lasten Päivän Säätiön laitehankintoja. Tarkastellaan erityisesti hankintoja neutraalin verokohtelun näkökulmasta siten, että tavoitteena on kartoittaa, mikä arvonlisäverojärjestelmässä tekee rajat ylittävän kaupan monimutkaiseksi. Päämääränä selvittää, miten komission toimintasuunnitelmassaan esittämät tavoitteet toteutuessaan vaikuttaisivat tutkittavien hankintojen verokohteluun.

Arvonlisäveroa maksetaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden tai palveluiden myynnistä. Säätiölle syntyy pakollinen arvonlisäverovelvollisuus, kun säätiön toiminta katsotaan kokonaan tai joltakin osin elinkeinotoiminnaksi. Säätiöillä on myös mahdollisuus hakeutua vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi toiminnastaan. Säätiöihin

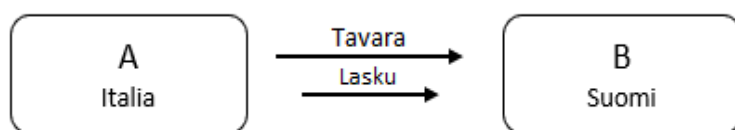
⁸³ Juanto 2018: 11; Kogels 2011

⁸⁴ Kogels 2011

sovelletaan samoja vähäisen toiminnan sääntöjä kuin muihinkin arvonlisäverovelvollisiin. Säätiön ollessa arvonlisäverovelvollinen se koskee kaikkea toimintaa eikä sitä rajata koskemaan vain pakollista arvonlisäveronalaista toimintaa.

Lasten Päivän Säätiö on yleishyödyllinen yhteisö, joka on arvonlisäverovelvollinen vain, jos sen toiminnasta saatua tuloa voidaan tuloverolain mukaan pitää veronalaisena elinkeinotulona. Yleishyödyllisten yhteisöjen verottomuus perustuu hakemusperusteisille verohuojennuksille. Yleishyödyllisen yhteisön tulot voidaan katsoa kokonaan tai osittain verovapaiksi perustuen toiminnan luonteeseen ja merkittävyyteen. Lasten Päivän Säätiön tulot ovat kokonaan verovapaita eikä se ole lain mukaan arvonlisäverovelvollinen. Lasten Päivän Säätiö on kuitenkin hakeutunut vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi johtuen toiminnan luonteesta, jolloin sen tekemiin yhteisöhankintoihin soveltuu AVL:n säännökset.⁸⁵

Tutkimuksessa käytetään kahta verokohtelultaan hyvin erilaista Lasten Päivän Säätiön hankintatilannetta, joiden verokohtelu on ennalta selvitetty. Hankinnat on nimetty kirjaimin A ja B. Hankinta A on tavanomainen yhteisöhankinta, jossa tavara tuodaan Suomeen Italiasta ja johon sovelletaan yhteisömyynnin verottomuutta eli käännettyä verovelvollisuutta (ks. s. 24).



Kuvio 1. Hankinta A

Kuvassa esitetty hankinta on 26 a §:n tarkoittama yhteisöhankinta perustilanteessa. Kyseessä on silloin oltava kiinteän tai irtaimen esineen omistusoikeuden vastikkeellinen hankinta, jossa tavara kuljetetaan jäsenvaltiosta toiseen. EU:n sisämarkkinoilla yritysten

⁸⁵ Myrsky 2004: 145–147, 198; Hannula, Kilpinen & Lakari 2015: 96–97; Juanto ym. 2018: 29–36

väläinen tavarankauppa jäsenvaltiosta toiseen perustuu määränpääperiaatteelle, jolloin verotus tapahtuu kuljetuksen määränpäävaltiossa⁸⁶.

Tässä tapauksessa Italiasta hankittu tavara kuljetetaan Italiasta Suomeen myyjän ja verotetaan Suomen arvolisäverolainsäädännön mukaisesti. Tavarankuljetus Suomeen on myyjän vastuulla ja ostajalla on velvollisuus hoitaa tavarankuljetukseen liittyvät velvollisuudet Suomessa. Koska myyjä on arvonlisäverovelvollinen Italiassa ei Suomessa, sovelletaan yhteisöhankinnan käännettä verovelvollisuutta. Yhteisöhankinnoissa ei tarvita tullausmenettelyä, koska kyseessä ei ole maahantuonti, jossa verot maksetaan rajalla määränpäävaltiolle. EU-maiden rajoilla tavaroita ei tullata vaan veronmaksaminen on siirretty tavarankuljettajalle oma-aloitteiseksi veroksi eli yhteisöhankinnan tekijän on huolehdittava veron tilityksestä valtiolle, jolloin kulutusmaaperiaate säilyy.⁸⁷ Ostaja on Suomessa verovelvollinen Italiasta hankkimastaan laitteesta, jolloin verotus noudattaa määränpäämaaperiaatetta. Italialainen myyjä tekee verottoman yhteisömyynnin Suomeen, koska ostaja Suomessa on verovelvollinen yhteisöhankinnasta.

Hankinta A on hyvä esimerkki tavanomaisesta yhteisöhankinnasta, jossa määränpääperiaate toteutuu käännetyn verovelvollisuuden myötä eikä myyjän tarvitse hakeutua verovelvolliseksi toisessa valtiossa ja huolehtia erilaisesta verolainsäädännöstä. Samalla toteutuu myös verotuksen kohdistuminen hankinnan kulutusmaahan. Hankinnan A kaltaisessa tilanteessa verovelvollisuuden jakautuminen ei vaikuta monimutkaiselta, mutta ei toteudu samalla tavoin kuin kotimaisessa tilanteessa.

Verokohtelu ei ole samanlaista kuin kotimaisissa tilanteissa, joissa myyjä on verovelvollinen. Käännetty verovelvollisuus luo ostajalle yhteisökaupassa ylimääräisiä hallinnollisia toimia. Lisäksi rajat ylittävien EU:n sisäisiin tavarantoimituksiin liittyy vielä Intrastat-

⁸⁶ AVL; Junto ym. 2018: 76; Verohallinto 2010; Äärilä ym. 2017: 484

⁸⁷ Äärilä ym. 2017: 484

vaatimukset ja yhteisöhankinnat on huomioitava kirjanpidossa, mikä luo lisää taakkaa verrattuna puhtaasti kotimaiseen kauppaan.

Nykyisessä järjestelmässä erilainen kohtelu ilmenee erityisesti hallinnollisen taakan muodossa. Jäsenvaltioiden rajat ylittävien tapahtumien verotukseen sisältyy ylimääräisiä dokumentaatioon liittyviä sääntöjä ja vaatimusten noudattamista, joita ei ilmene valtion sisäisissä kaupoissa. Hyvänä esimerkkinä myynnin verottomuuteen tai kolmikantakauppaan liittyvät tarkat laskutusvaatimukset, joita on noudatettava verottomuuden toteutumiseksi ja kahdenkertaisen verotuksen välttämiseksi. Ylimääräinen hallinnollinen taakka saattaa vaikuttaa siihen, tehdäänkö hankinta kotimaasta vai toisesta jäsenvaltioista.⁸⁸

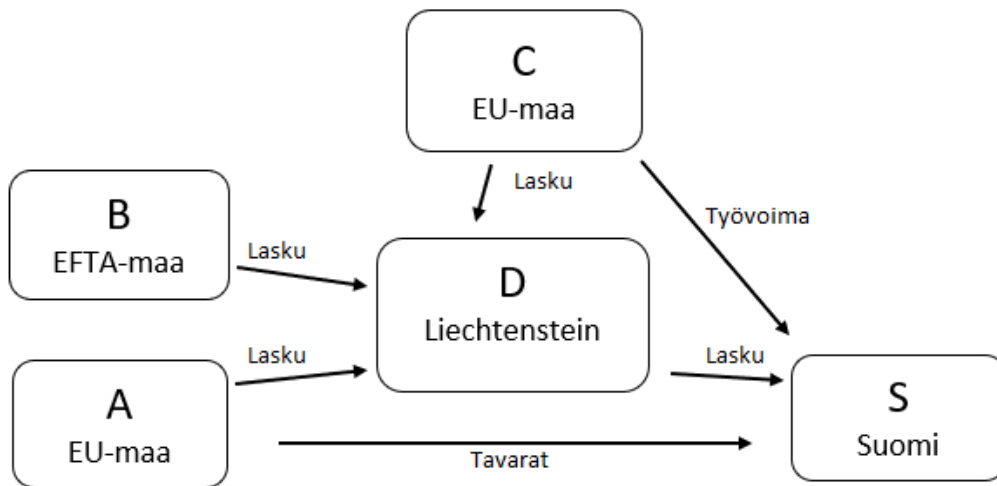
Tavaroiden yhteisömyynnit ja -hankinnat ilmoitetaan arvonlisäveroilmoituksella. Myynneistä annetaan lisäksi yhteenvetoilmoitus. Yhteisöhankinnan tekevän yrityksen arvonlisäveroilmoituksessa hankinnat ilmoitetaan euromääräisenä (veroton hinta) tavaraostot muista EU-maista -kohdassa, hankinnoista suoritettavien verojen määrä kohdassa vero tavarastoista muista EU-maista ja vähennyskelpoisen veron määrä verokauden vähennettävä vero -kohdassa. Arvonlisäveroilmoituksella ilmoitetaan siis kaikkien hankintojen määrä sekä niistä maksettavien ja vähennyskelpoisten verojen määrä erikseen.⁸⁹

Tavanomaisen yhteisöhankintatilanteen lisäksi tarkastellaan myös toisenlaista hankintaa B. Kyseessä on erikoisempi tilanne, jossa hankintaa käsitellään verotuksessa eri tavoin johtuen sopimuksen luonteesta. Ostajan osalta merkityksellistä hankinnassa on se, että myynti verotetaan myyntinä Suomessa. Hankintaan sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, mutta ei samoin perustein, kun hankinnassa A. Kyseessä on rajat ylittävä hankinta, joka sisältää sekä jäsenvaltioiden rajat ylittävää yhteisökauppaa että maahantuontia EU:n ulkopuolisesta valtiosta. Lisäksi hankinta sisältää tavaroiden ja palveluiden myyntiä yhdessä. Hankinnan B avulla tutkitaan tilannetta, jossa tavaran tai palvelun tuontiin toisesta

⁸⁸ Verohallinto 2016b; AVL; Tax Executive 2017

⁸⁹ Verohallinto 2010; Verohallinto 2017b

jäsenvaltiosta ei noudateta yhteisöhankinnan käännettyä verovelvollisuutta. Hankintaa tutkimalla selviää, millaiset seikat EU-kaupassa vaativat asiantuntemusta.



Kuvio 2. Hankinta B

Ostaja on tehnyt hankinnan yritykseltä, jonka kotipaikka on Liechtensteinissa. Kyseessä ei ole EU-maa, mutta yritys on rekisteröitynyt verovelvolliseksi Suomessa ja käyttää suomalaista alv-tunnistetta myynnissä. Laite on toimitettu kokoamistyönä eli myyjä toimittaa materiaalit ja työvoiman kokoamista varten. Luovutus tapahtuu Suomessa, joten hankintaan sovelletaan Suomen arvonlisäverolakia.⁹⁰

AVL 63§ tavaroiden myynnin yleissäännös määrittelee, milloin myynnin voidaan katsoa tapahtuneen Suomessa. Tavara on myyty Suomessa, kun se luovutetaan täällä ostajalle, kun tavaran kuljetus alkaa Suomesta eikä laissa toisin säädetä tai kun tavara kuljetetaan toisesta jäsenvaltiosta ja myyjä asentaa tai kokoaa sen Suomessa. Hankintaa B ei käsitellä arvonlisäverotuksessa yhteisöhankintana eikä hankintana EU:n ulkopuolelta. Verottoman

⁹⁰ AVL

yhteisömyynnin edellytykset eivät täyty, vaikka myyjän kotipaikka olisi EU-maassa, vaan myyjä on verovelvollinen laitteen myynnistä Suomessa. Kyseessä on tilanne, jossa myyjä on velvollinen rekisteröitymään kohdemaahan verovelvolliseksi.⁹¹

Ulkomainen elinkeinonharjoittaja on arvonlisäverovelvollinen Suomessa tekemistään myynneistä. Arvonlisäverolain mukaan ulkomaiseen elinkeinonharjoittajaan, joka ei ole verovelvollisten rekisterissä Suomessa eikä sillä ole täällä kiinteää toimipaikkaa, sovelletaan muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta käännettyä verovelvollisuutta. Näin menetellään yhteisöhankinnoissa kuten aiemmin esitelty hankinta A osoittaa, jotta ulkomalaisen yrityksen ei tarvitse rekisteröityä verovelvolliseksi myynnin kohdemaahan. Rekisteröitymisestä aiheutuisi ylimääräistä hallinnollista rasitetta, jota sisämarkkinoilta pyritään ennen kaikkea poistamaan. Hankinnan B arvonlisäverotuksessa kyse ei ole yhteisöhankinnasta, eikä sen perusteella voida soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. AVL 63 §:n perusteella hankinta B katsotaan myynniksi Suomessa, jolloin myyjä on pääsäännön mukaan verovelvollinen Suomeen.⁹²

Tässä tapauksessa myyjä ei ole kuitenkaan pääsäännön mukaisesti verovelvollinen, koska se myy sekä materiaalit että työvoiman laitteen kokoamiseksi samalla sopimuksella. AVL 31 §:n 3 momentin 1 kohta määrittelee rakennuspalvelut kiinteistöön kohdistuvaksi rakennus- ja korjaustyöksi, myös työn yhteydessä asennettu tavara kuuluu rakennuspalveluun. Rakennus- ja korjaustyöhön liittyvä suunnittelu, valvonta ja muu verrattava palvelu lasketaan rakennuspalveluksi. Hankintaan B sovelletaan kotimaista käännettä verovelvollisuutta. Erityyppisissä rakennusalan myynti- ja ostotilanteissa käännetyn verovelvollisuuden soveltuminen voi olla tulkinnallista. Tulkinnallista voi olla esimerkiksi se, mikä katsotaan kiinteistöksi tai mikä on AVL:ssa tarkoitettu rakentamispalvelu.⁹³

Suomessa tavaran tai palvelun myynnistä arvonlisäverovelvollinen on pääsäännön mukaan tavaran tai palvelun myyjä. Rakennusurakan arvonlisäverotuksessa sovelletaan, pääsäännöstä poiketen, käännettä verovelvollisuutta. Hankinnan laadulla on siis merkitystä,

⁹¹ AVL; Verohallinto 2010; Juanto ym. 2018: 77; Äärilä ym. 2018: 120–126

⁹² Verohallinto 2014b; Verohallinto 2010; AVL; Äärilä ym. 2018: 126

⁹³ Juantp ym. 2018; AVL; Verohallinto 2017c

jo sopimusvaiheessa, kun määritellään kaupan arvonlisäverovelvollista osapuolta. Rakennuspalvelujen käänteinen verovelvollisuus Suomessa on ollut voimassa vuodesta 2011. Järjestelmällä kitketään rakennusalalla ilmenevää harmaata taloutta, kun aiemmat säännökset mahdollistivat aliurakoitsijoiden arvonlisäveron velottamisen ja tilittämättä jättämisen.⁹⁴

Tilanne aiheutti Suomessa huomattavaa verotulojen menetystä. Sama ilmiö on huomattu myös muissa jäsenvaltioissa, joille oli myönnetty poikkeuslupa soveltaa käännettä verovelvollisuutta rakennuspalveluihin. Kotimaisen käännetyn verovelvollisuuden järjestelmää ei ollut alun perin arvonlisäverodirektiivissä, mutta sitä muutettiin myöhemmin. Nykyisin poikkeusjärjestely on kaikkien jäsenvaltioiden käytettävissä, mutta vapaaehtoisista.⁹⁵

Hankinta B on niin sanottu avaimet käteen -projekti, joka perustuu urakkasopimuksen säännöksiin. Avaimet käteen -periaatteen mukaan kyseessä on kokonaisurakka, jolloin tuote tai rakennelma luovutetaan valmiina. Kyseessä on sopimus palveluista ja materiaaleista, mikä tarkoittaa sitä, ettei verotuksessa tarvitse eritellä tavaroiden ja työn arvoa, vaan ne voidaan verottaa sopimuksen loppusumman perusteella⁹⁶.

Urakkasopimukseen perustuvaa palvelun ja tavaran luovuttamista pidetään verotuksessa rakennuspalvelun myyntinä. Urakkasummaan kuuluvat sekä tarvittavat materiaalit että rakennustyö, eikä niitä ei ole tarpeen eritellä verotuksessa. Rakennustoiminta on säädetty arvonlisäverolaissa laajasti verovelvollisuuden piiriin eikä se ole AVL 27 §:n mukaista verotonta kiinteistönluovutusta. Rakennuspalvelujen määritelmä löytyy AVL 31 §:stä. Rakentamispalveluiden käänteinen verovelvollisuus on säädetty 8 c §:ssä.⁹⁷

Palvelumyynniksi luokitellaan kaikki liiketoiminnan muodossa tapahtuva myynti, joka ei ole tavaran myyntiä, esimerkiksi rakennustyö tai irtaimen esineen valmistaminen, suunnittelu ja kokoaminen, silloin kun ostaja toimittaa materiaalit. Hankinnan B tilanteessa

⁹⁴ Äärilä ym. 2017: 595

⁹⁵ Äärilä ym. 2017:595–596

⁹⁶ Äärilä ym. 2017: 593; Juanto ym. 2018: 82

⁹⁷ Juanto ym. 2018: 82; Äärilä ym. 593; AVL

myyjä toimittaa materiaalit ja suorittaa kokoamisen ja suunnittelun. Silloin kun ostaja toimittaa osan materiaaleista, ratkaistaan tapauskohtaisesti, käsitelläänkö hankintaa palvelun vai tavaran myyntinä. Voidaan päätellä, että tilanteissa, joissa materiaalit selkeästi toimittaa ostaja ja myyjän tehtävänä on valmistaa, suunnitella ja/tai koota materiaaleista tavara, palvelut voidaan selkeästi erottaa materiaaleista. Silloin palvelulle voidaan asettaa hinta ja se voidaan verotuksessa selkeästi käsitellä palvelun myyntinä tai hankintana.⁹⁸

Hankinta B on myyntiä Suomessa eikä yhteisöhanke tai maahantuonti, koska myyjä on Suomessa verovelvolliseksi rekisteröitynyt ulkomainen elinkeinonharjoittaja. Hankintaan sovelletaan kuitenkin rakennusalan käännteistä verovelvollisuutta, koska kyseessä on avaimet käteen -periaatteella tehty sopimus materiaaleista ja työstä, jolloin laite luovutetaan ostajalle valmiina urakkasopimuksen tapaan. Rakennusurakoita verotetaan arvonlisäverotuksella rakennuspalvelujen käännetyn verovelvollisuuden mukaisesti. Ostaja on silloin hankinnasta verovelvollinen, vaikka kyseessä on myynti Suomessa ja myyjä on verovelvollisten rekisterissä Suomessa.⁹⁹

3.2.1. Ilmoitusvelvollisuudet

Rajat ylittävän kaupan osalta merkittävä tekijä arvonlisäverotuksessa on nykyisen järjestelmän monimutkaisuus, joka ilmenee ylimääräisinä velvoitteina ja sääntöinä suhteessa kotimaiseen kauppaan. Arvonlisäverotukseen liittyvistä menettelyistä säädetään oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetussa laissa (OVML). Vuoden 2017 alusta aiempi verotililaki kumottiin ja sen tarpeellinen säätely siirrettiin uusiin erillisiin lakeihin, joista yksi on OVML.¹⁰⁰

OVML:n soveltamisalaan kuuluu muun muassa arvonlisävero, ennakonpidätys, lähdevero ja vakuutusmaksuvero. OVML:ssa säädetään Verohallinnolle suoritettavien verojen ja maksujen kannosta ja sovellettavista menettelyistä. Arvonlisäverotuksessa AVL:a sovelletaan ensisijaisesti ja OVML:n säännökset soveltuvat, kun arvonlisäverolaissa ei ole

⁹⁸ EUT C-410/17; Juanto ym. 2018: 82; Äärilä ym. 593; Verohallinto 2010

⁹⁹ Äärilä ym. 2017: 120–126

¹⁰⁰ Tax Executive 2017; Juanto ym. 2018: 275

toisin säädetty, johtuen AVL:in sisältyvistä erityismenettelyistä, ennakkoratkaisuja ja rekisteröintiä koskevista säädöksistä.¹⁰¹

AVL 162§:n nojalla myyjät ovat velvollisia antamaan yhteenvetoilmoituksen myynneistään EU-alueella. Arvonlisäverolain säännösten mukaan yhteenvetoilmoitus on annettava yhteisömyynneistä, myös kolmikantakaupan tilanteessa toisen myyjän, vaikka kyseessä ei ole yhteisömyynti, ja palvelumyyynneistä silloin, kun ostaja on verovelvollinen toisessa jäsenvaltiossa. Yhteenvetoilmoitusta ei tehdä, jos palvelun myynti on vapautettu verosta myynnin luovutusmaassa.¹⁰²

Suomessa yhteenvetoilmoitus annetaan pääsääntöisesti sähköisesti ja sen antaminen on pakollista. Arvonlisäverodirektiivin mukaan sähköisen ilmoittamisen on oltava mahdollista, mutta ei pakollista, kaikissa jäsenvaltioissa. Jäsenvaltiot saavat kuitenkin vaatia ilmoitusten tekemistä sähköisesti. Erityisestä syystä ilmoitus voidaan tehdä paperisena silloin, kun ei voida kohtuudella edellyttää, että ilmoitus tehdään sähköisesti. Suomessa sähköinen ilmoitus voidaan antaa OmaVero -palvelussa, Tyvi-palvelussa tai lähettää ilmoitustiedosto Ilmoitin.fi -palvelussa. Menettely on samanlainen kuin oma-aloitteisia veroja ilmoitettaessa.¹⁰³

Yhteenvetoilmoitus annetaan vain niiltä kuukausilta, joille kohdistuu ilmoitettavaa yhteisömyyntiä. Ilmoituksen antajan on merkittävä oma y-tunnuksensa ja ostajan alv-numero. Ilmoituksessa on eriteltävä ostajat erikseen ja jokaiselle kohdistuvien tavaroiden ja palvelujen myyntien määrä euroina0. Ilmoitus on annettava Suomen arvonlisäverolain mukaan kuukausittain siltä osin, kun ilmoitettavaa yhteisömyyntiä on kuukauden aikana ollut. Direktiivin mukaan ilmoitus on annettava jokaiselta vuosineljännekseltä, mutta jäsenvaltiot saavat säätää sen annettavaksi jokaiselta kuukaudelta.¹⁰⁴

¹⁰¹ Juanto ym. 2018: 275

¹⁰² Verohallinto 2017a; AVL

¹⁰³ Verohallinto 2017a; Arvonlisäverodirektiivi 200/112

¹⁰⁴ Arvonlisäverodirektiivi 2006/112; Äärilä ym. 2017: 490

Verovelvollisten on annettava jokaiselta verokaudelta veroja koskevat tiedot myös veroilmoituksella. Veroilmoituksen on oltava Verohallinnon vahvistama ja se annetaan sähköisesti. Verohallinto voi vain erityisestä syystä hyväksyä paperisen veroilmoituksen. Verohallinto antaa tarkat määräykset ilmoituksessa annettavista tiedoista ja mahdollisia rajoittavia määräyksiä silloin, kun ilmoittaminen on verovalvonnallisesti tarpeetonta.¹⁰⁵

Verovelvollisen on lisäksi järjestettävä kirjanpitoa niin, että voidaan selvittää veronmääräämiseksi tarvittavat tiedot. Suoritettavan ja vähennettävän arvonlisäveron määrään vaikuttavien kirjausten tulee perustua tositteille, jotka vastaavat säädöksiä. Verovelvollisen on kehotuksesta pystyttävä toimittamaan täydentävät tiedot, selvitykset ja tositteet, jotka ovat tarpeen veron määräämiseksi, muutoksenhaussa tai päätöksen oikaisua varten.¹⁰⁶

Verohallinnolle tehtävien yhteenvetoilmoituksen ja arvonlisäveroilmoituksen lisäksi jäsenvaltioiden välisestä kaupasta on tehtävä Intrastat-ilmoitus tullille. Intrastat-järjestelmä on seurausta sisämarkkinoiden tavoitteelle vähentää lakien ja säännösten noudattamisesta koituvia kustannuksia EU-maiden välisessä kaupassa, mikä toteutettiin muun muassa tulliselvitysten poistamisella. Jäsenvaltioiden väliset arvonlisäverolliset tapahtumat on tunnistettava ja tilastoitava, jotta niitä voidaan seurata. Sisämarkkinoiden seurannan tilastovaatimuksien täyttämiseksi kehitettiin Intrastat-järjestelmä. Tilastointivaatimuksien on myöhemmin väitetty aiheuttavan merkittävää taakkaa vientiä harjoittaville yrityksille. Toisaalta sähköisen järjestelmän saatavuus on vähentänyt sääntöjen noudattamiskustannuksia.¹⁰⁷

Intrastat-järjestelmä on ollut käytössä vuodesta 1993. Se perustettiin, kun sisämarkkinoiden myötä tammikuussa 1993 luovuttiin tullitarkastuksista jäsenvaltioiden rajoilla. Tullimuodollisuuksien häviämisen seurauksena katosi myös aiempi tapa tilastoida vaihdantaa. Tavarakauppaa tilastoidaan kahden järjestelmän avulla: erikseen EU:n sisäisten (Intras-

¹⁰⁵ Juanto ym. 2018: 283; OVML

¹⁰⁶ Juanto ym. 2018: 282, 284

¹⁰⁷ Institute for Fiscal Studies 2011

tat) ja EU:n ulkopuolisten valtioiden kanssa käytyä kauppaa (Extrastat). EU:n ulkopuolisten maiden kanssa käytyä kauppaa tilastoi edelleen tulliviranomaiset, koska tullimuo-
dollisuudet ovat käytössä EU:n rajojen ulkopuolelle käytävän kaupan yhteydessä. Jäsen-
valtioiden välillä tapahtuvan vaihdannan tilastointi tapahtuu suoraan yrityksiltä Intrastat-
järjestelmän avulla.¹⁰⁸

Tiedot Intrastat -järjestelmään kerätään suoraan yrityksiltä. Se on läheisesti yhteydessä
arvolisäverojärjestelmään tilastojen laadun varmistamiseksi, ja kynnsarvon soveltami-
sen käyttöönoton myötä yksinkertaistaa pienten ja keskisuurten yritysten tietojen toimit-
tamista. Käyttöönoton jälkeen järjestelmän perustoiminnot ovat pysyneet samanlaisina,
mutta 25 vuoden aikana joitain muutoksia lainsäädäntöön on tehty. Muutoksilla on tavoit-
teltu muun muassa vähäisempää raportointivelvoitetta ja sen tuomaa taakkaa erityisesti
pienille yrityksille. Erilaisia yksinkertaistamistoimia arvioidaan koko ajan, jotta löydet-
täisiin paras tapa vähentää järjestelmän tuomaa hallinnollista rasitetta. Tärkeää on kuiten-
kin säilyttää myös tilastojen laatu, mikä luo yksinkertaistamiselle haastetta.¹⁰⁹

Käytännössä tietojen keruu toimii niin, että jokainen verovelvollinen, jonka tuonnit tai
viennit ylittävät kynnsarvon, raportoivat muiden jäsenvaltioiden kanssa käydyn kaupan
Intrastat-ilmoituksella. Jokainen jäsenvaltio määrittelee omat kynnsarvot EU:n tuonnille
ja viennille. Joissain jäsenvaltioissa verovelvollisille ilmoitetaan heidän velvollisuudes-
taan tehdä Intrastat-ilmoitus. Suomessa Verohallinto toimittaa kuukausittain sisäkaupan
kokonaisarvot Tullille, joka lähettää tilastointirajan täyttyessä verovelvolliselle tarvitta-
vat tiedot ilmoitukseen liittyen. Yrityksien ei tarvitse itse seurata sisäkaupan arvoja vaan
saa ilmoituksen Tullilta, kun Intrastat-ilmoituksia on ryhdyttävä tekemään.¹¹⁰

Intrastat-ilmoitus sisältää tuotteen hyödykekoodin, joka kertoo, mihin luokkaan se kuu-
luu, ja jäsenvaltion, jonka kanssa kauppa on tehty. Lisäksi ilmoitetaan kaupan arvo, tuot-
teen paino ja tapahtuman luonne eli, onko kyseessä esimerkiksi tavara vai palvelu. Voi-

¹⁰⁸ Eurostat 2017: 5; Deloitte 2018b

¹⁰⁹ Eurostat 2017: 5

¹¹⁰ Eurostat 2017: 9, 10; Suomen tulli 2017

daan kerätä myös muita vapaaehtoisia tietoja, jotka saattavat vaihdella valtioittain. Jäsenvaltiolla on myös mahdollisuus asettaa kynnysarvo lisätietojen keräämiselle, mikä vähentää raportointivelvollisuuden taakkaa.¹¹¹

Ilmoitusvelvollisuuden yksinkertaistamiseksi on tehty toimenpiteitä. Vapaaehtoinen yksinkertaistamiskynnysarvo mahdollistaa yrityksille, joiden sisäkauppa jää sen alle, ilmoittaa vain rajatut tiedot. Lainsäädäntö mahdollistaa myös vähäisten yksittäisten tapahtumien yhdistämisen, kun ne yhdistettynä jäävät alle jäsenvaltion määritetyn kynnysarvon. Silloin tapahtumat ilmoitetaan samalla tuotekoodilla, maittain, ja ilmoitetaan tapahtumien yhteenlaskettu arvo. Lisäksi nettopainon määrittämisen pakollisuuteen Intrastat-ilmoituksessa on olemassa poikkeuksia.¹¹²

Hankinnan A osalta ilmoitusvelvollisuus jakautuu siten, että yhteisömyyjä Italiassa tekee yhteenvedoilmoituksen Italiaan yhteisömyynnistään Suomeen. Tavarahan EU-myynti kohdistetaan pääsäännön mukaan toimituskuukautta seuraavalle kuukaudelle ja annetaan viimeistään sen kuukauden 20. päivä. Hankinnassa A laskutus tapahtuu ennakkolaskulla, silloin kohdistaminen tapahtuu pääsäännön mukaan. Myynti kohdistetaan toimituskuukaudelle, jos lasku tai vastaava asiakirja on annettu ostajalle tavarahan toimituskuukautena¹¹³.

Hankinnassa A ostajan ilmoitusvelvollisuuksiin kuuluu myös arvonlisäveroilmoitus. Ostaja on yhteisöhankinnastaan verovelvollinen Suomeen ja ilmoittaa hankintaan liittyvät verot. Veroilmoitus annetaan kuukausittain Verohallinnon OmaVero -järjestelmässä. OmaVero -palvelun kautta verovelvollinen voi antaa vero- ja oikaisuilmoitukset sekä maksaa verot. Palvelusta näkee myös kuukausittaisen yhteenvedon maksuista ja palautuksista ja sieltä voi muun muassa lukea verotuspäätöksiä sekä vastata selvityspyyntöihin.¹¹⁴ Arvonlisäveroilmoituksessa hankintojen verot eritellään verokantojen, hankintojen laadun, eli onko kyseessä tavarahan vai palvelun osto, ja hankinta alueen perusteella.

¹¹¹ Eurostat 2017: 12, 13, 16

¹¹² Eurostat 2017: 18, 19

¹¹³ Verohallinto 2017a; Ääriä ym. 2017: 490

¹¹⁴ Ääriä ym. 2017: 817

Hankinta-alueella tarkoitetaan sitä, onko kyseessä kotimainen osto, osto toisesta EU-maasta vai maahantuonti EU:n ulkopuolelta.¹¹⁵

Intrastat -ilmoituksen yhteisöhankinnasta A tekee sekä italialainen myyjä että Lasten Päivän Säätiö. Pääsääntöisesti tavarakauppa ilmoitetaan Intrastat-ilmoituksella molempien osapuolien toimesta niihin jäsenvaltioihin, joiden välillä tavara liikkuu¹¹⁶. Italiaan ilmoitetaan tavaran lähetyksestä ja Suomeen tavaran vastaanottamisesta. Jäsenvaltioiden Intrastat-ilmoitusten säännökset vaihtelevat, koska ilmoittamisvelvollisuutta koskevat säännökset ja määräajat ovat jäsenvaltioiden säädettävissä EU:n asettamien rajojen sisäpuolella.

Suomessa ilmoitus tehdään sähköisesti tullille Intrastat -ilmoituspalvelun kautta suoraan omasta järjestelmästä Tullin järjestelmään Suora sanoma -asioinnilla tai lähettämällä ilmoituslomake TYVI -palvelun kautta. Paperi-ilmoitukset eivät ole sallittuja. Suomessa ilmoitukseen vaaditaan kaupan osapuolten jäsenvaltiot, tapahtuman luonne, tuotteen lähdevaltio, kuljetustapa, tuotekoodi, nettopaino, hankinnan arvo laskulla ja joissain tapauksissa lisätietoja. Italiassa tehtävä ilmoitus eroaa suomalaisesta muun muassa siten, että ilmoituksessa vaaditaan enemmän tietoja kauppaan liittyen. Italia on säätänyt ilmoitusvelvollisuuden kynnyksarvot alemmaksi kuin Suomi. Jäsenvaltioissa Intrastat-järjestelmään liittyvät tilastointivelvollisuudet eivät ole täysin samoja.¹¹⁷

Hankinnan B osalta ilmoitusvelvollisuus on hieman erilainen, koska kotimaisia hankintoja ei tarvitse ilmoittaa Intrastat-ilmoituksella eikä ostajan tarvitse tehdä yhteenvetoilmoitusta. Hankinnasta B tehdään arvonlisäveroilmoitus, jossa ostaja ilmoittaa hankinnan kotimaan ostona. Kun hankinta on tehty urakkasopimukseen perustuen ja siihen sovelletaan rakennuspalvelujen käänteistä verovelvollisuutta, palveluita ja tavaroita ei voida eritellä arvonlisäveroilmoituksessa.

Vaikka verotuksen näkökulmasta katsottuna hankinta B on kotimaan myynti, tavarat ja palvelut tulevat kuitenkin Suomen ulkopuolelta. Hankintaan sisältyviä yhteisöhankintoja

¹¹⁵ Äärilä ym. 2017: 817, 823–824

¹¹⁶ Deloitte 2018

¹¹⁷ Suomen tulli 2017; Deloitte 2018a

koskevat samat ilmoitusvelvollisuudet kuin yhteisöhankintaa A, mutta ne jakautuvat eri tavalla. Hankinnassa B suuri osa velvoitteista jää myyjälle, koska lopullista myyntiä Lasten Päivän Säätiölle käsitellään kotimaan myyntinä. Myyjä on rekisteröitynyt Suomeen arvonlisäverovelvolliseksi ja urakkasopimukseen perustuvaan myyntiin voidaan soveltaa käännettyä verovelvollisuutta, jolloin ostaja huolehtii veron tilittämisestä. Hankinnassa B ostajan ilmoitusvelvollisuus rajoittuu arvonlisäveroihin, mikä johtuu siitä, että hankintaan voidaan soveltaa kotimaan käännteistä verovelvollisuutta. Muussa tapauksessa myyjän, joka on Suomessa arvonlisäverovelvollinen, olisi ilmoitettava arvonlisäverot.¹¹⁸

Lasten Päivän Säätiö on siis verovelvollinen hankinnastaan, koska sovelletaan kotimaan käännettyä verovelvollisuutta. Hankittavat tavarat ja palvelut tulevat Suomen ulkopuolelta, joten niihin liittyvät rajat ylittävään kauppaan kohdistuvat ilmoitusvelvollisuudet. Ilmoitusvelvollisuudet liittyvät kuitenkin myyjän D hankintoihin EU-maista (kuvio 2: maat A ja C) ja EU:n ulkopuolisesta Euroopan maasta (kuvio 2: maa B) eikä urakkasopimukseen perustuvaan tavaroiden ja palveluiden myyntiin Lasten Päivän Säätiölle. Yritys D tekee silloin tarvittavat Intrastat- ja Ekstrastat-ilmoitukset rajat ylittävistä tavaroiden toimituksista.

3.2.2. Tasapuolisen verotuksen toteuttaminen

Komissio arvioi arvonlisäveron toimintasuunnitelmassaan, että paras vaihtoehto arvonlisäverotukselle EU:ssa olisi verottaa B2B-tavarantoimituksia samalla tavoin kuin toimituksia verotetaan maiden sisäisesti. Se on ollut arvonlisäverotuksen ja sisämarkkinoiden tavoite jo pidemmän aikaa. Komissio tavoittelee vankkaa ja yhtenäistä arvonlisäveroaluetta, jossa ei olisi nykyisen järjestelmän sisäisiä heikkouksia. Komission mukaan heikkoudet poistuisivat, jos jäsenmaiden välisen kaupan verotus olisi samanlaista kuin maiden sisäisessä kaupassa.¹¹⁹

¹¹⁸ AVL; Verohallinto 2017c

¹¹⁹ Euroopan komissio 2016a

Jäsenvaltion sisäisessä kaupassa verovelvollisuus merkitsee sitä, että tilitetään myynnistä arvonlisävero. Pääsääntöisesti myyjä sisällyttää veron myyntihintaan ja tilittää valtiolle vähennysten jälkeen jäljelle jäävän summan. Käännettyä verovelvollisuutta käytetään kotimaisissa ostoissa vain arvonlisäverolaissa säädetyissä poikkeustapauksissa. Myyjä on kotimaan kaupassa pääsääntöisesti verovelvollinen kulutusmaahan ja kauppaan sovelletaan kulutusmaan arvonlisäverolakia.¹²⁰

Alun perin on arvioitu, että alkuperäperiaatteen mukainen verojärjestelmä olisi muun muassa hallinnollisesti yksinkertaisempi kuin määränpääperiaatteeseen perustuva järjestelmä. Päätelmä perustuu siihen, että jälkimmäisen soveltaminen vaatii jonkin näköisen informaatiokeskuksen (engl. Clearing house) varmistamaan, ettei hankintaa veroteta sekä alkuperä- että määränpäämaassa. Alkuperämaaperiaatteella toteutettava verotus taas poistaisi rajat ylittävien tilanteiden verotuksessa ilmeneviä ongelmia tehokkaammin.¹²¹

Myöhemmin on nostettu esille määränpääperiaatteelle perustuvan verojärjestelmän alttius petoksille, joihin Komissio pyrkii puuttumaan toimintasuunnitelmassaan. Fedeli ja Forte (2009) nimeävät nykyisen järjestelmän heikkoudeksi nimenomaan tehottoman tietojen vaihtojärjestelmän (VIES). Tehottomuutta selittävät kolme tekijää: kaikkien jäsenvaltioiden hallinnot eivät ole sitoutuneita yhteistyöhön, järjestelmä on liian monimutkainen ja järjestelmän kautta lähetettävän sallittavan informaation määrittämiseen tarvittaisiin tarkat säännöt.¹²²

Komissio hylkäsi vuonna 2011 alkuperäisen tavoitteensa verottaa rajat ylittäviä toimituksia alkuperävaltiossa samoilla edellytyksillä kuin jäsenmaan sisäisessä kaupassa.¹²³ Voidaan päätellä, että komission alkuperäinen tavoite on ollut toteuttaa myyntien verollisuus samaan tapaan kuin se on kansallisella tasolla. Myyjä olisi verovelvollinen omaan sijaintivaltioonsa yhteisömyynnistä. Tavoitteen toteuttamista oli yritetty useamman vuoden

¹²⁰ Äärilä ym. 2017; 34–36, 46–48

¹²¹ Lockwood ym. 1995

¹²² Fedeli & Forte 2009

¹²³ Euroopan komissio 2016a

ajan, mutta lopulta sekä Euroopan parlamentti että neuvosto olivat sitä mieltä, että verotuksessa on sovellettava määräraippaperiaatetta.¹²⁴

Arvonlisävero on kulutusvero, joka nimensä mukaisesti viittaa siihen, että veroa maksetaan tavaran kulutuksesta sen kulutusvaltiossa. Kulutusveron maksaminen siihen valtioon, johon tavara ostetaan ja jossa se kulutetaan, vaikuttaa siten veron luonteen kannalta merkittävältä. Arvonlisäveron maksaminen alkuperämaaperiaatteella, silloin kun on kyse yhteisöankinnasta, olisi ristiriidassa kulutusveroperiaatteen kanssa. Jäsenvaltioiden tavoite ei ole ollut kulutusperiaatteen muuttaminen, siksi lopulta päädyttiin väliaikaiseen järjestelmään, joka on alkuperä- ja määränpääperiaatteiden välimaastossa¹²⁵.

Siirtymäjärjestelmä on alkuperä- ja määränpäämaaperiaatteiden yhdistelmä. Pääasiassa se soveltaa määränpäämaaperiaatetta rajat ylittävissä yritysten välisessä kaupassa EU:n alueella, kun ostaja on verovelvollinen kuljetuksen määränpäämaassa. Alkuperämaaperiaatetta sovelletaan, kun ostaja toisessa jäsenvaltiossa ei ole verovelvollinen, esimerkkinä kuluttajakauppa, jossa osapuolena on yksityishenkilö. Silloin myyjä voi tilittää oman jäsenvaltionsa veron alkuperämaaperiaatelle perustuen tiettyyn rajaan saakka.¹²⁶

Tällä hetkellä määränpääperiaate tarkoittaa siten käännettyä verovelvollisuutta yhteisökaupassa. Verovelvollisuus vastaa kotimaan käännettyä verovelvollisuutta, jossa hankintatekijä eli ostaja on verovelvollinen osapuoli. Verotus noudattaa silloin kulutus- ja määränpäämaaperiaatteita, noudatetaan verotukseen verolakeja ja säädöksiä.¹²⁷

Lopulta tavoite alkuperämaaperiaatteen soveltamisesta sisämarkkinoiden arvonlisäverotuksessa hylättiin, vaikka se olisikin ollut teoriassa jäsenvaltioiden näkökulmasta paras vaihtoehto. Koska tavoitetta ei voida lähitulevaisuudessa saavuttaa, alkuperämaaperiaat-

¹²⁴ Euroopan komissio 2016a; Arvonlisäverodirektiivi 2006/112

¹²⁵ Äärilä ym 2017; 455, 482, 483

¹²⁶ Äärilä ym 2017: 484, 485; Verohallinto 2013

¹²⁷ Verohallinto 2014a; Äärilä ym. 2015: 50

teeseen sitoutuminen vaikuttaisi päätöksentekoprosessin uskottavuuteen eikä sitoutumiseen siten ole perustetta. Toimiva ja käytännöllinen määräpaikkaperiaatteeseen pohjaava järjestelmä olisi poliittisesti mahdollinen.¹²⁸

Parlamentin mukaan nykyinen arvonlisäverojärjestelmä on etääntynyt alkuperäisestä tavoitteesta soveltaa alkuperämaaperiaatetta myös rajat ylittäviin toimituksiin. Etääntymisen syyksi arvioitiin jäsenvaltioiden poliittisen tuen vähäisyyttä yhteistyölle, jotta periaate saataisiin toimimaan. Parlamentti tukee nykyistä tilannetta ja pitää kehitystä kohti määräpaikkaperiaatetta verotuksen perustana lupaavana vaihtoehtona, jota tulisi selvittää tarkemmin. Euroopan neuvosto ilmaisee myös raportissaan, että alkuperämaaperiaatteen soveltaminen vaikuttaa poliittisesti epätodennäköiseltä saavuttaa¹²⁹.

Alkuperämaaperiaatteesta luopumisen seurauksena käynnistettiin toimet uuden toimivan järjestelmän luomiseksi. Vuonna 2011 tehdyssä selvityksessä lähestyttiin myyntimaasäännösten muuttamista ja yksinkertaistamista viiden vaihtoehdoisen mallin avulla, joiden tarkoituksena oli löytää paras vaihtoehto määräpaikkaperiaatteella toimivalle arvonlisäverojärjestelmälle.¹³⁰

¹²⁸ Euroopan komissio 2011

¹²⁹ Euroopan komissio 2011

¹³⁰ Euroopan komissio 2011; Äärilä ym. 2017: 483

4. ARVONLISÄVERON TOIMINTASUUNNITELMA

4.1. Toimintasuunnitelman taustaa

Vuonna 2006 annettiin direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä. Kyseessä oli alkuperäisen vuonna 1977 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY muuttaminen ja 1967 annetun direktiivin 67/22/ETY vielä voimassa olevien säädösten sisällyttäminen uudistettavaan arvonlisäverodirektiiviin. Direktiivillä 2006/112/ETY säädetty jäsenvaltioiden yhteinen arvonlisäverojärjestelmä on väliaikainen ja se korvattaisiin lopullisella verojärjestelmällä. Lopullisen järjestelmän tulisi alkuperäisen tavoitteen mukaan perustua suoritusten verottamiseen alkuperäjäsenvaltiossa.¹³¹

Arvonlisäverodirektiivin 404 artiklan mukaan direktiivin antamisesta alkaen Komissio antaa kertomuksen yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnasta jäsenvaltioissa ja erityisesti niiden välisessä kaupassa. Kertomus annetaan joka neljäs vuosi ja siihen liitetään tarvittaessa lopullista järjestelmää koskevia ehdotuksia.¹³²

Nykyinen EU:n arvonlisäverojärjestelmä on pirstaleinen kokonaisuus. Se muodostuu 28 erilaisesta arvonlisäverojärjestelmästä, koska direktiivit mahdollistavat jäsenvaltioille liikkumavaran yhteisten sääntöjen implementoinnissa. Järjestelmä perustuu useisiin asetuksiin ja direktiiveihin, joita on täydennetty monta kertaa. Aikanaan yhteiseksi säädetty järjestelmä ei kaikkien direktiivien muutosten ja poikkeuslupien jälkeen ole enää yhtenäinen.¹³³

Vuoden 2018 aikana muun muassa seuraavat maat ovat hakeneet lupaa soveltaa erityistoimenpiteitä liittyen johonkin arvonlisäverodirektiivin artiklaan: Malta (artikla 287), Italia (artikla 218), Tanska (artikla 75), Latvia (artikla 193), Unkari (artiklat 193, 287), Saksa

¹³¹ Arvonlisäverodirektiivi 2006/112

¹³² Arvonlisäverodirektiivi 2006/112

¹³³ KPMG 2017

(artikla 5) ja Puola (artikla 5). Se, että monet maat hakevat komissiolta lupaa erityistoi-
menpiteisiin ja vielä liittyen direktiivin eri artikloihin, kertoo muutoksen tarpeesta sekä
siitä, että direktiiviä ei sovelleta yhtenäisesti EU:ssa.¹³⁴

4.2. Toimintasuunnitelma

4.2.1. Peruseriaatteet

Euroopan komission arvonlisäveron toimintasuunnitelma (engl. Action Plan on VAT) on
komission suunnitelma lopullisen arvonlisäverojärjestelmän toteuttamiseksi. Lopullisella
arvonlisäverojärjestelmällä tarkoitetaan järjestelmää, joka luodaan suunnitteilla olevien
uudistusten myötä. Nykyinen arvonlisäverojärjestelmä on siirtymäjärjestelmä, joka alun
perin tarkoitettiin väliaikaiseksi ja muutettavaksi lopulliseen muotoonsa myöhemmin.¹³⁵

Toimintasuunnitelman tavoitteena on EU:n yhtenäisempi arvonlisäveroalue, joka toteu-
tetaan helpommalla ja tehokkaammalla arvonlisäverojärjestelmällä. Komission mukaan
se edistäisi työpaikkojen luomista, investointeja, kasvua ja kilpailukykyä. Tavoitteena on
myös täyttää 21. vuosisadan vaatimukset.¹³⁶ Arvonlisäverotuksen tulevaisuuden keskus-
telut voidaan jakaa kahden otsikon alle. Ensimmäinen koskee niitä EU:n jäsenvaltioiden
välisen kaupan verotuksen periaatteita, joille verojärjestelmän tulisi perustua. Toinen kos-
kee ongelmia, jotka tulee huomioida riippumatta siitä, millaisia sisäkauppaan liittyviä
päätöksiä tehdään.¹³⁷

¹³⁴ Euroopan Komissio 2016a

¹³⁵ Euroopan komissio 2016a; International Tax Review 2016

¹³⁶ Euroopan komissio 2016a; Asian News Monitor 2016

¹³⁷ Euroopan komissio 2010

Jäsenvaltioiden yhtenäisyyttä arvonlisäveron osalta tavoitellaan muun muassa neljän peruseriaatteen avulla. Peruseriaatteen ovat uuden yhtenäisen arvonlisäveroalueen ja lopullisen arvonlisäverojärjestelmän kulmakivet.¹³⁸ Neljä peruseriaatetta ovat alv-petosten torjunta, velvoitteiden hoitamisen yksinkertaistaminen (OSS), suurempi johdonmukaisuus määränpääperiaatteella ja byrokratian vähentäminen¹³⁹.

Ensimmäisenä mainittu periaate on petosten torjunta. Tämän hetkinen järjestelmä vapauttaa yritysten välisen rajat ylittävän vaihdannan arvonlisäverosta, mikä luo mahdollisuuden käyttää järjestelmää väärin. Häikäilemättömät yritykset voivat kerätä verot ja kadota siirtämättä niitä valtiolle. Uudessa järjestelmässä EU:n sisäisestä kaupasta alettaisiin kantaa arvonlisäveroa, jotta petosten toteutuminen vaikeutuu. Petosten torjunnassa jäsenmaiden hallinnollisella yhteistyöllä on suuri merkitys ja siksi maiden verohallintojen välistä tietojen antoa parannetaan, mikä osaltaan vaikeuttaa petosten toteuttamista.¹⁴⁰

Käytännössä nykyinen järjestelmä mahdollistaa tämän tyyppiset petokset, koska arvonlisäveroa kannetaan valtion sisäisistä ostoista ja myynneistä. Yrityksiä kannustetaan keräämään arvonlisävero eteenpäin myynneistään lopulliselle kuluttajalle tai yritykselle ja vähentämään näistä myynneistä toimittajalle maksettu arvonlisävero. Samalla jäsenvaltioiden rajat ylittävä tuonti on vapautettu verosta, koska sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Vilpillinen yritys voi tehdä verottomia hankintoja toisesta jäsenvaltiosta maksamatta omalle verohallinnolleen arvonlisäveroa, mutta myydä ne omassa valtiossaan verollisina.¹⁴¹

Veroviranomaisten tehokas tietojenvaihto voisi vähentää näitä petoksia, jos myyntivaltion veroviranomaiset ilmoittaisivat vastapuolen viranomaisille, että tästä yhteisö Hankinnasta ollaan verovelvollisia käännteisen verovelvollisuuden mukaan. Samalla petosriskin

¹³⁸ KPMG 16.11.2017;

¹³⁹ Euroopan komissio 2017a, KPMG 2017; Asian News Monitor 2016

¹⁴⁰ Euroopan komissio 2017a; KPMG 2017, Asia News Monitor 2016

¹⁴¹ Euroopan komissio 2016c;

pienentäminen vaatii myös parempaa yhteistyötä ja ymmärrystä veroviranomaisten sekä yritysten välille.¹⁴²

Alv-petoksia harjoittavat pääasiassa järjestäytyneet rikollisverkot. Petostapauksiin liittyy usein useamman jäsenvaltion välinen hankinta, joka saattaa sisältää erittäin monimutkaisen kuvion, jonka jälkeen petollinen yritys katoaa nopeasti. Petokset keskittyvät usein tietyille toimialoille kuten elektroniikka- tai autokauppaan. Karusellipetokseksi kutsutussa tilanteessa sama hankinta saattaa ylittää rajan useaan otteeseen samojen vilpillisten yritysten toimesta niin, että arvonlisävero viedään aina välistä.¹⁴³

Toinen periaate on velvoitteiden hoitamisen yksinkertaistaminen One Stop Shop -järjestelmällä. Kyseessä on verkkoportaaali, jonka tarkoituksena on vähentää hallinnollista taakkaa, kun velvoitteiden hoitaminen on yksinkertaisempaa. Samankaltainen järjestelmä on kehitetty sähköisten palveluiden myyntiin kuluttajille. Tarkoitus on, että yritykset voivat tehdä arvonlisäveroilmoitukset ja -maksut yhden verkkoportaalin kautta. Portaali toimii elinkeinoharjoittajan omalla kielellä ja kotimaan sääntöjen sekä hallinnollisten mallien mukaisesti. Jäsenvaltiot maksavat myöhemmin arvonlisäveron suoraan toisilleen.¹⁴⁴

Sähköisille palveluille on jo luotu niin kutsuttu arvonlisäveron erityisjärjestelmä eli MOSS, joka otettiin käyttöön vuoden 2015 alusta. Tällä hetkellä erityisjärjestelmän piiriin kuuluvat televiestinnän ja radiotoiminnan sekä sähköisiä palveluja kuluttajille toimittavat yritykset. Sähköisillä palveluilla tarkoitetaan musiikkia, videoita, e-kirjoja, ohjelmistoja ja pelejä sekä mainontaa. Erityisjärjestelmää käytetään rajat ylittävien palveluiden verotuksessa.¹⁴⁵

Järjestelmä toimii siten, että oman tunnistamisvaltion järjestelmässä veroilmoituksella ilmoitetaan myynnit ja niistä maksettavat verot kulutusvaltioittain sekä verokannoittain eriteltynä. Myynneihin sovelletaan kulutusjäsenvaltion verokantaa, ilmoitus tehdään euroina

¹⁴² Asian News Monitor 2016

¹⁴³ Euroopan komissio 2016c

¹⁴⁴ KPMG 2017; Euroopan komissio 2017a; Merkx, Gruson, Verbaan & van der Doef 2018

¹⁴⁵ Verohallinto 2014c; Duffy 2017; Garbett 2018

ja järjestelmässä ei ilmoiteta kansallisia myyntejä. Arvonlisävero maksetaan tunnistamisjäsenvaltiolle ja viestitietoina annetaan ilmoituksen tunnus, jolla veroviranomainen kohdistaa maksun kulutusvaltioille.¹⁴⁶

One Stop Shop -portaali helpottaa kaupankäyntiä jäsenvaltioiden välillä vähentäen samalla alv-petosten riskiä. Tavoitteena on, että kokonaisuudessaan järjestelmästä hyötyisivät pienet ja suuret yritykset, kansalaiset sekä valtioiden veroviranomaiset.¹⁴⁷ Veroilmoitusten ja veron maksun keskittäminen samaan järjestelmään vähentää hallinnollista taakkaa ja siten yritykset hyötyvät. Kun myyjät ilmoittavat ja maksavat verot ja verot päätyvät kulutusmaahan veroviranomaisten kautta, ostajan mahdollisuus jättää verot maksamatta poistuu. Alv-petosten väheneminen hyödyttää myös kansalaisia, kun verotulot nousevat ja verovaje pienenee.

Kolmas periaate on verotuksen johdonmukaisuuden lisääminen määräpaikkaperiaatteella. Tavoitteena on, että arvonlisävero maksettaisiin johdonmukaisesti lopullisen kulluttajan jäsenvaltioon sen verokantojen mukaisesti. Kyseessä on EU:n pitkäaikainen tavoite, johon on onnistuttu pääsemään sähköisten palvelujen osalta.¹⁴⁸ Määräpaikkaperiaatteen soveltaminen vaikuttaisi parempaan neutraalisuuteen kotimaisten ja rajat ylittävän myynnin välillä, mutta nykyisessä tilanteessa, ilman rajavalvontaa EU-maiden välillä, sen soveltaminen ei ole täysin ongelmaton.¹⁴⁹

Ongelmia aiheutuu, kun rajoilla ei enää tehdä tarkastuksia eikä verokorjauksia haeta enää rajalla. Hankintoja tekevät yritykset vastaavat itse verojen ilmoittamisesta ja tilittamisestä oikean suuruisina vähennyksineen. Sisämarkkinoiden vapaan kaupan säännöt luovat alv:n menetyksen myyntimaahan, kun sovelletaan määräpaikkaperiaatetta, ja jättävät

¹⁴⁶ Verohallinto 2018

¹⁴⁷ Euroopan komissio 2016c

¹⁴⁸ Euroopan komissio 2017a, KPMG 2017

¹⁴⁹ Institute for Fiscal Studies 2011: 58,59

kohdevaltion verotuksen ostajan eli veronmaksajan käytöksen varaan. Määräpaikkaperiaatteen soveltaminen käännetyn verovelvollisuuden muodossa lisää tilaisuuksia alv-pe-toksille.¹⁵⁰

Sähköisten palvelujen verotuksessa on käytössä vapaaehtoinen MOSS-järjestelmä, joka soveltaa kustannusmaaperiaatetta. Järjestelmässä jäsenvaltioiden veroviranomaiset toimivat verotuksen välikäsinä ja välittävät maksun myyjältä kulutusvaltiolle. Veronmaksajana toimii silloin myyjä eikä ostaja, mutta verotus tapahtuu määräpaikassa. Silloin verotuksen suorittaminen ei jää ostajan hoidettavaksi. Komission teettämässä tutkimuksessa erilaisten verotusvaihtoehtojen vaikutuksista verotukseen tutkittiin myös sitä, millainen vaikutus MOSS:in kaltaisella järjestelmällä olisi verotuksen johdonmukaisuuteen¹⁵¹.

Tutkimuksen mukaan johdonmukaisuudessa on puutteita yritysten välisten yhteisömyyntien verosta vapauttamiseen tarvittavissa todisteissa ja siinä, kuinka jäsenvaltiot ovat implementoineet kolmikantakaupan yksinkertaistamissäännön eli arvonlisäverodirektiivin artiklan 141. Kolmikantakaupan yksinkertaistamissäännöllä tarkoitetaan kolmikanta-kauppaan sovellettavaa yksinkertaistettua verotusmenettelyä, jotta ostajan ei tarvitse haakeutua verovelvolliseksi kuljetuksen päättymisvaltioon. Vaihtoehtoiset verotusmenettelyt, joissa mukana oli MOSS:n kaltainen järjestelmä, lisäsivät johdonmukaisuutta verotuksessa aiemmin mainittujen tilanteiden verotuksessa¹⁵².

Neljäs periaate on hallinnollisen taakan pienentäminen rajat ylittävässä toiminnassa. Hallinnollisella taakalla (administrative burden) tarkoitetaan muun muassa hallinnollisia kustannuksia, joita aiheutuu säännösten ja lakien myötä verovelvollisille. Esimerkiksi arvonlisäverodirektiivin ja -lakien edellyttämän tiedonantovelvollisuuden täyttämisestä suoraan johtuvat kustannukset ovat arvonlisäverotukseen sisältyvää hallinnollista taakkaa. Yleisesti puhutaan vaatimusten noudattamisen aiheuttamista kustannuksista (compliance

¹⁵⁰ Institute for Fiscal Studies 2011: 58–59, 130–131; Euroopan komissio 2016c

¹⁵¹ Euroopan komissio 2013; EY 2015

¹⁵² Verohallinto 2010; EY 2015

costs) ja hallinnollisesta taakasta, jotka yhdessä aiheuttavat verojärjestelmän käyttökustannukset.¹⁵³

Arvonlisäverotukseen liittyvää byrokratiaa halutaan vähentää muun muassa yksinkertais-tamalla laskutussäännöksiä, antamalla toimittajille mahdollisuus laatia laskut oman jä-senvaltionsa säännösten mukaisesti myös rajat ylittävissä kaupassa. Tavoite on vähentää raportointivaatimuksia yrityksille sekä se, että yritysten ei tarvitse enää laatia yhteenve-toilmoitusta kaikista rajat ylittävistä tapahtumista viranomaisille. Nykyisen järjestelmän monimutkaisuus aiheuttaa arviolta 11 prosenttia korkeamman velvollisuuksista johtuvan taakan rajat ylittävään kauppaan kuin kotimaiseen.¹⁵⁴

4.2.2. Tavoitteet

Euroopan komission lopullisena tavoitteena on koko EU:n yhtenäinen arvonlisäveroalue, jonka muodostamiseen toimintasuunnitelmalla pyritään. Yhtenäisellä arvonlisäveroalueella tuetaan sisämarkkinoiden toimintaa tekemällä siitä entistäkin syvempää ja oikeudenmukaisempaa. Komission tavoitteena on, että yhtenäisen arvonlisäverojärjestelmän avulla eurooppalaisten yritysten kilpailutilanne paranee globaaleilla markkinoilla ja ne voivat hyödyntää sisämarkkinoiden tarjoamia etuja paremmin. Sisämarkkinoiden lisäksi yhteinen arvonlisäveroalue auttaa edistämään työllisyyttä, kasvua, investointeja ja kilpailukykyä¹⁵⁵.

Lopullisiin tavoitteisiin sisältyy komission asettamat konkreettiset tavoitteet, joiden avulla nykyisestä sekavasta ja monimutkaisesta järjestelmästä tulisi saada toimivampi kokonaisuus. Toimintasuunnitelman konkreettisiin tavoitteisiin kuuluu petosten vähentäminen, alv-säännösten harmonisointi, säännösten yksinkertaistaminen ja digitaalisen toi-

¹⁵³ Euroopan komissio 2017a; Institute for Fiscal Studies 2011

¹⁵⁴ Euroopan komissio 2017a, KPMG 2017; Merckx ym. 2018

¹⁵⁵ Euroopan komissio 2016a; International Tax Review 2016; KPMG 2017

mialan palveluiden ja tavaroiden verotuksen parantaminen. Näillä toimilla arvonlisäverojärjestelmästä tulisi toimivampi ja oikeudenmukaisempi. Järjestelmä tukisi paremmin sisämarkkinoiden toimintaa.¹⁵⁶

Euroopan komissio on ajanut arvonlisäverojärjestelmän uudistamista johdonmukaisesti kohti yhtenäistä arvonlisäveroaluetta. Nykyistä EU:n arvonlisäverojärjestelmää ei voi kuvailla yhtenäiseksi, koska direktiivien jättämän liikkumavaran myötä EU:ssa on saman verran alv-järjestelmiä kuin on jäsenvaltioita. Komission mukaan yhtenäinen järjestelmä on toimivien sisämarkkinoiden ydinelementti. Poistamalla esteitä tasavertaisen kilpailun ja vapaan liikkuvuuden tieltä EU:n arvonlisäverojärjestelmä on helpottanut kaupankäyntiä. Komission lopullisena tavoitteena on EU-alueen kaupankäynnin ja sisämarkkinoiden kokonaisvaltainen parantaminen.¹⁵⁷

Arvonlisävero on muodostunut EU:n ja jäsenvaltioiden kannalta tärkeäksi myös siksi, että se on suuri tulonlähde. On arvioitu, että vuonna 2014 arvonlisäveroa kerättiin melkein 1 triljoona euroa, joka on arviolta 7 prosenttia EU:n bruttokansantuotteesta. Vuonna 2017 EU:n tuotannosta ja viennistä kerättyjen verojen kokonaismäärä on ollut 13.6 prosenttia bruttokansantuotteesta, josta arvonlisäverojen osuus on ollut 7.1 prosenttia BKT:sta. Vertailun vuoksi: yksittäisten ja kotitalouksien verotulot ovat olleet 9.4 prosenttia sekä yritysten tulojen ja voittojen verotulot 2.7 prosenttia BKT:sta.¹⁵⁸

Siitä huolimatta, että arvonlisävero on suuri tulonlähde EU:lle, tuloja jää myös keräämättä. Odotettujen verotulojen ja kerättyjen verojen määrä ei ole sama, vaan puhutaan alv-vajeesta.¹⁵⁹ Vuonna 2016 alv-vaje oli 147.1 biljoonaa euroa, joka oli 0.99 prosenttia BKT:sta. Alv-vajetta synnyttävät alv-petokset ja veronkierto, mutta myös konkurssit, maksukyvyttömyys sekä hallinnolliset virheet.¹⁶⁰ Yhtenä toimintasuunnitelman tavoitteena on luoda toimivampi järjestelmä, parempi hallinnollinen yhteistyö jäsenmaiden välillä ja parempi vapaaehtoinen sääntöjen noudattaminen. Näillä uudistuksilla tavoitellaan

¹⁵⁶ Euroopan komissio 2017a, KPMG 2017, Asia News Monitor 2016

¹⁵⁷ KPMG 2017; Euroopan komissio 2016a

¹⁵⁸ Euroopan komissio 2016a; Eurostat 2018

¹⁵⁹ Euroopan komissio 2016

¹⁶⁰ Poniatowski, Bonch-Osmolovskiy, Duran-Cabre, Esteller-More & Smietanka 2018: 12, 20; Merx ym. 2018

kokonaisuudessaan tehokkaampaa verojen keräämistä, koska arvioiden mukaan jäsenvaltioilta jää noin 50 miljardia euroa arvonlisäveroa saamatta pelkästään alv-petosten takia¹⁶¹.

Toinen toimintasuunnitelman tavoite on arvonlisäverojärjestelmän yksinkertaistaminen sekä toimintojen helpottaminen erityisesti pienten ja keskisuurten yritysten kannalta. Lisäksi järjestelmän tulee kyetä vastaamaan kansainvälisen digitaalisen ja muuttuvan talouden tarpeisiin. Sen tulee kohdella kehityksen myötä kasvavia digitaalisia palveluita ja tuotteita tasavertaisesti muihin tuotteisiin verrattuna, mutta myös käytettävyydessään sopeutua 2010-luvun vaatimuksiin. Siksi lopullisen järjestelmän on hyödynnettävä nykyteknologian tarjoamia mahdollisuuksia tehokkaasti.¹⁶²

Vuonna 2015 komissio julkaisi Euroopan digitaalisen sisämarkkinoiden strategian, koska kansainvälinen talous hyödyntää yhä enemmän digitaalista teknologiaa. Tieto- ja viestintäteknologiasta on muodostunut talousjärjestelmän perusta, teknologia on integroitunut talouteen ja yhteiskuntaan, mikä nopeuttaa muun muassa muutoksia työllisyydessä ja talouskasvussa. Samalla nopea muutos tuo uusia ongelmia ja uusia poliittisia kysymyksiä, jotka vaativat EU:lta vastaavaa toimintaa.¹⁶³

Strategia perustuu kolmelle periaatteelle, joista yksi on online-tavaroiden ja palvelujen saatavuuden parantaminen yksityisille kuluttajille sekä yrityksille Euroopassa. Saatavuuden parantaminen vaati rajat ylittävän online-kaupan esteiden poistamista esimerkiksi vähentämällä arvonlisäveroon liittyvää taakkaa. Jäsenvaltioiden erilaisten arvonlisäverosäännösten noudattaminen aiheuttaa yrityksille kustannuksia ja hallinnollista rasitetta. Lisäksi pienten tuontien kuljetus yksityiselle kuluttajalle vapautetaan arvonlisäverosta, mikä antaa kilpailuetua kolmansista maista tuontia harjoittaville.¹⁶⁴

¹⁶¹ Euroopan komissio 2016a; KPMG 2017

¹⁶² Euroopan komissio 2016a

¹⁶³ Euroopan komissio 2015

¹⁶⁴ Euroopan komissio 2015

Yksi toimintasuunnitelman tavoitteista on johdonmukainen järjestelmä, jossa sekä rajat ylittävää ja kotimaista kauppaa että yritystenvälistä ja kuluttajille suunnattua kauppaa verotettaisiin johdonmukaisesti saman periaatteen pohjalta. Koska alkuperämaaperiaate on arvioitu vaikeaksi toteuttaa, lopullinen järjestelmä perustuu määränpääperiaatteelle. Tavoitteena on toteuttaa järjestelmä yhdellä yhteisellä järjestelmällä (OSS), jossa toimittaja laskuttaa arvonlisäveron ostajalta eikä yhteisömyynnin verottomuutta sovelleta.¹⁶⁵

Tärkeä osa uutta järjestelmää on yritysten mahdollisuus hakea luotettavan verovelvollisen (CTP) todistus. CTP-sertifikaatti kertoo toimittajalle, että kyseessä on luotettava yritys. Se tarkoittaa, että yritykseltä ei tarvitse laskuttaa arvonlisäveroa vaan voidaan soveltaa käännettyä verovelvollisuutta eli luottaa siihen, että ostaja tilittää veron kotimaassaan. Jos ostajalla ei ole CTP-sertifikaattia, myyjä tilittää veron käyttämällä OSS-järjestelmää oman maansa veroviranomaisen kautta kulutusmaahan.¹⁶⁶

4.2.3. Eteneminen

Euroopan komissio on tehnyt etenemisehdotuksia, jotta arvonlisäveron toimintasuunnitelman toteuttaminen onnistuisi. Vuonna 2016 joulukuussa komissio teki ehdotuksen rajat ylittävän sähköisen kaupankäynnin uudistamisesta ja yksinkertaistamisesta osana digitaalisia sisämarkkinoita. Viimeisin komission lausunto asiasta on joulukuulta 2018, jolloin komissio ilmoitti ehdotuksesta yksityiskohtaisille toimenpiteille, jotka helpottavat siirtymistä uuteen arvonlisäverojärjestelmään ja sen sääntöihin sähköisen kaupankäynnin osalta. Uudet sähköisen kaupankäynnin säädökset on sisällytettävä kansallisiin lakeihin osa 2019 ja loput 2021.¹⁶⁷

Joulukuussa 2016 komissio julkaisi myös direktiiviehdotuksen, joka käsitteli yleistä käänteisen verotuksen mekanismia. Mekanismilla pyritään vähentämään alv-petoksia hyväksymällä väliaikainen käänteisen verovelvollisuuden käyttö tilanteissa, joissa sitä ei normaalisti käytetä. Neuvosto pääsi sopuun käännetyn verovelvollisuuden mekanismin

¹⁶⁵ Merx ym. 2018; Euroopan komissio 2017a, KPMG 2017

¹⁶⁶ Merx, Gruson, Verbaan & van der Doef 2018

¹⁶⁷ Euroopan komissio 2018f; Bal 2019

soveltamisalasta ja -kriteereistä sekä sen kumoamisesta ja soveltamisen kestosta lokakuussa 2018.¹⁶⁸

Lokakuussa 2017 Euroopan komissio julkaisi ehdotuksen peruseriaatteista ja keskeisistä uudistuksista koskien EU:n alv-aluetta ja lopullista arvonlisäverojärjestelmää. Kyseessä olisi suurin ja kauaskantoisin EU:n arvonlisäverojärjestelmää koskeva muutos 25 vuoteen.¹⁶⁹ Komission tiedonannossa käsiteltiin ALV-toimintasuunnitelman jatkotoimia, ehdotusta neuvoston direktiivin muuttamisesta, neuvoston täytäntöönpanoasetuksen muuttamisesta ja asetuksen 904/2010 muuttamisesta. Tiedonanto sisältää yhteenvedon toteutetuista toimenpiteistä ja luetteloit seuraavat askeleet kohti lopullista järjestelmää.¹⁷⁰

Tavoitteena on saada muutos aikaan vuoteen 2022 mennessä. Uudistukset toteutetaan vaiheittain. Seuraava askel on toimittaa lainsäädäntöehdotus neuvoston jäsenvaltiolle hyväksyttäväksi ja Euroopan parlamentille konsultoitavaksi. Tarkoitus oli tehdä yksityiskohtainen lakiehdotus arvonlisäverojärjestelmän muutoksista 2018, jotta saadaan asia eteneeseen tarkoitettusti. Toukokuussa 2018 komissio julkaisi ehdotuksen arvonlisäverodirektiivin vaatimista yksityiskohtaisista teknisistä muutoksista, joilla täydennetään vuoden 2017 ehdotusta parantaa nykyistä arvonlisäverojärjestelmää. Komissio arvioi, että järjestelmä uudistus vaatii noin 200 muuttamista kaikista 408 artiklasta.¹⁷¹

Tiedonannossa viitataan sen yhteydessä annettuihin lainsäädäntöehdotuksiin, joilla vahvistettaisiin lopullisen ALV-järjestelmän keskeiset periaatteet. Luetellaan myös marraskuussa 2017 annettavat lainsäädäntöehdotukset ALV-kantojen uudistamisesta, yksinkertaistamispaketti pk-yritysten kustannusten vähentämiseksi ja hallinnollisesta yhteistyöstä viranomaisten välillä EU:ssa.¹⁷²

¹⁶⁸ Euroopan komissio 2016b; Euroopan komissio 2018c

¹⁶⁹ Euroopan komissio 2017a

¹⁷⁰ Valtioneuvosto 2017b

¹⁷¹ Euroopan komissio 2017a; Deloitte 2018a

¹⁷² Valtioneuvosto 2017b; Merckx ym. 2018

Ehdotukset yksinkertaisemmista alv-säännöistä pienille ja keskisuurille yrityksille sekä luoda joustavammat mahdollisuudet jäsenvaltioille vaihtaa erilaisten tuotteiden verokantoja komissio esitti vasta tammikuussa 2018. Alun perin ehdotukset oli tarkoitus esittää 2017¹⁷³. Saman vuoden toukokuussa esitettiin komission direktiivin muutosehdotukset vapaaehtoisen käännetyn verovelvollisuuden mekanismista ja nopean reagoinnin mekanismista alv-petosten torjunnassa sekä lopullisen arvonlisäverojärjestelmän toimintaa ja soveltamista koskevista yksityiskohtaisista teknisistä toimenpiteistä¹⁷⁴.

Komission 2017 antamat lainsäädäntöehdotukset sisältävät lopullisen järjestelmän keskeisten yleisperiaatteiden vahvistamisen, luotettavaksi tunnustettu verovelvollinen -käsitteen käyttöönoton ja neljä tavan yhteisökauppaa koskevaa lyhyen aikavälin muutosta, jotka tulevat voimaan vuodesta 2020. Lyhyen aikavälin muutokset ovat call-off varastoista tehtyjen toimitusten yksinkertaistaminen, ketjukaupan yksinkertaistaminen EU:ssa, alv-tunnisteen ehdottomuus ja näyttövaatimusten yhteiset säännöt. Yhteisökaupan dokumentaatiota koskevat yhteiset säännöt säädetään asetustasolla, joka on jäsenvaltioissa suoraan sovellettavaa oikeutta.¹⁷⁵

Marraskuussa 2017 komissio antoi ehdotuksensa jäsenvaltioiden välisen hallinnollisen yhteistyön päivitetystä säännöistä alv-petosten torjunnan tehostamiseksi. Joulukuussa 2018 komissio ehdotti vielä kahta lisätoimenpidettä hallinnollisen yhteistyön lisäämiseksi. Toimenpiteillä pyritään lisäämään yhteistyötä veroviranomaisten ja maksupalvelujen tarjoajien välillä.¹⁷⁶

Maaliskuussa 2019 ECOFIN hyväksyi komission joulukuussa 2018 julkaisemat ehdotukset sähköisenkaupan siirtymisestä uusiin sääntöihin, joita aletaan soveltaa vuoden 2021 alusta alkaen. Ehdotukset vaativat vielä parlamentin hyväksynnän. Muita ECOFIN:n hyväksymiä ehdotuksia ovat lyhyen aikavälin tavoitteet, joiden on tarkoitus tulla voimaan

¹⁷³ Euroopan komissio 2018a; Euroopan komissio 2018b; Duffy 2017

¹⁷⁴ Euroopan komissio 2018c; Euroopan komissio 2018d

¹⁷⁵ Valtioneuvosto 2017a; KPMG 2018; Merckx ym. 2018

¹⁷⁶ Euroopan komissio 2017b; Euroopan komissio 2018e; Duffy 2017

vuoden 2020 alusta, sekä e-julkaisujen verokantoja ja yleistä käännettyä verovelvollisuutta koskevat komission ehdotukset.¹⁷⁷

4.3. Toimintasuunnitelman hyväksytyt muutokset

4.3.1. Yleinen käännetty verovelvollisuus

Yleisen käännetyn verovelvollisuuden mekanismilla (GRCM) on tarkoitus auttaa jäsenvaltioita, joihin alv-petokset vaikuttavat eniten. Mekanismi on väliaikainen petosten torjuntakeino, kunnes saadaan kattavampi koko EU:n laajuinen ratkaisu tilanteeseen. Tiettyjä jäsenvaltioita ovat itse pyytäneet väliaikaisen mekanismin käyttöönottoa. Lupaa soveltaa yleistä käännetyn verovelvollisuuden mekanismia haetaan EU:lta ja se myönnetään vain valtioille, jotka vastaavat tiukkoja kriteereitä. Mekanismia voidaan soveltaa maan sisäiseen tavaroiden ja palvelujen hankintaan, kun niiden määrä ylittää määritetyt kynnsarvot.¹⁷⁸

Käytännössä käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen parantaa muita enemmän petoksille altistuvien jäsenmaiden mahdollisuuksia ennaltaehkäistä alv-petoksia, kunnes saadaan pysyvä ratkaisu petosten ja alv-vajeen poistamiseksi. Käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen on tiukkojen ehtojen alainen ja jäsenvaltion tulee ne täyttää ennen kuin lupaa käännetylle verovelvollisuudelle voidaan hakea. Edot käyvät ilmi artiklan 199c luonnoksesta, joka olisi tarkoitus liittää arvonlisäverodirektiiviin.¹⁷⁹

Artiklan 199c alkuperäinen luonnos määrittelee väliaikaisen petosten torjuntamekanismin käytön 30.6.2022 saakka. Sen mukaan jäsenvaltiot voivat mekanismin avulla määrittää verovelvolliseksi tavaroiden tai palvelun vastaanottajan, kun suoritus ylittää 10 000 euron kynnsarvon. Lisäksi artiklaluonnos määrittelee hyvin tiukasti petosriskin tason ja

¹⁷⁷ Deloitte 2019; KPMG 2018

¹⁷⁸ Euroopan unionin neuvosto 2018

¹⁷⁹ Euroopan unionin neuvosto 2018

karusellipetosten vaikutuksen alv-vajeeseen sekä monet muut seikat, joiden olisi täytävä ennen kuin lupaa yleiseen käännetyn verovelvollisuuden mekanismiin voidaan hakea.¹⁸⁰

Direktiivin muutosehdotusta ja artiklaluonnosta ei hyväksytty alkuperäisessä muodossaan, vaan lokakuussa 2018 onnistuttiin pääsemään kompromissiin GRM-mekanismien soveltamishdoista. Direktiivimuutosta on käsitelty useasti ja alkuperäiseen luonnokseen on tehty tarkentavia muutoksia. Lopullisessa sopimuksessa suoritusten kynnsarvoksi on nostettu 17 500 euroa ja artiklan 199c 1b-kohdan sanamuotoa on muutettu.¹⁸¹

Käytännössä GRM-mekanismien soveltamiseen lupaa komissiolta voivat hakea jäsenmaat, joiden alv-vajeesta 25 prosenttia johtuu karusellipetoksista eikä niitä ole onnistuttu vähentämään muilla keinoilla ja voidaan arvioida GRM-mekanismien käyttöönoton hyödyt 25 prosenttia rasiusta suuremmiksi. Vastaanotettuaan ja arvioituaan kaikki tarvittava informaation komissio esittää neuvostolle ehdotuksen luvan myöntämiselle, jos valtio täyttää artiklan 199c kriteerit.¹⁸²

Luvan saaneet jäsenvaltiot voivat soveltaa yleistä käännettyä verovelvollisuutta tavaroiden ja palveluiden kotimaisiin suorituksiin, jotka ylittävät 17 500 euron kynnsarvon. Valtiolla on oltava toimivat sähköiset raportointijärjestelmät ja velvoitteet kaikille verovelvollisille. Raportoinnin on katettava erityisesti suoritusten toimittajat tai vastaanottajat, joihin mekanismia sovelletaan tehokkaan toiminnan varmistamiseksi ja seuraamiseksi.¹⁸³

4.3.2. Lyhyen aikavälin parannukset

Lyhyen aikavälin parannukset tulevat voimaan vuoden 2020 alusta. Niiden tarkoitus on yksinkertaistaa ja selventää EU:n yhteistä arvonlisäverojärjestelmää ennen lopullisen järjestelmän käyttöönottoa. Lyhyen aikavälin parannuksilla halutaan varmistaa järjestelmän

¹⁸⁰ Euroopan komissio 2016b

¹⁸¹ Euroopan unionin neuvosto 2018

¹⁸² Euroopan unionin neuvosto 2018

¹⁸³ Euroopan unionin neuvosto 2018

mahdollisimman tehokas toiminta jo ennen, kuin lopulliset uudistukset saadaan osaksi lainsäädäntöä.¹⁸⁴

Lyhyen aikavälin parannuksista kolme ovat mahdollisia vain CTP-yrityksille. Siten luotettavan verovelvollisen -käsite on tärkeä lyhyen aikavälin parannusten osalta. CTP tulee olemaan tärkeä osa myös lopullista arvonlisäverojärjestelmää. Luotettavaksi verovelvolliseksi pääsevät vain yritykset, jotka on perustettu EU:ssa. Lisäksi yrityksellä ei saa olla aiempia rikoksia, yrityksen sisäisten kontrollien tulee olla tehokkaita ja yrityksen tulee olla vakavarainen.¹⁸⁵

Ensimmäinen lyhyen aikavälin parannus koskee call-off-varastoja. Call-off-varastot ovat järjestelyjä, joissa tavarantoimittajan tavarat varastoidaan asiakkaan tai kolmannen osapuolen tiloihin tai toimittajan omiin tiloihin lähelle asiakasta. Toimittaja pysyy tavaran omistajana, mutta asiakkaalla on oikeus hakea tavaraa varastosta, jolloin omistusoikeus siirtyy ostajalle. Arvonlisäverotuksessa käytännön ongelma syntyy siitä, että kyseessä on yhteisökauppa ja rajat ylittävä toiminta, mutta omistusoikeuden muuttuessa kyseessä on jäsenvaltion sisäinen tavaran myynti. Toimittaja on velvollinen rekisteröitymään verovelvolliseksi maahan, jossa varasto sijaitsee.¹⁸⁶

Ratkaistakseen arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymiseen toisessa jäsenmaassa liittyvän käytännön ongelman komissio on hyväksynyt call-of-varastojen yksinkertaistamista koskevat säännöt. Käytännössä yksinkertaistaminen toimii siten, että asiakkaan ottaessa tavaraa varastosta tilanne käsitellään yhteisöhankintana. Toisin sanoen jätetään huomioidematta se, että tavarat on kuljetettu toiseen jäsenvaltioon aiemmin eikä kaupan yhteydessä. Silloin toimittajan ei ole tarpeen rekisteröityä verovelvolliseksi varaston sijaintimaahan. Sääntöä voidaan soveltaa, kun seuraavat ehdot täyttyvät: molempien osapuolien tulee olla luotettavien verovelvollisten asemassa, toimittajalla ei voi olla kiinteää toimipaikkaa kohdemaassa ja asiakkaan on oltava arvonlisäverovelvollinen kohdemaassa.¹⁸⁷

¹⁸⁴ Merx ym. 2018; KPMG 2018

¹⁸⁵ Merx ym. 2018

¹⁸⁶ Merx ym. 2018

¹⁸⁷ Merx ym. 2018

Toinen lyhyen aikavälin parannus liittyy ketjukaupan yksinkertaistamiseen EU-kaupassa. Nykyisen lainsäädännön mukaan ketjukaupassa voi olla ainoastaan yksi jäsenvaltioiden välinen toimitus ja muiden on oltava yhden jäsenmaan sisäisiä toimituksia. Käytännössä se aiheuttaa ongelmia tilanteissa, jossa ketjukauppaan liittyy useampi rajat ylittävä toimitus ja on päätettävä, mihin toimitukseen 138 artiklaa sovelletaan. Samoin kolmikantakaupassa kuljetuksen kohdistaminen toiseen myyntiin on hankalaa, kun keskimäinen verovelvollinen järjestää tavaroiden kuljetuksen. Ketjukaupan osalta on siis tarve parantaa lainsäädäntöä oikeusvarmuuden lisäämiseksi osapuolille.¹⁸⁸

Yksinkertaistamissääntö sisältyy arvonlisäverodirektiivin artiklaan 138a, jossa A:n ja B:n välinen toimitus on aina käsiteltävä rajat ylittävänä, kun molemmat osapuolet ovat luotettavia verovelvollisia (CTP). Ketjukaupan yksinkertaistamiseen liittyy kaksi ehtoa, joiden on täytyttävä. Osapuolelle A ilmoitetaan aina kohdemaata, jonne tavarat toimitetaan, ja B on tunnistettava verovelvolliseksi siinä maassa. Toinen rajat ylittävä toimitus käsitellään paikallisena toimituksena sen kohdemaassa.¹⁸⁹

Kolmas lyhyen aikavälin parannus koskee yhteisökaupan verottomaan myyntiin liittyvien todistusvelvoitteiden yksinkertaistamista. Nykyisessä järjestelmässä yhteisömyynnin verottomuus vaatii, että myyjä voi todistaa tavaran omistusoikeuden siirtyneen ostajalle, tavaroiden kuljetuksen toiseen jäsenmaahan liittyvän kauppaan ja ostajan ilmoitusvelvollisuuden rajat ylittävstä EU-kaupasta kohdemaassa. Nämä ovat olennaiset vaatimukset yhteisömyynnin verottomuudelle. Erityisen tärkeää on materiaalsiin vaatimuksiin vastaaminen. Tavaran toimittajan täytyy todistaa, että tavara on kuljetettu toiseen jäsenvaltioon. Arvonlisäverotusta koskevat säännökset eivät sisällä määräyksiä tähän liittyen ja EUT:ssa on käsitelty myynnin verottomuuden todistamiseen liittyviä tilanteita, koska todistamiseen vaadittavat seikat voivat olla epäselviä.¹⁹⁰

Sääntöjen yksinkertaistamiseksi ja helpottamiseksi on ehdotettu kahta CTP-asemaan liitettävää olettaa. Ensinnäkin, kun myyjä on luotettavaksi verovelvolliseksi hyväksytty,

¹⁸⁸ Merckx, ym. 2018

¹⁸⁹ Merckx ym. 2018

¹⁹⁰ Merckx ym. 2018

voidaan olettaa, että tavarat on kuljetettu toiseen jäsenvaltioon, kun myyjä ilmoittaa niin todellisuudessa tapahtuneen ja hänellä on todiste, kuten kuitti tai kuljetusasiakirja. Toiseksi, voidaan olettaa, että myynti täyttää verottoman yhteisömyynnin vaatimukset, kun ostaja, joka on CTP-asemassa, ilmoittaa tavaran siirtyneen jäsenmaasta toiseen hänen tai toisen osapuolen toimesta. Myyjä tarvitsee ostajalta kirjallisen lausunnon todisteeksi tavaroiden siirtymisestä sekä kaksi todistetta, kuten kuitin ja kuljetusasiakirjan.¹⁹¹

Neljäs parannus koskee arvonlisäveronumeron aineellisia edellytyksiä. Nykyisessä järjestelmässä yhteisömyynnistä on tehtävä yhteenvetoilmoitus, jossa on muun muassa ostajan arvonlisäveronumero. Veroviranomaiset saavat yhteenvetoilmoituksen kautta ostajan alv-numeron, jonka avulla voidaan VIES-järjestelmän kautta ilmoittaa yhteisömyynti. Kyseessä on täysin muodollinen eikä olennainen vaatimus yhteisömyynnin verottomuuden soveltamisessa.¹⁹²

Jatkossa, kun lyhyen aikavälin parannukset on otettu käyttöön, yhteisömyynnin verottomuuden hyväksyminen edellyttää, että myyjällä on toimiva ja voimassa oleva ostajan arvonlisäverotunnus. Alv-numerosta tulee pakollinen vaatimus, joka lisätään Arvonlisäverodirektiivin artiklaan 138, ennen kuin yhteisömyyntiin voidaan soveltaa verottomuutta.¹⁹³

4.3.3. Sähköisen kaupankäynnin uudistaminen

Sähköisen kaupankäynnin lainsäädännön uudistaminen toteutetaan kahdessa vaiheessa. Ensimmäisen vaiheen toimenpiteet otettiin käyttöön vuonna 2015. Siihen sisältyi televiestintä-, yleisradiotoiminta- ja sähköisten (TBE) palveluiden lainsäädännön uudistaminen. Toinen vaihe koskee tavaroiden ja palveluiden kaukomyyntiä, kun loppuasiakas sijaitsee EU:ssa. Komissio hyväksyi toisen vaiheen 2017 ja sen toimenpiteet otetaan käyttöön 2021.¹⁹⁴

¹⁹¹ Merckx ym. 2018

¹⁹² Merckx ym. 2018

¹⁹³ Merckx ym. 2018

¹⁹⁴ Euroopan komissio 2018f

Ensimmäisessä vaiheessa otettiin käyttöön yksinkertaistettu järjestelmä ilmoittaa ja maksaa arvonlisäveroa yrityksen ja kuluttajan välisessä TBE-palveluiden kaupassa¹⁹⁵. Vuodesta 2015 järjestelmän käyttöönoton jälkeen näiden palvelujen verotus on tapahtunut ostajan sijoittautumisvaltioon. Kyseessä on arvonlisäveron erityisjärjestelmä (Mini One Stop Shop, MOSS), jota yritykset voivat käyttää, kun myyvät tele-, lähetys- tai sähköisiä palveluja kuluttajille sellaisessa EU-maassa, jossa yrityksellä ei ole kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa.¹⁹⁶

Toisen vaiheen arvonlisäveron sähköisen kaupankäynnin paketti on tärkeä osa komission digitaalisten sisämarkkinoiden strategiaa. Helpotetaan rajat ylittävää kauppaa, pyritään estämään petoksia ja turvaamaan reilu kilpailu. Uusi lainsäädäntö sisältää arvonlisäveron erityisjärjestelmän parantamisen ja laajentamisen kattamaan myös tavaroiden kaukomyynnit EU:sta sekä kaukomyynnin kolmansista maista.¹⁹⁷

Toinen vaihe toteutetaan vähitellen, osa muutoksista vuonna 2019 ja loput 2021. Vuoden 2019 alusta otettiin käyttöön MOSS-järjestelmän parannuksia, joilla pyritään muun muassa yksinkertaistamaan arvonlisäverovelvoitteita. Vuoden 2019 tammikuusta eteenpäin erityisjärjestelmän käytöllä on ollut kynnsarvo, jonka alle jäävät pienet myynnit eivät kuulu järjestelmän piiriin. Vuonna 2021 laajennetaan MOSS-järjestelmää OSS-järjestelmäksi (One Stop Shop), mikä vaatii IT-järjestelmien mukauttamista ja kehittämistä sopivaksi arvonlisäverotuksen tarkoituksiin. Laajentamisen myötä erityisjärjestelmä kattaisi saman kohtelun myös tavaroiden myynnissä kuluttajille EU:ssa.¹⁹⁸

Näiden sähköisen kaupan lainsäädännön uudistusten hyötyjä ovat rajat ylittävän kaupan helpottuminen ja sitä kautta säästöjen noudattamisesta aiheutuneiden kustannusten väheneminen. Muutokset parantavat EU:ssa toimivien yritysten mahdollisuuksia kilpailla

¹⁹⁵ Euroopan komissio 2018f

¹⁹⁶ Verohallinto 2014c

¹⁹⁷ Euroopan komissio 2018f

¹⁹⁸ Euroopan komissio 2018f; Garbett 2018; Duffy 2017

EU:n ulkopuolisten yrityksin kanssa, kun ne eivät veloita arvonlisäveroa. Lisäksi arvonlisäverosta kertyvien tuottojen arvioidaan kasvavan.¹⁹⁹

4.4. Toimintasuunnitelma yhteisökaupassa

Toimintasuunnitelman tavoitteena on luoda modernimpi arvonlisäverojärjestelmä, joka olisi yhteisökaupan osalta yksinkertaisempi, petosriskiltään pienempi ja yrityksille helpokäyttöisempi. Lyhyen aikavälin parannuksilla tulee olemaan yhteisökaupan sääntöjä yhtenäistävä ja oikeusvarmuutta lisäävä vaikutus. Ennen parannuksien käyttöönottoa on kuitenkin vaikea tietää, millainen yksinkertaistava vaikutus niillä todellisuudessa on, johon erityisesti luotettavan verovelvollisen (CTP) käsitteen käyttöönotosta.²⁰⁰

CTP-sertifikaatin käyttöönoton vaikutus petoksiin on myös vaikeasti arvioitavissa. Luotettavan verovelvollisen asemassa oleva yritys voi hyödyntää käännettyä verovelvollisuutta, mikä muodostaa nykyisessä järjestelmässä mahdollisuuden petoksille. Jäsenvaltioiden valvonta ja luotettavan verovelvollisen aseman myöntämisen kriteerien noudattaminen on siis petosriskin pienentämisessä tärkeässä roolissa. Ainakin CTP-luokittelu vaikeuttaa petosten suorittamista.²⁰¹

Kokonaisuudessaan yhteinen järjestelmä kaikkien EU:n sisäisten toimien verotuksessa tulee olemaan todella suuri ja vaativa järjestelmä, mikä aiheuttaa kustannuksia ja työtä jäsenvaltioille. Siten sellaisen järjestelmän synty on vielä hyvin epävarmaa ja on tärkeää, että nykyiseen järjestelmään tehdään nopeampia parannuksia lähitulevaisuudessa. Kuluttajille suuntautuvassa kaupassa tavoitteiden toteuttamisessa ollaan paljon pidemmällä ja

¹⁹⁹ Euroopan komissio 2018f

²⁰⁰ Merkx ym. 2018

²⁰¹ Merkx ym. 2018

lähempänä todellisuutta. Siirtyminen OSS-järjestelmään kuluttajakaupassa vaikuttaa onnistuvan todennäköisemmin kuin yritysten välisen kaupankäynnin laajentaminen määränpääperiaatteelle perustuvaan järjestelmään.²⁰²

Mielenkiintoista toimitasuunnitelman ehdottamassa lopullisessa järjestelmässä on, että rajat ylittävän kaupan verotus perustuu määränpääperiaatteelle. Määränpääperiaatteen soveltaminen toteutetaan niin, että toimittaja ilmoittaa ja tilittää veron. Nykyisessä järjestelmässä ostaja on verovelvollinen käänteisen verovelvollisuuden nojalla ja noudattaa oman valtionsa verolainsäädäntöä. Myös lopullisessa järjestelmässä verotus tapahtuu määränpäämaahan verokantaa ja sääntöjä noudattaen, mutta toimittaja hoitaa arvonlisäveron ilmoittamisen ja tilittämisen oman valtionsa veroviranomaisten avustuksella.²⁰³

Lopullisessa arvonlisäverojärjestelmässä rajat ylittävien toimien verottaminen perustuu siten pitkälti jäsenvaltioiden viranomaisten yhteistyölle. Toistaiseksi monet jäsenvaltiot ovat epäileväisiä suunnitellun järjestelmän toimivuudesta, koska käytännössä se tarkoittaa, että jäsenvaltiot luottavat verojensa keräämisen toisen valtion viranomaisille. Tilastollisesti verojen keräämisen tehokkuudessa eri jäsenvaltioissa voi olla suuriakin eroja. Esimerkiksi Suomi on yksi tehokkaimmista verojen kerääjistä, joten tehokkuus saattaa kärsiä, kun kerääminen jää rajat ylittävässä kaupassa toisen jäsenvaltion kontolle.²⁰⁴

²⁰² International Tax Review 2017; Merkx ym. 2018

²⁰³ International Tax Review 2016; Merkx ym. 2018

²⁰⁴ International Tax Review 2016; Merkx ym. 2018

5. YHTEENVETO

Tutkimuksen pääasiallisena tavoitteena on selvittää, miten komission arvonlisäveron toimintasuunnitelmassa on huomioitu tasapuolisuus ja neutraalisuus rajat ylittävien ja kotimaisten tapahtumien arvonlisäverotuksessa. Toimintasuunnitelman vaikutuksien määrittämisessä on pitänyt ensinnäkin selvittää, mitkä ovat komission tavoitteet, joihin toimintasuunnitelmalla pyritään, eli millainen lopullinen järjestelmä sen avulla halutaan luoda. Tutkielman kannalta on ollut kartoittaa sitä, millaisia heikkouksia on nykyisessä järjestelmässä, koska juuri ne arvonlisäveron toimintasuunnitelman tulisi korjata.

Tutkimuksen rajauksen kannalta tärkeää on tutkia sitä, miten nykyisen järjestelmän heikkoudet osaltaan vaikuttavat verokohtelun tasapuolisuuteen ja kotimaisten sekä rajat ylittävien toimitusten neutraalisuuteen. Jotta voidaan selvittää, miten toimintasuunnitelma korjaa heikkouksia neutraalisuuden toteutumiseksi, on määriteltävä se, miten erilainen verokohtelu ilmenee ja vaikuttaa yritysten hankintapäätöksiin.

Tutkimuksessa nykyisen järjestelmän heikkouksien on todettuun juontuvan osittain siitä, että päätöksen teko EU:ssa on vaikeaa, johtuen yksimielisyyden vaateesta, kun luodaan uusia säännöksiä. Nykyinen järjestelmä on kompromissi, joka vain perustuu komission alkuperäiseen ehdotukseen. Komission ja jäsenvaltioiden tavoitteissa on eroja, mikä aiheuttaa sen, ettei komission tavoitteiden hyväksyminen yksimielisesti onnistu.²⁰⁵

Komission tavoitteet ovat sisämarkkinalähtöisiä ja arvonlisäverotuksen toimivuus on tärkeä osa toimivia sisämarkkinoita. Toimiva verotus vaatisi yhteisiä verokantoja ja enemmän yhteneviä sääntöjä sekä käytäntöjä jäsenvaltioiden arvonlisäverotuksessa. Arvonlisävero on alun perin taloudellinen instrumentti, joten myös arvonlisäverotuksen tarkoitus eroaa komission tavoitteista. Toisaalta myös sisämarkkinalähtöisten tavoitteiden, kuten rajatarkastusten ja tullien poistamisen toteuttaminen, aiheuttaa osaltaan järjestelmässä heikkouksia. Kokonaisuudessaan nykyisen järjestelmän heikkoudet ovat monen eri tekijän summa.²⁰⁶

²⁰⁵ International Tax Review 2016

²⁰⁶ Kristoffersson & Rendhal 2016

Toimintasuunnitelman tavoitteena on luoda EU:n yhteinen arvonlisäveroalue poistamalla nykyisen järjestelmän heikkouksia. Näitä heikkouksia ovat petosalttius, monimutkaisuus ja hajanaisuus, hallinnollinen taakka sekä järjestelmän hidas kehittyminen teknologian kehitykseen verrattuna. Tutkimuksessa selviää, että arvonlisäverotuksen tasapuolisuuteen vaikuttavat erityisesti järjestelmän monimutkaisuus ja hajanaisuus sekä rajat ylittäviin tilanteiden korkeampi hallinnollinen taakka.²⁰⁷

Yhteisöhankintoja tutkimalla on tehty johtopäätöksiä siitä, että arvonlisäverotukseen liittyvä hallinnollinen taakkaa ja järjestelmän monimutkaisuus näkyy EU:n sisäkaupassa. Tarkastelemalla kahden erilaisen hankintatilanteen arvonlisäverokohtelua selviää, että verokohteluun liittyvät useat seikat, joilla on vaikutusta siihen, kummalle osapuolelle velvollisuudet jakautuvat. Olennainen huomio, joka yhteisöhankintoja tutkimalla on tehty, on se, että tapahtuman verokohtelun monimutkaisuus on useamman seikan muokkaama lopputulos eikä sen tasapuolisuus suoraan riipu ainoastaan siitä, luokitellaanko myynti tai hankinta kotimaiseksi vai tapahtuvaksi jäsenvaltiosta toiseen.

Tavallisen yhteisömyynnin tai -hankinnan verokohtelu eroaa kotimaisesta, koska sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Silloin myyjälle aiheutuu enemmän hallinnollista taakkaa noudattaessaan säännösten mukaisia dokumentaatiovaatimuksia myynnin verotomuuden varmistamiseksi. Samalla ostajalle siirtyy verovelvollisuus, jota ei kotimaisesta hankinnasta seuraisi, ja EU:n tavarantoimituksiin liittyvä intrastat-ilmoitusvelvoite, jolla seurataan vientejä ja tuonteja EU-alueella, kun tulleja ei ole. Toisaalta puhtaasti kotimaisiin urakkasopimuksiin tai rakentamiseen sovelletaan käännteistä verovelvollisuutta, mikä luo samalla tavalla lisätaakkaa ostajalle. Lisäksi tapahtumat, jotka noudattavat yhteisöhankintojen tavanomaista kaavaa, jota myös tutkielmassa käytetty hankinta A noudattaa, ovat verokohtelultaan samanlaisia.

Tutkimuksessa on huomattu, että eurooppalaisessa arvonlisäveromallissa verotuksen tehokkuutta hankaloittaa se, että siihen kuuluu eri maita, joiden välisiä tapahtumia haluttaisiin komission näkökulmasta kohdella kotimaisina. Se tuntuisi mahdolliselta siirtymällä

²⁰⁷ Euroopan komissio 2016a

uuden maailman mallien kaltaiseen veropohjaan. Jäsenmaat eivät hyväksy liian harmonisoituja säännöksiä.

Komission arvonlisäveron toimintasuunnitelma vaikuttaa tutkimuksen perusteella kunnianhimoiselta aivan kuten alkuperäinen ehdotus nykyisestä arvonlisäverojärjestelmästä. Silloin komissio ja jäsenvaltiot tyytyivät kompromissiin, koska komission ehdotukselle ei saatu yksimielistä hyväksyntää. Toimintasuunnitelman osalta ei voida vielä varmasti sanoa, millaiseen lopputulokseen päästään ja hyväksyvätkö kaikki jäsenmaat lopulliseen arvonlisäverojärjestelmään liittyvät direktiiviehdotukset.

Ehdotus on kuitenkin edennyt sellaiseen vaiheeseen, että osa ehdotuksista on hyväksytty ja otettu käyttöön tai aletaan implementoida kansalliseen lainsäädäntöön lähitulevaisuudessa. Yksi hyväksytyistä ehdotuksista on lyhyen aikavälin parannukset ja sen myötä luotettavan verovelvollisen asema yhteisökaupassa. Luotettavan verovelvollisen asema on tärkeä lopullisessa järjestelmässä, koska ostaja voi olla verovelvollinen yhteisöhankinnoistaan vain, kun tälle on myönnetty kyseinen asema. Yritykset, joille sitä ei ole myönnetty tai jotka eivät ole hakeneet luotettavan verovelvollisen asemaa, eivät ole verovelvollisia nykyiseen tapaan, vaan myyjä laskuttaa ja tilittää veron.

Myyjän verovelvollisuus yhteisömyynneistään perustuu EU:n yhteiselle järjestelmälle, jossa verot tilitettäisiin oman maan verohallinnolle ja siirrettäisiin määränpäamaahan. Järjestelmästä ei ole vielä päätetty eikä sen toteuttaminen ole täysin ongelmaton. Jäsenvaltioille yhteinen järjestelmä kotimaisille ja rajat ylittävälle EU:n sisäkaupalle on kallis toteuttaa. Se aiheuttaa jäsenvaltiolle kustannusten lisäksi työtä sekä kyseessä olisi laaja järjestelmä, joka vaatii uutta teknologiaa toimiakseen tehokkaasti. Lisäksi ei voida varmasti sanoa, että kyseinen järjestelmä vastaisi toimintasuunnitelman tavoitteisiin yksinkertaisesta ja johdonmukaisesta arvonlisäverojärjestelmästä. Yhteinen järjestelmä kotimaisten ja rajat ylittävien tilanteiden verotuksessa ei tarkoita, että sääntöjen ja velvoitteiden muodostama kynnys poistuisi.

Tutkimuksen perusteella huomattiin, että tavallinen yhteisöhankinta (hankinta A) aiheuttaa käännetyn verovelvollisuuden vuoksi verovelvollisuuden ostajalle ja vaatii myyjältä tuntemusta verottoman myynnin tosivevaatimuksista. Kynnys rajat ylittävään toimintaan

vaikuttaa hankinnan A perusteella matalalta, mutta vaatii selvitystä niin toimittajalta kuin ostajaltakin. Lopullisessa järjestelmässä mikään ei muuttuisi, jos ostaja hakeutuu luotettavaksi verovelvolliseksi. Muussa tapauksessa myyjä tilittäisi verot OSS-järjestelmän kautta omalle veroviranomaiselleen, joka välittää sen määränpäävaltiolle.

Hankinnan A osalta lopullisen järjestelmän käyttöön otolla olisi yksinkertaistava vaikutus ostajalle. Myyjän verovelvollisuus olisi verrattavissa kotimaiseen kauppaan, mutta vaatisi määränpäämaan verokantojen tuntemista. Lisäksi OSS-järjestelmä työllistäisi veroviranomaisia huomattavasti enemmän, mutta tavoitteena onkin vähentää nimenomaan yritysten taakkaa. Lopullinen järjestelmä mahdollistaa kaksi erilaista tapaa arvonlisäverotukselle, mikä ei vaikuta yksinkertaista. Toisaalta kahden järjestelmän avulla voidaan alentaa petosriskiä ja kynnystä rajat ylittävään kauppaan.

Tutkimuksessa käytetty hankinta B on monimutkaisempi. Se kuvastaa tilannetta, jossa kauppaan liittyy useita osapuolia eri jäsenvaltioista ja EU:n ulkopuolella. Hankintoja tutkimalla ilmenee, kuinka monia asioita rajat ylittävässä kaupassa on otettava huomioon ja miten verotukselliset seikat vaikuttavat kokonaisuuteen. Hankinnassa B merkittäväksi muodostui kotimaan käänteisen verovelvollisuuden soveltuminen ja arvonlisäverolain 63 §. Tilanne, jossa tavarat ja palvelut tulevat EU:n jäsenvaltioista, mutta myyjänä toimii EU:n ulkopuolelle sijoittautunut yritys, on monimutkainen. Kun kyseessä on laitteen asennus ja luovutus Suomessa, käsitellään tilanne kuitenkin myyntinä Suomessa.

Tilanteen monimutkaisuus syntyy AVL 63 §:n säädöksestä, jonka mukaan kohdemaassa myyjän asentamaa toimitusta ei käsitellä yhteisöhankintana vaan kohdemaan myyntinä. Ilman asennusta tavarankäyttöön sovellettaisiin kolmikantakaupan erityissäännöstä, kun kyseessä olisi puhtaasti EU-hankinta. AVL 63 §:ä sovellettaessa myyjän on rekisteröidyttävä verovelvolliseksi kohde maahan, mikä aiheuttaa hallinnollista taakkaa ja vaatii kohdemaan verolainsäädännön tuntemista. Toisaalta hankinnan B arvonlisäverotus on täysin verrattavissa kotimaisiin tilanteisiin.

Toimintasuunnitelman vaikutus hankinnan B kaltaisissa tilanteissa on hyvin pieni, koska hankinta ei ole verotuksessa rajat ylittävä EU-hankinta eikä toimintasuunnitelma vaikuta

AVL 63 §:n soveltamiseen. Kokonaisuudessaan toimintasuunnitelma vaikuttaa onnistuvan petosten torjumisessa paremmin kuin muissa tavoitteissaan. Komissiolla on tiedossa, mikä luo järjestelmän petosalttiuden, jolloin on helpompi asettaa konkreettisia tavoitteita siitä, mitä täytyy muuttaa, jotta petokset eivät ole enää mahdollisia. Petosten torjunnassa voidaan myös laskea muutosten rahallista arvoa, joka varmasti vaikuttaa suhteessa muihin tavoitteisiin. Muut toimintasuunnitelman kulmakivet eivät muodostu yhtä konkreettiseksi ja selkeiksi, mikä tekee todellisten vaikutusten arvioinnin vaikeammaksi. Tutkimuksen perusteella vaikuttaa myös siltä, että petosriskin pienentäminen on tavoitteista tärkein ja toteutetaan osittain muiden tavoitteiden kustannuksella.

Esimerkiksi johdonmukaisuuden ja yksinkertaisen järjestelmän näkökulmasta lopullinen tilanne, jossa yhteisöhanke verotetaan käytännössä kahdella eri tavalla riippuen siitä, onko kyseessä luotettu verovelvollinen vai ei, vaikuttaa pikemminkin monimutkaisemmalta kuin alkuperäinen käännettyyn verovelvollisuuteen perustuva yhteisöhankintojen verotus. Petosten valossa nykyinen käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen ei voi jatkua ja ratkaisuksi on kehitetty kaksi vaihtoehtoista ratkaisua.

Se, miksi lopullinen arvonlisäverojärjestelmä ei perustu ainoastaan myyjän verovelvollisuudelle vaan vaatii vaihtoehtoisen mahdollisuuden luotettavan verovelvollisen asemassa oleville yrityksille, jää epäselväksi. OSS-järjestelmällä onnistuttaisiin parantamaan johdonmukaisuutta rajat ylittävien ja kotimaisten tapahtumien verotukseen, koska sen myötä myyjä olisi molemmissa verovelvollinen, kuitenkin rajat ylittävässä toiminnassa olisi edelleen huomioitava kohdemaan lainsäädäntö. Lopullisen täysin samankaltaisen verotuksen tiellä on siten järjestelmien hajanaisuus eli jäsenmaiden toisistaan eroava lainsäädäntö.

Hallinnollisen taakan osalta OSS-järjestelmä poistaa verovelvollisuuden yhteisöhankinnan tekijältä eli tekee ostosta verotuksen osalta kotimaiseen verrattavan. Rajat ylittäviin toimiin liittyvät ilmoitusvelvollisuudet, jotka eivät suoranaisesti liity arvonlisäverotukseen, mutta aiheuttavat hallinnollista rasitetta verrattuna kotimaisiin toimiin. Myyjän hallinnollinen rasite muuttuu tositteita koskevien säädösten aiheuttamasta selvitystaakasta

myyntimaan verokantojen selvittämiseen. Järjestelmä, jossa hyödynnetään sekä OSS-järjestelmää että CTP-asemaa, vaatii säännösten ja kaupan toisen osapuolen tuntemista, jotta voidaan tietää, milloin myyjä tai ostaja on yhteisökaupassa verovelvollinen.

LÄHDELUETTELO

Andersson, Edward (2006). *Johdatus vero-oikeuteen* [online]. 13. painos. Alma Talent Oy. ISBN 978-952-14-2878-4. Saatavana internetistä: <[https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/JAJBFXHUG#kohta:JOHDATUS\(\(20\)VERO-OIKEUTEEN\(\(20\)\)>](https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/JAJBFXHUG#kohta:JOHDATUS((20)VERO-OIKEUTEEN((20))>)

Asia News Monitor [online] (2016). European Union: Council conclusions on the VAT action plan and on VAT fraud. 30.5.2016. Saatavana World Wide Webistä: <https://search-proquest-com.proxy.uwasa.fi/docview/1791981057/>

Bal, Aleksandra (2019). Germany: New VAT Compliance Obligations for Online Platforms. In: *EC Tax Review 2/2019*, 114–119. Saatavana World Wide Webistä: <<http://www.kluwerlawonline.com.proxy.uwasa.fi/abstract.php?area=Journals&id=ECTA2019014>>

Bettendorf, Leon & Sijbren Cnossen (2015). The Long Shadow of the European VAT, Exemplified by the Dutch Experience. In: *Finanz-Archiv: Zeitschrift für Gesamte finanzwesen*, 118-139. Saatavana World Wide Webistä: <<https://search-proquest-com.proxy.uwasa.fi/docview/1674425112>>

Deloitte (2018a). *European Commission releases detailed proposal for definitive VAT system* [online]. Belgia: Deloitte. Saatavana World Wide Webistä: <<https://www.taxathand.com/article/9753/European-Union/2018/European-Commission-releases-detailed-proposal-for-definitive-VAT-system>>

Deloitte (2018b). *Intrastat guide 2018* [online]. Belgia: Deloitte. Saatavana World Wide Webistä: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/be/Documents/tax/183788%20DELOITTE%20Intrastat%20Guide%202018_LR.PDF>

De La Feria, R (2018). The Definitive VAT system: Breaking with Transition. In: *EC Tax Review*. Saatavana World Wide Webistä: <<http://eprints.whiterose.ac.uk/129385/3/RdlF-Editorial-ECTaxReview2018%20-%20final.pdf>>

Duffy, David (2017). VAT Matters. In: *Accountancy Ireland*, 60–61. Saatavana World Wide Webistä: <<https://search-proquest-com.proxy.uwasa.fi/docview/1919074305>>

ETY (1957). Euroopan talousyhteisön perustamissopimus [online]. Saatavana World Wide Webistä: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=LEGIS-SUM%3Axy0023>>

Euroopan komissio & Euroopan unionin neuvosto (1992). Treaty on European Union [online]. Saatavana World Wide Webistä: <https://europa.eu/european-union/sites/europa.eu/files/docs/body/treaty_on_european_union_en.pdf>

Euroopan komissio (2004). *Proposal for a Council Directive on the common system of value added tax* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <[https://www.eumonitor.eu/9353000/1/j4nvke1fm2yd1u0_j9vvik7m1c3gyxp/vkcweeeq965e/v=s7z/f=/com\(2004\)246_en.pdf](https://www.eumonitor.eu/9353000/1/j4nvke1fm2yd1u0_j9vvik7m1c3gyxp/vkcweeeq965e/v=s7z/f=/com(2004)246_en.pdf)>

Euroopan komissio (2010). *GREEN PAPER - On the future of VAT - Towards a simpler, more robust and efficient VAT system* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <<http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2010/EN/1-2010-695-EN-F1-1.Pdf>>

Euroopan komissio (2011). *Komission tiedonanto Euroopan parlamentille, neuvostolle ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle arvonlisäveron tulevaisuudesta kohti yksinkertaisempaa, vakaampaa ja tehokkaampaa sisämarkkinoiden tarpeisiin suunniteltua alv-järjestelmää* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <[http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com\(2011\)0851_/com_com\(2011\)0851_fi.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2011)0851_/com_com(2011)0851_fi.pdf)>

Euroopan komissio (2013). *Guide to the VAT mini One Stop Shop* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/taxud-2013-01228-02-01-en-ori-00-en.pdf>

Euroopan komissio (2015). *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions - A Digital Single Market Strategy for Europe* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0192&from=EN>>

Euroopan komissio (2016a). *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European economic and social committee on an action plan on VAT. Towards a single EU VAT area – Time to decide* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_en.pdf>

Euroopan komissio (2016b). *Proposal for a council directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the temporary application of a generalized reverse charge mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_811_en.pdf>

Euroopan komissio (2016c). *VAT factsheet* [online]. Saatavana World Wide Webissä: <europa.eu/rapid/attachment/IP-16-1022/en/VAT_factsheet.pdf>

Euroopan komissio (2017a). *European Commission proposes far-reaching reform of the EU VAT system* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3443_en.htm>

Euroopan komissio (2017b). *Amended proposal for a council regulation amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_administrative_cooperation_proposal_en.pdf>

Euroopan komissio (2018a). *Proposal for a council directive amending Directive 2006/112/EC as regards rates of value added tax* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/18012018_proposal_vat_rates_en.pdf>

Euroopan komissio (2018b). *Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the special scheme for small enterprises* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/18012018_proposal_vat_smes_en.pdf>

Euroopan komissio (2018c). *Proposal for a council directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the period of application of the optional reverse charge mechanism in relation to supplies of certain goods and services susceptible to fraud and of the Quick Reaction Mechanism against VAT fraud* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/25_05_2018_proposal_on_the_period_of_application_of_the_optional_reverse_charge_mechanism_vat_en.pdf>

Euroopan komissio (2018d). *Proposal for a council directive amending Directive 2006/112/EC as regards the introduction of the detailed technical measures for the operation of the definitive VAT system for the taxation of trade between Member States* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/25_05_2018_proposal_on_detailed_technical_measures_for_the_operation_of_the_definitive_vat_system_en.pdf>

Euroopan komissio (2018e). *Proposal for a council directive amending Directive 2006/112/EC as regards introducing certain requirements for payment service providers* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_payment_service_providers_2018_812_en.pdf>

Euroopan komissio (2018f). *Modernising VAT for cross-border e-commerce* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce_en>

Euroopan unionin neuvosto (2018). *Agreement on general reverse charge mechanism* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <<https://www.consilium.europa.eu/media/36519/st12565-en18.pdf>>

Eurostat (2017). *National requirements for the Intrastat system 2018 edition*. Luxembourg: Publications Office of European Union. Saatavana World Wide Webistä: <<https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/8512202/KS-07-17-102-EN-EN.pdf/736c4a50-c240-4144-b087-4fa6aece8ee0>>

Eurostat (2018). *Taxation in 2017 – Tax-to-GDP ratio up to 40.2% in EU. A one-to-two ratio across Member States*. 28.11.2018. Saatavana World Wide Webistä: <<https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/9409920/2-28112018-AP-EN.pdf/54409e5e-6800-4019-b7c1-580797a67001>>

EY (2015). *Implementing the destination principle to intra-EU B2B supplies of goods – Feasibility and economic evaluation study* [online]. Luxembourg. Saatavana World Wide Webistä: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/ey_study_destination_principle.pdf>

Fedeli, Silvia & Francesco Forte (2009). *EU VAT frauds. European Journal of Law and Economics*. New York etc. 143-166 s. Saatavana World Wide Webistä: <<https://search-proquest-com.proxy.uwasa.fi/docview/861387381>>

Garbett, Jessica (2018). *New VAT MOSS exemption from January 2019* [online]. United Kingdom: Whitefield Tax. Saatavana World Wide Webistä: <<https://www.whitefieldtax.co.uk/new-vat-moss-exemption-from-1-january-2019/>>

Hakapää, Sari (2008). *Sähköinen verohallinto – Automatisoitu arvonlisäverotusmenettely* [online]. Vaasa: Vaasan yliopisto. 267 s. ISBN 978-952-476-246-5. Saatavana World Wide Webistä: <https://www.univaasa.fi/materiaali/pdf/isbn_978-952-476-246-5.pdf>

Hannula, Antti; Kai Kilpinen & Torsti Lakari (2015). *Säätiö – käytännön käsikirja* [online]. 1. painos. Helsinki: Alma Talent Oy. ISBN 978-952-14-2663-6. Saatavana World Wide Webistä: <[https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/EAF-BDXFUG#kohta:S\(\(e4\)\(\(e4\)ti\(\(f6\)\(\(20\)\(\(2013\)\(\(20\)k\(\(e4\)yt\(\(e4\)nn\(\(f6\)n\(\(20\)k\(\(e4\)sikirja\(\(20](https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/EAF-BDXFUG#kohta:S((e4)((e4)ti((f6)((20)((2013)((20)k((e4)yt((e4)nn((f6)n((20)k((e4)sikirja((20)>

Helminen, Marjaana (2018). *EU-vero-oikeus* [online]. 4. uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent Oy. ISBN 978-952-14-3669-7. Saatavana World Wide Webistä: <<https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/JAGBGXDTEB#kohta:EU-vero-oikeus>>

Institute for Fiscal Studies (2011). *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system*. Lontoo. Saatavana World Wide Webistä: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/report_evaluation_vat.pdf>

International Tax Review [online] (2012). The EU VAT system in a digital age. 12/2012. Saatavana World Wide Webistä: <<https://search-proquest-com.proxy.uwasa.fi/docview/1285531776?accountid=14797>>

International Tax Review [online] (2016). EU VAT Action plan: Heavier burden for businesses? 12.6.2016. Saatavana World Wide Webistä: < <https://search-proquest-com.proxy.uwasa.fi/docview/1811255999?accountid=14797>>

International Tax Review [online] (2017). 2018 to bring seismic VAT changes for EU and UK. 14.12.2017. Saatavana World Wide Webistä: < <https://search-proquest-com.proxy.uwasa.fi/docview/1987332116>>

Juanto, Leila; Anu Punavaara & Petri Saukko (2018). *Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus* [online]. 9. uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent Oy. ISBN 978-952-14-3480-8. Saatavana World Wide Webistä: <[https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/BAIBEXDTEB#kohta:II\(\(20\)Arvonlis\(\(e4\)vero\(:6\(\(20\)Poikkeukset\(\(20\)myynnin\(\(20\)verollisuudesta\(:6.2\(\(20\)Kiinteist\(\(f6\)nluovutukset\(:6.2.2\(\(20\)Verolliset\(\(20\)kiinteist\(\(f6\)toiminnat](https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/BAIBEXDTEB#kohta:II((20)Arvonlis((e4)vero(:6((20)Poikkeukset((20)myynnin((20)verollisuudesta(:6.2((20)Kiinteist((f6)nluovutukset(:6.2.2((20)Verolliset((20)kiinteist((f6)toiminnat)>

Kogels, Han (2011). Some Remarks on the Future of VAT. In: *EC Tax Review* [online], 260–262. Saatavana World Wide Webistä: <<http://www.kluwer-lawonline.com.proxy.uwasa.fi/abstract.php?area=Journals&id=ECTA2011030>>

KPMG (2017). *Euroopan komissio ehdottaa alv-järjestelmän uudistamista* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <<https://home.kpmg.com/fi/fi/home/Pinnalla/2017/11/euroopan-komissio-ehdottaa-alv-jaerjestelmaen-uudistamista.html>>

KPMG (2018). *ECOFIN reaches agreement on VAT rate e-books, quick fixes and reverse charge mechanism* [online]. Saatavana World Wide Webistä: < <https://home.kpmg/be/en/home/insights/2018/10/econfin-reaches-agreement-on-vat-rate-e-books--quick-fixes-and-r.html>>

Kristoffersson, Eleonor & Pernilla Rendahl (2016). *Text book on EU VAT*. 1. painos. Uppsala etc.: The authors and Iustus Förlag AB. 188 s. ISBN 978-91-7678-963-6.

Lockwood, Ben; David de Meza & Gareth Myles (1995). On the European Union VAT proposals: The superiority of origin. In: *Fiscal Studies* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <<https://search-proquest-com.proxy.uwasa.fi/docview/236837935?pq-origsite=primo>>

Merkx, Madeleine, John Gruson, Naomie Verbaan & Bart van der Doef (2018). Definitive VAT Regime: Stairway to Heaven or Highway to Hell? In: *EC Tax Review* [online]. Saatavana World Wide Webissä: <<http://www.kluwer-lawonline.com.proxy.uwasa.fi/abstract.php?area=Journals&id=ECTA2018009>>

Myrsky, Matti (2004). *Yleishyödyllisen yhteisön verotus*. Helsinki: WSOY. 360 s. ISBN 951-0-30001-2.

Myrsky, Matti (2013). *Suomen veropolitiikka*. Helsinki: Talentum Media Oy. 429 s. ISBN 978-952-14-1944-7.

Nieminen, Auvo; Raimo Anttila, Leena Äärilä, Mika Jokinen & Mikko Pikkujämsä (2019). Arvonlisäverotus. *Talentum fokus* [online]. Helsinki: Talentum Media Oy. ISBN 978-952-14-2343-7. Saatavana World Wide Webistä: <[OECD \(2017\). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017* \[online\]. OECD Publishing. Saatavana World Wide Webistä: <\[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page33\]\(https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page33\)>](https://fokus-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/HACBGXGTBF#kohta:ARVONLIS((c4)VEROTUS((20))></p>
</div>
<div data-bbox=)

Official Journal of the European Communities [online] (1987). Single European Act. 29.6.1987. Saatavana World Wide Webistä: <https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:a519205f-924a-4978-96a2-b9af8a598b85.0004.02/DOC_1&format=PDF>

Peczenik, Aleksander (1995). *Juridikens teori och metod*. painos 1:1. Stockholm etc.: Fritzes Förlag AB. 100 S. ISBN 91-38-50451-0.

Poniatowski, Grzegorz; Bonch-Osmolovskiy, Mikhail; Durán-Cabré, José María; Esteller-Moré, Alejandro; Śmietanka, Adam (2018). CASE Reports: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final. In: *CASE Network Studies and Analyses* [online]. Warsaw. Saatavana World Wide Webistä: <<https://search-proquest-com.proxy.uwasa.fi/docview/2137428465/?pq-origsite=primo>>

Raitio, Juha (2016). *Euroopan unionin oikeus* [online]. Helsinki: Talentum Media Oy. ISBN 978-952-14-2499-1. Saatavana World Wide Webistä: <[Rauhanen, Timo \(2015\). Laaja pohja ja yksi verokanta – visio tehokkaasta arvonlisäverosta. Teoksessa: *kansantaloudellinen aikakauskirja* \[online\]. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus. ISBN 978-952-274-160-8. Saatavana World Wide Webistä: <<https://www.taloustieteellinenyhdistys.fi/wp-content/uploads/2015/09/rauhanen.pdf>>](https://verkkokirjalyly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/CAXBBXAUHGH#kohta:EUROOPAN((20)UNIONIN((20)OIKEUS((20))></p></div><div data-bbox=)

Rother, Eila (2003). *Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus*. Helsinki etc.: WSOY lakitieto. 553 s. ISBN 951-670104-3.

Saukko, Petri (2005). *Arvonlisäveroryhmät*. Helsinki etc.: Edita Publishing Oy. 419 s. ISBN 951-37-4554-6.

Suomen tullit (2017). *Intrastat Suomessa vuonna 2017 – EU-maiden välisen kaupan tilastointi* [online]. Helsinki: Tullit. Saatavana World Wide Webistä: <

Takkinen, Riikka & Anna Kallunki (2016). Verotusmenettelyn uudistuksia vuonna 2017.

In: *Tax & Legal View* [online]. KPMG. Saatavana World Wide Webistä: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/fi/pdf/11/KPMG_Tax&Legal-View_216_low.pdf>

Tax Executive [online] (2017). TEI Responds to the European Commission's Public Consultation Regarding the Definitive VAT System for Business-to-Business Intra-/EU Transactions on Goods. Saatavana World Wide Webistä: <<https://search-proquest-com.proxy.uwasa.fi/docview/1967048008>>

Taxjournal [online] (2018). ECOFIN agrees VAT 'quick fixes'. 5.12.2018. Saatavana World Wide Webistä: <<https://www.taxjournal.com/articles/ecofin-agrees-vat-quick-fixes-05122018>>

Urpilainen, Matti (2012). *Vapaa liikkuvuus ja verosuvereniteetti Euroopan unionin sisämarkkinoilla*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus. 303 s. ISBN 978-952-246-4.

Valtiovarainministeriö (2018). *Valtioneuvoston kirjelmä eduskunnalle komission ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi (lopullisen ALV-järjestelmän tekniset säännökset)* [online]. Helsinki: Valtiovarainministeriö. Saatavana World Wide Webistä: <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/Kirjelma/Sivut/U_54+2018.aspx>

Valtioneuvosto (2017a). *Valtioneuvoston kirjelmä eduskunnalle ehdotuksista neuvoston direktiiveiksi ja asetuksiksi (arvonlisäverotuksen uudenaikaistaminen rajat ylittävässä sähköisessä kuluttajakaupassa)* [online]. Helsinki: Valtiovarainministeriö. Saatavana World Wide Webistä: <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/Kirjelma/Documents/U_72+2016.pdf>

Valtioneuvosto (2017b). *Valtioneuvoston kirjelmä eduskunnalle komission tiedonannosta sekä ehdotuksista neuvoston direktiiviksi ja asetuksiksi (lopullinen AVL-järjes-*

telmä) [online]. Helsinki: Valtiovarainministeriö. Saatavana World Wide Webistä: <https://valtioneuvosto.fi/paatokset/paatos?decisionId=0900908f8056f2a3>

Zídková, Hana & Jan Pavel (2018). What Causes the VAT Gap? In: *Ekonomicky Casopis* [online]. Bratislava. Saatavana World Wide Webistä: <https://search-proquest-com.proxy.uwasa.fi/docview/1864074648?accountid=14797>

Äärilä, Leena; Ritva Nyrhinen, Pekka Hyttinen & Kaisa Lamppu (2017). *Arvonlisävero-
tus käytännössä*. 11., uudistettu painos. Helsinki etc.: Alma Talent Oy. ISBN 978-
952-14-3045-9

VIRALLISLÄHTEET

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501

Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 9.9.2016/768

HE 88/1993. *Hallituksen esitys eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.*

HE 56/2014. *Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain ja Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain muuttamisesta.*

Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä.

Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011, annettu 15 päivänä maaliskuuta 2011, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä.

Tuloverolaki 30.12.1992/1535

Verohallinto (2010). *Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa* [online]. Saatavana World Wide Webistä: < https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48691/arvonlisaverotus_eutavarakaupass/>

Verohallinto (2013). *Kaukomyyntiä koskevat arvonlisäverosäännökset Suomessa* [online]. Saatavana World Wide Webistä: < https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48631/kaukomyyntia_koskevat_arvonlisaverosaan2/>

Verohallinto (2014a). *Arvonlisäverovelvollisen opas* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <https://www.edilex.fi/virallistieto/verohallinnon_ohjeet/2014_0627.html>

Verohallinto (2014b). *Ulkomaisen rekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48697/ulkomaalaisen_rekisterointi_arvonlisave2/>

Verohallinto (2014c). *Tietoa yritysverotuksesta. Arvonlisäveron erityisjärjestelmä (Mini One Stop Shop)* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/arvonlisaveron_erityisjarjestelma_mini_/>

Verohallinto (2016a). *Arvonlisäveron vähennysoikeudesta* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48359/arvonlisaveron_vahennysoikeudesta/>

Verohallinto (2016b). *Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48090/laskutusvaatimukset_arvonlisaverotukses3/>

Verohallinto (2017a). *Arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksen antaminen ja ilmoituksen korjaaminen* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48617/arvonlisaveron_yhteenvetoilmoituksen_an/>

Verohallinto (2017b). *Esimerkkejä EU-myyntien ja -ostojen ilmoittamisesta arvonlisäveroilmoituksessa* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48693/esimerkkeja_eumyyntien_ja_ostojen_ilmoi/>

Verohallinto (2017c). *Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus* [online]. Saatavana World Wide Webistä: < https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48625/rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovel3/ >

Verohallinto (2018). *Arvonlisäveron erityisjärjestelmä* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48094/arvonlis%C3%A4veron--erityisj%C3%A4rjestelm%C3%A4/>>

OIKEUSTAPAUKSET**Euroopan unionin tuomioistuin**

EUT C-412/04	Commission of European Communities v Italian Republic
EUT C-220/05	Jean Auroux and Others v Commune de Roanne
EUT C-267/08	SPÖ Landesorganisation Kärnten v Finanzamt Klagenfurt.
EUT C-410/17	Proceedings brought by A Oy request for a preliminary ruling from the Korkein hallinto-oikeus

Korkein hallinto-oikeus

KHO 2017:36

Keskusverolautakunta

KVL 011/2016