

Tavarakaupan arvonlisäverotus erityistilanteeseen Euroopan unionissa

Pro gradu –tutkielma

Jouka Kujala

Opiskelijanumero 177072

Itä-Suomen yliopisto

Yhteiskuntatieteiden- ja kaup-
patieteiden tiedekunta

Oikeustieteiden laitos

Ohjaaja Matti Myrsky

Tiivistelmä

ITÄ-SUOMEN YLIOPISTO

Tiedekunta		Yksikkö	
Yhteiskuntatieteiden ja kauppatieteiden tiedekunta		Oikeustieteiden laitos	
Tekijä			
Jouka Kujala			
Työn nimi			
Tavarakaupan arvonlisäverotus erityistilanteineen Euroopan unionissa			
Pääaine	Työn laji	Aika	Sivuja
Finanssioikeus	Pro gradu –tutkielma	27.7.2015	IX + 71 s. + 3 liitettä
Tiivistelmä			
<p>Suomen liittyminen Euroopan unioniin toi Suomen osaksi EU:n sisämarkkina-alueetta ja arvonlisäverojärjestelmää. Tavaroiden ja palveluiden vapaan liikkuvuuden ansiosta suomalaisten yritysten on ollut helpompi kansainvälistyä ja käydä kauppaa EU:n alueella.</p> <p>EU:n tavarakaupassa keskeisimmät termit ovat yhteisömyynti ja yhteisöhankinta. Tavarankäytön yhteisömyynnillä tarkoitetaan tavarankäytön myymistä jäsenvaltiosta toiseen kahden arvonlisäverovelvollisen välillä. Yhteisömyynti on vapautettu verosta, ja ostaja tekee tavarankäytön kuljetuksen päättymisvaltiossa verollisen yhteisöhankinnan käännetyn verovelvollisuuden perusteella.</p> <p>Tämän pro gradu – tutkielman aiheena on tarkastella EU:n yhteistä arvonlisäverojärjestelmää tavarakaupan osalta. Tutkielmassa keskitytään ketjukauppatilanteisiin, joissa tavara myydään useampaan kertaan peräkkäin jäsenvaltioiden välillä niin, että tavarankäytön kuljetus- ja laskutusvirta kulkevat eri reittejä. Tällaisissa tilanteissa kaupan osapuolille aiheutuu usein rekisteröitymisvelvollisuus toiseen jäsenvaltioon, mikä aiheuttaa yrityksille ylimääräisiä hallinnollisia kustannuksia ja näin ollen haittaa yritysten liiketoimintaa. Tämä ongelma on havaittu EU:n tasolla, ja jäsenvaltioihin on suunniteltu yhtenäistä arvonlisäveron ilmoittamismenettelyä, jolla yritykset voivat ilmoittaa arvonlisäveron kaikkiin EU:n jäsenvaltioihin yhden kanavan kautta.</p>			
Avainsanat			
Arvonlisävero, yhteisöhankinta, yhteisömyynti, kolmikantakauppa			

SISÄLLYS

LÄHTEET.....	IV
LYHENNELUETTELO	VIII
KUVIOT JA TAULUKOT	IX
1 JOHDANTO	1
1.1 Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä.....	1
1.2 Tutkimusaihe, tutkimusongelma, aiheen rajausta ja tutkimusmetodi.....	3
1.3 Tutkielmassa käytettävä lähdemateriaali	6
2 EUROOPAN UNIONIN ARVONLISÄVEROJÄRJESTELMÄ.....	8
2.1 Yleistä arvonlisäverotuksesta.....	8
2.2 Arvonlisäverotuksen soveltamisala.....	9
2.3 Verovelvollisuus	10
2.3.1 Yleistä verovelvollisuudesta	10
2.3.2 Vapaaehtoinen hakeutuminen verovelvolliseksi.....	14
2.4 Alueellinen soveltamisala	15
2.5 Veron peruste	17
3 TAVARAKAUPAN ARVONLISÄVEROTUS.....	19
3.1 Euroopan unionin tavarakaupan arvonlisäverotuksen periaatteet.....	19
3.2 Yhteisöhankinta	20
3.2.1 Yleistä yhteisöhankinnoista	20
3.2.2 Tavarantoimitukset Suomeen	24
3.2.3 Kiinteä toimipaikka.....	27
3.2.4 Turvaverkkosääntö.....	29
3.2.5 Tavaroiden palauttaminen.....	31
3.3 Yhteisömyynti.....	32
3.3.1 Yleistä yhteisömyynneistä	32
3.3.2 Verovarastot	35
3.3.3 Ajallinen kohdistaminen ja laskutusmerkinnät	36

III

3.4 Myyntimaasäännökset.....	38
4 ERITYISTILANTEET.....	41
4.1 Uudet kulkuneuvot.....	41
4.2 Kaukomyynti.....	42
4.3 Käytetyn tavaran marginaaliverotus	44
4.4 Valmisteveron alaiset tuotteet.....	47
4.5 Ketjukauppatilanteet	48
4.5.1 Yleistä ketjukauppatilanteista	48
4.5.2 Kolmikantakauppa	49
4.5.3 Nelikantakauppa.....	53
5 ESIMERKKITAPAUKSIA JA OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ.....	57
5.1 Marginaaliverotus	57
5.2 Ketjukauppa	58
5.3 Karusellipetos.....	59
5.4 Euroopan unionin tuomioistuimen päätös C-446/13 (Fonderie 2A).....	60
5.5 Euroopan unionin tuomioistuimen päätös C-245/04 EMAG.....	63
5.6 Euroopan unionin tuomioistuimen päätös C-430/09 Euro Tyre	64
6 LOPUKSI.....	69
LIITTEET	

LÄHTEET**KIRJALLISUUS**

Auranen, Kirsti: Arvonlisäverotuksen erityiskysymyksiä. Tampere 2003.

De la Feria, Rita: VAT and the EC Internal Market: the Shortcomings of Harmonisation. Oxford University Centre for Business Taxation 2009.

Helminen, Marjaana: EU-vero-oikeus. Helsinki 2012.

Juanto, Eila – Saukko, Petri: Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 8. painos. Hämeenlinna 2014.

Juusela, Janne – Parkkola, Tommi: EU-uutiset. Verotus-lehti 1/2014, s. 98–102.

Kallio, Mika: Uusi tapaus korostaa EU-tavarakaupan arvonlisäverouudistuksen tarvetta. Tax & Legal View 1/2015, s. 22–25.

Kallio, Mika – Nielsen, Ari – Ojala, Marko – Sääskilahti, Juha: Arvonlisäverotus 2014. Juva 2014.

Myrsky, Matti: Ennakkopäätökset verotuksessa. Hämeenlinna 2011.

Mäkipää, Lea: Arvonlisävero (alv). Euroopan parlamentti 2008.

Nieminen, Auvo – Anttila, Raimo – Äärilä, Leena – Jokinen, Mika: Arvonlisäverotus. Sanomapro.fi 2015.

Sainio, Nina: Yritysjärjestelyt arvonlisäverotuksessa. Hämeenlinna 2011.

Rother, Eila: Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. Vantaa 2003.

Sirpoma, Pirita – Tannila, Eija: Arvonlisäverotus käytännönläheisesti. Helsinki 2014.

Tannila, Eija – Kukkonen, Jaana – Pääkkälä, Juho: Arvonlisäveron laskutus ja raportointi. Viro 2013.

Terra, Ben J.M – Wattel, Peter J.: European Tax Law. 6. painos. Kluwer Law International 2012.

Wolf, Redmar: VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective 2011.
 [https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=TAXI2011004]
 (25.6.2015).

Wolf, Redmar: VAT Pitfalls in Intra-EU Commodity Trade 2012.
 [http://www.bakermckenzie.com/files/Uploads/Documents/ITEM%202012%20Barcelona/ar_vat_pitfallsintraetrade_12.pdf] (16.5.2015).

Äärilä, Leena - Kallio, Mika - Aminoff-Lindblad, A-L: Arvonlisäverotus ulkomaankaupassa. Jyväskylä 1998.

Äärilä, Leena – Nyrhinen, Ritva: Arvonlisäverotus käytännössä. Porvoo 2013.

VIRALLISLÄHTEET

HE 88/1993 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

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

HE 363/2014 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain 3 ja 149 a §:n sekä kuitintarjoamisvelvollisuudesta käteiskaupassa annetun lain 2 §:n muuttamisesta.

Kauppa- ja teollisuusministeriön julkaisuja 14/2007: Pilottiselvitys arvonlisäverolainsäädännön yrityksille aiheuttamista hallinnollisista kustannuksista. Helsinki 2007.

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeet: Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta 6.5.2008.

KOM (1985) 310, lopull. Valkoinen kirja: Sisämarkkinoiden viimeisteleminen.

KOM (2013) 721, lopull. Ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta vakioidun arvonlisäveroilmoituksen osalta.

Verohallinnon syventävät ohjeet: Arvonlisäveron erityisjärjestelmä (Mini One Stop Shop) A56/200/2015.

Verohallinnon syventävät ohjeet: Arvonlisäverotuksen yhteenvedoilmoituksen laiminlyöntimaksu 2010 alkaen 1308/40/2009.

Verohallinnon syventävät ohjeet: Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa 1.1.2010.

Verohallinnon syventävät ohjeet: Esimerkkejä EU-myyntien ja -ostojen ilmoittamisesta arvonlisäveroilmoituksissa.

Verohallinnon syventävät ohjeet: Käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden marginaaliverotusmenettely 1.4.2010.

Verohallinnon syventävät ohjeet: Verovarasto arvonlisäverotuksessa 15.9.2000.

Verohallinnon tiedotteet: Verohallinnolta voi kysyä toisen EU:n jäsenvaltion arvonlisäverotuksesta 21.5.2015.

OIKEUSTAPAUKSET

Euroopan unionin yleinen tuomioistuin

C-89/81 Staatssecretaris van Financiën v. Hong Kong Trade Development Council (1982).

C-289/86 Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat v. Inspecteur der Omzetbelasting (1988).

C-343/89 Max Witzemann v. Hauptzollamt München-Mitte (1990).

C-354/03 Optigen Ltd v. Commissioners of Customs & Excise (2006).

C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd v. Commissioners of Customs & Excise (2006).

C-484/03 Bond House Systems Ltd v. Commissioners of Customs & Excise (2006).

C-245/04 EMAG Handel Eder OHG v. Finanzlandesdirektion für Kärnten (2006).

C-409/04 Teleos plc - Unique Distribution Ltd - Synectiv Ltd - New Communications Ltd - Quest Trading Company Ltd - Phones International Ltd - AGM Associates Ltd - DVD Components

VII

Ltd - Fonecomp Ltd - Bulk GSM Ltd - Libratech Ltd - Rapid Marketing Services Ltd - Earthshine Ltd - Stardex (UK) Ltd v. Commissioners of Customs & Excise (2007).

C-246/08 Komissio v. Suomi (2009).

C-536/08 Staatssecretaris van Financiën v. X (2010).

C-539/08 Staatssecretaris van Financiën v. fiscale eenheid Facet BV / Facet Trading BV (2010).

C-84/09 X v. Skatteverket (2010).

C-430/09 Euro Tyre Holding BV v. Staatssecretaris van Financiën (2010).

C-107/13 FIRIN OOD v. Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (2014).

C-446/13 Fonderie 2A v. Ministre de l'Économie et des Finances (2014).

Keskusverolautakunnan päätökset

KVL 11/2013 A60/8210/2012.

Korkein hallinto-oikeus

KHO 30.9.2009 t. 2390.

LYHENNELUETTELO

AVL	Arvonlisäverolaki
CLO	Central Liaison Office
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EY	Euroopan yhteisö
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KVL	Keskusverolautakunta
VAT	Value added tax

KUVIOT JA TAULUKOT

Kuvio 1. Yhteisömyynti

Kuvio 2. Kolmikantakauppa

Kuvio 3. Nelikantakauppa

Kuvio 4. Ketjukauppatilanne

Kuvio 5. Ketjukauppatilanne 2

Kuvio 6. Karusellipetos

Kuvio 7. Fonderie 2A

Taulukko 1. Marginaaliverotus käytetyn ajoneuvon kaupassa

1 JOHDANTO

1.1 Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä

Liikevaihtoverotuksen yhtenäistämistä alettiin puhua vuonna 1957 Rooman sopimuksen allekirjoittamisen yhteydessä, jolloin luotiin Euroopan talousyhteisö. Jäsenvaltioiden verojärjestelmien välisten erojen tasoittamista pidettiin välttämättömänä sisämarkkinatavoitteen saavuttamiseksi. Sisämarkkinoilla tarkoitetaan aluetta, jossa ei ole sisäisiä rajoja ja jossa henkilöt, tavarat, palvelut ja pääoma voivat liikkua vapaasti. Vapaan liikkuvuuden toteuttaminen tavaroiden ja palveluiden osalta edellyttää luopumista rajavalvonnasta jäsenvaltioiden rajoilla sekä fyysisten, teknisten sekä fiskaalisten kaupan esteiden poistamista.¹

Euroopan talousyhteisön jäsenvaltioiden liikevaihtoverojärjestelmiä alettiin yhtenäistää vuonna 1967 annetuilla ensimmäisellä (67/227/ETY)² ja toisella (67/228/ETY)³ neuvoston direktiivillä. Ensimmäinen direktiivi asetti jäsenvaltioille velvoitteen siirtyä laajapohjaiseen, kertaantumattomaan ja vaihdannan jokaisessa vaiheessa perittävään arvonlisäverotukseen.⁴

Toisessa direktiivissä määriteltiin arvonlisäverotusta koskeva aineellinen soveltamisala, veropohja sekä vähennysoikeus. Direktiivien tarkoitus oli avoimuuden saavuttaminen talousyhteisössä tekemällä vienti verottomaksi ja maahantuonti verolliseksi Euroopan talousyhteisön sisäisessä tavaroiden ja palveluiden kaupassa. Tavoitteena oli lisäksi luoda järjestelmä, joka mahdollistaisi tulevaisuudessa tullirajojen poistamisen jäsenvaltioiden väliltä.

Kuudes arvonlisäverodirektiivi (77/388/ETY)⁵ hyväksyttiin vuonna 1977. Sen tavoitteena oli yhtenäistää arvonlisäveron määräytymisperuste niin, että talousyhteisöön kuuluvat valtiot keräävät arvonlisäveroa samoista liiketoimista. Kuudes direktiivi korvasi toisen direktiivin antaen tätä huomattavasti yksityiskohtaisemmat säännökset yhtenäisestä arvonlisäverojärjestelmästä.⁶ Siinä säädettiin muun muassa jäsenvaltioiden yhteisestä arvonlisävero-

¹ HE 88/1993 vp, jakso 3.1.

² EYVL N:o L 71, 14.4.1967, s. 1301–1303.

³ EYVL N:o L 71, 14.4.1967, s. 1303–1312.

⁴ Mäkipää 2008.

⁵ EYVL N:o L 145, 13.6.1977, s. 1–40.

⁶ Mäkipää 2008.

pohjasta. Jäsenvaltioiden tuli panna kuudennen direktiivin säännökset kansallisesti täytäntöön 1.1.1978 mennessä. Direktiiviä on muutettu ja täydennetty lukuisia kertoja sen voimaantulon jälkeen.⁷

Vuonna 1985 Euroopan komissio julkaisi unionin yhteismarkkinoiden viimeistelyä koskevan valkoisen kirjan⁸, jonka kolmas osa koski verotuksellisten esteiden poistamista. Valkoista kirjaa seurasi useita säädösehdotuksia. Tähän syynä oli määräpaikkaperiaate, jonka mukaan arvonlisävero ja valmistevero tulee suorittaa sen valtion verokantojen mukaan, jossa loppukulutus tapahtuu. Lisäksi kerätyt verot maksetaan tämän valtion kassaan. Tapa, jolla toimintaa silloin hallinnoitiin, edellytti fyysisiä rajatarkastuksia.⁹

Kahdeksas neuvoston direktiivi (79/1072/ETY)¹⁰ annettiin 6.12.1979, ja se sisälsi säädökset jäsenvaltioiden välisten liikavaihtoverolainsäädäntöjen yhtenäistämisestä sekä ulkomaisille yrityksille maksettavan arvonlisäveron palauttamisesta. Direktiivissä säädettiin ns. ulkomaalaispalautuksesta. Sillä tarkoitetaan arvonlisäveron palauttamista toisiin yhteisömaihin sijoittuneille yrityksille, jotka eivät ole arvonlisäverovelvollisia siinä jäsenvaltiossa, jossa veronalaiset kustannukset ovat syntyneet.¹¹ Kolmastoista neuvoston direktiivi (86/560/ETY)¹² annettiin 17.11.1986, ja se koski niin ikään jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamista. Lisäksi se sisälsi yksityiskohtaiset säännöt yhteisön alueelle sijoittumattomille verovelvollisille suoritettavasta arvonlisäveron palautuksesta.

Tavaroiden maahantuonnin arvonlisäverottomuudesta on annettu kolme direktiiviä,¹³ joita on muutettu useita kertoja. Tullirajat poistettiin vuoden 1993 alussa yhteisömaiden välisiltä rajoilta, ja nämä direktiivit koskevat käytännössä pelkästään tuontia yhteisön ulkopuolisista maista.¹⁴ Sisämarkkina-alueella, jossa henkilöt, tavarat, palvelut ja pääoma voivat liikkua vapaasti, ja jossa on luovuttu rajavalvonnasta, tulee välillisen verotuksen olla yhtenäistä. Voimakkaat erot verotuksessa ja sen tasossa jäsenvaltioiden kesken olisivat johtaneet kilpailun vääristymiin. Tavaroiden ja palveluiden vapaa liikkuvuus edellytti myös sen ratkai-

⁷ *Äärilä – Kallio – Lindblad 1998*, s. 10.

⁸ *KOM (1985) 310 lopull.*

⁹ *Mäkipää 2008.*

¹⁰ *EYVL N:o L 331, 27.12.1979*, s. 11–19.

¹¹ *Äärilä – Nyrhinen - Lindblad 1998*, s. 10–11.

¹² *EYVL N:o L 326, 21.11.1986*, s. 40–41.

¹³ 83/181/ETY, 69/169/ETY sekä 78/1035/ETY.

¹⁴ *Mäkipää 2008.*

semista, miten sisämarkkinakaupassa voidaan toteuttaa sen jäsenvaltion verotusoikeus, jossa kulutus tapahtuu.¹⁵

Kuudes direktiivi korvattiin 28.11.2006 neuvoston direktiivillä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä (Recast VAT Directive, 2006/112/EY)¹⁶. Uusi direktiivi sisälsi kaikki kuudennen sekä ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin säännökset muutoksineen. Siihen oli myös lisätty relevantteja säännöksiä muualta lainsäädännöstä ja poistettu siihen kuulumatonta aineistoa. Neuvoston direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä eli niin kutsuttu arvonlisäverodirektiivi astui voimaan 1.7.2007.¹⁷

Suomesta tuli osa Euroopan unionin sisäistä kauppaa-alueetta sen liittyttyä Euroopan unioniin vuoden 1995 alusta. Suomen kansalliset markkinat ovat siitä lähtien olleet osa EU:n sisämarkkina-alueetta. Arvonlisäverojärjestelmä on käytössä jokaisessa EU-valtiossa. Tavaroiden ja palveluiden vapaa liikkuvuus on lisännyt huomattavasti jäsenmaiden välistä kauppaa. Kotimaisten yritysten kaupankäynti EU:n alueella on helpottunut, ja sitä kautta kasvanut huomattavasti siitä lähtien, kun Suomesta tuli Euroopan unionin jäsenvaltio.

1.2 Tutkimusaihe, tutkimusongelma, aiheen rajausta ja tutkimusmetodi

Euroopan unioniin liittyminen ja arvonlisäverojärjestelmän käyttöön ottaminen toi Suomen osaksi EU:n sisämarkkina-alueetta. Vapaan liikkuvuuden johdosta suomalaisten yritysten on ollut helpompaa kansainvälistyä ja käydä kauppaa EU:n alueella. Samalla ulkomaisia palveluntarjoajia ja tavarantoimittajia on tullut kotimarkkinoillemme huomattavasti enemmän.

EU:n arvonlisäverojärjestelmää koskevat säännöt edellyttävät, että jäsenvaltioissa sovelletaan yhdenmukaista arvonlisäverojärjestelmää. Sisämarkkina-alueella sovelletaan arvonlisäverotuksessa erityisiä sisä- eli yhteisökaupan sääntöjä. Tästä syystä Suomessa verovelvollisen yrityksen myynti jakautuu verolliseen kotimaan myyntiin, verottomaan myyntiin toiseen jäsenvaltioon ja verottomaan myyntiin yhteisön ulkopuolelle.

¹⁵ HE 88/1993 vp., jakso 3.1.

¹⁶ EUVL N:o L 347, 11.12.2006, s. 1–118.

¹⁷ Terra – Wattel 2012, s. 305.

Yhteisökaupan järjestelmässä luovuttiin rajavalvonnasta ja rajalla tapahtuvasta verotuksesta vuoden 1993 alusta alkaen. Tämä on edellyttänyt uutta verotus- ja valvontajärjestelmää, jonka tarkoituksena on turvata verotulojen kertyminen kulutusmaassa ja estää jäsenvaltioiden välillä vaihtelevista verokantojen eroista johtuvat kilpailuvääristymät ja väärinkäytökset.¹⁸

Tämän Pro gradu -tutkielman tarkoituksena on tarkastella Euroopan unionin sisäistä tavarakaupan arvonlisäverotusta. Keskityn tutkielmassani yhtenäisen arvonlisäverojärjestelmän syntymiseen, verovelvollisuuteen, yhteisöhankintoihin ja -myynteihin sekä EU-tavarakaupan erityistilanteisiin, joista tutkimuksen kannalta merkittävimpiä ovat ketjukauppatilanteet ja kolmikantakauppamenettely.

Toisessa luvussa käsitelen verovelvollisuutta, verollisia ja verottomia liiketoimia ja arvonlisäverojärjestelmän aineellista ja alueellista soveltamisalaa. Lisäksi käyn lyhyesti läpi EU:n arvonlisäverotuksellisia periaatteita. Arvonlisäverotuksen verokannat on rajattu kokonaisuudessaan tutkimuksen ulkopuolelle.

Kolmannessa luvussa käsitelen tavarakaupan arvonlisäverotusta EU:ssa. Luvussa keskityn enimmäkseen yhteisöhankinnan käsittelyyn ja myyntimaasäännöksiin. Yhteisöhankinnalla tarkoitetaan tavaran ostamista elinkeinonharjoittajalta, joka on toisessa EU-maassa merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, ja tavara kuljetetaan joko ostajan tai myyjän toimesta toiseen jäsenvaltioon. Yhteisömyynnillä tarkoitetaan tavaran myymistä toisen EU-maahan. Yhteisömyyntiä käsitelen suppeammin, koska yhteisömyynti on yhteisöhankinnan peilikuva. Lisäksi pidän yhteisöhankintojen käsittelyä tärkeämpänä niiden fiskaalisen merkityksen takia. Ulkomaankauppaa koskevassa käsitteistössä arvonlisäverotuksessa maahantuonnilla tarkoitetaan tuontia EU:n ulkopuolelta. Yhteisöhankinta on hankinta toisesta EU-valtiosta. Viennillä tarkoitetaan tavaratoimitusta EU:n ulkopuolelle, ja yhteisömyynti on myyntiä yhdestä EU-valtiosta toiseen EU-valtioon. Maahantuonti ja vienti jäävät tutkimuksen ulkopuolelle.

Myyntimaasäännökset ovat merkittävässä osassa EU-tavara- ja palvelukaupassa, koska niiden perusteella määritellään se, minkä maan verolainsäädäntöä myyntiin sovelletaan. Tutkielman kolmannen luvun lopussa käsitellään tavarakaupan myyntimaasäännösten li-

¹⁸ Nieminen – Anttila – Äärilä – Jokinen 2015.

säksi lyhyesti myös palvelukaupan myyntimaasäännöksiä, joihin tuli merkittävä muutos vuoden 2015 alusta alkaen koskien yksityisille henkilöille myytäviä tele- radio- ja televisiolähetys- ja sähköisiä palveluja. EU-palvelukauppa on muilta osin rajattu tutkimuksen ulkopuolelle.

Neljännessä luvussa käsittelen EU:n arvonlisäverotuksen erityistilanteita. Tässä tutkielmassa käsiteltäviin erityistilanteisiin kuuluvat uusien kulkuneuvojen hankinta, valmisteveron alaisten tuotteiden hankinta, kaukomyynti, marginaaliverotus ja ketjukauppatilanteet. Ketjukaupassa on kyse tilanteesta, jossa tavara myydään kahteen tai useampaan kertaan niin, että myyjä ei toimita tavaraa omalle ostajalleen, vaan jollekin seuraavista ostajista. Tavaravirta kulkee tällaisessa tilanteessa eri kautta kuin laskutusvirta. Tavarantoimittajan suorittama yhteisöostajalle tavarantoimituksen päättymisvaltiosta aiheuttaa varsinkin ketjukauppatilanteissa ostajalle velvollisuuden rekisteröityä verovelvolliseksi jossain muussa jäsenvaltiossa kuin kotimaassaan. Tästä voi usein aiheutua yrityksille ylimääräisiä kustannuksia sekä hallinnollista työtä.¹⁹

Viidennessä luvussa käsitellään esimerkkitapauksia sekä Euroopan unionin tuomioistuimen tuomioita, jotka koskevat lähinnä ketjukauppatilanteita. Pyrin esimerkkien ja oikeustapausten avulla hahmottamaan sitä, millaisia tulkintakysymyksiä ketjukauppatilanteissa voi aiheutua. Kuudes luku on yhteenveto tutkielmassa käsitellyistä aiheista ja tutkimuksen perusteella tekemistäni johtopäätöksistä.

Tutkielmassani tarkastelen arvonlisäverotusta Suomessa voimassa olevien kansallisten ja kansainvälisten säädösten avulla. Tutkimusmetodi on siis lainopillinen eli oikeusdogmaattinen. Suomen liittyminen Euroopan yhteisöön johti siihen, että Suomessa sovellettava oikeus muodostuu kansallisen oikeuden lisäksi EU-oikeudesta. Viranomaisten ja tuomioistuinten tulee huomioida ja soveltaa EU-oikeutta, joka tarkoittaa eurooppaoikeudellista lainsäädäntöä ja oikeuskäytäntöä. Tämä koskee veroviranomaisia sekä tuomioistuimia, jotka käsittelevät veroasioita.²⁰ Euroopan unionin tuomioistuimen (EUT) ratkaisuilla on merkitystä lain soveltamisessa, koska yhteisön oikeudella on ristiriitatilanteessa etusija suhteessa

¹⁹ *Äärilä – Kallio – Lindblad 1998*, s. 70.

²⁰ *Myrsky 2011*, s. 26.

kansalliseen lainsäädäntöön (etusijaperiaate).²¹ EUT on antanut runsaasti ennakkoratkaisuja arvonlisäverotukseen liittyen, ja pyrin käsittelemään niitä laajasti tässä tutkielmassa.

Tutkimuksessani olen pyrkinyt selvittämään etenkin ketjukauppatilanteiden osalta, missä tilanteessa yrityksen tulee rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi toiseen EU-jäsenvaltioon ja aiheuttaako tämä mahdollisesti esteitä yritysten liiketoimiin sisämarkkinoilla. Rekisteröityminen toiseen maahan verovelvolliseksi aiheuttaa etenkin pienille ja keskiuurille yrityksille merkittävästi työtä ja hallinnollisia kustannuksia. Yritysten on syytä kiinnittää suurta huomiota tällaisissa tilanteissa esimerkiksi maksu- ja ilmoitusvelvollisuuksiinsa muissa EU-maissa harjoittaessaan rajat ylittävää tavarakauppaa EU:n alueella.

Hallinnollisille kustannuksille on olennaista, että ne vaikuttavat suoraan yritysten liiketoimintaan negatiivisesti. Yritykset joutuvat käyttämään aikaa lainsäädännön edellyttämien velvoitteiden suorittamiseen, kuten lomakkeiden täyttämiseen, sen sijaan, että niihin käytetty aika voitaisiin käyttää yrityksessä tuottavaan toimintaan. EU:ssa on pyritty vähentämään tällaisia hallinnollisia rasitteita muun muassa parempaan sääntelyyn tähtäävällä politiikalla.²²

Arvonlisäverotuksesta on säädetty EU:n oikeudessa primäärioikeuden osalta lähinnä sopimuksessa Euroopan unionin toiminnasta (artiklat 110–113), ja sekundaarioikeudessa pääosin arvonlisäverodirektiivissä.

1.3 Tutkielmassa käytettävä lähdemateriaali

Tutkielmassa käytettävistä virallislähteistä merkityksellisin on arvonlisäverolaki (AVL, 1501/1993). Muista virallislähteistä tärkein on arvonlisäverodirektiivi. Lisäksi olen käyttänyt lähteinä useita Verohallinnon ohjeita, hallituksen esityksiä sekä EU-tuomioistuimen ratkaisuja.

²¹ *Myrsky 2011*, s. 28

²² *Kauppa- ja teollisuusministeriön julkaisuja 14/2007*, s. 17–18.

Kirjallisuuslähteistä merkittävimmissä osassa ovat Äärilä – Nyrhisen Arvonlisäverotus käytännössä (2013), Kallio – Nielsen – Ojala – Säaskilahden Arvonlisäverotus (2014) Juanto – Saukon Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus (2014).

2 EUROOPAN UNIONIN ARVONLISÄVEROJÄRJESTELMÄ

2.1 Yleistä arvonlisäverotuksesta

Arvonlisävero on yleinen kulutusvero, joka kohdistuu tavaroiden ja palveluiden kulutukseen. Verovelvollisia ovat myyjät vaihdannan eri vaiheissa. Lopullinen verorasitus tulee kuitenkin hyödykkeiden kuluttajille, koska vero sisältyy heidän ostamiensa tavaroiden ja palveluiden hintoihin. Kuluttajahinta sisältää veroa vain verokannan osoittaman määrän. Veron kertaantuminen ja piilevä verorasitus estetään sillä, että verovelvollisilla on oikeus vähentää omien tuotantopanostensa hankintahintoihin sisältyvä arvonlisävero.²³

Suomessa otettiin käyttöön arvonlisäverotus vuoden 1994 alusta lähtien, jolloin vanha liikevaihtoverolaki (559/1991) korvattiin arvonlisäverolailla (1501/1993). Suomi oli hakenut Euroopan yhteisön jäsenyyttä, joka edellytti arvonlisäverotuksen soveltamista. Muutos merkitsi yleisen kulutusverotuksen laajentumista kattamaan kaiken tavaroiden ja palvelujen kulutuksen muutamia yksittäisiä poikkeuksia lukuun ottamatta.

Suomen verojärjestelmää tuli muuttaa monilta osin Suomen tultua osaksi EY:n sisämarkkina-aluea, koska sisämarkkina-alueen arvonlisäverotuksessa tulee sovellettavaksi kotimaan kaupasta ja kolmansien maiden kaupasta eroavia erityisiä sisäkaupan säännöksiä. Esimerkiksi alkutuotevähennysjärjestelmästä²⁴ tuli luopua, ja alkutuottajat säädettiin verovelvollisiksi.²⁵

Yhteisökaupan arvonlisäverotusta valvotaan ns. VIES-järjestelmän (Value added tax Information Exchange System) avulla, jolla vaihdetaan ja kerätään tietoa. Järjestelmä on sähköinen ja siihen tallennetaan tiedot eri jäsenmaiden arvonlisäverovelvollisten *VAT-tunnisteista* sekä niiden voimassaolosta, verovelvollisten nimistä ja osoitteista. VIES-järjestelmään tallennetaan lisäksi verovelvollisten antamien ilmoitusten perusteella tiedot myynneistä toisiin jäsenvaltioihin ostajakohtaisesti. Järjestelmässä jokainen jäsenvaltio saa

²³ Nieminen – Anttila – Äärilä – Jokinen 2015.

²⁴ Alkutuotevähennysjärjestelmässä jalostamattomien alkutuotteiden myyminen alkutuotannosta oli vapautettu verosta.

²⁵ Juanto - Saukko 2014, s. 14.

käyttöönensä tiedot alv-velvollisten tekemistä *yhteisöhankinnoista*, ja niitä voidaan verrata verovelvollisten itse ilmoittamiin EU-ostojen tietoihin.²⁶

2.2 Arvonlisäverotuksen soveltamisala

EU:n arvonlisäverojärjestelmän veropohjan laajuuden voidaan yleisesti ottaen todeta käsittämään liiketoimintana harjoitetun tavaroiden ja palvelujen luovutuksen, mikäli tästä ei ole erikseen määrätty poikkeusta.

AVL:n mukaan tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpöä, kylmyyttä ja muita niihin verrattavia energiahyödykkeitä. Lisäksi kiinteistöjä pidetään tavarana lainsäädäntöteknisistä syistä, mutta kiinteistönluovutukset on pääosin vapautettu arvonlisäverosta. AVL:ssä kaikki, mikä ei ole tavaraa, ja mikä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa, on palvelua.

Arvonlisäverovelvollisuudesta säädetty vapautukset liittyvät lähinnä terveyden- ja sairaanhoitoon, sosiaalihuoltoon, koulutukseen, kulttuuriin, rahoitus- ja vakuutustoimintaan, arpa-jaisiin ja pelitoimintaan, asuintarkoitukseen tapahtuvaan vuokraukseen sekä muiden kiinteistöjen kuin rakennustonttien ja uudisrakennusten luovutuksiin. Tiettyjen poikkeuksien kohdalla jäsenvaltiolla on oikeus asettaa yksityisoikeudellisten yhteisöjen toiminnan verottomuudelle erilaisia ehtoja. Tällainen ehto voi olla esimerkiksi, että kyseessä ei saa olla voittoa tavoitteleva yritys.

Arvonlisäverodirektiivin lähtökohtana on se, että valtioita, kuntia tai muita julkisyhteisöjä ei katsota arvonlisäverovelvollisiksi siltä osin, kuin toimintaa katsotaan harjoitettavan julkisen viranomaisen ominaisuudessa. Tämä sisältää tilanteet, joissa otetaan toiminnan yhteydessä vastaan palkkiota, maksua tai muuta vastiketta. Jäsenvaltioiden tulee määritellä, mitä toimintoja pidetään verottomina viranomaistoimina. Julkisyhteisöt ovat verovelvollisia kilpailuvääristymätilanteissa sekä eräiden toimialojen kuten veden, kaasun, sähkön, telepalvelujen, tavara- ja henkilökuljetusten sekä kaupallisuonteisen radio- ja televisiolä-

²⁶ Nieminen – Anttila – Äärilä – Jokinen 2015.

hetystoiminnan osalta siitä huolimatta, että toiminta katsottaisiin muussa tapauksessa vi-ranomaistoiminnaksi.²⁷

2.3 Verovelvollisuus

2.3.1 Yleistä verovelvollisuudesta

Arvonlisäverolain 1 §:n mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muo-dossa Suomessa tapahtuvasta tavarain tai palvelun myynnistä, Suomessa tapahtuvasta tava-ran maahantuonnista, Suomessa tapahtuvasta tavarain yhteisöhankinnasta ja Suomessa ta-pahtuvasta 72 l §:ssä tarkoitettusta tavarain siirrosta varastointimenettelyssä. Verovelvol-lisuus voi syntyä myös ns. *oman käytön verotuksen* aiheuttavasta toiminnasta.

Arvonlisäverotuksessa verovelvollisina pidetään tavarain ja palveluiden myyntiä harjoit-tavia yrityksiä. Tämä tarkoittaa valmistus-, tukkumyynti- ja vähittäiskauppaportaan yrityk-siä (AVL 2 §). Lisäksi verovelvollisuus edellyttää, että myynti tapahtuu liiketoiminnan muodossa. Tämä tarkoittaa, että toiminta on jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä, sekä siihen sisältyy tavanomainen yrittäjäriski. Verovelvollisen tulee suorittaa valtiolle arvonlisäveroa. Verovelvollisuus voi syntyä myös oman käytön verotuksesta, kiinteistöhal-lintapalvelun omasta käytöstä ja henkilöstötarjoilun omasta käytöstä.

Kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä käytettiin termiä taloudellinen toiminta liiketoi-minnan sijaan. Korkein hallinto-oikeus (KHO) on katsonut oikeuskäytännössään, että kä-sitteet vastaavat toisiaan riittävässä määrin. Uudessa arvonlisäverodirektiivissä käytetään taloudellisen toiminnan sijaan liiketoiminnan käsitettä.

Kysymys siitä, mikä katsotaan direktiivissä mainittuna liiketoimintana, on monilta osin ratkaisematta EU-oikeudessa esimerkiksi nimellisen vastikkeen perimisen vaikutuksen osalta. Vastikkeellisuus on kuitenkin merkittävä osa liiketoiminnan määritelmää. EUT on ottanut asiaan kantaa 1.4.1982 antamassaan ratkaisussa C-89/81 Hong Kong Trade Deve-lopment Council, jonka mukaan toimintaa, jossa palveluita suoritetaan täysin ilman vasti-ketta, ei voida pitää direktiivissä tarkoitettuna liiketoimintana. KHO on ottanut asiaan kan-

²⁷ HE 88/1993 vp., osio 3.1.2.

taa muun muassa ratkaisussaan KHO 30.9.2009 T 2390, vuosikirja, jonka mukaan valtionosuuksin rahoitettu koulutustoiminta jätetään arvonlisäverotuksen ulkopuolelle, vaikka toimintaan saatavien valtionosuuksien määrä olisi taloudellisesti hyvinkin merkittävä.

Vastikkeellisuus edellyttää sitä, että luovutettava tavara tai suoritettava palvelu ja niistä saatava vastike ovat suorassa yhteydessä toisiinsa. Tapauksessa C-246/08 (Komissio vs. Suomi) EUT katsoi, että valtion oikeusaputoimiston suorittamien julkisten oikeusapupalveluiden ja oikeusapupalveluiden saajien maksamien osakorvausten välillä ei ole arvonlisäverotuksessa edellytettyä suoraa yhteyttä erityisesti, kun oikeusavun saajan maksaman omavastuuosuuden määrittämisessä huomioidaan oikeusavun saajan tulot ja varallisuus, eikä esimerkiksi oikeusaputoimiston suorittamaa työn määrää tai kyseessä olevan asian vaikeutta.²⁸

Arvonlisäverolaissa ei ole erikseen määritelty, mitä liiketoiminnan muodossa tapahtuvalla toiminnalla tarkoitetaan, mutta sitä on tarkennettu hallituksen esityksessä (HE 88/1993 Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi). Liiketoiminnan muodossa tapahtuvana toimintana pidetään ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavanomainen yrittäjäriski. Näitä kriteereitä tulee tulkita laajasti arvonlisäverotuksen neutraalisuustavoitteen toteuttamiseksi. Myynnin tulisi pääsääntöisesti katsoa tapahtuvan liiketoiminnan muodossa tilanteessa, jossa myytävät tavarat tai palvelut kilpailevat yleisillä markkinoilla muiden vastaavien hyödykkeiden kanssa.

Ansiotarkoituksella tarkoitetaan laajan tulkinnan mukaan muutakin taloudellisen hyödyn kuin voiton tavoittelua. Mikäli myynti tapahtuu omakustannehintaan, tulisi kiinnittää päähuomio toiminnan luonteeseen, esimerkiksi siihen, onko markkinoilla vastaavaa myyntiä ja tapahtuuko kyseinen toiminta kysyntä-tarjonta -tilanteessa. Hallituksen esityksessä tuotiin lisäksi esille, että liiketoiminnan muodossa tapahtuvaksi toiminnaksi pitää myös katsoa aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyväksikäyttämistä tulonsaantitarkoituksessa, joka on jatkuvaluonteista. Perinteisen voitontavoitteluarvioinnin ei pitäisi tulla kysymykseen esimerkiksi vuokraustoiminnan arvonlisäverollisuutta arvioitaessa.²⁹

Vähäistä liiketoimintaa harjoittava myyjä ei ole verovelvollinen, tai hänen verotukseensa sovelletaan huojennusmenettelyä (AVL 3 §). Myyjä ei ole verovelvollinen, jos tilikauden

²⁸ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääsکیlahti 2014, s. 20–21.

²⁹ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääsکیlahti 2014, s. 21.

liikevaihto on enintään 8 500 euroa. Muiden maiden jäsenvaltioiden arvonlisäverovelvollisuuden rajat on lueteltu liitteessä 3. Jos tilikausi on lyhempi tai pidempi kuin 12 kuukautta, tilikausi suhteutetaan vastaamaan 12 kuukauden liikevaihtoa. Muuntaminen tapahtuu kertomalla tilikauden verollinen liikevaihto 12:lla ja jakamalla se tilikauden täysien kalenterikuukausien lukumäärällä.

Myyjä on itse velvollinen arvioimaan, ylittääkö tilikauden myynti 8 500 euron rajan. Jos raja ylittyy, on koko tilikauden myynneistä suoritettava vero. Jos yrityksen liikevaihto on enintään 22 500 euroa, myyjä on oikeutettu ns. *alarajahuojennukseen*, jolla hän saa osan tilittämästään verosta huojennuksena takaisin. Huojennuksen saaminen edellyttää, että myyjälle muodostuu tilitettävää veroa. Jos myyjällä on esimerkiksi tilikauden aikana enemmän vähennettäviä veroja kuin myynnin veroja, hän ei ole oikeutettu alarajahuojennukseen.³⁰

Vähäistä liiketoimintaa harjoittavalla yrityksellä on kuitenkin oikeus päästä verovelvolliseksi hakemuksesta. Verovelvollisuuden johdosta vähäistä liiketoimintaa harjoittava elinkeinonharjoittaja voi poistaa tuotantopanoshankintoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden avulla. Liiketoimintaedellytys koskee myös vähäistä liiketoimintaa harjoittavaa myyjää, mikäli hän hakeutuu verovelvolliseksi.³¹

Verovelvollisuutta arvioitaessa toiminnanharjoittajan oikeudellisella muodolla ei ole lähtökohtaisesti merkitystä. AVL:ssä on kuitenkin useita yleistä verovelvollisuutta rajoittavia säännöksiä. Tiettyjen erityisryhmien harjoittaman taloudellisen toiminnan luonteen tai määrän sekä verovalvontaan ja veronsuorittamiseen liittyvien hallinnollisten syiden takia yleistä verovelvollisuutta on rajattu (AVL 3-6 § ja 14 §). Näillä verovelvollisuuden ulkopuolelle rajatuilla ryhmillä on kuitenkin oikeus hakeutua vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvollisiksi toiminnastaan, jota he harjoittavat liiketoiminnan muodossa.

EUT on linjannut, että tietyt laittomat liiketoimet on jätetty arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolelle. Esimerkiksi huumeiden maahantuontiin ja myyntiin³² tai väärennetyn rahan maahantuontiin³³ ei voida soveltaa arvonlisäverotusta. EUT on ottanut kantaa

³⁰ 1.1.2016 alkaen arvonlisäverovelvollisuuden alaraja nostetaan 10 000 euroon, ja alarajahuojennuksen ylärajan määrä 30 000 euroon (HE 363/2014 vp, s.1).

³¹ *Juanto – Saukko 2014*, s. 28.

³² Katso esimerkiksi EUT:n tuomio C-289/86 (Happy Family).

³³ EUT:n tuomio C-343/89 (Witzemann).

ratkaisuisaan C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum) ja C-484/03 (Bond House Systems) kantaa siihen, katsotaanko yritysten harjoittavan taloudellista (arvonlisäverollista) toimintaa niin sanotuissa *karusellipetos-tilanteissa*³⁴. Toisin kuin Iso-Britannian veroviranomaiset, EUT katsoi, että yhtiöiden toiminnan katsottiin olevan arvonlisäverodirektiivin alaista taloudellista toimintaa.³⁵

Verovelvollisuusaseman syntyminen ei yleensä edellytä viranomaisen rekisteröintitoimenpiteitä, vaan siihen liittyvät oikeudet ja velvollisuudet aktualisoituvat, kun harjoittaa lain mukaan arvonlisäverovelvollisuuden aiheuttavaa toimintaa. Poikkeuksena tästä on vapaaehtoinen verovelvollisuus (AVL 12 § ja 30 §), jolta edellytetään lisäksi hakemuksen tekemistä.

Ainoastaan nollaverokannan alaista toimintaa (palautukseen oikeuttavaa toimintaa) harjoittavan elinkeinonharjoittajan ei voida katsoa olevan verovelvollinen arvonlisäverolain systematiikan mukaisesti. Tällaista toimintaa harjoittava elinkeinonharjoittaja rekisteröityy kuitenkin arvonlisäverovelvollisten rekisteriin normaalisti, ja häntä koskevat samat oikeudet ja velvollisuudet kuin muita arvonlisäverovelvollisia (AVL 133 §:n 3 mom).³⁶

Verovelvollisuus velvoittaa tilittämään valtiolle veroa. Verovelvollinen on myös oikeutettu vähentämään arvonlisäverollista toimintaa varten tehtyihin ostoihin sisältyvä vero. Arvonlisäverovelvollisen toiminnan ei katsota alkavan silloin, kun ensimmäiset verolliset myynnit tapahtuvat, vaan jo silloin, kun ryhdytään tekemään valmistelevia toimia. Tämä tarkoittaa käytännössä tavaroiden ja palveluiden ostamista.³⁷

Arvonlisäverovelvollisuus syntyy pääsääntöisesti tavaran tai palvelun myymisestä. AVL 2 §:n 1 momentissa on lueteltu tilanteet, joissa verovelvolliseksi on poikkeuksellisesti määrätty hyödykkeen ostaja. Nämä poikkeustilanteet liittyvät *kolmikantakauppaan* (AVL 2 a §, kolmikantakauppaa käsitellään tarkemmin luvussa 4.4), verolliseen sijoituskullan myyntiin (AVL 8 a §), päästöoikeuksien myyntiin (AVL 8 b §), rakentamispalveluiden myyntiin toisille rakentamista harjoittaville elinkeinonharjoittajille (AVL 8 c §) ja romun ja jätteen myyntiin, jos ostaja on arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty elinkeinonharjoittaja

³⁴ Karusellipetoksista enemmän viidennessä luvussa.

³⁵ *Terra – Wattel 2012*, s. 310–311.

³⁶ *Kallio – Nielsen – Ojala – Sääsکیlahti 2014*, s. 43.

³⁷ *Kallio – Nielsen – Ojala – Sääsکیlahti 2014*, s. 42.

(AVL 8 d §). Ei-verovelvollisen ulkomaisen yrityksen Suomessa myymistä hyödykkeistä arvonlisäveron tilitysvelvollinen on yleensä hyödykkeen ostava elinkeinonharjoittaja (AVL 9 §).

Tavaran maahantuonnista verovelvollinen on tavaranhaltija (AVL 86 b §). Tämä koskee myös luonnollisia henkilöitä. Yksityishenkilön tai ei-arvonlisäverovelvollisen oikeushenkilön ei kuitenkaan tarvitse rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi pelkästään maahantuonnista, koska maahantuonnista suoritettava vero määrätään erikseen Tullin suorittamassa tullausmenettelyssä, ja veron kantaa Tulli. Yhteisöhankinnoista veron suorittamisvelvollisuus on kaikilla yhteisöillä ja yhtymillä, jos hankinnat ylittävät yhteisöhankintojen kynnyksirajan. Kynnyksiraja on Suomessa 10 000 euroa/kalenterivuosi.³⁸

Ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja, jolla ei ole Suomessa *kiinteää toimipaikkaa*, voi hakeutua Suomessa verovelvolliseksi (AVL 12 §). Jos ulkomaisella elinkeinonharjoittajalla ei ole kotipaikkaa eikä kiinteää toimipaikkaa EU-jäsenvaltiossa eikä valtiossa, jonka kanssa Suomella on sellainen viranomaisten keskinäistä avunantoa koskeva oikeudellinen järjestely, joka vastaa soveltamisalaltaan keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä annettua neuvoston direktiiviä 2010/24/EU³⁹ sekä hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla annettua neuvoston asetusta (EU) N:o 904/2010⁴⁰. Hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi edellyttää edustajan nimeä. Edustajan tulee olla Verohallinnon hyväksymä. Verohallinnolla on oikeus vaatia ulkomaalaiselta tarvittaessa vakuutta verojen maksamisesta.⁴¹

2.3.2 Vapaaehtoinen hakeutuminen verovelvolliseksi

Elinkeinonharjoittajan on mahdollista hakeutua arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, vaikka hän ei olisi lain mukaan arvonlisäverovelvollinen. Hakeutuminen edellyttää, että elinkeinonharjoittaja myy tavaroita tai palveluja liiketoiminnan muodossa. Vapaaehtoinen hakeutuminen voi olla kannattavaa, koska elinkeinonharjoittaja saa sitä kautta vähennysoiden verollista liiketoimintaansa varten tehtyihin ostoihin.

³⁸ Kallio – Nielsen – Ojala – Säskilahti 2014, s. 43–44.

³⁹ EUVL N:o L 84, 31.3.2010, s. 1–12.

⁴⁰ EUVL N:o L 268, 12.10.2010, s. 1–18.

⁴¹ Juanto - Saukko 2014, s. 48–49.

Arvonlisäverovelvolliset voidaan jakaa kolmeen eri ryhmään. Suurin osa arvonlisäverollista toimintaa harjoittavista elinkeinonharjoittajista joutuu lain perusteella rekisteröitymään arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Toinen ryhmä koostuu verovelvolliseksi hakeutuneista, jotka voivat halutessaan päästä arvonlisäverovelvollisiksi toiminnasta, joka on verotonta yleistä verovelvollisuutta tai aineellista soveltamisalaa rajoittavien poikkeussäännösten perusteella. Tällaisia ovat esimerkiksi:

- vähäisen toiminnan harjoittajat (AVL 3 §),
- yleishyödylliset yhteisöt (AVL 4 §),
- uskonnolliset yhdyskunnat (AVL 5 §),
- ulkomaalaiset elinkeinonharjoittajat,
- yhteisöhankkijat,
- sokeat ja muut vaikeavammaiset, ja
- kiinteistön käyttöoikeuden vuokralaiselle luovuttaja, joka käyttää kiinteistöä arvonlisäverollisessa liiketoiminnassaan.

Kolmas ryhmä on ilmoituksenantovelvolliset, jotka tekevät Suomessa tapahtuvia yhteisöhankintoja ja harjoittavat muutoin Suomessa yksinomaan toimintaa, johon sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta.

Vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvollisten rekisteriin hakeutuva elinkeinonharjoittaja merkitään rekisteriin aikaisintaan siitä päivästä alkaen, jolloin hakemus on saapunut Verohallintoon (AVL 173 §). Vapaaehtoisesti verovelvolliseksi hakeutunutta ei poisteta rekisteristä ennen kuin rekisteröinnin lopettamista koskeva vaatimus on saapunut. Tästä on poikkeuksena kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvollisten rekisteriin hakeutuneet elinkeinonharjoittajat, joita ei voida poistaa rekisteristä ennen kuin verovelvollisuutta koskevat edellytykset ovat tosiasiallisesti päättyneet.⁴²

2.4 Alueellinen soveltamisala

Arvonlisäverolain yhteisökauppaa koskevia säännöksiä sovelletaan EU:n jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. EU-jäsenvaltioita ovat:

⁴² Kallio – Nielsen – Ojala – Sääsilahti 2014, s. 100.

- Alankomaat
- Belgia
- Bulgaria
- Espanja
- Irlanti
- Italia
- Itävalta
- Kreikka
- Kroatia
- Kypros
- Latvia
- Liettua
- Luxemburg
- Malta
- Portugali
- Puola
- Ranska
- Romania
- Ruotsi
- Saksa
- Slovakia
- Slovenia
- Suomi
- Tanska
- Tsekki
- Unkari
- Viro
- Yhdistynyt Kuningaskunta

Arvonlisäverodirektiivin alueellisen soveltamisalan ulkopuolelle on jätetty seuraavat alueet:

- Athos-Vuori
- Kanarian saaret

- Ranskan merentakaiset departementit
- Ahvenanmaa
- Kanaalisaaret
- Helgolandin saari
- Büsingenin alue
- Ceuta
- Melilla
- Livigno
- Campione d'Italia
- Luganonjärven Italialle kuuluvat vesialueet.

Direktiiviä sovelletaan kuitenkin Monacon ruhtinaskuntaan, jossa tehdyt liiketoimet rinnastetaan Ranskaan, Mansaareen, jossa tehdyt liiketoimet rinnastetaan Yhdistyneeseen kuningaskuntaan, ja Akrotirin ja Dhekelian tukikohta-alueisiin, joissa tehdyt liiketoimet rinnastetaan Kyprokseen. Näin ollen tavarahankintoja toisista EU-maista esimerkiksi Ahvenanmaalle ei pidetä tavaroiden yhteisöhankintoina, vaan maahantuontina.

2.5 Veron peruste

Arvonlisäverollisesta myynnistä maksettavan veron perusteen säännökset ovat AVL:N 7 luvussa. Veron suuruus lasketaan verokannan mukaan prosenttiosuuden veron laskentaperusteesta eli veron perusteesta. Veron peruste on tavarain tai palvelun luovutuksesta saatu vastike ilman veron osuutta (AVL 73 §). Vastikkeella tarkoitetaan sitä myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuvaa hintaa, johon sisältyy kaikki hinnanlisät.

Vastike voi olla muutakin kuin rahaa. Esimerkiksi vaihdossa saadun tavarain tai palvelun arvo on se myyntihinta, jota pidetään veron perusteena. Vastikkeen määritelmä käsittää myös kolmannelta perityn vastikkeen, mikäli sen määrä sisältyy ostajan ja myyjän väliseen sopimukseen.

Vastike on siis tavarain tai palvelun hinta, joka perustuu ostajan ja myyjän väliseen sopimukseen, ja se sisältää kaikki hinnanlisät. Arvonlisäveroa tulee suorittaa kaikista verollisen

tavaran tai palvelun myyntiin liittyvistä kustannuksista, jotka myyjä perii ostajalta (*liittymisperiaate*). Näitä kustannuksia ovat esimerkiksi myyntihintaan sisältyvät tavaran valmistamiseen, pakkaamiseen, lähettämiseen ja palvelun suorittamiseen liittyvät kustannukset sekä kate.⁴³

Liittymisperiaatteella tarkoitetaan sitä, että mikäli myyjän suoritus muodostuu useammasta toisistaan erillisestä osasta, pääsuoritteen verollisuus tai verottomuus määrittelee verokohdelun, ja myynnistä suoritetaan ero pääsuoritteen verokannan mukaan. Toisinaan on vaikea erotella toisistaan pääsuorite ja sivusuorite. Joissain tapauksissa näiden liittymä toisiinsa ei ole kovin selkeä, jolloin myytävien hyödykkeiden verokohtelu määräytyy vastoin liittymisperiaatetta itsenäisesti *jakamisperiaatteen* mukaan. Liittymisperiaatteen ja jakamisperiaatteen välisellä rajanvedolla on merkityä lähinnä sellaisissa tilanteissa, joissa samaan toimitukseen liittyy useamman kuin yhden verokannan alaisia hyödykkeitä tai verollisia ja verottomia hyödykkeitä tai molempia.⁴⁴

Myyntihintaan sisällytettäviä myyjän ostajalta perimiä hinnanlisiä ovat esimerkiksi tavaran toimittamiseen kuuluvat laskutus-, lähetys-, postitus- ja kuljetuskustannukset. Ostajalta perityt tavaran toimituksen yhteydessä perityt rahtikulut sekä laskutukseen liittyvät pienlaskutuslisät ovat näin ollen osa tavaran myyntihintaa. Esimerkiksi kirjan myyntihintaan lasketaan myös myyjän veloittamat kirjan lähetyskustannukset, ja arvonlisävero tulee maksa saman verokannan mukaan koko toimituksesta. Jos myyjä lähettää ostajalle samalla kertaa useamman verokannan alaisia hyödykkeitä, hinnanlisien verokanta lasketaan näiden suhteessa. Ne voidaan jakaa esimerkiksi eri verokannoilla myytävien hyödykkeiden arvon, painon tai kappalemäärän perusteella.⁴⁵

⁴³ Äärilä – Nyrhinen 2013, s. 141-142.

⁴⁴ Äärilä – Nyrhinen 2013, s. 142.

⁴⁵ Äärilä – Nyrhinen 2013, s. 146.

3 TAVARAKAUPAN ARVONLISÄVEROTUS

3.1 Euroopan unionin tavarakaupan arvonlisäverotuksen periaatteet

Kansainvälisessä vero-oikeudessa johtavia verotusperiaatteita ovat alue-, määränpäämaa-, kulutusmaa- ja alkuperämaaperiaate. Arvonlisäverotus EU:ssa perustuu pääsääntöisesti määränpäämaaperiaatteelle, sekä joiltakin osin alkuperämaaperiaatteelle. Arvonlisäverotuksessa lähtökohtana on, että jokainen valtio verottaa pelkästään omalla alueellaan tapahtuvasta hyödykkeiden vaihdannasta, sekä siihen rinnastettavasta tapahtumasta. Johtavan periaatteen mukaan arvonlisäveroa pidetään yleisenä kulutusverona.⁴⁶

Alkuperämaaperiaate perustuu ajatukseen siitä, että hyödyke verotetaan siinä valtiossa, jossa se tuotetaan. Tässä tapauksessa vientiä ei ole vapautettu arvonlisäverosta, eikä tuonnista peritä arvonlisäveroa.⁴⁷ Alkuperämaaperiaatteeseen siirtyminen arvonlisäverotuksessa on ollut EU:n tavoitteena, ja määränpäämaaperiaatteen soveltamista on pidetty välivaiheena. Tavoite alkuperämaaperiaatteesta oli ensimmäistä kertaa esillä ensimmäisessä arvonlisäverotusta koskevassa neuvoston direktiivissä. Alkuperämaaverotuksen toteuttaminen edellyttäisi jokaista jäsenvaltiota koskevaa erityistä keskitettyä selvitysmenettelyä verotulojen kohdentamiseksi jäsenvaltioilla niin, että se olisi kulutusmaaperiaatteen mukaista.

Alkuperämaaverotuksessa arvonlisäverovelvollinen ostaja olisi oikeutettu vähentämään ostomaahan suorittamansa arvonlisäveron kotimaansa arvonlisäverotuksessa. Jäsenvaltio olisi oikeutettu hyvitykseen maahantuoduista tavaroista vähennetyn arvonlisäveron sekä toiseen jäsenvaltioon viedyistä tavaroista maksetun arvonlisäveron erotuksesta. Tämän johdosta verot kohdistuisivat verotuloina siihen jäsenvaltioon, jossa kulutus tapahtuu. Jäsenvaltio, jonka vienti muihin jäsenvaltioihin on tuontia suurempi, olisi jatkuvasti velvollinen suorittamaan lisämaksua.

Määränpäämaaperiaatteessa eli kulutusmaaperiaatteessa hyödyke verotetaan sen määränpäämaassa eli valtiossa, jonne se toimitetaan kulutettavaksi. Maa, josta hyödyke viedään, vapauttaa sen arvonlisäverosta, ja tuontimaa perii veron yhdenmukaisesti kotimaisten hyö-

⁴⁶ EU-vero-oikeudessa sovelletaan useita muitakin periaatteita, kuten ensisijaisuusperiaatetta, toissijaisuusperiaatetta ja lievemman normin periaatetta. Ks. esimerkiksi Helminen 2008.

⁴⁷ Rother – Eila 2003, s. 16.

dykkeiden alueperiaatteellisten verotuksen säännösten mukaisesti.⁴⁸ Kulutusmaaperiaate on tällä hetkellä johtava periaate Euroopan unionin arvonlisäverojärjestelmässä.

Kulutusmaaperiaatteen soveltuminen Euroopan unionissa on tällä hetkellä hieman ongelmallinen esimerkiksi kuluttajakaupan osalta. Tilanteessa, jossa elinkeinonharjoittaja myy kuluttajalle tuotteen, verotulot kertyvät myyjän sijaintivaltioon hyödykkeen kulutusvaltion sijaan. Ongelmaa on jossain määrin oikaistu *kaukomyyntisäännöksin*⁴⁹, mutta kulutusmaaperiaate ei toteudu tilanteissa, joissa kuluttaja itse noutaa hyödykkeet toisesta jäsenvaltios-
ta.

Sopimuksessa Euroopan unionin toiminnasta säädetään verotuksen syrjintäkiellosta (artikla 110). Sen mukaan jäsenvaltiot eivät saa määrätä muista jäsenvaltioista tuleville tuotteille korkeampia välittömiä tai välillisiä maksuja kuin vastaaville kotimaisille tuotteille. Muiden jäsenvaltioiden tuotteille ei myöskään saa määrätä sellaisia sisäisiä maksuja, joilla suojellaan välillisesti muuta tuotantoa. Yhdenmukaisella arvonlisäverosäätelyllä on mahdollisimman tehokkaasti pyritty poistamaan syrjintää.⁵⁰

3.2 Yhteisöhankinta

3.2.1 Yleistä yhteisöhankinnoista

Yksittäisen liiketoimen arvonlisäverokohtelua selvittäessä tulee selvittää tilannekohtaisesti lukuisia asioita kuten:

- 1) Myydäänkö tavaraa vai palvelua?
- 2) Mistä tavara toimitetaan, eli missä valtiossa tavara on silloin, kun se luovutetaan ostajalle tai kun sen kuljetus alkaa?
- 3) Toimitetaanko tavara Suomeen, toiseen EU-jäsenvaltioon vai EU:n ulkopuolelle?
- 4) Kuka vastaa tavaran kuljetuksesta?

⁴⁸ HE 88/1993 vp., osio 3.1.4

⁴⁹ Ks. lisää kaukomyyntisäännösten soveltamisesta esimerkiksi Verohallinnon ohjeet: Kaukomyyntiä koskevat arvonlisäverosäännökset Suomessa.

⁵⁰ Sainio 2011, s. 15–16.

- 5) Kenelle tavara myydään ja keneltä tavara ostetaan? Verotuksen kannalta on myös merkityksellistä selvittää vastapuolen alv-status.
- 6) Sisältyykö toimitukseen tavaran asennus tai kokoonpano kuljetuksen päättymisvaltiossa?

Tavaran yhteisöhankinnalla tarkoitetaan irtaimen esineen omistusoikeuden hankintaa vastiketta vastaan tilanteessa, jossa myyjä, ostaja tai joku muu heidän puolestaan kuljettaa esineen ostajalle jäsenvaltiosta toiseen. Tavaran yhteisöhankintana pidetään myös elinkeinonharjoittajan toisessa jäsenvaltiossa harjoittaman liikkeen omaisuuteen kuuluvan tavaran siirtämistä Suomeen elinkeinonharjoittajan liiketoimien harjoittamista varten tai muussa tilanteessa tavaran siirtämistä toisesta jäsenvaltiosta Suomeen liiketoimien harjoittamista varten, mikäli tavara oli hankittu tai valmistettu kyseisessä jäsenvaltiossa. (AVL 26 a §)

Yhteisöhankinnasta on kyse vain tilanteessa, jossa ostaja on elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja. Yksityishenkilöt eivät ole velvollisia tilittämään veroa ostoista, jotka on tehty toisista jäsenvaltioista. Yhteisöhankinnat (kuten myös yhteisömyynnit) koskevat yksinomaan tavaroiden ostoja toisista jäsenvaltioista. Yhteisöhankinnasta ja -myynnistä ei ole kysymys koskaan palvelukaupassa, johon sovelletaan omia myyntimaasäännöksiään.⁵¹

Yhteisöhankinnan katsotaan tapahtuvan lähtökohtaisesti siinä valtiossa, mihin tavarat toimitetaan. Pääsäännön mukaan myös tavaran ulkomaalainen yhteisöhankkija on velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverollisten rekisteriin ja ilmoittamaan veron kuljetuksen päättymisvaltioon. Näin ollen, jos suomalainen yritys tekee esimerkiksi yhteisöhankinnan Saksassa eikä siihen sovelleta mitään menettelyä, joka vapauttaa yhtiön rekisteröitymisvelvollisuudesta, yhtiön tulee rekisteröityä Saksaan arvonlisäverovelvolliseksi ja ilmoittaa ja tilittää yhteisöhankinnan vero Saksassa, mikäli yhtiöllä ei ole vähennysoikeutta veroon.

Yhteisöhankintoina ei pidetä sellaisten elinkeinonharjoittajien hankintoja, jotka harjoittavat pelkästään arvonlisäverotuksen ulkopuolista toimintaa tekemällä vähäisiä ostoja. Tällaisella ostajalla ei ole alv-tunnusta, joten hän saa tekemästään ostosta laskun, joka sisältää toisen jäsenvaltion veron. Tällaisen ostajan tulee kuitenkin rekisteröityä verovelvolliseksi ja maksaa vero tekemästään yhteisöhankinnasta, mikäli yhteisöhankintojen määrä ilman ve-

⁵¹ Uuden kuljetusvälineen hankinnasta toisesta EU-maasta ostaja on kuitenkin aina verovelvollinen, myös yksityishenkilö.

ron osuutta nousee yli 10 000 euroon kalenterivuoden aikana tai jos yhteisöhankintojen määrä edellisenä kalenterivuonna ylittää 10 000 euroa. Ostaja voi kuitenkin halutessaan rekisteröityä verovelvolliseksi, mikä johtaa siihen, että hän saa myyjältä verottoman laskun ja tilittää toisista jäsenvaltioista tekemänsä hankinnat Suomeen.⁵²

Tavaran yhteisöhankinnan katsotaan tapahtuneen Suomessa, jos tavara, joka kuljetetaan ostajalle, on täällä kuljetuksen päättyessä (AVL 63d §). Yhteisöhankinnan katsotaan tapahtuneen Suomessa myös tilanteessa, jossa ostaja on käyttänyt hankinnassa VAT-tunnistetta, joka on annettu Suomessa, ja tavaran kuljetus on alkanut toisesta jäsenvaltiosta. (AVL 63e §)

Yhteisöhankinnan katsotaan tapahtuvan Suomessa myös tilanteessa, jossa ostaja on käyttänyt Suomessa annettua VAT-tunnistetta, ja tavaran kuljetus on alkanut jostain muusta valtiosta kuin Suomesta ja päättynyt johonkin muuhun jäsenvaltioon kuin Suomeen. Tällainen tilanne voi johtaa siihen, että yhteisöhankinnasta tulee maksaa veroa myös kuljetuksen päättymisvaltiossa. Toisin sanottuna järjestely voi johtaa kaksinkertaiseen verotukseen. Säännös jätetään kuitenkin soveltamatta, jos ostaja pystyy näyttämään, että yhteisöhankinta on verotettu, tai että hän on täyttänyt ilmoitusvelvollisuutensa yhteisöhankintaan liittyen valtiossa, jossa kuljetus päättyy.

Tilanteessa, jossa yhteisöhankinnasta suoritetaan arvonlisävero kuljetuksen päättymisvaltiossa vasta siinä vaiheessa, kun siitä on jo rekisteröinnin takia maksettu arvonlisävero Suomeen, ylimääräinen arvonlisävero palautetaan.⁵³

Esimerkki 1. Yhteisöhankinta

Suomalainen yritys ostaa Ruotsista tavaraa, joka kuljetetaan suoraan suomalaisen yrityksen tiloihin Saksaan. Suomalainen yritys käyttää hankinnassa Suomessa annettua VAT-tunnistetta. Yhteisöhankinnan katsotaan tapahtuvan Suomessa.

Yhteisöhankinnasta tilitetään vero saman verokannan mukaan kuin vastaavan tavaran kotimaan kaupassa. Suoritettava vero on siis 24 %, mikäli hankinta on yleisen verokannan alainen tavara. Jos hankinta koskee alennetun verokannan alaista tavaraa, kuten elintarvik-

⁵² *Äärilä – Nyrhinen 2013, s. 273.*

⁵³ *Verohallinnon syventävät ohjeet: Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa, luku 5.1.*

keita, kirjoja tai tilattuja sanomalehtiä, yhteisöhankintaan sovelletaan erikseen asetettua alennettua verokantaa.⁵⁴

Yritys saa vähentää yhteisöhankinnan veron, mikäli tavara tulee vähennyskelpoiseen tarkoitukseen. Yhteisöhankintoja tekevä yritys on velvollinen merkitsemään kausiveroilmoitukseen tekemiensä yhteisöhankintojen yhteismäärän euroina, suoritettavien verojen yhteismäärän sekä vähennettävän veron, mikäli tavara on hankittu vähennyskelpoiseen tarkoitukseen.⁵⁵ Vähennys pitää tehdä samassa kuussa hankinnasta suoritettavan veron kanssa, joten veron maksua ei todellisuudessa synny. Hankinta voi tulla myös osittain vähennyskelpoiseen ja osittain vähennyskelvottomaan käyttöön. Verottomiin toimialoihin, esimerkiksi rahoituspalveluihin ja terveyden- ja sosiaalihuoltoalan yrityksiin, liittyvät yhteisöhankinnat voivat siis käytännössä aiheuttaa arvonlisäveron tilittämisvelvollisuuden. Yhteisöhankinnat tulee ilmoittaa kausiveroilmoituksella (liite 1) kohdissa 313 (”Tavaraostot muista EU-maista) ja 305 (Vero tavaraostoista muista EU-maista). Jos ostot tulevat vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, vähennykset ilmoitetaan kohdassa 307 (”Kohdekauden vähennettävä vero).

Arvonlisäverolain 16 a § mukaan velvollisuus suorittaa vero tavaran yhteisöhankinnasta syntyy, kun hankinta on tehty. Tavaran hankinta on tehty sinä ajankohtana, jona tavara on vastaanotettu tai jona se olisi otettu omaan käyttöön. Jos yhteisöhankintana ostettavat tavarat toimitetaan ostajalle yli yhden kalenterikuukauden ajan jatkuvana toimituksena, tavarat katsotaan 1 momentissa tarkoitetulla tavalla vastaanotetuiksi kunkin kalenterikuukauden päättyessä.

Velvollisuus suorittaa vero yhteisöhankinnasta syntyy silloin, kun tavara on vastaanotettu tai siirretty toisesta EU-valtiosta omaan käyttöön. Niin sanottuna jatkuvana toimituksena tapahtuvien tavaroiden yhteisöhankintojen verovelvollisuus syntyy joka kuukausi sitä mukaan kuin tavaroita otetaan vastaan. Tällaiset tilanteet ovat ilmeisesti hyvin harvinaisia, koska ne koskevat vain sellaisia poikkeuksellisia tilanteita, joissa jatkuvasti tehtävissä yhteisöhankinnoissa tavaroista maksettava vastike määräytyy ajan kulumisen perusteella.

⁵⁴ *Äärilä – Nyrhinen 2013*, s. 273.

⁵⁵ *Verohallinnon syventävät ohjeet: Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa*, luku 5.1.

Ennakkomaksut eivät vaikuta tavaroiden yhteisöhankinnan veron suorittamisvelvollisuuden syntymisen ajankohtaan.⁵⁶⁵⁷

Verottomina yhteisöhankintoina pidetään tilanteita, joissa tavarat, joiden tuonti yhteisön ulkopuolelta olisi vapautettu verosta, taide-esineitä on ostettu tekijältä tai käytettyjen tavaroiden osto tilanteessa, jossa myyjällä ei ole ollut mahdollisuutta tehdä vähennystä oman maansa lainsäädännön nojalla, koska tavara on hankittu johonkin muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen (AVL 72 f §). Edellä mainitut ostot merkitään arvonlisäveroilmoitukseen yhteisöhankintoina, mutta niistä ei tilitetä veroa. Yhteisöhankinta on myös veroton, mikäli ostaja olisi oikeutettu saamaan hankinnasta ulkomaalaispalautuksen nojalla (AVL 122 §) maksamansa veron takaisin kokonaisuudessaan, ja hän on täyttänyt ilmoitusvelvollisuutensa yhteisöhankinnasta.

Uusien kuljetusvälineiden ostoa toisesta jäsenvaltiosta Suomeen pidetään aina veronalaisena yhteisöhankintana. Tämä koskee myös tilannetta, jossa ostaja on yksityishenkilö (AVL 26c 1 §). Henkilön tai yhteisön ei tarvitse rekisteröityä verovelvolliseksi ainoastaan kuljetusvälineen yhteisöhankinnasta, mikäli tämä ei ole muusta toiminnasta verovelvollinen. Mikäli kyseessä on auto, jonka hankinta on autoverotuksen alainen, yhteisöhankinnan arvonlisävero tulee maksettavaksi autoveron maksun yhteydessä (AVL 146 a §). Vero tulee maksaa Verohallinnolle yksinkertaistettua menettelyä käyttäen, mikäli hankinta ei koske kuljetusvälinettä, josta tulee maksaa autovero.⁵⁸

3.2.2 Tavarain siirrot Suomeen

Oman tavarain siirtäminen jäsenvaltiosta toiseen rinnastetaan arvonlisäverotuksessa yhteisömyyntiin kuljetuksen alkamisvaltiossa ja yhteisöhankintaan kuljetuksen päättymisvaltiossa. Oman tavarain siirto katsotaan yhteisöhankinnaksi Suomessa, jos elinkeinonharjoittaja siirtää toisessa jäsenvaltiossa harjoittamaan liikkeeseen kuuluvaa omaisuutta Suomeen liiketoimintaansa varten (esimerkiksi ulkomaisen yhtiön tavarain siirto toisessa valtiossa

⁵⁶ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääsilahti 2014, s. 116.

⁵⁷ EUT:n vuonna 2014 antaman ennakkoratkaisun FIRI (C-107/13) mukaan tavarain maksettujen ennakkomaksujen arvonlisäverot tulee oikaista, mikäli luovutusta ei ole loppujen lopuksi tehty, vaikka myyjä ei palauttaisikaan ennakkomaksua. Samoin Keskusverolautakunnan päätös KVL 11/2013.

⁵⁸ Äärilä – Nyrhinen 2013, s. 277.

sijaitsevasta pääkonttorista Suomessa sijaitsevaan sivuliikkeeseen). Oman tavaran siirto katsotaan yhteisöhankinnaksi Suomessa myös, kun elinkeinonharjoittaja siirtää toisessa EU:n jäsenvaltiossa joko paikallisesti, yhteisöhankintana tai maahantuontina hankkimansa tai valmistamansa tavaran Suomeen käytettäväksi Suomessa harjoitettavassa liiketoiminnassa (esimerkiksi suomalainen yhtiö on maahantuonut tavaran toisessa jäsenvaltiossa ja siirtää tavaran sieltä Suomeen).⁵⁹

Oman tavaran siirtoa ei katsota yhteisömyynniksi, jos yritys siirtää tavaran toiseen EU-maahan

- 1) yrityksen toisesta maasta ostamaa tavaraan kohdistuvaa työsuoritusta varten, jonka jälkeen tavara palautetaan yritykselle takaisin samaan valtioon (esimerkiksi laite lähetetään toiseen EU-maahan korjattavaksi tai testattavaksi). Tällaisia työsuorituksia ovat esimerkiksi testaus-, puhdistus-, korjaus-, purkamis-, muutos- tai muut vastaavat työt;
- 2) väliaikaista siirtoa yrityksen myymän palvelun suorittamista varten (esimerkiksi yritys vie työkalujaan toiseen maahan siellä suoritettavaa asennustyötä varten);
- 3) väliaikaisesti sellaista tarkoitusta varten, joka täyttää täysin tullittoman väliaikaisen maahantuontimenettelyn soveltamisen edellytykset, jos kyseessä olisi EU:n ulkopuolelta tapahtuva tuonti. Väliaikaista maahantuontimenettelyä voidaan soveltaa vain tiettyjen määräaikojen puitteissa, jotka voivat olla enintään 24 kuukauden pituisia. Menettelyä voidaan soveltaa esimerkiksi kuljetusvälineiden, eräiden ammatinharjoittamisvälineiden, näyttelyissä, kokouksissa ja vastaavissa tilaisuuksissa näytteille asetettavien ja käytettävien esineiden, opetusvälineiden ja tieteellisten välineiden, lääketieteelliskirurgisten ja laboratoriolaitteiden, suuronnettomuuksien seurausten torjuntaan käytettävien välineiden sekä eräiden pakkauspäällysten väliaikaiseen maahantuontiin;
- 4) kuljetusvälineessä EU-alueella tapahtuvaa myyntiä varten;
- 5) asennettuna tai koottuna tapahtuvaa tavaran myyntiä varten, tai
- 6) kaukomyynnin, verottoman EU:n ulkopuolelle tapahtuvan viennin, yhteisömyynnin, diplomaateille tai kansainvälisille järjestöille tapahtuvan myynnin toteuttamiseksi.

⁵⁹ Kallio – Nielsen - Ojala - Sääsikähti 2014, s. 184.

Yrityksen täytyy kuitenkin pitää luetteloa tavaroista, jotka se tai joku yrityksen puolesta kuljettaa toiseen EU-maahan edellä kohdissa 1-3 tarkoitettuja tilapäisiä liiketoimia varten. Mikäli yrityksen oman liikeomaisuuden siirto ei enää täytä näitä edellytyksiä, yrityksen pitää ilmoittaa siirto Suomessa verottomana yhteisömyyntinä kausiveroilmoituksellaan.⁶⁰

Tavaran yhteisöhankinta katsotaan verotetun tavaran päättymisvaltiossa myös tilanteissa, joissa

- ostaja on elinkeinoharjoittaja, jonka kotipaikka on jossain muussa jäsenvaltiossa kuin kuljetuksen päättymisvaltiossa eikä hänellä ole siellä kiinteää toimipaikkaa;
- ostaja on ostanut tavaran kuljetuksen päättymisvaltiossa edelleenmyyntitarkoituksessa;
- seuraava ostaja on elinkeinoharjoittaja tai joku muu oikeushenkilö kuin elinkeinoharjoittaja, joka on kuljetuksen päättymisvaltiossa merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin;
- tavara on kuljetettu yhteisöhankintaan liittyen seuraavalle ostajalle jostain muusta jäsenvaltiosta kuin Suomesta;
- ostajan edelleenmyyntilasku on AVL:n 209 b §:n mukainen, tai
- ostaja on täyttänyt AVL:n 162 e §:ssä annetun ilmoitusvelvollisuutensa (AVL 63 g §).

AVL:n 26b § ja 26c § mukaan yhteisöhankintana ei pidetä ostoja, joiden kohteena on:

- verottomat vesialukset;
- pääasiassa kansainvälistä lentoliikennettä harjoittavan elinkeinoharjoittajan käyttöön tulevat ilma-alukset;
- kansainvälisessä liikenteessä olevan vesi- tai ilma-aluksen varustamiseksi tai tällaisella aluksella tapahtuvaa myyntiä varten tehdyt ostot;
- ostot diplomaattikäyttöön;
- hankinnat, jotka on suorittanut kansainvälinen järjestö;
- käytetyt tavarat tilanteessa, jossa toisesta jäsenvaltiosta oleva myyjä on soveltanut myyntiin marginaaliverotusmenettelyä, tai

⁶⁰ *Sirpoma - Tannila 2014, s. 273–274.*

- sellaisen tavaran ostoa, jonka myyjä panee itse kokoon tai asentaa paikoilleen. Tällaisia hankintoja ei tule ilmoittaa kausiveroilmoituksella.

Jos suomalainen yritys ostaa toisesta jäsenvaltiosta koneen tai laitteen siten, että toisesta jäsenvaltiosta oleva myyjä suorittaa tavaran asennuksen, kyseessä ei ole yhteisöhankinta. Tästä syystä tällaista ostoa ei tule ilmoittaa kausiveroilmoituksella yhteisöhankintana. Koneen tai laitteen myynti asennettuna tai kokoonpantuna on tapahtunut Suomessa, mikäli asennus- tai kokoonpanotyö tehdään täällä (AVL 63.3 §). Tässä tapauksessa toimituksesta tulee tilittää Suomen arvonlisävero. Jos myyjällä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, joka osallistuu toimituksen suorittamiseen, eikä myyjä ole vapaaehtoisesti rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa, suomalainen ostaja on velvollinen tilittämään arvonlisäveron ostajan puolesta käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Tällöin ostaja ilmoittaa hankinnan arvonlisäveron kausiveroilmoituksella normaalina kotimaan myyntinä.

3.2.3 Kiinteä toimipaikka

Arvonlisäverotuksessa verovelvollinen on yleensä tavaran tai palvelun myyjä. Tietyissä tilanteissa sovelletaan käännettä verovelvollisuutta, jolloin ostaja ilmoittaa ja tilittää veron. Jos ulkomaisella elinkeinonharjoittajalla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, ja se myy tavaroita tai palveluita Suomessa, sovelletaan käännettä verovelvollisuutta, jos ostaja on suomalainen elinkeinonharjoittaja.

Jos ostaja on sijoittautunut Suomeen, ja ei ole statukseltaan kuluttaja-asemassa oleva yksityishenkilö, on hän verovelvollinen ulkomaalaisen myynnistä käännetyn verovelvollisuuden perusteella riippumatta siitä, harjoittaako Suomeen sijoittautunut ostaja arvonlisäverollista liiketoimintaa. Tästä johtuen esimerkiksi yhdistys, jolla ei ole mitään muuta verollista liiketoimintaa, joutuu rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi pelkästään ulkomaiselta myyjältä tekemänsä hankinnan perusteella (AVL 133 §).⁶¹

Jos ulkomaalaiselle elinkeinonharjoittajalle muodostuu kiinteä toimipaikka Suomeen ja ulkomaalainen harjoittaa Suomessa liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa tavaran tai palve-

⁶¹ Kallio – Nielsen – Ojala – Säskilahti 2014, s. 93.

lun myyntiä, ulkomaalaisen tulee suoraan lain nojalla rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi. Ulkomaalaisella on kuitenkin mahdollisuus olla verovelvollinen Suomessa, vaikka sillä ei olisi kiinteää toimipaikkaa.

Kun ulkomaalaiselle elinkeinonharjoittajalle muodostuu Suomeen kiinteä toimipaikka, ulkomaalaisen myyntiin, johon toimipaikka osallistuu, ei voida soveltaa käännettä verovelvollisuutta. Tämä ei kuitenkaan vaikuta siihen, ettei ulkomaalainen ostaja voisi tehdä tavarantoimipaikan yhteisömyyntejä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevasta toimipaikastaan suomalaisille asiakkailleen, jolloin verovelvollinen on ostaja. *Käännettä verovelvollisuutta* voidaan myös soveltaa niihin Suomessa tapahtuviin myynteihin, joihin täällä oleva kiinteä toimipaikka ei osallistu, ellei myyjä ole hakeutunut vapaaehtoisesti verovelvolliseksi.⁶²

Rakennus- ja asennustoiminnassa kiinteän toimipaikan katsotaan muodostuvan, jos urakointikohde tai useat peräkkäiset urakointikohteet kestävät yli yhdeksän kuukautta. Yhdeksän kuukauden sääntö oli mainittu AVL 11 §:ssä 1.1.2015 asti, jolloin kiinteän toimipaikan määrittelevä pykälä kumottiin. Jatkossa kiinteän toimipaikan määritelmä löytyy Euroopan unionin asetuksesta (EU) N:o 282/2011⁶³, jonka mukaan kiinteä toimipaikka on mikä tahansa toimipaikka, jolla on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöresurssien että teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan ja käyttämään sen omia tarpeita varten suoritettavia palveluita. Näin ollen esimerkiksi yhdeksän kuukauden määräaika ei säädetä enää suoranaisesti missään. Hallituksen esityksen HE 56/2014 mukaan kiinteän toimipaikan tosiasiallinen soveltamisala säilyy kuitenkin ennallaan.

Kiinteän toimipaikan käsite arvonlisäverotuksessa poikkeaa jonkin verran tuloverotuksessa käytetystä kiinteän toimipaikan käsitteestä. Arvonlisäverotuksessa kiinteä toimipaikka muodostuu hieman herkemmin kuin tuloverotuksessa. Jos ulkomaalaiselle muodostuu Suomessa kiinteä toimipaikka tuloverolainsäädännön tai verotussopimuksen perusteella, on käytännössä hyvin todennäköistä, että kiinteä toimipaikka muodostuu myös arvonlisäverotuksessa.

Pysyvällä toimipaikalla tarkoitetaan muun muassa huoneistoa, laitosta tai laitteistoa, jota käytetään Suomessa harjoitetussa liiketoiminnassa. Liikepaikka saattaa sijaita myös toisen yrityksen tiloissa. Liikepaikalta vaaditaan tietynlaista pysyvyyttä, joten sen tulee sijaita

⁶² Kallio – Nielsen – Ojala – Sääsikiähti 2014, s. 97.

⁶³ EUVL N:o L 77, 23.3.2011, s. 1–22.

maantieteellisesti jossain tietyssä paikassa. Pysyvyys tarkoittaa lisäksi ajallista kestoa. Esimerkiksi lyhytaikainen ja jotain yksittäistä tilaisuutta varten vuokrattu tila, esimerkiksi parin viikon kestoista myyntinäyttelyä varten vuokrattu tila, ei muodosta kiinteää toimipaikkaa arvonlisäverotuksessa. Kuitenkin säännöllistä reittiä ajava kuljetuspalvelu tai myymäläautotoiminta voi muodostaa kiinteän toimipaikan.

Kiinteitä toimipaikkoja arvonlisäverotuksessa on esimerkiksi:

- liikkeen johdon sijaintipaikat, sivuliikkeet, teollisuuslaitokset, työpajat, myymälät ja osto- ja myyntipaikat sekä toimistot;
- kaivokset, louhokset, turpeenotto- ja muut vastaavat luonnonvarojen talteenotto- ja paikat;
- varastot, mikäli ulkomaalaisella on palkattua henkilökuntaa varastossa, jossa harjoitetaan arvonlisäverollista liiketoimintaa, tai
- rakennus- ja urakointikohteet, jos ne kestävät yli yhdeksän kuukautta.⁶⁴

Suomalaisella ostajalla on vähennysoikeus ulkomaisen myyjän puolesta suorittamaansa veroon edellyttäen, että hankinta tulee ostajan verollisen toiminnan käyttöön. Tässä tapauksessa hankinnasta suoritettava vero kirjataan saman kohdekuukauden vähennettäviin veroihin, ja todellista veron tilitystä ei synny.

3.2.4 Turvaverkkosääntö

EU-tavarakauppaan liittyen ei ole olemassa jatkuvaa verovalvontaa. Tästä syystä arvonlisädirektiivissä on määritelty niin sanottu turvaverkkosääntely. Sääntelyn tarkoituksena on varmistaa, että jäsenvaltioiden rajat ylittävä EU-tavaraosto ilmoitettaisiin ja siitä suoritettaisiin arvonlisävero edes johonkin jäsenvaltioon.

Turvaverkkosäännöksen mukaan yhteisöhanke katsotaan tapahtuvan Suomessa myös tilanteessa, jossa ostaja on käyttänyt hankinnassa suomalaista VAT-tunnistetta, ja tavarankuljetus on alkanut toisesta EU-jäsenvaltiosta, paitsi jos ostaja pystyy näyttämään, että

⁶⁴ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääsilahti 2014, s. 97–98.

hankinta on verotettu tai hän on täyttänyt yhteisöhankintaan liittyvän ilmoituksenantovelvollisuutensa jäsenvaltiossa, johon kuljetus päättyi (AVL 63 f §).

EU:n tuomioistuin on antanut turvaverkkosääntöön liittyen tuomion 22.4.2010 asiassa C-536/08 ja C-539/08 (X ja Facet BV/ Facet Trading BV). Tapauksessa oli kysymys ostajan vähennysoikeudesta kotivaltiossaan tilanteessa, jossa hän oli antanut oman kotivaltionsa VAT-tunnisteen silloin, kun tavaran hankkimiseen liittyvä kuljetus päättyi toiseen EU-jäsenvaltioon. EUT katsoi, että yhtiöllä ei ollut oikeutta vähentää veroja. Suomessa on vastaavissa tilanteissa katsottu, että verovelvollisella on vähennysoikeus, jos tavaran hankinta liittyy ostajan omaan arvonlisäverolliseen toimintaan. Vähennysoikeuden epääminen tuomion perusteella ei kuitenkaan liene mahdollista, kun huomioidaan AVL 10§:n 1 momentin 3 kohdan sanamuoto, jonka mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten tekemänsä yhteisöhankinnan sisältämän veron.

Turvaverkkosääntöön liittyen on huomioitava, että muun kuin kuljetuksen päättymisvaltion VAT-tunnistetta käyttävä EU-tavaraostaja tekevä verovelvollinen ei voi vapautua yhteisöhankinnan veron suorittamisvelvollisuudesta valtiossa, johon tavaran kuljetus päättyy.⁶⁵ Tästä on poikkeuksena kolmikantakauppatilanteet, joita on käsitelty tarkemmin luvussa 4. Lisäksi jotkut EU-valtiot ovat vapauttaneet yhteisöhankintaan liittyvät velvoitteet tietyissä muissa tilanteissa.

Jos suomalainen yhtiö on tehnyt yhteisöhankinnan toisessa EU-valtiossa ja täyttänyt kyseisen valtion viranomaisten velvoittamat ilmoittamis- ja suorittamisvelvollisuutensa omaloitteisesti, yhteisöhankinnasta ei tarvitse maksaa veroa Suomeen huolimatta siitä, että ostaja on käyttänyt suomalaista VAT-tunnistettaan. Tällöin Suomeen aiheettomasti suoritettu yhteisöhankinnan vero voidaan hakea takaisin normaalisti kolmen vuoden kuluessa tilikauden päättymisestä.

EU-tuomioistuimen tuomioiden 22.4.2010 C-536/08 ja C-539/08 seurauksena monissa EU-maissa voi olla riskinä, että VAT-tunnisteen mukaisen maan veroon ei ole vähennysoikeutta vastaavissa tilanteissa. Tämän johdosta yhteisöhankintoihin liittyviä velvollisuuksia on syytä noudattaa kuljetuksen päättymisvaltiossa entistäkin tarkemmin. Muussa tapauksessa

⁶⁵ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääsilahti 2014, s. 334.

VAT-tunnisteen antamismaan turvaverkkosäännökseen perustuva vero voi koitua verovelvollisen lopulliseksi kustannukseksi.⁶⁶

3.2.5 Tavaroiden palauttaminen

Tavaroiden omistusoikeus ei siirry toisessa EU-maassa olevalle ostajalle, jos hän ei suostu vastaanottamaan tavaroita esimerkiksi niissä esiintyvät vian vuoksi. Tällaista tilannetta ei voida katsoa yhteisöhankinnaksi. Yhteisökaupassa tavarat eivät voi kuitenkaan liikkua jäsenvaltiosta toiseen niin, ettei niitä käsiteltäisi yhteisömyyntinä lähtövaltiossa ja yhteisöhankintana saapumisvaltiossa. Tällainen tilanne johtaisi yhteisökaupan yleisten säännösten mukaan tilanteeseen, jossa myyjän katsottaisiin tekevän yhteisöhankinta ostajan sijaintivaltiossa. Jos myyjä siirtää tavarat takaisin lähtövaltioon tai luovuttaa ne uudelle ostajalle, siirto tai myynti käsitellään saapumisvaltion lainsäädännön mukaan. Ostajan kieltäytymisen tavaroiden vastaanottamisesta aiheuttaisi todennäköisesti myyjälle rekisteröitymisvelvollisuuden kuljetuksen päättymisvaltioon. Tämän välttämiseksi yhteisökaupassa sovelletaan yksinkertaistettua menettelyä.

Myyjän ei katsota suorittaneen yhteisömyyntiä tai -hankintaa, jos tavarat kuljetetaan takaisin myyjän kotimaahan. Myöskään tavaroiden palauttaminen ei muodosta verotettavaa siirtoa. Näin ollen myyjä voi menetellä aivan kuin tavaroiden toimittamista jäsenvaltioiden välillä ei olisi tapahtunut. Myöskään myyjälle ei aiheudu velvollisuutta rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi ostajan sijaintivaltiossa.

Myyjän ei vastaavasti katsota suorittaneen yhteisömyyntiä tai -hankintaa, mikäli myyjä toimittaa tavarat ensimmäisen ostajan sijaintivaltiossa takaisin kotimaahan suoraan uudelle ostajalle. Myyjälle ei synny velvollisuutta rekisteröityä verovelvolliseksi ensimmäisen ostajan sijaintivaltiossa, vaan luovutus uudelle ostajalle käsitellään verollisena kotimaan myyntinä.

Jos tavarat myydään kuljetuksen päättymisvaltiossa uudestaan ja myyjä kuljettaa ne uudelle ostajalle kyseisessä valtiossa, myyjä olisi verovelvollinen suorittamaan myynnistä arvonlisäveroa. Yksinkertaistetun menettelyn johdosta myyjä voi käsitellä luovutuksen uu-

⁶⁶ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääsilahti 2014, s. 334.

delle ostajalle yhteisömyyntinä, ja vastaavasti uusi ostaja käsittelee oston verollisena yhteisöhankintana. Myyjän ei katsota siirtäneen tavaroita toiseen jäsenvaltioon edelleenmyyntiä varten, ja hänelle ei synny rekisteröitymisvelvollisuutta kuljetuksen päättymisvaltiossa.

Mikäli tavarat myydään uudestaan kuljetuksen päättymisvaltiossa, ja ne toimitetaan myyjän toimesta tai hänen lukuunsa suoraan uudelle ostajalle kolmanteen EU-maahan, myyntiin sovellettaisiin saapumisvaltion yhteisömyyntiä koskevia säännöksiä. Yksinkertaistetussa menettelyssä myyjä käsittelee luovutuksen uudelle ostajalle yhteisömyyntinä suoraan kolmanteen EU-maahan, ja uusi ostaja käsittelee oston yhteisöhankintana. Myyjän ei katsota siirtäneen tavaroita ensimmäisen ostajan sijaintivaltioon edelleenmyyntiä varten. Näin ollen myyjälle ei synny rekisteröitymisvelvollisuutta kummankaan ostajan sijaintivaltioon.⁶⁷

3.3 Yhteisömyynti

3.3.1 Yleistä yhteisömyynneistä

Yhteisömyynti tarkoittaa irtaimen esineen myyntiä Suomesta toiseen jäsenvaltioon (72 b §). Yhteisömyynti koskee siis yksinomaan tavarakauppaa jäsenvaltioiden välillä. Yhteisömyynniksi ei katsota tilanteita, joissa hankinnat eivät ylitä kyseisessä jäsenvaltiossa sovellettavaa verotettavuuden alarajaa eikä henkilö ole hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi.

Yhteisömyynnistä on kyse tilanteessa, jossa ostaja on jossain muussa jäsenvaltiossa kuin Suomessa toimiva elinkeinonharjoittaja tai muu oikeushenkilö kuin elinkeinonharjoittaja (AVL 72b §). Uusien kuljetusvälineiden myynti katsotaan kuitenkin yhteisömyynniksi myös tilanteissa, joissa ostaja on yksityishenkilö. Kuljetuksen päättymisvaltion ei tarvitse olla sama kuin ostajan rekisteröitymisvaltion. Yhteisömyynniksi katsotaan myös tilanne, jossa yritys siirtää liikeomaisuutta toiseen jäsenvaltioon.⁶⁸

Tavaran myyjä on velvollinen osoittamaan, että ostaja on verovelvollinen toisessa jäsenvaltiossa. Tämän osoittaminen tapahtuu merkitsemällä myyntilaskuun ostajan toisessa jäsenvaltiossa saama VAT-tunniste. Myyjän tulee lisäksi merkitä laskuun oma VAT-

⁶⁷ Verohallinnon syventävät ohjeet: Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa, luvut 10.1.1–10.1.4.

⁶⁸ Verohallinnon syventävät ohjeet: Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa, luku 3.3.

tunnisteensa. VAT-tunnisteeseen kuuluu ostajamaan koodi⁶⁹, jonka oikeellisuuden sekä voimassaolon voi tarkistaa Verohallituksessa toimivalta *Central Liaison Officelta (CLO-yksiköltä)*⁷⁰ Ostajan VAT-tunnisteen poikkeaminen ei sinänsä aiheuta seuraamuksia, mikäli myyjä kykenee osoittamaan sen, että ostaja on ollut tosiasiallisesti verovelvollinen myyntiajankohtana. Näytön hankkiminen jälkikäteen voi kuitenkin olla haasteellista, joten tunnuksen oikeaan merkintään on syytä kiinnittää huomiota.⁷¹

Yhteisömyynnin edellytyksenä on, että tavara kuljetetaan ostajalle Suomesta toiseen jäsenvaltioon. Kuljetuksen voi suorittaa joko ostaja, myyjä tai joku heidän puolestaan (AVL 72 b §). Kuljetus pitää pystyä näyttämään toteen jälkikäteen. Mikäli rahti maksetaan kuljetusliikkeelle myyjän toimesta, näyttönä toimii rahtilasku tai rahtikirja. Nämä tulee pystyä liittämään jälkikäteen yhteen asianomaisten myyntilaskujen kanssa.

Rahtikirjajäljennös tai muu selvitys toimii näyttönä tilanteessa, jossa ostaja maksaa rahdin itsenäiselle kuljetusliikkeelle. Tilanteessa, jossa ostaja käyttää kuljetukseen omaa kuljetuskalustoaan, näytöksi kelpaa Verohallinnon ohjeen⁷² mukaan esimerkiksi ostajan todistus, josta selviää tavarankuljettaja, päivämäärä, kuljetusväline sekä kuljetuksen päättymispaikka.⁷³

Yhteisömyynnit tulee raportoida kausiveroilmoituksella kohdassa 311 (tavaroiden myynnit muihin EU-maihin). Yhteisömyyntiä harjoittavien yritysten tulee antaa lisäksi yhteenvetoilmoitus neljännesvuosittain. Yhteenvetoilmoitus tulee antaa sähköisesti.⁷⁴ Yhteisömyynnit tulee merkitä asiakaskohtaisina tietoina, joihin merkitään VAT-tunniste sekä kaikkien vuosineljänneksen aikana myytyjen tavaroiden yhteishinta. Vaikka yhteisömaihin tehdyistä myynneistä ei tarvitse tehdä Tullille vientitavarankuljetuksen tullausilmoitusta, Tulli tarvit-

⁶⁹ VAT-tunnisteen koodi vaihtelee maittain (esim. Suomi = FI, Saksa = DE ja Ruotsi = SE), jota seuraa maittain vaihteleva määrä numeroita. Esimerkiksi jos suomalaisen yhtiön y-tunnus on 0123456-7, VAT-tunniste on FI-01234567. Muiden maiden VAT-tunnisteiden loppuosa voi olla 5-12 merkkiä.

⁷⁰ CLO-yksikkö on jokaisessa EU:n jäsenvaltiossa toimiva yhteisökaupan valvova elin. VAT-tunnisteen voi tarkistaa myös Euroopan Komission Internet-sivuilla osoitteessa http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=fi.

⁷¹ *Ääriä – Kallio – Lindblad 1998*, s. 27.

⁷² *Verohallinnon syventävät ohjeet: Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa*.

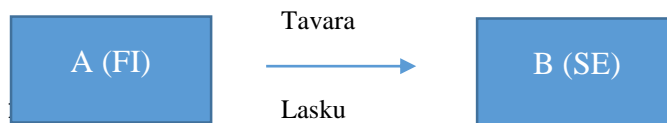
⁷³ *Ääriä – Nyrhinen 2013*, s. 263.

⁷⁴ Yhteenvetoilmoituksen ilmoittamiseen paperilla voi hakea erikseen lupaa Verohallinnolta. Mikäli ilmoitus annetaan paperilla ilman asianmukaista lupaa, katsotaan, ettei yhteenvetoilmoitusta (liite 2) ole annettu (Verohallinnon syventävät ohjeet: Arvonlisäverotuksen yhteenvetoilmoituksen laiminlyöntimaksu 2010 alkaen).

see tiedot myyntien määrästä ulkomaankaupan tilastointia varten.⁷⁵ Tiedonantovelvollisia ovat yritykset ja yhteisöt, jotka käyvät sisäkauppaa. Vuonna 2015 ilmoituksenantovelvollisuuden alaraja on 500 000 euroa.

Mikäli tavarat luovutetaan vastikkeetta ostajalle toiseen jäsenvaltioon, verottoman yhteisömyynnin edellytykset eivät täyty. Tästä syystä vastikkeettomat luovutukset jäävät yhteisömyyntiä koskevien säännöksiin ulkopuolelle. Tavaränäytteiden tai tavanomaisina pidettävien mainoslahjojen luovutuksia vastikkeetta ei pidetä arvonlisäverotuksessa omaan käyttöön ottamisena, vaan ne kuuluvat liiketoimintaan. Myös yhteisökaupassa voi luovuttaa tavaränäytteitä ja tavanomaisia mainoslahjoja verottomasti ilman, että siitä syntyy ilmoitusvelvollisuutta.⁷⁶

Esimerkki 2. Yhteisömyynti



Kuvio 1. Yhteisömyynti

Ruotsalainen yritys B tilaa tavaroita suomalaiselta yritykseltä A Ruotsiin. Suomalainen yritys A kuljettaa tavarat Ruotsiin. Suomalainen myyjä A merkitsee laskuun sekä oman että ruotsalaisen ostaja B:n VAT-tunniste. Kysymyksessä on veroton yhteisömyynti.

Yhteenvetona kyse on yhteisömyynnistä, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

- tavarán ostaja on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi toisessa jäsenmaassa;
- laskussa on myyjän ja ostajan VAT-tunnisteet, ja kaupan toisen osapuolen VAT-tunnisteen voimassaolo on varmistettu;
- tavara kuljetetaan tai toimitetaan toiseen jäsenmaahan, ja
- tavarán liikkuminen toiseen jäsenmaahan on todettavissa

⁷⁵ Äärilä – Nyrhinen 2013, s. 265.

⁷⁶ Verohallinnon syventävät ohjeet: Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa, luku 3.2.2.

3.3.2 Verovarastot

Verovelvollinen yritys voi hakea lupaa verovaraston pitämiseen Verohallinnolta. Verovarastointimenettelyn ajatuksena on helpottaa eräiden raaka-aineiden tukkukauppaa.⁷⁷ Varastoissa voidaan pitää AVL 72 i §:ssä lueteltuja tavaroita, joita ovat muun muassa mineraaliöljy, tina, kupari, alumiini ja kahvi. Varastoissa ei saa säilyttää vähittäiskauppavaiheessa myytäväksi tarkoitettuja tavaroita. Poikkeuksena tästä on kansainvälisessä liikenteessä olevien vesi- ja ilma-alusten muonitukseen ja verottomien tavaroiden myyntiin tarkoitettut tavarat.

Tavaroiden myynti on verotonta, kun ne on tarkoitettu siirrettäväksi verovarastointimenettelyyn. Yhteisöhankinta on myös veroton, kun tavarat siirretään toisessa jäsenvaltiossa olevaan verovarastoon. Verotonta on myös tavaroiden tuonti yhteisön ulkopuolelta, mikäli ne siirretään verovarastoon. Verovarastointimenettelyssä olevien tavaroiden myynti on verotonta. Varastossa olevia tavaroita voidaan siis myydä useita kertoja peräkkäin niin, että myynti ei ole missään jäsenvaltiossa verollista tai muodosta missään jäsenvaltiossa yhteisöhankintaa. Tavara voidaan myös siirtää Suomessa verovarastosta toiseen ilman veroseuraamuksia.⁷⁸

Mikäli tavara siirretään pois verovarastosta sen myyntien liittyen, siihen sovelletaan yleisiä säännöksiä. Jos tavara myydään Suomessa olevasta verovarastosta suomalaiselle ostajalle Suomeen, myynti on verollinen. Jos suomalainen myyjä kuitenkin myy Suomessa olevasta verovarastosta tavaraa niin, että se toimitetaan varastosta toiseen jäsenvaltioon verovelvolliselle tai EU:n ulkopuolelle, myynnistä ei tule suorittaa arvonlisäveroa. Jos suomalainen yritys vastaavasti ostaa toisen jäsenvaltion verovarastossa olleen tavarana, tavarana siirto verovarastosta Suomeen on verollinen yhteisöhankinta.

Tavarana siirto muuhun kuin myyntiin liittyen pois verovarastosta on verollinen. Verovelvollinen tavarana siirrosta on se, joka sen aiheuttaa. Esimerkiksi jos suomalaisella kemikaaleja maahantuovalla yhtiöllä on muista jäsenvaltioista ostamia kemikaaleja Suomessa sijaitsevassa verovarastossa ja hän siirtää ne pois verovarastosta omaan ”tavalliseen varastonsa, kemikaalien omistajan tulee maksaa veroa tästä siirrosta. Siirto on kuitenkin vä-

⁷⁷ Verohallinnon syventävät ohjeet: Verovarasto arvonlisäverotuksessa.

⁷⁸ Äärilä – Nyrhinen 2013, s. 282.

hennyskelpoinen, mikäli tavaroita tulevat yhtiön vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.⁷⁹

3.3.3 Ajallinen kohdistaminen ja laskutusmerkinnät

Tavaran yhteisömyynnin ajallinen kohdistaminen poikkeaa arvonlisäveron kirjaamisen pääsäännöstä, jonka mukaan myynnistä suoritetaan arvonlisävero siltä kalenterikuukaudelta, jonka aikana tavara on toimitettu (ajallinen kohdistaminen AVL 135 §, veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohta AVL 15 §, 16 § ja 16 a §).⁸⁰ Tavaran yhteisömyynti kohdistetaan pääsääntöisesti tavaran toimituskuukautta seuraavalle kalenterikuukaudelle. Jos ostajalla on kuitenkin annettu lasku tai vastaava asiakirja tavarasta jo toimituskuukautena, myynti kohdistetaan pääsäännön mukaan toimituskuukaudelle. Ennakkomaksuja, jotka on maksettu ennen tavaran vastaanottoa, ei kirjata yhteisöhankinnaksi.

Yhteisömyynti tulee siis kirjata joko toimituskuukaudelle tai sitä seuraavalla kuukaudelle. Se raportoidaan *yhteenvetoilmoituksella* viimeistään toimittamista tai luovuttamista seuraavana kuukautena. Yhteisömyynnin arvoon lasketaan ostajalta veloitettava hinta kaikkine hinnanalisineen. Tämä sisältää myös kuljetuskustannukset, jos myyjä veloittaa ne ostajalta.⁸¹

Laskutusta koskeva sääntely muuttui vuoden 2013 alusta lähtien, jolloin arvonlisäverolaki muutettiin vastaamaan uutta laskutusdirektiiviä (2010/45/EU)⁸². Laskutusta koskevat säännökset poikkesivat toisistaan huomattavasti jäsenmaiden välillä, joten EU:ssa katsottiin tarpeelliseksi yhtenäistää laskutusta koskevia säännöksiä. Yksi keskeisimmistä muutoksista oli määräajan säätäminen yhteisökaupan laskutukseen. Arvonlisäverolaissa ei ollut aiemmin ollut säädetty siitä, missä ajassa myyjän on toimitettava ostajalle lasku myynnistään.⁸³

Myyjän on annettava ostajalle lasku sekä verollisesta että nollaverokannan alaisesta myynnistä, jos ostaja on elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja (AVL 209 b §). Merkitystä ei ole sillä, onko ostaja arvonlisäverovelvollinen toiminnas-

⁷⁹ Äärilä – Nyrhinen 2013, s. 283.

⁸⁰ Kirjanpitolauslautakunnan yleisohjeet: Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta, kohta 4.2.

⁸¹ Sirpoma – Tannila 2014, s. 275.

⁸² EUVL N:o L 189 22.7.2010, s. 1-8.

⁸³ Tannila – Kukkonen - Päckilä 2013, s. 9-10.

taan.⁸⁴ Laskun voi laatia joko myyjä, ostaja tai ulkopuolinen taho, jolle myyjä on ulkoistanut laskutuksen. Pakollisia laskumerkintävaatimuksia ovat:

- laskun antamispäivä;
- juokseva tunniste;
- myyjän arvonlisäverotunniste;
- ostajan arvonlisäverotunniste käännetyn verovelvollisuuden tilanteissa ja yhteisökaupassa;
- myyjän ja ostajan nimi ja osoite;
- tavaroiden määrä ja laji sekä palvelujen laajuus ja laji;
- tavaroiden toimituspäivä, palvelujen suorituspäivä tai ennakkomaksun maksupäivä;
- veron peruste verokannoittain ja yksikköhinta ilman veroa ja hyvitykset ja alennukset, jos niitä ei ole huomioitu yksikkö hinnassa;
- verokanta;
- suoritettavan veron määrä;
- merkintä myynnin verottomuudesta;
- ostajan verovelvollisuudesta merkintä ”käännetty verovelvollisuus”;
- ostajan laatimaan laskuun merkintä ”itselaskutus”;
- tiedot uusista kuljetusvälineistä;
- tilanteen mukaan merkintä ”voittomarginaalijärjestelmä – käytetyt tavarat”, ”voittomarginaalijärjestelmä – taide-esineet” tai voittomarginaalijärjestelmä – keräily- ja antiikkiesineet;
- merkintä ”voittomarginaalijärjestelmä – matkatoimistot”
- merkintä verollisen sijoituskullan myynnistä, ja
- muutoslaskussa viittaus aikaisempaan laskuun⁸⁵

Laskutusdirektiiviin otettiin pakollinen määräaika laskun laatimiselle koskien tavaroiden yhteisömyyntejä ja AVL:n 65 §:n alaisia palvelun myyntejä toiseen EU-maahan elinkeinonharjoittajalle. Muutoksen taustalla on tavoite parantaa näiden ilmoitusten sekä jäsenvaltioiden välillä vaihdettavien tietojen tarkkuutta ja laatua. Muiden laskujen osalta jäsenvaltioilla on oikeus säätää omia määräaikojaan.

⁸⁴ Tannila – Kukkonen – Päckilä 2013, s. 27.

⁸⁵ Tannila – Kukkonen – Päckilä 2013, s. 33–34.

Yhteisömyyntiä koskeva lasku tulee antaa viimeistään tavarantoimituskuukautta seuraavan kalenterikuukauden 15. päivänä. Arvonlisäverolaisissa ei ole erityisesti säädettyä sanktiota määrääjän noudattamisen laiminlyönnille. Yhteisömyynnit ja 65§ alaiset palvelumyynnit pitää kuitenkin raportoida kausiveroilmoituksella ja yhteenvetoilmoituksella, ja vain niiden laiminlyönneistä on mahdollista määrätä sanktioita verovelvolliselle.⁸⁶

3.4 Myyntimaasäännökset

EU:n arvonlisäverolainsäädännön myyntimaasäännökset määrittelevät sen, minkä maan verolainsäädäntöä myyntiin tulee soveltaa. Jokaisella jäsenvaltiolla on yksinomainen oikeus verottaa alueellaan suoritettavia liiketoimia. Merkityksentöntä on se, minkä maalainen on liiketoimen suorittaja. Mikäli tavarantoimitus tapahtuu Suomen alueella, tulee sovellettavaksi Suomen arvonlisäverolaki ja myynnistä tulee suorittaa arvonlisävero Suomeen edellyttäen, ettei myyntiä ole säädetty vapaaksi arvonlisäverosta. Jos myynti ei tapahdu Suomessa myyntimaasäännösten nojalla, ei myynnistä missään tilanteessa tilitetä Suomeen veroa. Vero saattaa sen sijaan tulla tilitettäväksi johonkin toiseen valtioon.

Tavarantoimituksen ja palvelun myynnin arvonlisäverokohtelua selvittäessään yrityksen on ensin tutkittava, missä maassa yrityksen myymä tavara tai palvelu katsotaan myydyksi eli millä maalla on verotusoikeus myyntiin. Myyntimaan selvittyä voidaan todeta, tuleeko myyntiin sovellettavaksi Suomen arvonlisäverolaki vai toisen EU-maan tai EU:n ulkopuolisen maan lainsäädäntö. Myyntimaasäännökset poikkeavat merkittävästi toisistaan tavaroiden ja palveluiden kaupassa.⁸⁷

AVL:n 63 § mukaan tavarantoimitusmaa on maa, jossa tavara on myynnin tapahtumahetkellä. Mikäli tavarantoimitus kuljetus ostajalle alkaa Suomesta, myyntiin sovelletaan Suomen arvonlisäverolakia. Jos tavara ei käy ollenkaan Suomessa, myynnistä ei tule maksaa arvonlisäveroa Suomeen edes tilanteessa, jossa sekä ostaja että myyjä ovat suomalaisia. Myyntiin sovelletaan sen valtion arvonlisäverolakia, jossa tavara on myynnin tapahtuessa.⁸⁸

⁸⁶ Tannila – Kukkonen – Päckilä 2013, s. 64–65.

⁸⁷ Sirpomaa – Tannila 2014, s. 267.

⁸⁸ Äärilä – Nyrhinen 2013, s. 244.

Yritysten välinen tavarakauppa perustuu EU:n sisämarkkina-alueella pääsääntöisesti määrämpäämaaperiaatteeseen. Tämä merkitsee sitä, että esimerkiksi Suomessa arvonlisäverovelvollinen myyjä ei pääsääntöisesti suorita veroa tavaroiden myynnistä, jotka kuljetetaan arvonlisäverovelvolliselle ostajalle toiseen jäsenvaltioon (AVL 72 b §). Nämä ovat verottomia yhteisömyyntejä. Vastaavasti toisessa jäsenvaltiossa rekisteröitynyt arvonlisäverovelvollinen ostaja tekee verollisen yhteisöhankinnan.

Tavarakaupan ja palvelukaupan arvonlisäverotukselliset periaatteet poikkeavat toisistaan merkittävästi. Tavaroiden myyntimaata ratkaistaessa merkitystä on ensisijaisesti tavarantoiminnan fyysisellä sijainnilla. Palveluiden osalta verotusmaata ratkaistaessa taas pyritään ratkaisemaan se, missä EU-jäsenvaltiossa palvelut tosiasiallisesti kulutetaan. Ratkaistaessa sovellettavaa palvelujen arvonlisäverotuksen myyntimaasäännöstä tulee selvittää palvelun ostajan eli asiakkaan asema elinkeinonharjoittajana tai kuluttajana sekä palvelun tosiasiallinen luonne ja sisältö.⁸⁹

Arvonlisäverolain 65 § mukaan elinkeinonharjoittajalle, joka toimii tässä ominaisuudessa, luovutettu palvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan ostajan täällä sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, ellei jäljempänä toisin säädetä. Jos tällaista palvelua ei luovuteta kiinteään toimipaikkaan, se on myyty Suomessa jos ostajan kotipaikka on täällä. Palveluun sovelletaan AVL 65 § mukaista pääsääntöä, ellei jokin AVL 67–69 g §:n mukaisista poikkeussäännöistä tule sovellettavaksi. Sen mukaan myynnistä ei suoriteta Suomeen arvonlisäveroa, mikäli ostajalla on kiinteä toimipaikka ulkomailla, johon palvelu luovutetaan, tai palvelua ei luovuteta mihinkään kiinteään toimipaikkaan, mutta ostajan kotipaikka on ulkomailla. Jos AVL 65 § mukaisen palvelun myyjä ei ole sijoittautunut samaan EU-maahan kuin ostaja, kaikissa maissa tulee sovellettavaksi käännetty verovelvollisuus (arvonlisäverodirektiivin artikla 196).⁹⁰

Jos palvelu luovutetaan muulle kuin elinkeinonharjoittajalle, sen katsotaan olevan myyty Suomessa, jos se luovutetaan täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos tällaista palvelua ei luovuteta kiinteästä toimipaikasta, se on myyty Suomessa, jos myyjän kotipaikka on täällä (AVL 66 §). Näin ollen kuluttajille ja muille, joita ei katsota elinkeinonharjoittajiksi, tapahtuvien palvelujen myynnissä verotusmaata ratkaistaessa merkitystä on myyjän

⁸⁹ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääsikiilähti 2014, s. 327.

⁹⁰ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääsikiilähti 2014, s. 331.

kiinteällä toimipaikalla tai kotipaikalla. Tästä on poikkeuksena esimerkiksi kiinteistöihin kohdistuvat palvelut, jotka verotetaan AVL 67 § mukaan Suomessa, jos kiinteistö sijaitsee täällä.

Vuoden 2015 alusta kuluttajille myytyjen tele-, radio- ja televisiolähetys- ja sähköisten palvelujen myynnit on verotettu siinä maassa, johon ostaja on sijoittunut. Ostaja voi joko rekisteröityä kaikkiin jäsenvaltioihin, joihin se myy kuluttajille näitä palveluja, tai vaihtoehtoisesti rekisteröityä sähköiseen ilmoitusjärjestelmään, jonka kautta se pystyy ilmoittamaan myynnit kaikkiin jäsenvaltioihin samasta paikasta.

4 ERITYISTILANTEET

4.1 Uudet kulkuneuvot

Uusien kuljetusvälineiden hankinta toisesta jäsenvaltiosta Suomeen katsotaan aina yhteisö-hankinnaksi riippumatta siitä, kuka on kuljetusvälineen myyjä tai ostaja. Näin ollen myös yksityishenkilö on velvollinen suorittamaan yhteisöhankinnan arvonlisäveron Suomeen muista EU-jäsenvaltioista hankkimistaan uusista kuljetusvälineistä.

Uudella kuljetusvälineellä tarkoitetaan AVL 26 c §:n mukaan moottorikäyttöisiä maakuljetusvälineitä, joiden moottorin iskutilavuus on yli 48 cm³ tai yli 7,2 kW, yli 7,5 metriä pitkiä vesialuksia tai ilma-aluksia, joiden suurin sallittu lähtömassa on yli 1 550 kg. Kuljetusväline katsotaan uudeksi, jos moottorikäyttöinen maakuljetusväline on myyty enintään kuusi kuukautta ja muu kuljetusväline enintään kolme kuukautta siitä, kun se ensimmäisen kerran otettiin käyttöön, tai jos moottorikäyttöisellä maakuljetusvälineellä on ajettu enintään 6 000 kilometriä, vesialuksella ajettu tai purjehdittu enintään 100 tuntia tai ilma-aluksella lennetty enintään 40 tuntia. Kuljetusvälineeksi ei katsota vesi- tai ilma-aluksia, jotka voidaan AVL 58 §:n tai 70 §:n 1 momentin 6 kohdan nojalla myydä verotta.⁹¹

Mikäli uuden kuljetusvälineen hankkija ei ole mistään muusta toiminnasta verovelvollinen (jos kyseessä on esim. yksityishenkilö), ja kuljetusvälineestä on suoritettava yhteisöhankinnan arvonlisäveron lisäksi autoveroa, autoveron ja arvonlisäveron kannosta huolehtii AVL 146 a §:n mukaan tullipiiri. Jos autoveroa ei tule suorittaa, ostajan on suoritettava yhteisöhankinnan arvonlisävero Verohallinnolle uuden kuljetusvälineen ostotiedot – lomakkeella.

Mikäli uuden kuljetusvälineen hankkija on arvonlisäverovelvollinen, yhteisöhankinta ja yhteisöhankinnan arvonlisävero ilmoitetaan normaalisti kausiveroilmoituksen yhteydessä. Uudet kuljetusvälineet verotetaan 24 % verokannan mukaan hankintahinnasta, johon laske-taan kaikki ne erät, joista myyjä on laskuttanut ostajaa. Vähennyksissä saa huomioida kaikki ostajalle annetut alennukset, hyvitykset ja muut oikaisuerät.

Vanhojen kuljetusvälineiden kauppaan sovelletaan yleisiä EU-kauppaa koskevia arvonli-säverosäännöksiä. Jos esimerkiksi suomalainen yksityishenkilö käy ostamassa Ruotsista

⁹¹ Kallio – Nielsen – Ojala - Sääsikiähti 2014, s. 185.

käytetyn henkilöauton, jolla on ajettu enemmän kuin 6 000 kilometriä, autohankintaan sisältyy Ruotsin arvonnävero. Yhteisöhankeinnasta ei suoriteta arvonnäveroa Suomeen. Käytetyistä henkilöautoista tulee sen sijaan suorittaa Suomeen autoveroa. Autoveron osuudelle on laskettu aiemmin arvonnäveroa, mutta tästä luovuttiin 1.4.2009 alkaen.⁹²

4.2 Kaukomyynti

Pääsäännön mukaan tavaran myynti verotetaan Suomessa vain tilanteissa, jossa tavaran kuljetus alkaa täältä. Tavaran myynnin katsotaan kuitenkin tapahtuvan Suomessa myös seuraavissa tilanteissa:

- 1) myyjä tai joku muu myyjän puolesta kuljettaa tavaran Suomeen toisesta EU-jäsenvaltiosta, tai
- 2) hankinta ei muodosta tavaran ostajalle Suomessa yhteisöhankeintaa, joka on verollinen.

Tavaran myynnin ei vastaavasti katsota tapahtuvan Suomessa jos:

- 1) myyjä tai joku myyjän puolesta kuljettaa tavaran Suomesta toiseen EU-jäsenvaltioon, tai
- 2) ostaja on a) elinkeinonharjoittaja, jonka toiminta ei elinkeinonharjoittajan kotimaassa oikeuta miltään osin vähennykseen tai palautukseen tai johon sovelletaan kotimaassaan alkutuotannon vakiokantahyvitysmenettelyä, b) oikeushenkilö, jota ei katsota elinkeinonharjoittajaksi tai c) yksityishenkilö.

Edellä mainitut kriteerit täyttävät myynnit katsotaan ns. *kaukomyynniksi*, joista ulkomaiselle yritykselle aiheutuu velvollisuus rekisteröityä ostajan sijaintivaltiossa arvonnäverovelvolliseksi. Tämä edellyttää, että kaukomyyntien kynnyksäraja ylittyy. Suomessa kynnyksäraja on 35 000 euroa. EU-jäsenvaltioiden kaukomyynnin kynnyksärajat on lueteltu liitteessä 3. Jos suomalainen yritys harjoittaa posti- tai muuta kaukomyyntiä muihin EU-jäsenvaltioihin, myynnin ei pääsääntöisesti katsota tapahtuvan Suomessa, vaan kyseisessä

⁹² Kallio – Nielsen – Ojala - Sääsilahti 2014, s. 186.

EU-valtiossa. Tämä aiheuttaa myyjälle velvollisuuden selvittää, tuleeko hänen rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi kyseisessä valtiossa.

Jotta myynti voidaan katsoa kaukomyynniksi, ostajan tulee olla yksityishenkilö tai joku muu taho, joka ei ole verovelvollinen (esimerkiksi yleishyödyllinen yhdistys). Jos ostaja on kuitenkin muu kuin yksityishenkilö, ostajalle voi aiheutua rekisteröintivelvollisuus mikäli hankinnat ylittävät jäsenvaltiokohtaisesti määritellyn kynnyksärajan (Suomessa 10 000 euroa, muiden maiden kynnyksärajat liitteessä 3). Tällöin myynti käsitellään kaukomyynnin sijasta kuljetuksen päättymisvaltiossa yhteisöhankintana. Suurin osa kaukomyynnin harjoittajista on postimyyntiyrityksiä.

Jos yrityksen harjoittama kaukomyynti Suomessa, eli myynti ulkomailta Suomeen, on enintään 35 000 euroa eikä ole edellisenä kalenterivuonna ylittänyt 35 000 euron rajaa, tavaroita ei katsota myydyksi Suomessa. Kaukomyynnissä myyntimaan katsotaan olevan Suomi siitä alkaen, kun kyseinen raja ylittyy.

Vastaavasti Suomesta muihin maihin tapahtuva kaukomyynti katsotaan tapahtuvaksi kuljetuksen päättymisvaltiossa silloin, kun myynnit kyseiseen maahan ylittävät kyseisessä maassa sovellettavan kaukomyynnin alarajan tai ovat edellisenä vuonna ylittäneet kyseisen alarajan. Alarajan määrä vaihtelee maittain. Ulkomainen myyjä on kuitenkin voinut tehdä hakemuksen kuljetuksen lähtömaan veroviranomaisille siitä, että myynti verotetaan kuljetuksen päättymisvaltiossa lähtömaan sijaan. Tällaisessa tilanteessa vähäinkin kaukomyynti voidaan katsoa tapahtuvan Suomessa. Rekisteröintihakemukseen pitää liittää kuljetuksen lähtömaan viranomaisten antama hyväksyntä kyseiselle menettelylle. Suomesta toisiin EU-valtioihin kaukomyyntiä harjoittava yritys voi vastaavasti hakea kotipaikkansa Verohallinnolta lupaa suorittaa kaukomyynneistään vero toiseen EU-valtioon ilman, että kaukomyynnille asetettu kynnyksäraja ylittyy kyseisessä valtiossa.

Jos kaukomyynnin määrä Suomesta toiseen EU-valtioon ei ylitä kyseisessä valtiossa asetettua vähäisen kaukomyynnin rajaa, myyjän tulee käsitellä myynnit normaalin menettelyn mukaisesti. Tämä tarkoittaa pääsääntöisesti tavallista verollista myyntiä Suomessa.⁹³

⁹³ *Sirpoma – Tannila 2014, s. 276–277.*

4.3 Käytetyn tavaran marginaaliverotus

Käytetyn tavaran marginaaliverotus on arvonlisäverotuksen erityisjärjestelmä, joka koskee tavaroita, jotka verovelvollinen yritys ostaa edelleenmyyntiä varten, mutta joiden hankintahintaan ei sisälly avointa vähennyskelpoista veroa normaalien ostovähennyssäännösten perusteella. Tällaisesta tilanteesta on kysymys esimerkiksi silloin, kun yksityishenkilö myy tai antaa vaihdossa henkilöautonsa autoliikkeelle ostaessaan uutta autoa. Tällaisessa tilanteessa jälleenmyyjä olisi velvollinen maksamaan veron myös tavaran jo *piilevän veron* osuudelle ilman erityisjärjestelmää.

Piilevä vero tarkoittaa verottoman ostohinnan tosiasiasisältämää veroa tilanteessa, jossa alkuperäinen omistaja ei ole ollut oikeutettu tekemään verovähennystä. Esimerkiksi tilanteessa, jossa yksityishenkilö ei ole aikoinaan voinut tehdä henkilöauton ostohinnasta ostovähennystä ja myy sen muodollisesti verottomana autoliikkeelle, henkilöauto kuitenkin sisältää alkuperäisen ostohinnan sisältämän veron. Jos autoliikkeen pitäisi myydä auto eteenpäin normaalisti arvonlisäverollisena, vero kertaantuisi, eli autoliikkeen tulisi tosiasiallisesti maksaa veroa verolle. Verorasitus ei lisääntyisi tällaisessa tilanteessa, vaikka jälleenmyyjä joutuisikin maksamaan edelleenmyynnistään veron normaalisti, mikäli uudella käyttäjällä olisi vähennysoikeus tekemästään ostosta. Jos uusi käyttäjä on kuitenkin esimerkiksi yksityishenkilö, jolla ei ole vähennysoikeutta, vero kertaantuisi jokaisen jälleenmyyjän kohdalla.

Yksinkertaistettuna marginaaliverotus tarkoittaa sitä, että yritys, joka myy käytettyjä tavaroita liiketoiminnan muodossa, maksaa arvonlisäveroa saamastaan myyntikatteesta, mutta ei pysty antamaan omille asiakkailleen tositetta, jossa vero näkyy. Tämän takia jälleenmyyjän asiakkaalla ei ole mahdollisuutta tehdä vähennystä omasta ostostaan. Menettelyn voidaan siis katsoa olevan järkevää vain tilanteessa, jossa jälleenmyyjän asiakkaat ovat yksityishenkilöitä tai muita, joille ei ole vähennysoikeutta arvonlisäverotuksessa. Lisäksi huomionarvoista on, että marginaaliverotuksen soveltaminen on aina vapaaehtoista.⁹⁴

Marginaaliverotusmenettelyä käytettyjen tavaroiden osalta voidaan soveltaa ainoastaan AVL:n 79 f §:ssä mainittuihin verottomiin hankintatilanteisiin. Hankintaa koskevista tositetista tai asiakirjoista tulee käydä ilmi, että kysymyksessä on lain luettelon mukainen vero-

⁹⁴ Auranen 2003, s. 10–11.

ton hankinta. Ellei ostotositteesta tai muusta asiakirjasta ole mahdollista päätellä, että kysymyksessä on lain pykälän mukainen veroton hankinta, marginaaliverotusmenettelyä ei voida soveltaa, ja hankinta tulee kirjata vähennyskelvottomiin ostoihin.

Esimerkki 3. Marginaaliverotus

Ostohinta 5 000,00 €

Myyntihinta 7 000,00€

Voittomarginaali 2 000,00 €

Vero $24/124 * 2\,000,00€ = 387,10 €$

Voittomarginaali ilman veron osuutta 1 612,90 €

Autoliike ostaa auton yksityishenkilöltä 5 000,00 eurolla. Auto myydään 7 000,00 eurolla. Myyjä tilittää voittomarginaalista lasketun arvonlisäveron 387,10 euroa valtiolle ja tekee voittoa 1 612,90 euroa.

AVL 79 f § sisältää tyhjentävän luettelon tilanteista, joihin marginaaliverotusmenettelyä voidaan soveltaa. Menettelyn soveltaminen on vapaaehtoista, eikä sitä ole pakko soveltaa tilanteissa, joissa siihen olisi mahdollisuus. Jos menettelyä ei sovelleta, osto käsitellään vähennyskelvottomana ja vero maksetaan koko myyntihinnasta. Tässä tilanteessa myyntitositteelle kirjataan avoin vero näkyviin.⁹⁵

Arvonlisäverolain ja Verohallinnon ohjeen mukaan käytetyn tavaran marginaaliverotusmenettelyä voidaan soveltaa, mikäli veroton käytetyn tavaran osto on tehty muulta kuin elinkeinonharjoittajalta (esim. yksityishenkilö, ei-verovelvollinen yhdistys tai ei-verovelvollinen konkurssipesä). Marginaaliverotusmenettelyä ei voida soveltaa ei-verovelvolliselta ostettujen uusien tavaroiden hankintaan ja jälleenmyyntiin. Esimerkiksi ei-verovelvolliselta konkurssipesältä ostettujen uusien tavaroiden jälleenmyyntiin ei ole mahdollista soveltaa marginaaliverotusta.

⁹⁵ *Auranen 2003*, s. 12.

Marginaaliverotusmenettelyä ei voi myöskään soveltaa sellaisten tavaroiden hankintaan, jotka jälleenmyyjä ostaa osittain verollisena ja osittain verottomana. Esimerkiksi tilanteessa, jossa taksiautoilija myy taksin autoliikkeelle, hän käsittelee myyntihinnasta taksinkäyttöä vastaavan osuuden verollisena ja yksityiskäyttöä vastaavan osuuden verottomana. Autoliikkeellä on vähennysoikeus laskuun sisältyvästä verosta, ja autoliike käsittelee auton myynnin kotimaahan normaalisti verollisena myyntinä.

Marginaaliverotusmenettelyä on mahdollista soveltaa myös tavaraan, joka on ostettu elinkeinonharjoittajalta, jonka myynti on vapautettu verosta AVL:n 61 §:n, 223 §:n tai muun vastaavan säännöksen perusteella tai vastaavan säännöksen perusteella toisessa EU-valtiossa. 61 §:n mukaan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä olevan tavaran myynti on vapautettu verosta. Jos jälleenmyyjä ostaa verottomasti tavaran, jonka edellinen myyjä on hankkinut kokonaan muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, voi jälleenmyyjä soveltaa marginaaliverotusmenettelyä.⁹⁶

Marginaaliverotusmenettelytilanteita ei käsitellä yhteisömyynteinä ja –hankintoina. Jos toisessa EU-maassa oleva myyjä soveltaa myyntiinsä marginaaliverotusmenettelyä, hän ei käsittele myyntiään yhteisömyyntinä ja ilmoita sitä yhteenvedoilmoituksellaan. Marginaaliverotusmenettelyn soveltaminen tulee käydä ilmi laskusta esimerkiksi maininnalla ”margin scheme” tai ”second hand goods, no deductible VAT”⁹⁷. Veron määrä ei myöskään saa olla eriteltynä laskussa. Jos ostolaskusta tai muista asiakirjoista ei käy ilmi, että myyntiin on sovellettu marginaaliverotusmenettelyä, marginaaliverotusta ei voida soveltaa. Vienti yhteisön ulkopuolelle on veroton, ja marginaaliverollinen osto on lisättävä kauden voittomarginaaliin. Vastaavasti maahantuontiin ei voida soveltaa marginaaliverotusta, ja myynti kotimaassa on normaali verollinen myynti.

Marginaaliverotusmenettelyssä veron voi laskea joko tavarakohtaisesti tai käyttämällä yksinkertaistettua menettelyä. Tavarakohtaisessa menettelyssä voittomarginaali lasketaan jokaisen myynnin kohdalla erikseen. Yksinkertaistetussa menettelyssä (AVL 79 k §) kuukauden myynneistä vähennetään kuukauden ostot, ja veron perusteeseen lasketaan koko kalenterikuukauden voittomarginaali ilman veron osuutta. Jos kuukauden voittomarginaali

⁹⁶ Verohallinnon syventävät ohjeet: Käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden marginaaliverotusmenettely.

⁹⁷ Laskumerkinnöistä on säädetty alv-direktiivin artikloissa 312–325.

on negatiivinen, se voidaan siirtää seuraavan kuukauden ostoihin. Yksinkertaistettu menettely lienee huomattavasti käytetympi kuin tavarakohtainen menettely.

Marginaaliverotusta voidaan soveltaa ainoastaan EU:n sisällä tapahtuvaan kauppaan. Näin ollen kauppa Manner-Suomen ja Ahvenanmaan välillä jää marginaaliverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle, koska nämä käsitellään samalla tavalla kuin myynti EU:n ulkopuolisiin maihin. Jos käytetyn tavaran jälleenmyyjä on tehnyt Manner-Suomessa marginaaliverovähennyksen ja myy tavaran Ahvenanmaalle joko yksityishenkilölle tai elinkeinonharjoittajalle, myynti on verotonta. Myynnin verottomuudesta seuraa se, että jälleenmyyjän pitää palauttaa aikanaan tekemänsä marginaaliverovähennys. Tulli perii tavaran tuojalta arvonlisäveron.⁹⁸

4.4 Valmisteveron alaiset tuotteet

Arvonlisäverolain 26 e § mukaan valmisteveron alaisilla tavaroilla tarkoitetaan alkoholi- ja alkoholijuomaverosta annetun lain (1471/1994) 3 §:ssä, tupakkaverosta annetun lain (1470/1994) 2 §:n 1 momentissa, nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta annetun lain (1472/1994) 2 §:n 1 momentissa sekä sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta annetun lain (1260/1996) 2 §:n 2 kohdan a- ja c-alakohdissa tarkoitettuja tavaroita, lukuun ottamatta unionin alueella sijaitsevan maakaasuverkon tai siihen yhdistetyn verkon kautta toimitettavaa kaasua.

Jos valmisteveron alaisten tavaroiden ostajana on henkilö, jonka muut hankinnat eivät muodosta yhteisöhankintaa, valmisteveron alaisten tavaroiden yhteisöhankinnasta suoritettavan arvonlisäveron maksamisesta, veroviranomaisista, ilmoittamisvelvollisuudesta, veron määräämisestä, ennakkoratkaisusta, muutoksen hakemisesta, veron takaisinmaksusta sekä muutoinkin menettelystä on voimassa, mitä valmisteverotuslaissa säädetään (AVL 146 b §).

Valmisteveronalaisten tuotteiden ostaminen toisesta jäsenvaltiosta Suomeen muodostaa hankintojen kokonaishinnasta riippumatta verotettavan tavaran yhteisöhankinnan aina elinkeinonharjoittajien ja muiden oikeushenkilöiden kuin elinkeinonharjoittajien kohdalla.

⁹⁸ Äärilä – Nyrhinen 2013. s. 509

Tällöin veron suorittamisvelvollisuus koskee siis myös arvonlisäverotonta toimintaa harjoittavia elinkeinonharjoittajia, joilla ei ole miltään osin vähennysoikeutta arvonlisäveroon ja joiden yhteisöhankintojen kokonaisarvo ei ylitä 10 000 euron kynnyksrajaa. Valmisteveron ja yhteisöhankinnan suorittamista näiden muussa tapauksessa ei-arvonlisäverovelvollisten osalta valvoo Tulli.⁹⁹

4.5 Ketjukauppatilanteet

4.5.1 Yleistä ketjukauppatilanteista

Kahden eri jäsenvaltioihin sijoittautuneen arvonlisäverovelvollisen elinkeinonharjoittajan välinen tavaran kauppa on useimmiten selkeä tilanne, jossa toinen yritys myy tavaran toiselle niin, että se kuljetetaan myyjän, ostajan tai jonkun muun toimesta jäsenvaltiosta toiseen. Tilanteessa myynti on veroton, ja ostaja ilmoittaa ja tilittää veron kuljetuksen päättymisvaltiossa käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Ns. *ketjukauppatilanteet* eivät ole kuitenkaan arvonlisäverotuksellisesti yhtä selkeitä.

Ketjukaupassa on kyse tilanteesta, jossa tavara myydään kahteen tai useampaan kertaan niin, että myyjä ei toimita tavaraa omalle ostajalleen, vaan jollekin seuraavista ostajista. Ketjukauppatilanteesta on esimerkiksi kyse silloin, kun yritys tilaa tavaran toisesta jäsenvaltiosta, ja pyytää myyjää toimittamaan sen omalle asiakkaalleen kolmanteen jäsenvaltioon. Tavaravirta kulkee tällaisessa tilanteessa eri kautta kuin laskutusvirta.

Ketjukauppatilanteissa ensimmäisen myyjän arvonlisäverotuksellinen status on usein selkeä: myynti on veroton yhteisömyynti, mikäli yhteisömyynnin edellytykset täyttyvät tai verollinen kotimaan myynti, mikäli yhteisömyynnin edellytykset eivät täyty. Tavaran ostajan suorittama yhteisöhankinta tavaran kuljetuksen päättymisvaltiossa voi kuitenkin aiheuttaa ketjukauppatilanteissa ostajalle velvollisuuden rekisteröityä verovelvolliseksi jossain muussa jäsenvaltiossa kuin kotimaassaan. Tästä aiheutuu ylimääräisiä kustannuksia sekä hallinnollista työtä yrityksille.¹⁰⁰

⁹⁹ Kallio – Nielsen – Ojala – Sääsikiähti 2014, s. 733.

¹⁰⁰ Ääriiä – Kallio – Lindblad 1998, s. 70.

4.5.2 Kolmikantakauppa

Kolmikantakaupassa on kyse tilanteesta, jossa on osallisena kolme arvonlisäverovelvollista elinkeinonharjoittajaa eri EU-maissa. Tilanteessa tavara myydään kaksi kertaa peräkkäin niin, että tavara kuljetetaan ensimmäiseen myyntiin liittyen suoraan ensimmäiseltä myyjältä toiselle ostajalle yhdestä jäsenvaltiosta toiseen. Tällaisessa tilanteessa ensimmäinen ostaja olisi normaalisti verovelvollinen tavaran yhteisöhankinnasta sekä tavaran edelleenmyynnistä valtiossa, jossa kuljetus päättyy. Tilannetta on kuitenkin yksinkertaistettu erityissääntelyllä siten, että sellaisella ostajalla, jolla ei ole kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa kuljetuksen päättymisvaltiossa, ei ole velvollisuutta rekisteröityä tai asettaa veroedustajaa sinne.^{101 102}

Kolmikantakauppa tulee kysymykseen esimerkiksi tilanteessa, jossa saksalainen yritys A tilaa tavaraa suomalaiselta yritys B:ltä. Suomalainen yritys B huomaa, ettei pysty toimittamaan tavaroita A:lle ja tilaa tavarat ruotsalaiselta C:ltä, joka laskuttaa tilauksesta suomalaista B:tä ja toimittaa tavarat suoraan ensimmäiselle ostajalle A:lle Saksaan.

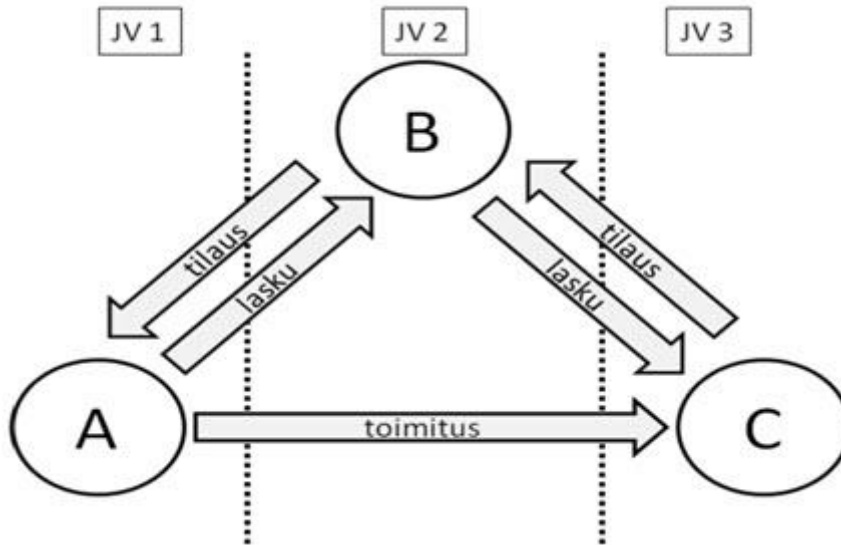
Kolmikantamyyntitilanteessa toinen ostaja on verovelvollinen ensimmäisen ostajan myynnistä, mikäli tämä toinen ostaja on elinkeinonharjoittaja tai joku muu oikeushenkilö kuin elinkeinonharjoittaja, joka on merkitty rekisteriin arvonlisäverovelvolliseksi kuljetuksen päättymisvaltiossa. Tällaisessa tilanteessa ensimmäisen ostajan tekemä yhteisöhankinta on veroton edellyttäen, että hän on tehnyt merkinnän myyntitositteeseen omasta myynnistään kolmikantamyyntitilanteessa esimerkiksi merkinnällä ”Kolmikantakauppa tai ”Triangulation”, sekä kirjannut omansa ja toisen ostajan VAT-tunnisteet. Lisäksi laskun verottomuutta on suositeltu ilmoittamaan mainitsemalla laskun verottomuudesta tai viittaamalla arvonlisäverolain tai –direktiivin säännökseen. Laskussa tulisi olla myös maininta käännetyn verovelvollisuuden soveltamisesta.¹⁰³

Esimerkki 4. Kolmikantakauppa

¹⁰¹ Juanto –Saukko 2014, s. 129.

¹⁰² Verohallinnon syventävät ohjeet: Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa, jakso 6.1.

¹⁰³ Kallio –Nielsen – Ojala – Sääskilahti 2014, s. 46.



Kuvio 2. Kolmikantakauppa¹⁰⁴

Kuvion tilanteessa ensimmäinen myyjä A, ensimmäinen ostaja ja toinen myyjä B sekä toinen ostaja C ovat kaikki arvonlisäverovelvollisia eri EU-maissa. Heidän tulee tehdä kaupasta seuraavat ilmoitukset ja merkinnät:

- A ilmoittaa kausiveroilmoituksellaan kohdassa EU-tavaramyynnit tavaran myyntihinnan B:lle;
- A ilmoittaa yhteenvetoilmoituksellaan tavaran myyntihinnan B:lle;
- A merkitsee laskuun A:n ja B:n VAT-tunnisteet;
- B ei tee merkintöjä kausiveroilmoitukseen kolmikantakaupasta;
- B ilmoittaa yhteenvetoilmoituksellaan tavaran myyntihinnan C:lle, C:n VAT-tunnisteen, maatunnisteen ja kolmikantakoodin;
- B merkitsee laskuun B:n ja C:n VAT-tunnisteet;
- C tekee verollisen yhteisöhankinnan ja ilmoittaa kausiveroilmoituksellaan kohdassa tavaraostot muista EU-maista ostohinnan B:ltä sekä kohdassa vero tavaraostoista muista EU-maista veron sovellettavan verokannan mukaan, ja
- C ilmoittaa veron määrän kohdassa kohdekauden vähennettävä vero, jos yhteisöhankinta tulee vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

¹⁰⁴ Verohallinnon syventävät ohjeet: Esimerkkejä EU-myyntien ja -ostojen ilmoittamisesta arvonlisäveroilmoituksissa.

Kolmikantakauppatilanteessa tavaran ensimmäisenä ostajana olevan suomalaisen yrityksen katsotaan tekevän yhteisöhankinnan kuljetuksen päättymisvaltiossa huolimatta siitä, että suomalainen yritys käyttää ostossa Suomen VAT-tunnistettaan, mikäli kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät:

- suomalainen yritys on ostanut tavaran edelleenmyyntiä varten;
- tavara on toimitettu suoraan kuljetuksen päättymisvaltioon muusta EU-jäsenvaltiosta kuin Suomesta suomalaisen yrityksen asiakkaalle;
- suomalaisen yrityksen asiakas on merkitty arvonlisäverovelvolliseksi kuljetuksen päättymisvaltiossa;
- suomalainen yritys on tehnyt asianmukaiset merkinnät kolmikantakaupasta myyntilaskuunsa, ja
- suomalainen yritys on ilmoittanut myynnin yhteenvetoilmoituksellaan käyttäen koodia 3.

Mikäli kaikki nämä velvoitteet täyttyvät, suomalaisen ostajan, jolla ei ole kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa kuljetuksen päättymisvaltiossa, ei tarvitse rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi siellä.¹⁰⁵

Kolmikantakauppa on siis yksinkertaistettu menettely, joka soveltuu vain tilanteessa, jossa tavara myydään kaksi kertaa peräkkäin niin, että tavara kuljetetaan suoraan ensimmäiseltä myyjältä toiselle ostajalle tilanteessa, jossa kaikki kolme ovat sijoittautuneet eri jäsenvaltioihin, ja kaikki ovat verovelvollisia eri jäsenvaltioissa. Yksinkertaistettua menettelyä ei voida siis soveltaa esimerkiksi edellä mainitussa tilanteessa, mikäli B ei ole arvonlisäverovelvollinen. Tämä aiheuttaisi suomalaiselle myyjä A:lle rekisteröitymisvelvollisuuden kuljetuksen päättymisvaltioon.

Rekisteröitymisvelvollisuus toiseen EU-jäsenvaltioon voi aiheuttaa etenkin pienille ja keskisuurille yrityksille merkittäviä hallinnollisia kustannuksia. Yrityksen tulee selvittää kohdevaltiossa esimerkiksi rekisteröitymisen edellytykset, ilmoitus- ja maksumenettelyt, sekä sovellettavat verokannat, jotka vaihtelevat merkittävästi maittain. Ilmoitusmenettely hoidettaneen usein kohdemaan kielellä, joka vaikeuttaa entisestään kohdemaan velvollisuuksien täyttämistä etenkin pienemmillä yrityksillä, jotka toimivat kyseisessä maassa satunnai-

¹⁰⁵ *Kallio – Nielsen – Ojala – Säskilahti 2014, s. 324.*

sesti. Erityisesti eri alv-kantojen selvittäminen eri jäsenvaltioissa vaikeuttaa pienten- ja keskisuurten yritysten toimintaa EU:n sisämarkkinoilla.¹⁰⁶

Euroopan Komissio on antanut ehdotuksen arvonlisäverodirektiivin muuttamiseksi arvonlisäveroilmoitusten osalta 23.10.2013¹⁰⁷. Ehdotuksen tavoite on yhtenäistää arvonlisäveroilmoituksia ja ilmoitus- ja maksamismenettelyä koskevia sääntöjä jäsenvaltioissa. Ehdotuksessa sanotaan, että nykyisen järjestelmän monimutkaisuus lisää yritysten rasituksia, vähentää alv-ilmoitusten oikeellisuutta ja ajantasaisuutta sekä rajoittaa rajat ylittävää kauppaa. *Yhtenäisen ilmoitusmenettelyn* taustalla on myös jäsenvaltioiden välinen ajantasainen tietojen vaihto, jolla voidaan vähentää petoksia ja parantaa sääntöjen noudattamista.

Ehdotuksen perusteluissa mainitaan, että nykyinen järjestelmä on monimutkainen. Monimutkaisuus johtuu erilaisten tietojen antamisesta, tiedoissa käytettyjen määritelmien epäyhdenmukaisuudesta, hyvien yhteisten ohjeiden puutteesta, erilaisten sääntöjen ja tietojen soveltamisesta tietojen toimittamiseen ja korjaamiseen sekä tarpeesta käyttää useita eri kieliä.

Ehdotuksessa todetaan, että yritykset ovat valittaneet enenevässä määrin siitä, että alv-sääntöjen noudattaminen on vaikeaa EU:n alueella harjoitettavaan liiketoimintaan liittyen. Tämä koskee erityisesti verkkokauppaa ja tavaroiden luovutusta sisämarkkinoilla, kun asiakas on yksityishenkilö ja tavaran luovuttajan pitää rekisteröityä asiakkaan jäsenvaltiossa ja annettava ja tilitettävä alv näissä jäsenvaltioissa. Nämä velvoitteet saattavat johtaa esteisiin rajat ylittävälle kaupalle. Vakioitun alv-ilmoituksen uskotaan antavan mahdollisuuden näiden esteiden vähentämiseen.

Yhteisen vakioitun veroilmoituksen ajatuksena on, että verovelvolliset pystyvät antamaan vakioitun tiedot kaikkiin jäsenvaltioihin samalla sähköisellä formaatilla. Tämän ilmoituksen tulee olla kaikkien yritysten käytettävissä ja koko EU:ssa tulisi olla käytössä vain yksi vakioitu veroilmoitus.¹⁰⁸ Vakioitu veroilmoitus helpottaisi merkittävästi esimerkiksi ketjukauppatilanteiden ilmoitusmenettelyä. Ilmoituksen toiseen jäsenvaltioon pystyisi tekemään samasta paikasta kuin kausiveroilmoituksen Suomeen. Vakioitun arvonlisäveroilmoituk-

¹⁰⁶ Näin *De La Feria* artikkelissa VAT and the EC Internal Market: The Shortcomings of Harmonisation, s. 29.

¹⁰⁷ KOM (2013) 721 lopull.

¹⁰⁸ Juusela – Parkkola 2014, s. 99.

sen käyttöönoton on lisäksi laskettu vähentävän hallinnollisia rasituksia jopa 15 miljardilla eurolla vuodessa.

Ensimmäinen yhtenäistetty arvonlisäveron ilmoittamisjärjestelmä on otettu käyttöön vuoden 2015 alussa. Arvonlisäveron erityisjärjestelmää (*Mini One Stop Shop*) voi käyttää yritys, joka myy tele-, lähetys- tai sähköisiä palveluja kuluttajille. Erityisjärjestelmän käyttö ei ole pakollista, mutta sitä voi käyttää vaihtoehtona arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymiselle toisessa jäsenvaltiossa. Järjestelmä on käytössä ainoastaan sähköisenä.¹⁰⁹

Verohallinnolta on vuoden 2014 alusta lähtien voinut pyytää kirjallista ohjausta siitä, miten tiettyä liiketointia kohdellaan arvonlisäverotuksessa toisessa EU-jäsenvaltiossa, johon liiketoimella on yhteys. Kysymys on kokeilusta, joka jatkuu 30.9.2018 asti. Kokeiluun kuuluu 15 jäsenvaltiota. Tilanteen tulee olla tulkinnanvarainen. Yritykset voivat pyytää ohjausta omien valtioidensa veroviranomaisilta. Ohjaukset eivät ole sitovia eikä niihin voi hakea muutosta.¹¹⁰

Kirjallisen ohjauksen pyytäminen toiseen jäsenvaltioon liittyvää liiketointia koskien helpottaa yrityksiä selvittämään velvollisuuksiaan tulkinnanvaraisissa tilanteissa niin, että yrityksen ei tarvitse asiaa selvittääkseen asioida toisen jäsenvaltion veroviranomaisten kanssa. Kokeilu koskee kuitenkin yksinomaan tulkinnanvaraisia tilanteita, joten se ei hyödytä yrityksiä silloin, kun niillä on tarve selvittää esimerkiksi rekisteröinti- tai ilmoittamisvelvollisuuksiaan toisessa jäsenvaltiossa ketjukauppatilanteiden osalta.

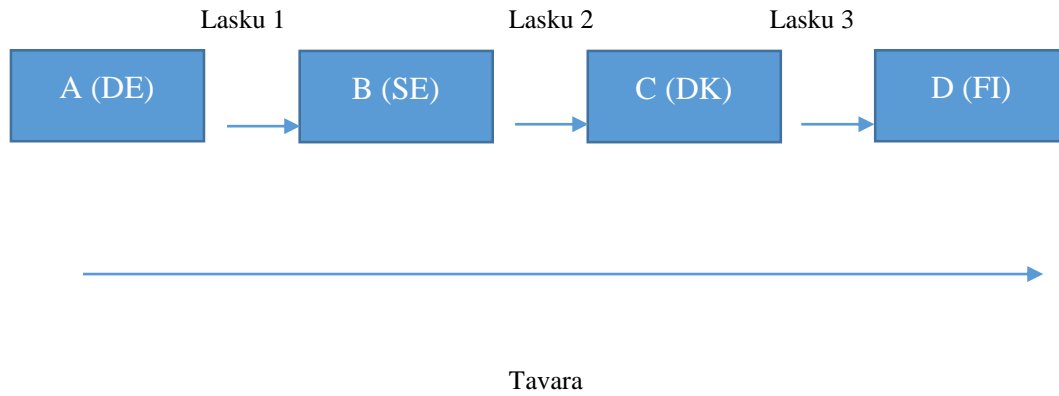
4.5.3 Nelikantakauppa

Nelikantakaupassa on kysymys tilanteesta, jossa kaupan osapuolia on enemmän kuin kolme. Nelikantakauppaan ei voida soveltaa kolmikantakauppaa koskevaa yksinkertaistamismenettelyä. Nelikantakauppamenettely johtaa usein jonkun osapuolen rekisteröitymisvelvollisuuden kuljetuksen päättymisvaltiossa.

Esimerkki 5. Nelikantakauppa

¹⁰⁹ Ks. myös Verohallinnon syventävät ohjeet: Arvonlisäveron erityisjärjestelmä (Mini One Stop Shop).

¹¹⁰ Verohallinnon tiedotteet: Verohallinnolta voi kysyä toisen EU:n jäsenvaltion arvonlisäverotuksesta.

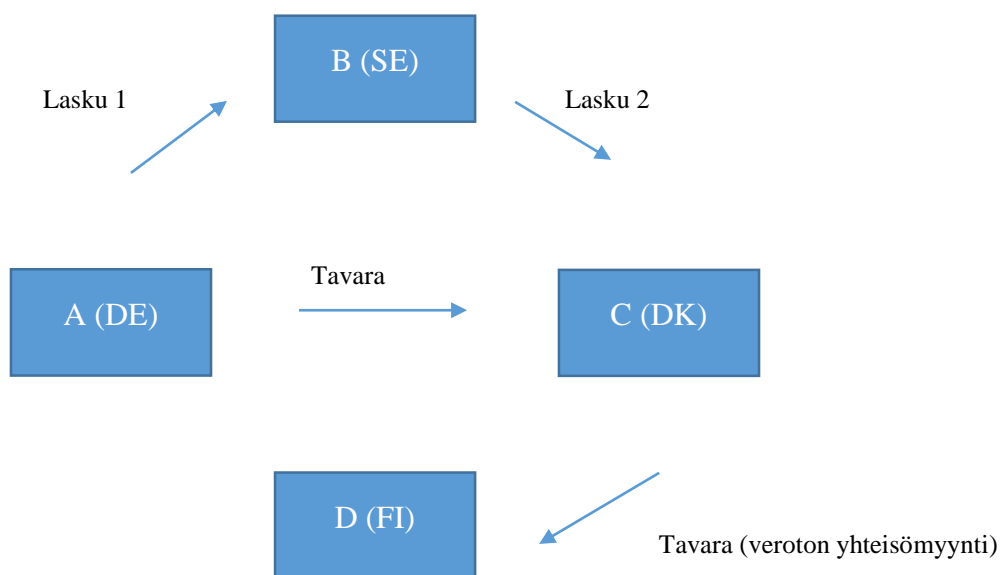


Kuvio 3. Nelikantakauppa

Kuvion 2 tilanteessa kaikki kaupan neljä osapuolta ovat arvonlisäverovelvollisia eri EU-jäsenvaltioissa. Saksalainen yritys A myy tavaran ruotsalaiselle B:lle, joka myy tavaran eteenpäin tanskalaiselle C:lle, joka myy tavaran suomalaiselle D:lle. A toimittaa tavaran suoraan D:lle Suomeen. Tilanteessa ensimmäinen myyjä A käsittelee myyntinsä verottomana yhteisömyyntinä, koska tavara on kuljetuksen alkaessa ja kuljetuksen päättyessä eri jäsenvaltiossa. B tekee Suomessa verollisen yhteisöhankinnan, joten sen tulee rekisteröityä Suomessa verovelvolliseksi tai ilmoituksenantovelvolliseksi. B myy tavaran C:lle Suomen verolla, koska tavara katsotaan myydyksi Suomessa. Viimeisen myynnin C:ltä D:lle katsotaan tapahtuvan myös Suomessa, ja siihen voidaan soveltaa käännettyä verovelvollisuutta niin, että D ilmoittaa myynnin veron Suomeen.

Yllä olevaan tilanteeseen ei siis voida soveltaa yksinkertaistettua kolmikantakauppamenetelyä, koska kaupassa on neljä osapuolta, ja tavara toimitetaan suoraan ensimmäiseen myyntiin liittyen kolmannelle ostajalle.

Esimerkki 6. Ketjukauppatilanne



Kuvio 4. Ketjukauppatilanne

Kuvion 3 tilanteessa aiheutuva rekisteröitymisvelvollisuus voidaan välttää kuviossa 4 esitetyn tilanteen mukaisesti. Tilanteessa kauppa on jaettu edellisestä poiketen niin, että A:n, B:n, ja C:n väliseen kauppaan voidaan soveltaa kolmikantakauppamenettelyä. Näin ollen A:n tai B:n ei tarvitse rekisteröityä verovelvolliseksi kuljetuksen päättymisvaltiossa C:ssä, ja C ilmoittaa ja tilittää arvonlisäveron, mikäli muut kolmikantakaupan edellytykset täyttyvät. C:n myynti D:lle on veroton yhteisömyynti, johon sovelletaan käännettä verovelvollisuutta. Näiden kahden tilanteen käytännön erona on se, että tavara kulkee yhden ylimääräisen maan kautta, jolloin välttyään rekisteröitymisvelvollisuudelta.

Kuvion tilanne on yksi tapa, jolla yritykset voivat tietyissä tilanteissa järjestellä kaupan niin, että kolmikantakaupan edellytykset täyttyvät ja rekisteröitymisvelvollisuutta ei synny. Huomionarvoista on kuitenkin se, että tavaran ”turha” kuljettaminen ylimääräiseen valtioon aiheuttaa yleensä lisää kustannuksia yrityksille. Lisäksi ketjukauppatilanteissa on usein kyse kiireellisistä toimituksista. Yritys voi esimerkiksi huomata, ettei ehdi toimittamaan tiettyjä hyödykkeitä tilaajalle sovitun ajan puitteissa, ja näin ollen päättää tilata tuotteet toisesta valtiosta. Tästä johtuen tavaran kuljetus useiden maiden kautta yksinomaan veroteknisistä syistä ei välttämättä ole kaikissa tilanteissa mahdollista.

Jotkut jäsenvaltiot hyväksyvät nelikantakauppatilanteen yksinkertaistettuun menettelyyn huolimatta siitä, etteivät direktiivin edellytykset täyty sellaisenaan. Tällaisia valtioita ovat esimerkiksi Ruotsi ja Hollanti. Esimerkiksi Saksa tai Uudenmaan veroviraston antaman ennakkotiedon mukaan Suomi ei sovelle tilanteeseen kolmikantakauppasäädöksiä.¹¹¹

¹¹¹ *Äärilä – Kallio - Lindblad 1998, s. 74.*

5 ESIMERKKITAPAUKSIA JA OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ

5.1 Marginaaliverotus

EU-jäsenvaltioiden välisessä käytetyn tavaran kaupassa voi olla huomattavia eroja arvonlisäveroseuraamuksissa riippuen siitä, sovelletaanko kauppaan normaalia tavaran yhteisömyyntiä ja -hankintaa vai vapaaehtoista marginaaliverotusmenettelyä. Seuraavassa esimerkissä käsitellään tyypillistä tilannetta, jossa autokauppias ostaa Saksasta käytetyn auton jälleenmyyntitarkoituksessa.

Esimerkki 7. Marginaaliverotus käytetyn ajoneuvon kaupassa

	Marginaaliverotus (EUR)	Yhteisöhankinta (EUR)
Saksalaisen autokauppiaan ostohinta	12 000,00	12 000,00
Myyntihinta Saksassa	14 000,00	14 000,00
Voittomarginaali	2 000,00	
Marginaali-alv (19/119)	319,30	
Nettovoitto	1 680,70	1 680,70
Myyntihinta	14 000,00	13 680,70
Myyntihinta Suomessa	18 000,00	18 000,00 (sis. alv)
Marginaali-alv / avoin alv 24 %	774,20	3 483,90 (sis. alv)
Autokauppiaan voitto Suomessa	3 225,80	835,40

Taulukko 1. Marginaaliverotus käytetyn ajoneuvon kaupassa

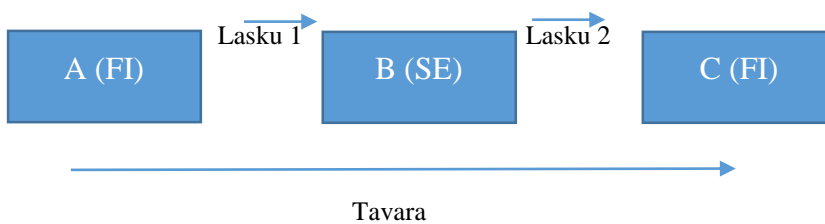
Suomalainen autokauppias ostaa käytetyn auton Saksasta. Kaavion vasemmalla puolella saksalainen myyjä soveltaa myyntiinsä käytetyn tavaran marginaaliverotusmenettelyä ja oikealla puolella myyjä myy auton Saksasta Suomeen normaalina yhteisömyyntinä. Marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa auton myyntihinta Saksasta Suomeen sisältää saksalaisen autokauppiaan voittomarginaalista lasketun veron (Saksan arvonlisävero 19 % / 119 kerrottuna voittomarginaalin määrällä). Yhteisömyynti on sen sijaan veroton.

Marginaaliverotusta sovellettaessa suomalainen myyjä myy autonsa 4 000,00 euron voitolla, jolloin hän maksaa veronsa vain voittomarginaalista ($24/124 \times 4\,000$ euroa), joka on 774,20 euroa. Jos marginaaliverotusta ei sovelleta, hinta sisältää avointa arvonlisäveroa 3 483,90 euroa. Näin ollen autokauppiaan saama voitto eroaa kaavion tapauksessa 2 390,40 euroa riippuen siitä, käytetäänkö marginaaliverotusmenettelyä vai ei.

5.2 Ketjukauppa

Ketjukauppatilanteissa tavara- ja laskutusvirta kulkevat eri kautta, ja niiden arvonlisäverotukselliseen menettelyyn vaikuttaa muun muassa tavaran ja laskutuksen kulkeminen sekä ostajien ja myyjien verotukselliset statukset. Seuraavassa esimerkissä tavara pysyy koko ajan samassa jäsenvaltiossa, mutta laskutusvirta kulkee kahden eri jäsenvaltion välillä.

Esimerkki 8. Ketjukauppatilanne 2



Kuvio 5. Ketjukauppatilanne 2

Esimerkissä suomalainen yhtiö A myy tavaran ruotsalaiselle yhtiö B:lle, joka myy tavaran suomalaiselle yhtiö C:lle. Tavara toimitetaan suoraan A:lta C:lle, joten tavara pysyy koko ajan Suomessa. Tapaukseen ei voida soveltaa kolmikantakauppamenettelyä, koska kaupassa on osapuolia vain kahdesta eri jäsenvaltiosta.

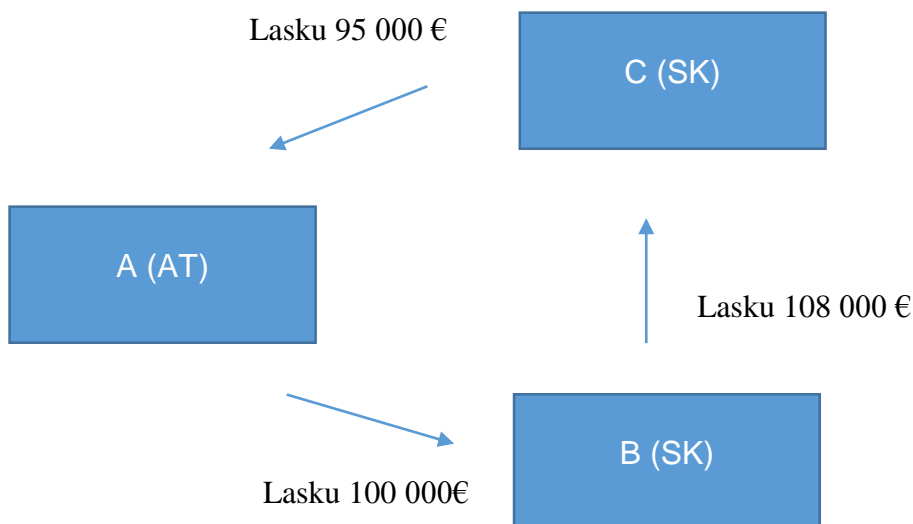
Ensimmäinen myynti A:ta ruotsalaiselle B:lle on normaali kotimaan myynti, joka tapahtuu Suomessa, ja lasku sisältää Suomen arvonlisäveron. Kun ruotsalainen yritys laskuttaa suomalaista C:tä, on kyseessä myös myynti Suomessa. B ei ole rekisteröitynyt Suomessa verovelvolliseksi eikä sillä ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, joten C suorittaa ostosta arvonlisäveron käännetyn verovelvollisuuden perusteella.

Ruotsalainen yhtiö voi hakea palautusta arvonlisäverollisesta ostostaan Uudenmaan yritys-verotoimistolta ulkomaalaispalautuksena. Yhtiö voi myös vaihtoehtoisesti hakeutua vapaaehtoisesti verovelvolliseksi Suomessa. Jos ostaja on yksityishenkilö, B on velvollinen hakeutumaan verovelvolliseksi Suomessa. C suorittaa siis veron käännetyin verovelvollisuuden perusteella ja vähentää veron, mikäli hankinta tehdään arvonlisäverollista liiketoimintaa varten.

5.3 Karusellipetos

Karusellipetoksessa (carousel fraud) on kyse EU-jäsenvaltioiden rajat ylittävästä tavarain myyntiketjusta, jossa yksi tai useampi osapuoli jättää arvonlisäverotukselliset maksu- tai ilmoittamisvelvollisuutensa täyttämättä, ja muut osapuolet hakevat alv-palautusta. Karusellipetokset koskevat usein pieniä ja arvokkaita tavaroita, esimerkiksi tietokoneita tai matkapuhelimia. On myös mahdollista, että tavaroita ei liiku ollenkaan maiden välillä, ja koko kauppaketju perustuu väärennettyihin asiakirjoihin. EU-jäsenvaltiot menettävät vuosittain useita miljardeja euroja verotuloja karusellipetosten takia. Lisäksi karusellipetokset vääristävät kilpailua ja voivat johtaa yllättäviin arvonlisäverotuksellisiin velvollisuuksiin¹¹².

Esimerkki 9. Karusellipetos



Kuvio 6. Karusellipetos

¹¹² Näin *Wolf* 2013, s. 26.

Esimerkin tilanteessa Itävaltaan sijoittautunut A myy Slovakiaan sijoittautuneelle B:lle tavaroita 100 000 eurolla. Myynti on veroton yhteisömyynti. B myy tavarat C:lle verollisena kotimaan myyntinä Slovakiassa 108 000 eurolla (veron peruste 90 000 euroa + 20 % arvonlisävero 18 000 euroa). B toimii vilpillisesti, eikä maksa myynnistään veroa tai anna arvonlisäveroilmoitusta Slovakiaan. C myy tavarat takaisin A:lle Itävaltaan verottomana yhteisömyyntinä 95 000 eurolla ja hakee arvonlisäveron palautuksia B:ltä saamansa laskun perusteella 18 000 euroa. Tämä 18 000 euroa on jäänyt ilmoittamatta ja tilittämättä valtiolle.

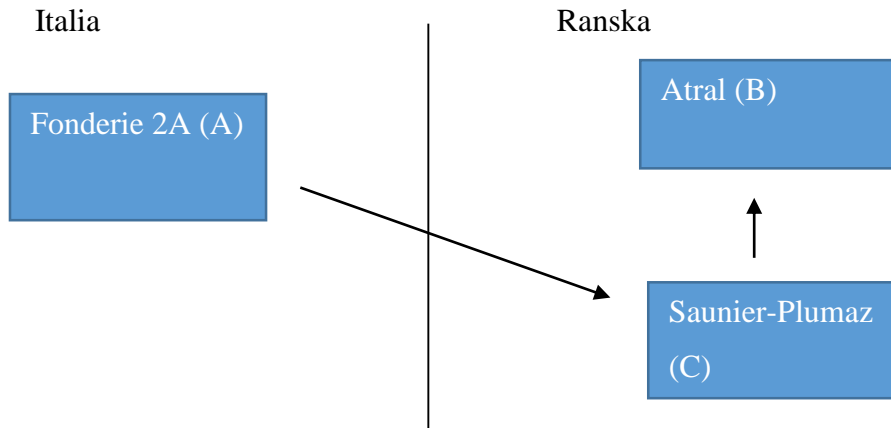
Esimerkin tilanteessa kaikki kolme osapuolta saavat rahallista hyötyä. B:n hyöty on 8 000 euroa, joka syntyy siitä, kun hän jättää tilittämättä valtiolle 18 000 euron suuruisen veron, josta vähennetään 10 000 euron alennus C:lle. C saa 18 000 euron suuruisen alv-palautuksen ja myy tuotteet verottomana Itävaltaan 95 000 eurolla, joten C hyötyy 5 000 euroa. Myös A hyötyy tilanteessa 5 000 euroa, koska hän saa myymänsä tuotteet takaisin 5 000 euroa halvemmalla. Yhteensä yritysten saama rahallinen hyöty tilanteessa on 18 000 euroa, joka on sama summa, jonka B jätti tilittämättä valtiolle.

Yllä mainitun esimerkin tilanne on verrattain yksinkertainen, koska siihen liittyy vain kaksi jäsenvaltiota ja kolme osapuolta. Karusellipetoksen ketju voi olla myös huomattavasti laajempi ja se saattaa ulottua useampiin jäsenvaltioihin. Huomionarvoista on myös se, että kaikki ketjun osapuolet eivät välttämättä ole tietoisia olevansa osallisia kauppojen ketjuun, jossa jotkut osapuolista menettelevät lain vastaisesti¹¹³.

5.4 Euroopan unionin tuomioistuimen päätös C-446/13 (Fonderie 2A)

EUT:n 2.10.2014 antamassa tuomiossa C-446/13 oli kysymys tavarain verotuspaikan määräytymisestä tilanteessa, jossa tavarat luovutetaan toisessa jäsenvaltiossa olevalle alv-velvolliselle työsuorituksen tekemistä varten ennen tavaroiden toimittamista loppuasiakkaalle, joka on sijoittautunut samaan jäsenvaltioon.

¹¹³ Ks. esim. C-354/03 (*Optigen*), C-355/03 (*Fulcrum*) ja C-484/03 (*Bond House Systems*).



Kuvio 7. Fonderie 2A

EUT:n päätöksessä C-446/13 oli kysymys italialaisesta yhtiöstä Fonderie 2A:sta (A), joka valmisti metalliosia, jotka se myi Atral-nimiselle yhtiölle (B), jonka kotipaikka oli Ranskassa. Ennen metalliosien luovuttamista B:lle, A lähetti ne omaan lukuunsa ensin Saunier-Plumaz (C)-nimiselle ranskalaiselle yhtiölle, jotta tämä tekisi niille valmistelutöitä, eli maalaustöitä, ja lähettäisi ne tämän jälkeen suoraan lopulliselle vastaanottajalle. Näiden metalliosien myyntihinta, jonka A peri B:lta, sisälsi nämä viimeistelytyöt. C laskutti nämä viimeistelytyöt A:lta laskulla, joka sisälsi arvonlisäveron. A vaati Ranskan verohallinnolta siltä laskutetun arvonlisäveron palauttamista ulkomaalaispalautuksena. Ranskan verohallinto hylkäsi vaatimuksen, koska se katsoi, että tavaroiden luovutuspaikka sijaitsi Ranskassa.

Ennakkoratkaisussa oli kysymys siitä, onko Fonderie 2A:n myyntiä Atralille pidettävä yhteisömyyntinä Italiasta Ranskaan, vai onko se Ranskassa tapahtunut myynti, ja missä Fonderie 2A:n katsotaan luovuttaneen tavarat Atralille.

Arvonlisäverodirektiivin mukaan tavaroiden luovutuspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa tavara on vastaanottajalle lähettämisen tai kuljetuksen alkaessa. EUT:n päätöksen perusteluiden mukaan tapauksessa ei voitu katsoa, että tavara oli luovutettu tavarantoimittajan sijoittumisvaltiossa. Tavarat lähetettiin ensin palvelun tarjoajalle, joka oli sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, ja tämä lähetti ne viimeistelytyöiden suorittamisen jälkeen vastaanottajalle, joka oli sijoittautunut samaan jäsenvaltioon. Näin ollen tavarat olivat ostajan sijoittumisvaltiossa kuljetuksen alkaessa.

Arvonlisäverodirektiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdassa edellytetään, että tavaroiden luovutuksen ja niiden lähettämisen välillä on riittävä ajallinen ja aineellinen yhteys. Toimen tulee lisäksi olla ajallisesti keskeytymätön. EUT on linjannut näin tuomiossa C-84/09 X v. Skatteverket kohta 33.

EUT katsoi päätöksessään, että Fonderie 2A:n myynti Atralille oli Ranskassa tapahtunut myynti, koska tavarat olivat Ranskassa kuljetuksen alkaessa. Tavarantoimitus Italiasta Ranskaan oli Fonderie 2A:n oman tavarantoimitus. Tuomion perusteella tavarantoimitusta toiseen EU-valtioon sijoittautuneelle yhtiölle ei voi käsitellä yhteisömyyntinä, mikäli tavarantoimitetaan toiselle kyseiseen valtioon sijoittautuneelle yhtiölle työsuorituksen tekemistä varten. Verottoman yhteisömyynnin tekeminen edellyttää siis sitä, että tavara on sopimuksen edellyttämässä kunnossa silloin, kun sen kuljetus jäsenvaltioiden välillä alkaa. Siirto käsitellään oman tavarantoimituksena, eli se ilmoitetaan yhteisömyyntinä ja -hankintana. Myynti asiakkaalle on verollinen myynti kyseisessä jäsenvaltiossa.

Yksinkertaisin tapa rekisteröitymisvelvollisuuden välttämiseksi vastaavissa tilanteissa lienee siirtyminen kotimaisen työliikkeen käyttämiseen tavaroiden viimeistelyssä. Tilanne voi kuitenkin olla, että ostajan kotimaassa oleva työliike on joko teknisesti ja taloudellisesti paras vaihtoehto tai käytännössä ainoa vaihtoehto. Tällöin myyntisopimusta voitaneen muuttaa niin, että tavara myydään ostajalle siinä kunnossa, missä myyjä lähettää ne ostajalle omasta maastaan. Tällöin verottoman yhteisömyynnin edellytykset täyttyvät.

Myös viimeistelytyöstä tulee tehdä erillinen sopimus työliikkeen kanssa. Sopimus voidaan tehdä joko suoraan työliikkeen ja ostajan välillä tai työliikkeen ja tavarantoimittajan välillä alihankintasopimuksena, ja myyjän ja ostajan välillä edelleenmyyntisopimuksena. Alihankintasopimus lienee tulkinnallisesti selkeämpi, koska tavarantoimituksen ja palvelun myynnin voi erottaa helposti kahden eri yrityksen myynneiksi ostajalle, mutta työliikkeen palvelun hinnoittelu saattaa olla myyjän liikesalaisuus, jota se ei tahdo paljastaa ostajalle.¹¹⁴

¹¹⁴ Kallio 2015, s. 25.

5.5 Euroopan unionin tuomioistuimen päätös C-245/04 EMAG

EUT:n tuomiossa C-245/04 oli kysymys tilanteesta, jossa oli kaksi peräkkäistä tavarantoimittajan vastikkeellista luovutusta, jotka koskivat samoja tavaroita. Itävallan korkein hallinto-oikeus (Verwaltungsgerichtshof) kysyi ennakkoratkaisukysymyksessään, voiko molemmat näistä luovutuksista olla verottomia luovutuksia tilanteessa, jossa tavaroihin kohdistuu vain yksi sisäinen kuljetus, ja onko sillä merkitystä, kenen määräämisvallassa tavarat ovat lähtötyksen tai kuljetuksen aikana.

Ennakkoratkaisupyynnössä oli kysymys tilanteesta, jossa EMAG osti kirjometallia K GmbH:lta (jäljempänä K). Molempien kotipaikka on Itävallassa. K oli ostanut tavarat tavarantoimittajilta, jotka olivat sijoittautuneet Italiaan ja Alankomaihin. K antoi sopimusten tekemisen jälkeen tavarantoimittajille ohjeen luovuttaa tavarat huolitsijalle, jolle se oli antanut toimeksiannon kuljettaa tavarat suoraan EMAG:n K:lle antamien ohjeiden mukaisesti joko EMAG:n tiloihin Itävaltaan tai EMAG:n asiakkaille Itävallassa.

K laskutti EMAG:lta tavarantoimittajan ostohinnan, johon se lisäsi Itävallan arvonlisäveron. EMAG vaati, että se saisi vähentää kyseisen veron ostoihin sisältyvänä arvonlisäverona. Itävallan veroviranomaiset hylkäsivät vähennettävät verot sillä perusteella, että K oli laskuttanut EMAG:ia perusteettomasti arvonlisäverollisella laskulla. EMAG valitti päätöksestä ja katsoi, että tavaroiden luovutuspaikka oli Itävallassa, joten K:n tuli tilittää luovutuksista Itävallan arvonlisävero.

EUT totesi ratkaisussaan, että ”jos tavaroiden yhteisön sisäiseen lähtötykseen tai kuljetukseen johtava luovutus, johon siis välttämättä liittyy yhteisöhankinta, jota verotetaan siinä jäsenvaltiossa, johon kyseinen lähetys tai kuljetus saapuu, on ensimmäinen kahdesta peräkkäisestä luovutuksesta, toisen luovutuksen osalta luovutuspaikan katsotaan olevan tätä luovutusta edeltäneessä yhteisöhankinnan tapahtumispaikassa eli saapumisjäsenvaltiossa. Sen sijaan silloin, jos tavaroiden yhteisön sisäiseen lähtötykseen tai kuljetukseen johtava luovutus on toinen kahdesta peräkkäisestä luovutuksesta, ensimmäisen luovutuksen, joka on näin ollen tapahtunut ennen tavaroiden lähettämistä tai kuljettamista, katsotaan tapahtuneen tämän lähtötyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.”¹¹⁵

¹¹⁵ EUT C-245/04, kohta 50.

Näin ollen, jos verovelvolliset suorittavat kaksi peräkkäistä vastikkeellista luovutusta, jotka koskevat samoja tavaroita ja johtavat näiden tavaroiden osalta ainoastaan yhteen yhteisön sisäiseen kuljetukseen, tämä kuljetus voi liittyä ainoastaan yhteen näitä kahdesta luovutuksesta, ja tämä luovutus on ainoa verosta vapautettu luovutus. Merkitystä ei ole sillä, kenen määräämisvallassa – ensimmäisen myyjän, ensimmäisen hankkijan vai toisen hankkijan – tavarat ovat kuljetuksen aikana.

EUT ei perustellut tuomiossaan C-245/04 sitä, kumpaan kahdesta vastikkeellisesta luovutuksesta tavaroiden kuljetus tulisi kohdistaa. Näin ollen kaksi peräkkäistä vastikkeellista luovutusta, joihin liittyy vain yksi tavaroiden kuljetus jäsenvaltiosta toiseen, voi johtaa useampaan eri vaihtoehtoon.

Jos kuljetus liitetään ensimmäiseen myyntiin, katsotaan ensimmäinen myynti verottomaksi yhteisömyynniksi tavaroiden lähtömaasta ja verolliseksi yhteishankinnaksi kuljetuksen päättymisvaltiossa, ja toinen myynti verolliseksi kotimaan myynniksi kuljetuksen päättymisvaltiossa.

Jos kuljetus liitetään toiseen myyntiin, ensimmäinen myynti katsotaan kotimaan myynniksi, ja jälkimmäinen myynti yhteisömyynniksi tavaroiden lähtömaassa ja yhteisöhankinnaksi kuljetuksen päättymisvaltiossa. Kysymys siitä, kumpaan myyntiin kuljetus pitäisi liittää, jäi siis avoimeksi.¹¹⁶ EUT otti kysymykseen kantaa tuomiossaan C-430/09, jota käsitellään seuraavaksi.

5.6 Euroopan unionin tuomioistuimen päätös C-430/09 Euro Tyre

EUT:n tuomiossa C-430/09 Euro Tyre Holding BV v. Staatssecretaris van Financiën Alankomaihin sijoittautunut yhtiö Euro Tyre Holding BV (jäljempänä A) myi tavaraa belgialaiselle yhtiölle (B), joka myi tavarat toiselle belgialaiselle yhtiölle (C). Tavaroiden toimitusehtojen mukaan ne piti noutaa A:n Alankomaissa sijaitsevasta varastosta. Ostajat ilmoittivat myyntisopimusta tehtäessä A:lle, että tavarat kuljetetaan Belgiaan. A toimitti ostajille laskut, joihin ei oltu merkitty arvonlisäveroa. Ostajat maksoivat tavarat ennen niiden luovutusta.

¹¹⁶ *Wolf 2012*, s. 5.

Alankomaiden veroviranomaiset tulkitsivat tilanteen niin, että tavaroiden kuljetus jäsenvaltiosta toiseen liittyi jälkimmäiseen myyntiin (B:lta C:lle), joka on kuljetuksen lähtövaltiossa, eli Alankomaissa, veroton yhteisömyynti ja kuljetuksen päättymisvaltiossa Belgiassa verollinen yhteisöhankinta. Ensimmäinen myynti A:lta B:lle on Alankomaissa kotimaan myynti, joka tulisi verottaa Alankomaiden arvonlisäverolla. Alankomaiden korkein oikeus (Hoge Raad der Nederlanden) kysyi ennakkoratkaisupyynnössään, onko silloin, kun eri verovelvolliset suorittavat tavaran osalta kaksi peräkkäistä luovutusta, mutta ainoastaan yhden yhteisön sisäisen kuljetuksen, tähän kuljetukseen liitettävä ensimmäinen vai toinen luovutus veroton yhteisömyynti.

EUT mainitsee päätöksessään, että alv-direktiivissä ei ole yleissääntöä siitä, mihin luovutukseen yhteisön sisäinen kuljetus on liitettävä tilanteessa, jossa kuljetuksen suorittajana tai toimeksiantajana ollut henkilö on osallistunut kahteen luovutukseen ensimmäisenä tavaroiden hankkijana ja jälkimmäisenä tavaroiden luovuttajana. Näin ollen kysymykseen annettava vastaus riippuu kaikkien tapaukseen liittyvien erityisten olosuhteiden kokonaisvaltaisesta arvioinnista. Näihin olosuhteisiin ja niiden arviointiin perustuen voidaan ratkaista kysymys siitä, minkä luovutuksen voidaan katsoa täyttävän kaikki yhteisömyynnin edellytykset.

Päätöksessä viitataan aiempaan Euroopan unionin tuomioistuimen päätökseen C-245/04 EMAG, jossa katsottiin, että ensimmäinen hankkija voi siirtää toiselle hankkijalle omistajalle kuuluvan määräämisvallan vain, jos se on saanut sen sitä ennen ensimmäiseltä myyjältä. Euro Tyren tapauksessa omistajalle kuuluva määräämisvalta on siirtynyt ensimmäiselle hankkijalle silloin, kun tämän edustaja on noutanut tavarat A:n varastosta. Tämä seikka tuli EUT:n mielestä liittää ensimmäiseen luovutukseen.

Päätöksen mukaan tämä ei kuitenkaan yksin riitä perusteeksi sille, että ensimmäinen luovutus voidaan katsoa yhteisömyynniksi. Omistajalle kuuluvan määräämisvallan jälkimmäinen siirtäminen voidaan myös toteuttaa siinä jäsenvaltiossa, jossa ensimmäinen luovutus tapahtui ennen tavaran kuljetusta toiseen jäsenvaltioon. Tällaisessa tilanteessa yhteisön sisäistä kuljetusta ei voida enää yhdistää ensimmäiseen luovutukseen. Tällä viitattaneen siihen, että jos C saa määräämisvallan esineeseen kuljetuksen lähtövaltiossa, A:n ja B:n välinen luovu-

tus katsotaan Alankomaissa tapahtuneeksi kotimaan myynniksi ja B:n myynti C:lle verotomaksi yhteisömyynniksi.¹¹⁷

EUT täsmensi päätöksessään, että jos ensimmäinen ostaja oli ilmoittanut A:lle aikomuksesta kuljettaa tavarat johonkin muuhun jäsenvaltioon kuin luovutusvaltioon ja esiintynyt tämän toisen valtion VAT-tunnisteella, A:lla oli oikeus katsoa liiketoimi yhteisömyynniksi. A:ta saatetaan kuitenkin pitää veronmaksuvelvollisena määräämisoikeuden luovuttamisen jälkeen, jos ostaja oli ilmoittanut A:lle siitä, että tavara on tarkoitus myydä edelleen toiselle verovelvolliselle ennen tavarantoimituksen luovuttamista luovutusvaltiosta, mikäli luovuttaja A on tämän tiedon saamisen jälkeen jättänyt lähettämättä hankkijalle korjattua arvonlisäverollista laskua.

Näin ollen vaihtoehdot kyseisessä ketjukaupassa ovat seuraavat:

- A:n yhteisömyynti B:lle Alankomaista Belgiassa, B:n verollinen yhteisöhankinta Belgiassa ja B:n verollinen kotimaan myynti Belgiassa C:lle, tai
- A:n verollinen kotimaan myynti Alankomaissa B:lle, B:n veroton yhteisömyynti Alankomaista Belgiassa C:lle ja C:n verollinen yhteisöhankinta Belgiassa.

Yhteenvetona tilanteessa, jossa tavaralla on kaksi peräkkäistä vastikkeellista luovutusta niin, että niihin liittyen tavarahan liittyä vain yksi kuljetus jäsenvaltiosta toiseen, merkitystä on sillä, missä vaiheessa määräämisoikeus esineeseen siirtyy. Jos Euro Tyren tapauksessa toinen ostaja C noutaa tavarat kuljetuksen lähtömaassa, molempien myyntien katsotaan tapahtuvan kuljetuksen lähtömaassa. Ensimmäinen myyjä A myy tavarat paikallisella arvonlisäverolla, ja B:n myynti C:lle on veroton yhteisömyynti.

Jos A järjestää kuljetuksen säilyttäen määräämisoikeuden tavaroihin itsellään kuljetuksen ajan, A:n myynti on veroton yhteisömyynti ja B:n myynti C:lle verollinen kotimaan myynti kuljetuksen päättymisvaltiossa.

Jos ensimmäinen ostaja B noutaa tavarat ja siirtää määräämisoikeuden C:lle ennen kuljetuksen päättymistä, A:n myynti on verollinen kotimaan myynti kuljetuksen alkamisvaltiossa ja B:n myynti veroton yhteisömyynti samassa valtiossa.

¹¹⁷ *Wolf 2012*, s. 5.

Jos ensimmäinen ostaja B noutaa tavarat ja siirtää määräämisoikeuden tavaroihin C:lle kuljetuksen päättymisvaltiossa, B voi liittää kuljetuksen kumpaan tahansa myyntiin riippuen siitä, mitä hän ilmoittaa A:lle.

- Jos B vahvistaa A:lle, että tavarat toimitetaan toiseen jäsenvaltioon ja antaa A:lle kuljetuksen päättymisvaltion VAT-tunnisteen, kuljetus liitetään ensimmäiseen myyntiin. Tilanteessa A:n myynti B:lle on veroton yhteisömyynti ja B:n myynti C:lle kotimaan myynti kuljetuksen päättymisvaltiossa.
- Jos B ei ilmoita A:lle, että tavarat kuljetetaan toiseen jäsenvaltioon ja anna A:lle toisen valtion VAT-tunnistetta, kuljetus liitetään toiseen myyntiin. Näin ollen A:n myynti B:lle on verollinen myynti Alankomaissa ja B:n myynti C:lle veroton yhteisömyynti.¹¹⁸

Vastaavassa tapauksessa on siis useita erilaisia tulkintamahdollisuuksia. A:lle voi aiheutua ongelmia siitä, jos se käsittelee ensimmäisen myynnin verottomana ilman varmuutta siitä, että tavarat toimitetaan toiseen jäsenvaltioon ensimmäiseen myyntiin liittyen. A:n kannalta varmin tapa välttää riskit siitä, että myynti katsottaisiinkin verolliseksi, on järjestää itse kuljetus jäsenvaltiosta toiseen^{119, 120}.

Myös B:lle voi aiheutua alv-seuraamuksia. B:n tulee olla arvonlisäverovelvollisten rekisterissä joko kuljetuksen alkamisvaltiossa (jos kuljetus liitetään jälkimmäiseen myyntiin) tai kuljetuksen päättymisvaltiossa (jos kuljetus liitetään ensimmäiseen myyntiin). Tilanteessa on mahdollista soveltaa myös kolmikantakauppamenettelyä, jos B:llä on VAT-tunniste jossain muussa jäsenvaltiossa kuin kuljetuksen alkamis- tai päättymisvaltiossa.

EUT:n tuomioista C-430/09 ja C-245/04 käy ilmi, että ketjukauppatilanteita tulee tarkastella kokonaisuuksina sovellettavan arvonlisäverotuksellisen menettelyn selvittämiseksi. Ketjun kaikki osapuolet eivät voi aina olla täysin varmoja kaikista ketjukauppaan liittyvistä seikoista. Tämä voi johtaa epävarmuuteen siitä, minkälaista alv-menettelyä heidän ja toisen ketjun osapuolen väliseen kauppaan sovelletaan. Nämä kaksi tuomiota selvensivät menet-

¹¹⁸ *Wolf 2012*, s. 7.

¹¹⁹ EUT:n päätöksessä C-409/04 *Teleos plc ym. v. Commissioners of Customs & Excise* myyjä on kuitenkin saanut vilpittömän mielen suojaa ostajan antamaan valheellisen tietoon tavarantoimitukseen liittyen.

¹²⁰ *Wolf 2012*, s. 7.

telyä ketjukauppatilanteiden osalta, mutta lopputuloksena ketjukauppatilanteissa verovelvollisille voi aiheutua merkittävästi ylimääräistä selvitystyötä koskien esimerkiksi ketjun muiden osapuolten välisiä kauppvoja.¹²¹

¹²¹ Näin Wolf 2012, s. 7-8.

6 LOPUKSI

Yhtenäistä eurooppalaista arvonlisäjärjestelmää on rakennettu jo vuodesta 1957 asti, jolloin sitä pidettiin tärkeänä sisämarkkinatavoitteen saavuttamiseksi. Tämän jälkeen liikevaihtoverojärjestelmää alettiin yhtenäistää lukuisilla direktiiveillä, joista tärkein oli vuonna 1977 annettu kuudes arvonlisäverodirektiivi. Euroopan yhteisön alueelle oli ehditty rakentaa jo varsin yhtenäinen arvonlisäverojärjestelmä vuoteen 1993 mennessä, jolloin yhteisömaiden rajoilta poistettiin tullirajat.

EU:n arvonlisäverojärjestelmän soveltamisala käsittää liiketoimintana harjoitetun tavaroiden ja palvelujen luovutuksen verollisuuden, mikäli tästä ei ole säädetty erikseen poikkeusta. Arvonlisäverovelvollisuudesta on vapautettu muun muassa terveyden- ja sairaanhoito, koulutus sekä valtiot ja kunnat siltä osin, kun toimintaa katsotaan harjoitettavan julkisen viranomaisen ominaisuudessa. Alueellisen soveltamisalan ulkopuolelle on jätetty muun muassa Ahvenanmaa ja Kanaalisaaret.

Tavaran myynnin arvonlisäverotukseen tulee soveltaa sen maan arvonlisäverolakia, jossa myynti tapahtuu. Yhteisömyynnillä tarkoitetaan irtaimen esineen myyntiä Suomesta toiseen jäsenvaltioon. Yhteisömyynti on veroton. Ostajan tulee olla jossain muussa jäsenvaltiossa kuin Suomessa toimiva elinkeinonharjoittaja, ja tavara tulee toimittaa toiseen jäsenvaltioon. Yhteisöhankinnassa irtain esine hankitaan vastiketta vastaan toisesta jäsenvaltiossa.

Ketjukauppatilanteessa on kyse siitä, että tavara myydään kahteen tai useampaan kertaan niin, että myyjä ei toimita tavaraa omalle ostajalleen, vaan jollekin seuraavista ostajista. Tällaisessa tilanteessa tavaravirta ja laskutusvirta kulkevat eri kautta. Tavaran ostajan tulee suorittaa yhteisöhankinta kuljetuksen päättymisvaltiossa, ja tämä aiheuttaa usein varsinkin ketjukauppatilanteissa ostajalle velvollisuuden rekisteröityä verovelvolliseksi jossain muussa jäsenvaltiossa, joka aiheuttaa ylimääräisiä kustannuksia sekä hallinnollista työtä yritykselle.

Ongelmaa on helpotettu kolmikantakauppamenetelmän avulla. Kolmikantakauppatilanteessa on kolme arvonlisäverovelvollista elinkeinonharjoittajaa eri EU-maista. Tavara myydään kaksi kertaa peräkkäin niin, että tavara kuljetetaan suoraan ensimmäiseltä myyjältä toiselle ostajalle ensimmäiseen myyntiin liittyen. Tilanteessa ensimmäinen ostaja olisi

normaalisti verovelvollinen tavaran yhteisöhankinnasta, ja sen lisäksi tavaran edelleenmyynnistä valtiossa, jonne kuljetus päättyy.

Kolmikantakauppaamenettelyssä tilannetta on kuitenkin yksinkertaistettu siten, että sellaisella ostajalla, jolla ei ole kotipaikkaa tai kiinteä toimipaikkaa kuljetuksen päättymisvaltiossa, ei ole velvollisuutta rekisteröityä tai asettaa veroedustajaa sinne. Kolmikantamenettely ei kuitenkaan poista rekisteröitymisvelvollisuuden ongelmaa kokonaan, sillä sitä ei lähtökohtaisesti sovelleta esimerkiksi tilanteisiin, joissa on neljä osapuolta. Menettely kuitenkin lieventää ongelmaa tapauksissa, joissa kaikki kolmikanta-kaupan edellytykset täyttyvät.

Kuten luvussa viisi käsitellyistä EUT:n tuomioista C-430/09, C-245/04 ja C-446/13 käy ilmi, ketjukauppatilanteet muodostavat usein monimutkaisen kokonaisuuden, jossa yksittäisenkin luovutuksen arvonlisäverotuksellista menettelyä selvitetessä tulee huomioida myös muut ketjussa tapahtuvat luovutukset. Tilanne, jossa kahta peräkkäistä luovutusta seuraa vain yksi tavaran kuljetus jäsenvaltiosta toiseen, voidaan ratkaista usealla eri tavalla. Luovutuksen arvonlisäverokohtelu riippuu siitä, kumpaan myyntiin kuljetus jäsenvaltiosta toiseen yhdistetään, koska molemmat luovutukset eivät voi olla verottomia yhteisömyyntejä.

Yksi keino helpottaa yhtiöiden hallinnollisia kustannuksia esimerkiksi rekisteröinti- ja ilmoitusvelvollisuutensa täyttämiseksi olisi arvonlisäveroilmoitusjärjestelmän yhtenäistäminen, johon siirtymistä on selvitetty Euroopan unionissa. Yhtenäistetty ilmoitusjärjestelmä on otettu vuonna 2015 käyttöön tiettyjen sähköisten palveluiden osalta. Yhtenäistetty ilmoitusjärjestelmä arvonlisäverotuksessa helpottaisi merkittävästi yhtiöiden arvonlisäveroilmoitusten antamista useisiin jäsenvaltioihin, jolloin sen pystyisi antamaan kaikkiin tarvittaviin maihin saman järjestelmän kautta.

Yhtenäistetty ilmoitusjärjestelmä helpottaisi yritysten selvittämistyötä ja vähentäisi hallinnollisia kustannuksia etenkin ketjukauppatilanteissa ja tilanteissa, joissa ostaja on kuluttaja. Rekisteröitymisvelvollisuus ja ilmoittamisvelvollisuuksien täyttäminen toisissa EU-valtioissa voi tulla etenkin pienemmille yrityksille niin kalliiksi, että se saattaa muodostua esteeksi EU-sisäkaupan harjoittamiselle.

Vakioitu arvonlisäveroilmoitus helpottaisi yritysten lisäksi arvonlisäveron keräämistä sekä petostorjuntaa. Yhtenäistetty sähköinen ilmoittamismenettely helpottaisi merkittävästi jä-

senvaltioiden veroviranomaisten välistä tiedonvaihtoa, ja sitä kautta väärinkäyttöihin olisi helpompi puuttua.

LIITTEET

Liite 1. Kausiveroilmoitus

Lomake palautetaan osoitteeseen:

VEROHALLINTO
Kausiveroilmoitusten optinen lukupalvelu
PL 5000
00053 VERO

KAUSIVEROILMOITUS K

Jos korjaatte alemmin ilmoitettuja tietoja, ilmoittakaa vain muutosten määrät.

Kausiveroilmoitukseen ei saa liittää mitään liitettä.

Verovelvollisen nimi (arvonlisäverovelvollinen / työnantaja)	010 Y-tunnus tai henkilötunnus

ARVONLISÄVERON TIEDOT

TYÖNANTAJASUORITUSTEN TIEDOT

45

050 Ilmoitusjakso				052 Kohdekausi		053 Vuosi		050 Ilmoitusjakso				052 Kohdekausi		053 Vuosi	
Kuu-	Nejän-	Vuosi		euro		snt		Kuukausi	Nejännesvuosi	euro		snt			
Vero kotimaan myynnistä verokannollain															
301	24 %:n vero							601 Ennakonpidätyksen alaiset palkat ja muut suoritukset							
302	14 %:n vero							602 Toimitettu ennakonpidätys							
303	10 %:n vero							605 Lähdeveron alaiset palkat ja muut suoritukset							
305	Vero tavaraostolista muista EU-maista							606 Lähdevero palkoista yms.							
306	Vero palveluostolista muista EU-maista							609 Sosiaaliturvamaksunalaiset palkat							
318	Vero rakentamispalvelun ostoista (käännetty verovelvollisuus)							610 Maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksu							
307	Kohdekauden vähennettävä vero							Ei palkanmaksua							
317	Alarajahuojennuksen määrä							054 Kohdekausi -alku	055 Vuosi	056 Kohdekausi -loppu	057 Vuosi				
308	Maksettava vero / Palautukseen oikeuttava vero (-)														
309	0-verokannan alainen liikevaihto														
311	Tavaroiden myynnit muhin EU-maihin														
312	Palveluiden myynnit muhin EU-maihin														
313	Tavaraostot muista EU-maista														
314	Palveluostot muista EU-maista														
319	Rakentamispalvelun myynnit (käännetty verovelvollisuus)														
320	Rakentamispalvelun ostot (käännetty verovelvollisuus)														
Ei siv-toimintaa															
054 Kohdekausi -alku	055 Vuosi	056 Kohdekausi -loppu	057 Vuosi												
Arvonlisäveron alarajahuojennukseen oikeutettu täyttää															
								euro		snt					
315 Alarajahuojennukseen oikeuttava liikevaihto															
316 Alarajahuojennukseen oikeuttava vero															
Alarajahuojennuksen määrä (siirretään kohtaan 317)															

K

Päiväys	Allekirjoitus ja nimen selvitys	042 Puhelin

VEROH 4001/1 2.2015



K

Liite 2. Yhteenvedoilmoitus

Sähköisen ilmoituksen malli

ARVONLISÄVERON
YHTEENVETOILMOITUS

010 Y-tunnus
053 Kohdekuukausi
/

101 Tavaroiden ja palvelujen EU-myynti koko kohdekuukautena	euro										snt	

102 Maatunnus	103 Asiakkaan arvonlisäverotunniste	210 Myynti EU-maihin	104 Koodi
		euro	snt

Liite 3. Yhteisöhankintojen, kaukomyynnin ja alv-velvollisuuden rajat (maaliskuu 2014)

Jäsenvaltio	Yhteisöhankintojen kynnysraja (EUR)	Kaukomyynnin kyn- nysraja (EUR)	alv-velvollisuuden raja (EUR)
Alankomaat	10 000	100 000	-
Belgia	11 200	35 000	15 000
Bulgaria	10 226	35 791	25 565
Espanja	10 000	35 000	-
Irlanti	41 000	35 000	75 000 tai 37 500
Iso-Britannia	95 411	84 541	95 411
Italia	10 000	35 000	30 000
Itävalta	11 000	35 000	30 000
Kreikka	10 000	35 000	10 000 tai 5 000
Kroatia	10 065	35 293	30 064
Kypros	10 251	35 000	15 600
Latvia	10 000	35 000	50 000
Liettua	10 137	36 203	44 891
Luxemburg	10 000	100 000	25 000
Malta	10 000	35 000	35 000 tai 24 000 tai 14 000
Portugali	10 000	35 000	10 000 tai 12 500
Puola	11 971	38 307	35 913
Ranska	10 000	100 000	90 300 tai 34 900
Romania	7 617	26 419	49 256
Ruotsi	10 107	35 935	-
Saksa	12 500	100 000	17 500
Slovakia	13 941	35 000	49 790
Slovenia	10 000	35 000	50 000
Suomi	10 000	35 000	8 500
Tanska	10 717	37 508	6 698
Tsekki	11 872	41 510	36 413
Unkari	35 000	35 000	19 526
Viro	10 000	35 000	16 000