

ITÄ-SUOMEN YLIOPISTO

Yhteiskuntatieteiden ja kauppätieteiden tiedekunta

Kauppätieteiden laitos

**SÄHKÖISESTI SUORITETTUJEN PALVELUIDEN ARVONLISÄVEROTUS EUROOPAN
UNIONISSA**

5212301 Pro Gradu -tutkielma, Laskentatoimi ja yritysoikeus

Teemu Koski (243138)

Ohjaaja: Erkki Kontkanen

erkki.kontkanen@uef.fi

Palautuspäivä: 31.8.2018

ITÄ-SUOMEN YLIOPISTO – UNIVERSITY OF EASTERN FINLAND

Tiedekunta – Faculty Yhteiskuntatieteiden ja kauppatieteiden tiedekunta		Osasto – School Kauppatieteiden laitos, Joensuu	
Tekijät – Author Teemu Koski (243138)			
Työn nimi – Title Sähköisesti suoritettujen palveluiden arvonlisäverotus Euroopan Unionissa			
Pääaine – Main subject	Työn laji – Level	Päivämäärä – Date	Sivumäärä – Number of pages
Laskentatoimi ja yritysoikeus	Pro gradu -tutkielma	x	31.8.2018 73
	Sivuainetutkielma		
	Kandidaatin tutkielma		
	Aineopintojen tutkielma		
Tiivistelmä – Abstract			
<p>Tutkielmassa keskitytään sähköisesti suoritettujen palveluiden arvonlisäverotukseen Euroopan Unionissa. Sähköisten tuotteiden arvonlisäverotuksesta poikkeuksellista tekee se, että niitä verotetaan eri säännöillä kuin fyysisiä tuotteita. Sähköisten tuotteiden, kuten sähköisessä muodossa olevien kirjojen tai elokuvien, verotuspaikka on 1.1.2015 jälkeen myös kuluttajakaupassa ostajan sijaintivaltio. Aiemmin verotuspaikka oli kuluttajakaupassa myyjän valtio, josta aiheutui epäreiluja kilpailuetuja niin valtioille, kuin myös yrityksille. Yritykset sijoittautuivat alhaisen arvonlisäverotuksen maihin, koska he pystyivät siten myymään palveluitaan alhaisemmalla arvonlisäverolla. Verotuspaikkauudistuksen jälkeen kilpailuetu on arvonlisäverotuksen puolelta kadonnut, mutta tilalle on tullut mittava taakka ostajan sijaintivaltion määrittelystä riittävällä varmuudella. Tällöin kilpailuetu siirtyy suurille toimittajille, koska pienten toimittajien ei aina kannata edes tarjota palveluitaan muihin maihin ostajan sijainnin määrittämisen tuomien lisäkustannusten vuoksi.</p> <p>Neutraalisuuden periaatteen noudattamisvaatimus tuo sähköisesti suoritettujen palveluiden erityiseen verokohteluun lisää haasteita. Tähän asti EU:n tuomioistuin on linjannut, että esimerkiksi sähköisten kirjojen ja perinteisten kirjojen erilainen verokohtelu ei riko verotuksen neutraalisuuden periaatetta, koska tuotteet eivät ole luonteeltaan samanlaisia. Näin siis perinteisiin kirjoihin voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa kun taas sähköisiin kirjoihin täytyy soveltaa normaalia arvonlisäverokantaa. Tuomioistuimen linjaus perustuu siihen, että kuluttajat eivät näe tutkimusten mukaan vielä sähköisiä kirjoja ja perinteisiä kirjoja yhdenvertaisina.</p> <p>Tutkielman johtopäätöksinä esitetään, että sähköisesti suoritettujen palveluiden arvonlisäverotus on hyvin hankala aihepiiri, jonka takia sähköisesti suoritettuja palveluita tarjoavat yritykset joutuvat todennäköisesti turvautumaan asiantuntijoiden apuun. Arvonlisäverotuksen tuoma hallinnollinen taakka on hyvin suuri, ja sellaisten järjestelmien ottaminen käyttöön, jossa arvonlisävero määritetään heti kauppahetkellä, on monimutkaista ja hintavaa. Usein myöskin sähköisesti suoritettu palvelu on vain osa jotakin palvelukokonaisuutta, jolloin palvelun tarjoajien täytyy päättää itse, miten palvelua verotetaan ja ottaa riski siitä, että tuomioistuin näkee asian toisella tavalla.</p> <p>Tutkielma on oikeusdogmaattinen tutkielma, jossa on käytetty aineistona lakitekstiä, lainopillista kirjallisuutta sekä EU:n tuomioistuimen oikeuskäytäntöä. Tutkielmassa selvitetään Euroopan Unionin arvonlisäverotuksen perusteet palveluiden kaupassa, sekä miten sähköisesti suoritettut palvelut ovat määriteltä ja miten niiden arvonlisäverotus eroaa palveluiden arvonlisäverotuksesta. Lisäksi tutkielmassa käydään läpi aihepiiriin liittyvää oikeuskäytäntöä käyttämällä esimerkkeinä Euroopan Unionin tuomioistuimen ratkaisuja.</p>			
Avainsanat – Keywords Arvonlisäverotus, Euroopan Unioni, Sähköisesti suoritettut palvelut, Neutraalisuuden periaate			

SISÄLTÖ

1. JOHDANTO.....	5
1.1 Tutkimusongelmat	8
1.2 Tutkimusmenetelmä	10
1.3 EU:n lainsäädännön rakenne ja pakottavuus.....	10
1.4 Sähköisesti suoritettut palvelut.....	13
1.5 Radio- ja televisiolähetyspalvelut.....	18
1.6 Televiestintäpalvelut.....	19
2. SÄHKÖISESTI SUORITETTUIEN PALVELUJEN ARVONLISÄVEROTUS EU:SSA	21
2.1 Arvonlisäverotuksesta lyhyesti.....	21
2.2 Palvelujen kansainvälinen arvonlisäverotus	22
2.2.1 Verovelvollisille suoritettut palvelut	23
2.2.2 Muille kuin verovelvollisille suoritettut palvelut.....	25
2.2.3 Erityissäännökset palvelun suorituspaikasta.....	26
2.3 1.1.2015 voimaan astunut verouudistus koskien sähköisesti suoritettuja palveluita.....	30
2.4 Verovelvollisille myydyt sähköisesti suoritettut palvelut	31
2.5 Muille kuin verovelvollisille myydyt sähköisesti suoritettut palvelut.....	33
2.5.1 Asiakkaan sijainnin määrittäminen	34
2.5.2 Välittäjän käyttö palvelun toimituksessa	40
2.5.3 Arvonlisäverotuksen erityisjärjestelmä MOSS.....	43
2.6 Kiinteä toimipaikka	48
2.6.1 Kiinteän toimipaikan muodostuminen	49
2.6.2 Kiinteän toimipaikan muodostuminen sähköisessä ympäristössä	51
3. SÄHKÖISESTI SUORITETTUIEN PALVELUJEN ARVONLISÄVEROTUKSEN ONGELMAT JA KEHITYSTARPEET	56
3.1 Uudistetun verojärjestelmän ongelmat ja kehitystarpeet	56
3.2 Ristiriitaisuudet muiden lakien kanssa	58
3.3 Sähköisesti suoritettut palvelut ja verotuksen neutraalisuuden periaate.....	59
3.4 Neutraalisuuden periaate arvonlisäverotuksessa	59

3.5 EU:n tuomioistuimen ratkaisut.....	60
4. JOHTOPÄÄTÖKSET	64
5. LÄHTEET	66

1. Johdanto

Tulon muodostumisen paikan määrittäminen oli vaikeaa jo ennen verkkokaupankäynnin yleistymistä. Ennen tällainen kansainvälinen kaupankäynti oli vähäisempää, joten verolainsäädäntöä ei tarvinnut laatia niitä marginaalisia tilanteita varten, joissa esimerkiksi kuluttaja ostaa postimyynnin kautta ulkomaalaiselta yritykseltä tuotteita tai palveluita. Internetin käytön ja verkkokaupan yleistymisen myötä kuitenkin verolainsäädännössä on jouduttu ottamaan nämä tilanteet tarkemmin huomioon.¹

Electronic commerce (e-commerce) eli sähköinen kaupankäynti voidaan määritellä monella tapaa. Oxfordin sanakirja² määrittelee sen kaupankäynniksi internetin välityksellä. OECD tarjoaa käsitteelle tarkemman merkityksen. Sen mukaan sähköisellä kaupankäynnillä tarkoitetaan tavaroiden tai palveluiden myymistä tai ostamista verkossa, mutta kuitenkin itse maksamisen ja toimituksen ei tarvitse tapahtua verkon välityksellä. Ratkaiseva tekijä OECD:n mukaan on tilaukseen käytettävä metodi; faxin, sähköpostin tai puhelimen välityksellä tehdyt tilaukset eivät kuulu sähköiseen kaupankäyntiin eli e-commerceen.³

Sähköisen kaupankäynnin verotus nousi keskustelun aiheeksi 90-luvun lopulla ja OECD:n periaatteet sähköisen kaupankäynnin verotukseen hyväksyttiin vuonna 1998 Ottawan kokouksessa. Periaatteisiin kuului, että kulutusperusteiset verot olisi maksettava siihen valtioon, jossa kulutus tapahtuu. Kokouksessa päätettiin myös, että sähköisiä tuotteita ei saisi pitää kulutusverotuksessa tavarina sekä, että valtioiden rajat ylittävissä yritysten tai organisaatioiden välisessä kaupassa olisi sovellettava käännettyä verovelvollisuutta tai vastaavaa mekanismia.⁴ Vuonna 2003 Euroopan unionista tuli ensimmäinen verohallintoalue, joka otti käytäntöön OECD:n antamat periaatteet verottamalla EU:n ulkopuolisten toimittajien EU:n sisälle suorittamia sähköisiä palveluita kulutusvaltiossa.⁵

Digitaalisen talouden verotusongelmat ovat OECD:n BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) -ohjelman toimintalistalla ensimmäisenä.⁶ BEPS -ohjelman tavoitteena on uudistaa kansainvälisiä verotuskäytäntöjä siten, ettei tuottoja enää voisi keinotekoisesti siirtää alhaisen verotuksen maihin

¹ Doernberg ym. 2001, s. 162-163

² Oxford Dictionary 2016

³ OECD 2011, s. 71–72

⁴ OECD 1998, s. 5

⁵ SWD (2016) 379 final, s. 9

⁶ OECD 2015a, s. 13

verotettaviksi. Yli 100 valtiota ja verotusaluetta tekevät yhteistyötä ongelman ratkaisemiseksi.⁷ OECD uudisti kansainvälisiä verotussuuntaviivojaan merkittäväällä tavalla ensimmäistä kertaa lähes vuosisataan. Kun suuntaviivat otetaan käytäntöön kansallisissa lainsäädännöissä, on odotettavissa, että tuotot raportoidaan siellä missä ne ovat tosiasiallisesti syntyneet.⁸ BEPS -ohjelma koskee sekä välittömiä, että välillisiä veroja, koska molemmissa voidaan siirtää tuottoja sinne, mihin ne eivät ole syntyneet. OECD antaa vuoden 2015 yhteenvedossaan esimerkkinä välillisten verojen verotushaasteista juuri sähköisesti suoritettut palvelut, kuten aineettomat median toistopalvelut ja lataukset. Kuluttajille toimitettujen sähköisesti suoritettujen palveluiden verojen keräämisen ja veronkannon valvomisen todetaan olevan erityisen haastavaa.⁹

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Euroopan Unioni (28 valtiota)	14	14	15	14	15	17
Irlanti	24	17	21	31	32	37
Iso-Britannia	16	18	19	18	20	20
Italia	5	5	6	7	7	9
Norja	21	18	18	19	19	20
Ranska	13	14	14	14	15	17
Ruotsi	18	19	20	14	18	19
Suomi	18	20	18	16	19	21
Viro	11	10	13	12	14	13

Taulukko1: sähköisen kaupankäynnin osuus (prosenttia) yli 10 ihmistä työllistävien yritysten liikevaihdosta. Lähde: Eurostat [http://ec.europa.eu/eurostat/web/products-datasets/-/isoc_ec_evaln2]

Eurostatin mukaan vuonna 2015 Euroopan unionissa yli 10 ihmistä työllistävien yritysten liikevaihdosta oli keskimäärin 17 prosenttia sähköisen kaupankäynnin tuottamaa. Sähköisen kaupankäynnin osuus liikevaihdosta on viime vuosina kasvanut Euroopassa keskimäärin muutamia prosentteja. Irlannissa kasvu on ollut kovinta johtuen siitä, että siellä voidaan hyväksikäyttää tehokasta verosuunnittelua kuten ns. double irish -järjestelyä, jonka avulla esim. Google tiputti vuosina 2007-2009 veroprosenttinsa 2.4 prosenttiin.¹⁰ Irlanti onkin ollut vahvan kritiikin kohteena

⁷ OECD:n BEPS-ohjelman verkkosivu osoitteessa [<http://www.oecd.org/tax/beps/>], katsottu 12.9.2017

⁸ OECD 2015b, s. 3

⁹ OECD 2015b, s. 122

¹⁰ Hadzhieva 2016, s. 24

verotuskäytäntöjensä vuoksi. Jim Stewart (2014) esitti, että Yhdysvaltalaisten monikansallisten yritysten tytäryhtiöt maksoivat 2000 -luvulla veroja keskimäärin 2.2 prosenttia, joka on vähiten Euroopan alueella.¹¹

Tutkielman kannalta on tärkeää tehdä ero e-commercen ja sähköisesti suoritettujen palveluiden välille. Vaikkakin e-commerce sisältää myös sähköisesti suoritettuja palveluita, kuuluu siihen myös kaupankäynti tavaroista, joka ei kuulu tämän tutkielman aihepiiriin. Yleensä kun puhutaan verkkokaupasta, tarkoitetaan useammin tavarakauppaa verkon välityksellä. Tämä on hyvä muistaa myös tilastoja tarkastellessa, koska usein tilastoissa otetaan huomioon koko verkkokaupan sektori, eikä pelkästään sähköisesti suoritettuja palveluita.

Verkkokaupan säännökset ja verotus ovat jo vakiintuneet Euroopassa, kun taas sähköisesti suoritettuja palveluita ovat jatkuvan muutoksen keskellä. Viimeisin ja merkittävin muutos niiden arvonlisäverotuksessa otettiin käyttöön vuoden 2015 alusta, jolloin verotus siirrettiin myös kuluttajakaupassa hankkijan maahan. Muutos tehtiin tasoittamaan kilpailuetuja alhaisen arvonlisäveroprosentin ja korkean prosentin maiden välillä. Ennen muutosta yrityksillä oli tapana sijoittautua alhaisen arvonlisäverotuksen maihin, koska kuluttajakaupassa arvonlisäveroa maksettiin myyjän sijainnin arvonlisäveroprosentilla.

Muutos aiheuttaa merkittävän hallinnollisen taakan varsinkin pienille yrityksille, koska uusien säännösten mukaan yrityksen täytyy selvittää tietyllä varmuudella, missä kuluttaja sijaitsee. Yksityishenkilölle myynnin tapauksessa, myyjän täytyy sijaintipaikan selvittyä selvittää myös sen maan arvonlisäverokäytännöt, jossa hankkija sijaitsee ja johon myös vero silloin maksetaan. Itse veron suorittamista varten EU otti käyttöön keskitetyn arvonlisäveron keräysjärjestelmän, jossa suoritettavat verot voidaan maksaa yhden jäsenvaltion veroviranomaisille, jotka sitten tilittävät verot eteenpäin niille valtioille, keille verot kuuluvat. Arvonlisäveron erityisjärjestelmä ei kuitenkaan poista kuin viimeisen vaiheen yritysten arvonlisäveron maksamisen lisätaakasta.

Sähköiset tuotteet kuten pelien, musiikin ja elokuvien lataus, ovat luonteeltaan rajat ylittävään kaupankäyntiin tarkoitettuja sekä myös usein anonyymejä. Toimittajat myös toimittavat useasti suuren määrän vähäisen arvon omaavia tuotteita moneen eri maahan, joten hallinnolliset kulut ostajan sijainnin määrittelemiseksi tuotetta kohden voivat muodostua joissain tapauksissa, varsinkin pienemmille toimittajille, suuremmiksi kuin yhden tuotteen arvo.¹² Ongelmalliseksi kysymykseksi voidaan myös nostaa näiden liiketoimien verotuksen valvonta. Miten viranomaiset voivat valvoa, että

¹¹ Stewart 2014, s. 10

¹² Lamensch 2011, s. 170

asetettuja sääntöjä noudatetaan ja, että verotuspaikat ovat luotettavasti määriteltyjä ja vastaavat todellisuutta? Näiden liiketoimien valvonta voi myös tulla viranomaisille hyvin kalliiksi. Esimerkiksi Yhdysvaltojen verovirasto joutui turvautumaan Microsoftin verotarkastuksessa ulkopuoliseen apuun, joka lopulta maksoi viranomaisille kaksi miljoonaa dollaria.¹³

EU aikoo onnistuneiden vuoden 2015 muutosten jälkeen laajentaa lähivuosina arvonlisäveron keskitettyä palvelupistettä (Mini One-Stop Shop) tele-, lähetys- ja sähköisesti suoritettujen palveluiden ohella myös yhteisön sisäisiin ja yhteisön ulkopuolisten yhteisön sisälle toimittamiin tavariihin, jotka ovat ostettu verkossa. EU aikoo myös asettaa arvonlisäverovelvollisuudelle alarajan (VAT Threshold) valtioiden välisessä kaupankäynnissä auttaakseen pien- ja mikroyrityksiä sekä antaa pelkästään kotivaltiolle valtuuden tehdä arvonlisäveron verotarkastuksia, sen sijaan, että jokainen kulutusvaltio voisi tehdä verotarkastuksen yritykselle. EU aikoo myös poistaa arvoltaan vähäisten lähetysten verovapauden, kun ne toimitetaan yhteisön ulkopuolelta.¹⁴

1.1 Tutkimusongelmat

Tämä tutkielma käsittelee sähköisesti suoritettujen palveluiden arvonlisäverotusta EU:ssa. Tutkimusongelmaksi muodostuu siis: miten sähköisesti suoritettuja palveluita verotetaan Euroopan Unionissa? Tutkimusongelmaan vastaamiseksi täytyy ensin tutkia aihepiiriin liittyviä muita kysymyksiä. Tutkimusongelmaan vastaamisen kannalta tärkeää on selvittää ensin perinpohjaisesti, mitä ovat sähköisesti suoritettut palvelut. Toinen osa tutkimusongelmaa on, miten sähköisesti suoritettuja palveluita käsitellään nimenomaan EU:n arvonlisäverolainsäädännössä. Koska ostajan sijainti on myyntimaan määrittelyn kannalta keskeistä nykyään sekä yritys-, että kuluttajakaupassa, tutkielmassa selvitetään, millä tavoin ostajan sijainnista tulee EU:n säädännön mukaan varmistua. Lisäksi tutkielmassa selvitetään kiinteän toimipaikan vaikutusta myyntimaahan, sekä myös sähköisesti suoritettujen ja fyysisten palveluiden erilaisen verokohtelun ja verotuksen neutraalisuuden vaatimuksen suhdetta.

Sähköisesti suoritettut palvelut ovat määritelty EU:n lainsäädännössä tarkasti, mutta eivät kuitenkaan tyhjentävästi, koska EU on ottanut huomioon teknologian nopean kehittymisen ja lainsäädännön hitaan muutosprosessin suhteen. Sähköisesti suoritettu palvelu ei ole käsitteenä kovinkaan yksiselitteinen, vaan se tarvitsee syvällisen selvityksen. Tutkielman aihepiirinä on Euroopan Unionin

¹³ Hadzhieva 2016, s. 30

¹⁴ SWD (2016) 379 final, 2016. s. 10

verotus, joten toisena tutkimuskysymyksenä siis käsitellään sähköisesti suoritettujen palveluiden arvonlisäverotusta EU:n lainsäädännön näkökulmasta. Maakohtaisia säännöksiä voidaan käyttää tässä tutkielmassa korkeintaan esimerkein, mutta tutkielman pääasiallinen näkökulma on koko yhteisön näkökulma sähköisesti suoritettujen palveluiden arvonlisäverotusta kohtaan.

Niin kuin aiemmin jo todettu, uuden lainsäädännön keskipisteessä on asiakkaan sijainnin määrittäminen. EU on antanut täytäntöönpanoasetuksissaan ohjeistuksia siihen, millä perusteilla asiakkaan sijainti tulee määrittää, ja mitkä perusteet riittävät todisteiksi asiakkaan sijainnista. Näitä todisteita tai oletettavia sekä niihin liittyviä käytännön kysymyksiä käydään myös perusteellisesti läpi tässä tutkielmassa.

Aiemmin kiinteällä toimipaikalla oli suurempi merkitys sähköisesti suoritettujen palveluiden arvonlisäverotuksessa, koska kuluttajakaupassa myyntimaana pidettiin vielä toimittajan sijaintia. Tämän lisäksi lainsäädännössä on asetettu kiinteä toimipaikka etusijalle yrityksen liiketoiminnan kotipaikkaan nähden, jos kiinteä toimipaikka osallistuu palvelun suoritukseen. Kiinteän toimipaikan muodostuminen aiheuttaa yrityksille päänvaivaa, koska yleensä se paikka, josta palveluita suoritetaan, on harkitusti valittu, joten kiinteän toimipaikan muodostuminen toiseen valtioon aiheuttaa yritykselle lisää hallinnollista ja taloudellista taakkaa. Nykyään kiinteä toimipaikka vaikuttaa, jos palvelun vastaanottajalle muodostuu kiinteä toimipaikka, jolloin myös noudatetaan kiinteän toimipaikan sijainnin verotuskäytäntöjä. Tässä tutkielmassa käydään siis läpi, miten kiinteä toimipaikka määritellään arvonlisäverotuksessa, miten se muodostuu sekä milloin sen katsotaan osallistuvan palvelun suorittamiseen tai vastaanottamiseen.

Viimeisenä tutkimuskysymyksenä tutkitaan syvemmin uudistetun verojärjestelmän ongelmia. Koska fyysisten tuotteiden kuten elokuvien ja kirjojen luonne ja käyttötarkoitus voidaan toteuttaa myös sähköisinä, aineettomina tuotteina, mutta näitä tuotteita kuitenkin verotetaan eri tavalla ja jopa eri maissa, syntyy tästä vääristymiä markkinoille. Tutkielmassa käsitellään siis ongelmien ja kehitystarpeiden lisäksi myös EU:n oikeuskäytäntöä siitä, milloin kahta tuotetta voidaan pitää samanlaisina tuotteina, joka on verotuksen neutraalisuuden käsittelyssä ensisijainen tekijä.

1.2 Tutkimusmenetelmä

Tutkimusmenetelmänä tässä tutkielmassa käytetään oikeusdogmaattista tutkimusmenetelmää. Oikeusdogmatiikka eli lainoppi perustuu voimassaoleviin oikeuslähteisiin, joita käytetään etusija- ja käyttöjärjestyssääntöjen mukaisesti. Oikeusdogmatiikan tarkoituksena on selvittää, mikä on voimassa olevan oikeuden kanta johonkin tiettyyn oikeusongelmaan. Lainoppi pyrkii myös systematisoimaan eli jäsentämään oikeusongelmaa koskevaa voimassa olevaa oikeutta sekä hahmottamaan kokonaiskuvaa oikeudellisista järjestelyistä ja niiden välisistä suhteista.¹⁵

Aulis Aarnio kutsuu oikeussäännösten sisältöjen selvittämistä ja tulkintaa käytännölliseksi lainopiksi ja systematisointia teoreettiseksi lainopiksi. Käytännöllinen lainoppi perustuu käsitteisiin ja alakäsitteisiin, jotka muodostavat tarkan kokonaisuuden. Jos käsitteistö on kehittymätön tai huonosti valittu, oikeus on läpinäkymätön eikä oikeudellinen tutkimus saa siitä otetta. Teoreettinen lainoppi erittelee käsitteistöä, jäsentää käsitteitä uudelleen sekä auttaa lukijaa tulkitsemaan oikeussäännöksiä ilman liiallista teoreettista painolastia. Aarnion mukaan korkeatasoinen teoreettinen lainoppi mahdollistaa korkeat laatuvaatimukset täyttävän käytännöllisen lainopin.¹⁶

Tutkielma perustuu vero-oikeuteen, joten se on myös vero-oikeudellinen tutkimus. Vero-oikeudellisen tutkimuksen yhtenä erityispiirteenä ja vaikeutena on aineiston nopea muuttuminen ja vanheneminen.¹⁷ Tämän takia tässä tutkielmassa on käytetty paljon sähköisessä muodossa olevia lähteitä, koska aihe on hyvin ajankohtainen ja alati kehittyvä, joten ajan tasalla olevia painetussa muodossa olevia lähteitä on hankala löytää. Kirjallisuuslähteitä on käytetty lähinnä teoreettisten asioiden selventämiseen.

1.3 EU:n lainsäädännön rakenne ja pakottavuus

Tässä vaiheessa tutkielmaa on asianmukaista avata hieman Euroopan Unionin lainsäädännön rakennetta ja sen pakottavuutta. Tutkielmassa tullaan käsittelemään eri asetuksia ja direktiivejä ja lainsäädäntöä, joten niiden keskinäiset vaikutussuhteet on selvitettävä.

¹⁵ Husa – Mutanen – Pohjolainen 2008, s. 20-21

¹⁶ Häyhä 1997, s. 37, 43–44

¹⁷ Häyhä 1997, s. 330

Euroopan Unionin perustamissopimuksia ja niihin myöhemmin tehtyjä muutoksia on pidetty EU:ssa primäärioikeutena, eli hierarkkisesti ylimpinä normeina. EU:n perustus- ja liittymissopimukseen sisältyy EU:n tavoitteita ja toimintatapaa koskevat säännökset. Arvonlisäverotusta koskeva primäärioikeus sisältyy perustamissopimuksen 110-113 artiklaan. 110 artikla sisältää verotuksen syrjäntäkiellon, jossa kielletään jäsenvaltioita määräämästä muiden jäsenvaltioiden tuotteille korkeampia välillisiä tai välittömiä maksuja, kuin määrätään kotimaisille samanlaisille tuotteille. 113 artiklassa valtuutetaan EU:n toimielimet yhtenäistämään välillistä verotusta sisämarkkinoilla.¹⁸

Näiden primäärioikeuden säännösten perusteella luodaan sekundääristä eli johdettua oikeutta. Primäärioikeuden säännöksiä voidaan muuttaa vain jäsenvaltioiden välisellä sopimuksella, kun taas sekundääristä oikeutta voi muuttaa tai luoda yhteisön toimielimet.¹⁹ Sekundäärioikeuden perusteet löytyvät EU:n perustamissopimuksen 288 artiklasta, jossa annetaan EU:n toimielimille valtuus hyväksyä asetuksia, direktiivejä ja lausuntoja sekä myös antaa suosituksia ja lausuntoja. Artiklassa myös määrätään näiden sitovuudesta:

”Asetus pätee yleisesti. Se on kaikilta osiltaan velvoittava, ja sitä sovelletaan sellaisenaan kaikissa jäsenvaltioissa.

Direktiivi velvoittaa saavutettavaan tulokseen nähden jokaista jäsenvaltiota, jolle se on osoitettu, mutta jättää kansallisten viranomaisten valittavaksi muodon ja keinot.

Päätös on kaikilta osiltaan velvoittava. Jos siinä nimetään ne, joille se on osoitettu, se velvoittaa ainoastaan niitä.

Suosituksset ja lausunnot eivät ole sitovia.”

Perustamissopimuksen 297 artiklassa säädetään asetuksen ja direktiivin voimaantulosta. Asetus ja direktiivi tulee voimaan kaikissa jäsenvaltioissa niissä säädettyinä päivänä tai silloin, kun ne julkaistaan Euroopan unionin virallisessa lehdessä.

Asetus ei velvoita jäsenvaltiota erinäisiin täytäntöönpanotoimiin. Sen sijaan niin kuin perustamissopimuksessa säädetään, direktiivi antaa jäsenvaltiolle mahdollisuuden saavuttaa direktiivin antama tavoite mukauttamalla omaa lainsäädäntöään parhaaksi katsomallaan tavalla. Päätöksellä voidaan velvoittaa tai oikeuttaa jäsenvaltio tai yksityinen tekemään tai olla tekemättä jotain.²⁰ Suosituksilla ja lausunnoilla ei sinänsä ole oikeusvaikutuksia, mutta kansallisten

¹⁸ Rother 2003, s. 82, 110 sekä Sopimus Euroopan Unionista, EUVL, N:o C 202, 7.6.2016, s. 1-47

¹⁹ Rother 2003, s. 155

²⁰ Rother 2003, s. 87-89

tuomioistuinten tulisi ottaa ne huomioon ratkaisuja tehdessään varsinkin silloin kun suositukset selventävät kansallisten tai yhteisön säännösten tulkintaa.²¹

EU-oikeudella on etusija kansalliseen oikeuteen nähden. Tämän huomaa jo aiemmin mainituista asetuksista ja direktiiveistä, joilla EU voi ohjata jäsenvaltioiden oikeutta. EU-oikeudella on myös kyky määrätä omasta asemastaan jäsenvaltioiden oikeudessa.²² EU:lla on siis valtuus määrätä koko unionin arvonlisäverotuskäytännöistä parhaaksi näkemällään tavalla. Seuraavaksi käydään läpi periaatteita, jotka määrittävät Euroopan Unionin oikeuden ja kansallisen oikeuden suhdetta.

Ensisijaisuusperiaatteen mukaan lainsoveltaja ei saa soveltaa eurooppaoikeuden kanssa ristiriidassa olevaa kansallista lainsäädäntöä. Ensisijaisuusperiaate ei tee kansallisesta lainsäädännöstä pätemätöntä vaan estää sen soveltamisen kyseisessä tilanteessa. Jäsenvaltio ei voi myöskään kumota eurooppaoikeudellista säännöstä jälkikäteen säätämällä sen kanssa ristiriitaisen kansallisen lain. Perussopimukset sekä asetukset²³

Suoraa sovellettavuutta ja välitöntä vaikutusta ei pidä sekoittaa tai rinnastaa toisiinsa. Suora sovellettavuus tarkoittaa, että normilla on suora sovellettavuus jäsenvaltiossa ilman, että edellytetään kansallisia lainsäädäntötoimia. Näin on siis, kuten edellä todettu, perussopimusten ja asetusten tapauksessa. Välitön vaikutus viittaa jäsenvaltion kansalaisen oikeuteen vedota eurooppaoikeudelliseen säännökseen kansallisessa tuomioistuimessa. Välitöntä vaikutusta voidaan siis soveltaa myös direktiivien tapauksessa. Säännöksen välitön vaikutus edellyttää, että säännös on sisällöltään selvä ja täsmällinen sekä kieliasultaan ehdoton ja luokittelua edellyttämätön. Kysymyksen siitä, milloin artiklan sisältö on riittävän selvä ja täsmällinen, vahvistaa EU:n tuomioistuin oikeuskäytännöllään. Välitön vaikutus tulee säännöksen osalta voimaan myös silloin, kun vaadittavat toimet säännöksen toteuttamiseksi kansallisessa lainsäädännössä on tehty. Kansallisessa lainsoveltamistilanteessa sovelletaan kuitenkin kansallista lainsäädäntöä eikä välitön vaikutus näin ollen aktualisoidu.²⁴

²¹ C-322/88, Grimaldi (1989), kohta 18

²² Ojanen 2016, s. 61

²³ Hokkanen ym. 2013, s. 20-21

²⁴ Raitio 1994, s. 1, 37-38 sekä Hokkanen ym. 2013, s. 22

1.4 Sähköisesti suoritettut palvelut

Sähköisen kaupankäynnin voi jakaa suoraan ja epäsuoraan. Epäsuora sähköinen kaupankäynti on melko lähellä perinteistä kaupankäyntiä, paitsi sähköinen ympäristö vain lyhentää välimatkoja ja saattaa ostajan ja myyjän helpommin yhteen. Epäsuorassa sähköisessä kaupankäynnissä hyödynnetään sähköverkkoa viimeiseen vaiheeseen asti, eli lopputuotteen siirtoon saakka. Lopputuotteen siirto tapahtuu fyysisessä ympäristössä, joten myös lopputuotteen täytyy olla fyysisessä muodossa. Sähköistä tietoverkkoa käytetään epäsuorassa sähköisessä kaupankäynnissä postimyyntiluettelon tavoin.²⁵

Epäsuora sähköinen kaupankäynti ei kuulu sähköisesti suoritettaviin palveluihin, koska siinä on kyse lopputilanteesta fyysisestä ympäristöstä. Suoran sähköisen kaupankäynnin kohteena ei voi olla fyysinen tavara, koska hyödyke siirtyy sähköisessä muodossa myyjältä ostajalle. Euroopan komissio antoi vuonna 1998 ohjeistuksen elektronisesta kaupankäynnistä, jossa todetaan, että kaikki elektronisesti toimitetut aineettomat tuotteet katsotaan arvonlisäverojärjestelmän kannalta palveluiksi.²⁶

Sähköisesti suoritettujen palvelun määrittelemisessä tärkeintä lopputuotteen tyyppin ohella on sen toimitustapa. Tietokoneohjelmisto voi olla sekä tavara, että palvelu riippuen siitä, missä muodossa se on toimitettu asiakkaalle. Doernberg ym. pohtivat milloin kyse on tavarasta ja milloin palvelusta. Heidän mukaansa tietokoneohjelmistoa voidaan pitää tavarana, kun se toimitetaan asiakkaalle fyysisessä muodossa, kuten CD-levyllä. Jos ohjelmisto on suunniteltu yhtä asiakasta varten, sitä voidaan pitää palveluna riippumatta muodosta, jolla se toimitetaan. Massatuotettuja ohjelmistoja kuitenkin on pidetty palveluna, jos ne on ladattu verkosta.²⁷

Sähköisesti suoritettujen palvelun määritelmä on nykypäivänä erityisen tärkeä, koska kuluttajakaupassa palvelun verotuspaikka vaihtuu suorittajan sijainnista asiakkaan sijaintiin, jos palvelua pidetään tele-, lähetys- tai sähköisesti suoritettuna palveluna. Sähköisesti suoritettu palvelu määriteltiin ensimmäisen kerran täytäntöönpanoasetuksessa 1777/2005,²⁸ joka annettiin 17. lokakuuta 2005. Asetuksen 11 artiklassa sähköiselle palvelulle annettiin seuraava määritelmä: ”sähköisiin palveluihin kuuluvat palvelut, jotka suoritetaan Internetin tai sähköisen verkon välityksellä ja joiden luonteesta

²⁵ Mannio 2001, s. 23-24

²⁶ KOM (1998) 374 lopull., s. 5 sekä Mannio 2001, s. 249

²⁷ Doernberg ym. 2001, s. 420-422

²⁸ Neuvoston asetus (EY) N:o 1777/2005, annettu 17 päivänä lokakuuta 2005, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 77/388/ETY täytäntöönpanotoimenpiteistä

johtuu, että ne ovat pääasiassa automatisoituja ja vaativat vain vähän ihmisen osallistumista eikä niitä voida suorittaa ilman tietotekniikkaa”. Nykyään määritelmä on täytäntöönpanoasetuksen 282/2011 7 artiklassa. Määritelmä koostuu neljästä elementistä:

- (1) Suoritetaan internetin tai sähköisen verkon välityksellä,
- (2) ovat pääasiassa automatisoituja,
- (3) vaativat vain vähän ihmisen osallistumista sekä
- (4) niitä ei voida suorittaa ilman tietotekniikkaa.

Palvelun määrittelemisessä kaikki neljä elementtiä täytyy ottaa huomioon ja niitä täytyy arvioida tasapuolisesti. Ensimmäisessä elementissä internetillä tarkoitetaan julkista viestintäverkkoa, joka yhdistää tietokoneverkot ja organisaatioiden tietokonelaitokset maailmanlaajuisesti. Sähköinen verkko tarkoittaa verkkoa, joka yhdistää elektroniset komponentit tai virtapiirit, joka käytännössä tarkoittaa kaikkia verkkoja, jotka käyttävät sähköistä viestintää. Automatisoinnilla sähköisten palveluiden tapauksessa tarkoitetaan, että palvelun suorittaminen on automatisoitu tietokoneiden tai tietokoneohjelmien avulla. Kolmas elementti on hyvin samankaltainen toisen elementin kanssa, mutta vaikka palvelu olisi automatisoitu, se voi silti vaatia enemmän kuin vähän ihmisen osallistumista. Alkutilanteessa palvelun suorittamisen mahdollistavien järjestelmien asentaminen sekä myös säännöllinen huoltaminen nähdään vielä vähäisenä ihmisen osallistumisena, mutta jos jokainen palvelusuoritus vaatii ihmisen osallistumista, sitä ei voida enää pitää vähäisenä ihmisen osallistumisena. Neljännen elementin mukaisena tietotekniikkana pidetään tietokoneita ja viestintälaitteita, joita käytetään hakemaan, varastoimaan, lähettämään ja muokkaamaan informaatiota tai dataa. Palvelua ei pitäisi arvioida neljännen elementin kannalta teorian pohjalta tai yleisesti, vaan tapauskohtaisesti.²⁹

Belgia esitti EU:n komission arvonlisäverokomitealle, että neljättä elementtiä, ”...eikä niitä voida suorittaa ilman tietotekniikkaa”, ei saisi pitää määrittelyn ehtona. Esimerkiksi, jos yritys tarjoaa yksityishenkilöille mainostilaa verkkosivuillaan, voitaisiin tätä pitää täytäntöönpanoasetuksen 282/2011 I liitteen 3 kohdan h alakohdan mukaisesti mainostilan tarjontana, joka on sähköisesti suoritettu palvelu. Mainostilan tarjoaminen on kuitenkin mahdollista suorittaa myös ilman tietotekniikkaa. Myös esimerkiksi tietokoneen huoltoa on mahdollista suorittaa etänä verkon välityksellä sekä myös fyysisesti paikan päällä. Belgia väitti, että neljäs elementti olisi luontainen seuraus toisesta ja kolmannelta elementistä, eikä vain tapa, jolla palvelu toimitetaan.³⁰

²⁹ VAT Committee, WP 843, s. 5

³⁰ Deloitte 2016, s. 70 sekä VAT Committee, WP 843, s. 6 ja 12

Arvonlisäverokomitea ei hyväksynyt Belgian näkemystä vaan linjasi, että vaikka saman luonteisella palvelulla olisi muitakin vaihtoehtoisia toimitustapoja, ne eivät kuitenkaan ole täysin identtisiä. Näin ollen vaihtoehtoisten suoritustapojen olemassaolon ei saisi antaa vaikuttaa sähköisesti suoritettun palvelun määritelmään.³¹

Vähäisestä ihmisen osallistumisesta on myös käyty keskusteluja arvonlisäverokomiteassa. Arvonlisäverokomitean 102. tapaamisen linjauksissa mainitaan ensinnäkin, että ihmisen osallistumista arvioidaan suorittajan puolelta, eikä hankkijan.³² Ihmisen osallistuminen ei vaikuta määritelmään myöskään, jos se on kolmannen osapuolen suorittamaa. Esimerkiksi vedonlyöntipalveluissa voidaan lyödä vetoa ihmisten suoriutumisesta urheilulajeissa, mutta tämä ei vaikuta palvelun määritelmään, koska määritelmän kannalta on tärkeää vain suorittajan ja hankkijan välinen suhde.³³ Kun ihmisen osallistuminen suorittajan puolelta keskittyy koko järjestelmään tai sen ympäristöön, eikä yksittäisiin palvelusuorituksiin, voidaan ihmisen osallistumista pitää yksittäisen palvelusuorituksen kannalta vähäisenä.³⁴ Verovelvollisen lisätessä tahallisesti palveluun ihmisen suorittaman työvaiheen, jotta palvelua ei pidettäisi sähköisesti suoritettuna palveluna verotuspaikan muuttamiseksi, voidaan työvaihe arvonlisäverotuksen kannalta sivuuttaa väärinkäytöksenä.³⁵

Täytäntöönpanoasetuksen 7 artiklan ohella sähköisesti suoritetuista palveluista on annettu ohjeellinen luettelo. Luettelo annettiin ensin direktiivissä 2002/38/EY, joka annettiin 7. toukokuuta 2002. Luettelo pysyi muuttumattomana myös nykyisessä arvonlisäverodirektiivissä. Arvonlisäverodirektiivin toisen liitteen mukaan sähköisesti suoritettuina palveluina pidetään erityisesti seuraavia palveluita:

- 1) ”verkkosivujen luovuttaminen ja isännöinti (hosting) sekä ohjelmien ja laitteistojen etäylläpito;
- 2) ohjelmistojen luovuttaminen ja niiden päivitys;
- 3) kuvien, kirjoitusten ja tietojen luovuttaminen sekä tietokantojen antaminen käyttöön;
- 4) musiikin, elokuvien ja pelien, myös uhka- tai rahapelien, sekä poliittisten lähetysten ja tapahtumien ja kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede- tai viihdelähetysten ja -tapahtumien tarjoaminen;

³¹ VAT Committee, WP 843, s. 6

³² VAT Committee Guidelines 2017, s. 192. Arvonlisäverokomitean helmikuuhun 2017 mennessä antamat yksityiskohtaiset linjaukset vähäisestä ihmisen osallistumisesta ks. VAT Committee, WP 919

³³ VAT Committee, WP 882, s. 5

³⁴ VAT Committee, WP 896, s. 5

³⁵ VAT Committee, WP 896, s. 5 sekä C-653/11 Paul Newey (2013)

5) etäopetuspalvelujen suorittaminen.”

Kaikista ylläolevan luettelon kohdista annetaan täytäntöönpanoasetusten liitteessä yksityiskohtaisempia esimerkkejä sähköisesti suoritetuista palveluista. Nykypäivänä hyvinkin kaupallisesti merkittävänä näistä mainittakoon musiikin, pelien ja elokuvien lataus ja katselu tietokoneilla tai matkapuhelimilla.³⁶

Arvonlisäverodirektiivi ei anna tarkkaa kuvaa sähköisen palvelun määritelmästä, vaan enemmänkin suuntaa-antavan luettelon. Direktiivissä ei myöskään oteta kantaa palvelun toimitustapaan, jonka on todettu olevan keskeinen osa sähköisen palvelun määritelmää. Koskeeko direktiivin esimerkit vain toimitusta internetin välityksellä, vai voidaanko palvelua pitää sähköisesti toimitettuna palveluna myös esimerkiksi Bluetoothin välityksellä?³⁷

EU:lla oli kuitenkin syynsä antaa vain suuntaa antava lista sähköisesti suoritetuista palveluista. Liian tarkat määritelmät erityyppisistä digitaalisista palveluista vanhentuvat helposti teknologian kehittyessä. Tarkat määritelmät myös lisäävät verosuunnittelun ja verojen välttelyn mahdollisuuksia, koska tarkkoja määritelmiä voidaan kiertää helpommin, kuin laiveita, suuntaa-antavia määritelmiä.³⁸ Neuvosto myös tunnisti televiestintä-, lähetys- sekä sähköisesti suoritettujen palveluiden nopean kehityksen, ja katsookin direktiivin alussa, että niitä koskevat säännökset ”tulisi antaa pelkästään väliaikaisina ja tarkistaa niitä saatujen kokemusten perusteella melko pian.”³⁹

Vuonna 2011 annettiin uusi alv-täytäntöönpanoasetus 282/2011,⁴⁰ joka oli uudelleenlaadinta asetuksesta 1777/2005. Siinä sähköisesti suoritettujen palvelun määritelmä ja positiiviset sekä negatiiviset esimerkkiluettelot pysyivät muuttumattomina. Täytäntöönpanoasetusten mukaan siis sähköisesti suoritettuna palveluna voidaan pitää erityisesti seuraavia:

- a) ”digitaalisten tuotteiden luovutukset yleensä, mukaan lukien ohjelmistojen ja niiden muutosten ja päivitysten luovutukset;
- b) palvelut, joilla järjestetään yrityksille tai yksityishenkilöille esilläolo sähköisessä verkossa (kuten verkkosivusto tai -sivu) tai tuetaan sitä;
- c) tietokoneen automaattisesti vastaanottajan syöttämien tietojen pohjalta internetin tai sähköisen verkon välityksellä tuottamat palvelut;

³⁶ Täytäntöönpanoasetuksen 282/2011 liitteen I kohta 4

³⁷ Parrilli, 2009, s. 3-4

³⁸ Van der Merwe 2004, s. 580

³⁹ Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 57 kappale

⁴⁰ Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011, annettu 15 päivänä maaliskuuta 2011, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä (uudelleenlaadittu)

- d) oikeuden antaminen vastiketta vastaan asettaa tavara tai palvelu myytäväksi online-myyntipaikkana toimivalle internetsivustolle, jossa mahdolliset ostajat tekevät tarjouksensa automatisoitua menettelyä noudattaen ja jossa osapuolille ilmoitetaan myyntitapahtuman toteutumisesta tietokoneen automaattisesti lähettämällä sähköpostilla;
- e) internetpalveluntarjoajien palvelupaketit (ISP), joissa televiestinnällä on liitännäinen ja toissijainen merkitys (eli paketit, jotka ovat muutakin kuin pelkkiä internetyhteyksiä ja joihin kuuluu muitakin palveluja kuten pääsy uutissivuille sekä sää- tai matkailutietoihin, pelipaikkoja, verkkosivustojen isännöintiä (hosting), pääsy online-keskusteluryhmiin jne.).⁴¹

Tästä listasta voidaan päätellä, että tärkeintä palvelun suorituksessa on ihmisen suorittaman työvaiheen puuttuminen. D –kohdassa tarkoitettun online-myyntipaikan lähettämän sähköpostin täytyy siis olla automaattinen, eikä ihmisen lähettämä, jotta myyntipaikan toimintaa voitaisiin pitää täysin sähköisenä palveluna.⁴²

Täytäntöönpanoasetuksessa 282/2011 annetaan myös ohjeellinen lista asioista, jotka eivät kuulu sähköisesti suoritettuihin palveluihin. Tällaisia palveluita ja tuotteita ovat mm. jo aiemmin käsitelty epäsuora sähköinen kaupankäynti, kaikki sähköisten tietoverkkojen välityksellä suoritettavat palvelut, joissa on ihmisen suorittama työvaihe sekä internetin välityksellä tapahtuvat puhelinpalvelut. Myöhemmin täytäntöönpanoasetuksessa 1042/2013 kumottiin alakohdat q, r ja s eli videopuhelinpalvelut, internetyhteydet ja internetin välityksellä suoritettavat puhelinpalvelut (sisältyvät jo telepalveluiden määritelmään). Samalla lisättiin alakohdat t ja u, jotka koskevat erilaisten tapahtumien verkossa myytäviä pääsylippuja sekä verkossa varattavia majoitus-, vuokraus-, ravintola- sekä kuljetus- ja vastaavia palveluita.⁴³

⁴¹ Täytäntöönpanoasetuksen 282/2011 7 artiklan 2 kohta

⁴² Parrilli 2009, s. 5

⁴³ Neuvoston täytäntöönpanoasetus 282/2011 7 artikla (muutettu täytäntöönpanoasetuksessa 1042/2013): ”Edellä olevan 1 kohdan soveltamisalaan eivät kuulu seuraavat: a) lähetyspalvelut; b) televiestintäpalvelut; c) tavarat, joiden tilaaminen ja tilauksen käsittely tapahtuu sähköisesti; d) CD-ROM-levyt, levykkeet ja niiden kaltaiset aineelliset välineet; e) kirjojen sekä tiedotus-, sanoma- ja aikakauslehtien kaltaiset painotuotteet; a) CD-levyt ja äänikasetit; b) videokasetit ja DVD-levyt; c) CD-ROM-pelit; d) ammatinharjoittajien palvelut, kuten asiakkaitaan sähköpostitse neuvovien asianajajien ja rahoituskonsulttien palvelut; e) opetuspalvelut, joissa opettaja toimittaa kurssimateriaalin internetin tai sähköisen verkon välityksellä eli etälinkin kautta; f) atk-laitteistojen fyysiset offline-korjauspalvelut; g) offline-tiedonvarastointipalvelut; h) mainospalvelut erityisesti sanomalehdissä, julisteissa ja televisiossa; i) puhelimitse suoritettavat käyttötukipalvelut; j) yksinomaan kirjeenvaihtona suoritettavat opetuspalvelut käyttäen erityisesti postipalveluja; k) perinteiset huutokaupanpitäjän palvelut, jotka perustuvat ihmisen välittömään osallistumiseen, tarjoustentekotavasta riippumatta; l) puhelinpalvelut, joissa on videokomponentti, eli videopuhelinpalvelut; m) internet- ja www-yhteydet; n) internetin välityksellä suoritettavat puhelinpalvelut; o) yksinomaan kirjeenvaihtona suoritettavat opetuspalvelut käyttäen erityisesti postipalveluja; p) perinteiset huutokaupanpitäjän palvelut, jotka perustuvat ihmisen välittömään osallistumiseen, tarjoustentekotavasta riippumatta; t) kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus-, viihde- tai vastaavien tapahtumien

Arvonlisäverokomitea näki tarpeelliseksi antaa myös selvennyksen järjestyksestä, jonka avulla henkilö voi selvittää, onko palvelu sähköisesti suoritettu palvelu. Ensimmäiseksi olisi katsottava mainitaanko palvelua arvonlisäverodirektiivin liitteessä II tai alv -täytäntöönpanoasetuksen 7 artiklan 2 kohdassa olevasta positiivisten esimerkkien listasta. Jos palvelua ei löydy edellisistä, olisi katsottava löytyykö se alv -täytäntöönpanoasetuksen 7 artiklan 3 kohdan negatiivisesta luettelosta. Kolmanneksi, jos palvelua ei löydy aiemmista vaiheista, tulisi verrata sitä sähköisesti suoritettun palvelun määritelmään, joka on alv -täytäntöönpanoasetuksen 7 artiklan 1 kohdassa.⁴⁴

1.5 Radio- ja televisiolähetyspalvelut

Radio- ja televisiolähetyspalvelut kuuluvat sähköisesti suoritettujen palveluiden kanssa samaan ryhmään, joiden myyntimaasäännöksiä on uudistettu viime vuosina. Niin kuin sähköisesti suoritettujen palvelut, radio- ja televisiolähetyspalvelut ovat luonteeltaan aineettomia, joten niitä ei voida pitää tavarina, eikä niiden kulutuspaikkaa ole aina yksinkertaista määrittää. Tämä tutkielma keskittyy sähköisesti suoritettuihin palveluihin, mutta on tarkoituksenmukaista myös selvittää erot radio- ja televisiolähetyspalveluihin sekä telepalveluihin niiden samanlaisen luonteen sekä verotuskohtelun vuoksi.

Kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä radio- ja televisiolähetyspalvelut tulevat esiin 56 artiklassa, jossa säädetään niiden verottamisesta muiden artiklassa mainittujen ryhmien ohella, hankkijan liiketoiminnan kotipaikassa tai kiinteässä toimipaikassa. Hankkijan ollessa kuluttaja, noudatettiin vielä yleissääntöä, jossa suorituspaikkana pidettiin suorittajan liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipistettä.

Vuoden 2011 neuvoston täytäntöönpanoasetuksessa, joka annettiin selventämään direktiivin määritelmiä, mainitaan radio- ja televisiolähetyspalvelut siinä määrin, että ne erotetaan sähköisesti suoritetuista palveluista. Myöhemmin täytäntöönpanoasetusta täydennettiin⁴⁵ vuonna 2013 erityisesti radio- ja lähetyspalvelujen osalta⁴⁶. Täydennyksessä painotetaan sitä, että radio- ja

verkossa ostettavat pääsyliput; u) verkossa varattava majoitus, autonvuokraus, ravintolapalvelut, matkustajakuljetus tai vastaavat palvelut.”

⁴⁴ VAT Committee Guidelines 2017, s. 193

⁴⁵ Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 1042/2013, annettu 7 päivänä lokakuuta 2013, täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta

⁴⁶ Täytäntöönpanoasetuksen 1042/2013 johdanto-osan 2 kappale: ”Jotta voidaan määrittää, mitkä palvelut on verotettava hankkijan jäsenvaltiossa, on olennaisen tärkeää määritellä televiestintä-, radio- ja televisiolähetyspalvelut sekä sähköisesti suoritettavat palvelut. Erityisesti radio- ja televisiolähetyspalvelujen, jäljempänä ’lähetyspalvelut’, käsitettä olisi selvennettävä Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2010/13/EU määritelmien perusteella.”

televisiolähetyspalvelut lähetetään samanaikaisesti kaikille vastaanottajille tietyn aikataulun mukaisesti radio- tai televisioverkossa. Asetuksessa selvennetään myös, että internetin kautta katsottavat lähetykset ovat radio- ja televisiolähetyspalveluja, jos ne lähetetään internetissä samanaikaisesti radio- ja televisioverkon lähetyksen kanssa⁴⁷.

Määrittävä ja eron tekevä sana radio- ja televisiolähetyspalveluissa on siis samanaikaisuus. Internetissä tapahtuva lähetykset ei ole lähetyksetpalvelu, jos sitä ei lähetetä samaan aikaan radio- ja televisiolähetysten kanssa, vaan sitä pidetään silloin sähköisesti suoritettuna palveluna. Lähetyksen täytyy myös tapahtua samanaikaisesti laajalle yleisölle.

1.6 Televiestintäpalvelut

Myös televiestintäpalveluissa on sähköisesti suoritettujen palvelun piirteitä, joten televiestintäpalvelun määritelmä ja erityispiirteet on hyvä käydä läpi. Televiestintäpalveluilla tarkoitetaan vanhanaikaisesti sanottuna puhelinpalveluita. Puhelinpalveluita voidaan nykyään myös tuottaa internetin välityksellä, joten televiestintäpalvelun ja sähköisesti suoritettujen palvelun täytyy olla EU:n säädännössä tarkasti määriteltyjä.

Arvonlisäverodirektiivissä televiestintäpalvelu määritellään jo alkuun selkeästi⁴⁸. Määritelmässä tehdään selväksi myös, että maailmanlaajuisiin tietoverkkoihin, kuten internetiin, pääsyn tarjoaminen kuuluu televiestintäpalvelujen piiriin. Toisaalta taas palveluntarjoajien paketit, joissa myydään pääsyä internetissä tai muussa tietoverkossa olevaan materiaaliin ja joissa internetliittymällä on liitännäinen merkitys, pidetään neuvoston täydennysasetuksen mukaan sähköisesti suoritettuna palveluna⁴⁹.

Televiestintäpalvelun määritelmää tarkennettiin vielä vuonna 2013 kun tehtiin täydennyksiä arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanoasetukseen⁵⁰. Tärkeänä tarkennuksena voidaan pitää VoIP -

⁴⁷ Neuvoston täytäntöönpanoasetus 282/2011 6 b artikla 3 kohta f alakohta

⁴⁸ Arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 2 kohta: ”*Televiestintäpalveluina*’ pidetään palveluja, joiden tarkoituksena on signaalien, kirjoitettujen, kuvallisten ja ääniviestien tai erityyppisten tietojen välittäminen, lähettäminen ja vastaanottaminen johtimella, radioteitse, optisesti tai muulla sähkömagneettisella menetelmällä, mukaan lukien tähän liittyvän välitys-, lähetykset- tai vastaanottokapasiteetin käyttöoikeuden siirto tai myöntäminen, ja myös maailmanlaajuisiin tietoverkkoihin pääsyn tarjoaminen.”

⁴⁹ Neuvoston täytäntöönpanoasetus 282/2011 7 artikla: ”*internetpalveluntarjoajien palvelupaketit (ISP), joissa televiestinnällä on liitännäinen ja toissijainen merkitys (eli paketit, jotka ovat muutakin kuin pelkkiä internetyhteyksiä ja joihin kuuluu muitakin palveluja kuten pääsy uutissivuille sekä sää- tai matkailutietoihin, pelipaikkoja, verkkosivustojen isännöintiä (hosting), pääsy online-keskusteluryhmiin jne.)*”

⁵⁰ Neuvoston täytäntöönpanoasetus 282/2011 6 a artikla

palveluiden tarjoamisen luokittelemista televiestintäpalveluiksi, vaikka ne ovatkin internetin välityksellä tapahtuvia palveluita. Televiestintäpalveluihin luokiteltiin myös henkilöhakupalvelut sekä yksityiset verkkoyhteydet.

Niin kuin sähköisesti suoritettut palvelut, myös televiestintä- sekä lähetyspalvelut verotetaan siinä maassa, missä ne kulutetaan sekä kuluttaja- että elinkeinonharjoittajakaupassa. Kulutuspaikkaoletamat on annettu vuoden 2013 täydennyksessä täytäntöönpanoasetukseen ja ne perustuvat televiestintäpalveluiden ja lähetyspalveluiden tapauksessa siihen, että palvelu on kulutettu ja verotetaan siinä maassa, jossa palvelun vastaanottava laite sijaitsee.

Telepalveluiden arvonlisäverotus oli 90- luvulla keskustelun aiheena sen ongelmallisen verokohtelun vuoksi. Yhteisön ulkopuoliset toimittajat pystyivät toimittamaan palveluitaan EU:n alueen sisälle ilman arvonlisäveroa, vaikka keskus, josta he toimittivat kyseiset palvelut olisi EU:n sisällä. Yhteisöön sijoittautuneet toimittajat kuitenkin joutuivat maksamaan arvonlisäveroa palveluistaan. Silloin jo ehdotettiin otettavaksi käyttöön erityisjärjestelmä, jossa yhteisön ulkopuolinen toimittaja rekisteröityy yhteen jäsenvaltioon arvonlisäverovelvolliseksi, jotta vältettäisiin moninkertaiset rekisteröitymiset.⁵¹ Tilanne muistutti hyvin paljon sähköisesti suoritetuista palveluista viime vuosina käytyä keskustelua.

Tele-, lähetys- ja sähköisesti suoritettujen palveluiden tarkka määrittely ja eron tekeminen niiden välillä on tärkeää, koska jäsenmaissa niihin saatetaan soveltaa eri verokantoja tai ne voivat olla vapautettuja arvonlisäverosta. Esimerkiksi Tšekin tasavallassa, Kroatiassa, Sloveniassa, Slovakiassa ja Romaniassa julkisesti rahoitetut lähetyspalvelut ovat vapautettuja arvonlisäverosta, sekä Luxemburgissa lähetyspalveluihin sovelletaan kolmen prosentin verokantaa.⁵²

⁵¹ Taipalus, P. Lakimies 1998, s. 123-131

⁵² Euroopan komissio 2017

2. Sähköisesti suoritettujen palvelujen arvonlisäverotus EU:ssa

Sähköisesti suoritettujen palveluiden verotuksen erityiskohtelun hahmottamisen vuoksi täytyy käsitellä ensin tiivistetysti palveluiden arvonlisäverotusta EU:ssa. Sähköisesti suoritettut palvelut verotetaan niiden aineettoman ja kansainvälisen luonteen vuoksi eri tavalla kuin tavanomaiset palvelut. Palveluiden täytyy olla tarkoin määritelty EU:n lainsäädännössä. Jos palveluiden määritelmät eivät ole tarpeeksi tarkkoja, eri jäsenvaltiot voivat luokitella saman palvelun eri palveluiksi, jolloin seurauksena voi olla kaksinkertainen tai nollaverotus.⁵³

2.1 Arvonlisäverotuksesta lyhyesti

Verotus on yleensä jaettu välittömään ja välilliseen verotukseen. Verojaottelu välillisiin ja välittömiin perustuu siihen, kannetaanko vero suoraan siltä, jota vero on tarkoitettu rasittamaan vai ei. Välittömässä verotuksessa vero kannetaan suoraan siltä, jota vero on tarkoitettu rasittamaan. Välillisessä verotuksessa verovelvollinen on eri henkilö kuin se, jota vero on tarkoitettu rasittamaan.⁵⁴

Välitöntä verotusta varten EU on antanut kolme direktiiviä: osinkojen verotusta koskeva emoytärityhtiödirektiivi, yritysjärjestelydirektiivi sekä korko-rojaltidirektiivi. Välittömään verotukseen vaikuttavat myös perintädirektiivi ja virka-apudirektiivi, jossa määrätään jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla.⁵⁵

Välilliseen verotukseen EU:ssa kuuluu arvonlisävero sekä valmisteverot alkoholista, tupakasta ja energiasta⁵⁶. Arvonlisäverotuksen perustana on SEUT 113 artikla⁵⁷, jonka perusteella on myöhemmin laadittu EU:n arvonlisäverodirektiivi.

EU:n arvonlisäverotuksen pääasiallinen säädäntö on arvonlisäverodirektiivissä 2006/112. Korostaakseen päämääräperiaatteen käyttöönottoa EU laati direktiivin 2008/8, jolla tehtiin muutoksia direktiiviin 2006/112 palveluiden verotuspaikan säännöksiin ajalle 2010-2015. Direktiivin 2008/8

⁵³ Bal 2014, s. 301

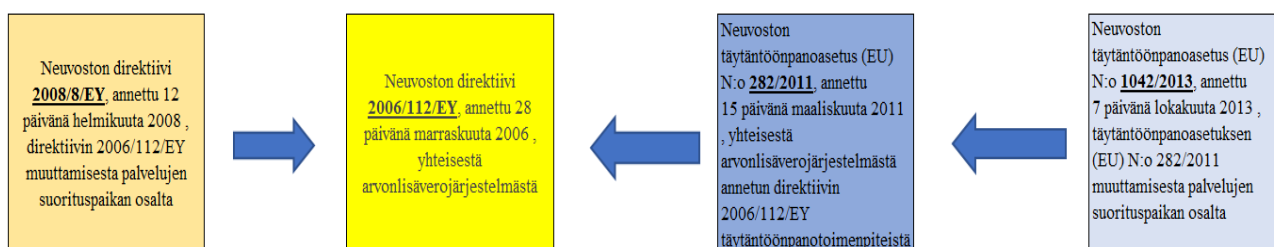
⁵⁴ Juanto 1998, s. 55-56

⁵⁵ Helminen 2016, s. 39

⁵⁶ Euroopan parlamentti 2017

⁵⁷ SEUT 113 artikla: ” Neuvosto antaa yksimielisesti erityisessä lainsäätämisyjärjestyksessä sekä Euroopan parlamenttia ja talous- ja sosiaalikomiteaa kuultuaan säännökset liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta siltä osin kuin yhdenmukaistaminen on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi sekä kilpailun vääristymien välttämiseksi.”

viimeinen vaihe astui voimaan 1.1.2015, jolloin tele-, lähetys- ja sähköisesti suoritettujen palveluiden verotuspaikka muuttui loppukäyttäjän sijainniksi myös kuluttajakaupassa. Täytäntöönpanoasetuksessa 282/2011, joka koski direktiivin 2006/112 täytäntöönpanoa, selvennettiin EU:n ulkopuolelle ei-verovelvollisille henkilöille suoritettujen palveluiden verokohtelua sekä annettiin lista positiivisia ja negatiivisia esimerkkejä sähköisesti suoritetuista palveluista. Myöhemmin täytäntöönpanoasetuksessa 1042/2013 täydennettiin täytäntöönpanoasetusta 282/2011. Täytäntöönpanoasetuksessa 1042/2013 annettiin lisää esimerkkejä sähköisesti suoritetuista palveluista sekä niiden kulutuspaikan määrittelystä. Euroopan komissio antoi täytäntöönpanoasetuksen mukana kaksi ohjetta auttamaan asetuksen tulkinnassa: ”Selittävät huomautukset” sekä ”Opas keskitettyyn alv-minipalvelupisteeseen”.⁵⁸



Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksessa tärkeäksi kysymykseksi nousee kulutuspaikan määrittely. Kulutuspaikan määrittelyä verotuksessa ohjaa verotuksen neutraalisuuden periaate sekä kaksinkertaisen ja nollaverotuksen välttäminen. Palveluiden kansainvälisessä arvonlisäverotuksessa on pyritty käyttämään päämääräperiaatetta. Päämääräperiaatteen mukaan liiketoimet verotetaan siellä, missä ne kulutetaan eli loppukäyttäjän valtiossa. Päämääräperiaatteen hyötynä on, että kaikista tuotteista maksetaan kuluttajan näkökulmasta saman verran veroja.⁵⁹

2.2 Palvelujen kansainvälinen arvonlisäverotus

Palveluiden kansainvälinen verokohtelu on tuottanut päänvaivaa EU:n historian aikana. Ennen yhteistä arvonlisäverodirektiiviä oli voimassa vain eri jäsenmaiden kansalliset lainsäädännöt, jolloin tuloksena oli usein vaihtelevaa verotuskohtelua. Kansallisten lainsäädäntöjen tulkinnat palvelun

⁵⁸ Bal 2014, s. 300-301 sekä Lamensch 2011, s. 162-163

⁵⁹ Terra 1998, s. 1-5

määritelmästä, suoritusajasta ja -paikasta sekä vientisäännökset vaihtelivat huomattavasti, jolloin syntyi sisämarkkinoita vääristävää kaksinkertaista verotusta ja nollaverotusta.⁶⁰

Palvelulla tarkoitetaan arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan mukaan liiketoimintaa, joka ei ole tavaroiden luovutus. Määritelmää tarkennetaan vielä 25 artiklassa lisäämällä, että palvelun suoritus voi käsittää aineettoman omaisuuden luovutuksen, velvoitteen pidättäytyä jostain teosta tai sietää jotain tekoa tai tilaa, tai palvelun täytäntöönpano viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai lain nojalla.

Tapauksessa Faaborg-Gelting⁶¹ oli kyseessä laivayhtiö, jossa tarjottiin myös ravintolapalveluita. Saksan viranomaiset ottivat sen kannan, että laivalla tarjottu ravintola-annos olisi tavara. Euroopan tuomioistuimien päätös kuitenkin päätti, että koska ravintola-annoksen tarjoamisen kokonaisuuteen liittyy useampia palveluita, tulisi ravintola-annosta pitää palveluna. Jos kuitenkin ruoka-annoksen tarjoamiseen ei liity oheispalveluita, kuten esimerkiksi pikaruokaloissa, täytyisi annosta pitää tavarana.⁶²

Palvelujen kansainvälisessä kaupassa eroja arvonlisäverotuksessa syntyy ostajan verostatuksen mukaan. Se, onko ostaja verovelvollinen henkilö vai ei-verovelvollinen henkilö eli kuluttaja, voi antaa verotusoikeuden toiselle valtiolle. Euroopan Unionin tavoitteena verovelvollisten välisten palvelujen arvonlisäverotuksessa on, että kaikkien palvelujen suoritusten verotuspaikan olisi periaatteessa oltava paikka, jossa ne tosiasiallisesti kulutetaan. Tähän kuitenkin on hallinnollisista ja poliittisista syistä poikkeuksia, jotka EU tunnistaa arvonlisäverodirektiivissään.⁶³ Kuluttajille suoritetuissa palveluissa tavoitteena on, että palvelut verotetaan siellä, missä palvelun suorittajan liiketoiminnan kotipaikka on.⁶⁴

2.2.1 Verovelvollisille suoritettavat palvelut

Verovelvollinen määritellään arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa: ”Verovelvollisella” tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta”. Verovelvollisena voidaan pitää siis yksityisiä ja julkisia yhtiöitä, yhtiöitä sekä ammatin- tai elinkeinonharjoittajia. Riittävänä näyttönä sille, että EU:n sisäpuolelle

⁶⁰ Terra & Wattel 2012, s. 172

⁶¹ C-231/94 Faaborg-Gelting Linien (1996)

⁶² Terra & Kajus 2011, s. 500-501

⁶³ Neuvoston direktiivi 2008/8/EY, johdanto-osan 3. kappale

⁶⁴ Neuvoston direktiivi 2008/8/EY, johdanto-osan 5. kappale

sijoittautunut ostaja on verovelvollinen, voidaan pitää sitä, että ostaja esittää oman voimassa olevan arvonlisäverotunnuksensa.⁶⁵

Verovelvollisuus arvonlisäverotuksessa on erillistä verovelvollisuudesta tuloverotuksessa. Tuloverotuksessa yhtymän jäsenet voivat olla erillisiä henkilöitä, mutta arvonlisäverotuksessa he ovat yksi yksikkö. Arvonlisäverotuksessa kaikkia yhteisöjä pidetään yksikköinä.⁶⁶

Liiketoiminta määritellään myös artiklassa 9. Liiketoimintana pidetään aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa. Liiketoiminta pitää sisällään kaiken tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittaman toiminnan.

Vaikkakin direktiivissä säädetään ”...riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta”, liiketoiminnan ulkopuolelle voidaan kuitenkin rajata laittomat liiketoimet. Euroopan tuomioistuin on määrännyt, että huumeiden maahantuonti ja tarjoaminen eivät kuulu arvonlisäverotuksen piiriin, vaikka tällaisesta toiminnasta ei aina nostettaisikaan syytteitä jäsenmaassa.⁶⁷ Myöskään väärennetyn rahan maahantuontia ei olla pidetty arvonlisäverollisena toimintana.⁶⁸ EUT:n mukaan myöskään henkilöä, joka tuottaa palveluita ilmaiseksi ei voida pitää arvonlisäverotuksessa verovelvollisena henkilönä⁶⁹.⁷⁰

Holding-yhtiöiden tarkoituksena on yleensä tulon tuottaminen pitkällä aikavälillä, mutta niitä ei kuitenkaan aina pidetä verovelvollisina henkilöinä arvonlisäverotuksessa. Tapauksessa Polysar⁷¹ holdingyhtiötä ei pidetty verovelvollisena henkilönä, koska sen ainoa tarkoitus oli hankkia osuuksia muista yrityksistä. Tietynlainen vaikutus näiden yritysten hallintoon maksua vastaan on tarvittava, jotta holding-yhtiöstä tulisi verovelvollinen henkilö.⁷²

Pääsääntö verovelvollisille suoritetuille palveluille on siis, että palvelu verotetaan siinä maassa, jossa ostajan liiketoiminnan kotipaikka on. Tätä sääntöä sovelletaan silloin kun mikään poikkeussäännös ei sovellu. Pääsäännön mukaisissa palvelujen kaupoissa sovelletaan pakollista käännettyä verovelvollisuutta silloin kun myyjä ei ole sijoittunut ostajan valtioon. Käännetty verovelvollisuus

⁶⁵ Terra & Wattel 2012, s. 308 ja Äärilä ym. 2015, s. 398

⁶⁶ Terra & Wattel 2012, s. 308

⁶⁷ C-289/86 Happy Family (1988)

⁶⁸ C-343/89 Witzemann (1990)

⁶⁹ C-89/8 Hong-Kong Trade (1982)

⁷⁰ Terra & Wattel 2012, s. 309

⁷¹ C-60/90 Polysar Investments Netherlands BV (1991)

⁷² Terra & Kajus 2011, s. 342

tarkoittaa sitä, että ostaja tilittää myyjän puolesta arvonlisäveron oman valtionsa viranomaisille. Tällöin myyjän ei tarvitse useimmiten rekisteröityä ostajan maahan verovelvolliseksi.⁷³

Liiketoiminnan kotipaikan määritelmä löytyy täytäntöönpanoasetuksen 282/2011 10 artiklasta. Sen mukaan liiketoiminnan kotipaikka on paikka, jossa yrityksen keskushallinnon tehtävät suoritetaan. Keskushallinnon tehtävien paikan määrittelemiseksi huomioidaan paikka, jossa yrityksen liikkeenjohtoa koskevat olennaiset päätökset tehdään ja jossa on yrityksen liiketoiminnan sääntömääräinen kotipaikka ja jossa yrityksen johto kokoontuu. Jos paikkaa ei voida määritellä näiden seikkojen avulla, etusija annetaan paikalle, jossa yrityksen yleistä liikkeenjohtoa koskevat olennaiset päätökset tehdään. Tärkeänä selvennyksenä myös annetaan se, että pelkkä postiosoite ei voi määrittää liiketoiminnan kotipaikkaa.⁷⁴

Täydennetyin arvonlisäverodirektiivin artikla 44:ään on kuitenkin lisätty säännös kiinteästä toimipaikasta. Jos palvelu suoritetaan ostajan kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee eri valtiossa kuin liiketoiminnan kotipaikka, palvelu verotetaan paikassa, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee. Kiinteällä toimipaikalla voi siis olla keskeinen merkitys palvelun verotuspaikkaa määrittäessä. Arvonlisäverotuksessa kiinteä toimipaikka muodostuu eri perustein kuin tuloverotuksessa. Kiinteän toimipaikan muodostumiseen arvonlisäverotuksessa perehdytään syvällisemmin myöhemmin tässä tutkielmassa.⁷⁵

2.2.2 Muille kuin verovelvollisille suoritettut palvelut

Ei-verovelvollisille eli kuluttajille suoritettujen palvelujen pääsääntö on arvonlisäverodirektiivin uudistetussa 45 artiklassa. Palvelun suorituspaikka on kuluttajakaupassa se valtio, jossa suorittajan liiketoiminnan kotipaikka on. Jos palvelu suoritetaan suorittajan kiinteästä toimipaikasta, suorituspaikka on se valtio, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee. Kiinteä toimipaikka on siis etusijalla myös kuluttajille suoritetuissa palveluissa. Kiinteän toimipaikan muodostumisesta EU:ssa sähköisesti suoritettujen palvelujen näkökulmasta kerrotaan myöhemmin tässä tutkielmassa.⁷⁶

⁷³ Äärilä ym. 2015, s. 395 ja Terra & Kajus 2011, s. 652

⁷⁴ Täytäntöönpanoasetus 282/2011 10 artikla sekä Lamensch 2011, s. 164

⁷⁵ Äärilä ym. 2015, s. 399

⁷⁶ Arvonlisäverodirektiivin uudistettu 45 artikla: ”Muille kuin verovelvolliselle henkilölle suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka. Jos palvelut kuitenkin suoritetaan palvelun suorittajan kiinteästä toimipaikasta, joka sijaitsee muualla kuin tämän liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää

Arvonlisäverodirektiivissä ja asetuksissa käytetään ilmaisua ”muu kuin verovelvollinen”, joten määritelmä on yksiselitteinen. Ei-verovelvollisia ovat kaikki henkilöt, jotka eivät täytä arvonlisäverodirektiivissä annettua verovelvollisen henkilön määritelmää.

Verovelvollisen on myös mahdollista ostaa palveluita, jotka ovat tarkoitettu yksityiseen käyttöön eikä liiketoiminnan käyttöön. Silloin kun verovelvollinen ostaa palvelun itsensä tai henkilökuntansa yksityiseen käyttöön, sovelletaan muille kuin verovelvollisille myytävien palvelujen säännöksiä. Jos palvelu ostetaan osaksi yksityiseen ja osaksi liiketoiminnan käyttöön, ostajaa kohdellaan elinkeinonharjoittajana koko oston osalta. Täytäntöönpanoasetuksen 282/2011 19 artiklan mukaan palvelun suorittaja voi palvelun luonteesta johtuen katsoa, että palvelu ei kuulu ostajan liiketoimintaan. Tämä säännös koskee vain palveluja, jotka luonteensa puolesta soveltuvat myös yksityiseen käyttöön. Jos suorittajalle palvelun tarkoitus on epävarmaa, voi suorittaja vaatia ostajalta ilmoituksen siitä, mihin hän aikoo ostamaansa palvelua käyttää. Sellaisista palveluista, joita ei juurikaan käytetä yksityiseen käyttöön, ei tarvita selvitystä siitä, että ostaja toimii verovelvollisen ominaisuudessa.⁷⁷ Sähköisesti suoritetuista palveluista esimerkkeinä luonteensa vuoksi yksityisenä palveluna voidaan antaa musiikin ja elokuvien lataukset, kun taas yrityskäytön palveluksi voidaan olettaa esimerkiksi taloushallinnon tietokoneohjelmat.⁷⁸

2.2.3 Erityissäännökset palvelun suorituspaikasta

Arvonlisäverodirektiivissä on useita poikkeussäännöksiä, jotka vaikuttavat palvelun myyntipaikkaan ja siten verotusvaltioon ja veron suorittajaan. Nämä otettiin direktiiviin täydentävinä säännöksinä direktiivillä 2008/8/EY, jossa muutettiin arvonlisäverodirektiiviä palvelujen suorituspaikkasäännösten osalta. Poikkeussäännökset ovat listattu direktiivissä nimellä ”Erityiset säännökset”. Erityisiä säännöksiä on sekä verovelvollisille suoritetuille palveluille sekä muille kuin verovelvollisille suoritetuille palveluille. Seuraavaksi käydään tiivistetysti läpi poikkeussäännökset, jotka vaikuttavat myyntipaikkaan ostajan verostatuksesta huolimatta eli kaikkiin ostajiin vaikuttavat poikkeussäännökset.

toimipaikkaa ei ole, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa palvelujen suorittajan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on.”

⁷⁷ Äärilä ym. 2015, s. 398-399

⁷⁸ Näess-Schmidt ym. 2012 s. 59

Kiinteään omaisuuteen liittyvät palvelut verotetaan siinä valtiossa, jossa kiinteä omaisuus sijaitsee. Uuteen artiklaan 44 on lisätty maininta hotellipalveluista ja kiinteän omaisuuden käyttöoikeuden myöntämisestä (esimerkiksi tietullipalvelut) selvennyksen vuoksi. Keskeistä säännöksessä on kuitenkin kiinteän omaisuuden määritelmä⁷⁹, jota ei oltu ennen täytäntöönpanoasetusta 1042/2013 määritelty, vaan se tuli oikeuskäytännöstä. Täytäntöönpanoasetuksen mukaan kiinteää omaisuutta on tiivistettynä maa-alat, rakennukset, rakennelmat, rakennukset kiinteät osat ja rakennukseen pysyvästi asennetut koneet.⁸⁰

Henkilökuljetuspalvelujen myyntimaa on maa, huomioon ottaen kuljetettu matka, jossa kuljetus tapahtuu.⁸¹ Kansainväliset henkilökuljetukset ovat Suomen veroviranomaisten mukaan verottomia, jos ne tapahtuvat suorakuljetuksina. Suorakuljetukseksi katsotaan yhden kuljetusliikkeen myymä keskeytymätön matka kuljetussopimuksessa olevasta lähtöpaikasta määräpaikkaan. Verottomuus koskee sekä verovelvollisia, että muita kuin verovelvollisia ostajia.⁸² Arvonlisädirektiivissä jäsenmaille annetaan mahdollisuus keventää henkilökuljetuspalveluiden arvonlisäverotusta tai jättää ne kokonaan verottamatta. Henkilökuljetuspalveluiden arvonlisäverotukseen liittyy muitakin asianhaaroja, joihin ei tässä tutkielmassa syvennyttä sen enempää.⁸³

Arvonlisäverodirektiivin uudistetun artiklan 53, joka astui voimaan 2011 alkaen, mukaan verovelvolliselle luovutettu oikeus pääsyyn kulttuuri-, urheilu- tai vastaavaan tilaisuuteen ja siihen liittyvät palvelut verotetaan siellä, missä tilaisuus tosiasiallisesti järjestetään.⁸⁴ Uudessa artiklassa 54⁸⁵ säädetään muille kuin verovelvollisille suoritetuista samoista palveluista, jolloin artiklan mukaan suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen toiminta tosiasiallisesti tapahtuu.⁸⁶

⁷⁹ Täytäntöönpanoasetuksen 1042/2013 mukainen uusi artikla 13 b: ”Sovellettaessa direktiiviä 2006/112/EY ”kiinteänä omaisuutena” pidetään seuraavia: a) tietty maa-ala maan pinnalla tai sen alla, johon voi syntyä omistus- ja hallintaoikeus; b) rakennus tai rakennelma, joka on perustettu kiinteästi maaperään merenpinnan ylä- tai alapuolella ja jota ei voida helposti purkaa tai siirtää; c) rakennukseen tai rakennelmaan asennettu ja siihen kiinteästi kuuluva osa, jota ilman rakennus tai rakennelma on puutteellinen, kuten ovet, ikkunat, katot, portait ja hissit; d) osa, laite tai kone, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa.”

⁸⁰ Terra & Kajus 2011, s. 596-597 ja Äärilä ym. 2015, s. 404

⁸¹ Artikla 48 uudistetussa arvonlisäverodirektiivissä

⁸² Verohallinto 2017, kohta 6.3

⁸³ ks. lisää Terra & Kajus 2011, s. 607-610

⁸⁴ Arvonlisäverodirektiivin uudistettu 53 artikla: ” Verovelvolliselle suoritettavien kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus-, viihde- tai vastaaviin tapahtumiin, kuten messuille ja näyttelyihin, pääsyyn liittyvien palvelujen, sekä pääsyyn liittyvien liitännäispalvelujen, suorituspaikka on paikka, jossa kyseiset tapahtumat tosiasiallisesti järjestetään.”

⁸⁵ Arvonlisäverodirektiivin 2011 alkaen voimaan astunut 54 artiklan 1 kohta: ”Muulle kuin verovelvolliselle henkilölle suoritettavien palvelujen ja liitännäispalvelujen, jotka liittyvät kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus-, viihde- tai vastaavaan toimintaan, kuten messuihin ja näyttelyihin, mukaan lukien tällaisen toiminnan järjestäjien suorittamat palvelut, suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen toiminta tosiasiallisesti tapahtuu.”

⁸⁶ Näihin säännöksiin liittyviä kysymyksiä avataan mm. Äärilä ym 2015, s. 410 sekä Terra & Kajus 2011, s. 611-617

Ravintola- ja ateriapalveluiden, jos niitä ei suoriteta vesi- tai ilma-aluksilla tai junassa, suorituspaikka on paikka, jossa palvelut fyysisesti suoritetaan. Ravintolapalvelut ovat myyjän tiloissa tapahtuvaa tarjoilua ja ateriapalvelut ovat ostajan osoittamissa tiloissa tapahtuvaa tarjoilua.⁸⁷ Tällaiset palvelut, jotka suoritetaan vesi- tai ilma-aluksissa tai junissa, verotetaan kuljetuksen lähtöpaikassa.⁸⁸

Kuljetusvälineen lyhytaikaisen vuokrauksen myyntipaikka on se paikka, jossa kuljetusväline luovutetaan asiakkaan käyttöön. Lyhytaikaisella vuokrauksella tarkoitetaan enintään 30 päivän aikaa tai alusten tapauksessa 90 päivän aikaa.⁸⁹

Verovelvollisia sekä ei-verovelvollisia ostajia koskevat myyntimaan erityissäännökset

Palvelu	Myyntimaa
Yleissääntö	Ostajan maa
Kiinteistöön kohdistuvat palvelut	Kiinteistön sijaintimaa
Henkilökuljetuspalvelut	Suoritusmaa
Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus	Kuljetusvälineen luovutusmaa
Pääsy opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuteen, messuille ja näyttelyyn ja muuhun vastaavaan tilaisuuteen sekä pääsyyn välittömästi liittyvä palvelu 1.1.2011 alkaen	Maa, jossa tilaisuus järjestetään
Ravintola- ja ateriapalvelu	Suoritusmaa

Taulukko mukautettu verohallinnon ohjeesta [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen_ulkomaankaupan_arvonlisavero/]

Arvonlisäverodirektiiviin lisättiin vuoden 2008 muutoksessa myös erityissäännöksiä, jotka koskevat pelkästään ei-verovelvollisille myytyjä palveluita. Ei-verovelvollisia hankkijoita koskevat myös

Välittäjän suorittamat palvelut muulle kuin verovelvolliselle henkilölle on myyty siinä maassa, jossa pääliiketoimi on suoritettu arvonlisäverodirektiivin säännösten mukaisesti.⁹⁰ Välittäjän suorittamilla palveluilla sekä sillä, kuka katsotaan välittäjäksi, on merkitystä sähköisesti suoritettujen palveluiden näkökulmasta, joten tähän säännökseen syvennytään tässä tutkielmassa vielä myöhemmin.

⁸⁷ Äärilä ym. 2015, s.410-411

⁸⁸ Arvonlisäverodirektiivin uusi 57 artikla 1 kohta

⁸⁹ Arvonlisäverodirektiivin uusi 56 artikla

⁹⁰ Arvonlisäverodirektiivin 46 artikla

Tavarankuljetuspalvelut muulle kuin verovelvolliselle henkilölle yhteisön sisällä verotetaan arvonlisäverodirektiivin mukaan kuljetuksen lähtöpaikassa⁹¹. Muulle kuin verovelvolliselle suoritettujen kuljetuksen liitännäispalvelut sekä irtaimen aineellisen omaisuuden arviointi sekä irtaimen aineelliseen omaisuuteen kohdistuva työsuoritus on myyty siinä maassa, jossa palvelut tosiasiallisesti suoritetaan.⁹²

Arvonlisäverodirektiivin 59 artiklassa on lista palveluista,⁹³ jotka verotetaan hankkijan valtiossa silloin kun ostaja on yhteisön ulkopuolelle sijoittunut ei-verovelvollinen henkilö. Lista koostuu immateriaalipalveluista. Tästä seuraa, että kun immateriaalipalveluita ostaa EU:n sisälle sijoittautunut ei-verovelvollinen henkilö, kauppaan sovelletaan myyntimaan pääsääntöä muille kuin verovelvollisille.⁹⁴ Tele-, lähetys- ja sähköisesti suoritettuja palveluita taas verotetaan aina loppukäyttäjän sijainnissa.⁹⁵

Pelkästään ei-verovelvollisia koskevat erityissäännökset

Palvelu	Myyntimaa
Yleissääntö	Myyjän maa
Välityspalvelu	Välitetyn hyödykkeen myyntimaa
Tavaran yhteisökuljetus	Kuljetuksen lähtömaa
Lastaaminen, lastin käsittely, lastin purkaminen ja muut vastaavat tavarankuljetukseen liittyvät palvelut	Suoritusmaa
Irtaimen esineen arvonmääritys ja irtaimen esineeseen kohdistuva työsuoritus	Suoritusmaa
Immateriaalipalvelun myynti EU:n ulkopuolelle	Ostajan maa
Tele-, lähetys- ja sähköisesti suoritettujen palvelut	Ostajan maa

Taulukko mukautettu verohallinnon ohjeesta [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen_ulkomaankaupan_arvonlisavero/]

⁹¹ Arvonlisäverodirektiivin 50 ja 51 artikla

⁹² Arvonlisäverodirektiivin 54 artikla

⁹³ Arvonlisäverodirektiivin 59 artikla: ”Seuraavien palvelujen, jotka suoritetaan muulle kuin verovelvolliselle henkilölle, joka on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle tai jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on yhteisön ulkopuolella, suorituspaikka on paikka, johon kyseinen henkilö on sijoittautunut tai jossa hänen kotipaikkansa tai vakinainen asuinpaikkansa on: a) tekijänoikeuksien, patenttien, lisenssien, tavaramerkkien ja vastaavien oikeuksien siirrot tai käyttöluoppien myöntämiset; b) mainos- ja ilmoituspalvelut; c) konsulttien, insinöörien, tutkimuslaitosten, lakimiesten ja tilintarkastajien sekä kirjanpitäjien palvelut ja muut vastaavat palvelut, sekä automaattinen tietojenkäsittely ja tiedon luovutus; d) velvoite olla kokonaan tai osittain harjoittamatta liiketoimintaa tai olla käyttämättä tässä artiklassa tarkoitettua oikeutta; e) pankki-, rahoitus- ja vakuutus toiminta mukaan lukien jälleenvakuutus mutta lukuun ottamatta tallelokerovuokrausta; f) henkilöstön asettaminen käytettäväksi; g) irtaimen aineellisen omaisuuden vuokraus lukuun ottamatta kaikkia kulkuneuvoja; h) pääsyn tarjoaminen maakaasun ja sähkön siirtojärjestelmiin sekä niissä tapahtuva kuljetus tai siirto sekä muiden mainittuihin toimiin suoraan liittyvien palvelujen tarjoaminen.

⁹⁴ Äärilä ym. 2014 s, 417-418

⁹⁵ Terra & Kajus 2011, s. 622

2.3 1.1.2015 voimaan astunut verouudistus koskien sähköisesti suoritettuja palveluita

Sähköisesti suoritettujen palveluiden arvonlisäverotus ja varsinkin epäreilut kilpailuedut, kun yhteisön ulkopuolinen toimittaja toimittaa sähköisen palvelun yhteisöön sijoittautuneelle ei-verovelvolliselle henkilölle, on ollut kehitystarpeessa jo vuosia. Wickström (1998) arveli, että asia olisi säädösten avulla helposti korjattavissa, mutta verovalvonnassa olisi enemmän pohdittavaa.⁹⁶ Vaaditut uudistukset otettiin käytäntöön kuitenkin vasta 17 vuotta myöhemmin.

Syynä viivästyksiin oli muun muassa se, että Luxembourg vastusti vahvasti uudistuksia. Luxembourgiin oli vuosien aikana kasautunut merkittävä määrä tele-, lähetys- ja sähköisesti suoritettujen palveluiden toimittajia, koska siellä oli alhainen arvonlisäveroprosentti, minkä lisäksi radio- ja televisiolähetyspalveluihin siellä sovellettiin vielä alennettua arvonlisäverokantaa. Uudistus siis karsi esimerkiksi Luxembourgin kilpailuetua huomattavasti. Luxembourg hyväksyi lopulta uudistuksen, kun siihen lisättiin mahdollisuus jäsenvaltiolle saada 30 prosentin osuus MOSS-erityisjärjestelmän kautta maksettavista arvonlisäveroista vuosilta 2015 ja 2016 sekä 15 prosentin osuus vuosilta 2017 ja 2018.⁹⁷

Vuoden 2015 alusta voimaan astunut muutos tele-, lähetys ja sähköisesti suoritettujen palveluiden myyntimaasäännöksiin julkistettiin jo direktiivissä 2008/8. Muutoksen jälkeen kaikki tele-, lähetys ja sähköisesti suoritettut palvelut verotetaan palvelun ostajan maassa, riippumatta ostajan verostatukselta. Verostatuksella on vaikutusta 1.1.2015 lähtien enää siihen, kuka tilittää arvonlisäveron.

Uudistus on yksi askel kohti digitaalisia sisämarkkinoita. Euroopan komissio määrittelee digitaaliset sisämarkkinat seuraavasti: ”Digitaaliset sisämarkkinat ovat markkinat, joilla tavarat, ihmiset, palvelut ja pääoma voivat liikkua vapaasti ja ihmiset ja yritykset voivat saada saumattomasti korkeatasoisen kuluttajan ja tietosuojan turvin saatavilleen ja käyttää verkko-toimintoja terveen kilpailun ehdoin riippumatta kansallisuudestaan tai asuinpaikastaan. Digitaalisten sisämarkkinoiden luomisella varmistetaan, että Eurooppa pysyy maailman kärjessä digitaalitaloudessa, mikä edistää eurooppalaisten yritysten maailmanlaajuisia kasvupyrkimyksiä.”⁹⁸

⁹⁶ Wickström 1998, s. 457-460

⁹⁷ Doesum ym. 2008, s. 78-79

⁹⁸ KOM (2015) 192 lopull., s. 3

2.4 Verovelvollisille myydyt sähköisesti suoritettut palvelut

Yhteisön ulkopuolisten toimittajien epäreilut kilpailuedut arvonlisäverotuksessa olivat puheenaiheena jo vuonna 1997 telepalveluiden tapauksessa. Niin kuin myöhemmin sähköisesti suoritettujen palveluidenkin tapauksessa, yhteisön ulkopuoliset toimittajat pystyivät toimittamaan palveluitaan ilman arvonlisäveroa, eli halvemmalla kuin yhteisön sisäpuoliset toimittajat. Silloin EU:n arvonlisäverokomitea ehdotti, että kun EU:n ulkopuolinen toimittaja suorittaa telepalvelun yhteisön sisälle sijoittuneelle yritysasiakkaalle, sovellettaisiin käännettyä verovelvollisuutta.⁹⁹

Arvonlisäverotuksen täytäntöönpanoasetuksessa 282/2011 annetaan palvelun suorittajalle ohjeistus siihen, milloin hän voi katsoa, että palvelun ostaja on verovelvollinen.¹⁰⁰ Sen mukaan palveluiden suorittaja voi, päinvastaisen tiedon puuttuessa, katsoa että yhteisöön sijoittautunut hankkija on verovelvollinen, jos hankkija ilmoittaa voimassa olevan arvonlisäverotunnisteensa. Suorittajan vastuulla on siis varmistaa arvonlisäverotunnisteen oikeellisuus. Varmistaminen tapahtuu neuvoston asetuksen 904/2010 31 artiklan 2 kohdan nojalla, jossa säädetään, että: ”Kunkin jäsenvaltion on kansallisten tietosuojasääntöjensä mukaisesti vahvistettava sähköisesti sen henkilön nimi ja osoite, jolle tunniste on annettu”. Sähköinen arvonlisäverotunnisteen varmennus onnistuu helposti VIES -järjestelmän avulla.¹⁰¹

Tutkimusten mukaan, yritysasiakkaat eivät aina ole halukkaita ilmoittamaan arvonlisäverotunnistettaan.¹⁰² Useasti myös asiakkaat saattavat ilmoittaa arvonlisäverotunnisteen, joka ei ole voimassa VIES:n mukaan, koska hankkija on kotimaassaan vähäisen liiketoiminnan vapautuksen perusteella vapautettu arvonlisäverovelvollisuuksista.¹⁰³ Tällaiset pienetkin yritykset kuitenkin luokitellaan kansainvälisessä kaupassa EU:n lainsäädännön mukaan verovelvollisiksi,¹⁰⁴

⁹⁹ Dawes 1997

¹⁰⁰ 1. Palvelujen suorittaja voi, ellei hänellä ole päinvastaista tietoa, katsoa, että yhteisöön sijoittautunut hankkija on verovelvollinen:

a) kun hankkija on ilmoittanut palvelujen suorittajalle yksilöllisen arvonlisäverotunnisteensa ja palvelujen suorittaja saa vahvistuksen arvonlisäverotunnisteen sekä siihen liittyvän nimen ja osoitteen pätevyydestä hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla 7 päivänä lokakuuta 2010 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 904/2010 (5) 31 artiklan mukaisesti;

b) kun hankkija ei vielä ole saanut yksilöllistä arvonlisäverotunnistetta mutta ilmoittaa palvelujen suorittajalle pyytäneensä sellaista, jos palvelujen suorittaja saa minkä tahansa muun todisteen, joka osoittaa, että hankkija on verovelvollinen tai oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, mutta jolla on oltava arvonlisävero-tunniste, ja jos palvelujen suorittaja suorittaa kohtuullisessa määrin tarkistuksia hankkijan toimittamien tietojen paikkansapitävyydestä esimerkiksi henkilöllisyys- tai maksutarkastuksiin liittyvien tavanomaisten kaupallisten turvatoimenpiteiden avulla.

¹⁰¹ VAT Information Exchange System, verkossa osoitteessa http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=en (katsottu 27.7.2017)

¹⁰² Näess-Schmidt ym. 2012, s. 42 sekä Deloitte 2016, s. 66

¹⁰³ Arvonlisäverodirektiivi 2006/112/EY 281 artikla ja eteenpäin sekä Deloitte 2016, s. 65, 67

¹⁰⁴ 2006/112/EY 283 artikla 1 kohta c alakohta

joten silloin suorittajan vastuulla on varmistaa hankkijan verovelvollisuus jollakin muulla tavalla, kuten esimerkiksi kansallisesta rekisteristä. Varmistuksen hankkiminen tällaisessa tapauksessa voi osoittautua aikaa vieväksi, ja sähköisen kaupankäynnin nopean luonteen vuoksi, aiheutunut viivästys voi aiheuttaa hankkijan perääntymisen kaupasta.¹⁰⁵

Euroopan Unionin teettämässä tutkimuksessa melkein puolet tutkimukseen osallistuneista yrityksistä vastasivat, että he käyttävät asiakkaan statuksen määrittelemiseen olettaa, joka perustuu palvelun luonteeseen¹⁰⁶. Nämä yritykset tarjosivat vain yksityiskäyttöön soveltuvia palveluita kuten median lähetystä tai tietynlaisen viihteen tarjoamista. Palvelun tarjoajat saattoivat vielä sisällyttää kaupan ehtoihin, että palvelu on tarkoitettu ainoastaan yksityiskäyttöön. Palvelun luonteen ohella käytännöllistä on myös käyttää täytäntöönpanoasetuksen 18 artiklan tarjoamaa mahdollisuutta, jonka mukaan voidaan olettaa, että hankkija ei ole verovelvollinen, jos hän ei ilmoita arvonlisäverotunnistettaan.¹⁰⁷

Verovelvolliselle suoritettavat sähköisesti suoritettavat palvelut noudattavat arvonlisäverotuksen pääsääntöä Euroopan Unionissa. Pääsääntö löytyy arvonlisäverodirektiivin direktiivillä 2008/8/EY täydennetyin version 44 artiklasta¹⁰⁸ ja käännetty verovelvollisuus 196 artiklasta¹⁰⁹. Näin ollen, kun yhteisön sisälle sijoittautuneelle verovelvolliselle suoritetaan sähköisesti suoritettuja palveluita, verotuspaikka on hankkijan valtio. Silloin kun suorittaja ja hankkija sijaitsevat eri valtioissa, hankkijan vastuulle jää ilmoittaa ja maksaa palvelusta arvonlisävero.

¹⁰⁵ Deloitte 2016, s. 65, 67

¹⁰⁶ Hankkijan ominaisuuteen perustuva olettaa, täytäntöönpanoasetus 282/2011 19 artikla

¹⁰⁷ Deloitte 2016, s. 66

¹⁰⁸ Arvonlisäverodirektiivin 44 artikla: ”Verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa tällä verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka. Jos nämä palvelut kuitenkin suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseiset palvelut vastaanottavan verovelvollisen kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on.”

¹⁰⁹ Arvonlisäverodirektiivin 196 artikla: ”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan sellainen verovelvollinen tai sellainen arvonlisäverotunnisteen saanut oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, jolle suoritetaan 44 artiklassa tarkoitettu palvelu, jos kyseisen palvelun suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut kyseisen jäsenvaltion alueelle.”

2.5 Muille kuin verovelvollisille myydyt sähköisesti suoritettut palvelut

Sähköisesti suoritettujen palvelujen suorittaja voi katsoa, että palvelu suoritetaan muulle kuin verovelvolliselle ostajalle jos ostaja ei ilmoita omaa arvonlisäverotunnistettaan kaupan yhteydessä.¹¹⁰ Arvonlisäverodirektiivin 58 artiklassa säädetään, että ei-verovelvolliselle henkilölle suoritettujen tele-, lähetys- ja sähköisesti suoritettujen palveluiden suorituspaikka on paikka, johon kyseinen henkilö on sijoittautunut taikka jossa henkilön kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on. Täytäntöönpanoasetuksen 282/2011 12 artiklassa määritellään kotipaikan käsite:¹¹¹ luonnollisen henkilön kotipaikkana pidetään osoitetta, joka on merkitty väestörekisteriin tai vastaavaan rekisteriin taikka osoitetta, jonka hän on ilmoittanut veroviranomaisille. Vakinaisen asuinpaikka määritellään saman asetuksen 13 artiklassa:¹¹² luonnollisen henkilön vakinainen asuinpaikka on paikka, jossa henkilö asuu vakinaisesti henkilökohtaisten ja ammatillisten siteiden vuoksi. Se, annetaanko etusija sijoittautumis-, koti vai asuinpaikalle määräytyy paikannukseen liittyvien todisteiden avulla, joten etusijaa näiden välillä ei ole määritetty.

Arvonlisäverosäädöksissä on myös eroja ei-verovelvollisten oikeushenkilöiden ja luonnollisten henkilöiden välillä. Tämä näkyy erityisesti arvonlisäverodirektiivin 43 artiklan 2 kohdassa, jossa säädetään, että arvonlisäverovelvollisena rekisteröityä oikeushenkilöä, joka ei ole verovelvollinen, pidetään verovelvollisena. Kotipaikan ja vakinaisen asuinpaikan säädökset liittyvät luonnollisiin henkilöihin, kun taas oikeushenkilön tapauksessa puhutaan sijoittautumisesta. Täytäntöönpanoasetuksessa 1042/2013 lisättiin sijoittautumisen määritelmä,¹¹³ koska ei-verovelvollisia oikeushenkilöitä koskevaa sijoittautumisen määritelmää ei oltu ennen annettu.

¹¹⁰ Neuvoston täytäntöönpanoasetuksen 282/2011 18 artikla 2 kohta: ”*Vaikka televiestintä-, lähetys- tai sähköisesti suoritettavien palvelujen suorittajalla olisi päinvastaista tietoa, suorittaja voi katsoa, että yhteisöön sijoittautunut hankkija on ei-verovelvollinen, niin kauan kuin kyseinen hankkija ei ole ilmoittanut hänelle yksilöllistä arvonlisäverotunnistetta.*”

¹¹¹ Täytäntöönpanoasetuksen 12 artikla: ”*Direktiiviä 2006/112/EY sovellettaessa luonnollisen henkilön ”kotipaikalla” tarkoitetaan, riippumatta siitä, onko henkilö verovelvollinen, osoitetta, joka on merkitty väestörekisteriin tai vastaavaan rekisteriin, taikka osoitetta, jonka kyseinen henkilö on ilmoittanut veroviranomaisille, paitsi jos on näyttöä siitä, että tämä osoite ei vastaa todellisuutta.*”

¹¹² Täytäntöönpanoasetuksen 13 artikla: ”*Direktiivissä 2006/112/EY tarkoitettulla luonnollisen henkilön ”vakinaisella asuinpaikalla” tarkoitetaan, riippumatta siitä, onko henkilö verovelvollinen, paikkaa, jossa kyseinen luonnollinen henkilö asuu vakinaisesti henkilökohtaisten ja ammatillisten siteiden vuoksi.*

Jos ammatilliset siteet ovat eri maahan kuin henkilökohtaiset siteet tai jos ammatillisia siteitä ei ole, vakinainen asuinpaikka määräytyy niiden henkilökohtaisten siteiden perusteella, jotka osoittavat läheisen yhteyden luonnollisen henkilön ja hänen asuinpaikkansa välillä.”

¹¹³ Täytäntöönpanoasetuksen 282/2011 13 a artikla: ”*Direktiivin 2006/112/EY 56 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa sekä 58 ja 59 artiklassa tarkoitettu paikka, johon oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, on sijoittautunut, on a) paikka, jossa sen keskushallinnon tehtävät suoritetaan, tai b) joku muu toimipaikka, jolla on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstö- ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jotta se pystyy vastaamaan ja käyttämään sen omia tarpeita varten suoritettavia palveluja.*”

Sijoittautumisella tarkoitetaan paikkaa, jossa keskushallinnon tehtävät suoritetaan tai paikkaa, jossa on riittävät valmiudet vastaanottamaan tai käyttämään sen omia tarpeita varten suoritettavia palveluita.

Tässä luvussa käytetään lähteenä vahvasti arvonlisäverodirektiivin ja alv-täytäntöönpanoasetuksen ohella Euroopan Unionin Komission laatimia ohjeistuksia ”Selittävät huomautukset” sekä ”Opas keskitettyyn alv-minipisteeseen”. Ohjeet ovat epävirallisia ohjeita siihen, miten arvonlisäverosäädäntöä tulisi EU:n komission verotuksen ja tulliliiton pääosaston (DG TAXUD) näkemyksen perusteella soveltaa. Vaikkakin ohjeistusten johdannoissa ilmoitetaan, että ne eivät ole oikeudellisesti sitovia eivätkä edusta komission näkemyksiä, niihin on viitattu vahvasti kirjallisuudessa ja tutkimuksissa, joten voidaan sanoa, että ohjeistukset ovat luotettavia tulkintoja lainsäädännöstä.

2.5.1 Asiakkaan sijainnin määrittäminen

Vuoden 2015 arvonlisäverouudistus siis pakottaa muille kuin verovelvollisille suoritettujen sähköisten palveluiden suorittajan määrittämään kuluttajaostajan sijainnin. Sähköisen kaupankäynnin luonteesta johtuen sijainnin määrittäminen tulee tapahtua reaaliajassa ja nopeasti.

Vuoden 2013 täytäntöönpanoasetuksessa muutettiin vuoden 2011 täytäntöönpanoasetus sisältämään olettamia, joiden perusteella sähköisesti suoritettujen palvelujen suorittaja voi olettaa ostajan sijaintipaikan ja näin ollen palvelun verotuspaikan.

Täytäntöönpanoasetuksen 282/2011 24 b artiklassa säädetään seuraavaa: ”Sovellettaessa direktiivin 2006/112/EY 58 artiklaa,¹¹⁴ kun televiestintä-, lähetys- tai sähköisesti suoritettavia palveluja suoritetaan ei-verovelvolliselle

- a) hänen kiinteän verkon liittymänsä välityksellä, olettamana on, että palvelujen hankkija on sijoittautunut paikkaan tai että hankkijan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on paikassa, johon kiinteä verkko on yhdistetty;
- b) matkaviestinverkkojen välityksellä, olettamana on, että maa johon palvelujen hankkija on sijoittautunut tai jossa on hankkijan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka, on se maa, joka käy ilmi palveluja vastaanotettaessa käytettävän SIM-kortin maatunnuksesta;

¹¹⁴ Yhteisön ulkopuolisten toimittajien yhteisöön sijoittautuneille hankkijoille suorittamat palvelut

- c) kyseisten palveluiden edellyttäessä dekooderin tai vastaavan laitteen tai katselukortin käyttöä ja kun ei käytetä kiinteää maayhteyttä, olettamana on, että palvelujen hankkija on sijoittautunut paikkaan tai että hankkijan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on paikassa, jossa kyseinen dekooderi tai vastaava laite sijaitsee, taikka, jos tuo paikka ei ole tiedossa, että palvelujen hankkija on sijoittautunut paikkaan tai että hankkijan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on paikassa, johon katselukortti lähetetään käytettäväksi;
- d) muissa kuin 24 a artiklassa¹¹⁵ ja tämän artiklan a, b ja c alakohdassa tarkoitetuissa olosuhteissa olettamana on, että palvelujen hankkija on sijoittautunut paikkaan tai että hankkijan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on paikassa, jonka palvelujen suorittaja on tällaiseksi määrittänyt kahden tämän asetuksen 24 f artiklassa luetellun keskenään ristiriidattoman todisteen perusteella.”

Täytäntöönpanoasetuksen 24 f artiklassa annetaan lista todisteista, jotka erityisesti riittävät todistamaan ostajan sijainnin silloin kun ostajaan sovelletaan yllä olevan listan d -alakohtaa tai kumoamaan a-c -alakohtien olettamat¹¹⁶. Näitä todisteita ovat ostajan:

- 1) Laskutusosoite
- 2) IP -osoite
- 3) Pankkitiedot
- 4) SIM -kortti ja maakoodi
- 5) Kiinteä verkkoliittymä

¹¹⁵ Täytäntöönpanoasetuksen 24 a artikla: ”1. Sovellettaessa direktiivin 2006/112/EY 44, 58 ja 59 a artiklaa, kun televiestintä-, lähetys- tai sähköisesti suoritettavien palvelujen suorittaja tarjoaa näitä palveluja sellaisessa paikassa, kuten puhelinsuojassa, puhelinkioskissa, langattomalla alueella, internetkahvilassa, ravintolassa tai hotellin aulan kaltaisessa paikassa, jossa palvelun vastaanottajan fyysinen läsnäolo on välttämätön, jotta kyseinen palvelujen suorittaja voi suorittaa hänelle palvelun, olettamana on, että palvelujen hankkija on sijoittautunut kyseiseen paikkaan tai hänen kotipaikkansa tai vakinainen asuinpaikkansa sijaitsee kyseisessä paikassa, ja että palvelu tosiasiallisesti käytetään ja hyödynnetään kyseisessä paikassa.

2. Jos tämän artiklan 1 kohdassa tarkoitettu paikka on vesi- tai ilma-aluksessa taikka junassa, jolla suoritetaan matkustajakuljetus yhteisössä direktiivin 2006/112/EY 37 ja 57 artiklan mukaisesti, suorituspaikka on matkustajakuljetuksen lähtömaa.”

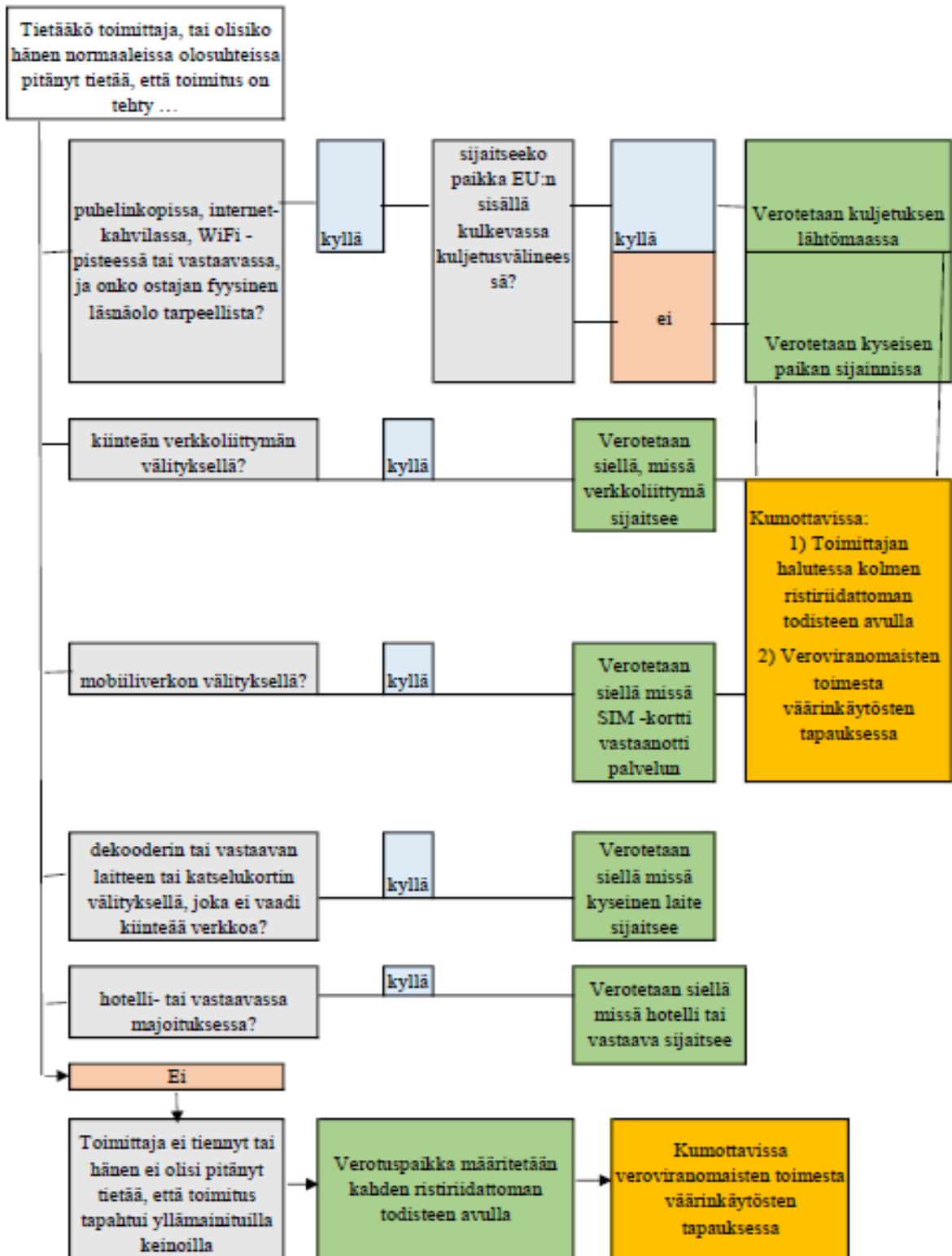
¹¹⁶ Täytäntöönpanoasetuksen 24 f artikla: ”Sovellettaessa direktiivin 2006/112/EY 58 artiklan sääntöjä ja täytettäessä tämän asetuksen 24 b artiklan d alakohdan tai 24 d artiklan 1 kohdan vaatimuksia voidaan näyttönä käyttää erityisesti seuraavia:

- a) palvelujen hankkijan laskutusosoite;
- b) hankkijan käyttämän laitteen IP-osoite tai muu maantieteellisen paikannuksen menetelmä;
- c) pankkitiedot, kuten maksun suoritukseen käytetyn pankkitilin sijaintipaikka tai kyseisen pankin tiedossa oleva hankkijan laskutusosoite;
- d) hankkijan käyttämälle SIM-kortille tallennetun kansainvälisen matkaviestintilaajan tunnuksen (IMSI) matkaviestinnän maatunnus (MCC);
- e) sellaisen hankkijalle kuuluvan kiinteän maayhteyden sijaintipaikka, jonka välityksellä palvelut suoritetaan hänelle;
- f) muut kaupallisesti merkittävät tiedot.”

6) Muut kaupallisesti merkittävät tiedot.

Tukeakseen täytäntöönpanoasetuksen sujuvaa käyttöönottoa, EU julkaisi sen mukana 95 -sivuisen Selittävät huomautukset (Explanatory Notes) -dokumentin, joka on suunnattu jäsenvaltioille ja yrityksille. Dokumentissa on käsitelty kaikkia täytäntöönpanoasetuksen tuomia uudistuksia ja siihen liittyviä erityiskysymyksiä.¹¹⁷ Dokumentti sisältää myös seuraavan kaavion, joka selventää huomattavasti vaikealukuista lakitekstiä:

¹¹⁷ Euroopan komissio 2014



Kuvio 1. Lähde: Euroopan komissio 2014, s. 63 (suomennettu)

Täytäntöpanoasetuksen 24 b artiklan a -alakohdassa säädetään kiinteän verkon liittymästä. Sen mukaan palvelun hankkijan sijaintipaikka on siellä, missä hänen kiinteän verkon liittymänsä sijaitsee. Tässä kohdassa täytyy kiinnittää huomiota hänen -sanaan eli kiinteän verkkoliittymän ja palvelun hankkijan välillä täytyy olla yhteys. Palvelun suorittaja voi nojautua siihen tosiasiaan, että palvelun hankkija kuuluu sinne, missä hänen kiinteä verkkoliittymänsä sijaitsee. Olettaman voi kuitenkin kumota kolmen todisteen avulla. Esimerkiksi jos hankkija ostaa palvelun kesämökiltään kiinteän liittymän välityksellä, suorittaja voi kumota olettaman, jos hänellä on kolme todistetta siitä, että hankkijan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on siinä paikassa, johon todisteet osoittavat.¹¹⁸ Mikään ei kuitenkaan velvoita palvelun suorittajaa kumoamaan olettamaa. EU:n komission mukaan vaikka sijainnista olisi päinvastaista näyttöä, voi suorittaja jättää tämän huomiotta ja nojata olettamaan määrittäessään hankkijan sijaintipaikkaa.¹¹⁹

Matkaviestinverkkojen välityksellä suoritettavat tele-, lähetys- tai sähköiset palvelut oletetaan suoritetuiksi siinä maassa, johon vastaanottajan SIM-kortti on rekisteröity. Euroopan komission mukaan SIM-korttia käytetään eniten siinä maassa, joka ilmenee SIM-kortin maatunnuksesta. Olettamaa voi käyttää silloin, kun SIM-kortille on ladattu ennalta maksettua arvoa, sekä silloin kun palvelut laskutetaan jälkikäteen. SIM-kortin maatunnuksen olettaman voi kummassakin tapauksessa kumota kolmella toisistaan ristiriidattomalla todisteella.¹²⁰ Olettaman kumoaminen voi tulla kyseeseen esimerkiksi tilanteessa, jossa ns. prepaid -liittymän käyttäjä hankkii palveluita jossain muussa maassa kuin, jossa hänen kotipaikkansa tai vakinainen asuinpaikkansa sijaitsee.

24 b artiklan c -alakohdassa oletettava koskee dekooderin tai katselukortin käyttöä. Olettaman mukaan palvelun suorituspaikaksi voidaan katsoa paikka, jossa tällainen laite tai kortti sijaitsee tai jos paikkaa ei tiedetä, paikka johon laite tai kortti on lähetetty käytettäväksi. Säännöksessä myös mainitaan, että oletettava soveltuu, jos ei käytetä kiinteää maayhteyttä. Myös a -alakohdassa mainittu kiinteä verkkoliittymä menee dekooderin tai vastaavan edelle.¹²¹

Neljäntenä olettamana on yleisolettama. Sitä sovelletaan vain silloin, kun mikään a-c alakohtien olettamista ei sovellu tai ei voida olla varmoja soveltuvuudesta. Esimerkiksi, jos suorittaja voi suorittaa palvelun yksityishenkilölle käyttäen kiinteää verkkoliittymää tai mobiiliverkkoa, mutta hän ei ole kerännyt tai hänen ei ole ollut mahdollista kerätä riittäviä tietoja tietääkseen kumpaa kanavaa

¹¹⁸ Euroopan komissio 2014, s. 61

¹¹⁹ Euroopan komissio 2014, s. 67

¹²⁰ Euroopan komissio 2014, s. 61

¹²¹ Huomattakoon, että täytäntöpanoasetuksen suomennetussa versiossa puhutaan sekä kiinteästä maayhteydestä, että kiinteän verkon liittymästä. Englanninkielisessä versiossa termi on kuitenkin aina ”fixed land line”, joten voidaan olettaa, että kiinteä maayhteys sekä kiinteän verkon liittymä tarkoittavat samaa.

käytettiin palvelun suorittamiseen, hänen täytyy soveltaa yleisolettamaa. Yleisolettaman mukaan asiakkaan sijainti voidaan määrittää 24 f artiklassa annettujen todisteiden perusteella. Todisteina voi käyttää samoja tietoja kuin olettamien kumoamisessa.¹²²

Euroopan komissio antoi ohjeet myös ristiriitaisiin tilanteisiin, joissa voidaan katsoa, että kaksi olettamaa soveltuu. Ennen kuin voidaan päättää mitkä olettamat soveltuvat palvelun suoritukseen, suorittajan täytyy arvioida, onko hän hyödyntänyt kaikkia käytettävissä olevia tietoja sekä niitä tietoja, jotka hänen olisi pitänyt tietää. Etusija täytyy aina antaa erityisille olettamille (24 a artikla sekä 24 b artiklan a-c alakohdat). Täytäntöönpanoasetuksessa myös todetaan, että kiinteä verkkoliittymä menee dekooderin edelle.¹²³ Ristiriitaisissa tilanteissa siis täytyy arvioida tietojen varmuutta ja sen mukaisesti soveltaa joko erityisolettamaa tai yleisolettamaa. Tilanteessa, jossa kaksi erityisolettamaa soveltuu eikä voida olla varmoja kumpaa olettamaa olisi sovellettava, sovelletaan yleisolettamaa.¹²⁴

Täytäntöönpanoasetuksessa annetut todisteet ovat selviä. Listan viimeisenä kohtana on kuitenkin ”muut kaupallisesti merkittävät tiedot”. Tällaisia täytyy arvioida tapauskohtaisesti eikä voida luetella, mitkä kaikki tiedot ovat kaupallisesti merkittäviä tietoja. EU kuitenkin antoi esimerkkejä täytäntöönpanoasetuksen mukana julkaistussa ohjeessa. Jos hankkija maksaa palvelun jonkin järjestelmän kautta, joka on käytössä vain tietyssä jäsenvaltiossa, voidaan tätä pitää riittävänä näyttönä niin kuin myös kolmansilta maksupalveluntarjoajilta saatu tieto. Hankkijan aiemman kaupankäyntihistorian ja -tietojen avulla voidaan saada riittävä näyttö hankkijan sijainnista. Jos palvelu maksetaan lahjakortilla, voidaan katsoa, että palvelun hankkija kuuluu siihen paikkaan, jossa lahjakortti on myyty. Myös jos lahjakortti on maasidonnainen, voidaan katsoa, että hankkija kuuluu siihen maahan. Kuudentena esimerkkinä annettiin palvelun hankkijan oma varmennus tilausprosessin aikana. Varmennus tarkoittaa sitä, että hankkija ilmoittaa ostoprosessin aikana maansa tai pankki- ja luottokorttitietonsa.¹²⁵ On esitetty, että viimeinen esimerkki olisi käytännöllisin ja sen avulla palvelun suorittajien, varsinkin pienyritysten, olisi helpointa määrittää hankkijan sijainti. Hankkijan oma varmennus on myös kuitenkin epäluotettavin tapa määrittää sijainti, koska silloin voi tapahtua väärinkäytöksiä.¹²⁶

¹²² Euroopan komissio 2014, s. 62

¹²³ Täytäntöönpanoasetuksen 282/2011 24 b artiklan b alakohta

¹²⁴ Euroopan komissio 2014, s. 62-64

¹²⁵ Euroopan komissio 2014, s. 71-72

¹²⁶ Deloitte 2016, s. 60-63

2.5.2 Välittäjän käyttö palvelun toimituksessa

Niin kuin aiemmin todettu, kun tele-, lähetys- ja sähköisesti suoritettuja palveluita suoritetaan ei-verovelvolliselle asiakkaalle, palvelun suorittajan vastuulla on määrittää hankkijan sijainti sekä määrittää ja tilittää kaupasta maksettava arvonlisävero. Silloin kun kaupassa on osallisena välittäjä, voi tulla epäselvyyksiä siitä, onko välittäjä osallistunut palvelun suorittamiseen ja voidaanko häntä silloin pitää palvelun suorittajana. Sähköisesti suoritettujen palveluiden tapauksessa välittäjänä voidaan pitää esimerkiksi verkkokauppoja, jotka myyvät puhelinsovelluksia, pelejä, musiikkia tai videoita. Välittäjän käyttäminen palvelun suorittajana poistaa suuren osan hallinnollisesta taakasta, joka taas auttaa varsinkin pieniä yrityksiä, jotka suorittavat sähköisiä palveluita.

Välittäjän käyttöön palvelun suorittamisessa verovelvolliselle henkilölle liittyvät säännökset löytyvät arvonlisäverodirektiivin 28 artiklasta, jonka mukaan ”Verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut”. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 9 a artiklassa säädetään lisää siitä, kuka on sähköisesti suoritettujen palveluiden tapauksessa toimitusketjussa palvelun suorittaja.¹²⁷ Täytäntöönpanoasetuksessa annetaan oletta, jonka mukaan sähköisen markkinapaikan tai vastaavan palvelun toimittaja toimii sähköisen- tai internetpuhelinpalvelun suorittajana, ellei hän nimenomaisesti ilmoita palvelun tarjoajaa palvelun suorittajaksi sekä, että tämä on otettu huomioon sopimusjärjestelyissä kuten kaupan ehdoissa. Nimenomaisesti ilmoittamisella tarkoitetaan, että kyseisen palvelun suorittaja ja suoritettu palvelu ilmenee kaikkien toimitusketjussa mukana olevien

¹²⁷ Täytäntöönpanoasetuksen 282/2011 9 a artikla: ”1. Sovelletaessa direktiivin 2006/112/EY 28 artiklaa ja kun sähköisesti suoritettavat palvelut suoritetaan televerkon, rajapinnan tai portaalin, kuten sovellusten markkinapaikan, välityksellä, suoritukseen osallistuvan verovelvollisen on katsottava toimivan omissa nimissään mutta näiden palvelujen tarjoajan lukuun, paitsi jos asianomainen verovelvollinen on nimenomaisesti ilmoittanut kyseisen palvelujen tarjoajan palvelujen suorittajaksi ja tämä on otettu huomioon osapuolten välisissä sopimusjärjestelyissä.

Jotta voidaan katsoa, että asianomainen verovelvollinen on nimenomaisesti ilmoittanut sähköisesti suoritettavien palvelujen tarjoajan näiden palvelujen suorittajaksi, seuraavien edellytysten on täyttyttävä:

a) kunkin sähköisesti suoritettavien palvelujen suorittamiseen osallistuvan verovelvollisen antamassa tai saataville asettamassa laskussa on yksilöitävä tällaiset palvelut ja niiden suorittaja;
b) asiakkaalle annettussa tai saataville asetetussa laskussa tai maksutositteessa on eriteltävä sähköisesti suoritettavat palvelut ja yksilöitävä niiden suorittaja.

Sovelletaessa tätä kohtaa verovelvollisen, joka sähköisesti suoritettavien palvelujen suorittamisen osalta hyväksyy asiakkaalta perittävän maksun tai näiden palvelujen suorittamisen, taikka vahvistaa niiden suorittamista koskevat yleiset ehdot ja edellytykset, ei ole sallittua nimenomaisesti ilmoittaa toista henkilöä kyseisten palvelujen suorittajaksi.

2. Edellä olevaa 1 kohtaa sovelletaan myös, kun internetin välityksellä toimitettavat puhelinpalvelut, mukaan lukien VoIP-tekniikkaa (Voice over Internet Protocol) hyödyntävät puhelinpalvelut, suoritetaan televerkon, rajapinnan tai portaalin, kuten sovellusten markkinapaikan, välityksellä ja samoin edellytyksin kuin mainitussa kohdassa.

3. Tätä artiklaa ei sovelleta verovelvolliseen, joka ainoastaan huolehtii sähköisesti suoritettaviin palveluihin tai internetin välityksellä tarjottaviin puhelinpalveluihin, mukaan lukien VoIP-tekniikkaa (Voice over Internet Protocol) hyödyntävät puhelinpalvelut, liittyvien maksujen käsittelystä eikä osallistu kyseisten sähköisesti suoritettavien palvelujen tai puhelinpalvelujen suorittamiseen.”

osapuolten toisilleen lähetetyistä laskuista sekä loppukäyttäjälle annetussa laskussa tai kuitissa ilmenee palvelun suorittaja sekä suoritettu palvelu. Kun molemmat vaatimukset täyttyvät, oletama kumoutuu ja silloin kyseinen verovelvollinen toimii välittäjänä eikä palvelun suorittajana.¹²⁸

EU:n komissio antaa kolme esimerkkiä, jolloin oletamaa ei voi kumota. Ensimmäisen esimerkin mukaan, jos verovelvollinen hyväksyy palvelusta suoritettavan maksun, häntä pidetään palvelun suorittajana. Maksun hyväksyminen ei tarkoita maksun veloitusta tai vastaanottamista, vaan tilannetta, jossa verovelvollinen pääsee vaikuttamaan siihen, että maksaako hankkija sekä millä ehdoilla tai tavoilla hän sen maksaa.¹²⁹

Toinen esimerkki koskee tilannetta, jolloin verovelvollinen hyväksyy palvelun suorittamisen. Palvelun hyväksymisellä tarkoitetaan sitä, että verovelvollinen päättää suoritetaanko palvelu sekä millä ehdoilla palvelu suoritetaan. Kolmas kumoamisen estävä esimerkkitalanne on, kun verovelvollinen vahvistaa suorittamista koskevat yleiset ehdot ja edellytykset. Näillä tarkoitetaan niitä yleisiä ehtoja ja edellytyksiä, jotka loppukuluttajan on hyväksyttävä ennen palvelun ostamista. Vahvistamisella tarkoitetaan sitä, että verovelvollinen päättää kyseisistä yleisistä ehdoista ja edellytyksistä. Riittää siis, että vain yksi näistä esimerkeistä täyttyy, jotta välittäjä ei voi kumota oletamaa. Silloin häntä pidetään palvelun suorittajana ja hänet täytyy merkitä loppukäyttäjälle toimitettuun laskuun tai kuittiin palvelun suorittajaksi.¹³⁰

Artiklan 9 a 3 kohdassa säädetään, että artiklan soveltamisen ulkopuolelle jätetään verovelvolliset, jotka osallistuvat palvelun suorittamiseen vain maksujen käsittelemisen osalta. Säädos kattaa esimerkiksi luottokorttiyhtiön maksun. Maksujen käsittelijä voi myös suorittaa muita palveluita, jotka liittyvät maksujen käsittelyyn, mutta eivät itse palvelun suoritukseen. Tällaisia maksuihin liittyviä oheispalveluita ovat esimerkiksi maksuun liittyvän asiakastuen tarjoaminen sekä luottotappioriskistä vastaaminen.¹³¹

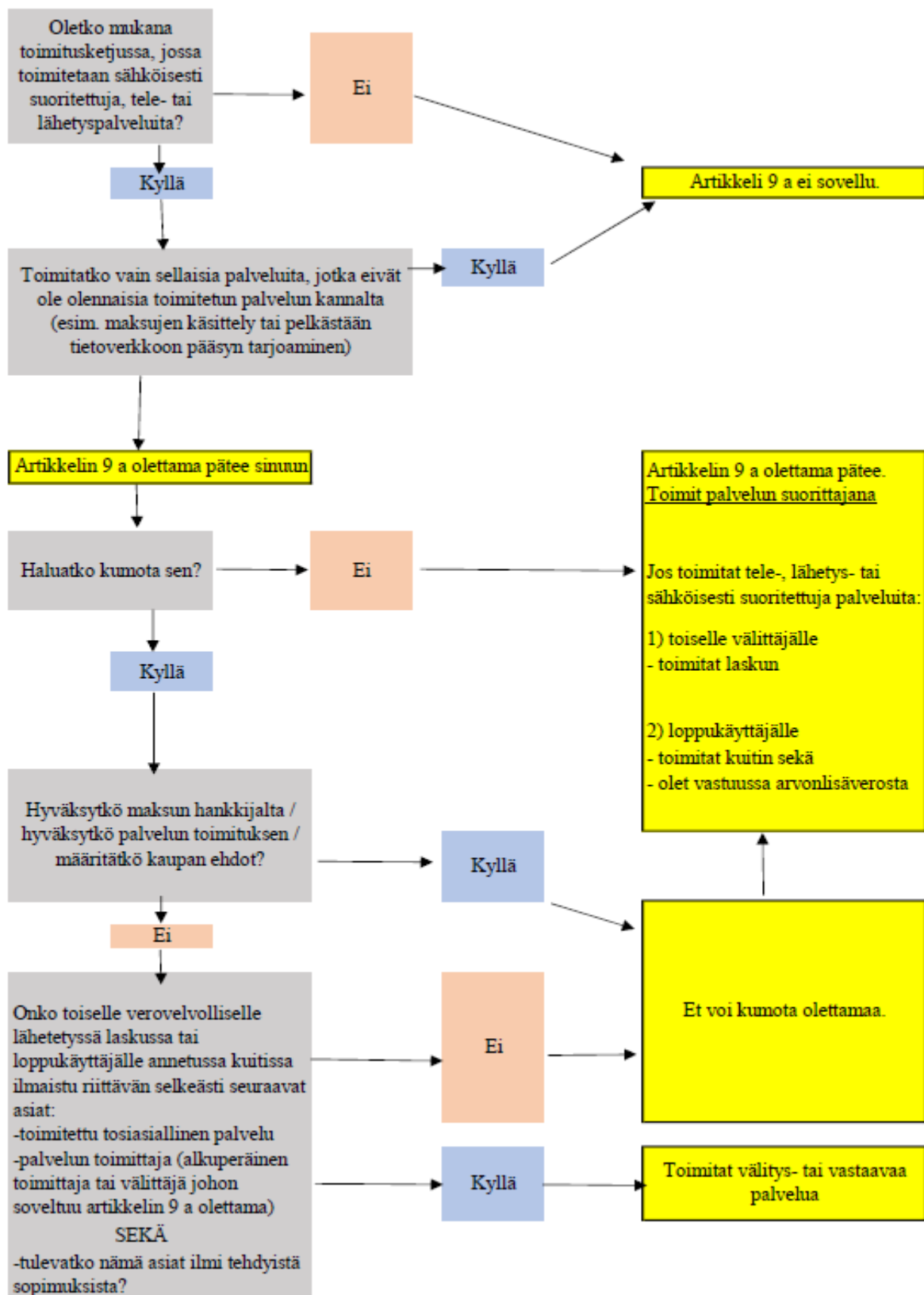
Välittäjän käytön arvonlisäverotuskohtelu sähköisesti suoritettavien palveluiden tapauksessa on hyvin monimutkaisesti ilmaistu täytäntöönpanoasetuksen artikkelissa 9 a, joten EU:n komissio julkaisi ”Selittävät huomautukset” -ohjeistuksessaan oheisen kuvion, joka selventää asiaa huomattavasti:

¹²⁸ Euroopan komissio 2014, s. 25

¹²⁹ Euroopan komissio 2014, s. 35

¹³⁰ Euroopan komissio 2014, s. 35-36

¹³¹ Euroopan komissio 2014, s. 33



Kuvio 2. Lähde: Euroopan komissio 2014, s. 45 (suomennettu)

Välittäjäpalveluiden arvonlisäverotuksessa on ristiriitaa. Aiemmin tässä tutkielmassa on käyty palveluiden myyntimaasäännösten poikkeamasäännöksistä. Yksi näistä on arvonlisäverodirektiivin 46 artikla, jossa säädetään ei-verovelvolliselle suoritettujen välittäjäpalveluiden myyntipaikasta.¹³² Artiklan mukaan välittäjäpalvelut verotetaan siinä paikassa, jossa pääliiketoimi sijaitsee. Arvonlisäverodirektiivin 58 artiklan mukaan 1.1.2015 alkaen tele-, lähetys- ja sähköisesti suoritettujen palvelut verotetaan kuluttajakaupassa siinä paikassa, jossa loppukäyttäjä sijaitsee. EU:n komission arvonlisäverokomitea käsitteli asiaa tapahtumien pääsylippujen sekä vuokraus- ja majoituspalveluiden sähköisen välittämisen kannalta. Vaikka nämä palvelut ovatkin nimenomaisesti jätetty sähköisesti suoritettujen palvelun määritelmän ulkopuolelle, kysymys koski sitä, milloin sähköinen välityspalvelu voidaan yhdistää kyseisiin palveluihin. Komitean raportin mukaan, kun palvelu on arvonlisäverodirektiivin 46 artiklan mukainen välityspalvelu, joka liittyy sähköisesti suoritettuun palveluun, verotuspaikan pitäisi olla loppukäyttäjän sijainnissa. Vastaavasti kun taas välittäjäpalvelu liittyy palveluun, joka ei täytä sähköisesti suoritettujen palvelun määritelmää, verotuspaikan pitäisi olla pääliiketoimen paikassa. Komitea tunnistaa kuitenkin, että johtopäätökset koskevat vain tilanteita, joissa ei ole epäselvyyttä, onko kaupassa mukana välityspalvelu. Komitea tunnistaa myös tarpeen välityspalveluiden tarkemmalle määrittelemiselle, varsinkin sellaisissa tapauksissa, jossa välityspalvelulla on piirteitä, jotka eivät puolla sen luokittelusta välityspalveluksi.¹³³

2.5.3 Arvonlisäverotuksen erityisjärjestelmä MOSS

Vuoden 2015 uudistuksen rinnalla otettiin käyttöön ei-verovelvollisille suoritetuissa tele-, lähetys- ja sähköisesti suoritetuissa palveluissa arvonlisäverotuksen erityisjärjestelmä MOSS (Mini One-Stop Shop). Tällainen järjestely otettiin käyttöön jo direktiivillä 2002/38/EY,¹³⁴ jonka säännökset astuivat voimaan 1. heinäkuuta 2003. Tässä direktiivissä erityisjärjestelmä säädettiin koskemaan yhteisön ulkopuolelle sijoittuneita tele-, lähetys- ja sähköisesti suoritettujen palveluiden suorittajia, jotka suorittivat kyseisiä palveluita ei-verovelvollisille henkilöille yhteisön sisälle. Direktiivissä muutettiin

¹³² Arvonlisäverodirektiivin 46 artikla: ”Toisen nimissä ja lukuun toimivan välittäjän muille kuin verovelvollisille henkilöille suorittamien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa pääliiketoimi suoritetaan tämän direktiivin säännösten mukaisesti.”

¹³³ VAT Committee, WP 906

¹³⁴ Neuvoston direktiivi 2002/38/EY, annettu 7 päivänä toukokuuta 2002, direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta radio- ja televisiolähetyspalveluihin ja tiettyihin sähköisesti suoritettaviin palveluihin sovellettavien arvonlisäverojärjestelyjen osalta

myös kilpailun vääristymien poistamiseksi näiden palveluiden kaupassa suorituspaikka loppukuluttajan sijainniksi, kotipaikaksi tai vakinaiseksi asuinpaikaksi, kun palvelun suorittaa yhteisön ulkopuolinen henkilö.

Vuoteen 2011 mennessä tätä järjestelmää käytti kuitenkin vain n. 750 verovelvollista, koska yhteisön ulkopuoliset toimittajat näkivät kannattavammaksi ratkaisuksi perustaa toimipaikka yhteisön jäsenmaahan, usein Luxemburgiin, jossa oli alhainen arvonlisäveroprosentti. Silloin he veloittivat myynneistään kuluttajille sen maan arvonlisäveroprosenttia, eivätkä sen jäsenvaltion prosenttia, johon palvelunsa möivät. Veroprosenttien vaihdella 15:sta prosentista 27:ään prosenttiin, tällä saavutettiin taloudellista hyötyä. Toinen syy erityisjärjestelmään heikkoon menestykseen oli se, että verojenmaksun välttämällä ei ollut realistisia seurauksia.¹³⁵

Uuden erityisjärjestelmän yksityiskohtainen säädäntö löytyy neuvoston asetuksesta 967/2012,¹³⁶ joka annettiin 7. toukokuuta 2012. Asetuksessa on määritelmät erityisjärjestelmään liittyville uusille käsitteille sekä säännökset erityisjärjestelmän soveltamisesta sekä unionin ulkopuolisille, että unionin sisäpuolisille tele-, lähetys- ja sähköisesti suoritettujen palveluiden suorittajille. Neuvoston asetuksessa 904/2010,¹³⁷ joka annettiin 7. lokakuuta 2010 on annettu erityisjärjestelmään liittyvän jäsenvaltioiden välisen yhteistyön ja tietojenvaihdon säännökset. Komission täytäntöönpanoasetuksessa 815/2012,¹³⁸ joka annettiin 13. päivänä syyskuuta 2012, on annettu yksityiskohtaiset säännökset asetuksen 904/2010 soveltamista varten.

Uutta MOSS -järjestelmää voivat käyttää sekä yhteisön sisälle sijoittautuneet verovelvolliset, että yhteisön ulkopuoliset verovelvolliset, jotka suorittavat tele-, lähetys- tai sähköisesti suoritettuja palveluita yhteisön alueella oleville kuluttajille. Erityisjärjestelmän käyttö on siis täysin vapaaehtoista. Jos verovelvollinen ei päättä käyttää erityisjärjestelmää, hänen täytyy rekisteröityä verovelvolliseksi jokaiseen jäsenvaltioon, johon hän toimittaa näitä palveluita sekä myös toimittaa veroilmoitukset ja verot erikseen jokaiselle jäsenvaltiolle. Jos verovelvollinen päättää käyttää

¹³⁵ Šemeta 2012 sekä , Paardekooper ym., s. 520

¹³⁶ Neuvoston asetus (EU) N:o 967/2012, annettu 9 päivänä lokakuuta 2012, täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta muille kuin verovelvollisille televiestintäpalveluja, radio- ja televisiolähetyspalveluja tai sähköisiä palveluja suorittaviin sijoittautumattomiin verovelvollisiin sovellettavien erityisjärjestelmien osalta

¹³⁷ Neuvoston asetus (EU) N:o 904/2010, annettu 7 päivänä lokakuuta 2010, hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla

¹³⁸ Komission täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 815/2012, annettu 13 päivänä syyskuuta 2012, neuvoston asetuksen (EU) N:o 904/2010 soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä televiestintäpalveluja, radio- ja televisiolähetyspalveluja tai sähköisiä palveluja muille kuin verovelvollisille suorittavia sijoittautumattomia verovelvollisia koskevien erityisjärjestelmien osalta

erityisjärjestelmää, hänen täytyy käyttää sitä kaikissa jäsenvaltioissa, eikä vain tietyissä jäsenvaltioissa.¹³⁹

Erityisjärjestelmässä verovelvollinen toimittaa tunnistamisvaltiolle neljännesvuosittain veroilmoituksen, jossa on eritelty hänen EU:n sisäisille kuluttajille suorittamansa tele-, lähetys- ja sähköisesti suoritettut palvelut. Suoritusten täytyy olla yksityiskohtaisesti eritelty sen valtion mukaan, mihin palvelu on myyty sekä tiedot maksettavasta arvonlisäverosta. Tunnistamisvaltio sen jälkeen toimittaa nämä tiedot sekä maksetun arvonlisäveron oikeille jäsenvaltioille.¹⁴⁰ Erityisjärjestelmä koskee vain arvonlisäveroilmoituksia ja veron toimittamista, joten on tärkeää huomata, että verovelvollisen täytyy itse selvittää ja soveltaa jokaisen jäsenvaltion kansallisia erityisjärjestelmän alaisiin palveluihin liittyviä arvonlisäverosäädöksiä.¹⁴¹

Tunnistamisvaltio on jäsenvaltio johon joko yhteisön ulkopuolinen tai sisäpuolinen verovelvollinen käyttää erityisjärjestelmää ja jonne se ilmoittaa ja maksaa arvonlisäveronsa. Yhteisön sisäisille verovelvollisille tunnistamisvaltion on oltava se jäsenvaltio, jossa verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka, jos tällaista ei ole, on sen oltava se jäsenvaltio, jossa verovelvollisella on kiinteä toimipaikka. Jos kiinteitä toimipaikkoja on useita eri jäsenvaltioissa, voi hän valita, mitä näistä haluaa käyttää tunnistamisvaltiona. Yhteisön ulkopuoliset verovelvolliset voivat valita, mitä jäsenvaltiota haluavat käyttää tunnistamisvaltiona.¹⁴²

Yhteisön sisälle sijoittautuneet verovelvolliset eli ne, joilla on liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka yhteisön alueella käyttävät unionin järjestelmää. Unionin järjestelmässä erityisjärjestelmää käytetään vain niiden palvelusuoritusten osalta, jotka eivät ole suoritettu niihin jäsenvaltioihin, joissa verovelvollisella on liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka. Esimerkiksi jos suomalaisella yrityksellä on kiinteä toimipaikka myös Saksassa, se voi käyttää erityisjärjestelmää kaikkiin erityisjärjestelmään kuuluviin palvelusuorituksiin, joita ei ole suoritettu Suomeen tai Saksaan.¹⁴³

Yhteisön ulkopuoliset verovelvolliset käyttävät muun kuin unionin järjestelmää. Muun kuin unionin järjestelmän käyttäjä voi käyttää erityisjärjestelmää myös tunnistamisvaltiossa tapahtuneisiin erityisjärjestelmän alaisiin palvelusuorituksiin. Jos kuitenkin yhteisön ulkopuolelle sijoittautunut verovelvollinen on rekisteröitynyt verovelvolliseksi johonkin jäsenvaltioon tai hänellä on

¹³⁹ Euroopan komissio 2013, s. 2-3

¹⁴⁰ Euroopan komissio 2013, s. 2-3

¹⁴¹ Euroopan komissio 2013, s. 4

¹⁴² Euroopan komissio 2013, s. 3-4

¹⁴³ Verohallinto 2015, kohta 3.1.1

velvollisuus rekisteröityä, hän ei voi käyttää erityisjärjestelmää vaan hänen täytyy rekisteröityä jokaiseen jäsenvaltioon, johon hänellä on kyseisiä palvelusuorituksia, erikseen.¹⁴⁴

Tilanne, jolloin verovelvollinen ei voi käyttää kumpaakaan järjestelmää, syntyy kun yrityksellä ei ole tytäryhtiötä tai kiinteää toimipaikkaa EU:n alueella, mutta on jo rekisteröitynyt johonkin EU maahan arvonlisäverovelvolliseksi. Tämä tilanne on esimerkiksi Sveitsiläisillä yrityksillä. Tilanteen johdosta yrityksen täytyy rekisteröityä erikseen jokaiseen EU:n jäsenvaltioon, johon se suorittaa sähköisesti suoritettuja palveluita kuluttajille.¹⁴⁵

Verovelvollinen voi lopettaa itse erityisjärjestelmän käytön tai jäsenvaltio voi poistaa sen erityisjärjestelmästä tiettyjen edellytysten täytyessä. Verovelvollinen voi ilmoittaa, että se ei enää suorita erityisjärjestelmän alaisia palveluita yhteisöön sijoittautuneille kuluttajille. Verovelvollinen voidaan poistaa tunnistamisvaltion toimesta järjestelmästä, jos verovelvollinen ei ole suorittanut järjestelmän mukaisia palveluita kahden perättäisen vuoden aikana tai jos verovelvollinen ei enää täytä järjestelmän edellytyksiä. Poistamiseen johtavat myös väärinkäytökset ja laiminlyönnit kuten muistutusten ja maksumuistutusten huomiotta jättäminen sekä pääsyn antamatta jättäminen sähköiseen kirjanpitoon tunnistamis- tai kulutusvaltion muistutuksesta huolimatta. Poistamisesta seuraa karanteeniaika, joka vaihtelee poistamisen syystä riippuen puolesta vuodesta kahteen vuoteen. Karanteeniaikaa ei kuitenkaan anneta, jos poistaminen johtuu siitä, että verovelvollinen ei ole suorittanut kyseisiä palveluita tai jos hän ei enää täytä järjestelmän edellytyksiä. Karanteeniajan aikana verovelvollinen ei voi käyttää erityisjärjestelmää.¹⁴⁶

Uusi MOSS erityisjärjestelmä on ollut menestys sekä jäsenmaiden, että yritysten näkökulmasta. Jäsenmaiden mielestä erityisjärjestelmän lanseeraaminen oli onnistunut ja, että järjestelmä toimii hyvin. Parannettavaa on vielä siinä, että erityisjärjestelmää voi käyttää vain tele-, lähetys- ja sähköisesti suoritettuihin palveluihin sekä, että järjestelmässä ei ole mitään alarajaa verojen määrässä järjestelmän käyttöä varten. Puutteena erityisjärjestelmässä on myös se, että siihen voi ilmoittaa vain maksettavat arvonlisäverot eikä vähennettäviä. Yritysten kannalta erityisjärjestelmä on vähentänyt hallinnollista taakkaa, paitsi pienten ja mikroyritysten kohdalla suhteellinen hallinnollinen taakka on vielä liian suuri. Ongelmia on esiintynyt yritysten puolelta epävarmuudessa siitä, kuuluvatko tietyt palvelut erityisjärjestelmän piiriin, jälkikäteen rekisteröitymisen puutteen takia sekä sen takia, että

¹⁴⁴ Euroopan komissio 2013, s. 3 sekä Verohallinto 2015, kohta 3.1.2.

¹⁴⁵ Weidmann 2015, s. 115

¹⁴⁶ Euroopan komissio 2013, s.14

yhteisön ulkopuoliset verovelvolliset eivät voi käyttää järjestelmää, jos he ovat rekisteröityneet arvonlisäverovelvolliseksi johonkin jäsenmaahan.¹⁴⁷

Ratkaisematon ongelma toistaiseksi MOSS -erityisjärjestelmässä on vielä sitä käyttävien yritysten tarkastus. Myös MOSS -erityisjärjestelmää käyttävät yritykset voivat joutua tarkastuksen alaisiksi kaikkien kulutusjäsenvaltioiden viranomaisten toimesta. Sama verovelvollinen voi siis joutua useamman valtion veroviranomaisten tarkastuksen alaisiksi samaan aikaan, ilman mitään yhteistyötä veroviranomaisten välillä. Tämä tarkoittaa siis, että yritys voi joutua toimittamaan samoja tietoja enimmillään 28 valtiolle ja vastaamaan samoihin kysymyksiin monella eri kielellä.¹⁴⁸ Tarkastuksetkin voivat siis lisätä sähköisesti suoritettujen palveluiden toimittajien hallinnollista taakkaa huomattavasti. EU kuitenkin tunnistaa ongelman ja on sisällyttänyt sen arvonlisäverotuksen toimintasuunnitelmaansa¹⁴⁹.

EU -yrityksiä, jotka suorittavat tele-, lähetys- tai sähköisesti suoritettuja palveluita kansainvälisesti on arvioitu olevan n. 83 000. Vuoden 2016 puolivälissä unionin järjestelmään oli rekisteröitynyt n. 12 900 yritystä ja muun kuin unionin järjestelmään n. 1 100 yritystä. Pienille ja mikroyrityksille kuitenkin hallinnollinen taakka arvonlisäverojen seurannasta ja ilmoittamisesta on niin suuri, että he käyttävät palveluidensa suorittajana välittäjää aiemmin käsitellyn täytäntöönpanoasetuksen artikkelin 9 a mukaisesti. Pienten yritysten käyttämä markkinapaikka voi siis olla monen yrityksen palveluiden suorittaja, jolloin erityisjärjestelmään tarvitsee rekisteröityä vain yksi taho. Tämän takia erityisjärjestelmän todellista käyttöastetta onkin vaikea arvioida. Erityisjärjestelmää hyödyntävät kuitenkin vahvasti suuremmat verovelvolliset koska 13 prosenttia verovelvollisista maksoi 99 prosenttia arvonlisäverosta erityisjärjestelmässä vuonna 2015.¹⁵⁰

Vaikkakin arvonlisäverosäännösten noudattaminen kansainvälisessä kaupassa on varsinkin pien- ja mikroyrityksille vielä hyvin suuri haaste hallinnollisesti ja taloudellisesti, MOSS -erityisjärjestelmän avulla onnistuttiin laskemaan keskimääräisesti kaikkien verovelvollisten osalta arvonlisäverosäännösten noudattamisen kuluja 95 prosenttia verrattuna siihen, että yritys ei käyttäisi erityisjärjestelmää. Yritys, joka suoritti tele-, lähetys- ja sähköisiä palveluita kansainvälisesti ja ei käyttänyt erityisjärjestelmää maksoi hallinnollisia kuluja vuonna 2015 keskimäärin 5200 euroa per

¹⁴⁷ Deloitte 2016, s. 12

¹⁴⁸ Euroopan komissio 2014b 2014, s. 35

¹⁴⁹ KOM (2016) 148 lopull., s. 6

¹⁵⁰ Deloitte 2016, s. 13-14

maa, johon se myi palveluitaan. Erityisjärjestelmää käyttävät yritykset sen sijaan maksoivat hallinnollisia kuluja keskimäärin vain 434 euroa per myyntimaa.¹⁵¹

Erityisjärjestelmän menestyksen vuoksi Euroopan komission arvonlisäverotuksen toimintasuunnitelmassa on otettu tavoitteeksi laajentaa se koskemaan myös tavaroiden verkkokauppaa yhteisön sisällä ja kolmansien maiden kanssa sekä kaikkiin loppukäyttäjille suoritettuihin rajat ylittäviin palveluihin. Komissio on ehdottanut tällaisen muutoksen tapahtuvan vuonna 2021. Komissio ehdottaa myös, että vuodesta 2018 alkaen pien- ja mikroyritysten auttamiseksi annettaisiin alarajoja (10 000 euroa ja 100 000 euroa), jolloin vain yritykset joiden kansainvälinen myynti ylittäisi 100 000 euroa, joutuisivat noudattamaan normaaleja arvonlisäverosäädöksiä.¹⁵²

2.6 Kiinteä toimipaikka

EU:n palveluiden myyntimaasäännöksissä laitetaan, riippuen hankkijan verostatuksesta, suorittajan tai hankkijan kiinteä toimipaikka etusijalle liiketoiminnan kotipaikkaan nähden. Onkin siis tärkeää käsitellä, miten kiinteä toimipaikka on määritelty, milloin se muodostuu sekä milloin katsotaan, että kiinteä toimipaikka osallistuu palvelun suorittamiseen. Tässä luvussa käydään myös läpi kiinteän toimipaikan muodostuminen sähköisessä kaupankäynnissä, koska kiinteä toimipaikka muodostuu yleensä fyysisten seikkojen takia, joten on tärkeää pohtia, voiko kiinteä toimipaikka muodostua myös sähköisessä ympäristössä ja mihin se muodostuu.

Kiinteä toimipaikka on määritelty EU:n arvonlisäverosäädännössä arvonlisäveron täytäntöönpanoasetuksessa 282/2011. Asetuksen mukaan kiinteässä toimipaikassa täytyy olla riittävä pysyvyysaste sekä riittävät henkilöstö- ja tekniset resurssit vastaanottamaan tai suorittamaan palveluita.¹⁵³ Vuoden 2011 täytäntöönpanoasetusta ennen tätä määritelmää ei löytynyt koko EU:n

¹⁵¹ Deloitte 2016, s. 17

¹⁵² KOM (2015) 192 lopull., s. 9 sekä European Commission, Taxation and Customs Union 2016

¹⁵³ Täytäntöönpanoasetuksen 282/2011 11 artikla: ”1. *Direktiivin 2006/112/EY 44 artiklaa sovellettaessa ”kiinteä toimipaikka” on tämän asetuksen 10 artiklassa tarkoitettua liiketoiminnan kotipaikkaa lukuun ottamatta mikä tahansa toimipaikka, jolla on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan ja käyttämään sen omia tarpeita varten suoritettavia palveluja.*

2. *Seuraavia artikloja sovellettaessa ”kiinteä toimipaikka” on tämän asetuksen 10 artiklassa tarkoitettua liiketoiminnan kotipaikkaa lukuun ottamatta mikä tahansa toimipaikka, jolla on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy suorittamaan tarjoamansa palvelut:*

a) *direktiivin 2006/112/EY 45 artikla; b) direktiivin 2006/112/EY 56 artiklan 2 kohdan toinen alakohta 1 päivästä tammikuuta 2013; c) direktiivin 2006/112/EY 58 artikla 31 päivään joulukuuta 2014; d) direktiivin 2006/112/EY 192 a artikla.*

arvonlisäverolainsäädännöstä vaan määritelmä muodostui EU:n tuomioistuimen oikeuskäytännöstä. Täytäntöönpanoasetuksen määritelmä on siten myös johdettu oikeuskäytännöstä.¹⁵⁴

Arvonlisäverodirektiivin 192a artiklassa säädetään siitä, milloin verovelvollista pidetään verovelvollisena, joka ei ole sijoittautunut tiettyyn valtioon, vaikka hänellä olisi kiinteä toimipaikka kyseisessä valtiossa. Kiinteän toimipaikan ”sivuuttamisen” edellytyksenä on, että kiinteä toimipaikka ei osallistu palvelun suorittamiseen. Täytäntöönpanoasetuksen artiklassa 53 säädetään siitä, milloin voidaan katsoa, että kiinteä toimipaikka osallistuu palvelun suorittamiseen. Kiinteä toimipaikka osallistuu palvelun suorittamiseen silloin, kun se käyttää toimipaikan henkilöstö- ja teknisiä resursseja kyseisen palvelun toteuttamiseen olennaisesti liittyviin liiketoimiin. Artiklassa mainitaan vielä, että kiinteän toimipaikan käyttäminen vain hallinnollisiin tukitehtäviin, kuten kirjanpitoon, laskutukseen ja saatavien perintään, ei merkitse sitä, että toimipaikkaa käytettäisiin palvelun toteuttamiseen. Jos laaditussa laskussa on kiinteän toimipaikan sijaintivaltion arvonlisäverotunniste, voidaan katsoa, että kiinteä toimipaikka kuitenkin osallistui palvelun toteuttamiseen, ellei toisin todisteta.¹⁵⁵

2.6.1 Kiinteän toimipaikan muodostuminen

Euroopan komission arvonlisäverokomitean mukaan kiinteä toimipaikka voi muodostua muillekin kuin yhtiömuodossa toimiville verovelvollisille.¹⁵⁶ Myös verovelvolliset ammatin- ja elinkeinonharjoittajat, jotka toimivat siis yksityishenkilön ominaisuudessa, voivat muodostaa kiinteän toimipaikan toiseen valtioon, koska kiinteää toimipaikkaa koskevassa säädännössä ei tehdä

3. *Verovelvolliselle myönnetty arvonlisäverotunniste ei sinällään riitä osoittamaan, että verovelvollisella on kiinteä toimipaikka.”*

¹⁵⁴ VAT Committee, WP 857, s. 3-4

¹⁵⁵ Täytäntöönpanoasetuksen 282/2011 53 artikla: ”1. Sovellettaessa direktiivin 2006/112/EY 192 a artiklaa verovelvollisen kiinteä toimipaikka otetaan huomioon ainoastaan, jos sillä on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy toteuttamaan sen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen, johon se osallistuu.

2. Jos verovelvollisella on kiinteä toimipaikka sen jäsenvaltion alueella, jossa arvonlisävero on maksettava, tämän toimipaikan ei katsota osallistuvan tavaroiden luovutukseen tai palvelujen suoritukseen direktiivin 2006/112/EY 192 a artiklan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla, paitsi jos verovelvollinen käyttää kyseisen kiinteän toimipaikan henkilöstöresursseja ja teknisiä resursseja kyseisten tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen toteuttamiseen olennaisesti liittyviin liiketoimiin kyseisessä jäsenvaltiossa ennen tätä luovuttamista tai suorittamista tai niiden aikana.

Jos kiinteän toimipaikan resursseja käytetään ainoastaan hallinnollisiin tukitehtäviin, kuten kirjanpitoon, laskutukseen ja saatavien perintään, niitä ei katsota käytettävän tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen toteuttamiseen.

Jos kuitenkin laaditaan lasku, jossa käytetään kiinteän toimipaikan sijaintijäsenvaltion antamaa arvonlisäverotunnistetta, kiinteän toimipaikan katsotaan osallistuneen tavaroiden luovutukseen tai palvelujen suorituksen kyseisessä jäsenvaltiossa, jollei toisin todisteta.

¹⁵⁶ VAT Committee, WP 761, s. 3

eroa eri tyyppisten verovelvollisten välille. Ainoat vaatimus kiinteän toimipaikan muodostumiselle on siis riittävän pysyvyyden vaatimuksen, sekä henkilöstö- että teknisten resurssien vaatimuksen täyttyminen.

Tapauksessa Berkholz¹⁵⁷ oli kyseessä raha-automaattiyritys, jolla oli raha-automaatteja myös Saksan ja Tanskan välillä liikennöivissä lautoissa. Saksan veroviranomaiset vaativat toiminnasta arvonlisäveroa myyntimaan pääsäännön mukaan, kun taas Berkholzin mukaan toiminnasta ei pitäisi toimittaa Saksalle arvonlisäveroa, koska automaattit muodostavat lautalla kiinteän toimipaikan. Kiinteän toimipaikan tapauksessa, arvonlisäverot maksettaisiin sille valtiolle, jonka alueella lautta kulloinkin on. Tuomioistuin ei katsonut, että raha-automaatit muodostivat kiinteän toimipaikan, koska ne vaativat lautan henkilökunnalta vain satunnaista huomiota, eikä näin ollen vaadi pysyviä henkilöstöresursseja. Tuomioistuin perusteli asiaa myös sillä, että raha-automaattitoiminnan harjoittajan liiketoiminnan kotipaikka tarjosi tarkoituksenmukaisemman verotuspaikan.¹⁵⁸ Tällä perusteella myöskään itsenäisesti toimivaa serverikeskusta ei välttämättä voitaisi pitää kiinteänä toimipaikkana, koska niissäkään ei aina ole henkilökuntaa. Vaikka laivalla toiminut raha-automaattijärjestely ei riittänyt kiinteän toimipaikan muodostumiseen, kiinteän toimipaikan muodostuessa olisi vielä täytynyt käsitellä, onko kiinteän toimipaikan muodostuminen arvonlisäverotuksen kannalta tarkoituksenmukaista. Jos kiinteän toimipaikan muodostuminen ja arvonlisäveron toimittaminen sen mukaan olisi johtanut verotuksellisesti järjenvastaiseen tulokseen, olisi kiinteä toimipaikka sivuutettu ja pidetty verotuspaikkana liiketoiminnan kotipaikkaa.¹⁵⁹

Arvonlisäverodirektiivin perusteisiin ja verotuksen tarkoituksenmukaisuuteen viitattiin myös RAL-konsernin tapauksessa¹⁶⁰ vuonna 2005.¹⁶¹ RAL-konserni harjoitti peliautomaattitoimintaa neljän tytäryhtiön avulla, joista yksi sijaitsi yhteisön ulkopuolella Guernseyssä ja muut Isossa-Britanniassa. Verokonsulttien laatimien yritys- ja sopimusjärjestelyjen avulla konserni sai peliautomaattien suorittamien palveluiden myyntipaikan muutettua yhteisön ulkopuolelle. Ison Britannian veroviranomaisten mukaan kyse oli oikeuksien väärinkäytöstä RAL-konsernin puolelta.¹⁶² Tapauksessa ei ollut epäselvyyttä siitä, sijaitsivatko peliautomaatit kiinteässä toimipaikassa, vaan siitä, että sijaitsivatko ne Guernseyläisen yhtiön Isossa-Britanniassa sijaitsevassa kiinteässä toimipaikassa.¹⁶³ Julkiasiamies Maduron mukaan arvonlisäverotusoikeuden antaminen Guernseyn

¹⁵⁷ C-168/84 Berkholz (1985)

¹⁵⁸ Terra & Kajus 2011, s. 654-655

¹⁵⁹ Julkiasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-452/03 RAL (2015), 60. kappale

¹⁶⁰ C-452/03 RAL (2015)

¹⁶¹ Julkiasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-452/03, 58. ja 59. kappale

¹⁶² C-452/03 RAL (2015), 18. kappale

¹⁶³ Julkiasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-452/03, 47. kappale

saarille ei olisi verotuksellisesti tarkoituksenmukaista. EU:n tuomioistuin ratkaisi asian yllättävän lyhyesti ja selvästi linjaamalla, että peliautomaattipalvelut ovat viihdepalveluita, jotka verotetaan siinä paikassa, jossa ne tosiasiallisesti tapahtuvat.¹⁶⁴

Kiinteää toimipaikkaa koskevassa oikeuskäytännössä on annettu paljon merkitystä verotuksen tarkoituksenmukaisuudelle.¹⁶⁵ Näin siis on estetty monimutkaisten verosuunnittelujärjestelyjen avulla myyntimaasäännösten hyväksi käyttäminen sekä varmistettu, että arvonlisäverotus tapahtuu siellä, missä itse liiketoimikin tapahtuu. Verotuksen tarkoituksenmukaisuuteen vedoten voidaan todennäköisesti perustella myös tulevaisuudessa tapahtuvia sähköisestä ympäristöstä johtuvien lainsäädännöllisten aukkojen väärinkäyttöjä.

2.6.2 Kiinteän toimipaikan muodostuminen sähköisessä ympäristössä

Sähköisessä kaupankäynnissä kivijalkaliikkeen tai toimiston sijaan käytetään verkkosivuja, joiden kautta asiakkaat voivat käydä kauppaa. Fyysisessä ympäristössä tällainen paikka, josta suoritetaan palveluita olisi epäilyksettä kiinteä toimipaikka, mutta onko tilanne sama sähköisessä ympäristössä? Jos verkkosivua voitaisiin pitää kiinteänä toimipaikkana, missä se sijaitisi? Jos suomalaisille kuluttajille kohdistettu verkkosivu on serverillä, joka fyysisesti sijaitsee Saksassa, mutta sivuston omistaa suomalainen yritys, onko silloin palvelu myyty Saksassa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta Suomeen, vai onko palvelun kauppa tapahtunut kokonaisuudessaan Suomessa valtion rajojen sisällä? Keskustelussa on myös ollut Welmory – tapauksen myötä, voiko ns. passiivinen toimipaikka muodostaa kiinteän toimipaikan. Passiivisella toimipaikalla tarkoitetaan toimipaikkaa, joka pelkästään ostaa palveluita, eikä suorita niitä. Tässä kappaleessa pyritään löytämään vastauksia näihin kysymyksiin EU:n oikeuskäytännön pohjalta.

Euroopan Unionin alueella kiinteän toimipaikan muodostuminen ei enää vuoden 2015 arvonlisäverouudistuksen jälkeen vaikuta kuluttajakaupassa palvelun verotusvaltioon. Yritysten välisessä kaupassa kiinteä toimipaikka vaikuttaa verotusvaltioon, jos hankkijalle muodostuu kiinteä toimipaikka johonkin toiseen valtioon, kuin sen liiketoiminnan kotipaikan valtioon. Kiinteän toimipaikan muodostumisesta sähköisessä ympäristössä on Euroopan Unionissa hyvin vähän oikeuskäytäntöä. Ensimmäinen uusien myyntipaikkasäännösten mukainen aihepiiriä käsittelevä

¹⁶⁴ C-452/03 RAL (2015), 34. kappale sekä Terra & Kajus 2011, s. 661

¹⁶⁵ ks. edellä käsiteltyjen lisäksi tapaus C-260/95 DFDS (1997)

oikeustapaus EU:n tuomioistuimessa oli Welmory¹⁶⁶ -tapaus, jossa kiistelyn kohteena on mm. teknisten resurssien sijainti.¹⁶⁷

Welmory -tapauksessa oli kyseessä puolalaisen yhtiön, Welmory Sp z o.o., arvonlisäverovelka alkuvuodelta 2010. Puolalainen yhtiö oli tehnyt Welmory Limited -nimisen kyproslaisen yhtiön kanssa monimutkaisen yhteistyösopimuksen, jonka mukaan kyproslainen yhtiö ylläpitäisi puolankielistä huutokauppojen järjestämiseen tarkoitettua internetsivustoa. Puolalaisen yhtiön oli tarkoitus tarjota sivustolla tuotteita huutokaupattavaksi ja myydä niitä omaan lukuunsa. Tuotteiden ostaminen huutokauppasivustolta oli kuitenkin mahdollista vain, jos asiakas oli hankkinut kyproslaiselta yhtiöltä oikeuden tarjouksen jättämiseen sivustolle. Tämän seurauksena puolalainen yhtiö sai tuloa kauppahinnasta ja kyproslainen yhtiö sai tuloa tarjoamisoikeuksien myynnistä.¹⁶⁸

Internetsivuston ylläpitämiseen kyproslainen yhtiö käytti työntekijöitä, jotka eivät olleet sen palveluksessa sekä puolalaisen yhtiön teknisiä resursseja. Puolalainen yhtiö laskutti kyproslaista yhtiötä ylläpitopalveluista. Puolalaisen yhtiön mielestä palvelut toimitettiin kyproslaisen yhtiön toimipisteeseen Kyproksella, joten he eivät laskuttaneet palveluista Puolan arvonlisäveroa. Puolan veroviranomaisten mukaan, koska kyproslainen yhtiö käytti palvelun suorittamiseen puolalaisia henkilö- sekä teknisiä resursseja, muodostui heille sen johdosta kiinteä toimipaikka Puolaan ja palveluista olisi pitänyt laskuttaa Puolan arvonlisävero. Oikeustapauksessa kysymyksenä oli siis, oliko kyproslaisella yhtiöllä arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan mukainen kiinteä toimipaikka Puolassa, jos se käytti palvelun toimittamiseen puolalaisen yhtiön henkilö- sekä teknisiä resursseja?

Kuultuaan julkiasiamiehen mielipiteen, jonka mukaan ”Kiinteän toimipaikan olemassaolo ei edellytä omia henkilöstöresursseja ja teknisiä resursseja, mikäli kyseiset resurssit ovat toimipaikan käytettävissä samalla tavalla kuin sen omat resurssit”,¹⁶⁹ EU:n tuomioistuin antoi ratkaisunsa asiassa. Koska puolalainen yhtiö oli esittänyt, että sen tarjoamat henkilöstö- ja tekniset resurssit eivät sijaitse Puolassa,¹⁷⁰ olisi puolalaisen tuomioistuimen tarkastettava näiden resurssien sijainti ja antaa sen perusteella tuomionsa. Jos kyproslaisen yhtiön toimipaikalla Puolassa on riittävä pysyvyysaste, sekä henkilöstö- ja teknisten resurssien osalta riittävä rakenne, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan

¹⁶⁶ C-605/12 Welmory (2014)

¹⁶⁷ Jovanovic & Merckx 2015, s 204 sekä tapauksen C-605/12 Welmory (2014) julkiasiamiehen ratkaisuehdotuksen 2. ja 3. kappale

¹⁶⁸ Julkiasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-605/12 Welmory (2014) sekä Jovanovic & Merckx 2015, s. 202-203 sekä Schippers & Boender 2015, s. 713-714

¹⁶⁹ Tapauksen C-605/12 Welmory (2014) julkiasiamiehen ratkaisuehdotuksen 65. kappale

¹⁷⁰ C-605/12 Welmory (2014), 61. kappale

palveluja ja käyttämään niitä liiketoiminnassaan on katsottava, että kiinteä toimipaikka muodostuu Puolaan.¹⁷¹

Koska uusien myyntimaasäännösten mukaan palvelun suorittajan sijaintimaa ei vaikuta palvelun myyntimaahan, vaikutusta arvonlisäverotukseen voi aiheuttaa ns. ostava kiinteä toimipaikka, joka on kiistelyn aiheena Welmory -tapauksessa. Kiinteät toimipaikat voidaan siis jakaa myyviksi ja ostaviksi tai aktiivisiksi ja passiivisiksi kiinteiksi toimipaikoiksi. Voitaisiin sanoa, että passiivisen toimipaikan muodostuminen edellyttää, että se myös suorittaa palveluita eteenpäin. Toisaalta myös sellainen toimipaikka, joka ostaa arvonlisäverollisia palveluita, mutta ei suorita eteenpäin minkäänlaisia veronalaisia palveluita sekä täyttää täytäntöönpanoasetuksen 282/2011 11 artiklan mukaisen pysyvyyden ja henkilö- ja tekniset resurssit, voisi olla pelkästään passiivinen eli ostava kiinteä toimipaikka.¹⁷² Tärkeää on huomauttaa, että kun kiinteä toimipaikka on vastaanottavana osapuolena, se voi vähentää arvonlisäveron verotuksessaan, joten käytännössä verotettavaa tuloa ei synny.¹⁷³ Toisaalta kuitenkin vähennykset oikeuttavat palautuksiin, joten verovaikutus syntyy.¹⁷⁴

Welmoryn tapauksessa oli kyseessä, muodostuiko verkkosivusta passiivinen kiinteä toimipaikka kyproslaiselle yhtiölle. EU:n tuomioistuin ratkaisi asian siirtämällä henkilöstö- ja teknisten resurssien sijainnin tutkintavastuun takaisin Puolan viranomaisille.

Welmory -tapauksen johdosta voidaan antaa esimerkkejä ostavasta kiinteästä toimipaikasta sähköisessä ympäristössä. Yksinkertaistettuna, ostava kiinteä toimipaikka voi muodostua aina kun yritys on riippuvainen paikallisesta infrastruktuurista toimittaakseen sähköisen palvelun asiakkaalleen.¹⁷⁵ Tällaisessa tapauksessa kiinteä toimipaikka siis vain ostaa palvelun ja eteenpäin toimitettavan palvelun suorittaa toisessa valtiossa sijaitseva toimipaikka. Voitaisiin uskoa, että näissä tapauksissa on hankala määrittää, varsinkin sähköisessä ympäristössä, mikä toimipaikka tosiasiallisesti on palvelun asiakkaalle suorittanut.

Verovelvollisten välisessä kaupassa, vaikka palvelun suorittajalle muodostuva kiinteä toimipaikka ei vaikuta palvelun myyntimaahan, se vaikuttaa siihen kumpi osapuoli toimittaa arvonlisäveron myyntimaan viranomaisille, jos kiinteä toimipaikka muodostuu siihen valtioon, jossa ostaja sijaitsee. Kiinteän toimipaikan muodostuessa samaan valtioon, ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta, vaan myyjä toimittaa veron myyntimaan viranomaisille. Näin siis esimerkiksi Welmory -tapauksessa, jos

¹⁷¹ C-605/12 Welmory (2014), 65. kappale

¹⁷² Schippers & Boender 2015, s. 715

¹⁷³ Merckx 2017, s. 37

¹⁷⁴ Verohallinto 2017b

¹⁷⁵ Ernst & Young 2014, s. 4

pystyttäisiin näyttämään, että kyproslaisen yhtiön käyttämät resurssit, kuten serverit, sijaitsivat Puolassa, puolalaiselle yhtiölle syntyisi normaalisti velvollisuus toimittaa arvonlisävero Puolaan.¹⁷⁶

Voiko pelkästään serveriä pitää kiinteänä toimipaikkana vai täytyykö sitä pitää pelkästään asiaan vaikuttavana sivuseikkana ympäröivien asianhaarojen määrittäessä kaupan olosuhteet? OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa on otettu asiaan kantaa. Sen mukaan itse verkkosivu on aineetonta omaisuutta, mutta serveri, jolla verkkosivu sijaitsee, on fyysinen esine, joten serveri muodostaa tietyissä olosuhteissa muodostaa kiinteän toimipaikan siihen paikkaan, jossa se sijaitsee.¹⁷⁷ Tärkeä ero on sillä, kuka serverin omistaa. Yleensä servereitä hallitsevat palveluntarjoajat ja verkkosivua hallitseva yritys vain vuokraa palveluntarjoajalta serveritilaa sekä sen tarvitsemia verkkoyhteyksiä. Tässä tapauksessa ei kiinteää toimipaikkaa voi muodostua. Jos taas yritys itse omistaa ja hallinnoi verkkosivun lisäksi myös serveriä, kiinteän toimipaikan muodostuminen on mahdollista.¹⁷⁸ Kommentaarissa linjataan myös, että kiinteä toimipaikka voi muodostua, vaikka toimipaikassa ei olisi ollenkaan henkilökuntaa.¹⁷⁹ Tapauksia on kuitenkin tärkeää arvioida tapauskohtaisesti.¹⁸⁰ Täytyy kuitenkin muistaa, että OECD:n malliverosopimuksen toimipaikkaa koskevat säännökset ovat luotu tuloverotusta varten, eivätkä luo oikeutta EU:n arvonlisäverotuksen suhteen. OECD:n kommentaaria voi kuitenkin pitää jonkunlaisena ohjenuorana myös EU:n arvonlisäverotuksen kannalta.¹⁸¹

OECD:n malliverosopimuksen määritelmä kiinteästä toimipaikasta on hyvin yksityiskohtainen verrattuna EU:n arvonlisäverolainsäädännön määritelmään. OECD:n määritelmää on kehitetty tekemällä malliverosopimukseen vuosien varrella täydennyksiä, kun taas EU:n määritelmä on kehittynyt oikeuskäytännön pohjalta, jonka takia se pohjautuu vain niihin tapauksiin, jotka on tuotu tuomioistuinten ratkaistaviksi.¹⁸² OECD pyrkii siis jopa ennakoimaan tekniikan kehitystä kun taas EU:n oikeuskäytäntö reagoi kehitykseen useamman vuoden viiveellä, joka johtuu tapausten hitaista käsittelyajoista.

EU:n kanta siihen, voiko verkkosivu muodostaa kiinteän toimipaikan, tulee oikeuskäytännöstä. Vastaukset kuitenkin ovat kovin häilyviä, sekä käsittelevät asioita suuremmalla mittakaavalla. Mitään tarkkoja OECD:n kommentaarin kaltaisia virallisia ohjeita asiaan ei ole. Yrityksille puutteellinen ohjeistus aiheuttaa epävarmuutta, varsinkin jos vastauksen saaminen EU:n tuomioistuimelta kestää

¹⁷⁶ Arvonlisäverodirektiivin 44 artikla

¹⁷⁷ OECD 2015c, s. c(5)-24 kappale 42.2

¹⁷⁸ OECD 2015c, s. c(5)-25 kappale 42.3

¹⁷⁹ OECD 2015c, s. c(5)-26 kappale 42.6

¹⁸⁰ OECD 2015c, s. c(5)-25 kappale 42.5 sekä s. c(5)-26 kappale 42.7

¹⁸¹ Goeydeniz 2010, s. 10 sekä Merkx 2017, s. 37

¹⁸² Merkx 2017, s. 37

useita vuosia niin kuin Welmory -tapauksessa. Tekniikan kehittyessä sähköisillä markkinoilla toimivien yritysten täytyy ottaa riskejä sen suhteen, että heidän liiketoimintajärjestelynsä tuomittaisiin joskus tulevaisuudessa lainsäädännön vastaisiksi.

Viime vuosien useiden kiinteää toimipaikkaa koskevien oikeustapausten sekä EU:n lainsäädännön muutosten johdosta voitaisiin luulla, että kiinteän toimipaikan käsite ja muodostumisen olosuhteet alkaisivat selvitä. Kirjallisuudessa kuitenkin esitetään yhä enemmän kysymyksiä, eivätkä tutkijat näytä olevan tyytyväisiä EU:n tuomioistuimen tarjoamiin ratkaisuihin ja perusteluihin. Schippers ja Boender (2015)¹⁸³ kaipaavat vielä lisäselvitystä siihen, mikä kiinteä toimipaikka on sekä siihen, ovatko liiketoimet yhtiön päätoimiston sekä kiinteän toimipaikan välillä arvonlisäverollisia. Jovanovic ja Merckx (2015)¹⁸⁴ pohtivat, missä tapauksissa voidaan sanoa, että henkilöllä on riittävä hallinta toisen henkilön resursseista, jotka mahdollistavat ensimmäisen henkilön toimittaa palvelua. Heidän mukaansa arvonlisäverotuksen kannalta riskejä saattaa sisältää tilanne, jossa sopimuksen mukaan henkilö käyttää toisen henkilön resursseja toimittaakseen toiselle henkilölle tietyn määrän palveluita. Heidän mukaansa tällöin ei välttämättä muodostu kiinteää toimipaikkaa.

Kiinteästä toimipaikasta käytävä keskustelu on hyvin spekuloiavaa, sekä EU:n tuomioistuimen ratkaisut antavat aina aihetta uusien skenaarioiden pohtimiselle. Teknologian kehitys ja monimutkaiset palvelukokonaisuudet aiheuttavat lainsäätäjille päänvaivaa. OECD¹⁸⁵ on ehdottanut virtuaalisen kiinteän toimipaikan käsitteen ottamista mukaan välittömien verojen lainsäädäntöön. Käsite voisi kattaa virtuaaliset kiinteät toimipaikat, virtuaaliset toimistot ja yrityksen olemassaolon verkkosivulla. OECD kuitenkin näkee, että uuden ulottuvuuden lisääminen kiinteän toimipaikan käsitteeseen ei toisi riittävästi hyötyä sen vaatimiin mittaviin lainsäädännöllisiin muutoksiin nähden, eikä olemassa olevaa järjestelmää saisi korvata, ellei uusi järjestelmä toisi huomattavaa etua.

¹⁸³ Schippers & Boender 2015, s. 723

¹⁸⁴ Jovanovic & Merckx 2015, s. 207-208

¹⁸⁵ OECD 2015b, s. 156

3. Sähköisesti suoritettujen palvelujen arvonlisäverotuksen ongelmat ja kehitystarpeet

Sähköisesti suoritettujen palveluiden arvonlisäverotus on jatkuvan kritiikin kohteena. Artikkeleiden ja tutkimusten perusteella voidaan sanoa, että sähköisesti suoritettujen palveluiden arvonlisäverotus ei ole vielä läheskään täydellistä. Parannettavaa on vielä tasaväkisyyden, tulkintojen, säännösten seuraamisen hallinnollisen taakan sekä sääntöjen rikkomisen heikon rangaistavuuden vuoksi. Kansainvälisen verotuksen ongelmana on, että sitä on vaikea hallita ilman yhtä kansainvälistä hallitusta, joka loisi järjestelmän, jossa hyvään käytökseen sekä houkuteltaisiin, että pakotettaisiin¹⁸⁶.

3.1 Uudistetun verojärjestelmän ongelmat ja kehitystarpeet

Kansainvälisessä viranomaisyhteistyössä on sähköisen kaupankäynnin sääntelyn periaatteiksi esitetty verotuksen yleiset ihanteet: neutraalisuus, oikeudenmukaisuus, yksinkertaisuus, oikeusvarmuus, tehokkuus ja joustavuus. Kysymys on tasapainopisteen löytämisestä välttämättömien verotus- ja valvontatoimien välillä. Uusien innovaatioiden syntyessä nopeammin kuin lainsäädäntö ehtii kehittyä, voi seurata, että lainsäädösten tavoitteet eivät toteudu. Liiallinen tai tarkoitukseton sääntely voi hidastaa liiketoiminnan luonnollista kehitystä.¹⁸⁷

Yleinen mielipide vuoden 2015 alusta voimaantulleesta arvonlisäverojärjestelmästä tuntuu olevan yrittäjien ja tutkijoiden kannalta negatiivinen. Marie Lamensch kirjoittaa, että uusi säädäntö ei onnistu yritysten veronmaksamiskynnyksen alentamisessa eikä paranna laillista varmuutta. Hänen mukaansa päämääräkohtainen verojärjestelmä aiheuttaa mittavia käytännön haasteita myyjälle.¹⁸⁸

Päämääräkohtaisen verotuksen vaatimuksena on, että myyjä selvittää mihin valtioon palvelu suoritetaan, jos ostaja ei ole ilmoittanut voimassa olevaa arvonlisäverotunnistetta. Niin kuin todettu, tästä voi olla hyvin vaikeaa saada täyttä varmuutta. Sähköisen kaupankäynnin kilpailueduksi luetaan palvelun toimitus heti maksamisen jälkeen, joten palvelun suorittajalla täytyy olla varmuus ostajan sijainnista ja verostatuksesta reaaliajassa, jotta myyjä voi lisätä hintaan arvonlisäveron. Arvonlisäverotunniste voidaan varmistaa voimassa olevaksi VIES (VAT Information Exchange System) –tietokannasta nopeasti, jotta saadaan selville, onko ostaja verovelvollinen. Jos ostaja ei ole verovelvollinen omassa valtiossaan esimerkiksi vähäisen toiminnan takia, voi varmuuden saaminen

¹⁸⁶ Bird 2003, s. 470-471

¹⁸⁷ Walden 1998, s. 461-467

¹⁸⁸ Lamensch 2015, s. 11

hänen statuksestaan minuuttien varoitusajalla olla hyvinkin hankalaa. Täytyisikö tällaisissa epävarmuutta sisältävissä tilanteissa toimittajan hylätä kauppa vai laskuttaa arvonlisävero epävarmasti?¹⁸⁹

Aleksandra Bal (2015) kirjoitti artikkelin EU:n ja Yhdysvaltojen lainsäädännön eroista sähköisessä kaupassa. Suuri ongelma EU:n sähköisesti suoritettujen palveluiden erityisjärjestelmässä (MOSS) on, että se ei poista tai vähennä toimittajan vastuuta olla perehtynyt ostajan valtion lainsäädäntöön. Yhdysvaltojen ehdotetussa vastaavassa järjestelmässä (Marketplace Fairness Act) on työkaluja, joilla voi laskea tilitettävät verot sekä joista saa apua lomakkeiden täyttämiseen. EU:n alueella kauppaa tekevien ulkomaisten toimittajien täytyy kääntyä näissä asioissa ammattilaisten puoleen, jolloin vastuu aiheutuneista kustannuksista on toimittajalla. EU:n järjestelmässä ei myöskään ole alarajaa EU:n ulkopuolisille toimittajille, joten vaikka verokaudella toimitetut palvelut olisivat minimaalisia, joutuu toimittaja kuitenkin ilmoittamaan verot.¹⁹⁰

Toinen ongelma Balin mukaan on veronkannon valvominen. Veroviranomaisten keinot rangaista yhteisön ulkopuolisia toimittajia, jotka eivät ole rekisteröityneet ja ilmoittaneet liiketoimiaan EU:n alueella oleville kuluttajille, ovat rajalliset. Jos verosäädösten rikkomisesta ei ole rangaistuksen uhkaa tai se on hyvin pieni, niitä ei välttämättä noudateta. Toistaiseksi kuitenkin EU luottaa yhteisön ulkopuolisten maiden yhteistyöhön valvonnan ja auktoriteetin suhteen. Sääntöjen noudattaminen kuitenkin perustuu toimittajien hyväntahtoisuuteen.¹⁹¹

Monimutkainen lainsäädäntö tuo verovelvollisille vaikeita päätöksiä palvelun tyyppin arviointiin. Verkossa toimivien yritysten liiketoimintamallit koostuvat usein monesta eri tyyppisestä palvelusta, joten saattaa olla mahdotonta joissain tapauksissa arvioida, kuuluuko palvelu sähköisesti suoritettuihin palveluihin. Palveluiden koostuessa monesta yksittäisestä palvelusta, täytyy myös arvioida, onko kyseessä vain yhden tyyppinen palvelu, joka muodostaa kokonaisuuden, vai monta eri palvelua, jotka verotetaan eri tavoilla. Arvioinnissa täytyy ottaa huomioon sopimussuhteet, toimitukseen osallistuvat yritykset sekä heidän toimintonsa, tekniset- sekä maksuprosessit ja taloudellinen todellisuus. Myös kulutusmaiden kansalliset lainsäädännöt täytyy ottaa huomioon, niiden sisältäessä erilaisia määritelmiä sähköisesti suoritetuista palveluista.¹⁹²

¹⁸⁹ Lamensch 2015, s. 14

¹⁹⁰ Bal, A. European Taxation 2015, s. 245-253

¹⁹¹ Bal, A. European Taxation 2015, s. 245-253

¹⁹² Weidmann 2015, s. 107-108

3.2 Ristiriitaisuudet muiden lakien kanssa

EU:n lainsäädäntö olettaa, että asiakkaan sijainnin määrittämiseksi toimittaja saa kaiken tiedon käsiinsä, mitä laki edellyttää. Esimerkiksi alv-täytäntöönpanoasetuksen 24 b artiklan a-alakohdassa tarkoitettussa olettamassa, jossa oletetaan, että hankkijan kotipaikka on siellä missä ”hänen kiinteän verkon liittymänsä” sijaitsee. Sen varmistamiseksi, kenelle kiinteä liittymä kuuluu, täytyisi saada tietoja palveluntarjoajilta, joita heillä ei ole lupaa antaa ulkopuolisille.¹⁹³

Asiakkaiden tietojen kerääminen, varastointi ja suojaaminen tuottavat ongelmia teknisen puolen lisäksi myös laillisella puolella. Näissä tapauksissa esteitä todisteiden hankkimiselle ja varastoimiselle voivat tuottaa kansalliset tietoturvaan ja sähköiseen kaupankäyntiin liittyvät säädännöt. Arvonlisäverotuksen vaatimien asiakastietojen tarvitaan laillinen peruste. Tällöin asiakasta täytyy vain informoida tietojen keräämisestä ja varastoimisesta. Jos kuitenkin laillista perustetta ei löydy, joudutaan pyytämään asiakkaan lupa datan keräämiseen ja varastointiin. Huomioon täytyy ottaa myös rajoitukset siihen, mitä, minkä verran ja kuinka kauan dataa voidaan kerätä ja varastoida sekä myös mihin se varastoidaan. Nämäkin kysymykset ovat vain yksi verovelvollisen huomioon otettavista asioista, kun käydään kansainvälistä kauppaa sähköisessä ympäristössä.¹⁹⁴

Euroopan komission teettämän tutkimuksen mukaan yrityksillä on joskus vaikeuksia soveltaa arvonlisäverosäädäntöä, koska sen vaatimukset ovat ristiriidassa muun lainsäädännön kanssa. Ristiriitaisuuksia aiheuttavia lakeja voivat olla kansalliset kuluttajansuojelu-, kauppa- tai televiestintälait. Puolet tutkimukseen osallistuneista yrityksistä ovat kokeneet herkkäluonteisen datan, kuten luottokortti- ja osoitetietojen, varastoimisen ongelmalliseksi. Tietosuojelulakien vuoksi luottokorttilaitokset eivät usein voi antaa asiakkaan henkilökohtaisia tietoja eteenpäin. Tutkimukseen vastanneiden mukaan myös tietosuojelulait estävät tällaisen datan varastoimisen, joka tekee todisteiden esittämisen tarkastuksen yhteydessä ongelmalliseksi.¹⁹⁵

¹⁹³ Lamensch 2015, s. 14

¹⁹⁴ Weidmann 2015, s. 110

¹⁹⁵ Deloitte 2016, s. 63-64

3.3 Sähköisesti suoritettut palvelut ja verotuksen neutraalisuuden periaate

Neutraalisuusperiaatteen mukaan verotus ei saisi vaikuttaa tuottajien eikä ostajien valintoihin, vaan verotus saisi vaikuttaa ainoastaan tuotteen hintaan. Absoluuttista neutraalisuutta, eli sellaista verotusta, joka ei vaikuta edes hintoihin, ei ole olemassa. Verotus on neutraalia, jos verotus vaikuttaa hintoihin ja hintojen välisiin suhteisiin yleisellä tasolla. Kun taas vaikutukset kohdistuvat vain tiettyihin hyödykkeisiin, voidaan sanoa, että verotus on ohjaavaa eikä neutraalia.¹⁹⁶ Digitaalisten ja fyysisten tuotteiden täysin erilaisen verokohtelun vuoksi voitaisiin sanoa, että ei ole epäilystäkään, että verotus on siinä tapauksessa ohjaavaa.

3.4 Neutraalisuuden periaate arvonlisäverotuksessa

Primäärioikeudessa eli Euroopan Unionin perussopimuksissa velvoite noudattaa neutraalisuuden periaatetta tulee esille sisäisten markkinoiden harmonisointia ja syrjintää ehkäisevien artiklojen kohdalla. Sopimuksen Euroopan Unionin toiminnasta¹⁹⁷ artiklan 113 mukaan neuvosto antaa säännökset välillisiä veroja koskevasta yhdenmukaistamisesta sekä kilpailun vääristymien ehkäisystä. Samaisen sopimuksen 110 artiklassa kielletään jäsenvaltioita syrjimästä tuotteita, jotka ostetaan muista jäsenvaltioista. Tapauksessa Co-Frutta¹⁹⁸, EU:n tuomioistuin vahvisti, että 110 artiklalla (silloinen 95 artikla) pyritään turvaamaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta.¹⁹⁹

Tasapuolisuutta korostetaan arvonlisäverodirektiivin johdanto-osassa. Direktiivin suomenkielisessä versiossa puhutaan tasapuolisuudesta, mutta sillä voidaan käsittää myös neutraalisuus²⁰⁰. Johdanto-osan neljännessä kappaleessa sanotaan arvonlisäverojärjestelmän tavoitteeksi poistaa tekijöitä, jotka aiheuttavat kilpailun vääristymiä kansallisella sekä yhteisön tasolla. Neutraalisuuden tavoittelu näkyy kuitenkin arvonlisäverodirektiivissä vain johdanto-osassa, sillä missään artiklassa ei viitata suoraan verotuksen neutraalisuuden tavoitteluun. Vaikka arvonlisäverodirektiivin tavoitteena on veroneutraalisuus, siinä on kuitenkin säännöksiä, jotka tarkoituksella rikkovat neutraalisuuden periaatetta. Näihin kuuluvat joidenkin tuotteiden, kuten esimerkiksi sähköisesti suoritettujen

¹⁹⁶ Wikström 2006, s. 70-72

¹⁹⁷ EUVL, N:o C 202, 7.6.2016

¹⁹⁸ C-193/85 Co-Frutta (1987), 20. kappale

¹⁹⁹ Papis 2014, s. 370-371

²⁰⁰ C-262/08 CopyGene, 64. kappale

palveluiden, poikkeuksellinen verokohtelu. Myös se, että jäsenvaltiot saavat asettaa alhaisempia verokantoja joillekin tuoteryhmille voi vaarantaa verotuksen neutraalisuutta.²⁰¹

3.5 EU:n tuomioistuimen ratkaisut

Nykyisessä arvonlisäverojärjestelmässä tuotteen toimittamisen muoto ja kanava vaikuttavat arvonlisäverotukseen. Tuotteet, joilla on sama käyttötarkoitus ja luonne, verotetaan eri paikoissa tai ei ollenkaan riippuen siitä, toimitetaanko ne sähköisessä vai fyysisessä muodossa. Esimerkiksi elokuvaa, joka toimitetaan Yhdysvalloista Eurooppaan ei välttämättä veroteta ollenkaan, jos sen arvo on alle kansainvälisen tavarakaupan arvonlisäverorajojen²⁰². Kuitenkin josokuva ostetaan digitaalisessa muodossa, siitä joudutaan maksamaan arvonlisävero sen arvosta riippumatta. Sähköisesti suoritettuihin palveluihin liittyen voidaan vielä kysyä, että miksi toimitustavalla on merkitystä, kun kyseessä on ohjelmistot tai sanomalehdet, mutta ei merkitystä, kun kyseessä ovat lakimiespalvelut tai mainontaan liittyvä konsultointi?²⁰³

Esimerkki tilanteesta, jossa verotus vaikuttaa verovelvollisen tekemiin valintoihin voidaan antaa tilanteesta, jossa vähäistä toimintaa kotimaassaan harjoittava verovelvollinen suorittaa sähköisen palvelun toiseen jäsenvaltioon. Niin kuin aiemmin todettu, arvonlisäverodirektiivi antaa valtuuden jäsenvaltiolle määrätä alarajan, jolloin suorittajan ei tarvitse olla arvonlisäverovelvollinen. Nämä alarajat eivät kuitenkaan päde EU:n sisäisessä kaupassa, joten kaikissa rajat ylittävissä palveluissa joudutaan ottamaan arvonlisävero huomioon. Esimerkiksi, jos saksalainen yritys, joka ei ylitä arvonlisäverovelvollisuuden kynnyistä Saksassa, toimittaa palveluita Itävaltaan, se joutuu maksamaan tietyn määrän arvonlisäveroä, kun taas jos yritys toimittaisi saman rahamäärän arvosta palveluita pelkästään kotimaahansa Saksaan, se ei joutuisi maksamaan ollenkaan arvonlisäveroä. Tämän johdosta pienet yritykset saattavat vältellä palveluiden suorittamista ulkomaille, koska siitä voi tulla heille huomattavien hallinnollisten ongelmien lisäksi myös rahallisia menetyksiä.²⁰⁴ Euroopan Unioni kuitenkin on tunnistanut ongelman ja alarajojen käyttöön ottaminen myös kansainvälisessä kaupassa on lähivuosien toimintasuunnitelmassa.

²⁰¹ Papis 2014, s. 371-373

²⁰² Euroopan komissio 2014b, s. 35

²⁰³ Doernberg ym 2001, s 422-423

²⁰⁴ Weidmann 2015, s. 116

Tuotanto- ja jakeluneutraliteetin mukaan arvonlisäverotus ei saisi vaikuttaa siihen, mitä tuotanto- ja jakeluteitä yritystoiminnassa käytetään. Tuotteen kuluttajahinnan sisältämä arvonlisävero tulisi olla sama, riippumatta sen tuotantojärjestelmästä ja jakelutavasta.²⁰⁵ Tässä tapauksessa ongelmaksi nousee, voidaanko digitaalista ja fyysistä tuotetta pitää samoina tuotteina? Luonteensa ja sisältönsä perusteella sähköisesti toimitettu kirja, elokuva tai tietokonepeli ovat sama asia, kuin fyysinen vastakappale. Täytyisikö sitten tuotteen fyysisyydelle antaa jotain lisäarvoa sen takia, että tuotteen voi laittaa kotona hyllylle näkyviin, tai että sen lukukokemus on miellyttävämpi? Toisaalta taas nämäkin kysymykset ovat subjektiivisia, joten yhteistä mielipidettä siitä, kumpi toimitusmuoto on kuluttajan kannalta parempi, ei ole. Näin ollen siis, jos toimittajia ja kuluttajia haluttaisiin ohjata arvonlisäverotuksen avulla käyttämään jotakin tiettyä toimitusmuotoa, ohjailun täytyisi olla hyvin perusteltua.

Euroopan komissio lausui tiedonannossaan vuonna 2011, että samanlaisiin tavaroihin ja palveluihin olisi sovellettava samaa arvonlisäverokantaa. Samassa yhteydessä he myös ottivat huomioon verkko- ja fyysisen ympäristön välisen suhteen.²⁰⁶ Samana vuonna työpaperissaan komissio lausui myös, että arvonlisäverojärjestelmä on syrjivä sähköisten ja fyysisten kulttuurillisten tavaroiden välillä.²⁰⁷

Tapauksessa K Oy²⁰⁸ oli kyseessä paperille painetun ja elektroniselta laitteelta luettavan kirjan arvonlisäverokohtelu. K Oy pyysi ennakkoratkaisua siitä, voidaanko esim. CD-levyllä toimitettavaa sähköistä kirjaa pitää Suomen arvonlisäverolaissa tarkoitettuna kirjana ja siten soveltaa siihen alennettua arvonlisäverokantaa. Suomen keskusverolautakunta linjasi vuonna 2011 antamassaan päätöksessä, että vain paperille painettuja kirjoja voidaan pitää arvonlisäverolain mukaisena kirjana. K Oy:n mukaan tämä päätös rikkoi verotuksen neutraalisuuden periaatetta, joten he valittivat asiasta EU:n tuomioistuimeen. Tuomioistuimen mukaan tuotteiden samanlaisuus täytyisi määrittää keskivertokuluttajan näkökulmasta. Kaksi tuotetta ovat keskenään samanlaisia, jos niillä on toisiaan vastaavia ominaisuuksia ja ne vastaavat kuluttajien samoihin tarpeisiin, eivätkä tuotteiden väliset eroavaisuudet vaikuta merkittävästi kuluttajan päätökseen käyttää jompaakumpaa tuotteista.²⁰⁹ Jos kaksi tuotetta näiden kriteerien mukaan ovat samankaltaisia, niihin täytyisi soveltaa myös samaa arvonlisäverokantaa.²¹⁰ Tuomioistuin ratkaisi asian lausumalla, että kunhan neutraalisuuden

²⁰⁵ Rother 2003, s. 54

²⁰⁶ KOM/2011/0851 lopullinen

²⁰⁷ SEC(2011) 1641 final

²⁰⁸ C-219/13 K Oy (2014)

²⁰⁹ C-219/13 K Oy (2014), 25. kappale

²¹⁰ C-219/13 K Oy (2014), 33. kappale

periaatetta noudatetaan, kansallinen lainsäädäntö voi soveltaa sähköisiin kirjoihin eri verokantaa kuin paperille painettuihin kirjoihin.²¹¹

Koska arvonlisäverodirektiivi antaa vapauden jäsenvaltiolle määrätä kirjoille alennetun arvonlisäverokannan,²¹² tekemättä kuitenkaan selväksi, että sähköisesti toimitettu kirja ei ole arvonlisäverodirektiivin tarkoittama kirja, Luxemburg ja Ranska alkoivat neutraalisuussyistä soveltaa sähköisiin kirjoihin alennettua verokantaa.²¹³ Euroopan komissio nosti tämän johdosta Luxemburgia vastaan kanteen,²¹⁴ jonka mukaan Luxemburg ei ole noudattanut arvonlisäverodirektiivin mukaisia velvoitteitaan, koska se soveltaa sähköisten kirjojen luovuttamiseen alennettua kolmen prosentin arvonlisäverokantaa. EU:n tuomioistuin katsoi, että vaikka arvonlisäverodirektiivissä²¹⁵ säädetään, että alennettua arvonlisäverokantaa voidaan soveltaa ”kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien kirjojen luovutuksiin”, sähköisten kirjojen luovutuksiin ei yleensä sisälly se alusta, jolla sitä luetaan, joten sähköisten kirjojen luovutukset eivät silloin kuulu kyseisen kohdan soveltamisalaan vaan ne ovat sähköisesti suoritettuja palveluita.²¹⁶

EU:n tuomioistuin kuitenkin vältti tekemästä asiassa linjauksia liittyen siihen, rikkooko fyysisten ja digitaalisten hyödykkeiden erilainen verokohtelu tasavertaisen kohtelun periaatetta.²¹⁷ Vuonna 2017 antamassaan päätöksessä tapauksessa RPO,²¹⁸ EU:n tuomioistuin kuitenkin viimein linjasi, että sähköisesti toimitettujen kirjojen ja kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla toimitettavien kirjojen erilainen verotuskohtelu ei riko tasavertaisen kohtelun periaatetta.²¹⁹ Tuomioistuin kertoo tuomiossaan, että yhdenvertaisen kohtelun periaatteella tarkoitetaan unionin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tilannetta, jossa toisiinsa rinnastettavia tuotteita ei kohdella eri tavalla, joka vastaa pitkälti neutraalisuuden periaatetta. Jotta toisiinsa rinnastettavia tuotteita voitaisiin kohdella eri tavalla, täytyisi kohtelun olla objektiivisesti perusteltua.²²⁰ Tuomioistuin näki, että tässä tapauksessa erilainen kohtelu arvonlisäverotuksessa on hyvin perusteltua unionin lainsäätäjän tarkoitukseen ja tavoitteisiin vedoten.²²¹

²¹¹ C-219/13 K Oy (2014), 34. kappale

²¹² Arvonlisäverodirektiivin 98 artikla 1 ja 2 kohdat sekä sen III liite muutettuna direktiivillä 2009/47/EY

²¹³ Osuna 2016, s. 249 sekä C-502/13 Luxemburg (2015), 21. kappale

²¹⁴ C-502/13 Luxemburg (2015)

²¹⁵ Arvonlisäverodirektiivin III liite muutettuna direktiivillä 2009/47/EY

²¹⁶ C-502/13 Luxemburg (2015), 35. ja 41. kappale

²¹⁷ Osuna 2016, s. 253

²¹⁸ C-390/15 RPO (2017)

²¹⁹ C-390/15 RPO (2017) 71. kappale

²²⁰ C-390/15 RPO (2017) 41. kappale

²²¹ C-390/15 RPO (2017) 60. ja 70. kappale

Vaikka EU:n tuomioistuin on antanut sähköisten ja fyysisten tuotteiden erilaiseen kohteluun kantansa, kohtelu on vielä kiistanalaista. Tuomioistuin on perustellut tuomionsa sillä, että markkinatutkimusten mukaan keskivertokuluttajat eivät pidä sähköisiä ja painettuja kirjoja samoina tuotteina. On kuitenkin esitetty, että keskivertokuluttajan näkökulmaan perustaminen voi olla petollista, koska kuluttajakäyttäytyminen ei aina ole rationaalista.²²² On myös vaikea hyväksyä sitä, miksi jos saman sähköisen tiedoston, jolla kirja sijaitsee, tallentaa USB-tikulle tai CD-levylle, siihen voi soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa, joka luo syrjintää sähköisesti toimitettuja kirjoja kohtaan.²²³

²²² Linklater 2014, s. 307

²²³ Osuna 2016, s. 253

4. Johtopäätökset

Digitaalisten hyödykkeiden ryhmittely palveluiksi tuntuu ajatuksena järjettömältä. Euroopan Unioni päätti asiasta 90 -luvun lopussa, jolloin sähköiset markkinat olivat vasta lapsen kengissä. Tavarantoiminnan määrittely sitominen pelkästään aineelliseen luonteeseen ja palvelun määrittely sitominen aineettomaan luonteeseen ei enää ole riittävää. Teknologian kehityksen vuoksi uusien toimitusmenetelmien saapuminen markkinoille varsinkin viihdeteollisuudessa monimutkaistaa verotusta, koska luonteeltaan tavaramaisia tuotteita kohdellaan palveluina. Kaikkia tavaroita ei tietenkään voi toimittaa digitaalisessa muodossa, mutta ne jotka voidaan, voivat kärsiä arvonlisäverojärjestelmän tuomista lisähaasteista. Tulevaisuudessa haasteita voisi uskoa tulevan 3D-tulostamisen kehittyessä. Kun tavara toimitetaan digitaalisessa muodossa ja ostaja vastaa sen valmistamisesta eli tulostamisesta fyysiseen muotoon, voi olla hankala päättää, kohdellaanko tuotetta tavaran toimituksena vai sähköisesti suoritettuna palveluna. Oikeuskäytäntöä voisi näissä tapauksissa löytää jo sähköisiä kirjoja käsittelevistä Euroopan tuomioistuimen tapauksista.

Oman hankaluutensa arvonlisäverotukseen tuo palvelukokonaisuudet. Sähköisesti suoritettu palvelu voi olla osana jotakin palvelukokonaisuutta, jossa on myös muun tyyppisiä palveluita. Koska sähköisesti suoritettavat palvelut verotetaan kuluttajille myytyinä eri paikassa kuin tavanomaiset palvelut, voi olla hankala päättää miten suuri osuus juuri sähköisesti suoritettavalla palvelulla kyseisestä palvelukokonaisuudesta on. Palvelukokonaisuuksien lisäksi päänvaivaa aiheuttaa myös tässä tutkielmassa aiemmin käsitelty välittäjä säännös, joka on hyvin monimutkainen.

Tutkijoiden mukaan nykyisen arvonlisäverojärjestelmän tuoma raportoinnin taakka estää sähköisten markkinoiden kasvua Euroopassa. On arvioitu, että sähköisiä palveluita tuottavalle yritykselle tulee noin 8 000 euron verran kustannuksia vuodessa jokaista valtiota kohden, johon se on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi. Yleisesti arvonlisäverojärjestelmän tuoma taakka nostaa arvioiden mukaan sähköisten tuotteiden hintoja noin prosentin ja rajat ylittävässä kuluttajakäytössä noin 4,5 prosenttia.²²⁴

Lakien noudattamattomuus on nyt jo viranomaisten mukaan suuri ongelma sähköisesti suoritettujen palveluiden arvonlisäverojärjestelmässä. Veroviranomaisten on vaikea valvoa veronmaksua valvomisen korkeiden kustannusten vuoksi. Arvioiden mukaan noudattamattomuudesta johtuu noin 2,6-3,8 miljardin verokato vuosittain.²²⁵ Yhteisön ulkopuolisten valtioiden alueella toimivia

²²⁴ Deloitte 2016b, s. 46-48

²²⁵ *ibid* s. 49

sähköisesti suoritettujen palveluiden toimittajia on lähes mahdotonta saada vastuuseen verojen maksamattomuudesta. Maksamattomien verojen havaitsemisen hankaluuden lisäksi ongelmana on, että ulkopuolisten valtioiden viranomaiset eivät välttämättä ole yhteistyöhalukkaita tutkimaan tai rankaisemaan verojen välttelijöitä.

Euroopan Unionin oikeuskäytäntö laahaa perässä myös kiinteän toimipaikan muodostumisessa sähköisessä ympäristössä. Welmory -tapauksessa ohjeistettiin Puolan viranomaisia ottamaan selvää, missä tekniset resurssit sijaitsivat kyseisenä ajanjaksona. Nykyaikana verkkosivu voi sijaita usealla palvelimella samaan aikaan, jotta estetään palvelukatkokset ja varmistetaan tietojen varastointi. Nämä palvelimet voivat sijaita eri puolilla maailmaa, joten miten silloin voidaan määrittää teknisten resurssien sijainti? Euroopan Unionin täytyisi ottaa verkkosivujen ja kiinteän toimipaikan suhde tarkempaan käsittelyyn.

Tallaisenaan järjestelmä suosii ehdottomasti suuria toimittajia ja syrjii pienempiä. Suurilla yrityksillä on kokoedun vuoksi varaa ottaa käyttöön tehokkaampia järjestelmiä, joilla voidaan määrittää paremmin asiakkaan sijainti ja siten myyntipaikka. Pienille toimittajille voi tulla hyvin kalliiksi ulkopuolisten palveluiden ostaminen sen vuoksi, että täytyy selvittää jonkin tietyn valtion arvonlisäverosäädäntö. Pienet yritykset voivat joutua kieltäytymään palveluiden suorittamisesta ulkomaille, jos arvonlisäverojärjestelmän noudattamisesta johtuvat kulut koituvat kalliimmaksi kuin kaupoista saatava hyöty. Lisäksi yritykset joutuvat toimimaan vuosia tietämättömyydessä, jos heillä on ainutlaatuinen yritysjärjestely tai toimitusketju, jossa arvonlisäverojen suorittaminen on täysin tulkinnan varaista. Euroopan tuomioistuimella kestää vuosia ratkaista tapauksia, kuten huomattiin mm. Welmory -tapauksessa. Pienille yrityksille tällaisesta epävarmuudesta voi koitua suuria riskejä.

Vuoden 2015 arvonlisäverouudistus oli selvästi parannus entiseen tilanteeseen, jolloin suurin osa verotuloista meni matalan arvonlisäverotuksen maihin, kuten Luxemburgiin ja Irlantiin. Uuden järjestelmän tarkoitus on tasapuolistaa arvonlisäverotusta, mutta toimeenpano tuottaa vaikeuksia toimialan ollessa niin monipuolinen ja uudistuva. Toisaalta kuitenkin uudistus vaikutti vain arvonlisäverotukseen, joten suurilla yrityksillä on vielä välittömiin veroihin liittyviä syitä pysytellä näissä maissa. Uudistuksen jälkeen kuitenkin verotuloja saadaan jaettua enemmän sinne, mihin ne kuuluvat. Sähköisesti suoritettujen palveluiden alue lienee monimutkaisin Euroopan Unionin arvonlisäverotuksessa, joten järjestelmää on hyvin vaikea saada kaikille tasapuoliseksi, varsinkin kun ympäristö on alati kehittyvä.

5. Lähteet

Kirjallisuus

Bal, Aleksandra: EU VAT: New Rules on B2C Supplies of Digital Services from 2015. *European Taxation*, vol. 54, no. 7, s. 300-306.

Bird, Richard M.: Taxation and E-commerce. *Canadian Business Law Journal* (2003), Vol.38(3), s. 466-471.

Dawes, Ian: The VAT Trap. *Telecommunications* Mar 1997, Vol.31(3), s. 39-40

Deloitte:

- VAT Aspect of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final report – Lot 2: Analysis of costs, benefits, opportunities and risks in respect of the options for the modernisation of the VAT aspects of cross-border e-Commerce, March 2016. Euroopan komissio 2016. (Deloitte 2016b)

-VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation, Final report – Lot 3: Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop, November 2016. Euroopan komissio, 2016. (Deloitte 2016)

Doernberg, Richard - Hinnekens, Luc - Hellerstein, Walter - Li, Jinyan: *Electronic commerce and multijurisdictional taxation*. Haag, 2001.

van Doesum, Ad - van Kesteren, Herman - van Norden, Gert-Jan - Reiniers, Irene: The new rules on the place of supply of services in European VAT. *EC Tax Review* (2008), Vol. 17 no. 2, s. 78-89.

Goeydeniz, Suat: IFA Research Paper: VAT on Cross-border Services. IBFD 2010.

Hadzhieva, Eli: *Tax Challenges in the Digital Economy: Study for the TAXE 2 Committee*. Directorate General for Internal Policies, 2016. Saatavissa osoitteesta [<http://www.europarl.europa.eu/studies>] katsottu 12.9.2017.

Helminen, Marjaana: *Eu-vero -oikeus: välitön verotus*. Helsinki 2016.

Hokkanen, Marja (toim.) - Johansson, Andreas, - Joki-Korpela, Titta - Jokinen, Miika - Kallio, Mika - Laitinen, Juha - Pokkinen, Maarit - Salomaa, Petri - Virtanen, Maritta: *Arvonlisäverotus: EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta*. Porvoo 2013.

Husa, Jaakko - Mutanen, Anu - Pohjolainen, Teuvo: Kirjoitetaan juridiikkaa. Helsinki, 2008.

Häyhä, Juha (toim.): Minun Metodini. Porvoo, 1997.

Juanto, Leila: Valmisteverotus. Helsinki 1998.

Jovanovic, Nebojsa & Merks, Madeleine: Welmory: A Recipe for VAT Avoidance? EC Tax Review (2015) Vol. 24, no. 4, s. 202-209.

Lamensch, Marie: New Implementing Regulation 282/2011 for the 2006 VAT Directive. EC Tax Review (2011), vol. 20, no. 4, s. 162-171.

Lamensch, Marie: The 2015 rules for electronically supplied services – compliance issues. International VAT Monitor (2015), vol. 26 no.1, s. 11-16.

Linklater, Emma: Neutrality of VAT Rates Under European Law: All Books are Created Equal, but Some are More Equal than Others?. Publishing Research Quarterly 2014, vol. 30 no. 3, s. 300-312

Merks, Madeleine: Fixed Establishments in European VAT: BEPS's Side Effects? EC Tax Review (2017) vol. 26 no. 1, s. 36-44.

Næss-Schmidt, Helge Sigurd - Ali, Daniel Mekonnen – Arias, Miguel Nieto: Simplifying and Modernising VAT in the Digital Single Market. Directorate General for Internal Policies, Policy Department A: Economic and Scientific Policy. European Parliament, 2012.

OECD:

-Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions. 1998.
[<http://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>] katsottu 1.8.2017

-Guide to measuring the information society. OECD publishing 2011.

-Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
[<http://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>] katsottu 12.9.2017.
OECD, 2015. (OECD 2015a)

-Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, 2015. (OECD 2015b)

-Model Tax Convention on Income and on Capital 2014. OECD Publishing, 2015.
(OECD 2015c)

Ojanen, Tuomas: Eu-oikeuden perusteita. Keuruu, 2016.

Osuna, Jose Manuel Macarro: Non-Reduced Rates for E-Books: Has the ECJ Allowed a Violation of Fiscal Neutrality?. *International VAT Monitor* 2016, no. 4, s. 249-253.

Paardekooper, W.J.G. – van de Ven, M. – van Esdonk, A. – Cattel, Y.C.: Tax Considerations for the European Union's Digital Single Market Strategy (2016). *Intertax* Vol. 44, no. 6/7, s. 513-524.

Papis, Marta: Principle of Neutrality in EU VAT. Teoksessa Cécile Brokelind (toim.): *Principles of Law: Functions, Status and Impact in EU Tax Law*. IBFD 2014, s. 365-390.

Parrilli, Davide Maria: Electronically Supplied Services and Value Added Tax: The European Perspective. *Journal of Internet Banking and Commerce* (2009). Vol. 14 no. 2, s. 2-18.

Raitio, Juha: Eurooppaoikeuden välitön vaikutus. Helsinki 1994.

Rother, Eila: Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. Vantaa, 2003.

Šemeta, Algirdas: The mini-One Stop Shop for VAT - the start of something big!. *World Commerce Review*. June 2012, s. 44-45.

Schippers, Martin – Boender, Mark: VAT and fixed establishments: mysteries solved? *Intertax* 2015 vol. 43, no. 11, s. 709-723

Stewart, Jim: PwC/World Bank Report 'Paying Taxes 2014': An Assessment. Institute of International Integration Studies (IIIS), discussion paper no. 442.

Taipalus, Päivi: Telepalveluiden arvonlisäverotus EU:ssa. *Lakimies* 1998, s. 123-131.

Terra, Ben: The place of supply in European VAT. *Kluwer Law International* 1998.

Terra, Ben J.M. – Kajus, Julie: A guide to the European VAT directives: Vol. 1, Introduction to European VAT 2011. IBFD, 2011.

Terra, Ben J.M. – Wattel, Peter J.: *European Tax Law, Sixth Edition*. Kluwer Law International, 2012.

Van der Merwe, Ba: VAT in the European Union and Electronically Supplied Services to Final Consumers. South African Mercantile Law Journal (2004), vol. 16, s. 577-589.

Walden, Risto: Hallinnollisia näkökulmia suoran sähköisen kaupankäynnin verotukseen. Verotus 1998, s. 461-467.

Weidmann, Matthias: The New EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-services: Practical Consequences – The German Example. EC Tax Review (2015) vol. 24, no. 2, s. 105-118

Wickström, Anita: Sähköisen kaupan arvonlisäverokysymyksiä. Verotus 1998, s. 457-460.

Wikström, Kauko: Yleiset opit verotuksessa ja vero-oikeudessa. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Turku 2006.

Äärilä, Leena - Nyrhinen, Ritva - Hyttinen, Pekka: Arvonlisäverotus käytännössä. Helsinki, 2015.

EU:n komissio / virallislähteet

Sopimus Euroopan Unionista, EUVL, N:o C 202, 7.6.2016, s. 1-47

Neuvoston asetus (EY) N:o 1777/2005, annettu 17 päivänä lokakuuta 2005, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 77/388/ETY täytäntöönpanotoimenpiteistä

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

Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 1042/2013, annettu 7 päivänä lokakuuta 2013 , täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta

Euroopan komissio: Opas keskitettyyn alv-minipalvelupisteeseen. Julkaistu 23. lokakuuta 2013.

Euroopan komissio: Selittävät huomautukset: Vuonna 2015 voimaan tulevat EU:n arvonlisäverotusta koskevat muutokset televiestintä-, lähetys- ja sähköisesti suoritettavien palvelujen suorituspaikkaan. Julkaistu 3. huhtikuuta 2014.

Euroopan komissio: Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy. Julkaistu 28. toukokuuta 2014. (Euroopan komissio 2014b)

Euroopan komissio: Vat rates applied in the member states of the European Union 2017. 2017.

EU parliament DG for internal policies: VAT challenges in the digital single market 2016

51998AC1168 Talous- ja sosiaalikomitean lausunto aiheesta "Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja talous- ja sosiaalikomitealle 'Elektroninen kaupankäynti ja välillinen verotus'"

KOM (1998) 374 lopull. Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja talous- ja sosiaalikomitealle: elektroninen kaupankäynti ja välillinen verotus

KOM (2015) 192 lopull. KOMISSION TIEDONANTO EUROOPAN PARLAMENTILLE, NEUVOSTOLLE, EUROOPAN TALOUS- JA SOSIAALIKOMITEALLE JA ALUEIDEN KOMITEALLE Digitaalisten sisämarkkinoiden strategia Euroopalle.

KOM (2016) 148 lopull. COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT, THE COUNCIL AND THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE on an action plan on VAT: Towards a single EU VAT area - Time to decide.

SWD (2016) 379, final. Commission staff working document impact assessment: Accompanying the document Proposals for a Council Directive, a Council Implementing Regulation and a Council Regulation on Modernising VAT for cross-border B2C e-Commerce.

Virallinen lehti nro C 407 , 28/12/1998 s. 0288 – 0291

Value Added Tax Committee (VAT Committee):

- Working Paper no. 761. Concept of fixed establishment and its definition. 2013 (WP 761)
- Working Paper no. 843. VAT 2015: Scope of the notion of electronically supplied services. 2015. (WP 843)
- Working Paper no. 857. Clarifications on the concept of fixed establishment. 2015.(WP 857)
- Working Paper no. 882. VAT 2015: VAT treatment of online gambling services (follow-up). 2015. (WP 882)
- Working Paper no. 896. VAT 2015: Scope of the notion of electronically supplied services; minimal human intervention (follow-up). 2016. (WP 896)

Working Paper no. 906. VAT 2015: Interaction between electronically supplied services and intermediation services and initial discussion on the scope of the concept of intermediation services when taken in a broader context. 2016. (WP 906)

-Working Paper no. 919. VAT 2015: Scope of the notion of electronically supplied services; minimal human intervention (second follow-up). 2017. (WP 919)

-Guidelines Resulting from Meetings of the Vat Committee Up until 8 March 2017. 2017. Saatavilla osoitteesta [https://ec.europa.eu/food/sites/food/files/safety/docs/fw_lib_guidelines-vat-committee_en.pdf] katsottu 12.9.2017. (VAT Committee Guidelines 2017)

Value Added Tax Committee: VAT 2015: Interaction between electronically supplied services and intermediation services and initial discussion on the scope of the concept of intermediation services when taken in a broader context (2016). Working paper no. 906.

Oikeustapaukset

Euroopan unionin tuomioistuin

C-60/90 Polysar Investments Netherlands BV v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen (1991), Kok. 1991 I-03111

C-89/81 Staatssecretaris van Financiën v Hong-Kong Trade Development Council (1982), ECR 1982, s. 01277

C-168/94 Gunter Berkholz v Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt (1985), Kok. 1985, s. 02251

C-193/85 Cooperativa Co-Frutta Srl v Amministrazione delle finanze dello Stato (1987), Kok. 1987, s. 02085

C-219/13 K Oy (2014), sähköinen oikeustapauskokoelma (Oikeustapauskokoelma – yleinen)

C-231/94 Faaborg-Gelting Linien v Finanzamt Flensburg (1996), Kok. 1996 I-02395.

C-260/95 Commissioners of Customs and Excise v DFDS A/S (1997), Kok. 1997 I-01005

C-262/08 CopyGene A/S v Skatteministeriet (2010) Kok. 2010 I-05053

C-289/86 Happy Family v Inspecteur der Omzetbelasting (1988), Kok. 1988, s. 03655

- C-322/88 Grimaldi v Fonds des maladies professionnelles (1989), Kok. 1989, s. 04407.
- C-343/89 Max Witzemann v Hauptzollamt München-Mitte (1990), Kok. 1990 I-04477
- C-390/15 Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO) (2017), sähköinen oikeustapauskokoelma (Oikeustapauskokoelma – yleinen)
- C-452/03 RAL (Channel Islands) Ltd and Others v Commissioners of Customs & Excise (2005), Kok. 2005 I-03947
- C-502/13 Euroopan komissio v Luxemburgin suurherttuakunta (2015), sähköinen oikeustapauskokoelma (Oikeustapauskokoelma – yleinen)
- C-605/12 Welmory sp. z o.o. v Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (2014), sähköinen oikeustapauskokoelma (Oikeustapauskokoelma – yleinen)
- C-653/11 Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs v Paul Newey (2013), sähköinen oikeustapauskokoelma (Oikeustapauskokoelma – yleinen).

Internet -lähteet

- European Commission, Taxation and Customs Union: Digital Single Market - Modernising VAT for cross border e-Commerce. Julkaistu 1. joulukuuta 2016. [https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce_en] katsottu 13.9.2017.
- Euroopan parlamentti. Kolassa, Doris: Indirect taxation. Sivua päivitetty 3/2017. [http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/en/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.3.html] (11.7.2017)
- Eurostat [http://ec.europa.eu/eurostat/web/products-datasets/-/isoc_ec_evaln2] (11.7.2017)
- Oxford Dictionary. [<https://en.oxforddictionaries.com/definition/us/e-commerce>] 4.5.2017.
- Verohallinto: ”Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen”. Päivitetty 20.4.2017. [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen_ulkomaankaupan_arvonlisavero/] katsottu 13.9.2017.

Verohallinto: ”Arvonlisäveron erityisjärjestelmä”. Julkaistu 30.3.2015.
[https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48094/arvonlisaveron_erityisjarjestelm2] katsottu 13.9.2017.

Verohallinto: ”Ulkomaalaispalautus” [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/ulkomaalaispalautu/]
päivitetty 10.5.2017. (Verohallinto 2017b)