

Juhlajulkaisu
Pekka Hallberg
1944 – 12/6 – 2004

Toimittajat

Risto Nuolimaa

Pekka Vihervuori

Hannele Klemettinen

Tilausosoite

Suomalainen Lakimiesyhdistys

Kasarmikatu 23 A 17

00130 Helsinki

p. (09) 6120 300

f. (09) 604 668

sly@lakimies.org

www.lakimies.org

© 2004 Suomalainen Lakimiesyhdistys ja kirjoittajat

Kannen ja taiton suunnittelu: Heikki Kalliomaa

Pekka Hallbergin valokuva s. VII Heini Lehväslaiho

ISSN 0356-7222

ISBN 951-855-229-0

Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä 2004

Eila Rother

Kansainvälistynyt arvonlisäverotus

Kansainvälisen arvonlisävero-oikeuden lähtökohdat

Suomen kansainvälinen arvonlisävero-oikeus koostuu *eurooppaoikeudesta*¹ ja *maan sisäisestä arvonlisäverolainsäädännöstä*, jonka sisältöön eurooppaoikeus vaikuttaa. Viimeksi mainittu ei koske ainoastaan valtion rajat ylittäviä tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia vaan myös Suomen sisäistä tavaraj- ja palvelukauppaa. Tarkkaa rajaa, mihin osaan maan sisäistä arvonlisäverolainsäädäntöä eurooppaoikeus vaikuttaa, on hyvin vaikea määrittää. Toisin kuin tuloverotuksessa² *verosopimus*oikeudella ei arvonlisävero-oikeudessa ole juuri merkitystä. Rajat ylittäviä tavaraj- ja palveluvirtoja verotettaessa merkityksellisiä arvonlisäverotuksessa ovat *määränpäämaaperiaate*, *alkuperämaaperiaate* ja *alueperiaate*.

Lähtökohtana arvonlisäverotuksessa on, että kukin valtio verottaa *alueperiaatteen* mukaisesti alueellaan tapahtuvat tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset.³ Valtion rajat ylittävässä *tavarakaupassa* sovelletaan yleisesti *määränpäämaaperiaatetta*. Tällöin vientimaa vapauttaa tavaraj viennin arvonlisäverosta ja tuontimaa verottaa tavaraj määränpäämaassa. Kun tavaraj vienti on verosta vapaa vientimaassa ja arvonlisävero peritään tuontimaassa niiden säännösten mukaisesti, joilla myös samanlaista tai vastaavaa kotimaista tavaraa verotetaan, kaksinkertaisen verotuksen ongelmaa ei synny, eikä siten ole tarvetta kansainvälisten verosopimusten solmimiselle kahdenkertaisen verotuksen estämiseksi. Kun tuotua tavaraa verotetaan samojen säännösten mukaan kuin samanlaisia kotimaisiakin tavaroita, verotus ei myöskään syrji ulkomaisia hyödykkeitä kotimaisiin hyödykkeisiin verrattuna. Näin toteutuu

¹ Eurooppaoikeudella tässä tarkoitetaan ensisijaisesti Euroopan unionin piirissä syntynyttä oikeutta. Tämän lisäksi mm. Euroopan ihmisoikeuslakien määräyksillä ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännöllä on jossain määrin merkitystä arvonlisäverotuksessa, ks. Mikko Pikkujämsä, Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla, s. 13–33, Helsinki 2001. Myös Euroopan talousaluetta koskevassa sopimuksessa on verotuksen syrjäntäkieltoa koskevat määräykset.

² Ks. kansainvälisestä vero-oikeudesta tuloverotuksessa esim. Ahti Vapaavuori, Eurooppaoikeus ja kansainvälinen verotus, s. 10–12, Helsinki 2003, ja Marjaana Helminen, Kansainvälinen vero-oikeus, s. 3:1–3 (huhtikuu 2001), Helsinki.

³ Arvonlisäverolain (AVL) 1 §:n mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavaraj palvelun myynnistä, Suomessa tapahtuvasta tavaraj maahantuonnista ja Suomessa tapahtuvasta tavaraj yhteisöhankeinnasta sekä Suomessa tapahtuvista eräistä muista toimista. Muut toimet koskevat Suomessa tapahtuvaa tavaraj siirtoa varastointimenettelystä ja kiinteistöhallintapalvelun oman käytön verottamista eräissä tapauksissa.

*ulkoinen neutraalisuus.*⁴ Tavoitteena on, että arvonlisäverotus tapahtuu siellä, missä tavara kulutetaan (*kulutusmaaperiaate*). Maahantuonnin arvonlisäverotus eroaa kuitenkin maan sisäisestä verotuksesta siinä, että maahantuonnissa verotettavana tapahtumana on pelkästään tavarahan saapuminen tuontivaltioon. Merkitystä ei ole sillä, onko kysymyksessä liiketoimi vai yksityinen toimi tai onko toimi vastikkeellinen vai vastikkeeton taikka onko tuojana arvonlisäverovelvollinen vai ei-arvonlisäverovelvollinen toimija.

Tavarahan maahantuonti osoitetaan tavanimukaisesti tullausasiakirjoilla. *Palvelukaupassa* tuonnin, kuten vienninkin osoittaminen asiakirjoilla on vaikeaa, usein mahdotonta. Maahantuontia koskevat säännökset eivät koskekaan palveluja.⁵ Muilla kuin maahantuontia koskevalla maan sisäisillä säännöksillä voidaan kuitenkin pyrkiä siihen, että rajat ylittävssä palvelukaupassa vero peritään siinä valtiossa, jossa palvelu kulutetaan. Kun globalisaatio, sääntelyn vapauttaminen ja teknologinen kehitys aiheuttavat koko ajan muutoksia palvelukaupan määrissä ja rakenteessa, paineet palvelukauppaa koskevien tarkempien pelisääntöjen luomiselle koko ajan kasvavat.

Euroopan unionin yhteinen arvonlisäverojärjestelmä

Sisämarkkinat

Verorajojen poistaminen

Kun Suomi liittyi vuoden 1995 alusta Euroopan unionin (EU) jäseneksi, Suomi tuli osaksi EU:n tulliliittoa ja yhteistä arvonlisäverojärjestelmää⁶ sekä sisämarkkinoita, joille on ominaista, että tavaroiden, henkilöiden, palvelujen ja pääomien vapaata liikkuvuutta rajoittavat esteet poistetaan jäsenvaltioiden väliltä.

Yhteiselle arvonlisäverojärjestelmälle luo perustan Euroopan yhteisöjen perustamissopimuksen verosyrjiintää koskeva 90 artikla⁷ ja 93 artikla, joka valtuuttaa neuvoston yhdenmukaistamaan jäsenvaltioiden arvonlisäverolainsäädäntöä. Perustamissopimuksen 90 artikla perustuu määränpäämaaperiaatteeseen.⁸ Myös yhteinen arvonlisäverojärjestelmä perustui ennen vuotta 1993 tavarakaupan osalta määränpäämaaperiaatteeseen.

⁴ Sisäinen neutraalisuus tarkoittaa vastaavasti valtion sisäisen verotuksen neutraalisuutta.

⁵ AVL 1 §:n säännökset eivät koske palvelujen maahantuontia.

⁶ Yhteisen arvonlisäverojärjestelmä koostuu pääosin arvonlisäverodirektiiveistä, joista tärkein on kuudes neuvoston direktiivi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määrätymisperuste (77/388/ETY, myöhemmin kuudes arvonlisäverodirektiivi).

⁷ Artiklan mukaan jäsenvaltiot eivät määrää muiden jäsenvaltioiden tuotteille minkäänlaisia korkeampia välittömiä tai välillisiä maksuja, kuin ne välittömästi tai välillisesti määräävät samanlaisille kotimaisille tuotteille. Jäsenvaltiot eivät liioin määrää muiden jäsenvaltioiden tuotteille sellaisia sisäisiä maksuja, joilla välillisesti suojellaan muuta tuotantoa.

⁸ Ks. esim. Easson A.J., *Taxation in the European Community*, s. 21, London 1993; Farmer Paul – Lyal Richard, *EC Tax Law*, s. 34–, Oxford 1994; julkisasiamies Jacobs EYT:n asiassa C-213/96, Outokumpu Oy, 2.4.1998, Kok. 1998, I-1777, 45 kohta.

Vuoden 1993 alussa EU:n sisämarkkinoiden toteuttamiseksi poistettiin verorajat ja siirryttiin järjestelmään, jossa arvonlisäverotus ei tapahdu jäsenvaltioiden välisessä kaupassa enää valtion rajalla vaan kunkin jäsenvaltion sisäisessä verotuksessa. Tuonnin verollisuus ja viennin verottomuus rajoitettiin koskemaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolisten alueiden kanssa suoritettuja liiketoimia⁹ eli liiketoimia kolmansien maiden ja alueiden kanssa.¹⁰

Kun verorajat poistettiin ja luovuttiin tuonnin verottamisesta sisämarkkinakaupassa, johdonmukainen seuraus olisi ollut, että olisi siirrytty verottamaan alusta alkaen yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitteena olleen *alkuperämaaperiaatteen* mukaisesti.¹¹ Tämän periaatteen mukaan tavara verotetaan siinä valtiossa, jossa se tuotetaan. Tällöin tavaran vientiä ei vapauteta verosta eikä tuonnista peritä veroa. Verotus tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jossa tavara on ja jossa sen myynti tapahtuu. Periaatteen noudattaminen edellyttää, että jäsenvaltiot sopivat verotulojen jakamisesta jäsenvaltioiden kesken makrotasolla, jotta verotulot kertyisivät sille jäsenvaltiolle, jossa hyödyke kulutetaan. Koska tällainen ratkaisu ei saanut jäsenvaltioiden yksimielistä kannatusta, päädyttiin siirtymäkauteen. Verorajojen poistuttua tuli kuitenkin ottaa käyttöön jäsenvaltioiden välisessä tavarakaupassa uusi järjestelmä. Tätä varten lisättiin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perustana olevaan kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin monimutkaiset siirtymäsäännökset.¹²

Tavarakauppa

Edelleen voimassa olevassa siirtymäjärjestelmässä otettiin käyttöön yhteisön sisäisen hankinnan käsite (yhteisöhankinta). *Yhteisöhankinnalla* tarkoitetaan ensisijaisesti arvonlisäverovelvollisen toimijan tavaran hankintaa toisessa jäsenvaltiossa olevalta toiselta arvonlisäverovelvolliselta toimijalta. Tällöin määränpäämaaperiaatteen mukaisesti toisessa jäsenvaltiossa olevan myyjän myynti on verosta vapaa ja määränpäämaassa oleva ostaja suorittaa veron yhteisöhankintana omassa verotuksessaan. Näin verotus on siirretty tulliviranomaiselta arvonlisäverovelvollisen ostajan tehtäväksi. Järjestelmää sovelletaan pääsääntöisesti vain arvonlisäverovelvollisten väliseen kauppaan. Arvonlisäverovelvolliselle hankinta on usein vähennyskelpoinen, joten todellista veron maksamisvelvollisuutta ei synny. Edellytyksenä on, että tavara myös tosiasiaassa kuljetaan määränpäämaahan.

Siirtymäjärjestelmän mukaan sisämarkkinakaupassa sovelletaan myös jossain määrin *alkuperämaaperiaatetta*. Alkuperämaaperiaatetta sovelletaan pääasiallisesti silloin, kun ostajana on

⁹ Ks. neuvoston direktiivi 91/680/ETY yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi.

¹⁰ Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 3 artiklan mukaan *kolmannella maalla* tarkoitetaan unionin ulkopuolisia alueita, jotka eivät kuulu jäsenvaltioiden kansalliseen alueeseen, ja *kolmannella alueella* tarkoitetaan jäsenvaltion kansalliseen alueeseen kuuluvaa, mutta arvonlisäverojärjestelmän piiriin kuulumatonta aluetta. Mm. Ahvenanmaan maakunta on kolmas alue.

¹¹ Ks. ensimmäinen neuvoston direktiivi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta (67/227/ETY) 4 artikla, joka on edelleen voimassa.

¹² Ks. kuudennen arvonlisäverodirektiivin 28 a–o artiklat.

toisesta jäsenvaltiosta oleva ei-arvonlisäverovelvollinen henkilö, yleensä yksityishenkilö. Tällöin arvonlisävero suoritetaan siihen jäsenmaahan, jossa tavarahan myynti tapahtuu. Tähän perustuu muun ohella turistikymyinti ja se, että muista jäsenvaltioista tuoduista käytetyistä autoista arvonlisävero suoritetaan hankintamaahan eikä Suomeen. Johdonmukaista olisi, että myös uusien autojen arvonlisäverotus tapahtuisi samalla tavalla. Uusien ajoneuvojen kohdalla on kuitenkin tehty poikkeus. Poikkeuksen mukaan uusien ajoneuvojen verotus tapahtuu määränpäämaaperiaatteen mukaisesti määränpäämaassa eli uuden ajoneuvon Suomeen tuova henkilö on Suomessa arvonlisäverovelvollinen ja maksaa veron tänne.¹³ Siirtymäjärjestelmään sisältyy muitakin poikkeussäännöksiä.¹⁴

Palvelukauppa

Kuten aikaisemmin on jo todettu, maahantuontia koskevat säännökset eivät koske palveluja. Myöskään yhteisöhankeita koskevat säännökset eivät koske palveluja. Palvelujen verotuspaikan määrittämiseksi ja samalla jäsenvaltioiden verotusvallan jakamiseksi yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään on otettu erityiset palvelujen suorituspaikkaa koskevat säännökset.¹⁵ Käytännön ongelmien vuoksi pääsääntönä palvelujen verotuksessa on, että palvelujen suorituspaikka ja siten myös verotuspaikka on paikka, johon *palvelujen suorittaja on sijoittautunut*. Tästä on kuitenkin säädetty merkittäviä poikkeuksia määränpäämaa- ja kulutusmaaperiaatteen toteutumiseksi. Näin pyritään tavoitteeseen, ettei kaksinkertaista palvelujen verotusta esiintyisi ja että palvelu verotettaisiin aina jossakin EU:n jäsenvaltiossa.¹⁶ Palvelujen verotuspaikkaa koskevia säännöksiä sovelletaan myös silloin, kun EU:n yhteisen arvonlisäverojärjestelmän piirissä oleva toimija käy kauppaa EU:n ulkopuolisessa maassa tai kolmannella alueella olevan toimijan kanssa.

Poikkeuksina pääsäännöstä säädetään esimerkiksi kiinteistöön liittyvien palvelujen ja kuljetuspalvelujen sekä tiede-, opetus-, kulttuuri-, urheilu- ja viihdepalvelujen suorituspaikasta. Näiden palvelujen osalta verotuspaikaksi on säädetty paikka, jossa nämä *suoritukset tosiasiallisesti tehdään*. Lisäksi eräiden palvelujen osalta, jotka suoritetaan EU:n ulkopuolelle sijoittautuneille vastaanottajille tai muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneille verovelvollisille, verotuspaikka on paikka, jossa *vastaanottajalla on liiketoimintansa* kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu suoritetaan taikka näiden puuttuessa vastaanottajan kotipaikka tai *vastaanottajan pysyvä asuinpaikka*. Tällaisiksi palveluiksi on säädetty esimerkiksi tekijänoikeuksien ja patenttien luovutukset, mainospalvelut, asianajajien ja tilintarkastajien suoritukset sekä automaattinen tietojenkäsittely ja tietojen luovutus. Myös työvoiman vuokraus, direktiivin

¹³ Ks. AVL 26a § ja kuudennen arvonlisäverodirektiivin 28a artikla.

¹⁴ AVL 3a lukuun (26a–26g §) sisältyvät tavarahan yhteisökauppaa koskevat säännökset.

¹⁵ Myös tavaroiden luovutuspaikkaa koskevia säännöksiä on lähinnä sen määrittämiseksi, missä tavara luovutetaan, kun se lähetetään tai kuljetetaan.

¹⁶ Eri asia on se, että eri jäsenvaltioilla saattaa olla erilaisia palveluja koskevia verovapauksia esim. siirtymäsäännöksistä ja myönnettyistä poikkeuksista johtuen.

termein henkilöstön asettaminen käytettäväksi, sekä telepalvelut ja tietyt sähköiset palvelut ovat tällaisia palveluja.

Korkein hallinto-oikeus on julkaistulla päätöksellään KHO 28.8.1998/1611 katsonut, että suomalaisen yhtiön käännöspalveluista ja automaattista tietojenkäsittelyä koskevista palveluista sekä atk-ohjelmien tai -järjestelmien ohjelmointipalveluista, jotka yhtiö luovutti EU:n toisessa jäsenvaltiossa ja EU:n ulkopuolisissa valtioissa oleville yhtiöille ulkomaille oleviin kiinteisiin toimipaikkoihin, ei ollut suoritettava arvonlisäveroa Suomessa.

Tuoreessa Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen (EYT) ratkaisussa C-90/02, *Gummersbach*, oli kysymys työvoiman vuokrausta koskevasta tapauksesta. Saksassa sijaitseva rakennusliike oli palkannut englantilaisia työntekijöitä, jotka yritys sai palvelukseensa englantilaista arvonlisäverotunnistetta käyttävältä yhtiöltä, jolla oli osoite Lontoon lisäksi myös Alankomaissa. Veroviranomaisten selvitysten mukaan englantilaiseen kaupparekisteriin oli merkitty lähes saman niminen yhtiö, jonka kotipaikaksi oli ilmoitettu saksalaisyritykselle lähetettyyn laskuun merkitty Lontoon osoite. Laskuissa ei ollut mainittu arvonlisäveroa, vaan niissä oli maininta nollaverosta. Saksan veroviranomaiset ja korkein arvonlisäveroasioita käsittelevä tuomioistuin, Bundesfinanzhof, päätyivät siihen, että saksalaisyritys oli palvelujen vastaanottajana velvollinen maksamaan arvonlisäveron. Vaikka Bundesfinanzhofin EYT:ltä pyytämä ennakkoratkaisu koskee saksalaisyrityksen vähennysoikeutta ja laskun merkitystä vähennysoikeuden saamiseksi, tapauksesta arvonlisäverolain 68 §:n edellytyksin on tehtävissä se johtopäätös, että arvonlisäverovelvollisen ostama henkilökunnan vuokraus esimerkiksi Virosta Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan tai vastaavaan paikkaan on täällä verotettava tapahtuma.

Arvonlisäveron maksuvelvollisena pidetään siis tiettyjen palvelujen osalta myyjän sijasta ostajaa eli palvelun vastaanottanutta arvonlisäverovelvollista toimijaa. Tällä *käännetyn verovelvollisuuden* mekanismilla verotuspaikaksi saadaan paikka, johon asiakas on sijoittautunut. Näin verotus tapahtuu määränpäämaaperiaatteen mukaisesti ilman, että myyjän tulee sijoittautua tähän maahan. Kun arvonlisäverovelvollinen suorittaa arvonlisäveron käännetyn verovelvollisuuden mekanismin perusteella, samalla verovelvolliselle mahdollistetaan välitön vähennysoikeus, mikäli vähennysoikeuden edellytykset täyttyvät. Käännetty verovelvollisuus ei kuitenkaan lähtökohtaisesti tarkoita sitä, että veronmaksuvelvollisen tulisi olla arvonlisäverovelvollinen ja siten täyttää arvonlisäverovelvolliselle toimijalle säädetyt edellytykset. Toisaalta valvontamahdollisuuksien puuttumisen katsotaan yleensä estävän sen, että myös muu kuin arvonlisäverovelvollinen säädettäisiin veronmaksuvelvolliseksi käännetyn verovelvollisuuden tapauksissa.

Esimerkiksi sähköisessä kaupankäynnissä, jossa tuotteita toimitetaan myös suoraan kuluttajille digitaalisessa muodossa,¹⁷ arvonlisävero suoritetaan käännetyn verovelvollisuuden periaatteiden mukaisesti. Näin myös silloin, kun EU:n ulkopuolelle sijoittautuneet palvelun-

¹⁷ Sähköisillä palveluilla tarkoitetaan esim. verkkosivujen luovuttamista sekä ohjelmien ja laitteistojen etäylläpitoa, ohjelmistojen luovuttamista ja niiden päivitystä, kuvien, kirjoitusten, musiikin, elokuvien ja pelien luovuttamista ja toimittamista sekä etäopetuspalvelujen suorittamista ja vastaavia palveluja.

tarjoajat suorittavat tällaisia palveluja paitsi EU:iin sijoittautuneille arvonlisäverovelvollisille myös ei-arvonlisäverovelvollisille yksityishenkilöille.¹⁸ Siten EU:ssa mahdollistetaan sähköisten tuotteiden verottaminen määränpäämaa- ja kulutusmaaperiaatteen mukaisesti sekä saadaan aikaan EU:iin sijoittautuneiden ja sijoittautumattomien yritysten välinen kilpailullinen tasapaino kansainvälisessä kaupassa ja sisämarkkinakaupassa. Menetelmän käyttöönotto on kuitenkin edellyttänyt EU:iin sijoittautumattomien verovelvollisten suoraan kuluttajille myytävien sähköisten palvelujen osalta erityisjärjestelmän luomista.¹⁹

Kansainvälinen kauppa

Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän näkökulmasta kansainvälinen kauppa tarkoittaa EU:iin sijoittautuneiden toimijoiden ja EU:n ulkopuolelle²⁰ sijoittautuneiden toimijoiden välisiä liiketoimia. Vastaavasti maahantuonnilla tarkoitetaan tavarantoimittajan maahantuontia EU:n alueelle. Määränpäämaaperiaatteen mukaisesti tavaroiden maahantuonnista EU:n alueelle kannetaan arvonlisävero ja tavaroiden vienti EU:n alueelta on vapautettu verosta. Tavaroiden maahantuontiin ja vientiin sekä myös palvelujen vientiin saattaa liittyä lisäksi erityisiä verovapauksia.

Jäsenvaltion näkökulmasta kansainvälinen kauppa jakautuu yhtäältä EU:iin sijoittautuneiden toimijoiden ja EU:n ulkopuolelle sijoittautuneiden toimijoiden väliseen kauppaan ja toisaalta sisämarkkinakauppaan.²¹ Sisämarkkinakaupassa ei tulisiakaan enää puhua hyödykkeiden maahantuonnista ja maasta viennistä vaan niiden lähettämisestä tai kuljetuksesta taikka siirtämisestä jäsenvaltiosta toiseen. Sisämarkkinakaupan säännökset poikkeavat EU:n ulkopuolisen kansainvälisen kaupan säännöksistä. Lisäksi sisämarkkinasäännökset eivät koske ainoastaan rajat ylittävää tavara- ja palvelukauppaa, vaan niiden vaikutus ulottuu myös jäsenvaltioiden sisäiseen tavara- ja palvelukauppaan.

Eurooppaoikeuden vaikutuksista arvonlisäveronormien tulkintaan ja soveltamiseen

Yleisiä huomioita

Ennen EU:iin liittymistä liikevaihtoverotus perustui lähes yksinomaan tavarakaupan verottamiseen.²² Koska EU:n jäsenyys edellytti yhteisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöönottoa ja

¹⁸ Vastaavasti sähköisten palvelujen vienti on määränpäämaaperiaatteen mukaisesti vapautettu verosta.

¹⁹ Ks. tarkemmin laki arvonlisäverolain muuttamisesta 971/2002 ja sen taustalla oleva neuvoston direktiivi 2002/38/EY direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta radio- ja televisiolähetyspalvelujen ja tiettyjen sähköisesti suoritettaviin palveluihin sovellettavien arvonlisäverojärjestelyjen osalta.

²⁰ EU:n ulkopuolisella alueella tarkoitetaan tässä myös arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalan ulkopuolisia kolmansia alueita.

²¹ Ks. myös Esko Linnakangas – Leila Juanto, Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus, s. 128, Helsinki 2004.

²² Ennen AVL:a voimassa olleen liikevaihtoverolain mukaan palvelujen verottaminen oli hyvin poikkeuksellista.

siten myös palvelujen verottamista, palvelujen verottamista koskevat säännökset otettiin 1.6.1994 voimaan tulleen arvonlisäverolakiin. Tämä muutos oli merkittävä. Muutos ei tarkoittanut vain veropohjan laajentumista, vaan myös vähennysoikeuden laajentumista ja samalla hintoihin sisältyvän piilevän arvonlisäveron vähenemistä.²³ Palveluja koskevien säännösten ja vuoden 1995 alusta muiden yhteisen arvonlisäverojärjestelmän vaatimien muutosten lisääminen arvonlisäverolakiin toivat mukanaan uudenlaisia laintulkintaongelmia. Kun yhteisen arvonlisäverojärjestelmä koskee paitsi valtion rajat ylittävien liiketoimien arvonlisäverotusta myös puhtaasti valtion sisäisten liiketoimien verotusta, liittyminen EU:iin oli arvonlisävero-oikeuden kannalta kaiken kaikkiaan huomattavampi muutos kuin mitä ehkä osasimme odottaakaan.

Tulkintaongelmien laajuudesta voi saada jonkinlaisen kuvan myös sen perusteella, kuinka monta KHO arvonlisäverotusta koskevaa päätöstä on vuoden 1995 jälkeen julkaistu. Päätösten määrään vaikuttaa myös arvonlisäverojärjestelmän käyttöönotto.

<i>Vuosi</i>	<i>Julkaistut päätökset, joista vuosikirjapäätöksiä</i>	
1995	44	31
1996	50	21
1997	36	17
1998	26	6
1999	24	11
2000	24	10
2001	32	14
2002	17	8
2003	16	2

Arvonlisäveroasioissa eurooppaoikeuden yleisiin periaatteisiin sekä erityisesti yhteisen arvonlisäverojärjestelmän normeihin ja EYT:n ratkaisuihin vedotaan varsin usein. Tästä syystä myös KHO:n päätöksissä viitataan ja otetaan kantaa näihin kysymyksiin.²⁴ Eurooppaoikeuden vaatimukset otetaan huomioon myös viran puolesta niin pitkälle kuin se on mahdollista oikeudenkäyntiaineiston perusteella. Arvonlisävero-oikeuden alalla on runsaasti EYT:n oikeuskäytäntöä, joka erityisesti sisämarkkinoiden avauduttua 1990-luvulla on lisääntynyt ja samalla syventynyt. EYT:n ratkaisut ulottuvat usein hyvin yksityiskohtaisiin arvonlisävero-oikeudellisiin ongelmiin.

Arvonlisäveroasioiden parissa työskenteleville on vuosien kuluessa käynyt selväksi, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän ja arvonlisäverolain systematiikka ja osin käsitteetkin

²³ Piilevällä verolla tarkoitetaan sitä verorasitusta, joka säädetyn verokannan lisäksi kohdistuu hyödykkeiden hintoihin. Vähennysjärjestelmästä tai muista seikoista johtuen vero voi kertaantua ja siten aiheuttaa edelleenkin piilevää verotusta.

²⁴ Samoin koko maan arvonlisäveroasiat käsittelevän Helsingin hallinto-oikeuden ja keskusverolautakunnan päätöksissä. Myös verovirastojen aktiivisuus näihin kysymyksiin on lisääntymässä.

eroavat toisistaan. Kun otetaan lisäksi huomioon EYT:n oikeuskäytäntö, myös ajattelutavoissa on havaittavissa eroja. Osa eroista on perustavaa laatua olevia. Esimerkkinä tästä voidaan mainita arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalan laajuus ja verovelvollisen käsite. Kun verovelvollisen käsite kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoittaa vain toimijaa, joka luovuttaa tavarahan tai suorittaa palvelun siten, että siitä on suoritettava arvonlisäveroa, niin arvonlisäverolaissa verovelvollinen tarkoittaa pikemminkin veronmaksuvelvollista, jolloin siihen sisältyy myös muun ohella käännetty verovelvollisuus. Vastaavanlaiset ongelmat eivät ole kuitenkaan vieraita vanhojen jäsenvaltioiden lainsäädännössä. Ongelmat eivät myöskään kohdistu ainoastaan kotimaiseen lainsäädäntöön vaan myös yhteiseen arvonlisäverolainsäädäntöön, jossa on jouduttu ja joudutaan tekemään varsin monimutkaisia ratkaisuja arvonlisävero-oikeudellisesti oikean tai edes tyydyttävän yhteisen arvonlisäverolainsäädännön aikaansaamiseksi globalisoituvassa maailmassa.

Eräitä KHO:n ratkaisuja

Merkittävimpänä KHO:n ratkaisuna siltä kannalta, kuinka voimakkaasti eurooppaoikeus on ratkaisun sisältöön vaikuttanut, voidaan pitää vuosikirjaratkaisua *KHO 1996 B 577*. Siinä yhtiön, jonka toimialana oli kiinteistöjen vuokraus ja hallinta, katsottiin aloittaneen liiketoimintansa arvonlisäverovelvollisena jo yhtiön ostaessa vuokraustarkoitukseen hankkimansa liikerakennuksen rakennustyön. Yhtiö voi siten arvonlisäverolain säännösten estämättä kohdistaa vähennykset rakennuskustannuksista suoritettavasta arvonlisäverosta sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana ostettu tavara tai palvelu oli vastaanotettu taikka ostohinta tai sen osa oli maksettu ennen niiden vastaanottamista. Ennakkoratkaisussa edellytettiin, että yhtiö hakeutui verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta ja esitti luotettavan selvityksen kiinteistön tulevasta käytöstä.

KHO perusti päätöksensä kuudennen arvonlisäverodirektiivin verovelvollista koskevaan säännökseen ja sen tulkintaa koskeviin EYT:n ratkaisuihin asioissa 268/83, Rompelman ja C-110/94, Inzo, jotka edellyttivät arvonlisäverolaista poiketen kiinteistönhaltijan verovelvollisuuden ja siihen liittyvän vähennysoikeuden alkavan jo tämän ryhtyessä kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamista valmisteleviin toimenpiteisiin. KHO sivuuttaen arvonlisäverolain säännökset sovelsi suoraan kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännöstä ja sitä koskevaa EYT:n oikeuskäytäntöä.

EU:iin liittymisen jälkeisten ensimmäisten vuosien merkittävänä ratkaisuna voidaan pitää myös vuosikirjaratkaisua *KHO 1996 B 570*. Siinä maatalouden harjoittajan saamaa korvausta sitoutumisesta maidon tuotannosta luopumiseen ei pidetty vastikkeellisena palvelun suoritukseksi, josta oli suoritettava arvonlisäveroa. KHO viittasi EYT:n ratkaisuun asiassa C-215/94, Mohr, jossa oli tulkittu vastaavaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännöstä ja päädytty katsomaan, ettei kysymyksessä ollut yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoittama kulutus eikä siten palvelun suoritus. EYT:n mukaan korvauksen maksamisella pyrittiin yleisen edun nimissä edistämään yhteisön maitomarkkinoiden toimintaa. Korvauksen maksaneet viran-

omaiset eivät saaneet maidontuotannosta luopumiseen sitoutumisesta sellaista hyötyä, jonka johdosta niitä voitaisiin pitää palvelujen kuluttajina. Tapaus määrittää kulutuksen käsitettä²⁵ ja kulutusverona²⁶ pidettävän arvonlisäveron soveltamisalaa.

Arvonlisäverolain soveltamisalaa koskeva ratkaisu on myös vuosikirjapäätös *KHO 2003:93*. Siinä kehittyvien teknologiayritysten konsultointitoimintaa harjoittava yhtiö, joka teki pääomasijoituksia osakepääomasijoituksina ja muina oman pääoman ehtoisina sijoituksina, tarjosi palvelujaan osakkuusyrityksille olemalla mukana hallitustyöskentelyssä ja toiminnan kehittämisessä. Yhtiö ei veloittanut palveluistaan. Palkkio määräytyi osakkuusyritysten arvon kehittymisen kautta. Yhtiö voi myöhemmin myydä omistamansa yhtiöosuudet. KHO viitasi EYT:n ratkaisuihin asioissa C-16/00, *Cibo* ja C-80/95, *Harnas & Helm* sekä määräykseen C-102/00, *Weltgrove* ja totesi, että yhtiö hankki ja hallussapiti toisten yritysten yhtiöosuuksia, mutta ei osallistunut osakkuusyritysten hallintoon siten, että se suorittaisi liiketoimia, joista sen oli suoritettava arvonlisäveroa. Yhtiön toiminta jäi siten arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle. Yhtiötä ei voitu pitää toiminnastaan arvonlisäverovelvollisena eikä sillä ollut siten myöskään oikeutta vähentää hankintoihinsa sisältyvää arvonlisäveroa.

Vuosikirjapäätöksessä *KHO 1998:46* oli kysymys siitä, oliko arvonlisäverolain osittain liiketoimintaan käytettyjä henkilöautoja koskeva vähennysoikeuden rajoitus vastoin kuudennen arvonlisäverodirektiivin yleisiä vähennysoikeutta koskevia säännöksiä vai oikeuttiko direktiivissä oleva erityissäännös, jossa asetetaan neuvostolle velvoite päättää vähennysoikeuden ulkopuolelle jäävistä kustannuksista, pitämään vähennysoikeuden rajoitus voimassa myös muiden kuin liiketoimintaan liittymättömien kustannusten osalta. Neuvosto ei ollut tehnyt direktiivin säännöksessä tarkoitettua päätöstä. KHO viittasi mainittuun direktiivin säännökseen ja sitä koskevaan EYT:n ratkaisuun asiassa C-43/96, komissio vastaan Ranska, jonka mukaan neuvoston annettavaksi tulevat säännökset koskivat myös liiketoimintaan liittyviä kustannuksia ja oikeuttivat pitämään voimassa kansalliset säännökset, jotka rajoittivat arvonlisäveron vähennysoikeutta verovelvollisen elinkeinotoiminnan varsinaisena välineenä olevien kulkuneuvojen osalta. Koska arvonlisäverolain henkilöautojen vähennysoikeuden rajoittamista koskevat säännökset olivat olleet myös muuttumattomina voimassa Suomen EU:n jäseneksi liittymisestä alkaen, KHO katsoi, ettei arvonlisäverolain vähennysoikeuden rajoitus ollut direktiivin yleisten vähennysoikeutta koskevien säännösten vastainen.

Uudemmissa ratkaisuista voidaan vielä mainita vuosikirjapäätös *KHO 2002:13*, joka muutti myynnininedistämiskampanjoissa käytettävien tavarapalkintojen verokohtelua. Aikaisemmin myös KHO:ssa aiemmin voimassa ollutta liikevaihtoveroa tulkittaessa oli vakiintuneesti katsottu, että vastikkeettomasti markkinointikampanjan yhteydessä annetut palkinnot olivat vähennyskelpoisia ja ettei niistä ollut suoritettava oman käytön veroa. Tausta-ajatuksena oli, että

²⁵ Arvonlisäverojärjestelmässä määritellään tavara/tavaran luovuttaminen, mutta palvelu määritellään vain negatiivisesti eli palvelulla/palvelun suorituksella tarkoitetaan kaikkea muuta, mikä ei ole tavara/tavaran luovutus. Näin se, mitä palvelulla tarkoitetaan, saattaa olla vaikeasti määriteltävissä.

²⁶ Ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin 67/227/ETY 2 artiklassa arvonlisävero on määritelty yleiseksi kulutukseen kohdistuvaksi veroksi.

palkinnot tulisivat verotetuiksi osana varsinaisista myyntituotteista suoritettavaa veroa. EYT oli kuitenkin muun ohella asiassa C-48/97, Kuweit Petroleum, katsonut, että verovelvollisen tarpeisiin ja verolliseen liiketoimintaan liittyvän tavarán vastikkeeton luovutus rinnastetaan veron suorittamisvelvollisuuden suhteen tavarán vastikkeelliseen luovutukseen, ellei kysymys ollut vähäarvoisista lahjoista tai näytekappaleista. Näin ollen tavarapalkinnon vastikkeetomasta luovuttamisesta oli suoritettava arvonlisäveroa tavarán omaa käyttöä koskevien säännösten mukaisesti. Merkitystä ei ollut myöskään sillä, olivatko palkinnot yhtiön omia myyntituotteita vai palkinnoksi ostettuja tavaroita.

KHO on monissa muissakin ratkaisuissaan viitannut yhteisen arvonlisäverojärjestelmän säännöksiin ja niitä koskevaan EYT:n oikeuskäytäntöön.²⁷ Näihin kuuluu myös julkisuudessa Siilinin asiana tunnettu ratkaisu KHO 2002:85. Vaikka asia koskee pääasiallisesti autoverotusta, sillä on kytkentä myös arvonlisäverotukseen. Autoverolain ohella arvonlisäverolain 1 §:ssä on nimittäin viittaus autoverolle suoritettavasta arvonlisäverosta ja lisäksi tämä vero on arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoinen. Kun EYT katsoi KHO:lle antamassaan ennakkoratkaisussa asiassa C-101/00, Siilin, että autoverolle suoritettava arvonlisävero ei ole yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoittama arvonlisävero vaan muu vero, tätä veroa ei voida pitää myöskään arvonlisäverolain tarkoittamana arvonlisäverona. Tilanne on muuttunut unionijäsenyyden myötä. Ennen vuotta 1995 tulliviranomaiset kantoivat autoveron ja sille tuolloin liikevaihtoverolain ja 1.6.1994 alkaen arvonlisäverolain mukaan suoritettavan arvonlisäveron, kun auto tuotiin Suomeen. Nykyisin autoverolle suoritettava arvonlisävero suoritetaan autoverolain mukaan, vaikka arvonlisäverolaissa onkin edelleen säännöksiä tästä verosta. KHO viitaten EYT:n ratkaisuun palautti Siilinin asian ja muita tähän ongelmakenttään liittyviä asioita tullipiirille uudelleen käsiteltäviksi. Ongelmakenttään liittyviä valituksia tullipiiriin päätöksistä on tällä hetkellä vireillä Helsingin hallinto-oikeudessa.

Lopuksi

Arvonlisäveroverotuksen kansainvälistymistä voidaan kuvata myös sillä, kuinka paljon komissio on nostanut Suomea vastaan kanteita EYT:ssa tai kuinka monta ennakkoratkaisua suomalaiset tuomioistuimet ovat pyytäneet EYT:lta. Tällä rintamalla kansainvälistyminen ei ole juuri ollut havaittavaa. EYT on tähän mennessä ratkaissut yhden komission Suomea vastaan nostaman kanteen arvonlisäveroasiassa. Se koski Suomen neuvotteleman taiteellisten teosten esittäjien suorittamien palvelujen vapauttamista koskevan siirtymäkauden poikkeussäännöksen tulkintaa. EYT katsoi, että Suomi ei ollut noudattanut kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaisia velvoitteitaan, koska se oli pitänyt voimassa lainsäädännön, jolla vapautetaan arvonlisäverosta sekä taide-esineen tekijän itsensä tai välittäjän välityksellä suoritettaman taide-

²⁷ Ks. esim. Eila Rother, Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus, s. 220 ja 221, 224, 246, 263–266, 299–301, 359–361, 398–403 ja 465, Helsinki 2003.

esineen myynti että tekijän omistaman taide-esineen maahantuonti. Poikkeussäännös ei siten koskenut tavarana pidettävän taide-esineen luovutusta. Ratkaisun seurauksena arvonlisäverolaista kumottiin taide-esineitä koskenut verovapaussäännös.

EYT:n ratkaisemia ennakkoratkaisupyyntöjä, jotka liittyvät myös arvonlisäverotukseen, on kolme. Ensimmäinen ennakkoratkaisupyyntö C-394/97, Heinonen, koski matkustajien henkilökohtaisiin matkatavaroihin sisältyvien tavaroiden maahantuonnin verottomuutta, toinen C-455/98, Salumets, koski väkiviinan maahantuonnin verollisuutta ja kolmas oli edellä mainittu C-101/00, Siilinin asia. KHO on päätöksellään *KHO 16.4.2004/819* pyytänyt EYT:ltä ennakkoratkaisua asiassa, joka koskee pelkästään arvonlisäveroa. Siinä on ensisijaisesti kysymys kuudennen arvonlisäverodirektiivin vähennysten tarkistamista koskevan 20 artiklan tulkinnasta.

Kanteiden ja ennakkoratkaisujen määrä korreloi huonosti käytännössä esiin tulevien eurooppaoikeudellisten tulkinta- ja soveltamistilanteiden kanssa. Tilanne on vastaavanlainen koko EU:n alueella, vaikka ennakkoratkaisupyyntöjä eräistä jäsenvaltioista tehdäänkin suhteellisen paljon. Komissiossa nähdään ongelmana yhteisen arvonlisäverojärjestelmän säännösten erilainen tulkinta. Komission mukaan esimerkiksi palveluja koskevien säännösten tulkinnasta saattaa aiheutua rajat ylittävän palvelukaupan kaksinkertaista verotusta. Koska kaksinkertainen verotus on este palvelujen vapaalle liikkuvuudelle, komissio on tehnyt ehdotukset yhtäältä kuudennen arvonlisäverodirektiivin palvelujen suorituspaikkaa koskevien säännösten muuttamiseksi²⁸ ja toisaalta täytäntöönpanotoimivallan siirtämiseksi siten, että nykyisin arvonlisäverokomitean arvonlisäverodirektiivien soveltamista koskevat tulkintasuositukset vahvistettaisiin neuvoston yksimielisellä päätöksellä oikeudellisesti sitoviksi ja näin varmistettaisiin kuudennen arvonlisäverodirektiivin nykyistä yhdenmukaisempi soveltaminen EU:ssa.²⁹ Viimeksi mainitun ehdotuksen neuvosto on hyväksynyt.³⁰ Palvelujen suorituspaikkaa koskevia asioita on KHO:ssa ollut suhteellisesti ottaen aika vähän.

²⁸ Ehdotus neuvoston direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta KOM(2003) 0822 lopull.

²⁹ Ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta poikkeustoimenpitein toteuttamismenettelyn ja täytäntöönpanotoimivallan siirtämisen osalta KOM(2003) 335 lopull.

³⁰ Neuvoston direktiivi 2004/7/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta poikkeustoimenpiteiden toteuttamismenettelyn ja täytäntöönpanovallan siirtämisen osalta.