

VAASAN YLIOPISTO
KAUPPATIETEELLINEN TIEDEKUNTA
TALOUSOIKEUDEN LAITOS

Saara Parkkali

KANSAINVÄLISEN TAVARAKULJETUKSEN
ARVONLISÄVEROTUS

Taloustieteiden
Pro gradu-
tutkielma

VAASA 2009

SISÄLLYSLUETTELO	sivu
KUVIOLUETTELO	7
LYHENNELUETTELO	9
TIIVISTELMÄ	11
1. JOHDANTO	12
1.1 Tutkimuksen lähtökohdat	12
1.2 Tutkimustehtävä ja sen rajaus	13
1.3 Kuljetusalan yritys	16
1.4 Tutkimuksen jäsentely	16
2. ARVONLISÄVEROJÄRJESTELMÄN OIKEUDELLISET LÄHTÖKOHDAT	18
2.1. Suomen arvonlisäverolaki	18
2.1.1 Arvonlisäveroperiaatteet	20
2.1.2. Verovelvollisuus	22
2.1.3. Käännetty verovelvollisuus ja arvonlisäverotunniste	24
2.1.4. Arvonlisäveron vähennysoikeus	25
2.1.5. Arvonlisäveron ulkomaalaispalautus	29
2.2. Laivausagentuuri	30
2.3. Komissiokauppa	32
3. EU:N ARVONLISÄVEROJÄRJESTELMÄ	36
3.1. EU-oikeuden rakenne	36
3.2. Direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä	38
3.3. Sisämarkkina-alue	40
3.3.1. Yhteisömyynti	41
3.3.2. Yhteisöhankinta	43
3.3.3. Kaukomyynti	45
3.3.4. Yleistä laskumerkintävaatimuksista	47
4. LOGISTIIKKAPALVELUIDEN KANSAINVÄLINEN KAUPPA	50
4.1. Tavarankansainväliset kuljetuspalvelut	50
4.1.1. Kolmikantakauppa	52
4.1.2. Käännetty verovelvollisuus kansainvälisessä kaupassa	54
4.2. Yhteisökuljetukset	55
4.2.1. Maahantuonti	59
4.2.2. Vientikuljetukset	62
4.2.3. Ulkoinen ja sisäinen passitusmenettely	64
4.3. Kuljetusten liitännäispalvelut	66
4.3.1. Lastaus- ja purkupalvelut	67
4.3.2. Huolinta	67

4.3.3. Varastointi	68
4.3.4. Laivanselvitys	72
4.3.5. Alukseen tai sen lastiin kohdistuvat palvelut	72
4.4. Kuljetuskaluston vuokrauspalvelut	75
4.5. Laskumerkintävaatimukset kansainvälisessä kaupassa	77
5. JOHTOPÄÄTÖKSET	80
LÄHDELUETTELO	88
OIKEUSTAPAUSSLUETTELO	94

KUVIOLUETTELO	sivu
Kuvio 1: Esimerkki 4. Yhteisömyyntiä vai vientiä (0 %)	41
Kuvio 2: Esimerkki 5. Yhteisöhankinta	43
Kuvio 3: Esimerkki 6. Kolmikantakauppa	51
Kuvio 4: Esimerkki 7. Yhteisökuljetus	56
Kuvio 5: Esimerkki 8. Muuttokuljetus	57
Kuvio 6: Esimerkki 9. Tavarahan maahantuonti	59
Kuvio 7: Esimerkki 10. Vientikuljetukset	61
Kuvio 8: Esimerkki 11. Varastointi yhteisökuljetuksessa	67
Kuvio 9: Esimerkki 12. Tavarakuljetuspalvelun myyntimaasäännösten muutoksesta	81

LYHENNELUETTELO

alv	arvonlisävero
AVL	Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
EU	Euroopan unioni
ETY	Euroopan talousyhteisö
EY	Euroopan yhteisö
EYTI	Euroopan yhteisöjen tuomioistuin
HE	Hallituksen esitys
HM	Suomen hallitusmuoto
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KVL	Keskusverolautakunta
OECD	Organization For Economic Co-Operation and Development - Taloudellinen kehitys –ja yhteistyöjärjestö
PL	Suomen perustuslaki 11.6.1999/731
Tullilaki	Tullilaki 29.12.1994/1466
YK	Yhdistyneet kansakunnat

VAASAN YLIOPISTO**Kauppätieteellinen tiedekunta**

Tekijä:	Saara Parkkali
Otsikko:	Kansainvälisen tavarakuljetuksen arvonlisäverotus
Ohjaaja:	Sari Hakapää
Tutkinto:	Kauppätieteiden maisteri
Laitos:	Talousoikeuden laitos
Oppiaine:	Talousoikeus
Koulutusohjelma	Verojuridiikka
Aloitusvuosi:	2007
Valmistumisvuosi:	2009

Sivumäärä: 95

TIIVISTELMÄ

Tutkimuksessa tutkitaan kansainvälisiä tavarakuljetuksia harjoittavan suomalaisen yrityksen arvonlisäverokäytäntöä ja selvennetään sen yleisimmät sovellustilanteet. Jotta sovellustilanteita on mahdollista ymmärtää paremmin, tulee tuntea sen takana vaikuttava lainsäädäntö. Tämän takia tutkimuksen alussa määritetään Suomen kansallisen arvonlisäverolain ja Euroopan yhteisön arvonlisäverodirektiivin välinen suhde, ja vasta tämän jälkeen perehdytään syvällisemmin logistiikkapalveluiden verotuskäytäntöön. Tutkimusta on havainnollistettu käytännönesimerkein ja kuvion, jotka antavat selkeän kuvan muuten melko hankalastakin lainsäädännöstä.

Kansainvälisten tavarakuljetusten arvonlisäverotus on sovellusalaltaan hyvin laaja ja vaikeaselkoinen, sillä jokainen kuljetustapahtuma on aina yksilöllinen. EU-alueen lainsäädäntöä on pyritty selkeyttämään yksinkertaistamalla yleisimpiä kaupankäyntitilanteita, mutta muun muassa kuljetusketjun sisältämät lisäpalvelut tulee silti tulkita omana verotustapahtumana. Odotettu direktiivi uudistus astuu voimaan vuoden 2010 alusta muuttaen merkittävästi kansainvälisen kaupan pääsääntöjä. Tutkimus perustuu pitkälti vallitsevaan lainsäädäntöön, mutta tulevien muutoksien vaikutuksia tutkitaan lisäksi uudistuvien direktiivien ja hallituksen esitysten pohjalta.

Tutkimuksen huomionarvoisena tuloksena mainittakoon arvonlisäveron merkittävä rooli yritysten taloudelliseen asemaan ja sitä kautta kilpailukyvyn lisäksi kannattavuuteen. Liiketoiminnan kansainvälinen luonne edellyttää yritykseltä laajaa tietopohjaa kauppakumppanivaltion arvonlisäverojärjestelmästä ja muusta liiketoimintaa velvoittavasta lainsäädännöstä. Huolellisella arvonlisäverosuunnittelulla ja ennakoinnilla on mahdollista välttyä huomattaviltakin kustannusvaikutuksilta.

AVAINSANAT: Arvonlisävero, Euroopan unioni, kansainvälinen tavarakuljetus.

1. JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen lähtökohdat

Euroopan unionin jäsenvaltioiden yhteisen arvonlisäverojärjestelmän ensimmäinen direktiivi tiivistää järjestelmän peruseriaatteen:

Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (alv), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.

Arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta, josta on vähennetty veron muodostavista osista suoraan kannetun arvonlisäveron määrä.¹ Unionin yhteinen arvonlisäverodirektiivi on käytössä kaikissa EU-valtioissa ja sen tarkoituksena on harmonisoinnin lisäksi selkiyttää verotuskäytäntöä ja luoda koko alueen kattava järjestelmä. EU:n jäsenvaltiot ovat sitoutuneet toteuttamaan direktiivin sisällön maan lainsäädännössä, mutta jokainen valtio saa itse valita millä keinoin saattaa direktiivin osaksi kansallista lainsäädäntöä. Näin direktiivi on ikään kuin toimintaohje lainsäätäjille.² Suomessa kansainvälinen velvoite on saatettava erikseen voimaan osaksi valtiosisäistä oikeusjärjestelmää, jotta velvoitteen voimassaolon ja soveltamisen edellytykset täytyisivät. Euroopan unionin asetukset ovat sitä vastoin suoraan voimassa olevaa oikeutta, eikä niitä tarvitse saattaa erikseen voimaan kansallisessa eli valtiosisäisessä lainsäädännössä.³

Suomen arvonlisäverolaki (AVL) tuli voimaan kesäkuussa 1994. Aikaisemmin sovellettu liikevaihtoverojärjestelmän veropohja oli suppea ja vähennysoikeudet rajoitetut, mikä aiheutti piilevää ja kertaantuvaa veroa. Uuden järjestelmän myötä veropohjaa ja vähennysoikeutta laajennettiin ja neutraalisuutta parannettiin. Uuteen järjestelmään siirtymistä edesauttoivat kansainvälisten markkinoiden kasvusta aiheutuva paine parantaa valtion kilpailukykyä. Arvonlisäverolaki on kokenut lukuisia muutoksia, joista suurin koski Suomen liittymistä Euroopan unioniin vuonna 1995. Tällöin Euroopan yhteisön direktiivin saattaminen voimaan osaksi Suomen lainsäädäntöä, pakotti yhtenäistämään Suomen lakia muun muassa

¹ Rother 2003: 1.

² Hollo 2009: 57.

³ Ojanen 2009: 70–72; Äärilä & Nyrhinen 2005: 25–26.

silloisten kansallisten ulkomaankaupan arvonlisäverolainsäädännön osalta.⁴ Seuraavat merkittävät muutokset arvonlisäverolakiin astuvat voimaan vuoden 2010 alusta, jolloin verotuskäytäntöä tullaan muuttamaan laajasti niin valtiosisäisellä kuin unionitasolla. Kansallisella tasolla otetaan käyttöön verotilimenettely hallituksen esityksen mukaisesti, joka koskee verojen ilmoittamista, maksamista ja palauttamista. Järjestelmä on pitkälti arvonlisäverovetoinen.⁵ Unionin tasolla merkittävin muutos koskee arvonlisäverodirektiivin myyntimaasäännöksiä.⁶

Kansainvälisiä tavarankuljetuksia liiketoimenaan harjoittavan yrityksen tulee huomioida toimintaa koskevat säännökset sekä niiden vaikutusalue. Ulkomaankaupan arvonlisäverojärjestelmä on hyvin vaikeaselkoinen johtuen säännösten jakautumisesta yhteisökauppaan ja unionin ulkopuolisten maiden, eli kolmansien maiden kanssa käytävään kauppaan. Kolmansia maita ovat Euroopan ulkopuoliset valtiot sekä valtiot, jotka sijaitsevat Euroopassa, mutta eivät ole EU:n jäsenvaltioita, esimerkiksi Norja ja Sveitsi. Vaikeaselkoisuutta lisäävät myös tavara- ja palvelukaupan eri tulkinta- ja sovellutussäännökset.⁷ Näiden kauppatilanteiden pääsäännöt tulevat yhtenäistymään vuoden 2010 alusta voimaan tulevien direktiivimuutosten myötä. Lisäksi käännettyä verovelvollisuutta ja rekisteröitymisvelvollisuutta koskevat vielä omat säännöksensä sekä säännösten lukuisat muut poikkeustapaukset. Jotta yrityksen liiketoiminta olisi joustavaa ja tehokasta, tulee ulkomaankaupan arvonlisäverojärjestelmän säännökset ja poikkeukset tuntea ja osata niiden soveltamisala. Omat haasteensa kansainväliseen kaupankäyntiin tuovat muuttuvat markkinatilanteet ja sen seurauksena vuoden 2008 lopussa alkaneen globaalin taantumun vaikutukset.

1.2 Tutkimustehtävä ja sen rajaus

Tutkimuksen on tarkoitus selvittää suomalaisen kansainvälisiä tavarankuljetuspalveluja myyvän yrityksen arvonlisäverotusta voimassa olevan arvonlisäverolain pohjalta. Kansainvälisillä tavarankuljetuksilla tarkoitetaan tuonti- ja vientikuljetuksia Suomen ja Euroopan unionin tai sen ulkopuolisten valtioiden eli kolmansien maiden välillä. Ulkomaankauppa

⁴ Äärilä ym. 2005: 23–26.

⁵ Mäkelä 2009: 3-4; HE 221/2008 vp.

⁶ Neuvoston direktiivi 2008/8/EY.

⁷ Äärilä ym. 2005: 401–403.

käsittää tavarakuljetuksen lisäksi myös sen liitännäispalvelut huolinnan, ahtauksen- ja terminaalipalvelut. Tässä yhteydessä tavarakuljetuksiin luetaan myös kansainvälinen muutto- palvelu, joka lukeutuu yrityksen ydintoimintoihin. Tutkimuksessa esitetyt kuljetustapahtumat ovat melko pelkistettyjä tilanteita, vaikka todellisuudessa niihin liittyykin monta muuttuvaa elementtiä. Läpi tutkimuksen tavarakuljetustapahtumia tarkastellaan yleisinä konttikuljetuksina, eikä niiden tarkempaa tyyppimääritelmää ole tarpeen selvittää. Käytännössä kuljetusmuodon valinnalla on vaikutuksia kuljetuksen kokonaiskustannuksiin, mutta tutkimuksen kannalta tärkeintä on saada kokonaiskäsitys kuljetustapahtumasta ja sen verotuksen muodostumisesta. Selventämällä yksinkertaiset kuljetustyyppitilanteet saadaan hyvä tietopohja alan verotuskäytännölle. Tutkimuksen ulkopuolelle rajataan myös laaja perehtyminen tullin toimintaan, vaikka aihe sinänsä onkin mielenkiintoinen. Tullin toimintaa tutkitaan pienessä mittakaavassa vienti- ja tuontikuljetusten yhteydessä. Tutkimus on rajattu kuljetusalan konsernin emoyhtiön liikenteeseen Euroopan unionissa ja kolmansissa maissa, eli Euroopan unioniin kuulumattomien valtioiden välillä.

Tutkimuksen pääpaino on Suomen kansallisen arvonlisäverojärjestelmän ja unionin alueen yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yhteen sovittamisella ja sen vaikutuksilla Suomen ja EU-jäsenvaltioiden välisten tavarakuljetusten arvonlisäverotukseen. Tämän lisäksi selvitetään tuonti- ja vientikuljetuksien arvonlisäverokohtelu Suomen ja Euroopan unioniin kuulumattomien valtioiden sekä kolmansien maiden välillä. Tutkimuksen teemaa tarkastellaan kuljetuspalveluja myyvän yrityksen näkökulmasta ja asetelman vaikutuksesta muodostunutta agenttuuri ja komissiokaupan arvonlisäverovelvollisuutta ja verotuskäytäntöä.

Tutkimus on lainopillinen eli oikeusdogmaattinen tutkimus, jonka tarkoituksena on selvittää voimassa olevan lainsäädännön sisältö muun oikeuslähteaineiston tukemana. Oikeuslähteillä tarkoitetaan niitä velvoittavia lähteitä, jotka toimivat tekijöinä oikeudellista ratkaisua etsiessä. Nämä velvoittavat oikeuslähteet voidaan jakaa kolmeen ryhmään; vahvasti ja heikosti velvoittavien lisäksi sallittuihin oikeuslähteisiin. Oikeuslähteen vahva velvoittavuus merkitsee lähteen ehdotonta noudatettavuutta rangaistuksen uhalla. Kansallisella tasolla vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä on muun muassa perustuslaki ja niin sanottu tavallinen laki sekä asetukset ja muut alemmanasteiset säädökset. Myös tavanomainen oikeus eli maantapa on velvoittavaa. Maantavalla tarkoitetaan tapaa, joka on yleisesti hyväksytty ja vakiintunut käytäntö. Suomen liittyessä unionin jäsenvaltioksi on tämän jälkeen vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin lisäksi luettava Euroopan yhteisöjen perustamissopimukset,

Euroopan neuvoston ihmisoikeussopimus, sekä yhteisön toimielinten antamat direktiivit, asetukset ja päätökset. Lisäksi velvoittavia oikeuslähteitä ovat Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen soveltamisratkaisut. Näillä edellä mainituilla oikeuslähteillä on etusija kansallisiin oikeuslähteisiin verrattuna.⁸

Heikosti velvoittava oikeuslähde taas ei ole niin ehdoton, että sen noudattamatta jättäminen aiheuttaisi sanktion. Näitä oikeuslähteitä ovat muun muassa tuomioistuinten ennakkopäätökset sekä lainvalmisteluaineisto. Lain esityöt, esimerkiksi hallituksen esitykset, antavat mahdollisuuden perehtyä taustalla olevaan lainsäätäjän tarkoitukseen. Tuomioistuinten ennakkopäätökset sitä vastoin linjaavat voimassa olevan oikeuden ennakoitavuutta ja yhdenvertaisuutta sekä yhdenmukaistavat sovellettavaa oikeutta. Sallittuihin oikeuslähteisiin luetaan muun muassa oikeuskirjallisuus sekä oikeushistoria. Sallittuja oikeuslähteitä sovelletaan vain kun tulkintaratkaisuun ei päästä vahvasti tai heikosti velvoittavien oikeuslähteiden avulla. Tutkimuksessa on lisäksi käytetty muuta oikeuslähdeaineistoa, esimerkiksi asiantuntija-artikkeleita sekä muuta tutkimusaineistoa. Näitä lähteitä ei kuitenkaan lueta kuuluvaksi virallisiin oikeuslähteisiin.⁹

Tutkimuksen tulkintatehtävän kannalta keskeisin rooli on kansallisella tasolla Suomen arvonlisäverolailla ja unionitasolla Euroopan yhteisön arvonlisäverodirektiivillä. Näiden lisäksi tuomioistuinten, erityisesti korkeimman hallinto-oikeuden sekä keskusverolautakunnan, ennakkopäätöksillä on merkittävä rooli. Tulkintatehtävän lisäksi lainopillinen tutkimus systematisoi tulkintatehtävää, eli tavoittelee tutkimukselle lisäarvoa lähdemateriaalin pohjalta.¹⁰ Johtavat verotusperiaatteet, alue-, alkuperämaa-, määränpäämaa- ja kulutusmaaperiaate, ovat tärkeässä osassa kansainvälisessä arvonlisäverotuksen sovellustilanteissa.

Tutkimuksessa on tarkoitus tutkia unionin ja Suomen kansallisen verojärjestelmän tulkinta- ja soveltamiskäytännön vaikutuksia, ei kyseisen järjestelmän hyvyttä tai järkevyyttä. Myös lainsäädäntöä tarkastellaan vain voimassa olevana oikeutena. Tutkimus ei pureudu normien syntyperusteisiin tai täytäntöönpanoon. Tuomioistuinten ennakkoratkaisut ovat viitoittaneet tavarankuljetuksen ja sen liitännäispalveluiden arvonlisäverokäytäntöä ja niiden käyttö havainnollistaa palveluiden arvonlisäverojärjestelmän rakennetta.

⁸ Ojanen 2009: 70–72.

⁹ Rother 2003: 36–46.

¹⁰ Myrsky 2002: 31.

1.3 Kuljetusalan yritys

Tässä tutkimuksessa on otettu huomioon suomalaisen muutto- ja merenkulkuliiketoimintaa harjoittavan konsernin näkökulma ja tiedontarpeet.

Kuljetusalan yritys on perheyritys, jonka ydintoimintaan lukeutuvat kaksi pääsektoria: kansainväliset kuljetukset, sisältäen merenkulun, rahtauksen ja huolinnan, sekä muuttokuljetukset, johon kuuluvat kotimaan yksityis- ja yritysmuutot sekä ulkomaan muutot. Pitkäaikainen yhteistyö varustamoiden ja muiden yhteistyökumppaneiden kanssa mahdollistaa ammattitaitoisen palvelun maailmanlaajuisesti. Kuljetusalan konserniin kuuluu emoyhtiön lisäksi kaksi tytäryhtiötä, joiden vastuualueet ovat maantieteellisesti jaettu alueittain. Vuoden 2008 alusta lähtien konserni on keskittänyt logistiikkapalvelunsa yhteen yksikköön. Yhtiö edustaa monia linjamerenkulkua harjoittavia varustamoja Suomessa ja harjoittaa näin vienti- että tuontimerikuljetuksia käytännössä globaalilla tasolla. Muutto-osasto toimii maailmanlaajuisesti yhteistyössä agenttiverkostonsa kanssa.

1.4 Tutkimuksen jäsentely

Tutkimuksen johdannossa esitetään käsiteltävän tutkimuksen aihealue pääpiirteittäin, sekä selvennetään tutkimuksen kulkuprosessia. Luvussa selvitetään lukijalle tutkimuksen lähdeaineiston ja muun hyödynnettävän oikeusaineiston sekä niiden merkityksen tutkimuksessa. Toisessa luvussa selvitetään arvonlisäverojärjestelmän oikeudelliset lähtökohdat Suomessa, ja määritetään arvonlisäverotuksen keskeisintä terminologiaa tavarankuljetuspalveluja myyvän yrityksen näkökulmasta. Luvussa on tarkoituksena lisäksi valottaa tärkeimmät veroperiaatteet, sekä elinkeinotoiminnan kannalta keskeisimmät määritelmät Suomen lain pohjalta. Luvussa kolme käydään läpi EU-oikeutta ja EU:n arvonlisäverojärjestelmää. Suurin painoarvo on vuonna 2007 voimaan tulleella EU-direktiivillä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä¹¹ eli entisellä niin sanotulla kuudennella arvonlisäverodirektiivillä¹². Tämä direktiivi sisältää periaatteessa kaikki arvonlisäverojärjestelmän velvoittavat säännökset sekä myös osan menettelysäännöksistä,

¹¹ 2006/112/EY.

¹² 77/388/ETY.

jotka ovat jäsenvaltioiden vapaaehtoisesti järjestettävissä. Luvussa selvitetään myös yhteisökaupan (yhteisömyynnin- ja hankinnan) arvonlisäverotusta yleisemmin sekä kaukomyynnin säännöksiä. Luvussa tutkitaan myös pääpiirteisesti EU-alueella harmonisoituja laskumerkintävaatimuksia. Kansainvälinen kaupankäyntitilanne asettaa lisäksi omat merkintävaatimukset muun muassa laskuille ja muille asiakirjoille, ja näihin syvennyttään tarkemmin luvussa neljä.

Neljännessä luvussa käsitellään logistiikkapalveluiden kansainvälistä kauppaa tarkemmin sekä EU-alueella että sen ulkopuolella. Jälkimmäinen käsittää tuonti- ja vientikuljetukset ei-unionimaihin. Luvussa selvitetään myös laajasti kuljetusten liitännäispalveluiden ja kuljetuskalustonvuokrauksen arvonlisäverokohtelun. Logistiikkapalveluiden arvonlisäverokohtelua valotetaan tuomioistuinten ennakkoratkaisuilla ja pureudutaan tavanomaisiin kansainvälisiin kaupankäyntitilanteisiin. Viimeinen luku kokoaa keskeisimmät näkökohdat tutkimuksesta, analysoi arvonlisäverotuksen vaikutusta yrityksen kilpailukykyyn ja markkina-asemaan sekä verosuunnittelun tarpeellisuutta. Luvussa myös selvitetään tulevien merkittävien muutosten vaikutus verotuskäytäntöön. Läpi tutkimuksen on aihealuetta havainnollistettu kansallisen ja yhteisön tuomioistuinten ratkaisuille ja perusteltu niiden pohjalta vallitsevaa verotuskäytäntöä. Lisäksi tutkimusta havainnollistetaan kuljetusalan yrityksen näkökulmasta katsottuna oleellisin esimerkein.

2. ARVONLISÄVEROJÄRJESTELMÄN OIKEUDELLISET LÄHTÖKOHDAT

2.1. Suomen arvonlisäverolaki

Suomen ensimmäinen arvonlisäverojärjestelmän kaltainen liikevaihtoverojärjestelmä tuli voimaan vuonna 1964. Liikevaihtoverojärjestelmä sisälsi vain tavarahan verotuksen ja vasta useiden muutosten jälkeen vuonna 1994 voimaan astunut arvonlisäverojärjestelmä sisälsi sekä tavarahan että palvelun verotuksen. Liittyminen Euroopan unioniin vuonna 1995 edellytti saattamaan unionin alueen arvonlisäverojärjestelmän osaksi valtiosisäistä lainsäädäntöä, mikä aiheutti lukuisia muutoksia Suomen arvonlisäverolakiin. Seurauksena EU:n velvoittavasta oikeusjärjestelmästä, Suomen lainsäädäntö ei saa olla ristiriidassa direktiivien säännösten kanssa. Suomi sai liittymisneuvotteluissa väliaikaisen oikeuden poiketa direktiivin säännöksistä muun muassa vesialusten nollaverokannan ja esiintyvien taitelijoiden palkkioiden verottomuuden suhteen.¹³ Arvonlisäverolakiin vaikutti myös vuonna 1995 voimaan astunut perusoikeusuudistus sekä vuoden 2000 uusi Suomen perustuslaki (PL). Uuden perustuslain 81§:n (entinen HM 61§) vero-oikeuden legaliteettiperiaate määrittää verosta säädettävän lailla. Tämä perussäädös sisältää säännöksen verovelvollisuudesta, veron suuruudesta sekä verovelvollisen oikeusturvasta.¹⁴ Vero-oikeuden fiskaaliset tavoitteet ja velvollisuudet sekä oleellinen merkitys valtiontalouteen, ovat osaltaan vaikuttaneet tämän säännöksen muuttumattomuuteen, ja sen painottamiseen veronluonteen lainalaisuudesta ja lainsidonnaisuudesta. Arvonlisäverolain pohjana toimivat perustuslain asettamat säädökset, ja sovelletustilanteissa laki ei saa olla ristiriidassa perustuslain kanssa. Arvonlisäverolla on yleisesti hyväksyttyjä, sille ominaisia peruseriaatteita ja nämä periaatteet ovat osa normatiivista vero-oikeutta.¹⁵

Yhtenä peruseriaatteena voidaan pitää arvonlisäveron luonnetta yleisenä kulutusverona. Se on maailmanlaajuisesti sovellettu järjestelmä ja OECD-jäsenmaista vain Yhdysvallat ei sovelle mitään vastaavaa kulutusverotusta. Kulutusverolla käsitteenä tarkoitetaan tavaroiden ja palveluiden kuluttamiseen kohdistuvaa verotusta.¹⁶ Arvonlisäverojärjestelmä

¹³ Äärilä ym. 2005: 25–26.

¹⁴ Rother 2003: 22–24.

¹⁵ Äärilä ym. 2005: 23–28; Rother 2003: 27.

¹⁶ Äärilä ym. 2005: 23–28; Rother 2003: 27.

muodostaa yhdenmukaisen, hallinnoltaan yksinkertaisen sekä fiskaalisesti tehokkaan kulu-
tusverojärjestelmän. Lisäksi arvonlisäveron kansainvälinen luonne mahdollistaa sen sovel-
tamisen kansainväliseen kaupankäyntiin. EU-alueella on käytössä yhteinen arvonlisävero-
järjestelmä, joka harmonisoi jäsenvaltioiden välistä kaupankäyntiä. Vaikka jokaisella jäsen-
valtiolla on yhteisestä verojärjestelmästä huolimatta oikeus päättää valtion sisäisestä alv-
kannastaan, on markkinoiden vääristyminen estetty palauttamalla arvonlisävero kansainvä-
lisessä vaihdannassa hyödykkeen viejälle.¹⁷

Arvonlisävero on kulutusveron lisäksi luonteeltaan välillinen vero. Tämä tarkoittaa veron
tilityksen vaihteellisuutta siten, että myyjäyrietykset lisäävät tuotteisiinsa kuluttajien maksa-
van veron ja yritys tilittää veron kuluttajien puolesta valtiolle.¹⁸ Arvonlisäveroa tulee suorit-
taa vaihdannan jokaisessa vaiheessa, mutta sen kertaantuminen on estetty vähennysoikeu-
den avulla. Näin kuluttajan ostama tuote ei sisällä tuottajan ja jälleenmyyjän suorittamaa
arvonlisäveroa, vaan ainoastaan verokannan osoittaman veron määrän. Valtio sen sijaan saa
verotuloa vaihdannan jokaisesta vaiheesta. Sovellettava verokanta määrää veron suuruuden
ja sen tulee olla sama sekä tavaroille että palveluille. Unionin toimielimet ovat määränneet
tämän prosenttiosuuden oltava vähintään 15 %. Suomessa yleinen verokanta on 22 %,
mutta tämän ohella sovelletaan myös alempia verokantoja. Alempaa 17 %:n verokantaa so-
velletaan elintarvikkeiden ja rehujen myyntiin, ja 8 %:n verokantaa AVL 85a §:n tarkoitta-
miin tavaroihin ja palveluihin. Myynti voi olla myös verotonta eli niin sanotun
nollaverokannan alaista.¹⁹ ²⁰ Elintarvikkeisiin sovellettavaa alempaa 17 %:n verokantaa
tullaan laskemaan hallituksen esityksen mukaisesti 12 %:iin 1.10.2009 lähtien.²¹ Myös
muita muutoksia on suunnitteilla. Hallitus pääsi viimein yksimielisyyteen
arvonlisäverokantojen nostamisesta elokuussa 2009 pidetyssä budjettiriihessä, jossa
sovittiin vuoden 2010 budjetista. Tarkoituksena on nostaa arvonlisäverokantoja heinäkuusta
2010 lähtien prosenttiyksikön verran siten, että yleinen 22 %:n verokanta nousee 23 %:in,
alempi 12 % 13 %:in ja 8 %:n verokanta 9 %:in. Näillä toimilla on tarkoitus elvyttävää
Suomen taloutta ja minimoida taantumun vaikutuksia.

¹⁷ Rauhanen 2001: 1; Äärilä 2005: 168.

¹⁸ Äärilä ym. 2005: 27; Rother 2003: 48–49.

¹⁹ Äärilä ym. 2005: 168–169.

²⁰ Ks. KHO:1995-B565.

²¹ HE 114/2008 vp: 1.

AVL 1 § määrittää yleisen soveltamisalan, josta tulee lain mukaan suorittaa arvonlisäveroa valtiolle. Kansainvälistä tavarakuljetusta verotettaessa tulee huomioida arvonlisäverolain aineellinen ja alueellinen soveltamisala. Kulutusvero-ominaisuuden ja välillisen veroluonteeseen lisäksi arvonlisäveron peruseriaatteita on neutraliteettiperiaate. Hallitus esitti esityksessään arvonlisäverojärjestelmän olevan ”*teoreettiselta perusrakenteeltaan neutraali*”.²² Tämä tarkoittaa sitä, että arvonlisäverotus ei vaikuta hyödykkeiden suhteellisiin hintoihin eikä vääristä talousjärjestelmän päätöksentekoa. Neutraliteettiperiaatteen tarkoituksena on verovelvollisten yhdenvertainen kohtelu.²³

Käsitteellä *Suomi* tarkoitetaan AVL 1a §:n Euroopan unionin lainsäädännön mukaista Suomen arvonlisäveroaluetta ja Ahvenanmaan maakuntaa sekä käsitteellä *ulkomaat* kaikkia muita alueita. *Jäsenvaltiolla* ja *Unionilla* tarkoitetaan Euroopan unionin lainsäädännön mukaista jäsenvaltioiden ja yhteisön arvonlisäveroaluetta. Yhteisön arvonlisäveroalueella sovelletaan yhteisön harmonisoitua yhteisölainsäädäntöä, joka on ratifioitu osaksi jäsenvaltioiden kansallisia arvonlisäverolakeja. EU:n lainsäädännön yhteisön arvonlisäveroalueen ulkopuolelle on kuitenkin jätetty eräät alueet, muun muassa Espanjan Kanariasaaret ja Ahvenanmaa. Näillä alueilla sovelletaan yleisiä tullaussäännöksiä.²⁴

2.1.1 Arvonlisäveroperiaatteet

EU-jäsenvaltioiden väliltä poistetut tullimuodollisuudet vuonna 1993, poistivat tavaroiden lähtövaltioissa suoritettavan tuonti- ja vientitullauksen. Uuden järjestelmän perustarkoituksena oli turvata ihmisten, tavaroiden ja pääoman vapaa liikkuminen jäsenvaltioiden välillä. Seurauksena tästä jäsenvaltioiden tuli ratkaista arvonlisäverokäytäntö yhteisökaupassa, sillä periaate, jonka mukaan arvonlisäverotulot kuuluvat tavaroita kuluttavalle valtiolle, oli pysynyt muuttumattomana.²⁵ Tällä hetkellä EU:lla on käytössä siirtymävaiheen järjestelmä, missä sovelletaan yhteisökaupansääntöjä sekä alkuperämaa- että määränpäämaaperiaatetta. Järjestelmän tuli olla käytössä vain hetken, mutta käytännön ongelmien vuoksi yhteisökaupassa on kuitenkin omaksuttu kahden periaatteen yhdistelmä ja täten väliaikaiseksi tarkoitettu järjestelmä on ollut käytössä jo suunniteltua pidempään. Väliaikaiseen järjestelyyn on viimein löydetty yksinkertaisempi ratkaisu ja järjestelmään onkin tulossa merkittäviä muu-

²² HE 88/1993 vp: 20.

²³ Rother 2003: 51,55; Äärilä ym. 2005: 24–25.

²⁴ Kallio ym. 2007: 33–34.

²⁵ Äärilä ym. 2005: 260.

toksia Euroopan neuvoston vahvistamien direktiivien seurauksena.²⁶ Nämä direktiivit tulevat syrjäyttämään nykyisen käytössä olevan järjestelmän ja lopulliseksi kaavailtu arvonlisäveromenetelmä saadaan viimein käyttöön. Muutokset koskevat arvonlisäverodirektiivin myyntimaasäännöksiä sekä ulkomaalaispalautusjärjestelmää ja direktiivit astuvat voimaan porrastetusti vuoden 2010 alusta alkaen vuoteen 2015 mennessä. Muutoksia ja niiden seurauksia selvitetään tarkemmin tutkimuksen edetessä.

Jokaisella jäsenvaltiolla on oikeus sisäisessä lainsäädännössään säätää se periaate, jota valtio soveltaa arvonlisäverotuksessaan. Nämä periaatteet ovat yleisesti hyväksytyjä ja luovat pohjan järjestelmälle sekä tukevat sen soveltamisalaa.²⁷ Seuraavassa selvennetään neljän hyväksytyn peruseriaatteen rakennetta.

Alueperiaatteella, eli *territoriaaliperiaatteella* tarkoitetaan kansainvälisessä arvonlisäverotuksessa jokaisen valtion omaa autonomista arvonlisäverojärjestelmää, joka perustuu riippumattomaan verotusvaltaan. Siinä on kuitenkin huomattavissa yhtymäkohtia kansainväliseen verojärjestelmään.²⁸ Kansallisen arvonlisäverojärjestelmän tasolla tämä tarkoittaa Suomessa liiketoimintamuodossa tapahtuvan palvelun tai tavaran myynnistä suoritettavaa arvonlisäveroa AVL 1.1 § kohdan mukaisesti. Suomessa tapahtuva myynti käsittää Suomen valtion maantieteellisellä alueella tapahtuneen myynnin AVL 5 luvun säännöksiensä mukaisesti. Suomessa tapahtuva myynti on usein arvonlisäveronalaista. Tähän tekevät poikkeuksen eräät kansainvälisen kaupan erityistilanteet. Arvonlisävero-oikeutta koskevat poikkeukset eivät yleensä sisälly maiden välisiin verosopimuksiin, joten alueperiaatteesta voidaan poiketa soveltamalla alkuperämaa- tai määränpäämaaperiaatetta.²⁹

Alkuperämaaperiaatetta noudattaessa hyödykkeen arvonlisävero tilitetään maassa, josta se ostetaan. Periaatetta sovelletaan kotimaan myynnissä, myös silloin kun hyödyke myydään myyjän kotimaahan tai myynti tapahtuu toiseen yhteisömaahan. Näin ollen vienti on arvonlisäveronalaista ja tuonti on vapautettu arvonlisäverosta. Periaatteen mukaisesti, että ostajan tehdessä kauppaa toisessa yhteisömaassa olevan myyjän kanssa, voi ostaja maansa arvonlisäverotunnusta hyödyntämällä vähentää myyjän veloittaman, ja myyjän toiselle jäsenvaltiolle tilittämän veron samoin kuin vähennys tehtäisiin kotimaan ostoihin sisältyvästä ve-

²⁶ 2008/8/EY, 2008/9/EY.

²⁷ Rother 2003: 13–14.

²⁸ Rother 2003: 15.

²⁹ Rother 2003: 15,67; Äärilä 2005: 261–262; Nieminen, Anttila & Äärilä 2009.

rosta.³⁰ Alkuperämaaperiaatteen sovellusala on laaja, mutta pääsääntöisesti sitä käytetään toisessa yhteisömaassa olevan ei-verovelvollisen ostajan kanssa käytäessä kauppaa. Näin ollen verontilitys menee säännöksiin mukaan ja myyjä tilittää oman maansa verokannan suuruisen määrän. Merkittävän poikkeuksen tähän tekee muun muassa kaukomyynti.

EU-alueen väliaikaiseksi suunniteltu arvonlisäverojärjestelmä perustuu pääasiallisesti määränpäämaaperiaatteeseen.³¹ *Määränpäämaaperiaatteen* mukaisesti arvonlisävero suoritetaan tavarantoimittajan määränpäässä. Periaate on samankaltainen tullausjärjestelmän kanssa, mutta tullien sijaan arvonlisävero maksetaan hyödykkeen ostavalle yritykselle. Pääsääntöisesti määränpäämaaperiaatetta sovelletaan vain verovelvollisten yritysten välisiin kaappoihin.³² Näin ollen yhteisömyynti on verotonta ja yhteisöhankinta myös käytännössä verosta vapautettua, sillä suoritettava vero on useimmiten ostajalle vähennyskelpoista. Maksuvelvollisuus syntyy, mikäli osto ei tapahdu verollista liiketoimintaa varten. Tavaroiden siirtoon maasta toiseen sovelletaan yleisesti määränpäämaaperiaatetta.³³ Poikkeuksen periaatteen sovellusalaan tekevät kaukomyynti ja uusien kuljetusvälineiden hankinta. Edellisessä tapauksessa viitataan AVL 26c §:n ja jälkimmäisessä AVL 63a ja b §:n säännöksiin.

Kulutusmaaperiaate on hyvin lähellä määränpäämaaperiaatetta. Erona näille kahdelle on kulutusmaaperiaatteen soveltaminen erityisesti tavarakauppaan. Periaatetta käytettäessä viejää vapautuu tavarantoimittajan arvonlisäverosta, joko säätämällä viennin verottamaksi tai palauttamalla jo maksetun arvonlisäveron. Näin ollen tavarasta peritään arvonlisävero tuontimaassa alueperiaatteen mukaisesti, joko tuonnin yhteydessä tai myöhemmin ilmoitettuna ajankohtana.³⁴

2.1.2. Verovelvollisuus

Verovelvollinen on se luonnollinen henkilö tai yritys yritysmuodosta riippumatta, jonka velvollisuus on tilittää myynnistä arvonlisäveroa verokannan suuruinen määrä. Tämä velvollisuus oikeuttaa vähennysoikeuteen ja mahdollisuuteen eliminoida toimintoa varten suo-

³⁰ Äärilä ym. 2005: 260.

³¹ Kallio, Nielsen, Ojala, Saukko & Säaskilahti 2007: 141.

³² Äärilä ym. 2005: 261; Nieminen ym. 2009.

³³ Rother 2003: 16.

³⁴ Rother 2003: 16; Äärilä 2005: 260–261.

ritettu vero. Tämä ihanteellinen tilanne on usein kuitenkin vain teoreettisella tasolla mahdollista ja käytännössä ilmeneekin monenlaisia tulkinnanvaraisia tilanteita ja poikkeuksia henkilön tai yrityksen asemasta verovelvollisena.

EY:n direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä määrittelee yhdeksännessä artiklassa verovelvolliseksi *jokaisen, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta*. Suomen arvonlisäverolaki määrittää verovelvolliseksi *jokaisen, joka harjoittaa liiketoimintaa*. Tämä on terminologisesti lähes samaa tarkoittava termi ja korkein hallinto-oikeus on oikeuskäytännössään katsonut lain määritelmän vastaavan direktiivin sisältöä.³⁵ Suomen laissa ei ole määritetty sitä toiminnan muotoa, jolloin kynnys verotukseen ylittyy, mutta oikeuskäytäntö- ja kirjallisuus ovat määritelleet sille keskeisimmät tunnusmerkit. Liiketoimintana pidetään aineettoman tai aineellisen omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa, sisältäen tavanomaisen yrittäjäriskin. Määritelmä mainitaan myös hallituksen esityksen perusteluissa.³⁶ Liiketoiminnan tunnusmerkkejä tulee tulkita laajasti, jotta arvonlisäverotuksen neutraalisuusvaatimukset toteutuisivat. Tähän on vaikuttanut EY:n arvonlisäverodirektiivin tulkinta kaiken taloudellisen toiminnan aiheuttavan arvonlisäverovelvollisuuden, ei vaan voitollinen toiminta.³⁷ Mikäli myynti ei täytä liiketoiminnan tunnusmerkkejä, saatua vastiketta pidetään ennakkoperintälain 13 §:n mukaisena palkkana.

AVL 3 §:ssä määritetty vähäinen liiketoiminta, eli tilikauden liikevaihdon ollessa enintään 8 500 euroa, ei aiheuta myyjälle verovelvollisuutta ellei hän itse vapaaehtoisesti hakeudu verovelvolliseksi. Vapaaehtoisesti verovelvollisiksi hakeutuneet elinkeinonharjoittajat maksavat myynnistä normaalia veroa, mutta voivat vähentää tuotantopanoshankintoihin sisältyvän veron. Esimerkkinä tästä on kaukomyyntiä harjoittava myyjä, joka huolehtii tavaroiden kuljetuksen määränpäämaahan yksityishenkilöille tai heihin rinnastettaviin henkilöihin. Hakeutumalla verovelvolliseksi kaukomyynnistä myyjää verotetaan tavaran kohdemaassa lähtömaan sijaan.³⁸

³⁵ Kallio ym. 2007: 20.

³⁶ HE 88/1993 vp: 21.

³⁷ Äärilä ym. 2005: 30–31.

³⁸ Verohallinto 2004a: 17; Äärilä ym. 2005: 43.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuin on ratkaissut useissa tuomioissaan³⁹ jo liiketoiminnan valmistelevat toimet pidettävän liiketoimintana. Seurauksena elinkeinoharjoittajalle on aiheutunut asema verovelvollisena ja siihen liittyvä vähennysoikeus.⁴⁰ EYTI C-110/94 asiassa *Intercommunale voor Zeewaterontziling (Inzo)* purkautuneen yhtiön toiminta katsottiin liiketoiminnaksi ja siten yhtiöllä oli oikeus arvonlisäverovähennyksiin.

2.1.3. Käännetty verovelvollisuus ja arvonlisäverotunniste

Verovelvollinen on siis useimmiten hyödykkeen myyjä. Mikäli myyjä on ulkomaalainen, joka ei ole verovelvollinen Suomessa eikä hänellä ole kiinteää toimipaikkaa täällä, tulee ostajan suorittaa arvonlisävero. Tällöin puhutaan niin sanotusta käännetystä verovelvollisuudesta, joka koskee useimpia tavaran ja palvelun myyntitapahtumia.⁴¹ Kiinteänä toimipaikkana pidetään pysyvää liikepaikkaa, josta yrityksen liiketoiminta kokonaan tai osittain harjoitetaan. Kuljetuspalveluja harjoittaessa kiinteä toimipaikka muodostuu silloin, kun noudatetaan tiettyä aikataulua ja reittiä. Myös varastoa pidetään pääsääntöisesti kiinteänä toimipaikkana. Ulkomaisen yrityksen ei tarvitse rekisteröityä Suomeen arvonlisäverovelvolliseksi harjoittaessa liiketoimintaa suomalaisen yrityksen kanssa, jotta käännettyä verovelvollisuutta voitaisiin soveltaa. Tästä poikkeuksena esimerkiksi myynnit yksityishenkilöille, joillekin ulkomaalaisille yrityksille sekä AVL 9 §:n sisältyvät myynnit, jotka edellyttävät rekisteröitymistä Suomeen.⁴² Sovellettaessa käännettyä verovelvollisuutta, tulee dokumenttiin tehdä merkintä vuoden 2004 voimaan astuneen säädöksen mukaisesti (AVL 209b § 2 mom. 11k). Merkinnän puuttuminen tai laiminlyönti voi johtaa ostajan arvonlisäveron vähennysoikeuden menettämiseen.⁴³ Merkintävaatimukset uudistuvat laajan verouudistuksen yhteydessä vuoden 2010 alusta.

Käännetyn verovelvollisuuden yleinen sovellusala määritetään AVL 9 §:ssä. Ostajalle syntyy verovelvollisuus säännöksen kaikkien ehtojen täytyessä samanaikaisesti. Monissa kansainvälisissä kauppatilanteissa sovelletaan käännetyn verovelvollisuuden järjestelmää, esimerkiksi tavarakuljetuksissa ja sen liitännäispalveluissa. Käytännössä ostetusta hyödykkeestä suoritetaan verokannan suuruinen vero hyödykkeen verottomasta

³⁹ Mm. C-268/83 *Rompelman*.

⁴⁰ Kallio ym. 2007: 39.

⁴¹ Verohallinto 2004a: 11–13.

⁴² Kallio ym. 2007: 267.

⁴³ Kallio ym. 2007:67.

ostohinnasta. Tämä määrä ilmoitetaan myynnin verona, mutta käytännössä yrityksiä vähennysoikeus estää todellisten kustannusten synnyn.⁴⁴ Sovellettaessa käännettyä verovelvollisuutta saadaan monet kansainvälisen kaupan tilanteet yksinkertaistettua. Poikkeuksen tekevät EU:n jäsenvaltioiden sisäisten sovellusten eroavaisuudet käännetyn verovelvollisuuden suhteen. Järjestelmän käyttöä perustellaan myös veronsuorittamisvelvollisuuden ja verovalvonnan tehostamisella. Käännetyllä verovelvollisuudella estetään myös väliaikaisesti Suomessa toimivalta ulkomaalaisesta yritykseltä vaivalloinen rekisteröitymismenettely.⁴⁵

Elinkeinoharjoittajan tulee rekisteröityä kirjallisella hakemuksella, voidakseen suorittaa liiketoiminnasta arvonlisäveroa. Rekisteröityessään elinkeinoharjoittajalle annetaan yritys- ja yhteisötunnus (Y-tunnus), joka yksilöi elinkeinoharjoittajan ja mahdollistaa toiminnan viranomaisten kanssa. Tunnus koostuu seitsemästä numerosta, väliviivasta ja tarkastusmerkistä.⁴⁶ Tunnuksen avulla elinkeinoharjoittajan suoritettuja ja palautuvat verot rekisteröityvät oikean verovelvollisen hyväksi. Y-tunnus tulee merkitä elinkeinotoimintaan liittyviin asiakirjoihin. Harjoittaessa elinkeinotoimintaa EU-jäsenvaltioiden kanssa, suomalaiset yritykset tarvitsevat arvonlisäverotunnisteen (alv-numero tai alv-tunnus). Ostajan käyttäessä EU:n jäsenvaltiossa annettua alv-numeroa, verotetaan kuljetuspalvelu siinä maassa, jossa tunniste on annettu. Arvonlisäverotunniste muodostetaan kansainväliseksi VAT-tunnukseksi lisäämällä Y-tunnukseen maakoodi ja poistamalla väliviiva, eli Y-tunnus on muotoa 0123456-7 ja VAT tunnus FI01234567. EU-alueella sijaitsevan kauppakumppanin laskutuksessa käytettävän VAT-tunnuksen oikeellisuus ja voimassaolo tulee varmistaa komission ylläpitämällä Internet-sivustolla. Sivusto ei kuitenkaan mahdollista tietojen tarkistamista niiden valtioiden osalta, joiden lainsäädäntö ei salli nimi- ja osoitetietojen julkistamista. Näissä tapauksissa Verohallinnon niin sanottu CLO-yksikkö vastaa EU-yhteisökaupan VAT-tunnusten tarkistamisesta ja oikeellisuudesta annettujen ennakkotietojen kanssa.⁴⁷

2.1.4. Arvonlisäveron vähennysoikeus

Arvonlisäverojärjestelmään sisältyvän vähennysoikeusmenetelmän johtavana tavoitteena on estää veron kertaantuminen sekä tukea järjestelmän läpinäkyvyyttä ja luotettavuutta.

⁴⁴ Kallio ym. 2007: 267.

⁴⁵ Kallio ym. 2007: 68.

⁴⁶ Kallio ym. 2007: 642.

⁴⁷ Verohallinto 2009a.

AVL 102 §:n vähennysoikeutta koskevan pääsäännöksen mukaisesti verollista liiketoimintaa varten hankittuihin tuotantopanoksiin sisältyvä verot ovat lähtökohtaisesti vähennyskelpoisia.⁴⁸

AVL 102 §:n tarkka sanamuoto kuuluu seuraavasti:

Verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten:

- 1) toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron taikka ostosta 8a tai 9 §:n perusteella suoritettavan veron;*
- 2) maahan tuomastaan tavarasta suoritettavan veron;*
- 3) tekemästään yhteisöhankinnasta suoritettavan veron;*
- 4) tekemästään 72.1 §:ssä tarkoitettusta tavarann siirrosta varastointimenettelystä suoritettavan veron.*

Käytännössä tavarann yhteisöhankinnasta ei synny veronmaksuvelvollisuutta, sillä suoritettava vero vähennetään samana kalenterikuukautena jona se on suoritettu. Verollinen liiketoiminta määritetään pääsäännöksen toisessa momentissa toiminnaksi, joka aiheuttaa tavarann tai palvelun myyjälle tosiasiallisen arvonlisäverovelvollisuuden. Siten esimerkiksi vientiyrietykset, jotka eivät suorita myynnistä veroa saavat veron AVL 131 §:n mukaisesti palautuksena vähennysoikeuden sijaan.⁴⁹ Vähennysoikeutta on rajoitettu tietyissä tilanteissa ja toisinaan rajoitusten tulkinta on hyvinkin vaikeaselkoista. Esimerkiksi AVL 114 §:ssä säädetään ajoneuvoihin sisältyvästä vähennysoikeudesta. Säännös on hyvin tiukka, sillä vähennysoikeuteen ovat oikeutettuja ainoastaan verollisessa liiketoiminnassa käytössä olevat ajoneuvot tietyin poikkeuksin.

Tavarann tai palvelun ostoon sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus on verovelvollisella ostajalla, myyjän ollessa verovelvollinen elinkeinoharjoittaja, joka on merkitty arvonlisäverovelvollisena rekisteriin AVL 172.1§ mukaisesti. Ostajan vähennysoikeuden edellytyksenä on myyjän ilmoittama alkuperäinen lasku sekä siihen sisältyvät vaaditut merkinnät.⁵⁰ Mikäli lasku ei täytä sille edellytetyjä vaatimuksia, ostaja voi menettää oikeuden vähentää

⁴⁸ Linnakangas 2008: 183.

⁴⁹ Linnakangas 2008: 183–184.

⁵⁰ Ks. luku 4; Laskumerkintävaatimukset kansainvälisessä kaupassa.

ostoon sisältyvän arvonlisäveron. Poikkeuksena tähän on AVL 209e §:n kohtuullistamissäännös. Tämän säännöksen nojalla verovirasto voi hyväksyä vähennyksen, vaikka siihen vaadittavat edellytykset eivät täytyisikään, esimerkiksi lasku on puutteellinen tai alkuperäistä laskua ei ole saatavilla. Oston tapahtuessa ulkomaalaiselta ja ostajan ollessa verovelvollinen, saa ostaja käännetyn verovelvollisuuden perusteella vähentää veron ostoistaan.⁵¹

Maahantuontiin sisältyvää veroa kutsutaan laissa hankintaan sisältyväksi veroksi ja AVL 102.1 §:n toisessa kohdassa määritetään verovelvollisen oikeudesta vähentää maahantuodusta tavarasta suoritettavan veron. Säännös sisältää vähennysoikeuden ehdottomana edellytyksenä tavaran oltava maahantuodun itse, eli maahantuonnin yhteydessä tarvittavaan tulli-ilmoitukseen tulee merkitä verovelvollinen maahantuojaksi. Lisäksi edellytyksenä on verovelvollisen esiintyminen tavaran haltijana maahantuonnin yhteydessä, sekä tavaran maahantuonti verollista liiketoimintaa varten. Käytäntö perustuu 1970-luvun oikeuskäytäntöön ja on yhä edelleen voimassa olevaa oikeutta. Korkein hallinto-oikeus eväsi ratkaisussaan vähennysoikeuden ei-verovelvolliselta agentuuriliikkeeltä, joka oli tullausasiakirjoissa tavaranhaltija mutta agentuuriliike ei ollut toiminut tavaran ostajana.⁵² Myös maahantuonnin arvonlisäverovelvollisuus on peruja korkeimman hallinto-oikeuden vanhasta oikeuskäytännöstä, jossa säädettiin maahantuonti verolliseksi, oli sen osto ollut vastikkeellinen tai vastikkeeton tapahtuma.⁵³ Euroopan yhteisöjen tuomioistuin ratkaisi tuomiossaan EGN (C-377/08) yhteistä arvonlisäverodirektiiviä tulkittavan siten, että asiassa kyseessä olevien telepalvelujen suorittajalla, joka on sijoittautunut jäsenvaltion alueelle, on direktiivin säännöksen perusteella oikeus vähentää tai saada palautuksena tässä jäsenvaltiossa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yritykselle suorittamiinsa telepalveluihin liittyviin ostoihin sisältyvä arvonlisävero, koska tällainen suorittaja olisi saanut tämän oikeuden, jos kyseessä olevat palvelut olisi suoritettu ensimmäisen jäsenvaltion alueella.

Ostajan hankintoihin sisältyvän verovähennyksen yhtenä edellytyksenä on myyjän rekisteröityminen arvonlisäverorekisteriin. Tämä toimii todisteena myyjän liiketoiminnan verollisuudesta sekä edellyttää myyjää lain aineellisten säädösten nojalla suorittamaan myynnistä veroa.⁵⁴ Korkein hallinto-oikeus on kuitenkin linjannut ratkaisuisaan ostajan oikeu-

⁵¹ Nieminen ym. 2009.

⁵² KHO 1970/2887.

⁵³ Nieminen ym. 2009.

⁵⁴ Verohallinto 2000: 1-2.

desta vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, vaikka myyjä ei ollut rekisteröitynyt arvonlisäverorekisteriin.⁵⁵ Edellytyksinä oli tositteiden olemassa olo sekä ostajan vilpittömä mieli. Myyjän tuli kuitenkin rekisteröityä myöhemmin ja suorittaa vero myynneistä. Varastointimenettelyssä olevan tavaransiirto aiheuttaa siirtäjälle veronsuoritusvelvollisuuden. Mikäli tavaransiirtäjä käyttää tavaraa verollisessa liiketoiminnassa, hän saa edellytysten täytyessä vähennysoikeuden siirtoon sisältyvästä verosta. Vaatimuksina ovat laskun ja tarvittavien tositteiden olemassaolo sekä verovelvollisella on oltava laskelma suoritettavan veron perusteesta.⁵⁶

Euroopan yhteisöjen tuomioistuin ratkaisi tuomiossaan *Securenta (C-437/06)* arvonlisäveron vähentämisestä verovelvollisen harjoittaessa arvonlisäverodirektiivin soveltamisalassa tarkoitettua liiketoimintaa sekä siitä vapautettua taloudellista toimintaa. Tuomioistuin katsoi ostoihin sisältyvän arvonlisäveron jakamisen direktiivin soveltamisalaan kuuluvan taloudellisen toiminnan, ja direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle jäävän toiminnan erottelumenetelmien ja perusteluiden harkintavallan kuuluvan jäsenvaltiolle. Jäsenvaltioiden tulee noudattaa unionin asettamia toimintatapoja laskennan perusteena. Euroopan yhteisöjen tuomioistuin ratkaisu vahvisti periaatteen, jonka mukaisesti arvonlisäveron vähennysoikeus voi liittyä vain arvonlisäverodirektiivin mukaiseen taloudelliseen toimintaan. Lisäksi tuomioistuin ohjeisti vähennysoikeuden olevan mahdollinen myös silloin, kun syntyneet kulut edes osaltaan kuuluvat vähennykseen oikeuttavaan liiketoimintaan.

Komission vahvistettu ehdotus ehdottaa nykyistä vähennysoikeuskäytäntöä muutettavaksi kahden toimenpiteen osalta.⁵⁷ Laskun hallussapitoa vähennysoikeuden saamiseksi ehdotetaan muutettavaksi ehdottomaksi edellytykseksi, sillä nykyiset säännökset johtavat eriarvoiseen kohteluun (esim. käännetty verovelvollisuus). Ehdotettu muutos takaisi tasa-arvoisen kohtelun kaupankäynnin osapuolille. Luovuttajille/suorittajille seuraisi velvollisuus laatia laskun ja hankkijoille pitää tämä lasku hallussa vähennysoikeuden myöntämiseksi. Ehdotus jättäisi direktiiviin kuitenkin vielä sallituksi jäsenvaltion myöntää vähennysoikeus muulla päteväksi ja aidoksi todetulla todisteella. Toinen ehdotettu muutos vähennysoikeuteen koskee kassaperusteista kirjanpitoa.⁵⁸ Ehdotetusta muutoksesta tulevat hyötymään kaikki pk-yritykset sekä mikroyritykset, joiden liikevaihto on enintään 2 miljoonaa euroa. Vapaaeh-

⁵⁵ KHO:1999:71,72.

⁵⁶ Nieminen ym. 2009.

⁵⁷ Euroopan yhteisöjen komissio 2009: 6.

⁵⁸ Euroopan yhteisöjen komissio 2009: 6-7.

toisen kassaperusteisen kirjanpitojärjestelmän avulla yrityksille syntyy vähennysoikeus suorittaessaan maksua luovuttajille/suorittajille, sillä edellytyksellä, että luovuttajat/suorittajat saavat lykkäystä veronmaksuun maksun vastaanottoon asti.⁵⁹

2.1.5. Arvonlisäveron ulkomaalaispalautus

Suomalainen arvonlisäverovelvollinen elinkeinoharjoittaja ei voi lähtökohtaisesti vähentää omassa verolaskennassaan ulkomailla kertyneisiin kustannuksiin sisältyvää ulkomaalaista arvonlisäveroa. Näin ollen verorasitus jää lopullisesti elinkeinoharjoittajalle. EU-jäsenvaltioiden välille on kuitenkin luotu järjestelmä, joka mahdollistaa jäsenvaltiossa kertyneisiin kustannuksiin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisen. Tämän niin kutsutun ulkomaalaispalautusmenettelyn avulla suomalaisella elinkeinoharjoittajalla on mahdollisuus hakea takaisin toisesta EU-valtiossa aiheutuneisiin kustannuksiin sisältyvä arvonlisävero toimittamalla palautushakemus kohdevaltion veroviranomaisille. Edellytyksenä ulkomaalaispalautukselle on, että palautuksen hakijalla ei ole kohdevaltiossa kiinteää toimipaikkaa eikä hän ole hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi mahdollisesti suoritetuista myynneistään kyseen omaisessa valtiossa. Palautus vastaa laajuudeltaan useimmiten kohdevaltion vähennysoikeutta, mistä seuraa valtion omien verokäytäntöjen noudattaminen. Tämä saattaa vaikuttaa valtiosta riippuen muun muassa palautusprosessin tehokkuuteen. Ulkomaalaispalautusta on mahdollista hakea EU-valtiossa 1-4 kertaa vuodessa erillisellä palautushakemuksella, mihin tulee liittää muun muassa alkuperäiset laskut. Hakemus tehdään kohdevaltion hakumenetelmistä riippuen joko kohdemaan kielellä tai englanniksi. Takaisinhakuaika päättyy kalenterivuotta seuraavan vuoden kesäkuun loppuun mennessä.⁶⁰

Palautushakemuksia koskeva käytäntöä muuttuu direktiivin mukaisesti (2008/9/EY) vuoden 2010 alusta alkaen sähköiseksi, jonka jälkeen paperihakemusta ei ole enää mahdollista toimittaa. Muista EU-valtioista haettavat arvonlisäveropalautushakemukset tulee toimittaa 31.12.2009 jälkeen sähköisessä muodossa oman maan verohallinnon sähköisessä järjestelmässä. Suomessa ulkomaalaispalautusta hakeva yritys käyttää verohallinnon ALVEU-palvelua. Sähköiseen palautushakemukseen liitetään alkuperäiset laskut enää vain tarvittaessa. Takaisinhakuaika muuttuu siten, että hakemus tulee tehdä viimeistään yhdeksän kuukauden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, johon kuuluvaa ajanjaksoa hakemus koskee.

⁵⁹ Euroopan yhteisöjen komissio 2009: 7.

⁶⁰ Arvonlisäverovelvollisen ulkomaalaispalautus; Äärilä 2005: 640; Nieminen ym. 2009.

Uusi käytäntö koskee vain EU-valtioista haettavaa palautusta. EU:hun kuulumattomista valtioista palautukset haetaan yhä paperihakemuksella. Arvonlisäverolakia tullaan muuttamaan syksyllä 2009 hallituksen vielä antamattoman esityksen mukaisesti.⁶¹ Muutoksen taustalla on käytännölliset seikat järjestelmän tehostamiseksi sekä palautusprosessien yksinkertaistamiseksi.

2.2. Laivausagentuuri

Kansainvälistä kuljetustoimintaa harjoittavan yrityksen toimintaympäristöä on tutkimuksen kannalta syytä selventää. Alaa harjoittava yritys toimii suuren kansainvälisen varustamon agenttina omana toimiyksikkönään eli varustamon edustajana. Käytännössä varustamo sijoittaa toimipisteen niin pieneen maahan, ettei sen ole kannattavaa siirtää omia toimintojaan kokonaisuudessaan kyseen omaiseen kohteeseen, vaan vaihtoehtoisesti ulkoistaa tämän edustuksen. Varustamo kouluttaa henkilökunnan ja antaa tarvittavat resurssit toimia varustamon toiminnan mukaisesti. Agentuurin toimivaltuuksia rajataan varustamon ehtojen linjaamana ja tuloksellisuutta seurataan säännöllisesti. Edustus voi olla välitöntä (agentuuri) tai välillistä (komissiokauppa).

Välittäjä eli agentti toimii päämiehensä, myyjän tai ostajan nimissä ja lukuun. Hän hankkii tai myy tavaroita ja palveluita päämiehensä lukuun ja saa tästä palkkion. Tämä välityspalvelu on verollista, riippumatta siitä onko välitettävän tavaran tai palvelun myynnistä suoritettava veroa. Poikkeuksen tekevät kuitenkin erikseen verottamaksi säädetty palvelut.⁶² Välityspalveluita verotetaan AVL 69 §:n perusteella, missä säädetään välityspalvelun myydyin ja siten verotettava Suomessa, jos tilanteessa tavara tai palvelu on myyty Suomessa. Säännös on toissijainen eli mikäli erityissäännös löytyy, sovelletaan sitä ensisijaisesti. Eri-tyissäännöksiä noudatetaan muun muassa tavaran kuljetuspalvelun (AVL 66 § 2 mom.), tavaran yhteisökuljetuspalvelun (AVL 66a § 3 ja 4 mom.), tavaran yhteisökuljetuksen lii-

⁶¹ Verohallinto 2009b; Johansson 2009: 14–15.

⁶² Verohallinto 2004a: 17.

tännäispalveluiden (AVL 67a § 2 ja 3 mom.) ja kansainväliseen kauppaan liittyvien palveluiden välityksessä (AVL 71 § 11k).⁶³

Yhteisökaupassa välityspalveluiden verotus on melko joustavaa, vaikka selkeää verottomuussääntöä ei sille olekaan. Myyntimaa määräytyy ostajan alv-tunnuksella. Soveltamalla käännettyä verovelvollisuutta välittäjälle ei pääsääntöisesti pääse muodostumaan velvollisuutta rekisteröityä.⁶⁴ Yhteisökuljetusten ja niihin välittömästi liittyvien liitännäispalveluiden välityspalvelu on myyty siinä jäsenvaltiossa, mistä kuljetus alkaa. Poikkeuksena, mikäli ostajan käyttämä alv-tunnus on annettu toisessa jäsenvaltiossa, jolloin välityspalvelu katsotaan suoritetuksi siinä valtiossa.⁶⁵ Kansainvälisessä kaupassa välityspalveluiden verokohtelu määräytyy myyntimaasäännösten ja kansainvälisen kaupan verottomuussääntöjen nojalla. Myyntimaasäännöksen mukaan tavara on myyty ja verotettava Suomessa, jos sen kuljetus alkaa täältä. Verotonta on kuitenkin välityspalvelun myynti unionin alueen ulkopuolella sijaitsevaan valtioon. Myös Suomeen tuodun tavaran välityspalvelu unionin ulkopuolisesta valtiosta on verotonta. Verottomuuteen ei vaikuta laskutusvaltio.⁶⁶ Myyntimaasäännösten uudistus neuvoston direktiivin mukaisesti tulee muuttamaan verovelvollisille myytävien välityspalveluiden pääsääntöä vuodesta 2010 alkaen. Seurauksena uudistuksesta välityspalvelut voidaan laskuttaa toisiin jäsenvaltioihin sijoittautuneilta verovelvollisilta ilman arvonlisäveroa ostajan suorittaessa arvonlisäveron sijoittautumisvaltioonsa käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Uudistus tulee koskemaan vain verovelvollisia ostajia ja ei-verovelvollisille suoritettua katsotaan yhä myydyksi siinä valtiossa, missä välityspalvelu on myyty. Kiinteistöihin ja muihin kiinteään omaisuuteen liittyviä välityspalveluita tulee koskemaan uudistetut erityissäännökset ja sovellusten toteutus jää pitkälle jäsenvaltion omaan harkintaan.⁶⁷

Euroopan yhteisöjen tuomioistuin ratkaisi välityspalveluiden verotuksesta asiassa Lipjes (C-68/03), jossa käsiteltiin myyntimaan määräytymistä välittäjän suorittamassa välityspalvelussa. Tuomiossa ratkaistiin myyntimaan määräytyvän kaupan tapahtumapaikan perusteella myös niissä tapauksissa, joissa itse kauppa jää arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Välitystoiminnan kuuluessa yhteisen arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan ensimmäisen ja toi-

⁶³ Äärilä, Kallio & Aminoff-Lindblad 1998: 209 ; Nieminen ym. 2009.

⁶⁴ Äärilä 2005: 376.

⁶⁵ Terra & Taipalus 1996: 70.

⁶⁶ Äärilä ym. 2005: 375.

⁶⁷ Sääksilähti 2009: 22.

seen kohtaan, tulee soveltaa liiketoiminnan suorituspaikan määrittelemiseksi direktiivin erityissäännöksiä. Artiklan soveltamiseen tekevät poikkeuksen välittäjän suorittamat palvelut, jotka luetaan kuuluviksi 50 ja 54 artiklaan ja 56 artiklan ensimmäisen kohtaan.

2.3. Komissiokauppa

AVL 19 §:ssä määritetään komissiokauppa seuraavasti:

Kun tavara tai palvelu myydään asiamiehen nimissä päämiehen lukuun, katsotaan asiamiehen myyneen tavaran tai palvelun ostajalle ja päämiehen myyneen sen asiamiehelle. Kun tavara tai palvelu ostetaan asiamiehen nimissä päämiehen lukuun, katsotaan asiamiehen myyneen tavaran tai palvelun päämiehelle ja myyjän myyneen sen asiamiehelle.

Komissiolla tarkoitetaan sitä palkkiota, jonka asiamies eli komissionsaaja saa joko päämieheltä tai asiakkaalta. Sopimuksin voidaan sopia tilittääkö päämies palkkion asiamiehelle vai veloittaako asiamies tietyn prosenttiosuuden asiakkaalta.⁶⁸ Komissiokauppa on välillistä edustusta ja tavaroiden omistusoikeus ei siirry missään vaiheessa komissionsaajalle. Komissionsaaja on velvollinen sopimuksenkumppaniaan kohtaan ja vastuussa sopimuksen täyttämisestä. Arvonlisäverovelvollisuus koskee komissiokaupan molempia osapuolia. Esimerkkinä asiakkaan verotonmyynti, jonka myynnistä komissionsaaja joutuu maksamaan arvonlisäveroa.

Myyntikomissiossa päämies myy hyödykkeen asiamiehelle, eli komissionsaajalle, ja asiamies jälleen eteenpäin asiakkaalle. Ostokomissiossa sitä vastoin asiakas myy hyödykkeen asiamiehelle ja asiamies päämiehelle. Asiamieheen sovelletaan tämän perusteella tavaran tai palvelun myyjää koskevia säädöksiä. Asiamiehen arvonlisäverotus rakentuu seuraavasti: asiakkaalta perimästä myyntihinnasta asiamies suorittaa kokonaisuudessaan arvonlisäveron, josta vähennyskelpoisena käsitellään päämiehelle tilitetty määrä vähennettynä komissiolla. Käytännössä asiamies tilittää siis arvonlisäveron vain komissionmäärästä.⁶⁹ Sovellettaessa alennettua verokantaa, päämies ja asiamies suorittavat molemmat tämän verokannan suuruisen määrän. Asiamiehen vähennettävästä ja päämiehen suoritettavasta verosta tulee AVL 102a §:n säädöksen mukaan käydä selville päämiehen ja asiamiehen välisissä dokumen-

⁶⁸ Kallio ym. 2007: 105.

⁶⁹ Äärilä ym 2005: 380–381; Nieminen ym. 2009.

teissa.⁷⁰ Alennetun verokannan lisäksi myös nollaverokannan alainen myynti koskee komissiokaupan molempia myyntejä. Liittyen kyseiseen nollaverotuksesta korkein hallinto-oikeus linjasi ratkaisussaan koskien sanoma- ja aikakauslehtien välitystoiminnan arvonnisäverotusta.⁷¹

KHO 1995 T 264

Yhtiö harjoitti koti- ja ulkomaisten lehtien myyntiä kestotilauksina. Asiakas tilasi lehden yhtiöltä ja yhtiö tilasi sen lehden kustantajalta. Kustantaja laskutti tilauksesta yhtiötä ja yhtiö asiakastaan. Yhtiö ei siten toiminut tilausten välittäjänä vaan omissa nimissään ja omaan lukuunsa ja sen myyntikate muodostui lehtien myynti- ja ostohintojen erotuksesta sekä kustantajilta saaduista ostoalennuksista. Yhtiön ei ollut suoritettava arvonnisäveroa tilattujen lehtien myynti- ja ostohintojen erotuksesta eikä kustantajilta saamistaan ostoalennuksista eikä myöskään ulkomailta tilattujen lehtien maahantuonnista.

Kansainvälistä komissiokauppaa käsitellään kaikissa EU-valtioissa Suomen tavoin kahtena peräkkäisenä kauppana. Asiamiestä kohdellaan kansainvälisessä kaupassa myyjänä ja ulkomaille myytyihin tavaroihin ja palveluihin sovelletaan ulkomaankauppaa koskevia säännöksiä. Komissiovaraston ollessa Suomessa ja myynnin tapahtuessa toiseen unionivaltioon, päämiehen ja asiamiehen välinen myynti käsitellään kotimaanmyyntinä ja asiamiehen edelleen myynti yhteisömyyntinä. Mikäli myynti täyttää yhteisömyynnin edellytykset, on kyseessä veroton myynti. Päämiehen ja asiamiehen ollessa eri jäsenmaissa, päämies suorittaa yhteisömyynnin ja asiamies yhteisöhankinnan. Asiamies suorittaa edelleen verollisen paikallisen myynnin, verottoman yhteisömyynnin tai vientimyynnin eli myynnin yhteisön ulkopuolelle.⁷² Komissiovaraston sijainti ei useimmiten aiheuta päämiehelle rekisteröitymisvelvollisuutta, sillä yhteisöhankinnan tekijäksi katsotaan komissioagentti. Käytännönongelmien välttämiseksi asiamiehen ja päämiehen dokumenteissa tulisi todeta samansuuruinen summa, jotta vältytään tarpeettomilta tiedusteluilta veroviranomaisilta. EU-jäsenvaltioilla on kuitenkin eroavaisuuksia tulkinnoissa ja sovelluksissa liittyen komissio-käsitteen määritelmään. Esimerkiksi Suomessa komissio katsotaan myydyn tuotteen hinnan alennukseksi, kun taas Iso-Britanniassa tulkitaan palkkio korvaukseksi asiamiespalvelusta. Maahantuonti on asiamiehelle arvonnisäverollista, kun komissiokaupan

⁷⁰ Kallio ym. 2007: 105.

⁷¹ Ks. lisäksi KHO:1995-B565.

⁷² Äärilä ym. 2005: 382–383; Nieminen ym. 2009.

toisena osapuolena on EU-alueen ulkopuolella sijaitseva päämies. Tämän lisäksi asiamiehen tulee suorittaa tavaroiden tullausarvon suuruinen summa.⁷³

Erottelu välityskaupan ja komissiokaupan välille on ajoittain tulkinnanvaraista ja valinnasta aiheutuvalla verokohtelulla voi olla hyvinkin merkittäviä eroavaisuuksia. Välityspalvelu ja komissiokauppa eroavat toisistaan teoreettisella tasolla oleellisesti, mutta käytännössä erottelu on kuin veteen piirretty viiva. Tuomioistuintasolla on linjattu henkilökuljetuksia harjoittavan yhtiön liiketoiminnan palvelun luonteesta.⁷⁴ Korkein hallinto-oikeus katsoi yhtiön toimivan asiakkaaseen nähden AVL 19 § 1 mom. tarkoitetulla tavalla palvelun myyjänä omissa nimissä ja siten suorittamaan veroa AVL 85a §:n kohdan suuruisen veron komissiokaupasta. Yhtiöllä oli oikeus vähentää ostamistaan palveluista arvonlisäveron määrä.

Äärilä ym.⁷⁵ esittävät käytännön esimerkkejä sekä välityspalveluiden että komissiokaupan veron perusteista:

Esimerkki 1. Suomalaisen päämiehen myydessä välityspalveluita välittäjän sijaitessa toisessa unionin jäsenvaltiossa, katsotaan palvelu tällöin myydyksi Suomessa ehdolla, että dokumenteissa ilmenee molempien osapuolten alv-tunnukset. Mikäli välitetty tavara jää unionin alueelle, välityspalkkio on verollista. Päämies suorittaa tällöin Suomen 22 %:n veron palkkiosta käännetyn verovelvollisuuden perusteella, välittäjälle palkkio on verotonta. Välityspalkkio on verotonta myytäessä tavara Suomesta unionin ulkopuolelle. Päämies ei tässä tapauksessa ole käännetysti verovelvollinen.

Esimerkki 2. Komissiokaupassa suomalaisen yhtiön myydessä Suomessa saksalaisen päämiehensä tavaroita, tilittää asiamies myyntihinnan päämiehelleen sopimuksen mukaisesti ja päämies maksaa asiamiehelle myöhemmin sovitun prosenttiosuuden (esimerkiksi 10 %) komissiopalkkiona. Suomessa sijaitseva asiamies suorittaa päämiehen tavaroista yhteisöhankinnan niiden saapuessa Suomeen ja edelleen myynnistä kotimaan verollisen myynnin. Asiamiehen saama komissiopalkkio kirjataan yhteisöhankinnan oikaisueräksi.

⁷³ Kallio ym. 2007: 106–107.

⁷⁴ KHO:1999:67.

⁷⁵ 2005: 377,383.

Ohessa on esitetty vielä käytännön läheisempi esimerkki kansainvälisiä tavarakuljetuksia harjoittavan yrityksen toiminnasta liittyen komission muodostumiseen.

Esimerkki 3. Komissio on ennalta määrätty prosentuaalinen osuus merirahdista, kun rahti kuljetusalan terminologiaa käyttäen manifestoidaan eli merkitään lastin hallintaan oikeuttavalle konossementille. Merirahdin lisäksi kuljetuskustannuksiin lasketaan rahtilisät eli polttoainelisät, satamamaksut sekä kontin käsittelymaksut. Esimerkkinä tavanomaisesta merirahdista syksyn 2009 hinnoilla voidaan käyttää yhden kontin osalta USD 1 000 /TEU + kaikki lisäkustannukset USD 630 /TEU, eli asiakkaalle tulee maksettavaa USD 1 630 /TEU. TEU on konttikuljetuksien perusmittayksikkö, millä tarkoitetaan kontin kokoa. Tavanomainen kontti on kooltaan yhden TEU:n (twenty foot equivalent unit) ja suurempi yksikkö 2 TEU:ta.

Huolitsijan komissio on yleensä 2,5 % merirahdista, eli tässä tapauksessa $USD\ 1\ 000 \times 2,5\ \% = USD\ 25$. Agentin komission osuus on 5 % merirahdista vähennettynä huolitsijan komissio, eli $(USD\ 1\ 000 - USD\ 25) \times 5\ \% = USD\ 48,75$. Varsinaiselle rahdinkuljettajalle kuuluu loput, eli $USD\ 1\ 630 - USD\ 25 - USD\ 48,75 = USD\ 1556,25$.

Hintojen muodostumisesta huomaa hyvin varustamojen intressin pitää rahtilisät korkeana ja merirahdin osuus vastaavasti pienenä. Komission osuus kun lasketaan vain merirahdin osuudesta, säästävät varustamot tällä tavalla agenttikomissioissa melko suuren kustannuserän. Myös asiakkailta perittävien rahtilisien muokkaaminen (eli käytännössä yleensä nostaminen) on helpompaa, kun niitä on mahdollista vaihdella kausittain, esimerkiksi polttoaineen hinnankorotuksen mukaan.

3. EU:N ARVONLISÄVEROJÄRJESTELMÄ

3.1. EU-oikeuden rakenne

Vuoden 1957 Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksessa (ns. Rooman sopimus), määritetään yhteiseksi päämääräksi yhteismarkkinoiden kehittäminen sekä jäsenvaltioiden yhtenäistäminen talouspolitiikassa. Tavoitteeksi asetettiin taloustoiminnan toteuttaminen ja edistäminen yhteisössä.⁷⁶ Merkittäviä uudistuksia ei kuitenkaan onnistuttu saavuttamaan vielä tässä vaiheessa ja Rooman sopimuksen jälkeen seuraavat muutokset koettiin vasta vuoden 1986 Euroopan yhtenäisasiakirjan synny myötä, jolla muutettiin EY:n perustamissopimusta. Tämän yhtenäisasiakirjan merkittävimpiä toimenpiteitä oli sisämarkkinoiden toteuttaminen ja sitä koskeva valkoinen kirja. Tällä valkoisella kirjalla tarkoitetaan asiakirjaa, joka sisältää ehdotuksia yhteisön toiminnasta jollakin erityisalalla. Vuonna 1985 julkaistiin valkoinen kirja sisämarkkinoiden toteutumisesta, mistä seurasi neljän perusvapauden, tavaroiden, henkilöiden, palveluiden ja pääoman vapaa liikkuminen, sekä verorajojen poistuminen jäsenmaiden väliltä.⁷⁷ Vuonna 1992 allekirjoitettu Euroopan unioni perustamissopimus (ns. Maastrichtin sopimus) aloitti uuden vaiheen Euroopan alueen integraatiossa, jolla oli uudistava vaikutus jäsenmaiden yhteistyöhön, tavoitteisiin ja päämääriin. EU:ssa vaikutti nyt kaksi sopimusta EU:n ja EY:n perustamissopimukset (entinen Ety:n perustamissopimus). Rooman sopimuksessa asetetut tavoitteet saavutettiin EU:n syntymisen myötä vuonna 1993, jolloin jäsenvaltioiden välinen liikkuvuus vapautettiin ja tullit, sekä määrälliset rajoitukset poistettiin.⁷⁸

Vuoden 1992 Maastrichtin sopimuksen vaikutus Euroopan unionin laajentumisprosessiin oli merkittävä. EY:n (ns. I-pilari) rinnalle tuotiin kaksi uutta integraation ulottuvuutta: yhteinen ulko- ja turvallisuuspolitiikka (ns. II-pilari) sekä yhteistyö oikeus- ja sisäasioissa (ns. III-pilari). Laajentumisen myötä integraatioprosessin painopiste taloudellisesta yhteistyöstä siirtyi enemmän rakentamaan poliittista unionia, jossa yhteistyöalueet laajenivat kattamaan niin sisämarkkinat kuin sosiaali- ja työllisyyspolitiikasta puolustuspolitiikkaan. Amsterda-

⁷⁶ Rother 2003: 57, Ojanen 2009: 95.

⁷⁷ Rother 2003: 62–64, Ojanen 2009: 98.

⁷⁸ Ojanen 2009: 99.

min sopimus, joka tuli voimaan vuonna 1999, täsmensi EU:n uutta poliittista roolia, joka ilmeni III-pilarin muutoksena. Euroopan unionin nykyinen rakenne perustuu kolmen pilarin malliin, joista I ja II-pilari pysyivät Maastrichtin sopimuksen mukaisena, mutta III-pilari sisältää muutoksen jälkeen poliisiyhteistyön ja oikeudellisen yhteistyön rikosasioissa.⁷⁹ EU:ssa on 2000-luvun ajan yritetty saada aikaan perustamissopimusten kokonaisuutosta, joista viimeisimpänä uudistusopimuksena mainittakoon niin sanottu Lissabonin sopimus. Sopimus on ajautunut ratifiointivaikkeuksiin, mutta sopimus pyritään ratifioimaan kaikissa EU:n jäsenvaltioissa ja saada siten lainvoimaiseksi. Tällä uudistusopimuksella tulee olemaan voimaan astuessaan merkittäviä uudistusvaikutuksia EU:n toimintaan ja täten EU tulee vahvistamaan rooliaan entisestään.⁸⁰ Lissabonin sopimuksen toteuttaminen on yksi komission tärkeimmistä tavoitteista ja sopimuksen laaja-alaisen vaikutuksen johdosta se todennäköisesti tullaan saattamaan voimaan lähivuosina.⁸¹

EU-oikeuden rakenteelliset periaatteet ovat vahvat ja alueen oikeusjärjestelmän ulottuvuus on sitova jäsenvaltioiden lainsäädännön tukemana. EU:n perustamisen myötä kehittynyt oikeusjärjestelmä sitoo jäsenvaltioiden oikeushenkilöitä sekä luonnollisia henkilöitä. Oikeusjärjestelmän lähtökohtana on sen välitön oikeusvaikutus jäsenvaltioiden sisäisiin lainsäädäntöihin. Tästä johtuen unionin normien säätäminen voi aiheuttaa välittömän muutostarpeen jäsenvaltion oikeusnormistoon, sillä EU-oikeus on aina ensisijaista oikeutta. Euroopan yhteisöjen tuomioistuin on linjannut käytäntöä kansallisten tuomioistuinten velvollisuudesta noudattaa EU-oikeuden ja sisäisen lainsäädännön ristiriidattomuutta.⁸² Viimeisin Suomea koskenut EY-tuomioistuimen käsittelemä tapaus liittyen kansallisen lainsäädännön ristiriitaisuuteen, koski maahantuotujen autojen arvonlisäverotusta eli niin sanottua EVL:ä.⁸³ Verotuskäytännön muuttaminen EY-direktiiviä vastaavaksi tulee aiheuttamaan Suomen valtiolle huomattavia kustannuksia, sillä aiheetta pidätetyt verot vuoden 2006–2009 veropäätöksissä joudutaan palauttamaan takaisin verovelvollisille.

EU-oikeus jaetaan primääriseen eli ensisijaiseen ja sekundääriseen eli johdettuun oikeuteen, erottavina seikkoina tulkinnan ja pätevyyden perusteet. Sekundäärisen oikeuden soveltaminen edellyttää yhteneväisyyttä primäärisen tulkinnan kanssa. Primäärinen oikeus

⁷⁹ Ojanen 2009: 99–101.

⁸⁰ Ojanen 2009: 117–119.

⁸¹ Euroopan yhteisöjen komissio 2009: 3.

⁸² Vapaavuori 2003: 84–87.

⁸³ Asia C-10/08.

sisältää kaikki EY:n ja EU:n perustamissopimukset liitteineen, täydennyksineen ja muutoksineen⁸⁴ Primääriseen oikeuteen kuuluvat myös kirjoittamattomat oikeusperiaatteet, jotka ovat integroituneet osaksi EU-oikeutta ja vakiintuneet tuomioistuinten oikeuskäytännössä. Yleisiä oikeusperiaatteita ovat muun muassa yhdenvertaisuus- ja oikeusvarmuusperiaate. Sekundäärisen oikeuden lähteinä toimivat EU:n toimielinten päätökset ja ratkaisut, sekä EY:n perustamissopimuksen artiklojen direktiivit ja asetukset. Myös yksittäistapauksien päätökset ovat sitovaa lainsäädäntöä. EY:n tuomioistuimen antamia ratkaisuja tulee tulkita integroivasti ja dynaamisesti. Tuomioistuimen tehtävänä on yhteisön oikeuden rakenteen ja sisällön kehittäminen, ei vain voimassaolevan oikeuden tulkinta.⁸⁵ Tulkintametoodeita sovelletaan toki muitakin, mutta tässä yhteydessä ei ole oleellista selvittää niitä. Keskeisintä on todeta EY-tuomioistuimen ennakkoratkaisuilla olevan ensisijainen ja välitön oikeusvaikutus jäsenvaltioiden kansallisiin lainsäädäntöihin. Euroopan unionin alueella nämä oikeussäännöt ja periaatteet ovat voimassa olevaa sovellettavaa oikeutta. EU:n perustamissopimuksen säännöksiens ensisijaisuudesta ja siten ehdottomuudesta, esimerkkinä veronsyrjintäkiellon periaate, jonka mukaan kotimaisia tuotteita ei saa syrjiä säätämällä tuotujen tuotteiden verotusta korkeammaksi tai suosia kotimaisia tuotteita verohuojennuksin.⁸⁶

3.2. Direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä

Ety-sopimuksen päätarkoitus oli vuonna 1967 juuri voimaan astuneen arvonlisäverodirektiivin edellyttämänä luoda talousliiton alueelle yhteismarkkinat ja luonnollisen kilpailun edellytykset. Tällöin otettiin käyttöön ensimmäinen yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, joka oli alueen verotuksen harmonisoinnin ensimmäinen vaihe. Nykyisen EU:n arvonlisäverojärjestelmän tukipilarina toimii direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä (2006/112/EY), joka pohjautuu vahvasti vuonna 1977 hyväksytyyn kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin. Kuudennen direktiivin hyväksyminen oli merkittävä edistysaskel EU-alueen yhteiselle veropohjalle. Tästä seuraten verorajat poistettiin ja verokantoja yhdenmu-kaistettiin. Merkittävänä muutoksena olivat myös maahantuonnin ja viennin verottomuus-

⁸⁴ Ojanen 2006: 48.

⁸⁵ Vapaavuori 2003: 97.

⁸⁶ Kerola 2007: 8; Rother 2003: 82–87.

tilanteet.⁸⁷ Kuudetta direktiiviä muutettiin sen hyväksymisen jälkeen lähes vuosittain, mistä seurasi arvonlisäverojärjestelmän vaikea tulkittavuus. Vuoden 2006 lopussa EU neuvosto hyväksyi uuden direktiivin arvonlisäveron selkeyttämiseksi (PWC 2006). Voimassaoleva arvonlisäverodirektiivi ei pieniä sisältömuutoksia lukuun ottamatta, ole kuin päivitys direktiivin sanamuotoihin ja rakenteeseen. Keskeisin muutos koski asiakirjan esitysmuodon muuttamista 53 artiklasta 403 artiklaksi.⁸⁸

Direktiivi on arvonlisäverojärjestelmän tärkein yhdenmukaistamiskehityksen kannalta ja toimii muiden direktiivien täydentämänä. Arvonlisäverojärjestelmässä siirryttiin siirtymäkauden verojärjestelmään eli vero suoritettiin määränpääperiaatteen mukaisesti. Arvonlisäveron soveltamisala on laaja ja liiketoiminnan kansainvälisyys tuo siihen omat haasteet mukanaan. Yhteinen arvonlisäverolaki on onnistunut luomaan kattavan verojärjestelmän, mutta monet sen sovellustilanteet ovat silti tulkinnanvaraisia. Järjestelmän perustarkoituksen, eli verotulojen kerryttämisen kulutusmaahan sekä verokantojen eroavaisuuksista johtuvien kilpailun- ja kysynnän vääristymien estämisen, EU on varmistanut verosäännöksin.⁸⁹ EU:n yhteistä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan kaikissa sen jäsenvaltioissa ja direktiivissä määritellään kaikki sen keskeisimmät soveltamiskohdat. Direktiivin sisältö on ehdoton ja sen tulkinta ensisijaista.⁹⁰ Sisällyttäminen Suomen sisäiseen lainsäädäntöön on ollut paikoitellen tulkinnanvaraista ja korkein hallinto-oikeus onkin pyytänyt ennakkoratkaisuja EY-tuomioistuimelta arvonlisäverodirektiivin tulkintakysymyksiin.⁹¹ Yhteisen arvonlisäverodirektiivin ja Suomen arvonlisäverolain välillä on tulkinnallisia ja luokituksellisia eroavaisuuksia. Tämä ilmenee selvimmin muun muassa käsitteiden määrittämisessä. Esimerkiksi verovelvollisuuden määrittelemisen ja selvittämisen käytännössä voidaan EY-oikeudessa tulkita laajemmin mitä Suomen laki määrittelee.⁹² Verotukseen liittyvissä tulkintatilanteissa EY:n tuomioistuimen ratkaisuilla on merkitystä.⁹³

⁸⁷ Terra ym. 1996: 20–22.

⁸⁸ Valtionvarainministeriön muistio.

⁸⁹ Euroopan Parlamentti.

⁹⁰ Terra ym.1996: 16.

⁹¹ Esim. KHO 16.4.2004 taltio 819.

⁹² Asia C-268/83 Rompelman; Asia C-110/94 Inzo.

⁹³ Myrsky 2007: 850.

3.3. Sisämarkkina-alue

Sisämarkkinat mainittiin käsitteenä ensimmäisen kerran komission valkoisessa kirjassa vuonna 1985. Tämä käsite oli laajennettu versio yhteisömarkkinoista ja käsitti palveluiden vapaan liikkumisen lisäksi myös kaupan vapauttamisen EU-alueella. Sisämarkkina-käsitteeseen liittyi pyrkimys luoda alue, missä palvelut, tavarat, henkilöt ja pääoma voivat liikkua vapaasti ilman rajoja, sekä säätää lainsäädäntöjärjestelmä tätä tukevaksi. Valkoinen kirja erotteli sisämarkkinoiden kolme päätavoitetta: poistaa EU-alueelta fyysiset, tekniset sekä verotukselliset rajat. Edellisillä tarkoitettiin valvonnan lopettamista sisäisillä rajoilla sekä kansallisten tuotteiden tai palveluiden aiheuttamien esteiden poistamista. Verotuksellisesti haluttiin yhdenmukaistaa välillisten verojen eroavaisuudet.⁹⁴ Vuoteen 1993 mennessä tavoitteet saavutettiin suurilta osin, mutta puutteita huomattiin erityisesti lainsäädännön soveltamisessa, sekä saattamisessa EU-lainsäädäntöä osaksi kansallista lainsäädäntöä. Komission tavoitteena on sisämarkkinoiden täydellinen toteutuminen ja tämän tavoitteen saavuttamiseksi on laadittu monia toimintasuunnitelmia. EU:n tavoitetilana ovat markkinat, joille olisi ominaista yhteinen valuutta, yhdenmukaistettu verojärjestelmä, täydellinen vapaa liikkuminen sekä yritysten tehokkaan toiminnan mahdollistava lainsäädäntö.⁹⁵ Näistä neljästä perusvapaudesta keskeisintä on selventää tavaran vapaan liikkuvuuden periaatetta.

Euroopan yhteisön perustamissopimuksen kolmannen artiklan ensimmäisen kohdan alakohta määrittelee oikeusperustan tavaran vapaalle liikkumiselle: *tavaroiden tuontiin ja vientiin kohdistuvien tullien ja määrällisten rajoitusten, sekä muiden vaikutukseltaan vastaavien toimenpiteiden kieltäminen jäsenvaltioiden väliltä*. Tarkemmin perustamissopimuksessa keskitytään tavaroiden vapaaseen liikkumiseen artikloissa 23–31. Toteuttaakseen sisämarkkinat ja vapaan liikkumisen, EY:n perustamissopimuksella on kielletty tulleja vaikutukseltaan vastaavat maksut sekä tuonnin määrällisiä rajoituksia vastaavat toimenpiteet. Jälkimmäiseen viitataan asiassa *Dassonville (C-8/74)*, jossa Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomiossa määritettiin vastaavien toimenpiteiden käsittävän *kaikki jäsenvaltioiden kaupalliset säännökset, jotka voivat joko suorasti tai epäsuorasti, tosiasiallisesti tai mahdollisesti toimia kaupan esteenä*. EY:n perustamissopimus sallii tähän poikkeuksen, mikäli tuonti perustuu yhteiseen ei-taloudelliseen etuun, esimerkiksi yleiseen järjestykseen tai turvallisuuteen. Vastaavaksi maksuksi Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön

⁹⁴ Euroopan Parlamentti.

⁹⁵ Euroopan parlamentti; Ääriä 2005: 243–244.

tulkinnan perusteella voidaan määritellä: *kaikki maksut, olipa niiden nimi tai luonne mikä tahansa, jotka asetetaan maahan tuoduille tuotteille ilman, että vastaavaa maksua asetetaan vastaavalle kansalliselle tuotteelle, ja joiden aikaansaaman hinnanmuutoksen seurauksena niillä on sama vaikutus vapaan liikkuvuuden rajoittamisessa kuin tulleilla.* Koska perustamissopimus ei sisällä suoria lakisäädöksiä tai määritelmiä vastaavista maksuista tai toimenpiteistä, on oikeuskäytäntö vahvasti velvoittavaa tulkintatilanteissa.⁹⁶

Sisämarkkina-alueella valtioiden välillä valitsevan tavaran vapaan liikkumisen perustana on tulliliitto. Yhteisökauppaa eli yhteisömyynti ja -hankinta sekä kolmansien maiden välistä tuonti- ja vientiliikennettä säätelevät yhteisösäännökset sekä kansallinen lainsäädäntö. Yhteisötuonti- ja vienti on vapautettu tulliselvityksestä, mutta toisinaan yhteisötavaran tullioikeudellinen asema tulee selvittää tarkemmin. Kyseessä on silloin tilanne, kun tavara toimitetaan yhteisön veroalueeseen kuulumattomasta valtiosta veroalueeseen kuuluvaan valtioon tai kumpikaan valtio ei kuulu yhteisön veroalueeseen. Yhteisötavara saa tullioikeudellisen aseman jos se on kokonaan tuotettu yhteisöalueella, luovutettu tullin valtuuttamana vapaaseen liikenteeseen tai se on tullialueella tuotettu.⁹⁷

3.3.1. Yhteisömyynti

Yhteisömyynnillä tarkoitetaan EU-alueella tapahtuvaa tavaran myyntiä tai siirtoa toisessa unionin jäsenvaltiossa sijaitsevalle verovelvolliselle. Yhteisömyynti koskee vain irtaimen esineen myyntiä tai siirtoa. EU:n väliaikaiseksi kaavailtu arvonlisäverojärjestelmä pohjautuu määränpäämaaperiaatteeseen, minkä perusteella tavaran arvonlisävero suoritetaan määräpaikassa. Näin ollen tavaran yhteisömyynti on vapautettu verosta. Poikkeuksen tähän periaatteeseen tekevät ne yritykset, jotka eivät ole arvonlisäverovelvollisia. Tämän ryhmän tavaran myynnin arvonlisävero suoritetaan kuljetuksen lähtövaltiossa.⁹⁸ Poikkeuksen edelliseen tekevät uusien kuljetusvälineiden myynti. Edellytykset, joita veroton yhteisömyynti vaatii toteutuakseen, ovat kaupan osapuolten sijainti unionin alueella, mutta eri jäsenvaltiossa. Lisäksi ostajalla tulee olla tarvittava alv-tunniste, tavarakuljetus on järjestettävä myyjän tai ostajan toimeksiantona sekä kuljetuksesta on esitettävä tarvittavat

⁹⁶ Euroopan Parlamentti; Rother 2003: 112–113.

⁹⁷ Tullihallituksen verkkosivut.

⁹⁸ Verohallinto 2004a: 28.

dokumentit. Veroton yhteisömyynti ei edellytä ostajan rekisteröitymistä tavarankuljetuksen määrävaltiossa.⁹⁹

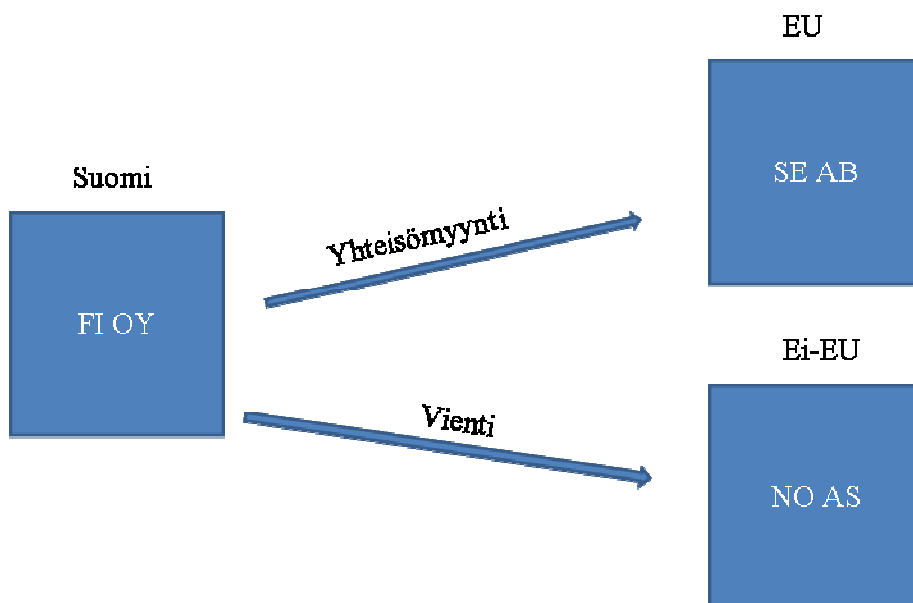
Yhteisömyynnin käsite ja sovellettava verotus määritetään AVL 72 §:ssä. Säännös selventää yhteisömyynnin verottomuuden perusteet ja tilanteet, joita ei voida soveltaa yhteisömyyntiin. Edellä mainittu myynti yksityishenkilöille, ei täytä yhteisömyynnin kriteerejä. Yhteisömyynnistä ei myöskään ole kysymys, jos tavara myydään unionin jäsenvaltiosta toiseen ilman tavarankuljetusta. Lisäksi voidaan mainita tavaramyynnin laskun toimitus toiseen jäsenvaltioon, mutta tavarankuljetuksen lopullinen määräpaikka sijaitsee EU-alueen ulkopuolella.¹⁰⁰ Yhteisömyyntiin liittyvä maahantuonti on AVL 92 § perusteella verotonta, edellytyksellä, että kuljetukseen liittyvä yhteisömyynti täyttää sille asetetut vaatimukset. Yksinkertaisinta todistaa yhteisömyynnin toteutuminen, on tehdä laskuun verottomuusmerkintä yhteisömyynnistä molempien osapuolien alv-tunnuksien lisäksi (AVL 209a §). Yhteisömyyntiin liittyviin liitännäispalveluihin sovelletaan yhteisömyynnin verosäännöksiä, mikäli palveluita ei pidetä erillisinä itsenäisinä toimina. Liitännäispalveluita, joita ei lueta kuuluvaksi osaksi yhteisömyyntiä, verotetaan palvelun myyntiä koskevien säännösten perusteella.¹⁰¹ Myyjän on kyettävä asianmukaisin asiakirjoin todistamaan kuljetus yhteisömyynniksi. Asiassa EMAG Handel Eder (C-245/04), linjattiin myyntiketjussa tapahtuvaksi perättäiset luovutukset vain yhden osalta verottomaksi yhteisömyynniksi kuljetuksen kohdistuessa vain yhteen jäsenvaltioon. Myöhemmin esitetty todiste myynnin verottomasta luonteesta, voi muuttaa kuljetuksen käsittelyn yhteisömyynniksi.¹⁰²

⁹⁹ Kallio ym. 2007: 346.

¹⁰⁰ Kallio ym. 2007: 342; Äärilä ym. 2005: 262.

¹⁰¹ Kallio ym. 2007: 346; Nieminen ym. 2009.

¹⁰² Asia C-146/05 Collée.



Kuvio 1: Esimerkki 4. Yhteisömyyntiä vai vientiä (0 %). Euroopan unionin sisällä tapahtuvista kuljetuksista ovat yhteisömyyntiä ja kuljetukset ei-unionivaltioihin vientikuljetuksia.

3.3.2. Yhteisöhankinta

AVL 26 §:ssä määritetään yhteisöhankinta *irtaimen esineen omistusoikeuden vastikkeelliseksi hankinnaksi, jossa tavara kuljetetaan ostajalle toisesta jäsenvaltiosta*. Yhteisöhankinnassa ei ole oleellista toimituksen vastuuhenkilö, vaan edellytyksenä on kaupan osapuolten toimiminen elinkeinoharjoittajina. Yhteisöhankinta on käänteinen yhteisömyynnille, eli vero suoritetaan tavarakuljetuksen määräpaikassa. Arvonlisäveron peruste määräytyy AVL 73a §:n mukaan tavaranhankinnasta maksettu vastike.¹⁰³ Verovelvollinen ostaja suorittaa tavaranhankinnan määräraikan arvonlisäverokannan suuruisen veron määrän. Käytännössä ostajalla on yleensä oikeus vähentää yhteisöhankinnasta aiheutunut verosuoritus, eikä näin ollen konkreettista veron tilitystä pääse syntymään. Vähennykseen oikeutetut yhteisöhankinnat tulee olla verollista liiketoimintaa varten suoritettuja toimia. Yritys, joka ei ole velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa, joutuu suorittamaan tavaranhankinnan verottomasta ostohinnasta yhteisöhankintaa vastaavaa veroa.

¹⁰³ Kallio ym. 2007: 372; Äärilä ym. 2005: 272–273; Rother 2003: 175–176.

söhankinnan arvonlisäveroa.¹⁰⁴ Verohallituksen julkaisun mukaisesti ostajan tulee ilmoittaa yhteisöhankinta ja sitä koskevan veron määrä, vähennysoikeudesta huolimatta.¹⁰⁵

Yhteisöhankinnan katsotaan päättyvän siihen valtioon, minkä alv-tunnusta ostaja on hankinnassa käyttänyt. Tavara on siten voitu kuljettaa johonkin toiseen jäsenvaltioon, sillä käytännössä yrityksen varasto voi sijaita eri valtiossa, kuin yrityksen toimipiste. Järjestely saattaa helposti johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, jos ostaja ei huolehdi tarpeellisista dokumenteista.¹⁰⁶ Verottomia tavarantoimituksia ovat AVL 94 §:n määrittelemät tilanteet. Tämän ryhmän maahantuonti on myös verotonta. Esimerkkinä verottomasta yhteisöhankinnasta mainittakoon tavarantoimitus tullikoodeksissa tarkoitettuun varastointimenettelyyn, vapaavarastoon tai verovarastoon. Varastot rinnastetaan kiinteäksi toimipaikaksi ja niihin aiheutunut tavaransiirto on verollista yhteisöhankintaa, pois lukien muutamat poikkeustapaukset. Komissiovarasto, josta varastoa ylläpitävä asiamies myy tavarat omista nimissä ulkomaisen päämiehen lukuun, on veronalaista toimintaa. Päämiehen katsotaan tehneen yhteisömyynti ja asiamies vastaavasti yhteisöhankinnan. Tämä aiheuttaa verovelvollisuuden, vaikka asiamiehellä ei ole omistusoikeutta päämiehen omaisuuteen.¹⁰⁷

AVL 63 §:ssä määritetään myyntimaan pääsääntö yhteisöhankinnalle. Sen mukaan tavarantoimitus yhteisöhankinta on tapahtunut Suomessa, jos ostajalle kuljetettava tavara on täällä kuljetuksen päätyttyä. Lisäksi pääsääntö velvoittaa ulkomaista yhteisöhankkijaa rekisteröitymään verovelvolliseksi ja suorittamaan yhteisöhankinnan veron tai ainakin ilmoittamaan yhteisöhankinnan tavarankuljetuksen määrävaltioon. Suomalainen yritys rinnastetaan ulkomaiseen yritykseen, sen tehdessä yhteisöhankinnan toisessa EU-valtiossa, ellei kyseisessä valtiossa sovelleta rekisteröitymisvelvoitteesta vapauttavaa yksinkertaistamismenettelyä. EU-alueella käytävä tavarakauppa ei ole jatkuvassa verovalvonnassa, ja tämän takia yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä on säädetty direktiivi niin kutsutusta turvaverkosta. Sen tarkoitus on taata EU-alueella käytävän tavarantoimituksen suoritus ainakin johonkin jäsenvaltioon. AVL 63f §:ssä säädetään niin kutsutusta turvaverkkosäännöstä.¹⁰⁸ Tämä turvaverkkosäännön mukaan *tavaraan yhteisöhankinnan katsotaan tapahtuvan*

¹⁰⁴ Kallio ym. 2007: 142–143.

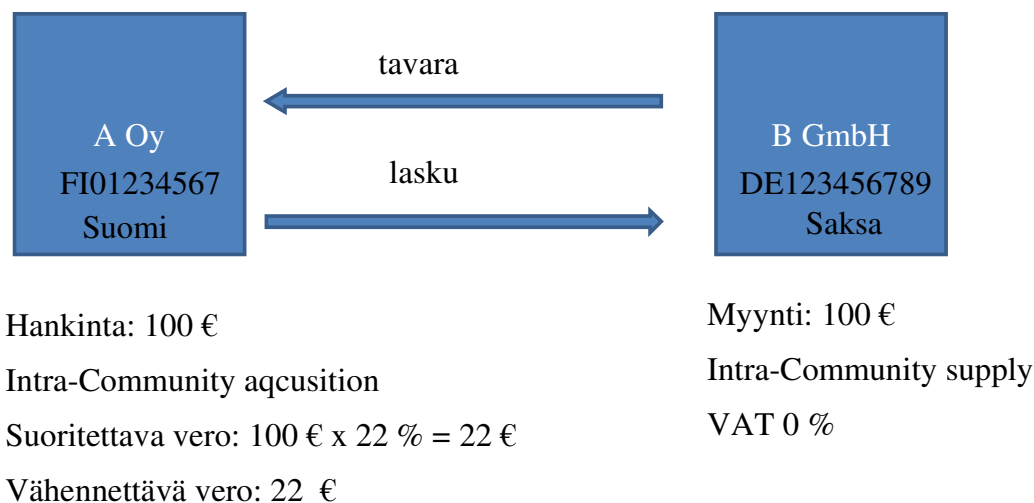
¹⁰⁵ Verohallinto 2007a: 10.

¹⁰⁶ Verohallinto 2007a: 10.

¹⁰⁷ Kallio ym. 2007: 147; Äärilä ym. 2005: 273; Nieminen ym. 2009.

¹⁰⁸ Kallio ym. 2007: 281–282; Äärilä ym. 2005: 278.

Suomessa silloinkin, kun ostaja on käyttänyt yhteisöhankinnassa Suomessa annettua arvonlisäverotunnistetta ja tavarankuljetus on alkanut toisesta jäsenvaltiosta, ellei ostaja näytä, että hän on täyttänyt yhteisöhankintaan liittyvän ilmoitusvelvollisuutensa siinä jäsenvaltiossa, missä tavarankuljetus päättyi.



Kuvio 2: Esimerkki 5. Yhteisöhankinta. Ostettu tavara siirtyy toisesta jäsenvaltiosta Suomeen, milloin tapahtuu verollinen yhteisöhankinta Suomessa.

3.3.3. Kaukomyynti

Kaukomyynnillä tarkoitetaan tilannetta jossa myyjä huolehtii itse tai toimeksiantona tavaratoimituksen EU-valtiossa sijaitsevaan määräpaikkaan toiselle yksityishenkilölle tai tähän rinnastettavalle ostajalle.¹⁰⁹ Myynnin verotus suoritetaan poikkeuksellisesti kuljetuksen määränpäämaassa kaukomyyntisäännöstä noudattaen. Säännöksen perusteella myynnin kokonaisarvolle asetettu kynnyksrajaa ylittyminen määränpääjäsenvaltiossa määrää verotuspaikan. Rajan ylittyessä myynti pääsääntöisesti verotetaan pääsäännön vastaisesti määränpäämaassa. Tämä saattaa aiheuttaa kaukomyyjälle velvollisuuden rekisteröityä kuljetuksen

¹⁰⁹ Linnakangas 2008: 111.

määräpaikkaan verovelvolliseksi ja suorittaa määräpaikan lain mukaisen arvonlisäveron. Esimerkiksi postimyyntitilaus yksityishenkilöille verotetaan kaukomyyntinä.¹¹⁰ Mikäli ostaja on hakeutunut arvonverovelvolliseksi toiseen EU-valtioon tai kynnsraja ylittyy, verotetaan myynti yhteisömyyntinä.

EU-valtioista Suomeen tapahtuva kaukomyynti määritetään AVL 63a §:ssä siten, että tavaran myynnin katsotaan tapahtuvan Suomessa myös silloin, kun myyjä tai joku hänen puolestaan kuljettaa tavaran toisesta jäsenvaltiosta Suomeen. Säännöstä sovelletaan myös kuljetustilanteisiin, joissa tavara kuljetetaan unionin alueen ulkopuolelta EU-valtion kautta ja maahantuodaan Suomeen. Kaukomyyntisäännös tulee sovellettavaksi vain silloin, kun tavaran ostajan hankinta ei muodosta yhteisöhankintaa. Eli ostajan tulee olla yksityishenkilö, joka ei ole verovelvollinen. Yhteisöhankinnassa tavaran ostajana taas toimii verovelvollinen henkilö ja tällöin myynnin ei katsota tapahtuvan Suomessa, vaan toisessa jäsenvaltiossa. Kaukomyyntisäännöksen soveltaminen edellyttää myös myynnin kynnsraja-arvon ylittymisen, eli myyntien määrän tulee olla kalenterivuonna suuremmat kuin 35 000 euroa. Säännöksen 63a.4 § nojalla kaukomyyntisäännöstä voidaan soveltaa myyntien määrästä riippumatta edellytyksellä, että myyjä tekee tavarakuljetuksen lähtömaassa hakemuksen kaukomyynnin verottamisesta lähtömaan sijaan määränpääjäsenvaltiossa.¹¹¹

Kaukomyynnistä Suomesta toisiin EU-valtioihin säädetään AVL 63b §:ssä. Tavaran myynnin katsotaan tapahtuvan muualla kuin Suomessa tilanteissa, jossa myyjän kuljettaessa tavaran toiseen yhteisövaltioon ja ostajan ollessa (63b.2 §):

- 1) elinkeinoharjoittaja, jonka toiminta ei omassa maassa miltään osin oikeuta vähennykseen tai palautukseen;
- 2) oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinoharjoittaja;
- 3) elinkeinoharjoittaja, johon sovelletaan omassa maassaan alkutuotannon vakio-kantahyvitysmenettelyä; tai
- 4) yksityishenkilö.

¹¹⁰ Verohallinto 2007c: 1.

¹¹¹ Linnakangas 2008: 111–112; Äärilä ym. 2005: 268–269.

AVL 63b.3 §:ssä asetetaan kuitenkin lisäedellytykseksi kaukomyyntisäännöksen soveltamiselle, että edellä mainittujen 1-3 kohdan ostajan hankinnat eivät saa muodostaa arvonlisäveronalaista yhteisöhankintaa, eikä ostaja saa olla hakeutunut verovelvolliseksi hankinnoistaan. Mikäli ostajan hankinnassa on kyse yhteisöhankinnasta, kaukomyyntisäännöstä ei voida soveltaa vaan hankinta käsitellään Suomessa verottomana yhteisömyyntinä. Kaukomyyntisäännösten soveltaminen edellyttää lisäksi kynnysraja-arvon ylittymisen tai myyjän hakemuksen viranomaiselle myynnin verottamisesta Suomen sijaan kuljetuksen päättymisvaltiossa.¹¹² Kaukomyyntiä koskevien erityissäännösten tarkoituksena on estää yksityishenkilöiden kulutustavaraostot EU-valtiosta, joiden verokanta on alhainen.¹¹³

3.3.4. Yleistä laskumerkintävaatimuksista

Neuvoston direktiivi¹¹⁴ sisältää myös laskutusdirektiivin¹¹⁵, joka määrittää säännökset laskuja koskevasta yhteisestä arvonlisäverosta. EU:n laajentumisen ja sisämarkkinoiden synnyn myötä katsottiin tarpeelliseksi luoda yhteiset EU-säännöt. Tämän laskutusdirektiivin päätavoitteena oli yhtenäistää, yksinkertaistaa sekä ajanmukaistaa yhteisen arvonlisäverodirektiivin laskuttamiselle asetettuja vaatimuksia. Lisäksi tavoitteena oli harmonisoida jäsenvaltioiden laskutusjärjestelmää, jotta EU:n sisämarkkinoiden liiketoiminta olisi joustavampaa ja samalla tehostettaisiin verovalvontaa unionin alueella.¹¹⁶

Laskumerkintävaatimuksia muutettiin neuvoston direktiivillä¹¹⁷, mikä aiheutti muutoksia myös Suomen valtiosisäiseen lainsäädäntöön. Arvonlisäverolakia muutettiin hallituksen esityksen mukaisesti 1.1.2004 vastaamaan direktiivin vaatimuksia.¹¹⁸ Lain muutoksiin sisällytettiin yleisten laskumerkintävaatimusten ohella kevennetyt laskumerkintävaatimukset.¹¹⁹ Yleiset merkintävaatimukset sisältyvät AVL 209b §:n luetteloon.

¹¹² Linnakangas 2008: 113–114.

¹¹³ Äärilä & Nyrhinen 2008: 288–289.

¹¹⁴ 2006/112/EY.

¹¹⁵ 2001/115/EY.

¹¹⁶ Euroopan yhteisöjen komissio 2009: 1-2.

¹¹⁷ 2001/115/EY.

¹¹⁸ HE 266/2002 vp.

¹¹⁹ Verohallinto 2003: 1-2; Äärilä ym. 2005: 580–582.

Seuraavat laskumerkintävaatimukset ovat pakollisia:

- 1) laskun antamispäivä;
- 2) juokseva tunniste, jolla lasku voidaan yksilöidä;
- 3) arvonlisäverotunniste, jolla elinkeinonharjoittaja on myynyt tavarat tai palvelut;
- 4) ostajan arvonlisäverotunniste, jota ostaja on käyttänyt ostossa tai tavarain yhteisömyynnistä;
- 5) myyjän ja ostajan nimi ja osoite;
- 6) myytyjen tavaroiden määrä ja luonne sekä palvelujen laajuus ja luonne;
- 7) tavaroiden toimituspäivä, palvelujen suorituspäivä tai ennakkomaksun maksupäivä;
- 8) veron peruste kunkin verokannan tai verottomuuden osalta, yksikköhinta ilman veroa sekä hyvitykset ja alennukset, jos niitä ei ole otettu huomioon yksikköhinnassa;
- 9) verokanta;
- 10) suoritettavan veron määrä;
- 11) verottomuuden tai käännetyn verovelvollisuuden peruste;
- 12) tiedot uusista kuljetusvälineistä;
- 13) maininta käytettyjen tavaroiden sekä taide-, antiikki- ja keräilyesineiden tai matkatoimistojen marginaaliverotusmenettelystä;
- 14) merkintä verollisen sijoituskullan myynnistä;
- 15) jos laskulla muutetaan aikaisemmin annettua laskua, yksiselitteinen viittaus tähän laskuun.

Kohtia 11–14 sovelletaan myyntitilanteen koskiessa kyseen omaisia hankintoja.

Kevennettyjä merkintävaatimuksia sovelletaan tilanteisiin, kun kaikkia edellä mainittuja merkintöjä ei ole tarpeen tehdä laskuun. Tällöin kyseessä on vähäinen lasku, jonka loppusumma on alle 1 000 euroa tai vaatimusten noudattaminen muodostuu myyntitilanteessa kohtuuttoman hankalaksi. Kevennetyin laskumerkintävaatimuksin tehty lasku tai tosite sisältää vain seuraavat tiedot:

- 1) laskun antamispäivä
- 2) myyjän nimi ja arvonlisäverotunniste
- 3) myytyjen tavaroiden määrä ja luonne sekä palvelun luonne
- 4) suoritettavan veron määrä verokannoittain tai veron peruste verokannoittain.

Kevennettyjä laskumerkintävaatimuksia ei voida soveltaa AVL 72a §:n tavaroiden yhteisömyyntiin, AVL 63a §:n tavaroiden kaukomyyntiin, AVL 79g §:n 3 kohdan yhteisöhan- kintojen harjoittamaan jälleenmyyntiin eikä asennettavien tai koottavien tavaroiden myyn- tiin, jotka kuljetetaan ja kootaan myyjän toimesta Suomesta toiseen jäsenvaltioon.¹²⁰

Nykyinen laskutusdirektiivi ei kuitenkaan saavuttanut sille asetettuja tavoitteita ja komissio onkin esittänyt toimintaohjeen¹²¹, jolla EU-alueen nykyistä laskutusta yhdenmukaistettaisiin merkittävästi siten, että vuoteen 2012 mennessä yrityksille aiheutuva rasitus kevenisi jopa neljänneksen.¹²² Suurin muutos koskee sähköisen laskun rinnastamista paperiseen las- kuun. Näiden standardoitujen laskutussääntöjen vaikutukset tulevat näkymään erityisesti yrityksen hallinnollisten resurssien vapautumisena. Sähköisen laskutuksen lisäämisellä on myötävaikutus myös niin sanotun Lissabonin sopimuksen toteuttamiseen, sillä edellä mai- nitun sopimuksen jo vahvistetut tavoitteet tukevat sisällöltään toinen toistaan. Laskutusdi- rektiivin muutosta käsittävä komission toimintaohje määrittelee haastaviksi tavoitteiksi li- säksi petosten torjunnan sekä pk-yritysten tukemisen.^{123 124}

¹²⁰ Verohallinto 2003: 9; Äärilä ym. 2005: 583–584.

¹²¹ KOM (2009) 21.

¹²² Euroopan yhteisöjen komissio 2009: 1-3.

¹²³ Euroopan yhteisöjen komissio 2009: 1-4.

¹²⁴ Ks. kappale 4.5. Laskumerkintävaatimukset kansainvälisessä kaupassa.

4. LOGISTIIKKAPALVELUIDEN KANSAINVÄLINEN KAUPPA

4.1. Tavarankansainväliset kuljetuspalvelut

Palveluiden kansainvälinen kauppa voidaan selkeästi jaotella yhteisökauppaan, eli unionin jäsenvaltioiden väliseen kaupankäyntiin, ja toisaalta unionin ulkopuolisten maiden kanssa käytävään kauppaan. Verojärjestelmä on paikoitellen monimutkainen palveluiden kansainvälisen kaupan osalta, sillä osa säännöksistä koskee sekä yhteisökauppaa että kolmansia maita, mutta osaa voidaan soveltaa vain yhteisökauppaan tai kolmansiin maihin.¹²⁵

Tavarankansainvälisen kaupan ja palvelun arvonlisäverovero-kohtelu määräytyy arvonlisäverolain säännösten mukaan. Arvonlisäverolain 17 §:ssä määritetään tavara aineelliseksi esineeksi, käsittäen sekä irtaimen että kiinteistöt. Lisäksi tavarana pidetään energiahyödykkeitä, osakkeita sekä omistus- ja hallintaoikeuden antavia osuuksia. Palvelu sitä vastoin käsittää tavaroita lukuun ottamatta kaikki hyödykkeet, joita voidaan myydä liiketoiminnan muodossa.¹²⁶ Esimerkiksi tavaroiden vuokraus ja soranotto-oikeus ovat palveluita, mutta mikäli vuokraesineen omistusoikeus siirtyy vuokralleottajalle vuokra-ajan päätyttyä, on kysymyksessä tavarankansainvälinen myynti. Käsitteet ovat useimmiten erotettavissa toisistaan, mutta tulkintatilanteissa voi erottelu olla hyvinkin ongelmallista. Esimerkiksi korjaustyöt ovat useimmiten tavarankansainvälinen myyntiä, mutta mikäli korjaustyö on vähäistä ja kustannukset eivät ylitä tavarankansainvälisen arvoa, on silloin kysymyksessä palvelun myynti.

Palvelun ja tavarankansainvälisen kaupan sovelletaan arvonlisäverotuksen alueperiaatetta sekä määrän- päämaaperiaatetta, mikä on rinnastettavissa kulutusmaaperiaatteeseen. Alueperiaatetta sovelletaan Suomessa tapahtuvaan tavarankansainvälisen kaupan ja palvelun myyntiin, ja kulutusmaaperiaatteessa vero kannetaan hyödykkeen kulutusmaahan. Jälkimmäistä sovelletaan erityisesti tavarankansainväliseen kauppaan, sillä palveluiden konkreettista luovutusta on usein hankala todentaa. Kulutusmaaperiaatteessa tavarankansainvälisen kaupan maahantuonti ja yhteisöhankinta on verollista. Vienti ja yhteisömyynti on sitä vastoin säädetty verottomaksi. Alueperiaatetta sovelletaan erityisesti palveluiden kauppaan, missä keskeisintä on selvittää milloin myynti on tapahtu-

¹²⁵ Äärilä ym. 2005: 288.

¹²⁶ Verohallinto 2007b: 1.

nut Suomessa. Arvonlisäverolain niin kutsutut myyntimaasäännökset määrittelevät nämä tapaukset.¹²⁷

Palvelun myynnin yleissäännöksenä pidetään AVL 64 §:n sisältämää määritelmää:

Palvelu on 65–69 §:ssä tarkoitettuja palveluita lukuun ottamatta myyty Suomessa, jos se luovutetaan täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos tällaista palvelua ei luovuteta Suomessa tai ulkomailla sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, on se myyty Suomessa, jos myyjän kotipaikka on täällä.

Poikkeukset (sisältyvät AVL 65–69 §:ään) koskevat kuljetus-, immateriaali-, radio- ja televisiolähetyspalveluita sekä sähköisiä palveluita, välityspalveluita ja eräitä muita palveluita. Kuljetuspalveluiden myynnin verotuksessa keskeisintä on palvelunluonteen määrittelemän yleis- tai erityissäännön oikea valinta ja soveltaminen. Myyntimaata selvittäessä tulee huomioida ostajan mahdollinen arvonlisäverotunniste. Eräät kansainväliseen kauppaan liittyvät palvelut, kuten vesi- tai ilma-aluksilla tapahtuva palvelun myynti, tapahtuessa Suomen aluevesillä tai ilmatilassa, on säädetty verottomiksi.¹²⁸ Tavarakuljetukset verotetaan pääsääntöisesti logistiikkapalveluiden myyntinä. Kuljetuspalveluiden myynti- ja verotukseen määräytyminen tulee muuttumaan neuvoston direktiivin mukaisesti porrastetusti vuodesta 2010 lähtien vuoteen 2015 mennessä. Suomen hallitus ei ole vielä antanut esitystä Suomen uudeksi arvonlisäverolaiksi vastaamaan direktiivin säännöksiä, joten tutkimuksessa tarkastellaan kansainvälisen kaupan tilanteita voimassaolevien arvonlisäverolaki säännösten valossa.

Tavarakuljetustyyppien kirjo kansainvälisessä liikenteessä on laajaa, mutta tässä tutkimuksessa tavarakuljetuksella tarkoitetaan yksinkertaista konttikuljetusta, joka voidaan kuljettaa merellä tai maalla, eli puhutaan merirahdista tai rahdista. Jotta tutkimuksen aihealueen monimuotoisuus ja sen terminologian ainutlaatuisuus hahmottuisivat, seuraavassa esimerkkejä yleisimmistä kansainvälistä kuljetustapahtumista. Kansainvälisesti tunnetuista merirahdityypeistä mainittakoon muun muassa *ro-ro* -kuljetus (roll on roll off), millä tarkoitetaan pyörillä liikkuvaa lastia (yleensä trailereita) ja *lo-lo* -kuljetus (lift on lift off), missä lasti eli kontit nostetaan laivan kyytiin ja sieltä pois laivan tai sataman omilla nostureilla. Bulkkitavaraa, eli raskasta ja suhteellisen arvotonta tavaraa, kuljetetaan

¹²⁷ Verohallinto 2007b: 2.

¹²⁸ Verohallinto 2007b: 13.

pakkaamattomana meritse niin sanottuna *break bulkkina*. Näitä erityyppisiä tavarakuljetuksia siirretään paikasta toiseen sopimuksessa sovitun palvelutavan perusteella. Globaalissa mittakaavassa lyhyille merimatkoille tehdään niin sanottu *short sea* -sopimus, millä tarkoitettu merirahtikuljetus esimerkiksi Helsingin satamasta Rotterdamiin satamaan. Toisessa sopimustyyppissä, *CY-CY* -sopimuksessa kontti kuljetetaan sovitulla tavalla konttipihalta valtiosta X, toiselle konttipihalle valtioon Y. Konttipihalla tarkoitetaan konttien säilytysaluetta. Maan sisäisistä ulkomaalaisen toimijan suorittamista kuljetuksista käytetään termiä *kabotaasi*.¹²⁹ Tavarakuljetus on myös mahdollista saada suoraan yrityksen toimitiloihin. Tämä sopimustyyppi, *door to door* -sopimus, on hyvä esimerkki niin sanotusta *intermodaalisesta* kuljetuksesta, missä yhdistetään useaa eri kuljetustyyppimuotoa. *Door to door* -sopimus voi esimerkiksi pitää sisällä kuljetuksen tehtaalta junalla satamaan, josta kuljetus jatkuu laivalla kohti määränpäävaltiota, jossa se kuljetetaan maantiekuljetuksena rekalla vastaanottajalle. Tavallisesti kuljetustapahtumat ovat edellä mainittuja intermoodalisia kuljetuksia, missä eri kuljetustyyppien yhdistelmä aiheuttaa melko laajaa ja kirjavaakin verotuskäytäntöä.

4.1.1. Kolmikantakauppa

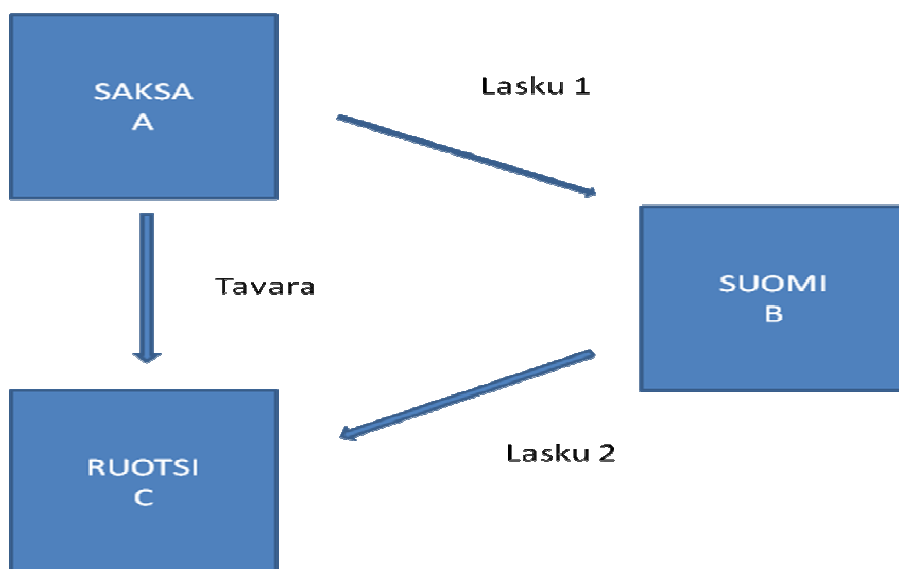
Kolmikantakaupassa tavara myydään EU-alueella kaksi kertaa peräkkäin myyjien ollessa eri jäsenvaltioissa. Tätä ketjukauppaa on yksinkertaistettu laatimalla EU-alueella sovellettava huojennussäännös. Ilman säännöstä tavaran ensimmäinen ostaja olisi verovelvollinen tavaran yhteisöhankinnasta ja joutuisi hakeutumaan arvonlisäverovelvolliseksi tavaran toisessa myyntimaassa ja suorittamaan veron kuljetuksen määräpaikassa. Kolmikantatilanne voi esimerkiksi toteutua, kun tavara kuljetetaan Saksasta Suomen kautta Ruotsiin. Käytännössä tavara kuljetetaan suoraan Ruotsiin, mutta laskutussuhde muodostuu Saksan ja Suomen, sekä Suomen ja Ruotsin välille. Verotuksellisesti Suomen ostajan tulee tehdä myyntilaskuun ilmoitus kolmikantakaupasta, jolloin yhteisöhankinnan vero tulee suoritetuksi Saksaan. Tilannetta ei muuta Suomen ostajan täältä saaman alv-tunnus. Lasku on Suomesta Ruotsiin verotonta, eikä myyjän tarvitse rekisteröityä Ruotsiin.¹³⁰

Edellytys, että kolmikantatilanne toteutuu tilanteessa missä suomalainen yritys toimii edelleenmyynnin ostajana edellyttää seuraavien ehtojen sekä AVL 63g §:n säännöksen toteu-

¹²⁹ Ks. tuleva lakimuutos kappale 4.4.

¹³⁰ Kallio ym. 2007: 284; Äärilä ym. 2005: 279-280; Nieminen ym. 2009.

tumista. Kolmikantatilanteen ehdot ovat seuraavat: suomalaisen yrityksen edelleenmyynti tarkoituksessa hankittu tavara tulee olla toimitettu muusta kuin määräpaikan jäsenvaltioista, kyseen omaisella yrityksellä tulee olla merkintä dokumenteissa kolmikantakaupasta ja lisäksi yrityksen pitää olla verovelvollinen kuljetuksen määräpaikassa. Lisäksi liiketoiminnassa tapahtuvat kolmikantatilanteet tulee ilmoittaa viranomaisille asianmukaisesti.¹³¹ Ensimmäisen ostotapahtuman verottomuus määräytyy AVL 72g §:n yhteisöhankinnan perusteella ja edelleen myynnistä säädetään AVL 2 §:ssä. Tähän nojaten, ostaja on velvollinen suorittamaan veron.¹³² Ketjukaupat vapaa-alueilla, vapaa-varastoilla tai vastaavilla ovat verottomia tietyin ehdoin.¹³³



Kuvio 3: Esimerkki 6. Kolmikantakauppa.

Yritys A myy hyödykkeen yritykselle B, joka myy edelleen yritys C:lle. Tavara toimitetaan suoraan A:n kotimaasta Saksasta Ruotsiin C:lle. Laskutussuhde muodostuu kahdesti. Mi-

¹³¹ Kallio ym. 2007: 283.

¹³² Kallio ym. 2007: 40.

¹³³ Terra ym. 1996: 50.

käli kolmikantakaupasta on merkintä laskussa: lasku 1 on B:lle yhteisöhankintaa (verotonta) ja lasku 2:ssa C on veronmaksuvelvollinen (vähennysoikeus).¹³⁴

4.1.2. Käännetty verovelvollisuus kansainvälisessä kaupassa

Arvonlisäverovelvollinen on usein hyödykkeen myyjä, mutta kansainvälisessä kaupankäynnissä tilanteita pyritään yksinkertaistamaan hyödyntämällä käännettyä verovelvollisuutta. Tällöin arvonlisäverovelvollisuus siirtyy hyödykkeen ostajalle. EU:n jäsenvaltioiden välillä on kuitenkin eroavaisuuksia käännetyn verovelvollisuuden käyttöalasta ja edellytyksistä. Myös käytön vaikutukset ovat ristiriidassa. Muun muassa Suomessa ja Ruotsissa sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta laajasti. Sitä vastoin Saksan järjestelmä eroaa huomattavasti ja on hyvin monimutkainen.¹³⁵ Yhä useammin EU-valtiossa sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta kaupan toisen osapuolen ollessa ulkomaalainen yritys, joskaan ei yhtä laajassa mittakaavassa kuin Suomessa. Direktiivi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän 196 artikla määrittää käännetyn verovelvollisuuden sovellusalan. Vaikka jäsenvaltioiden välillä on merkittäviä eroja, yhdestä edellytyksestä jäsenvaltioilla on kuitenkin yhteinen linja: lähes poikkeuksetta soveltaessa käännettyä verovelvollisuutta palvelun ostajan edellytetään rekisteröityvän verovelvolliseksi asianomaisessa valtiossa.¹³⁶

AVL 67b §:ssä määritetään ne palvelut, joihin sovelletaan kaikissa EU:n jäsenvaltioissa käännettyä verovelvollisuutta. Kolmikantatilanteessa sovelletaan yleisesti käännettyä verovelvollisuutta AVL 9 §:n mukaisesti. Kaupan laadusta johtuen tulee selvittää onko käännetty verovelvollisuus voimassa määränpäämaassa. Esimerkiksi tavaran asennus- ja kokoonpanotoimituksessa Irlantiin ei voida soveltaa käännettyä verovelvollisuutta, vaan se aiheuttaa suomalaiselle yritykselle rekisteröitymisveloitteen Irlantiin. Myös AVL 63a §:n mukainen kaukomyynti on sovellutusalan ulkopuolella.¹³⁷ Käännetystä verovelvollisuudesta aiheutuva arvonlisävero on vähennyskelpoista määrätyn edellytyksin. Euroopan yhteisöjen tuomioistuin käsitteli asiassa Bockemühl (C-90/02) käännetyn verovelvollisuuden perusteella arvonlisäveron vähennysoikeutta. Kyseinen asia koski kuitenkin aikaa ennen

¹³⁴ Kallio ym. 2007: 284.

¹³⁵ Kallio ym. 2007: 267; Äärilä ym. 2005: 41–42.

¹³⁶ Kallio ym. 2007: 71.

¹³⁷ Kallio ym. 2007: 69,271.

uusia direktiivimääräyksiä, joten on epävarmaa tuomion lainvoimaisuudesta ja soveltamisesta nykyhetkeen.¹³⁸

Kansainvälistä kauppaa säätelevät arvonlisäverodirektiivin myyntimaasäännökset palvelun osalta ovat Euroopan neuvoston 12.2.2008 vahvistamana muuttumassa. Muutoksella pyritään palveluiden myynnin verotus suorittamaan lopulta kaikissa poikkeustapauksissakin siellä, missä palvelu kulutetaan eli kulutusmaassa. Tästä seuraten Euroopan neuvostolla on pyrkimys laajentaa käännetyn verovelvollisuuden soveltamisalaa. Tavoitteena on, että rekisterissä oleva verovelvollinen ostaja on pääsääntöisesti verovelvollinen käydessään kauppaa ulkomaalaisen myyjän kanssa. Uudella järjestelmällä on suuri taloudellinen merkitys erityisesti valtion arvonlisäverotulojen ja ulkomaakaupan osalta. Muutokset tulevat voimaan porrastetusti alkaen vuoden 2009 alusta aina 2015 saakka.¹³⁹ Myös raportointivelvollisuuksiin ja menettelysäännöksiin on tulossa muutoksia. Tällä niin sanotulla yhden yhteyspisteen järjestelmällä on tarkoituksena yksinkertaistaa EU-alueen yritysten välistä kaupankäyntiä selkeyttämällä raportointia ja veron tilitystä maihin, joihin yritys ei ole rekisteröitynyt. Uusien raportointivelvollisuuksien noudattamatta jättäminen tulee johtamaan veroseuraamuksiin.¹⁴⁰

4.2. Yhteisökuljetukset

Yhteisökuljetus käsittää jäsenvaltioiden välisten tavarakuljetuksien lisäksi yhteisökuljetuksen liitännäiskuljetukset. Näillä kuljetuksilla tarkoitetaan unionin jäsenvaltioiden välisiin välittömästi liittyvät kuljetukset, mitkä suoritetaan sisäisesti lähtöjäsenvaltiossa. Liitännäiskuljetus on kysymyksessä silloin, kun esimerkiksi Suomen sisällä rautatiekuljetuksella alkanut tavarakuljetus jatkuu välittömästi tämän sisäisen kuljetuksen päätyttyä merikuljetuksella toiseen jäsenvaltioon. Arvonlisäverottomuus liitännäiskuljetuksissa edellyttää ostajan käyttävän toisessa jäsenvaltiossa samaansa alv-tunnistetta. Samoin edellytyksin kuljetuksiin liittyvät lastaus-, purkaus ja muut palvelut ovat arvonlisäverottomia.¹⁴¹

¹³⁸ Kallio ym 2007: 491.

¹³⁹ Ernst & Young asiantuntijatiedote; Äärilä ym. 2005: 310–311.

¹⁴⁰ Tuominen & Jovio 2008: 17–18; Kankaanpää 2009: 6–7.

¹⁴¹ Joki-Korpela 2004: 3; Äärilä ym 2005: 408–409.

Korkein hallinto-oikeus päätyi kuitenkin tästä poikkeavaan ratkaisuun.¹⁴² Päätöksessä todettiin, että yhtiön Suomessa suorittamat kuljetuspalvelut ja sen liitännäispalvelut (purku, varastointi, pakkaus- ja informaatiopalvelut) eivät liittyneet yhteisökuljetukseen siten, että niitä voitaisiin pitää verottomina. Korkein hallinto-oikeus otti varsin tiukan linjan tulkittaessa tapauksen tilannetta, jossa logistiikkapalveluja tarjoavan yhtiön ostamaa kuljetuspalvelua ei voitu katsoa liittyvän välittömästi yhteisökuljetukseen. Ratkaisevina seikkoina tuomioistuim piti tavaroiden välivarastointia ja sinä aikana tapahtunutta kuljetuserien purkamista pienemmiksi osatoimitukseksi tai vastaavasti kuormausta osaksi suurempia kuljetuksia. Varastoinnin kestolla sinänsä ei ollut oleellista merkitystä eikä välivarastointi lähtökohtaisesti katkaise yhteisökuljetusta, mikäli varastointipalvelun arvo on AVL 71 §:n 2 kohdan mukainen. Tässä tapauksessa kuljetuksiin puuttuminen ja muut liitännäispalvelut ratkaistiin Suomessa suoritetuiksi kuljetuspalveluiksi, joista yhtiön tuli suorittaa yleisen arvonlisäverokannan suuruinen vero. Näin ollen yhtiö joutui suorittamaan 22 %:n verokannan suuruisen veron kotimaan kuljetuspalvelusta sekä välivarastointipalvelusta. Kuljetus määräpaikkaan oli yhteisökuljetuksen mukaan verotonta kuljetuspalvelua.¹⁴³ Yhteisökuljetukseksi rinnastetaan myös kuljetukset unionin ulkopuolisen valtion kautta, ehdolla että määräpaikka on unionin jäsenvaltio. Esimerkiksi mainittakoon tavarakuljetuksen kuljettaminen Suomesta Sveitsin kautta määräpaikkaan Italiaan.¹⁴⁴

Arvonlisäverojärjestelmä on hyvin monimutkainen kokonaisuus ja jokainen kansainvälinen kuljetustilanne tulee aina käsitellä omana tapauksenaan tulkiten AVL 66a §:n säännöstä. Pääsääntönä yhteisökuljetuksessa voidaan pitää kuljetuksen myydyin lähtöpaikan valtiossa. Tämä sääntö koskee myös yhteisökuljetuksen välityspalvelua, ellei ostaja siirrä arvonlisäverotusta maahan, mistä on saanut alv-tunnuksen.¹⁴⁵ Verotuksen kannalta keskeisintä on kuitenkin ostajan käyttämä alv-tunniste, mikä vaikuttaa verotusmaan valintaan. Tilanteet voidaan jakaa seuraavaksi käsiteltäviin neljään pääkohtaan arvonlisäveron määräytymisen mukaan.

¹⁴² KHO 11.12.2003 taltio 3222.

¹⁴³ Ks. kuvio 8.

¹⁴⁴ Äärilä ym. 2005: 410; Nieminen ym. 2009.

¹⁴⁵ Kallio ym. 2007: 296.

- *Myyjän ja ostajan alv-tunnus annettu Suomessa*

Mikäli molempien sopimusosapuolten alv-tunnus on annettu Suomessa, verotusmaana toimii Suomi. Näin ollen suomalainen kuljetusliike veloittaa yleisen verokannan suuruisen arvonlisäveron kuljetuspalveluistaan. Verotustilanne pysyy muuttumattomana vaikka kuljetuksen lähtömaana olisi jokin muu yhteisövaltio ja tässäkin tapauksessa myyjä sisällyttää veloitettaviin kuljetuksiin Suomen verokannan suuruisen arvonlisäveron. Jotta edellä mainittu tilanne toteutuisi, myyjän tulee merkitä dokumentteihin ostajan alv-tunnus, estääkseen verotusvaltion siirtymisen ja myyjän rekisteröitymisvelvollisuuden syntymisen lähtömaahan.¹⁴⁶

- *Myyjän alv-tunnus annettu toisessa jäsenvaltiossa ja ostajan Suomessa*

Yhteisökuljetus on verollinen Suomessa ostajan käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Oleellista ei ole kuljetuksen lähtö- tai määräpaikka, vaan dokumenttiin merkityn Suomessa olevan suomalaisen ostajan alv-tunnus.¹⁴⁷

- *Myyjän alv-tunnus annettu Suomessa ja ostajan toisessa jäsenvaltiossa*

Verotusmaa määräytyy tässäkin tapauksessa ostajan alv-tunnuksen mukaan ja suomalainen kuljetusliike ei veloita arvonlisäveroa yhteisökuljetuksesta. Kysymyksessä tulee kuitenkin olla yhteisökuljetus, laskujen sisältää sekä myyjän että ostajan alv-tunnuksen sekä ostajan tulee olla käännetysti verovelvollinen.¹⁴⁸

- *Ostajalla ei ole alv-tunnusta missään jäsenvaltiossa*

Mikäli ostajalla ei ole alv-tunnusta missään jäsenvaltiossa, kuljetuspalvelun myyjä on velvollinen suorittamaan veroa lähtömaassa verokannan suuruisen määrän. Myyjä on myös velvollinen rekisteröitymään kuljetuksen lähtömaassa, mikäli myyjä myy toisesta jäsenval-

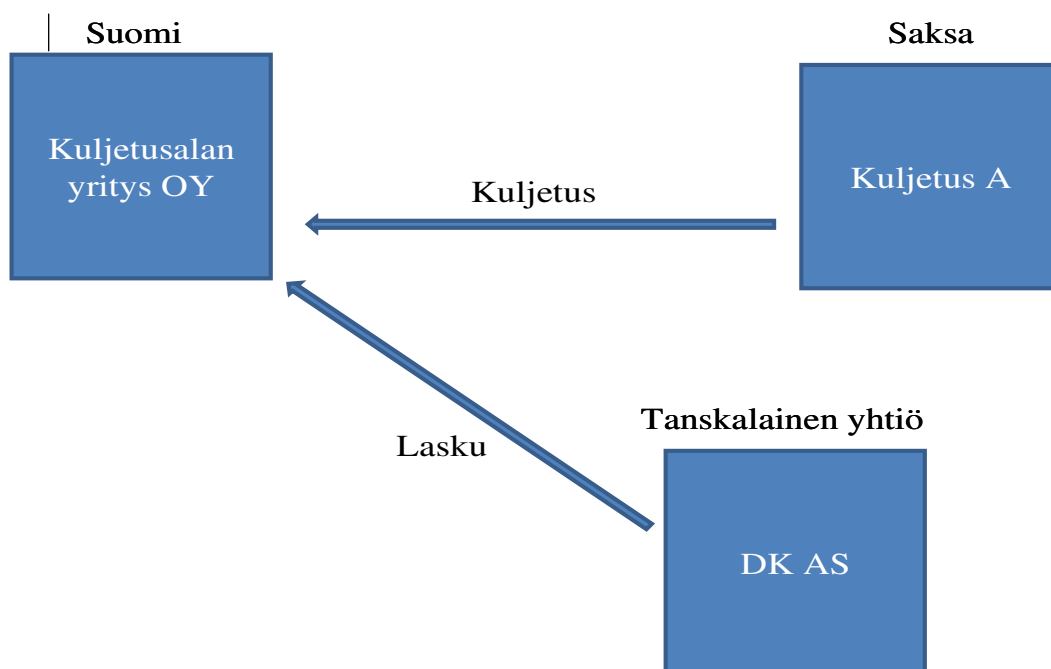
¹⁴⁶ Äärilä ym. 2005: 407.

¹⁴⁷ Äärilä ym. 2005: 407.

¹⁴⁸ Äärilä ym. 2005: 407–408.

tioista ostajalle, jolla ei ole alv-tunnusta. Myyjä voi välttää rekisteröitymisen huolehtimalla jokaisen ostajan omistavan yhteisövaltion alv-tunnuksen.^{149 150}

Poikkeuksen edelliseen muodostaa AVL 71 §:n 10 kohta minkä mukaan veroa ei suoriteta AVL 66a §:ssä tarkoitetun yhteisökuljetuksen myynnistä, joka liittyy tavaroiden kuljetukseen Azoreille tai Madeiralle, tai näiltä alueilta taikka niiden välillä.



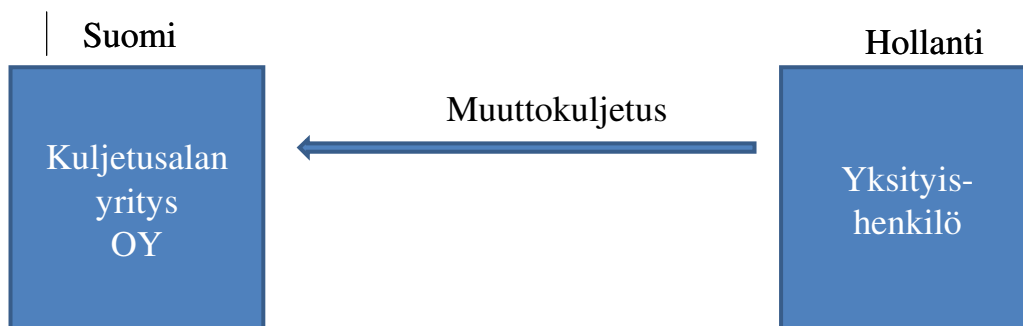
Kuvio 4: Esimerkki 7. Yhteisökuljetus. Suomalainen kuljetusalan yritys Oy ostaa kuljetuspalvelun Saksasta Suomeen tanskalaiselta yhtiöltä.

- Tanskalainen yhtiö merkitsee laskuun suomalaisen kuljetusalan yrityksen alv-tunnisteen, muutoin myynnin katsottaisiin tapahtuvan Saksassa ja laskutus tapahtuisi Saksan verolla.

¹⁴⁹ Äärilä ym. 2005: 408.

¹⁵⁰ Ks. kuvio 5.

- Kuljetuspalvelu on Suomen arvonlisäverolain alaista. Mikäli tanskalainen yhtiö ei ole Suomessa arvonlisäverovelvollinen, ei lasku sisällä arvonlisäveroa vaan suomalainen kuljetusalanyritys suorittaa veroa käännetyn verovelvollisuuden nojalla.



Kuvio 5: Esimerkki 8. Muuttokuljetus. Yksityishenkilöiden muuttokuljetus verotetaan kuljetuksen lähtömaassa.

- Kuljetusalan yritys Oy:llä on velvollisuus rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Hollannissa
- Laskutettava Hollannin arvonlisäverolla

4.2.1. Maahantuonti

Arvonlisäverolaki määrittää AVL 86 §:ssä maahantuonnin tilanteeksi, jossa tavara tuodaan Euroopan unionin alueelle siihen kuulumattomasta valtiosta. Alueelle kuulumaton valtio voi olla kolmas maa tai sillä voidaan tarkoittaa myös EU:n jäsenvaltiota, joka ei kuulu unionin veroalueeseen. Muun muassa Iso-Britannia ja Espanjan Kanariansaaret eivät lukeudu unionin veroalueeseen. Tullilaitos veloittaa tavarann tullausta yhteydessä arvonlisäveron tullilainsäädöksen ja Euroopan neuvoston tullikoodeksien¹⁵¹ perusteella.¹⁵² Tulli antaa tavaralle tullauspäätöksen ja tarvittavat dokumentit, joista selviää tavarann arvonlisäveron perusteet. Verovelvollinen saa tullauspäätöksen perusteella vähennysoikeuden.

¹⁵¹ Euroopan neuvoston tullikoodeksin asetus n:o 2913/92.

¹⁵² Kallio ym. 2007: 436; Ääriä 2005 ym. 253–255.

Arvonlisäveronalaista maahantuontia ovat myös tavarain vastikkeettomat tai omat siirrot EU-alueelle. Edellä mainitut tavarat tulevat vastikkeellisten tavarain ohella tullata ja suorittaa arvonlisäveron lisäksi muut tarvittavat tullimaksut. Poikkeuksen tähän tekevät AVL 94 §:n tilanteet.¹⁵³ Maahantuonnissa EU-alueen ulkopuolelta veron peruste määritetään AVL 88 §:n pääsäännössä. Lähtökohtana toimii tullikoodeksin 29 artikla, joka selvittää maahantuotujen tavarain tullausarvoksi niiden kauppa-arvon. Mikäli ilmenee este soveltaa 29 artiklan säännöksiä, määritetään tavarain tullausarvo 30 artiklan säännöksin. Tullausarvoon ei huomioida tavarain hankintaan liittyviä kustannuksia, mutta jälkikäteen on kuitenkin mahdollista saada hyvityksenä tullipalautusta.

Tavarain suorakuljetus EU-alueen ulkopuolelta Suomeen on verotonta, sillä kuljetuspalvelua ei katsota suoritetuksi täällä. Tavarakuljetuksiin liittyvät Suomen sisäiset kuljetukset ovat verottomia, mikäli AVL 91 §:n ja AVL 71 §:n 2 kohdan ehdot täyttyvät. AVL 91 §:n 1 momentin mukaan veron perusteeseen sisältyy tavarain kuljetus-, lastaus-, purkaus- ja vakuutuskustannukset sekä muut maahantuontiin liittyvät kustannukset kuljetussopimuksen mukaiseen ensimmäiseen Suomessa olevaan määräpaikkaan saakka. Paikan puuttuessa kustannukset sisällytetään ensimmäiseen lastin purkamispaikkaan. Suomen sisäisten kuljetusten verottomuudella estetään kahdenkertaisen verotuksen syntyminen, sillä maahantuonnin veron perusteeseen sisällytetään EU-alueella tapahtuvat kuljetuskustannukset. Ostajalle ei synny käännettyä verovelvollisuutta tuontikuljetuksiin liittyvien palvelujen ostosta ulkomaiselta yritykseltä myyntimaasäännösten perusteella.¹⁵⁴ Verohallituksen lausunnon perusteella konteissa maahantuotujen tavarain siirto- ja muut terminaalimaksut ovat luettavissa AVL 91 §:n perusteisiin ja täten satamaoperaattorit eivät suorita arvonlisäveroa palveluista AVL 71 §:n nojalla.¹⁵⁵ Mikäli maahantuontihetkellä on jo tiedossa tavarain jatkokuljetuksesta unionin alueella, luetaan kuljetuksesta aiheutuvat kustannukset maahantuonnin veronperusteeseen AVL 91 §:n mukaisesti.¹⁵⁶ Tullihallitus on ohjeistanut tiedotteessaan etukäteen tiedossa olevan jatkokuljetuksesta aiheutuvien kustannuksien selvitys- ja toimintatavoista.¹⁵⁷ Maahantuojan tulee tietää kustannukset etukäteen ja hän voi itse päättää sisällyttääkö nämä kustannukset veron perusteeseen vai ei.

¹⁵³ Kallio ym 2007: 437.

¹⁵⁴ Äärilä ym. 2005: 404–405.

¹⁵⁵ Kallio ym. 2007: 333.

¹⁵⁶ Äärilä ym. 2008: 274.

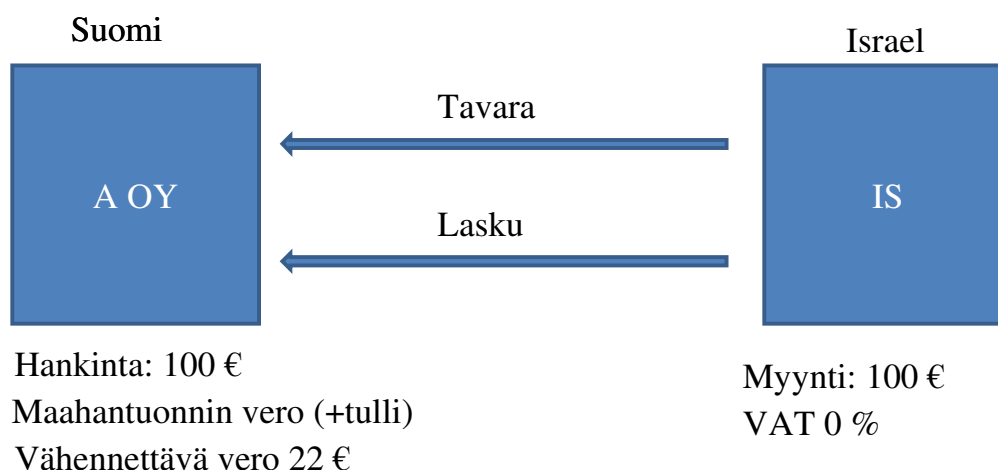
¹⁵⁷ Tullihallitus 2004.

Tullihallituksen ohjeiden mukaisesti kustannuksia ei ole mahdollista enää myöhemmin lisätä veron perusteeseen.

Tuontitavara tulee tulliselvittää heti sen saapuessa tai kuljetustavasta riippuen 20 tai 45 vuorokauden kuluessa. Tavara joutuu tullivalvontaan ja tulliviranomainen tarkastaa tavarán sekä tuontiin liittyvät asiakirjat tullikoodeksin säätämällä tavalla. Mikäli tulliselvitys ei tapahdu määrätyn ajan kuluessa, syntyy tullivelkaa. Tällöin tavarán maahantuoja on vastuussa ilmoituksen välittömästä tekemisestä sekä aiheutuneista kustannuksista. Tullin suorittama selvitys tulee päättää tavarán luovutuksesta vapaaseen liikenteeseen, jolloin tavaraa voidaan jatkossa kuljettaa vapaasti yhteisön alueella. Tulli voi päättää myös tavarán siirtämisestä vapaa-alueelle, vapaavarastoon tai sen hävittämisestä tai luovuttamisesta valtiolle. Hävittämistä ja luovutusta koskevat säännöt määritetään tullikoodeksin 182 artiklassa sekä tullilaissa. Tavara voidaan määrätä hävitettäväksi, muun muassa mikäli se on väärennetty tai piraattituote. Neuvoston päätöslauselmassa on määritelty nämä tuotteet sekä yhteinen suunnitelma väärennösten ja piratismín torjumiseksi.¹⁵⁸ Valtiolle luovutetut tavarat pyritään myydä tullihuutokaupassa. Huutokaupatut tavarat sisältävät tullimaksut, jotka ostajan tulee suorittaa. Yleensä tuoduista tavaroista tulee suorittaa tullimaksu, mutta EU:n yhteinen kauppapolitiikka on määrännyt tullittomuuden tai tulliasetuksen osalle tavaroista. EU:lla voi olla tuotteen alkuperämaan kanssa tullietuusopimus tai – järjestely. Mikäli tuontitavara on haitallinen EU-maiden omalle tuotannolle tai kyseessä on jokin muu kauppapolitiittinen seikka, on perustelua rajoittaa tavaroiden tuontia unioniin. Rajoitusten tarkoituksena on myös turvata EU-alueen terveydellinen hyvinvointi.¹⁵⁹

¹⁵⁸ Neuvoston päätöslauselma 2008/C 253/01.

¹⁵⁹ Tullihallituksen verkkosivut.



Kuvio 6: Esimerkki 9. Tavarantoimittajan maahantuonti. Maahantuonnin yhteydessä suoritetaan arvonlisävero sekä tarvittavat tullimaksut Suomessa. Vero on kuitenkin vähennyskelpoista.

4.2.2. Vientikuljetukset

Vientikuljetukset käsittävät arvonlisäverolain mukaisesti kuljetukset EU:n veroalueelta alueen ulkopuolelle. Suorakuljetusten myynti Suomesta EU-alueen ulkopuolelle on AVL 66 §:n 1 momentin nojalla verotonta myyntiä, sillä niitä ei katsota suoritetuksi Suomessa. Verottomuus todennetaan tavarakuljetukseen liittyvillä dokumenteilla, joista tulee ilmetä kuljetuksen lähtö- ja määräpaikka. Lähtöpaikkana pidetään sitä paikkaa, josta matka kuljetussopimuksen mukaan varsinaisesti alkaa, ei tavarantoimittajan mahdollista siirtoa edeltävää paikkaa. Samoin määräpaikkana pidetään sitä paikkaa, jossa matka sopimuksen mukaan päättyy.¹⁶⁰ Verottomuuden edellytyksenä pidetään tavarantoimittajan luovutusta unionin alueen ulkopuolelle ja myyjän tai edustajan velvollisuutta järjestää tavarankuljetus. Ostaja ei voi toimia myyjän asiamiehenä kuljetuksen järjestämisessä, vaan myyjän tulee itse tai toimeksiantona se suorittaa. Tavarantoimittajan myynti voi olla verotonta myös ostajan järjestäessä toimeksiantona kuljetus, kun edellytykset täyttyvät. Tavara pitää kuljettaa suoraan veroalueen ulkopuolelle itsenäisellä kuljetusliikkeellä ostajan toimeksiantona. Ex-works - ehdoin tavarantoimittajan myynti on verotonta ulkomaalaiselle elinkeinoharjoittajalle. Tällöin

¹⁶⁰ Äärilä ym. 2005: 402–403.

elinkeinoharjoittaja ei ole verovelvollinen Suomessa ja hän vain noutaa tavaran täältä, sekä täyttää muut vaadittavat edellytykset.¹⁶¹

Vientikuljetukset unionin alueen ulkopuolelle ovat verottomia, mutta siihen liittyvät Suomessa suoritettut liitännäispalvelut, varastointi ja Suomen sisäiset kuljetukset ovat pääsääntöisesti verollisia. Tähän poikkeuksen tekevät niin sanotut liitännäiskuljetukset, joihin liittyvät palvelut ovat verottomia (AVL 71 § 1 k). Vientiin liittyviä palveluja harjoittavalle yritykselle myynti on verotonta, mikäli tällä on esittää dokumentti palvelun liittymisestä vientikuljetukseen. Näytön puuttuessa tulee palvelusta suorittaa yleisen verokannan suuruinen vero.¹⁶² Palvelun ostajalle ei synny käännettä verovelvollisuutta, sillä kansainväliset liitännäiskuljetukset ja näihin liittyvät palvelut ovat verottomia.

Myyjän tai edustajan tulee tullikoodeksin 161 artiklan mukaisesti asettaa kolmansiin maihin vietäväksi tarkoitetut tavarat vientimenettelyyn. Koska Suomen tullilaisissa ei ole suoraan säädetty viennin menettelysäännöksistä, noudatetaan vientimenettelyssä tullikoodeksin yhteisösäännöksiä sekä EU:n vientivalvonta-asetuksia.¹⁶³ Tavara tulee asettaa menettelyyn, jotta tulliviranomaiset voivat määrittää mitä vientisäännöksiä ja määräyksiä tulee soveltaa. Näillä määritetään muun muassa viennin tullimaksut, vientituen osuuden sekä vientiä rajoittavat tekijät. Vientimaksu koskee tosin vain eräitä maataloustuotteita, muista vientitavaroista ei kanneta tullia. Vientiä rajoittavat tekijät on säädetty unioni- tai kansallisilla säännöksillä sekä YK ja EU ovat yhdessä päättäneet eräistä alueellisista vientikielloista. Yksityiskohtaisesti nämä vientiä rajoittavat tekijät on listattu Tullin rajoituskäsikirjassa. Vietävästä tavarasta tulee tehdä tulli-ilmoitus ja tämän ilmoituksen on mahdollista tehdä nykyään myös sähköisesti. Kokonaan sähköiseen järjestelmään siirryttiin vuoden 2009 heinäkuusta alkaen. Vientitullaus yksinkertaistui jo ennen tätä kun uudistuvassa vientimenettelyssä siirryttiin yksinkertaistettuun ja yksivaiheiseen ilmoittautumismenettelyyn. Tämän seurauksena niin sanottu kotitullaus on mahdollista ja tullikäynneiltä voi välttyä lähes kaikki vienti-ilmoittajat. Muutos astui voimaan myös muissa EU-valtioissa.¹⁶⁴

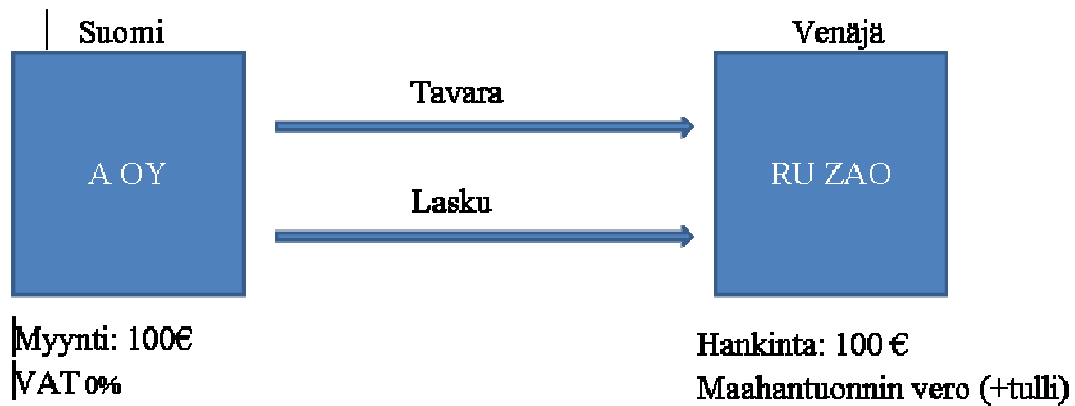
¹⁶¹ Verohallinto 2004b: 2–4.

¹⁶² Äärilä ym. 2005: 404; Nieminen ym. 2009.

¹⁶³ EY:n vientivalvonta-asetukset 1334/2000.

¹⁶⁴ Tullihallituksen verkkosivut.

Tullijärjestelmää on kehitetty viime vuosina paljon ja pyrkimys on siirtyä lopulta täysin sähköiseen asiointiin e-tulli -hankkeen myötä. Tavoitteena on siirtää yritysten ja tulliviranomaisten välinen yhteydenpito sähköisesti EU:n laajuisen sähköisen tullin tietojärjestelmään. Sähköinen asiointi mahdollistaa tulliasioinnin yritykselle sen oman liiketoimintaprosessin ja logistiikan tarpeiden mukaisesti. Keskeisintä hankkeessa ovat juridiset edellytykset ja toimintamallien harmonisointi jäsenvaltioissa. Tämän lisäksi tietoturvariskit tulee minimoida ja varmistaa tehokas suojautuminen. Käytännössä tästä seuraa muun muassa se, että tuonti- ja vientiselvitystoimenpiteet voidaan toteuttaa yhdessä asiointipisteessä. Tullikoodeksin asema korostuu ja sen kokonaisuutta tullaan uudistamaan siten, että sen päätavoitteena on toimintojen yksinkertaistaminen ja luoda perusta sähköiselle asiointille.¹⁶⁵



Kuvio 7: Esimerkki 10. Vientikuljetukset. Vientikuljetuksen määränpään ollessa ei-unionivaltiota, on myynti Suomessa verotonta.

4.2.3. Ulkoinen ja sisäinen passitusmenettely

Passitusmenetelmän tarkoitus on helpottaa tavarakuljetuksia ja kansainvälistä kaupankäyntiä. Menettelyssä olevaa tavaraa voidaan siirtää tullialueelle suorittamalla vain vakuus tullia-

¹⁶⁵ Tullihallituksen verkkosivut.

ja muista maksuista. Näin esimerkiksi passitusmenetelmän avulla tavara voidaan selvittää vasta määrätullipaikassa siirtämällä se sinne lähtötullipaikasta. Passitusmenettelyyn sovelletaan tullikoodeksin säännöksiä. Menettely on myös mukana uudistuksessa, jonka tarkoituksena on siirtää asiointi täysin sähköiseen passitusjärjestelmään.¹⁶⁶

Ulkoisen passitusmenettely koskee muita kuin unionitavaroita ja se kohdistuu tavarahan, joka saapuu EU:n tullialueelle kolmansista maista. Sitä ei lasketa vapaasti liikkeelle, vaan se tulee kuljettaa EU:ssa sijaitsevaan määränpäävaltioon tulliselvitettäväksi. EU:n alueelta pois vietävä tavara voi joutua myös ulkoiseen passitusmenettelyyn, jolloin se selvitetään poistumistullipaikassa.¹⁶⁷ Ulkoisessa passitusmenettelyssä tulee noudattaa tullikoodeksin säännöksiä ja esittää tarvittavat dokumentit. Arvonlisäverosäännökset koskevat vain tavarahan maahantuontia ja vientikuljetuksia, ja siten palvelun myyntiin ei sovelleta vientiä tai tuontia koskevia säännöksiä.

Sisäisellä passitusmenetelmällä tarkoitetaan unionitavaran lähettämistä unionin alueella sijaitsevasta valtiosta toiseen unionivaltioon EU:hun kuulumattoman valtion tai valtioiden kautta, tai vaihtoehtoisesti EU:n ulkopuoliseen valtioon.¹⁶⁸ Esimerkiksi yhteisötavara kuljetetaan unionivaltiosta Norjan tai Sveitsin kautta toiseen unionivaltioon. Kallio ym.¹⁶⁹ määrittelee yhteisötavaraksi tavarahan, joka on

- tuotettu kokonaan Euroopan unionin tullialueella eikä sisällä tullialueen ulkopuolisista maista tai alueilta tuotuja tavaroita,
- tuotu tullialueen ulkopuolisista maista tai alueilta ja tullattu Euroopan unionissa,
- tuotettu Euroopan unionin tullialueella joko edellisen kohdan tai edellisen ja tämän kohdan tarkoitetuista tavaroista.

Tavarahan lähettäminen unionivaltiosta toiseen unionivaltioon EU:hun kuulumattoman maan kautta on verotonta eikä sitä rinnasteta maahantuontiin. Poikkeuksena tähän on väliaikainen maahantuonti.¹⁷⁰

¹⁶⁶ Tullihallituksen verkkosivut.

¹⁶⁷ Kallio ym. 2007: 333.

¹⁶⁸ Kallio ym. 2007: 439.

¹⁶⁹ 2007: 439.

¹⁷⁰ Kallio ym. 2007: 439.

4.3. Kuljetusten liitännäispalvelut

Kuljetusten liitännäispalveluita ovat kansainvälisten tavarakuljetusliikkeiden ja linjaliikenne-edustajien ostamat palvelut Suomen satamaoperaattoreilta ja kotimaisilta kuljetusliikkeiltä. Yritykset veloittavat nämä palvelut edelleen päämiehiltään, eli useimmiten ulkomaisilta varustamoilta.¹⁷¹ Näitä liitännäispalveluita ovat muun muassa lastaus- ja purkupalvelut, mutta niiden tarkka määrittely ja erottaminen on tapauskohtausta ja paikoi-tellen hyvinkin hankalaa. Oikeustasolla korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei välivarastoinnin aikana tapahtuvaa pakkauserien purkaminen ja kuormaaminen ole enää luettavissa verottomaksi liitännäispalveluksi, vaan sitä tuli verottaa palvelun myyntinä.¹⁷²

Määriteltäessä kuljetusten liitännäispalveluita voidaan erottaa kaksi päätapausta ja tarkas-tella liitännäispalveluiden luonnetta niiden valossa:

- koko kuljetusketjua lastin osalta tai
- yksittäistä kuljetustapahtumaa lähtöpisteestä määränpaikkaan.

Ensimmäisessä kohdassa liitännäispalveluiksi luetaan lastaus- ja purkupalvelut sekä va-rastointi ja huolinta. Laivanselvitys ja muut palvelut luetaan kuuluviksi osaksi kuljetusvä-linettä. Yksittäisen kuljetustapahtuman liitännäispalveluita ovat vain lastaus- ja purkupalvelut. Lisäpalveluina pidetään muun muassa varastointia sekä muita ylimääräisiä palveluita. Tässä tutkimuksessa kuljetusten liitännäispalveluiden katsotaan käsittävän lastauksen- ja purkamisen, varastoinnin, huolinnan, laivanselvityksen sekä alukseen ja sen lastiin kohdis-tuvat palvelut. Liitännäispalveluista säädetään arvonlisäverolaissa niin yhteisökuljetusten kuin muidenkin kansainvälisten kuljetusten osalta. Liitännäispalveluiden myynti on pää-sääntöisesti verotonta ja palveluiden myynnin ollessa verollista, ostajan on mahdollista so-

¹⁷¹ Miettinen 2004: 22.

¹⁷² KHO 11.12.2003 taltio 3222.

veltaa käännettyä verovelvollisuutta.¹⁷³ Ulkoisessa ja sisäisessä passitusmenettelyssä olevan tavaran kuljetuspalvelu ja siihen liittyvät liitännäispalvelut ovat verotonta toimintaa.¹⁷⁴

4.3.1. Lastaus- ja purkupalvelut

Pääsäännön mukaan yhteisökuljetusten tavaran lastaus- ja purkupalvelut verotetaan Suomessa, jos palvelu suoritetaan täällä ja alv-numero on annettu Suomessa. Mikäli alv-numero on annettu muualla, palvelusta ei suoriteta veroa Suomessa. Tavarakuljetukset Suomen ja kolmansien maiden välillä ja kuljetukseen liittyvän lastaus- ja purkupalvelun myynti on verotonta, edellytyksellä, että myyjä täyttää näyttövelvollisuutensa.¹⁷⁵ AVL 67a §:ssä säädetään tavaran yhteisökuljetukseen liittyvästä lastaus- ja muusta vastaavasta palvelusta.

4.3.2. Huolinta

Huolintatehtävät voivat sisältää tavaran vastaanoton sekä luovutuksen, tuonti- ja vientitulauksen tullitariffionnin sekä tilastoinnin. Varastointi on osa huolintaa, mutta sitä käsitellään tässä yhteydessä omana toimena. Huolitsija, eli tavaran vastaanottaja tai lähettäjän edustaja, toimii satamassa tai sen ulkopuolella ja hänen tehtäväpiirinsä on laaja. Huolitsija avustaa dokumenttien laadinnassa sekä muissa kuljetuskysymyksissä, koordinoi tavaroiden siirtoon ja käsittelyyn liittyviä tehtäviä, huolehtii jatkokuljetuksista sekä tullien ja muiden maksujen maksamisesta. Satamassa tapahtuva huolinta on verotonta AVL 71 §:n 3 kohdan perusteella. Verottoman huolintapalvelun tulee tällä edellytyksellä liittyä ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevaan vesialukseen tai sen lastin välittömiä tarpeita varten. Palvelun myynnin tulee myös kohdistua ulkomaille matkaavaan alukseen. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa katsottiin verotonta ahtaus-, laivanselvitys- ja huolintatoimintaa harjoittavan yhtiön toiminnan lisäpalveluna käyttämiä tavaroita, jotka ole tarkoitettu muun muassa lastin kiinnitykseen, eivät olleet erillistä myyntiä.¹⁷⁶ Näin ollen veroa ei tullut

¹⁷³ Miettinen 2004: 22.

¹⁷⁴ Kallio ym 2007: 333; Äärilä ym. 2005: 405–406.

¹⁷⁵ Verohallinto 2007b: 6; Äärilä ym. 2005: 409; Nieminen ym. 2009.

¹⁷⁶ KHO:1995-B566.

suorittaa palvelun yhteydessä käytetyistä tavaroista veloitetuista korvauksista. Tämä päätös perustui AVL 71 §:n 5 kohtaan.¹⁷⁷

Satama-alueen ulkopuolella tapahtuvassa huolinnassa huolitsija huolehtii toimeksiantona kuljetuksesta, sekä tarvittavista dokumenteista ja asiakirjoista tavarahan lähettämistä varten. Tavarahan lähettämiseen liittyvä huolinta rinnastetaan kuljetukseen liittyvänä palveluna ja verokohtelu määräytyy sen mukaisesti.¹⁷⁸ Vastaanottohuolinnassa huolitsija järjestää mahdolliset jatkokuljetukset ja huolehtii muut tarpeelliset toimet. Vastaanottohuolinta suhteutetaan maahantuontiin liittyvänä palveluna ja siten siitä ei AVL 71 §:n 2 kohdan mukaan suoriteta veroa. Tullihallitus on antamansa ohjeen mukaisesti linjannut huolintalaskulla olevat kustannukset sisällytettävän maahantuonnin yhteydessä tuodun tavarahan veron perusteeseen, ja näin tulkinnanvaraisuus AVL 91 §:n kanssa, poikkeustapauksia lukuun ottamatta, poistuu. Näihin poikkeuksiin luetaan erät, jotka eivät tullaushetkellä ole tiedossa.

4.3.3. Varastointi

Varastointipalvelut ovat osa huolintaa ja huolitsija on velvollinen suorittamaan varastoinnin annettuja ohjeita noudattaen. Varastoinnilla tarkoitetaan joko tullivarastoa tullaamattomille tavaroille tai normaalia varastoa tullatuille tai yhteisötavaroille. Varastoinnista satama-alueella ei suoriteta veroa, mikäli AVL 71 §:n 2 kohdan kuljetus-, lastaus- ja purkupalvelut sekä muun tavarahan maahantuontiin liittyvän palvelun myynti on sisällytettävissä AVL 91 §:n mukaisesti tuodun tavarahan veron perusteeseen. Myös välittömästi yhteisökuljetukseen liittyvä välttämätön varastointi on verotonta silloin, kun palvelun ostajalla ei ole Suomessa annettua alv-tunnistetta.¹⁷⁹ Vapaa-alueilla, vapaavarastoilla ja tullivarastoilla tarkoitetaan valvottuja varastoalueita, joilla on mahdollista säilyttää muita kuin unionitavaroita ilman aikarajoitusta tai maksamatta tullimaksuja ja veroja. Näitä tavaroita voidaan muun muassa luovuttaa varastosta valtiolle tai vapaaseen liikenteeseen, käsitellä tavanomaisesti ilman erityistä lupaa tai asettaa sisäiseen jalostusmenettelyyn.¹⁸⁰

Tavara voi seisoa myös välivarastossa, jolloin se odottaa asiakkaan noutoa tai jatkokuljetusta. Välivarastointi on luonteeltaan veronalaista ja sen verollisuus määritetään AVL 64

¹⁷⁷ Äärilä ym. 2005: 412.

¹⁷⁸ Äärilä ym. 2005: 412.

¹⁷⁹ Äärilä ym. 2005: 414; Nieminen ym. 2009.

¹⁸⁰ Tullihallituksen verkkosivut.

§:ssä. Erottelu varastointipalveluiden suorittamisen lastin välittömien tarpeiden ja välivarastoinnin välille on hyvin tulkinnanvaraista. Korkein hallinto-oikeus tulkitsi lastin purun aluksesta ja tavaran siirron varastoon odottamaan jatkokuljetusta välivarastoinniksi, ja näin ollen AVL 71 §:n verottomuussäännökset eivät olleet sovellettavissa.¹⁸¹ Varastointipalvelut tulkittiin arvonlisäveronalaiseksi myynniksi huolimatta varastoinnin kestoajasta.¹⁸² Tämä kanta otettiin jo aiemmin keskusverolautakunnan ennakkoratkaisussa, jossa varastointipalvelu katsottiin itsenäiseksi palvelun myynniksi ja näin ollen siitä tuli suorittaa veroa AVL 64 §:n mukaan.¹⁸³ Toisaalta keskusverolautakunnan tulkitsi toisessa ratkaisussa tavaran varastointia pidettävän kuuluvaksi AVL 71 §:n 5 kohdan merialuksen lastin välittömiin tarpeisiin, ja näin ollen sovellettiin AVL 71 §:n verottomuussäännöksiä.¹⁸⁴ Miettinen¹⁸⁵ pohti asiantuntijalausunnossaan satamassa suoritettavan verokäsittelyyn vaikuttavia tekijöitä ja päätyi vaikutuksiltaan ratkaisevaksi seikaksi sen, oliko aluksen lasti Suomeen saapuva vai täältä lähtevä.

Depot-palveluilla tarkoitetaan kaikkia niitä palveluita, joita satamaoperaattorit suorittavat tyhjiille konteille sataman depot-alueella. Nämä palvelut käsittävät tyhjien konttien tarvittavat siirrot sekä hoitopalvelut. Depot-alueella tarkoitetaan sataman konttivarastoaluetta, eli aluetta missä tavarankuljetukseen käytettävät kuljetussäiliöt varastoidaan lastaamista tai purkamista varten. Tällä depot-alueella tapahtuvan palvelun verokäsittely on epäselvää ja rajanveto verottoman ja verollisen palvelun myynnin välille on tulkinnanvaraista. Korkeimman hallinto-oikeuden tulkintalinja asiaan on varsin tiukka, mistä edellä mainitut varastointipalvelua koskevat ennakkoratkaisut viestivät. Ohessa depot-palveluiden verotuskäytäntöä.¹⁸⁶

KHO 19.4.2004 T 834

Yhtiö myi X:n edustajana Suomessa kansainvälisiä tavaroiden kuljetuspalveluja pääasiassa Euroopan unionin ulkopuolisissa merikuljetuksissa. Lisäksi yhtiö hankki päämiehelleen depot-palveluja eli rahdin kuljettamiseen käytettävien tyhjien konttien varastointia, siirtoa satamasta toiseen, siivouksen, tarkastuksen ja korjausten suorittamisen sekä konttien noston kuljetusta varten varastoalu-

¹⁸¹ KHO 18.3.2004 taltiossa 637.

¹⁸² Miettinen2004: 22–23.

¹⁸³ KVL 19.12.2001 N:112.

¹⁸⁴ KVL 13.10.1994 N:295.

¹⁸⁵ 2004: 23.

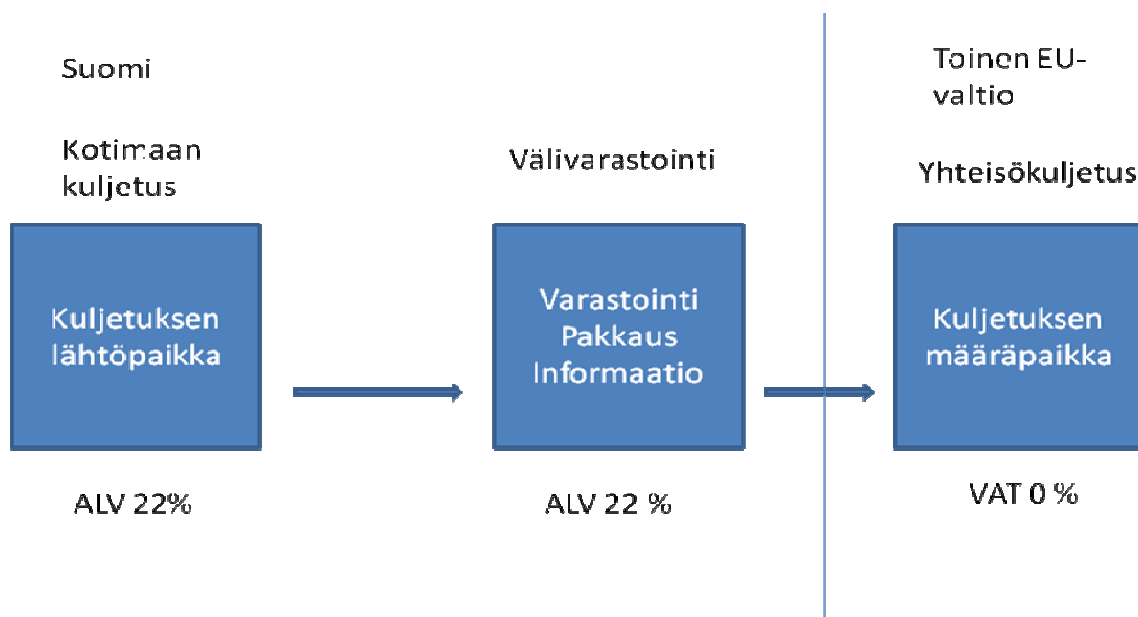
¹⁸⁶ Äärilä ym. 2005: 414–415.

eelta toiselle siirrettäessä. Tätä toimintaa varten yhtiöllä oli satamassa konttivarastoalue, jossa päämiehen omistamat tai vuokraamat kontit säilytettiin ja josta päämiehen asiakkaat saivat ne käyttöönsä lastausta varten. Yhtiö hankki depot-palveluja myös Y:lle, jonka edustajana yhtiö välitti tavaroiden kuljetuspalveluja Euroopan unionin alueella tapahtuvissa kuljetuksissa.

Koska depot-palvelut ja niiden hankkimispalvelut eivät olleet luonteeltaan arvonlisäverolain 67 §:n 2 kohdassa tarkoitettua lastausta, purkamista, lastin käsittelyä tai vastaavaa toimintaa, ne oli myyty arvonlisäverolain 64 §:n mukaisesti Suomessa. Lain 71 §: n 1, 3 ja 5 kohtien verovapaussäännöksiä ei voitu soveltaa.

Perusteluissa tuomioistuin myöntää palveluiden tosiasiallisen yhteyden kansainväliseen tavarakuljetukseen, mutta otti silti tiukan kannan asiaan ja katsoi, etteivät palvelut olleet luonteeltaan AVL 67 §:n 2 kohdan mukaista toimintaa ja näin ollen niihin ei voitu soveltaa kansainvälisen kuljetuksen verottomuussäännöksiä. Palvelun myynnistä tuli suorittaa myyntimaan mukaan Suomen verokannan suuruinen arvonlisävero AVL 64 §:n perusteella.¹⁸⁷ Seurauksena AVL 71 § ei ole sovellettavissa kansainvälisten kuljetusten depot-palveluiden myyntiin eikä edelleen suoritettaviin veloituksiin. Tämä taas synnyttää verorasituksen suomalaisille yrityksille. AVL 67 §:n 2 kohdan suora sanamuototulkinta viittaisi kuitenkin siihen, että depot-alueella tai muualla olevien konttien korjaus- ja siivouspalveluihin voisi yhä soveltaa verottomuussäännöstä. Edellytyksenä, että veloituksista ei tulisi maksaa Suomessa veroa, on ostajan EU-maassa annettu sekä asiakirjoissa että laskuissa esiintyvä alv-tunnus.

¹⁸⁷ Miettinen 2004: 22.



Kuvio 8: Esimerkki 11. Varastointi yhteisökuljetuksessa. Tavarakuljetuksen välivarastointi, mikä käsittää varastoinnin lisäksi pakkauksen sekä muut toimet liittyen kuljetukseen, verotetaan Suomessa 22 %:n verolla.¹⁸⁸

Korkein hallinto-oikeus lausui kuitenkin uutena ennakkoratkaisuna, että osakeyhtiön ei tullut suorittaa Suomen arvonlisäveroa sen veloittaessa depot-palveluja edelleen omilta asiakkailtaan ja tulkitse siten samankaltaiset palvelut AVL 67 §:n 2 kohdan mukaiseksi toiminnaksi.¹⁸⁹ Tapauksessa osakeyhtiö A tarjosi asiakkailleen laajan valikoiman erilaisia depot-palveluja, sisältäen muun muassa konttien nostot, tarkastukset, korjaukset ja säilytykset, mutta osakeyhtiö ei myynyt kuljetuspalveluita. A Oy suoritti palveluja Suomen suurimmissa satamissa sekä Pietarissa, missä käytännön toimista vastasi venäläinen yhtiö. Venäläisen yhtiön toiminnan tarkoituksena oli tuottaa A Oy:lle palveluja sekä tarvittaessa ostaa alihankintana depot-palveluja muilta venäläisiltä palvelun tarjoajilta. Venäläinen yhtiö laskutti omista ja alihankkijoidensa tuottamista palveluista A Oy:tä ja A Oy edelleen laskutti Venäjällä tuotetut palvelut asiakkailtaan. Venäläisen yhtiön laskut sisälsivät Venäjän paikallisen arvonlisäveron. A Oy:n asiakkaina olivat EU:n jäsenvaltioiden ja unionin ulkopuolisten valtioiden yritykset. Kaikkien Suomessa toimintaa harjoittavien asiakasyritysten toimiala lukeutui arvonlisäveroalaiseen liiketoimintaan. Ennakkoratkaisukysymyksessä A Oy oli pyytänyt ratkaisua osakeyhtiön omilta asiakkailtaan laskuttamien palveluiden arvonlisäverollisuudesta koskien niitä palveluita,

¹⁸⁸ Joki-Korpela 2004: 4.

¹⁸⁹ KHO 2008:57.

jotka oli tuotettu Venäjällä. Korkein hallinto-oikeus katsoi ratkaisussaan, ettei depot-palveluja ollut suoritettu tai luovutettu Suomessa AVL 15 §:n ja AVL 64 §:n säännösten mukaisesti eikä palvelujen suorittajan kotipaikka ollut AVL 67 §:n 4 kohdan erityissäännöksen mukaan Suomi. Täten A Oy:n veloittaessa palvelut edelleen omilta asiakkailta, osakeyhtiön ei ole suoritettava niistä Suomen arvonlisäveroa.

4.3.4. Laivanselvitys

Laivanselvitys käsittää kaiken merenkulkuun ja varustamotoimintaan liittyvien asioiden järjestämisen. Laivanselvittäjän tehtävänä on edustaa varustamoaa, sen kapteenia ja miehistöä kaikissa asioissa, sekä hoitaa prosessiin kuuluvat toimenpiteet. Näitä toimia ovat muun muassa valmistelevat toimenpiteet, varsinainen laivanselvitys, lastin vastaanotto ja luovutus sekä laskutus ja dokumentointi. Laivanselvittäjä veloittaa suoritetusta operaatiosta laivanselvityspalkkion, mikä on verotonta välittömästi ammattimaista kansainvälistä liikennettä harjoittavalle vesialukselle AVL 71 §:n 3 kohdan mukaisesti. Suomessa liikennöiville aluksille laivanselvityksen suorittaminen on verollista toimintaa. Laivanselvittäjän toimiin kuuluu lisäksi laskujen maksaminen varustamojen puolesta. Mikäli työ kohdistuu ammattimaista kansainvälistä liikennettä harjoittavaan alukseen, nämä laskut ovat verottomia. Laivanselvittäjillä on siten oikeus veloittaa laskut varustamoilta laivanselvityksen myyntihinta vähennettynä hankintoihin sisältyneet verot.¹⁹⁰ Muihin aluksiin kohdistuvana toimet ovat verollisia.

4.3.5. Alukseen tai sen lastiin kohdistuvat palvelut

Mikäli alukseen tai sen välittömästi lastiin kohdistuvat palvelut on suoritettu Suomessa ja myynti on kohdistunut ammattimaista kansainvälistä liikennettä harjoittavaa vesialusta varten, palvelun myynti on AVL 71 §:n 3 kohdan perusteella verotonta. Myynti koskee kuitenkin vain ulkomaille matkaavaa alusta, ja näin Suomen sisäisiin kuljetuksiin kohdistuva palvelu verotetaan myyntinä. Hallituksen esityksessä käsiteltiin sataman käyttöä ja tämän mukaan satamassa tapahtuvat navigointi- ja muut maksut on säädetty verottomiksi.¹⁹¹ Oikeus on linjannut aluksen tai sen välittömästi lastiin kohdistuvan palvelun myynnistä useampaankin otteeseen. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa yhtiö harjoitti vero-

¹⁹⁰ Ääriä ym. 2005: 416.

¹⁹¹ HE 88/1993: 31.

tonta ahtaus-, laivanselvitys ja huolintatoimintaa.¹⁹² Tämän palvelun yhteydessä yhtiö käytti erilaisia tavaroita korjauksia varten, jotka eivät palautuneet yhtiölle. Tuomioistuimien tulkitsi, ettei kyse ollut erillisestä myynnistä, vaan myynnin katsottiin kuuluvan osaksi palvelun myyntiä. Perusteluna voidaan pitää yhtiön harjoittavan liiketoimintaa ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevien vesialusten kanssa ja näin ollen AVL 71 §:n 5 kohdan nojalla palvelun eikä tavaroiden myynnistä ollut suoritettava veroa.¹⁹³

Keskusverolautakunta linjasi ratkaisussaan vientiin liittyvät lastin käsittelyä koskevat palvelut, jotka AVL 71 §:n nojalla ovat verottomia.¹⁹⁴ Äärilä ym.¹⁹⁵ on erotellut nämä keskusverolautakunnan tarkoittamat palvelut:

- purku ajoneuvosta varastoon,
- kentälle tai kuljetusalustalle,
- tavarain varastointi odottamaan kuormausta laivaan,
- kuormaus konttiin,
- lastin siirto laivalle ja ahtaus laivaan,
- vientitavaraan liittyvä dokumentointi.

Suomeen saapuvan aluksen ja sen lastiin liittyvien palveluiden verotuskäytäntöä on ratkaistu oikeustasolla ja useimpiin pääkohtiin on saatukin linjaus. Oikeuskäytäntö puuttuu kuitenkin vielä yhteisökuljetukseen välittömästi liittyvästä varastoinnista, silloin kun palvelun ostaja ei ole saanut alv-numeroa Suomesta. Tämä tilanne tulkitaan useimmiten verottomaksi palvelun myynniksi.

Keskusverolautakunta linjasi verotuskäytäntöä satamassa tapahtuvan lastin siirtopalvelun aluksesta varastoon, rinnastaen sen välitöntä tarvetta varten suoritetuksi palveluksi AVL 71 §:n 3 kohdan mukaisesti.¹⁹⁶ Tapauksessa yhtiön liiketoiminta kattoi tuonti-, vienti- ja transitotavaroiden käsittelyn sekä tarvittavat palvelut satamassa. Yhtiö tai sen alihankkijat

¹⁹² KHO:1995-B566.

¹⁹³ Äärilä 2005: 413–414.

¹⁹⁴ KVL N:o 295/1994.

¹⁹⁵ 2005: 413–414.

¹⁹⁶ KVL 19.12.2001 N:112.

suorittivat tarvittavat toimet, ja asiakas haki tavarat kerralla tai erissä. Tämän varastoinnin katsottiin olevan itsenäistä palvelun myyntiä ja siitä tuli suorittaa vero arvonlisäverolain mukaisesti, poikkeuksena AVL 71 §:n 2 kohta. Siirtopalvelu sitä vastoin katsottiin liittyvän välittömästi lastin tarpeita varten suoritetuksi palveluksi. Yhtiön ei näin ollen tarvinnut suorittaa veroa kyseistä palvelusta, eikä sillä ollut oikeutta tehdä vähennystä siirtoa varten ostetuista palveluista.¹⁹⁷

Palveluiden välitystoiminnan kohdistuessa alukseen tai sen lastiin, on toiminta AVL 71 §:n 11 kohdan mukaan verotonta. Aluksen hoitopalveluun liittyvästä verotuskäytännöstä korkein hallinto-oikeus ratkaisi seuraavasti.¹⁹⁸ Tapauksessa suomalainen aluksien hoitopalveluihin erikoistunut varustamo sitoutui asiamiehenä hoitamaan päämiehelle tarvittavat palvelut. Hoitopalvelut käsittävät aluksen miehityksestä huolehtimisen, kunnossapidon, muonituksen, varustamisen, tutkimustoiminnan, kunnossapidon, vakuuttamisen sekä toimenpiteisiin liittyvän rahaliikenteenhoidon.¹⁹⁹ Sopimus asiamiehen ja päämiehen, eli aluksen omistajan tai bare-boat-rahtaajan välillä, tehtiin vuosittain ja sen mukaisesti maksettiin kiinteä aluskohtainen hoitopalkkio. Tämän palvelun tulkittiin tarkoittavan AVL 71 §:n 3 kohdan, sekä Euroopan unionin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän 148 artiklan alakohdan määrättyjä säännöksiä, joilla tarkoitetaan suoraan ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevien merialusten ja niiden lastien välittömiä tarpeita. Tästä seuraten hoitopalkkio oli suomalaiselle varustamolle verotonta, eikä se ollut velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa sopimuksen perusteella veloitetusta palkkiosta. Käytännössä ei ole merkitystä keneltä varustamo palkkion veloitti.

Ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevan vesi- tai ilma-aluksen varustamiseksi tapahtuvasta myynnistä ei suoriteta veroa. Näillä toimilla tarkoitetaan lähinnä tankkausta, muonitusta ja varastojen täydennystä. Edellytyksenä on kuitenkin, että myyjän on kyettävä osoittamaan tavaroiden käyttötarkoitus aluksen varustamiseksi tai aluksella tapahtuvaa myyntiä varten. Korkein hallinto-oikeus päätyi kuitenkin vastakkaiseen ratkaisuun.

KHO 13.6.2008 T 1509

A Oy oli kansainväliseen konserniin kuuluva suomalainen yhtiö, joka myi maaleja toimitettuna varustamoiden ammattimaisessa kansainvälisessä liiken-

¹⁹⁷ Äärilä ym. 2005: 414.

¹⁹⁸ KHO 1.2.2000 taltio 187.

¹⁹⁹ Äärilä ym. 2005: 415.

teessä oleville vesialuksille niiden käydessä Suomessa sijaitsevista satamista. Konsernin sisäisen toimitussopimuksen mukaan maalin myi loppuasiakkaalle aina siinä Euroopan unionin jäsenvaltiossa sijaitseva konserniyhtiö, jossa vesialus oli rekisteröity. A Oy toimitti maalit suoraan alukselle, mutta veloitti ne aluksen rekisteröintivaltiossa sijaitsevalta sisaryhtiöltään, joka veloitti maalit asiakkaalta.

A Oy ei itse myynyt maalia varustamolle tai vesialuksen omistajalle vaan myynti tapahtui sen ulkomaisen sisaryhtiön toimesta. Tämän vuoksi ja kun otettiin huomioon arvonlisäverolain ja Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) säännökset sekä niiden tulkintaa koskeva Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö, A Oy ei voinut käsitellä kysymyksessä olevaa maalin myyntiä ulkomaille sisaryhtiölleen arvonlisäverolain 70 §:n 1 momentin 7 kohdassa tarkoitettuna verottomana tavaran myyntinä ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevan vesialuksen varustamiseksi. A Oy:n oli suoritettava arvonlisäveroa sisaryhtiölleen tapahtuvasta maalin myynnistä

Kyseisellä ratkaisulla voi mahdollisesti olla vaikutuksia kansainvälisessä liikenteessä olevien alusten ja niiden lasteja koskevien palvelukaupan verovapaussäännöksiin. Jatkossa tulkinnanvaraisissa myyntitilanteissa tulee huomioida mahdollisuus, että tilanne tulkitaankin verolliseksi.

4.4. Kuljetuskaluston vuokrauspalvelut

Kuljetuskalustoksi luokitellaan henkilöautot, paketti- ja kuorma-autot, laivat ja purjevereenet. Hallituksen esityksen mukaisesti myös muun muassa kuormalavat, peräkärryt ja kuljetussäiliöt luokitellaan kuljetuskalustoksi.²⁰⁰

Kuljetuskaluston vuokrauspalveluun sovelletaan pääsääntöisesti AVL 64 §:n yleissäännöstä, jonka 2 momentti:

Kuljetuskaluston vuokrauspalvelu katsotaan 1 momentin estämättä myydyksi Suomessa, jos se tosiasiallisesti kulutetaan yksinomaan täällä ja jos se 1 mom. mukaista sääntöä soveltaen olisi myyty unionin ulkopuolella. Jos kuljetuskaluston vuokrauspalvelu tosiasiallisesti kulutetaan yksinomaan unionin ulkopuolella, se katsotaan 1 mom. estämättä myydyksi ulkomailla.

²⁰⁰ HE 88/1993: 112.

Säännöksen mukaisesti suomalainen kuljetuskaluston vuokralleantaja veloittaa vuokran verollisena, mikäli kalustoa tosiasiallisesti ja yksinomaan käytetään Suomessa tai unionin alueella. Tähän sovellusalaan lukeutuu myös liikenne Suomen ja unionin ulkopuolisen valtion, esimerkiksi Suomen ja Venäjän välillä. Sitä vastoin kuljetuskaluston vuokralleantaja veloittaa vuokran ilman veroja, jos kalustoa käytetään tosiasiallisesti ja yksinomaan vain unionin alueen ulkopuolella.²⁰¹

Suomalainen vuokralleottaja suorittaa veron kaluston vuokrasta, mikäli vuokralleantaja on suomalainen ja kalustoa kulutetaan unionin alueella tai unionin ja siihen kuulumattoman alueen väliseen liikenteeseen. Mikäli vuokralleantaja on unionin alueella ja kalustoa käytetään unionialueella, vuokralleottaja suorittaa vuokralleantajan kotimaan suuruisen veron, tai käännetyn verovelvollisuuden mukaisesti Suomen verokannan suuruisen veron. Edellinen veronperuste täyttyy silloin, kun kalustoa käytetään yksinomaan Suomessa. Vuokraus on verotonta kun kuljetuskalustoa käytetään tosiasiallisesti ja yksinomaan unionin alueen ulkopuolella.²⁰² Poikkeuksena edellisiin EY-tuomioistuimen oikeuskäytäntö on linjannut, että jäsenvaltiot voivat katsoa kuljetusvälineiden vuokrauspalvelun suorituspaikaksi paikan, jossa sen tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen tapahtuvat.²⁰³

Kontteja ja muita niihin rinnastettavia kuljetusvälineitä, jotka ovat omin voimin kykenevämpiä kulkemaan, ei luokitella kuljetuskalustoksi. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö on monesti päätynyt tähän ratkaisuun ja pysynyt linjassaan. Asiassa Olivetti (C-17/89) Euroopan yhteisöjen tuomioistuin linjasi kuljetuskustannusten ja konttikuljetuksen veron perustetta. Asiassa nousi tässä yhteydessä keskeisimmiksi kysymyksiksi voidaanko konttia käsitellä EY-direktiivin määrittelemän kuljetustavan mukaisena. EY-tuomioistuin katsoi tuomiossaan, että *konttikuljetusta ei voida 28 päivänä toukokuuta 1980 tavaroiden tullausarvon määrittämisestä annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 1224/80, 15 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna kuljetustapana*. (Euroopan komissio.) Konttia ei pidetty kuljetusvälineenä, vaikka se oli sinetöitynä kuljetettu meritse Hong Kongista Hampuriin ja maitse Frankfurtiin. Kuljetuskustannusten katsottiin tässä tapauksessa määrättyjen kuljetusten kokonaiskustannukset vähennettynä sisäisestä kuljetuksesta aiheutu-

²⁰¹ Ääriä ym. 2005: 308.

²⁰² Ääriä ym. 2005: 308–309; Nieminen ym. 2009.

²⁰³ Terra ym. 1996: 70.

neilla kustannuksilla.²⁰⁴ Kuljetuskalustoksi kuulumattomien vuokrauspalvelu määritetään todennäköisesti AVL 68 §:n mukaisesti.²⁰⁵

Tässä yhteydessä on syytä mainita hallituksen esitys kaupallisista tavarakuljetuksista annetun lain muuttamisesta.²⁰⁶ Esitys pitää sisällä Euroopan Parlamentin antaman ehdotuksen päätöksen kabotaasin ajallisesta rajoittamisesta.²⁰⁷ Kabotaasilla tarkoitetaan ulkomaisen rahdinkuljettajan suorittamaa kuljetusta toisessa valtiossa, jolloin maan sisäinen kuljetus tapahtuu ajoneuvolla, joka on rekisteröity toiseen maahan. Muutoksen myötä lakiin lisätään pykälä tilapäisen liikenteen ajallisesta kestosta, jonka mukaisesti muualla kuin Suomessa myönnetyllä yhteisöluvalla saa luvanhaltijan käyttämällä ajoneuvolla tehdä enintään kolme Suomen sisäistä kuljetusta Suomeen päättyneen kansainvälisen kuljetuksen yhteydessä enintään viikon ajan siitä päivästä, jona Suomeen tuotu kuorma on purettu. Lisäksi Suomeen tulevat sekä Suomen sisäiset kuljetukset tulee osoittaa rahtikirjalla tai muulla luotettavalta todisteella. Lakimuutos tulee voimaan Suomessa syksyllä 2009 ja se on tarkoitus olla voimassa niin kauan kuin asiasta ei ole säädetty omaa säännöstä Euroopan unionissa. Unionitasoisen säännöksen voimaantulon arvioidaan annettavaksi vuoden 2009 loppupuolella. Kansallisen lainsäädännön aikaisempaa rajoitustarvetta perusteltiin kabotaasin määrällisellä kasvulla ja talouden taantumien epävakailta näkymillä kuljetusmarkkinoilla.

4.5. Laskumerkintävaatimukset kansainvälisessä kaupassa

Kansainvälisissä kaupankäyntitilanteissa myyjän tulee lähtökohtaisesti noudattaa sen maan laskutussääntöksiä, jossa myynti tapahtuu sekä noudattaa direktiivin (2001/115/EY) asettamia laskumerkintävaatimuksia.²⁰⁸ Yhteisökaupantilanteissa sovelletaan erityisiä laskumerkintävaatimuksia, jotka verohallitus selventää tyhjentävästi julkaisussaan.²⁰⁹ Yhteisömyyntitilanteessa myyjän tulee merkitä jokaiseen myyntiä koskevaan laskuun myyjän ja ostajan alv-tunniste sekä merkintä myynnin verottomuudesta esimerkiksi ”Alv

²⁰⁴ Terra ym. 1996: 88.

²⁰⁵ Äärilä ym. 2005: 309.

²⁰⁶ HE 32/2009 vp: 1-3; HE 83/2009 vp: 1-2.

²⁰⁷ Euroopan Parlamentin 23.4.2009 antama ehdotus (P6TA(2009)0277).

²⁰⁸ Verohallinto 2003: 13–14.

²⁰⁹ Verohallinto 2007a: 15.

0 % ” tai kansainvälisissä tilanteissa ”VAT 0 % ”. Myyjän tulee lisäksi merkitä myyjän ja ostajan alv-tunnisteet myös laskuihin, jotka koskevat yhteisökuljetusta, siihen välittömästi liittyviä palveluita, välityspalveluita, irtaimen esineeseen kohdistuvaa työsuoritusta tai irtaimen esineen arvonmääritykseen, mikäli ostaja haluaa ostossaan käyttää jossakin jäsenvaltiossa annettua alv-tunnistetta. Kolmikantakaupassa muodostuu tilanne, jossa tavara myydään kahteen kertaan peräkkäin ja näin syntyy kaksi erillistä laskua. Ensimmäinen myyjä (A) merkitsee pääsäännön mukaisesti laskuun oman alv-tunnisteen lisäksi ensimmäisen ostajan (B) tunnistein. Toisessa myyntitilanteessa ensimmäinen ostaja (B) myy tavaran eteenpäin toiselle ostajalle (C), jolloin myyjä (B) merkitsee laskuunsa oman alv-tunnisteen ja ostajan (C) tunnistein sekä vielä lisäksi myyjän (B) tulee lisätä maininta kolmikantatilanteesta, esimerkiksi ”Kolmikantakauppa” tai ”Triangulation”.²¹⁰

Kansainvälisissä kaupankäyntitilanteissa on mahdollista käyttää myös sähköisesti toimitettua laskua ja komission ehdotus asettaa tavoitteeksi sähköisen laskun rinnastamisen paperiseen laskuun.²¹¹ Kaikkien jäsenvaltioiden tulee hyväksyä sähköisessä muodossa oleva lasku, kunhan sen alkuperäinen aitous ja sisällöllinen eheys taataan direktiivissä (1999/93/EY) mainitun sähköisen allekirjoituksen tai automaattisen tiedonsiirron (EDI-palvelimen) avulla. Jäsenvaltiolla on mahdollisuus asettaa EU:n ulkopuolisille valtioille lisäksi erityisvaatimuksia sähköisessä muodossa toimitetuille laskuille.²¹²

Laskutusdirektiiviin on tulossa merkittäviä muutoksia, kun komission vahvistettu ehdotus astuu voimaan. Ehdotetut muutokset tulevat koskemaan yhteisen arvonlisäverodirektiivin muuttamista seuraavilta osilta: unionin sisäisissä suorituksissa tai luovutuksissa syntyvää verosaatavaa, vähennysoikeutta, laskun laatimista ja sen sisältöä, sähköistä laskutusta ja laskujen tallentamista. Vähennysoikeutta koskevat muutokset käsiteltiin jo edellä tutkimuksessa.²¹³ Unionin sisäisissä suorituksissa/luovutuksissa syntyvää verosaatavaa tullaan komission ehdotuksesta muuttamaan siten, että tarkoituksena on vahvistaa yksi päivämäärä jona verosaatava syntyy. Eli tällä tarkoitetaan sitä, että suoritus/luovutushetken perusteella määritetään verotettavan tapahtuman päivämäärä, sillä edellytyksellä, että tapahtuma laskutetaan viimeistään seuraavan kuun 15.päivänä. Vastaavasti unionin

²¹⁰ Ks. kuvio 3.

²¹¹ KOM (2009) 21.

²¹² Verohallinto 2003: 14.

²¹³ Ks. kappale 2.1.4. Arvonlisäveron vähennysoikeus.

sisäisistä hankinnoista syntyvä verosaatavan päivämäärä muutetaan vastaamaan suorituksen/luovutuksen päivämäärää.²¹⁴

Komission ehdotuksen mukaisesti laskun laatimisen nykyinen käytäntö yhdenmukaistettaisiin ottamalla käyttöön yritysten väliset yhdenmukaiset säännöt. Näiden niin sanottujen B2B-laskutussääntöjen johdosta laskuun sovellettaisiin luovuttajan/suorittajan jäsenvaltion sääntöjä ja prosessia yksinkertaistettaisiin myös siltä osin, että lasku olisi pätevä automaattisesti koko EU-alueella. Yritysten toimiessa yksityishenkilöiden kanssa sovellettaisiin yhä verotuspaikan laskutussääntöjä. Näiden B2C-säännösten tarkoituksena on yhdenmukaistaa ja lisätä avoimuutta kaupankäynnissä.²¹⁵ Laskun sisällöllisiin seikkoihin komissio ehdottaa kaksitasoista järjestelmää, joista ensimmäinen taso käsittää täydellisen arvonlisäveron sisältävät laskut. Näiltä pakollisilta laskuilta vaaditaan tarkat tiedot B2B -luovutuksesta/suorituksesta, niissä tapauksissa, joissa hankkija todennäköisesti tulee käyttämään vähennysoikeuttaan. Täydellisen arvonlisäveron sisältävissä laskuissa tulee komission ehdotuksen mukaisesti tapahtumaan kolme merkittävää muutosta. Luovuttajan/suorittajan tulee jatkossa merkitä aina laskuun hankkijan alv-tunniste. Tapaukset, joissa luovutus/suoritus tapahtuu toisessa jäsenvaltiossa ja joissa sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, ei luovuttajan/suorittajan tarvitse merkitä laskuun sovellettavaa alv-kantaa tai arvonlisäveron täydellistä määrää. Viimeinen merkittävä muutos koskee verosaatavien syntymisen mukaan määräytyvää päivämäärää. Tästä seurauksena on luovutuksen/suorituksen vastaanottajalle tieto vähennysoikeuden käyttöajankohdasta.²¹⁶ Toinen komission ehdotuksen taso käsittää yksinkertaistetut laskut, joiden käyttö on vapaaehtoista. Jäsenvaltioilla on vapaaehtoisuudesta huolimatta oikeus vaatia B2C -suorituksista/luovutuksista lasku. Laskun ollessa alle 200 euroa vaaditaan kuitenkin vain yksinkertaistettua laskua.²¹⁷ Komission ehdotus on sähköisen laskutuksen osalta merkittävä, sillä muutoksella pyritään saattamaan paperinen ja sähköinen lasku tasaveroisiksi. Tämä ehdotus merkitsee sähköisen allekirjoituksen sekä EDI-palvelimen käytön poistumista tarpeettomina. Laskujen tallennusaikaa ehdotetaan muutettavaksi, siten EU-alueella olisi käytössä yhteinen kuuden vuoden tallennusaika.²¹⁸

²¹⁴ Euroopan yhteisöjen komissio 2009: 6.

²¹⁵ Euroopan yhteisöjen komissio 2009: 7-8.

²¹⁶ Euroopan yhteisöjen komissio 2009: 8-9.

²¹⁷ Euroopan yhteisöjen komissio 2009: 9.

²¹⁸ Euroopan yhteisöjen komissio 2009: 9.

5. JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimuksen tehtävänä oli selvittää suomalaisen kuljetusalan yrityksen arvonlisäverotusta kansainvälisissä tavarakuljetuksissa. Sovellus- ja tulkinta-alueet ovat laajat ja monimutkaiset, eikä tarkoitus ole selvittää tilanteita yksityiskohtaisesti uudelleen. Keskeisintä on tuntea ja hallita ne pääsäännöt ja periaatteet, jotka pitkälti määräävät kuljetusten verotusta. Määrittäessä veron perustetta ja siten arvonlisävero kohtelua, on olennaisinta selvittää sopimuksessa ilmenevät kuljetuksen lähtö- ja määräpaikat sekä erotella kaupankäyntitilanteen EU-valtioiden ja kolmansien maiden välillä. Lisäksi on ensiarvoista arvonlisäveron määräytymisen kannalta selvittää kuljetusketjun rakenne, sopimuksen sisältö ja mahdollisten lisäpalveluiden luonne.²¹⁹ Esimerkiksi erotellessa kuljetuksen liitännäispalveluita ja lisäpalveluita korostuu kuljetusketjun rakenteen tarkastelu. Jokaisen kuljetustapahtuman verotus määräytyy tapauskohtaisesti ja voi olla paikoitellen hyvinkin tulkinnanvaraista. Dynaaminen veroala velvoittaa kuljetusalan yritykset todellisuudessa tarkkailemaan vallitsevaa oikeuskäytäntöä, sillä tuomioistuin- ja viranomaistasoisten²²⁰ oikeustasojen ratkaisut linjaavat nopeasti muuttuvaa verotuskäytäntöä. Tuomioistuinten tiukka oikeuskäytäntö on joissain tapauksissa vaikeuttanut suomalaisten huolinta-alan yritysten toimintaa Suomessa. Esimerkiksi satamassa tapahtuvan väli- ja depotvarastointipalveluiden verollisuus myös ulkomaalaisille elinkeinoharjoittajille saattaa johtaa ulkomaalaisten päämiesten kuljetustoimintojen siirtämiseen pois Suomesta.²²¹ Pääsääntöisesti AVL:n verottomuussäännöt estävät varastoinnin verotuksen, mutta oikeuskäytännön ratkaisujen tiukka linja voi karkottaa aloittavat ulkomaiset elinkeinoharjoittajat naapurimaihin.

Oikeuskäytännön tarkkailemisen tärkeydestä on hyvänä esimerkkinä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu²²², missä osakeyhtiön tarjoamat palvelut luettiin depot-palveluiksi, vaikka samankaltaisia palveluja tarjoavan yrityksen palveluja ei luokiteltu depot-palveluiksi tulkittaessa aiempaa oikeuskäytäntöä.²²³ Muuttuva oikeuskäytäntö velvoittaa yrityksiä pitämään vero- ja oikeustietämyksensä ajan tasalla sekä tarvittaessa pyytämään tulkintaongelmissa konsultointi- tai muuta tarvittavaa apua. Ajallinen ja taloudellinen panostus yrityksen

²¹⁹ Joki-Korpela 2004: 4.

²²⁰ Esim. KVL.

²²¹ Miettinen 2004: 23.

²²² KHO 2008:57.

²²³ KHO 19.4 2004 taltio 834.

verotuskäytännön hallitsemiseen maksaa itsenä varmasti takaisin, sillä virheellisten verotusmenetelmien käytön veroseuraamukset ja sanktiot voivat olla hyvinkin merkittäviä yrityksen liiketoiminnalle.

Liiketoiminnan kansainvälinen luonne vaatii huomioimaan kansallisten säädösten lisäksi EU-alueen yhteisen sekä unionin ulkopuolisten maiden lainsäädännön. Suomen liittyessä EU-jäsenvaltioksi, velvoitti jäsenyys sisällyttämään yhteisen lainsäädännön osaksi Suomen lakia. Sisäisen arvonlisäverojärjestelmän mukauttaminen EU-järjestelmää vastaavaksi johti lukuisiin muutoksiin 90-luvun puolella välissä. Arvonlisäverojärjestelmän yhtenäistämällä yksinkertaistettiin alueen kaupankäynnin verotusta, vähennettiin siihen liittyvien väärinkäytösten mahdollisuutta sekä tehostettiin verovalvontaa. EU:n myötä muodostunut sisämarkkina-alue toteuttaa neljän perusvapauden, ihmisten, tavaroiden, palveluiden ja pääoman vapaan liikkumisen EU-valtioiden välillä. Seurauksena tästä yhteisön alueen arvonlisäverojärjestelmän yleisimmät kaupankäyntitilanteet on onnistuttu yhteisökauppasäännöillä harmonisoimaan. Järjestelmä aiheuttaa silti edelleenkin haasteita yrityksen toiminnalle ja kehittämiselle, sillä kansainvälistä liiketoimintaa harjoittavan yrityksen tulee hallita jatkuvasti muuttuva arvonlisäverokäytäntö. Lisäksi yrityksen edellytetään tuntevan ensisijaisesti velvoittavat EU:n arvonlisäverodirektiivit EYTI:n oikeuskäytäntöineen.²²⁴

Yhteisön arvonlisäverodirektiivin säännöksiä ollaan muuttamassa Euroopan neuvoston vahvistamana. Muutokset koskevat kansainvälisen palvelukaupan myyntimaasäännöksiä ja ulkomaalaispalautus järjestelmää, ja lisäksi raportointivelvollisuutta laajennetaan neuvoston direktiivien mukaisesti.²²⁵ Suomessa hallitus antanee esityksen syksyn 2009 aikana ja muutokset astuvat voimaan vuodesta 2010 alkaen porrastetusti 2015 mennessä. Uudistuvan myyntimaasäännösdirektiivin tarkoituksena on määritellä palvelukaupassa suoritettavan arvonlisäveron verotusvaltio siten, että verovelvolliselle ostajalle myytävät palvelut verotetaan nykyisen pääsäännön vastaisesti ostajan sijoittautumisvaltiossa. Taustalla on pyrkimys verottaa palvelut niiden kulutusvaltiossa ja tämä toteutuu parhaiten siirtämällä verotus valtioon, missä ostaja sijaitsee.²²⁶ Ostajan sijoittautumisvaltiona pidetään sitä valtiota, missä ostajalla on liiketoiminnan kotipaikka. Mikäli palvelut suoritetaan valtioon,

²²⁴ Säskilähti 2007: 16.

²²⁵ 2008/8/EY, 2008/9/EY, 2008/117/EY.

²²⁶ Säskilähti 2009: 20; Kankaanpää 2009: 6-7.

missä ostajalla on kiinteä toimipaikka, mutta valtion ollessa eri kuin liiketoiminnan kotipaikkavaltio, verotetaan palvelut kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa. Yleissäännöksen vaikutukset, muun muassa verovelvollisille ovat laajat säännöksen muuttuessa päinvastaiseksi nykyiseen verrattuna. Kansainvälinen kaupankäyntitilanne tulee muuttumaan siten, että ulkomaille sijoittautuneen verovelvolliselle ostajalla voidaan pääsääntöisesti myydä ilman myyjän sijoittautumisvaltion arvonlisäveroa. Ostaja tulee tilanteessa käännetyn verovelvollisuuden perusteella verovelvolliseksi, eikä myyjän näin ollen tule suorittaa myyntitilanteessa ostajan sijoittautumisvaltion arvonlisäveroa. Ostajan käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen kuitenkin edellyttää, ettei myyjä ole sijoittautunut ostajan jäsenvaltioon. Mikäli myyjällä on toimipaikka ostajan jäsenvaltiossa, käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen on mahdollista, kunhan myyjän toimipaikka ei ole osallisena palvelun suorittamisessa ostajalle.²²⁷ Direktiivin uudistukset koskevat vain verovelvollisia ostajia ja ei-verovelvollisiin yksityishenkilöihin sovelletaan jatkossakin nykyisen pääsäännön mukaisia säännöksiä, eli palvelujen myyntimaana pidetään myyjän sijoittautumisvaltiota ja palvelut laskutetaan kyseen omaisen arvonlisäverokannan mukaisesti.

Uudistus tulee koskemaan myös välityspalveluiden ja kuljetuspalveluiden myynti- ja verotusmaan määrääviä säännöksiä. Verovelvollisille myytävien palveluiden katsotaan jatkossa myydyin siinä valtiossa, mihin ostaja on sijoittanut. Tämän pääsäännön perusteella tavarain välitys- ja kuljetuspalvelut voidaan laskuttaa toisiin jäsenvaltioihin sijoittautuneilta verovelvollisilta ilman arvonlisäveroa ja ostaja suorittaa palveluista käännetyn verovelvollisuuden perusteella arvonlisäveron sijoittautumisvaltioonsa. Ei-verovelvollisille myytävien välityspalveluiden ja tavaroiden kuljetuspalvelut katsotaan yhä myydyksi kuljetuksen lähtöpaikassa. Tämän seurauksena myytäessä yhteisökuljetuspalveluita unionin toiseen jäsenvaltioon voi yhä aiheuttaa velvollisuuden rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi. Henkilökuljetuspalveluihin sovelletaan omia erityissäännöksiä.²²⁸ Kulkuneuvojen vuokrauspalvelun ajallisuuteen tulee uudistuksen myötä muutoksia. Kulkuneuvojen, eli henkilöautot, paketti- ja kuorma-autot, laivat ja purjeveneet sekä hallituksen esityksen mukaisesti muun kuljetuskaluston vuokrauspalvelu katsotaan myydyin siinä valtiossa, jossa kulkuneuvo tosiasiallisesti annetaan asiakkaan käyttöön vuokrauksen kestäessä enintään 30 päivää ja

²²⁷ Sääsakilhti 2009: 21; Kankaanpää 2009: 6-7; Takalo 2009: 9-11.

²²⁸ Sääsakilhti 2009: 22; Takalo 2009: 9-11.

alusten osalta 90 päivää.²²⁹ Tämän ajan ylittyessä palvelun myyntimaa määräytyy nykyisten myyntimaata koskevien pääsääntöjen mukaisesti.²³⁰ Kuljetusten liitännäispalveluiden myynnin verollisuus määräytyy uudistuksen myötä uuden pääsäännön mukaisesti. Tällöin palvelut voidaan myydä verovelvollisille ostajille ilman arvonlisäveroa, heidän ollessa sijoittautuessa toisiin jäsenvaltioihin. Ei-verovelvollisille suoritettujen kuljetusten liitännäispalveluiden katsotaan uudistuksen myötä myydyin siinä valtiossa, jossa palvelut tosiasiaassa suoritetaan. Tästä seuraa myyjän rekisteröitymisvelvollisuus unionin alueen ei-verovelvollisen ostajan sijoittautumisvaltioon tai siihen valtioon missä palvelu tosiasiallisesti suoritetaan.²³¹

Kansainvälisen palvelukaupan myyntimaasäännösuudistuksen yhteydessä astuu voimaan vuoden 2010 alusta tutkimuksen kannalta keskeisimpinä ulkomaalaispalautusten sähköinen palautusjärjestelmä sekä palvelukaupan raportointivelvollisuus tulee laajenemaan merkittävästi. Ulkomaalaispalautusten sähköistymisen pääpiirteet esitettiin tutkimuksen toisessa luvussa, eikä ole tarpeen selvittää niitä uudelleen. Järjestelmä on osa unionin yksinkertaistamisprosessia, jonka tarkoituksena on harmonisoida alueen kaupankäyntitilanteita ja helpottaa yritysten toimintaa unionissa laajemmalla alueella. Sähköistymisellä on osaltaan lisäksi merkitystä vihreiden arvojen puolestapuhujana ja kannanottona globaalille ilmastomuutokselle. Myös laajentunut raportointivelvollisuus toteutetaan pääsääntöisesti sähköisesti. Uuden direktiivin pääsäännön mukaisesti käännetyn verovelvollisuuden piiriin kuuluvat palvelun arvonlisäverottomat myynnit toisiin jäsenvaltioihin sijoittautuneille verovelvollisille asiakkaille, tulee raportoida samoja periaatteita noudattaen kuten tavaroiden yhteisömyynnit nykyisen yhteenvetoilmoituksen mukaisesti. Palvelun myynnit tulee raportoida asiakkaittain ja arvonlisäverotunnisteittain.²³² Uuden raportointijärjestelmän mukaiset säännökset eivät koske muiden myyntimaasäännösten perusteella laskutettujen palveluiden myyjä, esimerkiksi palveluja liittyessä kiinteään omaisuuteen. Käytännössä raportointivelvollisuuden laajeneminen näkyy jäsenvaltioiden velvollisuutena ilmoittaa kuukausittain yhteenvetoilmoituksena tehdyt tavaroiden ja palveluiden myynnit. Nykyisen käytännön mukaisesti jäsenvaltio ilmoittaa myynnit kolmen kuukauden jaksoissa. Vähäisissä myyntimäärissä sovelletaan kevennettyä raportointivelvollisuutta, jolloin jäsenvaltio

²²⁹ HE 88/1993: 112.

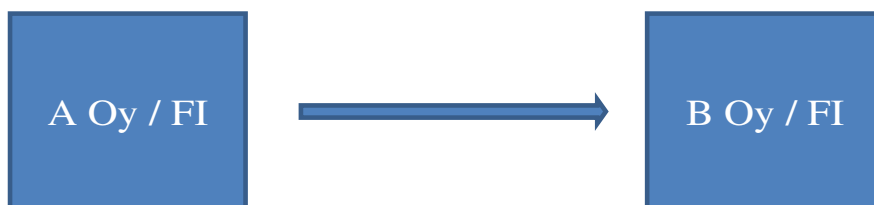
²³⁰ Sääsilahti 2009: 23.

²³¹ Sääsilahti 2009: 23; Takalo 2009: 10–11.

²³² Sääsilahti 2009: 23; Takalo 2009: 10–11.

voi tehdä ilmoituksen kultakin kalenterivuosiin jännekseltä.²³³ Myös sellaiset palveluiden myynnit, joista ostaja on käännetyin verovelvollisuuden nojalla verovelvollinen, tulee ilmoittaa yhteenvetoilmoituksella. Myynnit tulee raportoida asiakkaittain sitten, että ilmoituksesta selviää ostajan arvonlisäverotunniste ja myynnin arvo.

Ruotsin sisäistä yhteisö-, vienti- tai tuontikuljetukseen liittymätöntä tavarakuljetuspalvelua koskeva lasku



Nykyisin: A joutuu rekisteröitymään alv-velvolliseksi Ruotsiin ja veloittamaan kuljetuspalvelun B:ltä Ruotsin 25 %:n verokannalla. B hakee A:n veloitukseen sisältyvän veron takaisin ulkomaalaispalautuksena.

1.1.2010: Jos B:llä ei ole Ruotsissa kiinteää toimipaikkaa, tavarakuljetuspalvelu katsotaan myydyin Suomessa ja A:n veloitus tällöin Suomen arvonlisäverolla.

Lähde: Takalo 2009: 12.

Kuvio 9: Esimerkki 12. Tavarakuljetuspalvelun myyntimaasäännösten muutoksesta.

Direktiivien uudistukset tulevat olemaan laajat ja vaikutukset verovelvollisten kannalta merkittävät. Palvelun myyntimaasäännösten uudistukset vähentävät verovelvollisten yritysten tarvetta rekisteröityä toisiin jäsenvaltioihin, minkä tarkoituksena on muun muassa saada unionin alueen kaupankäyntiä sujuvammaksi. Uudistusten nopea aikataulu tulee olemaan haaste jäsenvaltioiden kansallisen lainsäädännön saattaminen vastaamaan direktiivien vaatimuksia. Ulkomaalaispalautusjärjestelmä astuu voimaan vuoden 2010 alusta, mutta käyttöönotto saattaa viivästyä jäsenvaltioiden teknisten ja käytännön ongelmien vuoksi. Käyttöönoton lykkäyksellä ei sinänsä tule olemaan merkittäviä haittoja, sillä uusien myyntimaasäännösten voimaantulon jälkeen tulee vähentämään ostolaskujen määrää,

²³³ Sääksilähti 2009: 23; Kankaanpää 2009: 6-11.

minkä seurauksena myös tehtyjen ulkomaalaispalautusten määrä tulee vähenemään.²³⁴ Myös palvelun myyntimaasäännösten muutos edellyttää kansallisella tasolla lain muuttamista. Suomen hallitus ei ole vielä tehnyt esitystä lain muuttamisesta ja siten onkin vielä epäselvää miten direktiivi sisällytetään Suomen arvonlisäverolakiin. Mielenkiintoiseksi tämän tekee se, että nykyinen laki jo katsoo tavaroiden kuljetuspalveluiden myynnit unionin ulkopuolisten alueiden välillä aina arvonlisäverottomiksi. Muita uudistuvien myyntimaasäästöjen vaikutuksia on muun muassa se, että ulkomaalaista asiakasta veloitetaan tulevaisuudessa harvemmin Suomen verolla ja käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen lisääntyy. Komission ehdotus sisältää laskumerkintävaatimusten lisäksi tehostettuja toimia veropetosten torjumiseksi.²³⁵ Yhtenä merkittävänä toimenä strategia sisältää yhtenäiset laskutuskäytännöt, joilla minimoidaan aiheettomat vähennykset ja karusellipetokset. Myös veroviranomaisten roolia petosten vähentämisessä vahvistetaan, muun muassa nopeuttamalla tiedonkulkua ja -vaihtoa. Kaikilla näillä keinoilla on yhtenäisenä tavoitteena yksinkertaistaa kaupankäyntitilanteita EU-alueella ja tehdä siitä turvallinen tapahtuma.

Kansainvälistä liiketoimintaa harjoittaessa keskeisessä asemassa on yhteisön arvonlisäverolainsäädännön käytännön tunteminen ja seuraaminen. Dynaamisuudesta johtuen arvonlisäverokäytäntö on jatkuvassa muutos- ja kehitysprosessissa. Veroriskiä on mahdollista minimoida jo etukäteen tarkastelemalla markkina-alueiden verotusta ja keskittää toiminta valtioihin, jotka mahdollistavat joustavamman toiminnan. Jatkuvaluonteinen seuranta mahdollistaa varautumisen muutoksiin, sillä huolimattomuus saattaa aiheuttaa yritykselle huomattavan verovelan- tai saamisen. Esimerkkinä arvonlisäverokäytännön merkittävistä muutoksista on muun muassa Saksassa yleisen arvonlisäverokannan nousu 16 %:sta 19 %:in vuoden 2007 alusta lukien.²³⁶ Yrityksen kannalta tämä on merkittävää, mutta vielä tärkeämpää on kauppakumppanivaltion arvonlisäverohallinnon joustavuus ja tehokkuus huomioiden säännöksiin vaikutus verokustannuksia kasvattaviin tekijöihin (Nielsen 2004: 14). Oman haasteensa tuo vielä yllättävän laaja globaalitaantuma, joka erityisesti koettelee vienti- ja tuontikuljetuksia. Tullihallituksen ennakkotietojen mukaan Suomen ulkomaankauppa on toukokuussa 2009 supistunut viime vuoden toukokuuhun nähden yli 40 %. Myös EU-kauppa kolmansiin maihin on laskenut merkittävästi.²³⁷ Näin merkittävillä muutoksilla

²³⁴ Sääsilahti 2009: 53; Johansson 2009: 14–15.

²³⁵ Euroopan yhteisöjen komissio 2009: 4.

²³⁶ Sääsilahti 2007: 18.

²³⁷ Tavaroiden ulkomaankaupan ennakkotiedot toukokuu 2009.

tulee olemaan vaikutuksia valtion talouden kehitykseen sekä työllisyyteen pitkällä tähtäimellä.

Yritystoimintaan kohdistuvalla verotuksella on merkittävä rasitusvaikutus sen taloudelliseen asemaan. Välitön verotus on jo laajuudessaan oman tutkimuksensa arvoinen, mutta myös välillinen verotus aiheuttaa mittavia kuluja yritykselle. Arvonlisäverokysymykset jäävät helposti vähemmälle huomiolle järjestettäessä yrityksen toimintoja, vaikka arvonlisäveron kustannusvaikutukset voivat olla hyvinkin merkittäviä ja sitä kautta keskeisiä yrityksen kannattavuuteen ja kilpailukykyyn. Usein arvonlisäverosta aiheutuvan rasituksen katsotaan mitätöityvän yrityksen vähennysoikeuden johdosta. Periaatteessa tämä pitää paikkansa, mutta markkinatilanteista johtuvilla muutoksilla ja korkovaikutuksella on negatiivinen vaikutus yrityksen kassavirtaan. Arvonlisäveron hyvällä ja huolellisella tuntemisella sekä suunnittelulla vaikutukset voidaan kuitenkin minimoida. EU-alueen yhtenäistetyllä arvonlisäverojärjestelmällä minimointikeinot ovat käytettävissä lähes koko alueella. Yksinkertaisin keino on tiedon ja taidon lisääminen arvonlisäveron vaikutuksista yrityksen kaikkiin osa-alueisiin. Arvonlisäverohallinnon tehokkaalla toiminnalla ja kehittyneillä laskentajärjestelmillä varmistetaan toimintojen oikeellisuus. Verotus tulee huomioida myös solmiessa sitovia sopimuksia yhteistyökumppaneiden ja asiakkaiden kanssa. Kansainvälisiä sopimuksia tehdessä voi olla kannattavaa harkita rekisteröitymistä verovelvolliseksi kyseiseen maahan, mikäli vähennysoikeuden tuoma arvonlisäveronpalautus on kohdemaan byrokratian takia hyvin hidasta aiheuttaen ylimääräisiä kuluja. Kolmansien maiden välillä käytävässä kaupassa korkokustannuksia voidaan minimoida rekisteröitymällä tullin asiakkaaksi. EU:n sisämarkkinoiden myötä vapauttanut tavaran maahantuonnin on vapautettu verosta tavoitteena edistää kaupankäyntiä EU-valtioiden välillä sekä kuljetusliikenteen keskittymistä EU-alueelle.²³⁸

Laajat uudistukset rasittavat jo nyt yritysten toimintaprosesseja. Yritysten tulee valmistautua muutoksiin muun muassa muuttamalla taloushallinnon järjestelmiä, tarkistaa asiakassopimusten päivitystarve sekä kartoittaa yritysten sisäisten koulutusten tarpeellisuus. Myyntimaasäännösten muutokset vaikuttavat myös myyntien ja ostojen käsittelyyn, tarkentuvat raportointivelvoitteet tulee huomioida herkemmin ja arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisen tarpeellisuus uudelleenarvioida. Lisäksi näillä kaikilla muutoksilla tulee olemaan vaikutus yrityksen kassavirtaan ja sen hallintaan. Oman lukunsa näihin mittaviin yh-

²³⁸ Nielsen 2004: 13–14.

teisötason muutoksiin tuo kansallisella tasolla vuoden 2010 alussa voimaan astuva verotilijärjestelmä, joka tulee muuttamaan verojen ilmoittamista, maksamista, palauttamista ja perimistä. Hallituksen esityksen mukaisesti verohallinto ylläpitää verovelvollisen veroista ja maksuista verotiliä, jonka merkittävimpinä muutoksina on ilmoituksen tekeminen yhdellä kausiveroilmoituksella ja eräpäivien yhtenäistäminen.²³⁹ Muuttumaan tulee myös maksukäytäntö, sillä enää tulee olemaan yksi pankkitili, mille verovelvollinen tulee suorittamaan kaikki verot käyttäen henkilökohtaista viitenumeroa. Verovelvollinen ei enää voisi valita, minkä verotilille kirjatuista velvoitteista maksaisi, vaan se määräytyisi laissa säädettyssä järjestyksessä. Verotilijärjestelmä toteutetaan kolmessa vaiheessa, siten että vaiheet käynnistyisivät kahden vuoden välein alkaen vuoden 2010 alusta. Ensimmäinen vaihe tulee koskemaan oma-aloitteisia veroja, millä tarkoitetaan arvonlisäveroa, työnantajan toimittamia palkkojen ennakonpidätyksiä ja sosiaaliturvamaksuja sekä vakuutusmaksuveroa, arpajaisveroa, muita ennakonpidätyksiä ja lähdeveroja.

²³⁹ HE 221/2008 vp: 13–17, Mäkelä 2009: 3-4.

LÄHDELUETTELO

Arvonlisäverovelvollisen ulkomaalaispalautus. Asiantuntijaorganisaatio KPMG:n tiedote. Saatavissa Internetissä: <URL: <http://www.kpmg.fi/page.aspx?Section=1534&Item=1432>>.

Euroopan komissio (2003). Kokoelma tullausarvon määrittämistä koskevista teksteistä [online]. Saatavissa Internetissä:

<URL:http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/compendium_fi.pdf>.

Euroopan parlamentti, Suomen tiedotustoimisto (2002). Faktatietoja Euroopan unionista [online]. Saatavissa Internetissä:

<URL:http://www.europarl.europa.eu/factsheets/default_fi.htm>.

Euroopan yhteisöjen komissio (2009). Ehdotus: Neuvoston direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta laskutussääntöjen osalta. KOM (2009) 21 lopullinen. Bryssel 28.1.2009. Saatavissa Internetissä:

Ernst & Young asiantuntijatiedote (2008). Kansainvälisen kaupan arvonlisäverosäännökset muuttuvat. 25.3.2008. Saatavissa Internetissä: <URL:http://www.ey.com/global/content.nsf/Finland/Verouutinen_2_2008_kvkaupan_alv>.

HE 88/1993 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle arvonlisäverolaiksi. Saatavissa Internetissä: [URL:http://www.eduskunta.fi](http://www.eduskunta.fi).

HE 266/2002 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain ja kirjanpitolain 2 luvun 9 §:n muuttamisesta. Saatavissa Internetistä. [URL:http://www.eduskunta.fi](http://www.eduskunta.fi).

HE 114/2008 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain 85 §:n muuttamisesta. Saatavissa Internetistä. [URL:http://www.eduskunta.fi](http://www.eduskunta.fi).

HE 221/2008 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle verotililaiksi ja laeiksi eräiden verolakien muuttamisesta. Saatavissa Internetistä. [URL:http://www.eduskunta.fi](http://www.eduskunta.fi).

HE 32/2009 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kaupallisten tavarankuljetuksista annetun lain muuttamisesta. Saatavissa Internetistä. [URL:http://www.eduskunta.fi](http://www.eduskunta.fi).

HE 83/2009 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle kaupallisista tavarankuljetuksista annetun lain muuttamisesta annetun hallituksen esityksen (HE 32/2009 vp) täydentämisestä. Saatavissa Internetistä. [URL:http://www.eduskunta.fi](http://www.eduskunta.fi).

Hollo, Erkki J. (2009). Ympäristö ja oikeus. Helsinki: Yliopistopaino. 260 s. ISBN 978-952-10-3762-7.

Johansson, Andreas (2009). Ulkomaalaispalautusjärjestelmä uudistuu EU:ssa 2010. KPMG:n veropalveluiden tiedotuslehti Tax view 1/2009, s. 14–15.

Joki-Korpela, Titta (2004). Arvonlisäverotuksen uutta oikeuskäytäntöä. KPMG:n veropalveluiden tiedotuslehti Tax view 1/2004, s. 2-4.

Kallio, Mika – Nielsen, Ari – Ojala, Marko – Saukko, Petri – Sääskilahti, Juha (2007). Arvonlisäverotus 2007. Edita Prima Oy. Helsinki. 813s. ISBN 978-951-37-4835-7.

Kankaanpää, Jukka-Pekka (2009). Arvonlisäveron ilmoittaminen muuttuu 2010. KPMG:n veropalveluiden tiedotuslehti Tax view 1/2009, s. 6-7.

Kerola, Hannele (2007). Hyvä verojärjestelmä ja kansantalous. Helsinki: Valtionvarainministeriön kansantalousosasto. 69s. ISBN 978-951-804-694-6.

Linnakangas, Esko & Juanto, Leila (2008). Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 6. uudistettu painos. Hämeenlinna: Karisto Oy. 299 s. ISBN: 978-952-14-1267-7.

Miettinen, Mikko (2004). Huolinta-alan arvonlisäverotus KHO:ssa. KPMG:n veropalveluiden tiedotuslehti Tax view 2/2004, s.22–23.

Myrsky, Matti (2002). Prejudikaattien merkitys verotuksessa. 2. uudistettu painos. Saarijärvi: Gummerus Kirjapaino Oy. 178 s. ISBN 952–14-0460-4.

Mäkelä, Sarianne (2009). Verotilijärjestelmä voimaan vuonna 2010. KPMG:n veropalveluiden tiedotuslehti Tax view 1/2009, s 3-4.

Nielsen, Ari (2004). Arvonlisäverorasitusta voidaan pienentää. KPMG:n veropalveluiden tiedotuslehti Tax view 3/2004, s. 13–14.

Nieminen, Auvo, Raimo Anttila & Leena Äärilä (2009). Arvonlisäverotus. Teoksessa: WSOYpro Yritysonline – Verotus, päivitetty 14.4.2009. Saatavissa maksullisena Internetissä:<[URL:http://www.wsoypro.fi.proxy.tritonia.fi/wsoypro.aspx?navi=Onlinepalvelut.Yritysonline&menu= Teokset](http://www.wsoypro.fi.proxy.tritonia.fi/wsoypro.aspx?navi=Onlinepalvelut.Yritysonline&menu=Teokset)>.

Ojanen, Tuomas (2006). EU-oikeuden perusteita. Helsinki: Edita Prima Oy. 331s. ISBN 951-37-4359-4.

Ojanen, Tuomas (2009). Johdatus perus- ja ihmisoikeusjuridiikkaan. Helsinki: Yliopistopaino. 122s. ISBN 978-952-10-3763-4.

PWC (2006). Kuudes arvonlisäverodirektiivi uudistuu 18.12.2006. PWC:n asiantuntijoiden tiedotus arvonlisäverolain muutoksesta. Saatavissa Internetissä: <[URL:http://www.pwc.com/fi/fin/about/svcs/verokons/direktiivi_181206.pdf](http://www.pwc.com/fi/fin/about/svcs/verokons/direktiivi_181206.pdf)>.

Rauhanen, Timo (2001). Arvonlisäverotus EU:n jäsenmaissa – Voiko vientiä verottaa?. Helsinki:Oy Nord Print Ab. 41 s. ISBN 951-561-366-3.

Rother, Eila (2003). Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. 1.painos. Helsinki: Wsoy Lakietieto. 553 s. ISBN 951-670-104-3.

Saukko, Petri (2004). Arvonlisäverotuksen uutta oikeuskäytäntöä. KPMG:n veropalveluiden tiedotuslehti Tax view 2/2004, s.19–21.

Sääskilahti, Juha (2007). Suomalaisten yritysten on kyettävä hallitsemaan kansainvälistä arvonlisäverotusta. KPMG:n veropalveluiden tiedotuslehti Tax view 1/2007, s.16–19.

Sääskilahti, Juha (2009). Kansainvälisen palvelukaupan alv-uudistuksen käytännön vaikutukset. Tilintarkastus 2/2009, s. 20–23, 53.

Takalo, Tero (2009). Kansainvälisen palvelukaupan arvonlisäverosäännökset muuttuvat 1.1.2010 (2009). KPMG:n veropalveluiden tiedotuslehti Tax view 1/2009, s.8-13.

Terra, Ben J. M & Taipalus, Päivi (1996). EY:n arvonlisäverotus ja oikeuskäytäntö. Helsinki: Kauppakaari Oy. 205 s. ISBN 951-640-872-9.

Tullihallitus (2004). Tullihallituksen tiedotus 21.11.2004 THT 211/2004 [online]. Saatavissa Internetissä:
<http://www.tulli.fi/fi/suomen_tulli/julkaisut_ja_esitteet/THT/tht_arkisto/THT_2004/tht2004.pdf>.

Tullihallitus (2009). Tavaroiden ulkomaankaupan ennakkotiedot toukokuu 2009 [online]. ISSN. 1796–8453. Saatavissa Internetissä: < www.tulli.fi>.

Tullihallituksen verkkosivut. Saatavissa Internetissä <[URL:http://www.tulli.fi](http://www.tulli.fi)>.

Tuominen, Kaisa & Jovio, Henna (2008). Muutoksia EU-lainsäädäntöön. PWC:n veropalveluiden tiedotuslehti Tax Bulletin 1/2008, s. 17-20.

Valtionvarainministeriö (2005). Valtionvarainministeriön muistio 3.6.2005 [online]. Saatavissa Internetissä: <[URL http://217.71.145.20/TRIPviewer/show.asp?tunniste=U+23/2005&base=eru&palvelin=www.eduskunta.fi&f=WORD](http://217.71.145.20/TRIPviewer/show.asp?tunniste=U+23/2005&base=eru&palvelin=www.eduskunta.fi&f=WORD)>.

Vapaavuori, Ahti (2003). Eurooppaoikeus ja kansainvälinen verotus. Saarijärvi: Gummerus Kirjapaino Oy. 368 s. ISBN 952-14-0718-2.

Verohallinto (2000). Vähennysoikeus arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitsemättömältä myyjältä tapahtuneesta ostosta [online]. Saatavissa Internetissä: <www.vero.fi>.

Verohallinto (2003). Laskua koskevat vaatimukset arvonlisäverotuksessa [online]. Saatavissa Internetissä: <www.vero.fi>.

Verohallinto (2004a). Arvonlisäverovelvollisen opas [online]. Saatavissa Internetissä: <www.vero.fi>.

Verohallinto (2004b). Vientikaupan arvonlisäverotus [online]. Saatavissa Internetissä: <www.vero.fi>.

Verohallinto (2007a). Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa [online]. Saatavissa Internetissä: <www.vero.fi>.

Verohallinto (2007b). Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelukaupassa [online]. Saatavissa Internetissä: <www.vero.fi>.

Verohallinto (2007c). Kaukomyyntiä koskevat arvonlisäverosäädökset Suomessa [online]. Saatavissa Internetissä: <www.vero.fi>.

Verohallinto (2009a). VAT- numeroiden tarkistus [online]. Saatavissa Internetissä: http://www.vero.fi/default.asp?path=5,40,89&article=1670&domain=VERO_MAIN

Verohallinto (2009b). Verotiedote 8.6.2009 [online]. Saatavissa Internetissä: <http://www.vero.fi/nc/mainframes.asp?path=5,40&article=8228&domain=VERO_MAIN&language=FIN>

Äärilä, Leena, Kallio, Mika & Aminoff-Lindblad, A-L (1998). Arvonlisäverotus ulkomaankaupassa. 1.painos. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy. 344 s. ISBN 951-8993-45-9.

Äärilä, Leena & Nyrhinen, Ritva (2005). Arvonlisäverotus käytännössä. 6.uudistettu painos. Juva: Bookwell Oy. 749 s. ISBN 951-0-31731-4.

Äärilä, Leena & Nyrhinen Ritva (2008). Arvonlisäverotus käytännössä. 7.uudistettu painos. Juva: Bookwell Oy. 808s. ISBN 978-951-0-34030-1.

OIKEUSTAPAUSLUETTELO

Keskusverolautakunta

13.10.1994 N:295/1994 s. 69, 72

19.12.2001 N:112/2001 s. 69, 73

Korkein hallinto-oikeus

	KHO 1970/2887	s. 27
30.1.1995 taltio 264	KHO:1995-B565	s. 19, 33
30.3.1995 taltio1305	KHO:1995-B566	s. 67, 72
17.12.1999 taltio 4138	KHO:1999:67	s. 34
31.12.1999 taltio 4351	KHO:1999:71	s. 28
31.12.1999 taltio 4352	KHO:1999:72	s. 28
1.2.2000 taltio 187		s. 73
11.11.2003 taltio 3222		s. 55, 66
18.3.2004 taltio 637		s. 68
16.4.2004 taltio 819		s. 39
19.4.2004 taltio 834		s. 69–70, 80
13.6.2008 taltio 1509		s. 74
13.8.2008 taltio 1868	KHO:2008:57	s. 71, 80

Euroopan yhteisöjen tuomioistuin

C-8/74	Dassonville	s. 40
C-268/83	Rompelman	s. 23, 39
C-17/89	Olivetti	s. 76
C-110/94	Intercommunale voor Zeewaterontziltling (Inzo)	s. 24, 39
C-90/02	Bockemühl	s. 54
C-68/03	Lipjes	s. 31

C-245/04	EMAG Handel Eder	s. 42
C-146/05	Collée	s. 42
C-437/06	Securenta	s. 28
C-10/08	Komissio vs. Suomi	s. 37
C-377/08	EGN	s. 27