

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu

Jaana Agge

**AMMATTIMAISESSA KANSAINVÄLISESSÄ LIIKENTEESSÄ
OLEVIEN VESIALUSTEN ARVONLISÄVEROTUS**

Pro gradu –tutkielma

Vero-oikeus

Tampere 2017

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

AGGE, JAANA: Ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevien vesialusten arvonlisäverotus

Pro gradu -tutkielma, XXII + 78 s.

Vero-oikeus

Helmikuu 2017

Pro gradu -tutkielman aiheena on arvonlisäverodirektiiviin perustuvan ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä oleviin vesialuksiin kohdistuva poikkeussääntely. Arvonlisäverojärjestelmä perustuu yksinkertaistetusti jokavaiheen arvonlisän verottamiseen. Yleissäännöstä poiketen arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan perusteella tietyntyylisille kansainvälisessä liikenteessä oleville vesi- ja ilma-aluksille myytävät tavarat ja palvelut voidaan veloittaa nollaverokannalla.

Tutkimus keskittyy tunnistamaan oikeuskäytännössä muovautuneita edellytyksiä ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä oleville vesialuksille myytävien tuotteiden verottomuudelle ja tarkastelemaan myös mahdollista oikeustilan muutosta. Tutkimuksessa myös pyritään määrittelemään, mitä ammattimaisessa kansainvälisessä vesiliikenteessä olevalla vesialuksella tarkoitetaan, sillä käsitteistöä ei ole löydettävissä asiaa koskevasta sääntelystä.

Tutkimuksessa käytetään toisiinsa limittyvästi useampaa tutkimusmetodia. Tärkeimmäksi tutkimusmenetelmäksi on määritelty hermeneuttisuutta painottava lainoppi. Tämän lisäksi tutkimuksessa on hyödynnetty oikeuspoliittista ja tämän tukena myös oikeustaloustieteellistä näkökulmaa.

Tutkimustuloksina havaitaan, että oikeuskäytäntö näyttää pääasiassa noudattaneen samaa linjaa ja perusedellytysten pysyneen muuttumattomina. Soveltamisedellytykset eivät vaikuta kuitenkaan kovin selviltä tai järkeviltä muuttuneissa yhteiskunnallisissa ja teknologisissa oloissa. Tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että ongelman ratkaisua vaikeuttaa kahden korkeimman tuomioistuimen päätösten kollisio. Viitteitä oikeustilan muutoksesta on kuitenkin nähtävissä. Pidemmällä aikavälillä tulisi ottaa huomioon vapautusten asema arvonlisäverojärjestelmän tavoitteiden valossa. Yksi vaihtoehto voisi olla ammattimaiseen vesi- ja ilmaliiikenteeseen kohdistuvan poikkeussääntelyn lakkauttaminen.

SISÄLLYS

SISÄLLYS	I
LÄHTEET	III
LYHENTEET	XIX
OIKEUSTAPAUKSET	XXI
1 JOHDANTO	1
1.1 Aiheen taustaa ja siihen liittyvä sääntely.....	1
1.2 Tutkimuksen tarkoitus ja tutkimuskohteen rajaaminen	5
1.3 Lähdeaineisto ja tutkimustapa	7
1.4 Tutkimuksen jäsentely	11
2 KÄSITTEIDEN JA TOIMINTAMALLIEN MÄÄRITTELY	13
2.1 Ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä oleva vesialus	13
2.1.1 Ammattimaisuus käsitteenä.....	13
2.1.2 Avomeren käsite ja kansainvälinen liikenne	15
2.1.3 Vesialus käsitteenä	18
2.2 Ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä oleville vesialuksille verovapaasti luovutettavien suoritteiden käsite	20
2.2.1 Tavarat, joiden luovuttaminen on vapautettu verosta	20
2.2.2 Palvelut, joiden suorittaminen on vapautettu verosta	22
2.3 Asiamiehet arvonlisäverotuksessa – Viimeisen myyntiportaan määrittäminen vapautuksen soveltamisen edellytyksenä	25
2.3.1 Arvonlisäverotuksellinen näkökulma myyntitapahtumaan erityisesti asiamiestoiminnassa.....	25
2.3.2 Välityksen ja komission erilaisuus erityisesti arvonlisäverotuksen näkökulmasta	27
3 AMMATTIMAISESSA KANSAINVÄLISESSÄ LIIKENTEESSÄ OLEVIA VESIALUKSIA KOSKEVAN OIKEUSTILAN VAKIINTUMINEN	32
3.1 C-185/89 Velker – Pelkkä tarkoitus toimittaa tavarat ei riitä.....	32
3.2 C-181/04–C-183/04 Elmeka – Palveluita ei voida suorittaa kolmannelle .	37

3.3 Yhteenveto oikeuskäytännössä muodostuneista vakiintuneista soveltamisedellytyksistä	39
4 AMMATTIMAISESSA KANSAINVÄLISESSÄ LIIKENTEESSÄ OLEVIA VESIALUKSIA KOSKEVAN VAKIINTUNEEN OIKEUSTILAN JÄLKEINEN EPÄVARMUUS	42
4.1 KHO 2015:5 – Poikkeako ratkaisu aiemmasta linjasta?	42
4.2 C-526/13 Fast Bunkering Klaipėda – Oikeus määrätä tosiasiallisesti ratkaisuperusteena	48
4.2.1 Ratkaisun tosiseikat ja unionin tuomioistuimen näkemys	48
4.2.2 Arvonlisäverokomitean kannanotto ja ratkaisun jälkipuinti oikeuskirjallisuudessa	52
5 AMMATTIMAISESSA KANSAINVÄLISESSÄ LIIKENTEESSÄ OLEVIA VESIALUKSIA KOSKEVAN OIKEUSTILAN NYKYHETKI	59
5.1 KHO 2016:4 ennakkoratkaisupyyntö – Varmuuden hakemista oikeustilaan?	59
5.2 Korkeimman hallinto-oikeuden esittämän ennakkoratkaisupyyntön käsittely unionin tuomioistuimessa	66
6 JOHTOPÄÄTÖKSET	70
6.1 Kokoavasti tutkimuksen tavoitteista ja niiden saavuttamisesta	70
6.2 Ammattimaiseen kansainväliseen vesiliikenteeseen kohdistuvien vapautusten asema arvonlisäverojärjestelmässä	75

LÄHTEET

Aarnio 1989

Aarnio, Aulis: Laintulkinnan teoria. Juva 1989.

Aarnio 2006

Aarnio, Aulis: Tulkinnan taito. Vantaa 2006.

Alho 1998

Alho, Kari: Neutraliteetti arvonlisäverotuksessa. Verotus 3/1998, s. 322–330.

Amand 2010

Amand, Christian: European Union – Are VAT Exemptions Compatible with Primary EU Law? *International VAT Monitor* 21/2010, s. 409–416.

Amand 2016a

Amand, Christian: The Impossible Proof of Intra-Community Supplies of Goods. *International VAT Monitor* 2/2016, s. 98–106.

Amand 2016b

Amand, Christian: The 2016 European Commission VAT Action Plan: Weaknesses of a Clearing System and Possible Alternatives. *International VAT Monitor* 4/2016, s. 238–242.

Auranen 2002

Auranen, Kirsti: Arvonlisävero-opas. Helsinki 2002.

Bal 2014

Bal, Aleksandra: Provisioning of Sea-Going Vessels under Netherlands VAT Law. *International VAT Monitor* 4/2014, s.197–201.

Bal 2016

Bal, Aleksandra: Import and Export in Multi-Sale Transactions – Part II. International VAT Monitor 3/2016, s. 165–174.

Belastingdienst 2016

Belastingdienst: Levering en bevoorrading van zeeschepen en vliegtuigen. Saatavilla osoitteessa:

http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/tarieven_en_vrijstellingen/goederen_0_btw/levering_en_bevoorrading_van_zeeschepen_en_vliegtuigen
(26.12.2016).

CPB 2014

CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis (Consortium leader): Study on the economic effects of the current VAT rules for passenger transport. Final Report, TAXUD/2012/DE/334. Varsova joulukuu 2014. Saatavilla osoitteessa:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/report_passenger_transport.pdf (15.12.2016).

de la Feria 2014

de la Feria, Rita: Blueprint for reform of VAT rates in Europe. Working paper, Oxford University Centre for Business Taxation. September 2014.

Dijkstra – Duinkel 2015

Dijkstra, Klaas – Duinkel, Iris: Fast Bunkering Klaipėda: 'dubbele' toepassing van het btw-nultarief. BTW-bulletin 12/2015, s. 5–7.

Douane 2015

Lexique des termes douaniers. 12.1.2015 Saatavilla osoitteessa: <http://www.douane.gouv.fr/articles/a11056-lexique-des-termes-douaniers> (22.1.2017).

EMSA 2015

European Maritime Safety Agency: National Single Window Prototype - an electronic solution for simplifying administrative procedures. Saatavilla osoitteessa: <http://www.emsa.europa.eu/ssn-main/items.html?cid=113&id=2317> (30.12.2016).

Euroopan komissio 2004

Neuvoston direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä (uudelleenlaatiminen). KOM 2004/246 Lopullinen. Bryssel 15.4.2004.

Euroopan komissio 2010a

Vihreä kirja Alv:n tulevaisuudesta. Kohti yksinkertaisempaa, vahvempaa ja tehokkaampaa alv-järjestelmää. KOM 2010/695 Lopullinen. Bryssel 1.12.2010.

Euroopan komissio 2010b

Commission Staff Working Document. Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. SEC(2010) 1455 Final. Bryssel 1.12.2010.

Euroopan komissio 2011a

Valkoinen kirja. Yhtenäistä Euroopan liikennealuetta koskeva etenemissuunnitelma – Kohti kilpailukykyistä ja resurssitehokasta liikennejärjestelmää. KOM(2011) 144 Lopullinen. Bryssel 28.3.2011.

Euroopan komissio 2011b

Summary Report of the Outcome of the Public Consultation on the Green Paper on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, taxud.c.1(2011)1417007. Bryssel 2.12.2011.

Euroopan komissio 2016a

Komission tiedonanto Euroopan parlamentille, Neuvostolle ja Sosi-aalikomitealle arvonlisäveroa koskevasta toimintasuunnitelmasta. Kohti EU:n yhtenäistä arvonlisäveroaluetta - aika tehdä päätöksiä. COM (2016) 148 Lopullinen. Bryssel 7.4.2016.

Euroopan komissio 2016b

Public consultation on the fitness of EU legislation for maritime transport safety and efficiency. Consultation period: 07.10.2016–20.1.2017. Saatavilla osoitteessa: http://ec.europa.eu/transport/modes/maritime/consultations/2016-refit_en (12.1.2017).

Finansdepartementet 2016

Promemoria. Mervärdesskatt vid omsättning som avser fartyg. Dnr Fi2016/04719/S2. December 2016. Saatavilla osoitteessa: <http://www.regeringen.se/4b04f4/contentassets/fb889f7d99804b1fb4a5315ec49cb1f1/mervardesskatt-vid-omsattning-som-avser-fartyg.pdf> (30.12.2016).

Hakapää ym. 2016

Hakapää, Sari – Huhtala, Hanna – Johansson, Andreas – Lindholm, Matti – Paavolainen, Joonas: Kansainvälinen arvonlisäverotus. Helsinki 2016.

HE 88/1993

Hallituksen esitys eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

HE 114/1994

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi Suomen aluevesien rajoista annetun lain muuttamisesta sekä Suomen aluevesien, mannermaa jalustan ja kalastusvyöhykkeen rajoja koskevien sopimusjärjestelyjen hyväksymisestä.

HE 283/1994

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

HE 14/2012

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi alusliikennepalvelulain muuttamisesta sekä laiksi meriliikennetietojen keräämisestä ja meriliikenteen tilastojen laatimisesta annetun lain kumoamisesta.

Henkow – Norrman 2014

Henkow, Oskar – Norrman, Andreas: Logistics principles vs. legal principles: frictions and challenges. International Journal of Physical Distribution & Logistics Management 10/2014, s. 744–767.

Hiekkaranta 1969

Hiekkaranta, Juha-Veikko: Toimeksisaajan velvollisuuksista eräissä kaupallisissa toimeksiantosopimuksissa. Turku 1969.

Hirvonen 2011

Hirvonen, Ari: Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Helsinki 2011.

Hokkanen ym. 2013

Hokkanen, Marja – Johansson, Andreas – Kallio, Mika: Vapautukset arvonlisäverosta. Teoksessa Hokkanen, Marja (toim.): Arvonlisäverotus. EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta. Porvoo 2013, s.170–256.

Husa ym. 2005

Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen, Teuvo: Kirjoitetaan juridiikkaa. Helsinki 2005.

Hyttinen – Klemola 2014

Hyttinen, Pekka – Klemola, Anne: Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Porvoo 2014.

Juanto – Saukko 2014

Juanto, Leila – Saukko, Petri: Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Helsinki 2014.

Jääskinen 2008

Jääskinen, Niilo: Eurooppalaistuvan oikeuden oikeusteoreettisia ongelmia. Helsinki 2008.

Kallio ym. 2014

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

Kallio ym. 2016

Kallio, Mika – Lindholm, Matti – Nielsen, Ari – Ojala, Marko – Sääskilahti, Juha – Takalo, Tero: Arvonlisäverotus 2016. Juva 2016.

Karhu 2003

Karhu, Juha: Perusoikeudet ja oikeuslähdeoppi. Lakimies 5/2003, s. 789–807.

Karjalainen – Raunio 2007

Karjalainen, Jukka – Raunio, Merja: Siirtohinnoittelu. Juva 2007.

Kartio 2001

Kartio, Leena: Esineoikeuden perusteet. Helsinki 2001.

Kielitoimiston sanakirja (jatkuvatäyd.)

Kielitoimiston sanakirja. Kotimaisten kielten keskuksen verkkojulkaisuja 35. Helsinki: Kotimaisten kielten keskus. Verkkojulkaisu HTML. Jatkuvatäydenteinen julkaisu. Päivitetty 29.2.2016. Saatavilla osoitteessa: <http://www.kielitoimistonsanakirja.fi> (7.1.2016).

Lamensch 2016

Lamensch, Marie: The OECD International VAT/GST Guidelines: Completion of a (First) Major Step towards Global Coordination of Value-Added-Tax Systems. Intertax 5/2016, s. 360–373.

Lassila 2010

Lassila, Samu: Oikeuden väärinkäyttö ja veron kiertäminen arvonlisäverotuksessa. Verotus 4/2010, s. 409–421.

Letto-Vanamo 2008

Letto-Vanamo, Pia: Oikeuden käsitteet ja käsitteiden historia. Lakimies 7–8/2008, s. 1126–1148.

Liikenne- ja viestintäministeriö 2016

Tiedote 14.12.2016. Kerro mielipiteesi meriliikenteen turvallisuutta ja tehokkuutta koskevan EU-lainsäädännön uudistustarpeista. Saatavilla osoitteessa: <https://www.lvm.fi/-/kerro-mielipiteesi-meriliikenteen-turvallisuutta-ja-tehokkuutta-koskevan-eu-lainsaadannon-uudistustarpeista-914213> (10.1.2017).

Lyyski 2016

Lyyski, Henri: OECD:n malliverosopimuksen edustajan käsitteet – kiinteän toimipaikan muodostumisen tulkintaongelmat. Tampere 2016.

Mirrlees ym. 2011

Mirrlees, James – Adam, Stuart – Besley, Tim – Blundell, Richard – Bond, Stephen – Chote, Robert – Gammie, Malcolm – Johnson, Paul – Myles, Gareth – Poterba, James M.: Tax by Design: The Mirrlees Review. Oxford University Press 13.9.2011.

Myrsky 2000

Myrsky, Matti: Vero-oikeudesta dynaamisena oikeudenalana. Lakimies 2/2000, s. 163–179.

Myrsky 2002

Myrsky, Matti: Prejudikaattien merkitys verotuksessa. Helsinki 2002.

Myrsky 2012

Myrsky, Matti: Ennakkopäätösten tulkinnan ja hyödyntämisen kysymyksiä. Verotus 3/2012, s. 255–265.

Myrsky 2013

Myrsky, Matti: Millainen on hyvä verojärjestelmä. Verotus 2/2013, s. 131–144.

Mäenpää 2011

Mäenpää, Olli: Eurooppalainen hallinto-oikeus. Hämeenlinna 2011.

Määttä 2013

Määttä, Kalle: Mietteitä verolain tulkinnasta. Teoksessa Mieho, Altti (toim.) Vero ja finanssi: Juhlakirja Matti Myrsky 60 vuotta. Jyväskylä 2013, s. 177–191.

Määttä 2014

Määttä, Kalle: Verolakien tulkinta. Porvoo 2014.

Norrman – Olander 2012

Norrman, Andreas – Olander, Mari: Legal analysis of a contract for advanced logistics services. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management* 7/2012, s. 673–696.

Nieminen ym. (jatkuvatäyd.)

Nieminen, Auvo – Anttila, Raimo – Äärilä, Leena – Jokinen, Mika: Arvonlisäverotus. Jatkuvatäydenteinen teos. Saatavilla osoitteessa: fokus.talentum.fi (5.1.2016).

OECD 2015

OECD: International VAT/GST Guidelines, 6.11.2015. Saatavilla osoitteessa: <http://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf> (13.12.2016).

Ojanen 2005

Ojanen, Tuomas: Eurooppa-tuomioistuimet ja suomalaiset tuomioistuimet. *Lakimies* 7–8/2015, s.1210–1228.

Paunio – Lindroos-Hovinheimo 2008

Paunio, Elina – Lindroos-Hovinheimo, Susanna: Kielellisen tulkinnan fiktio EU-oikeudessa. *Lakimies* 2/2008, s. 230–247.

Pikkujämsä 2001

Pikkujämsä, Mikko: Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Jyväskylä 2001.

Pöyhönen 2000

Pöyhönen, Juha: Uusi varallisuusosoikeus. Helsinki 2000.

Raitio 2005

Raitio, Juha: Teleologia eurooppaoikeudessa. Oikeus 3/2005, s. 276–297.

Raitio 2016

Raitio, Juha: EU-oikeuden perusteita. 3., uudistettu laitos. Keuruu 2016.

Rauhanen 2015

Rauhanen, Timo: Laaja pohja ja yksi verokanta - visio tehokkaasta arvonlisäverosta. VATT Muistiot 51. Helsinki 6.10.2015. Saatavilla osoitteessa http://www.vatt.fi/file/vatt_publication_pdf/muistio_51.pdf (26.1.2017).

Rother 2003

Rother, Eila: Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. Helsinki 2003.

Sainio 2011

Sainio, Nina: Yritysjärjestelyt arvonlisäverotuksessa. Hämeenlinna 2011.

Sanders 2016

Sanders, Jan: Implications of the FBK Case on Chain Transactions. International VAT Monitor 1/2016, s. 8–11.

Siltala 2003

Siltala, Raimo: Oikeustieteen tieteenteoria. Helsinki 2003.

Sirpoma – Tannila 2014

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

Skatteverket 2014

Promemoria 11.4.2014. Momsundantag för fartyg och luftfartyg. Dnr 131 1 31 164595-16/113. Saatavilla osoitteessa: <https://www.skatteverket.se/download/18.361dc8c15312eff6fde999/1460558248661/Momsundantag+för+fartyg+och+luftfartyg.pdf> (22.11.2016).

Skatteverket 2016

Rättslig vägledning. Tjänster som avser fartyg, luftfartyg samt delar, tillbehör och utrustning till dessa. (22.11.2016).

Stok ym. 2015

Stok, Michelle – Tetteroo, Niels – Boender, Mark: Fast Bunkering Klaipeda: (brand)stof tot nadenken? BTW Brief 11/2015, s. 12–16.

Tepora 1991

Tepora, Jarno: Komissiosta vaihtoehtoisena vakuusmuotona. Defensor Legis 1991, 72. vuosikerta, s. 623–661.

Terra – Kajus 2011

Terra, Ben – Kajus, Julie: A Guide to the European VAT Directives - Volume 1. IBFD 2011.

Terra – Kajus 2016

Terra, Ben – Kajus, Julie: Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives. IBFD 2016.

Terra – Wattel 2012

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

Timonen 1998

Timonen, Pekka: Oikeustaloustiede – mitä se on? Lakimies 1/1998, s. 100–114.

Tolonen 2013

Tolonen, Hannu: Oikeuslähdeoppi. Helsinki 2003.

Trafi 2014

Trafi, Liikenteen turvallisuusvirasto: Merenkulun liikennealueet. 19.12.2014. Saatavilla osoitteessa:
http://www.trafi.fi/filebank/a/1419002165/be01827b9029384a869a5fdb12cfdb33/16454-uudet_liikennealueet_suomi.pdf

Tulli 2016a

Tullin määräys Suomen satamiin saapuvia ja Suomen satamista lähteviä aluksia koskevasta ilmoitusmenettelystä 2.5.2016. Nro 3/2016.

Tulli 2016b

Tullin määräys alustoimituksissa noudatettavista menettelyistä 2.5.2016. Nro 17/2016.

Tuori 2000

Tuori Kaarlo: Kriittinen oikeuspositivismi. Helsinki 2000.

Transport & Environment 2011

T&E reply to the Consultation of the European Commission on the 'Green Paper on the future of VAT– Towards a simpler, more robust and efficient VAT system'. Saatavilla osoitteessa: http://ec.europa.eu/competition/consultations/2011_aviation_guidelines/t_and_e_annex_en.pdf

VAT Committee 2012

Guidelines resulting from the 93rd meeting of 1 July 2011 Document E — taxud.c.1(2012)553296 — 722 REV.

VAT Committee 2013

VAT Committee: Working paper 758: Question concerning the application of EU VAT provisions – Case C-33/11 A Oy, taxud.c.1(2013)98712 – EN.

VAT Committee 2014a

Guidelines resulting from the 98th meeting of 18 March 2013 Document D – taxud.c.1(2014)2717057 – 770 ADD.

VAT Committee 2014b

VAT Committee: Working paper 785: Question concerning the application of EU VAT provisions – Exemptions for goods or services supplied to NATO and other fighting ships, taxud.c.1(2014)202292 – EN.

VAT Committee 2014c

Guidelines resulting from the 100th meeting of 24-25 February 2014 Document D — taxud.c.1(2014)2716782 – 803.

VAT Committee 2014d

VAT Committee: Working paper 802: Question concerning the application of EU VAT provisions – Scope of the exemption – whether to qualify drilling platforms as vessels, taxud.c.1(2014)1773596 – EN.

VAT Committee 2015a

VAT Committee: Working paper 840: Question concerning the application of EU VAT provisions – Vessels used for navigation on the high seas, taxud.c.1(2015)630069.

VAT Committee 2015b

Guidelines resulting from the 103rd meeting of 20 April 2015 Document A — taxud.c.1(2015)3366194 – 868.

VAT Committee 2016a

VAT Committee: Working paper 907: Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union, taxud.c.1(2016)3438314-EN.

VAT Committee 2016b

Guidelines resulting from the 107th meeting of 8 July 2016 Document B — taxud.c.1(2016)7297391 – 911.

Verohallinto 2001

Verohallinnon ohje 7.2.2001. Suoramyyntin arvonlisäverotuksesta. Dnro 359/40/2001.

Verohallinto 2010

Verohallinnon ohje 1.1.2010. Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen.

Verohallinto 2013

Verohallinnon ohje 19.12.2013. Arvonlisäveron palauttaminen EU:n ulkopuolelle sijoittautuneelle elinkeinonharjoittajalle. Dnro A150/200/2013.

Verohallinto 2014

Verohallinnon ohje 26.6.2014. Arvonlisäverovelvollisen opas.

Verohallinto 2015

Verohallinnon ohje 25.11.2015. Vientikaupan arvonlisäverotus. Dnro A173/200/2015.

Waerzeggers 2009

Waerzeggers Christophe: Allocation of Taxing Powers: Means of Transport. Teoksessa Lang, Michael – Melz, Peter – Kristoffersson, Eleonor – Ecker, Thomas (toim.): Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences. IBFD 2009, s.1073–1118.

Walker 2013

Walker, James D.: Harmonization of the EU “Zero Rate for Airlines”. International VAT Monitor 5/2013, s. 287–293.

Wäger 2015

Wäger, Christoph: Diskussionsfall innergemeinschaftliches Reihengeschäft. Umsatzsteuer-Rundschau 15/2015, s. 576–585.

Äärilä 2015

Äärilä, Leena: Oikeuskäytäntöä arvonlisäverotuksesta. Teoksessa Vero-opintopäivät 2015, s. 137–150.

Äärilä ym. 2015

*Äärilä, Leena – Nyrhinen, Ritva – Hyttinen, Pekka: Arvonlisävero-
käytännössä. 10., uud. p. Helsinki 2015.*

LYHENTEET

art.	artikla
alv	arvonlisävero
arvonlisäverodirektiivi	Neuvoston direktiivi 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006
AVL	arvonlisäverolaki 1501/1993
Dnro	Diaarinumero
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EY	Euroopan yhteisö
EYT	Euroopan yhteisöjen tuomioistuin
HE	hallituksen esitys
ilmoitusmuodollisuusdirektiivi	Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2010/65/EU jäsenvaltioiden satamiin saapuvia ja/tai satamista lähteviä aluksia koskevista ilmoitusmuodollisuuksista ja direktiivin 2002/6/EY kumoamisesta, annettu 20 päivänä lokakuuta 2010
k.	kohta
KHO	korkein hallinto-oikeus
KOM	Euroopan komissio
kuudes	
arvonlisäverodirektiivi	Neuvoston direktiivi 77/388/ETY jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste, annettu 17 päivänä toukokuuta 1977
KVL	keskusverolautakunta
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development, Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö
T	taltio

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

VH Verohallinto

VAT value-added tax

OIKEUSTAPAUKSET

EUT

- C-283/81 (ECLI:EU:C:1982:335) CILFIT
- C-168/84 (ECLI:EU:C:1985:299) Berkholz
- C-235/85 (ECLI:EU:C:1987:161) Komissio vs. Alankomaat
- C-348/87 (ECLI:EU:C:1989:246) Stichting Uitvoering Financiële Acties
- C-185/89 (EU:C:1990:262) Velker International Oil Company Ltd (Velker)
- C-2/95 (ECLI:EU:C:1997:278) Sparekassernes Datacenter
- C-141/00 (ECLI:EU:C:2002:473) Kügler
- C-185/01 (ECLI:EU:C:2003:73) Auto Lease Holland BV
- C-383/02 (ECLI:EU:C:2004:534) Cimber Air
- C-181/04–C-183/04 (EU:C:2006:563) Elmeka
- C-97/06 (ECLI:EU:C:2007:609) Navicon
- C-116/10 (ECLI:EU:C:2010:824) Feltgen and Bacino Charter Company
- C-33/11 (ECLI:EU:C:2012:482) A Oy
- C-532/11 (ECLI:EU:C:2012:720) Leichenich
- C-197/12 (ECLI:EU:C:2013:202) Komissio vs. Ranska
- C-159/14 (ECLI:EU:C:2015:513) Koela-N
- C-526/13 (ECLI:EU:C:2015:536) Fast Bunkering Klaipėda (FBK)
- C-33/16 (ECLI:EU:C:2016:929) A Oy

KHO

- KHO 15.2.1977 T 540
- KHO 22.3.1984 T 1046
- KHO 1986-B-II-613
- KHO 25.5.1988 T 2172
- KHO 1999:26
- KHO 01.02.2000 T 187
- KHO 29.12.2000 T 3397
- KHO 13.6.2008 T 1509

KHO 2014:48

KHO 2015:5

KHO 2016:4

KVL

KVL 295/1994

KVL 20/2009

KVL 20/2014

KVL 42/2014

1 JOHDANTO

1.1 Aiheen taustaa ja siihen liittyvä sääntely

Euroopan unionissa arvonlisäverotus on harmonisoitu arvonlisäverodirektiivillä (2006/112/EY¹). Tämän vuoksi kansallisen tason sääntelyä eli arvonlisäverolakia sovellettaessa on huomioitava myös eurooppaoikeus². Arvonlisävero on välillinen vero³, joka kerätään jokaisessa tuotannon ja jakelun portaassa. Eri vaihdannan portaissa suoritetaan veroa kyseisessä portaassa syntyneestä *arvonlisästä*. Veron kertaantuminen on arvonlisäverojärjestelmässä poistettu tuotantopanostoihin liittyvän vähennysmenettelyn avulla. Arvonlisäveron tarkoitus ei siis ole jäädä verovelvollisen rasitukseksi vaan lopullisen kuluttajan kannettavaksi myyntihintaan sisältyvänä verona.⁴ Koska yritykset vain toimivat veron tilittäjänä, ei arvonlisäveron pitäisi muodostaa niille hallinnollisesti raskasta veroa. Arvonlisäverojärjestelmän pyrkimys on myös olla perusrakenteeltaan neutraali. Arvonlisäverotuksen kohdistuessa laajasti tavaroiden ja palveluiden kulutukseen, sillä ei tulisi olla vaikutusta hyödykkeiden suhteellisiin hintoihin. Neutraali verojärjestelmä ei vaikuta yritysten tuotantomenetelmiä tai jakeluteitä koskeviin päätöksiin eikä kuluttajien valintoihin.⁵ Rother nimeääkin yleisesti hyväksytyiksi arvonlisäverotuksen peruseriaatteiksi *kulutusvero-ominaisuuden, neutraliteettiperiaatteen ja jokavaiheen arvonlisäverojärjestelmän vyörytysominaisuudella*⁶.

Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksessa vesi- ja ilma-aluksiin liittyy erityisiä, yleisistä – edelläkin mainituista – arvonlisäverojärjestelmän peruseriaat-

¹ Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä. Jäljempänä tähän direktiiviin viitataan käsitteillä direktiivi ja arvonlisäverodirektiivi.

² Mäenpää 2011, s. 84–85.

³ Ks. välillisen verotuksen kehityksestä esim. Terra – Wattel 2012, s. 119 ss.

⁴ Ks. esim. Rother 2003, s. 47 ss.

⁵ HE 88/1993 vp, Yleisperustelut – 4. Esityksen tavoitteet. Ks. myös Juanto – Saukko 2014, s. 12–13.

⁶ Rother 2003, s. 47.

teista poikkeavia verovapauksia⁷. Vapautukset ovat verrattavissa verottomiin vientitoimiin ja siitä syystä arvonlisäverosta vapautettuja⁸. Näistä tutkimuksen kannalta merkittävä sääntely on direktiivin kansainvälisen liikenteen vapautuksia koskevassa 7 luvussa. Arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta tavaroiden luovutukset vesialusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten, kun kyseessä ovat avomeriliikenteeseen käytettävät vesialukset, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan tai joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan⁹.

Arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan c alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta edellä a alakohdassa tarkoitettujen merialusten luovutus, muutostyöt, korjaus, huolto ja vuokraus sekä näihin merialuksiin liittyvät tai niissä käytetyn varustuksen, mukaan lukien kalastusvarusteet, luovutus, vuokraus, korjaus ja huolto.

Vesialuksiin kohdistuvien palveluiden arvonlisäverosta vapauttamisesta säädetään arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdassa, jonka mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta muut kuin c alakohdassa tarkoitettujen palvelujen suoritukset, jotka suoraan palvelevat a alakohdassa tarkoitettujen merialusten ja niiden lastin välittömiä tarpeita.

⁷ Vaikka tutkimuksessa käytetäänkin säännösten sanamuotoa seuraten käsitettä ”verosta vapautettu”, on oleellista huomata kyseessä olevan nollaverokanta, eikä esimerkiksi sellainen veroton myynti, johon ei liity ollenkaan vähennysoikeutta.

⁸ Ks. C-181/04–C-183/04 Elmeke kohta 21 ja vastaavasti myös C-185/89 Velker kohta 21.

⁹ Säännös jatkuu vielä seuraavasti: ”--tai meripelastus- taikka avustusalukset tai rannikkokalastukseen käytetyt vesialukset, lukuun ottamatta rannikkokalastusalusten varastojen täydennystä.” Tämä osuus ei ole kuitenkaan tutkimuksen ydinalueella, joten lukemisen helpottamiseksi tässä yhteydessä on päädytty ainoastaan viittaamaan loppuosaan. Myös korkein hallinto-oikeus on ratkaisukäytännössään asiaa koskevaa sääntelyä läpikäydessään jättänyt loppuosan mainitsematta, sillä ratkaistavat asiat ovat nimenomaisesti liittyneet leipätekstissä kirjoitettuun 148(a) artiklan alkuosaan. Ks. esim. KHO 2015:5 ratkaisuseloste.

Tavaroita koskeva sääntely on Suomen järjestelmässä implementoitu arvonlisäverolain (1501/1993) 70.1 § 8 kohtaan¹⁰. Palveluiden osalta direktiivi on saatettu voimaan AVL 71 § 3 k:ssa, jonka mukaan palveluiden myynti kansainvälisessä liikenteessä olevien vesialuksen tai sen lastin välittömiä tarpeita varten on verotonta. Myynnin verottomuuden kannalta merkityksellistä ei ole, veloitetaanko tällaisesta palvelusta Suomesta, toisesta EU:n jäsenvaltiosta tai EU:n ulkopuolelta olevaa asiakasta.

Direktiivin sanamuodosta ei voi päätellä oikeuskäytännössä muovautuneita tulkintaperiaatteita. Unionin tuomioistuimen¹¹ ja kansallisen tuomioistuimen ratkaisukäytäntö on ottanut kantaa poikkeuksellisiin tilanteisiin, joissa olosuhteet ovat näennäisestä samankaltaisuudesta huolimatta vaihdelleet. Vanhemmassa oikeuskäytännössä on kuitenkin muodostunut vakiintuneita tulkintalinjoja, jotka ovat viimeaikaisissa ratkaisuissa joutuneet punnittavaksi uudelleen. Tutkimuksessa siis tarkastellaankin, voidaanko yhtäältä viimeaikaisen oikeuskäytännön perusteella vapautuksen tulkinnan mahdollisesti katsoa muuttuneen aiemmasta suppeasta tulkinnasta laiveammaksi. Toisaalta samalla tulee pohtia, voidaanko aiemman suppean tulkinnan ajatella olleen tarpeettomankin suppeaa – jopa

¹⁰ Huomionarvoista on, että HE 283/1994 mukaan tämä vapautus koskee lähinnä aluksen polttoaineen tankkausta, muonitusta ja muuta varastojen täydentämistä. Varsinaisten varusteiden myyntiin sovellettaisiin AVL 58.2 §:ää ja säännöksen perusteella verosta vapautettaisiin vain korjaus- tai asennustyön yhteydessä alukseen asennettu tavara. Näin ollen ilman asennusta alukseen toimitettava tavara olisi verollista. Kuitenkin arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan c alakohdan mukaan aluksiin liittyvän tai niissä käytettävän tavaran luovutus on vapautettava verosta. Verohallinto onkin hallituksen esityksestä poiketen tulkinnut AVL 70.1 § 8 kohtaa direktiivin mukaisesti, jossa varusteen asennusta ei alukseen edellytetä. Ks. aiheesta tarkemmin Äärilä ym. 2015, s. 186. Asiakokonaisuuden hahmottamisen helpottamiseksi on myös aiheellista mainita sivuhuomautuksena, että ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevalle vesialukselle tapahtuva tavaran luovutus saattaa tietyissä tilanteissa olla verosta vapautettu myös vientinä tai tavaran yhteisömyyntinä. Lisäksi palvelujen myyntimaasäännösten vuoksi palvelutkin voidaan monesti laskuttaa nollaverolla.

¹¹ Tutkimuksessa käytetään myös ilmaisua EUT tarkoittaen tässä yhteydessä nimenomaan unionin tuomioistuinta. EUT sinänsä tarkoittaa Euroopan unionin tuomioistuinta, johon kuuluu sekä unionin tuomioistuin että unionin yleinen tuomioistuin (ennen 1.9.2016 myös virkamies-tuomioistuin). Johdonmukaisuuden vuoksi käytetään tutkimuksessa käsitteitä unionin tuomioistuin ja EUT myös ennen vuotta 2009 annettuihin ratkaisuihin viitattaessa. Ennen 1.12.2009 voimaan tullutta Lissabonin sopimusta (Lissabonin sopimus Euroopan unionista tehdyn sopimuksen ja Euroopan yhteisön perustamissopimuksen muuttamisesta, allekirjoitettu Lissabonissa 13 päivänä joulukuuta 2007) tuomioistuin oli vielä nimeltään yhteisöjen tuomioistuin.

siinä määrin, että vapautukset menettävät merkityksensä ja tavoitellut vaikutuksensa¹².

Verovapauden edellytysten hahmottaminen on muuttunut aiempaa haastavammaksi, sillä viimeaikaisessa oikeuskäytännössä¹³ on korostunut erilaiset liiketoimintamallit, joissa käytetään alihankkijoita ja asiamiehiä¹⁴. Viimeaikaiset ratkaisut herättävät kysymyksen, tulisiko niillä katsoa olevan laajastikin merkitystä erilaisissa liiketoimintamalleissa¹⁵.

Tutkimusaiheen ajankohtaisuutta ja tulkinnanvaraisuutta arvonlisäverotuksen alalla kuvastaa myös se, että tammikuussa 2016 korkein hallinto-oikeus teki unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyynnön asiassa KHO:2016:4. Korkein hallinto-oikeus haluaa selvyyttä tämän tutkimuksen alaan kuuluvaan ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevien vesialusten verovapautusten soveltamisalaan ja -edellytyksiin¹⁶. Aiheen fiskaalinen merkitys ei ole suuri, mutta aihe on merkittävä arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteiden ja arvonlisäverojärjestelmän rakenteen kannalta. Vapautukset ovat poikkeus jokavaiheen arvonlisäverojärjestelmään, jossa symmetriaperiaatteen mukaisesti myynnistä peritään arvonlisävero ja vastaavasti ostoista syntyneen arvonlisäveron saa vähentää.

Euroopan unionin tavoitteena onkin yksinkertaistaa arvonlisäverojärjestelmää. Verojärjestelmää vääristää muun muassa verovapautusten ja poikkeusten määrä¹⁷. Näin ollen pohdittavaksi tulee myös vapautusten olemassaolo arvonlisäverojärjestelmän systematiikassa ylipäätään. Aihetta käsiteltäessä tulee myös

¹² EUT on todennut, että vapautuksia ei tule tulkita epätarkoituksenmukaisen ahtaasti. Ks. esim. C-97/06 Navicon kohta 20 ja vastaavasti C-33/11 A Oy kohta 49.

¹³ Ks. C-526/13 Fast Bunkering Klaipeða, KHO 2015:5 ja KHO 2016:4.

¹⁴ Asiamiehillä tarkoitetaan tässä tutkimuksessa sekä komissiokauppaa että välitysmyyntiä harjoittavia. Ks. aiheesta tarkemmin luvusta 2.3.

¹⁵ Näin esim. Sanders 2016, s. 8.

¹⁶ Kyseinen tapaus ratkaistaan unionin tuomioistuimessa ratkaisutunnuksella C-33/16. Julkisasiamies antoi asiassa ratkaisuehdotuksensa 7.12.2016.

¹⁷ Euroopan komissio 2010a, s.12 ja 15.

arvonlisäverojärjestelmälle tärkeänä kysymyksenä pohtia vapautusten neutraalisuutta poikkeussääntelyn kohdistuessa vain tiettyihin kuljetusmuotoihin.

Kysymys vapautusten soveltamisedellytyksistä ja olemassaolosta arvonlisäverojärjestelmässä on kuitenkin käytännössä ongelma ammattimaisessa kansainvälisessä vesiliikenteessä toimivien ja tällaisille yrityksille myyvien yritysten kannalta. Yritysten kannalta ei ole yhdentekevää, tuleeko sen tilittää arvonlisäveroa vai ei. Kyse voi olla yritystasolla merkittävästäkin rahoitusongelmasta, ja tämä seikka puolestaan voi olla ratkaiseva yritystoiminnan jatkumisen kannalta.

Tutkimusaiheen valintaan on ajankohtaisuuden, arvonlisäverojärjestelmän systematiikan toteutumisen ja käytännön toimijoiden soveltamisvaikeuksien lisäksi vaikuttanut aiheen vähäinen tutkimuksellinen käsittely. Ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevia vesialuksia ja näihin kohdistuvia arvonlisäverovapautuksia ei ole etenkin kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa laajasti käsitelty yhtenäisenä tutkimuskokonaisuutena, joten tällaisen poikkeussääntelyn tarkoituksenmukaisuutta ja soveltamisedellytysten tulkinnan ulottuvuuksia ja muutoksia on aiheellista tutkia.

1.2 Tutkimuksen tarkoitus ja tutkimuskohteen rajaaminen

Tutkimus käsittelee ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevia vesialuksia ja niihin liittyvää nollaverokantaa. Tutkimusaihe on rajattu siinä määrin pistemäisesti keskittyen arvonlisäverodirektiivin poikkeussääntelyyn, että lukijalta odotetaan perustietämystä arvonlisäverotuksesta ja siihen liittyvistä periaatteista¹⁸. Tutkimuksessa ei esitellä arvonlisäverojärjestelmää eikä sen peruseriaatteita erikseen, vaan ne kulkevat tutkimuksessa mukana ikään kuin sisäänrakennettuna. Tutkimuksen ulkopuolelle on rajattu veroton ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevalla aluksella tapahtuva palvelujen

¹⁸ Ks. arvonlisäverotuksesta laajemmin yleisteoksista esim. Terra – Kajus 2016, Kallio ym. 2016, Juanto – Saukko 2014, Nieminen ym. (jatkuvatäyd.) ja Äärilä ym. 2015.

myynti ulkomaille matkustavalle ja kansallisen lainsäädännön mukainen vesialuksille myynnin verottomuus, jonka kriteeristö poikkeaa tutkimuksen aiheena olevista edellytyksistä¹⁹.

Aiheen riittoisuuden vuoksi myöskään ilma-aluksiin liittyviä kysymyksiä ei pyritä systematisoimaan sen tarkemmin, mutta ilma-aluksiin liittyvään sääntelyyn ja oikeuskäytäntöön viitataan tarvittavissa määrin vesialuksiin liittyvän problematiikan selventämiseksi. Ilma-aluksiin liittyvä sääntely onkin samankaltaista vesialusten sääntelyn kanssa²⁰. Vesi- ja ilma-aluksiin kuitenkin suhtaudutaan toisistaan poikkeavasti verottomuuden edellytyksiä tulkittaessa²¹. Vesialuksille myynnin verottomuuden edellytyksenä on, että juuri kyseistä vesialusta käytetään ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä, kun taas ilma-aluksille myynnin verottomuuden edellytystä tarkastellaan yritystasolla. Itse varustamisen kohteena olevan ilma-aluksen ei tarvitse olla kansainvälisessä liikenteessä²².

Tulkinnanvaraisuutta ammattimaisessa kansainvälisessä vesiliikenteessä aiheuttaa erityisesti vapautuksen soveltamisen edellytykset. Tutkimuksessa siis keskitytään erityisesti selvittämään, mitä edellytyksiä on asetettu ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä oleville vesialuksille myytävillä tavaroilla ja palveluilla ja ovatko edellytykset muuttuneet. Tutkimuksen kohteena olevien vapautuksia koskevassa sääntelyssä käytettyjen käsitteiden sisältöä ja tarkoitusta ei myöskään ole määritelty arvonlisäverodirektiivissä ja –laissa. Lisäksi vapautukset on implementoitu arvonlisäverolakiin käyttäen eri terminologiaa

¹⁹ Ks. AVL 58 §, jossa mm. määritellään rungon pituuden alaraja. Tällaisten sisävesiliikenteessä olevien alusten osalta verottomuus perustuu Suomen Euroopan unioniin liittymisestä tehdyn liittymissopimuksen liitteeseen, eikä arvonlisäverodirektiiviin, kuten tutkimuksen kohteena olevissa vesialuksissa. Myös Verohallinnon ohjeessa Vientikaupan arvonlisäverotuksesta AVL 58 §:n mukaiset verovapaudet on erotettu direktiiviin perustuvista vapautuksista. Ks. tarkemmin Verohallinto 2015.

²⁰ Vrt. vesialuksiin liittyviä säännöksiä AVL 70.1 § 8 k, AVL 71 § 3 k ja arvonlisäverodirektiivin 148 art. alakohdat a, c ja d ilma-aluksiin liittyviin säännöksiin AVL 70.1 § 7 k, AVL 71 § 4 k ja arvonlisäverodirektiivin 148 art. e, f ja g alakohdat.

²¹ Ks. ilma-aluksille myytävien arvonlisäverottomien suoritteiden edellytysten epäselvyydestä ja laajuuden ongelmallisuudesta esim. Walker 2013.

²² Nieminen ym. (jatkuvatäyd.), 12. Vienti, Ilma- ja vesialukset. Ks. myös Verohallinto 2015.

kuin arvonlisäverodirektiivissä. Tämän vuoksi tutkimuksessa on ensimmäisenä pyrittävä selventämään käsitteiden sisältöä ja perehdyttävä, seuraako arvonlisäverolaissa käytetyistä direktiivin sanamuodosta eroavista käsitteistä tulkinnallisia ongelmia²³. Tiivistetysti tutkimuksen tavoitteena on selvittää aiheeseen liittyvää epäselvyyttä ja tulkinnallisuutta seuraavien kysymysten avulla:

- Mitä tarkoitetaan ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevalla vesialuksella?
- Mitä edellytyksiä ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä oleville vesialuksille myytävien suoritteiden verottomuudelle on?
- Ovatko soveltamisedellytykset muuttuneet oikeuskäytännössä?

1.3 Lähdeaineisto ja tutkimustapa

Tutkimuksen lähdeaineistona oikeuskirjallisuudesta käytetään kattavia arvonlisäverotuksen yleisesityksiä²⁴, asiantuntija-artikkeleita ja eurooppaoikeudellisia teoksia, sekä kannanottoja oikeuden olemuksesta ja näkökulmista oikeuteen. Varsinaiseen aiheeseen liittyvää aiempaa tutkimusta ei ole kattavasti saatavilla²⁵. Edellä mainitun takia tutkimuksen kannalta tärkeimmän osan lähdeaineis-

²³ Tutkimuksen tekstissä ja otsikoinnissa käytetään arvonlisäverolaissa käytettyjä käsitteitä erityisesti niiden kielellisen yksinkertaisuuden vuoksi. Teksti olisi huomattavasti vaikealukuisempaa, mikäli arvonlisäverolaissa käytetyn ”ammattimaisen kansainvälisen vesialuksen” sijasta käytettäisiin direktiivin sanamuodon mukaista käsitteyhdistelmää (”avomeriliikenteeseen käytettävät vesialukset, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan tai joita käytetään kaupalliseen ja teolliseen toimintaan tai meripelastus- taikka avustusalukset tai rannikkokalastukseen käytetyt vesialukset”). Ks. myös Bal 2014, s. 197 ja erit. alav. 6, jossa hänkin tarkentaa käyttämällään käsitteellä ”commercial sea-going vessels” tarkoittavansa direktiivin mukaisia vesialuksia. Lähtökohtaisestihan direktiivi tulisi implementoida kansallisen tason sääntelyksi niin, että asiasisältö säilyy samana. Käsitteiden määrittelystä ja samuudesta ks. tarkemmin luku 2.

²⁴ Ks. esim. Terra – Kajus 2011, Kallio ym. 2016, Juanto – Saukko 2014, Nieminen ym. (jatkuvatäyd.) ja Äärilä ym. 2015.

²⁵ Ks. kuitenkin esim. Bal 2014, joka on kirjoittanut artikkelin Alankomaiden näkökulmasta ja Dijkstra – Duinkel 2015, Stok ym. 2015 ja Sanders 2016, jotka ovat artikkeleissaan keskittyneet viimeisimmän aiheeseen liittyvän EUT:n antaman ratkaisun C-526/13 Fast Bunkering Klaipeða (FBK) analysointiin.

toa muodostaa arvonlisäverodirektiivin ja arvonlisäverolain lisäksi Euroopan unionin tuomioistuimen ja korkeimman hallinto-oikeuden oikeustapaukset²⁶, joissa lain tarkoitusta ja ulottuvuutta on tulkittu ja pyritty selkeyttämään²⁷.

Erityisen laajasti tutkimuksessa käsiteltävät oikeustapaukset²⁸ on valikoitu niiden merkittävyyttä ajatellen. Osa ratkaisuista on ollut vakiinnuttamassa oikeustilaa ja osa on aiheuttanut kysymyksen linjan mahdollisesta muutoksesta²⁹. Tutkimuksen kannalta merkittävistä oikeustapauksista valtaosa on unionin tuomioistuimen ratkaisuja. Unionin tuomioistuimen ratkaisukäytäntöä arvioitaessa on kuitenkin aiheellista ottaa huomioon, että EUT:n on nähty omaksuneen jopa tuomioistuimen toimenkuvaa laajemman vallan EU:n arvonlisäverojärjestelmän täsmentämisessä³⁰.

Edellä esitetyn vuoksi tutkimuksesta suuri osa perustuu ratkaisujen tulkintaan ja niissä lausuttujen periaatteiden ja edellytysten systematisointiin oikeusdogmaattisen eli lainopillisen tutkimusotteen avulla. Lainopillista metodologiaa hyödyntäen tarkoituksena on selvittää voimassa olevan oikeuden sisältö tulkinnanvaraisessa tilanteessa³¹. Jääskisen mukaan lainopillisen tutkimuksen harjoittaminen

²⁶ Myrskyn mukaan yhden oikeuslähteen vähäisyys – tässä tapauksessa relevantin oikeuskirjallisuuden – saattaa kompensoitua toisella oikeuslähteellä. Myrsky käyttää esimerkkinään juurikin kulutusverotuksessa tutkimustoiminnan ja kirjoittamisen vähäisyyden kompensoimista ennakkoratkaisuilla. Myrsky 2002, s. 36.

²⁷ Lainsäädäntöä, oikeuskäytäntöä ja muita oikeuslähteitä on seurattu 30.12.2016 asti.

²⁸ Nämä laajasti käsiteltävät oikeustapaukset ovat nähtävissä jo sisällysluettelossa erikseen otsikoituina. Tutkimuksen kannalta merkittävimpiä tapauksia ovat C-185/89 Velker, C-181/04–C-183/04 Elmeka, C-526/13 Fast Bunkering Klaipeða (FBK), KHO 2015:5, KHO 2016:4 sekä viimeisenä mainittuun liittyvä unionin tuomioistuimen C-33/16 A Oy, josta on annettu vasta julkisasiamiehen ratkaisuehdotus 7.12.2016.

²⁹ Oikeustapauksista on siis poimittu edustavimmiksi katsottuja ratkaisuja, joiden varaan perustelut rakennetaan. Myrsky (2002) kutsuu tätä *valikoivaksi menetelmäksi*. Ks. tarkemmin teknisessä mielessä erilaisista tavoista käyttää ennakkoratkaisuja oikeudellisessa tutkimuksessa Myrsky 2002, s. 136–137. Myrsky 2012, s. 260, myös katsoo, että vaikka *ennakkopäätöissäännön* konstruointi on mahdollista vasta silloin, kun tunnetaan koko oikeuskäytäntö, niin yleensä tähän riittää joukko edustavaksi katsottavia prejudikaatteja.

³⁰ Näin Hokkanen ym. 2013, s. 256. Myös Äärilä pohtii, onko EUT ylittänyt toimivaltansa asettamalla direktiivistä ilmenemättömiä edellytyksiä verottomuudelle. Ks. tarkemmin Äärilä 2015, s.150.

³¹ Lainopin eli oikeusdogmatiikan luonteesta metodina ks. tarkemmin esim. Aarnio 1989, s. 48 ja s. 288.

edellyttää kognitiivis-sisäistä suhtautumista oikeusjärjestykseen³². Tällainen sisäinen näkökulmakin on kuitenkin hänen mukaansa relatiivinen; Näkökulma voi olla esimerkiksi *hermeneuttinen*³³. Lainoppi voidaan jopa sijoittaa osaksi hermeneutiikkaa, jolloin lainopin ei ajatella pelkästään tulkitsevan normeja, vaan pyrkivän ymmärtämään ne myös osana oikeudenalaa³⁴. Hermeneuttisessa kehässä yksittäinen oikeusnormi ja tulkintakannanotto rakentavat kokonaisuutta ja samalla myös oikeusjärjestelmän kokonaisuus on edellytys yksittäisen oikeusnormin tulkinnassa.³⁵ Näin ollen tässä tutkimuksessa lainopin voidaan tarkentaa olevan lainoppia hermeneuttisesta näkökulmasta³⁶.

Hermeneuttisessa lainopissa on oltava avoin ajallisesti edeltäville lainopin tulkintatraditioille ja lakitekstin ilmaisuille³⁷. Tässä tutkimuksessa tällainen ajallinen jatkumo on nähtävissä selkeästi ja ajan kulumisesta aiheutuva tulkinnallinen muutos on pyritty ottamaan huomioon esittämisjärjestyksessä. Hannu Tolonen kiteyttää osuvasti oikeuden ”elävän aina suhteessa menneisyyteen ja omiin traditioihinsa”³⁸. Tutkimuksen systematiikka näkyy heti rakenteessa, jossa asioita rakennetaan toistensa päälle ajalliseen järjestykseen, jotta kysymyksenasetteluun liittyvä problematiikka ja esityksen seuraaminen onnistuisivat mahdollisimman vaivattomasti.

Nykyisin on keskusteltu myös siitä, että lainoppi edellyttää usein eri metodien käyttämistä, sillä lainopissa ei enää tyydytä eristämään oikeutta, vaan nähtävistä

³² Hän tarkoittaa tällä niiden ajatusprosessien ymmärtämistä ja soveltamista, joita tuomioistuint ja viranomaiset oikeusyhteisössä noudattavat. Jääskinen myös jatkaa, että oikeustieteen tieteellisyyden vaatimukseen ei toisaalta hänen mukaansa sovellu sellainen ajatus, että lainoppia harjoitettaessa tulisi oikeusjärjestyksen normatiivinen sitovuus kokea samanlaisella tavalla kuin esimerkiksi voidaan tuomareiden edellyttää kokevan. Jääskinen 2008, s. 164.

³³ Tällaisessa näkökulmassa asianomainen ymmärtää normin käsitteen ja sen funktion oikeusyhteisössä sitotumatta kuitenkaan sen omakohtaiseen normatiivisuuteen. Jääskinen 2008, s. 162.

³⁴ Näin Hirvonen 2011, s. 51–52. Aarnio näkee hermeneutiikan ennemminkin näkökulmana tai tulkinnan taustafilosofiana. Ks. tarkemmin Aarnio 2006, s. 248–249.

³⁵ Hirvonen 2011, s. 52–53.

³⁶ Tämä tarkennus liittyy Raimo Siltalan huomautukseen siitä, että vaikka lainopin metodiksi on määritelty tulkinta, punninta ja systematisointi, edellyttää metodikysymys vielä vastaamaan millaista tulkintaa, punnintaa ja systematisointia. Siltala 2003, s. 468.

³⁷ Hirvonen 2011, s. 53.

³⁸ Tolonen 2003, s.10.

sä on ajallis-paikallisuutta ja yhteiskunnallis-taloudellis-kulttuurisia ulottuvuuksia. Lainopin harjoittajaltakin siis vaaditaan monitieteisyyttä.³⁹ Oikeustieteilijöiden itseymmärryksen syventämisen kannalta on tärkeää olla tietoinen yhteiskuntateoreettisista riippuvuuksista⁴⁰. Näin ollen tästäkin tutkimuksesta voidaan tunnistaa monimetodisuuteen viittavia elementtejä. Apumetodien sijasta tutkimuksessa hyödynnetään lähinnä useampaa metodista näkökulmaa. Esimerkiksi lakitekstin ilmaisuja tutkittaessa on tässä tutkimusaiheessa luontevaa hyödyntää vertailua. Vertailu tutkimuksessa rajoittuu lähinnä eri kielissä käytettyihin ilmauksiin.

Tutkimuksessa käytetään johtopäätöksissä⁴¹ myös oikeuspoliittista otetta näkökulmana, joka on havaittavissa erityisesti pohdittaessa vesialuksiin liittyvien vapautusten sijoittumista arvonlisäverojärjestelmään⁴². Samassa yhteydessä on hyödynnetty oikeustaloustieteellisiä näkökohtia konkretisoimassa veropoliittista näkökulmaa⁴³. Oikeustaloustieteelle on ominaista sääntelyvaihtoehtojen taloudellisten vaikutusten arvioiminen ja tähän arviointiin perustuvat kannanotot⁴⁴. Oikeustaloustieteen lähtökohtana on tehokkuusanalyysi, jossa otetaan huomioon, mikä vaihtoehdoista aiheuttaisi vähiten kustannuksia ja olisi taloudellisen toiminnan kannalta järkevää⁴⁵. Näin ollen oikeustaloustieteellinen näkökulma tukee oikeuspoliittista otetta, joka taas on luonteva jatkumo hermeneuttisuuteen painottuvalle lainopille.

³⁹ Hirvonen 2011, s. 55–56.

⁴⁰ Näin Tuori 2000, s. 324. Myös esim. Timonen 1998, s. 107, huomauttaa tieteensisaisten selitysten riippuvan siitä, mikä on oma käsitys oikeudellisen argumentaation rajoista ja mahdollisuuksista perustellessaan, miksi itse on kiinnostunut oikeustaloustieteellisestä näkökulmasta.

⁴¹ Tarkemmin johtopäätösten alaluvussa 6.2.

⁴² Myrskyn 2000, s. 165 mukaan verolainsäädäntöä voidaan oikeuspoliittisella otteella tarkastella muutoksessa olevana ilmiönä. Oikeuspoliittisella otteella voidaan pyrkiä analysoimaan voimassa olevan oikeustilan ja parhaan mahdollisen saavutettavissa olevan lainsäädännön eroja. Ks. oikeustieteiden tutkimusmenetelmistä laajemmin esim. Husa 2005, s. 13–17 tai Hirvonen 2011.

⁴³ Esimerkiksi Myrsky on arvioinut oikeustaloustieteen merkittävyyden olevan suuri vero-oikeudellisessa tutkimuksessa erityisesti veropoliittisesta näkökulmasta käsin. Vero-oikeustutkimuksen näkökulmasta kyse on lähinnä taloustieteen tulosten hyväksikäytöstä ja työekonomiasta, kun hyödynnetään toisen alan jo olemassa olevaa tietoa. Myrsky 2000, s. 172–173.

⁴⁴ Timonen 1998, s. 100.

⁴⁵ Timonen 1998, s.109.

1.4 Tutkimuksen jäsentely

Tutkimuksessa johdannon jälkeen toisessa luvussa määritellään tutkimuksen aihepiirin kannalta merkittäviä käsitteitä ja toimintamalleja. Erityisesti sääntelytekstissä käytetyille käsitteille on tärkeä määritellä sisältö, sillä merkityssisältöä ei ole määritelty suoraan direktiivissä eikä arvonlisäverolaissa. Lisäksi arvonlisäverodirektiivissä ja arvonlisäverolaissa käytetään toisistaan eroavaa sanallista ilmaisua. Luvussa pohditaankin, voisiko sanamuotojen erilaisuus aiheuttaa ongelmia säännösten soveltamisessa.

Käsitteiden merkitystä on perusteltua käydä läpi myös sen vuoksi, että ne ovat tutkimuksen kannalta erityisen merkityksellisiä. Tutkimuksessa käsitellyt soveltamisedellytykset ja niihin liittyvä tulkinnallisuus ja monimutkaisuus perustuvat vahvasti nimenomaan sanamuotoon⁴⁶. Käsitteiden lisäksi luvussa määritellään myös vapautusten soveltamiseen liittyvien tavaroiden ja palvelujen terminologiaa ja ulottuvuutta. Viimeisenä luvussa käsitellään asiamiesten käyttöön liittyvää liiketoiminnallista mallia ottaen huomioon erityisesti arvonlisäverotuksellinen katsantokanta. Viimeisenä luvussa esiteltyjen toimintamallien ymmärtäminen ja niiden arvonlisäverotuksellinen tarkastelu ovat edellytyksiä jäljempänä tutkimuksessa käsiteltävien oikeustapausten ymmärtämiselle.

Luvuissa 3, 4 ja 5 käydään läpi vakiintuneen oikeustilan syntymistä, epävarmuuden muodostumista ja mahdollista muutosta kronologisessa järjestyksessä. Otsikoidut oikeustapaukset muodostavat ikään kuin tarinan menneisyydessä muodostuneista soveltamisedellytyksistä ja niiden koettelemisesta ja vakiintumisen testaamisesta nykytilassa. Luvuissa 4 ja 5 otetaan myös kantaa siihen,

⁴⁶ Yleisestikin kielen merkitys juridiikassa on suuri. Ks. esimerkiksi Letto-Vanamo 2008, erit. s. 1129–1130. Hän käsittelee artikkelissa oikeuden käsitteitä ja niiden historiaa. Hänen mukaansa esimerkiksi juridisen maailman määrittelyssä ratkaisevassa asemassa ovat oikeudelliset käsitteet ja oikeudellisille termeille kulloinkin annettava merkitys. Oikeudellisen kielen erityisluonne tulee useimmiten esille silloin, kun oikeudellisia tekstejä käännetään kieleltä toisella.

voidaanko oikeustilan ja soveltamisedellytysten katsoa muuttuneen ja onko uusilla ratkaisuilla vaikutusta liiketoimintamalleihin yleisemminkin. Luvussa 5 käsitellään viimeisintä merkittävää oikeustapausta ja pohditaan, mihin lopputulokseen unionin tuomioistuin voisi päätyä käsiteltävänä olevassa asiassa.

Luku 6 jakautuu kahteen osaan. Luvussa 6.1 tehdään ensiksi yhteenveto edellä käsitellyistä asioista ja pelkistään esitetään myös johtopäätökset tutkimuskysymyksiin. Asioiden monitahoisempi käsittely löytyy lähdeviittauksineen kuitenkin varsinaisista asiaa käsittelevistä luvuista. Luvussa 6.2 käsitellään vapautusten asemoitumista arvonlisäverojärjestelmässä ja pohditaan sitä, ovatko ne perusteltuja arvonlisäverojärjestelmän tavoitteen valossa. Luvun loppua kohden edetäessä siirrytään tulevaisuuteen katsovaan perspektiiviin.

2 KÄSITTEIDEN JA TOIMINTAMALLIEN MÄÄRITTELY

2.1 Ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä oleva vesialus

2.1.1 Ammattimaisuus käsitteenä

Direktiivin 148 artiklan a alakohdan mukaan vapautukset soveltuvat myynteihin vesialuksille, joita käytetään avomeriliikenteeseen ja niillä kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan, niitä käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan taikka kalastukseen. Vapautuksen soveltamisen edellytykseksi voidaan tällaisten vesiliikenteen harjoittamisen muotojen osalta asettaa taloudellisen toiminnan harjoittaminen.⁴⁷ Mikäli palvelut suoritetaan tai tavarat luovutetaan sellaisen vesialuksen käyttöön, jota käytetään yksityiseen huvittelutarkoitukseen tai sitä käyttää luonnollinen henkilö, ei vapautusta voida soveltaa⁴⁸.

On kuitenkin vielä erikseen täsmennettävä, että arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohdassa mainitaan muitakin vesialuksia kuin edellä mainitut vesiliikenteen harjoittamisen muodot, joihin kiistatta voidaan liittää ajatus taloudellisesta toiminnasta ja jopa voitontavoittelutarkoitus. Näitä muita artiklassa mainittuja aluksia ovat meripelastus- ja avustusaluukset sekä rannikkokalastukseen käytettävät vesialukset⁴⁹. Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan b alakoh-

⁴⁷ Ks. kohta 13 asiassa C-116/10 Feltgen and Bacino Charter Company. Ks. myös VAT Committee 2014a, s. 172, jossa ilma-alusten osalta katsotaan, että vapautusta ei voida soveltaa, mikäli niitä käytetään yksityiskäyttöön sellaisella tavalla ja ehdoilla, joita ei muihin asiakkaisiin sovellettaisi. Muutamaa kuukautta myöhemmin arvonlisäverokomitea ("VAT Committee") lähes yksimielisesti katsoi edellä lausutun näkemyksensä soveltuvan myös vesialuksiin. Ks. VAT Committee 2014c, s. 178. Arvonlisäverokomitean osalta on kuitenkin muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 398(1) artiklan mukaan kyseessä on vain neuvoo-antava toimielin, mutta myös, että arvonlisäverodirektiivin 398(4) artiklan mukaan arvonlisäverokomitea tarkastelee mm. jäsenvaltion edustajan pyynnöstä yhteisön arvonlisäverotusta koskevien säännösten soveltamiseen liittyviä kysymyksiä.

⁴⁸ Ks. kohdat 13–14 ja 21 asiassa C-116/10 Feltgen and Bacino Charter Company.

⁴⁹ Asian C-116/10 Feltgen and Bacino Charter Company ratkaisussa oli kyse tekstissä ensin mainituista eli aluksista, joita käytetään matkustajien kuljetukseen korvausta vastaan, kaupalliseen tai teolliseen toimintaan taikka kalastukseen. Näihin aluksiin taloudellisen toiminnan edellytys nimenomaisesti liitettiin. Ratkaisun kohdassa 16 kuitenkin huomautetaan erikseen vapau-

dassa vapautus ulotetaan koskemaan myös sota-aluksille myytäviä varustamiseksi tarkoitettuja tavaroita⁵⁰. Arvonlisäverolaissa ei ole kuitenkaan nimenomaisesti mainittu erilaisia vesiliikenteen harjoittamisen muotoja. KHO katsoi ratkaisussaan KHO:1999:26, että arvonlisäverolain sanamuotoa ”ammattimaisessa kansainvälisessä vesiliikenteessä” voitiin tulkita arvonlisäverodirektiivin sanamuodon ja tarkoituksen mukaisesti ja ulottaa tulkinta myös sota-alukseen nimenomaisen säännöksen puuttuessa arvonlisäverolaista⁵¹.

Kielitoimiston sanakirjan mukaan *ammattimainen* tarkoittaa ’ammatin tavoin harjoitettavaa tai ammatiksi harjoitettavaa’⁵². Arvonlisäverodirektiivin sanamuodossa nähdäkseni oleellista on ajatus siitä, että vapautusta ei voida soveltaa, jos suoritettavat palvelut tai toimitettavat tavarat kohdistuvat vesialukseen, jota käyttää luonnollinen henkilö yksityistarkoituksiinsa⁵³. Arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a ja b alakohdissa on lueteltu sellaisia vesiliikennöinnin muotoja, joissa voidaan ajatella harjoitettavan toimintaa ammatin tavoin. Olennaista on, että direktiivissä yksilöidyt vesialustyypit ovat sellaisia, joissa työskentelevien tarkoituksena ei ole käyttää vesialuksia yksityistarkoituksiinsa⁵⁴. Näin ollen vaikka arvonlisäverodirektiivissä ei käytetäkään sanamuotoa *ammattimainen*, voidaan kyseisen arvonlisäverolaissa käytetyn käsitteen nähdä edellä esitetyllä tavalla kiteyttävän arvonlisäverodirektiivin monisanaisen luettelon siitä, millaisiin vesialuksiin kohdistuvat myynnit voidaan vapauttaa verosta⁵⁵.

tuksen kohdistuvan myös nyt tekstissäni käsiteltäviin aluksiin eli meripelastus- ja avustusalus sekä rannikkokalastusaluksiin lukuun ottamatta jälkimmäisten varastojen täydennystä. Ratkaisussa kohdassa 16 esitetyn huomautuksen tarkoituksena oli ilmeisestikin selvittää, että taloudellisen toiminnan harjoittamisen edellytystä tai voitontavoittelutarkoitusta ei uloteta koskemaan tällaisia kohdassa 16 mainittuja vesialuksia. Huomattavaa mielestäni kuitenkin on, että tuskin tällaisiakaan aluksia saisi käyttää huvittelutarkoituksessa tai yksityiskäyttöön.

⁵⁰ Ks. sota-aluksille tapahtuvien myyntien vapautuksesta ja soveltamisalasta tarkemmin VAT Committee 2014b.

⁵¹ Direktiiville siis annettiin tulkintavaikutus.

⁵² Kielitoimiston sanakirja (jatkuvatäyd.).

⁵³ Ks. kohta 21 asiassa C-116/10 Feltgen and Bacino Charter Company.

⁵⁴ Myöskään omistajien ei tulisi käyttää aluksia heidän yksityisiin tarpeisiinsa. Ilma-alusten osalta yksityisiin tarpeisiin käyttöä ja kaupallista toimintaa on pohdittu useassa eri skenaariossa. Ks. VAT Committee 2013.

⁵⁵ Ammattimaisuuden selvittämiseksi on myös KHO ratkaisussaan 01.02.2000 T 187 korostanut direktiivin merkitystä soveltamisalan selkeyttäjänsä lausumalla perusteluissaan asiassa käsitellyn kokonaispalvelun hyödyttävän arvonlisäverolain säännöksessä ja arvonlisäverodirek-

2.1.2 Avomerén käsité ja kansainvälinen liikenne

Arvonlisäverodirektiivissä alusten edellytetään sanamuodon mukaan liikennöivän *avomerellä*⁵⁶, kun taas arvonlisäverolain mukaan vesialusten tulee olla *kansainvälisessä liikenteessä*. Arvonlisäverodirektiivissä ei tarkemmin määritellä, mitä *avomerellä* ja *avomerellä liikennöimisellä* tarkoitetaan. Unionin tuomioistuinkaan ei ole ottanut kantaa käsitteen sisältöön⁵⁷.

Suomen yleiskielessä Kielitoimiston sanakirjan mukaan *avomerellä* tarkoitetaan 'aavaa merta, ulappaa tai ulkomerta'. Ulkomeri ja ulappa viittaavat 'rannasta kaukana olevaan merenosaan'. Aavameri taas tarkoittaa Kielitoimiston sanakirjan mukaan 'aluevesien ulkopuolista meren osaa'.⁵⁸ Myös arvonlisäverokomitean kannanoton mukaan *avomerellä* tarkoitetaan yleiskielen mukaisesti aluevesien ulkopuolisia meren osia. Arvonlisäverokomitea nojaa näkemyksessään kansainväliseen merioikeuteen, jonka mukaan jokaisella valtiolla on oikeus

tiivin artiklassa *tarkoitettulla tavalla* ammatimaisessa kansainvälisessä vesiliikenteessä olevan vesialuksen tarpeita.

⁵⁶ Selvyyden vuoksi on huomautettava, että tällainen edellytys on vesialuksilla, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan tai joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan. Arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohda voidaan nähdä ikään kuin kaksijakoisena. Yhtäältä vapautusta sovelletaan edellä mainitunlaisiin, *avomerellä* käytettäviin aluksiin ja taas toisaalta vapautusta sovelletaan myös meripelastus-, avustusaluksina tai rannikkokalastuksessa käytettäviin vesialuksiin, joihin ei liity *avomerellä* käytön vaatimusta. Nykyisen arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a kohta ei ole mielestäni niin selkeä kuin aiemman, kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) muotoilu, jossa *avomerellä* käytön edellytys oli 15 artiklan 4 kohdan a alakohdassa ja b alakohdassa oli ne vapautukseen oikeuttavat vesiliikenteen muodot, joiden ei edellytetty olevan käytössä *avomerellä*. Vaikka kuudennen arvonlisäverodirektiivin alakohdista onkin yhdistelty nykyisin voimassa olevaan arvonlisäverodirektiiviin, voitaneen vapautusten tarkoituksen kuitenkin katsoa pysyneen samana. Tällöin voidaan hyödyntää tapauksen C-181/04–C-183/04 Elmeke perusteluja problematiikan selventäjänä. Ks. erityisesti perustelujen kohdat 14 ja 16. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 15 artiklan 4 kohdan ja nykyisen arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohdan aineellisesta samuudesta ja pykälän muodon muuttamisesta ks. tarkemmin esim. VAT Committee 2015a, s. 3–4 ja yleisemmin siitä, kuinka kuudennen arvonlisäverodirektiivin uudistamisen tarkoituksena oli selkeyttäminen muuttamatta kuitenkaan asiasisältöjä ja soveltamisalaa sinänsä, Euroopan komissio 2004, s. 3 ja 14.

⁵⁷ Ratkaisussa C-197/12 Komissio vs. Ranska EUT tosin totesi, että Ranska oli jättänyt noudattamatta jäsenvelvoitettaan, koska se oli epäasianmukaisesti laajentanut direktiivissä säädettyä vesialuksiin liittyvää poikkeusta. Unionin tuomioistuin katsoi, että Ranska ei ollut asettanut lainsäädännössään direktiivin edellyttämällä tavalla vapautusten soveltamisen edellytykseksi vesialusten käyttöä *avomerellä*. Tarkemmin käsitteen sisältöön se ei kuitenkaan ottanut kantaa. Myös Ruotsi on muuttamassa lainsäädäntöään komission huomautuksen seurauksena, koska sen kansalliseen sääntelyyn ei sisälly johdonmukaisesti vaatimusta *avomerellä* käytöstä. Ks. tarkemmin Finansdepartementet 2016, s. 19.

⁵⁸ Kielitoimiston sanakirja (jatkuvatäyd.).

ulottaa aluemerensä enintään YK:n yleissopimuksen mukaisesti määritellyistä perusviivoista mitattuun 12 meripeninkulman rajaan.⁵⁹

Arvonlisäverolaissa ei käytetä avomeri-käsitettä. Vesialuksen ei arvonlisäverolain sanamuodon mukaan tule olla direktiivin mukaisesti käytössä avomerellä vaan *kansainvälisessä liikenteessä*. Pohdittavaksi siis tuleekin, vastaako arvonlisäverolaissa käytetty käsite sisällöllisesti direktiivin käsitettä⁶⁰.

Vakiintuneesti tällaisella kansainvälisessä liikenteessä olevalla vesialuksella tarkoitetaan arvonlisäverolaissa sekä Suomen ja EU:n ulkopuolisen maan että Suomen ja toisen EU-maan välillä liikennöiviä aluksia⁶¹. Trafi esimerkiksi määrittelee kansainvälisen liikenteen merenkulussa tarkoittavan yksinkertaisesti ”liikennettä ulkomaan satamien tai Suomen ja ulkomaan satamien välillä”⁶².

Huomionarvoista on, että myöskään arvonlisäverodirektiivin sanamuodon ei voi nähdä edellyttävän käyttöä ainoastaan avomerellä. Käytännössähän avomerelle pääsy edellyttää kulkua satamasta aluevesien läpi, joten käyttö pelkästään avomerellä on mahdotonta. Direktiivissä ei määritellä myöskään sitä laajuutta, missä määrin alusta tulee käyttää avomerellä. Arvonlisäverokomitean kannanoton mukaan vapautuksen edellytysten täyttymiseksi laivan käytön tulisi kuitenkin edustaa pääasiallista käyttöä (”predominant use”) avomerellä. Vapautukseen oikeuttava riittävä käyttö avomerellä on kuitenkin hankala konkreettisesti määritellä.⁶³

⁵⁹ VAT Committee 2015a, s. 8 ja VAT Committee 2015b, s.199. Ks. aluevesien rajojen määrittelyistä myös esim. HE 114/1994.

⁶⁰ Kuten Paunio ja Lindroos-Hovinheimo toteavatkin, yksittäisillä sanoilla voi olla lukemattomia merkityksiä. Merkitykset ovat riippuvaisia mm. kontekstista ja käyttötarkoituksesta. He myös huomauttavat, että kaikkeen inhimilliseen kommunikaatioon – myös oikeudellisen tekstin normatiiviseen tulkintaan – liittyy aina subjektiivisuutta Ks. tarkemmin Paunio – Lindroos-Hovinheimo 2008, s. 239.

⁶¹ Äärilä ym. 2015, s. 428.

⁶² Trafi 2014. Vastaavanlainen määrittely käsitteestä ”kansainvälinen” – tosin Suomea yksilöimättä – löytyy myös Euroopan komission taustamuistiosta määriteltäessä kansainvälistä kuljetusta. Ks. tarkemmin Euroopan komissio 2010b, s. 31.

⁶³ VAT Committee 2015a, s. 9–10.

Omituiseksi tällaisen yrityksen määritellä riittävää avomerellä käyttöä tekee se, että direktiivin sanamuoto ei millään tavalla viittaa määrään tai tapaan, jolla alusta tulisi käyttää avomerellä⁶⁴. Äänestettäessä päädyttiinkin kantaan, että käytettäessä alusta, jolta ylipäätään vaaditaan avomerellä käyttöä, pääasiallisesti ja tehokkaasti ("predominantly and effectively") avomerellä, ovat kaikki tälle arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a, c ja d alakohtien perusteella suoritetut myynnit verosta vapautettuja⁶⁵. Tarkoituksena oli siis mitä ilmeisimmin terottaa näkemystä, että jokaisen myynnin kohdalla ei tarvitse tarkistaa, meneekö laiva juuri tällä kertaa avomerelle. Sinänsä myyntien verovapauden edellytyksenä vesialuksille lähtökohtaisesti kuitenkin on juuri vesialuksen käyttö aluskohtaisesti vapautukseen oikeuttavalla tavalla⁶⁶.

Arvonlisäverolaissa käytetyn käsitteen "kansainvälinen liikenne" voitaneen siis katsoa kuvaavan vapautukselle direktiivissä asetettua tarkoitusta⁶⁷. Vaikka eri kielissä käytetään eri termiä, ei se lähtökohtaisesti vielä ilmaise käsitteellistä divergenssiä. Käsitteellinen divergenssi on kuitenkin mahdollinen, mikäli termiin liittyy erilaisia merkityssisältöjä⁶⁸. Suomalaisessa oikeuskäytännössä ei termien eroavaisuudesta ole aiheutunut tulkintaongelmia, joten ainakaan oi-

⁶⁴ Vrt. Ilma-aluksiin, joilta taas direktiivin sanamuodon mukaan nimenomaisesti edellytetään pääasiallista ("chiefly") kansainvälistä käyttöä.

⁶⁵ Miten tämä sitten ratkaistaankaan, jää jäsenvaltioiden päätettäväksi. Keskustelussa pohdittiin esim. laivan lokikirjan hyödyntämistä, avomerelle tehtyjen matkojen määrän vertaamista ei-avomerelle tehtyjen matkojen määrään, jopa laivan rakennetta asiaa puoltavana seikkana. Ks. tarkemmin VAT Committee 2015a, s. 8–12 ja VAT Committee 2015b, s. 199.

⁶⁶ Vrt. ilma-aluksiin, joilta vaaditaan käyttöä yhtiötasolla pääasiallisesti kansainvälisessä liikenteessä, eikä ilma-alustasolla.

⁶⁷ EU:n lakikielen ja kansallisten lakikielten välillä erot ovat hyvin tyypillisiä. Terminologiset erot näyttävät epätasoisuutena sekä kääntämisen ja ymmärtämisen vaikeuksina. Näin Jääskinen 2008, s. 187. Lähtökohtaisesti kansainvälinen liikenne kuitenkin rinnastettaneen tulkinnallisesti avomeren käsitteeseen – ainakin ennen kuin komissio mahdollisesti katsoo asiakseen puuttua arvonlisäverolaissa käytettyihin käsitteisiin. Toki voidaan pohtia, liittyykö käsitteeseen "kansainvälinen" edellytys kahden eri maan sataman välillä liikennöinnistä, kuten on vakiintuneesti katsottu vai voidaanko käsitteellä kuitenkin katsoa tarkoitettavan samaa kuin "avomerellä", Voisiko käsite "kansainvälinen liikenne" viitata aluevesien ulkopuolella liikennöintiin? Mielestäni voisi.

⁶⁸ Jääskinen 2008, s. 189. Hän esittelee esimerkkinä termiin "contract/Vertrag/overeenkomst" liittyviä merkityssisältöjen eroavaisuuksia eri maissa. Hänen mukaansa Englannissa kyseiseen termiin liittyy vastavuoroisuus, Saksassa perustellun luottamusodotuksen syntyminen ja Alankomaissa taas vastavuoroiset lupaukset. Jääskinen 2008, s. 187 määrittelee käsitteellisen divergenssin ongelmakentän syntyvän, kun unionin kansallinen ja kielellinen monimuotoisuus kohtaa unionioikeuden autonomiavaatimuksen.

keuskäytännössä ei ole ollut ratkaistavana tilanteita, joissa käsitteet olisivat aiheuttaneet huomattavaa ongelmaa⁶⁹. Arvonlisäverodirektiivin mukaisten vesialuksiin kohdistuvien vapautusten ajatuksena on, että vapautukset ovat rinnastettavissa vientiin ja tästä syystä arvonlisäverosta vapautettuja. Arvonlisäverolain ei tarvitse noudattaa direktiiviä sanatarkasti⁷⁰.

2.1.3 Vesialus käsitteenä

Vesialusta ei ole määritelty arvonlisäverolaissa. Vesialuksen määritelmää koskevaa oikeuskäytäntöä on kuitenkin liikevaihtoverolain ajalta⁷¹. Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että säännösten samankaltaisuuden vuoksi vesialusten määritelmää voidaan hyödyntää myös arvonlisäverolain soveltamisen yhteydessä⁷². Suomalaisen oikeuskäytännön mukaan vesialuksina voidaan pitää muun muassa jäänmurtajia, hinaajia, kalastusaluksia, pelastusaluksia, veneitä, proomuja, lotjia, uivia telakoita sekä imu- ja muita ruoppaajia sekä porauslautat-
toja, joissa on oma kuljetus- ja ohjauslaitteisto⁷³.

Liikevaihtoverolain aikaisen oikeuskäytännön mukaan vesialuksina taas ei pidetä losseja, uivia niputtajia ja puutavaran pudotusaluksia⁷⁴, uivaa kalanviljelylai-

⁶⁹ Myös Bal 2014, s. 200, katsoo hollantilaisen kansallisen tason sääntelyn eroavan sanamuodoltaan direktiivistä, mutta vastaavan silti soveltamisalaltaan direktiivissä tarkoitettua.

⁷⁰ Jääskinen 2008, s. 188, toteaaakin, että ”unionioikeuden kansallisessa täytäntöönpanossa joudutaan usein tekemään valintoja sen välillä, seurataanko mahdollisimman uskollisesti asianomaisen EU-säädöksen kansalliskielisen version termivalintoja vai pyritäänkö säädöksen ajatus ilmaisemaan mahdollisimman eksaktisti vakiintunutta kansallista terminologiaa käyttäen.” Esimerkiksi nyt Ruotsissa työn alla olevan lakimuutoksen syynä voidaan nähdä sisällöllinen ero arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan verrattaessa. Ruotsi onkin aikeissa muuttaa kansallisen tason sääntelynsä vastaamaan hyvin tarkasti direktiivin muotoa. Ks. tarkemmin Finansdepartementet 2016.

⁷¹ Ilmeisesti tulkintaongelmia on syntynyt esimerkiksi sen vuoksi, että AVL:ssä käytetyn vesialuksen käsite eroaa sisällöllisesti esimerkiksi alusrekisterilain (512/1993) mukaisesta käsitteestä. Näin Nieminen ym. (jatkuvatäyd.), 8. Veroton myynti Suomessa, Vesialukset, Vesialus.

⁷² Ks. esim. Nieminen ym. (jatkuvatäyd.), 8. Veroton myynti Suomessa, Vesialukset, Vesialus. Äärilä ym. 2015, s. 183, taas tarkentaa kyseisten määrittelyjen sopivan AVL 58 §:ssä tarkoitetuksi vesialukseksi.

⁷³ Ks. asiasta tarkemmin oikeustapausratkaisuksi esim. Nieminen ym. (jatkuvatäyd.), 8. Veroton myynti Suomessa, Vesialukset, Vesialus.

⁷⁴ Ks. KHO 15.2.1977 T 540. Asiaa perusteltiin mm. seuraavasti: ”- - eivät liikkuneet omalla konevoimallaan ja joita ei ollut varustettu ohjauslaitteilla - -”.

tosta⁷⁵ eikä kaivuulauttaa, jota käytettiin uppopuiden nostamiseen ja väylien ruoppaamiseen⁷⁶. Olennaista liikevaihtoverolain aikaisessa oikeuskäytännössä vesialuksen määrittämisessä on ollut omalla kuljetus- ja ohjauslaitteistolla kulkeminen.

Arvonlisäverokomitean mukaan – edellä mainitusta suomalaisesta liikevaihtoverolain aikaisesta oikeuskäytännöstä poiketen – esimerkiksi porauslauttaa ei pidetä vesialuksena, vaikka siinä olisikin oma moottori⁷⁷. Arvonlisäverokomitea aloittaa määrittelynsä siitä lähtökohdasta, että kulkuneuvojen määrittelyn tulee olla yhtenäistä arvonlisäverotuksessa⁷⁸. Tämän vuoksi se tarkastelee vesialuksen käsitettä yleisesti kulkuneuvona sellaisena kuin se on neuvoston täytäntöönpanoasetuksessa määritelty⁷⁹. Täytäntöönpanoasetuksen 38 artiklan 1 kohdan mukaan kulkuneuvon ei tarvitse olla moottorikäyttöinen, vaan sitä voidaan myös vetää, hinata tai työntää.

Arvonlisäverokomitea painottaakin vesialuksen määrittelyssä täytäntöönpanoasetuksen kulkuneuvon käsitteen keskeistä sisältöä. Kulkuneuvolta siis odotetaan yhtäältä, että se on suunniteltu ja tarkoitettu käytettäväksi kulkuneuvona ja toisaalta, että sen ensisijainen tarkoitus on kuljettaa ihmisiä tai tavaroita.⁸⁰

Edellä mainituin perustein arvonlisäverokomitea katsookin, että esimerkiksi öljynporauslautan tarkoitus ei ole ensisijaisesti toimia kulkuneuvona. Tämän vuoksi sitä ei ole pidettävä vesialuksena, vaikka se pystyisikin kulkemaan omal-

⁷⁵ Ks. KHO 22.3.1984 T 1046. Perusteluina KHO mainitsi mm. "Se oli hinaamalla siirrettävä sekä ankkuroitava eikä sillä ollut ohjauslaitetta eikä omaa koneistoa."

⁷⁶ Ks. KHO 1986-B-II-613. Perusteluna mainittiin mm. "Se liikkui kaivinkoneen avulla varppaamalla, ja siinä ei ollut ohjauslaitteita." Ks. myös KHO 25.5.1988 T 2172, jossa kuokkakauharuoppaajaa ei pidetty verottomana vesialuksena, koska "- - se ei liikkunut omalla konevoimalla eikä siinä ollut omaa ohjauslaitteistoa."

⁷⁷ Ks. VAT Committee 2014d, s. 4.

⁷⁸ Vaikka siis esimerkiksi porauslautta määritelläänkin muualla vesialukseksi, on arvonlisäverokomitean mukaan aiheessa merkittävää nimenomaan arvonlisäverotuksen yhtenäinen soveltaminen. Ks. tarkemmin s. VAT Committee 2014d, s. 2–3 ja myös Skatteverket 2014, s. 44.

⁷⁹ Euroopan unionin neuvosto antoi täytäntöönpanoasetuksen 15.3.2011 yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä. Asetuksen tarkoituksena on yhdenmukaistaa kansallisten arvonlisäverolakien säännösten tulkintaa. Asetukseen viitataan jäljempänä käsitteellä täytäntöönpanoasetus.

⁸⁰ Ks. VAT Committee 2014d, s. 3–4.

la kuljetus- ja ohjauslaitteistolla.⁸¹ Arvonlisäverokomitea ei siis painota ratkaisevana tekijänä itsenäistä kulkemiskykyä, vaan tarkoitusta kuljettaa ihmisiä tai tavaroita.

Vastaavaan päätelmään voidaan päätyä tarkastelemalla tapausta C-532/11 Leichenich⁸². Tapauksessa laiva oli kiinnitetty pysyvästi joenrantaan. Laivan, siihen liittyvän laiturin sekä vesi- ja maa-alueiden vuokraaminen katsottiin kiinteistön vuokraamiseksi. Asiassa jokilaivaa ei pidetty vesialuksena, koska sen tarkoituksena ei ollut kuljettaa ihmisiä tai tavaroita, vaan sitä käytettiin yksinomaan ravintola- ja diskoteekkitoimintaan. Laiva oli myös ollut paikoillaan jo vuosien ajan, eikä sitä ollut tarkoitus siirtää. Unionin tuomioistuin painottikin kulkuneuvon määrittelyssä nykyistä ja konkreettista käyttötarkoitusta. Koska täytäntöönpanoasetuksen 38 artiklan mukaan kulkuneuvona ei pidetä liikenteestä poistettua kulkuneuvoa, ei jokilaivaa pidetty vesialuksena⁸³.

Neuvoston täytäntöönpanoasetuksen ja unionin oikeuskäytännön perusteella suomalainen oikeuskäytäntö ei siis liene kaikilta osin enää soveltamiskelpoista. Tällaiseen johtopäätökseen voidaan päätyä, kun huomioon otetaan yhtenäisen tulkinnan ja soveltamisen tavoite, joka arvonlisäverodirektiiviin liittyy.

2.2 Ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä oleville vesialuksille verovapaasti luovutettavien suoritteiden käsite

2.2.1 Tavarat, joiden luovuttaminen on vapautettu verosta

Tavarat, joiden luovutus on vapautettu verosta ammattimaisessa kansainvälisessä vesiliikenteessä oleville vesialuksille, voidaan jakaa arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohdan mukaisiin tavaroihin, jotka ovat tarkoitettu polttoaineen tankkaukseen tai laivan varustamiseksi ja c alakohdan mukaisiin muihin

⁸¹ Ibid.

⁸² Näin myös VAT Committee 2014d, s. 3.

⁸³ Ks. erit. ratkaisun kohdat 32–34.

vesialuksiin liittyvän tai niissä käytettävän varustuksen luovutukseen. Direktiivin 148 artiklan c alakohdan mukaan myös vapautukseen oikeuttavien vesialusten luovutus on verosta vapautettua.

Varsinaisen sanamuodon mukaan arvonlisäverodirektiivissä 148 artiklan a alakohdassa puhutaan polttoaineen tankkauksesta ja varastojen täydentämisestä ja arvonlisäverolaissa taas tavaran myynnistä vesialuksen varustamiseksi. Hallituksen esityksessä 283/1994 kuitenkin tarkennetaan, että varustamisella tarkoitetaan polttoaineen tankkausta, muonitusta ja muuta varastojen täydentämistä.

Vahvennusta merkitysulottuvuudelle voitaneen hakea myös kuudennen arvonlisäverodirektiivin aikaisista eri kielikäännöksistä⁸⁴, koska kyseinen vapautus oli jo kuudennen arvonlisäverodirektiivin aikana voimassa samansisältöisenä⁸⁵. Kaikista kuudennen arvonlisäverodirektiivin kieliversioista ja niiden sanamuodoista on luettavissa vapautukseen oikeuttavien tavaroiden tarkoittavan nimenomaan sellaisia tavaroiden luovutuksia, jotka liittyvät suoraan vesialuksen käytettävyyteen. Tällaisina tavaroiden luovutuksina mainitaan juurikin polttoaineen tankkaus, varastojen täydennys tarkoittaen aluksen ja sen miehistön toimintakyvyn kannalta välttämättömiä tarpeita.⁸⁶

⁸⁴ Ratkaisussa C-283/81 CILFIT, k. 18, jopa edellytetään eri kieliversioiden vertailua säännöksen tulkinnassa. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin aikaan virallisia kieliä olivat vain saksa, ranska, italia, hollanti, tanska ja englantti. Merkityssisältöjä on helpompi vertailla, kun kieliä on verrattain vähän. Kielien vähyyden vuoksi myös käännoisty toisiaan vastaavaksi eri kielille on ollut ainakin yksinkertaisempaa ja mahdollisesti näin ollen myös huolellisempaa kuin nykyisessä tilassa. Esimerkiksi Ojanen 2016, s. 53–54, harmittelee heikkotasoisista käännoistyötä eri kieliversioiden välillä erityisesti tuomioiden osalta.

⁸⁵ Kuudennen arvonlisäverodirektiivin uudistamisen tarkoituksena oli selkeyttäminen muuttamatta kuitenkaan asiasisältöjä ja soveltamisalaa sinänsä. Ks. Euroopan komissio 2004, s. 3 ja 14.

⁸⁶ Ks. kieliversioiden vertailusta kootusti esim. Skatteverket 2014, s. 29–30. Huomioi kuitenkin, että Skatteverketin mukaan ranskan ja hollannin kieliversioissa viitataan vain elintarvikkeisiin, kun muissa kieliversioissa viitataan yleisesti tavaroihin. Skatteverketin mukaan esim. ”biens destinés à l’avitaillement” tarkoittaa vain muonitusta. Tämä on nähdäkseni kuitenkin puutteellinen käänno, sillä ”avitaillement” tarkoittaa yleisesti varustamiseen liittyviä tavaroita. Samoin hollannin ”bevoorrading”-käsitettä käytetään yleisesti varustamisen ja polttoaineen toimituksen yhteydessä. Käsitteiden käytöstä niiden natiiviympäristössä esimerkiksi Hollannin Verohallinnon ja Ranskan Tullin käyttämänä ks. Belastingdienst 2016 ja Douane 2015.

Kielitoimiston sanakirjan mukaan varustamisella tarkoitetaan 'huolehtimista, että jossakin on tarpeelliset varusteet, hankkimalla tai täydentämällä niitä'. Kielitoimiston sanakirjassa lisäksi huomautetaan, että *aluksen varustamisella* tarkoitetaan 'aluksen käyttö- tai toimintakuntoon saattamista'. Tältä osin voidaan kiistatta todeta arvonlisäverolain vastaavan arvonlisäverodirektiiviä.

Tullin alustoimitusmenettely kattaa arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a ja c alakohtien mukaisesti aluksen poltto- ja voiteluaineiden, aluksen varaosien ja varusteiden, aluksella matkustajille myytäväksi tarkoitettujen tavaroiden ja aluksella matkustajien tai henkilökunnan kulutettaviksi tarkoitettujen tavaroiden toimittamisen verottomana ja tullittomana ammattimaisessa kansainvälisessä vesiliikenteessä oleville vesi- ja ilma-aluksille.⁸⁷ Huomionarvoista kuitenkin on, että hallituksen esityksen 283/1994 mukaan varsinaisten eli arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan c alakohdassa tarkoitettujen varusteiden myyntiin sovellettaisiin AVL 58.2 §:ää ja säännöksen perusteella verosta vapautettaisiin vain korjaus- tai asennustyön yhteydessä alukseen asennettu tavara. Hallituksen esityksen mukaan ilman asennusta alukseen toimitettava tavara olisi siis verollista. Verohallinto on kuitenkin hallituksen esityksestä poiketen tulkinnut AVL 70.1 § 8 kohtaa direktiivin mukaisesti, jossa varusteen asennusta ei alukseen edellytetä.⁸⁸

2.2.2 Palvelut, joiden suorittaminen on vapautettu verosta

Palvelut, joiden suorittaminen on vapautettu verosta ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä oleville vesialuksille, ovat arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan c ja d alakohdissa. Direktiivin 148 artiklan c alakohdan mukaan palveluina verosta vapautaan vesialusten muutostyö, korjaus, huolto ja vuokraus

⁸⁷ Alustoimituksista annettavasta vienti-ilmoituksesta ja sitä koskevista muodollisuuksista ks. Tulli 2016b. Unionitavaroiden alustoimituksissa on noudatettava vienti-ilmoitusta koskevia muodollisuuksia siitä riippumatta, onko aluksen määräpaikka Euroopan unionissa vai sen ulkopuolella.

⁸⁸ Ks. aiheesta tarkemmin Äärilä ym. 2015, s. 186.

sekä näihin aluksiin liittyvän tai niissä käytetyn varustuksen, vuokraus, korjaus ja huolto⁸⁹.

Muut kuin c alakohdassa tarkoitetut palvelujen suoritukset on vapautettu verosta direktiivin 148 artiklan d alakohdan perusteella. Näiden muiden palvelujen verosta vapauttamisen edellytyksenä on, että ne palvelevat vapautukseen oikeutettujen vesialusten tai⁹⁰ niiden lastin välittömiä tarpeita.⁹¹ Palveluja ei ole lueteltu tyhjentävästi, joten palvelujen arvioinnissa on otettava huomioon niiden tarkoitus ja tavoiteltu päämäärä, minkä on katsottava olevan oikeuskäytännösäkin painotettu *välittömien* tarpeiden palveleminen. Esimerkiksi unionin tuomioistuimen ratkaisussa C-168/84 Berkholz katsottiin, että pelikoneiden asentaminen ei ole sellainen palvelu, joka liittyisi olennaisesti merenkulun tarpeisiin⁹².

Soveltamisalaan kuuluvien palvelujen käsite on tutkimuksen kirjoittamisen aikaan vielä epäselvä. Korkein hallinto-oikeus on pyrkinyt saamaan selvennystä siihen, mitä palveluita vapautus kattaa, tekemällä ennakkoratkaisupyynnön unionin tuomioistuimelle asiassa KHO:2016:4. Esimerkiksi keskusverolautakunta oli asiaa käsiteltäessä tulkinnut palvelujen soveltamisalaa vakiintunutta soveltamisalaa suppeammin⁹³. Julkisasiamies on asiaa koskevassa ratkaisuehdotuksessa kiinnittänyt huomiota erityisesti siihen, että eri kieliversioissa käytetään eri rinnastuskonjunktioita puhuttaessa ”aluksesta ja/tai niiden lastin välittömien tarpeiden” palvelemisesta⁹⁴.

⁸⁹ Edellisessä luvussa 2.2.1 käsiteltiin c alakohdan osalta itse vesialusten luovutus ja niille luovutettavien varusteiden myynti.

⁹⁰ Joissakin kieliversioissa käytetään rinnastuskonjunktiona tai-sanan sijasta ja-sanaa, joka johtaa hyvin paljon suppeampaan soveltamisalaan.

⁹¹ Arvonlisäverolakiin palvelujen myynti on implementoitu 71 § 3 kohtaan. Sen mukaan palvelujen myynti ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevien vesialusten tarpeita varten on verotonta.

⁹² Ks. ratkaisun C-168/84 Berkholz kohta 21.

⁹³ Ks. KVL 42/2014. Tosin suppea tulkinta liittyyneen ennemminkin veloitusreittiin kuin varsinaisesti palvelujen luonteeseen. Oikeuskäytössä muodostuneita vapautuksen edellytyksiä käsitellään luvuissa 3, 4 ja 5.

⁹⁴ Tutkimuksessa käsitellään tätä KHO:n esittämää ennakkoratkaisupyynnöä ja sen käsittelyn etenemistä unionin tuomioistuimessa luvussa 5.2. Käsittely rajoittuu julkisasiamiehen ratkaisuehdotukseen, sillä unionin tuomioistuin ei ole antanut vielä asiassa ratkaisuaan. Julkisasiamies on päätenyt kantaan – samoin kuin kaikki istunnossa edustettuna olleet jäsenmaat –

Perinteisesti vapautukseen oikeuttaviksi palveluiksi on Suomessa katsottu lastin välittömiä tarpeita palvelevana esimerkiksi lastin purkaminen, lastaaminen, ahtaus ja muu lastin käsittely, aluksilta sataman käytöstä perittävät maksut, satama-alueella kuormausta varten tehtävä varastointi sekä tavaroiden vienti- ja tuontiselvityksistä ja laivauspapereista huolehtiminen⁹⁵. Myös aluksen hoitoon liittyvä kokonaispalvelun on katsottu olevan olennainen ja välttämätön palvelu aluksen liikennöitävyyden kannalta ja näin ollen vapautukseen oikeuttava palvelu⁹⁶. Sen sijaan aluksen tai sen lastin välittömiä tarpeita varten suoritettavana palveluna ei ole pidetty satamassa tapahtuvaa tuontitavaroiden varastointia. Myöskään satama-alueen ulkopuolella tapahtuvan varastoinnin ei ole katsottu täyttävän verottomuuden edellytyksiä.⁹⁷ Ruotsissa jopa laivan käytölle tarpeellisen henkilökunnan vuokraaminen on katsottu vapautukseen oikeuttavaksi palveluksi⁹⁸.

Palveluja käsiteltäessä on kuitenkin aiheellista huomauttaa, että palveluja koskeva myyntimaasäännöstö on muuttunut 1.1.2010⁹⁹. Elinkeinonharjoittajille tapahtuvan alukseen tai sen lastiin kohdistuvan palvelun myynnin verotuspaikka ratkaistaan yleissäännön eli AVL 65 §:n perusteella¹⁰⁰. Näin ollen palveluja ei tarvitse veloittaa Suomen arvonlisäverolla, jos maksu veloitetaan ulkomaiselta elinkeinonharjoittajalta. Tämän vuoksi palveluja koskeva vapautus ei käytännössä nykyisin enää ole siinä määrin merkittävä kuin vanhojen palvelujen myyntimaata koskevien verotussäännösten aikaan¹⁰¹. Vesialuksia koskevat veloitukset mitä todennäköisimmin veloitetaan elinkeinonharjoittajalta.

että asiaa tulee tulkita käyttäen rinnastuskonjuktiota ”tai”. Näin on Suomessa perinteisesti tulkittukin.

⁹⁵ Ks. KVL 13.10.1994 N:295. Äärilä ym. 2015, s. 597, arvelevat myös laivanselvityksen olevan olevan tällainen palvelu.

⁹⁶ Ks. KHO 01.02.2000 T 187.

⁹⁷ Kallio ym. 2016, s. 395–396 ja Äärilä ym. 2015, s. 428. Ks. myös tarkemmin esimerkiksi lastin käsittelyyn liittyvistä palveluista Äärilä ym. 2015, s. 591–593.

⁹⁸ Ks. tarkemmin Skatteverket 2016.

⁹⁹ Ks. tarkemmin esim. Verohallinto 2010.

¹⁰⁰ Äärilä ym. 2015, s. 591.

¹⁰¹ Ks. tarkemmin Bal 2014, s.199.

2.3 Asiamiehet arvonlisäverotuksessa – Viimeisen myyntipor- taan määrittäminen vapautuksen soveltamisen edellytyk- senä

2.3.1 Arvonlisäverotuksellinen näkökulma myyntitapahtumaan eri- tyisesti asiamiestoiminnassa

Arvonlisäverotuksessa on tärkeää pystyä yksiselitteisesti toteamaan¹⁰², kuka liiketapahtumassa on hyödykkeen myyjä ja ostaja. Arvonlisäverotuksessa yksinkertaistetusti myyjäksi katsotaan se, kenen nimissä myynti tapahtuu, ja ostajaksi se, kenen nimissä osto tehdään. Ratkaisevin merkitys tämän toteamisessa on laskuun tehtävillä merkinnöillä, mutta myös muiden kauppaa koskevien asiakirjojen tulee olla yhdenmukaisia.¹⁰³

Myynnin käsitteessä olennaista on vastikkeellinen hyödykkeen luovutus¹⁰⁴. Arvonlisäverolain 18 §:n mukaisesta myynnistä on siis kysymys, kun hyödykkeen vastaanottaja tai joku tämän puolesta on hyödykkeen luovutuksen perusteella velvollinen tekemään rahasuorituksen tai muun suorituksen ja tällä velvollisuudella on suora yhteys hyödykkeen luovuttamiseen¹⁰⁵. Tavallisessa kahdenvälisessä kaupassa, jossa tavaran luovuttaminen tai palvelun suorittaminen sekä laskutus tapahtuvat samojen toimijoiden välillä, on myyjän ja ostajan tunnistaminen yleensä yksinkertaista. Sen sijaan liiketoiminnassa, jossa myyjän tai ostajan puolesta toimii erilaisia asiamiehiä, on AVL 19 §:n komissiokauppaa koskeva erityissäännös katsottu olevan tarpeen selkeyden ja varmuuden saavuttamiseksi.¹⁰⁶ Säännöksestä huolimatta asiassa on tulkinnanvaraisuutta¹⁰⁷.

¹⁰² Mm. verovelvollisuuden määrittelyn vuoksi, vähennysoikeuden toteuttamiseksi ja verokannan määräytymistä ajatellen.

¹⁰³ Näin mm. Kallio ym. 2014, s. 136. Ks. myös Nieminen ym. (jatkuvatäydenteinen), luku 4. Arvonlisäveron soveltamisala, Myynti, Komissiokauppa.

¹⁰⁴ Sirpoma – Tannila 2014, s. 81.

¹⁰⁵ Kallio ym. 2014, s. 127.

¹⁰⁶ Kallio ym. 2014, s. 136.

¹⁰⁷ Ks. Norrman – Olander 2012, s. 688, jossa tuodaan esiin kehittyneen logistisen liiketoimintamallin ongelmia oikeudellisen epävarmuuden vuoksi.

Asiamiesten osalta myyntitapahtumaa voitaneen siis tarkastella välityspalvelua ja komissiokauppaa koskevan arvonlisäverotuksen sääntelyn pohjalta, jolloin myyntitapahtumia tarkastellaan hyvin kaavamaisesti¹⁰⁸. Tämän arvonlisäverolaikiin implementoidun näkemyksen pohjana on arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan c alakohta, jonka mukaan tavaroiden luovutuksina pidetään myös osto- tai myyntikomissiota koskevan sopimuksen perusteella tehtyjä tavaroiden siirtoja¹⁰⁹.

Toisaalta unionin tuomioistuin on ratkaisussaan C-185/01 Auto Lease Holland BV tarkastellut siirtotoimenpidettä myös määräysvallan siirtymisen näkökulmasta. Tällöin mikäli toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja, on myyntitapahtuman käsite sidottu tavaran luovutusta koskevaan määritelmään¹¹⁰ arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaisesti¹¹¹. Oikeuskirjallisuudessa on kuitenkin todettu tällaisen tosiasiallisen määräysvallan soveltamisen olevan haasteellista, eikä tuomiota ole oikeuskäytännössä juurikaan sivuttu¹¹². Mielenkiintoista kuitenkin on, että unionin tuomioistuin on ratkaisussaan C-526/13 Fast Bunkering Klaipeđa (FBK) käyttänyt ratkaisuperusteenaan tosiasiallisen määräysvallan siirtymistä¹¹³. Unionin tuomioistuimen ratkaisun C-185/01 Auto Lease Holland BV peilaaminen arvonlisäverotuksen kaavamaiseen sääntelyyn komissiokaupasta ja välitystoiminnasta osoittaa, että asiamiestoiminta itsessään saattaa olla epävarmuutta aiheuttava tekijä.

¹⁰⁸ Ks. tästä tarkemmin seuraavasta luvusta 2.3.

¹⁰⁹ Palvelujen myynnistä komissiokaupan muodossa säädetään samaa logiikkaa noudattaen arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa. Artiklan mukaan verovelvollinen, joka omista nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut.

¹¹⁰ Artiklan mukaan tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Ks. myös Äärilä ym. 2015, s. 95.

¹¹¹ Esim. keskusverolautakunnan ratkaisussa KVL:20/2009, joka pohjautuu tähän tulkintaan, todetaan seuraavasti: "Kun arvonlisäverolaissa tarkoitettua tavaroiden luovutusta yhtiön ja vähittäisliikkeen välillä ei näin ollen tapahtunut, sopimus tehtiin tosiasiasa matkustajan ja vähittäisliikkeen välillä. Yhtiön ei voitu katsoa pelkästään tositemerkintöjen perusteella tekevän vähittäisliikkeen kanssa sopimusta tavaran ostosta."

¹¹² Kallio ym. 2014, s. 123.

¹¹³ Ks. ratkaisusta tarkemmin luvusta 4.2.

Tässäkin tutkimuksessa tällainen tulkinnallista epävarmuutta aiheuttava liike-toiminnallinen malli heijastuu myös useissa oikeustapauksissa rajanvetoa vaikeuttavana tekijänä. Periaatteessa siis viimeisen portaan myyntiä tarkasteltaessa asiamies saattaisi olla viimeinen porras liiketoimintaketjussa, johon arvonlisäverovapautusta ainoastaan sovellettaisiin¹¹⁴. Seuraavaksi tutkimuksessa esitellään tarkemmin välityksen ja komission erilaisuutta erityisesti arvonlisäverotuksellisesta näkökulmasta. Eroavaisuuksien ymmärtäminen on edellytys myöhemmin tutkimuksessa käsiteltävien oikeustapausten käsittelylle.

On myös hyvä sisäistää, että verovapautusta sovellettaessa vain hyvin tiukasti tulkiten viimeiseen portaaseen, useampiportaisessa myyntiketjussa veron kertaantumattomuus estetään kuitenkin laajan vähennysoikeuden avulla. Piilevää veroa ei siis synny, sovellettiinpa aiempiin myyntiketjun portaisiin arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteita tai nollaverokantaa.¹¹⁵

2.3.2 Välityksen ja komission erilaisuus erityisesti arvonlisäverotuksen näkökulmasta

Viime aikoina oikeuskäytännössä arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan viimeisen myyntiportaan soveltamisedellytysten määrittämisessä on korostunut erityisesti erilaiset asiamiesjärjestelyt. Näiden osalta pitäisi pystyä määrittelemään, onko kyse sellaisesta toimijasta, jonka katsotaan muodostavan viimeisen portaan myyntiketjussa vai onko mahdollisesti päämieheen sovellettava lähtökohtaisesti viimeiseen portaaseen sovellettavaa 148 artiklan mukaista poikkeusta. Rajanveto ei kuitenkaan aina ole yksiselitteistä.

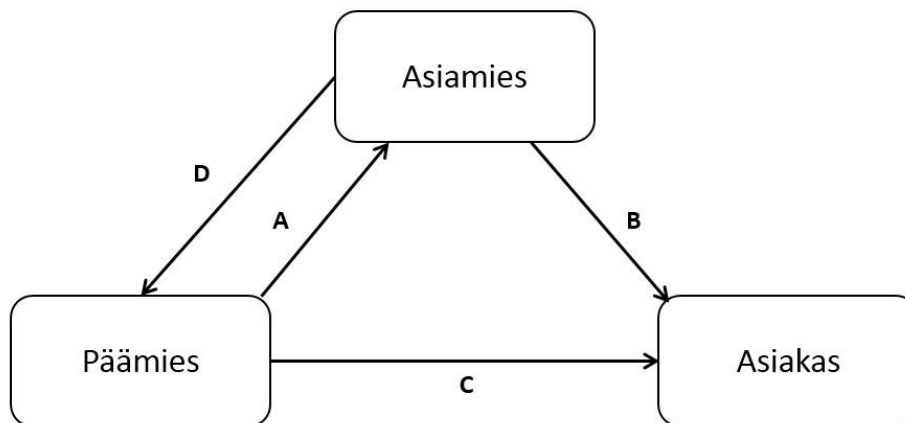
Arvonlisäverotuksessa tunnistetaan kahdenlaista asiamiestoimintaa: välitys ja komissio. Välityspalveluiden ja komissiokaupan arvonlisäverotus kuitenkin eroaa toisistaan oleellisesti. Välittäjän ei katsota arvonlisäverotuksellisesti ostavan

¹¹⁴ Ks. problematiikasta yleisemmin erityisesti rajat ylittävissä ketjukaupassa esim. Amand 2016a, Bal 2016 sekä Wäger 2015.

¹¹⁵ Ks. arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteista ja arvonlisäverojärjestelmän laajasta vähennysoikeudesta, jolla pyritään estämään veron kertaantuminen tarkemmin esim. HE 88/1993 ja Rother 2003, s. 47 ss.

eikä myyvän välityksen kohteena olevaa hyödykettä. Välittäjän tarkoituksena on saattaa myyjä ja ostaja toistensa kanssa yhteyteen, jotta nämä voivat tehdä keskenään sopimuksen. Välittäjän rooliin kuuluu siis ainoastaan palvelun myynti, josta hän saa palkkion joko hyödykkeen myyjältä tai ostajalta¹¹⁶.

Komissiokauppiaan taas katsotaan arvonlisäverotuksellisesti toimivan ikään kuin jälleenmyyjänä, vaikka komissionääri ei *de facto* osta hyödykettä itselleen, eikä myöskään omista myymäänsä hyödykettä. Komissiokaupassa siis päämiehen eli komitenttin ja ostajan välille ei synny sopimusta. Komissionäärin katsotaan arvonlisäverotuksessa myyvän¹¹⁷ sen saman tavaran tai palvelun eteenpäin, jonka tämän katsotaan arvonlisäverotuksellisesti ostaneen komitenttilta.¹¹⁸ Arvonlisäverotuksessa siis luodaan fiktiivinen kahden kaupan myyntiketju komissiokaupan käsittelyn yksinkertaistamiseksi. Asiaa selvennetään myös kuvassa 1.



Kuva 1. Komissiokauppaa arvonlisäverotuksellisesti tarkasteltaessa, päämiehen katsotaan myyvän hyödykkeen asiamiehelle (A), joka taas myy sen kolmannelle osapuolelle eli asiakkaalle (B). Välitysmyyntissä päämiehen katsotaan myyvän hyödykkeen suoraan asiakkaalle (C). Asiamies eli tässä tapauksessa välittäjä on saattanut päämiehen ja asiakkaan yhteen ja se veloittaa päämiehestään tästä välityspalvelusta (D).

¹¹⁶ Ääriä ym. 2015, s. 419. Näin myös Auranen 2002, s. 107–109.

¹¹⁷ Tai ostavan, mikäli kyse on ostokomissiosta. Tutkimuksen tekstissä kirjoitetaan komissiokaupasta myyntikomissiona oletusarvona tekstin luettavuuden helpottamiseksi. On kuitenkin hyvä huomioida, että komissiokauppa voi olla myös ostokomissiota.

¹¹⁸ Auranen 2002, s. 107–108.

Siviilioikeudellisestikin välityspalvelun ja komissiokaupan rajanvedossa on yksinkertaistetusti kysymys siitä, kenen nimissä ja lukuun myynti tapahtuu. Myynti voi tapahtua asiamiehen nimissä ja päämiehen lukuun tai päämiehen nimissä ja myös päämiehen lukuun.¹¹⁹ Välityspalvelut ja komissiokauppa muistuttavatkin toisiaan. Kummassakin kauppatavassa on välikätenä toimiva asiamies, joka on yhteydessä ostajaan ja organisoi myyntitapahtuman.¹²⁰

On kuitenkin huomattava, että komissiokaupan ja välitysmyyntin välinen raja ei aina ole yksiselitteinen, koska kaupan ehdot oikeudet ja osapuolten oikeudet sekä velvollisuudet vaihtelevat tapauksesta riippuen. Kansainvälinen ympäristö mutkistaa asiaa entisestään, kun eri valtioissa on toisistaan poikkeavat määritelmät komissiokaupasta ja välitystoiminnasta¹²¹. Komissiokauppaan ja välitystoimintaan suhtaudutaan toisistaan poikkeavasti tapa- ja säädösoikeudellisissa järjestelmissä¹²². On arvokasta havaita, että rajanveto jo pelkästään yhden oikeusjärjestelmän sisällä ei ole ongelmaton¹²³. Lisäksi siviilioikeudellisessa

¹¹⁹ Aiheesta tarkemmin ks. esim. Hiekkaranta 1969 ja Tepora 1991.

¹²⁰ Huomionarvoista on myös, että välitysmyyntin ja komissiokaupan lisäksi on myös muita liiketoimintatapoja, jossa hyödynnetään edustusta. Myynti voi siis tapahtua myös kauppaedustajan-, myyntimiehen-, jälleenmyyjän- tai muun edustuksen avulla toteutettuna. Ks. tarkemmin esim. Karjalainen – Raunio 2007, s. 109–110.

¹²¹ Suomessa ei esimerkiksi ole komissiota koskevaa erityislainsäädäntöä. Ruotsin, Norjan ja Tanskan komissiolait taas rakentuvat Saksan kauppalain (Handelsgesetzbuch) pohjalle, ks. Tepora 1991, alaviite 5 lähdeviittauksineen. Saksassa komissionääri ja välittäjä ovat laissa määritellyjä termejä. Britannian lainsäädännössä taas ei ole määritelty välittäjää eikä komissionääriä, vaan ne ovat kaupallisia käsitteitä. Ks. aiheesta tarkemmin esim. Lyyski 2016, s. 22, 26 ja 30 lähdeviittauksineen.

¹²² Komissiokaupan ja välitystoiminnan eroja on kootusti esitelty tapa- ja säädösoikeudellisissa oikeusjärjestelmissä esim. Lyyski 2016. Vaikka asiamiehiä ei olekaan käsitelty arvonlisäverotuksellisesta näkökulmasta, käy tutkimuksessa hyvin ilmi eri oikeusjärjestelmistä aiheutuva ongelmallisuus. Lyyski 2016, s. 2, mm. toteaa, että kunnioitettaessa edustajan ja päämiehen välisen sopimuksen muotoa vallitsevien tosiseikkojen sijasta voi tämä ainakin teoriassa johtaa erilaiseen asiamiesten kohteluun säädös- ja tapaoikeudellisissa valtioissa. Lisäksi hän toteaa, s. 22, että vaikka komissionäärin ja välittäjän käsitteet ovat sinänsä toistensa käännöksiä esimerkiksi verrattaessa Saksan ja Iso-Britannian sääntelyä, ne eivät kuitenkaan tosiasiallisesti vastaa toisiaan. Tällaiset eroavaisuudet heijastunevat myös arvonlisäverotukseen, kun yritetään määrittää asiamiesten toiminnan luonnetta. Pohdittavaksi tulee, pitäisikö painottaa sopimuksellista vai taloudellista ja tosiasiallisiin olosuhteisiin perustuvaa tarkastelua määriteltäessä asiamiestoiminnan luonnetta.

¹²³ Ks. Auranen 2002, s. 109–110, jossa hän esittelee arvonlisäverotuksessa käytettävän komissiokaupan ja välitysmyyntin rajanvedon tueksi liikevaihtoverolain aikaista oikeuskäytäntöä.

mielessä myös omistajuuden käsite ja sen siirtymisen ehdot vaihtelevat eri valtioiden välillä¹²⁴.

Arvonlisäverotuksessa on lähtökohtaisesti suhtauduttu asian tarkasteluun melko kaavamaisesti. Arvonlisäverotuksen harmonisoinnin vuoksi edellä mainittuja siviilioikeudellisia ongelmia ja maakohtaisia eroja ei tulisi ilmetä. Komissiokauppa voi siis olla luonteeltaan välityksenkaltaista, mutta komissiokauppaa koskevan AVL 19 § 1¹²⁵ momentin mukaan sekä asiamies että päämies ovat verovelvollisia myyntiä koskevien sääntöjen mukaisesti, sillä asiamiehen, joka toimii omissa nimissään päämiehen lukuun, katsotaan myyneen hyödykkeen ensin ostajalle ja päämiehen myyneen sen asiamiehelle¹²⁶. Hyödyke siis katsotaan arvonlisäverotuksessa myydyksi kahteen kertaan, toisin kuin välitystoiminnassa¹²⁷. Arvonlisäverotuksessa ei siviilioikeudellisen tarkastelun mukaisesti kuitenkaan ajatella omistusoikeuden siirtyvän komissionäärille, vaan päämieheltä suoraan asiakkaalle¹²⁸.

Puhtaasti arvonlisäverotuksellisesti välitystä ja komissiota arvioitaessa oleellista asiassa lienee se, kenen nimissä tuote myydään¹²⁹. Tai pikemminkin se, keneltä asiakas mieltää ostavansa. Mikäli asian arvonlisäverotuksellisessa arvioinnissa painotettaisiin asiakkaan näkökulmaa eli sitä, mitä ostajan tulisi vaivatto-

¹²⁴ Sanders 2016, s. 9, erit. alav. 14. Suomalaisesta esineoikeudellisesta omistajuuden käsitteestä ks. Kartio 2001.

¹²⁵ Säännös vastaa arvonlisäverodirektiivin 14 (2)(c) artiklaa luvussa 2.3.1 esitetyllä tavalla.

¹²⁶ Nieminen ym. (jatkuvatäyd.), 14. Veron peruste, Myynnin oikaisuerät, Luottotappiot, Komissiokauppa.

¹²⁷ Ks. aiheesta lisää Verohallinto 2001.

¹²⁸ Ks. kuitenkin Tepora 1991 s. 634–635, jossa todetaan myös muun muassa, että omistajanvaihdoksen selittäminen kaksivaiheiseksi olisi erityisesti ostokomissiossa mahdollista, mutta tällaista ei yleensä edellytetä. On myös huomautettava, että tällainen omistusoikeuden siirtymisen tarkastelu liittyy nimenomaan suomalaiseen oikeusympäristöön. Kuten on jo aiemmin tuotu esille, omistajuuden käsite ja sen siirtymisen tarkastelu vaihtelee eri valtioiden välillä.

¹²⁹ Samanaikaisesti kuitenkin muiden kauppaa koskevien asiakirjojen tulisi olla yhdenmukaisia laskun kanssa. Ks. esim. Kallio ym. 2014, s. 136. Ks. myös Nieminen ym. (jatkuvatäyd.), luku 4. Arvonlisäveron soveltamisala, Myynti, Komissiokauppa. Tässä näkemyksessä painotetaan juridista näkökulmaa. Tästä seurauksena, pohdittavaksi tulee luontevasti myös, pitäisikö tosiasiallisten olosuhteiden arvioinnin täsmätä oikeudelliseen tosiseikastoon. Tai pikemminkin, voivatko taloudellinen ja juridinen arviointi törmätä ja kummalle arvioinnille kollisiotilanteessa annetaan painoarvo. Ks. aiheen problematiikasta tarkemmin käsiteltäessä unionin tuomioistuinten tapausta C-526/13 Fast Bunkering Klaipėda, luku 4.2.

masti myynnistä ja myyjän statuksesta päätellä – tietämättä tarkemmin taustalla vallitsevista liiketoimintamalleista ja sopimuksista, välttäisiin arvonlisäverotukselliselta tulkintaongelmalta.¹³⁰ Arvonlisäverotuksessa siis voi nähdä pyrkimyksen yksinkertaistukseen, kun arvonlisäverodirektiivistä ja sen myötä myös kansallisesta lainsäädännöstä on löydettävissä komissiokauppaan soveltuva säännös, jonka mukaan komissiokaupassa tapahtuu kaksi myyntiä¹³¹. Siviilioikeudellisesta näkökulmasta ongelmia aiheuttavia tulkintaulottuvuuksia tulisi ainakin lähtökohtaisesti pystyä välttämään keskittymällä asiakasnäkökulmaan arvonlisäverotuksellisen käsittelyn ratkaisevana tekijänä¹³².

¹³⁰ Myös Auranen 2002, s. 108, on sitä mieltä, että arvonlisäverotuksellisesti asiaa arvioidaan ostajan kannalta ja merkitsevää on muun muassa se, kuka lähettää laskun, kuka on markkinoinut kohdetta ja kenelle voidaan reklamoida. Arvonlisäverotuksellisesti hänen mukaansa merkityksellistä on se, keneltä ostaja mieltää ostavansa.

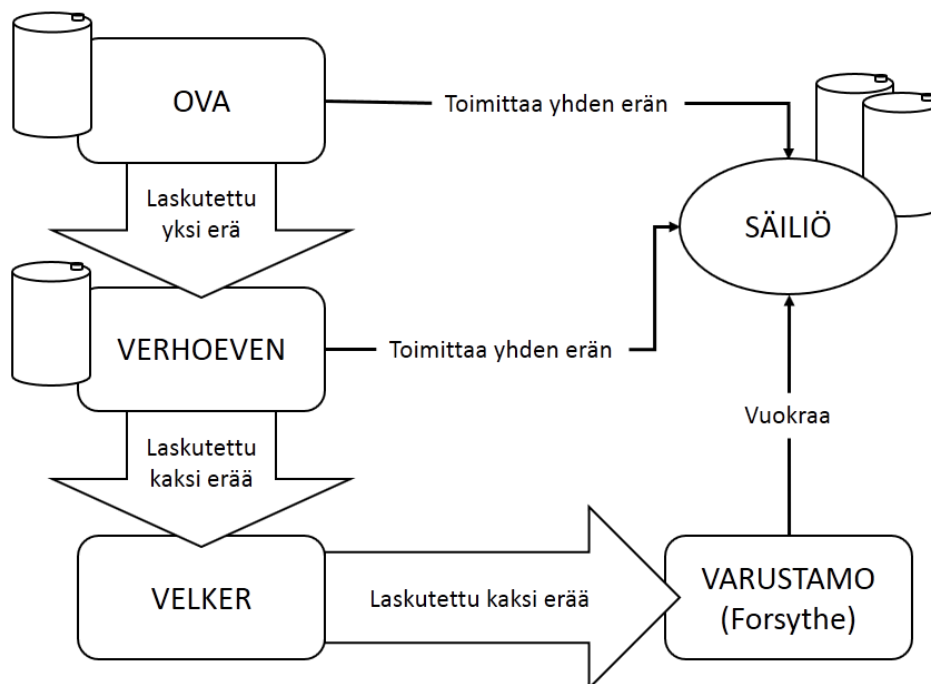
¹³¹ Kyseessä on siis arvonlisäverotuksen ”rautalankamalli”. Auranen 2002, s. 108, katsoo näiden kahden kaupan tapahtuvan samanaikaisesti silloin, kun tavara toimitetaan ostajalle.

¹³² Arvonlisäverotuksessa tällainen tarkastelutapa ei ole muussakaan yhteydessä tavaton. Esimerkiksi vuoden 2015 alusta tällaista näkökulmaa on painotettu sähköisten palvelujen myynnissä. Asiassa on painotettu sitä ulottuvuutta, kenen nimissä eli internet-portaalissa palvelu myydään. Ks. tarkemmin esim. Kallio ym. 2016, s. 344.

3 AMMATTIMAISESSA KANSAINVÄLISESSÄ LIIKENTEESSÄ OLEVIA VESIALUKSIA KOSKEVAN OIKEUSTILAN VAKIINTUMINEN

3.1 C-185/89 Velker – Pelkkä tarkoitus toimittaa tavarat ei riitä

Euroopan unionin tuomioistuimen 26.6.1990 antama Staatssecretaris van Financiën vs. Velker International Oil Company Ltd NV. (jäljempänä Velker) oli ensimmäinen tärkeä suoraan ammattimaisen kansainvälisen vesiliikenteen vapautuksen soveltamisalaan kantaa ottanut tuomio. Tästä syystä ratkaisua on tarpeen käydä läpi melko perusteellisesti. Ratkaisun huolellinen erittely helpottaa myöhempienkin tapausten käsittelyä ja ymmärtämistä. Jäljempänä esitetyn tiiviin ratkaisuselosteen lisäksi asian tosiseikkoja havainnollistetaan alla olevassa kuvassa 2.



Kuva 2. Polttoaine-erät myytiin ja laskutettiin ennen niiden toimittamista varustamon vuokraamaan säiliöön. Laskutus tapahtui kaikissa vaiheissa ilman arvonlisäveroa.

Asiassa käsiteltiin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 15 artiklan 4 kohtaa eli arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohdan edeltäjää, jossa säädetään tavaroiden luovutuksista ja polttoaineen tankkauksesta verovapautukseen oikeuttavia vesialuksia varten. Kyseisen asian tosiseikat voidaan tiivistää seuraavasti.

Forsythe-varustamo osti Velkerilta kaksi meriliikenteessä käytettävän polttoaineen erää, jotka oli tarkoitettu sen avomeriliikenteessä käytettäviin aluksiin. Velker oli tätä ennen ostanut molemmat erät Verhoevenilta, joka puolestaan oli ostanut toisen eristä Olie Verwerking Amsterdam -nimiseltä yritykseltä (jäljempänä OVA). Ajankohtana, jona Velker myi polttoaine-erät Forsythelle, erät olivat edelleen Verhoevenin ja OVA:n hallussa. Sen jälkeen, kun Velker oli myynyt erät Forsythelle, Verhoeven ja OVA toimittivat ne Forsythelle, sen vuokraamiin säiliöihin välivarastoitavaksi, josta se myöhemmin otti polttoaineet käyttämiensä alusten tarpeisiin.

Tässä liiketoimien ketjussa OVA ei laskuttanut arvonlisäveroa Verhoevenille myymästään polttoaineesta, Verhoeven ei laskuttanut arvonlisäveroa Velkerille myymästään polttoaineesta eikä Velker laskuttanut arvonlisäveroa Forsythelle myymästään polttoaineesta. Pääasiassa oli kyse muun muassa siitä, että jos Velkerin Forsythelle myymät polttoaine-erät oli oikein vapautettu arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 15 artiklan 4 kohdan perusteella, voitiinko samaa poikkeusta soveltaa myös OVA:n Verhoevenille ja Verhoevenin Velkerille aiemmin myymiin polttoaine-eriin.

EUT:lta siis haluttiin tarkennusta, riittääkö vapautuksen soveltamiseen, että tarvikkeet eivät ole päätyneet vielä vesialukseen vaan vasta myöhemmin toimitetaan tähän tarkoitukseen. Unionin tuomioistuin nimenomaisesti pohti, mitä laivan tankkaukseen ja varustamiseen tarkoitetuilla tavaroilla oikeastaan tarkoitetaan. EUT:n mukaan laivan tankkaukseen ja varustamiseen tarkoitetuilla tavaroilla voitaisiin viitata joko tarvikkeisiin, jotka niiden vastaanottaja käyttää aluksensa tankkaamiseen ja varustamiseen tai tarvikkeisiin, jotka tullaan lopulta käyttämään siihen tarkoitukseen riippumatta siitä, missä vaiheessa se tapahtuu. Unionin tuomioistuin siis huomioi pohdinnassaan tulkintavaihtoehdon, jossa pelkkä tarkoitus toimittaa tavarat vapautukseen oikeuttavaan tarkoitukseen olisi riittävä.

Erityisesti Saksan hallitus oli asiaa koskevassa lausunnossaan sitä mieltä, että sanamuodosta ei käy ilmi suppean tulkinnan¹³³ vaatimus. Saksan hallituksen mukaan kyseisten verovapautusten tarkoitus on selkeyttää ja keventää hallintoa, eikä niinkään mahdollistaa fiskaalista hyötyä. Tämän näkemyksen mukaan vapautusten tulisi koskea kaikkia kaupallisia tasoja.¹³⁴

EUT kuitenkin totesi, että termiä tulkittaessa se tulee liittää asiayhteyteen, jossa se on esitetty pitäen samalla mielessä kuudennen direktiivin tarkoitus ja rakenne¹³⁵. Tuomion mukaan direktiivin verovapautuksia tulee tulkita suppeasti, koska ne muodostavat poikkeuksen yleiseen käytäntöön, jossa veroa kannetaan kaikista tavaroista ja palveluista¹³⁶. Lisäksi suppeaa tulkintaa vaaditaan etenkin, kun sääntely tällaisessa tilanteessa muodostaa erilaisen kohtelun verrattaessa kotimaiseen tilanteeseen. Unionin tuomioistuimen perusteluista siis voidaan nähdä tällaisten verovapautusten muodostavan ikään kuin kahdenkertaisen poikkeuksen yleiseen käytäntöön nähden. Oikeuskirjallisuudessa on myös katsottu olevan neutraliteettiperiaatteen mukaista, että poikkeussäännöksiä tulkitaan suppeasti¹³⁷.

¹³³ Suppeassa tulkinnassa lain merkitystä kavennetaan tietyillä lisäehdoilla verrattaessa siihen, mitä sanamuoto edellyttäisi. Ks. tarkemmin esim. Aarnio 1989, s. 257.

¹³⁴ Ks. erityisesti julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-185/89 Velker, jossa julkisasiamies Lenz erittelee yksityiskohtaisesti Saksan hallituksen näkemyksiä.

¹³⁵ Paunio ja Lindroos-Hovinheimo huomauttavatkin, että perinteisesti oikeusvarmuuden ja siihen läheisesti liittyvän ennakoitavuusarvon on ajateltu toteutuvan, mikäli laintulkinnan lähtökohtana on tulkittavan säännöksen sanamuoto ja sille oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa annettava normatiivinen merkitys. EU-oikeudessa sanamuodolla ei kuitenkaan voi olla samalaista merkitystä monikielisyyden ja EUT:n omaksuman teleologisen tulkintalähtökohdan vuoksi. Ks. Paunio – Lindroos-Hovinheimo 2008, s. 242.

¹³⁶ Unionin tuomioistuin on useassa aiemmin antamassaan ratkaisussa todennut kuudennen arvonlisäverodirektiivin mahdollistavan laajan soveltamisalan käsittäen tuottajien, kauppiaiden ja palveluntarjoajien liiketoiminnan. Lähtökohtaisesti siis arvonlisä verotetaan tuotantoketjun jokaisessa vaiheessa. Ks. esim. C-235/85 Komissio vs. Alankomaat kohdat 6–8, C-348/87 Stichting Uitvoering Financiële Acties kohta 10, C-383/02 Cimber Air kohta 21 ja C-97/06 Navicon kohta 24.

¹³⁷ Näin Määttä 2013, s.189.

Unionin tuomioistuin myös korosti, että vesialusten tankkaaminen ja varustaminen ovat vapautettuja verosta, koska ne voidaan rinnastaa vientiin¹³⁸. Tuomion perusteluiden mukaan viennissä vapautus koskee ainoastaan lopputuotetta, joka tosiasiallisesti toimitetaan vietäväksi. EUT:n esittämästä analogian mukaisesti myös artiklan 15(4) esittämä vapautus koskee ainoastaan tarvikkeita, jotka on toimitettu varustamolle tankkaamista ja varustamista varten, eikä näin ollen käsitä lopputuotetta edeltäviä kaupallisia tasoja¹³⁹.

EUT myös osoitti erityisesti Saksan hallituksen ajaman vaihtoehtoisen laveaman tulkinnan ongelmallisuuden. Unionin tuomioistuin huomautti, että vapautusten laajentaminen lopputuotetta edeltäville tasoille vaatisi jäsenvaltioita luomaan valvonta- ja hallintojärjestelmiä, jotta voitaisiin varmistua verovapaiden tuotteiden ja palveluiden todella päätyvän vaatimusten mukaiseen tarkoitukseen. Käytännössä siis, mikäli vapautusta sovellettaisiin laveasti useampaan liiketoimintaketjun vaiheeseen ja pelkkä *tarkoitus* verovapautukseen oikeuttavaan käyttöön olisi riittävä, voisi järjestelmä kärsiä väärinkäytöksistä ja neutraalisuuden vääristymistä.¹⁴⁰

Arvonlisäverotukseen liittyy vahvasti neutraalisuusperiaate, joka tarkoittaa, että kilpailevien suoritteiden tulee olla arvonlisäverotuksen näkökulmasta samassa asemassa, eikä veron tule vaikuttaa keskenään kilpailevien suoritteiden väliin kilpailuun¹⁴¹. Mikäli tarkoitus toimittaa suorite verovapautukseen oikeuttavaan käyttöön muuttuisi kesken useampiportaisen liiketoimintaketjun, voisi sisämarkkinoille päätyä tavaroita, joista ei ole tilitetty arvonlisäveroa.

¹³⁸ Vrt. kuudennen direktiivin asiassa käsiteltävänä olevaa 15 artiklan 4 kohtaa vientiä koskevaan 15 artiklan 1 kohtaan.

¹³⁹ Ks. erityisesti tuomion k. 21–22.

¹⁴⁰ Mielenkiintoista on, että Määttä kuvailee seuraamusargumentointia käytettävän, kun vaikutusseuraamuksina on nimenomaan esimerkiksi tämän tapauksen kaltaisesta hallinnollisen taakan määrä ja epäasianmukaisten veron välttämistoimien määrä. Hänen mukaansa seuraamusargumentoinnista on apua nimenomaan hankalien tulkintaongelmien ratkaisemisessa. Tällöin eritellään tapauksessa kyseeseen tulevat tulkintavaihtoehdot ja tämän jälkeen niiden vaikutukset. Ks. aiheesta tarkemmin Määttä 2014, s. 291–292.

¹⁴¹ Ks. tarkemmin esim. Alho 1998 s. 322–330, Pikkujämsä 2001, ss. 142 ja Äärilä ym. 2015, s. 28.

EUT myös aiheellisesti huomautti tuomiossaan tuon ajan valvontajärjestelmät huomioon ottaen, että vapautuksen laeva tulkinta ja ulottaminen myyntiketjun aiempiin portaisiin aiheuttaisi tilanteen, jossa kuudennen direktiivin 15 artiklan ensimmäisen kohdan mukainen tarkoitus vapautusten *oikeasta ja selkeästä* soveltamisesta¹⁴² olisi mahdotonta täyttää. Tällainen laajan soveltamismahdollisuuden järjestelmä siis lisäisi jäsenvaltioiden ja kauppiaiden velvoitteita, eikä keventäisi, kuten tapauksessa myös yritettiin perustella vaihtoehtoisen tulkintamahdollisuuden yhteydessä.

Toinen asiassa esitetty ennakkoratkaisukysymys liittyi siihen, tuleeko varusteet ja tarvikkeet lastata alukseen välittömästi toimituksen hetkellä, jotta verovapautuksen perusteet täytyisivät. Unionin tuomioistuimen mukaan kuudennen direktiivin 15 artiklan 4 kohdan ei voitu tulkita sisältävän vaatetta, jonka mukaan tarvikkeet tulisi tosiasiallisesti lastata alukseen toimituksen yhteydessä. Näin ollen siis unionin tuomioistuimen tulkinnan mukaan oli riittävää, että polttoaine toimitettiin varustamon hallinnoimiin säiliöihin. Koska myös omistusoikeus siirtyi Forsythelle, ei EUT:n mukaan varustamon itsensä suorittama välivarastointi aiheuttanut tarvetta verovapautuksen epäämiseksi. Äärilän, Nyrhisen ja Hyttisen mukaan myyjä siis tarvitsee vahvistuksen siitä, että tavarantoimitus on tapahtunut ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevan vesialuksen varustamista varten. Erillinen todistus tai ostajan saama vastaanottovahvistus voi heidän mukaansa olla tällainen vahvistus.¹⁴³ Huomionarvoista kuitenkin on, että mikäli haluttaisiin varmistua, että suoritteet eivät päätyisi verovapautukseen oikeuttamattomaan käyttöön, varminta olisi, että suoritteet toimitettaisiin suoraan laivalle¹⁴⁴.

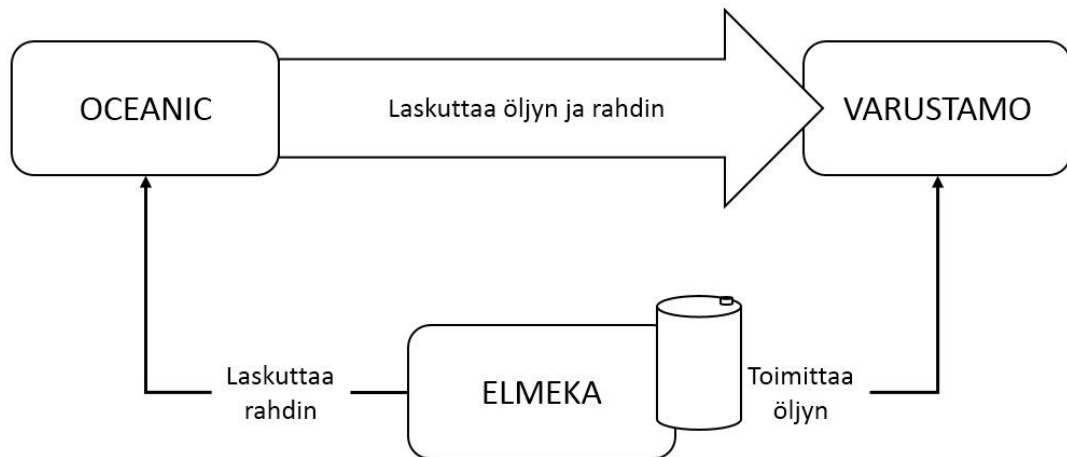
¹⁴² Samassa direktiivin kohdassa jäljempänä puhutaan myös veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämisestä.

¹⁴³ Äärilä ym. 2015, s. 187. Vrt. Kallio ym. 2016, s. 431, jossa todetaan, että ns. kapteenin kuittausta ei vaadita, mutta tavarantoimituksen käyttötarkoitus on kuitenkin pystyttävä osoittamaan.

¹⁴⁴ Vastaavanlaisen huomion esitti unionin tuomioistuimelle myös Yhdistyneiden Kuningaskuntien hallitus asiaa käsiteltäessä.

3.2 C-181/04–C-183/04 Elmeka – Palveluita ei voida suorittaa kolmannelle

Euroopan unionin tuomioistuimen yhdistetyissä asioissa C-181/04–183/04, Elmeka NE vs. Ypourgos Oikonomikon (jäljempänä Elmeka) 14.9.2006 antamassa tuomiossa oli kysymys kuudennen arvonlisäverodirektiivin tulkinnasta. Tuomio koski tavaroiden luovutuksia direktiivissä tarkoitettujen vesialusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten sekä palveluiden suorittamisesta, jotka suoraan palvelevat näiden vesialusten tai niiden lastin välittömiä tarpeita¹⁴⁵. Tapauksen tosiseikkoja havainnollistetaan kuvassa 3 jäljempänä esitetyn ratkaisuselosteen lisäksi.



Kuva 3. Elmeka kuljetti öljyn laivalle, mutta se suoritti rahdin Oceanicin lukuun. Se siis veloitti suorittamastaan palvelusta Oceanicia, joka taas veloitti myydyn öljyn kuljetuksineen varustamolta.

Asiassa pyydettiin ennakkoratkaisua muun ohella siitä, koskeeko säädetty vapautus ainoastaan palveluja, jotka suoraan palvelevat alusten ja niiden lastin välittömiä tarpeita ja jotka on suoritettu laivanvarustajalle itselleen, vai koskeeko kyseinen vapautus tällaisia palveluja myös silloin, kun ne suoritetaan kolmannelle.

¹⁴⁵ Ts. arvonlisäverodirektiivin 15 artiklan 4 kohdan ja 8 kohdan (nykyisin arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohta ja d alakohta) tulkinnasta.

Elmeka kuljetti säiliölaivallaan Kreikan alueen sisällä maaöljytuotteita nestemäisten polttoaineiden rahtaajien ja tavarantoimittajien lukuun. Se katsoi palvelun myynnin eli rahtauksen verottomaksi tällaiselle maaöljytuotteiden ja voiteluaineiden kauppaa harjoittavalle Oceanic International Bunkering SA -nimiselle yhtiölle. Tästä syystä Elmeka ei perinyt arvonlisäveroa yritykseltä laskuttamistaan rahtimaksuista niistä kuljetuksista, joita Elmeka suoritti asiakkaalleen Oceanicille tämän harjoittamaa alusten öljytankausta varten Kreikan alueella. Elmeka ei siten suorittanut palvelujaan välittömästi varustamoille, joille se polttoainetta toimitti vaan Oceanicille, joka itse hoiti tavaroiden toimituksen mainituille laivanvarustajille ostaen Elmekalta rahtauspalveluja.

Ratkaisun perusteluissa unionin tuomioistuin nojautui paljon edellä käsitellyn Velker-tuomion perusteluihin. EUT huomautti jälleen, että verovapautukset ovat itsenäisiä yhteisön oikeuden käsitteitä, joita on tarkasteltava arvonlisäverojärjestelmän yleisessä asiayhteydessä ja niitä on tulkittava suppeasti¹⁴⁶. Se myös toisti näkemyksen ammattimaisiin kansainvälisiin vesialuksiin kohdistuvien suoritteiden olevan verosta vapautettuja, koska ne ovat rinnastettavissa vientitoimiin ja näin ollen säädetty vapautus soveltuu ainoastaan tavarantoimituksiin vesialusten käyttäjille. EUT pitäytyi myös näkemyksessä, jonka mukaan verovapauden laajentaminen edeltäviin myyntiportaisiin muodostaisi valtioille ja asianomaisille toimijoille arvonlisäverojärjestelmän kanssa yhteensoveltumattomia velvoitteita.¹⁴⁷

EUT:n vahvistettua näkemyksensä vastaavan aiemmin Velker-asiassa linjattua, se jatkoi mainittujen perustelujen soveltuvan myös kuudennen arvonlisäverodirektiivin 15 artiklan 8 kohdan tarkoittamiin palveluihin¹⁴⁸. Unionin tuomioistuin mitä ilmeisimmin halusi selkeyttää oikeustilaa tulkitsemalla palveluiden verovapautusten edellyttävän samoja yhdenmukaisia velvoitteita kuin tavaroidenkin

¹⁴⁶ Tuomion kohta 20. Ks. myös esim. C-2/95 Sparekassernes Datacenter kohta 21, C-141/00 Kügler kohta 25 ja C-382/02 Cimber Air kohta 23.

¹⁴⁷ Vrt. Tuomion C-181/04–C-183/04 Elmeka kohtia 21–23 tuomion C-185/89 Velker kohtiin 21, 22 ja 24.

¹⁴⁸ Kuten tässä tutkimuksessakaan, EUT ei nähnyt syytä, miksi tässä asiayhteydessä suoritteita tulisi tarkastella eri perustein sen mukaan, ovatko ne tavaraa vai palvelua.

osalta. Näin ollen kyseisessä säännöksessä säädettyä vapautusta voitiin soveltaa vain suoraan varustamoille vesialusten välittömiin tarpeisiin suoritettaviin palveluihin.¹⁴⁹

Tuomio siis vahvisti linjaa siitä, että vaikka suoritteet palvelisivatkin sinänsä ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevaa vesialusta ja jopa toimitettiin suoraan alukselle, suoritteet myös tulee veloittaa suoraan tämän aluksen varustamolta. Samaa logiikkaa noudattava tulkinta on myös nähtävissä Elmeka-tapauksen jälkeen annetussa ratkaisussa KHO 13.6.2008 T 1509, jossa korkein hallinto-oikeus katsoi, että yhtiö ei voinut veloittaa kansainvälisessä liikenteessä olevalle alukselle toimitettuja maaleja ilman arvonlisäveroa, kun tavarat veloitettiin aluksen rekisteröintivaltiossa sijaitsevalta sisaryhtiöltä, joka puolestaan veloitti maalit samaan konserniin kuuluvalta aluksen varustamolta.

Vuosikirjaratkaisun KHO 2014:48 mukaan verottomana palveluna ei myöskään pidetty rahapeliautomaattien vuokrausta yhtiölle, joka ei omistanut aluksia tai harjoittanut niillä liikennettä, vaikka peliautomaatit sijaitsivatkin kansainvälisessä liikenteessä olevilla vesialuksilla¹⁵⁰. Edellä mainitussa ratkaisussa ainoa puutteellisuus ei ollut laskun osoittamattomuus varustamolle, vaan myös kysymys siitä, voidaanko pelikoneiden vuokrauksen katsoa olevan myyntiä tällaisen vesialuksen tai sen lastin välittömiä tarpeita varten. Tuomio kuitenkin sopi hyvin aiemman oikeuskäytännön muodostamaan jatkumoon kyseessä oleviin vesialuksiin kohdistuvien verovapautusten soveltamisedellytyksistä.

3.3 Yhteenveto oikeuskäytännössä muodostuneista vakiintuneista soveltamisedellytyksistä

Oikeuskäytännössä linjatun mukaisesti – kuten edellä on esitetty – vapautuksia on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus yleiseen arvonlisäverojärjestel-

¹⁴⁹ Ks. tuomion kohdat 24–25.

¹⁵⁰ Myös EUT:n ratkaisussa C-168/84 Berkholz katsottiin, että pelikoneet eivät ole välttämättömiä aluksen toiminnan kannalta.

mään. Velker- ja Elmeka -tapauksista voidaan kootusti poimia seuraavia edellytyksiä vapautusten soveltamiseen:

- Vapautusta voidaan soveltaa vain liiketoimintaketjun viimeiseen myyntiportaaseen.
- Tavara tai palvelu tulee veloittaa varustamolta tai laivan käyttäjältä.
- Tavara tai palvelu tulee toimittaa tai suorittaa laivalle tai sen varustoon¹⁵¹.
- Tavarain tai palvelun tulee olla välttämätön laivan toiminnan kannalta.

Tärkeää on huomata, että oikeuskäytännössä muovautuneiden periaatteiden mukaan, säädettyä vapautusta ei siis voida laajentaa koskemaan suoritteita, jotka suoritetaan tai toimitetaan edeltävässä myyntiportaassa. Tästä edellytyksestä käytännössä seuraa, että palvelut ja tavarat, jotka sinänsä suoritetaan tai toimitetaan vapautukseen oikeuttavalle vesialukselle fyysisesti, tulee lisäksi veloittaa suoraan varustamolta tai laivan haltijalta. Veloitus ei siis voi tapahtua joltakin muulta toimijalta, joka myöhemmässä vaiheessa veloittaa varustamoaa. Toisin sanoen konkreettisen tavarantoimittajan tai palvelun suorittajan katsotaan olevan viimeinen myyntiporras vain, mikäli hän myös suoraan veloittaa varustamoaa tai laivanhaltijaa.

Edellytyksiä tarkasteltaessa on kuitenkin otettava huomioon, että yksittäisten oikeustapausten olosuhteista ei voida vetää liian pitkälle meneviä johtopäätöksiä. Mikäli olosuhteet joiltain osin poikkeaisivat edellä esitetyistä tapauskuvauksista, voisi lopputulos olla toisenlainen. Esimerkiksi, mikäli tapauksessa Elmeka, rahdin suorittanut yritys olisi veloittanut suoraan varustamoaa, olisi vapautuksen edellytysten todennäköisesti katsottu täyttyneen.

Edellä käsitellyissä oikeustapauksissa ei myöskään ole käsitelty, voivatko palvelut kohdistua ainoastaan laivan lastin välittömiin tarpeisiin vai pitääkö niiden

¹⁵¹ Äärilä ym. (2015, s. 187) huomauttavat, että verottomuuden edellytyksenä ei ole se, että myyjä toimittaa tavarain alukseen. Myyjä kuitenkin tarvitsee vahvistuksen toimituksesta.

hyödyttää myös laivaa samanaikaisesti. Epäselväksi siis jää, sovelletaanko edellä esitettyjä edellytyksiä palvelun luonteesta riippumatta¹⁵².

¹⁵² Tätä käsitelläänkin korkeimman hallinto-oikeuden esittämässä ennakkoratkaisupyynnössä KHO 2016:4. KHO kysyy, tuleeko veloitus siltikin tehdä juuri varustamolta, vaikka sinänsä on selvää, että palvelut hyödyttävät aluksen lastin välittömiä tarpeita. Ks. tarkemmin tutkimuksen luvusta 5.

4 AMMATTIMAISESSA KANSAINVÄLISESSÄ LIIKENTEESSÄ OLEVIA VESIALUKSIA KOSKEVAN VAKIINTUNEEN OIKEUSTILAN JÄLKEINEN EPÄVARMUUS

4.1 KHO 2015:5 – Poikkeako ratkaisu aiemmasta linjasta?

Korkeimman hallinto-oikeuden 12.1.2015 antamassa ratkaisussa 2015:5 tarkasteltiin vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen kanssa yhteensoveltumattomia velvoitteita eri tavoin kuin tutkimuksessakin aiemmin läpikäytyissä tapauksissa C-185/89 Velker ja C-181/04–C-183/04 Elmeke, jotka olivat vaikuttaneet suurelta osin vakiintuneen oikeustilan syntyyn. Myös kyseistä ratkaisua KHO 2015:5 edeltävänä vaiheena keskusverolautakunnan antamassa ennakkoratkaisussa KVL 20/2014 katsottiin, että vesialuksen ja sen lastin tarpeita varten myydyt tavarat ja palvelut voivat olla verosta vapautettuja ainoastaan, mikäli ne myydään aluksen haltijana olevalle varustamolle tätä suoraan veloittaen. Keskusverolautakunnan ratkaisu odotetusti perustui unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä linjattuihin edellytyksiin.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu 2015:5 edustaa mielestäni vakiintuneen oikeustilan jälkeistä epävarmuutta¹⁵³. Ennen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua oikeuskirjallisuudessa oikeustilan katsottiin olevan vakiintunut ja aiemman oikeuskäytännön muodostavan selkeän ohjeen vapautukseen oikeutaville vesialuksille tapahtuvien luovutusten osalta¹⁵⁴. Todennäköisenä pidettiin, että korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu noudattaisi asiassa keskusverolautakunnan kanssa yhtenäistä linjaa, varsinkin kun korkein hallinto-oikeus oli jo ratkaisussaan KHO 13.6.2008 T 1509 linjannut, että hyödykkeet pitää myydä

¹⁵³ Ääriäkin asiaa ratkaisseessa kokoonpanossa olleena myöntää, että aiemmasta linjasta on poikettu, toteamalla: ”Kysymyksessä oli kiistatta edeltävän vaiheen veloitus eli veloitus omissa nimissään toimivalta varustamon asiamieheltä.” Ks. laajemmin Ääriä 2015, s. 150. Yleisesti ratkaisujen syntyyn vaikuttavat kuitenkin myös yhteiskunnalliset olot ja näkemysten muuttuminen. Myrsky 2002, s. 82–83.

¹⁵⁴ Näin esim. Hokkanen ym. 2013, s. 255.

suoraan varustamolle¹⁵⁵. Jälkikäteen on mielenkiintoista pohtia, antoiko EUT:n ratkaisu C-33/11 A Oy jo viitteitä siitä, että vesialuksiakaan koskeva oikeustila ei välttämättä ole täysin vakiintunut¹⁵⁶. Tapauksessa KHO 2015:5 on ratkaistu nimenomaisesti tilanne, jossa palvelut veloitetaan varustamon käyttämältä asiamieheltä¹⁵⁷.

Asiaa käsiteltäessä on siis hyvä pitää mielessä tausta-ajatuksena myös, että EU-oikeuden tulkinnassa ja kansallisen oikeuden tulkinnassa käytetään erilaista tulkintamethodiikkaa, vaikka ne eivät olekaan toisistaan erillisiä järjestelmiä¹⁵⁸. EU-oikeuden tulkinnassa etusija annetaan yleensä systeemisille, kontekstuaalisille ja teleologisille argumenteille, kun taas kansallisissa tuomioistuimissa sanamuodon mukaiselle tulkinnalle annetaan suuri painoarvo¹⁵⁹. Korkein hallinto-oikeus painottikin sanamuodon mukaista tulkintaa asian tosiseikkojen ollessa seuraavanlaiset¹⁶⁰:

A Oy ylläpiti satamaa. Se suoritti ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevien vesialusten käyttöön alusten jätahuoltopalveluja ja alusten kiinnitys- ja irrotuspalveluja sekä veloitti sataman käytöstä satamamaksuja, joita olivat alus- ja tavaramaksut. Lisäksi A Oy toi-

¹⁵⁵ Näin Hyttinen – Klemola 2014, s. 210.

¹⁵⁶ Asiassa C-33/11 A Oy käsiteltiin ilma-aluksiin liittyvää vapautusta. Vaikka tutkimuksessa onkin varsinaisesti rajattu ilma-alukset käsittelyn ulkopuolelle, on kyseinen ratkaisu mielenkiintoinen siinä mielessä, että se perustelee päätöstä ja peilaa sen täysin erilaista tulkintalinjaa suhteutettuna tuomioihin C-185/89 Velker ja C-181/04–C-183/04 Elmeka. Ratkaisussa EUT mm. perusteli eroavaa tulkintalinjaa toimialojen erilaisuudella. Ks. tarkemmin ratkaisun kohdat 50 ja 53–54.

¹⁵⁷ Äärilä kuitenkin huomauttaa, että asiassa ei ratkaistu verokohtelua tilanteessa, jossa veloitukset olisi suoritettu tavaranhaltijoilta. Äärilä 2015, s. 150. Mainitsemisen arvoista on myös asian käsittelyn yhteydessä yhtiön esittämä huomautus siitä, että AVL 58 §:ää sovellettaessa laskutusketjulle ei ole annettu samanlaista merkitystä kuin tutkimuksen kohteena olevia AVL 70.1 § 8k ja 71.3 § mukaisia vapautuksia sovellettaessa. Pelkästään kansallisessa lainsäädännössä olevan 58 §:n mukaiselle vapautuksen soveltamiselle ei ole asetettu niin tiukkoja edellytyksiä kuin AVL 70.1 § 8k ja 71.3 §, jotka ovat direktiivistä implementoituja. Tosin AVL 58 § ja direktiivin mukaisten vapautusten rinnastaminen ei nähdäkdeni ole täysin ongelmaton ja niiden vertaileminen ansaitsikin kokonaan oman tutkimuksensa.

¹⁵⁸ Raitio 2005, s. 280.

¹⁵⁹ Paunio ja Lindroos-Hovinheimo huomauttavat myös, ettei kielellisille argumenteille voida antaa EU-oikeudessa samanlaista painoarvoa EU:n oikeusjärjestyksen monikielisyyden vuoksi. Paunio – Lindroos-Hovinheimo 2008, s. 234. Raitio lisää EU-oikeuden tulkintaperiaatteiksi vielä mm. dynaamis-evolutiivisen tulkinnan, jossa huomioon otetaan unionin oikeusjärjestys ja yleensä kehitysaste tulkinta-ajankohtana. Raitio 2016, s. 51.

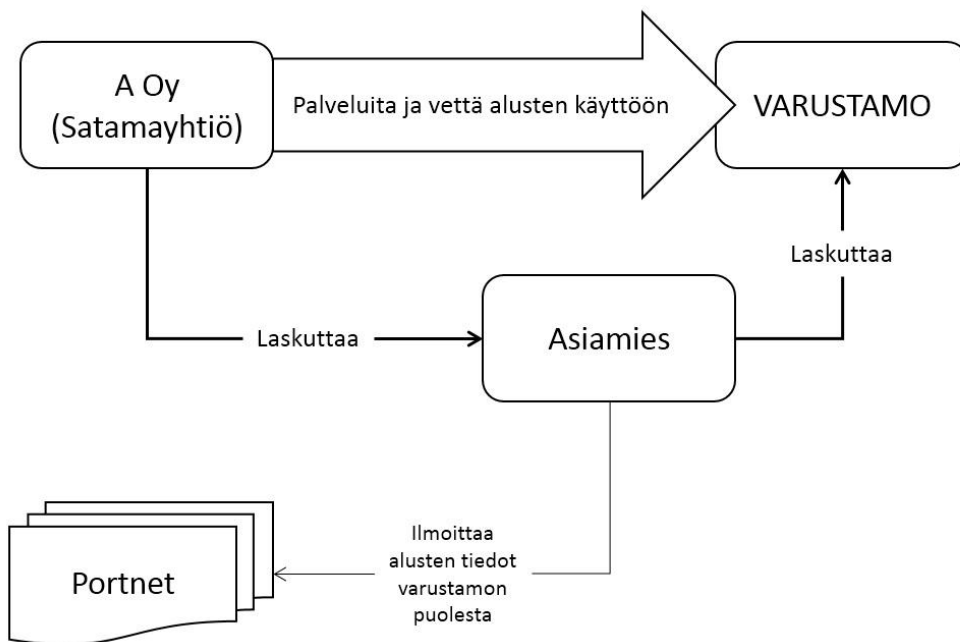
¹⁶⁰ KHO:n ratkaisuselosteen mukaisesti.

mitti aluksille vettä. A Oy veloitti korvaukset palveluista ja veden myynnistä aluksen omistajan tai haltijan (varustamo) käyttämältä suomalaiselta asiamieheltä, joka veloitti ne edelleen varustamolta. A Oy:n asiamiehille osoittamista laskuista kävi ilmi sen aluksen nimi, jolle palvelut ja tavarat toimitettiin, mutta ei varustamon nimeä. Asiassa oli kysymys siitä, oliko A Oy:n suoritettava arvonlisäveroa mainittujen palvelujen ja veden myynnistä.

Varustamon asiamiehen oli ilmoitettava aluksen tiedot, kuten aluksen saapumisaika, lähtösatama ja se, mihin alus jatkoi matkaansa, Liikenneviraston ylläpitämään Portnet-järjestelmään, josta tiedot siirtyivät A Oy:n toiminnanohjausjärjestelmään. Kun palvelujen luonne huomioon ottaen oli pidettävä selvänä, että palvelut ja vesi eivät tulleet asiamiehen vaan aluksen käyttöön ja kun aluksen käyttö ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä oli osoitettavissa viranomaisen ylläpitämästä järjestelmästä, arvonlisäverolain 70 §:n 1 momentin 8 kohdassa ja 71 §:n 3 kohdassa säädettyjen vapautusten ulottamisen koskemaan myyntiä varustamojen asiamiehille ei katsottu aiheuttavan valtiolle tai asianosaisille vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen kanssa yhteensoveltumattomia velvoitteita siten, kuin unionin tuomioistuimen yhdistetyissä asioissa C-181/04–183/04, *Elmeke*, tarkoitettiin.

Kun lisäksi otettiin huomioon se, ettei vapautusten soveltamiselle tullut tarpeettomasti asettaa sellaisia edellytyksiä, jotka eivät käy ilmi mainituista arvonlisäverolain säännöksistä, korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei A Oy:n ollut suoritettava arvonlisäveroa kysymyksessä olevista palveluista ja vedestä veloitettavista korvauksista, vaikka ne varustamon sijasta veloitettiin varustamon asiamieheltä. A Oy:n valitus hyväksyttiin ja keskusverolautakunnan päätös kumottiin.

Asian tosiseikat havainnollistuvat myös seuraavalla sivulla olevassa kuvassa 4. KHO tuli ratkaisussaan siis siihen tulokseen, että kuvatuolaisissa olosuhteissa, keskusverolautakunnan päätös on kumottava ja A Oy:n ei ole suoritettava arvonlisäveroa ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevaan vesialukseen tai sen lastiin välittömästi kohdistuvista palveluista eikä tavaran myynnistä tällaisen aluksen varustamiseksi silloin, kun suoritteet veloitetaan aluksen omistajan tai aluksen haltijan asiamieheltä.



Kuva 4. Satamayhtiö A Oy suoritti irrotus- ja kiinnityspalveluita ja jätehuoltoa sekä toimitti vettä vesialuksille. Se ei kuitenkaan veloittanut varustamoja suoraan, vaan varustamon asiamiestä. Vasta asiamies veloitti varustamoja. Satamayhtiö A Oy kuitenkin pystyi tarkistamaan aluksen olevan vapautuksen edellytykset täyttävässä käytössä, sillä asiamies oli ilmoittanut aluksen tiedot viranomaisen ylläpitämään tietokantaan.

Korkein hallinto-oikeus perusteli ratkaisuaan sillä, että palvelut luovutettiin tosiasiallisesti aluksen omistajalle tai haltijalle ja palvelujen luonne huomioon ottaen oli selvää, etteivät palvelut tule asiamiehen käytettäväksi. Lisäksi KHO katsoi, että valtiolle ja asianosaisille ei voida katsoa aiheutuvan vapautuksen oikean ja selkeän soveltamisen kanssa yhteensoveltumattomia velvoitteita, kun aluksen liikennöinti ammattimaisena kansainvälisenä vesialuksena voitiin todeta liikenneviraston ylläpitämästä Portnet-järjestelmästä.

Ratkaisussa tuntui painavan myös se tosiseikka, että lain edellyttämän satamajärjestyksen mukaan saapuvilla laivoilla tulee olla asiamies. On tärkeää huomata, että KHO:n käyttämien rajoitusten ja sanavalintojen taustalla voi mielestäni nähdä tämän ratkaisun soveltuvan vain tilanteeseen, jossa nimenomaan varustamo on käyttänyt asiamiestä, eikä kukaan muu kuten lastin omistaja. Mikäli siis satamajärjestyksessä ei olisi edellytetty varustamoiden käyttävän asiamiestä ja

erityisesti mikäli asiamies olisikin ollut varustamon sijasta lastin haltijan asiamies, olisi lopputulos voinut olla toisenlainen¹⁶¹. Tässä kyseisessä tapauksessa korkein hallinto-oikeus katsoi, että palveluiden ja veden päätyminen laivaan pystyttiin toteamaan luotettavasti.

Lisäksi voisi ajatella, että korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun tärkeänä pohjana on ollut myös ajatus siitä, että vapautuksia ei tule tulkita siinä määrin suppeasti, että ne menettävät merkityksensä¹⁶². Mikäli sitä seikkaa, että varustamot ovat halunneet järjestää laskujensa hallinnan asiassa esitetyllä tavalla, olisi pidetty ratkaisevana tekijänä ja evätty vapautuksen soveltaminen, olisi väkisinkin mieleen hiipinyt ajatus, onko vapautusta tulkittu nimenomaan niin, että se menettää merkityksensä ja tavoitellut vaikutuksensa¹⁶³. Kärjistetysti voidaan ajatella, että mikäli vapautus evättäisiin tapauksessa esitetynlaisissa olosuhteissa, olisi laskutus se ratkaiseva seikka, jonka vuoksi palvelujen suoritusten ja tavaroiden luovutusten ei katsottaisi tapahtuvan ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevan vesialuksen tai sen lastin välittömiä tarpeita varten. Tällaista laskutukseen ja ostajan määrittelyyn liittyvää rajausta ei voida nähdä ilmenevän arvonlisäverodirektiivin tai arvonlisäverolain sanamuodosta.

Tärkeää on myös ottaa huomioon, että päätöksen – erityisesti vuosikirjaratkaisun – julkaisemista voidaan yleensä pitää signaalina siitä, että KHO itse pitää päätöstä prejudikaattina ja aikaisempaa oikeuskäytännön linjaa on haluttu tämentää tai jopa muuttaa sitä. Vielä lisättäessä edellä huomautettuun, että asi-

¹⁶¹ Kuten voidaan nähdä tapauksesta KHO 2016:4. Korkein hallinto-oikeus päätyi pyytämään ennakkoratkaisua tilanteessa, jossa veloitus tehtiin esimerkiksi lastin haltijalta tai tämän asiamieheltä. Ks. aiheesta tarkemmin luvusta 5.

¹⁶² Kuten myös unionin tuomioistuimessa on lausuttu. Ks. esim. C-97/06 Navicon kohta 20 ja vastaavasti C-33/11 A Oy kohta 49.

¹⁶³ Laskutuksen osalta asiaa käsiteltäessä satamayhtiö A Oy myös toi esiin, että alalle on tunnusomaista laivanselvittäjänä toimivan asiamiehen laivanselvityksen ohessa maksamat satamamaksut. Satamamaksujen osalta ei yhtiön mukaan voinut olla epäselvyyttä siitä, kenelle kyseiset kustannukset kuuluvat. Asiaa havainnollistettiin sillä ajatuksella, että asiamiehen laiminlyödessä omat keskinäiset sopimuksenmukaiset velvoitteensa aluksen haltijaa kohtaan, olisi aluksen satamaan rantautuessa nimenomaan aluksen haltija maksuvelvollinen suhteessa satamaan.

assa ei ole jouduttu äänestämään¹⁶⁴, onkin mielenkiintoista peilata KHO 2015:5 ratkaisun painotusta sanamuodon mukaiseen tulkintaan¹⁶⁵ alle kahdeksan kulkautta myöhemmin annettuun EUT:n ratkaisuun C-526/13 Fast Bunkering Klaipėda, jossa lähtökohtaisesti pidettiin kiinni viimeisen portaan edellytyksestä¹⁶⁶. Edellä mainitussa EUT:n asiassa ennakkoratkaisupyyntö oli esitetty jo 7.10.2013, joten asia on ollut unionin tuomioistuimessa vireillä samaan aikaan, kun korkein hallinto-oikeus antoi asiassa ratkaisunsa.

Tästä seuraa väistämättäkin ajatus korkeimman hallinto-oikeuden mahdollisuudesta menetellä toisin. On syytä pohtia, omaksuiko KHO liian suuren roolin tulkitessaan lakia – erityisesti huomioitaessa vesiliikennettä koskeva aiempi suppean tulkinnan mukainen linja¹⁶⁷. Suuri kysymys siis lienee, olisiko sen tullut odottaa unionin tuomioistuimen ratkaisua vireillä olevassa asiassa C-526/13 Fast Bunkering Klaipėda, jossa pohdittiin asiamiehen roolin merkitystä verovapautuksen tulkinnassa. Äärilä esimerkiksi itse tapausta ratkaisseessa kokoonpanossa olleena myöntää korkeimman hallinto-oikeuden soveltaneen vakiintuneita periaatteita ”jossain määrin luovasti”. Hän kuitenkin pohtii myös, onko EUT ylittänyt toimivaltansa asettamalla direktiivistä ilmenemättömiä edellytyksiä verottomuudelle.¹⁶⁸

¹⁶⁴ Edellä mainituilla seikoilla on Myrskyn mukaan vaikutusta prejudikaatin vahvuuteen, Ks. Myrsky 2002, s. 88–89 ja Myrsky 2012, s. 258.

¹⁶⁵ Myös Bal (2014) kritisoi artikkelissaan s. 197–201 EUT:n ratkaisulinjaa, kun sanamuodosta suoraan ei voida nähdä vaatimusta suppealle tulkinnalle.

¹⁶⁶ Ks. C-526/13 Fast Bunkering Klaipėda, kohta 53.

¹⁶⁷ Ks. esim. Jääskinen 2008, s. 155, jossa hän toteaa, että tulkintavaihtoehdoista on valittava EU-oikeuden kannalta ”paras”. Vrt. Kuitenkin esim. Ojanen 2005, s. 1227. Ojanen painottaa, että hänen mielestään vaikka tuomioistuimet ovatkin sidottuja EU:n oikeuskäytäntöön, eivät ne kuitenkaan ole sidottuja sellaiseen täysin mekaaniseen ratkaisujen seuraamiseen, jossa tuomioistuimet eivät lainkaan pohdi sitä, onko esimerkiksi vuosikymmenien takainen unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö oikea suomalaisessa tuomioistuimessa tänään ratkaistavana olevaan asiaan liittyvän EU:n oikeusjärjestyksen kokonaisuuden kannalta.

¹⁶⁸ Äärilä 2015, s.150.

4.2 C-526/13 Fast Bunkering Klaipėda – Oikeus määrätä tosiasiallisesti ratkaisuperusteena

4.2.1 Ratkaisun tosiseikat ja unionin tuomioistuimen näkemys

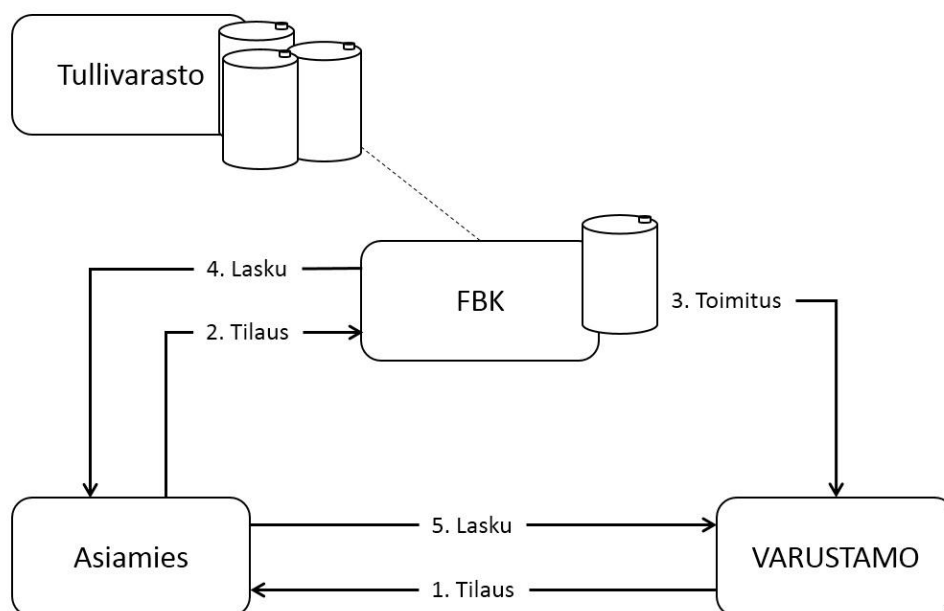
FBK toimitti polttoainetta avomerellä liikennöiville aluksille. Polttoaine oli peräisin kolmansista valtioista ja se oli varastoitu Liettuassa tullivarastointimenettelyssä. FBK:n saatua tilauksen, kyseinen määrä polttoainetta otettiin tullivarastosta tarvittavat muodollisuudet täyttäen. FBK siirsi itse polttoaineen alusten polttoainesäiliöihin, mutta se sai tilaukset välittäjiltä. Kyseiset välittäjät toimivat omissa nimissään sekä suhteessa FBK:hon että alusten käyttäjiin. Omissa nimissään toimivien välittäjien¹⁶⁹ tehtävänä oli tilausten keskittäminen ja toimitetun polttoainemaksun varmistaminen. FBK kykeni vasta sitten, kun polttoaine oli siirretty alusten polttoainesäiliöihin, määrittämään siirretyn polttoaineen määrän ja laatimaan laskun.

EUT:n 3.9.2015 antaman ratkaisun Fast Bunkering Klaipėda UAB vs. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (jäljempänä FBK) mukaan poikkeusta eli 148 artiklan a alakohtaa ei voida lähtökohtaisesti soveltaa omissa nimissään toimiviin asiamiehiin silloinkaan, kun tavaran lopullinen käyttötarkoitus on luovutusajankohtana tiedossa ja asianmukaisesti osoitettu ja kun tämä osoitetaan veroviranomaisille kansallisen lainsäädännön mukaisesti¹⁷⁰. Omissa nimissään toimivien asiamiesten ei kuitenkaan tässä

¹⁶⁹ Unionin tuomioistuin käytti ratkaisussa ilmaisua ”omissa nimissään toimiva välittäjä”. Omissa nimissä toisen lukuun toimivista välitystoimintaa harjoittavista voidaan puhua komissiokauppiaina, mutta välitys- ja komissiokaupan välinen raja on häilyvä. Selvempää olisi käyttää välittäjän sijasta ilmaisua edustaja tai asiamies, jotta komissionääriä ei sekoitettaisi varsinaiseen välittäjään. Kuten jo luvussa 2.3 tuotiin ilmi, on aihealue sisällöllisesti ja myös käsitteellisesti melko sekava ja osittain päällekkäinenkin. Tällainen käsitteellinen eroavaisuus johtuu mm. erilaisista oikeusjärjestyksistä ja niistä kumpuavista eroista sekä puhtaasti kielellisistä eroista. Asian selkeyttämisen ja tutkimuksen sisäisen johdonmukaisuuden vuoksi käytän tästä eteenpäin käsitettä ”omissa nimissään toimiva asiamies”. Asiamies-termiä käyttäessäni haluan myös painottaa, että asiassa ei mitä ilmeisimmin ole kyse välittäjästä sen varsinaisessa merkityksessä. Ks. julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen kohta 25 kyseisessä asiassa.

¹⁷⁰ Ks. ratkaisun kohdat 27–29 ja 46. Ilmeisesti tämän linjauksen perusteella Ruotsin Verohallinto Ruotsin valtiovarainministeriön valtuuttamana muistiossaan katsoo myös tästä oikeustapauksesta voitavan päätellä viimeisen portaan edellytys. Ks. tarkemmin Skatteverket 2013b, s. 23.

tapauksessa katsottu saaneen muodollista omistusoikeutta¹⁷¹ polttoaineeseen ennen kuin polttoaineen määräysvalta¹⁷² kuului jo alusten käyttäjille. Unionin tuomioistuinkin totesi ratkaisussaan, että mikäli alusten käyttäjät olivat jo saaneet oikeuden määrätä tosiasiallisesti polttoaineesta niin kuin he omistaisivat sen, ei omissa nimissään toimivalla asiamiehillä ole ollut välikätenä toimiessaan mahdollisuutta määrätä polttoaineesta ja sen määrästä. Liiketoimia ei voitu näin ollen pitää luovutuksena omissa nimissään toimiville asiamiehille, vaan niitä oli pidettävä luovutuksena suoraan kyseisten alusten käyttäjille. Tästä syystä kyseisessä tilanteessa oli mahdollista soveltaa 148(a) artiklassa tarkoitettua vapautusta. Asiaa havainnollistetaan alla kuvassa 5.



Kuva 5. Varustamo osti polttoainetta omissa nimissään toimivalta asiamieheltä. Asiamies taas osti polttoainetta varustamon lukuun FBK:lta. FBK toimitti polttoaineen varustamolle ja laskutti vasta toimituksen jälkeen omissa nimissä toimivaa asiamiestä, joka taas veloitti varustamo.

¹⁷¹ Yleensä omissa nimissä toisen lukuun toimiviin välitystoimintaa harjoittaviin sovelletaan esimerkiksi arvonlisäverolaissa 19 §, jonka mukaan kauppa tapahtuu ikään kuin kahdessa osassa, jolloin arvonlisäverotuksessa komissionääri ei myy vain palvelua, vaan veloittaa välityspalvelunsa lisäksi myös varsinaisen suoritteen. Tällaisessa kaavamaisessa arvonlisäverotuksellisessa tarkastelussa ei normaalisti omistusoikeuden siirtymistä huomioida, koska siviilioikeudellisesti tarkasteltu omistusoikeuden siirtyminen vaihtelee maasta riippuen. Ks. aiheesta tarkemmin luvusta 2.3.

¹⁷² Ks. Äärilä ym. 2015, s. 95, jossa mm. todetaan: "Omistusoikeuden luovuttamisella tarkoitetaan tavaran omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa."

Nähdäkseni tämän tapauksen perusteella ei voi suoraan päätellä, että vapautuksen soveltamiskynnystä olisi lähtökohtaisesti madallettu tai että vapautusta voitaisiin soveltaa aiempaa laajemmin. Unionin tuomioistuin ei yleisesti kiistänyt FBK:hon kohdistuneessa verotarkastuksessa linjattua näkemystä. Näkemyksen mukaan katsottaisiin, että FBK ei ollut myynyt kyseistä polttoainetta suoraan alusten käyttäjille vaan omissa nimissään toimiville asiamiehille ja näiden myyneen polttoaineen edelleen alusten käyttäjille.

Unionin tuomioistuimen mukaan FBK:n tapauksessa 148 artiklan mukaista vapautusta voitiin soveltaa, koska välittäjä ei itse missään vaiheessa hallinnoinut tavaraa, vaan tavarain määräämisvalta siirtyi tosiasiallisesti suoraan FBK:lta laivalle. Laskutukseen liittyville seikoille ei ratkaisussa annettu painoarvoa, vaikka laskutus tapahtuikin omissa nimissään toimivan välittäjän kautta, joka myös laskutti polttoaineen. EUT:n ratkaisussa annettiin painoarvoa sen sijaan tavarain todelliselle käytölle, omistusoikeuteen rinnastetun määräämisvallan siirtymiselle ja näiden luotettavalle todennettavuudelle. Koska tavara siirtyi suoraan ja varauksetta laivalle ja oli välittömästi sen käytettävissä ja laskutus seurasi vasta tämän jälkeen, oli laskutus vain oikeudellista tilaa seuraava muodollisuus.

Ratkaisu kuitenkin luo useita avoimia kysymyksiä ketjuliiketoimien, komissio-kaupan ja laskutuksen merkityksestä ja vaikutuksista arvonlisäverokohteluun. Ratkaisulla saattaa olla laajempia seurauksia, eikä vaikutus rajoitu välttämättä pelkästään vesialuksiin kohdistuviin hyödykkeisiin. Kysymyksiä herää erityisesti liiketoimintamallin merkityksestä arvonlisäverokohteluun. Mikäli sopimusehdot tai liiketoimintamalli olisivat hiukan toisenlaiset, olisiko ketjuajattelussa viimeisen vaiheen luovutus välikätenä toimivan yrityksen suorittama luovutus varustamolle¹⁷³? Vai voidaanko jopa varovasti ajatella olevan kyse siitä, että unionin tuo-

¹⁷³ Ks. esim. Hyttinen – Klemola 2014, s. 104, jossa hyvin suoraviivaisesti katsotaan esim. huolintaliikettä käytettäessä tavarain toimittajan joutuvan laskuttamaan arvonlisäverollisesti huolitsijaa, joka taas saisi laskuttaa varustamoaa verotta.

mioistuin ei ole tarkastellut asiaa komissiokaupalle tyypillisesti, jossa komissiokauppiasta kohdellaan tavaran myyjänä¹⁷⁴?

Mielenkiintoista on myös pohtia, olisiko nyt annettu ratkaisu toisenlainen, mikäli toimitettava polttoainemäärä olisi määritelty etukäteen ja jonka omissa nimissään toimiva välittäjä olisi laskuttanut varustamolta jo ennen polttoaineen toimitamista¹⁷⁵. Tällöinhän tapahtumien kulku vastaisi yksinkertaistaen hyvin pitkälti tosiseikoiltaan Velker-tapauksen yhteydessä esitettyä.

Tämänkin ratkaisun perusteluissa heijastelee myös väärinkäytösmahdollisuuksien minimointi. On syytä muistaa, että arvonlisäverojärjestelmän tarkoitus on verottaa arvonlisä, joka syntyy vaihdantaportaan eri vaiheissa. Mikäli verovapauden soveltamista laajennettaisiin koskemaan toimitusketjun aiempia vaiheita, ei arvonlisäverojärjestelmän tarkoitus arvonlisän verottamisesta jokaisessa vaiheessa toteutuisi.¹⁷⁶ Toisaalta vapautusten tarkoitus on keventää hallinnollista taakkaa. Perustavanlaatuisen kysymys kuitenkin on, kuka oikeastaan onkaan liiketoimintaketjun viimeinen myyjä ja miten käsite määritellään? Voidaanko välittäjällä, komissionäärillä, rajoitetun riskin kauppiaalla tai jälleenmyyjällä katsoa olevan samanlaisia oikeuksia ja velvollisuuksia myyjään nähden?

On ylipäätään mielenkiintoista johdatella ajatus myös siihen, kuinka tavatonta komissiokaupassa yleisestikään on tilanne, jossa tavaran määrä ei ole etukäteen määriteltävissä ja se laskutetaankin vasta sen jälkeen, kun ostaja on saanut tavaran jo haltuunsa¹⁷⁷. Tällainen ajatteluketju saa pohtimaan, aiheutuuko

¹⁷⁴ Ks. esim. Äärilä ym. 2015, s. 552, jossa todetaan komissiokauppiasta kohdeltavan myyjänä ja verokohtelun ratkaistavan kansainvälisessä kaupassa nimenomaan tällaisen lähtökohdan perusteella.

¹⁷⁵ Ks. erit. Amand 2010, s. 410, jossa hän tuo ilmi EUT:n tulkintojen poikkeuksien suhteen aiheuttavan useasti epävarmuutta jäsenmaissa sen suhteen, kuinka niihin tulisi reagoida.

¹⁷⁶ Arvonlisän verottamisesta järjestelmän kannalta ks. esim. Terra – Kajus 2011, s. 274 ss. ja Rother 2003, s.50.

¹⁷⁷ Esimerkiksi tapauksessa KHO 29.12.2000 T 3397 oli kyse komissiokaupasta, jossa sekä polttoaineen omistajaa ja komissiokauppiasta pidettiin komissiokauppaa koskevan arvonlisäverolain 19 §:n mukaisesti tavaran myyjänä, vaikka omistusoikeus siirtyikin polttoaineen omistajalta suoraan komissiokauppiaan eli välikäden asiakkaille. Komissiokauppaa koskevaa pykälää sovellettiin, jossa välityksestä poiketen myös komissiokauppiaan katsotaan myyneen tavaran,

ratkaisusta C-526 FBK ja sen perusteluista portti liudalle uusia ongelmia. Ratkaisua ei voi missään nimessä pitää ainakaan oikeustilaa selventävänä päätöksenä.

4.2.2 Arvonlisäverokomitean kannanotto ja ratkaisun jälkipuinti oikeuskirjallisuudessa

Liettua esitti ratkaisun C-526/13 FBK jälkeen arvonlisäkomitealle aiheellisia huomioita. Se tiedusteli arvonlisäverokomitealta, miten välikätenä toimivan asiamiehen ja varustamon tai laivan käyttäjän välistä kauppatapahtumaa tulisi tarkastella, jos kerran viimeisen vaiheen verovapautukseen oikeuttavana tavarantoimituksen oli pidettävä FBK:n ja varustamon välistä tavarantoimitusta.¹⁷⁸ Arvonlisäverokomiteassa asiaa käsiteltäessä tähdennettiin myös, että tavarantoimittaja ei voi luovuttaa samoja tavaroita moneen kertaan¹⁷⁹. Toisin sanoen tässä tapauksessa FBK:n katsottiin luovuttaneen polttoaineen suoraan varustamolle, joten sen ei voida katsoa enää myyvän samoja tavaroita välikätenä toimivalle asiamiehelle.

Myös oikeuskirjallisuudessa on huomautettu EUT:n ratkaisun aiheuttavan ongelman sen suhteen, miten asiamiehen ja varustamon välistä kauppatapahtumaa tulisi tarkastella, kun unionin tuomioistuin itse oli aiheesta ääneti¹⁸⁰. Onko asiaa tarkasteltava esimerkiksi niin, että FBK ei luovuta asiamiehelle mitään ja asiamies luovuttaakin varustamolle ja mahdollisesti myös FBK:lle palvelua? Liettua painotti arvonlisäverokomitealle esittämässään näkemyksessä, että välikätenä toimivan asiamiehen myydessä palvelua, se joutuisi paljastamaan voittomarginaalinsa, mikä ei tilanteessa ole ollut ilmeisestikään tarkoituksena¹⁸¹.

vaikka asiakkaat tankkasivat ennen polttoaineen laskutusta. Käsiteltävässä tapauksessa C-526/13 FBK sille, että polttoaine siirtyi ostajan hallintaan ennen laskutusta, annettiin määräävä merkitys ja tapauksessa ei sovellettu komissiokauppaan yleisesti sovellettavaa kaavamaisista tarkastelua.

¹⁷⁸ VAT Committee 2016a, s. 14.

¹⁷⁹ VAT Committee 2016a, s. 6.

¹⁸⁰ Ks. erit. Stok ym. 2015, s. 15 ja Terra – Kajus 2016, s. 548.

¹⁸¹ Myös Amand ottaa kantaa välikätenä toimivien asiamiesten asemaan. Asiamiesten liiketoimintamalli saattaa tuhoutua, mikäli he joutuvat verotuksellisista syistä paljastamaan katteensa ja tapansa toimia. Ks. tarkemmin Amand 2016a, s. 104.

Liettua myös toivoi arvonlisäverokomitean ottavan kantaa siihen, pitäisikö ratkaisulla nähdä olevan laajempaa vaikutusta¹⁸². Tarkennusta toivottiin erityisesti siihen, seuraako ratkaisusta, että tavaran luovutuksena asiamiehelle voidaan pitää ainoastaan sellaista tapahtumaa, jossa asiamies konkreettisesti saa oikeuden käyttää tavaroita omistajaan verrattavalla tavalla eli tavarat fyysisesti kiertävät asiamiehen kautta.¹⁸³

Asian ydin siis tuntuu olevan se, mitä tarkoitetaan tavaran luovutuksella ja mikä suhde arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdalla¹⁸⁴ ja 14 artiklan 2 kohdan c alakohdalla¹⁸⁵ tulisi nähdä olevan. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan c alakohdassa nimenomaisesti sanotaan, että edellisessä kohdassa mainitun tavaran luovutuksena katsottavan määräämisvallan siirron *lisäksi* luovutuksina pidetään esimerkiksi komissiosopimuksen perusteella tehtyjä tavaroiden siirtoja.

Mikäli arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohta nähdään ensisijaisena sovellettavuudeltaan 14 artiklan 2 kohdan c alakohtaan verrattuna, syntyy epävarmuutta, mikä merkitys komissiokauppaa koskevalla arvonlisäverotuksen säätelyllä ylipäättään on. Mielestäni 14 artiklan 2 kohdan c alakohdasta on nähtävissä, että tavaroiden fyysistä hallitsemista ei vaadita¹⁸⁶. Arvonlisäverokomitea

¹⁸² Ratkaisu on herättänyt yleisemminkin pohdintaa ratkaisun vaikutuksesta. Rohkeimmat arviot ovat jopa keskustelleet siitä, kuinka ratkaisulla on vaikutus kaikkeen ketjukauppaan, jossa ei ole konkreettista tavarantoimitusta ketjun jokaisessa vaiheessa. Ks. esim. Sanders 2016, s. 8.

¹⁸³ VAT Committee 2016a, s. 14. Ks. myös Sanders 2016, s. 11, jossa pohditaan ratkaisun vaikutusta esimerkiksi rajoitetun riskin kauppiaseen, joka ei saa myymiään hyödykkeitä hattuunsa.

¹⁸⁴ Kyseisen artiklan eli 14(1) art. mukaan "Tavaroiden luovutuksella" tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Säännös on implementoitu AVL 18 §:ään, jonka mukaan tavaran myynnillä tarkoitetaan tavaran omistusoikeuden vastikkeellista luovuttamista. Ks. aiheesta tarkemmin luvusta 2.3.

¹⁸⁵ Kyseisen artiklan eli 14(2)(c) art. sanamuodon mukaan tavaroiden siirtoa osto- tai myyntikomissiota koskevan sopimuksen perusteella pidetään tavaroiden luovutuksena 14(1) kohdassa tarkoitettua liiketoimen lisäksi. Tämä komissiokauppaa koskeva säännös on implementoitu AVL 19 §:ään. Esimerkiksi AVL 19.1 §:n mukaan kun tavara tai palvelu myydään asiamiehen nimissä päämiehen lukuun, katsotaan asiamiehen myyneen tavaran tai palvelun ostajalle ja päämiehen myyneen sen asiamiehelle. Ks. tästäkin tarkemmin luvusta 2.3.

¹⁸⁶ Näin myös unionin tuomioistuin ratkaisussaan C-159/14 Koela-N, kohta 38. Terra ja Kajus huomauttavatkin, että unionin tuomioistuin suhtautuu epäjohdonmukaisesti siihen, mitä aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvalla määräämisvallan siirrolla tarkoitetaan. Ks. tarkemmin Terra – Kajus 2016, s. 548.

arvelikin EUT:n erikoisen ratkaisulinjan taustalla olevan julkisasiamiehen pohdinta. Sen mielestä julkisasiamies tyytyi rajaamaan analyysin ainoastaan tavaroiden luovutuksen käsitteeseen, pohtimatta sen kummemmin myös muita liiketoimia, joita voidaan pitää tavaroiden luovutuksena.¹⁸⁷

Arvonlisäverokomitea oli yksimielisesti sitä mieltä, että komissiosopimuksen perusteella tehdyssä tavaroiden luovutuksessa, ensimmäiseksi tavaroiden vastaanottajaksi on katsottava asiamies, joka toimii omissa nimissään. Arvonlisäverokomitea siis pitäytyi arvonlisäverotuksellisesti perinteisessä komissiokauppaa koskevassa näkemyksessä ja oli sitä mieltä, että kyseistä ratkaisua tulee tarkastella perustuen suppeaan tulkintaan, koska tapauksessa oli erityiset olosuhteet, eli mukana oli välikäsiä.¹⁸⁸ Oikeuskirjallisuudessa on esitetty ratkaisun vaikutuksista toisistaan poikkeavia näkemyksiä. Joidenkin näkemysten mukaan ratkaisun on arveltu olevan hyvin poikkeuksellinen ja siinä esitetyn ratkaisumallin soveltuvan vain hyvin rajatusti liiketoimintamalleihin¹⁸⁹.

Arvonlisäverokomitea totesi myös, että tapaus C-526/13 FBK kuvastaa ennen kaikkea tärkeyttä välttää poikkeamista EUT:n pitkäaikaisesta oikeuskäytännöstä. Tällä se tarkoitti nimenomaan verotettavan liiketapahtuman edellytyksiä. Arvonlisäverokomitea painotti aiheellisesti, että arvonlisäverodirektiivin 14 artiklaan pohjautuen on tärkeää ensin määrittää, onko verotettavaa tavaroiden luovutusta olemassa ja kenelle tällainen luovutus tapahtuu. Vasta tämän jälkeen tulisi pohtia, onko luovutus vapautettu verosta.¹⁹⁰ Tässä järjestyksessä asiaa pohdittaessa, päädytään ajatusmalliin, jossa normaalisti komissiokauppaan sovellettavan säännöksen mukaan ensimmäinen luovutus olisi ollut FBK:n luovutus omissa nimissään toimivalle asiamiehelle ja seuraava luovutus asiamie-

¹⁸⁷ Kuten esimerkiksi juurikin komissiosopimuksen perusteella tehtäviä tavaroiden siirtoja. Ks. tarkemmin VAT Committee 2016a, s. 7.

¹⁸⁸ VAT Committee 2016b, s. 213.

¹⁸⁹ Näin esim. Stok ym. 2015, s. 15 ja Dijkstra – Duinkel 2015, s. 7. Dijkstra ja Dunkel jopa arvelevat, että unionin tuomioistuin ei olisi itse kovin halukas ottamaan kantaa ratkaisun laajempaan soveltamismahdollisuuteen. Toisin Terra – Kajus 2016, s. 547. Heidän mielestään ratkaisulla voi olla hyvin kauaskantoiset seuraamukset. He uskovat, että ratkaisu tulee vaikuttamaan erityisesti rajoitetun riskin kauppiaisiin. Ks. tarkemmin Terra – Kajus 2016, s. 548.

¹⁹⁰ VAT Committee 2016a, s. 9.

hen ja varustamon välinen luovutus. Mikäli asiassa haluttaisiin soveltaa suppeaa tulkintaa, jonka mukaan vapautusta voitaisiin soveltaa vain viimeiseen portaaseen, olisi tämä viimeinen porras omissa nimissään toimivan asiamiehen luovutus varustamolle¹⁹¹.

Toisaalta voidaan myös pohtia, onko vapautusta tosiaan tulkittava niin suppeasti, että vapautusta voidaan aina soveltaa vain viimeiseen portaaseen, vaikka luotettavasti pystyttäisiin todentamaan tavaran tai palvelun päätyminen vapautukseen oikeuttavaan käyttöön¹⁹². Aiheuttaako sääntely tilanteen, jossa liiketoimintamalli tai toimitustapalausekkeiden pitää olla tietynlaisia, jotta päästään verotuksellisesti edulliseen tilanteeseen¹⁹³? Verotuksellisesti järkevä ratkaisu voi siis olla logistiselta kannalta jotakin aivan muuta¹⁹⁴. Onko tarkoituksenmukaista, että verotus määräävänä motiivina ohjaa liiketoimintaa? Lisäksi on pohdittava, kuinka pitkälle asiaa voidaan suunnitella ja missä vaiheessa siirrytään vilpilliselle puolelle käyttämään oikeutta väärin¹⁹⁵.

Edellä esitetyn seurauksena on myös aiheellista pohtia, miten käy oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden, kun soveltaminen on kovin sirpaleista perustuen tilannekohtaisiin olosuhteisiin¹⁹⁶? Tällainen äärimmäinen tilannekohtaisuus

¹⁹¹ Asiaa on myös havainnollistettu kuvassa 1. Ks. luku 2.3.2.

¹⁹² Vrt. Elmeka-tapaus, jossa yritys ei voinut soveltaa nollaverokantaa, koska se ei laskuttanut varustamoa, vaikka se konkreettisesti itse suoritti palvelun aluksen lastin välittömiä tarpeita varten.

¹⁹³ Ks. esimerkiksi Hakapää ym. 2016, s. 144–149 konkreettinen tilanne-esimerkki toimitustapalausekkeiden muuttamisen seuraamuksista.

¹⁹⁴ Ks. tarkemmin Henkow – Norrman 2014, jotka kirjoittavat artikkelissaan logististen ja oikeudellisten tavoitteiden ja käytänteiden yhteentörmäyksestä.

¹⁹⁵ Ks. Lassila 2010, jossa hän käsittelee oikeuden väärinkäyttöä ja veronkiertämistä arvonlisäverotuksessa. Esimerkiksi s. 416 hän tulee siihen johtopäätökseen, että oikeuden väärinkäytön kielto on tullut osaksi unionin oikeutta ja tästä syystä sen merkitystä ei voida ohittaa pohdittaessa yleisen veron kiertämissäännöksen soveltamista arvonlisäveroa koskevassa asiassa.

¹⁹⁶ Juha Karhu (ent. Pöyhönen) on esimerkiksi oikeusjärjestyksen johdonmukaisuuden ylläpitämiseksi tarjonnut ratkaisua, jossa oikeudenalojen työnjaon sijaan merkitystä annetaan oikeudenalasta ja oikeusinstituutioista riippumattomille yleisesti merkityksellisille sisällöllisille näkökohdille. Ks. tarkemmin Pöyhönen 2000, s. 12–15. Karhu on myös esittänyt perinteisestä oikeuslähdeopin poikkeavan tilanneherkän oikeuslähdeopin ja arvostellut mm. ajatusta, että EU-oikeus vain asetetaan normihierarkiassa ylimmälle tasolle. Ks. tarkemmin Karhu 2003. Itse tukeudun ennemminkin Aulis Aarnion systeemisidonnaisen oikeusajatteluun. Aarnio mielestäni ottaa kantaa hyvin perustellusti Karhun näkemyksiin toteamalla, että tilanteen avulla ei ole

tuottaa oikeusjärjestykseen sirpaleisuutta, joka on vastoin arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteita - erityisesti hallinnollisen keveyden suhteen¹⁹⁷. Tässä kyseisessä tapauksessa C-526/13 FBK unionin tuomioistuin katsoi tärkeämmäksi tilannekohtaiset olosuhteet, vaikka jopa osalliset itse myönsivät harjoittavansa komissiokauppaa¹⁹⁸. EUT siis poikkesi vakiintuneesta käsityksestä, jonka mukaan tavaran myynniksi katsotaan tavaran siirto komissiokauppaa koskevan sopimuksen perusteella¹⁹⁹. Vakiintuneen komissiokauppaa koskevan arvonlisäverotuksellisen tarkastelun perusteella FBK:ta ei olisi katsottu tavaraa myyväksi viimeiseksi portaaksi vaan omissa nimissään toimiva asiamies.

Lisäksi asian C-185/01 Auto Lease Holland BV mukaisen ratkaisumallin ontuvasta soveltamisesta asiassa C-536/13 FBK on huomautettava kriittisesti. Toimitus tapahtui kyllä kiistatta päämieheltä suoraan ostajalla FBK-tapauksessakin. Asiamiehellä on kuitenkin asiassa C-526/13 FBK ollut tällaisen nimenomaisen polttoainetoimituksen järjestelyssä suuri rooli, jota ei voida mielestäni sivuuttaa. Ilman asiamiesten konkreettisia toimia koko polttoainetoimitusta ei olisi tapahtunut. Asiamies on hoitanut polttoaineen tilauksen kaikkine yksityiskohtineen aina sellaista seikoista alkaen kuin, keneltä tilaus tehdään, kenelle tilaus tulee toimittaa ja mitä oikeastaan onkaan laadullisesti tilattu. Lisäksi asiassa on huomioitava, että FBK eli päämies ja varsinainen ostaja eli tilauksen vastaanottaja eivät ole tienneet toisistaan. Ostaja on siis

mahdollista tunnistaa, mikä on oikeudellisesti asianmukaista. Tämä tunnistaminen tapahtuu oikeuden avulla ja Aarnion mukaan nimenomaan oikeuslähdeopin avulla, joka toimii tunnistamisen välineenä. Aarnio näkee oikeuslähdeopin rakenteena, jonka läpi asiaa arvioidaan ja sen avulla tulee arvioiduksi myös oikeuden ja ei-oikeuden raja. Hänen mukaansa sääntölähtöinen lähestyminen nimenomaisesti avaa oikeudellisesti mahdolliset ja relevantit tulkintavaihtoehdot. Näin ollen sääntölähtöisyys on myös tilanneherkkyyden edellytys ja tällaiseen tilanteet huomioivaan lainsoveltamiseen on aina modernissa oikeudessa pyrittykin. Ks. tarkemmin kriittistä tilanneherkkää oikeuslähdeoppia kohtaan Aarnio 2006, s. 325–335 ja erit. s. 328 sekä s. 331–332.

¹⁹⁷ Kuten jo edellä tuotiin esille, sirpaleisuutta tämän kyseisen ratkaisun seurauksena aiheutuu esimerkiksi komissiokaupan arvonlisäverotuksellisen käsittelyn arvioinnissa ja ylipäätään sellaisen liiketoimintamallien arvonlisäverotuksen ennakoinnissa, joissa hyödynnetään uudenlaisia liiketoimintamalleja. Myös Ojanen 2005, s. 1212, huomauttaa, että EUT:lle vuosien saatossa kehittynyt rooli ei ole ongelmaton, vaan sen keskeinen rooli on tuottanut oikeuskehityksessä aukollisuutta, ennakoimattomuutta ja sattumanvaraisuutta.

¹⁹⁸ Ks. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus k. 25.

¹⁹⁹ Tällaisesta komissiokaupan tarkastelusta tavaran myyntinä, ks. esim. Äärilä ym. 2015, s. 95 ja s. 549–550.

todennäköisesti mieltänyt ostavansa asiamieheltä, niin kuin komissiokaupan säännöksiä sovellettaessa edellytetäänkin²⁰⁰.

Tapauksessa C-185/01 Auto Lease Holland BV taas asiamieheen verrattavalla leasing-vuokranantajalla ei ollut polttoaineen toimituksessa minkäänlaista roolia. Se veloitti käytännössä ennakkomaksun ja antoi kortin, jolla leasing-vuokralleottaja sai tankata polttoainetta Auto Leasen nimissä. Loppuvuodesta tarkistettiin todellinen polttoaineen kulutus. Tapauksen C-526 FBK ostajaan verrattava leasing-vuokranottaja pystyi siis itse valitsemaan, keneltä polttoaineensa ostaa. Auto Lease ei myöskään millään tavalla pystynyt varmistamaan, mihin tarkoitukseen polttoainetta käytettiin. Asiassa oli selvää, että polttoaineiden toimittaminen Auto Lease-vuokralleantajalle oli vain näennäistä ja todellinen luovutus tapahtui polttoaineasemilta leasing-vuokralleottajalle.²⁰¹

Oikeuskirjallisuudessa on myös katsottu tässä luvussa käsiteltyjen tapausten²⁰² noudattavan samaa linjaa²⁰³ ja pidetty yllättävänä, että tapauksen C-526/13 FBK jälkeen korkein hallinto-oikeus päätyi tekemään seuraavassa luvussa esitellyn ennakkoratkaisupyynnön unionin tuomioistuimelle²⁰⁴. Mielestäni ratkaisun C-526/13 FBK ei voida nähdä noudattavan selkeänä jatkumona ratkaisun KHO 2015:5 linjaa, vaan niiden välillä on pikemminkin ristiriita. Korkein hallinto-oikeus oli ratkaisussaan valmis luopumaan aiemmin oikeuskäytännössä muodostuneesta ehdottomasta viimeisen portaan edellytyksestä, kun taas unionin tuomioistuin lähtökohtaisesti painotti ratkaisussaan vieläkin viimeisen portaan

²⁰⁰ On kuitenkin huomautettava, että ratkaisussa esitetyt tosiseikat ovat paikoitellen melko ympäröivästä ilmaistu, joten asiasta ei ole täyttä varmuutta. Tämä johtunee julkisasiamiehen huomauttamasta seikasta, jonka mukaan asiassa ei ole saatu yksityiskohtaista selvitystä asiamiesten ja laivojen käyttäjien välisistä järjestelyistä ja sopimuksista. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksesta käy kuitenkin ilmi, että molemmat osapuolet myönsivät riidanalaisissa liiketoimissa kyseessä olevan komissiokauppa. Ks. julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen kohta 17 ja 25.

²⁰¹ Ks. erit. C-185/01 Auto Lease Holland BV kohdat 34–36.

²⁰² KHO 2015:5 ja C-526/13 FBK.

²⁰³ Näin Kallio ym. 2016, s. 431 ja 441.

²⁰⁴ Näin Kallio ym. 2016, s. 441.

edellytystä²⁰⁵. Tällaisen epäselvän tilanteen vuoksi, pidän esitettyä ennakkoratkaisupyyntöä tarpeellisena oikeustilan selventämiseksi ja vakiinnuttamiseksi²⁰⁶.

²⁰⁵ Ks. tässä luvussa aiemmin käsitellyn lisäksi erityisesti Äärilä 2015, s. 150 ja ratkaisun C-526/13 FBK kohdat 27–29 ja 46.

²⁰⁶ Myös Raitio 2005, s. 1228 toteaa seuraavasti: ”Jos suomalainen tuomioistuin huomaa olevansa tilanteessa, jossa se vakavasti epäilee jonkin EY:n tuomioistuimen ratkaisun oikeellisuutta ratkaisun antamisen jälkeisen oikeuskehityksen valossa, tuomioistuin ei voi kuitenkaan aktiivisesti itse tulkita unionin oikeutta EY:n tuomioistuimen aikaisemmasta oikeuskäytännöstä poikkeavalla tavalla.” Ks. myös tarkemmin edellytyksistä, jolloin ennakkoratkaisua ei tarvitse pyytää esim. Raitio 2016, s. 204–205.

5 AMMATTIMAISESSA KANSAINVÄLISESSÄ LIIKENTEESSÄ OLEVIA VESIALUKSIA KOSKEVAN OIKEUSTILAN NYKYHETKI

5.1 KHO 2016:4 ennakkoratkaisupyyntö – Varmuuden hakemista oikeustilaan?

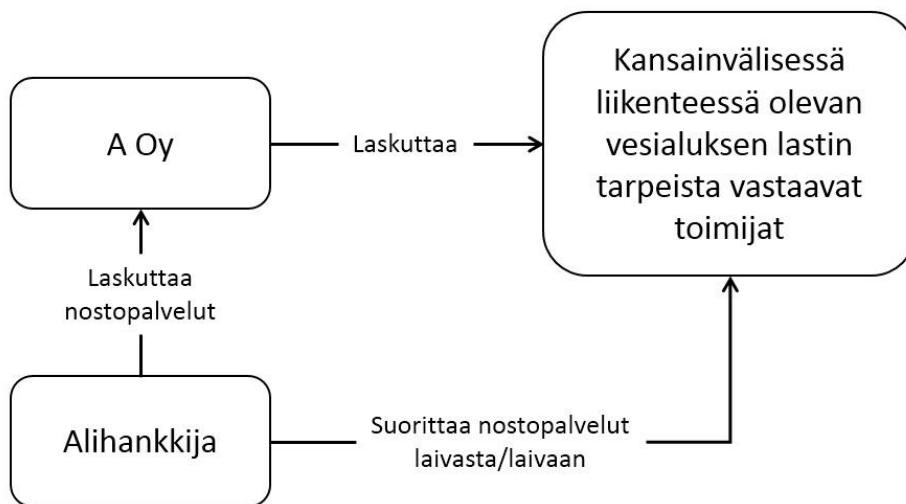
Ratkaisussa KHO 2015:5 ratkaistiin tilanne, jossa palvelut veloitettiin varustamon käyttämältä asiamieheltä. Tuolloin jäi epäselväksi, voitaisiinko vapautusta soveltaa myös lastin haltijalta tai tämän asiamieheltä veloitettuihin palveluihin. Tulkinnan selkeyttämistä tarvitaan myös erityisesti alihankkijoiden ja asiamiesten roolista liiketoimintaketjussa. Erityisesti suomalaisessa oikeustilassa vallitsee epäselvyys tulkinnallisista lähtökohdista, kun korkein hallinto-oikeus antoi ratkaisunsa KHO 2015:5 vain vähän ennen unionin tuomioistuimen ratkaisua C-526/13 FBK, joiden välinen logiikka ei ainakaan selvennä erilaisten liiketoiminnallisten ratkaisujen vaikutusta vapautuksen soveltamisedellytyksiä tulkittaessa arvonlisäverojärjestelmän tavoitteen valossa. Epäselvyyksien selventämiseksi korkein hallinto-oikeus esittikin ennakkoratkaisupyyntöä 15.1.2016 annetulla ratkaisulla KHO 2016:4 unionin tuomioistuimelle. Ennakkoratkaisupyyntöä koskevat korkein hallinto-oikeus tiivistää seuraavasti:

A Oy (jäljempänä myös yhtiö) tuottaa yksilöllisiä ja asiakaslähtöisiä kokonaispalveluja lastinantajille, laivaajille ja varustamoille sekä satamassa että maaterminaalissa. Palvelut koostuvat ahtaus- ja terminaalipalveluista, varastointipalveluista, laivan selvityspalveluista, huolintapalveluista sekä Venäjä-logistiikkapalveluista.

Yhtiön palvelut käsittävät muun muassa tavarankuljettamista ja nostamista satamalaiturilta laivaan ja laivasta satamalaiturille. Yhtiö myy nostopalveluja sekä osana kuljetuspalvelua että erillisenä palveluna toimeksiannosta riippuen. Palvelut myydään joko lastinantajalle tai kokonaiskuljetuksesta vastaavalle yritykselle, kuten B Oy:lle, tai varustamolle. Yhtiön suorittamat nostopalvelut voivat koskea pelkästään lastin nostoa alukseen tai pois aluksesta tai ne voivat liittyä edellä mainitulla tavalla lastinkuljetukseen. Alukset, joihin tai joista lasti nostetaan, ovat ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevia vesialuksia. Nostotyön suorittaa yhtiön alihankkija, joka laskuttaa palvelun yhtiöltä. Yhtiö laskuttaa nostotyön

edelleen joko laivaajalta tai varustamolta toimeksiantajasta riippuen. Aluksen ja lastin yksilöintitiedot annetaan tiedoksi alihankkijalle ja ne merkitään sekä alihankkijalta saatavaan laskuun että yhtiön antamaan laskuun.

Asiassa on siis ratkaistavana kysymys arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdan tulkinnasta tilanteessa, jossa lastin noston ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevaan vesialukseen ja pois mainitunlaisesta aluksesta suoritti alihankkija. Se kuitenkin veloitti fyysisesti suorittamansa palvelut edelleen toimijalta, joka veloitti ne edelleen joko laivanvarustajalta tai lastinhaltijalta. Asian tilannekuvausta on yksinkertaistettuna pyritty selkiyttämään kuvassa 6.



Kuva 6. Alihankkija nostaa tavaroita laivaan ja pois laivasta. Se ei kuitenkaan veloita palveluistaan varustamoaa, vaan A Oy:tä. A Oy taas veloittaa toimeksiantajaansa esimerkiksi lastin haltijaa tai tämän asiamiestä, huolintayritystä, kokonaispalvelusta vastaavaa yritystä tai varustamoaa.

Asiaa voitaisiin verrata tosiseikoiltaan luvussa 3.2 esiteltyyn ratkaisuun C-181/04–C-183/04 Elmeka. Tosin tässä tapauksessa KHO todennäköisesti haluaa varmistaa aiemmin unionin tuomioistuimen linjaaman paikkansapitävyyden nykyisessä oikeustilassa. Erona Elmeka-tapaukseen on, että palveluita on tässä tapauksessa tilannekohtaisesti saatettu veloittaa varustamon lisäksi myös lastinhaltijalta. Vaikka direktiivin sanamuodon mukaan palveluita voidaan suorit-

taa ”aluksen tai sen lastin välittömiä tarpeita varten”, ei unionin oikeudessa ole käsitelty palveluita aluksen lastin välittömiä tarpeita huomioon ottaen. Ratkaisuksi siis tuleekin, voidaanko tällaisista palveluista veloittaa esimerkiksi lastinhaltijaa.

Ennakkoratkaisupyynnössään korkein hallinto-oikeus on ensinnäkin kysynyt unionin tuomioistuimelta, ovatko lastin nosto alukseen ja pois aluksesta 148 artiklan d alakohdan tarkoittamia palveluja, jotka suoraan palvelevat artiklan a alakohdassa tarkoitettuja merialusten lastin välittömiä tarpeita. Asiaa voitaisiin tarkastella keskusverolautakunnan antaman ennakkoratkaisun KVL 295/1994 mukaisesti, jossa lastin välittömiä tarpeita hyödyttäviksi palveluiksi katsottiin muun muassa lastin nostopalvelut²⁰⁷. Toisaalta taas tätä kyseistä tapausta koskevassa ennakkoratkaisussa KVL 42/2014 otti aiempaa tiukemman tulkintalinjan ja katsoi, että nostopalvelut eivät ole ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevia vesialuksia tai sen lastin välittömiä tarpeita hyödyttäviä, jos niitä ei veloiteta suoraan varustamolta ja näin ollen kyseisistä palveluista tulisi suorittaa arvonlisävero²⁰⁸. Varmennusta siis halutaan unionin tuomioistuimelta, kuinka käsitettä *lastin välittömiä tarpeita varten* tulisi tulkita. Katsotaanko sanamuodolla siis tarkoitettavan sellaista palvelua, joka suoritetaan esimerkiksi lastin ollessa jo laivassa – kuten kiinnityspalveluita, jotka ovat vakiintuneesti katsottu hyödyttävän lastin tarpeita – vai voisiko *välittömiä* tarpeita tarkastella laajemminkin.

Toisena ennakkoratkaisukysymyksenä korkein hallinto-oikeus esitti EUT:lle, olisiko tapauksissa C-185/89 Velker ja C-181/04–C-183/04 Elmeke lausuttua

²⁰⁷ Tässä ennakkoratkaisussa ammattimaisessa kansainvälisessä vesiliikenteessä tai sen lastin välittömiä tarpeita palvelevaksi katsottiin mm. lastin purku ajoneuvosta varastoon, varastointi odottaen kuormausta laivaan, tavarankierron siirto laivalle sekä lastin purku aluksesta ja siirto ajoneuvoon tai varastoon. Samoin vienti- ja tuontitavaraan liittyvää dokumentointia, tuonti- ja vientiselvityksiä ja laivausasiapapereita koskeva palvelu katsottiin suoritettuna edellä mainitun vesialuksen taikka sen lastin välittömiä tarpeita varten. Välittömiä tarpeita palvelevaksi taas ei katsottu laivasta purettujen tyhjen konttien tarkastusta ja siirtoa varikkoon, tyhjen konttien säilytystä, kontteihin liittyviä huoltopalveluja, konttien luovutusta varikosta käyttöön laivalle tai tehtaalle eikä tyhjen lastinalustojen kuormausta laivaan.

²⁰⁸ Kuten tutkimuksessa on jo edellä esitetty, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tavarat ja palvelut tulee veloittaa varustamolta tai laivan haltijalta.

näkemyistä, jonka mukaan vapautusta ei voida laajentaa koskemaan palveluita, jotka suoritetaan edeltävässä myyntiportaassa, tulkittava koskevan myös nyt kysymyksessä olevaa palvelua. Tässä tapauksessahan ensimmäisessä vaihdannan vaiheessa A Oy:nä alihankkijan käytännössä suorittama palvelu käsittää *fyysisesti suoraan lastiin* kohdistuvan palvelun, mutta kuitenkin A Oy veloittaa tämän palvelun huolinta- tai kuljetusliikkeeltä.

Mielenkiintoista on, rajaako unionin tuomioistuin edelleen alihankkijat kokonaan vapautuksen soveltamisen ulkopuolelle ja saadaanko tulkinnan myötä samalla lisäselvennystä myös suhtautumistapaan muunlaisiin liiketoiminnallisiin ratkaisuihin. Esimerkiksi ero omissa nimissään päämiehen lukuun toimivien ja päämiehen nimissä ja lukuun toimivien asiamiesten välillä ei ole yksiselitteinen sen suhteen, mikä merkitys toimijoiden omalle käsitykselle toimistaan ja näiden välisille sopimuksille tulisi antaa suhteessa suoritettujen toimien järjestykseen. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksessa asiassa C-526/13 FBK käy ilmi, että tapauksessa osapuolet myönsivät harjoittavansa komissiokauppaa²⁰⁹, jossa arvonlisäverotuksellisesti katsotaan tapahtuvan kaksi myyntiä. Tästä huolimatta määräämisvallan siirtymiselle annettiin ratkaiseva merkitys. Tällainen ajattelutapa saattaa mutkistaa liiketoimintaa, ja liiketoimien arvonlisäverokohtelun ennakoitavuus heikkenee.

Mielenkiintoista myös on, voidaanko tapauksen C-526/13 FBK pohjalta odottaa suoritteen toimituksella laivalle olevan ratkaiseva merkitys – varsinkin mikäli fyysisesti lastin tarpeita palveleva palvelu on jo suoritettu. FBK-tapauksen mukaista ratkaisulogiikkaa sovellettaessa ei laskutuksen reitillä tulisi katsoa olevan asiassa merkitystä, mikäli laskutus tapahtuisi vasta suoritettun palvelun jälkeen esimerkiksi aikaperusteisesti tai nostettavien kappaleiden perusteella²¹⁰ ja palvelukaan ei voisi päätyä enää muuhun käyttöön.

²⁰⁹ Ks. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa C-526/13 FBK.

²¹⁰ Laskutusperusteita ei siis ole välttämättä ollut mahdollista määritellä etukäteen, kuten ei myöskään tapauksessa C-526/13 FBK.

Toinen vaihtoehto voisi olla, että EUT tulkitsee asiaa suppeasti, kuten tapauksissa C-185/89 Velker ja C-181/04–C-183/04 Elmeka. Tällöin ainoastaan suoraan varustamolle osoitettu lasku olisi nollaverokannan alaista. Tämä taas johtaisi kysymykseen siitä, mikä on katsottava viimeiseksi liiketoimintaketjun porttaaksi. Tässä tapauksessa viimeinen porras olisi huolinta- ja kuljetusyhtiö, joka kuitenkin ei ole palvelua alukselle suorittanut. Tämän ajattelutavan mukaan kärjistetyksi painoarvoa pitäisi antaa nimenomaan laskun kulkemiselle, eikä varsinaiselle tavaran tai palvelun suorittamiselle. Tämä taas johtaa liiketoiminnalliseen epävarmuuteen sen suhteen, mikä merkitys toimijoiden välisillä sopimuksilla on ja mikä merkitys sillä on, tarjoaako esimerkiksi huolintayhtiö nostopalveluita osana kokonaispalvelua alihankkijan suorittamana vai suorittaako tällainen alihankkija palvelun suoraan varustamoalaskuttaen.

Tässä yhteydessä on syytä tarkastella myös neutraalisuutta. Samankaltaisia ja keskenään kilpailevia hyödykkeitä ja yrityksiä ei tulisi kohdella arvonlisäverotuksessa eri tavalla²¹¹. Mikäli yritys valitsee joihinkin tiettyihin ydintoimintoihin keskittymisen itse ja käyttää osassa toiminnoista alihankkijoita tai asiamiehiä, voidaan pohtia, tulisiko tällaisen liiketoimintastrategisen valinnan olla syy erilaiseen kohteluun verrattuna yritykseen, joka on valinnut tekevänsä kaiken itse. Ulkoisesti tarkasteltuna molemmilta yrityksiltä saisi todennäköisesti saman lopputuloksen.

Kolmas vaihtoehto on, että unionin tuomioistuin huomioisi Velker- ja Elmekatapauksen jälkeen huomattavasti kehittyneet valvontajärjestelmät, joita pyritään nykyin vielä ennestään kehittämään²¹². Se siis voisi katsoa, että verosta voidaan vapauttaa useampikin myyntiporras, eikä vapautuksen soveltaminen vaadi

²¹¹ Aiheesta lisää ks. esim. Rother 2003 s. 51–53; Pikkujämsä 2001, s.143 ja Terra – Kajus 2011, s. 79–85.

²¹² Nyt on tarkoitus kehittää SafeSeaNet-järjestelmää ennestään ja järkevöittää muutenkin sääntelyä ns. REFIT-ohjelman puitteissa. Euroopan komissio on esimerkiksi hiljattain kuullut alan toimijoita merenkulun direktiivien tehokkuudesta ja tarkoituksenmukaisuudesta. Ks. tarkemmin Liikenne- ja viestintäministeriö 2016 sekä Euroopan komissio 2016b.

kiveenhakatusti varustamolta laskuttamista. Asiassa siis tulee tarkastelun kohteeksi väärinkäytösnäkökohdat²¹³.

Kolmantena ennakkoratkaisukysymyksenään korkein hallinto-oikeus esitti, voidaanko vapautusta soveltaa, jos palvelu suoritetaan lastin haltijalle, kuten lastina olevan tavaran viejälle tai tuojalle²¹⁴. Asiassa tullaan nyt nimenomaisesti ratkaisemaan aiemmin epävarmuutta aiheuttanut tilanne, voidaanko vapautusta soveltaa varustamon sijasta myös lastin haltijaan.

Tilannetta voisi tarkastella ensinnäkin siitä näkökulmasta, että vapautukseen olisivat oikeutettuja osapuolet, jotka osallistuvat tähän tavaran tai palvelun toimittamiseen, tällaisen ammattimaisessa kansainvälisessä vesiliikenteessä olevan aluksen tai sen lastin hyväksi, mikäli he pystyvät tositteellisesti osoittamaan tämän luotettavasti²¹⁵. Tarkastelussa siis tunnistettaisiin ikään kuin yksi transaktiokokonaisuus, vaikka siihen osallistuisikin monta myyntiporrasta.

Toisaalta on kuitenkin muistettava, että vapautuksen tarkoituksena on edistää oikeaa ja selkeää soveltamista ja estää mahdollisia väärinkäytöksiä. Tätä periaatetta painottavana ratkaisumallina voitaisiin päätyä lopputulokseen, jossa veloituksella säilytettäisiin suuri rooli ja sitä suorastaan kirkastettaisiin. Käytännössä tämä tapahtuisi esimerkiksi niin, että viimeinen porras, joka laskuttaa ja jolta asiakas mieltää ostavansa olisi oikeutettu veloittamaan tämän laskun nol-laverokannalla. Tällöin saavutettaisiin tavoite, että ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevaa alusta ei laskutettaisi arvonlisäverolla ja vähennettäisiin näin hallinnollista taakkaa²¹⁶. Tällainen kuitenkin saattaisi johtaa mahdolliseen tosiasiallisen tilanteen sivuuttamiseen. Pohdittavaksi jääkin, mikäli vapau-

²¹³ Vrt. vientitoiminnassa yleiset väärinkäytökset.

²¹⁴ KHO peilasi kysymystä ratkaisun C-181/04–C-183/04 Elmeke kohdassa 24 lausuttuun, jonka mukaan vapautusta sovelletaan ainoastaan palveluihin, jotka suoritetaan laivanvarustajalle.

²¹⁵ Vrt. vientiin, jossa rahtikirjoilla, laskuilla ja muilla ostajan todistuksilla voidaan todentaa hyödykkeen vientiin osallistuneen esimerkiksi huolitsijoita. Ks. myös Äärilä ym. 2015, s. 187, jossa kirjoittajat katsovat, että myyjä tarvitsee vahvistuksen myös toimituksesta ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevaa vesialusta varten.

²¹⁶ Toisaalta tällainen ratkaisumalli ei huomioisi kuitenkaan hallinnollista taakkaa ajatellen esimerkiksi rekisteröitymisvelvoitteiden syntymistä.

tuksen soveltamista tulkittaisiin vain tiukasti ulottaen se viimeiseen portaaseen, olisiko väärinkäytöksiä vähemmän verrattuna tilanteeseen, jossa vapautusta sovellettaisiin useampaan portaaseen – ottaen huomioon nykyisen teknologisten järjestelmien kehitystila.

Sinänsä nollaverokannan ulottamiselle useampaan myyntiportaaseen ei ole tarvetta. Arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteiden mukaisesti aiemmat portaavat laskuttaisivat arvonlisäverolla, mutta seuraava porras saisi kuitenkin vähentää ostoihinsa sisältyvän arvonlisäveron. Moniportaisessa liiketoimintaketjussa arvonlisäverojärjestelmän luonteesta johtuen katteet ja veroton hinta säilyvät samana, tapahtuipa laskutus sitten arvonlisäverollisena tai nollaverokannan alaisena.²¹⁷ Lähinnä nollaverokannan hyödyntämiseen useampiportaisesti liittyy mahdollisten rekisteröitymisvelvoitteiden ja juoksevien kulujen karsiminen, kun arvonlisäveroa ei tarvitse hetkellisestikään rahoittaa. Tässä lieneekin suuri syy yritysten haluun hyödyntää nollaverokannalla laskuttamista.

Mikäli EUT katsoo väärinkäytösriskit liian suureksi, se voinee suhteellisuusperiaatteen²¹⁸ nimissä tulkita ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä oleviin vesialuksiin kohdistuvia vapautuksia direktiivin sanamuodosta huolimatta suppeasti kuten tapauksissa C-185/89 Velker ja C-181/04–C-183/04 Elmeke. Ongelmallista nähdäkseni kuitenkin on se, että direktiivin sanamuoto ei aseta edellytyksiä ostajan tai laskutusketjun suhteen.

Tässäkin käsiteltävänä olevassa tapauksessakin voitaneen hyödyntää vapautuksen soveltamista puoltavana argumenttina samanlaista logiikkaa kuin tapauksessa KHO 2015:5. Palvelujen luonteen vuoksi lienee selvää, että ne tulevat vapautukseen oikeuttavan vesialuksen lastin tarpeita varten ja tämän takia palvelut tulisi vapauttaa verosta riippumatta siitä, keneltä palvelut laskutetaan.

²¹⁷ Ks. arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteista esim. Rother 2003, s. 47 ss.

²¹⁸ Ks. suhteellisuusperiaatteen merkityksestä esim. Sainio 2011, s. 56.

5.2 Korkeimman hallinto-oikeuden esittämän ennakkoratkaisupyynnön käsittely unionin tuomioistuimessa

Julkisasiamies Yves Bot antoi ratkaisuehdotuksensa 7.12.2016 asiassa C-33/16. Ratkaisuehdotus on selkeästi laadittu – samalla se on kuitenkin lyhyt ja jopa puutteellinen erityisesti perusteluiden osalta. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksessa on luettelomaisesti muistutettu kaikista niistä periaatteista, minkä pohjalta vapautuksia on tulkittava. Tärkeinä asian tarkasteluun vaikuttavina lähtökohtina on mainittu seuraavat unionin oikeuskäytännössä muovautuneet periaatteet²¹⁹:

- Arvonlisäverodirektiivin 148 artiklassa tarkoitetut vapautukset ovat unionin oikeuden itsenäisiä käsitteitä. Tämän vuoksi niitä on tulkittava ja sovellettava yhdenmukaisesti koko unionissa²²⁰.
- Kyseiset vapautukset on sijoitettava arvonlisäverojärjestelmän yleiseen asiayhteyteen²²¹. Arvonlisäverojärjestelmä perustuu erityisesti jokaisessa vaiheessa tilitettävään arvonlisäveroon ja neutraalisuusperiaatteelle²²².
- Vapautuksia on tulkittava suppeasti, koska kyseiset vapautukset ovat poikkeuksia yleiseen arvonlisäverojärjestelmään. Tämä tulkintasääntö ei kuitenkaan tarkoita sitä, että mainittuja vapautuksia olisi tulkittava niin suppeasti, että vapautukset menettäisivät vaikutuksensa.²²³

Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen osalta julkisasiamies käsittelee kielellisiä eroavaisuuksia. Kieliversioissa nimittäin käytetään eri rinnastuskonjuk-

²¹⁹ Ks. julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen kohdat 13–15.

²²⁰ Näin esimerkiksi asiassa C-526/13 FBK kohta 41.

²²¹ Ks. esimerkiksi C-33/11 A Oy kohta 31, C-383/02 Cimber Air kohta 23 ja asia C-97/06 Navicon kohta 20.

²²² Ks. mm. ks. mm. C-383/02 Cimber Air kohta 24 ja asia C-97/06 Navicon kohta 21. Mainitut periaatteet ovat arvonlisäverotuksessa tyypillisesti mainittuja periaatteita. Niitä onkin käsitelty laajasti myös oikeuskirjallisuudessa. Ks. arvonlisäverotuksen oikeusperiaatteista tarkemmin esim. Pikkujäämsä 2001 ja Rother 2003.

²²³ Ks. esim. C-185/89 Velker kohta 19, C-383/02 Cimber Air kohta 25, C-181/04–C-183/04 Elmeka kohta 15, C-97/06 Navicon kohta 22 ja C-116/10 Feltgen ja Bacino Charter Company kohta 19.

tiota puhuttaessa palveluista, joiden odotetaan hyödyttävän ”alusta ja/tai niiden välittömiä tarpeita”. Julkisasiamies pohtii ratkaisuehdotuksessaan, millaista epävarmuutta kyseinen ero aiheuttaa. Joidenkin kielten perusteella voitaisiin vapautukseen oikeuttaviksi palveluiksi katsoa siis huomattavasti rajatumpi joukko palveluita, jos palveluilta vaaditaan kumulatiivisesti sekä aluksen että samalla sen lastin tarpeiden palvelemista.²²⁴

Julkisasiamiehen mukaan tällaisessa tilanteessa vapautusta tulisi tulkita ottaen huomioon sen tarkoitus. Jos vapautukseen oikeuttaviksi palveluiksi katsottaisiin vain sekä alusta että sen lastia palvelevat palvelut, kaventuisi vapautukseen oikeuttavien palvelujen soveltamisala epätarkoituksenmukaisen ahtaaksi. Näin ollen julkisasiamiehen mukaan vapautusta on tulkittava käyttäen rinnastuskonjuktioita ”tai”, jolloin päädytään tarkoituksenmukaisempaan lopputulokseen.²²⁵

Julkisasiamies katsookin ratkaisuehdotuksessaan arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdan verovapautuksen soveltuvan lastin nostopalveluihin, kun palvelut suorittaa alihankkija. Ratkaisuehdotuksen mukaan vapautus soveltuisi siinäkin tapauksessa, että alihankkija toimii taloudellisen toimijan lukuun, joka ei itse veloita varustamoaa, vaan esimerkiksi huolitsijaa, rahdinkuljettajaa tai lastin haltijaa.²²⁶

Mikäli unionin tuomioistuin päätyisi tulevassa ratkaisussaan samalle kannalle kuin julkisasiamies ratkaisuehdotuksessaan, voitaisiin oikeustilan nähdäkseni katsoa muuttuneen. Eniten tätä kyseistä asiaa muistuttavassa Elmekaratkaisussa päädyttiin vielä lopputulokseen, jonka mukaan vapautusta sovelletaan ainoastaan palveluihin, jotka suoritetaan suoraan varustamolle. Tuon tuomion mukaan vapautusta ei siis voitu laajentaa koskemaan palveluja, jotka suoritettiin edeltävässä myyntiportaassa.

²²⁴ Ks. ratkaisuehdotuksen kohdat 21–22.

²²⁵ Ks. kohdat 24 ja 27.

²²⁶ Ks. kohta 58.

Huomionarvoista kuitenkin on, että ratkaisuehdotus on melko lyhyt ja se jättää lausumatta tarkemmat perustelut niistä syistä, joiden vuoksi julkisasiamies on ratkaisuehdotuksessa nyt päätenytkin aiemmasta oikeustilasta poikkeavaan ehdotukseen. Myös unionin tuomioistuimen syyskuussa 2015 antama ratkaisu C-526/13 FBK piti vielä lähtökohtaisesti kiinni aiemmin oikeuskäytännössä linjatuista periaatteista vapautuksen soveltamisessa. Asiassa ei siis todellakaan voida pitää itsestäänselvänä, että unionin tuomioistuin päätyy ratkaisussaan C-33/16 A Oy samaan johtopäätelmään kuin julkisasiamies ratkaisuehdotuksessaan.

Nähdäkseni unionin tuomioistuimen olisi kuitenkin ylipäätään syytä arvioida viimeisen portaan soveltamisedellytyksen välttämättömyys huomioiden järjestelmien kehitys Velker- ja Elmeka-tapausten jälkeen²²⁷. Ratkaisun C-526/13 FBK perusteluissa vielä todettiin, että vaikka joissakin maissa olisikin valvontajärjestelmiä, tulisi yhdenmukaisuuden ja yksinkertaisuuden nimissä tällainen valvontajärjestelmä olla koko Euroopan unionin laajuinen, jotta vapautuksia voitaisiin soveltaa luottaen edellytysten täyttymiseen. Mielenkiintoista onkin, tuleeko koko EU:ta koskevat vuonna 2015 implementoidulla²²⁸ ilmoitusmuodollisuusdirektiivillä (2010/65/EU²²⁹), jossa säädetään vesialuksia koskevista valvontajärjestelmästä²³⁰, olemaan vaikutusta unionin tuomioistuimen ratkaisukäytännössä, kun pohditaan vapautuksen soveltamisedellytyksiä oikean ja selkeän soveltamisen valossa ja väärinkäytöksen estämisen näkökulmasta. Yllättävää onkin, että järjestelmien kehittyminen ei vaikuttanut jo tapauksen

²²⁷ Unionin tuomioistuin on jo ratkaisussaan C-283/81 CILFIT, kohdassa 20, katsonut, että jokaista säännöstä ja määräystä on tarkasteltava asiayhteydessään ja tarkastelussa on myös huomioitava oikeuden kehitysaste tulkittavana olevan säännöksen soveltamisajankohtana. Terra ja Kajus myös heittävät varovaisen kummastelun ilmoille, miksi unionin tuomioistuin ei ole ottanut huomioon vesialuksiin liittyvissä vapautuksissa mahdollisuutta soveltaa analogiaa, joka liittyy arvonlisäverodirektiivin 164 artiklan ja siinä viitatuun 138 artiklan mahdollistamaan vienteihin ja yhteisömyynteihin liittyvien suoritteiden verosta vapauttamiseen. Ks. tarkemmin Terra – Kajus 2016, s. 546, alaviite 750 ja s. 560.

²²⁸ Suomen osalta direktiivin implementoinnista ks. tarkemmin esim. HE 14/2012 ja Tulli 2016a.

²²⁹ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2010/65/EU jäsenvaltioiden satamiin saapuvia ja/tai satamista lähteviä aluksia koskevista ilmoitusmuodollisuuksista ja direktiivin 2002/6/EY kumoamisesta, annettu 20 päivänä lokakuuta 2010.

²³⁰ Järjestelmä on samantyyppinen kuin Suomessa jo käytössä ollut Portnet ja sinne tulee ilmoittaa mm. vesialuksien yksilöinti- ja lastitiedot. KHO vetosi ratkaisussaan 2015:5 Portnetiin valvontajärjestelmänä.

C-526/13 FBK ratkaisussa²³¹, jolloin verosta olisi voitu vapauttaa sekä FBK:n veloitus asiamieheltä että asiamiehen veloitus varustamolta.

²³¹ Näin myös Terra – Kajus 2016, s. 546. Tosin Terra – Kajus vetoaa valmisteverotuksen atk-järjestelmään Excise Movement and Control System, EMCS:ään. Toki myös Tullin järjestelmät ja menettelyt voitaisiin huomioida, ks. esim. Tulli 2016b. Mielestäni aihealue huomioonottaen soveltuva valvontajärjestelmä voisi olla ilmoitusmuodollisuusdirektiivin mukainen NSW-järjestelmä eli SafeSeaNet, joka tähtää yhden luukun periaatteeseen. Ks. tarkemmin järjestelmästä ja sen tavoitteista esim. EMSA 2015 ja HE 14/2012.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

6.1 Kokoavasti tutkimuksen tavoitteista ja niiden saavuttamisesta

Tutkimuksessa on käsitelty ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevia vesialuksia ja niihin liittyvää nollaverokantaa. Ensimmäisenä tutkimuksessa pyrittiin selvittämään, mitä käsiteyhdistelmällä ”ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä oleva vesialus” tarkoitetaan ja toisaalta, voidaanko tällä katsoa tarkoitettavan samaa kuin arvonlisäverodirektiivin sanallisesta muotoilusta on nähtävissä.

Luvussa 2.1.1 käsitellyn mukaisesti voidaan todeta, että ammattimaisuudella voidaan katsoa tarkoitettavan yleiskielen mukaisesti ’ammattimaisen toiminnan harjoittamista’. Näin ollen ammattimaisuuden käsite vastanee hyvin arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohdan alkuosan mukaisia vesiliikennöinnin muotoja eli matkustus-, kauppa-, teollisuusaluksia. Näihin on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä liitetty myös taloudellisen toiminnan harjoittaminen edellytyksenä. Epävarmempaa on, voidaanko ammattimaisuuden käsitteen katsoa kattavan myös 148 artiklan a alakohdan meripelastus-, avustusalus tai rannikkokalustusalukset sekä 148 artiklan b alakohdan sota-alukset. Arvonlisäverodirektiivin sanamuodossa nähdäkseni oleellista on ajatus siitä, että vapautusta ei voida soveltaa, jos suoritettavat palvelut tai toimitettavat tavarat kohdistuvat vesialukseen, jota käyttää luonnollinen henkilö yksityistarkoituksiinsa. Tätä ajatusta tukee myös unionin tuomioistuimen ratkaisu C-116/10 Feltgen and Bacino Charter Company. Edellä mainittuihin perusteisiin tukeutuen voitaisiin käsitteen ammattimainen katsoa kattavan kaikki direktiivin 148 artiklan a ja b alakohdissa luetellut vesialukset.

Arvonlisäverolaissa käytetyn käsitteen ”kansainvälinen” sijasta arvonlisäverodirektiivissä niiden vesialusten, joihin liitettiin edellä myös taloudellisen toiminnan

harjoittaminen, edellytetään liikennöivän avomerellä. Avomerellä liikennöinnille ei voida kuitenkaan asettaa edellytykseksi määrää eikä tapaa, jolla aluksia avomerellä käytetään. Tästä huolimatta ajatuksena lienee, että aluksia käytetään avomerellä tehokkaasti. Vapautukset on myös rinnastettu vientiin. Kansainvälisen liikenteen on katsottu tarkoittavan kahden eri maan sataman välillä liikennöiviä aluksia. Mielestäni käsitettä voitaisiin vesialusten yhteydessä tarkastella myös niin, että *kansainvälisessä liikenteessä oleva vesialus* on sellainen vesialus, joka poistuu aluevesiltä eli kansalliselta alueelta. Näin ollen näidenkään käsitteiden osalta ei voida katsoa olevan ristiriitaa. Joidenkin maiden kansallisiin lainsäädäntöihin avomerellä liikennöinnin ajatus on kokonaan jäänyt implementoimatta vaatimuksena. Suomen arvonlisäverolain ei kuitenkaan voida katsoa olevan tällä tavoin puutteelliista.²³²

Vesialuksen käsitettä²³³ on liikevaihtoverolain aikaisessa oikeuskäytännössä tarkasteltu itsenäisen kulkemisen kannalta. Vesialukseksi luokittelussa on ollut olennaista, että aluksessa on oma ohjaus- ja moottorijärjestelmä. Arvonlisäverokomitean kannanoton mukaan käsitettä vesialus taas tulisi tarkastella arvonlisäverotuksellisessa kontekstissa, eikä hakea käsitteelle tukea muualta. Neuvoston täytäntöönpanoasetuksen mukaan vesialus on kulkuneuvo. Kulkuneuvolta taas odotetaan yhtäältä, että se on suunniteltu ja tarkoitettu käytettäväksi kulkuneuvona ja toisaalta, että sen ensisijainen tarkoitus on kuljettaa ihmisiä tai tavaroita.²³⁴ Arvonlisäverokomitea ei siis painota vesialuksen määrittelyssä ratkaisevana tekijänä itsenäistä kulkemiskykyä, vaan *tarkoitusta* kuljettaa ihmisiä tai tavaroita. Tältä osin mielestäni vesialuksen määrittelyyn liikevaihtoverolain aikaista oikeuskäytäntöä hyödyntäen tulee suhtautua varauksella.

Käsitteiden määrittelemättömyyden lisäksi tulkinnanvaraisuutta ammattimaisessa kansainvälisessä vesiliikenteessä aiheuttaa erityisesti vapautuksen soveltamisen edellytykset. Tutkimus onkin tämän vuoksi keskittynyt selvittämään,

²³² Ks. aiheen käsittelystä tarkemmin luku 2.1.2 lähdeviitteineen.

²³³ Asiaa on käsitelty laajemmin luvussa 2.1.3.

²³⁴ Ks. VAT Committee 2014d, s. 3–4.

mitä edellytyksiä on asetettu ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä oleville vesialuksille myytävillä tavaroilla ja palveluilla ja ovatko edellytykset muuttuneet.

Luvussa 3.3 koottiin yhteen vakiintuneesti sovelletut edellytykset vesialuksille kohdistuvien suoritteiden verottomuudelle. Oikeuskäytännössä linjatun mukaisesti vapautuksia on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus yleiseen arvonlisäverojärjestelmään. Ratkaisujen C-185/89 Velker ja C-181/04–C-183/04 Elmeke perusteella soveltamisedellytyksinä voitiin pitkään vakiintuneesti pitää ainakin sitä, että vapautusta voidaan soveltaa vain liiketoimintaketjun viimeiseen myyntiportaaseen, suorite tulee veloittaa varustamolta tai laivan käyttäjältä, tavara tai palvelu tulee toimittaa laivalle tai sen varastoon ja suoritteen tulee olla välttämätön laivan toiminnan kannalta.

Näiden edellä esitettyjen unionin tuomioistuimen ratkaisusta muovautuneiden edellytysten ei voitane katsoa muuttuneen ainakaan unionin tuomioistuimen vahvistamana. Ne ovat tarkentuneet – tai pikemminkin jo linjatut edellytykset ovat tulleet vahvistetuiksi myös hiukan toisistaan poikkeavissa olosuhteissa – uusien julkaistujen tapausten myötä²³⁵. Samanlaisia soveltamisedellytyksiä on hyödynnetty sekä tavaroiden että palvelujen myynnissä. Sen sijaan soveltamisedellytykset ovat erilaiset vesialuksia verrattaessa ilma-aluksiin. Tutkimuksen laajuudelle soveltuvista rajauksista johtuen tässä tutkimuksessa ei syvennytty ilma- ja vesialusten soveltamisedellytysten erilaisuuteen. Uusi tästä erillinen tutkimus voisikin olla, miten soveltamisedellytykset oikeastaan eroavat ja onko soveltamisedellytysten erilaisuudelle perusteltua syytä nykyinen oikeustila ja teknologinen kehitys huomioon ottaen.

Vesialuksia koskevassa suomalaisessa oikeustilassa hämmennystä kuitenkin on aiheuttanut ratkaisu KHO 2015:5. Se poikkesi unionin tuomioistuimen luomasta ratkaisulinjasta. Ratkaisussa KHO 2015:5 painotettiin sanamuodon mu-

²³⁵ Poikkeuksena ratkaisu KHO 2015:5.

kaista tulkintaa ja sen myötä sitä, mitä arvonlisäverodirektiivin ja -lain sanamuodon voidaan katsoa edellyttävän. Niiden sanamuodoista ei voi nähdä, että ostajan suhteen olisi asetettava joitakin edellytyksiä. Ratkaisussa KHO 2015:5 myös huomioitiin valvontajärjestelmien kehitys. Ilmoitusmuodollisuusdirektiivin myötä kaikkien jäsenmaiden kansallisiin lainsäädäntöihin implementoitu valvontajärjestelmän voitaneen katsoa olevan sellainen unionin laajuinen valvontajärjestelmä, jota jo Velker-ratkaisussa peräänkuulutettiin.

Vain kahdeksan kuukautta korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun jälkeen EUT antoi kuitenkin ratkaisunsa asiassa C-526/13 FBK. Unionin tuomioistuin piti ehkä yllättäenkin nykyisten valvontajärjestelmien kehitysaste huomioon ottaen kiinni lähtökohtaisesti vanhojen oikeustapauksien²³⁶ muovaamista edellytyksistä. Se kuitenkin sovelsi lähtökohdista huolimatta erikoista tilannesidonnaista ratkaisumallia, jossa painotettiin arvonlisäverotuksen yleisestä linjasta vierasta mallia. Vaikka tapauksen osapuolet itsekkin olivat myöntäneet harjoittaneensa kaupankäyntiä komissiokaupan muodossa, ei unionin tuomioistuin silti soveltanut tapauksessa komissiokauppaan liittyvää säännöstä, jossa komissionäärille tehty luovutus katsotaan yhdeksi myyntiportaaksi ja komissionäärin tekemä veloitus toiseksi myyntiportaaksi. Se tarkasteli asiaa omistusoikeuteen verrattavan hallinto-oikeuden siirtymisen kautta. Unionin tuomioistuin ei tällaista tarkastelumallia soveltaessaan kuitenkaan ottanut kantaa, mikä rooli komissionäärillä katsotaan myyntiketjussa olevan, jos vapautuksen edellytykset täyttävän viimeisen portaan myyntisuorituksena pidetään päämiehen ja asiakkaan välistä fyysistä tavaran siirtoa.

Mielestäni korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisulinja vaikuttaa jopa edistyksekkäisemmältä kuin unionin tuomioistuimen linja. Mikäli oli selvää, että tavarat ja palvelut hyödyttävät vapautukseen oikeuttavia vesialuksia, ei laskutusreitit vuoksi pitäisi vapautuksen soveltamista estää. Korkeimman hallinto-oikeuden

²³⁶ On kuitenkin huomautettava, että merkitsevää sinänsä ei ole prejudikaattien ikä vaan se, mitä prejudikaatin sisältävän ratkaisun antamisen *jälkeen* on tapahtunut. Myrsky 2012, s. 258.

ratkaisu 2015:5 siis vaikuttaa hetkellisesti jopa muuttaneen oikeustilaa. Tämän jälkeen julkaistu unionin tuomioistuimen ratkaisu C-526/13 FBK kuitenkin aiheutti tilanteen, jossa joudutaan pohtimaan ja jopa kyseenalaistamaan korkeimman hallinto-oikeuden valitsema linja. Unionin tuomioistuimen mukaan edelleenkin vapautusta ei lähtökohtaisesti voitu soveltaa omissa nimissä toimiviin asiamiehiin. Unionin tuomioistuin aiheutti ratkaisullaan myös epävarmuutta siitä, pitäisikö komissiokauppaa tarkastella vakiintuneesta tavasta poiketen.

Edellä esitellyn ratkaisujen järjestyksen ja tuomioistuinten kompetenz-kompetenz-kollision²³⁷ valossa ei mielestäni ole ihme, että korkein hallinto-oikeus päätyi esittämään ennakkoratkaisupyynnön KHO 2016:4 unionin tuomioistuimelle²³⁸. Unionin tuomioistuin ei ole ratkaissut asiaa, mutta 7.12.2016 julkaistiin julkisasiamiehen ratkaisuehdotus. Julkisasiamies ehdottaa, että alihankkija suorittamat palvelut vapautettaisiin verosta. Vapautusta siis voitaisiin soveltaa useampiportaisesti. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus on kuitenkin melko suppeasti perusteltu, joten unionin tuomioistuimen ratkaisun ei voi perustellusti odottaa noudattavan julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen kanssa samaa linjaa.

Uudemmassa oikeuskäytännössä juurikin tällaiset erilaiset asiamiesten käyttöön liittyvät liiketoimintamallit näyttäytyvät merkittävämpänä asian mutkistajana kuin esimerkiksi tapauksissa C-185/89 Velker ja C-181/04–C-183/04 Elmeke. Mielenkiintoinen aiheesta välillisesti kumpuava jatkotutkimusaihe olisi ketjukauppa-käsitteen määrittely ja ristiriitaisesta soveltamiskäytännöstä aiheutuvat ongelmat ja liiketoiminnalliset epävarmuudet²³⁹.

²³⁷ Ks. merkityksestä Jääskinen 2008, s.118.

²³⁸ Asia on ratkaistavana unionin tuomioistuimessa tunnuksella C-33/16 (ECLI:EU:C:2016:929) A Oy.

²³⁹ Ketjukauppaa on yritetty yksinkertaistaa esimerkiksi kolmikantakaupan yksinkertaistamisäännöllä. Voidaan kuitenkin kysyä, onko se todellisuudessa yksinkertaistanut verokäsittelyä ja pienentänyt yritysten hallinnollista taakkaa vai aiheuttanut vain paljon uusia ongelmia ja monimutkaisuutta. Ks. aiheen ongelmallisuudesta myös esim. Wäger 2015, Amand 2016a ja Bal 2016.

Nähdäkseni Euroopan unionin itse vaatimilla valvontajärjestelmillä ja sen kehittämällä hallinnollista taakkaa pienentävällä tavoitteella meriliikennettä koskevasta ”yhden luukun periaatteesta” tulisi olla vaikutusta myös unionin tuomioistuimen ratkaisukäytäntöön ja vapautusten soveltamisedellytyksiin²⁴⁰. Oikeustilan ei siis voida kuitenkaan ennen unionin tuomioistuimen antamaa ratkaisua C-33/16 A Oy katsoa selkiytyneen. Mielenkiintoista on, pitäytyykö EUT jo vuosikymmeniä sitten linjatuissa soveltamisedellytyksissä vai onko se valmis uudistamaan oikeustilaa myös muulla tavoin kuin tarkastelemalla hallintaoikeuden siirtymistä kuten tapauksessa C-526/13 FBK.

6.2 Ammattimaiseen kansainväliseen vesiliikenteeseen kohdistuvien vapautusten asema arvonlisäverojärjestelmässä

Tutkimuksessa on todettu, että vapautusten soveltaminen ei ole käytännössä kovin yksinkertaista. On siis luontevaa ottaa kantaa siihen, ovatko vapautukset perusteltuja arvonlisäverojärjestelmän tavoitteiden valossa. Pelkistään voitaisiin todeta, että niiden tavoite helpottaa hallinnollisista toimista yrityksille aiheutuvaa räsitystä ei ole aidosti onnistunut, vapautusten soveltamiseen liittyvän epävarmuuden ja monimutkaisuuden vuoksi.

Vapautusten tarkastelu arvonlisäverojärjestelmässä tulevaisuutta ajatellen voitaisiin jakaa ikään kuin kahteen aikaperspektiiviin. Lyhyellä aikavälillä erityisesti unionin tuomioistuimella on mahdollisuus terävöittää, mikä vapautusten tarkoitus on nykyisessä yhteiskunnallisessa tilassa. Pidemmällä aikavälillä Euroopan unionin tavoitteena on kiistatta yksinkertaistaa arvonlisäverojärjestelmää, jota vääristää muun muassa verovapautusten ja poikkeusten määrä²⁴¹. Vapautukset voivat olla poliittisesti merkityksellisiä²⁴², mutta arvonlisäverojärjestelmän tavoitteen valossa, eivät verovapautukset ammattimaiselle kansainväliselle

²⁴⁰ Ks. muita mahdollisia vaihtoehtoja, joihin unionin tuomioistuin saattaisi päätyä ratkaisussaan ja perusteluja, joita se voisi käyttää, tarkemmin luvusta 5.

²⁴¹ Euroopan komissio 2010a, s. 12 ja 15.

²⁴² Ks. esim. Transport & Environment 2011, erit. s. 10–11.

vesiliikenteelle – eikä myöskään ilmaliikenteelle – ole perusteltuja. Myrsky huomauttaa aiheellisesti, että verojärjestelmässä on otettava huomioon myös ulkoisvaikutukset²⁴³. Pohdittavaksi on väistämättä otettava ilma- ja vesiliikenteeseen arvonlisäverovapautusten myötä kohdistuvan helpotuksen ristiriitaisuus suhteessa ympäristövaikutuksiin²⁴⁴. Myös Euroopan komission liikenteen valkoisessa kirjassa on tavoitteeksi otettu kasvihuonepäästöjen karsiminen²⁴⁵.

Mitä vapautuksille sitten tulisi tehdä? Aihetta voisi oikeuspoliittisesti tutkia laajemminkin. Lyhyesti voidaan kuitenkin todeta, että pohdittaessa arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteita²⁴⁶ on tärkeäksi näkökohdaksi nostettava neutraliteettiperiaate.

Neutraliteettiperiaatteen yhteydessä voi miettiä, onko tietyille kuljetusmuodoille myönnetty vapautus perusteltua arvonlisäverojärjestelmän valossa. Intressilainopillisesti voitaisiinkin punnita neutraliteettiperiaatteen olevan arvonlisäverojärjestelmän kannalta yksi merkittävimmistä periaatteista²⁴⁷. Mielestäni ei ole perusteltua tukea vesi- ja ilmaliikennettä, kun raide- ja tieliikenteelle ei samantaisia vapautuksia ole myönnetty²⁴⁸. Euroopan komission tilaaman raportin mukaan, ilma- ja vesiliikenteeseen kohdistuva taloudellinen hyöty itse toimijoi-

²⁴³ Myrsky 2013, s. 138.

²⁴⁴ Myrskyn mielestä verojärjestelmän tavoiteltaviin ominaisuuksiin voidaan nykyisin katsoa kuuluvaksi myös se, että verojärjestelmä olisi *ekologisesti kestäväällä pohjalla*. Ks. tarkemmin Myrsky 2013, s. 139.

²⁴⁵ Ks. tarkemmin Euroopan komissio 2011a. Esimerkiksi sivulla 17 todetaan kansainväliseen meri- ja lentoliikenteeseen kohdistuvien vapautusten tarjoavan kannustimia, jotka ovat ristiriidassa liikennejärjestelmän tehokkuuden parantamisen ja sen ulkoisten kustannusten vähentämisen kanssa. Komissio tarkasteleekin ehdotuksia, joiden tavoitteena on lisätä liikenneverotuksen osa-alueiden välistä johdonmukaisuutta. Ks. myös Euroopan komissio 2010b, s. 35, jossa todetaan myös matkustajaliikenteen osalta olevan kohtuullista asettaa kuljetusmuodot samaan asemaan. Tällä olisi myös vaikutusta kasvihuonepäästöihin.

²⁴⁶ Ks. arvonlisävero-oikeudesta ja siinä vaikuttavista periaatteista tarkemmin Pikkujämä 2001, s. 61 ss.

²⁴⁷ Intressilainopissa keskitytään nimensä mukaisesti oikeusjärjestyksessä vallitseviin intresseihin. Intressilainopissa analysoidaan intressejä ja punnitaan niitä keskenään sekä arvioidaan, mikä intresseistä on suojelunarvoisin. Ks. esim. Hirvonen 2011, s. 46.

²⁴⁸ Näin myös Euroopan komissio 2011b, s. 18 yhtenä vaihtoehtona.

den kannalta on esimerkiksi matkustajaliikenteessä siinä määrin vähäinen, että vapautuksen olemassaolo on tässäkin mielessä melko merkityksellinen²⁴⁹.

Yksittäisten toimijoiden kannalta tarkoituksena on esimerkiksi helpottaa kassavirtaa ja karsia hallinnollisia velvoitteita²⁵⁰. Pohdittavaksi tulee, onko tällainen yksittäisiä toimijoita ja aloja eri tavalla kohteleva vapautusjärjestelmä oikeudenmukainen, kokonaisjärjestelmän kannalta yksinkertainen, tehokas tai hallinnollisesti toimiva²⁵¹? Nähdäkseni nämä kriteerit toimivat mittareina sille, kuinka hyvin veropoliittisessa päätöksenteossa on onnistuttu ja kuinka ratkaisuja on arvioitava ja arvoitettava. On myös otettava huomioon, kuinka monitavoitteisuus aiheuttaa järjestelmän monimutkaisuutta ja lisää hallinnollista taakkaa.

Myrskyn mukaan esimerkiksi oikeudenmukaisuutta verotuksessa on helpompi toteuttaa, jos verokannat ovat matalia ja veropohja laaja. Selkeä, yksinkertainen ja hallinnollisesti toimiva verolainsäädäntö lisää verotuksen tehokkuutta sekä hallinnon että veronmaksajien kannalta.²⁵² Tehokkuus kärsii, mitä enemmän verojärjestelmässä on poikkeuksia²⁵³. Verojärjestelmä olisi myös yksinkertainen, mikäli poikkeuksia ei olisi, vaan sovellettaisiin yhtä verokantaa²⁵⁴.

²⁴⁹ CPB 2014, s. 19. Mielenkiintoista on myös pohtia, mistä syystä verovapautukset ovat alunperinkin kohdistuneet ainoastaan vesi- ja ilma-aluksiin, eikä muihin kuljetusmuotoihin. Waerzeggers 2009, 1073 ss., pohtii käsitteen ”transport” merkitystä OECD:n malliverosopimuksessa ja sen kommentaarissa. Artiklassa 8 tarkoitettuja kuljetusmuotoja ovat ilma- ja vesiliikenne. Waerzeggers katsoo, että nämä ovat historiallista perua, eikä tällaiselle rajaukselle ole enää nykyisin syytä, vaan myös raide- ja tieliikenne voitaisiin rinnastaa ilma- ja vesiliikenteeseen (s. 1089). OECD:n malliverosopimuksen artiklassa 8 käytetyt ilma- ja vesiliikenteeseen liittyvät-sanamuodot saavat pohtimaan, olisiko OECD:n malliverosopimuksen muotoilulla tai pikemminkin sen historiallisella muotoutumisella kuljetusmuotojen merkittävyyden kannalta ja vakiintumisella vaikutusta myös kuudennen arvonlisäverodirektiivin muotoiluun.

²⁵⁰ Euroopan komissio 2010b, s. 33–34.

²⁵¹ Myrskyn 2013, s.131 mukaan verojärjestelmän tulisi olla perinteisten kriteerien mukaisesti juurikin tällainen. Ks periaatteista ja niiden merkityksistä tarkemmin Myrsky 2013.

²⁵² Myrsky 2013, s. 135.

²⁵³ Myrsky 2013, s. 138.

²⁵⁴ de la Feria 2014, s. 21–22. Hän viittaa myös useihin muihin tutkimuksiin ja artikkeleihin, joissa vastaavanlaisesti kannatetaan yksinkertaista mallia. Ongelmia tällaisen järjestelmän voimaansaattamisessa tuottaa kuitenkin poliittiset tarkoitukset. Ks. myös Euroopan komissio 2010a, s. 14.

Tällainen yhden verokannan malli, jossa karsitaan poikkeuksia, johtaisi myös yleisen arvonlisäveron alenemiseen. Lähtökohtaisesti arvonlisävero soveltuu huonosti tulonjakopoliittikkaan, koska se on kulutusvero, jonka alemmista verokannoista ja verovapautuksista hyötyvät todellisuudessa eniten suurituloiset²⁵⁵. Ja nimenomaan kulutusveromielessä yksinkertaisin järjestelmä olisi mahdollisimman yhtenäinen ja yksinkertainen²⁵⁶. Kulutusveromielessä tarkasteltuna arvonlisäverosta vapauttamisen ei tulisi tuottaa rahoituksellista etua tietyille liiketoimintasektorille kuten nykyisessä tilanteessa.

Lisäksi on syytä muistuttaa, että nykyinen arvonlisäverojärjestelmä oli tarkoitettu siirtymäjärjestelmäksi. Sen perusteellisen uudistamisen tarve on selvää²⁵⁷, mutta käytännössä tämä on osoittautunut haastavaksi jäsenvaltioiden yksimielisyyden vaatimuksen vuoksi. Järjestelmä vaikeuttaa sisämarkkinoiden toimintaa. Euroopan unionissa on ryhdytty jälleen toimiin²⁵⁸ eurooppalaisen yritystoiminnan helpottamiseksi, hallinnollisten esteiden poistamiseksi ja sääntelystä aiheutuvien kustannusten vähentämiseksi²⁵⁹. Nähtäväksi jää, säilyttääkö kansainväliseen vesi- ja ilmaliikenteeseen liittyvä poikkeussääntely asemansa arvonlisäverotuksen laajassa yhdenmukaistamiskehityksessä²⁶⁰.

²⁵⁵ Ks. tarkemmin de la Feria 2014, s. 21–22. Näin verovapautusten vuoksi myös matkustajiliikenteessä. Ks. Transport & Environment 2011, s. 8.

²⁵⁶ Ks. myös Mirrlees ym. 2011, s. 229, jossa otetaan kantaa siihen, kuinka nollaverokanta voitaisiin poistaa. Raportin mukaan kulutusverojärjestelmän tulisi olla mahdollisimman yksinkertainen ja perustua mieluusti vain yhteen verokantaan. Tällaisesta kulutusverojärjestelmän yksinkertaistamisesta seuraava tulojakovaikutus voitaisiin ottaa huomioon kokonaisverojärjestelmässä ja etuusjärjestelmässä ja näin kohdentaa tarkemmin. Vastaavasti myös Rauhanen 2015.

²⁵⁷ Valitettavasti nykyinen arvonlisäverojärjestelmä täyttää monelta osin Myrskyn määritelmän huonosta verojärjestelmästä. Myrskyn mukaan verojärjestelmän huonoja ominaisuuksia ovat tehottomuus ja epäoikeudenmukaisuus. Huono verojärjestelmä ei myöskään takaa riittäviä verotuloja, lisäksi se hidastaa taloudellista kasvua ja on epäekologinen. Ks. tarkemmin Myrsky 2013, s. 143.

²⁵⁸ Ks. uudistamiseen tähtäävän ehdotuksen taustoista ja siihen kohdistuvasta kritiikistä esim. Amand 2016b. Amand myös ottaa kantaa siihen, että vaikka EU:ssa ei ole alv-järjestelmän kehittämisessä onnistuttu halutulla tavalla, pystyvät jäsenmaat toimimaan yhdessä myös veroasioissa. Ks. erit. s. 239.

²⁵⁹ Euroopan komissio 2016a, s.3–4.

²⁶⁰ Tuore pyrkimys arvonlisäverosääntelyn maailmanlaajuisesti yhtenäistämiseksi on myös OECD:n julkaisema ohje kansainvälisestä arvonlisäverotuksesta (International VAT/GST Guidelines). Ks. tarkemmin OECD 2015 ja Lamensch 2016.