

Benjamin Silvani

VÄLITYS- JA KOMISSIOKAUPAN VÄLINEN RAJANVETO ARVONLISÄVEROTUKSESSA

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Kandidaatintutkielma
Helmikuu 2020

Tiivistelmä

Benjamin Silvani: Välitys- ja komissiokaupan rajanveto arvonlisäverotuksessa
Kandidaatintutkielma
Tampereen yliopisto
Kauppatieteiden kandidaatti ja maisteri
Helmikuu 2020

Yhteenveto

Arvonlisäverolain tuoreessa oikeuskäytännössä on noussut keskeiseen asema määrittely siitä, mikä luetaan toisen nimissä tapahtuvaksi kaupaksi. Koska arvonlisäveron maksaa tavaran tai palvelun myyjä, ja arvonlisäverolaissa säädetään osin avoimin sanakääntein myyjän määrittelystä, oikeuskäytännössä on jouduttu ratkaisemaan, luetaanko tietyt liiketoimet välittämiseksi vai komissiokaupaksi, ja kuka on todellinen myyjä. Tapauksen ajankohtaisuus liittyy tuoreeseen oikeuskäytäntöön, sekä alustatalouden laajentumiseen toimintamallina, jolloin välitys- ja komissiokaupan osuus kansallisesta taloudesta kasvaa ja tulee siten useamman arvonlisäverotuksen piiriin. Verohallinnon antaman aiemman ohjeistuksen mukaisesti välitys- ja komissiokaupan välinen raja on häilyvä, ja joka syntyy tapauskohtaisen oikeudellisen punninnan avulla. Tällöin keskeistä on ostajan näkökulman arviointi siitä, keneltä hän mieltää tavaran tai palvelun ostavansa.

Tutkimus tutkii aihetta lainopillisesta näkökulmasta. Tutkimusmetodina toimii oikeusdogmatiikka, jossa oikeuden luonnetta tutkitaan lain tulkinnasta annettujen ennakkotapausten ja korkeimman hallinto-oikeuden tapausten avulla. Tutkimus pyrkii muodostamaan kokonaiskuvan siitä, mikä määrittää kaupan myyjän ja siten arvonlisäverovelvollisuuden määrittymisen. Uusin oikeuskäytäntö asettaa määrääväksi tekijäksi oikeudelliset tositteet kaupasta, jolloin toisen nimissä myyminen näyttäytyy ensisijaisesti formaalilta seikalta. Siltä osin voidaan systemaattisesti arvioida ja asettaa välityskaupalle vähittäisvaatimukset liiketapahtuman dokumentaation suhteen.

Avainsanat: Vero-oikeus, yritys juridiikka, edustaminen, arvonlisävero, välityskauppa, komissiokauppa, value added tax, tax law,

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

Sisällysluettelo	I
Lähteet	II
Lyhenteet	III
Johdanto	1-
Aihepiiri	2-3
Tutkimuksen teoreettinen ja käytännön relevanssi	3-4
Tutkimusaiheeseen liittyvä oikeudellinen tilanne	4-5
Tutkimusongelma, tutkimuskysymykset ja tutkimusmenetelmät	5-6
Opinnäytetyön yleiskuvaus	
Teoria	X-X
Pohdiskelu ja johtopäätökset	X-X

Lähteet

- Nyrhinen, Ritva, Pekka Hyttinen, and Kaisa Lamppu. Arvonlisäverotus käytännössä 12., uudistettu painos, Alma, 2019.
- Nieminen, Auvo., Raimo. Anttila, Leena. Äärilä, and Mika. Jokinen. Arvonlisäverotus , WSOYpro., 2000.
- Raunio, Merja, and Jukka Karjalainen. Siirtohinnoittelu 2., uudistettu painos, Alma Talent, 2018.
- Määttä, Kalle. Arvonlisäverolain tulkintaongelmat, Kauppakamari, 2015.
- Linnakangas, Esko., and Leila. Juanto. Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus 6. uud. p, Talentum, 2008.
- Hemmo, Mika, and Kari Hoppu. Sopimusoikeus, WSOYpro., 2006.
- Pikkujämsä, Mikko. Kohdennetut maksuvälineet ja alustatalous arvonlisäverotuksen ongelmina Defensor Legis 2018/4, s. 628
- Niskakangas, Heikki. Veropolitiikka, WSOYpro, 2011.
- HE 88/1993 - Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi
- VH 2001 - Suoramyyntin arvonlisäverotuksesta
- VH 2018 - Alustatalous luo haasteita verokertymälle, Verohallinnon tiedote, 9.8.2018
- Hirvonen, Ari. Oikeuden ja lainkäytön teoria, Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta, 2012.
- Laakso, Seppo. Lainopin teoreettiset lähtökohdat, Tampereen yliopisto, 2012.
- Suomen virallinen tilasto (SVT): Verot ja veronluonteiset maksut. 2018, Liitetaulukko 1. Verot sektoreittain ja verolajeittain, 2017–2018 1) Tilastokeskus

Lyhenteet

ALV, alv	Arvonlisävero
Arvonlisäverodirektiivi	Neuvoston direktiivi (2006/112/EY) yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä
AVL	arvonlisäverolaki (1501/1993)
EU	Euroopan unioni
EU-Oikeus	Euroopan unionin oikeus
EUTI	Euroopan unionin tuomioistuin
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)
HaO	Hallinto-oikeus
KauppaEdL	Laki kauppaedustajista ja myyntimiehistä (417/1992)
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KILA	Kirjanpitolautakunta
KPA	Kirjanpitoasetus (1339/1997)
KPL	Kirjanpitolaki (1336/1997)
KVL	Keskusverolautakunta
OMVL	Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016)
TVL	Tuloverolaki (1535/1992)
VML	Laki verotusmenettelystä (1558/1995)

Motivaatio

Tutkimusta edeltäneen vuosikymmenen aikana digitaalisen liiketalouden keskeiseksi trendiksi on muodostunut alustatalousilmiö, jolla tarkoitetaan liiketoiminta-alustoja, jotka keskittyvät markkinapaikkoina kuluttajien ja palveluiden tuottajien yhdistämiseen. Vero-oikeudellisesta näkökulmasta alustatalous edustaa liiketoiminnan muotoa, jonka verotuksellinen ympäristö ei ole selkeä, ja jonka asettamat verotukselliset haasteet eivät täysin vastaa nykyisten yhteisöjen verotukselle kehitettyjä malleja.¹ Arvonlisäverotuksessa alustataloudelle on kuitenkin olemassa vakiintunut tulkintasäännöstö, joka rakentuu edustamisen käsitteen ympärille. Myyjän ja ostajan välissä olevalla välimiehellä on oma säännöstönsä, joka määrittää verovelvollisuuden arvonlisäveron suhteen, riippuen siitä, tapahtuuko liiketoimi välittäjän vai myyjän nimissä, sekä kenen lukuun (ALV 18-19 §).

Välitystoimintaa tapahtuu laaja-alaisesti kaikilla liiketaloudellisilla aloilla, joista huomattavimmin muun muassa osakevälityksen ja asuntovälityksen saralla.² Taloudellisena ilmiönä välimiehen käyttämistä on esiintynyt käytännössä aina. Ajoittain ongelmaksi suomalaisessa arvonlisäverojärjestelmässä nousee määrittely siitä, kenen nimissä kauppa tapahtuu. Kysymyksen vastaus määrittelee arvonlisäverovelvollisen tapauksen kohdalla ja siten voi asettaa liiketoimen eri osapuolille erilaisia ja erityisiä vastuita (ALV 19 §). Arvonlisäverolaissa säädetty poikkeukselliset veroluokat, tai sen tarjoavat vapautukset arvonlisäverosta mahdollistavat tapaukset, joissa maksettavan veron määrä vaihtelee riippuen siitä, missä muodossa liiketoimintaa harjoitetaan.³

Jos tutkimuskysymyksestä on mahdollista luoda systemaattinen vastaus, joka tarjoaa selkeän tavan tehdä jako välitys- ja komissiokaupan välille, arvonlisäverojärjestelmän erityissäännöksillä voidaan saavuttaa taloudellisia etuja liiketoiminnan organisoinnin avulla. Varsinkin digitaalisen aluetalouden kannalta mahdollisuus harjoittaa liiketoimintaa välityskauppana komissiokaupan tai jälleenmyynnin sijaan tarjoaa hinnoitteluedun kuluttajakaupassa.⁴

¹ VH 2018

² Hemmo & Hoppu, Sopimusoikeus, Luku 15.

³ Pikkujämsä 2018, 629

⁴ Pikkujämsä 2018, 632

Aihepiiri

Arvonlisäveron kerääminen perustuu portaittaiselle järjestelmälle, jonka ideaalimallissa jokainen arvoa lisäävä toimija on velvollinen maksamaan veron lisäämästään arvosta, jonka se perii ostajaltaan, veron näin kertyessä jatkuvasti.⁵ Tämän vuoksi on keskeistä määritellä, ketkä kuuluvat arvonlisäveroketjuun. Tyypillisesti jako on selkeä, koska myynnit ja ostot pohjautuvat sopimuksiin, ja joiden myynti- ja ostotapahtuvat voidaan kirjanpidon tositteiden mukaan jakaa erillisiksi tapahtumiksi. Välityskauppa muodostaa oman piirinsä tämän vuoksi, koska myyjän ja ostajan välillä on yksi tai useampia välittäjiä, jotka edesauttavat myynnin tai oston syntymistä. Välittäjä ei ole myyjä tai ostaja ensimmäisessä ketjussa, mutta harjoittaa liiketoimintaa, josta hän on pääsäännön mukaisesti verovelvollinen.⁶

Eurooppalaisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteisiin kuuluu laaja arvonlisäverovelvollisuus, millä pyritään takaamaan arvonlisäverotuksen neutraalius, joka puolestaan määrittää veron kohdistumisella yleisesti kaikkeen liiketoimintaan.⁷ Arvonlisäverolaissa säädetään yleissäännös veron suorittamisessa kaikesta liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden sekä palveluiden mynnistä (ALV 2 §). Arvonlisäverolain toinen luku määrittelee yleissäännöksen lisäksi useita poikkeuksia verovelvollisuudesta (ALV 2-17 §). Arvonlisäverolain kolmannes luvussa määrittää mikä lasketaan verolliseksi mynniksi (ALV 17-26 §). Arvonlisäveron myyntikäsite ei ole yhtä laaja kuin kirjanpidollinen, eikä kaikkia transaktioina nähdä verollisena myyntinä. Arvonlisäverolain neljäs luku säätelee poikkeuksia yleissääntöön verovelvollisuudessa, mitkä kaventavat verollisen myynnin käsitettä (ALV 27-62 §). Arvonlisäveron suorittamisesta voi tämän vuoksi vapautua useilla eri tavoilla. Tietty verovelvolliset ovat vapautettuja siitä, tiettyjä liiketoimia ei lueta verolliseksi mynniksi eikä tietyistä myynneistä suoriteta veroa.

Verollista myyntiä on tavaroiden sekä palveluiden vastikkeellista luovuttamista (ALV 18 §). Kun kauppaan osallistuu välimies, kyse voi olla joko välityskaupasta, komissiokaupasta tai jälleenmyynnistä.⁸ Näiden kolmen kauppataivan käsittely eroaa toisistaan niin arvonlisäverotuksen

⁵ Äärilä et al. Arvonlisäverotus. luku 1.

⁶ Nyrhinen et al, Arvonlisäverotus käytännössä, 749

⁷ Äärilä et al. Arvonlisäverotus. luku 3.

⁸ Raunio & Karjalainen, Siirtohinnoittelu, 172-174

kuin tuloverotuksenkin kannalta. Eri kauppatapojen johtaessa erilaisiin verotuskäytäntöihin on keskeistä pystyä selkeästi rajaamaan niiden ominaispiirteet, jotta verotuksen ennakoitavuus toteutuu. Eri kauppatapojen välisten rajojen muodostuminen ei kuitenkaan ole vakiintunut oikeuskäytännössä, minkä vuoksi rajanvedot ovat osin tulkinnanvaraisia.⁹ Suomalaisessa oikeuskäytännössä näille kolmelle kauppatavalle voidaan nähdä muodostuneen omat ominaispiirteensä, jolloin kauppatahtuman verotuksellinen kohtelu perustuu oikeudelliseen punniskeluun siitä, mitä kauppatapaa liiketoimet parhaiten edustavat, ja mikä verotuskäytäntö tulee sovellettavaksi niihin.¹⁰

Pääasiallisesti näitä kolmea kauppatapaa erottaa kaksi ominaisuutta: kenen nimissä ja kenen lukuun myynti tehdään. Jälkimmäinen on tyypillisesti helppo määrittää, koska arvonlisäverolaissa säädetään velvollisuudesta tuottaa verollisista myynneistä tosite, jossa eritellään myyjä (ALV 209 e §). Kirjanpitolaissa säädetään tämän lisäksi velvollisuudesta noudattaa hyvää kirjanpitoa (3 §), johon kuuluu kirjanpidon velvollisuus pitää erillään eri kirjanpitoa (KILA 1578/1999). Välityskauppaa tulkintaa koskevassa oikeuskäytännössä esille ei ole noussut kysymystä siitä, kenen lukuun jokin liiketoimi tapahtuu, eikä asiaa käsitellä tässä tutkimuksessa laajemmin.

Näiden seikkojen vuoksi tutkimuksen aihepiiriin lukeutuu se, mikä määrittää kenen nimissä kauppa tapahtuu, kun käytetään asiamiehiä. Kauppa voi arvonlisäverolain 19 § mukaan tapahtua joko päämiehen tai asiamiehen nimiin. Arvonlisäverolaki ei säädä, kuinka tämä raja vedetään, vaan ongelmaa on käsitelty useasti korkeammassa oikeudessa tapauksissa, joissa on syntynyt eriäviä tulkintoja, tapahtuuko kauppa kenen nimissä. Koska eri kauppatavoilla on eri ominaispiirteitä, jaetaan ne arvonlisäverotusta käsittelevässä kirjallisuudessa kahdeksi eri leiriksi välityskaupaksi, sekä komissiokaupaksi.¹¹ Tutkimus pyrkii systematisoimaan näiden kahden kauppatapan eroavaisuudet, ja siten selkeyttämään niiden välisen rajanvedon.

Tutkimuksen teoreettinen ja käytännön relevanssi

Tutkimus pyrkii vastaamaan kysymykseen siitä, mikä toimii rajana välitys- ja komissiokaupan välillä. Tutkimuskysymys on relevantti useille tahoille. Veroviranomaisen näkökulmasta selkeä ja

⁹ Nyrhinen et al, Arvonlisäverotus käytännössä, 762

¹⁰ Verohallinnon ohje: Suoramyyntin arvonlisäverotuksesta. Diaarinumero 359/40/2001.

¹¹ Raunio ja Karjalainen, Siirtohinnoittelu, 172-174

systemaattinen vastaus kysymykseen vähentää ongelman tulkinnanvaraisuutta ja siten tehostaa verotuksen toimittamista. Verotuksen ammattilaisen näkökulmasta tutkimuskysymyksen mielekkyys liittyy sen fiskaaliseen merkitykseen, koska eri tulkinnoilla kysymyksestä on taloudellisesti merkittäviä seuraamuksia veron perusteen muuttuessa. Oikeusdogmaattiselle tutkimukselle relevantti aihe tutkimuskysymykseen vastaamisessa on punniskelu sopimusoikeudellisten peruseriaatteiden sekä verotuksen toimittamisen tehokkuuden välillä.

Tutkimuksen merkittävyydelle tärkeä määritelmä on sen kyky luoda uutta tietoa.¹² Tämän tutkimuksen aihepiiri on suhteellisen marginaalinen, tekninen kysymys arvonlisäverotuksesta, josta ei ole käyty erityisen laajaa keskustelua. Verohallinto on antanut aiheesta ohjeen lähes 20 vuotta sitten, ja arvonlisäverotusta käsittelevissä oikeuskirjallisuudessa aihetta on tyyppillisesti sivuttu vain ohimennen. Tästä huolimatta KHO on antanut useita vuosikirjapäätöksiä aiheen suhteen, joista voi todeta oikeudellisen tilan muutoksen. Tämän tutkimuksen pääasiallinen tarkoitus on kartoittaa aiheen parissa syntyneitä tuoreita oikeuskäytäntöä.

Tutkimusaiheeseen liittyvä oikeudellinen tilanne

Tutkielman tekemisen taustalla ovat KHO:n antamat verrattain tuoreet päätökset KHO: 2019:1 ja KHO: 2018:70 sekä keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu KVL:2017/39, joka on kumottu tapauksessa KHO:2019:1 sen välityskaupan- ja komissiokaupan rajanvedon suhteen. Nämä oikeustapaukset kehittävät rajanvetoproblematiikkaa siitä, mikä tulkitaan toisen nimissä myymiseksi, ja siten vaativat uutta arviointia sekä tutkimusta vallitsevasta oikeustilasta. Kummissakin tapauksissa on kyse erityissääntelyllä arvonlisäverosta vapautetuista osista – verottomista lääkäripalveluiden myynnistä sekä maksunvälityksestä – mutta tapauksia voidaan tulkita laaja-alaisesti arvonlisäverolain tulkinnassa, koska ALV 19 § periaatteet ovat yleisiä. KHO: 2019:1 puoltaa tulkintaa, jossa toisen nimissä myyminen perustuu ensisijaisesti tositekijöihin. Aikaisemmassa keskeisessä ratkaisussa KHO T 5909 14.11.2017 toisen nimissä myyminen perustui keskivertokuluttajalle syntyvään kuvaan lääkäripalvelusta kokonaisuutena, jota ei voi keinotekoisesti jakaa eri liiketoimintayksiköiden välillä, mikä on EU-arvonlisävero-oikeuden päätöksen C-41/04 asettama reunaehto.

¹² Hirvonen, Oikeuden ja Lainkäytön teoria, 152

Tutkimusaiheeseen liittyvä oikeuskäytäntö on muotoutunut lähes kokonaisuudessaan erityisten arvonlisäveroluokkien ympärille. Välitys- ja komissiokaupan rajanvedolla on erityistä merkitystä madallettujen verokantojen tai verosta vapautetun liiketoiminnan yhteydessä, koska eri tulkintoilla on fiskaalista merkitystä arvonlisäveroketjun lopullisen veron määrän kannalta. Oikeuskäytännössä on tämän vuoksi erikseen ratkaistu aiheen suhteen lentoliikenteen (KHO 8.10.1998/2083), laivaliikenteen (KHO 30.6.2005/1671), henkilökuljetuksen (KHO:1999:67) ja matkatoimistopalvelun myynnin ja majoituksen välityspalvelun rajanvedon suhteen (KHO 30.6.2005/1671). Nämä aikaisemmat tapaukset muodostavat pohjan varsinkin matkustusalan tulkintaan, mutta eivät lopullisesti ratkaise ongelmaa, vaan tarjoavat yleisperiaatteita, jota käyttää oikeudellisessa pohdinnassa siitä, tapahtuiko kauppa välimiehen vai päämiehen nimissä.

EU-oikeuden asema tutkimusaiheen parissa on huomattava. C-520/10 – Lebara vetoaa arvonlisäverolain keskeiseen periaatteeseen veron kohdistumisesta suoritteiden, ei maksujen, luovutukseen. Lisäksi tapaus asettaa minimivaatimuksia välityskaupan oikeussuhteen muodostavalle sopimukselle.

Tutkimusongelma, tutkimuskysymykset ja tutkimusmenetelmät

Tämä tutkimus pyrkii ratkaisemaan sen, onko mahdollista systemaattisesti määritellä raja välitys- ja komissiokaupan välille. Systemaattisella rajanvedolla tarkoitetaan arviointikriteereitä, joilla tapauskohtaisen tulkinnanvaraisuuden ja/tai epäselvyys voidaan eliminoida. Systematisoitu järjestelmä tuottaisi samoja tulkintoja samoista arvioitavista pääpiirteistä, ja siten tarjoaisi mahdollisuuden tehokkaasti arvioida luetaanko jokin tietty liiketoimi välitys- vai komissiokaupaksi, vaiko jälleenmyynniksi. Lähtökohtaisesti tutkimusongelman ratkaiseminen vaatii selkeää oikeustilaa, joka suosii selkeästi määriteltävää tapaa tehdä rajanveto. Ajoittain oikeuskäytännöstä luonnehdittu rajanvetotapa, joka perustuu keskivertokuluttajan näkökulman arviointiin, ei kuitenkaan tarjoa mahdollisuutta tähän, johtuen juuri lähestymistavan tapauskohtaisen arvioinnin tarpeesta.

Saavuttaakseen jonkinlaisen ratkaisun ongelmaan, tutkimus jakaa ongelman useaan pienempään tutkimuskysymykseen, johon se pyrkii vastaamaan konkreettisesti. Näihin lukeutuu seuraavat kysymykset:

- Mitkä objektiiviset seikat erottavat välityskaupan komissiokaupasta?
- Rajoittaako arvonlisäverolaki sopimusvapautta millä tavoin?

- Minkälaisen oikeusturva verovelvollisilla on aiheen suhteen ja miten verovelvolliset voivat vaikuttaa siihen?
- Minkälaisissa tilanteissa välitys- tai komissiokaupan välimaastossa toimiminen aiheuttaa taloudellisesti huomattavan verotuksellisen riskin?

Tutkimus suoritetaan lainopillisen metodein. Oikeudellista tutkimusta suorittaessa metodologiset kysymykset ovat tapauskohtaisia, ja siten on hyvän tieteen nimissä sidottava tutkittavaan ilmiöön. Tutkimuksen nykyistä oikeudellista tilaa selvittävä, ja sen systematiikkaa kartoittava, on lainopillinen oikeusdogmaattinen tutkimusmenetelmä perusteltavissa relevantiksi tavaksi tuottaa oikeudellista tietoa.¹³

Oikeusdogmaattisen tutkimuksen kaksi perimmäistä tarkoitusta on selvittää nykyisen oikeustilan luonne, sekä systematisoida oikeusjärjestelmää hallittavaksi kokonaisuudeksi.¹⁴ Kohteen luonteen huomioon ottaen voidaan todeta, että tutkittava aihe on oikeudellista punnintaa vaativa kysymys – tutkimusaiheesta ei ole tuotettu oikeudellista tutkimusta, eikä verohallinto ole päivittänyt ohjeistustaan välityskaupan arvonlisäverokohtelusta vastaamaan tuoretta oikeuskäytäntöä. Vallitsevan oikeuden perimmäisen luonteen selvittämiseksi on aiempia oikeudellisia tulkintoja huomioiden tutkittava vahvasti velvoittavia oikeudellisia lähteitä, ja selvitettävä mikäli niistä on mahdollistaa systemaattisesti rakentaa järjestelmällinen tapa arvioida oikeudellista kysymystä. Tutkimusaiheen luonteen huomioiden pääasialliset tutkimuksen lähteet ovat hallinto-oikeuksien päätökset, jotka tekevät sitovia tulkintoja oikeudesta.

Tämän lisäksi tutkimuksessa käytetään heikosti velvoittavista oikeuslähteistä Verohallinnon antamia ohjeita, jotka kuvaavat ensisijaisesti Verohallinnon omia tulkintoja oikeustilasta. Vaikkeivat ne oikeudellisina lähteinä nouse säädetyn lain rinnalle, ne päivittäisessä hallintotyössä usein hyväksytään vastaavanlaiseen asemaan. Verotuksen toimittamisen käytäntöä kuvaavina ja strukturoivina ohjeina niiden merkitystä verotuksen toimittamiseen ei tule aliarvioida.¹⁵ Luottamuksensuojan (OVML 10 §) vuoksi ne ohjaavat verovelvollisten toimintaa tulkinnanvaraisissa tilanteissa.

¹³ Laakso, Lainopin teoreettiset lähtökohdat, 257

¹⁴ Laakso, Lainopin teoreettiset lähtökohdat, 354

¹⁵ Laakso, Lainopin teoreettiset lähtökohdat, 262

Opinnäytetyön yleiskuvaus

Opinnäytetyö pyrkii selkeyden ja luettavuuden vuoksi noudattamaan akateemisessa kirjoittamisessa vakiintunutta IMRD (Introduction, Methodology, Research & Discussion) -rakennetta. Työn aloittaa sen yleisiä piirteitä kuvaavalla johdanto, jonka on tarkoitus käydä läpi rakenne ja lähtökohdat. Johdantoa seuraa metodologiaosio, joka vero-oikeudellisen tutkimuksen erityispiirteiden vuoksi on suppea oikeusdogmatiikan keskeisen ja hyväksytyn aseman vuoksi tutkimusmetodologiana. Tutkimusosio lähtee nykyisen lainsäädännön sekä tutkimuksen keskeisten konseptien lainopillisesta kuvaamisesta, mitä seuraa oikeuskäytäntöä analysoiva osio, joka pyrkii asettamaan aiemman teoriaosion käytäntöön. Tutkimuksen lopettavassa osassa pyritään yhdistämään tutkimuksen teoria sekä oikeuskäytäntö tavalla, joka vastaa tutkimuskysymyksiin ja mahdollisesti tarjoaa ratkaisun tutkimusongelmaan. Tutkimuksen lopettaa yhteenveto, joka koostaa tulokset.

Lainopillinen teoria

Edustaminen sopimusoikeudellisena käsitteenä

Suomessa tapahtuvasta elinkeinotoiminnasta, jossa päämiehen rinnalla toimii hänen elinkeinotoimintaansa edistävä, myyntiedustaja on säädetty laissa kauppaedustajista ja myyntimiehistä. Tämä laki toimii elinkeinotoiminnassa tapahtuvan edustamisen ensisijaisena oikeuslähteenä, jonka taustalla toimivat yleisemmät sopimusoikeudelliset opit.¹⁶ Laissa säädetään muun muassa edustussovinnusten solmimisesta (KauppaEdL 3-4 §), edustajan oikeudesta korvaukseen edistämistään kaupoista (KauppaEdL 10 §), sekä kauppaedustajan oikeudesta sopia sopimuksia päämiehen nimissä (KauppaEdL 32 §). Laki määrittää kaupallisen edustamisen tahdonvaltaiseksi oikeussuhteeksi, minkä vuoksi edustamissuhde ei voi syntyä ilman osapuolten yhteistä tahdonilmaisua (KauppaEdL 2 § 1 mom.). Niin välitys- kuin komissiokauppa lukeutuvat erityislain sääntelyn piiriin, ja laki asettaa vähittäisvaatimukset välityssopimukselle. Jos nämä eivät täyty, esimerkiksi sopimuksen rikkoessa sopimusoikeudellisia periaatteita, tai mikäli kyse ei ole molemminpuolisilla tahdonilmaisuuilla vahvistetusta sopimuksesta, välityssopimusta ei ole – eikä tällöin välittäjällä ole valtuuksia myydä toisen nimiin tai lukuun hänen suoritteitaan.

Edustamissopimuksen taustalla toimivat yleiset sopimusoikeudelliset periaatteet. Kohtuuttomien sopimusten sovittelussa toimitaan yleisten sopimusoikeudellisten periaatteiden mukaan (KauppaEdL 4 §). Muut sopimusoikeudelliset periaatteet liittyvät keskeisesti sopimusvapauden toteuttamiseen. Laajaan sopimusvapauteen kuuluu muotovapaus, mahdollisuus solmia sen kaltaisia sopimuksia kuin sopimuspuolet haluavat.¹⁷ Sopimusvapaus keskeisesti luo tulkinnallisuutta sopimukseen, koska ne mahdollistavat oikeudellisten fiktion syntymisen, ja erityyppiset sopimustyytit. Sopimusoikeudellisten periaatteiden näkökulmasta tämä ei ole ongelma, mutta arvonlisäverotuksen toimittamisen puolesta se monimutkaistaa sääntelyä mahdollistamalla sopimuksia, jotka eivät suoranaisesti määrittele esimerkiksi kenen nimissä kauppa tapahtuu.

Sopimusvapauden vuoksi valtiovallan mahdollisuus puuttua sopimukseen on rajattu, ja tyyppillisesti rajattu tapauksiin, joissa osapuolten ei voida katsoa olevan tasapuolisessa neuvotteluasemassa, ja lain on tarkoitus suojella heikompaa osapuolta sopimuksessa.

¹⁶ Hemmo & Hoppu, Sopimusoikeus, 15. luku

¹⁷ Hemmo & Hoppu, Sopimusoikeus, 3. luku

¹⁸Elinkeinotoimintaa koskevilla sopimuksilla, kuten kauppaedustamisella, tämä teoreettinen raja on erityisen korkea, koska elinkeinotoimintaa harjoittavat oikeushenkilöt, koska elinkeinotoimintaan kuuluu lähtökohtaisesti sopimusriski, ja liiketoimien harjoittajilta odotetaan perehtyneisyyttä ja huolellisuutta liiketoimissaan.

Välitys- ja komissiokauppa sopimusoikeudellisina käsitteinä

Välityskauppa

Välityskaupalla tarkoitetaan liiketoimia, joissa kauppa välitetään ostajan ja myyjän välisen kolmannen osapuolen, välittäjän, myötävaikutuksesta. Välittäjän ja myyjän välinen suhde perustuu heidän välilleen tehtyyn välityssopimukseen, joka erittelee välittäjän valtuudet, vastuut sekä kompensaation (KauppaEdL 1-4 §). Välittäjälle merkittävää on se, että hän toimii myyjän lukuun sekä hänen nimissään. Muita keskeisiä osia välityssopimusten ominaispiirteiden määrittelyssä on välittäjän rajattu oikeus tehdä oikeustoimia päämiehensä nimissä (KauppaEdL 32 §) sekä sopimusvastuun rajautuminen laajalti päämieheen. Välityskaupan ehdot voidaan nähdä täyttyvän silloin, kun kaupassa on selkeää, että välittäjän tehtävä on myydä toisen henkilön puolesta, ja tämän hyödyksi. Välittäjän palkkio on lähtökohtaisesti provisio myynneistä, jotka ovat syntyneet hänen myötävaikutuksestaan. Korvauksen provisioluonteeseen kuuluu se, että välittäjällä on oikeus saada korvauksensa niin pian, kun hän täyttää sopimuksen mukaisensa tehtävänsä päämiestä kohtaan (KauppaEdL 12 §).

Välityskauppaa esiintyy laaja-alaisesti kaikilla talouden osa-alueilla, ja se on keskeinen tapa käydä kauppaa, kun myyjä itse ei halua osallistua kaupankäyntiin, johtuen tyypillisesti joko resurssien tai osaamisen puutteesta. Erityissääntelyä välityskaupan suhteen esiintyy kiinteistöjen-, arvopaperien-, vakuutusten- sekä valmismatkojen välityksessä, jotka välityskaupasta hyvin tyypillisesti nähtyjä sovelluksia. Kaupanteossa syntyvä oikeussuhde syntyy myyjän ja ostajan välille, jolloin välittäjällä on vain rajattu vastuu kaupassa, vaikkakin on mahdollista, ettei ostaja suoraan tapaa myyjää. Välityskaupassa kuitenkin on keskeistä sen luonteen läpinäkyvyys: ostaja ei miellä välittäjää myyjäksi, sekä kaupan dokumentaatiosta selviää myyjän identiteetti.¹⁹ Erästä

¹⁸ Hemmo & Hoppu, Sopimusoikeus, 6. luku
¹⁹ VH 2001

välityskaupan osa-alueita edustaa laajamittaiseksi levinnyt maksunvälitys, jossa ostajan ja myyjän välisen kaupan rahaliikenteen mahdollistaa välimiehen maksunvälitysorganisaatio (ALV 42 §).

Välityskaupan arvonlisäverokohtelu perustuu arvonlisäverolain 19 § asettamaan määritelmään kaupan luonteesta. Välityskaupassa myydään tai ostetaan päämiehen nimissä ja lukuun. Kauppa analogisesti on päämiehen ja ostajan välinen, ja välittäjä on päämiehellä vähennyskelpoisen palvelun myynyt toimija, joka toimii heidän välisensä välityssopimuksen pohjalta. Välittäjän avulla käydyistä kaupoista syntyy tällöin kaksi eri arvonlisäverotapahtumaa: alkuperäinen kauppa, ja sen aikaansaanut välityspalvelun myynti. Välittäjä on arvonlisäverovelvollinen palvelusta saamastaan palkkiosta (KauppaEdL 10 §), joka on korvaus välityspalvelun myynnistä suoritteen alkuperäiselle omistajalle. Välityspalkkio on yleisen arvonlisäverokannan mukainen, ja sen ostanut taho voi vähentää sen arvonlisäverotuksessaan.

Välittäjän käyttäminen ei vaikuta suoritteen arvonlisäveroluokkaan – alennetun verokannan alaisen suoritteen myyminen välityskaupan avulla ei tee siitä yleisen verokannan alaista. On kuitenkin huomattava, että alennetun veroluokan suoritteiden välittämisestä maksettu välityspalkkio on yleisen arvonlisäverokannan suuruinen, ellei välitystoiminnasta ole säädetty erityissäännöistä. Seuraavat välitystoiminnan muodot on vapautettu veron suorittamisesta: rahoituspalvelun välitys (ALV 42-43 §), sijoituskullan välitys (ALV 43 b §), vakuutuspalveluiden välitys (ALV 44§) ja arpajaisten/arpojen välitys (ALV 59 § 1 mom. 2 kohta). Välityspalvelun vapauttaminen arvonlisäverosta näissä tapauksissa puoltaa arvonlisäverotuksen neutraaliutta, koska kyseiset liiketoimet on vapautettu arvonlisäverosta, eikä niiden myyjä voi siten vähentää välityspalvelun arvonlisäveroa, mikä asettaisi ylimääräisen hinnoittelupaineen palveluille, joita myydään välityksellä suoramyyntiin sijaan.

Komissiokauppa

Komissiokaupalla tarkoitetaan liiketoimintaa, jossa kauppa tehdään ostajan ja myyjän välisen kolmannen osapuolen, komissionäärin, kautta. Komissionääri toimii myyjän laskuun heidän tekemänsä välityssopimuksen nojalla, jossa määritellään komissionäärin vastuut, valtuudet ja kompensatio heidän välisestään liiketoiminnasta. Sopimussuhdetta sääntelee KauppaEdL, ja komissiokauppa on sopimusoikeudellisesta näkökulmasta tietynlainen kauppaedustuslain ilmentymä. Komissionääri edistää toimeksiantajansa liiketoimintaa välittämällä hänen myymiä

tuotteita sekä palveluita. Kuten välityskaupassa, komissionääri saa korvauksen palvelustaan lähtökohtaisesti provisiona edistämistään kaupoista (KauppEdL 10 §), ja komissionääri on samoin oikeutettu saamaan provisionsa mahdollisimman pian täytettyään päämiehensä kanssa sopimistaan velvollisuuksista hänen kauppaedustajanaan.²⁰

Sopimusoikeudellisesti komissiokauppa edustaa välityskaupan alalajia, jonka ominaispiirre on välityskauppaa korkeampi välimiehen osallisuus kauppatapahtumaan, sekä komissionäärin vastuu kantaa useampi sopimusseuraus, kuten hyvitysvastuu ja palautusoikeus. Komissionäärille siirtyy näin päämieheltä useita keskeisiä vastuita kaupassa, joista sovitaan tapauskohtaisesti heidän välisessä sopimuksessaan. Vastakkaisesti näiden vastuiden siirtämisestä komissionäärille on maksettava kohtuullinen palkkio (KauppEdL 18 §). Yksi vastuu, mitä komissionäärille ei kuitenkaan voida siirtää, on liiketoimintariski – koska lähtökohtaisesti komissionäärin palkkio maksetaan provisiona hänen edesauttamistaan kaupoista ja kauppaedustaja on oikeutettu takaisinperimään välitystoimintansa aiheuttamat erityiset kulut (KauppEdL 19 §), liiketoimintariskin voi nähdä olevan vain rajattu komissionäärille. Komissionääri ei maksa välittämistään tuotteista, eikä hänelle tällöin synny kuluja liiketoimien vähentyessä. Usein komissionääri toimii komissiovarastosta käsin, jonne myyjä toimittaa tuotteita veloitusetta, mutta joidenka omistusoikeus ei siirry komissionäärille, vaan suoraan asiakkaalle. Tällöin ei harjoiteta jälleenmyyntiä, koska komissionäärille ei siirry liiketoimintariskiä tai omistusoikeutta. Keskeisenä määritelmänä komissiokaupassa on pidetty komissionäärin vapautta hinnoitella tuotteet, jonka myynti se pyrkii edistämään.²¹

Komissio- ja välityskaupan keskeinen erottava tekijä arvonnäköverotuksessa on siinä, kenen nimiin kaupassa myydään (ALV 19 §). Välityskaupassa välittäjä myy myyjän nimiin. Oikeussuhde pysyy myyjän ja ostajan välisenä, ja kaupan mahdolliset seuraukset tulevat myyjän kannettavaksi. Välittäjä ei pyri antamaan kuvaa siitä, että hän olisi suoritteiden omistaja, tai myynnistä ensisijaisesti hyötyvä toimija. Komissiokaupassa myynti taas tapahtuu komissionäärin nimissä. Tämän vuoksi komissiokaupassa kauppa on oikeussuhde komissionäärin sekä ostajan välillä, ja komissionääri lähtökohtaisesti kantaa vastuun kauppaan liittyvistä seurauksista. Komissionäärin ei tarvitse suoranaisesti esiintyä myytävän suoritteiden omistajana, vaan on tyyppillistä, että kaupassa ei tule ilmi myytävän asian varsinaista omistajaa. Tyyppillinen komissiokaupan muoto on arvopaperikauppa, jossa komissionääri tuo yhteen arvopaperin myyjän sekä ostajan niin, että

²⁰ Raunio & Karjalainen, Siirtohinnoittelu, 171

²¹ Verohallinto 2001

ostajalle jää vaikutelma, että hän on ostanut arvopaperin sen välittäjältä, eikä arvopaperin alkuperäiseltä myyjältä.²²

Komissiokaupassa arvonlisäveron suorittaa ALV 19 § vuoksi sekä komissionääri sekä suoritteen alkuperäinen omistaja. Alkuperäinen omistaja ensin myy tuotteen komissionäärille, joka samanaikaisesti myy sen eteenpäin ostajalle. Arvonlisäketju muodostuu samoin kuin jälleenmyynnissäkin, joskin komissiokaupan molempien askelten katsotaan jaksottamisen näkökulmasta tapahtuneen yhtäaikaisesti. Komissionääri vähentää päämiehensä perimän arvonlisäveron itse perimästään verosta. Kummatkin kaupat tapahtuvat mukaan saman arvonlisäverokannan alaisena, koska kyse on saman suoritteen luovutuksesta taholta toiselle, ja suoritteen arvonlisäluokan perusteena on suoritteen luonne. Tapauksissa, joissa suoritteen vapautus arvonlisäverosta liittyy suoritteen myyjään suoritteen lisäksi – kuten terveystalouden verovapaa myynti vaatii (ALV 35 §). Tällöin komissionäärin tulee suorittaa arvonlisävero myymästään palvelusta, jos se ei täytä verovapauden saavuttamiseksi vaadittavaa ehtoa. Erityissäntelyn alla tapahtuvassa komissiokaupassa ketjun askelten arvonlisäverokohtelu voi näin erota johtuen eri tapahtumien ominaispiireistä. Itsenäisinä arvonlisäverovelvollisina komissionääri ei ole vapautettu arvonlisäverosta, vaikka hänen päämiehensä olisi.

Arvonlisäveron ja kauppataujan välisen yhteyden sääntely

Välitys- ja komissiokauppa ovat ulkoisesti läheisesti kaupankäyntitapoja, minkä vuoksi niistä käytetään laajalti samaa terminologiaa, ja ne mielletään samankaltaisen taloudellisen toiminnan ilmentymiksi. Sopimusoikeudellisesta näkökulmasta asia onkin näin - kahden tavan merkittävin ero kaupan jälkeisten vastuiden jakautuminen. Komissiokauppaa voidaan kuvata välityskaupan alalajina sopimusoikeudellisessa kontekstissa. Arvonlisäverotuksellisesta näkökulmasta tarkasteltuna näiden kahden ero kuitenkin on huomattava.²³

Välityskaupassa välittäjä ei ole kaupan osapuoli, jolloin hänelle ei synny verovelvollisuutta. Komissionääri taas on verovelvollinen kaupasta sen osapuolisena. Kummassakin tapauksessa alkuperäinen myyjä on verovelvollinen varsinaisesti liiketapahtumasta, ja edustaja on verovelvollinen myymästään välityspalvelusta. Jaksotus ajoittuu kaikissa tapahtumissa suoritteen luovutushetkelle. Myyntimaan määrittämiselle kansainvälisen kaupan tilanteissa ei ole olemassa

²² Raunio & Karjalainen, Siirtohinnoittelu, 172-174

²³ Hemmo, M., & Hoppu, K. (2006). Sopimusoikeus. Luku 5.

yhtenäistä järjestelmää. Kansainvälisessä tavarakaupassa komissiokaupan muodossa voi mahdollisesti muodostua tilanne, jossa välityspalvelu ja myytävä tavara luovutetaan eri valtioissa, jolloin verovelvollisuus useaan valtioon syntyy yhden kaupan eri osista.²⁴

Useimmissa tilanteissa kauppatapa ei vaikuta kerätyn arvonlisäveron määrään, johtuen arvonlisävero keräämisen sääntelystä. Tutkimusongelmana toimii verovelvollisen määrittely, ei veron perusteen määrittelystä. Arvonlisäveron kertautuva ja portaittainen keräysjärjestelmä johtaa siihen, että ideaalitulanteessa liiketoiminnan toimintamuodolla ei ole vaikutusta kerättävän veron määrään, mikä seuraa suoraan arvonlisäverotuksen neutraaliusperiaatteesta. Myöskään konsernin sisäisillä rakenteilla ei tällöin pitäisi ole mahdollista vaikuttaa veron määrään. Pääsäännön mukaan välitys- ja komissiokauppa, jossa arvonlisä ja provisio ovat yhtä suuria, luovat yhtä suuren veron perustan, joskin eri verovelvolliselle.²⁵

Arvonlisäverolain neutraliteetti on kuitenkin periaate, joka ei toteudu täysin lainsäädännössä johtuen erityissäännöksistä, jotka keventävät tai vapauttavat verosta tietyt, rajatut toimijat (ALV 4 luku). Koska välitys- ja komissiokaupan arvonlisäverokohtelu eroaa, voivat eri erityissäännökset ohjata verovelvollisen tapaa organisoida liiketoimensa. Tämä johtuu taloudellisista eduista, mitä tietyt järjestelyt tarjoavat, tai halusta välttää tietyt veloitteet, jotka seuraavat tiettyjä organisaatiotapoja. Tällöin arvonlisäverolainsäädäntö ohjailee liiketoimintaa, mikä ei ole tarkoituksenmukaista, sekä rikkoo arvonlisäveron neutraliteettiperiaatetta. Vaikkakin ajoittain toiminnan organisointi tarjoaa arvonlisäverotaakan kannalta toivottavampia lopputuloksia, sen varjopuolena on verotuksellinen riski, jonka aiheuttaa riski väärästä, tai epätoivottavasta tulkinnasta.²⁶

Välitys- ja komissiokaupan ollessa eri kauppatapoja ne määrittyvät sopimusoikeudellisesta näkökulmasta vahvasti niiden ominaispiirteiden kautta. Kyseessä on ajallisesti muodostunut tapa, eikä puhtaasti oikeudellinen konsepti. Sopimusoikeudellinen erittely kahden kauppatavalla välillä tapahtuu vertailemalla päämiehen ja kauppaedustajalle siirtyviä vastuita (mm. ostaminen, kuljetus, varastointi, pakkaaminen, myynti, mainonta, markkinariski, varastoriski, käyttöopastus). Komissiokaupassa komissionäärillä on vapaus hinnoitella tuote kuten haluaa, mikä nostaa komissionäärin valtaa suhteessa välittäjään.²⁷

²⁴ Pikkujämsä, M (2018) Kohdenneet maksuvälineet ja alustatalous arvonlisäverotuksen ongelmina, 629

²⁵ Ääriä, L., Nieminen, A., Jokinen, M., & Anttila, R. (2000). Arvonlisäverotus. luku 3.

²⁶ Niskakangas, Veropolitiikka, 52-53

²⁷ Rajala & Karjalainen 2018, 177

Yhtiön harjoittaman toiminnan arvonlisäverokohtelun määrittää suoritteiden taloudellinen luonne, eikä yhtiö itse voi tehdä päätöstä siitä. Tämän vuoksi toiminnan organisointitavalla, jonka arvonlisäverokohtelusta ei ole yksimielistä tulkintaa luo perustavanlaatuisen tulkintariskin. Rajanveto siitä, tapahtuuko jokin tietty liiketoimi välityskauppana, vai onko se komissiokauppaa ei ole aina toimijoille itsellekään selvää, varsinkin jos tulkintaperusteina käytetään keskivertoasiakkaan mielikuvaa toiminnasta, eikä tositet pohjaisia perusteta. Tulkinta siitä, harjoittaako toimija välitys- vai komissiokauppaa voi johtaa merkittävään taloudelliseen vastuuseen, johon toimija ei välttämättä ole valmistunut, esimerkiksi verotarkastuksen tuodessa esille verovelvollisen tekemän väärän tulkinnan.²⁸

Veroviranomaisen näkökulmasta tulkinta harjoitetun toiminnan luonteesta tietyissä tapauksissa vaikuttaa kerätyn veron määrään, koska erityissäännösten asettamat alennetut verokannat sekä vapautukset verosta voivat ohjailla taloudellista toimintaa kohti järjestelyitä, jotka minimoivat arvonlisäveron maksuvelvollisuuden. Vaikka arvonlisävero on välillinen vero, eikä siten tule verovelvollisen maksettavaksi, vapautus arvonlisäverovelvollisuudesta mahdollistaa huomattavan hinnoitteluedun verrattuna verovelvollisiin kilpailijoihin. Komissiokauppana harjoitettu liiketoiminta voi siis kantaa hinnoitteluriskin, jos saman toimen suorittaminen välityskaupan muodossa tarjoaisi mahdollisuuden välttää veron maksaminen.

Alustatalouden toimija, joka välittää usean pienen, arvonlisäverovelvollisuudesta vapautetun yksityishenkilön kiinteistöjä lyhytaikaiseen majoitustoimintaan on tällaisen riskin kohde.²⁹ Mikäli kyseisen toimijan toiminta on organisoitu komissiokauppana, se on verovelvollinen välittämistään vuokrauspalveluista kokonaisuudessaan, jolloin se käytännössä joutuu lisää 24% arvonlisäveron sen palveluiden hintaan. Mikäli taas kyseisen yhtiön toiminta katsotaan välitystoiminnaksi, ja sen toimeksiantajat eivät todennäköisesti täytä verovelvollisuuden alarajaa, sen välittämät vuokrat ovat käytännössä vapautettuja arvonlisäverosta - mikä on merkittävä hinnoitteluetu kilpailussa vakiintuneiden majoitustoiminnan harjoittajien kanssa, jotka eivät pysty hyödyntämään verottaman myynnin hintaetua. Tällaisessa tapauksessa voidaan katsoa arvonlisäverokohtelun ohjaavan liiketoiminnan organisointia, mikä on ristiriidassa arvonlisäverotuksen peruseriaatteiden kanssa.³⁰

Arvonlisäveron verotusmenettelyä säättää oma-aloitteisista veroista säädetty laki (OVML) ei ole tullut laajan oikeushuomion kohteeksi, mutta sen analogiana toimii tuloverotuksen vastaava

²⁸ Pikkujämsä, 2018, 635

²⁹ Pikkujämsä, 2018, 633

³⁰ Niskakangas, Veropolitiikka, 53

verotusmenettelylaki (VML). OMVL 10 § ja VML 28 § ovat yleissäännöksiä veronkierrosta, jotka tarjoavat veroviranomaisille mahdollisuuden toimittaa veronkiertoa havaitessaan verotus asian taloudellisen eikä oikeudellisen suhteen mukaisesti. Säännöksen on tarkoitus estää ja rajoittaa keinotekoisia toimia, joilla on tarkoitus vähentää maksettavan veron määrää. VML 28 § yksi käyttöperuste oikeuskäytännössä on ollut veroviranomaisen harjoittamat sarjatoimet, josta analogisesti johtaen sarjatoimet arvonnisäverotuksessa keinotekoisien veroedun saavuttamiseksi ovat kiellettyjä. Esimerkkinä näistä toimisi liiketoiminnan keinotekoinen jako pieniin itsenäisiin yksiköihin, jotta arvonnisäverovelvollisuuden alaraja ei ylity.

Arvonnisäverotukset tavoitteet

Arvonnisäverotuksen tavoitteet suomalaisen verotuksen kokonaisuudessa ovat ensisijaisesti fiskaalisia.³¹ Tämä tavoite on johtanut verojärjestelmän kehittymisen suuntaan, joka suosii veroja, joita on tehokasta toimittaa sekä joidenka tuotot ovat korkeita. Arvonnisäveron voidaan katsoa täyttävän molemmat edellytykset, sillä se on eniten verotuloja keräävä yksittäinen vero Suomessa, ja sen keräyskustannukset kantavat laajalti verovelvolliset yritykset.³² Hallinnollisesti arvonnisäverojärjestelmän voidaan katsoa olevan tehokkaimmillaan tapauksissa, jolloin arvonnisäverotuksen oikeustila on selkeä ja ennustettava. Välitys- ja komissiokaupan osin epäselvä rajanveto johtaa tilanteeseen, jossa verotuksen ennustettavuus ja toimittaminen ovat ideaalia heikompia.³³

Hyvän verojärjestelmän piirteisiin kuuluu neutraliteetti, pyrkimys olla vaikuttamatta verotuksella taloudelliseen toimintaan. Arvonnisäverotuksen ideaalimallissa, missä verovelvollisuus- sekä vähennysoikeus ovat yleisiä, neutraalius toteutuu sillä arvonnisäverotus ei vääristä taloudellisten suoritteiden välisten hintojen suhdetta, vain yleistä hintatasoa. Poikkeukset verovelvollisuudessa tällöin laskevat arvonnisäverotuksen neutraliteettia, koska arvonnisäverotus kohdistuu vain osalle hyödykkeistä, ja matalamman verotuksen piirissä olevien hyödykkeiden hinnoittelu on suhteessa matalampaa. Tällöin arvonnisäverotuksen lainsäädäntö ohjailee taloudellista toimintaa, mikä on vastoin hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia. Arvonnisäverolain poikkeukset neutraliteettiperiaatteesta kuitenkin tyypillisesti palvelevat sosiaalisia etuja, ja ovat

³¹ Niskakangas, Veropolitiikka, 24

³² Suomen virallinen tilasto (SVT): Verot ja veronluonteiset maksut, 2018,

³³ Niskakangas, H. (2019). Veropolitiikka, 59

siten hyväksyttävissä. Lisäksi ALV-Direktiivi vaatii niiden käyttämistä (Artikla 132). Liiketoiminnan harjoittaminen välityskaupan muodossa komissiokaupan sijaan arvonlisäverotuksellisista syistä on esimerkki tällaisesta ohjausvaikutuksesta, joka heikentää verojärjestelmän neutraliteettia.³⁴

Oikeusvarmuuden sekä ennustettavuus ovat hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia. Arvonlisäverotuksen systemaattisuuden voidaan nähdä toteuttavan näitä ominaisuuksia. Avoimuus arvonlisäverolain tulkinnasta kuitenkin heikentää näitä ominaisuuksia, mikä on nähtävillä välitys- ja komissiokaupan rajanvedosta syntyneissä oikeustapauksissa. Koska arvonlisäverolaki on osin tulkinnanvarainen kysymyksen suhteen, aiheen suhteen ei ole syntynyt selkeää oikeustilaa, mitä ilmentää keskusverolautakunnan ja korkeimman hallinto-oikeuden vastakkaiset näkemykset aiheen suhteen.³⁵ Aiheita säätelevä ALV 19 § on säädetty 25 vuotta sitten, mutta sen tulkinta ei ole vakiintunut. Tulkinnanvarainen oikeustila on arvonlisäverotuksessa erityisen ongelmallinen, koska verovelvollinen ja veron tarkoitettu maksaja on erotettu toisistaan, ja mahdollinen virhetulkinta lähtökohtaisesti kertaantuu. Yhteisö, joka tulkitsee toimintansa oikeustilan väärin saattaa äärimmäisimmässä tapauksessa joutua maksamaan 24% arvonlisäveron liikevaihdostaan usean vuoden ajalta. Tulkinnanvaraisessa oikeustilassa luottamuksensuojan arvokkuus verovelvolliselle korostuu, minkä vuoksi oletusarvoisesti ennakkoratkaisuja haetaan herkemmin, mikä taas lisää verotuksen toimittamisen taakkaa, heikentäen verotuksen hallinnollista tehokkuutta. Toisaalta pitkällä aikavälillä tulkinnanvaraisen oikeustilan pitäisi 'ratkaista' itsensä siihen oikeuskäytännön perusteella. Arvonlisäverolain 19 §:n kohdalla tätä ei ole vielä tapahtunut.

Välitys- ja komissiokaupan välinen rajanveto

Välitys- ja komissiokaupan välinen rajaksi on määritelty arvonlisäverolain 19 §:ssa se, kenen nimissä kauppa tehdään. Välityskauppa tehdään päämiehen nimissä, komissiokauppa asiamiehen lukuun. Tulkinnanvarainen kysymys on tällöin se, kenen nimissä kauppa tehdään. Arvonlisäverotuksessa toisen nimissä myyminen ei viittaa puhtaasti sopimusoikeudelliseen tai muodolliseen konseptiin, eikä tulkintaa voida yksinomaan tehdä verotuksen ulkopuolisen lainsäädännön avulla. Tällöin rajanveto on puhtaasti arvonlisäverolain puitteissa tehtävä rajanveto, eikä sen voida katsoa syntyvän sopimusoikeudellisista periaatteista.³⁶

³⁴ Niskakangas, Veropolitiikka, 52-56

³⁵ KHO 2019:1

³⁶ Nyrhinen et al, Arvonlisäverotus käytännössä, 762

Verohallinnon antamassa syventävässä ohjeessa³⁷ rajanvetoa määritellään tarkemmin kuin arvonlisäverolaissa, sillä siinä määritellään, että välityskaupassa välittäjä ei esiinny myyjänä, ja että kauppatilanteessa hän toimii selkeästi toimeksiantajansa nimiin. Tämän lisäksi ohjeessa listataan tyypillisiä piirteitä niin välitys- kuin komissiokaupasta. Keskeiseksi eroiksi määrittyy valta hinnoitella suorite, joka komissiokaupassa kuuluu asiamiehelle, ja välityskaupassa myyjälle. Reklamaatiovastuu kaupasta kuuluu komissiokaupassa asiamiehelle, ja välityskaupassa myyjälle. Rajanveto tehdään ohjeen mukaan siis laaja-alaisemmin, arvioimalla kauppatapahtumaa kokonaisuudessaan - ja välityskaupan määrittelyssä on keskeistä ostajan saama kuva liiketoiminnan muodosta. Ohje, joka on vuodelta 2001, ei ota huomioon tuoreinta oikeuskäytäntöä.³⁸

On mahdollista hahmottaa kaksi eri tapaa arvioida sitä, kenen nimissä kauppa tapahtuu arvonlisäverotuksellisesta näkökulmasta. Ensimmäinen tulkinta näkee, että kauppa tapahtuu toisen nimissä vain, kun tarkat muodolliset seikat toteutuvat. Myyjän määrittää kaupan tositteisiin merkitty myyjä, ja edustamisen taustalla on sopimus, josta voi todeta kenen nimissä myynti tapahtuu. Toinen näkökulma on laajempi - kaupassa myyjä määrittyy sen kautta, kenet ostaja kokee suoritteiden myyjäksi. Tulkinnassa välityskauppaa alleviivaa sen vaatimus toimia tavalla, jossa ostajalle on selvää, että kyse on välityskaupasta. Tositteissa esiintyvät teknisyudet, vaikkakin keskeisiä, eivät yksinomaan voi luoda oikeudellista fiktiota kaupasta toisen nimiin. Laajemmasta näkökulmasta tulkintaerojen taustalla voi nähdä laajemman keskustelun kauppatapan luonteesta. Jos välitys- ja komissiokauppa nähdään puhtaina lain luomina tapoina harjoittaa liiketoimintaa, on luontevaa, että niiden rajanveto perustuu oikeudellisiin tositteisiin. Mikäli välitys- ja komissiokauppa taas nähdään laajempina taloudellisen kulttuurin ilmentyminä, kauppatapoina, kaupan kokonaispiirteitä arvioiva näkökulma soveltuu oikeudelliseen arviointiin. Jos kauppa ei ilmennä kauppatapan vakiintuneita piirteitä, sen ei voida lukea edustavan sitä kauppatappaa.

³⁷ VH 2001

³⁸ VH 2001

Arvonlisäverolain tulkinta

Keskeisin lain tulkinnan lähde on ajan tasalla oleva lakiteksti, tutkimuksen tapauksessa arvonlisäverolain 19 §. Kyseinen lainkohta ei sisällä laaja-alaista määritelmää siitä, mikä luetaan toisen nimissä myymiseksi. Lainsäädäntö, ensisijaisuudestaan huolimatta, ei tällöin ole tarpeeksi kattava lähde vastataksaan kysymykseen suoranaisesti. Arvonlisäverolaista annettu hallituksen esitys ei myöskään anna laajempaa näkemystä siitä, mitä toisen nimissä myyminen kattaa käsitteenä. HE 88/1993 kuitenkin ottaa huomioon mahdollisuuden siitä, että komissiokaupan harjoittaminen johtaa erilaiseen verotustilanteeseen kuin välityskaupalla harjoitettu sama kauppa – ja samalla hyväksyy mahdollisen poikkeaman arvonlisäveron neutraliteetista tapauksessa.

Suomen arvonlisäverolainsäädäntö on säädetty Euroopan unionin arvonlisäverolakidirektiivin mukaisesti, jolloin arvonlisäverolain lisäksi vahvasti velvoittavaksi oikeuslähteeksi luetaan myös EU:n arvonlisäverotuksesta antama direktiivi. Direktiivissä ei kuitenkaan oteta laajemmin kantaa rajanvetotilanteisiin, vaan rajanveto tehdään siinä myös sen perusteella, kenen nimissä myynti tapahtuu (Artikkeli 44).

Keskeisten oikeustapausten tulkinta

EU-Oikeus

Vaikkakin EU-oikeuden asema arvonlisäverotuksessa on kiistämätön johtuen arvonlisäverolainsäädännön pohjautumisen arvonlisäverolaki direktiiviin, kysymykseen komissio- ja välityskaupan välisestä rajanvedosta ei voida yksinomaan vastata sen perusteella. EU-oikeuden antamat ennakkotapaukset tarjoavat joitain rajaehjoja määrittelyille, ja siten toimivat osin lähteinä suomalaisissa aiheen oikeustapauksissa, minkä vuoksi niiden esittely ja läpikäynti on osana kattavaa tulkintaa kysymyksen oikeudellisesta tilasta.

C-520/10 *Lebara Ltd v Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*

Tapaus koski englantilaista teleoperaattoria, Lebaraa, joka myi kansainvälisiin puheluihin käytettäviä puhelinkortteja eurooppalaisille välittäjille, jotka myivät niitä eteenpäin kuluttajille.

Tapauksessa EU-tuomioistuin pyrki tutkimaan, oliko kyseessä teleoperaatioiden välitys vaiko komissiokauppa, sekä kenelle arvonlisävelvollisuus EU-direktiivin periaatteiden mukaisesti muodostuu toiminnasta.

Tapauksessa Lebara oli tehnyt asiamiestensä, jotka olivat itsenäisiä liiketoiminnan harjoittajia, sopimuksen puhelinkorttien myymisestä. Kuluttajat lunastivat puhelinkortit Lebaran järjestämien palveluiden kautta sekä reklamaatio- ja lunastusvelvollisuus säilyivät Lebaralla, ja puhelinkorttien mainostuksessa lähtökohtaisesti käytettiin materiaaleja, jotka yhdistivät myytävän hyödykkeen Lebaraan. Lebara möi puhelinkortit asiamiehille alennettuun hintaan, muttei suoraan vaikuttanut niiden hinnoitteluun loppuasiakkaalle. Puhelinkortit myytiin tapauskohtaisesti joko välittäjän nimissä, uusissa nimissä tai Lebaran nimissä. Tapauksen puhelinkortteja voitiin käyttää vain puheluiden tekemiseen, ja siten niitä luonnehdittiin arvoseteleiksi, joilla on vain yksi käyttötarkoitus, vaikkakin määritelmässä tunnustettiin omat ongelmansa.

Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomainen oli tulkinnut toiminnassa muodostuvan kaksi arvonlisäverolla myyntiä Lebaralle; se oli verovelvollinen puhelinkorttien myynnistä välittäjille, sekä korttien lunastamisesta kuluttajilta. Valtio voisi päättää verottaa jompaakumpaa tapahtumaa. Lebaran veron perusta oli jakelijan maksama osuus puhelinkorteista, joka vastasi kyseisen kortin loppukäyttäjän osuutta. Paikallisen verohallinnon väitös oli, että toisenlainen tulkinta todennäköisesti johtaisi verottamatta jäämään toimintaan, joka sotii ALV:n peruseriaatteita vastaan.

Arvonlisäverovelvollisuus syntyy ALV-Direktiivin 2 artiklan 1 alakohdasta seuraten tavaroiden luovutuksesta/palveluiden suorituksesta, eikä näistä vastikkeeksi saaduista maksuista. Kuitenkin, jos ennakkomaksu maksetaan, saattaa verosaatava syntyä, mikäli ennakoita maksettujen luovutettavien tavaroiden tai suorittavien palveluiden kaikki oleelliset seikat ovat tiedossa jo ennakkomaksun tapahtuessa. Puhelinkortit voidaan lukea tallaiseksi suoritteeksi, koska niillä on vain yksi, ennakoita tiedostettava käyttötapa ja niiden loppuarvo on määritelty.

Unionin tuomioistuimen päätös tapauksen takia on seuraava: Lebara on arvonlisävelvollinen välittäjilleen myymistä puhelinkorteista, ja välittäjät ovat toisaalta verovelvollisia edelleen myymistään puhelinkorteista. Tuomioistuin ei katso, että loppuasiakkaan ja puhelinoperaattorin välille syntyisi oikeussuhdetta, jonka perusteella arvonlisävelvollisuus syntyisi. Tuomioistuin katsoi, ettei jälleenmyyjää voida katsoa välittäjänä, koska puhelinkortit myydään jälleenmyyjän nimiin, tapahtumassa on väliportaita teleoperaattorin ja jälleenmyyjän välillä (mm. tukku- ja vähittäismyyjät), eikä puhelinoperaattorille maksettava määrä ole sama kuin

loppuasiakkaan maksama määrä puhelinkorteista. Puhelinoperaattorilla ei siis sen vuoksi voida katsoa olevan lopullista hinnoitteluoikeutta. Loppukuluttaja ei myöskään pysty hakemaan korvausta Lebaralta käyttämättömistä puhelinkorteista. Mainittujen seikkojen perusteella ei voida katsoa, että jälleenmyyjä toimisi välittäjä liiketoimessa, vaan että kyseessä on verollinen jälleenmyynti, jossa verovelvollisuus syntyy puhelinkortin myyntihetkellä. Teleoperaattorin verovelvollisuus taas syntyy sen myydessä puhelinkortit ensimmäiselle jälleenmyyjälleen. Vaikkakin tapahtumaan liittyy fyysisten esineiden luovutus, kyse on telepalvelun myynnistä jälleenmyyjälle.

Lebaraa koskeva oikeustapaus antaa EU-oikeudellisen näkökulman arvonlisäverovelvollisuudesta, jonka lopputulema tapahtuman luonteesta ei vastaa välitys- tai komissiokauppaa, vaan jälleenmyyntiä. Komissio- ja jälleenmyynti pääsääntöisesti johtavat samankaltaiseen arvonlisäverotaakaan myyntiketjun jäsenillä, joskin eriäväksi kysymykseksi nousee verovelvollisuuden jaksottaminen. Komissiokaupassa verovelvollisuus palvelun alkuperäisellä omistajalla- sekä komissionäärillä on sama: lopullinen suoritteen toteutuminen. Jälleenmyynnissä jälleenmyyntiketjun jokainen porras jaksotetaan suoritteen siirtyessä.

Ennakkoratkaisun merkitys arvonlisäverotukseen on laaja-alainen. Sen voi nähdä asettavan minimivaatimukset oikeussuhteelle, jonka pohjalta arvonlisävero määräytyy. Koska puhelinoperaattori luovuttaa jakelijoilleen kaiken tarvittavan informaation sen telekommunikaatioinfrastruktuurin käyttämiseksi, katsotaan sen siirtäneen oikeuden käyttää tätä infrastruktuuria eteenpäin. Oikeussuhdetta loppuasiakkaan ja puhelinoperaattorin välille ei synny. Tämän vuoksi puhelinoperaattorin ei voida katsoa tarjoavan vastavuoroista palvelua loppuasiakkaalle, mistä se olisi verovelvollinen. Oikeudellisen argumentaation pohjautuessa tällaiseen ketjuun välityskauppa hylätään mahdollisena toimintaa kuvaavana oikeuskäsitteenä. Välityskaupan minimivaatimuksena on se, että välitys luo oikeussuhteen asiakkaan ja päämiehen välille. Komissiokaupaksi toimintaa ei voida lukea, sillä Lebara ei lue välittäjiään edustajikseen, ja koska Lebaran välittäjälle tarjoama palvelu ei yhtäläisesti vastaa välittäjän asiakkaalleen tarjoamaa palvelua. Lisäksi puhelinkortit myydään välittäjän lukuun. Ennakkoratkaisu kuitenkin tunnustaa komissiokaupan tunnusmerkkien toteutumisen mahdollisuuden, jättäen ongelman kansallisten tuomioistuinten päätettäväksi.

Nykyisen suomalaisen oikeuskäytännön perusteella (KHO 2019/1) on arvioitava, että suomalaisessa arvonlisäverotuksessa vastaavanlainen toiminta voitaisiin lukea komissiokaupaksi, silloin kun puhelinkorttien aktivointi tapahtuisi välityksen hetkellä, ja teleoperaattori katsoisi puhelinkorttien myyjänsä edustajikseen. Kuitenkin tukkukaupan käyttäminen puhelinkorttien

myymisen välikätenä kuitenkin rikkoisi komissiokaupan määritelmän, sillä myynti ei tapahtuisi operaattorin lukuun. KHO 2019/1 valossa puhelinkorttien markkinoinnin antamalla mielikuvalla ei olisi väliä siinä, kenen nimissä kauppa tapahtuu, jos tositteilla asia eriteltäisiin.

Suomalainen ALV-oikeus

KHO:2019:1 & KVL 2017/51

Oikeustapauksessa on kysymys siitä, luetaanko A Oy:n harjoittama lääkärikeskustoiminta lääkäripalveluiden välitys- vaiko komissiokaupaksi. Yhtiön toimintamallissa yhtiön omistamissa lääkärikeskuksista käsin työskennelleet lääkärit toimivat itsenäisinä ammatinharjoittajina, joiden palveluita yhtiö välitti. Lääkärit toimivat itsenäisinä ammatinharjoittajina, jotka toimivat yhtiön tiloissa ennalta sovittujen aikataulujen mukaisesti. Yhtiön rooli oli hoitaa lääkäripalveluiden laskutus, sekä veloittaa asiakkaalta poliklinikkamaksuja ja muita palvelukokonaisuuden osia. Tästä korvaukseksi yhtiö saa prosentuaalisen osuuden lääkärin myynneistä. Lääkäreillä oli valta hinnoitella lääkäripalvelunsa, ja heidän palvelunsa olivat ALV 34 § perusteella vapautettuja arvonlisäverosta. Lisäksi tapauksen itsenäiset lääkärit olivat itse velvollisia potilasvakuutuksesta sekä yrittäjän vero- ja eläkelain mukaisista velvoitteista sekä kantoivat itse luottotappioriskin. A Oy veloitti lääkäreiden myynnit tositteilla, joista selvisi myyjän tiedot, sekä se, että A Oy hoiti laskutuksen päämiehensä puolesta. A Oy katsoo suorittaneensa lääkäripalveluiden välityskauppaa itsenäisten lääkärinharjoittajien nimissä ja lukuun, jolloin sille ei muodostu velvollisuutta suorittaa arvonlisäveroa sen laskuttamista myyneistä. Yhtiö laati laskutuksen ALV 209 § mukaisesti, ja eritteli laskulla yhtiön ja ammatinharjoittajan osuudet laskulla.

Oikeudellisen käsittelyn taustalla on keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu, KVL 2017/51, josta A Oy on tehnyt valituksen korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu oli se, että yhtiön harjoittama lääkäripalveluiden myynti tulee käsittää yhtenä yksittäisenä liiketoimena, jonka kohteena on yhden palvelusuoritteen myynti. Tällöin palvelumyyntiin jakaminen keinotekoisesti osiin ei ole tarkoituksenmukaista, KVL'n vedoten EU-oikeudelliseen tapaukseen C-41/04 Levob, jossa määrätään että taloudelliselta kannalta yksittäisenä suoritteena toimitettavaa liiketoimea ei tule keinotekoisesti jakaa osiin. Useasta osatekijästä syntyvä liiketoimi, joka todellisuudessa tapahtuu yhtenä jakamattomana suoritteena objektiivisesti tarkasteltuna.

Lisäksi keskusverolautakunnan ennakkoratkaisun mukaan liiketoimi on organisoitu komissiokaupan muodossa, eikä lääkäripalvelun välitys tapahdu ammatinharjoittajan nimissä. Tämä johtuu ns. keskivertokuluttajan arviosta toiminnan luonteesta - Keskusverolautakunnan käsitys on, että keskivertokuluttaja ei miellä ostavansa palveluita yksittäisiltä lääkäreiltä, vaan lääkärikeskukselta, joka tuottaa kyseiset palvelut. Tällöin kyse on lääkärikeskuksen nimissä tapahtuvasta komissiokaupasta. Ennakkotapauksessa merkitystä ei anneta sille, että lääkärit vastasivat palveluidensa hinnoittelusta sekä mahdollisista reklamaatioista, tai laskutukseen liittyvistä seikoista.

A Oy:n ei valituksessaan hyväksynyt KVL:n päätöstä. Itsensä mielestä sen liiketoimintamalli on luonnollinen, ja KVL:n päätöksen mukainen tulkinta asettaisi sen epäneutraaliin asemaan terveydenhuollon ajalla. Yhtiö selventää omilla verkkosivuillaan välittävänsä itsenäisten ammatinharjoittajien palveluita, ja ilmoittaa tositteilla ammatinharjoittajien korvauksen osuuden loppulaskusta tarvittavin arvonlisäverollisin seikoin (ALV 209 b §). Arvonlisäverolain 19 § soveltaminen yhtiön tilanteessa johtaisi sopimusoikeudellisten ja todellisten liiketaloudellisten seikkojen sivuuttamiseen, mikä olisi omiaan häiritsemään A Oy:n sopimusvapautta sekä liiketoimintaa. Koska yhtiö ilmoittaa verkkosivuillaan suoraa välittävänsä itsenäisten lääkäreiden palveluita, sekä antamalla tositteen siitä, kenen palveluita se myy, yhtiö katsoo, ettei toimintaa suoriteta yhtiön omissa nimissä. A Oy myös vetoaa EU-oikeuden vahvistamaan oikeuskäytäntöön, joka antaa sille vapauden järjestää liiketoimintansa haluamallaan tavalla. Suurin osa yhtiön myynneistä, huolimatta siitä luetaanko ne yksittäisiksi palveluiden suorituksiksi, vai yhtiön tarjoamaksi palvelukokonaisuudeksi, on arvonlisäverotonta toimintaa johtuen terveydenhuollon vapautuksesta arvonlisäverosta (ALV 34 §).

KHO päätöksessään puoltaa yhtiön näkökulmaa ALV 19 § tulkinnasta, ja kumoaa keskusverolautakunnan ennakkopäätöksen siltä osin. KHO:n lopullinen tulkinta on, ettei A Oy:n myymien terveydenhoitopalvelujen arvonlisäverotukseen sovelleta arvonlisäverolain 19 §, vaan ne käsitellään arvonlisäverolain 18 § mukaisena välityskauppaa. Täten KHO on tulkinnut, että aiemmin esitellyn kaltaisen toimintamallin mukainen palvelun myynti on tapahtunut toisen nimiin. Koska myynti ei ole tapahtunut A Oy:n nimissä, sen ei katsota vastaanottaneen tai suorittaneen kaupan kohteena olevia suoritteita, eikä sille muodostu siten arvonlisäverovelvollisuutta palveluiden myynnistä loppuasiakkaalle.

Vaikkakin on mahdollista, että asiakkaalle välittyy kuva välittäjästä terveyspalveluiden suorittajana ajanvarauksen yhteydessä tai markkinoinnin takia, KHO ei näe, että se riittäisi

perustaksi sille, että suorite myytäisiin yhtiön nimissä. Erityistä merkitystä KHO antaa sille, miten ammatinharjoittajan palkkiot veloitetaan asiakkaalta. Koska tapauksessa on käteiskuitilla selkeästi erotettu ammatinharjoittajan ja palveluita välittävän yhtiön osuudet sekä, katsotaan, että veloitus on tapahtunut ammatinharjoittajan nimissä ja puolesta.

KHO:n päätös muuttaa oikeustilaa komissio- ja välityskaupan rajanvedossa arvonlisäverotuksessa. KHO perusteluissaan suoraa vetoaa liiketapahtumien tositteisiin ensisijaisina lähteinä arvioidessa sitä, kenen nimissä kauppa tehdään. Keskusverolautakunnan antama ennakkoratkaisun sen sijaan voidaan nähdä sijoittuneen aiemmin voimassa olleeseen oikeuskäytäntöön, jossa asiakkaan näkökulman arviointi oli keskeisin kysymys. Mikäli ulkoiset piirteet viittasivat siihen, että myynti tapahtui välittäjän nimiin, ja asiakkaalla todennäköisestä jäi sellainen mielikuva liiketapahtumasta, myynti on arvonlisäverotuksessa luettu komissiokaupaksi, jossa suorite on myyty välimiehen nimissä.

Aikaisemmissa oikeustapauksissa kuluttajille annettujen tositteiden sekä muiden muodollisten seikkojen roolia myyjän identiteetin muodostamisessa on arvioitu (KHO 1997/67). Yksinomaan tositteista ilmeneviä kohtia ei ole kuitenkaan pidetty yksinomaisina todisteina toisen nimiin myynnistä. Käsiteltävän oikeustapauksen voidaankin siis nähdä kaventavan tulkinnanvaraisuutta välitys- ja komissiokaupan rajanvedossa, ja toisaalta, nähdä asettavan keinon selkeästi ilmoittaa myynti toisen nimissä.

KHO: 2018:70

Oikeustapaus käsittelee Prepaid-liittymien jälleenmyyntiä. A Oy toimi jälleenmyyjänä B Oy:n liittymille, sekä niiden latauslipukkeille ja saldolatauksille. Oikeustapauksen keskeinen sisältö koskee arvonlisävelvollisuuden kohdistamista, sekä suorituksen luonteen määrittelyä. Luetaanko B Oy:n myyntipisteessä myyty prepaid-liittymä kenen nimissä myydyksi? Aiemmassa oikeuskäytännössä prepaid-liittymien myynnin arvonlisäverollinen myynti on kohdistettu liittymän luovuttamiseen asiakkaalle, jonka on katsottu olevan hetki, jolloin suorite luovutetaan. Vaikka prepaid-liittymän voidaan katsoa olevan välillinen maksuväline, niiden myyntiä ei ole luettu arvonlisäverosta vapautettavaksi rahoituspalveluksi (ALV 41-42§). Sen sijaan ne on luettu televiestintäpalveluksi, jotka kuuluvat yleiseen arvonlisäverokantaan.

KHO:n kanta tapaukseen on, että A Oy näyttäytyy liiketapahtumassa vain liittymän markkinoijana, ja siten tuotteen välittäjänä, jolloin arvonlisäverovelvollinen on teleoperaattori B Oy.

Näkemyks perustuu siihen, että A Oy myy tosiasiaassa liittymiä B Oy:n nimiin ALV 18 § mukaisesti. Toisen nimiin myymistä tapauksessa puoltaa myyntitilanteessa tehtävä sopimus, joka on asiakkaan ja B Oy:n välinen. Tällöin liittymän aktivoinnista ja toimitusehdoista vastaa liittymän myyjä, eikä sitä edustava A Oy. B Oy:lla on yksinoikeus muuttaa A Oy:n myytävänä olevaa tuotetta, ja määrittää sen hinta- ja toimitusehdot. A Oy ei myöskään anna kuvaa siitä, että se myisi tuotetta omissa nimissään, tai että se vastaisi edellä mainituista vastuista, jotka kuuluvat sopimussuhteessa B Oy:lle. KHO toteaa, että A Oy:n on arvonlisävelvollinen B Oy:lle myymästään välityspalvelusta, ja palvelun myynnin katsotaan tapahtuneen A Oy:n laskuttaessa loppuasiakasta. Koska kyse on KHO:n päätöksestä rahoituspalvelun myynnistä B Oy:n näkökulmasta, B Oy:lle ei synny arvonlisäverovelvollisuutta liittymien myynnistä. Sen sijaan se syntyy, kun liittymälle ladattua saldoa käytetään, prepaid-ostoksen toimien ennakkomaksuna eikä varsinaisena suoritteen luovutuksena.

Tapauksen arvo ennakkotapauksena liittyy suorasti telepalveluiden arvonlisäverotukseen, mutta myös osin välityskaupan määrittelyyn. KHO:n perusteluissa, jotka puoltavat näkemystä siitä, että kyse on kaupasta B Oy:n nimiin sekä lukuun, korostuu liiketapahtuman antaman mielikuva. Toisin kuin KHO 2019:1, muodollisiin seikkoihin kauppatapahtumassa ei ole juurikaan kiinnitetty huomiota, vaan keskivertoasiakkaan kokonaiskuvaan. Tapauksessa nostetaan vahvasti esille edustussopimuksen seikat hinnan määräytymisestä sekä toimitusehdoista, mitä KHO 2019:1 ei tarkastellut. Tapauksessa ei ole kiinnitetty huomiota myyntitapahtumasta annettavalle kuitille määrittäessä kenen nimiin kauppa tapahtui.

Kaksi edellä esiteltyä oikeustapausta kuvaavat erityyppisiä lähestymistapoja välityskaupan määrittelyyn. Vaikkakin kummatkin päätökset tulkitsivat kaupan välityskaupaksi, niiden oikeudellinen argumentaatio pohjautuu eri seikkojen arviointiin, ja ne voidaan nähdä siten edustavan eri tapoja määrittellä välityskauppa ja komissiokauppa arvonlisäverotuksellisinä käsitteinä. Tuoreempana tapauksena KHO 2019:1 edustaa uudempaa KHO:n linjaa, ja siten ohittaa KHO 2018:70 arvioinnin lukuun ottamatta tapauksia, jotka koskevat prepaid-maksuja.

KHO 21.12.2011/3684

Oikeustapauksessa on kyse mökkien jälleen vuokrauksesta, ja siitä, luetaanko toiminta komissiokaupaksi vaiko matkatoimistopalveluiden välittämiseksi. A Oy oli kyse matkanjärjestäjäksi ALV 80 § mukaan luokiteltu yhtiö, jonka toiminta koostui lomamökkien jälleenvuokrauksesta niin,

ettei mökkejä vuokranneet tahot tienneet kuka on mökin alkuperäinen omistaja. KHO:n tulkinnassa ei noussut kysymykseksi kenen nimissä vuokraus tapahtui, koska oli ilmeistä, että kyse oli A Oy:n nimissä harjoitetusta toiminnasta mökin omistajien lukuun. Tätä tukevia todisteita oli se, ettei myyntilaskusta selvinnyt mökin omistajaa, sekä se, että kohteita markkinoitiin sekä laskutettiin komissionäarin nimiin. KHO:n perustelut olivat siis laajalti muodollisiin seikkoihin pohjautuvia.

Arvonlisäveroalaissa säädetään matkatoimistopalveluiden myynnistä, joita sovelletaan elinkeinonharjoittajien tuottamia matkailupalveluita eteenpäin välittäviin toimijoihin, kuten tapauksen A Oy:seen. KHO tulkitsi ALV-direktiivin antaman verovelvollisen määritelmän kautta, että vain liiketoiminnan muodossa mökkejään vuokraavat toimijat ovat matkatoimistosäätelyn piirissä. Matkatoimistopalveluiden myynnistä komissionäarin vuokrauksen arvonlisäverokannaksi muodostuu yleinen verokanta (24%). Yksityishenkilöt, jotka eivät liiketoiminnan muodossa vuokraa mökkejään eteenpäin, eivät tule matkatoimistosäätelyn piiriin. Tällöin jälleenvuokrauksesta aiheutuu vain majoituspalveluiden arvonlisävero.

On nähtävää, että jälleenvuokrauksen järjestäminen komissiokauppana muodostaa erityisen verotuksellisen riskin. On todennäköistä, etteivät mökkejään vuokraavat yksityishenkilöt ole hakeutuneet arvonlisäverovelvollisiksi. Koska komissionääri joutuu maksamaan heidän mökkiensä jälleenvuokrauksesta 10% arvonlisäveron, eikä sille synny vähennettävää veroa, on toiminnan verotus raskaampaa kuin jos mökin omistaja itse vuokraisi mökin, tai jos mökin vuokrauksessa käytettäisiin välityskauppaa. Toisaalta matkatoimistopalvelujen säätelyn vuoksi elinkeinonharjoittajilta jälleenvuokratuista tiloista maksettava 24% ALV on korkeampi verokanta, ja siten rikkoo arvonlisäveron neutraaliusperiaatetta. Komissionääri tosin tällaisessa tapauksessa saa vähentää elinkeinonharjoittajan maksaman veron. On todettava, että verotuksellisesti välitys- ja komissiokaupan arvonlisäverokohtelu käytännössä erii, kun tuotteen omistajana toimii henkilö, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen. Tyypillisiä aloja, joilla kauppatapa aiheuttaa tällaisen sivuvaikutuksen lienee juuri asuntojen vuokraustoiminta sekä käytetyn irtaimen myynti.

KHO 30.6.2005/1671

Tapaus koskee välityskaupan ja matkatoimistopalveluiden myynnin rajanvetoa. Yhtiö A myi yksittäisiä lippuja varustamon järjestämille tarjous- sekä abiristeilyille, ja sai tästä sopimuksen perusteella kiinteän välitysprovision sekä mahdollisen sopimuksen mukaisen lisäprovision. Asiakkaan maksama hinta laivalipusta määräsi varustamo, joka myös vastasi reklamaatioista.

Kauppatavaksi tapauksessa katsottiin välityskauppa, jossa Yhtiö A selkeästi toimi varustamon nimissä myydessään laivalippuja, eikä asiakas mieltänyt myydyn palvelun (risteilymatka) olevan Yhtiö A:n järjestämä. Välityspalvelut ovat arvonlisäverolain 80 § 1 momentin ulkopuolella, eikä yhtiö siten ollut matkanjärjestäjä. Sille ei sen vuoksi syntynyt velvollisuutta suorittaa arvonlisäveroa välittämistään lipuista, koska matkatoimistopalvelut tulee myydä niitä välittävän tahon nimissä.

Tapaus selkeästi eriyttää välityskaupan ja matkatoimistopalveluiden tarjoamisen. Matkatoimistopalveluiden myynti lukeutuu komissiokaupan alalajiksi, jota koskee oma sääntelynsä, kuitenkin komissiokaupan arvonlisäverotuksen pääsääntöjen puitteissa. Tapausta voidaan käyttää tyyppillisenä esimerkkinä, joka täyttää toisen nimiin myymisen pääsäännöt: suoritteiden hinnoittelee sen omistaja, joka myös näyttäytyy suoritteiden toimittajana, sekä selkeästi ilmoitetaan asiakkaalle sellaisena. Komissionäärin ja omistajan välillä on oikeussuhde, joka selkeästi nimeää komissionäärin omistajan edustajaksi, ja provisioon perustuva sopimus, jossa liiketoimintariski ei siirry komissionäärille.

KHO: 1999:67

Tapaus koskee henkilökuljetuspalvelun lipunmyynnin arvonlisäverokohtelua. Yhtiö A myi yksityisen liikennöitsijän tarjoamiin kuljetuksiin lippuja toimipisteissään tai asiamiesten välityksellä. Yhtiö myös myi äly- ja arvokortteja, joiden avulla matka maksettiin linja-autossa digitaalisella lukijalla. Yhtiön myymät eri lipputyypit oikeuttivat asiakkaan osallistumisen samoihin kyyteihin. Fyysisen lipun ostosta asiakas sai tositteen, josta tuli esille Yhtiö A:n tiedot, muttei liikennöitsijän nimeä. Asiakas ei näin aina tiennyt kenen liikennöimällä linja-autolla hän liikennöi. Yhtiö A toimitti myytyjen lippujen hinnan, josta oli vähennetty yhtiön korvaus, eteenpäin. Tapauksessa kysymykseksi nousi se, harjoittiko yhtiö tällöin lippujen komissiomyyntiä, vaiko välityskauppaa. Välityskaupassa yhtiön veron perusta olisi yleisen kannan mukainen 22%, joka maksettaisiin yhtiön välityspalkkiosta. Komissiokaupassa yhtiön veron perustana olisi 8% sen myymien lippujen hinnasta, johtuen kuljetuspalveluiden alennetusta verokannasta.

KHO:n päätti tapauksessa, että yhtiö harjoitti liiketoimintaa komissiokaupan muodossa vastoin alemman hallinto-oikeuden ratkaisua, joka kuvaili liiketoimintaa välityskaupaksi.

KHO:n perusteluna toimi yhtiön liiketoiminnan antaman kuvan keskiverrolle asiakkaalle arviointi. Koska palvelun myynti tapahtui yhtiön toimipisteissä, ja kaupasta asiakkaalle annettavissa tositteissa esiintyy vain yhtiön tunnukset, katsotaan myynnin tapahtuvan yhtiön nimissä. KHO:n perusteluissa ei laajemmin avata tositteiden sisältöä. Lisäksi yhtiön vastuu asiakkaaseen nähden antaa kuvan omissa nimissä suoritetusta kaupasta, koska yhtiöllä säilyy reklamaatiovastuu.

Tapauksen erityispiirteenä on se, että komissiokauppa tarjoaa edukkaamman verotuskohtelun, johtuen henkilökuljetuspalveluiden alennetusta verokannasta, kun tyypillisesti verovelvollisen etua ajaa tulkinta toiminnasta välityskauppana. Tapauksen harminaislaatuista osoittaa se, että myöhemmissä vuosikirjapäätöksissä verovelvollinen itse ei ole väittänyt harjoittavansa myynnin tapahtuessa sen omissa nimissä ALV 19 § suhteen. KHO:n kannassa nousivat esille niin tositteisiin liittyvät seikat, kuin myös keskivertokuluttajan näkökulman arviointi. Tapauksen ja KHO 2019:1 valossa lienee mahdollista verrata tapauksia siten, että yhtiö voi tositteidensa avulla päättää, kenen nimissä kauppa tapahtuu – mikäli tositteissa käytetään päämiehen tietoja, kuten KHO 2019:1, kyse on välityskaupasta. Jos ne jätetään tarkoituksella pois, kauppa on komissiokauppaa.

KHO 8.10.1998/2083

Tapaus käsittelee lentolippujen välitystoiminnan rajanvetoa matkatoimistopalveluiden ja välityskaupan välissä. Yhtiö A myi lentoyhtiön lentoja sovittua provisiota vastaan. Lippujen hinnat määräsi lentoyhtiö, ja liput toimittivat asiakkaalle suoraan lentoyhtiö. Markkinointi sekä laskutus antoivat selkeän kuvan siitä, että liput myytiin lentoyhtiön nimiin ja lukuun. KHO ratkaisi tapauksen välityskaupaksi, eikä matkatoimistopalveluksi, jolloin yhtiö A:lle ei muodostu arvonlisäverovelvollisuutta välitystoiminnastaan.

Tapauksen voi nähdä parina aiemmin esitellylle oikeustapaukselle, joka käsitteli risteilylippujen välityskauppaa. KHO:n päätöksen ollessa vastaavanlainen, ja myytävien suoritteiden vastatessa toisiaan läheisesti voidaan ne nähdä yhdessä toimivan komplementtina. Toisaalta linja-autolippujen välitystoiminnan luonnehdinta komissiokauppana osin rikkoo tulkintaa, jota kuitenkin puoltaa eri tapahtumien tositteiden muotoseikat. KHO:n perusteluissa vedotaan tapauksessa lippujen toimituksen järjestämiseen lentoyhtiön osalta, mikä on uniikki perustelu esitellyissä oikeustapauksista. Vaikka kyse on osin muodollisesta seikasta, voidaan nähdä sillä olevan myös merkitystä yleisen kuvan suoritteiden myyjästä muodostamisessa.

Johtopäätökset ja keskustelu

Tulkinnanvaraisuuksien erittely, arviointi ja systematisointi

Välitys- ja komissiokaupan oikeuskäytännössä voidaan havaita laaja-alainen kehityskaari, joka kuvaa oikeustilan kehitystä tutkimuskysymysten kannalta. Rajanvedot välitys- ja komissiokaupan välillä kuvaavat tulkintoja siitä, mitkä ovat niin välityskaupan kuin komissiokaupan reunaehdot ja siten mikä näiden käsitteiden oikeudellinen sisältö on. Oikeustilan jatkuvasti kehittyessä näiden käsitteiden sisältö muotoutuu, mikä vastaavasti johtaa lain tulkinnan tarkentumiseen. Oikeustapausanalyysi tämän vuoksi voi paljastaa käsitteen oikeushistoriallisen kehityskaaren.³⁹

Välitys- ja komissiokaupan välinen rajanveto on ollut tulkinnanvarainen kolmen vuosikymmenen ajan, koska aiheen oikeuskäytännöstä, joka ei ole tuottanut yleisperiaatteita, jonka avulla rajanveto voitaisiin suorittaa systemaattisesti. Esitellyissä oikeustapauksissa toistuu tapauskohtainen arviointi siitä, minkälaisena toiminta näyttäytyy ostajalle, eli ns. keskivertoasiakkaan näkökulma. Tuoreimpana esimerkkinä tästä näyttäytyy KHO 2018:17'n arviointiperusteet, jossa välityskaupan tunnusmerkkinä on toiminut päämiehen markkinoinnin antama kuva tuotteen myyjästä.

KHO 2019:1 on kahdella tapaa merkittävä tapaus: se kumoaa aiemman pohjan välitys- ja komissiokaupan rajanvedosta, sekä tuoreimpana korkeimman oikeuden päätöksenä toimii pohjana uudelle oikeustilalle. Oikeustapauksessa haastettava KVL:n tulkinta edustaa aiempaa oikeuskäytäntöä myötäilevää mallia, jossa liiketoimintaa, jossa asiakkaalle ei välity kuvaa välityskaupasta ei myöskään voida lukea välityskaupaksi. KHO:n kysymyksen arvioinnissa sivuutetaan KVL:n sinänsä laaja-alainen tulkinta ostajan subjektiivisesta kokemuksesta, ja ratkaisevaksi oikeudelliseksi seikaksi nousee toiminnan tositteiden muotoseikat.

Sopimusvapauden ja veronkierron estämisen välinen tasapainottelu

Sopimusvapaus on sopimusoikeudellinen lähtökohta ja peruseriaate, joka takaa oikeushenkilöille vapauden solmia haluamiaan sopimuksia. Valtiovalta ei lähtökohtaisesti puutu sopimukseen sikäli kuin ne voidaan olevan kahden tasapuolisen osapuolen välisiä, eivätkä ne aiheuta kohtuuttomia

³⁹ Nyrhinen et al, Arvonlisäverotus käytännössä, 762

seurauksia. Periaate asettaa suhteellisen korkean kynnyksen valtiovallalle säädellä tai muutoin puuttua oikeushenkilöiden välisiin sopimuksiin, sillä sopimusvapaus on keskeinen osa elinkeinovapautta. Kauppatapa on yksi sopimuksen määrittävä osa sen sopimusosapuolten välillä, ja on vapaasti valittavissa lukuisista vaihtoehdoista. Veroviranomaisen puuttuminen tähän tulkitsemalla yhtiöiden välisen liikesuhteen joksikin muuksi kuin sopimuksessa luoduksi luo oikeudellisen fiktion, joka kaventaa sopimusosapuolten välistä sopimusvapautta. Mikäli veroviranomaisilla on laaja valta arvioida, luetaanko jokin tietty liiketoimi arvonlisäverotuksessa komissio- tai välityskaupaksi, se asettaa liikekumppanien välisen sopimuksen ensisijaisuuden oikeuslähteenä kyseenalaiseksi. Arvonlisäverotuksen toimittamisen pohjana lähtökohtaisesti tulisi toimia yhtiön kirjanpito- sekä muut oikeudelliset tositteet, ei veroviranomaisen subjektiiviset arviot siitä, tapahtuuko yhtiön harjoittama myynti sen itsensä vai sen päämiehen nimissä (ALV 209 b §). Sopimusvapautta korostaa välitys- ja komissiokaupan määrittely yhtiön tuottamien tositteiden kautta.⁴⁰

Sopimusvapaus ei ole ongelmaton periaate arvonlisäverotuksessa, jonka peruseriaatteisiin kuuluu neutraliteetti verovelvollisten välillä. Eri tavalla organisoidut liiketoimet, jotka tuottavat saman arvonlisän, ovat yhtä suuresta summasta verovelvollisia. Oikeustapauksissa koskien välitys- ja komissiokaupan rajanvetoa arvonlisäverotuksessa esiintyy laajasti erityissääntelyn alaisia suoritteita, jolloin ALV 19 § soveltaminen voi johtaa veron määrän muutokseen. Yhtiön toiminnan määrittäminen välityskaupaksi komissiokaupan sijaan voi tarjota hinnoitteluedun, joka on neutraliteettiperiaatteen vastainen. Tällöin sopimusvapauden saralla jokin liiketoimi voidaan määrittää kuuluvan verotuksellisesti edullisempaan luokkaan, mikä ei ole verotuksen toimittamisen tai neutraliteetin kannalta toivottavaa. Mikäli verovelvolliset voivat tehokkaasti välttää arvonlisäverovelvollisuuden sopimusoikeudellisilla teknisyyksillä, verotuksen toimittaminen häiriintyy. Toisaalta liiketoiminnan luonteen erottaminen toiminnan oikeudellisesta muodosta verotuksellisen edun saavuttamiseksi on veronkiertoa, joka johtaa kyseisen oikeudellisen fiktion sivuuttamiseen ja verotuksen toimittamiseen toiminnan oikean luonteen mukaan. Välitys- ja komissiokaupan rajanvetoa muokkaavissa oikeustapauksissa OMVL 10 §:n ei ole vedottu, eikä tämän vuoksi voi systemaattisesti arvioida luetaanko verotuksellisesti edullisimman tulkinnan tekeminen epäselvässä tilanteessa oikeudellisen fiktion luomiseksi. Veronkiertosäännös kuitenkin heikentää sopimusvapauden merkitystä verotuksen toimittamisessa.⁴¹

⁴⁰ Hemmo & Hoppu, Sopimusoikeus, 6. luku

⁴¹ Niskakangas, Veropolitiikka, 59-62

Oikeusturvan saavuttaminen

Arvonlisäveron peruste on tyypillisesti verovelvollisen koko liikevaihto, minkä vuoksi verotuksellinen riski on suuri, jos verovelvollinen virheellisesti arvioi liiketoimintansa olevan vapautettu verosta. Tällaisessa tapauksessa verovelvollinen ei ole sisällyttänyt arvonlisäveron osuutta myymiensä tuotteiden hintaan, ja virheellinen tulkinta kertaantuu toistuvasti jokaisessa liiketapahtumassa, mikä kasvattaa potentiaalista verovelkaa. Näiden seikkojen aiheuttaman verotuksellisen riskin suuruuden vuoksi oikeusturvan saavuttamisen merkitys korostuu, kun arvonlisäverolaista tehdään tulkintoja - kuten yhtiön tekemä tulkinta siitä, harjoittaako se välitys- vai komissiokauppaa.

Vahva oikeusturva tulkinnanvaraisissa tapauksissa saavutetaan luottamuksensuojaperiaatteen (OVML 6.1) kautta. Vilpittömän toiminta, joka noudattaa veroviranomaisen tulkintaa, ohjetta tai päätöstä antaa sille luottamuksensuojan, jolloin veroviranomaisen tulee ratkaista tulkinnanvarainen asia verovelvollisen eduksi. Koska välitys- ja komissiokaupan rajanvedosta ei ole annettu verohallinnon puolesta tarkkaa ohjetta, ja asian voidaan katsoa olevan tulkinnanvarainen aiemmin esitellyn oikeuskäytännön pohjalta, luottamuksensuojan voi lähtökohtaisesti saada toimimalla veroviranomaisen ohjauksen pohjalta.

Arvonlisäverotuksesta verovelvolliselle nimenomaisesti annettu ratkaisu muodostaa luottamuksensuojan vakiintuneessa oikeuskäytännössä (KHO: 2016:196). Verohallinto antaa pyynnöstä ennakkoratkaisupäätöksiä arvonlisäverotuksesta matalaan hintaan (255 euroa vuonna 2020) kun ottaa huomioon arvonlisäverotuksen tulkintariskin. Tällöin verovelvollisen kannalta verotuksellisen riskin minimoinnin kustannukset ovat matalat, mutta vaativat sitä, että verovelvollinen tunnistaa potentiaalisen tulkinnanvaraisuuden sekä on valmis selvittämään veroviranomaisen tulkinnan etukäteen. Keino ei sovellu tämän vuoksi jo aiemmin tai paraikaa tapahtuvien liiketoimien luonteen ratkaisemiseksi.

Mikäli verovelvollinen ei ole varma arviossaan siitä, tapahtuuko hänen myyntinsä toisen nimiin vai ei, on verotuksellisen riskin kannalta parasta arvioida kauppataivaksi komissiokauppa, jolloin väärästä tulkinnasta johtuvaa potentiaalista verovelkaa ei synny, koska jokaisessa myyntiketjun portaassa maksetaan arvonlisävero. Tällöin välittäjän tulee vaatia päämiestään rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi, jotta vähennysoikeus heidän välisestään kaupasta syntyy. Mikäli liiketoimintaa ei ole mahdollista harjoittaa näin esimerkiksi hinnoittelun vuoksi, ennakkoratkaisuhakemus minimoi verotuksellisen riskin. Verovelvolliselle edullisten tulkintojen

tekeminen ilman luottamuksensuojaa johtaa tilanteeseen, jossa verovelvollinen kantaa verotuksellisen riskin.

Välitys- ja komissiokaupan rajanveto

Arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarankäytön ja palvelun myynnistä. (ALV 1 §). Velvollisuus suorittaa arvonlisäveroa kuuluu verovelvolliselle. Verovelvollisuus perustuu yleissäädöksen mukaisesti tavarankäytön tai palvelun myyjälle (ALV 2 §). Kauppatilanteissa, jotka syntyvät kauppaedustajien myötävaikutuksesta, ja ovat siten KauppaedL:n sääntely piirissä, arvonlisäverovelvollisuus jakautuu seuraavasti: edustajan myydessä palvelun tai tavarankäytön omissa nimissään päämiehenä lukuun katsotaan edustajan ostaneen tuotteen päämieheltään, ja myyneen ne eteenpäin. Tilanteissa, jossa kauppa tehdään päämiehen nimissä ja hänen lukuunsa, katsotaan päämiehen myyneen palvelun tai tavarankäytön suoraan ostajalle (ALV 18-19 §).

Se, kenen nimissä kauppa tapahtuu, määritellään kaupasta syntyvien tositteiden sekä päämiehen ja edustajan välisen sopimuksen kautta. Tilanteissa, jossa edustaja on tehnyt sopimuksen päämiehen nimissä myymisestä, sekä tositteet ilmentävät tätä faktaa, sovelletaan ALV 18 § säädöksiä verovelvollisuuden määrittämisessä. Tällöin tositteista tulee tulla esille ALV 209 b § mukaiset seikat, joissa eritellään päämiehen, sekä edustajan osuudet kaupan loppuhinnasta. Tilanteissa, jossa edustaja on tehnyt sopimuksen omissa nimissään myymisestä, eikä kaupasta tehtävissä tositteissa tule esille kaupan päämiestä, tai kuitilla eritellä kaupan päämiehen ja edustajan osuuksia lopullisesta hinnasta, kauppa tehdään edustajan nimissä, jolloin ALV 19 § säädöksiä sovelletaan.

Toisen nimissä myymisen perustana sopimusoikeudelliseen suhteeseen päämiehen sekä hänen kauppaedustajansa välille. Tarvittavan kuvan siitä kenen nimissä kauppa suoritetaan, saadaan kaupasta tehdyistä tositteista, jotka ilmentävät kaupan liiketaloudellisia seikkoja järjestelmällisellä ja varmennettavalla tavalla. Välityspalvelun myynnin veron perusteena toimii sama tosite, jolle on eritelty välittäjän osuus kaupan loppuhinnasta.