

Janika Olshin

ALUSTATALOUKSIEN ARVONLISÄVEROTUKSEN KEHITYSSUUNTIA EUROOPAN UNIONISSA

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Kandidaatintutkielma
Tammikuu 2023

TIIVISTELMÄ

Janika Olshin: Alustatalouksien arvonlisäverotuksen kehityssuuntia Euroopan unionissa
Kandidaatintutkielma
Tampereen yliopisto
Kauppatieteet – Vero-oikeus
Tammikuu 2023

Tutkielmassa tarkastellaan alustatalouksien arvonlisäverotusta ja sen kehityssuuntia lähivuosien aikana Euroopan unionissa. Digitaalinen liiketoiminta ja alustataloudet ovat erittäin ajankohtainen aihe ja ne aiheuttavat uudenlaisia haasteita myös verotuksessa. Etenkin arvonlisäverotuksessa alustatalouksille räätälöityjä ratkaisuja ja säännöksiä ei ole vielä otettu käyttöön. Euroopan komissio on julkaissut direktiiviehdotuksen joulukuussa 2022, jossa ehdotetaan erilaisia ratkaisuja digitaalisen liiketoiminnan tärkeimpiin arvonlisäverotuksellisiin kysymyksiin. Tutkielmassa käsitellään tätä direktiiviehdotusta ja sen taustalla vaikuttavia digitaalisen liiketoiminnan aiheuttamia ongelmia. Tutkielmassa pyritään selvittämään, miten nykyinen lainsäädäntö soveltuu alustatalouksien arvonlisäverotukseen. Tutkielmassa myös selvitetään Euroopan komission ratkaisuehdotuksia aiemmin esitettyihin ongelmiin.

Tutkielmassa aloitetaan käsitteiden määrittelyllä ja voimassa olevan lainsäädännön tulkitsemisella. Tutkielmassa tarkastellaan, miten nykyiset säädökset soveltuvat digitaalisiin ympäristöihin. Tämän jälkeen tutkielmassa selvitetään, mitä muutoksia lainsäädäntöön on jo tehty digitaalisen liiketoiminnan aiheuttamien ongelmien ratkaisemiseksi. Tutkielman metodina on oikeusdogmatiikka eli lainoppi. Voimassa olevaa lainsäädäntöä tulkitaan digitaalisen liiketoiminnan arvonlisäverotuksen näkökulmasta. Lisäksi tarkasteluun otetaan komission direktiiviehdotus, jota tarkastellaan tulevana lainsäädäntönä.

Tutkielman aineistona on pääosin komission direktiiviehdotuksen taustamateriaali. Komission aloitteeseen on tehty laaja raportti, jossa esitellään erilaisia ratkaisuehdotuksia ja määritellään taustalla olevia ongelmia. Direktiiviehdotuksen kanssa on julkaistu vaikutustenviikintiraportti, jota käytetään itse direktiiviehdotuksen ratkaisujen selvittämisessä. Komission aineistojen lisäksi huomioidaan kansainvälinen näkökulma tutustumalla Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön ohjeisiin. Alustatalouksien arvonlisäverotus on erittäin ajankohtainen aihe, sillä direktiiviehdotus on hiljattain julkaistu. Tämän johdosta lähteinä on pääasiallisesti käytetty viranomaislähteitä, koska kirjallisuutta ei ole vielä julkaistu.

Tutkielmassa havaitaan, että komission direktiiviehdotus tulee ratkaisemaan kriittisimpiä ongelmia alustatalouksien arvonlisäverotuksessa ja sen ratkaisut tulevat tasapainottamaan kilpailua digitaalisten ja fyysisten yritysten välillä. Alustoille annetaan enemmän velvollisuuksia ja raportointivaatimuksia uudistetaan ja tehdään selkeämmiksi. Työtä jää kuitenkin vielä jäljelle, sillä direktiiviehdotuksen järjestelmä ei tule koskemaan kaikkia alustoilla toimivia aloja. Tämä on kuitenkin perusteltua käytännöllisistä syistä ja komissio myöntää tulevaisuuden muutostarpeet. Digitaalisen liiketoiminnan ja alustatalouksien arvonlisäverotukseen on tulossa muutoksia, joiden toimivuudesta saadaan tietoa vasta tulevaisuudessa. Komission direktiiviehdotuksen tutkiminen avaa näitä kehityssuuntia Euroopan unionissa.

Avainsanat: digitaalinen liiketoiminta, alustatalous, arvonlisäverotus, Euroopan unioni, arvonlisäverodirektiivi

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

Sisällysluettelo

LÄHDELUETTELO	II
LYHENNELUETTELO	IV
1. JOHDANTO	1
1.1. AIHEEN ESITTELY	1
1.2 AIHEEN RAJAUS, TUTKIMUSKOHEIDEN ESITTELY JA METODI.....	3
2. KÄSITTEIDEN MÄÄRITTELY	5
2.1 MYYNTIMAASÄÄNNÖKSET	5
2.2 MIKÄ ON ALUSTATALOUS?.....	5
3. NYKYINEN SÄÄNTELY-YMPÄRISTÖ	7
3.1. DIGITAALISEN LIIKETOIMINNAN ARVONLISÄVEROTUKSEN PERIAATTEITA	7
3.1.1 Tutkielman lainsäädännöllinen tausta.....	7
3.1.2 Rajat ylittävän kaupan arvonlisäverotuksen lainsäädännölliset haasteet Euroopan unionissa	8
3.1.3 OECD:n lähtökohtia kansainväliseen arvonlisäverotukseen	10
3.2 EUROOPAN UNIONIN ERITYSJÄRJESTELMÄ ONE-STOP-SHOP.....	11
3.2.1 One-Stop-Shopin perusperiaatteet ja soveltamisala	11
3.2.2 OSS:n hyödyt käytännössä.....	12
3.3 MITEN NYKYINEN LAINSÄÄDÄNTÖ SOVELTUU DIGITAALISEN LIIKETOIMINNAN ARVONLISÄVEROTUKSEEN?.....	12
3.3.1 Käsitteet digitaalisen liiketoiminnan arvonlisäverotuksen lähtökohtina	12
3.3.2 Digitaalisen liiketoiminnan ja alustatalouksien haasteita käytännössä.....	15
3.3.3 Hallinnolliset haasteet veroviranomaisen ja yritysten näkökulmasta.....	17
4. DIGITAALISEN LIIKETOIMINNAN ARVONLISÄVEROTUS	19
4.1 EUROOPAN KOMISSION RATKAISUEHDOTUKSIA ALUSTATALOUKSIEN ARVONLISÄVEROTUKSEEN	19
4.1.1 Ratkaisuvaihtoehdot alustatalouksien verotukseen.....	19
4.1.2 Toimittajajärjestelmän käyttöönoton vaikutukset arvonlisäverojärjestelmään komission näkemyksen mukaan	23
4.2 DIREKTIIVIEHDOTUS VAT IN THE DIGITAL AGE.....	24
4.3 OECD:N LÄHTÖKOHTIA ALUSTATALOUKSIEN ARVONLISÄVEROTUKSEEN.....	27
5. YHTEENVETO	28

Lähdeluettelo

COM(2022) 701 final

Euroopan komissio, Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age

Euroopan komissio 2022a

Euroopan komissio, Verotuksen ja tulliliiton pääosasto, Luchetta, G., Giannotti, E., Dale, S. (2022). VAT in the digital age : executive summary, Euroopan unionin julkaisutoimisto. <https://data.europa.eu/doi/10.2778/141964>

Euroopan komissio 2022b

Euroopan komissio, Verotuksen ja tulliliiton pääosasto, Luchetta, G., Giannotti, E., Dale, S. (2022). VAT in the digital age : final report. Volume 2, The VAT treatment of the platform economy, Euroopan unionin julkaisutoimisto. <https://data.europa.eu/doi/10.2778/78412>

Euroopan komissio 2022c

Euroopan komission hanke “VAT in the digital age” (2022), Ares(2022)459260 - 20/01/2022

Euroopan komissio 2022d

Euroopan komissio, (2022), vaikutustenarviointiraportti direktiiviehdotukseen COM(2022)701, joka muuttaisi neuvoston direktiiviä 2006/112/EC ja neuvoston asetuksia (EU) nro 904/2010 ja (EU) nro 282/2011, Euroopan unionin julkaisutoimisto <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/31ca7f89-76eb-11ed-9887-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-278086144>

Eur-lex

eur-lex.europa.eu, “ *Asiakirja 32011L0016* ”, (viitattu 12.1.2023) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/LSU/?uri=CELEX%3A32011L0016>

Hirvonen 2011

Hirvonen, A. (2011). *Mitkä metodit? : Opas oikeustieteen metodologiaan*. Helsingin yliopisto, oikeustieteellinen tiedekunta.

Juanto 2018

Juanto, Punavaara, A., & Saukko, P. (2018). *Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus* (Yhdeksäs, uudistettu painos.). Alma Talent.

Kollmann 2019

Kollmann, J. (2019). *Taxable supplies and their consideration in european vat : With selected examples of the digital economy*. IBFD Publications USA, Incorporated.

Koponen 2019

Koponen, J. (2019). *Alustatalous ja uudet liiketoimintamallit : kuinka muodonmuutos tehdään*. Alma Talent.

OECD 2015

OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

OECD 2017

OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>

OECD 2019

OECD (2019), The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf

OECD

oecd.org, “*About the OECD*” (viitattu 7.1.2023) <https://www.oecd.org/about/>

Euroopan unioni

european-union.europa.eu, Sisämarkkinat (viitattu 16.10.2022) https://european-union.europa.eu/priorities-and-actions/actions-topic/single-market_fi

Euroopan unioni

vat-one-stop-shop.ec.europa.eu, One Stop Shop (OSS) (viitattu 17.11.2022) https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/one-stop-shop_fi

Lyhenneluettelo

ALV	Arvonlisävero
AVL	Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
EU	Euroopan unioni
OECD	Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö, Organisation for Economic Co-operation and Development
OSS	One Stop Shop, Arvonlisäveron erityisjärjestelmä
DRR	Digital Reporting Requirements, digitaalisen raportoinnin vaatimukset

1. Johdanto

1.1. Aiheen esittely

Arvonlisäverotus ja digitaalinen liiketoiminta ovat kohdanneet toisensa käytännössä vasta viime vuosina. Digitaalisten ympäristöjen yleistyminen ja niiden muotoutuminen osaksi kuluttajien jokapäiväistä elämää herättävät uudenlaisia kysymyksiä erilaisissa hallinnollisissa ja taloudellisissa tilanteissa. Yksi näistä osa-alueista on arvonlisäverotuksen järjestäminen, hallinnoiminen ja valvominen digitaalisissa ympäristöissä, kuten alustatalouksissa. Digitaalisilla alustoilla käytävä kauppa on usein rajat ylittävää, mikä aiheuttaa lisää kysymyksiä ja tarvetta kansainvälisille ja yhtenäisille ratkaisuille. On myös mahdollista, ettei myyjällä ole kiinteää toimipaikkaa, jolloin verotuksellisten kysymysten ratkaiseminen on entistä vaikeampaa.

Arvonlisäverotuksellisiin ongelmiin on kansainvälisessä rajat ylittävässä kaupassa haettu ratkaisuja jo vuosia. Nämä ongelmat ovat tulleet monimutkaisemmiksi digitalisaation aiheuttamien muutosten johdosta. Digitaalisen liiketoiminnan yleistyminen on tuonut omat haasteensa arvonlisäverotuksen lisäksi myös muille verotuksen osa-alueille, kuten tuloverotukseen. Etenkin kiinteän toimipaikan puuttuminen ja verojen oma-aloitteisuus aiheuttavat hankaluuksia sekä verovelvolliselle että veronsaajalle arvonlisäverotuksessa. Ratkaisuja on jo haettu lainsäädännön kautta, mutta keinot eivät ylety kaikille aloille. Lainsäädännössä on myös aukkoja, joita yritykset voivat hyödyntää verojen välttelemisessä. Tutkielman tarkoituksena on selittää voimassa olevaa arvonlisäverojärjestelmää Euroopan unionin alueella. Tarkasteluun otetaan myös se, miten unioni on valmistautunut vastaamaan digitaalisen liiketoiminnan aiheuttamiin ongelmiin, keskittyen alustatalouksiin. Tutkielmassa aloitetaan voimassa olevan sääntelyn tulkinnalla ja digitaalisen liiketoiminnan haasteiden tunnistamisella. Voimassa oleva sääntely Euroopan unionin alueella perustuu Neuvoston direktiiviin 2006/112/EY (myöh. arvonlisäverodirektiivi). Suomen arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501 perustuu direktiiviin ja sen säännökset ovat samassa linjassa direktiivin kanssa tämän tutkielman kannalta. Jos tutkielmassa ei erikseen mainita, saman sisältöinen säännös löytyy sekä direktiivistä että laista.

Digitaalisen liiketoiminnan eräänä erityispiirteenä on uusien liiketoimintamallien syntyminen ja niiden jatkuva kehittyminen. Ala on jatkuvassa muutoksessa, mikä vaikeuttaa lainsäädännön mukana pysymistä. Alustataloudet ovat täysin digitaalisessa ympäristössä kehittyneitä liiketoimintamalleja, jotka ovat tavalla tai toisella tulleet tutuiksi jokaiselle kuluttajalle. Eräitä

kaikille tuttuja alustatalouksia ovat Netflix, Spotify, Airbnb ja Uber. Yhtiöt ovat kasvaneet voimakkaasti viime vuosikymmeninä ja toimivat nykyään globaalisti. Lisäksi suurimpien ja tunnetuimpien yhtiöiden ohella markkinoilla on niiden kilpailijoita ja muita aivan erilaisia tuotteita tai palveluita välittäviä alustoja. Kaikkia aiemmin mainittuja alustoja yhdistää se, että ne välittävät palveluita. Netflix ja Spotify elokuvia, sarjoja, musiikkia sekä podcasteja, Airbnb majoituspalveluita ja Uber kuljetuspalveluita. Tutkielmassa keskitytään palveluiden kansainväliseen kauppaan, sillä niihin liittyy enemmän avonaisia kysymyksiä. Tavaraverotuksellisen aseman, kuten verotusmaan selvittäminen on yksinkertaisesti helpompaa, sillä on olemassa fyysinen tuote, joka voidaan kuljettaa paikasta A paikkaan B ja tämä tavara myös kulutetaan tietyssä fyysisessä paikassa. Fyysiselle tuotteelle on myös helpompaa määrätä jokin arvo veron perusteeksi.

Alustoille räätälöityjä, konkreettisia säännöksiä on vireillä vasta vuonna 2022. Toisaalta alustatalouksien ongelmia on ollut olemassa jo vuosia, toisaalta tällä hetkellä lainsäätäjillä on enemmän tietämystä erilaisista alustatalouksista, niiden liiketoimintamalleista ja niiden ominaisista ongelmakohdista arvonlisäverotuksessa. Tutkielmassa keskitytään näiden ominaisten ongelma-kohtien määrittelyyn ja niiden syiden pohtimiseen. Määrittelyn tarkoituksena on löytää tärkeimmät kehitystarpeet lainsäädännössä. Euroopan komission aloitteen materiaalien avulla tutkitaan sitä, miten lainsäätäjä on valmistautunut ongelmien ratkaisuun ja mitä ongelmia se pitää tärkeimpinä. Komission direktiiviehdotus on annettu 8.12.2022 ja sen ratkaisuja selvitetään tutkielman loppupuolella. Direktiiviehdotuksen ratkaisuja peilataan tutkielmassa aiemmin esitettyihin ongelmiin ja taustamateriaalin ratkaisuvaihtoehtoihin.

Aihe onkin erittäin ajankohtainen ja jatkuvassa muutoksessa. Direktiiviehdotuksen ensimmäinen palautejakso on aloitettu alkuvuodesta 2022 ja itse direktiiviehdotus on julkaistu loppuvuodesta 2022. Direktiivin säätäminen on pitkä prosessi, ja voi kulua mahdollisesti vuosia ennen kuin ehdotetut muutokset astuvat voimaan. Digitaalisen liiketoiminnan luonteen mukaisesti on mahdollista, että tulevaisuudessa voimaan tulevat direktiivin muutokset ovat jo vanhentuneita. Siksi olisi tarpeellista saada direktiiviehdotus hyväksytyä mahdollisimman nopeasti. Lainvalmisteluvaiheessa olisi myös tärkeää luoda mahdollisimman joustavia ratkaisuja, jotka eivät vanhene pienen muutoksen takia. Aiheen uutuuden takia kirjallisuutta tai direktiiviehdotukseen komissiosta riippumattomia kommentteja ei ole juurikaan. Alustatalouksien arvonlisäverotusta on toisaalta mielenkiintoista tarkastella lähes puhtaalta pöydältä ja myöhemmin tarkastella aiheen kehittymistä. Tutkielmassa onkin tarkoitus pohtia

näitä kehityssuuntia ja arvioida komission ratkaisuehdotuksia suhteessa määriteltyihin ongelmiin

Rajat ylittävän kaupan arvonlisäverotus on tietenkin mielenkiintoinen tutkimuskohde myös Euroopan ulkopuolella. Kansainvälisiin käytäntöihin ja standardeihin vaikuttaa erityisesti taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD). Sillä on omat suosituksensa ja näkemyksensä siitä, miten rajat ylittävän digitaalisen liiketoiminnan arvonlisäverotus tulisi järjestää. Tutkielman loppupuolella tutustutaan lyhyesti myös näihin suosituksiin ja niitä verrataan Euroopan komission direktiiviehdotuksen valintoihin.

1.2 Aiheen rajaus, tutkimuskohteiden esittely ja metodi

Tutkielma käsittelee arvonlisäverotuksellisia ongelmia kuluttajakaupan näkökulmasta. Ellei toisin mainita, lainsäädännössä ja tapausesimerkeissä on kyse kuluttajakaupasta, esimerkiksi myyntimaasäännösten kohdalla. Tutkielmassa keskitytään alustatalouksien erityispiirteisiin ja niiden aiheuttamiin uudenlaisiin ongelmiin. Tutkielmassa on pääasiallisena lähteenä käytetty Euroopan komission aloitetta ”ALV digiaikana”. Suurin osa materiaaleista on englanniksi, minkä takia tutkielmassa on joissakin kohdissa mainittu englanninkielinen termi täydennyksenä. Aloitteen tarkoituksena on löytää ratkaisuja digitaalisen liiketoiminnan aiheuttamiin haasteisiin arvonlisäverotuksessa. Alustataloudet ovat yksi aloitteen kolmesta pääkohdasta. Kaksi muuta pääkohtaa ovat digitaalisen raportoinnin sääntelyn selkeyttäminen ja unionin arvonlisäverotuksen erityisjärjestelmän laajentaminen. Näihin tutustutaan pääpiirteisesti ja niiden liittymäkohdat alustatalouksiin huomioidaan.

Digitaalisen liiketoiminnan verotuksellisiin ongelma-kohtiin on puututtu myös arvonlisäverotuksen ulkopuolella. OECD:n ”*Base Erosion and Profit Shifting Project*” -hanke pyrkii hakemaan ratkaisuja digitaalisen liiketoiminnan verotukseen laajemmin kuin vain arvonlisäverotuksellisista lähtökohdista. Digitaalisen liiketoiminnan erityispiirteinä olevat aineettomat hyödykkeet ja niiden tuottama arvo yrityksille on yksi eniten haasteita aiheuttava osa-alue. Tuloverotuksen puolella on muun muassa ratkaistava, miten yritykset tuottavat voittoa digitaalisissa ympäristöissä, kenellä on oikeus verottaa tätä tuottoa ja miten näihin kysymyksiin saadaan kansainvälinen ja yhtenäinen ratkaisu.¹ Kysymykset digitaalisen liiketoiminnan verotuksessa eivät rajoitu miltään osin vain arvonlisäverotukseen. Aiheen

¹ Ks. OECD 2015, s. 16.

laajuuden ja monisyisen luonteen vuoksi tutkielma rajataan koskemaan vain arvonlisäverotusta, lähinnä alustatalouksien näkökulmasta. Aiheen rajauksen tarkoituksena on luoda mahdollisimman selkeä kuva ehdotuksista alustatalouksien arvonlisäverotuksellisiin ongelmakohtiin Euroopan unionin alueella, huomioiden liittymäkohdat kansainvälisiin ohjeisiin ja kehityssuuntiin. Tutkielman laajuus huomioiden ei ole tarkoituksenmukaista huomioida jokaista näkökulmaa ja ratkaisuvaihtoehtoa. Mainitaan kuitenkin DAC7-direktiivi, joka velvoittaa digitaaliset alustat raportoimaan niiden välityksellä tapahtuvista myynneistä ja palveluista. Neuvoston direktiivi (EU) 2021/514 muutti neuvoston direktiiviä 2011/16/EU, joka määrää hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla. Direktiivin nykymuodossa hallinnollinen yhteistyö koskee myös arvonlisäverotusta ja sen tiedoista raportointia.² Tutkielmassa käsiteltävä direktiiviehdotus toisi entistä enemmän velvollisuuksia alustatalouksille.

Alustatalouksien rooli on merkittävä digitaalisen liiketoiminnan arvonlisäverotuksen kannalta. Alustataloudet tarjoavat erityisesti palveluita ja aineettomia hyödykkeitä, jotka aiheuttavat suhteessa eniten ongelmia digitaalisessa ympäristössä. Palvelut ja aineettomat hyödykkeet ovat yksi digitaalisen liiketoiminnan ongelmakohdista alustatalouksien ulkopuolella. Etenkin aineettomien hyödykkeiden aiheuttamat kehitystarpeet lainsäädännössä tunnustetaan kansainvälisesti. Alustojen rooli taloudessa on jatkuvasti kasvussa, joten niiden ongelmien ja ratkaisujen pohtiminen on erittäin ajankohtaista. Alustatalouksien arvonlisäverotuksellinen asema on tällä hetkellä vaikeasti hallinnoitavissa ja valvottavissa, joten muutosta tarvitaan. Tässä tutkielmassa määritellään digitaalisen liiketoiminnan aiheuttamia haasteita nykyiselle arvonlisäverojärjestelmälle, jonka jälkeen pureudutaan näiden ongelmien ratkaisuehdotuksiin käytännössä Euroopan komission uuden direktiiviehdotuksen kautta. Lisäksi tarkasteluun otetaan OECD:n määrittämiä ongelmia ja ratkaisuehdotuksia ja näitä peilataan Euroopan unionin ratkaisuihin.

Tutkielma on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen tutkimus. Lainopillinen tutkimus tulkitsee ja systematisoi voimassa olevaa oikeutta. Se selvittää oikeusnormien sisältöä ja esittää tulkinta- ja normikannanottoja.³ Tutkielmassa käsitellään direktiiviehdotusta, joka ei ole vielä voimassa olevaa oikeutta. Sitä kuitenkin tulkitaan lainopin kautta ja siitä etsitään mahdollisia

² Ks. eur-lex.europa.eu (viitattu 12.1.2023).

³ Ks. Hirvonen 2011, s. 21–22.

tulkintaongelmia ja analysoidaan, miten se tulee mahdollisesti muuttamaan voimassa olevaa oikeutta.

2. Käsitteiden määrittely

2.1 Myyntimaasäännökset

Arvonlisäverolain (30.12.1993/1501) 1 §:n mukaan veroa on suoritettava liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarain tai palvelun myynnistä, sekä Suomessa tapahtuvasta tavarain tai palvelun yhteisöhankinnasta. Lähtökohtana on alueperiaate eli se, että valtio verottaa sen alueella tapahtuvia myyntejä. Arvonlisävero on kuitenkin kulutusveron luonteinen, joten kulutusmaaperiaatteen mukaan tavaroiden ulkomaille myynti on vapautettu verosta. Periaatteen mukaan vero tulee kohdistaa niihin hyödykkeisiin, jotka kulutetaan Suomessa.⁴ Myyntimaa on siis tavarain kulutusmaa, joka on yleensä helppo määrittää, vaikka tavara kuljetetaan rajan yli.

Palvelujen myynnin kohdalla tilanne on monimutkaisempi. Palvelu myydään Suomessa, jos se luovutetaan täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, ellei toisin säädetä tai jos myyjän liiketoiminnan kotipaikka on Suomessa, mikäli sillä ei ole kiinteää toimipaikkaa täällä (AVL 66 §). Digitaalisessa liiketoiminnassa kiinteää toimipaikkaa ei välttämättä ole ollenkaan ja liiketoiminnan kotipaikka voi olla vaikeaa määrittää. Palvelujen myyntimaasäännökset eroavat tavarain säännöksistä, sillä palveluiden luonne on erilainen. Niillä ei ole selkeää fyysistä kulutuspaikkaa, joka määräisi verotusmaan.⁵ Kuluttajalle luovutettu sähköinen palvelu on myyty Suomessa, kun ostaja on sijoittautunut Suomeen tai ostajan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on Suomessa (AVL 69i §). Sähköisiä palveluita ovat esimerkiksi verkkosivustojen ja laitteistojen luovuttaminen ja isännöinti, kuvien ja kirjoitusten luovuttaminen ja antaminen käyttöön, musiikin, elokuvien, pelien, sekä kulttuuri- ja urheilulähetysten toimittaminen ja ”edellä mainittujen palvelujen kaltaiset palvelut” (AVL 69j §).

2.2 Mikä on alustatalous?

Jotta tutkielmassa voidaan havaita ja määrittää alustatalouksien aiheuttamia ongelmia, on ensin määriteltävä, mikä on alustatalous. Alustatalouksia on hyvin monenlaisia ja ne tarjoavat

⁴ Ks. Juanto 2018, s. 142.

⁵ Ks. Juanto 2018, s. 151.

erilaisia palveluita. Tutkielmassa käsiteltävät alustat ovat taloudellisia alustoja. Nämä alustat yhdistävät markkinoiden ja yritysten piirteitä yhdessä digitaalisessa ympäristössä.⁶ Jos alustaa katsoo sisältäpäin, se voidaan luonnehtia markkinaksi. Esimerkiksi majoituspalveluita tarjoava Airbnb on markkina majoitusta tarjoaville ja sitä etsiville toimijoille. *Koponen* luonnehtii alustaa myös ulkoa katsottuna suunnitelmataloudeksi, sillä esimerkiksi Airbnb voi kontrolloida alustalla tapahtuvia liiketoimia kuten hintoja ja vuokrattavia kohteita.⁷ Alustan ominaispiirre on sen monisuuntaisuus: alustat yhdistävät liiketoimien eri osapuolia digitaalisesti ja jokainen osapuoli on tavalla tai toisella alustan asiakas. Alustat mahdollistavat suoran vuorovaikutuksen osapuolten välillä ja ne luovat näin markkinan. Tämä on hyödyllistä etenkin pienille toimijoille, sillä ne pääsevät alustan kautta globaaliin markkinapaikkaan.⁸

Yksinkertaisesti alustatalous voidaan määritellä liiketoimiksi, jotka tapahtuvat alustoilla. Laajemmassa merkityksessä alustatalous on kuitenkin talouden muodonmuutos, jossa ihmisillä on uudenlaisia keinoja olla vuorovaikutuksessa toistensa kanssa.⁹ Jos alustataloutta tulkitaan laajassa merkityksessä, voidaan todeta, että talouden muutoksella on suuri vaikutus niin tulo- kuin arvonlisäverotukseen.

Koponen toteaa, että alustojen liiketoimintamallit rakentuvat verkostovaikutusten hyödyntämisestä. Liiketoimintamalli kertoo sen, miten yritys luo hyötyä ja miten se tulee kehittymään. Liiketoimintamalli koostuu kahdesta osasta, liiketoimintajärjestelmästä ja ansaintamallista.¹⁰ Verotuksen kannalta mielenkiintoisin on ansaintamalli, sillä sen avulla yritykset tuottavat voittoa ja sen avulla on järjestetty rahan kierto yrityksessä. Arvonlisäverotuksessa onkin tärkeää pohtia, miten arvoa luodaan kuluttajille, jotta siihen voidaan kohdistaa vero. Alustojen erityispiirre on niiden luomat vuorovaikutusmahdollisuudet. Alustan on pohdittava jokaisen sisämarkkinan osapuolelle tarjoamia hyötyjä, ja mitä nämä osapuolet pitävät arvokkaana ja mitä valuuttaa vastaan.¹¹

Euroopan unioni määrittelee alustatalouden monisuuntaiseksi liiketoimintamalliksi, jossa on kolme tai useampi osapuoli. Alustan roolina on helpottaa yhteyden muodostamista kahden tai useamman itsenäisen osapuolen välillä digitaalisesti. Lisäksi alusta voi tarjota palveluita

⁶ Ks. *Koponen* 2019, s. 34.

⁷ Ks. *Koponen* 2019, s. 41.

⁸ Ks. OECD 2019, s. 14.

⁹ Ks. *Koponen* 2019, s. 74–76.

¹⁰ Ks. *Koponen* 2019, s. 116–118.

¹¹ Ks. *Koponen* 2019, s. 137.

rahallista korvausta vastaan ja se yleensä perii palveluntarjoajalta korvauksen alustan käyttöoikeudesta. Alustan käyttäjät ovat yleensä palveluntarjoajia eli myyjiä ja kuluttajia eli ostajia.¹² Tutkielmassa myöhemmin käytetty käsite ”alustatalous” viittaa tämän kappaleen määrittelyyn, sillä se esiintyy Euroopan komission direktiiviehdotuksen taustamateriaaleissa.

3. Nykyinen sääntely-ympäristö

3.1. Digitaalisen liiketoiminnan arvonlisäverotuksen periaatteita

3.1.1 Tutkielman lainsäädännöllinen tausta

Euroopan unionin periaatteena on sisämarkkinoiden toteuttaminen. Tämä tarkoittaa ihmisten, tavaroiden, palveluiden ja pääoman vapaata liikkumista jäsenvaltiosta toiseen. EU:n tavoitteena on poistaa teknisiä, oikeudellisia ja byrokraatiaan liittyviä esteitä jäsenvaltioiden välillä, jotta se voi mahdollistaa sisämarkkinoiden periaatteen toteutumisen. Unionilla on myös tiettyjä rajoitteita ja esteitä, joita se pyrkii poistamaan uudella lainsäädännöllä. Kaksi tunnistettua estettä ovat kansalliset verojärjestelmät, sekä verkkokaupan säännöt, normit ja käytännöt jäsenvaltioiden välillä.¹³ EU:n itse tunnistama haaste on verojärjestelmien erilaisuus, sillä unionilla ei ole tyhjentävästi yhtenevää veropolitiikkaa. Verotusta koskevat direktiivit määräävät lähinnä rajoituksista ja yleisistä käsitteistä. Direktiivi on annettu vuonna 2006, jolloin digitaalinen liiketoiminta ei ollut vastaavassa mittakaavassa kuin vuonna 2022. Direktiiviin on toki tehty useita muutoksia, mutta sen laatimisen yhteydessä ei osattu ajatella kuinka vahvasti digitalisaatio tulee vaikuttamaan markkinoihin. Digitaaliset ympäristöt ovat synnyttäneet uusia käsitteitä, joita ei ollut direktiivin laatimisen aikaan ja direktiivin perinteiset tavaran ja palvelun käsitteet eivät sellaisinaan välttämättä sovellu digitaalisiin tavaroihin ja palveluihin. Digitaalisten ympäristöjen myötä aineettomat hyödykkeet ovat saaneet jalansijaa taloudessa, mutta direktiivi ei tunnista tätä käsitettä. Verotettavan suorituksen käsitteeseen tutustutaan myöhemmin.

Arvonlisäverolain 1.1 § 2 ja 3 kohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava Suomessa tapahtuvasta maahantuonnista ja Suomessa tapahtuvasta 26 a §:ssä tarkoitettusta tavaran yhteisöhankinnasta. Nämä säännökset on kuitenkin säädetty tavara- ja palvelukauppa edellä, eivätkä ne sellaisenaan välttämättä sovellu digitaalisen liiketoiminnan ominaispiirteisiin.

¹² Ks. Euroopan komissio 2022d, s. 5.

¹³ Ks. european-union.europa.eu, sisämarkkinat (viitattu 16.10.2022).

Yhteisömarkkinoilla ja yhteisömyynnillä tarkoitetaan Euroopan unionin jäsenvaltioiden välillä käytävää kauppaa. Nykyisessä lainsäädännössä on säännökset radio- ja televisiolähetyspalveluille, sähköisille palveluille ja telepalveluille. Pääsäännön mukaan arvonlisävero maksetaan siinä maassa, johon kuluttaja on sitoutunut. Näiden palveluiden myyntiin kehitettiin myös erityisjärjestelmä, jota tarkastellaan myöhemmin.¹⁴

Eurooppalainen arvonlisäverojärjestelmä kehittyi 1950-luvulla ja se hiljalleen nousi yhtä tärkeäksi veroksi kuin tuloverot. Arvonlisävero kohdistuu kulutukseen ja esimerkiksi Yhdysvalloissa sen nimenä on ”*goods and services tax*”. Euroopan unionissa arvonlisäverotus on harmonisoitu direktiivillä, jonka jokaisen jäsenvaltion on implementoitava omaan lainsäädäntöönsä. Direktiivin tarkoituksena on suojella sisämarkkinoiden periaatetta. Direktiiviä on muutettu monia kertoja, mutta 2000-luvulta lähtien muutosten tavoitteena on ollut olemassa olevan sääntelyn parantaminen ja modernisoiminen.¹⁵

Arvonlisäverolain mukaan sähköisten ja telepalveluiden rajat ylittävissä kaupassa myyntimaa on kuluttajan eli ostajan kotipaikka (AVL 69 i.1 §). Palvelukaupan normaali myyntimaasääntö on, että myyjän sijaintipaikka määrää kulutusmaan, johon verot tilitetään (AVL 66 §). Sähköiset palvelut muodostavat tähän poikkeuksen, johon taas erityisjärjestelmä muodostaa toisen poikkeuksen. Myyntimaasäännös perustuu myyjän tai ostajan sijaintipaikkaan. Digitaalisessa liiketoiminnassa voi kuitenkin olla erittäin hankalaa määrittää kiinteää toimipaikkaa yritykselle, sillä sitä ei välttämättä ole nykyisen lainsäädännön valossa. Tämän takia pääsääntöön on muodostettu poikkeus. Myös ostajan sijaintivaltion määrittäminen voi olla vaikeaa, ei kuitenkaan mahdotonta. Ostajan sijaintivaltio voidaan yleensä määrittää osoitteen, pankkitietojen tai IP-osoitteen perusteella¹⁶. Näiden tietojen kerääminen ja luotettavuuden arvioiminen voi kuitenkin olla hankalaa myyjälle.

3.1.2 Rajat ylittävän kaupan arvonlisäverotuksen lainsäädännölliset haasteet Euroopan unionissa

Eurooppalaista harmonisoitua arvonlisäverojärjestelmää on rakennettu vuosikymmeniä. Nykyinen järjestelmä oli tarkoitettu siirtymäjärjestelmäksi 1990-luvulla, kun sisämarkkinat otettiin käyttöön. Lainsäädännöllisten haasteiden takia, kattavaa arvonlisäverolainsäädäntöä ei ehditty saamaan valmiiksi määräpäivään mennessä. Arvonlisäverodirektiivin siirtymäluonteen

¹⁴ Ks. Juanto 2018, s. 289.

¹⁵ Ks. Kollman 2019, s. 13–14.

¹⁶ Ks. OECD 2017, s. 70.

vuoksi etenkin yritysten välisen kaupan säädökset eivät ole yhtenäisiä. Direktiivi mahdollistaa myös kansallisen vaihtelun jäsenvaltioiden välillä, mikä altistaa koko järjestelmän veropetoksille. Petosten riski korostuu yritysten välisessä kaupassa, sillä maan sisäisiin ja rajat ylittäviin liiketoimiin sovelletaan erilaista kohtelua. Lisäksi rajat ylittävän kaupan arvonlisäverottomuus mahdollistaa petokset esimerkiksi siten, että yritys hankkii palveluja verottomasti ja laskuttaa veron tilittämättä sitä viranomaisille. Tavarantoimittaja voi kuitenkin vähentää saman veron.¹⁷ Eurooppalainen arvonlisäverojärjestelmä on nykyisellään haavoittuvainen jo perinteisessä tavara- ja palvelukaupassa. Kun huomioidaan digitaalisen liiketoiminnan ominaiset haasteet varsinkin verovalvonnan suhteen, arvonlisäverojärjestelmässä on selkeitä puutteita ja aukkoja. Jäsenvaltioilla on nytkin eroja siinä, miten ne kohtelevat sisäistä ja rajat ylittävää kauppaa. Digitaalisen liiketoiminnan suhteen eroja on vielä enemmän, sillä edes käsitteet eivät ole jokaisessa valtiossa samat. Yleinen ongelma on muun muassa alustatalouksien verottaminen. Alustatalouksien aiheuttamia ongelmia ja niihin esitettyjä ratkaisuja tarkastellaan tutkielmassa tarkemmin alempana.

Euroopan unioni tunnistaa arvonlisäveron olevan merkittävä tulonlähde jäsenvaltioille. Sen mukaan lainsäädännöstä löytyvät puutteet aiheuttavat ainakin 40–60 miljardin euron tappion vuosittain koko unionin alueella.¹⁸ EU:n mukaan pirstaloituneet käytännöt jäsenvaltioiden välillä aiheuttavat yrityksille turhaa hallinnollista taakkaa, eivätkä osittain 30-vuotiaat arvonlisäverosäädökset pysty sopeutumaan digitalisaation aiheuttamaan nopeaan kehitykseen taloudessa. Alustataloudessa esiintyy monia erilaisia liiketoimintamalleja, joihin nykyinen lainsäädäntö ei sellaisenaan sovellu. Unioni tunnistaa myös puutteet ilmoittamisvelvollisuuksissa, joka johtaa valvonnan haasteisiin. Jäsenvaltioilla on erilaisia käytäntöjä veroilmoitusten ja sähköisen raportoinnin suhteen, eikä arvonlisäverodirektiivi nykyisellään mahdollista pakollista sähköistä ilmoittamista. Unionin mukaan säädökset eivät saata digitaalisia kauppapaikkoja ja perinteisiä kauppiaja samaan asemaan. Etenkin tämän suhteen jäsenvaltioiden välillä on suuria eroja. Unionin erityisjärjestelmä ratkaisee osan näistä ongelmista, mutta sen ulkopuolelle jää silti tiettyjä aloja, joten järjestelmää olisi edelleen syytä parantaa.

¹⁷ Ks. Juanto 2018, s. 315–316.

¹⁸ Ks. Euroopan komissio 2022c, s. 1.

3.1.3 OECD:n lähtökohtia kansainväliseen arvonlisäverotukseen

Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (OECD) on julkaissut teoksen ”*International VAT/GST Guidelines*”, jossa se antaa suosituksia rajat ylittävän kaupan arvonlisäverotuksen järjestämiseen. Järjestön tavoitteena on antaa suosituksia ja löytää ratkaisuja maailmanlaajuisiin, muun muassa taloudellisiin, ongelmiin¹⁹. Suositukset on annettu myös digitaaliselle liiketoiminnalle. Tutkielmalle merkitykselliset suositukset liittyvät palveluihin ja aineettomiin hyödykkeisiin (*services and intangibles*), joita käsitellään yleensä yhdessä ja niille annetut ohjeet ovat pääsääntöisesti yhteneviä. OECD tunnistaa digitaaliseen liiketoimintaan liittyvän ongelman olevan tuotteen kulutuspaikan määrittely. Kuten EU, OECD on päätenyt määrittelemään aineettoman hyödykkeen tai digitaalisen palvelun kulutusmaan olevan ostajan maa (*destination principle*). Tämä sääntö on johdettu siitä, ettei digitaalista palvelua suoriteta missään fyysisessä paikassa myyjän ja ostajan tai toisen läsnä ollessa. On myös mahdollista, että palvelu suoritetaan ja kulutetaan eri aikaan. Tällaisia palveluita ja aineettomia hyödykkeitä ovat muun muassa kirjanpito- ja lakimiespalvelut, tele- ja lähetyspalvelut, tietojärjestelmät, suoratoistopalvelut sekä nettipelit.²⁰

OECD:n ohjeet ja suositukset ovat maailmanlaajuisia, kun EU:n säädökset ovat lainsäädäntöä. Toisaalta ne koskevat vain unionin jäsenvaltioita. OECD:llä ei ole lainsäädäntövaltaa, vaan sen suositukset ovat nimensä mukaisesti suosituksia siitä, miten toimia parhaalla mahdollisella tavalla maailmanlaajuisen vapaakaupan turvaamiseksi ja sujuvoittamiseksi. OECD:n ohjeissa onkin mainittu, että rajat ylittävässä kaupassa myyjän on mahdollisesti tilitettävä arvonlisäveroa maahan, johon sillä ei ole minkäänlaisia hallinnollisia siteitä. Tämä aiheuttaa hallinnollista taakkaa yrityksille ja vaikeuttaa verovalvontaa kulutusmaiden veroviranomaisille.²¹ EU on lainsäädäntövaltansa avulla pystynyt vähentämään tätä taakkaa sekä yritysten että viranomaisten kohdalla kehittämällä erityisjärjestelmän rajat ylittävään kauppaan.

¹⁹ Ks. oecd.org, “Who we are?” (viitattu 7.1.2023).

²⁰ Ks. OECD 2017, s. 68–69.

²¹ Ks. OECD 2017, s. 70.

3.2 Euroopan unionin erityisjärjestelmä One-Stop-Shop

3.2.1 One-Stop-Shopin perusperiaatteet ja soveltamisala

Yritys, joka myy tavaroita tai palveluita Euroopan unionissa, voi rekisteröityä arvonlisäverotuksen erityisjärjestelmään ”One-Stop-Shop” (OSS) ja tilittää arvonlisäverot yhden jäsenvaltion kautta rekisteröitymättä jokaiseen maahan, jossa sillä on kuluttajia. Järjestelmään kuuluu kolme osa-aluetta: unionin järjestelmä, muu kuin unionin järjestelmä ja tuontijärjestelmä. Erityisjärjestelmässä myyjä rekisteröityy yhteen tunnistautumismajaksi, jonka kautta se hoitaa kaikki verovelvoitteensa unionin alueella. Toinen vaihtoehto on myyntimaasäädöksen mukaan rekisteröityä verovelvolliseksi jokaisessa maassa, jossa myyjällä on kuluttajia, sillä verovelvollisuus määräytyy kuluttajan sijaintivaltion mukaan. Useaan jäsenvaltioon rekisteröityminen ja erilaisten vaatimusten täyttäminen aiheuttaa verovelvollisille huomattavia hallinnollisia kustannuksia, joita erityisjärjestelmä pyrkii lieventämään. Erityisjärjestelmään rekisteröidyttyään yritys perii kuluttajalta kuluttajan asuinvaltion mukaisen arvonlisäveron ja tilittää sen tunnistautumismajalle. Tunnistautumismajaksi tilittää oikean veron määrän kuluttajan asuinvaltioon. Yritys voi myös hakea veron palautusta, jos se tekee hankintoja toisesta EU-maasta, mitkä liittyvät OSS:n myynteihin. Erityisjärjestelmä laajeni heinäkuussa 2021 kattamaan muutkin kuin tele-, lähetys- ja sähköiset palvelut. Unionin järjestelmään voi rekisteröityä, kun yritys on sijoittautunut EU:n alueelle ja myy palveluja tai harjoittaa tavaroiden etämyyntiä kuluttajille muihin EU maihin.²²

OSS otettiin käyttöön 1.7.2021 ja se laajensi aikaisemmin käytössä ollutta Mini one-stop-shopia (MOSS). MOSS kattoi vain tele-, lähetys- ja sähköiset palvelut, kun OSS kattaa myös muun palvelukaupan, sekä tavaroiden etämyynnin unionin sisäisessä kaupankäynnissä. Muu kuin unionin järjestelmä laajeni palvelukauppaan ja uutena järjestelmänä muodostettiin tuontijärjestelmä. Myyntimaasäädöksiin ei tullut muutoksia. Maakohtaiset etämyynnin raja-arvot poistettiin ja tilalle tuli EU:n laajuinen liikevaihdon 10 000 euron raja-arvo. Myös hallinnollisiin käytäntöihin tehtiin muutoksia.²³ Erityisjärjestelmän laajennuksen myötä yritysten hallinnollista taakkaa kevennettiin entisestään²⁴.

²² Ks. vat-one-stop-shop.ec.europa.eu, OSS (viitattu 17.11.2022).

²³ Ks. vat-one-stop-shop.ec.europa.eu, OSS (viitattu 17.11.2022).

²⁴ Vrt. OECD 2017, s. 70.

3.2.2 OSS:n hyödyt käytännössä

OSS on ratkaissut monia hallinnollisia ongelmia kuluttajille tapahtuvassa etämyynissä ja rajat ylittävässä palveluiden myynissä. Yritysten hallinnollinen taakka on helpottanut huomattavasti, sillä ne voivat täyttää ilmoitusvelvollisuutensa rekisteröitymällä vain yhteen valtioon. Yritysten on vain perittävä kulutusmaan mukainen verokanta ja ottaa se huomioon kuluttajalta perittävästä hinnasta. Myös unionin neutraliteettiperiaate toteutuu paremmin, sillä jäsenvaltiot eivät ole eriarvoisessa asemassa, vaikka arvonlisäverojärjestelmän toteuttamisessa olisikin maakohtaisia eroja. Ne saavat joka tapauksessa maassa kulutetuista tavaroista ja palveluista oman verokantansa mukaisen kertymän.

Tarkastellaan seuraavaksi erityisjärjestelmää esimerkin valossa. Yhtiö A on sijoittunut Ruotsiin, joka on sen tunnistautumisen jäsenvaltio, eikä sillä ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa. Kuluttaja B asuu Suomessa, joten kulutusmaa on Suomi (AVL 69i §). A myy B:lle musiikkia, joka on sähköisessä muodossa ja perii Suomen arvonlisäverokannan mukaisen veron myynnistä. A ilmoittaa verot ruotsalaiselle veroviranomaiselle, joka tilittää veron Suomelle. Tilanne kuitenkin monimutkaistuu, kun A tarjoaa palvelua, esimerkiksi musiikin striimausta. Alusta ei itse myy palvelua, vaan se välittää levy-yhtiön omistaman kappaleen kuluttajalle. Näin ollen levy-yhtiö olisi verovelvollinen. Nykyisessä lainsäädännössä ei ole nimenomaisia sääntöjä alustataloudelle eli digitaaliselle alustalle, jolla tapahtuu liiketoimia. Alustatalouden arvonlisäverotus on erityisen hankalaa, sillä alustoja on hyvin erilaisia, niiden liiketoimintamallit ovat monisyisiä, niiden tarjoamat tavarat ja palvelut eivät ole materiaalisia ja verotus on pirstaloitunutta jäsenvaltioiden välillä²⁵. On mahdollista, että yhtiö A on rekisteröitynyt Ruotsiin ja unionin erityisjärjestelmään ja se tilittää verot oikein, mutta tämän valvominen on hankalaa, varsinkin pitkälle digitalisoituneiden yritysten kohdalla. Eri jäsenvaltioiden käytännöt aiheuttavat myös haasteita, sillä kaikki eivät vaadi ilmoittamista ja kirjanpitoa, eikä digitaaliselle alustalle ole selkeää määrittelyä verovelvollisena²⁶.

3.3 Miten nykyinen lainsäädäntö soveltuu digitaalisen liiketoiminnan arvonlisäverotukseen?

3.3.1 Käsitteet digitaalisen liiketoiminnan arvonlisäverotuksen lähtökohtina

Edellä on mainittu syitä, joiden takia nykyinen lainsäädäntö ei vastaa digitaalisen liiketoiminnan aiheuttamiin haasteisiin. Seuraavaksi käsitellään yhteenvetona näitä erilaisia

²⁵ Ks. Euroopan komissio 2022a, s. 20.

²⁶ Ks. Euroopan komissio 2022a, s. 20.

ongelmia. Esimerkkeinä tuotteista, joiden arvonlisäverotus on haastavaa, ovat e-liput ja digitaaliset alustat. *Kollman* on väitöskirjassaan vuonna 2019 tutkinut mitä voidaan pitää verotettavana tuotteena. Tämän pohdinnan tuloksena tulee arvioitavaksi, voiko tiettyjä digitaalisia tuotteita pitää arvonlisäverotuksen tarkoittamina tuotteina²⁷. *Kollman* on johtanut näistä ongelmia liittyen digitaaliseen liiketoiminnan arvonlisäverotukseen ja voimassa olevan sääntelyn riittämättömyyteen. Nykyisessä lainsäädännössä olevat määrittelyt verotettavalle tuotteelle (*supply*) eivät sovellu oikeuskäytännön kautta kaikkiin digitaalisen liiketoiminnan tuotteisiin.

Arvonlisäverotus on kulutuksen verotusta, minkä takia kulutettavan tavaran, palvelun tai aineettoman hyödykkeen eli verotettavan suorituksen (*taxable supply*) määrittely on tärkeää. Arvonlisäverodirektiiviä voidaan soveltaa vain suorituksesta, joka voidaan katsoa verotettavaksi suoritukseksi.²⁸ Direktiivin 2 artiklan mukaan tällaisia suorituksia ovat tämän tutkimuksen kannalta merkitykselliset tavaran vastikkeellinen luovutus ja palvelun vastikkeellinen luovutus. Direktiivin 24 artiklassa palvelun suoritukseksi määritellään ”liiketoimi, joka ei ole tavara” ja 24 artiklassa on annettu esimerkkejä palveluista. Palvelun määrittelyä on tutkittu enemmän, sillä palvelu on määritelty negatiivisesti tavaran kautta. Tämän takia palvelun määrittelyyn liittyy enemmän tulkintaa. Verotettavan liiketoimen määrittelyn kannalta erottelua ei kuitenkaan tarvitse tehdä.²⁹

Lähtökohdaksi palvelun määrittelyyn voidaan ottaa tavaran määritelmä ”aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirto” (arvonlisäverodirektiivi 14 artiklan 1 kohta). Palvelun negatiivisen määrittelyn taustalla on ajatus siitä, että se kattaa kaikki ne suoritukset, joita ei katsota tavaroiksi. Ei kuitenkaan voida sanoa, että kaikki suoritukset ovat verotettavia suorituksia.³⁰ Digitaalisen liiketoiminnan suoritukset ovat niiden luonteen mukaisesti palveluita direktiivin kahtiajaon myötä, sillä ne eivät ole aineellisia. Pohdittavaksi tulee, muodostuuko kaikista digitaalisista liiketoimista verotettavaa liiketoimintaa. Verotettavan suorituksen syntymisen yhtenä osa-alueena on kuluttajan saama hyöty³¹.

Verotettava suoritus on määriteltävä, jotta voidaan pohtia, miten digitaalisia liiketoimia ja suorituksia voidaan verottaa arvonlisäverotuksessa. Suorituksella tulee olla taloudellista arvoa

²⁷ Ks. *Kollman* 2019 s. 50–52.

²⁸ Ks. *Kollman* 2019 s. 34.

²⁹ Ks. *Kollman* 2019, s. 36.

³⁰ Ks. *Kollman* 2019, s. 47.

³¹ Ks. *Kollman* 2019, s. 53–54.

sekä kuluttajan näkökulmasta että objektiivisesti suoritusta tulkitsemalla. Digitaalisilla alustoilla on tarjolla aivan uudenlaisia tuotteita, jotka eivät sovellu täysin tavaran tai palvelun käsitteen alle. Lisäksi on huomioitava se, että suoritteesta on muodostuttava veron peruste, jotta arvonlisäveroa voidaan määrätä. Veron peruste muodostuu vastikkeesta, joka maksetaan liiketoimesta (arvonlisäverodirektiivin 73 artikla). Ongelmaksi muodostuu sellainen suorite, jonka annetaan vanhentua ennen sen käyttöä, kuten lentolippu tai kuukausittaiset jäsenmaksut. Onko näillä suorituksilla arvoa, jos niitä ei käytetä? Ja jos verotettavan suoritteen eräs kriteeri on taloudellinen arvo, ovatko nämä liiketoimet arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan kuuluvia?³² Suorituksista on maksettu vastike, siinä tarkoituksessa, että ne käytetään. On pohdittava, onko tällainen käytön mahdollisuus verovelvollisuuden aiheuttava liiketoimi.

Toinen käsitteellinen ongelma on verovelvollisen määritelmä. Euroopan komission hankkeessa ”ALV digiaikana” otetaan kantaa verovelvollisen määritelmän haastavuuteen alustatalouksien näkökulmasta. Verotettavan suoritteen määrittelyn lisäksi on ratkaisevan tärkeää määrittellä verovelvollinen, eli se henkilö, joka on vastuussa veron ilmoittamisesta ja tilittämisestä veroviranomaiselle. Sama ongelma heijastuu viranomaisiin ja valvontaan. Alustan kautta tapahtuvat liiketoimet vaativat erityistä sääntelyä ja selkeitä ohjeita siitä, kuka on verovelvollinen ja vastuussa velvollisuuksien täyttämisestä. Jos alustat eivät vaadi käyttäjiltään minkäänlaista tunnistautumista tai ne eivät pidä kirjaa alustalla tapahtuvista liiketoimista, veroviranomaisten on erittäin vaikeaa valvoa oma-aloitteisten verojen maksua.

Alustataloudet ovat ominaispiirteiltään erittäin verkostoituneita, eikä niillä ole selkeää lineaarista toimitusketjua. Tämän johdosta voi olla vaikeaa määrittellä, kuka tässä ketjussa on oikea verovelvollinen ja kenen tulisi tilittää vero. Ongelmat korostuvat, kun liiketoimen osapuolet ovat sijoittautuneet eri jäsenvaltioihin ja sovellettavaksi tulee rinnakkaissäännöksiä eri palvelutyyppeihin mukaan. Tyypillinen tilanne on erilaiset toimituspalvelut, joissa on esimerkiksi osapuolena ravintola, lähetti ja kuluttaja. Alustan roolina on toimia yhdistävänä tekijänä näiden välillä.³³ Komission ehdotus tunnistaa palveluntarjoajan eli myyjän verotuksellisen aseman yhdeksi tärkeimmistä ongelmista. Verotuksellisen aseman ratkaisu on hankalaa kaikkien alustatalouden osapuolten välillä, mutta erityisesti palveluntarjoajan näkökulmasta. Tämän ongelman ratkaiseminen on tärkeää, sillä myöhemmin käsiteltävissä ratkaisuehdotuksissa palveluntarjoajan asema on ratkaisevassa roolissa. Tämä määrittely on

³² Ks. Kollman 2019, s. 55.

³³ Ks. Euroopan komissio 2022b, s. 90.

myös alustan aseman kannalta tärkeää, jotta raportointivelvollisuudet voidaan kohdistaa oikealle henkilölle.³⁴

Palveluntarjoajan roolin määrittely on johdettu arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan käsitteestä ”liiketoiminta”. Tämän artiklan mukaan ”Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.” Verovelvollisen määrittely ratkaisee sen, onko jokin suoritus ylipäätään verotettava arvonlisäverotuksessa. Liiketoiminnan käsite, toimitusketjujen jatkuvuus ja riippumattoman toiminnan käsitteet muodostavat ongelman alkulähteen.³⁵ Palveluntarjoajat ovat usein yksityishenkilöitä, jotka eivät välttämättä harjoita toimintaansa liiketoiminnan muodossa, tai hän ei itse tunnista toimintaansa liiketoiminnaksi. Liiketoiminnan käsitteen tulkinta yhdessä verotettavan suorituksen käsitteen kanssa muodostavat ongelman siitä tulisiko alustatalouksia verottaa lainkaan. Alustatalouksien laajuutta tarkastellessa on kuitenkin selvää, että niiden kautta liikkuvat rahamäärät ovat merkittäviä ja näiden liiketoimien sulkeminen arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle ei olisi tarkoituksenmukaista. Samalla tämä aiheuttaisi eriarvoisuutta perinteisten palveluntarjoajien ja alustojen palveluntarjoajien välille, sillä nämä palvelut voivat olla hyvinkin samankaltaisia.

3.3.2 Digitaalisen liiketoiminnan ja alustatalouksien haasteita käytännössä

Eräitä edellä määriteltyjä haasteita aiheuttavia tuotteita ja palveluista ovat e-liput ja digitaaliset alustat, kuten sosiaalinen media, hakukoneet ja verkkokaupat. Sähköisiä lippuja eli e-lippuja myydään nykyään monenlaisia, kuten konsertti-, museo- ja lentolippuja. Oletuksena on, että kuluttajan käyttävät nämä liput johonkin tavarahan tai palveluun, mutta on mahdollista, ettei lippuja koskaan käytetä.³⁶ Tämä muodostaa ongelman siitä, onko e-lipun myynti ollenkaan verotettava tuote. Toinen ongelma liittyy digitaalisiin alustoihin, esimerkiksi sosiaaliseen mediaan. Näissä paikoissa jaetaan ideoita ja kokemuksia, yleensä käyttäjälle ilmaiseksi.³⁷

Digitaaliset alustat tarjoavat myös uudenlaisia mahdollisuuksia yrityksille myydä tavaroita ja palveluita. Alustoilla ei ole tarvetta olla kuluttajan maassa fyysisesti. Tavaroiden etämyynnissä on jotakin fyysistä, jota voidaan valvoa ja sen arvioida sen arvoa ja samalla veropohjaa. Suuresta volyymistä huolimatta, näin tehdään jo nyt, sillä päivitetyn OSS-järjestelmän

³⁴ Ks. Euroopan komissio 2022b, s. 92.

³⁵ Ks. Euroopan komissio 2022b, s. 92.

³⁶ Ks. Kollman 2019, s. 127–128.

³⁷ Ks. Kollman 2019, s. 184–186.

käyttöönoton yhteydessä luovuttiin maahantuonnin 22 euron rajasta³⁸. Palveluiden ja aineettomien hyödykkeiden verkkokaupassa ongelmana on arvonlisäveron maksun toimeenpano. Monissa maissa on lähestytty ongelmaa siten, että alustaa pidetään ”myymälänä”, josta kuluttaja ostaa esimerkiksi musiikkia, elokuvan tai tietokoneohjelmiston. Näissä tapauksissa alustaa verotetaan sillä tapahtuvista myynneistä.³⁹ Euroopan unionin sääntelyyn sopeutettuna tämä tarkoittaa verotusta kuluttajan maassa ja mahdollisuutta rekisteröityä erityisjärjestelmään. Sisämarkkinoiden toimivuuden kannalta haasteena on edelleen jäsenvaltioiden erilaiset lähestymistavat alustojen verotukseen. Alustat myös kehittyvät jatkuvasti ja ne ovat hyvin erilaisia.⁴⁰

Tutkielmassa pureudutaan digitaalisen liiketoiminnan haasteisiin pääsääntöisesti alustatalouksien näkökulmasta. Edellä määritellyt digitaalisen liiketoiminnan yleiset käsitteelliset ongelmat vaikuttavat alustatalouksiin. Etenkin verovelvollisen määrittely on niille ominainen haaste. Alustatalouksien lisääntyminen markkinoilla on seurausta voimakkaasta digitalisaatiosta. Ennen digitaalisten ympäristöjen aiheuttamaa muutosta, arvon luominen syntyi lineaarisista toimitusketjuista, joiden arvonlisäverotus oli jokseenkin yksinkertaista. Jotta tuote saavutti kuluttajan, tarvittiin välittäjiä alkutuottajan ja kuluttajan välille⁴¹. Uudet digitaaliset liiketoimintamallit eivät tarvitse lineaarista toimitusketjua, ja ne myös poikkeavat perinteisestä välittäjän avulla tapahtuvasta kaupasta. Alustataloudet ovat myös monimuotoisia ja niiden välillä on eroja, esimerkiksi liiketoimen osapuolten lukumäärän, roolin ja vastuun välillä.⁴²

Alusta voidaan yksinkertaisimmillaan määrittellä välittäjäksi palveluntarjoajan (*provider*) ja kuluttajan välillä. Alusta yhdistää kahden tai useamman tällaisen riippumattoman ryhmän, jotta ne voivat tehdä liiketoimia keskenään. Alusta itse hyötyy tästä ottamalla osuuden osapuolien välillä liikkuvasta vastikkeesta. Se voi myös veloittaa palvelumaksuja tai saada mainostuloja alustalla näkyvistä mainoksista. Alustataloudelle ei ole yksinkertaista ja kaikkiin tilanteisiin sopivaa selkeää määrittelyä, sillä niiden liiketoimintamallit voivat olla hyvin erilaisia. Alustatalouden ominaispiirteitä ovat monisuuntaiset liiketoimet, joissa on mukana vähintään kolme osapuolta, esimerkiksi alusta, palveluntarjoaja ja kuluttaja. Alustan roolina on toimia

³⁸ Ks. vat-one-stop-shop.ec.europa.eu, OSS (viitattu 17.11.2022).

³⁹ Ks. OECD 2019, s. 15.

⁴⁰ Ks. Euroopan komissio 2022c, s. 1.

⁴¹ Ks. Euroopan komissio, 2022b, s.18.

⁴² Ks. Euroopan komissio 2022b, s. 18.

liiketoiminnan välittäjänä toisistaan riippumattomille ryhmille. Liiketoimet tapahtuvat sähköisesti internetin välityksellä ja näissä liiketoimissa tarjotaan pääosin vastikkeellisesti pääomaa, resursseja, aikaa, taitoa, palveluja tai tavaroita.⁴³

Euroopan komission aloitteessa tunnistetaan viisi erityisesti alustatalouksien verotukseen liittyvää ongelmien aiheuttajaa (*problem drivers*), jotka voidaan laajentaa koskemaan koko nykyistä arvonlisäverojärjestelmää. Näitä ovat alustatalouksien kasvava mittakaava, liiketoimintamallien monimuotoisuus ja niiden määrittelyn haasteet, liiketoimintamallien monimutkaisuus ja sen vaikutus verkostoihin, eri alv-säännökset eri palvelutyypeissä sekä liiketoimien aineettomuus.⁴⁴ Nämä ongelmat voidaan laajentaa koskemaan koko digitaalisen liiketoiminnan kenttää, etenkin eri palvelutyyppeiden säännösten ja aineettomien liiketoimien osalta.

Alustojen arvonlisäverotuksen ongelmat kertovat arvonlisäverojärjestelmän yleisestä toimimattomuudesta ja vanhanaikaisuudesta digiaikana. Digitalisaation myötä on syntynyt uudenlaisia palvelutyyppejä, joita ei tunnettu nykyisen lain säätämisen aikana. Etenkin aineettomia suoritteita ei tunnettu aiemmin ja ne ovat puhtaasti digitalisaation aiheuttama ilmiö. Monet alustoilla tapahtuvat aineettomat liiketoimet ovat ainakin osittain vastikkeettomia, kuten pääsyn tarjoaminen informaatioon tai infrastruktuuriin, jotka voivat olla myös vaihtokaupan luonteista. Näiden liiketoimien monimuotoisuus vaikeuttaa niiden määrittelyä ja sovittamista olemassa olevaan arvonlisäverojärjestelmään sekä valvonnan että veron kannon näkökulmasta.⁴⁵ Nykyinen lainsäädäntö on yksinkertaisesti jäänyt jälkeen taloudessa tapahtuvasta kehityksestä.

3.3.3 Hallinnolliset haasteet veroviranomaisen ja yritysten näkökulmasta

Tuotteiden tunnistamisen ja verottamisen ongelmakohtien lisäksi yksi digitaalisiin alustoihin liittyvä ongelma on valvonnan ongelmat. Jäsenvaltioiden erilaiset käytännöt ja niistä seuraavat valvonnan haasteet aiheuttavat arvonlisäverojen jakautumista eriarvoisesti, verotulojen menetyksiä ilmoitusten laiminlyönnin seurauksena ja liiketoimintamallien eriarvoistumista, sillä perinteisillä kiinteän toimipaikan yrityksillä on vähemmän mahdollisuuksia välttää ilmoitusvelvollisuutensa⁴⁶. Lainsäädännön eräänä puutteena on myös sähköisen raportoimisen

⁴³ Ks. Euroopan komissio 2022b, s. 88.

⁴⁴ Ks. Euroopan komissio 2022b, s. 89.

⁴⁵ Ks. Euroopan komissio 2022b, s. 92.

⁴⁶ Ks. Euroopan komissio 2022a, s. 21.

pakollisuuden puuttuminen. Digitaalisten alustojen luonteen vuoksi niiden myyntien seuraaminen ja tarkastaminen on hankalaa. Ei ole olemassa mitään varastoa tai lähetettyjen pakettien määrää, josta voidaan tarkastaa, onko kaikki myynnit ilmoitettu arvonlisäverotuksessa. Sähköisen raportoinnin muuttaminen pakolliseksi toisi täysin sähköisesti toimivat yritykset samanlaisen valvonnan piiriin kuin fyysisiä tuotteita myyvät yritykset. Sähköinen raportointi on pakollista esimerkiksi Italiassa ja Espanjassa. Suomessa ei ole minkäänlaisia vastaavia raportointivaatimuksia.⁴⁷ Tämä on yksi esimerkki unionin sisäisistä ristiriidoista digitaalisen liiketoiminnan ja alustatalouksien verotuksen toimittamisessa. Alustojen monimuotoisten ja jatkuvasti kehittyvien liiketoimintamallien johdosta ongelmat eivät todennäköisesti poistuisi, vaikka lainsäädäntöä yksinkertaistettaisiin ja harmonisoidtaisiin. Verovalvonnan osalta tämä linkittyy vahvasti verovelvollisen aseman määrittelyn vaikeuteen. Vaikka sääntelyä muutettaisiin, alustoilla toimii silti monia yksityisiä henkilöitä, joihin arvonlisäverolainsäädäntöä ei saada ulottumaan.⁴⁸

Digitaalisella raportoinnilla (*Digital Reporting Requirements, DRR*) on havaittu olevan myönteisiä vaikutuksia verovalvontaan, sillä ne ovat tuottaneet parempia riskianalyysijä. Raportteja on voitu verrata kauppakumppaneiden raportteihin, ja ne ovat tehostaneet myös tilintarkastusmenettelyjä jonkin verran. Raportointi on parantanut verovalvontaa ja kasvattanut verotuloja. Digitaalisen raportoinnin pakollisuudesta ja toteuttamisesta aiheutuneet kustannukset ovat olleet murto-osa niiden tuottamasta hyödystä.⁴⁹

Digitaalisen raportoinnin todetuista hyödyistä huolimatta, läheskään jokaisessa jäsenvaltiossa käytäntöä ei ole toteutettu. Tämä aiheuttaa monikansallisille yrityksille hallinnollisia kustannuksia, sillä sen pitää noudattaa jokaisen jäsenvaltion erilaisia raportointikriteerejä⁵⁰. Etenkin pienille yrityksille digitaalisen raportoinnin järjestäminen ja ylläpito voi olla kallista. Tämä saattaa myös jäsenvaltiot eriarvoiseen asemaan. Kun pieniin yrityksiin rinnastetaan alustoilla toimivat yksityishenkilöt, raportointivaatimusten täyttäminen voisi tulla mahdottomaksi, jos henkilö harjoittaa rajat ylittävää kauppaa.

Alustatalouksille erityinen haaste on niiden sidosryhmien laajuus. Jotta alusta voisi täyttää raportointivelvollisuutensa, sen on ensin saatava tiedot käyttäjiltään. Palveluntarjoajan asema

⁴⁷ Ks. Euroopan komissio 2022a, s. 8.

⁴⁸ Ks. Euroopan komissio 2022b, s. 94.

⁴⁹ Ks. Euroopan komissio 2022a, s. 9 Verotulot kasvoivat keskimäärin vuodessa 2,6–3,5 %.

⁵⁰ Vrt. Tilanne, jossa yritys on rekisteröitynyt OSS:n.

verovelvollisena on merkittävä osa tätä. Alustoilla toimivien palveluntarjoajien verovelvollisuuden ratkaisemisen lisäksi, alustan tulisi tietää kohtuullisella varmuudella sekä oma asemansa että palveluntarjoajan asema. Alustaa tarvitsee näitä tietoja määrittääkseen oikean suorituspaikan ja raportointivelvollisuutensa. Suorituspaikka tarkoittaa tässä alustan itsensä tuottaman palvelun suorituspaikkaa, ei palveluntarjoajan kuluttajalle tarjotun palvelun suorituspaikkaa. Oikean verotuksellisen aseman määrittely määrää myös verovelvollisuuden eli kuka on vastuussa veron tilittämisestä, esimerkkinä käännetty verovelvollisuus tietyillä aloilla. Vaikka alustoille annettaisiin velvollisuus ilmoittaa sillä tapahtuvat liiketoimet ja tunnistaa käyttäjänsä verovelvollisiksi, ongelmana on silti tiedon kerääminen suurelta määrältä käyttäjiä. Käyttäjä, tässä tapauksessa palveluntarjoajat, eivät välttämättä suostu antamaan pyydettyjä tietoja tai eivät kommunikoi verovelvollisen asemaansa oikein. Lisäksi alustoille ei välttämättä ole kannustinta vaatia näitä tietoja käyttäjiltään, ellei tämä ole yhteydessä verotuksellisiin velvollisuuksiin, joita ei voi välttää. Alusta ei välttämättä ole valmis sulkemaan tilejä tai estämään käyttöä vastahakoisilta käyttäjiltään ilman riittävää kannustinta tai rangaistuksen uhkaa.⁵¹

4. Digitaalisen liiketoiminnan arvonlisäverotus

4.1 Euroopan komission ratkaisuehdotuksia alustatalouksien arvonlisäverotukseen

4.1.1 Ratkaisuvaihtoehdot alustatalouksien verotukseen

Euroopan komissiossa on vireillä direktiiviehdotus, jolla pyritään vastaamaan sen näkökulmasta ajankohtaisimpiin digitaalisen liiketoiminnan haasteisiin. Näitä ovat sähköisen ilmoittamisen pakolliseksi tekeminen ja sen kehittäminen, alustatalouksien verotus ja One Stop Shopin laajentaminen⁵². Seuraavaksi tarkastellaan komission ratkaisuehdotuksia näihin ongelmiin, laajemmin alustatalouksien näkökulmasta. Alustataloudet aiheuttavat lainsäätäjälle niille ominaisia ongelmia, mutta alustatalouksien verotukseen vaikuttavat myös sähköinen ilmoittaminen ja OSS:n kehittäminen.

Euroopan komission aloitteessa tunnistetaan neljä ratkaisuvaihtoehtoa nykyiseen arvonlisäverodirektiiviin. Nämä ovat arvonlisäverolainsäädösten modernisointi digitaalisiin liiketoimintamalleihin soveltuviksi, tasapuolisten toimintaedellytysten takaaminen EU:ssa toimiville yrityksille velvoitteiden ja vastuiden suhteen niin liiketoimintamallista kuin

⁵¹ Ks. Euroopan komissio 2022b, s. 93.

⁵² Ks. Euroopan komissio 2022a, s. 7.

sijaintipaikasta riippumatta sekä veroviranomaisten työn helpottaminen vaatimuksenmukaisuuden valvonnan ja veropetosten torjunnan suhteen. Alustatalouksien ongelmien ratkaisut liittyvät komission laajempiin tavoitteisiin, joita ovat muun muassa sisämarkkinoiden toiminnan turvaaminen ja sääntelyn tasapuolisuus, yksinkertaisuus ja ennakoitavuus. Pelkästään lainsäädännön modernisointi yksinkertaistaisi sääntelyä⁵³.

Komission raportissa annetaan viisi vaihtoehtoista menettelytapaa (A-E), joita käsitellään seuraavaksi. Menettelytapojen erona on niiden laajuus. Vaihtoehdossa A pitäydytään vallitsevassa oikeustilassa, eli mitään lainsäädäntöä ei muuteta. Mitään aiemmin raportissa tai tässä tutkielmassa tunnistetuista ongelmista ei ratkaistaisi. Kaupankäynti digitaalisissa ympäristöissä ei kuitenkaan vähenny, joten seurauksena olisi mahdollisesti sääntelyn pirstaloituminen unionin sisällä ja eriarvoisuuden lisääntyminen digitaalisten ja fyysisten yritysten välillä. Tämä taas aiheuttaisi entistä enemmän haasteita verovelvollisille, jotka joutuvat sopeutumaan eri jäsenvaltioiden raportointivaatimuksiin ja hallinnollisiin menettelyihin.⁵⁴ Status quon säilyttäminen johtaisi pahimmillaan nykyisten ongelmien kärjistymiseen.

Vaihtoehdossa B ehdotetaan nykyisen lainsäädännön selkeyttämistä alustatalouksille. Muutokset olisivat kuitenkin vain hienosäätöä nykyiseen lainsäädäntöön, eikä uutta sääntelyä arvonlisäverojärjestelmästä annettaisi. Muutokset kohdistuisivat nykyiseen arvonlisädirektiiviin sekä täytäntöönpanoasetuksiin. Lainsäädäntöön ehdotetaan kolmea muutosta. Ensimmäiseksi alustan tarjoamien palveluiden luonne on määriteltävä. Tämä määrittely tapahtuisi yhdenmukaisesti nykyisten verkkokauppaa koskevien säännösten kanssa. Palveluiden luonteen määrittelyn jälkeen voidaan ratkaista suorituspaikka.⁵⁵

Toisena kohtana on palveluntarjoajan asema verovelvollisena. Ongelmana on kuitenkin aiemmin käsitelty verovelvollisen määrittelyn hankaluus. Verovelvollinen ei välttämättä ilmoita asemaansa alustalle oikein, sillä palveluntarjoajina toimii yksityishenkilöitä, eivätkä he välttämättä ole tietoisia asemastaan. Palveluntarjoajan on oltava tietoinen velvollisuuksistaan, jotta hän voi ilmoittaa tämän asemansa alustalle ja täyttää ilmoitusvelvollisuutensa. Vaihtoehdossa B palveluntarjoajan tehtäväksi tulisi asemansa ilmoittaminen ja vahvistaminen

⁵³ Ks. Euroopan komissio 2022b, s. 98.

⁵⁴ Ks. Euroopan komissio 2022b, s. 99–100.

⁵⁵ Ks. Euroopan komissio 2022b s. 100.

alustalle. Pitkän aikavälin ratkaisuksi ehdotetaan unionissa yhtenäistä tunnistetta, jonka avulla voidaan tunnistaa, onko palveluntarjoaja eli myyjä verovelvollinen.⁵⁶

Kolmantena muutoksen kohteena vaihtoehdossa B olisi raportointivaatimusten noudattamisen ja laajuuden selkeyttäminen. Nykyisten vaatimusten mukaan kirjanpitoa on säilytettävä kymmenen vuotta ja ne on annettava viranomaiselle pyydettyäessä. Näiden avulla veroviranomaisten on mahdollista valvoa, onko arvonlisävero ilmoitettu ja tilitetty oikein.⁵⁷ Menettelytavat eroavat jäsenvaltioiden välillä, joten vaatimusten selkeyttäminen ja yhtenäistäminen helpottaisivat viranomaisten valvontataakkaa sekä raportointivelvollisten hallinnollista taakkaa. Raportointi on yksi direktiiviehdotuksen kolmesta kehityskohteesta ja se vaikuttaa vahvasti alustatalouksien verotuksen ratkaisujen löytämiseen.

Raportin vaihtoehdoissa C, D ja E ehdotetaan alustan määrittelemistä toimittajaksi, välittäjäksi tai palveluntarjoajaksi (*supplier*), jolla on itsessään velvollisuuksia verojärjestelmässä. Tästä järjestelmästä käytetään tutkielmassa käännöstä toimittajajärjestelmä (*deemed supplier regime*), joka ei ole tarkka direktiiviehdotuksen suomennos, sillä suomenkielistä versiota ei ole saatavilla. Järjestelmän nimi viittaa alustan asemaan myyjän ja ostajan välisessä liiketoimessa. Toimittajajärjestelmän lisäksi vaihtoehdosta B sovellettaisiin myyjän roolin ratkaisevuutta verovelvollisuuden määrittelyssä, sekä suorituspaikan määrittelyä. Vaihtoehdot C-E eroavat niiden soveltamisalan laajuuden osalta. Vaihtoehdossa C toimittajaksi määriteltäisiin vain tietyt kuljetus- ja majoituspalveluita tarjoavat alustat, vaihtoehdossa D toimittajia olisivat kaikki kuljetus- ja majoituspalveluita tarjoavat yritykset ja vaihtoehdossa E toimittajiksi katsottaisiin kaikki palveluita tarjoavat alustat, mukaan lukien sosiaalinen media ja suoratoistopalvelut. Laajimman vaihtoehdon soveltamisalaan kuuluisi 1 707 alustaa ja yli 1,5 miljoonaa palveluntarjoajaa⁵⁸.

Jotta alusta voidaan katsoa tavarantoimittajaksi, palvelusta on maksettava rahallista vastiketta. Tämä voidaan johtaa arvonlisäverojärjestelmän perusteisiin siitä, että veroa on suoritettava vastikkeellisesta tavarasta tai palvelun luovutuksesta. Vastikkeettomia luovutuksia ei pääsääntöisesti pidetä verollisina liiketoimina ja näiden liiketoimien arvon määrittäminen olisi erittäin vaikeaa. Samalla pohdittavaksi tulee verotettavan suorituksen määrittely, jota on käsitelty kappaleessa 3.3.1. Toimittajajärjestelmä tulisi sovellettavaksi, kun myyjä ei ole

⁵⁶ Ks. Euroopan komissio 2022b, s. 102–103.

⁵⁷ Ks. Euroopan komissio 2022b, s. 103–104.

⁵⁸ Ks. Euroopan komissio 2022b, Taulukko 26 s. 105.

sijoittautunut unionin alueelle eikä häntä ole tunnistettu alv-velvolliseksi. Järjestelmää sovellettaisiin myös siinä tapauksessa, kun myyjä on sijoittautunut EU:n alueelle ja on yksityishenkilö tai kuuluu tiettyihin arvonlisäverolainsäädännössä tunnistettuihin erityisryhmiin⁵⁹. Järjestelmä kattaisi tällaisenaan suuren osan alustoilla tapahtuvasta kaupankäynnistä. Toimittajajärjestelmän ulkopuolelle jäisivät yritykset, joihin ei sovelleta erityislainsäädäntöä ja verotus tapahtuisi nykyisenaan.⁶⁰

Vaihtoehdossa C toimittajajärjestelmän soveltamisalaan kuuluisivat vain määrätyt kuljetus- ja majoituspalvelut. Näitä ovat kuljetuksentilauspalvelu (*ride on demand*), jakelupalvelut ja oman asunnon vuokraus.⁶¹ Näitä alustoja ovat esimerkiksi Uber, Wolt ja Airbnb. Vaihtoehdossa D järjestelmä laajennetaan koskemaan kaikkia kuljetus- ja majoituspalveluita. Tämä johtaisi esimerkiksi kimpakyytejä ja yhteysasumista välittävien alustojen tulevan järjestelmän soveltamisalueeseen⁶². Vaihtoehdossa C on kuvattu yleisimmät ja suurimmat kuljetus- ja majoituspalveluyritykset, mutta sen ongelmaksi voisi muodostua määrittely alustoille, jotka tarjoavat sekä ajoa paikasta A paikkaan B kimpakyytien ohella. Komission direktiiviehdotus on julkaistu 8.12.2022 ja siinä on päädytty vaihtoehtojen C ja D yhdistelmään. Direktiiviehdotusta käsitellään myöhemmin tarkemmin.

Vaihtoehto E poistaa ongelmat määrittelystä, sillä sen alla kaikki alustoilla tapahtuvat liiketoimet tulisivat sovellettavaksi toimittajajärjestelmään. Tähän kuuluisivat kuljetus- ja majoituspalveluiden lisäksi kiinteistövälitys-, rahoitus- ja muut ammatilliset ja kotitalouspalvelut. Ammatilliset ja kotitalouspalvelut (*professional and household services*) ovat erittäin laaja kokonaisuus, johon kuuluu kaikki alustoilla mahdollisesti tarjottavat palvelut konsultoinnista siivoukseen, sekä sosiaalisen median palvelut⁶³. Sovellusalan laajuuden myötä määrittelyyn liittyvät ongelmat poistuisivat, mutta se aiheuttaisi hallinnollista taakkaa sekä alustoille, palveluntarjoajille että viranomaisille. Nyt kehitteillä oleva lainsäädäntö toisi aivan uudenlaisen järjestelmän, jonka käyttöönotossa syntyy väistämättä haasteita. Usein lainsäädännön hienosäädöt havaitaan vasta käytännössä.

Tiivistetysti, toimittajaksi määrittelemisen tarkoittaisi alustan velvollisuutta tilittää arvonlisäverot veronsaajalle. Käytännön toteutus riippuisi siitä, maksetaanko suoritus suoraan

⁵⁹ ”The Group of Four” ks. Euroopan komissio 2022b, s. 106.

⁶⁰ Ks. Euroopan komissio 2022b, s. 106.

⁶¹ Ks. Euroopan komissio 2022b, s. 105.

⁶² Ks. Euroopan komissio 2022b, Taulukko 26 s. 105.

⁶³ Ks. Euroopan komissio 2022b, Taulukko 26 s. 105.

palveluntarjoajalle vai tapahtuuko maksu alustan kautta. Lopputuloksena olisi kuitenkin alustan velvollisuus arvonlisäveron keräämisessä, tilityksessä ja ilmoittamisessa. Alustan rooli ulottuisi kuitenkin vain arvonlisäverotukseen, jolloin liiketoimi tapahtuu lain näkökulmasta edelleen palveluntarjoajan ja kuluttajan välillä.⁶⁴

4.1.2 Toimittajajärjestelmän käyttöönoton vaikutukset arvonlisäverojärjestelmään komission näkemyksen mukaan

Euroopan komission raportissa on myös tutkittu vaihtoehtojen A-E vaikutuksia ja mahdollisia seurauksia. Suurimmat muutokset nykyiseen arvonlisäverojärjestelmään aiheuttaisi toimittajajärjestelmän käyttöönotto, jota on siis ehdotettu vaihtoehtoisissa C-E. Nämä vaihtoehdot voidaan jakaa suppeaan, alakohtaiseen ja laajaan. Vaihtoehtoisissa C ja D lain soveltamisalaan tulisivat vain tietyt alat. Ottaen huomioon sen, että ehdotuksessa on kyse aivan uudeltaisesta järjestelmästä, on perusteltua soveltaa sitä vain osaan aloista. Muutos tämänhetkiseen lainsäädäntöön olisi radikaali ja se saattaisi aiheuttaa enemmän ongelmia kuin ratkaisuja. Osittainen lainsäädännön modernisointi olisi myös linjassa aiemman kehityksen kanssa, sillä OSS-järjestelmää laajennettiin heinäkuussa samankaltaisesti. Toimittajajärjestelmälle voisi tulevaisuudessa olla mahdollisuus kehittyä ja laajentua koskemaan kaikkia palvelualoja vaihtoehdon E mukaisesti. Aloittamalla vain tietyistä alustatalouksien sektoreista vähennetään veroviranomaisten hallinnollista taakkaa ja voidaan havainnoida järjestelmän toimivuutta pienemmällä volyymillä.⁶⁵

Toimittajajärjestelmän soveltamisella vain tiettyihin sektoreihin olisi useita hyötyjä ja kuljetus- ja majoitusalan valinta näiksi sektoreiksi olisi perusteltua monesta näkökulmasta. Verkkokauppojen jälkeen kuljetus- ja majoitusala edustavat laajinta markkinaosuutta Euroopan unionissa ja niiden merkitys alustataloudessa on erittäin vahva. Näillä aloilla on kehittyviä liiketoimintamalleja ja niiden verotuksellisissa käsitteissä on ratkaistava monia ongelmia. Esimerkiksi verotuksellisen aseman määrittelyssä on usein ratkaistava, onko palveluntarjoaja verovelvollinen, satunnainen palveluntarjoaja, joka ei harjoita arvonlisäverotuksessa tarkoitettua liiketoimintaa vai onko hän työntekijä. Kuljetus- ja majoitusosalalla tapahtuu eivastikkeellisia liiketoimia vähän, joten ratkaistavaksi ei tule vastikkeettomien liiketoimien arvostus. Näillä aloilla ei myöskään ole juurikaan verosta vapautettuja tuotteita. Vaihtoehtoon

⁶⁴ Ks. Euroopan komissio 2022b, s. 109–110.

⁶⁵ Ks. Euroopan komissio 2022b, s. 106–107.

C valitut tietyt kuljetus- ja majoituspalvelut on valittu samoilla perusteilla. Ne ovat sektorilla suurimmat alat ja palveluntarjoajien asemaan liittyy kysymyksiä.⁶⁶

4.2 Direktiiviehdotus VAT in the Digital Age

Komission direktiiviehdotus COM(2022)701 komission direktiivin 2006/112/EC muuttamiseksi käsittelee erilaisia digitaalisen liiketoiminnan aiheuttamia ongelmia ja haasteita. Direktiiviehdotuksen tarkoituksena on ollut kehittää lainsäädäntöä arvonlisäverotuksen raportoinnin ja sähköisen laskutuksen, alustatalouksien alv-kohtelun ja arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisen kohdalla. Direktiiviehdotus muuttaisi nykyistä arvonlisäverodirektiiviä täsmentämällä ja lisäämällä digitaaliseen liiketoimintaan soveltuvia artikloja ja käytäntöjä. Lyhyesti, komissio on päätenyt ehdotuksessa luomaan digitaalisen raportoinnin vaatimuksia (*digital reporting requirements, DDR*), ottamaan käyttöön aiemmin käsitellyn toimittajajärjestelmän ja laajentamaan erityisjärjestelmään rekisteröitymistä⁶⁷.

Komission arvion mukaan parhaat vaikutukset syntyisivät edellä esiteltyjen vaihtoehtojen D ja E yhdistelmästä. Muutokset tulisi toteuttaa siten, että vaihtoehdosta D voitaisiin laajentaa soveltamisalaa kaikkiin alustoilla tapahtuviin liiketoimiin eli vaihtoehtoon E. Tällä varaudutaan tulevaisuuden muutoksiin ja otetaan huomioon alustojen liiketoimintamallien monimuotoisuus ja muutosherkkyys.⁶⁸ Käytännössä näin laajaan toimittajajärjestelmään ei ole päädytty.

Arvonlisäverodirektiiviin ehdotetaan lisättäväksi 28a artikla, jossa määrätään alustan määrittelystä toimittajaksi edellä käsitellyn toimittajajärjestelmän mukaisesti. Artiklan soveltamisalaan kuuluisivat lyhytaikaiset majoituspalvelut sekä matkustajaliikennepalvelut. Nämä alat on valittu sen takia, että kyseiset alat on määritelty suurimmiksi tavaroiden verkkokaupan jälkeen ja ne kilpailevat suoraan hotelli- ja taksialojen kanssa. 28a artikla tulisi sovellettavaksi, kun palveluntarjoajana on henkilö, joka ei ole sijoittautunut unionin alueelle tai rekisteröitynyt OSS erityisjärjestelmään tai palveluntarjoaja ei ole verovelvollinen luonnollinen henkilö. Sovellusalaan kuuluu myös muita erityistilanteita, jotka on lueteltu kohdissa c-f.⁶⁹ Direktiiviin lisättäisiin myös 46a artikla, jossa täsmennetään verotuspaikka alustatalouksilla

⁶⁶ Ks. Euroopan komissio 2022b, s. 107.

⁶⁷ Ks. Euroopan komissio 2022d, s. 81.

⁶⁸ Ks. Euroopan komissio 2022d, s. 83.

⁶⁹ Ks. COM(2022) 701 final, s. 39.

tapahtuvissa liiketoimissa. Verotuspaikka olisi maa, jossa liiketoimi suoritetaan, aiemmin käsiteltyjen myyntimaasäädösten mukaisesti kuluttajan sijaintivaltio.⁷⁰

135 artiklaan lisätään kohta, jossa lyhytaikainen vuokraus määritellään kestävän enintään 45 päivää ja siihen voi sisältyä muita oheispalveluita, jotta majoituspalvelu katsotaan soveltuvan toimittajajärjestelmään. Ratkaisevaa on palvelun samankaltaisuus hotellimajoitukseen. Direktiiviin lisätään 136b ja 172a artikkelit, joissa määrätään alustoilla toimivien palveluntarjoajien verotuskohtelusta. Tämä tarkoittaa alustan ilmoitus- ja tilitysvelvollisuutta arvonlisäverotuksessa. Palveluntarjoajilla olisi kuitenkin vähennysoikeus ostamistaan palveluista.⁷¹ 242a artiklaa muutetaan siten, että siihen lisätään 1a kappale, jossa määrätään alustan velvollisuudesta pitää kirjaa sillä tapahtuvista liiketoimista ja 2 kappaletta muutetaan koskemaan sekä 1 että 1a kappaleita. Tämän mukaan kirjanpito on annettava asianomaisen jäsenvaltion saataville sähköisesti ja tätä aineistoa on säilytettävä 10 vuotta. 306 artiklaan tehdään täsmennys siitä, ettei toimittajajärjestelmä tule koskemaan matkatoimistoihin sovellettavaa erityisjärjestelmää.⁷²

Konkreettisia muutoksia alustatalouksien näkökulmasta on siis aiemmin käsitellyn toimittajajärjestelmän käyttöönotto. Unionin alueella toimiville alustoille tulisi siis merkittävästi nykyistä enemmän vastuuta ja velvollisuuksia. Komissio on itse direktiiviehdotuksessa päätenyt soveltamaan aiemmin käsiteltyjä ratkaisuvaihtoehtoja C ja D. Uuden 28a artiklan sanamuodon perusteella *"short-term accommodation rental – – or passenger transport"* vaikuttaisi siltä, että kumpaakaan esitetyistä vaihtoehdoista C ja D ei ole suoraan sovellettu direktiiviehdotuksessa. Ennen virallista suomenkielistä versiota direktiiviehdotuksen sanamuoto voitaisiin tulkita koskemaan vain lyhytaikaista majoitusta ja matkustajaliikennettä tai -kuljetusta.

Airbnb on esimerkki alustasta, johon direktiiviä tullaan soveltamaan. Alustalla yksityishenkilöt voivat tarjota omia asuntojaan muille kuluttajille. Tämä vuokraus on yleensä lyhytaikaista. Majoitusta tarjoavat yleensä yksityishenkilöt, jotka eivät ole verovelvollisia, eikä heidän tarvitse periä arvonlisäveroa. Vastaavaa majoitusta tarjoavat hotellit ovat kuitenkin verovelvollisia ja perivät arvonlisäveron hinnoissaan. Direktiivin poistaisi tämän kilpailuhaitan, kun Airbnb-majoituksesta perittäisiin myös arvonlisävero. Tämä kilpailuhaitta

⁷⁰ Ks. COM(2022) 701 final, s. 39.

⁷¹ Ks. COM(2022) 701 final, s. 40.

⁷² Ks. COM(2022) 701 final, s. 41.

on toisaalta ollut yhtiön liiketoiminnalle kannattavaa, sillä majoitusten hinnat ovat voineet olleet hotellien hintoja alhaisempia. Direktiivi nostaisi näitä hintoja vähintään arvonlisäveron verran ylöspäin, jolloin majoitusten hinnoista tulisi vertailukelpoisia. Myös neutraliteettiperiaate toteutuisi, kun majoitusta tarjoavia yrityksiä kohdellaan samalla tavalla jäsenvaltiosta riippumatta.

Yhteenvetona komissio ehdottaa toimittajajärjestelmän käyttöönottoa matkustajakuljetusta sekä lyhytaikaista majoitusta tarjoaville alustoille. Myyjät eivät veloittaisi arvonlisäveroa kuluttajilta, sillä tämä velvollisuus annettaisiin alustoille. Toimintatapa tekee kilpailun tasa-arvoisemmaksi, mutta se ei aseta liikaa velvollisuuksia alustoilla toimiville myyjille, sillä he voivat olla luonnollisia henkilöitä, jotka eivät ole täysin tietoisia velvollisuuksistaan. Lisäksi unionin ulkopuolisen toimijoiden kohdalla on velvollisuuksien täyttämisen kannalta varmempaa, jos alusta hoitaa verotukselliset velvoitteet.⁷³

Direktiiviehdotus ottaa kantaa alustatalouksien selkeimpiin ongelma-kohtiin. Alustoilla toimii palveluntarjoajina useita käytännössä kuluttajan asemassa olevia henkilöitä. He eivät välttämättä ole edes kyvykkäitä velvollisuuksiensa hoitamiseen tai ainakaan niiden hoitamiseen oikein ja ajallaan. Vastuun antaminen alustalle ratkaisisi useita käyttäjiin liittyviä ongelmia ja varmistaisi näiden velvollisuuksien täyttämisen. Tämä helpottaisi myös verovalvontaa, sillä viranomaiset saisivat yhdestä lähteestä paljon tietoa määrämuodossa. Digitaalisten raportointivaatimusten selkeyttäminen helpottaisi myös alustojen hallinnollista taakkaa ja selkeyttäisi sitä, mitä tietoja niiden on kerättävä käyttäjistään.

Komission aloitteessa on käsitelty alustatalouksien lisäksi sähköistä laskutusta ja raportointia sekä arvonlisäverotuksen erityisjärjestelmän kehittämistä. Direktiiviehdotus kokonaisuudessaan pyrkii luomaan mahdollisimman selkeän ympäristön digitaalisen liiketoiminnan arvonlisäverotukseen. On selvää, ettei toimittajajärjestelmän luonti ja käyttöönotto yksin ratkaise kaikkia alustatalouksien luomia ongelmia. Esimerkiksi digitaalisen raportoinnin ja sähköisen laskutuksen ratkaisut tukevat alustatalouksien ratkaisuehdotuksia.

Komission direktiiviehdotuksessa on päädytty muuttamaan pääsääntöä laskutukseen. Tästä eteenpäin sähköisen laskutuksen tulisi olla pääsääntö, kun aiemmin paperisia ja sähköisiä laskuja on kohdeltu tasa-arvoisesti. Laskun vastaanottajan on tähän asti pitänyt hyväksyä sähköisen laskun vastaanotto, eikä jäsenvaltioilla täten ollut mahdollisuutta vaatia sähköistä

⁷³ Ks. COM(2022) 701 final, s. 17.

laskutusta ja kehittää sähköisen raportoinnin järjestelmää.⁷⁴ Direktiivin muutos helpottaisi jäsenvaltioiden sisäistä verovalvontaa ja unionin laajuisen ratkaisun käyttöön ottaminen vaikuttaisi myös rajat ylittävään kauppaan. Direktiivin muutosehdotuksiin kuuluvat myös yhteenvetolaskujen mahdollisuuden poistaminen ja laskujen sisältövaatimusten selkeyttäminen⁷⁵. Erityisjärjestelmään One-Stop-Shop ollaan myös tekemässä muutoksia. Sen sovellusala laajennetaan koskemaan useampia hyödykkeitä, joka vähentää entisestään tarvetta rekisteröityä verovelvolliseksi useampaan jäsenvaltioon⁷⁶. Erityisjärjestelmään ehdotetaan tämän lisäksi useita pieniä korjauksia ja selkeyttäviä muutoksia. Myös tuonnin erityisjärjestelmää (*Import One-Stop-Shop, IOSS*) kehitetään direktiiviehdotuksessa.

4.3 OECD:n lähtökohtia alustatalouksien arvonlisäverotukseen

OECD:n näkökulmasta voimakas talouden digitalisaatio ja alustatalouksien verotuksen hallinnollinen taakka ovat tärkeimpiä ratkaistavia haasteita. Kuten Euroopan unioni, myös OECD on päätenyt määrittelemään palveluiden ja aineettomien hyödykkeiden kulutusmaan olevan ostajan maa. Näitä suoritteita ovat muun muassa konsultti- ja lakipalvelut, ohjelmistot, elokuvat, musiikki ja nettipelaaminen.⁷⁷ Yksi OECD:n ehdottamista ratkaisuista hallinnollisen taakan vähentämiseen on yksinkertaisen rekisteröintijärjestelmän kehittäminen tilanteissa, joissa yrityksellä ei ole muuta linkkiä kulutusmaahan kuin ostajan sijainti⁷⁸. EU:ssa tähän ongelmaan on kehitetty One-Stop-Shop -järjestelmä, joka mahdollistaa yhden rekisteröitymisen koko EU:n alueella. OECD suosittelee sähköisten maksuvälineiden käyttöä ja sähköisen laskutuksen ja raportoinnin mahdollistamista. Näiden avulla yritysten on helpompaa ilmoittaa liiketoimistaan ja veroviranomaisten on helpompaa valvoa velvollisuuksien täyttämistä. OECD ehdottaa jopa laskutuksen raportointivaatimusten poistamista niiltä yrityksiltä, jotka olisi rekisteröity yksinkertaistettuun rekisteröintijärjestelmään (*simplified registration and compliance regime*).⁷⁹ Komission

⁷⁴ Ks. COM(2022) 701 final, s. 17–18.

⁷⁵ Ks. COM(2022) 701 final, s. 19.

⁷⁶ Ks. COM(2022) 701 final, s. 22.

⁷⁷ Ks. OECD 2017, s. 69.

⁷⁸ Ks. OECD 2017, s. 73.

⁷⁹ Ks. OECD 2017, s. 75.

direktiiviehdotuksessa yhtenä kolmesta aihealueesta on sähköisen raportoinnin kehittäminen ja edistäminen, mutta raportointivelvollisuuksien poistoa se ei ehdota.

OECD:n näkökulmasta raportointi on yksi eniten hallinnollista taakkaa aiheuttavista vaatimuksista, eivätkä järjestelmään rekisteröityneiden yritysten asiakkaat voi yleensä vähentää arvonlisäveroa, sillä kyse on kuluttajista, ei arvonlisäverovelvollisista yrityksistä. OECD myös ehdottaa ilmoittamisen helpottamista ottamalla käyttöön merkittävien kauppakumppaneiden kieliä ja mahdollistamalla kolmansien osapuolien ilmoittaminen. Kolmannella osapuolella tarkoitetaan tässä yritystä, joka tarjoaisi palveluita verovelvollisille yrityksille. OECD kannustaa myös viranomaisyhteistyöhön sujuvan verotuksen saavuttamiseksi.⁸⁰

OECD:n raportissa vuodelta 2019, yhtenä ehdotuksena alustojen arvonlisäverotukseen on kaavailtu täyden vastuun arvonlisäverojärjestelmä, jossa alusta määritellään laissa toimittajaksi (*supplier*). Tässä mallissa alusta olisi täysin vastuussa alustalla tapahtuvien liiketoimien arvonlisäveron keräämisestä, tilittämisestä ja ilmoittamisesta.⁸¹ Alustojen arvonlisäverotuksen ratkaisuisa OECD ja EU ovat hyvin samoilla linjoilla. EU:n kaavailema toimittajajärjestelmä on peruspiirteiltään täysin sama OECD:n ehdotuksen kanssa ja direktiiviehdotuksen taustamateriaaleissa onkin siteerattu OECD:n lähteitä. Onkin kansainvälisen kaupan etujen mukaista, että EU:ssa toimitaan kansainvälisten suositusten mukaan. Unionin etuna on myös sen laajuus. EU:lla on valtaa kaikkiin jäsenvaltioihin, jolloin uudenlaisen lainsäädännön soveltamisala on ymmärrettävästi laajempi.

5. Yhteenveto

Tutkielmassa on käsitelty etenkin alustatalouksien arvonlisäverotusta digitaalisen liiketoiminnan ja sen lainsäädännön murroksessa. Alustatalouksien arvonlisäverotus on monimutkainen aihe, eikä siihen ehdotettujen ratkaisujen löytäminen ole helppoa. Euroopan unionilla on edessään direktiiviehdotuksen hyväksyminen. Itse direktiiviehdotus on ollut virallisesti vireillä lähes vuoden ja sen taustatyö on kestänyt tätäkin kauemmin. Alustataloudet ovat tulleet jäädäkseen, eikä niiden verotuksellisiin ongelmiin ole puututtu aiemmin näin tarkalla lainsäädännöllä. Direktiiviehdotus ratkaisee osan ongelmista, mutta sekään ei luo aukotonta järjestelmää.

⁸⁰ Ks. OECD 2017, s. 75–77.

⁸¹ Ks. OECD 2019, s. 23.

Digitaaliseen liiketoimintaan liittyy yleisesti monia käsitteellisiä ja käytännöllisiä ongelmia, joita on esitelty tässä tutkielmassa. Digitaalinen liiketoiminta ja tarkemmin alustataloudet haastavat kansainvälistä yhteisöä sekä taloudellisesta että hallinnollisesta näkökulmasta. Alustatalouksien voimakas kasvu on aiheuttanut lainsäätäjälle ennennäkemättömiä haasteita, sillä talouden murros ei ole ollut yhtä voimakasta ennen digitalisaatiota ja digitaalisen liiketoiminnan ominaispiirteitä. Digitaalinen liiketoiminta on luonut aivan uudenlaisia liiketoimintamalleja, joista alustataloudet ovat vain yksi esimerkki. Alustatalouksilla on jo suuri jalansija taloudessa, joten niiden aiheuttamiin verotuksellisiin ongelma-kohtiin on syytä puuttua.

Digitaalinen liiketoiminta aiheuttaa muutostarpeita jo käsitteellisellä tasolla. Esimerkiksi tutkielmassa käsitelty käytön mahdollisuus ja pohdinta siitä, onko tämä verotettava suorite. Digitaalisille suoritteille on ominaista niiden aineettomuus, mikä vaikeuttaa veron perusteen määrittämistä. Samoin palvelun arvon määrittäminen on hankalampaa kuin perinteisen fyysisen tavaran. Pitkään kansainvälisessä kaupassa haasteita aiheuttanut osa-alue on ollut myyntimaa ja suoritteen kulutuspaikan määrittely. Tähän onkin saatu jo Euroopan unionin yhtenäistä sääntelyä, mikä selkeyttää digitaalisen liiketoiminnan arvonlisäverotusta. Unionin sisällä myyntimaasääntöihin onkin kiinnitetty erityistä huomiota. Arvonlisäverotuksen erityisjärjestelmä OSS ei poista myyntimaan selvittämistä, mutta se helpottaa yrityksiä vähentämällä hallinnollisia kustannuksia. Mitä pienemmistä yrityksistä tai yksityisistä liikkeenharjoittajista on kyse, sitä enemmän ne hyötyvät järjestelmästä. Sinänsä unionissa ei ole yksinkertaistettu käsitteenmäärittelyjä, mutta niiden toteuttamisen helpottamiseen on luotu ratkaisuja.

Alustataloudet tuovat omat haasteensa edellisten päälle. Alustataloudet yhdistävät ihmisiä lähes rajattomasti digitaalisissa ympäristöissään. Tällainen nopea verkostoituminen ja liiketoimien mahdollistaminen on aivan uudenlaista taloudessa. Alustojen välittämät tuotteet ja palvelut ovat muodostuneet merkittäväksi osaksi taloutta, jolloin niiden puutteellinen verotus aiheuttaa selkeää haittaa sekä kilpailulle että veronsaajalle. Alustoilla toimivat palveluntarjoajat kilpailevat jo perinteisten taksiryttäjien ja hotelliketjujen kanssa. Komission direktiiviehdotuksessa onkin erikseen mainittu alustoilla tarjottavien majoituspalvelujen samankaltaisuus hotellimajoituksen kanssa⁸². Puutteellisen verolainsäädännön johdosta kilpailu voisi vääristyä, kun alustoilla toimivia palveluntarjoajia ei valvottaisi. Palveluntarjoajien voisi olla mahdollista välttää arvonlisäveron ilmoitusvelvollisuutensa tai he

⁸² Ks. COM(2022) 701 final, s. 17.

eivät ole tietoisia omista velvollisuuksistaan. Alustan tarjoamien verkostoitumismahdollisuuksien ansiosta on mahdollista, että käytännössä kuluttajan asemassa olevat henkilöt tekevät verotettavia liiketoimia keskenään. Tämä johtaa seuraavaan haasteeseen eli verovelvollisen määrittelyyn. Alustatalouksien liiketoiminnan mittakaavan takia sen välittämiä suoritteita on välttämätöntä pitää verotettavina suorituksina ja myyjiä verovelvollisina.

Ratkaisuksi edellä mainittuihin ongelmiin on unionin näkökulmasta ilmoitusvastuun antaminen alustoille. Lisäksi alustojen tehtäväksi tulisi tunnistaa, onko sillä toimiva palveluntarjoaja arvonlisäverotuksen näkökulmasta verovelvollinen. Alustat keräävät ja säilyttävät tietoa käyttäjistään, joten niillä on parhaat edellytykset ilmoitusten antamiseen ja alustalla tapahtuvien liiketoimien kirjaamiseen. Vastuun kirjaaminen lainsäädäntöön olisi myös kannustin velvoitteiden täyttämiseen, mahdollisesti rangaistuksen uhalla. Alustojen vastuun lisääminen aiheuttaa välttämättä lisää hallinnollisia kustannuksia alustoille itselleen. Kokonaiskuvaa tarkastelemalla voidaan kuitenkin huomata, että tämä kustannus olisi pienempi kuin vastuun antaminen palveluntarjoajille. Palveluntarjoajat joutuisivat itse raportoimaan liiketoimistaan mahdollisesti useaan valtioon, jos he eivät rekisteröidy OSS järjestelmään. Virheiden ja laiminlyöntien riski kasvaisi ja tämä aiheuttaisi haasteita myös verovalvonnalle.

Euroopan komissio onkin direktiiviehdotuksessaan päätenyt antamaan alustoille merkittävää vastuuta luomalla ”toimittajajärjestelmän”. Toimittajajärjestelmässä alusta määrittellään tavarantoimittajaksi ja sille annetaan vastuu arvonlisäveron tilittämiseksi ja sen raportoimiseksi. Komission ehdotuksessa järjestelmän soveltamisala rajataan matkustajaliikenteeseen ja lyhytaikaisiin majoituspalveluihin. Nämä alat on valittu niiden laajuuden ja taloudellisen aseman johdosta. Direktiiviehdotuksen voimaan tullessa nämä alat saatettaisiin käytännössä samaan asemaan perinteisten yritysten kanssa arvonlisäverotuksen näkökulmasta. Toki perinteisille, fyysisen toimipaikan omaaville yrityksille aiheutuu enemmän hallinnollisia kustannuksia kuin alustojen palveluntarjoajille, joiden puolesta alusta hoitaisi suurimman osan ainakin arvonlisäverotuksellisista velvoitteista. Tämä kustannus on kuitenkin pieni siihen verrattuna, että alustojen palveluntarjoajat välttyisivät kokonaan arvonlisäverotuksellisilta velvoitteilta.

Direktiiviehdotus ei vielä käsitä kaikkia alustatalouksilla tarjolla olevia palvelutyypppejä. Esimerkiksi sosiaalinen media jää toimittajajärjestelmän ulkopuolelle. Sosiaalinen media on luonteeltaan kuitenkin hyvin monimutkainen ja siellä luotavan arvon määrittäminen voi muodostua erittäin suureksi haasteeksi. Direktiiviehdotuksen taustamateriaaleissa on kuitenkin

todettu, että paras vaihtoehto olisi toimittajajärjestelmän soveltaminen kaikkiin alustojen tarjoamiin palveluihin⁸³. Käytännön syistä tätä vaihtoehtoa ei kuitenkaan oteta vielä käyttöön, sillä uuden järjestelmän ja toimintatavan käyttöönotto on aina haasteellista. Nyt luotavaa toimittajajärjestelmää voidaan myös analysoida ja sen hyötyjä ja puutteita tutkia myöhemmin. Näiden havaintojen perusteella olisi mahdollista ottaa käyttöön paranneltu versio järjestelmästä, jota sovellettaisiin kaikkiin alustatalouksiin liiketoimintamallista ja sen tarjoamista palveluista välittämättä.

Toimittajajärjestelmän lisäksi komission ehdotus on luomassa uusia säännöksiä sähköiselle laskutukselle ja raportoinnille, sekä arvonlisäverotuksen erityisjärjestelmään. Etenkin sähköisen laskutuksen ja raportoinnin parantaminen ja selkeyttäminen tulevat suoraan vaikuttamaan alustatalouksiin. Alustat tulevat raportoimaan tiedot hyvin todennäköisesti sähköisesti, joten näiden käytäntöjen selkeyttäminen vaikuttaa suoraan niihin.

Euroopan unionin kehitys vaikuttaisi olevan linjassa kansainvälisten suositusten kanssa. Toimittajajärjestelmä onkin suoraan johdettavissa OECD:n suosituksista. Kansainvälisen kaupan sujuvuuden kannalta olisikin tärkeää, että lainsäätäjät päätyisivät samankaltaisiin ratkaisuihin ympäri maailman. Unionin alueen etuna on sen vaikutusvalta Euroopan alueella. Komission direktiiviehdotus tulee velvoittamaan jokaista 27 jäsenvaltiota. Jos ratkaisu todetaan toimivaksi, voidaan vastaavanlainen ottaa käyttöön muuallakin.

Arvonlisäverotus digitaalisessa liiketoiminnassa on jatkuvassa muutoksessa digitaalisten ympäristöjen luonteen takia. Siksi onkin tärkeää saada voimaan säädöksiä, jotka vastaavat näihin haasteisiin. Uusien säännösten tulisi olla myös muokattavissa, sillä digitaalisissa ympäristöissä syntyy jatkuvasti uusia innovaatioita ja erilaisia toimintatapoja. Vain alustatalouksissa on useita erilaisia liiketoimintamalleja, eikä ole takuita miltä alustat tulevat näyttämään edes viiden vuoden päästä. Onkin mielenkiintoista tarkastella tässä tutkielmassa esiteltyjä aiheita tulevaisuudessa, sillä digitaliset liiketoimintamallit muuttuvat jatkuvasti. Direktiiviehdotus tulee ratkaisemaan tiettyjä ongelmia, mutta alustatalouksien muutosherkkyys takaa sen, että muutoksia tarvitaan jatkossakin.

⁸³ Ks. Euroopan komissio 2022d, s. 83.