

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu

Lasse Järvi

**RAJAT YLITTÄVÄ KULUTTAJAKAUPPA JA SEN
ARVONLISÄVEROTUS EUROOPAN UNIONISSA**

Pro gradu -tutkielma
Vero-oikeus
Tampere 2011

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

JÄRVI, LASSE: Rajat ylittävä kuluttajakauppa ja sen arvonlisäverotus Euroopan unionissa.

Pro gradu -tutkielma, XI + 91 s.

Vero-oikeus

Toukokuu 2011

Tässä tutkimuksessa tutkitaan rajat ylittävän kuluttajakauppaa ja sen arvonlisäverotusta Euroopan unionin alueella. Rajat ylittävällä kuluttajakaupalla tarkoitetaan tässä yhteydessä kaikkia niitä eri tilanteita, joissa elinkeinonharjoittaja myy tavaran tai palvelun yksityishenkilölle, joka asuu eri valtiossa kuin myyjä. Tutkimuksessa selvitetään rajat ylittävän kuluttajakaupan tämänhetkistä laajuutta, sen nykyistä arvonlisäverotusta sekä eurooppalaisessa arvonlisäverojärjestelmässä tapahtuneita muutoksia ja muutosehdotuksia, jotka eivät ole toteutuneet. Käytetyt tutkimusmenetelmät ovat oikeushistoriallisia, oikeustaloustieteellisiä ja oikeusdogmaattisia. Lisäksi tutkimuksessa perehdytään vaihtoehtoihin kulutusverojärjestelmiin oikeusvertailun keinoin, joista saatuja ajatuksia yhdistellään eurooppalaiseen kontekstiin ja siten esitetään oikeuspoliittisia vaihtoehtoja ja kehitysehdotuksia nykyiseen järjestelmään myös de lege ferenda.

Tutkimuksessa havaitaan, ettei rajat ylittävällä kaupankäynnillä ole tällä hetkellä merkittävää osuutta kaikesta kuluttajakaupasta, mutta mikäli kaupan määrä kasvaa, verotulojen kertyminen myyjän sijaintivaltioon voi muodostua ongelmaksi. Palvelukaupassa pääsääntönä on verotus myyjän sijaintivaltiossa, jolloin kulutusmaaperiaate ei toteudu. Tavarakaupassa etä- ja kotimyynnin verotusta on pystytty kaukomyyntisäännöksillä ohjaamaan osin kulutusvaltioon, mutta kuluttajien pääasiallinen tapa tehdä rajat ylittäviä hankintoja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevista myymälöistä ja kuljettaa hankitut tuotteet itse mukanaan jää aina ostajan asuinvaltion verotusvallan ulkopuolelle eivätkä tällaiset ostokset siten myöskään toteuta kulutusverolle tyypillistä kulutusmaaperiaatetta.

Keskeinen kysymys läpi tutkielman on myydyin tavaran tai suoritettujen palvelujen oikean verotuspaikan määrittäminen ja verotuspaikan sijainnin vaikutus tuotteita markkinoilla toimivien osapuolten käyttäytymiseen. Nykyisen lainsäädännön mukaan vähäinen myynti toisessa jäsenvaltiossa asuville kuluttajille ei aiheuta myyjille mitään verotuksesta johtuvaa lisävaivaa, mutta tavarakaupassa myyntimäärien kasvaessa seuraa velvollisuus rekisteröityä verovelvolliseksi ostajan valtioon, joka taas voi vähentää kiinnostusta ryhtyä harjoittamaan rajat ylittävää kuluttajakauppaa. Ratkaisuksi arvonlisäverojen laskemiseen, ilmoittamiseen ja tilittämiseen esitetään atk-pohjaista järjestelmää, joka hoitaisi edellä mainitut tehtävät lähes automaattisesti ja jonka puitteissa arvonlisäverovelvollinen asioi yhden luukun periaatteen mukaisesti vain sijaintivaltionsa veroviranomaisten kanssa.

SISÄLLYS

| | |
|--|-----------|
| SISÄLLYS..... | I |
| LÄHTEET..... | IV |
| LYHENTEET | X |
| 1 JOHDANTO..... | 1 |
| 1.1 Aiheen esittely ja rajaus..... | 1 |
| 1.2 Tutkimusmetodi ja tutkimuskysymykset..... | 3 |
| 1.3 Lähdeaineisto ja Lissabonin sopimuksen vaikutus terminologiaan | 4 |
| 1.4 Tutkimuksen jäsentely | 6 |
| 2 EUROOPPALAINEN VERO-OIKEUS JA ARVONLISÄVEROTUS..... | 9 |
| 2.1 Arvonlisäverotus osana eurooppaverotus-oikeutta | 9 |
| 2.1.1 Arvonlisäverotuksen säätelystä | 9 |
| 2.1.2 EU-oikeuden suora vaikutus..... | 11 |
| 2.1.3 Veron kansallisesta luonteesta aiheutuvat ongelmat | 13 |
| 2.1.4 Valmisteverotuksen vastaavat myyntimaaongelmat | 16 |
| 2.2 Eurooppalaisen arvonlisäverojärjestelmän kehitys | 17 |
| 2.2.1 Arvonlisäverotuksen syntymä ja varhaiset vaiheet | 17 |
| 2.2.2 Alkuperämaaperiaatteen mukaan toimivat sisämarkkinat..... | 18 |
| 2.2.3 Muutoksia ja korjauksia tavoitteissa..... | 21 |
| 2.2.4 Nykyinen arvonlisäverodirektiivi | 24 |
| 3 RAJAT YLITTÄVÄN KAUPAN LAAJUUS TÄLLÄ HETKELLÄ | 26 |
| 3.1 Euroopan komission tilaamat tutkimukset | 26 |
| 3.1.1 Lähdetutkimusten kuvaus ja tekotapa | 26 |
| 3.1.2 Terminologia | 27 |
| 3.2 Vähittäismyymyjien näkökulma..... | 28 |
| 3.2.1 Yritysten käyttämien myyntikanavien yleisyys..... | 28 |
| 3.2.2 Toisiin jäsenvaltioihin suuntautuvien myyntien yleisyys..... | 29 |
| 3.2.3 Ajatuksia tulevaisuudesta | 30 |
| 3.3 Kuluttajien näkökulma | 31 |
| 3.3.1 Ostot toisista valtioista verrattuna kotimaiseen kauppaan..... | 31 |
| 3.3.2 Ajatuksia tulevaisuudesta | 32 |
| 3.4 Markkinoiden tilanne..... | 33 |
| 3.4.1 Eri tuotteiden osuus kaupasta ja fiskaalinen merkitys..... | 33 |
| 3.5 Valtiokohtaiset erot | 34 |
| 4 ERILAISTEN MYYNTITAPAHTUMIEN VEROKOHTELU | 36 |
| 4.1 Valitun esitystavan taustat | 36 |
| 4.1.1 Arvonlisäverodirektiivin ja arvonlisäverolain suhteesta | 36 |
| 4.1.2 Mikä on tavaran ja mikä palvelun myyntiä | 37 |
| 4.1.3 Esitysjärjestys ja rajaukset..... | 37 |
| 4.2 Tavara myydään ilman, että sitä kuljetetaan | 38 |
| 4.3 Ostaja kuljettaa tavaran mukanaan | 38 |
| 4.3.1 Unionin ulkopuolella asuva henkilö..... | 38 |
| 4.3.2 EU-jäsenvaltiossa asuva henkilö | 39 |
| 4.4 Myyjä tai joku muu kuin ostaja kuljettaa tavaran..... | 40 |
| 4.4.1 Yleissäännökset | 40 |

| | | |
|-------|---|----|
| 4.4.2 | Myynti unionin ulkopuolelle | 40 |
| 4.4.3 | Kaukomyynti unionin alueelle | 41 |
| 4.4.4 | Eräiden tuotteiden myynnin erityissäännökset | 44 |
| 4.5 | Tavararan myynti kuljetusvälineissä unionin alueella..... | 45 |
| 4.6 | Palvelun myynti kuluttajalle..... | 47 |
| 4.6.1 | Palvelukaupan verotuksen ominaiset piirteet | 47 |
| 4.6.2 | Ahvenanmaan erityisasema | 48 |
| 4.6.3 | Kiinteä toimipaikka | 49 |
| 4.7 | Palvelut jotka on myyty pääsäännön mukaisesti myyjän sijoittautumisvaltiossa..... | 50 |
| 4.7.1 | Pääsäännön soveltaminen | 50 |
| 4.7.2 | Kulkuneuvon pitkäaikainen vuokrauspalvelu | 51 |
| 4.7.3 | Matkatoimistopalvelu | 51 |
| 4.7.4 | Immateriaalipalvelut..... | 52 |
| 4.7.5 | Sähköinen kaupankäynti jäsenvaltioiden välillä..... | 52 |
| 4.7.6 | Sähköisten palvelujen erityisjärjestelmä | 54 |
| 4.8 | Pääsäännöstä poikkeavat palvelut | 55 |
| 4.8.1 | Kiinteistöön kohdistuvat palvelut..... | 55 |
| 4.8.2 | Kuljetuspalvelut..... | 55 |
| 4.8.3 | Irtaimen omaisuuteen liittyvät palvelut | 57 |
| 4.8.4 | Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokrauspalvelu | 57 |
| 4.8.5 | Tilaisuuksien järjestäminen | 58 |
| 4.8.6 | Ravintola- ja ateriapalvelut..... | 58 |
| 4.8.7 | Eräät muut palvelut..... | 59 |

5 KULUTUSVEROTUS YHDYSVALLOISSA JA MUITA

| | |
|--|-----------|
| VAIHTOEHTOISIA RATKAISUJA | 60 |
| 5.1 Oikeusvertaileva tutkimus | 60 |
| 5.1.1 Mahdollisuus hyödyntää Yhdysvaltojen kokemuksia | 60 |
| 5.1.2 Yhdysvaltojen järjestelmän erityispiirteitä..... | 61 |
| 5.2 Osavaltion rajat ylittävä kauppa Yhdysvalloissa..... | 63 |
| 5.2.1 Osavaltioiden verotusoikeuden määrittely ja kulutusverotuksen syntymä..... | 63 |
| 5.2.2 Osavaltioiden kulutusverotus käytännössä..... | 64 |
| 5.2.3 Postimyynnistä internetkauppaan | 68 |
| 5.2.4 Modernisoitu myyntivero | 70 |
| 5.3 Muita tapoja ratkaista rajat ylittävistä tilanteista aiheutuvat ongelmat | 75 |
| 5.3.1 Esimerkkien valita | 75 |
| 5.3.2 Kompensoiva arvonlisävero | 75 |
| 5.3.3 Henkilökohtainen kulutusvero..... | 77 |
| 5.3.4 Käytännöllinen ratkaisu Kanadasta | 79 |
| 5.4 Eurooppaan sopiva ratkaisumalli..... | 80 |
| 5.4.1 Eriteltyjen verotustapojen käyttökelpoisuuden vertailu | 80 |
| 5.4.2 ATK-pohjaisen järjestelmän kehitysmahdollisuudet | 82 |

| | | |
|----------|---|-----------|
| 6 | PÄÄTELMÄ JA KEHITYSEHDOTUKSIA..... | 86 |
| 6.1 | Verokantojen erojen problematiikka | 86 |
| 6.2 | Verosuunnittelumahdollisuudet..... | 87 |
| 6.3 | Veropolitiikan mahdollisuudet lisätä rajat ylittävän kaupan määrää..... | 88 |
| 6.4 | Tulevaisuuden näkymät..... | 89 |
| 6.5 | Lopuksi | 90 |

LÄHTEET

- AICPA 2005 AICPA Tax Division: Understanding Tax Reform, A Guide to 21st Century Alternatives. American Institute of Certified Public Accountants Inc. 2005.
- Auranen 2002 Auranen, Kirsti: Arvonlisävero-opas. Kauppakaari 2002.
- Bidgoli 2004 Bidgoli, Hossein: The Internet Encyclopedia, Volume 3. John Wiley & Sons 2004.
- Bird – Gendron 2001
Bird, Richard M. – Gendron, Pierre-Pascal: VATs in Federal States, International Experience And Emerging Possibilities, Working Paper #01-4. International Studies 2001.
- Brock 2006 Brock, Ed: Tax program seeks uniform collection, American City & County, August 2006, s. 16-18.
- Caruso 1998 Caruso, Denise: Digital Commerce, The boom in on-line shopping adds a twist to the old quandary of how to tax interstate purchases, New York Times 28.12.1998, s. 3.
- COM(85) 310 final Commission of the European Communities: Completing the Internal Market, White Paper from the Commission to the European Council. Bryssel 1985.
- COM(87) 320 final/2 Commission of the European Communities: Completion of the internal market, approximation of indirect tax rates and harmonization of indirect tax structure, Global Communication from the Commission. Bryssel 1987.
- COM(96) 328 final Commission of the European Communities: A Common System of VAT, A Programme for the Single Market. Bryssel 1996.

Cornia – Sjoquist – Walters 2004

Cornia, Gary C. – Sjoquist, David L. – Walters, Lawrence C.:
Sales and Use Tax Simplification and Voluntary Compliance.
Public Budgeting & Finance / Spring 2004, Vol. 24 Issue 1, s. 1-
31.

Eurobarometer 2008a Flash Eurobarometer 224: Business attitudes towards cross-border sales and consumer protection. European Commission 2008.

Eurobarometer 2008b Special Eurobarometer 298: Consumer protection in the internal market. European Commission 2008.

Eurobarometer 2011a Flash Eurobarometer 300: Retailers' attitudes towards cross-border trade and consumer protection. European Commission 2011.

Eurobarometer 2011b Flash Eurobarometer 299: Consumer attitudes towards cross-border trade and consumer protection. European Commission 2011.

European Commission 2011a

European Commission: VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. European Commission 2011.

European Commission 2011b

European Commission: VAT in the European Union, viittauspäivä 12.5.2011, saatavilla osoitteessa:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_en.htm.

FAQ: Texas Sales Tax 2010

Texas Sales Tax, Frequently Asked Questions: Sales Tax Collection, viittauspäivä: 12.5.2011, saatavilla osoitteessa:
http://www.window.state.tx.us/taxinfo/sales/faq_collect.html

- Fox 1998 Fox, William: Can the State Sales Tax Survive a Future Like Its Past?. Teoksessa David Brunori(toim.): The Future of State Taxation, s. 33–48. Washington D.C. Urban Institute Press 1998.
- FTA 2008 FTA: FTA Survey of Services Taxation – Update, By the Numbers, July 2008. Federation of Tax Administrators 2008.
- Goolsbee 2000 Goolsbee, Austan: In a World without Borders, The Impact of Taxes on Internet Commerce. Quarterly Journal of Economics May 2000, Vol. 115 Issue 2, s. 561–576.
- Haapaniemi 1999 Haapaniemi, Pekka: Kansallinen tuomioistuin EU-oikeuden soveltajana, Kauppakaari 1999.
- Helminen 2008 Helminen Marjaana: EU-vero-oikeus, Välitön verotus. Talentum 2008.
- Hjerppe et. al. 2003 Hjerppe, Reino – Kari, Seppo – Kiander, Jaakko – Poutvaara, Pannu: Verokilpailu ja Suomen verojärjestelmä. WSOY 2003.
- Husa 1998 Husa, Jaakko: Johdatus oikeusvertailuun. Lakimiesliiton Kustannus 1998
- Iivonen 1998 Iivonen, Jaakko: Ulkomaankaupan arvonlisävero-opas. Kauppakaari 1998.
- Kallio et al. 2010 Kallio, Mika – Nielsen, Ari – Ojala, Marko – Saukko, Petri – Sääskilahti Juha: Arvonlisäverotus 2010. Sähköinen aineisto, KPMG, Edilex 2010.
- KOM(2000) 348 lopullinen
Euroopan yhteisöjen komissio: Komission tiedonanto neuvostolle ja euroopan parlamentille, Strategia sisämarkkinoiden arvonlisäverojärjestelmän toiminnan parantamiseksi. Bryssel 2000.

- KOM(2003) 614 lopullinen
Euroopan yhteisöjen komissio: Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille Euroopan ja talous- ja sosiaalikomitealle Arvonlisäverostrategian painopistealueet, nykyinen tilanne ja ajan tasalle saattaminen. Bryssel 2003.
- KOM(2004) 246
Euroopan yhteisöjen komissio: Ehdotus neuvoston direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä (uudelleenlaatiminen). Bryssel 2004.
- KPF 2000
Kiplinger's Personal Finance: Taking Their Cut. Kiplinger's Personal Finance, Jun 2000, Vol. 54 Issue 6, s. 28.
- Linnakangas – Juanto 2008
Linnakangas, Esko – Juanto, Leila: Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 6., uudistettu painos. Talentum 2008.
- McLure 2000
McLure, Charles E., Jr: Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade, The Compensating VAT (CVAT). International Tax and Public Finance, s. 723 – 740, 2000.
- Myrsky 1997
Myrsky, Matti: Progressiosta verotuksessa. Kauppakaari, Lakimiesliiton kustannus 1997.
- Pikkujämsä 2001
Pikkujämsä, Mikko: Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Kauppakaari, Lakimiesliiton kustannus 2001.
- Posten Norden 2010
Posten Norden: Distance Selling in the Nordics 2010, A report on Nordic habits and attitudes in relation to distance selling. Posten Norden 2010.
- Reddick – Cogburn 2007
Reddick, Christopher G. – Cogburn, Jerrell D.: E-commerce and the Future of the State Sales Tax System, Critical Issues and Policy Recommendations. International Journal of Public Administration, 30, s. 1021 - 1043, 2007.

- Rother 2003 Rother, Eila: Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus, WSOY 2003.
- Salmon – Nicolas 2006
Salmon, Scott – Nicolas, Karl: Will the Push for Origin-Based Sourcing Derail SST?, The Tax Adviser, June 2006, s. 361 - 363.
- Scanlan 2009 Scanlan, Mark A.: Use Tax History and Its Implications for Electronic Commerce. The Information Society 25, 2009, s. 220–225.
- Smilehouse 2009 Smilehouse: Kuluttajien ostopäätös syntyy tutkimuksen mukaan yhä vahvemmin netissä. Viittauspäivä: 12.5.2011. Saatavissa: <http://www.smilehouse.fi/uutiset/2009-01-19-smilehouse-verkkokauppa-tutkimus-kuluttajien-ostokayttaytyminen>.
- Ståhl – Persson Österman 2006
Ståhl, Kristina – Persson Österman, Roger: EG-skatterätt. 2 upplagan. Iustus 2006.
- The Tax Executive 1997
The Tax Executive: Uniform sales tax exemption certificate issued. Tax Executive, Nov/Dec97, Vol. 49 Issue 6, s. 504-505.
- Terra – Wattel 2005 Terra, Ben J. M. – Wattel Peter J.: European tax law. Fourth edition. Kluwer Law International 2005.
- Thuronyi 2003 Thuronyi, Victor: Comparative Tax Law. Kluwer Law International 2003.
- Vapaavuori 2003 Vapaavuori, Ahti: Eurooppaoikeus ja kansainvälinen verotus. Talentum 2003.
- Varsano 1995 Varsano, Ricardo: A Tributação do Comércio Interestadual, ICMS Atual versus ICMS Partilhado. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada 1995.

- Verohallinto 2010a Verohallinto, Lisätietoa ePalveluista, viittauspäivä: 27.10.2010, saatavilla osoitteessa:
http://www.vero.fi/?article=5054&domain=VERO_MAIN&path=5,733&language=FIN
- Verohallinto 2010b Verohallinnon julkaisu 201.10: Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen. Verohallinto 2010.
- Verohallinto 2010c Verohallinnon julkaisu 185.10: Ulkomaalaisen rekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. Verohallinto 2010.
- Verohallinto 2010d Verohallituksen julkaisu 176.10: Ahvenanmaan veroraja arvonlisäverotuksessa. Verohallinto 2010.
- Verohallinto 2011a Verohallinnon julkaisu 181.11: Kaukomyyntiä koskevat arvonlisäverosäännökset Suomessa. Verohallinto 2011.
- Verohallinto 2011b Verohallinnon johtoryhmän pöytäkirja, 15.3.2011. Verohallinto 2011.
- Verohallitus 2003 Verohallituksen ohje Dnro 1508/40/2003: Sähköisten palvelujen myynnin erityisjärjestelmä. Verohallitus 2003.
- Verohallitus 2007a Verohallituksen julkaisu 171.07: Veroton matkailijamynti – ohje myyjälle. Verohallitus 2007.
- Verohallitus 2007b Verohallituksen julkaisu 179.07: Uusien kuljetusvälineiden arvonlisäverosta – ohje arvonlisäverovelvollisille. Verohallitus 2007.
- Äärilä – Nyrhinen 2010
Äärilä, Leena – Nyrhinen, Ritva: Arvonlisäverotus käytännössä. 8., uudistettu painos. WSOYpro 2010.

LYHENTEET

| | |
|-------------------------|--|
| Ahvenanmaan ErityisL | laki Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön (30.12.1996/1266) |
| ALV | arvonlisävero |
| Arvonlisäverodirektiivi | Euroopan unionin neuvoston direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä (2006/112/EY) sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna neuvoston direktiivillä 2010/88/EU. |
| AVL | arvonlisäverolaki (30.12.1993/1501) |
| CLO | Central Liaison Office |
| CVAT | The Compensating VAT, kompensoiva alv |
| ETY | Euroopan talousyhteisö |
| EU | Euroopan unioni |
| EY | Euroopan yhteisö |
| FTA | Federation of Tax Administrators |
| KSL | kuluttajansuojalaki (20.1.1978/38) |
| Lissabonin sopimus | Lissabonin sopimus Euroopan unionista tehdyn sopimuksen ja Euroopan yhteisön perustamissopimuksen muuttamisesta, allekirjoitettu Lissabonissa 13 päivänä joulukuuta 2007 |

| | |
|-------|--|
| SEPA | Maksuliikenteen sisämarkkina-alue, Single Euro Payments Area |
| SST | Streamlined Sales Tax, modernisoitu myyntivero |
| SSTP | Streamlined Sales Tax Project |
| SSUTA | Streamlined Sales and Use Tax Agreement, Adopted November 12, 2002 and amended through September 30, 2009. |
| TTP | Trusted Third Parties, luotetut kolmannet osapuolet |
| VAT | Value Added Tax |

1 JOHDANTO

1.1 Aiheen esittely ja rajaus

Euroopan poliittinen ja taloudellinen yhdentymisen, kuten myös sen kanssa samanaikaisesti, 1990- ja 2000-luvuilla tapahtunut tietotekniikan käytön yleistymisen ja arkipäiväistyminen sekä erityisesti internetissä käytettävissä olevien palvelujen ja kauppapaikkojen syntyminen ja kehittyminen ovat luoneet pohjan unionin sisämarkkinoille, jotka ovat ainakin teoriassa kaikkien eurooppalaisten hyödynnettävissä. Liiketoimintaympäristö 2010-luvun Euroopassa on hyvin erinäköinen kuin noin 25 vuotta sitten, jolloin sisämarkkinoiden suuntaviivoja piirrettiin, ja vaikka markkinoiden yhdentymisen ei ole onnistunut niin laajasti kuin tuolloisissa suunnitelmissa esitettiin¹, voitaneen nykytilanteessa jo perustellusti sanoa rajat ylittävän kaupankäynnin olevan realistinen vaihtoehto hankintojen tekemiseen myös tavallisten kuluttajien näkökulmasta katsottuna. Myös toisissa jäsenvaltioissa valmistettujen tuotteiden myynti kuluttajien kotimaan kaupoissa on olennainen osa integraatiota, mutta mikäli sisämarkkinoiden yhtenä lopullisena tarkoituksena pidetään suoran yhteyden luomista kuluttajien ja vähittäismyyjien välille kaikissa 27 jäsenvaltiossa, juuri rajat ylittävää kaupankäyntiä tutkimalla saadaan selville integraation tämänhetkinen tilanne. Tässä tutkimuksessa selvitetään kuinka laajasti rajat ylittävän kuluttajakaupan markkinat tällä hetkellä todellisuudessa toimivat sekä miten tällaisen kaupankäynnin arvonlisäverotus tapahtuu nykyisen lainsäädännön mukaisesti ja mitä muita vaihtoehtoja arvonlisäverotuksen järjestämiseen olisi olemassa.

Rajat ylittävä kuluttajakauppa on valittu tutkimusaiheeksi, koska kuluttajilla ja kuluttajamarkkinoilla toimivilla yrityksillä on nykyään aiempaa paremmat mahdollisuudet löytää toisensa ja harjoittaa valtioiden rajat ylittävää kaupankäyntiä eri tavoin. Vaikka rajat ylittävä kuluttajakauppa on ollut mahdollista jo ennen internetin aikakautta esimerkiksi postimyynnin tai ostosmatkojen avulla, vasta internetyhteyksien määrän kasvua ja verkkokauppojen kehitystä voidaan pitää syynä siihen, että etäostamisesta on tullut todellinen vaihtoehto ostosten tekemiselle myymälöissä. Verkkokaupankäynnissä myyjän ja

¹ Euroopan komissio julkaisi vuonna 1985 niin kutsutun valkoisen kirjan, jossa hahmoteltiin aikataulu, jonka mukaan Euroopan yhtenäismarkkinat saataisiin toimintakuntoon tammikuun ensimmäiseen päivään 1993 mennessä. Yhtenäismarkkinoiden kehitystä on kuvattu tarkemmin tämän tutkimuksen luvussa 2.2.

ostajan välisen maantieteellisen etäisyydenkään ei pitäisi vaikuttaa kaupan syntymiseen, joten ainakin teoriassa kaikki samaa tavaraa myyvät verkkokaupat ympäri Eurooppaa kilpailevat samoista asiakkaista. Käytännössä asia ei tietenkään ole näin yksinkertainen ja kuluttajakaupan markkinat ovat huomattavan kansallisia. Tutkimuksessa etsitään siksi myös syitä rajat ylittävillä markkinoilla toimivien verkkokauppojen vähäiseen määrään ja selvitetään vero-oikeudellisia keinoja kaupan esteiden poistamiseen.

Tutkimusaiheen valintaa puoltaa myös muut viime aikoina tapahtuneet rajat ylittävää kuluttajakauppaa helpottaneet edistysaskeleet. Euroopan yhteinen valuutta, euro, on tietysti ollut käytössä käteisvaluuttana jo lähes kymmenen vuotta, mutta sen käyttöönotto aikanaan poisti rahan vaihtamisesta aiheutuneet ongelmat euroalueen sisällä ja helpotti hintojen vertailua eri valtioiden välillä. Sekä luotollisten että luotottomien maksukorttien yleistymisen taas voidaan katsoa helpottaneen itse maksutapahtumaa esimerkiksi ulkomailla sijaitsevissa myymälöissä, mutta erityisesti korttimaksu hyödyttää verkko-kauppaa, jossa maksu usein hoidetaan sähköisesti suoraan tilauksen yhteydessä. Viimeisimpänä edistysaskeleena kuluttajamarkkinoiden yhtenäistämässä on tämän vuoden alusta lopullisesti käyttöön tullut maksuliikenteen sisämarkkina-alue, Single Euro Payments Area (SEPA), jonka myötä elektronisten maksujen tekeminen tilisiirtona, suoraveloituksina tai pankkikorttimaksuna tapahtuu samalla tavalla sekä kansallisessa että rajat ylittävässä kaupankäynnissä.²

Kuluttajakauppa kahdessa eri jäsenvaltiossa asuvan toimijan välillä unionin sisämarkkinoilla on tällä hetkellä siis erittäin mielenkiintoisessa kehitysvaiheessa ja siksi aihe on rajattu koskemaan ainoastaan rajat ylittävää kuluttajakauppaa ja sen arvonlisäverotusta Euroopan unionin alueella. Rajat ylittävällä kuluttajakaupalla tarkoitetaan tässä tutkimuksessa kaikkia niitä eri tilanteita, joissa elinkeinonharjoittaja myy tavaran tai palvelun yksityishenkilölle, joka asuu eri valtiossa kuin myyjä. Rajauksen takia yritysten välistä kauppaa ei käsitellä ollenkaan, mutta selkeyden vuoksi tutkimuksen nykyistä lainsäädäntöä selvittävässä osuudessa on kuvattu verokohtelu lyhyesti myös niissä tilanteissa, joissa ostaja asuisikin unionin ulkopuolella. Tämän laajennuksen ansiosta eurooppa-

² SEPA on myös hyvä esimerkki siitä, kuinka kehitys rakentuu niin teknisistä, taloudellisista kuin poliittisistakin ratkaisuista. Maksualueen juuri päättynyt siirtymäaika tekee tutkimusaiheesta myös erittäin ajankohtaisen ja tämä tutkimus voi antaa mielenkiintoisen vertailukohdan, jos SEPA:n vaikutuksia kuluttajakauppaan tutkitaan muutama vuosi alueen käyttöönoton jälkeen.

laisen rajat ylittävän kaupan järjestelmän eroja voidaan tarkastella sekä suhteessa puhtaasti kansalliseen kaupankäyntiin kuin myös laajempaan kolmansiin maihin käytävän kuluttajakaupan näkökulmasta. Muissa osioissa ei vastaavaa laajennusta ole. Nykytilanteen selvittämisen lisäksi tutkimuksessa selvitetään eurooppalaisen arvonlisäverojärjestelmän historiaa ja yritetään katsoa myös tulevaisuuteen historiantuntemuksen ja oikeusvertailun avulla. Tutkimus pyrkii kuvaamaan nykytilannetta mahdollisimman tarkasti, mutta samalla löytämään ja analysoimaan myös vaihtoehtoja, miten rajat ylittävän kaupankäynnin arvonlisäverotus voitaisiin järjestää. Vaikka tavoitteena ei ole löytää yhtä oikeaa tai ainoa tapaa verotuksen järjestämiseksi, eri vaihtoehdot ovat realistisuudessaan ja käyttökelpoisuudessaan eritasoisia, joten viimeisen luvun analyysit saavat jopa *de lege ferenda* -sävyä.

1.2 Tutkimusmetodi ja tutkimuskysymykset

Tämän tutkimuksen tutkimusote vaihtelee tutkimuksen eri luvuissa. Toisessa luvussa keskeisimmät menetelmät ovat oikeushistoriallinen ja oikeuspoliittinen, joita käytetään selvittämään nykyisen arvonlisäverojärjestelmän kehitystä ja taustoittamaan poliittisia mahdollisuuksia luoda uutta järjestelmää. Kolmannen luvun tutkimusmenetelmä on selkeästi oikeustaloustieteellinen ja sen avulla selvitetään rajat ylittävien kuluttajamarkkinoiden tämänhetkistä laajuutta. Neljännessä luvussa tutkitaan erilaisten myyntitapahtumien arvonlisäverotusta vallitsevan lainsäädännön näkökulmasta oikeusdogmaattisella otteella. Viides luku on tutkimusotteeltaan oikeusvertaileva ja vertailu tehdään erityisesti Yhdysvaltojen kanssa. Kuudennen luvun päätelmissä ja kehitysehdoituksissa on elementtejä kaikista edeltävistä luvuista ja niissä käytetyistä tutkimustavoista.

Tutkimuksessa pyritään vastaamaan seuraaviin kysymyksiin:

1. Kuinka suurista volyymeista on tällä hetkellä kysymys rajat ylittävässä kuluttajakaupassa Euroopan unionin alueella niin absoluuttisesti kuin suhteessa kaikkeen kuluttajakauppaan ja miten arvonlisäverotus vaikuttaa markkinoilla toimivien osapuolten käyttäytymiseen?

2. Millä valtiolla on verotusoikeus kansainvälisen kuluttajakaupan eri tilanteissa ja mitä ongelmia tai etuja verotusoikeuden jakaantumisesta tämänhetkisen lainsäädännön mukaisesti on rajat ylittävää kaupankäyntiä harjoittaville yrityksille ja kuluttajille?

3. Millaisia eri tapoja on rakentaa liittovaltion tai valtioiden liiton sisälle yhteinen arvonlisäverojärjestelmä ja miltä yhteiseurooppalainen arvonlisäverojärjestelmä voisi näyttää tulevaisuudessa?

1.3 Lähdeaineisto ja Lissabonin sopimuksen vaikutus terminologiaan

Tutkimuksen kannalta olennaisimmat säädökset ovat Suomen arvonlisäverolaki (30.12.1993/1501) ja Euroopan unionin neuvoston direktiivi (2006/112/EY) yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä, sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna neuvoston direktiivillä 2010/88/EU. Myös Euroopan unionin primäärilainsäädäntöön viitataan varsinkin arvonlisäverojärjestelmän kehitystä kuvaavassa luvussa. Yhdysvaltojen vallitsevaa oikeustilaa selvitetään Common law -oikeusjärjestelmään asiaankuuluvalla tavalla tuomioistuinten ratkaisujen kautta.

Tutkielmassa käytettävä lähdekirjallisuus jakautuu pitkälti tutkielman eri päälukujen mukaan. Keskeisiä tutkielmassa käytettyjä teoksia ovat eurooppavero-oikeuden ja arvonlisäverotuksen kirjat, joista erityisesti voidaan mainita Eila Rotherin Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus, Kristina Ståhlin ja Roger Persson Östermanin EG-skatterätt, Ben Terran ja Peter Wattelin European Tax Law sekä Leena Äärilän ja Ritva Nyrhisen Arvonlisäverotus käytännössä. Kirjojen lisäksi tutkielmassa on käytetty paljon myös komission ja Verohallinnon julkaisuja ja Yhdysvaltojen järjestelmää ja sen kehitystä kuvaavia artikkeleita. Yhteisten kuluttajamarkkinoiden ja kansainvälisen kilpailun olemassaolon mittaamiseen käytetään erityisesti Euroopan komission tilaamista Eurobarometer-tutkimuksista saatuja tuloksia. Kyseiset tutkimukset on tehty haastattelemalla kuluttajia ja vähittäiskaupan alan yritysten johtajia ja kysymällä heiltä kysymyksiä suhtautumisesta ja kokemuksista rajat ylittävään kaupankäyntiin.

Lissabonin sopimuksen tultua voimaan 1.12.2009 alkaen myös eurooppaverouikeudellinen terminologia on muuttunut siitä mitä useimmissa lähdeteoksissa on käytetty. Lissabonin sopimuksen 1 artiklalla muutettiin Euroopan unionista tehtyä sopimusta kun taas sopimuksen 2 artikla koskee Euroopan yhteisön perustamissopimukseen tehtäviä muutoksia. Toisen artiklan 1 kohdassa säädetään, että nimitys "Euroopan yhteisön perustamissopimus" korvataan nimellä "Sopimus Euroopan unionin toiminnasta", jäljempänä tulevat kohdat muuttavat sopimustekstin sanamuotoja, viittauksia ja sisältöä. Sopimuksen artikkelit 3–7 sisältävät loppumääräyksiä, joista 5 artiklan 1 kohta on tässä tutkimuksessa käytetyn säädösviittaustekniikan kannalta merkityksellinen.

Lissabonin sopimuksen 5 artiklan 1 kohta: Euroopan unionista tehdyn sopimuksen ja Euroopan yhteisön perustamissopimuksen artikkelit, jaksot, luvut, osastot ja osat, sellaisina kuin ne ovat tällä sopimuksella muutettuina, numeroidaan uudelleen tämän sopimuksen liitteenä olevien vastaavuustaulukoiden mukaisesti; liite on erottamaton osa tätä sopimusta.

Tutkimuksen varsinaisessa tekstissä viittaukset on tehty uusiin säädöksiin vastaavuustaulukoiden mukaisesti. Useat tutkimuksessa käytetyt lähdemateriaalit kuitenkin viittaavat vielä vanhoihin säädöksiin. Silloin kun tekstissä selvitetään lähdemateriaalin sanomaa, viittaus on korjattu osoittamaan nyt voimassa olevaan lainsäädäntöön. Toisaalta mikäli viittaus lähteeseen tapahtuu suorana sitaattina, on myös viittaus jätetty koskemattomaksi. Lisäksi joissakin kohtaa tutkimusta, jossa tarkoituksella kuvataan mennyttä asiantilaa, voidaan viitata vanhoihin säännöksiin. Selkeyden takia näissä viittauksissa on kuitenkin pyritty käyttämään esimerkiksi sanamuotoja ”tuolloin voimassa olleen säädöksen X artiklan Y mukaan”.

Vastaavalla tavalla myös unionin eri toimielinten nimissä ja muussa terminologiassa on käytetty nykyistä oikeustilaa kuvaavissa yhteyksissä nykyistä voimassaolevaa terminologiaa. Uuden terminologian käyttämisessä merkittävin ja yleisestä linjasta poikkeava ratkaisu on käyttää järjestelmällisesti termejä ”unioni” ja ”Euroopan unioni” yhteisöön tai yhteisöihin viittaavien termien sijasta samaan tapaan kuin vanhat termit on korvattu Lissabonin sopimuksella sopimukseen Euroopan unionin toiminnasta.

Lissabonin sopimuksen 2 artiklan 2 kohdan a alakohta: korvataan ilmaisu ”yhteisö” ja ilmaisu ”Euroopan yhteisö” ilmaisulla ”unioni” sekä ilmaisut ”Euroopan yhteisöt” ja ilmaisu ”ETY” tai ”Euroopan talousyhteisö” ilmaisulla ”Euroopan unioni”, ja muutetaan sen mukaisesti taipuvat sanat tarvittaessa yksikköön; tätä alakohtaa ei sovelleta 299 artiklan 6 kohdan c alakohtaan eikä 311 a artiklan 5 kohdan c alakohtaan. Siltä osin kuin on kyse 136 artiklan ensimmäisestä kohdasta, edellä olevaa muutosta ei sovelleta ilmaukseen ”yhteisön peruskirjassa”;

Sekä arvonlisäverodirektiivissä että arvonlisäverolaissa, kuten myös jopa uudessa oikeuskirjallisuudessa käytetään edelleen yhteisö-termejä, mutta tässä tutkimuksessa katsotaan, että Lissabonin sopimuksen ratifioinnin perusteella nykyistä oikeustilaa voidaan parhaiten kuvata käyttämällä unioni-termiä ja myös muita säädöksiä tulee tulkita perussopimuksissa omaksutun terminologian avulla³. Valitun linjan mukaisesti yhteisö-sanaa ei käytetä nykyistä tilannetta kuvatessa muutoin kuin osana vakiintuneita ja itsenäisiä termejä kuten ”yhteisökuljetus”.

1.4 Tutkimuksen jäsentely

Tutkimus etenee kronologisesti historiasta nykyhetken kautta tulevaisuuteen. Seuraavassa luvussa esitellään eurooppalaisen arvonlisäverojärjestelmän taustoja ja kehitystä ja asetetaan arvonlisäverotus eurooppavero-oikeudelliseen kontekstiinsa. Luvussa selvitetään muun muassa miten jäsenvaltiot ovat sidottuja arvonlisäverodirektiivin säännöksiin ja Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisuihin, miltä osin arvonlisäverotus on edelleen jäsenvaltioiden kansallisessa kontrollissa ja mitä ongelmia nykyisessä järjestelmässä on rajat ylittävän kuluttajakaupan kannalta. Luvussa tutkitaan myös eurooppalaisen arvonlisäverojärjestelmän aikaisempaa kehitystä, kehitykselle asetettuja ja siinä saavutettuja tai saavuttamattomia tavoitteita. Historiaan perehtyminen kokonaisen pääluvun verran on tietoinen valinta, koska sen tuntemisen voidaan olettaa olevan tärkeää sekä nykyisen järjestelmän ymmärtämiseksi että erityisesti tutkimuksen tulevaisuusnäkökulman kannalta, jotta tulevaisuusvisioiden kehittämisen pohjalla on selkeänä tiedos-

³ Esimerkiksi Arvonlisäverodirektiivin 5 artiklassa yhteisön ja yhteisön alueen määrittelyssä viitataan vielä Euroopan yhteisön perustamissopimukseen, joten direktiivissä käytetty terminologia johtunee siitä, että direktiiviä ei ole vielä päivitetty ajan tasalle.

sa lähtökohdat ja taustat, joista järjestelmä on vuosien saatossa kehittynyt ja mitä suunniteltuja kehitysaskelaita ei ole otettu sekä miten kaikki tämä on tapahtunut.

Kolmannessa luvussa siirrytään tutkimaan nykyhetkeä, eli tarkastellaan unionin sisämarkkinoiden aktiivisuutta kuluttajakaupan näkökulmasta. Luvussa esitellään sekä kuluttajien että vähittäiskauppioiden näkemyksiä ja kokemuksia rajat ylittävistä kaupan käynnistä ja sen ongelmakohdista. Samalla saadaan arvioitua rajat ylittävillä markkinoilla toimivien osapuolten osuutta väestöstä, kuluttajien toisista valtioista tekemien hankintojen kokonaisvolyymia sekä kuinka paljon rahaa tällaisessa kaupassa tällä hetkellä liikkuu. Lisäksi tässä yhteydessä tutkitaan muun muassa rajat ylittävän verkkokaupankäynnin todellista kilpailuvaikutusta suhteuttamalla kotimaisissa verkkokaupoissa tehtyjen ostosten määrä ulkomaisissa verkkokaupoissa tehtyjen ostosten määrään Euroopan unionin alueella.

Neljännessä luvussa selvitetään tämänhetkisen arvonlisäverolainsäädännön asettamia vaatimuksia rajat ylittävän kuluttajakaupan osapuolille erilaisissa myyntitapahtumissa. Lainsäädäntöä tutkitaan pääasiassa myyntimaasääntöjen osalta ja erityisesti suomalaisesta näkökulmasta. Tavarakaupassa unionin sisällä vallitsee selkeästi erilaiset säännöt kuin rajat ylittävissä kuluttajakaupassa kolmansiin maihin ja siksi järjestelmän erityispiirteiden korostamiseksi kunkin myyntitilanteen osalta selvitetään myös miten myyntiä verotetaan siinä tapauksessa, että ostoksen tekevä yksityishenkilö asuu unionin ulkopuolella. Tavarakaupassa erityistä huomiota saavat kaukomyyntisäännökset, jotka ovat esimerkiksi verosuunnittelun kannalta selvästi moniulotteisempia kuin muut tutkimuksessa esiintyvät myyntitavat. Kaukomyynnin yhteydessä kerrotaan myös hiukan esimerkiksi valmisteverolain alaisten tuotteiden kohtelusta, vaikka ne eivät kuulukaan myytävien tuotteiden valikoimaan tutkielman muissa esimerkeissä. Palvelukaupan osalta kolmansiin maihin liittyvät kysymykset esitetään siinä laajuudessa kun ne on tarpeen esittää, jotta sisämarkkinoiden toimintaa voidaan kuvata kattavasti. Vaikka tutkimuksessa on selvästi suomalainen näkökulma, sen ohella pyritään kuitenkin tuomaan esille myös jossain määrin yleisempää kuvaa eurooppalaisen kuluttajakaupan arvonlisäverotuksesta ja selvittämään myös joitakin valtiokohtaisia eroja lainsäädännössä.

Viidennessä luvussa haetaan perspektiiviä eurooppalaisen järjestelmän kehittämiseksi tekemällä oikeusvertailua erityisesti Yhdysvalloissa käytössä olevan ja sinne suunnitella olevan uuden kulutusverojärjestelmän kanssa. Lisäksi esitellään kolme muuta mahdollista tapaa ratkaista rajat ylittävän kuluttajakaupan verotuspaikan ongelma. Vertailun avulla pohditaan, soveltuisiko joku esitetyistä ratkaisuista EU:n arvonlisäverotuksen perustaksi ja miltä EU:n arvonlisäverojärjestelmä voisi näyttää tulevaisuudessa. Myös tässä luvussa on paljon historiallista aineistoa, jonka tarkoitus on kuvata Yhdysvaltojen nykyistä kulutusverojärjestelmää. Yhdysvaltojen kulutusverotus on tuskin kovinkaan tuttu useimmille Suomessa vero-oikeutta opiskeleville tai opiskelleille henkilöille, joten huolellinen taustoitus ennen nykytilanteen käsittelyä lienee perusteltua. Lisäksi tapaoikeuteen perustuvassa järjestelmässä vallitsevan oikeustilan esittelemiseksi tarvitaan sopiva määrä keskenään erilaisia oikeustapauksia, joten tähän tutkimukseen on valitut vanhatkaan oikeustapaukset eivät ole pelkkää oikeushistoriaa vaan osaltaan myös vallitsevaa oikeustilaa.

Viimeisessä eli kuudennessa luvussa kootaan yhteen tutkimuksessa havaittuja asioita ja pohditaan tutkimuksen tulosten merkitystä. Nykyisen lainsäädännön näkökulmasta pohditaan esimerkiksi yrityksen sijoittumispaikasta, vapaaehtoisesta rekisteröitymismahdollisuudesta ja jäsenvaltioiden eritasoista verokannoista johtuvia eroja ja niiden yritykselle ja yksittäisille kuluttajille suomia verosuunnittelumahdollisuuksia. Lopussa arvioidaan myös mahdollisuuksia rajat ylittävän kuluttajakaupan määrän lisäämiseen veropolitiikan keinoin ja esitetään näkemys rajat ylittävän kaupankäynnin verotuksen järjestämiseksi tulevaisuudessa niin, että kulutusmaaperiaate toteutuu laajasti ja että verovelvolliset voivat hoitaa ilmoitus- ja maksuvelvollisuutensa mahdollisimman tehokkaasti ja yksinkertaisesti.

2 EUROOPPALAINEN VERO-OIKEUS JA ARVONLISÄVEROTUS

2.1 Arvonlisäverotus osana eurooppaver-oikeutta

2.1.1 Arvonlisäverotuksen säätelystä

Käyttäessään unionin toimivaltaa toimielimet hyväksyvät asetuksia, direktiivejä ja päätöksiä sekä antavat suosituksia ja lausuntoja.¹ Se mitä säädösmuotoa käytetään tai voidaan käyttää, riippuu säädettävänä olevasta asiakysymyksestä. Usein tietyn asian säätämisestä on määritetty, että vain tiettyä säädösmuotoa voi käyttää. Joskus sen sijaan neuvostolle annetaan mahdollisuus valita itse sopiva säädösmuoto. Sopimuksessa Euroopan unionin toiminnasta säädetään, että neuvosto antaa yksimielisesti erityisessä lainsäätämisyjärjestyksessä säännökset liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta siltä osin kuin yhdenmukaistaminen on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi sekä kilpailun vääristymien välttämiseksi². Välillisen verotuksen harmonisoinnissa on siis teoriassa mahdollista käyttää mitä tahansa säädösmuotoa. Käytännössä kuitenkin vain direktiivimuotoa on käytetty.³

Arvonlisäverodirektiivi on hyvin suurilta osin tyhjentävä, eli siinä on pakottavia säännöksiä. Merkittävä valinnanvapaus jäsenvaltioilla on omien veroprosenttiansa suuruuden määrittäminen direktiivissä annetuilla ehdoilla⁴. Jäsenvaltioiden vähäinen toimintatila on johtanut siihen, että Euroopan unionin tuomioistuimella on ollut merkittävä rooli direktiivin tulkinnassa. Tuomioistuimen tulkintojen ja ratkaisujen perusteella taas jäsenvaltioiden tila tulkinnalle on pienentynyt entisestään. Käytännössä siis Euroopan unio-

¹ Sopimus Euroopan unionin toiminnasta 288.1 artikla. Asetus pätee yleisesti, se on kaikilta osiltaan velvoittava ja sitä sovelletaan sellaisenaan kaikissa jäsenvaltioissa. Direktiivi velvoittaa saavutettavaan tulokseen nähden jokaista jäsenvaltiota, jolle se on osoitettu, mutta jättää kansallisten viranomaisten valittavaksi muodon ja keinot. Päätös on kaikilta osiltaan velvoittava. Jos päätöksessä nimetään ne, joille se on osoitettu, se velvoittaa ainoastaan niitä. Suositukset ja lausunnot eivät ole sitovia.

² Sopimuksen 113 artikla.

³ Ståhl – Persson Österman 2006, s. 22.

⁴ Tällä hetkellä yleisen verokannan on oltava vähintään 15 prosenttia ja jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa. (Arvonlisäverodirektiivin 97 ja 98 artikla).

nin tuomioistuimesta on tullut EU:n korkein tuomioistuin arvonlisävero-oikeudellisissa riidoissa kansallisten veroviranomaisten ja yksittäisten henkilöiden välillä. Samalla jäsenvaltioiden korkeimmat tuomioistuimet ovat menettäneet merkitystään prejudikaatteja antavina oikeusasteina.⁵ Esimerkki Euroopan unionin tuomioistuimen merkityksestä oli osakkeiden vaihdolla suoritettua sulautumista koskevassa tapauksessa C-28/95 *Leur-Bloem*, jossa oli kysymys puhtaasti Alankomaiden sisäisestä tilanteesta. Koska laki, jonka tulkinnasta oli kysymys, oli kuitenkin suoraan direktiivistä, oli tuomioistuin toimivaltainen tulkitsemaan säännöstä.

C-28/95 *Leur-Bloem*: Yhteisöjen tuomioistuimella on perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla toimivalta tulkita yhteisön oikeutta silloin, kun se ei suoraan koske kyseistä tilannetta mutta kun kansallinen lainsäätäjät on saattaessaan direktiivin säännöksiä osaksi kansallista oikeusjärjestystä päättänyt käsitellä sekä yksinomaisesti maan sisäisiä tilanteita että direktiivillä säänneltyjä tilanteita samalla tavalla ja siten mukauttanut kansallisen lainsäädännön yhteisön oikeuteen.

Euroopan unionin tuomioistuimella oli siis silloisen perustamissopimuksen 177 artiklan⁶ nojalla toimivalta antaa ennakkoratkaisuja sopimuksen ja unionin toimielinten säädösten tulkinnasta. Ratkaisun perusteluissa todetaan, että kun kansallisten tuomioistuinten esittämät ennakkoratkaisukysymykset koskevat unionin oikeuden säännöksen tulkintaa, Euroopan unionin tuomioistuimen on periaatteessa annettava ennakkoratkaisu. Tuomioistuin ei myöskään katsonut, että perustamissopimuksen laatijat olisivat tarkoittaneet, että unionin tuomioistuimella ei olisi toimivaltaa antaa unionin oikeuden säännöstä koskevaa ennakkoratkaisua vaikka tietyssä erityistapauksessa kyseisen säännöksen sisältöön viitataan pelkästään valtion sisäiseen tilanteeseen sovellettavien sääntöjen määrittämiseksi.

Tuomion perusteluissa jatketaan, että Euroopan unionin tuomioistuin on useaan otteeseen katsonut, että sillä on toimivalta ratkaista unionin oikeuden säännöksiä koskevia ennakkoratkaisukysymyksiä sellaisissa tapauksissa, joissa pääasian tosiseikat jäävät unionin oikeuden soveltamisalan ulkopuolelle mutta joissa unionin oikeuden säännöksiä

⁵ Ståhl – Persson Österman 2006, s. 193.

⁶ Tuomion artikla 177 viittaa vuonna 1992 allekirjoitetulla ns. Maastrichtin sopimuksella muutettuun EY:n perustamissopimukseen, joka nimettiin silloin uudelleen Euroopan yhteisön perustamissopimukseksi. Vastaava artikla on nykyään Sopimuksen Euroopan unionin toiminnasta 267 artikla.

sovelletaan joko kansallisen oikeuden nojalla tai pelkkien sopimusmääräysten nojalla. Kuten tuomioistuin itsekin totesi, tämä linja on hyvin looginen, koska unionilla on selvä intressi välttää myöhemmät tulkintaerot niin, että unionin oikeudesta omaksuttuja säännöksiä ja käsitteitä tulkitaan yhdenmukaisesti, riippumatta siitä, missä olosuhteissa säännöksiä ja käsitteitä sovelletaan. Silloin kun kansallisen lainsäädännön mukaan yksinomaisesti valtion sisäisten tilanteiden ratkaisemisessa noudatetaan unionin oikeudessa annettuja ratkaisuja, voidaan muun muassa välttää se, että maan omia kansalaisia syrjitään, tai kuten tässä asiassa se, että kilpailu saattaa vääristyä.

2.1.2 EU-oikeuden suora vaikutus

Jopa lähinnä jäsenvaltioille suunnatut EU-oikeudelliset säännökset voivat aikaansaada suoria vaikutuksia yksittäisiin kansalaisiin. Euroopan unionin tuomioistuin on todennut, että tietyissä tilanteissa yksilöt voivat vedota unionin säädöksiin, vaikka jäsenvaltio ei ole liittänyt niitä osaksi kansallista lainsäädäntöä. Kysymyksessä on silloin säädöksen vertikaalinen vaikutus. Joissakin tapauksissa unionin säädöksellä voi jopa aiheuttaa oikeuksia ja velvollisuuksia yksilöiden välille. Tällaista vaikutusta kutsutaan horisontaaliseksi suoraksi vaikutukseksi. Sopimus Euroopan unionin toiminnasta ja asetukset voivat aikaansaada sekä horisontaalisia että vertikaalisia vaikutuksia. Direktiiveillä ei kuitenkaan ole horisontaalista vaikutusta, ja koska arvonlisäverotusta harmonisoidaan direktiivillä, ei tämän tutkimuksen kannalta EU-oikeuden horisontaalisella vaikutuksella ole merkittävää vaikutusta.⁷ Direktiivin vertikaalinen vaikutus on lausuttu julki muun muassa tapauksessa 8/81 Becker.

8/81 Becker: Olisi ristiriidassa ETY:n perustamissopimuksen 189 artiklassa direktiiville määrätyn sitovan vaikutuksen kanssa estää henkilöitä, joita asia koskee, periaatteessa vetoamasta siinä määrättyyn velvoitteeseen. Erityisesti tapauksissa, joissa yhteisön toimielimet ovat direktiivillä velvoittaneet jäsenvaltiot toimimaan tietyllä tavalla, tällaisen säädöksen tehokas vaikutus (effet utile) heikentyy, jos oikeussubjekteja estetään vetoamasta siihen tuomioistuimessa ja jos kansallisia tuomioistuimia estetään ottamasta sitä huomioon osana yhteisön oikeutta. Näin ollen jäsenvaltio, joka ei ole määrääjassa to-

⁷ Ståhl – Persson Österman 2006, s. 35. Ks. myös Helminen 2008, s. 29–30, jossa kiinnitetään huomiota myös siihen, että EU-oikeuden etusija, suora sovellettavuus ja välitön vaikutus tunnustetaan Suomessa siitä huolimatta, että Suomen perustuslain 81 §:n mukaan veroista säädetään lailla.

teuttanut direktiivissä säädettyjä täytäntöönpanotoimenpiteitä, ei voi yksityisiä vastaan vedota siihen, että se itse ei ole täyttänyt direktiivissä säädettyjä velvoitteita. Jos direktiivin säännökset ovat sisältönsä osalta ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, niihin voidaan vedota sellaisia kansallisia säännöksiä vastaan, jotka eivät ole direktiivin säännösten mukaisia, kun toimenpiteitä direktiivin täytäntöönpanemiseksi ei ole toteutettu määräjassa. Yksityiset oikeussubjektit voivat myös vedota kyseisiin säännöksiin, siltä osin kuin niissä määritellään oikeudet, joihin voidaan vedota suhteessa valtioon.

Oikeustapauksessa viitattua vuoden 1957 Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksen 189 artiklaa vastaa nykyään Sopimus Euroopan unionin toiminnasta 288 artikla. Suomessa direktiivin välitön oikeusvaikutus on tullut esille tapauksessa KHO:1996-B-577:

KHO:1996-B-577: Yhtiö voi Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) 4 artiklan 1 kohdan ja sen tulkintaa koskevan Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisun (268/83) nojalla arvonlisäverolain säännösten estämättä vähentää vuokrattavaksi tarkoitettun kiinteistön rakentamiskustannuksiin sisältyvän veron jo ostaessaan rakennuksen rakennustyön, jos yhtiö oli hakeutunut kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvolliseksi ja esittänyt luotettavan selvityksen kiinteistön tulevasta käytöstä.

Kyseinen tapaus on otettu yleiseksi esimerkiksi direktiivin oikeusvaikutuksista koska kansallisen lakimme säännöksen voidaan nähdä tulleen suorastaan syrjäytetyksi direktiivin määräyksen tieltä. Erikoista ratkaisussa on se, että se poikkeaa vuosikirjaratkaisusta KHO 1995 B 574, jossa kysymykseen oli otettu toinen kanta. Kannanmuutos perustui EU:n tuomioistuimen Rompelman (268/83) -tapaukseen ja EU-oikeuden merkityksen havaitsemiseen.⁸ Ratkaisu Rompelman-asiassa, joka siis käsitteli KHO:ssa ratkaistavana ollutta tilannetta vastaavaa tilannetta, oli annettu jo 1985, joten jo tapaus KHO 1995 B 574 olisi ehkä voitu ratkaista sen mukaisesti. Käytännössä Suomen tuore EU-jäsenyys ilmeisesti aiheutti sen, ettei Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisuja vielä tunnettu riittävän hyvin tuolloin. Vaikka kyseisessä tapauksessa verovelvollinen oli nimenomaisesti vedonnut direktiivin itselleen edulliseen tulkintaan, niin koska vi-

⁸ Pikkujämsä 2001, s. 71. Pikkujämsä on luetellut myös muita teoksia, joissa tapausta käytetään esimerkkinä.

ranomaisen velvollisuutena on tuntea laki ja soveltaa sitä oma-alotteisesti, niin tämän tulee ulottua myös EU-oikeuteen, koska se on osa lain käsitettä.

2.1.3 Veron kansallisesta luonteesta aiheutuvat ongelmat

Pitkälle edenneestä harmonisoinnista huolimatta, veron varsinainen kerääminen perustuu edelleenkin kansalliseen lainsäädäntöön, kansalliset viranomaiset huolehtivat sen keräämisestä omalla alueellaan ja verotulot jäävät ne keränneelle valtiolle. Määränpäämaaperiaatteen mukaisesti vero kuuluu kerätä siellä missä tavara tai palvelu kulutetaan. Sisämarkkina-alue, jossa on kansalliset arvonlisäverot ja jossa toimii ylikansallisia yhtiöitä aiheuttaa ongelmia yhtiöille, mutta myös valtioille. Perusongelma on sama kuin valmisteverotuksessakin, rajatarkastuksia ei saa olla olemassa. Ilman tarkastuksia joudutaan miettimään miten sellaisia tavaroita ja palveluita voidaan verottaa, jotka ostetaan yhdessä valtiossa, mutta kulutetaan toisessa. Jo pidemmän aikaa on ollut tavoitteena siirtyä tietynlaiseen alkuperämaaperiaatteen soveltamiseen, jonka mukaan arvonlisäverovelvollisen tekemään hankintaan sisältyvä arvonlisävero voidaan vähentää myyntien arvonlisäverosta riippumatta siitä, minkä jäsenvaltion arvonlisäverosta on kysymys. Tällaisessa järjestelmässä kuluttajan tekemistä hankinnoista maksettaisi aina tuotteen alkuperämaan mukainen arvonlisävero riippumatta siitä, miten hankinta on tehty.⁹ Arvonlisäverojärjestelmän kehitystä, kehitykselle asetettuja tavoitteita ja tavoitteiden taustoja kuvataan tarkemmin tämän tutkimuksen luvussa 2.2.

Arvonlisäverotus on kulutuksen verottamista, joten on hyvin luontevaa ajatella, että liiketoimet kuuluu verottaa siinä valtiossa, jossa niiden kulutus tapahtuu. Kulutusmaaperiaatteen voidaan katsoa ainakin ohjaavan lainsäädäntöä ja sillä saattaa olla merkitystä myös lainsäädännön tulkinnassa. Lopullisen järjestelmän toimintamallina on, että verotus tapahtuu alkuperävaltiossa, jonka jälkeen verotulot jaetaan erityisen clearingjärjestelmän avulla jäsenvaltioille, niin että jokainen jäsenvaltio saisi kyseisessä maassa tapahtunutta kulutusta vastaavan osuuden verokertymästä.¹⁰ Nykyisin käytössä olevassa järjestelmässä kuluttajakaupassa toteutuu osin alkuperämaaperiaate ja osin määränpää-

⁹ Ståhl – Persson Österman 2006, s. 222–223.

¹⁰ Pikkujämsä 2001, s. 488–489.

maaperiaate, verotuloja ei kuitenkaan jaeta mitenkään valtioiden kesken, eli alkuperämaaperiaatteen mukaisesti verotetut hankinnat eivät aikaansaa verotuottoja kulutusmaassaan. Kuluttajakaupan eri tilanteiden verotuskohtelu on kuvattu yksityiskohtaisesti myöhemmin tässä tutkimuksessa.

Alkuperämaaperiaatteen käyttämiseen sisältyy kuitenkin tiettyjä ongelmia. Kaikissa valtioissa ei ole käytössä samat veroprosentit, joka voi aiheuttaa neutraalisuusongelmia. Järjestelmä kannustaisi yrityksiä, joilla ei ole ostovähennysoikeutta hankkimaan tavaroita ja palveluita alhaisten veroprosenttien valtioista. Lisäksi ne yksityishenkilöt, jotka asuvat korkean verokannan jäsenvaltioissa ostavat mahdollisesti tavaransa ja palvelunsa mieluummin ulkomaisilta yrityksiltä kuin kotimaisilta yrityksiltä. Oman ongelmansa muodostaa verovelvollisten tekemät hankinnat, joista alkuperämaaperiaatteen mukaisesti maksetaan eri valtion arvonlisävero kuin missä hankinnan arvonlisävero vähennetään myytyjen tuotteiden arvonlisäverosta. Järjestelmään on siksi tarpeellista luoda joku tapa siirtää verotuloja jäsenvaltioiden välillä. Muuten merkittävä osa verotuloista jää maastavientivaltioon maahantuontivaltion sijasta.¹¹

Jäsenvaltioissa sovelletaan tällä hetkellä oheisen taulukon 2.1 mukaisia verokantoja¹².

¹¹ Ståhl – Persson Österman 2006, s. 223.

¹² European Commission 2011a, s. 3. Ilmoitetut arvonlisäverokannat kuvaavat tilannetta 1.1.2011. Alennettujen verokantojen soveltamisesta ks. Ibid, s. 4 ss.

| Maa | Normaaliverokanta | Alennetut verokannat |
|---------------|--------------------------|-----------------------------|
| Alankomaat | 19 % | 6 % |
| Belgia | 21 % | 6 %, 12 % |
| Bulgaria | 20 % | 7 % |
| Espanja | 18 % | 4 %, 8 % |
| Irlanti | 21 % | 4,8 %, 13,5 % |
| Iso-Britannia | 20 % | 5 % |
| Italia | 20 % | 4 %, 10 % |
| Itävalta | 20 % | 10 %, 12 % |
| Kreikka | 23 % | 6,5 %, 13 % |
| Kypros | 15 % | 5 %, 8 % |
| Latvia | 22 % | 12 % |
| Liettua | 21 % | 5 %, 9 % |
| Luxemburg | 15 % | 3 %, 6 %, 12 % |
| Malta | 18 % | 5 % |
| Portugali | 23 % | 6 %, 13 % |
| Puola | 23 % | 5 %, 8 % |
| Ranska | 19,6 % | 2,1 %, 5,5 % |
| Romania | 24 % | 5 %, 9 % |
| Ruotsi | 25 % | 6 %, 12 % |
| Saksa | 19 % | 7 % |
| Slovakia | 20 % | 10 % |
| Slovenia | 20 % | 8,5 % |
| Suomi | 23 % | 9 %, 13 % |
| Tanska | 25 % | - |
| Tseki | 20 % | 10 % |
| Unkari | 25 % | 5 %, 18 % |
| Viro | 20 % | 9 % |

Taulukko 2.1, EU:n jäsenvaltioiden soveltamat arvonlisäverokannat 1.1.2011

Unionin jäsenvaltioiden verokantojen välillä on siis huomattavia eroja, jotka käytännössä voivat aiheuttaa neutraalisuushäiriöitä vähennysoikeuksien ulkopuolelle jäävään kuluttajakauppaan. Tämä onkin yksi suuri epäkohta Euroopan unionin väliaikaisessa arvonlisäverojärjestelmässä ja olennainen syy, miksi järjestelmästä pitäisi komission mielestä päästä eroon. Verollisen oston jälkeen kuluttaja voi kuljettaa tavaran vapaasti EU:n alueella valtiosta toiseen ja jos verokantojen erot heijastuvat suoraan kulutustavaroiden hintoihin, on tämä ero omiaan aiheuttamaan ostosmatkailua alempien verokantojen

maihiin. Erot voivat siten luoda välillisesti paineita alentaa verokantoja korkean normaalliverokannan maissa.¹³

2.1.4 Valmisteverotuksen vastaavat myyntimaaongelmat

Asiassa C-296/95 *Man-in-Black*, jossa oli kysymys tupakan valmisteveron kannosta, on vastaava kuljetettuna myydyin tuotteen verotuspaikan ongelmallisuutta kuvaava tapaus, kuin mistä arvonlisäverotuksessa on monesti kysymys. Kuluttajat siis pyrkivät hyötymään myyntimaan alemmasta veroprosentista ja tekevät hankintansa siksi sieltä.¹⁴

C-296/95 *Man-in-Black*: Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annettua neuvoston direktiiviä 92/12/ETY on tulkittava siten, että se ei estä valmisteveron kantamista jäsenvaltiossa A sellaisista tuotteista, jotka on luovutettu kulutukseen jäsenvaltiossa B, jossa ne on hankittu yhtiöstä X jäsenvaltiossa A olevien yksityishenkilöiden tarpeisiin, kun heidän välittäjänään toimii yhtiö Y asiamiehen ominaisuudessa palkkiota vastaan ja kun otetaan huomioon, että tavaroiden kuljetuksen jäsenvaltiosta B jäsenvaltioon A on järjestänyt yhtiö Y yksityishenkilöiden lukuun ja sen on toteuttanut ammattimainen kuljettaja maksua vastaan.

Tosin kyseisen tapauksen perusteluissa todettiin, että direktiivin 8 artiklassa säädetään, että ”yksityishenkilöiden omiin tarpeisiinsa hankkimien ja itse kuljettamien tuotteiden valmistevero on sisämarkkinoiden periaatteen mukaan kannettava siinä jäsenvaltiossa, josta ne hankitaan.” (tuomion kohta 7). ”On korostettava, että kun yhteisön lainsäätäjä on tarkoittanut direktiivin yhteydessä viitata tilanteeseen, jossa kolmas on välittäjänä, se on ilmaissut tämän nimenomaisesti erityisellä sanamuodolla. Tällä tavoin on säädetty 9 artiklan 3 kohdassa ja 10 artiklan 1 kohdassa.” (tuomion kohta 32). Arvonlisäverodirektiivissä, joten myös muiden kuin ostajan itsensä kuljettamien tuotteiden hankinta muodostaa verotuksellisen ongelman, jota ei voida ratkaista tämän tapauksen analogian perusteella.

¹³ Näin myös Iivonen 1998, s. 45–49.

¹⁴ Rinnastuksen on tehnyt Ståhl – Persson Österman 2006, s. 224, mutta hekin ilmaisevat että direktiivien säännökset ovat kirjoitettu erilailla.

Tuomiossa C-5/05 Joustra taas oli kysymys alkoholin myynnistä kuljetettuna, jossa myös todettiin kuluttajan olevan velvollinen maksamaan asuinvaltionsa valmisteverot, ero edelliseen tapaukseen oli muun muassa siinä, että tässä tapauksessa kuljetuksen järjesti ostaja itse eikä myyjä. Tässäkin tapauksessa tuomioistuin ei katsonut direktiivin 8 artiklassa määritellyn itse kuljettamisen vaatimuksen täyttyvän.

2.2 Eurooppalaisen arvonlisäverojärjestelmän kehitys

2.2.1 Arvonlisäverotuksen syntyä ja varhaiset vaiheet

Arvonlisäverotuksen ensimmäisenä kehittäjänä pidetään saksalaista Wilhelm von Siemensiä, joka vuonna 1919 esitti ehdotuksen ”Veredelte Umsatzsteuer” –nimisestä verosta. Käyttöön arvonlisävero otettiin ensimmäisenä Ranskassa vuonna 1954 nimellä ”taxe sur la valeur ajoutée”¹⁵. Ilmeisesti Ranskan vaikutuksesta Euroopan yhteisöjen kuusi ensimmäistä jäsenvaltiota pääsivät aikaisessa vaiheessa yhteisymmärrykseen arvonlisäverojärjestelmän luomisesta olemassa olevien liikevaihtoverojen tilalle. Ensimmäinen- ja toinen arvonlisäverodirektiivi¹⁶ annettiin vuonna 1967, mutta niiden vaikutus arvonlisäverotuksen harmonisointiin ei ollut kovinkaan suuri¹⁷. Ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin neljännessä artiklassa todetaan ”Komissio antaa vuoden 1968 loppuun mennessä neuvoston käsiteltäviksi ja mahdollisuuksien mukaan ennen siirtymäkauden loppua tehtävää päätöstä varten ehdotukset siitä, miten ja minkä ajan kuluessa liikevaihtoverojen yhdenmukaistamisella voidaan saavuttaa tavoitteeksi asetettu jäsenvaltioiden välisen kaupan tuonnin verollisuuden ja viennin verottomuuden lakkauttaminen, taaten samalla verojen tasapuolisuus tavaroiden ja palvelujen alkuperän suhteen.”

Suurilta osin harmonisoitu arvonlisäverojärjestelmä tuli käyttöön toisen arvonlisäverodirektiivin korvanneen kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) voimaantulon myötä. Yhteisten pelisääntöjen luomisella oli merkitystä muun muassa siksi, että minis-

¹⁵ Thuronyi 2000 s. 164.

¹⁶ Ensimmäinen arvonlisäverodirektiivi (67/227/ETY) ja toinen arvonlisäverodirektiivi (67/228/ETY).

¹⁷ Direktiiveissä ei vaadittukaan suuria harmonisointitoimenpiteitä, eikä sitä että veroa pitäisi kerätä kaikissa jalostusvaiheissa. Lisäksi palvelut olivat suurelta osin verotuksen ulkopuolella eikä veropohjan määrittelystä ollut sääntöjä. Ensimmäisessä arvonlisäverodirektiivissä vahvistettiin järjestelmän periaate ja arvonlisäveron ominaisuudet.

terineuvosto päätti vuonna 1970, että Euroopan yhteisöjen toiminta rahoitetaan ottamalla vuosittain määrättävän suuruinen osa jäsenvaltioiden arvonlisäveropohjasta yhteisöjen budjettiin. Jotta tämä olisi käytännössä mahdollista, piti jäsenvaltioiden arvonlisäveropohjat yhdenmukaistaa¹⁸. Samalla tämä yhdenmukaistaminen lisäsi sekä kansallisen että yhteisön alueella käytävän kaupan neutraalisuutta, joka onkin toinen merkittävä syy arvonlisäverotuksen yhtenäistämiseen.¹⁹ Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä oli tarkoitus ottaa käyttöön vuoden 1970 alussa, mutta käyttöönoton lykkäännyttyä se otettiin kolmannen arvonlisäverodirektiivin (69/463/ETY) mukaisesti käyttöön vuoden 1972 alussa.

Aivan alusta lähtien yksi EU:n suurimmista kysymyksistä koskettanut tavaroiden verotuksen sisäisiä järjestelmiä, koska tällaisia järjestelmiä voidaan käyttää tehokkaasti kotimaisten markkinoiden suojaamiseen ulkomaiselta kilpailulta. EU:n tavoite luoda yhdet yhteiset markkinat vaatii kaikenlaisten kaupan esteiden poistamista. Jopa sellaiset verosäännökset, joita ei ole säädetty protektionistisessa tarkoituksessa voivat käytännössä hankaloittaa rajat ylittävää kaupankäyntiä. Veroympäristössä jossa on korkeat arvonlisä- ja valmisteverot on helppoa luoda verojärjestelmä, josta valtion omat tuottajat hyötyvät ja joka on epäsuotuisa ulkomaisille kilpailijoille. Unionin verotuksen yhtenäistämisen tärkeänä tavoitteena onkin ollut poistaa kaikki verosäännökset, jotka estävät taloudellista integraatiota unionin sisämarkkinoilla, eikä siksi ole sattumaa, että harmonisointityö on ensimmäisenä keskittynyt juuri välilliseen verotukseen ja tulleihin.²⁰

2.2.2 Alkuperämaaperiaatteen mukaan toimivat sisämarkkinat

Ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin johdannossa komissio katsoi, että perustamissopimuksen päätavoitteena on talousliiton yhteydessä perustaa sisämarkkinoita vastaavat yhteismarkkinat, joilla vallitsee terveet kilpailuolosuhteet. Johdannossa kuvataan arvonlisäverojärjestelmän paremmuutta suhteessa tuolloin useimmissa jäsenvaltiossa käytössä olleeseen veron kasaantumista aiheuttaneeseen liikevaihtoverolainsäädäntöön. Tavoit-

¹⁸ Käytännössä täydellisessä yhdenmukaistamisessa ei kuitenkaan ole onnistuttu, vaan unionin jäsenmaksu lasketaan erityisellä kaavalla, joka pohjautuu oletukseen harmonisoidusta veropohjasta. Mikäli veropohja olisi todella harmonisoitu, niin jäsenmaksu voisi tosiasiasakin olla tietty prosenttiosuus arvonlisäverokertymästä. Ks. Ståhl – Persson Österman 2006, s. 215.

¹⁹ Ståhl – Persson Österman 2006, s. 190–192.

²⁰ Ståhl – Persson Österman 2006, s. 68–69.

teeksi yhteiselle arvonlisäverojärjestelmälle annettiin saada aikaan kilpailun tasapuolisuus siten, että kunkin maan alueella samanlaisiin tavaroihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta ja että tavaroiden verorasitus on tiedossa kansainvälisessä kaupassa, jolloin tästä verorasituksesta voidaan suorittaa täsmällinen hyvitys. Aluksi pidettiin tärkeimpänä, että yhteinen arvonlisäverojärjestelmä ylipäättään otettiin käyttöön kaikissa jäsenvaltioissa, eikä verokantojen ja vapautusten samanaikaisella yhdenmukaistamisella ollut vielä merkitystä.

Kuudes arvonlisäverodirektiivi perustui aluksi kokonaan määränpäämaaperiaatteelle²¹ ja alkuperämaaperiaatteen kehittelyä on tehty direktiivin voimaantulon jälkeen. Vuoden 1985 valkoinen kirja sisämarkkinoiden toteuttamisesta, COM(85) 310, oli tarkoitettu kuvaamaan ohjelma täysin yhtenäistetyn sisämarkkina-alueen muodostamiseksi ja sen toteuttamisen aikataulu. Ohjelman taustalla on Eurooppa-neuvoston selkeä ja toistuvasti ilmaistu halu sitoutua yhteismarkkinoiden loppuunsaattamiseen. Valkoisessa kirjassa kuvataan yhteismarkkinoiden luominen poistamalla fyysiset, tekniset ja fiskaaliset kaupan esteet jäsenvaltioiden väliltä.²²

Valkoisessa kirjassa todetaan välillisten verojen vaikuttavan ainakin jossain määrin suoraan tuotteiden hintoihin ja pohditaan voiko käytännössä olla mahdollista, että ilman rajatarkastuksia eri jäsenvaltiossa voi olla olennaisesti erisuuruiset verokannat. Pienten erojen ei katsottu aiheuttavan ongelmaa. Komissio katsoi, että rajatarkastuksista luopumisen jälkeen rajat ylittäviä kauppvoja pitäisi verottaa aivan kuten valtion sisäisiä kauppvoja. Tämä oli merkittävä ajatus erityisesti verovelvollisten välisessä kaupassa, jossa toisessa maassa kerätty vero olisi vähennyskelpoinen toisessa maassa ja maksettu vero tilitettäisiin tuohon maahan erityisen tietopalvelun avulla. Järjestelmän ei kuitenkaan katsottu ratkaisevan verokantojen eroista johtuvia kaupan vääristymistä aiheuttavia ongelmia, eikä komissio tuolloin nähnyt mahdolliseksi poistaa rajatarkastuksia ilman että myös verokantoja lähennetään.²³ Komission ehdotuksista käy selvästi ilmi, että toiseen jäsenvaltioon tapahtuvasta myynnistä kerätään nimenomaan myyjän sijaintivaltion arvonlisävero, jonka verovelvollinen ostaja sitten voi vähentää omaan valtioonsa tilitettä-

²¹ Rother 2003, s. 62.

²² COM(85) 310 final, s. 4–6.

²³ COM(85) 310 final, s. 41–44.

vistä arvonlisäveroista. Jo tuonaikaisen tietotekniikan perusteella järjestelmän katsottiin kykenevän toimimaan ilman ylettömiä resursseja. Järjestelmää pidettiin tärkeänä osana kaupan fisikaalisten esteiden poistamisessa, mutta sen lisäksi yhteisen veropohjan ja yhteisten veroprosenttien aikaansaaminen nähtiin myös merkittäväksi osaksi yhteismarkkinoiden toimintaa.²⁴

Valkoinen kirja on myös vaikuttanut primäärioikeuteen, sillä Euroopan yhtenäisasiakirjassa annettiin julistus EY:n perustamissopimuksen 8a artiklasta, jossa viitattiin komission valkoisen kirjan ohjelmaan sisämarkkinoiden luomiseksi vuoden 1993 alkuun mennessä. Samaa ajatusta verokantojen lähentämisen merkityksestä toistetaan myös komission myöhemmässä julkaisussa, jossa komissio päätyy suosittamaan verokantojen lähentämisen lisäksi niiden määrän vähentämistä kahteen, eli normaaliin ja alennettuun verokantaan.²⁵ Tämän tutkimuksen kannalta olennaista on komission hahmottelema tapa huolehtia käytännössä maksettavien ja saatavien arvonlisäverojen käsittelystä. Siinä jäsenvaltioita varten on yksi keskitetty tili, jolle jäsenvaltiot tallettavat rahaa tai nostavat sitä sieltä määrääjain sen mukaan onko jäsenvaltio nettoviejä vai nettotuoja. Oikea rahamäärä lasketaan verovelvollisten arvonlisäveroilmoitusten perusteella, eikä muita rekistereitä tarvita.²⁶ Asiayhteydestä ei käy ilmi oliko järjestelmä suunniteltu puhtaasti elinkeinonharjoittajien välisen kaupan verotulojen kohdistamiseen, vai olisiko sitä voinut soveltaa myös kuluttajakauppaan. Verovelvollisten välisessä kaupassa summat voidaan laskea suoraan vähennettävistä arvonlisäveroista, mutta kuluttajakauppaa varten myyjien tarvitsisi toimittaa tiedot myös siitä, että mikä osuus heidän myynneistä on kohdistunut toisissa jäsenvaltiossa asuville kuluttajille joko jäsenvaltioittain jaoteltuna tai kokonaissummana, jolloin rajat ylittävän kuluttajakaupan verotuotot pitää jakaa jonkun erityisen sabluunan mukaan kulutusjäsenvaltioille.

Verorajojen poistamista koskevan arvonlisäverodirektiivin (91/680/ETY) johdannossa todetaan, että Ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklassa tarkoitetun tavoitteen

²⁴ COM(85) 310 final, s. 51–52.

²⁵ COM(87) 320 final/2, s. 6 ss. Tuolloisissa jäsenvaltioissa verokantojen määrä vaihteli merkittävästi. Esimerkiksi Tanskassa oli käytössä vain yksi verokanta kun taas jotkut jäsenvaltiot sovelsivat normaalin ja alennettujen verokantojen lisäksi myös korotettuja verokantoja. Esimerkiksi Belgiassa oli normaaliverokanta, kaksi korotettua ja kaksi alennettua verokantaa, sekä lisäksi vielä nollaverokanta ja yksi ylimääräinen keskitason verokanta.

²⁶ COM(87) 320 final/2, s. 6–7.

jäsenvaltioiden välisen kaupan tuonnin verollisuuden ja viennin verottomuuden lakkauttamisesta ja samalla verojen tasapuolisuudesta tavaroiden ja palvelujen alkuperän suhteen saavuttaminen edellyttää, että jäsenvaltioiden välisen kaupan verotus perustuu periaatteeseen verotuksen toimittamisesta luovutettujen tavaroiden ja suoritettujen palvelujen alkuperäjäsenvaltiossa. Tämä komission tulkinta voidaan kyseenalaistaa, koska alkuperämaaperiaatteeseen perustuva verotusjärjestelmä on vain yksi tapa järjestää verotus jos jäsenvaltioiden välinen tuonnin verollisuuteen ja viennin verottomuuteen perustuva kauppa muuttuisi mahdottomaksi rajamuodollisuuksien loppumisen yhteydessä. Voidaan jopa väittää, että alkuperän mukaan neutraaleinta olisi nimenomaan verotus kulutusmaaperiaatteen mukaan, jolloin tuotteeseen kohdistuva kulutusverorasite olisi aina sama riippumatta sen alkuperästä. Myös ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin johdannossa olevaa tavoitetta ”kunkin maan alueella samanlaisiin tavaroihin kohdistuu samansuuruinen vero” voisi tulkita niin, että alkuperäisenä tavoitteena olisikin ollut sisällyttää juuri määränpäämaan vero tuotteen hintaan.

2.2.3 Muutoksia ja korjauksia tavoitteissa

Alkuperämaaperiaatteeseen perustuva verojärjestelmä tuli kuitenkin komission asettamaksi tavoitteeksi, mutta siihen pääseminen osoittautui hankalaksi. Jo vuonna 1989 oli selvää, että komission ehdotuksia olisi mahdotonta hyväksyä ennen 1. tammikuuta 1993, ja Ecofin-neuvosto päätti tästä syystä hyväksyä siirtymäjärjestelmän, jonka avulla voitaisiin poistaa tarkastukset yhteisön sisärajoilla samalla kuitenkin mahdollistaen sen, että veroja voitaisiin periä määräjäsenvaltiossa tietyissä tarkoin määritellyissä olosuhteissa erityisesti verovelvollisten välisessä kaupassa sekä yksityishenkilöille suuntautuvassa tietyn suuruisessa etämyynnissä.²⁷

Vuonna 1996 komissio totesi, että tilanne ei ole muuttunut olennaisesti vuodesta 1987, jolloin komissio antoi alkuperäiset ehdotukset yhteismarkkinoista. Edistystä ei ole tapahtunut jäsenvaltioiden lainsäädäntöjen lähentämisessä ja arvonlisäverokantojen yhdenmukaistaminenkin on edennyt vaatimattomasti. Rajatarkastuksista luopuminen onnistui kuitenkin väliaikaisen järjestelmän avulla ilman, että komission aiemmin esittä-

²⁷ KOM(2000) 348 lopullinen, s. 3.

mät edellytykset tarkastuksista luopumisille täyttyivät. Komissio pyrki uudessa lähestymistavassaan luomaan järjestelmän joka tarjoaa olennaisia etuja suhteessa käytössä olevaan väliaikaiseen järjestelmään. Lisäksi uuden järjestelmän odotettiin tarjoavan helpotusta verovelvollisten hallinnollisiin velvollisuuksiin veron maksamiseksi. Jäsenvaltioiden verotulojen ei myöskään haluttu laskevan, veronkierron mahdollisuuksien lisääntymistä piti ehkäistä ja veron kilpailuneutraalisuus piti säilyttää.²⁸

Uutta järjestelmää haluttiin rakentaa ikään kuin puhtaalta pöydältä, koska väliaikainen järjestelmä nähtiin niin monimutkaisena, että yksinomaan sitä muuttamalla ei uskottu olevan mahdollista päästä tyydyttävään lopputulokseen.²⁹ Uudessa järjestelmässä olisi olennaisena piirteenä se, että myynnit jaetaan vain unionin sisäisiin ja unionin ulkopuolisiin myynteihin, jolloin verotuksellista eroa kansallisten ja jäsenvaltioiden rajat ylittävien myyntien välillä ei enää ole. Toinen merkittävä ajatus oli, että myyjän pitää pystyä hoitamaan kaikki arvonlisäveroasiointinsa yhden valtion viranomaisen kanssa, niin että rekisteröityminen tuohon maahan riittää ja että kaikki verovelvollisen unionin alueella harjoittama kauppa verotetaan yhdessä paikassa. Vastaavasti myös oikeus tehdä vähennyksiä kohdistuu tähän samaan yhteen paikkaan.³⁰

Muutoksena vuonna 1987 esitettyyn verovelvollisten ilmoituksiin perustuvaan, niin sanottuun mikrotaloudelliseen, verotulojen jakamiseen jäsenvaltioiden kesken, komissio esitti nyt uuden makrotaloudellisen jakotavan. Mikäli puhtaasti kotimaisia ja jäsenvaltioiden rajat ylittäviä tilanteita ei lopullisessa järjestelmässä ole tarkoituksena erotella mitenkään on valittu tapa looginen, koska ilmoituksiin perustuva uudelleenjako edellyttäisi kuitenkin rajat ylittävien myyntien seuraamista. Uudessa tavassa kaikissa jäsenvaltiossa kerätään yhteisvastuullisesti arvonlisäverot kaikista myynneistä ja kaikki kerätyt arvonlisäverot jaetaan uudestaan jäsenvaltioiden kesken bruttokansantuotteen kulutuksen, josta on poistettu veroton kulutus, mukaan. Uudessa järjestelmässä jossa verotus tapahtuu vain yhdessä paikassa ja jossa verotulot jaetaan makrotaloudellisen jakokaavan perusteella verojärjestelmien ja verokantojen yhdenmukaistaminen on pakollista kilpailun

²⁸ COM(96) 328 final, s. 5–7

²⁹ Väliaikaisen järjestelmän ongelmista kaikkien osapuolten näkökulmista ks. COM(96) 328 final, s. 9–13.

³⁰ COM(96) 328 final, s. 14–16.

neutraalisuuden säilyttämiseksi.³¹ Verotulojen kohdistuminen kulutusvaltioihin sen sijaan menee lähtökohtaisesti täysin oikein jos vain laskukaava on oikea. Komissio pitää kuitenkin tätä järjestelmää ainoana tapana saada aikaan sujuvasti toimivat sisämarkkinat. Järjestelmän käyttöönottamiseksi komissio laati ohjelman, jonka myötä siirtyminen tapahtuu vaiheittain.³²

Vuonna 2000 komissio toisti strategiapaperissaan ajatuksen, että sisämarkkinat toimisivat paremmin, jos arvonlisäverojärjestelmä perustuisi alkuperäjäsenvaltiossa tapahtuvaan verotukseen jota aiemmissa ehdotuksissa on kehitetty lopulliseksi järjestelmäksi. Perusteluina tälle ajatukselle esitettiin petosmahdollisuuksien vähentäminen ja hallinnon yksinkertaisuus, joka taas vähentäisi markkinoilla toimivien yritysten kuluja. Pitkällä aikavälillä tällainen järjestelmä on edelleen tavoitteena, mutta komissio joutui kuitenkin tunnustamaan, että tuolloin vallinneessa ilmapiirissä ei ollut näkyvissä mahdollisuutta verokantojen ja lainsäädäntöjen nopealle lähentämiselle tai ottaa käyttöön täysin luotettavana pidettyä tulojen uudelleenjakojärjestelmää. Komissio ei myöskään pitänyt todennäköisenä, että merkittävää edistystä tällaisen järjestelmän luomisessa saavutettaisiin lähitulevaisuudessa. Näistä lähtökohdista komissio katsoi tärkeäksi tehostaa sisämarkkinoiden toimintaa lyhyellä aikavälillä yksinkertaistamalla ja uudenaikaistamalla voimassa olevia säännöksiä, yhdenmukaistamalla säännösten soveltamista sekä käynnistämällä uudelleen hallinnollisen yhteistyön. Niin järjestelmään oli tarkoitus saada konkreettisia parannuksia jos jäsenvaltiot ovat valmiita esimerkiksi hyväksymään erityisjärjestelmien ja poikkeusten rajoittamisen.³³ Strategian liitteessä oli selkeitä toimenpide-ehdotuksia, joiden avulla tuolloista järjestelmää saadaan parannettua. Lisäksi siellä oli esitelty muita mahdollisia painopistealueita, joita komission ja verotuspolitiikkaa käsittelevän työryhmän mielestä olisi tarkasteltava perusteellisesti uudelleen.³⁴

³¹ COM(96) 328 final, s. 16–21.

³² COM(96) 328 final, s. 25–26. Vaiheittainen ohjelma oli muutos komission lähestymistavassa lopullisen järjestelmän käyttöönottamiseksi. Aikaisemmissa ehdotuksissa järjestelmään oli ollut tarkoitus siirtyä kerralla. Näin myös Rother 2003, s. 70.

³³ KOM(2000) 348 lopullinen, s. 5.

³⁴ KOM(2000) 348 lopullinen, s. 9 ss.

2.2.4 Nykyinen arvonlisäverodirektiivi

Nykyinen arvonlisäverodirektiivi (2006/112/EY) säädettiin, koska komissio näki tarpeelliseksi selkiyttää kuudetta arvonlisäverodirektiiviä ja muuttaa sen rakennetta. Unionin tuolloisen lainsäädännön ei katsottu olevan selkeää ja tavallisten kansalaisen ulottuvilla, koska lukuisat ja moneen kertaan muutetut säännökset ja määräykset olivat hajallaan, niin että voimassa olevia säännöksiä joutui etsimään osittain alkuperäisestä säädöksestä ja osittain siihen myöhemmin tehdyistä muutoksista. Käytännössä selkiyttämisen tapahtui kumoamalla kuudes arvonlisäverodirektiivi ja korvaamalla se uudella sitä mukailevalla asiakirjalla, johon kuitenkin sisältyy kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin tehdyt muutokset, eri jäsenvaltioille liittymisasiakirjoissa myönnetty poikkeukset sekä muut asian kannalta merkitykselliset säännökset, jotka eivät pikemmin kuulu toisiin säädöksiin. Selkeyttämistyössä oli kuitenkin rajoitteena, että muutokset eivät saaneet johtaa voimassaolevan lainsäädännön materiaalisiin muutoksiin. Tästä johtuen komissio piti erittäin tärkeänä, että unionin lainsäädäntöä yksinkertaistetaan ja selvennetään kodioidumalla usein muutetut säädökset.³⁵

Vaikka tehdyt muutokset eivät olleet sisällöllisiä, niiden katsottiin joka tapauksessa menevän pidemmälle kuin mikä olisi ollut sallittua puhtaassa kodifikaatiossa, joten kodifikaation sijasta menetelmänä käytettiin direktiivin uudelleenlaatumista.³⁶ Uudelleen laaditun direktiivin painopiste on sisämarkkinoiden toiminnan parantamisessa nykyisten arvonlisäverosäännösten puitteissa, mutta lopullinen verotusjärjestelmä on edelleen unionin pitkän aikavälin tavoite. Jäsenvaltioiden väliseen kaupankäyntiin sovellettavat verotusjärjestelyt ovat edelleen siirtymätoimenpiteitä, jotka korvataan myöhemmin lopullisella järjestelmällä, joka perustuu tavaroiden luovutuksen ja palvelujen suorituksen verotukseen alkuperäjäsenvaltiossa.³⁷ Nykyään käytössä on siis arvonlisäverodirektiivi, johon on koottu ja yhdistetty aiempien numeroitujen arvonlisäverodirektiivien sisältö.

³⁵ KOM(2004) 246, s. 2-5.

³⁶ KOM(2004) 246, s. 4.

³⁷ KOM(2004) 246, s. 3-9.

Nyt voimassa olevan arvonlisäverodirektiivi on selvästi kirjoitettu tilapäiseksi³⁸ ja sen loppusäännöksissä 402 artiklassa säädetään kaupan järjestelmän olevan väliaikainen, joka korvataan lopullisella alkuperämaaperiaatteeseen perustuvalla verotusjärjestelmällä.

Arvonlisäverodirektiivin 402 artiklan 1 kohta: Tässä direktiivissä säädetty jäsenvaltioiden välisen kaupan järjestelmä on väliaikainen ja se korvataan lopullisella verotusjärjestelmällä, joka periaatteessa perustuu tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritus-ten verottamiseen alkuperäjäsenvaltiossa.

Artiklan toisessa kohdassa ja direktiivin 404 artiklassa säädetään, että komissio antaa joka neljäs vuosi kertomuksen yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnasta jäsenvaltioissa ja liittää siihen tarvittaessa mukaan lopullista järjestelmää koskevia ehdotuksia. Kun neuvosto toteaa tällaisen kertomuksen perusteella, että lopulliseen järjestelmään siirtymisen edellytykset täyttyvät, se antaa Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 113 artiklan mukaisesti lopullisen järjestelmän voimaantulon ja toiminnan edellyttämät säännökset.

³⁸ Esimerkiksi direktiivin 109 artiklassa todetaan: ”Tämän luvun säännöksiä sovelletaan, kunnes 402 artiklassa tarkoitettu lopullinen järjestelmä otetaan käyttöön.”

3 RAJAT YLITTÄVÄN KAUPAN LAAJUUS TÄLLÄ HETKELLÄ

3.1 Euroopan komission tilaamat tutkimukset

3.1.1 Lähdetutkimusten kuvaus ja tekotapa

Rajat ylittävän kuluttajakaupan nykytilaa ja problematiikkaa on käsitelty kattavasti kahdessa Euroopan komission Terveys- ja kuluttaja-asioiden pääosaston tilaamassa Eurobarometer-tutkimuksessa, joiden tuloksiin tässä luvussa esitellyt arviot rajat ylittävän kuluttajakaupan nykytilasta pääosin perustuvat. Toisessa tutkimuksessa tutkittiin elinkeinoelämän ja toisessa kuluttajien suhtautumisesta rajat ylittävään kaupankäyntiin ja kuluttajansuojaan tällaisessa kaupankäynnissä. Tämän tutkimuksen kannalta Eurobarometri-olennaisinta antia ovat rajat ylittävän kaupankäynnin tämänhetkiset volyymit sekä vastaajien näkemykset kaupankäynnin tulevaisuudesta ja mahdollisista esteistä.

Tutkimukset on tehty syksyn 2010 aikana ja niihin on haastateltu vähittäiskauppaa harjoittavien yritysten johtajia ja eurooppalaisia kuluttajia kaikissa 27 EU-jäsenvaltiossa. Tutkittavia yrityksiä on rajattu niin, että otoksessa on mukana vain yrityksiä, jotka tekevät suoraan kuluttajakauppaa ja jotka työllistävät vähintään 10 työntekijää. Tutkimusten tuloksia esitellään Eurobarometreissä pääasiassa suhdelukuina ja yhteiseurooppalaisten kuluttajamarkkinoiden nykytilaa kuvataan tarkkoina prosenttilukuina. Molemmissa tutkimustuloksissa on käytetty kokonaisten prosenttien tarkkuutta, mutta lukuja on esimerkiksi otannasta johtuvien tilastollisten virheiden takia pidettävä pääsääntöisesti vain suuntaa-antavina.¹ Myös haastattelututkimuksen luonne aiheuttaa epätarkkuutta, koska tulokset kuvaavat haastateltujen näkemystä asiaan eivätkä siksi ole mitään mitattavissa olevaa faktatietoa. Vastaavia tutkimuksia on julkaistu vuodesta 2006 lähtien, joten käyttäytymisessä ja asenteissa tapahtuneita muutoksia voidaan havainnoida vertaamalla tutkimusten tuloksia keskenään.

¹ Eurobarometri-olennaisinta antia ovat rajat ylittävän kaupankäynnin tämänhetkiset volyymit sekä vastaajien näkemykset kaupankäynnin tulevaisuudesta ja mahdollisista esteistä. ¹ Eurobarometri-olennaisinta antia ovat rajat ylittävän kaupankäynnin tämänhetkiset volyymit sekä vastaajien näkemykset kaupankäynnin tulevaisuudesta ja mahdollisista esteistä. ¹ Eurobarometri-olennaisinta antia ovat rajat ylittävän kaupankäynnin tämänhetkiset volyymit sekä vastaajien näkemykset kaupankäynnin tulevaisuudesta ja mahdollisista esteistä. ¹ Eurobarometri-olennaisinta antia ovat rajat ylittävän kaupankäynnin tämänhetkiset volyymit sekä vastaajien näkemykset kaupankäynnin tulevaisuudesta ja mahdollisista esteistä.

3.1.2 Terminologia

Rajat ylittävällä hankinnalla tarkoitetaan tässä tutkimuksessa mitä tahansa ostosta, jonka yksityishenkilö tekee jostakin toisesta jäsenvaltiosta kuin omasta asuinvaltiostaan. Uikomaisten tuotteiden osto kuluttajan kotimaassa toimivilta vähittäismyyjiltä ei ole rajat ylittävä hankinta. Käytännössä rajat ylittävällä hankinnalla tarkoitetaan seuraavia tapoja tehdä hankintoja:²

- Kuluttaja matkustaa toiseen jäsenvaltioon pääasiallisena tarkoituksenaan tehdä ostoksia kyseisessä valtiossa.
- Kuluttaja tekee ostoksia loman tai liikematkan yhteydessä. Matkaan välittömästi liittyvät tuotteet tai palvelut kuten yöpyminen, vapaa-ajan aktiviteetit tai ruokailut eivät ole rajat ylittäviä hankintoja.
- Kuluttaja tekee etäoston toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta vähittäismyyjältä internetin, puhelimen tai postin välityksellä.
- Kuluttaja hankkii tuotteen kotimyyntinä myyntiedustajalta, joka edustaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta yritystä, joka tarjoaa tuotteitaan suoraan kuluttajille.

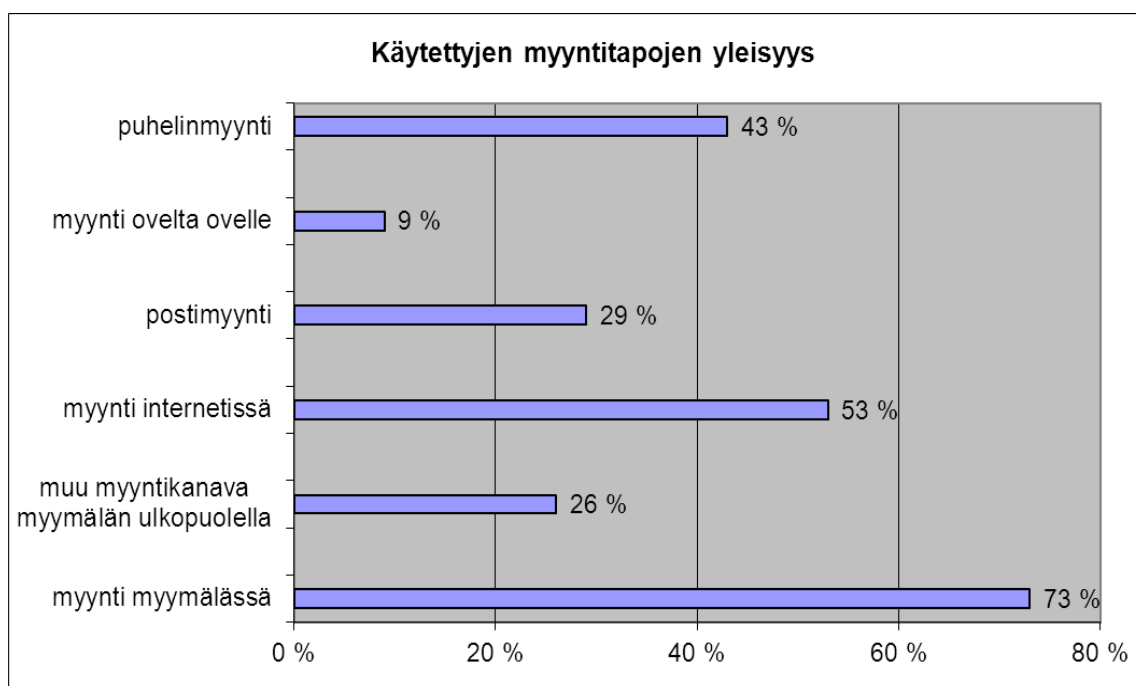
Kotimyyntillä tarkoitetaan kuluttajansuojalain (1978/38) mukaisesti sopimuksen tekemistä muualla kuin elinkeinonharjoittajan toimipaikassa (KSL 6 luku 3.1 §) ja etämyyntillä sopimuksen tekemistä käyttämällä yksinomaan yhtä tai useampaa etäviestintä (KSL 6 luku 4.1 §). Tutkimuksen koti- ja etämyyntitilanteissa kuluttaja tilaa tavarana, joka toimitetaan hänelle tilauksen jälkeen. Kaukomyyntillä tarkoitetaan tässä tapauksessa kaikkea rajat ylittävää koti- ja etämyyntiä.

² Eurobarometer 2011b, s. 10.

3.2 Vähittäismyymäjien näkökulma

3.2.1 Yritysten käyttämien myyntikanavien yleisyys

Alla olevassa taulukossa on kuvattu kuinka suuri osa yrityksistä on käyttänyt mitään myyntitapaa syksyllä 2010. Lukujen perusteella valtaosa tutkituista yrityksistä myy tuotteita kuluttajille edelleen perinteiseen tapaan myymälöissä. Hieman yli puolet yhtiöistä myy tuotteitaan internetin välityksellä ja vajaa puolet hyödyntää puhelinmyyntiä. Kolmasosa käyttää postimyyntiä ja vain joka kymmenes käyttää asiakkaiden kotona vierailuvia myyntiedustajia. Myyntiedustajien suhteellinen määrä on kuitenkin edellä mainittua lukua suurempi, koska kategoriassa muu myyntikanava myymälän ulkopuolella, myynti koostuu erityisesti edustajien myynnistä esimerkiksi messuilla ja tapahtumissa.³



Taulukko 3.1, yritysten käyttämien myyntitapojen yleisyys

Muutokset aikaisempiin vuosiin eivät yleisesti ottaen ole kovin suuria, mutta myymälämyynnin osuus on hieman laskenut ja puhelinmyynnin osuus on merkittävästi kasva-

³ Eurobarometer 2011a, s. 9. Prosentit kuvaavat kyseistä myyntitapaa käyttävien yritysten osuutta kaikista tutkituista yrityksistä. Tästä johtuen yritys voi kuulua yhteen tai useampaan kategoriaan.

nut vuosina 2006 ja 2008 raportoiduista tuloksista⁴. Yrityksistä 72 % ilmoitti käyttävänsä ainakin jotakin koti- tai etämyyntikanavaa, joten myös myynti myymälän ulkopuolella on verraten yleistä.⁵ Rajat ylittävän kaupankäynnin kannalta on merkittävää huomata internetissä tuotteitaan tarjoavien yritysten suuri osuus. Noin puolet yrityksistä käyttää internetiä. Ainakin teoriassa internet on globaali markkinapaikka ja siten internetissä myytävät tuotteet ovat puhtaasti teknisesti katsottuna aina tarjolla myös myyjän asuinvaltion rajojen ulkopuolella.

3.2.2 Toisiin jäsenvaltioihin suuntautuvien myyntien yleisyys

Kolme neljästä (74 %) vähittäismyyjästä ilmoittaa myyvänsä tuotteitaan ainoastaan omalla kansallisella markkinallaan. Kaksi prosenttia yrityksistä myy tuotteita vain yhteen muuhun jäsenvaltioon, kuusi prosenttia myy kahdesta kolmeen jäsenvaltioon ja 13 prosenttia myy tuotteitaan neljään tai useampaan muuhun jäsenvaltioon. Kokonaisuutena hieman useampi kuin joka viides (22 %) haastatelluista yrityksistä ilmoittaa tekevänsä kaukomyyntiä vähintään yhteen muuhun EU-jäsenvaltioon.⁶

Rajat ylittävän kaupankäynnin osuutta yritysten liikevaihdosta ei Eurobarometer-tutkimuksessa kyetty luotettavasti selvittämään ja varovaisena arviona esitetään, että etämyyntiä harjoittavista yrityksistä 56 prosentille toisiin jäsenvaltioihin tapahtuvan myynnin osuus on yli 10 prosenttia ja 44 prosentille alle 10 prosenttia. Myymälöissä tapahtuvaa myyntiä ulkomaille ei ole enää tutkimuksessa selvitetty.⁷ Vuoden 2008 tutkimuksessa esitettyjen arvioiden mukaan EU-alueella sijaitsevien myymälöiden tuloista keskimäärin 10 % syntyy toisista jäsenvaltioista kotoisin olevien asiakkaiden ostoksista.⁸ Internet on suosituin kaukomyyntikanava ja ne yritykset, jotka myyvät tuotteitaan toisiin jäsenvaltioihin internetin kautta saavat keskimäärin 17 % internetmyyntinsä tu-

⁴ Ks. Eurobarometer 2008a, s. 8. Erityisesti puhelinmyynnissä on tapahtunut merkittävä kasvu, koska 43 % osuus on raportoitu sekä vuosilta 2010 että 2009, mutta aiemmissa tutkimuksissa puhelinmyynnin osuus on ollut vain 17 % (vuosi 2008) ja 22 % (vuosi 2006).

⁵ Eurobarometer 2011a, s. 9.

⁶ Neljä prosenttia vastaajista ei osannut tai halunnut vastata tähän kysymykseen. $2 + 6 + 13 = 21$, mutta koska ilmoitetut luvut on pyöristetty kokonaisten prosenttien tarkkuuteen, ei kokonaisuutta voi laskea niiden perusteella, vaan osuus on selvitettävä koko datan perusteella. Eurobarometer 2011a, s. 19.

⁷ Eurobarometer 2011a, s. 21.

⁸ Eurobarometer 2008a, s. 18. Arvioon on kuitenkin suhtauduttava varauksella, sillä tällaisten myyntien määrää on todella vaikea mitata.

loista kaukomyynnistä.⁹ Kaukomyyntiä harjoittavien yritysten johtajien arvioiden keskiarvon mukaan 19 % tällaisten yritysten kaiken etämyynnin yhteenlasketusta arvosta on peräisin kaukomyynnistä.¹⁰

3.2.3 Ajatuksia tulevaisuudesta

Kaikista vastanneista vähittäiskauppiaista kolmannes olisi kiinnostunut tekemään rajat ylittävää kauppaa jos kuluttajakaupan lainsäädäntö olisi harmonisoitu Euroopan unionin alueella. Toisaalta valtaosa kauppiaista (57%) ei olisi kiinnostunut rajat ylittävästä kaupasta edes harmonisoidummissa olosuhteissa. Yksi kymmenesosa ei osannut tai halunnut vastata kysymykseen. Tällä hetkellä pelkästään kotimaankauppaa harjoittavilla yrityksillä halukkuus ryhtyä myymään rajat ylittävästi oli vielä pienempää, jopa 72% vähittäiskauppiaista oli sitä mieltä, etteivät he ryhtyisi myymään toisiin jäsenvaltioihin, vaikka kaupan sääntelyä harmonisoitaisiin.¹¹

Vähäisen rajat ylittävän tarjonnan syiden selvittämiseksi yritysjohtajille esitettiin seitsemän mahdollista ongelma-alueita, ja heitä pyydettiin vastaamaan kuinka merkittävänä he pitävät mitään ongelma-kohtaa. Vastausten perusteella kaupankäynnin esteistä mikään ei noussut selkeästi ylitse muiden.¹² Suurimpana ongelmana yritysjohtajat pitivät petoksia ja maksamatta jättämistä (63 %). Muita ongelma-kohtia ovat valtioiden väliset erot verosääntelyssä esimerkiksi juuri arvonlisäverotuksen osalta (62 %), erot kansallisessa kuluttajakaupan lainsäädännössä (60 %), vaikeudet ratkaista mahdollisesti syntyviä ongelmatilanteita rajan ylitse (59 %), toimituksista aiheutuvat ylimääräiset kustannukset (57 %) sekä hankaluudet toteuttaa myynnin jälkeiset palvelut (55 %). Kielion-

⁹ Puhelin- ja postimyynnillä vastaava osuus on 13 %, myyntiedustajilla 14 %. Eurobarometer 2008a, s. 19.

¹⁰ Eurobarometer 2008a, s. 19. Tässä kohtaa esiintyy matemaattinen mahdottomuus, sillä jos jokaisen myyntitavan tuloista alle 19 % on peräisin myynnistä ulkomaille ei ulkomaan myynnin osuus koko myynnistä voi mitenkään olla 19 %. Virhe selittyy sillä tosiasialla, että kaikki osuudet ovat erikseen annettuja arvioita, eivätkä ne siksi ole riippuvaisia toisistaan. Epätarkkuudestaan huolimatta luvut ovat kuitenkin käyttökelpoisia suuruusluokan hahmottamisessa.

¹¹ Eurobarometer 2011a, s. 24-25.

¹² Kunkin ongelma-kohtaan perässä oleva prosenttiluku tarkoittaa osuutta johtajista, jotka pitivät kyseistä estettä erittäin tai jokseenkin merkittävänä.

gelmat (45 %) ja niistä johtuvat kustannukset olivat vastaajien mielestä selkeästi pienin este kaupankäynnille.¹³

3.3 Kuluttajien näkökulma

3.3.1 Ostot toisista valtioista verrattuna kotimaiseen kauppaan

Rajat ylittävän hankinnan voi tehdä joko matkustamalla toiseen valtioon ja tekemällä ostoksen siellä olevasta liikkeestä tai käyttämällä jotakin etä- tai kotimyyntitapaa. Ostosten tekeminen kasvotusten työ-, loma- tai ostosmatkalla on eurooppalaisten kuluttajien yleisin tapa tehdä rajat ylittäviä hankintoja. Tutkimusta edeltäneen vuoden aikana 26 % kuluttajista oli ostanut tavarain tai palvelun matkan yhteydessä. Etämyynnistä rajat ylittävän ostoksen on tehnyt vain 9 % kuluttajista.¹⁴ Ostosten teko työ- tai lomamatkan yhteydessä on siis selvästi yleisin tapa tehdä hankintoja toisista jäsenvaltioista. Kaukomyyntitilanteessa hankinta taas tehdään yleisimmin internetin välityksellä ja posti- ja puhelinmyynnin osuudet ovat selvästi pienemmät. Vuonna 2010 toisista jäsenvaltioista etäostoksia tekevien kuluttajien vuotuisten ostosten keskimääräinen arvo oli 653 euroa.¹⁵

Kaiken kaikkiaan yli puolet (51 %) eurooppalaisista on ostanut jonkin tavarain tai palvelun käyttämällä jotakin etämyyntikanavaa viimeisen vuoden aikana. Ostosten tekeminen on selvästi yleisempää kuluttajan asuinvaltiosta kuin unionin muista jäsenvaltioista. Kuluttajista 48 % on tehnyt hankinnan kotimaiselta etä- tai kotimyyjältä ja 9 % toisessa valtiossa sijaitsevalta myyjältä.¹⁶ Eri hankintatavoilla tehdyt ostokset jakautuvat koti- ja ulkomaisille myyjille oheisen taulukon 3.2 mukaisesti.¹⁷

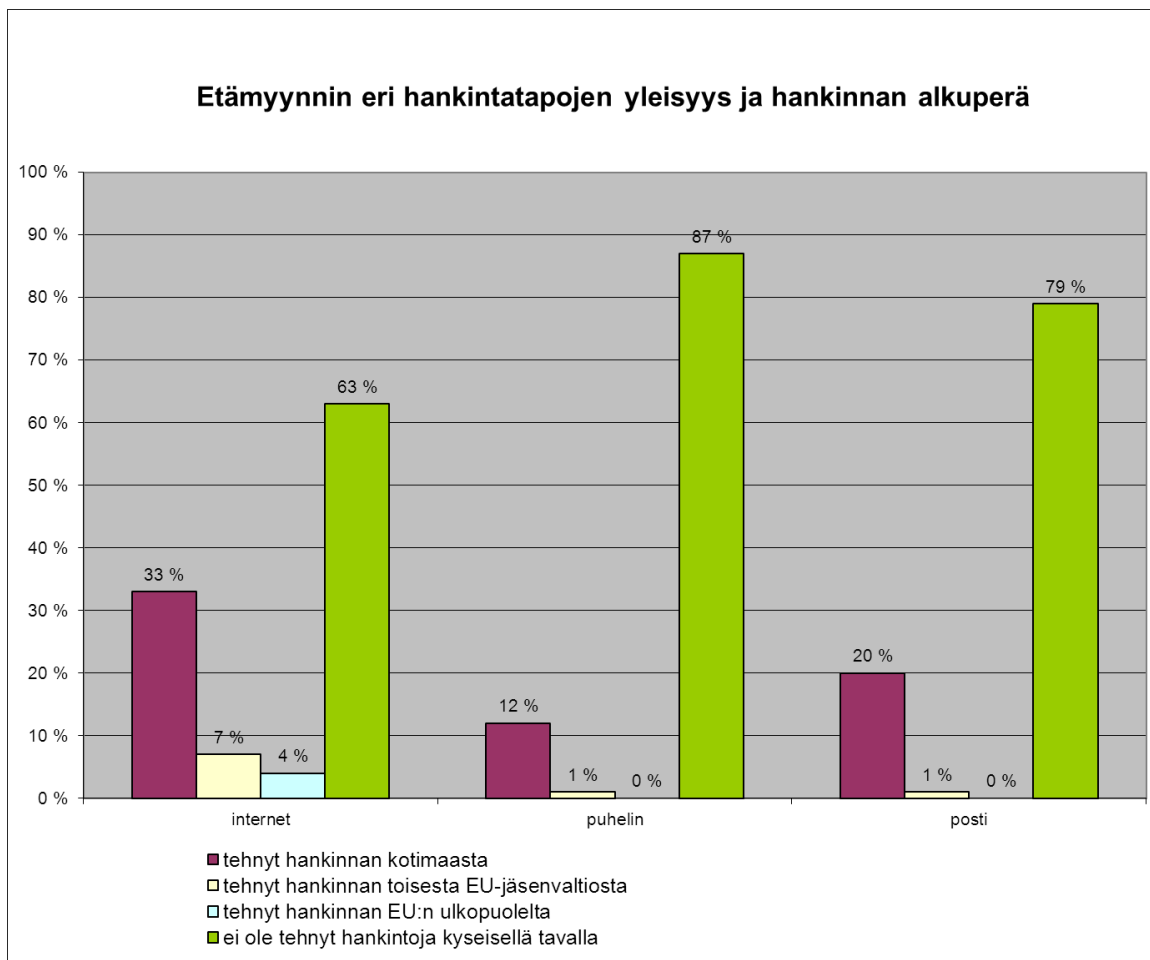
¹³ Eurobarometer 2008a, s. 20–21.

¹⁴ Eurobarometer 2011b, s. 23.

¹⁵ Eurobarometer 2011b, s. 21. Myös Pohjoismaita koskevassa tutkimuksessa vuotuisten ostosten yhteisarvo on samaa suuruusluokkaa, 691 euroa. Ks. Posten Norden 2010, s. 5.

¹⁶ Eurobarometer 2011b, s. 19–20.

¹⁷ Eurobarometer 2011b, s. 13–18.



Taulukko 3.2, Kuluttajien tekemien etähankintojen jakautuminen hankintamaittain ja hankinnassa käytetyn välineen mukaan

Internet on siis kaikista yleisin väline etähankintojen tekemiseen, mutta kuten taulukosta on nähtävissä, etämyynti on edelleen keskittynyt vahvasti kotimaisille toimijoille. Internetkaupassa ulkomaisten kauppajien osuus on suurin, mutta edes siellä ei ole ainakaan vielä nähtävissä että ulkomaiset verkkokaupat olisivat läheskään yhtä yleisiä kauppapaikkoja kuin kotimaiset.

3.3.2 Ajatuksia tulevaisuudesta

Merkittävä osa kuluttajista luottaa edelleen enemmän kotimaisiin kuin muissa jäsenvaltioissa asuviin myyjiin, mutta eurooppalaisten luottamus hankintojen tekemiseen toisista jäsenvaltioista on kuitenkin keskimäärin kasvanut vuodesta 2006.¹⁸ Luottamuksen puute

¹⁸ Eurobarometer 2011b, s. 25.

ei myöskään ole merkittävä este tehokkaalle kuluttajakaupalle valtioiden välillä, varsinkin jos sitä verrataan kuluttajien preferensseihin hankintatapojen osalta. Lähes kaksi kolmasosaa (64 %) kuluttajista pitää rajat ylittävää kaupankäyntiä vähemmän houkuttelevaa tapana tehdä ostoksia, koska he tekevät hankintansa mieluummin henkilökohtaisesti myymälässä kuin käyttämällä jotakin etä- tai kotimyyntikanavaa.¹⁹

Joka seitsemäs (14 %) kuluttajista arvioi, että he aikovat käyttää tulevana vuonna enemmän rahaa rajat ylittävien hankintojen tekemiseen kuin mitä he käyttivät tutkimusta edeltäneiden 12 kuukauden aikana. Osuus on pysynyt suunnilleen samana vuodesta 2006 lähtien. Läheskään kaikkia rajat ylittävien hankintojen tekeminen ei vaikuta kiinnostavan, sillä kaikista Euroopan unionin kuluttajista noin puolet (47 %) ei ole kiinnostunut tekemään seuraavien 12 kuukauden aikana yhtään hankintaa toisesta jäsenvaltiosta. Tämä vastaus kuitenkin osoittaa kiinnostuksen rajat ylittävien hankintojen tekemiseen lisääntyneen, koska vuosina 2006 ja 2008 vastaava luku oli 57 %.²⁰

3.4 Markkinoiden tilanne

3.4.1 Eri tuotteiden osuus kaupasta ja fiskaalinen merkitys

Eurobarometer-tutkimuksissa ei erotella, mitä tavaroita ja palveluita myyjät myyvät ja ostajat ostavat etäostoina. Kyselyiden perusteella saatua koti- ja ulkomaisten etäostosten määrää ei siksi voikaan verrata suoraan tässä tutkimuksessa kiinnostuksen kohteena olevien, sellaisten tavaroiden ja palvelujen määrään, joiden myynnissä ulkomaiset myyjät todella voivat kilpailla kansallisten toimijoiden kanssa. Mikäli merkittävä osa kotimaassa tehdyistä ostoksista olisi esimerkiksi internetissä usein tarjolla olevia matka- tai tapahtumalippuja, joita ulkomaiset verkkokaupat eivät käytännössä pysty tarjoamaan, jää ero kotimaasta ja muista jäsenvaltiosta tehtyjen kotimaisten hankintojen kanssa kil-

¹⁹ Tämä prosenttiluku on peräisin vuoden 2008 tutkimuksesta, ks. Eurobarometer 2008b, s. 97. Vuoden 2011 tutkimuksessa ongelmaan on pureuduttu syvällisemmin ja tutkimuksessa on pohdittu syitä joiden takia verkkokauppa ei ole houkuttelevaa. Mahdollisia ongelmia epäillään aiheutuvan esimerkiksi huijauksista tai viallisista tuotteista, ks. tarkemmin Eurobarometer 2011b, s. 30 ss. Kuluttajien kertomia syitä ostaa tai olla ostamatta verkosta on esitelty myös Posten Norden 2010, s. 11. Kuluttajien suhtautumisesta verkkokauppaan ks. myös Smilehouse 2009.

²⁰ Eurobarometer 2011b, s. 30–31.

pailevien hankintojen osalta kapeammaksi, kuin mitä lukujen perusteella voisi olettaa. Toisaalta edellä esitetyt suhteet osoittavat niin selkeästi kuluttajien tekevän etäostoksia lähinnä asuinvaltiostaan, että on perusteltua olettaa eron olevan merkittävä myös sellais-
ten tuotteiden osalta, joita olisi mahdollista tarjota myös toisista valtioista²¹. Myös yrit-
täjien vastausten perusteella voidaan vetää johtopäätös, että kaiken kaupan osalta tarjon-
ta toisiin jäsenvaltioihin on hyvin rajoitettua suhteessa tarjontaan kansallisilla markki-
noilla.

Sekä jäsenvaltioiden kansalaisista että vähittäismyyjistä vain pieni osa on siis aktiivises-
ti osallisena rajat ylittävissä kuluttajakaupankäynnissä, mutta täysin merkityksettömänä
ei rajat ylittävää kuluttajakauppaa voida pitää fiskaalisestikaan katsottuna. Kuluttajien
vastausten perusteella voidaan laskea, että eurooppalaiset kuluttajat käyttävät yhteensä
noin 30 miljardia euroa vuodessa rajat ylittävien etäostojen tekemiseen.²² Lisäksi voi-
daan arvioida, että rajat ylittävistä hankinnoista noin 75 % tehdään joko työ- tai loma-
matkan yhteydessä tai erillisellä ostosmatkalla ja noin 25 % hankitaan etämyynnistä.²³
Ostosten tekeminen myymälässä on siis huomattavasti yleisempää kuin tavaroiden
hankkiminen tilausmyyntinä. Luvuista voidaan erityisesti nähdä kuinka etä- tai koti-
myyntiä harjoittavat yritykset eivät ole saaneet merkittävää jalansijaa asuinvaltionsa ul-
kopuolella, ja että ostosten tekeminen kasvotusten on yhtä suosittua suhteessa muihin
myyntitapoihin.²⁴

3.5 Valtiokohtaiset erot

Rajat ylittävän kaupan arvo ja suhde kansalliseen kauppaan koko Euroopan unionin alu-
eella on sinänsä tärkeä tieto muun muassa kuluttajamarkkinoiden yhtenäisyyden tutki-
misen näkökulmasta. Erityisesti verotuksen kannalta huomionarvoista rajat ylittävissä

²¹ Tätä käsitystä tukevat myös tutkimukset, joissa on selvitetty mitä verkosta ostetaan. Ks. esim. Smile-
house 2009.

²² Unionissa on noin 500 miljoonaa asukasta, joista 9 % tekee keskimäärin 653 euron arvosta etäostoja
toisista jäsenvaltioista: $0,09 * 500 \text{ miljoonaa} * 653 \text{ euroa} = 29\,385 \text{ miljoona euroa}$.

²³ Hankintatapajakauman mukaisesti:

(loma-, työ- tai ostosmatkalla tehty hankinta) / (kaikki hankinnat) = $26 / (26+9) = 0,74$.

²⁴ Kaikki edellä käytetyt laskentamallit ovat hyvin yksinkertaistettuja ja ne pohjautuvat oletukseen, että
markkinoilla toimivat tahot ja siellä myytävät tuotteet ovat homogeenisiä. Toisiin jäsenvaltioihin suuntau-
tuvan kaupan osuutta kaikesta myynnistä pohdittaessa on myös syytä huomata, että kaikki tutkitut yrityk-
set ovat verraten suuria, joten vastaavat prosentiosuudet eivät välttämättä päde koko markkinoihin.

kuluttajakaupassa on myös, miten kuluttajien tekemät hankinnat jakautuvat eri jäsenvaltioiden kesken. Mikäli kauppa jakaantuisi tasaisesti kaikkiin jäsenvaltioihin, jakaantuisivat myös verotulot tasaisesti valtioiden kesken. Tällöin myyntimaan määrittelyllä ei olisi niin suurta fiskaalista merkitystä kun mitä sillä on siinä tapauksessa, että myynnit ja niiden verotus keskittyvät vain osaan jäsenvaltioista.

Yleisintä kaukomyyntiä on luxemburgilaisilla yrityksillä, joista 54 % myy tuotteitaan oman maan lisäksi vähintään yhteen muuhun jäsenvaltioon. Neljään tai useampaan muuhun jäsenvaltioon luxemburgilaisista yrityksistä myy 25 %. Seuraavaksi eniten vähintään neljään muuhun jäsenvaltioon kaukomyyntiä harjoittavia yrityksiä on Italiassa, Iso-Britanniassa, Kreikassa, Sloveniassa ja Maltalla²⁵. Toisessa ääripäässä ovat Romania, Puola ja Suomi, joissa rajat ylittävää kauppaa harjoittavia yrityksiä on suhteessa puolet vähemmän kuin ensin mainituissa valtioissa. Suomen etämyynti on siis eurooppalaisittain verrattuna hyvin kansallista, ja 90 % myyjistä ilmoittaa myyvänsä vain kotimaisille markkinoille. Vain 7 % myyjistä myy neljään tai useampaan muuhun jäsenvaltioon.²⁶ Edellä mainittuja valtiokohtaisia osuuksia ei kuitenkaan pidä katsoa kuin suuntaa antavasti, koska tulokset ovat alttiita pienistä otoksista johtuville tilastollisille virheille. Lukujen epätarkkuus ja virheiden mahdollisuus ei kuitenkaan poista sitä tosiasiaa, että mikäli valtioiden välillä on eroja myyntimäärissä, syntyy eroja vastaavassa suhteessa myös verokertymään.²⁷

²⁵ Näissä valtioissa 18 % – 22 % yrityksistä ilmoittaa myyvänsä vähintään neljään muuhun jäsenvaltioon.

²⁶ Eurobarometer 2011a, s. 20.

²⁷ Eurobarometrissä korostetaan suuria virhemarginaaleja erityisesti yksittäisten valtioiden osalta, joten hyvinkin suuri osa valtioiden välillä havaituista huomattavistakin eroista voi olla tilastollisesti epäpäteviä.

4 ERILAISTEN MYYNTITAPAHTUMIEN VEROKOHTELU

4.1 Valitun esitystavan taustat

4.1.1 Arvonlisäverodirektiivin ja arvonlisäverolain suhteesta

Selvitettäessä myyntitapahtumien verokohtelua on joka tapahtuman osalta viitattu johdonmukaisesti sekä arvonlisäverodirektiiviin että arvonlisäverolakiin. Tämä tapa on valittu kahdesta eri syystä. Ensinnäkin siten voidaan näyttää kuinka suoraan Suomen lainsäädäntö on kirjoitettu direktiivin kaltaisesti ja mistä kohtaa arvonlisädirektiiviä mikäkin säännös löytyy. Toinen, vielä merkittävämpi syy on, että esittelemällä arvonlisäverodirektiiviä voidaan samalla esitellä eurooppalaisen arvonlisäverolainsäädännön puitteet, joiden mukaisesti kaikkien muidenkin jäsenvaltioiden arvonlisäverotuksen pitäisi toimia.¹ Lähtökohtaisesti tässä työssä esitettyjen tulkintojen eri myyntitapahtumien verotuskohtelusta pitäisi siis olla samanlaisia, vaikka tulkinta tehtäisiin jonkin toisen jäsenvaltion kuin Suomen lainsäädännön mukaan. Ennen tulkintojen tekemistä on kuitenkin syytä huomata, että asiat, joita ei ole säädetty yksiselitteisesti direktiivissä, voivat erota valtiokohtaisesti direktiivin voimaansaattamisessa tehtyjen lainsäädäntöratkaisujen ja tulkintojen seurauksena.

Kussakin jäsenvaltiossa toimitaan tietenkin kansallisen lainsäädännön mukaan, mutta myös direktiivin suoralla tulkinnalla on merkitystä. Euroopan unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivien säännökset voivat perustaa yksityisille oikeussubjekteille myös välittömiä oikeusvaikutuksia ja yksityiset voivat tietyillä edellytyksillä vedota direktiivin säännöksiin². Toisin sanottuna, kansallisen lainsäädännön ollessa ristiriidassa unionin oikeuden kanssa on kansallisella tuomioistuimella velvollisuus jättää soveltamatta kansallisen lain säännöstä ja soveltaa unionin oikeutta. Tehokkuusperiaatteen nimissä direktiivillä on siis välitön vertikaalinen oikeusvaikutus, eli

¹ Euroopan unionin jäsenvaltioiden myyntimaasääntöjen samanlaisuuden takia jopa Suomen arvonlisäverolaista voi periaatteessa lukea unionin myyntimaasäännöksiä yleisellä tasolla. Ks. esim. Auranen 2002, s. 323–324.

² Rother 2003, s. 103–105. Unionin oikeuden suorasta sovellettavuudesta, ensisijaisuudesta ja muista periaatteista ks. Vapaavuori 2003, s. 84–92.

suhteessaan valtioon voi yksityinen vedota suoraan direktiivin ehdottomiin säännöksiin, jos ne ovat riittävän selkeitä ja täsmällisiä ja direktiivin voimaansaattamisen määräaika on päättynyt.³

4.1.2 Mikä on tavarán ja mikä palvelun myyntiä

Arvonlisäverolain 17 §:n mukaan tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpöä, kylmyyttä ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä. Palvelulla tarkoitetaan kaikkea muuta, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa. Arvonlisäverodirektiivissä vastaavat määritelmät on 14, 15 ja 24 artikloissa. Tavallisesti ei ole epäselvää onko kyseessä tavara vai palvelu, mutta joissakin tapauksissa rajanveto voi olla hankalaa. Tämän tutkimuksen kannalta olennaisin rajanveto tulee esiin sähköisen kaupankäynnin yhteydessä. Vaikka esimerkiksi CD- tai DVD-levyllä myyty tietokoneohjelma, elokuva tai musiikki on tavara, ovat samat tuotteet aina silloin palveluita, kun ne luovutetaan sähköisesti.⁴

4.1.3 Esitysjärjestys ja rajaukset

Tässä luvussa esitetään ensin tavarakauppaa ja sitten palvelukauppaa koskevat säännökset. Tavarakaupan esimerkeissä oletetaan, että kaupan kohteena olevat tavarat eivät kuulu minkään erityislainsäädännön piiriin, vaan ovat niin sanotusti tavallista kulutustavaraa, kuten CD-levyjä, jalkapalloja tai nojatuoleja. Tutkimuksesta on rajattu täysin pois siirtoverkon kautta luovutettavien tavaroiden, eli käytännössä sähkön tai maakaasun myynti. Lisäksi oletetaan, että tavara on myyntihetkellä Suomessa tai kuljetusvälineessä, joka on lähtenyt Suomesta. Tavaraa myyvä yritys on suomalainen ja toiminnastaan arvonlisäverovelvollinen Suomessa.

Kaukomyynti on verolainsäädännön ja verosuunnittelun kannalta selvästi moniulotteisempi kuin muut tutkimuksessa esiintyvät myyntitavat ja tämän takia kaukomyynti saa tutkimuksessa eniten huomiota. Kaukomyynnin pääsääntöön on lisäksi merkittäviä

³ Haapaniemi 1999, s. 1–8.

⁴ Tavarán ja palvelun määrittämisestä ks. esim. Äärilä – Nyrhinen 2010, s. 76–78.

poikkeuksia, joita ei ole muissa myyntitavoissa ja siksi kaukomyynnin yhteydessä kerrotaan myös hiukan esimerkiksi valmisteverolain alaisten tuotteiden kohtelusta, vaikka ne eivät kuulukaan myytävien tuotteiden valikoimaan tutkielman muissa esimerkeissä. Palvelukaupan myyntimaasäännökset esitetään siten, että ensin käydään läpi palvelut joiden myyntimaa määräytyy pääsäännön mukaan ja niihin liittyviä erityispiirteitä jonka jälkeen käydään läpi muut palvelut.

4.2 Tavara myydään ilman, että sitä kuljetetaan

Mikäli tavaraa ei lähetetä tai kuljeteta, on arvonlisäverodirektiivin 31 artiklan mukaan luovutuspaikkana pidettävä paikkaa, jossa tavara on luovutushetkellä. Tämä on kaikista yksinkertaisin tilanne ja se syntyy esimerkiksi silloin kun suomalainen yritys myy Suomessa olevan tavaran Suomessa kulutettavaksi. Liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta myynnistä suoritetaan AVL 1.1 §:n 1 kohdan perusteella arvonlisäveroa Suomeen. Verotuksellisesti ei ole merkitystä asuuko tavaran ostaja unionin alueella vai sen ulkopuolella.

4.3 Ostaja kuljettaa tavaran mukanaan

4.3.1 Unionin ulkopuolella asuva henkilö

Matkatavaroissa mukaan otettavien tavaroiden myynnistä matkustajalle, jonka kotipaikka ei ole EU:ssa eikä Norjassa ei suoriteta veroa (AVL 70b.1 §). Säännös on laadittu matkailuelinkeinon ja vientikaupan edistämiseksi ja sitä sovelletaan silloin, jos tavarointa peritty vastike on vähintään 40 euroa ja matkustajan selvitetään vieneen tavarat käyttämättöminä pois unionin alueelta myyntikuukautta seuraavien kolmen kuukauden aikana.⁵ Jos unionin ulkopuolella asuva henkilö siis kuljettaa tavaran pois Suomesta, mutta ei pois unionin alueelta, ei tämä säännös aiheuta myynnin verovapautta.

⁵ Linnakangas – Juanto 2008, s. 131.

Henkilön kotipaikan katsotaan olevan unionin ulkopuolella, jos hän asuu EU:n ulkopuolella, eikä jatkuvasti oleskele unionin alueella. Kansalaisuudella ei ole merkitystä ja siten esimerkiksi suomalainen voi tehdä verottomia hankintoja Suomesta, jos hän asuu pysyvästi EU:n tai Norjan ulkopuolella.⁶ Suomessa oleskeluluvalla oleva matkailija saa tehdä tax-free-ostoja kahden viikon aikana ennen luvan päättymistä.⁷ Kun matkustajan kotipaikka on Norjassa, tavaroiden myynti hänelle on AVL 70b.2 §:n mukaan verotonta vain, jos tavarain tai tavararyhmän myyntihinta ilman veroa on vähintään 170 euroa, matkustaja on vienyt tavarain välittömästi matkatavarana Norjaan ja on maksanut siellä maahantuonnin yhteydessä arvonlisäveron.⁸ Arvonlisäverodirektiivissä matkailijamyynnin verovapaudesta säädetään 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa ja 147 artiklassa.

4.3.2 EU-jäsenvaltiossa asuva henkilö

Myyneistä EU-jäsenvaltiossa asuvalle henkilölle, joka kuljettaa tavarain mukanaan matkatavarana, ei ole olemassa vastaavia verovapaussäätöjä kuin mitä myyneistä unionin ulkopuolella asuville matkailijoille on. Myyntiin sovelletaan siis alkuperämaaperiaatetta ja jos myynti tapahtuu Suomessa, suomalainen myyjä tilittää veron Suomeen aivan samalla tavoin kuin myyneistä suomalaisille ostajille.⁹ Arvonlisäverodirektiivin 32 artiklassa olevan pääsäännön mukaisesti ”luovuttajan tai hankkijan taikka kolmannen lähettämän tai kuljettaman tavarain luovutuspaikkana pidetään paikkaa, jossa tavara on hankkijalle lähettämisen tai kuljetuksen alkaessa”.

Ahvenanmaa ja muut arvonlisäverodirektiivin 6 artiklassa mainitut alueet¹⁰ eivät kuulu direktiivin alueelliseen soveltamisalaan. Tällaiset arvonlisäveroalueen ulkopuolelle rajatut alueet ovat arvonlisäverotuksessa samassa asemassa kuin unioniin kuulumattomat valtiot¹¹. Matkailijamyynti näillä alueilla asuville henkilöille on siis verovapaata samoin

⁶ Kallio et al. 2010, luku 6.3.

⁷ Verohallitus 2007a, s. 1.

⁸ Linnakangas – Juanto 2008, s. 131.

⁹ Äärilä – Nyrhinen 2010, s. 302.

¹⁰ Athos-vuori, Kanariansaaret, Ranskan merentakaiset departementit, Kanaalisaaret, Helgolandin saari, Büsingenin alue, Ceuta, Melilla, Livigno, Campione d’Italia ja Luganonjärven Italialle kuuluvat vesialueet.

¹¹ Linnakangas – Juanto 2008, s. 20.

edellytyksin kuin myynti unionin ulkopuolella asuville henkilöille. Laissa Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön (30.12.1996/1266) määrätäänkin, että AVL 70b.2 §:n säännöksiä, eli Norjaa koskevia erityissääntöjä, sovelletaan myös henkilöön, jonka kotipaikka on Ahvenanmaan maakunnassa ja tavarat viedään maakuntaan (Ahvenanmaan ErityisL 14.3 § 2 k.)¹². Vastavasti jos Manner-Suomessa, Ruotsissa tai Tanskassa asuva henkilö tekee hankintoja Ahvenanmaalta, sovelletaan myyntiin samoja periaatteita kuin Manner-Suomessa sovelletaan myynteihin Norjassa asuville henkilöille.¹³

4.4 Myyjä tai joku muu kuin ostaja kuljettaa tavarat

4.4.1 Yleissäännökset

Arvonlisäverodirektiivin 32 artikla on, kuten todettua, kuljetettujen tavaroiden luovutuspaikan yleissäännös ja sen perusteella arvonlisäveronlain 63.2 §:ssä on säädetty Suomesta kuljetettavan tavarat luovutuspaikaksi Suomi. Tavarakaupassa myyntimaa ratkaistaan siis ensisijaisesti tavarat fyysisen sijainnin perusteella ja siten myynti tapahtuu Suomessa, jos tavara on Suomessa kun sen kuljetus alkaa. Vaikka tavara ei olisikaan Suomessa kuljetuksen alkaessa, katsotaan myynnin tapahtuvan Suomessa jos myyjä maahantuo tavarat unionin ulkopuolelta Suomeen myyntiä varten.¹⁴ Pääsäännön mukaan myös kuljetettavan tavarat myyntiä varten verotetaan Suomessa. Säännökseen on kuitenkin huomattavia poikkeuksia.

4.4.2 Myynti unionin ulkopuolelle

Kansainväliseen kauppaan liittyvän verottomuuden mukaan myynnistä ei suoriteta veroa, kun myyjä tai joku muu hänen toimeksiannostaan kuljettaa tavarat unionin ulkopuolelle (AVL 70.1 § 1 k.) tai itsenäinen kuljetusliike kuljettaa tavarat ostajan toimeksiannosta suoraan unionin ulkopuolelle (AVL 70.1 § 2 k.). Nämä verottomuussäännök-

¹² Ahvenanmaan verorajasta arvonlisäverotuksessa tarkemmin, ks. Verohallinto 2010d.

¹³ Kallio et al. 2010, luku 6.3.

¹⁴ Kallio et al. 2010, luku 5.2.1. Näin myös Iivonen 1998, s. 285.

set toteuttavat sen periaatteen, että tavaroiden myynti verotetaan yleensä kulutusmaassa.¹⁵ Verottomuuden edellytyksenä on, että myyjä osoittaa, että tavara on viety EU:n ulkopuolelle. Käytännössä vienti osoitetaan tulliviranomaisen leimaamalla vientitavaran tulli-ilmoituksella. Jos myyjä ei pysty osoittamaan, että tavara on toimitettu unionin ulkopuolelle, on myynnistä suoritettava arvonlisäveroa Suomeen.¹⁶ Myytäessä tuote unionin ulkopuolelle jää ostajan vastuulle suorittaa asuinvaltionsa mukaiset mahdolliset tulli-, arvonlisävero- ja muut maksut asuinmaansa lainsäädännön mukaan.

Arvonlisäverodirektiivissä maastaviennin verovapaudesta säädetään 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdissa. Ahvenanmaa ja muut arvonlisäveroalueen ulkopuolelle rajatut alueet ovat tässäkin tapauksessa samassa asemassa kuin unioniin kuulumattomat valtiot. Lain Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön 8§:n mukaan myynti Ahvenanmaalle on siis veroton. Ahvenanmaahan tai muihin Euroopan unionin ulkopuolisiin alueisiin ei sovelleta kaukomyyntisäännöksiä, joten lähetykset Ahvenanmaalta Manner-Suomeen tai Manner-Suomesta Ahvenanmaalle, joista kannettavan arvonlisäveron määrä jäisi alle 10 euroon, jäävät kokonaan arvonlisäverotuksen ulkopuolelle.¹⁷

4.4.3 Kaukomyynti unionin alueelle

Arvonlisäverodirektiivin 33 artiklan mukaan, myyjän tai jonkun muun tämän puolesta toiseen jäsenvaltioon kuljettamien tavaroiden myynti yksityishenkilölle¹⁸ on poikkeus pääsääntöön, jonka mukaan luovutuspaikka on se valtio, jossa tavara on hankkijalle lähettämisen tai kuljetuksen alkaessa. Arvonlisäverolaissa kaukomyynnistä säädetään 63a ja 63b §:ssä. Säännösten mukaan kaukomyyntien luovutuspaikkana pidetään sitä paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle. Edellytyksenä tälle on kuitenkin vielä, että tavarat eivät ole ”uusia kulkuneuvoja tai tavaroita, jotka luovuttaja taikka joku muu tämän puolesta luovuttaa suoritettuna kokoonpanon tai asen-

¹⁵ Linnakangas – Juanto 2008, s. 126.

¹⁶ Kallio et al. 2010, luku 6.1.1.

¹⁷ Kallio et al. 2010, luku 5.3.2.

¹⁸ Direktiivissä lukee: ”verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, joiden tavaroiden yhteisöhankinnat eivät 3 artiklan 1 kohdan nojalla ole arvonlisäveron alaisia, taikka muulle henkilölle, joka ei ole verovelvollinen”.

nuksen jälkeen”.¹⁹ Toisin kuin yritysten välisessä yhteisökaupassa, ei kuluttajille suunnatussa kaukomyynissä sovelleta käännettä verovelvollisuutta, vaan myyjä suorittaa veron maksamisen, vaikka vero maksettaisiin toiseen jäsenvaltioon.²⁰

Direktiivin 34 artiklassa rajataan 33 artiklan soveltamista silloin, kun luovutetut tavarat eivät ole valmisteveron alaisia tuotteita, eikä luovutusten kokonaisarvo ilman arvonlisäveroa ylitä kohdevaltion valitsemaa raja-arvoa kalenterivuonna tai kalenterivuotta edeltävänä vuonna. Mikäli edellytykset täyttyvät, voidaan suomalaisen yrityksen yksityishenkilöille kaukomyyntinä myymät tuotteet verottaa Suomessa.²¹ Jos raja-arvo ylittyy kalenterivuoden aikana, siirtyy verotusoikeus kohdevaltioon vain raja-arvon ylittävän myynnin osalta²². Mikäli myynnit kohdevaltioon ylittävät arvonlisäverodirektiivin 34 artiklan mukaisen raja-arvon verotetaan myynnit siellä ja yrityksen on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi kyseisessä valtiossa.

Myynti verotetaan kuljetuksen saapumismaassa aina, jos luovutetut tavarat ovat valmisteveron alaisia tuotteita. Verovelvolliselle annetaan 34 artiklan 4 kohdassa myös mahdollisuus halutessaan valita luovutuspaikaksi 33 artiklan mukaisesti ostajan asuinvaltio. Samoin arvonlisäverolain 63b.5–6 §:ssä säädetään, että yritys voi hakea Verohallinnolta päätöstä, jonka perusteella tavaroiden kaukomyynti verotetaan vähintään kahden vuoden ajan kuljetuksen päättymisvaltiossa, vaikka myynnin määrä jää alle kohdevaltion alarajan. Luovutuspaikka saattaakin kannattaa valita kuljetuksen päättymisvaltioon, mikäli myyjän asuinvaltiossa sovellettava verokanta on korkeampi kuin verokanta ostajan asuinvaltiossa. Tällöin suomalainen yritys voi kilpailla tehokkaammin paikallisten yritysten kanssa, kun kuluttajan maksamaan hintaan sisältyy paikallinen arvonlisävero suomalaisen veron sijasta.

Eri jäsenvaltioiden soveltamat erilaiset verokannat on yksi tämänhetkistä ongelmista unionin sisäisessä kuluttajakaupassa ja kaukomyyntisäännökset on säädetty juuri näiden erojen takia. Säännöksillä on tarkoitus estää yksityishenkilöitä ostamasta postimyynnillä

¹⁹ Arvonlisäverodirektiivin 33 artiklan 1 kohdan b alakohta.

²⁰ Kallio et al. 2010, luku 5.3.2.

²¹ Samoin edellytyksin säädetään myynnin tapahtuvan Suomessa arvonlisäverolain 63b.4 § mukaan.

²² Kysymyksessä on Suomessa sovellettava tulkinta. Kallio et al. 2010, luku 5.3.1. Arvonlisäverodirektiivi ei ota kantaa tähän kysymykseen, joten joissain toisissa jäsenvaltioissa voidaan katsoa paikallisen arvonlisäveron perusteeksi kaikkien myyntien arvo.

kulutustavaroita sellaisista jäsenvaltioista, joissa verokanta on alhainen.²³ Säännöksiä sovelletaan kuitenkin muuhunkin kuin postimyyntiin jos kaukomyyntin edellytykset täyttyvät.²⁴ Ilman kaukomyyntisäännöksiä olisi riski, että yritykset siirtyisivät harjoittamaan kaukomyyntiä niistä EU-jäsenvaltioista, joissa on alhaisin arvonlisäverokanta. Lähtökohtaisesti arvonlisäverodirektiivin 34 artiklassa on säädetty rekisteröitymisvelvollisuuden raja-arvoksi 100 000 euroa, mutta artiklan 2 kohdassa annetaan jäsenvaltiolle mahdollisuus rajoittaa arvo 35 000 euroon, jos se epäilee 100 000 euron raja-arvon johtavan vakavaan kilpailun vääristymiseen. Kuten seuraavasta taulukosta 4.1 käy ilmi, ovat useat valtiot päättäneet rajoittaa raja-arvoaan.²⁵

²³ Iivonen 1998, s. 284.

²⁴ Äärilä – Nyrhinen 2010, s. 300–301.

²⁵ Verohallinto 2011a, s. 6. Kirjoittaja on laskenut muiden kuin euroissa ilmoitettujen rajojen euromääräiset likiarvot. Osalla valtiosta on erikoisia rajoja siksi, että valuuttakurssit ovat muuttuneet hetkestä, jolloin raja säädettiin paikallisessa valuutassa.

| Jäsenvaltio | Valuutta | Rekisteröinnin alaraja | Alaraja euroissa |
|---------------|----------|------------------------|------------------|
| Alankomaat | EUR | 100 000 | |
| Belgia | EUR | 35 000 | |
| Bulgaria | BGN | 70 000 | 35 000 |
| Espanja | EUR | 35 000 | |
| Irlanti | EUR | 35 000 | |
| Iso-Britannia | GBP | 70 000 | 79 000 |
| Italia | EUR | 35 000 | |
| Itävalta | EUR | 35 000 | |
| Kreikka | EUR | 35 000 | |
| Kypros | EUR | 35 000 | |
| Latvia | LVL | 24 000 | 33 000 |
| Liettua | LTL | 125 000 | 35 000 |
| Luxemburg | EUR | 100 000 | |
| Malta | EUR | 35 000 | |
| Portugali | EUR | 35 000 | |
| Puola | PLN | 160 000 | 40 000 |
| Ranska | EUR | 100 000 | |
| Romania | RON | 118 000 | 29 000 |
| Ruotsi | SEK | 320 000 | 35 000 |
| Saksa | EUR | 100 000 | |
| Slovakia | EUR | 35 000 | |
| Slovenia | EUR | 35 000 | |
| Suomi | EUR | 35 000 | |
| Tanska | DKK | 280 000 | 37 000 |
| Tšekki | CZK | 1 140 000 | 47 000 |
| Unkari | HUF | 8 800 000 | 33 000 |
| Viro | EUR | 35 000 | |

Taulukko 4.1, Kaukomyyntiä koskevat alarajat jäsenvaltioittain

4.4.4 Eräiden tuotteiden myynnin erityissäännökset

Valmisteverolain alaisilla tuotteilla tarkoitetaan arvonlisäverolaissa tiettyjä alkoholi- ja alkoholijuomaverosta, tupakkaverosta ja nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta annetuissa laeissa tarkoitettuja tavaroita.²⁶ Myyjän tai jonkun muun myyjän puolesta kuljettamien valmisteveron alaisten tuotteiden myynti yksityishenkilöille verotetaan aina kuljetuksen päättymisvaltiossa tuotteiden määrästä riippumatta (AVL 63b.8 §). Sama asia säädetään arvonlisäverodirektiivissä siten, että 33 artiklassa kaikkien yksityishenki-

²⁶ Verohallinto 2011a, s. 4.

löille kuljetettavien tavaroiden luovutuspaikaksi määritellään kuljetuksen saapumispaikka ja 34 artiklan soveltamisrajoitukset eivät koske valmisteveron alaisia tuotteita.²⁷

Arvonlisäverodirektiivin 35 artiklan mukaan tiettyjen käytettyjen tavaroiden, kuten taide-keräily- tai antiikkiesineiden luovutuksiin ei sovelleta direktiivin 33 ja 34 artiklojen säännöksiä, vaan niiden luovutuspaikkana pidetään 32 artiklan mukaisesti kuljetuksen lähtöpaikkaa. Suomalaisesta näkökulmasta kaukomyyntisäännöstä ei siis sovelleta sellaisten tavaroiden myyntiin, joihin on sovellettu käytettyjen tavaroiden kaupan marginaaliverotusmenettelyä.²⁸

Kaukomyyntisäännöstä ei myöskään sovelleta myyjän kokoamana tai asentamana myymiin tavaroihin, eikä uusien kuljetusvälineiden myyntiin. Tavaroiden, jotka myyjä asentaa tai kokoaa määränpäämaassa myynti verotetaan Suomessa, jos työ suoritetaan täällä (AVL 63.3 §). Arvonlisäverodirektiivin 36 artiklan sanamuodon mukaisesti ”tavaroiden luovutuspaikkana pidetään sitä paikkaa, jossa asennus tai kokoonpano tapahtuu”. Jos suomalainen arvonlisäverovelvollinen myy uusia kuljetusvälineitä toiseen EU-maahan, myynti on aina verotonta yhteisömyyntiä, myös silloin kun ostajana on yksityishenkilö²⁹. Myynnistä yksityishenkilölle seuraa, että myyjän on toimitettava uusien kuljetusvälineiden myyntien laskukopiot valvontaa varten Verohallituksen CLO-yksikköön.³⁰

4.5 Tavaroiden myynti kuljetusvälineissä unionin alueella

Vesi- tai ilma-aluksessa taikka junassa³¹ unionin alueella tapahtuvan henkilökuljetuksen aikana suoritettu tavaroiden myynti tapahtuu Suomessa jos kuljetuksen lähtöpaikka on

²⁷ Arvonlisäverodirektiivin 34 artiklan 1 kohdan a alakohta.

²⁸ Verohallinto 2011a, s. 4.

²⁹ Äärilä – Nyrhinen 2010, s. 299.

³⁰ Verohallitus 2007b, s. 2. CLO-toimisto toimii jokaisessa EU:n jäsenvaltiossa ja hoitaa yhteisökaupan valvontatehtäviä.

³¹ Vaikka pykälä on otsikoitu ”Myynti kuljetusvälineissä Yhteisön alueella”, niin itse tekstissä säädetään vain vesi- tai ilma-aluksessa tai junassa tapahtuvasta myynnistä. Euroopan unionin alueella on käytössä hyvin kattava linja-autoverkosto, jota hyödyntäen voi matkustaa jäsenvaltiosta toiseen aivan kuten muillakin kuljetusvälineillä. Tulkinnanvaraiseksi jää, onko linja-auto rajattu tarkoituksella säännöksen ulkopuolelle, vai pitäisikö se rinnastaa säännöstä sovellettaessa muihin kuljetusvälineisiin. Arvonlisäverodirektiivin vastaava kohta (37 artikla) on otsikoitu ”Tavaroiden luovutukset vesi- tai ilma-aluksessa taikka

Suomessa (AVL 63c.1–2 §).³² Suomesta lähtevissä ja kuljetusvälineissä myydyistä tavaroista suoritetaan siis Suomen arvonlisävero riippumatta siitä missä jäsenvaltiossa kuljetusväline myyntihetkellä kulkee. Paluukuljetus katsotaan erilliseksi kuljetukseksi, joten siinä tapahtuvat myynnit verotetaan kyseisen kuljetuksen lähtöpaikassa (AVL 63c.2 §).

Yllä olevat säännökset mukailevat arvonlisäverodirektiivin 37 artiklan 1 ja 2 kohtaa. Saman artiklan 3 kohdan 1 alakohdassa säädetään, että komissio antaa mahdollisimman pian ehdotuksen kuljetusvälineissä kulutettaviksi tarkoitettujen tavaroiden luovutusten ja palveluiden suoritusten verotuspaikasta. Kunnes alakohdan 1 ehdotukset hyväksytään, saavat jäsenvaltiot 2 alakohdan mukaan myöntää vapautuksia arvonlisäveron vähentämiseen tavaroiden luovutuksille kyseisestä valtiosta lähtevien kuljetusten osalta. Suomen lainsäädännön mukaan matkan aikana kulutettavaksi tarkoitettujen tavaroiden myynti matkustajille on verotonta (AVL 70.1 § 7 k.).

Mikäli kuljetusväline pysähtyy matkallaan unionin tai unionin veroalueen ulkopuolella siten, että matkustajilla on mahdollisuus poistua tai nousta alukseen, kysymyksessä ei ole enää unionin sisäinen matka. Tällaisella matkalla tapahtuvaa myyntiä kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin matkaa unionin ulkopuoliseen maahan, eli matkustajille voidaan myydä tavaroita verotta AVL 95a–95e §:n arvo- ja määrärajoituksin.³³ Esimerkiksi mahdollisuus tuoda ruotsinlairoilta tietty määrä verovapaita alkoholijuomia, joihin laivan pysähtymisestä matkan aikana Ahvenanmaalle.

junassa”. Direktiivin mukainen tulkinta siis olisi, että myyntejä linja-autoissa ei rinnastettaisi myynteihin muissa kuljetusvälineissä. Tätä tulkintaa vahvistaa myös EU-tuomioistuimen asia C-36/99 *Idéal tourisme*, jonka mukaan lentokoneella toteutettavien kansainvälisten henkilökuljetusten arvonlisäverovapautukset ja linja-autolla toteutettavista kansainvälisistä henkilökuljetuksista kannettava arvonlisävero, ei ole ristiriidassa unionin oikeuteen sisältyvän yhdenvertaisen kohtelun periaatteen kanssa.

³² Unionin alueella tapahtuvalla henkilökuljetuksella tarkoitetaan lähtö- ja määräpaikan välistä kuljetusta, johon ei sisälly pysähtymistä unionin ulkopuolella. Lähtöpaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa kuljetusvälineeseen voi ensimmäisen kerran nousta matkustajia unionin alueella ja määräpaikalla paikkaa, jossa kuljetusvälineestä voi viimeisen kerran poistua matkustajia unionin alueella. (AVL 63c.2–3 §)

³³ Äärilä – Nyrhinen 2010, s. 302–303.

4.6 *Palvelun myynti kuluttajalle*

4.6.1 **Palvelukaupan verotuksen ominaiset piirteet**

Edellä on käsitelty tavaroiden kansainvälistä kauppaa, joka jakautuu selkeästi kaupan jäsenvaltiosta toiseen ja unionin ulkopuolisten maiden kanssa käytävään kauppaan. Tässä käsiteltävä palvelujen kansainvälisen kaupan sääntely on taas sellaista, että suurin osa kauppaa koskevista säännöksistä koskee sekä EU:n jäsenvaltioiden välillä että unionin ulkopuolisten maiden kanssa käytävää kauppaa³⁴. Toisaalta tavarakaupassa myyntimääsäännöksiä sovelletaan lähes kaikkiin tavaroihin, mutta palvelukaupassa sovellettava säännös ja siten palvelun myyntimää riippuu siitä minkä tyyppinen palvelu on kyseessä. Erityisesti monimutkaisuutta aiheuttaa sellaisten palvelujen myynti, johon liittyy piirteitä useista erilaisista palveluista, joiden myyntimääsäännökset ovat erilaisia. Tällöin palvelun myyntimää ratkaistaan pääsuoritteen mukaan ja mikäli palvelukokonaisuudessa ei mikään tietty palvelu ole pääasiallisena suoritteena, palvelukokonaisuuden myyntimää määräytyy palvelun myynnin yleissäännön mukaisesti³⁵.

Kansainvälisen palvelukaupan myyntimääsäännökset sisältyvät Suomen lainsäädännössä Arvonlisäverolain 64–69l §:iin, jotka taas perustuvat arvonlisäverodirektiivin 43–59b artikloihin. Palvelukaupan verotuksessa on kaksi pääsääntöä, joiden mukaan ratkaistaan missä maassa palvelu on myyty. Elinkeinonharjoittajien välisessä palvelukaupassa palvelu katsotaan pääsäännön mukaan myydyn ostajan sijaintivaltiossa ja kuluttajakaupassa myyjän sijaintivaltiossa. Yleisin poikkeus pääsääntöön on, että palvelun suorituspaikkana pidetään paikkaa, jossa se tosiasiaassa suoritetaan.

Mikäli palvelun myynti kuluttajalle verotetaan jäljempänä selostettavien myyntimääsäännösten perusteella muualla kuin myyjän kotimaassa, on syytä huomata AVL 9.2 § 2 kohta, jonka mukaan kuluttajakaupassa ei voida soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. Tästä seuraa, että jos myyjänä on ulkomaalainen ja yksityishenkilölle suoritettun palvelun myynti verotetaan jäljempänä selostettavien myyntimääsäännösten mukaan Suo-

³⁴ Tosin osa säännöksistä koskee vain jäsenvaltioiden välistä ja osa vain unionin ulkopuolisten maiden kanssa käytävää kauppaa.

³⁵ Verohallinto 2010b, s. 2.

messä, myyjän on itse rekisteröidyttävä Suomeen verovelvolliseksi ja suoritettava myynnistä arvonlisävero. Vastaavalla logiikalla jos Suomalainen myyjä myy tällaisen palvelun toiseen valtioon on hän velvollinen rekisteröitymään verovelvolliseksi kyseiseen valtioon.

Elinkeinonharjoittajien välisessä palvelukaupassa järjestelmää on huomattavasti yksinkertaistanut vuoden 2010 alusta lukien voimaan tullut direktiivin ja AVL:n muutos, jonka jälkeen suurin osa yritysten välisestä palvelukaupasta on elinkeinonharjoittajien välisen kaupan yleissäännöksen alaista. Kuluttajakaupassa tilanne ei ole yhtä hyvä ja siksi tässä tutkielmassa pääsäännön mukaan verotettavia palveluja kuvaavan luvun 4.7 jälkeen tulee vielä pitkäkö luku 4.8, jossa kerrotaan poikkeukset pääsääntöön³⁶.

4.6.2 Ahvenanmaan erityisasema

Kuten tavarakaupan myyntimaasäännösten esittelyn yhteydessä on todettu, Ahvenanmaan maakunta ei kuulu EU:n arvonlisäverodirektiivien soveltamisalueeseen. Ahvenanmaan veroraja kuitenkin koskee lähinnä tavarakauppaa ja siksi palvelukaupassa Ahvenanmaan katsotaan myyntimaasäännöksiä näkökulmasta olevan osa Suomea ja verotuksen pääsääntönä on, että myyntejä Manner-Suomen ja Ahvenanmaan välillä kohdellaan normaalina kotimaankauppana. Pääsääntöön on tietenkin poikkeuksia ja niistä merkittävimmät koskevat tavaraan kohdistuvia työsuorituksia, immateriaalipalveluita ja kuljetuspalveluita³⁷. Edellä mainittuja palveluja koskevat erityissäännökset ovat seuraavanlaisia:

- Verotonta on tavaraan kohdistuvan työsuorituksen myynti siten, että tavara työsuorituksen jälkeen toimitetaan Manner-Suomesta Ahvenanmaalle tai Ahvenanmaalta Manner-Suomeen. Tavaraan kohdistuvan työsuorituksen myynti on verotonta myös silloin, kun tavara työsuorituksen jälkeen kuljetetaan Ahvenan-

³⁶ Seuraavissa kappaleissa selostetut myyntimaasäännökset siis kertovat, minkä maan arvonlisäverolakia myyntiin sovelletaan ja samalla, minkä maan veroviranomaiselle myynti raportoidaan. Myyntimaa ei välttämättä kuitenkaan verota palvelun myynnistä, koska kyseisen palvelutyypin myynti saattaa olla veroton. Verottomista palveluista ks. esim. Äärilä – Nyrhinen 2010, s. 349–354.

³⁷ Ks. Äärilä – Nyrhinen 2010, s. 354–355, johon kyseisten erityissäännöksiä nostaminen merkittävimmiksi perustuu. Huomattavaa kuitenkin on, että Ahvenanmaan ErityisL:n immateriaalipalveluja koskeva pykälä on muutettu lailla 13.11.2009/888, eikä läheteoksen lakiviittaus ole enää siltä osin ajan tasalla.

maalta muualle unioniin vastaavin edellytyksin kuin myynti Manner- Suomesta unionin ulkopuolelle on verotonta (Ahvenanmaan ErityisL 8 §).

- Immateriaalipalvelujen myynti Manner-Suomesta Ahvenanmaalle ja päinvastoin on verollista kotimaankauppaa. Kuluttajalle myyty immateriaalipalvelu katsotaan myydyksi Suomessa myös silloin, kun myyjä on toisesta jäsenvaltiosta ja palvelu luovutetaan ostajan Ahvenanmaalla olevaan pysyvään toimipaikkaan, tai mikäli tällaista toimipaikkaa ei ole, jos ostajan kotipaikka on Ahvenanmaalla. Koska ostaja on yksityishenkilö, myyjä joutuu rekisteröitymään Suomeen verovelvolliseksi ja tilittämään myynnistä Suomen veron. (Ahvenanmaan ErityisL 7 §)
- Henkilökuljetuspalveluja Suomen ja Ahvenanmaan välillä kohdellaan kotimaankauppana, kun taas tavarankuljetuspalveluja kohdellaan samoin kuin kuljetuksia unionin ulkopuolelle. Tästä seuraa, että tavarankuljetukset Manner-Suomesta Ahvenanmaalle ja päinvastoin ovat verottomia (Ahvenanmaan ErityisL 8 §).

4.6.3 Kiinteä toimipaikka

Palvelu katsotaan myydyksi siitä maasta, jossa olevasta kiinteästä toimipaikasta palvelu suoritetaan. Arvonlisäverodirektiivissä ei ole kiinteän toimipaikan määritelmää, mutta kiinteän toimipaikan syntymisen edellytykset ja sen määrittely³⁸ on merkittävä asia palvelukaupan kannalta, koska kiinteän toimipaikan muodostuminen vaikuttaa verotusmaahan. Arvonlisäverolaissa kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan pysyvää liikepaikkaa, josta liiketoimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan. Rakennus- tai asennustoiminnassa kiinteäksi toimipaikaksi katsotaan urakointikohde tai useat peräkkäiset urakointikohteet, jotka kestävät yli 9 kuukautta (AVL 11 §). Kiinteän toimipaikan tulkintaan yksittäisissä tapauksissa vaikuttaa olennaisessa määrin myös EU:n tuomioistuimen oikeuskäytäntö³⁹. Liikepaikalla tarkoitetaan esimerkiksi laitosta, huoneistoa tai laitteistoa, jota käytetään

³⁸ Arvonlisäverotuksen kiinteä toimipaikka eroaa tuloverotuksen kiinteästä toimipaikasta, joten käsitteitä ei pidä sekoittaa keskenään. Arvonlisäverotuksen kiinteän toimipaikan syntymisen perusteet ratkaistaan arvonlisäverolain mukaan, kun taas tuloverotuksessa kiinteän toimipaikan syntyminen ratkaistaan tuloverolain ja verosopimusten perusteella.

³⁹ Kallio et al. 2010, luku 5.7.

yrittäjien liiketoiminnassa. Liikepaikan tulee olla pysyvä, eli sen on sijattava tietyssä maantieteellisessä paikassa. Toisaalta yrityksellä katsotaan olevan pysyvä toimipaikka myös silloin, kun se esimerkiksi myy kuljetuspalveluja Suomessa noudattaen tiettyä aikataulua ja reittiä.⁴⁰

Palvelun katsotaan olevan myyty kiinteästä toimipaikasta vain, jos siellä olevat tekniset resurssit ja henkilökunta ovat riittävät palvelun suorittamiseen ja liiketoimintaa todella harjoitetaan kokonaan tai osittain sieltä. Pysyvistä liikepaikasta harjoitettavan toiminnan pitää olla säännöllistä, mutta sen ei tarvitse olla keskeytymätöntä. Esimerkiksi kiinteistöjen tai irtaimien esineiden vuokraus sekä immateriaalioikeuksien käyttöoikeuden luovuttaminen ei vielä itsessään muodosta kiinteää toimipaikkaa.⁴¹

4.7 Palvelut jotka on myyty pääsäännön mukaisesti myyjän sijoittautumisvaltiossa

4.7.1 Pääsäännön soveltaminen

Kuluttajakaupassa yleissääntönä on siis, että myynti tapahtuu siinä maassa, jonne myyjä on sijoittautunut (arvonlisäverodirektiivin 45 artikla). Suomalaisesta näkökulmasta katsottuna, kuluttajalle luovutettu palvelu on siis myyty Suomessa, jos se luovutetaan täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos palvelua ei luovuteta Suomesta tai ulkomailla sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, palvelu on myyty Suomessa, jos myyjän kotipaikka on täällä (AVL 66 §). Myyntimaan pääsääntö eli yleissäännös myytäessä palveluja muille kuin elinkeinonharjoittajille aiheuttaa, että myyntimaa määräytyy myyjän kotipaikan tai kiinteän toimipaikan mukaan. Tätä säännöstä, jonka mukaan myyjä maksaa palvelun myynnistä oman maansa veron, sovelletaan riippumatta siitä, missä palvelu tosiasiallisesti suoritetaan tai missä maassa ostaja sijaitsee.⁴²

⁴⁰ Äärilä – Nyrhinen 2010, s 41–43.

⁴¹ Verohallinto 2010c, s. 2–3. Ks. myös Äärilä – Nyrhinen 2010, s 41–43 ja s. 329–331. Teoksissa on myös esimerkkejä kiinteistä toimipaikoista.

⁴² Äärilä – Nyrhinen 2010, s. 332.

4.7.2 Kulkuneuvon pitkäaikainen vuokrauspalvelu

Kuluttajalle myytyyn kuljetusvälineen pitkäaikaiseen, eli yli 30 päivää⁴³ kestäväan, vuokrauspalveluun sovelletaan ajalla 1.1.2010 – 31.12.2012 säännöksiä, joiden mukaan vuokrauspalvelun myyntimaa määräytyy kuluttajalle tapahtuvan myynnin yleissäännön mukaan. Suomalaisesta näkökulmasta katsottuna siis palvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan myyjän täällä olevasta kiinteästä toimipaikasta tai jos palvelua ei luovuteta kiinteästä toimipaikasta, niin jos myyjän kotipaikka on täällä. Jos pitkäaikainen vuokrauspalvelu on yleissäännön mukaan myyty EU:n ulkopuolella, mutta se tosiasiallisesti kulutetaan Suomessa, myynti tapahtuu täällä. Vastaavasti, jos myynti yleissäännön mukaan tapahtuu Suomessa, mutta palvelu kulutetaan tosiasiallisesti yksinomaan EU:n ulkopuolella, myynti ei tapahdu täällä.

1.1.2013 alkaen muun kulkuneuvon kuin huvialuksen pitkäaikainen vuokrauspalvelu katsotaan myydyksi siinä maassa, jossa olevaan ostajan pysyvään toimipaikkaan palvelu luovutetaan. Jos palvelua ei luovuteta pysyvään toimipaikkaan, vuokraus katsotaan myydyksi ostajan kotipaikassa. Vuoden 2013 alusta huvikäyttöön luovutetun vesialuksen pitkäaikainen vuokrauspalvelu on myyty siinä maassa, jossa alus luovutetaan ostajan käyttöön jos luovutus tapahtuu myyjän kyseisessä maassa sijaitsevasta kotipaikasta tai kiinteästä toimipaikasta.⁴⁴ Säännös on kirjoitettu arvonlisäverolain 69c §:än, joka korvaa 1.1.2013 nykyisen väliaikaisen 69c §:n.

4.7.3 Matkatoimistopalvelu

Matkatoimistopalvelun myynnistä kuluttajalle ei ole erityistä säännöstä, vaan sen suorituspaikka määräytyy puhtaasti pääsäännön mukaan, eli esimerkiksi palvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos palvelua ei luovuteta kiinteästä toimipaikasta, se on myyty Suomessa, jos myyjän kotipaikka on

⁴³ Vesialuksien osalta pitkäaikaisen vuokrauspalvelun katsotaan kestäväan yli 90 päivää.

⁴⁴ Verohallinto 2010b, s. 9.

täällä.⁴⁵ Matkatoimistopalvelujen myyntiin sovelletaan erityistä marginaaliverotusmenettelyä.

4.7.4 Immateriaalipalvelut

Kuluttajalle luovutettuun immateriaalipalveluun sovelletaan yleissäännöstä EU:n ulkopuolelle luovutettuja palveluja lukuun ottamatta.⁴⁶ Arvonlisäverolain 69h §:n ensimmäisen momentin sanamuodon mukaisesti, ”muulle kuin elinkeinonharjoittajalle luovutettua immateriaalipalvelua ei ole myyty Suomessa, jos palvelu luovutetaan ostajan Yhteisön ulkopuolella olevaan pysyvään toimipaikkaan tai, ellei palvelua luovuteta pysyvään toimipaikkaan, ostajan kotipaikka on Yhteisön ulkopuolella”. Toisessa momentissa on vielä lueteltu ensimmäisessä momentissa tarkoitettujen palvelujen luonne. Muun kuin elinkeinonharjoittajan kotipaikkaa ei ole määritelty AVL:ssä. Sen voidaan katsoa tarkoittavan luonnollisen henkilön kohdalla väestörekisteriin tai vastaavaan rekisteriin merkittyä kotipaikkaa, jos se vastaa tosiasiallisia olosuhteita.⁴⁷ Arvonlisäverodirektiivissä muille kuin verovelvollisille henkilöille unionin ulkopuolelle suoritettavien palvelujen suorituspaikaksi määritetään 59 artiklassa ”paikka, johon kyseinen henkilö on sijoittautunut tai jossa hänen kotipaikkansa tai varsinainen asuinpaikkansa on.”

4.7.5 Sähköinen kaupankäynti jäsenvaltioiden välillä

Sähköisiä palveluita ovat useat erilaiset sellaiset palvelut, jotka suoritetaan internetin tai muun sähköisen verkon välityksellä. Sähköisen palvelun myyminen ja ostaminen on rajat ylittävän kuluttajakaupan erikoistapaus, koska siinä myyjän ja ostajan maantieteellinen etäisyys ei aiheuta vastaavia ongelmia tavaran toimittamisesta tai palvelun suorittamisesta, joita voi esiintyä muussa rajat ylittävässä kuluttajakaupassa. Sähköisen kaupankäynnin mahdollisuudet toimia rajat ylittävästi ovatkin siksi vielä paremmat kuin muilla kuluttajakaupan muodoilla. Palvelun luonne riippuu paljon sen suorittamiseen käytettä-

⁴⁵ Verohallinto 2010b, s. 10.

⁴⁶ Käytännössä immateriaalipalvelujen verokohtelussa on EU:n jäsenvaltioidenkin välillä selviä eroja. Ks. Kallio et al. 2010, luku 5.7.10.

⁴⁷ Näin Äärilä – Nyrhinen 2010, s. 345. Verohallinnon ohjeessa kotipaikkana pidetään paikkaa, missä henkilö asuu tai oleskelee jatkuvasti, ks. Verohallinto 2010b, s. 11. Käytännössä asuinpaikka tarvitsee yleensä määrittää juuri väestörekisteritiedon perusteella.

västä tietotekniikasta eli sähköinen palvelu on pääasiassa automatisoitu ja sen toteuttamisessa tarvitaan ihmisten toimintaa minimaalisen vähän, eikä sähköinen palvelu olisi toteutettavissa ilman tietotekniikkaa. Se että palvelun myyjä ja ostaja ovat yhteydessä toisiinsa sähköpostin avulla, ei tee palvelusta sähköistä palvelua. Myöskään esimerkiksi tavaroiden tilaaminen internetin kautta ei ole sähköinen palvelu silloin kun tavarat toimitetaan perinteisellä tavalla kuten postitse, vaan se on tavanomaista tavarakauppaa ja siihen sovelletaan edellisissä luvuissa kuvattuja tavarakauppaa koskevia säännöksiä.⁴⁸

Kuluttajalle myytyyn sähköiseen palveluun, kuten myös radio- ja televisiolähetyspalveluun sekä telepalveluun, sovelletaan palvelukaupan yleissäännöstä, eli palvelu verotetaan myyjän sijoittumisvaltiossa, ellei palvelua luovuteta EU:n ulkopuolelle. Jos palvelu sen sijaan luovutetaan ostajan EU:n ulkopuolella sijaitsevaan pysyvään toimipaikkaan tai, ellei palvelua luovuteta pysyvään toimipaikkaan ja ostajan kotipaikka on EU:n ulkopuolella, palvelun myynti ei tapahdu myyjän sijoittautumisvaltiossa. Vastaavasti jos kiinteä toimipaikka, josta palvelu luovutetaan, tai jollei palvelua luovuteta kiinteästä toimipaikasta, myyjän kotipaikka on EU:n ulkopuolella ja palvelu luovutetaan ostajan unionin alueella olevaan pysyvään toimipaikkaan, tai jollei palvelua ei luovuteta pysyvään toimipaikkaan ja ostajan kotipaikka on unionin alueella, palvelun myyntimaa on ostajan kotipaikka. Tällaisella sääntelyllä on haluttu direktiivissä (58 artikla) ja arvonnalisäverolaissa (69i.2 §) estää syntymästä neutraalisuushaittaa unionin alueella toimiville myyjille.⁴⁹

Lähtökohtaisesti EU:n ulkopuolisen radio- ja televisiolähetyspalvelun, telepalvelun tai sähköisen palvelun myyjän olisi siis aina rekisteröidyttävä verovelvolliseksi siihen maahan, jossa asuville kuluttajille yritys myy palveluja. Sähköisiä palveluja EU:n jäsenvaltioihin sijoittautuneille kuluttajille myyvä EU:n jäsenvaltioihin sijoittautumaton elinkeinonharjoittaja voi kuitenkin halutessaan käyttää sähköisten palveluiden myynnin erityisjärjestelmää ja rekisteröityä vain yhteen jäsenvaltioon.

⁴⁸ Verohallinto 2010b, s. 11–13. Verohallinnon ohjeessa on myös kattava luettelo sähköisistä palveluista.

⁴⁹ Äärilä – Nyrhinen 2010, s. 346–347.

4.7.6 Sähköisten palvelujen erityisjärjestelmä

Kuten edellä on kerrottu, mikäli unionin ulkopuolelle sijoittunut myyjä myy sähköisiä palveluja unionin alueelle yksityishenkilöille, palvelujen myyjän tulee rekisteröityä unioniin verovelvolliseksi ja tilittää myynneistä vero. Sellaisille EU:n ulkopuolelle sijoittautuneille yrityksille, jotka eivät ole velvollisia rekisteröitymään EU:n alueella muista myynneistä kuin sähköisten palveluiden myynneistä, on kuitenkin annettu mahdollisuus hoitaa velvoitensa keskitetysti yhden valitsemansa jäsenvaltion veroviranomaisen kanssa. Yrityksillä on oikeus käyttää tällaista erityisjärjestelmää silloin, kun he myyvät sähköisiä palveluja muille kuin elinkeinonharjoittajille. Järjestelmällä on haluttu helpottaa kuluttajakauppaa harjoittavan EU:n ulkopuolelle sijoittautuneen myyjän toimimista verovelvollisena EU:n jäsenvaltioissa ja siten menettely on tehty mahdollisimman yksinkertaiseksi⁵⁰.

Erityisjärjestelmän mukaan sähköisten palvelujen myyjä voi valita rekisteröitymisvaltiokseen, eli tunnistamisjäsenvaltioksi, minkä tahansa jäsenvaltion. Myyjä merkitään tunnistamisrekisteriin ja hänelle annetaan tunnistamisnumero. Valtio johon sähköisten palvelujen myyjä rekisteröityy ilmoittaa tunnistamisesta muille jäsenvaltioille. Sähköisten palvelujen myyjät ilmoittavat ja maksavat kaikkien jäsenvaltioiden kuluttajille myymiensä sähköisten palvelujen verot, kulutusjäsenvaltioittain eriteltynä. Verot ilmoitetaan ja maksetaan kulutusjäsenvaltion verokannan mukaisina. Verokautena on kalenterivuoden neljännes. Verot kerännyt jäsenvaltio antaa ilmoituksen tiedoksi muille jäsenvaltioille ja tilittää muille jäsenvaltioille näille kuuluvan osuuden myyjän maksamista veroista⁵¹ (AVL 133d – 133y §). Arvonlisäverodirektiivissä erityisjärjestelmästä säädetään 359 – 369 artikloissa.

⁵⁰ Äärilä – Nyrhinen 2010, s. 348–349. Myyjän kannalta mahdollisesti hankaluutta erityisjärjestelmän käytössä saattaa kuitenkin aiheuttaa se, että erityisjärjestelmään ei sisälly vähennysoikeutta. Tällöin esimerkiksi Suomessa erikoisjärjestelmää käyttävällä myyjällä ei ole oikeutta vähentää Suomessa suoritettuihin ostoihin sisältyvää veroa, vaan myyjä voi hakea veron takaisin AVL 122 §:ssä säädetyllä ulkomalaispalautusmenettelyllä.

⁵¹ Äärilä – Nyrhinen 2010, s. 348–349. Ks. myös Verohallitus 2003.

4.8 Pääsäännöstä poikkeavat palvelut

4.8.1 Kiinteistöön kohdistuvat palvelut

Kiinteistöä ei ole määritelty arvonlisäverodirektiivissä, mutta Suomessa kiinteistöinä pidetään maa-alueita, rakennuksia, sekä pysyviä rakennelmia ja niiden osia (AVL 28.1 §). Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet ja laitteet eivät kuulu kiinteistöön (AVL 28.2 §).⁵² Kiinteistöön kohdistuvat palvelut on myyty aina kiinteistön sijaintivaltiossa (arvonlisäverodirektiivin 47 artikla), eli AVL 67 §:n mukaan Suomessa, jos kiinteistö sijaitsee täällä. Palvelun, joka ei kohdistu kiinteistöön vaan siinä harjoitettavaan liiketoimintaan, myyntimaa määräytyy yleissäännöksen perusteella. Rajanveto mitkä palvelut kohdistuvat kiinteistöön on jossain määrin epäselvä.⁵³

Majoituspalvelut ovat kiinteistöön kohdistuvia palveluja. Majoitustoimintaa on hotelli-toiminnan lisäksi esimerkiksi lomamökkien lyhytaikainen vuokraus sekä leirintäalue-toiminta. Myös kiinteistön käyttöoikeuden luovutus on kiinteistöön kohdistuva palvelu. Kiinteistön käyttöoikeuden luovutusta on maa-alueiden tai rakennusten tai huoneistojen pitkäaikaiseksi tarkoitettu vuokraus. Lisäksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksia ovat AVL 29 §:ssä mainitut luovutukset, kuten maa- tai kiviaineksen otto-oikeuden luovuttaminen.

4.8.2 Kuljetuspalvelut

Henkilökuljetus on myyty siinä maassa jossa se suoritetaan (arvonlisädirektiivin 48 artikla). Kuljetuksen katsotaan tapahtuneen Suomessa, jos se alkaa ja päättyy täällä (AVL 68 §). Henkilökuljetuspalvelu Suomesta suoraan ulkomaille tai ulkomailta suoraan

⁵² Kiinteistöihin kohdistuvissa palveluissa on syytä huomioda, että EU:n jäsenvaltioiden välillä voi olla eroja sen suhteen, mitä pidetään kiinteistönä ja milloin palvelun katsotaan kohdistuvan kiinteistöön. Ks. Kallio et al. 2010, luku 5.7.2.

⁵³ Kiinteistöön kohdistuvia palveluja ovat esimerkiksi seuraavat palvelut: rakennus-, korjaus- ja suunnittelupalvelut, kiinteistönhallintapalvelut, valvonta- ja vartiointipalvelut, kiinteistöön liittyvät asiantuntijapalvelut, käyttöoikeuksien myöntäminen kiinteistöön, kiinteistön vuokraus ja majoituspalvelut. Kiinteistöön kohdistuvia palveluja eivät ole esimerkiksi kiinteistöliiketoimintaan liittyvät taloushallintapalvelut, irtaimien esineiden varastoiminen kiinteistölle eikä osa kiinteistöön kohdistuvien palvelujen välityksestä. Ks. tarkemmin Äärilä – Nyrhinen 2010, s. 334–335 ja Verohallinto 2010b, s. 5–6.

Suomeen sekä kauttakuljetukset ovat verottomia (AVL 71 § 11 k.). Verottomuus koskee sekä kuljetuksia toiseen EU-jäsenvaltioon että unionin ulkopuoliseen maahan.⁵⁴

Henkilökuljetuspalveluihin kuuluu tietenkin henkilöiden kuljettaminen paikasta toiseen tähän tarkoitettuun kuljetusvälineellä, kuten linja-autolla, junalla, laivalla, veneellä, lentokoneella tai taksilla. Lisäksi oikeuskäytännössä henkilökuljetuspalveluiksi on katsottu myös sellaisia henkilökuljetuksia, joissa lähtöpaikka ja määräpaikka ovat samoja. Tällaisia kuljetuksia voivat olla esimerkiksi tilauksesta tehtävät helikopterilennot (KHO 22.12.1994 T 6404) ja risteilyt (KHO 8.10.2001 T 2401). Esimerkiksi huvipuistojen kiertoajeluja, vuoristorata-ajeluja tai hiihtohissitoimintaa ei kuitenkaan ole pidetty henkilökuljetuksina.⁵⁵

KHO 22.12.1994 T 6404: Yhtiö teki tilauksesta helikopterilentoja, joilla matkustajina olevat henkilöt suorittavat muun ohella sähkölinjatarkistuksia, radioselostuksia, TV-kuvauksia, riistanutkimusta, jäätiedusteluja sekä etsintä- ja pelastustehtäviä. Yhtiön työntekijät eivät osallistuneet matkustajien edellä mainittujen tehtävien suorittamiseen. Kun yhtiön helikopterikuljetusten tarkoituksena oli ainoastaan henkilöiden kuljettaminen paikasta toiseen, yhtiön katsottiin harjoittavan henkilökuljetuspalvelua arvonlisäverolain 85 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla.

KHO 8.10.2001 T 2401: Yhtiö myi ryhmille tarkoitettuja tapahtumapaketteja, joihin sisältyi ryhmien kuljetus merellä yhtiön veneellä, ruokailu ja erilaista ohjelmaa. Aluksen käytöstä miehistöineen yhtiö veloitti aikaveloituspäätteen hinnan ja muista pakettiin osista erikseen. Kysymys ei ollut verottomasta aluksen rahtauksesta vaan henkilökuljetuspalvelun myynnistä, josta oli suoritettava arvonlisävero.

Kuluttajalle suunnattu tavarakuljetuspalvelu on myyty siinä maassa, jossa se suoritetaan (arvonlisäverodirektiivin 49 artikla). Euroopan unionin sisällä valtiosta toiseen tapahtuva kuljetuksen, eli yhteisökuljetuksen, suorituspaikka on kuljetuksen lähtöpaikka (arvonlisäverodirektiivin 50 artikla). Kuljetuksen katsotaan siis olevan myyty Suomessa jos kuljetuksen lähtöpaikka, eli paikka josta kuljetettava tavara otetaan kyytiin, on täällä (AVL 69 a §). Myös kuluttajalle myydyt tavarakuljetukseen liittyvät palvelut on myyty siinä maassa, jossa ne tosiasiaassa suoritetaan (arvonlisäverodirektiivin 54 artiklan 1

⁵⁴ Verohallinto 2010b, s. 6.

⁵⁵ Äärilä – Nyrhinen 2010, s. 490–491.

kohdan a alakohta ja AVL 69b § 1 k.). Suorakuljetus Suomesta EU:n ulkopuolelle tai EU:n ulkopuolelta Suomeen on veroton. Myös tällaisiin kuljetuksiin liittyvät lastaus-, purku-, tai muut lastin käsittelyyn liittyvät palvelut ovat verottomia (AVL 71 § 1 k.).⁵⁶

4.8.3 Irtaimen omaisuuden liittyvät palvelut

Kuluttajalle myydyt irtaimen omaisuuden liittyvät palvelut⁵⁷ on myyty siinä maassa, jossa palvelut suoritetaan (arvonlisäverodirektiivin 54 artiklan 1 kohdan b alakohta). Suomessa suoritettu palvelu siis verotetaan Suomessa (AVL 69b § 2 k.). Poikkeuksena edelliseen on tilanne, jossa tavara viedään työsuorituksen jälkeen välittömästi EU:n ulkopuolelle käyttämättä sitä Suomessa, jolloin täällä tehdyt irtaimen omaisuuden kohdistuvat työsuoritukset ovat verottomia. Mikäli työsuorituksen ostajana on kuluttaja maastaviejänä voi olla myyjä tai asiamies (AVL 71 § 5 k.). Jos myyjä myy tavaraa paikoilleen asennettuna, kyseessä ei ole enää palvelun myynti vaan tavaran myynti asennettuna. Mikäli asennuksen suorittaa aliurakoitsija, kyseessä on kuitenkin palvelu.⁵⁸

4.8.4 Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokrauspalvelu

Lyhytaikaista vuokrausta on kuljetusvälineen jatkuva hallinta tai käyttö, joka kestää enintään 30 päivää⁵⁹. Yli tämän ajan kestävä vuokraus on pitkäaikaista vuokrausta. Lyhytaikaisen vuokrauksen suorituspaikka on paikka, jossa kulkuneuvo annetaan asiakkaan käyttöön (arvonlisäverodirektiivin 56 artiklan 1 kohta). Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokrauspalvelu on myyty Suomessa, jos kuljetusväline luovutetaan täällä ostajan käyttöön (AVL 69c.1 §). Luovutuspaikkana pidetään paikkaa, jossa kulkuneuvo tosiasiallisesti luovutetaan asiakkaalle. Vuokrasopimuksen tekopaikalla tai paikalla, jossa esimerkiksi auton avaimet luovutetaan, ei ole merkitystä myyntimaata määriteltäessä.⁶⁰

⁵⁶ Verohallinto 2010b, s. 6–7.

⁵⁷ Irtaimen omaisuuden kohdistuvia palveluja ovat esimerkiksi: arvonmääritys, testaus, puhdistaminen, korjaus, asentaminen, purkaminen, muutostyö ja valmistaminen.

⁵⁸ Verohallinto 2010b, s. 8.

⁵⁹ Vesialusten osalta raja on enintään 90 päivää.

⁶⁰ Verohallinto 2010b, s. 8.

4.8.5 Tilaisuuksien järjestäminen

Kuluttajalle luovutettu oikeus pääsyyn opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuteen, messuille ja näyttelyyn sekä muut sellaiset palvelut ja niiden järjestämiseen liittyvät palvelut on myyty siinä maassa, jossa ne suoritetaan (arvonlisäverodirektiivin 53 artikla ja AVL 69d.2 §).⁶¹ Tilaisuuksilla tarkoitetaan tapahtumia, joiden ajallinen kesto ei ole kovin pitkä. Pidempiaikaisten ja aktiivista osallistumista edellyttävien tapahtumien myyntimaa määräytyy myyntimaan yleissäännöksen mukaan.⁶²

4.8.6 Ravintola- ja ateriapalvelut

Ravintola- ja ateriapalvelu⁶³ on myyty arvonlisäverodirektiivin 55 artiklan mukaan siinä maassa, jossa se suoritetaan. AVL 69f §:n mukaan Suomessa suoritettut palvelut on siis myyty Suomessa. Suorittamisella tarkoitetaan palvelun fyysistä suorittamista. Vesi- tai ilma-aluksessa tai junassa EU:n alueella tapahtuvan henkilökuljetuksen aikana suoritettu ravintola- ja ateriapalvelu katsotaan myydyksi siinä maassa joka on kuljetuksen lähtöpaikka (arvonlisäverodirektiivin 57 artiklan 1 kohta), eli jos kuljetus alkaa Suomesta katsotaan palvelut myydyksi Suomessa (AVL 69f §). Unionin alueella tapahtuvalla henkilökuljetuksella tarkoitetaan lähtö- ja määräpaikan välistä kuljetusta, johon ei sisälly pysähtymistä unionin ulkopuolella (AVL 63c.2 §). Paluukuljetus katsotaan erilliseksi kuljetukseksi. Kansainvälisessä liikenteessä unionin ulkopuolelle tai unionin ulkopuolelta tapahtuvan kuljetuksen aikana tapahtuvan ravintola- tai ateriapalvelun myyntimaa määräytyy AVL 69e §:n perusteella, eli myyntimaa on Suomi, jos palvelu suoritetaan täällä. Suomen lainsäädännössä tällaisessa liikenteessä olevalla vesi- tai ilma-aluksella tapahtuva tarjoilu ulkomaille matkustavalle on kuitenkin arvonlisäverotonta (AVL 71 § 3 k.).

⁶¹ Elinkeinoharjoittajien osalta säännös muuttui vuoden 2011 alusta koskemaan vain oikeutta sisäänpääsyyn ja pääsyyn välittömästi liittyviä palveluita kuten naulakko- ja wc-palveluita. Kuluttajille myytyinä kaikkien liitännäispalveluiden myyntimaana säilyi tilaisuuden järjestämisvaltio.

⁶² Äärilä – Nyrhinen 2010, s. 337.

⁶³ Ravintolapalveluilla tarkoitetaan palvelua, jossa tarjoilu tapahtuu myyjän tiloissa ja ateriapalveluilla palvelua, jossa tarjoilu tapahtuu ostajan osoittamissa tiloissa. Tarjoilulla tarkoitetaan aterioiden myyntiä siten, että ne nautitaan paikan päällä siten, että palvelun myyjä huolehtii vähintään aterioiden esillepanosta. Ks. Äärilä – Nyrhinen 2010, s. 339–340.

4.8.7 Eräät muut palvelut

Kuluttajalle myyty välityspalvelu on myyty Suomessa, jos välitetty palvelu tai tavara on myyty täällä (691 §). Toisin sanottuna välityspalvelun myyntimaa määräytyy pääliiketoimen myyntimaan mukaan (arvonlisäverodirektiivin 46 artikla)⁶⁴. Kiinteistön myynnin ja vuokrauksen välitykseen sovelletaan kiinteistöön kohdistuvien palvelujen myyntimaasäännöstä, eli palvelu on myyty Suomessa, jos kiinteistö sijaitsee täällä.⁶⁵ Välityspalvelut ovat pääsääntöisesti verollisia palveluja, vaikka välitettävän tavaran tai palvelun myynti olisi veroton. Välityspalvelu on veroton vain silloin, kun se on erikseen säädetty verottomaksi.⁶⁶

⁶⁴ Euroopan unionin tuomioistuimen 27.5.2004 antaman tuomion asiassa C-68/03 (Lipjes) mukaan välittäjän suorittaman välityspalvelun myyntimaa määräytyy välitetyn kaupan tapahtumapaikan perusteella myös niissä tapauksissa, joissa välitetty kauppa tapahtuu kahden yksityishenkilön välillä ja itse kauppa siis jää arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle.

⁶⁵ Kiinteistön välityspalvelun määräytyminen kiinteistön sijaintivaltion perusteella koskee paitsi varsinaisten kiinteistöjen, myös kiinteistö- ja asunto-osakeyhtiön osakkeiden välitystä, mukaan luettuna huoneistojen vuokrauksen välitys. Sen sijaan kiinteistöön kohdistuvien palvelujen välityksen myyntimaa määräytyy AVL 65 §:n ja 66 §:n mukaisten yleissäännösten perusteella. Näin ollen esimerkiksi kiinteistöön kohdistuvan suunnittelupalvelun välitys määräytyy yleissäännöksen perusteella, kun taas itse suunnittelupalvelun myyntimaa määräytyy kiinteistön sijaintivaltion perusteella. Majoitustilojen, kuten hotellihuoneiden, välityksen myyntimaa määräytyy myös yleissäännösten perusteella.

⁶⁶ Verohallinto 2010b, s. 10.

5 KULUTUSVEROTUS YHDYSVALLOISSA JA MUITA VAIHTOEHTOISIA RATKAISUJA

5.1 Oikeusvertaileva tutkimus

5.1.1 Mahdollisuus hyödyntää Yhdysvaltojen kokemuksia

Tässä luvussa esitellään muita kulutusverojärjestelmiä kuin Euroopassa käytössä olevaa arvonlisäverotusta rajat ylittävän kuluttajakaupan näkökulmasta ja analysoidaan, olisiko joku esitellyistä järjestelmistä käyttökelpoinen myös Euroopassa. Oikeusvertailu onkin hyödyllinen tapa hankkia tietoa muista oikeusjärjestyksistä ja parantaa samalla mahdollisuuksia kehittää omaa oikeusjärjestystä muilta saatujen kokemusten perusteella.¹ Vaikka esimerkiksi Yhdysvalloissa käytössä oleva, muun muassa myynti- ja käyttöveroihin pohjautuva kulutusverotuksen järjestelmä on vanhanaikaisempi ja siten monella tapaa myös huonompi kuin eurooppalainen arvonlisäverojärjestelmä, voidaan järjestelmän historiallista kehitystä kuitenkin hyödyntää myös eurooppalaisen sisämarkkinan kehittämisessä. Yhdysvalloissa on esimerkiksi käyty osavaltioiden välillä vastaavaa vero- ja tullikeskustelua jo 1700-luvun lopussa, joka tuli Euroopan valtioille ajankohtaiseksi vasta 1900-luvun jälkimmäisellä puoliskolla.²

Yhdysvalloissa myös nykyaikaisen, osavaltion rajat ylittävän verkkokaupan ja sitä edeltäneen postimyynnin kehitys on alkanut aiemmin kuin Euroopassa ja tällainen kaupankäynti on verraten yleistä, joten Yhdysvalloissa on myös ehditty miettimään ratkaisuja osavaltion rajat ylittävän kaupan verotusongelmiin jo pidemmän aikaa.³ Yhdysvaltalaisen datan perusteella on myös saatu tilastollisesti pätevää tutkimustietoa, jonka mukaan todennäköisyys ostaa jotakin verkosta korreloi paikallisen myyntiveron tason kanssa⁴. Tämän perusteella voidaan todeta, että kuluttajat todella hyödyntävät mahdollisuuttaan ostaa tuotteita alemmalla verokannalla tai jopa välttyä verolta kokonaan.

¹ Oikeusvertailusta ks. esim. Husa 1998.

² Yhdysvaltojen myyntiverotuksen historiasta ks. esim. Scanlan 2009, s. 221 ss. Euroopan nykyisen integraation ja tullien poistamisen lähtölaukauksena taas voidaan pitää Euroopan hiili- ja teräsyhteisön perustamissopimusta vuodelta 1951.

³ Ks. esim. tapaus *General Trading Co. v. State Tax Commission*, 322 U.S. 335 (1944).

⁴ Goolsbee 2000, s. 565–566.

Yhdysvaltojen kanssa tehtävän oikeusvertailun lisäksi tässä luvussa esitellään myös kolme muuta vaihtoehtoista tapaa kulutusverotuksen järjestämiseen, jotka ainakin teoriassa ovat ratkaisuja rajat ylittävän kuluttajakaupan aiheuttamiin verotusongelmiin. Valitut tavat esitellään verraten lyhyesti, eikä niitä siksi voi pitää muuna kuin keskustelunavauksena siitä, mitä kaikkia mahdollisia verotustapoja on olemassa. Vaikka kyseisiä tapoja käyttämällä saatettaisiinkin päästä nyt olemassa olevista kuluttajakaupan ongelmista, voisi niiden käyttöönottamisesta seurata muita ongelmia tai niiden käyttöönotto voisi olla esimerkiksi poliittisista syistä lähes mahdotonta. Asian lähempi tutkiminen ei ole tämän tutkimuksen puitteissa perusteltua.

5.1.2 Yhdysvaltojen järjestelmän erityispiirteitä

Vaikka Yhdysvalloissa ei olekaan vielä saatu aikaan mitään toimivaa ratkaisua osavaltioiden rajat ylittävien hankintojen verottamiseksi, vaihtoehtoisia ratkaisujatuksia myös Euroopan käyttöön on useita erilaisia. Yhteistä kaikille kehitysehdotuksille on tietoisuus siitä, että osavaltioiden myyntiverojen järjestelmän päivittäminen 2000-luvulle on välttämättömyys, koska se on luotu ennen internetin aikakautta. Asia onkin merkittävä, sillä internetkaupan lisääntyessä osavaltioiden kulutusverojen veropohjat kapenevat eikä veroja pystytä keräämään kaikista etämyynneistä. Lisäksi Yhdysvaltojen keskustelussa on aina esillä myös yritysten näkökulma ja erityisesti se yritysten ongelma, että tällä hetkellä etämyynnistä veroja tilittävälle yrityksille aiheutuu suuret hallinnolliset kustannukset velvollisuuksien täyttämistä.⁵

Välillisen verotuksen vertailussa Yhdysvaltojen kanssa on kuitenkin syytä huomioida, että Yhdysvalloissa tuloveron tuotolla on suhteessa suuri merkitys kokonaisverokertymään, kun taas Euroopan valtioissa palveluiden ja tavaroiden myyntiin liittyvien verojen osuus on merkittävämpi.⁶ Kulutusverojen erilaisen fiskaalisen merkityksen takia Yhdysvalloissa voi siis olla käytössä joitakin menettelytapoja, jotka eivät ole erityisen hyviä muualla sovellettavaksi ja kongressin on ollut mahdollista jopa jättää säätämättä

⁵ Reddick – Cogburn 2007, s. 1021–1022.

⁶ Thuronyi 2003, s. 11.

verosta koska sillä ei ole ollut olennaista merkitystä ainakaan liittovaltiotasolla⁷. Euroopassa, jossa kulutusverotuksen merkitys on suhteessa suuri, on siksi aiheellista suhtautua kriittisesti ajatusten suoraan kopioimiseen Yhdysvaltojen verojärjestelmästä.

Yhdysvalloissa käytössä olevat kulutusverot eroavat olennaisesti eurooppalaisesta arvonlisäverosta. Koska eri osavaltioissa ja jopa osavaltiota pienemmillä alueilla on käytössä oma verojärjestelmänsä tai omia kulutusveroja, Yhdysvaltojen kulutusverotuksesta kokonaisuutena ja sen eri vivahteista kirjoittaminen vaatisi itsenäisen ja hyvin laajan tutkimuksen tekemistä. Tämän työn puitteissa keskitytään vain järjestelmän toiminnan kannalta olennaisten erojen käsittelyyn johdannonomaisesti. Pääsääntöisesti kulutusverot kerätään ja maksetaan kokonaisuudessaan aina verollisen tavaran tai palvelun⁸ vähittäismyynnin yhteydessä. Ostovähennysoikeutta ei ole. Veron keräämisestä aina myynnin yhteydessä seuraa siis, että veron kertaantumisen riski on hyvin ilmeinen, jos hyödyke jälleenmyydään tai hankitaan sellaiseen käyttöön, jossa sitä käytetään uuden, jälleen verollisena myytävän hyödykkeen valmistamiseen.⁹

Kertaantumisen estämiseksi liiketoiminnan käyttöön tai jälleenmyyntiä varten tapahtuvat myynnit on pyritty määrittelemään verovapaiksi, jolloin hankinnan tehnyt verovelvollinen ei maksa hankinnastaan ollenkaan veroa ja koko kulutusvero kerätään vasta viimeisestä mynnistä kuluttajalle¹⁰. Myyjä ei peri kulutusveroa myyntihinnan osana jos ostaja osoittaa hankkivansa hyödykkeen tällaiseen käyttöön. Käytännössä oikeus verotoman ostoksen tekemiseen voidaan vahvistaa esimerkiksi erityisellä jälleenmyyjän ser-

⁷ Osavaltiotasolla kulutusverojen merkitys voi olla suuri, mutta koska osavaltioiden välisestä kaupasta säädetään liittovaltiotasolla, osavaltiot voivat säätää vain alueellaan tapahtuvasta sisäisestä kaupasta.

⁸ Se, millaisen tavaran tai palvelun myynti ylipäättään on verollinen, vaihtelee osavaltioittain. Varsinkin palveluiden verollisuudessa on suuria osavaltiokohtaisia eroja. Ks. esim. FTA 2008.

⁹ Esimerkiksi Texasissa jokaisen verotettavan tuotteen myynti on verollinen, ellei siihen sovellu joku erityinen poikkeus. Ks. FAQ: Texas Sales Tax 2010. Kaikissa osavaltioissa poikkeus ei ole kaikissa tapauksissa mahdollinen, ks. The Tax Executive 1997, s. 504–505.

¹⁰ Verottomia ja verollisia myyntejä yhdistelevän järjestelmän ero veroa vähittäin valtiolle tilittävään arvonlisäverojärjestelmään on ilmeinen. Koska arvonlisäveroon pohjautuvissa järjestelmissä myynnit myös toisille verovelvollisille ovat verollisia ja veron kertaantuminen estetään vähennysjärjestelmän avulla, ei yksittäisessä myyntitilanteessa ole olennaista ratkaista mihin käyttöön ostaja hankkii jonkin tietyn tuotteen.

tifikaatilla, jonka avulla todistetaan hankintojen menevän liiketoiminnan käyttöön, jonka tuloksista myöhemmin kerätään loppukuluttajalta vero.¹¹

5.2 Osavaltion rajat ylittävä kauppa Yhdysvalloissa

5.2.1 Osavaltioiden verotusoikeuden määrittely ja kulutusverotuksen syntymä

Yhdysvaltojen hallinnon muodostaneen liittosopimuksen¹² perusteella liittovaltio sai vain vähän valtaa ja tuolloiset 13 osavaltiota olivat vielä hyvin itsenäisiä. Sopimuksessa ei ollut mitään mainintaa osavaltioiden verotusoikeuden rajoituksista, eikä liittovaltion hallinto voinut vaikuttaa muihin kuin asiakirjassa nimenomaisesti sovittuihin asioihin.¹³ Tämän mahdollisuuden perusteella osavaltioiden hallitukset suojasivat paikallista liiketoimintaa määräämällä muista osavaltioista tuoduille tavaroille kohtuuttoman suuria tulilomaisia veroja.¹⁴ Asia muutettiin varsinaisessa perustuslaissa, jonka I artiklan 8 kohdan 3 alakohdassa olevassa kauppalausekkeessa¹⁵ säädetään, että kongressilla on valta säätää kaupasta ulkomaiden ja intiaaniheimojen kanssa sekä osavaltioiden välillä. Lisäksi perustuslain 14. täydennys¹⁶ sisältää hallinnon toimien yleistä oikeudenmukaisuutta koskevan oikeusturvalausekkeen¹⁷. Korkeimman oikeuden¹⁸ ratkaisut *Gibbons v. Ogden*, 22 U.S. 1 (1824) ja *Leloup v. Port of Mobile*, 127 U.S. 640 (1888) ovat sen jälkeen täsmentäneet perustuslain tulkintaa niin, että kongressin valta säätää kaupasta osavaltioiden välillä tarkoittaa samalla myös kieltoa osavaltioille rajoittaa kauppaa välillään

¹¹ Ks. tarkemmin *The Tax Executive* 1997, s. 504–505.

¹² *The Articles of Confederation and Perpetual Union Between The States of New Hampshire, Massachusetts-bay Rhode Island and Providence Plantations, Connecticut, New York, New Jersey, Pennsylvania, Delaware, Maryland, Virginia, North Carolina, South Carolina and Georgia, 1777*. Sopimus oli voimassa 1.3.1781 alkaen 4.3.1789 asti, jolloin Yhdysvaltojen nykyinen perustuslaki, *The United States Constitution*, astui voimaan.

¹³ Liittosopimuksen toinen artikla.

¹⁴ Scanlan 2009, s. 221.

¹⁵ *The Commerce Clause*.

¹⁶ *The Fourteenth Amendment to the United States Constitution, 1868*.

¹⁷ *Due Process Clause*.

¹⁸ Yhdysvaltojen korkein oikeus eli Supreme Court, jolle on Yhdysvaltojen perustuslain III artiklan 1 kohdan mukaan yksin uskottu ylin tuomiovalta. Vrt. Suomen tuomioistuinten jakautuminen yleisiin tuomioistuimiin ja yleisiin hallintotuomioistuimiin. Tässä tutkielmassa Yhdysvaltoja käsiteltäessä termillä korkein oikeus viitataan aina Supreme Courtiin.

millään keinoin.¹⁹ Liittovaltion tuomioistuimella onkin ollut varsin vastaava rooli kaupan esteiden purkamisessa kuin mikä Euroopassa nykyään on Euroopan unionin tuomioistuimella.

Myyntiverot ovat tulleet Yhdysvalloissa käyttöön suuren laman aikaan 1930-luvulla, jolloin 24 Yhdysvaltain osavaltiota päätti vahvistaa verokertymänsä säätämällä myyntitapahtuman yhteydessä kannettavan ja tuotteen hintaan lisättävän prosentuaalisen myyntiveron²⁰. Koska eri osavaltiot säätivät myyntiveron erisuuruisena, kuluttajille syntyi mahdollisuus tehdä osavaltioiden rajat ylittäviä hankintoja alemman verokannan osavaltioista tai osavaltioista, joissa ei ollut lainkaan myyntiveroa. Osavaltiot pelkäsivät tämän mahdollisuuden pienentävän myyntiveron veropohjaa ja haittaavan paikallista liike-elämää. Ongelman ratkaisemiseksi osavaltiot säätivät myyntiveron rinnalle sitä täydentävän käyttöveron²¹. Käyttövero on aivan kuin myyntivero, mutta sen perusteena on ostajan saama oikeus käyttää, omistaa tai hallita verotettavaa tavaraa tai palvelua. Niinpä toisesta osavaltiosta hankittu, mutta ostajan kotiosavaltiossa käytetty tuote verotetaan ostajan kotiosavaltiossa käytön perusteella.²²

5.2.2 Osavaltioiden kulutusverotus käytännössä

Käytännössä myynti- tai käyttöverotus toimii siten, että osavaltiot vaativat osavaltiossa toimivia yrityksiä keräämään myyntihintaan tai tuotteiden arvoon perustuvan myyntiveron myymistään tuotteista ja palveluista myyntihetkellä. Lisäksi osavaltiot edellyttävät, että toisesta osavaltiosta tuotteita myyvä myyjä perii ostajalta käyttöveron, jos myyjällä on riittävä yhteys²³ ostajan osavaltioon. Jos toisesta osavaltiosta kotoisin oleva myyjä ei kerää käyttöveroa, ostajalla on velvollisuus ilmoittaa ja suorittaa vero.²⁴

¹⁹ Ensimmäisessä tapauksessa oli kysymys New Yorkin osavaltion lakien mukaisesta yksinoikeudesta seilata osavaltion vesillä, jonka tuomioistuin katsoi olevan osavaltioiden välistä höyrylaivaliikennettä rajoittava tekijä ja siten perustuslain vastainen. Jälkimmäisessä tapauksessa tuomioistuin piti osavaltiosta toiseen viestejä välittävältä lennätinyhtiöltä vaaditun lisenssiveron olevan perustuslain vastainen.

²⁰ Sales tax.

²¹ Use tax.

²² Scanlan 2009, s. 221.

²³ Yhdysvaltalaisessa kirjallisuudessa käytetään termiä Nexus, joka tarkoittaa yhteyttä niin, että yritys on jotenkin fyysisesti läsnä osavaltiossa. Termi vastaa monella tapaa kansainvälisessä kontekstissa käytettyä kiinteän toimipaikan käsitettä kansalliselle tasolle tuotuna. Termien määrittelystä ja eroista ks. tarkemmin

Tällä hetkellä 45 osavaltiota ja District of Columbia²⁵ ylläpitää yleisiä myyntivero-ohjelmia, joiden avulla ne hallinnoivat myynti- ja käyttöverojen säännöksiä. Yleiset myyntiverot ovat siis käytössä lähes kaikissa osavaltioissa ja ne ovat myös fiskaalisesti merkittävä tulonlähde osavaltioille. Keskimäärin noin kolmannes osavaltioiden verotuloista on peräisin myyntiveroista. Osavaltioiden lisäksi omia verojaan omien säädöksiensä perusteella kerää yhteensä noin 7600 paikallista hallintoaluetta, joten järjestelmän tunteminen ja oikeiden verojen kerääminen on äärimmäisen monimutkaista.²⁶ Lisäksi, eurooppalaisesta käytännöstä poiketen, ostajan pitää huolehtia tarvittavien verojen maksamisesta siinäkin tapauksessa, että hankinnasta on jo maksettu toisen osavaltion lain-säädännön mukaiset verot, jolloin toisesta osavaltiosta tehdystä hankinnasta mahdollisesti saatava verohyöty neutralisoituu.²⁷

Esimerkki: Connecticutissa asuva kuluttaja ostaa Massachusettsista tuotteen ja maksaa oston yhteydessä Massachusettsin 5 % suuruisen myyntiveron. Mikäli hän tuo tuotteen Connecticutiin, jossa myynti- ja käyttöveron suuruus on 6 %, kuluttaja on velvollinen suorittamaan veroprosenttien erotuksen, eli yhden prosenttiyksikön verran, käyttöveroa paikallisille veroviranomaisille.²⁸

Alun perin osavaltiot toivoivat voivansa vaatia rajat ylittäneen myynnin tehneen vähittäismyyjän keräämään ja tilittämään käyttöveron kaikissa tapauksissa.²⁹ Osavaltiot ovat myös testanneet oikeuksiaan vaatia etämyyjä keräämään ostajan kotiosavaltion mukaisia käyttöveroja. Korkein oikeus on kuitenkin mitätöinyt osavaltioiden tällaiset säädökset perustuslain vastaisina osavaltioiden välisen kaupan rajoituksina niissä tilanteissa, joissa etämyyjillä ei ole riittävää yhteyttä veroja keräävään osavaltioon.³⁰

Bidgoli 2004, s. 417–418. Yhteyden olemassaolon määrittäminen yrityksen fyysisen läsnäolon perusteella pidetään uudemmissa teorioissa ongelmallisena, koska kaupankäynnissä ei enää välttämättä ole fyysistä paikkaa, jossa ostaja ja myyjä tekevät kaupan. Ratkaisuksi on esitetty mm. että yhteys syntyy, jos yritys hyödyntää osavaltion markkinoita. Nykyisen yhteyskäsitteen aiheuttamista ongelmista ja taloudellisin perustein määritellystä yhteydestä ks. esim. Fox 1998, s. 40–42.

²⁴ Reddick – Cogburn 2007, s. 1022–1023.

²⁵ Yhdysvaltain pääkaupungin Washington DC:n alue, joka ei kuulu mihinkään osavaltioon.

²⁶ Reddick – Cogburn 2007, s. 1024.

²⁷ Scanlan 2009, s. 221. Oikeus verojen perimiseen on ilmaistu esimerkiksi korkeimman oikeuden ratkaisussa *Monamotor Oil Co. v. Johnson*, 292 U.S. 86 (1934).

²⁸ Scanlan 2009, s. 221.

²⁹ Scanlan 2009, s. 221

³⁰ Reddick – Cogburn 2007, s. 1025.

Korkeimman oikeuden tuomioista, jotka ovat olleet merkittäviä verotusvallan määrittämisessä, voidaan mainita ainakin seuraavat kolme ratkaisua³¹:

Monamotor Oil Co. v. Johnson, 292 U.S. 86 (1934): Kun osavaltioiden välisessä kaupassa hankitut tuotteet ovat osa omaisuutta hankkijan osavaltiossa, voi osavaltio kohdistaa niihin omaisuus- tai käyttöveron. – Käyttöveron kutsuminen valmisteveroksi ei vaikuta sen kauppalausekkeen mukaiseen pätevyYTEEN.

Ratkaisussa *Monamotor Oil Co. v. Johnson*, 292 U.S. 86 (1934) määriteltiin siis, että osavaltio voi kerätä ostajalta käyttöveroa toisista osavaltioista hankittujen tuotteiden käytön perusteella, eikä tällaisen veron kerääminen ole osavaltioiden välistä kauppaa rajoittava tekijä. Myyjän velvoittaminen käyttöveron keräämiseen ja sen perustuslainmukaisuus on sen sijaan ollut epäselvempi kysymys ratkaistavaksi.³² Korkein oikeus selvitti rajanvetoa tapauksessa *Scripto, Inc. v. Carson*, 362 U.S. 207 (1960), jonka mukaan myyntihenkilöstön läsnäolo osavaltiossa oli riittävä side osavaltioon ja osavaltio sai velvoittaa yhtiön huolehtimaan verojen keräämisestä.

Scripto, Inc. v. Carson, 362 U.S. 207 (1960): Muutoksenhakijalla ei ole toimistoa tai toimipaikkaa Floridassa – sillä on siellä kymmenen välittäjää, jotka hankkivat tilauksia välityspalkkiota vastaan ja välittävät tilaukset Georgiaan, jossa ne hyväksytään ja josta tavarat kuljetetaan Floridan asukkaille. – Florida saa periä näistä myynneistä käyttöveroa. Muutoksenhakijan asettaminen vastuuseen veron keräämisestä Floridassa asuvilta asiakkailta ei ole ristiriidassa kauppalausekkeen tai oikeusturvalausekkeen kanssa.

Kun postimyyntitoiminta alkoi yleistyä, osavaltioissa koettiin postimyyntikuvastojen kilpailevan paikallisen liiketoiminnan kanssa aivan samalla tavalla kuin toisista osavaltioista olevien yritysten myyntiedustajat kilpailevat. Tällä perusteella osavaltiot pitivät tilanteita samankaltaisina ja katsoivat voivansa asettaa käyttöverojen keräämisen ja tilitämisen postimyyntiyrityksen vastuulle aivan kuten ratkaisussa *Scripto, Inc. v. Carson*, 362 U.S. 207 (1960) oli määrätty myyntiedustajista. Korkeimman oikeuden virstanpyl-

³¹ Yhdysvalloissa käytössä olevassa Common Law -järjestelmässä vallitsevaa oikeustilaa pystyy selvittämään parhaiten juuri erilaisten tuomioistuinratkaisujen avulla.

³² Ks. esim. tapaukset *General Trading Co. v. State Tax Commission*, 322 U.S. 335 (1944) ja *Miller Brothers Co. v. Maryland*, 347 U.S. 340 (1954).

väänä pidettävä ratkaisu *National Bellas Hess v. Department of Revenue*, 386 U.S. 753 (1967) osoitti kuitenkin asian olevan toisin.³³

National Bellas Hess v. Department of Revenue, 386 U.S. 753 (1967): Missouriissa päätoimipaikkaansa pitävä postimyyntitalo ei omistanut mitään aineellista omaisuutta Illinoisissa, eikä sillä ollut myyntipisteitä, edustajia, puhelinnumeroa tai edustajia kyseisessä osavaltiossa. Myyjä ei myöskään mainostanut osavaltion tiedotusvälineissä. Se postitti asiakaskuvastonsa kahdesti vuodessa kaikkialle Yhdysvaltoihin – Tavaroiden tilaukset postitettiin yrityksen Missouriissa sijaitsevalle tehtaalle ja tavarat toimitettiin sieltä asiakkaille postitse tai käyttämällä muuta vastaavaa lähetystapaa. – Kauppalausekke kieltää osavaltiota määräämästä myyjälle velvollisuutta kerätä käyttöveroja kun myyjän ainoa yhteys osavaltiossa oleviin asiakkaisiin muodostuu käyttämällä yleistä tavarankuljettajaa³⁴ tai postia.

Verojen keräämisvelvollisuus on muotoutunut korkeimman oikeuden 1930-luvulta lähtien antamien tuomioiden perusteella nykyiseen muotoonsa ja niiden mukaan yrityksen riittävä läsnäolo osavaltiossa on tullut veron keräämisestä huolehtimisen kannalta merkittäväksi tekijäksi. Korkeimman oikeuden ratkaisuihin voidaan huomata linja, joka mukaan yritysten, jotka eivät ole fyysisesti läsnä osavaltiossa, velvoittaminen laskemaan ja keräämään myyntiverot osavaltiossa asuivilta asiakkailta aiheuttaa yritykselle kohtuuttoman rasitteen ja on siksi perustuslain oikeusturva- ja kauppalausekkeiden vastaista.³⁵

Euroopassa vastaavalle rasitteen aiheutumiselle ei ole annettu samanlaista yhtä jyrkkää joko-tai –painoarvoa, vaan arvonlisäverodirektiivissä on säädetty, että tietyn määrän ylittävästä kaukomyynnistä seuraa velvollisuus rekisteröityä ja suorittaa verot kohdevaltioon. Tämän voidaan katsoa oleva yhtenevä Yhdysvalloissakin esillä olleen ajatuksen kanssa, että riittävä yhteys syntyy kun yritys hyödyntää toisen osavaltion markkinoita, eikä fyysistä läsnäoloa kyseisessä jäsenvaltiossa siis vaadita. Markkinoiden hyödyntä-

³³ Scanlan 2009, s. 222.

³⁴ Common carrier. Vastaavaa termiä ei ole olemassa suomen kielessä, mutta sen voidaan katsoa tarkoittavan esimerkiksi Matkahuollon tapaista lähetys- ja kuljetustapaa.

³⁵ Scanlan 2009, s. 221.

misenä voidaan pitää tilannetta, jossa yhtiö myy tuotteitaan toiseen osavaltioon tai jäsenvaltioon merkittävässä määrin³⁶.

5.2.3 Postimyynistä internetkauppaan

Tällä hetkellä yritykset, jotka myyvät tuotteitaan internetissä ovat siis velvollisia keräämään ja tilittämään myyntiveroja vain niihin osavaltioihin, joissa ne ovat fyysisesti läsnä. Jos ostaja asuu osavaltiossa, jonne myyjä ei ole sijoittunut, velvollisuus suorittaa vaadittavat verot jää ostajan vastuulle. Koska asia ei ole laajalti tiedossa eikä kuluttajilla ole käytännössä riskiä jäädä kiinni ja mahdollinen sanktio sääntöjen noudattamatta jättämisestä on vain vähäinen, tällaiset myynnit jäävät usein kokonaan verottamatta.³⁷

Verojen keräämättömyys ja korkeimman oikeuden tuomiot, joiden mukaan osavaltioon sijoittumatonta myyjää ei saa perustuslain mukaan velvoittaa verojen keräämiseen, aiheuttavat ilmeisesti sekaannusta. Ihmiset ajattelevat yleisesti, että heillä on perustuslainen oikeus tehdä verovapaita ostoksia postimyynistä³⁸. Vaikka osavaltio ei voi velvoittaa myyjää keräämään käyttöveroa, ostajan on omatoimisesti maksettava se. Asiaa ei kuitenkaan joko tiedetä tai siitä ei välitetä. Veron keräämisen helpottamiseksi esimerkiksi Michiganissa tuloveroilmoituksella on käyttöveron suorittamista varten oma rivinsä, johon verovelvollinen voi merkitä maksettavaksi tulevan käyttöveron todellisen määrän tai vaihtoehtoisesti tuloista riippuvan arvioveron määrästä.³⁹

Mahdollisuus verokohtelun uudistukseen tavanomaisen lainsäädännön keinoin syntyi tapauksen *Quill Corp. v. North Dakota, By And Through Its Tax Commissioner, Heitkamp*, 504 U.S. 298 (1992) ratkaisun yhteydessä, kun korkein oikeus erotti kauppalaussekkeen ja oikeusturvalausekkeen tulkinnan toisistaan.

Quill Corp. v. North Dakota, By And Through Its Tax Commissioner, Heitkamp, 504 U.S. 298 (1992): Alioikeus rinnasti osavaltion ulkopuolelta toimivan postimyyni-

³⁶ Euroopassa tämä raja ylittyy kun myyntien arvo on jäsenvaltiosta riippuen joko 35 000 tai 100 000 euroa.

³⁷ Scanlan 2009, s. 220.

³⁸ University of Georgian oikeustieteen professorin, Walter Hellersteinin lausunto, Caruso 1998, s. 3.

³⁹ KPF 2000, s. 28. Artikkelissa mainitaan myös, että esimerkiksi 75 000–100 000 dollarin tuloista arvioveron määräksi on 44 dollaria.

talon, jolla ei ole myyntipisteitä tai edustajia osavaltiossa Bellas Hess ratkaisuun. Se totesi osavaltion vaatimuksen, että yhtiön pitäisi kerätä käyttövero, olevan oikeusturvalausekkeen ja kauppalausekkeen vastainen, koska yhtiö oli yhteydessä osavaltiossa oleviin asiakkaisiin ainoastaan käyttämällä yleistä kuljettajaa⁴⁰ tai postia. – Korkein oikeus katsoo, että oikeusturvalauseke ei kiellä osavaltiota vaatimasta Quillia keräämästä käyttöveroa. Tuomioistuimen oikeusturvaa koskeva oikeuskäytäntö on kehittynyt huomattavasti ratkaisusta Bellas Hess – tuomioistuimen aiemmat päätökset, joiden mukaan lauseke edellyttää fyysistä läsnäoloa osavaltiossa voidaan sivuuttaa. Tässä tapauksessa Quill on määrätietoisesti suunnannut toimintaansa Pohjois-Dakotan asukkaille ja yhteydenpidon määrä on enemmän kuin riittävä oikeusturvan kannalta. – Osavaltion vaatimus kerätä käyttöveroa kuitenkin muodostaa perustuslain kauppalausekkeen vastaisen rasitteen osavaltioiden väliselle kaupankäynnille.

Tuomioistuin siis katsoi yhtiön velvoittamisen olevan oikeusturvalausekkeen mukaista, mutta ei pitänyt oikeusturvalausekkeen täyttymistä riittävänä perusteena sille, että myös kauppalausekkeen vaatimukset olisivat tulleet täytetyiksi. Ratkaisun merkitys tulevaisuutta ajatellen perustuu siihen, että oikeusturvalauseke osana perustuslain 14. parannusta on suojassa kongressin tavallisilta mahdollisuuksilta muuttaa sitä tai vaikuttaa sen alla oleviin toimiin, kun taas kauppalausekkeessa nimenomaan säädetään, että kongressilla on oikeus säätää kaupasta osavaltioiden välillä.

Vaikka nykyisellään osavaltioiden yritykselle asettama velvoite kerätä käyttöverot verotuksellisesti jopa tuhansilla erilaisilla alueilla muodostaa perustuslain vastaisen rasitteen osavaltioiden väliselle kaupalle, liittovaltion kongressi voi kuitenkin perustuslain estämättä asettaa velvoitteita myyjille. Osavaltiot pitävät teknisen kehityksen ja yhdenmukaisemman veroympäristön muodostumista veron kantamisesta yritykselle aiheutuvaa taakkaa selvästi pienentävänä tekijänä ja uskovat siksi, että kongressi voisi hyväksyä osavaltion rajat ylittävän kaupankäynnin verottamisen mahdollistavan lainsäädännön loukkaamatta kauppalausekkeen henkeä, jos osavaltiot modernisoivat ja yhdenmukaistavat myyntiverotustaan.⁴¹

⁴⁰ Tässäkin yleisellä kuljettajalla tarkoitetaan Yhdysvalloissa käytössä oleva Common Carrier –termiä, jolle ei ole olemassa kunnollista suomenkielistä vastinetta tai selitystä.

⁴¹ Scanlan 2009, s. 223.

Edellä esitetyn oikeuskäytännön valossa Yhdysvalloissa on osavaltioiden välisen kaupan verotusmahdollisuudet tällä hetkellä heikommin ajan tasalla kuin verotusmahdollisuudet Euroopan unionissa eri jäsenvaltioiden välillä. Koko asia kulminoituu yrityksille verovelvollisuuksien täyttämisestä aiheutuvien kohtuuttoman raskaitten määrittelyyn ja sen olemassaolon mittaamiseen. Toisaalta Euroopassakin on verotusmaan määrittelevien sääntöjen yhteydessä viitattu vastaaviin argumentteihin yrityksille aiheutuvasta vastasta. Esimerkiksi kulutusmaaperiaatteen soveltamista pitää komission mukaan rajoittaa niin, ettei periaatteen soveltaminen aiheuta toimijoille niin kohtuutonta raskaitta, että se haittaa normaalia liiketoimintaa. Komission mukaan tällaiset säännöt eivät olisi sisämarkkinoiden periaatteiden mukaisia.⁴²

5.2.4 Modernisoitu myyntivero

Internetissä tapahtuvista myynneistä suoritettavien myyntiverojen keräämisestä aiheutuvien ongelmien takia useat osavaltiot ovat sitoutuneet yksinkertaistamaan myyntiverojärjestelmiään ja pyrkivät viemään eteenpäin modernisoidun myyntiverotuksen projektia, Streamlined Sales Tax Project, SSTP. Yksinkertaistetun järjestelmän toivotaan aikaansaavan sen, että internetissä toimivat kauppiat keräävät vapaaehtoisesti myyntiverot.⁴³ Vaikka Euroopan unionissa rajat ylittävän kuluttajakaupan ongelmat ovat osin erilaisia kuin Yhdysvalloissa, komissio on kuitenkin viitannut omissa suunnitelmissaan myös Yhdysvaltoihin. Komissio pitää unionille kaavailemaansa yhden luokun järjestelmää ja modernisoidun myyntiveron järjestelmää hyvin samanlaisina ratkaisuin, jotka helpottavat verovelvollisten tehtävää suorittaa velvollisuutensa.⁴⁴

Myynti- ja käyttöverojen järjestelmä, joka toimii epäyhtenäisessä liittovaltion järjestelmässä, ei ole vähäinen hanke. Ratkaisemattomia kysymyksiä on yritetty ratkaista jo neljän vuosikymmenen ajan ja tuona aikana osavaltioiden verojärjestelmät ovat entisestään etäännyneet toisistaan. Yksinkertaistamispyrkimyksissä on kolme suurta haastetta. Ensinnäkin osavaltioiden pitää löytää tapa yhdenmukaistaa osavaltioiden erilaiset tavat hallinnoida verojaan. Toiseksi osavaltioiden pitää tehdä myönnytyksiä veropohjistaan,

⁴² KOM(2003) 614 lopullinen, s. 13.

⁴³ Cornia – Sjoquist – Walters 2004, s. 1.

⁴⁴ KOM(2003) 614 lopullinen, s. 14-15.

niin että tavarat ja palvelut määritellään samalla tavalla kaikissa osavaltioissa, vaikka niistä muodostuva veropohja ei olisikaan yhtenäinen. Kolmanneksi osavaltioiden pitää löytää tapa käsitellä tuhansia erilaisia osavaltio- ja aluekohtaisia veroja niin, että valtakunnallisesti toimiva yritys voi ymmärtää ne ja mukautua niihin.⁴⁵

SST-projektissa on luotu sääntöjä, joiden avulla liike-elämän on helpompi suorittaa verot kotiosavaltionsa ulkopuolelle suuntautuvasta myynnistä ja osavaltioiden ja paikallishallintojen on helpompi kerätä verot kaikista myynneistä, myös myymälöissä tai muuten osavaltion sisällä. SST-säännöt myös vähentävät verojen lukumäärää ja tuottavat yhdenmukaisia määritelmiä verotettavista tuotteista ja siten vähentävät vähittäiskauppiailta vaadittavaa paperityötä. Järjestelmän yhtenä tehtävänä onkin löytää tapoja vähentää verojen keräämisestä liiketoiminnalle aiheutuvia kuluja.⁴⁶

Kohtuuttoman taakan välttämiseksi modernisoimissopimuksen⁴⁷ laatijat vaativat osavaltioiden ja paikallisten myynti- ja käyttöverojen sekä verojen hallinnoinnin yhdenmukaistamista. Lisäksi he havaitsivat, että käytännön syistä myyntien pitää katsoa tapahtuvan verotettavan tuotteen käyttöpaikan mukaan. Myynnit on sopimuksen voimaantuloista lähtien verotettu siis lähtökohtaisesti määränpäämaaperiaatteen mukaisesti ja mikäli määränpää ei ole määriteltävissä käytetään myyntipaikkana alkuperämaaperiaatteen mukaista paikkaa⁴⁸. Useissa sopimukseen liittymistä harkitsevissa osavaltioissa sovelletaan kuitenkin alkuperämaaperiaatetta osavaltion rajat ylittävään kaupankäyntiin ja niissä suhtaudutaan kielteisesti määränpäämaaperiaatteen soveltamisvaatimukseen. Määränpäämaaperiaatteen soveltamien ei ole myöskään hyvä pienille yrityksille, jotka myyvät tuotteitaan yksinomaan sijaintiosavaltionsa sisälle ja tilittävät verot sijaintipaikkansa verokannan mukaan. Koska Yhdysvalloissa on käytössä alueellisia myynti- ja käyttöveroja myös osavaltiota pienemmillä alueilla, yritykset ovat vedonneet osavaltioiden hal-

⁴⁵ Cornia – Sjoquist – Walters 2004, s. 4-5

⁴⁶ Brock 2006, s. 18.

⁴⁷ SSUTA – Streamlined Sales and Use Tax Agreement, Adopted November 12, 2002 and amended through September 30, 2009.

⁴⁸ Alkuperäisteoksessa käytetään termejä destination-based sourcing ja origin-based sourcing. Suomalaisessa kirjallisuudessa käytössä olevat termit eivät täysin sovi tähän yhteyteen, koska kyseessä on samaan valtioon (maan) sisällä sijaitsevat paikat, joista toisessa on tavarankäytön alkuperä ja toisessa määränpää.

linton, että heille ei saa aiheutua SST-säännöksistä kohtuutonta haittaa osavaltion sisäisessä kaupassa.⁴⁹

Nykyisen SSUTA-sopimuksen osion 310 mukaan myyntitapahtuman paikan katsotaan yleisesti määräytyvän seuraavasti⁵⁰:

1. Kun ostaja saa tuotteen myyjän liikepaikasta, myynti tapahtuu kyseisellä liikepaikalla.
2. Kun ostaja ei saa tuotetta myyjän liikepaikasta, myynti tapahtuu paikassa, jossa ostaja tai ostajan edustaja ottaa tuotteen vastaan. Tähän sisältyy paikka joka on ilmoitettu myyjälle toimituspaikaksi.
3. Jos kohdat 1 tai 2 eivät päde, myynnin katsotaan tapahtuvan paikassa joka on myyjän ylläpitämien liiketietojen mukaan ostajan osoite, jos tietojen käyttämistä ei tehdä vilpillisessä mielessä.
4. Jos kohdat 1–3 eivät päde, myynnin katsotaan tapahtuvan paikassa, jonka osoitteen ostaja on antanut ostotapahtuman yhteydessä. Tämä sisältää myös ostajan käyttämään maksuvälineeseen kuuluvan osoitteen, jos muuta osoitetta ei ole saatavilla. Näitäkään tietoja ei saa hyödyntää vilpillisessä mielessä.
5. Jos mikään yllä olevista säännöistä ei sovellu, myyntipaikka määritetään sen osoitteen mukaan, josta konkreettinen tavara on lähetetty tai josta myyjä ensimmäistä kertaa antoi digitaalisen tuotteen tai tietokoneohjelman saataville tai josta palvelu luovutettiin.

Käytännössä siis vero määräytyy ostajan kotipaikan mukaan. Sopimuksen osio 310.1 tuli voimaan 1.1.2010 ja sen kohdassa C säädetyillä edellytyksillä yllä olevista myyntipaikkasäännöksistä voidaan poiketa niin, että lähtökohtaisesti verotuspaikaksi tulee myyjän kotipaikka. Poikkeamismahdollisuus koskee kuitenkin vain kyseisen osion kohdassa B tarkoitettuja tilanteita eli tiettyjä tilanteita, joissa myynnit tapahtuvat yhden osavaltion sisällä. Osion poikkeussäännöksellä ei siis ole merkitystä osavaltioiden välisessä kaupassa, mutta kyseisestä järjestelystä on hyötyä juuri edellä mainituissa tilanteissa, joissa pienet verovelvolliset myyvät tuotteitaan osavaltion sisällä.

⁴⁹ Salmon – Nicolas 2006, s. 361 - 362.

⁵⁰ Ei koske leasausta, vuokrasta tai seuraavassa kappaleessa esitettyä poikkeustilannetta.

Koko SST-järjestelmän taustalla nähdään merkittävänä vähittäiskauppioiden työtä yksinkertaistavana ominaisuutena tietotekniikan hyödyntäminen niin, että monimutkaisten ja lukuisten verojärjestelmien aiheuttamat ongelmat saataisiin ratkaistua automaattisesti tietokoneohjelmiston avulla. Tekniikkaan pohjautuvassa ratkaisussa sertifioitu ohjelmisto laskee kullekin alueelle suuntautuviin myynteihin kohdistuvat verot, määrittää eri osavaltioille tilitettävän veron määrän ja ylläpitää rekisteriä tapahtumista. Toinen yhdysvaltalaisessa keskustelussa esillä ollut tapa kerätä verot osavaltion rajat ylittävässä kaupassa on luoda luotettujen kolmansien osapuolien (Trusted Third Parties, TTP) järjestelmä, joiden tehtävänä on kerätä käyttöverot myyjien puolesta. Mallissa vähittäiskauppiat toimittavat TTP:lle tarvittavat tiedot asiakkaidensa tilauksista, joiden perusteella TTP laskee tilauksen verot, kerää ne asiakkaan luottokorttilaskulla ja toimittaa verot oikealle osavaltiolle.⁵¹

Näistä kahdesta ratkaisumallista Euroopassa on ollut esillä tietotekniikan hyödyntämiseen pohjautuva malli, joka voitaisiin ottaa käyttöön vaikka kaikki jäsenvaltiot eivät siihen osallistuisikaan. Mallissa, jota komissio kutsuu yhden luukun järjestelmäksi, on tarkoitus yksinkertaistaa sellaisten tapausten käsittelyä, joissa toimija harjoittaa verollisia liiketoimia jäsenvaltiossa, johon se ei ole sijoittautunut. Järjestelmästä saataisiin komission mukaan täysi hyöty, jos siihen liittyisi lisäksi rajat ylittävä vähennysoikeus, jolla verovelvollinen voi vähentää muissa jäsenvaltioissa syntyneiden kulujen arvonlisäveron sijoittautumisjäsenvaltiossaan. Laajaa atk-järjestelmää edellytetään tässä mallissa sen varmistamiseksi, että kaikki jäsenvaltiot saavat tarvitsemansa tiedot.⁵²

Jos Yhdysvaltojen SSTP onnistuu, verkossa tehtyihin ostoksiin kohdistuu samat verot kuin perinteisistä liikkeistä tehtyihin ostoksiin. Tällaisella kehityksellä voi olla kaksi merkittävää vaikutusta sähköiseen kaupankäyntiin. Ensinnäkin se vähentää niiden kuluttajien tekemien etäostojen määrää, jotka ovat aiemmin valinneet hankintatapansa veron määrän perusteella. Toiseksi sähköistä kaupankäyntiä harjoittaville yrityksille tuleva

⁵¹ Reddick - Cogburn 2007, s. 1037 - 1038.

⁵² KOM(2003) 614 lopullinen, s. 14-15.

vastuu verojen keräämisestä on kaikesta huolimatta jonkinlainen rasite ja siksi yritysten pitää löytää jokin tehokas tapa järjestää verojen laskeminen ja kerääminen.⁵³

Kongressiin tuli käsiteltäväksi vuonna 2007 kaksi lähes identtistä lainsäädäntöesitystä⁵⁴ myyntiveron yksinkertaistamisesta. Kumpikaan ei koskaan tullut laiksi⁵⁵, mutta molempien käsittelyn yhteydessä komiteassa nostettiin esille kaksi tärkeää ratkaisematonta kysymystä. Komiteassa mietittiin kuinka suureksi pitää määrittää myynnin alaraja, jonka jälkeen myyntiveron keräysvelvoite tulee yritykselle ja kuinka suuret ovat myyjille verojen keräämisestä todellisuudessa aiheutuvat kustannukset.⁵⁶ Liiketaloudellisesti ajateltuna myyntiveron keräysvelvoitteen aiheuttavan myyntimäärän pitäisi olla vähintään niin suuri, että myynnistä saatavat tuotot kattavat veron keräämisestä aiheutuvat kustannukset. Eri yrityksillä tämä raja on tietysti erisuuruinen, joten puhtaasti poliittiseksi ratkaisuksi jäisi valita yleisesti sovellettavan rajan määrittäminen.

Asiasta voidaan katsoa myös toista puolta, joka liittyy yleisemmin julkiseen politiikkaan. Nykyaikana voidaan perustellusti kyseenalaistaa, että onko yrityksen riittävän fyysisen läsnäolon kriteeri todella se, jonka mukaan velvollisuus huolehtia verojen keräämisestä kuuluu määrittää. Perinteiset yhteyden periaatteet pohjautuvat alueellisuuteen ja veronmaksajan läsnäoloon osavaltiossa. Tällainen lähestymistapa ei kuitenkaan ole enää internetkaupankäynnissä perusteltua. Internetille on luonteenomaista juuri riippumattomuus maantieteellisistä rajoista ja maailmanlaajuinen ulottuvuus.⁵⁷

Tätä taustaa vastaan komitean miettimiä kysymyksiä ei pitäisi ajatella pelkästään osavaltioiden rajat ylittävien myyntien kannalta, vaan kysymykset voisi kohdistaa laajemmin koko kulutusverojärjestelmään ja sen yrityksille aiheuttamiin hallinnollisiin kustannuksiin. Voitaisiin esimerkiksi ajatella, että käytössä olisi vain yksi verovelvollisuuden

⁵³ Scanlan 2009, s. 223.

⁵⁴ S. 34: Sales Tax Fairness and Simplification Act ja H.R. 3396: Sales Tax Fairness and Simplification Act.

⁵⁵ Lainsäädäntöesitysten etenemistä voi seurata esimerkiksi GovTrack.us-sivustolta. Suorat osoitteet tässä mainittuihin tapauksiin ovat <http://www.govtrack.us/congress/bill.xpd?bill=h110-3396> ja <http://www.govtrack.us/congress/bill.xpd?bill=s110-34>. Kyseisten tapausten käsittelyn loppuminen on tarkistettu sivustolta 12.5.2011.

⁵⁶ Scanlan 2009, s. 223.

⁵⁷ Reddick – Cogburn 2007, s. 1028.

aikaansaava myynnin alaraja, jonka jälkeen yritys olisi velvollinen suorittamaan SST-järjestelmän avulla myynti- tai käyttövero aina suoraan oikeaan osavaltioon.

5.3 Muita tapoja ratkaista rajat ylittävistä tilanteista aiheutuvat ongelmat

5.3.1 Esimerkkien valita

Rajat ylittävän kuluttajakaupan verokysymyksiin ja yleisemmin koko kulutusverotuksen optimaaliseen järjestämiseen on olemassa useita erilaisia vaihtoehtoisia teorioita ja ratkaisumalleja.⁵⁸ Keskustelua voisi myös laajentaa lähes rajattomasti esimerkiksi kulutus- ja tuloverojen suhteeseen ja siihen tarvitaanko kulutusverotusta ollenkaan. Kulutusverottomassa tilanteessa ei tietenkään ole myöskään rajat ylittävästä kaupasta johtuvia kulutusverotuksen ongelmia.

Tässä tutkimuksessa ei kuitenkaan ole tarkoituksenmukaista mennä niin syvälle teoreettiseen pohdiskeluun, vaan jonkinlaisen kulutusveron oletetaan olevan käytössä ja sen puitteissa kuluttajakaupan verotukselliset ongelmat pitää ratkaista. Tässä luvussa esitellään esimerkinomaisesti kolme keskenään hyvin erilaista mallia, joista ensimmäinen on perinteinen arvonlisäverosta muokattu järjestelmä, toinen radikaali ja erilainen tapa verottaa kulutusta ja kolmas esittelee teknisesti yksinkertaisimman, lähinnä poliittisen ratkaisun rajat ylittävien hankintojen verottamiseksi.

5.3.2 Kompensoiva arvonlisävero

Eräs tapa järjestää määränpäämaaperiaatteen mukainen arvonlisäverotus rajat ylittävissä kaupassa on käyttää kompensoivaa arvonlisäveroa⁵⁹, Compensating VAT (CVAT). Järjestelmä perustuu kahteen rinnakkaiseen veroon ja toimii käytännössä niin, että pai-

⁵⁸ Ks. esim. AICPA 2005, joka esittelee viisi merkittävää kulutusverovaihtoehtoa Yhdysvaltojen nykyisen järjestelmän tilalle.

⁵⁹ Vastaavaa tekniikkaa on ensimmäisen kerran ehdottanut Ricardo Varsano Brasilian arvonlisäverotusta käsittelevässä portugalinkielisessä artikkelissaan, joka on kuitenkin jäänyt vaille laajempaa huomiota englantia puhuvassa maailmassa. Ks. Varsano 1995.

kalliisiin myynteihin sisältyy aina paikallinen arvonlisävero, kun taas rajat ylittävissä myynneissä kannetaan aina kompensoiva arvonlisävero. Liittovaltion verotusta olisi helpoin hallinnoida, eikä siinä olisi riskiä syntyä kuluttajien valinnoista johtuvia vääristymiä, jos osavaltioiden⁶⁰ veroprosentti olisi yhtä suuri. Järjestelmä on kuitenkin suunniteltu toimimaan niin, että osavaltiot voivat itse määrätä verokantojensa suuruuden.⁶¹

Kootusti voidaan esittää, että rajat ylittävän kaupan CVAT-järjestelmässä on seuraavat keskeiset piirteet:⁶²

- * Yhtenäisesti määritelty veropohja sekä osavaltioissa että liittovaltiossa
- * Yhtenäinen hallinto ja lait
- * Kunkin osavaltion itsensä asettama verokanta
- * Rajat ylittävän kaupan verovapaus paikallisesta arvonlisäverosta
- * CVAT:in soveltaminen kaikkiin rajat ylittäviin myynteihin
- * Paikallisen arvonlisäveron maksun lykkäys arvonlisäverovelvollisten tekemistä rajat ylittävistä hankinnoista
- * Hyvitys arvonlisäverovelvollisten rajat ylittävän hankinnan yhteydessä suorittamasta CVAT:ista.
- * Voi myös olla aiheellista käsitellä digitaalisen sisällön myynti internetissä aina CVAT:in mukaan, koska ostajien fyysisen sijainnin määrittäminen on hankalaa.

Kompensoivan arvonlisäveron verokanta voi periaatteessa olla yhtä suuri kuin korkein tai matalin verokanta osavaltiossa tai mikä tahansa prosentti niiden välissä ilman, että veron perusidea muuttuu miksikään. Verokannan suuruudella on kuitenkin käytännön merkitystä. Kuluttajalle CVAT on lopullinen vero, eli se veroprosentti, joka CVAT:ille on määritetty jää myös kuluttajan maksaman veron määräksi riippumatta siitä, onko kuluttajan kotiosavaltiossa vero samansuuruinen, pienempi vai suurempi. CVAT:in suuruus vaikuttaa siis suoraan rajat ylittävän kaupan edullisuuteen kuluttajan näkökulmasta ja saattaa siksi vaikuttaa myös kuluttajan valintoihin tuotteen hankintatavan ja -paikan suhteen. Korkean verokannan osavaltiossa kuluttajat kallistuisivat todennäköisesti postimyynnin asiakkaiksi kun taas matalan verokannan osavaltioissa paikalliset liikkeet ovat vahvemmissa. Ongelma ei välttämättä ole kuitenkaan kovin suuri, jos osavaltioiden

⁶⁰ Tässä käytetään lähdeartikkelin termejä osavaltio ja liittovaltio, vaikka EU-kontekstissa voitaisiin yhtä hyvin puhua esimerkiksi valtioista ja unionista. Terminologiasta ks. McLure 2000, viite 4.

⁶¹ McLure 2000, s. 723–725.

⁶² McLure 2000, s. 725–726.

verokannat eivät eroa suuresti toisistaan. Tasapainoisimpaan lopputulokseen päästään, jos CVAT:in suuruudeksi valitaan osavaltioiden verokantojen painotettu keskiarvo.⁶³

CVAT:in tuotto virtaa ensivaiheessa liittovaltiolle, joten se pitää pystyä jakamaan tavalta tai toisella osavaltioiden kesken. Verovelvollisten suhteen jako on helppo, koska tarkat ostomäärät ovat tiedossa verovelvollisten omilta ilmoituksilta, jossa hankinnoista maksetun CVAT:in määrä on vähennetty myynneistä tilitettävästä verosta. Kuluttajille ja muille ei-verovelvollisille myytyjen tuotteiden verot voidaan jakaa helpoiten arvioimalla kuhunkin osavaltioon tulevan veron määrä esimerkiksi suhteuttamalla se osavaltiossa paikallisesti kerättävän arvonlisäveron määrään ja arvonlisäveroprosenttiin.⁶⁴

Euroopan unionissa nykyisin käytössä olevaan järjestelmään CVAT-järjestelmän käyttöönotto olisi teknisesti helpoin uudistus. Suuret erot jäsenvaltioiden verokannoissa voisivat kuitenkin aiheuttaa ongelmia kuluttajakauppaan, koska CVAT poikkeaisi väkisin joidenkin valtioiden verokannasta. Arvonlisäverovelvollisten välinen kauppa Euroopan unionissa vastaa tällä hetkellä itse asiassa juuri sitä tilannetta kuin että CVAT olisi käytössä nollan prosentin suuruisena⁶⁵. Käytännössä siis CVAT:in ottaminen käyttöön unionissa ei muuttaisi yritysten välistä kauppaa muuten kuin, että siitä kerättäisiin vähennyskelpoinen vero. Kuluttajakaupan osalta veron kerääminen helpottuisi siksi, että yritysten ei tarvitsisi seurata myyntejään eri maihin, kun kaikista toiseen jäsenvaltioon suuntautuvista myynneistä kerättäisiin samansuuruinen vero. Vain vähän toisiin jäsenvaltioihin myyville yrityksille järjestelmän käyttöönotto toisi kuitenkin sen lisätyön, että kotimaan- ja ulkomaanmyynnit pitäisi aina erotella verotuksellisesti toisistaan.

5.3.3 Henkilökohtainen kulutusvero

Vaikka arvonlisävero on yksityisiin kohdistuvia kulutusvero, sen kerääminen ja tilittämien on jätetty yritysten tehtäväksi, henkilökohtainen kulutusvero sen sijaan kerättään suoraan kuluttajilta. Henkilökohtaisen kulutusveron järjestelmässä, ihmiset antavat vuosittain tuloveroilmoituksen kaltaisen ilmoituksen vuotuisista tuloistaan, mutta saavat

⁶³ McLure 2000, s. 728–730.

⁶⁴ McLure 2000, s. 731.

⁶⁵ McLure 2000, s. 728.

vähentää tulon määrästä kaikki nettomääräiset säästöjensä lisäykset. Vastaavasti vuoden aikana lisääntyneen velan nettomäärä kasvaa veron perustetta.⁶⁶ Kulutusveron perusteeksi tulevat siis henkilön käytössä olleet varat. Henkilökohtainen kulutusvero voidaan nähdä toisaalta kulutusverona ja toisaalta tuloverona, joka ei kohdistu tuloon silloin kuin se ansaitaan vaan silloin kun se kulutetaan. Luonteeltaan se on kuitenkin välitön vero, koska se rasittaa suoraan verovelvollista.⁶⁷

Esimerkki: Henkilöllä on 100 000 euroa ansio- ja pääomatuloja. Koska hän on ottanut uuden 15 000 euron autolainan ja maksanut takaisin 10 000 euroa asuntolainaa, hänen nettovelkansa on kasvanut 5 000 euroa. Tästä johtuen hänen käytettävissä olevat rahansa ovat lisääntyneet vuoden aikana 5 000 euroa. Henkilön pankkitilillä on kuitenkin vuoden lopussa 10 000 euroa enemmän kuin vuotta aiemmin, joten tuota 10 000 euroa ei ole käytetty kulutukseen. Kun tuloihin lisätään nettovelan kasvu ja niistä vähennetään pankkitilillä lisääntyneet varat, saadaan lopputulokseksi, että henkilöllä on ollut vuoden aikana 95 000 euroa kulutukseen. Tämä summa on henkilökohtaisen kulutusveron peruste.⁶⁸

Henkilökohtainen kulutusvero on todennäköisesti monimutkaisin kulutusveron muoto, koska sen ylläpitämiseksi tarvitaan hyvää rekisterinpitoa tuloista, varallisuudesta ja niiden muutoksista. Siitä ei myöskään ole suuremmin käytännön kokemuksia, koska sellainen on ollut ainoastaan käytössä tilapäisesti Intiassa ja Sri Lankassa. Veron hyviä puolia on se, että koska vero kannetaan suoraan kotitalouksilta, siihen voidaan suoraan soveltaa progressiivisiä verokantoja, joka ei onnistu arvonlisäverotuksessa.⁶⁹

Toinen, erityisesti tämän tutkielman kannalta hyvä puoli kyseisessä verossa on se, että kun veron perusteena on vuosittain kulutettu tai oikeammin kulutettavissa ollut⁷⁰ raha-

⁶⁶ AICPA 2005, s. 70–71.

⁶⁷ Myrsky 1997, s. 97. Myrsky käyttää verosta nimitystä ”menovero”, mutta mainitsee, että kyseisestä verosta on käytössä monia muitakin ilmaisuja. Tässä tutkimuksessa käytetty termi ”henkilökohtainen kulutusvero” on käänös teoksessa AICPA 2005 käytetystä termistä ”Personal Consumption Tax”. Termiä ”henkilökohtainen kulutusvero” käyttää myös Hjerpe et. al. 2003.

⁶⁸ Muokattu lähteen esimerkistä. AICPA 2005, s. 71.

⁶⁹ AICPA 2005, s. 71–72.

⁷⁰ Esimerkiksi lahjoitettuja varoja tuskin voi määrittellä osaksi lahjoittajan omaa kulutusta. Kysymys siitä että onko veron kohteena kulutus sen varsinaisessa merkityksessä vai esimerkiksi menot on veron kulutusveroluonteen määrittämisen kannalta oleellinen. Esimerkiksi kysymys arvonlisäveron kulutusveroluonteen määrittelystä oli esillä EY-tuomioistuimen ratkaisussa C-215/94 Mohr. Ks. myös ratkaisua analysoiva Pikkujämsä 2001, s. 135 ss. Jos vero nähdään nimenomaan menoverona, ei kulutuksen määritte-

määrä, ei rajat ylittävän kuluttajakaupan ongelmat tietyn tavaran tai palvelun myyntimaasta vaikuta verotukseen mitenkään. Henkilökohtainen kulutusvero lasketaan henkilön kotimaassa, riippumatta siitä mistä hän on tuotteensa hankkinut. Tietysti, jos tavara tai palvelu myös kulutetaan asuinvaltion ulkopuolella ja kulutusvaltiossa peritään jokin muu kulutusvero, on henkilökohtaisen kulutusverojärjestelmän tapauksessa ilmeinen riski kahdenkertaiseen verotukseen.

5.3.4 Käytännöllinen ratkaisu Kanadasta

Kanadassa käytössä olevaa kulutusverojärjestelmää ei voi monimutkaisuutensa takia mitenkään esitellä rajat ylittävän kuluttajakaupan kannalta yleisesti hyvänä esimerkkinä. Eri provinseissa on käytössä täysin erilaiset kulutusverotustavat ja vaikka viime vuosina kulutusverotuksen yhdenmukaistamisessa on otettu kehitysaskelleita, ei Kanadassa ole tavanomaisesti edes erityisemmin yritetty verottaa provinssien välistä kuluttajakauppaa. Asia ei myöskään ole ollut, lähinnä maantieteellisissä etäisyyksissä johtuen, verotuksellinen ongelma. Maan väestökeskittymät eivät ole lähellä toisiaan tai provinssien rajoja, joten provinssien rajat ylittävät hankinnat ovat olleet ainakin ennen internet-kaupan aikakautta hyvin vähäisiä. Poikkeuksen tähän muodostaa pääkaupungin seutu eli käytännössä Ottawa ja Hull Ontarion ja Québecin rajalla. Näiden kahden provinssin myyntiverot ovatkin mahdollisesti tästä syystä olleet aina lähellä toisiaan.⁷¹

Tiiviisti asutun, kahden eri provinssin alueella olevan kaupunkiseudun tekemä ratkaisu sopii myös yleisemmin käyttökelpoiseksi vaihtoehdoksi rajat ylittävän kuluttajakaupan verotuksessa. Ratkaisu on teknisesti kaikista yksinkertaisin, mutta poliittisesti ehkä vaikein⁷². Jos provinssit kuitenkin ovat valmiita tekemään kompromisseja keskenään ja yhtenäistämään tai lähentämään riittävästi verokantojaan ja veropohjiaan, rajat ylittävän kuluttajakaupan verottaminen ei välttämättä vaadi mitään muuta keskitettyä ratkaisua. Sama verorasitus provinseissa estää yksinomaan erilaisen verotuksen takia tehtävän

lemiseen ole tarvetta. Toisaalta menoveron poikkeavan tulokäsitteen mukaan tulon katsotaan myös olevan sama asia kuin kulutus. Ks. tarkemmin Myrsky 1997, s. 97.

⁷¹ Bird – Gendron 2001, s. 12.

⁷² Poliittisella vaikeudella tässä yhteydessä tarkoitetaan sitä, että jos eri alueilla on käytössä hyvin erilaiset veropojat ja verokannat, voi niiden yhtenäistäminen olla vaikeaa. Yksi ongelma on, että veron fiskaalinen merkitys voi olla niin suuri, että muutos siinä johtaisi välttämättömiin muutoksiin myös muissa veroissa.

rajat ylittävän kaupan ja muista syistä käytävä kuluttajakauppa voidaan verottaa alkuperämaaperiaatteen mukaisesti myyjän kotipaikassa⁷³. Malli on yksikertaisuutensa ansiosta siirrettävissä sellaisenaan suoraan rajat ylittävän kuluttajakaupan tilanteisiin myös muissa maissa tai valtioliitoissa, joten sen hyödyntämiselle Euroopan unionin kuluttajakaupassa ei sinänsä ole estettä.

5.4 Eurooppaan sopiva ratkaisumalli

5.4.1 Esiteltyjen verotustapojen käyttökelpoisuuden vertailu

Käyttövero, jonka kuluttajat itse laskevat tuotteen hinnasta ja tilittävät kulutusmaan veroviranomaisille, olisi puhtaasti teoreettisesti hyvä ratkaisu rajat ylittävän kuluttajakaupan verottamiseen siksi, että sen avulla kulutuksesta verotettaisiin aina siellä missä kulutus tosiasiallisesti tapahtuu, eikä myyntitapahtuman yhteydessä tarvitsisi miettiä missä tavara tai palvelu kulutetaan. Käytännön tasolla käyttövero vaikuttaa kuitenkin kaikista huonoimmalta ratkaisulta kuluttajakaupan verottamisessa, koska sen kerääminen ja valvominen on Yhdysvalloista saatujen kokemusten perusteella lähes mahdotonta.

Myös verokantojen erittäin pitkälle viety yhdenmukaistaminen olisi teoriassa erinomainen ratkaisu. Kuten Kanadan esimerkki on osoittanut, voivat verokannat muodostua lähekkäin olevilla tiiviisti asutuilla alueilla olosuhteiden pakosta hyvin samansuuruisiksi. Euroopan unionissa vastaavaa verokantojen automaattista yhdenmukaistamista ei kuitenkaan ole ollut yksiselitteisesti havaittavissa⁷⁴, eikä verokantojen lähentäminen poliittisin toimin ole myöskään onnistunut⁷⁵. Jäsenvaltioiden aikaisemman haluttomuuden muuttaa veroprosenttejaan perusteella, voidaan myös olettaa, että tämänkin ratkaisumal-

⁷³ Ajattelumalli pohjautuu oletuksiin, että kuluttajien muista kuin verosyistä tekemien hankintojen määrä on vähäinen tai rajat ylittävät hankinnat jakautuvat riittävän tasaisesti rajan molemmille puolille niin, ettei kyseisistä hankinnoista aiheudu olennaista vääristymää kulutusmaan verokertymään, vaikka verotulo jäisi myyntimaahan.

⁷⁴ Esimerkiksi Pohjoismaissa on käytössä suunnilleen samansuuruiset verokannat, jolloin esimerkiksi Malmön ja Kööpenhaminan muodostamalla suurkaupunkialueella sama verokanta voi osaltaan ehkäistä ostosmatkailua toiseen jäsenvaltioon. Toisaalta vielä selvästi väkiriikkaammalla alueella Benelux-maissa yleisten verokantojen ero on jopa kuusi prosenttiyksikköä.

⁷⁵ Verokantojen yhdenmukaistaminen on yksi Euroopan unionin arvonlisäverotuksen integraatiokehitykselle asetetuista tavoitteista. Ks. esim. COM(85) 310 final, s. 41. Lähentämisspyrkimyksistä huolimatta jäsenvaltioiden normaaliverokannat vaihtelevat tällä hetkellä 15 ja 25 prosentin välillä.

lin toteuttaminen käytännössä osoittautuu epärealistiseksi vaihtoehdoksi. Vaihtoehdon ainutlaatuinen hyvä puoli on siinä, että se voi kuitenkin toteutua ilman aktiivista toteuttamista. Verokantojen yhdenmukaistumiskehitys voi alkaa esimerkiksi markkinoiden aiheuttamasta paineesta laskea veroprosentteja niissä valtioissa, joissa on tällä hetkellä korkeimmat verokannat. Yksittäisten jäsenvaltioiden toimet voivat siten pitkällä aikavälillä johtaa koko unionin laajuiseen verokantojen lähestymiseen ilman että asiasta on unionitasolla koskaan päätetty.

Henkilökohtainen kulutusvero taas voisi olla sekä käytännössä että teoriassa oikein toimiva vaihtoehto. Verojärjestelmän haittapuolena mainittu informaatiomäärän tarve yksilöiden tuloista, säästöistä ja veloista ei itse asiassa poikkeaisi olennaisesti nykyisen tuloveroilmoituksen ja siihen saatavien valvontatietojen informaatiomäärästä paitsi ehkä varojen ja velkojen hieman tarkempaa rekisteröintinä.⁷⁶ Henkilökohtainen kulutusvero on kuitenkin Euroopan unionin kannalta aika teorettinen vaihtoehto. Koska unionissa ei päästä yksimielisyyteen edes arvonlisäverojärjestelmien pidemmälle viedystä yhdenmukaistamisesta, lienee perusteetonta odottaa, että ehdotus nykyisistä verojärjestelmistä henkilökohtaisen kulutusverotuksen piiriin siirtymisestä olisi realistista toteuttaa.

Komission vuonna 1996 omaksuman politiikan mukaisesti siirtyminen lopulliseen järjestelmään ei tapahdu kertaluontoisesti, vaan se perustuu pieniin osauudistuksiin.⁷⁷ Hiitaasti tapahtuva eteneminen voisi sisältää muun muassa verokantojen vaiheittaista lähentämistä ja verokantojen ollessa riittävän lähellä toisiaan myös CVAT-järjestelmä olisi toimiva ratkaisu ja mahdollinen välivaihe ennen lopulliseen järjestelmään siirtymistä. CVAT:in käyttöönotto voisi kuitenkin aiheuttaa periaatteellisen ongelman, koska sen myötä verotustilanteet jaettaisiin puhtaasti kotimaisiin ja rajat ylittäviin myynteihin ja myyntitapahtuman verokohtelu määräytyisi tuon jaottelun mukaan. Tällaisen jaottelun luominen olisi selkeässä ristiriidassa suhteessa tavoitteeseen perustaa unionin laajuiset sisämarkkinat. Vaikka käytännössä kompensoivan arvonlisäveron järjestelmä voisi toimia, sen luomisesta aiheutuva valtion rajojen merkityksen korostuminen suhteessa kaikkiin muihin jäsenvaltioihin voisi osoittautua niin suureksi poliittiseksi takaiskuksi, ettei järjestelmää siksi kannata rakentaa.

⁷⁶ Näin myös Hjerpe et. al. 2003, s. 42.

⁷⁷ Pikkujämsä 2001, s. 489.

Useista erilaisista vaihtoehtoisista järjestelmistä käyttökelpoisimpana voidaan pitää tällä hetkellä tietotekniikan hyödyntämiseen perustuvaa modernisoidun myyntiveron järjestelmää. Sen tuominen osaksi Euroopan unionin jäsenvaltioiden välillä käytävän kuluttajakaupan verotusta olisi helpompaa kuin Yhdysvalloissa, koska unionissa on jo toimiva oikeudellinen perusta rajat ylittävän kaupan verottamiseen, eikä järjestelmää tarvitsisi lähteä rakentamaan vapaaehtoisuuden tai täysin uuden lainsäädännön varaan kuten tilanne on Yhdysvalloissa. Tietotekniikkaan pohjautuvassa järjestelmässä verot keräävän ja verot saavan valtion merkitystä voitaisiin hämärtää, koska ohjelmisto huolehtisi oikean veron määrän laskemisesta, myyntitiedon rekisteröimisestä ja tietojen välittämisestä eteenpäin.⁷⁸

5.4.2 ATK-pohjaisen järjestelmän kehitysmahdollisuudet

Komissio on vuonna 2003 todennut, että alv-järjestelmän toimivuutta olisi mahdollista parantaa lisäämällä sähköisten yhteydenpitovälineiden käyttöä niin toimijoiden ja veroviranomaisten välillä kuin myös eri jäsenvaltioiden veroviranomaisten välillä. Sähköisen yhteydenpidon avulla voitaisiin luoda niin kutsuttu yhden luukun järjestelmä, jossa EU:in sijoittautunut toimija voisi hoitaa veron ilmoittamiseen ja maksamiseen liittyvät velvoitteensa asioimalla oman jäsenvaltionsa veroviranomaisten kanssa. Järjestelmän käyttöönotto helpottaisi arvonlisäveron maksamista ja ilmoittamista johonkin muuhun jäsenvaltioon kuin mihin veroa maksava yritys on sijoittautunut. Menetelmä myös vahvistaisi kulutuspaikalla suoritettavan verotuksen periaatetta ilman, että unionin toimijoiden hallinnollinen kuormitus lisääntyisi. Samalla verotuksessa voitaisiin soveltaa kulutusjäsenvaltion verokantaa niin, että sisämarkkinat toimisivat moitteettomasti vaikka jäsenvaltioille jäisi valta määrittää niiden alueella sovellettava arvonlisäverokanta.⁷⁹ Vaatimus tuntea ja soveltaa kulutusjäsenvaltion verokantoja saattaisi kuitenkin osoittautua Yhdysvaltojen kokemusten mukaisesti myös Euroopassa suureksi haasteeksi yksittäisen vähittäismyyjän kannalta katsottuna, ellei järjestelmä toimisi riittävän automaattisesti myös tältä osin.

⁷⁸ Vaikka myös modernisoidun myyntiveron järjestelmässä valtioiden rajoilla on merkitystä myyntitapahtuman verokohtelulle, siinä ei ole yhtä jyrkkää jakoa kotimaisen ja muun kaupan välillä kuin CVAT:issa. Toisin kuin CVAT:issa, modernisoidun myyntiveron järjestelmässä olisi lähtökohtana aina kansalliseen tilanteeseen rinnastettava ja oikean suuruinen verotus kulutusmaassa.

⁷⁹ KOM(2003) 614 lopullinen, s. 20.

ATK-pohjainen järjestelmä arvonlisäveron ilmoittamiseen ja maksamiseen kansallisessa tilanteessa kuten moni muukin sähköinen yhteydenpito veroviranomaisen kanssa on jo tällä hetkellä arkipäivää Suomessa.⁸⁰ Vuoden 2010 alusta lähtien käytössä olleessa verotilijärjestelmässä kausiveroilmoitukset annetaan lähtökohtaisesti sähköisesti ja verot maksetaan verotilille. Komission ajatusta yhden luukun järjestelmästä voisi soveltaa käytäntöön esimerkiksi niin, että myyjä voisi ilmoittaa ja eritellä samalla kausiveroilmoituksella myyntinsä kaikkiin jäsenvaltioihin ja tilittää kaikki keräämänsä verot omaan kotivaltionsa verohallinnolle, jossa jälleen automaattisesti, myyjältä saatujen kohdevaltioiden erittelytietojen perusteella, voitaisiin huolehtia veron tilittämisestä kulutusjäsenvaltioon. Euroopan unionin ulkopuolelle sijoittautuneet myyjät toimivat jo näin sähköisen kaupankäynnin erityisjärjestelmän puitteissa, joten siitä saatuja kokemuksia voisi hyödyntää myös unionin sisäisessä kaupankäynnissä.

Käytännössä ratkaisuun voitaisiin päästä luomalla keskitetty järjestelmä jonne kaikki unionin jäsenvaltiot ilmoittaisivat toisiinsa maihin suuntautuneet bruttomyyntinsä. Tällaisessa järjestelmässä myyjä suorittaa kerätyn arvonlisäveron omalle jäsenvaltiolleen, joka sitten välittää sen eteenpäin järjestelmään tiedoksi ostajan jäsenvaltion verosaamiseksi.⁸¹ Järjestelmä voisi laskea jäsenvaltioiden antamien tietojen perusteella sopivin väliajoin kunkin jäsenvaltion maksettavaksi tai saatavaksi tulevan rajat ylittävän kaupankäynnin nettoarvonlisäveron määrän. Järjestelmä voisi olla samankaltainen kuin komission vuonna 1987 hahmottelema tili, jolle jäsenvaltiot maksavat ja jolta he nostavat rajat ylittävän kaupan arvonlisäveroja myyjien ilmoitusten perusteella⁸².

Vero olisi mahdollista kerätä myös myyjän sijaintivaltion verokantojen mukaisesti ja silti tilittää se sellaisenaan ostajan kotivaltioon.⁸³ Tällaisessa järjestelyssä olisi piirteitä

⁸⁰ Ks. esim. Verohallinto 2010a.

⁸¹ Toinen vaihtoehto olisi, että jäsenvaltioiden tietojärjestelmät kommunikoisivat kahdensivisesti, niin että valtiot A ja B vertaisivat toisilleen suoritettavien arvonlisäverojen määrää ja se valtio kummasta olisi enemmän suoritettavia veroja toiseen valtioon (kulutusvaltioon) maksaisi veromäärien erotuksen toiselle valtiolle. Tällainen järjestelmä olisi kuitenkin monimutkaisempi, koska se sisältäisi enemmän erillisiä tietojenvaihtoja ja ylimääräisiä transaktioita valtioiden välillä kuin yksi keskitetty järjestelmä ja siksi keskitetty järjestelmä voidaan pitää parempana.

⁸² COM(87) 320 final/2 s. 6–7.

⁸³ Itse asiassa tällainen järjestely olisi hyvin pitkälti samanlainen kuin komission vuoden 1987 ehdotus. Ehdotuksen käytännön vaikutuksista ks. esim. Terra – Wattel 2005 s. 218. Suurimmat erot olisivat myyntien ilmoittamisessa valtioittain ja myös vähennyskelvottomien myyntien ohjautuminen automaattisesti oikeisiin kohdevaltioihin.

sekä alkuperämaaperiaatteesta että määränpäämaaperiaatteesta, koska verotus tapahtuisi määränpäämaan hyväksi alkuperämaan säännöillä. Tämä vahvistaisi arvonlisäveron kulutusveroluonnetta sikäli, että vero jäisi aina kulutusvaltioon. Eri jäsenvaltioiden erisuuruiset verokannat voisivat tietysti aiheuttaa sen, että kuluttajat tekisivät ostoksensa mieluummin alhaisten verokantojen jäsenvaltioihin sijoittuneilta vähittäismyyjiltä. Oma kysymyksensä on, että pitäisikö tällaisen kilpailutilanteen syntymistä ehkäistä vai onko jäsenvaltioiden välille syntyvä verokilpailu jopa toivottavaa entistä yhtenäisemmän markkinan luomiseksi. Jos kilpailu ja kaupankäynti rajojen ylitse olisi täysin avointa, voisi verokantojen yhdenmukaistamisprosessi saada uutta vauhtia jäsenvaltioiden omien verotulojen turvaamisen intressin ansiosta. Verokilpailusta aiheutuvat muutokset arvonlisäverokannoissa voisivat kuitenkin vaikuttaa laajemminkin jäsenvaltioiden verotukseen ja taloudenpitoon⁸⁴. Näiden vaikutusten tutkiminen ja verokilpailun mahdollistamisen seurausten arviointi tarjoavat mielenkiintoisen aiheen uudelle osin oikeustieteelliselle ja osin kansantaloustieteelliselle jatkotutkimukselle.

Jotta edellä kuvattu järjestelmä neutralisoisi myyjän kotipaikan vaikutuksen ostajan maksamaan verolliseen hintaan, ostajan pitäisi maksaa hankinnastaan kotijäsenvaltionsa mukainen arvonlisävero. Varsinainen modernisoidusta myyntiverosta esitetyn sähköisen järjestelmän sovellus olisi kysymyksessä silloin, jos myyjän myyntejään varten käyttämä taloushallinnon ohjelmisto voisi huomioida suoraan eri jäsenvaltioiden verokannat kuluttajilta laskutettavassa hinnassa ja kommunikoiisi suoraan myyjän kotivaltion verohallinnon tietojärjestelmän kanssa⁸⁵. Mitä automaattisemmin tietojen kerääminen ja il-

⁸⁴ Jäsenvaltioiden pitää siis kerätä menetetyt verotulonsa muilla veroilla tai leikata menojaan, jotta kansantaloudet pysyvät tasapainossa. Taustaoletuksena tässä on, että alemmasta verokannasta mahdollisesti aiheutuva veron perusteen kasvu ei riitä kompensoimaan verokannan laskusta aiheutunutta pienennystä kerätyn veron määrässä.

⁸⁵ Eri tietojärjestelmien välinen sujuva kommunikointi on oletettavasti yksi tulevaisuuden merkittävistä uudistuksista, sillä sähköisen ilmoittamisen järjestäminen ja automatisointi on jo tällä hetkellä suunta, johon esimerkiksi Suomen Verohallinnon palveluja kehitetään aktiivisesti. Tässä ideoidulle arvonlisäverojen automaattiselle laskemiselle ja ilmoittamiselle tarjoaa konkreettisen pohjan ja mielenkiintoisen vertailukohtaan YVE-visio 2017, joka sisältää ajatuksia verotuksen ja taloushallinnon järjestelmien integraatiosta siten, että valvonnassa ja ohjauksessa tarvittavat tiedot saadaan suoraan yritysten järjestelmistä. Suunnitelma on osa Verohallinnon pitkän aikavälin tavoitetta helpottaa veroasioiden hoitoa ja keventää yritysten hallinnollista taakkaa helpokäyttöisillä vuorovaikutteisilla sähköisillä palveluilla. Ks. esim. Verohallinto 2011b. Mikäli visiossa kuvattuun ohjelmistointegraatioon päästään ja veroilmoitustiedot saadaan suoraan yhtiön järjestelmästä ilman, että verovelvollisen tarvitsee aktiivisesti osallistua prosessiin, voisi järjestelmää kehittää entisestään rajat ylittävän kuluttajakaupankäynnin tarpeisiin. Järjestelmän voisi kehittää silloin toimimaan kuten Yhdysvaltoihin kaavailut järjestelmät, siten että se laskisi ja ilmoittaisi

moittaminen tapahtuisi, sitä vähemmän yritykselle aiheutuisi hallinnollisia kustannuksia verojen keräämisestä ja ohjelmiston tuottamat tiedot olisivat samalla myös kauppiaan ilmoitus myynneistä ja niistä maksettavista veroista. Tällaisessa järjestelmässä ei myöskään myyjälle eikä kyseisen valtion verohallinnolle aiheutuisi ostajan kotivaltion kirjaamisen lisäksi mitään muuta sen suurempaa vaivaa myynneistä toisiin jäsenvaltioihin, kuin mitä aiheutuu puhtaasti kotimaisten tilanteiden ilmoittamisesta ja valvonnasta. Velvollisuus ostajien kotivaltion kirjaamiseen ei myöskään olisi mikään uusi velvollisuus, vaan jo nykyisten sääntöjen nojalla vähittäismyyjän pitää seurata myyntejään eri jäsenvaltioihin, jotta voidaan selvittää myyntien määrät ja mahdollinen rekisteröitymisvelvollisuus eri jäsenvaltioihin.

Tällainen järjestelmä voitaisiin rakentaa esimerkiksi niin, että koottaisiin tietokanta tuotteista ja tuoteryhmistä jonka mukaisesti esimerkiksi tuotteen valmistaja yhdessä jonkin jäsenvaltion veroviranomaisen kanssa kategorisoisi tuotteen johonkin ryhmään.⁸⁶ Jäsenvaltiot määrittäisivät sitten jokaisen ryhmän osalta siihen sovellettavan verokannan. Koska tuoteryhmät olisivat samat koko unionin alueella, myyjä voisi aina tuoteryhmän ja ostajan valtion perusteella periä hankinnasta oikean suuruisen veron. Järjestelmä ratkaisisi paitsi kuluttajakaupan neutraalisuusongelmat, niin se voisi toimia myös verovelvollisten välisen kaupan verotuksen parantamiseksi, koska sen avulla verotusvaltion vero voitaisiin sisällyttää tuotteen hintaan, jolloin tavaroiden liikkuminen ja palveluiden suorittaminen verovapaasti saataisiin loppumaan unionin alueella⁸⁷. Verovelvollinen ostaja voisi tietenkin vähentää tuon ulkomaalaisen myyjän keräämän veron aivan kuten kotimaisista hankinnoistaankin.

arvonlisäverot suoraan tavaroiden ja palveluiden kulutusmaan mukaisesti ilman, että myyntien raportoinnista seuraisi olennaisia hallinnollisia kustannuksia yrityksen liiketoiminnalle.

⁸⁶ Kysymyksessä olisi siis hyvin samanlainen ratkaisu kuin SST-projektin mukaisessa tavaroiden ja palvelujen määrittelyssä samalla tavalla kaikissa osavaltiossa.

⁸⁷ Tämä voisi siis auttaa myös karusellikaupan kitkemisessä.

6 PÄÄTELMIÄ JA KEHITYSEHDOTUKSIA

6.1 Verokantojen erojen problematiikka

Verokantojen yhtenäistäminen on ollut yksi eniten vaikeuksia aiheuttanut osa-alue sisämarkkinoiden verotuksellisten esteiden poistamisessa. Jäsenvaltiot ovat halunneet pitää kiinni omista verotuloistaan ja samalla omista, muista jäsenvaltioista poikkeavista verokannoistaan.¹ Arvonlisäverodirektiivin 97 artiklassa on säädetty vähintään 15 prosentin suuruisesta yleisestä verokannasta, jonka suuruutta tarkistetaan vuoden 2015 lopussa. Direktiivin 98–100 artikloissa säädetään jäsenvaltioiden mahdollisuudesta käyttää lisäksi yhtä tai kahta alennettua verokantaa, joiden suuruus on kuitenkin oltava vähintään 5 prosenttia veron perusteesta. Direktiivin mukaan neuvosto tarkastelee alennettujen verokantojen soveltamisalaa kahden vuoden välein.

Kuten edellä on esitetty, suurin osa kuluttajien tekemistä rajat ylittävistä hankinnoista unionin alueella on nimenomaan hankintoja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevista myymälöistä. Tällaiset hankinnat ovat ostajan asuinvaltion verotusvallan ulkopuolella eivätkä siten toteuta kulutusveroilte tyypillistä kulutusmaaperiaatetta. Koska kuluttajien tekemistä rajat ylittävistä hankinnoista noin 75 prosenttia on tällaisia hankintoja toisissa jäsenvaltioissa sijaitsevista myymälöistä, tulee siten vastaava osa rajat ylittävistä hankinnoista automaattisesti verotettua ikään kuin väärässä maassa.

Maantieteelliset tekijät ja jäsenvaltion naapurivaltioiden soveltamat arvonlisäverokannat oletettavasti vaikuttavat osaltaan ostosmatkojen yleisyyteen ja siten Suomen verointressit ovat ehkä paremmin suojattuja kuin monen keskieurooppalaisen valtion, joista ääritapauksissa ostosmatka toiseen, alemman verokannan jäsenvaltioon voidaan tehdä muutamassa minuutissa henkilöautolla². Myös muiden kuin myymälöistä tehtyjen hankintojen hankintapaikan valintaan saattaa vaikuttaa myyjän kotivaltion verokannat. Palvelukaupan pääsäännön mukaisesti verotettavat palvelumyynnit ja vähäistä kaukomyyntiä harjoittavan yrityksen, joka ei ole rekisteröitynyt verovelvolliseksi kohdevaltioon, tava-

¹ Iivonen 1998, s. 48.

² Esimerkiksi Belgian ja Luxemburgin arvonlisäverokannat eroavat merkittävästi toisistaan ja valtioiden välillä on hyvät kulkuyhteydet.

ramyynnit toisissa jäsenvaltiossa asuville kuluttajille verotetaan myyjän sijaintivaltiossa kyseisen valtion verokantojen mukaisesti ja ne kerryttävät verotuloja tuohon valtioon eivätkä tavaran tai palvelun kulutusvaltioon. Erityisesti sähköisiä palveluita on helppoa luovuttaa ja hankkia mistä tahansa jäsenvaltiosta ja koska sähköiset palvelut verotetaan pääsäännön mukaisesti myyjän sijaintivaltiossa, voi verokannalla olla vaikutusta yrityksen sijoittumisvaltioon.

Etä- ja kotimyynnin verotusta on pystytty kaukomyyntisäännöksillä ohjaamaan osin kulutusvaltioon. Silti käytännössä jäsenvaltioiden erilaiset verokannat luovat erilaiset lähtökohdat kaukomyyntiä harjoittaville yrityksille myydä tuotteitaan toisiin jäsenvaltioihin. Matalan verokannan valtiossa sijaitseva yritys voi myydä oman valtionsa verolla tuotteitaan muihin valtioihin ja siten saada paremman katteen myynnistään tai myydä tuotteitaan halvemmalla kuin paikalliset kilpailijat, niin kauan kunnes valtiokohtainen rekisteröitymisen alaraja täyttyy. Ainakin tällä hetkellä rajat ylittävän myynnin osuudet yritysten kokonaisymyynnistä ovat niin pieniä, että käytännössä moni yritys voinee myydä kaikki myymänsä tuotteet oman valtionsa arvonlisäverolla. Suomalaisen yrityksen näkökulmasta mahdollisuudet hyötyä verokannasta ovat hyvin rajalliset, sillä vain Ruotsissa ja Tanskassa on korkeampi yleinen verokanta. Tilanne on tietysti toinen, jos Suomesta myydään tuotteita, jotka ovat Suomessa alennetun verokannan alaisia tai verottomia ja kohdemaassa samoja tuotteita verotetaan yleisellä verokannalla. Esimerkki Suomessa verottomasta myynnistä on sanoma- ja aikakauslehtien myynti tilattuina vähintään kuukauden ajaksi (AVL 55.1 §).

6.2 Verosuunnittelumahdollisuudet

Kuluttajien tekemät hankinnat erityisillä ostosmatkoilla on selkeä signaali verosuunnittelusta, jossa jäsenvaltioiden erilaisia verokantoja hyödynnetään ostosten tekemisessä. Ostosmatkan taustalla voi tietenkin olla myös muita syitä kuin valtioiden erilaiset arvonlisäverokannat ja siten ostosmatkojen suosiota ei voida selittää yksinomaan verotuksen aiheuttamana ilmiönä, vaan esimerkiksi eri maissa olevat erilaiset tuotevalikoimat voivat myös olla merkittävä syy matkojen tekemiseen. Suomalaisen etämyyntiä harjoittavan yrityksen verosuunnittelumahdollisuudet liittyvät lähinnä vapaaehtoiseen rekiste-

röitymiseen. Mikäli yritys siis aikoo toimia ulkomaisella markkinalla saattaa sille olla kannattavaa rekisteröityä verovelvolliseksi kyseisessä valtiossa vaikka kynnsarvo ei ylittyisikään.

Jos myytävä tuote on kohdemaassa alennetun verokannan ja Suomessa normaaliverokannan alainen voi yrityksen saama etu olla huomattavakin.³ Toisaalta vapaaehtoisella rekisteröitymisellä saavutettavat maksimissaan 23 000 euron veroedut⁴ voivat hukkaa nopeasti toiseen jäsenvaltioon rekisteröitymisestä aiheutuvista kuluista. Toisissa valtiossa toimimisen arvioidaan olevan nykyisin käytössä olevan alv-järjestelmän aikana hallinnollisesti viidestä kuuteen kertaa kalliimpaa kuin mitä se on yritysten kotivaltioissa⁵.

6.3 Veropolitiikan mahdollisuudet lisätä rajat ylittävän kaupan määrää

Yritysten johtajien antamien vastausten perusteella on selvää, että rajat ylittävän kuluttajakaupan ongelmat eivät merkittävältä osin johdu verotuksesta, eikä ongelmia siksi voida myöskään ratkaista yksinomaan veropolitiikan keinoin. Yritysten tarjoamaan rajat ylittävään etä- ja kotimyyntiin ei voida saada aikaan olennaista lisäystä, ennen kuin myös muut kaupan esteinä nähdyt ongelmakohdat saadaan ratkaistua. Huoli verokantojen eroista johtuvista erilaisista kilpailulähtökohdista ja tiettyjen maiden yritysten etulyöntiasemasta on siis vielä tällä hetkellä hyvin teoreettinen, koska kuluttajakaupan toimijat eivät vielä pysty aidosti toimimaan kovinkaan helposti koko unionin alueella.

Palvelukaupan tai tavaroiden kaukomyynnin verotuspaikan problematiikalla on muutenkin ainakin vielä tällä hetkellä vähäisempi merkitys kuin kuluttajien tekemien suorien ostojen verotuspaikalla. Lisäksi myyjän järjestämän kuljetuksen yhteydessä verotusmaaksi saadaan jo nykyään kaukomyyntisäännösten perusteella tietyn edellytyksin ta-

³ Näin esim. Kallio et al. 2010, luku 5.3.3. ”Vapaaehtoinen hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi määränpäämaahan voi kannattaa, jos postimyyjä myy tavaroita erityisesti sellaisiin EU:n jäsenvaltioihin, joissa kyseessä olevaan tavarahan sovellettava verokanta on Suomea alhaisempi, tai jos myytävät tavarat poikkeuksellisesti vapautetaan jopa kokonaan arvonlisäverosta kyseisessä maassa. Tällaisia erityisvapauksia on runsaasti mm. Iso-Britanniassa.”

⁴ Suurin mahdollinen veroetu saavutetaan, jos kohdevaltion valitsema rekisteröitymisen alaraja on 100 000 euroa ja myytävää tuotetta verotettaisiin Suomessa 23 % verokannalla ja kohdemaassa myynti on veroton.

⁵ Terra – Wattel 2005, s. 224.

varan kulutusmaa ja kaukomyynnin, kuten myös rajat ylittävän palvelukaupan, myyntimaasäännöksiä voidaan myös, ainakin teoriassa, muuttaa verraten yksinkertaisesti arvonlisäverodirektiivin muutoksella, kun taas kuluttajien mahdollisuus tehdä hankintoja toisesta jäsenvaltiosta ja kuljettaa hankkimansa tavarat asuinvaltioonsa nauttii perustamissopimuksen suojaa, eikä alemman verokannan houkuttelemana tehtyjen ostosmatkojen tekemistä voi estää oikeastaan mitenkään muuten kuin poistamalla kuluttajien ostosmatkoista samaa etu säätämällä yhtenäiset verokannat kaikkiin jäsenvaltioihin⁶.

6.4 Tulevaisuuden näkymät

Koska kaukomyynnin rekisteröitymisvelvollisuutta varten on säädetty 35 000 tai 100 000 euron valtiokohtainen kynnysarvo ja palvelujen myyntejä kuluttajille verotetaan lähtökohtaisesti myyjän sijoittumisvaltiossa, etämyyntiä harjoittavilla yrityksillä ei ole verotuksellisten ongelmien takia syytä rajoittaa myyntiään vain kotimaansa markkinoille. Yritykset voisivat verotuksen näkökulmasta katsottuna myydä nykyisillä volyymeilla helposti tuotteita vuodesta toiseen myös toisiin jäsenvaltioihin sijaintimaansa verolla. Tämänhetkisten myyntimäärien ja -suhteiden perusteella voidaan myös olettaa, että tällä hetkellä niin myös tapahtuu huomattavassa osassa rajat ylittävästä kaupasta.

Toisaalta, kuten yritysjohtajien vastauksista kävi ilmi, ei rekisteröityminen tai muut eri jäsenvaltioiden verotukseen liittyvät hankaluudet ole yksinomaan merkittävä syy siihen, että useammat yritykset eivät kiinnostuksesta huolimatta ole ryhtynyt harjoittamaan kaukomyyntiä. Mikäli yritys päättää laajentaa etämyyntiään toisiin jäsenvaltioihin ja myynnin arvo kasvaa niin paljon, että myös rekisteröitymiskysymys tulee ajankohtaiseksi, ei johtopäätöksiä kohdemaan lainsäädännöstä voi tietenkään tehdä puhtaasti arvonlisäverodirektiivin perusteella, vaan tietoja ja valtiokohtaisia käytäntöjä pitää selvit-

⁶ Tavaroiden kuljettamista unionin sisämarkkina-alueella ei voida rajoittaa, sillä Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 26 artiklan 2 kohdan mukaan: ”Sisämarkkinat käsittävät alueen, jolla ei ole sisäisiä rajoja ja jolla tavaroiden, henkilöiden, palvelujen ja pääomien vapaa liikkuvuus taataan perussopimusten määräysten mukaisesti.”

tää esimerkiksi kohdemaan veroviranomaisilta. Tämän työn helpottamiseksi on esimerkiksi EU:n komissio julkaissut tietoa arvonlisäverotuksesta eri jäsenvaltioissa⁷.

Yritysten voi olla vaikeaa päästä toisten jäsenvaltioiden markkinoille myös puhtaasti liiketaloudellisista syistä esimerkiksi siksi, että markkinointi on monelle yritykselle suhteettoman kallista verrattuna odotettavissa oleviin tuloihin. Sivuston avaaminen internetissä ei vielä automaattisesti tuo kaikkia Euroopan kuluttajia yrityksen asiakkaiksi. Tuotteita myyvien yritysten kansallisuuden hälventäminen voi myös olla yksi erittäin varteenotettava vaihtoehto pyrkimyksissä lisätä rajat ylittävää kilpailua kuluttajamarkkinoilla, mikäli suuri monikansallinen brändi mielletään kotimaiseksi toimijaksi kussakin jäsenvaltiossa ja kuluttajat tekevät hankintoja kyseiseltä yritykseltä yhtä aktiivisesti kuin todellisuudessa kyseisestä jäsenvaltiosta kotoisin olevilta yrityksiltä.

6.5 Lopuksi

Tässä tutkielmassa esitettyjen havaintojen perusteella voidaan todeta, että yhteiseurooppalaisen arvonlisäverojärjestelmän kehittäminen niin sanotuksi lopulliseksi järjestelmäksi ei ole useista pyrkimyksistä huolimatta saanut taakseen tarvittavaa poliittista tukea. Tätä taustaa vastaan on perusteltua päätyä Euroopan komission kanssa samaan näkökantaan, jonka mukaan eurooppalaista arvonlisäverojärjestelmää kannattaa kehittää nyt käytössä olevaa verojärjestelmää parantamalla. Tämän tutkimuksen tulosten perusteella nykyisen järjestelmän kehittäminen ATK-pohjaiseksi ja oikean suuruiset verot suoraan kulutusmaahan siirtäväksi järjestelmäksi sekä parantaisi nykyisen järjestelmän toimivuutta että voisi viedä lähemmäksi lopullista alkuperämaaperiaatteeseen perustuvaa järjestelmää. Nykyiseen järjestelmään verrattuna se olisi yksinkertaisempi koska siinä myyjä asioisi aina sijaintivaltionsa veroviranomaisen kanssa, ja välttyisi vaatimukselta rekisteröityä myynteistään toisiin valtioihin tai tuntee muiden maiden verolainsäädäntöä.

Ainakin alkuvaiheessa järjestelmä voisi toimia määränpäämaaperiaatteen mukaisesti, jolloin jäsenvaltioiden erisuuruisia verokantoja voidaan suojata käyttämällä myynteihin

⁷ Ks. European Commission 2011b. Sivustolta löytyy esimerkiksi maakohtaiset dokumentit, joihin kunkin jäsenvaltion veroviranomaiset ovat koonneet perustietoja arvonlisäverotuksen käytännöistä omassa maassaan.

kuluttajan sijoittautumisjäsenvaltion mukaisia verokantoja. Verot voidaan kuitenkin myöhemmin määrittää kerättäväksi myös alkuperämaaperiaatteen mukaisesti myyjän sijoittautumisvaltion verokannoilla, jonka jälkeen ne välitetään sellaisenaan eteenpäin kulutusjäsenvaltioon. Tämä on mukaelma komission vuoden 1987 strategiasta ja ratkaisu, jota esitetään tässä sopivimmaksi malliksi keskipitkällä aikavälillä. Esitetty mikrota- loudellinen jakojärjestelmä olisi myös yksinkertaisempi ja siten selkeämmin hallittavis- sa kuin komission myöhemmin esittämä makrotaloudellinen jakojärjestelmä. Toimivan järjestelmän yksityiskohtien suunnittelu ja kehittäminen tarjoaa myös mielenkiintoisen jatkotutkimusmahdollisuuden esimerkiksi vero-oikeutta, laskentatoimea ja tietojenkäsit- telytiedettä yhdistelevänä tutkimuksena.