

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

Jyri Nikupaavola

**SUORAN SÄHKÖISEN KAUPANKÄYNNIN ARVONLI-
SÄVEROTUS**

Pro gradu -tutkielma

Vero-oikeus

Tampere 2015

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

NIKUPAAVOLA, JYRI: Suoran sähköisen kaupankäynnin arvonlisäverotus

Pro gradu-tutkielma, VIII + 88 s.

Vero-oikeus

Maaliskuu 2015

Tutkielmassa selvitetään suoran sähköisen kaupankäynnin myyntikohteet, niiden luokittelu arvonlisäverotuksessa, myyntimaasäännösten soveltuminen, kansainvälisen kaupan myyjän ja ostajan aseman määrittelyyn ja lopuksi tarkastellaan kaupankäyntimuodon aiheuttamia neutraliteettiongelmia. Tutkimuksessa käytettävä tutkimusmetodi on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen tutkimusmetodi. Tutkielman keskeisimmät lähteet ovat arvonlisäverolaki, neuvoston direktiivi(2006/112/EY) ja siihen tehdyt täytäntöönpanokset.

Suoralla sähköisellä kaupankäynnillä tarkoitetaan kaupankäynnin muotoa, jossa kaikki vaihdannan vaiheet tapahtuvat verkossa. Kaupankäynnissä myynnin kohteena olevat tuotteet tulkitaan AVL 17§:n mukaisiksi palveluiksi. Suorassa sähköisessä kaupassakäynnissä myynnin kohteena ovat immateriaalipalvelut, radio- ja televisiolähetyspalvelut, sähköiset palvelut ja telepalvelut. Elinkeinonharjoittajien välisessä suorassa sähköisessä kaupassa ostaja maksaa palvelun suorittamisesta sijoittautumispaikkansa arvonlisäveron. Myytäessä immateriaalipalveluja kuluttajille, maksaa myyjä sijoittautumispaikkansa arvonlisäveron. Myytäessä radio- ja televisiolähetyspalveluita, sähköisiä palveluita ja telepalveluita kuluttajille, suorittaa palvelun myyjä ostajan sijoittautumispaikan arvonlisäveron.

Suoraa sähköistä kauppaa harjoitetaan yleensä komissiokaupan muodossa. Kauppaketjuissa syntyy siis kaksi erillistä ja samanaikaista arvonlisäverollista tapahtumaa. Myyjän ja ostajan määrittämiseksi voidaan käyttää arvonlisäverodirektiivin myyjää sekä ostajaa koskevia oletuksia. Olettamat soveltuvat sellaisenaan useaan myyjän ja ostajan määrittämiseen liittyvään tulkintatilanteeseen. Suoran sähköinen kaupankäynti aiheuttaa arvonlisäverotuksessa sovellettavien verokantojen epäneutraalisuutta koska myytäviä suoritteita käsitellään palveluina. Yksi ratkaisu tähän on laajentaa tavarankäsitettä arvonlisäverotuksessa.

SISÄLLYS

SISÄLLYS	I
LÄHTEET	III
LYHENTEET	VII
OIKEUSTAPAUSLUETTELO	VIII
1. JOHDANTO	1
1.1 Tutkimuksen taustaa	1
1.2 Arvonlisäverojärjestelmä	3
1.2.1 Arvonlisäverojärjestelmän taustaa	3
1.2.2 Verovelvollisuus	4
1.2.3 Verollinen myynti	6
1.4 Tutkimuskysymykset ja tutkimuksen tavoitteet	10
1.5 Tutkimusmetodi	12
1.6 Keskeiset lähteet	12
1.7 Tutkielman rakenne	14
2. SÄHKÖINEN KAUPANKÄYNTI	16
2.1 Sähköisen kaupankäynnin määritelmä ja jakelutavat	16
2.1.1 Sähköisen kaupankäynnin määritelmä	16
2.1.2. Sähköisen kaupankäynnin muodot	17
2.2 Sähköisen kaupankäynnin jakelukanavat	19
2.3 Epäsuora sähköinen kaupankäynti	21
2.4 Suora sähköinen kaupankäynti	22
2.4.1 Määritelmä	22
2.4.2 Immateriaalipalvelut	24
2.4.3 Sähköiset palvelut	27
2.4.4 Telepalvelut	30
2.4.5 Radio- ja televisiolähetyspalvelut	31
3. PALVELUJEN KANSAINVÄLINEN KAUPPA	33
3.1 Palvelun myyntimaasäännökset	33
3.2 Kiinteä toimipaikka	37
3.2.1 Kiinteän toimipaikan muodostuminen	37
3.2.2 Suoran sähköisen kaupankäynnin erityispiirteitä	41
3.3 Kotipaikka ja vakinainen asuinpaikka	44
4. ELINKEINONHARJOITTAJIEN VÄLINEN KAUPPA	47
4.1 Elinkeinoharjoittajan määritelmä	47
4.2 Myyntimaasäännökset	48
4.3 Käännetty verovelvollisuus	52
5. KAUPPA MUILLE KUIN ELINKEINONHARJOITTAJILLE	55
5.1 Muun kuin elinkeinoharjoittajan määritelmä	55
5.2 Myyntimaasäännökset	56
5.2.1 Yleissäännös	56
5.2.2 Immateriaalipalvelut	57

5.2.3 Radio- ja televisiolähetyspalvelut, sähköiset palvelut ja telepalvelut	58
5.2.4 Arvonlisäveron erityisjärjestelmä	60
6. OSTAJAN JA MYYJÄN MÄÄRITTÄMINEN	62
6.1. Palvelun myynnin osapuolet	62
6.2 Palvelun myyjän määrittämien	64
6.2.1 Myyjän asemaa koskeva perusolettama	64
6.2.2 Myyjää koskevan olettamien kumoaminen	67
6.3 Palvelun ostajan sijoittautumispaikan määrittäminen	68
6.3.1 Elinkeinonharjoittajiin sekä kuluttajiin soveltuvat olettamien	68
6.3.2 Ainoastaan kuluttajiin soveltuvat olettamien	70
6.3.3 Ostajan sijoittautumispaikan olettamien kumoaminen	73
7. VEROTUKSEN NEUTRAALISUUS	74
7.1 Neutraliteettiperiaate	74
7.2 Verokannan neutraalisuusongelma	76
7.3 Kilpailuneutraliteetti	79
7.4 Sähköisellä alustalla myytävät tuotteet	81
8. LOPUKSI	85

LÄHTEET

Anttila 2005

Anttila Raimo : Tuloverosäännösten merkitys arvonlisäverolain tulkin-
nassa, Verotus 2/2005.

Auranen 2000

Auranen Kirsti: Arvonlisävero-opas, Kauppakaari Oyj ja Tilintarkastajien
Oy – Ernst&Young 2000.

Björklund ym. 2010

*Björklund, Arja –Hyttinen, Pekka –Hämäläinen, Pasi –Jokinen, Miika –
Klemola, Anne*: Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus, KHT-Media
Oy 2010.

Eduskunta 2010

Eduskunta: Suomen kansainvälistyvä harmaa talous. Saatavilla:
[http://web.eduskunta.fi/dman/Document.phx?documen-
tld=mw16710124737147](http://web.eduskunta.fi/dman/Document.phx?document-
tld=mw16710124737147). Viitattu 10.4.2014.

Hallavo 2013

Hallavo Jaakko: Verkkokaupan rautaisannos, Talentum media Oy
2013.

Havumäki – Jaranka 2014

Havumäki, Heidi –Jaranka, Eila: Sähköinen kaupankäynti, Sanoma pro
Oy 2014.

HE 88/1993

Hallituksen esitys eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

HE 125/2002

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain sekä Ahvenan-
maan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteve-
rolainsäädäntöön annetun lain muuttamisesta.

HE 136/2009

Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverotuksessa sovellettavien
myyntimaasäännösten ja eräiden muiden säännösten muuttamiseksi ja
väliaikaiseksi muuttamiseksi.

HE 56/2014

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain ja Ahvenan-
maan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteve-
rolainsäädäntöön annetun lain muuttamisesta.

Hoppu –Hoppu 2007

Hoppu, Esko – Hoppu, Kari: Kauppa- ja varallisuusosoikeuden pääpiirteet, Sanoma pro Oy 2007.

Husa ym. 2005

Husa, Jaakko –Mutanen, Anu –Pohjolainen, Teuvo: Kirjoitetaan juridiikkaa, Talentum media Oy 2005.

Joki-Korpela ym. 2009

Joki-Korpela, Titta –Jokinen, Miika –Klemola, Anne - Kontu, Jonna – Vilppula, Taru: Käytännön arvonlisäverotus, uudet säännökset, KHT-Media Oy 2009.

Kallio ym. 2011

Kallio, Mika –Nielsen, Ari –Ojala, Marko –Sääskilahti, Juha : Arvonlisäverotus 2011,KPMG ja Edita Publishing Oy 2011.

Kallio ym. 2014

Kallio, Mika –Nielsen, Ari –Ojala, Marko –Sääskilahti, Juha: Arvonlisäverotus 2014, KPMG ja Edita Publishing Oy 2014.

KOM(97)157

Eurooppalainen elektronisen kaupankäynnin aloite

Komissio 2014a

Explanatory notes on VAT changes on the place of supply rules for telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force 2015, 2014.

Komissio 2014 b

Opas keskitettyyn alv-minipalvelupisteeseen. Saatavissa: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_fi.pdf

Linnakangas –Juanto 2014

Linnakangas Esko –Juanto, Leila: Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus, Talentum Media Oy

Luhtasela 2007

Luhtasela, Harri: Sähköisen kuluttajakaupan sääntely Euroopan unionissa ja Yhdysvalloissa, Vaasan yliopisto publication unit 2007.

Mannio 2001a

Mannio, Lauri: Sähköisen kaupankäynnin verotus, Lauri Mannio ja WSOY Lakitieto Oy 2001.

Mannio 2001b

Mannio, Lauri: Sähköisen kaupankäynnin verotus, s. 329 - 384. Juha Laine(Toim.) Verkkokauppa-oikeus, WSOY 2001

Murtomäki 2010

Murtomäki Otto: Yrittäjän arvonlisäverokirja, Verotieto Oy 2010

Nieminen ym. 2014

Nieminen, Auvo – Anttila Raimo – Äärilä Leena – Jokinen, Mika: Arvonlisäverotus. Jatkuvatäydenteineteos, WSOYpro, 2013, viitattu 9.10.2013

Niskakangas 2009

Niskakangas, Heikki: Johdatus Suomen verojärjestelmää, WSOYpro 2009.

Niskakangas 2011

Niskakangas, Heikki: Veropolitiikka, WSOYpro 2011.

OECD 2010

OECD:n malliverosopimuksen kommentaari. Saatavilla:
<http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>

PWC 12/2013

PWC: KHO pyytää EUT:lta ennakkoratkaisua sähköisellä alustalla myytävän kirjan arvonlisäverokäsittelystä, Tax express 12/2013
<http://www.pwc.fi/fi/verokonsultointi/tax-express/2013/alv-12-2013.jhtml>

Penttilä 1998

Penttilä Seppo: Internet-kaupan verotuskysymyksiä, s. 444 - 456, Verotus 5/1998

Rother 2003

Rother, Eila: Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus, WSOY lakitieto 2003.

Saukko 2005

Saukko, Petri: Arvonlisäveroryhmät, Edita Publishing Oy 2005.

Taloussanomat 2014

Taloussanomat: Miksi sähköinen kirja ei myy – vai myykö sittenkin? 2.2.2014

Tieke 2014

Tieke: Verkkokauppaopas, Jatkuvatäydenteinen teos, viitattu 10.6.2014, saatavilla: <http://www.tieke.fi/display/julkaisut/Verkkokauppaopas>

Tinnilä ym. 2008

Tinnilä, Markku – Vihervaara, Tommi – Klimscheffskij Josi – Laurila, Anne: Elektroninen liiketoiminta 2.0 – avainkäsitteistä ansaintamalleihin, Teknologiainfo Teknova Oy 2008.

VH 2001

Verohallinnon ohje 7.2.2001, Suoramyyntiin arvonlisäverotuksesta. Dnro. 359/40/2001

VH 2010

Verohallinnon ohje 1.1.2010. Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen.

VH 2014a

Verohallinnon ohje 11.11.2014. Tele-, lähetys- ja sähköisten palveluiden arvonlisäverotus. Dnro. A79/200/2014.

VH 2014b

Verohallinnon ohje 11.11.2014 Ulkomaalaisen rekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. Dnro. A45/200/2014.

VH 2014c

Verohallinnon ohje 30.11.2011. Arvonlisäveron erityisjärjestelmä, Dnro. A80/200/2014.

Walden 1998

Walden Risto: Hallinnollisia näkökulmia suoran sähköisen kaupankäynnin verotukseen s. 461-467, Verotus 5/1998

Walden 2008

Walden Risto: Sähköisen kaupankäynnin verotuskysymyksiä s. 34 - 37, Tilisanomat 2/2008.

Wickström 1998

Wickström Anita: Sähköisen kaupan arvonlisäverokysymyksiä s. 457 - 460, Verotus 5/1998.

Wikström 2008

Wikström Kauko: Yleiset opit verotuksessa, Vammalan kirjapaino Oy , 4. uudistettu painos

Äärilä –Nyrhinen 2013

Äärilä, Leena –Nyrhinen, Ritva: Arvonlisäverotus käytännössä, WSOYpro 2013.

Äärilä –Kallio –Aminoff –Lindblad 1998

Äärilä Leena –Kallio Mika –Aminoff-Lindblad: Arvonlisäverotus ulkomaankaupassa, Gummerus Kirjapaino Oy 1998

LYHENTEET

Arvonlisäverodirektiivi	Euroopan unionin neuvoston direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä(2006/112/EY)
AVL	Arvonlisäverolaki
Dnro	Diaarinumero
EU	Euroopan unioni
EY	Euroopan yhteisö
EYT	Euroopan Yhteisön Tuomioistuin
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
IP	Internet protocol
KVL	Keskusverolautakunta
EK	Elinkeinoelämän keskusliitto
VAT	Value added tax
Verotuspaikkadirektiivi	Euroopan unionin neuvoston direktiivi(2008/8/EY) direktiivin(2006/112/EY) muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta.

OIKEUSTAPAUSLUETTELO

Korkein hallinto-oikeus

KHO 2000:9

KHO 2007:65

KHO 28.8.1998 T 1611

KHO 24.8.2011 T 2351

KHO 2014:199

Keskusverolautakunta

KVL 006/2010

KVL 039/2011

Euroopan unionin tuomioistuin

C-168/84

C-260/95

C-73/06

C-219/13

1. JOHDANTO

1. 1 Tutkimuksen taustaa

Kansainvälistä sähköistä kaupankäyntiä on harjoitettu aina siitä lähtien kun lennätinverkko avattiin kaupalliseen käyttöön. Tämän jälkeen sähköistä kaupankäyntiä on harjoitettu esimerkiksi telex-kaukokirjoitinverkkoja ja EDI- standardin mukaisia suljettuja tietokoneverkkoja käyttäen.¹ Tällä hetkellä yleisimpinä ja nopeimmin kasvavana kaupankäynnin muotona voidaan pitää Internetin välityksellä tapahtuvaa sähköistä kaupankäyntiä.

Internetin välityksellä tapahtuva sähköinen kaupankäynti on ollut koko 2000-luvun jatkuvassa kasvussa. Se on poistanut kaupankäynnin maantieteellisiä rajoitteita ja tarjonnut kuluttajille ja yrityksille pääsyn entistä laajemmille markkinoille. Kaupankäynnin vaivattomuus ja edulliset hinnat ovat olleet omiaan lisäämään sähköisen kaupankäynnin suosiota. Tilausten määrät ovat lisääntyneet ja samalla keskihinnat alentuneet, joten verkosta ostaminen on tullut kuluttajille entistä edullisemmaksi. Tutkimustulokset myös osoittavat, että entistä useampi suomalainen on valmis ostamaan verkosta myös tavallisia päivittäistavaroita. Vuosien 2000 – 2010 välisenä aikana verkkokaupan arvo oli kolminkertaistunut ja kasvun on ennakoitu jatkuvan.²

Tällä hetkellä tavarakaupan yhteenlaskettu arvo Suomessa on noin 38 miljardia euroa. Tähän summaan sisältyviä tuotteita suomalaiset ostavat verkosta 4 miljardin euron arvosta. Tästä 4 miljardista eurosta arviolta 25 % siirtyy ulkomaille.

¹*Luhtasela 2007, s. 54.*

²*Eduskunta 2010, s. 130.*

Päivittäistavarakaupan vuosiarvo on noin 16 miljardia euroa ja tästä verkkokaupan osuus on noin 15 % eli 3 miljardia euroa.. Tämä tosin ottaa huomioon ainoastaan verkosta tapahtuvan ostamisen eikä verkkokaupan kokonaisvaikutusta kaupankäyntiin. Arvioiden mukaan verkkovaikutteisen kaupankäynnin arvo on neljä kertaa verkossa tapahtuvan kaupan arvoa suurempi. Todellisuudessa siis noin 22 miljardin euron kuluttajatavarakaupasta jo yli puolet on sellaista kauppaa, jossa ostopäätökseen on vaikuttettu verkossa. Palveluiden verkkokauppa on jo noin 5,5 miljardia euroa TNS Gallupin Verkkokauppatilaston mukaan.³ Verkkokaupasta ostetaan kaikenlaisia tuotteita ja palveluita. Ostetuista tuotteista ja palveluista tällä hetkellä ylivoimaisesti suurin on matkailun liittyvät palvelut, joka kattaa 37 % kaikista verkosta ostetuista tuotteista ja palveluista. Internetin kautta myytävät erikoiskauppojen tuotteet esimerkiksi viihde-elektroniikka käyvät myös hyvin kaupaksi kuluttajille. Päivittäistavarakaupan siirtyminen internetiin on ollut kuitenkin selvästi hitaampaa. Mobiililaitteet ovat nousset tietokoneiden rinnalle tärkeäksi välineeksi hankkia tuotteita verkkokaupoista. Viimeaikaisten tutkimusten perusteella jopa neljännes tutkimukseen vastanneista on käyttänyt matkapuhelinta tuotteiden ja palveluiden ostamiseen. Erityisesti erikoiskaupan tuotteiden kuluttajat ovat siirtyneet tekemään tilauksensa verkkokauppoihin. Aiemmin ainoastaan perinteisiä jakelukanavia käyttäneet yritykset ovat siten hiljalleen ottaneet myös verkkokaupan osaksi toimintojaan ja näiden rinnalle on noussut myös yrityksiä, jotka toimivat yksinomaan verkossa. Toisaalta Suomessa on herännyt vakava huoli kotimaisten erikoiskauppojen selviämisestä verkkokaupan suosion kasvaessa. Samaan aikaan suomalaisten verkkokauppojen ja ulkomaisten verkkokauppojen välinen kilpailu on kiihtynyt ja on pelätty etteivät kotimaiset verkkokaupat pärjää kilpailussa ulkomaisten verkkokauppojen kanssa. ⁴

Puhuttaessa tietoverkon välityksellä tapahtuvasta kaupankäynnistä, myyntitapahtumasta käytetään ilmaisuja verkkokaupasta, elektroninen kauppa sekä sähköinen kauppa. Oikeuskirjallisuudessa näitä termejä käytetään rinnasteisina

³Hallavo 2013, s. 151 - 152.

⁴Havumäki –Jaranka 2014, s. 10 - 11.

eikä niiden määrittelyille tehdä eroja. Tässä tutkielmassa käytetään termiä sähköinen kauppa. Kaupankäyntimuotojen muutos on herättänyt keskustelua taloustieteilijöiden piirissä ja nostanut esiin useita oikeustieteellisiä kysymyksiä. Tietoverkkojen välityksellä käytävä kauppa on tuonut esille kysymyksiä sekä tuloverotuksessa, että arvonlisäverotuksessa. Sähköinen kauppakäynti voidaan jakaa kahteen päätyyppiin sen perusteella miten hyödyke luovutetaan ostajalta myyjälle. Nämä kaksi päätyyppiä ovat epäsuora ja suora sähköinen kaupankäynti. Kumpaankin liittyy perinteisestä hyödykkeen luovutuksesta poikkeavat ominaispiirteensä mutta suora sähköinen kaupankäynti on sekä tuloverotuksen, että arvonlisäverotuksen kannalta näistä kahdesta paljon tulkinnallisempi. Tässä tutkielmassa tarkastellaan suoran sähköisen kaupan arvonlisäverotusta erityisesti immateriaalipalvelujen ja sähköisten palvelujen kannalta.

1.2 Arvonlisäverojärjestelmä

1.2.1 Arvonlisäverojärjestelmän taustaa

Hyödykkeiden, tavaroiden ja palvelujen kulutukseen kohdistuvia veroja nimitetään kulutusveroiksi. Kulutusverot voidaan jakaa erityisiin ja yleisiin. Yleiset kulutusverot kohdistuvat laajaan joukkoon hyödykkeitä ja niitä kannetaan, lain määrittelemät poikkeukset lukuun ottamatta, kaikista myydyistä hyödykkeistä. Erityiset kulutusverot kohdistuvat rajatumpaan joukkoon hyödykkeitä ja niitä kannetaan yleensä yleisten kulutusverojen lisäksi. Tärkein yleisistä kulutusveroista on liikevaihtovero, jonka yleisin muoto on arvonlisävero.⁵

⁵ Niskakangas 2011, s. 116.

Suomen verojärjestelmä voidaan jakaa välittömiin ja välillisiin veroihin. Välittömiä veroja maksetaan saaduista tuloista ja välillisiä veroja hyödykkeiden vaihdannasta. Arvonlisävero on tärkein välillisistä veroista. Arvonlisävero on kulutusvero eli veroa maksetaan tavaroiden ja palvelujen kulutuksesta. Terminä kulutusvero pitää sisällään sen, että veron maksajia ovat tavaroiden ja palvelujen lopulliset kuluttajat eli kotitaloudet. Arvonlisävero on välillinen vero, jolloin kuluttajat eli kotitaloudet eivät tilitä veroa valtiolle, vaan veron tilittäjinä toimivat tavaroita ja palveluja myyvät yritykset. Nämä yritykset sisällyttävät veron myyntihintoihinsa, joten kuluttajat maksavat veron myyntiyritykselle, joka sitten tilittää veron valtiolle. ⁶

Suomen liittyttyä Euroopan unionin jäseneksi vuoden 1995 alussa, on Suomen päätäntävalta verotusasioistaan ollut entistä rajoitetumpaa. Arvonlisäverojärjestelmän omaksuminen oli Suomelle yhtenä edellytyksenä yhteisöön liittymiseksi. Nykyään kaikissa Euroopan unionin jäsenvaltioissa on käytössä arvonlisäverojärjestelmä. Suomessa arvonlisäverojärjestelmä on otettu käyttöön 1.6.1994. Euroopan unionin perussopimuksen mukaan EU:n neuvosto antaa yksimielisesti komission ehdotuksesta säännökset liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta. Yhtenäistämistä on arvonlisäverotuksessa toteutettu direktiiveillä. Arvonlisäveron yhtenäistämisen perusdirektiivi oli vuonna 1997 annettu kuudes neuvoston direktiivi, jonka on korvannut 1.1.2007 voimaan tullut direktiivi 2006/112/ETY. Tämä direktiivi on Suomen valtiota sitova, eikä Suomen sisäinen lainsäädäntö saa olla ristiriidassa direktiivin kanssa. ⁷

1.2.2 Verovelvollisuus

Suomessa arvonlisäverovelvollisuudesta säädetään arvonlisäverolaissa. Arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle Suomessa liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta

⁶Äärilä –Nyrhinen, 2013, s. 28.

⁷Äärilä –Nyrhinen 2013, s. 27.

tavaroiden ja palveluiden myynnistä, Suomessa tapahtuvasta tavarahan-
tuonnista, Suomessa tapahtuvasta tavarahan yhteisöhankinnasta ja Suomessa ta-
pahtuvasta tavarahan siirrosta varastointimenettelyssä (AVL 1 §). Verovelvollisia
ovat AVL 1 § tarkoitetusta myynnistä tavarahan tai palvelun myyjät (AVL 2.1 §).

Liiketoiminnan muodossa harjoitetulla toiminnalla on perinteisesti tarkoitettu sel-
laista toimintaa, jota harjoitetaan ansiotarkoituksessa ja joka on jatkuvaa, ulos-
päin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavantomainen yrittäjäriski.
Liiketoiminnaksi on myös käytännössä katsottu toimintaa, joka ei sinänsä täytä
kaikkia perinteisiä liiketoiminnan tunnusmerkkejä, mutta joka tapahtuu kilpailu-
olosuhteissa tai muutoin taloudellisessa ympäristössä ja tarkoituksessa.⁸

Arvonlisäverolain mukaan veroa on suoritettava liiketoiminnan muodossa harjoi-
tettavasta tavaroiden ja palveluiden myynnistä riippumatta siitä, onko toimintaa
harjoittava ulkomaalainen tai harjoitetaanko toimintaa täällä olevasta kiinteästä
toimipaikasta vai ei. Verovelvollisuus syntyy siis jo yhdestä ulkomaalaisen täällä
suorittamasta myynnistä, jos myynti on osa yrityksen ulkomailla harjoittamaa lii-
ketoimintaa. Ulkomaalaisten laajaan verovelvollisuuteen liittyy paljon valvonta-
hankaluuksia, minkä vuoksi arvonlisäverolaissa on säädetty, että ulkomaalaisen
myymistä tavaroista ja palveluista verovelvollinen on usein ostaja.⁹ Ulkomaalai-
sella tarkoitetaan elinkeinonharjoittajaa, jonka kotipaikka on ulkomailla (AVL 10
§).

Arvonlisäveron ominaispiirre on laaja veropohja, laajat vähennysoikeudet sekä
veron kantaminen kaikissa vaihdannan vaiheissa. Arvonlisävero määräytyy pro-
sentuaalisena osuutena hyödykkeiden myyntihinnasta. Suomen yleinen arvonli-
säverokanta on 24 %. Yleisyydestä ja laajasta veropohjasta huolimatta lähes
kolmannes kaikesta kulutuksesta on Suomessa arvonlisäveron pohjan ulkopuo-
lella. Suurin osa tästä aiheutuu arvonlisäverodirektiivistä. Arvonlisäverodirektiivin

⁸ Niskakangas 2009, s. 125.

⁹ Nieminen ym. 2014, kpl 6 Ulkomaalaiset.

mukaan arvonnäveroä ei voi periä esimerkiksi terveystalveluista eikä finanssi- palveluista. Puhtaasti suomalaisella päätöksellä sisältyy nollaverokannan alaisuuteen myös tilatut sanoma- ja aikakausilehdet. Arvonnäverodirektiivi sallii tämän lisäksi jäsenvaltioille oikeuden soveltaa yleisen verokannan lisäksi kahta alennettua verokantaa. Alennetut verokannat soveltuvat myytyihin tavaroihin. Nollaverokantoja lukuun ottamatta palveluihin sovelletaan aina yleistä verokantaa.¹⁰

1.2.3 Verollinen myynti

Arvonnäverolain säännösten soveltamisen kannalta on tärkeää, että katsotaanko luovutuksen kohteena olevan tavara vai palvelu. Tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpö- ja jäähdytysenergiaa ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä. Palvelulla tarkoitetaan kaikkea muuta, mitä voidaan myydä liiketoiminnanmuodossa (AVL 17 §). Tavarän ja palvelun käsitteellinen ero ei ole AVL:n yleisen soveltamisen kannalta merkittävä, mutta sen sijaan sillä on merkitystä lain yksityiskohtien soveltamisessa useissa yksityiskohdissa, kuten myyntimaan määrätymisessä¹¹.

Tavarän myynnillä tarkoitetaan tavarän omistusoikeuden luovuttamista vastiketta vastaan (AVL 18.1 §) ja palvelun myynnillä tarkoitetaan palvelun suorittamista ja muuta luovuttamista vastiketta vastaan (AVL 18.2 §).

Vastikkeella tarkoitetaan tavallisimmin rahaa, jolloin myynti tapahtuu kaupan muodossa. Vastikkeella voidaan tarkoittaa kuitenkin muutakin kuin rahaa. Arvon-

¹⁰ Niskakangas 2011, s. 116 -120.

¹¹ Kallio ym. 2011, s. 118.

lisäverotuksessa minkä tahansa vastikkeen olemassaolo aiheuttaa myynnin, joten vaihdotkin ovat myyntiä.¹² Suoritteen ja vastikkeenvälillä tulee olla välitön yhteys. Tämä ilmenee yleensä osapuolten välisestä oikeussuhteesta. Ilman välitöntä yhteyttä, vapaaehtoisesti annettu maksu ei siten ole vastiketta palvelusta.¹³

Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveron kantamisen edellytyksenä on, että tavaroiden luovutus tai palveluiden suoritus on vastikkeellinen. Vastiketta ei kuitenkaan ole direktiivissä tarkemmin määritelty. Kuitenkin EU:n tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vastike on voitava ilmaista rahamääräisenä. Eroa ei tehdä rahavastikkeen ja luontoissuorituksen välillä¹⁴. Luovutetulla tavaralla tai suoritetulla palvelulla ja vastikkeella tulee olla välitön yhteys. Arvonlisäverolakia sovellettaessa ei ole tavallisesti edellytetty, että luovutetun tavaran tai suoritetun palvelun ja vastikkeen välillä tulisi olla välitön tai suora yhteys. Arvonlisäverolaki ei kuitenkaan aseta esteitä direktiivin mukaiselle tulkinnalle. Tärkeintä on, että erilaisista perustelutavoista huolimatta päädytään samanlaiseen lopputulokseen.¹⁵

Sähköisten tuotteiden verotuspaikasta ja verotusmenettelystä on annettu omat erityissäännöksensä. Erityissäännösten taustalla on ollut kilpailuvääristymä, joka aiheutui siitä, että unionin ulkopuolelle sijoittuneet sähköisten tuotteiden tarjoajat jäivät verottamatta, jos ne myivät tuotteitaan suoraan kuluttajille.¹⁶ Uudistuksen tarpeen takia Euroopan unionin neuvosto hyväksyi 12. päivänä helmikuuta 2008 palvelujen luovutuspaikkaa koskevan direktiivin (2008/8/EY), jolla muutettiin direktiiviä (2006/112/EY), sekä asetuksen (N:o 143/2008), jolla muutettiin neuvoston asetusta (N:o 1798/2003) palvelun suorituspaikkaan, erityisjärjestelmiin ja arvonlisäveron palauttamismenettelyyn liittyviä sääntöjä koskevan hallinnollisen yhteistyön käyttöönoton ja tiedonvaihdon osalta. Tutkielmassa (direktiivistä 2008/8/EY) tullaan tästä eteenpäin käyttämään nimitystä verotuspaikkadirektiivi.

¹²Kallio ym. 2011, s. 10.

¹³Asia C-16/93 kohta 17.

¹⁴Rother 2003, s.209.

¹⁵Rother 2003, s. 209 - 214.

¹⁶Wikström 2008, s.406.

Verotuspaikkadirektiivin ja siihen liittyvän asetuksen on tarkoitus yksinkertaistaa ja nykyaikaistaa palvelun verotuspaikkaa koskevia säännöksiä sekä varmistua siitä, että palvelu verotetaan mahdollisimman usein kulutusmaassa. Pääosa verotuspaikkadirektiivin muutoksista on saatettu Suomessa voimaan vuoden 2010 alusta lailla arvonlisäverolain muuttamisesta 886/2009:llä sekä HE 139/2009:llä. Verotuspaikkadirektiivin hyväksymisen jälkeen neuvosto on antanut kolme asetusta direktiivin täytäntöönpanotoiminpiteistä.

Maaliskuussa 2011 annetulla uudella neuvoston täytäntöönpanoasetuksella (N:o 282/2011) korvattiin ja uudistettiin arvonlisäverodirektiivin vanha täytäntöönpanoasetus (1777/2005). Asetuksen uudistukset sisältävät täytäntöönpanotoiminpiteitä, jotka koskevat verotuspaikkadirektiivin hyväksymiseen liittyviä käytännön kysymyksiä, kuten palvelun ostajan sijoittautumispaikkaa ja ostajan asemaa. Vuoden 2012 aikana on annettu kaksi täytäntöönpanoasetusta. Lokakuussa 2012 annetulla neuvoston täytäntöönpanoasetuksella (N:o 967/2012) selvennetään ja tarkennetaan radio- ja televisiolähetyspalveluihin, sähköisiin palveluihin ja telepalveluihin sovellettavan erityisjärjestelmän arvonlisäverodirektiivin säännöksiä. Syyskuussa 2012 annettu komission täytäntöönpanoasetus (N:o 815/2012) koskee myös erityisjärjestelmää. Vuoden 2013 lokakuussa annettu neuvoston täytäntöönpanoasetus (N:o 1042/2013) täytäntöönpanoasetuksen (N:o 282/2011) muuttamisesta selventää kuluttajille suoritettavien palvelujen verotuspaikkasäännöksiä.¹⁷Uudistuneet säännökset eivät koske tilannetta, jossa tavara tilataan internetin välityksellä ja toimitetaan tämän jälkeen perinteisesti ostajalle. Uudistukset koskevat siis tilannetta, jossa tuote on sähköisessä muodossa. Sähköisten tuotteiden erityislinjaukset perustuivat kolmeen keskeiseen linjaukseen. Ensimmäisen linjauksen mukaan uusia arvonlisäveromuotoja ei tarvita. Toisekseen sähköiset tuotteet ovat arvonlisäverotuksessa palveluja. Kolmannen linjauksen

¹⁷HE 56/2014 s. 4 - 14.

mukaan unionissa kulutettavat sähköiset tuotteet verotetaan unionissa ja vastaavasti unionin ulkopuolella kulutettavista tuotteista ei kanneta veroa unionissa.¹⁸

1.3 Tutkielman rajaus

Tutkielman aiheena on suoran sähköisen kaupan arvonlisäverotus, joka on yksi sähköisen kaupankäynnin kahdesta osa-alueesta. Sähköinen kaupankäynti voidaan jakaa suoraan sähköiseen kaupankäyntiin ja epäsuoraan sähköiseen kaupankäyntiin. Arvonlisäverotuksen kannalta jako suoraan ja epäsuoraan sähköiseen kaupankäyntiin on merkittävä. Epäsuora sähköinen kaupankäynti kuluttajille ei tuo arvonlisäverotuksen kannalta juurikaan uutta, sillä se vastaa posti-myyntiä, jota on harjoitettu Suomessa jo pitkään. Yritysten väliseenkin kauppaan epäsuora sähköinen kaupankäynti ei tuo arvonlisäverotuksen kannalta suuria muutoksia. Epäsuoran sähköisen kaupan arvonlisäverotuksessa yritysten välisen (Business to business) ja yrityksen ja kuluttajien välisen (Business to consumer) kaupan erot ovat suuret EU:n sisäisissä kaupoissa. Ero koskee kuitenkin lähinnä menettelykysymyksiä sekä kaupan osapuolten velvollisuuksia. Pohjimiltaan kummassakin kaupan lajissa sovelletaan kulutusmaaperiaatetta.¹⁹

Suora sähköinen kaupankäynti puolestaan tuo arvonlisäverotuksen kannalta paljonkin uutta. Tietoverkon kautta digitaalisessa tapahtuvat myynnit ovat palvelun myyntiä arvonlisäverotuksessa. Joidenkin fyysisten esineiden, kuten kirjojen, myyntiin sovelletaan alennettua verokantaa. Mikäli vastaavan verkkokirjan myyntiin sovelletaan yleistä verokantaa, muodostuu verotuksellista epäneutraalisuutta

¹⁸Wikström 2008, s. 406 - 407.

¹⁹Mannio 2001b, s. 332 - 333.

kahden samaa tarkoitusta palvelevan hyödykkeen välillä. Palveluiden myynnissä verotusvaltio määrätään myyntimaasäännösten perusteella. Myyntimaata määrittäessä on kiinteällä toimipaikalla ja kotivaltiolla suuri merkitys. Näiden määrittämiseen liittyy ongelmia ja niihin sisältyy kilpailun kannalta epäneutraaleja piirteitä.²⁰

Edellä mainittujen verotuksellisten ongelmien vuoksi on perusteltua keskittyä tutkielmassa käsittelemään suoraa sähköistä kaupankäyntiä arvonlisäverotuksen kannalta. Tuloverotuksen puoli tarjoaa myös osakseen suoraan sähköiseen myyntiin omat kysymyksensä mutta nämä kysymykset rajataan tutkielmasta pois. Epäsuoraa sähköistä kaupankäyntiä käsitellään tutkielmassa pintapuolisesti, sillä se auttaa hahmottamaan erot suoran ja epäsuoran sähköisen kaupankäynnin välillä. Suoraa sähköistä kaupankäyntiä tarkastellaan voimassa olevan lainsäädännön ja oikeuskäytännön perusteella siten, että sitä tarkastellaan kansainvälisessä elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa ja kuluttajakaupassa.

Tutkielmassa käsitellään myös sähköisen kaupankäyntiin käytettävää tekniikkaa ja niitä kanavia, joita kautta tuote tai palvelu toimitetaan lopulliselle ostajalle. Tutkielmassa käsitellään myös sähköisessä muodossa siirtyvien tuotteiden myyntipaikkoja, sekä niihin liittyviä myyntiketjuja. Tutkielman kannalta näiden syvälinen käsittely ei ole kuitenkaan perustelua vaan niitä käsitellään ainoastaan siinä laajuudessa kun ne tukevat itse tutkielman tarkoitusta.

1.4 Tutkimuskysymykset ja tutkimuksen tavoitteet

Tutkielmassa pyritään vastaamaan seuraaviin kysymyksiin:

²⁰ Mannio 2001b, s. 332.

1. Mitä on suora sähköinen kaupankäynti?
2. Mitä suorassa sähköisessä kaupankäynnissä myydään?
3. Miten myyntimaasäännöksiä sovelletaan sähköisen myynnin arvonlisäverotuksessa?
4. Miten ostaja ja myyjä määrittellään suorassa sähköisessä kaupankäynnissä?
5. Aiheuttaako suora sähköinen kaupankäynti arvonlisäverotukseen neutraaliteettiongelmaa?

Tutkielman tavoitteena on selvittää mitä suoran sähköinen kaupankäynti tarkoittaa ja miten se poikkeaa perinteisestä kaupankäynnistä. Tutkielmassa tarkastellaan mitä suorassa sähköisessä kaupankäynnissä varsinaisesti myydään ja miten siinä käytetty myyntitapa eroaa perinteisestä kaupankäynnistä. Tutkielmassa myös määritetään millä valtiolla on verotusoikeus suorassa sähköisessä kaupankäynnissä myytäviin tuotteisiin. Suoran sähköisen kaupankäynti poikkeaa teknikaltaan suuresti perinteisestä kaupankäynnistä. Tämän takia ostajan ja myyjän määrittäminen onkin yksi suoran sähköisen kaupankäynnin keskeisimmistä kysymyksistä. Tutkielmassa vastataan tähän kysymykseen ja annetaan myyjän ja ostajan määrittämiselle yleiskriteerit. Suora sähköinen kaupankäynti saattaa myös aiheuttaa arvonlisäverotukseen neutraalisuusongelmia. Tutkielmassa tarkastellaan sitä rikkooko suoran sähköisen kaupankäynnin arvonlisävero-kohtelu neutraaliteetti-periaatetta ja millä tavoin. Neutraliteetin käsittelyssä esitetään myös ongelman ratkaisuehdotuksia joilla mahdollinen neutraaliteettiongelma voidaan ratkaista.

Sähköinen kaupankäynti on aihepiirinä laaja ja sitä voitaisiin tarkastella muun kaupankäynnin tavoin esimerkiksi markkinoinnin ja yleisen taloustieteen kannalta. Tutkielman päämäärien kannalta ei ole kuitenkaan perusteltua syventyä sähköiseen kaupankäyntiin kuin siltä osin, joka on tarvittavaa arvonlisäverotuksellisten kysymysten selvittämiseksi. Tutkielmassa annetaan kuitenkin antamaan

sähköisestä kaupankäynnistä yleiskuva sillä se auttaa hahmottamaan sen luomia verotuksellisia kysymyksiä.

1.5 Tutkimusmetodi

Tutkielmassa tarkastellaan suoraa sähköistä kaupankäyntiä voimassa olevan oikeussäännösten mukaan. Tutkielmassa selvitetään suoran sähköisen kaupankäynnin arvonlisäverotuksen voimassa olevan oikeuden tila ja pyritään systematisoimaan sitä. Tämän vuoksi on perusteltua, että tutkielmassa käytettävä pääasiallinen tutkimusmetodi on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen tulkintatapa.

Lainopin keskeisimpänä tutkimusongelmana on selvittää voimassa olevan oikeuden sisältö. Lainoppi pyrkii vastamaan kysymykseen miten tulisi toimia aktuaalisessa tilanteessa voimassa olevan oikeuden mukaan. Lainoppi on oikeusjärjestykseen kuuluvien sääntöjen tutkimista ja erityisesti niiden sisällön selvittämiseen tähtäävää toimintaa. Lainopin toinen keskeinen tehtävä on tutkimuskohteen systematisointi eli voimassa olevan oikeuden jäsentäminen. Tämän avulla lainoppi pyrkii luomaan ja kehittämään oikeudellista käsitejärjestelmää, jonka perusteella oikeutta tulkitaan. Systematisointi auttaa löytämään oikeusjärjestyksestä etsityt säännökset sekä se auttaa hahmottamaan kokonaiskuvaa oikeudellisista järjestelyistä ja niiden välisistä keskinäissuhteista.²¹

1.6 Keskeiset lähteet

²¹Husa ym. 2005, s. 13 - 14.

Tutkielman kannalta oleelliset säädökset ovat Suomen arvonlisäverolaki sekä Euroopan unionin neuvoston direktiivi (2006/122/EY) yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä. Arvonlisäverodirektiiviä on muutettu 1.1.2015 voimaantuneella direktiivimuutoksella. Tämän seurauksena myös Suomen arvonlisäverolaki on muutettu. Tutkielmassa lähdeaineisto painottuu erityisesti myyntimaan sekä ostajan ja myyjän määrittämisessä arvonlisäverodirektiiviin sekä täytäntöönpanoasetukseen (N:o 282/2011). Myyntimaata sekä ostajan ja myyjän asemaa tullaan tarkastelemaan myös vahvasti hallituksen esityksen 56/2014 sekä Euroopan komission antaman tulkintaohjeen ”Explanatory notes on VAT changes on the place of supply rules for telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force 2015” perusteella. Huomattavaa on, että komission antamat selitteet eivät ole oikeudellisesti sitovia, mutta niitä on ainakin Suomessa käytetty oikeusohjeiden perustana esimerkiksi Verohallinnon 11.12.2014 julkaisemassa ohjeessa ”Tele-, lähetys- ja sähköisten palveluiden arvonlisäverotus”. Arvonlisäverodirektiivissä sekä täytäntöönpanoasetusten käännöksissä käytetään edelleen termiä ”yhteisö” Euroopan unionin alueesta. Tutkielman selkeyden kannalta tullaan kuitenkin käyttämään termiä ”unioni” sillä se vastaa paremmin nykyisin voimassa olevan oikeuden tilaa.

Tutkielmassa käytettävän kirjallisuuden pääpaino on oikeuskirjallisuudessa, mutta aihepiirin laajuuden vuoksi tutkielmassa käytetään myös jonkin verran muiden tieteenalojen kirjallisuutta. Tutkielmassa käytetään myös Verotus-lehden artikkeleita sekä muita artikkelijulkaisuja. Suoran sähköisen kaupankäynnistä ei ole oikeuskirjallisuudessa *Mannion* teoksen ”*Sähköisen kaupankäynnin verotus*” jälkeen kirjoitettu kattavasti. *Mannion* teoksessa käytetyt arvonlisäveron säännökset ovat nykyisin suurelta osin vanhentuneita. Tämän takia teosta ei voida käyttää tutkielman pääkirjallisuuslähteenä. Oikeudellisesta kirjallisuudesta käytetäänkin arvonlisäverotuksen yleisteoksia sekä väitöskirjoja.

Kotimaisten sekä EU- tuomioistuimien ratkaisujen osalta suoran sähköisen kaupankäynnin oikeuskäytäntö on ollut vähäistä. Suurimmat kysymykset ovatkin liit-

tyneet sähköisessä muodossa myytävien tuotteiden verokantoihin. Suoraan sähköiseen kaupankäyntiin liittyy kuitenkin muitakin arvonlisäverotullisia kysymyksiä kuten kiinteä toimipaikka ja kotipaikka. Näitä käsiteltäessä oikeuskäytäntöä käytetäänkin tutkielmassa siinä laajuudessa kuin se on tarpeen tutkimusaiheen kannalta. Oikeuskäytännön avulla selvennetään tulkinnallisia tilanteita ja esitetään ratkaisuvaihtoehtoja. Niitä käytetään myös pohdinnan tukena ja hahmottamista avustavina tekijöinä.

1.7 Tutkielman rakenne

Tutkielma koostuu johdannosta, 6 pääluvusta sekä päätelmäluvusta. Tutkielman ensimmäisessä luvussa esitellään aihepiirin arvonlisäverolainsäädännöllinen tausta, tutkimuksen rajaus, tutkimuskysymykset, tutkimusmenetelmät sekä tutkielman keskeisimmät lähteet. Tutkielma rakentuu siten, että lukujen aikana edetään taustoituksesta itse suoran sähköisen kaupan arvonlisäverotuksellisiin kysymyksiin.

Tutkielman luvut 2 ja 3 käsittelevät niitä taustatietoja, jotka ovat välttämättömiä suoran sähköisen kaupankäynnin arvonlisäverotuksellisten kysymysten ratkaisemiseksi. Luvussa 2 keskitytään sähköisen kaupankäynnin esittelyyn. Luvussa tarkastellaan mitä sähköinen kaupankäynti tarkoittaa, mitkä ovat sähköisen kaupankäynnin eri muodot ja jakelukanavat sekä mitä palveluita suorassa sähköisessä kaupankäynnissä myydään. Luvussa 2 selvennetään eroa suoran sähköisen kaupan ja epäsuoran sähköisen kaupan välillä. Tämän erotuksen tekeminen on tärkeää sillä niihin sovelletaan eri arvonlisäverosääntelyä. Tarkoituksena ei ole syventyä sähköiseen kaupankäyntiin enempää kuin on tutkielman kannalta perusteltua. Luvussa 3 tarkastellaan arvonlisäverovelvollisuuden määräytymistä kansainvälisessä kaupassa ja minkä tekijöiden perusteella verovelvollisuus määräytyy. Luvussa 3 käsiteltävät asiat ovatkin erittäin tärkeitä myöhempien lukujen

kannalta. Luvussa 3 käsitellään myyntimaan yleissäännökset, kiinteän toimipaikan muodostuminen sekä kotipaikkaa koskevat kysymykset. Nämä ovat välttämättömiä pohjatietoja lukujen 4 ja 5 tarkastelulle sillä myyntimaasäännökset ratkaistaan luvussa 3 käsiteltyjen asioiden perusteella. Luvuissa 4 ja 5 käsitellään palvelujen myyntimaasäännösten soveltumista. Luvussa 4 tarkastellaan palvelun myyntimaasäännösten soveltamista elinkeinonharjoittajien väliseen kauppaan. Luvussa syvennyttään suoran sähköisen kaupan erityispiirteisiin kansanvälisessä elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa. Luvussa 5 käsitellään kuluttajille suunnattua suoraa sähköistä kaupankäyntiä. Luvussa 6 käsitellään ostajan ja myyjän määrittämistä suorassa sähköisessä kaupassa. Suora sähköinen kaupankäynti poikkeaa luonteeltaan perinteisestä kaupasta ja tämän vuoksi ostajan ja myyjän määrittäminen saattaa osoittautua ongelmalliseksi. Luvussa käsitellään ostajaa ja myyjää koskevia perusolettamia, sekä näiden perusolettamien kumoamista. Luvussa 7 käsitellään suoran sähköisen kaupan aiheuttamia poikkeamia arvonlisäverotuksen neutraalisuuteen. Arvonlisäverotuksen neutraalisuus on itsessään laaja-alaisen tutkimuksen mahdollistava aihepiiri. Tutkielman tavoitteen kannalta on kuitenkin perusteltua esitellä arvonlisäverotuksen neutraalisuuskysymykset siinä laajuudessa kun ne ovat tutkielman kannalta relevantteja. Luvussa 8 kootaan tutkimuksessa tehdyt johtopäätökset yhteen.

2. SÄHKÖINEN KAUPANKÄYNTI

2.1 Sähköisen kaupankäynnin määritelmä ja jakelutavat

2.1.1 Sähköisen kaupankäynnin määritelmä

Sähköinen kaupankäynti tarkoittaa kaupankäyntiä, joka tapahtuu kiinteiden ja langattomien tietoverkkojen välityksellä. Sähköinen kaupankäynti kattaa palveluiden, tuotteiden ja informaation esittelemisen, markkinoinnin, myymisen, ostamisen, maksamisen ja jakelun eri muodoissaan. Sähköinen kaupankäynti on siten suppeampi käsite kuin sähköinen liiketoiminta, joka kattaa kaupankäynnin lisäksi esimerkiksi erilaiset kaupankäynnin tukitoiminnot.²²

Sähköinen kaupankäynti on määritelty Eurooppalaisen elektronisen kaupankäynnin aloitteessa seuraavasti: ” Sähköinen kaupankäynti tarkoittaa sähköistä yritystoimintaa. Se perustuu datan sähköiseen käsittelyyn ja siirtoon. Sähköiseen kaupankäyntiin sisältyy monia erilaisia osia. Näitä ovat muun muassa tuotteiden ja palvelujen sähköinen myyminen, digitaalisen sisällön välittäminen verkon kautta, sähköiset tilisiirrot, sähköinen osakekauppa, sähköiset huutokaupat, julkiset hankinnat, suora kuluttajamarkkinointi ja myynnin jälkeiset palvelut. Sähköinen kaupankäynti voidaan jakaa kahteen osaan: suoraan ja epäsuoraan. Epäsuora sähköinen kaupankäynti tarkoittaa materiaalisten tuotteiden sähköistä tilaamista. Suora sähköinen kaupankäynti tarkoittaa immateriaalituotteiden toimittamista suoraan verkon välityksellä.”²³

²² Tinnilä ym. 2008, s. 9.

²³ KOM(97)157

Sähköisessä kaupankäynnissä tuote tai palvelu siirretään palvelun tuottajilta tai myyjiltä asiakkaille eri jakelukanavien kautta. Sähköisesti jakelukanavista puhutaan, kun ostoprosessi tai sen osa suoritetaan tietoverkon ja jonkin päätelaitteen avulla. Yleisimmät sähköiset kanavat muodostuvat tietokoneista ja tietoverkoista, mobiilipäätelaitteista ja mobiiliverkoista sekä digitaalisista televisioista ja kaapeli- ja satelliittiverkoista. Tietoverkot voidaan jakaa lukuisilla eri tavoilla. Internet on maailmanlaajuinen tietoverkko, jonne on yhteysteknologiaa käyttäen vapaa pääsy. Intranet eli sisäverkko tarkoittaa organisaation sisäistä verkkoa, joka on suljettu ulkopuolisilta. Paikallisverkko koostuu joukosta tietokoneita, jotka on kytketty toisiinsa tietoliikenneverkolla. Likiverkko on verkko, jonka muodostavat automaattisesti samaa langatonta tietotekniikkaa hyödyntävät laitteet, kun ne ovat lähietäisyydellä toisistaan. Tietoverkot voivat olla langattomia tai langattomia verkkoja, solukoverkkoja, langattomia lähiverkkoja, mobiili-internetverkkoja, WAP-verkkoja sekä matkapuhelinverkkoja. Päätelaitteella tarkoitetaan laitetta, jonka avulla palvelua käytetään, esimerkiksi PC, matkapuhelimet ja digitaalinen televisio.²⁴

Näitä tietoverkkoja ja päätelaitteita hyväksikäyttäen sähköinen kaupankäynti voidaan jakaa kahteen päätyyppiin sen mukaan missä muodossa kaupan kohde liikkuu myyjältä ostajalle tietoverkkoa käyttäen: Epäsuoraan sähköiseen kauppaan ja suoraan sähköiseen kauppaan. Sähköinen kaupankäynti onkin termi, jota käytetään kuvaamaan kaupankäyntitapaa. Sillä ei ole arvonlisäverolaissa tai tuloverolaissa omia säännöksiään vaan sovellettava säännöstö määräytyy myydyin hyödyke- tai palvelutyyppin mukaan.

2.1.2. Sähköisen kaupankäynnin muodot

²⁴Tinnilä ym. 2008, s. 137 - 146.

Sähköisellä kaupalla on monia eri muotoja ja nämä muodot voidaan nimetä joko kaupan osapuolten mukaan tai esimerkiksi teknologian mukaan. Myynnin osapuolten mukaan kaupankäynti voidaan jakaa neljään osaan. B2B-kaupassa eli yritysten välisessä kaupassa on kyse esimerkiksi tukkukauppiiaan ja vähittäiskauppiiaan välisestä myynnistä. Yritykset ovat jo 1970-luvulta alkaen käyttäneet tietoverkkoja yhteistyöyritystensä ja tavarantoimittajien kanssa. Nykyisin B2B-ratkaisuissa hyödynnetään verkkotekniikkaa ja esimerkiksi mobiililaitteita. Kuluttaja-kaupassa eli B2C-kaupassa myyjänä on yritys ja ostajana kuluttaja. C2C-kaupassa myynti tapahtuu kuluttajien välillä. Kuluttajat tarjoavat toisilleen tavaroita ja palveluita, jotka maksetaan esimerkiksi verkkomaksuina. Tyypillisiä C2C-palveluita ovat esimerkiksi erilaiset verkkohuutokaupat. Kuluttajien välinen kauppa ei kuitenkaan ole arvonlisäverotuksen kannalta merkittävä sillä kuluttajat eivät ole arvonlisäverovelvollisia. Arvonlisäverotus tulee kyseeseen lähinnä verkkohuutokauppapalvelun tarjoajalla. B2G-kaupassa kyseessä on yrityksen myynti julkiselle sektorille esimerkiksi valtion virastoille.²⁵

Käytettävän teknologian kannalta sähköinen kaupankäynti voidaan myös jakaa eri muotoihin. E-commerce on yleisnimitys kaikelle internetissä tapahtuvalle kaupalle. Se on siis tuotteiden ja palveluiden ostamista, myymistä ja maksamista verkossa. M-commerce tarkoittaa mobiiliverkkokauppaa ja se on nimensä mukaisesti mobiililaitteilla tapahtuvaa asiointia verkkokaupassa. Tapaa, jolla kuluttajat tekevät ostoksia ovat 2010-luvulla muuttaneet suuresti älypuhelinien ja muiden mobiililaitteiden voimakas lisääntyminen. F-commerce eli Facebook-commerce on uusi ilmiö ja sillä tarkoitetaan puolestaan sosiaalista kaupankäyntiä. Sosiaalisen median käytön lisääntyminen on tehnyt mobiilimaksujen yhdistämisen sosiaalisen mediaan houkuttelevaksi yritysten kannalta. Esimerkiksi palveluna Facebook on nähty mahdollisuutena tuotteiden esittelyyn ja ostamiseen. Youtubessa käyttäjät ansaitsevat parhaimmillaan miljoonia videoillaan kumppanuussopimus-

²⁵ *Havumäki–Jaranka 2014*, s. 18 - 19.

ten mainostulojen avulla. Terminä Facebook-commerce saattaa olla harhaanjohtava, sillä se kattaa myös muutkin sosiaaliset mediat. Sopivampi termi kuvaamaan tällaista sähköisen kaupan muotoa olisikin Social-commerce. Shop-in-shop tarkoittaa useista pienemmistä kaupoista koostuvaa virtuaalista kauppapaikkaa. Shop-in-shopit välittävät verkkokauppiaille tiedot uusista tilauksista ja tilittävät maksut verkkokauppioiden tilille.²⁶

2.2 Sähköisen kaupankäynnin jakelukanavat

Teknologia on mahdollistanut suoran sähköisen kaupankäynnin monella eri tavalla. Tämän vuoksi määritettäessä arvonlisäverovelvollisuutta sähköisessä kaupankäynnissä, on aluksi määriteltävä miten kaupankäynti ja palvelun toimitus asiakkaalle on tapahtunut. Perinteisessä muodossa asiakkaalle toimitettavia tavaroita voidaan myydä erilaisten verkkosivujen ja sähköisten tavaratalojen kautta. Sähköisessä muodossa toimitettavat palvelut voidaan toimittaa lopulliselle kuluttajalle erilaisten rajapintojen ja portaalien kautta. Portaalilla tarkoitetaan minkä tahansa tyyppistä sähköistä kauppaa, verkkosivua tai vastaavaa ympäristöä, joka tarjoaa sähköisiä palveluita suoraan asiakkaille, ohjaamatta niitä minkään toisen palveluntarjoajan verkkosivun tai portaalin kautta. Tyypillisimpiä porttaaleja ovat sovelluskaupat, sähköiset kauppapaikat ja verkkosivut, jotka myyvät sähköisiä palveluja. Rajapinta sisältää portaalin, mutta se on laajempi kokonaisuus. Se on laite tai ohjelma, joka sallii kahden itsenäisen järjestelmän välisen kommunikaation tai järjestelmän ja käyttäjän välisen kommunikaation.²⁷

²⁶ *Havumäki–Jaranka 2014*, s. 19 - 20.

²⁷ *Komissio 2014a*, s. 13.

Verkkokaupalla tarkoitetaan yksityisen yrityksen internetsivua, jossa myydään tuotteita ja palveluita. Verkkokaupassa käytetään sähköistä ostoskoria, johon asiakas kerää verkkokaupasta valitsemansa ostokset. Nämä ostokset maksetaan sitten sähköisellä kassalla. Sähköisellä tavaratalolla tarkoitetaan puolestaan useamman kaupan yhteenliittymää, jossa myydään useiden eri liikkeiden tuotteita. Kuten perinteisillä kaupoilla myös sähköisillä kaupoilla on tietty kohderyhmä. Sähköisen kaupan omistaja voi olla tuotteen valmistaja, vähittäiskauppias tai yksityinen ihminen, joka myy kotoaan.²⁸ Sähköisellä huutokaupalla tarkoitetaan puolestaan kauppapaikkaa, jossa myyjät asettavat tuotteen myytävälle.

Portaalit voivat olla toiminnoiltaan ja ulkonäöltään erilaisia. Portaalit voidaan jakaa eri ryhmiin niiden sisällön perusteella tai esimerkiksi käyttäjien perusteella. Kaupalliset portaalit ovat yleisimpiä portaaleja internetissä ja niissä tarjotaan kohderyhmien toivomaa sisältöä. Niiden tarjonta on tarkoitettu laajalle käyttäjäkunnalle mutta yksityinen käyttäjä voi räätälöidä niitä omiin tarpeisiinsa. Yritysportaalit tarjoavat tietoa yrityksen sisällä tai rajatuille sidosryhmille. Yritysportaaleita voidaan kutsua myös yritysten informaatioportaaleiksi. Julkaisuportaalit ovat tarkoitettu kohdeyleisölle, joilla on erityisiä kiinnostuksen kohteita. Julkaisuportaalien sisältöä ei ole yleensä räätälöity käyttäjäkohtaisesti. Ne tarjoavat online-et-sintäpalveluita ja interaktiivisia palveluja. Henkilökohtaiset portaalit tarjoavat suodatettua tietoa yksityisille ja niiden tarjonta on usein kapea-alaista ja hyvin tarkkaan kohdennettua. Mobiiliportaalit ovat portaaleita, joita käytetään mobiililaitteilla. Ääniportaaleita ovat internetsivuja, joissa on mahdollista puhua ja kuulla puhetta. Niitä käytetään useimmin puhelimella. Tietoportaalit ovat portaaleja, jotka mahdollistavat tai helpottavat tietotyöläisten välistä yhteistyötä.²⁹

²⁸ Havumäki –Jaranka, 2014, s.28 - 29.

²⁹ Havumäki –Jaranka 2014, s. 30 - 31.

2.3 Epäsuora sähköinen kaupankäynti

Epäsuorassa sähköisessä kaupassa on kaupan kohteena yleensä fyysinen esine ja se siirretään perinteisillä kuljetusteillä ostajalle. Tavara voi siis kulkea rahtina, pakettina tai muulla tavalla. Kauppaa edeltänyt markkinointi ja myöhemmin tapahtuva maksaminen voidaan hoitaa sähköisesti tai perinteisin menetelmin. Olakseen epäsuoraa sähköistä kaupankäyntiä jotain kuitenkin täytyy tapahtua verkon kautta.³⁰ Ilmaisulla ”jotain kuitenkin täytyy tapahtua verkon kautta” viitataan siis tässä yhteydessä esimerkiksi tilauslomakkeen täyttämiseen verkon kautta. . Suuri osa verkkokaupoista ja sähköisistä tavarataloista harjoittaa juurikin epäsuoraa sähköistä kaupankäyntiä. Viime aikoina erityisesti vaatteiden ja fyysisen musiikin tilaaminen verkosta on yleistynyt huomattavasti. Tällaisten verkkokauppojen etuna on suuremman asiakasryhmän tavoittaminen kuin perinteisellä kivijalkamyymälällä.

Epäsuorassa sähköisessä kaupankäynnissä kaupan kohteena on fyysinen esine eli tavara. Se, että tietoverkkoa käytetään kaupan tekemiseen, ei tuo merkittävää muutosta arvonlisäverotukseen. Kaupan kohteena on tavara, eikä verkon välityksellä siirtyvä informaatio. Voimassa olevat arvonlisäverolain säännökset soveltuvat sellaisinaan tavarakauppaan, jossa tilaus ja maksu tehdään sähköisesti.³¹ Epäsuorassa sähköisessä kaupassa tietoverkon välityksellä vain tilataan haluttu hyödyke, eli toimitusta voi verrata tilausluettelon käyttöön. Kotimainen kauppa niin yritysten välillä kuin myynti kuluttajille on normaalia arvonlisäveron alaista

³⁰ Mannio 2001b, s. 329.

³¹ Mannio 2001a, s. 33.

myyntiä. Myyntiin sovelletaan siis tavarán ja palvelun verokantoja samaan tapaan kuin itse liikkeessä luovutettuun hyödykkeeseen.³²

Epäsuora sähköinen kaupankäynti ei tuo verotukseen paljonkaan uutta. Tämä koskee sekä tuloverotusta, että arvonlisäverotusta. Epäsuora kaupankäynti lisää kuitenkin tilanteita, joissa myyjä ja ostaja hyvin kaukana toisistaan. Tämä puolestaan lisää rajat ylittäviä kauppvoja. Tämä ei kuitenkaan tuo laintulkinnan kannalta uusia ongelmia verotukseen.³³ Kirjallisuudessa puhutaan usein epäsuorasta, että suorasta sähköisestä kaupankäynnissä samassa yhteydessä käsitteillä verkko kauppa tai e-commerce. Tästä saattaa syntyä harhakuva siitä, että niitä käsiteltäisiin myös verotuksellisesti samaan tapaan. Tämän vuoksi onkin tärkeää ymmärtää käsitteiden välinen ero ja niiden kohtelu niin tuloverotuksessa kuin arvonlisäverotuksessa

2.4 Suora sähköinen kaupankäynti

2.4.1 Määritelmä

Suorassa sähköisessä kaupassa puolestaan kaikki olennaiset kaupanteon vaiheet tapahtuvat tietoverkossa. Olennainen tekijä erottelussa epäsuoraan sähköiseen kaupankäyntiin on se, että kaupan kohde siirtyy tietoverkon kautta. Kaupankäynnin muut vaiheet markkinointi, maksaminen ja kaupasta päättäminen tapahtuvat myös pääsääntöisesti verkossa, mutta ne eivät ole edellytyksiä, sillä, että kauppatapahtumaa pidetään suorana sähköisenä kauppana. Suora sähköinen

³² Wickström 1998, s. 458.

³³ Mannio 2001b, s. 330.

kaupankäynti soveltuu niin sanottuihin immateriaalihyödykkeisiin, eli sellaisiin jotka voidaan muuttaa digitaalisesti jakelua varten. Tällaisia hyödykkeitä ovat esimerkiksi tietokonepelit ja –ohjelmat, musiikki-, kuva- ja informaatiopalvelut.³⁴

Suorassa sähköisessä kaupassa myytävä hyödyke siirtyy bitteinä tietoverkkoa pitkin. Siirtotavan takia ei siirron kohteena voi olla fyysinen esine eli tavara. Arvonlisäverotuksessakaan siirron kohdetta ei pidetä tavarana. Arvonlisäverotuksessa siirron kohteena katsotaan olevan palvelu.³⁵ Suorassa sähköisessä kaupassa hyödyke tulkitaan siis pääsääntöisesti sähköiseksi palveluksi ja verokanta määräytyy lähtökohtaisesti immateriaali- ja sähköisten palvelujen perusteella³⁶.

Ratkaiseva erottava tekijä epäsuoran ja suoran sähköisen kaupankäynnin välillä on hyödykkeen toimitustapa. Silloin kun tuote toimitetaan ostajalle digitaalisessa muodossa, on kyseessä suora sähköinen kaupankäynti. Teknologian kehityksen myötä raja näiden kahden kaupankäyntitavan välillä on kuitenkin alkanut hämärtyä. Digitaalisessa muodossa oleva tuote voidaan tallentaa sähköiselle alustalle ja myydä sitten ostajalle. Tällöin ostaja hankkii fyysisen alustan joka sisältää digitaalisessa muodossa olevan tuotteen. Tällaisia tuotteita ovat esimerkiksi sähköisellä alustalla myytävät kirjat tai muistitikulla myytävät tietokoneohjelmat. Vaikka itse pääasiallisesti ostettu tuote eli kirjan sisältö tai muistitikulla oleva tietokoneohjelma onkin digitaalisessa muodossa, on toimitus tapahtunut siten, että fyysinen alusta on toimitettu perinteisiä kuljetusreittejä käyttäen ostajalle. Koska fyysisen alustan sisältämä informaatio ei ole liikkunut tietoverkkoa pitkin ostajalle, katsotaan fyysisellä alustalla myytävien tuotteiden kauppa epäsuoraksi sähköiseksi kaupankäynniksi.

³⁴ *Walden 2008*, s. 35.

³⁵ *Mannio 2001a*, s. 249.

³⁶ *Walden 2008*, s. 36.

2.4.2 Immateriaalipalvelut

Suorassa sähköisessä kaupassa luovutetuista hyödykkeistä suurin osa lukeutuu käytännössä immateriaalipalveluihin³⁷. Immateriaalipalvelut oli määritelty tarkemmin ennen 1.1.2015 voimaanastunutta arvonlisäverolakia. Immateriaalipalvelujen määritelmä on kuitenkin poistettu nykyisin voimassa olevasta AVL 69h §:stä. Lakimuutoksella on pyritty yhdenmukaistamaan immateriaalipalvelujen ostajan sijoittautumispaikkaa koskeva terminologia arvonlisäverodirektiivin ja täytäntöönpanoasetuksen (N:o 282/2011) kanssa. Lain aineellinen soveltamisala on säilynyt entisellään.³⁸ Tältä osin voidaan vanhan AVL 69h §:n listausta eri immateriaalipalveluista pitää voimassaolevana. Vanha AVL 69 § määritteli immateriaalipalveluiksi:

- 1) tekijänoikeuden, patentin, lisenssin, tavaramerkin ja muiden sellaisten oikeuksien luovuttaminen;
- 2) mainos- ja ilmoituspalvelut;
- 3) konsultointi-, tuotekehittely-, suunnittelu-, kirjanpito-, tilintarkastus-, kirjoitus-, piirustus- ja käännöspalvelut, oikeudelliset palvelut sekä muut sellaiset palvelut;
- 4) automaattinen tietojenkäsittely sekä atk-ohjelman tai -järjestelmän suunnittelu- ja ohjelmointipalvelu;
- 5) tietojen luovutus;
- 6) rahoitus- ja vakuutustoimintaan liittyvät palvelut, lukuun ottamatta tallelokeroiden vuokrausta;
- 7) työvoiman vuokraus;
- 8) irtaimen esineen vuokraus, lukuun ottamatta kuljetusvälineen vuokrausta;

³⁷ Mannio 2001a, s.259.

³⁸ HE 56/2014, s. 17.

9) velvollisuus kokonaan tai osittain pidättäytyä 1 kohdassa tarkoitetun oikeuden käyttämisestä tai tietyn liiketoiminnan harjoittamisesta;

10) pääsyy tarjoaminen unionin alueella sijaitsevaan maakaasuverkkoon tai siihen yhdistettyyn verkkoon, sähköverkkoon tai lämpö- ja jäähdytysverkkoon, niiden kautta tapahtuva sähkön, kaasun sekä lämpö- ja jäähdytysenergian siirto ja jakelu sekä muut näihin toimiin välittömästi liittyvät palvelut.

Tekijänoikeuden, patentin, lisenssin, tavaramerkin ja muiden sellaisten oikeuksien luovuttaminen, kuten mallioikeuden ja elokuvan esittämisoikeuden, käyttöoikeuksien luovuttaminen luetaan immateriaalipalvelun myynnistä saaduksi korvaukseksi³⁹.

Mainospalveluina immateriaalipalvelun myyntiin luetaan esimerkiksi mainonnan suunnittelu ja toteutus sekä mainos-, ilmoitustilan- ja – ajan luovuttaminen tiedotusvälineistä ja muita vastaavia palveluja⁴⁰.

Konsultointi-, tuotekehittely-, suunnittelu-, kirjanpito-, tilintarkastus-, kirjoitus-, piirustus- ja käännöspalvelut, oikeudellisten palvelujen lisäksi myös erilaisia töiden valvontatehtäviä, vahingontarkastuspalveluja sekä neuvonta- ja ohjauspalveluja on verotuskäytännössä pidetty aiemmin immateriaalipalveluina⁴¹. Lainkohdan luettelo ei ole tyhjentävä kuten ilmenee kohdasta ”Muut sellaiset palvelut”. Tällaisia palveluita voivat olla esimerkiksi tulkkaukspalvelut tai erilaiset tutkimuspalvelut.⁴² Ryhmä koostuu erilaisista henkisistä ja hallinnollisista palveluista, joita kaupataan sekä yrittäjille, että kuluttajille.

³⁹ *Kallio ym. 2011*, s. 353.

⁴⁰ *Kallio ym. 2011*, s. 354.

⁴¹ *Kallio ym. 2011*, s. 354.

⁴² *Björklund 2010*, s. 170.

ATK-järjestelmien ja – ohjelmien suunnittelu ja ohjelmointipalvelut lukeutuvat myös immateriaalipalveluihin. Mikäli kyseessä on standardiohjelma⁴³, joka on tallennettu tietovälineelle, katsotaan kokonaisuus sen sijaan yhdeksi tavaraksi eikä ohjelman myyntiä veroteta palveluna. Sen sijaan mikäli tietokoneelle on tallennettu asiakasta varten erikoistilauksesta personoitu ohjelma, verotetaan ohjelmiston myynti palveluna. Datasiirtopalvelua tai tietoliikenneverkon käyttöoikeuden luovuttamista ei sen sijaan yleensä pidetä immateriaalipalveluna vaan telepalveluna.⁴⁴ Immateriaalipalveluina verotetaan siis kaikki atk-ohjelmiin ja atk-järjestelmiin liittyvät palvelut, jotka eivät kohdistu itse laitteeseen. Automaattisella tietojen käsittelyllä tarkoitetaan asiakkaan toimittaman aineiston lajittelua, muokkaamista tai muuta käsittelyä atk:lla. Automaattinen tietojenkäsittely on immateriaalipalvelu, jossa palvelu kohdistuu tietoyhteyksien kautta tai sisällä lähetetyn materiaalin, viestin ja muun tiedon käsittelyyn.⁴⁵

Tietojen luovutuksesta, esimerkiksi tietopankkien käyttöoikeuksien ja informaatiopalveluista, perittäviä korvauksia verotetaan myös immateriaalipalveluiden myyntinä⁴⁶. Tällaisina voidaan pitää esimerkiksi pörssikurssien ajankohtaistiedon tarjoamista verkon välityksellä. Pelkästään kuitenkin Internetin välityksellä tapahtuvaa sanoma- tai aikakauslehtien tarjoamista ei pidetä tietojen luovutuksena.

Rahoitustoimintaan liittyviä palveluita kuten omaisuuden hoitoon liittyviä palveluja, perintäpalveluja ja muita rahoitustoimintaan liittyviä palveluja pidetään immateriaalipalveluina. Tämä ei kuitenkaan koske tallelokeron käyttöoikeuden luo-

⁴³Standardiohjelma eli normaali ohjelma on massavalmisteinen tuote, joka on kaikkien asiakkaiden saatavissa esimerkiksi tietokoneiden käyttöjärjestelmät.

⁴⁴Kallio ym. 2011, s. 354.

⁴⁵Björklund 2010, s. 171.

⁴⁶Kallio ym., s. 355.

vuttamista. Säännöksellä on lähinnä merkitystä rahoitustoimintaan liittyvien verollisten palvelujen myyntimaan määrittelyssä, koska varsinaisista rahoituspalveluista ei suoriteta arvonlisäveroa.⁴⁷

Kohtien 7 – 10 läpikäyntiä ei ole perusteltua, sillä niiden kytkös suoraan sähköiseen kaupankäyntiin on olematon tai hyvin vähäinen.

2.4.3 Sähköiset palvelut

AVL 69 j §:ssä määritellään sähköiset palvelut. AVL 69 j § on muutettu 1.1.2015 voimaanastuneella arvonlisäverolain muutoksella. Säännös on kuitenkin pysynyt lähes entisellään siten, että ainoastaan kohdan 4 sanamuotoa on muutettu. Määritelmien tulkinnoissa voidaankin siten käyttää hyväksi myös lain 25.11.2002/971 esitöitä ennen kaikkea esitystä HE 125/2002. Esityksen mukaan pykälää ei ole tarkoitettu tyhjentäväksi luetteloksi vaan kuvaava, joten sähköisiksi palveluiksi luetaan myös muut vastaavanlaiset palvelut⁴⁸. Sähköisillä palveluilla tarkoitetaan AVL 69 j §:n mukaan seuraavia palveluja:

- 1) verkkosivujen luovuttaminen ja isännöinti (hosting) sekä ohjelmien ja laitteistojen etäylläpito;
- 2) ohjelmistojen luovuttaminen ja niiden päivitys;
- 3) kuvien, kirjoitusten ja tietojen luovuttaminen sekä tietokantojen antaminen käyttöön;

⁴⁷ Kallio ym. 2014. s. 355.

⁴⁸ HE 125/2002 s.8.

4) musiikin, elokuvien ja pelien, myös uhka- tai rahapelien, sekä poliittisten lähetysten ja tapahtumien ja kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede- tai viihdelähetysten ja -tapahtumien tarjoaminen;

5) etäopetuspalvelujen suorittaminen;

6) 1–5 kohdassa tarkoitettujen palvelujen kaltaiset palvelut.

Sähköisen palvelun tunnusmerkkejä ovat ne, että palvelu suoritetaan Internetin tai sähköisen verkon välityksellä ja, että palvelun luonne riippuu suuresti sen suorittamiseen käytettävästä tietotekniikasta eli palvelu on automatisoitu⁴⁹. Palvelua ei pidetä sähköisenä palveluna pelkästään sillä perusteella, että palvelun suorituksen osapuolet ovat yhteydessä toisiinsa sähköpostin avulla. AVL 69j §:n säännös koskee siis vain palvelujen luovuttamista sähköisesti⁵⁰. Sähköisten palvelujen luonteen vuoksi laki jättää kuitenkin tulkinnanvaraa siitä, mitä kuhunkin kohtaan voidaan katsoa luettavan. Seuraavassa esimerkkejä siitä, mitä AVL 69 j § kuhunkin kohtaan voidaan katsoa lukeutuvan. Seuraavaksi luetellut esimerkit eivät kuitenkaan ole tyhjentyviä ja jokaiseen kategoriaan voidaan luonteensa puolesta lukea muitakin vastaavia palveluita.

Verkkosivujen luovuttamiseen ja isännöintiin (hosting) sekä ohjelmien ja laitteistojen etäylläpitoon voidaan lukea ohjelmien automatisoitu online-etäkäyttö, järjestelmien etähallinta, online-tietovarastointi ja tilauspohjaisen levymuistin online-toimittaminen⁵¹. Tällaisissa tilanteissa esimerkiksi ohjelmisto ei ole asennettu suoraan käyttäjän tietokoneelle vaan ohjelmaa käytetään niin sanottujen pilvipalvelimien välityksellä.

Ohjelmistojen luovutukseen ja niiden päivittämiseen ovat luettavissa muun muassa ohjelmistojen käyttö ja lataus päivityksineen, mainospalkkien esto-ohjelmat,

⁴⁹ *VH 2014a*, kpl 2.3.

⁵⁰ *Äärilä –Nyrhinen 2013*, s. 308.

⁵¹ *VH 2010*, kpl 6.13.

ohjaimien lataus, verkkosivustojen suodattamien automatisoitu online-asentaminen ja palomuurien automatisoitu online-asentaminen.⁵²

Kuvien, kirjoitusten ja tietojen luovuttamista sekä tietokantojen antamista käyttöön ovat esimerkiksi näyttöteemojen käyttö ja lataus, valokuvien tai muiden kuvien tai näytönsäästäjien käyttö tai lataus, digitaalimuotoinen kirjojen sisältö ja muut sähköiset julkaisut, online-sanoma ja aikakauslehtien tilaaminen, Web-lokit ja verkkosivustotilastot, online-uutiset sekä liikenne, että säätiedotukset, sellainen online-informaatio, jonka ohjelmisto tuottaa automatisoidusti asiakkaan syöttämien tietojen perusteella, mainostilan tarjonta ja hakukoneiden Internet-hakemistojen käyttö⁵³

Musiikin, elokuvien ja pelien toimittamiseen luetaan muun muassa musiikin kuuntelu ja lataus tietokoneisiin ja matkapuhelimiin, tunnussävelmien, lyhyiden katkelmien ja soitto- tai muiden äänien kuuntelu ja lauta, elokuvien katselu ja lataus, pelien lataus tietokoneisiin ja matkapuhelimiin ja pääsy automatisoituihin online-peleihin, joiden toiminta riippuu Internetistä tai muista sen kaltaisista sähköisistä Tällaisten palveluiden suosio on kasvanut viime vuosina räjähdysmäisesti ja ne ovat osittain syrjäyttämässä kokonaan perinteiset jakelumuodot. Tällä hetkellä merkittävistä palveluista voidaan mainita Spotify, Netflix ja Steam.

Etäopetuspalvelujen suorittamiseen luetaan muun muassa automatisoitu etäopetus, jonka toimiminen riippuu Internetistä tai muusta sähköisestä verkosta ja jonka toimittaminen vaatii vain vähän tai ei ollenkaan ihmisten osallistumista, harjoituskirjat, joiden harjoitukset oppilas tekee verkossa ja, jotka tarkastetaan automaattisesti koneellisesti. Opetusta ei kuitenkaan lueta sähköiseksi palveluksi jos Inter-

⁵² VH 2010, kpl 6.13.

⁵³ VH 2010, kpl 6.13

netiä tai muuta sähköverkkoa käytetään ainoastaan yhteydenpitovälineenä opettajien ja oppilaiden välillä⁵⁴. Pelkästään esimerkiksi moodle- oppimisympäristöjen käyttöä perinteisesti järjestettävän kurssin yhteydessä ei pidetä sähköisenä palveluna.

Sähköisiksi palveluiksi voidaan myös Neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (282/2011) 7 artiklan mukaan lukea oikeuden antaminen asettaa tavara tai palvelu maksua vastaan myytäväksi online-myyntipaikkana toimivalle Internet-sivustolle ja Internet-palveluntarjoajien(ISP) palvelupaketit, joissa televiestinnällä liitännäinen tai toissijainen merkitys.

2.4.4 Telepalvelut

Telepalvelut on määritelty AVL 69 k §:n mukaan palvelua, jonka tarkoituksena on signaalien, kirjoitettujen tai kuvallisten viestien, ääniviestien tai tietojen välittäminen, lähettäminen ja vastaanottaminen johtimitse, radioteitse, optisesti tai muulla sähkömagneettisella menetelmällä sekä tällaisen välitys-, lähetys- tai vastaanottokapasiteetin käyttöoikeuden myöntämistä tai siirtoa samoin kuin maailmanlaajuisiin tietoverkkoihin pääsyn tarjoamista.

Täytäntöönpanoasetuksen(N:o 282/2011) 6 a artikla sisältää esimerkkiluettelon erilaisista telepalveluista. Luetteloa ei ole tarkoitettu tyhjentäväksi. Telepalveluita ovat erityisesti:

- 1) äänen, datan ja videokuvan siirtämiseen ja välittämiseen tarkoitettut kiinteän verkon ja matkaviestintäverkon puhelinpalvelut mukaan lukien kuva-puhelupalvelut

⁵⁴ VH 2010, kpl 6.13.

- 2) internetin välityksellä toimitettavat puhelinpalvelut, mukaan lukien VoIP-tekniikka
- 3) puheposti, koputus, puhelinsiirto, soittajan numeron näyttö, kolmen neuvottelupuhelu
- 4) henkilöhakupalvelu
- 5) äänitekstipalvelut;
- 6) telekopio-, sähke- ja telexpalvelut

Telepalvelu on viestin siirtämisen menetelmä ja siksi telepalvelua hyväksikäyttäen luovutetut palvelut, esimerkiksi tietojen luovutus, eivät ole telepalvelua. Tämän takia myöskään radio- ja televisio-ohjelmat eivät ole telepalvelua paitsi jos niiden välittäminen tapahtuu sähkömagneettisella menetelmällä.⁵⁵ Sähköisessä kaupankäynnissä telepalvelut ovat välttämätön apuväline. Ne ovat yleensä selkeästi erotettavissa itse kaupan kohteena olevasta palvelusta. Monessa tilanteessa on kuitenkin vaikea määritellä, liittyykö telepalvelu palvelun siirtoon ja kuinka suuren osan telepalvelu kattaa luovutuksesta.⁵⁶

2.4.5 Radio- ja televisiolähetyspalvelut

Radio- ja televisiolähetyspalveluilla tarkoitetaan täytäntöönpanoasetuksen(282/2011) 6 b artiklan mukaan palveluita, jotka koostuvat ääni- ja audiovisuaalisesta sisällöstä, kuten televisio- tai radio-ohjelmista, jotka toimituksellisessa vastuussa oleva mediapalvelun tarjoaja toimittaa yleisölle kuunneltavaksi tai katsottavaksi samanaikaisesti tietyn ohjelma-aikataulun mukaisesti. Radio- ja televisiolähetyspalveluiksi katsotaan:

- 1) radio- tai televisio-ohjelmat, jotka lähetetään tai edelleen lähetetään radio- tai televisioverkossa.

⁵⁵ *VH 2010*, kpl 6.13.

⁵⁶ *Mannio 2001a*, s. 266.

- 2) radio- ja televisio-ohjelmat, jotka jaetaan internetin tai vastaavan sähköisen verkon välityksellä, edellyttäen että ne lähetetään tai edelleen lähetetään samanaikaisesti radio- tai televisioverkossa.

Palvelu katsotaan lähetyspalveluksi vain jos ohjelmat toimitetaan laajalle yleisölle. Tämän takia yksittäiselle henkilölle suunnatut palvelut eivät täytä määritelmän kriteereitä. Lähetysten rajaaminen maantieteellisesti tai ainoastaan maksaville asiakkaille ei vaikuta arviointiin. Palvelulla tulee myös tavoitella laajaa yleisöä. Tavoitellulla yleisöllä tulee myös olla mahdollisuus kuunnella tai katsoa lähetys samanaikaisesti. Tämän takia tilausvideopalvelut eivät ole radio- ja televisiolähetyspalveluita. Internetin välityksellä tapahtuva lähetys katsotaan radio- ja televisiolähetyspalveluksi vain jos se tapahtuu samanaikaisesti radio- tai televisiolähetysten kanssa. Palvelu joka ei täytä kaikkia lähetyspalvelun määritelmiä on sähköinen palvelu, jos se täyttää sähköisen palvelun tunnusmerkit.⁵⁷ Nykyään monet radio- ja televisiolähetysistä tulevat kuunneltaviksi ja katsottaviksi Internetiin itse lähetysten päätyttyä. Näissä palveluissa radio- ja televisiolähetysten kriteerit eivät kuitenkaan täyty samanaikaisuusvaatimuksen vuoksi. Tämän takia ne katsotaankin kuuluvaksi sähköisiin palveluihin.

⁵⁷ VH 2014a, kpl. 2.2.

3. PALVELUJEN KANSAINVÄLINEN KAUPPA

3.1 Palvelun myyntimaasäännökset

EU-maissa sovellettavien periaatteiden mukaan jäsenvaltioilla on yksinomainen verotusoikeus niiden alueella suoritettaviin liiketoimiin, riippumatta siitä minkä maalainen liiketoimen suorittaja on. Suomen arvonlisäverolaki sisältää säännökset sille, että milloin liiketoiminnan katsotaan tapahtuneen Suomessa. Mikäli myynti on tapahtunut Suomessa, suoritetaan siitä Suomen arvonlisävero, jollei kyseinen liiketoimi ole säädetty verovapaaksi. Silloin kun myynti ei taas tapahdu Suomessa ei siitä tilitetä Suomen veroa. Myyntimaan ollessa toinen EU:n jäsenvaltio, sovelletaan myyntiin tuon kyseisen maan verolainsäädäntöä. Myyntimaasäännökset kertovat, minkä maan verolainsäädäntöä myyntiin sovelletaan.

58

Suorassa sähköisessä kaupassa myytävä hyödyke katsotaan toimitustavan vuoksi palveluksi. Suora sähköinen kaupankäynti on globaalia ja etäisyydet ostajan ja myyjän välillä voivat olla hyvinkin suuria. Myytävä hyödyke kulkee digitaalisessa muodossa tietoverkkoa pitkin ja tämän takia onkin mahdotonta todeta, milloin hyödyke ylittää valtioiden välisen rajan. Tavarakaupasta poiketen tällöin ei voida määrätä tuonnin arvonlisäveroa.⁵⁹ Suorassa sähköisessä kaupassa ostettuja palveluja varten ei ole olemassa omaa erityistä myyntimaasäännöstöä

⁵⁸ Äärilä –Nyrhinen 2013, s. 287.

⁵⁹ Mannio 2001b, s.369 – 370.

mutta verotuskäytännössä on katsottu, että ne verotetaan palvelun luonnetta vastaavan myyntimaasäännöksen mukaisesti. Palvelun myyntimaa määräytyy tosin joissakin tapauksissa myyjän ja joissakin tapauksissa ostajan olosuhteiden mukaan.⁶⁰

Palvelujen kansainvälisessä kaupassa verotusvaltion määrittäminen voi vaikuttaa merkittävästi veron määrään. Palvelun myyntiin sovelletaan sekä alue-, että kulutusmaaperiaatetta. Palvelun vienti ja tuonti eivät ole kuitenkaan samalla tapaa todennettavissa kuin tavaran myynnin. Tämän takia kulutusmaaperiaatetta on pyritty ratkaisemaan ensisijaisesti myyntimaasäännöksin. Palvelun myyntimaa ratkaisee sen minkä valtion arvonlisäverolainsäädäntöä myyntiin tulee soveltaa.⁶¹ Liiketoimen luokittelu palveluksi ei yleensä ole ongelmallista. Sen sijasta palvelun kategorisoiminen tietyntyyppiseksi palveluksi on ongelmallista. Palvelutyypin määrittämisellä on suuri merkitys sillä se, minkä tyyppisestä palvelusta on kysymys, ratkaisee palvelun myyntimaan. Palvelu voi olla useamman palvelun yhdistelmä, jolloin on ratkaistava onko kyseessä yksi palvelu vai sarja useita erilaisia palveluita. Tämän jälkeen on selvitettävä liiketoiminnan kohteena olevaa parhaiten kuvaava palvelutyyppi ja sitä koskeva myyntimaasäännös.⁶² Suoran sähköisen kaupankäynnin kohteena olevien palvelujen palvelutyypit on nykyisin määriteltävä selkeästi AVL 69 h – AVL 69 k §:issä sekä arvonlisäverodirektiivissä. Tämän vuoksi suoran sähköisen kaupankäynnin kohteena olevan palvelutyypin määrittämiseen ei liity suuria tulkintaongelmia. Palvelun myynnin yleissäännökset löytyvät arvonlisäverodirektiivistä sekä arvonlisäverolaista.

Arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan mukaan elinkeinonharjoittajien välisessä palvelukaupassa palveluiden suorituspaikkana pidetään sitä paikkaa, jossa palvelun ostaneella elinkeinonharjoittajalla on liiketoimintansa kotipaikka. Mikäli nämä palvelut kuitenkin suoritetaan ostajan kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla

⁶⁰ Penttilä 1998, s. 459.

⁶¹ Nieminen ym. 2014, kpl 7. Palvelun myyntimaa.

⁶² Äärilä –Kallio –Aminoff –Lindbland 1998, s. 134.

kuin ostajan liiketoiminnan kotipaikassa, palvelujen suorituspaikaksi katsotaan se paikka, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee. Mikäli liiketoiminnan kotipaikkaa eikä kiinteää toimipaikkaa voida määrittellä, määräytyy verovelvollisuus ostajan kotipaikan tai vakinaisen asuinpaikan mukaan.

Elinkeinonharjoittajille myydyn palvelun pääsääntö on määritelty myös AVL 65 §:ssä. AVL 65 §:n mukaan palvelu joka luovutetaan elinkeinonharjoittajalle, katsotaan myydyksi Suomessa, jos se luovutetaan ostajan täällä olevaan kiinteään toimipaikkaan. Jos tällaista palvelua ei luovuteta kiinteään toimipaikkaan, se on myyty Suomessa jos ostajan liiketoiminnan kotipaikka on täällä

Arvonlisäverodirektiivin 45 artiklan mukaan muulle kuin elinkeinonharjoittajalle suoritettujen palvelujen suorituspaikaksi katsotaan myyjän liiketoiminnan kotipaikka. Mikäli palvelut kuitenkin suoritetaan myyjän kiinteästä toimipaikasta, joka sijaitsee muualla kuin liiketoiminnan kotipaikka, verotetaan palvelun suorittaminen kiinteään toimipaikan mukaan. Jos liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, verotetaan palvelu suorittajan kotipaikan tai vakinaisen asuinpaikan mukaan.

Muulle kuin elinkeinonharjoittajille myydyn palvelun myyntimaan yleissäännös on määritelty myös AVL 66 §:ssä. AVL 66 §:n mukaan muulle kuin elinkeinonharjoittajalle luovutettu palvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos tällaista palvelua ei luovuteta kiinteästä toimipaikasta, se on myyty Suomessa, jos myyjän kotipaikka on täällä.

Arvonlisäverodirektiivi asettaa palvelukaupassa myyntimaan määrittämisen lähtökohdaksi liiketoiminnan kotipaikan. On kuitenkin huomattava, että kiinteälle toimipaikalle annetaan etusija suhteessa liiketoiminnan kotipaikkaan tilanteessa, jossa palvelu suoritetaan elinkeinonharjoittajan kiinteään toimipaikkaan tai elinkeinonharjoittajan kiinteästä toimipaikasta. Tämän perusteella ratkaistaessa myyntimaata on kiinteälle annettava etusija. Mikäli kiinteää toimipaikkaa ei ole

ratkaistaan myyntimaa elinkeinonharjoittajan liiketoiminnan kotipaikan mukaan. Tilanteessa jossa elinkeinonharjoittajalle ei ole kiinteää toimipaikka eikä liiketoiminnan kotipaikkaa ratkaistaan myyntimaa elinkeinonharjoittajan kotipaikan tai vakinaisen asuinpaikan mukaan. Suomen arvonlisäverolaki on lain soveltamisen kannalta yhtenevä arvonlisäverodirektiivin kanssa. Suomen arvonlisäverolaissa kuitenkin kiinteän toimipaikan etusija suhteessa liiketoiminnan kotipaikkaan korostuu hieman selkeämmin.

Mikäli palvelu on myyntimaasäännösten mukaan myyty toisessa unionin jäsenmaassa, ei siitä suoriteta Suomen arvonlisäveroa. Myynnistä suoritetaan sen sijaan tuon toisen jäsenvaltion vero, ellei se ole maan sisäisen lainsäädännön mukaan veroton. Mikäli palvelu myydään unionin ulkopuolelle, ei siitä suoriteta mitään jäsenvaltion veroa. Palvelun verokohtelu unionin ulkopuolisessa valtiossa tulee kuitenkin aika selvittää erikseen.⁶³ Myyntimaasäännöksiä ja niiden mukaista verokohtelua selvitetessä on liiketoimen kummankin osapuolten kiinteällä toimipaikolla ja kotivaltioilla suuri merkitys. Myyntimaasäännökset ovat myös erilaiset riippuen siitä suoritetaanko palvelun luovutus elinkeinonharjoittajien kesken vai kuluttajille.

Kansainvälisen palvelukaupan lainsäädäntöä yksinkertaistettiin huomattavasti direktiivin täytäntöönpanoasetuksella (N:o 282/2011) ja uudistukset tulivat Suomessa voimaan 1.1.2010. Elinkeinonharjoittajien myyntimaasäännöksiä yksinkertaistettiin huomattavasti ja tulkinnallisimmat kysymykset elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa liittyvätkin siihen mihin elinkeinonharjoittajan kiinteään toimipaikkaan palvelu on luovutettu. Kuluttajille myytyjen palvelujen myyntimaasäännökset muutettiin 1.1.2015 alkaen. Muutos perustuu verotuspaikkadirektiivin 5 artiklaan ja muutokset on saatettu Suomessa hallituksen esitykseen HE 56/2014 perustuvalla lakimuutoksella. Kuluttajille myytyjen palvelujen myyn-

⁶³Nieminen *ym.* 2014, kpl 7 Palvelun myyntimaa.

timaasäännösten muutos koskee koko unionin alueella. Muutoksella on yksinkertaistettu kuluttajille suunnattujen palvelun myyntimaasäännöksiä ja pyritty varmistamaan palvelun verottaminen sen todellisessa kulutusvaltiossa.

3.2 Kiinteä toimipaikka

3.2.1 Kiinteän toimipaikan muodostuminen

Palvelujen kansainvälisessä kaupassa ostajan ja myyjän kiinteä toimipaikka on ratkaiseva myyntimaata määritettäessä. Arvonlisäverotuksessa kiinteän toimipaikan avulla määritetään paitsi verovelvollinen mutta myös se valtio, jolla on verotusoikeus palvelun suorittamisesta. Kiinteän toimipaikka on määritelty tuloverolaissa sekä solmituissa verosopimuksissa ja ennen 1.1.2015 myös Suomen arvonlisäverolaissa.⁶⁴ Arvonlisäverodirektiivi ei sisällä määritelmää kiinteälle toimipaikalle. Kiinteän toimipaikan määritelmä perustuikin pitkälti EUT:n oikeuskäytäntöön ennen täytäntöönpanoasetuksen (N:o 282/2011) voimaansaattamista. Täytäntöönpanoasetuksen (N:o 282/2011) määritelmä kiinteälle toimipaikalle on hyvin yleisluontoinen ja perustuu pitkälti EUT:n oikeuskäytäntöön. Tämän takia EUT:n oikeuskäytännöllä on edelleen ratkaiseva rooli kiinteän toimipaikan määrittämisessä.

Kiinteä toimipaikka oli määritelty ennen 1.1.2015 voimaanastunutta lakimuutosta AVL 11 §:ssä. Vanhan AVL 11 §:n mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan pysyvää liikepaikkaa, josta liiketoimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan. Ra-

⁶⁴Walden 1998, s. 462 - 463.

kennus- tai asennustoiminnassa kiinteäksi toimipaikaksi katsotaan urakointi- kohde tai useat peräkkäiset urakointikohteet, jotka kestävät yli 9 kuukautta. Kiinteä toimipaikka on jo määritelty täytäntöönpanoasetuksen (N:o 282/2011) 11 artiklassa joten sen määrittelylle ei ole nähty arvonlisäverolaissa erillistä tarvetta. Käsitteen todellinen soveltamisala on säilynyt entisellään.⁶⁵ Vanhan AVL 11 §:n poistaminen voitaneen nähdä perusteltuna sen vuoksi, että se on jo määritelty erikseen täytäntöönpanoasetuksessa. Laintulkinnan kannalta olisi voinut kuitenkin olla selkeämpää säilyttää määrittely arvonlisäverolaissa, sillä sen aineellinen soveltamisala ei ole muuttunut.

Kiinteältä toimipaikalta on EUT:n käytännössä vaadittu riittävää vähimmäis- pysyvyysastetta sekä teknisiä ja henkilöllisiä resursseja palvelun suorittami- selle⁶⁶. Tämä on ollut vähimmäisedellytys, jonka perusteella kiinteää toimipaik- kaa on myöhemmässä ratkaisukäytännössä tarkasteltu. Täytäntöönpanoasetuk- sen (N:o 282/2011) 11 artiklan mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan mitä tahansa toimipaikkaa jolla on riittävä pysyvyysaste. Ostaessaan palveluita sillä tulee olla riittävät tekniset resurssit ja henkilöstöresurssit palvelun vastaanottami- selle ja käyttämiseksi. Vastaavasti myydessä sillä tulee olla riittävät tekniset re- surssit sekä henkilöstöresurssit palvelun suorittamiseksi. Täytäntöönpanoasetuk- sen (N:o 282/2011) määritelmä on siten kiinteän toimipaikan perusedellytysten osalta yhtenevä EUT:n käytännön kanssa.

Vaatimukset kiinteälle toimipaikalle ovat siis erilaiset myytäessä ja ostettaessa palvelu. Elinkeinonharjoittajille myytyjen palvelujen osalta olennaisimmaksi voi- daan katsoa se, että palvelu on luovutettu kiinteään toimipaikkaan, jos siellä ole- vat tekniset resurssit ja henkilökunta riittävät palvelun vastaanottamiseen. Vas- taavasti taas palvelu on luovutettu kiinteästä toimipaikasta, jos siellä olevat tek- niset resurssit ja henkilökunta riittävät palvelun suorittamiseen. Ostajalla voi siis joissain tapauksissa olla maassa kiinteä toimipaikka sen suhteen, että se hankkii palveluita siellä liiketoiminnassaan hyödynnettäväksi, mutta samassa maassa ei

⁶⁵ HE 56/2014, s. 16.

⁶⁶ Asia C-168/84 kohta 18.

kuitenkaan ole riittäviä resursseja myytävien palveluiden suorittamiseen. Tämän vuoksi yritykselle ei muodostu kyseiseen valtioon myynnistä kiinteää toimipaikkaa ja myynnin katsotaan tapahtuneen muualla.⁶⁷

Pysyvyysvaatimuksen vuoksi kiinteältä toimipaikalta vaaditaan sekä maantieteellistä, että ajallista pysyvyyttä. Rakennuksen tai laitteiston ei tarvitse olla kiinteästi maaperään kiinnitetty eikä liiketilan tarvitse olla itse omistettu. Ajallisen kiinteysvaatimuksen takia myöskään erillistä tilaisuutta varten hankittu myyntipiste ei muodosta kiinteää toimipaikkaa.⁶⁸

Yrityksen on harjoitettava liiketoimintaansa kokonaan tai osittain tästä liiketilasta, jotta kiinteä toimipaikka muodostuisi. Yrityksellä tulee olla henkilökuntaa tai muuta yrityksen määräysvallan alaisia henkilöitä kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa hoitamassa toimipaikan toimintaa. Harjoitettavan toiminnan ei tarvitse olla keskeytymätöntä kunhan se on säännöllistä.⁶⁹

Mikäli toiminta toimipisteen sijaintivaltiossa on automatisoitua, muodostuu kiinteä toimipaikka jos yrityksellä on henkilökuntaa huoltamassa, ylläpitämässä ja valvomassa toimintaa. Kiinteää toimipaikkaa ei yleensä muodostu jos nämä tehtävät ovat yksityisen ulkopuolisen yrityksen hoidossa. Arvonlisäverotuksessa kiinteän toimipaikan muodostumiseen riittää yrityksen ydintoimintojen lisäksi avustava tai valmisteleva toiminta.⁷⁰

Yrityksellä voi olla kiinteitä toimipaikka useissa valtioissa, jolloin se yleensä harjoittaa toimintaansa toisissa valtioissa sivuliikkeiden kautta. Tytär- ja sisaryhtiöt eivät yleensä muodosta konsernin muille yhtiöille kiinteää toimipaikkaa vaan ne ovat itsenäisiä juridisia henkilöitä ja ne käsitellään erillisinä arvonlisäverollisina

⁶⁷ *VH 2014b, kpl. 1.2.1.*

⁶⁸ *Mannio 2001a, s. 252.*

⁶⁹ *VH 2010, kpl. 4.*

⁷⁰ *Mannio 2001a, s. 254.*

toimijoina.⁷¹ Tytär- ja sisaryhtiöt voivat kuitenkin joissain poikkeuksellisissa tapauksissa muodostaa emoyhtiölle kiinteän toimipaikan toiseen valtioon. Tapauksessa C-260/95 Commissioners of Customs and Excise v. DFDS A/S tuomioistuimien katsoi, että toiseen valtioon perustettu tytäryhtiö muodosti emoyhtiölle kiinteän toimipaikan. EUT perusteli ratkaisuaan sillä, että se katsoi tytäryhtiön olleen ainoastaan pelkkä emoyhtiön sivutoimipiste ottaen huomioon tytäryhtiön käytössä olleet resurssit sekä aineelliset olosuhteet. Tytäryhtiön ei siis katsottu toimivan emoyhtiönsä nähden itsenäisen toimijan ominaisuudessa. Suomessa kaupparekisteriin merkityn sivuliikkeen katsotaan pääsääntöisesti muodostavan kiinteän toimipaikan Suomeen ja sivuliikkeen on siten rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi⁷².

Kiinteistä toimipaikkoja ovat esimerkiksi liikkeen johdon sijaintipaikat, sivuliikkeet, toimistot, teollisuuslaitokset, työpajat, myymälät ja osto- tai myyntipaikat, varastot, kaivokset, louhokset, turpeenotto- ja muut luonnonvarojen talteenotto- ja kaivokset. Kiinteä toimipaikka ei sinänsä aiheuta arvonlisäverovelvollisuutta, vaan arvonlisäverovelvollisuuden edellytyksenä on lisäksi, että arvonlisäverollista toimintaa harjoitetaan tästä toimipaikasta käsin. Kiinteänä toimipaikka ei esimerkiksi pidetä sellaista Suomessa olevaa toimipistettä, joka ei osallistu tavaroiden ja palvelujen myyntiin. Vastaavasti arvonlisäverolliseksi rekisteröityminen ei aiheuta tuloverotuksessa kiinteän toimipaikan muodostumista.⁷³

On otettava huomioon, että arvonlisäverotuksessa käytettävä käsite kiinteälle toimipaikalle poikkeaa jonkin verran tuloverotuksessa käytetyn kiinteän toimipaikan käsitteestä. Arvonlisäverotuksessa kiinteä toimipaikka muodostuu yleensä hiekan herkemmin kuin tuloverotuksessa. On varsin todennäköistä, että arvonlisäverotuksessa muodostuu kiinteä toimipaikka jos kiinteä toimipaikka muodostuu tuloverosäännösten tai sopimusten pohjalta. Kiinteän toimipaikan muodostumi-

⁷¹ Björklund ym. 2010, s. 132.

⁷² VH 2014b, kpl 1.2.2

⁷³ VH 2010, kpl 4.

nen tulee kuitenkin ratkaista arvonlisäverotuksessa aina erikseen arvonlisäverolain sekä arvonlisäverodirektiivin säännösten perusteella.⁷⁴ Kiinteän toimipaikan muodostumisen perusedellytys on EUT:n oikeuskäytännön perusteella toiminnan pysyvyys sekä vaatimus teknisten resurssien ja henkilöstöresurssien riittävästä. Mikäli tämä perusedellytys ei täyty, ei kiinteää toimipaikkaa muodostu.

3.2.2 Suoran sähköisen kaupankäynnin erityispiirteitä

Sähköisen kaupan tekniikka on mahdollistanut palvelujen myynnin useiden eri myyntikanavien kautta. Palvelut voidaan myydä globaalisti ostajille riippumatta myyjän fyysisestä sijainnista. Tämän takia palvelun myyjällä ei välttämättä ole intressejä sijoittua fyysisesti jokaiseen valtioon, joihin se harjoittaa palvelujen myyntiä. Suorassa sähköisessä kaupassa palvelut myydään erilaisten palvelimien välityksellä. Palvelut voidaan myydä myös esimerkiksi toisessa valtiossa sijaitsevan palvelimentarjoajan kautta vuokratulta palvelimelta suoraan käyttäjille, jolloin kiinteän toimipaikan määrittäminen vaikeutuu. Palvelin voi toisaalta sijaita ”pilvipalvelimessa” jolloin sen paikantaminen yhteen maahan voi olla ongelmallista tai lähes mahdotonta. Se, että ylläpitääkö yritys omia palvelimiaan vai osataako se ne ulkopuolisilta on yrityksen itsensä päätettävissä.

Kriteerit joilla palvelin muodostaa kiinteän toimipaikan saattavat poiketa toisistaan tulo- ja arvonlisäverotuksessa. Arvonlisäverotuksessa vaaditaan henkilökuntaa palvelimen sijaintivaltioon, jotta kiinteä toimipaikka muodostuisi. Tuloverotuksessa tätä vaatimusta ei ole. Suoran sähköisen kaupankäynnin tekniikka aiheuttaa kuitenkin ongelmia riittävän liittymän määrittämisessä. Suomen kuten useamman muunkin valtion oikeuden mukaan palvelun pitäminen toisen valtion operaattorin hallitsemassa palvelimessa ei aiheuta yritykselle kiinteää toimipaikkaa. Tulkinnanvaraisempi sen sijaan on tilanne, jossa yritys hankkii omistuk-

⁷⁴ Kallio ym. 2014, s. 97 - 98.

seensa tai muuten pitkäaikaiseen hallintaansa palvelimen tietokoneohjelmi-
neen.⁷⁵ Tulkittaessa tätä problematiikkaa voidaan epäselvissä tapauksissa rat-
kaisua kiinteän toimipaikan olemassaoloon hakea myös tuloverolain tai veroso-
pimusten määrittelyistä⁷⁶.

OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin mukaan ensin on tehtävä ero käy-
tettävän tietokoneen ja tälle asennettujen ohjelmistojen ja tietojen välillä. Tieto-
kone itsessään voi muiden edellytysten täytyessä muodostaa kiinteän toimipai-
kan. Arvioitaessa kiinteän toimipaikan muodostumista tulee myös tehdä ero pal-
velimen ja sille tallennetun Web-sivuston välillä. Web-sivusto, on tiedon ja ohjel-
miston yhdistelmä eikä se ole itsessään fyysistä omaisuutta. Se ei siten täyttäisi
malliverosopimuksen 5 artiklan 1 kappaleessa tarkoitetun kiinteän toimipaikan
kriteerejä. Toisaalta Web-sivusto saattaa muodostaa kiinteän toimipaikan tilan-
teessa, jossa se toimii yrityksen omistamalla tai hallitsemalla palvelimella. Tässä
tilanteessa toiminnan tulee täyttää myös muut malliverosopimuksessa luetellut
kiinteän toimipaikan kriteerit. Pelkästään ISP-tarjoajalta vuokrattu palvelintila ei
riitä muodostamaan kiinteää toimipaikkaa. Palvelimen tulee sijaita kiinteällä
maantieteellisellä liikepaikalla ja tällä tulee olla ajallinen pysyvyys. Yrityksen toi-
mintaa tulee myös osittain tai kokonaan harjoittaa sähköisessä muodossa yrityk-
sen omistaman tai hallitseman palvelimen kautta ja, että toiminnot muodostavat
olennaisen tai merkittävän osan yrityksen liiketoimintaa. Mikäli toisessa valtiossa
olevalta tietokoneelta harjoitetut toiminnot ovat luonteeltaan avustavia ja tukevia,
ei kiinteää toimipaikkaa synny.⁷⁷

Tuloverotuksen ja arvonlisäverotuksen kiinteän toimipaikan käsitteellä ei ole suu-
ria eroja ja niitä voitaneen soveltaa osittain rinnakkain. Huomattavaa on kuitenkin,
että tuloverotuksessa avustavat ja tukevat toiminnot eivät riitä kiinteän toimipai-
kan muodostukseen, mutta arvonlisäverotuksessa tällaiset toiminnot ovat riittäviä

⁷⁵Mannio 2001a, s. 254 - 255.

⁷⁶Tämän näkemyksen ovat esittäneet mm. Äärilä –Kallio –Aminoff-Linbland s. 258 sekä Anttila
2005, s. 139-145.

⁷⁷OECD 2010, s. 2010 - 2011.

kiinteään toimipaikan muodostukselle. Käsitteiden tuloverotuksellisen ja arvonlisäverotuksellisen yhdenmukaistamisen ja niiden samankaltaisuuden perusteella voidaan kuitenkin olettaa, että niissä tapauksissa, joissa edellä mainitut kriteerit täyttyvät, voi palvelin muodostaa kiinteään toimipaikan. Vastaavasti taas pelkäänsään toiselta yritykseltä vuokrattu palvelin ja sillä ylläpidettävä Web-sivusto ei riitä muodostamaan kiinteää toimipaikkaa.

Yritys voi myös alkaa harjoittamaan suoraa sähköistä kauppaa niin sanotun pilvipalvelimen kautta. Pilvipalvelimessa ohjelmisto sijaitsee käyttäjille tarjotussa ”pilvessä”, eivätkä sen tekniset yksityiskohdat näy käyttäjille. Palvelu sijaitsee hajautetusti usealla käyttäjiltä piilossa olevilla palvelimilla, joita käytetään selaimen kautta. Pilvipalvelu tilataan valmiina verkkopalveluna, eikä siihen käytettävää ohjelmistoa valmisteta itse tai hankita lisenssipohjaisesti. Pilvipalvelimessa toimiva verkkokauppa-alusta ostetaan siis valmiina ja verkkokauppatoimittaja vastaa palvelimen ylläpidosta, verkkokauppa-alustasta ja sen päivityksistä. Palvelimelle perustettu verkkokauppa vois myös toimia teknisesti samalla alustalla muiden yritysten verkkokauppojen kanssa.⁷⁸ Pilvipalvelun vuokraaminen yrityksen käyttöön on rinnastettavissa perinteisen palvelimen vuokraukseen toiselta yritykseltä. Yritykselle, joka ylläpitää verkkokauppaa tai muutoin myy palveluja tällaisen pilvipalvelimen kautta, ei siis muodostu kiinteää toimipaikkaa pilvipalvelimen vuokrauksen takia. Pilvipalvelin sijaitsee lisäksi hajautetusti lukuisilla eri palvelimella ja tämän vuoksi sen maantieteellinen paikantaminen yhteen valtioon on lähes mahdotonta. Kiinteää toimipaikkaa ei siten voitane määrittää yksinään pilvipalvelimen perusteella. Tällaisissa tilanteissa suoraa sähköistä kaupankäyntiä harjoittavan yrityksen kiinteä toimipaikka ratkaistaan pääosin kiinteälle toimipaikalle asetettujen yleisten edellytysten mukaan.

Ratkaisu kiinteään toimipaikan muodostamisesta palvelimen perusteella joudutaan tekemään arvonlisäverotuksessa tapauskohtaisesti. Palvelintilan vuokraa-

⁷⁸ Tieke 2014, kpl.2.

minen on nykyisin yrityksille useissa tapauksissa edullisempaa kuin omien palvelimien ylläpito. Tämän takia voikin olla yritysten taloudellisissa intresseissä ulkoistaa palvelimen ylläpito toiselle yritykselle. Tämän takia palvelimien aiheuttamat tulkintaongelmat kiinteän toimipaikan muodostumisessa lienevät käytännössä vähäisiä.

3.3 Kotipaikka ja vakinainen asuinpaikka

Mikäli elinkeinonharjoittajalle ei ole kiinteää toimipaikka, ratkaisee kotipaikka palvelun myyntimaan ja sen millä valtiolla on myynnin verotusoikeus. Elinkeinonharjoittajan kotipaikalla tarkoitetaan liiketoiminnan kotipaikkaa. Vaikka liiketoiminnan kotipaikkaa käytetään myyntimaan määrittämiseen tilanteissa, joissa kiinteää toimipaikkaa ei muodostu, on se itsenäinen käsite suhteessa kiinteään toimipaikkaan.

Arvonlisäverodirektiivissä eikä arvonlisäverolaissa ole erikseen määritelty liiketoiminnan kotipaikan käsitettä. Liiketoiminnan kotipaikan käsitettä on selvennetty neuvoston täytäntöönpanoasetuksella (N:o 282/2011) ja se perustuu osittain EUT:n ratkaisuihin. Neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (N:o 282/2011) 10 artiklan mukaan liiketoiminnan kotipaikalla tarkoitetaan paikkaa jossa yrityksen keskushallinnon tehtävät suoritetaan. Liiketoiminnan kotipaikan määrittämiseksi otetaan huomioon paikka, jossa yrityksen yleistä liikejohtoa koskevat olennaiset päätökset tehdään, jossa yrityksen liiketoiminnan sääntömääräinen kotipaikka on ja jossa yrityksen johto kokoontuu.

Mikäli liiketoiminnan kotipaikkaa ei ole mahdollista varmuudella määrittää näiden edellytysten avulla, ensisijaisena pidetään paikkaa, jossa yrityksen yleistä liik-

keenjohtoa koskevat olennaiset päätökset tehdään. Pelkkä postiosoitteen olemassaolo ei ole riittävä määrittämään paikkaa, jossa on yrityksen liiketoiminnan kotipaikka.

EUT:n käytännön mukaan määrittämisessä voidaan ottaa huomioon muitakin tekijöitä, kuten keskeisten johtohenkilöiden kotipaikka, yhtiökokouksen paikka, hallinnollisten ja kirjanpidollisten asiakirjojen säilytyspaikka ja varainhoidon eli erityisesti pankkiasioiden hoitamisen pääasiallinen paikka.⁷⁹

Liiketoiminnan kotipaikkaa määriteltäessä on tulkinnassa painotettava taloudellisia tosiseikkoja. Tämä käy ilmi niin täytäntöönpanosetuksesta (N:o 282/2011) kuin myös EUT:n oikeuskäytännöstä. Tämän vuoksi postilaatikkoyrityksille ja bulvaaneille luonteenomaista näennäistä sijoittautumista ei voida pitää liiketoiminnan kotipaikkana⁸⁰.

Jos elinkeinonharjoittajalla ei katsota olevan erillistä liiketoiminnan kotipaikkaa, katsotaan liiketoiminnan kotipaikaksi hänen kotipaikkansa tai vakinainen asuinpaikkansa⁸¹. Arvonlisäverodirektiiviä sovellettaessa luonnollisen henkilön kotipaikalla tarkoitetaan täytäntöönpanoasetuksen (N:o 282/2011) 12 artiklan mukaan sitä osoitetta, joka on merkitty väestörekisteriin tai vastaavaan rekisteriin, taikka osoitetta, jonka kyseinen henkilö on ilmoittanut veroviranomaisille, paitsi jos on näyttöä siitä ettei tämä osoite vastaa todellisuutta.

Kotipaikka määräytyy oikeushenkilöllä, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, yhtiön sääntöjen tai kaupparekisteriin tai vastaavaan ulkomaalaiseen rekisteriin tehtyjen merkintöjen perusteella. Pysyvällä toimipaikalla tarkoitettaneen samaa kuin elinkeinonharjoittajan kiinteällä toimipaikalla.⁸²

⁷⁹ Asia C-73/06 kohta 61.

⁸⁰ Asia C-73/06 kohta 62.

⁸¹ HE 56/2014, s. 16.

⁸² Nieminen ym. 2014.

Arvonlisäverodirektiivissä viitataan sekä verovelvollisten, että muiden kuin verovelvollisten yhteydessä kotipaikan lisäksi vakinaiseen asuinpaikkaan, silloin kun kotipaikkaa ei voida määritellä. Suomen arvonlisäverolaissa käsitettä ”vakinainen asuinpaikka” ei ole vielä aikaisemmin käytetty. Suomen arvonlisäverolakia on kuitenkin vuoden 2015 alusta yhdenmukaistettu arvonlisäverodirektiivin kanssa ostajan sijoittumispaikkaa koskevan termistön osalta ja nykyisin Suomen arvonlisäverolakiin on otettu käsitteenä vakinainen asuinpaikka. Käsitteen määritelmää ei kuitenkaan Suomen arvonlisäverolaissa ole.

Täytäntöönpanoasetuksen (N:o 282/2011) 13 artiklan kohdan mukaan luonnollisen henkilön vakinaisella asuinpaikalla tarkoitetaan, riippumatta siitä onko henkilö verovelvollinen, paikkaa, jossa luonnollinen henkilö asuu vakinaisesti henkilökohtaisten ja ammatillisten siteiden vuoksi. Tilanteessa jossa ammatillisia siteitä ei ole tai jos ne ovat eri maahan kuin henkilökohtaiset siteet, määräytyy vakinainen asuinpaikka niiden henkilökohtaisten siteiden perusteella, jotka osoittavat läheisen yhteyden luonnollisen henkilön ja hänen asuinpaikkansa välillä.

Täytäntöönpanoasetuksen (N:o 282/2011) 24 artiklan b kohdan mukaan tilanteessa, jossa palveluja suoritetaan ei-verovelvolliselle henkilölle, joka on sijoittunut useaan maahan tai jonka kotipaikka on yhdessä ja vakinainen asuinpaikka toisessa maassa, on palvelujen suorittamispaikkaa määriteltäessä annettava etusija vakinaiselle asuinpaikalle, ellei näyttöä ole siitä, että palvelua käytetään kotipaikassa.

4. ELINKEINONHARJOITTAJIEN VÄLINEN KAUPPA

4.1 Elinkeinonharjoittajan määritelmä

Elinkeinonharjoittajan käsite on myyntimaasäännösten soveltamisen kannalta erityisen tärkeä sillä myyntimaan pääsäännöstä eli AVL 65 §:ä sovelletaan vain elinkeinonharjoittajiin. Palvelujen myyntimaata koskevia säännöksiä sovellettaessa elinkeinonharjoittajaa, joka harjoittaa myös muuta toimintaa kuin tavaroiden tai palveluiden myyntiä liiketoiminnan muodossa, pidetään elinkeinonharjoittajana kaikkien hänelle luovutettujen palveluiden osalta ja arvonlisäverovelvollisen rekisteriin merkittyä oikeushenkilöä pidetään elinkeinonharjoittajana (AVL 64 §). AVL 64 § ei itsessään pidä sisällään elinkeinonharjoittajan määritelmää vaan ainoastaan muutoin arvonlisäverotuksessa elinkeinonharjoittajana pidetyn määritelmän laajentamisen myyntimaasäännösten kannalta⁸³.

Elinkeinonharjoittajia ovat kaikki liikkeen- ja ammatinharjoittajat vaikka ne eivät olisikaan arvonlisäverollisia. Valtio ja kunnat ovat myös elinkeinonharjoittajia palvelun myyntimaasäännöksiä sovellettaessa. Palvelun myyntimaasäännöksiä sovellettaessa elinkeinonharjoittajina pidetään myös niitä oikeushenkilöitä, jotka eivät ole elinkeinonharjoittajia esimerkiksi yleishyödylliset yhteisöt. Elinkeinonharjoittajia koskevia myyntimaasäännöksiä sovelletaan oikeushenkilöön, joka on merkitty arvonlisäverorekisteriin kiinteistöhallintapalveluiden ja tarjoilupalveluiden oman käytön perusteella tai sen vuoksi, että yhteisöhankintojen raja on ylittynyt. Sen sijaan oikeushenkilöön, joka on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi käännetyn verovelvollisuuden perusteella ulkomaalaiselta tapahtuneen

⁸³Kallio ym. 2011, s. 326.

oston vuoksi, sovelletaan kuluttajaa koskevaa myyntimaasäännöstä. Elinkeinonharjoittajaa, joka harjoittaa tavaroiden ja palveluiden myynnin lisäksi myös muuta toimintaa pidetään elinkeinonharjoittajana kaikista tälle luovutetuista palveluista. Tämän takia esimerkiksi yleishyödyllistä yhteisöä pidetään elinkeinonharjoittajana silloin kuin palveluja luovutetaan muuhun kuin elinkeinotoimintaan.⁸⁴

4.2 Myyntimaasäännökset

Elinkeinonharjoittajille myydyin palvelun myyntimaan pääsäännön mukaan palvelu on myyty siinä maassa, jossa on ostajan kiinteä toimipaikka ja jonne palvelu katsotaan luovutetuksi. Tilanteessa, jossa palvelua ei voida katsoa luovutetuksi ostajan kiinteään toimipaikkaan, myyntimaana on ostajan liiketoiminnan kotivaltio. Yleissäännöksen mukaan palvelun myyntiin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta kun myyjä ei ole sijoittunut ostajan valtioon. Myyntimaan pääsäännöstä sovelletaan kaikkiin palveluihin, paitsi niihin joista on säädetty poikkeus AVL 67 – 69g §:lissä.⁸⁵ Epäitsenäisistä palveluista muodostuva kokonaispalvelu luetaan nykyisin AVL 65 §:n piiriin. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että kokonaispalvelun myyjän alihankkijoiden suorittamat palvelut lukeutuisivat automaattisesti AVL 65 §:n soveltamisalaan. Alihankkijan suorittaman palvelun myyntimaa määräytyy itsenäisesti palvelusuoritteiden sisällön perusteella.⁸⁶

Silloin kun elinkeinonharjoittaja ostaa AVL:n yleissäännöksen alaisia palveluita on myyntimaana ostajan kiinteän toimipaikan valtio tai ostajan kotipaikka riippumatta siitä, onko myyjä unionista vai unionin ulkopuolelta. AVL:n yleissäännöstä

⁸⁴ *VH 2010*, kpl 3.

⁸⁵ *Äärilä –Nyrhinen 2013*, s. 289.

⁸⁶ *Kallio ym. 2011*, s. 331.

sovelletaan, kun ostaja toimii palvelua ostaessaan elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa. Niihin palveluihin, jotka on hankittu yksityiseen kulutukseen, sovelletaan muille kuin elinkeinonharjoittajille myydyn palvelun myyntimaasäännöksiä, vaikka ostajana olisi elinkeinonharjoittaja. Tämä tarkoittaa tilannetta, jossa palvelu ostetaan omaan tai henkilökunnan yksityiseen kulutukseen. Silloin kun palvelua käytetään osittain elinkeinotoiminnassa ja osittain yksityiseen kulutukseen, sovelletaan yleissäännöstä.⁸⁷

Palvelun suorittajan tulee aina varmistua siitä myykö tämä palveluita elinkeinonharjoittajille vai muille kuin elinkeinonharjoittajille. Neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (N:o 282/2011) 18 artiklan 1 kohdan mukaan palvelun suorittaja voi katsoa unioniin sijoittuneen ostajan olevan elinkeinonharjoittaja jos:

1. palvelun ostaja on ilmoittanut arvonlisäverotunnisteensa ja palvelun suorittaja saa varmistuksen arvonlisäverotunnisteen sekä siihen liittyvän nimen ja osoitteen pätevydestä.
2. palvelun hankkija ei ole vielä ilmoittanut arvonlisäverotunnustaan, mutta ilmoittaa pyytäneensä sitä.
3. palvelun suorittaja saa minkä tahansa muun todisteen, joka osoittaa, että hankkija on verovelvollinen tai oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, mutta jolla on oltava arvonlisäverotunniste, ja jos palvelun suorittaja suorittaa kohtuullisessa määrin tarkastuksia hankkijan toimittamien tietojen paikkansapitävyydestä.

Täytäntöönpanoasetuksen (N:o 282/2011) 18 artiklan 3 kohdan mukaan unionin ulkopuolelle suuntautuvassa kaupassa palvelun suorittaja voi katsoa, että unionin ulkopuolelle sijoittunut hankkija on elinkeinonharjoittaja jos:

⁸⁷Nieminen ym. 2014, kpl 7 Myynti elinkeinonharjoittajalle.

1. palvelun suorittaja saa hankkijalta viranomaisten vahvistaman todistuksen siitä, että hankkija harjoittaa taloudellista toimintaa.
2. palvelun suorittajalla on käytettävissään hankkijan arvonlisäverotunniste tai vastaava numero
3. palvelun suorittajalla on mikä tahansa muu todiste, joka osoittaa, että hankkija on verovelvollinen ja jos palvelun suorittaja kohtuullisessa määrin tarkistuksia hankkija toimittamien tietojen paikkansapitävyydestä

Vuoden 2010 lakimuutoksen jälkeen elinkeinoharjoittajien välisessä suorassa sähköisessä kaupassa on sovellettu myös palvelukaupan yleissäännöstä AVL 65 § paitsi immateriaalipalveluiden mutta myös sähköisiin palveluihin ja telepalveluihin. Ennen vuotta 2010 vastaavaa menettelyä on sovellettu ainoastaan immateriaalipalveluihin. Tämän vuoksi käytäntö on elinkeinoharjoittajien välisessä kaupassa yksinkertaistunut huomattavasti, eikä näiden palvelutyyppeiden kesken sovelleta nykyisin toisistaan poikkeavia käytäntöjä. Palvelun myynnin yleissäännöksen soveltamisen kannalta on erittäin tärkeää selvittää palvelujen todellinen ostaja, koska luovutuspaikka- ja kotipaikka kriteerit liittyvät nimenomaisesti ostajaan. Laskun maksaja on yleensä todellinen ostaja. Lasku voidaan kuitenkin osoittaa tosiasiallisen ostajan puolesta toimivalle edustajalle.⁸⁸

KHO 28.8.1998 T 1611

Tapauksessa suomalainen yhtiö myi lokalisointipalveluja muun muassa käännöspalveluja ja automaattista tiedonkäsittelyä koskevia palveluja sekä atk-ohjelmien tai -järjestelmien ohjelmointipalveluja Euroopan yhteisössä oleville sekä Yhteisön ulkopuoliselle yhtiöille. Palvelut luovutettiin yhtiöille sähköisesti. Sähköisessä muodossa toimitettua materiaalia seurasi kuriirin välityksellä toimitettava paperivedos. Koska yhtiö luovutti lokalisointipalvelut ulkomaille oleviin kiinteisiin toimipaikkoihin, joita pidettiin todellisina ostajina, yhtiön ei ollut suoritettava palvelujen myynnistä arvonlisäveroa Suomessa. Merkitystä ei ollut sillä, ketä yhtiö laskutti suoritetuista palveluista.

⁸⁸ *Joki-Korpela ym.* 2009, s. 140.

Palvelun ostaja ei siis määräydy yksinomaan laskutusosoitteen perusteella. Ostajana voidaan yleensä pitää tahoa, joka on omissa nimissään tehnyt ostosopimuksen myyjän kanssa ja vastaa ostajaa koskevista kaupan ehdoista. Tämän takia esimerkiksi konsernin keskitetyistä ostoista todellinen ostaja saattaa olla tytäryhtiö, vaikka emoyhtiö edustaisi tytäryhtiötä sopimisneuvotteluissa.⁸⁹ Kun sähköisessä muodossa toimitetun palvelun ostaja on saatu selvitettyä, tulee selvittää mihin ostajan kiinteään toimipaikkaan tai ostajan kotipaikkaan palvelu katsotaan tosiasiasa luovutetuksi.

Ongelmia elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa tuottaa sen selvittäminen, että mihin paikkaan hyödyke on tosiasiasa luovutettu. Aineettomien oikeuksien osalta voi olla vaikea määrittää kiinteää toimipaikkaa, johon luovutus tosiasiasa tapahtuu. Luovutuksen kohteena voi esimerkiksi olla useita eri valtioita kattava lisenssi. Lisenssi on periaatteessa luovutettu useaan kiinteään toimipaikkaan, mikäli lisenssin vastaanottajalla on kiinteitä toimipaikkoja useissa lisenssin kattamissa valtioissa. Näissä tapauksissa palvelun luovutusta ei voida kohdentaa mihinkään kiinteään toimipaikkaan. Laskutusosoitetta voidaan pitää yhtenä osoituksena hyödykkeen luovutuspaikasta. Laskutuskin saattaa tosin suuntautua eri osoitteeseen kuin kiinteään toimipaikkaan. Näissä tapauksissa laskutusosoite ei määrää myyntimaata.⁹⁰

Neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (N:o 282/2011) 22 artiklan mukaan palvelun suorittajan on ensinnä tarkasteltava palvelun luonnetta ja käyttötarkoitusta. Kun tämän perusteella ei pystytä määrittämään kiinteää toimipaikkaa, johon palvelu suoritetaan, on huomiota kiinnitettävä palvelua koskevaan sopimukseen ja tilauslomakkeeseen, tilaajan antamaan alv-tunnukseen sekä siihen onko kiinteä toimipaikka se yksikkö, joka maksaa palvelusta. Mikäli tämänkään perusteella ei voida määrittellä sitä kiinteää toimipaikkaa, johon palvelu on luovutettu, on myyntimaa ostajan liikepaikan kotipaikka.

⁸⁹ Joki-Korpela ym. 2009, s. 140.

⁹⁰ Mannio 2001a, s. 255 - 256.

4.3 Käännetty verovelvollisuus

Elinkeinonharjoittajalle tapahtuva myynti verotetaan ostajan sijoittumisvaltiossa. Tällöin sovelletaan siis käännettyä verovelvollisuutta. Käännetystä verovelvollisuudesta säädetään AVL 9 §:ssä⁹¹. Käännetyllä verovelvollisuudella tarkoitetaan sitä, että verovelvollinen on ulkomaalaisen myyjän sijasta ostaja. Tällöin veron maksuvelvollisuus kääntyy myyjältä ostajalle.⁹²

Pääsäännön mukaan ostaja on verovelvollinen ulkomaalaisen täällä harjoittamasta tavarain tai palvelun myynnistä, mikäli myyjänä on ulkomaalainen, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa eikä tämä ole rekisteröitynyt täällä verovelvolliseksi. Ulkomaalaisella tarkoitetaan elinkeinonharjoittajaa, jonka kotipaikka on ulkomailla. Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan kaikissa unionin jäsenvaltioissa tilanteessa, jossa verovelvollinen myy toisessa jäsenvaltiossa yleissäännön mukaan verotettavan palvelun elinkeinonharjoittajalle tai tähän rinnastetulle oikeushenkilölle. Mikäli suomalainen elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö on käännetyn verovelvollisuuden perusteella velvollinen suorittamaan veron, on hänen hakeuduttava ostosta arvonlisäverovelvolliseksi. Rekisteröitymisvelvollisuus ei koske oikeushenkilöä, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, kun hän ostaa palvelun, johon sovelletaan elinkeinonharjoittajien välisissä myynneissä yleissäännöstä. Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta, koska tällainen oikeushenkilö on kulluttaja. Käännettyä verovelvollisuutta ei myöskään sovelleta, jos myyjänä toiminut ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja on hakeutunut Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi sillä tällöin tämä maksaa Suomen arvonlisäveron arvonlisäverolainsäädännön perusteella.⁹³

⁹¹Käännetty verovelvollisuus käsitteenä ei ilmene AVL 9 §:stä vaan käsite on muotoutunut oikeuskirjallisuuden ja käytännön perusteella.

⁹²*Ääriä –Nyrhinen 2013*, s. 42 - 43.

⁹³*VH 2010*, kpl. 5.

Käännettyä verovelvollisuutta sovellettaessa ostaja on arvonlisäverovelvollinen siitä riippumatta, onko ostaja arvonlisäverorekisterissä. Tämän takia esimerkiksi pankit, vakuutuslaitokset, yleishyödylliset yhteisöt ja kunnat ovat velvollisia suorittamaan ulkomaalaiselta ostamistaan tavaroista ja palveluista arvonlisäveroa, jos myyntimaa on Suomi ja käännetty verovelvollisuus soveltuu. Ostajan tulee tällöin hakeutua arvonlisäverorekisteriin.⁹⁴ Oikeushenkilöille myytyyn palveluun sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, jos palvelu katsotaan myydyksi Suomessa ja myyjänä on ulkomaalainen. Oikeushenkilön, joka ei ole missään määrin elinkeinonharjoittaja, tulee hakeutua arvonlisäverorekisteriin ja suorittaa ostostaan arvonlisävero. Ostajaa ei kuitenkaan ole kuitenkaan rekisteröinnin vuoksi pidettävä elinkeinonharjoittajana. Kuluttajia käännetty verovelvollisuus ei kuitenkaan AVL 9 §:n perusteella koske ja myyjän tulee hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa.⁹⁵

Valtio ei tosin ole ostojana verovelvollinen tavaroiden tai palveluiden ostosta, vaikka myyjä olisikin ulkomaalainen, joka ei ole Suomessa arvonlisäverorekisterissä ja vaikka verotusoikeus tavaroiden ja palveluiden myyntiin olisi Suomella. Tavarat ja palvelut myyntyä ulkomaalaista ei tällaisissa tilanteissa velvoiteta rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi ja valtiolle myyty tavara tai palvelu jää Suomessa kokonaan verottamatta.⁹⁶

Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta, mikäli ulkomaalaisella on Suomessa kiinteä toimipaikka ja tämä luovuttaa tavarain tai palvelun täällä olevasta kiinteästä toimipaikasta.⁹⁷ Käännetty verovelvollisuutta sovelletaan tosin tilanteisiin, jossa ulkomaalaisella elinkeinonharjoittajalla on Suomessa kiinteä toimipaikka, mutta kiinteä toimipaikka ei osallistu täällä tapahtuvaan myyntiin. Kiinteän toimipaikan ei katsota osallistuvan myyntiin, silloin kun kiinteän toimipaikan teknisiä

⁹⁴ Björklund 2010, s. 230.

⁹⁵ Äärilä –Nyrhinen 2013, s. 295.

⁹⁶ Björklund 2010, s. 231.

⁹⁷ Äärilä –Nyrhinen 2013, s. 44.

resursseja ja henkilökuntaa ei käytetä palvelun suorittamiseen. Palvelun suorittamisena ei pidetä sitä, että kiinteä toimipaikka hoitaa laskutusta, kirjanpitoa velkojen perintää tai vastaavia hallinnollisia tehtäviä. Silloin kuin palvelun suorituksesta annetussa laskussa on Suomalainen y-tunnus, kiinteä toimipaikka on osallistunut palvelun suoritukseen. Käännettyä verovelvollisuutta ei kuitenkaan sovelleta tilanteessa, jossa yrityksen kotipaikka on Suomessa, vaikka tämä ei olisikaan osallistunut palvelun suorittamiseen. ⁹⁸

⁹⁸ *VH 2010*, kpl. 5.

5. KAUPPA MUILLE KUIN ELINKEINONHARJOITTAJILLE

5.1 Muun kuin elinkeinonharjoittajan määritelmä

Muilla kuin elinkeinonharjoittajilla tarkoitetaan ensinnäkin kuluttajia eli yksityishenkilöitä, jotka hankkivat palvelun omaan käyttöön. Yksityishenkilön asemassa ovat myös sellaiset yleishyödylliset yhteisöt tai muut oikeushenkilöt, joilla ei ole lainkaan arvonlisäverolain soveltamisalaan, verolliseen tai verottomaan, kuuluvaa tavaroiden tai palveluiden myyntitoimintaa ja joita ei ole yhteisöhankintojen vuoksi merkitty arvonlisäverorekisteriin. Tämän lisäksi elinkeinotoimintaa harjoittavaa, joka ei palvelua ostaessaan toimi elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa, pidetään myyntimaasäännöksiä sovellettaessa kuluttajan asemassa olevana.⁹⁹

Ostajan voidaan katsoa toimivan yksityishenkilönä, mikäli näyttöä muusta ei ole. Palvelun ostaja katsotaan kuluttajaksi ja palvelun myyntiin sovelletaan kuluttajakaupan säännöksiä, silloin kun palvelun ostaja ei esimerkiksi ilmoita voimassa olevaa arvonlisäverotunnistetta tai muutenkaan elinkeinonharjoittajana toimimiseen viittaavaa tietoa. Elinkeinonharjoittajan ei katsota toimivan elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa, jos se palvelu ostetaan kokonaisuudessaan elinkeinonharjoittajan tai tämän henkilökunnan yksityiseen käyttöön. Palvelun ostotarkoituksen arviointi tehdään aina palvelun luonteen perusteella tai ostajan antaman tiedon perusteella. Arviointi suoritetaan ostetun palvelun myyntihetkellä, joten myyntihetken jälkeiset muutokset eivät vaikuta myynnin arvonlisäverokäsittelyyn. Oikeushenkilöä pidetään kuluttajana, jos se on merkitty arvonlisäverorekisteriin

⁹⁹ Äärilä –Nyrhinen 2013, s. 294 - 295.

yksinomaan ulkomaalaiselta tapahtuneesta ostosta aiheutuneesta käännetystä verovelvollisuudesta.¹⁰⁰

5.2 Myyntimaasäännökset

5.2.1 Yleissäännös

Muille kuin elinkeinonharjoittajille tapahtuvan palvelukaupan pääsäännön AVL 66 §:n mukaan myyntimaa määräytyy muille kuin elinkeinonharjoittajille kohdistuvassa kaupassa myyjän kiinteän toimipaikan tai kotipaikan mukaan. Tämän mukaisesti myyjä siis suorittaa myynnistä kiinteän toimipaikkansa tai kotipaikkansa veron riippumatta siitä minne ostaja on sijoittunut tai missä valtiossa palvelu todellisuudessa suoritetaan. Jotta palvelu katsottaisiin luovutetun suomalaisen ulkomailla olevasta kiinteästä toimipaikasta, tulee suomalaisella olla ulkomailla pysyväksi tarkoitettu toimipaikka. Toimipaikalla tulee olla myös riittävät tekniset resurssit ja henkilökuntaa palvelun suorittamiseen, sekä palvelu tulee tosiasiasa luovuttaa tuosta kiinteästä toimipaikasta. Palvelun luovutus ei tällöin ole Suomessa veronalainen. Vastaavasti ulkomaalaisen, jolla on Suomessa kiinteä toimipaikka ja josta palvelu luovutetaan, on suoritettava Suomen vero. AVL 66 §:n mukaista yleissäännöstä sovelletaan kaikkiin niihin palveluihin, joista ei ole säädetty poikkeusta.¹⁰¹

Palvelukaupan yleissäännöstä ei kuitenkaan sovelleta EU:n ulkopuolelle tai ulkopuolelta luovutettuihin palveluihin¹⁰². Arvonlisäverojärjestelmän lähtökohta on, että poikkeuksia pääsääntöön tehdään niin vähän kuin mahdollista. Eräisiin palveluihin esimerkiksi immateriaalipalveluihin, radio- ja televisiolähetyspalveluihin,

¹⁰⁰Björklund ym. 2010, s. 150.

¹⁰¹Äärilä –Nyrhinen 2013, s. 295 - 296.

¹⁰²Linnakangas –Juanto 2012, s. 123.

sähköisiin palveluihin ja telepalveluihin sovelletaan poikkeavaa myyntimaasäännöstä. Poikkeussäännösten taustalla on se, että näissä palveluissa ostajan maa ei kuvasta palvelun tosiasiallista kulutusmaata.¹⁰³ Suoran sähköisen kaupankäynnin kannalta tärkeimmät poikkeussäännökset, muille kuin elinkeinonharjoittajille suuntautuvassa kaupassa, ovat immateriaalipalveluja, radio- ja televisiolähetyspalveluita, sähköisiä palveluja sekä telepalveluja koskevat säännökset. Muille kuin elinkeinonharjoittajille suuntautuvan palvelukaupan myyntimaasäännösten poikkeuksista on näiden osalta säädetty AVL 69h – AVL 69k §:issä.

5.2.2 Immateriaalipalvelut

Unionin alueella tapahtuvan kaupan osalta immateriaalipalvelujen kauppaan sovelletaan AVL 66 §:n mukaista yleissäännöstä. Tämän mukaisesti suoran sähköisen kaupankäynnin muodossa myydyt immateriaalipalvelut verotetaan Suomessa jos ne on luovutettu myyjän täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Mikäli immateriaalipalveluja ei ole luovutettu kiinteästä toimipaikasta, verotetaan ne Suomessa jos myyjällä on täällä kotipaikka. Muille kuin elinkeinonharjoittajille myydystä immateriaalipalvelusta suoritetaan siten arvonlisävero Suomeen silloin, kun palvelun myyjä on suomalainen yritys, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa muualla kuin Suomessa, tai palvelu myydään ulkomaalaisen yrityksen Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta¹⁰⁴. Muille kuin elinkeinonharjoittajille myytyjen immateriaalipalvelujen osalta verotusvaltio määräytyy siis myyjän kiinteän toimipaikan tai kotivaltion mukaan.

Suorassa sähköisessä kaupassa muille kuin elinkeinonharjoittajille myytäviin immateriaalipalveluihin sovelletaan AVL 69 h §:ää. AVL 69 h §:n mukaisesti muulle kuin elinkeinonharjoittajalle luovutettua immateriaalipalvelua ei ole myyty Suo-

¹⁰³ *Nieminen ym. 2014*, kpl 7 Poikkeukset yleissäännöksistä.

¹⁰⁴ *Kallio ym. 2014*, s. 362.

messa, jos palvelu luovutetaan ostajalle, joka on sijoittautunut unionin ulkopuolelle tai jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on unionin ulkopuolella. Mikäli suomalainen yritys myy siis immateriaalipalveluja unionin ulkopuolisille kuluttajille, on myynti Suomessa verovapaa.

5.2.3 Radio- ja televisiolähetyspalvelut, sähköiset palvelut ja telepalvelut

Suomen arvonlisäverolakia on muutettu 1.1.2015 alkaen sähköisten palveluiden ja telepalveluiden osalta. Tammikuun 1. päivästä 2015 lähtien muulle kuin elinkeinonharjoittajille luovutetut radio- ja televisiolähetyspalveluiden, sähköiset palvelut ja telepalvelut katsotaan AVL 69 i §:n myydyksi Suomessa silloin, kun palvelu luovutetaan ostajalle, joka on sijoittautunut Suomeen tai jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on Suomessa

Muutoksen taustalla on verotuspaikkadirektiivin uuden 58 artiklan mukaisten palvelun kulutuspaikkaa koskevien säännösten voimaantulo. Aikaisemmin voimassa olleen lainsäädännön mukaan arvonlisävero suoritettiin ostajan sijoittumisvaltiooon. Tämä johti siihen, että radio- ja televisiolähetyspalveluita, sähköisiä palveluita sekä telepalveluita tarjoavat yritykset olivat sijoittuneet verotussyistä matalan verokanan jäsenvaltioihin.¹⁰⁵

Verotuspaikkadirektiivin kulutuspaikkaa koskevia säännöksiä on täydennetty neuvoston täytäntöönpanoasetuksella (N:o 201/2013). Neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (N:o 1042/2013) 2 artiklan mukaisesti Tammikuun 1. päivä 2015 lähtien kaikki televiestintä-, radio- ja televisiolähetyspalvelut sekä sähköisesti suoritettavat palvelut, jotka unioniin sijoittautunut palvelujen suorittaja suorittaa

¹⁰⁵ HE 136/2009, s.22.

unioniin sijoittuneelle ei-verovelvolliselle henkilölle, on verotettu siinä jäsenvaltiossa, johon palvelun hankkija on sijoittunut tai jossa on hankkijan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka, riippumatta siitä milloin palvelun suoritus tai jatkuvana suorittamisena tapahtuva luovutus alkoi. Direktiivimuutoksella on pyritty varmistamaan palvelujen verotus niiden todellisessa kulutusvaltiossa ja pienentää valtioiden arvonlisäveromenetyksiä. Muutos on omiaan toteuttamaan kulutusmaaperiaatetta kansainvälisessä radio- ja televisiolähetyspalveluiden, sähköisten palveluiden ja telepalveluiden kaupassa, sillä aikaisemmin arvonlisävero maksettiin palvelun myyjän sijoittautumisvaltioon. Uudistuksesta saattaa tosin aiheutua yrityksille ylimääräistä hallinnollista taakkaa, sillä ne joutuvat jatkossa valvomaan useisiin eri valtioihin suuntautuvaa suoraa sähköistä kaupankäyntiä ja raportointiaan mihin valtioihin sillä on ollut näiden palveluiden myyntiä.

Ennen tammikuun 1. päivää 2015 tapahtuneiden palvelun suorituspaikka on arvonlisäverodirektiivin mukaisesti paikka, johon palvelun suorittaja on sijoittunut, riippumatta siitä, milloin palvelun suoritus tai jatkuvana suorittamisena tapahtuva luovuttaminen saatetaan loppuun. Silloin kun palvelun suoritus on toteutunut ennen tammikuun 1. päivää 2015 jäsenvaltiossa, johon palvelujen suorittaja on sijoittautunut, veroa ei kanneta samasta verotettavasta tapahtumasta hankkijan jäsenvaltiossa 1 päivänä tammikuuta 2015 tai sen jälkeen. Muutoksella siirrytään siis soveltamaan myös EU:n sisällä tapahtuvasta palveluiden myynnistä ostajan kotipaikan tai vakinaisen asuinpaikan mukaan määräytyvää verotusmaasääntelyä.

Ulkomaalainen myyjä on tällöin AVL 2.1 §:n sekä AVL 9.2 §:n 2 kohdan takia verovelvollinen Suomessa. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että ulkomaalaisen myyjän on rekisteröidyttävä Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi¹⁰⁶.

¹⁰⁶Elinkeinoelämän keskusliitto on ilmaissut tyytymättömyytensä vuoden 2015 uudistuksiin. EK:n näkemyksen mukaan uusi järjestely tulee hankaloittamaan kansainvälistä palvelukauppaa huomattavasti. Kts. http://ek.fi/wp-content/uploads/Liite_ALV_muutoksia.pdf

Uudistus ei koske muiden palvelutyyppeiden verotusta ja tämän takia esimerkiksi immateriaalipalveluiden arvonlisäverotus pysyy ennallaan. Uudistuksen takia palvelun tarjoajat joutuvat ensiksi määrittämään onko ostaja verovelvollinen sekä paikan johon ostaja on sijoittunut. Muutokset perustuvat verotuspaikkadirektiiviin ja siihen tehtyihin täytäntöönpanoasetuksiin. Voimaan astuvat muutokset koskevat ainoastaan unionin sisäisesti tapahtuvaa kauppaa, sillä nykyisin voimassa olevat säännökset unionin ulkopuolelta ja ulkopuolelle suuntautuvaan kauppaan varmistavat jo palvelun verottamisen kulutusmaassa.¹⁰⁷

5.2.4 Arvonlisäveron erityisjärjestelmä

Uusien AVL säännösten takia muille kuin elinkeinonharjoittajille suuntautuvan kaupan osalta myyjä on verovelvollinen jokaisessa jäsenvaltiossa, johon se harjoittaa radio- ja televisiolähetyspalveluiden, sähköisten palveluiden ja telepalveluiden myyntiä. Käytännössä tämä tarkoittaisi sitä, että elinkeinonharjoittajan tulisi rekisteröityä verovelvolliseksi jokaisessa niissä jäsenvaltiossa, joissa se harjoittaa toimintaa. Tämä olisi omiaan aiheuttamaan elinkeinonharjoittajille kohtuuttoman suuria hallinnollisia taakkoja rekisteröinti- ja ilmoittamisvelvollisuuksien vuoksi. Rekisteröitymisvelvoitteet koskevat sekä unionin alueelle, että unionin alueen ulkopuolelle sijoittautuneita myyjiä¹⁰⁸.

Vaihtoehtoisesti myyjä voi rekisteröityä arvonlisäveron erityisjärjestelmän käyttäjäksi. Erityisjärjestelmä on luotu yksinkertaistamaan palvelun myynnistä aiheutuneita velvoitteita. Unionin alueelle sijoittunut elinkeinonharjoittaja voi käyttää erityisjärjestelmää myydessään tele-, lähetys- ja sähköisiä palveluita unionin jäsenmaihin, joissa tällä ei ole kiinteää toimipaikkaa tai toiminnan kotipaikkaa. Unionin ulkopuolelle sijoittanut elinkeinonharjoittaja voi käyttää järjestelmää myydessään

¹⁰⁷ *Komissio 2014a*, s.10 - 14.

¹⁰⁸ *VH 2014a*, kpl 1.

tele-, lähetys- ja sähköisiä palveluita unionin alueen kuluttajille. Erityisjärjestelmää käyttävä elinkeinonharjoittaja hoitaa tele-, lähetys- ja sähköisten palveluiden myynnistä aiheutuvat arvonlisäveron ilmoittamis- ja maksuvelvollisuudet keskitetysti yhden unionin jäsenmaan kautta. Erityisjärjestelmän kautta on ilmoitettava kaikki erityisjärjestelmään kuuluvat myynnit.¹⁰⁹

Arvonlisäveron erityisjärjestelmästä käytetään myös nimitystä keskitetty minipalvelupiste. Keskitetyssä minipalvelupisteessä on käytössä kaksi eri järjestelmää. *Unionin järjestelmään* voivat rekisteröityä verovelvolliset, joilla on liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka unionin alueella. *Muun kuin unionin järjestelmään* voi rekisteröityä muu kuin unionin verovelvollinen, jos sillä ei ole unionin alueella liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ja jos se ei ole rekisteröitynyt tai sen ei tarvitse muulla tavalla tunnistaa arvonlisäverovelvolliseksi unionissa. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että muu kuin unionin verovelvollinen, joka on rekisteröitynyt tai jonka tulisi rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi unionin alueella mutta jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa unionissa ei voi käyttää *muuta kuin unionin järjestelmää*. Tämä aiheutuu siitä, että sen on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi. Tämä verovelvollinen ei voi myöskään käyttää *unionin järjestelmää* koska sillä ei ole unionin alueella kiinteää toimipaikkaa. Näiden verovelvollisten tulee rekisteröityä arvonlisäverovelvollisiksi ja tilittää arvonlisävero niihin jäsenvaltioihin, joissa sillä on asiakas, joille asiaankuuluvat palvelut suoritetaan.¹¹⁰

Käytäntö tulee näyttämään miten hyvin arvonlisäveron erityisjärjestelmä toimii. Lähtökohtaisesti uudistus on hyvä askel kohti palvelujen verottamiselle niiden todellisessa kulutusmaassa. Keskitettyyn järjestelmään saattaa tosin liittyä verovalvonnallisia ongelmia tilanteissa joissa yritys ei raportoi myyntejään useaan eri valitioon.

¹⁰⁹ *VH 2014c*, kpl 1.

¹¹⁰ *Komissio 2014b*, s. 7.

6. OSTAJAN JA MYYJÄN MÄÄRITTÄMINEN

6.1. Palvelun myynnin osapuolet

Palveluiden toimittamiseen lopulliselle ostajalle osallistuvien määrä vaihtelee suorassa sähköisessä kaupassa. Sähköisesti tarjottava palvelu voidaan toimittaa suoraan palvelun omistajalta lopulliselle ostajalle esimerkiksi tilanteessa, jossa ostetaan musiikkikappale suoraan riippumattoman artistin omilta verkkosivuilta. Useimpiin kauppatahtumiin osallistuu kuitenkin enemmän kuin yksi osapuoli ja palvelun toimittamisesta lopulliselle ostajalle muodostuukin usein pitkä rajat ylittävä toimitusketju. Myyntitapahtuma voi olla esimerkiksi sellainen, jossa mobiilisovelluksen valmistaja tekee lisenssisopimuksen sovelluskaupan tai vastaavan alustan tarjoajan kanssa ja asettaa sovelluksensa myyntiin tuolle alustalle. Asiakas maksaa tämän jälkeen alustan tarjoajalle ostamastaan sovelluksesta.¹¹¹ Tilanteessa, jossa esimerkiksi sovellusvalmistaja myy palvelua suoraan omilta verkkosivuiltaan, ei myyjän määrittämisessä ole ongelmia. Kyseessä on tällöin suoramyynä ja verovelvollisuus määräytyy tämän mukaisesti. Kansainvälistä kauppaa harjoitettaessa suoramyynä ei kuitenkaan ole palveluiden levittämisen kannalta tehokkain vaihtoehto ja tämän vuoksi palveluntuottajat esimerkiksi sovellusvalmistajat ovatkin asettaneet palvelujaan myyntiin ulkopuolisen yrityksen tarjoamille alustoille.

Arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan mukaisesti sellainen verovelvollinen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen,

¹¹¹ *Komissio 2014a*, s. 22.

on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut. Täytäntöönpanoasetuksen (1042/2013) 9a artiklassa on selvennetty kuka on palvelun myyjä myytäessä radio- ja televisiolähetyspalveluita, sähköisiä palveluita ja telepalveluita muille kuin elinkeinonharjoittajille. Täytäntöönpanoasetuksen (1042/2013) 9a artiklan perusolettamuksen mukaan kun arvonlisäverodirektiivin 28 artiklaa sovelletaan, ja kun sähköisesti suoritettavat palvelut tai internetin välityksellä tarjottavat puhelinpalvelut, mukaan lukein VoIP-tekniikka¹¹² hyödyntävät puhelinpalvelut, suoritetaan televerkon, rajapinnan tai portaalin, kuten sovellusten markkinapaikan, välityksellä, suoritukseen osallistuvan verovelvollisen on katsottava toimivan omissa nimissään mutta näiden palvelujen tarjoajan lukuun. Välittäjän siis katsotaan aluksi ostaneen palvelut palveluntuottajalta ja tämän jälkeen myyneen palvelut muille kuin elinkeinonharjoittajille. Palvelujen kauppaa harjoitetaan siis yleensä komissiokaupan muodossa.

Komissiokauppa on välitystoiminnan muoto ja kyseessä on välillinen edustus. Välillisessä edustuksessa edustaja toimii omissa nimissään toisen puolesta. Oikeustoimen osapuoleksi tulee siten päämiehen lukuun toimiva edustaja eikä päämies itse.¹¹³ Komissiokaupassa edustajaa kutsutaan komissionääriksi. Myyntikomissiossa komissionääri esiintyy ostajaan nähden myyjänä ja heidän välilleen syntyy oikeussuhde. Tavaraita ja palveluita ostava asiakas mieltää siis ostaneensa nämä komissionäärieltä. Myytävä tavara tai palvelu on kuitenkin päämiehen omistuksessa siihen saakka, kunnes se siirtyy ostajan omistukseen. Päämiehen ja ostajan välille ei kuitenkaan synny sopimussuhdetta.¹¹⁴ Ostokomissiossa tavara tai palvelu puolestaan ostetaan asiamiehen nimissä päämiehen lukuun. Asiamiehen katsotaan tällöin myyneen tavaran tai palvelun päämiehelle ja myyjän myyneen sen asiamiehelle.¹¹⁵

¹¹²VoIP-tekniikka eli Voice over Internet Protocol on puhelunvälitystekniikka, jossa puhelu siirtyy puhelinverkon sijasta internetissä.

¹¹³ *Hoppu –Hoppu* 2007, s. 160.

¹¹⁴ *Auranen 2000*, s. 92 - 93.

¹¹⁵ *Murtomäki 2010*, s. 101.

Komissiokaupassa on kyse kahden erillisen myyntitapahtuman syntymisestä. AVL 19 §:n 1 momentin mukaan kun tavara tai palvelu myydään asiamiehen nimissä päämiehen lukuun, katsotaan asiamiehen myyneen tavaran tai palvelun ostajalle ja päämiehen myyneen sen asiamiehelle. Nämä kaksi erillistä myyntitapahtumaa tapahtuvat samanaikaisesti eli siinä vaiheessa kun tavara tai palvelu siirtyy ostajalle.

Komissiokauppa rinnastetaan arvonlisäverotuksessa jälleenmyyntiin eikä siihen sovelleta arvonlisäverotuksen välitystä koskevia säännöksiä. Komissiokauppias suorittaa arvonlisäveron ostajalle tapahtuneesta myynnistä, vaikka tavaran tai palvelun omistusoikeus siirtyy omistajalta eli valmistajalta ostajalle. Tavaran tai palvelun omistaja puolestaan suorittaa arvonlisäveron myynnistään komissiokauppiaille.¹¹⁶ Komissiokauppias eli esimerkiksi mobiilisovelluskauppa suorittaa siis arvonlisäveron sovelluksen myynnistä ostajalle ja vastaavasti sovelluksen valmistaja suorittaa arvonlisäveron sen myymisestä mobiilisovelluskaupalle.

6.2 Palvelun myyjän määrittämien

6.2.1 Myyjän asemaa koskeva perusolettama

Myytäessä immateriaalipalveluja, sähköisiä palveluja ja telepalveluita muille kuin elinkeinonharjoittajille, on palvelujen myyjä velvollinen suorittamaan arvonlisäveron myyntimaahan. Tämän takia on tärkeää selvittää kuka todellisuudessa on ollut palvelun myyjä, erityisesti tilanteissa joissa palvelua ei luovuteta suoraan ostajalle vaan välittäjän kautta.

¹¹⁶ VH 2001, kpl 4.

Sähköiset palvelut luovutetaan lopulliselle asiakkaalle rajapintojen, portaalin tai televerkkojen kautta. Asiakas maksaa palveluista esimerkiksi tekstiviestillä, luottokortilla, pankkisiirrolla tai muulla tavalla. Palvelun myyntiin osallistuvan elinkeinonharjoittajan katsotaan toimivan omissa nimissään mutta palvelun tarjoajan lukuun. Palvelun luovutuksen katsotaan siis tapahtuvan komissiokaupan muodossa. Palvelun myynnissä palvelun tarjoajalta lopulliselle asiakkaalle tapahtuu siis AVL 19 §:n mukaisia peräkkäisiä myyntejä. Verovelvollinen asiakkaalle tapahtuvasta myynnistä on siten asiakasta lähimpänä oleva palvelun myyntiin osallistuva elinkeinonharjoittaja.¹¹⁷ Tämä oletama tarkoittaa sitä, että kunkin välittäjän katsotaan itse vastaanottaneen ja suorittaneen edelleen palvelun. Olettama on määritelty täytäntöönpanoasetuksen (N:o 282/2011) 9 a artiklassa.¹¹⁸ Palvelun myyntiin osallistuva elinkeinonharjoittaja voi olla esimerkiksi sovelluskauppa. Palvelun tarjoajan ja sovelluskaupan välinen kauppa on siten elinkeinonharjoittajien välistä kauppaa johon sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Sovelluskaupan ja lopullisen asiakkaan välinen kauppa on myyntiä muulle kuin elinkeinonharjoittajalle ja sovelluskauppa on siten verovelvollinen lopulliselle asiakkaalle tapahtuvasta myynnistä.

Elinkeinonharjoittajan katsotaan osallistuvan palvelun myyntiin, jos tämä sopimusjärjestelyjen mukaan toimii omissa nimissään mutta toisen lukuun. Elinkeinonharjoittajaa ei voida sopimusjärjestelyillä sulkea pois palvelun myyntiin osallistumisesta, mikäli sopimusjärjestelyt eivät vastaa todellisuutta. Tilanteessa, jossa sopimusjärjestelyjen ja todellisten olosuhteiden välillä on ristiriitaa, toimitaan todellisten olosuhteiden mukaan. Elinkeinonharjoittajan osallistuu aina palvelun myyntiin jos elinkeinonharjoittaja on sellainen, joka hyväksyy maksun veloittamisen asiakkaalta tai palvelun suorittamisen tai asettaa sitä koskevat yleiset ehdot ja edellytykset. Elinkeinonharjoittaja jonka portaalin kautta palveluja myy-

¹¹⁷ *VH 2014a*, kpl 4.

¹¹⁸ *Komissio 2014a*, s. 24.

dään, osallistuu pääsääntöisesti myyntiin. Elinkeinonharjoittajan ei katsota osallistuvan palvelun myyntiin jos tämä huolehtii ainoastaan maksujen käsittelystä, palvelu suoritetaan ainoastaan elinkeinonharjoittajan tarjoaman verkkoyhteyden kautta, ellei nimenomainen verkkoyhteys ole välttämätön palvelun suorittaminen kannalta, tai elinkeinonharjoittaja tekee ainoastaan edellä mainitut asiat. Elinkeinonharjoittaja osallistuu aina palvelun myyntiin jos tämän osallistuminen myyntiin ei rajoitu edellä mainittuihin kolmeen asiaan. Elinkeinonharjoittajan katsotaan siten osallistuvan myyntiin jos tämä esimerkiksi antaa asiakkaalle omissa nimissään arvonlisäveroa sisältävän laskun tai tositteen palvelun myynnistä. Maksun käsittelyllä tarkoitetaan esimerkiksi tilannetta, jossa elinkeinonharjoittaja palvelujen myyntiin liittyen ainoastaan vastaanottaa maksun asiakkaalta ja välittää sen palvelun myyjälle. Maksun välittäjä voisi myös mahdollisesti vähentää välittämästään maksusta perimänsä maksunvälityspalkkion.¹¹⁹

Maksun veloittamisen hyväksymisellä tarkoitetaan sitä, että elinkeinonharjoittaja voi vaikuttaa siihen, että maksaako hankkija sekä milloin ja millä ehdoin tämä maksaa. Elinkeinonharjoittaja hyväksyy maksun kun tämä päättää, että palvelusta perittävä maksu voidaan veloittaa hankkijan tililtä, pankki- tai luottokortilta tai muulta vastaavalta. Käytännössä maksun hyväksyvä elinkeinonharjoittaja on todennäköisesti se, joka hallitsee teknistä rajapintaa esimerkiksi sovelluskauppaa, jonka välityksellä palveluja tarjotaan tai suoritetaan. Palvelun suorittamisen hyväksymisellä tarkoitetaan tilannetta, jossa elinkeinonharjoittaja voi vaikuttaa siihen suoritetaanko palvelu ja millä ehdoin se suoritetaan. Elinkeinonharjoittajan katsotaan hyväksyvän suorituksen silloin kun tämä suorittaa palvelun itse tai määrää kolmannen osapuolen suorittamaan palvelun. Käytännössä palvelun suorituksen hyväksyjä on usein elinkeinonharjoittaja, joka hallitsee teknistä rajapintaa, jonka välityksellä palveluja myydään.¹²⁰ Yleiset ehdot ja edellytykset ovat niitä, jotka myyntiin osallistuva elinkeinonharjoittaja asettaa ja, jotka asiakkaan

¹¹⁹ *VH 2014a*, kpl 4.1.

¹²⁰ *Komissio 2014a*, s.35 - 36.

on hyväksyttävä. Tämä tarkoittaa esimerkiksi markkinapaikan tai vastaavan rajapinnan vahvistamia käyttäjäehtoja sekä yleisiä ehtoja ja edellytyksiä, jotka asiakkaan on hyväksyttävä ennen palvelun suorittamista. Ehtojen ja edellytysten vahvistamisella tarkoitetaan sitä, että elinkeinonharjoittaja päättää muita myyntiketjun osapuolia sitovalla tavalla palvelun oikeuksista ja velvollisuuksista esimerkiksi hinnasta, maksuehdoista, toimitusehdoista ja takuusäännöistä.¹²¹

6.2.2 Myyjää koskevan oletaman kumoaminen

Palvelun myyjää koskeva perusolettama voidaan kumota tietyin edellytyksin. Edellytysten täyttyessä voi jokainen palvelun myyntiin osallistuva elinkeinonharjoittaja halutessaan kumota oletaman.¹²² Ne edellytykset joilla oletama voidaan kumota on esitetty täytäntöönpanoasetuksen (N:o 282/2011) 9 a artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan lopussa ja niitä täsmennetään 9 a artiklan toisessa sekä kolmannessa kohdissa. Olettama ei sovellu jos kaikki seuraavista vaatimuksista täyttyvät:¹²³

1. Sähköiset palvelut ja niiden myyjät on yksilöitävä jokaisen palvelun myyntiin osallistuvan elinkeinonharjoittajan laskussa
2. Palvelun hankkijalle annetussa laskussa on yksilöitävä suoritettu palvelu ja sen suorittaja
3. Elinkeinoharjoittaja ei hyväksy asiakkaalta perittävää maksua.
4. Elinkeinoharjoittaja ei hyväksy palvelun suorittamista
5. Elinkeinoharjoittaja ei aseta palvelun suorittamista koskevia yleisiä ehtoja ja edellytyksiä.

¹²¹ *VH 2014a*, kpl. 4.2.4.

¹²² *VH 2014a*, kpl.4.2.1.

¹²³ *Komissio 2014a*, s.25.

6. Kohdat 1-5 on otettava huomioon osapuolten välisessä sopimusjärjestelyssä. Mikäli näin ei ole, olettaa ei voi kumota.

Mikäli myyntiketjun jokainen välittäjä täyttää kohtien 1-6 vaatimukset, olettaa kumoutuu ja palvelujen tarjoaja katsotaan palvelun suorittajaksi. Tämä tarkoittaa sitä, että palvelun tarjoaja on vastuussa loppukuluttajalle suoritetun palvelun suorituspaikan määrittämisestä ja arvonlisäverosta.¹²⁴ Palvelut ja niiden suorittaja tulee yksilöidä AVL 209 b §:n yleisten laskumerkintävaatimusten mukaisesti. Laki ei edellytä antamaan laskua myynnistä kuluttajalle, mutta käytännössä olettan kumoaminen edellyttää laskun tai muun tositteen antamisen kuluttajalle. Jos olettan kumoamisen edellytykset eivät täyty jonkin myyntiin osallistuvan elinkeinonharjoittajan osalta, tai tämä ei halua kumota olettaa, tätä seuraavat elinkeinonharjoittajat eivät voi ilmoittaa alkuperäistä palvelun tarjoajaa palvelun myyjäksi. Myyntiketjussa seuraavat elinkeinonharjoittajat voivat kuitenkin kumota olettan ilmoittamalla palvelun myyjäksi heitä myyntiketjussa edeltävän elinkeinonharjoittajan, joka ei voinut tai halunnut kumota olettaa.¹²⁵

6.3 Palvelun ostajan sijoittautumispaikan määrittäminen

6.3.1 Elinkeinonharjoittajiin sekä kuluttajiin soveltuvat oletamat

¹²⁴ *Komissio 2014a*, s.26.

¹²⁵ *VH 2014a*, kpl.4.2.1

Myyntimaasäännösten takia tele-, sähköisten- ja lähetyspalvelujen myyjän on voitava määrittää palvelun ostaja ja tämän asema eli onko ostaja elinkeinonharjoittaja vai kuluttaja. Kansainvälisessä myynnissä elinkeinonharjoittajien välillä sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta ja myynnistä kuluttajille vastaa palvelun myyjä. Ostajan oikeudellisen aseman määrittymistä on tarkasteltu kappaleissa 4 ja 5.

Ostajan sijoittautumispaikka määritellään tietyissä tilanteissa olettamien perusteella. Ostajan sijoittautumispaikkaa koskevasta olettamista osa soveltuu sekä elinkeinonharjoittajiin ja kuluttajiin ja osa puolestaan ainoastaan kuluttajiin. Ostajan sijoittautumispaikkaa koskeva olettaja määrittää sen paikan, johon ostaja on sijoittautunut, tai jossa hänellä on kotipaikka tai vakituinen asuinpaikka. Unionin jäsenmaahan sijoittautuneen elinkeinonharjoittajan sijoittautumispaikkana pidetään pääsääntöisesti sitä valtiota, jossa elinkeinonharjoittajan ALV-tunniste on myönnetty. Tele-, lähetys- tai sähköinen palvelu, jonka elinkeinonharjoittaja myy omissa nimissään kuluttajille tai toiselle elinkeinonharjoittajille ja joka liittyy majoitustoimintaan hotellialalla tai vastaavalla alalla katsotaan myydyksi kyseisessä paikassa. Palvelun myyntimaa määräytyy tällöin siis kiinteistön sijaintimaan mukaan majoituspalvelun myyntimaan tapaan. Edellytyksenä tälle on se, että elinkeinonharjoittaja myy samalla ostajalle majoituspalvelun. Esimerkiksi asiakas varaa Suomesta hotellihuoneen ja ostaa sinne samalla langattoman verkkoyhteyden. Majoituspalvelun sekä langattoman verkkopalvelun myyntimaa on tällöin Suomi ja niistä tulee suorittaa Suomen arvonnisävero.¹²⁶

Arvonnisäverodirektiivin 24a artiklan mukaan kun televiestintä-, lähetys- tai sähköisesti suoritettavien palvelujen suorittaja tarjoaa kyseisiä palveluita paikasta, jossa palvelun vastaanottajan fyysinen läsnäolo on välttämätön palvelun suorittamiselle, esimerkiksi internet-kahvilasta tai hotellin aulasta, olettaja on, että kyseinen henkilö on sijoittunut kyseiseen paikkaan tai hänen kotipaikkansa tai va-

¹²⁶ VH 2014a, kpl. 6.1.1.

kituinen asuinpaikkansa sijaitsee kyseisessä paikassa, ja että palvelu tosiasiallisesti käytetään ja hyödynnetään kyseisessä paikassa. Olettama soveltuu sekä elinkeinonharjoittajille tapahtuvaan myyntiin, että kuluttajille tapahtuvaan myyntiin. Artiklan olettama koskee ainoastaan palveluita jotka palveluntarjoaja tarjoaa omissa tiloissaan, mutta ei muiden palveluntarjoajien palveluita. Tämän vuoksi olettama soveltuu esimerkiksi internet-kahvilassa asiakkaan maksamaan Internetin käyttömaksuun, mutta ei puolestaan latauksiin, joita asiakas suorittaa tuona käyttöaikanaan. Latauksiin artikla 24a:n olettama ei sovellu, koska internet-latauksen vastaanottamien ei edellytä palvelun vastaanottajan fyysistä läsnäoloa internet-kahvilassa. Olettamaa ei voida myöskään soveltaa mikäli asiakas käyttää esimerkiksi mobiilioperaattorin tarjoamaa verkkoa latauksen suorittamiseen internet-kahvilassa. Mobiilioperaattorin verkon käyttäminen ei edellytä palvelun vastaanottajan läsnäolon vaatimusta kyseisessä internet-kahvilassa. Latauksen suorittaminen itsessään ei kummassakaan tapauksessa edellytä palvelun vastaanottajan fyysistä läsnäoloa joten siihenkään olettama ei sovellu.

Mikäli tällaisten palveluiden suorituspaikka on vesi- tai ilma-aluksessa tai junnassa, suorituspaikkana on matkustajakuljetuksen lähtömaa. Olettamaa voidaan soveltaa henkilönkuljetuksissa sillä osuudella, joka suoritetaan lähtö- ja saapumipaikan välillä pysähtymättä unionin ulkopuolella. Lähtöpaikaksi katsotaan ensimmäinen unionin alueella sijaitseva matkustajien kulkuneuvoon ottamispaikka ja saapumispaikaksi viimeinen unionin alueella sijaitseva paikka, jossa matkustajat poistuvat kulkuneuvosta. Meno-paluumatkat katsotaan eri kuljetuksiksi. Olettama ei sovellu jos henkilönkuljetus tapahtuu osittain unionin ulkopuolella. Olettama soveltuu tällaisessa tilanteessa siltä osin kun kuljetus tapahtuu unionin.¹²⁷

6.3.2 Ainoastaan kuluttajiin soveltuvat olettamat

¹²⁷ VH 2014a, kpl. 6.1.3

Silloin kun tele-, lähetys- ja sähköisiä palveluita myydään kiinteän verkkoyhteyden kautta oletta on se, että kuluttaja on sijoittautunut siihen paikkaan jonne kiinteä verkko on yhdistetty. Kiinteällä verkolla tarkoitetaan erilaisia kiinteistöihin yhdistettyjä tiedonsiirtoon käytettäviä kaapeleita sekä satelliittiyhteyksiä, jotka vaativat lautasantennin asennuksen kiinteistöön. Oletta soveltuu ainoastaan kuluttajiin, eikä sitä voida käyttää tilanteissa, joissa kiinteän verkon haltija on arvonlisäverovelvollinen. Sillä, että esimerkiksi ohjelmistolisenssiä voidaan käyttää usealla eri päätteellä, ei ole merkitystä olettamisen soveltamisen kannalta¹²⁸

Matkaviestintäverkkojen välityksellä tapahtuvan tele-, lähetys- ja sähköisten palveluiden myynnin osalta oletta on, että kuluttaja on sijoittunut siihen maahan, joka käy ilmi SIM-kortin maatumuksesta. Palvelun suorittaja voi tosin kumota olettamisen osoittamalla, että hänellä on kolme keskenään ristiriidatonta todistetta siitä, että palvelun kuluttaja on todellisuudessa sijoittautunut jonnekin muualle kuin SIM-kortin myöntämaahan.¹²⁹

Silloin kuin tele-lähetys- ja sähköisen palvelu myydään kuluttajalle edellyttäen dekooderin tai vastaavan laitteen tai katselukortin käyttöä ja ilman kiinteän verkon yhteyttä, oletta on se, että kuluttaja on sijoittunut siihen paikkaan, jossa dekooderi tai vastaava laite sijaitsee. Mikäli tietoa tällaisesta paikasta ei ole tiedossa, oletetaan kuluttajan sijoittautumisvaltioksi se maa johon dekooderi tai vastaava laite on lähetetty. Silloin kun palvelu suoritetaan kiinteän verkon välityksellä, sovelletaan ensisijaisesti kiinteän verkon olettamaa.¹³⁰

Niissä tapauksissa, joissa edellä mainittuja olettamia ei voida soveltaa niin käytetään niin sanottua yleistä olettamaa. Yleistä olettamaa käytetään jos myyjällä ei ole, eikä tämä ole voinut kerätä tietoa, jonka avulla jotain täsmällistä olettamaa

¹²⁸ *VH 2014a*, kpl.6.1.4.

¹²⁹ *Komissio 2014a*, s. 61.

¹³⁰ *VH 2014a*, kpl. 6.1.6

voitaisiin soveltaa. Yleistä olettamaa sovelletaan myös jos täsmällisten olettamien soveltamisessa on epävarmuutta. Yleisen olettamien käyttäminen edellyttää myyjältä näyttöä vähintään kahdesta keskenään ristiriidattomasta todisteesta ostajan sijoittautumispaikkaa koskien.¹³¹ Yleiseen olettaamaan suoraan liittyvässä arvonlisäverodirektiivin 24 f artiklassa on annettu esimerkkiluettelo niistä sekoista, joiden perusteella ostajan sijoittautumispaikka tulisi yleisolettaman mukaisesti ratkaista. Määritettäessä sitä, minne palvelun hankkija on sijoittautunut, voidaan kriteereinä käyttää arvonlisäverodirektiivin 27 f artiklan muun muassa seuraavia tekijöitä:

1. palvelujen hankkijan laskutusosoite;
2. hankkijan käyttämän laitteen IP-osoite tai muu maantieteellisen paikannuksen menetelmä
3. pankkitiedot, kuten maksun suoritukseen käytetyn pankkitilin sijaintipaikka tai kyseisen pankin tiedossa oleva hankkijan laskutusosoite;
4. hankkijan käyttämälle SIM-kortille tallennetun kansainvälisen matkaviestintilaajan tunnuksen(IMSI) matkaviestinnän maatunnus(MCC);
5. sellaisen hankkijalle kuuluvan kiinteän maayhteyden sijaintipaikka, jonka välityksellä palvelut suoritetaan hänelle;
6. muut kaupallisesti merkittävät tiedot.

Luettelo ei ole tyhjentävä. Palvelun suorittajan on itse päätettävä mitkä kaksi keskenään ristiriidatonta todistetta ovat luotettavimmat määritettäessä hankkijan sijoittautumispaikkaa. Vaikka palvelun suorittajan saattaa olla toisinaan vaikeaa löytää kahta keskenään ristiriidatonta todistetta on otettava huomioon, että todistena voidaan käyttää mitä tahansa kaupallisesti merkittävää tietoa.¹³² Kaupalli-

¹³¹ *VH 2014a*, kpl.6.1.7.

¹³² *Komissio 2014a*, s. 62.

sesti merkittävänä tietona voidaan pitää esimerkiksi tietoa, joka on kerätty aikaisempien liiketoimien yhteydessä samalta asiakkaalta. Tietoa hankkijan sijoittautumispaikasta voidaan saada myös kolmansilta osapuolilta esimerkiksi välittäjiltä. Tämä ei kuitenkaan vapauta myyjä vastuusta määritellä hankkijan sijoittautumispaikkaa väärinkäytöstilanteissa. Mikäli vaadittavaa näyttöä ei ole mahdollista kerätä, tulee etusija antaa paikalle, jossa parhaiten varmistetaan palvelun verotus sen tosiasiallisessa kulutusmaassa.¹³³

6.3.3 Ostajan sijoittautumispaikan olettamien kumoaminen

Arvonlisäverodirektiivin 24 d artiklan mukaan palvelun suorittaja voi kumota palvelun hankkijaa koskevat olettamat kolmella keskenään ristiriidattomalla todisteella, joka osoittavat että palvelujen hankkija on sijoittautunut muualle tai hänellä on kotipaikka vaikinainen asuinpaikka muualla. Kolmen keskenään ristiriidattoman todisteen toteamiseksi voidaan käyttää arvonlisäverodirektiivin 24 f artiklan luetteloa. Palvelun suorittaja ei ole velvollinen kumoamaan olettamaa vaikka asiasta olisi päinvastaista näyttöä. Veroviranomaiset voivat sen sijaan arvonlisäverodirektiivin 24 d artiklan 2 kohdan mukaan kumota olettamat, jos on viitteitä siitä, että palvelujen suorittaja on syyllitynyt väärinkäytökseen

¹³³ VH 2014a, kpl. 6.3.

7. VEROTUKSEN NEUTRAALISUUS

7.1 Neutraliteettiperiaate

Arvonlisäverotuksen yhtenä tärkeimmistä periaatteista voidaan pitää vaatimusta verotuksen neutraalisuudesta. Arvonlisäverotuksessa neutraalisuus merkitsee sitä, että kuluttajan maksaan hintaan sisältyy saman verran veroa riippumatta siitä, miten monen vaihdannanvaiheen kautta tavara tai palvelu on kulkenut ostajalle. Neutraalisuus myös merkitsee sitä, että keskenään kilpaileviin tuotteisiin sisältyy saman verran veroa.¹³⁴ Neutraali verojärjestelmä ei vaikuta kuluttajien tekemiin valintoihin, eikä yritysten päätöksiin tuotantomenetelmien ja jakeluteiden valinnassa.¹³⁵

Neutraalisuusperiaate on tärkeä koska verorasitus on tarkoitettu vyörytettäväksi lisähintana eteenpäin tuotanto- ja jakeluketjussa. Tuotteisiin ja palveluihin sisältyvä vero nostaa niiden hintaa. Neutraalissa verojärjestelmässä vero ei saa kerääntyä ja tämä on toteutettu arvonlisäverotuksessa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisoikeudella. Neutraliteettiperiaatetta voidaan tarkastella yritysten ja kuluttajien kannalta. Yritysten kannalta kyse on kilpailuneutraliteetista. Jos kahdesta samaa liiketoimintaa harjoittavasta yrityksestä toinen maksaa arvonlisäveroa ja toinen ei, on sen yrityksen joka maksaa arvonlisäveroa, mahdoton myydä samoja tavaroita ja palveluita halvemmalla kuin sen yrityksen joka ei maksa arvonlisäveroa. Arvonlisäveroa maksavan yrityksen on siis todennäköisesti alennettava katettaan koska tavarat ja palvelut eivät mene kaupaksi arvonlisäverollisella hinnalla. Kuluttajan kannalta kyse on valintaneutraliteetista ja se merkitsee sitä, että arvonlisäverotus ei muuta kuluttajan kysynnän kohdistumista.

¹³⁴Äärilä –Nyrhinen, s. 26.

¹³⁵HE 88/1993 kpl. 4.2.1.

Kuluttaja valitsee kahden keskenään kilpailevan tuotteen kesken ilman, että arvonlisäverotus on vaikuttanut tämän ostopäätökseen. Hankintaneutraalisuuden mukaan hyödykkeen hankinnan tulisi olla myös verotuksellisesti neutraali. Arvonlisäverorasituksen tulisi kohdistua yhdenmukaisesti itse tuotettujen tavaroiden ja palveluiden ja vastaavien ostettujen välillä.¹³⁶ *Linnakangas – Juannon* mukaan arvonlisäverojärjestelmä on teoreettisesti perusrakenteeltaan neutraali. Arvonlisäveron tulee kohdistua yhdenmukaisesti kaikkien tavaroiden ja palveluiden kulutukseen ja verotuksen tason tulisi olla yhtenäinen. Teoreettisesta mallista joudutaan usein kuitenkin poikkeamaan yhteiskuntapoliittisista, sosiaalipoliittisista ja hallinnollisista syistä.¹³⁷ Vaikka neutraalisuusperiaatetta voidaan pitää yhtenä arvonlisäverojärjestelmän tavoitteista, niin se ei siis käytännössä aina toteudu

Arvonlisäverotuksen neutraalisuus voidaan jakaa verotuksen vaikuttamattomuudessa suhteessa kuluttajien valintoihin, tuotantoon ja jakeluun ja tuotannontekijöiden keskinäiseen kilpailuun. Keskeisesti neutraalisuus on ymmärrettävissä kuitenkin ainoastaan tavoitteena, että verotus ei muuttaisi suhteellisia kulutushintoja.¹³⁸ Täysin neutraaliin arvonlisäverojärjestelmä ei todennäköisesti ole realistinen mahdollisuus. Tämän näkemyksen on esittänyt myös *Wickström*, jonka näkemyksen mukaan suhteellisen neutraali arvonlisäverotus onkin paljon realistisempi vaihtoehto kuin täysin neutraalinen arvonlisäverotus¹³⁹.

Arvonlisäverotus vaikuttaa kuluttajien tekemiin valintoihin mutta on vaikeampaa arvioida kuinka paljon. Tuotteilla on erilainen hinnanjousto ja tämän vuoksi arvonlisäverotus ei nosta kaikkien tuotteiden hintoja yhtä paljon. Voidaan kuitenkin sanoa, että mikäli verotus vaikuttaa hintatasoon ja hintojen välisiin suhdanteisiin tavallisella tai tavanomaisella tasolla sekä yleisesti tai laajasti, on kysymys neutraalista arvonlisäverotuksesta.¹⁴⁰ Kuluttajat tekevät valintansa lisäksi myös mui-

¹³⁶ *Rother 2003*, s. 51 - 52.

¹³⁷ *Linnakangas - Juanto 2014*, s.13.

¹³⁸ *Saukko 2005*, s. 94.

¹³⁹ *Wickström 2008*, s. 84.

¹⁴⁰ *Wickström 2008*, s. 84.

den kriteerien kuten esimerkiksi käyttömukavuuden ja kulutustottumusten perusteella joten arvonlisäverotuksellisesti erilaisen kohtelun vaikutusta kuluttajien tekemiin valintoihin on lopulta hankala arvioida.

7.2 Verokannan neutraalisuusongelma

Suorassa sähköisessä kaupassa suoritteen luonne ja luovutustapa saattaa asettaa funktioiltaan samanlaiset tuotteet erilaiseen asemaan. Arvonlisäverojärjestelmässä on lukuisia erityishuojennuksia, jotka on tehty ennen sähköisen kaupan aikakautta, joten niiden soveltumisesta digitaalisessa muodossa kaupattaviin tuotteisiin on sisältynyt epävarmuutta.¹⁴¹ Suomessa alennettun verokannan alaisuuteen kuuluu sellaisia hyödykkeitä, jotka digitaaliseen muotoon muutettuna verotetaan kuitenkin tavaroita ja palveluita koskevan yleisen verokannan mukaan. Tällaisia tuotteita ovat esimerkiksi kirjat ja vähintään kuukaudeksi tilatut sanoma- ja aikakauslehdet.

Kotiin toimitettuna sanoma- ja aikakausilehtiin kohdistuu alennettu 10 % verokanta, kun taas sitä vastoin digitaalisessa muodossa tilattuun verkkolehteen kohdistuu yleinen 24 % palvelun verokanta. Neutraalisuuden voidaan katsoa siis rikkoutuvan pahasti. On kuitenkin otettava huomioon, että verkkolehteen sovelletaan kuitenkin samaa alennettua 10 % verokantaa tilanteessa, jossa verkkolehti on tilatun lehden sivutuote ja fyysinen lehti toimitetaan tilaajalle.¹⁴²

KHO 2000:9

¹⁴¹ Mannio 2001a, s. 273.

¹⁴² Mannio 2001a, s. 274.

Tapauksessa yhtiön toimialana oli reaaliaikaisten uutis-, finanssi- ja yritystietopalvelujen myynti sekä lehden julkaiseminen. Lehteen kuului painetun lehden lisäksi tietoverkon välityksellä sähköisessä muodossa julkaistu lehti, joka oli tarkoitettu ainoastaan painetun lehden tilaajille. Painetun lehden vuositilaukseen sisältyi yksi verkkolehden käyttöoikeus. Yhtiö myi vielä tämän lisäksi sähköisiä finanssietopalveluita. Yhtiön tarkoitus oli myös jakaa lehden suurtilaajille verkkolehden ylimääräisiä käyttöoikeuksia sekä finanssietopalveluita. Kaikista tilauksista asiakas maksoi painetun lehden yhden vuosikerran listahinnan. KHO katsoi tapauksessa, että käyttöoikeudet olivat tilatun vuosikerran oheistuotteita. Suoritekokonaisuuden arvonlisäverokohtelu määräytyi pääsuoritteeseen eli tilatun lehden mukaan. Suoritekokonaisuuden arvonlisäverokohtelu määräytyi huojennettujen verokantojen mukaan.

KHO perusteli ratkaisuaan liittymisperiaatteella, jonka mukaan pääsuoritteeseen verokohtelu määrää arvonlisäverokohtelun. Tapaus osoittaa sen, että tilanteissa joissa myydään rinnakkain sekä fyysistä tuotetta, että digitaalista tuotetta on selvitettävä mikä on tuotekokonaisuus ja tapaus on arvioitava liittymisperiaatteen perusteella.

Mikäli tapauksessa verkkolehti olisi taas ollut mahdollista tilata myös erillisenä, olisi verkkolehden arvonlisäverokohtelu määräytynyt palvelua koskevien säännösten mukaan, kuten seuraavasta tapauksesta käy ilmi:

KHO 2007:65.

Tapauksessa A Oy oli pyytänyt keskusverolaitakunnalta ennakkopäätöstä erillisenä palveluna myytävän verkkolehden arvonlisäverokohteluun. A Oy julkaisi sekä painettua lehteä lisäliitteineen, että verkkolehteä. Verkkolehden pystyi tilaamaan painetusta lehdestä erillisenä julkaisuna ja se sisälsi painetun lehden informaation sähköisessä muodossa. Keskusverolautakunnan antaman ennakkoratkaisun mukaan verkkolehteä tuli käsitellä erillisenä tuotteena, ja verottaa sähköisenä palveluna yleisen verokannan mukaan.

A Oy oli valittanut KHO:lle päätöksestä. A Oy:n näkemyksen mukaan verkkolehteen tuli soveltaa samaa verohuojennusta kuin painettuun lehteenkin. Valituksessaan A Oy vetosi verotuksen neutraalisuuteen ja siihen, että arvonlisäverolakia säädettäessä Internet ei ollut vielä käytössä ja sanomalehden käsitteen tulisi mukautua liiketoimintaympäristön muutoksiin.

KHO oli hylännyt A Oy:n valituksen ja katsonut, että sähköisessä muodossa toimitettua verkkolehteä tuli verottaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaisesti sähköisenä palveluna. KHO katsoi myös, että tapauksessa verkkolehden myyntiin yhdessä painetun

lehden kanssa ei sovelleta liittymisperiaatetta ja verkkolehden sovellettiin siten yleistä arvonlisäverokantaa.

Tapauksessa KHO katsoi verkkolehden liitteineen erilliseksi tuotekokonaisuudeksi. Mikäli siis tilaajille tarjotaan mahdollisuus myös pelkästään verkkolehden tilaukseen itse painetusta lehdestä riippumattomana tuotteena, verotetaan verkkolehti yleisen verokannan mukaan. Tilanteissa, joissa painettu lehti ja verkkolehti katsotaan erillisiksi tuotekokonaisuuksiksi, sovelletaan painettuun lehteen alennettuna verokantaa ja verkkolehden yleistä verokantaa. Tapaus osoittaa, että mahdollisuus digitaalisen tuotteen tilaamiselle erillään fyysisestä tuotteesta aiheuttaa sen, että digitaalista tuotetta verotetaan erillisenä tuotteena vaikka se olisi sisällöltään identtinen fyysisen lehden kanssa¹⁴³. Digitaalisen tuotteen katsominen osaksi tuotekokonaisuutta edellyttää siis sitä, että digitaalisen tuotteen käyttö on mahdollista ainoastaan jos tilaa tuotteen ensin fyysisessä muodossa.

Fyysisesti suoritettavien ja digitaalisesti suoritettavien hyödykkeiden verokantojen erot voitaneen katsoa neutraaliusperiaatteen vastaisiksi. Vaikka nykyinen tulkinta vastaa AVL 69 j: §:n 3 kohtaa ja arvonlisäverodirektiiviä, voidaan tulkintaa pitää nykyaikaan sopimattomana. Digitaalisessa muodossa siirtyvien tuotteiden osalta jaottelu aineellisiin tavaroihin ja aineettomiin palveluihin ei ole arvonlisäverotuksen neutraaliuden kannalta toimiva. Tämän näkemyksen on esittänyt myös *Seppo Penttilä* artikkelissaan Internet-kaupan verokysymyksiä¹⁴⁴. Huomion arvoista on myös, että ostajan kannalta se, että siirtykö hyödyke sähköisessä muodossa vai fyysisessä muodossa ei ole paljoakaan merkitystä. Haluttu hyödyke, esimerkiksi verkkolehti, on usein sisällöllisesti sama niin fyysisessä kuin

¹⁴³ Sisällöltään identtistä digitaalista tuotetta on myös pidetty erillisenä tuotteena ennakkoratkaisussa KVL 006/2010. KHO on myöhemmin kumonnut ennakkoratkaisun tapauksessa KHO 24.8.2011 T 2351. Ratkaisuaan KHO perusteli sillä, että ennakkoratkaisu on ollut tarpeeton koska Uudenmaan yritysvero toimisto oli jo antanut lain soveltamisen kannalta samanlaisesta tapauksesta ennakkoratkaisun 1.1.2009. Aineellisesti KVL:n ennakkoratkaisu on nykyisen lain-tulkinnan mukainen.

¹⁴⁴Kts. *Penttilä 1998*, s. 453.

digitaalisessakin muodossa. unionin jäsenmaista Ranska ja Luxemburg ovat alentaneet e-kirjojen arvonlisäveron painotuotteiden tasolle. Euroopan komissio on katsonut, että menettelemällä näin Ranska ja Luxemburg rikkovat arvonlisäverodirektiiviä.¹⁴⁵ Asia on tällä hetkellä käsittelyssä EUT:ssa.

Neutraalisuusongelman ratkaisuksi on esitetty, että veroneutraalisuuteen päästäisiin laajentamalla palveluiden arvonlisäverotusta. Ajatuksen mukaan informaatiotuotteita, joita voitaisiin myydä sekä sähköisessä, että digitaalisessa muodossa tulisi verottaa palveluina. Tämän seurauksena fyysistäkin sanomalehteä käsiteltäisiin palveluna. Vastaavasti voitaisiin myös laajentaa nykyistä tavaran käsitettä kattamaan myös sähköisessä muodossa myytäviä vastaavia tuotteita. Kun henkilö ostaa kirjan hän hankkii sen kirjan sisältämän informaation, ei sen sisältämän paperimassan takia.¹⁴⁶ Tämän hetkinen kotimainen käytäntö sekä EUT:n antama ennakkoratkaisu kuitenkin tuntuisivat antavan enemmän painoarvoa tuotteen toimitusmuodolle. Yksi vaihtoehto neutraalisuusongelman poistamiseen olisi verottaa kaikki palvelut sekä tavarat yleisen arvonlisäverokannan mukaisesti.

7.3 Kilpailuneutraliteetti

Kilpailuneutraliteetin suhteen on myös tarkasteltava sitä kilpaillaanko fyysisillä tuotteilla ja sähköisillä tuotteilla samoilla markkinoilla. Nykyään voitaneen katsoa, että sähköiset tuotteet kilpailevat fyysisten tuotteiden kanssa ainakin osittain samoista markkinoista. Yleisen verokannan alaisten tuotteiden suhteen arvonlisäverotuksen vaikutus ei näy markkinoilla niin selkeästi, koska myytäviin tuotteisiin sovelletaan yleistä arvonlisäverokantaa riippumatta siitä missä muodossa ne

¹⁴⁵*PWC 12/2013.*

¹⁴⁶*Mannio 2001a, s. 275.*

toimitetaan. Alennetun verokannan alaisten tuotteiden osalta vaikutus voi olla kuitenkin suurempi.

Neutraliteettiperiaatteen mukaisesti keskenään kilpailevien tuotteiden arvonlisäverokanta ei saa vaikuttaa kuluttajien tekemiin valintoihin. Tämän mukaisesti yritykset, jotka kilpailevat markkinoilla samanlaisilla tuotteilla, eivät saisi olla eriarvoisessa asemassa arvonlisäverotuksen takia. On toistaiseksi hieman epäselvää mikä on ollut arvonlisäverotuksen vaikutus siihen, että valitsee kuluttaja sähköisessä muodossa toimitetun kirjan vai fyysisen painoksen. Sähköisessä muodossa olevat teokset ovat valmistuskustannuksistaan perinteisiä fyysisiä kirjoja edullisempia, muun muassa säästettyjen painatuskustannusten sekä logistiikkakustannusten vuoksi. Sähköisten julkaisujen osuus kokonaisymyynistä oli kuitenkin vuonna 2013 ainoastaan noin 7 %¹⁴⁷. Pelkästään kokonaisymyyntilukujen perusteella voitaisiin tehdä johtopäätös siitä, että arvonlisäverotuksellisesti epäedullisempi kohtelu olisi pääasiallinen syy sähköisten julkaisujen pieneen osuuteen kokonaisymyynistä. Suomen kustannusyhdistyksen näkemyksen mukaan kustantajien motivaatio tuottaa sähköisiä kirjoja on alhainen juurikin arvonlisäverotuksellisen kohtelun takia¹⁴⁸.

Sähköiset julkaisut ovat kuitenkin ilmiönä uusi eivätkä kaikki kuluttajat ole vielä välttämättä omaksuneet niiden käyttöä. Fyysisten kirjojen suurempaa suosiota voitaneen selittää monilla eri tekijöillä esimerkiksi lukutottumuksilla sekä sillä, että fyysistä kirjaa on toistaiseksi ollut helpompi kuljettaa mukana. Nykyisin sähköisiä kirjojakin voidaan tosin lukea tableteilla ja älypuhelimilla joten niiden mukana kuljettamisen vaivattomuus on osittain jo fyysisten kirjojen tasolla. Tämän takia niiden käyttö on yleistynyt huomattavasti. Suurin este sähköisten tuotteiden yleisty-

¹⁴⁷ Kts. Suomen Kustannusyhdistyksen tilasto kokonaisymyynneistä <http://tilastointi.kustantajat.fi/PublicReporting/Yearly.aspx?reportName=SalesHistoryGenresPrintAndDigital-C.xml&language=FIN>.

¹⁴⁸ *Taloussanomat 2014*.

miselle tuntuukin olevan käyttäjien tottumukset eikä niinkään arvonlisäverotuksellinen kohtelu. Voitaneen todeta ettei erilainen arvonlisäverotus aiheuta suuria neutraalisuusongelmia kilpailuneutraliteetin osalta.

7.4 Sähköisellä alustalla myytävät tuotteet

Oman mielenkiintoisen kysymyksensä ovat myös muodostaneet sähköisellä alustalla myytävät kirjat. Kyseessä on kirja, joka voidaan myydä esimerkiksi muistitikulla, CD- tai CD-rom levyillä ja sähköisellä tabletilla. Kirjan sisältämä informaatio on siis tallennettu valmiiksi digitaalisessa muodossa fyysiselle sähköiselle alustalle. Sähköisellä alustalla myytävät teokset ovat suhteellisen uusi ilmiö mutta ne ovat kasvattaneet suosiotaan kuluttajien keskuudessa. Sähköisellä alustalla myytävät tuotteet ovat herättäneet arvonlisäverotuksen osalta omat kysymyksensä sillä vaikka tuote esimerkiksi tabletti onkin fyysisessä muodossa myytävä tuote, on sen sisältämä kirjallinen informaatio digitaalisessa muodossa. AVL 85 a §:n 1 momentin 7 kohdan mukaan kirjoihin sovelletaan alennettua 8% verokantaa. Kirjan määritelmää on jatkettu AVL 85 a §:2 momentin kohdissa 1-3 siten, että kirjana ei voida pitää muulla tavalla kuin painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettua julkaisua, kausijulkaisua tai pääasiallisesti mainoksia sisältävää julkaisua. Tulkintaongelma onkin liittynyt 2 momentin 1 kohdan sanamuotoon ”muulla tavalla kuin painettuna tai siihen verrattavalla tavalla”. Selvää on, että sähköisellä alustalla myytävä teos ei ole perinteisen kirjan tapaan painotuote. On epäselvää voidaanko sähköisellä alustalla myytävät tuotteet rinnastaa painotuotteiksi. Sähköisellä alustalla ostetun kirjan lopullinen käyttötarkoitus on lopulta sama kuin painetulla kirjalla mutta sähköinen alusta mahdollistaa tuotteelle myös muita käyttömahdollisuuksia.

Sähköisellä alustalla myytäviin e-kirjoihin ja äänikirjoihin on pyydetty KVL:n ennakkoratkaisua¹⁴⁹. KVL oli todennut ennakkoratkaisussaan, että sähköisellä alustalla myytäviin tuotteisiin tulee soveltaa yleistä arvonlisäverokantaa. Tämän jälkeen asian käsittely on siirtynyt KHO:een, joka on valtiovarainministeriön kehotuksesta pyytänyt asiasta ennakkoratkaisua EUT:lta. EUT on antanut ennakkoratkaisun syyskuun 11 päivänä 2014 KHO:n tekemään ennakkoratkaisupyyntöön C-219/13.

Asia C-219/13

Asiakassa C-219/13 oli kyse siitä, että siitä voidaanko muulla fyysisellä alustalla kuin paperilla olevia kirjoja, joiden teksti vastaa paperilla olevan kirjan sisältö, pitää arvonlisäverolain 85 a §:n 1 momentin 7 kohdassa tarkoitettuina ”kirjoina”, joiden myyntiin sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa.

EUT totesi ennakkoratkaisupyyntönsä käsittelyssään sitä, että tarkasteltaessa sitä ovatko tavarat ja palvelut keskenään samankaltaisia, on ensisijaisesti otettava huomioon keski-vertokuluttajan kanta. Tavarat tai palvelut ovat samankaltaisia jos niillä on samankaltaisia ominaisuuksia ja ne vastaavat kuluttajien samoihin tarpeisiin, kun tätä arvioidaan sen perusteella, missä määrin eri tavaroiden tai palvelujen käyttötavat ovat toisiinsa rinnastettavissa, ja jos tavaroiden tai palveluiden väliset eroavaisuudet eivät vaikuta merkittävästi keskiverokuluttajan päätökseen käyttää jompaakumpaa näistä tavaroista tai palveluista. On tosin otettava huomioon myös se, että direktiivillä 2009/47 on muutettu arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan sanamuotoa siten, että niiden tavaroiden ja palvelujen luettelo, johon alennettua verokantaa voidaan soveltaa kattaa nykyisin ”kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien kirjojen luovutukset”. Direktiivin 2009/47 sanamuodoissa tai sen valmisteluasiakirjoissa ei mainita, että unionin lainsäätäjät olisi halunnut velvoittaa jäsenvaltiot soveltamaan samaa alennettua arvonlisäverokantaa kaikkiin kirjoihin riippumatta siitä, millaisella fyysisellä alustalla ne ovat. Tämän perusteella on jäsenvaltioiden tehtävä määrittää ne fyysiset alustat, joihin alennettua verokantaa sovelletaan. Lähtökohdaksi tämän kaltaisten tilanteiden tarkastelussa tulisi ottaa kunkin jäsenvaltion keskiverkokuluttaja. EUT:n mukaan jää siis kansallisen tuomioistuimen arvioitavaksi voiko keskiverkokuluttaja pitää painettuja kirjoja ja sähköisellä alustalla olevia kirjoja samankaltaisina tuotteina. EUT onkin todennut, että painettujen kirjojen ja sähköisellä alustalla olevien kirjojen erilainen kohtelu verokannan osalta ei ole EU-oikeuden vastaista.

¹⁴⁹ KVL ennakkoratkaisu KVL 038/2011.

Ennakkoratkaisun perusteella sähköisellä alustalla myytävät tuotteet voidaan verottaa Suomessa yleisen verokannan mukaan vaikka vastaava tuote painetussa muodossa olisikin alennetun verokannan alaisuuteen kuuluva. EUT ei ennakkoratkaisussaan anna tarkempia kriteereitä sille mitä tarkoitetaan ”keskiverokuluttajalla”. Keskivertokuluttajan käsitettä ei myöskään tarkemmin selvennetä julkisiamiehen ratkaisuehdotuksessa. Voitaneen kuitenkin olettaa, että keskivertokuluttajalla tarkoitetaan tässä yhteydessä kuluttajaa, jonka määrittely perustuu tilastollisesti tehtyyn tutkimukseen kulutuskäyttäytymisestä. Ennakkoratkaisussa todetaan, että on jokaisen valtion tuomioistuimen arvioitavissa ne alustat joihin alennettua verokantaa voidaan soveltaa. EUT:n ennakkoratkaisu antaakin jäsenvaltioille suuren harkintavallan käyttämisen sähköisellä alustalla olevien tuotteiden verokäsittelylle. KVL:n ja KHO:n käytäntö sähköisellä alustalla myytävien kirjojen verokohtelun suhteen antaa ymmärtää, että kansallista lainsäädäntöä on tulkittu melko tarkkaan sanamuodon mukaisesti. Sähköisellä alustalla myytäviä hyödykkeiden ei voitane katsota sellaisenaan täyttävän AVL 85 a §:n 2 momentin 1 kohdan kirjalle asettamia vaatimuksia.

Ennakkoratkaisu asettaa tarkastelun lähtökohdaksi keskivertokuluttajan mieltymykset ja tuotteen herättämät mielikuvat. Oikeudellisesti on hyvin hankala arvioida sitä missä tilanteessa keskivertokuluttaja mieltää kaksi tuotetta samankaltaisiksi. On kuitenkin otettava huomioon se, että sähköisellä alustalla myytävät tuotteet ovat ilmiönä suhteellisen uusi ja tämän vuoksi kuluttajakäyttäytymisen sekä kuluttajamieltymysten tarkastelu pidemmällä aikavälillä ei ole vielä luotettavassa määrin mahdollista. KHO on antanut 31.12.2014 asiasta lopullisen ratkaisun tapauksessa KHO 2014:99. KHO ei ole ratkaisussaan muuttanut EUT:n tulkintaa. KHO:n ratkaisun mukaan fyysiset kirjat ja sähköisellä alustalla myytävät kirjat eivät ole käyttöominaisuuksiltaan siinä määrin samanlaisia, että verotuksen neutraalisuusperiaate edellyttäisi niiden yhdenmukaista verokohtelua.

Oikeuskäytännön perusteella näyttäisi siltä, että käytäntö digitaalisessa muodossa myytävien tuotteiden osalta olisi vakiintumassa. Verokantojen soveltamiseen liittyviä neutraliteettikysymyksiä tullaan varmaan jatkossakin käsittelemään mutta nykyiseltään on todettava, että nykyinen tavarain ja palvelun määrittely estää nykyaikaisen tavarain ja tavarain tarkastelun. Tämä aiheuttaa sen, että arvonlisäverotuksen neutraliteetissä on ainakin verokantojen suhteen havaittavissa neutraalisuusongelmaa.

8. LOPUKSI

Sähköinen kaupankäynti voidaan jakaa suoraan ja epäsuoraan sähköiseen kaupankäyntiin. Epäsuorassa sähköisessä kaupankäynnissä yleensä tilaamisvaihe tapahtuu verkossa mutta tilattu tuote siirtyy perinteisiä kuljetus reittejä lopulliselle asiakkaalle. Se ei siten eroa juurikaan postimyyntistä. Suora sähköinen kaupankäynti on kaupankäynnin muoto, jossa kaikki kaupankäynnin vaiheet tapahtuvat tietoverkossa. Tilattu tuote liikkuu sähköisesti tietoverkkoa pitkin ostajalle. Tuotteen on siis oltava sähköisessä muodossa, jotta tapahtuma katsottaisiin suoraksi sähköiseksi kaupankäynniksi.

Suorassa sähköisessä kaupassa myytävä tuote tulkitaan arvonlisäverotuksessa AVL 17 §:n mukaisesti palveluksi ja siihen sovelletaan palvelun myyntiä koskevia säännöksiä ja yleistä arvonlisäverokantaa. Suorassa sähköisessä kaupankäynnissä myytävät tuotteet ovat immateriaalipalveluja, sähköisiä palveluja, telepalveluja ja radio- ja televisiolähetyspalveluita. Näistä säädetään arvonlisäverodirektiivissä sekä AVL 69h – AVL 69k §:lissä. Palvelutyypeistä immateriaalipalveluita myydään suuremmassa määrin elinkeinonharjoittajille. Radio- ja televisiolähetyspalveluiden, sähköisten palveluiden ja telepalveluiden kauppaa harjoitetaan puolestaan kuluttajille.

Suorassa sähköisessä kaupankäynnissä myytävät tuotteet katsotaan palveluiksi joten niihin sovelletaan palvelujen myyntimaasäännöksiä. Suoran sähköisen kaupankäynnin myyntimaasäännökset poikkeavat kuitenkin palveluiden myyntimaan yleissäännöksestä. Palvelun myyntimaan yleissäännökset on määritelty AVL 65 ja AVL 66 §:lissä. Säännökset toimivat yleissäännöksinä niissä tilanteissa, joista ei ole erikseen säädetty poikkeusta. Suoraa sähköistä kaupankäyntiä koskevat poikkeukset on määritelty AVL 69h – AVL 68k §:lissä Poikkeukset koskettavat kuitenkin ainoastaan muille kuin elinkeinonharjoittajille suunnattua kauppaa. Silloin kun palvelu katsotaan myyntimaasäännösten perusteella myydyksi jossain toisessa maassa, ei siitä makseta Suomen arvonlisäveroa. Myyntimaasäännösten

soveltaminen aloitetaan määrittelemällä ensin palvelun myyjä ja ostaja. Tämän jälkeen määritetään verovelvollinen ja se valtio jolla on verotusoikeus.

Elinkeinonharjoittajien välisessä suorassa sähköisessä kaupankäynnissä sovelletaan AVL 65 §:n yleissäännöstä ja myyntimaaksi katsotaan ostajan kiinteään toimipaikan valtio tai jos kiinteää toimipaikka ei ole niin liiketoiminnan kotipaikka. Elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa sovelletaan siis käännettyä verovelvollisuutta ja arvonlisäveron maksaa palvelun ostaja. Suoran sähköisen kaupankäynnin osalta tämä koskettaa myös radio- ja televisiolähetyspalveluja, sähköisiä palveluja ja telepalveluja. Näiden osuus elinkeinonharjoittajien välisestä kaupasta on tuskin merkityksellinen.

Kuluttajille suunnatussa suorassa sähköisessä kaupankäynnissä on tapahtunut viime vuosina lukuisia muutoksia. Arvonlisäverodirektiivin muutoksen takia muilla kuin elinkeinonharjoittajille myydyt radio- ja televisiolähetyspalvelu, sähköiset palvelut ja telelähetykset palvelut verotetaan kuluttajan sijoittautumisvaltiossa. Näiden palveluiden myyjä maksaa siis ostajan valtion arvonlisäveron. Veron maksaminen hoidetaan keskitetysti arvonlisäveron erityisjärjestelmää käyttäen.

Suorassa sähköisessä kaupankäynnissä palvelu saatetaan toimittaa ostajalle usean eri toimittajan kautta. Tilanteessa, jossa palvelu ostetaan suoraan palveluntuottajan verkkosivuilta, ei syntyne ongelmaa ostajan ja myyjän määrittämisessä. Erityisesti kuluttajille suunnattua kaupaa harjoitetaan yleensä komissiokaupan muodossa. Tällöin syntyy perättäisiä myyntiketjuja. Tällöin syntyy kaksi samanaikaista ja erillistä myyntitapahtumaan. Tilanne voi olla siis sellainen, että mobiilisovelluskauppa suorittaa arvonlisäveron sovelluksen myynnistä ostajalle ja vastaavasti sovelluksen valmistaja suorittaa arvonlisäveron sen myymisestä mobiilisovelluskaupalle. Mobiilisovelluskauppa on siis verovelvollinen lopulliselle asiakkaalle tapahtuvasta myynnistä.

Suorassa sähköisessä kaupakäynnissä ostajan ja myyjän määrittämiseen voidaan käyttää perusolettamia, jotka voidaan kumota eräin edellytyksin. Elinkeinonharjoittajaa koskevan perusolettaman mukaan tämän voidaan katsoa osallistuvan myyntiin aina jos tämä on sellainen, joka hyväksyy maksun veloittamisen asiakkaalta tai palvelun suorittamisen tai asettaa sitä koskevat yleiset ehdot ja edellytykset. Elinkeinonharjoittaja, jonka portaalin kautta palveluja myydään, osallistuu pääsääntöisesti myyntiin. Elinkeinonharjoittajaa koskeva olettama voidaan vastaavasti kumota osoittamalla edellä mainitut asiat epätosiksi. Elinkeinonharjoittajan ei katsota osallistuvan palvelun myyntiin jos tämä ainoastaan huolehtii maksuista, palvelu suoritetaan vain tämän tarjoaman verkkosivun kautta tai elinkeinonharjoittaja tekee ainoastaan nämä asiat.

Ostajan sijoittautumispaikkaa koskevan olettaman perusteella määritetään ostajan sijoittautumispaikka. Ostajana voi olla elinkeinonharjoittaja tai kuluttaja. Elinkeinonharjoittajan sijoittautumispaikka määritetään lähtökohtaisesti myönnetyn ALV-tunnuksen perusteella. Kuluttajien sijaintipaikka määritellään lähtökohtaisesti siihen, että tämä on sijoittautunut siihen paikkaan johon lataukseen käytetty kiinteä verkko on yhdistetty, SIM-kortin maatunnuksen valtion tai missä dekooderi tai vastaava laite sijaitsee. Mikäli kuluttajan sijoittautumispaikkaa ei voida näiden perusteella määrittää, käytetään yleistä olettamaa. Yleisen olettaman soveltamiseksi myyjän tulee antaa näyttöä vähintään kahdesta keskenään ristiriidattomasta todisteesta ostajan sijoittautumispaikkaa koskien. Näistä todisteista on esimerkkiluettelo arvonlisäverodirektiivin 24 f artiklassa. Luetteloa ei ole tarkoitettu tyhjentäväksi ja todisteena voidaan käyttää mitä tahansa kaupallisesti merkittävää tietoa. Palvelun suorittaja voi kumota yleisen olettaman käyttämällä kolmea keskenään ristiriidatonta todistetta. Kolmen keskenään ristiriidattoman todisteen toteamiseen käytetään arvonlisäverodirektiivin 24 f artiklan luetteloa.

Myyjän ja ostajan sijoittautumispaikka joudutaan usein ratkaisemaan tapauskohtaisesti erikseen. Arvonlisäverodirektiivin olettamat soveltuvat kuitenkin hyvin moneen kansainväliseen suoran sähköisen kaupankäynnin tilanteeseen ja niiden tulisi olla lähtökohtana tarkastelulle.

Tutkielman viimeinen tutkimuskysymys liittyi arvonlisäverotuksen neutraliteetti-periaatteeseen. Vaikka täydelliseen neutraalisuuteen ei todennäköisesti liene mahdollista päästä niin neutraliteetin tulisikin toteutua suhteellisesti. Suorassa sähköisessä kaupankäynnissä myytävät tuotteet katsotaan palveluiksi ja tämän takia esimerkiksi fyysisiin kirjoihin sovelletaan alennettua verokantaa ja digitaalisiin kirjoihin yleistä arvonlisäverokantaa. Myös sähköisellä alustalla myytäviin kirjoihin sovelletaan yleistä verokantaa. Tässä suhteessa voidaan siis katsoa neutraliteettiperiaatteen rikkoutuvan. Verokantojen soveltaminen digitaalisiin tuotteisiin onkin herättänyt ympäri Euroopan keskustelua tavaroiden ja palveluiden nykyisestä määritelmästä. Verokannoista aiheutuvaan neutraliteettiongelmaan voidaan nähdä ratkaisuna tavara ja palvelu käsitteiden laajentaminen tai vastaavasti yleisen arvonlisäverokannan soveltaminen kaikkiin tavaroihin ja palveluihin. Digitaaliset tuotteet ovat ilmiönä suhteellisen uusi ja tämän vuoksi niiden epäedullisemmän arvonlisäverotuksellisen kohtelun vaikutusta kilpailuneutraliteettiin on vaikea arvioida. Voitaneen kuitenkin todeta, että niiden arvonlisäverokohtelu ei nykyiseltään vaikuta kilpailuneutraliteettiin merkittävässä määrin

Teknologia kehitty nopeasti ja tulevaisuudessa esiin nousee todennäköisesti uusia verotuksellisia kysymyksiä sitä mukaa kun sähköisen kaupankäynti kehitty. Tulevaisuudessa esimerkiksi 3D printterien yleistyessä voi olla, että perinteisessä muodossa toimitettavien tavaroiden käyttö vähenee entisestään ja tuotteet toimitetaan entistä useammin tietoverkkojen kautta.