

Digitaalisten palvelujen rajat ylittävä kuluttajakauppa ja laajeneva arvonlisäveron erityisjärjestelmä

Lapin yliopisto
Maisteritutkielma
Juho Hasa
Finanssioikeus
Kevät 2021

Lapin yliopisto, oikeustieteiden tiedekunta

Työn nimi: Digitaalisten palvelujen rajat ylittävä kuluttajakauppa ja laajeneva arvonlisäveron erityisjärjestelmä

Tekijä: Juho Hasa

Opetuskokonaisuus ja oppiaine: Oikeustiede, finanssioikeus

Työn laji: Tutkielma_x_Laudaturtyö__Lisensiaatintyö__Kirjallinen työ__

Sivumäärä: XIX + 87

Vuosi: Kevät 2021

Tiivistelmä

Tutkielman aiheena on tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen rajat ylittävä kuluttajakauppa Euroopan unionissa. Palveluista käytetään yhtenäistä nimitystä digitaaliset palvelut, koska niihin sovelletaan yhteneviä säännöksiä. Tutkielma aloitetaan määrittämällä digitaalisten palvelujen yleiset periaatteet ja historia. OECD:n Ottawan ministerikokouksen suuntaviivat ja siellä kirjatut periaatteet toimivat myös EU:ssa tavoiteltavan sähköisen kaupan sääntelyyn peruspilareina. EU on myös kyennyt saavuttamaan suuren osan kyseessä olevien periaatteiden tavoitteista modernisoimalla rajat ylittävään kuluttajakauppaan liittyviä säännöksiään.

Tutkielmassa on kuitenkin löydetty sääntelystä osioita, joiden soveltamisesta tai soveltamatta jättämisestä aiheutuu käytännön ongelmia. Ensinnäkin sähköisesti suoritettavien palvelujen soveltamisala on liian kapea. Se johtuu palvelun luonteeseen liittyvistä edellytyksistä – pääasiassa automatisoituja ja vaativat vain vähän ihmisen osallistumista. Soveltamisalan kapeudesta seuraa se, että lähtökohtaisesti samat perusominaisuudet omaavia palveluita verotetaan eri tavalla, eri paikassa ja eri verokannalla. Tutkielmassa on määritelty sähköisesti suoritettava palvelu uudelleen tavalla, joka vähentäisi osaltaan tulkinnanvaraisten tilanteiden määrää.

Toiseksi välittäjän asema on tällä hetkellä täytäntöönpanoasetuksen 9 a artiklan perusteella sellainen, jonka nojalla alustojen kautta reititetyn taloudellisen toiminnan arvonlisäverovelvoitteet ovat tehokkaasti ja oikeudenmukaisesti allokoitu eri toimijoiden välillä. Arvonlisäverodirektiivin ja täytäntöönpanoasetuksen välistä suhdetta olisi selkeytettävä, jotta säännöstä voitaisiin soveltaa sen tarkoituksen mukaisesti myös tulevaisuudessa. Viimeiseksi digitaalisen palvelun hankkijan sijaintipaikan määrittämisessä on liian paljon haasteita. Palvelun myyntimaan määräytyminen säännösten tavoitteiden mukaisesti vaatii palvelun suorittajalta riittäviä tiedonkeruuseen liittyviä aktiivisia toimenpiteitä ja palvelun hankkijalta toimimista vilpittömässä mielessä.

Avainsanat: Arvonlisävero, EU-oikeus, digitaalinen palvelu, sähköisesti suoritettava palvelu, komissiokauppa

Suostun tutkielman luovuttamiseen Rovaniemen hovioikeuden käyttöön_X_

Suostun tutkielman luovuttamiseen kirjastossa käytettäväksi_X_

Suostun tutkielman luovuttamiseen Lapin maakuntakirjastossa käytettäväksi_X_

SISÄLLYS

LÄHTEET	IV
LYHENTEET	XVIII
KUVIOT JA TAULUKOT	XIX
1 JOHDANTO	1
1.1 Tutkimuksen tausta	1
1.2 Tutkimuskysymykset ja tutkimuskohteen rajaaminen	1
1.3 Tutkimustapa ja käytetyt lähteet	3
1.4 Tutkimuksen rakenne	4
2 DIGITAALISTEN PALVELUJEN YLEISET PERIAATTEET JA HISTORIA	6
2.1 Arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteet	6
2.2 Erityisesti digitaalisiin palveluihin vaikuttavat periaatteet	9
2.2.1 Ottawan ministerikokouksen suuntaviivat	9
2.2.2 Neutraliteetti	10
2.2.3 Tehokkuus	14
2.2.4 Oikeusvarmuus ja yksinkertaisuus	15
2.2.5 Vaikuttavuus ja oikeudenmukaisuus	16
2.2.6 Joustavuus	17
2.3 Digitaalisten palvelujen arvonlisäverotuksen historia Euroopan unionissa	18
2.3.1 Johdanto	18
2.3.2 Televiestintäpalvelut	19
2.3.3 Radio- ja televisiolähetyspalvelut	20
2.3.4 Sähköisesti suoritettavat palvelut	21
3 DIGITAALISEN PALVELUN SOVELTAMISALA	22
3.1 Tavara vai palvelu	22
3.2 Televiestintäpalvelut	22
3.3 Lähetyspalvelut	23
3.4 Sähköiset palvelut	24
3.5 Palveluun sovellettava verokanta	32
4 PALVELUN SUORITTAJAN MÄÄRITTÄMINEN JA HANKKIJAN ASEMAN SELVITTÄMINEN	37
4.1 Palvelun suorittajan määrittäminen	37
4.1.1 Olettama palvelun suorittajasta	37
4.1.2 Esimerkki komissiokaupan osapuolten kirjanpito- ja alv-käsittelystä	43
4.1.3 Palvelun suorittajaan liittyvän olettaman kumoaminen	47
4.2 Palvelun hankkijan aseman määrittäminen	50
4.3 Ei-verovelvollisen ominaisuudessa hankitut palvelut	53

5	PALVELUN HANKKIJAN SIJAINNIPAIKAN MÄÄRITTÄMINEN.....	56
5.1	Arvonlisäverodirektiivin 58 artiklan mukainen palvelun suorituspaikka.....	56
5.2	Täytäntöönpanoasetuksen yleiset määritelmät hankkijan sijaintipaikasta	57
5.3	Olettamat hankkijan sijaintipaikasta.....	59
5.3.1	Suhde arvonlisäverodirektiiviin	59
5.3.2	Erityiset olettamat	59
5.3.3	Yleinen olettaama – edellytykset erityisten olettamien sivuuttamiselle.....	63
5.3.4	Yleinen olettaama – IP-osoite näyttönä.....	64
5.3.5	Yleinen olettaama – muut näyttöä havainnollistavat todisteet	66
5.3.6	Erityisten olettamien kumoaminen	70
5.4	Palvelun tosiasiallista käyttöä ja hyödyntämistä koskeva poikkeussääntö.....	72
6	ARVONLISÄVERON ERITYISJÄRJESTELMÄ.....	75
6.1	Erityisjärjestelmään rekisteröityminen	75
6.2	Kerättävät ja ilmoitettavat tiedot	77
6.3	Arvonlisäveron palautus suoran vähennysoikeuden sijasta.....	78
6.4	Erityisjärjestelmän kautta ilmoitettujen tietojen tarkastaminen	80
7	JOHTOPÄÄTÖKSET	83
7.1	Olemassa olevan järjestelmän modernisoinnin eteen tehdyt toimenpiteet.....	83
7.2	Sähköisesti suoritettavien palvelujen soveltamisalan kapeus.....	84
7.3	Välittäjän asema palvelun suorituksessa	85
7.4	Digitaalisen palvelun hankkijan sijaintipaikan määrittämisen haasteet	86

LÄHTEET

Kirjallisuus

Ainsworth, Richard T. – Shact, Andrew: Blockchain (distributed ledger technology) solves VAT fraud. Boston University School of Law & Economics Working Paper, No. 16-41, 2016.

Annacodia, Fabiola – van der Corput, Walter: Amendments to the VAT Systems of EU Member States on 1 January 2015. *International VAT Monitor* 6/2014, s. 331-334.

Annacodia, Fabiola: Amendments to the VAT Systems of EU Member States on 1 January 2015 - update. *International VAT Monitor* 1/2015, s. 9–10.

Annacodia, Fabiola: Cross-border B2C digital services: A new way to collect VAT? *International VAT Monitor* 5/2018, s. 177-178.

Ballardini, Rosa Maria – Norrqård, Marcus – Partanen, Jouni (edited by): 3D printing, intellectual property and innovation: insights from law and technology. Wolters Kluwer 2017.

Birg, Laura: Cross-border or online – Tax competition with mobile consumers under destination and origin principle. Georg-August-Universität Göttingen 2015.

Ecker, Thomas: European Union - Place of effective use and enjoyment of services – EU history repeats itself. *International VAT Monitor* 6/2012, s. 407–410.

Ekinci, Erdal: New VAT liability for non-resident suppliers of electronically supplied services in Turkey. *International VAT Monitor* 5/2018, s. 197–199.

Hokkanen, Marja: Arvonlisäverodirektiivi ja muu eurooppaoikeus arvonlisäverolain tulkinnassa. Teoksessa Hokkanen, Marja (toim.): Arvonlisäverotus – EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta. KHT-Media Oy. Helsinki 2013.

Hyttinen Pekka – Klemola Anne: Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. KHT-Media Oy. Toinen, uudistettu painos. Helsinki 2014.

Juanto, Leila – Saukko, Petri: Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Kahdeksas, uudistettu painos. Talentum. Helsinki 2014.

Juusela, Janne: Kansainväliset sijoitukset ja verotuksen tehokkuus. Kauppakaari Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 1998.

Kallio, Mika – Lindholm, Matti – Nielsen, Ari - Ojala, Marko – Sääskilahti, Juha – Takalo, Tero: Arvonlisäverotus 2017. Helsinki: KPMG ja Edita Publishing Oy 2017.

Kerschner, Ina – Somare, Maryte (edited by): Taxation in a global digital economy. Linde 2017.

Koivumäki, Elina – Häkkänen, Petteri: Markkinointijuridiikka. Helsingin seudun kauppakamari. Helsinki 2017.

Lamensch, Marie: Unsuitable EU VAT place of supply rules for electronic services – Proposal for an alternative approach. World Tax Journal February 2012, s. 77–91.

Lamensch, Marie: European value added tax in the digital era: a critical analysis and proposals for reform. IBFD. Amsterdam 2015.

Lamensch, Marie: European Union - European commission's new package of proposals on e-commerce: a critical assessment, International VAT Monitor 2/2017, s. 137–146.

Lamensch, Marie – Saraswat, Mack: International - From clicks to compliance: a data conduit to collect VAT. International VAT Monitor 5/2017, s. 368–374.

Linnakangas, Esko – Juanto, Leila: Arvonlisäverotuksen ja muun kulutusverotuksen perusteet. Kauppakaari Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 2002.

Mannio, Lauri: Sähköisen kaupankäynnin verotus. WSOY Lakitieto. Helsinki 2001.

Merckx, Madeleine: VAT and E-Services: When human intervention is minimal. International VAT Monitor 1/2018, s. 17-22.

Millar, Rebecca – Battiau, Piet – Cisterna, Danny – Courjon, Odile – Ecker, Thomas – O. Meloni, Eduardi – Rendahl, Pernilla: International - VAT on B2C Supplies by Non-Resident Sellers. Bulletin for International Taxation, 2014 (Volume 68), No. 10.

Myrsky, Matti: Suomen veropolitiikka. Talentum 2013.

Myrsky, Matti – Linnakangas, Esko: Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. Toinen, uudistettu painos. Talentum 2009.

Määttä, Kalle: Arvonlisäverolain tulkintaongelmat. Kauppakamari 2015.

Penttinen, Jyrki T. J. Wireless communications security: solutions for the internet of things. John Wiley & Sons 2017.

Pfeiffer, Sebastian: European Union - VAT on “free” electronic services? *International VAT Monitor* 3/2016, s. 158–164.

Pikkujämsä, Mikko: Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Kauppakaari Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 2001.

Rendahl, Pernilla: Cross-border consumption taxation of digital supplies – a comparative study of double taxation and unintentional non-taxation of B2C e-commerce. JIBS Dissertation Series No. 052. Jönköping International Business School. Väitöskirja. Jönköping 2008.

Rother, Eila: Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. WSOY Lakitieto. Helsinki 2003.

Sainio, Nina: Yritysjärjestelyt arvonlisäverotuksessa. Lakimiesliiton kustannus 2011.

Söderlund Seppo: Oikeus ja kohtuus verotuksessa. Talentum. Helsinki 2009.

Tardivon-Lorizon, Elvire – Z. Quenette, Amanda: United States/European Union - Indirect taxation of e-commerce – Significant recent changes in the United States and the European Union. *International VAT Monitor* 6/2018, s. 215-219.

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

Tikka, Kari S.: Veron minimoinnista: tutkimus tulo- tai omaisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §: ää. *Judex* 1972.

Virolainen, Reeta – Salomaa Petri: Komissiokauppa ja välitysmyynti kirjanpidossa ja arvonlisäverotuksessa, *Tilisanomat* 4/2015, s. 40–45.

Virallislähteet

Perussopimukset

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen konsolidoitu toisinto. EUVL, N:o C 326, 26.10.2012 (SEUT).

Asetukset ja direktiivit

Toinen neuvoston direktiivi 67/228/ETY, annettu 11 päivänä huhtikuuta 1967, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta. EYVL, N:o 71, 14.4.1967.

Kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY, annettu 17 päivänä toukokuuta 1977, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste. EYVL, N:o 145, 13.6.1977.

Kolmastoista neuvoston direktiivi 86/560/ETY, annettu 17 päivänä marraskuuta 1986, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt. EYVL, N:o L 326, 21.11.1986.

Neuvoston direktiivi 91/680/ETY, annettu 16 päivänä joulukuuta 1991, yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi. EYVL, N:o L 376, 31.12.1991.

Neuvoston direktiivi 1999/59/EY, annettu 17 päivänä kesäkuuta 1999, direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta telepalveluihin sovellettavan arvonlisäverojärjestelmän osalta. EYVL, N:o L 162, 26.6.1999.

Neuvoston direktiivi 2002/38/EY, annettu 7 päivänä toukokuuta 2002, direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta radio- ja televisiolähetyspalveluihin ja tiettyihin sähköisesti suoritettaviin palveluihin sovellettavien arvonlisäverojärjestelyjen osalta. EYVL, N:o L 128, 15.5.2002.

Neuvoston asetus (EY) N:o 1777/2005, annettu 17 päivänä lokakuuta 2005, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 77/388/ETY täytäntöönpanotoimenpiteistä. EUVL, N:o L 288, 29.10.2005.

Neuvoston direktiivi (EY) 2006/58/EY, annettu, 27 päivänä kesäkuuta 2006, direktiivin 2002/38/EY muuttamisesta radio- ja televisiolähetyspalveluihin ja tiettyihin sähköisesti suoritettaviin palveluihin sovellettavien arvonlisäverojärjestelyjen soveltamisajan osalta. EUVL, N:o L174, 28.6.2006.

Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä. EUVL, N:o L 347, 11.12.2006.

Neuvoston direktiivi 2006/138/EY, annettu 19 päivänä joulukuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta radio- ja televisiolähetyspalveluihin ja tiettyihin sähköisesti suoritettaviin palveluihin sovellettavien arvonlisäverojärjestelyjen soveltamisajan osalta. EUVL, N:o L384, 29.12.2006.

Neuvoston direktiivi 2008/8/EY, annettu 12 päivänä helmikuuta 2008, direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta. EUVL, N:o L 44, 20.2.2008.

Neuvoston direktiivi 2008/9/EY, annettu 12 päivänä helmikuuta 2008, yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille. EUVL, N:o L 44, 20.2.2008.

Neuvoston direktiivi 2009/132/EY, annettu 19 päivänä lokakuuta 2009, direktiivin 2006/112/EY 143 artiklan b ja c alakohdan soveltamisalasta vapautettaessa tietty tavaroiden lopullinen maahantuonti arvonlisäverosta. EUVL, N:o L 292, 10.11.2009.

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2010/13/EU, annettu 10 päivänä maaliskuuta 2010, audiovisuaalisten mediapalvelujen tarjoamista koskevien jäsenvaltioiden tiettyjen lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten yhteensovittamisesta (audiovisuaalisia mediapalveluja koskeva direktiivi). EUVL, N:o L 95, 15.4.2010.

Neuvoston asetus (EU) N:o 904/2010, annettu 7 päivänä lokakuuta 2010, hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla. EUVL, N:o L 268, 12.10.2010.

Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011, annettu 15 päivänä maaliskuuta 2011, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä. EUVL, N:o L 77, 23.3.2011.

Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 1042/2013, annettu 7 päivänä lokakuuta 2013, täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta. EUVL, N:o L 284, 26.10.2013.

Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) 2016/679, annettu 27 päivänä huhtikuuta 2016, luonnollisten henkilöiden suojelusta henkilötietojen käsittelyssä sekä näiden tietojen vapaasta liikkuvuudesta ja direktiivin 95/46/EY kumoamisesta. EUVL, N:o L 119, 4.5.2016.

Komission täytäntöönpanoasetus (EU) 2016/2286, annettu 15 päivänä joulukuuta 2016, yksityiskohtaisista säännöistä kohtuullisen käytön politiikan soveltamiseksi sekä menetelmistä

verkkovierailujen vähittäistason lisämaksujen poistamisen kestävyuden arvioimiseksi ja verkkovierailuoperaattorin tätä arviointia varten toimittamasta hakemuksesta (ETA:n kannalta merkityksellinen teksti). EUVL, N:o 344, 17.12.2016.

Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) 2017/920, annettu 17 päivänä toukokuuta 2017, asetuksen (EU) N:o 531/2012 muuttamisesta verkkovierailujen tukkumarkkinoiden sääntöjen osalta (ETA:n kannalta merkityksellinen teksti). EUVL, N:o 147, 9.6.2017.

Neuvoston direktiivi (EU) 2017/2455, annettu 5 päivänä joulukuuta 2017, direktiivin 2006/112/EY ja direktiivin 2009/132/EY muuttamisesta palvelujen suorituksia ja tavaroiden etämyyntiä koskevien tiettyjen arvonlisäverovelvoitteiden osalta. EUVL, N:o L 348, 29.12.2017.

Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) 2017/2459, annettu 5 päivänä joulukuuta 2017, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä annetun täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta. EUVL, N:o L 348, 29.12.2017.

Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) 2018/302, annettu 28 päivänä helmikuuta 2018, perusteettomien maarajoitusten ja muiden asiakkaiden kansallisuuteen tai asuin- tai sijoittautumispaikkaan perustuvien syrjinnän muotojen torjumisesta sisämarkkinoilla ja asetusten (EY) N:o 2006/2004 ja (EU) 2017/2394 sekä direktiivin 2009/22/EY muuttamisesta (ETA:n kannalta merkityksellinen teksti.). EUVL, N:o 601, 2.3.2018.

Neuvoston direktiivi (EU) 2018/1713, annettu 6 päivänä marraskuuta 2018, direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta kirjojen, sanomalehtien ja aikakauslehtien arvonlisäverokantojen osalta. EUVL, N:o L 286, 14.11.2018.

Neuvoston direktiivi (EU) 2019/1995, annettu 21 päivänä marraskuuta 2019, direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta tavaroiden etämyyntiä ja tiettyjä kotimaisia tavaroiden luovutuksia koskevien säännösten osalta. EUVL, N:o L 310, 2.12.2019.

Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) 2019/2026, annettu 21 päivänä marraskuuta 2019, täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta sähköisen rajapinnan kautta mahdollistettavien tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta sekä muille kuin verovelvollisille palveluja suorittavia taikka tavaroiden etämyyntiä harjoittavia tai tiettyjä kotimaan sisäisiä luovutuksia suorittavia verovelvollisia koskevien erityisjärjestelmien osalta. EUVL, N:o L 313, 4.12.2019.

Neuvoston Direktiivi (EU) 2020/284, annettu 18 päivänä helmikuuta 2020, direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta tiettyjen maksupalveluntarjoajia koskevien vaatimusten käyttöön ottamiseksi. EUVL, N:o L 62, 2.3.2020.

Neuvoston asetus (EU) 2020/283, annettu 18 päivänä helmikuuta 2020, asetuksen (EU) N:o 904/2010 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse hallinnollisen yhteistyön lujittamiseen tähtäävistä toimenpiteistä arvonlisäveropetosten torjumiseksi. EUVL, N:o L 62, 2.3.2020.

Muut viralliset lähteet

Euroopan komissio: Implementing the ‘destination principle’ to intra-EU B2B supplies of goods. Komissio 30.6.2015.

Euroopan komissio: Komission päätös AT.39740 – Google Search (Shopping). Komissio 27.6.2017, C(2017) 4444 final.

Euroopan komissio: Komission päätös AT.40099 – Google Android. Komissio 18.7.2018, C(2018) 4761 final.

Euroopan komissio: Selittävät huomautukset vuonna 2015 voimaan tulevat EU:n arvonlisäverotusta koskevat muutokset televiestintä-, lähetys- ja sähköisesti suoritettavien palvelujen suorituspaikkaan. Komissio 3.4.2014.

HE 88/1993 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi. Helsinki 1993.

HE 18/2021 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain, Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain sekä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 15 §:n muuttamisesta. Helsinki 2021.

International Monetary Fund (IMF): IMF country report number 15/145, Luxemburg, selected issues. 27.4.2015.

KOM(1998) 374 lopullinen, annettu 17.6.1998. Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja talous- ja sosiaalikomitealle - Elektroninen kaupankäynti ja välillinen verotus.

KOM(2000) 348 lopullinen, annettu 7.6.2000. Komission tiedonanto neuvostolle ja Euroopan parlamentille - Strategia sisämarkkinoiden arvonlisäverojärjestelmän toiminnan parantamiseksi.

KOM(2003) 822 lopullinen, annettu 23.12.2003. Ehdotus neuvoston direktiiviksi direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta (komission esittämä).

KOM(2006) 254 lopullinen, annettu 31.5.2006. Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle koordinoidusta strategiasta veropetosten torjunnan tehostamiseksi.

KOM(2015) 192 lopullinen, annettu 6.5.2015. Komission tiedonanto Euroopan parlamentille, neuvostolle, Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle ja alueiden komitealle - Digitaalisten sisämarkkinoiden strategia Euroopalle.

KOM(2016) 148 lopullinen, annettu 7.4.2016. Komission tiedonanto Euroopan parlamentille, neuvostolle ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle arvonlisäveroa koskevasta toimintasuunnitelmasta Kohti EU:n yhtenäistä arvonlisäveroaluetta - aika tehdä päätöksiä.

KOM(2016) 755 lopullinen, annettu 1.12.2016. Ehdotus neuvoston asetukseksi hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla annetun asetuksen (EU) N:o 904/2010 muuttamisesta.

KOM(2016) 756 lopullinen, annettu 1.12.2016. Ehdotus neuvoston täytäntöönpanoasetukseksi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä annetun täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta.

KOM(2016) 757 lopullinen, annettu 1.12.2016. Ehdotus neuvoston direktiiviksi direktiivin 2006/112/EY ja direktiivin 2009/132/EY muuttamisesta palvelujen suorituksia ja tavaroiden etämyyntiä koskevien tiettyjen arvonlisäverovelvoitteiden osalta.

KOM(2016) 758 lopullinen, annettu 1.12.2016. Ehdotus neuvoston direktiiviksi direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta kirjojen, sanomalehtien ja aikakauslehtien arvonlisäverokantojen osalta.

Neuvoston päätökset 97/200–214/EY, annettu 17 päivänä maaliskuuta 1997 luvan antamisesta ”X-jäsenvaltiolle” soveltaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77 /388 /ETY 9 artiklasta poikkeavaa toimenpidettä. EYVL, N:o L 86, 28.3.1997.

Neuvoston päätös (EU) 2020/1109, annettu 20 päivänä heinäkuuta 2020, direktiivien (EU) 2017/2455 ja (EU) 2019/1995 muuttamisesta kansallisen lainsäädännön osaksi saattamiselle asetetun määräajan ja soveltamispäivän osalta covid-19-pandemian vastatoimena.

OECD: Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions. 1998.

OECD: Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions, the 2003 Report.

OECD: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD publishing, 2013.

VAT Committee: Working paper No 609: Follow-up to the VAT package – how to determine the scope of either of the main rules – identification of a customer as a taxable person acting as such or as a non-taxable person, TAXUD/2412/09.

VAT Committee: Guidelines resulting from the 102nd meeting of 30 March 2015, document D – taxud.c.1(2015)4128689 – 862.

VAT Committee: Working paper No 896: New legislation, Matters concerning the implementation of recently adopted EU VAT provisions, taxud.c.1(2016)922288.

VAT Committee: Guidelines resulting from the 108th meeting of 27-28 March 2017, document C – taxud.c.1(2018)2397450 – 930.

Vat Committee: Guidelines resulting from the 111th meeting of 30 November 2018, document A – taxud.c.1(2019)4045223 – 964.

Verohallinnon ohje: Tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen arvonlisäverotus. Annettu 21.12.2018, Diaarinumero VH/2026/00.01.00/2018.

Verohallinto: Valtiovarainministeriön ja Verohallinnon välinen tulossopimus vuodelle 2019 sekä ennakkolliset tavoitteet vuosille 2020–2022. Allekirjoitettu 12.12.2018. Diaarinumero VH/1681/00.00.07/2018.

Oikeuskäytäntö

Euroopan unionin tuomioistuin

C-3/97 Rikosoikeudenkäynti v. John Charles Goodwin ja Edward Thomas Unstead. 28.5.1998. (Goodwin ja Unstead)

- C-158/98 Staatssecretaris van Financiën v. Coffeeshop "Siberië" vof. 29.6.1999. (Coffeeshop "Siberië")
- C-455/98 Tullihallitus v. Kaupo Salumets ym. 29.6.2000. (Salumets ym.)
- C-8/01 Assurandør-Societetet v. Skatteministeriet. 20.3.2003. (Taksatorringen)
- C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd ja County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise. 21.2.2006. (Halifax ym.)
- C-384/04 Commissioners of Customs & Excise ja Attorney General v. Federation of Technological Industries ym. 11.5.2006. (Federation of Technological Industries ym.)
- C-425/06 Ministero dell'Economia e delle Finanze v. Part Service Srl. 21.2.2008. (Part Service)
- C-1/08 Athesia Druck Srl v. Ministero dell'Economia e delle Finanze ja Agenzia delle Entrate. 19.2.2009. (Athesia Druck)
- C-285/09 Rikosoikeudenkäynti v. R.. 7.12.2010. (R.)
- C-70/10 Scarlet Extended SA v. Société belge des auteurs, compositeurs et éditeurs SCRL (SABAM). 24.11.2011. (Scarlet Extended)
- C-101/12 Herbert Schaible v. Land Baden-Württemberg Verwaltungsgericht Stuttgartin esittämä ennakkoratkaisupyyntö. 17.10.2013. (Schaible)
- C-356/12 Wolfgang Glatzel v. Freistaat Bayern Bayerischer Verwaltungsgerichtshofin esittämä ennakkoratkaisupyyntö. 22.5.2014. (Glatzel)
- C-219/13 Korkeimman hallinto-oikeuden esittämä ennakkoratkaisupyyntö. 11.9.2014. (K Oy)
- C-526/13 "Fast Bunkering Klaipėda" UAB v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. 3.9.2015. (Fast Bunkering Klaipėda)
- C-264/14 Skatteverket v. David Hedqvist Högsta förvaltningsdomstolenin esittämä ennakkoratkaisupyyntö. 22.10.2015. (Hedqvist)
- C-484/14 Tobias Mc Fadden v. Sony Music Entertainment Germany GmbH. 15.9.2016. (Mc Fadden)

- C-390/15 Asia, jonka on pannut vireille Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO) Trybunał Konstytucyjny esittämä ennakkoratkaisupyyntö. 7.3.2017. (RPO)
- C-274/15 Euroopan komissio v. Luxemburgin suurherttuakunta. 4.5.2017. (komissio v. Luxemburg)
- C-568/17 Unionin tuomioistuimen tuomio asiasta C-568/17, Staatssecretaris van Financiën v. L. W. Geelen. 8.5.2019. (Geelen)
- C-707/18 Amărăști Land Investment SRL v. Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara ja Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș. 19.12.2019. (Amărăști Land Investment)
- C-593/19 SK Telecom Co. Ltd v. Finanzamt Graz-Stadt. 15.4.2021. (SK Telecom)
- C-695/20 Ennakkoratkaisupyyntö, jonka First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 22.12.2020 – Fenix International Limited v Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs.
- C-501/19 UCMR – ADA Asociația pentru Drepturi de Autor a Compozitorilor v. Pro Management Insolv IPURL, en qualité de liquidateur de Asociația Culturală ”Suflet de Român”. 21.1.2021. (UCMR – ADA)

Yhdistyneen kuningaskunnan oikeustapaukset

The Decision of the First-tier Tribunal (Tax Chamber) [2020] UKFTT 499 (TC)

Suomalaiset oikeustapaukset

KHO 2012:123

KHO 2014:199

KKO 2013:2

Sähköiset lähteet

AIPWORKS: 3D-tulostuksen toimintaperiaate. <https://aipworks.fi/3d-tulostus/tietoa/3d-tulostuksen-toimintaperiaate/>. Luettu 19.4.2021.

Apple: Auto-renewable Subscriptions. <https://developer.apple.com/app-store/subscriptions/>.
Luettu 19.4.2021.

Avast. <https://www.avast.com/en-gb/index#pc>. Luettu 19.4.2021.

Binlist.net. <https://binlist.net/>. Luettu 19.4.2021.

Cambridge Dictionary: Meaning of “information technology” in the English Dictionary.
<https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/information-technology>. Luettu 19.4.2021.

Chartered professional accountants Canada: It’s up to you, the Canadian consumer, to pay sales tax on digital services by Sophie Nicholls Jones, 13.9.2018.
<https://www.cpacanada.ca/en/news/canada/2018-09-13-tax-on-digital-services>. Luettu 19.4.2021.

Copenhagen Economics: E-commerce imports into Europe: VAT and Customs treatment, 4.5.2016.

https://www.copenhageneconomics.com/dyn/resources/Publication/publicationPDF/8/348/1462798608/e-commerce-imports-into-europe_vat-and-customs-treatment.pdf. Luettu 19.4.2021.

Ecommerce News Europe: Online payment methods in Europe.
<https://ecommercenews.eu/online-payment-methods-europe/>. Luettu 19.4.2021.

European banking authority: EBA opinion on ‘virtual currencies’. EBA/Op/2014/08. 4.7.2014.
<https://eba.europa.eu/documents/10180/657547/EBA-Op-2014-08+Opinion+on+Virtual+Currencies.pdf>. Luettu 19.4.2021.

Euroopan komissio: ALV-tietojen vaihtojärjestelmä (VIES): VAT-numeron (ALV-tunnisteen) tarkistus. https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/. Luettu 19.4.2021.

Euroopan komissio: Invoicing Rules, Publication.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/tic/public/invRules/invRulesPublicationPage.html.
Luettu 19.4.2021.

Euroopan komissio: Mitkä tiedot ovat henkilötietoja? https://ec.europa.eu/info/law/law-topic/data-protection/reform/what-personal-data_fi. Luettu 19.4.2021.

Euroopan komissio: Tietoa yrityksille, jotka rekisteröityvät keskitettyyn alv-minipalvelupisteeseen (MOSS), Lisäohjeet – tarkastukset MOSS-järjestelmässä. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/default/files/one-stop_add_guidelines_fi.pdf. Luettu 19.4.2021.

Euroopan komissio: VAT for online businesses. http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-e-commerce-factsheet.pdf. Luettu 19.4.2021.

Euroopan komission arvonlisäverokomiteaa koskevat internet-sivut. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en. Luettu 19.4.2021.

Euroopan unionin tuomioistuin: LEHDISTÖTIEDOTE nro 34/16, Luxemburg 18.3.2016. <http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2016-03/cp160034fi.pdf>. Luettu 19.4.2021.

EY Global: In a world of 3D printing, how will you be taxed? 26.4.2018. https://www.ey.com/en_gl/trust/in-a-world-of-3d-printing--how-will-you-be-taxed. Luettu 19.4.2021.

Ghosh, Shona: This stark chart shows how much Apple stands to lose from Netflix dumping iTunes billing. Businessinsider.com 5.1.2019. <https://www.businessinsider.com/how-much-apple-will-lose-from-netflix-itunes-billing-change-2019-1?r=US&IR=T>. Luettu 19.4.2021.

Google: Palvelumaksut. https://support.google.com/googleplay/android-developer/answer/112622?hl=fi&ref_topic=7279290. Luettu 19.4.2021.

Gumroad: Dealing with VAT. <https://help.gumroad.com/article/10-dealing-with-vat>. Luettu 19.4.2021.

HM Revenue & Customs: Guidance – VAT rules for supplies of digital services to consumers in the EU, 19.12.2014, viimeksi päivitetty 31.12.2020. <https://www.gov.uk/guidance/the-vat-rules-if-you-supply-digital-services-to-private-consumers>. Luettu 19.4.2021.

IPlocation.net: How accurate is IP-based Geolocation Lookup? 17.11.2016, viimeksi muokattu 20.12.2018. <https://www.iplocation.net/geolocation-accuracy>. Luettu 19.4.2021.

Irish Tax and Customs: Current VAT rates, 4.2.2021. <https://www.revenue.ie/en/vat/vat-rates/search-vat-rates/current-vat-rates.aspx>. Luettu 19.4.2021.

Klasing, David: What is the substance over form doctrine, 28.7.2014. <https://klasing-associates.com/question/substance-form-doctrine/>. Luettu 19.4.2021.

Oracle: Oracle9i Application Server Oracle9iAS SOAP Developer's Guide. https://docs.oracle.com/cd/A97335_02/integrate.102/a90297/overview.htm. Luettu 19.4.2021.

Paddle: Paddle makes it easier to sell software globally. <https://paddle.com/taxes-fraud-compliance/>. Luettu 19.4.2021.

Parviala, Antti: Verottaja näkee kaiken: Uber, Airbnb ja muu jakamistalous nousukiidossa – 2400 asunnon ”lyhytaikaista vuokraajaa” unohti ilmoittaa tulonsa. Yle Uutiset 1.11.2018. Saatavissa <https://yle.fi/uutiset/3-10469375>. Luettu 19.4.2021.

Soundtrack Your Brand. <https://www.soundtrackyourbrand.com/>. Luettu 19.4.2021.

Statista: Preferred payment methods of online shoppers worldwide as of March 2017, 17.4.2017. <https://www.statista.com/statistics/508988/preferred-payment-methods-of-online-shoppers-worldwide/>. Luettu 19.4.2021.

Wikipedia: List of data breaches. https://en.wikipedia.org/wiki/List_of_data_breaches. Luettu 19.4.2021.

What Is My IP Address. <https://whatismyipaddress.com/>. Luettu 19.4.2021.

WhatIsMyIP.com. <https://www.whatismyip.com/>. Luettu 19.4.2021.

WhatIsMyIp.Org. <https://www.whatismyip.org/>. Luettu 19.4.2021.

Your Europe: Pankkitili toisessa EU-maassa. https://europa.eu/youreurope/citizens/consumers/financial-products-and-services/bank-accounts-eu/index_fi.htm. Luettu 19.4.2021.

LYHENTEET

Arvonlisäverodirektiivi	Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä
AVL	Arvonlisäverolaki (1501/1993)
EU	Euroopan unioni
EU-tuomioistuin	Euroopan unionin tuomioistuin
EY-tuomioistuin	Euroopan yhteisöjen tuomioistuin, jonka nimi muuttui Euroopan unionin tuomioistuimeksi, kun 13.12.2007 allekirjoitettu Lissabonin sopimus astui voimaan 1.12.2009
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
KKO	Korkein oikeus
OECD	The Organisation for Economic Co-operation and Development
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
Selittävät huomautukset 2014	Euroopan komissio: Selittävät huomautukset vuonna 2015 voimaan tulevat EU:n arvonlisäverotusta koskevat muutokset televiestintä-, lähetys- ja sähköisesti suoritettavien palvelujen suorituspaikkaan. Komissio 3.4.2014
TekOikL	Tekijänoikeuslaki (404/1961)
Täytäntöönpanoasetus	Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011, annettu 15 päivänä maaliskuuta 2011, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä
VML	Laki verotusmenettelystä (1558/1995)

KUVIOT JA TAULUKOT

Kuvio 1. Sähköisesti suoritettavien palvelujen soveltamisalacenttä

Kuvio 2. Edustajan kirjanpito komissiokaupassa.

Kuvio 3. Päämiehen kirjanpito komissiokaupassa.

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen tausta

Verkkokaupan kasvun ja teknologian kehityksen myötä yhä isompi osa kaupasta käydään sähköisesti. Sähköinen kauppa jaetaan yleensä suoraan ja epäsuoraan sähköiseen kauppaan. Suuri osa verkkokaupasta on edelleen epäsuoraa sähköistä kauppaa – kauppaa, jossa osto tehdään verkossa, mutta tavara toimitetaan postitse. Suorassa sähköisessä kaupassa koko myynti- ja kauppatapahtuma toteutuu verkossa ja verkon välityksellä. Sekä epäsuoran että suoran sähköisen kaupan arvo on kasvussa Euroopan unionissa, ollen jo noin 550 miljardin euron arvoinen, josta rajat ylittävän kaupan osuus on 96 miljardia euroa.¹ Sähköisellä kaupalla ja sen arvonlisäverottamisella on merkittävä fiskaalinen vaikutus jäsenvaltioille veronsaajina.

Sähköisen kaupan kasvu ja sen aiheuttamat haasteet nykyiselle verojärjestelmälle, on huomioitu Euroopassa. Euroopan komissio hyväksyi 6. toukokuuta 2015 digitaalisten sisämarkkinoiden strategian, joka muodostuu kolmesta pilarista: 1) parannetaan kuluttajien ja yritysten digitaalituotteiden ja -palvelujen saantia koko Euroopassa, 2) luodaan suotuisat olosuhteet ja tasapuoliset toimintaedellytykset digitaaliverkkojen ja innovatiivisten palvelujen kehittämiseksi ja 3) maksimoidaan digitaalitalouden kasvupotentiaali.² Strategian yhtenä tavoitteena on lainsäädännön muutoksien kautta vähentää yhtiöiden hallinnollista taakkaa, kun ne toimivat eri maiden arvonlisäverotuksen (VAT) piireissä.³ Euroopan komissio ryhtyi toimeen ja valmisteli lainsäädäntöpakettin, jonka tavoitteena on uudenaikaistaa arvonlisäverotusta rajat ylittävissä sähköisessä kuluttajakaupassa.⁴ Osa kyseessä olevista tavoitteista on jo saavutettu voimaansaattatun EU-lainsäädännön kautta, mutta paljon on vielä tehtävänä.

1.2 Tutkimuskysymykset ja tutkimuskohteen rajaaminen

Tutkielmassa selvitetään, millainen tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen arvonlisäverotuksen lainsäädännöllinen tila on tällä hetkellä Euroopan unionissa. Näistä kolmesta osa-alueesta käytetään yhteistä nimitystä digitaaliset palvelut.⁵ Ratkaisua perustellaan sillä, että 1.1.2015 alkaen näitä kolmea palvelukokonaisuutta koskeviin soveltamistilanteisiin – muun muassa

¹ Euroopan komissio: VAT for online businesses.

² KOM(2015) 192 lopullinen, s. 3-4. Tässä tutkielmassa käytetään virallislähteiden ja muiden virallislähteen viittaamisen yhteydessä vain niiden lyhyttä muotoa. Pitkä muoto on löydettävissä lähdeluettelosta. Tavoitteena on pitää tutkielma helposti luettavana ja viittaukset johdonmukaisena.

³ KOM(2015) 192 lopullinen, s. 9.

⁴ KOM(2016) 755 lopullinen, KOM(2016) 756 lopullinen ja KOM(2016) 757 lopullinen.

⁵ Ks. myös selittävät huomautukset 2014 s. 14, jossa ”digitaalisilla palveluilla” tarkoitetaan televiestintäpalveluja, lähetyspalveluja ja sähköisesti suoritettavia palveluja.

myyntimaan määrittäminen ja mahdollisuus käyttää erityisjärjestelmää – sovelletaan yhteneviä säännöksiä. Lisäksi digitaaliset palvelut kuvaavat hyvin kyseessä olevien palvelujen aktuaalista sisältöä, sillä kaikki palvelut suoritetaan digitaalisessa muodossa. Palvelun määrittämisellä joko tele-, lähetys- tai sähköiseksi palveluksi on kuitenkin merkitystä esimerkiksi silloin, jos näihin palveluihin sovelletaan myyntimaassa eri verokantoja.⁶ Tämän vuoksi tutkielmassa on luku, jossa käsitellään erikseen eri palvelujen määrittämisen perusteita. Muilta osin sovellettava lainsäädäntö on kaikissa sama, jonka vuoksi on käytännöllistä ja johdonmukaista puhua kokoavasti digitaalisista palveluista.

Erityisesti tilanteet, joissa elinkeinoharjoittaja (verovelvollinen) myy digitaalisia palveluja kuluttajille (muille kuin verovelvollisille), ovat tutkielman keskiössä. Ensimmäisenä käsitellään digitaalisen palvelun soveltamisalaa ja selvitetään, onko säädösten soveltamisala määritelty riittävän tarkasti, jotta soveltamisalaan ei jäisi muita kuin selkeästi digitaalisia palveluita. Tutkielman toinen pääkysymys on: kuka on verovelvollinen. Varsinkin digitaalisten palvelujen ekosysteemissä palvelujen suoritusketjut ovat pitkiä, ja sen myötä on muodostunut uudenlainen tapa toimia. Iso osa palveluista myydään välittäjäalustojen kautta suoraan kuluttajille. Näiden välittäjien asemaa palvelujen suoritusketjussa käsitellään tutkielmassa laajalti. Kolmanneksi digitaalisten palvelujen myynnissä hankkijan sijaintipaikka⁷ määrittää palvelun myyntimaan ja näin ollen myös valtion, jolle myynnistä suoritettava vero kuuluu. Edellä mainittu huomioon ottaen on tärkeää selvittää, syntyykö elinkeinoharjoittajille ongelmia palvelujen suorituspaikan määrittämisessä⁸ ja jos syntyy, niin millaisia nämä ongelmat ovat. Eri tilanteiden konkretisoimiseksi käytän käsittelyluvuissa apuna käytännöllisiä ja havainnollistavia esimerkkejä.

Tutkielman pääpaino on kuluttajille myytyjen palvelujen suorituspaikan selvittämisessä. Tämän lisäksi on tarpeellista tarkastella sitä, millaisia haasteita ja mahdollisuuksia laajeneva arvonlisäveron erityisjärjestelmä luo sekä Euroopan unioniin-, että kolmansiin maihin sijoittautuneille verovelvollisille. Kuinka arvonlisäveron erityisjärjestelmään liittyneiden ja sitä käyttävien yhtiöiden verovalvonta toteutetaan jäsenvaltioiden välillä? Onko erityisjärjestelmä sellainen järjestelmä, joka vähentää yhtiöiden transaktiokustannuksia? Toteutuuko määränpäämaaperiaatteen mukainen verotus sen kautta tehokkaasti?

⁶ Myös esim. tilanteessa, jossa pohditaan, sovelletaanko palvelun suorittajaan välittäjää koskevaa olettaa.

⁷ Tutkielmassa käytetään kokoavaa sanaa ”sijaintipaikka” kuvaamaan paikkaa, johon palvelun hankkija on sijoittautunut tai jossa hänellä on kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka. Ks. vastaavasti selittävät huomautukset 2014, s. 14.

⁸ Kallio ym. 2017, s. 417.

Lopuksi tarkastellaan kriittisesti, onko edellä tutkimuskysymysten analyysissa käsitelty lainsäädäntö onnistunut tehtävässään. Tämä viimeinen tutkimuskysymys on toissijainen ensimmäiseen kahteen tutkimuskysymykseen verrattuna, mutta sen käsitteleminen auttaa ensisijaisten tutkimuskysymysten analysoinnissa. Vertailun pohjana käytän niitä suuntaviivoja, joista OECD:n Ottawan ministerikokouksessa sovittiin vuonna 1998.⁹

Tutkielmastani on rajattu pois rajat ylittävä tavarakauppa, sillä siitä ei ole johdettavissa läheskään yhtä tulkinnanvaraisia ongelmatilanteita, kuin mitä rajat ylittävässä palvelukaupassa on. Jos tavarakauppaa käsitellään, sen käsittely on osana vertailua tietyissä erityistilanteissa tai osana laajenevaa arvonlisäveron erityisjärjestelmää. Tutkielmassa tullaan tarvittavin osin kommentoimaan tulevia lainsäädäntömuutoksia, pääpainon ollessa kuitenkin voimassa olevan oikeuden tutkimisessa.

1.3 Tutkimustapa ja käytetyt lähteet

Tutkimusmetodi on lainopillinen eli oikeusdogmaattinen. Tutkielmassa tulkitaan ja systematisoidaan lainsäädäntöä ja selvitetään näin voimassa olevien oikeusnormien sisältöä digitaalisten palvelujen osalta. Koska tutkimuskysymykset kohdistuvat rajat ylittävien palvelujen verottamiseen ja koska näitä kysymyksiä säätelevät pääosin arvonlisäverodirektiivi¹⁰ ja neuvoston täytäntöönpanoasetus¹¹, on kyse EU-vero-oikeudellisesta tutkimuksesta. Suomen sisäistä arvonlisävero-oikeutta käytetään lähinnä havainnollistamaan direktiivien implementoinnin muotoa Suomessa ja toimimaan esimerkkinä käytännön tilanteiden konkretisoinnissa. Arvonlisäverodirektiivi ei ole jättänyt Suomelle eikä muille jäsenvaltioille paljon liikkumavaraa, koska se on laadittu niin yksityiskohtaiseksi.¹² Tutkielman yhtenä tavoitteista on luoda yrityksille käytännön soveltamistilanteisiin selkeyttä, johdonmukaisuutta ja ohjenuoria.

Lähteinä käytetään EU:n lainsäädäntöä, joista tärkeimpinä arvonlisäverodirektiivi ja täytäntöönpanoasetus, kotimaista lainsäädäntöä ja niiden esitöitä sekä Euroopan unionin

⁹ Ks. OECD 1998, Electronic Commerce: Taxation Framework Condition.

¹⁰ Neuvoston direktiivi 2006/112/EY (myöh. arvonlisäverodirektiivi). Arvonlisäverodirektiivistä puhuttaessa tutkielmassa viitataan konsolidoituun toisintoon, johon on sisällytetty direktiiviin sen antamisen jälkeen tehdyt muutokset, ja jossa viimeinen muutos on annettu päivämäärällä 7.12.2020.

¹¹ Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011 (myöh. täytäntöönpanoasetus). Täytäntöönpanoasetuksesta puhuttaessa tutkielmassa viitataan konsolidoituun toisintoon, johon on sisällytetty asetukseen sen antamisen jälkeen tehdyt muutokset, ja jossa viimeinen muutos on annettu päivämäärällä 7.12.2018.

¹² Hokkanen 2013, s. 15.

tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, että kotimaista oikeuskäytäntöä. Erikseen on mainittava Euroopan komission selittävät huomautukset¹³, jotka eivät ole oikeudellisesti sitovia¹⁴, mutta jotka tosiasiallisesti ohjaavat¹⁵ digitaalisten palvelujen suorituksiin liittyvien EU:n säännösten soveltamista ja tulkintaa. Myös tässä tutkielmassa niillä on suuri merkitys, koska oikeuskäytäntöä on vähän tai sitä ei ole vielä ollenkaan. Lisäksi tutkielmassa otetaan laaja-alaisesti huomioon sekä ulkomainen että kotimainen asiaankuuluva oikeuskirjallisuus ja Verohallinnon ohjeet. Tutkittava kokonaisuus sisältää myös yleisiä oppeja, kuten käsitteitä (elinkeinonharjoittaja), oikeuseriaatteita (neutraliteettiperiaate) ja teoreettisia rakennelmia (hyvä verojärjestelmä).

1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkielma rakentuu seuraavasti. Johdannossa tutustutetaan lukija aiheeseen, tuodaan esille tutkimusongelma, tavoitteet, metodi ja rajaukset. Toisessa luvussa käydään läpi tutkimukseen liittyvät arvonlisäverotuksen peruseriaatteet, Ottawan ministerikokouksen suuntaviivat sekä digitaalisten palvelujen sääntelyyn liittyvää historiaa. Euroopan unionissa on valittu digitaalisten palvelujen osalta myyntimaan pääperiaatteeksi määränpäämaaperiaate (kulutusmaaperiaate). Tämä on fiskaaliselta kannalta perusteltu ratkaisu, sillä sähköisen kaupan arvonlisäverotuksessa määränpäämaaperiaate luo kokonaisuutena enemmän taloudellista hyvinvointia Euroopan valtioille kuin alkuperämaaperiaate.¹⁶ Tutkielmassa esitellään myös Ottawan ministerikokouksessa sovitut viisi periaatetta, jotka toimivat vertailupohjana tutkielman sähköisen kaupan ja digitaalisten palvelujen lainsäädäntöratkaisujen rationaalisuuden arvioinnissa. Tavoitteena on myös tuoda esille se kiistämätön tosiseikka, että EU:ssa on tehty paljon työtä digitaalisten palvelujen neutraliteettihäiriöiden poistamiseen. Tutkielmassa ei valitettavasti ole mahdollisuutta käydä syvällisemmin läpi, millaisia tulevaisuuden suunnitelmia Euroopan komissiolla ja maailmalla yleensä on arvonlisäverotuksen kehittämisessä edelleen – esimerkiksi petosten torjunnassa lohkoketjuteknologian avulla¹⁷ tai muilla innovatiivisilla tavoilla¹⁸.

¹³ Selittävät huomautukset 2014.

¹⁴ Vaikka unionioikeus muodostaa itsenäisen oikeuslähteen, ks. Määttä 2015; niin asettuvat komission selittävät huomautukset mielestäni oikeuslähteopissa sallituiksi oikeuslähteiksi.

¹⁵ Esimerkiksi Verohallinnon ohjeeseen Tele-, lähetyk- ja sähköisten palvelujen arvonlisäverotuksesta on otettu soveltuvin osin tulkinta-apua selittävistä huomautuksista.

¹⁶ Birg 2015, s. 18–19.

¹⁷ Ainsworth et al. s. 3.

¹⁸ Ks. esim. Annacodia, International VAT Monitor 5/2018.

Kolmannessa luvussa käydään läpi digitaalisiin palveluihin liittyvät keskeiset käsitteet, sekä direktiivien ja asetusten artiklat. Suoritettavan palvelun luonne käsitellään ennen palvelun suorituspaikan määrittämistä, koska lähtökohtaisesti palvelun suorittaja on tietoinen siitä, millaista palvelua hän on myymässä. Lisäksi palvelun luonne on määritetty melko yksityiskohtaisesti sekä arvonlisäverodirektiivissä että täytäntöönpanoasetuksessa, jolloin jäsenvaltiolle ei jää liiemmästi mahdollisuutta palvelun uudelleenluonnehdintaan – lukuun ottamatta palvelun suorittajan veronkierto- ynnä muut sellaiset toimet. Tässä luvussa käsitellään myös mahdolliset sovellettavaan verokantaan vaikuttavat seikat.

Neljännessä luvussa keskitytään sekä palvelun suorittajan määrittämiseen että palvelun hankkijan asemaan. Tätä yhtä päätutkimuskysymyksistä selvitetään eri näkökulmista ja esimerkein. Keskiössä on varsinkin digitaalisten palvelujen suoritusketjuun olennaisesti liittyvien alustojen arvonlisäverotuksellisen asema ja siitä seuraavat vastuut.

Viidennessä luvussa pyritään antamaan kuva siitä, millaisilla perusteilla ja näytöllä verovelvollinen yritys päätyy siihen, että palvelun suorituspaikka on juuri tässä tietyssä valtiossa. Tutkielmassa pohditaan kriittisesti niin yrityksille asetettujen velvoitteiden tosiasiallista noudattamista kuin veronsaajien mahdollisuuksia haastaa yrityksen johtopäätökset myymiensä palvelujen suorituspaikasta.

Kuudennessa luvussa kohteena on digitaalisten palvelujen myynnin erityisjärjestelmä. Järjestelmä mahdollistaa digitaalisia palveluja Euroopan unionin jäsenvaltioihin sijoittautuneille kuluttajille myyvälle elinkeinoharjoittajalle mahdollisuuden hoitaa verotukseen liittyvät ilmoitus- ja maksuvelvoitteensa yhden jäsenvaltion veroviranomaisen kautta. Luvussa käsitellään erityisjärjestelmää itsessään ja siihen liittyviä valvontatoimenpiteitä, ja pohditaan sen laajenemisesta digitaalisista palveluista, esimerkiksi tavaroihin, aiheutuvia haasteita.

Viimeinen luku sisältää johtopäätökset – siinä palautetaan mieleen kolmannessa, neljännessä ja viidennessä luvussa käsitellyt ongelmat, summataan tutkimuksen huomiot ja pohditaan, onko tutkimuskysymyksiin saatu vastauksia.

2 DIGITAALISTEN PALVELUJEN YLEISET PERIAATTEET JA HISTORIA

2.1 Arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteen

Arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdassa kiteytyy arvonlisäverotuksen ominaisuus joka vaiheen ei kertaantuvana järjestelmänä, jossa lopullisena tarkoituksena on verottaa kotitalouksia kulutuksesta.

”2. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.

Yhteistä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan vähittäiskauppavaiheen päättymiseen saakka.”

Arvonlisävero on yleinen kulutusvero¹⁹, joka kohdistuu tavaroiden ja palvelujen kulutukseen.²⁰ Jokavaiheen arvonlisäverotus tarkoittaa sitä, että vero peritään jokaisessa tuotannon ja jakelun portaassa. Veron kertaantuminen estetään vähennysjärjestelmällä, jossa verovelvollinen ostaja saa vähentää tuotantopanosten ostohintoihin sisältyvän veron.

Vaikka arvonlisäverodirektiivissä ei ole suoraan mainittu neutraliteettiperiaatetta, on se yksi tärkeimmistä arvonlisäverojärjestelmän periaatteista. Se käy ilmi esimerkiksi Euroopan unionin toiminnasta tehdystä sopimuksesta²¹ ja arvonlisäverodirektiivin johdannosta.²² Kuten arvonlisäverolain hallituksen esityksessä on lausuttu, neutraali verojärjestelmä ei vaikuta kuluttajien valintoihin eikä yritysten tuotantomenetelmiä tai jakeluteitä koskeviin päätöksiin.²³

¹⁹ Ks. esim. Pikkujämsä 2001, s. 129.

²⁰ Juanto – Saukko 2014, s. 1.

²¹ Ks. SEUT 113 artikla. Yhdenmukaistamistoimia on mahdollista toteuttaa sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi sekä kilpailun vääristymien välttämiseksi.

²² Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan kappale 7.

²³ Ks. HE 88/1993 vp, 14.

Edellä mainittujen tavoitteiden ja periaatteiden johdosta yhteisen arvonlisäverojärjestelmän pitäisi olla neutraali, jolloin tavaroiden ja palvelujen suhteelliset hinnat pitäisivät olla samat, oli verotusta tai ei. Sitä se ei kuitenkaan ole. Teoreettisesta optimitilanteesta on ensinnäkin jouduttu poikkeamaan esimerkiksi sosiaalisista ja muista yhteiskuntapoliittisista sekä hallinnollisista syistä.²⁴ Poikkeamia tulee verokantojen osalta siinä, että arvonlisäverodirektiivissä jäsenvaltioille on jätetty lainsäädäntövaltaa sekä jaottelussa yleisen verokannan että alennettujen verokantojen ja myös aktuaalisten veroprosenttien määrittelyssä tiettyjen prosenttiminimien- ja maksimien rajoittamana.²⁵ Poikkeamia syntyy lisäksi tietyille toiminnolle säädetyistä verovapauksista.²⁶ Neutraliteettiperiaatteen vaikutusta osana digitaalisia palveluita tarkastellaan tarkemmin luvussa 2.2.2.

Arvonlisävero voidaan kerätä joko kohdemaassa tai alkuperämaassa. Kohdemaan eli määränpäämaaperiaatteen mukaan verotus tapahtuu ja vero kannetaan maassa, jossa tavaroiden voidaan olettaa tulevan lopulliseksi kulutetuksi.²⁷ Alkuperämaan eli alkuperämaaperiaatteen mukaan verotus tapahtuu ja vero kannetaan maassa, jossa sekä tavarat että palvelut myydään. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän lainsäädännön tavoite on ollut aina määränpäämaaperiaate ja sen huomioon ottaminen lainsäädäntöratkaisuissa. Kuitenkin komission tavoitteena on ollut alkuperämaaperiaatteen saaminen pääperiaatteeksi.²⁸ Enää pitkään aikaan komissio ei ole tavoitellut alkuperämaaperiaatteen mukaista verotusratkaisua.²⁹

Määränpäämaaperiaatteen valitsemista tukee myös *Laura Birgn* taloustieteellinen tutkimus *Cross-border or online – tax competition with mobile consumers under destination and origin principle*. Hän on tutkinut taloustieteen keinoin verkossa kaupankäyntiä harjoittavan elinkeinonharjoittajan vaikutusta alueellisessa verokilpailussa, jossa kuluttajat liikkuvat vapaasti. Empiiriset tutkimukset osoittavat, että kuluttajat muuttavat ostokäyttäytymistään sen mukaan, missä on alhaisin arvonlisäverokanta – edellyttäen tietenkin, että tavarain lopullinen kokonaishinta on matalampi siellä, missä on alhaisin arvonlisäverokanta.³⁰

²⁴ Linnakangas – Juanto 2002, s. 11.

²⁵ Ks. esim. arvonlisäverodirektiivin 99 artikla.

²⁶ Ks. esim. arvonlisäverodirektiivin 132 artikla.

²⁷ Vrt. palvelujen osalta Myrsky 2013, s. 298.

²⁸ Ks. esim. neuvoston direktiivi 91/680/ETY, 28 I artikla; ”Siirtymäjärjestelmä korvataan lopullisella jäsenvaltioiden välisen kaupan verotusjärjestelmällä, joka perustuu siihen periaatteeseen, että luovutettujen tavaroiden ja suoritettujen palvelujen verotus tapahtuu alkuperäjäsenvaltiossa.”

²⁹ Euroopan komissio 2015, s. 41.

³⁰ Birg 2015, s. 3–4.

Birg todistaa erilaisilla matemaattisilla kaavoilla ja vaihtoehdoilla malliensa johtopäätökset, jotka ovat seuraavat:

- 1) Jos markkinoilla on käytössä määränpäämaaperiaate, niin verkkokaupiaan tulo markkinoille vähentää verokilpailua. Samassa tilanteessa taas alkuperämaaperiaate lisää verokilpailua.
- 2) Pienemmät verkkokaupan kulut lisäävät verkkokaupiaan vaikutusta verokilpailuun. Rajoitettu pääsy internetiin vähentää verkkokaupiaan vaikutusta verokilpailuun.
- 3) Jos markkinoilla on käytössä alkuperämaaperiaate, on hyvinvointi (tietyn valtion) korkeampi sijoittautumisvaltiossa. Jos markkinoilla on käytössä määränpäämaaperiaate, on hyvinvointi (tietyn valtion) korkeampi tässä toisessa maassa. Yhteenlaskettu hyvinvointi on korkeampi käytettäessä määränpäämaaperiaatetta.
- 4) Euroopan tasolla määränpäämaaperiaatteen valitseminen määrääväksi periaatteeksi tuottaa maksimaalisen yhteenlasketun hyvinvoinnin ja lisäksi vähentää verokilpailua.³¹

Birgn tutkimuksen valossa Euroopan komission lainsäädäntöpaketti³² ja niitä seuranneet jäljempänä tutkielmassa käsiteltävät säädökset vaikuttavat erittäin käyttökelpoiselta alati kiristyvässä verokilpailussa. Ne tukevat ja vahvistavat niitä arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteita, joihin Euroopan unionin lainsäätäjällä on lainsäädännössään nojautunut, ja joihin se tulee nojautumaan digitaalisen talouden arvonlisäverotuksessa myös lähitulevaisuudessa. Ainakin arvonlisäverotuksen valinnoilla pyritään luomaan suurin yhteinen hyvä Euroopan unioniin ja samalla vähentämään haitallista verokilpailua.

Tutkimuksensa lopuksi Birg toteaa, että hänen tutkimuksensa ei tuo apua siihen, kenen kyseessä olevien verkkokauppioiden tulot tulisi verottaa ja miten.³³ Se onkin osa tämänhetkistä globaalia tuloverotuksen vajaaverotusta, johon OECD:n BEPS-hanke³⁴ pyrkii osaltaan toimillaan puuttumaan. Tämän tutkielman puitteissa ei käsitellä digitaalisen talouden tuloverotukseen liittyviä haasteita, koska tutkielma keskittyy arvonlisäverotukseen.

³¹ Birg 2015, s. 18.

³² KOM(2016) 755 lopullinen, KOM(2016) 756 lopullinen ja KOM(2016) 757 lopullinen.

³³ Birg 2015, s. 18–19.

³⁴ OECD 2013.

2.2 Erityisesti digitaalisiin palveluihin vaikuttavat periaatteet

2.2.1 Ottawan ministerikokouksen suuntaviivat

Tässä luvussa käsitellään tarkemmin sekä neutraliteettiperiaatetta osana digitaalisia palveluja, että muita OECD:n Ottawan ministerikokouksen tärkeiksi nostamia periaatteita. Luku perustuu pitkälti *Pernilla Rendahl*n väitöskirjassa *Cross-border consumption taxation of digital supplies – a comparative study of double taxation and unintentional non-taxation of B2C e-commerce*³⁵ ansiokkaasti käsiteltyjen Ottawan kokouksen periaatteiden läpikäymiseen. Periaatteiden taustalla olevien ajatuksien ja ideoiden esitleminen tässä vaiheessa tutkielmaa palvelee sekä tutkielman pääosioita että johtopäätökset -lukua, jossa analysoidaan periaatteiden toteutumista voimassa olevan oikeuden kontekstissa.

OECD:n Ottawan ministerikokouksessa sovittiin viidestä periaatteesta, joita pitäisi soveltaa elektroniseen kaupankäyntiin (electronic commerce):

1. *Neutraliteetti*. Verotuksen elektronisen kaupankäynnin, normaalin kaupan ja elektronisessa muodossa olevan kaupan välillä pitäisi olla neutraalia ja oikeudenmukaista. Yritysten päätöksiä pitäisi perustua taloudellisiin eikä verotuksellisiin perusteisiin. Samantasoinen ja -lainen verotus pitäisi kohdistua samanlaisiin verovelvollisiin, jotka tekevät samanlaisia transaktioita.
2. *Tehokkuus*. Niin velvoitteiden noudattamisesta johtuvat kustannukset verovelvollisille kuin hallinnolliset kustannukset viranomaisille pitäisi saada minimoitua.
3. *Oikeusvarmuus ja yksinkertaisuus*. Verosäännösten pitäisi olla selkeitä ja helppoja ymmärtää, jotta verovelvolliset voivat varautua veroseuraamuksiin ennen transaktion suorittamista, sisältäen milloin, minne ja miten vero pitäisi tilittää.
4. *Vaikuttavuus ja oikeudenmukaisuus*. Verotuksen pitäisi tuottaa oikea määrä veroa oikeaan aikaan. Veron kiertämisen ja välttelyn potentiaali pitäisi minimoida, pitäen kuitenkin vastatoimet oikeassa suhteessa kyseessä olevaan riskiin nähden.
5. *Joustavuus*. Verotuksen pitäisi olla joustavaa ja dynaamista, jotta se voisi pysyä teknologisten ja kaupallisten sovellutuksien perässä.³⁶

³⁵ Rendahl 2008.

³⁶ OECD 1998, s. 4.

Kokouksessa saavutettiin yksimielisyys siitä, millaisiin toimenpiteisiin edellä mainitut periaatteet johtavat sähköisen kaupan kulutusverotuksessa. Kokouksessa eriteltiin neljä elementtiä:

- rajat ylittävää kauppaa pitäisi verottaa valtiossa, jossa kulutus tapahtuu,
- digitaalisia hyödykkeitä ei pitäisi luokitella tavaroiksi³⁷,
- valtioiden pitäisi tutkia käännetyn verovelvollisuuden käyttämisen mahdollisuutta verovelvollisten välisessä kaupassa, jossa palveluita ja aineetonta omaisuutta hankitaan oman maan ulkopuolelta, ja
- maahantuotuihin tavaroihin liittyvien verojen keräämistä varten pitäisi kehittää tarkoituksenmukaisia järjestelmiä, jotta välttyttäisiin kohtuuttoman hitaalta verojen keräämiseltä, ja jotta ei haitattaisi liikaa tavaroiden toimitusta kuluttajille.³⁸

Näistä elementeistä kaksi ensimmäistä ovat merkityksellisiä tämän tutkielman kannalta. Ne – kuten myös edellä mainitut periaatteet – ovat edelleen ohjenuoria kansainvälisen sähköisen kaupan lainsäädännön kehittämisessä.

Seuraavaksi käsitellään jokaista viittä periaatetta erikseen. Tavoitteena on hahmottaa periaatteiden muodostamat suuntaviivat digitaalisten palvelujen kulutusverotukselle.

2.2.2 Neutraliteetti

Neutraliteettiperiaate on monitahoinen ja -tasoinen periaate, joka on yksi hyvän verojärjestelmän päätavoitteista. Rendahl käsittelee neutraliteettia laajasti keskeisenä osana arviointimalliaan.³⁹ Neutraliteetti on perusta toimiville markkinoille ja terveille kilpailulle. Se on tuotu ilmi Euroopan unionin toiminnasta tehdyssä sopimuksessa ja arvonnäisäverodirektiivin johdannossa – kuten luvussa 2.1 on todettu. Osaltaan tästä johtuu, että EU-tuomioistuin käyttää ratkaisujensa tulkinnassa apuna teleologista tulkintatapaa. Sitä käytettäessä tulkintaratkaisu perustuu niihin tavoitteisiin, joihin EU:n perustamisella on pyritty.⁴⁰

³⁷ Ks. vastaavasti EU:n kanta, KOM(1998) 374 lopullinen, s. 5.

³⁸ OECD 1998, s. 5.

³⁹ Ks. Rendahl 2008, s. 79–96.

⁴⁰ Ks. lisää teleologisesta tulkintatavasta esim. Pikkujämsä 2001, s. 67–70, Söderlund 2009, s. 182 ja Terra – Kajus 2011, s. 262–264.

Rendahl on yksilöinyt 11 asiakokonaisuutta, joissa EU-tuomioistuin on ratkaisuisaan ottanut neutraliteetin ohjaavaksi periaatteeksi arvonlisäverodirektiivien tulkinnassa.⁴¹ Tuon tuosta listauksesta esille yhden kokonaisuuden, joka voi ilmetä useasti digitaalisten palvelujen kulutusverotukseen liittyvissä tapauksissa. Muut Rendahlin käsittelemät neutraliteettiin liittyvät kokonaisuudet, kuten vähennysjärjestelmän toimivuus tai verosta vapautettujen liiketoimien tulkinta, eivät ole tämän tutkielman puitteissa yhtä relevantteja käsittelyn kohteita.

Neutraliteetti laillisten ja laittomien liiketoimien välillä on tärkeä aspekti osana toimivaa ja tervettä yhteismarkkinaa. Lähtökohtaisesti verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on tehdä yleinen ero laillisten ja laittomien liiketoimien välillä.⁴² EY-tuomioistuimen ratkaisussa *Salumets ym.*⁴³ on todettu, viitaten esimerkiksi ratkaisuihin *Coffeeshop "Siberiä"*⁴⁴ ja *Goodwin ja Unstead*⁴⁵, poikkeuksen verotukseen aiheutuvan tilanteissa, joissa tavaroita tai palveluita ei niiden luonteen ja erityispiirteiden vuoksi voida saattaa vaihdannan piiriin. Tällaisissa tilanteissa talouden laillisen ja laittoman sektorin välillä ei voi olla minkäänlaista kilpailua. Poikkeuksen verotukseen aiheuttavina tavaroina on pidetty muun muassa huumausaineita ja väärennettyä rahaa. Kuitenkin sellaisten tavaroiden ja palvelujen transaktiot, joiden luonne tai erityispiirteet eivät estä niiden saattamista vaihdannan piiriin, ja jotka kilpailevat muiden vastaavilla markkinoilla olevien tavaroiden ja palvelujen kanssa, kuuluu verottaa. Tästä esimerkkinä KKO:n ratkaisu, jonka mukaan nuuskasta voidaan periä normaalisti maksettava arvonlisävero, vaikka nuuska on tuotu maahan maahantuontia koskevien kieltojen vastaisesti.⁴⁶

Digitaalisten palvelujen markkinat käsittävät myös palveluita, joiden myynti voidaan luonnehtia laittomaksi liiketoimeksi. Tällaisia laittomia liiketoimia ovat erityisesti immateriaalioikeuksilla suojattujen musiikkikappaleiden, pelien ja elokuvien tarjoaminen kuluttajille internetin verkkokauppa-alustoilla joko vastiketta vastaan tai vastikkeetta ilman oikeudenhaltijan suostumusta. Näiden digitaalisten palvelujen luonne ja erityispiirteet eivät estä niiden saattamista vaihdannan piiriin, ja ne kilpailevat muiden vastaavilla markkinoilla olevien palvelujen kanssa, joten niiden transaktiot kuuluisi verottaa.

⁴¹ Ks. lisää Rendahl 2008, s. 81–86. Rendahl esittää yleensä yhden tai kaksi EY- tai EU-tuomioistuimen ratkaisua, joissa neutraliteettiperiaatetta on käsitelty tiettyyn asiakokonaisuuteen liittyen.

⁴² C-455/98 *Salumets ym.*, tuomion kohta 19.

⁴³ Ibid.

⁴⁴ C-158/98 *Coffeeshop "Siberiä"*, tuomion kohdat 14 ja 21.

⁴⁵ C-3/97 *Goodwin ja Unstead*, tuomion kohta 9.

⁴⁶ KKO 2013:2, tuomion perustelujen kohta 12. Vastaava kanta on omaksuttu nuuskan valmisteverotuksen osalta ratkaisussa KHO 2012:123.

Digitaalisten palvelujen joukossa on myös senkaltaisia palveluita, joiden suorituksista vero voitaisiin jättää perimättä, koska niitä ei EY-tuomioistuimen luoman praksiksen mukaan voi saattaa vaihdannan piiriin. Tällaisia digitaalisia palveluita olisivat esimerkiksi sellaisen materiaalin (lapsiporno ym.) jakaminen digitaalisessa muodossa, jonka jakaminen on selvästi laitonta jäsenvaltioissa. Toisena esimerkkinä voisi olla palvelu, jonka tilaamalla erityinen algoritmi suorittaisi automaattisesti palvelunestohyökkäyksiä jonkin yrityksen nettisivuille lamauttaen täysin sen toiminnan.

Kuinka sitten toimitaan tilanteessa, jossa digitaalisen palvelun voi saattaa vaihdannan piiriin, ja se kilpailee muiden vastaavilla markkinoilla olevien palvelujen kanssa, mutta josta ei saada suoraan vastiketta – malliesimerkkinä elokuvien jakaminen? Tällaisten tilanteiden osalta tulkintatilanne on haastavampi, ja arviointi kohdistuu nimenomaan vastikkeettomuuteen.⁴⁷ Lähtökohtaisesti arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.⁴⁸

Ilman oikeudenhaltioiden suostumusta verkossa jaettavien digitaalisten palvelujen osalta jakajat tai ylläpitäjät eivät saa minkäänlaista korvausta lataajilta. Kuitenkin sivustoilla, joissa jaettava materiaali sijaitsee, on yleensä mainoksia. Näistä mainoksista laittomasti tiedostoja jakavat saavat tuloja. Voisiko vastikkeellisuuden vaatimus täytyä siitä, että tuloja syntyy välillisesti mainostulojen kautta? Tietoyhteiskuntaan ja palvelujen liikkuvuuteen liittyvässä ratkaisussa *Mc Fadden* EU-tuomioistuin katsoi, että maksutta asiakkaiden käytössä ollut langaton verkkoyhteys oli tietoyhteiskunnan palvelu, vaikka siitä ei maksettu korvausta.⁴⁹ Tapauksen tosiseikkojen mukaan verkkoyhteys oli asetettu verkkoyhteyden tarjoajan myymien tavaroiden ja palvelujen mainostamiseksi. Vastaavalla tavalla voitaisiin katsoa, että mainostulot ovat vastiketta digitaalisen materiaalin jakamisesta (palvelu), koska digitaalinen materiaali on asetettu osaltaan myös laittoman jakopalvelun sivustolla olevien ”yhteistyökumppanien” tavaroiden ja palvelujen mainostamiseksi.

⁴⁷ Ks. Rendahl 2008, s. 84.

⁴⁸ Ks. vastikkeellisuuden arvioinnista tilanteessa, jossa sähköisesti suoritettavan palvelun vastikkeena toimivat henkilökohtaiset tiedot, joita käyttäjä antaa palvelun tarjoajalle; Pfeiffer, *International VAT Monitor* 3/2016, s. 158–164.

⁴⁹ C-484/14 *Mc Fadden*, tuomion kohdat 39–43.

Jaetulle laittomalle materiaalille voitaisiin asettaa myös jokin nimellisarvo.⁵⁰ Viime aikoina julkisen keskustelun kohteena ovat olleet ns. tekijänoikeuskirjeet⁵¹. Niissä tekijänoikeudella suojatulle aineistolle on laskettu tietty arvo. Jos laittomien toimien kohteena olevien teosten kappalemäärä voitaisiin laskea ja tämä kappalemäärä kertoa nimellisarvolla, niin voisiko arvonlisäverodirektiivin vastikkeellisuuden vaatimus täyttyä? Ainakin neutraliteetti laillisten ja laittomien liiketoimien välillä täytyisi tämänhetkistä tilannetta paremmin ja mahdolliset veroviranomaisten valvontatoimet vähentäisivät halukkuutta tekijänoikeuksilla suojattujen materiaalien laittomaan levittämiseen.

Rendahl luo väitöskirjassaan kuvion, jossa neutraliteettia käsitellään erikseen kolmessa, keskenään horisontaalisessa ja vaihtoehtoisessa, tilanteessa.⁵² Kahdessa jälkimmäisessä tilanteessa pohditaan neutraliteetin toteutumista rajat ylittävissä tilanteissa, jotka ovat tämän tutkielman painopisteessä. Muussa kansainvälisessä verotuksessa kuin kulutusverotuksessa pohditaan rajat ylittävissä tilanteissa neutraliteettia pääomanvientineutraliteetin ja pääomantuontineutraliteetin käsitteiden kautta.⁵³ Koska tutkielma koskee kulutusverotusta, ei neutraliteettia tutkita pääomantuonnin ja pääomanviennin käsitteiden kautta.

Ensimmäisenä ovat tilanteet, joissa arvioidaan neutraliteetin toteutumista sisäisillä markkinoilla, tässä tapauksessa jäsenvaltion sisällä. Valtion sisällä neutraliteetin toteutuminen vaatii sen, että yrityksiä ei aseteta eri asemaan sen perusteella, toimittavatko ne saman hyödykkeen digitaalisessa muodossa tai perinteisenä tavarana. Sovellettava verokanta pitäisi olla sama riippumatta siitä, käsitelläänkö hyödykettä palveluna vai tavarana.

Toisena ovat tilanteet, joissa arvioidaan neutraliteetin toteutumista jäsenvaltioiden välillä sisämarkkinoilla. Lähtökohtaisesti jäsenvaltioiden välisessä kaupassa ei pitäisi olla rajoituksia, sillä EU-oikeus turvaa sisämarkkinoilla tavaroiden, palvelujen, henkilöiden ja pääomien vapaan liikkuvuuden. Näin ollen myöskään arvonlisäverotuksen ei pitäisi estää tai rajoittaa sisämarkkinoiden toimintaa. Neutraliteettiongelmia jäsenvaltioiden välillä voivat synnyttää erilaiset tulkinnat digitaalisiin palveluihin sovellettavista säännöksistä, niin palvelun

⁵⁰ Ks. arvon määrittämisestä tarkemmin; Pfeiffer, *International VAT Monitor* 3/2016, s. 161–162.

⁵¹ TekOikL 60 a pykälä (607/2015) antaa oikeudenhaltijoille (tai näiden edustajille) oikeuden pyytää markkinaoikeudelta päätöstä, joka velvoittaa internetoperaattorit luovuttamaan liittymänhaltijan tiedot. Tiedot saa vain, jos liittymästä "merkittävässä määrin saatetaan yleisön saataviin tekijänoikeudella suojattua aineistoa ilman tekijän suostumusta. Näiden tietojen perusteella liittymänhaltijalle lähetään kirje, jossa liittymänhaltijaa suositellaan maksamaan toiminnan laajuuteen suhteutuva korvaus.

⁵² Rendahl 2008, s. 94.

⁵³ Ks. esim. Juusela 1998, s. 53–60.

luonnehdinnassa kuin verokannoissa. Rajat ylittävässä kaupassa on aina kaksi osapuolta, joilla voi olla vastakkainen intressi.

Kolmantena ovat tilanteet, joissa arvioidaan neutraliteetin toteutumista EU:n sijoittautuneen ja EU:n ulkopuolelle sijoittautuneen toimijan välillä. Näissä tilanteissa aiheutuu eniten neutraliteettihäiriöitä, sillä EU:iin sijoittautuneeseen yritykseen sovelletaan sijoittautumisjäsenvaltionsa kautta kaikkia niitä säännöksiä, joita sekä EU-oikeus että kansallinen oikeus vaativat, kun taas EU:n ulkopuolelle sijoittautunut yritys välttää lähtökohtaisesti muut kuin vain sitä koskevat säännökset. Toisaalta palvelun kohdemaan lainsäätäjä voi saattaa voimaan toimia, jotka ovat luonteeltaan protektionistisia – kuten evätä tiettyjen toimijalle edullisten raja-arvojen hyödyntäminen ei-sijoittuneelta toimijalta.

Jäljempänä tutkielmassa käsitellään tarkemmin neutraliteettia nimenomaan jäsenvaltioiden välillä sisämarkkinoilla ja tilanteissa, joissa joko palvelun suorittaja tai hankkija on sijoittautunut EU:n ulkopuolelle. Digitaalisten palvelujen rajat ylittävässä tilanteissa neutraliteettiperiaatetta haastavat niin suoraan EU-lainsäädännössä tehdyt ratkaisut kuin jäsenvaltioiden EU-lainsäädännön tulkinnassa syntyvät erot.

2.2.3 Tehokkuus

Tehokkuus on Ottawan ministerikokouksen kuin myös komission tavoiteltavien periaatteiden listalla.⁵⁴ Sen täyttämiseksi verotuksen valvonta ja verojen kerääminen on järjestettävä tehokkaasti. Verrattuna aikaisemmin käsiteltyyn neutraliteettiin, EU-tuomioistuin ei käytä tehokkuutta EU:n arvonlisävero-oikeuteen liittyvässä argumentoinnissaan tai tulkinnassaan samalla tavalla kuin neutraliteettia.⁵⁵ Vaikka EU-tuomioistuin argumentoinnissa tehokkuus on toissijainen neutraliteettiin nähden, on sen merkitys entistä tärkeämpi rajat ylittävässä kaupassa. Myös komissio on asettanut tehokkuuden yhdeksi tärkeimmistä periaatteistaan.⁵⁶

Tehokkuuden ilmentymä on ollut arvonlisäveron erityisjärjestelmä. Tehdyn arvioinnin mukaan erityisjärjestelmä on synnyttänyt 500 miljoonan euron säästöt yrityksille verrattuna järjestelmään, jossa rekisteröinti olisi pakollinen jokaiseen jäsenvaltioon.⁵⁷ Tällaisten innovatiivisten järjestelmien luominen kasvattaa tehokkuutta vähentämällä sekä digitaalisten

⁵⁴ Ks. KOM(1998) 374 lopullinen, s. 7.

⁵⁵ Rendahl 2008, s. 96.

⁵⁶ KOM(2016) 757 lopullinen, s. 2.

⁵⁷ Ibid., s. 6.

palvelujen myyjien että valtioiden kustannuksia.⁵⁸ Tehokkuus on periaate, joka on nostanut profiiliaan komission silmissä. Ottawan ministerikokouksen valossa⁵⁹ tehokkuus on nähtävä myös osana yritysten halua noudattaa voimassa olevia säännöksiä. Jos lainsäädännön noudattamiskustannukset ja hallinnolliset kustannukset kasvavat yrityksille liian suuriksi, voi se johtaa tehokkuustappioihin juuri yritysten säännösten noudattamishalun laskiessa. Tämän vuoksi komission on työskenneltävä sen eteen, että digitaalisiin palveluihin liittyvä lainsäädäntö on tehokasta.

2.2.4 Oikeusvarmuus ja yksinkertaisuus

Digitaalisten palvelujen suorituspaikkasäännöt ovat selkeytyneet Rendahl'n väitöskirjan ajoista erittäin paljon. Tämänhetkiseen tilanteeseen on kuljettu pitkä matka. Oikeusvarmuus ja yksinkertaisuus ovatkin olleet jo pitkään komission agendalla.⁶⁰ Varsinkin oikeusvarmuus on ollut perustana sekä EU:n arvonnäkökulman petosten vastaisessa työssä⁶¹ että tarkempien säännöksiä säätämässä digitaalisten palvelujen suorituspaikan määrittämiseen.⁶² Unionin lainsäädännön on oltava yksiselitteistä ja oikeussubjektien on voitava ennakoita sen soveltaminen – eritoten tilanteissa, jossa sääntely voi aiheuttaa taloudellisia rasitteita.⁶³

Varsinkin kuluttajille suoritetuissa rajat ylittävissä digitaalisissa palveluissa myyjän vastuu korostuu. Jos EU:n näihin palveluihin sovellettava lainsäädäntö ei ole yksinkertaista eikä siinä määritellä riittävän selkeästi yrityksille aiheutuvia velvoitteita, seuraa siitä velvoitteiden noudattamiskustannusten nousu ja tätä kautta mahdollinen riski olla noudattamatta lainsäädännön asettamia velvoitteita – kuten velvollisuus selvittää palvelun suorituspaikka tai velvollisuus tilittää verot kulutusjäsenvaltioon. Vastakkaiseen – ja parempaan – suuntaan vie teknologian kehittyminen ja sen vaikutus positiivisesti velvoitteiden noudattamiskustannuksiin.⁶⁴ Kyseessä oleva suunta parantaa myös tehokkuutta.

Teknologian kehittyminen on johtanut siihen, että yrityksillä on entistä helpompaa päästä käsiksi julkiseen tietoon ja tietoa on myös halvempi varastoida. Myös erilaiset älykkäät verkkokauppaohjelmistot ovat tuoneet vaihtoehtoja yrityksille yksittäisten kuluttajien

⁵⁸ Rendahl 2008, s. 97.

⁵⁹ ”velvoitteiden noudattaminen”.

⁶⁰ KOM(2000) 348 lopullinen, s. 5.

⁶¹ Ks. KOM(2006) 254 lopullinen, kappale 6 sekä C-384/04 *Federation of Technological Industries ym.*, tuomion kohdat 29 ja 35.

⁶² Ks. Neuvoston asetus (EY) N:o 1777/2005, johdanto-osan kappale 8.

⁶³ C-255/02 *Halifax ym.*, tuomion kohta 72.

⁶⁴ OECD 2003, kappaleet 36–37.

tunnistamiseen, heikentämättä paljota itse uniikkia ostokokemusta. Yritysten hallussa oleva kasvava tietomäärä synnyttää kuitenkin vastaavasti yksityisyyden- ja kuluttajansuojaan liittyviä ongelmia.⁶⁵ Tutkielmassa otetaan jäljempänä kantaa myös tietosuojaan liittyviin kysymyksiin. Aihe on tutkielman kannalta mielenkiintoinen ja erittäin ajankohtainen, sillä EU:n tietosuoja-asetus⁶⁶ hyväksyttiin keväällä 2016, ja sitä on ryhdytty soveltamaan kahden vuoden siirtymäajan jälkeen, eli 25.5.2018. Tietosuoja-asetuksen yhtenä tavoitteena on parantaa luottamusta online-palveluissa ja näin edistää EU:n digitaalisten sisämarkkinoiden kehittämistä. Tavoite on kunnianhimoinen, sillä tällä hetkellä tapahtuu yhä useammin ja yhä laajempia tietomurtoja, joissa henkilötietoja menetetään rikollisille.⁶⁷ Tästä aiheutuu väistämättä paineita myöskin EU:n lainsäätäjälle sen suhteen, kuinka paljon tietoa esimerkiksi kuluttaja-asiakkaista palvelun tarjoaja voi puhtaasti vain verotukseen liittyvien velvoitteiden hoitamista varten kerätä.

2.2.5 Vaikuttavuus ja oikeudenmukaisuus

EU:n yhteisen arvonlisäverojärjestelmän osalta vaikuttavuus ja oikeudenmukaisuus liittyvät useisiin järjestelmän perusteisiin. Vaikuttavuudella voidaan tarkoittaa EU-oikeuden vaikuttavuuden tasoa kansalliseen lainsäädäntöön ja sen tulkintaan. Oikeudenmukaisuudella voidaan tarkoittaa oikeudenmukaisuutta veropohjan jakamisessa EU:ssa tai oikeudenmukaisuutta verovelvollisen välillä.⁶⁸

Ottawan ministerikokouksessa hahmotetun osalta vaikuttavuuden ja oikeudenmukaisuuden periaate liittyy enemmänkin veronkiertotoimien vaikeuttamiseen. EU-tuomioistuin onkin luonut doktriinin oikeuksien väärinkäytöstä ja linjannut kokoavasti ratkaisussa *Halifax ym.*, että unionin oikeuteen eivät voi vedota oikeussubjektit, jotka käyttävät niitä väärin tai vilpillisesti.⁶⁹ Väärinkäyttötilanne voi olla olemassa, vaikka unionin lainsäädäntöä ja jäsenvaltion lainsäädäntöä olisi muodollisesti noudatettu, jos itse liiketoimen lopputulos on edellä mainittujen säännösten tavoitteiden vastainen.⁷⁰ Edellytyksenä on, että objektiiviset seikat huomioon ottaen keskeisenä päämääränä on verotuksellisen edun saaminen.⁷¹ Tämän tulkinnan EU-tuomioistuin vahvisti ratkaisussaan *Part Service*.⁷²

⁶⁵ Rendahl 2008, s. 103.

⁶⁶ Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) 2016/679.

⁶⁷ Wikipedia: List of data breaches.

⁶⁸ Rendahl 2008, s. 104.

⁶⁹ C-255/02 *Halifax ym.*, tuomion kohta 68.

⁷⁰ *Ibid.*, tuomion kohta 74.

⁷¹ *Ibid.*, tuomion kohta 75.

⁷² C-425/06 *Part Service*, tuomion kohta 45.

Vaikuttavuudella ja oikeudenmukaisuudella on suuri merkitys sille, että digitaalisten palvelujen kulutusverotus toteutuu unionin lainsäädännön mukaisesti. Sovelletavan lainsäädännön tulee olla sellaista, että yritykset voivat suorittaa oikean määrän veroa oikeaan aikaan – digitaalisten palvelujen osalta myös oikeaan valtioon. Vaikeudet palvelun suorituspaikan määrittämisessä voivat aiheuttaa veropohjan epäoikeudenmukaista jakaantumista jäsenvaltioiden välillä. Tilanteita, joista seuraa joko kaksinkertainen verotus tai tahaton verottamatta jättäminen, on vältettävä. Tahallisia tilanteita varten on olemassa oppi oikeuden väärinkäytön kiellosta, jota on käytettävä myös digitaalisten palvelujen suoritusten aiheuttamien vilpillisten liiketoimintakokonaisuuksien torjumisessa.

2.2.6 Joustavuus

Yhtenä keinona jäsenvaltioiden lainsäädäntöjen yhdenmukaistamisessa ja harmonisoinnissa ovat niin sanotut soft-law-toimenpiteet.⁷³ Soft-law käsitteellä viitataan esimerkiksi valtioiden tai Euroopan Unionin tuottamiin instrumentteihin, kuten viranomaisten julistuksiin ja ohjesääntöihin, jotka pyrkivät ohjaamaan toimijoiden käyttäytymistä. Ne eivät ole itsessään oikeudellisesti sitovia, mutta niillä voi olla oikeudellista merkitystä. Digitaalisten palvelujen osalta Euroopan komissio on julkaissut selittävät huomautukset⁷⁴ ohjaamaan neuvoston täytäntöönpanoasetuksen 1042/2013 muuttamien palvelujen suorituspaikkasäännöksiä käytännön soveltamista. Selittävillä huomautuksilla on pituutta 95 sivua ja niissä käsitellään laajasti 1.1.2015 voimaan tulleita uusia yhteisiä suorituspaikkasääntöjä muille kuin verovelvollisille suoritetuissa digitaalisissa palveluissa.

Digitaalisten palvelujen kenttä monipuolistuu jatkuvasti teknologian kehityksen myötä. Joustavuus periaatteena nivoutuu tästä syystä tiukasti muihin edellä käsiteltyihin periaatteisiin. Näen joustavuuden tavoittelussa kaksiteräisen miekan. Joustava ja avoin sääntely voi johtaa tehokkaaseen ja yksinkertaiseen verotukseen, mutta toisaalta se voi haitata oikeusvarmuutta ja vaikuttavuutta, kun sekä yritykset että veroviranomaiset ovat epävarmoja siitä, kuinka säännöksiä pitäisi tulkita.⁷⁵

Joustavuuden täysimääräinen hyödyntäminen vaatisi sen, että EU-tuomioistuin kykenisi reagoimaan nopeammin tärkeisiin tulkintatilanteisiin. Tämänhetkinen

⁷³ Rendahl 2008, s. 114.

⁷⁴ Selittävät huomautukset 2014.

⁷⁵ Klassinen ongelma. Ks. jo Tikka 1972, s. 121–146, näkökohtia verolakien formalistisesta realistisesta soveltamistavasta.

ennakkoratkaisumenettely kestää, teknologian kehittymisvauhti huomioiden, liian kauan. Varsinkin rajat ylittävissä tilanteissa kansallisten portaiden läpikäynti ja sen jälkeen EU-tuomioistuinprosessi kestää huomattavan kauan eikä se anna riittävän nopeaa vastetta eri intressipiirien vaateille. Esimerkiksi pelkästään EU-tuomioistuimen ennakkoratkaisupyyntöjen keskimääräinen käsittelyaika oli 15,3 kuukautta vuonna 2015.⁷⁶ Osoituksena siitä, että ennakkoratkaisujärjestelmä ei pysy kehityksen ja uusien tilanteiden mukana, on EU-tuomioistuimen ratkaisu asiassa C-264/14 *Hedqvist*.⁷⁷ Tapauksessa haettiin tulkintaratkaisua sille, olivatko liiketoimet, joissa virtuaalivaluutta⁷⁸ bitcoineja vaihdettiin perinteisiin valuuttoihin ja toisinpäin, vapautettuja arvonlisäverosta. Hedqvistin suunnittelema, edellä mainittu toiminta, katsottiin arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan e alakohdan perusteella arvonlisäverosta vapautetuksi liiketoimeksi. Ruotsin keskusverolautakunnan ennakkotiedosta, joka oli annettu 14.10.2013⁷⁹, kesti kaksi vuotta siihen, että EU-tuomioistuin antoi ratkaisunsa 22.10.2015. Tulkintatilanteen epäselvyys vaikuttaa rajat ylittävissä kansainvälisissä transaktioissa erittäin paljon, ja vaikeuttaa kriittisesti yritysten liiketoimien tehokkaaseen harjoittamiseen.

2.3 Digitaalisten palvelujen arvonlisäverotuksen historia Euroopan unionissa

2.3.1 Johdanto

Jäsenvaltioiden on täytynyt mukauttaa direktiivin 2008/8⁸⁰ artikla 5 osaksi kansallista oikeuttaan päivämäärästä 1.1.2015 alkaen. Artiklan perusteella määräytyi uusi yhteinen suorituspaikkasääntö muille kuin verovelvollisille suoritetuissa tele-, lähetys- ja sähköisissä palveluissa (luvussa 1.1 perustellun mukaisesti käytän kokoavana käsitteenä digitaalisia palveluja). Jäsenvaltioiden on täytynyt myös laajentaa arvonlisäveron erityisjärjestelmä (one-stop-shop) koskemaan kaikkia digitaalisten palvelujen suorittajia. Jäsenvaltiot implementoivat direktiivejä omaan tahtiinsa. Esimerkiksi marraskuussa 2014 jäsenvaltioiden mukauttamistoimet olivat pahasti kesken.⁸¹ Tammikuussa 2015 mukauttamistoimet olivat tekemättä edelleen Ranskalla ja Italialla.⁸²

⁷⁶ Ks. Euroopan unionin tuomioistuin 2016.

⁷⁷ Ks. C-264/14 *Hedqvist*.

⁷⁸ Euroopan pankkiviranomaisen mukaan virtuaalivaluutalla tarkoitetaan sääntelemätöntä digitaalista rahaa, joka ei ole keskuspankin liikkeelle laskema tai takaama ja jota voidaan käyttää maksuvälineenä, European banking authority 2014, s. 11.

⁷⁹ Ks. C-264/14 *Hedqvist*, tuomion kohta 16.

⁸⁰ Neuvoston direktiivi 2008/8/EY.

⁸¹ Ks. myös Annacodia ym., International VAT Monitor 6/2014, s. 333–334.

⁸² Ks. myös Annacodia, International VAT Monitor 1/2015, s. 9.

Ennen vuosien mittaan säädettyjä yksityiskohtaisia direktiivien artikloja ovat digitaaliset palvelut olleet osa muita palveluja. Näin ollen, ja huolimatta siitä, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän 1960-luvulta alkaneen valmistelun tavoitteena on ollut palvelujen verottaminen kulutusjäsenvaltiossa, on digitaaliset palvelut verotettu palvelujen myyjän sijaintivaltiossa.⁸³ Esimerkiksi kuudennen arvonlisäverodirektiivin⁸⁴ 9 artiklan 1 kohdassa oli palvelujen suorituspaikan yleissääntö, eikä digitaalisia palveluita koskevia artikloja ollut:

”Palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa.”

Tästä yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitteiden vastaisesta lainsäädäntötilanteesta ei kuitenkaan aiheutunut suuria vahinkoja kulutusjäsenvaltioille, koska rajat ylittävien transaktioiden määrä oli marginaalinen ja itse asiassa verotusvaltioksi tuli se valtio, jossa myös aktuaalinen kulutus tapahtui.⁸⁵

2.3.2 Televiestintäpalvelut

Televiestintäpalvelut pääsivät osaksi yhteisön oikeutta Euroopan unionin neuvoston marraskuussa 1997 tekemien päätöksien ansiosta.⁸⁶ Nämä sekundäärioikeuteen kuuluvat väliaikaiset⁸⁷ päätökset⁸⁸ kohdistuivat silloin mukana oleviin 15 jäsenvaltioon ja niiden tavoitteena oli vastustaa veronkiertoa ja yksinkertaistaa veronkantomenettelyä. Päätöksillä jäsenvaltioille annettiin lupa sisällyttää telepalvelut⁸⁹ aikaisemman kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan soveltamisalaan sillä varauksella, että saman direktiivin tiettyjä säännöksiä sovelletaan myös näihin palveluihin.⁹⁰ Päätöksien ansiosta jäsenvaltioilla oli mahdollisuus määrittää sekä yhteisöön sijoittautuneiden verovelvollisten välisten että yhteisöön

⁸³ KOM (2003) 822 lopullinen, s. 2.

⁸⁴ Kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY.

⁸⁵ KOM (2003) 822 lopullinen, s. 2.

⁸⁶ Neuvoston päätökset 97/200–214/EY.

⁸⁷ Voimassa 31.12.1999 saakka.

⁸⁸ Ks. yleisemmin sekundäärioikeuteen kuuluvista päätöksistä esim. Rother 2003, s. 89.

⁸⁹ Neuvoston päätöksissä telepalveluina pidettiin palveluja, joiden tarkoituksena on signaalien, kirjoitettujen, kuvallisten ja ääniviestien tai erityyppisten tietojen välittäminen, lähettäminen ja vastaanottaminen johtimella, radioteitse, optisesti tai muulla sähkömagneettisella menetelmällä, mukaan luettuna tällaisen välitys-, lähetyks- tai vastaanottokapasiteetin käyttöoikeuden siirto tai käyttöluvan myöntäminen.

⁹⁰ Aikaisemman kuudennen direktiivin artikla 9(3)(b); jäsenvaltiot voivat pitää kaksinkertaisen verotuksen, verottamatta jättämisen tai kilpailun vääristymisen välttämiseksi 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettujen palvelujen suorituksen sekä irtaimen aineellisen omaisuuden vuokrauksen osalta yhteisön ulkopuolella sijaitsevan palvelun suorituspaikkaa maan alueella sijaitsevana, jos tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen tapahtuu maan alueella.

sijoittautumattomille verovelvollisille ja ei-verovelvollisille suoritettujen palvelujen suorituspaikaksi palvelujen myyjän sijainnin sijasta vastaanottajan sijainti. Jos palvelun vastaanottaja oli yhteisön ulkopuolella, palvelut olivat EU:n arvonlisäverotuksen ulottumattomissa. Jos palvelun suorittaja oli sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle ja myi palveluja ei-verovelvolliselle henkilölle, joka oli sijoittautunut unioniin, palvelut verotettiin siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelut tosiasiallisesti käytettiin ja hyödynnettiin.

Väliaikainen toimenpide muuttui vakinaiseksi, kun se liitettiin osaksi aikaisempaa kuudetta direktiiviä.⁹¹ Samalla neuvoston päätöksen noudattamisen lisäehtona ollut palvelujen tosiasiallisen käytön ja hyödyntämisen kriteeri vahvistettiin lisäämällä aikaisempaan kuudennen direktiivin 9 artiklaan kohta 4. Sen jälkeen säännökset ovat pysyneet pohjimmiltaan samana, ne ovat vain siirtyneet uusiin, korvaaviin, direktiiveihin, ensin silloin kun kuudennen direktiivin korvasi arvonlisäverodirektiivi (voimassa 1.1.2007 alkaen) ja sitten kun arvonlisäverodirektiiviä muutettiin⁹² (voimassa 1.1.2010 alkaen). Nämä säännökset olivat voimassa 31.12.2014 asti, jonka jälkeen luvussa 2.3.1 ilmaistut muutokset tulivat voimaan.

2.3.3 Radio- ja televisiolähetyspalvelut

Radio- ja televisiolähetyspalvelut tulivat osaksi erityistä suorituspaikkasääntelyä kolmen vuoden ajaksi vuoden 2003 heinäkuun ensimmäisestä päivästä alkaen.⁹³ Niitä koskivat samat säännökset kuin aikaisemmin kuudenteen direktiiviin liitettyjä televiestintäpalveluja. Koska sääntely oli vain määräaikainen, jouduttiin sitä jatkamaan 31.12.2006 asti⁹⁴, ja heti perään, arvonlisäverodirektiivin korvatesa kuudennen direktiivin, 31.12.2008 saakka.⁹⁵ Direktiivi 2008/8 jatkoi ensinnäkin edelleen väliaikaisten säännöksiä voimassaoloaikaan 31.12.2009 asti, mutta samassa suorituspaikkasäännöksistä tuli pysyvät 1.1.2010 alkaen.⁹⁶ Samalla tavalla kuin televiestintäpalveluissa ovat säännökset pysyneet pohjimmiltaan samana, ne ovat vain siirtyneet uusiin, korvaaviin, direktiiveihin, ja säännökset olivat voimassa 31.12.2014 asti, jonka jälkeen luvussa 2.3.1 ilmaistut muutokset tulivat voimaan.

⁹¹ Neuvoston direktiivi 1999/59/EY.

⁹² Neuvoston direktiivi 2008/8/EY.

⁹³ Neuvoston direktiivi 2002/38/EY.

⁹⁴ Neuvoston direktiivi (EY) 2006/58/EY.

⁹⁵ Neuvoston direktiivi 2006/138/EY.

⁹⁶ Neuvoston direktiivi 2008/8/EY.

2.3.4 Sähköisesti suoritettavat palvelut

Kuten radio- ja televisiolähetyspalvelut, myös sähköiset palvelut tulivat osaksi erityistä suorituspaikkasääntelyä kolmen vuoden ajaksi vuoden 2003 heinäkuun ensimmäisestä päivästä alkaen.⁹⁷ Sähköisiä palveluita koski samaa aikaisempaa kuudennetta direktiiviä koskenut muutos artiklan alakohtaan 9(2)(e) ja uusi artiklan alakohta 9(2)(f). Näiden johdosta verovelvollisten välisten rajat ylittävien sähköisten palvelujen suorituspaikka oli vastaanottajan sijaintipaikka sekä verovelvollisten ja muiden kuin verovelvollisten välisten rajat ylittävien sähköisten palvelujen suorituspaikka myyjän sijaintipaikka. Erona oli se, että EU:n ulkopuolisten suorittajien muille kuin verovelvollisille henkilöille suorittamien sähköisten palvelujen suorituspaikka oli paikka, johon muu kuin verovelvollinen henkilö oli sijoittautunut paikka jossa oli kyseisen henkilön kotipaikka tai pysyvä asuinpaikka. Tämä oli toisin kuin televiestintäpalveluissa ja radio- ja televisiolähetyspalveluissa, joissa EU:n ulkopuolisten suorittajien muille kuin verovelvollisille henkilöille suorittamien kyseisten palvelujen suorituspaikka oli paikka, jossa palveluja tosiasiallisesti käytetään ja hyödynnetään.

Edellisessä kappaleessa mainitun yhteisöön sijoittautumattomille verovelvollisille säädetyin lisäverovoiton johdosta samassa direktiivissä 2002/38 lisättiin aikaisempaan kuudenteen direktiiviin artikla 26 c, jossa luotiin yhteisöön sijoittautumattomille erityisjärjestelmä arvonlisäverovelvoitteiden hoitamista varten. Näiden muutoksien seurauksena Eurooppaan sijoittautuneet ja Euroopan ulkopuolelta toimivat yritykset olivat epäharmonisessa asemassa. Kyseiset valinnat loivat moneksi vuodeksi vääristymiä kilpailuun.⁹⁸ Useat isot EU:n ulkopuoliset toimijat sijoittautuivat sellaisiin EU-jäsenvaltioihin, joissa oli matala verokanta. Varsinkin Luxemburg houkutteli isoja toimijoita, ja sijoittautumisista seuranneista arvonlisäverotuloista oli jopa suora ja välitön vaikutus Luxemburgin bruttokansantuotteeseen.⁹⁹

Myös sähköisesti suoritettavien palvelujen säännökset olivat väliaikaisia, ja niiden vakiinnuttaminen noudatti samaa polkua kuin luvussa 2.3.3 käsitellyissä radio- ja televisiolähetyspalveluissa. Samalla tavalla kuin edellä käsitellyissä palveluissa ovat sähköisesti suoritettujen palvelujen säännökset pysyneet pohjimmiltaan samana, ne ovat vain siirtyneet uusiin, korvaaviin, direktiiveihin, ja säännökset olivat voimassa 31.12.2014 asti, jonka jälkeen luvussa 2.3.1 ilmaistut muutokset tulivat voimaan.

⁹⁷ Neuvoston direktiivi 2002/38/EY.

⁹⁸ Ks. tarkemmin Kerschner – Somare 2017, s. 398–400.

⁹⁹ IMF country report No. 15/145, s.11.

3 DIGITAALISEN PALVELUN SOVELTAMISALA

3.1 Tavara vai palvelu

Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan:

”Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.”

Arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohdan mukaan:

””Palvelujen suorituksella” tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus.”

Yllä olevien tavaroiden luovutukseen ja palvelujen suoritukseen liittyvien artiklojen tavoite on saattaa arvonlisäverotuksen alle mahdollisimman iso osa taloudellisesta toiminnasta. Tämä muodostaa perustuksen laajalle veropohjalle ja neutraliteetille. Alennetuista verokannoista ja verosta vapautuksista säädetään arvonlisäverodirektiivissä erikseen.

Direktiivin näkökulmasta digitalisoinnin kautta aineellinen omaisuus, kuten kirjat, menettävät luonteensa tavaroina ja muuttuvat palveluiksi. Muut digitaaliset palvelut (esim. ohjelmistojen automaattinen päivittäminen ja webinaarit) ovat jo alun perinkin palveluita, eivät tavaroiden luovutuksia. Kummassakin tapauksessa Ottawan ministerikokouksen ”vaatimus” täytetään, eikä digitaalisia hyödykkeitä ja niiden luovutuksia luokitella tavaroiksi.

Televiestintä-, lähetys ja sähköiset palvelut ovat luokiteltu EU:n arvonlisäverolainsäädännössä osaksi palvelujen kategoriaa, mutta niiden alakategoria perustuu pääosin sille, kuinka ne toimitetaan, toisin kuin muut palvelujen alakategoriat, jotka ovat enemmän substanssiin perustuvia (esim. kuljetuspalvelut ja kiinteistöön liittyvät palvelut).

3.2 Televiestintäpalvelut

Televiestintäpalvelut on määritelty arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan kohdassa 2:

”Televiestintäpalveluina’ pidetään palveluja, joiden tarkoituksena on signaalien, kirjoitettujen, kuvallisten ja ääniviestien tai erityyppisten tietojen välittäminen, lähettäminen ja vastaanottaminen johtimella, radioteitse, optisesti tai muulla sähkömagneettisella menetelmällä, mukaan lukien tähän liittyvän välitys-, lähetys- tai vastaanottokapasiteetin käyttöoikeuden siirto tai myöntäminen, ja myös maailmanlaajuisiin tietoverkkoihin pääsyn tarjoaminen.”

Arvonlisäverodirektiivissä olevan määritelmän lisäksi televiestintäpalvelujen alaa on tarkennettu täytäntöönpanoasetuksen 6 a artiklassa olevilla positiivisilla (kuuluu) ja negatiivisilla (ei kuulu) luetteloilla, jotka ovat ohjeellisia ja jotka eivät ole tyhjentäviä.¹⁰⁰ Televiestintäpalveluihin kuuluvat muun muassa faksi-, sähkö- ja telexpalvelut, internetyhteydet ja VoIP-tekniikkaa hyödyntävät puhelinpalvelut. Televiestintäpalveluihin eivät kuulu luonnollisestikaan sähköisesti suoritettavat palvelut ja lähetyspalvelut – nämä on kuitenkin selvyuden vuoksi listattu täytäntöönpanoasetuksen 6 a artiklan 2 kohtaan.

Televiestintäpalvelujen soveltamisala on selkeä ja vakiintunut, eikä yleensä synny ongelmia sen määrittämisessä, että onko tietty palvelu televiestintäpalvelu vai ei. Tulkintaongelmia vähentää se, että televiestintäpalvelujen määritelmä kattaa lähinnä tiedonsiirron perusinfraan liittyviä palveluita, joihin eivät suuresti uudet innovaatiot vaikuta. Näistä syistä televiestintäpalvelujen soveltamisalaan ja määritelmään ei puututa tämän tutkielman puitteissa enempää.

3.3 Lähetyspalvelut

Lähetyspalvelut (radio- ja televisiolähetyspalvelut) on televiestintäpalveluista poiketen määritelty täytäntöönpanoasetuksen 6 b artiklan 1 kohdassa:

”Lähetyspalveluihin kuuluvat palvelut, jotka koostuvat ääni- ja audiovisuaalisesta sisällöstä, kuten televisio- tai radio-ohjelmista, jotka toimituksellisessa vastuussa oleva mediapalvelun tarjoaja toimittaa yleisölle kuunneltaviksi tai katsottaviksi samanaikaisesti tietyn ohjelma-aikataulun mukaisesti.”

Täytäntöönpanoasetuksessa olevan määritelmän lisäksi lähetyspalvelujen alaa on tarkennettu täytäntöönpanoasetuksen 6 b artiklassa olevilla positiivisilla (kuuluu) ja negatiivisilla (ei kuulu) luetteloilla, jotka ovat ohjeellisia ja jotka eivät ole tyhjentäviä.¹⁰¹ Lähetyspalveluihin kuuluvat muun muassa radio- tai televisio-ohjelmat, jotka lähetetään tai edelleen lähetetään radio- tai televisioverkossa. Lähetyspalveluihin eivät kuulu esimerkiksi pyynnöstä tapahtuva tietojen toimittaminen tietyistä ohjelmista ja lähetys- ja välitysoikeuksien siirtäminen.

Toimituksellisella vastuulla tarkoitetaan audiovisuaalisia mediapalveluja koskeva neuvoston direktiivin artiklan alakohdan 1(1)(c) mukaan sekä ohjelmien valinnan, että niiden

¹⁰⁰ Ks. Neuvoston asetus (EY) N:o 1777/2005, johdanto-osan kappale 8.

¹⁰¹ Ibid., johdanto-osan kappale 8.

organisoinnin tosiasiallista valvontaa televisiolähetysten osalta aikataulun mukaisesti ja tilattavien audiovisuaalisten mediapalvelujen osalta ohjelmaluettelon mukaisesti. Toimituksellinen vastuu ei välttämättä merkitse kansallisen lainsäädännön mukaista oikeudellista vastuuta tarjotusta sisällöstä tai palveluista.¹⁰²

Televisio- tai radio-ohjelmien lähetys ja edelleen lähetys katsotaan lähetyspalveluksi ainoastaan, jos ohjelmat toimitetaan laajalle yleisölle. Lähetysten rajaaminen maantieteellisesti tai maksaville asiakkaille ei vaikuta arviointiin. Palvelu ei ole lähetyspalvelu, ellei sen tarjoamisella tavoitella laajaa yleisöä. Tavoitellulla yleisöllä on oltava mahdollisuus kuunnella tai katsoa lähetys samanaikaisesti. Esimerkiksi tilausvideopalveluissa tämä ei toteudu, koska asiakkaat valitsevat ajankohdan itse. Teknisistä syistä johtuva viive lähetyksessä ei vaikuta arviointiin. Lähetyspalvelun määritelmä kattaa lähetysten, joka toimitetaan tietoverkon kuten internetin kautta, vain jos se tapahtuu samanaikaisesti radio- tai televisiolähetysten kanssa. Palvelun tulee täyttää kaikki määritelmän edellytykset ollakseen lähetyspalvelu. Palvelu, joka ei täytä lähetyspalvelun määritelmän kaikkia edellytyksiä, on sähköinen palvelu, jos se täyttää sähköisen palvelun tunnusmerkit.¹⁰³

Myös lähetyspalveluilla on oma selkeä soveltamisalansa, eikä palvelun määrittämisessä lähetyspalveluksi ole suuria ongelmia. Jos palvelua ei katsota lähetyspalveluksi, katsotaan se sähköiseksi palveluksi. Arvonlisäverodirektiivin liitteen III kohdan 8 mukaan radio- ja televisiolähetyspalvelujen vastaanottoon voidaan soveltaa alennettuja verokantoja

3.4 Sähköiset palvelut

Neuvoston täytäntöönpanoasetuksen 7 artiklan 1 kohdan mukaan:

”Direktiivissä 2006/112/EY tarkoitettuihin ”sähköisiin palveluihin” kuuluvat palvelut, jotka suoritetaan internetin tai sähköisen verkon välityksellä ja joiden luonteesta johtuu, että ne ovat pääasiassa automatisoituja ja vaativat vain vähän ihmisen osallistumista eikä niitä voida suorittaa ilman tietotekniikkaa.”

Täytäntöönpanoasetuksessa olevan määritelmän lisäksi sähköisten palvelujen alaa on tarkennettu erittäin pitkällä ja lähes kasuistisilla luetteloilla sekä täytäntöönpanoasetuksen 7 artiklassa että täytäntöönpanoasetuksen liitteessä I (tarkentaa arvonlisäverodirektiivin liitteessä

¹⁰² Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2010/13/EU.

¹⁰³ Verohallinnon ohje: Tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen arvonlisäverotus, kohta 2.2.

II olevaa ohjeellista luetteloa). Osa niistä on positiivisia (kuuluu) ja osa negatiivisia (ei kuulu), ja ne ovat ohjeellisia, ja eivätkä ne ole tyhjentäviä.¹⁰⁴ Sähköisiin palveluihin kuuluvat muun muassa palomuurien automatisoitu online-asentaminen ja verkkosivustojen toimittaminen. Sähköisiin palveluihin eivät kuulu esimerkiksi videokasetit ja DVD-levyt ja ammatinharjoittajien palvelut, kuten asiakkaitaan sähköpostitse neuvovien asianajajien ja rahoituskonsulttien palvelut.

Sähköisten palvelujen määritelmä on pilkottavissa neljään elementtiin, joista jokaisen on täytyttävä, jotta kyseessä olisi sähköisesti suoritettava palvelu. Ensinnäkin, jotta palvelu kuuluu sähköisiin palveluihin, on se *suoritettava internetin tai sähköisen verkon välityksellä*. Tämä vaatimus on luonnollinen esiaste digitaaliselle hyödykkeelle. Mielestäni jo tämä määritelmän osa pudottaa sähköisten palvelujen soveltamisalasta aineelliset tavarat. Koska palvelu on suoritettava (englanninkielisessä versiossa ”delivered over”) internetissä, ei kyseeseen voi tulla tavara. Tästä huolimatta ohjaavissa luetteloissa on nostettu ylös sähköisiin palveluihin kuulumattomina tavaroita, kuten CD-ROM-pelit – mielestäni aivan turhaan. Nykyään suurin osa laitteista on jollain tavalla yhteydessä internetiin, ja onpa tällä hetkellä yleistymässä kovaa vauhtia myös niin sanottu esineiden internet (Internet of Things, IoT), jolla tarkoitetaan internet-verkon laajentumista laitteisiin ja koneisiin, joita voidaan ohjata, mitata ja sensoroida internet-verkon yli.¹⁰⁵ Edellä mainittu johtaa siihen, että internet-verkossa olevien laitteiden määrä tulee kasvamaan huimasti. Sähköisen verkon käsite ja sen määrittely on rajattu tämän tutkielman ulkopuolelle.

Toiseksi ja kolmanneksi palvelujen pitää olla *pääasiassa automatisoituja ja vaatia vain vähän ihmisen osallistumista*. Nämä vaatimukset rajaavat edelleen sähköisten palvelujen alaa. Katson automatisoinnin ja vain vähän ihmisen osallistumista tukevan, ei poissulkevan, toisiansa. Tämä siksi, että kummatkin niistä tavoittelevat tilannetta, jossa ihmisen rooli palvelun suorituksessa on enimmälläänkin vain avustava. Luonnollisesti aktuaalia palvelun suoritusta edeltävään tilaan (järjestelmän tai alustan luominen) on vaadittu ihmisen työpanosta, mutta itse palvelun suoritus on rakennettu niin, että se on pääasiassa automaattista ja vaatii vain vähän ihmisen osallistumista. Arvonlisäverokomitea¹⁰⁶ on ottanut kantaa tulkintaohjeessaan myös siihen, onko

¹⁰⁴ Ks. Neuvoston asetus (EY) N:o 1777/2005, johdanto-osan kappale 8.

¹⁰⁵ Ks. tarkemmin Penttinen 2017, jonka mukaan IoT on tietojenkäsittelyn konsepti, joka kuvaa tulevaisuutta, jossa arkiset fyysiset esineet ovat yhteydessä internetiin ja jotka kykenevät todentamaan itsensä toisille laitteille.

¹⁰⁶ Arvonlisäverodirektiivin 398 artiklan mukaan jäsenvaltioiden ja komission välisen yhteistyön varmistamiseksi perustettu neuvoa-antava arvonlisäverokomitea tarkastelee arvonlisäverodirektiivin säännösten soveltamiseen liittyviä kysymyksiä. Tähän liittyen arvonlisäverokomitea antaa tulkintasuosituksia. Tulkintasuositukset eivät ole oikeudellisesti sitovia. Ks. lisää Euroopan komission arvonlisäverokomiteaa koskevat internet-sivut.

niin sanottujen alustojen (platforms) kautta tapahtuvissa palvelujen suorituksissa vaadittu vain vähän ihmisen osallistumista. Arvonlisäverokomitea on tulkintaohjeessaan lausunut yksimielisesti, että palvelussa vaaditaan vain vähän ihmisen osallistumista, jos palvelun suorittaja perustaa järjestelmän palvelua varten, ylläpitää säännöllisesti järjestelmää tai korjaa sitä sen toimintaan liittyvien ongelmien syntyessä.¹⁰⁷ Kyseinen tulkintaohje on merkityksellinen, koska nykyään iso osa palveluista suoritetaan alustojen kautta.

Edellä mainitut edellytykset – joko yhdessä tai erikseen – pudottavat soveltamisalasta monia palveluita, jotka muuten sopisivat digitaalisen palvelun määritelmään. Näistä kahdesta edellytyksestä paljon enemmän tulkinnanvaraisia tilanteita aiheuttaa edellytys *vain vähän ihmisen osallistumista*. *Madeleine Merckx* analysoikin artikkelissaan¹⁰⁸ pääosin arvonlisäverokomitean työpapereita (working papers)¹⁰⁹ ja tulkintasuosituksia (guidelines)¹¹⁰ niiden tilanteiden osalta, joissa arvioidaan, milloin täyttyy sähköisen palvelun edellytys, jossa palvelun suorittaminen vaatii vain vähän ihmisen osallistumista (when human intervention is minimal). Merckx käyttää esimerkkinä arvonlisäverokomiteassa pohdituista tilanteista muun muassa kiinteää kasinoa, jossa internet-yhteyden päässä oleva asiakas voi olla vuorovaikutuksessa jakajan kanssa.¹¹¹ Nojaten arvonlisäverokomiteassa käsiteltyihin tapauksiin Merckx toteaa, että palvelu ei ole sähköisesti suoritettava palvelu, kun palvelun suorittaja ja asiakas voivat olla vuorovaikutuksessa keskenään, kun palvelua personoidaan asiakkaan toivomusten mukaisesti tai tiedostoja lähetetään sähköpostilla ei-automaattisella tavalla.¹¹² Euroopan komissio esittää viimeisestä kohdasta hieman huvittavana esimerkkinä vain suorituspaikkasääntöjen kiertämiseksi kymmenien henkilöiden palkkaamisen lähettämään standardisoituja PDF-tiedostoja.¹¹³

Myös etäopetuspalvelut toimivat hyvänä esimerkkinä soveltamisalan kapeudesta. Etäopetuspalvelujen suorittaminen on nimenomaisesti listattu (toisaalta ohjeellisesti) arvonlisäverodirektiivissä sähköisesti suoritettavaksi palveluksi.¹¹⁴ Kuitenkin

¹⁰⁷ Vat Committee guidelines resulting from the 102nd meeting of the VAT Committee, document D, kohta 3.

¹⁰⁸ Merckx, International VAT Monitor 1/2018, s. 17–22.

¹⁰⁹ Löydettävissä ja luettavissa vuodesta 2013 alkaen Euroopan komission sivustolla ”CIRCABC” polun ”Taxation & Customs Union > 0. Public Documents Repository – VAT” kautta.

¹¹⁰ Ajantasainen ja ylläpidettävä listaus sivustolla Euroopan komission arvonlisäverokomiteaa koskevat Internet-sivut.

¹¹¹ Merckx, International VAT Monitor 1/2018, s. 18–20.

¹¹² Merckx, International VAT Monitor 1/2018, s. 18.

¹¹³ VAT Committee working paper No 896, s. 5.

¹¹⁴ Arvonlisäverodirektiivin liite II kohta 5.

täytäntöönpanoasetuksen 7(3)(j) artiklan¹¹⁵ mukaan sähköisesti suoritettavien palvelujen soveltamisalaan eivät kuulu ”*opetuspalvelut, joissa opettaja toimittaa kurssimateriaalin internetin tai sähköisen verkon välityksellä eli etälinkin kautta*”. Tämä rajaa soveltamisalasta tilanteet, jossa toimitetaan, internetistä ladattavana, tosin vaatii vain vähän ihmisen osallistumista, ”oikeita” tunteja, ”oikeiden” professoreiden ja ”oikeista” luokkatiloista. Tämä tukee *Lamenschn* mukaan sitä käsitystä, jonka mukaan, jotta palvelu tulkittaisiin sähköisesti suoritettavaksi palveluksi arvonlisäverodirektiivin näkökulmasta, täytyy sekä ”toimitustavan” että myös ”sisällön” olla automatisoitua.¹¹⁶ *Lamenschn* tulkinnan varmistaa tosin jo täytäntöönpanoasetuksen liitteen I 5 kohdan a alakohta, joka tarkentaa ja selventää arvonlisäverodirektiivin liitteessä II olevaa 5 kohtaa;

”automatisoitu etäopetus, jonka toimiminen riippuu internetistä tai sen kaltaisesta sähköisestä verkosta ja jonka toimitus vaatii vain vähän tai ei ollenkaan ihmisen osallistumista, virtuaaliluokkahuoneet mukaan luettuina, paitsi jos internetiä tai samanlaista sähköistä verkkoa käytetään ainoastaan yhteydenpitovälineenä opettajan ja oppilaan välillä”¹¹⁷.

Kuten huomataan, oikeastaan vain e-opetusportaalit voidaan katsoa sähköisesti suoritettaviksi palveluiksi.

Merkxn mukaan neutraliteettiperiaatteen kanssa ristiriidassa vaikuttaisivat olevan tilanteet, jossa samaa luentoa liveinä tulkitaan eri tavalla kuin nauhoitettua, jonka voi katsoa jälkikäteen.¹¹⁸ Arvonlisäverokomiteakaan ei ole yksimielinen tulkintakannanotossaan, kun se pohtii, onko online-osallistuminen seminaariin tai vastaavaan tapahtumaan sähköisesti suoritettava palvelu vai ei.¹¹⁹ Arvonlisäverokomitea erottelee säännöksiens soveltumisen kuitenkin sen perusteella, onko osallistujalla mahdollisuus olla interaktiossa palvelun suorittajan (opettaja) kanssa vai ei. Merkitystä ei vaikuttaisi olevan sillä, onko kyseessä live-osallistuminen vai tallenteen seuraaminen jälkikäteen. Näin ollen kannanotto tukee Merkxn havaintoa neutraliteettihäiriön syntymisestä. Olen samaa mieltä Merkxn kanssa siitä, että eroa ei pitäisi tehdä sen perusteella, onko kyse live-osallistumisesta vai tallenteen seuraamisesta jälkikäteen – myöskään arvonlisäverodirektiivi tai täytäntöönpanoasetus ei tunne kyseistä eroa.

¹¹⁵ Alun perin neuvoston asetuksen (EY) N:o 1777/2005 artiklassa 12(3)(h).

¹¹⁶ *Lamensch* 2015, s. 79.

¹¹⁷ Alun perin neuvoston asetuksen (EY) N:o 1777/2005 liitteen I 5 kohdan a alakohta.

¹¹⁸ *Merkx*, *International VAT Monitor* 1/2018, s. 18.

¹¹⁹ *Vat Committee guidelines resulting from the 108th meeting of the VAT Committee*, document C, kohdat 8 ja 10.

Jäsenvaltioiden välillä on todennäköisesti eroavuuksia tulkinnoissa. Epäselvyyksiä on ainakin muun muassa viihdepalvelujen¹²⁰ ja sähköisten palvelujen sovittamisessa.¹²¹ Onneksi EU-tuomioistuin pääsi käsittelemään tapausta, jossa suorana lähetyksenä toteutetaan interaktiivista eroottista verkkokameraistuntoa.¹²² Tapauksessa Alankomaihin arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitynyt toimija järjestää ja tarjoaa suorana lähetyksenä toteutettavia eroottisia vuorovaikutteisia verkkokameraistuntoja, joissa mallit ovat fyysisesti Filippiineillä ja asiakkaat ottavat yhteyttä malleihin internetin välityksellä luotuaan tätä varten tilin jonkin internetpalveluntarjoajan palvelussa. Palveluntarjoajat keräävät asiakkailta maksun, josta Alankomaihin sijoittautunut toimija saa osan. Julkisasiamies Maciej Szpunar perustelee ratkaisuehdotuksessaan hyvin, miksi kyseessä olevat palvelut eivät ole viihdetoimintaa koskevia palveluja.¹²³ Valitettavasti julkisasiamies ei käsittele sitä, onko tapauksen tosiseikkojen mukaisessa tilanteessa kyse sähköisesti suoritettavasta palvelusta. Tämä johtuu siitä, että vuosina 2006–2009 ei ollut voimassa arvonlisäverodirektiivin 58 artiklan c alakohdan erityissääntely, joka olisi ehkä mahdollistanut kyseessä olevan tilanteen kaltaisten palvelujen verottamisen ei-verovelvollisen hankkijan sijaintipaikassa.¹²⁴

EU-tuomioistuin päätyi ratkaisussaan siihen, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäistä luetelmakohtaa ja arvonlisäverodirektiivin 52 artiklan a alakohdasta oli tulkittava siten, että tarjotussa monitahoisessa palvelussa oli kyse säännöksissä tarkoitettusta viihdetoiminnasta. Näin ollen tosiasiallisena suorituspaikkana on näiden säännösten mukaisesti pidettävä paikkaa, jossa palvelujen suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta kyseinen palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa.¹²⁵ Sen suhteen oliko suoritetuissa palveluissa kyse sähköisestä palvelusta, ei EU-tuomioistuimen tarvinnut ottaa kantaa, koska kaikki kyseisten palvelujen vastaanottajat olivat palvelujen suorittajan jäsenvaltiossa – kuten julkisasiamieskin oli todennut.¹²⁶

¹²⁰ Arvonlisäverodirektiivin 54 artiklan 1 kohta.

¹²¹ Merx, *International VAT Monitor* 1/2018, s. 21.

¹²² Ks. C-568/17 *Geelen*, kyse myös siitä, mitä tilanteessa tarkoitetaan paikalla, jossa palvelu tosiasiaassa suoritetaan.

¹²³ Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiasta C-568/17, kohdat 13–35.

¹²⁴ Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiasta C-568/17, kohdat 55–61.

¹²⁵ C-568/17 *Geelen*, kohta 53.

¹²⁶ C-568/17 *Geelen*, kohta 59.

Harmillisesti tapauksessa ei käsitelty sitä, oliko kyseessä sähköisesti suoritettava palvelu vai ei. Mielestäni sähköisesti suoritettavien palvelujen soveltamisalan kapeudesta voi seurata, että tapauksen kaltaisissa tilanteissa (sisältö ei ole automatisoitua ja siinä on interaktiivisuutta) palvelua ei katsottaisi sähköiseksi palveluksi. Tämä johtaa tilanteisiin, joissa yrityksen sijoittautumiseen perustuvilla ratkaisuilla voidaan välttää täysin arvonlisäverotus Euroopassa. Tapauksessa *Geelen* tämä vältettiin sillä, että sekä yritys että asiakkaat olivat sijoittautuneet Hollantiin. Mikään ei olisi globaalissa digitaalisessa maailmassa esteenä sille, että tapauksen kaltainen palvelun tarjoaja sijoittautuisi esimerkiksi Seychelleille ja tarjoaisi palvelua pääsääntöisesti eurooppalaisille kuluttajille. Säännösten tulkinnan lopputulos olisi vastoin sitä päämäärää ja tavoitetta, että kulutus verotetaan siinä valtiossa, missä asiakas sijaitsee. Laajemmaltikin kyseessä olevien ”live-streemaus”-palvelujen osalta on keinotekoista katsoa ensinnäkin sisällön automatisaation puutteen ja toiseksi interaktion, esimerkiksi hymiöiden lähettämisen, poistavan pohjan sähköiseksi palveluksi katsomiselta. Kun taas saatettaessa sama sisältö (video) alustalle ladattavaksi vastiketta vastaan, kyseessä onkin sähköinen palvelu.¹²⁷

Lamensch tuo esille muita esimerkkejä soveltamisalan ”niukkuudesta”, ja lisäksi toteaa, että tavarat, jotka ovat toimitettu sähköisesti 3D-tulostimen kautta eivät kuuluisi sähköisesti suoritettavien palvelujen soveltamisalaan.¹²⁸ 3D-tulostus luokin monenlaisia haasteita niin välittömään kuin välilliseen verotukseen.¹²⁹ 3D-tulostus¹³⁰ voi käsittää useita palvelukokonaisuuksia; 3D-mallin suunnittelun ja luomisen (sisältäen mallin tallennuksen STL-muotoon¹³¹), raaka-aineiden hankinnan, 3D-mallin käyttöoikeuden luovuttamisen, aktuaalin 3D-tulostuksen ja valmiin tuotteen myymisen.

Jos 3D-mallissa on omaperäisiä piirteitä, se on tekijänoikeudella suojattu. Kuitenkaan kyseisen 3D-mallin tulostaminen ei aina loukkaa tekijänoikeutta. Tämä tulee esille esimerkiksi tilanteessa, jossa tulostetaan osa, jolla on lähinnä tekninen käyttöfunktio.¹³² Jos 3D-malli ei täytä tekijänoikeudella suojatun teoksen kynnystä, eli se ei ole omaperäinen tai se on omaperäinen, mutta se on lähinnä tekninen tai utilitaarinen, sen luovutus ei voi olla

¹²⁷ Ks. esim. HM Revenue & Customs: Guidance – VAT rules for supplies of digital services to consumers in the EU, ”Examples of electronic supplies and whether or not they’re ‘digital services’”.

¹²⁸ Lamensch 2015, s. 78–80.

¹²⁹ EY Global 2018.

¹³⁰ Virtuaalisen mallin tuotteistaminen fyysiseksi esineeksi 3D-tulostimen avulla, ks. esim. AIPWORKS, 3D-tulostuksen toimintaperiaate.

¹³¹ CAD-tiedosto (tietokoneavusteinen suunnittelu eli Computer-aided Design) muunnetaan muotoon, jonka 3D-tulostin ymmärtää, ks. lisää Ballardini jne. 2017, s. 259–261.

¹³² Ballardini jne. 2017, s. 264–269.

immateriaalipalvelun luovutus. Kyseisessä tapauksessa 3D-mallin luovutukseen voidaan soveltaa sähköisesti suoritettavan palvelun säännöksiä - olettaen että muut kyseessä olevaan palvelun soveltamiseen liittyvät elementit täyttyvät. Näitä säännöksiä voidaan soveltaa myös siinä tilanteessa, että 3D-mallin luovutus rikkoo jonkun toisen tekijänoikeutta.¹³³ Neutraliteetti laillisten ja laittomien liiketoimien välillä vaatii sen, että 3D-mallin luvattomat ja laittomat luovutukset verotetaan.

Sillä, onko 3D-mallin luovutuksessa kyse immateriaalipalvelun, sähköisesti suoritettavan palvelun tai muun palvelun suorituksesta, on merkitystä ei-verovelvolliselle suoritettavissa myynneissä palvelun myyntimaan määrittämisessä.¹³⁴ Immateriaalipalvelujen kuluttajalle myyntiin sovelletaan myyntimaan yleissäännöstä – lukuun ottamatta EU:n ulkopuolelle luovutettuja palveluja.¹³⁵ Arvonlisäverodirektiivin 59 artiklan mukaan immateriaalipalvelujen suoritukset yhteisön ulkopuolella olevalle palvelun hankkijalle verotetaan hankkijan sijaintipaikassa.¹³⁶ Näin ollen palvelun myyntimaa voi vaihdella suurestikin palvelun sisällön luonnehdinnan johdosta.

Neljänneksi palvelujen on oltava sellaisia, että *niitä ei voida suorittaa ilman tietotekniikkaa*. Myös tämä vaatimus rajaa sähköisten palvelujen alaa ja on linjassa aikaisemmin esitetyn kanssa siinä, että myös palvelujen sisällön pitää olla automatisoitua – oletettavasti tämän vuoksi EU:n lainsäätäjä on vaatimuksen ottanut määritelmään mukaan.¹³⁷ Tietotekniikka¹³⁸ liittyy palvelujen käyttämisen tietokoneisiin ja muihin vastaaviin laitteisiin. Valittu termi kestää hyvin uudenlaisten innovatiivisten laitteiden esiinmarssin. Teknologian kehityksen myötä esimerkiksi jääkaappi internetyhteyksineen voi nykyään olla tietokonetta vastaava laite ja siihen voidaan asentaa sähköiseksi palveluksi katsottavia ohjelmistoja ja sovelluksia – esimerkiksi viivakoodiskanneriin yhdistettävä tuotteiden lukuohjelma, joka osaa varastohallinnan ja kulutustietojen perusteella muistuttaa elintarvikkeiden hankinnasta.

¹³³ Esimerkiksi tilanne, jossa tekijänoikeudella suojattu 3D-malli on hankittu, tulostettu, skannattu CAD-tiedostoksi ja muokattu niin vähän, että kyseessä ei ole omaperäinen tuote, vaan lähinnä alkuperäisen 3D-mallin kopio.

¹³⁴ Verovelvollisille tapahtuvissa myynneissä sovelletaan kaikissa kyseessä olevissa variaatioissa palvelukaupan pääsääntöä.

¹³⁵ Hyttinen – Klemola 2014, s. 188.

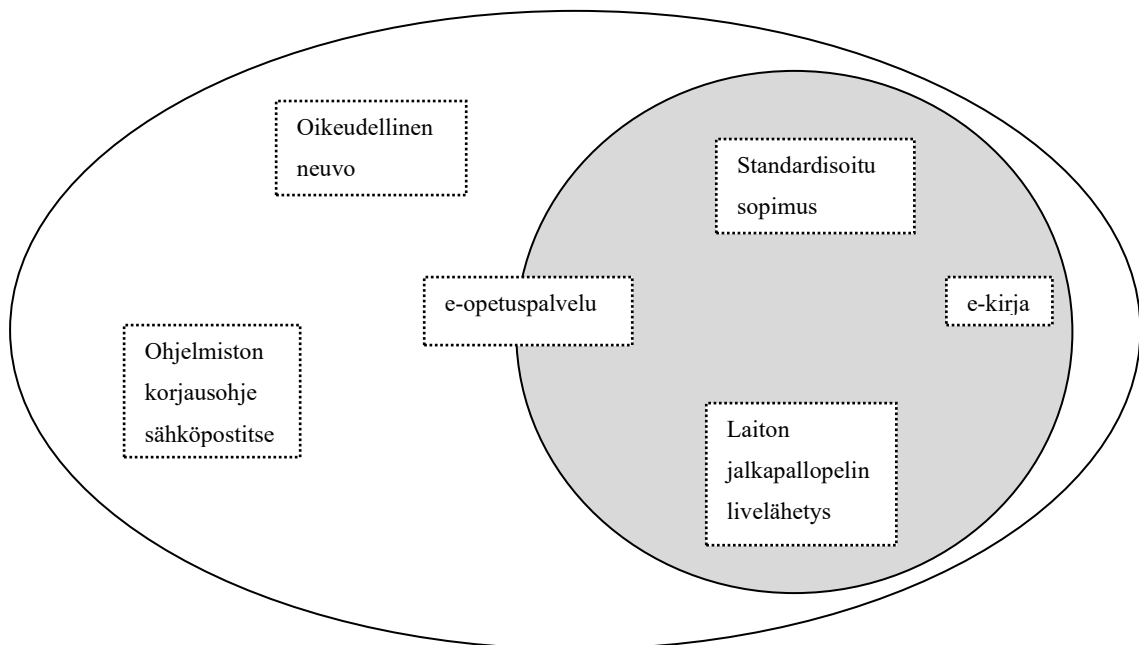
¹³⁶ Säännöksen soveltamisessa on otettava huomioon arvonlisäverodirektiivin 59 a artiklan palvelun tosiasiallista käyttöä ja hyödyntämistä koskeva poikkeussääntö.

¹³⁷ Ks. vastaavasti Lamensch 2015, s. 81.

¹³⁸ Cambridge Dictionary, Meaning of “information technology” in the English Dictionary.

Edellä käsiteltyjen esimerkkien ja tilanteiden perusteella on selvää, että tulkintatilanteilta ei tulla välttymään. Onneksi EU:n neuvonantava arvonlisäverokomitea on antanut tulkintasuosituksia sähköisten palvelujen määritelmän sisältämistä palveluista.¹³⁹ Kyseessä olevia tulkintoja sovelletaan Suomessa, vaikka ne eivät lähtökohtaisesti sido EU-maita.¹⁴⁰ Alla oleva kuvio koostaa hyvin yhteen soveltamistilanteiden monialaisuuden ja relevantit tulkintaelementit. Kuvion harmaa muoto kuvaa palveluita, jotka tulkitaan sähköisesti suoritettavaksi palveluiksi ja valkoinen muoto palveluita, jotka tulkitaan ”normaaleiksi” palveluiksi. Kaikki alla olevat palvelut suoritetaan internetin välityksellä, ja todennäköisesti kulutetaan kuluttajan sijaintipaikassa. Tietyt palvelut voivat kuulua jompaankumpaan riippuen siitä, ovatko ne pääasiassa automatisoituja ja vaativatko ne vain vähän ihmisen osallistumista.

Kuvio 1. Sähköisesti suoritettavien palvelujen soveltamisalakehitys



Yllä esiteltyjen esimerkkien valossa on selvää, että sähköisesti suoritettavien palvelujen soveltamisala onkin itse asiassa verrattain kapea. Se tiputtaa monia sellaisia palveluita pois soveltamisalasta, joiden verottaminen hankkijan sijaintipaikassa olisi verotukseen liittyvän neutraliteetin ja verotulojen oikeudenmukaisen jakautumisen valossa perusteltua. Merkk

¹³⁹ Vat Committee guidelines resulting from the 108th meeting of the VAT Committee, document C.

¹⁴⁰ Verohallinnon ohje: Tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen arvonlisäverotus, kohta 7.3.2.

esittääkin sähköisesti suoritettavan palvelun määritelmään muutoksia.¹⁴¹ Hänen ehdottama määritelmä kuuluisi seuraavasti:

”Direktiivissä 2006/112/EY tarkoitettuihin ”sähköisiin palveluihin” kuuluvat palvelut, jotka suoritetaan internetin tai sähköisen verkon välityksellä, joissa sekä palvelun suorittaja, että vastaanottaja voivat sijaita eri paikassa palvelun digitaalisesta luonteesta johtuen, ja eikä niitä voida suorittaa ilman tietotekniikkaa.”

Merkxn ehdottamat muutokset laajentaisivat huomattavasti palvelujen kirjoa, jotka katsottaisiin sähköisesti suoritettavaksi palveluiksi. Myös Turkki on ottanut omaan lainsäädäntöönsä paljon laajemman soveltamisalamäärittelyn.¹⁴² Turkissa kaiken tyyppiset palvelut, jotka on suoritettu internetin tai muun elektronisen verkon kautta sellaisten toimijoiden kautta, joilla ei ole asuinpaikkaa, työpaikkaa, johtopaikkaa tai liikepaikkaa Turkissa, yksityishenkilöille, jotka eivät ole arvonlisäverovelvollisia, ovat sähköisiä palveluja. Turkin lakiluonnos sisälsi vastaavantyyppisen positiivisen (kuuluu) listauksen kuin on täytäntöönpanoasetuksessa ja arvonlisäverodirektiivissä, mutta oletettavasti soveltamisalan mahdollisimman laajana pitämisen vuoksi ne jätettiin pois. Turkin ratkaisu on toimiva linjaveto.

Madeleine Merkxn muotoilema määritelmä ja Turkin palvelujen soveltamisala vastaisivat paremmin tilanteiden tosiasiallista luonnetta. Niiden ottaminen osaksi EU:n lainsäädäntökehystä toisi määränpäämaaperiaatteen laajamittaisen soveltamisen taas askeleen lähemmäksi ja tekisi palvelujen verotuksesta neutraalimpaa. Se voisi olla myös osa ratkaisua, jolla digijättien ylivaltaa voitaisiin kaventaa.

3.5 Palveluun sovellettava verokanta

Verokantojen rakenteesta ja tasoista säädetään arvonlisäverodirektiivin artikloissa 96–105. Jäsenvaltiot soveltavat lähtökohtaisesti yleistä verokantaa, jonka on oltava 97 artiklan mukaisesti vähintään 15 prosenttia. Jäsenvaltiot voivat soveltaa artiklan 98 mukaisesti joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa. Kuitenkin näitä alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan arvonlisäverodirektiivin liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin. Näin ollen, kuten aikaisemmin on mainittu, radio- ja televisiolähetyspalvelujen vastaanottoon voidaan soveltaa alennettuja verokantoja.

¹⁴¹ Merkx, International VAT Monitor 1/2018, s. 21.

¹⁴² Ekinci, International VAT Monitor 5/2018, s. 198.

Huomattavaa on, että arvonlisädirektiivin 98 artiklan toisen kohdan alakohdan mukaan *alennettuja verokantoja ei saa soveltaa sähköisesti suoritettaviin palveluihin*. Tämä valinta johtaa juurensa jo direktiiviin 2002/38, ja sen valmisteluasiakirjoihin. Siellä komissio otti tavoitteeksi helpottaa ja yksinkertaistaa menettelyjä sähköisen kaupankäynnin verotuksen osalta.¹⁴³ Osaltaan taustalla oli varmasti myös se, että kuluttajille myydyt digitaaliset palvelut verotettiin 31.12.2014 asti palvelujen myyjän sijaintivaltiossa. Sen vuoksi oli tarve soveltaa edes yleistä verokantaa sisämarkkinoiden toteutumisen ja toiminnan varmistamiseksi ja kilpailun vääristymisen estämiseksi.

Direktiivissä 2002/38 otettu linjaus on seurannut näihin päiviin asti, ja se on osaltaan turvannut komission tavoitteen. Pitämällä verokanta-asia yksinkertaisena on välttytty luomasta yhtä uutta haastetta lisää palvelujen myyjille – muun muassa hankkijan sijaintipaikan määrittämisessä on monimutkaisuutta kerrakseen. Tehty valinta on kuitenkin johtanut siihen, että arvonlisäverotuksen neutraalius digitaalisten ja fyysisten tuotteiden luovutuksen välillä ei ole toteutunut – aivan kuten *Mannio* aikanaan vuonna 2001 aprikoi.¹⁴⁴

Yllä mainittuun on tullut osaltaan muutos, sillä Euroopan unionin neuvosto hyväksyi 6 päivänä marraskuuta 2018 neuvoston direktiivin (EU) 2018/1713 direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta kirjojen, sanomalehtien ja aikakauslehtien arvonlisäverokantojen osalta. Direktiivin voimaansaattamiseksi laitettiin vireille hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain 85 a §:n muuttamisesta.¹⁴⁵ Muutettu arvonlisäverolain 85 a § tuli voimaan 1.7.2019.¹⁴⁶ Direktiivi mahdollistaa sen, että jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettuja verokantoja sähköisiin julkaisuihin. Direktiivi perustuu Euroopan komission 1 päivänä joulukuuta 2016 antamaan ehdotukseen.¹⁴⁷ Muutoksen taustalla vaikuttivat seuraavat seikat:

- komission tiedonannon ”Digitaalisten sisämarkkinoiden strategia Euroopalle”¹⁴⁸ tavoitteet,
- komission tiedonannossa ”Arvonlisäveroa koskeva toimintasuunnitelma” todettu fyysisten ja digitaalisten tavaroiden alv-kantojen erilaisuus, joka ei vastaa tämän ajan todellisuutta¹⁴⁹,

¹⁴³ KOM(2000) 348 lopullinen, s. 9–10.

¹⁴⁴ Mannio 2001, s. 275.

¹⁴⁵ HE 303/2018 vp.

¹⁴⁶ Laki arvonlisäverolain 85 a §:n muuttamisesta (345/2019).

¹⁴⁷ KOM(2016) 758 lopullinen.

¹⁴⁸ KOM(2015) 192 lopullinen.

¹⁴⁹ KOM(2016) 148 lopullinen, s. 4 ja 11.

- sekä unionin tuomioistuimen asiassa C-390/15 perusteluissa lausutut seikat¹⁵⁰.

Direktiivin muuttamisella saatettiin loppuun pitkään kestänyt kädenvääntö tiettyjen jäsenvaltioiden (varsinkin Luxemburg) ja Euroopan komission välillä.¹⁵¹ Ennen EU-tuomioistuimen ratkaisua C-390/15 *RPO*, EU-tuomioistuin käsitteli myös Suomesta lähtenyttä tapausta C-219/13 *K Oy*. Siinä EU-tuomioistuin katsoi, että kunhan verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudatetaan, arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan ensimmäinen alakohta ja direktiivin liitteessä III oleva 6 kohta eivät ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan paperille painettuihin kirjoihin sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa ja muilla fyysisillä alustoilla, kuten CD- tai CD-ROM-levyllä taikka USB-muistitikulla, oleviin kirjoihin sovelletaan yleistä arvonlisäverokantaa.¹⁵² Koska lopullisen ratkaisun tekeminen oli ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä, käsitteli korkein hallinto-oikeus asian EU-tuomioistuimen ohjeistuksen jälkeen. Ratkaisussaan korkein hallinto-oikeus katsoi, etteivät painetut kirjat ja muulla fyysisellä alustalla olevat kirjat ole käyttötavaltaan ja ominaisuuksiltaan siinä määrin samanlaisia, että verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttäisi niiden yhdenmukaista verokohtelua.¹⁵³

Asiassa C-390/15 *RPO* taas oli ensinnäkin kyse siitä, onko direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, liitteessä III oleva 6 kohta pätemätön – tuomioistuimen mukaan kohta ei ollut pätemätön siitä syystä, että sen antamiseen johtaneessa lainsäätämismenettelyssä olisi rikottu olennaista menettelymääräystä.¹⁵⁴

Toiseksi – ja oleellisemmin – oli kyse siitä, onko arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohta, luettuna yhdessä direktiivin liitteessä III olevan 6 kohdan kanssa, pätemätön yhdenvertaisen kohtelun periaatteen, sellaisena kuin se on ilmaistu Euroopan unionin perusoikeuskirjan 20 artiklassa, noudattamatta jättämisen takia. Tämä tilanne tuli pohdittavaksi sen vuoksi, koska jäsenvaltioille ei anneta mitään mahdollisuutta soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa digitaalisten kirjojen sähköisiin toimituksiin.¹⁵⁵

EUT katsoi, että aikanaan kun säädettiin jäsenvaltioille mahdollisuus soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa painettujen kirjojen toimituksiin, oli tavoitteena lukemisen edistäminen

¹⁵⁰ C-390/15 *RPO*.

¹⁵¹ Ks. tarkemmin Kerschner – Somare 2017, s. 336–338.

¹⁵² Ks. tarkemmin C-219/13 *K Oy* ja Kerschner – Somare 2017, s. 338–339.

¹⁵³ Ks. tarkemmin KHO 2014:199.

¹⁵⁴ C-390/15 *RPO*, ks. laajemmin tuomion kohdat 22–36.

¹⁵⁵ *Ibid.*, tuomion kohdat 37–40.

kauno- tai tietokirjallisuuden, lehtien tai aikakauslehtien osalta. Tämä mahdollisuus laajennettiin direktiivillä 2009/47 ”kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla” olevien kirjojen luovutuksiin. Tuomioistuimen mukaan sillä, mikä kirjojen toimitustapa on, ei ole merkitystä kyseessä olevan tavoitteen saavuttamisessa. Näin ollen yhtäältä kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien digitaalisten kirjojen toimittaminen ja toisaalta digitaalisten kirjojen toimittaminen sähköisesti ovat toisiinsa rinnastettavia tilanteita. EUT:n mukaan vaikutusta ei ole sillä, että arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohdan ja 25 artiklan mukaan digitaalisen kirjan toimittaminen sähköisesti on palvelujen suoritus.¹⁵⁶

Vaikka on todettu, että kahta toisiinsa rinnastettavaa tilannetta on kohdeltu eri tavalla, ei yhdenvertaisen kohtelun periaatetta ole loukattu, jos erilainen kohtelu on asianmukaisesti oikeutettu. EUT katsoi, että erilainen kohtelu digitaalisten kirjojen sähköisten toimitusten ja kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien kirjojen toimitusten välillä on asianmukaisesti oikeutettua.¹⁵⁷ Tässä ratkaisussaan EUT otti vahvasti huomioon jo edellä mainitut perusteet, joilla unionin lainsäätäjä sulki alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen ulkopuolelle sähköisesti suoritettavat palvelut.

Tuomioistuimen ratkaisu oli erittäin hyvin perusteltu ja linjassa muiden sellaisten tuomioiden kanssa, joissa erilainen kohtelu on todettu, mutta se on toteutettu toimella, joka tavoittelee oikeudellisesti hyväksyttävästi tavoiteltua tavoitetta, ja erilainen kohtelu on oikeassa suhteessa tavoitteeseen nähden.¹⁵⁸ Tuomioistuin vahvisti sen, että unionin lainsäätäjällä on laaja harkintavalta sen toteuttaessa verotukseen liittyvää toimenpidettä poliittisten, taloudellisten ja sosiaalisten valintojen tekemistä ja erilaisten intressien asettamista järjestykseen tai monitahoisten arviointien suorittamista. Tästä johtuen tuomioistuinvalvonnan on rajoituttava ilmeistä virhettä koskevaan valvontaan.¹⁵⁹

Neuvoston direktiivi (EU) 2018/1713 voi aiheuttaa monenlaisia tulkintatilanteita ja avata oven vastaavan kaltaisille lainsäädäntömuutoksille tai jopa uusille tuomioistuinratkaisuille. On olemassa vaara sille, että EUT katsoo arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan loukkaavan toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, eikä unionin lainsäätäjällä ole enää oikeuttamisperustetta sille. Esimerkiksi

¹⁵⁶ C-390/15 *RPO*, tuomion kohdat 42–51.

¹⁵⁷ *Ibid.*, tuomion kohdat 52–71.

¹⁵⁸ Ks. vastaavasti C-101/12 *Schaible*, tuomion kohta 77 ja C-356/12 *Glatzel*, tuomion kohta 43.

¹⁵⁹ C-390/15 *RPO*, tuomion kohta 54.

arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 7 kohdan¹⁶⁰ osalta voitaisiin katsoa, että sillä onko kyseessä fyysinen vai digitaalinen (esim. live-streemaus) pääsy sirkukseen tai vastaavaan, ei ole merkitystä.¹⁶¹ Alennetun verokannan tavoite, eli pääsyn mahdollistaminen näihin tilaisuuksiin ja laitoksiin, täyttyy kummallakin tavalla. Voisiko ohjelmisto, joka asennetaan automaattisesti internetin välityksellä kotihoidossa olevan vanhuksen turvapuhelimeen muistuttamaan häntä lääkkeiden ottamisesta olla digitaalinen palvelu, johon sovelletaan alennettua verokantaa?¹⁶²

Jos katsotaan, että yhdenvertaisen kohtelun periaatetta on rikottu, eikä oikeuttamisperustetta enää ole, on digitaalisten palvelujen suorittajilla entistä vaikeampaa saada arvonlisäverovelvoitteensa oikein täytetyksi. Toisaalta kyseessä oleva tulkinta täyttää paremmin neutraliteettiperiaatteen vaatimukset. Olennaista on selvittää, onko kyseessä toisiinsa rinnastettavat tilanteet – EUT:n mukaan painetun ja sähköisen julkaisun osalta asia on näin.

¹⁶⁰ pääsy näytöksiin, teatteriin, sirkukseen, messuille, huvipuistoihin, konsertteihin, museoihin, eläintarhoihin, elokuviin, näyttelyihin ja vastaaviin kulttuuritilaisuuksiin ja -laitoksiin;

¹⁶¹ Tätä näkökohtaa tukee esimerkiksi C-568/17 *Geelen*, tuomion kohdat 30–42.

¹⁶² Arvonlisäverodirektiivin liitteen III kohta 20; kodinhoitopalvelut kuten kotiapu, lasten, vanhusten, sairaiden tai vammaisten hoito.

4 PALVELUN SUORITTAJAN MÄÄRITTÄMINEN JA HANKKIJAN ASEMAN SELVITTÄMINEN

4.1 Palvelun suorittajan määrittäminen

4.1.1 Olettama palvelun suorittajasta

Digitaalisten palvelujen suorittaminen on palvelujen luonteen vuoksi vaivatonta. Osaltaan sen vuoksi voi syntyä tilanne, jossa transaktioketju palvelun alkuperäiseltä tarjoajalta / kehittäjältä aina loppukäyttäjälle asti muodostuu pitkäksi. Samalla hämärtyy se, kuka oikeastaan onkaan arvonlisäverotuksen kannalta palvelujen suorittaja kuluttajaan nähden. Tehtävällä ratkaisulla on iso merkitys, sillä se synnyttää myyjälle velvollisuuksia muun muassa hankkijan aseman ja sijaintipaikan määrittämisen sekä arvonlisäveron ilmoittamisen ja maksamisen osalta.

Tilanteita on mutkistanut välimiehen (intermediary) roolin tulkinta. Pääasiallisesti arvonlisäverotuksen osalta tunnistetaan kaksi erilaista välimiestä – komissionääri (undisclosed agent) ja välittäjä (disclosed agent). Välimies, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut – kyse on komissiokaupasta. Välimies, joka toisen nimissä ja toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava suorittavan välityspalvelun tälle toiselle – kyse on välityskaupasta. Erottelu on tärkeä tehdä, jotta oikea kirjanpitokäsittely varmistetaan, ja koska komissio- ja välityskaupan arvonlisäverokäsittelyt poikkeavat olennaisesti toisistaan.¹⁶³

Ongelmia on syntynyt siitä, että jäsenvaltioiden välillä on ollut epäselvyyttä arvonlisäverodirektiivin 14(2)(c) ja 28 artiklojen tulkinnassa. Arvonlisäverodirektiivin 14(2)(c) artiklan mukaan:

”... Edellä 1 kohdassa tarkoitetun liiketoimen lisäksi tavaroiden luovutuksena pidetään seuraavia liiketoimia:

c) tavaroiden siirtoa osto- tai myyntikomissiota koskevan sopimuksen perusteella”

¹⁶³ Toisaalta kuluttajalle suoritettujen välityspalvelujen suorituspaikka on arvonlisäverodirektiivin 46 artiklan mukaan paikka, jossa pääliiketoimi suoritetaan. Jos pääliiketoimi katsotaan sähköisesti suoritettavaksi palveluksi, verotetaan se siis hankkijan asuinpaikassa tai mihin hän on sijoittautunut. Välityspalvelun tarjoaja ei kuitenkaan voi käyttää arvonlisäveron erityisjärjestelmää. Neuvoston direktiivi (EU) 2017/2455 kuitenkin muuttaa tilannetta, ja sen johdosta myös sähköisesti suoritettaviin palveluihin liittyvät välityspalvelut voi 1.7.2021 alkaen ilmoittaa erityisjärjestelmän kautta.

Ei ole ollut selvää, mitä on tarkoitettu kohdalla ”osto- tai myyntikomissiota koskeva sopimus”. Taas arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan, joka koskee tavaroiden sijasta palveluita, mukaan:

”Verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut.”

EU:n lainsäätävä on käyttänyt jostain syystä erilaista terminologiaa tavaroiden ja palvelujen välillä. EU-tuomioistuimien on selkeyttänyt tilannetta kahden ratkaisun kautta. Ensimmäinen EUT:n mukaan ”komissiota koskeva sopimus on lähtökohtaisesti sopimus, jolla välittäjä sitoutuu tekemään omissa nimissään mutta kolmannen henkilön lukuun yhden tai useamman oikeustoimen”.¹⁶⁴ Toiseksi, vaikka artikloissa on käytetty erilaista terminologiaa, on niille voimassa samanlaiset edellytykset ja niillä on sama tavoite.¹⁶⁵ Olisi ollut paikallaan, että EU:n lainsäätävä olisi jo alun pitäen muotoillut tavaroita koskevan artiklan kohdan palveluita vastaavasti.¹⁶⁶

Jollei kyseessä olevia säännöksiä olisi, täytyisi välimiehen (undisclosed agent) nimensä vastaisesti tuoda aina esille päämiehensä nimi, mikä olisi välttämätöntä oikeille laskumerkinnöille. Tämän vuoksi säännökset luovat oikeudellisen fiktion kahdesta peräkkäin suoritetusta identtisestä palvelusta. Fiktion mukaan sellaisen toimijan, joka osallistuu palvelujen suorittamiseen ja joka on komissionsaajana, on katsottava ensin vastaanottaneen kyseiset palvelut siltä toimijalta, jonka lukuun se toimii ja joka on komissionantajana, ennen kuin se toiseksi suorittaa henkilökohtaisesti nämä palvelut asiakkaalle.¹⁶⁷ Laskuissa välittäjältä päämiehelle tulee mainita tavaroiden täysi hinta tai suoritettavat palvelut, erillisen provisiolaskun sijasta.¹⁶⁸

Huolimatta siitä, että EUT:n ratkaisukäytäntö huomioon ottaen, tavara- ja palvelukauppaan liittyvään komissiokauppaan sovelletaan samoja edellytyksiä ja niillä on sama tavoite, voi komissio- ja välityskaupan rajanvedosta aiheutua edelleen kimurantteja tilanteita.¹⁶⁹ Digitaalisten palvelujen osalta ei ollut varaa epäselvyyksiin, joten Euroopan komission

¹⁶⁴ C-526/13 *Fast Bunkering Klaipeða*, tuomion kohta 33.

¹⁶⁵ C-274/15 *komissio v. Luxemburg*, tuomion kohdat 84–89.

¹⁶⁶ Terra – Kajus 2011, s. 450.

¹⁶⁷ C-274/15 *komissio v. Luxemburg*, tuomion kohta 86.

¹⁶⁸ Terra – Kajus 2011, s. 450.

¹⁶⁹ Ks. esim. tapaus *Resolution Interactive (RI) v. the Swedish Tax Authority* artikkelissa Millar jne., 68 Bull. Intl. Taxn. 10 Journals IBFD 2014, s. 553–554.

tavoitteena oli luoda oikeudellista varmuutta palvelusuoritukseen osallistuvien osapuolten välille ja varmistaa arvonlisäveron kantaminen.¹⁷⁰ Eittämättä tavoitteena oli myös poistaa kaksinkertaisen verotuksen mahdollisuus tilanteissa, joissa jäsenvaltioiden veroviranomaiset olisivat ottaneet erilaisen kannan artiklan 28 soveltamisessa.¹⁷¹ Osaltaan näiden tavoitteiden vuoksi lisättiin täytäntöönpanoasetukseen 9 a artikla, jonka 1 kohdan 1 alakohdan mukaan:

”Sovellettaessa direktiivin 2006/112/EY 28 artiklaa ja kun sähköisesti suoritettavat palvelut suoritetaan televerkon, rajapinnan tai portaalin, kuten sovellusten markkinapaikan, välityksellä, suoritukseen osallistuvan verovelvollisen on katsottava toimivan omissa nimissään mutta näiden palvelujen tarjoajan lukuun, paitsi jos asianomainen verovelvollinen on nimenomaisesti ilmoittanut kyseisen palvelujen tarjoajan palvelujen suorittajaksi ja tämä on otettu huomioon osapuolten välisissä sopimusjärjestelyissä.”¹⁷²

Olettaman johdosta, jos välimies osallistuu suoritukseen, katsotaan hänen toimivan omissa nimissään mutta palvelun tarjoajan lukuun - kyseessä on siis komissiokauppa. Näin ollen palvelun tarjoajan ja loppukuluttajan välisen toimitusketjun kunkin liiketoimen osalta kunkin välittäjän katsotaan itse vastaanottaneen ja suorittaneen edelleen palvelun.

Jotta olettama voisi täytyä, on verovelvollisen osallistuttava suoritukseen. Täytäntöönpanoasetuksen tekstin mukaisesti arvioitaessa olettaman soveltumista, on otettava huomioon arvonlisäverodirektiivin 28 artikla. Näin ollen voidaan huomioda EUT:n oikeuskäytäntö, jota on jo käsitelty yllä, ja joka liittyy arvonlisäverodirektiivin 28 ja myös 14 artiklan soveltamiseen.

Arvioitaessa palvelun suorittamiseen osallistumista on tarpeen selvittää sopimussuhteiden luonne ja tapauksen tosiseikat.¹⁷³ Jos sopimusjärjestelyt ja taloudellinen todellisuus ovat ristiriidassa, viimeksi mainittu on etusijalla. Näin ollen transaktion sisältö määrittää transaktion veroseuraamuksen muodon sijasta.¹⁷⁴ Komissio käyttää tällaisesta tilanteesta esimerkkinä sopimuksessa olevaa lauseketta, jonka mukaan verovelvollinen jätetään liiketoimien ketjun

¹⁷⁰ Selittävät huomautukset 2014, s. 23.

¹⁷¹ Millar jne., 68 Bull. Intl. Taxn. 10 Journals IBFD 2014, s. 554.

¹⁷² Täytäntöönpanoasetuksen 9 a artiklan 2 kohdan mukaan olettamaa sovelletaan myös internetin välityksellä toimitettaviin puhelinpalveluihin, mukaan lukien VoIP-tekniikkaa (Voice over Internet Protocol) hyödyntävät puhelinpalvelut. Olettama ei koske lähetyspalveluja, ks. Selittävät huomautukset 2014, s. 45–46.

¹⁷³ Selittävät huomautukset 2014, s. 28–30.

¹⁷⁴ Ns. sisältö ennen muotoa periaate, ks. esim. yleisesti periaatteesta Klasing 2014 ja vilpillisen toiminnan osalta C-285/09 R..

ulkopuolelle, vaikka tosiasiasa tämä ei vastaa taloudellista todellisuutta.¹⁷⁵ Yksi fiktiivinen tilanne voisi olla myös se, jossa tehdyn sopimuksen mukaan verovelvollinen katsotaan olettan mukaiseksi välittäjäksi, vaikka se ei sitä todellisuudessa ole tai se ei tosiasiallisesti hoida sille kuuluvia verovelvoitteita. Maailmalla on nimittäin perustettu palveluita, jotka lupaavat hoitaa automaattisesti digitaalisia palveluita myyvien asiakkaidensa verovelvoitteet jokaiseen maahan asiakkaidensa puolesta.¹⁷⁶ Riippuen valitusta liiketoimintamallista, voi syntyä riski siitä, että välittäjäksi itsensä hamuava ei ilmoita ja tilitä arvonlisäveroja oikein, tai ei ollenkaan, mutta silti veloittaa palvelun tarjoajalta oman provisionsa. Sama vilpillinen toimija voi ottaa lisäksi itselleen arvonlisäveron, joka on sisältynyt kuluttajan maksamaan hintaan. Vaikka tilanne on hypoteettinen, on mahdollista, että epärehellisillä toimijoilla on tilaa operoida. Tämä on totta varsinkin siinä kontekstissa, jossa sekä digitaalisten palvelujen suorituksiin liittyvien verovelvoitteiden hoito on hankalaa, että veroviranomaisten tosiasialliset mahdollisuudet havaita ja koordinoita vilpillistä toimintaa ovat heikot.

Palvelun suorittamiseen osallistumisessa on myös erityisiä indikaattoreita, joista kolme tulee jo suoraan täytäntöönpanoasetuksen tekstistä;

- verovelvollinen, joka hyväksyy asiakkaalta perittävän maksun¹⁷⁷ ja/tai
- palvelun suorittamisen ja/tai
- vahvistaa niiden suorittamista koskevat yleiset ehdot ja edellytykset, osallistuu kyseiseen suoritukseen.¹⁷⁸

Näiden lisäksi komissio tuo esille muita verovelvollista koskevia indikaattoreita, jotka joko viittaavat siihen, että tämä osallistuu¹⁷⁹ suoritukseen, tai että tämä ei osallistu¹⁸⁰ suoritukseen. Kyseisiä tilanteita esitellään komission selittävässä huomautuksissa erilaisten skenaarioiden

¹⁷⁵ Selittävät huomautukset 2014, s. 29.

¹⁷⁶ Ks. esim. Paddle ja Gumroad (lähdeluettelossa internetlinkit yritysten mainostamaan verovelvoitteiden hoitoon). Huom., tässä ei epäillä, että kyseessä olevat yritykset jättäisivät hoitamatta asiakkaidensa globaaleja verovelvoitteita, vaan tuodaan esille esimerkinomaisesti uusia liiketoimintamalleja.

¹⁷⁷ Ei kuitenkaan koske verovelvollista, joka huolehtii ainoastaan maksun käsittelystä (esim. luottokorttiyhtiö). Ks. täytäntöönpanoasetuksen 9 a artiklan 3 kohta.

¹⁷⁸ Täytäntöönpanoasetuksen 9 a artiklan 1 kohdan 3 alakohta.

¹⁷⁹ Selittävät huomautukset 2014, s. 29–30 ja 31–32. Muun muassa hinnoittelun hallitseminen tai siihen vaikuttaminen, huolto- tai tukipalvelujen tarjoaminen tai omistaa kyseiseen suoritukseen liittyvät asiakastiedot.

¹⁸⁰ Selittävät huomautukset 2014, s. 30–33. Muun muassa internetpalvelun tarjoaja, joka vain antaa internetverkon käyttöön sisällön tarjoamista ja/tai maksun keräämistä varten, ja matkaviestinoperaattori, joka suorittaa vain sisällön välitykseen ja/tai maksun käsittelyyn liittyvät toiminnot. Lisäksi matkaviestinoperaattorin osallistumista suoritukseen käsitellään laajasti lisäesimerkein.

(kaavioiden) kautta, jotka kuvaavat joko oletettaman täyttymistä¹⁸¹ tai täyttymättä jäämistä¹⁸² erilaisissa ketjutustilanteissa aina palvelun tarjoajasta loppukuluttajaan asti.

Kuten yllä on käsitelty, täytäntöönpanoasetuksen 9 a artiklan soveltamisesta seuraa isoja oikeusvaikutuksia. Näin ollen ei ole lainkaan yllättävää, että sen perusteet on riitautettu. Nimittäin Yhdistyneen kuningaskunnan First-tier Tribunal (Tax Chamber) on pyytänyt ennakkoratkaisua EU-tuomioistuimelta.¹⁸³ Ennakkoratkaisukysymyksenä on se, että:

onko täytäntöönpanoasetuksen 9 a artikla pätemätön sillä perusteella, että sillä ylitetään täytäntöönpanovalta tai -velvollisuus, joka neuvostolla on 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 397 artiklan perusteella, siltä osin kuin sillä täydennetään ja/tai muutetaan direktiivin 2006/112/EY 28 artiklaa.

Kyseisessä tapauksessa valittajana on Fenix International Limited, joka operoi ja tarjoaa varsinkin korona-aikana erittäin suosituksi kasvanutta OnlyFans-alustaa. Kyseistä alustaa tarjotaan ”käyttäjille”, jotka voivat olla kotoisin mistä päin maailmaa tahansa, ja jotka jaetaan ”sisällöntuottajiin” ja ”seuraajiin”. Sisällöntuottajilla on profiilit, joihin he lataavat ja lähettävät sisältöä, kuten valokuvia ja videoita. He voivat myös striimata videoita liveinä verkkokameran välityksellä ja lähettää yksityisviestejä seuraajille, jotka ovat heidän tilaajiaan. Sisällöntuottaja määrittää kuukausittaisen tilausmaksun, vaikkakin Fenix vahvistaa vähimmäismäärän sekä tilausmaksulle että tipille (palveluraha).

Vaikuttaa siltä, että vetoaminen täytäntöönpanoasetuksen 9 a artiklan pätemättömyyteen on yhtiön viimeinen oljenkorsi välttää komissiokauppaan liittyvien säännöksiä soveltuminen. Nimittäin kun tutkii tapauksen tosiseikkoja¹⁸⁴ on selvää, että alustaa tarjoava yritys ei voi välttyä täytäntöönpanoasetuksen 9 a artiklan soveltamiselta, eikä se voi myöskään kumota olettamaa. Valittajan argumentit eivät ole kuitenkaan täysin vailla pohjaa, eikä asia ole selvä – tämän on todennut jo tuomari *Anne Scott*, kun hän on pyytänyt ennakkoratkaisua.

SEUT artiklat 290 ja 291 linkittyvät arvonlisäverodirektiivin artiklaan 397. Täydennetäänkö ja/tai muutetaanko täytäntöönpanoasetuksen artiklalla 9 a arvonlisäverodirektiivin 28 artiklaa? On epäselvää miksi aikanaan ei muutettu arvonlisäverodirektiiviä vastaavilta osin. Esimerkiksi

¹⁸¹ Selittävät huomautukset 2014, skenaario 1 (sivu 25) ja skenaario 5 (sivu 32).

¹⁸² Selittävät huomautukset 2014, skenaario 3 (sivu 28) ja skenaario 4 (sivu 31).

¹⁸³ C-695/20 *Fenix International*.

¹⁸⁴ The Decision of the First-tier Tribunal (Tax Chamber) [2020] UKFTT 499 (TC), released on 15 December 2020: <https://www.bailii.org/uk/cases/UKFTT/TC/2020/TC07971V.html>.

direktiivillä 2017/2455 lisätään arvonlisäverodirektiiviin uusi 14 a artikla, jossa nimenomaisesti todetaan, että kun digitaalinen alusta mahdollistaa tavaroiden etämyynnin, katsotaan sen itse vastaanottaneen ja luovuttaneen kyseiset tavarat.¹⁸⁵ Asia on kuitenkin haastava, sillä direktiivin 2017/2455 tiettyjä kohtia jouduttiin täsmentämään sekä direktiivissä 2019/1995¹⁸⁶ että asetuksessa 2019/2026¹⁸⁷.

Tässä tutkielmassa ei ole valitettavasti mahdollista käydä tarkemmin läpi sitä, onko täytäntöönpanoasetuksen artikla 9 a pätemätön vai ei. Vaikka kyseinen säännös olisi pätemätön, voidaan arvonlisäverodirektiivin 28 artiklaa ja siihen liittyvää oikeuskäytäntöä¹⁸⁸ sekä arvonlisäverokomitean suuntaviivoja¹⁸⁹ käyttää apuna digitaalisten alustojen verovelvoitteiden tulkinnassa. Oli EU-tuomioistuimen ratkaisu mikä tahansa, olisi komission intressissä selkeyttää tilannetta. Ei ole kestävää veroviranomaisten eikä yritysten kannalta, että EU:ssa on epäselvyyttä siitä, kuinka digitaalisten alustojen kautta suoritettavia palveluja ja siitä kuka on vastuussa verosta, tulkitaan arvonlisäverotuksessa.

Muualla maailmassa on tehty hieman erilaisia ratkaisuja siitä, kuka ketjussa on vastuussa verosta. Esimerkiksi Argentiinassa välittäjien vastuu on viety vielä askeleen eteenpäin.¹⁹⁰ Pääsääntö siellä on se, että kuluttaja (palvelun suorittajan sijasta) on vastuussa veron suorittamisesta ja maksamisesta tilanteissa, joissa Argentiinaan sijoittautumaton palvelun suorittaja suorittaa digitaalisen palvelun kuluttajalle.¹⁹¹ Mielenkiintoisen ratkaisun Argentiina teki niin sanottujen isompien yritysten kohdalla, sillä Argentiina sääti heille ennakonpidätysmekanismin taatakseen verojen tehokkaan keräämisen.

Argentiinan järjestelmässä arvonlisäveron keräämisestä ovat vastanneet 27 toukokuuta 2018 asti välittäjät, jotka vastaavat ulkomaille tapahtuvasta maksutapahtumasta; eli

¹⁸⁵ Ks. neuvoston direktiivi (EU) 2017/2455.

¹⁸⁶ Neuvoston direktiivi (EU) 2019/1995, johdanto-osan kohdat 1–3.

¹⁸⁷ Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) 2019/2026, johdanto-osan kohdat 3–9.

¹⁸⁸ Ks. esimerkiksi C-501/19 *UCMR – ADA*, tuomion kohdat 44–45, joissa arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan katsottiin soveltuvan yhteishallinnointiorganisaatioon, joka myönsi lisensejä suojattujen teosten käyttäjille, peri korvaukset vastikkeeksi tästä käytöstä ja tilitti lopulta nämä korvaukset tekijänoikeuksien haltijoille. Lisäksi ks. esimerkiksi C-707/18 *Amărăști Land Investment*, tuomion kohdat 42–43, joissa arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan soveltamisen kannalta ei ollut merkitystä sillä, ettei ostaja ollut perinyt myyjältä kyseisen kiinteistön ensimmäisestä kirjaamisesta kiinteistörekisteriin aiheutuneita kuluja.

¹⁸⁹ Ks. tarkemmin Vat Committee guidelines resulting from the 111th meeting of the VAT Committee, document A, jossa käsiteltiin muun kuin sähköisesti suoritettavan palvelun suorittamista alustan kautta.

¹⁹⁰ Annacondia, *International VAT Monitor* 5/2018, s. 177–178.

¹⁹¹ Kuten myös esimerkiksi Brasiliassa ja Kanadassa, josta jälkimmäisessä kuluttajalle jätetty vastuu veron maksamisesta ei ole ollut onnistunut ratkaisu; ks. esim. *Chartered professional accountants Canada* 2018.

luottokorttiyhtiöt, pankit ja muut yhtiöt, jotka tarjoavat vastaava maksupalveluita (kuten PayPal). Käytännössä välittäjät veloittavat kuluttajalta arvonlisäveron yleisen verokannan mukaan (21 %) ja tilittävät sen valtiolle. Jotta välittäjät tietäisivät missä tapauksissa arvonlisävero pitää pidättää, pitää Argentiinan verohallinto internetsivuillaan kahta listaa yhtiöistä, joissa toisessa pidätys pitää tehdä aina (mm. Netflix ja Spotify) ja toisessa kun maksu ulkomaille ei ylitä 10 Yhdysvaltain dollaria (mm. Nintendo ja Apple). Jälkimmäinen dollarimääräinen rajoitus on luotu siksi, että toisen listan yhtiöt tarjoavat myös muita tavaroita ja palveluita, ja raja-arvon tarkoitus on saattaa soveltamisalaan vain digitaaliset palvelut. Argentiinan ratkaisu on mielenkiintoinen ja vastaa osaltaan Marie Lamenschn esittämää mallia, jossa vastuu asiakkaan sijaintivaltion ja aseman selvittämisestä sekä arvonlisäveron keräämisestä, että maksamisesta olisi maksunvälittäjällä.¹⁹²

4.1.2 Esimerkki komissiokaupan osapuolten kirjanpito- ja alv-käsittelystä

Varsinkin sähköisten palvelujen jälkimarkkinat ovat erittäin keskittyneet. Erilaisten sovelluksien ja pelien (app & games) kauppaa hallitsevat Google Play, joka on Googlen omistama digitaalinen sisältöpalvelu sekä App Store, joka on Applen omistama sovelluskauppa. Nämä palvelut ottavat sovelluksien kehittäjiltä 15–30 % komissiota jokaisesta transaktiosta – yleensä niin sanottujen tilaaja-asiakkaiden (subscribers) osalta transaktiomaksu laskee 15 %:iin vuoden yhtä kestoisen tilauksen jälkeen.¹⁹³ Kummatkin näistä digitaalisista sisältöpalveluista ovat täytäntöönpanoasetuksen näkökulmasta palvelun suorittajia, ja näin ollen vastaavat hankkijan sijaintipaikan määrittämisestä ja arvonlisäveron kantamisesta. Sovellusten kehittäjien katsotaan myyvän normaalin elinkeinonharjoittajien välisen palvelun sisältöpalvelulle.¹⁹⁴

Koska erittäin merkittävä osa digitaalisista palveluista myydään kuluttajille erilaisten alustojen kautta, on hyvä käydä läpi, kuinka palvelusuorituksen osapuolten kirjanpito- ja alv-käsittely käytännössä menee – nimenomaan komissiokaupan osalta EU:n lainsäätäjän valitseman oletusmallin mukaisesti. Alla käytetään esimerkkinä suomalaista yhtiötä X, joka on kehittänyt sovelluksen, jota tarjotaan kuluttajille Irlantiin sijoittautuneen sisältöpalvelua tarjoavan yhtiö Y:n kautta yhden euron kappalehintaan (sovellus on hinnoiteltu niin, että sen on tarkoitus sisältää arvonlisävero, oli hankkijan maan arvonlisäverokanta mikä tahansa).¹⁹⁵

¹⁹²Ks. Lamensch 2015, s. 280–318.

¹⁹³ Ks. Google: Palvelumaksut ja Apple: Auto-renewable Subscriptions.

¹⁹⁴ Ks. arvonlisäverodirektiivi 44 artikla ja AVL 65 § (505/2014).

¹⁹⁵ Esitetty pohjautuu Virolainen – Salomaa Tilisanomat 4/2015, s. 40–45.

Esimerkin tosiseikat:

- Sovellusta on myyty ruotsalaisille kuluttajille 100 000 eurolla, josta 80 000 euroa on veron peruste ja 20 000 euroa veron määrä (verokanta 25 %)
- Sovellusta on myyty ranskalaisille kuluttajille 150 000 eurolla, josta 125 000 euroa on veron peruste ja 25 000 euroa veron määrä (verokanta 20 %)
- Sisältöpalvelu Y ottaa tapahtumamaksuna 30 % sovelluksen verottomasta hinnasta
- Sisältöpalvelu Y tilittää palveluntarjoaja X:lle verottomasta hinnasta summan, josta on vähennetty tapahtumamaksu

Sisältöpalvelu Y:n (asiamies/edustaja) kirjanpito (yksinkertaistettuna):

Kuvio 2. Edustajan kirjanpito komissiokaupassa.

Komissiomyynti		ALV-velka		Pankki	
<i>(Ruotsalaisille suoritettujen palveluiden veron peruste)</i>	80 000,00 €	<i>(Ruotsiin suoritettavan ALV:n määrä)</i>	20 000,00 €	100 000,00 €	<i>(Ruotsalaisilta asiakkailta saadut maksut)</i>
		20 000,00 €	<i>(ALV:n maksaminen)</i>	<i>(ALV:n maksaminen)</i>	20 000,00 €
56 000,00 €	<i>(Tilitys päämiehelle ja myynnin oikaisu)</i>			<i>(Tilitys päämiehelle ja myynnin oikaisu)</i>	56 000,00 €
<i>(Ranskalaisille suoritettujen palveluiden veron peruste)</i>	125 000,00 €	<i>(Ranskaan suoritettavan ALV:n määrä)</i>	25 000,00 €	150 000,00 €	<i>(Ranskalaisilta asiakkailta saadut maksut)</i>
		25 000,00 €	<i>(ALV:n maksaminen)</i>	<i>(ALV:n maksaminen)</i>	25 000,00 €
87 500,00 €	<i>(Tilitys päämiehelle ja myynnin oikaisu)</i>			<i>(Tilitys päämiehelle ja myynnin oikaisu)</i>	87 500,00 €

Sisältöpalvelu Y:n ALV-käsittely:

- Sisältöpalvelu Y on rekisteröitynyt arvonlisäveron erityisjärjestelmän käyttäjäksi sijoittautumisvaltiossaan Irlannissa (tunnistamisjäsenvaltio) ja Y vastaa yllä olevien myyntien arvonlisäverotukseen liittyvistä ilmoitus- ja maksuvelvoitteista
- Yhtiö Y ilmoittaa myyntiä Ruotsiin erotellen verokannan (25 %), veron perusteen (80 000 €) ja veron määrän (20 000 €)
- Yhtiö Y ilmoittaa myyntiä Ranskaan erotellen verokannan (20 %), veron perusteen (125 000 €) ja veron määrän (20 000 €)
- Kehittäjäyhtiö X:n katsotaan myyneen sisältöpalvelu Y:lle sähköisesti suoritettua palvelua, joka on myyty yhtiö Y:n liiketoiminnan kotipaikkaan eli Irlantiin, jolloin palvelun myyntimaa on Irlanti

- Yhtiö Y on käännetyn verovelvollisuuden perusteella vastuussa X:n myynnistä suoritettavasta arvonlisäverosta (yhteisöhankinta). Verokantana toimii Irlannin yleinen verokanta, 23 %.¹⁹⁶
- Yhtiö Y tekee tilitykset X:lle, ja tässä tilitysyhteenvedossa on eritelty yhtiöltä X hankitut sähköiset suoritettut palvelut (56 000 € ja 87 500 €)
- Yhtiö Y sekä suorittaa että myös vähentää veroa Irlannissa, koska palvelut on hankittu vähennykseen oikeuttavaan toimintaan (23 %).

Sovelluksen kehittäjäyhtiö X:n (päämies) kirjanpito:

Kuvio 3. Päämiehen kirjanpito komissiokaupassa.

Komissiomyynti	Ulkoiset palvelut		Pankki
<i>(Ruotsalaisille suoritettun myynnin veron peruste esitetään liikevaihtona)</i>	80 000,00 €	24 000,00 €	<i>(Edustajan suorittama tilitys palvelumyynneistä ruotsalaisille)</i> 56 000,00 €
<i>(Ranskalaisille suoritettun myynnin veron peruste esitetään liikevaihtona)</i>	125 000,00 €	37 500,00 €	<i>(Edustajan suorittama tilitys palvelumyynneistä ranskalaisille)</i> 87 500,00 €

Sovelluksen kehittäjäyhtiö X:n ALV-käsittely:

- Kehittäjäyhtiö X:n katsotaan myyneen sisältöpalvelu Y:lle sähköisesti suoritettun palvelun, jonka myyntimaa on Irlanti, joten kyseessä on X:n osalta veroton yhteisömyynti
- Yhtiö X ilmoittaa arvonlisäveron veroilmoituksella kohdassa ”Palvelujen myynnit muihin EU-maihin”, ja lisäksi arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksella myyntiä Irlantiin yhteensä 143 500 euroa (56 000 € + 87 500 €)
- Yhtiö X ei arvonlisäverotuksen kannalta osta välityspalvelua eikä siten vähennä oston veroa

Yllä olevista osioista on huomattavissa, että edustajana toimivan sisältöpalvelua tarjoavan yhtiön tilittämän arvonlisäveron määrä ei perustu edustajan kirjanpidon mukaiseen liikevaihtoon (KP liikevaihto yht. 61 500 euroa vrt. ALV veron peruste yht. 205 000 euroa). Tämä eroavaisuus seuraa kuitenkin suoraan lainsäädännöstä, eikä kyseessä ole virhe edustajan menettelyssä.

¹⁹⁶ Ks. Irish Tax and Customs 2021.

Lisäksi ottaen huomioon täytäntöönpanoasetuksen 9 a artiklan muotoilu, ei ole todennäköistä, että EU:n jäsenvaltiot tulkitsevat ao. artiklan tilanteen niin, että komissiokaupassa edustaja myisi päämiehelle erillisen välityspalvelun. Tältä osin EU-lainsäädäntö on selkeää, ja niin sen täytyy ollakin, koska erilaiset menettelytavat johtavat siihen, että osapuolten soveltama ALV-käsittely ja raportointi eroavat toisistaan samanlaisissa tilanteissa – siitä aiheutuu haittaa esimerkiksi digitaalisten palvelujen tilastoinnille ja jäsenvaltioiden harjoittamalle valvonnalle.

Voidaan perustellusti todeta, että alan merkittävien toimijoiden komissio on korkea. Toisaalta sovelluskehittäjä saa täyden palvelun paketin; tuotteensa mainonnan, alustan, josta kuluttaja lataa tai käyttää sovellusta/peliä, maksun veloittamisen, arvonlisäverotukseen liittyvien velvoitteiden hoitamisen ja kattavan raportoinnin. Markkinoiden keskittymisessä on kuitenkin ongelmia. Sovellusten kehittäjien myymien palvelujen myyntikate pienenee korkeiden transaktiomaksujen johdosta, omalta myyntikanavalta on vaikea saada tuotetta laajasti markkinoille ja innovaatioiden luominen voi heiketä tietyille käyttöjärjestelmälle sitoutumisen vuoksi (Android & iOS). Euroopan komissio onkin jo määrännyt Googlelle sakkoja EU:n kilpailusääntöjen rikkomisesta:

- Googlelle 2,42 miljardin euron sakon hakukoneen markkina-aseman väärinkäytöstä ja oman hintavertailupalvelun suosimisesta hakutuloksissa¹⁹⁷
- Googlelle 4,34 miljardin euron sakon yhtiön hakukoneen määräävää markkina-asemaa vahvistavien Android-mobiililaitteita koskevien laittomien käytäntöjen vuoksi¹⁹⁸

On todennäköistä, että määrätyt sakot eivät tule murentamaan digitaalisten sisältöpalvelujen ylivaltaa.¹⁹⁹ Tästä huolimatta on havaittavissa ainakin Euroopan komission päämäärä sille, että markkinat eivät olisi niin keskittyneitä. Tämä tulee johtamaan siihen, että erilaisia digitaalisia palveluja tullaan tarjoamaan entistä enemmän muilla kuin johtavien sisältöpalvelujen alustoilla. Sen vuoksi on erittäin tärkeää, että digitaalisten palvelujen myyntiin sovellettavat säännökset ovat riittävän yksinkertaisia pienempien ja aloittelevien toimijoiden verovelvoitteiden moitteetonta hoitoa varten. Korostuneesti asia tulee esille sellaisten toimijoiden osalta, jotka ovat tähän mennessä nojanneet digitaalisten sisältöpalvelujen heille tarjoamaan palveluvalikoimaan, ja joutuvat sittemmin opiskelemaan esimerkiksi arvonlisäveron erityisjärjestelmän logiikan.

¹⁹⁷ Euroopan komissio 2017.

¹⁹⁸ Euroopan komissio 2018.

¹⁹⁹ Muutoksia on kuitenkin havaittavissa, ks. Ghosh 2019.

4.1.3 Palvelun suorittajaan liittyvän olettaman kumoaminen

Kahden edellytyksen on täytyttävä samanaikaisesti, jotta palveluntarjoaja (esim. palvelun kehittäjä) voidaan olettaman vastaisesti ilmoittaa palvelun suorittajaksi.²⁰⁰ Ensinnäkin koko toimitusketjussa jokaisen palvelujen suorittamiseen osallistuvan verovelvollisen antamassa tai saataville asettamassa laskussa on yksilöitävä tällaiset palvelut ja niiden suorittaja.²⁰¹ Toiseksi asiakkaalle (loppukuluttaja) annettussa tai saataville asetetussa laskussa tai maksutositteessa on eriteltävä sähköisesti suoritettavat palvelut ja yksilöitävä niiden suorittaja.²⁰² Mitään palvelun ja niiden suorittajan yksilöintiin liittyvää tapaa ei ole määrätty tai asetettu etusijalle, vaan yksilöinnin on oltava suorituksen osapuolille (myös loppukuluttajalle) riittävän selkeä ja yksiselitteinen, jotta ei jäisi epäselvyyttä palvelun suorittajasta.²⁰³

Tietyissä tilanteissa välimies ei voi kumota olettamaa. Nämä ovat jo aikaisemmin luvussa 4.1.1 erityisten indikaattoreiden kohdalla mainitut palvelun hankkijalta perittävän maksun hyväksyminen, palvelujen suorittamisen hyväksyminen ja suorittamista koskevien yleisten ehtojen ja edellytysten vahvistaminen. Kyseessä olevat edellytykset tarkoittavat yrityksen osalta sitä, että se käytännössä hallitsee teknistä rajapintaa (esim. markkinapaikka, sisältöpalvelu tai portaali), jonka välityksellä palveluja suoritetaan. Näin ollen tällainen yritys on vahvasti mukana palvelujen suorittamisessa, eikä ole lähinnä vain joitakin välityspalveluja tarjoava sidos ketjussa. Jos yksikin näistä kolmesta edellytyksestä täyttyy, ei verovelvollinen, jonka osalta edellytys täyttyy, voi ilmoittaa nimenomaisesti toisen verovelvollisen suorittaneen palvelun loppukuluttajalle.

Kun arvioidaan toimitusketjua, pitäisi aloittaa loppukuluttajan tasolta siirtyen sen jälkeen ylöspäin ketjussa.²⁰⁴ Tämä liittyy täytäntöönpanoasetuksen 9 a artiklan tarkoitukseen, eli siihen, että verotus tapahtuu mahdollisimman lähellä loppukuluttajaa, koska yleensä loppukuluttajaa lähimpänä olevalla verovelvollisella on eniten tietoa loppukuluttajan asemasta ja sijaintipaikasta. Lähinnä loppukuluttajaa oleva toimija voi kuitenkin kumota olettaman. Esimerkiksi lähinnä loppukuluttajaa oleva yritys X voi kumota olettaman, jos

²⁰⁰ Jotta olettaman kumoaminen tulisi ajankohtaiseksi, on toimitusketjussa oltava välimiehiä, joiden katsotaan osallistuvan palvelujen suoritukseen.

²⁰¹ Täytäntöönpanoasetuksen 9 a artiklan 1 kohdan 2 alakohdan a alakohta.

²⁰² Täytäntöönpanoasetuksen 9 a artiklan 1 kohdan 2 alakohdan b alakohta.

²⁰³ Selittävät huomautukset 2014, s. 34.

²⁰⁴ Selittävät huomautukset 2014, s. 36.

1. X:n edeltävälle portaalle Y:lle (joko toinen välittäjä tai alkuperäinen palveluntarjoaja) antamassa laskussa on riittävän selvä viittaus pääasialliseen palveluun ja palvelun suorittajaan,
2. X:n kuluttajalle antamassa laskussa tai maksutositteessa on yksilöity palvelu ja palvelun suorittaja, ja
3. sopimusjärjestelyt vahvistavat, että X suorittaa vain joitakin välityspalveluja ja pääasiallisen palvelun suorittaa Y.

Edelleen edellytetään, että X:ltä ei ole suljettu pois mahdollisuutta kumota olettaa, koska hän ei hyväksy asiakkaalta perittävää maksua eikä hän hyväksy palvelun suoritusta eikä vahvista yleisiä ehtoja ja edellytyksiä. Komission selittämissä huomautuksissa on lisää vastaavia esimerkkejä.²⁰⁵

Yritysten välisessä laskutuksessa noudatetaan normaaleja alv-säännöksiä. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että digitaalisen palvelun toimitusketjussa yritysten välillä voi olla kahdenlaisia laskuja. Jos verovelvollisen katsotaan toimivan pääasiallisen palvelun osalta palvelun suorittajana, antaa kyseinen verovelvollinen pääasialliseen palveluun (digitaalisen palvelun suoritus) liittyvän laskun toiselle välittäjälle.²⁰⁶ Muissa tapauksissa²⁰⁷ verovelvollisen katsotaan suorittavan välitys- tai sitä vastaavan palvelun, ja on verovelvollinen vain tästä palvelusta saamastaan välityspalkkiosta. Tällaiseen palveluun sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan yleistä verovelvollisten välistä suorituspaikkasääntöä.

Olettaman kumoaminen edellyttää, että kuluttajalle annetussa laskussa²⁰⁸ tai maksutositteessa on eriteltävä sähköisesti suoritettavat palvelut ja yksilöitävä niiden suorittaja. Tämä kohta on ongelmallinen, koska arvonlisäverodirektiivin laskutusta koskevien säännösten mukaan B2C-tilanteissa myyjän on annettava lasku vain tavaroiden kaukomyynnistä²⁰⁹ ja uusien kuljetusvälineiden myynnistä yksityishenkilöille toiseen EU-maahan²¹⁰. Kuitenkin jossain EU-maissa, ja tietyissä tilanteissa, laskutusta koskevat kansalliset säännökset voivat olla enemmän

²⁰⁵ Selittävät huomautukset 2014, skenaario 2 (sivu 27) ja skenaariot 7–10 (sivut 38–44).

²⁰⁶ Tästä esimerkkinä luvussa 4.1.2 esitetty tilanne.

²⁰⁷ Ks. tarkemmin selittävien huomautuksien sivulla 45 oleva kokoava kaavio.

²⁰⁸ Arvonlisäverodirektiiviä sovellettaessa laskuilla tarkoitetaan arvonlisäverodirektiivin 218–219 artiklan mukaan varsinaisten laskujen lisäksi myös muita laskuina toimivia tositteita.

²⁰⁹ Arvonlisäverodirektiivin 33 artikla.

²¹⁰ Arvonlisäverodirektiivin 138(2)(a) artikla.

- tai vähemmän - laajoja. Jossain EU-maissa muihinkin kuin yllä mainittuihin kuluttajille myynteihin vaaditaan laskun antamista.²¹¹

Arvonlisäverodirektiivi ei velvoita digitaalisen palvelun suorittajaa antamaan kuluttajalle laskua, eikä digitaalisen palvelun suorittajan tarvitse sitä lähtökohtaisesti antaa. Koska arvonlisäverodirektiivin 219 a artiklan mukaan laskutukseen sovelletaan sen jäsenvaltion säännöksiä, jossa tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus katsotaan tehdyksi V osaston säännösten mukaisesti, niin digitaalisten palvelujen kuluttajille myynnin osalta sovelletaan pääsääntöisesti hankkijan sijaintipaikan jäsenvaltion laskutussäännöksiä. Jos suorituspaikkasäännön mukaisessa jäsenvaltiossa vaaditaan antamaan lasku, sisältyy laskuun täytäntöönpanoasetuksen 9 a artiklan johdosta enemmän tietoa kuin mitä arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa edellytetään.²¹² Esimerkiksi Suomen arvonlisäverolain mukaan digitaalisten palvelujen suorituksista kuluttajille ei tarvitse antaa arvonlisäverolain tietosisältövaatimusten mukaista laskua. Myynnistä on kuitenkin kirjanpitoa tai muistiinpanoja varten oltava tosite.

Koska täytäntöönpanoasetus on suoraan sovellettavaa oikeutta, niin nähdäkseni digitaalisten palvelujen suorittajien on annettava kuluttajalle lasku tai maksutositteessa on eriteltävä sähköisesti suoritettavat palvelut ja yksilöitävä niiden suorittaja. Kuitenkin selittävien huomautuksien mukaan edellytys ei millään tavalla muuta arvonlisäverodirektiivin sisältämiä sääntöjä ja niiden soveltamista kansallisella tasolla.²¹³ Tilanne on epäselvä, ja palvelun suorittajat soveltavat säännöstä varmasti eri tavalla. Jos laskutussäännöksiä ei ollut tarkoitus laajentaa, niin miksi nimenomainen edellytys on asetettu? Kuinka loppukuluttaja voi tehdä päätelmiä siitä, kuka palvelun suorittaja on, jos verovelvollisella ei ole velvollisuutta antaa laskua, josta tämä selviäisi. Yleensäkin digitaalisten palvelujen myynneissä laskunantovelvollisuuden puuttuminen on ongelma, koska kuluttaja ei voi saada edes johtolankaa siitä, onko palvelujen suorittaja selvittänyt hankkijan sijoittautumismaan ja tuleeko hän ylipäättään suorittamaan veroa.²¹⁴

²¹¹ Eri EU-jäsenvaltioiden asettamia säännöksiä tiettyihin laskutusta koskeviin tilanteisiin voi käydä läpi Euroopan komission laskutussääntöjä koskevilta sivuilta, ks. Euroopan komissio: Invoicing Rules, Publication.

²¹² Ks. vastaavasti selittävät huomautukset 2014, s. 34–35. Lisäksi tietoa on enemmän, vaikka sovellettaisiin arvonlisäverodirektiivin 238 artiklan yksinkertaistamistoimenpiteitä.

²¹³ Ks. selittävät huomautukset 2014, s. 35.

²¹⁴ Hankin itse sisältöpalvelulta, joka tarjoaa suoratoistona (streaming, lataamis- eli tiedonsiirtotapa) mahdollisuuden katsoa jalkapalloa - oikeuden katsoa yhden jalkapallopelin. Sain digitaalisen palvelun hankinnasta tositteen, joka sisälsi asiakastilini tiedot, tiedot käyttämästäni luottokortista, jalkapallopelin yksilöinnin ja minulta veloitetun summan. Tosite oli oikeastaan tosite maksusta. Pyytäessäni tarkempaa erittelyä

Edellä mainitun lisäksi 1.1.2019 alkaen arvonlisäveron erityisjärjestelmää käyttävään sovelletaan sen jäsenvaltion laskutussääntöjä, jossa erityisjärjestelmää käyttävä suorittaja tai luovuttaja on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi (tunnistamisjäsenvaltio).²¹⁵ Vaikka velvoite noudattaa kaikkien niiden jäsenvaltioiden laskutusvaatimuksia, joissa palveluja suoritetaan, on ollut työläs²¹⁶, voi muutos johtaa siihen, että suositaan tunnistamisjäsenvaltiona sellaista jäsenvaltiota, jonka laskutussäännökset ovat suppeat.

4.2 Palvelun hankkijan aseman määrittäminen

Olemme edenneet tilanteeseen, jossa on selvitetty, että kyseessä on digitaalinen palvelu, ja palvelun suorittaja on joko palvelun tarjoaja itse tai suoritukseen osallistuva verovelvollinen. Seuraavat olennaiset kysymykset liittyvät siihen, missä asemassa palvelun hankkija toimii (kuluttaja²¹⁷ vai elinkeinonharjoittaja), ja missä hän sijaitsee²¹⁸ (kansallinen vai rajat-yrittävä tilanne). Vaikka tutkielma keskittyy nimenomaan digitaalisten palvelujen kuluttajakauppaan, on palvelujen suorittajien tilanteen läpikäymiseksi ja veron kiertämiseen liittyvien seikkojen johdosta tarkoituksenmukaista sivuta hieman hankkijan asemaa ja sen määrittämistä.

Täytäntöönpanoasetuksen 17 artiklan 1 kohdan mukaan:

”Jos palvelujen suorituspaikka riippuu siitä, onko hankkija verovelvollinen vai ei-verovelvollinen, hankkijan asema on määritettävä direktiivin 2006/112/EY 9–13 artiklan ja 43 artiklan perusteella.”

Yllä olevaa säännöstä sovelletaan, vaikka tällä hetkellä digitaalisten palvelujen suorituspaikka (eli myös verotuspaikka) ei tosiasiallisesti riipu siitä, onko hankkija verovelvollinen vai ei-verovelvollinen. Kummassakin tapauksessa sovelletaan määränpäämaaperiaatetta. Hankkijan asema vaikuttaa suorituspaikan (valtion / maan) sijasta enemmän siihen, kuka vastaa arvonlisäveron tilittämisestä.

ja kysyessäni suoritetusta arvonlisäverosta sain vastaukseksi, että kyseinen tosite on tarkoin minkä voin saada ja veloitettu summa sisältää arvonlisäveron.

²¹⁵ Neuvoston direktiivi (EU) 2017/2455.

²¹⁶ Neuvoston direktiivi (EU) 2017/2455, johdanto-osan kappale 3.

²¹⁷ Kuluttajalla tarkoitetaan tässä tutkielmassa sekä luonnollista henkilöä että oikeushenkilöä, jota ei ole merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Täytäntöönpanoasetuksessa (ks. esim. 17 artikla) käsitellään palvelun hankkijaa joko verovelvollisena tai ei-verovelvollisena. Jälkimmäinen vastaa tämän tutkielman kuluttajaa. Arvonlisäverodirektiivissä käytetään termiä ”muu kuin verovelvollinen henkilö”.

²¹⁸ Tarkemmin luvussa 5

Yllä mainitut arvonlisäverodirektiivin artikkelit 9–13 ja 43 käsittelevät enemmän sitä, ketkä ovat verovelvollisia arvonlisäverotuksessa. Johtuen tutkielman rajauksesta ja tavoitteista, ei tässä käydä läpi verovelvollisuuden syntymistä, laajuutta ynnä muita siihen liittyviä seikkoja. Täytäntöönpanoasetuksen 17 ja 18 artikloissa taas annetaan yksityiskohtaiset säännökset siitä, milloin palvelun suorittaja voi katsoa hankkijan verovelvolliseksi, tarkemmin sanoen millaista näyttöä palvelun suorittajalla tulisi olla hankkijan aseman määrittämiseksi. Kyseisillä säännöksillä on merkitystä tämän tutkielman osalta.

Ensinnäkin yhteisöön sijoittautunut hankkija voidaan katsoa verovelvolliseksi voimassa olevan arvonlisäverotunnisteen perusteella – tunniste, joka on oleellinen elementti kaikessa Euroopan unionissa käytävässä kaupankäynnissä. Hankkijan on ilmoitettava palvelun suorittajalle yksilöllinen arvonlisäverotunnisteensa ja palvelun suorittajan on vahvistettava se, ja siihen liittyvän nimen ja osoitteen pätevyys.²¹⁹ Arvonlisäverotunnisteen olemassa- ja voimassaolon voi tarkistaa komission ylläpitämästä reaaliaikaisesta ALV-tietojen vaihtojärjestelmästä (VIES).²²⁰ Digitaalisia palveluita tarjoaville yhtiöille oiva lisä tunnisteiden automatisoituun hakuun on SOAP²²¹-palvelu.²²² Ongelmia syntyy kuitenkin nopeasti. Palvelun suorittajan on verrattava asiakkaan antamia nimi- ja osoitetietoja VIES-järjestelmän vastaaviin tietoihin. Kun järjestelmä ei näytä näitä tietoja²²³, tai esimerkiksi osoitetieto ei täsmää tai jos sivusto ei toimi²²⁴, niin täytäntöönpanoasetuksen näkökulmasta hankkija ei ole verovelvollinen. Epäilen vahvasti, että tilanteissa, joissa on kyseessä arvoltaan verrattain pienistä summista (pienet ohjelmistot ym.), palvelun suorittajat eivät digitaalisten palvelujen luonteesta johtuen lähde tarkemmin selvittämään ristiriitaisuuksia, vaan luokittelevat hankkijan verovelvolliseksi.

Toiseksi yhteisöön sijoittautunut hankkija voidaan katsoa verovelvolliseksi, vaikka hän ei ole saanut yksilöllistä arvonlisäverotunnistetta, jos palvelun suorittaja saa häneltä minkä tahansa muun todisteen hankkijan verovelvollisuudesta.²²⁵ Vaikka yllä olevissa vaihtoehtoisissa tilanteissa hankkija vaikuttaisi olevan verovelvollinen, niin jos palvelun suorittajalla on

²¹⁹ Neuvoston täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011, 18 artiklan 1 kohdan a alakohta.

²²⁰ Euroopan komissio: ALV-tietojen vaihtojärjestelmä (VIES): VAT-numeron (ALV-tunnisteen) tarkistus.

²²¹ SOAP (Simple Object Access Protocol) on kieli ja protokolla, jonka avulla palvelun käyttäjä voi lähettää komennon palvelun tarjoajalle ja palvelun tarjoaja voi lähettää vastauksen, ks. tarkemmin Oracle: Oracle9i Application Server Oracle9iAS SOAP Developer's Guide.

²²² Ks. Euroopan komissio: ALV-tietojen vaihtojärjestelmä (VIES): VAT-numeron (ALV-tunnisteen) tarkistus, kysymys Q18.

²²³ Ks. Ibid., kysymys Q17.

²²⁴ Ks. Ibid., kysymys Q14.

²²⁵ Neuvoston täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011, 18 artiklan 1 kohdan b alakohta. Täytäntöönpanoasetus edellyttää palvelujen suorittajan tekevä tieteiden tarkistustoimenpiteitä esimerkiksi henkilöllisyys- tai maksutarkastuksiin liittyvien tavanomaisten kaupallisten turvatoimenpiteiden avulla.

päinvastaista tietoa, ei hankkijaa saa katsoa verovelvolliseksi. Muotoilun johdosta vilpillisessä mielessä toiminutta ei suojata. Toinen kysymys taas on se, miten veronsaaja, usein vuosia jälkikäteen, näyttää, että suorittajalla oli päinvastaista tietoa esimerkiksi voimassa olevan arvonlisäverotunnisteen antaneesta hankkijasta.

Palvelun suorittaja, voi, ellei hänellä ole päinvastaista tietoa, katsoa, että yhteisöön sijoittautunut hankkija on ei-verovelvollinen, jos hän voi osoittaa, ettei kyseinen hankkija ole toimittanut hänelle arvonlisäverotunnistettaan.²²⁶ Kyseessä olevaan tilanteeseen liittyen täytäntöönpanoasetuksen 18 artiklan 2 kohtaan lisättiin vuonna 2013 uusi alakohta²²⁷, joka korostaa arvonlisäverotunnisteen merkitystä digitaalisten palvelujen suorituksissa. Palvelun suorittajalla voi olla päinvastaista tietoa, mutta suorittaja voi silti katsoa hankkijan olevan ei-verovelvollinen niin kauan, kun yksilöllistä arvonlisäverotunnistetta ei ole ilmoitettu. Tällä muutoksella pyrittiin helpottamaan palvelun suorittajan asemaa.²²⁸ Hankkijan asema on muutettava, jos hankkija ilmoittaa arvonlisäverotunnisteen myöhemmin, koska hankkijaa pidetään tällöin verovelvollisena. Tällöin palvelun suorittajan on tehtävä tarvittavat toimenpiteet eli laadittava uusi lasku ja tarvittaessa korjattava vero- ja yhteenvetoilmoitusta.

Digitaalisia palveluita myydään ja suoritetaan luonnollisesti myös Euroopan ulkopuolelle, eikä palvelun suorittajan mahdollisuus selvittää hankkijan asema ainakaan helpotu. Nimittäin palvelun suorittaja voi – ellei hänellä edelleenkään ole päinvastaista tietoa – katsoa yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneen hankkijan olevan verovelvollinen, jos hankkija toimittaa sijaintivaltionsa veroviranomaisen antaman todistuksen siitä, että hankkija harjoittaa taloudellista toimintaa, joka oikeuttaa hänet saamaan arvonlisäveron palautuksen.²²⁹ Mikäli todistusta ei ole, voi suorittaja pitää hankkijaa verovelvollisena, jos tällä on hankkijan arvonlisäverotunniste tai vastaava numero, jota käytetään hankkijan maassa yritysten tunnistamiseen, tai mikä tahansa muu todiste hankkijan verovelvollisuudesta.²³⁰

Yllä mainitut edellytykset sopivat erittäin huonosti digitaalisen palvelukaupan nopeaan rytmiin. Kun yhteisöön sijoittautuneen hankkijan osalta palvelun suorittaja voi ainakin tietyiltä osin automatisoida hankkijan asemaan liittyviä kontrollivelvoitteitaan, on tämä yhteisöön

²²⁶ Neuvoston täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011, 18 artiklan 2 kohta.

²²⁷ Neuvoston täytäntöönpanoasetus N:o 1042/2013.

²²⁸ Neuvoston täytäntöönpanoasetus N:o 1042/2013, johdanto-osan kappale 6.

²²⁹ Neuvoston täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011, 18 artiklan 3 kohdan a alakohta.

²³⁰ Neuvoston täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011, 18 artiklan 3 kohdan b alakohta. Tässä edellytetään taas palvelujen suorittajan tekevät tietojen tarkistustoimenpiteitä esimerkiksi henkilöllisyys- tai maksutarkastuksiin liittyvien tavanomaisten kaupallisten turvatoimenpiteiden avulla.

sijoittautumattoman toimijan kohdalla käytännössä mahdotonta. Lamensch toteaa kolmansien maiden tuskin olevan valmistautunut antamaan säännöksessä mainittuja todistuksia, ja epäilee arvonlisäverotunnisteen tai vastaavan numeron varmistamisen olevan edes mahdollista ja muun todisteen selvittämisen olevan epärealistinen digitaalisten palvelujen ympäristössä.²³¹ Toisaalta arvioitavana olevan säännöksen soveltamisala on erittäin rajattu, koska jos palvelun suorittaja osoittaa digitaalisten palvelujen suorituspaikan sijaitsevan yhteisön ulkopuolella, ei kyseessä olevien palvelujen suorituksesta ole maksettava arvonlisävero²³² – riippumatta hankkijan statuksesta.²³³ Näin ollen luvussa 5 käsiteltävällä hankkijan sijaintipaikan määrittämisellä on entistä suurempi merkitys.

4.3 Ei-verovelvollisen ominaisuudessa hankitut palvelut

Iso osa digitaalisista palveluista on tarkoitettu ja markkinoidaan vain kuluttajakäyttöön (pelit yms.). Näiden lisäksi on luonnollisesti digitaalisia palveluita, jotka voivat hyödyttää sekä kuluttajaa että liiketoimintaa harjoittavaa yritystä (esim. virustorjuntaohjelmistot). Tässä tapauksessa on mahdollista, että palvelujen suorittajien internet-sivustot tai markkinapaikat on kehitetty siten, että elinkeinonharjoittajille (business) ja kuluttajille (consumer) on omat erilliset osiot - näistä vain elinkeinonharjoittajille suunnitellussa osiossa pystyy hankkimaan palvelun verovelvollisen ominaisuudessa.²³⁴

Yllä mainitulla tavalla pyritään kategorisesti jo sivustoille päätyminen alkuvaiheessa erottamaan verovelvolliset ja ei-verovelvolliset toisistaan. Oletettavasti kyseessä oleva tapa on hyväksi havaittu, ja sillä pyritään välttymään sen varmistamiselta, hankkiiko verovelvollinen kyseisen palvelun liiketoimintansa käyttöön vai ei.²³⁵ Nimittäin jos verovelvollinen vastaanottaa palveluja yksinomaan yksityiskäyttöön, joko omaan tai henkilöstönsä, pidetään häntä ei-verovelvollisena.²³⁶ Kuitenkin, jos yksi ja sama palvelu hankitaan edes osittain liiketoiminnan käyttöön, voidaan arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan suorituspaikkasääntöä soveltaa – edellyttäen että väärinkäyttöä ei esiinny.²³⁷ Digitaalisen palvelun suorittajalle ei

²³¹ Lamensch 2015, s. 100.

²³² Neuvoston täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011, 3 artikla.

²³³ Erillinen, ja tämän tutkielman aiheen ulkopuolelle, jäävä ja huomioitava seikka on se tilanne, jossa hankkijan sijainvaltio asettaa jonkinlaisia verovelvoitteita digitaalisen palvelun suorittajalle – oli hankkija verovelvollinen tai ei. Ks. kehityksestä tavarakaupan osalta mm. Tardivon-Lorizon – Z. Quenette, International VAT Monitor 6/2018, s. 215–219, ja palvelukaupan osalta mm. Ekinci, International VAT Monitor 5/2018, s. 197–199.

²³⁴ Ks. esim. Avast, ”For home” – ”For Business”.

²³⁵ Ks. arvonlisäverodirektiivin 44 artikla, jota sovelletaan digitaalisten palvelujen B2B-kauppaan. Artiklassa puhutaan verovelvollisesta, joka toimii tässä ominaisuudessa.

²³⁶ Neuvoston täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011, 19 artikla.

²³⁷ Ibid.

voitane käytännössä asettaa hirveän korkeita vaatimuksia sen arvioimiseksi, mihin käyttöön palvelu lopulta hankitaan.

Tilanteissa, joissa hankkija on ilmoittanut arvonlisäverotunnisteensa, voi palvelun suorittaja, ellei hänellä ole päinvastaista tietoa, esimerkiksi tietoa suoritettujen palvelujen luonteesta, katsoa palvelut tarkoitettun hankkijan taloudelliseen toimintaan.²³⁸ Palvelujen luonteen johdosta digitaalisista palveluista taloudellisen toiminnan alaan eivät kuuluisi palvelut, jotka yleisesti katsotaan kuuluvan yksityisen kulutuksen alle – kuten pelit, musiikki ja erilaiset suoratoistopalvelut. Osa näistä voidaan siitä huolimatta hankkia tosiasiallisesti taloudellista toimintaa varten. Kuitenkaan näiden palvelujen osalta ei vaikuttaisi syntyvän käytännön tilanteissa soveltamisongelmia, koska yleensä palvelut suunnataan ja ne täytyy eri syiden vuoksi hinnoitella erikseen kuluttajille ja yrityksille (mm. laajalle yleisölle saattamisen johdosta seuraavat tekijänoikeuskorvaukset).²³⁹

Arvonlisäverokomitea pohti aikanaan vuonna 2009, millaisten edellytysten vallitessa palvelun suorittaja on toiminut vilpittömässä mielessä ja on vapaa jälkikäteisistä velvoitteista, kun arvioidaan, onko palvelu hankittu yksityiskäyttöön, ja kun hankkija on ilmoittanut arvonlisäverotunnisteensa tai muun todisteen verovelvollisuudestaan.²⁴⁰ Komitean mukaan tässä tilanteessa palvelun suorittajan pitää ottaa huomioon palvelun luonne, ja jos palvelun luonteen vuoksi on tarkoituksenmukaista, voisi suorittaja olla velvollinen hankkimaan hankkijalta selvityksen palvelun aiotusta käyttötarkoituksesta. Täytäntöönpanoasetukseen ei kuitenkaan tullut tällaista kohtaa, jonka täytettyään palvelun suorittajaan ei olisi voinut kohdistaa arvonlisäveroon liittyvää maksuvelvollisuutta, vaikka hankkija olisikin lopulta hankkinut palvelun yksinomaan yksityiskäyttöön. Näin ollen palvelun suorittajalla on riski siitä, että tiettyjen, luonteeltaan enemmänkin yksityiskäyttöä palvelevien, palvelujen suorittamiseen käännettyä verovelvollisuutta noudattaen katsottaisiin johtaneen virheelliseen menettelyyn.²⁴¹

Kuten aikaisemmin tässä luvussa on todettu, ovat yritykset itseohjautuvasti suunnitelleet sivustonsa niin, että hankkijan ominaisuuden osalta ei syntyisi tulkintaongelmia. Tämä on

²³⁸ Neuvoston täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011, 19 artikla.

²³⁹ Ks. esim. Spotifyn osalta Soundtrack Your Brand.

²⁴⁰ VAT Committee working paper No 609.

²⁴¹ Huomioon otetaan kuitenkin ainoastaan olosuhteet verotettavan tapahtuman toteutumishetkellä. Mahdolliset myöhemmät muutokset palvelun käytössä eivät vaikuta suorituspaikan määrittämiseen, ellei väärinkäyttöä esiinny. Ks. neuvoston täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011, 25 artikla.

osaltaan täytäntöönpanoasetuksen säännösten ansiota. Ne on muotoiltu niin, että palvelun suorittajan on syytä arvioida eri palvelujensa luonnetta ja erotella niistä lähes yksinomaan yksityistä kulutusta palvelevat tarjottavaksi kuluttajille, jotta ne eivät joutuisi jälkikäteisesti vastuuseen suoritettavasta arvonlisäverosta.

5 PALVELUN HANKKIJAN SIJAINNIPAIKAN MÄÄRITTÄMINEN

5.1 Arvonlisäverodirektiivin 58 artiklan mukainen palvelun suorituspaikka

Kun palvelun hankkijan osalta on selvitetty, että kyseessä ei ole verovelvollinen, määritetään palvelun suorituspaikka tämän mukaisesti. Arvonlisäverodirektiivin 58 artiklan mukaan muulle kuin verovelvolliselle henkilölle suoritettavien digitaalisten palvelujen suorituspaikka on paikka, johon kyseinen henkilö on sijoittautunut taikka jossa hänen kotipaikkansa tai vakinainen asuinpaikkansa on.²⁴² Kyseinen suorituspaikkasääntö on ollut voimassa 1.1.2015 alkaen, ja enää ei ole merkitystä sillä, onko digitaalisen palvelun suorittanut verovelvollinen sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle vai johonkin jäsenvaltioon. Näin ollen digitaalisten palvelujen arvonlisäverotus tapahtuu aina määränpäämaaperiaatteen mukaisesti hankkijan sijaintivaltiossa – sijaitsi valtio sitten EU:ssa tai kolmannessa maassa. Suorituspaikka määrittää valtion, jolla on oikeus verottaa palvelun suoritus.

Arvonlisäverodirektiivin 58 artiklaan on tullut muutoksia, jotka ovat tulleet voimaan 1.1.2019, ja jotka vaikuttavat myös yllä mainitun palvelun suorituspaikan määräytymiseen tietyissä tilanteissa.²⁴³ Arvonlisäverodirektiivin 58 artikla on korvattu kokonaan ja muodostettu uudelleen, ja ennen koko artiklan muodostanut kokonaisuus on nyt artiklan 1 kohta, jonka jälkeen on säädetty kohdat 2-6. Muutoksilla pyritään vastaamaan niihin epäkohtiin, joita digitaalisten palvelujen suorittamisesta ja niistä johtuvien verovelvoitteiden hoitamisesta on varsinkin mikroyrityksille syntynyt.²⁴⁴

EU:n arvonlisäveroalueelle sijoittautuneen palvelun suorittajan suoritus kuluttajille toisissa EU-maissa voidaan verottaa suorittajan maassa, jos suorittajan vuosittainen liikevaihto digitaalisten palvelujen suorituksista kuluttajille toisissa EU-maissa on enintään 10 000 euroa. Jos kyseessä oleva liikevaihtoraja ei ylity, palvelun suorittajan ei ole rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi muissa EU-maissa näistä suorituksista.²⁴⁵ Säännöksen johdosta palvelujen suoritukseen muulle kuin verovelvolliselle sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 45 artiklan yleistä suorituspaikkasääntöä, jolloin verotus tapahtuu alkuperämaaperiaatteen mukaisesti. Kyseessä on digitaalisten palvelujen osalta poikkeus pääsääntöön, joka on varmasti

²⁴² Ks. neuvoston direktiivi 2008/8/EY.

²⁴³ Ks. neuvoston direktiivi (EU) 2017/2455.

²⁴⁴ Ks. neuvoston direktiivi (EU) 2017/2455, johdanto-osan kappale 3.

²⁴⁵ Arvonlisäverodirektiivin 58 artiklan 2 kohta. Kuitenkin saman artiklan 4 kohdan mukaan palvelun suorittajalla on oikeus valita, että suorituspaikka määritetään hankkijan sijaintipaikan mukaan, ja että tämä valinta kattaa vähintään kaksi kalenterivuotta.

toivottu uudistus varsinkin niille yrityksille, jotka joko vasta aloittelevat digitaalisten palvelujen myymistä tai joko harjoittavat palvelujen myyntiä muutenkin vain ”sivutoimisesti”. Säädetty liikevaihtoraja tulee nopeasti vastaan, ja olisi suotavaa, että yritykset olisivat sillä välin muokanneet järjestelmänsä säädettyjä vaatimuksia vastaaviksi.

Tarkemmat säännökset siitä, kuinka määritetään arvonlisäverodirektiivin 58 artiklassa mainitut käsitteet - mihin henkilö on sijoittautunut, jossa hänen kotipaikkansa tai vakituinen asuinpaikka on - ovat täytäntöönpanoasetuksen 12, 13 ja 13 a artikloissa.²⁴⁶ Näiden käsitteiden sisäinen ja ulkoinen etusijajärjestys määritetään täytäntöönpanoasetuksen 24 artiklassa. Lisäksi täytäntöönpanoasetuksessa säädetään palvelun hankkijan sijaintipaikkaa koskevista olettamista, joiden johdosta palvelun suorituspaikka voi olla eri, kuin mitä seuraisi sovellettaessa arvonlisäverodirektiivin 58 artiklaa luettuna yhdessä täytäntöönpanoasetuksen 12, 13 ja 13 a artikloja. Näitä olettamia ja niihin liittyviä olettamien kumoamistoimia käsitellään myöhemmin luvussa 5.3.6.

5.2 Täytäntöönpanoasetuksen yleiset määritelmät hankkijan sijaintipaikasta

Täytäntöönpanoasetuksen 13 a artikla²⁴⁷ käsittelee paikkaa, johon oikeushenkilö (nimenomaan), joka ei ole verovelvollinen, on sijoittautunut. Tämä paikka voi olla joko paikka, jossa keskushallinnon tehtävät suoritetaan (alakohta a), tai joku muu toimipaikka, jolla on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstö- ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jotta se pystyy vastaanottamaan ja käyttämään sen omia tarpeita varten suoritettavia palveluja (alakohta b). Kun selvitetään ei-verovelvollisen oikeushenkilön sijoittautumispaikkaa, voidaan käyttää tulkinta-apuna periaatteita verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikasta (täytäntöönpanoasetuksen 10 artikla) ja sen mahdollista kiinteästä toimipaikasta (täytäntöönpanoasetuksen 11 artikla).²⁴⁸ Digitaalisten palvelujen suorittajalla on rajalliset mahdollisuudet selvittää, mihin asetuksen mukainen ei-verovelvollinen oikeushenkilö on tosiasiasiallisesti sijoittautunut. Ottaen huomioon artiklan soveltamisalaan kuuluvien oikeushenkilöiden rajoitetun joukon, niiden toiminnan laadun (yleishyödylliset yhteisöt, säätiöt ym.) sekä hankittavien palvelujen arvon, ei palvelun hankkijalla liene olevan houkutusta ilmoittaa väärää tietoa sijainnistaan palvelun suorittajalle.

²⁴⁶ Tai 13 a, 13 ja 12, jos käytetään järjestystä, jossa termit ovat arvonlisäverodirektiivin 58 artiklassa, mutta miten ne on aseteltu täytäntöönpanoasetukseen.

²⁴⁷ Neuvoston täytäntöönpanoasetus N:o 1042/2013.

²⁴⁸ Selittävät huomautukset 2014, s. 47–48.

Täytäntöönpanoasetuksen 13 artiklan mukaan luonnollisen henkilön ”vakinaisella asuinpaikalla” tarkoitetaan, paikkaa, jossa kyseinen luonnollinen henkilö asuu vakinaisesti henkilökohtaisten ja ammatillisten siteiden vuoksi. Tilanteissa, joissa ammatilliset siteet ovat eri maahan kuin henkilökohtaiset siteet tai jos ammatillisia siteitä ei ole, vakinainen asuinpaikka määräytyy niiden henkilökohtaisten siteiden perusteella, jotka osoittavat läheisen yhteyden luonnollisen henkilön ja hänen asuinpaikkansa välillä. Täytäntöönpanoasetuksen 12 artiklassa ”kotipaikalla” tarkoitetaan osoitetta, joka on merkitty väestörekisteriin tai vastaavaan rekisteriin, taikka osoitetta, jonka kyseinen henkilö on ilmoittanut veroviranomaisille, paitsi jos on näyttöä siitä, että tämä osoite ei vastaa todellisuutta.

Täytäntöönpanoasetuksen 24 artiklassa annetaan soveltamisohjeet niiden tilanteiden varalle, jossa palvelun hankkija on sijoittautunut useampaan kuin yhteen maahan tai jolla on asuinpaikka useassa maassa. Sääntelyllä pyritään estämään sellaisten kaksinkertaiseen verotukseen johtavien tapausten synty, jossa useampi jäsenvaltio katsoo sillä olevan verotusoikeuden. Etusija on annettava paikalle, joka varmistaa parhaiten verotuksen palvelujen tosiasiallisessa kulutuspaikassa.²⁴⁹ Täytäntöönpanoasetuksen 24 artiklan a alakohta antaa etusijan ei-verovelvollisen oikeushenkilön paikalle, jossa keskushallinnon tehtävät suoritetaan, ellei ole näyttöä palvelua käyttämisestä artiklan 13 a b alakohdassa tarkoitettussa paikassa. Luonnollisen henkilön osalta etusija on täytäntöönpanoasetuksen 24 artiklan b alakohdan mukaan vakinaisella asuinpaikalla, ellei ole näyttöä palvelun käyttämisestä kotipaikassa.

Vaikka lähtökohtaisesti sovelletaan hankkijan sijaintipaikkaa koskevia olettamia, on täytäntöönpanoasetuksen 24 artikla merkityksellinen useammassa tilanteessa. Ensinnäkin, jos jokin olettamista kumotaan ja sen jälkeen käytettävissä olevien tietojen perusteella määritetään, että hankkija on sijoittautunut useampaan kuin yhteen jäsenvaltioon tai hänellä on asuinpaikka useassa jäsenvaltiossa.²⁵⁰ Toiseksi jos mitään erityisistä olettamista ei sovelleta, paikan, johon hankkija kuuluu, oletetaan täytäntöönpanoasetuksen 24 b artiklan d alakohdan mukaan olevan paikka, jonka palvelujen suorittaja on tällaiseksi määrittänyt kahden keskenään ristiriidattoman todisteen perusteella.²⁵¹

²⁴⁹ Neuvoston täytäntöönpanoasetus N:o 1042/2013, johdanto-osan kappale 7.

²⁵⁰ Selittävät huomautukset 2014, s. 55.

²⁵¹ Ks. kuitenkin neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) 2017/2459, jonka mukaan 1.1.2019 alkaen; ”Yhden täytäntöönpanoasetuksen 24 f artiklan a–e alakohdassa luetellun todisteen perusteella, kun liikevaihto on enintään 100 000 euroa”

5.3 Olettamat hankkijan sijaintipaikasta

5.3.1 Suhde arvonlisäverodirektiiviin

Neuvoston täytäntöönpanoasetus 1042/2013 muutti neuvoston täytäntöönpanoasetusta 282/2011 ja lisäsi hankkijan sijaintipaikkaa koskevat olettamat asetukseen. Tavoitteena oli vahvistaa säännöt sellaisia tilanteita varten, jossa hankkijan sijaintipaikka on käytännössä mahdoton määrittää tai sitä ei voida määrittää varmasti.²⁵² Selittävässä huomautuksissa käytetään sanaa ”tietää”²⁵³, mutta Lamensch olettaa, että tarkoituksena on ollut käyttää sanaa ”määrittää”.²⁵⁴ Lamensch toteaa myös, että olettamia sovellettaisiin vasta silloin kun yllä mainitut hankkijan sijainnin määrittämistoimet eivät ole onnistuneet. Tätä vastaan puhuu täytäntöönpanoasetuksen 1042/2013 johdanto-osan kappale 9, jonka mukaan, jos tiedot palvelujen hankkijan tosiasiallisen sijoittautumispaikan, kotipaikan tai vakinaisen asuinpaikan määrittämiseksi ovat käytettävissä, on tarpeen säätää olettaman kumottavuudesta.

Mielestäni EU:n lainsäätäjä on tarkoittanut, että palvelun suorittaja käy ensin läpi, soveltuuko palvelun suoritukseen olettama, ja jos ei sovellu, niin suorittaja määrittää sijaintipaikan kahden keskenään ristiriidattoman todisteen perusteella.²⁵⁵ Valittu lainsäädäntötapa on kuitenkin monimutkainen ja normaalista poikkeava. Nimittäin tässä tapauksessa asetus toimeenpanee toisen asetuksen, joka käytännössä implementoi direktiivin, ja samalla herää kysymys olettamien statuksesta, kun asetus paremminkin muuttaa kuin implementoi direktiivin asettamia sääntöjä.²⁵⁶ Lienee myös epäselvää, luovatko olettamat sellaista oikeudellista varmuutta, mitä niiden oli tarkoitus luoda. Eittämättä niiden oikea tarkoitus on ollut määrittää palvelujen kulutus siihen valtioon, jossa ne tosiasiallisesti kulutetaan. Niitä sovellettaessa saavutetaankin paremmin ”puhdas” kulutusvaltioperiaate, jonka lopputulos voi olla täysin eri, kuin mihin päädyttäisiin arvonlisäverodirektiivin 58 artiklaa ja täytäntöönpanoasetuksen muita artikloja yhdessä soveltamalla.

5.3.2 Erityiset olettamat

Kun digitaalisia palveluita tarjotaan paikoissa, jossa fyysinen läsnäolo on välttämätön, kuten puhelinsuojassa, puhelinkioskissa, langattomalla alueella, internetkahvilassa, ravintolassa tai hotellin aulan kaltaisessa paikassa, olettama on, että palvelun hankkijan sijaintipaikka on

²⁵² Neuvoston täytäntöönpanoasetus N:o 1042/2013, johdanto-osan kappale 8.

²⁵³ Selittävät huomautukset 2014, s. 57.

²⁵⁴ Lamensch 2015, s. 108.

²⁵⁵ Täytäntöönpanoasetuksen 24 b artiklan d kohta.

²⁵⁶ Lamensch 2015, s. 108.

kyseisessä paikassa²⁵⁷ (*läsnäoloa vaativa palvelun suoritus*). Vastaavasti, jos kyseinen paikka on vesi- tai ilma-alueessa taikka junassa, jolla suoritetaan matkustajakuljetus yhteisössä direktiivin 2006/112/EY 37 ja 57 artiklan mukaisesti, suorituspaikka on matkustajakuljetuksen lähtömaa.

Huomioitavaa on, että selittävien huomautuksien mukaan oletama kattaa vain palvelut, joita suorittaja tarjoaa sijaintipaikassaan, mutta oletama ei kata muiden palveluntarjoajien suorittamia palveluita (ns. OTT-palveluita²⁵⁸).²⁵⁹ Jos oletama kattaa vain palvelut, joita suorittaja tarjoaa sijaintipaikassaan, kaventaa se oletaman soveltamisalaa huomattavasti. Näin ollen oletama ei ole täysin merkityksellinen asiakkaan asuin- / sijoittautumispaikan oletuksen toteuttamiseksi, vaan se on yleensä todellinen kulutustesti.²⁶⁰ Toisaalta, jos oletama kattaisi myös OTT-palvelut, aiheuttaisi se digitaalisten palvelujen tarjoajille huomattavia soveltamisongelmia. Vaikka se vastaisi näin ehkä paremmin palvelun hankkijan fyysistä lokaatiota, ei se silti välttämättä tarkoittaisi, että palvelu nimenomaan kulutetaan tässä kyseessä olevassa valtiossa.²⁶¹

Kun digitaalinen palvelu suoritetaan palvelun hankkijan (hänen) kiinteän verkon liittymän välityksellä, toimii oletamana paikka, johon kiinteä verkko on yhdistetty²⁶² (*kiinteän verkon välityksellä suoritettu palvelu*). Selittävien huomautuksien mukaan 'Kiinteän verkon liittymä' kattaa verkkoon liitetyt osat, joiden avulla tietoa voidaan siirtää ja ladata (esim. laajakaista, ethernet), ja jotka edellyttävät sellaisen laitteiston asentamista, joka lähettää/vastaanottaa signaalia jatkuvasti (ei suunniteltu helposti tai usein siirrettäväksi).²⁶³ Kyseeseen tulevat siis kiinteät yhteydet, mutta tällaiseksi katsottaisiin nähtävästi myös tilanne, jossa asunto-osakeyhtiöön ja sen myötä yksittäiseen huoneistoon tulisi valokuituyhteys, jonka kautta muodostetaan modeemilla/reitittimellä huoneistoon langaton verkko.²⁶⁴

²⁵⁷ Täytäntöönpanoasetuksen 24 a artiklan 1 kohta.

²⁵⁸ Avoimen internetin kautta tapahtuva jakelu, joka ei edellytä vastaanottajan fyysistä läsnäoloa palvelun suorituspaikassa.

²⁵⁹ Selittävät huomautukset 2014, s. 58.

²⁶⁰ Lamensch 2015, s. 110, ja tarkemmin luku 5.4.4 koskien ns. use and enjoyment -poikkeusta.

²⁶¹ Esim. työmatka junalla Ranskasta Espanjaan, ja junan Wi-Fi:n kautta hankitaan hyötysovellus älypuhelimien.

²⁶² Täytäntöönpanoasetuksen 24 b artiklan a kohta.

²⁶³ Selittävät huomautukset 2014, s. 14.

²⁶⁴ Ks. myös Lamensch 2015, s. 113. Oletettavasti termi "kiinteän verkon liittymä" käsittää myös langattomat yhteydet, jotka perustuvat kiinteään verkkoon. Tässä yhteydessä langaton yhteys ei myöskään koske täytäntöönpanoasetuksen 24 a artiklan 1 kohdan tarkoittamaa "langatonta aluetta", jolla on oma, varsin rajattu soveltamisalansa.

Täytäntöönpanoasetuksen säännöksen sanamuodosta on erittäin tärkeää huomata sana ”hänen”. Selittävien huomautuksien mukaan tämä tarkoittaa, että kiinteän verkon liittymän ja kyseisen hankkijan välillä on oltava yhteys, joka osoittaa, että hankkija tosiasiallisesti kuuluu kiinteän verkon liittymän asennuspaikkaan. Kuitenkaan oletama ei sovellu, jos kiinteän verkon liittymän haltija on arvonlisäverovelvollinen.²⁶⁵ Näin ollen, jos täytäntöönpanoasetuksen kyseessä olevaa kohtaa on tulkittava yllä olevalla tavalla, pitäisi palvelun suorittajalla olla mahdollisuus päästä tarkistamaan ja varmistamaan kiinteän verkon liittymän haltijan tiedot liittymäsopimuksesta – johon palvelun suorittajilla ei ole lähtökohtaisesti oikeutta tai keinoja päästä.²⁶⁶

Vaikka oletama käsittää kaikki digitaalisesti suoritettavat palvelut (ei OTT-palvelujen rajausta), rajautuu sen soveltamisala mielestäni käytännössä vain sellaisiin palveluntarjoajiin, ja heidän tarjoamiin lisäpalveluihin, jotka tarjoavat ja myyvät kuluttajalle itse kiinteän verkon liittymän – mukaan lukien satelliittiyhteyden. Tämä johtuu siitä, että muiden digitaalisten palvelujen suorittajien on vaikeaa määrittää se, missä kiinteä verkko ylipäätänsä sijaitsee, ja onko se edes ei-verovelvollisen liittymän haltijan hallussa (residential or business).

Matkaviestinverkkojen välityksellä hankitun palvelun osalta hankkijan sijaintipaikan olettamana on maa, joka käy ilmi palveluja vastaanottaessa käytettävän SIM-kortin maatunnuksesta²⁶⁷ (*matkaviestinverkkojen välityksellä suoritettu palvelu*). Palvelut pitää selittävien huomautuksien mukaan vastaanottaa SIM-korttia käyttämällä, eikä merkitystä ole sillä, käytetäänkö ennalta maksettua arvoa tai laskutetaanko palvelusta jälkikäteen.²⁶⁸ Selittävät huomautukset rajaavat olettaman soveltamisalaa jälleen kovasti, ja esimerkiksi tapaukset, joissa digitaaliset palvelut vastaanotetaan älypuhelimeen joko Wi-Fi-yhteyden tai 4G-yhteyden kautta, jäävät olettaman soveltamisalan ulkopuolelle.²⁶⁹ Täytäntöönpanoasetuksen asianomaisen artiklan kohdan olisi voinut laatia selkeämmin, jotta ei-sitovien selittävien huomautuksien kautta ei olisi tarvinnut lähteä korvaamaan lainsäätäjää. Jollei selvennystä olisi tehty, olisi esimerkiksi 4G-yhteyden kautta ja luottokortilla maksetun digitaalisen palvelun hankkineen kuluttajan osalta palvelun suorittajan pitänyt selvittää kuluttajan SIM-kortin maatunnus – tunnus, jolla ei ollut mitään osaa ja arpaa palvelun hankinnassa.

²⁶⁵ Selittävät huomautukset 2014, s. 60–61.

²⁶⁶ Ks. myös Lamensch 2015, s. 112.

²⁶⁷ Täytäntöönpanoasetuksen 24 b artiklan b kohta.

²⁶⁸ Selittävät huomautukset 2014, s. 61.

²⁶⁹ Ks. vastaavasti Lamensch 2015, s. 113.

Matkaviestinverkkojen välityksellä suoritettu palvelu vastaa selittävät huomautukset huomioon ottaen arvonlisäverodirektiivin palvelun suorituspaikkaa. Yleensä kuluttajan SIM-kortin maakoodi vastaa myös hänen asuinvaltiotansa. Joissain poikkeustilanteissa SIM-kortin maakoodin soveltaminen palvelun hankkijan sijaintipaikkaan ja tämän johdosta palvelun verotusvaltion määrittämiseen johtaa virheelliseen lopputulokseen. Esimerkiksi Kanariansaarten kansainvälinen suuntanumero on ”34”, joka on sama kuin Espanjalla. Digitaalisen palvelun suoritus kanariansaarelaiselle kuluttajalle pitäisi jäädä arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolelle.²⁷⁰

Muitakin ongelmia, tai paremminkin tilanteita, jotka eivät vastaa arvonlisäverodirektiivin tai täytäntöönpanoasetuksen tavoitteita, voi syntyä. Lamensch toteaa, että matkaviestinverkkojen välityksellä suoritettujen palvelujen oletettaman olevan melko luotettava, koska kuluttajan on vaikea joko naamioida tai muuntaa SIM-kortin maatunnusta. Jos kuluttaja hankkii ulkomaalaisen SIM-kortin, ovat roaming-kustannukset melko korkeat, kun korttia käytetäänkin ”ulkomailla”. Lamensch kuitenkin nostaa esille heinäkuusta 2014 asti käytettävissä olleen mahdollisuuden solmia liittymäsopimus ulkomaalaisen vaihtoehtoisen verkkovierailuoperaattorin kanssa.²⁷¹ Lisäksi 15.6.2017 alkaen on alettu soveltamaan uutta roaming-sääntelyä (verkkovierailu), jonka johdosta sopimuksissa, johon sisältyy roaming-palveluita, ovat verkkovierailut saman hintaisia kuin kotimaassa - uudet EU-säännöt kattavat datapalvelut, puhelut ja tekstiviestit.²⁷² Olettaisin, että kun kuluttaja solmii liittymäsopimuksen muun EU-jäsenvaltion kuin asuinvaltionsa teleoperaattorin kanssa, teleoperaattori selvittäisi kuluttajan asuinpaikan. Nähtävästi tällaisia ongelmia on syntynyt, tai niihin varaudutaan, koska EU:n lainsäätäjät on ottanut huomioon tilanteet, jossa verkkovierailupalvelujen tukkutason käyttöoikeuksia käytetään poikkeavasti tai vilpillisesti.²⁷³ Näyttää siltä, että SIM-kortin maakoodilla kikkailu on mahdollista, eikä se ole enää myöskään arvonlisäverotuksen osalta niin relevantti ja luotettava osoitus palvelun hankkijan sijaintipaikasta.

Kun edeltävät kaksi olettaa edellyttivät digitaalisten palvelujen suorituksen kulkevan tietyn verkon välityksellä, liittyy nyt käsiteltävä erityinen olettaama laitteeseen. Digitaalisten palvelujen edellyttäessä dekooderin tai vastaavan laitteen tai katselukortin käyttöä ja kun ei käytetä kiinteää maayhteyttä, palvelujen hankkijan voidaan katsoa kuuluvan paikkaan, jossa

²⁷⁰ Ks. arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 1 kohdan b alakohta ja laajemmin Lamensch 2015, s. 114.

²⁷¹ Lamensch 2015, s. 114.

²⁷² Komission täytäntöönpanoasetus (EU) 2016/2286.

²⁷³ Ks. Euroopan parlamentin ja neuvoston asetusta (EU) 2017/920, johdanto-osan kappale 12.

laite sijaitsee tai jos tuo paikka ei ole tiedossa, paikkaan, johon katselukortti lähetetään käytettäväksi²⁷⁴ (*dekooderin käyttöä edellyttävän palvelun suoritus*). Edelleen myös tämän oletaman soveltamisala on varsin rajattu. Lisäksi täytäntöönpanoasetuksen tekstistä on tulkittavissa, että tapauksessa, jossa tietyssä paikassa käytetään kiinteän verkon liittymän lisäksi dekooderia tai katselukorttia palvelujen suorittamiseen, etusijalla on kiinteän verkon liittymään perustuva oletama.

Olettaman soveltamisalaan kuuluvat erilaiset katselu- eli TV-kortit. Yleensä näissä tapauksissa digitaalisen palvelun suorittajalla on jo ennestään paljon tietoa asiakkaastaan, jonka johdosta asiakkaan sijaintipaikan määrittämisessä ei pitäisi olla suuresti ongelmia. Lisäksi palvelun suorittaja on lähtökohtaisesti sijoittautunut samaan jäsenvaltioon kuin palvelun hankkijakin. Olettaman käyttämistä vähentää edelleen se, että kuluttajamarkkinoilla suosioon ovat nousseet älytelevisiot²⁷⁵, joissa digitaaliset palvelut hankitaan katselukorttien tai dekooderien sijasta suoraan älytelevisiossa sovelluksina olevien suoratoisto- ja sisältöpalvelujen kautta.

5.3.3 Yleinen oletama – edellytykset erityisten olettamien sivuuttamiselle

Täytäntöönpanoasetuksen 24 b artiklan d alakohdan mukaan muissa kuin 24 a artiklassa ja tämän artiklan a, b ja c alakohdissa tarkoitetuissa olosuhteissa olettamana on, että hankkijan sijaintipaikka on paikassa, jonka palvelujen suorittaja on tällaiseksi määrittänyt kahden tämän asetuksen 24 f artiklassa luetellun keskenään ristiriidattoman todisteen perusteella (*yleinen oletama*). Komission mukaan, jos mitään – aikaisemmissa luvuissa mainituista - erityisistä olettamista ei ole ollut mahdollista käyttää, on sovellettava yleistä olettamaa.²⁷⁶ Ainakaan selittävien huomautuksien mukaan kynns yleisen olettaman soveltamiselle erityisten olettamien sijasta ei ole kovin korkea. Nimittäin yleistä olettamaa voidaan soveltaa, jos suorittaja ei ole kerännyt tai ei ole voinut kerätä (normaaleissa kaupallisissa olosuhteissa) tietoja tai todisteita, joiden perusteella olisi voitu soveltaa erityistä olettamaa.²⁷⁷ Vaikka selittävät huomautukset eivät ole jäsenvaltioita sitovia, kaventavat nämä lausumat väistämättä vielä lisää erityisten olettamien soveltamisalaa.

²⁷⁴ Täytäntöönpanoasetuksen 24 b artiklan c kohta.

²⁷⁵ Internet-yhteydellä, ja muilla internetiä hyödyntävillä ominaisuuksilla varustettu televisio.

²⁷⁶ Selittävät huomautukset 2014, s. 62.

²⁷⁷ Ks. Selittävät huomautukset 2014, s. 62, jonka esimerkissä palvelu voidaan suorittaa vähintään kahden eri kanavan (kiinteän verkon liittymän tai matkaviestinverkon) välityksellä eikä suorittaja voi eikä hänen olisi kuulunutkaan tietää, kumpaa niistä asiakas tosiasiallisesti käytti palvelun vastaanottamiseen, olisi valittava yleinen oletama.

Kun yleinen oletama on noussut arvoon arvaamattomaan, on täytäntöönpanoasetuksen todisteilla²⁷⁸ tosiasiallisesti erittäin suuri vaikutus hankkijan sijaintipaikan määrittämisessä. Kyseessä oleva näyttöä kuvaava lista on havainnollistava – kuten artiklan sana ”erityisesti” kuvaa –, eikä se ole täydellinen (kohta ”muut kaupallisesti merkittävät tiedot”), ja mitään luettelossa mainittua todistetta ei voi asettaa etusijalle.²⁷⁹ Valittu joustava toimintamalli perusteltu, sillä yrityksillä on erilaisia liiketoimintamalleja, joiden johdosta yritysten asiakkaistaan keräämien tietojen laajuus ja taso voi vaihdella suuresti.²⁸⁰

5.3.4 Yleinen oletama – IP-osoite näyttönä

Palvelun suorittaja voi käyttää näyttönä *hankkijan käyttämän laitteen IP-osoitetta tai muuta maantieteellisen paikannuksen menetelmää*. Yleensä digitaalinen palvelu toimitetaan ja se vastaanotetaan tavalla, jossa palvelun hankkijan laitteesta jää digitaalinen jälki – ts. mistä hankkijan laite on yhteydessä verkkoon. Markkinoilla on tarjolla erilaisia IP-osoitteiden jäljittämiseen²⁸¹ (IP-tracking) erikoistuneita palveluita (ilmaisia ja maksullisia), jotka kartoittavat internetiin yhteydessä olevan tietokoneen tai mobiililaitteen IP-osoitteen maantieteelliseen sijainnin.²⁸² Tämän maantieteellisen sijainnin määrittämisen eli geolokaation todellinen tarkkuus voi vaihdella suuresti.²⁸³

Komission selittämissä huomautuksissa ei käsitellä juuri ollenkaan IP-osoitetta tai muuta maantieteellisen paikannuksen menetelmää. On todennäköistä, että yritykset käyttävät IP-osoitetta laajamittaisesti yhtenä indikaattorina palvelun hankkijan sijainnista. Tämä johtuu osittain siitä, että IP-osoite näkyy suoraan internetpalveluille (kuten verkkorajapintaan tultaessa), ja on näin helposti saatavilla, ja tallennettavissa osaksi palvelutransaktiota ja sen historiatietoja.²⁸⁴

IP-osoitteen hyödyntämiseen osana sijaintipaikan määrittämistä liittyy kuitenkin muutamia haasteita. Onko asiakkaiden IP-osoitteiden tallentaminen ja varastointi vuosikausiksi linjassa

²⁷⁸ Ks. tarkemmin täytäntöönpanoasetuksen 24 f artikla. Leipätekstissä käydään ”todisteita” läpi kohta kohdalta arvioiden niiden käyttökelpoisuutta ja soveltuvuutta hankkijan sijaintipaikan luotettavaan määrittämiseen.

²⁷⁹ Selittävät huomautukset 2014, s. 71.

²⁸⁰ Ks. vastaavasti selittävät huomautukset 2014, s. 71.

²⁸¹ Käytetään myös sanaa ”IP-based geolocation”.

²⁸² Ks. esim. <https://whatismyipaddress.com/>, <https://www.whatismyip.org/> tai <https://www.whatismyip.com/>, jotka näyttävät, mikä on senhetkinen IP-osoitteesi, vierailtu 19.4.2021. On huomattava, että palvelujen tarkkuudessa on eroja. Nimittäin kaksi ensimmäistä palvelua osasi määrittää tietokoneeni maantieteellisen sijainnin, mutta viimeinen ei.

²⁸³ Ks. esim. IPlocation.net 2016.

²⁸⁴ IP-osoite ei yksilöi käyttäjää, mutta se yksilöi internetliittymän.

EU:n tietosuoja-asetuksen²⁸⁵ kanssa? IP-osoite katsottiin jo ennen²⁸⁶ tietosuoja-asetuksen säätämistä ja voimaantuloa henkilötiedoksi²⁸⁷. Myös EU:n tietosuoja-asetuksen mukaan IP-osoite on henkilötieto.²⁸⁸ En näe kuitenkaan samanlaisia tietosuojaan liittyviä tulkintaongelmia kuin Lamensch.²⁸⁹ Nimittäin tietosuoja-asetuksen 6 artiklan mukaan henkilötietojen käsittely on lainmukaista esimerkiksi silloin, kun käsittely on tarpeen rekisterinpitäjän lakisääteisen velvoitteen noudattamiseksi. Tästä käsittelyn perustasta on säädetty joko unionin oikeudessa tai rekisterinpitäjään sovellettavassa jäsenvaltion lainsäädännössä. Koska IP-osoitteen käyttämisestä yhtenä todisteena digitaalisen palvelun hankkijan sijainnista on säädetty unionin oikeudessa (täytäntöönpanoasetus), on palvelun suorittajan IP-osoitteen käsittely lainmukaista. Täysin toinen asia on se, jos palvelun suorittaja käyttää IP-osoitetta esimerkiksi markkinointitarkoituksiin, eikä asiakkaalta ole kysytty, eikä hän näin ollen ole antanut suostumusta henkilötietojensa käyttöön siihen tarkoitukseen. Tällaisia tietosuoja-asetuksen säännösten rikkomistilanteita varten valvontaviranomainen voi määrätä hallinnollisia sakkoja.²⁹⁰

Palvelun hankkijat voivat käyttää sijaintinsa naamioimiseen ja muuttamiseen VPN:ää (Virtual Private Network) eli virtuaalista erillisverkkoa.²⁹¹ Muokattua IP-osoitetta käyttämällä voidaan näyttäytyä EU:n ulkopuoliselta asiakkaalta, ja kun siihen yhdistetään vielä esimerkiksi helposti keksittävä EU:n ulkopuolinen vale-laskutusosoite, voidaan hankkia digitaalisia palveluita verotta.²⁹² Tällaisten asiakkaiden joukko on oletettavasti marginaalinen, ja EU:n sisällä digitaalisten palvelujen hinnoittelu muodossa, jossa hinta sisältää arvonlisäveron, vähentää innokkuutta todellisen sijaintipaikan vääristämiseen.

Voidaan myös argumentoida, että IP-osoite ei ole aina kovin relevantti olettama palvelun hankkijan sijaintipaikasta.²⁹³ Koska lähtökohtana kuluttajan osalta on, että palvelun myyntimaa on paikassa, jossa kuluttajalla on vakinainen asuinpaikka tai kotipaikka, ei esimerkiksi tilanteessa, jossa ruotsalainen asiakas lataa espanjalaisella lentokentällä elokuvan tabletilleen,

²⁸⁵ Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) 2016/679.

²⁸⁶ C-70/10 *Scarlet Extended*, tuomion kohta 51.

²⁸⁷ Henkilötietoja ovat kaikki tunnistettuun tai tunnistettavissa olevaan luonnolliseen henkilöön liittyvät tiedot.

²⁸⁸ Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) 2016/679, 4 artikla ja johdanto-osan kappale 30 sekä Euroopan komissio: Mitkä tiedot ovat henkilötietoja.

²⁸⁹ Lamensch 2015, s. 117. Tosin tietosuoja-asetus on annettu Lamensch:n kirjan julkaisemisen jälkeen.

²⁹⁰ Käsitykseni mukaan, jos esimerkiksi arvonlisäveron erityisjärjestelmään liittyvässä verotarkastuksessa huomataan, että yritys käyttää henkilötietoja tietosuoja-asetuksen vastaisesti, on verotarkastajilla oikeus tehdä ilmoitus ao. valvontaviranomaiselle.

²⁹¹ Esimerkkejä tällaisten palvelujen tarjoajista; ExpressVPN, NordVPN ja PrivateVPN.

²⁹² Ks. vastaavasti Lamensch 2015, s. 118.

²⁹³ Ks. Lamensch 2015, s. 117.

IP-osoite ole relevantti. Verotusoikeudet jakaantuisivat verrattain kyseenalaisesti, jos kyseessä olevassa tilanteessa ruotsalaisen asiakkaan elokuvan lataus ruotsalaiselta palvelun tarjoajalta verotettaisiin Espanjassa.

Yllä mainittujen IP-osoitteen käytettävyyttä heikentävien seikkojen lisäksi EU:ssa sovelletaan 3 päivästä joulukuuta 2018 alkaen uutta asetusta, jossa puututaan verkkokaupan perusteettomiin maarajoituksiin eli geoblokkaukseen, joka perustuu asiakkaan kansallisuuteen tai asuin- tai sijoittautumispaikkaan.²⁹⁴ Kyseessä olevan asetuksen tarkoituksena on edistää sisämarkkinoiden moitteetonta toimintaa ehkäisemällä perusteettomia maarajoituksia ja muita asiakkaiden kansallisuuteen tai asuin- tai sijoittautumispaikkaan perustuvia suoran tai välillisen syrjinnän muotoja.²⁹⁵ Koska sillä, missä ja mistä kuluttaja tulee verkkorajapintaan, ei pitäisi olla enää merkitystä, vähentää tämä edelleen verkkokauppiaitten intressiä selvittää, mistä asiakas heidän sivuillensa tulee. Vaikka asetusta sovelletaan yhtenevästi EU:n arvonnäköverolainsäädännössä tarkoitamiin sähköisesti suoritettaviin palveluihin, ei asetuksella harmonisoida hintoja. Edelleenkin yritys voi tarjota saman ohjelmiston ranskalaisilla verkkosivuillaan hintaan 50 euroa ja kroatialaisilla verkkosivuillaan hintaan 25 euroa – kunhan ranskalaisten asiakkaiden pääsyä sivustolle ei ole estetty. Sääntelyn tavoitteet ovat mielestäni hyvät, mutta varsinkin sähköisesti suoritettavien palvelujen hinnoittelun kannalta sillä, missä ostaja sijaitsee, ei pitäisi olla suurta merkitystä. Alkavatko kuluttajat selata palveluntarjoajien eri sivustoja Google-kääntäjää käyttäen paremman hinnan saadakseen?

5.3.5 Yleinen oletama – muut näyttöä havainnollistavat todisteet

IP-osoitteen lisäksi näyttöä havainnollistava todiste on *palvelun hankkijan laskutusosoite*. Kun kyseessä on digitaalinen palvelu, niin lähtökohtaisesti asiakkaan itse täyttämällä (self-identification) osoitetiedolla, oli se laskutus- tai postiosoite, ei mielestäni voi olla merkittävää asemaa hankkijan sijaintipaikan määrittämisessä. Digitaalisen palvelun luonteen johdosta laskutusosoitteella ei ole merkitystä, eikä asiakkaalle koidu virheellisen laskutusosoitteen ilmoittamisesta seurauksia (toisin kuin tavarakaupassa), vaan jopa hyötyjä alemman verokannan muodossa.

Myös *pankkitiedot, kuten maksun suoritukseen käytetyn pankkitilin sijaintipaikka tai kyseisen pankin tiedossa oleva hankkijan laskutusosoite* voivat toimia näyttönä palvelun suorittajalle.

²⁹⁴ Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) 2018/302.

²⁹⁵ Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) 2018/302, 1 artikla.

Sähköisessä kaupassa on tavanomaiseen kivijalassa asioimiseen verrattuna useampia vaihtoehtoja maksaa tuotteesta. Globaalisti verkkokaupoissa maksutapoina ovat muun muassa pankki- ja/tai luottokortit, digitaaliset lompakot (PayPal, Alipay), pankkitilisiirrot ja erilaiset virtuaalivaluutat.²⁹⁶ Euroopassa suosituimmat maksutavat verkossa vaihtelevat jäsenvaltioittain suuresti.²⁹⁷ Suomalaisiin verkkokauppoihin on yleensä integroitu erillinen maksunvälityspalvelu (esim. Checkout ja Paytrail), joka sisältää useita erilaisia maksutapoja.²⁹⁸

Selittävät huomautukset eivät tämänkään kohdan osalta täsmennä, mitä pankkitiedoilla tarkemmin ottaen tarkoitetaan. Tuleeko kyseeseen esimerkiksi pankkikortin tiedot? Vaikka tämä kohta viittaisi vain pankkitilisiirtoihin, niin ottaen huomioon millaisia maksutapoja käytetään, ja kuinka usein, tiedoista voisi olla apua vain murto-osassa tapauksista. Pankkitilin sijaintipaikka²⁹⁹ voisi toimia melko tarkkanakin olettamana palvelun hankkijan sijaintipaikasta. Toisaalta esimerkiksi jossain EU:n jäsenmaassa laillisesti asuvalla on oikeus avata tavanomainen käyttötili (sisältäen verkkopankkipalvelut) toisessa EU-jäsenmaassa.³⁰⁰ Pankin tiedossa olevan hankkijan laskutusosoitteen osalta en näe mitään käyttökelpoisuutta, koska digitaalisen palvelun kontekstissa palvelun suorittaja ei voi tätä tietoa mitenkään järkevästi pankilta saada (jos voi saada ollenkaan). Lisäksi, kuten yllä kävi ilmi, asiakkaan tilivarojen ja palvelun suorittajan välillä on yleensä kolmas osapuoli, joka tilittää lopulta transaktiosumman provisiollaan vähennettynä palvelun suorittajalle. Maksutiedot eivät yleensä välity palvelun suorittajalle. Huomattavissa on, että rahaliikenteen seuraaminen (follow the money) ei ainakaan tältä osin tuota ratkaisua palvelun suorittajalle.

Jo aikaisemmin erityisistä olettamista tuttu *hankkijan käyttämälle SIM-kortille tallennetun kansainvälisen matkaviestintilaajan tunnuksen (IMSI) matkaviestinnän maatunnus (MCC)* toimii yhtenä näyttönä. Nähtävästi aikaisemmin tehty tulkinta maatunnukseen liittyvän erityisen olettamien kapeasta soveltamisalasta osui oikeaan, ja tätä todistetta voisi käyttää luvussa 5.3.2 matkaviestinverkkojen välityksellä suoritettujen palvelun osalta esitettyssä älypuhelin-esimerkin kaltaisissa tilanteissa. En kyllä tiedä, kuinka esimerkin tapauksessa palvelun suorittaja voi saada verifioidun tiedon hankkijan puhelinnumerosta ja sitä kautta SIM-kortin maatunnuksesta – onko tarkoitus lähettää varmistustekstiviesti, johon tulee linkki

²⁹⁶ Ks. esim. Statista 2017.

²⁹⁷ Ks. esim. Ecommerce News Europe: Online payment methods in Europe.

²⁹⁸ Kaikkien pankkien maksupainikkeet, eri korttiyhtiöiden kortit, lasku- ja osamaksupalveluita ja mobiilimaksutapoja.

²⁹⁹ Oletettavasti tällä tarkoitetaan IBANia eli kansainvälistä pankkitilinumeroa, joka koostuu ISO 3166 -standardin tilinpitäjäpankin maakoodista (Suomessa FI) ja kaksimerkkisestä tarkisteesta sekä tilinumerosta.

³⁰⁰ Ks. esim. Your Europe: Pankkitili toisessa EU-maassa, ja tarkemmin direktiivi 2014/92/EU.

palvelusuorituksen loppuunsaattamiseen vai mitä EU:n lainsäätäjät on tässä tapauksessa tarkoittanut? Näin ollen tämä indikaattori on joko täysin turha (jos matkaviestinverkkojen välityksellä suoritettua palvelua erityistä oletttamaa sovelletaan laajasti) tai vaikeasti sovellettavissa (jos matkaviestinverkkojen välityksellä suoritettua palvelua erityistä oletttamaa sovelletaan kapeasti).³⁰¹

Vastaavasti aikaisemmin käsitelty, *sellaisen hankkijalle kuuluvan kiinteän maayhteyden sijaintipaikka, jonka välityksellä palvelut suoritetaan hänelle*, toimii tässäkin kohdassa näyttönä. Lamensch on myös yllätynyt erityisen oletttaman ilmaantumisen yleisen oletttaman yhdeksi todisteeksi, ja arvelee tämän alle jäävien suoritukset, joissa palvelut tulevat verovelvollisen liittymän haltijan hallussa olevan kiinteän maayhteyden välityksellä.³⁰² Tämänkin todisteen hyödyntämiskelpoisuus on melko pieni, eikä selittävästä huomautuksista ole apua.

Viimeisenä kohtana ovat *muut kaupallisesti merkittävät tiedot*. Kuten edellä on erikseen nimettyjä todisteita läpikäydessä huomattu, ei niistä välttämättä ole tosiasiaa apua hankkijan sijaintipaikan määrittämisessä – seikka, jonka komissiokin on myöntänyt.³⁰³ Selittävässä huomautuksissa esitellään joitakin tietoja, joita voidaan käyttää muina kaupallisesti merkittävänä tietoina.³⁰⁴ Osa kyseessä olevista tiedoista on spesifejä, kuten lahjakortit³⁰⁵ ja ainutlaatuiset maksumekanismit, ja osa ei-relevanttiä uniikissa palvelutransaktiossa, kuten kuluttajan kaupankäyntihistoria.

Edelleen kolmansien maksupalvelutarjoajien dokumentaatiota voitaisiin käyttää muuna kaupallisesti merkittävänä tietona, mutta vain, jos maksupalvelutarjoaja jakaa tietoja hankittua palvelua suorittajan kanssa – looginen edellytys tietojen käyttämiselle. Ymmärtääkseni tässä kohdassa kolmansien maksupalvelutarjoajien dokumentaatiolla tarkoitettaisiin myös pankki- ja luottokorttiin liittyviä tietoja – ellei niiden katsottu kuuluvan jo nimenomaan yllä mainittuihin pankkitietoihin. Pankki- ja luottokortteihin liittyy maakooditus sen mukaan, mikä

³⁰¹ Lamensch 2015, s. 119.

³⁰² Lamensch 2015, s. 119–120.

³⁰³ Selittävät huomautukset 2014, s. 71. ”Ei kuitenkaan voida sulkea pois sitä, että on tapauksia, joissa ainoat käytettävissä olevat todisteet ovat niitä, joihin viitataan ilmauksella ”muut kaupallisesti merkittävät tiedot”.

³⁰⁴ Selittävät huomautukset 2014, s. 71–72.

³⁰⁵ Miten oikein soveltuu globaaliin digitaalisten palvelujen myyntiin, jossa yleensä maksutapana ei ole lahjakortti.

finanssilaitos on kortin myöntänyt.³⁰⁶ Näihin yksilöintitietoihin liittyy kuitenkin samanlaisia ongelmia kuin pankkitilitietoihin. On mahdollista, että kortin myöntänyt finanssilaitos on eri maassa, kuin missä palvelun hankkijan sijaintipaikka on. Lisäksi internetissä on yrityksiä, jotka tarjoavat erilaisia etukäteen maksettavia (prepaid) kortteja, eikä heitä välttämättä kiinnosta, vastaako kortin myöntämismää asiakkaan asuinpaikkaa.

Yllättäen myös palvelun hankkijan oma varmennus (self-identification) katsottaisiin kaupallisesti merkittäväksi tiedoksi. Kuitenkin komission mukaan todisteiden on oltava erilaisia eivätkä ne saisi olla päällekkäisiä. Näin ollen asiakkaan itsensä antama tieto laskutusosoitteesta ja saman osoitteen vahvistaminen myöhemmin omalla varmennuksella on katsottava vain yhdeksi todisteeksi.³⁰⁷ Tosiasiallisesti palvelun hankkijan oma varmennus on merkittävässä asemassa digitaalisia palveluja myyvissä yrityksissä. Palveluntarjoajien tai välittäjien sivustoilla asiakkaita pyydetään antamaan yleensä melko tarkatkin tiedot itsestä joko suoraan uniikkiin palvelutransaktioon tai erikseen asiakastilin luomisella. Pyydettyjä tietoja ovat esimerkiksi nimi, syntymäaika, sähköpostiosoite, osoite, puhelinnumero ja luottokortin numero. Muita tietoja, joita kerätään (lähtökohtaisesti käyttäjän suostumukseen perustuen) palvelun hankkijalta muun muassa evästeiden³⁰⁸ kautta, ovat muun muassa tiedot käyttäjän internetin selailusta tai paikkatiedoista ja sivuston kielivalinnasta³⁰⁹. Kuten aikaisemmin on todettu, valittu liiketoimintamalli, ja lisäksi prosessi, jossa uusi asiakas otetaan palvelun hankkijaksi (customer onboarding), vaikuttavat suuresti siihen dataan, jota palvelun suorittajalla on asiakkaastaan käytettävissä. Kun asiakkaat vaativat entistä helpommin käytettäviä ja mahdollisimman vähän heistä tietoa vaativia palveluita ja alustoja, vaikeutuvat samalla palvelun suorittajan mahdollisuudet selviytyä kunnialla arvonlisäverotukseen liittyvistä velvoitteistaan.

EU:n lainsäätäjä on osittain reagoinut yllä esitettyihin epäkohtiin. Täytäntöönpanoasetuksen 24 b artiklaa on muutettu lisäämällä kohdat 2-4, joita sovelletaan 1.1.2019 alkaen.³¹⁰ Muutoksen johdosta EU:n arvonlisäveroalueelle sijoittautunut palvelun suorittaja tarvitsee vain yhden

³⁰⁶ Pankki- tai luottokortin ensimmäiset kuusi numeroa tunnetaan nimellä issuer identification number (IIN). Ne määrittävät kortinhaltijalle kortin myöntäneen finanssilaitoksen. Ks. esim. sivusto, jonka kautta pystyy tekemään numerolla hakuja ja automatisoimaan haun, <https://binlist.net/>.

³⁰⁷ Selittävät huomautukset 2014, s 73.

³⁰⁸ Evästeet (cookie) ovat pieniä tekstitiedostoja, jotka lähetetään käyttäjän selaimelle ja joita säilytetään käyttäjän päälaitteella, eli esimerkiksi tietokoneella tai matkapuhelimessa tai joilla tallennetaan tietoja selaimiin. Ks. esim. Koivumäki – Häkkänen 2017, s. 334.

³⁰⁹ Vrt. IP-osoitetta koskevassa osiossa evästeen tarkoituksenmukaisuutta perusteettomiin maarajoituksiin.

³¹⁰ Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) 2017/2459.

todisteen kuluttajan sijaintipaikasta, jos suorittajan vuosittainen liikevaihto digitaalisten palvelujen suorituksista kuluttajille on enintään 100 000 euroa, edellyttäen, että todiste on saatu joltakin muulta palvelun suorittamiseen liittyvältä taholta kuin palvelun myyjältä tai ostajalta. Tällä on pyritty vastaamaan siihen epäkohtaan, että tietyissä olosuhteissa kahden keskenään ristiriidattoman todisteen saaminen hankkijan sijaintipaikasta on erittäin työlästä, ja rasitus kohdistuu erityisen suurena pienille ja keskisuurille yrityksille.³¹¹

Tässä kohtaa on huomattava, että näyttöä koskeva yksinkertaistus soveltuu vain EU:n arvonlisäveroalueelle sijoittautuneeseen palvelun suorittajaan.³¹² On vaikea ymmärtää, miksi EU:iin sijoittautuneen toimijan on vaikeampaa saada selville kaksi ristiriidatonta todistetta kuin EU:hun sijoittautumattoman. Mielestäni säännös asettaa tarpeettomasti toimijat eri asemaan niiden sijainnin perusteella.

5.3.6 Erityisten olettamien kumoaminen

Täytäntöönpanoasetuksen 24 d artiklassa määritetään milloin joko palvelun suorittaja voi kumota erityiset olettamet tai veroviranomainen voi kumota sekä erityiset olettamet että yleisen olettamien. Palvelun suorittajan osalta vaaditaan, että hän osoittaa kolme keskenään ristiriidatonta todistetta, jotka osoittavat, että palvelujen hankkija on sijoittautunut muualle tai hänellä on kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka muualla. Palvelun suorittaja ei kuitenkaan ole velvollinen kumoamaan olettamia.³¹³ Veroviranomainen voi kumota olettamien vain tilanteissa, joissa on viitteitä siitä, että suorittaja on syyllistynyt väärinkäytöksiin.³¹⁴ Ottaen huomioon artiklan muotoilun, edellyttää veroviranomaisen kumoaminen sitä, että palvelun suorittaja on toiminut vilpillisessä mielessä. Artiklassa ei mainita mitään nimenomaisia todisteita veroviranomainen voisi käyttää. Koska veroviranomaisella on velvollisuus näyttää, että väärinkäytöstä on viitteitä, ei käytettäville todisteille ole rajoituksia.

On epätodennäköistä, että palvelun suorittajat, ottaen huomioon digitaalisten palvelujen luonteen ja keräämänsä datan vähäisen määrän, alkaisivat laajamittaisesti kumoamaan erityisiä olettamia. Kuten aikaisemmassa luvussa käsiteltiin, erityisten olettamien soveltamisala on erittäin kapea³¹⁵, jonka johdosta kumoamistoimenpiteisiin kykeneviä toimijoita ja transaktioita

³¹¹ Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) 2017/2459, johdanto-osan kappaleet 2 ja 3.

³¹² ”Jossakin jäsenvaltiossa sijaitsevasta liiketoiminnan kotipaikastaan tai kiinteästä toimipaikastaan”.

³¹³ Selittävät huomautukset 2014, s. 66–67.

³¹⁴ Selittävät huomautukset 2014, s. 67.

³¹⁵ Jos palvelun suorittajat ja jäsenvaltiot tulkitsevat täytäntöönpanoasetusta selittävistä huomautuksista ilmenevällä tavalla.

on rajattu määrä. Jos palvelun suorittaja pystyisi toteamaan (kuin ihmeen kaupalla) palvelun suoritettuna esimerkiksi palvelun hankkijan Italiaan osoittavan kiinteän verkon liittymän välityksellä³¹⁶, mutta maksetun Espanjaan liittyvällä luottokortilla, saaden hankkijalta espanjalaisen laskutusosoitteen ja ostetun yrityksen espanjankielisiltä sivuilta, en usko palvelun hankkijan ryhtyvän olettaman kumoamistoimiin. Voi kuitenkin syntyä tilanteita – eritoten verokantaerojen vuoksi - joissa palvelun suorittajaa voisi houkuttaa olettaman kumoaminen. Tällaiset tilanteet ovat harvinaisia, ja synnyttäisivät yrityksille uusia kuluja, jotka oletettavasti kumoaisivat saatavat hyödyt.

Mielestäni on tarkoituksenmukaista, että veroviranomaisen kumoamistoimien edellytyksenä ovat viitteet palvelun suorittajan vilpillisestä toiminnasta. Kuten on tullut ilmi, on palvelujen suorittajilla jo muutenkin haasteita selviytyä digitaalisten palvelujen suorittamiseen liittyvistä velvoitteistaan. Täysin toinen seikka on taas se, kuinka veroviranomaiset kykenevät huomaamaan viitteet väärinkäytöksistä, ja kuinka käytännön verovalvontatoimenpiteet järjestetään. Yleensä verotukseen liittyvä valvonta on jälkikäteistä³¹⁷ ja valtion rajojen sisällä toimivaa. Digitaalisten palvelujen luonteen ja siihen liittyvien toimijoiden liikkuvuuden vuoksi mahdollisiin väärinkäyttöihin olisi kyettävä reagoimaan reaaliaikaisemmin, koska digitaaliset palvelut liikkuvat nimenomaan vaivatta valtioiden rajojen yli.

On odotettavissa, että verotarkastukset, jotka koskevat digitaalisia palveluita rajat yli myyviä toimijoita, ovat harvinaisia, ja niistä sopiminen on hankalaa.³¹⁸ Vaikka kulutusjäsenvaltiolla on oikeus suorittaa verotarkastus jäsenvaltioon kohdistuvan myynnin osalta, niin suurempi kysymys liittyy siihen, kuinka tehokkaasti jäsenvaltiot pystyvät vaihtamaan tietoja tahallisesti väärintoimivista yrityksistä ja edelleen puuttumaan tähän toimintaan. Edelleen epäselvää on, kuinka vilpillisten toimijoiden valvonta luonnistuu tapauksissa, joissa tunnistamisjäsenvaltio ei ole resursseiltaan tai toimintatavoiltaan valmis rajat ylittävien tilanteiden verovalvontaan. Valvonta on haastavaa myös tapauksissa, joissa joko yhteisön ulkopuolelle tai yhteisöön

³¹⁶ Huomaa selittävien huomautuksien lisäedellytys; ei sellaisen kiinteän verkon liittymän, jota käytetään liiketoiminnan harjoittamiseen.

³¹⁷ Ks. kuitenkin tavoitteista maksuunpanojen ajankohtien osalta Verohallinto 2018.

³¹⁸ Komissio on antanut lisäohjeita tarkastuksista MOSS-järjestelmässä, ja kuten huomataan, jäsenvaltiot soveltavat eri suosituksia, ks. Euroopan komissio: Tietoa yrityksille, jotka rekisteröityvät keskitettyyn alv-minipalvelupisteeseen (MOSS), Lisäohjeet – tarkastukset MOSS-järjestelmässä.

sijoittautunutta toimijaa ei havaita ollenkaan (uudet maksutavat kuten virtuaalivaluutat ja virtuaalilompakot).³¹⁹

5.4 Palvelun tosiasiallista käyttöä ja hyödyntämistä koskeva poikkeussääntö

EU-jäsenvaltioiden verotusoikeuden määrittämisessä palvelun suorituspaikka on alun perin perustunut paikkaan, jossa palvelun tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen tapahtuvat.³²⁰ Ratkaisu oli kuitenkin epäkäytännöllinen, jollei jopa toimimaton, siten siis epätoivottu, jonka johdosta jäsenvaltiot kehittivät erilaisia olettamia ja oletuksia paikasta, jossa palvelu kulutetaan.³²¹ Näiden oletuksien tavoitteena on saavuttaa paikka, jossa palvelut tosiasiallisesti käytetään ja hyödynnetään, ja yleensä tämä on vastannut sitä, missä palvelut aktuaalisesti kulutetaan.³²² Tehokkaiden palvelun suorituspaikkaan liittyvien olettamien johdosta ei siis periaatteessa pitäisi olla tarvetta niin sanotulle use and enjoyment –poikkeukselle.

Kuitenkin arvonlisäverodirektiivin 59 a artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat kaksinkertaisen verotuksen, verottamattomuuden tai kilpailun vääristymisen estämiseksi katsoa tiettyjen palvelujen suorituspaikaksi paikan, jossa palvelun tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen tapahtuvat.³²³ Kaksinkertaisen verotuksen tilanteessa vaihdannan kohde on useammassa valtiossa verotuksen kohteena.³²⁴ Verottamattomuudessa tai paremminkin vajaaverotuksessa on kyse, kun taloudellinen toiminta, jolla on liittymiä yhtä useampaan valtioon, on ainakin jonkin liittymävaltion tarkoituksen vastaisesti lievemmän verokohtelun alaista kuin vastaava yhden valtion rajojen sisällä tapahtuva taloudellinen toiminta.³²⁵ Kilpailu voi vääristyä monessa tilanteessa, esimerkiksi silloin, kun tiettyyn toimintaan myönnetään verovapaus vain tietyssä oikeudellisessa muodossa toimivalle entiteetille.³²⁶ Kyseessä olevaa artiklaa sovelletaan myös digitaalisiin palveluihin, joista viimeisimpänä vuoden 2015 alusta alkaen myös muille kuin verovelvollisille suoritettuihin sähköisiin palveluihin.

³¹⁹ Suomen Verohallinto on pyrkinyt reagoimaan digitalouden asettamiin haasteisiin, mutta ongelmia synnyttävät tilanteet, joissa ei ole pääsyä relevanttiin pankki- tai muuhun maksuvälitystransaktiodataan, ks. Parviala 2018.

³²⁰ Toinen neuvoston direktiivi 67/228/ETY.

³²¹ Ecker, *International VAT Monitor* 6/2012, s. 408.

³²² *Ibid.*

³²³ Jäsenvaltioiden mahdollisuus käyttää kyseistä säännöstä ei riipu siitä verokohtelusta, jota näihin palveluihin sovelletaan kyseisen kolmannen maan kansallisen verolainsäädännön perusteella, ks. C-593/19 *SK Telecom*, tuomion kohdat 40–50.

³²⁴ Sainio 2011, s. 17.

³²⁵ Myrsky – Linnakangas 2009, s. 19.

³²⁶ C-8/01 *Taksatorringen*.

Sääntöä voidaan soveltaa tilanteessa, jossa palvelun suorituspaikka on yhteisön ulkopuolella, mutta käyttö tapahtuu jonkin jäsenvaltion alueella tai vaihtoehtoisesti tapauksessa, jossa suorituspaikka on jäsenvaltion alueella, mutta palvelu käytetään tosiasiasa kolmannen valtion alueella. Tällä tavoin jäsenvaltio, joka on ottanut nimenomaisen säännöksen kansalliseen arvonlisäverolakiinsa, voisi ohittaa palvelun suorituspaikan oletuksen. Suomi ei ole omaksunut tätä use and enjoyment –poikkeusta, mutta useat EU-jäsenvaltiot ovat ottaneet sen käyttöön erikseen määrittelemiensä palvelujen osalta.³²⁷

Kyseessä oleva poikkeussäännös aiheuttaa tulkintaongelmia digitaalisten palvelujen osalta. Ensinnäkin ongelmia voi aiheuttaa ”tosiasiallisen käytön ja hyödyntämisen” tulkinta. EU-tuomioistuimen ratkaisussa *Athesia Druck* tuomioistuin katsoi, että mainospalvelut olivat tosiasiallisesti käytetty ja hyödynnetty maassa, jossa mainosmateriaali levitettiin – joka oli täysin eri kuin oletuksen mukainen suorituspaikka, eli vastaanottajan kotipaikka.³²⁸ Ratkaisusta on huomattavissa se, että palvelun suorituspaikaksi voi muodostua täysin uusi suorituspaikan oletus riippuen siitä, soveltaako jäsenvaltio poikkeussääntöä vai ei.³²⁹ Liiketoimintaa harjoittavien yritysten osalta sääntely ei ole ennakoitavaa, ja se voi johtaa oikeusvarmuuden heikkenemiseen.

Palvelujen tosiasiallista käyttöä ja hyödyntämistä koskeva poikkeussäännös sopii erittäin huonosti digitaalisiin palveluihin. Lamenschn mukaan palvelun suorittajalla ei ole käytännössä mahdollisuutta selvittää, missä palvelu tosiasiallisesti käytetään.³³⁰ Palvelun suorittajalla ei yksinkertaisesti ole riittävästi tietoa asiakkaastaan, eikä digitaalinen palvelu ole luonteeltaan sellainen, jonka johdosta voisi päätellä, että se käytetään ja hyödynnetään tietyssä paikassa. Tiettyjen digitaalisten palvelujen osalta, kuten suoran videon streemauksen, voidaan palvelua olettaa hyödynnettävän siellä, missä käytettävä laite sijaitsee. Muut digitaaliset palvelut ovat yleensä sellaisia, että niiden tosiasiallinen käyttäminen ja hyödyntäminen eivät välttämättä tapahdu silloin, kun ne hankitaan – esimerkiksi elokuvan lataaminen valmiiksi katsomista varten.³³¹

³²⁷ Kallio ym. 2017, s. 393.

³²⁸ C-1/08 *Athesia Druck*, tuomion kohdat 29–31 ja 38.

³²⁹ Ecker, *International VAT Monitor* 6/2012, s. 409–410.

³³⁰ Lamensch 2012, s. 85. Ks. tosin C-593/19 *SK Telecom*, tuomion kohdat 38–39, jossa teleoperaattori pystyi yksilöimään ja erittelemään palvelut, ja missä ne tosiasiallisesti käytetään.

³³¹ Palvelu voidaan hankkia jäsenvaltiossa A, mutta käyttää ja hyödyntää tosiasiallisesti kolmannessa valtiossa B, tai toisinpäin – ei ole määritettävissä hetkeä tai paikkaa, jolloin palvelu eksaktisti käytetään.

Tosiasiallisen käytön ja hyödyntämisen poikkeussäännön soveltuminen ja soveltaminen digitaalisten palvelujen suorituksiin kuluttajille on epätodennäköistä ja harvinaista. Tämä johtuu ensinnäkin siitä, että digitaalisten palvelujen luonteen vuoksi sen paikan selvittäminen, missä palvelu tosiasiallisesti käytetään ja hyödynnetään, on lähes mahdotonta. Jos tällainen paikka pystyttäisiin määrittämään, ovat niitä koskevat oletukset jo lähtökohtaisesti olemassa täytäntöönpanoasetuksessa.³³² Kuinka jäsenvaltio kykenee osoittamaan paikan, jossa palvelu tosiasiallisesti käytetään ja hyödynnetään? Toiseksi poikkeussäännöstä sovelletaan vain tilanteisiin, joissa on liittynyt yhteisön ulkopuolelle. Näin ollen poikkeussäännön soveltamisalan ulkopuolelle jää lukumääräisesti ja euromääräisesti suurin osa tilanteista. Use and enjoyment – poikkeus vaikuttaa olevan irrelevantti digitaalisten palvelujen kontekstissa, varsinkin kun digitaaliset palvelut koskevat lähtökohtaisesti vähäarvoisia palveluja, niihin liittyy vain lyhytaikaisia vierailuja kolmannen maan kansalaisilta ja palvelujen suorittaja on yleensä sijoittautunut yhteisöön.

³³² Ks. tarkemmin luku 4.4.3.2; esim. vastaanottajan fyysinen läsnäolo on välttämätöntä tai kiinteän verkon välityksellä suoritettu palvelu.

6 ARVONLISÄVERON ERITYISJÄRJESTELMÄ

6.1 Erityisjärjestelmään rekisteröityminen

Arvonlisäverodirektiivin XII osasto sisältää säännöksiä erityisjärjestelmistä, joita jäsenvaltioiden on sovellettava.³³³ Kyseinen osasto sisältää myös säännökset erityisjärjestelmistä, jotka koskevat sekä yhteisöön sijoittautumattomien verovelvollisten (kolmansien maiden järjestelmä)³³⁴ että yhteisöön mutta ei kulutusjäsenvaltioon sijoittautuneiden verovelvollisten (unionin järjestelmä)³³⁵ suorittamia digitaalisia palveluita.³³⁶ Vuodesta 2021 alkaen arvonlisäveron erityisjärjestelmä (Mini One Stop Shop - MOSS) laajenee koskemaan tavaroiden etämyyntiä ja muita palveluja kuin digitaalisia palveluja sekä kolmansista maista tuotujen tavaroiden etämyyntiä (One Stop Shop - OSS).³³⁷ Samalla on kumottu direktiivin 2009/132/EY³³⁸ vähäarvoista maahantuontia koskeva osasto IV, jonka johdosta tavaroiden maahantuontiin ei enää sovelleta euromääräistä vapautusta. Raja-arvo aiheutti itsessään kilpailun vääristymistä, ja lisäksi tavaroiden myyjät saattoivat merkitä tavaran arvon todellista arvoa alhaisemmaksi.³³⁹ Yllättävän paljon merkitystä on myös sillä, mikä toimija on vastuussa tavaran kuljetuksesta, kuten on huomattavissa esimerkiksi Copenhagen Economicsin tutkimuksesta.³⁴⁰

Erityisjärjestelmä on määränpäämaaperiaatteen soveltamisesta johtuvien käytännön verovelvoitteiden hoitamisen suhteen välttämätön. Yrityksille syntyvien hallinnollisten kulujen määrä olisi kestävämpi, jos ne joutuisivat rekisteröitymään jokaiseen jäsenvaltioon, jonne niiden katsottaisiin myyvän palveluja kuluttajille. Kuten on aikaisemmin todettu³⁴¹, erityisjärjestelmä mahdollistaa tehokkaan tavan ilmoittaa ja maksaa EU:ssa oleville kuluttajille suoritetuista palveluista syntyvät arvonlisäverot, ja se tosiasiallisesti säästää yritysten kuluja verrattuna muuhun tapaan. Näin ollen jo itsessään erityisjärjestelmä oikeuttaa olemassaolonsa.

³³³ Mm. voittomarginaalijärjestelmä, matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä ja sijoituskultaa koskeva erityisjärjestelmä.

³³⁴ Arvonlisäverodirektiivin 358 a–369 artiklat.

³³⁵ Arvonlisäverodirektiivin 369 a–369 k artiklat.

³³⁶ Tässä luvussa käytetään sanaa erityisjärjestelmä kuvaamaan yleisesti kumpaakin erityisjärjestelmää. Lisäksi ”kolmansien maiden” tai ”unionin” käytetään silloin, kun ne ovat asiayhteyden vuoksi tarpeellisia.

³³⁷ Neuvoston direktiivi (EU) 2017/2455. Koronan vuoksi uusia säännöksiä sovelletaan 1.7.2021 alkaen, ks. tarkemmin neuvoston päätös (EU) 2020/1109.

³³⁸ Neuvoston direktiivi 2009/132/EY.

³³⁹ Aliarvostaminen tulee luultavasti jatkumaan edelleen, vaikka raja-arvo poistetaan, ks. Lamensch – Saraswat, *International VAT Monitor* 5/2017, s. 368–374.

³⁴⁰ Ks. Copenhagen Economics 2016. Tutkimuksen mukaan arvonlisävero kerättiin vain 35 prosentista tavaroista, jotka tulevat EU:n ulkopuolisilta toimijoilta, ja joissa käytetään kansallista postioperaattoria (sen sijaan pikakuriiriyhtiöiden osalta arvonlisävero kannettiin 98 prosenttisesti). Samansuuntaisesti myös tullien osalta.

³⁴¹ Ks. luku 2.2.3.

Toisaalta verovelvollisen ei ole pakko käyttää erityisjärjestelmää, vaan hän voi edelleen rekisteröityä erikseen useaan eri EU-jäsenvaltioon.³⁴² Seuraavissa luvuissa käydään läpi, mitä tietoja yritysten täytyy erityisjärjestelmän käyttöä varten kerätä ja ilmoittaa, ja millaisia rajoitteita erityisjärjestelmän kautta yrityksille aiheutuu.

Verovelvollinen käyttää erityisjärjestelmässä joko unionin järjestelmää tai kolmansien maiden järjestelmää riippuen siitä onko verovelvollinen sijoittautunut EU-maahan vai EU:n ulkopuolelle.³⁴³ Säännökset siitä, milloin verovelvollinen on sijoittautunut EU-maahan, ovat täytäntöönpanoasetuksen 10–11 artikloissa. Aikaisemmin yhteisöön sijoittautumattomalla verovelvollisella tarkoitettiin myös verovelvollista, jota ei muuten vaadittu rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi. Tämän johdosta yhteisöön sijoittautumattomat verovelvolliset, jotka olivat rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi jossakin jäsenvaltiossa, eivät voineet käyttää kumpaakaan erityisjärjestelmää.³⁴⁴ Tämä epäkohta korjattiin direktiivillä 2017/2455, ja nyt 1.1.2019 alkaen tällaiset yhteisöön sijoittautumattomat verovelvolliset voivat käyttää kolmansien maiden järjestelmää.

Kolmansista maista operoiva yritys tai yhteisö voi itse valita EU-jäsenvaltion, jossa se rekisteröityy erityisjärjestelmän käyttäjäksi, antaa veroilmoitukset ja maksaa veron (tunnistamisjäsenvaltio).³⁴⁵ Kyseessä oleva tunnistamisjäsenvaltio antaa yhteisöön sijoittautumattomalle verovelvolliselle yksilöllisen ALV-tunnistenumeron sekä välittää ilmoituksen tiedot ja maksut eteenpäin EU-jäsenvaltioihin, joissa digitaalinen palvelu on katsottu tapahtuneen (kulutusjäsenvaltio). Koska kolmansista maista toimintaa harjoittava ei ole sijoittautunut EU:iin, se käyttää erityisjärjestelmää myös tunnistamisjäsenvaltiossa tapahtuneisiin palvelujen suorituksiin.

EU-jäsenvaltiosta operoiva yritys tai yhteisö ei voi valita tunnistamisjäsenvaltiotaan, vaan sellaisena toimii jäsenvaltio, jonka alueella verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka tai, jos hänen liiketoimintansa kotipaikka ei ole yhteisössä, jäsenvaltiota, jossa hänellä on kiinteä

³⁴² Kolmas mahdollisuus on tytäryhtiön perustaminen, joka mahdollistaa suoran vähennysoikeuden käyttämisen (credit-invoice method), mutta josta seuraa tuloveroon liittyviä vaikutuksia; Ks. Lamensch 2015, s. 138.

³⁴³ 1.7.2021 alkaen unionin järjestelmä kattaa jatkossa kaikki kuluttajille EU:ssa myydyt palvelut sekä EU:n sisäisen tavaroiden etämyynnin, muu kuin unionin järjestelmä kaikki kuluttajille EU:ssa myydyt palvelut ja uusi tuontijärjestelmä EU:n ulkopuolelta tuotujen tavaroiden etämyynnin, kun tavaralähetyksen arvo on enintään 150 euroa, ks. neuvoston direktiivi 2017/2455.

³⁴⁴ Neuvoston direktiivi (EU) 2017/2455, johdanto-osan 3 kappale, rekisteröityneet ”esimerkiksi koska ne harjoittavat satunnaisesti arvonlisäveron alaista liiketoimintaa kyseisessä jäsenvaltiossa”.

³⁴⁵ Arvonlisäverodirektiivin 358 a artikla.

toimipaikka.³⁴⁶ Unionin järjestelmää käyttävä verovelvollinen ei voi käyttää erityisjärjestelmää tunnistamis- ja sijoittautumisjäsenvaltiossa tapahtuneisiin palvelujen suoritukseen.³⁴⁷ Näin ollen yrityksen, jonka liiketoiminnan kotipaikka on Suomessa (tunnistamisjäsenvaltio), ja jolla on kiinteä toimipaikka Ranskassa, ja joka on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi kaukomyynnistä Saksaan, ja joka myy digitaalisia palveluita näihin maihin ja vielä lisäksi Ruotsiin, käyttää ainoastaan Saksassa ja Ruotsissa tapahtuneisiin palvelujen suorituksiin erityisjärjestelmää. Esimerkissä Saksan osalta voitiin käyttää erityisjärjestelmää, koska pelkkä rekisteröinti kaukomyynnistä arvonlisäverovelvolliseksi ei luo kiinteää toimipaikkaa. Unionin järjestelmässä verovelvollinen käyttää tunnistamisjäsenvaltiossa aikaisemmin saamaansa kansallista ALV-tunnistetta.

6.2 Kerättävät ja ilmoitettavat tiedot

Verovelvollisen on toimitettava tunnistamisjäsenvaltiolle sähköisesti arvonlisäveroilmoitus kultakin kalenterivuosineljännekseltä – riippumatta siitä onko digitaalisia palveluja suoritettu vai ei – ja arvonlisäveroilmoitus on toimitettava 20 päivän kuluessa sen verokauden päättymisestä, jota ilmoitus koskee.³⁴⁸ Tässä arvonlisäveroilmoituksessa on oltava ALV-tunnistenumero ja kunkin kulutusjäsenvaltion, jossa arvonlisäveroa on maksettava, osalta verokauden aikana suoritettujen digitaalisten palvelujen kokonaisarvo arvonlisäverolla vähennettynä sekä vastaavan arvonlisäveron kokonaismäärä kunkin verokannan osalta. Myös sovellettavat arvonlisäverokannat ja maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärä on mainittava ilmoituksessa.³⁴⁹

Kuten yllä mainitusta on huomattavissa, saavat yritykset huomattavan suoritettavaan arvonlisäveroon ja sen pääomaan liittyvän edun – vaikkakin veroilmoitus on toimitettava jo 20 päivän kuluessa verokauden päättymisestä.³⁵⁰ Siihen edut sitten jäävätkin. Vaikka arvonlisäveroilmoituksella tarvitsee ilmoittaa vain kulutusjäsenvaltio, johon digitaalisia palveluja on myyty, ja veron perusteet, verokannat ja veron määrä, on niiden taustalla

³⁴⁶ Arvonlisäverodirektiivin 369 a artiklan ensimmäisen kohdan 2 alakohta. Jos verovelvollisella ei ole liiketoiminnan kotipaikkaa, mutta hänellä on kiinteitä toimipaikkoja useassa eri EU-maassa, verovelvollinen voi valita jonkun näistä tunnistamisjäsenvaltioksi. Valinta sitoo verovelvollista kaksi kalenterivuotta sen kalenterivuoden lopusta, jonka aikana valinta on tehty (arvonlisäverodirektiivin 369 a artiklan toinen kohta).

³⁴⁷ Arvonlisäverodirektiivin 369 a artiklan ensimmäisen kohdan 1 alakohta.

³⁴⁸ Arvonlisäverodirektiivin 364 ja 369 g artiklat. Tätä aikaa on pidetty liian lyhyenä ((Neuvoston direktiivi (EU) 2017/2455, johdanto-osan 4 kappale)), joten 1.7.2021 alkaen määräaika ilmoitusta koskevan verokauden päättymistä seuraavan kuukauden loppu ((Neuvoston direktiivi (EU) 2017/2455 ja neuvoston päätös (EU) 2020/1109)).

³⁴⁹ Arvonlisäverodirektiivin 365 artikla.

³⁵⁰ Esimerkiksi Suomen arvonlisäverotuksessa verokausi on pääsääntöisesti kalenterikuukausi, ja arvonlisävero pitää ilmoittaa ja maksaa viimeistään verokautta toisena seuraavan kuukauden 12. päivänä

huomattava määrä työtä ja taustatietoa. Arvonlisäverodirektiivin 369 ja 369 k artiklojen mukaan erityisjärjestelmää käyttävän on pidettävä kirjaa erityisjärjestelmän piiriin kuuluvista liiketoimista, ja tämän kirjanpidon on oltava riittävän yksityiskohtainen kulutusjäsenvaltion veroviranomaisen mahdollisia ilmoituksen todentamistoimenpiteitä varten. Tältä osin tarkempia säännöksiä on annettu täytäntöönpanoasetuksen 63 c artiklan 1 kohdassa. Sen mukaan äskettäin mainitun arvonlisäveroilmoituksen taustalla on sisällytettävä lisäksi

- suoritettujen palvelun laji;
- palvelun suorituspäivä;
- veron perusteen mahdolliset myöhemmät lisäykset tai vähennykset;
- vastaanotettujen maksujen päivämäärä ja suuruus;
- ennen palvelun suoritusta vastaanotetut ennakkomaksut;
- jos laaditaan lasku, laskun sisältämät tiedot;
- asiakkaan nimi, jos se on verovelvollisen tiedossa;
- ja tiedot, joita käytetään sen paikan määrittämiseksi, johon asiakas on sijoittautunut tai jossa tällä on kotipaikkansa tai vakinainen asuinpaikkansa.

Kerättävien tietojen määrä on iso, ja kun ottaa huomioon aikaisemmissa luvuissa mainitut hankaluudet digitaalisten palvelujen suorittamiseen liittyvien verovelvoitteiden hoidossa, on yrityksillä haasteita pitää kirjanpito riittävän yksityiskohtaisena. Lisäksi yritysten on suunniteltava järjestelmänsä niin, että yllä olevat tiedot saadaan sähköisesti saataville viipymättä ja kunkin yksittäisen palvelusuorituksen osalta.³⁵¹

6.3 Arvonlisäveron palautus suoran vähennysoikeuden sijasta

Erityisjärjestelmän käytettävyyttä heikentää se, että verovelvolliset eivät saa vähentää hankintoihinsa sisältyvää arvonlisäveroa arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan nojalla, vaan heillä on oikeus vain arvonlisäveron palautukseen.³⁵² Erityisjärjestelmää käyttävät joutuvat hakemaan takaisin arvonlisäveron, joka sisältyy muissa EU-maissa liiketoimintaa varten hankittuihin tavaroihin ja palveluihin (ns. ulkomaalaispalautus). Näin ollen esimerkiksi suomalainen ohjelmistoyhtiö, joka suorittaa digitaalisia palveluja erityisjärjestelmän kautta, ja jonka työntekijät ovat markkinoimassa ohjelmistoaan Ruotsissa, ei voi vähentää arvonlisäveron veroilmoituksellaan ruotsalaisen hotellin laskussa olevaa Ruotsin arvonlisäveroa.³⁵³ Jos sama

³⁵¹ Täytäntöönpanoasetuksen 63 c artiklan 2 kohta.

³⁵² Arvonlisäverodirektiivin 368 ja 369 j artiklat.

³⁵³ Majoituspalvelun suorituspaikka on arvonlisädirektiivin 47 artiklan mukaan kiinteän omaisuuden sijaintipaikka.

yhtiö hankkii ruotsalaiselta yhtiöltä ohjelmistonsa liittyvän koodauspalvelun, saa se käyttää käännettyä verovelvollisuutta, jolloin se suorittaa ja vähentää veron.³⁵⁴ Kaikesta huolimatta suomalainen yhtiö voi vähentää Ruotsin arvonlisäveron, jos se harjoittaa Ruotsissa myös erityisjärjestelmän piiriin kuulumatonta toimintaa, jonka osalta se on velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi.³⁵⁵

Vaikka valtaosassa tapauksista voidaan käyttää käännettyyn verovelvollisuuteen liittyviä säännöksiä, aiheutuu kustannuksia joka tapauksessa. Direktiivin 2008/9/EY mukainen EU:n alueelle sijoittautuneille verovelvollisille tarkoitettu ulkomaalaispalautushakemus on maakohtainen, eli eri maiden arvonlisäveroja ei voida hakea palautuksena samalla hakemuksella, mutta palautushakemus tehdään sijoittautumisvaltiolle³⁵⁶ - toisin kuin ennen. Lisäksi yrityksille aiheutuvia hallinnollisia kustannuksia syntyy esimerkiksi vaadittavista koodimerkinnöistä ja palautusvaltion määrittämästä palautushakemuksen kielestä.³⁵⁷

Oma hankaluutensa syntyy liiketoimista, joita harjoitetaan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneen ja kolmansien maiden järjestelmää käyttävän verovelvollisen kanssa. Yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneet digitaalisia palveluja tarjoavat toimijat eivät saa vähentää hankintoihinsa sisältyvää arvonlisäveroa miltään osin, vaan heidän tulee turvautua kolmannentoista direktiivin mukaiseen palautusmenettelyyn, jonka menettely on paljon työlämpi kuin EU:iin sijoittautuneelle toimijalla.³⁵⁸ Verrattuna muihin kuin erityisjärjestelmää käyttäviin EU:n ulkopuolisiin toimijoihin, palautusvaltio ei voi asettaa vastaavien etujen myöntämistä palautuksen edellytykseksi, edellyttää veroedustajan nimeämistä, eikä myöskään jättää tiettyjä kustannuksia soveltamisen ulkopuolelle tai asettaa lisäedellytyksiä palautukselle.³⁵⁹ Tästä huolimatta *Ben Terra* ja *Julie Kajus* ihmettelevät, miksi yhteisön ulkopuolelle sijoittautunut erityisjärjestelmää käyttävä ei saa vähentää hankintoihin sisältyviä arvonlisäveroja tunnistamisjäsenvaltiossaan arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan mukaisesti, ja vaikuttaakin siltä, että arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaisen välittömän vähennysoikeuden epääminen kyseisiltä toimijoilta on syrjivää.³⁶⁰

³⁵⁴ Palvelun suorituspaikka on arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan mukaan lähtökohtaisesti paikka, jossa palvelun hankkijalla on liiketoiminnan kotipaikka.

³⁵⁵ Ks. arvonlisädirektiivin 369 j artiklan toinen kohta.

³⁵⁶ Neuvoston direktiivin 2008/9/EY, artikla 15.

³⁵⁷ Neuvoston direktiivin 2008/9/EY, artikkelat 9 ja 12.

³⁵⁸ Kolmastoista neuvoston direktiivi 86/560/ETY.

³⁵⁹ Arvonlisäverodirektiivin 368 artikla.

³⁶⁰ Terra – Kajus 2011, s. 1226; jossa esitetään syntyvä erilainen kohtelu verrattuna niihin muihin EU:n ulkopuolisiin toimijoihin (tai paikallisiin), jotka ovat rekisteröityneet arvonlisäverovelvolliseksi jossain EU:n jäsenvaltiossa.

Vaikka tunnistamisjäsenvaltio antaa EU:n ulkopuoliselle toimijalle ALV-tunnistenumeron, ei tämä tarkoita sitä, että toimijalla olisi oikeus vähentää tätä toimintaa varten tehtyihin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero tai oikeus vähentää myös käännetyn verovelvollisuuden perusteella suoritettava vero – kuten yllä on mainittu. Tämä voi aiheuttaa sekaannusta esimerkiksi luvussa 4.1 mainitussa palvelun myyjän oletettaman tilanteessa, jossa kolmannelta maasta operoiva sisältöpalvelu tarjoaa suomalaiselle pelikehittäjälle erityisjärjestelmää varten saamaansa ALV-tunnistettaan. Kyseisessä tapauksessa sisältöpalvelun kuuluisi luvussa 4.2 käsitellyn mukaisesti toimittaa todistuksia tai tunnisteita sijaintivaltiostansa, ei erityisjärjestelmän tunnisteita, ja viestittää olevansa yhteisön ulkopuolelle sijoittautunut toimija. Kun palvelu katsotaan suoritetuksi yhteisön ulkopuolelle, ei siitä makseta arvonlisäveroa yhteisössä – tällä on suuri ero verrattuna siihen, että kirjanpito- ja arvonlisäverokäsittely menisi luvun 4.1.2 mukaisesti.

6.4 Erityisjärjestelmän kautta ilmoitettujen tietojen tarkastaminen

Arvonlisäveron erityisjärjestelmä on vapaaehtoinen järjestelmä. Se ei kuitenkaan tarkoita sitä, että verovelvollisten sen kautta ilmoittamat tiedot täyttäisivät EU-sääntelyn vaatimukset esimerkiksi hankkijan sijaintipaikan määrittämisessä – ei ole myöskään takeita, että sen kautta ei jätettäisi kaikkia palvelujen suorituksia ilmoittamatta. Erityisjärjestelmän kautta jätettävät ilmoitukset koskevat yleensä useissa kulutusjäsenvaltioissa kannettavia veroja. Tämän vuoksi on perin kummallista, että valvontatoimenpiteistä ei säädetä mitään arvonlisäverodirektiivissä eikä täytäntöönpanoasetuksessa. Säännöksiä on vain siitä, että kirjanpidon on oltava riittävän yksityiskohtainen kulutusjäsenvaltion todennusta varten, ja että tämä kirjanpito on pyydettyä saatettava tunnistamisjäsenvaltion ja kulutusjäsenvaltion saataville sähköisesti.³⁶¹

Komissio on antanut lisäohjeita tarkastuksista MOSS-järjestelmässä, ja niistä on huomattavissa, että jäsenvaltiot soveltavat eri suosituksia.³⁶² Lisäksi kyseessä olevat ohjeistukset eivät ole oikeudellisesti sitovia, eikä niillä korvata kansallisia sääntöjä. Vaikka ohjeistukset avustavat jäsenvaltioita siinä, kuinka yrityksiin on paras ottaa yhteyttä tarkastuksen aikana ja millä tavoin yritysten pitäisi toimittaa tarkastuksessa vaadittavat tiedot, palvelevat ne lähtökohtaisesti tilanteita, jossa ilmoituksissa on vain jotain pientä selvennettävää. Kun jokin jäsenvaltio omassa riskienhallintatoiminnossaan³⁶³ noteeraa, että digitaalisten palvelujen myyjä rikkoo olennaisesti

³⁶¹ Arvonlisäverodirektiivin 369 ja 369 k artiklat.

³⁶² Ks. alaviite 308. Toisaalta monille jäsenvaltioille käyvät melkein kaikki suositukset.

³⁶³ Käsittäen mm. maksu- ja muiden tietojen vertailu MOSS-järjestelmän tietoihin.

sille kuuluvia arvonlisäverotukseen liittyviä velvoitteita, on tilanne epäselvempi. On todennäköistä, että sama virhe on toistunut muiden kulutusjäsenvaltioiden kohdalla.

Erityisjärjestelmän kautta jo annettua ilmoitusta voi korjata vain verovelvollinen itse. Näin ollen ”puhdas” MOSS-verotarkastus tuottaa tulosta vain silloin, kun voidaan olettaa, että verovelvollinen noudattaa tarkastuksen hänelle epäsuotuisaa lopputulosta – lähtökohtaisesti näin ei ole, jos on kyse oleellisesta puutteesta. Virheen tai puutteen huomannut kulutusjäsenvaltio ei voi kuitenkaan lähteä suoraan yksipuolisesti etenemään asiassa, vaan sen on ilmoitettava toisen jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle huomiostaan/löydöksestään.³⁶⁴ Digitaalisten palvelujen osalta tietoja on vaihdettava automaattisesti riippumatta siitä, käyttääkö verovelvollinen erityisjärjestelmää vai ei, ja sijoittautumisjäsenvaltion on ilmoitettava kaikista tietoonsa tulleista epäselvyyksistä kulutusjäsenvaltiolle.³⁶⁵ Yhteistyöhön velvoittavista säännöksistä seuraa, että valvontatoimenpiteen aloittaminen siirtyy tulevaisuuteen ja ilmoituksen lopputuloksena on yleensä merkittävien verointressien osalta kansainvälinen yhteistarkastus – prosessi joka on kallis ja aikaa vievä.³⁶⁶ Hallinnollisen yhteistyön järjestelmä on valitettavan kankea sellaisia tilanteita varten, jossa fiskaalinen intressi on verrattain pieni, mutta kulutusjäsenvaltio on huomannut selvän puutteen ilmoitustiedoissa.

On todennäköistä, että kun MOSS laajenee OSS-järjestelmäksi, kasvaa eri erityisjärjestelmissä rekisteröityvien yritysten määrä huomattavasti. Lisäys ei tule niinkään siitä, että erityisjärjestelmät kattavat kuluttajille EU:ssa myydyt palvelut³⁶⁷, vaan siitä, että ne kattavat EU:n sisäisen tavaroiden etämyynnin ja EU:n ulkopuolelta tuotujen tavaroiden etämyynnin. Tällä hetkellä niin sanottua kaukomyyntiä³⁶⁸ harjoittavan elinkeinonharjoittajan on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi jokaisessa määränpäämaassa, jossa myynnin määrä ylittää kyseisen maan asettaman alarajan. Rekisteröityminen on aiheuttanut ylimääräisiä hallinnollisia kustannuksia yrityksille, ja alarajat ovat olleet omiaan aiheuttamaan kilpailuvääristymiä sisämarkkinoilla.³⁶⁹ Valvontatoimista tulee kuitenkin työläämpiä, kun on

³⁶⁴ Ks. tarkemmin eri tilanteista, neuvoston asetus (EU) N:o 904/2010, artikla 13.

³⁶⁵ Neuvoston asetus (EU) N:o 904/2010, artikla 14.

³⁶⁶ Neuvoston asetus (EU) N:o 904/2010, artikkelat 29 ja 30.

³⁶⁷ Yleensä kuluttajalle myydyt palvelut myyntimaa muissa kuin yleissäännöksen alaisissa tilanteissa on palvelun suoritusmaa, joka on pääsääntöisesti palvelun suorittajan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka.

³⁶⁸ Kaukomyynnillä tarkoitetaan myyntiä, jossa myyjä huolehtii tavaroiden kuljettamisesta määränpäämaahan yksityishenkilöille tai heihin rinnastettaville ei-verovelvollisille henkilöille (muun muassa postimyynti). Tällaista myyntiä koskee kaukomyyntisäännös: myynti verotetaan kuljetuksen määränpäämaassa, jos myynnin määrä ylittää kyseisen maan asettaman alarajan. Ks. tarkemmin arvonlisäverodirektiivin 34 artikla.

³⁶⁹ Ks. HE 18/2021 vp, s. 9.

entistä tarkemmin otettava huomioon erityisjärjestelmässä mahdollisesti ilmoitetut tiedot ja niiden vaikutus muiden jäsenvaltioiden verotukseen pelkän kansallisen kaukomyynnin määrän vertailun sijasta.

Edellä mainittujen rajat ylittävän verkkokaupan ilmoitustietojen, niihin liittyvien mahdollisten ilmoituspuutteiden ja täysin rekistereistä puuttuvien toimijoiden valvominen parantuu huomattavasti 1.1.2024 alkaen. Tuolloin aletaan soveltamaan EU:n tasolla täysin uudenlaista lainsäädäntöä, joka tuo jäsenvaltioiden riskianalyyysien avuksi maksupalvelutarjoajien dataa.³⁷⁰ Uudet säännökset ovat edellytys sille, että rajat ylittävää tavaroiden ja palvelujen kauppaa voidaan valvoa tehokkaasti.³⁷¹ Tähän mennessä riskianalyyysit ja niitä seuranneet riskihavainnot ovat perustuneet pääosin siihen, että jäsenvaltiolla on voimassa sellaista kansallista lainsäädäntöä, jonka perusteella tietoa rajat ylittävistä tilanteista on saatu.³⁷² Kyseessä oleva CESOP-järjestelmä³⁷³ luo pohjan sille, että arvonlisäverotukseen liittyviä petoksia voidaan torjua tehokkaasti – myös niiden jäsenvaltioiden osalta, jolla ei ole ollut aikaisemmin keinoja havaita kyseistä toimintaa. Toivottavasti tietoja hyödynnetään ahkerasti ja yhteistyö jäsenvaltioiden välillä on sujuvaa. Työtä järjestelmän täytäntöönpanossa vielä kuitenkin on.³⁷⁴

³⁷⁰ Neuvoston Direktiivi (EU) 2020/284.

³⁷¹ Neuvoston Direktiivi (EU) 2020/284, johdanto-osan kohdat 2 ja 3.

³⁷² Esimerkiksi Suomessa laki verotusmenettelystä (1995/1558) 21 §.

³⁷³ Central Electronic System of Payment information.

³⁷⁴ Ks. esim. neuvoston asetus (EU) 2020/283, artikla 24 e.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET

7.1 Olemassa olevan järjestelmän modernisoinnin eteen tehdyt toimenpiteet

Tietyt tutkijat ovat osittain ottaneet melko kriittisestikin kantaa digitaalisten palvelujen voimassa olevan oikeuden tilaan. Kriittistä huolimatta on todettava, että Euroopan unioni on lainsäädäntötoimillaan luonut järjestelmän, jossa digitaalisia palveluita verotetaan pääsääntöisesti palvelun hankkijan sijaintipaikassa, ja EU-jäsenvaltiot saavat tätä kautta tuloja toimintansa ylläpitämiseen ja kehittämiseen. Näillä toimilla EU on reagoinut digitaalisen talouden kasvuun, ja vastannut ainakin arvonlisäverotuksen osalta kansainväliseen veropohjan rapautumiseen ja voitonsiirtojen torjumiseen.

OECD:n Ottawan ministerikokouksessa sovituista suuntaviivoista ja periaatteista iso osa on saavutettu, ja niiden vaatimukset täytetty. Lähtökohtaisesti kaikki rajat ylittävät digitaalisiksi palveluiksi *katsottavat* palvelut verotetaan valtiossa, jossa kulutus tapahtuu.³⁷⁵ Digitaalisia hyödykkeitä ei luokitella tavaroiksi ja käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan laajasti verovelvollisen välisessä palvelukaupassa. Lisäksi on luotu arvonlisäveron erityisjärjestelmä helpottamaan verojen keräämistä.

Digitaalisten palvelujen verotuksen pitäisi olla neutraalia. Tämän tavoitteen osalta suurin osa häiriöitä aiheuttaneista tilanteista hävisi 1.1.2015 alkaen, kun valtaosa digitaalisiin palveluihin liittyvistä muutoksista tuli voimaan. Varsinkin alkuperämaaperiaatteen soveltaminen johti neutraliteettihäiriöihin, sillä matalan yleisen verokannan maahan sijoittautunut toimija oli paremmassa asemassa kuin korkean yleisen verokannan maahan sijoittautunut. Takapakkia on jouduttu ottamaan uusien neutraliteettia heikentävien säännösten muodossa.³⁷⁶ Tällaisia ovat muun muassa erilaiset raja-arvot, joilla pyritään parantamaan pienten yritysten velvoitteiden noudattamisesta johtuvia kustannuksia (tehokkuus), mutta joita eivät voi soveltaa yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneet toimijat.³⁷⁷

³⁷⁵ Arvonlisäverodirektiivin suorituspaikkasääntöjen oletuksena on hankkijan sijainti / asuinpaikka, ei paikka, jossa hankkija fyysisesti hankintahetkellä on. Jotkin täytäntöönpanoasetuksen erityiset oletamat tosin määrittävät hankkijan sijaintipaikaksi todellisuudessa hankkijan fyysisen sijainnin.

³⁷⁶ Ks. vastaavasti Lamensch, International VAT Monitor 2/2017, s. 139–141.

³⁷⁷ 10 000 euron raja-arvo, jonka alle voidaan verottaa palvelun suorittajan maassa, sekä 100 000 euron raja-arvo, jolloin tarvitaan vain yksi todiste kuluttajan sijaintipaikasta.

7.2 Sähköisesti suoritettavien palvelujen soveltamisalan kapeus

Sähköisesti suoritettavien palvelujen soveltamisalan analyysissa huomattiin palvelun luonteeseen liittyvien edellytyksien – pääasiassa automatisoituja ja vaativat vain vähän ihmisen osallistumista – johtavan monien palvelujen jäämiseen soveltamisalan ulkopuolelle. Kyseessä olevat palvelut sisältävät kuitenkin sellaisia elementtejä, joiden johdosta ne tosiasiallisesti kulutetaan siinä valtiossa, johon sähköisesti suoritettavien palvelujen suorituspaikka ne ilman soveltamisalan kapeutta ohjaisi.

Soveltamisalan kapeudesta seuraa se, että lähtökohtaisesti samat perusominaisuudet omaavia palveluita verotetaan eri tavalla, eri paikassa ja eri verokannalla. Esimerkiksi sellaiset palvelut, jotka sisältävät vain pienen määrän interaktiota kuluttajan puolelta tai eivät ole pääasiassa automatisoituja³⁷⁸, rajautuvat herkästi soveltamisalan ulkopuolelle. Neutraliteetti palvelujen välillä ei täyty. Haasteita syntyy myös oikeusvarmuuden ja yksinkertaisuuden osalta. Verovelvollisten täytyy arvioida tarkasti, onko kyse sähköisesti suoritettavasta palvelusta vai ei. Verosäännösten tulkitsemisen helpottamiseksi säännökset sisältävät onneksi ohjeellisia luetteloita. Myös arvonlisäverokomitea on antanut tulkintasuosituksia sähköisten palvelujen määritelmän sisältämistä palveluista. Ongelmien lieventämiseksi olisi toivottavaa, että EU-tuomioistuin saisi käsiteltäväkseen tapauksen, jossa pohditaan, onko suoritetussa palvelussa kyse sähköisesti suoritettavasta palvelusta vai ei.

Vaikka oikeuskäytäntö toisi lisävalaistusta epävarmuustekijöihin, kaikkein hyödyllisintä olisi, jos komissio kävisi läpi sekä eri palvelujen määritelmät että arvonlisäverodirektiivin V osaston ”verollisten liiketoimien paikka”, ja tutkisi miltä osin palvelujen soveltamisalat ja suorituspaikkasäännöt ovat linjassa keskenään ja täyttävätkö ne tavoitteensa. Sähköisesti suoritettavien palvelujen soveltamisalan osalta tutkielmassa päädyttiin siihen, että soveltamisala olisi määritelty riittävän tarkasti, kun se sisältäisi seuraavat kriteerit / elementit:

- suoritetaan internetin tai sähköisen verkon välityksellä
- sekä palvelun suorittaja että hankkija voivat sijaita eri paikassa palvelun digitaalisesta luonteesta johtuen
- niitä ei voida suorittaa ilman tietotekniikkaa

³⁷⁸ Webinaareissa kysymysten ja kommenttien esittäminen tai sovelluksen muokkaaminen asiakkaan toiveiden mukaisesti.

Edellä mainittu soveltamisalan määrittely laajentaisi palvelujen kirjoa merkittävästi – vastaavasti se vähentäisi osaltaan tulkinnanvaraisten tilanteiden määrää – mutta rajaisi ulkopuolelle sellaiset palvelut, jotka todennäköisesti kulutetaan muualla kuin hankkijan sijaintipaikassa. Vastaavanlaisen soveltamisalan määrittelyyn päätyvät myös Madeleine Merckx ehdotuksessaan ja Turkki kansallisessa lainsäädännössään.³⁷⁹

Alati digitalisoituvassa ja globalisoituvassa maailmassa yhä useampi palvelu suoritetaan ja kulutetaan hankkijan sijaintipaikassa. On ymmärrettävää, että tietyissä tilanteissa tämä johtaisi siihen, että EU menettää verotuloja. EU:n ratkaisujen on kuitenkin oltava linjassa sen kanssa, että tavoitellaan laajasti määränpäämaaperiaatetta.³⁸⁰ Vastavuoroisuusperiaatteen mukaisesti olisi toivottavaa, että kolmansiin maihin sijoittautuneet palvelun tarjoajat noudattaisivat EU:n arvonlisäverotukseen liittyviä säännöksiä. Ensimmäinen askel on jo otettu, kun arvonlisäveron erityisjärjestelmät ovat valmiina kaikkien palvelujen ilmoittamista varten.

7.3 Väittäjän asema palvelun suorituksessa

Tutkielmassa analysoitiin olettaa palvelun suorittajasta tilanteissa, joissa sähköisesti suoritettava palvelu suoritetaan televerkon, rajapinnan tai portaalin, kuten sovellusten markkinapaikan, välityksellä. Sääntely muodostaa oleellisen osan tehokkaasta veron kantamisesta ja määränpäämaaperiaatteen noudattamisesta. Palvelujen suorittajan olettamasta seuraa kuitenkin tilanne, jossa esimerkiksi alustalla tai markkinapaikalla tuotettaan myyvä verovelvollinen ei voi soveltaa alkuperämaaperiaatteen mahdollistavaa 1.1.2019 alkaen voimassa olevaa 10 000 euron raja-arvoa. Tämä johtuu siitä, että palvelun kehittänyt yritys ei suorita palveluja kuluttajille, vaan alustan tai markkinapaikan operoijalle, joka suorittaa palvelut kuluttajille, ja on näin palvelujen suorittaja. Epäsuotuisana seurauksena olettamien soveltumisella on myös se, että erilaiset vähäisen liiketoiminnan harjoittajaa koskevat verosta vapautukset³⁸¹ eivät hyödytä palvelun kehittäjää, kun olettaa palvelun suorittajasta sovelletaan. Tämä johtuu siitä, että alusta lisää komissiokaupasta seuraavien sääntöjen mukaisesti palvelun kehittäjän sovelluksien kuluttajille myynteihin arvonlisäveron riippumatta siitä, mikä palvelun kehittäjän liikevaihdon suuruus on. Toisaalta täytäntöönpanoasetuksen olettaa palvelun suorittajasta poistaa tietyissä tilanteissa pienten toimijoiden saaman verotuksellisen hyödyn – ja samalla luvussa 7.1 mainitun neutraliteettihäiriön.

³⁷⁹ Ks. tarkemmin luku 4.4.

³⁸⁰ Ks. tämän tutkielman luku 2.1.

³⁸¹ Arvonlisäverodirektiivin 287 artikla, ja esim. arvonlisäverolain 3 § (1301/2003), jonka mukaan myyjä ei ole verovelvollinen, jos tilikauden liikevaihto on enintään 10 000 euroa, ellei häntä ole oman ilmoituksensa perusteella merkitty verovelvolliseksi.

Olettaman, ja näin ollen komissiokaupan soveltuminen, vaikuttaa olevan ainoa ratkaisu, jolla alustojen kautta reititetyn taloudellisen toiminnan arvonnäkökulmasta otettavat verovelvoitteet ovat tehokkaasti ja oikeudenmukaisesti hoidettavissa. On nimittäin kestämätöntä, jos isoa alustaa käyttävät pienet elinkeinonharjoittajat joutuvat vastaamaan sellaisista velvoitteista, joita ne eivät kykene tosiasiallisesti täyttämään. Esimerkiksi hankkijan sijaintipaikkaa koskevat todisteet ja näyttö ovat lähtökohtaisesti aina ainoastaan alustan tarjoajan selvitettävissä. Pelkästään se, että alustaa käyttävä elinkeinonharjoittaja saa kuukausittain raportin alustan kautta tapahtuneista myynneistä maittain, ei voi johtaa siihen, että alusta vältyy komissiokaupan soveltumiselta. Alustaa käyttävällä elinkeinonharjoittajalla ei ole tosiasiallista mahdollisuutta vaikuttaa niihin teknisiin ratkaisuihin ja toimenpiteisiin, jolla kuluttajasta kerätään tietoa verovelvoitteiden hoitamista varten. Myös valvonnallista syistä toisenlainen ratkaisu on epäkäytännöllinen, koska rahaliikenne kulkee yleensä kuluttajalta alustalle ja alustalta komission jälkeen tilityksinä elinkeinonharjoittajille.

7.4 Digitaalisen palvelun hankkijan sijaintipaikan määrittämisen haasteet

Arvonnäkökulmasta otettavien verovelvoitteiden 58 artikla sisältää suorituspaikan melko laajan yleistyksen ja virtaviivaistuksen - jossa hänen kotipaikkansa tai vakinainen asuinpaikkansa on. Säännökset siitä, mitä kotipaikalla tai vakinaisella asuinpaikalla tarkoitetaan, sisältyvät täytäntöönpanoasetukseen. Kyseessä olevat suorituspaikkatiedot ovat kuitenkin sellaisia, joita palvelun tarjoaja ei saa suoraan mistään tai ei saa niitä jotain muuta kautta kerätä. Ne eivät siis voi toimia suoraan palvelun suorituspaikan määrittävinä tekijöinä. Ne eivät myöskään palvele puhtaasti määränpäämaaperiaatteen soveltumista, sillä kotipaikka tai asuinpaikka ei välttämättä ole palvelun suorituspaikka.

Edellä mainitun haasteen ratkaisemaksi täytäntöönpanoasetuksessa on säädetty erityisistä ja yleisistä olettamista, joiden perusteella palvelun suorituspaikka voidaan määrittää. Erityisten olettamien soveltamisala on erittäin kapea, eivätkä ne ole modernissa digitaalisten palvelujen toimintakentässä relevantteja. Esimerkiksi kiinteän verkon liittymän välityksellä suoritettavat palvelut soveltuvat lähtökohtaisesti ainoastaan palveluntarjoajiin, jotka tarjoavat ja myyvät kuluttajalle itse kiinteän verkon liittymän, ja jotka myyvät myös muita digitaalisia palveluja.

Käytännössä verovelvolliset käyttävät tosiasiallisen sijaintipaikan määrittämiseen erityisten olettamien sijaan yleistä olettamaa – pääsääntöisesti kahta keskenään ristiriidatonta todistetta palvelun hankkijan sijaintipaikasta. Täytäntöönpanoasetus antaa palvelujen suorittajille melko

vapaat kädet sille, mistä tiedoista ja kuinka kyseistä näyttöä kerätään. Tutkielmassa on käynyt ilmi, että osa näistä todisteista on sellaisia, joita kuluttajat voivat pienellä vaivalla muokata haluamukseen. Esimerkiksi IP-osoitteen sijainnin naamioimiseen ja muuttamiseen voidaan käyttää VPN-palveluita, ja laskutusosoitteeksi voidaan syöttää mikä osoite tahansa, koska digitaalista palvelua ei toimiteta fyysisesti. Nämä palvelun hankkijan toimet voivat johtaa siihen, että palvelun suorituspaikka on EU:n ulkopuolella, eikä näin ollen veroa tarvitse kantaa. Erityisen haastava yhdistelmä verovelvoitteiden hoidon osalta syntyy, jos palvelun suorittaja on suunnitellut myyntikanavansa niin, että palvelun hankkijasta kerätään mahdollisimman vähän tietoa.

Toiseksi yleiseen oletamaan liittyvistä todisteista voi seurata herkästi se, että arvonlisäverodirektiivissä pohjaksi valittu suorituspaikka ei täyty – myös siinä tilanteessa, että palvelun hankkija toimii vilpittömässä mielessä. Ongelmallisia ovat tilanteet, joissa kuluttaja on väliaikaisesti joko loma- tai työmatkalla. Varsinkin IP-osoite, jota palvelun tarjoajat laajasti käyttävät näyttönä, johtaa herkästi verotusoikeuksien virheelliseen jakautumiseen.³⁸² Virheitä syntyy myös tilanteista, joissa maksukortteihin tai pankkitileihin liittyviä tunnistetietoja käytetään pääasiallisena näyttönä. Yhä useampi kuluttaja on oman asuinvaltionsa ulkopuolelle sijoittautuneen maksupalveluntarjoajan asiakas.

Sähköisesti suoritettavan palvelun hankkijan sijaintipaikkaa koskevassa luvussa 5 on käynyt ilmi, että EU:n lainsäätäjän valitsemat säännökset eivät ole selkeitä ja helppoja ymmärtää, eikä niiden noudattaminen arjen liiketoiminnassa ole yksinkertaista. Palvelun myyntimaan määräytyminen säännösten tavoitteiden mukaisesti vaatii sekä sen, että palvelun suorittaja kerää³⁸³ riittävästi tietoa palvelun hankkijasta, että sen, että palvelun hankkija toimii vilpittömässä mielessä. On todennäköistä, että suurimmassa osassa palvelujen suorituksista kulutusvaltioksi määräytyy se valtio, mitä säännöksissä tavoitellaankin, mutta liian paljon jää sen varaan, että osapuolista kumpainenkin toimii oikein. Jos säännöksiä ei ole tarkoitus muuttaa, on komission seurattava tarkasti yhteistyössä jäsenvaltioiden kanssa, täyttävätkö säännökset niille asetetut tavoitteet ja soveltavatko liiketoimen osapuolet niitä kuin on tarkoitettu. Järjestelmän väärinkäytölle on valitettavasti annettu mahdollisuus, ja on todennäköistä, että tietyt osapuolet tulevat tätä mahdollisuutta käyttämään.

³⁸² Ks. esimerkki luvussa 5.3.4.

³⁸³ Joko silloin kun asiakas rekisteröityy ja/tai kun asiakas hankkii palvelun.