



**TURUN
YLIOPISTO**
Kauppakorkeakoulu

EU-tavarakaupan arvonlisäverotus: kohti lopullista arvonlisäverojärjestelmää?

Yritysjuridiikan
kandidaatintutkielma

Laatija:
Emmi Nordlund

Ohjaaja:
Prof. Reijo Knuutinen

23.4.2025
Turku

Turun yliopiston laatujärjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck -järjestelmällä.

Kandidaatintutkielma

Oppiaine: Yritysjuridiikka

Tekijä: Emmi Nordlund

Otsikko: EU-tavarakaupan arvonlisäverotus: kohti lopullista arvonlisäverojärjestelmää?

Ohjaaja: Prof. Reijo Knuutinen

Sivumäärä: 32 sivua

Päivämäärä: 23.4.2025

EU-tavarakaupan arvonlisäverotus on ollut viime vuosina suurien muutosten keskellä. Nykyinen arvonlisäverojärjestelmä on ollut käytössä jo yli 30 vuotta, vaikka alun perin myös väliaikaisena järjestelmänä tunnetun järjestelmän oli tarkoitus olla voimassa vain muutaman vuoden ajan. Matka kohti EU:n lopullista ja yhtenäistä arvonlisäverojärjestelmää on ollut hidas, mutta seuraavien vuosien aikana on odotettavissa merkittäviä järjestelmäuudistuksia, jotka koskettavat jokaista EU:n jäsenvaltiota ja niissä sijaitsevia elinkeinonharjoittajia ja muita oikeushenkilöitä. Suomen arvonlisäverojärjestelmää on muutettu EU-jäsenyyden myötä yhtenäisen arvonlisäverojärjestelmän mukaiseksi. Liikevaihtoverotus vaihtui arvonlisäverotukseen kesäkuussa 1994, kun Suomen arvonlisäverolaki astui voimaan. Lakia uudistettiin vuonna 1995, kun Suomesta tuli Euroopan unionin jäsenvaltio.

Tässä tutkielmassa tarkastellaan EU-tavarakaupan arvonlisäverotukseen liittyvää sääntelytaustaa, nykyisen arvonlisäverojärjestelmän rakenteellisia puutteita sekä EU:n väliaikaisen järjestelmän kehityskulkua kohti lopullista arvonlisäverojärjestelmää. Tutkielman rajauksen ulkopuolelle on jätetty EU:n rajat ylittävä kaupankäynti sekä EU-palvelukauppa, joskin palvelukauppaa sivutaan alustatalouden arvonlisäverotusta käsiteltäessä. Tutkielmassa selvitetään, mitä rakenteellisia puutteita EU:n väliaikaiseen arvonlisäverojärjestelmään liittyy ja miten niitä voidaan korjata. Tutkielmassa tarkastellaan arvonlisäverojärjestelmäuudistusta ja sitä, kuinka se vaikuttaa EU-tavarakaupan arvonlisäverotukseen. Lisäksi tutkielmassa esitellään Euroopan komission VAT in the Digital Age -hanke ja sen sisältämät muutokset. Tutkimusmetodina käytetään veropoliittista tutkimusta.

Nykyinen järjestelmä on altis arvonlisäveropetoksille ja tiedonvaihto jäsenvaltioiden verohallintojen välillä on liian hidasta eikä sovi nykyiseen maailmaan, jossa digitalisaation vaikutus näkyy kansainvälisessä liiketoiminnassa enenevässä määrin erityisesti alustatalouden toimijoiden määrän kasvaessa sekä kaupankäynnin siirtymässä lähes kokonaan verkkoon. Vuonna 1993 voimaan tullutta väliaikaista järjestelmää ei ole pystytty kehittämään vuosien saatossa vastaamaan nykymaailman tarpeita, joten merkittävä järjestelmäuudistus ja EU-tavarakaupan arvonlisäverotuksen harmonisointi jäsenvaltioissa on tarpeellista.

Euroopan komission VAT in the Digital Age -hanke on ajanut EU:n arvonlisäverojärjestelmän yhtenäistämistä eteenpäin tavoitteenaan harmonisoida arvonlisäverotusta jäsenvaltioissa ja tehostaa valvontamekanismien toimintaa. Digitaalisten raportointivaatimusten, arvonlisäverorekisteröintien vähentämisen ja alustatalouden arvonlisäverotuksen sääntelyn selkeyttämisen avulla pyritään pienentämään EU:n arvonlisäverovajetta ja minimoimaan arvonlisäveropetoksista johtuvia verotulonmenetyksiä. Arvonlisäverovajetta tarkasteltaessa selviää, että kansallisia digitaalisia raportointivaatimuksia implementoineet jäsenvaltiot ovat pystyneet pienentämään arvonlisäverovajettaan, mikä puoltaa yhdenmukaisten digitaalisten raportointivaatimusten käyttöön ottamista kaikissa jäsenvaltioissa.

Avainsanat: EU-tavarakauppa, arvonlisäverotus, VAT in the Digital Age, alustatalouden arvonlisäverotus, lopullinen arvonlisäverojärjestelmä

SISÄLLYS

Lyhenteet	5
1 Johdanto	6
1.1 Aiheen taustoitus	6
1.2 Tavoitteet, rakenne ja aiheen rajaus	6
1.3 Käsitteiden määrittely	7
2 Arvonlisäverotuksen sääntelytausta	9
2.1 Kulutusverojärjestelmä	9
2.2 Arvonlisäverodirektiivi	9
2.3 Arvonlisäverolaki	10
2.4 Verohallinnon ohjeet	11
3 EU:n väliaikainen arvonlisäverojärjestelmä ja sen rakenteelliset puutteet	13
3.1 Nykytilanne ja Euroopan komission parannusehdotukset	13
3.2 Arvonlisäverovaje EU:ssa	14
3.3 Arvonlisäveropetokset	15
3.4 Kansainvälinen juridinen kaksinkertainen arvonlisäverotus	16
3.5 Alustatalouden arvonlisäverotuksen tulkintaongelmat	18
3.6 Arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan tulkinta asiassa C-695/20	19
4 Arvonlisäverotuksen tulevaisuuden näkymät	22
4.1 <i>VAT in the Digital Age</i> -hanke	22
4.2 Digitaalinen reaaliaikainen raportointi	23
4.3 EU:n arvonlisäverorekisteröintejä koskevat yksinkertaistukset	24
4.4 <i>Certified Taxable Person</i> -konsepti	27
5 Yhteenveto	29
Lähteet	31

Lyhenteet

Arvonlisäverodirektiivi	Neuvoston direktiivi (EY) 2006/112, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä
AVL	arvonlisäverolaki (1501/1993)
B2B	business-to-business
CTP	Certified Taxable Person
Dnro	diaarinumero
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
HMRC	Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
IOSS	Import One-Stop Shop
MTIC	Missing Trader Intra-Community Fraud
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OSS	One-Stop Shop
VAT	Value-Added Tax
ViDA	VAT in the Digital Age
vp	valtiopäivät

1 Johdanto

1.1 Aiheen taustoitus

Arvonlisäverotus on tärkeä, joskin monimutkainen EU-tavarakauppaan liittyvä osa-alue, joka aiheuttaa paljon byrokraattista taakkaa ja manuaalista työtä elinkeinonharjoittajille erilaisten raportointi- ja tiedonantovelvollisuuksien takia. Kaupankäynnin digitalisoitumisen myötä liiketapahtumat eivät ole läheskään aina vain yhden ostajan ja myyjän välisiä, vaan tavarantoimitusketjussa saattaa olla osapuolina useampi eri jäsenvaltiossa sijaitseva elinkeinonharjoittaja. Nykyinen EU:n arvonlisäverojärjestelmä on siirtymäjärjestelmä, joka on voimassa, kunnes lopullinen arvonlisäverojärjestelmä astuu voimaan.¹ Myös väliaikaisena järjestelmänä tunnettu EU:n arvonlisäverojärjestelmä on ollut voimassa vuodesta 1993 asti. Matka kohti lopullista arvonlisäverojärjestelmää on kuitenkin ollut erittäin hidas, mutta seuraavan viiden vuoden aikana on odotettavissa suuria uudistuksia yhtenäisen ja lopullisen arvonlisäverojärjestelmän saavuttamiseksi.

Tässä tutkielmassa tarkastellaan EU-tavarakauppaan liittyvää sääntelyä, nykyisen EU:n arvonlisäverojärjestelmän rakenteellisia puutteita sekä EU-jäsenvaltioiden yhtenäisen arvonlisäverojärjestelmän kehityskulkua kohti lopullista järjestelmää. Tarkastelun kohteena ovat erityisesti Euroopan komission VAT in the Digital Age -hanke sekä digitalisaation myötä keskeisimmiksi ongelmakohtiksi muodostuneet arvonlisäverotuksen osa-alueet, joita ovat esimerkiksi kansainvälinen juridinen kaksinkertainen verotus sekä alustatalouden arvonlisäverotus ja sen tulkintaongelmat. Tutkielmassa käsitellään EU:n arvonlisäveroalueeseen² kuuluvissa jäsenvaltioissa sijaitsevien elinkeinonharjoittajien tai muiden oikeushenkilöiden välistä kaupankäyntiä.

1.2 Tavoitteet, rakenne ja aiheen rajaus

Tässä tutkielmassa selvitetään, mitä rakenteellisia puutteita EU:n väliaikaiseen arvonlisäverojärjestelmään liittyy ja miten niitä voidaan korjata. Tutkielmassa tarkastellaan järjestelmä uudistuksen myötä tulevia muutoksia ja sitä, kuinka ne vaikuttavat EU-tavarakaupan arvonlisäverotukseen. Lisäksi tutkielmassa esitellään Euroopan komission VAT in the Digital Age -hanke ja sen sisältämät muutokset, joilla pyritään uudistamaan EU-tavarakaupan arvonlisäverotuksen valvontaa ja yhdenmukaistamaan arvonlisäverotusta koko EU:ssa. EU-palvelukauppa on rajattu tutkielman ulkopuolelle, joskin palvelukauppaan liittyviä seikkoja sivutaan alustatalouden arvonlisäverotuksen tulkin-

¹ Järjestelmän väliaikaisuudesta ks. Arvonlisäverodirektiivin 402 artikla.

² Ks. Arvonlisäverodirektiivin 5–8 artikla ja ks. myös Verohallinnon verkkosivut – EU:n arvonlisävero- ja valmisteveroalue.

taongelmia käsiteltäessä. Myöskään EU:n rajat ylittävään kaupankäyntiin liittyviä arvonlisäverotuksellisia kysymyksiä ei tuoda esille tässä tutkielmassa.

Tämän tutkielman luvussa 1 käydään läpi tutkielman taustaa, käsitteitä ja käytetty tutkimusmetodi. Myös tutkielman tavoitteet ja aiheen rajausta esitellään luvussa 1. Tutkielman luvussa 2 käsitellään yleisellä tasolla arvonlisäverotukseen liittyvää kansallista ja EU-tason sääntelytaustaa. Käsittelyn kohteena luvussa 2 ovat neuvoston direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä (2006/112/EY, jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), Suomen arvonlisäverolaki (1501/1993, AVL) sekä Verohallinnon ohjeet. Luvussa 3 syvennytään EU-tavarakaupan arvonlisäverojärjestelmään ja sen puutteisiin. Luvussa tuodaan esille muutamia keskeisimpiä EU-tavarakaupan arvonlisäverojärjestelmään liittyviä rakenteellisia puutteita ja niistä johtuvia yleisiä ongelmatilanteita. Tutkielman luvussa 4 käsitellään arvonlisäverojärjestelmäuudistuksen taustalla olevaa VAT in the Digital Age -hanketta ja sen sisältämiä keskeisimpiä muutoksia. Luvussa 5 muodostetaan yhteenveto tutkielman aiheesta sekä esitetään kokoavia näkökulmia lopullisen arvonlisäverojärjestelmän tulevaisuudesta.

Tutkielmassa käytetään veropoliittista tutkimusmenetelmää. Veropoliittisen tutkimusmenetelmän hyödyntäminen tässä tutkielmassa on perusteltua aiheen moniulotteisuuden ja ajankohtaisuuden vuoksi; kyseessä on merkittävä järjestelmäuudistus, joka muuttaa EU:n arvonlisäverosääntelyä ja arvonlisäverotuksen valvontamekanismeja nykyhetkeen sopivaksi. Taustalla vaikuttaa olemassa oleva EU-tason sääntely ja kansallinen lainsäädäntö sekä muut alemman tason oikeusohjeet. Nykyiseen sääntelyyn on tulossa merkittäviä muutoksia, joiden vaikutuksista ei vielä ole tietoa ja joiden tuomia mahdollisia hyötyjä ja haittoja kartoitetaan järjestelmäuudistuksen edetessä. EUT:n oikeuskäytäntö ensinnäkin osoittaa sen, että erityisesti alustatalouden arvonlisäverotusta koskeva sääntely vaatii uudistamista ja selkeyttämistä sekä toisaalta tarjoaa ratkaisuehdotuksia niille alustatalouden toimijoille, jotka tällä hetkellä kohtaavat arvonlisäverotukseen liittyviä haasteita.

1.3 Käsitteiden määrittely

Koska tutkielmassa käsitellään EU:n jäsenvaltioissa sijaitsevien elinkeinonharjoittajien tai muiden oikeushenkilöiden välisen tavarakaupan arvonlisäverotusta ja sen valvontaa, on tärkeää esitellä aiheen kannalta olennaisimmat käsitteet ja niiden merkityssisällöt. Erityisesti yhteisökauppaan liittyy paljon käsitteitä, joita käytetään julkisessa keskustelussa usein väärin; saatetaan esimerkiksi puhua tavaran viennistä, vaikka kyseessä olisi EU-jäsenvaltioiden välinen yhteisökauppa. Myös tavaran ja palvelun käsitteet saattavat joskus sekoittua keskenään tai niihin voi liittyä virheellisiä tulkintoja esimerkiksi tilanteissa, joissa puhutaan projektityöskentelystä tai asennuspalveluista.

Tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä, mutta myös sähköä tai muuta energiahyödykettä. Palvelulla puolestaan tarkoitetaan kaikkea muuta, mikä jää tavarana määritelmän ulkopuolelle ja mitä voidaan liiketoiminnan muodossa myydä.³ Tavarana myynti tarkoittaa tavarana omistusoikeuden vastikkeellista luovuttamista, ja palvelun myynti tarkoittaa palvelun suorittamista tai muuta luovuttamista vastiketta vastaan.⁴ Näitä Suomen arvonlisäverolaista löytyviä määritelmiä laajennetaan arvonlisäverodirektiivissä erityisesti tavarana luovutuksen osalta.

Arvonlisäverodirektiivin 15 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat pitää aineellisena omaisuutena [tavarana] myös tiettyjä oikeuksia kiinteään omaisuuteen tai sellaisia esineoikeuksia, jotka antavat haltijalleen käyttöoikeuden kiinteään omaisuuteen. Myös sellaiset osuudet tai osakkeet, jotka antavat haltijalleen laillisen tai tosiasiallisen omistus- tai hallintaoikeuden kiinteään omaisuuteen tai sen osaan, voidaan rinnastaa aineelliseen omaisuuteen.⁵ AVL 26 a §:n mukaan tavarana yhteisöhankinnalla tarkoitetaan irtaimen esineen omistusoikeuden vastikkeellista hankintaa, jos myyjä, ostaja tai joku muu heidän puolestaan kuljettaa esineen ostajalle jäsenvaltiosta toiseen.⁶ Yhteisömyynnin käsite puolestaan määritellään AVL 72 b §:ssä: Yhteisömyynnillä tarkoitetaan irtaimen esineen myyntiä, jos myyjä, ostaja tai joku muu heidän puolestaan kuljettaa esineen ostajalle Suomesta toiseen jäsenvaltioon.⁷ Verovelvollisella tarkoitetaan tässä tutkielmassa elinkeinonharjoittajaa tai muuta oikeushenkilöä, joka on velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa valtiolle suorittamastaan liiketoiminnasta ja kuuluu arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. AVL 2 §:n mukaan velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa (*verovelvollinen*) 1 §:ssä tarkoitettu myynnistä on tavarana tai palvelun myyjä, ellei muualla laissa toisin säädetä.⁸ Verovelvollisen käsite on määritelty myös arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa: ”verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta”.⁹

³ Ks. AVL 17 §.

⁴ Ks. AVL 18 §.

⁵ Ks. Arvonlisäverodirektiivin 15 artikla.

⁶ Ks. AVL 26 a § sekä yhteisöhankinnan määritelmää täydentävä AVL 26 c § ostajaan ja myyjään liittyvistä edellytyksistä.

⁷ Ks. AVL 72 b §.

⁸ Ks. AVL 2.1 §.

⁹ Arvonlisäverodirektiivin 9 artikla kohta 1.

2 Arvonlisäverotuksen sääntelytausta

2.1 Kulutusverojärjestelmä

Kulutusveron käsitteellä tarkoitetaan tavaroiden ja/tai palvelujen kuluttamiseen kohdistuviksi tarkoitettuja veroja. Kulutusveron käsitteeseen on suhtauduttu kriittisesti esimerkiksi siitä syystä, että käsitteen on ajateltu tarkoittavan ainoastaan tavaroista kannettavaa veroa. Koska veroa voidaan kantaa myös tuotantotoiminnassa käytettävistä tuotteista, kulutusveron sijasta voidaan käyttää myös hyödykeveron käsitettä.¹⁰ Suomessa kannettavia kulutusveroja ovat esimerkiksi vakuutusmaksuvero ja tullit. Myös arvonlisävero kuuluu kulutusverojen ryhmään. Arvonlisävero on välillinen vero, jota suoritetaan lähtökohtaisesti kaikista tavaroista ja palveluista.¹¹ Arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle muun muassa liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarantoiminnan ja palvelun myynnistä, Suomessa tapahtuvasta tavarantoiminnan maahantuonnista ja tavarantoiminnan yhteisöhankinnasta.¹²

Suomen kulutusverojärjestelmässä kulutusverot voidaan jakaa yleisiin ja erityisiin kulutusveroihin. Erityisiä kulutusveroja eli pisteveroja kannetaan ainoastaan tietyistä hyödykkeistä ja yleiset kulutusverot kohdistuvat laajaan hyödykejoukkoon. Arvonlisävero on esimerkki yleisestä kulutusverosta, kun taas erityisiä kulutusveroja ovat muun muassa erilaiset valmisteverot. Kulutusverot voidaan jakaa myös välittömiin ja välillisiin kulutusveroihin. Tavallisesti kulutusverot ovat välillisiä veroja, mutta esimerkiksi ajoneuvoveron perusveroa voidaan pitää välittömänä kulutusverona. Ongelmallista veron luokittelussa välilliseksi tai välittömäksi kuitenkin on epäselvyys siitä, kenen rasi-
tukseksi vero lopulta jää.¹³

2.2 Arvonlisäverodirektiivi

Vuosien saatossa Suomen lainsäädäntöön on tehty muutoksia EU-jäsenyyden myötä ja nykyään se sisältää paljon EU-pohjaista sääntelyä erilaisten direktiivien ja asetusten muodossa. Direktiivit vaativat kansallisia lainsäädäntötoimia tullakseen jäsenvaltiota sitovaksi oikeudeksi, kun taas asetukset ovat suoraan sovellettavaa oikeutta. Direktiivit ovat tyypillisesti yleisluonteisia, koska niissä tuodaan esille suuntaviivoja, joiden avulla unionin tavoite pyritään toteuttamaan kansallisella tasolla.¹⁴ Toisin sanoen, direktiivi velvoittaa saattamaan voimaan tietyn lainsäädännöllisen lopputuloksen määräaikaan mennessä niissä jäsenvaltioissa, jolle direktiivi on osoitettu. Jäsenvaltioilla on mah-

¹⁰ Juanto ym. 2018, s. 1.

¹¹ Juanto ym. 2018, s. 2.

¹² Ks. AVL 1 §.

¹³ Juanto ym. 2018, s. 5–6.

¹⁴ Raitio 2020, s. 13–14.

dollisuus valita ne kansalliset lainsäädännölliset muodot ja menetelmät, joilla direktiivin määräykset toteutetaan ja saatetaan voimaan.¹⁵ Arvonlisäverodirektiivi kuitenkin sisältää sekä pakottavia että vapaaehtoisia säännöksiä. Esimerkiksi yleisen arvonlisäverokannan alarajan määrittävä artikla 97 on jäsenvaltioita pakottava säännös, mutta direktiivissä sallitaan myös jäsenvaltioiden mahdollisuus soveltaa alennettuja verokantoja.¹⁶

Ensimmäinen yhteinen arvonlisäverojärjestelmä hyväksyttiin vuonna 1967 ensimmäisellä neuvoston direktiivillä. Tämän direktiivin myötä sitouduttiin perustamaan lopullinen arvonlisäverojärjestelmä.¹⁷ Nykyinen arvonlisäverodirektiivi annettiin 28.11.2006 ja sen tarkoituksena on yhdenmukaistaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädäntö arvonlisäverojärjestelmän avulla sekä poistaa kilpailun edellytyksiä vääristäviä tekijöitä niin kansallisella kuin yhteisön tasolla.¹⁸ Perusteluissa painotetaan toistuvasti sitä, kuinka tärkeää arvonlisäverojärjestelmän yhdenmukainen soveltaminen on ja kuinka rajat ylittävän kaupan kaksinkertaisen verotuksen ongelmaan voitaisiin erilaisten täytäntöönpanotoimenpiteiden avulla puuttua.¹⁹ Arvonlisäverodirektiivin 97 artiklassa säädetään jäsenvaltioiden yleisen arvonlisäverokannan vähimmäistasosta rakenteellisen epätasapainon ja kilpailun vääristymisen estämiseksi: yleisen arvonlisäverokannan tulee olla vähintään 15 %.²⁰

Arvonlisäverodirektiivin antaminen ja sen toimintaperiaatteiden noudattaminen helpottaa huomattavasti jäsenvaltioiden välistä kaupankäyntiä sekä yritysten kansainvälistymistä, mutta myös yksinkertaistaa kansallisten verolakien tulkintaa. Yleisluonteisuuden vuoksi jäsenvaltioilla on vapaus implementoida arvonlisäverodirektiivi osaksi kansallista lainsäädäntöä tavalla, jonka ne itse parhaaksi näkevät, mutta direktiivin antamat suuntaviivat ovat kaikille samat. Etusijaperiaatteen²¹ mukaisesti EU-tason sääntely tulee aina sovellettavaksi niissä tilanteissa, joissa kansallinen ja EU-tason sääntely ovat ristiriidassa.

2.3 Arvonlisäverolaki

Ennen arvonlisäverolain säätämistä Suomessa oli käytössä liikevaihtoverotus, joka otettiin käyttöön vuonna 1941 sodan aiheuttamien poikkeuksellisten olojen ja tullitulojen menetyksen vuoksi. Sota-

¹⁵ Ks. esim. Juanto ym. 2018, s. 9.

¹⁶ Ks. Arvonlisäverodirektiivin 98–101 artikla.

¹⁷ Ks. Ensimmäinen neuvoston direktiivi (ETY) 67/227, annettu 11 päivänä huhtikuuta 1967, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta.

¹⁸ Ks. Arvonlisäverodirektiivin Euroopan unionin neuvoston perustelut kohta 4.

¹⁹ Ks. Arvonlisäverodirektiivin Euroopan unionin neuvoston perustelut kohdat 61–62.

²⁰ Ks. Arvonlisäverodirektiivin 97 artikla.

²¹ Etusijaperiaate (myös ensisijaisuusperiaate) on EUT:n ennakkoratkaisukäytännöllä syntynyt oikeusperiaate, jonka perusteella eurooppaoikeuden kanssa ristiriidassa olevan kansallisen normin soveltaminen on kiellettyä. Etusijaperiaate huomioitiin ensimmäistä kertaa EY-tuomioistuimen ennakkoratkaisussa asiassa 6/64 Costa v. ENEL.

vuosina tullitulojen menetykset korvattiin liikevaihtoveron sekä tulo- ja omaisuusveron avulla. Sodan jälkeen tullitulot alkoivat vähitellen nousta, mutta ne menettivät merkityksensä Suomen valtiontaloudessa lopullisesti Suomen liittyttyä osaksi Euroopan unionia.²²

Liikevaihtoverotuksen v. 1991 uudistuksen ja liikevaihtoverolain (559/1991, ei voimassa) voimaantulon myötä haluttiin selkeyttää ja yksinkertaistaa sen aikaista järjestelmää, muuttaa lainsäädäntöä vastaamaan ajan vaatimuksia sekä mahdollistamaan verotuksen kehittämisen niin, että se vastaisi paremmin kansainvälisiä käytäntöjä sekä muiden maiden verotusta. Uudistuksen myötä verokannaksi tuli 22 %, joka laskettiin verottomasta hinnasta eikä veron sisältävästä hinnasta. Laajapohjaiseen arvonlisäverotukseen siirryttiin, kun arvonlisäverolaki säädettiin ja tuli voimaan 1.6.1994.²³

Arvonlisäverolain yleinen soveltamisala on hyvin laaja ja arvonlisäveroa suoritetaan lähtökohtaisesti kaikista liiketoiminnan muodossa myytävistä tavaroista ja palveluista, poissulkien erikseen verottomaksi säädetty palvelut.²⁴ Suomen arvonlisäverolakia jouduttiin muuttamaan perusteellisesti vuonna 1995, kun Suomi tuli osaksi EU:n sisämarkkina-aluetta. EU-jäsenyys merkitsi kokonaan uuden sääntelykokonaisuuden sisällyttämistä arvonlisäverolakiin ja määränpäämaaperiaatteen noudattamista.²⁵ Määränpäämaaperiaate tarkoittaa sitä, että verotusoikeus on tavaran kuljetuksen määränpäämaalla eli verotus tapahtuu kuljetuksen päättymisvaltiossa.²⁶ Arvonlisäverolaki koostuu kolmesta osasta, joista ensimmäisessä käsitellään muun muassa yleinen soveltamisala, verovelvollisuuden edellytyksiä sekä muita yksityiskohtaisempia kokonaisuuksia. Toinen osa sisältää säännöksiä erityisjärjestelmistä ja niiden käytöstä, ja kolmannessa osassa käsitellään verovelvollisuuteen liittyviä käytännön seikkoja.

2.4 Verohallinnon ohjeet

Varsinaisen lainsäädännön ja EU-sääntelyn lisäksi Suomen Verohallinto tarjoaa EU-tavarakauppaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille ja muille oikeushenkilöille kattavasti ohjeistuksia EU-tavarakaupasta ja sen valvonnasta. Toisin kuin laki ja EU-tason sääntely, viranomaisohjeet eivät ole oikeudellisesti sitovia eli vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä. Ne kuitenkin sisältävät runsaasti tärkeitä lisätietoja käytännön toimintatavoista erilaisissa rajat ylittävissä liiketapahtumissa. Kansalli-

²² Juanto ym. 2018, s. 7.

²³ Juanto ym. 2018, s. 13–15.

²⁴ Esim. Kiinteistöluovutukset, ks. AVL 27 § tai terveyden- ja sairaanhoitopalvelut, ks. AVL 34 §.

²⁵ HE 283/1994 vp., s. 10.

²⁶ Kaleva – Ruohola 2019, s. 432.

seen lainsäädäntöön on kuitenkin sisällytetty oma pykälä, jossa todetaan Verohallinnon antavan ohjausta arvonlisäverotukseen kuuluvassa asiassa.²⁷

Erityisesti EU-tavarakaupan arvonlisäveron raportointiin liittyvissä käytännön asioissa Verohallinnon ohjeet tarjoavat apua yhteisöhankintaan ja -myyntiin liittyvien raportointivelvoitteiden täyttämiseen. Verohallinnon verkkosivuilta löytyy tietoa myös esimerkiksi EU-maiden välisen tavara- ja palvelukaupan valvonnasta sekä syventäviä vero-ohjeita arvonlisäverotuksesta EU-tavarakaupassa. Syventävissä vero-ohjeissa käsitellään yksityiskohtaisesti vakiintuneiden käsitteiden määritelmät sekä yhteisömyynnin ja -hankinnan edellytykset ja pyritään yksinkertaistamaan monimutkaisia kokonaisuuksia esimerkkien avulla.²⁸

²⁷ Ks. AVL 189 §.

²⁸ Ks. Verohallinnon ohje: Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. Dnro VH/5995/00.01.00/2024 (1.1.2025).

3 EU:n väliaikainen arvonlisäverojärjestelmä ja sen rakenteelliset puutteet

3.1 Nykytilanne ja Euroopan komission parannusehdotukset

Nykyinen arvonlisäverojärjestelmä aiheuttaa EU-tavarakauppaa harjoittaville yrityksille suurta byrokraattista taakkaa ja paljon manuaalista raportointityötä kuukausittain. Yritysten erilaisten järjestelmien ja raportointiviiveen takia joitakin myynti- ja ostotapahtumia voi jäädä kirjaamatta tai ne kirjataan väärin esimerkiksi tulevien maksunpalautusten tai hyvitysten takia. Nämä ja muut mahdolliset EU-tavarakaupan arvonlisäverotukseen liittyvät ongelmat ovat alkaneet jo lähestulkoon heti yhtenäisen arvonlisäverojärjestelmän implementoinnin jälkeen. Järjestelmään liittyviä puutteita ja ongelmakohtia ei kuitenkaan huomattu heti vaan sen rajoitteet ilmenivät vasta myöhemmin. Monien vuosien ja parannusehdotuksien jälkeen EU:n arvonlisäverojärjestelmässä on yhä parannettavaa ja tehostettavaa sekä useita ongelmakohtia, jotka korostuvat enenevässä määrin kaupankäynnin digitalisoituessa ja uusien liiketoimintamallien syntyessä.

Euroopan komissio julkaisi vuonna 1987 yhtenäisen arvonlisäverojärjestelmän ongelmakohtien korjaamiseksi parannusehdotuksia, jotka osoittautuivat lopulta liian kunnianhimoisiksi niin tavoitteiden kuin toteutusmenetelmienkin suhteen. Vuosina 1989–1991 kehitettiin perusrunko siirtymäajan arvonlisäverojärjestelmälle, jonka oli tarkoitus olla voimassa seuraavat neljä vuotta.²⁹ Siirtymäajan arvonlisäverojärjestelmän perusidea tuohon aikaan oli, että tavarat olisivat arvonlisäveron alaisia tavaran alkuperämaassa. Jos ostaja oli verovelvollinen toisessa jäsenvaltiossa, hänen olisi ollut mahdollista vähentää tavaraan sisältyvä arvonlisävero omassa veroilmoituksessaan riippumatta tavaran alkuperämaasta. Ostajan ja myyjän jäsenvaltioiden vastuulle jäisi tilien selvitys (*clearing*). Siirtymäajan arvonlisäverojärjestelmää ei lopulta kehitetty pidemmälle jäsenvaltioiden välisen luottamuspulan sekä soveltuvan teknologian puutteen vuoksi.³⁰

Euroopan komission 7.4.2016 julkistama tiedonanto arvonlisäveroa koskevasta toimintasuunnitelmasta käsitteli siirtymistä kohti EU:n yhtenäistä arvonlisäveroaluetta. Yhtenäinen arvonlisäveroalue tukisi sisämarkkinoiden syventämistä ja oikeudenmukaisuutta, auttaisi edistämään työpaikkojen luomista, kasvua, investointeja ja kilpailukykyä sekä täyttäisi 21. vuosisadan vaatimukset.³¹ Komission näkemyksen mukaan kokonaisvaltaisesti paras vaihtoehto EU:lle olisi ollut verottaa yritysten

²⁹ De la Feria 2018, s. 122.

³⁰ Merckx ym. 2018, s. 74–75.

³¹ COM(2016) 148 final, s. 3.

välisiä (B2B, *business-to-business*) tavarantoimituksia EU:ssa samalla tavoin kuin maiden sisäisiä toimituksia. Tämä olisi auttanut korjaamaan väliaikaisen järjestelmän puutteita mutta olisi säilyttänyt muuttumattomina arvonlisäverojärjestelmän perusominaisuudet eli erissä maksamisen ja järjestelmän itseään valvovan luonteen.³² Toimintasuunnitelmassa tiedostettiin, että nykyinen arvonlisäverojärjestelmä vaati perusteellista uudistamista eikä sen hetkisten toimintatapojen noudattaminen ollut enää kestävä ratkaisu. Vaatimus jäsenvaltioiden yksimielisestä suostumuksesta uuden lainsäädännön hyväksymiseksi oli aiemmin aiheuttanut haasteita merkittävien uudistuksien tekemiselle.³³ Vuonna 2017 julkaistiin lopulliseen järjestelmään pyrkivästä toimintasuunnitelmasta päivitetty versio, joka sisälsi olennaisia muutoksia nykyiseen järjestelmään. Esimerkiksi yhteisöohjelmien ja -myynnin konseptit olisi poistettu ja ne olisi korvattu ainoastaan yhdellä liiketapahtumalla (*single intra-Union supply*). Myös luotettavien verovelvollisten tunnistamiseen liittyvä CTP-konsepti oli yksi lopullista järjestelmää tavoittelevan toimintasuunnitelman ehdotuksista, jota ei kuitenkaan koskaan otettu käyttöön.³⁴

3.2 Arvonlisäverovaje EU:ssa

Euroopan komission verkkosivuilta on löydettävissä vuosittain tehtyjä raportteja EU:n arvonlisäverovajeesta. *EU VAT Gap* mittaa arvonlisäverovajetta Euroopan unionissa selvittämällä jäsenvaltioiden tosiasiallisesti keräämän ja arvioidun arvonlisäveron välisen erotuksen. Kokonaisvaltaista arvonlisäverovajetta analysoidessa voidaan käyttää kahta erilaista lähestymistapaa, jotka tarkastelevat arvonlisäverovajeen kertymistä hieman eri lähtökohdista. Arvonlisäverovajeen tarkastelu ja tulosten seuranta on tärkeää, koska arvonlisäveron suorittaminen vaikuttaa niin jäsenvaltioiden kuin EU:n budjettiin. Myös arvonlisäveron keräämisen tehokkuutta voidaan arvioida mittaamalla jäsenvaltioiden arvonlisäverovajetta. Arvonlisäverovajeen tarkastelu on tärkeää myös siksi, että menetetyt arvonlisäverotulot vaikuttavat negatiivisesti julkiseen talouteen.³⁵

Euroopan komission verkkosivuilla esitellään kaksi lähestymistapaa, joiden avulla arvonlisäverovajeen määrää voidaan mitata hieman erilaisista tekijöistä riippuen. Arvonlisäverovajetta mitattaessa voidaan tarkastella todellisuudessa kerätyn arvonlisäveron ja potentiaalisen, täydellisesti vaatimusten mukaisen toiminnan seurauksena kerätyn, arvonlisäveron välistä erotusta. Toisin sanoen tällaisen tarkastelun avulla pyritään muodostamaan arvio siitä, kuinka usein jäsenvaltioissa jätetään nou-

³² Kaleva – Ruohola 2019, s. 431.

³³ De la Feria 2018, s. 123.

³⁴ Merckx ym. 2018, s. 75.

³⁵ Ks. Euroopan komission verkkosivut – VAT Gap.

dattamatta yhtenäisen arvonlisäverojärjestelmän perustana olevia toimintatapoja. Tarkastelun kohteena ovat esimerkiksi arvonlisäveropetoksista, konkurseista ja maksukyvyttömyydestä johtuvat arvonlisäverotulojen menetykset. Tällaisiin arvonlisäverotulojen menetyksiin voivat vaikuttaa useat tekijät: esimerkiksi taloudellinen kehityssuunta, kertaluontoiset valtionavustukset sekä kansallisten tilastojen laadukkuus.

Kokonaisvaltaista arvonlisäverovajetta voidaan tarkastella myös jäsenvaltioiden kansallisen verosääntelyn vaikutusten näkökulmasta. Tämän näkökulman avulla voidaan arvioida alennettujen verokantojen soveltamisesta ja verovapaiksi määriteltyjen liiketapahtumien vaikutuksista johtuvia arvonlisäverotulojen menetyksiä ja verrata niitä tilanteeseen, jossa käytössä olisikin vain yksi sovellettava arvonlisäverokanta.³⁶ Tällä hetkellä Tanska on ainut EU:n jäsenvaltio, jossa sovelletaan ainoastaan 25 % yleistä arvonlisäverokantaa eikä käytössä ole alennettuja verokantoja. Poikkeuksellisen alhaisia arvonlisäverokantoja puolestaan sovelletaan esimerkiksi Ranskassa ja Luxemburgissa.³⁷ Vaikka arvonlisäverodirektiivissä asetetaan vähimmäisrajat yleiselle arvonlisäverokannalle ja alennetuille arvonlisäverokannoille, jäsenvaltioilla on mahdollisuus päättää, mitä verokantoja sovelletaan ja mihin tuotteisiin tai toimintoihin mahdolliset alennetut verokannat kohdistuvat.³⁸ Tämä aiheuttaa veropohjan murenemistä ja vaikeuttaa arvonlisäverotuksen harmonisointia ja yhtenäisen arvonlisäverojärjestelmän ylläpitoa ja kehittämistä EU:ssa.

3.3 Arvonlisäveropetokset

Karusellipetokset (*carousel fraud*) ja MTIC-petokset³⁹ ovat arvonlisäverottoman yhteisömyynnin väärinkäytöstilanteista johtuvia veropetoksia. Mikäli yhteisömyynnin edellytykset täyttyvät, jäsenvaltioiden rajat ylittävät liiketapahtumat ovat 0 % verokannan alaisia. MTIC-petosten tekijät hyväksikäyttävät tätä järjestelmää joko tietämättään tai tahallisesti. Arvonlisäveropetokset aiheuttavat EU:n jäsenvaltioille sekä itse EU:lle merkittäviä tulonmenetyksiä.⁴⁰

Yksinkertaisimmassa muodossaan arvonlisäveropetokset ovat MTIC-petoksia, joissa EU:n jäsenvaltiossa sijaitseva elinkeinonharjoittaja tekee 0 % verokannan alaisen tavaraston toisesta jäsenvaltiosta ja sen jälkeen myy tavarat eteenpäin niin, että myyntihinta sisältää arvonlisäveron. Tavarann myynyt elinkeinonharjoittaja, tässä tapauksessa ns. ”puuttuva välittäjä”, tekee voittoa ostaessaan

³⁶ Ks. Euroopan komission verkkosivut – VAT Gap.

³⁷ Ks. Your Europe -verkkosivut – Alv-säännöt ja alv-kannat.

³⁸ Ks. Arvonlisäverodirektiivin liite III: Luettelo tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja.

³⁹ Missing Trader Intra-Community Fraud.

⁴⁰ Euroopan parlamentti 2022, s. 14.

tavarat verottomasti ja myydessään ne eteenpäin veron sisältävällä hinnalla. Arvonlisävero jää siis ilmoittamatta siihen jäsenvaltioon, johon se kuuluisi maksaa. Karusellipetoksissa sama kuvio toistuu, mutta osapuolina on useampia yhtiöitä, jotka vuorotellen ostavat ja myyvät tavaroita niin, että lopulta tavara päätyy alkuperäiselle tavarantoimittajalle.⁴¹

Yhdistetyissä asioissa C-354/03, C-355/03 ja C-484/03 oli kyse jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin (67/227/ETY) tulkinnasta. Ennakkoratkaisupyynnöistä ilmeni, että jokaisen valittajan (Optigen, Fulcrum ja Bond House) toiminta koostui pääasiallisesti mikroprosessorien ostamisesta Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneilta yhtiöiltä ja niiden myymisestä muissa jäsenvaltioissa sijaitseville asiakkaille.

Kaikki asiat koskivat sitä, että Commissioners of Customs & Excise hylkäsi valittajien vaatimukset arvonlisäveron palauttamisesta. Haetut arvonlisäveron palautukset olivat summiltaan monen miljoonan suuruisia. Ennakkoratkaisupyynnöistä ilmeni, että Optigenin, Fulcrumin ja Bond Housen liiketoimet kuuluivat sellaisiin luovutusketjuihin, joissa oli valittajien tietämättä ollut mukana laiminlyövä elinkeinonharjoittaja⁴². Yhdistetyissä asioissa todettiin valittajien olevan syyttömiä osapuolia, jotka eivät olleet sekaantuneet havaittuun karusellipetokseen. EU-tuomioistuimien korosti ratkaisussaan sitä, että liiketoimia suorittavan verovelvollisen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennys-oikeuteen ei voi vaikuttaa se, että luovutusketjussa jokin kyseisen verovelvollisen suorittamaa liiketoimintaa edeltävä tai sitä seuraava liiketoimi on arvonlisäveropetos ilman, että verovelvollinen on tai voi olla tästä tietoinen.

EUT:n tuomio yhdistetyissä asioissa C-354/03, C-355/03 ja C-484/03 havainnollistaa hyvin sitä, kuinka helposti ja huomaamattaan elinkeinonharjoittajat voivat joutua osaksi karusellipetosta. Laiminlyövä elinkeinonharjoittaja voi olla hankala löytää luovutusketjusta varsinkin niissä tapauksissa, joissa se käyttää itselleen kuulumatonta arvonlisäveronumeroa. Karusellipetoksesta tietämättömät osapuolet kärsivät merkittäviä rahamääräisiä vahinkoja esimerkiksi kieltävien arvonlisäveron palauttamispäätösten muodossa. Nykyisen arvonlisäverojärjestelmän rakenteellisten puutteiden, kuten jäsenvaltioiden välisen tiedonkulun hitauden vuoksi, arvonlisäveropetosten tekeminen on järjestelmän väärinkäyttäjille hyvinkin helppoa.

3.4 Kansainvälinen juridinen kaksinkertainen arvonlisäverotus

Tuloverotuksessa kansainvälisellä kaksinkertaisella verotuksella voidaan tarkoittaa joko juridista tai taloudellista kaksinkertaista verotusta. Kansainvälisestä juridisesta verotuksesta on kyse tilanteessa,

⁴¹ Euroopan parlamentti 2022, s. 14–15.

⁴² Laiminlyövä elinkeinonharjoittaja on arvonlisäveron maksamiseen velvollinen elinkeinonharjoittaja, joka on kadonnut maksamatta arvonlisäveroa veroviranomaisille, tai itselleen kuulumatonta arvonlisäveronumeroa käyttävä elinkeinonharjoittaja. Tällaisesta elinkeinonharjoittajasta voidaan käyttää myös käsitettä *missing trader* eli puuttuva välittäjä.

jossa useampi kuin yksi valtio verottaa samaa verovelvollista samalta ajanjaksolta joko samasta tulosta tai samoista varoista. Kansainvälinen taloudellinen kaksinkertainen verotus puolestaan tarkoittaa tilannetta, jossa useampi kuin yksi valtio verottaa kahta tai useampaa eri valtioissa asuvaa verovelvollista joko samasta tulosta tai samoista varoista.⁴³ Kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen tuloverotuksessa on annettu kaksi menetelmää, jotka esitellään OECD:n malliverosopimuksessa.⁴⁴

Arvonlisäverotuksesta puhuttaessa juridinen kaksinkertainen verotus määritellään kirjallisuudessa usein yhtenä kaksinkertaisen arvonlisäverotuksen ilmenemismuotona. Monet määritelmät perustuvat siihen ajatukseen, että kansainvälinen liiketapahtuma tai sama toimitus verotetaan kahdessa eri valtiossa.⁴⁵ Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen ei ole oikeuskirjallisuudessa uusi aihe, koska erityisesti tuloverotukseen liittyen ongelmaa on tutkittu ja järjestelmää kehitetty niin, että verotuksen neutraliteetti säilyy. Arvonlisäverotuksessa tähän ilmiöön ei kuitenkaan ole kiinnitetty läheskään yhtä paljon huomiota, vaikka maailma digitalisoituu yhä nopeammin ja kaupankäynti siirtyy verkkoon. Nopeasti suoritettavien liiketapahtumien ja esimerkiksi alustatalouden toimijoiden lisääntymisen vuoksi verovelvollisuuden ja arvonlisäveron vähennysoikeuden hahmottaminen muodostuu entistä vaikeammaksi. *EU VAT Forumin*⁴⁶ julkaiseman raportin mukaan kaksinkertainen arvonlisäverotus rikkoo verotuksen neutraliteettia sekä aiheuttaa kustannuksia yrityksille ja lopullisille kuluttajille. Tällä hetkellä EUT:n oikeuskäytäntö on ainut saatavilla oleva mittari kaksinkertaisesta arvonlisäverotuksesta, koska sen ilmenemistä tai vaikutuksia ei systemaattisesti mitata EU:n tasolla. Kaksinkertaisella arvonlisäverotuksella on kokonaisvaltaisesti negatiivisia vaikutuksia riippumatta siitä, kuinka usein sitä ilmenee.⁴⁷

Kansainvälisen juridisen ja taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen määritelmät eivät ole sopivia arvonlisäverotuksessa, koska määritelmien suora soveltaminen arvonlisäverotukseen johtaisi liian kapeakatseiseen näkemykseen. Arvonlisäverotuksessa ja välittömässä verotuksessa on merkittäviä eroja esimerkiksi veron määräytymisperusteen kannalta. Välitön verotus, esimerkiksi tuloverotus, perustuu veron kantamiseen maksukyvyn perusteella tulon tai varallisuuden osatekijöistä siten, että

⁴³ Verohallinnon ohje: Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen yhteisöjen verotuksessa. Dnro VH/3968/00.01.00/2024 (1.8.2024).

⁴⁴ Ks. OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 – Commentary on articles 23 A and 23 B.

⁴⁵ Streicher 2023, s. 21.

⁴⁶ EU VAT Forum lakkautettiin vuonna 2022. Sen tehtävät siirtyivät GFV:lle (Group on the Future of VAT) ja VEG:lle (VAT Expert Group). Lakkauttamispäätöksestä ks. Euroopan komission päätös C(2022) 7947 final.

⁴⁷ EU VAT Forum 2020, s. 4–5.

veronmaksaja on sama kuin tulon saaja. Arvonlisävero puolestaan on välillinen vero, jolla verotetaan tavaroita ja palveluja sellaisenaan ja lopullinen verorasitus kohdistuu kuluttajalle.⁴⁸

Välittömästä verotuksesta puhuttaessa kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen määritelmä rajoittuu vain yhteen veronmaksajaan, joten määritelmää ei voi soveltaa arvonlisäverotukseen. Arvonlisäverotus perustuu liiketapahtumiin vähintään kahden osapuolen välillä, toisin sanoen liiketoimissa on aina olemassa tavaran myyjä ja vähintään yksi ostaja. Liiketapahtuma käsitteenä tulisi ymmärtää laajasti ja painottaa liiketoimen taloudellista sisältöä lain sanamuodon sijasta. Yhteisöhankinta ja yhteisömyynti voidaan erottaa kahdeksi eri liiketapahtumaksi ja niitä voidaan käsitellä verotuksellisesti erillään, minkä takia kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen ei pitäisi olla mahdollista. Todellisuudessa nämä kaksi liiketapahtumaa kuitenkin ovat tiiviisti yhteydessä toisiinsa – yhteisöhankinta on aina toiselle osapuolelle yhteisömyynti. Huomiota tulisi kiinnittää molempiin liiketapahtumiin niin kuin ne olisivat yksi ja sama tapahtuma, jotta olisi mahdollista pätevästi määrittää se, onko juridista kaksinkertaista verotusta tapahtunut vai ei.⁴⁹

3.5 Alustatalouden arvonlisäverotuksen tulkintaongelmat

Talouden globalisaation ja digitalisaation myötä alustatalouden merkitys on kasvanut huomattavasti. Alustataloudesta on tullut kasvava trendi markkinoilla, mutta alustatalouden toimijoiden verovelvollisuutta koskeviin kysymyksiin liittyy edelleen paljon tulkinnanvaraisuutta puutteellisen sääntelyn takia. Suurelle yleisölle tutut digitaaliset alustat, kuten majoituspalveluita tarjoava Airbnb ja henkilökuljetuspalveluita tarjoava Uber, ovat hyviä esimerkkejä siitä, kuinka alustatalouden toimijat ovat yleistyneet nyky-yhteiskunnassa. Matkalle lähtiessä ainut majoitusvaihtoehto ei ole enää pelkästään hotelli- tai motellimajoitus vaan nykyään on mahdollista vuokrata huone, asunto tai vaikka huvila Airbnb-sivuston kautta. Lentokentälle tai työtapaamiseen ei tarvitse matkustaa taksilla, koska Uberin tai muun vastaavan alustatalouden toimijan ansiosta on mahdollista suorittaa sama matka halvempaan hintaan.

Alustatalouden toiminta perustuu kolmen osapuolen liiketapahtumiin (*'three party' transactions*), joissa kuluttaja voi ostaa palveluita alustan ylläpitäjältä tai suoraan alustalla toimivalta myyjältä.⁵⁰ Alustatalouden mahdollistama jakamis- ja keikkatalous (*sharing economy, gig economy*) tuovat paljon uusia mahdollisuuksia varojen jakamiseen, tehokkuuden parantamiseen, matalamman hintatason saavuttamiseen sekä tarjoaa parempia palveluita ja enemmän valinnanvaraa niin toimittajille kuin

⁴⁸ Streicher 2023, s. 18–20.

⁴⁹ Streicher 2023, s. 21.

⁵⁰ Zechner 2022, s. 171.

kuluttajillekin. Verohallintojen näkökulmasta katsottuna jakamis- ja keikkatalouden yleistymisen ja kehittyminen kuitenkin tuottaa myös haasteita; tietyt uudet aktiviteetit voivat jäädä verohallinnoilta huomaamatta tai verovelvolliselta raportoimatta. Toisaalta teknologian kehitys ja sen oikeanlainen hyödyntäminen voivat tulevaisuudessa lisätä verotuksen läpinäkyvyyttä ja tukea verovelvoitteiden yksinkertaistamista.⁵¹ Jakamis- ja keikkatalouden markkinaosuus on vielä suhteellisen pieni, eikä sitä ole pystytty mittaamaan tarkasti, mutta se kasvaa nopeasti ja joillakin lainsäädäntöalueilla saattaa vaikuttaa perinteiseen talouteen huomattavasti. On arvioitu, että jakamistalouden viisi pääsektoria⁵² tuottivat lähes 4 miljardia euroa tuloina ja mahdollistivat 28 miljardin Yhdysvaltain dollarin arvosta liiketapahtumia.⁵³

3.6 Arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan tulkinta asiassa C-695/20

Käytännön esimerkkinä alustatalouden arvonlisäverotuksen tulkintaongelmista voidaan mainita EUT:n tuomio asiassa C-695/20 *Fenix International Ltd v. HMRC*, jossa oli kyse arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) 28⁵⁴ ja 397⁵⁵ artiklan soveltamisesta ja Euroopan unionin neuvoston täytäntöönpanovallasta. Fenix International Ltd. (jäljempänä Fenix) on Yhdistyneessä kuningaskunnassa verovelvolliseksi rekisteröity yhtiö, joka ylläpitää internetissä Only Fans -nimistä sosiaalisen median alustaa. Alustaa tarjotaan maailmanlaajuisesti käyttäjille, jotka jaetaan sisällöntuottajiin ja seuraajiin. Sisällöntuottajilla on profiilit, joihin he voivat ladata muun muassa valokuvien kaltaisia sisältöjä ja joista he voivat periä maksua seuraajilta joko kertaveloituksena tai kuukausittaisina tilausmaksuina. Fenix vahvistaa veloittettavan vähimmäishinnan, alustan yleiset käyttöehdot sekä tarjoaa välineen maksutapahtumien toteuttamiselle. Fenix myös vastaa seuraajien suorittamien maksujen keräämisestä ja jakamisesta käyttämällä maksupalveluntarjoajaa sekä perii 20 % osuuden kaikista sisällöntuottajalle suoritetuista maksuista. Fenix soveltaa perimäänsä summaan 20 % arvonlisäverokantaa.

Vero- ja tullihallinto vaati arvonlisäverotusta koskevilla verotuspäätöksillä, että Fenixin oli katsottava toimivan omissa nimissään ja näin ollen maksettava arvonlisävero ajanjaksolta heinäkuusta 2017 tammikuuhun 2020 sekä huhtikuulta 2020 seuraajalta saadusta koko summasta eikä ainoastaan palkkiona veloittamastaan 20 % osuudesta. Fenix riitautti verotuspäätösten oikeusperustan ja

⁵¹ OECD 2019, s. 3.

⁵² Jakamistalouden pääsektoreita ovat liikkuminen, majoitus, vuokraus- ja jakamistoiminta, palvelut ja rahoitus.

⁵³ OECD 2019, s. 16–17.

⁵⁴ Ks. Arvonlisäverodirektiivin 28 artikla: ”Verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut.”

⁵⁵ Ks. Arvonlisäverodirektiivin 397 artikla: ”Neuvosto päättää yksimielisesti komission ehdotuksesta tämän direktiivin täytäntöönpanon edellyttämistä toimenpiteistä.”

verotuspäätöksissä mainitut summat. Valituksensa tueksi Fenix väitti Euroopan unionin neuvoston ylittäneen sille arvonlisäverodirektiivissä annetun täytäntöönpanovallan rajat säätäessään riidanalaisen säännöksen. Riidanalaisella säännöksellä viitataan tässä asiassa neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (2011/282/EU) 9 a artiklaan;

c) lisätään artikla seuraavasti:

”9 a artikla

1. 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. Jotta voidaan katsoa, että asianomainen verovelvollinen on nimenomaisesti ilmoittanut sähköisesti suoritettavien palvelujen tarjoajan näiden palvelujen suorittajaksi, seuraavien edellytysten on täytyttävä:

a) kunkin sähköisesti suoritettavien palvelujen suorittamiseen osallistuvan verovelvollisen antamassa tai saataville asettamassa laskussa on yksilöitävä tällaiset palvelut ja niiden suorittaja;

b) asiakkaalle annetussa tai saataville asetetussa laskussa tai maksutositteessa on eritelty sähköisesti suoritettavat palvelut ja yksilöitävä niiden suorittaja.

Sovellettaessa tätä kohtaa verovelvollisen, joka sähköisesti suoritettavien palvelujen suorittamisen osalta hyväksyy asiakkaalta perittävän maksun tai näiden palvelujen suorittamisen, taikka vahvistaa niiden suorittamista koskevat yleiset ehdot ja edellytykset, ei ole sallittua nimenomaisesti ilmoittaa toista henkilöä kyseisten palvelujen suorittajaksi.

2. Edellä olevaa 1 kohtaa sovelletaan myös, kun internetin välityksellä toimitettavat puhelinpalvelut, mukaan lukien VoIP-tekniikkaa (Voice over Internet Protocol) hyödyntävät puhelinpalvelut, suoritetaan televerkon, rajapinnan tai portaalin, kuten sovellusten markkinapaikan, välityksellä ja samoin edellytyksin kuin mainitussa kohdassa.

3. Tätä artiklaa ei sovelleta verovelvolliseen, joka ainoastaan huolehtii sähköisesti suoritettaviin palveluihin tai internetin välityksellä tarjottaviin puhelinpalveluihin, mukaan lukien VoIP-tekniikkaa (Voice over Internet Protocol) hyödyntävät puhelinpalvelut, liittyvien maksujen käsittelystä eikä osallistu kyseisten sähköisesti suoritettavien palvelujen tai puhelinpalvelujen suorittamiseen.”⁵⁶

Fenixin mukaan riidanalaisessa säännöksessä mennään arvonlisäverodirektiivin 28 artiklaa pidemmälle säätämällä, että sähköisen palvelun suoritukseen osallistuvan komissionsaajan on katsottava

⁵⁶ Ks. Neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (2011/282/EU) 9 a artikla, sellaisena kuin se on muutettuna 7.10.2013 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (2013/1042) 1 artiklan 1 kohdan c alakohdalla.

itse vastaanottaneen ja suorittaneen mainitut palvelut siitä huolimatta, että komissionantajana olevan palvelujen tarjoajan henkilöllisyys on tiedossa. Fenixin näkemyksen mukaan komissionsaajan vastuuta arvonlisäverotuksessa muutetaan perustavanlaatuisesti siirtämällä verorasitus internetissä toimiville alustoille, koska säädetyn oletaman kumoaminen on ”käytännössä mahdotonta”. EUT totesi arvioinnissaan, että riidanalainen säännös on arvonlisäverodirektiivin ja sen 28 artiklan keskeisten yleistavoitteiden mukainen. Ratkaisua perusteltiin sillä, että riidanalaisen säännöksen tarkoituksena on varmistaa nykyisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen yhdenmukaisuus erityisesti silloin kun kyse on sähköisesti tarjottavista palveluista, joita annetaan henkilöille, jotka eivät ole verovelvollisia. Myös arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan yhdenmukainen soveltaminen mainitaan yhdeksi riidanalaisen säännöksen tavoitteeksi. Lopulta EUT totesi tuomiossaan, että riidanalaisella säännöksellä ei voida katsoa täydennettävän tai muutettavan arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan sisältöä ja erityisesti artiklassa vahvistettua oletamaa. Sillä ainoastaan täsmennetään kyseistä sisältöä sähköisesti televerkon, rajapinnan tai portaalin välityksellä suoritettavien palvelujen erityisessä asiayhteydessä. Euroopan unionin neuvoston ei katsottu ylittävän sille annettua täytäntöönpanovaltaa.

On arvioitu, että EUT:n tuomio tulee vaikuttamaan merkittävästi nykypäivän talouteen, jossa digitaalisten alustojen välityksellä tapahtuvat liiketapahtumat ja palvelut yleistyvät nopeasti. Tuomion myötä yhä useampi digitaalinen alusta tulee todennäköisesti käymään sisäisiä prosessejaan huolellisesti läpi pelätessään mahdollisia riskejä arvonlisäveron keräämiseen liittyen. Fenixin tapauksessa esillä ollut riidanalainen säännös viittaa ainoastaan sähköisesti tuotettuihin palveluihin, joten tapauksissa, joissa palvelua ei voi määritellä sähköisesti tuotetuksi, voimassa olevat sopimukset ja toimintatavat ovat päteviä. Moniin digitaalisen alustan välityksellä tarjottuihin palveluihin sisältyy manuaalista ohjausta eikä niitä silloin voi määritellä sähköisesti tuotetuiksi. Sähköisiä palveluja tarjoavat digitaaliset alustat pystyisivät välttämään Fenixin kaltaisen kohtalon ja maksamaan arvonlisäveron ainoastaan provision määrästä, jos alustat eivät vahvistaisi hinnan veloittamista asiakkaalta tai laatisi yleisiä sopimusehtoja. Käytännössä tällainen toiminta olisi hyvin epätodennäköistä, sillä useimmiten digitaalisia alustoja käyttävät palveluntarjoajat ovat freelancereita tai pieniä yrityksiä, jotka arvostavat alustoilta saamaansa apua. On perusteltua olettaa, että yritykset tulevat kohtaamaan uudenlaisen tavan käsitellä arvonlisäverotusta digitalisaation edetessä.⁵⁷

⁵⁷ Matesanz 2023.

4 Arvonlisäverotuksen tulevaisuuden näkymät

4.1 VAT in the Digital Age -hanke

Uusin edistysaskel kohti EU:n yhtenäistä arvonlisäverojärjestelmää on Euroopan komission vuonna 2017 esittämä VAT in the Digital Age -hanke (jäljempänä ViDA-hanke), jonka tarkoituksena on uudistaa arvonlisäverojärjestelmää digitaaliseen aikaan sopivaksi ja muuttaa arvonlisäverotuksen menetelmiä perusteellisesti nykyiseen siirtymäjärjestelmään verrattuna.⁵⁸ Hankkeen ydinajatuksena on uudistaa arvonlisäverotuksen raportointia ja valvontajärjestelmää vastaamaan paremmin yhä nopeammin digitalisoituvan maailman ja verkossa tapahtuvan kaupankäynnin vaatimuksia. Etenkin alustatalouden arvonlisäverotuksen suhteen nykyinen järjestelmä sisältää puutteita tai monitulkintaisia säännöksiä, mikä puolestaan vaikeuttaa yhtenäisen arvonlisäverojärjestelmän mukaisten toimintaperiaatteiden noudattamista sekä horjuttaa verotuksen tasa-arvon ja neutraliteetin periaatteita.⁵⁹

ViDA-hankkeen kolme keskeisintä tavoitetta liittyvät reaaliaikaisen digitaalisen raportoinnin lisäämiseen ja e-laskutukseen, alustatalouden arvonlisäverosäännösten uudistamiseen ja arvonlisäverorekisteröintiä määrän vähentämiseen. Näiden kolmen tavoitteen avulla Euroopan komission mukaan arvonlisäverotuloja pystytään keräämään tehokkaammin ja edesautetaan erityisesti pk-yritysten kasvua EU-jäsenvaltioissa.⁶⁰ Tämän tutkielman kirjoitusajankohtana ViDA-hanke on kokonaisuudessaan hyväksytty 11.3.2025 ja hankkeen mukaisia uudistuksia aletaan toteuttamaan progressiivisesti heinäkuuhun 2030 asti.⁶¹

Euroopan komission verkkosivuilla esitellään ViDA-hankkeen mukaisten uudistuksien aikajana. Heti hankkeen hyväksymisen jälkeen jäsenvaltioilla on mahdollisuus ottaa käyttöön pakollinen e-laskutus tietyin edellytyksin, joita ei enempää avata Euroopan komission verkkosivuilla olevassa julkaisussa. Myös OSS-järjestelmään aletaan tehdä uudistuksia ja parannuksia. OSS- ja IOSS-järjestelmien käyttäjille annetaan vähäisiä lainsäädännöllisiä selvennyksiä 1.1.2027 alkaen. Lyhytaikaisen majoituksen ja henkilökuljetuspalveluita tarjoavien alustatalouden ylläpitäjien ja myyjien on toimittava uusien toimittajavelvoitteiden mukaisesti 1.7.2028 alkaen. Samana ajankohtana myös yhden arvonlisäverorekisteröintipaikan edesauttamiseksi suunnitellut uudistukset astuvat voimaan. Uudistuksista viimeinen eli digitaaliset raportointivaatimukset astuvat voimaan 1.7.2030 alkaen.

⁵⁸ Merckx ym. 2018, s. 75.

⁵⁹ Euroopan komissio 2022, s. 20.

⁶⁰ Ks. Euroopan komission verkkosivut – VAT in the Digital Age (ViDA).

⁶¹ Ks. Euroopan komission verkkosivut – Adoption of the VAT in the Digital Age package.

4.2 Digitaalinen reaaliaikainen raportointi

Suomessa yrityksillä on velvollisuus antaa arvonlisäveroilmoitus jokaiselta verokaudelta, vaikka sillä ei olisi ollut verokauden aikana arvonlisäverollista toimintaa. Arvonlisäveroilmoituksessa on kohta ”Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin”, jossa yrityksen tekemät yhteisömyynnit ilmoitetaan. Tämän lisäksi yhteisömyynneistä on annettava myös yhteenvetoilmoitus. Yhteisöhankinnat ilmoitetaan samassa arvonlisäveroilmoituksessa, jossa hankintojen yhteismäärä ilmoitetaan kohdassa ”Tavaraostot muista EU-maista” ja suoritettavien verojen yhteismäärä kohdassa ”Vero tavaraostoista muista EU-maista”. Jos arvonlisäveron saa vähentää, vero sisällytetään myös ”Verokauden vähennettävä vero” -kohtaan. Mikäli kyseessä on arvonlisäverottomaksi säädetty yhteisöhankinta, sen arvo ilmoitetaan ainoastaan arvonlisäveroilmoituksen kohdassa ”Tavaraostot muista EU-maista”.⁶² Yhteisömyynneistä annettava yhteenvetoilmoitus eroaa arvonlisäveroilmoituksesta kahdella tavalla; ilmoitusten määräpäivät eroavat toisistaan ja yhteenvetoilmoitus annetaan vain niiltä kuukausilta, kun yritys on myynyt tavaraa tai palvelua toiseen EU-maahan (vrt. arvonlisäveroilmoituksen antaminen jokaiselta verokaudelta).⁶³

ViDA-hanke sisältää EU-standardin digitaalisen raportoinnin ja e-laskutuksen harmonisoinnista jäsenvaltioissa. Tavoitteena on yhdenmukaistaa digitaalisesti raportoitavat tiedot, vähentää arvonlisäveroraportoinnin pirstaloitumista ja pienentää EU:n arvonlisäverovajetta. EU-standardin myötä pyritään saavuttamaan yhdenmukaiset raportointi- ja laskutusvelvoitteet sähköisessä muodossa kaikissa jäsenvaltioissa. Raportoinnin on tarkoitus uudistua niin, että nykyisen jaksottaisen raportoinnin sijaan jäsenvaltioissa sijaitsevat yritykset raportoisivat jatkuvasti reaaliajassa kaikki yhteisömyynnin ja -hankinnan liiketapahtumat veroviranomaisille.

Digitaalisen reaaliaikaisen raportoinnin lisääminen jäsenvaltioissa perustuu arvonlisäveropetoksista johtuvan arvonlisäverovajeen pienentämiseen ja verohallintojen välisen tietojenvaihdon parantamiseen. EU:n tasolla digitaalisen reaaliaikaisen raportoinnin harmonisointi on ollut huomattavan vaikeaa, minkä takia useat jäsenvaltiot ovat implementoineet kansallisia digitaalisia raportointivaatimuksia pienentääkseen paikallista arvonlisäverovajetta. Vuonna 2017 Espanja otti käyttöön reaaliaikaisen raportointijärjestelmän, jossa liiketapahtuman tiedot oli ilmoitettava Espanjan veroviranomaisille neljän vuorokauden kuluessa. Italia puolestaan otti käyttöön pakollisen reaaliaikaiseen raportointiin perustuvan e-laskutuksen vuonna 2021. Kansallisia raportointivelvoitteita implementoi-

⁶² Verohallinnon ohje: Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa, Dnro VH/5995/00.01.00/2024, kohta 12.

⁶³ Ks. Verohallinnon verkkosivut – Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus – Ilmoitusohjeet.

neet jäsenvaltiot⁶⁴ ovat onnistuneet pienentämään arvonlisäverovajettaan ja onkin syytä olettaa, että tulevaisuudessa yhä useampi jäsenvaltio ottaa käyttöön kansallisia digitaalisia raportointivaatimuksia. Positiivisista vaikutuksista huolimatta kansalliset raportointivaatimukset myös edistävät EU:n sisäisen arvonlisäveroraportoinnin pirstaloitumista entisestään. Paikallisten raportointivaatimusten noudattaminen aiheuttaa kohtuuttomia compliance-kustannuksia kansainvälistä liiketoimintaa harjoittaville verovelvollisille, koska kaikessa toiminnassa tulee huomioida jokaisen jäsenvaltion omat vaatimukset ja ne saattavat olla hyvinkin erilaisia jäsenvaltiosta riippuen.⁶⁵

Euroopan komissio esitteli lyhyesti ViDA-hankkeen tiivistelmässä neljä erilaista toimintavaihtoehtoa ja niistä mahdollisesti saatavia hyötyjä. Toimintavaihtoehdot esiteltiin ViDA-hankkeen etukäteismateriaalissa, mutta hyväksytyssä versiossa jäsenvaltioille asetetaan velvollisuus soveltaa EU-tason digitaalisia raportointivaatimuksia rajat ylittävissä liiketapahtumissa.⁶⁶ Digitaalisten raportointivaatimusten noudattaminen pohjautuu e-laskutuksen hyödyntämiseen ja siihen, että e-laskutuksessa noudatetaan ennalta määriteltäviä EU-standardeja: laskun on oltava sähköisessä muodossa ja se on pystyttävä käsittelemään automaattisesti ja sähköisesti. Laskun antamisen määräajaksi on asetettu 10 päivää verollisen liiketapahtuman jälkeen. ViDA-hankkeen mukaiset digitaaliset raportointivaatimukset koskevat yhteisökaupan lisäksi omien tavaroiden siirtoa tilanteissa, joissa omien tavaroiden siirtoon liittyvää erityisjärjestelyä ei hyödynnetä, sekä käänteisen verovelvollisuuden piirissä olevia liiketapahtumia. Käänteisen verovelvollisuuden piirissä oleviin liiketapahtumiin nämä vaatimukset eivät kuitenkaan päde, jos tavara on arvonlisäverosta vapautettu ilman verovähennysoikeutta. Asiakkaan on ilmoitettava liiketapahtuman tiedot viimeistään viiden päivän kuluessa laskun vastaanottamisesta, mutta on edelleen epäselvää, miten asiakkaan tulisi toimia tilanteessa, jossa laskulla olevat tiedot ovat virheelliset tai puutteelliset.⁶⁷

4.3 EU:n arvonlisäverorekisteröintejä koskevat yksinkertaistukset

Alustatalouden arvonlisäverosääntelyn yhdenmukaistamisen ja digitaalisten raportointivelvoitteiden lisäksi ViDA-hankkeen yksi tavoite on vähentää yritysten verovelvolliseksi rekisteröitymisen määrää. Lähtökohtaisesti yritys on velvollinen rekisteröitymään verovelvolliseksi ainoastaan siinä jäsenvaltiossa, jossa se on perustettu. Tosiasiallisesti yritykset kuitenkin joutuvat usein rekisteröitymään

⁶⁴ Espanjan ja Italian lisäksi esimerkiksi Unkarissa, Puolassa ja Liettuaassa on otettu käyttöön digitaalisen raportoinnin järjestelmiä.

⁶⁵ Merckx ym. 2023, s. 128–129.

⁶⁶ Ks. Neuvoston direktiivi (EU) 2025/516, annettu 11 päivänä maaliskuuta 2025, direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta arvonlisäverosääntöjen mukauttamiseksi digiaikaan artikla 5 kohdat 14–20.

⁶⁷ Merckx – Gruson 2025, s. 9–10.

verovelvolliseksi myös useammassa jäsenvaltiossa. Euroopan komission teettämästä ViDA-hankkeen tiivistelmästä ilmenee, että myös tuontitavaroiden etämyynti aiheuttaa ongelmia verovelvollisille yrityksille; etämyynti on kasvanut huomattavasti, mikä tarkoittaa sitä, että arvonlisäverosääntelyyn on kiinnitettävä huomiota yhä suuremmissa määrässä lähetyksiä. Arvonlisäverorekisteröinnit useassa jäsenvaltiossa ja etämyynnin kasvu aiheuttavat yrityksille ylimääräisiä kustannuksia, arvonlisäveropetosten lisääntymistä sekä compliance-asioihin liittyviä ongelmia. Nämä ongelmat saattavat myös vaikuttaa yritysten liiketoimintapäätöksiin negatiivisesti yhtäältä niin, että toimintaa ei haluta laajentaa ylimääräisen arvonlisäverorekisteröinnin takia tai toisaalta sen takia, että vaatimusten mukaan toimiva yritys joutuisi suorittamaan liiketoimia laittomien yritysten kanssa.⁶⁸ ViDA-hankkeen mukaiset uudistukset on tarkoitus saattaa voimaan 1.7.2028. Arvonlisäverorekisteröintien yksinkertaistamista koskeva uudistus sisältää kolme osiota; OSS-järjestelmän laajentaminen, käännetyn verovelvollisuuden laajentaminen ja erityisjärjestelmän luominen yrityksen omien tavaroiden siirtämiselle.

OSS-järjestelmä on arvonlisäverotuksen erikoisjärjestelmä, joka helpottaa yritysten liiketoimintaa vähentämällä verovelvolliseksi rekisteröitymisten määrää. Nykyinen OSS-järjestelmä soveltuu ainoastaan EU:ssa tapahtuvaan etämyyntiin ja kuluttajakaupan palveluihin, mutta myös kotimaisen kuluttajakaupan tavaroiden toimittajina pidetyt alustatalouden toimijat voivat hyödyntää sitä liiketapahtumien raportoimiseen. ViDA-hankkeen myötä OSS-järjestelmää on tarkoitus laajentaa kaikkiin kuluttajakaupan tavarantoimituksiin, asennus- ja kokoonpanotoimenpiteitä vaativiin tavarantoimituksiin, EU:n matkustajakuljetuksissa tapahtuvaan jakeluun sekä sähkön, öljyn, lämmityksen ja jäädytyksen toimittamiseen. Arvonlisäverosta vapautetut ja arvonlisäverovähennykseen oikeuttavat tavarat olisi myös mahdollista raportoida OSS-järjestelmän välityksellä. OSS-järjestelmän kautta ei kuitenkaan ole mahdollista tehdä arvonlisäverovähennystä. Jos OSS-järjestelmää laajennettaisiin niin, että sen avulla pystyisi tekemään myös arvonlisäverovähennyksen, se saattaisi tehdä järjestelmän käyttämisestä houkuttelevampaa yrityksille ja tuoda tasapuolisuutta kotimaisen ja OSS-järjestelmän kautta tehtyjen arvonlisäveronpalautusten välille.⁶⁹

Käännetty verovelvollisuus esiteltiin ensimmäistä kertaa vuonna 2006 arvonlisäverodirektiivin 199 artiklassa. Alun perin käännettyä verovelvollisuutta sovellettiin rakennustyön suoritukseen, henkilöstön käytettäväksi asettamiseen, jätteen käsittelyyn sekä kiinteään omaisuuteen. Käännetyn verovelvollisuuden soveltamisalaa on vuosien aikana laajennettu sovellettavaksi esimerkiksi kasvihuo-

⁶⁸ Euroopan komissio 2022, s. 27–28.

⁶⁹ Merckx – Gruson 2025, s. 17.

nekaasujen päästöoikeuksia koskeviin siirtoihin sekä kaasun ja sähkön toimittamiseen.⁷⁰ ViDA-hankkeen myötä käännettyä verovelvollisuutta tulisi soveltaa kaikkeen B2B-tavara- ja palvelukauppaan tapauksissa, joissa vastaanottaja on rekisteröity verovelvolliseksi tavaran saapumisvaltiossa, mutta tavarantoimittaja on rekisteröity jossain muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa arvonlisävero tulisi maksettavaksi. Näissä tapauksissa tavarantoimittajan on raportoitava toimitus omassa yhteenvedoilmoituksessaan, jos tavaran tai palvelun toimitusta ei ole säädetty verovapaaksi.⁷¹

Omien tavaroiden siirtäminen jäsenvaltiosta toiseen on yksi suurimmista syistä siihen, että EU:ssa sijaitsevat yritykset joutuvat rekisteröitymään verovelvolliseksi muissa jäsenvaltioissa. Tällä hetkellä verovelvollisen on ilmoitettava oman tavaran siirto yhteisömyyntinä tavaran lähtövaltiossa ja vastaavasti yhteisöhankintana tavaran saapumisvaltiossa. ViDA-hankkeen myötä omien tavaroiden siirtoon on suunnitteilla erityisjärjestely, joka liittyy OSS-järjestelmän laajentamiseen. Uutta järjestelmää hyödyntävien yritysten ei tarvitse raportoida omien tavaroiden siirtoja yhteenvedoilmoituksella, vaan ne ilmoitetaan ainoastaan arvonlisäveroilmoituksella. Jos kyseessä tavara, johon ei liity täyttä vähennysoikeutta määränpäävaltiossa, uutta erityisjärjestelmää ei voi hyödyntää. Erityisjärjestelmän menettelyjen mukaisesti tehdyt omien tavaroiden siirrot tulee arkistoida riittävällä tarkkuudella niin, että jäsenvaltioiden verohallinnot pystyvät tarvittaessa varmistamaan arvonlisäveroilmoituksien oikeellisuuden.⁷²

Yksi lyhyen aikavälin muutoksista lopullisen arvonlisäverojärjestelmän saavuttamiseksi oli myös ns. call off -varastoihin liittyvät yksinkertaistukset, joista johtuen tavaran myyjän ei tarvinnut rekisteröityä verovelvolliseksi siinä valtiossa, jossa varasto sijaitsee.⁷³ Nämä yksinkertaistukset kuitenkin jäävät pois arvonlisäverojärjestelmän uudistuksista oman tavaran siirron erityisjärjestelmän ja käännetyn verovelvollisuuden laajentamisen vuoksi. ViDA-uudistuksen myötä oman tavaran siirto voidaan raportoida erityisjärjestelmää hyödyntäen ja toimitus loppuasiakkaalle kuuluu käännetyn verovelvollisuuden piiriin, minkä johdosta tavaran toimittaja välttää verovelvolliseksi rekisteröitymisen toisessa jäsenvaltiossa.⁷⁴ Näiden muutosten myötä call off -järjestelyn yksinkertaistuksille ei toisin sanoen ole enää pätevää syytä, koska käyttöön otetaan korvaavia menettelytapoja.

⁷⁰ De la Feria 2019, s. 174.

⁷¹ Merx – Gruson 2025, s. 18.

⁷² Merx – Gruson 2025, s. 19.

⁷³ Call off -varastoihin liittyvistä yksinkertaistuksista ks. esim. Kaleva – Ruohola 2019, s. 436–438.

⁷⁴ Merx – Gruson 2025, s. 20.

4.4 Certified Taxable Person -konsepti

Euroopan komission lopullisen järjestelmän ehdotuksen yksi merkittävimmistä uudistuksista oli CTP-konsepti. Sen avulla EU:n arvonlisäverojärjestelmässä olisi pyritty erottamaan luotettavat verovelvolliset, jotka puolestaan olisivat pystyneet hyötymään CTP-statuksensa ansiosta erilaisista yksinkertaistetuista menettelytavoista esimerkiksi ketjuliiketoimien käsittelyssä. Tämän lisäksi heillä olisi ollut mahdollisuus todistaa arvonlisäverovähennysoikeutensa kahden ristiriidattoman todisteen avulla siihen asti, kunnes lopullinen⁷⁵ arvonlisäverojärjestelmä astuisi voimaan. Jos asiakkaalla olisi ollut CTP-status, verovelvollisuus olisi ollut käännetty (*reverse charge*) siinä tapauksessa, jos tavarann myyjä ei olisi ollut tavarann määränpäävaltiossa. Ehdotuksen mukaan CTP-statuksensa olisi voinut saada ainoastaan verovelvollinen, joka on perustettu EU:ssa ja statuksensa saamiselle olisi asetettu kolme edellytystä⁷⁶, joista jokaisen olisi täytyttävä.

Ensimmäinen edellytyksistä liittyi verovelvollisen rikostaustaan; verovelvollisella ei saanut olla vakavia verosäännösten tai tullilainsäädännön rikkomuksia eikä verovelvollisen taloudelliseen asemaan liittyvää rikosrekisteriä. Toisena edellytyksenä oli verovelvollisen toiminnan ja tavaroiden kulun korkeatasoinen valvonta. Valvontajärjestelmän olisi sisällettävä tiedot liiketapahtumista sekä kuljetuksiin liittyvät dokumentit niiltä osin, kuin ne ovat verovelvollisen taloudellisen toiminnan kannalta olennaisia. Valvontajärjestelmän olisi oltava sellainen, että saatavilla olevan tiedon perusteella olisi pystytty erottamaan selkeä kirjausketju (*audit trail*) verovelvollisen liiketoimintaan liittyvistä liiketapahtumista. Kolmas edellytys oli näyttö verovelvollisen vakavaraisuudesta, joka olisi voitu todistaa hyvällä maksukyvyllä tai esimerkiksi vakuutus- tai rahoitusyhtiöiltä saatujen takauksien avulla.

⁷⁵ Artikkelin julkaisuajankohtana lopullisen arvonlisäverojärjestelmän oli tarkoitus astua voimaan vuonna 2022, mutta lopullisen järjestelmän ehdotuksesta luovuttiin, kun Euroopan komission uusi toimintakausi alkoi vuonna 2024.

⁷⁶ Merckx ym. 2018, s. 77:

“In order to become a CTP a taxable person must meet three conditions:

(1) An absence of any serious infringement or repeated infringements of taxation rules and customs legislation and no record of serious criminal offences relating to the economic activity of the taxable person;

(2) A high level of control of the operations of the taxable person and of the flow of the goods by means of a system managing commercial and, where appropriate, transport records. The system must allow appropriate tax controls by means of a reliable or certified audit trail;

(3) Evidence of financial solvency of the taxable person. This can be proven by a good financial standing or the taxable person can provide guarantees provided by insurance or other financial institutions or by other economically reliable third parties.”

CTP-statukseen liittyi muodollisia puutteita, joita Euroopan komissio ei ollut ehdotuksissaan huomoinut. Ehdotuksien perusteella Euroopan komissio näytti asettavan vastuun jäsenvaltioille CTP-statukseen liittyvistä muodollisista seikoista. Jäsenvaltiot olisivat saaneet itse määrittää viitekehysten CTP-statuksen testaukseen, myöntämiseen, valvontaan sekä CTP-statuksen poistamiseen tilanteissa, joissa verovelvollinen ei enää täytä asetettuja edellytyksiä. Euroopan komission ehdotuksista kävi ilmi ainoastaan jäsenvaltioita koskeva velvoite myöntää luotettaville verovelvollisille CTP-status ja antaa verovelvollisille mahdollisuus valittaa CTP-pyyntönsä hylkäämisestä. Ehdotuksissa mainittiin myös jäsenvaltioiden velvollisuus tunnustaa toisissa jäsenvaltioissa sijaitsevat luotettavat verovelvolliset. Jos verovelvollinen olisi saanut jossakin jäsenvaltiossa CTP-statuksen, se olisi oikeutettu statuksen nojalla yksinkertaistettuihin menettelytapoihin myös muissa jäsenvaltioissa.⁷⁷

Vaikka Euroopan komission lopullisen järjestelmän ehdotusta ei koskaan hyväksytty eikä myöskään siihen sisältyvää CTP-konseptia otettu käyttöön, on silti syytä pohtia CTP-statuksen tuomia mahdollisuuksia ViDA-hankkeen kannalta. Muutamien asiantuntijoiden näkemys on, että ViDA-hankkeen muutokset voivat osaltaan tukea lopullisen järjestelmän ehdotusta ja se saattaa tulla uudelleen käsiteltäväksi ViDA-hankkeen hyväksymisen ja sen mukaisten muutosten toteuttamisen myötä.⁷⁸ Sekä lopullisen järjestelmän ehdotuksessa että ViDA-hankkeessa ydinajatuksena on arvonlisäverojärjestelmän uudistaminen nykyaikaan sopivaksi ja arvonlisäveropetosriskien torjuminen. Järjestelmästä on myös tehtävä yrityksille helppokäyttöisempi, jotta ne pystyvät välttämään kohtuuttoman korkeat compliance-kustannukset.⁷⁹ CTP-konseptin hyödyntäminen voisi edistää ViDA-hankkeen tavoitteena olevaa arvonlisäverotuksen harmonisointia jäsenvaltioissa, jos luotettavien verovelvollisten tunnistamiseen olisi yhtenäinen käytäntö ja samat edellytykset koko EU:ssa. Tämä vähentäisi arvonlisäverojärjestelmän pirstaloitumista ja edistäisi yhdenmukaisten toimintatapojen noudattamista jäsenvaltioissa. CTP-konseptin avulla voitaisiin myös pienentää arvonlisäveropetosriskiä, koska luotettavien verovelvollisten tunnistaminen olisi helpompaa CTP-statuksen ansiosta. Korkeatasoinen liiketapahtumien valvonta sekä digitaalisten raportointivaatimusten noudattaminen auttaisi varmistamaan, että arvonlisävero tulisi maksetuksi oikeassa jäsenvaltiossa, eikä arvonlisäveroa jäisi suorittamatta.

⁷⁷ Merckx ym. 2018, s. 78.

⁷⁸ Ks. Merckx ym. 2023, s. 127.

⁷⁹ Ks. COM(2016) 148 final, s. 3; Merckx ym. 2023, s. 141.

5 Yhteenveto

Tässä tutkielmassa on käsitelty EU:n väliaikaisen arvonlisäverojärjestelmän rakenteellisia puutteita ja tuotu esille mahdollisia ratkaisuja havaittuihin ongelmiin ja epäkohtiin. Tutkielmassa on tuotu esille arvonlisäverojärjestelmäuudistuksen myötä tulevia muutoksia ja pohdittu niiden tuomia vaikutuksia EU-tavarakaupan arvonlisäverotukseen ja arvonlisäverojärjestelmän yhtenäistämiseen. Lisäksi tutkielmassa on käsitelty arvonlisäverotusta koskevaa sääntelytaustaa sekä viranomaisohjeistuksia, kuin myös yksittäisiä ongelmia ja EU-tason muutosehdotuksia nykytilanteen parantamiseksi ja arvonlisäverojärjestelmän uudistamiseksi.

Hyvin valmisteltu ja yhtenäinen sääntely mahdollistaa, että Suomessa tai muissa jäsenvaltioissa ei ilmene tulkintaongelmia kansallisen lain ja EU-sääntelyn välillä. Selkeästi määritellyt toimintatavat ja yhdenmukaiset raportointivaatimukset ehkäisevät arvonlisäveropetoksia ja verotulojen menettämistä sekä pienentävät arvonlisäverovajetta koko EU:n tasolla. On erityisen tärkeää varmistaa, että arvonlisäverodirektiivi implementoidaan osaksi kansallista lainsäädäntöä oikealla ja tehokkaalla tavalla eikä mahdollisuuksia eriäviin tulkintoihin ole esimerkiksi käänkövirheiden takia. Erilaisista lyhyen aikavälin parannuksista huolimatta väärinkäytöstilanteita ja epäselvyyksiä esiintyy edelleen, minkä takia nykyisen järjestelmän uudistaminen on hyvin tärkeää.

Nykyisessä väliaikaisessa järjestelmässä on merkittäviä puutteita, eikä se ole riittävän tehokas tai pysy teknologian nopean kehityksen tahdissa. Alustatalous on nouseva trendi nyky-yhteiskunnassamme ja kaupankäynti tapahtuu nykyään lähes kokonaan verkossa, mutta arvonlisäverosääntely on edelleen jokseenkin epäselvää ja erilaisille tulkintatavoille altis, kuten EUT:n tuomiosta asiassa C-695/20 käy ilmi. Direktiivien ja täytäntöönpanoasetusten muokkaaminen antaa lyhyen aikavälin ratkaisuja, mutta pitkäjänteisten ratkaisujen tekeminen ja erityisesti alustatalouden arvonlisäverosääntelyn selkeyttäminen vaatii suuria päätöksiä EU:n tasolta. Alustatalouden arvonlisäverosääntelyn yhtenäistäminen poistaisi epätasa-arvoa alustatalouden toimijoiden ja perinteisillä markkinoilla toimivien elinkeinonharjoittajien välillä. Yhtenäisten digitaalisten raportointivaatimusten avulla pystyttäisiin minimoimaan arvonlisäverotulojen menetyksiä sekä kansallisella että EU-tasolla ja se helpottaisi myös yritysten ja elinkeinonharjoittajien hallinnollista taakkaa. Myös arvonlisäverorekisteröintien määrän vähentäminen pienentäisi EU-tavarakauppaa harjoittavien tahojen hallinnollisia kustannuksia ja saattaisi saada aikaan jopa liiketoiminnan laajentumista, koska enää ei tarvitsisi huolehtia mahdollisesti realisoituvasta rekisteröintivelvoitteesta.

Vaikka matka kohti EU:n yhtenäistä ja harmonisoitua arvonlisäverojärjestelmää etenee tällä hetkellä nopeasti, on tiedostettava odotettavissa olevien hyötyjen lisäksi myös toimenpiteisiin ja uudistuksiin liittyvät kustannukset ja mahdollisesti haasteita aiheuttava siirtymävaihe. Järjestelmäuudistuksen mukaisten muutosten toteutus vaatii paljon huolellista suunnittelua sekä konkreettista näyttöä siitä, minkälaisia hyötyjä uudistetusta järjestelmästä on saatavilla ja mitä kustannuksia niihin liittyy. Erityisesti yritysten IT-kustannukset saattavat nousta huomattavasti uuden järjestelmän käyttöönotto- ja pilotointivaiheessa, eivätkä esimerkiksi pk-yritykset välttämättä ole halukkaita tekemään niin suuria investointeja. Muutosvastarintaa on havaittavissa lähestulkoon aina, kun suuria muutoksia tapahtuu, joten sitä on todennäköisesti odotettavissa myös järjestelmäuudistuksen mukaisten muutosten implementoinnissa. Lopulliseen arvonlisäverojärjestelmään pyrkiminen ja arvonlisäverotuksen yhdenmukaistaminen on pitkäaikainen prosessi, joka vaatii niin jäsenvaltioilta kuin EU:lta merkittävää työpanosta ja pitkäjänteistä työskentelyä yhtenäisemmän ja tehokkaamman arvonlisäverojärjestelmän luomiseksi.

Nykyinen EU:n arvonlisäverojärjestelmä on ollut siirtymävaiheessa jo viimeiset 30 vuotta. Vaikka merkittäviäkin järjestelmämuutoksia on yritetty tehdä, niiden toteuttaminen on pysähtynyt siihen, että teknologia ei ole ollut tarpeeksi kehittynyttä. Nykyään kyseistä ongelmaa kuitenkaan ei enää ole ja Euroopan komission esittämän ViDA-hankkeen mukaiset järjestelmäuudistukset on ajoitettu voimaan tuleviksi progressiivisesti heinäkuuhun 2030 mennessä. On siis mahdollista, että järjestelmäuudistuksen siirtymävaihe ei tule kestäämään jälleen kolmea vuosikymmentä vaan EU:n matka kohti lopullista arvonlisäverojärjestelmää saattaa vihdoinkin tulla päätökseen.

Lähteet

Kirjallisuus:

De la Feria, Rita: The Definitive VAT System: Breaking with Transition. EC Tax Review 2018 s. 122–126.

De la Feria, Rita: The New VAT General Reverse-Charge Mechanism. EC Tax Review 2019 s. 172–175.

Juanto, Leila – Punavaara, Anu – Saukko, Petri: Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 9. uud. p. Helsinki: Alma Talent, 2018.

Kaleva, Anne – Ruohola, Tiina: Arvonlisäverouudistukset EU-tavarakaupassa (Quick fixes) 1.1.2020 alkaen. Verotus 4/2019 s. 431–440.

Matesanz, Fernando: What does the Fenix case mean for VAT management? International Tax Review 2023. <<https://www.internationaltaxreview.com/article/2beexc0quu8wrifol9szk/local-insights/what-does-the-fenix-case-mean-for-vat-management>>, haettu 8.2.2025.

Merkx, Madeleine – Gruson, John – Verbaan, Naomie – van der Doef, Bart: Definitive VAT Regime: Stairway to Heaven or Highway to Hell? EC Tax Review 2018 s. 74–82.

Merkx, Madeleine – Gruson, John – Verbaan, Naomie – van der Doef, Bart: VAT in the Digital Age Package: Viva la ViDA or Livin’ la ViDA Loca? EC Tax Review 2023 s. 127–141.

Merkx, Madeleine – Gruson, John: EU Member States Agree on ViDA: A Major Step for the EU VAT System and a Digital Leap for Businesses. EC Tax Review 2025 s. 8–21.

Raitio, Juha: Euroopan unionin oikeuden periaatteet ja perusvapaudet. Helsinki: Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta, Unigrafia Oy, 2020.

Streicher, Annika: Cross-Border Juridical VAT Double Taxation in the Framework of European Law. IBFD, 2023.

Zechner, Lily: Understanding VAT in Three-Party, Platform-Based Business Models: Which Party Is Supplying Which Service? EC Tax Review 2022 s. 171–183.

Virallis- ja puolivirallislähteet:

EU VAT Forum. Prevention and Solution of VAT Double Taxation Dispute, 2020.

<https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-01/01-2020-executive-note-eu-vat_forum.pdf>, haettu 17.4.2025.

- European Commission. Adoption of the VAT in the Digital Age package, 2025. <https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/adoption-vat-digital-age-package-2025-03-11_en>, haettu 13.3.2025.
- European Commission. Proposal: VAT in the Digital Age (ViDA), 2022. <https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-digital-age-vida_en#background>, haettu 13.2.2025.
- European Commission. VAT Gap, 2024. <https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/fight-against-vat-fraud/vat-gap_en>, haettu 11.3.2025.
- European Commission. VAT in the Digital Age, Executive Summary, 2022. <<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/a07ffdc4-0966-11ed-b11c-01aa75ed71a1/language-en>>, haettu 13.2.2025.
- European Parliament. Possible Solutions for Missing Trader Intra-Community Fraud, 2022. <[https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/IPOL_STU\(2022\)731902](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/IPOL_STU(2022)731902)>, haettu 12.3.2025.
- HE 283/1994. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.
- Komission tiedonanto: Arvonlisäveroa koskeva toimintasuunnitelma. COM(2016) 148 final (Bryssel 7.4.2016). <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-10/com_2016_148_en.pdf>, haettu 3.4.2025.
- OECD: Model Tax Convention on Income and Capital. OECD 2017.
- OECD: The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers. OECD 2019.
- Verohallinnon ohje: Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen yhteisöjen verotuksessa. Diaarinumero VH/3968/00.01.00/2024 (1.8.2024).
- Verohallinnon ohje: Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. Diaarinumero VH/5995/00.01.00/2024 (1.1.2025).
- Verohallinto. Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus – ilmoitusohjeet, 2024. <<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaankauppa/yhteisokauppa/yhteenvetoilmoitus-ilmoitusohjeet/>>, haettu 30.3.2025.
- Verohallinto. EU:n arvonlisävero- ja valmisteveroalue, 2025. <<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaankauppa/eun-arvonlis%C3%A4vero--ja-valmisteveroalue/>>, haettu 30.3.2025.
- Your Europe. Alv-säännöt ja alv-kannat, 2025. <https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_fi.htm>, haettu 5.4.2025.