

Verohallinto
PL 325
00052 VERO

Valtiovarainministeriö
valtiovarainministerio@vm.fi

LAUSUNTO

11.1.2021

Viite / Diaarinumero
VN/10572/2019
VH/8245/00.04.05/2020

Valtiovarainministeriö on varannut Verohallinnolle tilaisuuden antaa lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi laeiksi arvonlisäverolain, Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 15 §:n muuttamisesta. Esitysluonnoksessa on kyse etämyyntiä koskevien ja arvonlisäverovelvoitteita helpottavien järjestelmien käyttöönottoa koskevien Euroopan unionin direktiivien täytäntöönpanosta.

VÄLITTÄJÄÄ KOSKEVA SÄÄNTELY JA ASIAKASTIETOJEN HALLINTA

Ehdotetussa arvonlisäverolain (AVL) 133 u §:n yksityiskohtaisissa perusteluissa todetaan "Jotta välittäjä voitaisiin merkitä rekisteriin, vähintään yhden verovelvollisen olisi tullut jo nimetä hänet toimimaan puolestaan." Käytännössä välittäjän on rekisteröidyttävä ensin välittäjäksi, jotta hän voi toimia verovelvollisten välittäjänä ja rekisteröidä edustamiaan verovelvollisia. Välittäjäksi aikova ei voine käytännössä tehdä sopimusta verovelvollisen välittäjänä toimimisesta ennen kuin Verohallinto on hyväksynyt/rekisteröinyt hänet välittäjäksi. Verovelvollinen ei voine nimetä henkilöä välittäjäksi ennen kuin tämä on rekisteröity välittäjäksi. Tämän vuoksi Verohallinto esittää lauseen poistamista esityksestä.

Verohallinto toivoo, että lakiesityksessä täsmennettäisiin, voidaanko välittäjä poistaa välittäjänä erityisjärjestelmästä, jos Suomen asettamat omat välittäjäksi rekisteröitymisen edellytykset eivät enää täyty vai voidaanko välittäjä poistaa ainoastaan erityisjärjestelmää koskevien laiminlyöntien tai muiden erityisjärjestelmää koskevien edellytysten päättymisen johdosta. Esimerkiksi, voiko välittäjä jatkaa välittäjänä tuontijärjestelmässä, jos hänet asetetaan liiketoimintakieltoon.

Ehdotetuissa AVL 100 a §:n 2 momentissa, 133 u §:n 2 momentissa ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (OVML) 15 §:n 3 momentissa on erikseen mainittu esteenä liiketoimintakieltoon asettaminen. Verohallinnon käsityksen mukaan tämä ei ole tarpeen, koska liiketoimintakieltoon asettaminen on mainittu jo aiemmin säännöksessä mainituissa ennakkoperintälain 26 §:n 3 momentissa.

Ehdotetussa 134 b §:ssä todetaan. "Verohallinto antaa 133 g §:n 1 momentissa, 133 n §:n 1 momentissa ja 133 u §:n 1 momentissa tarkoitetulle verovelvolliselle ja välittäjän rekisteröintiä koskevan päätöksen osalta välittäjälle päätöksen rekisteröinnistä ja rekisteristä poistamisesta sekä siitä, ettei asianomaista ole ilmoituksesta poiketen merkitty rekisteriin tai poistettu rekisteristä." Lakiehdotusta tulisi täsmentää ja selkiyttää siten, että jos verovelvollinen käyttää välittäjää, verovelvollista koskeva rekisteröintipäätös lähetetään/annetaan vä-

littäjälle. Järjestelmätoteutus on tehty tällä tavoin. Käytännössä päätös pyritään lähettämään myös verovelvolliselle turvasähköpostilla, jos kysymyksessä on ulkomainen verovelvollinen ja OmaVeron kautta, jos kysymyksessä on kotimainen verovelvollinen

Ehdotetussa AVL 133 u §:n 3 momentissa todetaan; "Verovelvolliselle annetaan yksilöllinen tunniste tämän erityisjärjestelmän soveltamista varten. Jos verovelvollisella on välittäjä, tunniste annetaan verovelvolliselle välittäjän kautta. Myös välittäjälle annetaan yksilöllinen tunniste tämän erityisjärjestelmän soveltamista varten. Verohallinto ilmoittaa asianomaiselle tunnisteeseen sähköisesti." Verohallinnon käsityksen mukaan kautta sanan käyttö tekee säännöksestä epämääräisen.

VÄLITTÄJÄÄ KOSKEVA SÄÄNTELY JA OMA-ALOITTEISTEN VEROJEN PROSESSI

Ehdotetun AVL 134 e §:n 1 momentin mukaan erityisjärjestelmää käyttävän verovelvollisen on pidettävä erityisjärjestelmän piiriin kuuluvista liiketoimista riittävän yksityiskohtaista kirjjanpitoa, jotta kulutusjäsenvaltio voi todentaa 133 h, 133 o ja 133 x §:ssä tarkoitetun veroilmoituksen oikeellisuuden. Säännöksestä ei luettuna yhdessä AVL 134 §:n 3 momentin selventävän säännöksen kanssa käy tarpeeksi selvästi ilmi, että välittäjän on pidettävä kirjaa edustamiensa verovelvollisten puolesta, kuten arvonlisäverodirektiivin 369 x artiklan 1 kohta edellyttää.

OIKAISU- / KORJAUSPROSESSI

AVL 134 q

Ehdotetusta AVL 134 q §:stä puuttuu tilanne, jossa OVML 40 §:n mukaisen määräajan umpeutumisen jälkeen veroilmoitusta pitäisi korjata verovelvollisen vahingoksi. Verohallinto ehdottaa, että 134 q §:n 4 momentti muotoiltaisiin seuraavasti: Jos veroilmoituksessa olevaa Suomeen tilitettävää veroa koskevaa virhettä ei ole korjattu erityisjärjestelmän käytön lopettaneen verovelvollisen viimeisessä veroilmoituksessa tai jos 2 momentissa tarkoitettu määräaika on jo päättynyt, Verohallinto palauttaa liikaa maksetun veron *tai määrää puuttuvan veron* verovelvolliselle hakemuksen tai muun saadun selvityksen perusteella.

Vastaavasti 134 q §:n 5 momentti tulisi muotoilla seuraavasti: Edellä 3 ja 4 momentissa tarkoitettu vero voidaan palauttaa viimeistään kolmantena kalenterivuotena sen kalenterivuoden päättymisestä, jolta verovelvollinen on ilmoittanut liikaa veroa, tai verovelvollisen viimeistään tuolloin tekemän vaatimuksen perusteella myöhemminkin. *Veroilmoituksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi voidaan tehdä vain, jos OVML 40 §:ssä säädettyä määräaika on jäljellä.*

Lisäksi Verohallinto pyytää selvennystä siitä, että OVML 61 § soveltuu tilanteissa, joissa erityisjärjestelmän määräaika (3 vuotta ilmoituksen antamisen määräpäivästä) on kulunut, ja veroilmoitusta korjataan paperilomakkeella.

Ehdotuksen mukaan 134 q "pykälää muutettaisiin siten, että siinä säädettäisiin hakemuksesta tapahtuvan veron palauttamisen lisäksi veroilmoituksessa olevan virheen korjaamisesta ja sen määräajasta. Säännökset vastaisivat etämyyntidirektiivillä muutettuja arvonlisäverodirektiiviin 365 ja 369 g artiklaa sekä arvonlisäverodirektiiviin lisättyä 369 t artiklaa. Nykyisin virheen korjaaminen perustuu vain unionin oikeuden säännöksiin."

Verohallinnon käsityksen mukaan ehdotettu sääntely on vaikeaselkoinen, koska siinä yhdistetään virheen korjaaminen, korjaustietojen antamisen määräaika, pidennetty määräaika ja palautushakemusmenettely. Lisäksi 134 q § kaksi ensimmäistä momenttia voivat koskea

vain tilanteita, kun Suomi on tunnistamisjäsenvaltio ja pykälän kolme viimeisintä momenttia voivat koskea vain tilanteita, kun Suomi on kulutusjäsenvaltio, mutta tämä ei suoraan ilmene säännöstekstistä.

Vaikka 134 q §:n perusteluissa korjausmenettely on avattu, korjaustietojen antaminen ei kuitenkaan pykälätasolla yhdisty veroilmoituksen tietosisältöön eikä veroilmoituksella maksettavaan määrään. Verohallinto esittää, että ilmoituksen tietosisällön pykälää 133 h, 133 o, 133 x täydennettäisiin korjaustiedoilla tai niissä tulisi viitata ilmoituksen korjaamiseen.

AVL:n 134 q säännöstä tulisi Verohallinnon mukaan täydentää maksamista koskevalla säännöksellä tai viittauksella maksamista koskeviin säännöksiin. Vastaavasti veron maksamista koskevissa säännöksissä (133 i §, 133 p § ja 133 y §) olisi hyvä olla vähintään informatiiviset viittaukset korjaamista koskevaan säännökseen, sillä korjaustieto vaikuttaa verokaudelta ilmoitettaviin tietoihin ja tunnistamisjäsenvaltion kautta maksettavan veron määrään. Muutoin säännöksistä ei ilmene, mikä määrä maksetaan tunnistamisjäsenvaltiossa, kun ilmoituksella on korjattu aiempien verokausien tietoja. Lisäksi säännöksistä tulisi näkyä selkeämmin se, että korjaustiedot tulee ilmoittaa jäsenvaltioittain, koska tieto vaikuttaa kyseiselle kulutusjäsenvaltiolle maksettavaan määrään.

Ehdotettua 134 q §:n 3 momenttia ja sen perusteluita tulisi lisäksi tarkentaa perustelemalla, mistä hakemuspalautuksesta säännöksessä on kyse. Erityisjärjestelmässä verokausi ei voi mennä negatiiviseksi. Mikäli ilmoitettu korjaus muuttaa verokauden maksettavan veron määrän negatiiviseksi, ei negatiivista veroa makseta hakemuspalautuksena vaan maksettavan veron määrä verokaudelta jää nollassa. Annettu korjaustieto otetaan huomioon kyseisellä verokaudella, jolloin aiemmalta verokaudelta palautettavaksi muodostuva määrä palautettaisiin korjausmenettelyn johdosta verovelvolliselle, ellei palautusta käytetä veron suoritukseksi.

Edellä mainitussa säännöksessä viitataan veronkantolain 30 §:n mukaiseen palautuksen maksamiseen, joka jättää kuitenkin epäselväksi sen, käsitelläänkö säännöksessä tarkoitettua hakemuspalautuksen johdosta muodostuvaa palautusta ja palautuksen käyttöä veronkantolain säännösten mukaisesti, kuten hakemuspalautusten osalta on Verohallinnon näkemyksen mukaan ollut tarkoitus toimia. Palautukset käsitellään tällöin erityisjärjestelmän ulkopuolella. Selvyyden vuoksi hakemuspalautuksia koskevat tilanteet tulisi säätää erillään erityisjärjestelmän korjausmenettelystä Suomen ollessa kulutusjäsenvaltio.

Korjausprosessista yleisesti

Ehdotetun 133 x §:n perusteluissa todetaan "Lakiin lisättävässä pykälässä säädettäisiin verovelvollisen tai hänen nimissä toimivan välittäjän velvollisuudesta antaa veroilmoitus, ilmoituksen tietosisällöstä, verokaudesta sekä veroilmoituksen antamisajankohdasta. Säännös perustuisi etämyyntidirektiivillä arvonlisäverodirektiiviin lisättyihin 369 s ja 369 t artikloihin.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin ilmoituksen antamisesta, kun Suomi on tunnistamisjäsenvaltio. Verovelvollisen tai välittäjän olisi annettava veroilmoitus jokaiselta verokaudelta. Ilmoitus olisi annettava sähköisesti Verohallinnolle. Ilmoitus olisi annettava, vaikka kyseisen verokauden aikana ei olisi ollut lainkaan erityisjärjestelmän piiriin kuuluvia myyntejä. Tässä tilanteessa täytäntöönpanoasetuksen 59 a artiklan mukaan veroilmoituksessa ilmoitetaan, ettei kyseisen kauden aikana ole ollut myyntejä eli annettaisiin niin sanottu alv-nollailmoitus."

Viitataanko tekstissä aiempaan täytäntöönpanoasetukseen? Täytäntöönpanoasetuksen 2020/194 4 artiklassa säädetään: Jos verovelvollinen ei erityisjärjestelmän osalta tee kyseisen erityisjärjestelmän piiriin kuuluvia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia missään jäsenvaltiossa verokauden aikana *eikä sen ole tarpeen tehdä muutoksia aiempiin arvonlisäveroilmoituksiin*, on täytettävä alv-nollailmoitus. Jatkossa kyse ei ole alv-nollailmoituksesta, vaikka verokaudella ei olisi myyntejä, jos verovelvollinen tekee muutoksia aiemmilta verokausilta ilmoitettuihin tietoihin.

Lisäksi Verohallinto kiinnittää huomiota siihen, että luonnoksessa käytetään termiä "oikaisu-ilmoitus", kun kyseessä on edellisen verokauden tietoihin seuraavan verokauden ilmoituksella tehtävästä korjauksesta. Verohallinto pyytää, että käsitteitä korjaus ja oikaisu selvennetään hallituksen esityksessä. Selvyyden vuoksi olisi hyvä täsmentää, että menettely ei kuitenkaan muutu OVML:n mukaiseksi, vaan oikaisutiedot annetaan edelleen myöhemmän verokauden ilmoituksella. Verohallinto ehdottaa, että AVL 134 s §:n 2 momentti muutettaisiin seuraavasti: "Poiketen siitä, mitä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 36 §:n 2 momentissa säädetään, myöhästymismaksua ei määrätä, jos 133 d §:ssä tai 133 k §:ssä tarkoitettua erityisjärjestelmää käyttävä verovelvollinen antaa *korjaavat tiedot* Suomeen suoritettavasta verosta viimeistään oikaistavaa verokautta seuraavan verokauden veroilmoitukselle säädettyinä määräpäivinä."

MAAHANTUONTI JA TUONTIJÄRJESTELMÄ

Verohallinto esittää, että selkeyden vuoksi AVL 160 §:ssä säädettäisiin siitä, että käytettäessä erityisjärjestelyä (ehdotettu AVL 97 - 99 §), toimivalta maahantuonnin arvonlisäverotuksessa on Tullilla, vaikka tuonnin tulli-ilmoituksella ilmoittaja tai välillisen edustuksen tilanteessa päämies olisi merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin veron suorittamisvelvollisuuden syntyhetkellä (AVL 86 b § 1 momentti, 87 §). Arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkityt tuojat eivät ilmoita näitä maahantuontejä Verohallinnolle annettavalla arvonlisäveroilmoituksella.

Luonnoksessa todetaan, että verovelvollinen ei voisi valintansa mukaan soveltaa erityisjärjestelmää esimerkiksi vain joihinkin jäsenvaltioihin tapahtuvaan maahantuotujen tavaroiden etämyyntiin ja yleisten sääntöjen mukaista menettelyä toisiin jäsenvaltioihin tapahtuvaan etämyyntiin. Tämä tarkoittaa, että jos tuontijärjestelmää käyttävä verovelvollinen myy alle 150 euron arvoista tavaraa, eikä IOSS-tunnusta ilmoiteta Tullille, veroa suoritetaan sekä maahantuonnista Tullille, että Verohallinnolle tuontijärjestelmässä, jolloin tavarantoimittaja joutuu käytännössä maksamaan veron kahdesti

Selittävästä huomautuksesta saa käsityksen, että tuontijärjestelmää ei sovelleta niiden myyntien osalta, joissa tuonnissa ei ole käytetty IOSS-tunnusta. Selittävien huomautusten sivulla 77 todetaan kuitenkin seuraavaa: "When the IOSS VAT identification number mentioned in a customs declaration is not valid or is not provided at all, the import scheme cannot be used and the VAT exemption upon importation will not be granted. As a consequence, VAT will be levied upon importation by the customs authorities."

Jos Suomessa tietyissä tilanteissa toteutuu kaksinkertainen verotus, Verohallinto ehdottaa, että perusteluissa kuvattaisiin, miten tulli-ilmoitus tällaisessa tilanteessa oikaistaan. Verohallinto pyytää myös selventämään, esimerkiksi 134 §:n perusteluissa, onko kyseessä etämyynti, jos myyjä toimii maahantuojana.

Jos sellainen tilanne on mahdollinen, jossa tuontijärjestelmään rekisteröitynyt myyjä ei käytä IOSS-tunnistetta, ja ostaja joutuisi maksamaan veron sekä tuotteen ostohinnasta, että maahantuonnista, Verohallinto pyytää tarkennusta menettelyyn.

Täytäntöönpanoasetuksen 58 artiklan 4 kohdan mukaan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettua tilannetta lukuun ottamatta (jatkuva sääntöjen noudattamatta jättäminen) tuontijärjestelmän käyttöä varten annettu yksilöllinen arvonlisäverotunniste on voimassa myös ennen ulkopuollesulkemispäivää luovutettujen tavaroiden tuontiin tarvittavan ajan, joka saa kuitenkin olla enintään kaksi kuukautta mainitusta päivästä.

Ulkopuollesulkemispäivän jälkeisestä IM-alkuisen arvonlisäverotunnisteen voimassaolosta tulee oletettavasti säätää kansallisesti, ellei säännöksen tarkoituksena ole, että Verohallinto voi vapaasti määrittellä tunnisteen voimassaoloajan säännöksen asettamissa puitteissa.

Lisäksi täytäntöönpanoasetuksessa ei ole säädetty siitä, miten kauan IM-alkuinen arvonlisäverotunniste on voimassa, kun verovelvollinen lopettaa vapaaehtoisesti, eikä häntä siis suljeta järjestelmän ulkopuolelle. Tästä pitänee säätää kansallisesti, mikäli tähän halutaan jokin tietty voimassaoloaika.

AVL 134 r §:n 4 momentin perusteluissa on todettu: "Erityisjärjestelmää voisi käyttää ensiksin Yhteisöön sijoittautunut verovelvollinen. Erityisjärjestelmää voisi käyttää myös verovelvollinen, jonka edustajana toimii Yhteisöön sijoittautunut välittäjä. Sellaisen verovelvollisen, jolla ei ole liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa Yhteisön alueella, olisi nimettävä Yhteisöön sijoittautunut välittäjä täyttämään velvoitteet nimissään. Tällainen verovelvollinen ei siis voisi käyttää järjestelmää ilman välittäjää."

Verohallinnon käsityksen mukaan, jos ahvenanmaalainen myyjä ei ole sijoittautunut maakunnan lisäksi manner-Suomeen tai muualle Yhteisön alueelle, tulee hänen nimetä Yhteisöön sijoittautunut välittäjä käyttäkkeen tuontijärjestelmää. Esimerkiksi norjalainen myyjä ei tarvitse välittäjää keskinäisen avunannon direktiivin perusteella. Verohallinto toivoo, että tästä Norjan asemasta mainittaisiin hallituksen esityksen perusteluissa.

MUUN KUIN UNIONIN JÄRJESTELMÄN SOVELTAMISALA

Verohallinnon käsityksen mukaan AVL 133 d §:n soveltamisala on luonnoksessa laajempi kuin mitä arvonlisäverodirektiivin 359 artiklassa säädetään. AVL 133 d §:ssä todetaan, että yhteisöön sijoittautumattomalla verovelvollisella on oikeus käyttää tässä pykälässä ja 133 e–133 j §:ssä tarkoitettua erityisjärjestelmää, jos verovelvollinen myy palveluja muulle kuin elinkeinonharjoittajalle Yhteisössä.

Arvonlisäverodirektiivin 359 artiklassa todetaan sen sijaan, että jäsenvaltioiden on sallittava, että kaikki yhteisöön sijoittautumattomat verovelvolliset, jotka suorittavat palveluja sellaiselle muulle kuin verovelvolliselle henkilölle, joka on sijoittautunut johonkin jäsenvaltioon tai jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on jossakin jäsenvaltiossa, voivat käyttää tätä erityisjärjestelmää. Tätä järjestelmää sovelletaan kaikkiin Yhteisössä näin suoritettuihin palveluihin.

Arvonlisäverodirektiivin mukainen soveltamisalan rajausta johtaisi siihen, että esimerkiksi, jos venäläinen yritys, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, myy Suomessa olevaan kiinteistöön kohdistuvan rakentamispalvelun Venäjälle sijoittautuneelle yksityishenkilölle, muu kuin unionin järjestelmä ei sovellu. Unionin järjestelmässä tällaista ostajan sijoittautumista koskevaa rajoitusta ei ole.

Erillislain 25 b §:n 3 momentti viittaa pykäliin, joiden mukaan verovelvollisen on annettava ilmoitus, vaikka hänellä ei ole ollut erityisjärjestelmän soveltamisalaan kuuluvia myyntejä. AVL 134 j §:n 1 momentissa todetaan lisäksi, että erityisjärjestelmää käyttävään verovelvolliseen ei sovelleta, mitä 161 §:ssä ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 3 luvussa sekä 16–18, 22, 23 ja 25 §:ssä säädetään verokaudesta ja ilmoittamisvelvollisuudesta. Mitä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 19 §:ssä säädetään veroilmoituksen antamisajankohdasta, sovelletaan vain Suomen ollessa tunnistamisjäsenvaltio. Siten Verohallinnolla ei myöskään ole oikeutta antaa ilmoittamisvelvollisuutta rajoittavaa määräystä OVML 16 §:n 2 momentin nojalla.

Verohallinnon käsityksen mukaan, mikäli erillislakiin perustuvassa erityisjärjestelmässä on tarkoitus rajoittaa ilmoittamisvelvollisuutta, se ei olisi mahdollista. Jos rajoitus on tarkoitus olla, olisi siten säädettävä erillislakiin poikkeus AVL 134 j §:ään, tai säädettävä ilmoittamisvelvollisuudesta suoraan erillislaissa. Tarkoitus ei liene, että kaikki EU:ssa erityisjärjestelmää käyttävät velvoitetaan antamaan joka verokaudelta ilmoitus Ahvenanmaan myynteistä.

PYKÄLÄVIITTAUKSET

AVL 63 c §:ssä voisi olla hyvä selkeyden vuoksi nimenomaisesti mainita, ettei pykälää sovelleta 19 b § tarkoitetuissa tilanteissa. Arvonlisäverodirektiivin 36 a artiklassa todetaan, ettei tätä artiklaa sovelleta 14 a artiklan soveltamisalaan kuuluviin tilanteisiin.

AVL 72 b §:n 4 momentin 2 kohdassa on viitattu pykälän 3 momenttiin ja siinä mainittuun ostajaan. AVL 26 c §:n 3 momentissa ei ole viittausta näihin tiettyihin ostajiin, vaan kyse on kahdesta erillisestä asiasta. Yhteisöhankintoja, jotka eivät direktiivin 3 artiklan 1 kohdan mukaan ole arvonlisäveron alaisia, ovat ensinnäkin tietyt tavarahankinnat, joita vastaava myynnit olisivat verottomia, kuten avomeriliikenteessä olevien vesialusten varustamiseksi tehdyt hankinnat ja kansainvälisten järjestöjen suorittamat hankinnat. Toiseksi yhteisöhankintoja, jotka eivät mainitun säännöksen mukaan ole arvonlisäveron alaisia, ovat sellaiset yhteisöhankinnat, jotka suorittaa yksinomaan vähennykseen oikeuttamattomia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia tekevä verovelvollinen tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, jos hankintojen arvo ei kalenterivuonna tai edellisenä kalenterivuonna ylitä jäsenvaltion asettamaa yhteisöhankintojen kalenterivuoden raja-arvoa, jonka on oltava vähintään 10 000 euroa.

Verohallinnon käsityksen mukaan erillislain 25 b §:n 3 momentissa tulisi olla viittauksen 133 y §:ään sijasta viittaus 133 x §:ään ja viittauksen 133 z §:ään sijasta viittaus 133 y §:ään.

Erillislain 25 c §:ää ei ole ehdotettu muutettavaksi. Säännöstä tulisi kuitenkin muuttaa, koska viittaus AVL 134 k §:n 1 momenttiin tulisi muuttaa viittaukseksi AVL 134 n §:n 1 momenttiin.

VERONKANTO JA PERINTÄ

Verohallinto on toteuttanut arvonlisäveron erityisjärjestelmien käyttöönottoon liittyvät välttämättömät tietojärjestelmämuutokset erityisjärjestelmiä koskevien menettelyjen alkuperäisen voimaantulon aikataulussa (1.1.2021 alkaen). Käyttöönoton aikataulun siirtymisestä huolimatta tarvittavat järjestelmämuutokset on tehty käytettävissä olevat resurssit varmistuen samanaikaisesti auto- ja valmisteverotusta koskevan uudistuksen yhteydessä vuoden 2020 aikana. Toteutus erityisjärjestelmien verojen kantamiseksi on tehty direktiivien, asetusten sekä toiminnallisten ja teknisten määritysten mukaisesti.

Hallituksen esitysluonnoksessa on eräitä kohtia, erityisesti välittäjää koskevassa sääntelyssä, joiden tarkentaminen olisi ensisijaisen tärkeää järjestelmän kansallisen toimeenpanon kannalta.

Välittäjää koskevat säännökset

Hallituksen esitysluonnoksen mukaan verovelvollinen nimeää välittäjän veronmaksuvelvolliseksi ja nimissään täyttämään erityisjärjestelmän mukaiset velvoitteet. Ehdotetun arvonlisäverolain 133 y §:n mukaan verovelvollinen ja välittäjä ovat yhteisvastuussa Suomeen suoritettavan veron maksamisesta. Esitysluonnoksen perusteluissa todetaan, että verojen periminen voitaisiin kohdistaa ensisijaisesti välittäjään, koska välittäjä on yhteisön alueelle sijoittautunut henkilö.

Verohallinto on toteuttanut erityisjärjestelmän verojen kantamisen siten, että välittäjätilanteessa erityisjärjestelmän veroja koskevat velvoitteet (sekä ilmoitetut että määrätty) kirjaetaan välittäjälle hänen edustamiensa myyjien myyjäkohtaisille tileille. Perintätoimet kohdistettaisiin käytännössä vain välittäjään riippumatta siitä, onko vero ilmoitettu ja maksamatta vai onko ilmoittamatta jätetty vero määrätty seuraamusmaksuineen maksettavaksi. Käytännössä perintätoimien kohdistaminen välittäjätilanteissa etämyyjään olisi harvinaista. Näin

voisi olla esimerkiksi tilanteessa, jossa myyjä on itse unionin alueella ja perinnän voitaisiin olettaa olevan tuloksellista suoraan etämyyjältä.

Hallituksen esitysluonnoksessa jää epäselväksi välittäjän asema suhteessa verovelvolliseen etämyyjään. Koska myyjä on määrännyt välittäjän nimissään veronmaksu- ja ilmoitusvelvolliseksi täyttämään kaikki erityisjärjestelmän velvoitteet, on verovelvollisen roolia Verohallinnon käsityksen mukaan välittäjätilanteissa pidettävä siten toissijaisena, että erityisjärjestelmää koskevat velvoitteet sekä veron määräämistoimet voidaan kohdistaa välittäjään. Verovelvollinen etämyyjä olisi ehdotetun 133 y §:n säännöksen nojalla yhteisvastuussa veroista, mutta verot perittäisiin ensisijaisesti välittäjältä, kuten luonnoksessa on todettu. Verohallinto esittää, että hallituksen esityksessä kuvataan välittäjän asema ensisijaisena veronmaksu- ja ilmoitusvelvollisena siten, että verovelvoitteet peritään ensisijaisesti välittäjältä ja erityisjärjestelmän verovelvoitteet voidaan määrätä välittäjälle. Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntitilanteissa myös seuraamusmaksut määrättäisiin välittäjälle.

Myös verovelvollinen etämyyjä saisi tiedon veron määräämispäätöksestä. Veroa voitaisiin periä etämyyjältä vain hyvin poikkeuksellisissa tilanteissa, esimerkiksi silloin kun myyjä on EU-alueella ja välittäjä laiminlyö maksuvelvollisuutensa. Tällöinkin myyjä tulisi rekisteröidä perintää varten sekä käytännössä merkitä vastuuvolliseksi niihin verovelkoihin, jotka on myyjän osalta ilmoitettu välittäjää käyttäen tai määrätty välittäjälle. Jos Verohallinto poikkeustilanteessa kohdistaisi perintätoimia myyjään, lähetettäisiin myyjälle ensin erillinen maksukehoitus välittäjälle määrätyn veron perimiseksi myyjältä [verovastuun perusteella].

Ehdotetun arvonlisäverolain 134 §:n säännöksen mukaan lain 134 a ja 134 c – 134 t §:ien säännöksiä verovelvollisesta sovellettaisiin myös hänen nimissään toimivaan välittäjään. Viittausta verovelvollista koskevien maksun ja palautuksen käytösäännösten soveltamisesta välittäjään on pidettävä liian laajana, koska sääntely tarkoittaisi välittäjän osalta laajempaa maksujen ja palautusten käyttöä kuin on Verohallinnon käsityksen mukaan ollut tarkoitus. Esimerkiksi ehdotetut arvonlisäverolain 134 k ja l §:t tarkoittaisivat, että Verohallinto voisi käyttää myyjäkohtaisella viitteellä maksetut liikamaksut ja myyjäkohtaiset veronpalautukset veronkantolain mukaisesti kaikkien välittäjän edustamien myyjien sekä välittäjän omien verojen suorituksiksi.

Verohallinto katsoo, että hallituksen esityksessä tulisi tarkentaa se, voidaanko välittäjän myyjäkohtaisella viitteellä tekemää maksua käyttää laajemmin kuin sen välittäjän edustaman myyjän erityisjärjestelmän veroille, johon maksu oli kohdistettu, kun on kyse Suomeen suoritettavasta verosta. Jos maksuja ei voida käyttää, mahdolliset liikamaksut palautettaisiin välittäjälle, jos kyseisen myyjän osalta ei olisi erityisjärjestelmän veroja suorittamatta.

Palausten käyttöä ja maksamista koskevien ehdotettujen säännösten soveltaminen sellaisenaan välittäjään ei rajaa tarpeeksi tilanteita, joissa palautus tulisikin maksaa välittäjän sijaan verovelvolliselle. Verohallinto esittää, että tilanteessa, jossa verovelvollinen on nimenmynyt välittäjän, tulisi palautukset maksaa verovelvollista edustavalle välittäjälle, joka on edustanut verovelvollista verkautella, jolta palautus on syntynyt. Palautukset tulisi voida kuitenkin maksaa verovelvolliselle, jos ko. välittäjä ei enää edusta verovelvollista. Palautukseen oikeutettua koskevien epäselvyyksien välttämiseksi hallituksen esitystä tulisi täydentää määrittelemällä se, milloin välittäjän katsotaan edustavan verovelvollista esimerkiksi toiminnan päättymisen jälkeen taikka välittäjävaihdos- tai laiminlyöntitilanteissa.

Ehdotetun 134 f §:n mukaan erityisjärjestelmää käyttävään verovelvolliseen sekä 134 §:n perusteella myös välittäjään sovellettaisiin soveltuvin osin muun muassa veronkantolain sekä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain säännöksiä. Ehdotettu sääntely jättää epäselväksi sen, miltä osin veronkantolain tai oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain säännöksiä esimerkiksi veron määräämisestä tai yhteenvedon tiedoksiannosta voidaan soveltaa välittäjään.

Myös myöhästymismaksupäätöksen sekä maksukehotuksen tiedoksianto veronkantolain 70 §:n mukaisella yhteenvedolla on valitun tiliratkaisun pohjalta mahdollista vain välittäjällä. Verohallinto esittää, että veronkantolain 71 §:ään tai arvonlisäverolakiin otettaisiin tarkentava säännös siitä, että yhteenveto lähetettäisiin välittäjälle silloin, kun verovelvollista edustaa välittäjä.

Välittäjän vastuuta ja roolia koskevan sääntelyn tarkentaminen on ensisijaisen tärkeää järjestelmän kansallisen toimeenpanon kannalta. Muutoksia Verohallinnon järjestelmätoteutukseen ei olisi tehtävissä ilman merkittäviä lisäpanostuksia tai käyttöönoton aikataulun vaarantumista. Verohallinto on suorittanut pitkälle myös komissiotestaukset.

Hyvityskorosta

Hallituksen esitysluonnoksessa on ehdotettu, ettei erityisjärjestelmän veroille laskettaisi hyvityskorkoa ajalta ennen kuin tunnistamisjäsenvaltion siirtämät Suomeen suoritettavan veron maksut ovat saapuneet Verohallinnolle (arvonlisäverolaki 134 j §). Voimassa olevan säännöksen mukaan hyvityskorkoa ei lasketa erityisjärjestelmän veroille säädettyä eräpäivää edeltävältä ajalta. Ehdotettu säännös tarkoittaisi sitä, että hyvityskoron laskentajakso olisi riippuvainen tunnistamisjäsenvaltion tilityksistä. Lisäksi ehdotus edellyttäisi sen ajankohdan määrittelyä, milloin Suomeen suoritettavan veron tilitykset katsotaan saapuneeksi Verohallinnolle. Koska erityisjärjestelmässä on jo nykyisellään poikkeuksia hyvityskoron laskennassa, olisi hyvityskoron laskeminen maksuille vain tietyissä tilanteissa järjestelmäteknisesti vaikeasti toteutettavissa ja edellyttäisi koronlaskennan suorittamista tapauskohtaisesti virkailijatyönä.

Verohallinto pitää sinänsä perusteltuna ehdotusta siitä, että hyvityskorkoa ei lasketa ajalta, jona maksut ovat erityisjärjestelmän tilitysviiveistä johtuen tunnistamisjäsenvaltiossa. Kuitenkin, kun otetaan huomioon se, että maksut käytettäisiin ehdotettujen maksun käyttöä koskevien säännöksen nojalla heti erääntyneille ja erääntymättömille veroille tai palautettaisiin verovelvolliselle, ei hyvityskoron laskentajaksoa käytännössä synny. Maksulle laskettavaa hyvityskorkoa tulisi laskettavaksi vain silloin, kun maksun palauttaminen ei palautuksen esteiden vuoksi ole mahdollista. Nämä tilanteet arvioidaan kuitenkin vähäisiksi, jolloin hallinnollisen yksinkertaisuuden vuoksi hyvityskoron toteuttaminen näihin poikkeustilanteisiin ei olisi Verohallinnon mukaan tarkoituksenmukaista. Maksulle laskettavan hyvityskoron puuttuminen ei myöskään vaarantaisi verovelvollisten yhdenvertaista kohtelua, kun otetaan huomioon arvonlisäveron erityisjärjestelmien poikkeuksellinen luonne, jossa toinen jäsenvaltio kantaa ja tilittää toisen jäsenvaltion veron, ja järjestelmiin liittyvät maksujen tilitysviiveet sekä maksujen käytön erityispiirteet korjausmenettelyn toimivuuden turvaamiseksi. Verovelvollisen veronpalautuksille laskettaisiin kuitenkin hyvityskorkoa vastaavasti kuin kansallisissa tilanteissa.

Verohallinnon käsityksen mukaan ehdotettu arvonlisäverolain 134 j §:n hyvityskorkosäännös tulisi muuttaa ja säätää hallinnollisen yksinkertaisuuden vuoksi siitä, ettei erityisjärjestelmässä käsiteltäville maksuille laskettaisi hyvityskorkoa lainkaan.

Muita huomioita

Termit

Hallituksen esitysluonnoksessa tulisi kiinnittää huomiota termien *Suomeen suoritettava vero*, *tunnistamisjäsenvaltion kautta Suomeen suoritettava vero tai palautus* sekä *Suomeen tilittävä vero* käyttöön. Termien epäselvä käyttö jättää auki sen, tarkoitetaanko kussakin säännöksessä Suomea kulutusjäsenvaltiona vai tunnistamisjäsenvaltiona. Epäselvää on myös se, tarkoitetaanko säännöksissä Suomeen suoritettavaa erityisjärjestelmän arvonlisäveroa tai sen palautusta, riippumatta siitä, oliko vero maksettu tunnistamisjäsenvaltion kautta tai suoraan Suomeen.

Lakiehdotusta tulisi tarkentaa esimerkiksi siten, että erityisjärjestelmää koskevassa sääntelyssä käytettäisiin aina käsitettä Suomeen suoritettava vero, kun Suomi on kulutusjäsenvaltio tarkentaen vain tarvittaessa, että vero on suoritettu tunnistamisjäsenvaltion kautta, kun sillä on merkitystä.

AVL 134 k §

Säännöksen 3 momentti ja sen perustelut poikkeavat. Veron suoritusjärjestys sekä käyttöjärjestys tulisi tässä vaiheessa olla veronkantolain 5 ja 6 §:n mukaista.

AVL 134 l §

Säännöksen 1 momentin tavoite ja suhde veronkantolain säännöksiin jää epäselväksi. Eri-tyisjärjestelmän verosta syntyvän palautuksen käyttöjärjestyksestä olisi ehdotetut erityis-säännökset AVL:ssa. Verohallinnolla tulee kuitenkin olla nimenomainen oikeus palautuksen käyttöön veronkantolain 22, 23 ja 26 §:ien mukaisesti myös silloin, kun se AVL:ssa säädet-tyjen erityisjärjestelmää koskevien käytösääntöjen mukaan on mahdollista, jolloin säännös-ten soveltamismahdollisuutta ei tulisi sulkea kokonaan pois.

Säännöksen perusteluissa viitataan virheellisesti veronkantolain 26 §:ään vaikka tarkoitus lienee viitata lain 27 §:ään.

AVL 134 s

Säännöksessä ehdotetaan, ettei myöhästymismaksua määrätä, jos verovelvollinen korjaa tiedon seuraavalta verokaudella annettavan ilmoituksen määräaikana. Viivästyskorkoa las-ketaan myöhässä maksetulle verolle kuitenkin verokauden alkuperäisestä eräpäivästä al-kaen veron maksupäivään.

Pääjohtaja

Markku Heikura

Johtava asiantuntija

Soili Sinisalo