

**Valtioneuvoston kirjelmä Eduskunnalle ehdotuksesta
neuvoston direktiiviksi (*palvelujen suorituspaikka*)**

Perustuslain 96 §:n 2 momentin perusteella lähetetään eduskunnalle Euroopan yhteisöjen komission 23 päivänä joulukuuta 2003 tekemä ehdotus neuvoston direktiiviksi direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta sekä ehdotuksesta laadittu muistio.

Helsingissä 24 päivänä maaliskuuta 2004

Valtiovarainministeri *Antti Kalliomäki*

Lainsäädäntöneuvos Tommi Parkkola

EHDOTUS NEUVOSTON DIREKTIIVIKSI DIREKTIIVIN 77/388/ETY MUUTTAMISESTA PALVELUJEN SUORITUSPAIKAN OSALTA

1. Yleistä

Euroopan yhteisöjen komissio antoi 23 päivänä joulukuuta 2003 ehdotuksen neuvoston direktiiviksi direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta; KOM(2003) 822.

Ehdotuksen tavoitteena on toteuttaa ensimmäinen osa palvelujen verotuspaikkaa koskevien sääntöjen uudistuksesta. Tämän vuoksi ehdotuksessa käsitellään ainoastaan verovelvollisten välisiä palvelujen suorituksia. Sääntöjä, jotka koskevat muille kuin verovelvollisille myytäviä palveluja, on tarkoitus uudistaa myöhemmin.

Ehdotus liittyy komission vuonna 2000 antamassa tiedonannossa (KOM(2000) 348) esittämään strategiaan sisämarkkinoiden arvonlisäverojärjestelmän toimivuuden parantamiseksi. Strategian päätavoitteita ovat voimassa olevien sääntöjen yksinkertaistaminen ja uudenaikaistaminen sekä niiden nykyistä yhdenmukaisempi soveltaminen. Komission strategiassa palvelujen verotuspaikkaa koskevien sääntöjen nykyaikaistaminen määritettiin yhdeksi ensisijaisista toteutettavista toimista.

2. Nykytila ja ehdotuksen taustaa

2.1. Yleistä

Yhteisössä sovellettavasta arvonlisäverojärjestelmästä säädetään jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetussa kuudennessa neuvoston direktiivissä 77/388/ETY, sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna direktiivillä 2004/15/EY (jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi). Palvelujen verotuspaikkaa koskevat säännökset sisältyvät pääsääntöisesti direktiivin 9 artiklaan.

Euroopan yhteisöjen yhteisen arvonlisäve-

rojärjestelmän tavoitteena on alusta asti ollut se, että palvelujen verotuksen tulisi tapahtua kulutusmaassa. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin valmistelun yhteydessä kuitenkin todettiin, että kulutuspaikan määrittelemisen verotuspaikaksi saattaisi johtaa käytännössä ongelmiin. Tämän vuoksi valittiin perussääntö, jonka mukaan palveluista kannetaan vero myyjän sijoittautumispaikassa. Tähän yleissääntöön tehtiin kuitenkin useita poikkeuksia.

Kun kuudes arvonlisäverodirektiivi annettiin, nämä palvelujen verotuspaikkaa koskevat säännöt johtivat hyvin usein siihen, että vero tuli kannettavaksi kulutusmaassa. Sisämarkkinoiden toteutuminen, globalisaatio, sääntelyn vapauttaminen ja teknologian kehittyminen ovat kuitenkin yhdessä aiheuttaneet huomattavia muutoksia palvelukaupan määrässä ja rakenteessa. Yhä useampi palvelu voidaan nykyisin suorittaa etäpalveluna. Tapahtuneesta kehityksestä johtuen kuudetta arvonlisäverodirektiiviä on muutettu useita kertoja, ja useita erikseen määriteltyjä palveluja verotetaan nykyisin siellä, mihin asiakas on sijoittautunut.

2.2. Nykysäännöt

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan yleissäännön mukaisesti palvelujen verotuspaikka on myyjän sijoittautumispaikka eli paikka, jossa myyjällä on liike-toimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan. Kyseistä yleissääntöä täydentävät useat poikkeukset, joiden nojalla verotuspaikka määräytyy palvelun lajin perusteella.

Yleissäännöstä tehdyt poikkeukset sisältyvät pääasiassa 9 artiklan 2 kohtaan. Ne koskevat kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja, henkilö- ja tavarankuljetuspalveluja, kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede- ja koulutustoimintaan liittyviä palveluja, irtaimen aineelliseen omaisuuteen kohdistuvia palveluja ja

aineettomia palveluja. Aineettomia palveluja ovat muun muassa tekijänoikeudet, patentit, mainonta, asiantuntijapalvelut (esimerkiksi insinöörien ja asianajajien palvelut), henkilöstönvuokraus, irtaimen aineellisen omaisuuden vuokraus, telepalvelut, radio- ja televisiolähetystoiminta sekä sähköiset palvelut.

2.3. Havaitut ongelmat

Yleinen 9 artiklan 1 kohdasta aiheutuva ongelma on se, että sellaiset verovelvolliset palvelun ostajat, jotka eivät ole sijoittautuneet samaan maahan kuin palvelun myyjä, joutuvat hakemaan ostohintaan sisältyvän veron palautusta kahdeksannen ja kolmannentoista direktiivin mukaisesti. Palautusmenetely voi olla monimutkainen ja hidas. Tämän menettelyn välttämiseksi jäsenvaltiot käyttävät usein epäasianmukaisesti käännetyn verovelvollisuuden mekanisme.

Kulkuvälineiden vuokrauksen osalta nykyinen yleissäännöksen mukainen verotuspaikka aiheuttaa ongelmia. Edullisempien verovähennyssääntöjen hyödyntämismahdollisuuksien vuoksi se synnyttää tiettyjen jäsenvaltioiden verovelvollisille verokannustimen vuokrata autoja yrityskäyttöön toisista jäsenvaltioista sen sijaan, että ne hankkisivat autot omasta jäsenvaltiostaan.

Irtaimen aineelliseen omaisuuteen liittyvät palvelut verotetaan nykyisin siinä jäsenvaltiossa, jossa työ suoritetaan. Tämä tarkoittaa sitä, että palvelujen tarjoajaa voidaan vaatia rekisteröitymään ja maksamaan arvonlisävero kyseiseen jäsenvaltioon. Monelle yritykselle tämä saattaa olla hallinnollisesti hankalaa erityisesti, jos ne toimivat useissa jäsenvaltioissa (esimerkiksi koko Euroopan unionin kattavat palvelu- ja huoltosopimukset). Tällaisten yritysten valvonta voi olla myös hankalaa verohallinnoille.

Aineettomat palvelut verotetaan nykyisin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan mukaan verovelvollisen ostajan sijoittautumisvaltiossa, ja niihin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta (ostaja on myyjän asemesta verovelvollinen). Aineettomat palvelut on määriteltävä yksityiskohtaisesti ja tyhjentävästi mainituissa säännöksessä. Kyseistä säännöstä sovellettaessa on tapauskohtaisesti määritettävä, kuuluuko palvelu sen soveltamisalaan vai sovel-

letaanko palveluun 9 artiklan 1 kohdan yleissääntöä. Kaikkia sellaisia uusia ja aikaisemmin tuntemattomia palveluja, jotka eivät kuulu jonkin poikkeuksen soveltamisalaan, verotetaan myyjän sijoittautumisvaltiossa. Tämä koskee automaattisesti myös sellaisia aineettomiin palveluihin rinnastettavia palveluja, joiden verottaminen olisi tarkoituksenmukaisempaa ostajan sijoittautumisvaltiossa.

Nykyisissä säännöissä ei myöskään huomioida riittävästi yhdistettyjä palveluja. Tällaiset palvelut muodostuvat useista eri osista, joista osaan voitaisiin soveltaa erityissäännöksiä ja osaan ei.

3. Ehdotuksen tavoitteet

Ehdotuksen tavoitteena on nykyaikaistaa ja yksinkertaistaa palvelujen verotuspaikkaa koskevia sääntöjä ja poistaa edellä kuvatut ongelmat.

Komission mukaan palvelujen verotuspaikkaa koskevia sääntöjä tulisi muuttaa siten, että ne mahdollisimman usein johtaisivat veron kantamiseen paikassa, jossa palvelu tosiasiallisesti kulutetaan. Useimpien yritysten ostamien palvelujen kulutuspaikka on asiakkaan liiketoiminnan kotipaikka. Lisäksi ehdotuksessa pyritään löytämään tasapaino verohallintojen valvontatarpeiden ja talouden toimijoiden hallinnollisten velvoitteiden välillä. Tämän vuoksi vero olisi kannettava kulutuspaikassa ainoastaan silloin, kun siitä ei aiheudu ylimääräisiä velvoitteita.

Myös muille kuin verovelvollisille eli kuluttajille suoritettavat palvelut tulisi periaatteessa verottaa siellä, missä ne tosiasiallisesti kulutetaan. Tämä johtaisi kuitenkin huomattaviin käytännön vaikeuksiin, koska käännettyä verovelvollisuutta ei voida kuluttajien kohdalla toteuttaa. Myyjien velvoittaminen rekisteröitymään jokaiseen valtioon, jossa niillä on kuluttaja-asiakkaita, puolestaan lisää huomattavasti yritysten hallinnollista taakkaa. Sen helpottaminen edellyttäisi niin sanotun yhden luukun –mekanismin käyttöönottoa, jonka avulla myyjä voisi hoitaa verovelvoitteensa kulutusvaltioihin yhden jäsenvaltion verohallinnon kautta. Koska tämän mekanismin toimivuutta halutaan vielä selvittää, kuluttajille myytäviä palveluja on tarkoitus tarkastella myöhemmin.

4. Ehdotuksen pääasiallinen sisältö

4.1. Yleissääntö

Uuden verovelvollisille suoritettavia palveluja koskevan yleissäännön mukaan palvelun verotuspaikka olisi ostajan sijoittautumispaikka. Myyntiin sovellettaisiin pakollista käännettä verovelvollisuutta silloin, kun myyjä on sijoittautunut toiseen valtioon.

Muulle kuin verovelvollisille eli kuluttajille myytäviä palveluja koskeva yleissääntö säilyisi muuttumattomana. Tällaisten palvelujen verotuspaikka määräytyisi jatkossakin myyjän sijoittautumispaikan perusteella.

4.2. Poikkeukset

Yleissääntöön tehtäisiin sekä hallinnollisista että poliittisista syistä tiettyjä poikkeuksia, jotka perustuvat jo olemassa oleviin erityissääntöihin.

Kiinteään omaisuuteen liittyviin palveluihin sovellettaisiin nykyistä vastaavaa sääntöä, jonka mukaan verotuspaikka on kiinteistön sijaintipaikka. Nykyistä sääntöä on kohtuullisen helppo soveltaa ja sen perusteella vero kannetaan pääsääntöisesti kulutuspaikassa. Lisäksi tällä alueella sovelletaan usein verovapautuksia, jotka puolestaan vaikuttavat vähennysoikeuteen. Poikkeusta sovellettaisiin nykyiseen tapaan sekä verovelvollisille että kuluttajille myytäviin palveluihin. Säännös säilyisi pääosin muuttumattomana, mutta siihen lisättäisiin selkeyden vuoksi maininta hotelli- tai vastaavista majoituspalveluista ja kiinteän omaisuuden käyttöoikeuden luovuttamisesta.

Henkilökuljetuspalveluihin sovellettaisiin nykyistä vastaavaa säännöstä, jonka mukaan verotuspaikka on kuljetuksen tapahtumispaikka. Poikkeusta sovellettaisiin sekä verovelvollisille että kuluttajille myytäviin palveluihin. Henkilökuljetuspalveluja olisi vaikea rajata koskemaan vain verovelvollisia. Tämän vuoksi niitä tarkasteltaisiin myöhemmin kuluttajalle myytävien palvelujen verotuspaikkasäännösten uudistamisen yhteydessä. Verovelvollisille suoritettaviin tavarankuljetuspalveluihin ja niihin liittyviin palveluihin sovellettaisiin nykyisestä poiketen yleissääntöä.

Kulttuuri-, taide-, urheilu- ja viihdepalveluihin tai vastaaviin palveluihin sovellettaisiin nykyistä vastaavaa säännöstä, jonka mukaan verotuspaikka on niiden suorituspaikka. Poikkeusta sovellettaisiin nykyiseen tapaan sekä verovelvollisille että kuluttajille myytäviin palveluihin. Nykyisestä poiketen verovelvollisille myytäviin tiede- ja koulutuspalveluihin sovellettaisiin kuitenkin uutta yleissääntöä. Tämä yksinkertaistaisi menettelyä, koska yritysten, jotka hankkivat tällaisia palveluja toisista valtioista, ei tarvitsisi enää soveltaa kahdeksannen tai kolmannentoista direktiivin palautusmenettelyä.

Neljäs poikkeus koskisi tiettyjä verovelvolliselle suoritettavia aineellisia palveluja. Helposti yksilöitävässä paikassa välittömästi kulutettaviksi suoritettavien palvelujen (esimerkiksi ravintola- ja parturipalvelut) verotuspaikkana pidettäisiin myyjän sijoittautumispaikkaa. Näin huomioitaisiin paremmin se, missä palvelut tosiasiaassa kulutetaan. Myyjien olisi myös helpompi soveltaa tätä sääntöä kuin uutta yleissääntöä, koska niiden ei tarvitsisi välittää siitä, onko asiakas verovelvollinen vai ei.

Ehdotuksen mukaan jäsenvaltio voisi eräissä tilanteissa syrjäyttää verotuspaikkaa koskevan säännön ja verottaa palvelun siellä, missä se tosiasiallisesti kulutetaan, jos tämä on tarpeen kaksinkertaisen verotuksen, verottamatta jättämisen tai kilpailun vääristymisen välttämiseksi. Tällä hetkellä näitä sääntöjä voidaan soveltaa vain rajoitetusti lähinnä nykyisen 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan soveltamisalaan kuuluviin palveluihin. Komission ehdotuksen mukaan näitä sääntöjä voitaisiin soveltaa lähes kaikkiin palveluihin.

4.3. Muut ehdotukset

Komissio ehdottaa, että VIES-järjestelmä, jolla nykyisin valvotaan yhteisön sisäisiä tavaratoimituksia, laajennettaisiin koskemaan palveluja. Tämä toteutettaisiin kuitenkin käytännössä vasta vuodesta 2008 alkaen. Siirtymäaika antaisi komissiolle aikaa tutkia ja parantaa nykyisen järjestelmän teknistä toimivuutta. Mainitun ajankohdan jälkeen palvelujen tarjoajien tulisi ilmoittaa kansalliselle verohallinnolle antamassaan yhteenvedoimuksessa verovelvollisille käännettä vero-

velvollisuutta hyödyntäen suoritettut palvelut. Kukin verohallinto toimittaisi tiedot sähköisesti palvelun ostaneen verovelvollisen jäsenvaltiolle, joka voisi näiden tietojen perusteella tarkistaa, onko käännettyä verovelvollisuutta sovellettu asianmukaisesti.

Komissio ehdottaa myös, että kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin lisättäisiin selvyden vuoksi saman oikeussubjektin eri toimipaikkojen välisiä liiketoimia koskeva säännös. Kyseisellä säännöksellä vahvistettaisiin komission ja jäsenvaltioiden selvän enemmistön näkemys, että saman oikeussubjektin sisällä suoritettavia palveluja ei pidetä direktiivissä tarkoitettuna palvelun myyntinä.

Direktiiviin otettaisiin myös erityissäännös sellaisista verovelvollisista, jotka harjoittavat sekä taloudellista että direktiivin soveltamisalan ulkopuolista toimintaa. Menettelyn yksinkertaistamiseksi ja oikeusvarmuuden lisäämiseksi tällaisia oikeushenkilöitä tai elinkeinonharjoittajia kohdeltaisiin verovelvollisina niiden hankkimien palvelujen verotuspaikkaa määritettäessä.

5. Asian käsittely Euroopan unionin toimielimissä

Euroopan parlamentin sekä talous- ja sosiaalikomitean lausuntoja ei ole vielä annettu.

Ehdotuksen käsittely on aloitettu tammi-kuun 7 päivänä 2004 neuvoston verotustyöryhmässä.

6. Ehdotuksen vaikutukset Suomele

Ehdotus yksinkertaistaisi palvelujen verotusta ja ratkaisisi monet edellä kuvatut ongelmat.

Tarve käyttää kahdeksannen ja kolmannentoista direktiivin mukaista hidasta palautusmenettelyä vähenisi, koska palvelun verotuspaikka määräytyisi pääsääntöisesti ostajan sijoittautumispaikan perusteella.

Kulkuvälineiden vuokrausta koskeva ongelma poistuisi, kun irtaimen omaisuuden pitkäaikaisen vuokrauksen verotuspaikka olisi asiakkaan sijoittautumisvaltio, jonka vähennyssäännökset tulisivat sovellettaviksi. Näin toisesta jäsenvaltiosta pitkäaikaiseen

yrityskäyttöön tapahtuvaan autojen vuokraukseen liittyvät verokannustimet poistuisivat.

Moninkertaista rekisteröitymistä koskeva ongelma ratkeaisi suurelta osin. Palvelusopimukset, joihin liittyy irtaimeen aineellisen omaisuuteen kohdistuvaa työtä, kuuluisivat yleissäännön piiriin. Tällaisten palvelujen myyjien ei siten enää olisi rekisteröidyttävä useaan maahan, kun ne suorittavat palveluja muissa jäsenvaltioissa.

Direktiivin aineettomien palvelujen luetteloon liittyvä ongelma poistuisi. Jatkossa ei olisi enää tarpeen ylläpitää luetteloa ja saattaa sitä ajantasalle, kun uusia palveluja tulisi markkinoille. Lisäksi luetteloon liittyvät tulkintaongelmat poistuisivat, koska kaikki uudet palvelut kuuluisivat automaattisesti uuden yleissäännöksen soveltamisalaan.

Myös yhdistettyihin palveluihin liittyvät ongelmat vähenisivät, koska tällaiset palvelut kuuluisivat yleissäännön piiriin.

Suomen arvonlisäverolain (1501/1993) palvelujen verotuspaikkaa koskevat säännökset vastaavat voimassa olevan direktiivin säännöksiä. Komission ehdotus edellyttää toteutuessaan kansallisen arvonlisäverolainsäädännön muuttamista uusia säännöksiä vastaavalla tavalla.

Verotuspaikkasääntöjen muutokset vaikuttavat jäsenvaltioiden verotusoikeuteen ja siten myös verotuloihin. Koska kysymys on verovelvollisten ostamista palveluista, joista suoritettavat verot ovat pääsääntöisesti vähenny- tai palautuskelpoisia, vaikutukset eivät olisi merkittäviä. Kulkuvälineiden vuokrauksen verotuspaikan muutos poistaisi kuitenkin rajat ylittävään vuokraukseen liittyvät verokeinottelumahdollisuudet, jotka yleistyessään aiheuttaisivat merkittäviä valtiontaloudellisia vaikutuksia.

7. Hallituksen kanta

Hallitus kannattaa palvelujen verotuspaikkaa koskevien sääntöjen nykyaikaistamista ja yksinkertaistamista komission ehdotuksessa esitettyjen pääperiaatteiden mukaisesti. Ehdotuksen eräitä yksityiskohtia olisi kuitenkin vielä selvitettävä ja täsmennettävä, jotta uudet säännökset ja niihin liittyvät rajanvedot olisivat mahdollisimman selkeitä.