

Lappeenrannan–Lahden teknillinen yliopisto LUT
School of Business and Management
Laskentatoimen maisteriohjelma

Tatta Garselius

Arvonlisäveropetosten torjunta eurooppaoikeuden perusteella ja väärinkäytösten vaikutus verovelvollisen rekisteröintiasemaan

Pro gradu -tutkielma
2019

Työn ohjaajat:
Professori Pasi Syrjä
Tutkijaopettaja Helena Sjögrén

TIIVISTELMÄ

Tekijä:	Tatta Garselius
Tutkielman nimi:	Arvonlisäveropetosten torjunta eurooppaoikeuden perusteella ja väärinkäytösten vaikutus verovelvollisen rekisteröintiasemaan
Tiedekunta:	School of Business and Management
Koulutusohjelma:	Laskentatoimen maisteriohjelma
Vuosi:	2019
Pro gradu -tutkielma:	70 sivua, 1 kuvio, 1 taulukko
Tarkastajat:	Professori Pasi Syrjä Tutkijaopettaja Helena Sjögren
Hakusanat:	Arvonlisäveropetos, rekisteröinti, verovelvollisuus, eurooppaoikeus, unionin tuomioistuin

Pro gradu -tutkielma käsittelee arvonlisäverojärjestelmään kohdistuvien väärinkäytösten vaikutusta verovelvollisen rekisteröintiasemaan ja vilpillisten rekisteröintien sekä arvonlisäveropetosten torjuntamahdollisuuksia eurooppaoikeuden perusteella. Tutkielmassa pyritään selvittämään, millaisilla perusteilla perusteettomia arvonlisäverorekisteröintejä voidaan oikaista ja ennaltaehkäistä eurooppaoikeuden perusteella sekä millaisista velvollisuuksista jäsenvaltiot voivat säätää arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi. Arvonlisäveropetosten torjunnan soveltamisala ei ole verotuksessa selkeä, koska sitä ei ole määritelty kansallisessa verolainsäädännössä. Tutkielmassa väärinkäytösten torjunnan soveltamisalan rajoja pyritään selvittämään unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella. Tutkielmassa on viitattu 42:een unionin tuomioistuimen oikeustapaukseen. Tutkielma on laadittu oikeusdogmaattista eli lainopillista metodologiaa käyttäen.

Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioilla on oikeutettu intressi toteuttaa asianmukaiset toimet taloudellisten etujensa suojaamiseksi. Tuomioistuimen mukaan veropetosten, veronkierron ja mahdollisten väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella jäsenvaltioilla on velvollisuus selvittää verovelvollisten rekisteröintiasema arvonlisäverotuksessa. Mikäli verovelvollinen osallistuu petolliseen toimintaan, voidaan verovelvollisen oikeuksia evätä. Unionin tuomioistuin on toistuvasti nostanut esiin objektiivisen näytön merkityksen petoksen osoittamisessa. Jäsenmaiden tulee soveltaa unionin tuomioistuimen antamaa tulkintaa, jos asian kaltaista tapausta on käsitelty unionin tuomioistuimen aikaisemmassa oikeuskäytännössä, vaikka aikaisemmin ratkaistu kysymys ei olisikaan täysin samanlainen esillä olevan tilanteen kannalta.

ABSTRACT

Author:	Tatta Garselius
Title:	Combating VAT frauds on the basis of EU law and the impact of abuses on the registration position of the VAT taxpayer
Faculty:	School of Business and Management
Major:	Accounting
Year:	2019
Master's thesis:	70 pages, 1 figure, 1 table
Examiners:	Professor Pasi Syrjä Associate Professor Helena Sjögren
Keywords:	VAT fraud, registration, tax liability, EU law, Court of Justice

The Master's thesis concerns the impact of abusive practices on the VAT system together with registration position of the VAT taxpayer and the possibilities for combating fraudulent registrations and VAT frauds under EU law. The thesis attempts to clarify the grounds on which unjustified VAT registrations can be corrected and prevented on the basis of EU law, and on the obligations that Member States can impose to ensure correct collection of VAT and to prevent evasion. The scope of the fight against VAT frauds is not clear in taxation, as it is not defined in national tax legislation. The aim of the thesis is to clarify the limits of the scope of the abuses by Court of Justice case law. The thesis refers to 42 cases of the Court of Justice. The research method used in this thesis is a legal-dogmatic approach.

According to settled case law of the Court of Justice, Member States have a legitimate interest in taking appropriate steps to protect their financial interests. According to the Court of Justice the prevention of tax evasion, avoidance and abuse is an objective recognized and encouraged by VAT Directive. According to the case law of the Court of Justice, Member States have a duty to clarify the status of taxable persons for VAT purposes. If a VAT taxpayer participates in a fraudulent activity, the rights of the taxpayer may be denied. The Court of Justice has repeatedly raised the importance to indicate objective evidence of fraud. Member States have to apply an interpretation of the Court, if similar case has been processed in previous case law of the Court, even if the previously solved question is not entirely similar to the situation in the present case.

ALKUSANAT

Pro gradu -tutkielman kirjoittaminen on ollut työn ohessa kiireinen, mutta antoisa prosessi. Työn aihe on mielestäni tärkeä tasa-arvoisen ja neutraalin verotuksen tavoitteen kannalta. Toivon tutkielman hyödyttävän myös muita arvonlisäverotuksesta ja eurooppaoikeudesta kiinnostuneita. Haluan kiittää ohjaajiani professori Pasi Syrjää ja tutkijaopettaja Helena Sjögreniä kommentteista ja ohjauksesta tutkielman aiheanalyysin ja kirjoitusprosessin aikana. Lisäksi kiitos perheelleni, että he ovat tukeneet ja kannustaneet minua opintojeni aikana. Kiitos myös Lappeenrannan–Lahden teknilliselle yliopistolle joustavasta ja laadukkaasta mahdollisuudesta opiskella ja kehittyä.

Helsingissä 7.3.2019

Tatta Garselius

SISÄLLYSLUETTELO

1	JOHDANTO.....	7
1.1	Tutkimusaiheen esittely.....	7
1.2	Tutkimusongelma, tavoitteet ja rajaukset.....	11
1.3	Tutkimusmetodologia.....	12
1.4	Tutkimusaineisto.....	15
1.5	Tutkielman rakenne.....	19
2	EUROOPAN ARVONLISÄVEROJÄRJESTELMÄ.....	20
2.1	Euroopan unionin yhteinen arvonlisäverojärjestelmä.....	20
2.1.1	Arvonlisäverodirektiivi.....	20
2.1.2	Unionin tuomioistuin.....	21
2.1.3	Ennakkoratkaisupyynnöt.....	23
2.2	Oikeusperiaatteet.....	25
2.2.1	Legaliteettiperiaate.....	25
2.2.2	Oikeusvarmuus ja luottamuksensuoja.....	26
2.2.3	Neutraalisuuden periaate.....	27
3	ARVONLISÄVEROLLINEN TOIMINTA.....	29
3.1	Verovelvollinen.....	29
3.2	Liiketoiminta ja taloudellinen toiminta.....	30
3.3	Veron suoritusvelvollisuus ja vastikkeellisuus.....	32
3.4	Rekisteröinti.....	34
3.5	Rekisteristä poistaminen.....	36
3.6	Rekisteröinnin merkitys.....	37
4	VÄÄRINKÄYTÖKSET.....	41
4.1	Rekisteröinteihin liittyvät väärinkäytökset.....	41
4.2	Oikeuksien epäminen petostapauksissa.....	42
4.3	Jäsenvaltioiden petostorjuntamahdollisuudet.....	46
4.4	Arvonlisäveropetosten ennaltaehkäisy.....	48
5	YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET.....	53
5.1	Yhteenveto.....	53
5.2	Johtopäätökset.....	54
5.3	Tutkimustulosten käytettävyys ja hyödyntäminen.....	61

5.4	Tutkielman luotettavuus ja yleistettävyys	62
5.5	Jatkotutkimusaihe	64
	LÄHDELUETTELO.....	66

LYHENTEET

AVL	Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
EPL	Ennakkoperintälaki 20.12.1996/1118
EU	Euroopan unioni
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
MTIC	Missing Trader Intra Community Fraud
OVML	Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 9.9.2016/768
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
VKL	Veronkantolaki 11/2018
VML	Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimusaiheen esittely

Euroopan unionissa arvonlisäverotus perustuu arvonlisäverodirektiiviin (Neuvoston direktiivi 2006/112/EY). Euroopan komissio Brysselissä ja unionin tuomioistuin Luxemburgissa määrittelevät arvonlisäverotusta koskevat säännöt EU:ssa. EU on ottanut erityisesti asiakseen veronkierron torjunnan ja sen jäsenmaiden veroviranomaisten kyvyn toteuttaa veronkierron vastaisia toimenpiteitä. (Campbell 2006, 78)

Petosten torjumisesta on tullut tärkeä asia EU:lle ja sen jäsenvaltioille, koska Europolin mukaan arvonlisäveroa menetetään vuosittain 100 miljardia euroa petosten seurauksena (Langer & Kueffner, 2012). Europolin arvion mukaan vuosittaisista arvonlisäveron menetyksistä 40–60 miljardia euroa aiheutuu järjestäytyneiden rikollisryhmien tekemistä petoksista (Verohallinto 2019, 1). Veropetoksia on vaikea mitata ja eri maiden verohallintojen käyttämät arviointimenetelmät vaihtelevat suuresti. Vaikka suoritettuja mittauksia ei voida pitää tarkkoina, niin ovat ne kuitenkin osoitus aiheutetusta tulonmenetyksestä ja ongelman laajuudesta. (De la Feria 2018, 1)

Suomessa arvonlisävero on suurin yksittäinen valtion tulonlähde ja vuonna 2017 arvonlisäverotulot olivat yli 20 miljardia euroa (Suomen virallinen tilasto 2017). Euroopan komissio on julkaissut vuonna 2018 tutkimuksen jäsenmaiden arvonlisäverovajeesta, minkä mukaan Suomen arvonlisäverovaje on ollut vuonna 2016 noin 1,7 miljardia euroa. Arvonlisäverovaje ei ole pelkästään veronkierron mittari. Arvonlisäverovaje sisältää veropetoksien lisäksi arvioidut määrät verojen menetyksistä johtuen myös maksukyvyttömyydestä, konkurseista, hallinnollisista virheistä ja laillisista verotuksen optimoinneista. (Institute for Advanced Studies 2018, 48 & 56)

Yritysten kansainvälistyminen on lisännyt harmaan talouden toimijoiden määrää erityisesti arvonlisäverotuksessa. Yhtenä mustan talouden ilmiönä on havaittu myös sellaisia toimijoita, jotka ovat rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi, vaikka toimi-

joiden ei ole ollut edes tarkoitus harjoittaa arvonlisäverollista liiketoimintaa. Arvonlisäveropetoksissa EU:n arvonlisäverojärjestelmää on väärinkäytetty taloudellisen hyödyn saamiseksi. (Rintala 2015, 201) Tutkijoiden mukaan verojärjestelmien väärinkäytöstä voidaan puhua vain, jos verovelvollisen järjestelyn tai liiketoimen ainoa tai olennaisin tarkoitus on välttää tai vähentää veroa toimella, joka on vastoin verojärjestelmän tarkoitusta ja tavoitteita (Kuźniacki 2018, 102). Väärinkäytön käsite kattaa sekä veropetokset että veronkierron (Van Brederode 2008, 47).

Yhteisön sisäkauppaan liittyvistä väärinkäytöksistä näkyvin väärinkäytösmuoto on karusellikauppa, jossa todellisia tai kuvitteellisia tavaraeriä myydään maasta toiseen perusteettomien arvonlisäveron palautuksien tai vähennysten saamiseksi, mutta veron suoritusvelvolliset bulvaaniyhtiöt jättävät veronsa maksamatta. Bulvaaniyhtiöt ovat kertakäyttöisiä tai lyhyen elinkaaren yhtiötä, jotka on usein perustettu vain tätä tarkoitusta varten. (Hirvonen et al. 2010, 236) De La Feria & Foy (2016, 279) ovat todenneet petosten torjunnan olevan erityisen vaikeaa useissa EU-maissa toimivan järjestäytyneen rikollisuuden osalta, tai EU:n ulkopuolelle sijoittautuneiden kansalaisten tekeminä petoksina. Petokset vaikuttavat julkisten välillisten ja välittömien tulojen menetyksiin, ja lisäksi heikentävät yritysten tasapuolista toimintakykyä ja talouskasvua.

Jensen & Wöhlbierin mukaan (2012, 31-32) arvonlisäveron palautuksien väärinkäyttöä on vaikea hallita reaaliajassa. Arvonlisäveron palautuspetosten laajuus riippuu osittain siitä, kuinka nopeasti palautukset maksetaan. Arvonlisäveronpalautuspetokset ovat houkuttelevampia, koska viranomaisilla on vähemmän aikaa havaita ja torjua petoksia. Arvonlisäveron palautuspetoksissa on verovelvolliseksi rekisteröity vilpillinen toimija. Rintalan (2015, 201) mukaan kaikkia rekisteröintejä ei voida tehostetusti valvoa, koska suuri osa yritysten harjoittamasta liiketoiminnasta on arvonlisäverollista, minkä johdosta myös arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröintien määrä on suuri.

Verovelvollisilla on oikeus saada arvonlisäveron palautus tietyn ajan kuluessa, jotta arvonlisävero olisi kulutusvero. Aina kun uusi yritys on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi ja rekisteröity yritys vaatii välittömästi suuria arvonlisäveron palautuksia,

veroviranomaisten tulisi rutiininomaisesti tarkastaa yrityksen liiketoiminta sen selvittämiseksi, onko liiketoiminta aitoa ja laillista. (Jensen & Wöhlbierin 2012, 32) Suomessa veronkantolain 11/2018 (VKL) 30 §:n ja 1 momentin mukaan Verohallinto maksaa verovelvolliselle palautettavan veron määrän viivytyksettä sen jälkeen, kun oikeus palautukseen on selvitetty, ellei palautusta ole käytettävä veron tai muun saatavan suorituksiksi. Verohallinto pyrkii palauttamaan arvonlisäverot mahdollisimman nopeasti, mutta palautusajat voivat pitkittyä valvontatoimenpiteiden vuoksi. Vuonna 2017 arvonlisäveron palautuksia maksettiin Suomessa verovelvollisille noin 13,5 miljardia euroa. Harmaan talouden selvitysyksikön arvion mukaan Suomessa perusteettomien arvonlisäveron palautuksien aiheuttama veronmenetys oli vuosina 2014–2016 vuosittain noin 30 miljoonaa euroa, mikä muodostui noin 500:n eri osakeyhtiön ja ulkomaisen yhteisön toimesta. (Verohallinto 2019, 1 & 31)

Van Brederoden (2008, 49) mukaan verojärjestelmien toiminta ja niiden hallinta ovat ensisijaisesti jäsenvaltioiden vastuulla. Talouden globalistuminen tekee jäsenvaltioille käytännössä mahdottomaksi toimia karusellipetoksia vastaan. Euroopan Unionin neuvoston asetuksessa (904/2010) on todettu, että jäsenvaltioiden on varmistettava mahdollisuuksien mukaan jo ennen rekisteröintiä rekisteritietojen oikeellisuus ja ajantasaisuus. Lisäksi rekisteristä on poistettava vääriä tietoja antaneet henkilöt, joita ei voitaisi todeta arvonlisäverovelvolliseksi. Arvonlisäverodirektiivin mukaan jäsenvaltiot voivat säätää myös muista arvonlisäveron kannon oikean toimitamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista.

Suomen arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501 (AVL) ei sisällä yksityiskohtaisia säännöksiä ja menettelytapoja arvonlisäveropetosten ja muiden rekisteröintiin kohdistuvien väärinkäytösten estämiseksi. Menettelysäännösten puuttuminen korostuu rekisteröinnin ja rekisteristä poistamisen yhteydessä. Arvonlisäverolain säännökset eivät ole suoraan sovellettavissa, mikäli todellista verollista liiketoimintaa harjoittava laiminlyö verovelvoitteensa tai muutoin käyttää arvonlisäverorekisteriä väärin. Tällöin arvonlisäverodirektiiviä ja EU:n oikeuskäytäntöä voidaan käyttää päätöksien perusteluissa arvonlisäverolain lisäksi. (Rintala 2015, 202 & 207)

Koska Suomen arvonlisäverojärjestelmä perustuu EU:n yhteisestä arvonlisäverojärjestelmässä annettuun direktiiviin (2006/112/EY), voidaan EU-oikeutta soveltaa erityisesti arvonlisäverotuksessa. Kun otetaan huomioon arvonlisäveron laaja-alaisuus ja EU-oikeuden mahdolliset vaikutukset erityisesti kansainvälisesti toimiviin yrityksiin, kaikkien yritysten on oltava täysin tietoisia siitä, mitä EU:n tasolla tapahtuu. Yritysten on tarvittaessa pystyttävä ennakoimaan EU-lainsäädännön vaikutukset liiketoimintaansa ja sopeutumaan jatkuvasti kehittyvän sekä kansainvälisten tahojen kehittämän verojärjestelmän haasteisiin. (Campbell 2006, 80)

Arvonlisäveropetoksia on tutkittu paljolti ilmiöinä, mutta ei niinkään lainsäädännöllisten torjuntamenetelmien kautta. Yleisesti arvonlisäveroa käsittelevissä kirjoituksissa viitataan pitkälti unionin tuomioistuimen tuomioihin. Pelkästään rekisteröintejä koskevia tieteellisiä kirjoituksia on havaittu olevan varsin vähän ja tässä tutkielmassa pyritään täyttämään tätä tutkimusaukkoa. Heikki Rintala on kirjoittanut Verotus-lehdessä 2/2015 arvonlisäverorekisteröinnistä petostilanteiden yhteydessä ja Eero Männistö Verotus-lehdessä 4/2018 muodollisten ja aineellisten edellytysten merkityksestä arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta. Molemmissa artikkeleissa tulkitaan arvonlisäverotusta ja rekisteröintejä Euroopan unionin lainsäädännön perusteella sekä käsitellään arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan merkitystä, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat säätää muista välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi. Rita De La Feria on tutkinut vuonna 2016 unionin tuomioistuimen 18.12.2014 antamaa Italmoda tuomiota (C-131/13) British Tax Review lehdessä ja vuonna 2018 arvonlisäveropetoksia Oxford University Centre for Business Taxation -lehdessä.

Euroopan unionin tuomioistuin koostuu kahdesta eri tuomioistuimesta; unionin tuomioistuimesta ja unionin yleisestä tuomioistuimesta (Euroopan unioni 2018b). Tutkielmassa käsitellään ainoastaan *unionin tuomioistuinta* ja sen antamia tuomioita. Tutkielmassa selvitetään arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröinnin edellytykset ensisijaisesti EU-direktiivin pohjalta sekä unionin tuomioistuimen tulkintojen perusteella ja toissijaisesti arvonlisäverolain perusteella. Koska arvonlisäverodirektiivissä ja arvonlisäverolaissa verovelvolliseksi rekisteröintiin liittyvät velvollisuudet ja oikeudet

on esitetty varsin suppeasti, pyritään rekisteröintien edellytyksiä ja petosten torjuntaa punnitsemaan unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisupyyntöihin antamien tuomioiden perusteella. Tutkielman tarkoituksena on myös selvittää ja analysoida arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröinnin merkitystä ja muiden oikeuksien epäämistä oikeuskäytännön perusteella.

1.2 Tutkimusongelma, tavoitteet ja rajaukset

Tämän tutkielman tavoitteena on selvittää arvonlisäveropetosten torjuntakeinoja eurooppaoikeuden perusteella ja väärinkäytösten vaikutusta verovelvollisen rekisteröintiasemaan. Voimassa olevan oikeustilan selvittämiseksi ja tavoitteiden saavuttamiseksi on tarkasteltava, miten arvonlisäverodirektiivi, arvonlisäverolaki ja unionin tuomioistuin määrittelevät rekisteröinnin, verovelvollisuuden ja liiketoiminnan sekä veropetoksen käsitteen. Tutkielmassa etsitään vastauksia seuraaviin pääkysymyksiin:

1. Miten arvonlisäveropetoksia voidaan torjua eurooppaoikeuden perusteella ja millaisia vaikutuksia väärinkäytöksillä on verovelvollisen rekisteröintiasemaan?
2. Millaisista velvollisuuksista jäsenvaltiot voivat säätää arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi?

Pääkysymyksiä tueksi on esitetty alakysymyksiä, joiden avulla pyritään kokonaisvaltaisemmin vastaamaan pääkysymyksiin:

1. Millaisia vaikutuksia arvonlisäverovelvollisen muodollisilla laiminlyönneillä on verovelvollisen rekisteröintiasemaan?
2. Mitä merkitystä rekisteröinnillä on arvonlisäveron suorittamisvelvollisuuden ja vähennysoikeuden kannalta?
3. Millä tavoin Euroopan unionin oikeus vaikuttaa kansalliseen lainsäädäntöön arvonlisäverotuksessa?
4. Miten arvonlisäverollinen toiminta on määritelty eurooppaoikeuden perusteella?

Tutkielmassa selvitetään, miten arvonlisäverollinen toiminta määritellään, koska se on olennaisin osa arvonlisäverorekisteriin merkitsemistä. Lisäksi tutkielmassa on oikeustapauksien avulla selvitetty myös arvonlisäveron vähennysoikeuden tai arvonlisäveronvapautuksen epäämistä sellaisten tapauksien osalta, joihin on sovellettu petoksien torjuntaa koskevia periaatteita. Tutkielman ulkopuolelle on rajattu erityistapauksia koskevat rekisteröinnit, kuten kiinteistöjen käyttöoikeuden luovuttamista koskevat vapaaehtoiset rekisteröinnit. Lisäksi tutkielman ulkopuolelle on rajattu arvonlisäverolain vähennysoikeuden yleisten edellytysten määrittely, vaikka vähennysoikeutta sivutaan tutkielmassa petostentorjunnan yhteydessä sekä tutkitaan kyseistä oikeutta suhteessa rekisteröintiin.

1.3 Tutkimusmetodologia

Tutkielmassa arvioidaan voimassa olevan arvonlisäverodirektiivin ja arvonlisäverolain sisältöä oikeusdogmaattista tutkimusotetta käyttäen eli tulkitaan niitä oikeustapauksien pohjalta (Husa 2013, 91). Oikeusdogmatiikka perustuu voimassa oleviin oikeuslähteisiin etusijajärjestyssääntöjen mukaisessa järjestyksessä. Oikeusdogmatiikassa selvitetään kuinka todellisessa tilanteessa pitäisi toimia voimassa olevan oikeusjärjestyksen mukaan sääntöjä tutkimalla ja tulkitsamalla. (Husa et al. 2008, 20) Tutkimusaineistona olevissa unionin tuomioistuimen tuomioissa tuomioistuin on määritellyt EU-oikeuden tulkintaa ja pätevyyttä, joiden perusteella tutkielmassa on pyritty tekemään johtopäätöksiä sekä tulkintoja esitettyihin tutkimuskysymyksiin. Näitä on peilattu myös aikaisempien tutkimusten tulkintoihin ja näkemyksiin.

Tutkielmassa on oikeusvertailevaa näkökulmaa arvonlisäverodirektiivin ja arvonlisäverolain välillä, mutta kyseessä ei kuitenkaan ole varsinainen oikeusvertaileva tutkimus. Oikeusvertailu kuuluu oikeuslähteisiin, joita esimerkiksi viranomaisen voi sovellettavan lainsäädännön esitöiden ohella käyttää täydentävästi päätöksentekonsa lähteenä (Mäenpää 2018, 179). Tutkielmassa pyritään systematisoimaan käsitteitä ja aineistoa ristiriidattoman kokonaiskuvan saamiseksi arvonlisäveron rekisteröinnistä. Juridisella tulkinnalla annetaan säännösteksteille perusteltu sisältö. (Husa 2013, 91) Systematisoinnin avulla jäsennetään oikeutta pyrkimyksenä luo-

maan ja kehittämään oikeudellista käsitejärjestelmää, jonka varassa oikeutta tulkitaan (Husa et al. 2008, 20-21). Systematisoinnilla tarkoitetaan oikeussäntöjen saattamista keskenään systemaattiseen yhteyteen eli niiden välisten ristiriitojen ratkaisemista. Oikeusperiaatteiden soveltamisessa on nykyään tapana puhua punninnasta tulkinnan sijaan, koska oikeusperiaatteita tulee arvioida niiden ilmentämiä arvo- tai tavoitenäkökohtia vasten. (Raitasuo 2018, 230)

Arvonlisäverotuksessa sovelletaan aina myös EU-oikeutta, vaikka päätös perustellaan kansallisella lainsäädännöllä (Mäenpää 2011, 84-85). Tutkielman keskeinen lähdemateriaali muodostuu unionin tuomioistuimelle esitettyjen ennakkoratkaisupyyntöjen johdosta annetuista tuomioista, arvonlisäverodirektiivistä ja arvonlisäverolaista. Annettujen tuomioiden perusteella rekisteröintejä koskeviin säädöksiin pyritään saamaan määrittelyä. Unionin tuomioistuimella on keskeinen rooli EU:n arvonlisäverojärjestelmän kehittämisessä antamalla yhdenmukaisia tulkintoja arvonlisäverodirektiivistä. Arvonlisäveropetostapauksissa EU:n tuomioistuin on tulkinnan lisäksi selventänyt ratkaisuisaan myös tulkinnasta tulevia seurauksia. (European Parliament 2018, 33)

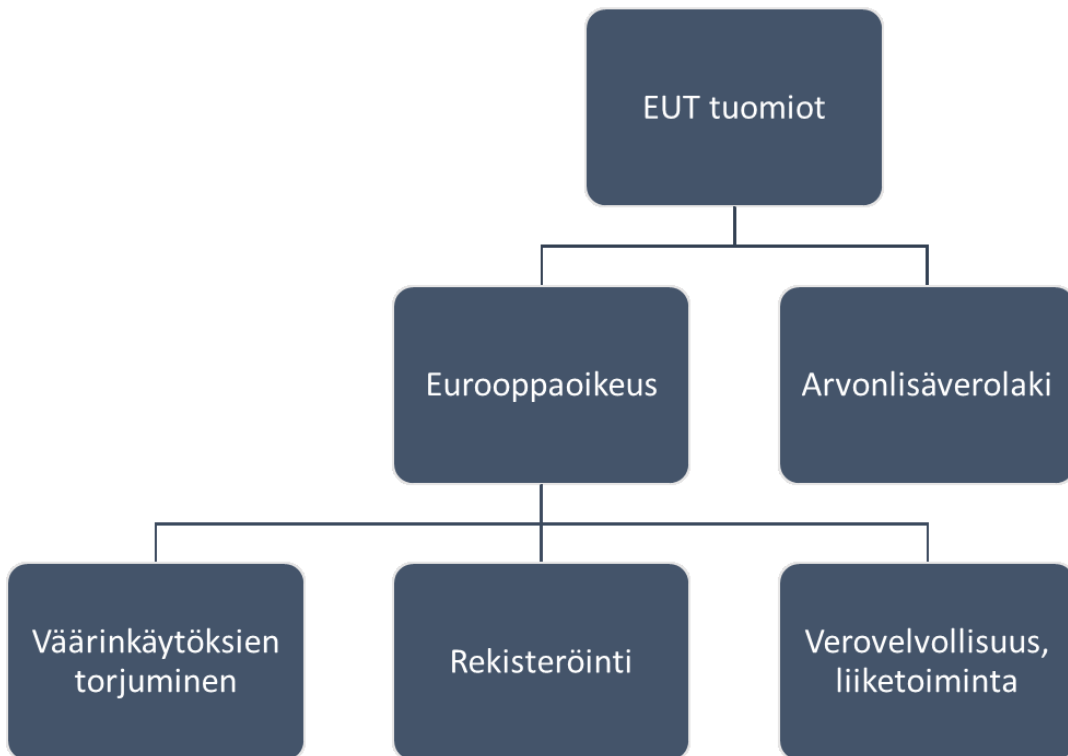
EU-oikeuden tulkinta poikkeaa kansallisen oikeuden tulkinnastamme muun muassa oikeusperiaatteiden ja ratkaisukäytännön vahvemmallalla velvoittavuudella sekä tavoitteiden merkityksellisyydellä. Suomessa taas lain esitöillä on keskeinen merkitys. Unionin tuomioistuimen mukaan unionin oikeussäännön määrittelemiseksi on otettava huomioon samanaikaisesti sen sanamuoto, asiayhteys ja tarkoitus laajemmin, mikä edellyttää hyvää EU-oikeuden ja sen systematiikan tuntemusta. (Talus & Penttinen 2015, 19)

Teleologisessa tulkinnassa lauseketta tulkitaan sen päämäärän kautta ja siinä usein korostuvat tavoiteperiaatteet. Unionin tuomioistuin ei tukeudu pelkästään tulkittavan lausekkeen sanamuotoon, kielelliseen tulkintaan tai lainsäädäntöhistoriaan, vaan se on saattanut omaksua tulkinnan, joka parhaiten vastaa miksi koko EU on perustettu ja mihin sillä pyritään. EU-oikeuden oikeuskäytännön tulkinnassa on tärkeää analysoida, kuinka ratkaisu on perusteltu ja oikeutettu. Unionin tuomioistuimen ennako-

ratkaisuilla on yleinen sitovuus ja niitä voidaan pitää oikeuslähteenä. Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä voidaan johtaa myös sellaisia oikeusperiaatteita, jotka ovat merkittäviä jäsenvaltion sisäisen oikeusjärjestelmän kannalta, esimerkiksi eurooppaoikeuden välitön vaikutus ja ensisijaisuusperiaate. (Raitio 2013, 215-219)

Tutkielman kannalta tärkeimmät säännökset tulevat arvonlisäverodirektiivistä, koska EU-oikeuden etusijaperiaatteen mukaan kansallinen lainsäädännös on toissijainen EU-oikeuden kanssa (Oikeusministeriö 2019). Unionin tuomioistuimen tuomioidissa on korostettu arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteita, jos säännöksen osalta on ollut useita tulkintavaihtoja. Arvonlisäverodirektiivin ohessa oikeuslähteenä käytetään neuvoston asetusta. Muu lähde materiaali koostuu arvonlisäverotusta käsittelevistä julkaisuista, viranomaisjulkaisuista ja kirjallisuudesta. Tutkielmassa hyödynnetään myös ulkomaisia lähteitä. Alan kirjallisuuden perusteella on pyritty määrittämään, miten muut tutkijat ovat määritelleet avainkäsitteitä. Arvonlisäverotusta käsittelevissä julkaisuissa on kirjoitettu paljon verojärjestelmään kohdistuvista väärinkäytöksistä ja esitetty oikeusperusteita niiden oikaisemiseksi. Tutkielman fokus on Euroopan unionin oikeudessa.

Tutkielman teoreettiseen viitekehykseen on valittuna ne käsitteet ja määritelmät, jotka esittävät tutkielman suunnan ja luovat tieteellisen perustan tutkielman tekemiselle. Kuviossa 1 esitetyillä käsitteillä pyritään kehystämään tutkielman kokonaisuus ja osoittamaan aiheeseen liittyvät avainkäsitteet.



Kuvio 1. Tutkielman teoreettinen viitekehys

1.4 Tutkimusaineisto

Tutkielman tutkimusaineistona ovat unionin tuomioistuimelle esitettyjen ennakkoratkaisupyyntöjen johdosta annetut tuomiot. Tutkielmassa pyritään selvittämään tuomioiden, arvonlisäverodirektiivin ja arvonlisäverolain perusteella ne lainsäädännölliset velvoitteet, joiden tulee täytyä arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröinnin ja rekisteristä poistamisen edellytyksenä. Arvonlisäverodirektiivin ja arvonlisäverolain määritelmiä on tarkasteltu unionin tuomioistuimen antamien tulkintojen pohjalta. Lainsäädännöllisiä velvoitteita ja tuomioita peilataan aikaisempaan tutkimukseen tutkijaisaiheesta pyrkimyksenä yhdistää, täydentää ja syventää jo aikaisemmin tutkittua tietoa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröinnin merkityksestä ja petosten torjunnasta suomalaisten yritysten näkökulmasta. Pääosin tuomiot koskevat muiden jäsenvaltioiden kuin Suomen arvonlisäverolakia. Tuomioiden perusteella voidaan myös tehdä päätelmiä ja arvioida ovatko tuomiot yhteneväisiä Suomen lainsäädännön kanssa. Unionin tuomioistuin lausuu tuomioissaan, miten EU-oikeutta on tulkittava, eikä arvioi asian tosiseikkoja (Penttilä et al. 2013, 25).

Tutkimusaineistoon on valittu vuoden 2000 jälkeen annettuja tuomioita, jotta tuomiot olisivat ajantasaisia ja vastaisivat parhaiten tämän hetkistä arvonlisäverodirektiivin tulkintaa. Tuomiot koskevat muun muassa rekisteröintejä, verovelvollisuutta, vähennysoikeutta, veropetoksien torjuntaa ja oikeusperiaatteita. EU:n sähköisestä oikeustapauskokoelmasta on mahdollista hakea oikeustapauksia muun muassa hakusanojen, päivämäärien, tuomioistuimien ja aiheen mukaan. Tutkielman hakutulokset on rajattu koskemaan arvonlisäverotusta ja ennakkoratkaisupyynnöitä, joihin on annettu tuomio. Hakutuloksia on hakusanoilla haettu otsikosta ja koko tuomion tekstistä. Tuomioita on haettu sähköisestä oikeustapauskokoelmasta marraskuun 2018 ja tammikuun 2019 välinä aikana.

EU:n sähköisestä oikeustapauskokoelmasta on tutkimusaineistoa pyritty löytämään hakusanalla *rekisteröinti*. Rekisteröinti-hakusanalla sähköisessä oikeustapauskokoelmassa on 1.1.2000 alkaen yhteensä 42 unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnöön antamaa tuomiota koskien arvonlisäverotusta. Osassa tuomioista rekisteröinti tarkoitti jotain muuta kuin arvonlisäverorekisteriin rekisteröintiä tai rekisteröinnillä ei ollut tulkinnallista merkitystä tutkimuskysymysten kannalta. Tutkielman tutkimusaineistoon on rekisteröinti-hakusanalla otettu 13 eri tuomiota (merkitty taulukossa 1 asianumero-solussa*).

Rekisteröinti-hakusana ei kuitenkaan kata kaikkia rekisteröinteihin liittyviä tuomioita. Jos hakusanana käytetään *rekisteröity*-sanaa, saadaan muutoin samoilla kriteereillä 88 unionin tuomioistuimen antamaa tuomiota. Tutkielmassa rekisteröity-hakusanalla on tutkimusaineistossa 16 eri tuomiota, joista viisi on eri tuomiota kuin rekisteröinti-hakusanalla (merkitty taulukossa 1 asianumerossa**).

Oikeustapauskokoelman sanahaku hakee sähköisestä kokoelmasta täsmällisiä sanoja, mistä johtuen hakutulokset hakusanalla *veropetos*, eivät vastaa tuloksia hakusanalla *veropetosten*. Sähköisestä kokoelmasta veropetos-hakusana tuottaa ainoastaan 11 hakutulosta. Veropetosten-sanalla hakutuloksia saadaan 190 kappaletta ja petosten-hakusanalla 76 hakutulosta. Veropetoksien osalta tutkimusaineistoon on valittu sellaisia tuomioita, joiden osalta on käsitelty joko arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröintiä tai arvonlisäveron vähennysoikeutta.

Tutkimuskysymykseen, jossa pyritään selvittämään jäsenvaltioiden mahdollisuuksia ja tapoja säätää muista välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi, on pyritty etsimään vastauksia sähköisestä aineistosta sanahauulla *273 artikla*, jolla saadaan 55 hakutulosta. Kaikki hakutuloksena saadut tuomiot eivät pääasiallisesti käsittele petoksia tai niiden torjuntaa, tai ne eivät muutoin anna vastauksia asetettuihin tutkimuskysymyksiin. Hakusanoilla *273 ja 213 artikla* (rekisteröintiä koskeva artikla) muodostuu yhteensä 14 hakutulosta, joiden osalta tutkimusaineistossa on yhdeksän eri tuomiota (merkitty taulukossa 1 asiasanassa *273 artikla*), jotka antavat vastauksia esitettyihin tutkimuskysymyksiin.

Muiden asiasanojen osalta, kuten esimerkiksi verovelvollisuus, liiketoiminta, vähennysoikeus, suhteellisuusperiaate ja oikeusvarmuus, on tuomiot valittu satunnaisesti ja tuomioiden kokonaislaajuudesta ei ole tehty arvioita. Unionin tuomioistuin on tutkimusaineistoon valituissa 42:ssa eri tuomiossa määritellyt, ovatko kansalliset viranomaiset toimineet eurooppaoikeuden mukaisesti ja antaneet direktiiveistä tulkintaohjeita. Tutkielmassa on pyritty tuomaan esille mahdollisimman uusia tuomioita, jotka tulkitsevat käsiteltävää oikeutta siten kuin tuomioistuin on sen tarkoittanut.

Taulukko 1. Tutkimusaineistona olevat unionin tuomioistuimen tuomiot

päivämäärä	asian lyhennetty kutsumanimi	asianumero	asiasana
8.6.2000	Schlossstrasse	C-396/98	Taloudellinen toiminta
8.3.2001	Bakcsi	C-415/98	Vähennysoikeus
14.7.2005	Charles ja Charles-Tijmens	C-434/03	Liiketoimintaan kuuluva hyödyke
21.2.2006	Halifax	C-255/02	Vilpillisyys, vähennysoikeus
15.6.2006	Komissio vs. Suomi	C-249/05	Eu oikeuden vastainen säännös
6.7.2006	Axel Kittel	C-439/04	Petos, vähennysoikeus
10.7.2008	Alicja Sosnowska	C-25/07* (**)	Rekisteröinti, vakuus, arvonlisäveron palautus
29.10.2009	Komissio vs. Suomi	C-246/08	Vastikkeellisuus
21.10.2010	Nidera	C-385/09 **	Yhteensopivuus, rekisteröinti, 273 artikla
16.12.2010	Euro Tyre Holding BV	C-430/09	Liiketoiminta, petos
15.9.2011	Slaby ym.	C-180/10 ja C-181/10	Taloudellinen toiminta
10.11.2011	The Rank Group plc	C-259/10 ja C-260/10	Neutraalisuudenperiaate
1.3.2012	Dyrektor Izby	C-280/10* (**)	Rekisteröinti, vähennysoikeus, 273 artikla
22.3.2012	Klub	C-153/11 **	Taloudellinen toiminta
12.7.2012	EMS-Bulgaria Transport OOD	C-284/11* (**)	Veropetos, vähennysoikeus, 273 artikla
19.7.2012	Rėdlihs	C-263/11	Liiketoiminta
6.9.2012	Gábor Tóth	C-324/11* (**)	Rekisteröinti, peruutettu toimilupa, vähennysoikeus, 273 artikla
6.9.2012	Mecsek-Gabona Kft	C-273/11* (**)	Rekisteröinti, vähennysoikeus
18.10.2012	Mednis	C-525/11	Petos
15.11.2012	Ines Zimmermann	C-174/11	Neutraalisuudenperiaate
14.3.2013	Ablessio	C-527/11* (**)	Rekisteröinti, liiketoiminta, petos, 273 artikla
20.6.2013	Finanzamt Freistadt	C-219/12	Taloudellinen toiminta
6.2.2014	SC Fatorie SRL	C-424/12	Oikeusvarmuus
9.10.2014	Traum	C-492/13**	Oikeusvarmuus, rekisteröity, vähennysoikeus
18.12.2014	Italmoda	C-131/13	Vilpillisyys, petos
9.7.2015	Cabinet Medical Veterinar	C-144/14* (**)	Rekisteröinti, oikeusvarmuus, petos, 273 artikla
9.7.2015	Salomie ja Oltean	C-183/14* (**)	Rekisteröinti, vähennysoikeus, oikeusperiaatteet
9.7.2015	Trgovina Prizma	C-331/14**	Liiketoiminta,
12.5.2016	Gemeente Borsele	C-520/14	Vastikkeellisuus
9.6.2016	Wolfgang und Dr. Wilfried	C-332/14	Oikeusvarmuus, luottamuksensuoja
28.7.2016	Astone	C-332/15*	Rekisteröinti, kirjanpidon ja veroilmoituksen laiminlyönti
10.11.2016	Pavlna Bařtová	C-432/15	Vastikkeellisuus
12.1.2017	Magyar Villamos Múvek Zrt.	C-28/16	Liiketoiminta
9.2.2017	Euro Tyre BV	C-21/16**	Rekisteröinti
26.10.2017	BB construct s. r. o	C-534/16* (**)	Rekisteröinti, vakuus
9.11.2017	Wind Inovation 1	C-552/16* (**)	Rekisteröinti, selvitystila, liiketoiminnan loppuminen
28.2.2018	Stanisław Pierkowski	C-307/16	Oikeusperiaatteet
7.3.2018	Dobre	C-159/17*	Rekisteröinti, vilpillisyys, 273 artikla
26.4.2018	Zabrus Siret	C-81/17	Taloudellinen toiminta, vähennysoikeus
17.5.2018	Dávid Vámos	C-566/16	Pienet verovelvolliset, 273 artikla
12.9.2018	Siemens Gamesa	C-69/17* (**)	Rekisteröinti, vähennysoikeus, kirjanpidon laiminlyönti, 273 artikla
19.12.2018	N. Gossement ja B.R. Killmann	C-51/18	Neutraalisuudenperiaate

Tutkielmassa on käytetty unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä koskevissa viittauksissa lyhennettyä viittaustapaa, jossa sanan *tuomio* lisäksi esitetään ratkaisun päivämäärä, asian lyhennetty kutsumanimi ja asianumero. Muutoin tutkielmassa käytetty viittaustapa vastaa Euroopan unionin tuomioistuimen vuoden 2014 aikana käyttöön ottamaa uutta viittaustapaa (Euroopan unioni 2018a).

1.5 Tutkielman rakenne

Tutkielma muodostuu viidestä luvusta. Ensimmäisessä johdanto luvussa esitellään tutkielman aihe, tutkimuskysymykset ja käytetyt tutkimusmenetelmät. Lisäksi tutkimusaineisto on kuvattuna johdanto luvussa omana kappaleenaan ja se sisältää tutkielmassa käytetyn oikeustapaustuettelon. Tutkielman toisessa ja kolmannessa luvussa käsitellään tutkielman aihepiiriin liittyvää teoriaa. Toisessa luvussa kuvataan EU:n arvonlisäverojärjestelmää ja siihen liittyviä oikeusperiaatteita. Kolmannessa luvussa käsitellään arvonlisäverovelvollisuutta ja arvonlisäverollista liiketoimintaa sekä arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröintiä.

Tutkielman neljännessä luvussa käsitellään arvonlisäverojärjestelmään kohdistuvia väärinkäytöksiä sekä niiden torjuntaa EU-oikeuden perusteella. Tutkimusaineistoon on viitattu luvuissa 2-5. Viides luku sisältää tutkielman yhteenvedon ja aineistosta tehdyt johtopäätökset, joita on peilattu tutkielman teoriaan. Viidennessä luvussa analysoidaan tulosten käytettävyyttä, hyödynnettävyyttä ja luotettavuutta. Lopuksi esitetään tutkielman mahdollinen jatkotutkimusaihe.

2 EUROOPAN ARVONLISÄVEROJÄRJESTELMÄ

2.1 Euroopan unionin yhteinen arvonlisäverojärjestelmä

Suomen liittyessä Euroopan unioniin 1.1.1995 Suomen arvonlisäverojärjestelmä mukautettiin silloisen EY:n arvonlisäverojärjestelmään (Rother 2003, 55). Euroopan yhtenäistämisen keskeiset perusteet ja velvoittava sisältö on määritelty eurooppaoikeudessa, joka muodostuu Euroopan unionin oikeudesta ja Euroopan neuvoston piirissä muodostuneesta oikeudesta sekä kansainvälisoikeudellisista velvoitteista. EU-oikeus muodostaa itsenäisen oikeusjärjestyksen, jolla tarkoitetaan yleisesti Euroopan unionin perussopimuksia ja lainsäädäntöä sekä niitä koskevaa EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntöä. Johdettu oikeus muodostuu perussopimuksista johdettusta EU-lainsäädännöstä, kuten asetuksista, direktiiveistä ja päätöksistä. Oikeuskäytännössä muodostuneet oikeusperiaatteet ovat myös olennainen osa EU-oikeutta. (Mäenpää 2011, 7-8)

Euroopan unionin asetuksia sovelletaan kaikissa jäsenmaissa ja ne ovat soveltamisalaltaan yleisiä ja velvoittavia, eikä niitä saa muuntaa kansalliseksi normistoksi. Päätökset ovat asetuksia ja direktiivejä konkreettisempia hallinnollisia säädöksiä ja ne velvoittavat kaikilta osiltaan niitä, joille ne on osoitettu. Suosituksilla ja lausunnoilla ei ole oikeudellisesti sitovaa vaikutusta. EU-oikeuden oikeuslähteisiin kuuluvat EU-tuomioistuinten oikeuskäytännön lisäksi myös kansainväliset sopimukset. (Juanto & Saukko 2014, 9-10)

2.1.1 Arvonlisäverodirektiivi

EU:n jäsenvaltioiden arvonlisäverojärjestelmien yhteinen veropohja perustuu Euroopan unionin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmässä annettuun direktiiviin (2006/112/EY). Jäsenmaiden arvonlisäverotus on pyritty harmonisoimaan EU:n asettamalla lainsäädäntövelvoitteilla siten, että direktiivin määräykset antavat jäsenvaltioille yksityiskohtaisia ohjeita kansallisten säännöksiin muotoiluun. Kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten on otettava huomioon ja sovellettava eurooppaoikeudellista lainsäädäntöä sekä oikeuskäytäntöä. EU-oikeudella on jäsenvaltion ja

yhteisön oikeuden ristiriitatilanteessa etusija suhteessa kansalliseen lainsäädäntöön. Unionin tuomioistuin voi antaa ennakkoratkaisuja EU:n oikeuden tulkinnasta tai säädösten pätevyydestä. (Myrsky 2016, 54 & 296)

Direktiivit sitovat jäsenvaltioita vain sisältämänsä lainsäädäntötavoitteen osalta ja ne eivät ole yleisesti sovellettavia, vaan vaativat kansallisia lainsäädäntösäännöksiä. Direktiivit voivat olla yleisluonteisia esimerkiksi tuoden esiin jonkin tavoitteen toteuttamisen kansallisella tasolla. Direktiivit voidaan myös laatia niin yksityiskohtaisiksi, että jäsenvaltioille ei juurikaan jää harkintavaltaa niiden säätämiseksi kansalliseksi laiksi. (Raitio 2016, 204-205) Jos direktiivi on velvoittava vain tavoitteiltaan, on jäsenmailla mahdollisuus valita ne kansalliset lainsäädännölliset muodot ja menetelmät, joilla direktiivin määräykset toteutetaan ja saatetaan voimaan. Direktiiveillä ei pyritä täydelliseen oikeudelliseen yhtenäisyyteen jäsenvaltioissa ja yksityiskohtaisuus voi vaihdella huomattavastikin. (Juanto & Saukko 2014, 9)

Arvonlisäverodirektiivin neljännen kappaleen mukaan jäsenvaltioissa tulee soveltaa sellaista verolainsäädäntöä, joka ei vääristä kilpailun edellytyksiä eikä vaikeuta tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta. Direktiivin viidennen kappaleen mukaan arvonlisäverojärjestelmällä saavutetaan mahdollisimman yksinkertainen ja tasapuolinen verotus, kun veronkanto toimitetaan mahdollisimman yleisesti ja järjestelmän soveltamisalaan kuuluvat kaikki tuotannon ja jakelun vaiheet sekä palvelujen suoritukset.

2.1.2 Unionin tuomioistuin

Euroopan unionin tuomioistuin koostuu kahdesta eri tuomioistuimesta; unionin tuomioistuimesta ja unionin yleisestä tuomioistuimesta. Unionin tuomioistuin käsittelee kansallisten tuomioistuinten ennakkoratkaisupyynnöt, tietyt kumoamiskanteet ja muutoksenhakuasiat. (Euroopan unioni 2018b) Unionin tuomioistuin käyttää tuomiovaltaa Euroopan unionissa ja se pyrkii toiminnallaan varmistamaan eurooppaoikeuden yhdenmukaisen soveltamisen jäsenvaltioissa ja, että EU:n toimielimet eivät ylitä toimivaltuuksiaan. Unionin tuomioistuimen organisaatioon kuuluu kahdeksan

julkisasiamiestä, jotka valmistelevat perustellun ratkaisuehdotuksen asiassa olevaan tulkintaongelmaan. Julkisasiamiehet toimivat unionin tuomioistuimessa riippumattomina asiantuntijoina ja niiden laatimat ratkaisuehdotukset eivät sido tuomioistuinta. (Raitio 2013, 165-166).

Unionin tuomioistuimen antamat ratkaisut ovat keskeinen EU-oikeudellinen oikeuslähde. Unionin tuomioistuin voi myös muuttaa unionin tuomioistuimen aikaisemmassa oikeuskäytännössä omaksumaa kantaa ja kansalliset tuomioistuimet ovat veloitettuja seuraamaan unionin tuomioistuimen tulkintaa. Kansallinen tuomari voi joko seurata unionin tuomioistuimen ratkaisua tai pyytää uutta ratkaisua. (Talus & Penttinen 2015, 8). Unionin tuomioistuimen tehtävänä on yhdessä jäsenvaltioiden tuomioistuinten kanssa varmistaa, että EU-oikeutta sovelletaan ja tulkitaan samalla tavoin koko EU:ssa (Penttilä et al. 2013, 19). Tuomiot annetaan enemmistöpäätöksellä, mahdollisia eriäviä mielipiteitä ei kuitenkaan julkaista, koska tuomioistuin esiintyy aina yksimielisenä suhteessa julkisuuteen. Tuomiot julkaistaan erityisessä Euroopan unionin tuomioistuimen tuomioiden kokoelmassa kaikilla EU:n virallisilla kielillä. (Raitio 2013, 169)

Unionin tuomioistuimella ei ole toimivaltaa julistaa EU-oikeuden vastaista kansallista säädöstä pätemättömäksi, mutta EU-oikeuden kanssa ristiriidassa olevan kansallisen normin soveltaminen on kiellettyä. Käytännössä jäsenvaltiot muuttavat lain-säädäntöään ristiriidan osalta. Suomessa ensimmäinen kotimaisen tuomioistuimen ratkaisu etusijan antamisesta EU-oikeudelle koski arvonlisäverolain ja Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) välistä suhdetta. Annetun päätöslauselman mukaan direktiivin mukaista tulkintaa tuli soveltaa arvonlisäverolain säännösten estämättä. (Pohjalainen 2012, 6,10). AVL 173 a §:ää muutettiin vastaamaan EU-oikeutta, kun unionin tuomioistuin totesi tuomiossa 15.6.2006, komissio vs. Suomi, C-249/05 säännöksen olleen EU-oikeuden vastainen.

EU-oikeuden tulkitseminen ja soveltaminen edellyttävät unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön perehtymistä (Oikeusministeriö 2012, 21-22). EU-oikeuden tulkinta on haasteellista, koska EU-oikeus kehittyy jatkuvasti, sen soveltamisala laajenee ja

syvenee nopeasti. Lisäksi unionin tuomioistuimen ja perussopimusten jatkuvat muutokset vaikeuttavat tulkintaa ja toisinaan ne muuttavat omaksuttuja tulkintoja. Eri kielille tehtävissä käänöksissä tehdään terminologisia epätarkkuuksia aiheuttavia virheitä. Perussopimuksissa ei säädetä siitä, mitä tulkintametodia EU-tuomioistuimen tulee soveltaa tai mille on annettava etusija. Näin ollen tuomioistuin on periaatteessa vapaa valitsemaan itse, mikä tulkintametodi soveltuu parhaiten kulloinkin kyseessä olevaan tapaukseen ja minkä metodin avulla päästään EU:n oikeusjärjestelmän tavoitteita vastaavaan lopputulokseen. (Talus & Penttinen 2015, 12-13)

Lähtökohtaisesti EU-oikeutta tulkitaan sen määräävästi sanamuodon mukaisesti, jos se on selkeä ja tarkka. EU-säädöksiä on mahdollista tulkita toissijaisesti säädöksen asiayhteydessä tai niiden tavoitteiden valossa, joita asianomaisella säädöksellä kulloinkin pyritään toteuttamaan. Teleologisessa tulkinnassa normia lähestytään sen tarkoituksen ja päämäärän kautta. Systemaattisessa tulkinnassa tulee huomioida myös ympäröivä lainsäädäntö siten, että tulkinnassa korostuu pyrkimys EU-oikeuden sisäiseen eheyteen ja tehokkaaseen toteutumiseen. (Talus & Penttinen 2015, 13 & 16)

2.1.3 Ennakkoratkaisupyynnöt

Ennakkoratkaisumenettelyssä kansalliset tuomioistuimet voivat ja niiden tulee tietyn edellytyksin pyytää unionin tuomioistuimelta ratkaisua asioissa, joissa EU-oikeuden säännöksiä on sovellettu (Rother 2003, 74). Ennakkoratkaisujen antaminen perustuu sopimukseen Euroopan unionin toiminnasta (SEUT) ja sen 267 artiklaan, jonka mukaan unionin tuomioistuimella on toimivalta antaa ennakkoratkaisuja perussopimusten tulkinnasta ja EU:n toimielimen tai laitoksen säädöksen pätevyydestä ja tulkinnasta. Kansallisen tuomioistuimen tulee hakea ennakkoratkaisua, jos se ei voi antaa ratkaisemattomaan asiaan päätöstä ja päätökseen ei asiassa voi hakea muutosta. Ennakkoratkaisua ei tarvitse hakea, jos EU-oikeuden tulkinta on selvä tai selvitetty aikaisemmissa unionin tuomioistuimen tuomioissa. Unionin tuomioistuimen antamaa tulkintaa tulee soveltaa myös ennen tuomiota syntyneisiin oikeussuhteisiin, jos tuomiossa ei erikseen toisin mainita. (Penttilä et al. 2013, 23-25) Unionin tuomioistuin ei ole sidottu aikaisemmin antamiinsa ratkaisuihinsa eli se voi

omaksua aikaisemmasta oikeuskäytännöstään poikkeavan linjan. Kuitenkin lain ennustettavuuden ja sitä kautta oikeusvarmuuden vuoksi unionin tuomioistuin pyrkii usein viittaamaan ratkaisujensa perusteena aikaisempiin ratkaisuihinsa. (Raitio 2013, 200)

Ennakkoratkaisupyyntömenettelyä käytetään tapauksissa, joissa on kyse EU:n oikeuden tulkinnasta ja pätevydestä sekä joissa ratkaisu on tarpeen, jotta kansallinen tuomioistuin voi antaa päätöksen tai joihin ei voi kansallisen lainsäädännön mukaan voi hakea muutosta. Ennakkoratkaisumenettely on tarpeellinen, jos kansallisessa tuomioistuimessa esillä olevassa asiassa tulee esiin uusi tulkintakysymys, jolla on merkitystä EU:n oikeuden yhtenäisen soveltamisen kannalta ja aikaisemmasta oikeuskäytännöstä ei ole saatavissa uudenlaisen oikeudellisen tilanteen edellyttämää tietoa. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tehdä johtopäätöksiä unionin tuomioistuimen ratkaisusta. Ennakkoratkaisut ovat kaikkia EU-maiden tuomioistuimia sitovia. Kansallisia oikeudenkäyntimenettelyjä on lykättävä, kunnes unionin tuomioistuin on antanut ratkaisunsa. (Euroopan unioni 2018c)

Unionin oikeuskäytännön mukaan ennakkoratkaisumenettelyssä unionin tuomioistuin on toimivaltainen esittämään kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset EU-oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat auttaa kansallista tuomioistuinta arvioidessa tapauksen yhteensopivuutta käsiteltäväksi saatetun asian kanssa. Unionin tuomioistuimen tehtävä ei ole lausua kansallisen oikeuden säännösten yhteensopivuudesta EU-oikeuden säännösten kanssa. (Tuomio 21.10.2010, Nidera, C-385/09) Raition (2013, 199) mukaan ennakkoratkaisujärjestelmää voidaan luonnehtia lainkäyttöyhteistyön muodoksi jäsenvaltioiden julkisvaltaa edustavien tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välillä. Ennakkoratkaisun pyytämiseen ei ole velvollisuutta, jos esille tullut kysymys on ratkaistavissa unionin tuomioistuimen aikaisemman ratkaisukäytännön perusteella, vaikka aikaisemmin ratkaistu kysymys ei olisikaan täysin samanlainen esille tulleen kysymyksen kanssa. Euroopan unionin oikeuden legitimitetin ja ymmärrettävyyden kannalta ennakkoratkaisujärjestelmällä pyritään poistamaan tulkintaongelmia ja yhdenmukaistamaan eurooppaoikeuden soveltamista eri jäsenvaltioissa (Raitio 2013, 213).

2.2 Oikeusperiaatteet

2.2.1 Legaliteettiperiaate

Legaliteettiperiaatteen mukaan verotuksen on perustuttava lainsäädäntöön ja sitä on pidetty vero-oikeuden tärkeimpänä laintulkintaohjeena. Legaliteettiperiaatetta on sovellettava niin aineellisessa verolainsäädännössä, verotusmenettelyssä ja muutoksenhaussa. Legaliteettiperiaate liittyy suoraan hyvän verojärjestelmän ominaisuuksiin, kuten ennustettavuuteen ja oikeusvarmuuteen. Legaliteettiperiaate pitää sisällään vaatimuksen lainsäädännön tarkkuudesta. (Malmgrén 2018, 282)

Legaliteettiperiaatteen sisällöllisten vaatimusten mukaan verovelvollisuuden olennaisten elementtien tulee olla riittävän täsmällisesti laissa esitettyinä, jotta verovelvolliset voivat ennakoida verotustaan. Verotuksessa tulee aina nojautua säädettyyn lakiin, mutta legaliteettiperiaatteen vaikutuksen rajat lain tulkinnassa ovat epämääräisemmät. Esimerkiksi Verohallinnon julkaisemilla ohjeilla voidaan korkeintaan tarkentaa asioita, mutta ne eivät ole sitovia. Oikeusriidoissa verovelvolliset vetoavat usein legaliteettiperiaatteeseen tulkintaa rajoittavana ja verovelvollisia suojaavana periaatteena. (Knuutinen 2015, 813-814, 816-817 & 820)

Legaliteettiperiaatteessa lain perustelut voivat olla lakitekstin sanamuotojen kanssa ristiriitaisia. Lain soveltaminen edellyttää aina jossakin määrin lain tulkintaa. Lain sanamuodoista ei voida aina sen tulkinnassa joustaa, edes tapauskohtaisen oikeudenmukaisuuden, verovelvollisen yhdenvertaisen kohtelun tai verotuksen kohtuuden nimissä. (Knuutinen 2015, 821) Verotuksesta ei voida säätää hallituksen esityksen perusteluissa, vaan verolain pykälissä on oltava riittävän tarkka sääntely. Lainsäädäntö ei kuitenkaan voi olla niin yksityiskohtaista, että tulkintaa ei lainkaan tarvittaisi. Tähän vaikuttaa muun muassa taloudellisten ilmiöiden nopea kehitys. Verolainsäädäntö on muotoiltava sellaisiksi, että sitä voidaan soveltaa myös sen säätämisen jälkeen syntyviin taloudellisiin ilmiöihin. (Malmgrén 2018, 282)

2.2.2 Oikeusvarmuus ja luottamuksensuoja

Oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet ovat osa Euroopan unionin oikeusjärjestystä. Unionin tuomioistuimen antamien tuomioiden sisältämiä EU:n yleisiä periaatteita tulee soveltaa jäsenmaissa. Myös EU:n toimielinten tulee noudattaa periaatteita, niiden käyttäessä EU-direktiiveissä niille annettua toimivaltaa. (Tuomio 9.6.2016, Wolfgang und Dr. Wilfried, C-332/14). Oikeusvarmuuden periaatteet voidaan EU-oikeudessa jakaa osatekijöihin, kuten taannehtivien oikeusvaikutusten kielto, oikeutettujen odotusten suoja (luottamuksensuoja), saavutettujen oikeuksien suoja, määräaikojen laskeminen ja ymmärrettävän kielen vaatimus. Unionin tuomioistuin tulkitsee oikeusvarmuutta ensisijaisesti suhteessa EU:n tavoitteisiin ja keskeisiin oikeusperiaatteisiin. (Raitio 2017, 89 & 92)

Oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet edellyttävät, että oikeussäntöjen on oltava selviä ja täsmällisiä sekä verovelvollisten on voitava ennakoida lainsäädännön soveltaminen. Oikeusvarmuuden periaatetta on noudatettava erityisen tiukasti silloin, kun sääntely saattaa aiheuttaa taloudellisia rasitteita. Verovelvollisten on tunnettava verovelvoitteensa ennen liiketoimien toteuttamista. Unionin tuomioistuin on täsmentänyt, että verovelvollisen selvitysvelvoite on määritettävä suhteessa kansallisessa oikeudessa asian osalta nimenomaisesti vahvistettuihin edellytyksiin ja tavanomaiseen käytäntöön. (Tuomio 9.10.2014, Traum, C-492/13)

Jäsenvaltioiden oikeussäntöjen on oltava yksiselitteisesti muotoiltuja, jotta kansallisilla tuomioistuimilla on mahdollisuus varmistaa niiden noudattaminen (tuomio 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar, C-144/14). Oikeusvarmuuden periaate ei kuitenkaan ole esteenä sellaiselle kansallisten veroviranomaisten hallintokäytännölle, jossa ne peruuttavat vanhentumisajan rajoissa päätöksen ja vaativat uuden tarkastuksen jälkeen kyseisen veron ja viivästysseuraamuksen maksamista, vaikka verovelvolliselle olisi aiemmin myönnetty oikeus vähentää arvonlisävero (tuomio 6.2.2014, SC Fatorie SRL, C-424/12).

Luottamuksensuojan periaatteeseen on oikeus vedota kaikilla henkilöillä, joille on viranomaisten toiminnan vuoksi syntynyt perusteltuja odotuksia, jotka perustuvat viranomaisten antamiin täsmällisiin vakuutteluihin. Käsiteltävän asian yhteydessä on tarkistettava, onko huolelliselle ja asiantuntevalle taloudelliselle toimijalle syntynyt viranomaisten toimien vuoksi kohtuullinen luottamus ja osoitettava kyseisen luottamuksen perusteltavuus. (Tuomio 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar, C-144/14) Oikeusvarmuuden periaate edellyttää, että verovelvollisen verotuksellista tilannetta ei voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden (tuomio 6.2.2014, SC Fatorie SRL, C-424/12).

Verotusmenettelylain 18.12.1995/1558 (VML) 26 §:n 2 momentissa säädetään luottamuksensuojasta. Säännöksen mukaan, jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu. Malmgrénin (2018, 285) mukaan luottamuksensuojasäännöstä voidaan pitää tietyissä rajatuissa tilanteissa säännöksenä lain tulkinnasta.

2.2.3 Neutraalisuuden periaate

Euroopan unioni on säätänyt arvonlisäverotuksen alalla yhdenvertaisen kohtelun toteuttamiseksi neutraalisuuden yleiseksi periaatteeksi. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää erilaisten tapauksien samanlaisen kohtelun, ellei muunlainen kohtelu ole objektiivisesti perusteltua. (Tuomio 19.12.2018, N. Gossement ja B.R. Killmann, C-51/18) Verotuksen neutraalisuuden periaate on yhdenvertaisen kohtelun periaatteen erityinen ilmentymä sekä EU:n johdetun oikeuden tasolla, että verotuksen erityisalalla. Se ei ole primaarioikeuden sääntö tai se ei voi olla perustana direktiivin säännöksen soveltamisalan laajentamiselle yksiselitteisen säännöksen puuttuessa. (Tuomio 15.11.2012, Ines Zimmermann, C-174/11)

Verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että kuluttajien kannalta kahden samanlaisen tai samankaltaisen palvelun, jotka täyttävät samat kuluttajien

tarpeet, on kohdeltava arvonlisäverotuksessa saman lailla. Neutraalisuuden periaatteen loukkaus ei edellytä kyseisten palvelujen välisen kilpailun osoittamista. (Tuomiot 10.11.2011, The Rank Group plc, C-259/10 ja C-260/10) Juannon & Linnakankaan mukaan (2011, 1507) neutraalisuusperiaatteen muotoja ovat esimerkiksi yritysmuoto- ja yrityskokoneutraliteetti sekä kilpailuneutraliteetti. Kilpailuneutraliteetti näkyy myös laintulkinnassa, vaikka oikeuskäytännössä viitataan samassa tarkoituksessa usein pelkästään neutraalisuuteen. Verovelvollisen henkilökohtaisilla ominaisuuksilla ei lähtökohtaisesti pitäisi olla merkitystä kulutusveroissa ja arvonlisäverotuksen keskeinen tavoite on olla vaikuttamatta elinkeinonharjoittajien väliseen kilpailuun.

3 ARVONLISÄVEROLLINEN TOIMINTA

3.1 Verovelvollinen

Verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka harjoittaa itsenäisesti liiketoimintaa missä tahansa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaisesti. Direktiivin mukaan liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa ja aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa. Arvonlisäverodirektiivin 10 artiklan perusteella edellytys liiketoiminnan harjoittamisesta itsenäisesti sulkee verotuksen ulkopuolelle työntekijät ja muut henkilöt, jos heidän suhteensa työnantajaan perustuu työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen. Lisäksi 12 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisina jokaista, joka satunnaisesti suorittaa 9 artiklan mukaisia liiketoimia.

Arvonlisäverolain 2 §:n mukaan verovelvollisia ovat sellaiset tahot, joiden on suoritettava liiketoiminnan muodossa tapahtuvista myynneistään arvonlisäveroa. Arvonlisäverolain esitöissä liiketoiminnan käsitettä on määritetty liiketoiminnan yleisten tunnusmerkkien avulla. Hallituksen esityksen (HE 88/1993 vp) mukaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvana toimintana pidetään aineellisen tai aineettoman omaisuuden käyttämistä tulonsaantitarkoituksessa, ja liiketoiminnan tulee olla jatkuvaa tai ainakin toistuvaa. Lisäksi hallituksen esityksen mukaan liiketoiminnan tulisi olla ulospäinsuuntautunutta ja julkista. Arvonlisäverolaissa ja arvonlisäverodirektiivissä ei kuitenkaan sanatarkasti mainita lain esitöissä mainittuja kriteereitä taloudellisen toiminnan edellytyksenä (Rother 2003, 309, 315).

Arvonlisäveron vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta

tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökoh-
taisesti arvonlisäverollista. (Tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17)

3.2 Liiketoiminta ja taloudellinen toiminta

Liiketoiminnan käsite on vakiintuneen EU:n oikeuskäytännön mukaan luonteeltaan objektiivinen eli toimintaa tarkastellaan sellaisenaan sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta. Suoritettujen liiketoimien tarkoitus ei vaikuta siihen, onko tällaisia luovutuksia pidettävä liiketoimintana. Aineellisen omaisuuden tuoton myyntiä on pidettävä kyseisen omaisuuden hyödyntämisenä. Yleensä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa tarkoitettuja toimia pidetään liiketoimina. Toimia tulee kuitenkin myös verrata muiden vastaavien toimijoiden toimintaan. Muun muassa toiminnan ajanjakson pituus, asiakaskunnan suuruus ja tulojen määrän kaltaiset seikat voidaan ottaa arvioinnissa huomioon osana asian kokonaisolosuhteita. Aineellisen omaisuuden alkuperäinen käyttötarkoitus ei vaikuta siihen, etteikö toiminta voisi olla liiketoimintaa. (Tuomio 19.7.2012, Rēdlihs, C-263/11)

Arvonlisäverollista toimintaa ratkaistaessa ei voida pelkästään huomioida liiketoiminnan yleisten tunnusmerkkien täyttymistä, koska arvonlisäverodirektiivin määritelmä on laajempi koskien kaikkea harjoitettua toimintaa jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa kaiken taloudellisen toiminnan verotuksen täydellisen neutraalisuuden riippumatta niiden tarkoituksesta tai tuloksista, edellyttäen, että ne itse ovat periaatteessa arvonlisäveron alaisia. (Tuomio 22.3.2012 Klub, C-153/11).

Verovelvollisina ei pidetä ainoastaan henkilöitä, jotka jo harjoittavat liiketoimintaa, vaan myös henkilöitä, jotka aikovat aloittaa liiketoiminnan ja joille aiheutuu tästä syystä ensimmäisiä investointikustannuksia. Kyseiset henkilöt eivät siis välttämättä pysty todistamaan alustavassa liiketoimintansa vaiheessa, että niillä olisi jo tällöin aineelliset, tekniset ja taloudelliset resurssit liiketoiminnan harjoittamiseen. (Tuomio 14.3.2013, Ablessio, C-527/11) Pelkkää yhtiöosuuksien hankintaa ja niiden hallus-

sapitoa ei ole pidettävä taloudellisena toimintana, joka tekisi omistajasta verovelvollisen. Tällöin kyse ei ole omaisuuden käyttämisestä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa. (Tuomio 12.1.2017, Magyar Villamos Művek Zrt., C-28/16)

Jos verovelvollisen omaisuus soveltuu hyödynnettäväksi ainoastaan taloudellisessa toiminnassa, niin riittää se yleensä osoittamaan omaisuuden hyödyntämisen taloudellisen toiminnan tarpeisiin ja jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa. Kun omaisuutta voidaan sen luonteen vuoksi käyttää sekä taloudellista toimintaa varten, että yksityisiin tarkoituksiin, on tutkittava omaisuuden hyödyntämisen olosuhteet kokonaisuudessaan sen ratkaisemiseksi, käytetäänkö sitä todellakin jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa. Vaikka yksityinen käyttö olisi suurempaa kuin omaisuudesta saadut taloudellisen toiminnan jatkuvaluonteiset tulot, voi toiminta silti kuulua taloudellisen toiminnan käsitteen alaan. (Tuomio 20.6.2013, Finanzamt Freistadt, C-219/12)

Jos investointihyödykettä käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, verovelvollinen voi arvonlisäveron kannalta joko lukea tämän hyödykkeen liikeomaisuuteensa siltä osin kuin sitä käytetään liiketoimintaan tai pitää sen kokonaisuudessaan osana yksityisomaisuuttaan eli jättää sen kokonaan arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle (tuomio 14.7.2005, Charles ja Charles-Tijmens, C-434/03). Osittain liiketoimintaan käytettävästä hyödykkeestä ei ole vähennysoikeutta, jos se jätetään arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle (tuomio 8.3.2001, Bakcsi, C-415/98). Pelkästään omistajan käyttämää omistusoikeutta ei voida sellaisenaan pitää taloudellisenä toimintana (Tuomio 15.9.2011, Slaby ym., C-180/10 ja C-181/10).

Vaikka verovelvollinen olisi hankkinut myytävän tavaran henkilökohtaisilla varoillaan, niin asialla ei ole ratkaisevaa merkitystä liiketoiminnan arvioinnissa. Verovelvollinen, joka toteuttaa yksityisluonteisen liiketoimen, ei toimi verovelvollisen ominaisuudessa ja liiketoimi ei tällöin kuulu arvonlisäverotuksen piiriin. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen käsite on määritelty suhteessa liiketoiminnan käsitteeseen. (Tuomio 9.7.2015, Trgovina Prizma, C-331/14)

Arvonlisäverolain mukaan tavarán ja palvelun myynnin on tapahduttava liiketoiminnan muodossa, mutta liiketoiminnan käsitettä ei ole laissa määritelty. Neutraalisuustavoitteen toteuttamiseksi liiketoiminnan käsitettä tulkitaan laajasti ja käsite on saanut arvonlisäverotuksessa selvästi laajemman sisällön kuin elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa (360/1968) esiintyvä vastaava käsite. (Juanto & Linnakangas 2011, 1512)

Tulonsaantitarkoitus liittyy läheisesti yritystoiminnan ja harrastustoiminnan väliseen rajanvetoon. Unionin tuomioistuin viittaa edellytykseen veron kantamisesta, joka syntyy siitä, että arvonlisäverollista myyntiä on enemmän kuin ostoja. Toiminta ei voi olla taloudellista toimintaa, jos vähennyskelpoiset ostot ovat jatkuvasti myyntejä suuremmat. Taloudellisen toiminnan arvioinnin tulee perustua tosiasioihin ja objektiivisiin seikkoihin, kun tutkitaan arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisen edellytyksiä. Rekisteröidyn verovelvollisuusasema on olemassa, jos ei ole kyse veropetoksesta tai muusta väärinkäytöksestä. (Rother 2003, 305)

3.3 Veron suoritusvelvollisuus ja vastikkeellisuus

Arvonlisävero on suoritettava verovelvollisen ominaisuudessa jäsenvaltion alueella suoritetusta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta tai vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a ja c kohdan mukaisesti. Arvonlisäverolain 1 §:n 1 kohdan mukaan veron suorittamisvelvollisuus koskee liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa myyntiä. Arvonlisäverolaissa on eritelty arvonlisäverolliseksi luettava toiminta, josta ei kuitenkaan tarvitse suorittaa veroa, mutta elinkeinonharjoittajalla on toiminnan osalta kuitenkin oikeus saada palautuksena hankintoihin sisältyvä vero (AVL 131). Verottomuudesta käytetään tällöin myös nimitystä nollaverokannan alainen myynti (Verohallinto 2014). Lisäksi arvonlisäverolaissa on erikseen rajattu kokonaan arvonlisäverotuksen ulkopuolinen toiminta. Toiminta voi myös olla arvonlisäverotonta, jos se on niin vähäistä, ettei siitä AVL 3 §:n mukaan ole suoritettava veroa. Myyjä ei ole verovelvollinen, jos tilikauden liikevaihto on enintään 10 000 euroa, ellei häntä ole AVL 12 §:n mukaisesti oman ilmoituksensa perusteella ole merkitty verovelvolliseksi.

Arvonlisäverodirektiivin 272 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat vapauttaa tietyistä arvonlisäverodirektiivin velvollisuuksista verovelvolliset, joihin sovelletaan pienten yritysten verovapautusta. Kyse on kuitenkin pelkästä mahdollisuudesta, eikä jäsenvaltioilla siten ole velvollisuutta vapauttaa verovelvollisia tällaisista velvollisuuksista. Pienten yritysten verovelvolliset eivät voi valita verovapautusjärjestelmän soveltamista kansallisissa lainsäädännöissä säädettyjen määräaikojen jälkeen, koska tällöin kyseiset verovelvolliset voisivat saada perusteetonta kilpailuetua menettelyllisiä velvollisuuksia soveltaneita verovelvollisia kohtaan. (Tuomio 17.5.2018, Dávid Vámos, C-566/16)

Arvonlisävero on suoritettava vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta tai vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta. Vastikkeellisuutta ei ole erikseen määritelty arvonlisäverodirektiivissä, mutta unionin tuomioistuimen mukaan arvonlisäverojärjestelmässä verolliset liiketoimet edellyttävät liiketoimessa hinnan tai vastasuorituksen määräämistä, jotta ne olisivat arvonlisäveron alaisia (Tuomio 29.10.2009, Komissio vs Suomi, C-246/08). Vastikkeellisesti suoritettujen palvelujen olemassaolo ei ole riittävä peruste arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetun liiketoiminnan toteamiseksi. Kaikki vastikkeellinen toiminta ei näin ollen ole suoraan arvonlisäverotuksen soveltamisalaan tulevaa toimintaa. (Tuomio 12.5.2016, Gemeente Borsele, C-520/14)

Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan palvelujen suoritus vastikkeellisena liiketoimena edellyttää ainoastaan, että kyseisen suorituksen ja verovelvollisen todella saaman vastikkeen välillä on suora yhteys. Tällainen suora yhteys muodostuu, kun palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta palvelusta. Epävarmuus korvauksen saamisesta katkaisee mahdollisesti saatavan vastikkeen suoran yhteyden. Huomioon voidaan ottaa myös kyseisen liiketoimen yksinomaisen syy, koska mainittua syytä on pidettävä objektiivisen sisällön määrittämisperusteena. Jos liiketointa ei ole tehty verovelvollisen verollisen toiminnan tarpeisiin, mainitulla liiketoimella ei voida katsoa olevan suoraa ja välitöntä yhteyttä kyseiseen toimintaan, vaikka mainittu toiminta olisi objektiivisen sisältönsä puolesta arvonlisäverollista. (Tuomio 10.11.2016, Pavlína Baštová, C-432/15)

3.4 Rekisteröinti

Velvollisuus rekisteröityä Verohallinnon arvonlisäverorekisteriin on verolainsäädäntöön sisältyvä valvontamekanismi, jolla pyritään varmistamaan, että verovelvolliset täyttävät veronalaisten tulojen ilmoittamisvelvoitteensa (Hirvonen et al. 2010, 30). Arvonlisäverodirektiivin 213 artiklan mukaan verovelvollisen on ilmoitettava verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta. AVL 172 §:n 1 momentin mukaan verovelvolliset merkitään arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. AVL 173 §:n mukaan Verohallinto merkitsee verovelvollisen rekisteriin siitä lukien, kun verollinen liiketoiminta alkaa tai hän ryhtyy hankkimaan tavaroita ja palveluita verollista liiketoimintaa varten. Arvonlisäverodirektiivissä ei ole määritelty verollisen liiketoiminnan alkamisaika-käsitettä, mutta alkamisaikaa voidaan tarkastella unionin tuomioistuimen ratkaisujen perusteella. Aikomus aloittaa itsenäinen taloudellinen toiminta ja verollisten investointien suorittaminen muodostavat verovelvollisen aseman (tuomio 8.6.2000, Schlosstrasse, C-396/98). Veroviranomaisten on otettava huomioon verovelvollisen aikomus aloittaa taloudellinen toiminta tasapuolisuuden periaatteen mukaisesti (Rother 2003, 317-318).

Arvonlisäverodirektiivin 214 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotka tekevät mahdolliseksi tunnistaa yksilöllisellä tunnisteella verovelvolliset. Verovelvollisten yksilöimisen keskeinen tavoite on arvonlisäverojärjestelmän toimivuuden varmistaminen. Unionin tuomioistuin on katsonut arvonlisäverotunnisteen antamisen todistavan verovelvollisen verotusaseman arvonlisäveron soveltamisessa ja yksinkertaistavan verovelvollisten valvontaa veron kantamiseksi oikein. Arvonlisäverodirektiivin 214 artiklassa ei säädetä edellytyksistä, joita arvonlisäverotunnisteen antamiselle voidaan asettaa. (Tuomio 14.3.2013, Ablessio, C-527/1) EU:n sisäisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmässä menettelyllä, jossa arvonlisäverovelvolliset yksilöidään yksilöllisellä tunnisteella, pyritään helpottamaan sen jäsenvaltion määrittämistä, jossa toimitettujen tavaroiden lopullinen kulutus tapahtuu (tuomio 9.2.2017, Euro Tyre BV, C-21/16).

Unionin tuomioistuimen mukaan verovelvollisen tehtäviin kuuluu itse ilmoittaa verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta.

Jäsenvaltioilla on velvollisuus rekisteröidä verovelvollinen arvonlisäverovelvolliseksi pelkästään kyseistä veroa koskevien veroilmoitusten perusteella, vaikka muiden ilmoitusten perusteella voitaisiin todeta verovelvollisen ylittäneen pienen verovelvollisen rekisteröintiä vaativan enimmäisrajan. (Tuomio 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar, C-144/14) Arvonlisäverovelvolliseksi voi rekisteröityä samalla kun perustaa yrityksen tai, kun verollisen liiketoiminta alkaa (Verohallinto, 2018a). Arvonlisäverollista toimintaa harjoittava yritys voidaan rekisteröidä arvonlisäverovelvolliseksi myös viranomaisaloitteisesti kuulemalla ensin verovelvollista (Rintala 2015, 202).

Veroviranomaisten tulisi edellyttää taloudellisen toiminnan harjoittamisen aloittamisesta sellaista selvitystä, jonka perusteella toiminnasta voitaisiin tehdä objektiivisia johtopäätöksiä. Jos toiminnasta ei saada selvitystä, selvitys ei ole riittävä tai luotettava, niin rekisteröitymistä ei tarvitse tehdä. Näytön esittäminen on unionin tuomioistuimen mukaan elinkeinonharjoittajan vastuulla. (Rother 2003, 325) Rintalan (2015, 202) mukaan rekisteröintihakemus voidaan hylätä, jos Verohallinto ei katso yrityksen harjoittaman toiminnan olevan arvonlisäverollista tai toiminta ei tapahdu liiketoiminnan muodossa. Unionin tuomioistuimen mukaan on toimivaltaisten kansallisten viranomaisten velvollisuutena tarkistaa, onko kyseinen toimija verovelvollinen, ennen kuin ne antavat tälle arvonlisäverotunnisteen (tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona Kft, C-273/11).

Jäsenvaltioilla on tiettyä rajattua harkintavaltaa, kun ne päättävät toimista sen varmistamiseksi, että verovelvolliset yksilöidään arvonlisäverotuksessa. Jäsenvaltioilla on velvollisuus taata verovelvollisten rekisteriin tehtyjen merkintöjen todenmukaisuus arvonlisäverojärjestelmän toimivuuden varmistamiseksi. Toimivaltaisten kansallisten viranomaisten velvollisuutena on tarkistaa, onko hakija verovelvollinen, ennen kuin ne antavat tälle arvonlisäverotunnisteen. Vaikka jäsenvaltio voi olla antamatta verovelvolliselle yksilöllistä tunnistetta, mainittua mahdollisuutta ei voida käyttää ilman oikeutettua syytä. Jäsenvaltion verohallinto ei voi kieltäytyä antamasta hakijalle arvonlisäverotunnistetta pelkästään siitä syystä, ettei hakija kykene osoittamaan, että sillä on aineelliset, tekniset ja taloudelliset resurssit ilmoitetun liiketoiminnan harjoittamiseen silloin, kun se hakeutuu rekisteriin. (Tuomio 14.3.2013, Ablesio, C-527/11)

Arvonlisäverodirektiivissä ei säädetä arvonlisäverotunnistehakemusten lukumääräisestä rajasta, jonka sama henkilö voi eri oikeushenkilöiden lukuun tehdä. Kyseisten oikeushenkilöiden määräsvallan luovuttaminen sen jälkeen, kun niille on annettu arvonlisäverotunniste, ei voida katsoa olevan suoraan lainvastaista toimintaa. Nämä asiat voidaan kuitenkin ottaa huomioon mahdollisen petosriskin kokonaisarviointissa. Jos saman henkilön tekemiin rekisteröinteihin on todettu liittyvän petollista toimintaa, voitaisiin rekisteröintejä evätä petosriskin mahdollisuuden johdosta. Rekisteröinnin johtaminen petolliseen toimintaan tulisi kuitenkin osoittaa objektiivisella näytöllä. (Tuomio 14.3.2013, Ablessio, C-527/11)

3.5 Rekisteristä poistaminen

Arvonlisäverodirektiivin 213 artiklan mukaan verovelvollisen on ilmoitettava verovelvollisena harjoittamansa toiminnan muuttumisesta ja loppumisesta. AVL 174 §:n 1 momentin mukaan Verohallinto poistaa verovelvollisen rekisteristä siitä lukien, kun verollinen liiketoiminta on päättynyt. Verollisen liiketoiminnan voidaan katsoa jatkuvan niin kauan kuin elinkeinonharjoittaja tai konkurssihallinto myy elinkeinonharjoittajan hankkimaa liikeomaisuutta. Jos konkurssihallinto kuitenkin itsenäisesti jatkaa elinkeinonharjoittajan liiketoimintaa, elinkeinonharjoittajan verovelvollisuus katsotaan aina päättyneeksi viimeistään konkurssiin asettamishetkellä. AVL 174 §:n 2 momentin mukaan verovelvollinen, jonka tilikauden myyntien yhteismäärä ei ylitä 10 000,00 euron rajaa, poistetaan rekisteristä verovelvollisen tätä koskevan vaatimuksen tekemisestä lukien.

Jos yhtiö on tuomioistuimen päätöksellä määrätty purettavaksi ja ei enää toteuta liiketoimia purkamisestaan lähtien, niin pakollisesta arvonlisäverorekisteristä poistamisesta seuraa velvollisuus laskea yhtiön purkamisajankohtana omistamasta omaisuudesta maksettava tai maksettu ostoihin sisältyvä arvonlisävero, ja suorittaa ne valtiolle. Jos kyseinen yhtiö selvitystilansa aikana jatkaa toimintaansa ja saa liikevaihtoa suorittamalla liiketoimia, mainittua yhtiötä on pidettävä verovelvollisena eikä sitä voida näin ollen velvoittaa maksamaan omistamansa omaisuuden perusteella laskettua arvonlisäveroa. (Tuomio, 9.11.2017, Wind Innovation 1, C-552/16)

Hallintolain (6.6.2003/434) 8 luvun 50 §:n nojalla viranomainen voi poistaa virheellisen päätöksensä ja ratkaista asian uudelleen asianomaisen vahingoksi ilman hänen suostumusta, jos virhe on ilmeinen ja se on aiheutunut asianomaisen omasta menettelystä sekä päätös on perustunut selvästi virheelliseen tai puutteelliseen selvitykseen. Korjaamisperustetta voidaan myös käyttää, jos asiaan on tullut uusi selvitys, joka voi olennaisesti vaikuttaa päätökseen. Säännöksen tavoitteena on lisätä hallintoviranomaisten toimintamahdollisuuksia olosuhteiden muutosten huomioon ottamisessa, jolla pyritään lisäämään joustavuutta ja tehokkuutta hallinnon toiminnassa ja parantamaan sitä kautta yksilön oikeusturvaa. (Halila & Aer 2011, 263)

3.6 Rekisteröinnin merkitys

EU:n oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioille ei ole oikeutta rekisteröinti-ilmoituksen puuttuessa lykätä tai evätä vähennysoikeuden käyttämistä, jos verolliset liiketoimet alkavat ennen rekisteröintiä. Veron vähentämisen aineelliset edellytykset täyttävä arvonlisäverovelvollinen, joka on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi kohtuullisessa ajassa vähennykseen perustuvien liiketoimien toteuttamisesta, ei voi menettää mahdollisuutta käyttää vähennysoikeuttaan. Arvonlisäverodirektiivissä vahvistettuja muodollisia vaatimuksia noudattamatta jättäneelle verovelvolliselle voidaan määrätä hallinnollinen seuraamus kansallisten toimenpiteiden mukaisesti. (Tuomio 21.10.2010, Nidera, C-385/09) Tuomiossa Nidera, C-385/09 verovelvollinen rekisteröityi verovelvolliseksi alle kuuden kuukauden kuluttua niiden liiketoimien toteuttamisesta, joihin vähennysoikeus perustui. Tuomioistuin katsoi rekisteröinnin olevan toteutettu kohtuullisessa ajassa.

Verovelvollisen määritelmään ei vaikuta onko henkilöllä arvonlisäverotunniste. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan verovelvollinen toimii verovelvollisen ominaisuudessa tehdessään liiketoimia verollisen toimintansa piirissä. Arvonlisäverotunnisteen saaminen on ainoastaan muodollinen vaatimus, jolla ei voida kyseenalaistaa myyjän oikeutta saada arvonlisäverovapautusta, jos yhteisöluovutuksen muut aineelliset edellytykset täyttyvät. (Tuomio 16.12.2010, Euro Tyre Holding BV, C-430/09)

Palvelujen ostaminen rekisteröimättömältä yritykseltä voi kyseenalaistaa ostojen vähennysoikeuden. Jos näitä palveluja koskevissa laskuissa on kaikki direktiivin 226 artiklassa vaaditut tiedot ja erityisesti ne tiedot, jotka ovat tarpeen kyseiset laskut toimittaneen henkilön ja kyseisten palvelujen luonteen yksilöimiseksi, on palvelujen vastaanottajalla oikeus vähentää arvonlisävero. Veroviranomaiset eivät voi evätä vähennysoikeutta sillä perusteella, että laskun toimittaneen yksityisen elinkeinonharjoittajan toimilupa on peruutettu ja että tällä ei sen vuoksi ole oikeutta käyttää verotunnistetta. (Tuomio 6.9.2012, Gábor Tóth, C-324/11) Verovelvollisen on tiettyissä tapauksissa mahdollista vähentää liiketoimintaan liittyvien ostoihin sisältyvä arvonlisävero, vaikka vähennettävää arvonlisäveroa sisältävä ostolasku olisi osoitettu yhtiön yhtiömiehille ja se on laadittu ennen yhtiön toiminnan rekisteröimistä sekä yhtiön rekisteröitymistä arvonlisäverovelvolliseksi (Tuomio 1.3.2012, Dyrektor Izby, C-280/10).

Jos muodollisten edellytysten puutteet kuitenkin estävät valvonnan, on unionin tuomioistuin hyväksynyt vähennysoikeuden hylkäämisen (tuomio 14.3.2013, Ablessio, C-527/11). Unionin tuomioistuimen tuomiossa Dobre, C-159/17 verovelvollisen arvonlisäverotunniste poistettiin sillä perusteella, ettei kyseinen verovelvollinen ollut laissa säädetyssä määräajassa jättänyt arvonlisäveroilmoituksia. Toisaalta mainittu verovelvollinen ei ollut antanut tällaisia ilmoituksia myöhemminkään, vaikka hän jatkoi arvonlisäveron sisältävien laskujen lähettämistä, mistä seurasi, etteivät veroviranomaiset myöntäneet hänelle arvonlisäveron vähennysoikeutta kyseiseltä ajanjaksolta. Vähennysoikeus voidaan evätä, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että siihen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin. (Tuomio 7.3.2018, Dobre, C-159/17)

Verovelvollisen vähennysoikeutta ei voida evätä suoraan kirjanpito- ja ilmoitusvelvollisuuksien noudattamatta jättämisellä, koska EU-oikeudessa ei estetä jäsenvaltioita tarvittaessa määräämästä rikkomisen vakavuuteen suhteutettua sakkoa tai rahamääräistä seuraamusta. Verohallinto ei voi evätä verovelvolliselta arvonlisäveron vähennysoikeutta ostoista sellaiselta ajanjaksolta, jolloin arvonlisäverotunniste ei ole ollut voimassa ja veroilmoituksia ei ole jätetty, jos vähennysoikeuden aineelliset

edellytykset täyttyvät eikä vähennysoikeuteen vedota vilpillisesti. (Tuomio 12.9.2018, Siemens Gamesa, C-69/17)

Jos verovelvollinen tarkoituksellisesti jättää täyttämättä sille kuuluvat muodolliset velvoitteet veron maksun välttämiseksi, voi kyseessä olla veropetoksen yksinkertaisin tilanne. Etenkin sellaisen arvonlisäveroilmoituksen tekemättä jättäminen, joka mahdollistaa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen, on omiaan estämään veron täsmällisen kantamisen ja näin ollen kyseenalaistamaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän moitteettoman toiminnan. Näin ollen EU-oikeus ei ole esteenä sille, että jäsenvaltiot pitävät tällaisia laiminlyöntejä veropetokseen kuuluvana menettelynä ja epäävät tällaisessa tapauksessa vähennysoikeuden. (Tuomio 7.3.2018, Dobre, C 159/17) Kirjanpidon puuttuminen ja sellaisen arvonlisäveroilmoituksen tekemättä jättäminen, joka mahdollistaa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen, sekä laadittujen ja maksettujen laskujen kirjaamatta jättäminen ovat omiaan estämään veron täsmällisen kantamisen ja näin ollen kyseenalaistamaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän moitteettoman toiminnan. Jäsenvaltiot pitävät tällaisia laiminlyöntejä veropetokseen kuuluvana menettelynä ja epäävät tällaisessa tapauksessa vähennysoikeuden. (Tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15)

Männistön (2018, 477) mukaan rekisteröimättömän verovelvollisen vähennysoikeuden hylkääminen voi johtua siitä, että menettäminen toimii sanktiona muodollisten ja aineellisten edellytysten noudattamatta jättämisestä. Vähennysoikeuden menettämisestä ei kuitenkaan saa muodostua suhteellisuusperiaatteen vastaista sanktiota, joka haittaa arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuutta ja on liian ankara suhteessa menettelyn tavoitteisiin. Unionin tuomioistuimen tuomiossa Traum, C-492/13 jäsenvaltion veroviranomainen epäsi direktiivin vastaisesti oikeuden arvonlisäverovapautukseen yhteisöluovutuksen osalta osaksi siksi, että ostajaa ei oltu luovutuksen ajankohtana rekisteröity arvonlisäverotusta varten toisessa jäsenvaltiossa. Jäsenvaltion ennakkoratkaisupyyntö ei sisältänyt tietoja mahdollisesta veropetoksesta tai vilpittömästä mielestä. Unionin tuomioistuin katsoi, että on suhteellisuusperiaatteen vastaista, että myyjän katsottaisiin olevan vastuussa arvonlisäveron maksamisesta pelkästään siitä syystä, että ostajan arvonlisäverotunniste on taannehtivasti

poistettu rekisteristä. (Tuomio 9.10.2014, Traum, C-492/13) Rintalan (2015, 204) mukaan Traum, C-492/13 tuomio ei sinänsä liity petolliseen toimintaan, mutta siinä korostetaan kansallisten viranomaisten velvollisuutta tutkia rekisteröityvän yrityksen rekisteröintiasema tarkasti ja yksityiskohtaisesti ennen sen merkitsemistä alv-rekisteriin.

4 VÄÄRINKÄYTÖKSET

4.1 Rekisteröinteihin liittyvät väärinkäytökset

Perusteettomat rekisteröinnit ja arvonlisäveron palautukset ovat yksi riskialue harmaan talouden torjunnassa. Väärinkäytöksiin pystytään vaikuttamaan ilmoitusvaiheessa ja jälkikäteen tehtävin valvontatoimin. Tietojärjestelmien riskianalyyysien tulisi kartoittaa mahdolliset väärinkäytökset, mutta kaikkia väärinkäytöksiä ei kuitenkaan pystytä valtavan arvonlisäveron palautushakemusmäärän takia täysin torjumaan. Laskutuksen ketjuttaminen yritysryppäiden sisällä vaikeuttaa väärinkäytösten havaitsemista ja palautuksien maksaminen ulkomaille hidastaa palautuksen perusteiden selvittämistä entisestään. Myös vähäisten väärinkäytösten havaitseminen on kaikilta osin mahdotonta. Suomessa kehittyneet riskianalyyysit ja Verohallinnon uusi tietojärjestelmä parantavat ilmiön havaittavuutta, mutta toisaalta henkilötyövoimavuosien vähentäminen pienentää selvittämisesursseja. (Verohallinto 2018b)

Jensen & Wöhlbier (2012, 8) ovat todenneet, että veropetokset, kuten arvonlisäveron palautuspetokset, eivät liity puhtaaseen harmaan talouden toimintaan, jos toimintaan ei linkity mitään todellisia lisäarvoa tuottavia tavaroita tai palveluja. Arvonlisäveropetokset voidaan määritellä pyrkimyksenä saada lainvastainen arvonlisäveroetus tai aiheuttamalla arvonlisäveron menetyksiä. De la Ferian (2018, 5) mukaan keinot lainvastaisten veroetujen saamiseksi vaihtelevat suuresti, samoin kuin petoksesta aiheutuvat mahdolliset kustannukset. Erityisesti tulojen menetystä pidetään usein ainoana petosten kustannuksena, mistä johtuen ilmiön ymmärryksen puute heijastuu sen torjuntaan käytettyihin hyväksytyihin toimenpiteisiin.

Arvonlisäveropetoksissa toiminta voi perustua täysin fiktiiviseen toimintaan, jolloin yrityksellä ei ole todellisia tavaravirtoja tai muitakaan aidon liiketoiminnan tunnusmerkkejä. Tällöin toiminnalla ei ole muuta taloudellista päämäärää kuin perusteettoman veroedun saaminen esimerkiksi arvonlisäveron palautuksena. Toimintaa voidaan myös peitellä yritysrakenteilla, joissa olemassa olevia hyödykkeitä kierrätetään saman intressipiirin hallinnassa olevassa yhtiöiden kesken, mutta vailla aitoa

voitontavoittelutarkoitusta (karusellipetos). Fiktiivinen liiketoiminta ei aiheuta välittömiä häiriöitä kilpailun neutraliteetin kautta muulle yritystoiminnalle, mutta vahingonkärsijöinä ovat veronsaaja ja välillisesti veronmaksajat. (Sainio & Kuusala 2015, 498-499)

EU-sisäkaupan rakenteelliseen haavoittuvuuteen perustuvista veropetoksista käytetään kansainvälisesti termiä MTIC (Missing Trader Intra Community Fraud), jonka tulkinta vaihtelee eri jäsenmaissa ja eri asiayhteyksissä (Sainio & Kuusala 2015, 500). MTIC-petoksilla voi olla erilaisia muotoja ja kokoja, mutta perusajatus on niissä olennaisesti sama eli kahden tai useamman EU:n jäsenvaltion välisissä liiketoimissa arvonlisäveroa ei makseta. Viime vuosina MTIC-petokset ovat olleet yksi suurimmista syistä jäsenmaiden arvonlisäverotulojen menetykseen. (Institute for Advanced Studies 2018, 56) EU:n toimielimet ovat tunnustaneet järjestäytyneen rikollisuuden ja järjestäytyneen veropetoksen välisen yhteyden sekä petoksien käytön laittoman toiminnan rahoitusvälineenä. Erityisesti MTI-petostyyppi näyttää olevan houkutteleva rahoituslähde järjestäytyneille rikollisryhmille. (De la Feria 2018, 14)

4.2 Oikeuksien epääminen petostapauksissa

Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäveron vähennysoikeus on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate, jota ei lähtökohtaisesti voida rajoittaa, ja oikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi verovelvollisen vaihdannan aikaisemmassa vaiheessa tekemien liiketoimien yhteydessä. Arvonlisäverojärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on arvonlisäverollista. (Tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14)

Unionin tuomioistuin on korostanut, että oikeussubjektit eivät saa vedota EU-oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin. Kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten

on evättävä oikeudet, joihin vedotaan vilpillisesti tai joita käytetään väärin, oli sitten kyseessä arvonlisäveron vähennys-, vapautus- tai palautusoikeuksista yhteisöluovutusten yhteydessä. Väärinkäyttö tai petos ei voi olla unionin oikeusjärjestyksessä säädetyn oikeuden perustana, mistä johtuen etuuden saamiselle asetettuja objektiivisia edellytyksiä ei ole tosiasiasa täytetty. Petostapauksessa kansalliset viranomaiset ja tuomioistuimet eivät tarvitse nimenomaista lupaa voidakseen evätä yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään perustuvan etuuden, koska tämän seurauksen on katsottava olevan järjestelmän erottamaton osa. Verovelvollinen, joka on luonut oikeuden saamiseen liittyvät edellytykset ainoastaan ottamalla osaa petoksen luonteisiin liiketoimiin, ei kyseisen oikeuden epäämistä vastustaakseen voi vedota luottamuksensuojan periaatteeseen tai oikeusvarmuuden periaatteeseen. (Tuomio 18.12.2014, Italmoda, C-131/13) Unionin tuomioistuimen Italmoda, C-131/13 tuomio muutti kolmannen osapuolen arvonlisäveropetosten vastuusäännöksen periaatteeksi, koska vain periaatteella on oikeudellinen voima poistaa oikeuksia tai myöntää oikeuksia ilman konkreettisia sääntöjä (De la Feria 2018, 26).

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan, jos kansallinen tuomioistuin objektiivisten seikkojen avulla osoittaa verovelvollisen tienneen tai sen olisi pitänyt tietää, että sen toteuttama liiketoimi liittyi toisen osapuolen tekemään petokseen, eikä se ole toteuttanut kaikkia käytettävissä olevia kohtuullisia toimenpiteitä välttääkseen kyseisen petoksen, pitäisi kyseiseltä verovelvolliselta evätä oikeus arvonlisäveron vapautukseen (tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona Kft, C-273/11). Kansalliset väärinkäytöksiä koskevat säännökset eivät välttämättä voi kieltää EU-oikeuksien käyttämistä, kuten arvonlisäveron palautusoikeutta, jos järjestelylle on muita perusteita kuin verotukselliset edut (Van Brederode 2008, 47). Arvonlisäveron tilittämistä myöhässä ei voida sellaisenaan rinnastaa veropetokseen ja sen seuraamuksena vähennysoikeuden epääminen on verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista (tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport OOD, C-284/11).

Unionin tuomioistuimen tuomiossa Zabrus Siret, C-81/17 arvonlisäveron vähentäminen oli evätty verovelvolliselta, vaikka verovelvollinen oli vaatinut ilmoitustensa oikaisua. Tapauksessa verovelvollinen oli laiminlyönyt kansallisessa lainsäädän-

nössä säädetyt muotovaatimukset ja verokausiin oli suoritettu verotarkastus. Tuomiossa todettiin, että ottaen huomioon vähennysoikeuden keskeinen asema yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä, vähennysoikeuden ehdoton menettäminen vaikuttaa suhteettomalta, jos ei ole todettu veropetosta tai valtiolle aiheutettua taloudellista vahinkoa. Lisäksi unionin tuomioistuimelle annettu asiakirja-aineisto ei ollut osoittanut, että petoksen vaara olisi ollut olemassa tai, että valtiolle olisi saattanut aiheutua taloudellista vahinkoa. (Tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17)

Verovelvollista, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää, että hän osallistui hankinnallaan arvonlisäverojärjestelmään kohdistuvaan petosta koskevaan liiketoimeen, on pidettävä osallisena tähän petokseen, vaikka verovelvollinen ei saisi tavaroiden jälleenmyynnistä voittoa. Jos veroviranomaisilla on tieto verovelvollisen arvonlisäveropetoksista, ne voivat toteuttaa asianmukaisia toimenpiteitä petosten estämiseksi, pysäyttämiseksi tai rankaisemiseksi. (Tuomio 6.7.2006, Axel Kittel, C-439/04) Ainsworthin (2012, 12) mukaan, vaikka objektiiviset todisteet tukisivat verovelvollisen yhteisöhankintoja, niin perusteettomat laskut ja muut oikean veronkannon manipulaatiot, voivat estää yhteisöhankintoihin kohdistuvan vähennysoikeuden. Jos ei ole näyttöä verovelvollisen suorasta osallistumisesta arvonlisäveropetoksiin toimitusketjussa, veroviranomaiset eivät voi pitää verovelvollista vastuussa muiden vilpillisestä käyttäytymisestä. Veronmaksajalla ei ole valtuuksia valvoa tai varmistaa, että sen toimittaja noudattaa arvonlisäverovelvollisuuttaan tai kirjanpito- ja maksuvelvollisuuksiaan. (Constantin 2017, 459)

EU lainsäädännön soveltamista ei voida laajentaa väärinkäyttönä pidettäviin taloudellisten toimijoiden toimiin arvonlisäverotuksessa, joita ei toteuteta tavanomaisen liiketoiminnan yhteydessä, vaan yksinomaan joidenkin EU lainsäädännössä säädettyjen etujen väärinkäyttämiseksi. EU lainsäädännön on oltava yksiselitteistä ja sen soveltamisesta on voitava ennakoida asetetut velvoitteet. Väärinkäytön toteaminen edellyttää, että muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseisten liiketoimien seurauksena saadaan erityisesti verotuksellista etua säännösten vastaisella tavalla. Verovelvollisella ei ole oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen, jos oikeuden perustana olevia toimia pidetään oikeuksien väärinkäytöksenä. (Tuomio 21.2.2006, Halifax, C-255/02)

Jonesin & Lungarellan (2005, 1) mukaan on epäselvää, kuinka pitkälle verotuksen suunnittelun mukaista periaatetta voidaan laajentaa yrityssuunnittelussa tuomion Halifax, C-255/02 asettamilla rajoilla. Tulevaisuudessa tullaan käymään huomattavaa keskustelua siitä, mikä on liiketoiminnallinen tarkoitus. Aggressiivisia veron välttämisyjärjestelmiä soveltavien yritysten tulisi huomioida päätöksestä johtuvat riskit. Van Brederoden (2008, 47) mukaan, jos liiketoimien yhteydessä kaksi Halifaxin ehtoa, tuloksena ja tavoitteenaan, ovat täyttyneet ja näin ollen on todettu, että perusteetonta veroetua on tapahtunut, liiketoimet on määriteltävä uudelleen sen tilanteen mukaiseksi, joka olisi vallinnut ilman väärinkäytöstä.

Unionin tuomioistuin on katsonut muun muassa tuomioissa Mecsek-Gabona, Halifax ja Italmoda, että kolmannet osapuolet voivat olla vastuussa arvonlisäveropetoksista tai veronkierrosta poistamalla heidän oikeutensa arvonlisäveron vapautukseen, arvonlisäveron vähennykseen tai arvonlisäveron palauttamiseen, vaikka tällaista vastuuta ei ole kansallisessa lainsäädännössä olisi olemassa. Tuomioilla on hyvin merkittäviä teoreettisia ja käytännöllisiä seurauksia koskien kolmansien osapuolien vastuuta arvonlisäveropetoksissa. (De La Feria & Foy 2016, 276) Jos verovelvollinen on tarkoituksellisesti osallistunut veropetokseen ja näin vaarantanut yhteisen arvonlisäverojärjestelmän moitteetonta toimintaa, ei verovelvollinen voi vedota verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen arvonlisäverovapautuksen saamiseksi (Tuomio 16.12.2010, Euro Tyre Holding BV, C-430/09).

EU-lainsäädäntö korostaa petollisten toimijoiden rekisteröimättä jättämistä. Pelkääntään epäilysten yhteydessä rekisteröintiprosessi on haastavaa. Mikäli yritys verollisen liiketoiminnan yhteydessä syyllistyy verotuksellisiin laiminlyönteihin tai arvonlisäverovelvollistenrekisterin väärinkäyttöihin, eivät arvonlisäverolain rekisteristä poistamista koskevat säännökset ole yksiselitteisesti sovellettavissa. Menettelysäännösten puuttuminen vaikeuttaa rekisteristä poistamista. Suomen arvonlisäverolain mukaan verollista liiketoimintaa harjoittavan yrityksen toiminnan loppuminen on arvonlisäverorekisteristä poistamisen edellytys. Tämä ei kuitenkaan petostapauksissa estä Verohallintoa poistamasta yrityksiä arvonlisäverorekisteristä. Pää-

tösten perusteleminen on tällöin kuitenkin huomattavasti työläämpää ja oikeusnormit rekisteristä poistamiselle on johdettava arvonlisäverodirektiivistä tai oikeuskäytännön puolelta. (Rintala 2015, 203-204)

4.3 Jäsenvaltioiden petostorjuntamahdollisuudet

Euroopan unionin toimielinten ensisijainen tavoite on sen taloudellisten etujen suojaaminen. Petostentorjunnan oikeusperustana on Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 325 artikla. Lisäksi arvonlisäverotuksen alalla on erikseen säädetty EU:n asetus no 904/2010 hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta. Asetuksessa esitetään menettelyt, joiden avulla EU-maiden viranomaiset voivat tehdä yhteistyötä ja jakaa tietoja arvonlisäverosta ja torjua arvonlisäveropetoksia. Asetuksella varmistetaan, että arvonlisäverotus toimitetaan, veronkanto suojataan ja suoritetaan oikein sekä arvonlisäveropetokset havaitaan ja niitä ehkäistään. Asetuksella on perustettu petostentorjunnan asiantuntijoiden verkosto Eurofisc, joka mahdollistaa sen, että EU-maat vaihtavat varhaisessa vaiheessa varoituksia yrityksistä, joiden epäillä osallistuvan arvonlisäveropetoksiin. (Euroopan unioni 2018d)

Unionin tuomioistuin on usein todennut, että "jäsenvaltioilla on oikeutettu intressi toteuttaa asianmukaiset toimet taloudellisten etujensa suojaamiseksi ja että veropetosten, veronkierron ja mahdollisten väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on direktiivissä 2006/112 tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan" (mm. tuomio 18.10.2012, Mednis, C-525/1). Unionin tuomioistuin on aktiivisesti antanut päätöksiä veropetoksiin selventäen myös vilpittömän mielen suojaajaa, veropetoksen riskien jakautumista, vapaiden yhteisömarkkinoiden turvaamista sekä korostaen suhteellisuusperiaatteen soveltamisen tärkeyttä (Jere Törmänen 2007, 180). Arviointistandardi on sama riippuen, milloin tai missä petos tapahtuu tai mikä oikeus verovelvolliselta evätään. Jos verovelvollinen on tiennyt tai hänen olisi objektiivisten seikkojen perusteella pitänyt tietää, että hänen liiketoimensa liittyvät arvonlisäveron välttämiseen petollisessa tarkoituksessa, voidaan direktiivin myöntämiä oikeuksia rajoittaa. (Ainsworth 2012, 4)

Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää muista välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi. Säädettyjen toimenpiteiden tarkoituksena on estää arvonlisäverovelvollisten rekisteriin liittyvät väärinkäytökset erityisesti tilanteissa, joissa yrityksen verovelvollisuusasema on täysin fiktiivinen ja yrityksen ainoana tarkoituksena on käyttää rekisteröintiä petollisiin tarkoituksiin (Rintala 2015, 204). Männistön (2018, 472-473, 475) mukaan 273 artikla perustuu juurikin veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjumiseen. Jäsenvaltiot voivat siten hylätä esimerkiksi vähennysoikeuden, vaikka muodolliset edellytykset täytyisivät, jos kyse on veropetoksesta. Veropetosten arvioinnissa on merkitystä erityisesti niiden määrittelyllä, sisällöllä ja tapauskohtaisilla olosuhteilla. Tilanteissa pitää varmistaa verovelvollisten yhdenvertainen kohtelu ja suhteellisuusperiaatteen mukaan verovelvollisille asetetut velvoitteet eivät saa olla epäsuhteessa velvoitteilla tavoiteltaviin päämääriin nähden. Verovelvollisella on velvollisuus osoittaa aineellisten edellytysten täytyminen, mutta veroviranomaisilla on velvollisuus osoittaa objektiivisten seikkojen perusteella järjestelyn keinotekoisuus, veronkierto tai petollisuus.

Jäsenvaltiot saavat 273 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan säätää toimenpiteistä, joilla tunnisteiden väärinkäyttöä voidaan estää. Erityisesti toimenpiteitä voidaan suorittaa sellaisten yritysten kohdalla, joiden verovelvollisuus asema ovat täysin fiktiivinen ja arvonlisätunnistetta käytetään väärin. Kyseiset toimenpiteet eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin on tarpeen veron oikean kannon varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi, eikä niillä saa järjestelmällisesti vaarantaa oikeutta vähentää arvonlisäveroa ja kyseisen veron neutraalisuutta. Arvonlisäverotunnisteen antamisesta kieltäytymisen on perustuttava painaviin syihin, jotta sitä voitaisiin pitää petosten estämistä koskevaan tavoitteeseen nähden oikeasuhteisena ja petollisen toiminnan tulisi olla objektiivisesti katsottuna todennettua. Tällaisen päätöksen on perustuttava kaikkien asiaan liittyvien olosuhteiden ja kyseisen yrityksen toimittamien tietojen tarkastamisen yhteydessä kerättyjen todisteiden kokonaisarviointiin. (Tuomio 14.3.2013, Ablesio, C-527/11)

Unionin tuomioistuin on täsmentänyt arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan ensimmäisen kohdan säännöksestä, että kunkin jäsenvaltion on arvonlisäverotuksen alalla toteutettava kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet petosten torjumiseksi ja sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti sen alueella (Tuomio 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar, C-144/14). Käyttäessään 273 artiklaan perustuvaa toimivaltaansa jäsenvaltioiden on kuitenkin noudatettava EU:n oikeusjärjestykseen kuuluvia yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluvat muun muassa oikeusvarmuuden periaate, suhteellisuusperiaate ja luottamuksensuojan periaate. Suhteellisuusperiaatteen mukaisesti jäsenvaltioiden on turvauduttava sellaisiin keinoihin, jotka tehokkaasti saavuttavat kansallisella lainsäädännöllä tavoittelun päämäärän. Keinojen tulisi kuitenkin mahdollisimman vähän haitata yhteisön lainsäädännöllä tavoiteltujen päämäärien saavuttamista ja siinä asetettujen periaatteiden noudattamista. Kyseiset säännökset eivät saa mennä pidemmälle kuin tämän päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen. (Tuomio 28.2.2018, Stanisław Pieńkowski, C-307/16)

4.4 Arvonlisäveropetosten ennaltaehkäisy

Neuvoston asetuksen (904/2010) 22 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet sen varmistamiseksi, että verovelvollisten toimittamat tiedot arvonlisäverorekisteröintiprosessin yhteydessä ovat jäsenvaltioiden arvion mukaan täydelliset. Rintalan mukaan (2015, 201-202 & 204) arvonlisäverovelvollisten rekisteröintiprosessi on merkittävässä roolissa Verohallinnon petollista toimintaa ehkäisevien keinojen käyttöönottamisessa, johon jäsenmaat on veloitettu neuvoston asetuksen mukaisesti. Tämä tarkoittaa erilaisten riskiarviointimenetelmien lisäämistä ja tehostamista rekisteröintiprosessin yhteydessä. Rekisteröintitilanteissa näytön arviointi ja sen riittävyys korostuvat. Arviointia suoritetaan myös rekisteröinnin jälkeen verovelvollisuusaseman valvontana. Näillä valvonnallisilla toimenpiteillä saatetaan kansallinen rekisteröintiprosessi riskiarvioinnin osalta asetuksen edellyttämälle tasolle.

Langerin & Kueffnerin mukaan (2012) massiivissa huomattaviin taloudellisiin tappioihin johtavissa arvonlisäveropetoksissa voidaan jäsenvaltioille antaa lupa ottaa

käyttöön erityisiä arvonlisäverodirektiivistä poikkeavia toimenpiteitä, kuten käänteisen verovelvollisuuden käyttöönotto, mutta komission on vielä tunnistettava muitakin vaihtoehtoja. Nykyisen lainsäädännön mukaan EU:n jäsenvaltiot voivat toteuttaa arvonlisäverodirektiivistä poikkeavia säännöksiä arvonlisäveropetosten torjumiseksi. Tällainen poikkeus edellyttää kuitenkin ennakkohyväksyntää. Arvonlisäverodirektiivin 395 artiklassa säädetään, että jäsenvaltion on ensin haettava tällaista poikkeusta EU:n komissiolta. EU:n neuvoston on yksimielisesti hyväksyttävä ehdotus, jotta jäsenvaltio voi toteuttaa poikkeuksen. Jäsenvaltiot toteuttavat tällaisia välittömiä toimenpiteitä myös ilman EU:n lainsäädännön ennakkolupaa eli ilman oikeusperustaa. Vaikka tällaiset toimenpiteet ovat tarkoituksenmukaisia ja oikeasuhteisia, ne voidaan riitauttaa tuomioistuimissa.

Van Brederode (2008, 49) on ehdottanut, että EU:ssa tai kansallisella tasolla voitaisiin ottaa käyttöön butoir-sääntö. Butoir on termi, joka on peräisin Ranskan lainsäädännöstä, mikä periaatteessa rajoittaa arvonlisäveron vähennysoikeuden suoritettavien verojen määrään asti. Verovelvollinen ei siten voisi vähentää enempää arvonlisäveroa kuin se on velvollinen maksamaan myynneistä. Ylimääräinen osa vähennettävistä veroista siirtyisi seuraavalle verokaudelle ja verovelvollinen ei koskaan saisi todellista hyvitystä rahana. Rintala (2015, 206) on esittänyt yhtenä ennaltaehkäisevänä vaihtoehtona erillistä takuumaksumenettelyä, jossa verotuksellisia laiminlyöntejä omaavia taustahenkilöitä velvoitettaisiin maksamaan erillinen takuumäärä, joka koostuu tietyn ajanjakson arvioidusta maksettavasta arvonlisäverosta. Takuumaksu palautettaisiin kyseisen ajanjakson jälkeen, mikäli verotuksellisia laiminlyöntejä ei ole yritykselle muodostunut.

Rintala (2015, 206) on esittänyt negatiivisen arvonlisäveron palautuskieltoa esimerkiksi ensimmäisen tilikauden ajaksi, kunhan verotuksen neutraliteetti ei vaarantuisi. Tällaisessa tilanteessa toimintansa vasta aloittaneille yrityksille voitaisiin tarjota mahdollisuutta maksaa ensimmäisen tilikauden arvonlisävero osissa esim. seuraavan tilikauden aikana. Näin voitaisiin helpottaa arvonlisäverovähennysoikeuden rajoittamisen aiheuttamia taloudellisia rasitteita, mutta samalla suojautua verotulojen menetykseltä, mikäli petosepäilyn yhteydessä näyttö ei riitä hylkäämään rekisteröintihakemusta.

Unionin tuomioistuimen tuomiossa Alicja Sosnowska, C-25/07 Puolan arvonlisäverolain säännöksiin mukaan uuden verovelvollisen oli toimitettava 250 000,00 zlotyn (noin 62 000,00 euroa) vakuus, jotta hänelle palautettaisiin 60 päivän määräajassa mahdollisen hakemuksen mukainen arvonlisäveronpalautus. Ilman maksettua vakuutta määräajaksi oli asetettu 180 päivää. Toiminnan aloitusvaiheessa elinkeinonharjoittaja vasta kehittää toimintaansa ja investointikustannukset voivat olla merkittäviä, eikä elinkeinonharjoittaja usein vielä harjoita toimintaansa laajassa mittakaavassa. Tämän vuoksi liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamisen odottaminen vähintään 180 päivän ajan ilman vakuuden maksamista, voisi vaikuttaa merkittävästi verovelvollisen taloudelliseen tulokseen. Lisäksi yhteisön markkinoille pääseminen voisi olla suuremmalle yritykselle paljon helpompaa kuin pienelle elinkeinonharjoittajalle. Unionin tuomioistuimen mukaan tällainen toiminta ylittäisi sen, mikä on tarpeen veropetosten torjumiseksi ja veronsaajan etujen suojaamiseksi, jos verovelvolliset eivät voi saada takaisin koko saatavaansa asianmukaisin tavoin, eivätkä etenkin kohtuullisen ajan kuluessa. Arvonlisäverodirektiivi ja suhteellisuusperiaate ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään veropetoksiin ja veron kiertämisen estämiseksi tarpeellisen valvonnan mahdollistamiseksi varten kyseisellä tavalla (tuomio 10.7.2008, Alicja Sosnowska, C-25/07) Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksessa asiassa C-25/07 (Alicja Sosnowska, 26.2.2008) on lisäksi todettu, että suhteellisuusperiaatteen mukaan arvonlisäveron vähennysoikeutta ei voi järjestelmällisesti asettaa kyseenalaiseksi, sillä kyseinen vähennysoikeus on yksi arvonlisäveroä koskevalla yhteisön säännöstöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista.

Jere Törmäsen (2007, 180) mukaan Euroopan komissio on myöntänyt jäsenvaltioille poikkeusmahdollisuuksia erityisesti, kun jäsenvaltio on vedonnut poikkeuksen olevan ehdottoman tarpeellinen veronkierron estämiseksi. Useat erilaiset verojärjestelmien poikkeamat johtaisivat kuitenkin vielä nykyistäkin monimutkaisempaan ja sekavampaan verotukseen erityisesti kansainvälisessä kaupassa, eivätkä ne ole EU:n yhteismarkkinoiden periaatteiden mukaisia. Rintalan mukaan (2015, 203) arvonlisäverolakiin sisällytettävät yksityiskohtaisemmat menettelysäännöt helpottaisivat rekisteröinnistä kieltäytymisen tai rekisteristäpoiston perustelemista. Yksityiskohtaiset lain sanamuodot ovat kuitenkin lain tulkinnassa joustamattomampia,

koska laajojen yleiskäsitteiden varaan rakennettu sääntely antaa enemmän tulkintavapautta. Esimerkiksi veron kiertämistä koskevien säännösten kohdalla kiertämiseen voidaan puuttua legaliteettiperiaatetta loukkaamatta. (Knuutinen 2015, 820)

Unionin tuomioistuimen tuomiossa BB construct s.r.o, C-534/16 verovelvollinen oli velvollinen asettamaan Slovakian lain mukaisesti verovakuuden 12 kuukaudeksi, jos kyseisen verovelvollisen hallituksen jäsen tai osakas on luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö, joka on ollut hallituksen jäsen tai osakas toisessa oikeushenkilössä, jolla on ollut kyseisen oikeushenkilön purkamisajankohtana maksamatonta verovelkaa vähintään 1 000,00 euroa. Slovakian arvonlisäverolaissa säädetty vakuus oli otettu käyttöön arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan perusteella veropetosten ja veronkierron estämiseksi. Slovakian lainsäätäjän tarkoituksena oli ollut saattaa vakuuden asettaminen arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröinnin edellytykseksi. Mikäli uusi verovelvollinen ei suorittaisi maksuja, voisi viranomaisen periä takaisin erääntyneet summat rekisteröintiä seuraavan vuoden aikana. Unionin tuomioistuimen mukaan arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan säännöksissä ei täsmennetä niitä edellytyksiä ja velvollisuuksia, joista jäsenvaltiot saavat säätää, ja säännöksissä annetaan täten jäsenvaltiolle harkintavaltaa niiden keinojen suhteen, joilla pyritään maksettavan arvonlisäveron täysimääräiseen kanton ja veropetoksien estämiseen. Velvollisuus vakuuden asettamiseen tällaisissa olosuhteissa voi tietyissä tilanteissa johtaa lopputulokseen, joka ylittää sen, mikä on välttämätöntä arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi. Unionin tuomioistuimen mukaan verotuksen neutraalisuuden periaatteesta on todettava, että ne verovelvolliset, jotka eivät ole noudattaneet verovelvoitteitaan eivätkä erityisesti rekisteröintivelvollisuuttaan, ei ole tilanteensa perusteella rinnastettavissa niiden verovelvollisten tilanteeseen, jotka noudattavat rekisteröintivelvollisuuttaan. Vakuuden asettaminen kuitenkin rajoittaa verovelvollisen käytössä olevien taloudellisten resurssien vapaata käyttöä ja loukkaa näin ollen sen elinkeinovapautta. Kuitenkin verovelvollisia voidaan kohdella eri tavoin ja velvoittaa asettamaan vakuus, jos ne ovat aiemmin aiheuttaneet riskin veron maksamatta jäämisestä, koska niillä on yhteyksiä toiseen sellaiseen oikeushenkilöön, joka on jättänyt veroja maksamatta. (Tuomio 26.10.2017, BB construct s.r.o, C-534/16)

Tšekissä maan arvonlisäverolain nojalla 1.1.2016 alkaen arvonlisäverovelvolliset ovat olleet velvollisia toimittamaan niin kutsutun "VAT Control Statement" -ilmoituksen kausittaisen arvonlisäveroilmoituksen lisäksi. VAT Control Statement sisältää yksilöidyt transaktiotiedot verovelvollisen myynneistä ja ostoista sekä ennakkomaksuista. VAT Control Statement on tehokas tietolähde veropetosten havaitsemiseksi ja ehkäisemiseksi. Sen tarkoituksena on antaa veroviranomaiselle mahdollisuus saada tietoja arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityjen verovelvollisten suorittamista liiketoimista. Tietojen perusteella voidaan myös pyrkiä tunnistamaan epäilyttäviä verovelvollisten ryhmiä, kuten esimerkiksi karusellipetoksissa. VAT Control Statement -ilmoituksen tiedot perustuvat niihin tietoihin, jotka verovelvollisilla tulee jo olla olemassa arvonlisäverolain nojalla. (Financnisprava 2018)

5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

5.1 Yhteenveto

Tämän pro gradu -tutkielman tavoitteena on ollut selvittää arvonlisäverojärjestelmään kohdistuvien väärinkäytösten ja laiminlyöntien vaikutus verovelvollisen rekisteröintiasemaan sekä millaisilla perusteilla vilpillisten toimijoiden arvonlisäverorekisteröintejä voidaan oikaista sekä petoksia ennaltaehkäistä eurooppaoikeuden perusteella. Lisäksi tutkielmassa on selvitetty arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröinnin merkitystä arvonlisäveron suorittamisvelvollisuuden ja vähennysoikeuden kannalta, mikä on olennainen osa arvonlisäverollisen toiminnan kokonaisuuden arviointia. Tutkielmassa myös on pyritty havaitsemaan sellaisia menetelmiä, joista jäsenvaltiot voivat säätää arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi. Tavoitteisiin pääsemiseksi on täytynyt selvittää millä tavoin Euroopan unionin oikeus vaikuttaa kansalliseen lainsäädäntöön arvonlisäverotuksessa ja miten rekisteröinti sekä arvonlisäverollinen toiminta yleensä on määritelty lainsäädännön ja oikeuskäytännön perusteella.

Tutkielman laatimiseen on motivoinut kansallisen lainsäädäntömme ja oikeuskäytännön puutteellisuus koskien vilpillistä toimintaa ja petosten torjuntaa arvonlisäverotuksessa. Lisäksi kansallisia julkaistuja oikeustapauksia koskien arvonlisäveropeosten torjuntaa ei ole havaittu olevan. Toisaalta myös arvonlisäverodirektiivin ja EU-oikeuden ensisijaisuus ja velvoittavuus kannustavat etsimään vastauksia juuri eurooppaoikeudesta. Tutkielman tulosten perusteella Suomen lainsäädäntö arvonlisäverotuksessa vastaa pitkälti arvonlisäverodirektiiviä, eikä arvonlisäverolakiin ole asetettu sellaisia erityisiä säännöksiä, joiden voitaisiin katsoa olevan eurooppaoikeuden vastaisia. Koska arvonlisäverolaissa ei ole yksityiskohtaisia säännöksiä erityisesti petosten torjunnan osalta, on ne johdettava oikeuskäytännöstä.

Tutkielman teoriaosuudessa arvonlisäverodirektiivin ja arvonlisäverolain säädöksiin on haettu tulkintaa unionin tuomioistuimen tuomioista. Tulkintoja on täydennetty kirjallisista lähteistä saaduilla tiedoilla. Arvonlisäverovelvollisuuden lisäksi on tutkittu

eri oikeusperiaatteiden vaikutusta ja merkitystä lain soveltamisen kannalta. Tämän jälkeen on tutkittu rekisteröintien edellytyksenä olevaa arvonlisäverollista toimintaa, liiketoiminnan ja taloudellisen toiminnan käsitteitä sekä veron suoritusvelvollisuutta ja vastikkeellista toimintaa. Tutkielmassa on osoitettu ne arvonlisäverodirektiivin ja arvonlisäverolain säännökset, jotka liittyvät rekisteröintiin ja rekisteristä poistamiseen arvonlisäverotuksessa. Lisäksi on tutkittu rekisteröinnin merkitystä arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta.

Tämän pro gradu -tutkielman teoriaosuuden tavoitteena on ollut rakentaa kokonaiskuva rekisteröinteihin liittyvistä säädöksistä ja käsitteistä. Teoriaosuuden jälkeen tutkielmassa keskityttiin tutkimaan petostapauksiin liittyviä oikeustapauksia sekä muiden EU:n jäsenmaiden toteuttamia kansallisia torjuntametodeja, joista on unionin tuomioistuimelta pyydetty tulkintaa. Tulkintapyynnöt koskivat erityisesti arvonlisäverodirektiivin 273 artiklaa, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat säätää muista välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi. Tutkimusaineistossa olevien tuomioiden perusteella jäsenvaltiot ovat evänneet verovelvollisten oikeuksia ja käyttäneet kansallisia torjuntametodeja sekä vilpillisten että vilpittömien toimijoiden tapauksissa. Tuomioiden perusteella jäsenmaiden toimet on todettu asiassa olevien tilanteiden osalta sekä EU-oikeuden tulkinnan mukaisiksi, että niiden vastaisiksi.

5.2 Johtopäätökset

Arvonlisäverollinen liiketoiminta

Arvonlisäverodirektiivin ja unionin tuomioistuimen mukaan kaikki arvonlisäveron alainen, itsenäinen ja jatkuvaluontoinen tulonsaantitarkoituksessa tehty taloudellinen toiminta on neutraalisuuden periaatteen mukaisesti arvonlisäverollista, riippumatta sen tarkoituksesta tai tuloksista (Zabrus Siret, C-81/17). Vastaavasti myös Suomen arvonlisäverolain 1 §:n ja 1 kohdan mukaan veron suorittamisvelvollisuus koskee liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa myyntiä. Eurooppaoikeuden mukaan verovelvollisen käsite on määritelty suhteessa liiketoiminnan käsitteeseen (Trgovina Prizma, C-331/14). Arvonlisäverodirektiivissä verovelvollisen käsite on määritelty

laajemmin kuin arvonlisäverolaissa, jossa verovelvollisen käsite on määritelty ainoastaan veron suorittamisen yhteydessä (AVL 2 §). Liiketoiminnan yleiset tunnusmerkit on määritelty yksityiskohtaisemmin EU:n oikeuskäytännössä ja arvonlisäverolain esitöissä. Hallituksen esityksessä (HE 88/1993 vp) olevat liiketoiminnan yleiset tunnusmerkit vastaavat unionin tuomioistuimen esittämiä mahdollisia liiketoiminnan tunnusmerkkejä ja kriteerejä (Rēdlihs, C-263/11), jotka voidaan ottaa huomioon arvioidessa liiketoiminnan kokonaisolosuhteita. Hallituksen esityksen (HE 88/1993 vp) mukaan liiketoiminnan tulee olla jatkuvaa tai ainakin toistuvaa, kun taas arvonlisäverodirektiivin mukaan satunnainenkin liiketoimi voi olla arvonlisäverollinen.

Unionin tuomioistuimen tuomioiden suomennoksissa käsitteitä liiketoiminta, taloudellinen toiminta ja toiminta on käytetty samoissa asiayhteyksissä, minkä perusteella niiden voidaan todeta merkitsevän pitkälti samaa asiaa arvonlisäverotuksessa. Koska direktiivin sanamuodon mukaisesti toiminnan tuloksella ei ole liiketoiminnan määrittämisen osalta merkitystä, on tappiollisenkin toiminnan katsottava olevan taloudellista toimintaa. Jatkuvan tappiollisen toiminnan ei kuitenkaan voida katsoa vastaavan jatkuvaa tulonsaantitarkoitusta, jos tuloja ei tosiasiallisesti ole. Jos vähennyskelpoiset ostot ovat jatkuvasti myyntejä suuremmat, niin olisi ostojen arvonlisäverojen osalta vähennysoikeus niin kauan kuin kyse on taloudellisesta toiminnasta tulonsaantitarkoituksessa. Tällaisten tapauksien osalta olisi tarkasteltava liiketoiminnan kokonaisolosuhteita ja perehdyttävä niihin syihin, jotka muodostavat jatkuvan tappiollisen toiminnan. Lisäksi liiketoimintaa on verrattava muiden vastaavien toimijoiden toimintaan (Rēdlihs, C-263/11). Jatkuvan tappiollisen toiminnan tapauksissa verovelvollisen rekisteröimisasema tulisi selvittää rekisteröintiedellytysten olemassaolon vahvistamiseksi.

Arvonlisäveroa on arvonlisäverodirektiivin mukaan suoritettava verovelvollisen ominaisuudessa vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta tai vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta. Vastike on liiketapahtumassa liiketoimelle määritetty hinta, jonka toinen osapuoli suorittaa (Komissio vs Suomi, C-246/08). Lisäksi palvelujen suoritus vastikkeellisena liiketoimena edellyttää, että kyseisen suorituksen ja verovelvollisen todella saaman vastikkeen välillä on suora yhteys. Suoran yhteyden kat-

sotaan muodostuvan, jos liikekumppaneiden välillä on oikeussuhde. Oikeussuhteen liittyvien suorituksen tulee olla vastavuoroisia ja suoritettuna korvauksen on oltava todellinen vastasuoritus liiketoimen vastaanottajan saamasta tavarasta tai palvelusta. Suorituksen saamisen sattumanvaraisuus sulkee pois liiketoimen välillä olevan suoran yhteyden. (Pavlína Baštová, C-432/15)

Arvonlisäverolaki vastaa arvonlisäverovelvollisuuden alkamisen (AVL 173 §) käsitteen merkityksen osalta EU:n oikeuskäytäntöä (Ablessio, C-527/11), jonka mukaan verollisten investointien suorittaminen muodostaa verovelvollisen aseman. Arvonlisäverodirektiivissä rekisteröinnin ilmoitusvelvollisuus (213 artikla) on asetettu verovelvolliselle, kun taas arvonlisäverolaissa ilmoitusvelvollisuuden sijasta lausutaan ainoastaan merkitsemisestä rekisteriin. Verovelvollisen tulee esittää veroviranomaisille näyttöä liiketoiminnan alkamisesta rekisteröinnin edellytyksenä. Mikäli objektiivista näyttöä verollisesta toiminnasta ei esitetä, voidaan verovelvollisen rekisteröinti evätä. Veroviranomaisten vastuulla on varmistaa, että arvonlisäverorekisteriin merkitään ainoastaan verollista toimintaa harjoittavat elinkeinoharjoittajat. Valvonta ei koske pelkästään ensirekisteröintivaihetta, vaan rekisteröintiasemaa tulee valvoa ajantasaisesti koko rekisterissä oloajan.

Verovelvollisen antaman arvonlisäveroilmoituksen johdosta veroviranomaiset saavat tiedot syntyneen verosaatavan ja suoritettavien vähennysten määrästä sekä tiedot näitä koskevista liiketoimista sekä vapautettujen liiketoimien kokonaisarvon. Arvonlisäveroilmoitusten laiminlyönti on yksi tapa havaita verovelvollisen liiketoiminnan mahdollinen päättyminen. Mahdollisten väärinkäytösten ja petollisten toimijoiden selvittämiseen tarvitaan myös muuta ajantasaista valvontaa. Valvonnan vaikuttavuudesta on tehty vain vähän tutkimuksia. Sähköiset toimintatavat ja toiminnan kansainvälistyminen ovat muuttaneet verotuksen toimintaympäristöä. Ilmoittamis- ja selvittämisvelvollisuuden menettelyissä on ollut pyrkimyksenä keventää verovelvollisten hallinnollista taakkaa. Verolaeissa on säädetty sanktioista, joiden tarkoituksena on tehostaa velvollisuuksien täyttämistä. Harmaan talouden verovalvontatoimenpiteissä ilmoittamisvelvollisuuden tehostaminen sanktioilla ei yleensä vaikuta tehostekeinona. (Verohallinto 2018c, 7, 9, 23)

Petollinen toiminta

Jos verovelvollinen on osallistunut arvonlisäveropetokseen, voidaan rekisteröintioikeutta ja arvonlisäveron vähennysoikeutta rajoittaa. Tällöin toiminnan aineellisilla ja muodollisilla vaatimuksilla ei ole määräävää merkitystä, mutta ne tulee ottaa huomioon asian ratkaisun kannalta. (Ablessio, C-527/11 ja Salomie ja Oltean, C-183/14) Verovelvollinen ei saa käyttää rekisteriasemaansa väärin, eikä petos voi olla oikeuden perustana. Petollisen toiminnan tapauksissa kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten on evättävä petolliseen toimintaan kohdistuva arvonlisäveron rekisteröinti-, vähennys-, vapautus- tai palautusoikeus. Osallistuessaan petokseen verovelvollinen ei voi vedota luottamuksensuojan periaatteeseen tai oikeusvarmuuden periaatteeseen, koska verovelvollinen ei ole toiminut vilpittömässä mielessä lainsäädännön ja ohjeiden mukaisesti. (Italmoda, C-131/13) Pelkästään muodollisten velvollisuuksien laiminlyöntien ei voida katsoa olevan petollista toimintaa ja tällöin jäsenvaltioilla ei ole oikeutta evätä vähennysoikeuden käyttämistä, jos aineelliset edellytykset täyttyvät eikä vähennysoikeuteen vedota vilpillisesti. (Nidera, C 385/09 ja Gábor Tóth, C-324/11, Siemens Gamesa, C-69/17 & Zabrus Siret, C-81/17)

Unionin oikeudessa viitataan usein sanaan petos, jota ei ole määritelty kansallisessa verolainsäädännössä. Jonesin & Lungarellan (2005, 1) mukaan veropetokseen kuuluvana menettelynä voivat jäsenvaltiot pitää vilpillistä menettelyä, tarkoituksellisuutta, veronkannon toteutumista, arvonlisäveron soveltamista ja tarkastamista sekä verotuksellisen hyödyn saamista. Aggressiivisia veron välttämisyjärjestelmiä soveltavien yritysten tulisi huomioida näistä toiminnoistaan johtuvat riskit. Edellä mainitut seikat voivat johtaa oikeuksien menettämiseen, mutta veroviranomaisten tulee osoittaa vilpillinen toiminta objektiivisella tavalla. Verovelvollisen toiminta ei saa kyseenalaistaa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän moitteetonta toimintaa. Vähennysoikeus voidaan myös hylätä, jos veroilmoituksia ei anneta eli muodollisten edellytysten puutteet estävät valvonnan. Tällöin vähennysoikeus voidaan estää, jos objektiivisten seikkojen perusteella voidaan osoittaa, että oikeuksiin vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin. (Ablessio, C-527/11, Dobre, C-159/17, Astone, C-332/15 & Halifax, C-255/02)

Liiketoiminta petollisten toimijoiden kanssa voi aiheuttaa oikeuksien epäämistä myös muilta toimintaan osallistuneilta liikeyhteisöiltä. Jos objektiivisten seikkojen avulla voidaan osoittaa verovelvollisen tienneen tai sen olisi pitänyt tietää, että sen toteuttama liiketoimi liittyi toisen osapuolen tekemään petokseen, pitäisi kyseiseltä verovelvolliselta evätä oikeus arvonnisäverovapautukseen (Mecsek-Gabona Kft, C-273/11 ja Axel Kittel, C-439/04). Van Brederode (2008, 47) on kuitenkin todennut, että EU-oikeuksia ei voida evätä, jos järjestelylle on muita perusteluja kuin verotukselliset edut. Männistön (2018, 472-473) mukaan tilanteissa pitää varmistaa verovelvollisten yhdenvertainen kohtelu ja suhteellisuusperiaatteen mukaan verovelvollisille asetetut velvoitteet eivät saa olla epäsuhteessa velvoitteilla tavoiteltaviin päämääriin nähden.

Verovelvollisuusasemaa ei ole arvonnisäverotuksessa olemassa, jos on kyse veropetoksesta tai muusta väärinkäytöksestä. Jos muodollisten edellytysten puutteet estävät valvonnan ja saadaan verotuksellista etua tai rekisteröintiasemaan vedotaan vilpillisesti, voidaan oikeuksia evätä yhteisen arvonnisäverojärjestelmän moitteettoman toiminnan varmistamiseksi. Väärinkäytökset tulee aina osoittaa objektiivisella näytöllä, jotta rekisteröinti voidaan evätä. Rekisteröintivaiheessa tiedot perustuvat verovelvolliseen antamiin tietoihin ja niiden todenmukaisuuden varmistaminen on hallinnollisesti aikaa vievää, ja täydellisen luotettavuuden toteaminen jokseenkin mahdotonta. Pelkät epäilyt eivät oikeuta rekisteröintien epäämistä. Tulevaisuudessa digitalisaatio ja paremmat tiedonsaantioikeudet ja -tavat parantaisivat rekisteröintiaseman reaaliaikaista valvontaa.

Veroviranomaisille kielteisten rekisteröintipäätöksien perustelu on tärkeää saatujen ja hankittujen selvitysten perusteella, jotta niiden oikeellisuus voidaan todeta myös mahdollisessa myöhemmässä oikeusvaiheessa. Arvonnisäverodirektiiviä ja oikeuskäytäntöä voidaan käyttää päätöksien perusteluissa arvonnisäverolain ja lain omaaloitteisten verojen verotusmenettelystä 9.9.2016/768 (OVML) lisäksi. OVML 10 §:ssä säädetään veron kiertämisestä tilanteissa, joissa olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. Perusteluista tulisi selvittää mihin tosiseikkoihin, lakiin ja oikeustapauksiin päätös perustuu. Päätöksellä ja sen perusteluilla on myös ohjaava

vaikutus petollisten toimijoiden myöhempään käyttäytymiseen, jotta Verohallinto voi osoittaa valvovansa rekisteröintejä ja ehkäisevänsä väärinkäytöksiä lainsäädäntöön pohjautuen. Rekisteröintipäätöksiä perustelu on tärkeää, koska sillä on verotuksen oikeusvarmuuden johdosta merkitystä sekä verovelvolliselle että veronsaajille. Harmaan talouden torjunnassa korostuu vahvasti näytön etsiminen ja sen perusteella petollisuuden osoittaminen objektiivisella tavalla. Rintala (2015, 203-204) on todennut päätösten perustelemisen olevan huomattavasti työläämpää rekisteristä poistamisen yhteydessä. Riittämättömät perustelut kuitenkin johtavat kaikilta osin tehottoomaan toimintaan sekä kyseenalaistavat viranomaisten toiminnan.

Jäsenvaltioilla on harkintavaltaa arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi toteutettavien toimenpiteiden valinnassa, mutta niiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa EU-oikeuden ja sen yleisten periaatteiden mukaisesti. Ennakkoratkaisut sitovat myös muita kansallisia tuomioistuinta, jotka käsittelevät samaa ongelmaa (Raitio 2013, 203). Kansallisessa lainsäädännössä ei tarvitse tällöin olla olemassa vastaavia säännöksiä. Lainsäädäntöä voidaan ehdottaa täsmennettäväksi tai tarvittaessa lainsäädäntöön voidaan sisällyttää uusia säännöksiä, mutta yksityiskohtainen sääntely voi kuitenkin lisätä elinkeinonharjoittajien hallinnollista taakkaa, hallinnon sisäistä taakkaa sekä yleisemmin lainsäädännöstä aiheutuvaa sääntelytaakkaa. (Mäkeläinen & Määttä 2014, 19)

Tutkielmassa käsiteltyjen oikeustapauksien perusteella oikeuksia voidaan evätä tai rajoittaa, jos kyse on veropetoksesta tai vilpillisestä mielestä. Näissä tapauksissa myös kolmannet osapuolet voivat menettää oikeutensa arvonlisäveron vapautukseen, arvonlisäveron vähennykseen tai arvonlisäveron palauttamiseen. Väärinkäytösten osalta ei voi vedota luottamuksensuojan, neutraalisuuden tai oikeusvarmuuden periaatteeseen. Objektiivisessa arvioinnissa on otettava huomioon tapauskohtaiset olosuhteet ja huomioitava verovelvollisten yhdenvertainen kohtelu. Lisäksi veroviranomaisilla on velvollisuus osoittaa painaviin syihin perustuen järjestelyn mahdollinen keinotekoisuus tai petoksellisuus sekä näiden aiheuttama taloudellinen vahinko. EU:n oikeuskäytännön mukaan verovelvollinen on poistettava verovelvollisten rekisteristä, jos Verohallinnolla on objektiivinen näyttö arvonlisäverotunnuksen vilpillisestä tai petoksellisesta käytöstä.

Asiantuntijakirjoituksissa (Van Brederode 2008, 49 & Rintala 2015, 206) ehdotetut ennaltaehkäisevät mallit veropetosten torjumiseksi, kuten asetetut vakuudet, saataisivat olla verotuksen neutraalisuuden ja suhteellisuusperiaatteiden vastaisia (Alicja Sosnowska, C-25/07). Unionin tuomioistuimen 26.10.2017 antamassa tuomiossa BB construct s.r.o, C-534/16 on kuitenkin todettu, että jos verovelvollisen vastuuhenkilöllä on aikaisempia verovelvoitteiden laiminlyöntejä, on voitu neutraalisuuden periaatetta loukkaamatta asettaa vakuuksia ja rajoittaa elinkeinovapauksia arvonnisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi. Ennakkoperintälain (EPL) 20.12.1996/1118 mukaan aikaisemmat verovelvoitteiden laiminlyönnit voivat johtaa kokonaan rekisteröimättömyyteen, mikä eroaa täysin arvonnisäverolaista. EPL 26 §:n 3 momentin 1 kohdan mukaan ennakkoperintärekisteristä voidaan poistaa tai siihen jättää merkitsemättä se, jonka voidaan olettaa aiempien laiminlyöntiensä tai johtamiensa yhteisöjen tai yhtymien aiempien laiminlyöntien perusteella olennaisesti laiminlyövän veronmaksun, kirjanpitovelvollisuuden, verotusta koskevan ilmoittamis- tai muistiinpanovelvollisuuden taikka muut velvollisuutensa verotuksessa. Arvonnisäverotuksessa vakuuden asettaminen aikaisempien laiminlyöntien johdosta asettaisi verovelvolliset taloudellisten toimintamahdollisuuksien osalta erilaiseen asemaan. Myös ennakkoperintärekisteriin merkitsemättä jättäminen vaikuttaa verovelvollisen kassavirtoihin ja mahdollisesti liiketoiminnan harjoittamiseen. Arvonnisäverotuksessa asetettu vakuus vaikuttaa oikeudenmukaiselta, jos otetaan huomioon kyseisen verovelvollisen aikaisemmin aiheuttama haitallinen vaikutus arvonnisäveron neutraalisuudelle ja verojen kannolle.

Jäsenvaltiot voivat hakea erilaisia poikkeuslupia EU:n komissiolta, mutta EU:n neuvoston hyväksyntää voi olla hyvinkin vaikea saada. Tuomioiden perusteella osa jäsenmaista onkin ottanut käyttöönsä omia ennaltaehkäiseviä malleja ilman pyydettyä poikkeuslupaa (Alicja Sosnowska, C-25/07). Arvonnisäveroilmoituksen lisäksi annettavat yksilöidyt transaktiotiedot verovelvollisen myynneistä ja ostoista sekä ennakkomaksuista olisivat kuitenkin tehokas keino valvoa ajantasaisesti verovelvollisten arvonnisäverollista toimintaa sekä tehdä ristikontrolleja. Koska annettavien ilmoitusten transaktiotiedot perustuisivat arvonnisäveroilmoituksen tietoihin, ei lisäilmoituk-

sen käyttöönottoaminen vaikuttaisi tai muuttaisi verovelvollisen velvollisuuteen järjestää arvonlisäveroilmoituksella ilmoitettuja tietojaan. Verovelvollisen on AVL 209 §:n mukaan järjestettävä kirjanpitoonsa sellaiseksi, että siitä saadaan veron määräämistä varten tarvittavat tiedot. Myös niiden verovelvollisten, jotka eivät ole kirjanpitovelvollisia, on pidettävä sellaisia muistiinpanoja, joista saadaan veron määräämistä varten tarvittavat tiedot.

5.3 Tutkimustulosten käytettävyys ja hyödyntäminen

Tutkielmassa on pyritty löytämään unionin tuomioistuimen tuomioita koskien erityisesti laiminlyöntejä, vilpillistä toimintaa ja petoksien torjuntaa. Tämän lisäksi aihetta koskevien tieteellisten kirjoitusten avulla on pyritty kokoamaan monipuolisesti näkökulmia tuomioiden tulkinnoista. Rekisteröintejä valvoo ja hoitaa Verohallinto, jolle tutkimustulosten käytettävyys ja hyödyntäminen soveltuvat suurimmin. Toisaalta myös verovelvolliset voivat käyttää tutkimustuloksia hyväkseen oman rekisteröinti- asemansa punninnassa. Vaikka eri jäsenmaiden oikeusjärjestykset ovat erilaisia, ovat tuomioistuimen tulkinnat kaikkia maita velvoittavia. Tutkielmalla on pyritty osoittamaan eurooppaoikeuden velvoittavuuden ja mahdollisuuden sekä objektiivisen näytön tärkeyttä, jolla on merkitystä niin verovelvolliselle kuin veronsaajille.

Tutkimusaineistona on käsitelty unionin tuomioistuimen tuomioita sen vuoksi, koska petolliset toimijat eivät ole Suomessa juurikaan valittaneet saamistaan kielteisistä rekisteröintipäätöksistä hallinto-oikeuteen tai KHO:een. Tämän johdosta kansallista julkaistua oikeuskäytäntöä ei ole juurikaan käytettävissä. Vero-oikeudessa tuomioistuinien ratkaisujen merkitys on suuri, mikä on EU-jäsenyyden myötä kasvanut entisestään (Penttilä et al. 2013, 14).

Jäsenvaltion on arvonlisäverotuksen alalla toteutettava kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet petosten torjumiseksi ja sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti sen alueella (Cabinet Medical Veterinar, C-144/14). Kyseiset säännökset eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin tämän päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen. (Stanisław Pieńkowski, C-307/16) Jäsenvaltioilla tulee olla riittävät henkilöstöresurssit verovelvollisten rekisteröintiaseman

varmistamiseen ja jatkuvaan valvontaan. Laadukkailla riskianalyysillä pystytään ennaltaehkäisemään perusteettomia rekisteröintejä, mutta luultavimmin suuri osa erityisesti pienistä vilpillisesti toimivista jää huomaamatta. Rintalan toteaman mukaisesti (2015, 204) arviointia tulee suorittaa myös rekisteröinnin jälkeen. Verovelvollisten toiminnassa tapahtuvat mahdolliset muutokset, kuten sen vastuuhenkilöiden muutokset, voisivat aiheuttaa automaattisen rekisteröintiaseman selvitysvelvollisuuden. Jos perusteettomia arvonlisäveron palautuksia ei havaita, ei menetettyjä arvonlisäverojaan voida euromääräisesti mitata ja mahdollista ongelmaa osoittaa. Useista pienistä perusteettomista vähennyksistä ja palautetuista määristä voi kuitenkin kasvaa euromääräisesti suuri menetys. Arvonlisäverorekisteristä poistamiseen liittyvät kansallisen lainsäädännön puutteet tulisi pyrkiä oikaisemaan, mikäli todella halutaan luoda selkeämpi, vakaampi ja tehokkaampi petoksia ehkäisevä arvonlisäverojärjestelmä. Nykyinen verolainsäädäntö arvonlisäverotuksessa olisi muotoiltava sellaiseksi, että sitä voidaan soveltaa nykyajan mukaisiin harmaan talouden ja talousrikollisuuden ilmiöihin.

5.4 Tutkielman luotettavuus ja yleistettävyys

Tällä tutkielmalla on voitu vain koskettaa tutkittavan ilmiön pintaa. Tutkielmaan käytetty toteutusaika on vaikuttanut tutkielman tavoitteiden asettamiseen, mutta rajauksia ei ole laajalti jouduttu tekemään. Tutkielman toteutusajalla on vaikutusta tutkielman syvällisyyteen ja laajuuteen. Tutkimusaineistona on ollut 42 unionin tuomioistuimen eri tuomiota. Samasta tuomiosta on voitu hyödyntää useita tulkintoja eri aihealueiden osalta. Unionin tuomioistuimen tuomiot ovat helposti saatavilla ja hakutulosten rajaaminen on tehty yksinkertaiseksi, mutta tuomioiden lukeminen ja asioiden yhdisteleminen on hidasta työtä. Oikeustapauksissa kuitenkin toistuvat monelta osin samat tuomioistuimen tulkinnat, jotka vahvistavat käsiteltävien oikeustapauksien tulkintaa. Pidemmällä tutkimusajalla tuomioita tai kirjallisia lähteitä olisi voinut hyödyntää enemmänkin.

Tuomioista tehdyt päätelmät vastaavat pitkälti jo aikaisemmissa tutkimuksissa tehtyjä päätelmiä petosten torjunnan osalta. Tieteellisissä kirjoituksissa ehdotetut en-

naltaehkäisevät torjuntamallit eivät mielestäni pääosin kovinkaan hyvin sovellu käytettäväksi EU:n oikeuskäytännön perusteella. Rintalan (2015, 203) ehdottamat arvonlisäverolakiin sisällytettävät yksityiskohtaisemmat menettelysäännöt rekisteristä poistosta petollisissa tarkoituksissa helpottaisivat päätöksien perustelemista. Verraten aikaisempiin tutkimuksiin, on tutkielmassa pyritty hyödyntämään tuomioita laajemmin, ajantasaisemmin sekä useammasta eri näkökulmasta. Tutkittavien asioiden oikeustilassa ei ole havaittu tapahtuneen muutoksia verraten tuomioita toisiinsa. Tuomioissa oli päätelmiä ilmaistu osin niin selkeästi, että tutkielmassa on myös käytetty suoria lainauksia. Myös kansalliset tuomioistuimet toisinaan vain toistavat omissa ratkaisuissaan mitä unionin tuomioistuimen tuomioissa on lausuttu (Penttilä et al. 2013, 25).

Ennakkoratkaisupyyntöjen tuomiot koskevat pääasiassa kyseessä olevan kaltaista tilannetta tai kansallisen lainsäädännön menettelyä, mistä johtuen ratkaisut eivät ole suoraan yleistettävissä. Unionin tuomioistuin on toimivaltainen esittämään tuomioissaan EU-oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, joiden perusteella voidaan arvioida yhteensopivuutta käsiteltävässä asiassa. Unionin tuomioistuimen tehtävä ei ole lausua kansallisen oikeuden säännösten yhteensopivuudesta EU-oikeuden säännösten kanssa. (Tuomio 21.10.2010, Nidera, C-385/09) Unionin tuomioistuin ei ole sidottu aikaisemmin antamiinsa ratkaisuihinsa, mikä vaikuttaa lain ennustettavuuden ja oikeusvarmuuteen. Unionin tuomioistuin on kuitenkin pitkälti noudattanut tässä tutkielmassa esitetyissä tuomioissaan samaa linjaa ja viitannut vastaaviin aikaisempiin tuomioihin. Toisaalta jokaisessa tuomiossa on todettu, että se koskee vain asian kaltaisessa tapauksessa olevaa tulkintaa. On kansallisten tuomioistuinten tehtävänä määrittää ja tehdä johtopäätöksiä siitä, että ovatko veroviranomaisten eurooppaoikeuden tulkinnat päteviä ja vastaavatko tapaukset aikaisempia unionin tuomioistuimen tuomioissa käsiteltyjä tilanteita. Jos EU-oikeuden tulkinta on selvä tai selvitetty aikaisemmissa unionin tuomioistuimen tuomioissa, tulee tuomioistuimen antaa tulkintaa soveltaa myös ennen tuomiota syntyneisiin oikeussuhteisiin.

EU-oikeuden tulkinnassa oikeusperiaatteet, tavoitteet ja unionin tuomioistuimen tuomiot ovat velvoittavia (Mäenpää 2011, 54). Tuomiot korostavat petosten torjuntaa, mutta ne velvoittavat vahvaa näytön osoittamista oikeuksien epäämiseksi. Tältä

osin tuomiot ovat yksiselitteisiä ja niiden osalta voidaan tehdä jokseenkin yleistyksiä. Tuomioilla on myös vaikutusta tavalliseen aggressiiviseen verosuunnitteluun, mutta tässä tutkielmassa on keskitytty pääasiallisesti tahalliseen ja laittomaan petolliseen toimintaan, jolla saattaisi olla myös rikosoikeudellisia vaikutuksia. Unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisuilla on yleinen sitovuus ja niitä voidaan pitää oikeuslähteenä (Raitio 2013, 216).

Jäsenmaiden arvonlisäverotus on pyritty harmonisoimaan arvonlisäverodirektiivin säännöksillä, joita jäsenmaiden tulee myös soveltaa. Koska direktiivi voi olla velvoittava vain tavoitteiltaan, on jäsenmailla mahdollisuus valita kansalliset lainsäädännölliset muodot ja menetelmät, joilla direktiivin määräykset toteutetaan ja saatetaan voimaan. Arvonlisäverodirektiivin mukaan jäsenvaltioissa tulee soveltaa sellaista verolainsäädäntöä, joka ei vääristä kilpailun edellytyksiä eikä vaikeuta tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta. Petollisen toiminnan soveltamisalaa koskevissa tulkintatilanteissa unionin tuomioistuimen ratkaisukäytäntö antaa vain kyseistä asiaa koskevia tulkintoja, jolloin yhtä ainoaa ratkaisua ei ole olemassa, kuten ei yleensä kään tulkinnallisissa asioissa. Unionin tuomioistuimen tuomioiden perusteella voidaan kuitenkin luotettavasti arvioida EU-oikeuden vaikutusta vastaavissa tapauksessa.

5.5 Jatkotutkimusaihe

Lainsäädännön uudistamista vaativat arvonlisäveroa koskevat valvontamekanismit, kuten yksittäisten arvonlisäveroa koskevien liiketapahtumien ilmoittaminen yhdessä arvonlisäveroilmoituksen kanssa, parantaisivat arvonlisäveron rekisteröintiaseman varmistamista. Lainsäädäntömuutoksilla voitaisiin ehkäistä verotulojen menetyksiä, parantaa yleistä veromoraalia ja edesauttaa laillisesti toimivien yritysten kilpailumahdollisuuksia. Näiden käyttöönoton toteutuminen olisi hyvä jatkotutkimusaihe. Asiaa voisi tutkia sekä Verohallinnon että verovelvollisen näkökulmasta. Harmaatalous aiheuttaa verotulojen menetysten lisäksi vahinkoa rehellisten elinkeinonharjoittajien toiminnalla, joille aiheutuu kustannuksia uusien ilmoitustusvelvollisuuksien johdosta. Uudet ilmoitusvelvollisuudet voisivat kuitenkin nopeuttaa arvonlisäverojen

käsittely- ja palautusprosessia sekä vähentää yrityksiin kohdistuvien verotarkastusten määrää. Tällöin valvonta olisi myös reaaliaikaisempaa ja tehokkaampaa.

LÄHDELUETTELO

Ainsworth, R. 2012. VAT Fraud in the customer chain – The German perfect storm cases. Boston University School of Law. Working Paper No. 12-38.

Campbell, N. 2006. The VAT challenge for business: Managing the EU impact. *Accountancy Ireland*, 38(2), pp. 78-80.

Constantin, S. 2017. The Right for Deducting VAT. "Ovidius" University Annals. Economic Sciences Series Volume XVII. Issue 1/2017.

De La Feria, R. & Foy, R. 2016. Italmoda: the birth of the principle of third-party liability for VAT fraud. *British Tax Review*, 2016 (3). pp. 270-280.

De la Feria, R. 2018. Tax Fraud and the Rule of Law. Oxford University Centre for Business Taxation. WP 18/02.

Euroopan unioni. 2018a. Toimielinten yhteiset tekstinlaadinnan ohjeet [verkkodokumentti]. [Viitattu 31.12.2018]. Saatavilla <http://publications.europa.eu/code/fi/fi-250903.htm>

Euroopan unioni. 2018b. Court of Justice of the European Union (CJEU) [verkkodokumentti]. [Viitattu 31.12.2018]. Saatavilla https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/court-justice_fi

Euroopan unioni. 2018c. Ennakkoratkaisupyynnöt – suositukset kansallisille tuomioistuimille. Eur-Lex [verkkodokumentti]. [Viitattu 31.12.2018]. Saatavilla <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=LEGISSUM%3AI14552>

Euroopan unioni. 2018d. Petostentorjunta. Eur-Lex [verkkodokumentti]. [Viitattu 27.1.2019]. Saatavilla https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/fight_against_fraud.html?root_default=SUM_1_CODED=22

European Parliament. 2018. VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues. Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies. PE 626.076 – October 2018.

Financnisprava. 2018. VAT Control Statement [verkkodokumentti]. [Viitattu 26.1.2019]. Saatavilla <https://www.financnisprava.cz/en/taxes/VAT-Control-Statement>

Halila, L. & Aer, J. 2011. Oikaisumenettely hallinnossa. Helsinki. Talentum.

Hirvonen, M., Lith, P. & Walden, R. 2010. Suomen kansainvälistyvä harmaa talous. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu 1/2010. Espoo. Kopijyvä Oy.

Husa, J. 2013. Oikeusvertailu: teoria ja metodologia. Kauppakamari.

Husa, J., Mutanen, A. & Pohjolainen, T. 2008. Kirjoitetaan juridiikkaa. Helsinki. Talentum Media Oy.

Institute for Advanced Studies (Consortium leader). 2018. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: Final Report. Warsaw, 11.9.2018.

Jensen, J. & Wöhlbier, F. 2012. Improving tax governance in EU member states: Criteria for successful policies. European Commission. Directorate-General for Economic and Financial Affairs. Publications Office of the European Union 2012.

Jones, B. & Lungarella, L. 2005. Definition of business purpose is central to Halifax decision. *International Tax Review*, p. 1.

Juanto, L. & Linnakangas, E. 2011. Yritysmuodon ja yrityskoon vaikutuksista kulutusverotuksessa. *Lakimies* 7–8/2011 s. 1507-1523.

Juanto, L. & Saukko, P. 2014. Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 8. uud. p. Helsinki. Talentum.

Kuźniacki, B. 2018. Constitutional Issues Arising from the Principal. Purpose Test: The Lesson from Poland. *Studia Iuridica Lublinensia* vol. XXVII, 2, 2018.

Knuutinen, R. 2015. Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. *Lakimies* 6/2015. s. 811-833.

Kuusala, J. & Sainio, N. 2015. Arvonlisäveropetoksista ja niihin liittyvistä EUT:n tuomioista, osa 1. *Verotuslehti* 5/2015. s. 496-506.

Langer, R. & Kueffner, T. 2012. Introduction of new measures to tackle VAT fraud. *International Tax Review*, p. n/a.

Malmgrén, M. 2018. Legaliteettiperiaate verolainsäädännön tulkinnassa. *Verotus* 3/2018. s. 282 - 291.

Myrsky, M. & Svensk, N. 2016. Vero-oikeuden oppikirja. Helsinki. Talentum Pro.

Mäenpää, O. 2011. Eurooppalainen hallinto-oikeus. Kolmas, uudistettu painos. Helsinki. Alma Talent.

Mäenpää, O. 2018. Hallinto-oikeus. Päätöksentekoa täydentävä lähde. Sisältö perustuu vuonna 2018 Oikeuden perusteokset -sarjassa julkaistuun Hallinto-oikeusteoksen toiseen, uudistettuun painokseen. Alma Talent Oy.

Männistö, E. 2018. Muodollisten ja aineellisten edellytysten merkitys arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta. *Verotus* 4/2018. s. 468-479.

Mäkeläinen, L. & Määttä, K. 2014. Viranomaiskäytännön yhtenäisyys ja kilpailun edistäminen. Kilpailu- ja kuluttajaviraston selvityksiä 1/2014 [verkkodokumentti]. [Viitattu 31.12.2018]. Saatavilla <https://www.kkv.fi/globalassets/kkv-suomi/julkaisut/selvitykset/2014/kkv-selvityksia-1-2014.pdf>

Oikeusministeriö. 2012. Lain laatijan EU-opas - Kansallisten säädösten valmistelua koskevat ohjeet. Selvityksiä ja ohjeita 11/2012. Kansallinen säädösvalmistelu, EU-lainsäädännön täytäntöönpano.

Oikeusministeriö. 2019. Lain laatijan EU-opas. EU-oikeuden ja kansallisen oikeuden välinen suhde [verkkodokumentti]. [Viitattu 2.3.2019]. Saatavilla <http://eu-opas.finlex.fi/1-eu-oikeus-osana-suomen-oikeusjarjestysta/1-2/>

Penttilä, S., Järvenoja, M., Katajainen, H., Laaksonen, J., Pitkänen, T., Tamminen, J., Viitala, T., Virolainen, M. & Äimä, K. 2013. Yritysverotus: EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta. Helsinki: KHT-Media.

Pohjalainen, A. 2012. Eurooppaoikeuden etusijaperiaate - matka 1960-luvulta 2010-luvulle. Lyhyempi kirjoitus, versio 1.0. Julkaistu 4.10.2012 [verkkodokumentti]. [Viitattu 31.12.2018]. Saatavilla <https://www.edilex.fi/artikkelit/9083.pdf>

Raitio, J. 2013. Eurooppaoikeus ja sisämarkkinat. 3. uudistettu painos. Helsinki. Alma Talent Oy.

Raitio, J. 2017. Oikeusvaltion ääriviivat. 1. painos. Helsinki. Alma Talent Oy.

Raitasuo, S. 2018. Verotutkimuksen intressiristiriidat. Lakimies 2/2018. s. 227-239.

Rintala, H. 2015. Arvonlisäverorekisteröinti petostilanteiden yhteydessä. Verotus 2/2015. s. 201-207.

Rother, E. 2003. Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus: Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisujen vaikutuksesta arvonlisäverotukseen. Väitöskirja Helsingin yliopisto. Helsinki. WSOY lakitieto 2003.

Van Brederode, R. 2008. Third-Party Risks and Liabilities in Case of VAT Fraud in the EU. International Tax journal. January-February. p.43-50.

Verohallinto. 2014. Arvonlisäverovelvollisen opas. Verohallinnon ohje 26.6.2014 [verkkodokumentti]. [Viitattu 31.12.2018]. Saatavilla https://www.edilex.fi/verohallinnon_ohjeet/2014_0627.html

Verohallinto. 2018a. Rekisteröinti [verkkodokumentti]. [Viitattu 31.12.2018]. Saatavilla <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/rekisterointi/>

Verohallinto. 2018b. Verohallinnon lausunto eduskunnalle 11.10.2018 [verkkodokumentti]. [Viitattu 31.12.2018]. Saatavilla <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/Julkaisu-Metatieto/.../EDK-2018-AK-213182.pdf>

Verohallinto. 2018c. Selvitys verotukseen liittyvien väärinkäytösten paljastamisen ja selvittämisen tehokkuudesta ja vaikuttavuudesta. Harmaan talouden torjunnan toimenpideohjelma 2016 – 2020, hanke 4.3. Joulukuu 2018.

Verohallinto. 2019. Arvonlisäveron palautuspetokset. Selvitys 1/2019. Harmaan talouden selvitysyksikkö. 26.2.2019.

Suomen virallinen tilasto. 2017. Verot ja veronluonteiset maksut [verkkodokumentti]. Helsinki. Tilastokeskus [viitattu: 3.11.2018]. Saatavilla http://www.stat.fi/til/vermak/2017/vermak_2017_2018-07-12_tie_001_fi.html

Talus, K. & Penttinen, S. 2015. Eurooppaoikeudelliset oikeuslähteet ja niiden tulkinta oikeustieteellistä opinnäytettä kirjoitettaessa. Edilex 2015/3 [verkkodokumentti]. [Viitattu 31.12.2018]. Saatavilla <https://www.edilex.fi/artikkelit/14671>

Törmänen, J. 2007. Veropetos - arvonlisäverotuloa häviää verokaruselliin. Verotus 2/2007. s. 173-180.