

9.2.2018

Jormalainen Jouko;
Luukkonen Lauri

Verohallinto

A265/200/2017

Arvonlisäveroryhmä palvelun ostajana (EUT C-7/13, Skandia America)

Finanssiala ry:n lausunto arvonlisäveroryhmää koskevasta ohjeistuksesta

Finanssiala ry (FA) kiittää mahdollisuudesta antaa lausuntomme Verohallinnon ohjeluonnoksesta koskien Skandia-tapauksen vaikutuksia verovelvollisuusryhmien arvonlisäverotukseen rajat ylittävissä tilanteissa. Lausunnon antamiselle on pyydetty ja saatu lisäaikaa 9.2.2018 asti.

Lausuntonamme esitämme seuraavaa:

1 EU-tuomioistuimen ratkaisu C-7/13 (Skandia America) ja vaikutus suomalaisiin verovelvollisuusryhmiin

Kuten Verohallinnon ohjeluonnoksessa todetaan, pääliikkeen ja sivuliikkeen välillä tapahtuvat palvelujen suoritukset ovat yhden oikeushenkilön sisäisiä tapahtumia, eikä kyse siten ole arvonlisäverolaissa tarkoitettusta palvelun myynnistä. Näin ollen pääliikkeen ja sivuliikkeen väliset palvelujen luovutukset ovat arvonlisäverottomia. Asiassa ei ole ollut merkitystä sillekään sijaitsevatko pääliike ja sivuliike eri EU-maissa vai sijaitseeko toinen niistä esim. EU:n ulkopuolella. Kuten ohjeluonnoksessa tuodaan esiin, tämä periaate on vahvistettu myös esimerkiksi unionin oikeuskäytännössä. Todettakoon lisäksi, että korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan KHO:2004:120 ottanut kantaa ryhmärekisteröinnin ulottuvuuteen kansallisen lainsäädännön pohjalta. Sen soveltuvuus on mainitussa päätöksessä todettu Verohallinnon ohjeluonnoksessa esitettyä laajemmaksi.

Skandia-ratkaisun kannalta merkitystä voi olla myös tapauksella KHO 10.1.2007/18, jossa on todettu kansallisessa arvonlisäverolainsäädännössämme sen 44 §:n 2 momentissa vakuutusteknisten palveluiden arvonlisäverottomuuden ulotetun laajemmalle kuin mainitun lain 44 §:n 1 momentissa ja kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan a alakohdassa. Päätöksessä todetaan edelleen, ”että tällaisessa tilanteessa mainittu direktiivin säännös ja sitä koskeva Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö eivät tule lainkaan sovellettaviksi, vaan ratkaisu perustuu yksinomaan kansallisen lain tulkintaan”. Tähän perustuen voidaan katsoa, että vaikka nyt kyseessä olevan Skandia-ratkaisun ulottuvuus EU-oikeudellisesti katsottaisiinkin kansallista sääntelyämme ja käsitystämme laajemmaksi, olisi asiassa noudatettava kansallisen säännöstömme mukaista tulkintaa koskevaa edellä mainittua KHO:n ratkaisua (KHO:2004:120).

Ohjeluonnoksen kohdassa ”2 Verovelvollisuusryhmään kuulumisen vaikutus pääliikkeen ja sivuliikkeen välisiin palvelujen suorituksiin”, väitetään, että EU-tuomioistuin olisi tuomiossaan C-7/13 (Skandia America) vahvistanut periaatteen, jonka mukaan sivuliikkeen kuuluessa verovelvollisuusryhmään, katsotaan pääliikkeen suorittavan yhtiön sisäisen palvelun sivuliikkeen sijasta sille verovelvollisuusryhmälle, johon sivuliike kuuluu, eikä kyse olisi tällöin enää yhden oikeushenkilön sisäisestä tapahtumasta vaan kahden arvonlisäverovelvollisen välisestä palvelun suorituksesta,

jota olisi pidettävä arvonlisäverolaissa tarkoitettuna palvelun myyntinä. Haluamme korostaa seuraavia seikkoja ratkaisun Skandia America osalta:

- Ratkaisu koski nimenomaisesti ruotsalaista ryhmärekisteröintilainsäädäntöä, jonka puitteissa ruotsalaisen verovelvollisuusryhmän ulkopuolelle nimenomaisesti suljettiin ulkomailla sijaitseva pääliike. Suomalainen ryhmärekisteröintisäännös ei sulje ulkomaista sivuliikettä tai pääliikettä suomalaisen verovelvollisuusryhmän ulkopuolelle, eikä tapaus Skandia America näin ollen sellaisenaan sovellu Suomen lainsäädännön mukaisissa tilanteissa.
- Tältä osin ohjeluonnoksen kohdassa "2.1. Verotuskäytännön muutos", kappaleessa kolme todettu väite "Toiseen EU-maahan tai EU:n ulkopuolelle sijoittautunut pääliike tai sivuliike ei voi arvonlisäverolain 13 a §:n mukaan kuulua suomalaiseen verovelvollisuusryhmään", ei pidä paikkaansa. Arvonlisäverolain 13 a §:n 1 momentin mukaan *Verohallinto voi kahden tai useamman elinkeinonharjoittajan hakemuksesta määrätä, että niitä on tätä lakia sovellettaessa kohdeltava yhtenä elinkeinonharjoittajana* (verovelvollisuusryhmä). *Elinkeinoharjoittajilla tulee olla liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka Suomessa.* On selvää, että arvonlisäverolain 13 a § ei itsessään missään määrin sulje toiseen EU-maahan tai EU:n ulkopuolelle sijoittautunutta pääliikettä tai sivuliikettä suomalaisen verovelvollisuusryhmän ulkopuolelle.
- Lisäksi on huomattava, että Skandia-tuomion ruotsinkielisen ratkaisutekstin perusteella palvelujen verollisuuden nimenomaisena edellytyksenä on, että pää- ja sivuliikettä ei voida pitää yhtenä verovelvollisena. Kuten edellä on tuotu esiin, ruotsalaisessa ryhmärekisteröintisääntelyssä ulkomainen pää- / sivuliike suljetaan nimenomaisesti ryhmärekisteröinnin ulkopuolelle. Näin ollen palvelujen verollisuuden edellytyksenä on Skandia-ratkaisun perusteella pidettävä ensisijaisesti ruotsalaista verovelvollisuusryhmäsääntelyä vastaavan sääntelyn olemassaoloa. Tältä osin Skandia-tuomion osalta on valitettavasti huomattava, että tuomiosta annetut erikieliset ratkaisut eroavat tietyiltä osin sisällöltään (tuomion kohta 31). Koska oikeudenkäyntikielenä on ollut ruotsi, on ruotsinkielinen ratkaisu kuitenkin ainoa todistevoimainen asiakirja tuomiosta, ja tuomiota tulee tulkita myös yksinomaan tämän ruotsinkielisen ratkaisun perusteella.
- Skandia-tuomion osalta on myös huomattava, että oikeutta ei pyydetty tarkastelemaan EU-oikeuden mukaisuutta sen suhteen, voiko ruotsalaiseen arvonlisäveroryhmään kuulua ainoastaan elinkeinonharjoittajan kiinteä toimipaikka Ruotsissa. Asiassa on merkittävää, että julkisasiamiehen ensisijainen ratkaisuehdotus oli, että Ruotsin veroviranomaisten nimenomainen päätös rekisteröidä ainoastaan sivuliike ruotsalaisen verovelvollisuusryhmän jäseneksi ja jättää pääliike ryhmän ulkopuolelle, ei olisi itsessään arvonlisäverodirektiivin mukaista. Julkisasiamies katsoi myös ehdotuksessaan, että tilanteessa, jossa ruotsalainen ryhmärekisteröintisääntely olisi direktiivinvastaista, myöskään pääliikkeen ja sivuliikkeen väliset suoritukset eivät olisi arvonlisäverollisia.

9.2.2018

Jormalainen Jouko;
Luukkonen Lauri

- Tässä mielessä on olennaista huomata, että esimerkiksi ruotsalaisten veroviranomaisten tuore ryhmäkisteröintiohjeistuskin (ohje annettu 30.10.2017) lähtee ulkomaisia verovelvollisuusryhmiä koskien liikkeelle siitä, sulkeeko ALV-ryhmän kotivaltio ulkomaiset sivu- / pääliikkeet tämän ulkomaisen ryhmän ulkopuolelle. Mikäli näin ei tapahdu (eli esim. ruotsalainen sivuliike kuuluisi ulkomaiseen verovelvollisuusryhmään), transaktioita ruotsalaisen sivu- tai pääliikkeen ja ulkomaisen verovelvollisuusryhmän välillä käsiteltäisiin verottomina.

Edellä kuvatusti suomalainen ryhmäkisteröintisääntely ei sulje ulkomaista pääliikettä tai sivuliikettä ryhmäkisteröinnin ulkopuolelle. On hyvin perustellusti syytä nähdä, että Skandia-tuomion oikeusvaikutukset soveltuvat sellaisenaan ainoastaan ruotsalaista sääntelyä vastaavaan ryhmäkisteröintisääntelyyn. Sekä EU-oikeudessa että kansallisessa oikeuskäytännössä vahvistetut periaatteet siitä, että sivu- ja pääliike ovat osa yhtä juridista entiteettiä, jonka sisäisistä transaktioista ei tule periä arvonlisäveroa, ovat yhä paikkansa pitäviä myös suomalaisen verovelvollisuusryhmään kuuluvan yhtiön kannalta.

Ohjeessa viitataan myös keskusverolautakunnan (KVL) lainvoimaiseksi jääneeseen ratkaisuun A49/8210/2017, jossa KVL katsoi, että Suomeen sijoittautunut sivuliike suoritti palveluja Isoon-Britanniaan sijoittautuneelle pääliikkeelle, joka kuului Isossa-Britanniassa verovelvollisuusryhmään. Tämä KVL:n ratkaisu perustuu edellä kuvattuun Skandia America -tuomioon, eikä edellä esitettyihin huomioihin ole otettu KVL:n taholta minkäänlaista kantaa. Ratkaisussa viitataan myös perusteluissa arvonlisäverokomitean antamaan suositukseen. Tämä suositus ei kuitenkaan ollut edes yksimielinen (large majority) saati sellaisenaan juridisesti sitova.

Erityisesti haluamme vielä korostaa seuraavia seikkoja tässä yhteydessä:

Rajat ylittävästä ryhmäkisteröinnistä ja kilpailuneutraliteetista

Verovelvollisuusryhmien alkuperäinen idea on taata rahoitus- ja vakuutusalan toimijoille mahdollisuus järjestää toimintansa siten, että verottomien palvelujen tuottamisessa tarvittavia verollisia alihankintaosuuksia olisi mahdollisimman vähän. Verotuskäytännön muutos tarkoittaisi, että rajat ylittävästi toimivien tahojen palvelukustannukset nousisivat enimmillään 24 %, silloinkin kun ulkomailla toimivan pääliikkeen / sivuliikkeen tuottama palvelu liittyisi yksinomaisesti verottomaan rahoitus- ja vakuutustoimintaan.

Verovelvollisuusryhmäsäännöksillä haluttiin nimenomaisesti tehdä tarpeettomiksi rahoitus- ja vakuutusaloilla liiketoiminnan uudelleenjärjestelyt, joilla arvonlisäverorasitusta pyrittäisiin minimoimaan. Rajat ylittävien veroryhmien kohdalla verorajojen syntyminen sivu- / pääliike-akselin välille tarkoittaa käytännössä sitä, että toimijat ovat eriarvoisessa asemassa verrattuna puhtaasti yhden maan sisällä toimiviin veroryhmiin. Uusi verotuskäytäntö muodostaisi myös selkeän kilpailuhaitan rajat ylittävälle toimijoille verrattuna kansallisiin toimijoihin.

Mikäli kansainvälisesti toimivat tahot haluavat uuden verotuskäytännön puitteissa toimia verotuksellisesti neutraalissa asemassa verrattuna puhtaasti yhden valtion sisällä toimiviin verovelvollisuusryhmiin, joutuvat nämä kansainvälisesti toimivat tahot

9.2.2018

Jormalainen Jouko;
Luukkonen Lauri

tekemään lain sallimia liiketoiminnan uudelleenjärjestelyjä päästäkseen yhtäläiseen asemaan. Tämä on paitsi ristiriidassa ryhmäkisteröintisääntelyn alkuperäisten tavoitteiden kanssa niin myös ongelmallista EU-oikeuden valossa. Useaan jäsenvaltioon sijoittautunut ja yhdellä toimiluvalla toimiva yhtiö ei tällöin ole kilpailullisesti neutraalissa asemassa verrattuna puhtaasti yhdessä jäsenvaltiossa toimivaan verovelvollisuusryhmään nähden. Ylipäätensä ryhmäkisteröintiin liittyvissä muutoksissa tulisi selvittää laajemminkin muutosten suhde EU-perusvapauksiin (kuten sijoittautumisvapauteen).

Vero-oikeudellisesta legaliteettiperiaatteesta

Perustuslain 81 §:n mukaan lähtökohtana on, että *valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta*. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että verovelvollisuuden asiallinen ja henkilöllinen soveltamisala ilmenevät yksiselitteisesti verolaista. Sääntelyn on oltava täsmällistä ja yksiselitteistä.

Edellä kuvatusti Suomen arvonlisäverolain 13 a § ei itsessään sulje toiseen EU-maahan tai EU:n ulkopuolelle sijoittautunutta pääliikettä tai sivuliikettä suomalaisen verovelvollisuusryhmän ulkopuolelle. Uusien verorajojen syntyminen yhtiöiden sivu- ja pääliikkeiden välille perustuisi tässä tilanteessa käytännössä Verohallinnon ohjeistukseen, eikä säädettyyn lakiin.

Käsityksemme mukaan on vähintäänkin kyseenalaista, voiko Verohallinto pelkällä ohjeistuksellaan luoda yhtiöiden sisäisesti verorajoja, eli olisivatko Skandia-tapauksen johdosta tapahtuvat muutokset sellaisia, että PL 81 §:n mukaisesti niistä olisi säädettävä lain tasolla ja edellyttäisikö muutos täten kansallisen verolainsäädäntömme muuttamista.

Skandia-tapauksen tulkinnoista muualla

Haluamme myös vielä tuoda esiin, että EU-tuomioistuimen päätöstä ei ole yhdenmukaisesti implementoitu eri jäsenvaltioissa. Skandia-päätöksen tulkinnasta on yhä useita erilaisia mielipiteitä. Edellä kuvatusti yhtenä esimerkkinä tästä toimii Ruotsin veroviranomaisten asiasta syksyllä antama uusi ohjeistus. Lisäksi esimerkiksi Irlannissa katsotaan ulkomaisen sivuliikkeen olevan osa Irlannissa sijaitsevan olevaa verovelvollisuusryhmää (kun pääliike kuuluu tähän ryhmään).

Yleisesti toivomme myös Verohallinnolta vahvaa viestiä valtiovarainministeriön ja poliitikkojen suuntaan tässä asiassa, jotta Skandia-tuomion oikeusvaikutukset saataisiin EU-tasollakin ratkottua yksimielisesti, eikä siten, että kukin jäsenvaltio muodostaa omat johtopäätöksensä ratkaisun osalta.

2 Ohjeluonnosta koskevat muut kommentit

Mikäli Verohallinto edellä esitetystä huolimatta päätyy muuttamaan verotuskäytäntöään ja antamaan uuden ohjeen Skandia-tuomion perusteella, esitämme varsinaisesta ohjeluonnoksesta seuraavat huomiot:

2.1 Ohjeluonnoksen arvonlisäverovähennyksiä koskevasta ohjeistuksesta

Ohjeluonnoksen lopussa on lyhyt osuus vähennysoikeudesta ja koskee vain tilannetta, jossa Suomeen sijoittunut sivu- tai pääliike ei kuulu verovelvollisuusryhmään Suomessa. Yleisesti toivomme ohjeen ottavan kantaa vähennysoikeuteen vastaavalla tarkkuudella, millä ohjeessa käsitellään verovelvollisuusryhmän vaikutusta suorittaa käännettyä veroa pääliike-sivuliike / sivuliike-sivuliike -väleillä tapahtuvista ostoista. Tältä osin esitämme seuraavia huomioita:

Vähennysoikeuden sitominen käännetyn arvonlisäveron suorittamiseen muualla

Tällä hetkellä ohjeen tämä osio on kirjoitettu hyvin suppeasti ja jopa harhaanjohtavasti. Ohjeluonnoksen voidaan nimittäin lukea tarkoittavan sitä, että vähennysoikeus ulkopuolisista ostoista on vain niissä tilanteissa, jossa näihin ostoihin liittyvien palveluiden myyntiin liittyvällä ostajalla on velvollisuus suorittaa ostosta käännetty arvonlisävero omassa maassaan.

Tällä hetkellä ohjeluonnoksessa käsitellään vain keskusverolautakunnan ratkaisussa KVL:46/2017 kuvattu tilanne, jossa hankinnan tekijä ei kuulunut verovelvollisuusryhmään Suomessa. Ohjeessa tulisikin ohjeistaa kattavasti vähennysoikeudesta tilanteessa, jossa pääliike/sivuliike tekee hankintoja sivuliikkeelle/pääliikkeelle tapahtuvaa myyntiä varten tilanteessa, jossa ulkopuolisen hankinnan tekijä joko kuuluu tai ei kuulu verovelvollisuusryhmään Suomessa.

Kuten KVL:n mainitussa ratkaisussakin pykäläviittauksina esitetään, perustuu vähennysoikeus näissäkin tilanteissa arvonlisäverolain 102 ja 103 §:iin, eli lain yleisiin vähennys- ja palautussäännöksiin. Lainvoimaiseksi jääneessä KVL:n ratkaisussa vähennysoikeudelle ei asetettu minkäänlaista edellytystä siitä, että Isoon-Britanniaan sijoittunut pääliike olisi velvollinen suorittamaan sivuliikkeeltä tekemistään hankinnoista käännetyn arvonlisäveron. Arvonlisäverolaki ei pidä sisällään erillisiä vähennys- ja palautusoikeussäännöksiä Skandia-periaatteen mukaisiin tilanteisiin, eikä Verohallinto voi ohjeillaankaan luoda erillisiä sääntöjä näihin tilanteisiin. Arvonlisäverolain säännöksissä ei yksiselitteisesti edellytetä vähennysoikeudelta sitä, onko palvelun ostajalla velvollisuus suorittaa käännetty arvonlisävero oman maansa välillistä verotusta koskevien säännösten mukaan (mikäli ko. säännöksiä paikallisessa laissa onkaan).

Skandia-periaatteen mukaisissa rajat ylittävissä arvonlisäverolain 65 §:n alaisissa myynneissä niihin liittyvien ostojen palautusoikeus määräytyy nimittäin AVL 131 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaan:

Elinkeinonharjoittajalla on oikeus saada palautuksena tavaran tai palvelun hankintaan sisältyvä vero, jos hankinta liittyy:

4) ulkomailla tapahtuvaan myyntiin, joka olisi aiheuttanut verovelvollisuuden tai oikeuttanut 1–3 kohdassa tarkoitettuun palautukseen, jos toimintaa olisi harjoitettu Suomessa.

Kyseinen säännös tarkoittaa, että vähennysoikeus koskee kaikkea toisessa maassa mahdollisesti verotettavaa myyntiä, joka Suomessa katsotaan verolliseksi ja vähennykseen oikeuttavaksi myynniksi. Toivomme, että ohjeessa todettaisiin selkeästi se, että vähennys- ja palautusoikeus määräytyy arvonlisäverolain yleisten säännösten mukaisesti, ja että tämä koskee Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityä pää- tai sivuliikettä riippumatta siitä, kuuluuko tämä pää- tai sivuliike Suomessa arvonlisäveroryhmään, ja riippumatta siitä, velvoittaako palvelun ostaneen pää- tai sivuliikkeen sijoitusvaltion lainsäädäntö suorittamaan hankinnasta käännetyn arvonlisäveron. Näin ohje kattaisi myös tilanteet, joissa kyse on myyjän maassa (Suomessa) verotettavien palvelujen edelleen veloituksista (kuten matkakulut, esim. hotelli, taksi ym.), joista käännettyä verovelvollisuutta ei arvonlisäverodirektiivin mukaan synny.

Palveluiden toimittaminen EU:n ulkopuolelle

Lisäksi ohjeluonnoksessa on viimeisessä kappaleessa käsitelty ainoastaan palvelujen toimittamista Suomessa olevan pää- tai sivuliikkeen taholta toisessa EU-maassa verovelvollisuusryhmään kuuluvalla sivu- tai pääliikkeelle. Käytännössä esiintyy tilanteita, joissa suomalainen sivu- tai pääliike suorittaa palveluja EU:n ulkopuolella sijaitsevalle pää- tai sivuliikkeelle, joka kuuluu sijaintivaltiossaan verovelvollisuusryhmään (esim. Norja). Ohjeessa tulisi ottaa kantaa myös näihin tilanteisiin.

Yleiskuluvähennyksestä

Ohjeluonnoksen mukaan suomalainen sivuliike voi yleiskuluvähennystä laskiessaan ottaa huomioon arvonlisäverollisena myyntinään myynnin ryhmään kuuluvalla pääliikkeelle, joka suorittaa sijaintivaltiossaan arvonlisäveron käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Koska verovelvollisuusryhmää pidetään erillisenä arvonlisäverovelvollisena, olisi hyvä täsmentää, lasketaanko ns. yleiskuluvähennysprosentti jatkossakin jokaisen ryhmään kuuluvan yhtiön/sivuliikkeen osalta itsenäisesti vaiko yhtenäisesti koko ALV-ryhmälle (kuten joissain maissa tilanne tällä hetkellä on).

2.2 Ns. reverse Skandia -tilanteet

Ohjeluonnoksen osiossa 2.1. ”Verotuskäytännön muutos” on kuvattu useita tilanteita, joissa Suomessa olevaan verovelvollisuusryhmään kuuluva pääliike tai sivuliike hankkii palveluja toisessa EU-maassa tai EU:n ulkopuolella olevalta sivuliikkeeltä / pääliikkeeltä. Ohjeluonnoksessa on myös esimerkki tilanteesta, jossa Suomessa oleva pää- tai sivuliike suorittaa palveluja toisessa EU-maassa sijaitsevalle sivu- tai pääliikkeelle, joka kuuluu toisen valtion verovelvollisuusryhmään.

Ohjeluonnoksessa ei kuitenkaan ole käsitelty lainkaan tilanteita, joissa ulkomaalainen arvonlisäveroryhmä myisi palveluja Suomessa sijaitsevalle pää- tai sivuliikkeelle, joka ei kuuluisi Suomessa verovelvollisuusryhmään (eli ns. reverse Skandia-periaatteen mukaisia tilanteita). Yleisesti reverse Skandia -tilanteet on mainittu toistaiseksi

ainoastaan ALV-komitean suosituksessa, joka ei ole oikeudellisesti sitova asiakirja. Koska näitä tilanteita ei ole käsitelty ohjeluonnoksessa lainkaan, ei ilmeisesti verotuskäytäntöä tällaisten tilanteiden osalta ole myöskään tarkoitus muuttaa. Pidämme tätä lähtökohtaisesti oikeana ratkaisuna, etenkin koska pelkkien ALV-komitean mukaisten oikeudellisesti sitomattomien suositusten ottaminen osaksi ohjetta (ja täten kansallista verotuskäytäntöä) ei missään määrin käsityksemme mukaan vastaisi perustuslain 81 §:n mukaista lähtökohtaa siitä, että verotuksen tulee olla lakiin perustuvaa. Edellä kuvatusti Skandia-periaatteen toteuttamiseen käytännössä liittyy myös EU-oikeudellisia ongelmia, joita tulisi tässäkin yhteydessä tarkastella esimerkiksi sijoittautumisvapauden osalta.

Pyydämme tältä osin ohjeeseen nimenomaista mainintaa siitä, ettei ohjeluonnoksella ole tarkoitus muuttaa nykyistä verotuskäytäntöä tilanteissa, joissa palvelun ostaja (esim. sivuliike) ei ole verovelvollisuusryhmässä Suomessa, mutta myyjäpuoli (esim. pääliike) kuuluu omassa maassaan verovelvollisuusryhmään.

2.3 Ongelmia liittyen ulkomaisen yhtiön verovelvollisuuteen sekä rekisteröintiin Suomessa

Ohjeluonnoksessa esitetty näkemys siitä, että ALV-ryhmään kuuluminen katkaisee pää- ja sivuliikkeen välisen suhteen arvonlisäverotuksessa ja tällöin pää- ja sivuliikettä olisi pidettävä erillisinä verovelvollisina, herätti lisäkysymyksiä ulkomaisen yhtiön verovelvollisuudesta Suomessa. Muun muassa seuraaviin ongelmatilanteisiin olisi myös hyvä ottaa kantaa varsinaisessa ohjeessa:

- Mikäli esimerkiksi ulkomailla oleva pääliike myy Suomeen palvelun, jonka myyntiin Suomessa sijaitseva sivuliike osallistuu, ja joko pääliike tai sivuliike kuuluu omassa maassaan ALV-ryhmään, tuleeko ulkomaisen pääliikkeen rekisteröityä Suomessa erikseen ALV-velvolliseksi? Arvonlisäverolain 9 §:n 4 momentin mukaan verovelvolliseksi katsotaan näissä tilanteissa myyjä. Käsittääksemme tähän asti laskuun on näissä tilanteissa pitänyt merkitä Suomessa olevan sivuliikkeen ALV-tunnus, ja sivuliike (eli käytännössä ALV-ryhmä) on raportoinut ja tilittänyt arvonlisäveron. Mikäli kuitenkin joko pää- tai sivuliike kuuluu ALV-ryhmään (ja on siten osa erillistä verovelvollista), onko enää mahdollista, että pääliike toimisi Suomessa vielä sivuliikkeen ALV-tunnuksella vai tuleeko sen rekisteröityä Suomessa erikseen ja tilittää verot itsenäisenä verovelvollisena?
- Samanlaisia kysymyksiä syntyy myös tavarakaupan puolella esimerkiksi tilanteessa, jossa ulkomainen pää- tai sivuliike ostaa/myy tavaroita suoraan Suomessa. Tähän mennessä siltä osin kuin nämä transaktiot ovat olleet Suomen arvonlisäveron alaisia, niissä on käytetty Suomessa olevan sivuliikkeen alv-tunnusta. Esimerkiksi mikäli sivuliike kuuluu Suomessa verovelvollisuusryhmään ja on siis erillinen verovelvollinen, voiko pääliike yhä käyttää sen ALV-tunnusta ko. tilanteissa?
- Sinänsä toivomme, että rekisteröintien suhteen kaikki jatkuisi kuten ennenkin, eikä erillisiä ALV-rekisteröitymisiä tarvittaisi. Näemme, että erilliset rekisteröitymiset olisivat omiaan aiheuttamaan turhaa hallinnollista työtä ja ennen

kaikkea luultavasti pitkällä tähtäimellä käytännössä erilaisia sekaannuksia ja virheitä oikeiden ALV-tunnusten ja tilitysten kanssa.

Eräs ohjeen myötä esiin nouseva käytännön ongelma liittyy siihen, ettei Suomi ole implementoinut arvonlisäverodirektiivin mukaista käytäntöä verovelvollisuusryhmälle annettavasta veronumerosta. Tämän vuoksi suomalaista veroryhmää ei voi todeta VIES-järjestelmästä toisin kuin esimerkiksi ruotsalaisen veroryhmän. Tämä voi pahimmillaan johtaa siihen, että jäsenvaltioiden alueelle sijoittautuneet yhtiöt voivat joutua kahdenkertaisen verotuksen piiriin. Verohallinnon tulisikin huomioida nämä tilanteet ja kehittää keinoja, kuinka tarvittaessa voidaan tukea yritystä vähennysoikeuden saamiseksi toisessa jäsenvaltiossa. Esimerkiksi todistuksen antaminen ryhmärekisteröinnistä voinee tulla kyseeseen.

3 Siirtymäajasta

Kuten edellä toimme esiin, ensisijaisesti FA katsoo, ettei ohjetta tulisi antaa. Mikäli ohje tästäkin huolimatta annetaan, Verohallinto on toivonut lausunnonantajilta myös näkemyksiä ohjeen voimaantuloajankohdasta.

Pyydämme tässä yhteydessä huomioimaan, että Verohallinto on ilmoittanut sivustollaan Skandia-periaatteen soveltamisen alkamisesta jo alkuperäisen tuomion julkaisun aikoihin (26.9.2014), jolloin samanaikaisesti ilmoitettiin myös tarkemman ohjeistuksen julkaisemisesta vuoden 2015 alkupuolella. Nyt joulukuussa 2017 / tammikuussa 2018 lausuntokierroksella oleva ohjeluonnos on tämä tarkempi ohjeistus. Käsityksemme mukaan ratkaisuun yhä vieläkin liittyvän epäselvyyden vuoksi Verohallintokaan ei ole aiemmin katsonut aiheelliseksi puuttua asiaan. On kuitenkin selvää, että edellä kuvatulla tavalla Skandia-tuomioon liittyy yhä useita kysymysmerkkejä, eikä jäsenvaltioidenkaan tapa implementoida tuomion vaikutuksia ole ollut kovinkaan yhdenmukainen.

Alalla on yrityksiä, jotka ovat esimerkiksi ulkoistaneet toimintojaan ulkomailla sijaitseviin saman juridisen yrityksen toimipisteisiin tavalla, jotka tulevat Skandia-periaatteen soveltamisen piiriin. Rahoitusalaan liittyviin ulkoistuksiin liittyy toimintoja, jotka tulkitaan joko verolliseksi tai verottomaksi riippuen toiminnon luonteesta ja liittynästä toimeksiantajan liiketoimintaan. On huomattava, että nämä ulkoistukset eivät ole staattisia niin määrältään kuin arvonlisäverotukselliselta luonteeltaan, mutta ennen Skandia-periaatteen soveltamista käännetyn verovelvollisuuden soveltumista näihin toimintoihin ei ole tarvinnut määritelläkään ostajan arvonlisäverotuksen kannalta.

Skandia-periaatteen käyttöönoton myötä paitsi kaikkien ulkoistettujen toimintojen, mutta myös kaiken muun rajat ylittävien toimipisteiden välisen laskutuksen arvonlisäverotuksellinen luonne on määriteltävä, jotta käännetty vero voidaan suorittaa ja tiedot voidaan raportoida Verohallinnon tarkemman ohjeistuksen edellyttämällä tavalla. Koska tällaisten erilaisten sisäisten transaktioiden määrä on myös kansainvälisissä organisaatioissa erittäin suuri (ja alati muuttuva), alalle on ehdottoman tärkeää tietää mahdollisimman pitkälle etukäteen tarkka päivämäärä, jolloin arvonlisäverokysymys muodostuu relevantiksi. Yksin mahdollisesti satojen erilaisten veloitustuotteiden arvonlisäverotukselliseen luokitteluun on varattava

9.2.2018

Jormalainen Jouko;
Luukkonen Lauri

huomattava määrä aikaa. Ylipäätään arvioinnit on tarkoituksenmukaista tehdä vasta kun Skandia-periaatteen tarkka käyttöönottohetki on varmuudella selvillä. Lisäksi on huomattava, että mahdollisesti tehtyihin vanhoihin arviointeihin ei voida tässä mielessä luottaa, joten vaikka nämä arvioinnit olisi tehty, on ne tehtävä joka tapauksessa uudelleen.

Skandia-periaatteen käyttöönotto edellyttää lisäksi huomattavissa määrin hallinnollista työtä. Muutokset vaativat useiden tahojen yhteistyötä konsernien sisällä. Nämä tahot tulee identifioida, ja niitä tulee ohjeistaa muutoksesta. Myös erilaiset laskutusvirrat pitää identifioida sekä sisäiset järjestelmät tulee päivittää esimerkiksi verokoodimuutosten osalta. Yksin järjestelmämuutokset voivat olla hyvin mittavia ja vaativat käytännössä useiden kuukausien varautumis- ja toteuttamisajan. Nämä järjestelmämuutokset joudutaan lähtökohtaisesti tilaamaan ulkopuolisilta palveluntarjoajilta, joiden omat aikataulut vaikuttavat myös finanssialan toimijoiden mahdollisuuksiin saada järjestelmänsä uudistettua. Asiaa ei helpota se, että järjestelmämuutosten piirissä on eri konserneissa useita juridisia yhtiöitä, joilla voi kullakin olla omanlaisiaan alakirjanpitojärjestelmiään, joihin muutokset täytyy myös implementoida. Muutokset eivät myöskään koske ainoastaan vain Suomessa ryhmäkisteröinnin piirissä olevia yhtiöitä, vaan myös ulkomaisissa pääkonttoreissa / sivuliikkeissä joudutaan käynnistämään omia IT-projekteja, esimerkiksi mikäli ulkomailla oleva pääkonttori hoitaa sisäisiä veloituksia.

Ylipäätään huomautamme, että Verohallinnon ohjeluonnokseen liittyy myös vielä useita seikkoja, joita täytyy myös selvittää ennen ohjeen antamista. Luonnollisesti on selvää, että verovelvolliset voivat varautua uuden ohjeen johdosta syntyviin muutoksiin vasta kun ohjeistus on julkaistu. Ottaen huomioon esimerkiksi nimenomaiset tilanteet, joita ohjeessa tulee vielä selkiyttää, ei ole missään määrin tarkoituksenmukaista aloittaa mittavia IT-projekteja tai läpikäydä huomattavaa määrää veloitustuotteita ennen kuin verotuskäytäntö tulee konkreettisesti muuttumaan (eli ohje on annettu).

Edellä kuvatuista syistä johtuen pyydämme Verohallintoa huomioimaan tarpeeksi pitkän siirtymäajan Skandia-ohjeen voimaantulon suhteen. Koska ala voi valmistautua mahdollisiin ohjeen johdosta tapahtuviin muutoksiin käytännössä vasta ohjeen julkaisun jälkeen, **katsomme, että ohje voi aikaisintaan tulla voimaan 1.1.2019 alkaen.** Tämä mahdollistaa riittävän pitkän sopeutumisajan ohjeen voimaansaattamiselle, koska edellä kuvatusti ohjeistuksen mukaiseen uuteen käytäntöön voidaan alkaa valmistautua vasta kun ohje on julkaistu, eikä lopullisia ohjeen takia vaadittavia muutoksia voida lähteä arvioimaan (saati toteuttamaan) ennen kuin ohje on annettu, ja käytännössä vaadittavat muutokset virallisesti selvillä. On selvää, että ohjeen julkaisun jälkeen vaadittujen muutosten toteuttamiseksi tarvitaan useita kuukausia kestäviä hankkeita parhaimmillaan useissa valtiossa sisäisten järjestelmien ja laskutuksen sopeuttamiseksi. Muutosten toteuttaminen ei myöskään riipu ainoastaan verovelvollisista itsestään, vaan toteutukseen tarvitaan myös huomattavissa määrin ulkopuolisten toimijoiden apua mm. IT-järjestelmien päivittämisessä.

Alalle on erityisen tärkeää, että ohjeen julkaisuajankohdasta lähtien myönnettäisiin pitkä siirtymäaika, joka mahdollistaa riittävän ajan muutoksiin varautumiseen sekä näiden useiden kuukausien mittaisten projektien toteuttamisen kontrolloidusti. Mikäli ohjeistuksen noudattaminen alkaisi kesken olemassa olevan raportointijakson

9.2.2018

Jormalainen Jouko;
Luukkonen Lauri

aiheuttaisi tämä omalta osaltaan tarpeettomia lisätöitä, joihin tulee varata vielä enemmän aikaa. Tässä mielessä alalle on myös erittäin tärkeää, että ohjeen noudattaminen alkaisi vasta uuden raportointijakson alusta alkaen, eikä tällaisen jakson keskeltä. Raportointijaksolla tarkoitamme tässä mielessä kalenterivuosineljännestä.

Verovelvollisten kannalta olisi kohtuutonta, mikäli vuosia sitten odotettua ohjeistusta lähdetäisiin nyt toteuttamaan kiireellisenä. Asiassa korostuu entisestään se, että Skandia-tuomion oikeusvaikutukset ovat yhä epäselviä vuosia ratkaisun antamisen jälkeenkin. Ylipäätään haluamme korostaa, että on täysin mahdollista, että ohjeen julkaisun jälkeenkin ilmenee vielä tilanteita, jotka ovat epäselviä ja vaativat koordinoitua kannanottoa Verohallinnon taholta. Asian kokonaisvaltainen selvittäminen ennen uuden ohjeen käyttöönottoa voi näin ollen olla myös Verohallinnon kannalta hyvä ratkaisu.

4 Lopuksi

Toivomme Verohallinnon myös ottavan huomioon, että ohje ohjaa myös Verohallinnon verotustoimenpiteitä tekeviä ja esittäviä henkilöitä, kuten verotarkastajia. Ohjeen epätarkkuus tai puutteellisuus ei saa johtaa lainvastaisiin jälkiverotuksiin alaa koskevissa tulevilla verotarkastuksissa tai muussakaan yhteydessä.

Ei ole myöskään toivottavaa, että alan toimijat joutuisivat tekemään lain sallimia muutoksia toiminnassaan ainoastaan välttääkseen epävarmuutta, jota puutteellinen tai harhaanjohtava ohje voi aiheuttaa.

Toivomme ohjeeseen myös nimenomaista mainintaa siitä, että EU-tuomioistuimen antaman Skandia-tuomion jälkeen oikeustila on ollut Suomessa epäselvä, ja ajalla ennen uuden ohjeen soveltamisen alkamista Suomessa on voitu noudattaa vanhaa oikeus- ja verotuskäytäntöä ryhmärekisteröinnin vaikutusten osalta.

FINANSSIALA RY

Lea Mäntyniemi