



EUROOPAN KOMISSIO
VEROTUKSEN JA TULLILIITON
PÄÄOSASTO
Välillinen verotus ja verohallinto
Arvonlisävero

Julkaistu joulukuussa 2019

Selittävät huomautukset

call off -varastojärjestelyjä, ketjuliiketoimia ja yhteisöluovutusten vapauttamista koskevista Euroopan unionin arvonlisäverotuksen muutoksista (”Vuoden 2020 pikaratkaisut”)

Neuvoston direktiivi (EU) 2018/1910

Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) 2018/1912

Neuvoston asetus (EU) 2018/1909

Vastuuvapauslauseke: Nämä selittävät huomautukset eivät ole oikeudellisesti sitovia ja sisältävät ainoastaan epävirallisia käytännön ohjeita siitä, miten EU:n lainsäädäntöä olisi komission verotuksen ja tulliliiton pääosaston näkemysten mukaan sovellettava.

Näiden selittävien huomautusten tavoitteena on tehdä tietyistä EU:n arvonlisäverolainsäädännön osista helpommin ymmärrettäviä. Komission yksiköt ovat laatineet huomautukset, ja kuten ensimmäisen sivun vastuuvapauslausekkeessa todetaan, ne eivät ole oikeudellisesti sitovia.

Nämä selittävät huomautukset eivät ole tyhjentäviä. Tämä tarkoittaa, että vaikka asiakirjassa annetaan yksityiskohtaista tietoa monista kysymyksistä, siinä ei välttämättä käsitellä kaikkia asioita.

Selittävien huomautusten käyttäjien on järkevää ja suositeltavaa lukea heitä kiinnostavaa aihetta käsittelevä luku kokonaan.

- **Selittävien huomautusten tarkoitus**

Näiden selittävien huomautusten tavoitteena on **tehdä EU:n lainsäädännöstä helpommin ymmärrettävää**. Tämä koskee tässä tapauksessa i) neuvoston direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta annettua neuvoston direktiiviä (EU) 2018/1910 ja ii) täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta annettua neuvoston täytäntöönpanoasetusta (EU) 2018/1912.

- **Mitä selittäviin huomautuksiin sisältyy?**

Selittäviä huomautuksia on pidettävä **ohjausvälineenä**, jolla voidaan selventää call off -varastojärjestelyjä, ketjuliiketoimia ja yhteisöluovutusten vapauttamiseksi tarvittavaa todistetta kuljetuksesta koskevien uusien sääntöjen ("Vuoden 2020 pikaratkaisut") käytännön soveltamista. Ne auttavat ymmärtämään neuvoston direktiivin (EU) 2018/1910 ja neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) 2018/1912 säännöksiä.

- **Tietoa selittävistä huomautuksista**

Selittävät huomautukset on tehty yhteistyössä: vaikka ne ovat Euroopan komission verotuksen ja tulliliiton pääosaston antamia, ne ovat tulosta keskusteluista, joita on käyty jäsenvaltioiden kanssa arvonlisäveron tulevaisuutta käsittelevässä työryhmässä ja yritysten kanssa alv-asiantuntijaryhmässä. Vaikka molempien ryhmien esittämät näkemykset on suurelta osin otettu huomioon näiden huomautusten laadinnassa, on hyvä muistaa, etteivät jäsenvaltioiden tai yritysten näkemykset viime kädessä sitoneet komission yksiköitä.

Nämä selittävät huomautukset eivät ole oikeudellisesti sitovia. Ne eivät edusta Euroopan komission virallista kantaa, eivätkä niissä esitetyt näkemykset sido Euroopan komissiota.

Selittävät huomautukset eivät korvaa alv-komitean suuntaviivoja, joilla on oma tehtävänsä. Niillä on sitä paitsi erilainen luonne: selittävät huomautukset vastaavat verotuksen ja tulliliiton pääosaston näkemyksiä, kun taas alv-komitean suuntaviivoista sovitaan alv-komiteassa, joka on jäsenvaltioiden ja komission edustajista koostuva neuvoa-antava komitea. Monet vuoden 2020 pikaratkaisuja koskevat suuntaviivat, joista alv-komitea on näiden selittävien huomautusten julkaisuun mennessä jo sopinut, on kuitenkin sisällytetty näihin huomautuksiin kaiken aiheesta saatavissa olevan tiedon tarjoamiseksi. On hyvä huomata, että kyseisten suuntaviivojen otsikot viittaavat vastaavan kappaleen otsikkoon suuntaviivojen taustalla olevassa alv-komitean työasiakirjassa (joka ei sisälly näihin selittäviin huomautuksiin).

Kansalliset veroviranomaiset saattavat myös antaa omia ohjeitaan vuoden 2020 pikaratkaisuja koskevien uusien arvonlisäverosääntöjen soveltamisesta.

Selittävät huomautukset eivät ole täydellisiä. Mukaan on otettu vain kysymyksiä, joista on katsottu aiheelliseksi antaa selityksiä.

Selittäviä huomautuksia täydennetään. Näissä huomautuksissa ei ilmaista lopullista kantaa, vaan niissä kuvataan tilannetta tiettyä ajankohtana käytettävissä olevan tiedon ja kokemuksen perusteella.

Selittävien huomautusten alkuperäinen versio laadittiin englanniksi. Kaavioissa ei ole suomenkielisiä termejä, mutta niiden käännökset ovat tässä:

A, B, C: [A, B, C]

MS (Member State): [JV (Jäsenvaltio)]

Taxable person(s): [Verovelvollnen (-velvolliset)]

Transport of goods: [Tavaroiden kuljetus]

Stock: [Call off -varasto]

Supply: [Luovutus]

Status or location not relevant: [Asema tai sijainti ei merkityksellinen]

Substitution: [Korvaaminen]

Not supplied within 12m (months) after arrival: [Ei luovutettu 12 (kuukauden) kuluessa saapumisesta]

3rd country: [Kolmas maa]

Loss or destruction: [Häviäminen tai tuhoutuminen]

Physical flow: [Fyysinen virta]

Contractual flow: [Sopimusperusteinen virta]

Warehouse: [Varasto]

SISÄLLYSLUETTELO

1.	VUONNA 2020 VOIMAAN TULEVIEN EU:N ARVONLISÄVEROMUUTOSTEN KESKEISET TEKIJÄT	10
1.1.	Taustaa.....	10
1.2.	Asian kannalta merkitykselliset säädökset	10
2.	CALL OFF -VARASTOJÄRJESTELYT	12
2.1.	Asian kannalta merkitykselliset säännökset	12
2.2.	Miten säännökset vaikuttavat?	12
2.3.	Erilaisia tilanteita – esimerkkejä	13
2.3.1.	Yleisluonteinen tapaus, johon voidaan soveltaa yksinkertaistamista	14
2.3.2.	Asiakkaan korvaaminen	15
2.3.3.	Toiselle henkilölle luovuttaminen	17
2.3.4.	Tavaroiden palautus.....	19
2.3.5.	12 kuukauden ajanjakson ylittyminen	20
2.3.6.	Toiseen jäsenvaltioon lähetetyt tavarat	22
2.3.7.	Tavaroiden vienti.....	24
2.3.8.	Tavaroiden tuhoutuminen tai häviäminen	25
2.4.	Call off -varaston yksinkertaistaminen ja kansalliset arvonlisäverosäännöt	27
2.5.	Näihin säännöksiin liittyvät yksityiskohtaiset kysymykset	27
2.5.1.	Alv-komitean hyväksymät suuntaviivat	27
2.5.2.	Onko call off -varastojärjestelyn yksinkertaistaminen pakollinen järjestelmä? Voiko yritys päättää jättää soveltamatta sitä?	28
2.5.3.	Miten alv-direktiivin 17 ja 17 a artikla suhtautuvat toisiinsa?	29
2.5.4.	Jos call off -varastojärjestelyn yksinkertaistamista ei sovelleta, onko tavaraa siirtävällä yrityksellä aina velvollisuus/mahdollisuus rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi tavaroiden saapumisjäsenvaltiossa siellä tehtyjen yhteisöohjainten osalta? Mikä tilanne on silloin, jos nämä yhteisöohjainnot ovat verosta vapautettuja?	29
2.5.5.	Milloin tavaroita jäsenvaltiosta toiseen lähetävä yritys on call off -varastojärjestelyjen yksinkertaistamisen perusteella velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi tavaroiden saapumisjäsenvaltiossa?	31
2.5.6.	Call off -varaston yksinkertaistamisen välttämättömien edellytysten ja call off -varaston yksinkertaistamiseen liittyvien lisävelvoitteiden välinen ero.....	31
2.5.7.	Voidaanko yksinkertaistamista soveltaa siinä tapauksessa, että luovuttaja on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi (mutta luovuttajalla ei ole kotipaikkaa) jäsenvaltiossa, johon tavarat lähetetään?	32

2.5.8.	Voidaanko yksinkertaistamista soveltaa siinä tapauksessa, että aiottu ostaja on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi (mutta aiotulla ostajalla ei ole kotipaikkaa) jäsenvaltiossa, johon tavarat lähetetään?	32
2.5.9.	Voidaanko yksinkertaistamista soveltaa, jos kuljetuksen tekee luovuttajan puolesta aiottu ostaja?.....	32
2.5.10.	Mikä katsotaan aiotulle ostajalle tehdyksi ”luovutukseksi”?	32
2.5.11.	Voidaanko yksinkertaistamista soveltaa useisiin aiottuihin ostajiin? 33	
2.5.12.	Onko korvaamistapauksessa uusi sopimus tehtävä jo silloin, kun aiempi sopimus päätetään?	33
2.5.13.	Onko osittainen korvaaminen mahdollista?	34
2.5.14.	Mitä tarkoitetaan korvaamisen yhteydessä ”muilla sovellettavilla edellytyksillä”? Mikä ajankohta on otettava huomioon?	34
2.5.15.	Miten toimitaan, kun korvaamisia on useita?	35
2.5.16.	Miten 12 kuukauden jakso määritetään?	35
2.5.17.	Miten 12 kuukauden jakso määritetään irtotavaran tapauksessa?	35
2.5.18.	Missä muodossa rekistereitä voi tai täytyy pitää?	36
2.5.19.	Voivatko jäsenvaltiot asettaa varastonpitäjälle rekisteriä koskevia lisävelvoitteita, kun varastonpitäjä on kolmas osapuoli? 36	
2.5.20.	Miten yhteenvetoilmoituksessa ilmoitetaan call off -varastosta ja korvaamisesta (tai useista korvaamisista), jotka tapahtuvat samalla yhteenvetoilmoituksen ilmoitusjaksolla? (Vastaava kysymys call off -varastosta ja tavaroiden palautuksesta, joka tapahtuu samalla yhteenvetoilmoituksen ilmoitusjaksolla).....	37
2.5.21.	Yhteenvetoilmoitusta koskeva yleinen käytännön esimerkki	38
2.5.22.	Mitä tarkoittaa alv-direktiivin 262 artiklan 2 kohdassa mainittu ”muutos toimitettuihin tietoihin”?	41
2.5.23.	Miten alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan d alakohdassa mainittu aiotun ostajan ”henkilöllisyys” on ymmärrettävä?	42
2.5.24.	Onko suunniteltu siirtymätoimenpiteitä kuljetuksille, jotka alkavat ennen call off -varaston yksinkertaistamisen voimaantuloa ja saapuvat sen jälkeen?	43
2.5.25.	Voiko luovuttaja, jolla ei ole kotipaikkaa EU:ssa, käyttää call off -varaston yksinkertaistamista? Voidaanko maahantuontia koskevaa vapautusta (CP42) soveltaa tavaroihin, joihin sovelletaan myöhemmin call off -varastojärjestelyjä?	43
2.5.26.	Aiotun ostajan henkilöllisyys: miten luovuttajan on saatava tieto henkilöllisyydestä? Riittääkö kauppasopimus?	44
2.5.27.	Mitä alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetaan ”sopimuksella”? Onko se aina kauppasopimus?	44
2.5.28.	Täyttyvätkö call off -varastojärjestelyjen edellytykset, jos kolmannen osapuolen on ensin lajiteltava aiotulle ostajalle toimitettavat tavarat varastossa?	44

2.5.29.	Mitä voidaan call off -varastojärjestelyjen yksinkertaistamisen yhteydessä pitää varastona ja mitä ei?	44
2.5.30.	Voiko kolmas osapuoli (kuten varastonpitäjä) ylläpitää rekisteriä tai rekistereitä luovuttajan ja/tai aiotun ostajan puolesta? 45	
2.5.31.	Jos kuljetus alkaa kuukauden 1 aikana ja päättyy kuukauden 2 aikana, mikä on yhteenvetoilmoituksen kannalta oikea ilmoituskausi?	45
3.	KETJULIIKETOIMET	46
3.1.	Asian kannalta merkityksellinen säännös.....	46
3.2.	Taustaa.....	46
3.3.	Miten säännös vaikuttaa?	46
3.4.	Erilaisia tilanteita – esimerkkejä	47
3.4.1.	Esimerkki 1 – yksinkertainen ketjuliiketoimi.....	47
3.4.2.	Esimerkki 2 – monimutkaisempi tilanne, johon kuuluu useita kuljetuksia.....	48
3.5.	Kuljetuksen liittäminen yhteen ketjun luovutuksista – selityksiä esimerkkeihin 1 ja 2.....	48
3.5.1.	Kuljetuksen kohdentaminen esimerkissä 1	49
3.5.2.	Kuljetuksen kohdentaminen esimerkissä 2	49
3.6.	Tähän säännökseen liittyvät yksityiskohtaiset kysymykset	52
3.6.1.	Alv-komitean hyväksymät suuntaviivat	52
3.6.2.	Mikä on säännöksen soveltamisala?.....	53
3.6.3.	Kuka voi olla väliportaan toimija?	53
3.6.4.	Kuka ei voi olla väliportaan toimija?	53
3.6.5.	Mitä tarkoitetaan ilmaisulla ”joka itse tai jonka puolesta toimiva kolmas osapuoli lähettää tai kuljettaa tavarat”?	54
3.6.6.	Ketjussa joku muu luovuttaja kuin väliportaan toimija kuljettaa tavarat väliportaan toimijan puolesta.....	55
3.6.7.	Tavaroiden kuljetukseen osallistuu useita henkilöitä	55
3.6.8.	Osiin jaettu kuljetus ja katkot ketjussa	56
3.6.9.	Todisteet kuljetuksen järjestämisestä	60
3.6.10.	Väliportaan toimijan on ilmoitettava alv-tunnisteensa luovuttajalleen	61
3.6.11.	Miten väliportaan toimijan on ilmoitettava alv-tunnisteensa	62
3.6.12.	Keinot, joilla alv-tunnisteen ilmoittamisen voi todistaa.....	62
3.6.13.	Mitä tapahtuu, jos väliportaan toimija ja hänen toimittajansa eivät pysty todistamaan, että tunniste on ilmoitettu?.....	63
3.6.14.	Milloin väliportaan toimijan on annettava tämä ilmoitus?	63
3.6.15.	Entä jos väliportaan toimijalla on monta alv-tunnistetta?	64
3.6.16.	Entä jos väliportaan toimija ei ilmoita luovuttajalleen lainkaan alv-tunnistetta?	64
3.6.17.	Kolmikantaliiketoimien yksinkertaistaminen.....	65
3.6.17.1.	Enemmän kuin kolme toimijaa ketjussa.....	66

3.6.17.2.	Kolmikantaliiketointa myöhemmin seuraava tavaroiden luovutus	67
3.6.18.	Kun ketjussa viimeisenä on loppuasiakas	69
4.	TAVAROIDEN YHTEISÖLUOVUTUSTEN VAPAUTTAMINEN VEROSTA.....	71
4.1.	Asian kannalta merkityksellinen säännös.....	71
4.2.	Miten säännös vaikuttaa?	71
4.3.	Alv-direktiivin 138 artiklan 1 kohtaan ja 1 a kohtaan liittyvät yksityiskohtaiset kysymykset	72
4.3.1.	Alv-komitean hyväksymät suuntaviivat	72
4.3.2.	Mitä tapahtuu, jos hankkija ei ilmoita luovuttajalle alv-tunnistetta, jonka hänelle on myöntänyt jokin muu jäsenvaltio kuin se, josta tavarat on lähetetty tai kuljetettu?.....	73
4.3.3.	Mitä tapahtuu, kun hankkija on toimittanut veroviranomaisille pyynnön alv-tunnisteen saamiseksi mutta ei ole saanut kyseistä alv-tunnistetta ajankohtana, jolloin luovuttajan on laadittava lasku?	74
4.3.4.	Eräät jäsenvaltiot erottavat toisistaan alv-tunnisteen, joka pätee ainoastaan tietyissä jäsenvaltion sisäisissä liiketoimissa, ja alv-tunnisteen, jossa on alv-direktiivin 215 artiklan mukainen etuliite, josta voidaan tunnistaa tunnisteen antanut jäsenvaltio. Voidaanko alv-direktiivin 138 artiklassa tarkoitettua vapautusta varten käyttää molempia tunnisteita?	74
4.3.5.	Mitä alv-tunnistetta on käytettävä alv-direktiivin 138 artiklassa tarkoitetun vapautuksen soveltamiseksi, kun hankkija kuuluu alv-direktiivin 11 artiklassa tarkoitettuun alv-ryhmittymään?	74
4.3.6.	Mitä tarkoitetaan alv-direktiivin 138 artiklan 1 a kohdan sanamuodolla ”ellei tavarat luovuttaja voi asianmukaisesti perustella laiminlyöntiään toimivaltaisilla viranomaisilla tyydyttävällä tavalla”?	75
5.	TODISTE KULJETUKSESTA.....	77
5.1.	Asian kannalta merkityksellinen säännös.....	77
5.2.	Miten säännös vaikuttaa?	77
5.3.	Tähän säännökseen liittyvät yksityiskohtaiset kysymykset	78
5.3.1.	Alv-komitean hyväksymät suuntaviivat	78
5.3.2.	Mitä tapahtuu todistetta kuljetuksesta koskeville jäsenvaltioiden nykyisille kansallisille säännöille, kun alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artikla tulee voimaan? Sovelletaanko näitä kansallisia sääntöjä edelleen?.....	78
5.3.3.	Mitä tapahtuu, jos alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklan mukaisen kuljetusta koskevan oletettaman edellytykset eivät täyty? Tarkoittaako se, ettei alv-direktiivin 138 artiklassa tarkoitettua vapautusta tällöin sovelleta?.....	79
5.3.4.	Mitä tapahtuu, jos veroviranomainen kykenee osoittamaan, että jokin todisteeksi toimitetuista alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklan 3 kohdassa luetelluista asiakirjoista joko sisältää	

	väärää tietoa tai on peräti väärennös? Voiko myyjä silti nojautua lähetystä tai kuljetusta koskevaan oletamaan?	79
5.3.5.	Mitä tapahtuu, jos luovuttaja tai ostaja toteuttaa kuljetuksen omalla kulkuneuvollaan?	79
5.3.6.	Mitä voidaan pitää alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdassa tarkoitettuna hankkijan antamana ”kirjallisena lausuntona”? Missä muodossa (paperi ja/tai sähköinen) veroviranomaiset hyväksyvät sen, esimerkiksi sähköposti ti omakätisesti allekirjoitettu asiakirja?	79
5.3.7.	Missä muodossa (paperi ja/tai sähköinen) alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklan 3 kohdassa tarkoitettujen asiakirjojen, joita käytetään todisteena lähetyksestä tai kuljetuksesta, on oltava, jotta veroviranomaiset hyväksyvät ne?	80
5.3.8.	Mitä tapahtuu, ellei hankkija anna myyjälle alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdassa tarkoitettua kirjallista lausuntoa viimeistään luovutuskaukautta seuraavan kuukauden kymmenentenä päivänä?	80
6.	ASIAN KANNALTA MERKITYKSELLISET SÄÄNNÖKSET	81
6.1.	Arvonlisäverodirektiivi (edellä myös ”alv-direktiivi”)	81
6.2.	Arvonlisäveron täytäntöönpanoasetus (edellä myös ”alv-täytäntöönpanoasetus”).....	84

1. VUONNA 2020 VOIMAAN TULEVIEN EU:N ARVONLISÄVEROMUUTOSTEN KESKEISET TEKIJÄT

1.1. Taustaa

Neuvosto pyysi 8. marraskuuta 2016 antamissaan päätelmissä¹ komissiota esittämään ehdotuksia joistakin parannuksista nykyiseen arvonlisäverojärjestelmään. Parannettavia aihealueita mainittiin neljä.

Ensimmäinen oli asiakkaan **arvonlisäverotunniste**, jonka muu kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltio on myöntänyt tavaroiden hankkijana toimivalle asiakkaalle ja joka muodostaisi aineellisen lisäedellytyksen vapautuksen soveltamiselle yhteisön sisäiseen tavaroiden luovutukseen.

Toiseksi komissiota pyydettiin ehdottamaan yhdenmukaisia kriteereitä ja asianmukaisia lainsäädännön parannuksia, joilla voitaisiin lisätä oikeusvarmuutta ja edistää alv-sääntöjen yhdenmukaista soveltamista määriteltäessä **ketjuliiketoimiin**, muun muassa kolmikantaliiketoimiin, sovellettavaa alv-kohtelua.

Kolmanneksi komissiota pyydettiin selvittämään ja ehdottamaan, miten nykyisiä alv-sääntöjä voitaisiin muuttaa, jotta yksinkertaistettuja **call off -varastoa koskevia sääntöjä** voitaisiin soveltaa nykyistä yhdenmukaisemmin EU:ssa.

Neljänneksi komissiota pyydettiin tutkimaan keinoja, joiden avulla voitaisiin jatkaa yhteisen suositusluonteisten kriteerien kehityksen luomista asiakirjatodisteelle, jota vaaditaan **vapautuksen saamiseksi yhteisöluovutuksille**.

Komissio ehdotti 4. lokakuuta 2017 muutoksia alv-direktiiviin ja arvonlisäveroa koskevaan täytäntöönpanoasetukseen neljällä edellä mainitulla osa-alueella. Neuvosto hyväksyi vastaavat muutokset 4. joulukuuta 2018.²

1.2. Asian kannalta merkitykselliset säädökset

Näissä selittävissä huomautuksissa käsitellyistä arvonlisäverotuksen muutoksista on säädetty muun muassa seuraavissa säädöksissä:

- a) [Neuvoston direktiivi \(EU\) 2018/1910](#), annettu 4 päivänä joulukuuta 2018, direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta siltä osin kuin on kyse arvonlisäverojärjestelmän tiettyjen sääntöjen yhdenmukaistamisesta ja yksinkertaistamisesta jäsenvaltioiden välisen kaupan verotusta varten;
- b) [Neuvoston täytäntöönpanoasetus \(EU\) 2018/1912](#), annettu 4 päivänä joulukuuta 2018, täytäntöönpanoasetuksen (EU) No 282/2011 muuttamisesta;
- c) [Neuvoston asetus \(EU\) 2018/1909](#), annettu 4 päivänä joulukuuta 2018, asetuksen (EU) N:o 904/2010 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse tietojenvaihdosta call off -varastojärjestelyjen asianmukaisen soveltamisen valvontaa varten.

¹ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12764-2016-INIT/fi/pdf>

² Muutokset tulevat voimaan 1. tammikuuta 2020.

Kaikkien asiaa koskevien oikeudellisten säännösten lainaukset ovat selittävien huomautusten lopussa siinä sanamuodossa, jota sovelletaan **1. tammikuuta 2020** alkaen.

Jos viittaus koskee jotakin arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY muutoksineen) artiklaa, viittauksen yhteydessä käytetään ilmaisua ”**alv-direktiivi**”. Kun mainitaan arvonlisäveroa koskeva täytäntöönpanoasetus ((EU) N:o 282/2011 muutoksineen), säännösviittausten yhteydessä käytetään ilmaisua ”**alv-täytäntöönpanoasetus**”. Kaikissa muissa tapauksissa ilmoitetaan, mihin säädökseen viitataan.

2. CALL OFF -VARASTOJÄRJESTELYT

2.1. Asian kannalta merkitykselliset säännökset

Call off -varastojen yksinkertaistamista koskevat alv-direktiivin artiklat ovat:

- **17a artikla:** (keskeisin säännös) sisältää yksinkertaistamissäännöt;
- **243 artiklan 3 kohta:** säädetään velvollisuudesta pitää tiettyjä rekisterejä call off -varastoja varten;
- **262 artiklan 2 kohta:** säädetään velvollisuudesta mainita yhteenvedoilmoituksessa sen aiotun ostajan alv-tunniste, jota varten tavarat on kuljetettu call off -varastojärjestelyjen mukaisesti, ja ilmoittaa mahdollisista annetuissa tiedoissa tapahtuneista muutoksista.

Alv-täytäntöönpanoasetuksen **54 a artikla:** Call off -varastojärjestelyjä varten pidettävistä rekistereistä säädetään tarkemmin alv-täytäntöönpanoasetuksessa.

2.2. Miten säännökset vaikuttavat?

Ilmauksella 'call off -varastojärjestelyt' viitataan tilanteeseen, jossa verovelvollinen lähettää tai kuljettaa tavaroita toisessa jäsenvaltiossa olevaan varastoon sellaista aiottua ostajaa varten, jonka henkilöllisyys ja alv-tunniste ovat tiedossa kuljetus- tai lähetyssajankohtana ja jolla on oikeus ottaa tavaroita tästä varastosta oman harkintansa mukaan, jolloin tavaroiden omistusoikeus siirtyy.

EU:n nykyisten arvonlisäverosääntöjen mukaan yrityksen (verovelvollisen), joka kuljettaa tavaroita jäsenvaltiosta toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan varastoon, katsotaan tehneen verosta vapautetun yhteisöluovutuksen tavaroiden lähtöjäsenvaltiossa. Samanaikaisesti kyseisen yrityksen on suoritettava arvonlisävero yhteisöhankinnasta siihen jäsenvaltioon, johon tavarat on toimitettu. Käytännössä se tarkoittaa, että yrityksen, joka kuljettaa tavaroita toiseen jäsenvaltioon, on myös noudatettava saapumisjäsenvaltion arvonlisäverovelvoitteita (alv-rekisteriin ilmoittautuminen, alv-ilmoituksen antaminen ja yhteisöhankinnasta maksettavan alv:n ilmoittaminen kyseisessä ilmoituksessa).

Kun tavarat kuljetetaan yhdestä jäsenvaltiosta toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan varastoon siten, että tarkoituksena on luovuttaa ne myöhemmin asiakkaalle, yrityksen, joka kuljettaa ja myöhemmin luovuttaa tavarat, on paitsi ilmoitettava yhteisöhankinnasta tavallisesti myös suoritettava arvonlisävero kotimaisesta tavaroiden luovutuksesta siinä jäsenvaltiossa, jossa varasto sijaitsee (ellei käännetyn verovelvollisuuden mekanismia sovelleta, yleensä alv-direktiivin 194 artiklan perusteella).

Neuvoston hyväksymä call off -varastojärjestelyjen yksinkertaistaminen vapauttaa yritykset, jotka kuljettavat tavaroita jäsenvaltiosta toiseen luovuttaakseen ne myöhemmin etukäteen tunnetulle aiotulle ostajalle, hallinnollisesta taakasta, joka liittyy velvollisuuteen täyttää alv-vaatimukset siinä jäsenvaltiossa, jossa varasto sijaitsee.

Yksinkertaistaminen **ei koske** tilanteita, joissa yritys kuljettaa tavaraa jäsenvaltiosta toiseen tietämättä vielä, kuka tavarat saapumisjäsenvaltiossa ostaa.

Hyväksytyssä ratkaisussa vahvistetaan, että

- yhteisöluovutusta tai yhteisöhankintaa ei tapahdu silloin, kun tavarat lähetetään tai kuljetetaan toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan varastoon

- verosta vapautettu yhteisöluovutus lähtöjäsenvaltiossa ja veronalainen yhteisöhankinta varaston sijaintijäsenvaltiossa tapahtuu vasta myöhemmin, kun ostaja ottaa tavarat omistukseensa.

Jotta tätä call off -varastojärjestelyjen yksinkertaistamista voidaan soveltaa, tiettyjen edellytysten on täyttyttävä:

- sekä luovuttajan³ että aiotun ostajan on oltava verovelvollisia
- luovuttajan liiketoiminnan kotipaikka ei ole siinä jäsenvaltiossa, johon tavarat lähetetään tai kuljetetaan, eikä luovuttajalla ole siellä kiinteää toimipaikkaa
- luovuttaja merkitsee tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen rekisteriin
- tavarat kuljetetaan jäsenvaltiosta toiseen siinä tarkoituksessa, että ne toimitetaan siellä myöhemmin ja saapumisen jälkeen aiotulle ostajalle
- luovuttaja mainitsee siltä ajanjaksolta, jolloin tavarat kuljetetaan, annettavassa yhteenvetoilmoituksessaan aiotun ostajan alv-tunnisteen (ainoastaan sen, ei tavaroiden arvoa)
- aiottu ostaja on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi siinä jäsenvaltiossa, johon tavarat kuljetetaan
- aiotun ostajan henkilöllisyys ja alv-tunniste ovat luovuttajan tiedossa, kun lähetys tai kuljetus alkaa
- tavarat kuljetetaan jäsenvaltiosta toiseen, mikä sulkee tuonnin, viennin ja jäsenvaltion sisäiset luovutukset tämän yksinkertaistuksen ulkopuolelle.

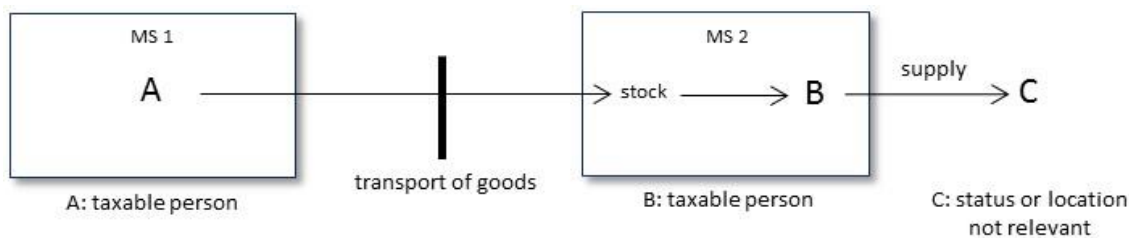
On huomattava, että lisäksi on velvoitteita, joiden laiminlyönnistä ei seuraa, ettei yksinkertaistusta voida (tai ei enää voida) soveltaa (vaikka kansallisia seuraamuksia saatetaan soveltaa). Tämä koskee esimerkiksi aiotun ostajan velvoitetta merkitä rekisteriin, jota ostajan on pidettävä, itselleen tarkoitettujen tavaroiden kuvaus ja määrä (alv-direktiivin 243 artiklan 3 kohdan toinen alakohta ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohdan b alakohta).

2.3. Erilaisia tilanteita – esimerkkejä

Kaikissa seuraavissa esimerkeissä lähdetään siitä, että yrityksellä A, joka kuljettaa tavaroita jäsenvaltiosta 1 jäsenvaltioon 2, on kotipaikka jäsenvaltiossa 1. On korostettava sitä, että vaikka tämä on tavanomainen tilanne, se ei kuitenkaan itsessään ole edellytys sille, että call off -varastoa koskevaa yksinkertaistamista voidaan soveltaa. Sen sijaan yksinkertaistamisen soveltamisedellytyksenä on, ettei A:n yrityksen kotipaikka tai kiinteä toimipaikka ole jäsenvaltiossa 2.

³ Sanalla 'luovuttaja' viitataan tässä verovelvolliseen, joka lähettää tai kuljettaa tavaroita tai jonka puolesta kolmas osapuoli lähettää tai kuljettaa tavaroita alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesti. Samaa sanaa käytetään samassa merkityksessä muissakin yhteyksissä näissä selittäväissä huomautuksissa call off -varastojärjestelyä koskevissa kohdissa.

2.3.1. Yleisluonteinen tapaus, johon voidaan soveltaa yksinkertaistamista



Tilanne:

- Yritys A, jonka kotipaikka on jäsenvaltiossa 1 (eikä jäsenvaltiossa 2), kuljettaa tammikuussa tavaroita call off -varastojärjestelyn nojalla jäsenvaltioon 2. Tavarat on tarkoitettu yritykselle B, joka on rekisteröitynyt jäsenvaltioon 2 (kotipaikan perusteella tai muulla tavoin).
- Saman vuoden syyskuussa B ottaa tavarat tai osan tavaroista omistukseensa.
- B saattaa käyttää tavaroita esimerkiksi tuotantoprosessiinsa tai myydä ne edelleen C:lle (kuviossa esitetty tilanne). C:n asema (verovelvollinen vai yksityishenkilö) ja kotipaikka eivät itsessään ole merkityksellisiä seikkoja call off -varastojärjestelyn soveltamisen kannalta.

Call off -varaston alv-kohtelu:

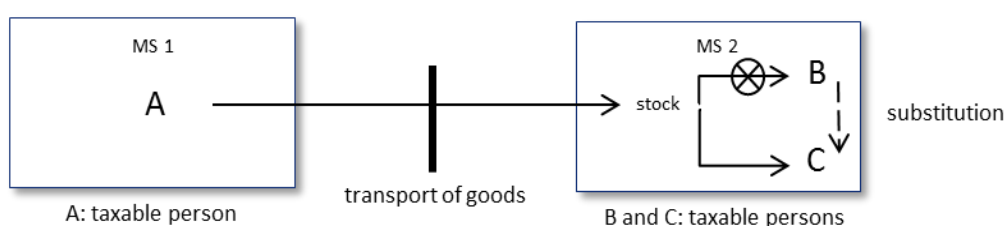
- Tammikuussa A:n on merkittävä tavaroiden kuljetus pitämäänsä rekisteriin (alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan d alakohta ja 243 artiklan 3 kohdan ensimmäinen alakohta ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 1 kohta).
- Yhteenvedoilmoituksessaan A:n on ilmoitettava B:n alv-tunniste, koska B on se, jota varten tavarat on call off -varastojärjestelyjen nojalla lähetetty (alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan d alakohta ja 262 artiklan 2 kohta).
- Tammikuussa aiotun ostajan on merkittävä pitämäänsä rekisteriin tavaroiden saapuminen varastoon (alv-direktiivin 243 artiklan 3 kohdan toinen alakohta ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohta). Ellei aiottu ostaja ole varastonpitäjä, saapumispäivää ei alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohdan toisen alakohdan mukaan tarvitse merkitä aiotun ostajan rekisteriin. Merkinnän tästä päivämäärästä olisi siinä tapauksessa oltava veroviranomaisen saatavilla ulkopuolisen varastonpitäjän (verotuksellisiin tai kaupallisiin tarkoituksiin, ks. kohta 2.5.19) pitämässä rekisterissä. Syyskuussa A:n katsotaan tekevän verosta vapautetun yhteisöluovutuksen jäsenvaltiossa 1 ja B:n yhteisöhankinnan jäsenvaltiossa 2 (alv-direktiivin 17 a artiklan 3 kohta).
- Arvonlisäverosaatavan katsotaan syntyneen viimeistään 15. lokakuuta (alv-direktiivin 67 ja 69 artikla).
- A:n on ilmoitettava yhteisöluovutuksesta alv-ilmoituksessaan, sisällytettävä liiketoimi yhteenvedoilmoitukseensa sekä mainittava tavaroiden ostaja (eli B) ja kyseisen yhteisöluovutuksen veron peruste.
- B:n on vastattava yhteisöhankinnasta maksettavasta arvonlisäverosta omassa alv-ilmoituksessaan.
- A:n on tehtävä tarvittavat merkinnät pitämäänsä rekisteriin niin, että rekisteri pysyy ajan tasalla (alv-direktiivin 243 artiklan 3 kohdan ensimmäinen alakohta ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 1 kohdan f alakohta).

- B:n on merkittävä ostamansa tavarat pitämäänsä rekisteriin silloin, kun B ottaa tavarat omistukseensa (alv-direktiivin 243 artiklan 3 kohdan toinen alakohta ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohdan d alakohta).

Muita huomioita

- Kun B luovuttaa varastosta otettuja tavaroita C:lle, luovutuksessa noudatetaan omia sääntöjään ('jäsenvaltion sisäinen' luovutus jäsenvaltiossa 2, yhteisöluovutus, vienti), eikä se kuulu call off -varaston yksinkertaistamistoimen soveltamisalaan.

2.3.2. Asiakkaan korvaaminen



Tilanne:

- Yritys A, jonka kotipaikka on jäsenvaltiossa 1 (eikä jäsenvaltiossa 2), kuljettaa tammikuussa tavaroita call off -varastojärjestelyn nojalla jäsenvaltioon 2. Tavarat on tarkoitettu yritykselle B, joka on rekisteröitynyt jäsenvaltioon 2 (kotipaikan perusteella tai muulla tavoin).
- Saman vuoden syyskuussa A:n ja B:n välistä call off -sopimusta muutetaan (tai sopimus irtisanotaan). Tavarat, joita ei vielä ollut myyty B:lle, jäävät kuitenkin jäsenvaltioon 2. Samaan aikaan A sopii yritys C:n kanssa, joka myös on rekisteröitynyt jäsenvaltioon 2 (kotipaikan perusteella tai muulla tavoin), call off -varastojärjestelystä, joka koskee jäsenvaltiossa 2 varastossa olevia tavaroita.⁴ Tavarat saatetaan kuljettaa toiseen varastointipaikkaan jäsenvaltiossa 2 tai ne voivat jäädä samaan varastointipaikkaan niin, että ainoastaan A:n ja B:n ja A:n ja C:n väliset sopimusjärjestelyt muuttuvat.

Call off -varaston alv-kohtelu:

- Tammikuussa A:n on merkittävä tavaroiden kuljetus pitämäänsä rekisteriin (alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan d alakohta ja 243 artiklan 3 kohdan ensimmäinen alakohta ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 1 kohta).
- Yhteenvetoilmoituksessaan A:n on mainittava B:n alv-tunniste, koska B on se, jota varten tavarat on call off -varastojärjestelyjen nojalla lähetetty (alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan d alakohta ja 262 artiklan 2 kohta).

⁴ Sopimus voisi esimerkiksi koskea myös tavaroita, jotka ovat edelleen jäsenvaltiossa 1. Nämä tavarat eivät kuitenkaan kuuluisi korvaamissääntöjen piiriin, vaan niihin sovellettaisiin call off -varastojärjestelmän yleisiä järjestelyjä.

- Tammikuussa aiottu ostajan on merkittävä pitämäänsä rekisteriin tavaroiden saapuminen varastoon (alv-direktiivin 243 artiklan 3 kohdan toinen alakohta ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohta). Ellei aiottu ostaja ole varastonpitäjä, tavaroiden saapumispäivää ei alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohdan toisen alakohdan mukaan tarvitse merkitä aiottu ostajan rekisteriin. Merkinnän tästä päivämäärästä olisi siinä tapauksessa oltava veroviranomaisen saatavilla ulkopuolisen varastonpitäjän (verotuksellisiin tai kaupallisiin tarkoituksiin, ks. kohta 2.5.19) pitämässä rekisterissä.
- Tavaroihin, jotka B on ottanut omistukseensa ennen call off -varastoa koskevan sopimuksen muuttamista tai irtisanomista, sovelletaan edellä kohdassa 2.3.1 esitettyjä sääntöjä.
- Syyskuussa, kun call off -sopimusta muutetaan tai se irtisanotaan, A:n ja B:n välillä ei tapahdu yhteisöluovutusta eikä yhteisöhankintaa niiden tavaroiden osalta, joita B ei ole ottanut omistukseensa ennen sopimuksen muuttamista.
- Siltä osin kuin C on korvannut B:n, A:n ei katsota tehneen alv-direktiivin 17 artiklan mukaista yhteisöluovutusta jäsenvaltiossa 1 eikä A:n katsota tehneen alv-direktiivin 21 artiklan mukaista yhteisöhankintaa jäsenvaltiossa 2 edellyttäen, että kaksi edellytystä täyttyy (alv-direktiivin 17 a artiklan 6 kohta):
 - 1) Call off -varaston yksinkertaistamisen yleiset ehdot soveltuvat (alv-direktiivin 17 a artiklan 6 kohdan a alakohta). Tämä tarkoittaa muun muassa sitä, että C:llä on A:n kanssa tehdyn sopimuksen perusteella oikeus saada tavarat omistukseensa. Vaikka tätä ei alv-direktiivissä todetakaan, sopimuspuolen korvaamisesta seuraa, ettei B:llä ole enää sopimuksen perusteella oikeutta saada tavaroita omistukseensa ja että tätä varten on tehty tarvittavat järjestelyt A:n kanssa. Lisäksi C:n on oltava jäsenvaltioon 2 rekisteröitynyt verovelvollinen ja A:n on ilmoitettava C:n alv-tunniste siltä ajanjaksolta, jolloin korvaaminen tapahtuu, annettavassa yhteenvetoilmoituksessaan.⁵
 - 2) A merkitsee pitämäänsä rekisteriin tiedon siitä, että B on korvattu C:llä (alv-direktiivin 17 a artiklan 6 kohdan b alakohta ja 243 artiklan 3 kohdan ensimmäinen alakohta sekä alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 1 kohdan e alakohta).
- Korvaaminen vaikuttaa asianomaisiin rekistereihin alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 1 kohdan e alakohdan ja 2 kohdan a, b ja c alakohdan mukaisesti.

Muita huomioita

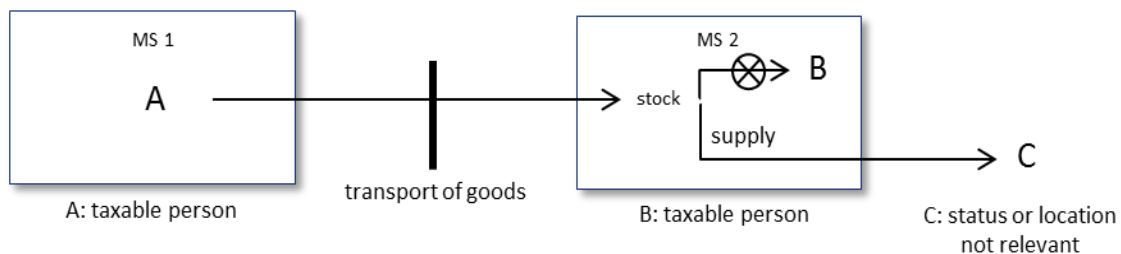
- Kuvatussa tilanteessa korvaamisen (eli sen, että C tulee B:n tilalle) on tapahduttava ennen kuin tavarat luovutetaan C:lle.
- Edellytyksenä on myös, että kun call off -varastojärjestelyt B:n kanssa päättyvät, A:lla on jo tiedossa aiottu ostaja C, joka korvaa B:n, ja A on jo tehnyt C:n kanssa sopimuksen. (Ajankohdasta, jolloin sopimus C:n kanssa on tehtävä, ks. kohta 2.5.12.)
- Alv-direktiivin artiklan 17 a 4 kohdassa tarkoitettu 12 kuukauden ajanjakso (ks. myös kohta 2.3.5) ei ala kulua alusta korvaamishetkellä. Kyseinen ajanjakso alkaa, kun tavarat alun perin saapuvat siihen jäsenvaltioon, johon ne on lähetetty tai kuljetettu. Se on ainoa sovellettava määräaika, eikä sitä ole pidennetty korvaamista koskevalla säännöksellä (alv-direktiivin 17 a artiklan 6 kohta) tai muulla

⁵ Ilmoituksessa on mainittava sekä aiemman luovutuksensaajan (esimerkissä B) että uuden luovutuksensaajan (esimerkissä C) alv-tunniste.

säännöksellä. Lisäksi säännössä, jota sovellettaisiin, jos korvaamisen edellytykset eivät täytyisi (alv-direktiivin 17 a artiklan 7 kohta), viitataan nimenomaisesti ”4 kohdassa tarkoitettuun määräaikaan” (ts. alv-direktiivin 17 a artiklan 4 kohtaan), mikä vahvistaa sen, että se on ainoa merkityksellinen määräaika. Tämän vahvistaa myös se, että luovuttajan pitämässä rekisterissä on mainittava sen henkilön alv-tunniste, joka korvaa alkuperäisen aiotun ostajan, mutta korvaamisen ajankohdan mainitsemisesta ei kyseisessä säännöksessä (alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 1 kohdan e alakohta) säädetä mitään.

- Elleivät korvaamisen edellytykset täyty ja (esimerkissä tarkoitettu) A luovuttaa tavarat kuitenkin varastosta C:lle, on kyseessä kohdassa 2.3.3 tarkoitettu tilanne (toiselle henkilölle luovuttaminen).

2.3.3. Toiselle henkilölle luovuttaminen



Tilanne:

- Yritys A, jonka kotipaikka on jäsenvaltiossa 1 (eikä jäsenvaltiossa 2), kuljettaa tammikuussa tavaroita call off -varastojärjestelyn nojalla jäsenvaltioon 2. Tavarat on tarkoitettu yritykselle B, joka on rekisteröitynyt jäsenvaltioon 2 (kotipaikan perusteella tai muulla tavoin).
- Syyskuussa A luovuttaa tavarat yritykselle C (esimerkiksi siksi, että C on valmis maksamaan korkeamman hinnan) ja irtisanoo siksi call off -varastoa koskevan sopimuksensa B:n kanssa. Esimerkissä tilanne voisi olla myös se, että A ja B pitävät voimassa call off -varastoa koskevan sopimuksen muiden (tai toisenlaisten) kuin C:lle luovutettujen tavaroiden osalta.
- Tavarat siirretään suoraan C:lle, jota ei ollut mainittu aiottuna ostajana silloin, kun tavarat alun perin siirrettiin jäsenvaltiosta 1, ja joka ei korvannut alkuperäistä aiottua ostajaa alv-direktiivin 17 a artiklan 6 kohdan mukaisesti.

Call off -varaston alv-kohtelu:

- Tammikuussa A:n on merkittävä tavaroiden kuljetus pitämäänsä rekisteriin (alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan d alakohta ja 243 artiklan 3 kohdan ensimmäinen alakohta ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 1 kohta).
- Yhteenvedoilmoituksessaan A:n on mainittava B:n alv-tunniste, koska B on se, jota varten tavarat on call off -varastojärjestelyjen nojalla lähetetty (alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan d alakohta ja 262 artiklan 2 kohta).
- Tammikuussa aiotun ostajan on merkittävä pitämäänsä rekisteriin tavaroiden saapuminen varastoon (alv-direktiivin 243 artiklan 3 kohdan toinen alakohta ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohta). Ellei aiottu ostaja ole

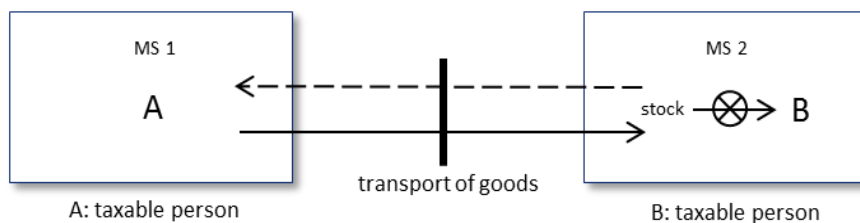
varastonpitäjä, tavaroiden saapumispäivää ei alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohdan toisen alakohdan mukaan tarvitse merkitä aiotun ostajan rekisteriin. Merkinnän tästä päivämäärästä olisi siinä tapauksessa oltava veroviranomaisen saatavilla ulkopuolisen varastonpitäjän (verotuksellisiin tai kaupallisiin tarkoituksiin, ks. kohta 2.5.19) pitämässä rekisterissä.

- Tavaroihin, jotka B on ottanut omistukseensa ennen call off -varastoa koskevan sopimuksen muuttamista tai irtisanomista, sovelletaan edellä kohdassa 2.3.1 esitettyjä sääntöjä.
- Syyskuussa, kun kyseiset tavarat myydään C:lle ja tämän seurauksena A:n ja B:n välistä call off -sopimusta muutetaan tai se irtisanotaan, A:n ja B:n välillä ei tapahdu yhteisöluovutusta eikä yhteisöhankintaa niiden tavaroiden osalta, joita B ei ole ottanut omistukseensa. B:n (tai alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettussa tilanteessa ja siinä tarkoitetuissa tapauksissa varastonpitäjän, ks. kohta 2.5.19) on tehtävä tarvittavat muutokset pitämäänsä rekisteriin C:lle luovutettujen tavaroiden osalta (alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohdan b ja e alakohta).
- Syyskuussa call off -varastojärjestelyjen edellytykset eivät myöskään enää täyty edellisessä kohdassa mainittujen tavaroiden osalta. Koska A ja C sopivat tavarankaupasta eivätkä call off -varastosta, kohdassa 2.3.2 esitettyjä korvaamista koskevia säännöksiä ei sovelleta C:lle luovutettuihin tavaroihin. Niinpä C:lle luovutettujen tavaroiden tapauksessa katsotaan, että kyse on alv-direktiivin 17 artiklan mukaisesta tavaroiden siirrosta jäsenvaltiosta 1 jäsenvaltioon 2. Koska edellytykset eivät näiden tavaroiden osalta enää täyty, siirron katsotaan tapahtuvan välittömästi ennen luovutusta C:lle (alv-direktiivin 17 a artiklan 7 kohdan toinen alakohta).
- Ilmauksen ”välittömästi ennen” merkitystä ei nimenomaisesti selitetä alv-direktiivissä, mutta kun tarkastellaan järjestelmän toimintaa kokonaisuutena, sen on katsottava tarkoittavan samaa päivää, jona A luovuttaa tavarat C:lle.
- C:lle myytyjen tavaroiden suhteen A:n katsotaan tehneen verosta vapautetun yhteisöluovutuksen jäsenvaltiossa 1 ja yhteisöhankinnan jäsenvaltiossa 2 (kuten edellä mainittiin, muita tavaroita voi edelleen jäädä A:n ja B:n välisen call off -varastoa koskevan sopimuksen piiriin). Verotettava tapahtuma tapahtuu syyskuussa, ja verosaatavan katsotaan syntyneen viimeistään 15. lokakuuta. A:n on pitänyt rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi jäsenvaltiossa 2 voidakseen ilmoittaa yhteisöhankintansa jäsenvaltiossa 2.
- A:n on ilmoitettava yhteisöluovutuksesta alv-ilmoituksessaan jäsenvaltiossa 1, sisällytettävä liiketoimi yhteenvetoilmoitukseensa sekä mainittava itsensä omalla jäsenvaltion 2 alv-tunnisteellaan ja veron peruste (alv-direktiivin 76 artikla).
- A:n on lisäksi vastattava yhteisöhankinnastaan maksettavasta arvonlisäverosta jäsenvaltiossa 2 tehtävässä alv-ilmoituksessaan.
- A:n on tehtävä tarvittavat merkinnät pitämäänsä rekisteriin niin, että rekisteri pysyy ajan tasalla (alv-direktiivin 243 artiklan 3 kohdan ensimmäinen alakohta ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 1 kohdan g alakohta).

Muita huomioita

- Kun A luovuttaa tavaroita C:lle, luovutuksessa noudatetaan omia sääntöjään (’jäsenvaltion sisäinen’ luovutus jäsenvaltiossa 2, yhteisöluovutus, vienti), eikä se kuulu call off -varastojen yksinkertaistamistoimen soveltamisalaan.

2.3.4. Tavaroiden palautus



Tilanne:

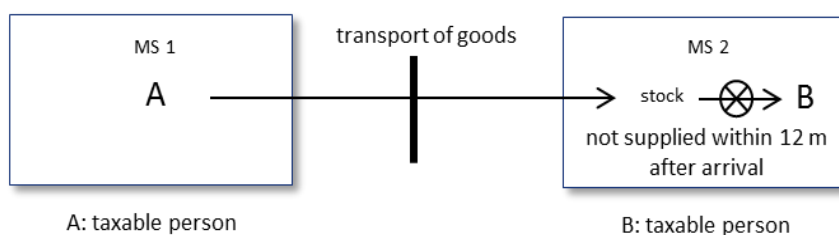
- Yritys A, jonka kotipaikka on jäsenvaltiossa 1 (eikä jäsenvaltiossa 2), kuljettaa tammikuussa tavaroita call off -varastojärjestelyn nojalla jäsenvaltioon 2. Tavarat on tarkoitettu yritykselle B, joka on rekisteröitynyt jäsenvaltioon 2 (kotipaikan perusteella tai muulla tavoin).
- Saman vuoden syyskuussa sovitaan, että A ottaa takaisin jäljellä olevat tavarat, joita ei ole myyty B:lle tai joita B ei ole käyttänyt, ja kuljettaa ne jäsenvaltiosta 2 takaisin jäsenvaltioon 1.

Call off -varaston alv-kohtelu

- Tammikuussa A:n on merkittävä tavaroiden kuljetus pitämäänsä rekisteriin (alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan d alakohta ja 243 artiklan 3 kohdan ensimmäinen alakohta ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 1 kohta).
- Yhteenvedoilmoituksessaan A:n on mainittava B:n alv-tunniste, koska B on se, jota varten tavarat on call off -varastojärjestelyjen nojalla lähetetty (alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan d alakohta ja 262 artiklan 2 kohta).
- Tammikuussa aiotun ostajan on merkittävä pitämäänsä rekisteriin tavaroiden saapuminen varastoon (alv-direktiivin 243 artiklan 3 kohdan toinen alakohta ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohta). Ellei aiottu ostaja ole varastonpitäjä, tavaroiden saapumispäivää ei alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohdan toisen alakohdan mukaan tarvitse merkitä aiotun ostajan rekisteriin. Merkinnän tästä päivämäärästä olisi siinä tapauksessa oltava veroviranomaisen saatavilla ulkopuolisen varastonpitäjän (verotuksellisiin tai kaupallisiin tarkoituksiin, ks. kohta 2.5.19) pitämässä rekisterissä.
- Tavaroihin, jotka B on tosiasiallisesti ottanut omistukseensa, sovelletaan edellä kohdassa 2.3.1 esitettyjä sääntöjä.
- Niiden tavaroiden osalta, joita B ei ottanut omistukseensa, A:n ja B:n välillä ei ole tapahtunut yhteisöluovutusta eikä yhteisöhankintaa.
- Palautettujen tavaroiden tapauksessa A:n ei myöskään alv-direktiivin 17 artiklan mukaisesti katsota tehneen yhteisöluovutusta jäsenvaltiossa 1 eikä A:n alv-direktiivin 17 artiklan mukaisesti katsota tehneen yhteisöluovutusta jäsenvaltiossa 2, jos A merkitsee tavaroiden palautuksen pitämäänsä rekisteriin alv-direktiivin 243 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä alakohdassa ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 1 kohdan h alakohdassa säädetyllä tavalla (alv-direktiivin 17 a artiklan 5 kohdan b alakohta).

- Lisäksi A:n on mainittava yhteenvetoilmoituksessaan B:n alv-tunniste ja lisättävä huomautus siitä, että tavarat on palautettu (alv-direktiivin 262 artiklan 2 kohta, koska kyseessä on ”muutos toimitettuihin tietoihin”⁶). On huomattava, että kun kyseessä on tavaroiden palautus, tätä yhteenvetoilmoituksen mainintaa ei tule pitää yksinkertaistamisen aineellisenä edellytyksenä (ks. myös kohta 2.5.6).
- Aiotun ostajan (tai alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettussa tilanteessa varastonpitäjän) on tehtävä tarvittavat muutokset pitämäänsä rekisteriin (alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohdan e alakohta).

2.3.5. 12 kuukauden ajanjakson ylittyminen



Tilanne:

- Yritys A, jonka kotipaikka on jäsenvaltiossa 1 (eikä jäsenvaltiossa 2), kuljettaa 5. päivänä tammikuuta vuonna N tavaroita call off -varastojärjestelyn nojalla jäsenvaltioon 2. Tavarat saapuvat jäsenvaltioon 2 samana päivänä. Tavarat on tarkoitettu yritykselle B, joka on rekisteröitynyt jäsenvaltioon 2 (kotipaikan perusteella tai muulla tavoin).
- Vuotta myöhemmin (vuonna N+1) tavaroita tai osaa niistä ei vielä ole luovutettu B:lle, mutta ne ovat edelleen jäsenvaltion 2 alueella.⁷

Call off -varaston alv-kohtelu

- A:n on merkittävä tavaroiden kuljetus pitämäänsä rekisteriin 5. päivänä tammikuuta vuonna N (alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan d alakohta ja 243 artiklan 3 kohta sekä alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 1 kohta).
- Yhteenvetoilmoituksessaan A:n on mainittava B:n alv-tunniste, koska B on se, jota varten tavarat on call off -varastojärjestelyjen nojalla lähetetty (alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan d alakohta ja 262 artiklan 2 kohta).
- Aiotun ostajan on merkittävä pitämäänsä rekisteriin tavaroiden saapuminen varastoon 5. päivänä tammikuuta vuonna N (alv-direktiivin 243 artiklan 3 kohdan toinen alakohta ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohta). Ellei aiottu ostaja ole varastonpitäjä, tavaroiden saapumispäivää ei alv-

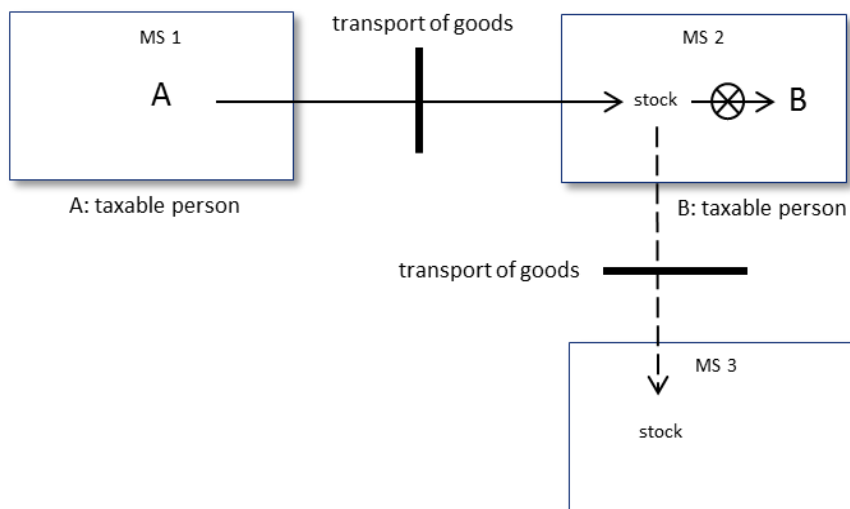
⁶ Ks. myös kohta 2.5.22.

⁷ Kahdentoista kuukauden määräajasta ks. kohdat 2.5.16 ja 2.5.17.

täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohdan toisen alakohdan mukaan tarvitse merkitä aiotun ostajan rekisteriin. Merkinnän tästä päivämäärästä olisi siinä tapauksessa oltava veroviranomaisen saatavilla ulkopuolisen varastonpitäjän (verotuksellisiin tai kaupallisiin tarkoituksiin, ks. kohta 2.5.19) pitämässä rekisterissä.

- Tavaroihin, jotka B on ottanut omistukseensa ennen 12 kuukauden määräajan päättymistä, sovelletaan edellä kohdassa 2.3.1 esitettyjä sääntöjä.
- Vuoden N+1 tammikuun 6. päivän loppuun mennessä (oikeasta 12 kuukauden jakson laskennasta ks. kohdat 2.5.16 ja 2.5.17) B ei ole ottanut tavaroita tai osaa niistä omistukseensa. Näiden jäljelle jääneiden tavaroiden suhteen A:n ja B:n välillä ei ole tapahtunut yhteisöluovutusta eikä yhteisöhankintaa.
- Vuoden N+1 tammikuun 7. päivästä lähtien (joka on 12 kuukauden jakson päättymistä seuraava päivä) call off -varastojärjestelyjen edellytykset eivät enää täyty ja A:n katsotaan alv-direktiivin 17 artiklan mukaisesti siirtäneen jäljelle jääneet tavarat jäsenvaltiosta 1 jäsenvaltioon 2 (alv-direktiivin 17 a artiklan 4 kohta).
- A:n katsotaan tekevän verosta vapautetun, alv-direktiivin 17 artiklan mukaisen yhteisöluovutuksen jäsenvaltiossa 1 ja alv-direktiivin 21 artiklan mukaisen yhteisöhankinnan jäsenvaltiossa 2. Verotettava tapahtuma tapahtuu vuoden N+1 tammikuun 7. päivänä ja verosaatavan katsotaan syntyneen viimeistään vuoden N+1 helmikuun 15. päivänä (alv-direktiivin 67 ja 69 artikla). A:n on pitänyt rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi jäsenvaltiossa 2 voidakseen ilmoittaa yhteisöhankintansa jäsenvaltiossa 2.
- A:n on ilmoitettava yhteisöluovutuksesta alv-ilmoituksessaan jäsenvaltiossa 1, sisällytettävä liiketoimi yhteenvedoilmoitukseensa sekä mainittava itsensä omalla jäsenvaltion 2 alv-tunnisteellaan ja luovutusta koskeva veron peruste (alv-direktiivin 76 artikla).
- A:n on vastattava yhteisöhankinnastaan maksettavasta arvonlisäverosta jäsenvaltioon 2 tehtävässä alv-ilmoituksessaan.
- Sekä A:n että aiotun ostajan rekistereistä on selvästi käytävä ilmi niiden tavaroiden tilanne, joiden osalta 12 kuukauden jakso on ylittynyt (alv-direktiivin 243 artiklan 3 kohdan ensimmäinen alakohta ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 1 kohdan c alakohta ja 2 kohdan c alakohta).

2.3.6. Toiseen jäsenvaltioon lähetetyt tavarat



Tilanne:

- Yritys A, jonka kotipaikka on jäsenvaltiossa 1 (eikä jäsenvaltiossa 2), kuljettaa tammikuussa tavaroita call off -varastojärjestelyn nojalla jäsenvaltioon 2. Tavarat on tarkoitettu yritykselle B, joka on rekisteröitynyt jäsenvaltioon 2 (kotipaikan perusteella tai muulla tavoin).
- Saman vuoden syyskuussa A ottaa takaisin tavarat (tai osan tavaroista), joita ei ole luovutettu varastosta B:lle, mutta ei kuljeta niitä takaisin jäsenvaltioon 1. Sen sijaan tavarat kuljetetaan jäsenvaltioon 3, missä tavarat varastoidaan A:n lukuun (tilanne kuviossa).
- Tämä tilanne poikkeaa tilanteesta, jossa jäljelle jääneiden tavaroiden kuljetus tapahtuu samassa yhteydessä, jossa ne myydään yritykselle C:lle, jonka kotipaikka on jäsenvaltiossa 3 (edellä kohdassa 2.3.3 käsitelty tilanne).

Call off -varaston alv-kohtelu

- Tammikuussa A:n on merkittävä tavaroiden kuljetus pitämäänsä rekisteriin (alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan d alakohta ja 243 artiklan 3 kohdan ensimmäinen alakohta ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 1 kohta).
- Yhteenvetoilmoituksessaan A:n on mainittava B:n alv-tunniste, koska B on se, jota varten tavarat on call off -varastojärjestelyjen nojalla lähetetty (alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan d alakohta ja 262 artiklan 2 kohta).
- Tammikuussa aiotun ostajan on merkittävä pitämäänsä rekisteriin tavaroiden saapuminen varastoon (alv-direktiivin 243 artiklan 3 kohdan toinen alakohta ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohta). Ellei aiottu ostaja ole varastonpitäjä, tavaroiden saapumispäivää ei alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohdan toisen alakohdan mukaan tarvitse merkitä aiotun ostajan rekisteriin. Merkinnän tästä päivästä olisi siinä tapauksessa oltava veroviranomaisen saatavilla ulkopuolisen varastonpitäjän (verotuksellisiin tai kaupallisiin tarkoituksiin, ks. kohta 2.5.19) pitämässä rekisterissä.

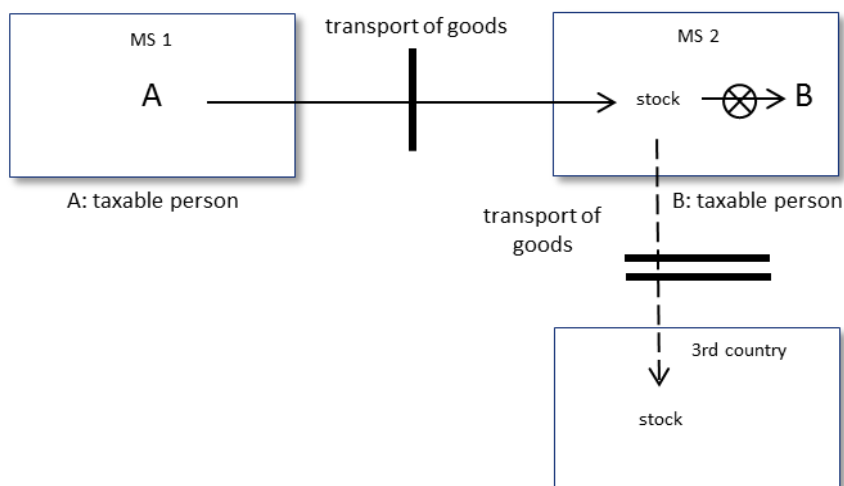
- Tavaroihin, jotka B on tosiasiallisesti ottanut omistukseensa, sovelletaan edellä kohdassa 2.3.1 esitettyjä sääntöjä.
- Syyskuussa, kun loput tavarat kuljetetaan jäsenvaltioon 3, call off -varastojärjestelyjen edellytykset eivät enää täyty jäsenvaltiosta 1 jäsenvaltioon 2 tapahtuneen kuljetuksen osalta. Niinpä kyse on alv-direktiivin 17 artiklan mukaisesta tavaroiden siirrosta jäsenvaltiosta 1 jäsenvaltioon 2. Edellytykset eivät enää täyty, ja siirron katsotaan siten tapahtuvan välittömästi ennen kuin lähetys tai kuljetus jäsenvaltioon 3 alkaa (alv-direktiivin 17 a artiklan 7 kohdan kolmas alakohta).
- Ilmauksen ”välittömästi ennen” merkitystä ei nimenomaisesti selitetä alv-direktiivissä, mutta kun tarkastellaan järjestelmän toimintaa kokonaisuutena, sen on katsottava tarkoittavan samaa päivää, jona lähetys tai kuljetus jäsenvaltioon 3 alkaa.
- A:n katsotaan tekevän jäljellä olevien tavaroiden osalta verosta vapautetun yhteisöluovutuksen jäsenvaltiossa 1 (alv-direktiivin 17 artikla) ja yhteisöhankinnan jäsenvaltiossa 2 (alv-direktiivin 21 artikla). Verotettava tapahtuma tapahtuu syyskuussa, ja verosaatavan katsotaan syntyneen viimeistään 15. lokakuuta (alv-direktiivin 67 ja 69 artikla). A:n on pitänyt rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi jäsenvaltiossa 2 voidakseen ilmoittaa yhteisöhankintansa jäsenvaltiossa 2.
- A:n on ilmoitettava luovutuksesta alv-ilmoituksessaan jäsenvaltiossa 1, sisällytettävä liiketoimi yhteenvetoilmoitukseensa sekä mainittava itsensä omalla jäsenvaltion 2 alv-tunnisteellaan ja luovutusta koskeva veron peruste (alv-direktiivin 76 artikla).
- A:n on vastattava yhteisöhankinnastaan maksettavasta arvonlisäverosta jäsenvaltioon 2 tehtävässä alv-ilmoituksessaan.
- A:n on lisäksi tehtävä tarvittavat merkinnät pitämäänsä rekisteriin niin, että rekisteri pysyy ajan tasalla (alv-direktiivin 243 artiklan 3 kohdan ensimmäinen alakohta ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 1 kohdan g alakohta). B:n (tai alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettussa tilanteessa varastonpitäjän, ks. kohta 2.5.19) on myös saatettava rekisterinsä ajan tasalle (alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohdan e alakohta).

Muita huomioita

- A tekee toisen siirron jäsenvaltiosta 2 jäsenvaltioon 3 kuljettaessaan tavarat jäsenvaltioon 3 syyskuussa. A:n katsotaan siis tekevän verosta vapautetun, alv-direktiivin 17 artiklan mukaisen yhteisöluovutuksen jäsenvaltiossa 2 ja alv-direktiivin 21 artiklan mukaisen yhteisöhankinnan jäsenvaltiossa 3. Viimeksi mainittua verotettavaa tapahtumaa varten A:n on pitänyt rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi jäsenvaltiossa 3. Alv-ilmoituksissa ja yhteenvetoilmoituksissa tietoja annetaan tavanomaisten sääntöjen mukaisesti, eivätkä ne siten ole yhteydessä call off -varastojen yksinkertaistamissääntöihin.
- Tämä toinen tavaroiden siirto jäsenvaltiosta 2 jäsenvaltioon 3 saattaa kuitenkin kuulua call off -varastojärjestelyjen sääntöjen piiriin edellyttäen, että kaikki vaaditut edellytykset täyttyvät. Se edellyttäisi kuitenkin, ettei A:lla ole kotipaikkaa jäsenvaltiossa 3; että A:lla olisi ennestään sopimus aiotun ostajan kanssa, jonka olisi oltava rekisteröity jäsenvaltiossa 3; ja että A merkitsisi kuljetuksen pitämäänsä rekisteriin ja mainitsisi jäsenvaltioon 2 tekemässään yhteenvetoilmoituksessa myös uuden aiotun ostajan. Tällainen uusi tilanne edellyttää aina täysin erillistä arviointia.

- Jos tavarat myydään suoraan C:lle (muuten kuin call off -varastojärjestelyillä) jäsenvaltiossa 3, jäsenvaltiossa 2 tehtyyn yhteisöluovutukseen ja jäsenvaltiossa 3 tehtyyn yhteisöhankintaan sovelletaan tavanomaisia sääntöjä eivätkä ne tässäkään tapauksessa ole yhteydessä call off -varastojen yksinkertaistamissääntöihin (ks. myös kohta 2.3.3).

2.3.7. Tavaroiden vienti



Tilanne:

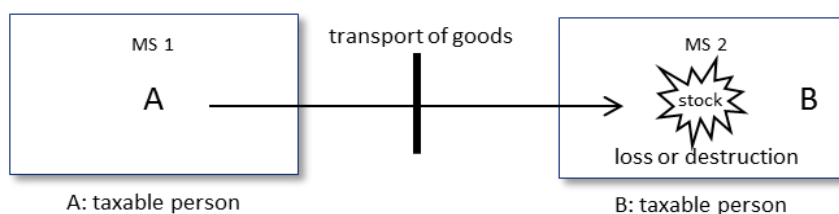
- Yritys A, jonka kotipaikka on jäsenvaltiossa 1 (eikä jäsenvaltiossa 2), kuljettaa tammikuussa tavaroita call off -varastojärjestelyn nojalla jäsenvaltioon 2. Tavarat on tarkoitettu yritykselle B, joka on rekisteröitynyt jäsenvaltioon 2 (kotipaikan perusteella tai muulla tavoin).
- Saman vuoden syyskuussa A vie tavarat, joita ei ole luovutettu B:lle, muuta toimintaa varten Euroopan unionin ulkopuolelle.

Call off -varaston alv-kohtelu

- Tammikuussa A:n on merkittävä tavaroiden kuljetus pitämäänsä rekisteriin (alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan d alakohta ja 243 artiklan 3 kohdan ensimmäinen alakohta ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 1 kohta).
- Yhteenvetoilmoituksessaan A:n on mainittava B:n alv-tunniste, koska B on se, jota varten tavarat on call off -varastojärjestelyjen nojalla lähetetty (alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan d alakohta ja 262 artiklan 2 kohta).
- Tammikuussa aiotun ostajan on merkittävä pitämäänsä rekisteriin tavaroiden saapuminen varastoon (alv-direktiivin 243 artiklan 3 kohdan toinen alakohta ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohta). Ellei aiottu ostaja ole varastonpitäjä, tavaroiden saapumispäivää ei alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohdan toisen alakohdan mukaan tarvitse merkitä aiotun ostajan rekisteriin. Merkinnän tästä päivästä olisi siinä tapauksessa oltava veroviranomaisen saatavilla ulkopuolisen varastonpitäjän (verotuksellisiin tai kaupallisiin tarkoituksiin, ks. kohta 2.5.19) pitämässä rekisterissä.

- Tavaroihin, jotka B on tosiasiallisesti ottanut omistukseensa, sovelletaan edellä kohdassa 2.3.1 esitettyjä sääntöjä.
- Syyskuussa, kun loput tavarat kuljetetaan Euroopan unionin ulkopuolelle, call off -varastojärjestelyjen edellytykset eivät enää täyty. Näin ollen katsotaan, että kyseisten jäljelle jääneiden tavaroiden osalta tapahtuu alv-direktiivin 17 artiklassa tarkoitettu siirto jäsenvaltiosta 1 jäsenvaltioon 2. Koska edellytykset eivät maastaviennin yhteydessä enää täyty, siirron katsotaan tapahtuvan välittömästi ennen kuin lähetys tai kuljetus kolmanteen maahan alkaa (alv-direktiivin 17 a artiklan 7 kohdan kolmas alakohta).
- Ilmauksen ”välittömästi ennen” merkitystä ei nimenomaisesti selitetä arvonlisäverodirektiivissä, mutta kun tarkastellaan järjestelmän toimintaa kokonaisuutena, sen on katsottava tarkoittavan samaa päivää, jona lähetys tai kuljetus alkaa.
- A:n katsotaan tekevän verosta vapautetun, alv-direktiivin 17 artiklan mukaisen yhteisöluovutuksen jäsenvaltiossa 1 ja alv-direktiivin 21 artiklan mukaisen yhteisöhankinnan jäsenvaltiossa 2. Verotettava tapahtuma tapahtuu syyskuussa, ja verosaatavan katsotaan syntyneen viimeistään 15. lokakuuta (alv-direktiivin 67 ja 69 artikla). A:n on pitänyt rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi jäsenvaltiossa 2 voidakseen ilmoittaa yhteisöhankintansa jäsenvaltiossa 2.
- A:n on ilmoitettava yhteisöluovutuksesta alv-ilmoituksessaan jäsenvaltiossa 1, sisällytettävä liiketoimi yhteenvetoilmoitukseensa sekä mainittava itsensä omalla jäsenvaltion 2 alv-tunnisteellaan ja luovutusta koskeva veron peruste (alv-direktiivin 76 artikla).
- A:n on vastattava yhteisöhankinnastaan maksettavasta arvonlisäverosta jäsenvaltioon 2 tehtävässä alv-ilmoituksessaan.
- A:n on tehtävä tarvittavat merkinnät pitämäänsä rekisteriin niin, että rekisteri pysyy ajan tasalla (alv-direktiivin 243 artiklan 3 kohdan ensimmäinen alakohta ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 1 kohdan g alakohta). B:n (tai alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua tilanteessa varastonpitäjän, ks. kohta 2.5.19) on myös saatettava rekisterinsä ajan tasalle (alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohdan e alakohta).

2.3.8. Tavaroiden tuhoutuminen tai häviäminen



Tilanne:

- Yritys A, jonka kotipaikka on jäsenvaltiossa 1 (eikä jäsenvaltiossa 2), kuljettaa tammikuussa tavaroita call off -varastojärjestelyn nojalla jäsenvaltioon 2. Tavarat

on tarkoitettu yritykselle B, joka on rekisteröitynyt jäsenvaltioon 2 (kotipaikan perusteella tai muulla tavoin).

- Saman vuoden syyskuussa, ennen kuin B on ottanut omistukseensa kaikki vastaanotetut tavarat, loput tavarat tuhoutuvat tulipalossa.

Call off -varaston alv-kohtelu:

- Tammikuussa A:n on merkittävä tavaroiden kuljetus pitämäänsä rekisteriin (alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan d alakohta ja 243 artiklan 3 kohdan ensimmäinen alakohta sekä alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 1 kohta).
- Yhteenvedoilmoituksessaan A:n on mainittava B:n alv-tunniste, koska B on se, jota varten tavarat on call off -varastojärjestelyjen nojalla lähetetty (alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan d alakohta ja 262 artiklan 2 kohta).
- Tammikuussa aiotun ostajan on merkittävä pitämäänsä rekisteriin tavaroiden saapuminen varastoon (alv-direktiivin 243 artiklan 3 kohdan toinen alakohta ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohta). Ellei aiottu ostaja ole varastonpitäjä, tavaroiden saapumispäivää ei alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohdan toisen alakohdan mukaan tarvitse merkitä aiotun ostajan rekisteriin. Merkinnän siitä olisi siinä tapauksessa oltava veroviranomaisen saatavilla ulkopuolisen varastonpitäjän (verotuksellisiin tai kaupallisiin tarkoituksiin, ks. kohta 2.5.19) pitämässä rekisterissä.
- Tavaroihin, jotka B on tosiasiallisesti ottanut omistukseensa, sovelletaan edellä kohdassa 2.3.1 esitettyjä sääntöjä.
- Syyskuussa, kun loput tavarat tuhoutuvat, call off -varastojärjestelyjen edellytykset eivät enää täyty kyseisten tavaroiden osalta. Näin ollen katsotaan, että on tapahtunut alv-direktiivin 17 artiklassa tarkoitettu tavaroiden siirto jäsenvaltiosta 1 jäsenvaltioon 2. Koska call off -varastoa koskevan yksinkertaistamisen edellytykset eivät enää täyty, siirron katsotaan tapahtuneen sinä päivänä, jona tavarat tosiasiallisesti tuhoutuvat, tai jos kyseistä päivää on mahdotonta määrittää, päivänä, jona tavaroiden tuhoutuminen havaittiin (alv-direktiivin 17 a artiklan 7 kohdan neljäs alakohta).
- A:n katsotaan tekevän tuhoutuneista tavaroista verosta vapautetun, alv-direktiivin 17 artiklan mukaisen yhteisöluovutuksen jäsenvaltiossa 1 ja alv-direktiivin 21 artiklan mukaisen yhteisöhankinnan jäsenvaltiossa 2.
- Verotettava tapahtuma tapahtuu syyskuussa, ja verosaatavan katsotaan syntyneen viimeistään 15. lokakuuta (alv-direktiivin 67 ja 69 artikla). A:n on pitänyt rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi jäsenvaltiossa 2 voidakseen ilmoittaa yhteisöhankintansa jäsenvaltiossa 2.
- A:n on ilmoitettava yhteisöluovutuksesta alv-ilmoituksessaan jäsenvaltiossa 1, sisällytettävä liiketoimi yhteenvedoilmoitukseensa sekä mainittava itsensä omalla jäsenvaltion 2 alv-tunnisteellaan. Veron peruste on ostohinta tai ostohinnan puuttuessa tavaroiden omakustannushinta (alv-direktiivin 76 artikla).
- A:n on vastattava yhteisöhankinnastaan maksettavasta arvonlisäverosta jäsenvaltioon 2 tehtävässä alv-ilmoituksessaan. Tilanteeseen sovelletaan alv-direktiivin 185 artiklan 2 kohtaa, eikä oikeutta yhteisöhankintaa koskevan arvonlisäveron vähentämiseen suljeta pois tai rajoiteta tavaroiden tuhoutumisen perusteella edellyttäen, että kyse on ”asianmukaisesti toteen näytetystä tai todetusta” tuhoutumisesta.
- A:n on tehtävä tarvittavat merkinnät pitämäänsä rekisteriin niin, että rekisteri pysyy ajan tasalla (alv-direktiivin 243 artiklan 3 kohdan ensimmäinen alakohta ja

alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 1 kohdan g alakohta). B:n (tai alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettussa tilanteessa varastonpitäjän, ks. kohta 2.5.19) on myös saatettava rekisterinsä ajan tasalle (alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohdan f alakohta).

2.4. Call off -varaston yksinkertaistaminen ja kansalliset arvonnäkökohdat

Alv-direktiivin 17 a artiklassa säädetty call off -varastojärjestelyjen yksinkertaistamistoimi tulee voimaan 1. tammikuuta 2020 alkaen, ja sitä sovelletaan kaikissa jäsenvaltioissa. Tämä tarkoittaa sitä, että kaikki muut mahdolliset kansalliset järjestelyt, jotka koskevat call off -varastoa ja jotka poikkeavat alv-direktiivin 17 ja 17 a artiklasta, ovat unionin lainsäädännön vastaisia. Jäsenvaltioilla ei ole mahdollisuutta soveltaa tällaisia poikkeavia kansallisia sääntöjä rajat ylittäviin call off -varastotilanteisiin, vaikka kyseiset kansalliset säännöt olisivat yritysten kannalta laisempia tai joustavampia kuin alv-direktiivin 17 artiklan ja 17 a artiklan säännöt.

2.5. Näihin säännöksiin liittyvät yksityiskohtaiset kysymykset

2.5.1. Alv-komitean hyväksymät suuntaviivat

Alv-komitean 113. kokouksessa 3.6.2019 vahvistetut suuntaviivat

3. UUSI LAINSÄÄDÄNTÖ – ÄSKETTÄIN ANNETTUIEN UNIONIN ALV-SÄÄNNÖSTEN TÄYTÄNTÖÖNPANO KOSKEVAT ASIAT
- 3.1 Alkuperä: komissio
- Viitteet: Alv-direktiivin 17 a artikla, 36 a artikla, 138 artiklan 1 ja 1 a kohta, 243 artiklan 3 kohta ja 262 artiklan 2 kohta
Alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artikla ja 54 a artikla
- Asia: Pikaratkaisupaketin täytäntöönpano: Neuvoston direktiivi (EU) 2018/1910 ja neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) 2018/1912
([Document taxud.c.1\(2019\)3533969 – Working paper No 968](#))

Document B - taxud.c.1(2019)7898019 Working Paper No 973

Call off -varasto: Vähäisen hävikin käsittely (kohta 3.1.1)⁸

Alv-komitea toteaa lähes yksimielisesti, että call off -varastojärjestelyjen (alv-direktiivin 17 a artikla) piirissä olevien tavaroiden vähäinen hävikki, joka johtuu tavaroiden tosiasiallisesta luonteesta, ennakoimattomista olosuhteista tai toimivaltaisten viranomaisten luvasta tai ohjeesta, ei ole perusteena näiden tavaroiden siirrolle alv-direktiivin 17 artiklassa tarkoitettulla tavalla.

Lisäksi Alv-komitean suuri enemmistö toteaa, että tällaisten call off -varastojärjestelyjen yhteydessä ”vähäisellä hävikillä” tarkoitetaan hävikkiä, jonka määrä on alle 5 prosenttia koko varaston arvosta tai määrästä sellaisena kuin se on sinä päivänä, varastointipaikkaan saapumisen jälkeen, jona tavarat tosiasiallisesti viedään pois tai tuhoutuvat tai, jos tätä päivämäärää on mahdotonta määrittää, päivänä, jona tavaroiden katsotaan tuhoutuneen tai kadonneen.

⁸ Tämä otsikko viittaa Alv-komitean työasiakirjan nro 968 vastaavaan kohtaan.

Call off -varasto: Onko call off -varastoa pidettävä luovuttajan kiinteänä toimipaikkana? (Kohta 3.1.2.)⁹

1. Alv-komitea vahvistaa yksimielisesti, että alv-direktiivin 17 a artiklan mukaisia call off -varastojärjestelyjen yksinkertaistamisia sovelletaan riippumatta siitä, onko tavarat siirtänyt verovelvollinen (jäljempänä luovuttaja) ALV-rekisterissä siinä jäsenvaltiossa, johon tavarat näiden järjestelyjen perusteella kuljetetaan.

2. Jos luovuttajan liiketoiminnan kotipaikka kuitenkin on sen jäsenvaltion alueella, johon tavarat saapuvat, tai luovuttajalla on siellä kiinteä toimipaikka, Alv-komitea vahvistaa yksimielisesti, että Alv-direktiivin 17 a artiklan mukaisia call off -varastojärjestelyjen yksinkertaistamisia ei sovelleta.

Alv-komitea toteaa yksimielisesti, että tilanne on tämä riippumatta siitä, osallistuuko luovuttajan kiinteä toimipaikka tosiasiallisesti luovuttajan suorittamaan tavaroiden luovutukseen (alv-direktiivin 192 a artiklassa tarkoitetulla tavalla).

3. Alv-komitea toteaa yksimielisesti, että jos varaston, johon tavarat call off -varastojärjestelyjen mukaisesti kuljetetaan, omistaja ja ylläpitäjä on joku muu kuin luovuttaja, varastoa ei pidetä luovuttajan kiinteänä toimipaikkana.

4. Selvä enemmistö alv-komitean jäsenistä on yhtä mieltä siitä, että jos se varasto, johon tavarat kuljetetaan toisesta jäsenvaltiosta siinä tarkoituksessa, että kyseiset tavarat luovutetaan myöhemmin ennestään tiedossa olevalle asiakkaalle, on luovuttajan omistama (tai vuokraama) ja luovuttaja ylläpitää sitä välittömästi omilla varaston sijaintijäsenvaltiossa olevilla voimavaroillaan, varastoa on pidettävä luovuttajan kiinteänä toimipaikkana.

Jos luovuttaja ei kuitenkaan ylläpidä varastoa omilla voimavaroillaan tai jos nämä voimavarat eivät tosiasiallisesti ole varaston sijaintijäsenvaltiossa, alv-komitean jäsenten selvä enemmistö katsoo, ettei varastoa voida pitää luovuttajan kiinteänä toimipaikkana, vaikka luovuttaja omistaa sen (tai vuokraa sitä).

2.5.2. *Onko call off -varastojärjestelyn yksinkertaistaminen pakollinen järjestelmä? Voiko yritys päättää jättää soveltamatta sitä?*

Yksinkertaistamista sovelletaan edellyttäen, että kaikki alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan edellytykset täyttyvät. Jos jokin edellytyksistä ei mistä tahansa syystä täyty, kyseessä on alv-direktiivin 17 artiklassa tarkoitettu siirto, jolloin lähtöjäsenvaltiossa tapahtuu yhteisöluovutus ja saapumisjäsenvaltiossa yhteisöhankinta (alv-direktiivin 21 artiklan mukaisesti).

Näin ollen järjestelmä ei sellaisenaan ole pakollinen, koska yritys voi päättää soveltaa tai jättää soveltamatta call off -varastojärjestelyn yksinkertaistamista täyttämällä tai jättämällä täyttämättä järjestelyille alv-direktiivin 17 a artiklassa säädetyt välttämättömät edellytykset. Jos edellytykset eivät täyty, tavaroiden siirto toiseen jäsenvaltioon kuuluu alv-direktiivin 17 ja 21 artiklan soveltamisalaan ja sitä seuraava luovutus aiotulle ostajalle

⁹ Tämä otsikko viittaa Alv-komitean työasiakirjan nro 968 vastaavaan kohtaan.

luokitellaan jäsenvaltion sisäiseksi luovutukseksi siinä jäsenvaltiossa, johon tavarat saapuvat. Tästä tietenkin seuraa, että luovuttajan on oltava rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi kyseisessä jäsenvaltiossa. Luovuttajan/verovelvollisen, joka siirtää tavaroita jäsenvaltiosta toiseen, on käytettävä tätä alv-tunnistetta ilmoittaessaan yhteisöhankinnaksi katsotun tavaroidensa siirron ja sitä seuraavan tavaroiden luovutuksen. Yksinkertaistamisen päätarkoituksena tosin on tietenkin ollut juuri se, ettei luovuttajan tarvitsisi rekisteröityä siinä jäsenvaltiossa, johon tavaroita kuljetetaan.

2.5.3. Miten alv-direktiivin 17 ja 17 a artikla suhtautuvat toisiinsa?

Alv-direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa määritellään käsite ”siirto toiseen jäsenvaltioon” ja rinnastetaan se tavaroiden luovutukseen (jota on seurattava alv-direktiivin 21 artiklan mukainen tavaroiden yhteisöhankintana pidetty toimenpide).

Alv-direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa luetellaan poikkeustapauksia, joissa tavaroiden kuljetusta yhdestä jäsenvaltiosta toiseen ”ei pidetä siirtona toiseen jäsenvaltioon”. Tällöin tavaroiden kuljetusta ei pidetä tavaroiden luovutuksena.

Alv-direktiivin 17 a artiklassa määritellään, mitä call off -varastojärjestelyillä kyseisessä säännöksessä tarkoitetaan. Jotta kyseessä olisi alv-direktiivin 17 a artiklassa tarkoitettu call off -varastojärjestely, useiden edellytysten on täyttyvä. Kun ne täyttyvät, call off -varastojärjestelyjä ei pidetä tavaroiden luovutuksina.

Voitaisiin kysyä, olisiko silloin, jos call off -varastojärjestelyjen edellytykset eivät enää täyty, mahdollista alkaa soveltaa alv-direktiivin 17 a artiklan sijaan alv-direktiivin 17 artiklan 2 kohtaa ja vedota siihen, että kyse on tilanteesta, jossa kuljetusta ei pidetä siirtona. Olisiko toisin sanoen ajateltavissa, että verovelvollinen, joka on alun perin alkanut soveltaa call off -varastojärjestelyjä, voisi vaihtaa järjestelmää ja vaatia, että kun yksinkertaistamisen edellytykset eivät enää täyty, tilanteeseen sovelletaan jotakin alv-direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa mainituista tapauksista?

Komission yksiköiden näkemyksen mukaan tämä ei olisi mahdollista, kun otetaan huomioon alv-direktiivin 17 a artiklan 7 kohdan sanamuoto, jonka mukaan siinä tapauksessa, että call off -varastojärjestelyn yksinkertaistamisen edellytykset eivät enää täyty, ”17 artiklassa tarkoitetun tavaroiden siirron katsotaan tapahtuvan”. Ainoista siirtotilanteista on nimittäin säädetty alv-direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa, koska alv-direktiivin 17 artiklan 2 kohta koskee sanamuotonsa mukaan tilanteita, joita ei pidetä tavaroiden siirtona toiseen jäsenvaltioon.

2.5.4. Jos call off -varastojärjestelyn yksinkertaistamista ei sovelleta, onko tavaraa siirtävällä yrityksellä aina velvollisuus/mahdollisuus rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi tavaroiden saapumisjäsenvaltiossa siellä tehtyjen yhteisöhankintojen osalta? Mikä tilanne on silloin, jos nämä yhteisöhankinnat ovat verosta vapautettuja?

Vaikka kysymys on tässä nostettu esiin call off -varastojärjestelyjen yksinkertaistamisen yhteydessä, se on laajempi ja liittyy itse asiassa velvollisuuteen rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi siinä jäsenvaltiossa, jossa (alv-direktiivin 140 artiklan c kohdan nojalla verosta vapautettu) yhteisöhankinta tapahtuu. Siksi kysymyksen kannalta merkityksellinen ohje on näiden selittävien huomautusten kohdassa 4.3.1, jonka otsikko on ”Tavaroiden yhteisöluovutuksen vapauttaminen verosta: Yhdistäminen artiklassa 194 säädettyyn valinnaiseen käännettyyn verovelvollisuuteen (kohta 3.3.3)”.

Asian selventämiseksi on ensin tarpeen selittää seuraavaa:

- 1) Alv-direktiivin 194 artiklan mukaan jäsenvaltioilla on oikeus todeta, että ellei luovuttajalla ole kotipaikkaa kyseisen jäsenvaltion alueella, ostaja on velvollinen maksamaan arvonlisäveron (tästä käytetään yleensä nimitystä käännetty verovelvollisuus). Tällaisessa tapauksessa ostaja vastaa arvonlisäverosta (sen sijaan, että luovuttaja veloittaisi sen) ja sen vähentämisestä samassa alv-ilmoituksessa.
- 2) alv-direktiivin 140 artiklan c kohdan mukaan tavaroiden yhteisöhankinnat vapautetaan arvonlisäverosta, jos tavaroiden hankkija olisi alv-direktiivin 170 ja 171 artiklan vaatimusten mukaan kaikissa olosuhteissa oikeutettu yhteisöhankinnasta maksettavan arvonlisäveron täyteen palautukseen. Yksi edellä mainittujen artiklojen vaatimuksista on, ettei kyseinen henkilö tee siinä jäsenvaltiossa, jossa yhteisöhankinta on tapahtunut, muita kuin sellaisia luovutuksia, joista ostaja vastaa käännetyin verovelvollisuuden mukaisesti.

Kun tavaroita siirretään jäsenvaltiosta 1 jäsenvaltioon 2 ja sitä seuraa jäsenvaltiossa 2 kyseisten tavaroiden luovutus eivätkä alv-direktiivin 17 a artiklassa säädetyt call off -varastojärjestelyn yksinkertaistamisen edellytykset täyty, 17, 21 ja 194 artiklan perusteella (viimeksi mainitusta siinä tapauksessa, että jäsenvaltio 2 on päättänyt soveltaa siinä säädettyä mahdollisuutta) yhdessä luettuina voidaan katsoa, että i) verovelvollinen, joka siirtää tavaroita jäsenvaltiosta toiseen, on tehnyt jäsenvaltiossa 1 alv-direktiivin 17 artiklan mukaisen tavaroiden luovutuksen; ii) verovelvollisen, joka siirtää tavaroita jäsenvaltiosta toiseen, on katsottava tehneen alv-direktiivin 21 artiklan mukaisen yhteisöhankinnan jäsenvaltiossa 2; iii) näitä seuraa ”jäsenvaltion sisäinen” luovutus, johon sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta ja jonka osalta ostaja vastaa arvonlisäverosta. Edellä kohdassa ii) mainittu yhteisöhankinnaksi katsottava tapahtuma on siten vapautettu verosta alv-direktiivin 140 artiklan c kohdan mukaisesti (edellyttäen, että yhteisöhankinnan tehneellä henkilöllä olisi ollut oikeus yhteisöhankinnasta maksettavan arvonlisäveron täyteen palautukseen, jos siitä olisi kannettu vero).

On kysytty, voisiko edellisessä kappaleessa kuvatussa tilanteessa tavaroita siirtävä yritys rekisteröityä (tai pitäisikö sen rekisteröityä) tavaroiden saapumisjäsenvaltiossa tehtyjen verosta vapautettujen yhteisöhankintojen osalta arvonlisäverovelvolliseksi.

Vastaus kysymykseen on, että vaikka yhteisöhankinta on vapautettu verosta, yrityksen on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi siinä jäsenvaltiossa, jossa yhteisöhankinta tapahtuu (alv-direktiivin 214 artiklan 1 kohdan b alakohdan perusteella). Yrityksiä ei voida vapauttaa tästä velvollisuudesta (alv-direktiivin 272 artiklan mukaisesti), eivätkä jäsenvaltiot voi kieltäytyä rekisteröinnistä.

Rekisteröinti saattaa sitä paitsi olla välttämätön alv-direktiivin 138 artiklan 1 kohdan nojalla (sen 1.1.2020 voimaan tulleen sanamuodon mukaan): kyseisen kohdan mukaan sellaisen yhteisöluovutuksen, jonka tavarat yhdestä jäsenvaltiosta toiseen siirtävä verovelvollinen tekee tavaroiden lähtöjäsenvaltiossa, vapauttaminen arvonlisäverosta edellyttää, että verovelvolliselle on annettu alv-tunniste muussa jäsenvaltiossa.

2.5.5. Milloin tavaroita jäsenvaltiosta toiseen lähettävä yritys on call off -varastojärjestelyjen yksinkertaistamisen perusteella velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi tavaroiden saapumisjäsenvaltiossa?

Call off -varaston yksinkertaistamisen perusteella luovuttajan (eli tavaroita jäsenvaltiosta toiseen siirtävän verovelvollisen) ei tarvitse rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi (eikä tehdä alv-ilmoitusta tai tilittää maksettavaa arvonlisäveroa) siinä jäsenvaltiossa, johon hän kuljettaa tavarat luovuttaakseen ne myöhemmin aiotulle ostajalle.

Jos call off -varastojärjestelyjen välttämättömät edellytykset eivät kuitenkaan enää täyty, luovuttaja on velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi viipymättä.

Tietyissä tilanteissa on ennakoitavissa, että luovuttaja on velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi siinä jäsenvaltiossa, johon luovuttaja on kuljetanut tavarat call off -varastojärjestelyjen mukaisesti: esimerkiksi silloin, kun 12 kuukauden määräaika on kohta päättymässä tai kun luovuttaja päättää luovuttaa tavarat kolmannelle osapuolelle tai lähettää ne johonkin muuhun jäsenvaltioon.

Kun siis otetaan huomioon kansallisten arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymiseksi tarvittavien menettelyjen mahdollinen kesto, on suositeltavaa, että luovuttaja hakee alv-tunnistetta heti, kun hän saa tietää, että yksinkertaistaminen lakkaa koskemasta häntä.

On tietenkin olemassa tilanteita, joissa luovuttaja ei voi etukäteen tietää, että hän on tulevaisuudessa velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi: tällainen on esimerkiksi tilanne, jossa tavarat tuhoutuvat tai varastetaan. On tärkeää korostaa, ettei vilpittömässä mielessä toimivaa luovuttajaa tulisi tällaisissa tilanteissa rangaista ja että veron neutraalisuutta tulisi noudattaa.

2.5.6. Call off -varaston yksinkertaistamisen välttämättömien edellytysten ja call off -varaston yksinkertaistamiseen liittyvien lisävelvoitteiden välinen ero

On erotettava toisistaan yhtäältä edellytykset, joiden on välttämättä täyttyvä, jotta voidaan katsoa, että kyse on call off -varastojärjestelyistä (aineelliset edellytykset), ja toisaalta järjestelmään liittyvät lisävelvoitteet. Ensin mainitut ovat alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdassa säädettyjä edellytyksiä: jos mikä tahansa niistä jää täyttymättä, alv-direktiivin 17 a artiklan mukaista call off -varaston yksinkertaistamista ei sovelleta. Viimeksi mainitut ovat muita velvoitteita, joista lainsäädännössä call off -varaston yksinkertaistamisen yhteydessä säädetään: jos jokin niistä jää täyttymättä, se ei estä yksinkertaistamisen soveltamista, mutta kansallisia seuraamuksia saatetaan soveltaa.

Esimerkki: Alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan d alakohdan perusteella luovuttajan on merkittävä call off -varastojärjestelyjen mukainen tavaroiden kuljetus rekisteriinsä (ks. alv-direktiivin 243 artiklan 3 kohdan ensimmäinen alakohta ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 1 kohta) ja mainittava aiotun ostajan alv-tunniste yhteenvetoilmoituksessaan (alv-direktiivin 262 artiklan 2 kohta). Nämä kuuluvat niihin (alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdassa lueteltuihin) ehtoihin, joiden on täyttyvä, jotta yksinkertaistamista voidaan soveltaa.

Esimerkkiä voidaan jatkaa toteamalla, että myös aiotun ostajan on mainittava pitämässään rekisterissä ”hänelle tarkoitettujen tavaroiden kuvaus ja määrä” (alv-direktiivin 243 artiklan 3 kohdan toinen alakohta ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohdan b alakohta). Tämä ei kuitenkaan ole alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan mukainen yksinkertaistamisen soveltamisen edellytys: kyseessä on vain alv-direktiivin

243 artiklan 3 kohdasta johtuva velvoite, jonka täyttämättä jättäminen ei ole esteenä call off -varastojärjestelyjen soveltamiselle. Tällaisessa tapauksessa voidaan tietenkin soveltaa kansallisia seuraamuksia.

Palauttamis- ja korvaamistapauksissa edellytyksiä, jotka mainitaan palauttamisen osalta alv-direktiivin 17 a artiklan 5 kohdassa ja korvaamisen osalta saman artiklan 6 kohdassa, on pidettävä aineellisina edellytyksinä, joiden täytyminen on välttämätöntä, jotta voidaan jatkaa call off -varaston yksinkertaistamisen soveltamista. Toisin sanoen palauttamis- ja korvaamistapauksissa alv-direktiivin 17 artiklassa tarkoitetun siirron ei katsota tapahtuvan, elleivät edellä mainitut edellytykset täyty.

2.5.7. *Voidaanko yksinkertaistamista soveltaa siinä tapauksessa, että luovuttaja on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi (mutta luovuttajalla ei ole kotipaikkaa) jäsenvaltiossa, johon tavarat lähetetään?*

Lainsäädännön mukaan luovuttajan liiketoiminnan kotipaikan ei tule olla sen jäsenvaltion alueella, johon tavarat lähetetään tai kuljetetaan, eikä hänellä tule ole siellä kiinteää toimipaikkaa (alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan b alakohta). Tämä tarkoittaa sitä, että pelkästään se, että luovuttaja on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi siinä jäsenvaltiossa, jossa varasto on, ei sulje pois yksinkertaistamisen soveltamista: olennaista on se, onko luovuttajan liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka kyseisessä jäsenvaltiossa.

2.5.8. *Voidaanko yksinkertaistamista soveltaa siinä tapauksessa, että aiottu ostaja on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi (mutta aiotulla ostajalla ei ole kotipaikkaa) jäsenvaltiossa, johon tavarat lähetetään?*

Lisäksi säädetään, että henkilön, jolle tavarat luovutetaan, on täytynyt rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi siinä jäsenvaltiossa, jossa varasto on (alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan c alakohta). Ei siis ole välttämätöntä, että aiotulla ostajalla on kotipaikka varastointijäsenvaltiossa: arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen riittää.

2.5.9. *Voidaanko yksinkertaistamista soveltaa, jos kuljetuksen tekee luovuttajan puolesta aiottu ostaja?*

Alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan a alakohdassa mainitaan, että tavaroiden lähettäjän tai kuljettajan on oltava luovuttaja tai ”kolmas osapuoli hänen puolestaan”. Tämän ”kolmannen osapuolen” henkilöllisyydestä ei säädetä tarkemmin.

Säännöksen sanamuoto ei sulje pois sitä, että tämä kolmas osapuoli voisi olla aiottu ostaja; on kuitenkin tärkeää korostaa, että siinä tapauksessa aiotun ostajan tulisi kuljettaa tavarat luovuttajan ”puolesta”, mikä merkitsee sitä, että luovuttaja on edelleen tavaroiden omistaja kuljetuksen ajan ja sen ajan, kun tavaroita säilytetään varastossa. Muussa tapauksessa kyse ei ole call off -varastotilanteesta vaan suoraan yhteisöluovutuksesta ja sitä seuraavasta yhteisöhankinnasta. Luovuttajan on tietenkin voitava osoittaa veroviranomaiselle, että call off -varaston yksinkertaistamisen edellytykset ovat täyttyneet.

2.5.10. *Mikä katsotaan aiotulle ostajalle tehdyksi ”luovutukseksi”?*

alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan tavarat lähetetään tai kuljetetaan siten, että ne on ”tarkoitus saapumisen jälkeen myöhemmässä vaiheessa luovuttaa” aiotulle ostajalle. Käsitteet ”luovuttaa” ja ”luovutus” on tässä yhteydessä

ymmärrettävä alv-direktiivin 14 artiklan mukaisessa merkityksessä pikemminkin kuin kansallisen yksityisoikeuden perusteella. Niihin kuuluu alv-direktiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirto, mutta myös muita alv-direktiivin 14 artiklan 2 kohdassa lueteltuja tapauksia. Käytännössä joidenkin alv-direktiivin 14 artiklassa mainittujen tilanteiden (kuten omaisuuden omistusoikeuden vastikkeellinen siirto viranomaisen määräyksestä) soveltaminen on melko poikkeuksellista tai ei lainkaan käytössä call off -varaston yhteydessä.

Yksi nimenomainen tapaus, joka kuitenkin voi käytännössä toteutua call off -varaston yhteydessä, on komissiosopimus (alv-direktiivin 14 artiklan 2 kohdan c alakohta). Siinä sovitaan, että jos komissionsaaja saa tavarat myytyä, hänelle maksetaan komissio. Arvonlisäveron näkökulmasta kyseessä on tällöin luovutus tavaroiden omistajalta komissionsaajalle, vaikka yksityisoikeudellisesti näin ei välttämättä ole. Komissionsaajan ja tavaroiden ostajan välillä voi arvonlisäveron näkökulmasta tapahtua toinenkin luovutus.

Tilanne voi olla sellainen, että aiottu ostaja on komissionsaaja, jolla on useita asiakkaita ja joka ottaa tavaroita varastosta myydäkseen ne näille asiakkaille. On kysytty, kuuluuko tällainen tilanne call off varaston yksinkertaistamisen piiriin.

Vastaus on, että tällaisessa tapauksessa, jos tavaroiden luovutusten katsotaan arvonlisäveron näkökulmasta tapahtuvan komissiosopimuksen käsitteen piirissä, call off -varastojärjestelmää voidaan soveltaa, kunhan kaikki muut edellytykset täyttyvät. Toisin sanoen alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan c alakohdassa mainittu ”verovelvollinen, jolle tavarat on tarkoitettu luovutettaviksi”, voi olla alv-direktiivin 14 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitettu komissionsaaja.

2.5.11. Voidaanko yksinkertaistamista soveltaa useisiin aiottuihin ostajiin?

On mahdollista, että luovuttaja lähettää tai kuljettaa tavaroita useille aiotuille ostajille. Tällöin call off -varastojärjestelyjen soveltamisedellytysten on täyttyvä kunkin yksittäisen ostajan tapauksessa. Tärkeää on erityisesti se, että tavarat on yksilöity tietyille aiotuille ostajille tarkoitetuiksi. Lisäksi jokaisen aiotun ostajan on merkittävä rekisteriinsä ”hänelle tarkoitettujen tavaroiden kuvaus ja määrä” (alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohdan b alakohta), ja luovuttajan on merkittävä omaan rekisteriinsä kutakin aiottua ostajaa vastaavien tavaroiden arvo, kuvaus ja määrä (alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 1 kohdan b ja d alakohta).

2.5.12. Onko korvaamistapauksessa uusi sopimus tehtävä jo silloin, kun aiempi sopimus päätetään?

Vaatimuksena on, että uuden aiotun ostajan kanssa tehdään sopimus ennen tai viimeistään samaan aikaan kuin sopimus entisen aiotun ostajan kanssa päättyy. Näiden kahden sopimuskauden väliin ei saisi jäädä ”väliaikaa”, jolloin tavarat olisivat saapumisjäsenvaltiossa olematta kuitenkaan call off -varastojärjestelyn piirissä. Jos näin tapahtuisi, kyseessä olisi alv-direktiivin 17 artiklan mukaiseksi yhteisöluovutukseksi katsottava toimenpide ja alv-direktiivin 21 artiklan mukaiseksi yhteisöhankinnaksi katsottava toimenpide, joiden kummankin tekijänä olisi se verovelvollinen, joka siirsi tavarat jäsenvaltiosta toiseen, eikä (alv-direktiivin 17 a artiklan 6 kohdan mukainen call off -varaston yksinkertaistamisessa tarkoitettu) korvaaminen ole mahdollinen.

2.5.13. Onko osittainen korvaaminen mahdollista?

Osittainen korvaaminen, jossa aiottu ostaja korvataan joidenkin alkuperäiseen call off -varastosopimukseen kuuluneiden tavaroiden osalta toisella ostajalla samassa jäsenvaltiossa, on toki mahdollista. Samojen edellytysten on täyttyttävä, ja tässä yhteydessä sopimus olisi myös tehtävä aiemmin tai samaan aikaan kuin alkuperäinen, korvaamisen kohteena olevia tavaroita koskeva sopimus päättyy.

Tällaisen osittaisen korvaamisen tapauksessa uuden aiotun ostajan alv-tunniste on mainittava sen kauden yhteenvetoilmoituksessa, jona korvaaminen tapahtuu (ilman tavaroiden arvoa) alv-direktiivin 17 a artiklan 6 kohdan mukaisesti (kun se luetaan yhdessä alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan d alakohdan ja alv-direktiivin 262 artiklan 2 kohdan kanssa). Kyseessä on tällöin uusi maininta korvaamiskauden yhteenvetoilmoituksessa: sitä ei tule pitää eikä kohdella oikaisuna aiempaan yhteenvetoilmoitukseen, jossa alkuperäinen aiottu ostaja (joka nyt on ”korvattu”) mainittiin. Jos korvaaminen tai osittainen korvaaminen tapahtuu saman ilmoituskauden aikana, jolloin tavaroiden kuljetus alkuperäiselle aiotulle ostajalle on tehty, yhteenvetoilmoituksessa on mainittava aiotun ostajan alv-tunniste ja toisella rivillä sekä aiotun ostajan että aiotun ostajan korvanneen henkilön alv-tunniste: näin ilmoituksessa huomioidaan sekä alkuperäinen kuljetus että myöhempi korvaaminen (ks. myös kohta 2.5.21).

Luovuttajan on merkittävä osittainen korvaaminen alv-direktiivin 243 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä alakohdassa ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun rekisteriin. Uuden aiotun ostajan on myös täytettävä omat rekisteriä koskevat velvoitteensa (alv-direktiivin 243 artiklan 3 kohdan toinen alakohta ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohta).

2.5.14. Mitä tarkoitetaan korvaamisen yhteydessä ”muilla sovellettavilla edellytyksillä”? Mikä ajankohta on otettava huomioon?

Alv-direktiivin 17 a artiklan 6 kohdassa säädetään, ettei kyse ole alv-direktiivin 17 artiklan mukaisesta luovutuksesta, kun aiottu ostaja korvataan toisella, korvaaminen merkitään luovuttajan rekisteriin ja ”kaikki muut sovellettavat edellytykset” (joista säädetään alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdassa) täyttyvät. Toisin sanoen korvaamista varten kaikkien samojen edellytysten on täyttyttävä kuin alkuperäisen call off -varaston tapauksessa.

On kuitenkin syytä ymmärtää, että näitä edellytyksiä on arvioitava kohtuullisesti (tästä syystä säännöksen sanamuodossa on sana ”sovellettava”) ja yleensä korvaamisajankohtana eikä alkuperäisen kuljetuksen ajankohtana. Esimerkiksi alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetun ”sopimuksen” on oltava olemassa luovuttajan ja aiotun ostajan välillä korvaamisajankohtana, mutta ei alkuperäisen kuljetuksen ajankohtana. Lisäksi uuden aiotun ostajan on esimerkiksi oltava rekisteröitynyt varaston jäsenvaltioon korvaamisajankohtana, mutta ei välttämättä alkuperäisen kuljetuksen ajankohtana. Luovuttajan on vastaavasti mainittava uuden aiotun ostajan alv-tunniste siltä kaudelta antamassaan yhteenvetoilmoituksessa, jona korvaaminen tapahtui, mutta ei siltä kaudelta antamassaan yhteenvetoilmoituksessa, jona alkuperäinen kuljetus tapahtui. On lisäksi selvää, ettei korvaaminen liity mihinkään tavaroiden ”uuteen kuljetukseen”, koska merkityksellistä tässä yhteydessä on kyseisten tavaroiden alkuperäinen kuljetus.

Kuten kohdassa 2.3.2 on jo todettu, alv-direktiivin 17 a artiklan 4 kohdassa tarkoitettu 12 kuukauden jakso alkaa alkuperäisen call off -varastojärjestelyn ajankohdasta eikä se ala

alusta mahdollisen korvaamisen yhteydessä. Tavarat eivät voi olla call off -varastojärjestelyjen piirissä pidempään kuin 12 kuukautta.

2.5.15. Miten toimitaan, kun korvaamisia on useita?

Erityistilanteessa korvaamisia voi olla useita. Ne voivat tapahtua yhden yhteenvetoilmoituksen ilmoituskauden aikana tai eri kausien aikana. Sitä, miten tämä tulisi ilmoittaa asianomaisessa yhteenvetoilmoituksessa, käsitellään tarkemmin kohdassa 2.5.20.

2.5.16. Miten 12 kuukauden jakso määritetään?

Alv-direktiivin 17 a artiklan 4 kohdan mukaan 12 kuukauden jakso alkaa tavaroiden ”saapumisesta jäsenvaltioon, johon ne on lähetetty tai kuljetettu”. Kyseisen artiklan käytännön täytäntöönpanoa varten on määritettävä, viitataan ”saapumisella” tässä säännöksessä siihen hetkeen, kun tavarat tosiasiallisesti tulevat määränpääjäsenvaltion alueelle, vai siihen hetkeen, kun tavarat saapuvat varastoon, jossa niitä on tarkoitus säilyttää kyseisessä jäsenvaltiossa. Vaikka tästä ei lainsäädännössä nimenomaisesti säädetä, vaikuttaa siltä, että alv-direktiivin 17 a artiklan 4 kohdan ”saapumisella” viitataan tavaroiden saapumiseen siihen varastoon, jossa niitä aiotaan säilyttää määränpääjäsenvaltiossa. Tämä käy yksiin sen kanssa, että alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 1 kohdan c alakohdassa ja 2 kohdan c alakohdassa säädetään velvollisuudesta mainita rekisterissä päivä, jona tavarat saapuivat varastoon. Tulkintaa tukee myös se, että osapuolten saattaa olla vaikeaa tietää täsmälleen ajankohtaa, jolloin tavarat ovat tulleet määränpääjäsenvaltioon. Varastoon saapumiseen perustuva kriteeri vastaa siksi paremmin oikeusvarmuuden periaatetta.

Kahdentoista kuukauden jakson laskemiseen ei ole annettu nimenomaisia sääntöjä. Siihen sovelletaan siis EU:n yleisiä määräaikoihin, päivämääriin ja määräpäiviin sovellettavia sääntöjä (asetus (ETY, Euratom) N:o 1182/71). Tämä tarkoittaa, että 12 kuukauden jakso alkaa kulua jakson ensimmäisen päivän ensimmäisestä tunnista ja päättyy sen päivän viimeisen tunnin kuluttua umpeen, joka vastaa jakson alkamispäivää. Tässä ”jakson ensimmäinen päivä” on tavaroiden saapumista seuraava päivä.

Käytännön esimerkki: call off -varastojärjestelyjen mukainen tavaroiden kuljetus jäsenvaltiosta A jäsenvaltioon B alkaa maanantaina 6. tammikuuta 2020 ja saapuu samana päivänä varastointipaikkaan jäsenvaltiossa B. Kahdentoista kuukauden jakso alkaa tiistaina 7. tammikuuta 2020 (kello 0.00) ja päättyy torstaina 7. tammikuuta 2021 päivän päättyessä (kello 24.00).

2.5.17. Miten 12 kuukauden jakso määritetään irtotavaran tapauksessa?

On kysytty, mitä kirjanpitoa menetelmää 12 kuukauden jakson määrittämiseen käytetään irtotavaroiden tapauksessa (LIFO, last-in-first-out, vai FIFO, first-in-first-out). Call off -varastoa koskevassa lainsäädännössä siitä ei säädetä mitään. Käytännössä vaikuttaisi kuitenkin siltä, että FIFO-menetelmä olisi sopivin järjestelmä sen osoittamiseen, minkä ajanjakson ajan irtotavaraa on säilytetty call off -varastojärjestelyjen mukaisesti.

Kahdentoista kuukauden jakson määrittämisen tulee tapahtua kunkin aiotun ostajan tapauksessa erikseen. Vaikka useimmissa tapauksissa tässä ei ole mitään epäselvää, erityinen tilanne saattaa syntyä esimerkiksi siinä tapauksessa, että irtotavara pannaan yhteen säiliöön, jota käytetään kahta aiottua ostajaa varten.

Esimerkki: Öljyä varastoidaan call off -varastojärjestelyjen mukaisesti yhteen säiliöön kahta aiottua ostajaa, A:ta ja B:tä, varten samassa jäsenvaltiossa. Kysymys koskee sitä, miten 12 kuukauden jakso lasketaan.

Päivämäärä	Tarkoitettu A:lle	Tarkoitettu B:lle	A ottaa varastosta	B ottaa varastosta	säiliön tilavuus	12 kuukautta
10.1.2020	5 000 litraa				5 000 litraa	
15.3.2020		3 000 litraa			8 000 litraa	
16.5.2020			3 000 litraa		5 000 litraa	
18.8.2020				2 000 litraa	3 000 litraa	
11.1.2021 (klo 24.00)					3 000 litraa	X (A:n osalta)
16.3.2021					3 000 litraa	X (B:n osalta)

Kahdentoista kuukauden jakso päättyy 11. tammikuuta 2021 (klo 24.00) loppujen 2 000:n A:lle tarkoitetun litran osalta (määrä, joka jäi yli 3 000 litran jälkeen). Sen ajankohdan jälkeen luovuttajan on oltava rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi siinä jäsenvaltiossa, jossa säiliö sijaitsee. B:lle tarkoitettujen, jäljelle jääneiden 1 000 litran osalta 12 kuukauden jakso päättyy 16. maaliskuuta 2021 (klo 24.00).

Esimerkin asiayhteydestä ja luovuttajan rekisteröitymisestä ks. kohta 2.5.7.

2.5.18. Missä muodossa rekistereitä voi tai täytyy pitää?

Call off -varastoa koskevassa lainsäädännössä ei säädetä, missä muodossa rekistereitä on pidettävä. Siltä osin jäsenvaltioiden on määritettävä asianmukaiset ehdot. Olisi kuitenkin kohtuullista olettaa, että jäsenvaltiot ovat tietyllä tavalla joustavia eivätkä aseta liian tiukkoja rajoituksia esimerkiksi niin, että rekisteri saisi olla ainoastaan erillinen paperinen rekisteri, vaan että ne hyväksyisivät myös esimerkiksi sähköiset rekisterit.

Vaikuttaa myös siltä, että olisi hyväksyttävä erilaisia sähköisiä rekistereitä. Olennaista on, että asianomaiset tiedot ovat helposti veroviranomaisten saatavilla: niiden tulisi voida hakea tiedot verovelvollisen sähköisestä järjestelmästä vaivattomasti.

Ei myöskään pitäisi sulkea pois mahdollisuutta, että useista eri varastoista, joissa säilytetään yhdelle tai useammalle aiotulle ostajalle tarkoitettuja tavaroita, pidetään yhtä rekisteriä. Tällaisissa tapauksissa olisi tehtävä erittäin selvä ero kunkin varaston ja kunkin aiotun ostajan välille.

2.5.19. Voivatko jäsenvaltiot asettaa varastonpitäjälle rekisteriä koskevia lisävelvoitteita, kun varastonpitäjä on kolmas osapuoli?

Jos varastonpitäjä on joku muu kuin aiottu ostaja, voidaan katsoa, että alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohdan hyödyllinen tulkinta edellyttää, että

varastonpitäjä pitää rekisteriä, josta käyvät ilmi kyseisen säännöksen c, e ja f alakohdissa mainitut seikat. Tämän ei pitäisi olla ylimääräinen rasitus varastonpitäjälle, koska nämä seikat on mainittava myös rekisterissä, jota varastonpitäjän on pidettävä kaupallisiin tarkoituksiin. Varastonpitäjää koskevat erityiset verovelvoitteet ovat tältä osin periaatteessa mahdollisia alv-direktiivin 273 artiklan nojalla (*”Jäsenvaltiot voivat säätää muista – – velvollisuuksista – –”*). Ulkopuoliselle varastonpitäjälle asetettavien mahdollisten lisävelvollisuuksien tulisi joka tapauksessa olla oikeasuhteisia ja perusteltuja.

2.5.20. Miten yhteenvetoilmoituksessa ilmoitetaan call off -varastosta ja korvaamisesta (tai useista korvaamisista), jotka tapahtuvat samalla yhteenvetoilmoituksen ilmoitusjaksolla? (Vastaava kysymys call off -varastosta ja tavaroiden palautuksesta, joka tapahtuu samalla yhteenvetoilmoituksen ilmoitusjaksolla)

Alv-direktiivin 262 artiklan 2 kohdan mukaan sekä alkuperäisestä call off -varastojärjestelyjen mukaisesta tavaroiden siirrosta että myös ”kaikista muutoksista toimitettuihin tietoihin” (tämän käsitteen tarkemmasta selityksestä ks. kohta 2.5.22) on ilmoitettava yhteenvetoilmoituksessa. Tämä tarkoittaa sitä, että yhteenvetoilmoituksessa on ilmoitettava call off -varastojärjestelyjen nojalla tehty tavaroiden siirrot, aiotun ostajan korvaamiset¹⁰ ja tavaroiden palautukset. On huomattava, että kun kyseessä on tavaroiden palautus, tätä yhteenvetoilmoituksen mainintaa ei kuitenkaan tule pitää yksinkertaistamisen aineellisenä edellytyksenä (ks. kohta 2.5.6).

Näin ollen yhteenvetoilmoitukseen on sisällytettävä jokaisen sellaisen aiotun ostajan alv-tunniste, jota varten siirtoja ilmoitusjaksolla on tehty. Kun samalla ilmoitusjaksolla on useita tavaroiden siirtoja yhtä ja samaa aiottua ostajaa varten, on yksinkertaisuuden vuoksi hyvä mainita ostajan alv-tunniste vain kerran. Kun kuljetukset on kuitenkin tarkoitettu eri aiotuille ostajille, kaikki asianmukaiset tunnisteet on ilmoitettava yhteenvetoilmoituksessa.

Korvaamisten yhteydessä jokaisen uuden aiotun ostajan alv-tunniste on sisällytettävä yhteenvetoilmoitukseen, vaikka samalla ilmoitusjaksolla olisi tapahtunut useita peräkkäisiä korvaamisia. Tämä perustuu alv-direktiivin 17 a artiklan 6 kohtaan, kun se luetaan yhdessä alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan d alakohdan kanssa. Jotta jokaista peräkkäisistä korvaamisista käsitellään sellaisena, kunkin uuden aiotun ostajan alv-tunniste on mainittava sen kauden yhteenvetoilmoituksessa, jonka aikana kyseinen korvaaminen tapahtui. Ilmoituksessa on mainittava sekä aiemman aiotun ostajan alv-tunniste että uuden aiotun ostajan alv-tunniste.

Tavaroiden palautuksen osalta yhteenvetoilmoitukseen on sisällytettävä kunkin asiakkaan, jolle palautettavat tavarat oli tarkoitettu, alv-tunniste, sekä huomautus (ks. esimerkki kohdassa 2.5.21). Tässä yhteydessä asianmukainen asiakkaan alv-tunniste on sen asiakkaan tunniste, jolle tavarat oli tarkoitettu silloin, kun tavaroiden palautus alkoi (esimerkiksi korvaamistapauksessa viimeisin aiottu ostaja). Jos osia samalle aiotulle ostajalle tarkoitetuista tavaroista palautetaan useita kertoja saman jakson aikana, kyseisen aiotun ostajan alv-tunniste tarvitsee mainita yhteenvetoilmoituksessa vain kerran ja liittää sen ohteen huomautus.

Käytännön esimerkki:

¹⁰ Korvaamisen osalta velvollisuus mainita se yhteenvetoilmoituksessa perustuu paitsi alv-direktiivin 262 artiklan 2 kohtaan myös alv-direktiivin 17 a artiklan 6 kohdan a alakohdan luettuna yhdessä alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan d alakohdan kanssa.

Yhtiö A, jolla on kotipaikka jäsenvaltiossa 1 ja joka antaa kuukausittain yhteenvetoilmoituksen yhteisöluovutuksista, tekee seuraavat liiketoimet (lueteltu alla luetelmapisteidensä kohdalla).

Tammikuu

- A lähettää 20 000 yksikköä tavaraa jäsenvaltiosta 1 yhtiölle B jäsenvaltiossa 2 call off -varastojärjestelyjen mukaisesti.
- A päättää, että B:n kanssa tehtyjen call off -varastojärjestelyjen piirissä olevista yksiköistä 5 000 yksikköä siirretään C:n kanssa tehtävien call off -varastojärjestelyjen piiriin jäsenvaltiossa 2.
- B:n kanssa tehtyjen call off -varastojärjestelyjen piirissä olevista yksiköistä 5 000 palautetaan A:lle jäsenvaltiossa 1.

A:n on sisällytettävä seuraavat tiedot jäsenvaltiossa 1 antamaansa tammikuuta koskevaan yhteenvetoilmoitukseen:

- Yhtiön B alv-tunniste jäsenvaltiossa 2 ilman määriä.
- Yhtiöiden B ja C alv-tunnisteet jäsenvaltiossa 2 ilman määriä. Tämä osoittaa, i) että on tapahtunut korvaaminen, ii) että C on uusi aiottu ostaja ja iii) että C on korvannut B:n korvaamisen kohteena olleiden tavaroiden osalta.
- Yhtiön B alv-tunniste jäsenvaltiossa 2 ilman määriä mutta niin, että siihen liitetään tavaroiden palautuksesta kertova huomautus.

Osittaisesta korvaamisesta ks. myös kohta 2.5.13.

2.5.21. Yhteenvetoilmoitusta koskeva yleinen käytännön esimerkki

Yhtiö A, jolla on kotipaikka jäsenvaltiossa 1 ja joka antaa kuukausittain yhteenvetoilmoituksen yhteisöluovutuksista, tekee seuraavat alla luetellut liiketoimet. Näiden esimerkkien osalta katsotaan, että aina, kun asiakas ottaa omistukseensa call off -varastojärjestelyjen mukaisesti siirrettyjä tavaroita, arvonnäköverosaatava (josta säädetään tavaroiden yhteisöluovutusten suhteen alv-direktiivin 67 artiklassa) syntyy samassa kuussa:

Tammikuu

- 1) A lähettää 10 000 yksikköä tavaraa jäsenvaltiosta 1 yhtiölle B jäsenvaltiossa 2 call off -varastojärjestelyjen mukaisesti.
- 2) A lähettää 5 000 yksikköä tavaraa jäsenvaltiosta 1 yhtiölle C jäsenvaltiossa 2 call off -varastojärjestelyjen mukaisesti.
- 3) A lähettää vielä 10 000 yksikköä tavaraa jäsenvaltiosta 1 yhtiölle B jäsenvaltiossa 2 call off -varastojärjestelyjen mukaisesti.
- 4) A päättää, että B:n kanssa tehtyjen call off -varastojärjestelyjen mukaisesti siirretyistä yksiköistä 5 000 yksikköä siirretään C:n kanssa tehtävien call off -varastojärjestelyjen piiriin jäsenvaltiossa 2.
- 5) B:n kanssa tehtyjen call off -varastojärjestelyjen mukaisesti siirretyistä yksiköistä 5 000 palautetaan A:lle jäsenvaltiossa 1.
- 6) B ottaa omistukseensa 5 000 yksikköä. Maksettu vastike: 100 000 euroa.

7) C:n call off -varastosta myydään 2 000 yksikköä yhtiölle D jäsenvaltiossa 2. Maksettu vastike: 40 000 euroa.

Helmikuu

8) A lähettää 10 000 yksikköä jäsenvaltiosta 1 yhtiölle B jäsenvaltiossa 2 call off -varastojärjestelyjen mukaisesti.

9) A lähettää 10 000 yksikköä jäsenvaltiosta 1 yhtiölle C jäsenvaltiossa 2 call off -varastojärjestelyjen mukaisesti.

10) A lähettää 2 000 yksikköä, jotka olivat jo B:n kanssa sovittujen call off -varastojärjestelyjen mukaisesti jäsenvaltiossa 2, yhtiölle E jäsenvaltiossa 3 niin, että ne tulevat siellä call off -varastojärjestelyjen piiriin.

11) A lähettää 2 000 yksikköä jäsenvaltiosta 1 yhtiölle D jäsenvaltiossa 2 call off -varastojärjestelyjen mukaisesti.

12) Kaikki D:lle lähetetyt yksiköt palautetaan A:lle jäsenvaltioon 1.

13) A lähettää 5 000 yksikköä jäsenvaltiosta 1 yhtiölle F jäsenvaltiossa 2 call off -varastojärjestelyjen mukaisesti.

14) B ottaa omistukseensa 8 000 yksikköä. Maksettu vastike: 160 000 euroa.

15) C ottaa omistukseensa 6 000 yksikköä. Maksettu vastike: 120 000 euroa.

16) A palauttaa jäsenvaltioon 1 2 000 yksikköä, jotka oli aiemmin lähetetty call off -varastojärjestelyjen mukaisesti F:lle.

17) Näistä F:n yksiköistä 1 000 toimitetaan H:n kanssa tehtyjen call off -varastojärjestelyjen mukaisesti jäsenvaltioon 2.

18) F ottaa omistukseensa loput 2 000 yksikköä. Maksettu vastike: 40 000 euroa.

19) A myy suoraan 5 000 C:n call off -varastossa olevaa yksikköä G:lle jäsenvaltiossa 3. Maksettu vastike: 100 000 euroa.

20) A päättää, että B:n kanssa tehtyjen call off -varastojärjestelyjen mukaisesti siirretyistä yksiköistä 2 000 yksikköä siirretään C:n call off -varastoon jäsenvaltiossa 2. Myöhemmin helmikuussa samat 2 000 yksikköä siirretään call off -varastojärjestelyjen mukaisesti H:lle jäsenvaltiossa 2.

21) Toiset 2 000 yksikköä B:n call off -varastosta jäsenvaltiossa 2 siirretään H:n call off -varastoon jäsenvaltiossa 2.

Tiedot, jotka A:n tulee sisällyttää yhteenvetoilmoitukseensa

Tammikuu

A:n on sisällytettävä seuraavat tiedot jäsenvaltiossa 1 antamaansa tammikuuta koskevaan yhteenvetoilmoitukseen:

- Yhtiön B alv-tunniste jäsenvaltiossa 2 ilman määriä (tunniste sisällytetään ilmoitukseen vain kerran, ja se koskee liiketoimia 1 ja 3).
- Yhtiön C alv-tunniste jäsenvaltiossa 2 ilman määriä (liiketoimi 2).

- Yritysten B ja C alv-tunnisteet jäsenvaltiossa 2 samalle riville (liiketoimi 4).
- B:n alv-tunniste jäsenvaltiossa 2 sekä huomautus, joka ilmaisee, että tavarat on palautettu; määriä ei mainita (liiketoimi 5).
- B:n alv-tunniste ja 100 000 euron määrä (liiketoimi 6).
- A:n oma alv-tunniste jäsenvaltiossa 2 sekä yhteisöluovutukselle alv-direktiivin 76 artiklan mukaisesti määritetty veron peruste (liiketoimi 7). D:n alv-tunnistetta ei tarvitse sisällyttää tämän liiketoimen yhteyteen, koska sen katsotaan olevan jäsenvaltion sisäinen luovutus A:lta D:lle jäsenvaltiossa 2.

Helmikuu

A:n on sisällytettävä seuraavat tiedot jäsenvaltiossa 1 antamaansa helmikuuta koskevaan yhteenvetoilmoitukseen:

- Yhtiön B alv-tunniste jäsenvaltiossa 2 ilman määriä (liiketoimi 8).
- Yhtiön C alv-tunniste jäsenvaltiossa 2 ilman määriä (liiketoimi 9).
- A:n oma alv-tunniste jäsenvaltiossa 2 sekä yhteisöluovutukselle alv-direktiivin 76 artiklan mukaisesti määritetty veron peruste (liiketoimi 10). Lisäksi A:n on tämän liiketoimen osalta annettava jäsenvaltiossa 2 yhteenvetoilmoitus, josta käy ilmi E:n alv-tunniste jäsenvaltiossa 3; määriä ei sisällytetä ilmoitukseen.
- D:n alv-tunniste jäsenvaltiossa 2 ilman määriä (liiketoimi 11).
- D:n alv-tunniste jäsenvaltiossa 2 sekä huomautus, joka ilmaisee, että tavarat on palautettu; määriä ei mainita (liiketoimi 12).
- F:n alv-tunniste jäsenvaltiossa 2 ilman määriä (liiketoimi 13).
- B:n alv-tunniste ja 160 000 euron määrä (liiketoimi 14).
- C:n alv-tunniste ja 120 000 euron määrä (liiketoimi 15).
- F:n alv-tunniste jäsenvaltiossa 2 sekä huomautus, joka ilmaisee, että tavarat on palautettu; määriä ei mainita (liiketoimi 16).
- Yhtiöiden F ja H alv-tunnisteet jäsenvaltiossa 2 samalle riville ilman määriä (liiketoimi 17).
- Yhtiön F alv-tunniste ja 40 000 euron määrä (liiketoimi 18).
- A:n oma alv-tunniste jäsenvaltiossa 2 sekä yhteisöluovutukselle alv-direktiivin 76 artiklan mukaisesti määritetty veron peruste (liiketoimi 19). Tämä liiketoimi tulisi yhdistää yhteenvetoilmoituksessa samalle riville liiketoimen 10 kanssa. Näin ollen A:n alv-tunniste jäsenvaltiossa 2 mainitaan vain yhdellä rivillä molemmille yhteisöluovutuksille alv-direktiivin 76 artiklan mukaisesti määritetyn veron perusteen kokonaismäärän osalta (liiketoimet 10 ja 19). Lisäksi A:n on tämän liiketoimen (liiketoimi 19) osalta annettava jäsenvaltiossa 2 yhteenvetoilmoitus, josta käy ilmi G:n alv-tunniste ja 100 000 euron määrä.

- Yhtiöiden B ja C alv-tunnisteet jäsenvaltiossa 2 on merkittävä samalle riville ja yhtiöiden C ja H alv-tunnisteet toiselle riville ilman määriä (liiketoimi 20).
- Yhtiöiden B ja H alv-tunnisteet jäsenvaltiossa 2 on merkittävä samalle riville ilman määriä (liiketoimi 21).

2.5.22. Mitä tarkoittaa alv-direktiivin 262 artiklan 2 kohdassa mainittu ”muutos toimitettuihin tietoihin”?

Alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan d alakohdan ja 262 artiklan 2 kohdan mukaan silloin, kun tavarat lähetetään call off -varastojärjestelyjen mukaisesti jäsenvaltiosta toiseen, verovelvollisen, joka (tai jonka puolesta kolmas osapuoli) lähettää tai kuljettaa tavarat, on sisällytettävä yhteenvetoilmoitukseensa sen verovelvollisen henkilöllisyys, jolle tavarat on tarkoitettu¹¹ (aiottu ostaja) ja tälle siinä jäsenvaltiossa myönnetty alv-tunniste, johon tavarat lähetetään tai kuljetetaan (ilman tavaroiden arvoa). Lainsäädännön mukaan tätä edellytetään jokaisen luovuttajan aiotulle ostajalle tekemän siirron (eli tavaroiden kuljetuksen) yhteydessä.

Edellä mainitun, yhteenvetoilmoitukseen sisältyvän maininnan perusteella asiaan osalliset jäsenvaltiot saavat seuraavat tiedot:

- tiedon siitä, että yhteenvetoilmoituksen tehnyt verovelvollinen on (itse tai kolmas osapuoli hänen puolestaan) siirtänyt (kuljettanut) tavaroita, jotka kuuluvat kyseiselle verovelvolliselle, jäsenvaltiosta toiseen ja että jälkimmäisen jäsenvaltion alueella on siten fyysisesti tällaista tavaraa;
- tiedon siitä, että kyseiset tavarat on varastoitu saapumisjäsenvaltioon sen verovelvollisen saataville, jonka alv-tunniste on mainittu yhteenvetoilmoituksessa, ja että tämä todennäköisesti ostaa ne;
- se, että yhteenvetoilmoituksessa ei mainita arvoa, kertoo, että tavarat on lähetetty call off -varastojärjestelyjen mukaisesti eikä kyse siten ole ”tavallisesta” yhteisöluovutuksesta.

Yhteenvetoilmoituksessa ”tavallisissa” call off -varastotilanteissa annettavien tietojen lisäksi luovuttajalta edellytetään myös, että yhteenvetoilmoituksessa ilmoitetaan ”*kaikista muutoksista toimitettuihin tietoihin*” (alv-direktiivin 262 artiklan 2 kohta).

Direktiivissä ei todeta tarkemmin, mitä tällä edellytyksellä tarkoitetaan. Teoriassa ja tiukasti tulkittuina monia tilanteita, jotka saattavat toteutua sen jälkeen, kun tavarat on call off -varastojärjestelyjen mukaisesti lähetetty toiseen jäsenvaltioon, voitaisiin pitää tällaisina muutoksina, koska alun perin toimitetut tiedot (jotka koskevat kolmea edellä mainittua seikkaa) eivät tällöin enää pitäisi paikkaansa.

Tällaisia tilanteita olisivat muun muassa seuraavat:

- Tilanteet, joissa aiottu ostaja on ottanut tavaroita varastosta, joissa aiottu ostaja korvataan tai joissa tavarat myydään jäsenvaltion sisäisesti muulle asiakkaalle kuin aiotulle ostajalle. Kaikissa näissä tilanteissa voitaisiin mahdollisesti katsoa, että toimitettuihin tietoihin on tullut muutos, koska tavarat eivät enää ole sen

¹¹ Ks. kohta 2.5.23.

verovelvollisen saatavilla, jonka alv-tunniste yhteenvedoilmoituksessa alun perin mainittiin, eikä tämä enää todennäköisesti osta niitä (ks. kohta ii edellä).¹²

- Tilanteet, joissa tavarat on palautettu luovuttajalle, tavarat on myyty toisessa jäsenvaltiossa olevalle asiakkaalle, tavarat on viety EU:n ulkopuolelle ja tavarat ovat hävinneet tai tuhoutuneet. Näissä tilanteissa voitaisiin mahdollisesti katsoa, että toimitettuihin tietoihin on tullut muutos, koska tavarat eivät enää ole fyysisesti sen jäsenvaltion alueella, jonne ne alun perin lähetettiin tai kuljetettiin (ks. kohta i edellä). Tässä tapauksessa tavarat eivät myöskään enää ole sen verovelvollisen saatavilla, jonka alv-tunniste yhteenvedoilmoituksessa alun perin ilmoitettiin, eikä tämä enää todennäköisesti osta niitä (ks. kohta ii edellä).

Useimmissa edellä mainituissa tilanteissa call off -varaston yksinkertaistamista ei enää sovelleta (alv-direktiivin 17 a artiklan 7 kohta) ja tapahtuu luovutus (jos aiottu ostaja on ottanut tavarat omistukseensa) tai (alv-direktiivin 17 artiklassa tarkoitettu) siirto. Molemmissa tilanteissa kyseessä on yhteisöluovutus, jonka luovuttaja tekee ensin mainitussa jäsenvaltiossa, ja yhteisöhankinta alkuperäisen varaston sijaintijäsenvaltiossa. Kyseinen luovutus on mainittava luovuttajan yhteenvedoilmoituksessa (alv-direktiivin 262 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella), jotta tavaroita voidaan seurata.

Sen vuoksi siitä, että näitä tilanteita pidettäisiin ”muutoksina toimitettuihin tietoihin”, aiheutuisi päällekkäisyyttä, sekaannusta ja kuormitusta yrityksille, kun tämä edellyttäisi jälleen uutta mainintaa yhteenvedoilmoituksessa (alv-direktiivin 262 artiklan 2 kohdan perusteella).

Edellä on kuitenkin mainittu kaksi tilannetta, joissa call off -varaston yksinkertaistamista sovelletaan edelleen (edellyttäen, että tietyt edellytykset täyttyvät) ja joiden yhteydessä uutta mainintaa yhteenvedoilmoituksessa ei siten ole tarpeen tehdä alv-direktiivin 262 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella: *aiotun ostajan korvaaminen ja tavaroiden palautus*.

Siksi vaikuttaa siltä, että alv-direktiivin 262 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuihin tietoihin tulleen muutoksen tulisi katsoa rajoittuvan näihin kahteen tilanteeseen, koska niissä uusi maininta yhteenvedoilmoituksessa on aiheellinen, jotta tavaroita voidaan varmasti fyysisesti seurata sekä tunnistaa asianmukaisesti verovelvollinen, jolla on oikeus ottaa tavarat varastosta. Oikeudelliselta kannalta tämä tulkinta on yhteensopiva alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan d alakohdan kanssa, jonka mukaan maininta yhteenvedoilmoituksessa on call off -varaston yksinkertaistamisen edellytys. Tämä tulkinta on myös yhdenmukainen sääntöjen päämäärän kanssa, ja se kuormittaa yrityksiä huomattavasti vähemmän kuin ankara tulkinta kuormittaisi.

2.5.23. Miten alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan d alakohdassa mainittu aiotun ostajan ”henkilöllisyys” on ymmärrettävä?

Yksi alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan d alakohdassa säädetyistä call off -varaston yksinkertaistamisen soveltamisedellytyksistä on luovuttajan velvollisuus sisällyttää yhteenvedoilmoitukseen aiotun ostajan henkilöllisyys ja aiotun ostajan alv-tunniste, jonka on myöntänyt se jäsenvaltio, johon tavarat lähetetään tai kuljetetaan.

¹² Erityisesti tämä koskee sellaisen aiotun ostajan varastosta ottamia tavaroita, joka on jo ostanut ne niin, etteivät ne enää ole call off -varastojärjestelyn piirissä.

Käytännössä yhteenvedoilmoituksessa voidaan mainita ainoastaan aiotun ostajan alv-tunniste. Kysymys koski siis sitä, miten täytetään alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan d alakohdassa säädetty edellytys sisällyttää yhteenvedoilmoitukseen aiotun ostajan henkilöllisyys.

Verovelvollisen yksilöiminen henkilökohtaisella alv-tunnisteella tarkoittaa käytännössä sitä, että kukin alv-tunniste voidaan antaa vain yhdelle verovelvolliselle. Jäsenvaltiot ovat velvollisia tallettamaan sähköisessä järjestelmässä tiedot sellaisten henkilöiden henkilöllisyydestä, toiminnasta, oikeudellisesta muodosta ja osoitteesta, joille ne ovat antaneet alv-tunnisteen (hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla 7.10.2010 annettu neuvoston asetus (EU) N:o 904/2010, 17 artiklan 1 kohdan b alakohta).

Toisin sanoen verovelvollisen henkilöllisyys ja alv-tunniste ovat järjestelmässä tiiviisti yhteydessä toisiinsa (eikä niitä pääsääntöisesti voida erottaa toisistaan).

Aiotun ostajan henkilöllisyyden sisällyttämistä koskevan edellytyksen olisi siis katsottava täyttyneen, kun kyseisen aiotun ostajan alv-tunniste on mainittu yhteenvedoilmoituksessa. Tämän vahvistaa myös alv-direktiivin 262 artiklan 2 kohdan sanamuoto, jossa viitataan ainoastaan aiotun ostajan alv-tunnisteeseen eikä mainita lainkaan tämän henkilöllisyyttä.

2.5.24. Onko suunniteltu siirtymätoimenpiteitä kuljetuksille, jotka alkavat ennen call off -varaston yksinkertaistamisen voimaantuloa ja saapuvat sen jälkeen?

Lainsäädännössä ei mainita siirtymätoimenpiteitä sellaisille tavaroiden kuljetuksille, jotka alkavat ennen 1. tammikuuta 2020 ja päättyvät kyseisen päivän jälkeen (call off -varaston yksinkertaistamisen voimaantulopäivä). Pitää kuitenkin varmistaa, että tällaisia tilanteita käsitellään yhdenmukaisesti. Koska call off -varaston yksinkertaistamissäännöissä ja niihin sisältyvässä call off -varastojärjestelyjen määritelmässä otetaan huomioon se, että tavarat lähetetään tai kuljetetaan toiseen jäsenvaltioon (alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan a alakohta), vaikuttaa siltä, että olisi sovellettava seuraavia sääntöjä:

- Jos kuljetus alkaa ennen 1. tammikuuta 2020, alv-direktiivin 17 a artiklalla käyttöön otettua call off -varaston yksinkertaistamista ei voida soveltaa, vaikka tavaroiden saapuminen määränpääjäsenvaltioon tapahtuisi kyseisen päivämäärän jälkeen.
- Jos kuljetus alkaa 1. tammikuuta 2020 tai sen jälkeen, siihen sovelletaan call off -varaston yksinkertaistamista koskevia uusia sääntöjä. Jos yksinkertaistamista sovelletaan, yhteenvedoilmoitus siltä ilmoituskaudelta, johon kuljetuksen alkamispäivä sisältyy, on täytettävä sen mukaisesti.

2.5.25. Voiko luovuttaja, jolla ei ole kotipaikkaa EU:ssa, käyttää call off -varaston yksinkertaistamista? Voidaanko maahantuontia koskevaa vapautusta (CP42) soveltaa tavaroihin, joihin sovelletaan myöhemmin call off -varastojärjestelyjä?

Jotta call off -varaston yksinkertaistamista voidaan soveltaa, luovuttajan liiketoiminnan kotipaikka ei voi olla siinä jäsenvaltiossa, johon tavarat lähetetään tai kuljetetaan, eikä luovuttajalla saa olla siellä kiinteää toimipaikkaa. Tätä lukuun ottamatta luovuttajan kotipaikalle ei ole asetettu muita edellytyksiä, vaan luovuttajan kotipaikka voi olla toisessa jäsenvaltiossa tai muualla.

Voidaan kysyä, voidaanko alv-direktiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdassa ja 2 kohdassa säädettyä vapautusta (maahantuontia koskeva vapautus) soveltaa, jos

maahantuontia seuraa call off -varastokuljetus. Vastaus on, että koska maahantuonnin ajankohtana ei vielä ole varmuutta minkäänlaisesta luovutuksesta millekään ostajalle, maahantuontia koskevaa vapautusta ei voida soveltaa. Tämä saattaa siksi olla tilanne, jossa tavarat siirtävän verovelvollisen on kannattavampaa olla soveltamatta call off -varaston yksinkertaistamista, jotta hän ei menetä maahantuontia koskevaa vapautusta (alv-direktiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan perusteella).

2.5.26. Aiotun ostajan henkilöllisyys: miten luovuttajan on saatava tieto henkilöllisyydestä? Riittääkö kauppasopimus?

Alv-direktiivissä ei ole tästä nimenomaisia sääntöjä, mutta luovuttajan ja aiotun ostajan välisen sopimuksen, johon call off -varastoa koskeva liiketoimi perustuu, pitäisi olla tältä osin riittävä. Luovuttajan on tiedettävä paitsi aiotun ostajan henkilöllisyys myös alv-tunniste, jonka kyseiselle ostajalle on myöntänyt se jäsenvaltio, johon tavarat kuljetetaan. Luovuttajan on mainittava aiotun ostajan alv-tunniste yhteenvetoilmoituksessaan, joka koskee sitä ajanjaksoa, jolloin tavarat kuljetetaan.

2.5.27. Mitä alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetaan ”sopimuksella”? Onko se aina kauppasopimus?

Arvonlisäverodirektiivissä ei säädetä eikä määrätä siitä, millainen luovuttajan ja aiotun ostajan välisen sopimuksen on oltava. On kuitenkin perusteltua olettaa, että kun näiden kahden osapuolen välillä on sopimus, jonka mukaan aiotulla ostajalla on oikeus ottaa tietynlaisia tavaroita varastosta tietyn hinnan maksua vastaan (ja saada siten ne omistukseensa), alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdan a alakohdan edellytys ”molempien verovelvollisten välisestä voimassa olevasta sopimuksesta” täyttyy.

2.5.28. Täytyvätkö call off -varastojärjestelyjen edellytykset, jos kolmannen osapuolen on ensin lajiteltava aiotulle ostajalle toimitettavat tavarat varastossa?

Arvonlisäverodirektiivissä ei säädetä tästä asiasta mitään: siten ei siis ole pois suljettua, että call off -varaston yksinkertaistamisen edellytykset voivat tällaisessa tapauksessa täytyä.

2.5.29. Mitä voidaan call off -varastojärjestelyjen yksinkertaistamisen yhteydessä pitää varastona ja mitä ei?

Vaikuttaa perustellulta olettaa, että call off -varastojärjestelyihin liittyy pääsääntöisesti saapumisjäsenvaltiossa sijaitseva varasto, johon tavarat sijoitetaan ja josta aiottu ostaja voi niitä ottaa. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 1 kohdan c alakohdassa luovuttaja nimenomaisesti velvoitetaan mainitsemaan sen varaston osoite, jossa tavaroita säilytetään niiden saavuttua, ja päivä, jona tavarat saapuivat varastoon. Vastaava viittaus on alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohdan c alakohdassa aiotun ostajan rekisterin osalta.

Sen sijaan alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdassa varaston olemassaoloa ei mainita edellytyksenä, jotta call off -varaston yksinkertaistamista voidaan soveltaa. Näin ollen voidaan kysyä, onko varasto sen tavanomaisessa, tavaroiden säilytyspaikkaa tarkoittavassa merkityksessä todella välttämätön vai onko tässä olemassa muitakin vaihtoehtoja (esimerkiksi tavaroiden säilyttäminen kuorma-autossa, joka kulkee aiottujen ostajien välillä, tai jopa salkussa, jos call off -varastojärjestelyjen kohteena olevat tavarat ovat hyvin pieniä).

Komission yksiköiden näkemyksen mukaan on todennäköistä, että tällaisissa tapauksissa kyseessä on yksinkertaisesti ”suora” luovutus luovuttajalta ostajalle. Jotta järjestelyn osapuolet voisivat tällaisessa tapauksessa soveltaa alv-direktiivin 17 a artiklassa tarkoitettua yksinkertaistamista, niiden olisi siten kyettävä näyttämään toteen veroviranomaisia tyydyttävällä tavalla, että tällaisessa erityistilanteessa (esimerkiksi kuorma-autossa olevassa call off -varastossa) on todella kyse alv-direktiivin 17 a artiklan 2 kohdassa tarkoitetuista call off -varastojärjestelyistä. Tämä tarkoittaa muun muassa sitä, että osapuolten on näytettävä toteen, että tavaroiden omistus säilyy luovuttajalla ja että luovuttajan ja aiotun ostajan välillä on sopimus, jonka mukaan viimeksi mainitulla on oikeus ottaa tavarat omistukseensa myöhemmin. Näissä tapauksissa edellytettäisiin myös, että luovuttajan ja aiotun ostajan rekistereistä käy jatkuvasti (ajantasaisesti) ilmi, missä tavarat milloinkin ovat, jotta veroviranomainen voi asianmukaisesti valvoa niitä.

2.5.30. Voiko kolmas osapuoli (kuten varastonpitäjä) ylläpitää rekisteriä tai rekistereitä luovuttajan ja/tai aiotun ostajan puolesta?

Kolmas osapuoli voisi pitää rekisteriä, mutta silloinkin vastuu tämän velvoitteen täyttämisestä säilyy asianomaisilla verovelvollisilla eli luovuttajalla ja aiotulla ostajalla (paitsi aiotun ostajan tapauksessa alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohdan c, e ja f alakohdissa tarkoitettujen seikkojen osalta, jos alv-täytäntöönpanoasetuksen 54 a artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa säädetty edellytykset täyttyvät).

2.5.31. Jos kuljetus alkaa kuukauden 1 aikana ja päättyy kuukauden 2 aikana, mikä on yhteenvetoilmoituksen kannalta oikea ilmoituskausi?

Vastaavasti kuin kohdassa 2.5.24 on todettu siirtymätoimenpiteistä, merkityksellinen ajankohta tältä osin on kuljetuksen alkamispäivä. Luovuttajan on siten mainittava aiotun ostajan alv-tunniste kuukauden 1 yhteenvetoilmoituksessa.

3. KETJULIIKETOIMET

3.1. Asian kannalta merkityksellinen säännös

Alv-direktiivin 36 a artikla

3.2. Taustaa

Alv-direktiivin 36 a artiklassa tarkoitetuilla ketjuliiketoimilla viitataan samojen tavaroiden peräkkäisiin luovutuksiin (sitä, että peräkkäisiä luovutuksia on vähintään kaksi), joissa luovutetut tavarat kuljetetaan yhdellä ainoalla yhteisön sisäisellä kuljetuksella jäsenvaltiosta toiseen.

Euroopan unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä on katsottu, että näissä tilanteissa yhteisön sisäinen tavaroiden kuljetus voi liittyä ainoastaan yhteen ketjun luovutuksista, ja vain kyseinen luovutus voi saada alv-direktiivin 138 artiklan mukaisen yhteisöluovutuksille myönnettävän vapautuksen verosta.¹³

Arvonlisäverodirektiivissä, sellaisena kuin se oli ennen 1. tammikuuta 2020, ei kuitenkaan säädetty mitään konkreettista sääntöä tavaroiden yhteisön sisäisen kuljetuksen kohdentamisesta. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä sai joitakin ohjeita, mutta kaikkien tapauskohtaisten olosuhteiden kokonaisarviointi oli siitä huolimatta tehtävä kussakin tapauksessa erikseen.

Ei siis ollut mitään yleistä sääntöä, joka olisi soveltunut näihin tilanteisiin, ja sen arviointi, miten tavaroiden yhteisöluovutus voidaan liittää konkreettiseen liiketoimeen ketjussa, oli tehtävä tapauskohtaisesti. Tämä tilanne saattoi johtaa erilaisiin lähestymistapoihin eri jäsenvaltioissa, mistä saattoi seurata kaksinkertaista verotusta tai verottamatta jättämistä: tämä vaaransi liiketoiminnan harjoittajien oikeusvarmuuden.

Alv-direktiivin 36 a artiklan uusi säännös tarttuu tähän ongelmaan säätämällä uusia sääntöjä, joiden perusteella yhteisön sisäinen tavaroiden kuljetus voidaan liittää tiettyyn luovutukseen liiketoimien ketjussa.

3.3. Miten säännös vaikuttaa?

Neuvoston direktiivillä (EU) 2018/1910 arvonlisäverodirektiiviin on lisätty uusi 36 a artikla. Artikla koskee sitä, mihin luovutukseen yhteisön sisäinen tavaroiden kuljetus tai lähetys ketjuliiketoimen yhteydessä liittyvät, eli toisin sanoen sitä, mitä luovutuksista on pidettävä yhteisöluovutuksena.

Jotta alv-direktiivin 36 a artiklaa voidaan soveltaa, seuraavien edellytysten on täyttyttävä:

- Tavaroiden luovutusten on oltava peräkkäisiä. Ketjuliiketoimessa on siis oltava mukana vähintään kolme henkilöä.
- Tavarat on lähetettävä tai kuljetettava yhdestä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon. Näin ollen ketjuliiketoimet, joihin liittyy tuontia tai vientiä tai joissa luovutuksia tapahtuu ainoastaan yhden jäsenvaltion alueella, eivät kuulu säännöksen soveltamisalaan.

¹³ Unionin tuomioistuin esitti tämän näkemyksen ensimmäistä kertaa 6.4.2006 antamassaan tuomiossa Emag Handel Eder (C-245/04).

- Tavarat on kuljetettava tai lähetettävä suoraan ensimmäiseltä luovuttajalta ketjun viimeiselle asiakkaalle.

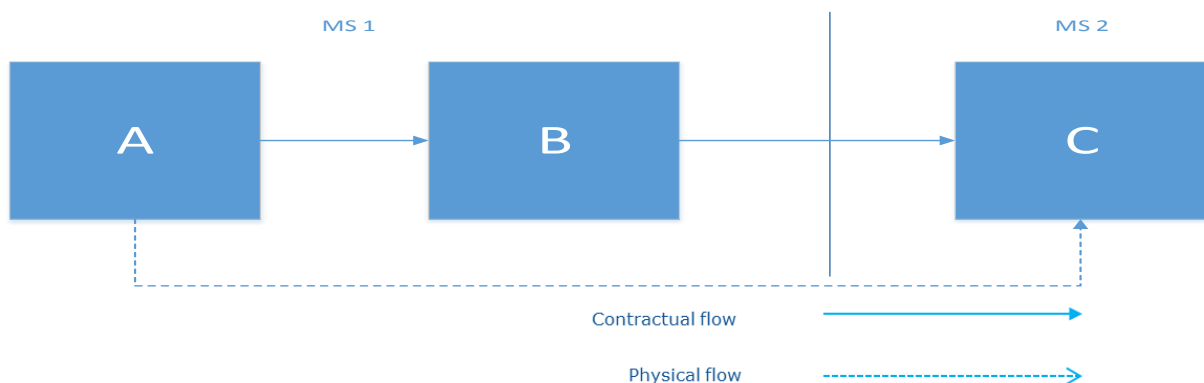
Jos nämä edellytykset täyttyvät, alv-direktiivin 36 a artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavasta pääsäännöstä: tavaroiden lähetys tai kuljetus liitetään **väliportaan toimijalle tehtyyn** luovutukseen.

Alv-direktiivin 36 a artiklan 2 kohdassa säädetään kuitenkin mahdollisuudesta poiketa tästä pääsäännöstä. Se koskee tilannetta, jossa väliportaan toimija on ilmoittanut luovuttajalleen sen jäsenvaltion hänelle myöntämän alv-tunnisteen, josta tavarat on lähetetty tai kuljetettu. Tällöin tavaroiden lähetys tai kuljetus liitetään **väliportaan toimijan tekemään** luovutukseen.

Väliportaan toimija määritellään alv-direktiivin 36a artiklan 3 kohdassa. Sillä tarkoitetaan sellaista ketjuun kuuluvaa muuta kuin ketjun ensimmäistä luovuttajaa, joka itse tai jonka puolesta toimiva kolmas osapuoli lähettää tai kuljettaa tavarat. Todistaakseen asemansa väliportaan toimijana hänen on säilytettävä tositteet siitä, että hän on kuljettanut tavarat omasta puolestaan tai järjestänyt tavaroiden kuljetuksen hänen puolestaan toimivan kolmannen osapuolen kautta.

3.4. Erilaisia tilanteita – esimerkkejä

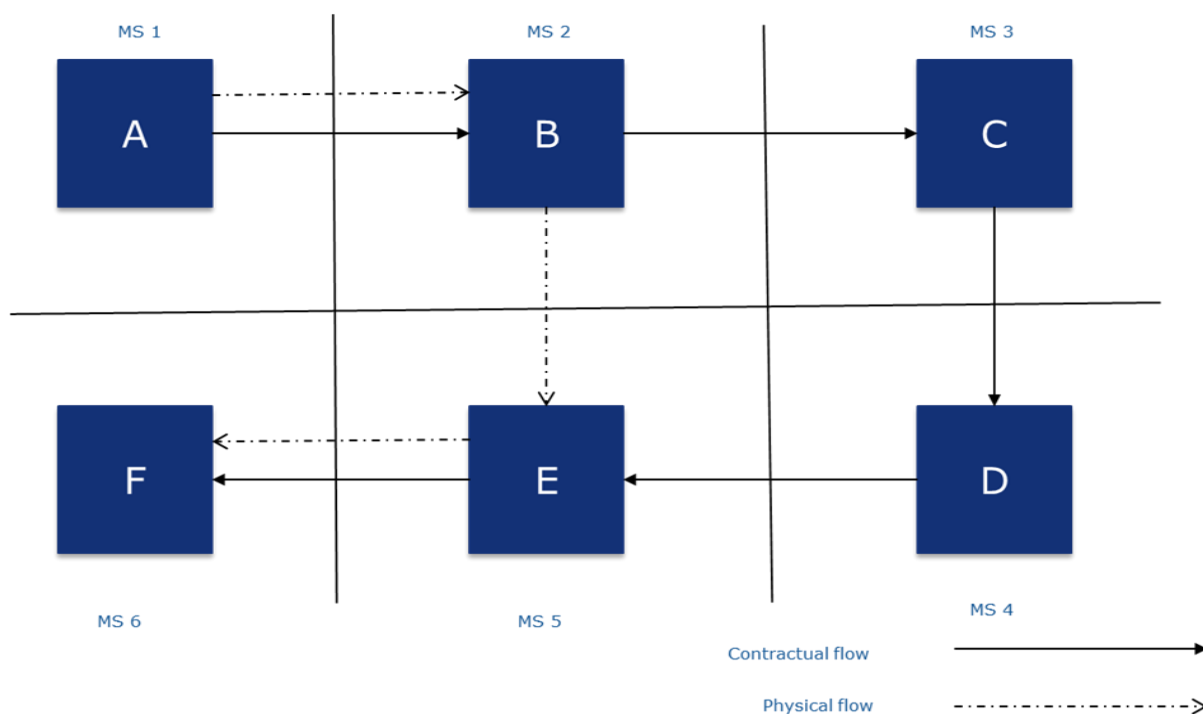
3.4.1. Esimerkki 1 – yksinkertainen ketjuliiketoimi



Tässä esimerkissä on kaksi peräkkäistä tavaroiden luovutusta A:lta B:lle ja B:ltä C:lle; tavarat kuljetetaan vain kerran, A:lta jäsenvaltiosta 1 C:lle jäsenvaltioon 2. Tässä tapauksessa ongelmana on sen määrittäminen, liitetäänkö yhteisön sisäinen kuljetus A:lta B:lle tapahtuneeseen luovutukseen vai B:ltä C:lle tapahtuneeseen luovutukseen.

On kuitenkin olemassa monimutkaisempiakin tapauksia, joihin saattaa sisältyä useita tavaroiden kuljetuksia unionin sisällä. Näissä tilanteissa on tärkeää selvittää, mitkä liiketoimet kuuluvat alv-direktiivin 36 a artiklan 1 kohdassa tarkoitetun toimenpiteen soveltamisalaan ja mitkä eivät, jolloin niitä on tarkasteltava erikseen. Sen vuoksi ensimmäinen tehtävä asia on ketjuliiketoimen rajaaminen.

3.4.2. Esimerkki 2 – monimutkaisempi tilanne, johon kuuluu useita kuljetuksia



Tässä esimerkissä on kolme eri kuljetusta: A:lta B:lle, B:ltä E:lle ja E:ltä F:lle. Oletetaan, että kuljetukset tapahtuvat ajallisesti peräkkäin mutta myös, että niiden välillä on selvä katko niin, ettei niitä ole mahdollista pitää yhtenä ainoana kuljetuksena. Tällöin luovutus A:lta B:lle ja luovutus E:ltä F:lle jäävät ketjuliiketoimia koskevan toimenpiteen soveltamisalan ulkopuolelle, koska nämä luovutukset eivät täytä alv-direktiivin 36 a artiklan 1 kohdassa säädettyjä edellytyksiä, etenkin suoraan kuljetusta ensimmäiseltä luovuttajalta viimeiselle asiakkaalle ketjussa, joka koostuu samojen tavaroiden peräkkäisistä luovutuksista. Näin ollen A:n ja B:n sekä E:n ja F:n väliset toimitukset ovat ”tavanomaisia” yhteisöluovutuksia.

Sen sijaan B:n, C:n, D:n ja E:n väliset liiketoimet ovat osa ketjuliiketoimintaa: tavarat luovutetaan peräjäälkeen näiden neljän osapuolen välillä, tavarat lähetetään tai kuljetetaan yhdestä jäsenvaltiosta (jäsenvaltio 2) toiseen jäsenvaltioon (jäsenvaltio 5) ja tavarat kuljetetaan suoraan ensimmäiseltä luovuttajalta (B) ketjun viimeiselle asiakkaalle (E).

Näin ollen näitä kolmea neljän osapuolen välistä liiketoimintaa on tarkasteltava, jotta kuljetus voidaan liittää vain yhteen niistä.

3.5. Kuljetuksen liittäminen yhteen ketjun luovutuksista – selityksiä esimerkkeihin 1 ja 2

Alv-direktiivin 36 a artiklan 1 kohdassa säädetään pääsäännöstä. Kuljetus liitetään **ainoastaan väliportaan toimijalle** tehtyyn luovutukseen.

Tästä säännöstä voidaan johtaa ensimmäinen johtopäätös, joka on se, että kuljetus tai lähetys voidaan liittää vain yhteen luovutukseen. Näin ollen ketjun muut luovutukset noudattavat sääntöjä, jotka koskevat tavaroiden luovutuksia ilman kuljetusta ja jotka luokitellaan jäsenvaltion sisäisiksi luovutuksiksi, joko tavaroiden lähtöjäsenvaltiossa tai niiden saapumisjäsenvaltiossa.

Toinen johtopäätös, joka säännöstä voidaan johtaa, on se, että tavaroiden kuljetuksen tai lähetyksen liittäminen yhteen luovutukseen edellyttää väliportaan toimijan tunnistamista edellä kohdassa 3.3 annetun määritelmän mukaisesti.

On syytä huomata, että alv-direktiivin 36 a artiklan sääntöjen soveltamisala on rajattu sen selventämiseksi, mihin ketjun liiketoimeen kuljetus liitetään. Näillä säännöillä ei ole vaikutusta verovelvollisuuteen, joka määräytyy yleisten sääntöjen mukaisesti.

3.5.1. Kuljetuksen kohdentaminen esimerkissä 1

Tässä yhteydessä katsomme, että väliportaan toimija on B. Tämä tarkoittaa, että B lähettää tai kuljettaa tavarat jäsenvaltiosta 1 jäsenvaltioon 2 joko itse (omasta puolestaan eikä toisen ketjun osapuolen puolesta) tai kolmas osapuoli hänen puolestaan.

Alv-direktiivin 36 a artiklan 1 kohdan pääsääntö on, että tavaroiden lähetys tai kuljetus liitetään vain väliportaan toimijalle tehtyyn luovutukseen. Näin ollen tavaroiden yhteisöluovutus on A:lta B:lle tapahtuva luovutus. Tällöin B:n on ilmoitettava A:lle alv-tunniste, jonka hänelle on myöntänyt jokin muu jäsenvaltio kuin jäsenvaltio 1, jotta A:n tekemässä luovutuksessa voitaisiin hyödyntää alv-direktiivin 138 artiklassa säädettyä vapautusta. B tekee tavaroista yhteisöhankinnan jäsenvaltiossa 2. B:n C:lle tekemä luovutus on jäsenvaltion sisäinen luovutus jäsenvaltiossa 2, ja B vastaa jäsenvaltiossa 2 kyseisestä luovutuksesta suoritettavasta arvonlisäverosta.¹⁴ B:n on oltava rekisteröitynyt jäsenvaltiossa 2 ja tehtävä alv-ilmoitus kyseiseen valtioon.

Kuten esimerkissä 1 näemme, B:n kotipaikka on kuitenkin jäsenvaltiossa 1. On todennäköistä, että hänelle on myönnetty alv-tunniste jäsenvaltiossa 1, ja jos niin on, hän saattaa valita, että hän ilmoittaa A:lle tämän tunnisteen eikä muun jäsenvaltion kuin jäsenvaltion 1 myöntämää alv-tunnistetta. Tällöin ei sovellettaisi alv-direktiivin 36 a artiklan 1 kohdan pääsääntöä vaan alv-direktiivin 36 a artiklan 2 kohdan sääntöä. Toisin sanoen tavaroiden lähetystä tai kuljetusta ei liitettäisi B:lle tehtyyn luovutukseen vaan B:n tekemään luovutukseen.

Tällöin A:n katsotaan tehneen jäsenvaltion sisäisen luovutuksen B:lle jäsenvaltiossa 1. B tekee jäsenvaltiossa 1 tavaroiden yhteisöluovutuksen C:lle. C tekee jäsenvaltiossa 2 tavaroiden yhteisöhankinnan. Siten B:n ei tarvitse olla rekisteröitynyt jäsenvaltiossa 2 eikä hänen tarvitse tehdä alv-ilmoitusta kyseiseen valtioon.

3.5.2. Kuljetuksen kohdentaminen esimerkissä 2

Kuten edellä on selitetty, tässä esimerkissä ainoastaan B:n, C:n, D:n ja E:n väliset luovutukset olivat osa ketjuliiketoimintaa.

a) Ketjun ensimmäinen luovuttaja järjestää lähetyksen tai kuljetuksen¹⁵

¹⁴ Paitsi jos jäsenvaltio 2 on päättänyt käyttää alv-direktiivin 194 artiklassa säädettyä mahdollisuutta. Tällöin C vastaa arvonlisäverosta käännetyn verovelvollisuuden mekanismin mukaisesti.

¹⁵ Kun tässä selittävien huomautusten kohdassa viitataan verovelvolliseen, joka ”järjestää tavaroiden kuljetuksen”, sen on katsottava tarkoittavan, että kyseinen verovelvollinen kuljettaa tavarat itse (omasta puolestaan) tai hänen puolestaan toimivan kolmannen osapuolen välityksellä. Ks. tästä kohta 3.6.5.

Ensimmäinen luovuttaja suljetaan säännöksessä nimenomaisesti väliportaan toimijan käsitteen ulkopuolelle. Tällaiset tilanteet jäävät siten alv-direktiivin 36 a artiklassa säädetyn säännön soveltamisalan ulkopuolelle.

Tässä suhteessa on syytä muistaa, että ensimmäinen luovuttaja osallistuu vain yhteen ketjuliiketoimen liiketoimeen, nimittäin itse tekemäänsä luovutukseen. Siinä tapauksessa, että ensimmäinen luovuttaja on tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen järjestäjä, lähetys tai kuljetus voidaan siis liittää vain siihen liiketoimeen, jossa hän on osallisena, eli hänen tekemäänsä luovutukseen. Tämä liiketoimi katsotaan siinä tapauksessa tavaroiden yhteisöluovutukseksi, joka on alv-direktiivin 138 artiklan mukaisesti verosta vapautettu, jos kyseisen artiklan edellytykset täyttyvät.

Esimerkissä 2 esitetyssä tilanteessa ketjuliiketoimeen sisältyy tavaroiden kuljetus jäsenvaltiosta 2 jäsenvaltioon 5 suoraan B:ltä E:lle ja luovutukset B:n, C:n, D:n ja E:n välillä, joten B on ketjun ensimmäinen luovuttaja. Jos siis B järjestää tavaroiden kuljetuksen tai lähetyksen, kuljetus liitetään B:n C:lle tekemään luovutukseen, mistä seuraa, että B:n katsotaan tehneen jäsenvaltiossa 2 yhteisöluovutuksen, joka on vapautettu arvonnäverosta (jos alv-direktiivin 138 artiklan edellytykset täyttyvät), ja C:n katsotaan tehneen yhteisöhankinnan, joka on veronalainen jäsenvaltiossa 5. Luovutukset C:ltä D:lle ja D:ltä E:lle ovat tällöin jäsenvaltion sisäisiä liiketoimia jäsenvaltiossa 5.

Kuten edellä on todettu, tavaroiden luovutus A:lta B:lle, josta seuraa erillinen kuljetus jäsenvaltiosta 1 jäsenvaltioon 2 suoraan A:lta B:lle, jää ketjuliiketoimen ulkopuolelle. Luovutus A:lta B:lle on itsessään jäsenvaltiossa 1 tehty yhteisöluovutus, joka on vapautettu arvonnäverosta (jos alv-direktiivin 138 artiklan edellytykset täyttyvät), jolloin B:n katsotaan tehneen yhteisöhankinnan, joka on veronalainen jäsenvaltiossa 2.

b) Ketjun viimeinen asiakas järjestää lähetyksen tai kuljetuksen

Väliportaan toimija ei voi olla myöskään ketjun viimeinen asiakas. Tämä johtuu siitä, ettei hän voi missään tapauksessa täyttää alv-direktiivin 36 a artiklan 3 kohdassa tarkoitettua ”ketjuun kuuluvan **luovuttajan**” edellytystä. Tilanteet, joissa ketjun viimeinen asiakas järjestää kuljetuksen, jäävät siten alv-direktiivin 36 a artiklassa säädetyn säännön soveltamisalan ulkopuolelle.

Viimeinen asiakas osallistuu vain yhteen ketjun liiketoimeen, nimittäin hänelle tehtyyn luovutukseen. Siinä tapauksessa, että viimeinen asiakas on tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen järjestäjä, lähetys tai kuljetus voidaan siis liittää vain kyseiseen liiketoimeen eli hänelle tehtyyn luovutukseen.

Esimerkissä 2 esitetyssä tilanteessa ketjuliiketoimeen sisältyvät luovutukset B:n, C:n, D:n ja E:n välillä, joten E on ketjun viimeinen asiakas. Jos siis E järjestää tavaroiden kuljetuksen tai lähetyksen, kuljetus tai lähetys liitetään D:n E:lle tekemään luovutukseen, mistä seuraa, että D:n katsotaan tehneen jäsenvaltiossa 2 yhteisöluovutuksen, joka on vapautettu arvonnäverosta (jos alv-direktiivin 138 artiklan edellytykset täyttyvät), ja E:n katsotaan tehneen yhteisöhankinnan, joka on veronalainen jäsenvaltiossa 5. Luovutukset B:ltä C:lle ja C:ltä D:lle ovat tällöin jäsenvaltion sisäisiä liiketoimia jäsenvaltiossa 2.

Kuten edellä todettiin, tavaroiden luovutus E:ltä F:lle jää ketjuliiketoimen ulkopuolelle, koska siihen sisältyy erillinen kuljetus E:ltä F:lle, joka eroaa kuljetuksesta B:ltä E:lle. Luovutus E:ltä F:lle on jäsenvaltiossa 5 tehty yhteisöluovutus, joka on vapautettu arvonnäverosta (jos alv-direktiivin 138 artiklan edellytykset täyttyvät), jolloin F:n katsotaan tehneen yhteisöhankinnan, joka on veronalainen jäsenvaltiossa 6.

c) Ketjun toimija, joka ei ole ensimmäinen luovuttaja eikä viimeinen asiakas, järjestää lähetyksen tai kuljetuksen

Seuraavaksi tarkastelemme sitä, mitä tapahtuu, kun esimerkin 2 tilanteessa väliportaan toimija on joko C tai D.

Kuten edellä todettiin, alv-direktiivin 36 a artiklan 1 kohdassa säädetään pääsäännöstä: kuljetus liitetään wäliportaan toimijalle tehtyyn luovutukseen (eikä väliportaan toimija voi olla luovutusketjun ensimmäinen eikä viimeinen osapuoli).

Alv-direktiivin 36 a artiklan 2 kohdassa säädetään kuitenkin poikkeuksesta tähän pääsääntöön. Jos väliportaan toimija ilmoittaa luovuttajalleen sen jäsenvaltion hänelle myöntämän alv-tunnisteen, josta tavarat on lähetetty tai kuljetettu, lähetyksen tai kuljetuksen liitetään tämän wäliportaan toimijan tekemään tavaroiden luovutukseen.

Jos esimerkiksi C on väliportaan toimija, pääsäännön mukaan kuljetus liitettäisiin väliportaan toimijalle tehtyyn luovutukseen eli luovutukseen B:ltä C:lle. B:n tekemä luovutus olisi siten jäsenvaltiossa 2 tehty yhteisöluovutus, joka on vapautettu arvonnalisäverosta (jos VAT-D:n 138 artiklan edellytykset täyttyvät), ja C:n katsottaisiin tehneen yhteisöhankinnan, joka on veronalainen jäsenvaltiossa 5. Luovutukset C:ltä D:lle ja D:ltä E:lle olisivat jäsenvaltion sisäisiä liiketoimia jäsenvaltiossa 5.

Liiketoimi, johon kuljetus liitetään, muuttuisi kuitenkin siinä tapauksessa, että C ilmoittaisi luovuttajalleen (eli B:lle) sen jäsenvaltion hänelle myöntämän alv-tunnisteen, josta tavarat on lähetetty tai kuljetettu (eli jäsenvaltion 2). Tässä tapauksessa lähetyksen tai kuljetuksen liitettäisiin C:n tekemään luovutukseen eli luovutukseen C:ltä D:lle.

Kyseessä olisi siten C:n jäsenvaltiossa 2 tekemä tavaroiden yhteisöluovutus, joka on vapautettu arvonnalisäverosta (jos VAT-D:n 138 artiklan edellytykset täyttyvät), ja D:n tekemä yhteisöhankinta, joka on veronalainen jäsenvaltiossa 5. Luovutus B:ltä C:lle olisi jäsenvaltion sisäinen liiketoimi jäsenvaltiossa 2 ja luovutus D:ltä E:lle jäsenvaltion sisäinen liiketoimi jäsenvaltiossa 5.

3.6. Tähän säännökseen liittyvät yksityiskohtaiset kysymykset

3.6.1. Alv-komitean hyväksymät suuntaviivat

Alv-komitean 113. kokouksessa 3.6.2019 vahvistetut suuntaviivat

3. UUSI LAINSÄÄDÄNTÖ – ÄSKETTÄIN ANNETTUIJEN UNIONIN
ALV-SÄÄNNÖSTEN TÄYTÄNTÖÖNPANO KOSKEVAT ASIAT
- 3.1 Alkuperä: komissio
- Viitteet: Alv-direktiivin 17 a artikla, 36 a artikla, 138 artiklan 1 ja 1 a kohta,
243 artiklan 3 kohta ja 262 artiklan 2 kohta
Alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artikla ja 54 a artikla
- Asia: Pikaratkaisupaketin täytäntöönpano: Neuvoston direktiivi (EU)
2018/1910 ja neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) 2018/1912
([Document taxud.c.1\(2019\)3533969 – Working paper No 968](#))

Document D - taxud.c.1(2019) 7899573 Working Paper No 975

Ketjuliiketoimet: Yhdistäminen 141 artiklassa säädetyn yksinkertaistamisen soveltamiseen (kolmikantaliiketoimet) (kohta 3.2.1).¹⁶

1. Kun samoista tavaroista tehdään peräkkäisiä luovutuksia ja ne lähetetään tai kuljetetaan yhdestä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon suoraan ketjun ensimmäiseltä luovuttajalta sen viimeiselle asiakkaalle, Alv-komitean yksimielinen näkemys on, että liiketoimien ketjussa ainoastaan yhteisöhankinnan tekevä verovelvollinen (jäljempänä X) voi (edellyttäen, että kaikki edellytykset täyttyvät) hyödyntää alv-direktiivin 141 artiklassa kolmikantaliiketoimille säädettyä yksinkertaistamista.

2. Alv-komitean lähes yksimielinen näkemys on, että kohdassa 1 kuvatun kaltaisessa tilanteessa alv-direktiivin 141 artiklan c kohdassa säädetyn edellytyksen on katsottava täyttyneen, kun tavarat lähetetään tai kuljetetaan suoraan jostakin muusta jäsenvaltiosta kuin siitä, joka on myöntänyt alv-tunnisteen, jota X käyttää tehdessään yhteisöhankinnan, sen henkilön ilmoittamaan paikkaan, jolle X tekee sittemmin luovutuksen (jäljempänä Y).

3. Alv-komitean lähes yksimielinen näkemys on, että se, että Y luovuttaa sittemmin tavarat toiselle henkilölle ketjussa, ei vaikuta kolmikantaliiketoimien yksinkertaistamisen soveltamiseen X:n tekemiin liiketoimiin. Jotta yksinkertaistamista voitaisiin soveltaa, kaikkien alv-direktiivin 141 artiklassa säädettyjen edellytysten on kuitenkin täyttyttävä, mikä lähes kaikkien Alv-komitean jäsenten yksimielisen näkemyksen mukaan edellyttää, että Y on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi siinä jäsenvaltiossa, johon arvonlisävero tästä myöhemmästä luovutuksesta on maksettava, ja nimetty alv-direktiivin 197 artiklan mukaisesti veronmaksuvelvolliseksi kyseisestä luovutuksesta maksettavasta arvonlisäverosta.

¹⁶ Tämä otsikko viittaa Alv-komitean työasiakirjan nro 968 vastaavaan kohtaan. Näiden selittävien huomautusten kohdassa 3.6.17 on lisätietoa siitä, miten ketjuliiketoimia koskevat säännöt ja kolmikantaliiketoimien yksinkertaistamista koskevat säännöt vaikuttavat toisiinsa.

3.6.2. Mikä on säännöksen soveltamisala?

Tietty liiketoimet eivät kuulu alv-direktiivin 36 a artiklan soveltamisalaan.

Kuten kohdassa 3.3 todettiin, tavarat on lähetettävä tai kuljetettava yhdestä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon. Näin ollen ketjuliiketoimet, joihin liittyy tuontia tai vientiä tai joissa luovutuksia tapahtuu ainoastaan yhden jäsenvaltion alueella, eivät kuulu säännöksen soveltamisalaan.

Lisäksi alv-direktiivin 36 a artiklan 4 kohdassa suljetaan pois ketjuliiketoimia koskevan säännön soveltaminen alv-direktiivin 14 a artiklan soveltamisalaan kuuluviin tilanteisiin. Sääntöä ei siten sovelleta tilanteisiin, joissa verovelvollinen mahdollistaa sähköisen rajapinnan, kuten markkinapaikan, alustan, portaalin tai vastaavien välineiden kautta,

a) kolmansilta alueilta tai kolmansista maista tuotujen ja todelliselta arvoltaan enintään 150 euron lähetyksiin sisältyvien tavaroiden etämyynnin tai

b) yhteisöön sijoittautumattomien verovelvollisten suorittamat yhteisön sisäiset tavaroiden luovutukset muulle kuin verovelvolliselle henkilölle.

Tällaisissa tapauksissa luovutuksen mahdollistavan verovelvollisen katsotaan itse vastaanottaneen ja luovuttaneen kyseiset tavarat, mutta alv-direktiivin 36 a artiklan ketjuliiketoimia koskevia sääntöjä ei voida soveltaa näihin luovutuksiin.

3.6.3. Kuka voi olla väliportaan toimija?

Väliportaan toimija on säännön soveltamisen kannalta äärimmäisen tärkeä. Tämän väliportaan toimijan tekemän valinnan perusteella tavaroiden lähetys tai kuljetus liitetään joko hänelle tehtyyn tai hänen tekemäänsä luovutukseen.

Kun siis on tunnistettu, että kyseessä on ketjuliiketoimi, seuraavaksi on määritettävä, kuka on väliportaan toimija.

Kuten kohdassa 3.3 todettiin, alv-direktiivin 36 a artiklan 3 kohdassa väliportaan toimijan määrittellään tarkoittavan sellaista ketjuun kuuluvaa muuta kuin ensimmäistä luovuttajaa, joka itse tai jonka puolesta toimiva kolmas osapuoli lähettää tai kuljettaa tavarat.

3.6.4. Kuka ei voi olla väliportaan toimija?

Kuten kohdassa 3.5.2 on esimerkin 2 tarkastelun yhteydessä selvitetty, ketjun ensimmäinen luovuttaja ja viimeinen asiakas eivät kumpikaan voi olla väliportaan toimija. Säännöksen sanamuodossa suljetaan nimenomaisesti pois ensimmäinen luovuttaja, ja viimeinen asiakas puolestaan ei ole ketjussa luovuttaja. Siksi kumpikaan niistä ei voi olla väliportaan toimija.

On huomattava, että jos jompikumpi niistä järjestää tavaroiden kuljetuksen, ei ole epäselvyyttä siitä, miten yhteisön sisäinen luovutus kohdennetaan. Jos sen järjestää ensimmäinen luovuttaja, kuljetus liitetään hänen tekemäänsä luovutukseen. Jos sen taas järjestää viimeinen asiakas, kuljetus liitetään hänelle tehtyyn luovutukseen.

3.6.5. Mitä tarkoitetaan ilmaisulla ”joka itse tai jonka puolesta toimiva kolmas osapuoli lähettää tai kuljettaa tavarat”?

Tämä sanamuoto vastaa alv-direktiivin 138 artiklan 1 kohdan sanamuotoa, jossa viitataan sellaisten tavaroiden luovutuksiin, ”jotka myyjä, hankkija tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa”. Sitä olisi siis tulkittava samoin kuin viimeksi mainittua säännöstä.

Yleensä väliportaan toimija on se luovuttaja ketjussa, joka järjestää tavaroiden kuljetuksen (joko suoraan itse tai puolestaan toimivan kolmannen osapuolen välityksellä); henkilö, joka joko suorittaa kuljetuksen itse omasta puolestaan tai hankkii kuljetuksen kolmannelta osapuolelta, joka toimii hänen puolestaan.

Julkisasiamies Kokott totesi tästä ratkaisuehdotuksessaan *Herst*¹⁷ seuraavaa: ”Kohdistettaessa yhtä ainoaa rajat ylittävää tavaroiden liikettä ketjuliiketoimen tiettyyn luovutukseen ratkaisevaa on se, kuka kantaa riskin tavaroiden tapaturmaisesta tuhoutumisesta niiden rajat ylittävän kuljettamisen aikana. Tämä luovutus on veroton yhteisöluovutus, joka tapahtuu kuljetuksen lähtöpaikassa.” Hänen näkemyksensä mukaan väliportaan toimija olisi siis se verovelvollinen ketjussa, joka kantaa riskin tavaroiden tuhoutumisesta tai vahingoittumisesta kuljetuksen aikana.¹⁸

Tästä perusteesta saattaa kuitenkin joissakin tapauksissa seurata tiettyjä käytännön vaikeuksia. Saattaa esimerkiksi olla, että tavaroiden tapaturmaisen tuhoutumisen riski jakaantuu tietyissä kuljetuksen kohdissa myyjän ja ostajan kesken käytettyjen Incoterms-ehdojen perusteella. Tällaisessa tapauksessa olisi vaikeaa yksilöidä sitä yhtä verovelvollista ketjussa, joka kantaa riskin tavaroiden tuhoutumisesta tai vahingoittumisesta koko kuljetuksen ajan.

Kun tällaisissa tilanteissa halutaan määrittää, kuka on väliportaan toimija, sopivin määritelmä on ”se verovelvollinen ketjussa, joka kuljettaa tavarat itse tai ryhtyy tavaroiden kuljettamista varten tarvittaviin järjestelyihin kolmannen osapuolen kanssa tekemällä sopimuksen tämän kolmannen osapuolen kanssa”. Tämä määritelmä pätee, paitsi jos kyseinen verovelvollinen tällaisissa tapauksissa kykenee veroviranomaisia tyydyttävällä tavalla näyttämään toteen, että kuljetus (tai sopimus) tosiasiallisesti tehtiin toisen ketjuun kuuluvan verovelvollisen puolesta, joka tosiasiallisesti kantoi riskin tavaroiden tapaturmaisesta tuhoutumisesta kuljetuksen aikana.

Tässä suhteessa on syytä korostaa, että pelkästään se tosiseikka, että yksi ketjun osapuolista maksaa kuljetuksen, ei yksinään riitä osoittamaan, että kyseinen henkilö on väliportaan toimija. Tällainen osapuoli saattaisi maksaa kuljetuksen hinnan esimerkiksi osasuorituksena itselleen tehdystä luovutuksesta.

¹⁷ Julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus 3.10.2019 asiassa C-401/18, *Herst*, s.r.o. v. *Odvolačí finanční ředitelství*, 79 kohta.

¹⁸ Näin on riippumatta siitä, onko kyseisellä verovelvollisella mahdollisesti vakuutus sopimus, jonka perusteella hän saisi tavaroiden tuhoutumisesta tai vahingoittumisesta korvausta.

3.6.6. Ketjussa joku muu luovuttaja kuin väliportaan toimija kuljettaa tavarat väliportaan toimijan puolesta

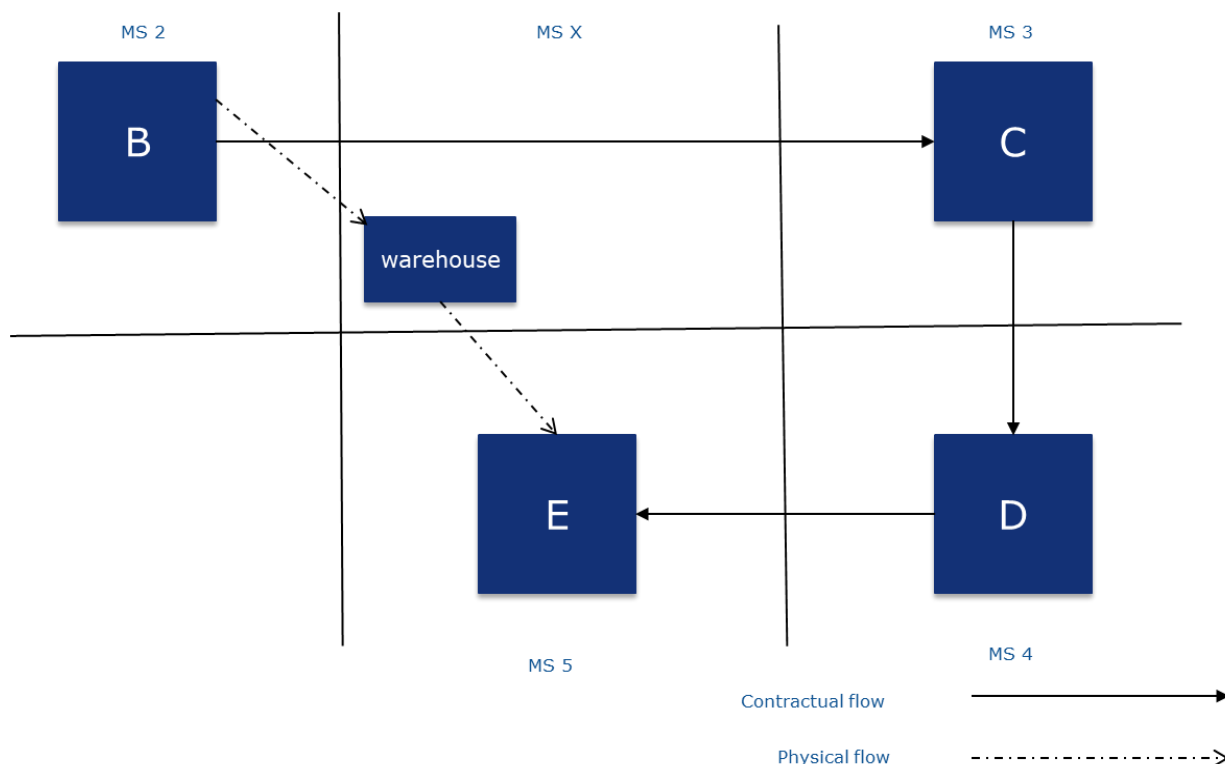
Väliportaan toimija voi kuljettaa tavarat itse tai puolestaan toimivan kolmannen osapuolen välityksellä. Osapuolen, joka kuljettaa tavarat väliportaan toimijan puolesta, ei välttämättä tarvitse olla ketjun ulkopuolinen kolmas osapuoli tai tavaroiden kuljetukseen erikoistunut yhtiö. Se voi olla mikä tahansa muista ketjuliiketoimeen osallistuvista luovuttajista tai jopa viimeinen asiakas.

Jokin ketjun väliportaan luovuttajista voi esimerkiksi pyytää ensimmäistä luovuttajaa kuljettamaan tavarat viimeiselle asiakkaalle. Tällaisessa tilanteessa on tärkeää ratkaista, mikä ketjun verovelvollisista täyttää kohdassa 3.6.5 mainitut edellytykset. Tämä verovelvollinen on alv-direktiivin 36 a artiklassa tarkoitettu väliportaan toimija.

3.6.7. Tavaroiden kuljetukseen osallistuu useita henkilöitä

On mahdollista, että kohdan 3.6.5 kriteerien mukaisesti määritetty väliportaan toimija on sopinut kuljetuksen hankkimisesta useamman kuin yhden henkilön kanssa.

Seuraava esimerkki selventää tätä tilannetta (**esimerkki 3**):



Esimerkissä 3 C on väliportaan toimija. C voi hankkia tavaroiden kuljetuksen useilta eri henkilöiltä: ensin kuorma-autolla B:n toimitiloista jäsenvaltiossa 2 toisessa jäsenvaltiossa (jäsenvaltio X) sijaitsevaan satamaan, sitten samojen tavaroiden kuljetuksen laivalla jäsenvaltioon 5 ja edelleen samojen tavaroiden kuljetuksen kuorma-autolla jäsenvaltiossa 5 olevasta satamasta E:n toimitiloihin. Jos C on yksin vastuussa kaikista kolmesta sopimuksesta, häntä pidetään edelleen väliportaan toimijana. Kuljetuksen on tietenkin oltava luonteeltaan jatkuva niin, että koko reittiä voidaan pitää yhtenä ainoana kuljetuksena jäsenvaltiosta 2 jäsenvaltioon 5 eikä kolmena eri kuljetuksena.

Tätä ei muuta esimerkiksi se, jos tavaroiden kuljetus B:n toimitiloista satamaan jäsenvaltiossa X tehdään B:n kulkuneuvolla, kunhan väliportaan toimija C on kuljetuksen järjestänyt taho (kohdassa 3.6.5 esitettyjen kriteerien mukaisesti).

Johtopäätös olisi toinen, jos kuljetuksen B:n toimitiloista jäsenvaltiossa 2 satamaan jäsenvaltiossa X järjestäisi C, mutta muut kaksi kuljetusta (laivakuljetuksen jäsenvaltiosta X jäsenvaltioon 5 ja kuorma-autokuljetuksen jäsenvaltion 5 satamasta E:n toimitiloihin) järjestäisi toinen luovuttaja, D. Siinä tapauksessa koko ketjuun B-C-D-E ei voitaisi soveltaa ketjuliiketoimien sääntöjä, koska kyseessä ei olisi yksi kuljetus vaan kaksi eri kuljetusta. Tällaisessa tapauksessa ei itse asiassa voitaisi sanoa, että tavarat lähetetään tai kuljetetaan ”suoraan ensimmäiseltä luovuttajalta ketjun viimeiselle asiakkaalle” (eli B:ltä E:lle), kuten alv-direktiivin 36 a artiklan 1 kohdassa edellytetään. Tämä esimerkki voi johtaa erilaisiin mahdollisuuksiin sen mukaan, onko B:n, C:n ja D:n välisessä suhteessa tai C:n, D:n ja E:n välisessä suhteessa kyse ketjuliiketoimesta, johon sovelletaan alv-direktiivin 36 a artiklan sääntöjä.

Ensinnäkin C voisi järjestää kuljetuksen omasta puolestaan itse määrittämäänsä paikkaan jäsenvaltiossa X ilman minkäänlaista yhteyttä myöhempään D:lle tehtävään luovutukseen. D järjestäisi tavaroiden kuljetuksen tästä jäsenvaltiossa X sijaitsevasta paikasta luovuttaakseen ne E:lle. Tavarat kuljetettaisiin toisin sanoen ensin B:ltä C:lle ja vasta myöhemmin eri kuljetuksella C:ltä E:lle. Tällöin yhtäältä B:n ja C:n välistä liiketoimintaa ja toisaalta C:n, D:n ja E:n välistä suhdetta olisi käsiteltävä erikseen. Ainoastaan C:n, D:n ja E:n välinen suhde olisi alv-direktiivin 36 a artiklan sääntöjen mukainen ketjuliiketoimi. Luovutus B:ltä C:lle olisi B:n jäsenvaltiossa 2 tekemä yhteisöluovutus ja C:n jäsenvaltiossa X tekemä yhteisöhankinta. C:n, D:n ja E:n välinen suhde olisi ketjuliiketoimi, jossa D olisi väliportaan toimija. Jos alv-direktiivin 36 s artiklan 1 kohdan pääsääntöä sovelletaan, C tekee yhteisöluovutuksen jäsenvaltiossa X ja D yhteisöhankinnan jäsenvaltiossa 5, kun taas luovutus D:ltä E:lle olisi jäsenvaltion 5 sisäinen liiketoimi.

Toiseksi C voisi järjestää omasta puolestaan kuljetuksen B:n toimitiloista D:n määrittämään paikkaan jäsenvaltiossa X siten, että se olisi yhteydessä C:n D:lle tekemään luovutukseen, ja tavarat luovutettaisiin ja kuljetettaisiin vasta myöhemmin toisella D:n järjestämällä kuljetuksella D:ltä E:lle. Tässä tilanteessa alv-direktiivin 36 a artiklan sääntöjen mukainen ketjuliiketoimi olisi B:n, C:n ja D:n välinen suhde niin, että D:n ja E:n välistä liiketoimintaa olisi käsiteltävä siitä erillisenä. C olisi väliportaan toimija ketjussa B-C-D. Jos C on ilmoittanut C:lle alv-tunnisteensa jäsenvaltiossa 2, sovelletaan alv-direktiivin 36 a artiklan 2 kohdan sääntöä. Luovutus B:ltä C:lle on jäsenvaltion 2 sisäinen luovutus, C tekee yhteisöluovutuksen jäsenvaltiossa 2 ja D tekee yhteisöhankinnan jäsenvaltiossa X. D:n ja E:n välisestä liiketoimesta seuraa D:n jäsenvaltiossa X tekemä tavaroiden yhteisöluovutus ja E:n jäsenvaltiossa 5 tekemä yhteisöhankinta.

3.6.8. Osiin jaettu kuljetus ja katkot ketjussa

Kun kohdassa 3.4.2 käsiteltiin esimerkkiä 2, todettiin, että A:n ja B:n sekä E:n ja F:n väliset luovutukset jäivät ketjun ulkopuolelle, koska kuljetuksessa oli ”selvä katko”.

Kun kuljetuksessa on pysähdyksiä, on siksi tärkeää tarkastella, onko kyseessä selvä katko, joka merkitsee, että kyse on eri kuljetuksista, vai voidaanko kuljetusta edelleen pitää yhtenä ainoana kuljetuksena.

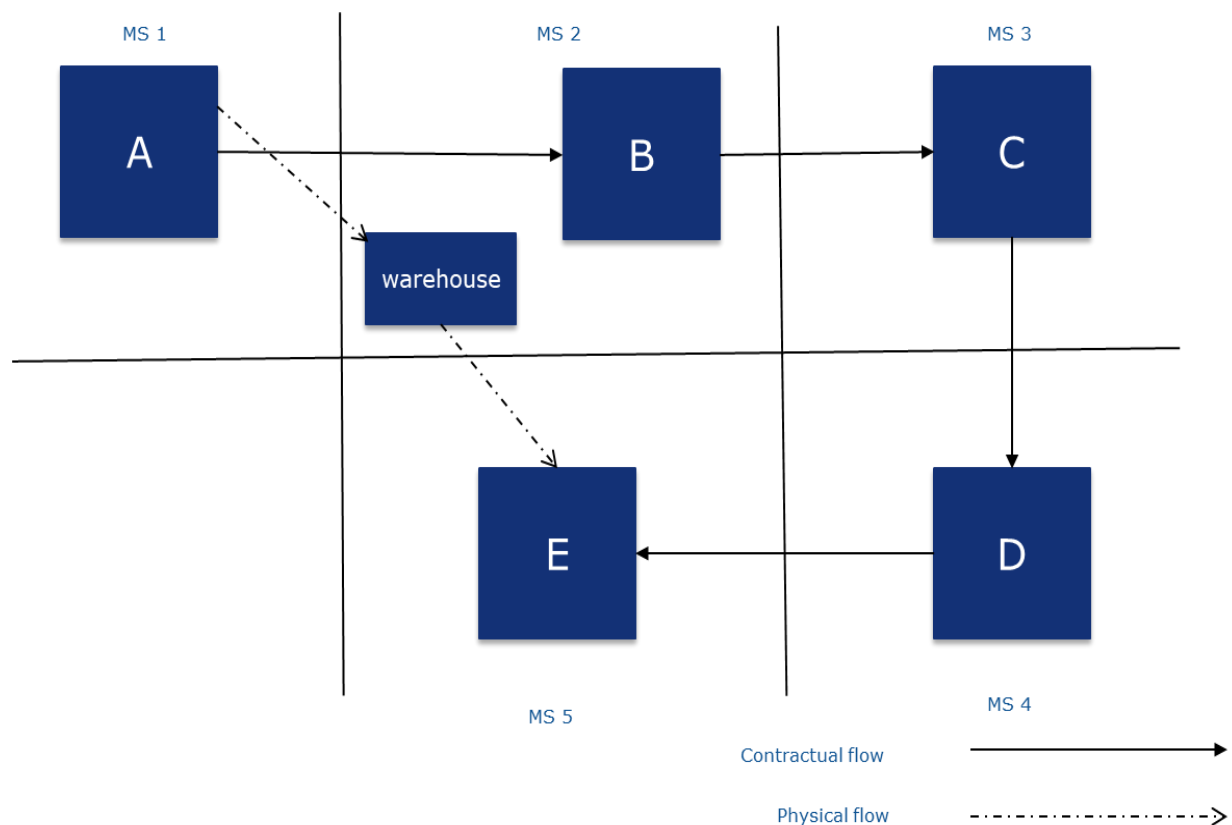
Esimerkki tilanteesta, jossa ketju katkeaa, on edellä kohdassa 3.6.7 tarkasteltu tilanne, jossa oli kaksi erillistä tavaroiden ”siirtoa” eri jäsenvaltioiden välillä ja jossa kuljetuksen

järjesti kummankin ”siirron” osalta eri toimija. Mainitussa tapauksessa ketjuliiketoimille tarkoitettuja sääntöjä ei voitu soveltaa kaikkiin B:n, C:n, D:n ja E:n välisiin liiketoimiin vaan ainoastaan B:n, C:n ja D:n välisiin liiketoimiin tai C:n, D:n ja E:n välisiin liiketoimiin, koska yhden ainoan kuljetuksen sääntöä ei voida soveltaa koko näiden liiketoimien ryhmään.

Se, että kuljetukseen osallistuu erilaisia kulkuneuvoja niin, että tavarat siirretään esimerkiksi kuorma-autosta laivaan tai kuorma-autosta toiseen, ei kuitenkaan välttämättä muuta sitä, että kuljetus katsotaan yhdeksi ainoaksi kuljetukseksi.

Sitä paitsi jos tavarat kuljetetaan jäsenvaltiosta 2 jäsenvaltioon 5, mutta osa niistä puretaan kuormasta jäsenvaltiossa X, katsotaan, että välittömästi jäsenvaltioon 5 jatkavat loput tavarat on kuljetettu suoraan jäsenvaltiosta 2 jäsenvaltioon 5 ketjuliiketoimia koskevien sääntöjen mukaisesti, kunhan väliportaan toimija järjestää koko kuljetuksen.

Ketjussa tapahtuvia mahdollisia katkoja voidaan tarkastella seuraavan esimerkin avulla (**esimerkki 4**):



Tavarat ”liikkuvat” kaksi kertaa: jäsenvaltiossa 1 olevalta A:lta jäsenvaltiossa 2 olevaan varastoon ja jäsenvaltiossa 2 olevasta varastosta E:lle jäsenvaltiossa 5. Milloin molemmat ”liikkumiset” katsotaan yhdeksi ainoaksi kuljetukseksi ja milloin taas eri kuljetuksiksi? Tätä varten voidaan tarkastella erilaisia tilanteita.

a) Tilanne 1: Tällä esimerkkitilanteella haluamme korostaa sitä, että sopimukset, joita osapuolet tekevät silloin, kun tavaroita liikutetaan, ovat ratkaisevia määritettäessä mahdollisia ketjussa olevaa katkoa.

Jotta tilanteessa voitaisiin katsoa, että kyseessä on yksi ainoa kuljetus ja että alv-direktiivin 36 a artiklan sääntöä voidaan siis soveltaa, tiettyjen edellytysten pitäisi täyttyä. Ensinnäkin on välttämätöntä, että yksi toimija – B, C tai D – järjestää molemmat ”liikkeet”¹⁹ väliportaana toimijana.

On kuitenkin mahdollista, että vaikka toinen niistä järjestäisi molemmat ”liikkeet”, niitä ei voitaisi pitää yhtenä ainoana kuljetuksena. Oletetaan esimerkiksi, että B järjestää molemmat ”liikkeet”. Kun tavarat saapuvat jäsenvaltioon 2, B ei ole sopinut C:n kanssa mitään tavaroiden kaupasta. Myöhemmin B tekee C:n kanssa sopimuksen tavaroiden kaupasta, C tekee samoin D:n kanssa ja D edelleen E:n kanssa, ja tavarat kuljetetaan B:ltä (jäsenvaltiosta 2) E:lle (jäsenvaltioon 5). Tällöin katsottaisiin, että ketju A-B-C-D-E on katkennut, vaikka B on toimija, joka on järjestänyt molemmat tavaroiden liikkeet.

Kun tavarat kuljetetaan jäsenvaltiosta 1 jäsenvaltioon 2, kyseessä olisi siten A:n jäsenvaltiossa 1 tekemä yhteisöluovutus ja B:n jäsenvaltiossa 2 tekemä yhteisöhankinta. B:n, C:n, D:n ja E:n välisten liiketoimien sarja katsotaan yhdeksi ainoaksi yhteisön sisäiseksi kuljetukseksi jäsenvaltiosta 2 jäsenvaltioon 5, ja se liitetään B:lle tehtyyn luovutukseen (muuta vaihtoehtoa ei ole, koska B on ensimmäinen luovuttaja ketjussa B-C-D-E). Myöhemmät luovutukset C:ltä D:lle ja D:ltä E:lle ovat jäsenvaltion sisäisiä luovutuksia jäsenvaltiossa 5.

Toisaalta jos B ostaessaan tavarat A:lta (tai välittömästi sen jälkeen) on jo tehnyt C:n kanssa sopimuksen tavaroiden kaupasta ja tietää (ennen kuin tavarat liikkuvat), että ne on kuljetettava E:lle jäsenvaltioon 5, se, että tavarat ”liikkuvat” kaksi kertaa, ei periaatteessa ole esteenä sille, että liiketoimien sarja katsotaan ketjuliiketoimeksi, vaan molemmat tavaroiden ”liikkeet” (edellyttäen, että kuljetus on luonteeltaan jatkuva, kuten kohdassa 3.6.7 esimerkissä 3 on esitetty) voidaan katsoa yhdeksi ainoaksi kuljetukseksi alv-direktiivin 36 a artiklassa tarkoitetulla tavalla. Tällöin A olisi ensimmäinen luovuttaja, E viimeinen asiakas ja B, joka olisi järjestänyt kahdesta ”liikkeestä” koostuvan yhden ainoan kuljetuksen, olisi väliportaana toimija.

b) Tilanne 2: Johtopäätös olisi toisenlainen, jos ensimmäisen ”liikkeen” järjestäjä olisi B ja toisen ”liikkeen” järjestäjä olisi C. Silloin kumpikin liike olisi oma kuljetuksensa ja mahdollisuuksia voisi olla kaksi.

Ensinnäkin voisi olla niin, että kun B järjestää tavaroiden kuljetuksen varastoon jäsenvaltiossa 2, tavarat osoitettaisiin B:n ja C:n välillä sovitun luovutuksen yhteydessä C:lle. Tällöin voitaisiin katsoa, että liiketoimet A-B-C ovat ketjuliiketoimi, jossa B on väliportaana toimija. Jos alv-direktiivin 36 a artiklan 1 kohdan pääsääntöä sovelletaan, kyseessä olisi A:n jäsenvaltiossa 1 tekemä yhteisöluovutus, B:n jäsenvaltiossa 2 tekemä yhteisöhankinta ja B:n C:lle tekemä jäsenvaltion sisäinen luovutus jäsenvaltiossa 2. Liiketoimien C-D-E osalta C, joka on ensimmäinen luovuttaja ja kuljetuksen järjestäjä, tekee yhteisöluovutuksen jäsenvaltiossa 2; D tekee yhteisöhankinnan jäsenvaltiossa 5, kun taas luovutus D:ltä E:lle olisi jäsenvaltion 5 sisäinen liiketoimi.

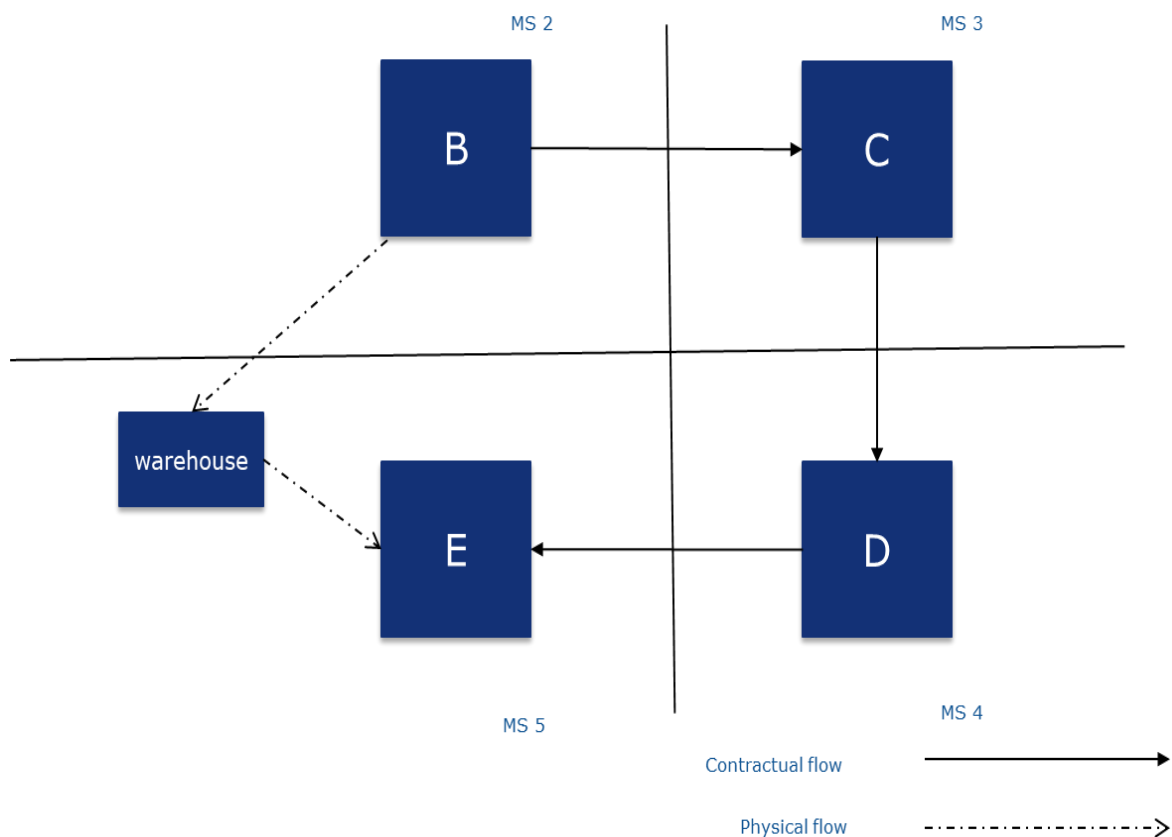
Toiseksi jos kuljetuksessa, jonka B järjestää jäsenvaltiossa 2 sijaitsevaan varastoon, tavarat on todellisuudessa osoitettu B:lle itselleen niin, ettei kuljetus ole yhteydessä B:n ja

¹⁹ Jos molemmat ”liikkeet” järjestää joko A tai E, on mahdollista katsoa, että kyseessä on yksi ainoa kuljetus, mutta alv-direktiivin 36 a artiklan sääntöä ei siitä huolimatta sovelleta, koska kumpikaan niistä ei ole kyseisessä säännöksessä tarkoitettu väliportaana toimija.

C:n väliseen luovutukseen, A:n ja B:n välinen luovutus olisi poistettava ketjusta niin, että kyseessä olisi A:n tekemä yhteisöluovutus jäsenvaltiossa 1 ja B:n tekemä yhteisöhankinta jäsenvaltiossa 2. B:n, C:n, D:n ja E:n väliset liiketoimet katsottaisiin yhdeksi ketjuliiketoimeksi, jossa B on ensimmäinen luovuttaja, E viimeinen asiakas ja C väliportaan toimija. Jos C ilmoittaa B:lle jäsenvaltion 2 hänelle myöntämän alv-tunnisteen, tilanteeseen sovelletaan alv-direktiivin 36 a artiklan 2 kohtaa ja kaikkien luovutusten (A-B-C-D-E) alv-kohtelu on täsmälleen sama kuin edellisessä kappaleessa.

Jos C ei kuitenkaan tässä toisessa tapauksessa ilmoita B:lle jäsenvaltion 2 hänelle myöntämää alv-tunnistetta, sovelletaan alv-direktiivin 36 a artiklan 1 kohdan pääsääntöä. Luovutus A:lta B:lle ei muutu, mutta luovutus B:ltä C:lle katsottaisiin B:n jäsenvaltiossa 2 tekemäksi yhteisöluovutukseksi ja C:n jäsenvaltiossa 5 tekemäksi yhteisöhankinnaksi, joiden jälkeen C:n ja D:n sekä D:n ja E:n välillä tehtäisiin jäsenvaltion sisäiset luovutukset jäsenvaltiossa 5. Jos C siis haluaa soveltaa alv-direktiivin 36 a artiklan 1 kohdan pääsääntöä, hänen on ilmoitettava B:lle jonkin muun jäsenvaltion kuin jäsenvaltion 2 myöntämä alv-tunniste, jotta B on tietoinen siitä, että luovutusta B:ltä C:lle on kohdeltava yhteisöluovutuksena eikä jäsenvaltiossa 2 tehtynä jäsenvaltion sisäisenä luovutuksena.

c) *Tilanne 3:* Kuten esimerkkitilanteessa 1, tällä tilanteella haluamme edelleen muistuttaa, että sopimukset, joita osapuolet tekevät silloin, kun tavaroita liikutetaan, ovat ratkaisevia määritettäessä mahdollisia ketjussa olevia katkoja. Seuraavassa tarkastellaan toista esimerkkiä (**esimerkki 5**):



Tavarat kuljetetaan B:n toimitiloista jäsenvaltiossa 2 varastoon jäsenvaltiossa 5. Kuljetuksen järjestää C. Kuljetuksen ajankohtana B on myynyt tavarat C:lle, kun taas C ei ole tehnyt tavaroiden myynnistä sopimusta kenenkään kanssa. Myöhemmin, kun tavarat ovat saapuneet jäsenvaltioon 5, C sopii tavaroiden myynnistä D:lle ja D edelleen E:lle. Tavaroiden kuljetuksen varastosta E:n toimitiloihin jäsenvaltiossa 5 järjestää C.

Tällaisessa tilanteessa huomio on kiinnitettävä siihen, mikä on tavaroiden sopimukseen perustuva tilanne alkuperäisen kuljetuksen ajankohtana. Yhteisön sisäisen kuljetuksen ajankohtana C on tavaroiden omistaja. Samoihin tavaroihin ei kohdistu myöhempiä luovutuksia, vain yksi ainoa luovutus B:ltä C:lle. Kyseessä on näin ollen B:n tekemä yhteisöluovutus jäsenvaltiossa 2 ja sitä seuraa C:n tekemä yhteisöhankinta jäsenvaltiossa 5. B:n yhteisöluovutus on vapautettu verosta, jos alv-direktiivin 138 artiklan edellytykset täyttyvät.

Tapauksessa ei ole kyse ketjuliiketoimesta. Luovutukset C:ltä D:lle ja D:ltä E:lle ovat molemmissa tapauksissa jäsenvaltion sisäisiä liiketoimia jäsenvaltiossa 5.

Näiden osiin jaettua kuljetusta ja katkoja ketjussa koskevien esimerkkitilanteiden tarkastelun perusteella voidaan todeta, että kun kuljetukseen sisältyy useita tavaroiden ”liikkeitä” tai useita henkilöitä, on tärkeää tarkastella olosuhteita tapauskohtaisesti sen määrittämiseksi, sovelletaanko tilanteeseen ketjuliiketoimia koskevia sääntöjä. Olennaista on määrittää, missä tavarat sijaitsevat – ei siis, missä luovuttajat sijaitsevat – ja mitä liiketoimia on tehty, kun tavaroita liikutetaan.

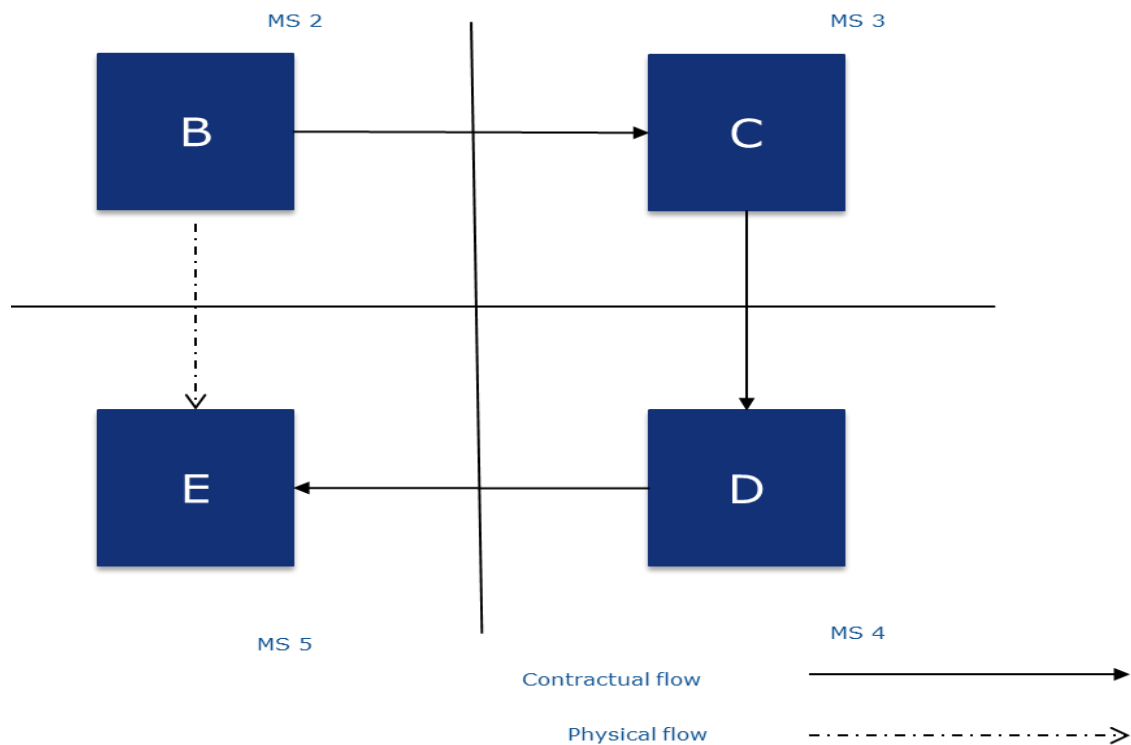
3.6.9. Todisteet kuljetuksen järjestämisestä

Väliportaan toimijan on säilytettävä todisteet siitä, että hän on itse (omasta puolestaan) kuljettanut tai lähettänyt tavarat tai kolmas osapuoli on tehnyt sen hänen puolestaan. Näitä todisteita tarvitaan, jotta voidaan määrittää, että kyseessä on väliportaan toimija ja mihin ketjun liiketoimista kuljetus liitetään. Nämä todisteet poikkeavat kuitenkin niistä, joita tarvitaan alv-direktiivin 138 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun vapautuksen saamiseksi, ja niitä on arvioitava erikseen. Vapautusta hakevan osapuolen, joka voi olla sama kuin väliportaan toimija mutta ei välttämättä ole, on nimittäin toimitettava omalta osaltaan todisteet veroviranomaisille sen todistamiseksi, että vapautuksen hakuedellytykset täyttyvät.²⁰

Siksi tarvitaan kahdenlaisia todisteita: todisteet kuljetuksen järjestämisestä (toisin sanoen todisteet siitä, että kuljetuksen on tehnyt tietty verovelvollinen tai se on tehty kyseisen verovelvollisen puolesta) ja todisteet itse kuljetuksesta (toisin sanoen todisteet siitä, että tavarat on todella kuljetettu jäsenvaltiosta toiseen).

Seuraavan esimerkin (**esimerkki 6**) tarkoituksena on selventää, miten näitä eri todisteita tarvitaan.

²⁰ Kun kuljetus liitetään väliportaan toimijalle tehtyyn luovutukseen, luovuttajan on siis säilytettävä todisteet kuljetuksesta yhteisöluovutusta koskevan vapautuksen perustelemiseksi. Voidakseen hyödyntää alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaista oletusta luovuttajalla on lisäksi oltava hallussaan kyseisessä säännöksessä edellytetyt asiakirjat.



Oletetaan, että tavaroiden kuljetus liitetään väliportaalan toimijalle tehtyyn luovutukseen ja että C on väliportaalan toimija. Kuljetus liitetään C:lle tehtävään luovutukseen, joten yhteisöluovutus on B:n C:lle tekemä luovutus. Koska B ei järjestä tavaroiden kuljetusta, hän tarvitsee periaatteessa seuraavat asiat voidakseen soveltaa vapautusta: i) C:n alv-tunnisteen, jonka on myöntänyt jokin muu jäsenvaltio kuin jäsenvaltio 2; ii) todisteen siitä, että tavarat on kuljetettu jäsenvaltiosta 2 toiseen jäsenvaltioon; ja iii) todisteen siitä, että tavarat on kuljettanut C tai kolmas osapuoli sen puolesta (koska alv-direktiivin 138 artiklan 1 kohdassa vapautuksen soveltamisen edellytykseksi säädetään, että tavarat kuljettaa joko luovuttaja tai ostaja tai joku muu näiden puolesta).

Niinpä C:n on osoitettava ennen B:tä paitsi se, että kuljetus on tapahtunut, myös se, että C järjesti kuljetuksen (tai toisin sanoen, että kuljetus tehtiin hänen puolestaan, olipa tekijänä sitten hän itse tai kolmas osapuoli). On hyvä huomata, että jos todisteista käy ilmi, että kuljetuksen järjestäjä onkin D eikä C, väliportaalan toimija on D. Tällöin yhteisön sisäinen kuljetus liitetäisiin C:n D:lle tekemään luovutukseen tai D:n E:lle tekemään luovutukseen, mutta sitä ei voida liittää B:n C:lle tekemään luovutukseen. Viimeksi mainitusta luovutuksesta tulee jäsenvaltion sisäinen liiketoimi jäsenvaltiossa 2 ja B:n on veloitettava arvonlisävero C:ltä. Näin ollen C:n on toimitettava B:lle tosite siitä, että kuljetuksen järjestäjä on C, mikä on täydentävä ja erillinen tosite kuin se, jolla todistetaan vain, että kuljetus on tapahtunut.

3.6.10. Väliportaalan toimijan on ilmoitettava alv-tunnisteensa luovuttajalleen

Jotta alv-direktiivin 36 a artiklan 2 kohdan sääntöä voidaan soveltaa, väliportaalan toimijan on ilmoitettava **luovuttajalleen** sen jäsenvaltion hänelle myöntämä alv-tunniste, josta tavarat on lähetetty tai kuljetettu.

Alv-direktiivin 36 a artiklan 2 kohdassa ei edellytetä sen ilmoittamista veroviranomaisille, vaan ainoastaan luovuttajalle.

Väliportaan toimijan on tehtävä ilmoitus luovuttajalleen: sillä, ilmoittaako hän alv-tunnisteen joillekin muille ketjuliiketoimeen osallistuville tahoille, ei ole merkitystä.

Jos esimerkissä 2 oletetaan, että D on väliportaan toimija, joka ilmoittaa C:lle alv-tunnisteen, jonka jäsenvaltio 2 on myöntänyt hänelle (D), kuljetus liitetään D:n E:lle tekemään luovutukseen. Sillä, ilmoittaako D alv-tunnisteensa B:lle tai E:lle, ei ole merkitystä alv-direktiivin 36 a artiklan 2 kohdan soveltamisen kannalta. Jos D siis ilmoittaa tunnisteen B:lle tai E:lle, mutta jättää ilmoittamatta sen C:lle, sovelletaan pääsääntöä ja kuljetus tai lähetys liitetään C:ltä D:lle tehtyyn luovutukseen.

3.6.11. Miten väliportaan toimijan on ilmoitettava alv-tunnisteensa

Alv-tunnistetta ei tarvitse ilmoittaa minkään tiettyjen muotovaatimusten mukaisesti. Se voidaan tehdä millä tahansa tavalla, jolla pystytään todistamaan, että luovuttaja on vastaanottanut ilmoituksen. Tässä sähköpostiviestien vaihtokin voi riittää.

Osapuolet voivat vapaasti sopia, miten ilmoitus tehdään. Sitä ei tarvitse tehdä jokaisesta liiketoimesta erikseen. On mahdollista, että väliportaan toimija ilmoittaa luovuttajalleen vain kerran alv-tunnisteen, jota tulisi käyttää kaikkiin tiettyyn jäsenvaltioon suuntautuviin luovutuksiin. Jos väliportaan toimija saa samalta luovuttajalta luovutuksia esimerkiksi jäsenvaltioon 1 ja jäsenvaltioon 2, hän voi ilmoittaa luovuttajalleen vain kerran alv-tunnisteen, jota käytetään jäsenvaltioon 1 tehtävien luovutusten yhteydessä, ja alv-tunnisteen, jota käytetään jäsenvaltioon 2 tehtävien luovutusten yhteydessä; nämä voivat olla kaksi eri tunnistetta tai sama tunnistetta.

Väliportaan toimija voi ilmoittaa luovuttajalle, että tietyistä ajankohdasta alkaen alv-tunniste, jota käytetään tiettyyn jäsenvaltioon suuntautuviin luovutuksiin, vaihtuu eikä enää olekaan se, jota siihen asti on käytetty. Väliportaan toimija voi myös päättää käyttää tiettyihin luovutuksiin eri alv-tunnistetta kuin sitä, jota hän tavallisesti käyttää. Jos hän siis on ilmoittanut luovuttajalleen tietyn alv-tunnisteen, jota tulisi käyttää kaikkien tiettyyn jäsenvaltioon tehtyjen luovutusten yhteydessä, hän voi ilmoittaa luovuttajalle, että tietyn luovutuksen yhteydessä hän haluaa käyttää toista alv-tunnistetta.

Luovuttaja puolestaan voi halutessaan pyytää väliportaan toimijaa ilmoittamaan alv-tunnisteensa jokaisen liiketoimen yhteydessä erikseen varmistaakseen, että vapautusta sovelletaan oikein.

3.6.12. Keinot, joilla alv-tunnisteen ilmoittamisen voi todistaa

Väliportaan toimijan ja hänen luovuttajansa on säilytettävä todisteet ilmoituksesta ja esitettävä ne veroviranomaisille pyydettyä, jotta voidaan varmistaa säännön oikea soveltaminen. Sen vuoksi tarvitaan jonkinlainen kirjallinen viesti (joka voi olla myös sähköinen) todisteeksi siitä, että alv-tunniste on ilmoitettu luovuttajalle.

Vaikka väliportaan toimija tai hänen luovuttajansa ei pystyisi esittämään näyttöä siitä, että väliportaan toimija on ilmoittanut luovuttajalleen alv-tunnisteen, jonka hän on saanut siltä jäsenvaltiolta, josta tavarat lähetettiin, näin katsotaan kuitenkin tapahtuneen siinä tapauksessa, että seuraavat ehdot täyttyvät:

- 1) sen jäsenvaltion, josta tavarat lähetettiin tai kuljetettiin, väliportaan toimijalle myöntämä alv-tunniste on merkitty laskuun, jonka luovuttaja on osoittanut väliportaan toimijalle, ja

- 2) laskuun on merkitty siinä jäsenvaltiossa, josta tavarat on lähetetty tai kuljetettu, suoritettavan arvonlisäveron määrä (paitsi jos liiketoimi on vapautettu arvonlisäverosta; tällöin laskussa on alv-direktiivin 226 artiklan 11 kohdan mukaisesti oltava viittaus sovellettavaan arvonlisäverodirektiivin säännökseen tai vastaavaan kansalliseen säännökseen taikka tieto tavaroiden luovutukseen tai palveluiden suoritukseen sovellettavan vapautuksen perusteesta).

Luovutukseen osallisten jäsenvaltioiden viranomaisten on myös voitava varmistaa, että luovuttajan ja väliportaajan toimijan toiminta on ollut laskun mukaista. Toisin sanoen jos luovuttaja on esimerkiksi laskun mukaan kantanut liiketoimesta arvonlisäveron, kyseinen arvonlisävero on merkittävä hänen alv-rekistereihinsä, jos hän on velvollinen pitämään niitä, ja hänen alv-ilmoituksensa.

3.6.13. Mitä tapahtuu, jos väliportaajan toimija ja hänen toimittajansa eivät pysty todistamaan, että tunnistetun on ilmoitettu?

Jos väliportaajan toimija ja hänen luovuttajansa eivät kykene todistamaan, että väliportaajan toimija on ilmoittanut luovuttajalleen sen jäsenvaltion hänelle myöntämän alv-tunnisteen, josta tavarat on lähetetty tai kuljetettu, eivätkä edellä kohdassa 3.6.12 mainitut edellytykset täyty, voidaan olettaa, etteivät alv-direktiivin 36 a artiklan 2 kohdan säännön soveltamisen edellytykset täyty ja että tapaukseen on sovellettava alv-direktiivin 36 a artiklan 1 kohdan pääsääntöä.

3.6.14. Milloin väliportaajan toimijan on annettava tämä ilmoitus?

Alv-direktiivin 36 a artiklassa ei täsmennetä, milloin alv-tunniste on ilmoitettava luovuttajalle. Periaatteessa vaikuttaisi siltä, että tavaramaisissa olosuhteissa ilmoitus olisi annettava ennen verotettavan tapahtuman toteutumista.

Ellei väliportaajan toimija ole kyseiseen ajankohtaan mennessä ilmoittanut luovuttajalleen tavaroiden lähtöjäsenvaltion hänelle myöntämää alv-tunnistetta, sovellettavaksi tulee alv-direktiivin 36 a artiklan 1 kohta, jolloin tavaroiden kuljetus liitetään väliportaajan toimijalle tehtyyn luovutukseen ja kyseinen luovutus katsotaan yhteisöluovutukseksi. Siinä tapauksessa luovuttaja ei kanna arvonlisäveroa väliportaajan toimijalta, kunhan väliportaajan toimija on ilmoittanut luovuttajalle alv-tunnisteen, jonka on myöntänyt jokin muu jäsenvaltio kuin tavaroiden lähtöjäsenvaltio, ja luovuttaja on vakuuttunut siitä, että väliportaajan toimija tai joku muu hänen puolestaan kuljettaa tavarat toiseen jäsenvaltioon.

On kuitenkin mahdollista, että väliportaajan toimija ilmoittaa erehdyksessä väärän alv-tunnisteen. Näin voisi olla esimerkiksi silloin, jos väliportaajan toimija on antanut luovuttajalleen ohjeen käyttää aina tavaroiden lähtöjäsenvaltion hänelle myöntämää alv-tunnistetta, mutta tietyn luovutuksen yhteydessä väliportaajan toimija haluaisikin käyttää tavaroiden määränpääjäsenvaltion myöntämää alv-tunnistetta. Tällaisessa tapauksessa väliportaajan toimijan on voitava ilmoittaa tämä tavaroiden määränpääjäsenvaltion hänelle myöntämä alv-tunniste verotettavan tapahtuman toteutumisen jälkeenkin. Se, millaisia seurauksia tällaiseen myöhästyneeseen ilmoitukseen liittyy, riippuu tapauksen olosuhteista.

Jos ilmoitus annetaan verotettavan tapahtuman jälkeen mutta ennen kyseistä kautta koskevan alv-ilmoituksen määräaikaa, luovuttaja voi yksinkertaisesti korjata laskua asiaa koskevien kansallisten sääntöjen mukaisesti ja soveltaa korjatulla laskulla liiketoimeen alv-vapautusta (jos kaikki sen edellytykset täyttyvät); tällöin luovuttaja ei ilmoita kyseisestä luovutuksesta lainkaan arvonlisäveroa alv-ilmoituksessaan.

Jos ilmoitus annetaan verotettavan tapahtuman jälkeen mutta ennen kyseistä kautta koskevan alv-ilmoituksen määräaika, luovuttaja voi myös oikaista laskun asiaa koskevien kansallisten sääntöjen mukaisesti ja soveltaa oikaistulla laskulla liiketoimeen alv-vapautusta jos kaikki sen edellytykset täyttyvät. Luovuttaja oikaisee alv-ilmoituksen kyseisessä jäsenvaltiossa säädettyjen menettelyjen mukaisesti.

3.6.15. Entä jos väliportaan toimijalla on monta alv-tunnistetta?

Jos oletetaan, että esimerkissä 2 C oli väliportaan toimija, hänellä voi olla sekä sen jäsenvaltion myöntämä alv-tunniste, missä hänen kotipaikkansa on (jäsenvaltio 3), että tavaroiden lähtöjäsenvaltion (jäsenvaltio 2) myöntämä alv-tunniste ja lisäksi tavaroiden määränpääjäsenvaltion myöntämä alv-tunniste (jäsenvaltio 5).

Se, että C:llä on jäsenvaltion 2 myöntämä alv-tunniste, ei velvoita häntä käyttämään kyseistä alv-tunnistetta liiketoimiin, joihin osallistuu kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneita luovuttajia ja/tai kyseisessä jäsenvaltiossa olevia tavaroita. Hän voi käyttää kyseisen jäsenvaltion myöntämää alv-tunnistetta tai minkä tahansa muun jäsenvaltion myöntämää alv-tunnistetta. Seuraukset ovat kuitenkin erilaiset sen mukaan, minkä alv-tunnisteen hän valitsee.

Edellä tarkasteltiin jo, mitä seuraa siitä, jos C ilmoittaa jäsenvaltion 2 myöntämän alv-tunnisteen. Siinä tapauksessa B:n C:lle tekemä luovutus katsotaan jäsenvaltion 2 sisäiseksi luovutukseksi ja tavaroiden kuljetus liitetään C:n tekemään luovutukseen. Niinpä C:n katsotaan tekevän jäsenvaltiossa 2 yhteisöluovutuksen (joka on vapautettu arvonnisäverosta, jos alv-direktiivin 138 artiklan edellytykset täyttyvät).

C voi kuitenkin ilmoittaa B:lle jäsenvaltion 5 myöntämän alv-tunnisteensa. Tällöin sovelletaan alv-direktiivin 36 a artiklan 1 kohdan pääsääntöä, ja kuljetus liitetään C:lle tehtyyn luovutukseen. Yhteisöluovutus B:ltä C:lle on vapautettu verosta. C tekee yhteisöhankinnan jäsenvaltiossa 5.

Jos C ilmoittaa B:lle jäsenvaltion 3 hänelle myöntämän alv-tunnisteen, alv-direktiivin 36 a artiklan 1 kohdan pääsääntöä sovelletaan myös ja kuljetus liitetään C:lle osoitettuun luovutukseen. B:n C:lle tekemä yhteisöluovutus on vapautettu verosta, koska alv-direktiivin 138 artiklassa edellytetään ainoastaan, että alv-tunniste on jonkin muun jäsenvaltion myöntämä kuin sen, josta tavaroiden lähetys tai kuljetus alkaa.

Alv-direktiivin 40 artiklan mukaan C tekee yhteisöhankinnan jäsenvaltiossa 5, joka on se jäsenvaltio, johon tavaroiden lähetys tai kuljetus päättyy, joten yhteisöhankintaa verotetaan jäsenvaltiossa 5. Alv-direktiivin 41 artiklan mukaan jäsenvaltio 3 voisi myös verottaa yhteisöhankintaa, koska C teki hankinnan jäsenvaltion 3 myöntämällä alv-tunnisteella. Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi C:n on osoitettava jäsenvaltion 3 veroviranomaisille, että hankintaan on sovellettu arvonnisäveroa alv-direktiivin 40 artiklan mukaisesti, toisin sanoen siinä jäsenvaltiossa, johon tavaroiden lähetys tai kuljetus päättyy (jäsenvaltio 5).

3.6.16. Entä jos väliportaan toimija ei ilmoita luovuttajalleen lainkaan alv-tunnistetta?

On mahdollista, ettei väliportaan toimija ilmoita luovuttajalleen lainkaan alv-tunnistetta. Oletetaan esimerkissä 2, että C on väliportaan toimija ja ettei hän ole ilmoittanut lainkaan alv-tunnistetta B:lle. Tällöin B:n täytyy veloittaa C:ltä arvonnisävero liiketoimesta.

Vaikka tavarat ovat lähteneet jäsenvaltion 2 alueelta ja C on verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan, nämä seikat eivät itsessään riitä tuottamaan yhteisöluovutukselle vapautusta arvonlisäverosta. Alv-direktiivin 138 artiklan 1 kohdan b alakohdassa yhteisöluovutuksen verosta vapauttamisen edellytykseksi asetetaan se, että C ilmoittaa B:lle alv-tunnisteensa, jonka on myöntänyt hänelle jokin muu jäsenvaltio kuin se, josta tavarat ovat lähteneet. Koska hän ei ole ilmoittanut sitä, B:n on veloitettava arvonlisävero yhteisöluovutuksesta.

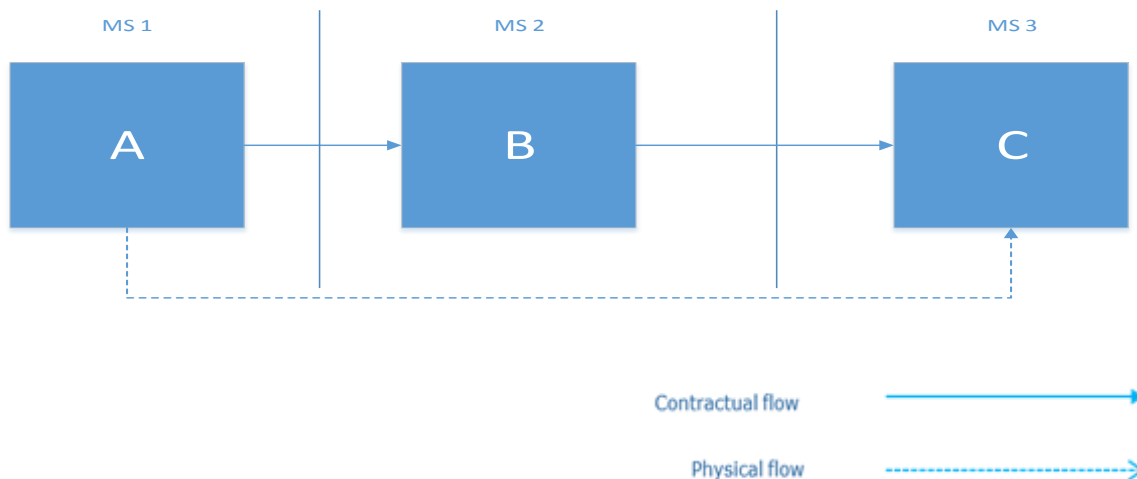
On huomattava, että yhteisöluovutuksen verotus jäsenvaltiossa 2 ei estä C:n tekemän yhteisöhankinnan verotusta jäsenvaltiossa 5 alv-direktiivin 40 artiklan ja alv-täytäntöönpanoasetuksen 16 artiklan mukaisesti.

C voi myöhemmin korjata tämän tilanteen ilmoittamalla alv-tunnisteensa. C voi ilmoittaa B:lle jäsenvaltion 2, jäsenvaltion 3 tai jäsenvaltion 5 hänelle myöntämän alv-tunnisteen, jolloin seuraukset ovat samat kuin on edellisessä kohdassa esitetty. Tilanteeseen sovelletaan tällöin laskun oikaisemiseen jäsenvaltiossa 2 sovellettavia sääntöjä.

3.6.17. Kolmikantaliiketoimien yksinkertaistaminen

Kuten edellä todettiin, alv-direktiivin 36 a artiklan sääntöjen soveltamisala on rajattu sen selventämiseksi, mihin ketjun liiketoimeen kuljetus liitetään. Näillä säännöillä ei ole vaikutusta verovelvollisuuteen, joka määräytyy yleisten sääntöjen mukaisesti. Niillä ei myöskään ole vaikutusta mahdollisuuteen soveltaa kolmikantaliiketoimille säädettyä yksinkertaistamista, kun kaikki alv-direktiivin 141 artiklan edellytykset täyttyvät.

Seuraavan esimerkin avulla (**esimerkki 7**) voimme kuvitella yksinkertaisen ketjuliiketoimen, johon kolmikantaliiketoimien yksinkertaistamista voidaan soveltaa.



B on väliportaan toimija. Alv-direktiivin 36 a artiklan 1 kohdan pääsäännön mukaan kuljetus tai lähetys liitetään väliportaan toimijalle tehtyyn luovutukseen, toisin sanoen A:n B:lle tekemään luovutukseen. Siten A tekee yhteisöluovutuksen jäsenvaltiossa 1 ja B tekee yhteisöhankinnan jäsenvaltiossa 3. Seuraavaksi tarkastelemme, täyttyvätkö alv-direktiivin 141 artiklassa säädetty edellytykset, jotta voidaan soveltaa kolmikantaliiketoimien yksinkertaistamista:

a) Tavaroiden yhteisöhankinnan tekee verovelvollinen (B), jolla ei ole kotipaikkaa kyseisessä jäsenvaltiossa (jäsenvaltio 3) ja joka on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi toisessa jäsenvaltiossa (jäsenvaltio 2).

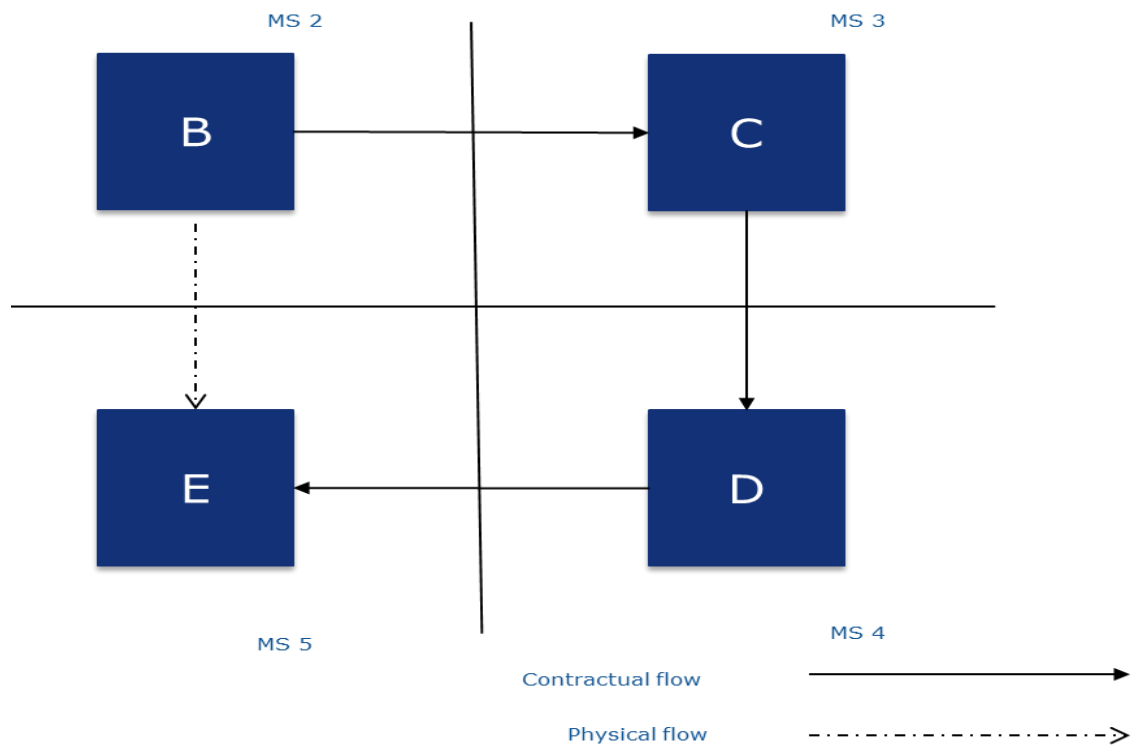
- b) B hankkii tavarat luovuttaakseen ne myöhemmin edelleen kyseisessä jäsenvaltiossa (jäsenvaltio 3).
- c) Tavarat kuljetetaan muusta jäsenvaltiosta (jäsenvaltio 1) kuin siitä, jossa B on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi (jäsenvaltio 2), suoraan henkilölle, jolle B aikoo tehdä myöhemmän luovutuksensa (C).
- d) Henkilö, jolle myöhempi luovutus on tarkoitus tehdä (C), on myös kyseisessä jäsenvaltiossa (jäsenvaltio 3) rekisteröitynyt verovelvollinen.
- e) C on nimetty alv-direktiivin 197 artiklan mukaisesti arvonlisäverovelvolliseksi B:n tekemän luovutuksen osalta.

Näin ollen kolmikantaliiketoimen yksinkertaistamisen soveltamisedellytykset täyttyvät. Niinpä liiketoiminta verotetaan seuraavasti:

- A tekee yhteisöluovutuksen jäsenvaltiossa 1. Luovutus on vapautettu verosta, jos kaikki alv-direktiivin 138 artiklan edellytykset täyttyvät.
- B tekee yhteisöhankinnan jäsenvaltiossa 3. Hankinnasta ei suoriteta arvonlisäveroa alv-direktiivin 141 artiklan nojalla.
- B:n katsotaan tehneen jäsenvaltion sisäisen luovutuksen C:lle jäsenvaltiossa 3. C on velvollinen suorittamaan kyseisestä luovutuksesta arvonlisäveron alv-direktiivin 197 artiklan mukaisesti.
- Niinpä B:n ei tarvitse rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi eikä suorittaa arvonlisäveroa jäsenvaltiossa 1 eikä jäsenvaltiossa 3. Jotta B:tä ei veroteta myöskään yhteisöhankinnasta jäsenvaltiossa 2, B:n on täytettävä alv-direktiivin 42 artiklassa säädetyt edellytykset.

3.6.17.1. Enemmän kuin kolme toimijaa ketjussa

Tarkastellaan jälleen esimerkkiämme siten, että ketjussa onkin neljä toimijaa (**esimerkki 8**):



Esimerkissä 8 C on väliportaan toimija. C ilmoittaa B:lle jäsenvaltion 2 myöntämän alv-tunnisteensa. Siten tilanteeseen ei sovelleta alv-direktiivin 36 a artiklan 1 kohdan pääsääntöä vaan alv-direktiivin 36 a artiklan 2 kohdan sääntöä niin, että kuljetus liitetään C:n tekemään luovutukseen. Niinpä B:n C:lle tekemä luovutus katsotaan jäsenvaltion 2 sisäiseksi luovutukseksi ja C:n D:lle tekemä luovutus jäsenvaltiossa 2 yhteisöluovutukseksi, joka on vapautettu arvonlisäverosta (jos alv-direktiivin 138 artiklan edellytykset täyttyvät).

Yhteisöhankinnan tekee D, jolla ei ole kotipaikkaa jäsenvaltiossa 5, joka on tavaroiden saapumisjäsenvaltio, vaan joka on rekisteröitynyt jäsenvaltioon 4. D hankkii tavarat luovuttaakseen ne myöhemmin E:lle samassa jäsenvaltiossa (jäsenvaltio 5). Tavarat on kuljetettu muusta jäsenvaltiosta (jäsenvaltio 2) kuin siitä, jossa D on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi (jäsenvaltio 4), suoraan henkilölle, jolle D aikoo tehdä myöhemmän luovutuksensa (E). E on jäsenvaltiossa 5 arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitynyt verovelvollinen. Niinpä jos E on alv-direktiivin 197 artiklan mukaisesti velvollinen maksamaan jäsenvaltioon 5 sijoittautumattoman henkilön (D) tekemästä luovutuksesta suoritettavan arvonlisäveron, sovelletaan alv-direktiivin 141 artiklan sääntöä.

Tällöin D:n jäsenvaltiossa 5 tekemästä yhteisöhankinnasta ei pidä suorittaa arvonlisäveroa. E on alv-direktiivin 197 artiklan mukaan velvollinen suorittamaan arvonlisäveron D:n E:lle jäsenvaltiossa 5 tekemästä luovutuksesta.

Niinpä D:n ei tarvitse rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi eikä suorittaa arvonlisäveroa jäsenvaltiossa 5. Jotta D:tä ei veroteta myöskään yhteisöhankinnasta jäsenvaltiossa 4, D:n on täytettävä alv-direktiivin 42 artiklassa säädetyt edellytykset.

3.6.17.2. Kolmikantaliiketoiminta myöhemmin seuraava tavaroiden luovutus

Esimerkissä 8 C oli väliportaan toimija. C ilmoittaa B:lle jäsenvaltion 3 myöntämän alv-tunnisteensa eikä jäsenvaltion 2 myöntämää alv-tunnistettaan. Tässä esimerkissä

oletamme, että D on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi jäsenvaltion 4 lisäksi myös jäsenvaltiossa 5. Tällöin sovelletaan ketjuliiketoimen pääsääntöä ja kuljetus liitetään luovutukseen, jonka B tekee C:lle. C:n katsotaan tekevän yhteisöhankinnan jäsenvaltiossa 5. Alv-direktiivin 141 artiklan sanamuodon perusteella voitaisiin ajatella, ettei vapautusta voida soveltaa C:n tekemään yhteisöhankintaan. Tämä johtuu siitä, että voitaisiin katsoa, ettei alv-direktiivin 141 artiklan c kohdan edellytys täyty: tavaroita ei lähetetä tai kuljeteta henkilölle, jolle C suorittaa luovutuksensa, eli D:lle, vaan toiselle henkilölle, E:lle, joka on vielä edempänä ketjussa. Tällöin C:n pitäisi rekisteröityä verovelvolliseksi jäsenvaltiossa 5 ja suorittaa arvonlisävero yhteisöhankinnasta jäsenvaltiossa 5.²¹

Alv-direktiivin 141 artiklassa säädettyä vapautusta voitaisiin kuitenkin edelleen soveltaa kyseiseen tilanteeseen.

Tältä osin on hyvä huomata, että kun väliportaan toimija eli C myy tavarat D:lle, C:n kannalta on merkityksetöntä, mitä D aikoo tehdä kyseisillä tavaroilla.

C täyttää velvoitteensa D:tä kohtaan lähettämällä tavarat C:n ja D:n keskenään sopimaan paikkaan. Tämä paikka voi olla vaikkapa D:n toimitila tai kolmannen osapuolen ylläpitämä varasto. Se voi kuitenkin olla myös E:n toimitila, jos D ja E ovat tehneet keskenään liiketoimen, josta C ei välttämättä ole edes tietoinen.

Niinpä C noudattaa alv-direktiivin 141 artiklan vaatimuksia, kun hän lähettää tavarat D:n ilmoittamaan paikkaan. Se, että D:n ja E:n välillä on tapahtunut kauppa, josta C ei välttämättä ole tietoinen, ei vaikuta siihen, onko C täyttänyt vapautuksen soveltamisen edellytykset.

Tarkastellaan seuraavaksi, miten tämä esimerkkitalanne (B:n, C:n ja D:n välinen kolmikantaliiketoimi, vaikka tavarat lähetetäänkin E:lle) ja sellainen tilanne, jossa B:n, C:n ja D:n välillä tehdään kolmikantaliiketoimi, tavarat lähetetään D:n toimitiloihin ja D tekee myöhemmin ketjuliiketoimen ulkopuolisen luovutuksen E:lle, eroavat toisistaan.

Molemmissa tapauksissa C:n jäsenvaltiossa 5 tekemä tavaroiden yhteisöhankinta on vapautettu verosta eikä C:n tarvitse rekisteröityä siellä arvonlisäverovelvolliseksi. Tällöin D:n pitäisi olla rekisteröitynyt jäsenvaltiossa 5 ja hän olisi velvollinen maksamaan arvonlisäveron jäsenvaltion sisäisestä luovutuksesta, jonka C tekee hänelle kyseisessä jäsenvaltiossa.

Myös alv-direktiivin 42 artiklan b kohta on otettava huomioon. Se tarkoittaa, että C:n on molemmissa tapauksissa täytettävä ”265 artiklassa säädettyyn yhteenvedoilmoituksen antamiseen liittyvät velvollisuutensa”, toisin sanoen C:n on sisällytettävä myöhempi luovutus D:lle ja D:n alv-tunniste jäsenvaltiossa 5 yhteenvedoilmoitukseen, jonka C antaa jäsenvaltiossa 3. Muutoin C:n olisi molemmissa tapauksissa suoritettava vero jäsenvaltiossa 3 tehdystä yhteisöhankinnasta, koska hän on käyttänyt kyseiseen hankintaan jäsenvaltion 3 myöntämää alv-tunnistetta (alv-direktiivin 41 artikla).

²¹ Jos alv-direktiivin 140 artiklan c kohdan vapautusta kuitenkin sovelletaan (kuten tapahtuu silloin, jos jäsenvaltio 5 soveltaa alv-direktiivin 194 artiklassa säädettyä valinnaista käännettyä verovelvollisuutta myöhempään C:n ja D:n väliseen luovutukseen), C olisi velvollinen rekisteröitymään verovelvolliseksi jäsenvaltiossa 5 tekemänsä yhteisöhankinnan vuoksi, mutta hän ei olisi velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa kyseisestä yhteisöhankinnasta, koska hankinta olisi vapautettu verosta.

Luovutus, jonka D tekee E:lle, on joka tapauksessa jäsenvaltion sisäinen luovutus, jota verotetaan jäsenvaltiossa 5.

Kuten tästä nähtiin, C:n, D:n ja E:n kannalta tapausten välillä ei ole eroa: on siis sama, sovelletaanko kolmikantaliiketoimen yksinkertaistamista, kun tavarat lähetetään E:lle, vai sovelletaanko kolmikantaliiketoimen yksinkertaistamista, kun tavarat lähetetään D:lle, joka myöhemmin myy ja lähettää tavarat E:lle. Jos yksinkertaistamista ei sovelleta, C on kuitenkin velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi ja suorittamaan arvonlisäveron jäsenvaltiossa 5.

Edellä kuvattujen tilanteiden tarkastelun perusteella voidaan katsoa, että kaikki kolmikantaliiketoimen yksinkertaistamisen soveltamisen edellytykset täyttyvät tässä tapauksessa esimerkissä 8, kunhan C kuljettaa tavarat D:n ilmoittamaan paikkaan jäsenvaltiossa 5 ja D on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi jäsenvaltiossa 5. Alv-direktiivin 141 artiklan c kohdan edellytys täyttyy, koska tavarat kuljetetaan suoraan siihen paikkaan, jonka D on ilmoittanut C:lle.

Niinpä C:n jäsenvaltiossa 5 tekemän tavaroiden yhteisöhankinnan pitäisi olla vapautettu verosta eikä C:n tarvitse rekisteröityä jäsenvaltiossa 5 arvonlisäverovelvolliseksi. D on velvollinen maksamaan arvonlisäveron jäsenvaltiossa 5 jäsenvaltion sisäisestä luovutuksesta, jonka C tekee kyseisessä jäsenvaltiossa D:lle; myös D:n E:lle tekemä luovutus katsotaan jäsenvaltion sisäiseksi luovutukseksi, jota verotetaan jäsenvaltiossa 5. Alv-direktiivin 42 artiklan mukaisesti C on velvollinen antamaan jäsenvaltiossa 3 yhteenvetoilmoituksen, josta käy ilmi D:n alv-tunniste jäsenvaltiossa 5.

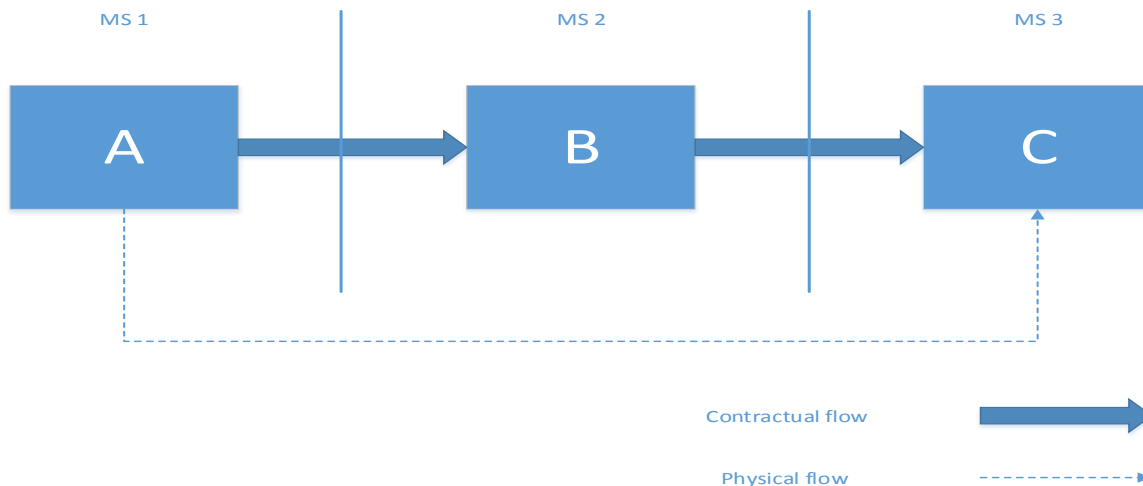
Yhteenvetona voidaan todeta, että ketjuliiketoimia koskevia sääntöjä sovelletaan riippumatta siitä, kuinka monta osapuolta ketjussa on. Kolmikantaliiketoimen yksinkertaistamista voidaan kuitenkin soveltaa ainoastaan silloin, kun niiden liiketoimen osalta, joissa ketjuun kuuluu kolme osapuolta, kaikki kyseisen kolmikantaliiketoimen yksinkertaistamisen edellytykset täyttyvät. Käytännössä vain yksi ketjuliiketoimeen osallistuvista verovelvollisista voi mahdollisesti hyötyä kolmikantaliiketoimen yksinkertaistamisesta, nimittäin se ketjun jäsen, joka tekee yhteisöhankinnan. Edellä annetussa esimerkissä tämä jäsen olisi C, kun taas D ei voi hyötyä siitä.

3.6.18. Kun ketjussa viimeisenä on loppuasiakas

Kuten kohdassa 3.3 todettiin, ketjuliiketoimessa on oltava osallisina vähintään kolme henkilöä. Kaikkien näiden ei kuitenkaan tarvitse olla verovelvollisia.

On nimittäin mahdollista, että ketjun viimeinen jäsen on loppuasiakkaana oleva kuluttaja, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen. Ketjuliiketoimen sääntöjä voidaan siis soveltaa myös tilanteeseen, jossa verovelvollinen A myy tavaroita verovelvolliselle B, joka myy samat tavarat yksityishenkilölle C, joka ei ole verovelvollinen. Kuljetus tehdään suoraan A:lta C:lle, jäsenvaltiosta 1 jäsenvaltioon 3.

Esimerkki 9



Tässä tilanteessa ainoa henkilö, joka voi olla väliportaan toimija, johon ketjuliiketoimen sääntöjä sovelletaan, on B.

Jos pääsääntöä sovelletaan, kuljetus liitetään A:n B:lle tekemään luovutukseen. A:n tekemä luovutus olisi siten jäsenvaltiossa 1 tehty yhteisöluovutus, joka on vapautettu arvonlisäverosta (edellyttäen, että alv-direktiivin 138 artiklan edellytykset täyttyvät), ja B:n katsottaisiin tehneen yhteisöhankinnan, joka on veronalainen jäsenvaltiossa 3. Luovutus B:ltä C:lle on puolestaan jäsenvaltion sisäinen liiketoimi jäsenvaltiossa 3.

Jos väliportaan toimija B ilmoittaa A:lle sen jäsenvaltion hänelle myöntämän alv-tunnisteen, josta tavarat on lähetetty tai kuljetettu (jäsenvaltio 1), lähetys tai kuljetus liitetään tämän väliportaan toimijan tekemään tavaroiden luovutukseen eli B:n C:lle tekemään luovutukseen. Luovutus A:lta B:lle on jäsenvaltion sisäinen liiketoimi, jota verotetaan jäsenvaltiossa 1. B:n C:lle tekemä luovutus katsotaan tavaroiden etämyynniksi, jota verotetaan jäsenvaltiossa 3, paitsi jos alv-direktiivin 34 artiklan edellytykset täyttyvät, jolloin liiketoiminta verotetaan jäsenvaltiossa 1.

4. TAVAROIDEN YHTEISÖLUOVUTUSTEN VAPAUTTAMINEN VEROSTA

4.1. Asian kannalta merkityksellinen säännös

Alv-direktiivin 138 artikla.

4.2. Miten säännös vaikuttaa?

Alv-direktiivin 138 artiklan muutos on kaksiosainen:

- artiklan 1 kohdan rakennetta on uudistettu ja siihen on lisätty uusi edellytys
- artiklaan on lisätty uusi 1 a kohta.

Alv-direktiivin 138 artiklan 1 kohta

Alv-direktiivin 138 artiklan 1 kohdan osalta on otettava huomioon seuraavaa:

- Alv-direktiivin 138 artiklan 1 kohdan a alakohdan sisältö vastaa alv-direktiivin 138 artiklan 1 kohdan sisältöä sellaisena kuin sitä sovellettiin 31.12.2019 saakka.
 - Sen b alakohdassa säädetään uudesta verovapauden soveltamisen edellytyksestä, joka koostuu kahdesta seikasta:
 - o verovelvolliselle tai sellaiselle oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, jolle tavarat luovutetaan, on annettu alv-tunniste muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetysten tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa
- ja
- o tämä verovelvollinen tai sellainen oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, jolle tavarat luovutetaan, on ilmoittanut tämän alv-tunnisteen luovuttajalle.

Ensimmäisestä seikasta on huomattava, että sille verovelvolliselle tai sellaiselle oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, jolle tavarat luovutetaan, annetun alv-tunnisteen ei välttämättä tarvitse olla sen jäsenvaltion antama, johon tavarat kuljetetaan; riittää, että kyseessä on alv-tunniste, jonka on antanut jokin muu jäsenvaltio kuin se, josta lähetys tai kuljetus alkaa.

Toisesta seikasta on huomattava, että säädöstekstissä ei todeta, miten alv-tunniste on annettava tiedoksi sopimuspuolten kesken. Se on siis sopimuspuolten harkintaan jätettävä asia, johon ei kohdistu muutovaatimuksia (esimerkiksi tietyn asiakirjan käyttö). Kuten edellä alv-direktiivin 36 a artiklan 2 kohdan yhteydessä jo todettiin, sillä perusteella, että luovuttaja on ilmoittanut asiakkaansa alv-tunnisteen laskussaan, asiakkaan voidaan katsoa ilmoittaneen alv-tunnistensa luovuttajalle.

Alv-direktiivin 138 artiklan 1 a kohta

Alv-direktiivin 138 artiklan 1 a kohdan osalta on korostettava, että 138 artiklaan on lisätty uusi 1 a kohta, jonka mukaan 1 kohdassa säädettyä poikkeusta ei sovelleta, ellei tavarat luovuttaja ole täyttänyt alv-direktiivin 262 ja 263 artiklassa säädettyä velvoitetta antaa yhteenvetoilmoitus, tai hänen antamassaan yhteenvetoilmoituksessa ei anneta tästä luovutuksesta alv-direktiivin 264 artiklan mukaisia oikeita tietoja, ellei tavarat luovuttaja

voi asianmukaisesti perustella laiminlyöntiään toimivaltaisista viranomaisista tyydyttävällä tavalla.

4.3. Alv-direktiivin 138 artiklan 1 kohtaan ja 1 a kohtaan liittyvät yksityiskohtaiset kysymykset

4.3.1. Alv-komitean hyväksymät suuntaviivat

Alv-komitean 113. kokouksessa 3.6.2019 vahvistetut suuntaviivat

3. UUSI LAINSÄÄDÄNTÖ – ÄSKETTÄIN ANNETTujen UNIONIN
ALV-SÄÄNNÖSTEN TÄYTÄNTÖÖNPANO KOSKEVAT ASIAT
- 3.1 Alkuperä: komissio
- Viitteet: Alv-direktiivin 17 a artikla, 36 a artikla, 138 artiklan 1 ja 1 a kohta,
243 artiklan 3 kohta ja 262 artiklan 2 kohta
Alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artikla ja 54 a artikla
- Asia: Pikaratkaisupaketin täytäntöönpano: Neuvoston direktiivi (EU)
2018/1910 ja neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) 2018/1912
([Document taxud.c.1\(2019\)3533969 – Working paper No 968](#))

Document E- taxud.c.1(2019) 7900313 Working Paper No 976

*Tavaroiden yhteisöluovutuksen vapauttaminen verosta: yhteisvaikutus alv:n palautusdirektiivin kanssa (kohta 3.3.1)*²²

Alv-komitea vahvistaa yksimielisesti, että 4.12.2018 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2018/1910 arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohtaan tehty muutos lisää uuden aineellisen edellytyksen sille, että tavaroiden yhteisöluovutuksen verosta vapauttamista voidaan soveltaa. Alv-komitea katsoo yksimielisesti, että tämä lisäys merkitsee sitä, että jos tavarat hankkiva henkilö ei ilmoita alv-tunnistettaan luovuttajalle tai jos ilmoitettu alv-tunniste on sen jäsenvaltion myöntämä, josta tavarat lähetetään tai kuljetetaan, on katsottava, etteivät 138 artiklassa säädetyt vapautuksen soveltamisedellytykset täyty, eikä luovuttajalla tällöin ole muuta mahdollisuutta kuin veloittaa arvonlisävero.

Document F- taxud.c.1(2019) 7900872 Working Paper No 977

*Tavaroiden yhteisöluovutuksen vapauttaminen verosta: 138 artiklan 1 a kohdan soveltaminen (kohta 3.3.2)*²³

1. Alv-komitea toteaa yksimielisesti, että se, ettei arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädettyä vapautusta sovelleta 1 a kohdassa tarkoitetuista luovuttajan laiminlyöntiä koskevista syistä, voidaan tosiasiallisesti todeta vasta tietyn ajan kuluttua siitä, kun luovutus on tehty ja laskutettu.

Alv-komitean yksimielinen näkemys onkin se, että ajankohdan, jolloin luovutus tehdään ja laskutetaan hankkijalta, ja ajankohdan, jolloin luovuttajan on täytettävä arvonlisäverodirektiivin 262 ja 263 artiklassa säädetyt yhteenvetoilmoituksen antamista koskevat velvoitteet, väliin jää väistämättä tietty aikaväli. Alv-komitea on myös

²² Tämä otsikko viittaa Alv-komitean työasiakirjan nro 968 vastaavaan kohtaan.

²³ Tämä otsikko viittaa Alv-komitean työasiakirjan nro 968 vastaavaan kohtaan.

yksimielisesti sitä mieltä, ettei aikaväliä voida välttää sen ajankohdan, jolloin luovuttajan on annettava yhteenvetoilmoitus, ja sen ajankohdan, jolloin veroviranomaiset ryhtyvät toimiin, välillä, koska tällaisiin toimiin voidaan ryhtyä vasta siinä tapauksessa, ettei yhteenvetoilmoitusta ole annettu tai että havaitaan, ettei annetussa yhteenvetoilmoituksessa anneta oikeita tietoja.

2. Alv-komitea on yksimielisesti sitä mieltä, että luovuttajan on siten voitava vapauttaa luovutus verosta luovutuksen tekohetkellä, edellyttäen, että arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdan edellytykset täyttyvät, koska ne ovat ainoat luovutushetkellä merkitykselliset edellytykset, joiden perusteella määritetään, sovelletaanko vapautusta.

Alv-komitea on lähes yksimielinen siitä, että alv-direktiivin 138 artiklan 1 a kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa vapautus voidaan peruuttaa vain taannehtivasti, jos ja kun veroviranomaiset toteavat, ettei luovuttaja ole täyttänyt alv-direktiivin 262 ja 263 artiklassa säädettyä velvoitetta antaa yhteenvetoilmoitus, tai hänen antamassaan yhteenvetoilmoituksessa ei anneta tästä luovutuksesta alv-direktiivin 264 artiklan mukaisia oikeita tietoja, ellei tavarantoimittajan luovuttaja voi asianmukaisesti perustella laiminlyöntiään toimivaltaisilla viranomaisilla tyydyttävällä tavalla.

[Document G- taxud.c.1\(2019\) 7901495 Working Paper No 978](#)

*Tavaroiden yhteisöluovutuksen vapauttaminen verosta: Yhdistäminen artiklassa 194 säädettyyn valinnaiseen käännettyyn verovelvollisuuteen (kohta 3.3.3)*²⁴

Kun katsotaan, että kyseessä on arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan mukainen tavaroiden siirto sillä perusteella, että call off -varastojärjestelyjen mukaiset tavarat eivät enää täytä kyseisten järjestelyjen edellytyksiä, Alv-komitea katsoo yksimielisesti seuraavaa:

- a) ellei siirron tekevä verovelvollinen ole vielä rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi siinä jäsenvaltiossa, jossa tavarat ensimmäisenä otettiin call off -varastojärjestelyjen piiriin, hänen on rekisteröidyttävä kyseisessä jäsenvaltiossa, koska hänen katsotaan tehneen siellä yhteisöhankinnan;
- b) rekisteröityminen on välttämätöntä arvonlisäverodirektiivin 214 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti eikä kyseinen jäsenvaltio voi vapauttaa verovelvollista siitä, vaikka yhteisöhankinnaksi katsottu liiketoimi olisi vapautettu verosta arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan c kohdan mukaisesti.

Tämä ohje, *Tavaroiden yhteisöluovutuksen vapauttaminen verosta: Yhdistäminen artiklassa 194 säädettyyn valinnaiseen käännettyyn verovelvollisuuteen (kohta 3.3.3)*, liittyy näiden selittävien huomautusten kohdassa 2.5.4 käsiteltyyn kysymykseen. On suositeltavaa tutustua kyseiseen kohtaan.

4.3.2. Mitä tapahtuu, jos hankkija ei ilmoita luovuttajalle alv-tunnistetta, jonka hänelle on myöntänyt jokin muu jäsenvaltio kuin se, josta tavarat on lähetetty tai kuljetettu?

Jos hankkija ei ilmoita luovuttajalle lainkaan alv-tunnistetta tai jos alv-tunniste on sen jäsenvaltion myöntämä, josta tavarat on lähetetty tai kuljetettu, on vähintään yksi alv-

²⁴ Tämä otsikko viittaa Alv-komitean työasiakirjan nro 968 vastaavaan kohtaan.

direktiivin 138 artiklan mukaisen vapautuksen soveltamisen edellytys jäänyt täyttymättä (erityisesti alv-direktiivin 138 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetty edellytys) ja luovuttajan on kannettava arvonlisävero.

Näin on siinäkin tapauksessa, että kaikki muut vapautuksen soveltamisedellytykset täyttyvät ja luovuttajalla on syytä uskoa – esimerkiksi luovutettujen tavaroiden laadun tai määrän perusteella –, että asiakas on verovelvollinen tai sellainen oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen.

Se, että luovuttaja kantaa arvonlisäveron luovutuksesta sillä perusteella, etteivät alv-direktiivin 138 artiklan edellytykset täyty, ei vaikuta siinä jäsenvaltiossa, johon tavaroiden lähetys tai kuljetus päättyy, asiakkaan tekemän yhteisö Hankinnan alv-kohteluun (alv-täytäntöönpanoasetuksen 16 artikla).

Jos hankkija, joka kykenee osoittamaan, että hän oli hankinnan ajankohtana verovelvollinen, joka toimi tässä ominaisuudessaan, ilmoittaa luovuttajalleen myöhemmin alv-tunnisteen, jonka on hänelle myöntänyt muu jäsenvaltio kuin se, josta tavarat on lähetetty tai kuljetettu, eikä ole viitteitä petoksesta tai väärinkäytöksestä, luovuttaja oikaisee laskun asiaa koskevan kansallisen lainsäädännön sääntöjen mukaisesti.

4.3.3. Mitä tapahtuu, kun hankkija on toimittanut veroviranomaisille pyynnön alv-tunnisteen saamiseksi mutta ei ole saanut kyseistä alv-tunnistetta ajankohtana, jolloin luovuttajan on laadittava lasku?

Kun hankkija ei kykene ilmoittamaan luovuttajalle alv-tunnistetta silloin, kun luovuttaja laatii laskun, koska veroviranomaiset eivät ole vielä käsitelleet hankkijan pyyntöä tunnisteen saamiseksi, luovuttaja ei voi soveltaa alv-direktiivin 138 artiklan mukaista vapautusta, koska kaikki edellytykset eivät täyty.

Kun hankkija saa alv-tunnisteen, sovelletaan laskun oikaisua edellä kohdan 4.3.2 viimeisessä kappaleessa esitetyllä tavalla.

4.3.4. Eräät jäsenvaltiot erottavat toisistaan alv-tunnisteen, joka pätee ainoastaan tietyissä jäsenvaltion sisäisissä liiketoimissa, ja alv-tunnisteen, jossa on alv-direktiivin 215 artiklan mukainen etuliite, josta voidaan tunnistaa tunnisteen antanut jäsenvaltio. Voidaanko alv-direktiivin 138 artiklassa tarkoitettua vapautusta varten käyttää molempia tunnisteita?

Ei voida. alv-direktiivin 138 artiklan soveltamiseksi merkityksellinen on ainoastaan se alv-tunniste, jossa on etuliite, josta tunnisteen antanut jäsenvaltio voidaan tunnistaa. Se on ainoa alv-tunniste, jonka tunnisteen antanut jäsenvaltio sisällyttää VIES-tietokantaan, ja siten ainoa alv-tunniste, jonka luovuttaja voi tarkistaa.

4.3.5. Mitä alv-tunnistetta on käytettävä alv-direktiivin 138 artiklassa tarkoitettua vapautuksen soveltamiseksi, kun hankkija kuuluu alv-direktiivin 11 artiklassa tarkoitettuun alv-ryhmittymään?

Euroopan unionin tuomioistuin on todennut, että alv-direktiivin 11 artiklan täytäntöönpano edellyttää, että tämän säännöksen perusteella annetussa kansallisessa lainsäädännössä mahdollistetaan se, että sellaisia henkilöitä ja erityisesti yhtiöitä, joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, lakataan käsittelemästä arvonlisäveron osalta erillisinä verovelvollisina ja niitä käsitellään yhtenä verovelvollisena. Näin ollen kun jäsenvaltio soveltaa kyseistä säännöstä, alv-direktiivin

11 artiklassa tarkoitetulla tavalla alisteisuussuhteessa olevia henkilöitä ei voida käsitellä alv-direktiivin 9 artiklassa tarkoitettuina erillisinä verovelvollisina. Tästä seuraa, että käsittely yhtenä verovelvollisena estää sen, että kyseisiä alisteisuussuhteessa olevia henkilöitä voitaisiin käsitellä erillisinä verovelvollisina.²⁵

Tästä seuraa, että käytännössä ainoastaan alv-ryhmittymällä on alv-tunniste, jota on käytettävä alv-direktiivin 138 artiklassa tarkoitetun vapautuksen soveltamiseksi.

4.3.6. Mitä tarkoitetaan alv-direktiivin 138 artiklan 1 a kohdan sanamuodolla ”ellei tavarán luovuttaja voi asianmukaisesti perustella laiminlyöntiään toimivaltaisia viranomaisia tyydyttävällä tavalla”?

Neuvosto on 4.12.2018 annetun neuvoston direktiivin (EU) 2018/1910 johdanto-osan 7 perustelukappaleessa todennut säännöksen tarkoituksesta seuraavaa: ”Lisäksi VIES-ilmoitus on tärkeä, sillä sen avulla saapumisjäsenvaltio saa tiedon alueelleen saapuvista tavaroista ja siten sillä on keskeinen merkitys unionin petostentorjunnassa. Tämän vuoksi jäsenvaltioiden olisi varmistettava, että jos tavaroiden luovuttaja ei noudata VIES-ilmoitusvelvoitteitaan, vapautusta ei tulisi soveltaa, paitsi jos luovuttaja toimii vilpittömässä mielessä, eli hän voi asianmukaisesti perustella toimivaltaisille veroviranomaisille yhteenvetoilmoitukseen liittyvät laiminlyöntinsä, mihin voisi sisältyä myös se, että luovuttaja antaa samaan aikaan direktiivin 2006/112/EY 264 artiklassa edellytetyt oikeat tiedot.”

Alv-direktiivin 138 artiklan 1 a kohdan ensimmäisessä osassa säädetään periaatteesta, jonka mukaan vapautusta ei sovelleta, ellei alv-direktiivin 262, 263 ja 264 artiklaa ole noudatettu. Alv-direktiivin 138 artiklan 1 a kohdan jälkimmäisen osan mukaan vapautusta sovelletaan kuitenkin tällöinkin, jos luovuttaja voi asianmukaisesti perustella laiminlyöntinsä toimivaltaisia viranomaisia tyydyttävällä tavalla.

Tämä 1 a kohdan jälkimmäinen osa viittaa laiminlyöntitilanteisiin, jotka käsitellään tapauskohtaisesti luovuttajan ja sen jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten välillä, jossa luovutus tapahtui.

Voidaan kuitenkin katsoa, että luovuttajan laiminlyönti on asianmukaisesti perusteltu seuraavissa tapauksissa (ellei veroviranomaisilla ole syytä uskoa, että laiminlyönti liittyy petosjärjestelyyn) edellyttäen, että luovuttaja korjaa laiminlyöntiin johtaneen virheensä heti siitä tiedon saatuaan:

- o Luovuttaja on erehdyksessä jättänyt verosta vapautetun yhteisöluovutuksen sisällyttämättä yhteenvetoilmoitukseensa, joka koskee sitä ajanjaksoa, jolloin luovutus tapahtui, mutta on sisällyttänyt sen seuraavaa ajanjaksoa koskevaan yhteenvetoilmoitukseen.
- o Luovuttaja on sisällyttänyt verosta vapautetun yhteisöluovutuksen yhteenvetoilmoitukseensa, joka koskee sitä ajanjaksoa, jolloin luovutus tapahtui, mutta on tehnyt kyseisen luovutuksen arvoa koskevan tahattoman virheen.

²⁵ Ks. unionin tuomioistuimen tuomio 22.5.2008, Amplifin (C-162/07).

- o Tavarat ostaneella yhtiöllä on uudelleenjärjestelyn seurauksena uusi nimi ja uusi alv-tunniste, mutta vanha nimi ja alv-tunniste ovat myös edelleen olemassa lyhyen siirtymäkauden ajan. Luovuttaja on kuitenkin erehdyksessä sisällyttänyt liiketoimet yhteenvetoilmoitukseensa vanhalla alv-tunnisteella.

5. TODISTE KULJETUKSESTA

5.1. Asian kannalta merkityksellinen säännös

Alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artikla.

5.2. Miten säännös vaikuttaa?

Alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklassa säädetään, että sovellettaessa alv-direktiivin 138 artiklassa säädettyä vapautusta tavaroiden yhteisöluovutukseen oletuksena on, että yksi edellytys (nimittäin se, että tavarat on lähetetty tai kuljetettu jäsenvaltiosta jäsenvaltion alueen ulkopuolella mutta kuitenkin yhteisön sisällä sijaitsevaan määräpaikkaan) täyttyy 45 a artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitetuissa tapauksissa.

Tämä tarkoittaa myös sitä, että

- pelkästään se, että kyseessä on jokin a tai b alakohdassa tarkoitetuista tapauksista, ei yksinään riitä alv-direktiivin 138 artiklan mukaiseen luovutuksen vapauttamiseen. Oletuksena on, että yksi perusedellytyksistä täyttyy, mutta vapautusta voidaan soveltaa vasta, jos myös muut alv-direktiivin 138 artiklassa säädetty edellytykset täyttyvät:
- olettamaa ei voida soveltaa käänteisesti. Toisin sanoen se, että oletuksen edellytykset eivät täyty, ei automaattisesti tarkoita, ettei alv-direktiivin 138 artiklassa tarkoitettua vapautusta sovelleta. Tällaisessa tapauksessa jää luovuttajan tehtäväksi todistaa veroviranomaisia tyydyttävällä tavalla, että vapautuksen edellytykset (kuljetus mukaan luettuna) täyttyvät. Toisin sanoen silloin, kun oletusta ei sovelleta, tilanne säilyy samanlaisena kuin se oli ennen alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklan voimaantuloa.

Alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklan 2 kohdassa säädetään, että veroviranomainen voi kumota 1 kohdan mukaisen olettaman eli sen, että tavarat on lähetetty tai kuljetettu jäsenvaltiosta sen alueen ulkopuolella mutta kuitenkin yhteisön sisällä sijaitsevaan määräpaikkaan.

Olettaman kumoaminen tarkoittaa toisin sanoen sitä, että veroviranomaiset kykenevät esittämään tarvittavat seikat näyttääkseen toteen, että tavaroita ei tosiasiaassa ole lähetetty tai kuljetettu jäsenvaltiosta sen alueen ulkopuolella mutta kuitenkin yhteisön sisällä sijaitsevaan määräpaikkaan. Näin voi olla esimerkiksi silloin, jos veroviranomaiset toteavat tarkastuksen yhteydessä, että tavarat ovat edelleen luovuttajan varastossa, tai jos veroviranomaisilla on tietoa kuljetuksen aikana tapahtuneesta onnettomuudesta, jonka seurauksena tavarat ovat tuhoutuneet ennen kuin ne olivat poistuneet alueelta.

Siinä tapauksessa, että veroviranomaisilla on hallussaan tarvittavat seikat olettaman kumoamiseksi (tähän tarkoitukseen vaadittavien seikkojen luonne huomioon ottaen), alv-direktiivin 138 artiklan mukaista vapautusta ei luonnollisesti sovelleta. Ilmaisulla ”olettaman kumoaminen” tarkoitetaan edellä esitetyn perusteella sitä, että veroviranomaisilla on hallussaan näyttöä siitä, ettei tavaroiden kuljetus ole toteutunut.

”Olettaman kumoaminen” poikkeaa tilanteesta, jossa veroviranomainen kykenee osoittamaan, että jokin todisteeksi toimitetuista alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklan 3 kohdassa luetelluista asiakirjoista joko sisältää väärää tietoa tai on peräti väärennös.

Tästä seuraisi, etteivät 1 kohdan a ja b alakohdassa mainittuihin tilanteisiin liittyvät edellytykset täyty. Silloin luovuttaja ei enää voi vedota oletukseen, jonka mukaan lähetys tai kuljetus on tehty jäsenvaltiosta määränpäähän, joka on sen alueen ulkopuolella mutta yhteisön sisällä. Luovuttajalla saattaa silti edelleen olla mahdollisuus joko toimittaa muut alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklassa tarkoitetut asiakirjat, jolloin hän voi hyödyntää oletusta (elleivät veroviranomaiset jälleen näytä toteen, että asiakirjat ovat virheellisiä tai väärennetyjä) tai toimittaa riittävää näyttöä sen tueksi, että alv-direktiivin 138 artiklassa säädetyn vapautuksen edellytykset täyttyvät.

5.3. Tähän säännökseen liittyvät yksityiskohtaiset kysymykset

5.3.1. Alv-komitean hyväksymät suuntaviivat

Alv-komitean 113. kokouksessa 3.6.2019 vahvistetut suuntaviivat

3. UUSI LAINSÄÄDÄNTÖ – ÄSKETTÄIN ANNETTujen UNIONIN ALV-SÄÄNNÖSTEN TÄYTÄNTÖÖNPANOJA KOSKEVAT ASIAT
- 3.1 Alkuperä: komissio
- Viitteet: Alv-direktiivin 17 a artikla, 36 a artikla, 138 artiklan 1 ja 1 a kohta, 243 artiklan 3 kohta ja 262 artiklan 2 kohta
Alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artikla ja 54 a artikla
- Asia: Pikaratkaisupaketin täytäntöönpano: Neuvoston direktiivi (EU) 2018/1910 ja neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) 2018/1912
([Document taxud.c.1\(2019\)3533969 – Working paper No 968](#))

Document H- taxud.c.1(2019) 7901898 Working Paper No 979

*Tavaroiden yhteisöluovutuksen vapauttaminen verosta: Sanan ”riippumaton” merkitys kuljetusta koskevan todisteen yhteydessä (kohta 3.3.4)*²⁶

Alv-komitea on lähes yksimielinen siitä, että kun ratkaistaan, ovatko kaksi osapuolta arvonlisäveron täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja b alakohdan ii alakohdassa tarkoitettulla tavalla ”riippumattomia”,

- a) kahta osapuolta ei pidetä riippumattomina, jos niillä on yhteinen oikeushenkilöllisyys ja
- b) on käytettävä arvonlisäverodirektiivin 80 artiklassa säädettyjä perusteita niin, että osapuolten, joihin liittyy ”perhe- tai muita läheisiä henkilökohtaisia suhteita taikka johto-, omistus-, jäsenyys-, rahoitus- tai oikeussuhteita”, ei voida katsoa olevan toisistaan riippumattomia.

5.3.2. Mitä tapahtuu todistetta kuljetuksesta koskeville jäsenvaltioiden nykyisille kansallisille säännöille, kun alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artikla tulee voimaan? Sovelletaanko näitä kansallisia sääntöjä edelleen?

Jäsenvaltiot ovat velvollisia soveltamaan alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklaa. Se tarkoittaa, että jos kyseisen säännöksen edellytykset täyttyvät, luovuttajalla on oikeus hyödyntää siinä säädettyä olettamaa. Jäsenvaltiot voivat sen lisäksi omassa kansallisessa arvonlisäverolainsäädännössään säätää kuljetusta koskevasta todisteesta muita, alv-

²⁶ Tämä otsikko viittaa Alv-komitean työasiakirjan nro 968 vastaavaan kohtaan.

täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklassa säädettyä joustavampia olettamia. Tällaisessa tapauksessa luovuttaja voi hyödyntää alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklassa ja/tai kansallisessa arvonnäverolainsäädännössä säädettyjä olettamia edellyttäen, että niitä koskevat edellytykset täyttyvät. Tältä osin nykyisiä kansallisia arvonnäverosäätöjä, joissa asetetaan kuljetusta koskevalle todisteelle joustavampia ehtoja kuin alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklassa, voidaan soveltaa jatkossakin.

5.3.3. Mitä tapahtuu, jos alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklan mukaisen kuljetusta koskevan olettaman edellytykset eivät täyty? Tarkoittaako se, ettei alv-direktiivin 138 artiklassa tarkoitettua vapautusta tällöin sovelleta?

Se, että minkään alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettujen tapauksien edellytykset eivät täyty, ei automaattisesti tarkoita sitä, ettei alv-direktiivin 138 artiklassa tarkoitettua vapautusta sovelleta. Tällaisessa tilanteessa luovuttajan on veroviranomaisia tyydyttävällä tavalla näytettävä toteen, että alv-direktiivin 138 artiklan mukaiset vapautuksen edellytykset (kuljetus mukaan luettuna) täyttyvät.

5.3.4. Mitä tapahtuu, jos veroviranomainen kykenee osoittamaan, että jokin todisteeksi toimitetuista alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklan 3 kohdassa luetelluista asiakirjoista joko sisältää väärää tietoa tai on peräti väärennös? Voiko myyjä silti nojautua lähetystä tai kuljetusta koskevaan olettamaan?

Jos veroviranomainen pystyy näyttämään toteen, että jokin todisteeksi toimitetuista asiakirjoista joko sisältää väärää tietoa tai on peräti väärennös, myyjä ei enää voi nojautua olettamaan, koska minkään alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettujen tapauksien edellytykset eivät täyty.

Myyjällä saattaa silti edelleen olla mahdollisuus joko toimittaa muut alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklassa tarkoitettujen asiakirjat, jolloin hän voi hyödyntää oletusta (elleivät veroviranomaiset jälleen näytä toteen, että asiakirjat ovat virheellisiä tai väärennettyjä) tai toimittaa riittävää näyttöä sen tueksi, että alv-direktiivin 138 artiklassa säädetyn vapautuksen edellytykset täyttyvät.

5.3.5. Mitä tapahtuu, jos luovuttaja tai ostaja toteuttaa kuljetuksen omalla kulkuneuvollaan?

Tällaisessa tapauksessa olettamaa ei sovelleta, koska alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja b alakohdan ii alakohdassa säädetty edellytys kahden toisistaan, myyjästä ja hankkijasta riippumattoman osapuolen antamista ristiriidattomista todisteista ei täyty.

5.3.6. Mitä voidaan pitää alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdassa tarkoitettuna hankkijan antamana ”kirjallisena lausuntona”? Missä muodossa (paperi ja/tai sähköinen) veroviranomaiset hyväksyvät sen, esimerkiksi sähköposti tai omakätisesti allekirjoitettu asiakirja?

Mitä tahansa asiakirjaa, joka sisältää kaikki alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdassa mainitut seikat, on pidettävä kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna kirjallisena lausuntona.

Alv-täytäntöönpanoasetuksessa ei ole nimenomaisia säännöksiä siitä, missä muodossa kirjallinen lausunto on toimitettava. Olisi kohtuullista odottaa, että jäsenvaltiot olisivat tämän suhteen joustavia eli eivät asettaisi tiukkoja rajoituksia esimerkiksi hyväksymällä

pelkästään paperisia asiakirjoja vaan hyväksyisivät myös sähköiset versiot, kunhan ne sisältävät kaikki alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdassa edellytetyt tiedot.

5.3.7. Missä muodossa (paperi ja/tai sähköinen) alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklan 3 kohdassa tarkoitettujen asiakirjojen, joita käytetään todisteena lähetyksestä tai kuljetuksesta, on oltava, jotta veroviranomaiset hyväksyvät ne?

Alv-täytäntöönpanoasetuksessa ei ole nimenomaisia säännöksiä siitä, missä muodossa alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklan 3 kohdassa tarkoitetuiksi todisteiksi lähetyksestä tai kuljetuksesta hyväksyttävät asiakirjat on toimitettava. Olisi kohtuullista odottaa, että jäsenvaltiot olisivat tämän suhteen joustavia eli eivät asettaisi tiukkoja rajoituksia esimerkiksi hyväksymällä pelkästään paperisia asiakirjoja vaan hyväksyisivät myös sähköisen version niistä.

5.3.8. Mitä tapahtuu, ellei hankkija anna myyjälle alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdassa tarkoitettua kirjallista lausuntoa viimeistään luovutuskaukautta seuraavan kuukauden kymmenentenä päivänä?

Kymmenen päivän määräajan tarkoituksena on asettaa hankkijalle tarkka aikaraja, johon mennessä tämän on toimitettava myyjälle kirjallinen lausunto; tarkoituksena ei ole rangaista myyjää ja evätä häneltä mahdollisuutta hyödyntää olettaa siinä tapauksessa, ettei hankkija ole toimittanut kirjallista lausuntoa ajoissa. Tämän vuoksi myyjä voi nojautua olettamaan siinäkin tapauksessa, että hankkija toimittaa kirjallisen lausunnon myyjälle vasta määräajan jälkeen, kunhan kaikki muut alv-täytäntöönpanoasetuksen 45 a artiklan merkitykselliset edellytykset täyttyvät.

6. ASIAN KANNALTA MERKITYKSELLISET SÄÄNNÖKSET

6.1. Arvonlisäverodirektiivi (edellä myös ”alv-direktiivi”)

”17 a artikla

1. Verovelvollisen omalle yritykselle kuuluvien tavaroiden siirtoa toiseen jäsenvaltioon call off -varastojärjestelyjen mukaisesti ei rinnasteta vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen.

2. Tätä artiklaa sovellettaessa call off -varastojärjestelyjen katsotaan olevan olemassa, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

- a) verovelvollinen tai kolmas osapuoli hänen puolestaan lähettää tai kuljettaa tavarat toiseen jäsenvaltioon, jossa ne on tarkoitus saapumisen jälkeen myöhemmässä vaiheessa luovuttaa toiselle verovelvolliselle, jolla on oikeus ottaa nämä tavarat omistukseensa molempien verovelvollisten välisen voimassa olevan sopimuksen mukaisesti;
- b) verovelvollisen, joka lähettää tai kuljettaa tavarat, liiketoiminnan kotipaikka ei ole sen jäsenvaltion alueella, johon tavarat lähetetään tai kuljetetaan, eikä hänellä ole siellä kiinteää toimipaikkaa;
- c) verovelvollinen, jolle tavarat on tarkoitettu luovutettaviksi, on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi siinä jäsenvaltiossa, johon tavarat lähetetään tai kuljetetaan, ja sekä hänen henkilöllisyytensä että kyseisen jäsenvaltion hänelle myöntämä arvonlisäverotunniste ovat b alakohdassa tarkoitetun verovelvollisen tiedossa lähetyksen tai kuljetuksen alkamisajankohtana;
- d) verovelvollinen, joka lähettää tai kuljettaa tavarat, kirjaa tavaroiden siirron 243 artiklan 3 kohdassa säädettyyn rekisteriin ja ilmoittaa tavarat hankkineen verovelvollisen henkilöllisyyden ja sen jäsenvaltion, johon tavarat lähetetään tai kuljetetaan, tälle myöntämän arvonlisäverotunnisteen 262 artiklan 2 kohdassa säädettyssä yhteenvetoilmoituksessa.

3. Jos 2 kohdassa vahvistetut edellytykset täyttyvät, ajankohtana, jona omistajan määräämisvalta tavaroihin siirretään 2 kohdan c alakohdassa tarkoitetulle verovelvolliselle, sovelletaan seuraavia sääntöjä, edellyttäen, että siirto tapahtuu 4 kohdassa tarkoitetussa määräajassa:

- a) katsotaan, että 138 artiklan 1 kohdan mukaisen tavaroiden luovutuksen on tehnyt verovelvollinen, joka itse tai jonka puolesta kolmas osapuoli lähetti tai kuljetti tavarat, siinä jäsenvaltiossa, josta tavarat lähetettiin tai kuljetettiin;
- b) katsotaan, että tavaroiden yhteisö Hankinnan on tehnyt verovelvollinen, jolle kyseiset tavarat luovutetaan, siinä jäsenvaltiossa, johon tavarat lähetettiin tai kuljetettiin.

4. Jos tavaroita ei ole luovutettu 12 kuukauden kuluessa niiden saapumisesta jäsenvaltioon, johon ne on lähetetty tai kuljetettu, 2 kohdan c alakohdassa ja 6 kohdassa tarkoitetulle verovelvolliselle, jolle tavarat oli tarkoitettu, eikä yksikään 7 kohdassa säädetty tilanne ole ilmennyt, 17 artiklassa tarkoitetun siirron katsotaan tapahtuvan sitä päivää seuraavana päivänä, jona 12 kuukauden jakso päättyy.

5. Edellä olevan 17 artiklassa tarkoitetun siirron ei katsota tapahtuvan, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

- a) määräämisvaltaa tavaroihin ei ole siirretty ja kyseiset tavarat on palautettu jäsenvaltioon, josta ne on lähetetty tai kuljetettu, 4 kohdassa tarkoitetussa

määräajassa, ja

- b) verovelvollinen, joka lähetti tai kuljetti tavarat, kirjaa niiden palauttamisen 243 artiklan 3 kohdassa säädettyyn rekisteriin.

6. Jos 2 kohdan c alakohdassa tarkoitettu verovelvollinen korvataan 4 kohdassa tarkoitettussa määräajassa toisella verovelvollisella, 17 artiklassa tarkoitetun siirron ei katsota tapahtuvan korvaamisajankohtana edellyttäen, että

- a) 2 kohdan kaikki muut sovellettavat edellytykset täyttyvät; ja
b) 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettu verovelvollinen kirjaa korvaamisen 243 artiklan 3 kohdassa säädettyyn rekisteriin.

7. Jos jokin 2 ja 6 kohdassa säädetty edellytys ei enää täyty 4 kohdassa tarkoitettussa määräajassa, 17 artiklassa tarkoitetun tavaroiden siirron katsotaan tapahtuvan ajankohtana, jona kyseinen edellytys ei enää täyty.

Jos tavarat luovutetaan muulle henkilölle kuin 2 artiklan c alakohdassa tai 6 kohdassa tarkoitettulle verovelvolliselle, katsotaan, että 2 ja 6 kohdassa säädetyt edellytykset eivät enää täyty välittömästi ennen tällaista luovutusta.

Jos tavarat lähetetään tai kuljetetaan muuhun maahan kuin siihen jäsenvaltioon, josta ne oli alun perin siirretty, katsotaan, että 2 ja 6 kohdassa säädetyt edellytykset eivät enää täyty välittömästi ennen kuin tällainen lähetys tai kuljetus alkaa.

Jos tavarat tuhoutuvat, häviävät tai varastetaan, katsotaan, että 2 ja 6 kohdassa säädetyt edellytykset eivät enää täyty sinä päivänä, jona tavarat tosiasiallisesti vietiin pois tai tuhottiin, tai jos on mahdotonta määritellä tuota päivää, päivänä, jona tavaroiden tuhoutuminen tai katoaminen havaittiin.”

36 a artikla

1. Jos samat tavarat luovutetaan peräkkäin ja ne lähetetään tai kuljetetaan jostakin jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon suoraan ensimmäiseltä luovuttajalta ketjun viimeiselle asiakkaalle, lähetys tai kuljetus liitetään ainoastaan väliportaan toimijalle tehtyyn luovutukseen.

2. Edellä olevasta 1 kohdasta poiketen lähetys tai kuljetus liitetään ainoastaan väliportaan toimijan tekemään luovutukseen, jos väliportaan toimija on ilmoittanut luovuttajalleen sen jäsenvaltion hänelle myöntämän arvonlisäverotunnisteen, josta tavarat on lähetetty tai kuljetettu.

3. Tämän artiklan soveltamiseksi ’väliportaan toimijalla’ tarkoitetaan sellaista ketjuun kuuluvaa muuta kuin ketjun ensimmäistä luovuttajaa, joka itse tai jonka puolesta toimiva kolmas osapuoli lähettää tai kuljettaa tavarat.

4. Tätä artiklaa ei sovelleta 14 a artiklan soveltamisalaan kuuluviin tilanteisiin.”

138 artikla

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä, hankkija tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa jäsenvaltion alueen

ulkopuolelle, mutta kuitenkin yhteisössä, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

- a) tavarat luovutetaan sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai sellaiselle oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessa muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa;
- b) verovelvolliselle tai sellaiselle oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, jolle tavarat luovutetaan, on annettu arvonlisäverotunniste muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa ja hän on ilmoittanut tämän arvonlisäverotunnisteen luovuttajalle.”

”1 a. Edellä 1 kohdassa säädettyä poikkeusta ei sovelleta, jos tavarantoimittaja ei ole täyttänyt 262 ja 263 artiklassa säädettyä velvoitetta antaa yhteenvetoilmoitus, tai hänen antamassaan yhteenvetoilmoituksessa ei anneta tästä luovutuksesta 264 artiklan mukaisia oikeita tietoja, ellei tavarantoimittaja voi asianmukaisesti perustella laiminlyöntiään toimivaltaisilla viranomaisilla tyydyttävällä tavalla.”

--

243 artikla

--

3. Jokaisen verovelvollisen, joka siirtää tavaroita 17 a artiklassa tarkoitettujen call off -varastojärjestelyjen mukaisesti, on pidettävä rekisteriä, jonka avulla veroviranomaiset voivat tarkistaa, että kyseistä artiklaa on sovellettu oikein.

Jokaisen verovelvollisen, jolle luovutetaan tavaroita 17 a artiklassa tarkoitettujen call off -varastojärjestelyjen mukaisesti, on pidettävä rekisteriä kyseisistä tavaroista.”

262 artikla

1. Jokaisen arvonlisäverotunnisteen saaneen verovelvollisen on annettava yhteenvetoilmoitus seuraavista seikoista:

- a) niistä arvonlisäverotunnisteen saaneista hankkijoista, joille hän on luovuttanut tavaroita 138 artiklan 1 kohdassa ja 2 kohdan c alakohdassa säädettyin edellytyksin;
- b) niistä arvonlisäverotunnisteen saaneista henkilöistä, joille hän on luovuttanut 42 artiklassa tarkoitettulla tavalla tavaroiden yhteisöhankintana vastaanottamiaan tavaroita;
- c) niistä verovelvollisista ja niistä arvonlisäverotunnisteen saaneista oikeushenkilöistä, jotka eivät ole verovelvollisia, joille hän on suorittanut muita palveluja kuin niitä, jotka ovat vapautettuja arvonlisäverosta liiketoimen verotusjäsenvaltiossa ja joista palvelujen vastaanottaja on verovelvollinen 196 artiklan mukaan.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettujen tietojen lisäksi jokaisen verovelvollisen on annettava tieto niiden verovelvollisten arvonlisäverotunnisteesta, joille tavarat, jotka on lähetetty tai kuljetettu 17 a artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti call off -varastojärjestelyjä noudattaen, on tarkoitettu, ja kaikista muutoksista toimitettuihin tietoihin.”

6.2. Arvonlisäveron täytäntöönpanoasetus (edellä myös ”alv-täytäntöönpanoasetus”)

45 a artikla

1. Direktiivin 2006/112/EY 138 artiklassa säädettyjä vapautuksia sovellettaessa oletuksena on oltava, että tavarat on lähetetty tai kuljetettu jäsenvaltiosta jäsenvaltion alueen ulkopuolella mutta kuitenkin yhteisön sisällä sijaitsevaan määräpaikkaan jommassakummassa seuraavista tapauksista:

- a) myyjä ilmoittaa lähettäneensä tai kuljettaneensa tavarat tai ilmoittaa, että kolmas osapuoli on kuljettanut tai lähettänyt tavarat myyjän puolesta, ja joko myyjällä on hallussaan vähintään kaksi 3 kohdan a alakohdassa tarkoitettua keskenään ristiriidatonta todistetta, jotka kaksi toisistaan, myyjästä ja hankkijasta riippumatonta eri osapuolta on antanut, tai myyjällä on hallussaan yksi 3 kohdan a alakohdassa tarkoitettu todiste yhdessä yhden 3 kohdan b alakohdassa tarkoitetun ristiriidattoman todisteen kanssa, joissa lähetys tai kuljetus vahvistetaan ja jotka kaksi toisistaan, myyjästä ja hankkijasta riippumatonta eri osapuolta on antanut;
- b) myyjällä on hallussaan seuraavat asiakirjat:
 - i) hankkijan antama kirjallinen lausunto, jossa todetaan, että hankkija on lähettänyt tai kuljettanut tavarat tai että kolmas osapuoli on kuljettanut tai lähettänyt ne hankkijan puolesta, ja jossa mainitaan tavaroiden määräjäsenvaltio; tässä kirjallisessa lausunnossa on mainittava sen antamispäivä; hankkijan nimi ja osoite; tavaroiden määrä ja laatu; tavaroiden saapumispäivä ja -paikka; jos on kyse ajoneuvon luovutuksesta, ajoneuvon tunnistenumero; sekä sen henkilön tunnistetiedot, joka hyväksyy tavarat hankkijan puolesta; ja
 - ii) vähintään kaksi 3 kohdan a alakohdassa tarkoitettua keskenään ristiriidatonta todistetta, jotka kaksi toisistaan, myyjästä ja hankkijasta riippumatonta eri osapuolta on antanut, tai yksi 3 kohdan a alakohdassa tarkoitettu todiste yhdessä yhden 3 kohdan b alakohdassa tarkoitetun ristiriidattoman todisteen kanssa, joissa lähetys tai kuljetus vahvistetaan ja jotka kaksi toisistaan, myyjästä ja hankkijasta riippumatonta eri osapuolta on antanut.

Hankkijan on annettava b alakohdan i alakohdassa tarkoitettu kirjallinen lausunto myyjälle viimeistään luovutuskuukautta seuraavan kuukauden kymmenentenä päivänä.

2. Veroviranomainen voi kumota 1 kohdan mukaisen olettaman.

3. Edellä olevan 1 kohdan soveltamiseksi seuraavat hyväksytään todisteeksi lähetyksestä tai kuljetuksesta:

- a) asiakirjat, jotka liittyvät tavaroiden lähetykseen tai kuljetukseen, kuten allekirjoitettu CMR-asiakirja tai -ilmoitus, konossementti, lentorahtilasku, kuljetusliikkeen antama kauppalasku;
- b) seuraavat asiakirjat:
 - i) tavaroiden lähetystä tai kuljetusta koskeva vakuutuskirja tai pankkiasiakirja, joka todistaa tavaroiden lähettämisen tai kuljetuksen maksamisen;
 - ii) viranomaisen, kuten notaarin, antama virallinen asiakirja, jossa vahvistetaan tavaroiden saapuminen määräjäsenvaltioon;
 - iii) määräjäsenvaltion varastonpitäjän antama vastaanottotodistus, jossa

54 a artikla

1. Direktiivin 2006/112/EY 243 artiklan 3 kohdassa tarkoitettu rekisteri, jota jokaisen call off -varastojärjestelyjen mukaisesti tavaroita siirtävän verovelvollisen on pidettävä, sisältää seuraavat tiedot:

- a) jäsenvaltio, josta tavarat lähetettiin tai kuljetettiin, ja tavaroiden lähetys- tai kuljetuspäivä;
- b) sen verovelvollisen arvonlisäverotunniste, jolle tavarat on tarkoitettu ja jonka on antanut jäsenvaltio, johon tavarat on lähetetty tai kuljetettu;
- c) jäsenvaltio, johon tavarat on lähetetty tai kuljetettu, varastonpitäjän arvonlisäverotunniste, sen varaston osoite, jossa tavaroita säilytetään niiden saavuttua, ja päivä, jona tavarat saapuivat varastoon;
- d) varastoon saapuneiden tavaroiden arvo, kuvaus ja määrä;
- e) sen verovelvollisen arvonlisäverotunniste, joka korvaa direktiivin 2006/112/EY 17 a artiklan 6 kohdassa tarkoitettujen edellytysten mukaisesti tämän kohdan b alakohdassa tarkoitettua henkilöä;
- f) luovutettujen tavaroiden veron perusteena oleva määrä, tavaroiden kuvaus ja määrä, päivä, jona direktiivin 2006/112/EY 17 a artiklan 3 kohdan a alakohdassa tarkoitettu tavaroiden luovutus tehtiin, sekä hankkijan arvonlisäverotunniste;
- g) tavaroiden veron perusteena oleva määrä, tavaroiden kuvaus ja määrä sekä päivä, jona jokin direktiivin 2006/112/EY 17 a artiklan 7 kohdan mukainen tilanne ilmeni, ja tilanteen peruste;
- h) palautettujen tavaroiden arvo, kuvaus ja määrä sekä direktiivin 2006/112/EY 17 a artiklan 5 kohdassa tarkoitettujen tavaroiden palautuspäivä.

2. Direktiivin 2006/112/EY 243 artiklan 3 kohdassa tarkoitettu rekisteri, jota jokaisen verovelvollisen, jolle luovutetaan tavaroita call off -varastojärjestelyjen mukaisesti, on pidettävä, sisältää seuraavat tiedot:

- a) call off -varastojärjestelyjen mukaisesti tavaroita siirtävän verovelvollisen arvonlisäverotunniste;
- b) hänelle tarkoitettujen tavaroiden kuvaus ja määrä;
- c) päivä, jona hänelle tarkoitettut tavarat saapuvat varastoon;
- d) hänelle luovutettujen tavaroiden veron perusteena oleva määrä, tavaroiden kuvaus ja määrä sekä päivä, jona direktiivin 2006/112/EY 17 a artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettu tavaroiden yhteisöankinta tehtiin;
- e) tavaroiden kuvaus ja määrä sekä päivä, jona tavarat vietiin pois varastosta a alakohdassa tarkoitettua verovelvollisen määräyksestä;
- f) tuhoutuneiden tai kadonneiden tavaroiden kuvaus ja määrä sekä varastoon aiemmin saapuneiden tavaroiden tuhoutumispäivä, katoamispäivä tai päivä, jona ne varastettiin, taikka päivä, jona tavaroiden tuhoutuminen tai katoaminen havaittiin.

Jos tavarat lähetetään tai kuljetetaan call off -varastojärjestelyjen mukaisesti varastonpitäjälle, joka on eri henkilö kuin verovelvollinen, jolle tavarat on tarkoitus luovuttaa, kyseisen verovelvollisen pitämässä rekisterissä ei tarvitse ilmoittaa ensimmäisen alakohdan c, e ja f alakohdassa tarkoitettuja tietoja.”