

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi arvonlisäverolakia. Lakiin tehtäisiin laskutusta koskevan Euroopan unionin direktiivin edellyttämät muutokset. Laskutusdirektiivillä yhdenmukaistetaan ja yksinkertaistetaan EU:n laskutusta koskevia säännöksiä arvonlisäverotuksessa ja poistetaan arvonlisäverodirektiivissä olleet sähköisen laskutuksen lainsäädännölliset esteet kohtelemalla paperisia ja sähköisiä laskuja tasaveroisina koko EU:n alueella.

Laskutusdirektiivillä on luotu nimenomaiset säännökset siitä, minkä jäsenvaltion säännöksiä laskutukseen sovelletaan. Arvonlisäverolakiin lisättäisiin tämän mukaisesti säännös siitä, missä tilanteissa lain laskutusta koskevia säännöksiä sovellettaisiin. Lakiin lisättäisiin direktiivissä edellytetty säännös jäsenvaltioiden rajat ylittäviä liiketoimia koskevien laskujen antamisen määräajasta. Laskujen tietosisältöä koskeviin säännöksiin tehtäisiin direktiiviä vastaavat pienehköt muutokset. Kevennettyihin laskun tietosisältövaatimukseen liittyvää vähäisen laskun

enimmäisarvoa ehdotetaan nostettavaksi 250 eurosta 400 euroon. Arvonlisäverolaissa kohdellaan jo nykyisin sähköisiä ja paperisia laskuja tasaveroisesti, joten lakiehdotus ei tältä osin muuttaisi nykytilannetta. Lakiin otettaisiin direktiivin edellyttämä säännös sekä paperisten että sähköisten laskujen alkuperän aitouden ja sisällön muuttumattomuuden varmistamisvelvollisuudesta. Varmistus voitaisiin tehdä millä tahansa elinkeinonharjoittajan valitsemalla liiketoiminnan valvontakeinolla. Elinkeinonharjoittajan tulisi säilyttää varmistuksessa käyttämänsä tositteet ja tiedot.

Lisäksi esitys sisältää pienehköjä muutoksia veronsuoritusvelvollisuuden syntymishetken tavaroiden yhteisökaupassa, valuutan muuntaa koskevaan säännökseen ja pariin muuhun säännökseen. Lakiin tehtäisiin myös eräitä teknisluonteisia muutoksia.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2013.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
SISÄLLYS.....	2
YLEISPERUSTELUT.....	3
1 JOHDANTO.....	3
2 NYKYTILA.....	4
2.1 Vähennysoikeuden edellytykset.....	4
2.2 Laskun antamisvelvollisuus.....	5
2.3 Laskun sisältö.....	6
2.4 Sähköistä laskutusta koskevat erityissäännökset.....	8
Arvonlisäverodirektiivi.....	8
Suomen lainsäädäntö.....	9
2.5 Yhteisöliiketoimien ajallinen kohdistaminen.....	11
3 ESITYKSEN TAVOITTEET JA KESKEISET EHDOTUKSET.....	12
3.1 Yleistä.....	12
3.2 Laskunantovelvollisuus.....	12
3.3 Laskun sisältö.....	14
3.4 Sähköisten ja paperisten laskujen tasaveroinen kohtelu.....	15
3.5 Vähennysoikeuden edellytykset.....	18
3.6 Yhteisöliiketoimien ajallinen kohdistaminen.....	19
4 ESITYKSEN VAIKUTUKSET.....	19
5 ASIAN VALMISTELU.....	20
6 RIIPPUUUS KANSAINVÄLISISTÄ SOPIMUKSISTA JA VELVOITTEISTA.....	20
YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT.....	21
1 LAKIEHDOTUKSEN PERUSTELUT.....	21
2 TARKEMMAT SÄÄNNÖKSET JA MÄÄRÄYKSET.....	31
3 VOIMAANTULO.....	31
LAKIEHDOTUS.....	32
Laki arvonlisäverolain muuttamisesta.....	32
LIITE.....	40
RINNAKKAISTEKSTI.....	40
Laki arvonlisäverolain muuttamisesta.....	40

YLEISPERUSTELUT

1 Johdanto

Myyjän toimittamalla laskulla on oleellinen merkitys Euroopan unionin arvonlisäverojärjestelmässä: Lasku antaa tietoja myyjän arvonlisäverokäsittelystä, toimii ostajan vähennysoikeuden todisteena ja mahdollistaa verovalvonnan.

Arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate on, että vero kannetaan aina hyödykettä myydessä kunkin verovelvollisen suorittaessa veroa vain tuottamastaan hyödykkeen arvonlisäyksestä. Edellisen portaan suorittama vero poistetaan ostovähennyksellä. Järjestelmä perustuu siis myyjän ja ostajan velvollisuuksien erottamiselle: Myyjä suorittaa veroa myynnistään ja merkitsee suorittamansa veron määrän laskuun, ja ostaja vähentää tämän laskun perusteella kyseisen veron. Nämä ominaisuudet tekevät arvonlisäverojärjestelmästä tehokkaan ja helposti valvottavan.

Unionissa sovellettavasta arvonlisäverojärjestelmästä säädetään yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetussa neuvoston direktiivissä 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi). Arvonlisäverodirektiivillä on uudelleenlaadittu jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY.

Viimeksi mainittua direktiiviä muuttaneella direktiivillä 2001/115/EY (jäljempänä ensimmäinen laskutusdirektiivi) otettiin vuonna 2004 käyttöön EU-alueen yhteiset laskuja koskevat säännöt arvonlisäverotuksessa. Säännöt koskevat laskun antovelvollisuutta, sähköisen laskutuksen edellytyksiä, laskumerkintävaatimuksia sekä laskujen säilytystapaa ja -paikkaa. Tällaiset säännöt katsottiin tarpeellisiksi, jotta sisämarkkinat voisivat toimia moitteettomasti. Laskuja koskevien sääntöjen yksinkertaistamiseen, nykyaikastamiseen ja yhdenmukaistamiseen tähtäävää tavoitetta ei kuitenkaan saavutettu kokonaisuudessaan. Direktiivi antaa jäsenvaltioille eräiltä osin useita eri vaihtoehtoja, minkä vuoksi laskutussäännöt eivät ole yhdenmu-

kaisia. Tärkein esimerkki tästä ovat erilaiset sähköistä laskutusta koskevat edellytykset. Sääntöjen erilaisuutta pidetään yleisesti yhtenä tärkeimmistä syistä sille, ettei sähköisen laskutuksen käyttö ole yleistynyt.

Arvonlisäverodirektiivin mukaan komissio laatii neuvostolle kertomuksen sähköisen laskutuksen teknisestä kehityksestä viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2008 ja antaa tarvittaessa ehdotuksen sähköistä laskutusta koskevien vaatimusten muuttamiseksi.

Komissio teetti vuonna 2008 tutkimuksen, jossa kartoitettiin ja analysoitiin jäsenvaltioilta ja yrityksiltä kerättyjen kannanottojen pohjalta tapaa, jolla jäsenvaltiot olivat panneet täytäntöön arvonlisäverodirektiivin laskutussäännökset, ja esitettiin suosituksia direktiivimuutoksiksi. Komissio myös asetti erityisen sähköisen laskutuksen asiantuntijaryhmän, joka antoi ehdotuksen eurooppalaiseksi sähköisen laskutuksen kehykseksi. Komissio järjesti eräiden tutkimuksessa esitettyjen suositusten ja asiantuntijaryhmän esittämien yleisten periaatteiden pohjalta julkisen kuulemisen.

Komissio antoi neuvostolle 28 päivänä tammikuuta 2009 tiedonannon sähköisen laskutuksen alalla tapahtuneesta teknisestä kehityksestä ja alv-laskutusta koskevien sääntöjen yksinkertaistamisesta, nykyaikastamisesta ja yhdenmukaistamisesta; KOM(2009) 20 lopullinen. Kertomuksessa todetaan tekninen kehitys huomioon ottaen eräitä sähköiseen laskutukseen liittyviä ongelmia ja todetaan lisäksi eräitä muita aloja, joilla arvonlisäverosääntöjä olisi yksinkertaistettava sisämarkkinoiden toiminnan parantamiseksi. Komissio antoi samassa yhteydessä ehdotuksen neuvoston direktiiviksi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/ETY muuttamisesta laskutussääntöjen osalta; KOM(2009) 21 lopullinen. Koska ensimmäisellä laskutusdirektiivillä ei ollut täysin saavutettu asetettuja tavoitteita, direktiiviehdotus sisälsi muitakin kuin vain sähköistä laskutusta koskevia laskutussäännösten muutosehdotuksia.

Direktiiviehdotuksen tärkeimpänä tavoitteena oli luoda nykyaikaiset ja yhdenmukai-

set säännöt, joilla yksinkertaistetaan yrityksiin sovellettavia laskutusvaatimuksia ja edistetään sähköistä laskutusta, mutta annetaan samalla veroviranomaisille tehokkaat tavat varmistaa verojen maksaminen. Arvonlisäverodirektiivin laskutussääntöjä yksinkertaistamalla voidaan lieventää yritysten hallinnollisia rasitteita, jotka haittaavat kasvua ja estävät innovointia. Lisäksi komission mukaan nykyisten vaatimusten noudattaminen estää sähköisen laskutuksen yleistymistä, minkä vuoksi yritykset eivät voi saada mahdollisia huomattavia kustannussäästöjä.

Ehdotus kuului komission lokakuussa 2005 käynnistämään yksinkertaistamisstrategiaan KOM(2005) 535. Lisäksi komissio katsoi direktiiviehdotuksen tukevan seuraavia komission ohjelman neljää keskeistä kohtaa:

- toimintaohjelma yrityksille EU:ssa aiheutuvan hallinnollisen rasituksen keventämiseksi

- eurooppalaisia pk-yrityksiä tukeva aloite

- kasvua ja työllisyyttä koskeva Lissabonin toimintasuunnitelma

- tiedonanto koordinoidusta strategiasta veropetosten torjunnan tehostamiseksi KOM(2006) 254.

Neuvosto hyväksyi 13 päivänä heinäkuuta 2010 asiasta direktiivin; neuvoston direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta laskutussääntöjen osalta 2010/45/EU (jäljempänä laskutusdirektiivi). Direktiivi sisältää muutoksia laskun antovelvollisuutta, laskun sisältöä, sähköisen laskutuksen edellytyksiä sekä laskujen tallentamista koskeviin säännöksiin. Lisäksi direktiivillä muun muassa tarkistetaan tavaroiden yhteisömyyntien ja -hankintojen verosaatavan syntymisajan kohtaa koskevia säännöksiä.

Laskutusdirektiivin toimeenpano edellyttää Suomen arvonlisäverolainsäädännön muuttamista.

2 Nykytila

2.1 Vähennysoikeuden edellytykset

Arvonlisäverodirektiivissä ja arvonlisäverolaissa säädetään vähennysten sisällöllisistä ja muodollisista edellytyksistä.

Direktiivin ja arvonlisäverolain mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää verosta, jonka hän on velvollinen maksamaan, verolista tai palautukseen oikeuttavaa toimintaa varten tekemiinsä hankintoihin sisältyvä arvonlisävero. Vähentää saadaan arvonlisäverolain 102 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan se vero, jonka myyjä tai ostaja on myydystä tavarasta tai palvelusta velvollinen suorittamaan. Tavaroiden yhteisöhankintojen osalta vähennysoikeus koskee yhteisöhankinnasta suoritettavaa veroa. Vähentää saadaan siis vain se vero, jonka myyjä, ostaja tai yhteisöhankkija on lain mukaan velvollinen suorittamaan.

Vähennysoikeuden käyttö edellyttää direktiivin mukaan sitä, että elinkeinonharjoittajalla on hallussaan direktiivin laskun laatimista koskevien vaatimusten mukainen lasku. Tavaroiden yhteisöhankinnasta suoritettavan veron vähentäminen edellyttää lisäksi veron laskemiseksi tarvittavien tietojen mainitsemista veroilmoituksessa. Jos elinkeinonharjoittaja on ostajana veronmaksuvelvollinen, edellytetään kunkin jäsenvaltion määräämien muodollisuuksien noudattamista.

Arvonlisäverolain 102 a §:ssä säädetään yleisen vähennysoikeuden käyttämisen edellytyksistä. Pykälän 1 momentin mukaan vähennysoikeuden edellytyksenä on, että verovelvollisella on ostamastaan tavarasta tai palvelusta myyjän antama, lain tietosisältövaatimukset täyttävä lasku tai muu laskuna toimiva tosite.

Jos kyse on ostosta käännetyn verovelvollisuuden perusteella suoritettavan veron tai yhteisöhankinnasta suoritettavan veron vähentämisestä, edellytyksenä on lisäksi, että verovelvollinen on täyttänyt veroilmoitusvelvollisuutensa tai että vero on määrätty maksettavaksi. Näitä tilanteita koskee lisäksi säännös, jonka mukaan, jos verovelvollinen ei saa myyjältä vaatimukset täyttävää laskua, vähennysoikeuden edellytyksenä on ostajan tai yhteisöhankkijan itse laatima tosite, josta ilmenee soveltuvin osin lain vaatimat tiedot ja ostajan suorittaman veron määrä ja verokanta. Tavaroiden yhteisöhankinnan osalta on huomattava, että tavaroiden yhteisömyynti ei tapahdu Suomessa, vaan siinä jäsenvaltiossa, josta tavaroiden kuljetus alkaa. Laskun on siten oltava kyseisen jäsenvaltion arvonlisäve-

rolainsäädännössä laskuille asetettujen sisältövaatimusten mukainen. Nämä vaatimukset on kuitenkin tyhjentävästi säädetty arvonlisäverodirektiivissä, jonka mukaisia arvonlisäverolain tietosisältövaatimukset ovat.

Arvonlisäverolaissa säädetään myös erityisvähennyksiä koskevista vähennysoikeuden käyttämisen edellytyksistä.

Vähennysoikeuden käyttö edellyttää siten lähtökohtaisesti sitä, että lasku täyttää laskulle asetetut vaatimukset. Lisäksi laskun ei katsota Euroopan unionin tuomioistuimen tuomion (C-342/87) mukaan olevan lain vaatimusten mukainen, elleivät laskussa mainitut tiedot vastaa todellisuutta.

Arvonlisäverodirektiivin mukaan jäsenvaltiot voivat antaa elinkeinonharjoittajalle luvan tehdä vähennys, jota ei ole tehty direktiivin muodollisten edellytysten mukaisesti. Tämä koskee myös yhteisöhankinnoista suoritettavan veron vähentämisen edellytyksenä olevaa laskun hallussapitovaatimusta. Jäsenvaltioiden on vahvistettava vähennyksen sallimista koskevat edellytykset.

Arvonlisäverolain 209 e §:n mukaan Verohallinto voi tarkastuksen taikka veron palauttamisen tai määräämisen yhteydessä hyväksyä tehdyn vähennyksen, vaikkei verovelvollisella ole hallussaan lain vaatimusten mukaista tositetta, jos verovelvollinen kykenee muutoin osoittamaan olevansa oikeutettu vähennykseen. Laissa erotetaan siten tältäkin osin selkeästi vähennyksen aineelliset edellytykset vähennysoikeuden käyttämistä koskevista edellytyksistä.

2.2 Laskun antamisvelvollisuus

Arvonlisäverodirektiivin mukaan jäsenvaltioiden on direktiiviä sovellettaessa hyväksyttävä laskuksi kaikki paperimuodossa tai sähköisessä muodossa olevat tositteet tai ilmoitukset, jotka täyttävät direktiivin laskuja koskevat vaatimukset.

Arvonlisäverodirektiiviin ei ennen laskutusdirektiiviä sisältynyt säännöstä siitä, minä jäsenvaltion laskutusta koskevia säännöksiä rajat ylittävään laskutukseen sovelletaan. Tällä hetkellä katsotaan yleisesti, että laskujen laatimiseen on sovellettava sen jäsenvaltion sääntöjä, jossa vero on suoritettava.

Direktiiviä on tulkittu edellä mainituin tavoin myös Suomessa. Ensimmäisen laskutusdirektiivin täytäntöön panemiseen liittyvän arvonlisäverolain muuttamista koskevan hallituksen esityksen (HE 266/2002 vp) perusteluissa todetaan, että velvollisuus antaa lasku arvonlisäverolain säännösten mukaan koskee vain Suomessa arvonlisäverolain mukaan tapahtuvia myyntejä.

Arvonlisäverodirektiivin mukaan elinkeinonharjoittajan on laadittava lasku toiselle elinkeinonharjoittajalle tai oikeushenkilölle, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, tekemistään tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista ja niitä koskevista ennakkomaksuista. Lasku on toimitettava tavaroiden kauko- ja yhteisömyynneistä toiseen jäsenvaltioon silloinkin, kun ostajana on muu kuin elinkeinonharjoittaja.

Direktiivi antaa jäsenvaltiolle mahdollisuuden olla vaatimatta laskua direktiivissä lueteltujen artiklojen mukaisesti verosta vapautetuista myynneistä. Jäsenvaltiot voivat velvoittaa elinkeinonharjoittajat toimittamaan laskun myös yksityishenkilöille tapahtuneista myynneistä.

Arvonlisäverolain mukainen laskun laatimisvelvollisuus koskee verollista tai niin sanottua nollaverokannan alaista myyntiä, joka tapahtuu toiselle elinkeinonharjoittajalle tai oikeushenkilölle, joka ei ole elinkeinonharjoittaja. Nollaverokannanlaisella myynnillä tarkoitetaan sellaista verotonta myyntiä, jota varten hankitut tuotantopanokset ovat vähennyskelpoisia. Direktiivin mukaisesti laskutusvelvollisuus on myös yksityishenkilöille toiseen jäsenvaltioon tapahtuvista kauko- ja yhteisömyynneistä. Muita yksityishenkilöille tapahtuvia myyntejä laskutusvelvollisuus ei koske.

Laskun voi arvonlisäverodirektiivin mukaan elinkeinonharjoittajan nimissä ja puolesta antaa ostaja tai kolmas osapuoli. Elinkeinonharjoittaja on itse vastuussa tällaisista laskuista. Arvonlisäverodirektiivissä säädetään niistä edellytyksistä, joilla ostaja voi laatia laskun. Ostaja voi laatia laskun edellyttäen, että osapuolet ovat etukäteen tehneet keskenään asiasta sopimuksen ja että on olemassa järjestely, jonka mukaisesti tavaroita toimittava ja palveluja suorittava verovelvollinen hyväksyy jokaisen laskun. Jäsenvaltiot,

joiden alueella tavarat on toimitettu tai palvelut on suoritettu, määräävät elinkeinonharjoittajan ja ostajan välisen sopimuksen ja hyväksymisjärjestelyn ehdot ja edellytykset.

Jäsenvaltiot voivat direktiivin mukaan asettaa niiden alueella tavaroita toimittaville tai palveluja suorittaville elinkeinonharjoittajille lisävaatimuksia, jotka koskevat laskujen laatimista ostajan toimesta. Ne voivat erityisesti vaatia, että laskut toimitetaan elinkeinonharjoittajan nimissä ja tämän lukuun. Lisävaatimusten on kuitenkin aina oltava samat ostajan sijoittautumispaikasta riippumatta.

Jäsenvaltiot voivat lisäksi määrätä niiden alueella tavaroita toimittaville ja palveluja suorittaville elinkeinonharjoittajille erityisvaatimuksia niitä tapauksia varten, joissa elinkeinonharjoittajan asiakas tai kolmas osapuoli, joka toimittaa laskut, on sijoittautunut maahan, jonka kanssa ei ole keskinäistä avunantoa koskevaa oikeudellista välinettä, jonka soveltamisala vastaa tiettyjä EU:n säädöksiä. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että erityisvaatimuksia voidaan asettaa EU:n ulkopuolelle sijoittautuneiden ostajien tai kolmansien osapuolten toimittamien laskujen osalta.

Arvonlisäverolaissa säädetään direktiivin mukaisesti niistä edellytyksistä, joilla ostajan laatima lasku voidaan katsoa myyjän antamaksi. Ostajan laatima lasku katsotaan myyjän antamaksi, jos myyjä ja ostaja ovat sopineet asiasta ja jos on olemassa järjestely, jonka mukaan myyjä hyväksyy laskun. Ensimmäisen laskutusdirektiivin täytäntöön panemiseen liittyvän arvonlisäverolain muuttamista koskevan hallituksen esityksen (HE 266/2002 vp) perustelujen mukaan sopimuksella tarkoitetaan myös kauppatapaan perustuvaa konkludenttista sopimusta. Järjestelyä koskeva vaatimus edellyttää, että ostaja toimittaa jokaisen laatimansa laskun myyjälle. Myös laskun hyväksyminen voi olla konkludenttinen eli se voi tapahtua siten, ettei myyjä reagoi sovitussa tai kohtuullisessa ajassa tiedoksi saamaansa laskuun. Jos myyjä toteaa ostajan laatiman laskun joltakin osin virheelliseksi, hän on velvollinen antamaan lain vaatimukset täyttävän laskun. Ostajan laatimille laskuille ei ole asetettu muita erityisedellytyksiä.

Arvonlisäverolaissa ei ole nimenomaisia säännöksiä myyjän mahdollisuudesta antaa laskun laatiminen kolmannen osapuolen tehtäväksi, koska tämä on mahdollista ilman erityisiä edellytyksiä. Lakiin ei myöskään ole sisällytetty lisävaatimuksia EU:n ulkopuolisiin maihin sijoittautuneiden asiakkaiden tai kolmansien osapuolien laatimille laskuille.

Jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin mukaan asettaa verovelvollisille, jotka toimittavat tavaroita tai suorittavat palveluja niiden alueella, määrääjän laskujen toimittamiselle. Tällainen määräaika on käytössä lähes kaikissa jäsenvaltioissa. Yleisimmin lasku on annettava viimeistään 30 päivän kuluessa toimituksesta tai toimituskuukautta seuraavan kuukauden 15. päivään mennessä. Arvonlisäverolaissa ei ole asetettu erityistä määräaikaakaan laskujen toimittamiselle. Kirjanpitolain (1336/1997) mukainen kirjausaika on neljä kuukautta.

Arvonlisäverodirektiivin mukaan jäsenvaltioiden, joiden alueella tavarat on toimitettu tai palvelut on suoritettu, asettamien ehtojen mukaisesti lasku voidaan laatia kokoomalaskuna useasta erillisestä tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta. Arvonlisäverolaissa todetaan tämän mukaisesti selkeyden vuoksi, että useasta erillisestä tavaroiden ja palvelujen myynnistä voidaan antaa yhteinen lasku. Mitään erityisedellytyksiä ei arvonlisäverolaissa ole asetettu.

2.3 Laskun sisältö

Laskuissa mainittavien tietojen yhdenmukaistaminen on katsottu tarpeelliseksi talouden kansainvälistymisen ja sähköisen kaupankäynnin kehittymisen vuoksi. Arvonlisäverodirektiivissä luetellaan tyhjentävästi ne merkinnät, jotka arvonlisäverotuksessa laskuilta vaaditaan. Jäsenvaltiot eivät voi arvonlisäverotusta varten vaatia muita laskumerkintöjä. Siltä osin kuin direktiivi antaa vaihtoehtoja tietojen ilmoittamistavalle, valinta-oikeus on verovelvollisella, ei jäsenvaltiolla. Pakollisten laskumerkintöjen luettelo koskee tilanteita, joissa elinkeinonharjoittajalla on velvollisuus antaa lasku.

Direktiiviin sisältyvä luettelo koostuu kymmenestä yleisestä merkinnästä. Lisäksi luettelossa on eräitä erityistilanteita koskevia

merkintävaatimuksia. Luetteloa laadittaessa on pyritty sovittamaan yhteen yhdenmukais-tamistarkoitus, veroviranomaisen valvonta-tarpeet sekä elinkeinonharjoittajien tarpeet. Lähtökohtana on edellyttää pakollisina vain tietoja, jotka ovat tarpeen toisaalta ostajan kannalta, jotta tämä kykenisi tekemään vä-hennyksen oikean suuruisena ja oikeana ajankohtana sekä mahdollisesti suorittamaan ostosta veron, ja toisaalta verohallinnon kan-nalta veron suorittamisen tai vähentämisen oikea-aikaisuuden ja -määräisyyden valvon-nassa.

Jäsenvaltiot voivat vaatia, että niiden alu-eelle sijoittautuneet elinkeinonharjoittajat, jot-ka toimittavat tavaroita tai suorittavat palve-luja niiden alueella, ilmoittavat asiakkaansa arvonlisäverotunnisteen muissakin kuin di-rektiivin vaatimissa tapauksissa.

Jäsenvaltiot voivat vaatia, että niiden alu-eella toimitettuja tavaroita ja suoritettuja pal-veluita koskevat laskut ja niiden alueelle si-joittautuneiden verovelvollisten vastaanotta-mat laskut käännetään kyseisen valtion kan-salliselle kielelle, jos tämä on tarpeen val-vonnan kannalta.

Direktiivin mukaan jäsenvaltiot voivat, edellyttäen että arvonlisäverokomiteaa kuul-laan, ja mahdollisesti vahvistamiensa edellytysten mukaisesti säätää, että niiden alueella suoritettuja tavaratoimituksia tai palveluja koskevien laskujen ei tarvitse täyttää tiettyjä laskun tietosisältövaatimuksia tietyissä tilan-teissa. Tämä koskee määrältään vähäisiä las-kuja sekä tilanteita, joissa asianomaisen toi-mialan kauppa- tai hallintotapojen tai lasku-jen lähettämistä koskevien teknisten olosuh-teiden vuoksi kaikkia velvoitteita on hankala noudattaa. Kevennysmahdollisuus ei koske tiettyjä rajat ylittäviä myyntejä.

Näissä laskuissa on kuitenkin aina ilmoitet-tava seuraavat tiedot:

- laskun toimittamispäivämäärä;
- verovelvollisen tunnistetiedot;
- toimitettujen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen tunnistetiedot;
- maksettava veron määrä tai tiedot, joi-den perusteella se voidaan laskea.

Arvonlisäverodirektiiviin sisältyvät laskun tietosisältövaatimukset on otettu arvonlisäve-rolakiin lähes sellaisenaan. Direktiiviin sisäl-tyvää mahdollisuutta olla vaatimatta kaikkia

tietoja vähäarvoisilta laskuilta ja tietyiltä muilta laskuilta on käytetty hyväksi mahdol-lisimman laajasti.

Arvonlisäverolain mukaiset kevennetyt vaatimukset koskevat ensinnäkin loppusum-maltaan enintään 250 euron suuruisia laskuja. Vähittäiskaupassa ja muussa siihen rinnastet-tavassa lähes yksinomaan yksityishenkilöille tapahtuvassa myyntitoiminnassa annettavat laskut voidaan myös laatia kevennetyjen vaatimusten mukaisiksi. Kevennetyt vaati-mukset koskevat lisäksi ravintolapalveluja tai henkilökuljetuksia lukuun ottamatta edelleen myytäviksi tarkoitettuja palveluja. Lisäksi kevennys koskee pysäköintimittareiden ja muiden vastaavien laitteiden tulostamia tosit-teita.

Lakiin ei ole otettu säännöstä ostajan ar-vonlisäverotunnisteen vaatimisesta muissa kuin direktiivin edellyttämässä tilanteissa, ei-kä säännöstä laskujen kääntämisestä.

Koska Suomessa ei ole käytössä erillistä numeroa arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkityille, laissa todetaan, ettei myyjä saa merkitä laskuun veron määrää tai verokantaa, jos häntä ei ole merkitty arvonlisäverovelvol-listen rekisteriin.

Arvonlisäverodirektiivin mukaan jäsenval-tioiden on direktiiviä sovellettaessa hyväk-syttävä laskuksi kaikki paperimuodossa tai sähköisessä muodossa olevat tositteet tai il-moitukset, jotka täyttävät direktiivin laskuja koskevat vaatimukset. Jäsenvaltiolla ei siten ole oikeutta rajoittavasti määritellä laskun käsitettä. Laskuina pidetään myös kaikkia to-sitteita ja ilmoituksia, jotka erityisellä ja yk-siselitteisellä tavalla sisältävät muutoksen ja viittauksen alkuperäiseen laskuun. Jäsenval-tiot, joiden alueella tavarat on toimitettu tai palvelut on suoritettu, voivat sallia, että tiet-tyjä pakollisia tietoja ei esitetä näissä tosit-teissa tai ilmoituksissa.

Arvonlisäverolain eri pykälissä käytetään käsitettä lasku. Tällä tarkoitetaan direktiiviä vastaavasti varsinaisten laskujen lisäksi myös muita laskuina toimivia tositteita. Tämä tode-taan nimenomaisesti lain 102 a §:ssä.

Laissa todetaan myös nimenomaisesti, että lasku voi muodostua erillisistä asiakirjoista. Jos jälkimmäinen asiakirja sisältää yksiselit-teisen viittauksen aikaisempaan asiakirjaan,

siinä ei tarvitse toistaa aiemmassa asiakirjassa olevia, lain edellyttämiä tietoja.

Kirjanpitolautakunnan kirjanpidon menettelmistä ja aineistoista 1.2.2011 antaman yleisohjeen (jäljempänä kirjanpitolautakunnan yleisohje) mukaan kirjanpitolaain edellyttämä tosite voi muodostua erillisistä, erikseen säilytettävistä asiakirjoista, tiedostoista tai muista osista. Niiden yhteyden tulee olla selkeästi kuvattu siten, että tositteen tietosisältö on tarkasteltavissa kokonaisuutena.

2.4 Sähköistä laskutusta koskevat erityissäännökset

Arvonlisäverodirektiivi

Arvonlisäverodirektiiviin luotiin ensimmäisellä laskutusdirektiivillä sähköisen laskutuksen oikeudelliset puitteet, joilla haluttiin turvata veroviranomaisten valvontamahdollisuudet. Yhtenäiset ja yksityiskohtaiset säännökset katsottiin tarpeellisiksi myös sisämarkkinoiden moitteettoman toiminnan turvaamiseksi.

Arvonlisäverodirektiivin mukaan laskut voidaan toimittaa paperilla tai, vastaanottajan suostumuksin, sähköisesti. Kaikkien jäsenvaltioiden on hyväksyttävä sähköisesti toimitetut laskut, jos ne täyttävät direktiivissä asetetut edellytykset. Tämä koskee myös toisten jäsenvaltioiden alueelta toimitettuja laskuja.

Laskun sähköisellä toimittamisella ja tallentamisella tarkoitetaan direktiivin mukaan sähköisen tietojenkäsittely- ja tallennusvälineen avulla sekä johtoja, radiolähetyskäytöksiä, optisia keinoja tai muita sähkömagneettisia keinoja hyväksi käyttäen tapahtuvaa lähettämistä tai vastaanottajan saataville saattamista ja tallentamista mukaan lukien tietojen digitaalinen tiivistäminen.

Jäsenvaltiot eivät saa asettaa muita laskujen sähköiseen toimittamiseen liittyviä velvoitteita tai mahdollisuuksia kuin direktiivissä säädetyt. Direktiivi antaa kuitenkin jäsenvaltioille mahdollisuuden asettaa sähköiselle laskutukselle tiettyjä, direktiivissä mainittuja lisäedellytyksiä. Jäsenvaltiolla on lisäksi mahdollisuus asettaa niiden alueella toimitettuja tavaroita ja suoritettuja palveluja koskevien laskujen osalta erityisvaatimuksia lasku-

jen toimittamiselle sähköisesti EU:n ulkopuolisesta maasta.

Direktiivissä säännellyt sähköisen laskutuksen edellytykset koskevat tilanteita, joissa elinkeinonharjoittajalla on velvollisuus antaa lasku. Silloin, kun asianomainen jäsenvaltio on arvonlisäverolainsäädännössään asettanut kuluttajillekin tapahtuvan myynnin osalta laskun antovelvollisuuden, jäsenvaltio voi näiden laskujen osalta asettaa vähemmän vaatimuksia kuin direktiivissä on säädetty.

Direktiivin 233 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään yksityiskohtaisesti niistä edellytyksistä, jotka sähköisesti toimitettujen laskujen on täytettävä. Näiden edellytysten tavoitteena oli varmistaa laskutuksen tekninen turvallisuus. Tavoitteena oli myös edistää standardoitujen ohjelmistojen kehittämistä ja niiden hintojen alenemistä. Sähköisesti toimitettujen laskujen alkuperän aitous ja niiden sisällön eheys on alakohdan mukaan taattava jommallakummalla alla mainitulla tavalla.

1) Sähköisiä allekirjoituksia koskevista yhteisön puitteista 13 päivänä joulukuuta 1999 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 1999/93/EY 2 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua kehitettyä sähköisen allekirjoituksen avulla. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin edellyttää, että kehitetty sähköinen allekirjoitus perustuu hyväksytyyn varmenteeseen ja on luotu turvallisella allekirjoituksen luomismenetelmällä edellä mainitussa direktiivissä tarkoitettulla tavalla.

Mainitun direktiivin mukaan sähköisellä allekirjoituksella tarkoitetaan sähköisessä muodossa olevaa tietoa, joka on liitetty tai joka loogisesti liittyy muuhun sähköiseen tietoon ja jota käytetään todentamisen välineenä. Kehittyneellä sähköisellä allekirjoituksella taas tarkoitetaan 2 artiklan 2 kohdan mukaan sähköistä allekirjoitusta, joka täyttää seuraavat vaatimukset:

- a) se liittyy yksiselitteisesti sen allekirjoittajaan;
- b) sillä voidaan yksilöidä allekirjoittaja;
- c) se on luotu keinoilla, jotka allekirjoittaja voi pitää yksinomaisessa valvonnassaan; ja
- d) se on liitetty sen kohteena olevaan tietoon siten, että tiedon mahdollinen myöhempi muuttaminen voidaan havaita.

Hyväksytyllä varmenteella tarkoitetaan varmennetta, joka täyttää direktiivin liitteessä I vahvistetut vaatimukset ja jonka liitteessä II vahvistetut vaatimukset täyttävä varmennepalvelujen tarjoaja myöntää. Turvallisella allekirjoituksen luomismenetelmällä taas tarkoitetaan allekirjoituksen luomismenetelmää, joka täyttää direktiivin liitteessä III vahvistetut vaatimukset.

Sähköisiä allekirjoituksia koskeva direktiivi on täytäntöön pantu Suomessa vahvasta sähköisestä tunnistamisesta ja sähköisistä allekirjoituksista annetulla lailla (617/2009).

2) Automaattisen tiedonsiirron (EDI) avulla sellaisena kuin se on määritelty sähköisen tiedon vaihdon oikeudellisista näkökohdista annetun komission suosituksen 1994/820/EY 2 artiklassa, kun siirtoa koskevassa sopimuksessa edellytetään sellaisten menetelmien käyttöä, jotka takaavat tietojen alkuperän aitouden ja niiden eheyden. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vahvistamiensa edellytysten mukaisesti velvoittaa toimittamaan lisäksi kookomalaskun paperimuodossa.

Mainitun suosituksen sisältävän EDI -mallisopimuksen 2 artiklassa käsitteet on määritelty seuraavasti:

— EDI: sähköinen tiedonsiirto on kaupallisen tai hallinnollisen tiedon sähköistä tiedonsiirtoa tietokoneelta tietokoneelle käyttäen sovitua standardia EDI -sanoman muodostamiseksi;

— EDI -sanoma: EDI -sanoma on tietokoneen luettavissa ja sellaisenaan automaattisesti käsiteltävissä oleva, sovitun standardin mukaisesti muodostettu segmenttien ryhmä;

— YK/Edifact: Yhdistyneiden kansakuntien sähköisestä tiedonsiirrosta hallinnolle, kaupalle ja kuljetusalalle laatimat säännöt, jotka koostuvat kansainvälisesti sovituiista määrämuotoista, erityisesti tavaroiden ja palvelujen kauppaan liittyvää sähköistä tiedonsiirtoa koskevista standardeista, ohjeista ja suosituksista itsenäisten tietojärjestelmien välillä.

Edellä mainitut sähköisen laskutuksen edellytykset eivät kuitenkaan ole pakollisia jäsenvaltioille. Suomen aloitteesta arvonlisäverodirektiivin 233 artiklan 1 kohdan toiseen alakohtaan otetun säännöksen mukaan laskut voidaan kuitenkin toimittaa sähköisesti muilla keinoin edellyttäen, että asianomainen

jäsenvaltio hyväksyy tai asianomaiset jäsenvaltiot hyväksyvät ne.

Tätä säännöstä ovat käyttäneet hyväksi useat muutkin jäsenvaltiot kuin Suomi. Suomi ja Ruotsi ovat kuitenkin komission vuonna 2008 teettämän tutkimuksen mukaan olleet tutkimuksen laatimisen aikaan ainoat jäsenvaltiot, jotka eivät ole asettaneet sähköiselle laskutukselle mitään paperilaskuista poikkeavia edellytyksiä.

Direktiivin mukaan komissio esittää vuoden 2008 loppuun mennessä kertomuksen ja tarvittaessa sen yhteydessä ehdotuksen sähköistä laskutusta koskevien vaatimusten muuttamiseksi tämän alan mahdollisen tulevan teknologisen kehityksen ottamiseksi huomioon.

Elinkeinonharjoittajan on direktiivin mukaan huolehdittava siitä, että hänen itsensä tai hänen asiakkaansa tai kolmannen osapuolen hänen nimissään ja lukuunsa toimittamien laskujen jäljennökset samoin kuin kaikki hänen vastaanottamansa laskut tallennetaan.

Laskujen alkuperän aitous ja sisällön eheys sekä niiden luettavuus on varmistettava koko tallennuksen ajan. Tämä ei koske niitä tilanteita, joissa jäsenvaltio on käyttänyt hyväkseen mahdollisuutta hyväksyä sähköiset laskut ilman direktiivissä lueteltuja edellytyksiä. Näitä tilanteita koskee säännös, jonka mukaan laskujen pakollisten tietojen muuttamattomuus ja luettavuus on varmistettava koko tallennusajan.

Jäsenvaltiot voivat vaatia edellisessä kappaleessa selostettujen vaatimusten noudattamisen varmistamiseksi, että laskut tallennetaan siinä alkuperäisessä muodossa, paperilla tai sähköisesti, jossa ne on toimitettu. Ne voivat myös vaatia, että kun laskut tallennetaan sähköisesti, tallennetaan myös tiedot, jotka takaavat kunkin laskun alkuperän aitouden ja sisällön eheyden. Nämä mahdollisuudet koskevat jäsenvaltion alueella suoritettuja luovutuksia ja suorituksia koskevia laskuja sekä sen alueelle sijoittautuneiden elinkeinonharjoittajien vastaanottamia laskuja.

Suomen lainsäädäntö

Arvonlisäverolain mukaan lasku voidaan toimittaa vastaanottajan suostumuksin säh-

köisesti. Säännös koskee niitä laskuja, jotka myyjä on lain mukaan velvollinen antamaan. Säännös otettiin lakiin ensimmäisen laskutusdirektiivin täytäntöönpanon yhteydessä vuodesta 2004 alkaen. Tätä ennen arvonlisäverolaissa ei ollut nimenomaista säännöstä siitä, että laskut voidaan toimittaa sähköisesti, mutta lain laskuja koskevien säännösten oli käytännössä katsottu koskevan yhtä hyvin paperilla kuin sähköisestikin toimitettuja laskuja.

Sähköiselle laskutukselle ei ole asetettu arvonlisäverolaissa muita erityisiä edellytyksiä. Suomi on siis käyttänyt hyväksi arvonlisäverodirektiivin 233 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa jäsenvaltioille annetun mahdollisuuden hyväksyä myös muulla tavoin kuin ensimmäisessä alakohdassa määritellyin tavoin toimitetut sähköiset laskut. Suomessa ei ole katsottu verovalvonnan kannalta tai muistakaan syistä tarpeelliseksi asettaa sähköiselle laskutukselle lainsäädännössä erityisiä edellytyksiä. Erityisiä sähköiseen laskutukseen liittyviä verovalvontaongelmia ei ole käytännössä esiintynyt. Sähköisen laskutuksen teknisen turvallisuuden edistämistä on pidetty sinänsä kannatettavana tavoitteena, mutta siihen ei ole katsottu olevan syytä pyrkiä asettamalla lainsäädännössä sähköisille laskuille pakollisia teknisluonteisia vaatimuksia.

Verovalvonnan kannalta oleellisempänä on sen sijaan pidetty sitä, että laskun sisältö vastaa todellisia liiketoimia. Tämän todentamiseen on Verohallinnolla verotarkastusten yhteydessä käytettävissään useita keinoja, kuten laskun tietojen vertaaminen tilauksiin, lähetysluetteloihin, rahtiasiakirjoihin ja muihin sellaisiin asiakirjoihin, maksutietoihin sekä kauppakumppanin hallussa olevaan laskuun. Lasku on vain yksi asiakirja ketjussa tilauksesta maksuun. Verotarkastukset perustuvat verovelvollisen koko kirjanpidon ja taloushallinnon prosessien luotettavuuden arvioinnille.

Sähköisen laskutuksen käyttö hyödyttää sekä yritysten taloushallintoa että Verohallinnon verovalvontaa. Kehittyneet sähköisen laskutuksen järjestelmät ovat integroituja ja usein automatisoituja yritysten sisäisiä prosesseja ja yritysten välisiä liiketoimia koskevan tiedonvaihdon järjestelmiä. Sähköisessä

muodossa oleva tieto mahdollistaa tietokoneavusteisten tarkastustekniikoiden käytön, jolloin päästään suurten tietomäärien nopeaan analysointiin ja vertailuun. Kehittyneet sähköisen laskutuksen järjestelmät antavat tarkastukselle myös lisäinformaatiota yrityksen sisäisestä laskun hyväksymisprosessista, sekä mahdollisuuden käyttää järjestelmiin sisältyviä erilaisia tiedonhaku- ja ryhmittelytekniikoita.

Arvonlisäverolain mukaan verovelvollisen on järjestettävä kirjanpitoonsa sellaiseksi, että siitä saadaan veron määräämistä varten tarvittavat tiedot. Suoritettavan ja vähennettävän veron määrään vaikuttavien liiketapahtumien kirjausten on perustuttava kirjanpito-laissa tarkoitettuihin tositteisiin ottaen lisäksi huomioon arvonlisäverolain laskuja koskevat vaatimukset.

Kirjanpitolain mukaan liiketapahtumat on merkittävä kirjanpitoon siten, että kirjausten yhteys tositteesta peruskirjanpitoon ja pääkirjanpitoon sekä pääkirjanpidosta tuloslaskelmaan ja taseeseen on vaikeuksitta todettavissa. Kirjauksen on perustuttava päivättyyn ja numeroituun tositteeseen, joka todentaa liiketapahtuman. Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaan liiketapahtuman ja tositteen välisen kirjausketjun aukottomuus voidaan todentaa esimerkiksi inventaarien, työaikaseurannan, täsmäytyksien tai näiden yhdistelmien avulla. Ohjeen mukaan täsmäytysten tarkoituksena on varmistua siitä, että kaikki kirjanpitovelvollisen liiketapahtumat on käsitelty pääkirjanpidossa ja että tositteiden, kirjanpitomerkitöjen ja niiden perusteella laaditun tilinpäätöksen eheys säilyy kirjanpidossa. Lisäksi tarkoituksena on varmistaa, että pääkirjanpitoon ei ole tehty tositteisiin pohjautumattomia tai muutoin virheellisiä kirjauksia. Kirjanpitovelvollisen pankkitilien täsmäytys on keskeisimpiä kirjanpidon täsmäytyksistä.

Arvonlisäverolain mukaan Suomessa verollista tai palautukseen oikeuttavaa myyntiä harjoittavan verovelvollisen elinkeinonharjoittajan on säilytettävä kaikki sellaisten antamiensa laskujen jäljennökset, jotka koskevat Suomessa liiketoiminnan muodossa harjoitettua tavaroiden tai palvelujen myyntiä. Säilytysvelvollisuus koskee siten myös muuta tällaisen elinkeinonharjoittajan antamia tavaroiden ja palvelujen myyntilaskuja kuin niitä,

joiden antamiseen elinkeinonharjoittaja on lain mukaan velvollinen. Lisäksi Suomessa verollista tai palautukseen oikeuttavaa myyntiä harjoittavan verovelvollisen tulee säilyttää kaikki tähän toimintaan liittyvät vastaanottamansa laskut. Säännöstä sovelletaan lain mukaan myös muihin tositteisiin, joihin suoritettavan ja vähennettävän veron määrään vaikuttavien liiketapahtumien kirjaukset perustuvat.

Arvonlisäverolain mukaan laskuissa mainittujen, laissa edellytettävien tietojen muuttamattomuus ja luettavuus on varmistettava koko säilytysajan. Koneellisella tietovälineellä olevien laskujen tietojen on oltava saatavissa selväkieliseen kirjalliseen muotoon. Tämä koskee ulkomaisen elinkeinonharjoittajan vastaanottamien laskujen osalta vain ulkomaalaisen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan vastaanottamia laskuja.

Arvonlisäverolaki ei sisällä säännöstä siitä, missä muodossa tositteet on säilytettävä. Siten sähköisesti lähetetyt tai vastaanotetut tositteet voidaan säilyttää paperimuodossa tai paperilaskut sähköisessä muodossa.

Arvonlisäverolaki sisältää säännökset myös laskujen ja muiden tositteiden säilytysajasta ja siitä, missä maassa ne on säilytettävä.

Kirjanpitolain mukaan tositteet ja kirjanpitomerkinnot saadaan tehdä koneelliselle tietovälineelle kirjanpitovelvollisen tarvittaessa selväkieliseen kirjalliseen muotoon saatettavalla tavalla. Sama koskee säilyttämistä, tasekirjaa lukuun ottamatta. Kauppa- ja teollisuusministeriön kirjanpidossa käytettävistä menetelmistä antaman päätöksen (47/1998) mukaan paperilta kuvatun tositteiden tai muun kirjanpitoaineiston tulee olla tulostettavissa paperille selväkieliseen muotoon ja värejä lukuun ottamatta samanlaisena kuin alkuperäisenä. Tietovälineelle laaditun tositteiden tulee olla tulostettavissa selväkielisenä paperille siten, että kaikki kirjanpitolaissa ja muussa laissa tositteelta edellytetyt tiedot ovat nähtävissä muuttamattomina, vaikka tositteiden muoto ei vastaa alkuperäistä tositetta. Näiden tietojen tulee tarvittaessa myös olla saatavissa tietokoneen näytölle. Kirjanpitolautakunnan koneellisessa kirjanpidossa käytettävistä menetelmistä 22.5.2000 antaman yleisohjeen mukaan koneellisesti säilytettävä liiketapahtuman todentava tosite voi olla tiedonsiirtoon

käytetty sanoma tai siitä muodostettu konekielinen tosite. Jos kirjanpitovelvollisen tietojärjestelmä täydentää sähköisesti vastaanotetun tositteiden tiedot kirjanpitoa varten, tulee tositetiedoista voida selvittää, mitkä tiedot on vastaanotettu ja mitkä kirjanpitotiedot tai kirjanpitomerkinnot kirjanpitovelvollinen on itse tehnyt.

Silloin kun kyse on tavaroiden yhteisömyynnistä toiseen jäsenvaltioon, on huomattava, että se jäsenvaltio, jossa tavaroiden yhteisöhankinta tapahtuu, voi asettaa ostajan yhteisöhankinnasta suorittaman veron vähentämisen edellytykseksi sen, että lasku täyttää arvonlisäverodirektiivin 233 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa laskun alkuperän aitouden ja sisällön eheyden takaamiseksi asetettujen edellytysten täyttämisen.

2.5 Yhteisöliiketoimien ajallinen kohdistaminen

Verotettavalla tapahtumalla tarkoitetaan arvonlisäverodirektiivissä tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät. Verotettava tapahtuma toteutuu, kun tavara luovutetaan. Tavaroiden yhteisöhankinnan osalta verotettava tapahtuma toteutuu sinä hetkenä, jona tavaroiden yhteisöhankinta suoritetaan. Yhteisöhankinta on direktiivin mukaan katsottava suoritetuksi sinä hetkenä, jona vastaavien tavaroiden luovutus saman jäsenvaltion alueella katsotaan suoritetuksi.

Verosaatavan syntymisellä taas tarkoitetaan arvonlisäverodirektiivissä veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen syntyvää oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikkakin maksua voitaisiin lykätä. Direktiivin mukaan verosaatava jäsenvaltioiden alueiden välillä tapahtuvista tavaroiden yhteisömyynneistä syntyy verotettavan tapahtuman toteutumiskuukautta eli tavaroiden toimituskuukautta seuraavan kuukauden 15 päivänä. Jos lasku on laadittu tätä ennen, verosaatava syntyy kuitenkin jo laskun laatimishetkellä. Direktiivi sisältää vastaavan säännöksen tavaroiden yhteishankintojen osalta.

Arvonlisäverolain 15 ja 16 a §:ssä säädetään siitä, milloin veron suorittamisvelvollisuus syntyy myynnistä ja tavaroiden yhteisö-

hankinnasta. Lain ajallista kohdistamista koskevien säännösten mukaan tavarahan yhteisömyynti kohdistetaan tavarahan toimituskautta seuraavalle kalenterikuukaudelle. Jos ostajalle on annettu toimitetusta tavarasta lasku toimituskautena, myynti kohdistetaan kuitenkin toimituskaukautta. Tavarahan yhteisömyyntin kohdistamisesta säädetään vastaavalla tavalla.

3 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

3.1 Yleistä

Esityksen tarkoituksena on panna täytäntöön laskutusdirektiivi. Täytäntöönpano edellyttää arvonlisäverolain muuttamista.

Laskutusdirektiivin tavoitteena on luoda nykyaikaiset ja yhdenmukaiset säännöt, joilla yksinkertaistetaan yrityksiin sovellettavia laskutusvaatimuksia ja edistetään sähköistä laskutusta, mutta annetaan samalla veroviranomaisille tehokkaat tavat varmistaa veron maksaminen. Arvonlisäverodirektiivin laskutussääntöjä yhdenmukaistamalla ja yksinkertaistamalla voidaan lieventää yrityksille aiheutuvia hallinnollisia rasitteita, jotka haittaavat kasvua ja estävät innovointia. Lisäksi nykyisten vaatimusten noudattaminen estää sähköisen laskutuksen yleistymistä koko EU:n alueella, minkä vuoksi yritykset eivät voi saada mahdollisia huomattavia kustannussäästöjä.

Laskutusdirektiivin mukaan komissio esittää vuoden 2016 loppuun mennessä Euroopan parlamentille ja neuvostolle riippumattomaan taloustutkimukseen perustuvan kokonaisarviointikertomuksen uusien laskutussääntöjen vaikutuksista ja erityisesti siitä, missä määrin ne ovat tosiasiallisesti johtaneet yritysten hallinnollisten rasitteiden väheneemiseen, sekä tarvittaessa asianmukaisen ehdotuksen tähän liittyvien sääntöjen muuttamiseksi.

Laskudirektiivillä muutetaan laskunantovelvollisuutta, laskun sisältöä ja sähköisen laskutuksen edellytyksiä koskevia säännöksiä. Lisäksi direktiivi sisältää pienehköjä muutoksia yhteisöliiketoimen verosaatavan syntyhetkeen, valuutan muuntaa koskevaan

säännökseen sekä pariin muuhun säännökseen.

Laskutusdirektiivi toimeenpantaisiin elinkeinonharjoittajien kannalta mahdollisimman yksinkertaisella ja joustavalla tavalla. Ehdotuksessa on huomioitu sekä verovelvollisten intressit joustaviin käytäntöihin että verovalvonnan tarpeet.

3.2 Laskunantovelvollisuus

Laskutusdirektiivillä on oikeusvarmuuden vuoksi luotu arvonlisäverodirektiiviin nimenomaiset säännökset siitä, minkä jäsenvaltion laskutusta koskevia säännöksiä tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin sovelletaan. Pääsääntönä ovat sen jäsenvaltion säännökset, jossa luovutus tai suoritus tapahtuu eli johon vero maksetaan. Tämä vastaa nykyistä käytäntöä.

Nykyinen käytäntö on tietyissä tilanteissa aiheuttanut vaikeuksia yrityksille. Kun elinkeinonharjoittaja tekee sellaisia tavaraluovutuksia tai palvelusuorituksia, joista vero on maksettava toisessa jäsenvaltiossa, elinkeinonharjoittajan on ollut noudatettava tässä toisessa jäsenvaltiossa voimassa olevia laskutusvaatimuksia, jotka ovat voineet poiketa elinkeinonharjoittajan sijoittautumisjäsenvaltiossa sovellettavista vaatimuksista. Elinkeinonharjoittajien tilanteen helpottamiseksi tähän pääsääntöön onkin laskutusdirektiivillä säädetty kaksi poikkeusta. Jos laskun laativa myyjä ei ole sijoittautunut verotusjäsenvaltioon ja asiakas on veronmaksuvelvollinen, sovelletaan jatkossa elinkeinonharjoittajan sijoittautumisjäsenvaltion säännöksiä. Samoin tehdään silloin, kun myynti tapahtuu EU:n alueen ulkopuolella.

Tavaroiden yhteisömyynteihin toisiin jäsenvaltioihin sovelletaan pääsääntöä, joten laskutukseen sovelletaan sen jäsenvaltion säännöksiä, jossa myynti tapahtuu, eli tavaroiden kuljetuksen alkamisvaltion säännöksiä.

Arvonlisäverolakiin otettaisiin arvonlisäverodirektiivin mukainen säännös siitä, missä tilanteissa arvonlisäverolaissa säädettyjä laskutusta koskevia velvollisuuksia olisi sovellettava.

Yritysten tilannetta helpottaa myös se, että yritysten välistä laskutusta koskevia arvon-

lisäverodirektiiviin säännöksiä on laskutusdirektiivillä harmonisoitu jonkin verran aikaisempaa enemmän. Yhdenmukaistaminen koskee yhteisömyyntejä ja rajat ylittäviä palveluja koskevien laskujen antamisen määräaika, ostajan laatimien laskujen edellytyksiä, kokoomalaskuja sekä sähköisen laskutuksen edellytyksiä.

Laskunantovelvollisuuden piriin kuuluvia myyntejä koskevat direktiivisäännökset ovat säilyneet pääosin ennallaan. Tavaroiden yhteisömyyntejä koskevista ennakkomaksuista ei laskutusdirektiivillä tehdyn muutoksen mukaan ole enää annettava laskua. Nykyisestä poiketen verottomista rahoitus- ja vakuutuspalveluista ei ole annettava laskua. Jäsenvaltioilla on kuitenkin direktiivin mukaan oikeus velvoittaa elinkeinonharjoittajat laatimaan lasku jäsenvaltion alueella suoritetuista myynneistä, jos elinkeinonharjoittajien kotipaikka on kyseisen jäsenvaltion alueella tai jos heillä on niiden alueella kiinteä toimipaikka, josta tavarat luovutetaan tai palvelut suoritetaan.

Muiden verottomien myyntien kuin rahoitus- ja vakuutuspalvelujen myyntien osalta pääsääntönä on edelleenkin se, että lasku on annettava, mutta jäsenvaltioilla on edelleen mahdollisuus poistaa laskunlaatimisvelvollisuus niiden alueella tapahtuvien myyntien osalta. Tämän laskun laatimisvelvollisuuden poiston ei ole katsottava jatkossa koskevan rajan yli tapahtuvia arvonlisäverodirektiivin mukaan verottomia myyntejä elinkeinonharjoittajille ja oikeushenkilöille johtuen edellä selostetusta uudesta säännöksestä, joka määrittää, minkä jäsenvaltion laskutussäännöksiä kulloinkin sovelletaan.

Arvonlisäverolain mukainen laskunantovelvollisuus koskee vain verollisia ja niin sanottuja nollaverokannan alaisia myyntejä sekä tiettyjen verottomien terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen myyntejä kunnalle. Tämä tilanne ehdotetaan pidettäväksi ennallaan. Suomeen sijoittautuneen elinkeinonharjoittajan suorittama muu veroton myynti kuin rahoitus- ja vakuutuspalvelujen myynti toisessa jäsenvaltiossa tulisi edellä mainitun direktiivimuutoksen johdosta laskunantovelvollisuuden piiriin.

Arvonlisäverodirektiivi antaa edelleenkin jäsenvaltioille mahdollisuuden vaatia laskuja

myös yksityishenkilöille tapahtuvista myynneistä. Suomessa ei tätä mahdollisuutta jatkossakaan käytettäisi.

Laskutusdirektiivillä on sisämarkkinoiden toiminnan parantamiseksi säädetty arvonlisäverodirektiiviin yhdenmukainen tavaroiden yhteisömyyntejä ja rajat ylittävien palvelujen myyntejä koskevien laskujen antamisen määräaika. Tämä määräaika parantaa näistä liiketoimista annettavien ilmoitusten ja jäsenvaltioiden välillä vaihdettavien tietojen laatua. Muiden myyntien osalta direktiivi edelleenkin toteaa, että jäsenvaltiot voivat asettaa määräajan laskujen antamiselle. Tällainen määräaika on käytössä lähes kaikissa jäsenvaltioissa.

Arvonlisäverolakiin otettaisiin edellä mainittuja rajat ylittäviä myyntejä koskeva laskun antamisen määräaika. Muiden laskujen antamiselle ei edelleenkaan asetettaisi määräaika. Kirjanpitolain mukainen kirjausaika on neljä kuukautta.

Arvonlisäverodirektiivin säännökset niistä edellytyksistä, joilla ostaja voi laatia laskun, ovat säilyneet pääosin ennallaan. Ostaja voi niin kuin nykyisinkin laatia laskun edellyttäen, että osapuolet ovat etukäteen tehneet keskenään asiasta sopimuksen ja että on olemassa järjestely, jonka mukaisesti tavaroita toimittava ja palveluja suorittava elinkeinonharjoittaja hyväksyy jokaisen laskun. Arvonlisäverodirektiivi ei enää sisällä säännöstä, jonka mukaan jäsenvaltiot määräävät elinkeinonharjoittajan ja ostajan välisen sopimuksen ja hyväksymisjärjestelyn ehdot ja edellytykset. Laskutusdirektiivillä tehdyn muutoksen mukaan jäsenvaltiot eivät myöskään voi enää asettaa elinkeinonharjoittajille lisävaatimuksia. Poikkeuksena tästä on se, että jäsenvaltiot voivat edelleenkin vaatia, että laskut toimitetaan elinkeinonharjoittajan nimissä ja puolesta.

Jäsenvaltiot voivat lisäksi edelleen asettaa elinkeinonharjoittajille erityisehtoja niitä tapauksia varten, joissa elinkeinonharjoittajan asiakas tai kolmas osapuoli, joka toimittaa laskut, on sijoittautunut maahan, jonka kanssa ei ole keskinäistä avunantoa koskevaa oikeudellista välinettä, jonka soveltamisala vastaa tiettyjä EU:n säädöksiä.

Arvonlisäverolaissa ei ole asetettu muita edellytyksiä ostajan laatimille laskuille kuin

arvonlisäverodirektiiviin sisältyvä pakollinen edellytys. Lakiin ei myöskään ole sisällytetty lisävaatimuksia EU:n ulkopuolisiin maihin sijoittautuneiden asiakkaiden tai kolmansien osapuolien laatimille laskuille. Säännökset ehdotetaan säilytettäväksi ennallaan.

Laskutusdirektiivillä tehdyn muutoksen mukaan jäsenvaltioiden on sallittava, että elinkeinonharjoittajat laativat kokoomalaskuja, joissa on tiedot useista erillisistä tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista. Edellytyksenä on se, että arvonlisäverosaatava kokoomalaskussa mainituista luovutuksista ja suorituksista syntyy saman kalenterikuukauden aikana. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin sallia, että kokoomalaskuihin sisältyy luovutuksia tai suorituksia, joista on syntynyt arvonlisäverosaatava yli yhden kalenterikuukauden pituisen ajanjakson aikana. Nykyisin arvonlisäverodirektiivi vain mahdollista sen, että jäsenvaltiot voivat asettamiensa ehtojen mukaisesti sallia kokoomalaskut.

Arvonlisäverolaissa ehdotetaan käytettäväksi hyväksi direktiivin antamaa mahdollisuutta sallia kokoomalaskut rajoituksetta. Nykyinen säännös pidettäisiin siis ennallaan.

3.3 Laskun sisältö

Laskutusdirektiivillä on muutettu tiettyjä arvonlisäverodirektiivin laskun tietosisältöä koskevia vaatimuksia.

Täydellisten laskujen osalta nykyiset arvonlisäverodirektiivin tietosisältövaatimukset on suurelta osin säilytetty. Ostajan verovelvollisuutta ja marginaaliverojärjestelmien soveltamista osoittavia laskumerkintöjä on edelleen harmonisoitu siten, että laskumerkintä voidaan tehdä ainoastaan direktiivin säätämää tiettyä ilmaisua käyttäen. Uutena vaatimuksena edellytetään, että laskuun tehdään merkintä, jos ostaja on laatinut laskun. Rajat ylittäviin myynteihin liittyvissä käännetyn verovelvollisuuden tilanteissa myyjän ei tarvitse merkitä laskuun verokantaan eikä veron määrään liittyviä tietoja.

Laskutusdirektiivillä on muutettu arvonlisäverodirektiiviä siten, että jäsenvaltiot ovat velvollisia keventämään laskun tietosisältövaatimuksia kahdessa tilanteessa. Pakollinen kevennys koskee ensinnäkin laskuja, joiden rahamäärä on enintään 100 euroa tai sen vas-

ta-arvo kansallisessa valuutassa. Suurin osa jäsenvaltioista on jo ensimmäisen laskutusdirektiivin pohjalta keventänyt laskutusvaatimuksia vähäarvoisten laskujen osalta. Toiseksi yritykset voivat jatkossa laatia yksinkertaistetun laskun aina myös muutoslaskuista, joiden osalta yksinkertaistus aiemmin riippui jäsenvaltion valinnasta.

Ne tilanteet, joissa jäsenvaltiolla on oikeus keventää laskun tietosisältövaatimuksia, on säilytetty muutoin ennallaan, mutta vähäarvoisten laskujen osalta mahdollisuus koskee jatkossa 100—400 euron arvoisia laskuja.

Pakollisissa ja vapaaehtoisissa kevennyksissä laskuissa on oltava ainakin direktiivissä luetellut tiedot. Nämä minimitiedot vastaavat muutoin aiempaa sääntelyä, mutta muutoslaskujen osalta todetaan nimenomaisesti, että laskussa on mainittava viittauksen lisäksi ne tiedot, joita laskulla muutetaan.

Kevennettyjä laskuja ei saa käyttää tietyissä rajat ylittävissä myynneissä. Nämä myynnit on määritelty osittain eri tavoin kuin aiemmin.

Arvonlisäverolakiin tehtäisiin laskutusdirektiivin edellyttämät muutokset. Kevennettyjä laskun tietosisältövaatimuksia koskevat säännökset ehdotetaan säilytettäväksi muutoin ennallaan, mutta vähäarvoisten laskujen yläraja ehdotetaan nostettavaksi 250 eurosta 400 euroon.

Arvonlisäverodirektiivin säännös, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat vaatia, että niiden alueelle sijoittautuneet elinkeinonharjoittajat, jotka toimittavat tavaroita tai suorittavat palveluja niiden alueella, ilmoittavat asiakkaansa arvonlisäverotunnisteen muissakin kuin direktiivin vaatimissa tapauksissa, on säilytetty ennallaan. Tämä mahdollisuus koskee edelleenkin sekä täydellisiä että kevennettyjä laskuja. Tätä mahdollisuutta ei edelleenkaan ehdoteta käytettäväksi Suomessa.

Arvonlisäverolain mukaan lasku voi muodostua erillisistä asiakirjoista. Jos jälkimmäinen asiakirja sisältää yksiselitteisen viittauksen aikaisempaan asiakirjaan, siinä ei tarvitse toistaa aiemmassa asiakirjassa olevia lain edellyttämiä tietoja. Kuten edellä on todettu, muutoslaskut ovat laskutusdirektiivillä tehdyn muutoksen johdosta tulleet uuden, jäsenvaltioille pakollisen kevennettyjä laskun tietosisältövaatimuksia koskevan artiklan pii-

riin. Lisäksi nykyisestä poiketen kevennettyjä laskun tietosisältövaatimuksia ei saa myöskään muutoslaskujen osalta käyttää tiettyjen rajat ylittävien myyntien osalta. Tästä syystä arvonlisäverolakia ehdotetaan muutettavaksi siten, että arvonlisäverodirektiivissä mainitut rajat ylittävät myynnit suljetaan pois puheena olevan säännöksen soveltamisalasta. Rajaus olisi perusteltu myös siitä syystä, että laskutusdirektiivillä muutettuun arvonlisäverodirektiiviin perustuen Suomen arvonlisäverolain laskutusta koskevia säännöksiä sovellettaisiin lakiehdotuksen mukaan myös tiettyihin rajat ylittäviin myynteihin, joista ostaja on verovelvollinen toisessa jäsenvaltiossa.

3.4 Sähköisten ja paperisten laskujen tasaveroinen kohtelu

Jäsenvaltiot ovat asettaneet sähköiselle laskutukselle erilaisia edellytyksiä arvonlisäverodirektiivin sisältämien eri vaihtoehtojen mukaisesti. Joissakin jäsenvaltioissa sähköiselle laskutukselle on asetettu direktiivin salimissa rajoissa tiukimmat mahdolliset edellytykset, kun taas Suomessa ja Ruotsissa sähköisellä laskutuksella ei ole ollut mitään erityisiä edellytyksiä. Jäsenvaltioiden asettamat erilaiset edellytykset ovat vaikeuttaneet ja jopa estäneet sähköisen laskutuksen käyttöä erityisesti lähetettäessä sähköisiä laskuja yli rajojen.

Koska sähköisen laskutuksen käyttö voi auttaa yrityksiä vähentämään kustannuksia ja olemaan kilpailukykyisempiä, arvonlisäverodirektiivin sähköistä laskutusta koskevia edellytyksiä on tarkistettu nykyisten rasitteiden ja esteiden poistamiseksi. Laskutusdirektiivillä on poistettu arvonlisäverodirektiivissä olleet sähköisen laskutuksen lainsäädännölliset esteet kohtelemalla paperisia ja sähköisiä laskuja tasaveroisina. Tätä voidaan pitää merkittävänä edistysaskeleena koko EU:n tasolla.

Laskutusdirektiivillä on luotu arvonlisäverodirektiiviin koko EU:n alueella sovellettavat, sekä sähköistä että paperilla tapahtuvaa laskutusta koskevat vaatimukset, joilla pyritään varmistamaan se, että laskujen sisältö vastaa todellisia liiketoimia. Näiden vaatimusten tarkoituksena on siis poistaa nykyiset sähköisen laskutuksen rasitteet kasvattamatta

kuitenkaan paperilaskutuksen hallinnollisia rasitteita. Tämä todetaan laskutusdirektiivin johdantokappaleessa.

Arvonlisäverodirektiivin 233 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan laskun aitous, sen sisällön eheys ja sen luettavuus on varmistettava laskun antamishetkestä laskun säilytysajan loppuun saakka, riippumatta siitä, onko lasku paperilla vai sähköisessä muodossa. Toisen alakohdan mukaan kunkin elinkeinonharjoittajan on määritettävä tapa varmistaa laskun alkuperän aitous, sen sisällön eheys ja sen luettavuus. Kohdassa todetaan, että tämä voidaan saavuttaa millä tahansa liiketoiminnan valvontakeinolla, joka luo luotettavan tarkastusketjun laskun sekä tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen välille.

Jäsenvaltiot eivät voi enää jatkossa edellyttää, että sähköinen lasku olisi tehtävä kehittynyttä sähköistä allekirjoitusta käyttämällä tai organisaatioiden välisenä tiedonsiirtona (EDI). Myös jäsenvaltioiden mahdollisuus asettaa sähköiselle laskutukselle ensimmäisellä laskutusdirektiivillä säädettyjä lisävaatimuksia on poistettu.

Edellä mainitut tekniikat mainitaan kuitenkin arvonlisäverodirektiivissä esimerkkeinä elinkeinonharjoittajan käytettävissä olevista keinoista täyttää sähköisten laskujen osalta aitoutta ja eheyttä koskeva vaatimus. Direktiivin mukaan paitsi liiketoiminnan valvontakeinoilla, sähköisen laskun alkuperän aitous ja sisällön eheys voidaan varmistaa esimerkiksi seuraavilla tekniikoilla:

a) sähköisiä allekirjoituksia koskevista yhteisön puiteista 13 päivänä joulukuuta 1999 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 1999/93/EY 2 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu kehittynyt sähköinen allekirjoitus, joka perustuu direktiivin 1999/93/EY 2 artiklan 10 kohdassa tarkoitettuun hyväksytyyn varmenteeseen ja joka on luotu saman artiklan 6 kohdassa tarkoitettulla turvallisella allekirjoituksen luomismenetelmällä;

b) automaattinen tiedonsiirto (EDI), sellaisena kuin se määritellään sähköisen tiedon vaihdon oikeudellisista näkökohdista 19 päivänä lokakuuta 1994 annetun komission suosituksen 94/820/EY 2 artiklassa, jos siirtoa koskevassa sopimuksessa edellytetään sellaisten menetelmien käyttöä, jotka takaavat

tietojen alkuperän aitouden ja niiden eheyden.

Valinnanvapaus näiden tai muiden teknikkoiden taikka erilaisten liiketoiminnan valvontakeinojen välillä on siis täysin elinkeinonharjoittajalla itsellään.

Arvonlisäverodirektiivin mukaan "alkuperän aitoudella" tarkoitetaan vakuuttuneisuutta luovuttajan tai suorittajan taikka laskun laatijan henkilöllisyydestä.

Alkuperän aitouden varmistamista koskevan vaatimuksen on katsottava tarkoittavan seuraavaa.

Laskun alkuperän aitouteen liittyvä velvollisuus koskee sekä elinkeinonharjoittajaa, joka vastaanottaa tavaroita tai palveluja, että elinkeinonharjoittajaa, joka luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluja. Kummatkin voivat toisistaan riippumatta varmistaa alkuperän aitouden.

Myyjän on varmistettava, että laskulla mainitut hyödykkeiden myyntiä ja myyjää koskevat tiedot vastaavat todellisuutta taikka varmistettava laskun laatijan henkilöllisyys. Jälkimmäinen vaihtoehto liittyy lähinnä tilanteisiin, joissa laskun laatii ostaja tai kolmas osapuoli.

Ostajana olevan elinkeinonharjoittajan on pystyttävä varmistamaan, että vastaanotettu lasku on peräisin myyjältä tai laskun laatijalta. Ostajakin voi siis valita kahdesta varmistamisvaihtoehdosta.

Ensimmäinen vaihtoehto on varmistaa, että laskussa mainitut myyjän henkilöllisyyttä koskevat tiedot pitävät paikkansa. Ostajan tulee tältä osin varmistaa, että laskussa mainittu myyjä on todellisuudessa luovuttanut ne tavarat tai suorittanut ne palvelut, jotka laskussa mainitaan. Elinkeinonharjoittaja voi täyttää tämän varmistusvelvollisuutensa käyttämällä mitä tahansa liiketoiminnan valvontakeinoja, jotka luovat luotettavan tarkastusketjun laskun sekä tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen välille.

Toinen vaihtoehto on varmistaa laskun laatijan henkilöllisyys, olipa laatijana sitten myyjä, ostaja tai kolmas taho. Elinkeinonharjoittaja voi halutessaan valita laskun laatijan henkilöllisyyden varmistustavaksi esimerkiksi kehittyneen sähköisen allekirjoituksen tai automaattisen tiedonsiirron (EDI). Tältä osin on todettava, etteivät nämä keinot kuitenkaan

todista sitä, että laskut vastaavat todellisia luovutuksia ja suorituksia.

Arvonlisäverodirektiivin mukaan "sisällön eheydellä" tarkoitetaan, ettei direktiivin mukaan vaadittavaa laskun sisältöä ole muutettu. Tämän vaatimuksen on katsottava tarkoittavan seuraavaa.

Laskun sisällön eheyteen liittyvä velvollisuuskin koskee sekä elinkeinonharjoittajaa, joka vastaanottaa tavaroita tai palveluja, että elinkeinonharjoittajaa, joka luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluja. Kummatkin voivat toisistaan riippumatta valita tavan, jolla he täyttävät tämän velvollisuuden, tai he voivat sopia yhdessä sisällön muuttumattomuuden varmistamisesta esimerkiksi tietyllä tekniikalla, kuten EDI -tiedonsiirrolla tai kehittyneellä sähköisellä allekirjoituksella. Elinkeinonharjoittaja voi valita, täyttääkö hän velvollisuutensa käyttämällä liiketoiminnan valvontakeinoja, jotka luovat luotettavan tarkastusketjun laskun ja tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen välille, tai tiettyjä tekniikoita.

Se, että laskun sisältöä ei ole muutettu, ei liity siihen, missä muodossa sähköinen lasku on. Kunhan arvonlisäverodirektiivin vaatimusten mukaista laskun sisältöä ei muuteta, laskun muotoa voidaan muuntaa. Muodon muutos tarkoittaa esimerkiksi päivämäärän esitystavan muuttamista tai tiedostotyyppin muuttamista esimerkiksi XML-muotoiseksi.

Laskun luettavuuden on katsottava tarkoittavan, että lasku on ihmisen luettavissa. Laskun tulisi olla esitettävissä siten, että kaikki arvonlisäverotuksessa vaadittava laskun sisältö on selkeästi luettavissa paperilta tai tietokoneen näytöltä ilman tulkitsemistä. Esimerkiksi EDI-sanomia ei katsota niiden alkuperäisessä muodossaan ihmisen luettaviksi. Jotta luettavuus voidaan varmistaa, sähköisen laskumuodon tarkasteluun soveltuvan ja luotettavan katseluohjelman olisi oltava saatavilla koko talletusajan.

Sähköisen laskun luettavuus antamishetkestä talletushetken loppuun voidaan varmistaa millä tahansa tavalla, mutta kehittyneet sähköinen allekirjoitus ja automaattinen tiedonsiirto (EDI) eivät riitä luettavuuden varmistamiseen.

Arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettujen liiketoiminnan valvontakeinojen voidaan sa-

noa tarkoittavan prosessia, jolla elinkeinonharjoittaja on saanut aikaan riittävän varmuustason myyjän tai laskun laatijan henkilöllisyydestä (alkuperän aitous), arvonlisäverotuksessa vaadittavan laskun sisällön säilymisestä muuttumattomana (sisällön eheys) sekä laskun luottavuudesta laskun antamishetkestä säilytysajan loppuun saakka ja jolla elinkeinonharjoittaja on myös pitänyt aikaan saatua varmuustasoa ajantasaisena.

Liiketoiminnan valvontakeinolla laskun ja luovutuksen tai suorituksen välille luodulla luotettavalla tarkastusketjulla taas on katsottava tarkoittavan sitä, että liiketoiminnan valvontakeinolla luodaan laskun ja luovutuksen tai suorituksen välille tarkastettavissa oleva yhteys, jonka avulla voidaan tarkistaa, vastaako lasku tosiasiaissa tapahtunutta tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta.

Yksi esimerkki liiketoiminnan valvontakeinoista on tositteiden täsmäyttäminen. Tositteiden tärkeyttä arvioitaessa olisi otettava huomioon esimerkiksi tositteen laatijan riippumattomuus elinkeinonharjoittajasta ja kirjanpito-prosessissa tositteelle annettava painoarvo. Tällaista liiketoiminnan valvontakeinoja käytettäessä on olennaista, että lasku nähdään vain yhtenä liiketoiminta- ja kirjanpito-menettelyn tositteena eikä itsenäisenä asiakirjana. Myyjä voi täsmäyttää laskun esimerkiksi ostotilauksen, kuljetusasiakirjojen ja maksun vastaanoton kanssa. Tällöin luotettavan tarkastusketjun loisi esimerkiksi laskun, ostotilauksen ja kuljetusasiakirjojen täsmäämisestä kertova jälki tai vaihtoehtoisesti jo pelkästään se, että kyseiset kolme tositetta täsmäävät toistensa kanssa. Ostaja puolestaan voi täsmäyttää laskun esimerkiksi tilausvahvistuksen, lähetysluettelon ja maksuilmoituksen kanssa.

Liiketoiminnan valvontakeinojen ja luotettavan tarkastusketjun tulisi vastata elinkeinonharjoittajan kokoa ja toiminnan luonnetta ja niissä pitäisi ottaa huomioon liiketoimintatapahtumien määrä ja arvo sekä tavaroiden luovuttajien, palvelujen suorittajien ja asiakkaiden määrä ja tyyppi. Tarvittaessa olisi otettava huomioon myös muita asiaan kuuluvia tekijöitä.

Arvonlisäverolakiin ehdotetaan otettavaksi edellä selostetun arvonlisäverodirektiivin 233 artiklan mukaiset säännökset. Laissa ei kui-

tenkaan mainittaisi artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja kehittyntä allekirjoitusta ja automaattista tiedonsiirtoa, koska nämä tekniikat mainitaan direktiivissä vain esimerkkinä.

Lakiin ehdotetaan siis otettavaksi nimenomainen säännös siitä, että elinkeinonharjoittajan on varmistettava antamiensa ja vastaanottamiensa laskujen alkuperän aitous sekä laskuissa mainittujen, laissa edellytettyjen tietojen muuttumattomuus ja luottavuus laskun antamishetkestä säilytysajan loppuun saakka. Velvollisuus koskisi niitä laskuja, joiden antamiseen myyjällä on lakiehdotuksen mukaan velvollisuus.

Uusi säännös ei varsinaisesti muuttaisi nykyistä tilannetta. Jo nykyisistä arvonlisäverolain säännöksistä seuraa, että sekä myyjän että ostajan on varmistettava laskussa mainittujen myyjää ja luovutettuja hyödykkeitä koskevien tietojen oikeellisuus. Myyjällä on velvollisuus antaa tavarain tai palvelun myynnistä laissa edellytetyt tiedot sisältävä lasku, eikä laskun katsota olevan lain vaatimusten mukainen, elleivät laskussa mainitut tiedot vastaa todellisuutta. Ostajalla taas on oikeus vähentää ainoastaan se vero, jonka myyjä tai ostaja on lain mukaan hyödykkeen myynnistä velvollinen suorittamaan. Myyjän antama virheellinen lasku ei luo ostajalle vähennysoikeutta. Ostaja ei myöskään menetä vähennysoikeuttaan puuttuvan tai virheellisen laskun johdosta, koska lain 209 e §:n mukaan Verohallinto voi hyväksyä tehdyn vähennyksen, jos verovelvollinen kykenee muutoin osoittamaan olevansa lain mukaan oikeutettu vähennykseen. Lain 209 j §:n 2 momentissa taas veloitetaan varmistamaan laskuissa mainittujen pakollisten tietojen muuttumattomuus ja luottavuus koko säilytysajan.

Koska arvonlisäverodirektiivin 233 artiklassa edellytetään, että alkuperän aitous, sisällön eheys ja laskun luottavuus on varmistettava laskun talletuskauden loppuun saakka, niiden varmistuskeinojen, joita verovelvollinen käyttää laskun antaessaan tai saadessaan, on oltava käytettävissä koko säilytysajan. Tämä edellyttää varmistuksessa käytettyjen tositteiden ja tietojen säilyttämistä. Tästä otettaisiin selkeyden vuoksi nimenomainen säännös lakiehdotuksen 209 p §:n 2 momenttiin. Voimassa olevaan arvonlisäverolakiin ei sisälly tällaista säännöstä.

Sitä vastoin kirjanpitolaissa säädetään velvollisuus säilyttää kirjanpitokirjojen lisäksi myös tilikauden tositteet, liiketapahtumia koskeva kirjeenvaihto ja muu kirjanpitoaineisto.

Laskutusdirektiivillä ei ole muutettu arvonlisäverodirektiivin laskujen säilytystä koskevia säännöksiä paria yksityiskohtaa lukuun ottamatta.

Arvonlisäverodirektiivin 247 artiklan 2 kohdan viimeistä lausetta on muutettu. Muutetun säännöksen mukaan jäsenvaltio voi vaatia 233 artiklassa säädettyjen vaatimusten täyttämisen varmistamiseksi, että kun laskut talletetaan sähköisinä, myös tiedot, jotka takaavat laskujen alkuperän aitouden ja niiden sisällön eheyden 233 artiklan mukaisesti, talletetaan sähköisinä. Aiemmin säännös koski mahdollisuutta edellyttää kyseisten tietojen säilyttämistä ylipäänsä. Kuten edellä on todettu, jatkossa tämä säilytysvelvollisuus seuraa pakollisena jo itse 233 artiklasta. Lisäksi tämän vuoksi 246 artiklan säännös alkuperän aitouden, sisällön eheyden ja laskun luettavuuden varmistamisesta koko tallennuksen ajan on poistettu.

Jäsenvaltiot voivat edelleenkin 247 artiklan 2 kohdan ensimmäisen lauseen mukaan vaatia 233 artiklassa säädettyjen vaatimusten noudattamisen varmistamiseksi, että laskut tallennetaan siinä alkuperäisessä muodossa, paperilla tai sähköisesti, jossa ne on toimitettu. Tämä ja edellisessä kappaleessa selostettu mahdollisuus koskee jäsenvaltion alueella suoritettuja luovutuksia ja suorituksia koskevia laskuja sekä sen alueelle sijoittautuneiden elinkeinonharjoittajien vastaanottamia laskuja.

Arvonlisäverolaissa ei ehdoteta käytettäväksi hyväksi direktiivin 247 artiklan 2 kohdan mukaisia mahdollisuuksia. Elinkeinoharjoittaja voisi siis jatkossakin valita, säilyttääkö hän laskut ja muut tositteet sähköisinä vai paperilla.

3.5 Vähennysoikeuden edellytykset

Laskutusdirektiivillä ei ole muutettu arvonlisäverodirektiivin säätämiä vähennysten sisällöllisiä tai muodollisia edellytyksiä muutoin kuin tarkistamalla artiklaviittauksia. Ar-

vonlisäverodirektiivin mukaan vähennysoikeuden käyttö edellyttää muun muassa direktiivin 233 artiklassa säädettyjen, laskun alkuperän aitouden sekä sen tietojen eheyden ja luettavuuden varmistamista koskevien vaatimusten mukaisesti laaditun laskun hallussapitoa. Laskutusdirektiivin johdantokappaleen mukaan nämä varmistamista koskevat vaatimukset ovat tarpeen, koska laskujen on vastattava todellisia tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia.

Lakiehdotuksen mukaan näistä 233 artiklan mukaisista varmistamisvaatimuksista säädetäisiin 209 g §:ssä.

Arvonlisäverolain 102 a §:n 1 momentissa asetetaan vähennysoikeuden muodolliseksi edellytykseksi lähtökohtaisesti se, että verovelvollisella on ostamastaan hyödykkeestä myyjän antama lain tietosisältövaatimukset täyttävä lasku. Euroopan unionin tuomioistuimen tuomion (C-342/87) mukaisesti laskun ei katsota olevan lain edellyttämien tietosisältövaatimusten mukainen, elleivät laskussa mainitut tiedot vastaa todellisuutta. Lakiehdotuksen 209 e §:n 3 momentissa todetaan nykyistä 209 b §:n 4 momenttia vastaavasti selvyuden vuoksi nimenomaisesti, että laskuun merkittävällä veron määrällä tarkoitetaan veroa, joka myyjän on tällä laskulla laskutettavasta myynnistä tai sen osasta lain mukaan suoritettava.

Vähennysoikeuden edellytyksenä oleva laskun hallussapitoa koskeva edellytys ei siis ole täyttynyt, elleivät laskulla olevat myyjää, luovutettuja hyödykkeitä ja veron perustetta koskevat tiedot vastaa myyjän ja ostajan välillä todellisuudessa suoritettua liiketoimintaa. Tällöin ei luonnollisesti myöskään vähennysoikeuden sisällöllinen edellytys ole täyttynyt. Asianmukaisen laskun hallussapitoedellytys tarkoittaa myös sitä, että laskun on oltava luettavassa tai luettavaan saatavissa olevassa muodossa ostajan hallussa koko säilytysajan.

Vähennysoikeutta ei siten olisi tarvetta kytkeä lain tietosisältövaatimukset täyttävän laskun hallussapidon lisäksi lakiehdotuksen 209 g §:n mukaisten varmistusvelvollisuuksien täyttämiseen. Pykälä ehdotetaan siis säilytettäväksi tältä osin sisällöllisesti ennallaan.

3.6 Yhteisöliiketoimien ajallinen kohdistaminen

Laskutusdirektiivillä on säädetty kaksi yhteisöliiketoimien verosaatavan syntymisajankohtaa koskevaa muutosta.

Jäsenvaltiot ovat tulkinneet arvonlisäverodirektiivin toiseen jäsenvaltioon suuntautuvien tavaroiden yhteisömyyntien ja niitä vastaavien yhteisöhankintojen verosaatavan syntymisajankohtaa koskevia säännöksiä eri tavoin. Osa jäsenvaltioista on katsonut, että myös ennen tavaroiden toimitusajankohtaa annetut laskut vaikuttavat verosaatavan syntymiseen, toiset taas ovat katsoneet, että ennen toimituskuukautta annetuilla laskuilla ei ole verosaatavan syntymisen kannalta merkitystä. Suomen arvonlisäverolain säännökset on laadittu jälkimmäisen kannan mukaisesti.

Jäsenvaltioiden erilaiset tulkinnot merkitsevät sitä, että tavaroiden yhteisömyyntien yhteenvedoilmoituksissa yhteisömyynneistä antamien tietojen ja yhteisöhankkijoiden veroilmoituksissa yhteisöhankinnoista antamien tietojen vertailukelpoisuus on heikentynyt.

Laskutusdirektiivin tarkoituksena on tältä osin selkeyttää arvonlisäverodirektiivin säännöksiä yhteenvedoilmoituksissa annettujen tietojen yhdenmukaisuuden ja ilmoitusten avulla tapahtuvan tietojenvaihdon oikea-aikaisuuden varmistamiseksi. Muutetun säännöksen mukaan verosaatava tavaroiden yhteisömyynnistä syntyy laskun antamishetkellä tai laskun antamiselle annetun määräajan päättyessä, jos laskua ei ole annettu sitä ennen. Uuden direktiivisäännöksen mukaan tavaroiden yhteisömyyntiä koskeva lasku on laadittava viimeistään verotettavan tapahtuman toteutumiskuukautta eli tavaroiden toimituskuukautta seuraavan kuukauden 15 päivänä. Tavaroiden yhteisöhankintojen verosaatavan syntyhetkestä säädetään vastaavanlaisesti.

Lisäksi laskutusdirektiivillä on muutettu arvonlisäverodirektiiviä siten, että siinä todetaan selkeyssyistä nimenomaisesti, ettei direktiivin jatkuvia suorituksia ja ennakkomaksuja koskevia yleisiä säännöksiä sovelleta tavaroiden yhteisömyynteihin.

Arvonlisäverolain yhteisöliiketoimien ajallista kohdistamista koskevien 138 a ja 138 b §:n on katsottava vastaavan uusia di-

rektiivisäännöksiä, joten lakia ei tältä osin tarvitse muuttaa. Lakiin otettaisiin uusi tavaroiden yhteisömyyntejä ja rajat ylittäviä palvelun myyntejä koskeva laskun antamisen määräaika.

Lain 15 §:n 1 momentin 2 kohdan ja 2 momentin säännökset siitä, milloin veron suorittamisvelvollisuus syntyy tavaroiden ja palvelujen myyntiin liittyvistä ennakkomaksuista sekä jatkuvaluonteisista tavaroiden ja palvelujen myynneistä, koskevat periaatteessa myös tavaroiden yhteisömyyntiä. Koska yhteisömyynnit ovat verottomia, ei esimerkiksi veronkannan muutosten soveltamisen sitomisella veron suoritusvelvollisuuden syntymisajankohtaan ole ollut käytännön merkitystä. Lakia ehdotetaan muutettavaksi siten, etteivät kyseiset säännökset koskisi tavaroiden yhteisömyyntejä. Veron suoritusvelvollisuus syntyisi siten tavaroiden toimitushetkellä sekä tavaroiden yhteisömyyntien että yhteisöhankintojen osalta.

Laskutusdirektiivillä on lisäksi otettu arvonlisäverodirektiiviin säännös, jonka mukaan tavaroiden yhteisömyynti jatkuvana toimituksena yli yhden kalenterikuukauden ajan olisi katsottava loppuunsaatetuksi kunkin kalenterikuukauden lopussa. Vastaavanlainen säännös ehdotetaan otettavaksi arvonlisäverolakiin.

4 Esityksen vaikutukset

Esityksellä ei ole välitöntä vaikutusta verotuloon eikä sillä arvioida olevan muitakaan merkittäviä valtiontaloudellisia vaikutuksia.

Laskutusdirektiivillä yhdenmukaistetaan ja yksinkertaistetaan EU:n laskutusta koskevia säännöksiä arvonlisäverotuksessa ja edistetään sähköistä laskutusta, ja näin kevennetään yritysten hallinnollista rasitusta ja edesautetaan sähköisen laskutuksen avulla saavutettavien huomattavien kustannussäästöjen aikaansaamista. Laskutusdirektiivillä säädetty säännös, joka määrää, minkä jäsenvaltion laskutussäännöksiä kulloinkin on sovellettava, selventää nykyistä tilannetta ja lisää yritysten oikeusvarmuutta.

Merkittävin uudistus on arvonlisäverodirektiivissä olleiden sähköisen laskutuksen lainsäädännöllisten esteiden poistaminen kohtelemalla paperisia ja sähköisiä laskuja

tasaveroisina koko EU:n tasolla. Komission hallinnollisen raskautuksen keventämiseen tähtäävään toimintaohjelmaan liittyen tehdyn arvion mukaan keskipitkällä aikavälillä arvonlisäverotuksen aiheuttamia hallinnollisia kustannuksia voitaisiin alentaa jopa 18 miljardilla eurolla, jos kaikki laskut lähetettäisiin sähköisesti (KOM(2009)15). Komission vuonna 2007 teettämän tutkimuksen (SEPA: potential benefits at stake) mukaan yritysten välisen sähköisen laskutuksen käyttö voisi tuoda jopa 38 miljardin euron vuosittaisen kustannussäästön EU:n alueella. Tämä tutkimus pohjautuu arvioon, jonka mukaan sähköinen laskutus alentaa paperilaskutuksen aiheuttamia kustannuksia 70—75 prosentilla, yhden paperilaskun kustannus on 1,13—1,65 euroa ja 80—90 prosenttia laskuista on paperisia.

Yritykset harjoittavat toimintaansa lisääntyvässä määrin usean eri jäsenvaltion alueella ja joutuvat näin ollen soveltamaan eri jäsenvaltioiden laskutusta koskevia säännöksiä. Yritykset myös tehostavat toimintaansa keskittämällä koko EU:n alueella harjoittamansa toiminnan laskutuksen jollekin yksiköllensä tai ulkopuoliselle palveluntarjoajalle. Eri jäsenvaltioiden laskutusta koskevien säännösten erilaisuus on lisännyt yritysten hallinnollista työtä. Laskutusta koskevien säännösten yhdenmukaistaminen ja yksinkertaistaminen on siis omiaan alentamaan rajat ylittävää kauppaa harjoittavien yritysten laskutuskustannuksia. Sama vaikutus on säännöksillä, jotka edistävät sähköistä laskutusta poistamalla nykyisen arvonlisäverodirektiivin salmit edellytykset sähköiselle laskutukselle.

Suomi on pannut täytäntöön ensimmäisen laskutusdirektiivin käyttäen hyväkseen kaikkia direktiivin antamia mahdollisuuksia saada aikaan yritysten kannalta mahdollisimman yksinkertaiset ja joustavat laskutussäännöt säilytyspaikkaa koskevia säännöksiä lukuun ottamatta. Tästä johtuen osa laskutusdirektiiv-

villä säädetyistä muutoksista ei aiheuta sisällöllisiä muutoksia Suomen arvonlisäverolaikiin. Tärkein esimerkki tästä ovat sähköisen laskutuksen edellytykset. Arvonlisäverolaissa ei ole asetettu sähköiselle laskutukselle muita edellytyksiä kuin laskun vastaanottajan suostumus, eikä lakiehdotus tuo tähän tilanteeseen varsinaista muutosta.

Esitys edellyttää joidenkin muutosten tekemistä yritysten laskutusjärjestelmiin.

Yhden päivämäärän vahvistaminen yhteisöliiketoimien verosaatavan syntymiselle ja määräajan asettaminen yhteisöliiketoimia koskevalle laskutukselle parantaisi näistä liiketoimista jäsenvaltioiden välillä vaihdettavien tietojen laatua.

5 Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Lausunnon ovat antaneet Verohallinto, kauppa- ja elinkeinoministeriö, liikenne- ja viestintäministeriö, Valtiokonttori, Keskuskauppaamari, Elinkeinoelämän Keskusliitto, Suomen Yrittäjät, Maa- ja metsätaloustuottajain Keskusliitto MTK ry, Kaupan Keskusliitto, Palvelutyönantajat ry, Suomen Kuntaliitto, Ficom ry, KHT-yhdistys, HTM-tilintarkastajat ry, Taloushallintoliitto ry, Suomen Matkatoimistoalan liitto ry, Finanssialan Keskusliitto ry ja Suomen Veroasian-tuntijat ry.

6 Riippuvuus kansainvälisistä sopimuksista ja velvoitteista

Ehdotetut muutokset perustuvat pääsääntöisesti Euroopan unionin laskutusdirektiiviin, jolla on muutettu arvonlisäverodirektiiviä. Jäsenvaltioiden on sovellettava direktiivin noudattamisen edellyttämää lainsäädäntöä 1 päivästä tammikuuta 2013.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1 Lakiehdotuksen perustelut

2 a §. Pykälässä säädetään jälkimmäisen ostajan verovelvollisuudesta sellaisessa 72 g §:ssä tarkoitettussa kolmikantakaupan tilanteessa, jossa tavarat kuljetetaan yhteisömyyntiin liittyen suoraan toisesta jäsenvaltiosta Suomeen jälkimmäiselle ostajalle, jolle yhteisöhankkija on myynyt tavarat edelleen. Pykälässä oleva viittaus 209 b §:ään muutetaan viittaukseksi 209 e §:ään, jossa lakiehdotuksen mukaan säädettäisiin laskun tietosisältövaatimuksista.

Lisäksi pykälää muutettaisiin siten, että siinä huomioitaisiin lakiehdotuksen 209 a §:n 4 momentti, jonka perusteella tässä tilanteessa ei sovellettaisi lakiehdotuksen 209 e §:ää, jos edelleenmyyjä on laatinut laskun, vaan arvonlisäverodirektiivin 219 a artiklan 2 kohdan mukaan myyjän sijoittautumisjäsenvaltion säännöksiä. Edelleenmyyjähän ei ole sijoittautunut Suomeen, vaan toiseen jäsenvaltioon. Laskua koskevat vaatimukset on arvonlisäverodirektiivillä harmonisoitu, joten käytännössä muutoksella ei olisi merkitystä.

16 a §. Pykälässä säädetään veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohta tavaroiden yhteisöhankinnassa. Pykälään ehdotetaan lisättäväksi uusi 2—4 momentti.

Lain 15 §:ssä säädetään siitä, milloin veron suorittamisvelvollisuus syntyy tavaroiden ja palveluiden myynnistä. Pykälän 1 momentin 2 kohdan mukaan velvollisuus suorittaa vero syntyy, kun vastike tai sen osa on kertynyt ennen tavaroiden toimitusta tai palvelun suoritusta. Pykälän 2 momentissa taas säädetään verosaatavan syntyhetkestä jatkuvana suorituksena myytyjen tavaroiden ja palveluiden osalta. Säännökset koskevat periaatteessa myös tavaroiden yhteisömyyntiä. Koska yhteisömyynnit ovat verottomia, ei esimerkiksi veronkannan muutosten soveltamisen sitomisella veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohtaan ole ollut käytännön merkitystä. Tavaroiden yhteisömyyntien ja yhteisöhankintojen ajallisesta kohdistamisesta ilmoittamista varten säädetään lain 138 a ja 138 b §:ssä.

Laskutusdirektiivillä on muutettu arvonlisäverodirektiivin 67 artiklaa siten, että siinä todetaan selkeyssyistä nimenomaisesti, ettei arvonlisäverodirektiivin jatkuvia suorituksia ja ennakkomaksuja koskevia yleisiä säännöksiä sovelleta tavaroiden yhteisömyynteihin.

Pykälän 3 momentissa ehdotetaan säädettäväksi direktiivin mukaisesti, ettei 15 §:n 1 momentin 2 kohtaa ja 2 momenttia sovelleta tavaroiden yhteisömyynteihin. Veron suorittamisvelvollisuus syntyisi siten tavaroiden toimitushetkellä sekä tavaroiden yhteisömyyntien että yhteisöhankintojen osalta.

Pykälän 4 momenttiin ehdotetaan otettavaksi laskutusdirektiivillä arvonlisäverodirektiivin 64 artiklan 2 kohtaan lisätyn säännöksen mukainen erityissäännös yli yhden kalenterikuukauden ajan jatkuvina toimituksina tapahtuvista tavaroiden yhteisömyynneistä. Tällaiset myynnit katsottaisiin toimitetuiksi kunkin kalenterikuukauden päättyessä. Vastaava tavaroiden yhteisöhankintoja koskeva säännös otettaisiin pykälän 2 momenttiin. Arvonlisäverodirektiivin 68 artiklan 2 kohdan mukaan tavaroiden yhteisöhankinta on katsottava suoritetuksi sinä hetkenä, jona vastaavien tavaroiden luovutus saman jäsenvaltion alueella katsotaan suoritetuksi.

Säädettäessä arvonlisäverolain 15 §:n 2 ja 3 momentissa olevia jatkuvia suorituksia koskevia säännöksiä hallituksen esityksen (HE 136/2009 vp) perusteluissa todettiin, että jatkuvaluonteisella suorituksella tarkoitettaisiin jatkuvaluonteista myyntiä, jossa vastike määräytyy ajan kulumisen perusteella, kuten vuokrauspalvelua. Tällaisena suorituksena ei perustelujen mukaan sitä vastoin pidettäisiin jatkuvaluonteista myyntiä, jossa vastike perustuu toimitettuun määrään.

Edellä sanottu merkitsisi sitä, että ehdotetut jatkuvaluonteista tavaroiden yhteisömyyntiä ja yhteisöhankintaa koskevat säännökset tulisivat sovellettaviksi vain siinä poikkeustilanteessa, jossa vastike määräytyy ajan kulumisen perusteella. Silloin, kun kyse olisi jatkuvaluonteisesta tavaroiden yhteisömyynnistä tai -hankinnasta, jossa vastike perustuu toimitettuun määrään, veron suorittamisvelvollisuus syntyisi sitä mukaa, kun tavaroiden toi-

mitetaan ja vastaanotetaan. Kumpikin tilanne johtaisi siis samaan lopputulokseen eli veron suoritusvelvollisuuden syntymiseen kalenterikuukausittain.

18 b §. Pykälässä luetellaan ne liiketoimet, joita varten tapahtunutta tavaroiden siirtoa toiseen jäsenvaltioon ei katsota 18 a §:ssä tarkoitetuksi tavaroiden myynniksi. Pykälän 1 momentin 1 kohta koskee tavaroiden siirtoa toiseen jäsenvaltioon siirtäjälle myytävän, tavaroihin kohdistuvan työsuorituksen suorittamista varten.

Säännös perustuu arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan f alakohtaan. Kohtaa on laskutusdirektiivillä muutettu siten, että siihen on lisätty tavaroihin kohdistuvien työsuoritusten lisäksi tavaroihin kohdistuva arviointi. Pykälän 1 momentin 1 kohtaa ehdotetaan muutettavaksi vastaavalla tavalla.

Verovelvollisen on lain 209 n §:n mukaan pidettävä luetteloa niistä tavaroista, jotka hän itse tai joku muu hänen puolestaan kuljettaa toiseen jäsenvaltioon 18 b §:n 1 momentin 1—3 kohdassa tarkoitettuja liiketoimia varten. Nykyistä 209 n §:ää vastaava säännös on otettu lakiehdotuksen 209 r §:ään. Tämä velvollisuus koskisi jatkossa myös arviointia varten siirrettyjä tavaroita. Työnsuorittajan velvollisuudesta erottaa kirjanpidossa hänelle työsuoritusta tai arvonmäärittystä varten siirretyt tavarat säädetään arvonlisäveroasetuksen (50/1994) 1 §:n 7 momentissa. Asetusta tulisi muuttaa siten, että arvonmäärittelyn sijasta siinäkin käytetään ilmaisua arviointi. Viimeksi mainittu kohta on perustunut arvonlisäverodirektiivin 243 artiklan 2 kohtaan.

63 g §. Pykälässä säädetään tavaran kolmikantakaupasta tilanteessa, jossa yhteisöhanke käyttää hankinnassa Suomessa annettua arvonlisäverotunnistetta ja tavaroiden kuljetus ei ala eikä pääty Suomessa. Yhteisöhankinnan ei katsota tapahtuvan Suomessa, jos säännöksessä luetellut edellytykset täyttyvät. Pykälän 5 kohdan mukaan tavaran edelleenmyyntiä koskevan laskun tulee olla 209 b §:n tai sitä vastaavien säännösten mukainen. Jälkimmäisellä ilmauksella tarkoitetaan sen jäsenvaltion säännöksiä, jossa tavaran kuljetus päättyy eli jossa tavaran edelleenmyynti tapahtuu.

Lakiehdotuksen mukaan laskun tietosisältöä koskevista vaatimuksista säädettäisiin 209 b §:n sijasta 209 e §:ssä.

Laskutusdirektiivillä arvonlisäverodirektiiviin lisätyn 219 a artiklan mukaan laskutukseen sovelletaan pääsääntöisesti sen jäsenvaltion säännöksiä, jossa myynti direktiivin 5 osaston säännösten mukaan tapahtuu. Jos tavaroiden luovuttaja laatii laskun eikä ole sijoittautunut verotusvaltioon, ja ostaja on myynnistä verovelvollinen, sovelletaan kuitenkin artiklassa tarkoitettuihin tavoin myyjän sijoittautumisjäsenvaltion säännöksiä.

Direktiivin 219 a artiklan mukaan 63 g §:n tarkoittamassa tilanteessa ei siten sovellettaisi lakiehdotuksen 209 e §:ää, vaan edelleenmyyjän sijoittautumisvaltion tai edelleenmyynnin verotusvaltion säännöksiä. Tämän johdosta pykälän 5 kohtaan sisältyvää viitasta ehdotetaan muutettavaksi. Laskua koskevat vaatimukset on arvonlisäverodirektiivillä harmonisoitu, joten käytännössä muutoksella ei olisi merkitystä.

69 b §. Pykälän 2 kohdassa säädetään siitä, milloin muulle kuin elinkeinonharjoittajalle luovutetut irtaimen omaisuuteen kohdistuvat palvelut on myyty Suomessa. Kohtaa ehdotetaan tarkistettavaksi siten, että irtaimen esineen arvonmäärittelyn sijasta säännöksessä puhuttaisiin irtaimen esineen arviointista, joka vastaisi paremmin arvonlisäverodirektiivin 54 artiklan 2 kohdan b alakohtaa.

72 g §. Pykälässä säädetään tavaran yhteisöhankinnan verottomuudesta sellaisessa kolmikantakaupan tilanteessa, jossa tavara kuljetetaan yhteisömyyntiin liittyen suoraan toisesta jäsenvaltiosta Suomeen seuraavalle ostajalle, joka on yhteisöhankkijan Suomessa suorittamasta edelleenmyynnistä verovelvollinen. Pykälän 1 kohdan mukaan verottomuuden edellytyksenä on se, että ostajana on ulkomainen elinkeinonharjoittaja, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa.

Arvonlisäverodirektiivin 192 a artiklan mukaan sovellettaessa direktiivin veronmaksuvelvollisuutta koskevia säännöksiä elinkeinonharjoittajaa, jolla on kiinteä toimipaikka sen jäsenvaltion alueella, jossa vero tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta on maksettava, pidetään elinkeinonharjoittajana, joka ei ole sijoittautunut kyseiseen jäsenvaltioon, jos tämä toimipaikka ei osallistu

kyseiseen luovutukseen tai suoritukseen. Tästä säädetään tarkemmin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 53 ja 54 artiklassa.

Tämän johdosta 72 g §:n 1 kohtaa täsmennettäisiin siten, että ratkaisevaa pykälän soveltamiselle on se, onko ulkomaisella ostajalla Suomessa sellaista kiinteää toimipaikkaa, joka osallistuu edelleenmyytävien tavaroiden myyntiin.

80 a §. Pykälässä säädetään siitä, miten ulkomaan valuutassa ilmaistu rahamäärä muunnetaan euroiksi. Säännös perustuu arvonlisäverodirektiivin 91 artiklan 2 kohtaan.

Pykälän 1 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että muunto voitaisiin tehdä myös Euroopan keskuspankin julkaisemaa valuuttakurssia käyttäen. Muutos perustuisi laskutusdirektiivillä tehtyyn 91 artiklan 2 kohdan muutokseen. Muutetun kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat vaatia, että niille ilmoitetaan asiasta, jos verovelvollinen käyttää tätä mahdollisuutta. Verovelvollisen ei tarvitse käyttää Euroopan keskuspankin muuntokurssia kaikissa laskuissaan, vaikka jäsenvaltio edellyttäisi ilmoitusta kyseisen kurssin käyttämisestä. Arvonlisäverolakiin ei ehdoteta otettavaksi tällaista ilmoitusvelvollisuutta.

102 a §. Pykälässä säädetään vähennysoikeuden käyttämisen edellytyksistä. Vähennysoikeuden edellytyksenä on 1 momentin mukaan se, että verovelvollisella on ostamastaan hyödykkeestä myyjän antama 209 b ja 209 c §:n mukainen lasku.

Koska nykyisiä 209 b ja 209 c §:ää vastaavat säännökset otettaisiin lakiehdotuksen 209 e ja 209 f §:ään, viittausta tarkistettaisiin vastaavasti.

Lakiehdotuksen 209 a §:n 4 momentin mukaan arvonlisäverolain säännöksiä ei sovellettaisi tilanteessa, jossa toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut suorittaa Suomessa myynnin, josta ostaja on 2 a tai 9 §:n nojalla verovelvollinen ja josta myyjä laatii laskun. Tämän vuoksi 102 a §:n 1 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että näissä tilanteissa laskun olisi oltava 209 e §:ää vastaavien myyjän sijoittautumisjäsenvaltion säännösten mukainen. Sijoittautumisjäsenvaltiolla tarkoitettaisiin

siin 209 a §:n 4 momentin mukaisesti jäsenvaltiota, jossa olevasta kiinteästä toimipaikasta tavarat luovutetaan tai palvelut suoritetaan, taikka, jos luovutus tai suoritus ei tapahdu mistään kiinteästä toimipaikasta, jossa myyjän kotipaikka on. Laskua koskevat vaatimukset on arvonlisäverodirektiivillä harmonisoitu, joten käytännössä muutoksella ei olisi merkitystä. Lisäksi pykälän 2 momentin mukaan, jos verovelvollinen ei saa myyjältä 1 momentissa tarkoitettua laskua, vähennysoikeuden edellytyksenä on verovelvollisen itse laatima tosite, josta ilmenevät soveltuvin osin 209 e §:n 1 momentissa tarkoitettut tiedot sekä ostosta suoritettava vero ja verokanta.

Lisäksi pykälän 2 momentin viittausta tarkistettaisiin.

121 g §. Pykälän 3 momentissa viitataan kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistusosoikeuden ja -velvollisuuden siirtoon liittyvän selvityksenantovelvollisuutta koskeviin 209 g—209 i §:ään. Koska nykyisiä 209 g—209 i §:ää vastaavat säännökset otettaisiin lakiehdotuksen 209 k—209 m §:ään, viittausta tarkistettaisiin vastaavasti.

121 i §. Pykälän 1 ja 2 momentissa viitataan 209 g §:ssä tarkoitettuun kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistusosoikeuden ja -velvollisuuden siirrosta annettavaan selvitykseen. Lakiehdotuksen mukaan nykyistä 209 g §:ää vastaava säännös otettaisiin 209 k §:ään. Viittauksia tarkistettaisiin vastaavasti.

134 §. Pykälän sanamuotoa täsmennettäisiin vastaaman paremmin luvun sisältöä.

138 b §. Pykälään tehtäisiin viittaustarkistus.

169 §. Pykälän 2 momentissa viitataan ulkomailla 209 j—209 m §:n mukaisesti sähköisesti säilytettäviin tositteisiin ja muuhun aineistoon. Koska lakiehdotuksen mukaan 209 j—209 m §:ää vastaavat säännökset otettaisiin 209 n—209 q §:ään, viittausta tarkistettaisiin.

170 a §. Pykälässä viitattaisiin 209 o §:n sijasta sitä vastaavaan lakiehdotuksen 209 s §:ään.

173 a §. Koska pykälän 1 momentissa viitataan säädöksiin, jotka on jo kumottu uusilla EU:n säädöksillä, viittauksia tarkistettaisiin. Pykälän 2 momentissa viitattaisiin 209 j—

209 m §:n sijasta niitä vastaaviin lakiehdotuksen 209 n—209 q §:ään. Lisäksi momentin sanontaa tarkistettaisiin.

209 a §. Nykyisessä pykälässä säädetään laskun antamisvelvollisuudesta. Tätä vastaava säännös otettaisiin lakiehdotuksen 209 b §:ään, ja 209 a §:ssä säädettäisiin siitä, missä tilanteissa Suomen arvonlisäverolain laskutusta koskevia säännöksiä sovelletaan. Pykälä perustuisi arvonlisäverodirektiivin 219 a artiklaan.

Pykälä koskisi lakiehdotuksen 209 b—209 g §:ssä tarkoitettuja laskun antovelvollisuutta, antoaikaa, tietosisältöä ja alkuperän aitouden sekä tietojen muuttumattomuuden ja luettavuuden varmistamista koskevia velvollisuuksia. Laskujen säilytykseen liittyviä velvollisuuksia koskevia lakiehdotuksen 209 n ja 209 o §:ää sovellettaisiin jatkossakin kyseisissä säännöksissä määriteltyjen erityissääntöjen mukaisesti.

Pykälän 1 momentti sisältäisi soveltamisen pääsäännön, joka vastaisi nykyistä käytäntöä. Pykälän 2 ja 3 momentissa laajennettaisiin soveltamisalaa myös muualla EU:n alueella ja EU:n ulkopuolella tapahtuvista myynneistä annettaviin laskuihin silloin, kun myyjä on säännöksen tarkoittamalla tavalla sijoittautunut Suomeen. Suomen säännöksiä sovellettaisiin, jos tavarat luovutetaan tai palvelut suoritetaan Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos luovutusta tai suoritusta ei toteuteta mistään kiinteästä toimipaikasta, ratkaisevaa olisi se, että myyjän kotipaikka on täällä.

Toisissa jäsenvaltioissa tapahtuvien myyntien osalta edellytyksenä olisi lisäksi se, että ostaja on myynnistä 2 a tai 9 §:ää vastaavien toisen jäsenvaltion säännösten nojalla verovelvollinen. Se siis koskisi tilannetta, jossa myyjällä ei ole kyseisessä jäsenvaltiossa kotipaikkaa tai sellaista kiinteää toimipaikkaa, joka osallistuu tavaroiden luovutukseen tai palvelujen suoritukseen. Jos ostaja laatii laskun, sovellettaisiin kuitenkin 1 momentin pääsääntöä eli arvonlisäverolain laskutusta koskevia säännöksiä ei tällöin sovellettaisi.

Toisissa jäsenvaltioissa tapahtuvia myyntejä koskeva erityissäännös soveltuisi siis paitsi arvonlisäverolain 65 §:ssä tarkoitettuihin, elinkeinonharjoittajien välistä palvelun myyntiä koskevan myyntimaan pääsäännön

alaisiin palveluihin, myös kaikkiin muihinkin palvelun ja tavarun myynteihin, joista ostaja on verovelvollinen sillä perusteella, ettei myyjä ole sijoittautunut verotusjäsenvaltioon.

Edellä mainittuja, ostajan sijaintimaassa verotettavia 65 §:ssä tarkoitettuja palveluja koskee arvonlisäverodirektiivin 196 artikla, jonka mukaan arvonlisäveron on velvollinen maksamaan palvelun vastaanottajana oleva elinkeinonharjoittaja tai arvonlisäverotunnisteen saanut oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, jos palvelun suorittaja ei ole sijoittautunut kyseisen jäsenvaltion alueelle. Sähkön, lämpö- ja jäähdytysenergian sekä kaasun myynnistä verkon kautta on säädetty oma erityissäännöksensä eli 195 artikla, jonka mukaan arvonlisäveron on velvollinen maksamaan arvonlisäverotunnisteen saanut vastaanottaja, jos myyjä ei ole sijoittautunut verotusjäsenvaltioon. Oma, jäsenvaltioille pakollinen erityissäännös on myös tavaroiden kolmikantakauppatilanteen jälkimmäisen ostajan verovelvollisuudesta. Muita palveluja ja tavaroita koskee direktiivin 194 artikla, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat säätää, että vastaanottaja on verovelvollinen, jos luovuttaja tai suorittaja ei ole sijoittautunut verotusjäsenvaltioon.

Pykälän 4 momentissa rajattaisiin soveltamisalaa sellaisten toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen myyjän Suomessa suorittamien myyntien osalta, joista ostaja on 2 a tai 9 §:n nojalla verovelvollinen. Tätäkin säännöstä sovellettaisiin vain tilanteessa, jossa myyjä laatii laskun. Ostajan laatiessa laskun sovellettaisiin siis pääsäännön perusteella arvonlisäverolain laskutusta koskevia säännöksiä. Momentissa määriteltäisiin se, milloin myyjän katsotaan olevan sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon. Jos myyjä ei ole sijoittautunut säännösehdotuksen tarkoittamalla tavalla EU:n alueelle, sovellettaisiin siis aina 1 momentin sisältämän pääsäännön perusteella Suomen säännöksiä myynnin tapahtuessa täällä.

Pykälän 4 momentin erityissäännös olisi siis peilikuva toisissa jäsenvaltioissa tapahtuvia myyntejä koskevasta 2 ja 3 momentin erityissäännöksestä.

Pykälän 5 momentissa määriteltäisiin tarkemmin se, mitä 2 ja 4 momentissa tarkoite-

taan kiinteällä toimipaikalla, josta tavarat luovutetaan tai palvelut suoritetaan.

209 b §. Nykyisessä pykälässä säädetään sähköisten laskujen antamisesta, kokoomalaskuista ja laskujen tietosisällöstä. Sähköisten laskujen käyttöön tarvittavasta vastaanottajan suostumuksesta ja kokoomalaskuista säädettäisiin lakiehdotuksen 209 d §:ssä, ja laskujen tietosisällöstä 209 c §:ssä. Pykälässä ehdotetaan säädettäväksi laskun antovelvollisuudesta.

Pykälä vastaisi pääosin nykyistä 209 a §:ää rakenteeltaan hieman muutettuna. Laskunantovelvollisuuden laajuuteen tehtäisiin kaksi muutosta.

Muista verottomista myynneistä kuin sellaisista, jotka oikeuttavat ostoihin sisältyvän veron palautukseen, ei edelleenkään olisi annettava laskua. Nykyisestä poiketen tällaisista elinkeinonharjoittajille ja oikeushenkilöille tapahtuvista verottomista myynneistä olisi kuitenkin pykäläehdotuksen 1 momentin 3 kohdan mukaan annettava lasku silloin, kun myynti tapahtuu toisessa jäsenvaltiossa. Tämä ei kuitenkaan koskisi rahoitus- ja vakuutuspalvelujen myyntiä. Laskunantovelvollisuus koskisi sellaista toisessa jäsenvaltiossa tapahtuvaa myyntiä, joka olisi säännöhdotuksessa lueteltujen arvonlisäverolain säännösten mukaan verotonta, jos myynti tapahtuisi Suomessa. Koska lakiehdotuksen 209 a §:n 2 ja 3 momentin mukaan arvonlisäverolain laskutusta koskevia säännöksiä sovellettaisiin toisessa jäsenvaltiossa tapahtuvaan myyntiin vain silloin, kun ostaja on myynnistä periaatteessa verovelvollinen ja kun tavarat luovutetaan tai palvelut luovutetaan Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta tai, jos luovutus tai suoritus ei tapahdu mistään toimipaikasta, kun myyjän kotipaikka on Suomessa, lakiehdotuksen mukainen verottomia myyntejä koskeva laskunantovelvollisuuskin koskisi vain tällaista myyntiä.

Muutos perustuisi arvonlisäverodirektiivin 221 artiklan 3 kohtaan, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat vapauttaa elinkeinonharjoittajat säännöksessä lueteltujen verottomien tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten osalta laskunantovelvollisuudesta, jos luovutukset ja suoritukset tapahtuvat niiden alueella. Arvonlisäverodirektiivin 219 a artiklan

2 kohdan mukaan silloin, kun kyse on rajat ylittävistä luovutuksista ja suorituksista, joissa luovuttaja tai suorittaja ei ole sijoittautunut luovutus- tai suoritusjäsenvaltioon ja ostaja on veronmaksuvelvollinen, laskutukseen on sovellettava sen jäsenvaltion säännöksiä, jonka alueelle luovuttaja tai suorittaja on säännöksessä tarkoitettulla tavalla sijoittautunut. Tämän säännöksen johdosta on katsottava, että 221 artiklan 3 kohtaa voidaan soveltaa vain, jos molempien säännösten mukaiset edellytykset täyttyvät. Toisin sanoen kaikista rajat ylittävistä muista direktiivin mukaan verottomista myynneistä kuin rahoitus- ja vakuutuspalvelujen myynneistä, joista ostaja on verovelvollinen, on aina annettava lasku, jos myynti tapahtuu elinkeinonharjoittajalle tai oikeushenkilölle, joka ei ole elinkeinonharjoittaja.

Laskun tehtäisiin tällöin merkintä käänteisestä veronmaksuvelvollisuudesta, eli myyjän ei tarvitse tietää, onko myynti verotusjäsenvaltiossa verollinen vai veroton. Tosin siltä osin kuin on kyse arvonlisäverolain 65 §:ää vastaavan verotusjäsenvaltion säännöksen mukaisista palvelujen myynneistä, tarve verokohtelun selvittämiseen seuraa siitä, että lain 162 e §:n mukaan yhteenvetoilmoitusta ei tarvitse antaa, jos palvelun myynti on vapautettu verosta verotusvaltiossa.

Tilanteissa, joissa luovuttaja tai suorittaja on sijoittautunut verotusmaahan, laskun antovelvollisuus määräytyisi kyseisen maan säännösten perusteella.

Toinen sisällöllinen muutos sisältyisi 3 momentin 1 kohtaan. Arvonlisäverodirektiivin 220 artiklan 1 kohdan 4 alakohdan mukaisesti ehdotetaan säädettäväksi, että ennakkomaksut eivät aiheuttaisi laskun antovelvollisuutta silloin, kun kyse on tavaroiden yhteisömyynneistä. Näiden myyntien osalta lasku olisi siten laadittava vasta tavaroiden toimituksen tapahduttua.

209 c §. Nykyisessä pykälässä säädetään kevennetyistä laskun tietosisältövaatimuksista. Tätä vastaava säännös otettaisiin 209 f §:ään, ja 209 c §:ssä säädettäisiin laskun antamisen määräajasta.

Määräaika koskisi vain laskuja, jotka koskevat tavaroiden yhteisömyyntejä sekä sellaisia elinkeinonharjoittajille ja arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkityille oikeus-

henkilöille tapahtuvia rajat ylittävien palvelujen myyntejä, joista ostaja on verovelvollinen toisessa jäsenvaltiossa. Määräaika sidottaisiin siihen kalenterikuukauteen, jonka aikana tavara on toimitettu tai palvelu on suoritettu.

Lasku katsottaisiin annetuksi sinä ajankohdalla, jona laskun laatija asettaa sen vastaanottajan saataville. Esimerkiksi sähköinen lasku voidaan toimittaa vastaanottajalle suoraan, kuten sähköpostitse, tai yhden tai useamman palveluntarjoajan kautta taikka se voidaan asettaa vastaanottajan saataville verkkoportaaliiin tai muutoin.

Pykälä perustuisi arvonlisäverodirektiivin 222 artiklaan.

209 d §. Nykyisessä pykälässä säädetään tiettyjen vähennysten edellytyksenä olevien selvitysten tietosisällöistä. Tätä vastaava säännös otettaisiin lakiehdotuksen 209 h §:ään, ja 209 d §:ssä säädettäisiin sähköisten laskujen edellytyksestä ja kokoomalaskuista.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin voimassa olevan 209 b §:n 1 momentin ensimmäistä lausetta vastaavasti, että 209 a §:ssä tarkoitettu lasku voidaan vastaanottajan suostumuksin antaa sähköisesti. Lisäksi pykälän 1 momenttiin otettaisiin sähköisen laskun määritelmä, joka perustuisi arvonlisäverodirektiivin 217 artiklaan. Koska lakiehdotuksen mukaan sähköisillä laskuilla ei ole muita erityisvaatimuksia paperilaskuihin verrattuna, määritelmällä olisi merkitystä lähinnä 209 d §:ää sovellettaessa.

Pykälän 2 momenttiin otettaisiin nykyistä 209 b §:n 1 momentin viimeistä lausetta vastaava säännös. Säännös perustuisi arvonlisäverodirektiivin 223 artiklaan.

209 e §. Pykälään otettaisiin aiemmin 209 b §:n 2—5 momentissa olleet laskulta vaadittavaa tietosisältöä koskevat säännökset.

Pykälän 1 momentin johdantolauseessa todettaisiin selkeyden vuoksi nimenomaisesti, että laskulta vaadittavat tiedot voivat olla millä kielellä tahansa. Lakiehdotuksen 209 i §:n 2 momentin mukaan Verohallinto voisi tarvittaessa valvonnan yhteydessä vaatia laskun kääntämistä.

Pykälän 1 momentin 10 kohtaan otettava säännös poikkeaisi nykyisestä 209 b §:n 2 momentin 10 kohdasta siten, että suoritettavan veron määrä olisi eurojen sijasta ilmoit-

tettava myyntijäsenvaltion valuutassa. Muutos johtuu siitä, että lakiehdotuksen mukaan laskutukseen sovellettaisiin 209 a §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitettua tilanteessa Suomen arvonlisäverolain säännöksiä, vaikka myynnit tapahtuvat toisessa jäsenvaltiossa. Nykyisin ratkaisevaa on kaikissa tilanteissa myynnin tapahtuminen Suomessa. Muunto tehtäisiin lakiehdotuksen 80 a §:n mukaista muuntokurssia käyttäen. Laskuun ei tarvitsisi tehdä merkintää siitä, mitä muuntokurssia muunnossa on käytetty. Suoritettavan veron valuuttaa koskeva laskumerkintävaatimus koskisi vain EU:n alueella tapahtuvia myyntejä.

Nykyiseen 209 b §:n 2 momentin 11 kohtaan sisältyvä säännös jaettaisiin kahtia 209 e §:n 1 momentin 11 ja 12 kohdaksi.

Kohtaan 11 otettaisiin myynnin verottomuutta koskeva merkintä. Säännös poikkeaisi nykyisestä siltä osin, että verottomuuden perusteen ilmaisemisen sijasta pelkkä merkintä verottomuudesta olisi riittävää. Nykyistä vastaavasti merkintä voitaisiin tehdä vaihtoehtoisesti myös viittaamalla arvonlisäverolain tai arvonlisäverodirektiivin asianomaiseen säännökseen.

Kohtaan 12 otettaisiin ostajan verovelvollisuutta koskeva merkintävaatimus. Nykyisestä poiketen laskuun olisi merkittävä ilmaisu ”käännetty verovelvollisuus” tai vastaava muunkielinen ilmaisu. Ruotsiksi merkintä on arvonlisäverodirektiivin mukaan ”omvänd betalningskyldighet” ja englanniksi ”Reverse charge”. Nykyisin merkintä tehdään ilmoittamalla ostajan verovelvollisuuden peruste taikka viittaamalla arvonlisäverolain tai arvonlisäverodirektiivin asianomaiseen säännökseen. Säännösehdotus perustuu arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 11 a kohtaan. Koska lakiehdotuksen mukaan laskutukseen sovellettaisiin 209 a §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitettua tilanteessa Suomen arvonlisäverolain säännöksiä, vaikka myynnit tapahtuvat toisessa jäsenvaltiossa, säännöksessä todettaisiin nykyisestä poiketen, että ostajan verovelvollisuus voi perustua myös arvonlisäverolain 2 a tai 9 §:ää vastaavaan toisen jäsenvaltion säännökseen.

Rajat ylittävissä direktiivin mukaan verottomissa tavara- ja palvelumyynteissä, joissa myyjä ei ole sijoittautunut verotusjäsenvalti-

oon ja joista ostaja on periaatteessa verovelvollinen, riittävää olisi, että laskuun tehdään merkintä käännetystä veroverovelvollisuudesta. Myyjän ei siten tarvitsisi ottaa selvää, onko palvelun tai tavarahan myynti veroton verotusjäsenvaltiossa vai ei. Tosin siltä osin kuin on kyse lain 65 §:ää vastaavan verotusjäsenvaltion säännöksen mukaisista palvelujen myynteistä tarve verokohtelun selvittämiseen seuraa siitä, että lain 162 e §:n mukaan yhteenvetoilmoitusta ei tarvitse antaa, jos palvelun myynti on vapautettu verosta verotusvaltiossa.

Pykälän 1 momentin 13 kohtaan otettaisiin uusi merkintävaatimus niitä tilanteita varten, joissa ostaja laatii laskun. Merkintä tehtäisiin ilmaisulla ”itselaskutus” tai vastaavalla muunkielisellä ilmauksella. Ruotsiksi merkintä on arvonlisäverodirektiivin mukaan ”självfakturering” ja englanniksi ”Self-billing”. Säännös perustuisi arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 10 a kohtaan.

Nykyisessä 209 b §:n 2 momentin 13 kohdassa säädetään arvonlisäverolain 79 a §:ssä tarkoitettua käytettyjen tavaroiden sekä taide-, antiikki- ja keräilyesineiden marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa tehtävästä laskumerkinnästä. Laskuun on merkittävä maininta menettelyn soveltamisesta taikka viittaus mainittuun pykälään tai arvonlisäverodirektiivin asianomaiseen säännökseen. Säännös näitä marginaaliverotusmenettelyjä koskevasta laskumerkinnästä otettaisiin lakiehdotuksen 209 e §:n 1 momentin 15 kohtaan. Nykyisestä poiketen merkintä tehtäisiin yksilöimällä käytetty menettely säännösehdotuksessa tarkoitettulla tavalla tai vastaavalla muunkielisellä ilmauksella. Säännös perustuisi arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 14 kohtaan. Mainintaa siitä, ettei myyntihinta sisällä vähennettävää veroa ei edelläkään vaadittaisi, mutta tällaisen merkinnän tekeminen olisi kuitenkin käytännössä suositeltavaa, koska ostaja ei saa vähentää kyseistä veroa.

Nykyisessä 209 b §:n 2 momentin 14 kohdassa säädetään arvonlisäverolain 80 §:ssä tarkoitettua matkatoimistopalveluja koskevaa marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa tehtävästä laskumerkinnästä. Laskuun on merkittävä maininta menettelyn soveltamisesta taikka viittaus mainittuun pykä-

lään tai arvonlisäverodirektiivin asianomaiseen säännökseen. Säännös tätä marginaaliverotusmenettelyä koskevasta laskumerkinnästä otettaisiin lakiehdotuksen 209 e §:n 1 momentin 16 kohtaan. Nykyisestä poiketen merkintä tehtäisiin ilmaisulla ”voittomarginaalijärjestelmä – matkatoimistot” tai vastaavalla muunkielisellä ilmauksella. Ruotsiksi merkintä on arvonlisäverodirektiivin mukaan ”Vinstmarginalbeskattning för resebyråer” ja englanniksi ”Margin scheme – Travel agents”. Säännös perustuisi direktiivin 226 artiklan 13 kohtaan.

Nykyisen 209 b §:n 2 momentin 16 kohdan mukaan, jos laskulla muutetaan aikaisemmin annettua laskua, laskussa on oltava yksiselitteinen viittaus tähän laskuun. Tämä koskee sekä oikaisueralaskuja että virheellisesti laaditun laskun korjaamiseksi annettuja laskuja. Säännös perustuu arvonlisäverodirektiivin 219 artiklaan. Tätä vastaava säännös otettaisiin lakiehdotuksen 209 e §:n 1 momentin 18 kohtaan.

Nykyisen 209 b §:n 3 momentin mukaan, jos osa 2 momentissa tarkoitetuista tiedoista sisältyy ostajalle aikaisemmin annettuun tai tällä muutoin olevaan asiakirjaan, näiden asiakirjojen katsotaan yhdessä muodostavan laskun. Edellytyksenä on kuitenkin, että jälkimmäinen asiakirja sisältää yksiselitteisen viittauksen ostajalla olevaan aikaisempaan asiakirjaan. Säännös koskee paitsi 2 momentin 16 kohdassa tarkoitettuja muutoslaskuja, myös kaikkia muitakin laskuja. Myyjän ei siten esimerkiksi tarvitse laskuna toimivissa tositteissa yksilöidä luovutettuja tavaroita tai palveluja, vaan hän voi tältä osin viitata myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen, lähetysluetteloon tai muuhun asiakirjaan.

Säännös ei suoraan perustu arvonlisäverodirektiivin nimenomaiseen säännökseen, mutta direktiivin on katsottu antavan jäsenvaltiolle oikeuden määritellä laskun tekninen käsite siten, että laskun voidaan katsoa muodostuvan erillisistä asiakirjoista muissakin kuin direktiivin 228 ja 236 artiklassa nimenomaisesti mainituissa tilanteissa. Ensiksi mainitun, laskutusdirektiivillä kumotun artiklan mukaan jäsenvaltiot, joiden alueella tavarat on toimitettu tai palvelut on suoritettu, voivat sallia, että tiettyjä pakollisia tietoja ei

esitetä 219 artiklassa tarkoitetuissa muutoslaskuissa.

Nykyistä 209 b §:n 3 momenttia vastaava säännös otettaisiin lakiehdotuksen 209 e §:n 2 momenttiin. Laskutusdirektiivillä on muutettu arvonlisäverodirektiiviä ensinnäkin siten, että 219 artiklan tarkoittamat muutoslaskut ovat tulleet uuden, jäsenvaltioille pakollisen kevennettyjä laskun tietosisältövaatimuksia koskevan 220 a artiklan piiriin. Lisäksi kyseisessä artiklassa todetaan, ettei kevennettyjä vaatimuksia saa käyttää tiettyjen rajat ylittävien myyntien osalta. Tästä syystä lakiehdotuksen 2 momentin soveltamista ehdotetaan rajattavaksi momentissa siten, että direktiivissä mainitut rajat ylittävät myynnit suljetaan pois säännöksen soveltamisalasta.

Rajaus olisi perusteltu myös siitä syystä, että laskutusdirektiivillä muutettuun arvonlisäverodirektiiviin perustuen Suomen arvonlisäverolain laskutusta koskevia säännöksiä sovellettaisiin lakiehdotuksen mukaan myös tiettyihin rajat ylittäviin myynteihin, joista ostaja on verovelvollinen toisessa jäsenvaltiossa.

Edellä tarkoitettun säännöksen soveltamisalan rajoituksen vuoksi pykälän 3 momenttiin otettaisiin arvonlisäverodirektiivin 236 artiklaa vastaava säännös.

Pykälän 4 momentti vastaisi nykyistä 209 b §:n 4 momenttia. Säännösehdotuksen mukaan laskuun merkittävällä suoritettavan veron määrällä ja veron perusteella tarkoitetaan veroa, joka myyjän on kyseisellä laskulla laskutettavasta myynnistä tai sen osasta lain mukaan suoritettava, ja sen perustetta. Laskussa ei saa mainita veron määrää tai verokantaa, jos myyjää ei ole merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Tämä säännös paitsi korostaa laskumerkintöjen pohjautumista todellisiin olosuhteisiin, tarkoittaa myös sitä, ettei laskuun saa merkitä veron määrää tai verokantaa, jos ostaja on myynnistä verovelvollinen.

Pykälän 5 momenttiin otettaisiin uusi, selvittävä säännös siitä, millainen merkintä pykäläehdotuksen 1 momentin 8—10 kohdassa tarkoitettujen tietojen sijasta laskuun olisi tehtävä silloin, kun ostaja on myynnistä verovelvollinen.

Pykälän 6 momentti vastaisi nykyistä 209 b §:n 5 momenttia.

209 f §. Pykälään otettaisiin nykyisin 209 c §:ään sisältyvä säännös kevennetyistä laskumerkintävaatimuksista erityistilanteissa. Säännös perustuu arvonlisäverodirektiivin 238 artiklaan.

Voimassa olevan 209 c §:n 1 momentin 1—4 kohdassa luetellaan ne tilanteet, joissa kevennettyjä laskun tietosisältövaatimuksia voidaan käyttää. Kevennykset koskevat nykyisen 1 kohdan mukaan enintään 250 euron suuruisia laskuja.

Laskutusdirektiivillä on muutettu arvonlisäverodirektiivin 238 artiklan 1 kohdan a alakohtaa siten, että määrältään vähäisen laskun sijasta kevennysmahdollisuus koskee laskua, jonka määrä on yli 100 euroa, mutta enintään 400 euroa, tai sen vasta-arvo kansallisessa valuutassa. Tämän vuoksi ehdotetaan, että lakiehdotuksen 209 f §:n 1 momentin 1 kohdassa säädettävä vähäisen laskun yläraja nostettaisiin nykyisestä 250 eurosta 400 euroon. Muutos edellyttäisi komission arvonlisäverokomitean kuulemista.

Muilta osin kevennettyjen tietosisältövaatimusten käyttötilanteet ehdotetaan säilytettäväksi ennallaan.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin niistä tilanteista, joissa kevennettyjä vaatimuksia ei saataisi käyttää.

Voimassa olevan 209 c §:n 2 momentin mukaan kevennetyt vaatimukset eivät koske 63 a §:ssä ja 72 b §:ssä tarkoitettuja Suomesta toiseen jäsenvaltioon kuljetettavien tavaroiden Suomessa tapahtuvia kauko- tai yhteisömyyntejä, 63 b §:ssä ja 63 §:n 3 momentissa tarkoitettuja toisesta jäsenvaltiosta Suomeen kuljetettavien tavaroiden Suomessa tapahtuvia kaukomyyntejä tai myyntejä asennettuina, eivätkä yhteisöhankkijan suorittamia, 72 g §:n 3 kohdassa tarkoitettuja edelleenmyyntejä. Säännös perustuu arvonlisäverodirektiivin 238 artiklan 3 kohtaan.

Pykäläehdotuksen 2 momentissa viittaus 63 §:n 3 momenttiin ja 72 g §:n 3 kohtaan korvattaisiin viittauksella sellaiseen toisessa jäsenvaltiossa tapahtuvaan myyntiin, josta ostaja on 2 a tai 9 §:ää vastaavan säännöksen perusteella verovelvollinen. Tällaiseen myyntiin sovellettaisiin lakiehdotuksen 209 a §:n 3 momentin 1 kohdan mukaan arvonlisäverolain laskutusta koskevia tietosi-

sältövaatimuksia, jos myyjä on 2 momentissa tarkoitettulla tavalla sijoittautunut Suomeen ja jos myyjä laatii laskun. Muutos perustuisi laskutusdirektiivillä tehtyyn arvonlisäverodirektiivin 238 artiklan 3 kohdan muutokseen. Lisäksi viittaus 63 b §:ään jätettäisiin pois, koska viittaus 63 a §:ään kattaisi tämänkin kaukomyyntitilanteen.

Pykäläehdotuksen 3 momentissa lueteltaiisiin kevennetyt tietosisältövaatimukset. Nämä vastaisivat nykyistä sääntelyä. Kevennetyjen vaatimusten mukaisissa laskuissa voitaisiin siten jatkossakin käyttää bruttohinnoittelua eli ilmoittaa hinnat arvonlisäverollisina, jos suoritettavan veron määrä on merkitty.

Yksinkertaistetuista tietosisältövaatimuksista säädetään laskutusdirektiivillä tehdyn muutoksen johdosta arvonlisäverodirektiivin 238 artiklan sijasta uudessa 226 b artiklassa. Tämän artiklan mukaiset tietosisältövaatimukset koskevat myös niitä laskuja, joiden osalta jäsenvaltiot ovat uuden 220 a artiklan mukaan velvollisia soveltamaan kevennetyjä vaatimuksia.

209 g §. Nykyisessä 209 g §:ssä säädetään kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden luovuttajan selvityksenantovelvollisuudesta. Tätä vastaava säännös otettaisiin 209 k §:ään.

Pykälässä säädettäisiin sähköisten ja paperisten laskujen alkuperän aitouden sekä arvonlisäverolaisissa edellytetyn laskujen sisällön muuttumattomuuden ja luettavuuden varmistamisesta. Säännösehdotusta on selostettu edellä yleisperustelujen kohdassa 3.4. Ehdotus perustuu laskutusdirektiivillä muutettuun arvonlisäverodirektiivin 233 artiklaan.

Varmistus olisi tehtävä laskun antamishetkestä laskun säilytysajanloppuun saakka. Lasku olisi katsottava annetuksi, kun myyjä taikka hänen puolestaan joku muu saattaa laskun saataville siten, että laskun vastaanottaja voi vastaanottaa sen. Laskun säilytysajasta säädettäisiin nykyistä vastaavasti lakiehdotuksen 209 n §:n 2 momentissa.

Nykyisin laskuissa mainittujen pakollisten tietojen muuttumattomuuden ja luettavuuden varmistamisesta säädetään 209 j §:n 2 momentissa. Pykäläehdotuksen 3 momentti vastaisi 209 j §:n 2 momentin toista lausetta.

209 h §. Pykälässä säädetään niistä tiedoista, joiden tulee sisältyä kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirrosta annettavaan selvitykseen. Tätä vastaava säännös otettaisiin lakiehdotuksen 209 l §:ään, ja 209 h §:ään otettaisiin nykyistä 209 d §:ää vastaava säännös tiettyjen vähennysten edellytyksenä olevien selvitysten tietosisällöistä.

209 i §. Pykälässä säädetään kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden luovutuksensaajan selvityksenantovelvollisuudesta. Tätä vastaava säännös otettaisiin lakiehdotuksen 209 m §:ään, ja 209 i §:ään otettaisiin nykyistä 209 e §:ää vastaava säännös vähennyksen hyväksymisestä vähennyksen muodollisten edellytysten täyttymättömyydestä huolimatta.

Lakiehdotuksen 209 e §:n 1 momentin johdantolauseessa todettaisiin selkeyden vuoksi nimenomaisesti, että laskulta vaadittavat tiedot voivat olla millä kielellä tahansa. Lakiehdotuksen 209 i §:n 2 momenttiin otettaisiin nimenomainen säännös siitä, että Verohallinto voi tarvittaessa valvonnan yhteydessä vaatia laskun kääntämistä. Säännös perustuisi arvonlisäverodirektiivin 248 a artiklaan.

209 j §. Pykälässä säädetään laskujen säilyttämisvelvollisuudesta ja säilyttämisaikasta. Tämän säännöksen 1, 3 ja 4 momenttia vastaavat säännökset otettaisiin lakiehdotuksen 209 n §:ään. Pykälän 2 momentissa säädetään velvollisuudesta varmistaa laskujen muuttumattomuus ja luettavuus. Tästä velvollisuudesta säädettäisiin lakiehdotuksen 209 g §:ssä. Nykyistä 209 f §:ää vastaava säännös liiketoiminnan jatkajan ja liikkeen tai sen osan luovuttajan selvityksenantovelvollisuudesta otettaisiin 209 j §:ään. Säännösehdotuksen 3 momentissa viitattaisiin 209 g §:n sijasta sitä vastaavaan lakiehdotuksen 209 k §:ään.

209 k §. Pykälässä säädetään laskujen säilyttämispaikasta. Tätä vastaava säännös otettaisiin lakiehdotuksen 209 o §:ään, ja 209 k §:ään otettaisiin nykyistä 209 g §:ää vastaava säännös kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden luovuttajan selvityksenantovelvollisuudesta. Säännösehdotuksen 1 ja

2 momentissa viitattaisiin 209 h §:n sijasta sitä vastaavaan lakiehdotuksen 209 l §:ään.

209 l §. Pykälässä säädetään siitä, että laskujen säilytysvelvollisuutta koskevia säännöksiä sovelletaan myös tiettyihin muihin tosittesiin ja muistiinpanoaineistoon. Vastavat säännökset otettaisiin lakiehdotuksen 209 p §:n 1 ja 3 momenttiin, ja 209 l §:ään otettaisiin nykyistä 209 h §:ää vastaava säännös niistä tiedoista, joiden tulee sisältyä kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirrosta annettavaan selvitykseen. Pykälässä viitattaisiin 209 g §:n sijasta sitä vastaavaan lakiehdotuksen 209 k §:ään.

209 m §. Pykälässä säädetään kiinteistöinvestoinnin suorittamiseen liittyvien tositteiden säilyttämisaikasta. Tätä vastaava säännös otettaisiin lakiehdotuksen 209 q §:ään, ja 209 m §:ään otettaisiin nykyistä 209 i §:ää vastaava säännös kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden luovutuksensaajan selvityksenantovelvollisuudesta.

209 n §. Pykälässä säädetään toiseen jäsenvaltioon siirrettävistä tavaroista pidettävästä luettelosta. Tätä vastaava säännös otettaisiin lakiehdotuksen 209 r §:ään, ja 209 n §:ään otettaisiin nykyisen 209 j §:n 1, 3 ja 4 momenttia vastaavat säännökset laskujen säilyttämiselvöllisyydestä ja säilyttämisaikasta.

Nykyisen 209 j §:n 1 momentissa säädetään laskujen yleisestä säilyttämiselvöllisyydestä ja sen alueellisesta ja aineellisesta ulottuvuudesta. Suomessa verollista tai palautukseen oikeuttavaa myyntiä harjoittavan verovelvollisen tai verovelvollisten rekisteriin merkityn elinkeinonharjoittajan on säilytettävä kaikkien sellaisten antamiensa laskujen jäljennökset, jotka koskevat hänen Suomessa liiketoiminnan muodossa harjoittamaansa tavaroiden tai palvelujen myyntiä. Lisäksi tällaisen elinkeinonharjoittajan tulee säilyttää kaikki Suomessa liiketoiminnan muodossa harjoittamaansa toimintaan liittyvät vastaanotetut laskut.

Säännöstä täsmennettäisiin ensinnäkin siten, että Suomessa verovelvollisen tai rekisteriin merkityn palautukseen oikeutetun elinkeinonharjoittajan tulee säilyttää myös Suomessa tehtyjä, ulkomailla harjoitettuun toi-

mintaan liittyviä ostoja koskevat laskut. Lisäksi säilytysvelvollisuus koskisi myös Suomessa ostajana verovelvollisen vastaanottamia laskuja. Kuten nykyisin, vastaanotettujen laskujen säilytysvelvollisuus koskisi pykälän 3 momentin mukaan ulkomaalaisen elinkeinonharjoittajan osalta vain tämän Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan vastaanottamia laskuja.

Nykyisen 209 j §:n 2 momentin ensimmäisen lauseen mukaan laskussa mainittujen arvonlisäverolaissa edellytettävien tietojen muuttumattomuus ja luettavuus on varmistettava koko säilytysajan. Koska vastaavat velvollisuudet sisältyvät lakiehdotuksen 209 g §:n 1 momenttiin, tätä vastaava säännöstä ei sisältyisi 209 n §:ään. Nykyisen 209 j §:n 2 momentin toisen lauseen mukaan koneellisella tietovälineellä olevien laskujen tietojen on oltava saatettavissa selväkielisen kirjalliseen muotoon. Tätä vastaava säännös otettaisiin 209 g §:n 3 momenttiin.

209 o §. Pykälässä säädetään sijoituskullan myyjälle asetuista erityiselvöllisyyksistä. Vastaava säännös otettaisiin lakiehdotuksen 209 s §:ään, ja 209 o §:ään otettaisiin nykyistä 209 k §:ää vastaava säännös laskujen säilytyspaikasta.

Pykäläluonnoksen 1 momentissa viitattaisiin 209 j §:n sijasta sitä vastaavaan lakiehdotuksen 209 n §:ään. Lisäksi 3 momentin sanontaa tarkistettaisiin.

209 p §. Nykyisen 209 l §:n säännökset siitä, että laskujen säilytysvelvollisuutta koskevia säännöksiä noudatetaan soveltuvin osin myös tiettyihin muihin tosittesiin ja muistiinpanoaineistoon, otettaisiin lakiin lisättävän 209 p §:n 1 ja 3 momenttiin. Näissä momenteissa viitattaisiin 209 j ja 209 k §:n sijasta niitä vastaaviin lakiehdotuksen 209 n ja 209 o §:ään.

Lakiehdotuksen 209 g §:n mukaan elinkeinonharjoittajan on varmistettava antamiensa ja vastaanottamiensa laskujen alkuperän aitous ja niiden arvonlisäverolaissa edellytettävien tietojen muuttumattomuus laskun antamishetkestä säilytysajan loppuun saakka. Alkuperän aitous voitaisiin varmistaa esimerkiksi vertaamalla laskun tietoja muihin, kyseistä liiketointia koskeviin tosittesiin. Koska tämä varmistusvelvollisuus olisi olemassa koko laskujen säilytysajan, verovelvollisen tulisi säilyttää myös varmistuksessa käyttä-

mänsä tositteet vastaavan ajan. Verovelvollisen on luonnollisesti myös koko laskujen säilytysajan kyettävä tarvittaessa osoittamaan Verohallinnolle, että hän on täyttänyt 209 g §:n mukaiset velvollisuutensa. Varmistuksessa käytettyjen tositteiden ja tietojen säilytysvelvollisuus seuraisi siis jo lakiehdotuksen 209 g §:stä. Selvyyden vuoksi tästä otettaisiin nimenomainen säännös 209 p §:n 2 momenttiin.

Nykyisen laskujen säilyttämisvelvollisuutta koskevan 209 j §:n 2 momentin ensimmäisen lauseen mukaan laskussa mainittujen arvonlisäverolaissa edellytettävien tietojen muuttumattomuus ja luettavuus on varmistettava koko säilytysajan. Koska vastaavat velvollisuudet sisältyvät lakiehdotuksen 209 g §:n 1 momenttiin, tätä vastaavaa säännöstä ei sisältyisi 209 n §:ään. Nykyisen 209 j §:n 2 momentin toisen lauseen mukaan koneellisella tietovälineellä olevien laskujen tietojen on oltava saatettavissa selväkielisen kirjalliseen muotoon. Tätä vastaavaa säännöstä ei sisältyisi lakiehdotuksen 209 n §:ään, vaan siitä säädettäisiin lakiehdotuksen 209 g §:n 3 momentissa. Tästä syystä 209 p §:n 4 momenttiin otettaisiin pykälän tarkoittamia tositteita ja muistiinpanoaineistoja koskeva, nykyistä 209 j §:n 2 momenttia vastaava säännös. Säännös koskisi myös pykäläehdotuksen 2 momentissa tarkoitettuja tositteita ja tietoja.

209 q §. Nykyisen lain 209 m §:ään sisältyvä säännös kiinteistöinvestoinnin suorittamiseen liittyvien tositteiden säilyttämisajasta

otettaisiin lakiin lisättävään 209 q §:ään. Pykäläehdotuksessa viitattaisiin 209 j §:n 3 momentin sekä 209 l, 209 g ja 209 i §:n sijasta niitä vastaaviin lakiehdotuksen 209 n §:n 3 momenttiin sekä 209 p, 209 k ja 209 m §:ään.

209 r §. Nykyisen lain 209 n §:ään sisältyvä säännös tiettyjä toiseen jäsenvaltioon kuljettavia tavaroita koskevasta luettelonpito-velvollisuudesta otettaisiin lakiin lisättävään 209 r §:ään.

209 s §. Nykyisen lain 209 o §:ään sisältyvä säännös sijoituskullan myyjälle asetuista erityisvelvollisuuksista otettaisiin lakiin lisättävään 209 s §:ään.

218 §. Pykälän 3 momenttia muutettaisiin siten, että siinä viitattaisiin 209 a—209 c §:n sijasta niitä vastaaviin lakiehdotuksen 209 b, 209 e ja 209 f §:ään.

2 Tarkemmat säännökset ja määräykset

Joihinkin arvonlisäveroasetuksen säännöksiin tulisi tehdä vähäisiä tarkistuksia.

3 Voimaantulo

Laki ehdotetaan tulevaksi voimaan 1 päivänä tammikuuta 2013.

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Laki

arvonlisäverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan arvonlisäverolain (1501/1993) 2 a §, 18 b §:n 1 momentin 1 kohta, 63 g §:n 5 kohta, 69 b §:n 2 kohta, 72 g §:n 1 kohta, 80 a §:n 1 momentti, 102 a §:n 1 ja 2 momentti, 121 g §:n 3 momentti, 121 i, 134 ja 138 b §, 169 §:n 2 momentti, 170 a, 173 a ja 209 a—209 o § sekä 218 §:n 3 momentti,

sellaisina kuin niistä ovat 2 a § ja 63 g §:n 5 kohta laissa 331/2005, 18 b §:n 1 momentin 1 kohta laissa 1767/1995, 69 b §:n 2 kohta laissa 886/2009, 72 g §:n 1 kohta ja 138 b § laissa 1486/1994, 80 a §:n 1 momentti laissa 915/2001, 102 a §:n 1 momentti laissa 325/2003, 102 a §:n 2 momentti laissa 686/2010, 121 g §:n 3 momentti, 121 i §, 169 §:n 2 momentti, 209 g, 209 i—209 l sekä 209 n ja 209 o § laissa 1061/2007, 170 a, 209 e ja 209 m § laissa 529/2010, 173 a § laeissa 325/2003, 1061/2007 ja 529/2010, 209 a § laeissa 325/2003 ja 1202/2011, 209 b § laeissa 325/2003, 935/2004 ja 686/2010, 209 c § laeissa 325/2003 ja 1780/2009, 209 d § laeissa 325/2003, 935/2004 ja 1061/2007, 209 f § laeissa 453/2005 ja 1061/2007, 209 h § laeissa 1061/2007 ja 529/2010 sekä 218 §:n 3 momentti laissa 605/2009, ja

lisätään 16 a §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1486/1994, uusi 2—4 momentti ja lakiin uusi 209 p—209 s § seuraavasti:

2 a §

Verovelvollinen 72 g §:ssä tarkoitetusta tavaroiden edelleenmyynnistä on ostaja, jos myyjän antama lasku on 209 e §:n tai, jos kyse on 209 a §:n 4 momentissa tarkoitetusta tilanteesta, 209 e §:ää vastaavan myyjän sijoitautumisjäsenvaltion säännöksen mukainen.

16 a §

Jos yhteisöhankintana ostettavat tavarat toimitetaan ostajalle yli yhden kalenterikuukauden ajan jatkuvana toimituksena, tavarat katsotaan 1 momentissa tarkoitetulla tavalla vastaanotetuiksi kunkin kalenterikuukauden päättyessä.

Mitä 15 §:n 1 momentin 2 kohdassa ja 2 momentissa säädetään, ei sovelleta 72 b §:ssä tarkoitettuun tavarankäyttöön yhteisömyyntiin.

Jos yhteisömyyntinä myytävät tavarat toimitetaan yli yhden kalenterikuukauden ajan jatkuvana toimituksena, tavarat katsotaan 15 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla toimitetuiksi kunkin kalenterikuukauden päättyessä.

18 b §

Tavaraa ei katsota myydyksi 18 a §:ssä tarkoitetulla tavalla, jos elinkeinonharjoittaja tai joku muu hänen puolestaan siirtää tavarankäytön:

1) kuljetuksen päättymisvaltiossa suoritettavaa, hänelle myytävää tavarankäyttöä tai tavarankäyttöä kohdistuvaa työsuoritusta varten ja tavarankäyttöä palautetaan arvioinnin tai työn jälkeen hänelle Suomeen;

63 g §

Tavarankäytön yhteisöhankintaa katsotaan verotettuna 63 f §:ssä tarkoitetulla tavalla tavarankäytönä.

kuljetuksen päättymisvaltiossa myös silloin, kun:

5) ostajan edelleenmyyntiä koskeva lasku on ostajan sijoittautumisjäsenvaltion tai, jos seuraava ostaja on laatinut laskun, kuljetuksen päättymisvaltion 209 e §:ää vastaavan säännöksen mukainen; ja

69 b §

Seuraavat muulle kuin elinkeinonharjoittajalle luovutetut palvelut on myyty Suomessa, jos ne suoritetaan täällä:

2) irtaimen esineen arviointi ja tällaiseen esineeseen kohdistuva työsuoritus.

72 g §

Suomessa 63 e §:n mukaan tapahtuvasta tavarankuljetuksen yhteisö- tai yksilö-ostajien ostamista ei ole suoritettava veroa, jos:

1) ostajana on ulkomainen elinkeinonharjoittaja, jolla ei ole sellaista kiinteää toimipaikkaa Suomessa, joka osallistuu tavarankuljetuksen edelleenmyyntiin;

80 a §

Ulkomaan valuutassa ilmaistu rahamäärä muunnetaan euroiksi käyttämällä 15 tai 16 §:ssä tarkoitettuna ajankohtana verovelvollisen valinnan mukaisesti viimeisintä liikepankin tai Euroopan keskuspankin julkaisemaa myyntikurssia. Ratkaiseva ajankohta on kuitenkin laskutus- tai kertymisajankohta, jos vero kohdistetaan 13 luvun säännösten perusteella laskutus- tai kertymiskuukaudelle.

102 a §

Edellä 102 §:n 1 momentin 1 ja 3 kohdassa tarkoitettua vähennysoikeuden edellytyksenä on, että verovelvollisella on ostamastaan tavarasta tai palvelusta myyjän antama 209 e ja 209 f §:n mukainen lasku tai muu laskuna toimiva tosite. Jos kyse on 209 a §:n 4 momentissa tarkoitettua tilanteesta, laskun on oltava 209 e §:ää vastaavien myyjän si-

joihtautumisjäsenvaltion säännösten mukainen.

Jos kyse on ostosta 2 a, 8 a—8 c tai 9 §:n nojalla suoritettavan veron taikka yhteisö- tai yksilö-ostajien ostamista suoritettavan veron vähentämiseksi, vähennysoikeuden edellytyksenä on lisäksi, että verovelvollinen on täyttänyt 162 §:ssä säädetyn ilmoitusvelvollisuutensa tai että vero on määrätty maksettavaksi. Jos verovelvollinen ei saa myyjältä 1 momentissa tarkoitettua laskua, vähennysoikeuden edellytyksenä on verovelvollisen itse laatima tosite, josta ilmenevät soveltuvin osin 209 e §:n 1 momentissa tarkoitettavat tiedot sekä ostosta tai yhteisö- tai yksilö-ostajien ostamista suoritettava vero ja verokanta.

121 g §

Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitettuun oikeuden ja velvollisuuden siirtymiseen sovelletaan soveltuvin osin, mitä 121 h—121 k ja 209 k—209 m §:ssä säädetään.

121 i §

Kun tarkistus- tai -velvollisuus siirtyvät ja luovuttaja ei ole antanut 209 k §:ssä tarkoitettua selvitystä tai on antanut selvityksessä virheellisen tiedon, jonka seurauksena luovutuksensaajan verotusta olisi oikaistava luovutuksensaajan vahingoksi, luovuttajan on suoritettava tästä johtuvat tarkistukset tai oikaistava tarkistettavia määriä luovutuksensaajan asemesta.

Kun tarkistus- tai -velvollisuus siirtyvät ja luovuttajan verotusta muutetaan myöhemmin siten, että sen seurauksena luovutuksensaajan verotusta olisi oikaistava luovutuksensaajan vahingoksi, luovuttajan on suoritettava tästä johtuvat tarkistukset tai oikaistava tarkistettavia määriä luovutuksensaajan asemesta, jos luovuttaja ei ole ilmoittanut verotuksen muutoksesta luovutuksensaajalle 209 k §:ssä tarkoitettussa selvityksessä.

134 §

Myynnistä ja tavarankuljetuksen yhteisö- tai yksilö-ostajien ostamista suoritettava vero, vähennettävä vero ja ilmoitettavat liiketapahtumat kohdistetaan veron tilittämistä ja liiketapahtumien ilmoittamista

varten kalenterikuukaudelle sen mukaan kuin tässä luvussa säädetään.

138 b §

Tavaran yhteisöhankinta kohdistetaan sitä kuukautta seuraavalle kalenterikuukaudelle, jonka aikana veron suorittamisvelvollisuus on 16 a §:n 1 momentin mukaan syntynyt. Jos tavaran ostaja on saanut vastaanotetusta tavarasta laskun tai vastaavan asiakirjan vastaanottokuukautena, hankinta kohdistetaan kuitenkin tavaran vastaanottokuukaudelle.

169 §

Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, ulkomailla 209 n—209 q §:n mukaisesti sähköisesti säilytettävien tositteiden tai muun aineiston osalta riittävää on, että tietoihin saadaan täydellinen tosiaikainen tietokoneyhteys ja että tiedot ovat saatettavissa selväkieliseen kirjalliseen muotoon. Viranomaisen kehotuksesta teknisestä tallenteesta on lisäksi valmistettava jäljennös tarkastusta suorittavan henkilön käyttöön, jos se on tarkastuksen suorittamista varten tarpeen.

170 a §

Sijoituskullan myyjän on Verohallinnon kehotuksesta esitettävä 209 s §:ssä tarkoitettu aineisto tarkastettavaksi ja annettava sitä koskevia tietoja.

173 a §

Jos ulkomaalaisella ei ole kotipaikkaa eikä kiinteää toimipaikkaa toisessa jäsenvaltiossa eikä valtiossa, jonka kanssa Suomella on sellainen viranomaisten keskinäistä avunantoa koskeva oikeudellinen järjestely, joka vastaa soveltamisalaltaan keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä annettua neuvoston direktiiviä 2010/24/EU sekä hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonnäisäverotuksen alalla annettua neuvoston asetusta (EU) N:o 904/2010, 12 §:n 2 momentissa tarkoitettun hakemuksen hyväksymisen edellytyksenä on sellaisen Verohallinnon hyväksymän edustajan nimeäminen, jolla on Suomessa kotipaikka. Verohal-

linto voi lisäksi vaatia asetettavaksi vakuuden veron suorittamisesta.

Mitä 169, 209 ja 209 n—209 q §:ssä säädetään verovelvollisen velvollisuuksista, sovelletaan myös 1 momentissa tarkoitettuun edustajaan.

22 luku

Kirjanpito ja tositteet

209 a §

Laskutukseen sovelletaan 209 b—209 g §:ää, jos myynti tapahtuu 5 luvun mukaan Suomessa.

Laskutukseen sovelletaan 209 b—209 g §:ää myös 3 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa, jos myyjä luovuttaa tavarat tai suorittaa palvelut Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, tai kun luovutus tai suoritus ei tapahdu mistään kiinteästä toimipaikasta, jos myyjän kotipaikka on Suomessa.

Edellä 2 momentissa tarkoitettut tilanteet ovat:

1) myyjä laatii laskun myynnistä, joka tapahtuu toisessa jäsenvaltiossa, ja verovelvollinen myynnistä on 2 a tai 9 §:ää vastaavan säännöksen nojalla ostaja;

2) myynti ei tapahdu Yhteisön alueella.

Poiketen siitä, mitä 1 momentissa säädetään, 209 b—209 g §:ää ei sovelleta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen myyjän Suomessa suorittamaan myyntiin, josta ostaja on 2 a tai 9 §:n nojalla verovelvollinen ja josta myyjä laatii laskun. Myyjä on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, jos hän luovuttaa tavarat tai suorittaa palvelut toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta tai kun luovutus tai suoritus ei tapahdu mistään kiinteästä toimipaikasta, jos myyjän kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa.

Edellä 2 ja 4 momentissa kiinteällä toimipaikalla, josta tavarat luovutetaan ja palvelut suoritetaan, tarkoitetaan kiinteää toimipaikkaa, jonka henkilöstö- ja muilla resursseilla luovutus tai suoritus toteutetaan.

209 b §

Myyjän on annettava ostajalle lasku, jos ostajana on elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja:

1) verollisesta tavarahan tai palvelun myynnistä;

2) myynnistä, joka on veroton 43 a, 56 ja 58 §:n, 59 §:n 4 kohdan, 70, 70 b, 71, 72, 72 a—72 e ja 72 h §:n nojalla;

3) sellaisesta myynnistä toisessa jäsenvaltiossa, joka olisi 4, 5, 27, 34, 36, 37, 39 ja 45 §:n, 59 §:n 1—3 ja 5—6 kohdan, 60 ja 61 §:n nojalla veroton, jos se olisi myyty Suomessa.

Lasku on annettava myös:

1) 63 a §:ssä ja 72 b §:n 4 momentissa tarkoitettuna myynnistä, kun ostaja on yksityishenkilö;

2) edellä 130 a §:n 1 momentissa tarkoitettuna tavarahan tai palvelun myyjän on annettava myynnistä kunnalle. lasku.

Myyjän on annettava lasku myös 1 ja 2 momentissa tarkoitettuja myyntejä koskevista:

1) ennakkomaksuista, ei kuitenkaan silloin, kun ne koskevat tavaroiden yhteisömyyntiä;

2) 78 §:n 1 momentin 1 ja 3 kohdassa sekä 78 a §:ssä tarkoitetuista oikaisueristä ja korvauksista, jollei niitä ole huomioitu aiemmin annetuissa laskuissa.

Ostajan laatima lasku katsotaan myyjän antamaksi, jos myyjä ja ostaja ovat sopineet asiasta ja jos on olemassa järjestely, jonka mukaan myyjä hyväksyy laskun.

209 c §

Tavarahan yhteisömyyntiä koskeva lasku on annettava viimeistään tavarahan toimituskaukautta seuraavan kalenterikuukauden 15 päivänä.

Toisen jäsenvaltion 65 §:ää vastaavan säännöksen mukaisesti kyseisessä jäsenvaltiossa verotettavaa palvelun myyntiä koskeva lasku on annettava viimeistään palvelun suorituskuukautta seuraavan kalenterikuukauden 15 päivänä. Tätä sovelletaan vain silloin, kun palvelun ostava elinkeinonharjoittaja tai arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, on myynnistä 9 §:n 1 momenttia vastaavan säännöksen mukaan verovelvollinen.

209 d §

Edellä 209 b §:ssä tarkoitettu lasku voidaan vastaanottajan suostumuksin antaa sähköisenä. Sähköisellä laskulla tarkoitetaan laskua,

joka annetaan ja vastaanotetaan sähköisessä muodossa.

Useasta erillisestä tavaroiden ja palvelujen myynnistä voidaan antaa yhteinen lasku.

209 e §

Edellä 209 b §:ssä tarkoitettuna laskussa on oltava seuraavat tiedot millä tahansa kielellä:

1) laskun antamispäivä;

2) yhteen tai useampaan sarjaan perustuva juokseva tunniste, jolla lasku voidaan yksilöidä;

3) arvonlisäverotunniste, jolla elinkeinonharjoittaja on myynyt tavarat tai palvelut;

4) ostajan arvonlisäverotunniste, jota ostaja on käyttänyt ostossa, jos hän on ostosta verovelvollinen tai jos kyse on 72 a §:ssä tarkoitettuna tavarahan yhteisömyynnistä;

5) myyjän ja ostajan nimi ja osoite;

6) myytyjen tavaroiden määrä ja laji sekä palvelujen laajuus ja laji;

7) tavaroiden toimituspäivä, palvelujen suorituspäivä tai ennakkomaksun maksupäivä, jos se voidaan määrittää eikä se ole sama kuin laskun antamispäivä;

8) veron peruste kunkin verokannan tai verottomuuden osalta, yksikköhinta ilman veroa sekä hyvitykset ja alennukset, jos niitä ei ole otettu huomioon yksikköhinnassa;

9) verokanta;

10) suoritettavan veron määrä sen jäsenvaltion valuutassa, jossa myynti tapahtuu euroissa, ei kuitenkaan 15 kohdassa tarkoitettuna myynnin osalta;

11) jos myynnistä ei ole suoritettava veroa, merkintä verottomuudesta taikka viittaus tämän lain tai arvonlisäverodirektiivin asianomaiseen säännökseen;

12) jos verovelvollinen on 2 a, 8 a—8 c tai 9 §:n taikka toisen jäsenvaltion 2 a tai 9 §:ää vastaavan säännöksen perusteella ostaja, merkintä ”käännetty verovelvollisuus”

13) jos ostaja laatii laskun, merkintä ”itse-laskutus”;

14) toiseen jäsenvaltioon myytävän uuden kuljetusvälineen osalta tiedot, joiden perusteella 26 d §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitettuna edellytykset voidaan todeta;

15) jos myyntiin sovelletaan 79 a §:ssä tarkoitettua menettelyä, tapauksen mukaan merkintä ”voittomarginaalijärjestelmä – käytetyt tavarat”, ”voittomarginaalijärjestelmä –

taide-esineet” tai ”voittomarginaalijärjestelmä – keräily- ja antiikkiesineet”;

16) jos kyse on 80 §:ssä tarkoitetun matkatoimistopalvelun myynnistä, merkintä ”voittomarginaalijärjestelmä – matkatoimistot”;

17) jos sijoituskullan myyjä valitsee myynnin verollisuuden 43 c §:ssä tarkoitetulla tavalla, myynnin verollisuutta osoittava merkintä;

18) jos laskulla muutetaan aikaisemmin annettua laskua, yksiselitteinen viittaus tähän laskuun.

Jos osa 1 momentissa tarkoitetuista tiedoista sisältyy ostajalle aiemmin annettuun tai ostajalla olevaan asiakirjaan, näiden asiakirjojen katsotaan yhdessä muodostavan laskun. Edellytyksenä on kuitenkin, että jälkimmäinen asiakirja sisältää yksiselitteisen viittauksen aikaisempaan asiakirjaan. Mitä tässä momentissa säädetään, ei kuitenkaan sovelleta 63 a §:ssä tarkoitettuun tavarankaukomyyntiin, 72 b §:ssä tarkoitettuun tavarankaukomyyntiin, 72 b §:ssä tarkoitettuun tavarankaukomyyntiin taikka sellaiseen toisessa jäsenvaltiossa tapahtuvaan tavarankaukomyyntiin, josta ostaja on 2 a tai 9 §:ää vastaavan säännöksen perusteella verovelvollinen.

Kun samalle vastaanottajalle lähetetään useita sähköisiä laskuja sisältävä erä, yksittäisiin laskuihin liittyvät yhteiset tiedot tarvitsee mainita ainoastaan kerran, jos tiedot kunkin laskun osalta ovat saatavissa kokonaisuudessaan.

Edellä 1 momentin 8 ja 10 kohdassa suoritettavan veron määrällä ja veron perusteella tarkoitetaan veroa, joka myyjän on tällä laskulla laskutettavasta myynnistä tai sen osasta lain mukaan suoritettava, ja sen perustetta. Laskuun ei kuitenkaan saa merkitä veron määrää tai verokantaa, ellei myyjää ole merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Jos rekisteröinti on vireillä ja laskussa on tätä koskeva merkintä, vero ja verokanta voidaan kuitenkin merkitä.

Jos ostaja on myynnistä verovelvollinen, laskuun on merkittävä 1 momentin 8—10 kohdassa tarkoitettujen tietojen sijasta veron peruste kunkin myydyn tavara- ja palvelulajin osalta.

Yksikköhintaa ei tarvitse merkitä 209 b §:n 3 momentin 2 kohdassa 3 momentissa tarkoitettuihin laskuihin.

209 f §

Sen estämättä, mitä 209 e §:n 1 momentin 1—10 kohdassa säädetään, seuraavissa laskuissa tarvitsee olla vain jäljempänä 3 momentissa tarkoitettut tiedot:

1) loppusummaltaan enintään 400 euron suuruiset laskut;

2) vähittäiskaupassa tai muussa siihen rinnastettavassa lähes yksinomaan yksityishenkilöille tapahtuvassa myyntitoiminnassa annettavat laskut;

3) ravintola- tai ateriapalveluja taikka henkilökuljetuksia koskevat laskut, lukuun ottamatta edelleen myytäväksi tarkoitettuja palveluja;

4) pysäköintimittareiden ja muiden vastaavien laitteiden tulostamat tositteet.

Mitä 1 momentissa säädetään, ei koske 63 a §:ssä tarkoitettua tavarankaukomyyntiä, 72 b §:ssä tarkoitettua tavarankaukomyyntiä eikä sellaista toisessa jäsenvaltiossa tapahtuvaa tavarankaukomyyntiä, josta ostaja on 2 a tai 9 §:ää vastaavan säännöksen perusteella verovelvollinen.

Edellä 1 momentissa tarkoitetuissa laskuissa on oltava seuraavat tiedot:

1) laskun antamispäivä;

2) myyjän nimi ja arvonlisäverotunniste;

3) myytyjen tavaroiden määrä ja laji sekä palvelujen laji;

4) suoritettavan veron määrä verokannoittain taikka veron peruste verokannoittain.

209 g §

Elinkeinonharjoittajan on varmistettava antamiensa ja vastaanottamiensa 209 b §:ssä tarkoitettujen laskujen alkuperän aitous sekä laskuissa mainittujen 209 e §:n 1 momentissa tarkoitettujen tietojen muuttumattomuus ja luettavuus laskun antamishetkestä laskun säilytysajan loppuun saakka. Tämä voidaan tehdä millä tahansa elinkeinonharjoittajan valitsemalla liiketoiminnan valvontakeinolla, joka luotettavasti todentaa laskun ja tavaroiden tai palvelujen myynnin välisen yhteyden.

Alkuperän aitoudella tarkoitetaan vakuutuneisuutta laskulla mainitun myyjän tai laskun laatijan henkilöllisyydestä.

Koneellisella tietovälillä olevien laskujen 209 e §:n 1 momentissa tarkoitettujen tietojen on oltava saatavissa selväkieliseen kirjalliseen muotoon.

209 h §

Edellä 103 §:n 2 momentissa tarkoitettu selvityksestä on käytävä ilmi selvityksen antamispäivä, myyjän ja ostajan nimet, osoitteet sekä yritys- ja yhteisötunnukset, luovutuksen luonne ja veron määrä, joka myyjän on suoritettava.

Edellä 111 §:n 2 momentissa tarkoitettussa selvityksessä on oltava selvityksen antamispäivä, myyjän ja ostajan nimet, osoitteet sekä mahdolliset yritys- ja yhteisötunnukset, luovutuksen luonne ja kohdekuukausi, vuokran tai yhtiövastikkeen kokonaismäärä ja energian osuus siitä sekä myyjän ostamasta energiahyödykkeestä tai polttoaineesta suoritettavan veron määrä.

Edellä 112 §:n 5 momentissa tarkoitettussa tositteessa on oltava tositteen laatimispäivä, verovelvollisen nimi, tavaroiden määrä ja laji sekä palvelujen laajuus ja laji, vähennyskelpoiseen käyttöön ottamispäivä, jollei se ole sama kuin laatimispäivä, hankintaan sisällynyt vero tai omasta käytöstä suoritettu vero sekä viittaus hankintaa tai omasta käytöstä suoritettavaa veroa koskevaan tositteeseen, todennäköinen luovutushinta ilman veron osuutta, verokanta ja vähennettävä vero.

209 i §

Verohallinto voi tarkastuksen taikka veron palauttamisen tai määräämisen yhteydessä hyväksyä tehdyn vähennyksen, vaikkei verovelvollisella ole lain vaatimusten mukaista laskua, selvitystä tai muuta tositetta, jos verovelvollinen kykenee muutoin osoittamaan olevansa 102, 102 a, 102 c, 103, 106 tai 111—113 §:n nojalla oikeutettu vähennykseen.

Verohallinto voi tarkastuksen tai muutoin verovalvonnan yhteydessä vaatia vastaanotettujen ja Suomessa tapahtuneista myynteistä annettujen laskujen kääntämistä tarvittavilta osin. Ulkomaisen elinkeinonharjoittajan vastaanottamien laskujen osalta tätä sovelletaan vain Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan vastaanottamiin laskuihin.

209 j §

Edellä 19 a §:ssä tarkoitettun liiketoiminnan jatkajan on annettava liikkeen tai sen osan luovuttajalle selvitys siitä, että luovutettuja

tavaroita ja palveluja ryhdytään käyttämään vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

Edellä 19 a §:ssä tarkoitettun liikkeen tai sen osan luovuttajan on luovutettavien käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden osalta annettava liiketoiminnan jatkajalle selvitys 79 f ja 79 g §:ssä tarkoitettujen edellytysten olemassaolosta.

Edellä 19 a §:ssä tarkoitettun liikkeen tai sen osan luovuttajan on annettava liiketoiminnan jatkajalle 209 k §:ssä tarkoitettu selvitys luovutettavista kiinteistöistä.

Tämän lain laskuja koskevia säännöksiä sovelletaan 19 a §:ssä tarkoitettuun liikkeen tai sen osan luovutukseen.

209 k §

Kun oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä siirtyvät luovutuksensaajalle, luovuttajan on annettava luovutuksensaajalle selvitys, joka sisältää 209 l §:ssä tarkoitettut tiedot.

Jos kiinteistöinvestointia koskeva hankintaan sisältyvä vero, oikeus sen vähentämiseen tai muu luovutuksensaajan verotukseen vaikuttava 209 l §:ssä tarkoitettu tieto on muuttunut 1 momentissa tarkoitettun asiakirjan laatimisen jälkeen, luovuttajan on annettava luovutuksensaajalle muutosta koskeva täydentävä selvitys.

Luovuttajan on annettava luovutuksensaajalle jäljennös hallussaan olevasta kiinteistön aikaisemman haltijan 1 tai 2 momentin nojalla laatimasta selvityksestä, joka sisältää luovutuksensaajan tarkistusosoikeuteen tai -velvollisuuteen vaikuttavia tietoja.

209 l §

Edellä 209 k §:ssä tarkoitettusta selvityksestä on käytävä ilmi:

- 1) selvityksen antamispäivä;
- 2) luovuttajan ja luovutuksensaajan nimi, osoite sekä yritys- ja yhteisötunnus;
- 3) luovutuksen ajankohta;
- 4) luovutuksen luonne;
- 5) 121 a §:n 2 momentissa tarkoitettu rakentamispalvelun valmistumisajankohta tai kiinteistön vastaanottoajankohta;
- 6) 121 d §:n 2 momentissa tarkoitettu kiinteistöinvestointia koskeva hankintaan sisältyvä vero;

7) se osa 6 kohdassa tarkoitettusta verosta, josta on rakentamispalvelun valmistumisen tai kiinteistön vastaanottamisen yhteydessä voitu tehdä vähennys tai joka olisi ollut suoritettava, jos rakentamispalvelu olisi suoritettu taikka tavara valmistettu tai siirretty muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön;

8) liikeomaisuudesta poistettua kiinteistöä koskeva hankintaan sisältyvä vero;

9) selvitys siitä, onko luovuttaja tai aikaisempi luovuttaja suorittanut verovelvollisuuden päättyessä 121 c §:n 2 momentissa tai kiinteistön luovutuksen yhteydessä 121 h §:n 3 momentissa tarkoitettun tarkistuksen, jota ei ole oikaistu;

10) muut Verohallinnon määräämät seikat, jotka ovat tarpeen luovuttajan tai luovutuksensaajan tarkistusoikeuden tai velvollisuuden määrittämiseksi.

209 m §

Kun oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä siirtyvät elinkeinonharjoittajalle, luovutuksensaajan on annettava luovuttajalle selvitys siitä, että kiinteistö hankitaan liiketoimintaa varten.

209 n §

Verovelvollisen on säilytettävä antamiensa, 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja myyntejä koskevien laskujen jäljennökset sekä tähän toimintaan ja 131 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettuun palautukseen oikeuttavaan toimintaan liittyviä tavaroiden ja palvelujen ostoja koskevat vastaanottamansa laskut sekä niitä ostoja koskevat laskut, joista hän on ostajana verovelvollinen.

Laskut on säilytettävä vähintään kuusi vuotta sen kalenterivuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt. Tilikaudella tarkoitetaan tilikautta, johon kuuluvalla kalenterikuukaudelle 13 luvun säännösten mukaisesti kohdistettavaa myyntiä, ostoa, oikaisuerää tai ennakkomaksua laskut koskevat.

Mitä 2 momentissa säädetään, sovelletaan ulkomaisen elinkeinonharjoittajan vastaanottamien laskujen osalta vain Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan vastaanottamiin laskuihin.

209 o §

Edellä 209 n §:ssä tarkoitettut laskut on säilytettävä Suomessa.

Laskut voidaan kuitenkin säilyttää toisessa jäsenvaltiossa, jos:

1) tallennus on suoritettu sähköisesti siten, että se takaa täydellisen tosiaikaisen tietokoneyhteyden näihin tietoihin; tai

2) elinkeinonharjoittaja on ulkomaalainen, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa.

Laskut voidaan kuitenkin kirjanpitolain 2 luvun 9 §:n 1 ja 2 momentissa säädetyillä edellytyksillä säilyttää muualla kuin mitä edellä 1 ja 2 momentissa säädetään. Mitä tässä momentissa säädetään, noudatetaan soveltuvin osin myös muihin kuin kirjanpitolaissa tarkoitettuihin kirjanpitovelvollisiin.

209 p §

Mitä 209 n ja 209 o §:ssä säädetään laskusta, sovelletaan myös muihin tositteisiin, joihin suoritettavan ja vähennettävän veron määrään vaikuttavien liiketapahtumien kirjaukset perustuvat.

Mitä 209 n ja 209 o §:ssä säädetään laskusta, sovelletaan myös tositteisiin ja tietoihin, joiden avulla elinkeinonharjoittaja täyttää 209 g §:n 1 momentissa säädetyn laskun alkuperän aitouden ja sisällön muuttumattomuuden varmistamista koskevan velvollisuutensa.

Mitä 209 n ja 209 o §:ssä säädetään annetusta laskusta, sovelletaan myös muuhun verovelvollisen muistiinpanoaineistoon, jos verovelvollinen ei ole kirjanpitolain mukaan kirjanpitovelvollinen.

Edellä 1—3 momentissa tarkoitettujen tositteiden, tietojen ja muistiinpanoaineiston lain soveltamisen kannalta oleellisten tietojen muuttumattomuus ja luettavuus on varmistettava koko säilytysajan. Koneellisella tietovälineellä olevien tietojen on oltava saatettavissa selväkieliseen kirjalliseen muotoon.

209 q §

Edellä 209 n §:n 3 momentista ja 209 p §:stä poiketen verovelvollisen on säilytettävä kiinteistöinvestoinnin suorittamiseen liittyvät laskut ja tositteet sekä 103 §:n 2 momentissa, 209 k ja 209 m §:ssä tarkoitettut selvitykset 13 vuotta sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana tarkistuskausi on

alkanut. Edellä 209 n §:n 3 momentissa säädetyn määräajan jälkeen laskut ja tositteet voidaan korvata selvityksellä, josta käy ilmi Verohallinnon määräämät tarkistusoikeuden tai velvollisuuden määrittämiseksi tarpeelliset seikat.

209 r §

Verovelvollisen on pidettävä luetteloa niistä tavaroista, jotka hän itse tai joku muu hänen puolestaan kuljettaa toiseen jäsenvaltioon 18 b §:n 1 momentin 1—3 kohdassa tarkoitettuja liiketoimia varten.

209 s §

Edellä 43 a ja 43 c §:ssä tarkoitetun sijoituskullan myyjän on tunnistettava asiakas aina, kun yhden liiketoimen tai toisiinsa kytkeytyneiden liiketoimien yhteenlaskettu arvo on vähintään 15 000 euroa. Myyjän on käytettävissä olevin keinoin tunnistettava myös henkilö, jonka lukuun edellä tarkoitettu asiakas todennäköisesti toimii.

Tunnistamista ei tarvitse suorittaa, jos asiakas on rahanpesun estämisestä ja selvittämisestä annetun lain (68/1998) 6 §:n 6 momentissa tarkoitettu elinkeinonharjoittaja.

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen asiakkaiden tunnistamista ja liiketoimien kirjaa-

mista koskevat tarkemmat säännökset annetaan valtioneuvoston asetuksella.

Edellä 1 ja 3 momentissa tarkoitettu aineisto on säilytettävä kuusi vuotta sen kalenterivuoden lopusta, jonka aikana se tilikausi on päättynyt, jona liiketoimi tai viimeinen toisiinsa kytkeytyneistä liiketoimista suoritettiin.

218 §

Joka jättää asianmukaisesti täyttämättä 209 s §:ssä säädetyn velvollisuuden tai viranomaisen kehotuksesta huolimatta 162 §:ssä, 162 c §:n 5 momentissa, 162 e tai 165 §:ssä, 166 §:n 2 momentissa, 168 §:n 2 momentissa, 169 §:n 1 ja 2 momentissa, 170 §:n 1 momentissa, 170 a, 209, 209 b, 209 e tai 209 f §:ssä säädetyn velvollisuuden, on tuomittava *arvonlisäverorikkomuksesta* sakkoon.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan, kun veron suorittamisvelvollisuus on syntynyt lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

Helsingissä 29 päivänä maaliskuuta 2012

Pääministeri

JYRKI KATAINEN

Valtiovarainministeri *Jutta Urpilainen*

Laki**arvonlisäverolain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti muutetaan arvonlisäverolain (1501/1993) 2 a §, 18 b §:n 1 momentin 1 kohta, 63 g §:n 5 kohta, 69 b §:n 2 kohta, 72 g §:n 1 kohta, 80 a §:n 1 momentti, 102 a §:n 1 ja 2 momentti, 121 g §:n 3 momentti, 121 i, 134 ja 138 b §, 169 §:n 2 momentti, 170 a, 173 a ja 209 a—209 o § sekä 218 §:n 3 momentti,

sellaisina kuin niistä ovat 2 a § ja 63 g §:n 5 kohta laissa 331/2005, 18 b §:n 1 momentin 1 kohta laissa 1767/1995, 69 b §:n 2 kohta laissa 886/2009, 72 g §:n 1 kohta ja 138 b § laissa 1486/1994, 80 a §:n 1 momentti laissa 915/2001, 102 a §:n 1 momentti laissa 325/2003, 102 a §:n 2 momentti laissa 686/2010, 121 g §:n 3 momentti, 121 i §, 169 §:n 2 momentti, 209 g, 209 i—209 l sekä 209 n ja 209 o § laissa 1061/2007, 170 a, 209 e ja 209 m § laissa 529/2010, 173 a § laeissa 325/2003, 1061/2007 ja 529/2010, 209 a § laeissa 325/2003 ja 1202/2011, 209 b § laeissa 325/2003, 935/2004 ja 686/2010, 209 c § laeissa 325/2003 ja 1780/2009, 209 d § laeissa 325/2003, 935/2004 ja 1061/2007, 209 f § laeissa 453/2005 ja 1061/2007, 209 h § laeissa 1061/2007 ja 529/2010 sekä 218 §:n 3 momentti laissa 605/2009, ja

lisätään 16 a §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1486/1994, uusi 2—4 momentti ja lakiin uusi 209 p—209 s § seuraavasti:

Voimassa oleva laki

2 a §
Verovelvollinen 72 g §:ssä tarkoitettua edelleenmyynnistä on ostaja, jos myyjän antama lasku on 209 b §:n mukainen.

16 a §

Ehdotus

2 a §
Verovelvollinen 72 g §:ssä tarkoitettua *tavaroiden* edelleenmyynnistä on ostaja, jos myyjän antama lasku on 209 e §:n tai, jos kyse on 209 a §:n 4 momentissa tarkoitettua tilanteesta, 209 e §:ää vastaavan myyjän sijoittautumisjäsenvaltion säännöksen mukainen.

16 a §

Jos yhteisöhankintana ostettavat tavarat toimitetaan ostajalle yli yhden kalenterikuukauden ajan jatkuvana toimituksena, tavarat katsotaan 1 momentissa tarkoitettulla tavalla vastaanotetuiksi kunkin kalenterikuukauden päättyessä.

Mitä 15 §:n 1 momentin 2 kohdassa ja 2 momentissa säädetään, ei sovelleta 72 b §:ssä tarkoitettuun tavarain yhteisömyyntiin.

Jos yhteisömyyntinä myytävät tavarat toimitetaan yli yhden kalenterikuukauden ajan jatkuvana toimituksena, tavarat katsotaan

15 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla toimitetuiksi kunkin kalenterikuukauden päättyessä.

18 b §

Tavaraa ei katsota myydyn 18 a §:ssä tarkoitetulla tavalla, jos elinkeinonharjoittaja tai joku muu hänen puolestaan siirtää tavaran:

1) kuljetuksen päättymisvaltiossa suoritettavaa, hänelle myytävää tavaraan kohdistuvaa työsuoritusta varten ja tavara palautetaan työn jälkeen hänelle Suomeen;

18 b §

Tavaraa ei katsota myydyn 18 a §:ssä tarkoitetulla tavalla, jos elinkeinonharjoittaja tai joku muu hänen puolestaan siirtää tavaran:

1) kuljetuksen päättymisvaltiossa suoritettavaa, hänelle myytävää *tavaran arviointia tai* tavaraan kohdistuvaa työsuoritusta varten ja tavara palautetaan *arvioinnin tai* työn jälkeen hänelle Suomeen;

63 g §

Tavaran yhteisöhankinta katsotaan verotetun 63 f §:ssä tarkoitetulla tavalla tavaran kuljetuksen päättymisvaltiossa myös silloin, kun:

5) ostajan edelleenmyyntiä koskeva lasku on 209 b §:n tai vastaavien säännösten mukainen; ja

63 g §

Tavaran yhteisöhankinta katsotaan verotetun 63 f §:ssä tarkoitetulla tavalla tavaran kuljetuksen päättymisvaltiossa myös silloin, kun:

5) ostajan edelleenmyyntiä koskeva lasku on *ostajan sijoittautumisjäsenvaltion tai, jos seuraava ostaja on laatinut laskun, kuljetuksen päättymisvaltion 209 e §:ää vastaavan säännöksen* mukainen; ja

69 b §

Seuraavat muulle kuin elinkeinonharjoittajalle luovutetut palvelut on myyty Suomessa, jos ne suoritetaan täällä:

2) irtaimen esineen arvonmääritys ja tällaiseen esineeseen kohdistuva työsuoritus.

69 b §

Seuraavat muulle kuin elinkeinonharjoittajalle luovutetut palvelut on myyty Suomessa, jos ne suoritetaan täällä:

2) irtaimen esineen *arviointi* ja tällaiseen esineeseen kohdistuva työsuoritus.

72 g §

Suomessa 63 e §:n mukaan tapahtuvasta tavaran yhteisöhankinnasta ei ole suoritettava veroa, jos:

1) ostajana on ulkomainen elinkeinonharjoittaja, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa;

72 g §

Suomessa 63 e §:n mukaan tapahtuvasta tavaran yhteisöhankinnasta ei ole suoritettava veroa, jos:

1) ostajana on ulkomainen elinkeinonharjoittaja, jolla ei ole *sellaista* kiinteää toimipaikkaa Suomessa, *joka osallistuu tavaran edelleenmyyntiin*;

80 a §

Ulkomaan valuutassa ilmaistu rahamäärä muunnetaan euroiksi käyttämällä 15 tai 16 §:ssä tarkoitettuna ajankohtana viimeisintä liikepankin julkaisemaa myyntikurssia. Ratkaiseva ajankohta on kuitenkin laskutus- tai

80 a §

Ulkomaan valuutassa ilmaistu rahamäärä muunnetaan euroiksi käyttämällä 15 tai 16 §:ssä tarkoitettuna ajankohtana *verovelvollisen valinnan mukaisesti* viimeisintä liikepankin *tai Euroopan keskuspankin* julkai-

kertymisajankohta, jos vero kohdistetaan 13 luvun säännösten perusteella laskutus- tai kertymiskuukaudelle.

semaa myyntikurssia. Ratkaiseva ajankohta on kuitenkin laskutus- tai kertymisajankohta, jos vero kohdistetaan 13 luvun säännösten perusteella laskutus- tai kertymiskuukaudelle.

102 a §

Edellä 102 §:n 1 momentin 1 ja 3 kohdassa tarkoitetun vähennysoikeuden edellytyksenä on, että verovelvollisella on ostamastaan tavarasta tai palvelusta myyjän antama 209 b ja 209 c §:n mukainen lasku tai muu laskuna toimiva tosite.

Jos kyse on ostosta 2 a, 8 a—8 c tai 9 §:n nojalla suoritettavan veron taikka yhteisöhankinnasta suoritettavan veron vähentämisestä, edellytyksenä on lisäksi, että verovelvollinen on täyttänyt 162 §:ssä säädetyn ilmoitusvelvollisuutensa tai että vero on määrätty maksettavaksi. Jos verovelvollinen ei saa myyjältä 1 momentissa tarkoitettua laskua, vähennysoikeuden edellytyksenä on verovelvollisen itse laatima tosite, josta ilmenevät soveltuvin osin 209 b §:n 2 momentissa tarkoitettut tiedot sekä ostosta tai yhteisöhankinnasta suoritettava vero ja verokanta.

102 a §

Edellä 102 §:n 1 momentin 1 ja 3 kohdassa tarkoitetun vähennysoikeuden edellytyksenä on, että verovelvollisella on ostamastaan tavarasta tai palvelusta myyjän antama 209 e ja 209 f §:n mukainen lasku tai muu laskuna toimiva tosite. *Jos kyse on 209 a §:n 4 momentissa tarkoitetusta tilanteesta, laskun on oltava 209 e §:ää vastaavien myyjän sijoittautumisjäsenvaltion säännösten mukainen.*

Jos kyse on ostosta 2 a, 8 a—8 c tai 9 §:n nojalla suoritettavan veron taikka yhteisöhankinnasta suoritettavan veron vähentämisestä, vähennysoikeuden edellytyksenä on lisäksi, että verovelvollinen on täyttänyt 162 §:ssä säädetyn ilmoitusvelvollisuutensa tai että vero on määrätty maksettavaksi. Jos verovelvollinen ei saa myyjältä 1 momentissa tarkoitettua laskua, vähennysoikeuden edellytyksenä on verovelvollisen itse laatima tosite, josta ilmenevät soveltuvin osin 209 e §:n 1 momentissa tarkoitettut tiedot sekä ostosta tai yhteisöhankinnasta suoritettava vero ja verokanta.

121 g §

Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitettuun oikeuden ja velvollisuuden siirtymiseen sovelletaan soveltuvin osin, mitä 121 h—121 k ja 209 g—209 i §:ssä säädetään.

121 i §

Kun tarkistus oikeus ja -velvollisuus siirtyvät ja luovuttaja ei ole antanut 209 g §:ssä tarkoitettua selvitystä tai on antanut selvityksessä virheellisen tiedon, jonka seurauksena luovutuksensaajan verotusta olisi oikaistava luovutuksensaajan vahingoksi, luovuttajan on suoritettava tästä johtuvat tarkistukset tai oikaistava tarkistettavia määriä luovutuksensaajan asemesta.

Kun tarkistus oikeus ja -velvollisuus siirty-

121 g §

Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitettuun oikeuden ja velvollisuuden siirtymiseen sovelletaan soveltuvin osin, mitä 121 h—121 k ja 209 k—209 m §:ssä säädetään.

121 i §

Kun tarkistus oikeus ja -velvollisuus siirtyvät ja luovuttaja ei ole antanut 209 k §:ssä tarkoitettua selvitystä tai on antanut selvityksessä virheellisen tiedon, jonka seurauksena luovutuksensaajan verotusta olisi oikaistava luovutuksensaajan vahingoksi, luovuttajan on suoritettava tästä johtuvat tarkistukset tai oikaistava tarkistettavia määriä luovutuksensaajan asemesta.

Kun tarkistus oikeus ja -velvollisuus siirty-

vät ja luovuttajan verotusta muutetaan myöhemmin siten, että sen seurauksena luovutuksensaajan verotusta olisi oikaistava luovutuksensaajan vahingoksi, luovuttajan on suoritettava tästä johtuvat tarkistukset tai oikaistava tarkistettavia määriä luovutuksensaajan asemesta, jos luovuttaja ei ole ilmoittanut verotuksen muutoksesta luovutuksensaajalle 209 g §:ssä tarkoitetussa selvityksessä.

134 §

Myynnistä suoritettava vero ja vähennettävä vero kohdistetaan veron tilittämistä varten kalenterikuukaudelle sen mukaan kuin tässä luvussa säädetään.

138 b §

Tavaran yhteisöhankinta kohdistetaan sitä kuukautta seuraavalle kalenterikuukaudelle, jonka aikana veron suorittamisvelvollisuus on 16 a §:n mukaan syntynyt. Jos tavaran ostaja on saanut vastaanotetusta tavarasta laskun tai vastaavan asiakirjan vastaanottokuukautena, hankinta kohdistetaan kuitenkin tavaran vastaanottokuukaudelle.

169 §

Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, ulkomailla 209 j—209 m §:n mukaisesti sähköisesti säilytettävien tositteiden tai muun aineiston osalta riittävää on, että tietoihin saadaan täydellinen tosiaikainen tietokoneyhteys ja että tiedot ovat saatettavissa selväkieliseen kirjalliseen muotoon. Viranomaisen kehotuksesta teknisestä tallenteesta on lisäksi valmistettava jäljennös tarkastusta suorittavan henkilön käyttöön, jos se on tarkastuksen suorittamista varten tarpeen

170 a §

Sijoituskullan myyjän on Verohallinnon kehotuksesta esitettävä 209 o §:ssä tarkoitettu aineisto tarkastettavaksi ja annettava sitä koskevia tietoja.

173 a §

Edellä 12 §:n 2 momentissa tarkoitetun hakemuksen hyväksymisen edellytyksenä on

vät ja luovuttajan verotusta muutetaan myöhemmin siten, että sen seurauksena luovutuksensaajan verotusta olisi oikaistava luovutuksensaajan vahingoksi, luovuttajan on suoritettava tästä johtuvat tarkistukset tai oikaistava tarkistettavia määriä luovutuksensaajan asemesta, jos luovuttaja ei ole ilmoittanut verotuksen muutoksesta luovutuksensaajalle 209 k §:ssä tarkoitetussa selvityksessä.

134 §

Myynnistä *ja tavaran yhteisöhankinnasta* suoritettava vero, vähennettävä vero *ja ilmoitettavat liiketapahtumat* kohdistetaan veron tilittämistä *ja liiketapahtumien ilmoittamista varten* kalenterikuukaudelle sen mukaan kuin tässä luvussa säädetään.

138 b §

Tavaran yhteisöhankinta kohdistetaan sitä kuukautta seuraavalle kalenterikuukaudelle, jonka aikana veron suorittamisvelvollisuus on 16 a §:n *1 momentin* mukaan syntynyt. Jos tavaran ostaja on saanut vastaanotetusta tavarasta laskun tai vastaavan asiakirjan vastaanottokuukautena, hankinta kohdistetaan kuitenkin tavaran vastaanottokuukaudelle.

169 §

Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, ulkomailla 209 n—209 q §:n mukaisesti sähköisesti säilytettävien tositteiden tai muun aineiston osalta riittävää on, että tietoihin saadaan täydellinen tosiaikainen tietokoneyhteys ja että tiedot ovat saatettavissa selväkieliseen kirjalliseen muotoon. Viranomaisen kehotuksesta teknisestä tallenteesta on lisäksi valmistettava jäljennös tarkastusta suorittavan henkilön käyttöön, jos se on tarkastuksen suorittamista varten tarpeen.

170 a §

Sijoituskullan myyjän on Verohallinnon kehotuksesta esitettävä 209 s §:ssä tarkoitettu aineisto tarkastettavaksi ja annettava sitä koskevia tietoja.

173 a §

Jos ulkomaalaisella ei ole kotipaikkaa eikä kiinteää toimipaikkaa toisessa jäsenvaltiossa

Suomessa kotipaikan omaavan, Verohallinnon hyväksymän edustajan nimeäminen, jos ulkomaalaisella ei ole kotipaikkaa eikä kiinteää toimipaikkaa toisessa jäsenvaltiossa eikä valtiossa, jonka kanssa Suomella on sellainen viranomaisten keskinäistä avunantoa koskeva oikeudellinen järjestely, joka vastaa soveltamisalaltaan keskinäisestä avunannosta tiettyihin maksuihin, tulleihin, veroihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä annettua neuvoston direktiiviä 76/308/ETY ja hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla ja asetuksen (ETY) N:o 218/92 kumoamisesta annettua neuvoston asetusta (EY) N:o 1798/2003. Verohallinto voi lisäksi vaatia asetettavaksi vakuuden veron suorittamisesta.

Mitä 169, 209 ja 209 j—209 m §:ssä säädetään verovelvollisen velvollisuuksista, sovelletaan myös 1 momentissa tarkoitettuun edustajaan.

22 luku

Kirjanpito ja tositteet

209 a §

Myyjän on annettava verollisesta tavarain tai palvelun myynnistä ostajalle lasku, jos ostaja on elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja. Tätä sovelletaan myös 43 a, 56 ja 58 §:n, 59 §:n 4 kohdan, 70, 70 b, 71, 72, 72 a—72 e sekä 72 h §:n perusteella verottomaan myyntiin. Lasku on annettava 63 a §:ssä ja 72 b §:n 4 momentissa tarkoitettua myynnistä myös silloin, kun ostaja on yksityishenkilö. Laskua ei ole annettava 3—5 §:n perusteella verottomista myynneistä.

Edellä 130 a §:n 1 momentissa tarkoitettua tavarain tai palvelun myyjän on annettava myynnistä kunnalle lasku.

Myyjän on annettava lasku myös 1 ja 2 momentissa tarkoitettuja myyntejä koskevista:

- 1) ennakkomaksuista;
- 2) 78 §:n 1 momentin 1 ja 3 kohdassa sekä 78 a §:ssä tarkoitetuista oikaisueristä ja korvauksista, ellei niitä ole huomioitu aiemmin annetuissa laskuissa.

Ostajan laatima lasku katsotaan myyjän antamaksi, jos myyjä ja ostaja ovat sopineet asi-

eikä valtiossa, jonka kanssa Suomella on sellainen viranomaisten keskinäistä avunantoa koskeva oikeudellinen järjestely, joka vastaa soveltamisalaltaan keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä annettua neuvoston direktiiviä 2010/24/EU sekä hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla annettua neuvoston asetusta (EU) N:o 904/2010, 12 §:n 2 momentissa tarkoitettua hakemuksen hyväksymisen edellytyksenä on sellaisen Verohallinnon hyväksymän edustajan nimeäminen, jolla on Suomessa kotipaikka. Verohallinto voi lisäksi vaatia asetettavaksi vakuuden veron suorittamisesta.

Mitä 169, 209 ja 209 n—209 q §:ssä säädetään verovelvollisen velvollisuuksista, sovelletaan myös 1 momentissa tarkoitettuun edustajaan.

22 luku

Kirjanpito ja tositteet

209 a §

Laskutukseen sovelletaan 209 b—209 g §:ää, jos myynti tapahtuu 5 luvun mukaan Suomessa.

Laskutukseen sovelletaan 209 b—209 g §:ää myös 3 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa, jos myyjä luovuttaa tavarat tai suorittaa palvelut Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, tai kun luovutus tai suoritus ei tapahdu mistään kiinteästä toimipaikasta, jos myyjän kotipaikka on Suomessa.

Edellä 2 momentissa tarkoitettua tilanteet ovat:

1) myyjä laatii laskun myynnistä, joka tapahtuu toisessa jäsenvaltiossa, ja verovelvollinen myynnistä on 2 a tai 9 §:ää vastaavan säännöksen nojalla ostaja;

2) myynti ei tapahdu Yhteisön alueella. Poiketen siitä, mitä 1 momentissa säädetään, 209 b—209 g §:ää ei sovelleta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen myyjän Suomessa suorittamaan myyntiin, josta ostaja on 2 a tai 9 §:n nojalla verovelvollinen ja josta myyjä laatii laskun. Myyjä on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, jos hän luovuttaa tavarat tai suorittaa palvelut toisessa jäsenvalti-

asta ja jos on olemassa järjestely, jonka mukaan myyjä hyväksyy laskun.

ossa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta tai kun luovutus tai suoritus ei tapahdu mistään kiinteästä toimipaikasta, jos myyjän kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa.

Edellä 2 ja 4 momentissa kiinteällä toimipaikalla, josta tavarat luovutetaan ja palvelut suoritetaan, tarkoitetaan kiinteää toimipaikkaa, jonka henkilöstö- ja muilla resursseilla luovutus tai suoritus toteutetaan.

209 b §

Edellä 209 a §:ssä tarkoitettu lasku voidaan toimittaa vastaanottajan suostumuksin sähköisesti. Useasta erillisestä tavaroiden ja palvelujen myynnistä voidaan antaa yhteinen lasku.

Laskussa on oltava seuraavat tiedot:

- 1) laskun antamispäivä;
- 2) yhteen tai useampaan sarjaan perustuva juokseva tunniste, jolla lasku voidaan yksilöidä;
- 3) arvonlisäverotunniste, jolla elinkeinonharjoittaja on myynyt tavarat tai palvelut;
- 4) ostajan arvonlisäverotunniste, jota ostaja on käyttänyt ostossa, jos hän on ostosta verovelvollinen tai jos kyse on 72 a §:ssä tarkoitettua tavaroiden yhteisömyynnistä;
- 5) myyjän ja ostajan nimi ja osoite;
- 6) myytyjen tavaroiden määrä ja luonne sekä palvelujen laajuus ja luonne;
- 7) tavaroiden toimituspäivä, palvelujen suorituspäivä tai ennakkomaksun maksupäivä, jos se voidaan määrittää eikä se ole sama kuin laskun antamispäivä;
- 8) veron peruste kunkin verokannan tai verottomuuden osalta, yksikköhinta ilman veroa sekä hyvitykset ja alennukset, jos niitä ei ole otettu huomioon yksikkö hinnassa;
- 9) verokanta;
- 10) suoritettavan veron määrä euroissa, ei kuitenkaan 13 kohdassa tarkoitettua myynnin osalta;
- 11) jos myynnistä ei ole suoritettava veroa tai jos verovelvollinen on 2 a, 8 a—8 c tai 9 §:n perusteella ostaja, verottomuuden tai ostajan verovelvollisuuden peruste taikka viittaus tämän lain tai arvonlisäverodirektiivin asianomaiseen säännökseen;
- 12) toiseen jäsenvaltioon myytävän uuden kuljetusvälineen osalta tiedot, joiden perusteella 26 d §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitettuja edellytykset voidaan todeta;

209 b §

Myyjän on annettava ostajalle lasku, jos ostajana on elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja:

1) verollisesta tavaroiden tai palvelun myynnistä;

2) myynnistä, joka on veroton 43 a, 56 ja 58 §:n, 59 §:n 4 kohdan, 70, 70 b, 71, 72, 72 a—72 e ja 72 h §:n nojalla;

3) sellaisesta myynnistä toisessa jäsenvaltiossa, joka olisi 4, 5, 27, 34, 36, 37, 39 ja 45 §:n, 59 §:n 1—3 ja 5—6 kohdan, 60 ja 61 §:n nojalla veroton, jos se olisi myyty Suomessa.

Lasku on annettava myös:

1) 63 a §:ssä ja 72 b §:n 4 momentissa tarkoitettua myynnistä, kun ostaja on yksityishenkilö;

2) edellä 130 a §:n 1 momentissa tarkoitettua tavaroiden tai palvelun myyjän on annettava myynnistä kunnalle. lasku.

Myyjän on annettava lasku myös 1 ja 2 momentissa tarkoitettuja myyntejä koskevasta:

1) ennakkomaksuista, ei kuitenkaan silloin, kun ne koskevat tavaroiden yhteisömyyntiä;

2) 78 §:n 1 momentin 1 ja 3 kohdassa sekä 78 a §:ssä tarkoitetuista oikaisueristä ja korvauksista, jollei niitä ole huomioitu aiemmin annetuissa laskuissa.

Ostajan laatima lasku katsotaan myyjän antamaksi, jos myyjä ja ostaja ovat sopineet asiasta ja jos on olemassa järjestely, jonka mukaan myyjä hyväksyy laskun.

13) jos myyntiin sovelletaan 79 a §:ssä tarkoitettua menettelyä, maininta menettelyn soveltamisesta taikka viittaus mainittuun pykälään tai kuudennen arvonlisäverodirektiivin asianomaiseen säännökseen;

14) jos kyse on 80 §:ssä tarkoitetun matkatoimistopalvelun myynnistä, maininta menettelyn soveltamisesta taikka viittaus mainittuun pykälään tai kuudennen arvonlisäverodirektiivin asianomaiseen säännökseen;

15) jos sijoituskullan myyjä valitsee myynnin verollisuuden 43 c §:ssä tarkoitetulla tavalla, myynnin verollisuutta osoittava merkintä;

16) jos laskulla muutetaan aikaisemmin annettua laskua, yksiselitteinen viittaus tähän laskuun.

Jos osa 2 momentissa tarkoitetuista tiedoista sisältyy ostajalle aiemmin annettuun tai ostajalla olevaan asiakirjaan, katsotaan näiden asiakirjojen yhdessä muodostavan laskun. Edellytyksenä on kuitenkin, että jälkimmäinen asiakirja sisältää yksiselitteisen viittauksen aikaisempaan asiakirjaan.

Edellä 2 momentin 10 kohdassa suoritettavan veron määrällä ja veron perusteella tarkoitetaan veroa, joka myyjän on tällä laskulla laskutettavasta myynnistä tai sen osasta lain mukaan suoritettava, ja sen perustetta. Laskussa ei kuitenkaan saa mainita veron määrää tai verokantaa, ellei myyjää ole merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Jos rekisteröinti on vireillä, vero ja verokanta voidaan kuitenkin merkitä edellyttäen, että samalla mainitaan rekisteröinnin vireillä oleminen.

Yksikköhintaa ei tarvitse merkitä 209 a §:n 3 momentissa tarkoitettuihin laskuihin.

209 c §

Poiketen siitä, mitä 209 b §:n 2 momentin 1—10 kohdassa säädetään, seuraavissa laskuissa tarvitsee olla vain jäljempänä 3 momentissa tarkoitettut tiedot:

1) loppusummaltaan enintään 250 euron suuruiset laskut;

2) vähittäiskaupassa tai muussa siihen rinnastettavassa lähes yksinomaan yksityishenkilöille tapahtuvassa myyntitoiminnassa annettavat laskut;

3) ravintola- tai ateriapalveluja taikka henkilökuljetuksia koskevat laskut, lukuun ottamatta edelleen myytäviksi tarkoitettuja palve-

209 c §

Tavaran yhteisömyyntiä koskeva lasku on annettava viimeistään tavaran toimituskaukauta seuraavan kalenterikuukauden 15 päivänä.

Toisen jäsenvaltion 65 §:ää vastaavan säännöksen mukaisesti kyseisessä jäsenvaltiossa verotettavaa palvelun myyntiä koskeva lasku on annettava viimeistään palvelun suorituskuukautta seuraavan kalenterikuukauden 15 päivänä. Tätä sovelletaan vain silloin, kun palvelun ostava elinkeinonharjoittaja tai arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoit-

Voimassa oleva laki

luja;

4) pysäköintimittareiden ja muiden vastaavien laitteiden tulostamat tositteet.

Mitä 1 momentissa säädetään, ei koske 63 §:n 3 momentissa, 63 a, 63 b tai 72 b §:ssä tai 72 g §:n 3 kohdassa tarkoitettuja tavaroiden myyntejä koskevia laskuja.

Edellä 1 momentissa tarkoitetuissa laskuissa on oltava seuraavat tiedot:

- 1) laskun antamispäivä;
- 2) myyjän nimi ja arvonlisäverotunniste;
- 3) myytyjen tavaroiden määrä ja luonne sekä palvelujen luonne;
- 4) suoritettavan veron määrä verokannoittain taikka veron peruste verokannoittain.

209 d §

Edellä 103 §:n 2 momentissa tarkoitettusta selvityksestä on käytävä ilmi selvityksen antamispäivä, myyjän ja ostajan nimet, osoitteet sekä yritys- ja yhteisötunnukset, luovutuksen luonne ja veron määrä, joka myyjän on suoritettava.

Edellä 111 §:n 2 momentissa tarkoitettussa selvityksessä on oltava selvityksen antamispäivä, myyjän ja ostajan nimet, osoitteet sekä mahdolliset yritys- ja yhteisötunnukset, luovutuksen luonne ja kohdekuukausi, vuokran tai yhtiövastikkeen kokonaismäärä ja energian osuus siitä sekä myyjän ostamasta energiahyödykkeestä tai polttoaineesta suoritettavan veron määrä.

Edellä 112 §:n 5 momentissa tarkoitettussa tositteessa on oltava tosittteen laatimispäivä, verovelvollisen nimi, tavaroiden määrä ja luonne sekä palvelujen laajuus ja luonne, vähennyskelpoiseen käyttöön ottamispäivä, jollei se ole sama kuin laatimispäivä, hankintaan sisällynyt vero tai omasta käytöstä suoritettu vero sekä viittaus hankintaa tai omasta käytöstä suoritettavaa veroa koskevaan tosittteeseen, todennäköinen luovutushinta ilman veron osuutta, verokanta ja vähennettävä vero.

209 e §

Verohallinto voi tarkastuksen taikka veron palauttamisen tai määräämisen yhteydessä hyväksyä tehdyn vähennyksen, vaikkei verovelvollisella ole lain vaatimusten mukaista laskua, selvitystä tai muuta tosittetta, jos verovelvollinen kykenee muutoin osoittamaan

taja, on myynnistä 9 §:n 1 momenttia vastaavan säännöksen mukaan verovelvollinen.

209 d §

Edellä 209 b §:ssä tarkoitettu lasku voidaan vastaanottajan suostumuksin antaa sähköisenä. Sähköisellä laskulla tarkoitetaan laskua, joka annetaan ja vastaanotetaan sähköisessä muodossa.

Useasta erillisestä tavaroiden ja palvelujen myynnistä voidaan antaa yhteinen lasku.

209 e §

Edellä 209 b §:ssä tarkoitettussa laskussa on oltava seuraavat tiedot millä tahansa kielellä:

- 1) laskun antamispäivä;
- 2) yhteen tai useampaan sarjaan perustuva juokseva tunniste, jolla lasku voidaan yksi-

olevansa 102, 102 a, 102 c, 103, 106 tai 111-113 §:n nojalla oikeutettu vähennykseen.

löidä;

3) arvonlisäverotunniste, jolla elinkeinonharjoittaja on myynyt tavarat tai palvelut;

4) ostajan arvonlisäverotunniste, jota ostaja on käyttänyt ostossa, jos hän on ostosta verovelvollinen tai jos kyse on 72 a §:ssä tarkoitettua tavaran yhteisömyynnistä;

5) myyjän ja ostajan nimi ja osoite;

6) myytyjen tavaroiden määrä ja laji sekä palvelujen laajuus ja laji;

7) tavaroiden toimituspäivä, palvelujen suorituspäivä tai ennakkomaksun maksupäivä, jos se voidaan määrittää eikä se ole sama kuin laskun antamispäivä;

8) veron peruste kunkin verokannan tai verottomuuden osalta, yksikköhinta ilman veroa sekä hyvitykset ja alennukset, jos niitä ei ole otettu huomioon yksikkö hinnassa;

9) verokanta;

10) suoritettavan veron määrä sen jäsenvaltion valuutassa, jossa myynti tapahtuu euroissa, ei kuitenkaan 15 kohdassa tarkoitetun myynnin osalta;

11) jos myynnistä ei ole suoritettava veroa, merkintä verottomuudesta taikka viittaus tämän lain tai arvonlisäverodirektiivin asianomaiseen säännökseen;

12) jos verovelvollinen on 2 a, 8 a–8 c tai 9 §:n taikka toisen jäsenvaltion 2 a tai 9 §:ää vastaavan säännöksen perusteella ostaja, merkintä ”käännetty verovelvollisuus”

13) jos ostaja laatii laskun, merkintä ”itse-laskutus”;

14) toiseen jäsenvaltioon myytävän uuden kuljetusvälineen osalta tiedot, joiden perusteella 26 d §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitetut edellytykset voidaan todeta;

15) jos myyntiin sovelletaan 79 a §:ssä tarkoitettua menettelyä, tapauksen mukaan merkintä ”voittomarginaalijärjestelmä – käytetyt tavarat”, ”voittomarginaalijärjestelmä – taid-esineet” tai ”voittomarginaalijärjestelmä – keräily- ja antiikkiesineet”;

16) jos kyse on 80 §:ssä tarkoitetun matkatoimistopalvelun myynnistä, merkintä ”voittomarginaalijärjestelmä – matkatoimistot”;

17) jos sijoituskullan myyjä valitsee myynnin verollisuuden 43 c §:ssä tarkoitetulla tavalla, myynnin verollisuutta osoittava merkintä;

18) jos laskulla muutetaan aikaisemmin annettua laskua, yksiselitteinen viittaus tähän

laskuun.

Jos osa 1 momentissa tarkoitetuista tiedoista sisältyy ostajalle aiemmin annettuun tai ostajalla olevaan asiakirjaan, näiden asiakirjojen katsotaan yhdessä muodostavan laskun. Edellytyksenä on kuitenkin, että jälkimmäinen asiakirja sisältää yksiselitteisen viittauksen aikaisempaan asiakirjaan. Mitä tässä momentissa säädetään, ei kuitenkaan sovelleta 63 a §:ssä tarkoitettuun tavaran kaukomyyntiin, 72 b §:ssä tarkoitettuun tavaran yhteisömyyntiin taikka sellaiseen toisessa jäsenvaltiossa tapahtuvaan tavaran tai palvelun myyntiin, josta ostaja on 2 a tai 9 §:ää vastaavan säännöksen perusteella verovelvollinen.

Kun samalle vastaanottajalle lähetetään useita sähköisiä laskuja sisältävä erä, yksittäisiin laskuihin liittyvät yhteiset tiedot tarvitsee mainita ainoastaan kerran, jos tiedot kunkin laskun osalta ovat saatavissa kokonaisuudessaan.

Edellä 1 momentin 8 ja 10 kohdassa suoritettavan veron määrällä ja veron perusteella tarkoitetaan veroa, joka myyjän on tällä laskulla laskutettavasta myynnistä tai sen osasta lain mukaan suoritettava, ja sen perustetta. Laskuun ei kuitenkaan saa merkitä veron määrää tai verokantaa, ellei myyjää ole merkitty arvonnlisäverovelvollisten rekisteriin. Jos rekisteröinti on vireillä ja laskussa on tätä koskeva merkintä, vero ja verokanta voidaan kuitenkin merkitä.

Jos ostaja on myynnistä verovelvollinen, laskuun on merkittävä 1 momentin 8—10 kohdassa tarkoitettujen tietojen sijasta veron peruste kunkin myydyin tavara- ja palvelulajin osalta.

Yksikköhintaa ei tarvitse merkitä 209 b §:n 3 momentin 2 kohdassa 3 momentissa tarkoitettuihin laskuihin.

209 f §

Edellä 19 a §:ssä tarkoitettun liiketoiminnan jatkajan on annettava liikkeen tai sen osan luovuttajalle selvitys siitä, että luovutettuja tavaroita ja palveluja ryhdytään käyttämään vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

Edellä 19 a §:ssä tarkoitettun liikkeen tai sen osan luovuttajan on luovutettavien käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden osalta annettava liiketoiminnan

209 f §

Sen estämättä, mitä 209 e §:n 1 momentin 1—10 kohdassa säädetään, seuraavissa laskuissa tarvitsee olla vain jäljempänä 3 momentissa tarkoitettut tiedot:

1) loppusummaltaan enintään 400 euron suuruiset laskut;

2) vähittäiskaupassa tai muussa siihen rinnastettavassa lähes yksinomaan yksityishenkilöille tapahtuvassa myyntitoiminnassa an-

jatkaajalle selvitys 79 f ja 79 g §:ssä tarkoitettujen edellytysten olemassaolosta.

Edellä 19 a §:ssä tarkoitettun liikkeen tai sen osan luovuttajan on annettava liiketoiminnan jatkaajalle 209 g §:ssä tarkoitettu selvitys luovutettavista kiinteistöistä.

Tämän lain laskuja koskevia säännöksiä sovelletaan 19 a §:ssä tarkoitettuun liikkeen tai sen osan luovutukseen.

209 g §

Kun oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä siirtyvät luovutuksensaajalle, luovuttajan on annettava luovutuksensaajalle selvitys, joka sisältää 209 h §:ssä tarkoitettut tiedot.

Jos kiinteistöinvestointia koskeva hankintaan sisältyvä vero, oikeus sen vähentämiseen tai muu luovutuksensaajan verotukseen vaikuttava 209 h §:ssä tarkoitettu tieto on muuttunut 1 momentissa tarkoitettun asiakirjan laatimisen jälkeen, luovuttajan on annettava luovutuksensaajalle muutosta koskeva täydentävä selvitys.

Luovuttajan on annettava luovutuksensaajalle jäljennös hallussaan olevasta kiinteistön aikaisemman haltijan 1 tai 2 momentin nojalla laatimasta selvityksestä, joka sisältää luovutuksensaajan tarkistusoikeuteen tai -velvollisuuteen vaikuttavia tietoja.

209 h §

Edellä 209 g §:ssä tarkoitettusta selvityksestä on käytävä ilmi:

- 1) selvityksen antamispäivä;
- 2) luovuttajan ja luovutuksensaajan nimi, osoite sekä yritys- ja yhteisötunnus;
- 3) luovutuksen ajankohta;

nettavat laskut;

3) ravintola- tai ateriapalveluja taikka henkilökuljetuksia koskevat laskut, lukuun ottamatta edelleen myytäviksi tarkoitettuja palveluja;

4) pysäköintimittareiden ja muiden vastaavien laitteiden tulostamat tositteet.

Mitä 1 momentissa säädetään, ei koske 63 a §:ssä tarkoitettua tavarankaukomyyntiä, 72 b §:ssä tarkoitettua tavarankaukomyyntiä eikä sellaista toisessa jäsenvaltiossa tapahtuvaa tavarankaukomyyntiä, josta ostaja on 2 a tai 9 §:ää vastaavan säännöksen perusteella verovelvollinen.

Edellä 1 momentissa tarkoitetuissa laskuissa on oltava seuraavat tiedot:

- 1) laskun antamispäivä;
- 2) myyjän nimi ja arvonlisäverotunniste;
- 3) myytyjen tavaroiden määrä ja laji sekä palvelujen laji;
- 4) suoritettavan veron määrä verokannoittain taikka veron peruste verokannoittain.

209 g §

Elinkeinonharjoittajan on varmistettava antamiensa ja vastaanottamiensa 209 b §:ssä tarkoitettujen laskujen alkuperän aitous sekä laskuissa mainittujen 209 e §:n 1 momentissa tarkoitettujen tietojen muuttumattomuus ja luettavuus laskun antamishetkestä laskun säilytysajan loppuun saakka. Tämä voidaan tehdä millä tahansa elinkeinonharjoittajan valitsemalla liiketoiminnan valvontakeinolla, joka luotettavasti todentaa laskun ja tavaroiden tai palvelujen myynnin välisen yhteyden.

Alkuperän aitoudella tarkoitetaan vakuutuneisuutta laskulla mainitun myyjän tai laskun laatijan henkilöllisyydestä.

Koneellisella tietovälineellä olevien laskujen 209 e §:n 1 momentissa tarkoitettujen tietojen on oltava saatettavissa selväkieliseen kirjalliseen muotoon.

209 h §

Edellä 103 §:n 2 momentissa tarkoitettusta selvityksestä on käytävä ilmi selvityksen antamispäivä, myyjän ja ostajan nimet, osoitteet sekä yritys- ja yhteisötunnukset, luovutuksen luonne ja veron määrä, joka myyjän on suoritettava.

Voimassa oleva laki

- 4) luovutuksen luonne;
- 5) 121 a §:n 2 momentissa tarkoitettu rakentamispalvelun valmistumisajankohta tai kiinteistön vastaanottoajankohta;
- 6) 121 d §:n 2 momentissa tarkoitettu kiinteistöinvestointia koskeva hankintaan sisältyvä vero;
- 7) se osa 6 kohdassa tarkoitetusta verosta, josta on rakentamispalvelun valmistumisen tai kiinteistön vastaanottamisen yhteydessä voitu tehdä vähennys tai joka olisi ollut suoritettava, jos rakentamispalvelu olisi suoritettu taikka tavara valmistettu tai siirretty muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön;
- 8) liikeomaisuudesta poistettua kiinteistöä koskeva hankintaan sisältyvä vero;
- 9) selvitys siitä, onko luovuttaja tai aikaisempi luovuttaja suorittanut verovelvollisuuden päättyessä 121 c §:n 2 momentissa tai kiinteistön luovutuksen yhteydessä 121 h §:n 3 momentissa tarkoitettua tarkistuksen, jota ei ole oikaistu;
- 10) muut Verohallinnon määräämät seikat, jotka ovat tarpeen luovuttajan tai luovutuksensaajan tarkistusoikeuden tai velvollisuuden määrittämiseksi.

209 i §

Kun oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä siirtyvät elinkeinonharjoittajalle, luovutuksensaajan on annettava luovuttajalle selvitys siitä, että kiinteistö hankitaan liiketoimintaa varten.

209 j §

Verovelvollisen on säilytettävä antamiensa, 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja myyntejä koskevien laskujen jäljennökset sekä tähän toimintaan liittyviä tavaroiden ja palvelujen ostoja koskevat vastaanottamansa

Edellä 111 §:n 2 momentissa tarkoitettussa selvityksessä on oltava selvityksen antamispäivä, myyjän ja ostajan nimet, osoitteet sekä mahdolliset yritys- ja yhteisötunnukset, luovutuksen luonne ja kohdekuukausi, vuokran tai yhtiövastikkeen kokonaismäärä ja energian osuus siitä sekä myyjän ostamasta energiahyödykkeestä tai polttoaineesta suoritettavan veron määrä.

Edellä 112 §:n 5 momentissa tarkoitettussa tositteessa on oltava tositteen laatimispäivä, verovelvollisen nimi, tavaroiden määrä ja laji sekä palvelujen laajuus ja laji, vähennykkelpöiseen käyttöön ottamispäivä, jollei se ole sama kuin laatimispäivä, hankintaan sisältynyt vero tai omasta käytöstä suoritettu vero sekä viittaus hankintaa tai omasta käytöstä suoritettavaa veroa koskevaan tositteeseen, todennäköinen luovutushinta ilman veron osuutta, verokanta ja vähennettävä vero.

209 i §

Verohallinto voi tarkastuksen taikka veron palauttamisen tai määräämisen yhteydessä hyväksyä tehdyn vähennyksen, vaikkei verovelvollisella ole lain vaatimusten mukaista laskua, selvitystä tai muuta tositetta, jos verovelvollinen kykenee muutoin osoittamaan olevansa 102, 102 a, 102 c, 103, 106 tai 111—113 §:n nojalla oikeutettu vähennykseen.

Verohallinto voi tarkastuksen tai muutoin verovalvonnan yhteydessä vaatia vastaanotettujen ja Suomessa tapahtuneista myynneistä annettujen laskujen kääntämistä tarvittavilta osin. Ulkomaisen elinkeinonharjoittajan vastaanottamien laskujen osalta tätä sovelletaan vain Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan vastaanottamiin laskuihin.

209 j §

Edellä 19 a §:ssä tarkoitettua liiketoiminnan jatkajan on annettava liikkeen tai sen osan luovuttajalle selvitys siitä, että luovutettuja tavaroita ja palveluja ryhdytään käyttämään vähennykseen oikeuttavaan tarkoituk-

laskut.

Laskuissa mainittujen 209 b §:n 2 momentissa tarkoitettujen tietojen muuttamattomuus ja luettavuus on varmistettava koko säilytysajan. Koneellisella tietovälineellä olevien laskujen tietojen on oltava saatettavissa selväkieliseen kirjalliseen muotoon.

Laskut on säilytettävä vähintään kuusi vuotta sen kalenterivuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt. Tilikaudella tarkoitetaan tilikautta, johon kuuluvalla kalenterikaudelle 13 luvun säännösten mukaisesti kohdistettavaa myyntiä, ostoa, oikaisuerää tai ennakkomaksua laskut koskevat.

Mitä 2 ja 3 momentissa säädetään, sovelletaan ulkomaisen elinkeinonharjoittajan vastaanottamien laskujen osalta vain Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan vastaanottamiin laskuihin.

209 k §

Edellä 209 j §:ssä tarkoitettut laskut on säilytettävä Suomessa.

Laskut voidaan kuitenkin säilyttää toisessa jäsenvaltiossa, jos:

1) tallennus on suoritettu sähköisesti siten, että se takaa täydellisen tosiaikaisen tietokoneytteen näihin tietoihin; tai

2) elinkeinonharjoittaja on ulkomaalainen, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa.

Laskut voidaan kuitenkin säilyttää muualla kuin edellä 1 ja 2 momentissa säädetään kirjanpitolain 2 luvun 9 §:n 1 ja 2 momentissa säädetyillä edellytyksillä. Tätä noudatetaan soveltuvin osin myös muihin kuin kirjanpito-laissa tarkoitettuihin kirjanpitovelvollisiin.

209 l §

Mitä 209 j ja 209 k §:ssä säädetään laskusta, noudatetaan soveltuvin osin myös muihin tosittesiin, joihin suoritettavan ja vähennettävän veron määrään vaikuttavien liiketapah-tumien kirjaukset perustuvat.

Mitä 209 j ja 209 k §:ssä säädetään annetus-ta laskusta, noudatetaan soveltuvin osin myös muuhun verovelvollisen muistiinpanoaineis-toon, jos verovelvollinen ei ole kirjanpitolain

seen.

Edellä 19 a §:ssä tarkoitettun liikkeen tai sen osan luovuttajan on luovutettavien käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden osalta annettava liiketoi-minnan jatkajalle selvitys 79 f ja 79 g §:ssä tarkoitettujen edellytysten olemassaolosta.

Edellä 19 a §:ssä tarkoitettun liikkeen tai sen osan luovuttajan on annettava liiketoi-minnan jatkajalle 209 k §:ssä tarkoitettu sel-vitys luovutettavista kiinteistöistä.

Tämän lain laskuja koskevia säännöksiä sovelletaan 19 a §:ssä tarkoitettuun liikkeen tai sen osan luovutukseen.

209 k §

Kun oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiin-teistöinvestointia koskevan hankintaan sisäl-tyvän veron vähennystä siirtyvät luovutuk-sensaajalle, luovuttajan on annettava luovu-tuksensaajalle selvitys, joka sisältää 209 l §:ssä tarkoitettut tiedot.

Jos kiinteistöinvestointia koskeva hankin-taan sisältyvä vero, oikeus sen vähentämi-seen tai muu luovutuksensaajan verotukseen vaikuttava 209 l §:ssä tarkoitettu tieto on muuttunut 1 momentissa tarkoitettun asiakir-jan laatimisen jälkeen, luovuttajan on annet-tava luovutuksensaajalle muutosta koskeva täydentävä selvitys.

Luovuttajan on annettava luovutuksensaa-jalle jäljennös hallussaan olevasta kiinteistön aikaisemman haltijan 1 tai 2 momentin nojal-la laatimasta selvityksestä, joka sisältää luo-vutuksensaajan tarkistusoikeuteen tai -velvollisuuteen vaikuttavia tietoja.

209 l §

Edellä 209 k §:ssä tarkoitettusta selvitykses-tä on käytävä ilmi:

- 1) selvityksen antamispäivä;
- 2) luovuttajan ja luovutuksensaajan nimi, osoite sekä yritys- ja yhteisötunnus;
- 3) luovutuksen ajankohta;
- 4) luovutuksen luonne;
- 5) 121 a §:n 2 momentissa tarkoitettu ra-kentamispalvelun valmistusajankohta tai

Voimassa oleva laki

mukaan kirjanpitovelvollinen.

kiinteistön vastaanottoajankohta;

6) 121 d §:n 2 momentissa tarkoitettu kiinteistöinvestointia koskeva hankintaan sisältyvä vero;

7) se osa 6 kohdassa tarkoitetusta verosta, josta on rakentamispalvelun valmistumisen tai kiinteistön vastaanottamisen yhteydessä voitu tehdä vähennys tai joka olisi ollut suoritettava, jos rakentamispalvelu olisi suoritettu taikka tavara valmistettu tai siirretty muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön;

8) liikeomaisuudesta poistettua kiinteistöä koskeva hankintaan sisältyvä vero;

9) selvitys siitä, onko luovuttaja tai aikaisempi luovuttaja suorittanut verovelvollisuuden päättyessä 121 c §:n 2 momentissa tai kiinteistön luovutuksen yhteydessä 121 h §:n 3 momentissa tarkoitetun tarkistuksen, jota ei ole oikaistu;

10) muut Verohallinnon määräämät seikat, jotka ovat tarpeen luovuttajan tai luovutuksensaajan tarkistusoikeuden tai velvollisuuden määrittämiseksi.

209 m §

Edellä 209 j §:n 3 momentista ja 209 l §:stä poiketen verovelvollisen on säilytettävä kiinteistöinvestoinnin suorittamiseen liittyvät laskut ja tositteet sekä 103 §:n 2 momentissa, 209 g ja 209 i §:ssä tarkoitetut selvitykset 13 vuotta sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana tarkistuskausi on alkanut. Edellä 209 j §:n 3 momentissa säädetyn määräajan jälkeen laskut ja tositteet voidaan korvata selvityksellä, josta käy ilmi Verohallinnon määräämät tarkistusoikeuden tai velvollisuuden määrittämiseksi tarpeelliset seikat.

209 n §

Verovelvollisen on pidettävä luetteloa niistä tavaroista, jotka hän itse tai joku muu hänen puolestaan kuljettaa toiseen jäsenvaltioon 18 b §:n 1 momentin 1—3 kohdassa tarkoitettuja liiketoimia varten.

209 m §

Kun oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä siirtyvät elinkeinonharjoittajalle, luovutuksensaajan on annettava luovuttajalle selvitys siitä, että kiinteistö hankitaan liiketoimintaa varten.

209 n §

Verovelvollisen on säilytettävä antamiensa, 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja myyntejä koskevien laskujen jäljennökset sekä tähän toimintaan ja 131 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettuun palautukseen oikeuttavaan toimintaan liittyviä tavaroiden ja palvelujen ostoja koskevat vastaanottamansa laskut sekä niitä ostoja koskevat laskut, joista hän on ostajana verovelvollinen.

Laskut on säilytettävä vähintään kuusi vuotta sen kalenterivuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt. Tilikaudella tar-

209 o §

Edellä 43 a ja 43 c §:ssä tarkoitetun sijoituskullan myyjän on tunnistettava asiakas aina, kun yhden liiketoimen tai toisiinsa kytkeytyneiden liiketoimien yhteenlaskettu arvo on vähintään 15 000 euroa. Myyjän on käytettävissä olevin keinoin tunnistettava myös henkilö, jonka lukuun edellä tarkoitettu asiakas todennäköisesti toimii.

Tunnistamista ei tarvitse suorittaa, jos asiakas on rahanpesun estämisestä ja selvittämisestä annetun lain (68/1998) 6 §:n 6 momentissa tarkoitettu elinkeinonharjoittaja.

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen asiakkaiden tunnistamista ja liiketoimien kirjaamista koskevat tarkemmat säännökset annetaan valtioneuvoston asetuksella.

Edellä 1 ja 3 momentissa tarkoitettu aineisto on säilytettävä kuusi vuotta sen kalenterivuoden lopusta, jonka aikana se tilikausi on päättynyt, jona liiketoimi tai viimeinen toisiinsa kytkeytyneistä liiketoimista suoritettiin.

209 o §

Edellä 209 n §:ssä tarkoitetut laskut on säilytettävä Suomessa.

Laskut voidaan kuitenkin säilyttää toisessa jäsenvaltiossa, jos:

1) tallennus on suoritettu sähköisesti siten, että se takaa täydellisen tosiaikaisen tietokoneyhteyden näihin tietoihin; tai

2) elinkeinonharjoittaja on ulkomaalainen, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa.

Laskut voidaan kuitenkin kirjanpitolain 2 luvun 9 §:n 1 ja 2 momentissa säädetyillä edellytyksillä säilyttää muualla kuin mitä edellä 1 ja 2 momentissa säädetään. Mitä tässä momentissa säädetään, noudatetaan soveltuvin osin myös muihin kuin kirjanpitolaissa tarkoitettuihin kirjanpitovelvollisiin.

209 p §

Mitä 209 n ja 209 o §:ssä säädetään laskusta, sovelletaan myös muihin tositteisiin, joihin suoritettavan ja vähennettävän veron määrään vaikuttavien liiketapahtumien kirjatukset perustuvat.

Mitä 209 n ja 209 o §:ssä säädetään laskusta, sovelletaan myös tositteisiin ja tietoihin, joiden avulla elinkeinonharjoittaja täyttää 209 g §:n 1 momentissa säädetyin laskun alkuperän aitouden ja sisällön muuttumattomuuden varmistamista koskevan velvollisuutensa.

Mitä 209 n ja 209 o §:ssä säädetään annetusta laskusta, sovelletaan myös muuhun verovelvollisen muistiinpanoaineistoon, jos verovelvollinen ei ole kirjanpitolain mukaan kirjanpitovelvollinen.

Edellä 1—3 momentissa tarkoitettujen tositteiden, tietojen ja muistiinpanoaineiston lain soveltamisen kannalta oleellisten tietojen muuttumattomuus ja luettavuus on varmistettava koko säilytysajan. Koneellisella tietovälineellä olevien tietojen on oltava saatavissa selväkieliseen kirjalliseen muotoon.

209 q §

Edellä 209 n §:n 3 momentista ja 209 p §:stä poiketen verovelvollisen on säilytettävä kiinteistöinvestoinnin suorittamiseen liittyvät laskut ja tositteet sekä 103 §:n 2 momentissa, 209 k ja 209 m §:ssä tarkoitettut selvitykset 13 vuotta sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana tarkistuskausi on alkanut. Edellä 209 n §:n 3 momentissa säädetyn määräajan jälkeen laskut ja tositteet voidaan korvata selvityksellä, josta käy ilmi Verohallinnon määräämät tarkistusoikeuden tai velvollisuuden määrittämiseksi tarpeelliset seikat.

209 r §

Verovelvollisen on pidettävä luetteloa niistä tavaroista, jotka hän itse tai joku muu hänen puolestaan kuljettaa toiseen jäsenvaltioon 18 b §:n 1 momentin 1—3 kohdassa tarkoitettuja liiketoimia varten.

209 s §

Edellä 43 a ja 43 c §:ssä tarkoitetun sijoituskullan myyjän on tunnistettava asiakas aina, kun yhden liiketoimen tai toisiinsa kytkeytyneiden liiketoimien yhteenlaskettu arvo on vähintään 15 000 euroa. Myyjän on käytettävissä olevin keinoin tunnistettava myös henkilö, jonka lukuun edellä tarkoitettu asiakas todennäköisesti toimii.

Tunnistamista ei tarvitse suorittaa, jos asiakas on rahanpesun estämisestä ja selvittämisestä annetun lain (68/1998) 6 §:n 6 momentissa tarkoitettu elinkeinonharjoittaja.

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen asiakkaiden tunnistamista ja liiketoimien kirjauksista koskevat tarkemmat säännökset annetaan valtioneuvoston asetuksella.

Edellä 1 ja 3 momentissa tarkoitettu aineisto on säilytettävä kuusi vuotta sen kalenteri-

vuoden lopusta, jonka aikana se tilikausi on päättynyt, jona liiketoimi tai viimeinen toisiinsa kytkeytyneistä liiketoimista suoritettiin.

218 §

Joka jättää asianmukaisesti täyttämättä 209 o §:ssä säädetyn velvollisuuden tai viranomaisen kehotuksesta huolimatta 162 §:ssä, 162 c §:n 5 momentissa, 162 e tai 165 §:ssä, 166 §:n 2 momentissa, 168 §:n 2 momentissa, 169 §:n 1 ja 2 momentissa, 170 §:n 1 momentissa, 170 a, 209 tai 209 a—209 c §:ssä säädetyn velvollisuuden, on tuomittava *arvonlisäverorikkomuksesta* sakkoon.

218 §

Joka jättää asianmukaisesti täyttämättä 209 s §:ssä säädetyn velvollisuuden tai viranomaisen kehotuksesta huolimatta 162 §:ssä, 162 c §:n 5 momentissa, 162 e tai 165 §:ssä, 166 §:n 2 momentissa, 168 §:n 2 momentissa, 169 §:n 1 ja 2 momentissa, 170 §:n 1 momentissa, 170 a, 209, 209 b, 209 e tai 209 f §:ssä säädetyn velvollisuuden, on tuomittava **arvonlisäverorikkomuksesta** sakkoon.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan, kun veron suorittamisvelvollisuus on syntynyt lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.