

Karoliina Sarajärvi

## **KANSAINVÄLISEN VERKKOKAUPAN ARVONLISÄVEROTUS**

Opas tilitoimistoille ja yrityksille

# **KANSAINVÄLISEN VERKKOKAUPAN ARVONLISÄVEROTUS**

Opas tilitoimistoille ja yrityksille

Karoliina Sarajärvi  
Opinnäytetyö  
Syksy 2018  
Liiketalouden tutkinto-ohjelma  
Oulun ammattikorkeakoulu

## TIIVISTELMÄ

Oulun ammattikorkeakoulu  
Liiketalouden tutkinto-ohjelma, taloushallinto

---

Tekijä: Karoliina Sarajärvi

Opinnäytetyön nimi: Kansainvälisen verkkokaupan arvonlisäverotus. Opas tilitoimistoille ja yrityksille.

Työn ohjaaja: Ulla Reinikainen

Työn valmistuslukuksi ja -vuosi: Syksy 2018

Sivumäärä: 47 + 27

---

Työ käsittelee kansainvälisen tavarakaupan arvonlisäverotusta verkkokaupan näkökulmasta Euroopan unionin alueella ja Yhdysvalloissa. Työn tavoitteena oli selvittää, miten arvonlisävero käyttäytyy Suomen arvonlisäverolain kannalta suomalaisen yrityksen tehdessä tavarakauppaa verkkokaupan välityksellä Suomen ulkopuolella oleville yksityishenkilöille. Lisäksi tavoitteena oli selvittää, millaisissa tilanteissa kansainvälinen kaupankäynti aiheuttaa mahdollisia arvonlisävero- tai rekisteröitymisvelvoitteita muissa valtioissa. Opinnäytetyön pohjalta laadittiin opas työn toimeksiantajalle tilitoimisto Komerco Oy:lle.

Työn ja oppaan aihe pohjautuu toimeksiantajan käytännön työssä kohdattuun tarpeeseen kansainvälisen verkkokaupan arvonlisäverotuksen selvittämisestä, ja myös tekijän omaan kiinnostukseen aiheesta. Suomen arvonlisäverolain ulkomaankauppaa koskevat säännökset muodostavatkin hyvin mittavan ja monimutkaisen kokonaisuuden. Kansainvälistä liiketoimintaa harjoittavan yrityksen tulee pystyä selvittämään yksittäisen ulkomailla tapahtuvan myynnin tai hankinnan arvonlisävero-kohtelu Suomen lain kannalta. Lisäksi suomalaisen yrityksen on tiedettävä, aiheuttaako kansainvälinen kaupankäynti arvonlisävero- tai rekisteröitymisvelvoitteita muissa valtioissa.

Opinnäytetyö on tyypiltään toiminnallinen opinnäytetyö. Toiminnallisessa opinnäytetyössä tavoitteena on työelämän käytäntöjen kehittäminen, jossa teoreettinen tieto pyritään yhdistämään käytännön ratkaisuun, sekä jonkinlaisen toiminnallisen tuotoksen laatiminen. Työn tietoperusta pohjautuu Suomen arvonlisäverolakiin ja siihen perustavaan kirjallisuuteen. Tietoperustassa käsitellään kansainvälisen tavarakaupan arvonlisäverotuksen yleisiä periaatteita sekä tavarakaupan arvonlisäverotusta Euroopan unionin alueella ja Euroopan unionin ulkopuolella. Työn käytännön esimerkeissä on hyödynnetty myös kansainvälisiin liiketoimiin ja verkkokauppaan liittyviä internet-lähteitä.

Työn lopputuotoksena on opas, jossa esitetään miten arvonlisäverotus käyttäytyy Suomen arvonlisäverolain mukaan kansainvälisessä verkkokaupassa Euroopan unionin veroalueella ja Euroopan unionin ulkopuolella. Oppaassa esitetään käytännön esimerkkien avulla verkkokaupan perustilanteita säännösten pohjalta. Esimerkkien yhteydessä käsitellään myös tilanteita, joissa suomalaiselle yritykselle aiheutuu mahdollisia rekisteröitymisvelvoitteita arvonlisäveron osalta muissa valtioissa. Esimerkeissä pohditaan myös sitä, miten arvonlisävero mahdollisesti käyttäytyy Suomen ulkopuolella. Opas tulee toimeksiantajan työntekijöiden, asiakkaiden ja myös muiden asiasta kiinnostuneiden käyttöön.

---

Asiasanat: arvonlisävero, kansainvälinen kauppa, verkkokauppa, Eurooppa, Yhdysvallat, opas

## ABSTRACT

Oulu University of Applied Sciences  
Degree Programme in Business Economics, Option of Financial Administration

---

Author: Karoliina Sarajärvi

Title of thesis: Value added taxation of the international electronic commerce. Guide to accounting firms and to companies.

Supervisor: Ulla Reinikainen

Term and year when the thesis was submitted: Fall 2018

Number of pages: 47 + 27

---

The thesis deals with the value added taxation of the international trade from the viewpoint of the electronic commerce in the European Union and in the United States. The aim of the thesis was to find out how the value added tax (VAT) will behave from the viewpoint of Finnish Value Added Tax Act when the Finnish company trades with private persons outside Finland using the electronic commerce. Furthermore, the aim was to find out in what kind of situations the international trade causes possible value added tax or registration obligations in other countries. Based on the thesis, a guide was drawn up for the accounting firm Komerco Oy.

The subject in the thesis and the guide is based on assigner's need for clarifying the value-added taxation of the international electronic commerce. The regulations concerning the foreign trade in Finnish Value Added Tax Act are very extensive and complex. The company involved in international business has to be able to clarify the value added taxation of individual sales or acquisition abroad from the viewpoint of the Finnish law. Furthermore, the Finnish company needs to know if the international trade causes value added tax or registration obligations in other countries.

This is the project-based thesis, and the objective is to develop the practices of working life. The purpose is to connect theoretical information with a practical solution and to create a functional output. The theory of this work is based on Finnish Value Added Tax Act and on literature related to it. The theory discusses the general principles of the value added taxation about the international trade and the value added taxation about the trade in the area of the European Union and outside the European Union. Internet sources related to the international transactions and electronic commerce have also been utilized in the practical examples of the thesis.

The practical output of the work is a guide which presents how the value added taxation behaves according to Finnish Value Added Tax Act in the international electronic commerce in the tax area of the European Union and outside the European Union. In the guide, the basic situations of the electronic commerce are presented with the help of practical examples. The discussions of the examples are based on the regulations. The examples also address the situations where possible obligations of VAT registration arise to a Finnish company in other countries. In the examples, it is also considered how the value added tax possibly behaves outside Finland. The guide has been designed for the assigner's employees, customers and all those interested in the matter.

---

Keywords: value added tax, international trade, electronic commerce, online shopping, the European Union, the United States, guide

# SISÄLLYS

1	JOHDANTO .....	6
2	KANSAINVÄLISEN TAVARAKAUPAN ARVONLISÄVEROTUKSEN PERIAATTEET .....	8
	2.1 Myyntimaasäännökset.....	8
	2.2 Määränpäämaa- ja alkuperämaaperiaate.....	10
3	ARVONLISÄVEROTUS EUROOPAN UNIONIN ALUEELLA .....	12
	3.1 Yhteisökauppa.....	12
	3.2 Kaukomyynti.....	14
	3.3 Ketjukauppa: osto ja myynti toisessa EU-maassa .....	16
	3.4 Oman tavaran siirto ja varastot toisessa EU-maassa .....	18
4	ARVONLISÄVEROTUS EUROOPAN UNIONIN ULKOPUOLELLA .....	21
	4.1 Tavaran vienti.....	21
	4.2 Tavaran maahantuonti .....	22
5	KÄYTÄNNÖN ESIMERKKEJÄ VERKKOKAUPPOJEN ARVONLISÄVEROTUKSESTA.....	24
	5.1 Suoratoimitus eli dropshipping EU:n alueella .....	24
	5.2 Myyntivarasto toisessa EU:n jäsenvaltiossa.....	30
	5.3 Myyntivarasto Yhdysvalloissa.....	33
6	OPPAAN TOTEUTTAMINEN .....	37
7	JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA .....	39
	LÄHTEET.....	42
	LIITTEET .....	48

# 1 JOHDANTO

Tämä opinnäytetyö käsittelee kansainvälisen tavarakaupan arvonlisäverotusta erityisesti verkkokaupan näkökulmasta. Työn tarkoituksena on selvittää, miten arvonlisävero käyttäytyy Suomen arvonlisäverolain kannalta suomalaisen yrityksen tehdessä tavarakauppaa verkkokaupan välityksellä Suomen ulkopuolella oleville yksityishenkilöille. Opinnäytetyössä käsitellään erityisesti Euroopan unionin (EU) alueella tapahtuvaa kaupankäyntiä, sekä lyhyesti myös Yhdysvaltoja. Työn tavoitteena on laatia selkeä ja käytännönläheinen opas tiloimistoille ja kansainvälistä verkkokauppamyyntiä harjoittaville yrityksille.

Työn aihe on erittäin ajankohtainen. Kansainvälisen verkkokaupan on arvioitu kasvavan keskimäärin 25 prosentin vuosivauhdilla vuosien 2015 – 2020 aikana (Helsingin seudun kauppakamari 2017, viitattu 9.11.2018). Myös suomalaiset yritykset suuntaavat katseensa yhä enemmän kansainvälisille markkinoille ja kansainvälistymisen onkin arvioitu olevan yksi vuoden 2019 tärkeimmistä kasvutrendeistä suomalaisille verkkokaupoille (Paytrail Oyj 2018, viitattu 9.11.2018). Asiakkaiden kannalta katsottuna verkkokaupoista ostaminen on tänä päivänä osa arkipäivää. Vuonna 2017 suomalaiset ostivat verkosta 8,5 miljardilla eurolla ja vuonna 2018 verkkokaupan arvo on noussut arviolta jo noin 12 miljardiin euroon. (Lavia 2018, 38-39.) Kotimaisten verkkokauppojen lisäksi suomalaiset ostavat myös ulkomaisista verkkokaupoista. Esimerkiksi suomalaisten tekemistä muutiostoksista jo noin 60 prosenttia tehdään muualta kuin Suomessa sijaitsevista verkkokaupoista. (Paytrail Oyj 2017, viitattu 9.11.2018.)

Viime aikoina on puhuttu myös verkkokauppajätti Amazonin mahdollisesta tulosta Pohjoismaihin, myös Suomeen. Tämä loisi uusia mahdollisuuksia sekä suomalaisille verkkokauppamyynijille että kuluttajille, ja mullistaisi verkkokaupan kautta tapahtuvaa kaupankäyntiä merkittävästi. Varmuutta Amazonin tulosta Suomeen ei kuitenkaan edelleenkään ole, mutta todennäköisesti se tulee jossain vaiheessa tapahtumaan. (Lehtinen 2018, 14–15.) Verkkokaupan jatkuva kasvu ja Amazonin mahdollinen laajentuminen Pohjoismaihin luo näin ollen erityistä tarvetta myös kansainvälisen verkkokaupan arvonlisäverotuksen selvittelylle ja ohjeistukselle.

Suomen arvonlisäverolain (AVL) ulkomaankauppaa koskevat säännökset muodostavatkin hyvin mittavan ja monimutkaisen kokonaisuuden. Kansainvälistä liiketoimintaa harjoittavan yrityksen tu-

lee pystyä selvittämään yksittäisen ulkomailla tapahtuvan myynnin tai hankinnan arvonlisäverokohtelu Suomen lain kannalta. Lisäksi suomalaisen yrityksen on tiedettävä, aiheuttaako kansainvälinen kaupankäynti arvonlisävero- tai rekisteröitymisvelvoitteita muissa maissa. Ulkomaankaupan arvonlisäverokohtelussa onkin olennaista selvittää muun muassa kuka myy ja kuka ostaa, verotetaanko tapahtuma Suomen vai jonkun muun valtion AVL:n perusteella, onko kyseessä arvonlisäverollinen vai arvonlisäveroton liiketapahtuma sekä kuka suorittaa myynnin arvonlisäveron. (Kallio ym. 2017, 355–362.)

Opinnäytetyön varsinaiset tutkimuskysymykset ovat:

1. Miten arvonlisäverotus käyttäytyy tavaroiden kansainvälisissä verkkokauppamyynneissä ja -hankinnoissa Suomen arvonlisäverolain mukaan?
2. Millaisissa tilanteissa suomalaiselle yritykselle aiheutuu todennäköisesti arvonlisävero- ja rekisteröitymisvelvoitteita muissa valtioissa?

Työn toimeksiantajayrityksenä toimii taivalkoskelainen tilitoimisto Komerco Oy. Toimeksiantaja on kohdannut käytännön työssä yritysten kasvavan kiinnostuksen kansainvälisiin liiketoimiin muun muassa verkkokaupan välityksellä. Toimeksiantaja on selvittänyt ulkomaankaupan arvonlisäverokohteluun liittyviä kuvia ja kokenut tarvetta oppaalle, jossa selkeytetään kansainvälisten liiketoimien perustilanteita verkkokaupan näkökulmasta. Tavoitteena on, että sekä toimeksiantajayrityksen työntekijät että asiakkaat voivat käyttää opasta apuna käytännön työssään.

Opinnäytetyö on tyypiltään toiminnallinen opinnäytetyö. Toiminnallisen opinnäytetyön tavoitteena on työelämän käytäntöjen kehittäminen, jossa teoreettinen tieto pyritään yhdistämään käytännön ratkaisuun, sekä jonkinlaisen toiminnallisen tuotoksen laatiminen (Vilka & Airaksinen 2003). Tämän työn teoreettinen viitekehys eli tietoperusta pohjautuu arvonlisäverolakiin ja siihen perustavaan kirjallisuuteen. Työssä on hyödynnetty myös erilaisia kansainvälisiin liiketoimiin ja verkkokauppaan liittyviä internet-lähteitä, sekä asiantuntijavastauksia. Työn lopputuotoksena on opas, jossa käsitellään kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen periaatteita ja verkkokaupan arvonlisäverotuksessa eteen tulevia perustilanteita käytännön esimerkkien kautta.

## **2 KANSAINVÄLISEN TAVARAKAUPAN ARVONLISÄVEROTUKSEN PERIAATTEET**

Kansainvälisellä kaupalla eli ulkomaankaupalla tarkoitetaan tavaroiden ja palvelujen myyntiä toiseen maahan tai maahantuontia yrityksen hankkiessa tavaroita tai palveluita ulkomailta liiketoimintaansa varten. Arvonlisäverotuksen kannalta kansainväliset liiketoimet jaetaan yleensä EU-maiden välillä tapahtuvaan yhteisökauppaan ja EU:n ulkopuolelle tapahtuvaan tavaroiden vientiin ja tuontiin. (Verohallinto 2017a, viitattu 28.10.2018.) Kansainvälinen arvonlisäverotus koskeekin varsinaista kansainvälistä kauppaa käyvien yritysten lisäksi myös niitä yrityksiä, jotka vain ostavat tavaroita ulkomailta (Hyttinen & Svensberg 2018, 13). Tässä työssä kansainvälisellä kaupalla tarkoitetaan liiketoimia nimenomaan EU:n alueella (paitsi Suomessa) ja EU:n ulkopuolella.

Muista työn keskeisistä käsitteistä tavaralla tarkoitetaan tässä työssä aineellisia esineitä. Arvonlisävero on kulutusvero, jonka lopullinen kuluttaja maksaa yritysten toimiessa vain arvonlisäveron kerääjinä (Hyttinen & Klemola 2014, 15). Jatkossa työssä viitataan arvonlisäveroon myös pelkästään vero -käsitteellä. Verkkokaupalla tarkoitetaan internetissä toimivaa kauppaa, josta tuotteet ostetaan tai tilataan internetin kautta ja toimitetaan asiakkaalle esimerkiksi postin välityksellä. Yksityishenkilöllä tarkoitetaan sellaista kuluttajaa, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen elinkeinonharjoittaja.

Seuraavassa osiossa käsitellään kansainvälisen tavarakaupan arvonlisäverotuksen keskeisiä peruseriaatteita, jonka jälkeen käsitellään tarkemmin EU:n sisäisen ja EU:n ulkopuolisen tavarakaupan arvonlisäverotusta.

### **2.1 Myyntimaasäännökset**

Kansainvälisen tavarakaupan arvonlisäverotuksen lähtökohtana ovat tavarankäytön myyntimaata koskevat säännökset. Myyntimaan perusteella ratkaistaan, sovelletaanko tavarankäytön myyntiin tai hankintaan Suomen vai jonkun muun valtion arvonlisäverolakia. Jos näiden liiketapahtumien katsotaan tapahtuvan Suomessa, tavarankäytön verokohtelu määräytyy Suomen arvonlisäverolain (jatkossa myös AVL) perusteella. (Kallio ym. 2017, 359–360; Nieminen ym. 2018, luku 7, Tavarankäytön myyntimaata.)



Tavaroiden myynnin yleissäännöksessä (AVL 63-63 g §) on määritelty, milloin tavarahan myynnin katsotaan lain mukaan tapahtuvan Suomessa. Pääsäännön (AVL 63.1 ja 63.2 §) mukaan tavara on myyty Suomessa, jos 1) tavara on täällä, kun se luovutetaan ostajalle, tai jos 2) tavara on Suomessa, kun sen kuljetus ostajalle alkaa. Tavarahan myyntimaa määräytyy siis ensisijaisesti tavarahan fyysisen sijainnin perusteella, eikä esimerkiksi sen perusteella, mistä maasta asiakas on kotoisin, tai onko asiakas elinkeinonharjoittaja vai yksityishenkilö. (Kallio ym. 2017, 362–363.)

Tavarahan myynnin katsotaan myyntimaasäännösten perusteella tapahtuvan Suomessa myös silloin, kun tavara on Euroopan unionin ulkopuolella kuljetuksen alkaessa, mutta myyjä tuo sen Suomeen myyntiä varten (Arvonlisäverolaki 1501/1993 63.2 §). Kallion ym. kuvaamassa esimerkissä suomalainen yritys on ostanut tavarahan norjalaiselta yritykseltä niin, että tavara toimitetaan suoraan suomalaisen yrityksen asiakkaalle Suomeen. Vaikka tavara on Norjassa, kun kuljetus ostajalle alkaa, tavarahan myynnin katsotaan tapahtuvan lain perusteella Suomessa. (2017, 364.)

Tärkein poikkeus myyntimaan pääsäännöstä on määritelty AVL:n 63 §:n 3 momentissa. Sen mukaan tavara, joka kuljetetaan Euroopan unionin jäsenvaltiosta toiseen ja jonka myyjä asentaa tai kokoaa, on myyty siinä maassa, jossa asennus- tai kokoamistyö suoritetaan. Sen sijaan periaatetta ei sovelleta, kun asennus- tai kokoonpanotoimitus lähtee EU:n ulkopuolelle, vaan tällöin Suomesta lähtevä toimitus on myyty Suomessa. (Kallio ym. 365–367.)

Vaikka myynti tai hankinta tapahtuisikin säännösten perusteella Suomessa, voivat liiketapahtumat olla joko verollisia tai verottomia (Kallio ym. 2017, 360; Nieminen ym. 2018, luku 7, Tavarahan myyntimaa). Myyntimaasäännös ei siis määrää kuka on verovelvollinen, vaan tieto saadaan myyntimaan eli verotusoikeuden omaavan maan arvonlisäverolainsäädännöstä (Hyttinen & Klemola 2014, 22). Arvonlisäverolain mukaan Suomen valtiolle suoritetaan arvonlisäveroa vain Suomessa tapahtuvasta tavaroiden myynnistä, yhteisöhankeinnasta sekä tavaroiden maahantuonnista (1501/1993 1:1 §). Tämän arvonlisäverotuksen alueperiaatteen lähtökohtana on, että jokainen valtio voi verottaa vain sen alueella suoritettavia liiketapahtumia. Näin ollen kansainvälisessä tavarakaupassa esimerkiksi tavaroiden myynti EU:ssa ja tavaroiden vienti EU:n ulkopuolelle on säädetty AVL:ssä (luku 6) verottomiksi myynneiksi. (Kallio ym. 359–360.)

Mikäli tavaroiden myynti tapahtuu myyntimaasäännösten nojalla muualla kuin Suomessa, ei myyntiin sovelleta Suomen arvonlisäverolakia eikä myynnistä makseta arvonlisäveroa Suomeen (Nie-

minen ym. 2018, luku 7, Tavarahan myyntimaa). Tällöin tavara ei käytännössä käy lainkaan Suomessa, joten myyntiin sovelletaan sen maan arvonlisäverolakia, jossa tavarahan myynnin katsotaan tapahtuvan (Äärilä ym. 2017, 456). Tällaisessa tilanteessa myyjän tulee selvittää, mitä sen maan lainsäädännössä säädetään, jossa myynnin katsotaan tapahtuvan. Selvitettäviä asioita ovat esimerkiksi, että katsotaanko myynnin tapahtuvan kyseisessä maassa myös heidän lainsäädännön mukaan, onko myynnistä suoritettava arvonlisävero ja onko suomalaisen myyjän rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi kyseiseen maahan. (Kallio ym. 2017, 360.)

## **2.2 Määränpäämaa- ja alkuperämaaperiaate**

Euroopan unionin jäsenvaltiot soveltavat yhteistä arvonlisäverojärjestelmää, joka perustuu Euroopan unionin neuvoston yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annettuun direktiiviin (2006/112/EY) ja täytäntöönpanoasetukseen (282/2011) (EUR-Lex 2017, viitattu 14.10.2018; EUR-Lex 2018, viitattu 14.10.2018). Näin ollen myös Suomi on unionin jäsenenä osa EU:n sisämarkkina-aluetta, ja soveltaa tätä EU:n arvonlisäverojärjestelmää. Yhteisten sääntöjen myötä verovelvollisen yrityksen Suomessa tapahtuva tavaroiden myynti voidaan jakaa verolliseen kotimaan myyntiin, verottomaan myyntiin toiseen jäsenvaltioon ja verottomaan myyntiin EU:n ulkopuolelle. (Nieminen ym. 2018, luku 11, Yhteisökauppa.)

Hyttisen ja Klemolan mukaan kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksessa sovelletaankin lähtökohtaisesti kulutusmaaperiaatetta, eli arvonlisävero maksetaan siihen maahan, jossa hyödyke kulutetaan. Periaatetta voidaan sanoa myös määränpäämaaperiaatteeksi, eli arvonlisävero maksetaan siihen maahan, johon tavara kuljetetaan, eli tavarahan määränpäämaahan. (2014, 19–21.) Tällä periaatteella on tarkoitus varmistaa, että verotulot kertyvät siihen maahan, jossa tavara kulutetaan. Lisäksi periaatteella pyritään estämään jäsenvaltioiden verokantojen eroista johtuvat kilpailu- ja kysyntävääristymät. (Kallio ym. 2017, 199.)

Määränpäämaaperiaate on sääntönä tavarakaupassa EU:n ulkopuolelle. Suomesta EU:n ulkopuolelle vietävät tavarat tuontitullataan määränpäämaassa ja tavarasta suoritetaan paikallinen arvonlisävero. Myydyn tavarahan arvosta poistetaan tavarahan lähtömaan vero ja näin tavarasta tulee kulutukseen verotuksen alainen. Vastaava tilanne on myös hankittaessa tavaroita Suomeen EU:n ul-

kopuolelta. Tavarahan ostohinta on yleensä veroton, mutta tavaroiden saapuessa Suomeen maahantuojat ilmoittavat niistä tullille ja maksavat arvonlisäveron Verohallinnolle tai Tullille. Tällä tavoin tavarat puolestaan saatetaan Suomen arvonlisäverotuksen piiriin. (Hyttinen & Svensberg 2018, 21.)

Euroopan unionissa sekä tavaroiden viennin että maahantuonnin perustana on EU:n perustama tulliliitto. Tulliliitto kattaa kaiken jäsenvaltioiden välisen tavaroiden kaupan, mikä tarkoittaa, että EU:n jäsenvaltioiden välillä vienti- ja tuontitullit, sekä vastaavat muut maksut, ovat kiellettyjä. (Kallio ym. 2017, 589.) Koska EU-maiden välillä ei ole tullirajoja, arvonlisäveron suorittamisen osalta EU:n alueella käytävää tavarakauppaa säätelee määränpäämaa- ja alkuperämaaperiaatteeseen perustuva järjestelmä (Hyttinen & Klemola 2014, 19).

Määränpäämaaperiaatetta sovelletaan EU:ssa lähinnä vain verovelvollisten yritysten välillä käytävään yhteisökauppaan, jossa ostajayritys maksaa myynnin arvonlisäveron oman kotimaan arvonlisäverotuksen yhteydessä. Sen sijaan tavaroiden myynnit ei-verovelvollisille kuluttajille verotetaan pääsääntöisesti alkuperämaaperiaatteen mukaisesti, eli myyjä tilittää myynnistä oman maansa arvonlisäveron, vaikka tavara myyntiin liittyy kuljetettavaksi toiseen EU-maahan. Tähän kuluttajakautaan periaatteeseen on kuitenkin AVL:ssä säädetty merkittäviä poikkeuksia, esimerkiksi kaukomyynti. (Hyttinen & Klemola 2014, 19–21.)

## 3 ARVONLISÄVEROTUS EUROOPAN UNIONIN ALUEELLA

### 3.1 Yhteisökauppa

Yhteisökauppaa koskevia säännöksiä sovelletaan, kun liiketoimet tapahtuvat kokonaan tai osittain Euroopan yhteisön alueella. Yhteisön alue muodostuu lähtökohtaisesti kaikista EU:n nykyisistä 28 jäsenvaltiosta. Tiettyihin EU-maihin kuuluvat alueet on kuitenkin jätetty EU:n arvonlisäveroalueen ulkopuolelle, kuten Espanjan Kanarian Saaret, Grönlanti ja Ahvenanmaan maakunta. Näillä alueilla ei täten sovelleta EU:n yhteistä arvonlisäverolainsäädäntöä, vaan niitä kohdellaan arvonlisäverotuksessa samoin kuin yhteisön ulkopuolisia maita. (Kallio ym. 2017, 40–41; Hyttinen & Svensberg 2018, 16–18.) Jatkossa tässä työssä EU:lla tarkoitetaan nimenomaan Euroopan unionin arvonlisäveroaluetta.

Yhteisökauppa käsittää EU:n alueella tapahtuvat irtaimien tavaroiden myynnit ja ostot sekä eräät tavaransiirrot verovelvollisten välillä. Yhteisökauppaa käydään määränpäämaaperiaatteen mukaisesti, eli perustilanteessa myyjä tekee verottoman yhteisömyynnin tavaroiden kuljetuksen alkamisvaltiossa ja ostaja verollisen yhteisöhankinnan kuljetuksen päättymisvaltiossa. (Ruohola 2008, viitattu 26.9.2018.)

Jotta myynti olisi veroton yhteisömyynti Suomessa, on AVL 72 b §:n yhteisömyyntiä koskevien perusedellytysten täytyttävä. Ostajan tulee olla jossain toisessa jäsenvaltiossa kuin Suomessa toimiva elinkeinonharjoittaja tai muu oikeushenkilö kuin elinkeinonharjoittaja. Ostajan tulee myös olla rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi muussa jäsenvaltiossa kuin Suomessa kaupan tapahtuessa. Lisäksi myyjään, ostajan tai jonkun muun myyjän tai ostajan toimeksiannosta tulee kuljettaa tavara Suomesta ostajalle toiseen jäsenvaltioon. (Hyttinen & Klemola 2014, 27–28.)

Tavaran yhteisöhankinta on käytännössä tavarankuljetuksen yhteisömyynnin peilikuva. Arvonlisäverolain 26 a §:ssä on määritelty, että tavarankuljetuksella tarkoitetaan irtaimen esineen omistusoikeudellista vastikkeellista hankintaa, jos myyjä, ostaja tai joku muu näiden puolesta kuljettaa esineen ostajalle jäsenvaltiosta toiseen. Luonnollisesti myös elinkeinonharjoittajaa ja rekisteröitymistä koskevien edellytysten tulee yhteisömyynnin säännösten tapaan täytyä. Arvonlisäverolain 63 e §:ssä on puolestaan määritelty, että yhteisöhankinta katsotaan tapahtuneeksi Suomessa, jos tavara on

täällä kuljetuksen päättyessä. (Kallio ym. 2017, 200–201; Nieminen ym. 2018, luku 11, Yhteisökauppa.)

Yhteisöhankinta eli EU-tavaraosto on siis verollinen. Hankinnasta suoritetaan sen maan vero, johon tavara kuljetetaan. Eli esimerkiksi Suomessa tapahtuvasta yhteisöhankinnasta ostaja suorittaa arvonlisäveron Suomeen AVL:n säännösten mukaisesti. Käytännössä yhteisöhankinnan arvonlisäveroa ei kuitenkaan yleensä tarvitse tilittää, sillä arvonlisäverovelvollisella ostajalla on myös oikeus vähentää verollista liiketoimintaa varten tekemänsä oston arvonlisävero. (Kallio ym. 2017, 201.)

Jos suomalainen elinkeinonharjoittaja ostaa tavaroita toisesta jäsenvaltiosta niin, että tavarat kuljetetaan suoraan muuhun jäsenvaltioon kuin Suomeen, ei hankinnasta suoriteta arvonlisäveroa Suomeen. Sen sijaan suomalainen elinkeinonharjoittaja on suorittanut yhteisöhankinnan siinä jäsenvaltiossa, johon tavarat on kuljetettu, ja joutuu todennäköisesti rekisteröitymään kyseiseen jäsenvaltioon verovelvolliseksi ja maksamaan arvonlisäveron kyseisen valtion säännösten mukaisesti. (Nieminen ym. 2018, luku 11, Yhteisökauppa.)

EU-maiden veroviranomaisilla on kuitenkin vain rajoitetut mahdollisuudet valvoa, että sen alueella tapahtuvat yhteisöhankinnat tulevat verotetuksi. Jatkuvan verovalvonnan puuttumisen myötä AVL:n 63 f §:ssä on määritelty niin sanottu turvaverkkosääntö. Säännön mukaan tavaran yhteisöhankinnan katsotaan tapahtuvan Suomessa silloinkin, kun kuljetus päättyy muuhun jäsenvaltioon kuin Suomeen, jos suomalainen yritys käyttää tavaraostossaan Suomen ALV-tunnusta. Turvaverkkosäännön tavoitteena on, että EU-tavarahankinta ilmoitettaisiin ja arvonlisävero suoritettaisiin edes johonkin EU:n jäsenvaltioon. Huomioitavaa kuitenkin on, että sääntöä soveltava yritys ei välttämättä saa vähentää yhteisöhankinnan veroa, koska tavarat eivät ole koskaan tulleet Suomeen. (Hyttinen & Klemola 2014, 63; Kallio ym. 2017, 378–379; Nieminen ym. 2018, luku 11, Yhteisökauppa.)

Turvaverkkosääntös on kuitenkin toissijainen, ja tuo turvaa lähinnä EU-maiden veroviranomaisille. Yritys, joka käyttää muun kuin kuljetuksen päättymisvaltion arvonlisäverotunnistetta yhteisöhankinnassaan, ei vapaudu veron suorittamisvelvollisuudesta kuljetuksen päättymisvaltioon. Mikäli tällaisen hankinnan tekevä yritys on oma-aloitteisesti täyttänyt ilmoittamis- tai suorittamisvelvoitteen tuohon toiseen jäsenmaahan, ei yhteisöhankinnan veroa tarvitse maksaa Suomeen, vaikka ostaja

olisi käyttänyt suomalaista ALV-tunnistetta. Jos ostaja suorittaa veron kuljetuksen päättymisvalti-oon sen jälkeen, kun vero on jo maksettu myös Suomeen, voi yritys hakea palautusta kahdenker-aiseen verotukseen. (Hyttinen & Klemola 2014, 63; Kallio ym. 2017, 378–379; Nieminen ym. 2018, luku 11, Yhteisökauppa.)

Yhteisökaupan perustilanteen lisäksi mainittakoon, että kaupankäyntiin liittyviä erityistilanteita ja poikkeuksia on muun muassa käytettyjen tavaroiden ja uusien kuljetusvälineiden myynneissä ja hankinnoissa. Lisäksi tiettyjä hankintoja ei käsitellä lainkaan EU-tavaraostoina, vaikka tavara os-toon liittyen kuljetetaan toisesta EU-maasta Suomeen. Näitä hankintoja ovat esimerkiksi verottomat vesialukset, kansainvälisen lentoliikenteen ilma-alukset, diplomaattikäyttöön ostetut tavarat ja kan-sainvälisen järjestöjen suorittamat hankinnat. (Hyttinen & Svensberg 2018, 38–43, 58–61.)

Tässä opinnäytetyössä keskitytään ei-arvonlisäverovelvollisille yksityisille kuluttajille suuntautu-vaan verkkokauppamyyntiin, joten yhteisömyyntisäännökset ja myynnin verottomuus eivät päde näiden säännösten nojalla kuluttajakaupassa. Verkkokaupassa myytäviä tavaroita voidaan toki hankkia EU-ostoina toisista jäsenvaltioista, mutta niiden myynti käsitellään EU:n alueella yhteisö-myyntin sijasta esimerkiksi kaukomyyntinä tai myyntinä toisissa jäsenvaltioissa.

### **3.2 Kaukomyynti**

Euroopan unionin sisämarkkina-alueella tavaroiden myynnit kuluttajille verotetaan yleensä myynti-maassa alkuperämaaperiaatteen mukaisesti, eli myyjä tilittää myynnistä oman maansa arvonli-säveron (Taipalus & Tulento 2018, viitattu 2.9.2018). Kaukomyynti, sekä muutamat muut myynnit kuten uusien kuljetusvälineiden ja valmisteveron alaisten tuotteiden myynti, poikkeavat kuitenkin tästä säännöstä tietyin edellytyksin (Hyttinen & Klemola 2014, 43).

Kaukomyynti Suomesta toiseen EU-valtioon on määritelty arvonlisäverolain 63 b §:ssä (Juanto & Saukko 2014, 126–127). Kaukomyynnillä tarkoitetaan tavaran myyntiä sellaiselle ostajalle, joka ei ole verovelvollinen. Tällaisia ostajia ovat arvonlisäverotuksen ulkopuolista toimintaa harjoittavat elinkeinonharjoittajat, muut oikeushenkilöt kuin elinkeinonharjoittajat tai yksityishenkilöt. Lisäksi, jotta myynti voitaisiin käsitellä kaukomyyntisäännösten mukaisesti, tulee tavara kuljettaa ostajalle Suomesta toiseen EU-maahan ja myyjän tai jonkun muun myyjän puolesta tulee huolehtia tavar-ankuljetuksesta määränpäämaahan. (Äärilä ym. 2017, 497.)

Kaukomyyntiä koskevat kaukomyyntisäännökset (AVL 63 b §), eli myynti verotetaan kuljetuksen määränpäämaassa, jos myynnin määrä ylittää kyseisen maan asettaman alarajan. Myynnin alarajan ylittyessä kaukomyyntiä harjoittavan yrityksen on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi siinä jäsenmaassa, johon tavara myydään, ja tilittävä myynnistä ostajan kotimaan vero. Jos alaraja/kynnysarvo ei ylity, suomalainen myyjä tilittää myynnistä normaalisti arvonlisäveron Suomeen. (Taipalus & Tulento 2018, viitattu 2.9.2018.)

Kaukomyyntiä ja rekisteröintiä koskevat alarajat määräytyvät kunkin valtion arvonlisäverolainsäädännön mukaisesti (Nieminen ym. 2018, luku 11, Kaukomyynti). Euroopan komission on koontanut alarajat yhteen taulukoon ja ne on päivitetty viimeksi huhtikuussa 2018. Esimerkiksi Virossa alaraja on 35 000 euroa. (European Commission 2018, viitattu 2.9.2018.) Tällöin suomalainen arvonlisäverovelvollinen verkkokauppamyymyjä tilittää myynnistään Suomen arvonlisäveron aina 35 000 euroon asti. Kun myynnit Viroon ylittävät 35 000 euroa, tulee myyjän rekisteröityä Virossa arvonlisäverovelvolliseksi, ja Suomen arvonlisäveron sijasta tilitetään arvonlisävero Viron säännösten mukaisesti. Alarajan ylittävä myynti verotetaan siis määränpäämaassa, ei Suomessa.

Mikäli kaukomyynnin alaraja ylittyy kesellä jotakin myyntiä ja toimitusta, myyjän on suoritettava koko toimituksesta vero määränpäämaassa. Lisäksi tulee huomioida, että jos kaukomyynnin alaraja on jonakin vuonna ylittänyt kyseessä olevan valtion alarajan, myös seuraavan kalenterivuoden myynti verotetaan kyseisessä maassa, eikä myyntiä veroteta Suomessa miltään osin. Kaukomyynti voidaan kuitenkin verottaa kuljetuksen päättymisvaltiossa, vaikka myynnit jäisivät alle kyseisen EU-maan alarajan. Tällöin myyjän on tehtävä kirjallinen hakemus Verohallinnolle. Verohallinnon antama päätös on voimassa myyjän hakemuksessa ilmoittaman ajan, kuitenkin vähintään kaksi vuotta. (Juanto & Saukko 2014, 126–127; Taipalus & Tulento 2018, viitattu 2.9.2018.)

Kaikissa tapauksissa myynti ei kuitenkaan välttämättä ole kaukomyyntiä. Verotonta toimintaa harjoittava yhteisö saattaa olla verovelvollinen EU-ostoistaan sillä perusteella, että ostajan yhteisöhankintojen määrä ylittää kyseisen maan yhteisöhankintojen verollisuudelle asettaman kynnsarvon. Tämä aiheuttaa ostajalle omassa maassaan vero- ja rekisteröitymisvelvollisuuden EU-tavaraostoista, jolloin myös myynti muuttuu verottomaksi yhteisömyynniksi. (Hyttinen & Klemola 2014, 43; Äärilä ym. 2017, 498.) Kaikissa EU-maissa EU-tavaraostojen verollisuuden kynnsarvo on vähintään 10 000 euroa tai tätä vastaava arvo kansallisessa valuutassa (Hyttinen & Svensberg 2018, 54).

Kaukomyyntisäännöksiä ei sovelleta uusien kuljetusvälineiden myyntiin, valmisteveron alaisiin tavaroihin, marginaaliverotettaviin tavaroihin ja myyjän asentamiin tai kokoamiin tuotteisiin (Hyttinen & Klemola 2014, 47). Näiden lisäksi sähkön ja verkon kautta toimitettavan maakaasun tai lämpö- ja jäähdytysenergian myyntiä ei käsitellä kaukomyyntinä (Taipalus & Tulento 2018, viitattu 2.9.2018). Kaukomyynnistä ei myöskään ole kyse Suomen ja Ahvenanmaan maakunnan välisessä kaupankäynnissä. Ahvenanmaa ei kuulu EU:n arvonlisävero eikä valmisteveroalueeseen, vaan Ahvenanmaan kanssa käytävään kauppaan sovelletaan vientiä ja maahantuontia koskevia säännöksiä. (Verohallinto 2017b, viitattu 2.9.2018.)

Verkkokauppamyntien kannalta katsottuna on tärkeä muistaa, että kaukomyyntisäännöksiä sovelletaan vain, kun tavara kuljetetaan Suomesta ostajalle toiseen EU-jäsenmaahan (Hyttinen & Klemola 2014, 43). Esimerkiksi, kun tavara myydään verkkokaupan kautta yksityiselle kuluttajalle Saksaan ja tavaran kuljetus alkaa Suomesta, käsitellään myynti normaalina kaukomyyntinä eli kotimaan myyntinä, mikäli Saksan asettama kaukomyynnin alaraja ei ole ylittynyt. Sen sijaan, jos myydyn tavaran kuljetus ostajalle alkaa toisesta jäsenvaltiosta kuin Suomesta, eikä tavara koskaan tule Suomeen, kyseessä on usein ketjukauppatilanteen aiheuttama osto ja myynti toisessa EU-maassa (Äärilä ym. 2017, 456, 510).

### **3.3 Ketjukauppa: osto ja myynti toisessa EU-maassa**

Ketjukaupalla tarkoitetaan sellaista tilannetta, jossa tavara myydään kahteen tai useampaan kertaan peräkkäin siten, että tavara toimitetaan suoraan ensimmäiseltä myyjältä viimeiselle ostajalle (Kallio y. 2017, 380). Myyjä ei siis toimita tavaraa omalle vaan jollekin seuraavalle ostajalle, jolloin myöskään laskutusvirta ei seuraa tavaravirtaa, vaan tavarat ja laskut kulkevat eri reittejä (Hyttinen & Svensberg 2018, 71). Kansainvälisessä kaupankäynnissä nämä ketjukaupan tilanteet ovat varsin yleisiä, ja niihin liittyykin lukuisia erityiskysymyksiä. (Kallio ym. 2017, 380.)

Verovelvollisten yritysten välisessä kaupankäynnissä joidenkin ketjukauppatilanteiden verotusta, ja siitä mahdollisesti syntyviä rekisteröitymisvelvoitteita, on yksinkertaistettu tarkoin määrätyin edellytyksin. Tästä esimerkkinä on kolmikantakauppa, jossa tavara myydään kaksi kertaa peräkkäin niin, että tavara kuljetetaan suoraan ensimmäiseltä myyjältä toiselle ostajalle EU-maasta toiseen. Kolmikantakaupassa tulee olla mukana kolme osapuolta, jotka kaikki ovat verovelvollisia eri jäsenvaltioissa. (Hyttinen & Klemola 2014, 68.) Näin ollen kolmikantakaupan helpotukset eivät koske tässä

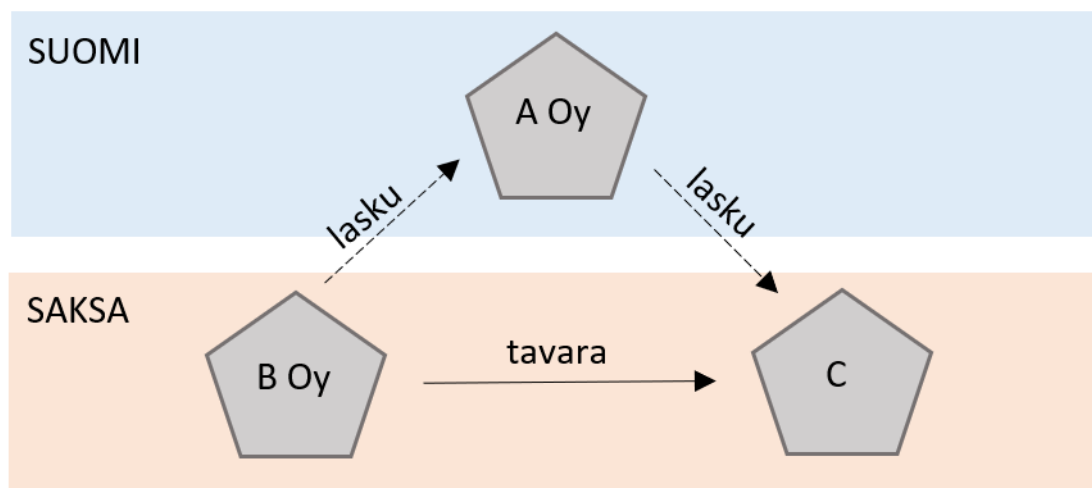


työssä käsiteltävää ei-arvonlisäverovelvollisille kuluttajille tapahtuvaa verkkokauppamyyntiä, koska ketjukauppatilanteessa kaikki osapuolet eivät ole arvonlisäverovelvollisia elinkeinonharjoittajia.

Muissa ketjukauppatilanteissa sovelletaankin kansainvälisen tavarakaupan yleisiä säännöksiä. Ketjukaupan käyminen EU:n alueella muuttuu tällöin erittäin monimutkaiseksi, ja myyjille muodostuu usein rekisteröitymisvelvoitteita toisiin valtioihin. (Hyttinen & Svensberg 2018, 75–77.) Kuluttajakaupassa, ja siten myös tässä työssä käsiteltävien verkkokauppamyyntien ja -ostojen kannalta, kyseessä on kolmikantakaupan sijasta usein myynti ja osto toisessa EU-maassa.

Myyntillä toisessa EU-maassa tarkoitetaan tilannetta, jossa myyty tavara on muussa jäsenvaltiossa kuin Suomessa, kun kuljetus ostajalle alkaa. Jos myyty tavara ei koskaan tule Suomeen, ei myyntiin sovelleta Suomen arvonlisäverolakia eikä myynnistä tilitetä veroa Suomeen. Myyntiin sovelletaan sen sijaan tuon toisen jäsenvaltion arvonlisäverolakia, jossa tavara on myynnin tapahtuessa. Tavarankäytön myynti voi olla myyntiä kyseisessä jäsenvaltiossa, yhteisö- tai kaukomyyntiä toiseen jäsenvaltioon tai vientimyyntiä EU:n ulkopuolelle kyseisessä maassa myynneille asetettujen edellytysten täytyessä. (Äärilä ym. 2017, 510–511; Nieminen ym. 2018, luku 11, Yhteisökauppa, Peräkkäiset myynnit.)

Äärilä ym. kuvaa tilannetta seuraavalla esimerkillä, jossa suomalainen Yritys A Oy ostaa tavaroita saksalaiselta Yritykseltä B ja myy ne edelleen saksalaiselle Ostaja C:lle (katso kuvio 1). Saksalainen Yritys B kuljettaa tavarat suoraan C:lle, eli tavaroita ei kuljeteta pois Saksasta. Saksalaisen yrityksen kannalta katsottuna kyseessä on normaali Saksan sisäinen myynti, koska tavarat jäävät Saksaan. Yritys laskuttaa suomalaista yritystä Saksan verolla, eikä kyseessä ole esimerkiksi veroton yhteisömyynti, koska tavaroita ei kuljeteta pois Saksasta. Tämän takia suomalaisen yritys A:n myynti saksalaiselle ostaja C:lle on myös suomalaisen yrityksen kannalta verollinen Saksassa, minkä vuoksi suomalaisen yrityksen tulee rekisteröityä Saksassa verovelvolliseksi ja tilittää myynnistään C:lle sekä vähentää ostostaan B:lta Saksan arvonlisävero. (2017, 511.)



KUVIO 1. Esimerkki ketjukauppatilanteesta: Myynti ja osto toisessa EU-maassa (mukaillen Hyttinen & Svensberg 2018, 77).

### 3.4 Oman tavaran siirto ja varastot toisessa EU-maassa

Oman tavaran siirto tai varasto toisessa EU-maassa luo suomalaiselle yritykselle usein velvollisuuden rekisteröityä varaston sijaintivaltiossa arvonlisäverovelvolliseksi. Ensinnäkin yrityksen vaihtomaisuuden siirtoa Suomesta toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan myyntivarastoon pidetään oman tavaran siirtona, mikä on AVL:n 72 b §:n 6 momentin mukaan verotonta yhteisömyyntiä Suomessa ja vastaavasti verollista yhteisöhankintaa määränpäämaassa. Tällöin suomalainen yritys on velvollinen suorittamaan yhteisöhankinnan arvonlisäveron varaston sijaintimaahan, ja joutuu näin ollen rekisteröitymään sinne arvonlisäverovelvolliseksi. (Hyttinen & Klemola 2014, 139; Kallio ym. 149–151.)

Oman tavaran siirron aiheuttamia rekisteröitymisvelvoitteita on kuitenkin haluttu helpottaa nii sano-tulla yksinkertaistusmenettelyllä. Menettely perustuu yleensä tulkintaan, jossa tavaran siirtoa toi- sessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan varastoon pidetään jo sellaisenaan tavaran myyntinä tulevalle, tässä vaiheessa usein jo tiedossa olevalle ostajalle, vaikka tavaran omistusoikeus siirtyykin osta- jalle myöhemmin. Tätä menettelyä voidaan kuitenkin soveltaa siirrettäessä tavaraa Suomesta lä- hinnä komissio- tai call off -varastoon, ja silloinkin jäsenvaltioissa sovellettavat tulkinnat saattavat vaihdella huomattavasti. (Hyttinen & Klemola 2014, 140–141; Kallio ym. 150.)

Komissiovarastossa tavarat ovat suomalaisen yrityksen omistuksessa. Ulkomainen komissionääri eli suomalaisen yrityksen asiamies myy tavarat omissa nimissään mutta suomalaisen yrityksen

lukuun. Tavarán omistusoikeus siirtyy siis suoraan suomalaiselta yritykseltä loppuasiakkaalle, mutta suomalaisen yrityksen katsotaan myyneen tavarán asiamiehelle ja asiamiehen loppuasiakkaalle. Näin ollen myynti komissiovarastosta katsotaan usein suomalaisen yrityksen ja ulkomaisen asiamiehen välillä tapahtuvaksi yhteisökaupaksi, eikä suomalaisella yrityksellä tarvitse rekisteröityä verovelvolliseksi varaston sijaintimaassa. (Hyttinen & Klemola 2014, 140–141; Kallio ym. 2017, 150.)

Puolestaan call off -varastossa tavarat sijaitsevat tulevan elinkeinonharjoittajaostajan hallitsemisissa ja ylläpitämissä tiloissa, mutta tavarat ovat vielä suomalaisen myyjän omistuksessa. Varastossa olevat tavarat myydään vain tälle yhdelle asiakkaalle. Yksinkertaistusmenettelyn nojalla tavara katsotaan myydyksi jo siinä vaiheessa, kun ne toimitetaan call off -varastoon. Kyseessä on komissiovaraston tapaan normaali yhteisömyynti ja yhteisöhankinta, eikä suomalaisen yrityksen tarvitse rekisteröityä oman tavarán siirrosta tai varastosta alv-velvolliseksi toisessa EU-maassa. (Hyttinen & Klemola 2014, 140–141; Kallio ym. 150.)

Niin sanotusta normaalista myyntivarastosta suomalainen yritys myy tavaraa usealle asiakkaalle omissa nimissään. Tällaisen myyntivaraston osalta yksinkertaistusmenettelyä ei voida käytännössä soveltaa missään jäsenvaltiossa, koska tavaraa ei katsota toimitetun suoraan toisessa jäsenvaltiossa olevalla asiakkaalle. Sen sijaan myyntivaraston osalta tulkitaan, että tavara on siirretty jäsenmaasta toiseen myyjän intressissä tapahtuvaa varastointia varten. Tavarán siirron yhteydessä ei ole vielä tietoa tulevasta kaupasta ja asiakkaasta, tai toimitus tulevalle asiakkaalle pysähtyy toiseen jäsenvaltioon pidemmäksi aikaa muista kuin kuljetusteknisistä syistä. Koska yksinkertaistettua menettelyä ei voida soveltaa, aiheuttaa myyntivarasto lähes poikkeuksetta suomalaiselle yritykselle velvollisuuden rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi varaston sijaintivaltiossa. (Hyttinen & Klemola 2014, 140–141; Kallio ym. 2017, 150–151.)

Edellä kuvatusta myyntivarastosta myytäviä tavaroita ei kuitenkaan aina laskuteta varaston sijaintivaltion arvonlisäverolla. Jos suomalaisyrityksellä ei katsota olevan kiinteää toimipaikkaa kyseisessä maassa, myynteihin voidaan varsin monessa maassa soveltaa käännetyn verovelvollisuuden menettelyä. Käännetyssä verovelvollisuudessa ostaja suorittaa myynnin veron myyjän sijasta. (Kallio ym. 2017, 101, 151.) Myös Rintala korostaa, että mahdollisia rekisteröitymisvelvoitteita miettiessä on ensin tärkeä selvittää, muodostuuko liiketoiminnasta kiinteä toimipaikka toiseen jäsenvaltioon ja voidaanko myyntiin soveltaa käännettyä verovelvollisuutta (Rintala, online-seminaari 31.1.2018).

Kiinteän toimipaikan käsite on määritelty neuvoston täytäntöönpanoasetuksessa (282/2011), ja sillä tarkoitetaan liiketoiminnan kotipaikkaa lukuunottamatta mitä tahansa toimipaikkaa, jolla on riittävä pysyvyysaste. Toimipaikalla tulee olla henkilöstö- ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan ja käyttämään sen omia tarpeita varten suoritettavia palveluja. (Rintala, online-seminaari 31.1.2018.) Verohallinnon mukaan arvonlisäverotuksessa ulkomaalaisen elinkeinonharjoittajan kiinteällä toimipaikalla Suomessa tarkoitetaan pysyvää liikepaikkaa, josta yrityksen liiketoimintaa harjoitetaan kokonaan tai osittain. Liikepaikka voi olla esimerkiksi laitos, pysyvä hallinta tiettyyn tilaan tai sijainti toisen yrityksen liiketiloissa. Näiden edellytysten täytyessä kiinteitä toimipaikkoja ovat muun muassa liikkeen johdon sijaintipaikat, toimistot, työpajat ja varastot. (2014, viitattu 3.10.2018.)

Suomessa ulkomaalaisen kiinteä toimipaikka muodostaa arvonlisäverotuksen kannalta rekisteröitymisvelvoitteen, eikä silloin voida soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. Kaikki edellytykset käännetyn verovelvollisuuden soveltamiseen ulkomaalaisen elinkeinonharjoittajan Suomessa tapahtuviin myynteihin on määritelty AVL 9 §:ssä. Menettelyn soveltaminen ei esimerkiksi koske kuluttajan asemassa olevia yksityishenkilöitä, vaan tällöin verovelvollinen on aina myyjä. EU:ssa jäsenvaltiot voivat kuitenkin tavaroiden myyntien osalta itsenäisesti ratkaista käännetyn verovelvollisuuden soveltamisen ja sen edellytykset. (Kallio ym. 2017, 101–102, 107, 109.) Todennäköisesti kuluttajakaupan osalta verovelvollinen on muissakin jäsenvaltioissa kuin Suomessa aina myyjä, jolloin käännettyä verovelvollisuutta ei voida soveltaa tässä työssä käsiteltävässä tavarakaupassa yksityishenkilöille.

## 4 ARVONLISÄVEROTUS EUROOPAN UNIONIN ULKOPUOLELLA

### 4.1 Tavarán vienti

Arvonlisäverotuksessa viennillä tarkoitetaan tavarán myyntiá, jossa tavara toimitetaan myyntiin liittyen EU:n arvonlisäveroalueen ulkopuolelle. Vientikaupan perustilanteessa (AVL 70 §) tavarán myynti on verotonta. Seuraavien edellytysten tulee kuitenkin täytyä, jotta myynti voidaan käsitellä verottomana: 1) tavara kuljetetaan Suomesta EU:n ulkopuolelle, 2) kuljetus tapahtuu myyjän toimeksiannosta, jolloin kuljettajana toimii myyjä, myyjän valtuuttama kuljetusliike tai kuljetusliikkeen käyttämän alihankkija ja 3) tavara luovutetaan ostajalle vasta kun tavara on poistunut EU:n ulkopuolelle. (Kallio ym. 2017, 427–428; Nieminen ym. 2018, luku 12, Vienti.)

Mikäli tavara kuljetetaan ostajan toimeksiannosta, tulee tavara yhtä lailla kuljettaa Suomesta EU:n ulkopuolelle. Ostajan tulee käyttää itsenäistä kuljetusliikettä, eikä tavaroita saa EU:n alueella luovuttaa suoraan ostajalle, vaan ainoastaan ostajan määräämän kuljetusliikkeen haltuun. Kun kuljetusedellytykset täyttyvät niin myyjän kuin ostajan toimeksiannosta, myynti on verotonta huolimatta siitä, onko tavarán varsinainen ostaja elinkeinonharjoittaja, muu oikeushenkilö tai yksityishenkilö, tai missä on ostajan kotipaikka. Myynti on siis verotonta myös silloin, kun ostaja on Suomesta tai muusta EU:n jäsenvaltiosta, jos tavara kuitenkin kuljetetaan Suomesta EU:n ulkopuolelle. (Kallio ym. 2017, 429–431; Nieminen ym. 2018, luku 12, Vienti.)

Vienti voi tapahtua myös ex works -ehdoin tai rahtityöliikkeen kautta. Ex works -ehdoin tapahtuvassa viennissä tavara myydään ulkomaiselle elinkeinonharjoittajalle, joka ei ole Suomessa alvelvollinen, ja joka noutaa tavarán Suomesta viedäkseen sen välittömästi EU:n ulkopuolelle käyttämättä sitä täällä. Myynti rahtityöliikkeen kautta tarkoittaa, että tavarat toimitetaan ostajan toimeksiannosta ensin toiselle elinkeinonharjoittajalle työsuorituksen tekemistä varten ja siitä edelleen EU:n ulkopuolelle. Lisäksi mainittakoon, että vientiin rinnastettavia tilanteita ovat ulkomaiset takuuhyvitykset, myynti lentoyhtiöille ja vesialuksille sekä myynti kansainvälisessä liikenteessä oleville aluksille. (Hyttinen & Svensberg 2018, 99–110.)

Sellaisessa tilanteessa, jossa tavara viedään EU:n ulkopuolelle muista EU:n jäsenvaltioista kuin Suomesta, eli tavara ei ole kuljetuksen alkaessa tai ostajalle luovutettaessa Suomessa, ei tavarán

myynnin katsota tapahtuvan Suomessa. Tällöin myynnistä ei suoriteta veroa lainkaan Suomeen. Esimerkiksi ruotsalainen Yritys A myy tavaran suomalaiselle Yritys B:lle. Tavara toimitetaan suoraan Ruotsista Yritys A:lta Norjaan C:lle. Ruotsalainen Yritys A vientiselvittää tavaran Ruotsista ja laskuttaa tavaran suomalaiselta Yritys B:ltä ilman Ruotsin veroa. Suomalaisen Yritys B:n myynti C:lle Norjaan on verotonta myyntiä ulkomailla. C maahantuo tavaran Norjaan, jolloin B:n myyntiä ei veroteta Norjassakaan. (Kallio ym. 2017, 438.)

## 4.2 Tavarahan maahantuonti

Tavarahan maahantuonnilla (AVL 86 §) tarkoitetaan tavarahan tuontia EU:n veroalueelle siihen kuuluttomista maista (Kallio ym. 2017, 589). Maahantuonti on verollista riippumatta siitä, tapahtuuko tuonti liiketoiminnan muodossa vai ei. Näin ollen verovelvollisia tavarahan maahantuonnista voivat elinkeinonharjoittajien lisäksi olla myös esimerkiksi yleishyödylliset yhteisöt ja kuluttajan asemassa olevat yksityishenkilöt. (Nieminen ym. 2018, luku 13, Tuonti.) Maahantuonti Suomeen voi kuitenkin tietyissä tapauksissa olla myös verotonta (AVL 94 §). Verotonta on esimerkiksi sellaisten tavaroiden maahantuonti, joiden myynti kotimaassa on verotonta, tai tavarat, joista ei tarvitse suorittaa tullia. (Juanto & Saukko 2014, luku 9, Tavarahan maahantuonti.)

Tuontipaikan määrittely on arvonlisäveron suorittamisen kannalta keskeistä. Tuontipaikalla tarkoitetaan sitä valtiota, jossa tavarahan maahantuonnin yhteisöön katsotaan tapahtuvan. Tuontipaikan perusteella määritellään, missä jäsenvaltiossa tavarahan maahantuonnin arvonlisäverotus tapahtuu. Pääsäännön mukaan (AVL 86 a §) tavarahan maahantuonnin katsotaan tapahtuvan Suomessa, jos tavara on Suomessa, kun se tuodaan EU:n veroalueelle. (Juanto & Saukko 2014, luku 9, Tavarahan maahantuonti.)

Tietyissä erityistapauksissa tavarahan maahantuonti tapahtuu Suomessa myös silloin, kun tavara tuodaan EU:n alueelle jossakin toisessa jäsenvaltiossa. Tavara täytyy tällöin asettaa sellaiseen tullimenettelyyn, ettei sitä tarvitse tullata siinä maassa, jonka alueelle tavara on ensimmäisenä saapunut. Näitä tullimenettelyjä ovat esimerkiksi erilaiset varastointimenettelyt tai passitukset. (Äärilä ym. 2017, 471; Nieminen ym. 2018, luku 13, Tuonti, Maahantuonti Suomessa.) Passituksella tarkoitetaan tavarahan kuljetusta tullin valvonnassa lähtötullista määrätulliin, jossa tavara tullataan. Käytännössä tavaroita voidaan siirtää passituksessa tullia tai muita maksuja maksamatta ennen lopul-

lista määränpäättä. (Tulli 2018, viitattu 4.10.2018.) Kaikkien tullimenettelyjen tulee päättyä Suomessa, jotta tavarain maahantuonnin katsotaan tapahtuneen Suomessa (Nieminen ym. 2018, luku 13, Tuonti, Maahantuonti Suomessa).

Tavaroiden maahantuonti alkaa tavaroiden saapuessa EU:n veroalueelle. Tuodut tavarat esitetään Tullille joko rajatullitoimipaikassa tai muussa tulliviranomaisen hyväksymässä paikassa. Tullille on kuitenkin annettava tavarain saapumisen yleisilmoitus turvallisuusyistä jo ennen tavarain saapumista. Tulli tekee tavaroiden maahantuonnista tullauspäätöksen sekä antaa maahantuojalle laskun mahdollisten tullien, muiden maksujen ja tiettyjen toimijoiden osalta maahantuonnin arvonlisäveron maksamista varten. (Hyttinen & Svensberg 2018, 118–119.)

Vuoden 2018 alusta alkaen tavaroiden maahantuonnin arvonlisäverotus siirtyi Tullilta Verohallinnolle arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyjen tuontien osalta. Nämä tuojat laskevat ja ilmoittavat maahantuonnista suoritettavan veron ja veron perusteen (AVL 91.1 §) oma-aloitteisesti arvonlisäveroilmoituksellaan muiden normaalistikin ilmoitettavien tietojen ohella. Vero kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana tullauspäätös on annettu. Muiden kuin alv-rekisteriin merkittyjen toimijoiden osalta toimivaltaisena viranomaisena jatkaa edelleen Tulli. Näitä muita toimijoita ovat esimerkiksi yksityishenkilöt sekä luonnolliset henkilöt, kun maahantuonti ei liity heidän liiketoimintaansa. (Jokinen & Kaleva 2017, viitattu 13.10.2018.)

## 5 KÄYTÄNNÖN ESIMERKKEJÄ VERKKOKAUPPOJEN ARVONLISÄVEROTUKSESTA

Seuraavissa verkkokaupan käytännön esimerkeissä käsitellään tarkemmin erilaisissa ketjukauppatilanteissa eteen tulevia tilanteita. Euroopan unionin osalta käsitellään suoratoimituksen ja myyntivaraston arvonlisäverovelvoitteita. Yhdysvaltojen osalta käsitellään pelkästään myyntivarastoa.

Esimerkeissä tulee ottaa huomioon, että niissä käsitellään vain myyntien ja ostojen perustilanteita. Jos myynnit ja ostot eivät tapahdu Suomessa, esitetään esimerkeissä erilaisia vaihtoehtoja sille, milloin mahdollinen rekisteröitymisvelvoite syntyy ja miten arvonlisäverotus mahdollisesti kyseisissä tilanteissa käyttäytyy muissa valtioissa. Tulkintoja ja pohdintoja ei ole kuitenkaan varmistettu kyseisten valtioiden arvonlisäverolaeista. Jokaisessa kansainvälisen kaupan tilanteessa liiketapahtumien arvonlisäverokohtelu tuleekin varmistaa kyseisen maan lainsäädännöstä vielä erikseen.

### 5.1 Suoratoimitus eli dropshipping EU:n alueella

Suoratoimituksella eli dropshipping -periaatteella tarkoitetaan sellaista tavarantoimitusmuotoa, jossa tavarat lähetetään asiakkaalle suoraan kolmannen osapuolen varastolta, eikä yrityksellä tarvitse investoida omaan varastoon (Skycode 2018, viitattu 26.9.2018). Käytännössä dropshipping -palvelu toimii verkkokauppaa pyörittävän yrityksen näkökulmasta seuraavalla tavalla:

1. Verkkokauppayrityksen asiakas ostaa yrityksen omasta verkkokaupasta tuotteen, jossa yritys myy dropshipping -yrityksen tuotteita.
2. Verkkokauppayritys lähettää laskun ja veloittaa ostetun tuotteen asiakkaalta.
3. Sen jälkeen verkkokauppayritys jättää tilauksen ja ostaa kyseisen tuotteen dropshipping -palvelua tarjoavalta yritykseltä.
4. Dropshipping -yritys kerää, pakkaa ja toimittaa tilauksen ulkopuolisen kuljetusyrityksen kautta verkkokauppayrityksen nimellä ja yrityskuvalla varustettuna suoraan asiakkaalle eli tuotteen ostajalle. (BigBuy 2018a, viitattu 26.9.2018.)



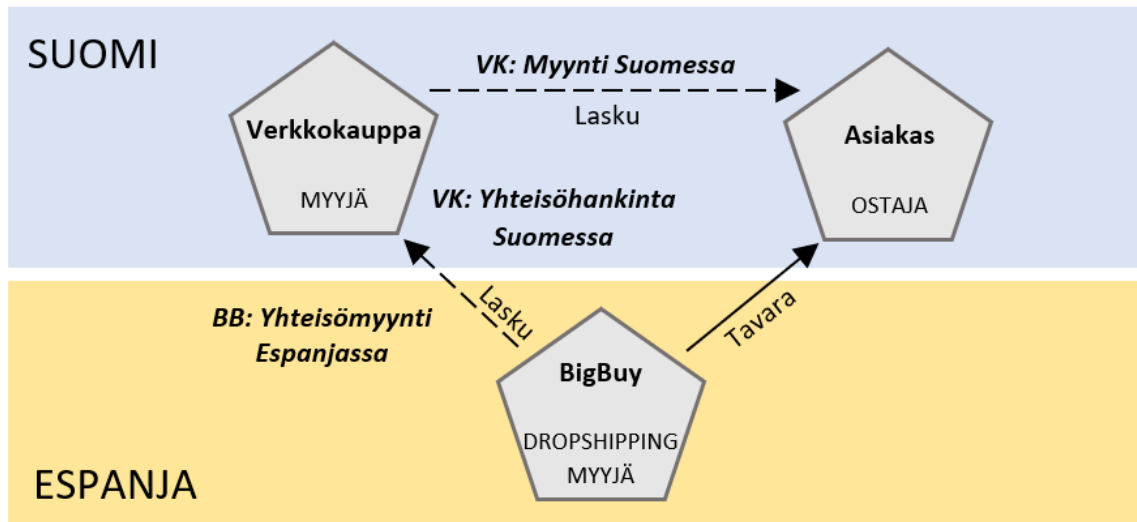
Esimerkiksi BigBuy on kyseistä dropshipping -palvelua tarjoava yritys, joka toimii Espanjasta käsin, missä myös heidän varastonsa sijaitsee (BigBuy 2018b, viitattu 26.9.2018). Yritys on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Espanjassa (BigBuy 2018c, viitattu 26.9.2018). Seuraavissa esimerkeissä käsitellään BigBuy:n kautta toimivaa dropshipping -verkkokauppaa Suomen arvonlisäverolain kannalta, kun verkkokauppiaina on suomalainen yritys ja ostajana on yksityinen ei-arvonlisäverovelvollinen kuluttaja. Myydyn tavaran kuljetus tapahtuu myyjän tai ostajan toimeksiannosta ulkopuolisen kuljetusyrityksen toimesta.

### Esimerkki 1

*Suomessa asuva asiakas ostaa tuotteen Suomessa toimivan/suomalaisen yrityksen verkkokaupasta. Verkkokaupparyitys ostaa asiakkaan tilaaman tuotteen BigBuy:ltä Espanjasta. Tavara toimitetaan suoraan BigBuy:n varastolta suomalaisen verkkokauppiaan asiakkaalle Suomeen.*

Esimerkki 1 tapauksen purkaminen lähtee liikkeelle siitä, katsotaanko tavaran myynnin tapahtuneen Suomessa. Tavaroiden myyntimaasäännöksen (AVL 63 §) mukaan tavara on myyty Suomessa, jos tavara on täällä, kun se luovutetaan ostajalle. Tämän perusteella esimerkin 1 tavara on myyty Suomessa, jolloin myyntiä käsitellään Suomen AVL:n mukaisesti ja myynnistä suoritetaan vero Suomeen. Suomalaisen verkkokauppiasyrityksen ja espanjalaisen BigBuy:n välisessä liiketapahtumassa on kyse EU-ostosta eli yhteisöhankinnasta. AVL:ssä määritellyn pääsäännön (63 e §) mukaan tavaran yhteisöhankinta on tapahtunut Suomessa, jos ostajalle kuljetettava tavara on täällä kuljetuksen päättyessä.

Kyseessä on siis veroton yhteisömyynti BigBuy:n kannalta, ja verollinen yhteisöhankinta ja verollinen myynti suomalaisen yrityksen kannalta (katso kuvio 2). Suomalainen yritys saa yhteisöhankinnasta tilittämänsä veron lisäksi myös vähentää veron ostostaan, joten käytännössä siitä ei makseta veroa (Kallio ym. 2017, 201). Verohallinto on myös antanut vastaavan ohjauksen työn toimeksiantajan asiakasyrityksen hakemassa arvonlisäverotusta koskevassa kirjallisessa ohjauksessa (Rautiainen 2016). Verkkokaupparyitykselle ei siis synny rekisteröitymisvelvoitetta toiseen jäsenvaltioon.



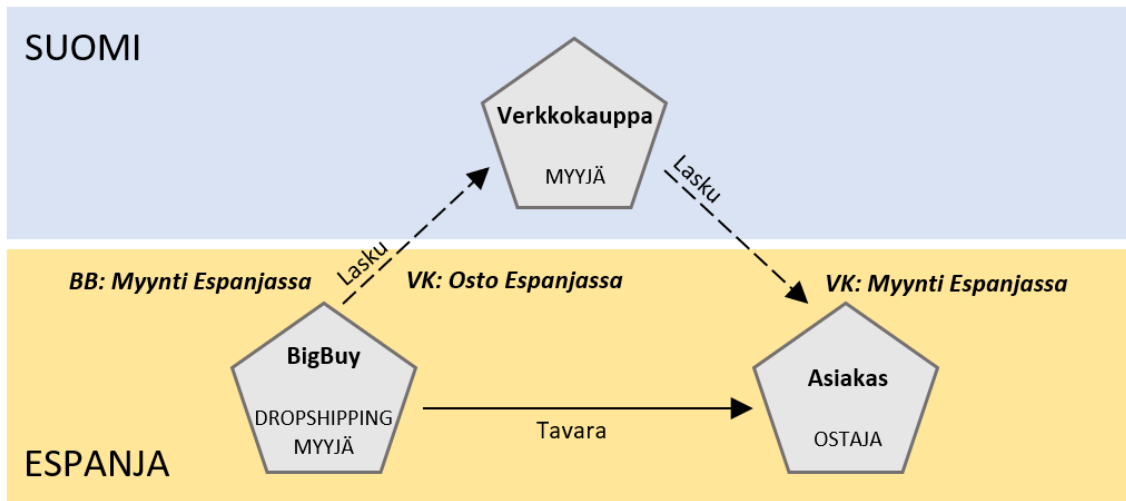
KUVIO 2. Myynnin ja oston käsittely verkkokauppayrityksen kannalta esimerkissä 1. (VK = Verkkokauppa, BB = BigBuy).

#### Esimerkki 2

*Espanjassa asuva asiakas ostaa tuotteen Suomessa toimivan/suomalaisen yrityksen verkkokaupasta. Verkkokauppayritys ostaa tuotteen BigBuy:ltä Espanjasta. Tavara toimitetaan suoraan BigBuy:n varastolta suomalaisen verkkokauppiiaan asiakkaalle Espanjaan.*

Tässä tapauksessa asiakkaan ostama tavara ei tule koskaan Suomeen, vaan jää Espanjaan. Näin ollen liiketoimet tapahtuvat muualla kuin Suomessa, joten myyntiä ja hankintaa ei käsitellä Suomen AVL:n mukaisesti (Kallio ym. 2017, 360). Äärilän ym. (2017, 511) esimerkin mukaisesti suomalaisen verkkokauppiiaan kannalta kyseessä on osto ja myynti Espanjassa, eikä niistä tilitetä veroa Suomeen (katso kuvio 3).

Myös BigBuy mainitsee vero-ohjeistuksessaan, että jos tavara jää Espanjaan, veloittavat he oston yhteydessä Espanjan arvonlisäveron, koska kyseessä on heille yhteisömyynnin sijasta normaali myynti Espanjassa maan lakien ja säännösten mukaisesti (BigBuy 2018b, viitattu 26.9.2018). Rautiainen ohjeistaa myös, että mikäli yhteisökauppaa koskeva edellytykset eivät täyty, kyseessä on tavarain myynti Espanjassa. Tällöin yritys joutuu suorittamaan Espanjan arvonlisäveroa ja mahdollisesti rekisteröitymään siellä arvonlisäverovelvolliseksi. (Rautiainen 2016.)



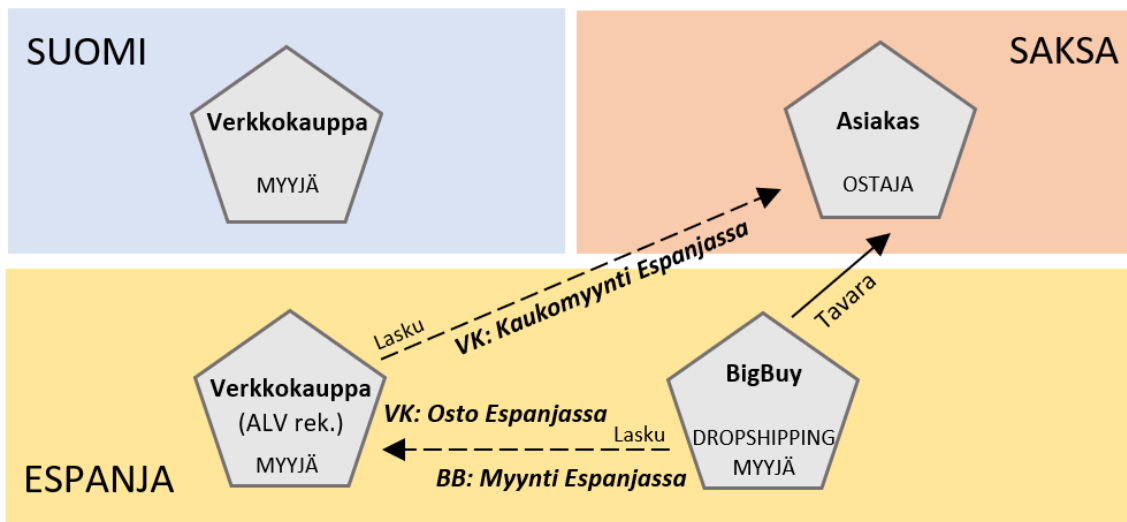
KUVIO 3. Myynnin ja oston käsittely verkkokauppayrityksen kannalta esimerkissä 2. (VK = Verkkokauppa, BB = BigBuy).

### Esimerkki 3

Saksassa asuva asiakas ostaa tuotteen Suomessa toimivan/suomalaisen yrityksen verkkokaupasta. Verkkokauppayritys ostaa tuotteen BigBuy:ltä Espanjasta. Tavara toimitetaan suoraan BigBuy:n varastolta suomalaisen verkkokauppiiaan asiakkaalle Saksaan.

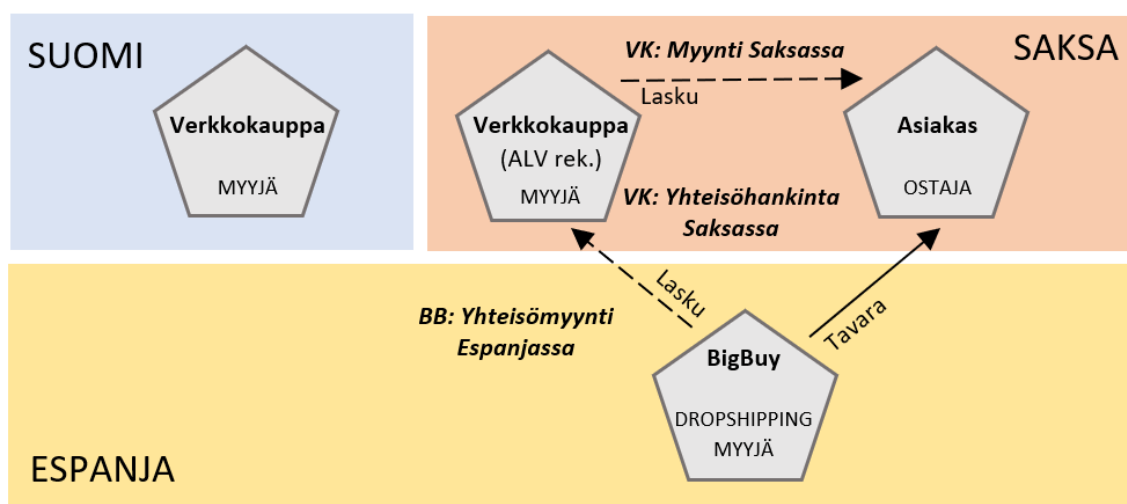
Esimerkin 2 tapaan asiakkaan ostama tavara ei tule missään välissä Suomeen, joten suomalaisen yrityksen myynti asiakkaalle tai tavaran osto BigBuy:ltä ei ole tapahtunut Suomessa, jolloin niitä ei myöskään käsitellä Suomen arvonlisäverolain kannalta. Suomalaisen verkkokauppayrityksen tulee todennäköisesti rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi joko Saksassa tai Espanjassa.

EU:ssa noudatetaan yhteistä arvonlisäverojärjestelmää, joten Espanjan ja Saksan arvonlisäverolait ja säädökset ovat todennäköisesti myynnin ja oston arvonlisäverokäsittelyn perustilanteessa lähellä Suomen vastaavia. Näin ollen, jos suomalainen yritys rekisteröityy tai on rekisteröitynyt verovelvolliseksi Espanjassa ja käyttää espanjalaista alv-tunnistetta, tavaran osto BigBuy:ltä käsiteltäisiin todennäköisesti normaalina ostona Espanjassa ja myynti asiakkaalle kaukomyyntinä Espanjasta Saksaan, mikäli Saksan määrittämä kaukomyynnin alaraja ei ole ylittynyt, ja maan asettamat kaukomyynnin kuljetus ynnä muut edellytykset täyttyvät (katso kuvio 4).



KUVIO 4. Myynnin ja oston käsittely verkkokauppayrityksen kannalta esimerkissä 3, kun yritys on käyttänyt liiketoimissaan espanjalaista ALV-tunnusta (VK = Verkkokauppa, BB = BigBuy).

Sen sijaan, jos verkkokauppayritys olisi rekisteröitynyt alv-velvolliseksi Saksaan ja käyttäisi saksalaista alv-tunnusta, olisi BigBuy:n ja verkkokauppiaan välillä todennäköisesti kyse normaalista yhteisömyynnistä Espanjassa ja yhteisöhankinnasta Saksassa. Verot hankinnasta tilittettäisiin kuljetuksen päättymisvaltiossa Saksassa. Verkkokauppiaan ja saksalaisen asiakkaan välillä olisi puolestaan todennäköisesti kyse normaalista myynnistä Saksassa, josta myöskin tilittettäisiin myynnin vero Saksaan (katso kuvio 5).



KUVIO 5. Myynnin ja oston käsittely verkkokauppayrityksen kannalta esimerkissä 3, kun yritys on käyttänyt liiketoimissaan saksalaista ALV-tunnusta (VK = Verkkokauppa, BB = BigBuy).

Toisaalta AVL:n 63 f §:n turvaverkkosäännön mukaan yhteisöhankinta voidaan toissijaisesti verottaa myös Suomessa, vaikka tavara toimitettaisiin suoraan johonkin toiseen jäsenvaltioon. Tämä mahdollistaisi sen, että BigBuy:n ja verkkokaupan välillä kyseessä olisi normaali yhteisömyynti Espanjassa ja yhteisöhankinta Suomessa. Esimerkissä yhteisöhankinnan verotusoikeus olisi joka tapauksessa Saksalla, eikä säännös vapauta verovelvollisuudesta siinä valtiossa, johon tavara kuljetetaan (Hyttinen & Klemola 2014, 63).

#### Esimerkki 4

*EU:n arvonlisäveroalueen ulkopuolella Norjassa asuva asiakas ostaa tuotteen Suomessa toimivan/suomalaisen yrityksen verkkokaupasta. Verkkokaupparyitys ostaa tuotteen BigBuy:ltä Espanjasta. Tavara toimitetaan suoraan BigBuy:n varastolta suomalaisen verkkokaupiaan asiakkaalle Norjaan.*

Esimerkin tilanteessa tavara viedään EU:n ulkopuolelle Espanjasta, eli muusta EU:n jäsenvaltioista kuin Suomesta, joten tavara ei ole kuljetuksen alkaessa tai ostajalle luovutettaessa Suomessa. Vienti- ja tuontisäännösten edellytyksenä on, että tavaran vienti ja kuljetus alkaa Suomesta (AVL 70 §), ja vastaavasti tuonnin osalta päättyy Suomeen (AVL 86a §). Tavara ei siis käy missään vaiheessa Suomessa, jolloin tavaran myynnin ei katsota tapahtuvan Suomessa. Myynnistä ei näin ollen suoriteta veroa ainakaan Suomeen. (Kallio ym. 2017, 428, 438, 594.)

BigBuy:n mukaan heiltä tapahtuvasta tavaran ostosta ei tarvitse maksaa arvonlisäveroa, vaikka tuote toimitettaisiin EU:n ulkopuolelle, jos verkkokauppialla on ALV-tunniste. Heidän myyntilaskunsa suomalaiselle verkkokauppialle ei siis sisällä Espanjan arvonlisäveroa. (BigBuy 2018b, viitattu 10.10.2018.) Kyseessä ei kuitenkaan ole veroton yhteisömyynti ja verollinen yhteisöhankinta, koska tavaraa ei kuljeteta toiseen EU-jäsenvaltioon vaan EU:n ulkopuolelle, eli yhteisökaupan edellytykset eivät tässä tilanteessa täyty.

Bigbuy ei myöskään ilmeisesti vientiselvitä tuotteita Norjaan, ja he toteavatkin, että jos toimitus menee EU:n ulkopuolelle, saattaa tulli soveltaa muita veroja jokaisen maan käytännön mukaan (BigBuy 2018b, viitattu 10.10.2018). Epäselväksi jääkin, miten oston ja myynnin verokohtelu esimerkin kaltaisessa tilanteessa lopulta käyttäytyy verkkokauppiaan kannalta, ja tuleeko verkkokauppiaan rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Espanjassa tai Norjassa.

Jos suomalainen verkkokauppayrittäjä olisi rekisteröitynyt verovelvolliseksi esimerkiksi Espanjassa, olisi tavaran osto BigBuy:ltä normaali osto Espanjassa ja todennäköisesti vienti Espanjasta Norjaan Espanjan vientisäädösten mukaisesti. Norjalainen yksityinen kuluttaja-asiakas puolestaan maahantoiisi tavaran Norjassa, ja suorittaa tullin ja maahantuonnin arvonlisäveron maan säädösten mukaisesti.

## 5.2 Myyntivarasto toisessa EU:n jäsenvaltiossa

Kuten jo aikaisemmin määritelty, myyntivarastolla tarkoitetaan sellaista varastoa, josta verkkokaupparyitys myy tavaraa usealle asiakkaalle omissa nimissään (Kallio ym. 2017, 150). Käytännön esimerkki myyntivaraston kautta toimivasta verkkokaupasta on tuotteiden myynti Amazon -verkkomarkkinapaikan ja Fulfillment by Amazon -palvelun (jatkossa FBA Amazon) kautta.

Tuotteiden myynti FBA Amazonin kautta toimii verkkokauppiaan näkökulmasta seuraavalla tavalla:

1. Verkkokaupparyitys ostaa myytävät tuotteet ja lähettää ne Amazonin palvelu/varastointikeskukseen (fulfillment centers) varastoitavaksi.
2. Yrityksen asiakas ostaa heidän tuotteitaan Amazonin kautta.
3. Amazon kerää, pakkaa ja toimittaa tilauksen suoraan asiakkaalle. (Amazon Services LLC 2018a, viitattu 11.10.2018).

FBA Amazon -palvelua käyttämällä yritys siis ostaa itselleen muun muassa myytävien tuotteidensa varastointi-, pakkaus- ja toimituspalvelun (Amazon Services LLC 2018a, viitattu 11.10.2018). Merkittävin ero suoratoimitukseen BigBuy:n kautta on nimenomaan varastoinnissa. BigBuy:n kautta myydään BigBuy:n tuotteita heidän varastostaan, eikä verkkokauppialla ole omaa varastoa. Sen sijaan Amazonin kautta myydään omia tuotteita, jotka on jo ostettu itselle ennen tuotteiden lähettämistä varastoitavaksi Amazonille. Amazonin kautta voi toki myydä tuotteitaan ilman FBA Amazon -palvelua, eli silloin yritys varastoi tuotteet normaalisti esimerkiksi yrityksen omissa tiloissa Suomessa, ja hoitaa itse tuotteiden pakkauksen ja lähettämisen asiakkaille (Amazon Services LLC 2018b, viitattu 11.10.2018).

Avalaran ohjeistuksen mukaan FBA Amazon -palvelun käyttäminen ja sitä kautta varastoiminen toisessa EU-maassa aiheuttaa muun muassa seuraavia velvoitteita ja huomioon otettavia asioita:

1. Yrityksen tulee välittömästi rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi varaston sijaintivaltiossa.
2. Arvonlisäverovelvollisuuden alarajoja ei välttämättä sovelleta.
3. Mikäli yritys myy tuotteita toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevasta varastosta, voi myynteihin soveltaa EU:n kaukomyyntisäännöksiä. (Avalara 2018, viitattu 11.10.2018.)

Tässä työssä ja esimerkeissä oletetaan, että myynti FBA Amazon -palvelun kautta ja myytävien tuotteiden varastointi Amazonin varastointikeskuksiin luo yrittäjälle kiinteän toimipaikan arvonlisäverotuksen kannalta, ja sitä kautta veloitteen rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi kyseissä maassa. Kuitenkin on tärkeä muistaa, että vaikka esimerkiksi Avalaran (2018, viitattu 11.10.2018) mukaan myyjän täytyy rekisteröityä varaston sijaintivaltiossa välittömästi, tulee kiinteän toimipaikan muodostuminen tarkastaa kyseisen valtion arvonlisäverolaista ja viranomaisilta erikseen. Toisaalta, vaikka kiinteää toimipaikkaa ei Amazonin varastointia hyödynnettäessä muodostuisi, ei tavaroiden hankintoja ja myyntejä kuitenkaan veroteta Suomessakaan, jos tavarat eivät missään vaiheessa tule Suomeen.

Seuraavat esimerkit kuvaavat ketjukauppatilanteita, jotka ovat mahdollisia myydessä tavaroita FBA Amazon -palvelun kautta EU:ssa. Kaikissa esimerkeissä tavarat kuljetetaan myyjän tai ostajan toimeksiannosta ulkopuolista kuljetusyhtiötä käyttäen.

#### Esimerkki 1

*Suomalainen verkkokauppayritys ostaa myytävät tavarat Kiinasta ja ne toimitetaan Amazonin myyntivarastolle Saksaan. Ranskalainen ei-arvonlisäverovelvollinen yksityishenkilö ostaa yrityksen tuotteita ja ne kuljetetaan suoraan myyntivarastolta Saksasta asiakkaalle Ranskaan.*

Myytävät tavarat eivät käy missään vaiheessa Suomessa, joten ostoja ja myyntejä ei käsitellä Suomen AVL:n mukaan (AVL 63 §, 63 e §, 86 a §). Myyntivarasto Saksassa aiheuttaa rekisteröitymis- ja veronmaksuveloitteen arvonlisäveron osalta Saksaan. Kun verkkokauppayritys käyttää saksalaista ALV-tunnusta, ostot Kiinasta käsitellään todennäköisesti tuontina Saksaan maan arvonlisäverolain sääntöjen mukaisesti. Myynti asiakkaalle on todennäköisesti kaukomyyntiä Saksasta Ranskaan ja myynnin arvonlisävero maksetaan Saksaan, mikäli Ranskan kaukomyynnin alaraja ei ole ylittynyt.

## Esimerkki 2

*Verkkokauppayritys ostaa myytävät tavarat Saksasta ja Espanjasta toisilta elinkeinonharjoittajilta. Tavarat kuljetetaan suoraan Amazonin myyntivarastolle Saksaan. Saksalainen ei-arvonlisäverovelvollinen yksityishenkilö ostaa yrityksen tuotteita ja ne kuljetetaan suoraan myyntivarastolta Saksasta asiakkaalle Saksaan.*

Myytävät tavarat eivät edellisen esimerkin tapaan koskaan käy Suomessa, joten myynti saksalaiselle yksityishenkilölle ja osto saksalaiselta elinkeinonharjoittajalta käsitellään normaalina myyntinä ja ostona Saksassa. Tavarantoimittajan ostosta verkkokauppayrityksellä on todennäköisesti vähennysoikeus maan arvonlisäverolain mukaisesti. Ostot Espanjasta ovat normaalia yhteisökauppaa, eli verkkokauppiaille yhteisöhankinta Saksassa, josta maksetaan verot Saksaan. Turvaverkkosääntöjen (AVL 63 f §) nojalla ja suomalaista alv-tunnusta käyttämällä yhteisöhankinnan Espanjasta voitaisiin todennäköisesti katsoa tapahtuneen Suomessa, mutta toisaalta tämä ei kuitenkaan poista Saksalta yhteisöhankinnan verotusoikeutta.

## Esimerkki 3

*Verkkokauppayritys ostaa myytävät tavarat edellisten esimerkkien tapaan joko EU:n ulkopuolelta Kiinasta, varaston sijaintivaltiota Saksasta tai muualta EU:n veroalueelta. Tavara toimitetaan suoraan varastolle Amazonin myyntivarastolle Saksaan. Suomalainen ei alv-velvollinen asiakas ostaa yrityksen tuotteita ja ne kuljetetaan suoraan asiakkaalle Saksasta Suomeen.*

Myyntivarasto Amazonilla aiheuttaa verkkokauppayritykselle rekisteröitymisvelvoitteen Saksaan, joten ostot käsitellään esimerkin 1 ja 2 tapaan todennäköisesti tuontina, yhteisöhankinta tai normaalina ostona Saksassa. Vaikka tavara lopulta tulee Suomeen, ei verkkokauppialla ole tavaroita ostaessa vielä tietoa, mihin maahan ne mahdollisesti myydään. Näin ollen hankintoja ei todennäköisesti voida käsitellä Suomen arvonlisäverolain mukaisesti.

Sen sijaan myynti asiakkaalle voidaan todennäköisesti käsitellä joko myyntinä Suomessa tai kaukomyyntinä Saksasta Suomeen siitä riippuen, kumman valtion ALV-tunnuksella yritys myy tavarat asiakkaalle. Myyntimaan pääsääntöjen mukaan tavara on myyty Suomessa, jos tavara on Suomessa, kun se luovutetaan ostajalle (AVL 63 §).



### 5.3 Myyntivarasto Yhdysvalloissa

Myyntivarasto Yhdysvalloissa (jatkossa myös USA) voi aiheuttaa vero- ja rekisteröitymisvelvoitteita vastaavalla tavalla kuin myyntivarasto toisessa EU-maassa. Tässä osiossa käsitellään verkkokauppamyyntiä USA:ssa FBA- Amazon -palvelun kautta, joka toimii myös USA:ssa samalla periaatteella kuin Euroopassa.

Esimerkki

*Suomalainen verkkokaupparyitys ostaa myytävät tavarat elinkeinonharjoittajalta Kiinasta ja ulkopuolinen kuljetusyhtiö kuljettaa ne suoraan Amazonin myyntivarastolle Yhdysvaltoihin. Yhdysvaltalainen yksityisasiakas ostaa yrityksen tuotteita ja ne kuljetetaan suoraan myyntivarastolta asiakkaalle Yhdysvaltoihin.*

Kuten aikaisemmissa esimerkeissä, mikäli myytävän tavarankäynnin hankinta ja myynti ei tapahdu AVL:n mukaisesti Suomessa, ei kaupankäyntiin sovelleta Suomen lainsäädäntöä ja veroa Suomeen ei makseta. Kiinasta tapahtuvaa tavaroiden ostoa ei käsitellä maahantuontina ainakaan Suomeen, koska maahantuonnin ei katsota arvonlisäverolain 86 a §:n mukaan tapahtuvan Suomessa. Todennäköisesti kyseessä on maahantuonti Yhdysvaltoihin, joka käsitellään maan tuontisäädösten mukaisesti. Tavarankäynnin tuonti voi aiheuttaa verkkokauppiaille rekisteröitymis- ja maksuvelvoitteita.

Tavarankäynnin myyntimaa on Yhdysvallat, joten on syytä selvittää, syntyykö yritykselle myynnin osalta rekisteröitymisvelvoitteita Yhdysvaltoihin. Mikäli rekisteröitymisvelvoite syntyy, kaupankäyntiin sovelletaan USA:n verolainsäädäntöä eikä arvonlisäveroa makseta Suomeen. Jos rekisteröitymisvelvollisuutta ei ole, myynti on siinä tapauksessa verotonta, koska myynti ei tapahdu Suomessa. (Niemen-Halli, sähköpostiviesti 15.12.2017.) Esimerkin tapauksessa on siis tärkeää ensimmäisenä selvittää, muodostuuko suomalaiselle verkkokaupparyitykselle kiinteää toimipaikkaa Yhdysvaltoihin, ja sitä kautta mahdollisia rekisteröitymis- ja veronmaksuvelvoitteita

Ensinnäkin, USA:ssa ei ole käytössä samanlaista arvonlisäverotusta kuin Suomessa ja Euroopassa, vaan välillinen verotus perustuu pitkälti osavaltiokohtaisiin sales tax- ja use tax -järjestelmiin (KPMG Oy Ab 2018, viitattu 13.10.2018). Sales tax:lla tarkoitetaan tavaroiden ja palvelujen myynnin veroa, joka tilitetään osavaltioille myyjän toimesta. Use tax on puolestaan niin sanottu käyttövero. Ostaja maksaa käyttöveroa ostamastaan tavarasta, jos tavara on hankittu oman osavaltion

ulkupuolelta, ja tavara tuodaan omaan osavaltioon siellä käytettäväksi. Omalla osavaltiolla tarkoitetaan esimerkiksi yrityksen kannalta sitä osavaltiota, jossa yrityksen niin sanottu kotipaikka sijaitsee. (ABC Amega 2018, viitattu 14.10.2018.) Tässä osiossa käsitellään vain sales tax -veroihin liittyviä kysymyksiä, koska kyseinen vero on lähinnä Suomen ja EU:n myynnin arvonlisäveroa.

Yleisesti USA:n verotuskäytännöt voivat olla ulkomaalaiselle elinkeinonharjoittajalle hyvin monimutkaisia. Sales tax on käytössä 45 osavaltiossa. Jokaisessa osavaltiossa vallitsee omat sales tax -lait ja käytännöt, jotka täytyy selvittää osavaltiokohtaisesti erikseen. Osavaltiot eivät ole myöskään kytköksissä valtioiden välisiin verosopimuksiin. Eli, vaikka USA:ssa toimivan ulkomaalaisen yrityksen ei tarvitsisi maksaa tuloveroja Yhdysvaltoihin, voi yritys kuitenkin olla velvollinen noudattamaan osavaltioiden vastuulla olevia sales tax -lakeja. (Dion 2013, viitattu 13.10.2018.)

Yhdysvalloissa liiketapahtumien tapahtumapaikka, eli käytännössä osavaltio, määritellään sen mukaan, missä tavaran omistus ja hallinto-oikeuden siirto tapahtuu. Esimerkin tapauksessa se olisi varaston sijaintiosavaltio, josta myyjä toimittaa tavarat asiakkaille. Käytäntö voi kuitenkin osavaltioissa vaihdella, jos tavaraa ei esimerkiksi ole toimitettu myyjälle tai jos asiakas järjestää tavaran kuljetuksen itse. Kiinteän toimipaikan osalta Yhdysvalloissa ei ole käytössä samanlaista kiinteän-toimipaikan käsitettä kuin EU:ssa, vaan USA:ssa velvollisuutta rekisteröityä verovelvolliseksi kutsutaan nexusiksi (Nexus). (Uusitalo, sähköpostiviesti 26.10.2017.)

Liiketoimintaa harjoittavalle yritykselle muodostuu nexus, jos yhtiöllä on riittävä ”fyysinen läsnäolo” jossakin osavaltiossa. Tällä tarkoitetaan pysyvää tai väliaikaista, suoraan tai epäsuorasti omistettua omaisuutta/kiinteistöjä tai henkilökuntaa. Omaisuudella/kiinteistöllä tarkoitetaan esimerkiksi varastoa tai varastointipaikkaa, toimistoa, myynti- tai jakelupaikkaa sekä muuta liiketoimintapaikkaa. Henkilökunnalla tarkoitetaan työntekijöitä, palveluhenkilökuntaa tai itsenäisiä myyntiedustajia. Ajallisesti nexusen määritelmä ja muodostuminen vaihtelee osavaltioittain. Joissakin osavaltiossa jo yhden päivän toiminta voi luoda yritykselle nexusen, kun taas toisissa osavaltioissa tähän voidaan vaatia pidempiäkin ajanjaksoa. Yrityksen harjoittamat liiketoimet vaikuttavat myös siihen, kuinka monen päivän jälkeen nexus muodostuu. (Sales Tax Institute 2018a, viitattu 13.10.2018.)

Mikäli yritykselle muodostuu fyysinen nexus jossakin osavaltiossa, on se velvollinen keräämään myynnin veroa (sales tax) kaikista kyseisen osavaltion verotettavista myynneistä. Esimerkiksi, jos yritykselle on muodostunut nexus Pennsylvanian osavaltioon, ja yritys myy verotettavia tuotteita Pennsylvanian osavaltion alueelle, on yritys velvollinen keräämään ja tilittämään myynnin veron

kyseisessä osavaltiossa sen lakien ja säädösten mukaisesti. Sen sijaan, jos yritys myy ja kuljettaa verotettavia tuotteita Pennsylvanian osavaltion ulkopuolelle, esimerkiksi verkkokauppamyynnin kautta, tulee myynnin vero kerätä ja tilittää siinä osavaltiossa, johon tavara on myyty. Yritykselle tulee kuitenkin muodostua nexus myös tässä toisessa osavaltiossa, jotta sales tax -verovelvollisuus syntyy. (Sales Tax Institute 2018b, viitattu 13.10.2018.)

Aikaisemmin nexus on muodostunut osavaltioihin lähinnä yrityksen fyysisen läsnäolon perusteella. Tämä on pohjautunut Yhdysvaltojen korkeimman oikeuden päätökseen vuodelta 1992, jossa vastakkain olivat Pohjois-Dakotan osavaltio ja verkkoparkkinapaikka Quill. Tuolloin annetun päätöksen mukaan sales tax -velvollisuuden edellytyksenä on fyysinen läsnäolo kyseisessä osavaltiossa. Yhdysvaltojen korkein oikeus antoi kuitenkin 21.6.2018 merkittävän ennakkopäätöksen, jossa vastakkain olivat Etelä-Dakotan osavaltio ja yhdysvaltalainen kodintuotteita myyvä internetkauppa Wayfair. Päätöksen mukaan verovelvollisuus yksittäisissä osavaltioissa voi syntyä pelkän taloudellisen läsnäolon perusteella ilman fyysistä läsnäoloa (economic nexus). (Dion 2018a, viitattu 13.10.2018; Dunn 2018, viitattu 13.10.2018; KPMG Oy Ab 2018, viitattu 13.10.2018.)

Käytännössä päätös tarkoittaa sitä, että jatkossa yksittäinen osavaltio voi velvoittaa elinkeinonharjoittajan maksamaan myynnin veron (sales tax) pelkästään osavaltioon suuntautuvan aktiivisen myyntitoiminnan perusteella. Elinkeinoharjoittajalla ei siis enää tarvitse olla fyysistä läsnäoloa kyseisessä osavaltiossa. (Dion 2018a, viitattu 13.10.2018; Dunn 2018, viitattu 13.10.2018; KPMG Oy Ab 2018, viitattu 13.10.2018.) Vuoden 2018 lokakuuhun mennessä yli 30 osavaltioita on laittanut täytäntöön "economic nexus" -lait tai säädökset, jotka ovat astuneet tai astuvat voimaan vuoden 2018 ja 2019 aikana (Dion 2018b, viitattu 13.10.2018; Sales Tax Institute 2018c, viitattu 13.10.2018).

Useissa osavaltioissa taloudellisen toimipaikan (economic nexus) muodostumiselle on asetettu tietyt myynnin TAI liiketapahtumien määrien kynnyksarvot. Kun nämä kynnyksarvot tai alarajat ylittyvät, muodostuu yritykselle nexus kyseisessä osavaltiossa ja velvollisuus sales taxin keräämiseen ja tilittämiseen. (Dion 2018b, viitattu 13.10.2018; Dunn 2018, viitattu 13.10.2018.) Esimerkiksi Etelä-Dakotassa kaukomyyjät (remote sellers) ovat velvollisia tilittämään sales taxin Etelä-Dakotan osavaltioon, jos edellisen tai kuluvan kalenterivuoden aikana myyntien bruttomäärä kyseisessä osavaltiossa ylittää 100 000,00 dollaria TAI erillisiä liiketapahtumia/myyntejä Etelä-Dakotan osavaltion alueelle on yhteensä yli 200 kappaletta. Säännös on voimassa 1.11.2018 alkaen. "Kaukomyynnillä" tarkoitetaan sellaisia liiketoimia, jossa liiketoimet ovat sijoittuneet toiseen osavaltioon eikä myyjillä

ole fyysistä läsnäoloa/kiinteää toimipaikkaa Etelä-Dakotan osavaltiossa, mutta he myyvät tuotteitaan asiakkaille/kuluttajille Etelä-Dakotaan. (South Dakota Department of Revenue 2018a, viitattu 11.11.2018; South Dakota Department of Revenue 2018b, viitattu 11.11.2018.)

Sales tax -velvoitteet koskevat myös ulkomaisia elinkeinonharjoittajia, jotka myyvät tuotteitaan Yhdysvalloissa internetin välityksellä, ja joille muodostuu joko fyysinen tai taloudellinen (economic) nexus jossakin osavaltiossa (Dion 2018a, viitattu 13.10.2018). Tämä koskee myös FBA Amazon palvelun kautta tuotteitaan myyviä ulkomaisia elinkeinonharjoittajia (Dion 2014, viitattu 14.10.2018; Faggiano 2018, viitattu 14.10.2018). Näin ollen esimerkiksi kuvatussa tapauksessa suomalainen verkkokaupparyrittäjä, joka myy tuotteitaan FBA Amazon palvelun kautta yhdysvaltalaisille kuluttajille, on lähtökohtaisesti velvollinen rekisteröitymään niissä osavaltioissa sales tax -verovelvolliseksi, jossa nexus muodostuu.

Tähän voi kuitenkin olla poikkeuksia osavaltioittain, eli muodostuipa yritykselle joko fyysinen tai taloudellinen toimipaikka jossain osavaltioissa, tulee sales tax -velvoitteet tarkastaa jokaisen osavaltion laista erikseen. Huomioon tulee ottaa muun muassa mahdolliset osavaltiokohtaiset myynnin alarajat tai muut erityissäännökset. KPMG:n mukaan kesän 2018 ennakkopäätös on erityisen merkittävä verkkokaupalle, ja yhtiö kehottaakin sellaisia suomalaisia toimijoita, jotka jo harjoittavat Yhdysvalloissa verkkokauppaa, arvioimaan sales tax -asemansa uudelleen (2018, viitattu 13.10.2018).

Verojen tilittämisen osalta on syytä huomioida, että lähtökohtaisesti Amazon ei tilitä sales tax -veroja yrityksen puolesta, vaan yrityksen tulee itse huolehtia verojen tilittämisestä eteenpäin osavaltioille (Amazon 2018a, viitattu 11.11.2018). Poikkeuksen muodostavat ne osavaltiot, joiden lainsäädännössä Amazonin kaltaiset verkkomarkkinapaikat veloitetaan keräämään veroja myös myyjien puolesta. Tällä hetkellä Amazon kerää veroja Minnesotan, New Jersey, Oklahoman, Pennsylvanian ja Washingtonin osavaltioissa. (Amazon 2018b, viitattu 11.11.2018.) Kesällä 2018 annetun ”economic nexus -ennakkopäätöksen” myötä useat osavaltiot ovat kuitenkin muuttaneet lainsäädäntöään myös tämän osalta, ja esimerkiksi Etelä-Dakotan osavaltiossa 1.3.2019 alkaen Amazon on velvollinen keräämään verot myyjien puolesta (South Dakota Department of Revenue 2018b, viitattu 11.11.2018; South Dakota Department of Revenue 2018c, viitattu 11.11.2018). Kokonaisuudessaan sales tax -verotuskuviot ovatkin Yhdysvalloissa tällä hetkellä vahvan muutoksen alla, jonka myötä myös verkkokauppioiden tulisi seurata tilanteen ja osavaltiokohtaisten lakien kehittymistä.

## 6 OPPAAN TOTEUTTAMINEN

Opinnäytetyön tuotoksena on laadittu opas toimeksiantajayritykselle kansainvälisen verkkokaupan arvonlisäverotuksesta. Toimeksiantajayritys on taivalkoskelainen tilitoimisto Komerco Oy. Oppaassa tuodaan esille, miten arvonlisäverotus käyttäytyy Suomen arvonlisäverolain kannalta suomalaisen yrityksen tehdessä tavarakauppaa verkkokaupan välityksellä Suomen ulkopuolella oleville yksityishenkilöille. Opas on suunniteltu erityisesti tilitoimistoille ja kansainvälistä verkkokauppaa harjoittaville yrityksille.

Työn ja oppaan aihe pohjautuu käytännön työssä kohdattuun tarpeeseen kansainvälisen tavarakaupan arvonlisäverotuksen selvittämisestä, ja myös tekijän omaan kiinnostukseen aiheesta. Toimeksiantaja on selvittänyt Suomen arvonlisäverolain ulkomaankauppaa koskevia säännöksiä erityisesti verkkokaupan näkökulmasta, ja huomannut niiden muodostavan hyvin mittavan ja monimutkaisen kokonaisuuden. Toimeksiantaja on kokenut tarvetta oppaalle, jossa selkeytetään kansainvälisten liiketoimien perustilanteita verkkokaupan näkökulmasta.

Tietoa aiheesta ja sisältöä varsinaista opasta varten on kerätty toimeksiantajayrityksen toimesta jo pidemmän aikaa ennen varsinaisen opinnäytetyön ja oppaan laatimisprosessin aloittamista. Oppaan toteuttamisessa on hyödynnetty näitä tietoja. Käytännössä laatimisprosessissa on pyritty koamaan valmiina oleva perustieto yhdeksi selkeäksi kokonaisuudeksi. Valmiina oleva tieto ja ajatus oppaan sisällöstä loi hyvät lähtökohdat työn ja oppaan aloittamiselle. Kokonaisuudessaan oppaan tavoitteena on, että kaikki toimeksiantajayrityksen työntekijät, asiakasyritykset ja muut asiasta kiinnostuneet voivat hyödyntää opasta käytännön työssään.

Opas on käytännössä tiivistetty versio opinnäytetyöraportista. Sisältö noudattaa ja vastaa opinnäytetyön sisältöä, tosin oppaassa käsitellään vain kaikkein olennaisimmat perusasiat ja esimerkit. Oppaan ensimmäisessä osassa käsitellään Suomen arvonlisäverolain kansainvälisen tavarakaupan säännöksiä Euroopan unionin veroalueella ja EU:n ulkopuolella. Oppaan ja opinnäytetyöraportin osalta on tärkeä muistaa, että teoria kuvaa Suomen arvonlisäverolakiin perustuvaa tilannetta oppaan laatimishetkellä vuoden 2018 syksyllä. Lait ja säädökset voivat kuitenkin muuttua, joten opasta hyödyntävien on hyvä suhtautua oppaan tietoon kriittisesti, ja selvitettävä, pitävätkö oppaassa esitetyt tiedot edelleen paikkansa.

Toisessa osassa käsitellään käytännön esimerkkien avulla verkkokaupan perustilanteita säännösten pohjalta. Esimerkkien yhteydessä käsitellään myös tilanteita, joissa suomalaiselle yritykselle aiheutuu mahdollisia rekisteröitymisvelvoitteita arvonlisäveron osalta muissa valtioissa. Esimerkeissä käsitellään suoratoimituksen ja myyntivaraston kautta toimivaa verkkokauppaa EU:n alueella. EU:n ulkopuolelta käsitellään vain myyntivarastoa Yhdysvalloissa. Esimerkit kuvaavat ketjukauppatilanteita, joissa on suomalaisen verkkokaupparyityksen ja asiakkaan lisäksi kolmas osapuoli, joka vastaa muun muassa tavaroiden varastoinnista.

Suoratoimituksen osalta esimerkkien kolmas osapuoli on BigBuy, joka on suoratoimituspalvelua tarjoava yritys Espanjasta. Myyntivaraston osalta kolmantena osapuolena on Fulfillment by Amazon palvelua tarjoava Amazon -verkkomarkkinapaikka. On hyvä huomioida, että vastaavanlaisia palveluita tarjoavia yrityksiä on myös muita kuin työssä ja oppaassa esitetyt. Edellä mainitut yritykset valikoituvat tämän työn esimerkeiksi, koska ne ovat tulleet toimeksiantajalle vastaan myös käytännön työssä.

Lisäksi käytännön esimerkkien osalta on erittäin tärkeä huomioida, että esimerkeissä esitetyt pohdinnat eivät anna varmoja vastauksia, vaan niiden tarkoituksena on johdatella lukijaa pohtimaan erilaisia tilanteita ja vaihtoehtoja. Esimerkkitalanteiden arvonlisävero kohtelua ei ole varmistettu esimerkkimaiden veroviranomaisilta. Kaikkien ulkomailla tapahtuvien myyntien ja hankintojen arvonlisävero kohtelu tulee tarkastaa erikseen kyseisen valtion arvonlisäverolaista. Oppaaseen on koottu tätä varten internet-linkkejä muiden valtioiden verohallintojen tai veroviranomaisten sivuille.

Opas on laadittu Microsoft Word -ohjelmalla. Ulkoasun puolesta oppaassa on hyödynnetty toimeksiantajayrityksen logoa ja värimaailmaa. Käsitellyt asiat on pyritty esittämään selkeästi muun muassa luetteloita käyttämällä, jotta oppaasta tarvittava tieto olisi saatavilla mahdollisimman helposti ja tarvittaessa myös nopeasti. Opasta säilytetään sähköisessä muodossa, ja se on toimeksiantajayrityksen työntekijöiden vapaasti käytettävissä. Opasta päivitetään tarvittaessa esimerkiksi lakien ja säädösten muuttuessa.

Opas löytyy kokonaisuudessaan tämän opinnäytetyöraportin liitteestä 1.

## 7 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA

Opinnäytetyön aiheena oli kansainvälisen tavarakaupan arvonlisäverotus verkkokaupan näkökulmasta. Tarkoituksena oli selvittää, miten arvonlisävero käyttäytyy Suomen arvonlisäverolain kannalta suomalaisen yrityksen tehdessä tavarakauppaa verkkokaupan välityksellä Suomen ulkopuolella oleville yksityishenkilöille. Opinnäytetyön tavoitteena oli vastata seuraaviin kysymyksiin:

1. Miten arvonlisäverotus käyttäytyy tavaroiden kansainvälisissä verkkokauppamyynneissä ja -hankinnoissa Suomen arvonlisäverolain mukaan?
2. Millaisissa tilanteissa suomalaiselle yritykselle aiheutuu todennäköisesti arvonlisävero- ja rekisteröitymisvelvoitteita muissa valtioissa?

Ensimmäisen kysymyksen vastaus löytyy Suomen arvonlisäverolaista (AVL), jossa on määritelty omat säännöt ja edellytykset kansainväliselle kaupankäynnille. EU-kaupan arvonlisäverotusta sääntelee muun muassa yhteisökauppaa ja kaukomyyntiä koskevat säännökset ja EU:n ulkopuolista kauppaa puolestaan vienti- ja tuontikaupan säännökset. Kansainvälisten verkkokauppamyyntien ja hankintojen arvonlisävero määräytyy näiden säännösten mukaisesti, jos verkkokaupan liiketoimien katsotaan lain mukaan tapahtuneen Suomessa.

Toisen kysymyksen kannalta olennaista onkin selvittää, milloin kansainvälisten liiketoimien katsotaan tapahtuneen Suomessa. Tavaroiden myynnin yleissäännöksen (AVL 63-63 g §) mukaisesti myös verkkokauppamyyntien ja -hankintojen katsotaan tapahtuneen Suomessa silloin, kun tavarankuljetus alkaa Suomesta tai päättyy Suomeen. Eli käytännössä tavara on jossain vaiheessa toimitusketjua Suomessa. Sellaisissa tilanteissa, joissa tavara ei käy missään vaiheessa Suomessa eikä sen myynnin tai hankinnan katsota tapahtuneen Suomessa, ei liiketoimiin sovelleta Suomen arvonlisäverolakia. Tällöin suomalaiselle verkkokaupparyhtykselle aiheutuu todennäköisesti arvonlisävero- ja rekisteröitymisvelvoitteita niissä valtioissa, jossa myynnin tai hankinnan katsotaan tapahtuneen.

Mikäli verkkokaupparyhtykselle aiheutuu rekisteröitymis- ja maksuvelvoitteita arvonlisäveron osalta muissa valtioissa, voi verkkokaupan harjoittaminen muuttua erittäin monimutkaisesti ja yrittäjän kannalta työlääksi. Vaikka EU:ssa noudatetaan yhteistä arvonlisäverojärjestelmää, on yrittäjän silti

selvitettävä maakohtaiset säädökset ja mahdolliset poikkeukset, ja myös rekisteröidyttävä jokaiseen maahan arvonlisäverovelvolliseksi erikseen. Tähän on kuitenkin tulossa yrityksiä helpottavia uudistuksia, kun verkkokaupan arvonlisäverotus yksinkertaistuu vuoden 2019 alusta alkaen (KPMG Oy Ab 2017, viitattu 11.11.2018).

Euroopan neuvosto hyväksyi 5.12.2017 uudet säännöt, jotka yksinkertaistavat nimenomaan verkkokaupan arvonlisäveron maksamista EU:n alueella. Vuodesta 2015 käytössä ollut sähköisten palvelujen erityisjärjestelmä laajenee myös muiden palvelujen myyntiin sekä EU:n sisäiseen ja EU:n ulkopuolisten maiden kanssa käytävään tavaroiden verkkokauppaan. Tämän erityisjärjestelmän kautta myyjät voivat jatkossa ilmoittaa ja maksaa arvonlisäverot keskitetysti kaikkiin EU-maihin yhden sähköisen järjestelmän kautta. (European Commission 2016, viitattu 11.11.2018; KPMG Oy Ab 2017, viitattu 11.11.2018; Valtiovarainministeriö 2017, viitattu 11.11.2018.)

Uudistuksen tavoitteena on muun muassa varmistaa sähköisen kaupankäynnin tehokas verotus, parantaa EU:n yritysten kilpailukykyä ja pienentää yritysten hallinnollisia kustannuksia. Uusien sääntöjen ansioista verkkokauppamyymien tarve rekisteröityä alv-velvolliseksi kotimaansa ulkopuolella vähenee tai voi tapauskohtaisesti poistua kokonaan. Näin ollen muutokset vähentävät myös rekisteröinnistä aiheutuvia kustannuksia ja yksinkertaistavat arvonlisäveron ilmoittamista ja maksamista. Uudet säännöt tulevat voimaan EU:n sisällä myyjien sähköisten palvelujen osalta vuoden 2019 alussa. Tavarakaupan etämyynnin osalta uudistukset tulevat voimaan vasta vuoden 2021 alussa. (European Commission 2016, viitattu 11.11.2018; KPMG Oy Ab 2017, viitattu 11.11.2018; Valtiovarainministeriö 2017, viitattu 11.11.2018.)

On mielenkiintoista nähdä, tuoko uudistus todella helpotusta niihin työssä kuvattuihin käytännön tilanteisiin, jossa myytävät tavarat varastoidaan esimerkiksi Amazonin varastointikeskuksissa EU:ssa ja myydään suoraan kuluttajille niin, etteivät tavarat käy koskaan Suomessa. Tällä hetkellä sähköisten palvelujen erityisjärjestelmää voi nimittäin käyttää vain myynteihin, joissa ostaja on sellaisessa maassa, jossa yrityksellä ei ole kotipaikkaa eikä kiinteää toimipaikkaa (Verohallinto 2017c, viitattu 11.11.2018). Erityisjärjestelmää ei siis voi käyttää kaikissa tapauksissa, ja tällöin yrityksen tulee rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi normaalisti eri EU-maissa. Myös Yhdysvaltojen osalta on mielenkiintoista nähdä, miten taloudellisen toimipaikan (economic nexus) muodostumiseen liittyvät uudistukset ja lakimuutokset tulevat todella vaikuttamaan verkkokaupparyittäjien verotuskuvioihin. Tilanteen kehittymistä on tärkeä seurata aktiivisesti.



Opinnäytetyö projektina onnistui mielestäni kokonaisuudessaan hyvin. Vaikka kansainvälisen tavara-kaupan arvonlisäverotus on aiheena laaja ja haastava, antaa työ kuitenkin vastauksen määritellyyn tavoitteeseen ja varsinaisiin tarkempiin kysymyksiin. Juuri aiheen laajuuden ja monimutkaisen kokonaisuuden vuoksi työstä ja oppaasta tuli kuitenkin tarkoitettua pidempi, koska jo kansainvälisen kaupan perustilanteissa tulee ottaa huomioon lukuisia eri säännöksiä ja poikkeuksia. Työ ja tuotoksena laadittu opas on kuitenkin mielestäni hyvä työväline kaikille asiasta kiinnostuneille, etenkin siinä vaiheessa, kun yritys on esimerkiksi yhteistyössä tilitoimiston kanssa suunnittelemassa tai aloittamassa kansainvälistä verkkokauppaa. Työn ja oppaan perusteella voikin todeta, että ulkomailla tapahtuvien verkkokauppamyyntien ja -hankintojen arvonlisäverokohtelua kannattaa selvittää jo etukäteen ennen varsinaisen liiketoiminnan aloittamista. On hyvä miettiä esimerkiksi tavaroiden toimitusketjua, koska niillä on oleellinen vaikutus arvonlisäverotuksessa.

Oman oppimisen kannalta koen oppineeni aiheesta lisää aikaisemman tiedon lisäksi, ja esimerkiksi opas tulee hyödyttämään minua myös omassa työelämässäni. Jatkon kannalta olisi mielenkiintoista paneutua vielä tarkemmin esimerkiksi Yhdysvaltojen sales tax -verotukseen osavaltiokohtaisesti. Olisi myös hyvä laatia ohjeistuksia siitä, miten työn esimerkkien kaltaiset liiketoimet ulkomailla vaikuttavat yritysten kirjanpitoon ja miten arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen käytännössä tapahtuu esimerkiksi suurimmissa EU-maissa. Nämä asiat tulevat kuitenkin sen jälkeen selvitettäväksi, jos ja kun yritykselle aiheutuu rekisteröitymis- ja maksuvelvoitteita arvonlisäverosta muissa valtioissa kuin Suomessa.

## LÄHTEET

ABC Amega 2018. Sales on Use Tax from the B2B Perspective. Viitattu 14.10.2018, <https://www.abc-amega.com/articles/business-operations/sales-and-use-tax>.

Amazon 2018a. Tax policies. Viitattu 11.11.2018, <https://sellercentral.amazon.com/gp/help/external/200405820>.

Amazon 2018b. Marketplace Tax Collection. Viitattu 11.11.2018, <https://www.amazon.com/gp/help/customer/display.html?nodeId=202211260>.

Amazon Services LLC 2018a. How Fulfillment by Amazon works. Viitattu 11.10.2018, <https://services.amazon.com/fulfillment-by-amazon/how-it-works.htm/>.

Amazon Services LLC 2018b. Start Selling Online – Fast. Viitattu 11.10.2018, <https://services.amazon.com/selling/getting-started.htm/>.

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.

Avalara 2018. VAT and stocks at an Amazon warehouse. Viitattu 11.10.2018, <https://www.vat-live.com/eu-vat-rules/distance-selling/fulfilment-amazon-eu-vat/do-i-need-an-eu-vat-number-for-amazon-sales-02/>.

BigBuy 2018a. Mikä on BigBuy:n dropshipping-palvelu? Viitattu 26.9.2018, <https://www.bigbuy.eu/fi/droshipping.html>.

BigBuy 2018b. Verot. Viitattu 26.9.2018, <https://www.bigbuy.eu/fi/verot.html>.

BigBuy 2018c. Privacy policy. Viitattu 26.9.2018, <https://www.bigbuy.eu/fi/privacy.html>.

Dion, S. F. 2013. Tax Treaties and U.S. Sales Tax Nexus: What Foreign Sellers Need to Know. Viitattu 13.10.2018, <https://www.salestaxsupport.com/blogs/industry/us-sales-tax-for-foreign-sellers/tax-treaties-us-sales-tax-nexus-foreign-sellers/>.

Dion, S. F. 2014. U.S Sales Tax for Amazon FBA International Sellers. Viitattu 14.10.2018, <https://www.salestaxsupport.com/blogs/industry/us-sales-tax-for-foreign-sellers/amazon-fba-international-tax/>.

Dion, S. F. 2018a. Wayfair & Economic Nexus for Foreign Sellers: Key Sales Tax Questions. Viitattu 13.10.2018, <https://www.salestaxsupport.com/blogs/industry/us-sales-tax-for-foreign-sellers/wayfair-economic-nexus-for-foreign-sellers-sales-tax-questions/>.

Dion, S. F. 2018b. States Follow South Dakota: A By-State Guide on Economic Nexus. Viitattu 13.10.2018, <https://www.salestaxsupport.com/blogs/issues/internet-tax-ecommerce/states-follow-south-dakota-a-by-state-guide-on-economic-nexus/>.

Dunn, J. 2018. Sales Tax by State. Economic Nexus Laws. Viitattu 13.10.2018, <https://blog.taxjar.com/economic-nexus-laws/>.

EUR-Lex 2017. EU:n yhteinen arvonlisäverojärjestelmä. Viitattu 14.10.2018, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=LEGISSUM:l31057>.

EUR-Lex 2018. Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011. Viitattu 14.10.2018, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/ALL/?uri=celex%3A32011R0282>.

European Commission 2016. Komissio ehdottaa uusia verosäätöjä verkkokaupan ja verkkoyritysten tukemiseksi EU:ssa. Lehdistötiedote. Viitattu 11.11.2018, [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-4010\\_fi.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-4010_fi.htm).

European Commission 2018. Thresholds applied by Member States. Viitattu 2.9.2018, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat\\_community/vat\\_in\\_ec\\_annexi.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf).

Faggianoa, M. 2018. Do International Sellers Have to Deal with Sales Tax in the US? Viitattu 14.10.2018, <https://blog.taxjar.com/international-sellers-deal-sales-tax-u-s/>.

Helsingin seudun kauppakamari 2017. Kansainvälinen verkkokauppa päihittää kotimaisen verkkokaupan. Viitattu 9.11.2018, <https://www.kauppakamarilehti.fi/index.php/ajankohtaista/kansainvalinen-verkkokauppa-paihittaa-kotimaisen-verkkokaupan-maarassa-ja-arvossa/>.

Hyttinen, P. & Klemola, A. 2014. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. 2. uud. p. Helsinki: KHT-Media.

Hyttinen, P. & Svensberg, S. 2018. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Helsinki: ST-Akatemia Oy.

Jokinen, M. & Kaleva, A. 2017. Maahantuonnin arvonlisäveromenettelystä 1.1.2018 alkaen. Viitattu 13.10.2018, <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/61955/maahantuonnin-arvonlis%C3%A4verotusmenettelyst%C3%A4-1.1.2018-alkaen/>

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

Kallio, M., Lindholm, M., Nielsen, A., Ojala, M., Säaskilahti, J. & Takalo, T. 2017. Arvonlisäverotus 2017. Keuruu: Otavan Kirjapaino Oy.

KPMG Oy Ab 2017. Verkkokaupan arvonlisäverotus uudistuu 2019 alkaen. Viitattu 11.11.2018, <https://home.kpmg.com/fi/fi/home/Pinnalla/2017/12/verkkokaupan-arvonlisaeverotus-uudistuu-2019-alkaen.html>.

KPMG Oy Ab 2018. Merkittävä ennakkopäätös koskien Yhdysvaltojen välillistä verotusta. Viitattu 13.10.2018, <https://home.kpmg.com/fi/fi/home/Pinnalla/2018/06/merkittaevae-ennakkopaeatoes-koskien-yhdysvaltojen-vaellistae.html>.

Lavia, R. 2018. Raja hämärtyy verkkokaupan ja kivijalkamyymälän välillä. Kaleva 17.10.2018, 38-39.

Lehtinen, P. 2018. Näin myyt onnistuneesti Amazonissa. Kauppalehti 23.10.2018, 14-15.

Nieminen-Halli, E. 2017. Verkkokaupan verotus. Verohallinto. Sähköpostiviesti 15.12.2017.

Nieminen, A., Anttila, R., Äärilä L. & Jokinen, M. 2018. Arvonlisäverotus. Helsinki: Alma Talent Oy.

Paytrail Oyj 2017. Verkkokaupan trendit 2018. Viitattu 9.11.2018, [https://cdn2.hubspot.net/hubfs/335946/images/eBook\\_Folder/Paytrail\\_Verkkokaupan\\_trendit\\_2018.pdf?t=1541770129239](https://cdn2.hubspot.net/hubfs/335946/images/eBook_Folder/Paytrail_Verkkokaupan_trendit_2018.pdf?t=1541770129239).

Paytrail Oyj 2018. Verkkokaupan trendit 2019. Viitattu 9.11.2018, [https://www.paytrail.com/hubfs/images/eBook\\_Folder/Paytrail\\_Verkkokaupan\\_trendit\\_2019.pdf?t=1541770129239](https://www.paytrail.com/hubfs/images/eBook_Folder/Paytrail_Verkkokaupan_trendit_2019.pdf?t=1541770129239).

Rautiainen, M. 2016. Veroasiantuntija, Verohallinto. Arvonlisäverotusta koskeva ohjaus. Kirjallinen ohjaus 28.11.2016. Toimeksiantajan hallussa.

Rintala, H. 2018. Askel eteenpäin kansainvälisessä arvonlisäverotuksessa. Veroasiantuntija, Minter Oy. Online-seminaari 31.1.1.2018.

Ruohola, T. 2008. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Tilisanomat 3/2018. Viitattu 26.9.2018, <https://tilisanomat.fi/koulut/arvonlisaverokoulu-koulut/kansainvalisen-kaupan-arvonlisaverotus-0>.

Sales Tax Institute 2018a. What is Nexus? Viitattu 13.10.2018, [https://www.salestaxinstitute.com/sales\\_tax\\_faqs/what\\_is\\_nexus](https://www.salestaxinstitute.com/sales_tax_faqs/what_is_nexus).

Sales Tax Institute 2018b. I'm making Sales Over the Internet. Do I Have to Collect Sales Tax on All the Sales I Make? Viitattu 13.10.2018, [https://www.salestaxinstitute.com/sales\\_tax\\_faqs/collect\\_sales\\_tax\\_on\\_internet\\_sales](https://www.salestaxinstitute.com/sales_tax_faqs/collect_sales_tax_on_internet_sales).

Sales Tax Institute 2018c. Remote Seller Nexus Chart. Viitattu 13.10.2018, <https://www.salestaxinstitute.com/resources/remote-seller-nexus-chart>.

South Dakota Department of Revenue 2018a. Remote Seller Bulletin. Viitattu 11.11.2018, [https://dor.sd.gov/Taxes/Business\\_Taxes/Publications/PDFs/Tax%20Facts/Remote%20Seller%20Bulletin.pdf](https://dor.sd.gov/Taxes/Business_Taxes/Publications/PDFs/Tax%20Facts/Remote%20Seller%20Bulletin.pdf)

South Dakota Department of Revenue 2018b. Sales and Use Tax Guide. Viitattu 11.11.2018, [https://dor.sd.gov/Taxes/Business\\_Taxes/Publications/PDFs/STGuide.pdf](https://dor.sd.gov/Taxes/Business_Taxes/Publications/PDFs/STGuide.pdf)

South Dakota Department of Revenue 2018c. Marketplace providers. Viitattu 11.11.2018, [https://dor.sd.gov/taxes/business\\_taxes/MarketplaceProvider.aspx](https://dor.sd.gov/taxes/business_taxes/MarketplaceProvider.aspx)

Skycode 2018. Dropshipping ABC – Opas liiketoimintaan suoratoimituksella. Viitattu 26.9.2018, <https://skycode.fi/dropshipping-abc-opas-liiketoimintaan-suoratoimituksella/>.

Taipalus, P. & Tulento, P. 2018. Kaukomyyntiä koskevat arvonlisäverosäännökset Suomessa. Verohallinto. Viitattu 2.9.2018, [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48631/kaukomyyntia\\_koskevat\\_arvonlisaverosaan2/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48631/kaukomyyntia_koskevat_arvonlisaverosaan2/).

Tulli 2018. Mitä on passitus? Viitattu 4.10.2018, <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/kuljetus-ja-varastointi/passitus>.

Uusitalo, M. Alv-asiantuntija? Alv-asiantuntija, PwC Finland. Sähköpostiviesti 26.10.2017.

Valtiovarainministeriö 2017. Hallitus tukee rajat ylittävän verkkokaupan arvonlisäverotuksen yksinkertaistamista. Viitattu 11.11.2018, [https://vm.fi/artikkeli/-/asset\\_publisher/hallitus-tukee-rajat-ylittavan-verkkokaupan-arvonlisaverotuksen-yksinkertaistamista](https://vm.fi/artikkeli/-/asset_publisher/hallitus-tukee-rajat-ylittavan-verkkokaupan-arvonlisaverotuksen-yksinkertaistamista).

Verohallinto 2014. Kiinteä toimipaikka arvonlisäverotuksessa. Viitattu 3.10.2018, [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/ulkomainen\\_yritys\\_suomessa/kiinteaa\\_toimipaikka\\_arvonlisaverotukses/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/ulkomainen_yritys_suomessa/kiinteaa_toimipaikka_arvonlisaverotukses/).

Verohallinto 2017a. Ulkomaankaupan arvonlisäverotus. Viitattu 28.10.2018, [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan\\_arvonlisaverotus/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/).

Verohallinto 2017b. Ahvenanmaan veroraja arvonlisäverotuksessa. Viitattu 2.9.2018, <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48654/ahvenanmaan-veroraja/>.

Verohallinto 2017c. Arvonlisäveron erityisjärjestelmä. Viitattu 11.11.2018, [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48094/arvonlisaveron\\_erityisjarjestelm2/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48094/arvonlisaveron_erityisjarjestelm2/).

Vilka, H. & Airaksinen, T. 2003. Toiminnallinen opinnäytetyö: Ohjaajan opas. Helsinki: Tammi.

Äärilä, L., Nyrhinen, R., Hyttinen, P. & Lamppu, K. 2017. Arvonlisäverotus käytännössä. 11. uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.

**KANSAINVÄLISEN VERKKOKAUPAN ARVONLISÄVEROTUS.  
OPAS TILITOIMISTOILLE JA YRITYKSILLE.**

LIITE 1



# KANSAINVÄLISEN VERKKOKAUPAN ARVONLISÄVEROTUS

Opas tilitoimistoille ja yrityksille



Oulun ammattikorkeakoulu

Syksy 2018

Karoliina Sarajärvi

## ALKUSANAT

Oppaan tarkoituksena on opastaa lukijaa kansainvälisen tavarakaupan arvonlisäverotukseen verkkokaupan näkökulmasta. Oppaassa tuodaan esille, miten arvonlisävero käyttäytyy Suomen arvonlisäverolain kannalta suomalaisen yrityksen tehdessä tavarakauppaa verkkokaupan välityksellä Suomen ulkopuolella oleville yksityishenkilöille. Opas on suunnattu erityisesti tilitoimistoille ja kansainvälistä verkkokauppaa harjoittaville yrityksille, ja myös muille asiasta kiinnostuneille.

Suomen arvonlisäverolain ulkomaankauppaa koskevat säännökset muodostavat hyvin mittavan ja monimutkaisen kokonaisuuden. Kansainvälistä liiketoimintaa harjoittavan yrityksen tulee pystyä selvittämään yksittäisen ulkomailla tapahtuvan myynnin tai hankinnan arvonlisäverokohtelu Suomen arvonlisäverolain kannalta. Lisäksi suomalaisen yrityksen on tiedettävä, aiheuttaako kansainvälinen kaupankäynti arvonlisävero- tai rekisteröitymisvelvoitteita muissa valtioissa.

Oppaan ensimmäisessä osassa käsitellään Suomen arvonlisäverolain kansainvälisen tavarakaupan säännöksiä Euroopan unionin (EU) veroalueella ja EU:n ulkopuolella. Toisessa osassa käsitellään käytännön esimerkkien avulla verkkokaupan perustilanteita säännösten pohjalta. Esimerkkien yhteydessä käsitellään myös tilanteita, joissa suomalaiselle yritykselle aiheutuu mahdollisia rekisteröitymisvelvoitteita arvonlisäveron osalta muissa valtioissa.

Opasta lukiessa on hyvä muistaa, että se kuvaa Suomen arvonlisäverolakiin perustuvaa tilannetta oppaan laatimishetkellä vuoden 2018 syksyllä. Opasta hyödyntävien on selvitettävä, pitävätkö oppaassa esitetyt tiedot edelleen paikkansa. Esimerkkien yhteydessä esitetyt pohdinnat eivät myöskään anna varmoja vastauksia, vaan niiden tarkoitus on johdatella lukijaa pohtimaan erilaisia tilanteita ja vaihtoehtoja. Kaikkien ulkomailla tapahtumien myyntien ja hankintojen verokohtelu tulee tarkastaa erikseen kyseisen valtion arvonlisäverolaista.

Opas on osa Oulun ammattikorkeakoulun opinnäytetyötä. Opas on laadittu yhteistyössä opinnäytetyön toimeksiantajayrityksen kanssa. Varsinaisessa työssä käsitellään aihetta laajemmin ja yksityiskohtaisemmin, ja siitä löytyy myös lisää esimerkkejä.

Taivalkoskella 21.11.2018

*Karoliina Sarajärvi*

# OPPAAN SISÄLLYS

<b>KANSAINVÄLISEN TAVARAKAUPAN ARVONLISÄVEROTUKSEN PERIAATTEET .....</b>	<b>4</b>
MYyntIMAASÄÄNNÖKSET .....	4
VEROLLINEN VAI VEROTON LIIKETAPAHTUMA? .....	5
MIHIN MAAHAN VEROT MAKSETAAN? .....	5
<b>TAVARAKAUPAN ARVONLISÄVEROTUS EU: SSA .....</b>	<b>6</b>
YHTEISÖKAUPPA .....	6
KAUKOMYYNTI .....	8
KETJUKAUPPATILANTEET .....	9
OMAN TAVARAN SIIRTO JA VARASTOT .....	11
<b>TAVARAKAUPAN ARVONLISÄVEROTUS EU:N ULKOPUOLELLA .....</b>	<b>12</b>
VIENTI .....	12
TUONTI .....	13
<b>KÄYTÄNNÖN ESIMERKKEJÄ VERKKOKAUPPOJEN ARVONLISÄVEROTUKSESTA.....</b>	<b>14</b>
<b>DROPSHIPPING ELI SUORATOIMITUS .....</b>	<b>15</b>
SUORATOIMITUS EU:N ALUEELLA .....	16
<b>MYyntIVARASTO ULKOMAILLA .....</b>	<b>19</b>
FBA AMAZON -MYyntIVARASTO EU:SSA .....	20
FBA AMAZON -MYyntIVARASTO YHDYSVALLOISSA .....	21
<b>YHTEENVETO: HUOMIOI NÄMÄ! .....</b>	<b>24</b>
<b>LÄHTEET .....</b>	<b>25</b>

# KANSAINVÄLISEN TAVARAKAUPAN ARVONLI- SÄVEROTUKSEN PERIAATTEET

Kansainvälisen kaupan arvonlisäverokohtelussa on olennaista ensimmäisenä selvittää, verote- taanko tapahtuma Suomen vai jonkun muun valtion arvonlisäverolain perusteella. Tämän jäl- keen tulee selvittää, onko kyseessä verollinen vai veroton liiketapahtuma sekä mihin maahan ja kuka suorittaa myynnin arvonlisäveron.

## MYYNTIMAASÄÄNNÖKSET

- Kansainvälisen tavarakaupan arvonlisäverotuksen lähtökohtana ovat tavaran myyntimaata koskevat säännökset.
- Myyntimaa ratkaisee, sovelletaanko tavaran myyntiin tai hankintaan Suomen vai jonkun muun valtion arvonlisäverolakia.
- Mikäli tavaran myynti tai hankinta tapahtuu Suomessa, tavaran verokohtelu määräytyy Suomen arvonlisäverolain (AVL) perusteella.

### **Pääsäännön (AVL 63 §) mukaan myynti tapahtuu Suomessa kun,**

- ✓ tavara on Suomessa, kun se luovutetaan ostajalle, TAI
  - ✓ tavara on Suomessa, kun sen kuljetus ostajalle alkaa
- Tavaran myynnin katsotaan myyntimaasäännösten perusteella tapahtuvan Suomessa myös silloin, kun tavara on Euroopan unionin ulkopuolella kuljetuksen alkaessa, mutta myyjä tuo sen Suomeen myyntiä varten.
  - Poikkeus: asennus- ja kokoonpanotoimitukset katsotaan EU:ssa myydyn siinä maassa, jossa työ suoritetaan. Sen sijaan, jos toimitus lähtee Suomesta EU:n ulkopuolelle, toimi- tus/tavara katsotaan myydyn Suomessa.

## VEROLLINEN VAI VEROTON LIIKETAPAHTUMA?

Vaikka tavarahan myynti tai hankinta tapahtuisikin säännösten perusteella Suomessa, voivat liiketapahtumat olla niin verollisia kuin verottomia. Suomen myyntimaasäännös ei siis määrää kuka on verovelvollinen, vaan tieto saadaan myyntimaan eli verotusoikeuden omaavan maan arvonlisäverolainsäädännöstä.

### **Suomen arvonlisäverolain (1:1 §) mukaan Suomen valtiolle suoritetaan arvonlisäveroa vain Suomessa tapahtuvasta**

- ✓ tavaroiden myynnistä
- ✓ yhteisöhankinnasta
- ✓ tavaroiden maahantuonnista EU:n ulkopuolelta

➔ Lähtökohtana on, että jokainen valtio voi verottaa vain sen alueella suoritettavia liiketapahtumia.

Mikäli tavaroiden ostot ja myynnit eivät tapahdu Suomessa, ei myyntiin sovelleta Suomen arvonlisäverolakia eikä arvonlisäveroa makseta Suomeen. Tällöin tavara ei käytännössä käy lainkaan Suomessa, joten myyntiin sovelletaan sen maan arvonlisäverolakia, jossa tavarahan myynnin katsotaan tapahtuvan.

## MIHIN MAAHAN VEROT MAKSETAAN?

Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksessa sovelletaan lähtökohtaisesti kulutusmaaperiaatetta, eli arvonlisävero maksetaan siihen maahan, jossa hyödyke kulutetaan. Periaatetta voidaan sanoa myös määränpäämaaperiaatteenksi. Tietyissä tilanteissa sovelletaan alkuperämaaperiaatetta.

### **Määränpäämaaperiaate**

- ✓ Arvonlisävero maksetaan siihen maahan, johon tavara kuljetetaan, eli määränpäämaahan
- ✓ Tavarakauppa EU:n ulkopuolelle (vientituonti)
- ✓ Tavarakauppa EU:ssa verovelvollisten yritysten välillä (yhteisökauppa)

### **Alkuperämaaperiaate**

- ✓ Arvonlisävero maksetaan myyjän kotimaahan, vaikka tavara kuljetetaan toiseen valtioon
- ✓ Tavarakauppa EU:ssa ei alv-velvollisille kuluttajille
- ✓ Poikkeus: kaukomyynti

# TAVARAKAUPAN ARVONLISÄVEROTUS EU: SSA

## YHTEISÖKAUPPA

Yhteisökaupalla tarkoitetaan irtaimien tavaroiden myyntejä ja ostoja verovelvollisten välillä EU:ssa. Yhteisökauppaan sovelletaan määränpäämaaperiaatetta, eli verot maksetaan kuljetuksen päättymismaahan.

### PERUSPERIAATE

- Myyjä: veroton yhteisömyynti kuljetuksen alkamisvaltiossa
- Ostaja: verollinen yhteisöhankinta kuljetuksen päättymisvaltiossa

### Edellytykset säännösten soveltamiselle (AVL 26 a §, AVL 72 b §)

- ✓ Myyjä ja ostaja eri EU-jäsenvaltioista
- ✓ Molemmat osapuolet verovelvollisia elinkeinonharjoittajia, jotka ovat rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi eri jäsenvaltioissa
- ✓ Tavarankuljetus toiseen jäsenvaltioon myyjän, ostajan tai jonkun muun myyjän tai ostajan toimeksiannosta

### HUOMIOITAVA:

- 1) Säännöksiä sovelletaan, kun liiketoimet tapahtuvat kokonaan tai osittain Euroopan yhteisön alueella. Yhteisön alue muodostuu lähtökohtaisesti kaikista EU:n nykyisistä 28 jäsenvaltiosta. Tiettyihin EU-maihin kuuluvat alueet on kuitenkin jätetty EU:n arvonlisäveroalueen ulkopuolelle, kuten Espanjan Kanarian Saaret, Grönlanti ja Ahvenanmaan maakunta. Näillä alueilla ei täten sovelleta EU:n yhteistä arvonlisäverolainsäädäntöä, vaan niitä kohdellaan arvonlisäverotuksessa samoin kuin yhteisön ulkopuolisia maita. Tässä oppaassa EU:lla tarkoitetaan Euroopan unionin arvonlisäveroaluetta.
- 2) **Yhteisökaupan sääntöjä ei voida soveltaa kuluttajakauppaan!**

## YHTEISÖHANKINTA SUOMESSA

- Yhteisöhankinnan katsotaan tapahtuvan Suomessa, jos tavara on täällä kuljetuksen päättyessä (AVL 63 e §).

## YHTEISÖHANKINTA TOISESSA JÄSENVALTIOSSA

- Mikäli suomalainen elinkeinonharjoittaja ostaa tavaroita toisesta jäsenvaltiosta niin, että tavarat kuljetetaan suoraan muuhun jäsenvaltioon kuin Suomeen, ei hankinnasta suoriteta veroa Suomeen.
- Suomalainen elinkeinonharjoittaja on suorittanut yhteisöhankinnan siinä jäsenvaltiossa, johon tavarat on kuljetettu, ja joutuu todennäköisesti rekisteröitymään kyseiseen jäsenvaltioon verovelvolliseksi ja maksamaan veron kyseisen valtion säännösten mukaisesti.

## Turvaverkkosäännös (AVL 63 f §)

- EU-maiden veroviranomaisilla on rajoitetut mahdollisuudet valvoa, että sen alueella tapahtuvat yhteisöhankinnat tulevat verotetuksi.
- Turvaverkkosäännön mukaan tavarankuljetuksen yhteisöhankinnan katsotaan tapahtuvan Suomessa silloinkin, kun kuljetus päättyy muuhun jäsenvaltioon kuin Suomeen, jos suomalainen yritys käyttää tavaraostossaan Suomen ALV-tunnusta.
- Tavoitteena on, että EU-tavarahankinta ilmoitettaisiin ja arvonlisävero suoritettaisiin edes johonkin EU:n jäsenvaltioon.
- Toissijainen säännös, eli yritys ei vapaudu veron suorittamisvelvollisuudesta kuljetuksen päättymisvaltioon.
- Jos arvonlisävero on suoritettu oma-aloitteisesti toiseen jäsenvaltioon, ei veroa Suomeen tarvitse maksaa.

## KAUKOMYYNTI

Tarkoitetaan tavaran myyntiä sellaiselle ostajalle toiseen EU:n jäsenvaltioon, joka *ei ole arvonlisäverovelvollinen*.

→ *Arvonlisäverotuksen ulkopuolista toimintaa harjoittavat elinkeinonharjoittajat, muut oikeushenkilöt kuin elinkeinonharjoittajat tai yksityishenkilöt.*

Edellytyksenä kuljetus Suomesta ostajalle toiseen EU-jäsenvaltioon myyjän toimesta tai jonkun muun myyjän puolesta.

### KAUKOMYYNTISÄÄNNÖKSET (AVL 63 b §)

- Myynti verotetaan kuljetuksen määränpäämaassa, jos myynnin määrä ylittää kyseisen maan asettaman alarajan.
- Alarajat määräytyvät kunkin valtion arvonlisäverolainsäädännön mukaan.
- Alarajan ylittyessä yrityksen on rekisteröidyttävä alv-velvolliseksi ja tilitettävä vero siinä maassa, johon tavara myydään. Verovelvollisuus jatkuu vähintään kyseisen kalenterivuoden ja myös seuraavan kalenterivuoden, vaikka alaraja ei seuraavana vuonna ylittyisikään.
- Jos alaraja/kynnysarvo ei ylity, suomalainen myyjä tilittää myynnistä normaalisti arvonlisäveron Suomeen alkuperämaaperiaatteen mukaisesti.

#### \* ESIMERKKI KAUKOMYYNNISTÄ: VIRO

- Virossa kaukomyynnin alaraja 35 000 euroa
- Suomalaisen yrityksen myynnit Virolaisille kuluttajille:
  - ✓ Alle 35 000 euroa → ALV maksetaan Suomeen
  - ✓ Yli 35 000 euroa → ALV maksetaan Viroon siitä toimituksesta lähtien, jolloin alaraja ylittyy koko loppuvuoden ja myös seuraavan vuoden ajalta

#### HUOMIOITAVA:

Suomen kaukomyyntisäännöksiä sovelletaan vain, kun tavara kuljetetaan Suomesta ostajalle toiseen EU-jäsenmaahan. Jos kaukomyynti toiseen jäsenvaltioon tapahtuu muualta kuin Suomesta, sovelletaan myyntiin kyseisen EU-maan kaukomyyntisäännöksiä.



## KETJUKAUPPATILANTEET

Ketjukaupassa tavara myydään kahteen tai useampaan kertaan peräkkäin siten, että tavara toimitetaan suoraan ensimmäiseltä myyjältä viimeiselle ostajalle. Ketjukaupassa laskut ja tavarat kulkevat yleensä eri reittejä. Kansainvälisessä kaupankäynnissä nämä ketjukaupan tilanteet ovat varsin yleisiä, ja niihin liittyy lukuisia erityiskysymyksiä.

### KOLMIKANTAKAUPPA

- Tavara myydään kaksi kertaa peräkkäin niin, että tavara kuljetetaan suoraan ensimmäiseltä myyjältä toiselle ostajalle EU-maasta toiseen.
- Tapahtuu verovelvollisten yritysten välillä: Kolme osapuolta, jotka kaikki arvonlisäverovelvollisia eri jäsenvaltiossa.
- Tiettyjä helpotuksia rekisteröitymisen ja arvonlisäveron maksun suhteen.
- Ei sovellu kuluttajakauppaan!

### MUUT KETJUKAUPPATILANTEET \* [Esimerkki seuraavalla sivulla](#)

- Sovelletaan kansainvälisen tavarakaupan yleisiä säännöksiä.
- Ketjukaupan käyminen EU:n alueella muuttuu erittäin monimutkaiseksi, jos kolmikan-  
takaupan säännöksiä ei voida soveltaa.
- Myyjille muodostuu usein rekisteröitymisvelvoitteita toisiin valtioihin.
- Mikäli myydyin tavaran kuljetus ostajalle alkaa muusta jäsenvaltioista kuin Suomesta,  
eikä tavara koskaan tule Suomeen, kyseessä on yleensä osto ja myynti toisessa EU-  
maassa.
- Myyntiin sovelletaan sen jäsenvaltion arvonlisäverolakia, jossa tavara on myynnin ta-  
pahtuessa → Tavarain myynti voi olla esimerkiksi myyntiä kyseisessä jäsenvaltiossa, kauko-  
myyntiä tai yhteisömyyntiä toiseen jäsenvaltioon tai vientimyyntiä EU:n ulkopuolelle kyseisen  
EU-maan säännösten ja edellytysten mukaisesti.

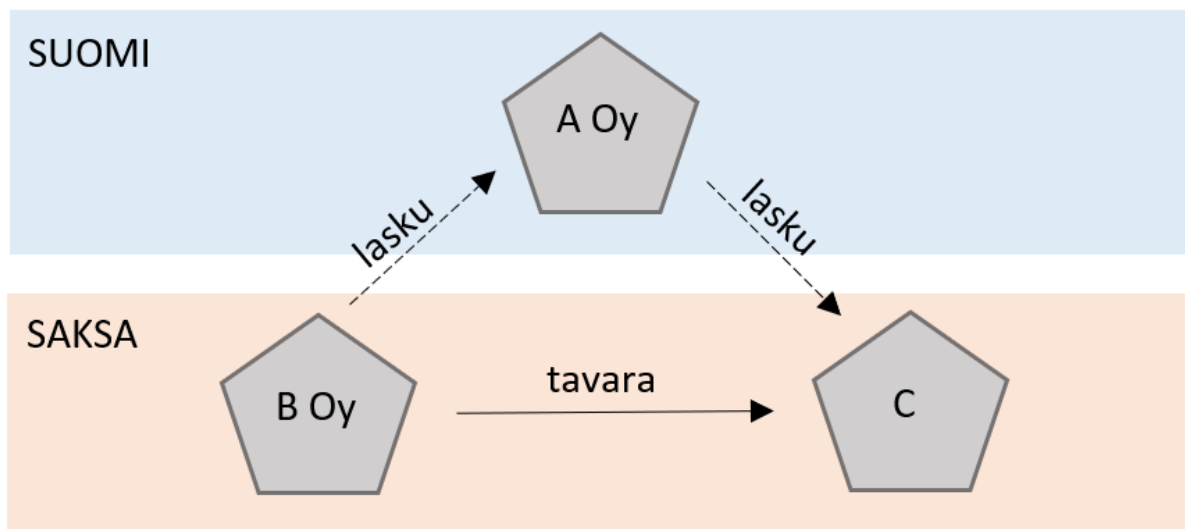
### \* ESIMERKKI OSTOSTA JA MYNNISTÄ TOISESSA JÄSENVALTIOSSA

1. Suomalainen Yritys A ostaa tavarat saksalaiselta Yritys B:ltä
2. Yritys A myy tavarat edelleen saksalaiselle ostajalle C
3. Saksalainen Yritys B kuljettaa tavarat suoraan C:lle

Koska tavaroita ei kuljeteta missään vaiheessa pois Saksasta, ei myyntiin ja hankintaan voida soveltaa yhteisökaupan sääntöjä. Koska myyty tavara ei tule missään vaiheessa Suomeen, liiketapahtumat eivät tapahdu Suomessa, eikä niitä veroteta Suomen AVL:n perusteella.

#### Kyseessä on osto ja myynti toisessa jäsenvaltiossa (Saksassa), eli

- ✓ Suomalaiselle yritykselle (A) tavarantoimitus ja myynti ovat verollisia Saksassa
- ✓ Saksalaiselle yritykselle (B) tavarantoimitus on verollinen myynti Saksassa



*Esimerkki suomalaisen yrityksen ostosta ja mynnistä toisessa jäsenvaltiossa.*

#### VELVOITTEET SUOMALAISELLE YRITYKSELLE:

Esimerkin kaltaisessa tilanteessa suomalaisen yrityksen tulee todennäköisesti rekisteröityä Saksassa arvonlisäverovelvolliseksi ja tilittää mynnistä C:lle sekä vähentää ostosta B:ltä Saksan arvonlisävero. *Lisätietoja verotuksesta Saksassa: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Home/home.html>.*

## OMAN TAVARAN SIIRTO JA VARASTOT

### OMAN TAVARAN SIIRTO TOISESSA EU-MAASSA SIJAITSEVAAN VARASTOON

- Tarkoitetaan yrityksen vaihto-omaisuuden siirtoa Suomesta toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan myyntivarastoon.
- Kyseessä on veroton yhteisömyynti Suomessa ja verollinen yhteisöhankinta varaston sijaintivaltiossa → Suomalainen yritys on velvollinen suorittamaan yhteisöhankinnan arvonlisäveron varaston sijaintimaahan, ja joutuu näin ollen rekisteröitymään sinne arvonlisäverovelvolliseksi.

### Yksinkertaistusmenettely oman tavaran siirrossa

- Tietyissä varastointimenettelyissä yksinkertaistuksia → ei rekisteröitymisvelvoitteita (esimerkiksi komissio- ja call off -varastot).
- Oman tavaran siirtoa pidetään jo sellaisenaan tavaran myyntinä tulevalle, tässä vaiheessa usein jo tiedossa olevalle ostajalle, vaikka tavaran omistusoikeus siirtyykin ostajalle myöhemmin.

### NORMAALI MYYNTIVARASTO TOISESSA EU-MAASSA

- Tavaraa myydään omissa nimissä usealle asiakkaalle.
- Ei voida soveltaa yksinkertaistusmenettelyä → Tavarann siirron yhteydessä ei ole yleensä vielä tietoa tulevasta kaupasta tai asiakkaasta.
- Aiheuttaa lähes poikkeuksetta velvollisuuden rekisteröityä varaston sijaintivaltiossa.

### HUOMIOITAVA REKISTERÖITYMISVELVOITTEESTA:

Ensin on tärkeä selvittää, muodostuuko liiketoiminnasta *kiinteä toimipaikka* arvonlisäveron osalta toiseen jäsenvaltioon, ja voidaanko myyntiin soveltaa **käännettyä verovelvollisuutta**. EU:ssa jäsenvaltiot voivat tavaroiden myyntien osalta itsenäisesti ratkaista käännetyn verovelvollisuuden soveltamisen ja sen edellytykset. **Ei yleensä sovelleta kuluttajakaupassa, joten ei myöskään sovellu verkkokauppamyynnteihin yksityishenkilöille.**

# TAVARAKAUPAN ARVONLISÄVEROTUS EU:N ULKOPUOLELLA

## VIENTI

Arvonlisäverotuksessa viennillä tarkoitetaan tavaran myyntiä, jossa tavara toimitetaan myyntiin liittyen EU:n arvonlisäveroalueen ulkopuolelle.

### **Verotonta vientiä Suomesta (AVL 70 §), KUN**

- ✓ Tavara kuljetetaan Suomesta EU:n ulkopuolelle
- ✓ Kuljetus tapahtuu myyjän tai ostajan toimeksiannosta
- ✓ Tavara luovutetaan ostajalle vasta kun tavara on poistunut EU:n ulkopuolelle

Sellaisessa tilanteessa, jossa tavara viedään EU:n ulkopuolelle muista EU:n jäsenvaltioista kuin Suomesta, eli tavara ei ole kuljetuksen alkaessa tai ostajalle luovutettaessa Suomessa, ei tavaran myynnin katsota tapahtuvan Suomessa. Tällöin myynnistä ei suoriteta veroa lainkaan Suomeen.

## TUONTI

Tavarahan maahantuonnilla (AVL 86 §) tarkoitetaan tavarahan tuontia EU:n veroalueelle siihen kuuluvattomista maista. Maahantuonti on verollista riippumatta siitä, tapahtuuko tuonti liiketoiminnan muodossa vai ei.

### MAAHANTUODUN TAVARAN TUONTIPAIKKA

- Määrittely keskeistä arvonlisäveron kannalta.
- Tuontipaikalla tarkoitetaan sitä valtiota, jossa tavarahan maahantuonnin yhteisöön katsotaan tapahtuvan.
- Tuontipaikan perusteella määritellään, missä jäsenvaltiossa tavarahan maahantuonnin arvonlisäverotus tapahtuu.

### **Pääsäännön mukaan (AVL 86 a §) tavarahan maahantuonnin katsotaan tapahtuvan Suomessa, jos tavara on Suomessa, kun se tuodaan EU:n veroalueelle.**

- Tietyissä erityistapauksissa tavarahan maahantuonti tapahtuu Suomessa myös silloin, kun tavara tuodaan EU:n alueelle jossakin toisessa jäsenvaltiossa → Tavara täytyy tällöin asettaa johonkin tullimenettelyyn (esim. väliaikainen varastointi, passitus eli tavarahan kuljetus tullin valvonnassa), jonka päättyy lopulta Suomeen.
- Vuoden 2018 alusta alkaen tavaroiden maahantuonnin arvonlisäverotus siirtyi Tullilta Verohallinnolle alv-rekisteriin merkittyjen tuontien osalta. Nämä tuojat laskevat ja ilmoittavat maahantuonnista suoritettavan veron ja veron perusteen (AVL 91.1 §) omaaloitteisesti alv-ilmoituksella muiden normaalistikin ilmoitettavien tietojen ohella. Vero kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana tullauspäätös on annettu. Muiden tuojien osalta (esim. yksityishenkilöt) maahantuonnin arvonlisäverotuksen hoitaa edelleen Tulli.

# KÄYTÄNNÖN ESIMERKKEJÄ VERKKOKAUPPOJEN ARVONLISÄVEROTUKSESTA

Seuraavissa verkkokaupan käytännön esimerkeissä käsitellään tarkemmin erilaisissa ketjukauppatilanteissa eteen tulevia tilanteita.

Euroopan unionin osalta käsitellään suoratoimituksen ja myyntivaraston arvonlisäverovelvoitteita. Yhdysvaltojen osalta käsitellään pelkästään myyntivarastoa. Varsinaisesta opinnäytetyöstä löytyy lisää esimerkkejä ja pohdintoja esimerkkien arvonlisäverotuksesta.

## HUOMIOITAVA:

- Esimerkeissä tulee ottaa huomioon, että niissä käsitellään vain myyntien ja ostojen perustilanteita.
- Jos myynnit ja ostot eivät tapahdu Suomessa, esitetään esimerkeissä erilaisia vaihtoehtoja sille, milloin mahdollinen rekisteröitymisvelvoite syntyy ja miten arvonlisäverotus mahdollisesti kyseisissä tilanteissa käyttäytyy muissa valtioissa.
- Tulkintoja ja pohdintoja ei ole kuitenkaan varmistettu kyseisten valtioiden arvonlisäverolaeista. Jokaisessa kansainvälisen kaupan tilanteessa liiketapahtumien arvonlisävero-kohtelu tuleekin varmistaa kyseisen maan lainsäädännöstä vielä erikseen.
- **Listan muiden EU-maiden ja USA:n verohallintojen ja veroviranomaisten sivuista löydät esimerkiksi seuraavista osoitteista:**
  - ✓ Verohallinto, Verotusaiheisia linkkejä: [https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/tietoa\\_verotuksest/verotusaiheisia\\_linkkej/](https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/tietoa_verotuksest/verotusaiheisia_linkkej/)
  - ✓ European Commission, National Tax Websites: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/national-tax-websites\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/national-tax-websites_en)

# DROPSHIPPING ELI SUORATOIMITUS

## MIKÄ DROPSHIPPING ELI SUORATOIMITUS?

- Dropshipping eli suoratoimitus -palvelun kautta verkkokauppias myy kolmannen osapuolen tavaroita omassa verkkokaupassaan.
- Verkkokaupan ei tarvitse investoida omaan varastoon.
- Mydyt tavarat lähetetään asiakkaalle suoraan kolmannen osapuolen varastolta.

## VELVOITTEET YRITYKSELLE

- Voi aiheuttaa suomalaiselle verkkokauppayritykselle rekisteröitymisvelvoitteen arvonlisäverosta muissa EU-jäsenvaltioissa, jos tavaraa ei koskaan toimiteta Suomeen.
- Mahdolliset velvoitteet tulee varmistaa jokaisen maan laista ja viranomaisilta erikseen.

## KÄYTÄNNÖSSÄ SUORATOIMITUS TOIMII SEURAAVALLA TAVALLA:

1. Verkkokauppayrityksen asiakas ostaa yrityksen omasta verkkokaupasta tuotteen, jossa yritys myy dropshipping -yrityksen tuotteita.
2. Verkkokauppayritys lähettää laskun ja veloittaa ostetun tuotteen asiakkaalta.
3. Sen jälkeen verkkokauppayritys jättää tilauksen ja ostaa kyseisen tuotteen dropshipping -palvelua tarjoavalta yritykseltä.
4. Dropshipping -yritys kerää, pakkaa ja toimittaa tilauksen ulkopuolisen kuljetusyrityksen kautta verkkokauppayrityksen nimellä ja yrityskuvalla varustettuna suoraan asiakkaalle eli tuotteen ostajalle.

## SUORATOIMITUS EU:N ALUEELLA

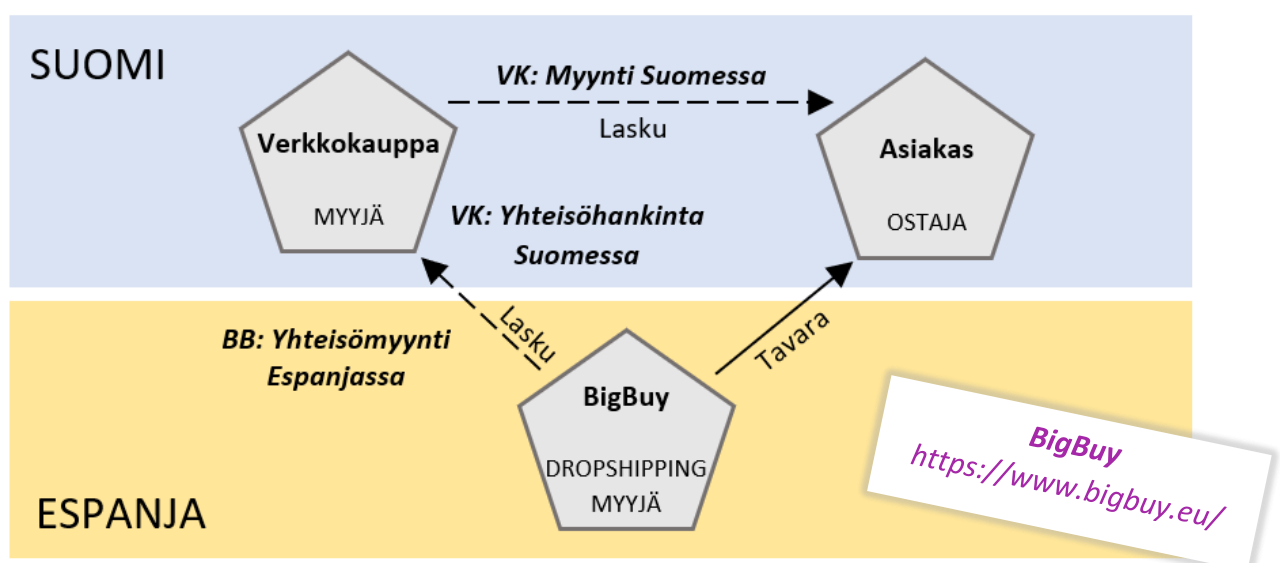
Seuraavissa esimerkeissä käsitellään BigBuy:n kautta toimivaa dropshipping -verkkokauppaa Suomen arvonlisäverolain kannalta. Verkkokauppiaana on suomalainen yritys ja ostajana on ei-arvonlisäverovelvollinen yksityishenkilö. Myydyn tavaran kuljetus tapahtuu myyjän tai ostajan toimeksiannosta ulkopuolisen kuljetusyrityksen toimesta.

BigBuy on dropshipping -palvelua tarjoava yritys, joka toimii Espanjasta käsin. Heidän varastonsa sijaitsee Espanjassa ja yritys on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Espanjassa.

### ESIMERKKI 1

*Suomessa asuva asiakas ostaa tuotteen Suomessa toimivan/suomalaisen yrityksen verkkokaupasta. Verkkokaupparyitys ostaa asiakkaan tilaaman tuotteen BigBuy:ltä Espanjasta. Tavara toimitetaan suoraan BigBuy:n varastolta suomalaisen verkkokauppiaan asiakkaalle Suomeen.*

- Tavarantoimitusmaa: Suomi, myydyn tavaran kuljetus päättyy Suomeen.
- Verotusoikeus Suomella, sovelletaan Suomen arvonlisäverolakia.
- Verkkokauppiaan kannalta
  - ✓ Osto BigBuy:ltä: Yhteisöhankinta Suomessa
  - ✓ Myynti asiakkaalle: Myynti Suomessa
- Myynnin ja hankinnan ALV maksetaan Suomeen.
- Ei rekisteröitymis- tai alv-velvoitteita ulkomailla.



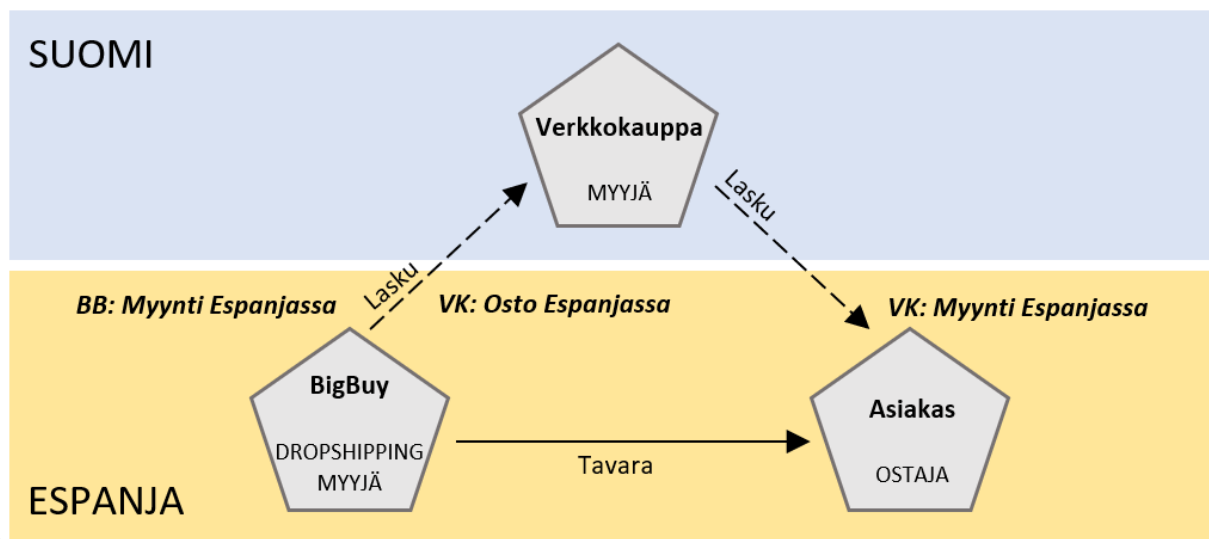
*Myynnin ja oston käsittely esimerkissä 1. (VK = Verkkokauppa, BB = BigBuy)*



## ESIMERKKI 2

*Espanjassa asuva asiakas ostaa tuotteen Suomessa toimivan/suomalaisen yrityksen verkkokaupasta. Verkkokauppayritys ostaa tuotteen BigBuy:ltä Espanjasta. Tavara toimitetaan suoraan BigBuy:n varastolta suomalaisen verkkokaupiaan asiakkaalle Espanjaan.*

- Tavarain myyntimaa: Espanja, tavaraa ei kuljeteta pois Espanjasta.
- Verotusoikeus Espanjalla, sovelletaan Espanjan arvonlisäverolakia.
- Verkkokaupiaan kannalta
  - ✓ Osto BigBuy:ltä: Osto Espanjassa
  - ✓ Myynti asiakkaalle: Myynti Espanjassa
- Myynnin vero maksetaan Espanjaan, ostosta mahdollisesti vähennysoikeus.
- Todennäköinen rekisteröitymisvelvollisuus Espanjaan →  
Lisätietoja Espanjan verohallinnolta: <https://www.agenciatributaria.es/>



*Myynnin ja oston käsittely esimerkissä 2. (VK = Verkkokauppa, BB = BigBuy)*

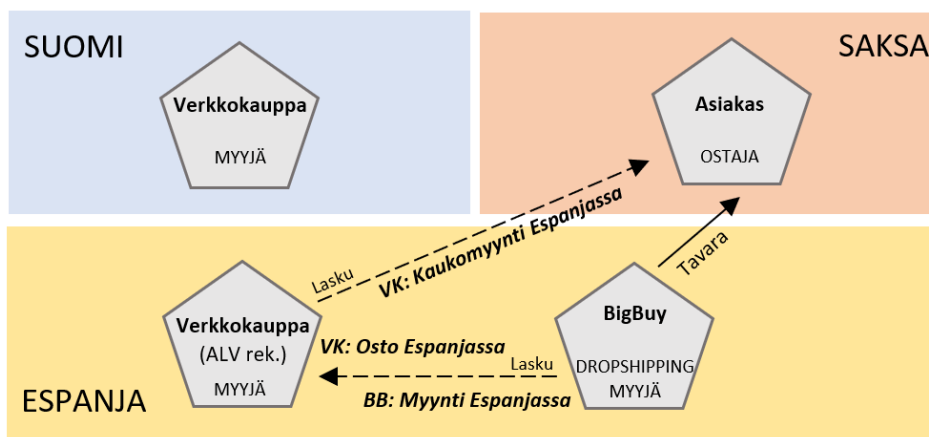
### ESIMERKKI 3

Saksassa asuva asiakas ostaa tuotteen Suomessa toimivan/suomalaisen yrityksen verkkokaupasta. Verkkokaupparyitys ostaa tuotteen BigBuy:ltä Espanjasta. Tavara toimitetaan suoraan BigBuy:n varastolta suomalaisen verkkokaupiaan asiakkaalle Saksaan.

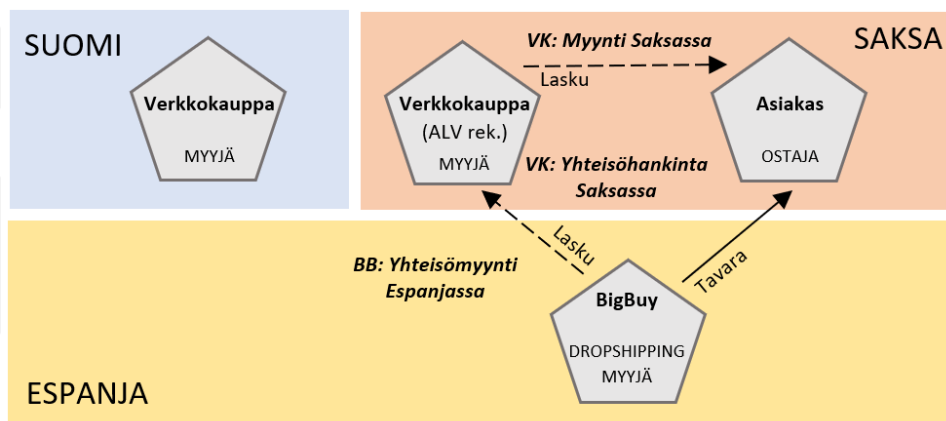
- Tavaraa ei toimiteta Suomeen, ei käsitellä Suomen ALV:n mukaan.
- Todennäköinen rekisteröitymisvelvollisuus Espanjaan tai Saksaan.

#### Vaihtoehdot verkkokaupiaan kannalta:

1. Yritys rekisteröityy alv-velvolliseksi Espanjassa, ja käyttää Espanjan ALV-tunnusta:
  - ✓ Osto BigBuy:ltä: Osto Espanjassa
  - ✓ Myynti asiakkaalle: Kaukomyynti Espanjassa (tai Saksassa)
  - ✓ Lisätiedot Espanjan verohallinnolta: <https://www.agenciatributaria.es/>



2. Yritys rekisteröityy alv-velvolliseksi Saksassa, ja käyttää Saksan ALV-tunnusta:
  - ✓ Osto BigBuy:ltä: Yhteisöhankinta Saksassa
  - ✓ Myynti asiakkaalle: Myynti Saksassa
  - ✓ Lisätiedot Saksan veroviranomaiselta: <https://www.bundesfinanzministerium.de/>



## MYYNTIVARASTO ULKOMAILLA

Myyntivarastolla tarkoitetaan sellaista varastoa, josta verkkokauppayritys myy tavaraa usealle asiakkaalle omissa nimissään.

Normaali myyntivarasto ulkomailla aiheuttaa suomalaiselle verkkokauppayritykselle todennäköisesti rekisteröitymisvelvoitteen arvonlisäverosta varaston sijaintivaltiossa, vaikka tavara toimitettaisiin asiakkaalle Suomeen.

Käytännön esimerkki myyntivaraston kautta toimivasta verkkokaupasta on tuotteiden myynti Amazon -verkkomarkkinapaikan ja Fulfillment by Amazon -palvelun (FBA Amazon) kautta.

### FULLFILLMENT BY AMAZON

- Fulfillment by Amazon (FBA) -palvelulla tarkoitetaan tuotteiden varastointia Amazonin varastointikeskuksissa ja myyntiä Amazonin palveluita hyödyntäen.
- FBA-palvelua käyttämällä yritys ostaa itselleen muun muassa myytävien tuotteidensa varastointi-, pakkaus- ja toimituspalvelun.
- Huomaa ero suoratoimitukseen: Amazonissa myydään omia tuotteita, jotka on jo ostettu itselle ennen tuotteiden lähettämistä varastoitavaksi Amazonin varastointikeskuksiin ja ennen myyntiä asiakkaille!

### Käytännössä FBA Amazon toimii seuraavalla tavalla:

1. Verkkokauppayritys ostaa myytävät tuotteet ja lähettää ne Amazonin palvelu/varastointikeskukseen (fulfillment centers) varastoitavaksi.
2. Yrityksen asiakas ostaa heidän tuotteitaan Amazonin kautta.
3. Amazon kerää, pakkaa ja toimittaa tilauksen suoraan asiakkaalle.

**Amazon Services / FBA Amazon:**  
<https://services.amazon.com/>

## FBA AMAZON -MYYNTIVARASTO EU:SSA

- Olennaista selvittää, muodostaako myyntivarasto Amazonilla yritykselle kiinteän toimipaikan arvonlisäverotuksen kannalta ja veloitteen rekisteröityä alv-velvolliseksi.
- Kiinteän toimipaikan muodostuminen tulee varmistaa kyseisen valtion arvonlisäverolaista ja viranomaisilta erikseen.
- Vaikka kiinteää toimipaikkaa ei muodostuisi, ei tavaroiden hankintoja ja myyntejä kuitenkaan veroteta Suomessakaan, jos tavarat eivät missään vaiheessa tule Suomeen.
- Opinnäytetyön ja tämän oppaan esimerkeissä oletetaan, että myyntivarasto Amazonilla luo yritykselle kiinteän toimipaikan, ja veloitteen rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi varaston sijaintivaltiossa.

### ESIMERKKI

*Suomalainen verkkokaupparyitys ostaa myytävät tavarat Kiinasta ja ne toimitetaan Amazonin myyntivarastolle Saksaan. Ranskalainen ei alv-velvollinen yksityishenkilö ostaa yrityksen tuotteita ja ne kuljetetaan suoraan myyntivarastolta Saksasta asiakkaalle Ranskaan.*

- Myyntivarasto Saksassa aiheuttaa todennäköisen rek.veloitteen Saksaan.
- Tavaraa ei toimiteta Suomeen, ei käsitellä Suomen AVL:n mukaan.
- Yritys rekisteröityy alv-velvolliseksi Saksassa, ja käyttää Saksan ALV-tunnusta:
  - ✓ Osto Kiinasta: Tuonti Saksaan
  - ✓ Myynti Ranskaan: Kaukomyynti Saksassa (tai Ranskassa)
- Verot maksetaan todennäköisesti Saksaan.

### **JOS TAVARAT TOIMITETTAISIIN ASIAKKAALLE SUOMEEN:**

- Myyntivarasto Saksassa aiheuttaa edelleen rekisteröitymis- ja verojen maksuveloitteen Saksaan.
- Vaikka tavara lopulta tulee Suomeen, ei verkkokauppiaalla ole tavaroita ostaessa vielä tietoa, mihin maahan ne mahdollisesti myydään. Näin ollen hankintoja ei todennäköisesti voida käsitellä Suomen arvonlisäverolain mukaisesti.
- Myynnin osalta verkkokauppias voi todennäköisesti valita, käsitelläänkö *myynti kaukomyyntinä Saksasta Suomeen vai myyntinä Suomessa*. Tämä riippuu siitä, kumman valtion ALV-tunnuksella yritys myy tavarat suomalaiselle asiakkaalle.

## FBA AMAZON -MYYNTIVARASTO YHDYSVALLOISSA

Myyntivarasto Yhdysvalloissa (USA) voi aiheuttaa vero- ja rekisteröitymisvelvoitteita vastaavalla tavalla kuin myyntivarasto toisessa EU-maassa. Fulfillment by Amazon -palvelu toimii USA:ssa samalla periaatteella kuin Euroopassa.

Yhdysvaltojen ”arvonlisäverotus” eroaa Suomen ja EU:n vastaavista, joten alla on avattu maan verotuskäytäntöjä lyhyesti ennen varsinaista esimerkkitapausta.

### SALES TAX -VERO YHDYSVALLOISSA

- USA:ssa ei ole käytössä samanlaista arvonlisäverotusta kuin Suomessa ja Euroopassa, vaan välillinen verotus perustuu pitkälti osavaltiokohtaisiin sales tax- ja use tax -järjestelmiin.
- Sales tax:lla tarkoitetaan tavaroiden ja palvelujen myynnin veroa, joka tilitetään osavaltioille myyjän toimesta → lähinnä Suomen ja EU:n arvonlisäveroa.
- Jokaisessa 45 osavaltiossa, jotka verottavat myynneistä sales taxin, vallitsee omat säännöt ja käytännöt → täytyy selvittää osavaltiokohtaisesti erikseen.
- Osavaltiot eivät ole kytköksissä valtioiden välisiin verosopimuksiin → Vaikka ulkomalaisen yrityksen ei tarvitsisi maksaa tuloveroja Yhdysvaltoihin, voi yritys kuitenkin olla velvollinen noudattamaan osavaltioiden vastuulla olevia sales tax -lakeja.

### NEXUS - ”KIINTEÄ/FYYSINEN TOIMIPAIKKA”

- ”Kiinteän toimipaikan” määrittäminen rekisteröitymis- ja veronmaksuvelvoitteiden kannalta tärkeää.
- Kiinteän toimipaikan osalta Yhdysvalloissa ei ole käytössä samanlaista kiinteän toimipaikan käsitettä kuin EU:ssa, vaan USA:ssa velvollisuutta rekisteröityä verovelvolliseksi kutsutaan nexukseksi (Nexus).
- Liiketoimintaa harjoittavalle yritykselle muodostuu nexus, jos yhtiöllä on riittävä ”fyysisen läsnäolo” jossakin osavaltiossa → *tarkoitetaan pysyvää tai väliaikaista, suoraan tai epäsuorasti omistettua omaisuutta/kiinteistöjä (esim. varasto) tai henkilökuntaa.*

- Mikäli yritykselle muodostuu fyysinen nexus jossakin osavaltiossa, on se velvollinen keräämään myynnin veroa (sales tax) kaikista kyseisen osavaltion verotettavista myynneistä.

## **ECONOMIC NEXUS – ”TALOUDELLINEN TOIMIPAIKKA”**

- Yhdysvaltojen korkein oikeus antoi 21.6.2018 merkittävän ennakkopäätöksen, jonka mukaan verovelvollisuus yksittäisissä osavaltioissa voi syntyä *pelkän taloudellisen läsnäolon perusteella* ilman fyysistä läsnäoloa (*economic nexus*).
- Yksittäinen osavaltio voi velvoittaa elinkeinonharjoittajaa suorittamaan esimerkiksi kulluttajille tapahtuvista myynneistä sales taxin pelkästään osavaltioon suuntautuvan aktiivisen myyntitoiminnan perusteella.
- Elinkeinonharjoittajalla **ei siis enää tarvitse olla fyysistä läsnäoloa kyseisessä osavaltiossa.**
- Useissa osavaltioissa taloudellisen toimipaikan muodostumiselle on asetettu tietyt myynnin TAI liiketapahtumien määrien kynnyksarvot. Kun nämä kynnyksarvot tai alarajat ylittyvät, muodostuu yritykselle nexus kyseisessä osavaltiossa ja velvollisuus sales taxin keräämiseen ja tilittämiseen.
  - ✓ Esimerkiksi Etelä-Dakotassa taloudellisen toimipaikan muodostumisen kynnyksarvot kalenterivuoden aikana ovat \$ 100 000,00 myyntiä tai erillisiä liiketapahtumia/myynnejä yhteensä 200 kappaletta. Säännöt tulevat osavaltioissa voimaan 1.11.2018 alkaen.
- **Vuoden 2018 lokakuuhun mennessä yli 30 osavaltiota on laittanut täytäntöön ”economic nexus” -lait tai säädökset, jotka ovat astuneet tai astuvat voimaan vuoden 2018 ja 2019 aikana.**

## **VELVOITTEET ULKOMAISILLE VERKKOKAUPPIAILLE:**

- Sales tax -velvoitteet koskevat myös ulkomaisia elinkeinonharjoittajia, jotka myyvät tuotteitaan Yhdysvalloissa internetin välityksellä, ja joille muodostuu joko fyysinen tai taloudellinen nexus jossakin osavaltiossa.
- **Koskee myös FBA Amazon -palvelun kautta tuotteitaan myyviä ulkomaisia elinkeinonharjoittajia!**

## ESIMERKKI

*Suomalainen verkkokaupparyitys ostaa myytävät tavarat elinkeinonharjoittajalta Kiinasta ja ulkopuolinen kuljetusyhtiö kuljettaa ne suoraan Amazonin myyntivarastolle Yhdysvaltoihin. Yhdysvaltalainen yksityisasiakas ostaa yrityksen tuotteita ja ne kuljetetaan suoraan myyntivarastolta asiakkaalle Yhdysvaltoihin.*

- Tavaranto osto ja myynti ei tapahdu Suomessa → ei sovelleta Suomen lainsäädäntöä ja veroa Suomeen ei makseta.
- FBA -myyntivarastosta syntyy ”kiinteä toimipaikka” (nexus) varaston sijainti-osavaltiossa → vero- ja rekisteröitymisvelvollisuus kyseisen osavaltion alueelle suuntautuvista myynneistä.
  - ✓ Jos varasto sijaitsee esimerkiksi Pohjois-Dakotan osavaltiossa, on verkkokauppias sales tax -verovelvollinen niistä myynneistä, jotka myydään Pohjois-Dakotan osavaltion alueelle.
  - ✓ Jos myyty tavara toimitetaan Pohjois-Dakotan osavaltiosta Etelä-Dakotan osavaltioon, muodostuu verkkokauppiaille ”taloudellinen toimipaikka” Etelä-Dakotassa uuden lain perusteella. Myynneistä maksetaan kuitenkin veroa Etelä-Dakotaan vasta, kun osavaltion asettamat kynnyksarvot ylittyvät.
- Ostot Kiinasta todennäköisesti tuontia Yhdysvaltoihin → verotetaan maan säännösten mukaisesti.

## HUOMIOITAVA:

- Fyysisen tai taloudellisen toimipaikan muodostumisessa Amazonin myyntivaraston osalta voi olla poikkeuksia osavaltioittain, joten sales tax -velvoitteet tulee tarkastaa jokaisen osavaltion laista erikseen. Huomioon tulee ottaa myös mahdolliset osavaltiokohtaiset myynnin alarajat tai muut erityissäännökset.
- Verojen tilittämisen osalta on syytä huomioida, että lähtökohtaisesti Amazon ei tilitä sales tax -veroja verkkokauppioiden puolesta. Yrityksen tulee itse huolehtia verojen tilittamisestä eteenpäin osavaltioille. Poikkeuksen muodostavat muutamat osavaltiot, joiden lainsäädännössä Amazonin kaltaiset verkkomarkkinapaikat veloitetaan keräämään ja tilittämään verot myyjien puolesta. Kesällä 2018 annettu ”economic nexux -ennakkopäätöksen” myötä useat osavaltiot ovat kuitenkin muuttaneet lainsäädäntöä tämän osalta. Esimerkiksi Etelä-Dakotassa Amazon on velvollinen keräämään verot myös myyjien puolesta 1.3.2019 alkaen.
- Seuraa sales tax -verotuskuvioiden ja lakien muutoksia!

## YHTEENVETO: HUOMIOI NÄMÄ!

Seuraavaan yhteenvetoon on koottu opinnäytetyöraportissa ja oppaassa esille tulleita tärkeitä huomioita, ja ajankohtaisia asioita kansainvälisen verkkokaupan arvonlisäverotukseen liittyen:

- ✓ **Selvitä ensimmäisenä tavaroiden myynnin ja hankintojen tapahtumapaikka.** Mikäli liiketoimien katsotaan tapahtuneen Suomessa, noudata arvonlisäverotuksessa Suomen arvonlisäverolakia ja Verohallinnon ohjeistuksia.
- ✓ **Jos tavaroiden myyntiin ja hankintaan ei voida soveltaa Suomen arvonlisäverolakia, selvitä, missä maassa myyntien ja hankintojen katsotaan tapahtuneen.** Ota selvää, mitä kyseisen maan lainsäädännössä sanotaan, ja aiheutuuko verkkokaupalle mahdollisia arvonlisäveron rekisteröitymis- ja maksuvelvoitteita.
- ✓ **Huomaa, että Suomen verohallinto ei ohjeista tai ota kantaa vero- ja rekisteröitymisvelvoitteisiin muissa valtioissa.** Ota yhteyttä jokaisen maan omaan veroviranomaiseen! Listan veroviranomaisista löydät mm. Euroopan komission sivuilta: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/national-tax-websites\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/national-tax-websites_en).
- ✓ **Huomioi vuoden 2021 alussa voimaan tulevat uudistukset verkkokauppojen arvonlisäveron maksamisesta EU:n alueella.** Uudistus yksinkertaistaa ja helpottaa verkkokauppojen alv-rekisteröintiä ja maksuja muissa valtioissa yhteisen järjestelmän avulla. Lisätietoja mm. Euroopan komission tiedotteesta: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-4010\\_fi.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-4010_fi.htm).
- ✓ **Seuraa USA:n Sales Tax -verotuskuvioiden muutoksia ja lakien voimaan tuloa**
  - Sales Tax Institute → <https://www.salestaxinstitute.com/resources/remote-seller-nexus-chart>
  - Sales Tax Support → <https://www.salestaxsupport.com/blogs/issues/internet-tax-ecommerce/states-follow-south-dakota-a-by-state-guide-on-economic-nexus/>
- ✓ **Ota verotusasioista selvää ja suunnittele jo ennen liiketoimien aloittamista!**



## LÄHTEET

Alle on koottu oppaassa käytetyt keskeisimmät lähteet. Täydellisen lähdeluettelon löydät varsinaisesta opinnäytetyöraportista.

### **Arvonlisäverotuksen periaatteet, arvonlisäverotus EU:ssa ja EU:n ulkopuolella:**

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.

EUR-Lex 2017. EU:n yhteinen arvonlisäverojärjestelmä. Viitattu 14.10.2018, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=LEGISSUM:I31057>

EUR-Lex 2018. Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011. Viitattu 14.10.2018, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/ALL/?uri=celex%3A32011R0282>

European Commission 2018. Thresholds applied by Member States. Viitattu 2.9.2018, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat\\_community/vat\\_in\\_ec\\_annexi.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf)

Hyttinen, P. & Klemola, A. 2014. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. 2. uud. p. Helsinki: KHT-Media.

Hyttinen, P. & Svensberg, S. 2018. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Helsinki: ST-Akatemia Oy.

Kallio, M., Lindholm, M., Nielsen, A., Ojala, M., Sääsikiähti, J. & Takalo, T. 2017. Arvonlisäverotus 2017. Keuruu: Otavan Kirjapaino Oy.

Nieminen, A., Anttila, R., Äärilä L. & Jokinen, M. 2018. Arvonlisäverotus. Helsinki: Alma Talent Oy.

Taipalus, P. & Tulento, P. 2018. Kaukomyyntiä koskevat arvonlisäverosäännökset Suomessa. Verohallinto. Viitattu 2.9.2018, [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48631/kaukomyyntia\\_koskevat\\_arvonlisaverosaan2/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48631/kaukomyyntia_koskevat_arvonlisaverosaan2/)

Verohallinto 2017a. Ulkomaankaupan arvonlisäverotus. Viitattu 28.10.2018, [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan\\_arvonlisaverotus/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/)

Äärilä, L., Nyrhinen, R., Hyttinen, P. & Lamppu, K. 2017. Arvonlisäverotus käytännössä. 11. uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.

### **Käytännön esimerkit**

Amazon Services LLC 2018a. How Fulfillment by Amazon works. Viitattu 11.10.2018, <https://services.amazon.com/fulfillment-by-amazon/how-it-works.htm/>

Amazon Services LLC 2018b. Start Selling Online – Fast. Viitattu 11.10.2018, <https://services.amazon.com/selling/getting-started.htm/>

Avalara 2018. VAT and stocks at an Amazon warehouse. Viitattu 11.10.2018, <https://www.vat-live.com/eu-vat-rules/distance-selling/fulfilment-amazon-eu-vat/do-i-need-an-eu-vat-number-for-amazon-sales-02/>

BigBuy 2018a. Mikä on BigBuy:n dropshipping-palvelu? Viitattu 26.9.2018, <https://www.bigbuy.eu/fi/droshipping.html>

BigBuy 2018b. Verot. Viitattu 26.9.2018, <https://www.bigbuy.eu/fi/verot.html>

BigBuy 2018c. Privacy policy. Viitattu 26.9.2018, <https://www.bigbuy.eu/fi/privacy.html>

Dion, S. F. 2013. Tax Treaties and U.S. Sales Tax Nexus: What Foreign Sellers Need to Know. Viitattu 13.10.2018, <https://www.salestaxsupport.com/blogs/industry/us-sales-tax-for-foreign-sellers/tax-treaties-us-sales-tax-nexus-foreign-sellers/>

Dion, S. F. 2014. U.S Sales Tax for Amazon FBA International Sellers. Viitattu 14.10.2018, <https://www.salestaxsupport.com/blogs/industry/us-sales-tax-for-foreign-sellers/amazon-fba-international-tax/>

Dion, S. F. 2018a. Wayfair & Economic Nexus for Foreign Sellers: Key Sales Tax Questions. Viitattu 13.10.2018, <https://www.salestaxsupport.com/blogs/industry/us-sales-tax-for-foreign-sellers/wayfair-economic-nexus-for-foreign-sellers-sales-tax-questions/>

Dion, S. F. 2018b. States Follow South Dakota: A By-State Guide on Economic Nexus. Viitattu 13.10.2018, <https://www.salestaxsupport.com/blogs/issues/internet-tax-ecommerce/states-follow-south-dakota-a-by-state-guide-on-economic-nexus/>

Dunn, J. 2018. Sales Tax by State. Economic Nexus Laws. Viitattu 13.10.2018, <https://blog.taxjar.com/economic-nexus-laws/>

KPMG Oy Ab 2018. Merkittävä ennakkopäätös koskien Yhdysvaltojen välillistä verotusta. Viitattu 13.10.2018, <https://home.kpmg.com/fi/fi/home/Pinnalla/2018/06/merkittaevae-ennakkopaeatoes-koskien-yhdysvaltojen-vaellistaa.html>

Sales Tax Institute 2018a. What is Nexus? Viitattu 13.10.2018, [https://www.salestaxinstitute.com/sales\\_tax\\_faqs/what\\_is\\_nexus](https://www.salestaxinstitute.com/sales_tax_faqs/what_is_nexus)

Sales Tax Institute 2018b. I'm making Sales Over the Internet. Do I Have to Collect Sales Tax on All the Sales I Make? Viitattu 13.10.2018, [https://www.salestaxinstitute.com/sales\\_tax\\_faqs/collect\\_sales\\_tax\\_on\\_internet\\_sales](https://www.salestaxinstitute.com/sales_tax_faqs/collect_sales_tax_on_internet_sales)

Sales Tax Institute 2018c. Remote Seller Nexus Chart. Viitattu 13.10.2018, <https://www.salestaxinstitute.com/resources/remote-seller-nexus-chart>

South Dakota Department of Revenue 2018a. Remote Seller Bulletin. Viitattu 11.11.2018, [https://dor.sd.gov/Taxes/Business\\_Taxes/Publications/PDFs/Tax%20Facts/Remote%20Seller%20Bulletin.pdf](https://dor.sd.gov/Taxes/Business_Taxes/Publications/PDFs/Tax%20Facts/Remote%20Seller%20Bulletin.pdf)

South Dakota Department of Revenue 2018b. Sales and Use Tax Guide. Viitattu 11.11.2018, [https://dor.sd.gov/Taxes/Business\\_Taxes/Publications/PDFs/STGuide.pdf](https://dor.sd.gov/Taxes/Business_Taxes/Publications/PDFs/STGuide.pdf)

South Dakota Department of Revenue 2018c. Marketplace providers. Viitattu 11.11.2018, [https://dor.sd.gov/taxes/business\\_taxes/MarketplaceProvider.aspx](https://dor.sd.gov/taxes/business_taxes/MarketplaceProvider.aspx)