



Karelia-ammattikorkeakoulu  
Tradenomi (amk)

# Arvonlisäverosäännösten muutokset EU:n sisäisessä tavaroiden kuluttajakaupassa

Ulla Kuosmanen

Opinnäytetyö, toukokuu 2022

[www.karelia.fi](http://www.karelia.fi)



OPINNÄYTETYÖ  
toukokuu 2022  
Liiketalouden koulutus

Tikkarinne 9  
80200 JOENSUU  
+358 13 260 600

Tekijä  
Ulla Kuosmanen

Nimeke  
Arvonlisäverosäännösten muutokset EU:n sisäisessä tavaroiden kuluttajakaupassa

#### Tiivistelmä

Opinnäytetyössä käsitellään 1.7.2021 voimaan tulleen arvonlisäverouudistuksen tuomia muutoksia Euroopan unionin sisäiseen tavaroiden kuluttajamyynntiin. Arvonlisäverouudistus toi muutoksia arvonlisäveron ilmoittamiseen ja maksamiseen kansainvälistä kauppaa käyville yrityksille. Opinnäytetyön tavoitteena oli vertailla tilannetta ennen ja jälkeen muutosten sekä tarkastella muutosten vaikutuksia yritysten näkökulmasta.

Opinnäytetyö toteutettiin laadullisena kirjallisuustutkimuksena. Eri kirjallisuuslähteistä saatua tietoa yhdistettiin kokonaisuudeksi arvonlisäverotusta, arvonlisäverouudistusta ja arvonlisäveron erityisjärjestelmiä käsittelevissä teorialuvuissa. Muutosten vaikutuksia arvioitiin teorialukujen pohjalta. Arvioinnin apuna käytettiin esimerkkejä selkeyttämään sisältöä.

Arvonlisäverouudistus on yhtenäistänyt EU:n sisämarkkinoita ja helpottanut yritysten hallinnollista taakkaa yhtenäisten arvonlisäveron erityisjärjestelmien avulla. Samalla EU-alueen yritysten kilpailukyky on parantunut, kun EU:n ulkopuolelta tuotavien tavaroiden verottomuus alle 22 euron arvoisten lähetysten maahantuonnista on poistettu. Arvonlisävero uudistus on tuonut lähemmäs EU:n tavoitetta periaatteesta, jossa arvonlisävero tarkoituksensa mukaisesti tilitetään kulutusvaltion.

Kieli  
suomi

Sivuja 30

Asiasanat  
arvonlisävero, etämyynti, verkkokauppa



THESIS  
May 2022  
Degree Programme in Business Economics

Tikkarinne 9  
80200 JOENSUU  
FINLAND  
+ 358 13 260 600

Author  
Ulla Kuosmanen

Title  
Changes in the Regulations of Value Added Tax in Intra-EU Trade

#### Abstract

The purpose of the thesis was to find out the changes in value added taxation on the sale of goods to consumers in the European Union. The VAT reform introduced changes in the declaration and payment of VAT to companies engaged in international trade. The aim of the thesis was to compare the situation before and after the amendments and to examine their effects from the perspective of companies.

The thesis was carried out as qualitative desktop research. The information on VAT, VAT reform and special VAT systems obtained from different literary sources was combined in the theoretical chapters. The effects of the changes were analyzed based on theoretical knowledge. Some examples were used to illustrate the content.

The aim of the VAT reform has been to harmonize the EU's internal market and reduce the administrative burden on businesses through uniform VAT systems. At the same time, the competitiveness of EU companies has improved with the abolition of the duty-free treatment of goods imported from outside the EU for consignments of less than 22 euros. The VAT reform has brought the EU closer to the aim in which VAT as a consumption tax is accounted in the country of consumption.

Language  
Finnish

Pages 30

Keywords  
value added tax, distance sales, online shop

## Sisältö

1	Johdanto .....	6
1.1	Tausta .....	6
1.2	Tavoitteet ja rajaukset .....	6
1.3	Aikaisemmat tutkimustulokset .....	7
1.4	Menetelmät .....	8
1.5	Opinnäytetyön rakenne .....	9
2	Arvonlisäverotus .....	9
2.1	Yleistä arvonlisäverosta .....	9
2.2	Arvonlisäverotus EU:n sisäisessä tavarakaupassa .....	11
2.3	Arvonlisäverosäännöksiin tulleet muutokset .....	12
2.3.1	Kaukomyynti .....	13
2.3.2	Etämyynti .....	14
3	Arvonlisäveron erityisjärjestelmät .....	15
3.1	Mini One Stop Shop ja One Stop Shop .....	15
3.2	Erityisjärjestelmät .....	16
3.3	Arvonlisäveron erityisjärjestelmät käytännössä .....	17
3.3.1	Rekisteröityminen .....	17
3.3.2	Ilmoittaminen ja maksaminen .....	18
4	Muutosten vaikutukset .....	19
4.1	Muutokset .....	19
4.2	Esimerkit .....	20
4.2.1	Esimerkki 1 .....	21
4.2.2	Esimerkki 2 .....	22
4.2.3	Esimerkki 3 .....	24
4.3	Yhteenveto .....	25
5	Johtopäätökset ja pohdinta .....	26
5.1	Johtopäätökset .....	26
5.2	Pohdinta .....	28
5.2.1	Tavoitteiden saavuttaminen .....	28
5.2.2	Eettisyys ja luotettavuus .....	28
5.2.3	Aikaisemmat tutkimukset .....	29
5.2.4	Jatkotutkimuskohteita .....	30
	Lähteet .....	31

# 1 Johdanto

## 1.1 Tausta

Tässä opinnäytetyössä tarkastellaan arvonlisäverosäännöksiin 1.7.2021 alkaen tulleiden muutosten vaikutusta Euroopan unionin sisäistä kuluttajakauppaa käyvän yrityksen näkökulmasta. Opinnäytetyön taustalla on arvonlisäverolainsäädäntöön tulleet muutokset, jotka on tehty Euroopan unionin neuvoston direktiivin 2006/112/EY perusteella. (Verohallinto 2021a.) Muutoksilla on vaikutusta arvonlisäveron ilmoittamiseen ja maksamiseen EU:n sisäisessä kaupassa. Samalla muutoksia on tullut myös EU:n ulkopuolelta tuotavien tavaroiden tullausmenetelyihin ja verottomuus alle 22 euron arvoisten lähetysten maahantuonnista on poistettu (Verohallinto 2021a).

EU:ssa tavoitteena on ollut siirtyä vähitellen käyttämään arvonlisäverotuksessa periaatetta, jossa arvonlisävero tarkoituksen mukaisesti tilitettäisiin kulutusvalti-oon (Hyttinen & Svensberg 2018, 19-20). Arvonlisäverosäännöksiin tulleiden muutosten tarkoituksena on ollut päästä tähän tavoitteeseen. Lisäksi muutosten tavoitteena on ollut yhtenäistää EU:n sisämarkkinoita ja helpottaa yritysten hallinnollista taakkaa (Salomaa 2021). Muutosten on arvioitu vaikuttavan EU-alueen yritysten kilpailukykyyn positiivisesti. (Hallituksen esitys 18/2021, 50-54).

## 1.2 Tavoitteet ja rajaukset

Opinnäytetyössä tarkastellaan tavaroiden EU:n sisäisen kuluttajakaupan arvonlisäverosäännösten muutoksia 1.7.2021 alkaen suomalaisen verkkokaupan näkökulmasta. Opinnäytetyön tavoitteena on vastata tutkimusongelmaan: miten 1.7.2021 voimaan tulleet arvonlisäverosäännösten muutokset vaikuttavat suomalaiseen verkkokauppaan, joka myy tavaroita kuluttajille Euroopan unionin alueella?

Opinnäytetyön tarkoituksena on luoda selkeä katsaus arvonlisäverosäännöksiin sekä arvonlisäveron erityisjärjestelmiin tehdyistä muutoksista ja siitä, miten ne käytännössä vaikuttavat suomalaiseen verkkokauppaan, joka myy tavaroita EU:n alueella kuluttajille. Opinnäytetyössä tarkastellaan arvonlisäverosäännöksiä sekä ennen muutoksia että niiden jälkeen.

Opinnäytetyössä arvioidaan vain arvonlisäverotuksen 1.7.2021 voimaan tulleiden lakimuutosten tuomia muutoksia verkkokaupan näkökulmasta, kun se myy tavaroita Suomesta kuluttajille eli ei-verovelvollisille toisiin EU-maihin. Arvonlisäverosäännöksiin tehdyt muutokset ovat vaikuttaneet muuhunkin kansainväliseen kauppaan kuin yrityksen ja kuluttajan väliseen tavarakauppaan EU:n alueella. Tässä opinnäytetyössä ei tarkastella muuhun kauppaan kohdistuneita muutoksia. Lisäksi opinnäytetyössä ei oteta kantaa Ahvenanmaan maakunnassa tapahtuvien myyntien arvonlisäverotukseen tai sen muutoksiin.

### **1.3 Aikaisemmat tutkimustulokset**

EU-kaupan arvonlisäverotuksesta on tehty joitakin opinnäytetöitä. Ennen arvonlisäverosäännöksiin tehtyjä muutoksia Sami Hätälä on opinnäytetyössään tutkinut arvonlisäverotuksen vaikutusta kuluttajamyynnissä Euroopan Unionin alueella. Hätälä on opinnäytetyössään tutkinut arvonlisäverosäännöksiä, jotka ovat olleet voimassa 2019 ja tehnyt oppaan yritykselle arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisestä tietyissä EU:n jäsenmaissa. (Hätälä 2019, 6-7.) Hätälä on myös pohtinut tulevaisuuden arvonlisäverosäännösten muutoksia. Hätälä mainitsee mahdolliset arvonlisäveron erityisjärjestelmiin tehtävät muutokset ja niiden mahdolliset vaikutukset arvonlisäveron ilmoittamiseen ja rekisteröitymiseen, mutta ei ole tutkinut muutoksia tarkemmin, koska niiden voimaantulosta ei vielä ollut varmaa tietoa. (Hätälä 2019, 21.)

Muutosten voimaantulon jälkeen Emmi-Noora Solkias on opinnäytetyössään tutkinut arvonlisäverolainsäädäntöön tulleita muutoksia. Solkias on tutkinut arvonlisäverouudistuksen vaikutuksia kuluttajakäyttäytymiseen kuluttajille tehdyn kyselyn avulla. Opinnäytetyössä arvonlisäverosäännösten muutoksia tutkitaan

nimenomaan kuluttajien eikä yritysten näkökulmasta. Opinnäytetyön tuloksissa on todettu arvonlisäverosäännösten muutosten vaikuttavan kuluttajakäyttäytymiseen. EU:n sisäpuolisten yritysten suosion todettiin kasvaneen. Syynä tähän on esitetty se, että muista maista ostaessa kuluttajien on selvitettävä arvonlisäveron ja tullauksen käytäntöjä. (Solkias 2021, 30.)

#### **1.4 Menetelmät**

Opinnäytetyön tutkimusmenetelmä on laadullinen ja se toteutetaan kirjallisuustutkimuksena. Tutkimuksen tarkoituksena on koostaa olemassa olevasta tiedosta yhtenäinen ja selkeä katsaus siitä, mitä muutoksia EU:n neuvoston direktiivin perusteella arvonlisäverosäännöksiin on tehty ja mihin muutokset ovat vaikuttaneet yritysten näkökulmasta.

Laadullisen tutkimuksen vaiheet ovat havaintojen pelkistäminen ja arvoituksen ratkaiseminen (Alasuutari, P. 2021, luku 2). Tässä opinnäytetyössä havainnot kerätään lähteenä käytettävistä laeista, viranomaisen antamista ohjeista sekä kirjallisuudesta. Keskeisimmät lait, jotka liittyvät opinnäytetyön aiheeseen ovat arvonlisäverolaki 1993/1501 sekä lait arvonlisäveron muuttamisesta 545/2018 ja 387/2021. Arvonlisäveron erityisjärjestelmien muutoksista on saatavilla tietoa Verohallinnon julkaisemista syventävistä vero-ohjeista. Lisäksi tietoa säännöksistä ja käytännöistä ennen muutoksia on saatavilla kirjoista, e-kirjoista sekä lehtiartikkeleista.

Laadullisessa tutkimuksessa tiedon luotettavuudesta voidaan varmistua keräämällä samasta kohteesta aineistoa monipuolisesti (Juuti & Puusa 2020, luku 11). Kun tutkimus pohjautuu teoreettiseen analyysiin, lähteiden käyttöön ja valintaan on kiinnitettävä erityistä huomiota. Lähteiden on oltava keskeisiä aiheen näkökulmasta ja lähdeviitteiden tekeminen oikein korostuu. (Sarajärvi & Tuomi 2018, luku 1.) Tässä opinnäytetyössä havaintoja kerätään useista eri lähteistä, jotta voidaan varmistua tiedon oikeellisuudesta. Lähdekirjallisuutta myös arvioidaan kriittisesti ja lähdeviittaukset tehdään Karelia ammattikorkeakoulun opinnäytetyöohjeiden mukaisesti.

## 1.5 Opinnäytetyön rakenne

Opinnäytetyön toisessa luvussa käsitellään arvonlisäverotusta ensin yleisesti, sitten Euroopan unionin näkökulmasta. Tämän jälkeen toisessa luvussa tarkastellaan arvonlisäverolainsäädäntöön tulleita muutoksia. Kolmannessa luvussa käsitellään arvonlisäveron erityisjärjestelmiä ja niihin tulleita muutoksia sekä lainsäädännön osalta että käytännössä sitä, miten muutokset vaikuttavat yrityksiin ja miten arvonlisäveron erityisjärjestelmiin rekisteröidytään ja miten arvonlisävero ilmoitetaan ja maksetaan erityisjärjestelmän avulla.

Neljännessä luvussa arvioidaan arvonlisäverosäännöksiin tehtyjä muutoksia. Neljännessä luvussa myös havainnollistetaan esimerkkien avulla, miten muutokset ovat vaikuttaneet arvonlisäverovelvollisuuteen ja arvonlisäveron maksamiseen. Opinnäytetyön lopuksi viidennessä luvussa esitetään kirjallisuustutkimuksen johtopäätökset ja pohdinta tutkimuksesta ja sen tekemisestä sekä esitetään ehdotuksia jatkotutkimuskohteiksi.

## 2 Arvonlisäverotus

### 2.1 Yleistä arvonlisäverosta

Arvonlisävero on välillinen kulutusvero, jota maksetaan, kun kulutetaan tavaroita tai palveluja. Yritykset sisällyttävät arvonlisäveron hintoihin, joilla myyvät tavaroita tai palveluja. Arvonlisäveron maksavat siis tavaroiden tai palvelun lopulliset kuluttajat, mutta valtiolle sen tilittävät yritykset, jotka myyvät tavaroita tai palveluita. (Hyttinen, Nyrhinen & Lamppu 2019, 32.) Suomessa arvonlisäverolaki on tullut voimaan vuonna 1994. Ennen arvonlisäverolainsäädäntöä Suomessa on ollut käytössä liikevaihtoverolaki, joka pääsääntöisesti koski vain tavaroiden myyntiä ja suurin osa palvelujen myynnistä ei kuulunut liikevaihtoverotuksen piiriin. Liikevaihtoverolakia uudistettiin lähemmäs arvonlisäverojärjestelmää ja korvattiin lopulta arvonlisäverolailla 1.6.1994. (Hyttinen ym. 2019, 25-26.)

Arvonlisäveroa suoritetaan tavaroiden tai palveluiden myynnistä, joka tapahtuu liiketoiminnan muodossa. Tavaroiden tai palvelujen myyntiä tulee harjoittaa ansiotarkoituksessa ja siihen tulee sisältyä yrittäjäriski, jotta sitä pidetään liiketoimintana. (Hyttinen ym. 2019, 37.) Lisäksi arvonlisäveroa suoritetaan arvonlisäverolain mukaan Suomessa tapahtuvasta tavaran maahantuonnista, tavaran yhteisöhankinnasta sekä tavaran siirrosta varastointimenettelystä. Verovelvollisia suorittamaan arvonlisäveroa ovat tavaran tai palvelun myyntiä liiketoiminnan muodossa harjoittavat yritykset. (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 1-2 §.)

Arvonlisäverotuksessa verovelvollisuus tarkoittaa velvollisuutta tilittää arvonlisävero myynnistä arvonlisäverokannan mukaan. Verovelvollisuus tuo lisäksi oikeuden vähentää ostoihin sisältyvät arvonlisäverot. Tällä tavalla arvonlisäveron kertautuminen poistetaan. (Hyttinen ym. 2019, 32-33; Jokinen, Kojonkoski & Takalo 2017, 12.) Arvonlisäverovelvollisen on ilmoitauduttava Verohallinnolle verovelvolliseksi joko perustamis- tai muutosilmoituksella ja tämän jälkeen ilmoittaa oma-aloitteisten verojen veroilmoituksella arvonlisäverotukseen liittyvät tiedot. Arvonlisävero maksetaan oma-aloitteisesti. (Jokinen ym. 2017, 12.)

Arvonlisäveroa ei suoriteta vähäisestä liiketoiminnasta, ellei myyjä ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi. Vähäisen liiketoiminnan raja tilikauden liikevaihdolle on 15 000 euroa. (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 3 §.) Halutessaan yritys voi hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi, vaikka toiminta olisi vähäistä, ellei yritys harjoita arvonlisäverosta vapautettua toimintaa. Näin toimivat yleensä yritykset, jotka hyötyvät silloin myös oikeudesta vähentää ostojen arvonlisäverot tai yritykset, joiden toiminnan odotetaan jatkossa kasvavan vähäisen toiminnan rajan ylittäväksi. (Jokinen ym. 2017, 18.)

Yleinen arvonlisäverokanta vuonna 2022 Suomessa on 24 prosenttia. Arvonlisäverokanta tietyistä tavaroista ja palveluista on 14 prosenttia ja 10 prosenttia. Lisäksi joihinkin kaappoihin sovelletaan nollaverokantaa, jolloin arvonlisävero on 0 prosenttia. (Valtiovarainministeriö 2022.) Suomen yleinen arvonlisäverokanta 24 prosenttia on ollut vuonna 2021 yhdessä Kreikan kanssa EU:n jäsenmaista viidenneksi suurin Ranskan, Unkarin, Kroatian ja Ruotsin jälkeen (Euroopan komissio 2021, 3).

## 2.2 Arvonlisäverotus EU:n sisäisessä tavarakaupassa

Euroopan unionin jäsenvaltiot ovat sopineet yhtenäisistä arvonlisäverosäännöksistä jäsenvaltioiden välillä ja kaikkien jäsenvaltioiden on käytettävä arvonlisäverojärjestelmää (Hyttinen ym. 2019, 27). EU:n arvonlisävero- ja valmisteveroalueeseen kuuluu vuonna 2022 27 valtiota, jotka ovat Alankomaat, Belgia, Bulgaria, Espanja, mukaan lukien Baleaarit, Irlanti, Italia, Itävalta, Kreikka, Kroatia, Kypros, Latvia, Liettua, Luxemburg, Malta, Portugali, mukaan lukien Azorit ja Madeira, Puola, Ranska, mukaan lukien Monaco, Romania, Ruotsi, Saksa, Slovakia, Slovenia, Suomi, Tanska, Tšekki, Unkari ja Viro (Verohallinto 2021b).

EU:n jäsenvaltioiden välillä on sovittu tavaroiden vapaasta liikkumisesta. (Hyttinen ym. 2019, 524). Tämä on toteutettu tullimuodollisuuksien poistamisella EU-maiden väliltä. Tullirajat poistettiin jo vuonna 1993. Arvonlisäverojärjestelmää EU-maiden välillä on edistetty vaiheittain tämän jälkeen. Yhtenäisen järjestelmän luominen ei ole ollut helppoa ja siirtymävaiheessa on käytetty järjestelmää, jossa on sovellettu sekä alkuperämaaperiaatetta että määränpäämaaperiaatetta. Tavoitteena on ollut luoda järjestelmä, jossa toteutetaan vain määränpäämaaperiaatetta. (Hyttinen & Svensberg 2018, 19-20.)

Määränpäämaa tarkoittaa kuljetuksen päättymismaata (Verohallinto 2013). Määränpäämaaperiaatteen mukaan vero tilitetään siihen EU-maahan, johon tavara kuljetetaan eli joka on tavarantoimittajan määränpäämaa. EU-maiden välillä veron maksaminen kuuluu tavaroita ostavalle yritykselle, koska tavaroita ei tullata. (Hyttinen ym. 2019, 525-526.) Määränpäämaasta käytetään myös termiä kuluusjäsenvaltio, joka on EU-maa, jossa tavara on myyty (Verohallinto 2021a). Suomen arvonlisäverolain mukaan Suomessa myytyjä tavaroita ovat ne tavarat, jotka ovat Suomessa, kun ne luovutetaan ostajalle (Arvonlisäverolaki 1994/1486, 63 §) ja ne tavarat, jotka kuljetetaan ostajalle, jos tavara on Suomessa myyjän tai toisen tahon aloittaessa kuljetuksen (Arvonlisäverolaki 2021/387, 63 §). Suomessa katsotaan tapahtuneeksi myös Yhteisön sisäinen tavarantoiminnan etämyynti, jos kuljetus ostajalle päättyy Suomessa (Arvonlisäverolaki 2021/387, 63 a §).

Tavaran myynti toisessa EU-maassa sijaitsevalle arvonlisäverovelvolliselle eli yhteisömyynti on verotonta tavaran lähtömaassa ja verotetaan kuljetuksen määränpäämaassa (Hyttinen & Svensberg 2018, 27). Tavaran myynti toiseen EU-maahan ei-verovelvolliselle eli esimerkiksi kuluttajalle ei ole yhteisömyyntiä eikä se täytä verottoman EU-tavaramyynnin edellytyksiä (Hyttinen & Svensberg 2018, 44).

### **2.3 Arvonlisäverosäännöksiin tulleet muutokset**

Euroopan unionissa on valmisteltu useiden vuosien ajan uusia arvonlisäverosäännöksiä, jotka toisivat arvonlisäverotuskäytäntöä lähemmäs sitä periaatetta, että arvonlisävero tilitettäisiin määränpäämaahan (Hyttinen & Svensberg 2018, 19-20). 1.7.2021 alkaen otettiin käyttöön uudet säännökset, jotka ovat tuoneet muutoksia arvonlisäverovelvollisuuden eri maissa sekä muutoksia arvonlisäveron maksamiseen ja ilmoittamiseen. Suomen arvonlisäverolainsäädäntöä on uudistettu, jotta se vastaisi EU:n yhteisiä arvonlisäverosäännöksiä. Muutokset lainsäädäntöön on tehty Neuvoston direktiivin 2006/112/EY perusteella (Verohallinto 2021a). Verohallinto on tehnyt aiheesta uusia syventäviä vero-ohjeita, joissa uusia käsitteitä ja säännöksiä on avattu (Verohallinto 2021a; Verohallinto 2021c).

Muutoksia on tehty arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisen alarajoihin. Aiemmin, kun sovellettiin kaukomyyntisäännöksiä, jokaisella EU-maalla oli oma määritelty alaraja kaukomyyntisäännösten soveltamiselle. Rajat olivat joko 35 000 euroa tai 100 000 euroa. Muutoksessa alarajaa on muutettu pienemmäksi ja yhdistetty se koskemaan kaikkia EU-maihin tehtäviä myyntejä. Yhteinen alaraja on 10 000 euroa. Maakohtaisia alarajoja ei enää ole. (Verohallinto 2021c.)

Muutosten tavoitteena on ollut yhtenäistää arvonlisäverokohtelua EU-maiden kesken. Tavoitteena on ollut myös parantaa EU-alueen kilpailukykyä, kun verovapaus Yhteisön ulkopuolisten maiden etämyynnissä on madallettu 150 eurosta 22 euroon. Helputusta odotetaan myös valtioiden veroviranomaisten tekemään

verovalvontaan, koska säännökset ovat entistä yhtenäisempiä valtioiden välillä. (Hallituksen esitys 18/2021, 51.)

Muutosten voimaantulon myötä aiemmin käytetty kaukomyynti-termi on korvattu etämyynnin käsitteellä. Seuraavissa alaluvuissa käsitellään tarkemmin sitä, millaisia kaukomyyntisäännökset olivat ja miten säännökset ovat muuttuneet nyt kun ne ovat etämyyntisäännöksiä.

### **2.3.1 Kaukomyynti**

Kaukomyynnillä on tarkoitettu ennen 1.7.2021 voimaan tulleita lakimuutoksia tavaravaran myyntiä, kun ostaja on ollut ei-verovelvollinen, tavara on kuljetettu ostajalle EU-maasta toiseen EU-maahan ja kuljetuksen on suorittanut myyjä tai myyjän puolesta joku muu. Jokaisella EU-maalla on ollut omaa määritelty alaraja kaukomyyntiä koskien. (Hyttinen & Svensberg 2018, 45-46.) Raja-arvot ovat olleet 35 000 tai 100 000 euroa arvonlisäverodirektiivin mukaan (Hyttinen ym. 2019, 539).

Jos myynnin määrä on ylittänyt kalenterivuosi-kohtaisen alarajan, jonka määrän päämaa on asettanut, on myynti verotettu kuljetuksen päättymismaassa eli määränpäämaassa. Mikäli raja ei ole ylittynyt, on verotusoikeus ollut sillä maalla, josta tavaravaran kuljetus ostajalle on aloitettu. (Hyttinen & Svensberg 2018, 46-47.) Tämä tarkoittaa sitä, että suomalaiset verovelvolliset ovat voineet käsitellä kotimaanmyynteinä vähäiset myynnit kuluttajille toisiin EU-maihin (Salomaa 2021). Kaukomyyntisäännökset ovat koskeneet vain EU:n sisämarkkina-alueella tapahtunutta tavarakauppaa (Verohallinto 2013).

Alarajan ylittyessä velvollisuus rekisteröityä määränpäämaassa arvonlisäverovelvolliseksi on alkanut vasta siitä myynnistä alkaen, jonka jälkeen alaraja on ylittynyt. Tämä alarajan ylittänyt myynti on verotettu kokonaan kuljetuksen päättymismaassa. Verovelvollisuus on jatkunut alarajan ylittäneen kalenterivuoden jälkeen myös vähintään seuraavan kalenterivuoden ajan, vaikka seuraavana

kalenterivuonna alaraja ei olisi ylittynytäkään. (Hyttinen & Svensberg 2018, 47-48.)

Arvonlisäverovelvolliseksi toisessa EU-maassa on voinut rekisteröityä erillisellä hakemuksella, vaikka kyseisen maan kaukomyyntisäännösten alaraja ei olisi ylittynyt. Käytännössä tämä on voinut olla yritykselle kannattavaa, jos määränpäämaassa on sovellettu myytäviin tavaroihin alempaa verokantaa kuin lähtömaassa. (Hyttinen & Svensberg 2018, 48.)

### **2.3.2 Etämyynti**

Kaukomyynti termi on korvattu Yhteisön sisäisen tavarantoiminnan etämyynnin käsitteellä ja kaukomyyntisäännökset on kumottu 1.7.2021 alkaen (Salomaa 2021; Hallituksen esitys 18/2021, 25-26). Samalla maakohtaiset kaukomyynnin alarajat on poistettu ja yhteiseksi myyntien raja-arvoksi määränpäämaassa arvonlisäverovelvolliseksi tai arvonlisäveron erityisjärjestelmään rekisteröitymiselle on säädetty yhteensä 10 000 euroa (Murto 2021). Yhteisön sisäisestä tavarantoiminnan etämyynnistä säädetään arvonlisäverolain 19 §:ssä. Etämyynti tarkoittaa tavarantoiminnan myyntiä yksityishenkilölle tai yksityishenkilöön rinnastettavalle ostajalle silloin kun myyjä vastaa tavarantoiminnan kuljettamisesta ostajalle. Palvelujen myynti ei ole etämyyntiä. (Verohallinto 2021c.) Tavarantoiminnan ovat aineellisten esineiden lisäksi sähkö, kaasu, lämpö- ja jäähdytysenergia ja muut niihin verrattavat energiahyödykkeet. Palveluita ovat kaikki muu, jota voidaan liiketoiminnan muodossa myydä. (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 17 §.)

Yhteisön sisäisen etämyynnin määritelmä on samanlainen kuin kaukomyynnin määritelmä on ennen muutosten voimaantuloa ollut. Etämyynnistä on kyse vain, kun tavara sijaitsee ostohetkellä myyntimaassa, josta myyjä tai myyjän puolesta toinen taho kuljettaa tavarantoiminnan ostajalle määränpäämaahan. Jos tavara on kuljetettu toiseen maahan ennen myyntiä, ei kyseessä ole etämyynti. Lisäksi ostajan täytyy olla ei-arvonlisäverovelvollinen, jotta tavarantoiminnan myynnissä olisi kyse etämyynnistä. (Verohallinto 2021c.) Jos ostaja ei ole yksityishenkilö eli kuluttaja,

ostajan on oltava muuten ei-arvonlisäverovelvollinen, samanlaisessa asemassa oleva ostaja kuin yksityishenkilö (Murtomäki 2021).

Yhteisön sisäinen etämyynti verotetaan tavarankulutusmaassa eli määränpäämaassa, jos koko EU:n laajuinen tavaroiden etämyyntien ja radio- ja televisiolähetyspalvelujen, sähköisten palvelujen ja telepalvelujen liikevaihto vuodessa on yhteensä yli 10 000 euroa. Myyjän on rekisteröidyttävä kaikissa EU-maissa, joissa myy tavaroita etämyyntinä, arvonlisäverovelvolliseksi. Myyjä voi vaihtoehtoisesti rekisteröityä arvonlisäveron erityisjärjestelmän käyttäjäksi yhdessä EU-maassa. (Verohallinto 2021c.)

### **3 Arvonlisäveron erityisjärjestelmät**

#### **3.1 Mini One Stop Shop ja One Stop Shop**

Arvonlisäveron ilmoittaminen ja maksaminen yritykselle, joka käy kansainvälistä kauppaa useiden eri maiden kuluttajien kanssa, voi olla työlästä. Arvonlisäveron erityisjärjestelmät on luotu helpottamaan arvonlisäverovelvoitteiden hoitamista. (Anttila, Jokinen, Nieminen, Pikkujämsä & Äärilä 2022, luku 18.)

Arvonlisäveron erityisjärjestelmää eli Mini One Stop Shop:ia (MOSS) on aiemmin voitu käyttää myydessä tele-, lähetys- ja sähköisiä palveluja EU:ssa oleville kuluttajille. 1.7.2021 voimaan astuneiden muutosten johdosta arvonlisäveron erityisjärjestelmiä kutsutaan One Stop Shopiksi (OSS) ja muutokset ovat laajentuneet koskemaan tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen myyntien lisäksi myös tavarakauppaa. (Verohallinto 2021a.) Uusien säännösten tarkoituksena on helpottaa Yhteisön sisällä tapahtuvaa myyntiä ja varmistaa arvonlisäverotus kuluvaltiossa (Salomaa 2021).

Arvonlisäveron erityisjärjestelmää käyttävä verovelvollinen voi ilmoittaa ja maksaa arvonlisäveron yksinkertaisemmin rekisteröitymällä tunnistamisjäsenvaltiossa erityisjärjestelmään ja tehdä keskitetysti tämän tunnistamisjäsenvaltion

kautta koko EU:n alueen arvonlisäveroon liittyvät ilmoitukset ja maksut. Jos verovelvollinen ei rekisteröidy erityisjärjestelmiin, verovelvollisen täytyy rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi palveluita tai tavaroita myymissään EU-maissa. (Verohallinto 2021a.) Arvonlisävero suoritetaan määränpäämaan arvonlisäverokannan mukaan riippumatta siitä, onko myyjä yritys rekisteröitynyt arvonlisäveron erityisjärjestelmiin vai arvonlisäverovelvolliseksi määränpäämaassa (Murtomäki 2021).

### **3.2 Erityisjärjestelmät**

EU:n neuvoston direktiiviin 2006/112/EY eli arvonlisäverodirektiivi perustuu kolmeen erilliseen erityisjärjestelmään, joita ovat: muu kuin unionin järjestelmä, unionin järjestelmä ja tuontijärjestelmä (Verohallinto 2021a). Tässä opinnäytetyössä keskitytään näistä järjestelmistä unionin järjestelmään.

Verovelvollinen, joka myy tavaroita EU:n sisäisenä tavaroiden etämyyntinä kuluttajille, voi käyttää arvonlisäveron erityisjärjestelmistä unionin järjestelmää (Hakola 2021). Unionin järjestelmää sovelletaan muutosten voimaantulon jälkeen kaikkiin verovelvollisen Yhteisössä kuluttajalle myymiin palveluihin ja tavaroihin, jos verovelvollinen on rekisteröitynyt erityisjärjestelmiin. Unionin järjestelmää käyttävä myyjä hoitaa kaikki ilmoitukset ja maksut sen maan kautta, jossa on rekisteröitynyt arvonlisäveron erityisjärjestelmän käyttäjäksi. (Verohallinto 2021a.) Rekisteröitymistä eli tunnistamisjäsenvaltio on yrityksen eli verovelvollisen kotipaikan sijaintivaltio (Anttila ym. 2022, luku 18).

Muuta kuin unionin järjestelmää voivat käyttää ne EU:ssa palveluja kuluttajille myyvät yritykset eli verovelvolliset, jotka ovat sijoittautuneet EU:n ulkopuolelle. Tuontijärjestelmää voivat käyttää ne verovelvolliset, jotka lähettävät tavarat EU:n ulkopuolelta kuluttajalle, mutta yrityksellä on kotipaikka tai toimipaikka EU:n sisällä. Yrityksen myymän tavarat saa olla korkeintaan 150 euroa. Tätä järjestelmää ei sovelleta tupakka-, alkoholi-, tai virvoitusjuomatuotteisiin. (Verohallinto 2021a.)

### 3.3 Arvonlisäveron erityisjärjestelmät käytännössä

#### 3.3.1 Rekisteröityminen

Verohallinnon arvonlisäveron erityisjärjestelmistä antamien ohjeiden mukaan rekisteröityminen arvonlisäveron erityisjärjestelmään tapahtuu tekemällä rekisteröinti-ilmoitus tunnistamisjäsenvaltiossa. Tunnistamisjäsenvaltio on se EU-maa, jossa elinkeinonharjoittaja on rekisteröitynyt arvonlisäveron erityisjärjestelmän käyttäjäksi. Tunnistamisjäsenvaltio välittää ilmoitukset ja maksut kulutusjäsenvaltioihin. Kulutusjäsenvaltiot ovat niitä valtioita, joihin elinkeinonharjoittaja myy tavaroita kuluttajille. Jos verovelvollisella on kiinteä toimipaikka, josta myydään palveluja toisessa EU-maassa kuin tunnistamisjäsenvaltiossa tai jos tavaran kuljetus alkaa toisesta maasta kuin tunnistamisjäsenvaltiossa, näitä maita kutsutaan sijoittautumisjäsenvaltioiksi. (Verohallinto 2021a.) Suomalaisen yrityksen on rekisteröidyttävä arvonlisäveron erityisjärjestelmiin Suomessa, koska tunnistamisjäsenvaltiona on Suomi (Salomaa 2021).

Rekisteröityessä unionin järjestelmään käytetään arvonlisäverotunnistetta, joka on annettu tunnistamisjäsenvaltiossa. Elinkeinoharjoittajan on siis oltava tunnistamisjäsenvaltion arvonlisäverorekisterissä, jotta unionin järjestelmään voi rekisteröityä. Rekisteröinti-ilmoitus on annettava ajoissa. Jos ilmoitus myöhästyy, verovelvollisen on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi määränpäämaissa. Rekisteröinti tulee voimaan ilmoituksen tekemisen jälkeen seuraavan vuosineljänneksen alusta alkaen, ellei verovelvollisella ole unionin järjestelmään kuuluvia myyntejä aiemmalta ajalta. Mikäli on, voi erityisjärjestelmää käyttää myyntien alkamisesta lähtien, kuitenkin viimeistään seuraavan kuukauden 10. päivänä. (Verohallinto 2021a.)

Rekisteröinnin voi päättää ilmoittamalla unionin järjestelmään kuuluvien myyntien päättymisestä tunnistamisjäsenvaltiolle. Tunnistamisjäsenvaltio voi myös sulkea verovelvollisen unionin järjestelmästä, jos ilmenee että toiminta on päätynyt tai verovelvollinen ei täytä edellytyksiä järjestelmän soveltamiseen. Myös jatkuva sääntöjen rikkominen järjestelmään kohdistuen voi olla syynä järjestelmästä sulkemiseen. (Verohallinto 2021a.)

### 3.3.2 Ilmoittaminen ja maksaminen

Myyntien, joihin sovelletaan unionin järjestelmän säännöksiä, arvonlisävero ilmoitetaan unionin erityisjärjestelmän veroilmoituksella (kuva 1). Veroilmoituksella ilmoitetaan myynnit, jotka kuuluvat järjestelmään sekä myynneistä maksettavat arvonlisäverot erikseen jokaisen maan osalta, joihin myyntejä on tehty. Myynteihin sovelletaan verokantoja, jotka ovat voimassa kulutusjäsenvaltiossa. (Verohallinto 2021a.) Lisäksi veroilmoituksella ilmoitetaan yrityksen arvonlisäverotunniste sekä verojen yhteenlaskettu määrä kaikkien myyntien osalta (Salomaa 2021).

oma/vero

Suomeksi På svenska In English vero.fi

Alue-asiointi Omat tiedot ja uloskirjautuminen

< Etusivu

Arvonlisäveron erityisjärjestelmän ilmoitus

31.12.2021  
Alv, unionin järjestelmä, Suomi tunnistamisjäsenvaltiona

Perustiedot Myynnit Suomesta

Myyntit Suomesta

Tavaroiden ja palvelujen myynnit Suomesta

Hae sisältöä

Kulutusjäsenvaltio	Myynnin tyyppi	Verokanta	Veroprosentti, %	Veron peruste, €	Veron määrä, €

Miten myynnit ilmoitetaan?

Verot myynneistä Suomesta

Verot tavaroiden myynneistä yhteensä	0,00 €
Verot palvelujen myynneistä yhteensä	0,00 €

Peruuta Tallenna keskenäisenä Edellinen Seuraava

Kuva 1. Arvonlisäveron erityisjärjestelmän ilmoitus (Verohallinto 2021d).

Vaikka jonakin ilmoituskautena myyntejä ei olisi ollut ollenkaan, on ilmoitus silti annettava (Verohallinto 2021a). Veroilmoituksella on ilmoitettava kaikki myynnit, jotka kuuluvat siihen erityisjärjestelmään, jonka myyntejä ilmoitetaan. Toisaalta veroilmoituksella ei saa ilmoittaa mitään muita myyntejä. (Anttila, ym. 2022, luku

18.) Näin ollen verottomista myynneistä ei anneta ilmoitusta (Verohallinto 2021a). Myöskään kotimaan myyntejä ei ilmoiteta erityisjärjestelmän kautta, vaikka verkkokauppa myisi tuotteita sekä kotimaahan että EU:n alueelle (Murto-mäki 2021).

Verokautena pidetään neljännesvuotta ja veroilmoitus annetaan tunnistamisjäsenvaltiolle neljä kertaa vuodessa: 30.4., 31.7., 31.10. ja 31.1. Kun verokauden arvonlisävero on ilmoitettu, se maksetaan oma-aloitteisesti. Verovelvollinen maksaa arvonlisäveron tunnistamisjäsenvaltiolle, jonka tehtävänä on siirtää maksettu vero jokaiselle kulutusjäsenvaltiolle veroilmoituksen tietojen mukaisesti. (Verohallinto 2021a.)

## **4 Muutosten vaikutukset**

### **4.1 Muutokset**

Suurin muutos kansainvälistä toimintaa harjoittavien yritysten näkökulmasta on se, että maakohtaiset, paikoin melko korkeatkin, arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisen alarajat ovat poistuneet. Maakohtaiset alarajat ovat aiemmin olleet 35 000 tai 100 000 euroa. Tilalle on tullut yksi yhtenäinen alaraja, joka koskee kaikkia myyntejä EU:n alueella. Yhteinen alaraja on 10 000 euroa. (Hallituksen esitys 18/2021, 51.) Muutosten jälkeen yritysten on siis pitänyt rekisteröityä joko arvonlisäveron erityisjärjestelmiin tai määränpäämaassa arvonlisäverovelvolliseksi jo pienestäkin EU:n alueella käydystä kuluttajakaupasta.

Muutosten yhteydessä arvonlisäveron erityisjärjestelmää (aiemmin Mini One Stop Shop eli MOSS) on laajennettu koskemaan tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen myynnin lisäksi myös tavarakauppaa. Samalla erityisjärjestelmien nimeksi on muutettu One Stop Shopiksi (OSS). (Verohallinto 2021c.) Erityisjärjestelmien laajentaminen helpottaa yritysten hallinnollista taakkaa siten, ettei yritysten tarvitse rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi kaikissa määränpäämaissa, vaan riittää että yritys rekisteröityy omassa tunnistamis- eli kotivaltiossaan

tarvittaviin arvonlisäveron erityisjärjestelmiin (Salomaa 2021; Hakola 2021). Myyjä voi rekisteröityä arvonlisäveron erityisjärjestelmiin omassa kotivaltiossaan ja suorittaa arvonlisäveron erityisjärjestelmän kautta, jolloin kotivaltion veroviranomaiset siirtävät suorituksen määränpäämaalle. Mikäli yritys käy nimenomaan EU:n alueella tavarakauppaa kuluttajille, yritys rekisteröityy arvonlisäveron erityisjärjestelmistä unionin järjestelmään (Verohallinto 2021c.)

Muutosten tavoitteena on ollut yhtenäistää EU:n sisämarkkinoita. Tarkoituksena on ollut myös helpottaa yritysten hallinnollista taakkaa. (Salomaa 2021; Hakola 2021.) Muutosten on arvioitu vaikuttavan EU-alueen yritysten kilpailukykyyn positiivisesti. EU-alueen kilpailukykyyn vaikuttaa erityisesti muutos, joka on tehty Yhteisön ulkopuolisten maiden etämyynnin arvonlisäverovapauden alarajaan. Aiemmin verovapauden alaraja on ollut 150 euroa ja muutoksen jälkeen 22 euroa. (Hallituksen esitys 18/2021, 51.)

Muutokset vaikuttavat myös Verohallinnon ja Tullin kustannuksiin sekä työmäärään. Kustannuksia aiheuttavat esimerkiksi tietojärjestelmien muutokset sekä lisääntynyt tarve asiakkaiden neuvontaan ja ilmoitusten käsittelyyn. Toisaalta muutokset tulevat tehostamaan veronkantoa ja vaikuttamaan verotuottoihin. (Hallituksen esitys 18/2021, 50-54).

## **4.2 Esimerkit**

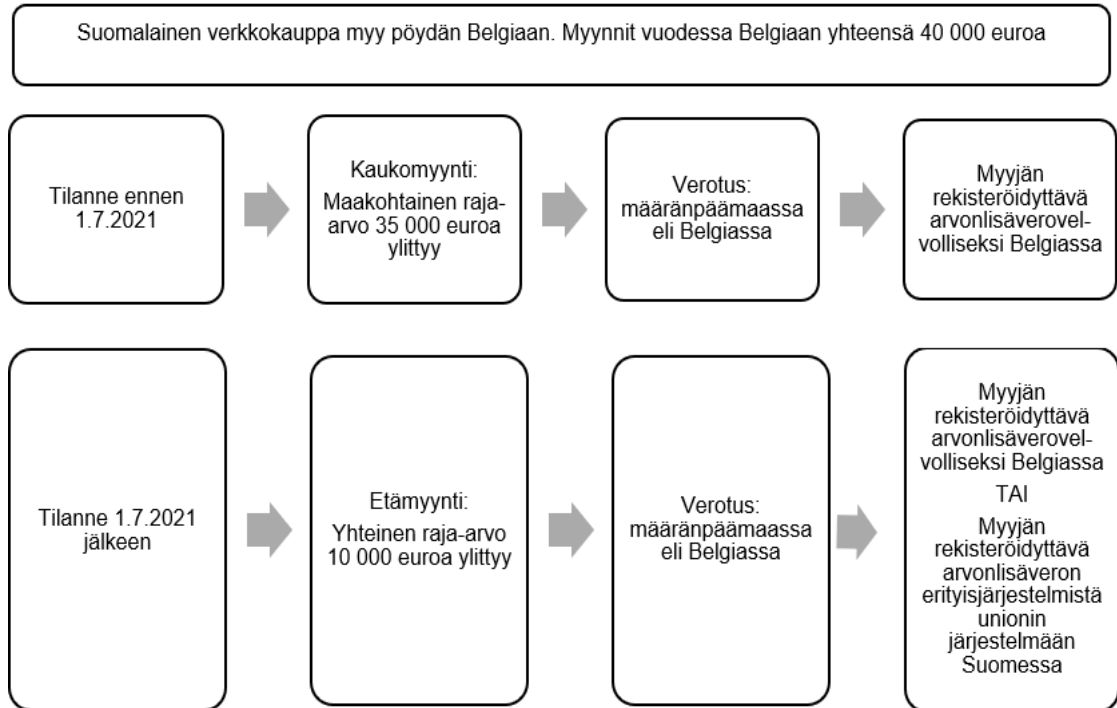
Seuraavaksi on esitelty kolme kuvitteellista esimerkkitalannetta ennen 1.7.2021 voimaan astuneita muutoksia sekä samat tilanteet arvonlisäverosäännöksiä koskevien muutosten voimaantulon jälkeen. Esimerkkien tarkoituksena on havainnollistaa sitä, miten säännökset ovat muuttuneet ja miten käytännössä arvonlisäveron maksaminen on muuttunut.

#### 4.2.1 Esimerkki 1

Tässä esimerkissä (kuvio 1) suomalainen verkkokauppa A Oy myy pöydän Belgiassa asuvalle yksityishenkilölle. Verkkokauppa A Oy antaa pöydän kuljetusliikkeen kuljetettavaksi. Verkkokauppa A Oy:n myynnit belgialaisille yksityishenkilöille vuodessa ovat 40 000 euroa.

Seuraavaksi esitetään, millainen tilanne olisi ollut ennen 1.7.2021 voimaan astuneita muutoksia. Koska sekä myynti- että ostomaa ovat EU:n alueella, myyntitapahtuma olisi katsottu EU:n sisäiseksi kaukomyynniksi yrityksen ja yksityishenkilön välillä. Myyjä on huolehtinut tavaran kuljettamisesta yksityishenkilölle. Belgian asettama alaraja on ollut 35 000 euroa, joten myynti olisi verotettu määränpäämaassa eli Belgiassa. Verkkokauppa A Oy:n olisi pitänyt rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Belgiassa. Mikäli myynnit Belgiaan eivät olisi ylittäneet 35 000 euron alarajaa, myynti olisi verotettu myyntimaassa eli Suomessa. (Verohallinto 2013.)

1.7.2021 voimaan astuneiden muutosten jälkeen myyntitapahtuma katsotaan Yhteisön sisäiseksi etämyynniksi, koska kuljetusliike kuljettaa myyjän puolesta tavaran toiseen EU-maahan yksityishenkilölle. Myyjän myynnit ylittävät yhteisen alarajan 10 000 euroa, joten myynti verotetaan määränpäämaassa eli Belgiassa. Verkkokauppa A Oy:n on rekisteröidyttävä joko arvonlisäveron erityisjärjestelmään tai arvonlisäverovelvolliseksi Belgiassa. Jos Verkkokauppa A Oy rekisteröityy Suomessa arvonlisäveron erityisjärjestelmistä unionin järjestelmään, yritys ilmoittaa myynnin sekä maksaa arvonlisäveron Suomen Verohallinnolle. Suomen Verohallinto tilittää arvonlisäveron Belgialle. (Verohallinto 2021c.)



Kuvio 1.

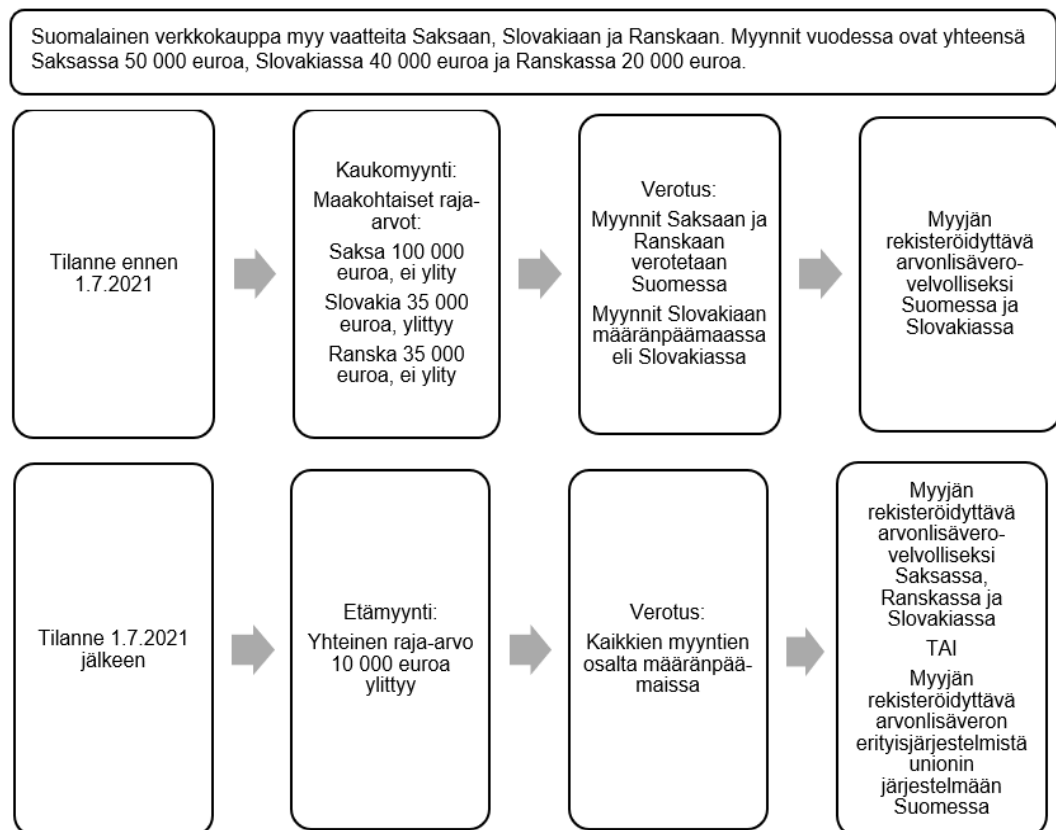
#### 4.2.2 Esimerkki 2

Tässä esimerkissä (kuvio 2) suomalainen Verkkokauppa B Oy myy ja kuljettaa vaatteita saksalaisille, slovakialaisille ja ranskalaisille kuluttajille. Verkkokauppa B Oy:n myynnit vuodessa ovat yhteensä Saksassa 50 000 euroa, Slovakiassa 40 000 euroa ja Ranskassa 20 000 euroa. Seuraavaksi kerrotaan, miten myynnit kyseisiin maihin verotetaan.

Ennen muutoksia, jotka tulivat voimaan 1.7.2021, myyntitapahtuma olisi katsottu EU:n sisäiseksi kaukomyynniksi yrityksen ja yksityishenkilön välillä. Myyjä on huolehtinut tavaran kuljettamisesta yksityishenkilölle. Verkkokauppa B Oy:n olisi tullut tarkistaa maakohtaiset alarajat kaukomyyntiä koskien. Saksassa alaraja on ollut 100 000 euroa, Slovakiassa 35 000 euroa ja Ranskassa 35 000 euroa. Tässä tilanteessa siis kaukomyyntiä koskeva alaraja on ylittynyt Slovakiaan tehtävien myyntien osalta, koska myynnit Slovakiaan ovat olleet vuodessa 40 000 euroa. Verkkokauppa B Oy:n olisi pitänyt rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Slovakiassa ja tilittää Slovakian myyntien osalta arvonlisävero

Slovakiaan. Saksan ja Ranskan osalta maakohtaiset alarajat eivät olisi ylittyneet, joten myyntien arvonlisäverot olisi ilmoitettu ja maksettu Suomen Verohallinnolle. (Verohallinto 2013.)

Muutosten voimaantulon jälkeen myynti katsotaan Yhteisön sisäiseksi etämyynniksi, koska yritys on myynyt tavaran toiseen EU-maahan yksityishenkilölle. Verkkokauppa B Oy:n ei tarvitse tarkistaa maakohtaisia alarajoja, koska uusien säännösten mukaisesti yhteinen alaraja kaikille EU:n sisällä tehdyille kuluttajakaupoille on 10 000 euroa. Verkkokauppa B Oy:n on joko rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi Saksassa, Slovakiassa ja Ranskassa tai rekisteröidyttävä arvonlisäveron erityisjärjestelmistä unionin järjestelmään Suomessa. Erityisjärjestelmän kautta Verkkokauppa B Oy voi ilmoittaa ja maksaa kaikkien Saksaan, Slovakiaan ja Ranskaan tehtyjen myyntien arvonlisäverot Suomen Verohallinnolle, joka tilittää arvonlisäverot eteenpäin määränpäävaltioille. (Verohallinto 2021c.)



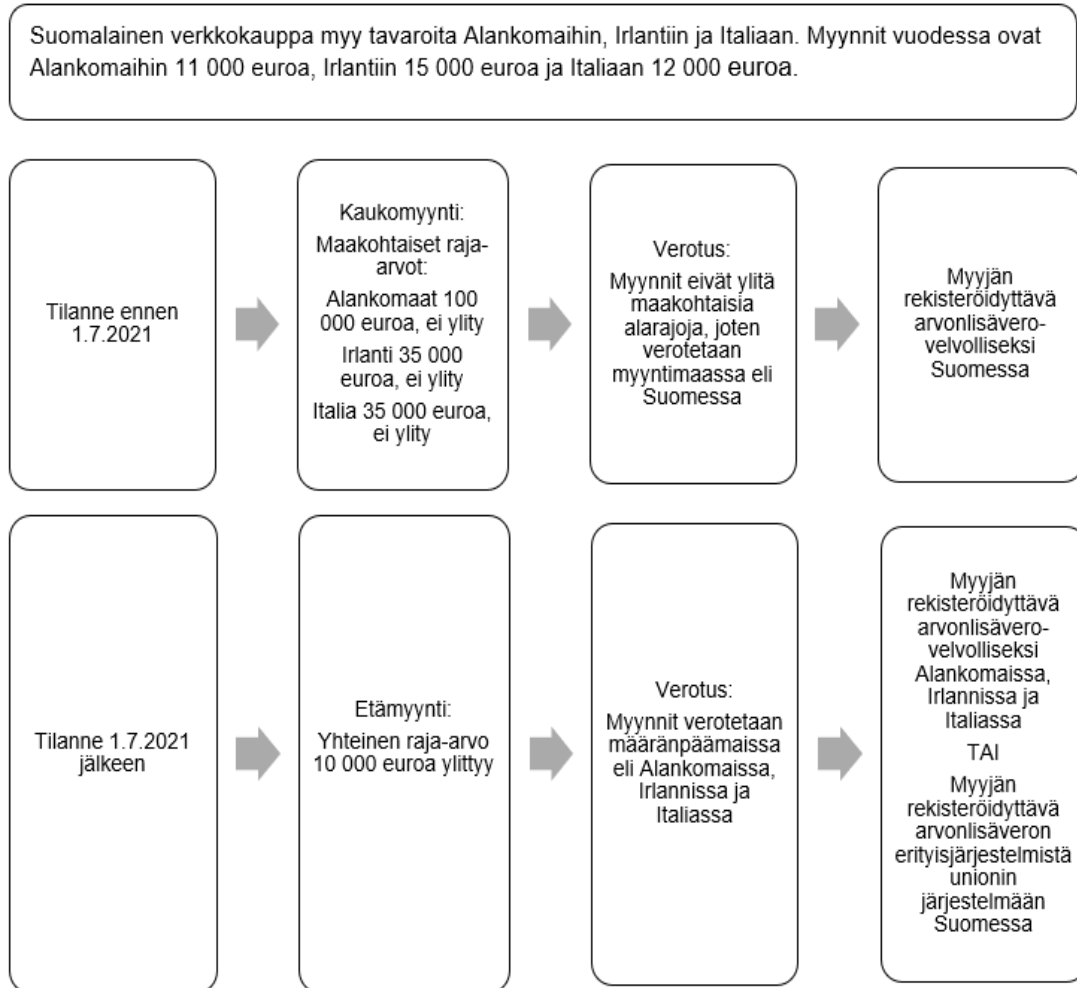
Kuvio 2.

### 4.2.3 Esimerkki 3

Tässä esimerkissä (kuvio 3) tarkastellaan tilannetta, jossa suomalainen Verkkokauppa C Oy myy vuodessa tavaroita Alankomaihin 11 000 eurolla, Irlantiin 15 000 eurolla ja Italiaan 12 000 eurolla. Seuraavaksi kerrotaan, miten myynnit kyseisiin maihin olisi verotettu ennen muutosten voimaantuloa sekä muutosten jälkeen.

Ennen 1.7.2021 voimaan astuneita muutoksia tähänkin myyntiin olisi sovellettu kaukomyyntiä koskevia arvonlisäverosäännöksiä. Verkkokauppa C Oy:n olisi tullut tarkistaa maakohtaiset alarajat kaukomyyntiä koskien. Alankomaiden kaukomyyntiä koskeva alaraja on ollut 100 000 euroa, Irlannin 35 000 euroa ja Italian 35 000 euroa. Vaikka myynnit yhteensä kaikkiin EU-maihin olisivat olleet yli 35 000 euroa, ei Italiankaan osalta alaraja olisi ylittynyt, koska alarajat ovat olleet maakohtaisia. Kaukomyynnin alarajat eivät siis olisi ylittyneet, joten tavaroiden myynti olisi verotettu tässä tapauksessa Suomessa. (Verohallinto 2013.)

1.7.2021 voimaan astuneiden muutosten jälkeen myynnit olisi katsottu Yhteisön sisäiseksi tavarantoimitukseksi. Etämyynnissä myyntien raja-arvo on 10 000 euroa eikä se ole enää maakohtainen. Kaikkiin maihin tehtävät myynnit verotetaan näin ollen määränpäämaassa. Verkkokauppa C Oy:n on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi sekä Alankomaissa että Irlannissa ja Italiassa tai rekisteröidyttävä Suomessa arvonlisäveron erityisjärjestelmistä unionin järjestelmään. (Verohallinto 2021c.)



Kuvio 3.

### 4.3 Yhteenveto

Muutokset ovat vaikuttaneet Euroopan unionin alueen sisämarkkinoiden yhtenäistymiseen. Säännökset ovat samanlaisia riippumatta siitä, mihin EU-maahan kauppaa käydään. Ensimmäisen esimerkin tilanteessa yritykselle ei aiheudu erityisiä muutoksia arvonlisäverouudistuksen jälkeen. Arvonlisävero tilitetään määränpäämaahan kuten aiemminkin. Yritys voi uudistuksen jälkeen valita, rekisteröitykö arvonlisäveron erityisjärjestelmistä unionin järjestelmään Suomessa ja ilmoittaa ja maksaa arvonlisäveron erityisjärjestelmän kautta vai rekisteröitykö arvonlisäverovelvolliseksi määränpäämaassa. Jos yritys rekisteröityy erityisjärjestelmään, voi se mahdollisesti laajentaa käymäänsä kuluttajamyyntiä muihin EU-maihin ja ilmoittaa ja maksaa helposti samalla ilmoituksella

erityisjärjestelmän kautta myös näissä maissa tekemänsä myynnit. (Verohallinto 2013; Verohallinto 2021c; Salomaa 2021.)

Esimerkkien perusteella voidaan todeta, että erityisjärjestelmiin tehdyt muutokset helpottavat paljon kansainvälistä kauppaa käyvien yritysten arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisiä. Esimerkissä 2 yrityksen hallinnolliset velvollisuudet helpottuvat, kun yritys voi rekisteröityä unionin järjestelmään Suomessa ja ilmoittaa kaikki EU:n alueella tehdyt kuluttajamyynnit erityisjärjestelmän kautta (Salomaa 2021). Aiemmin yrityksen on täytynyt seurata maakohtaisia arvonlisäveron alarajoja ja rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Suomen lisäksi myös muissa maissa (Verohallinto 2013).

Toisaalta esimerkissä 3 yrityksen, joka käy vähäisempää kauppaa EU:n alueella, hallinnolliset tehtävät lisääntyvät. Yritys on aiemmin voinut ilmoittaa kaikki tekemänsä myynnit Suomessa arvonlisäveroilmoituksella ja maksaa arvonlisäveron Suomen Verohallinnolle (Verohallinto 2013). Muutosten voimaantulon jälkeen yrityksen on rekisteröidyttävä joko useassa maassa arvonlisäverovelvolliseksi tai rekisteröidyttävä arvonlisäveron erityisjärjestelmään. Tällaisellekin yritykselle erityisjärjestelmiin tehty laajennus helpottaa arvonlisäverouudistuksen aiheuttamia hallinnollisia tehtäviä. Jos yritys käy kauppaa EU-kaupan lisäksi myös Suomessa, on sen ilmoitettava nyt EU:n myynnit erityisjärjestelmän kautta ja Suomeen tehdyt myynnit Suomen arvonlisäveroilmoituksella. (Verohallinto 2021c.)

## **5 Johtopäätökset ja pohdinta**

### **5.1 Johtopäätökset**

Aiemmin voimassa olleet arvonlisäverosäännökset EU:n sisäisessä kaupankäynnissä ovat olleet väliaikaiseksi tarkoitettuja. Uusia, määränpäämaaperiaatetta tukevia säännöksiä on valmisteltu usean vuoden ajan. (Hyttinen & Svensberg 2018, 19-20.) Säännösten muutokset tukevat EU-alueen yhtenäisiä

arvonlisäverosäännöksiä. Muutosten voimaantulon myötä myynnit kaikkiin EU-maihin ovat olleet tasapuolisia arvonlisäverokohtelun kannalta. Myös EU-alueen kilpailukyky on parantunut, kun verovapaus Yhteisön ulkopuolisten maiden etämyynnissä on madallettu 150 eurosta 22 euroon. (Salomaa 2021.)

Valtioiden veroviranomaisten kannalta muutokset ovat tuoneet helpotusta verovälvontaan, koska säännökset ovat entistä yhtenäisempiä valtioiden välillä (Hallituksen esitys 18/2021, 51). Arvonlisäverosäännöksiin tehdyt muutokset ovat tuoneet EU:n tavoitetta arvonlisäveron perimistä määränpäämaaperiaatteen mukaan lähemmäksi. Yhä useampi myynti verotetaan muutosten jälkeen määränpäämaassa. Tämän on mahdollistanut yhteinen alaraja arvonlisäverovelvollisuuteen ja toisaalta se, että alarajasta on tehty matalampi verrattuna aiempaan. (Hallituksen esitys 18/2021, 50-54.)

Suurimmat muutokset Yhteisön ulkopuolisten maiden etämyynnin arvonlisäverovapauden rajan madaltamisen lisäksi ovat tapahtuneet arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisen alarajojen muutoksissa. Alaraja myynneille on muutosten jälkeen kaikkialle yhteensä 10 000 euroa. Aiemmin alaraja on ollut eri maissa erilainen ja maakohtainen. Lisäksi alarajat ovat kaikissa maissa olleet 35 000 tai 100 000 eli yli 10 000 euroa, joten muutosten jälkeen yhä useampi kansainvälistä kuluttajakauppaa EU:n alueella harjoittava yritys on joutunut rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi eri maissa tai rekisteröitymään arvonlisäveron erityisjärjestelmiin. (Verohallinto 2021c.)

Arvonlisäveron erityisjärjestelmiin tehdyt muutokset ovat helpottaneet paljon tai useissa EU-maissa kauppaa käyvien yritysten hallinnollista taakkaa. Yksi yhtenäinen järjestelmä on tuonut helpotusta arvonlisäveron ilmoittamiseen ja maksamiseen, kun yritys voi uusien säännösten myötä rekisteröityä omassa kotivaltiossaan arvonlisäveron erityisjärjestelmiin ja ilmoittaa kaikkiin EU-maihin tehdyt myynnit samalla veroilmoituksella. Yrityksen ei enää tarvitse ilmoittautua arvonlisäverovelvolliseksi erikseen useissa EU-maissa. (Salomaa 2021.)

Pienemmille toimijoille muutokset ovat voineet lisätä hallinnollisia tehtäviä. Yritysten, joiden kuluttajamyynti yksittäisiin valtioihin on ollut pientä, ei ole

aiempien säännösten voimassaolon aikana välttämättä tarvinnut rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi muualla kuin omassa valtiossaan. Muutosten myötä jo yli 10 000 euron myynnit yhteensä velvoittavat joko rekisteröitymään arvonlisäveron erityisjärjestelmiin tai rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi jokaisessa EU-maassa, joissa käy kuluttajakauppaa. Toisaalta nyt pienillekin yrityksille riittää yksi rekisteröityminen arvonlisäveron erityisjärjestelmään, jonka jälkeen yritys voi käydä kauppaa missä tahansa EU-maassa sijaitsevan ei-verovelvollisen kanssa tarkastelematta erikseen maakohtaisia rajoja. (Salomaa 2021; Murtomäki 2021.)

## **5.2 Pohdinta**

### **5.2.1 Tavoitteiden saavuttaminen**

Opinnäytetyön aihe kytkeytyy liiketalouden opintoihin verotuksen ja kansainvälisen liiketoiminnan osalta. Opinnäytetyön tekeminen tästä aiheesta on lisännyt ammatillista osaamista sekä aiheen teorian että tutkimuksen tekemisen näkökulmasta.

Opinnäytetyön tarkoituksena oli luoda selkeä kokonaiskuva arvonlisäverotuksesta sekä uudistusten tuomista muutoksista. Tavoitteena oli vertailla tilannetta yritysten näkökulmasta ennen ja jälkeen muutosten voimaantulon. Teorialukujen ja muutosten tarkastelun sekä havainnollistavien esimerkkien opinnäytetyön tavoite saavutettiin melko hyvin. Arvonlisäverosäännösten muutokset ovat kirjallisuustutkimuksen perusteella tiivistetty kuluttajille tavaroita myyvälle suomalaiselle yritykselle.

### **5.2.2 Eettisyys ja luotettavuus**

Opinnäytetyön eettiset kysymykset liittyivät suurimmilta osin lähdekriittisyyteen ja luotettavien lähteiden löytämiseen sekä omaan riittävään perehtymiseen aiheeseen. Opinnäytetyössä on käytetty monipuolisesti lähteenä lakitekstejä,

viranomaisen antamia ohjeita sekä kirjallisuutta. Lähdekirjallisuutta on arvioitu kriittisesti ja opinnäytetyön lähteeksi on valittu luotettavana pidettävää kirjallisuutta sekä Verohallinnon antamia syventäviä vero-ohjeita. Lähdeviittaukset on tehty asianmukaisesti eikä lähdekirjallisuutta ole plagioitu.

Laadullisessa tutkimuksessa tiedon luotettavuudesta voidaan varmistua keräämällä samasta kohteesta aineistoa monipuolisesti (Juuti & Puusa 2020, luku 11). Tässä opinnäytetyössä lähdeaineistoa pyrittiin valitsemaan riittävän monipuolisesti, jotta tiedon oikeellisuuteen voitiin luottaa. Haasteena lähdekirjallisuuden löytämisessä oli muutosten jälkeisen kirjallisuuden vähäisyys. Aihetta käsittelevässä kirjallisuudessa toistuivat samat asiat eri kirjoittajien kirjoittamana. Tämä auttoi lähdekirjallisuuden luotettavuuden arvioinnissa.

Kuten aiemmin edellisessä alaluvussa on mainittu, opinnäytetyön aihe liittyy liikelouden opintoihin verotuksen ja kansainvälisen liiketoiminnan osalta. Opintojen loppuvaiheessa luotettavan lähdekirjallisuuden avulla opinnäytetyön aiheeseen voitiin riittävällä tarkkuudella ja monipuolisesti perehtyä.

### **5.2.3 Aikaisemmat tutkimukset**

Aiemmin Emmi-Noora Solkias on opinnäytetyössään tutkinut samoja arvonlisäverosäännöksiin tulleita muutoksia kuin tässä opinnäytetyössä on tutkittu. Solkiaksen tekemän tutkimuksen näkökulma on kuitenkin ollut erilainen kuin tässä opinnäytetyössä. Solkias on tutkinut säännösten muutosten vaikutusta kuluttajakäyttäytymiseen, kun taas tässä opinnäytetyössä näkökulmaksi valittiin muutosten vaikutukset yritysten näkökulmasta. Solkiaksen tutkimuksessa todettiin EU:n sisäpuolisten yritysten suosion kasvaneen verrattuna EU:n ulkopuolisilta yrityksiltä ostettuihin tavaroihin. (Solkias E. 2021, 30.) Tässä opinnäytetyössä todettiin muutosten vaikutukset käytännössä yrityksen näkökulmasta.

Lisäksi Sami Hätälä on aiemmin opinnäytetyössään tutkinut arvonlisäverotuksen vaikutusta kuluttajamyynnissä Euroopan Unionin alueella. Hätälän opinnäytetyön valmistuessa arvonlisäverosäännösten muutosten voimaantulo on ollut

vielä epävarmaa eikä ajankohta ole ollut vielä tiedossa. Hätälä on kuitenkin jo maininnut mahdollisesti tulossa olevat muutokset (Hätälä 2019, 21.) Tässä opinnäytetyössä muutokset ovat tulleet voimaan ja niitä on arvioitu. Hätälä ei ole vielä pohtinut, miten nämä muutokset käytännössä vaikuttavat yrityksiin.

#### **5.2.4 Jatkotutkimuskohteita**

Arvonlisäveron erityisjärjestelmiin tehdyt muutokset ovat olleet opinnäytetyötä tehdessä voimassa alle vuoden. Jatkotutkimuskohteena voisi olla pidemmän aikavälin tutkimus muutosten aiheuttamista vaikutuksista. Tutkimuksessa voisi esimerkiksi selvittää sitä, ovatko muutokset lisänneet arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymistä EU:n sisäisestä kuluttajakauppaa harjoittavissa yrityksissä.

Lisäksi voisi tutkia käytännön vaikutuksia yrityksessä, jonka toimintaan muutokset ovat vaikuttaneet. Tutkimuksessa voisi selvittää, onko yritysten hallinnollinen taakka kasvanut vai helpottunut muutosten myötä. Tutkimuksessa voisi myös vertailla muutosten vaikutusta paljon EU-kauppaa käyvän yrityksen ja vähemmän EU-kauppaa käyvän yrityksen välillä.

## Lähteet

- Anttila, R., Jokinen, M., Nieminen, A., Pikkujämsä, M., Äärilä, L. 2022. Arvonlisäverotus. Helsinki: Alma Talent Oy. Päivittyvä hakuteos. 3.4.2022.
- Alasuutari, P. 2021. Laadullinen tutkimus 2.0. Tampere: Osuuskunta Vastapaino. Ellibs Library <https://www.ellibslibrary.com/book/978-951-768-385-2>. 24.3.2022.
- Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.
- Euroopan komissio. 2021. VAT rates applied in the Member States of the European Union. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2021-06/vat\\_rates\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-06/vat_rates_en.pdf). 10.3.2022.
- Hakola, E. 2021. Verkkokaupan arvonlisäverotus uudistuu 1.7.2021 – Kansainvälisen verkkokaupan hallinnollinen taakka kevenee erityisjärjestelmien avulla. Yrittäjät. 2.6.2021. <https://www.yrittajat.fi/uutiset/verkkokaupan-arvonlisaverotus-uudistuu-1-7-2021-kansainvalisen-verkkokaupan-hallinnollinen-taakka-kevenee-erityisjarjestelmien-avulla/>. 3.4.2022.
- Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain, Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain sekä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 15 §:n muuttamisesta 18/2021. <https://valtioneuvosto.fi/paatokset/paatos?decisionId=0900908f8070ec7a>. 21.3.2022.
- Hyttinen, P., Nyrhinen, R., Lamppu, K. & Äärilä, L. 2019. Arvonlisäverotus käytännössä. Helsinki: Alma Talent Oy.
- Hyttinen, P. & Svensberg, S. 2018. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Tallinna: ST-Akatemia Oy.
- Hätälä, S. 2019. Arvonlisäveron vaikutus kuluttajamyynnissä Euroopan Unionin alueella case yritys X. Oulun ammattikorkeakoulu. Liiketalouden koulutusohjelma. Opinnäytetyö. [https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/226387/Hatala\\_Sami.pdf?sequence=2&isAllowed=y](https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/226387/Hatala_Sami.pdf?sequence=2&isAllowed=y). 1.5.2022.
- Jokinen, M., Kojonkoski, M. & Takalo, T. 2017. Käytännön arvonlisäverotus. Tallinna: ST-Akatemia Oy.
- Juuti, P. & Puusa, A. 2020. Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät. Gaudeamus Oy. Ellibs Library <https://www.ellibslibrary.com/fi/book/9789523456167>. 3.4.2022.
- Laki arvonlisäverolain muuttamisesta 545/2018.
- Laki arvonlisäverolain muuttamisesta 387/2021.
- Murtomäki, O. 2021. Tavaroiden etämyynnin arvonlisäverotus 1.7.2021 alkaen. Oy Tuokko Ltd. 17.11.2021. <https://tuokko.fi/tavaroiden-etamyynnin-arvonlisaverotus-1-7-2021-alkaen/>. 1.5.2022.
- Salomaa, P. 2021. Rajat ylittävän tavaroiden ja palveluiden kuluttajakaupan uudet alv-pelisaännöt. Tilisanomat. 31.3.2021. <https://tilisanomat.fi/verotus/rajat-ylittavan-tavaroiden-ja-palveluiden-kuluttajakaupan-uudet-alv-pelisaannot>. 1.5.2022.
- Sarajärvi, A. & Tuomi, J. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi. Ellibs Library. <https://www.ellibslibrary.com/fi/book/9789520400118>. 7.4.2022.

- Solkias, E. 2021. Euroopan unionin arvonlisäverouudistuksen vaikutukset kuluttajakauppaan. LAB-ammattikorkeakoulu. Liiketalous. Opinnäytetyö. [https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/703031/Solkias\\_Emmi-Noora.pdf?sequence=2&isAllowed=y](https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/703031/Solkias_Emmi-Noora.pdf?sequence=2&isAllowed=y). 21.3.2022.
- Valtiovarainministeriö. 2022. Arvonlisäverotus. <https://vm.fi/verotus/arvonlisaverotus>. 1.5.2022.
- Verohallinto. 2013. Kaukomyyntiä koskevat arvonlisäverosäännökset Suomessa. [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/). 30.4.2022.
- Verohallinto. 2021a. Arvonlisäveron erityisjärjestelmät. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/97752/arvonlis%C3%A4veron-erityisj%C3%A4rjestelm%C3%A4t/>. 30.4.2022.
- Verohallinto. 2021b. EU:n arvonlisävero- ja valmisteveroalue. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaankauppa/eun-arvonlis%C3%A4vero--ja-valmisteveroalue/>. 30.4.2022.
- Verohallinto. 2021c. Tavaroiden etämyynnin arvonlisäverotus. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/98390/tavaroiden-et%C3%A4myynnin-arvonlis%C3%A4verotus/>. 30.4.2022.
- Verohallinto. 2021d. Näin annat arvonlisäveron erityisjärjestelmän ilmoituksen OmaVerossa. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaankauppa/arvonlis%C3%A4veron-erityisj%C3%A4rjestelm%C3%A4t-onestopshop/n%C3%A4in-annat-arvonlis%C3%A4veron-erityisj%C3%A4rjestelm%C3%A4n-ilmoituksen-omaverossa/>. 22.4.2022.

