



# Arvonlisäveron erityisjärjestelmät – Unionin järjestelmä

Oppimateriaalia Yrityksen verotus -opintojaksolle

Sara Julkunen

OPINNÄYTETYÖ  
Helmikuu 2023

Liiketalouden tutkinto-ohjelma  
Taloushallinto

## TIIVISTELMÄ

Tampereen ammattikorkeakoulu  
Liiketalouden tutkinto-ohjelma  
Taloushallinto

JULKUNEN, SARA:

Arvonlisäveron erityisjärjestelmät - Unionin järjestelmä  
Oppimateriaalia Yrityksen verotus -opintojaksolle

Opinnäytetyö 64 sivua, joista liitteitä 18 sivua  
Helmikuu 2023

---

Opinnäytetyön toimeksiantajana oli Tampereen ammattikorkeakoulu. Työn tarkoituksena oli tuottaa oppimateriaalia Yrityksen verotus -opintojaksolle. Oppimateriaalin tavoitteena oli lisätä opiskelijoiden tietämystä arvonlisäveron erityisjärjestelmistä painottaen unionin järjestelmää.

Oppimateriaali pyrki vastaamaan seuraaviin kysymyksiin: Mitä tarkoittaa arvonlisäveron erityisjärjestelmät ja mihin järjestelmiin ne jakautuvat? Mitä tarkoittaa unionin järjestelmä ja mitkä ovat sen soveltamisedellytykset? Miten myynnistä suoritettava arvonlisävero ilmoitetaan unionin järjestelmässä?

Työ toteutettiin toiminnallisena opinnäytetyönä. Työn tuotoksena syntyi raportin pohjalta koostettu diasarja ja verkkotentti, joiden tavoitteina oli auttaa opiskelijaa saavuttamaan opintojakson osaamistavoitteet. Tietoperusta koostui voimassa olevasta lainsäädännöstä, kirjallisuudesta ja Verohallinnon ohjeista. Tietoperusta jaettiin neljään lukuun, jotka käsittelivät arvonlisäveroa, arvonlisäveron erityisjärjestelmiä ja unionin järjestelmää, yhteisön sisäistä tavarankäytännön etämyyntiä ja palvelujen kansainvälistä kauppaa kuluttajille.

Tämä opinnäytetyö ei käsittele muuta kuin unionin järjestelmää eikä tuontijärjestelmää. Siksi opinnäytetyön keskeinen jatkotutkimusaihe voisi olla järjestelmien keskinäinen vertailu. Tällöin arvonlisäveron erityisjärjestelmistä tulisi esiin erityisesti järjestelmien eroavaisuudet.

---

Asiasanat: arvonlisävero, oss, arvonlisäveron erityisjärjestelmät, unionin järjestelmä

## **ABSTRACT**

Tampereen ammattikorkeakoulu  
Tampere University of Applied Sciences  
Degree Programme in Business Administration  
Financial Administration

JULKUNEN, SARA:  
VAT special scheme - Union scheme  
Study material for Corporate Taxation Course

Bachelor's thesis 64 pages, appendices 18 pages  
February 2023

---

This thesis was commissioned by Tampere University of Applied Sciences. The purpose of the thesis was to produce study material for the Corporation taxation course. The aim of the study material was to increase the student's knowledge of the VAT special scheme with an emphasis on the Union scheme.

The study material aimed to answer the following questions: What does the VAT special scheme mean, and which schemes are they divided into? What does the Union scheme mean and what are the conditions for its application? How is VAT filed and paid in the Union scheme?

This thesis was implemented as a functional thesis. As a result of the work, the PowerPoint slideshow and an online exam were created. The goal of these was to help the student to achieve the competence goals of the course. The theory part of the thesis was made by valid legislation, literature and instructions from the Finnish Tax Administration. It was divided into four chapters, which dealt with VAT, the special scheme and the Union scheme. Distance sales of goods within the community and international trade of services for consumers were also discussed.

This thesis dealt neither with the non-Union scheme nor the import scheme. Therefore, the central topic for further research could be a mutual comparison of the systems. In this case, the differences between the VAT special schemes would be clearer.

---

Key words: value added tax, oss, vat special scheme, union scheme

## SISÄLLYS

1	JOHDANTO .....	6
1.1	Aihe ja tausta .....	6
1.2	Tarkoitus ja tavoite .....	7
2	ARVONLISÄVEROTUS .....	8
2.1	Arvonlisäverotus Euroopan Unionissa .....	8
2.2	Arvonlisäverotus Suomessa .....	10
2.2.1	Arvonlisäverovelvollisuus .....	11
2.2.2	Vähennysoikeus .....	11
2.2.3	Vähäinen toiminta .....	12
2.2.4	Raportointi .....	13
3	ARVONLISÄVERON ERITYISJÄRJESTELMÄT .....	14
3.1	One Stop Shop .....	15
3.2	Unionin järjestelmä .....	17
3.3	Rekisteröityminen unionin järjestelmään .....	18
3.3.1	Voimaantulo .....	19
3.3.2	Raportointi .....	20
3.3.3	Rekisteröinnin päättyminen .....	22
4	TAVARAN ETÄMYYNTI .....	25
4.1	Yhteisön sisäinen tavarantoiminta .....	25
4.2	Sähköinen rajapinta .....	28
4.3	Myyntimaa .....	29
5	PALVELUJEN KANSAINVÄLINEN KAUPPA KULUTTAJILLE .....	33
5.1	Myyntimaasäännös .....	34
5.1.1	Yleissäännös .....	34
5.1.2	Eriyissäännökset .....	35
6	OPINNÄYTETYÖPROSESSI .....	39
7	POHDINTA .....	41
	LÄHTEET .....	44
	LIITTEET .....	47
	Liite 1. Diasarja .....	47
	Liite 2. Verkkotentti .....	60

**LYHENTEET JA TERMIT**

alv	arvonlisävero
AVL	arvonlisäverolaki
asetus	neuvoston täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011
EU	Euroopan unioni
OSS	One Stop Shop
MOSS	Mini One Stop Shop

## 1 JOHDANTO

Arvonlisäveron erityisjärjestelmä laajeni Mini One Stop Shop (MOSS) -järjestelmästä One Stop Shop (OSS) -järjestelmäksi, kun Euroopan unionin (EU) yhteinen arvonlisäverouudistus astui voimaan 1.7.2021. Arvonlisäverokohtelu uudistui EU:n sisäisten tavaroiden etämyyntien ja EU:n ulkopuolelta tuotujen tavaroiden etämyyntien osalta. Arvonlisäveron erityisjärjestelmän yhtenä pyrkimyksenä on vähentää tavaroiden etämyyntiä ja palvelujen kansainvälistä kauppaa kuluttajille harjoittavien yrittäjien hallinnollista taakkaa. Erityisjärjestelmää käyttäessä yritys voi hoitaa arvonlisäverovelvoitteet yhdessä EU-maassa, jolloin yrityksen ei tarvitse hoitaa velvoitteitaan jokaisessa kulutusjäsenvaltiossa erikseen. (Verohallinto 2021c.)

### 1.1 Aihe ja tausta

Opinnäytetyön aiheena on arvonlisäveron erityisjärjestelmät. One Stop Shop -järjestelmä jakaantuu kolmeen järjestelmään: unionin järjestelmään, muuhun kuin unionin järjestelmään ja tuontijärjestelmään. Aihe on rajattu käsittelemään unionin järjestelmää, koska se kattaa sekä tavaroiden etämyynnin ja palvelujen myynnin kuluttajille.

Aihe muodostui opinnäytetyön tekijän kiinnostuksesta arvonlisäverotusta kohtaan ja opintojakson opettajan toiveesta saada oppimateriaalia Tampereen ammattikorkeakoulun Yrityksen verotus -opintojaksolle. Opinto-oppaan mukaan kolmannelle vuodelle suunnitellulla opintojaksolla syvennetään opiskelijan osaamista yrityksen välittömän ja välillisen verotuksen sekä niiden erityiskysymysten osalta. Opintojakso käsittelee välillistä verotusta arvonlisäverotuksen erityiskysymysten ja arvonlisäveron ulkomaankaupan osalta. (Opinto-opas, n.d.)

## 1.2 Tarkoitus ja tavoite

Opinnäytetyön tarkoituksena on tuottaa oppimateriaalia Yrityksen verotus -opintojaksolle. Opintojakson osaamistavoitteiksi on määritelty muun muassa, että opiskelija tuntee arvonlisäveromenettelyn erityiskysymyksiä ja tuntee arvonlisäveromenettelyn EU- ja ulkomaankaupassa (Opinto-opas, n.d.).

Tämä opinnäytetyö toteutetaan toiminnallisena opinnäytetyönä. Työn toiminnallinen osuus on raporttiin pohjautuva oppimateriaali, joka koostuu opetusdiasarjasta ja verkkotentistä. Diasarjan tarkoituksena on mahdollistaa opiskelijoiden perehtyminen arvonlisäveron erityisjärjestelmiin, unionin järjestelmään soveltuviin myynteihin ja niiden arvonlisäverokohteluun. Verkkotentin tarkoituksena on mitata opiskelijan ymmärrystä tämän opinnäytetyön aiheesta.

Oppimateriaali pyrkii vastaamaan seuraaviin kysymyksiin: Mitä tarkoittaa arvonlisäveron erityisjärjestelmät ja mihin järjestelmiin ne jakautuvat? Mitä tarkoittaa unionin järjestelmä ja mitkä ovat sen soveltamisedellytykset? Miten myynnistä suoritettava arvonlisävero ilmoitetaan unionin järjestelmässä? Opetusdiasarja (liite 1) ja verkkotentti (liite 2) liitetään raportin loppuun.

Työn tavoitteena on tuottaa tietoa arvonlisäveron erityisjärjestelmistä ja unionin järjestelmästä. Tavoitteena on, että opiskelija tunnistaa OSS-järjestelmän, tuntee unionin järjestelmään soveltuvat myynnit sekä järjestelmän soveltamisedellytyksiä. Tavoitteena on luoda oppimateriaali, joka tukee opiskelijaa tiedon jäsentämisessä ja opintojakson osaamistavoitteiden saavuttamisessa.

## 2 ARVONLISÄVEROTUS

Arvonlisävero on välillinen vero, jolla tarkoitetaan sitä, että myyjä lisää hyödykkeen hintaan arvonlisäveron. Myyntihinta koostuu siten tavaran tai palvelun verottomasta hinnasta sekä arvonlisäverosta. Kuluttaja maksaa hintaan lisätyn veron määrän, jonka myyjä tilittää lopuksi valtiolle. Arvonlisävero tunnetaan myös yleisenä kulutusverona, joka kohdistuu laajaan hyödykkeiden joukkoon ja niiden kuluttamiseen. Arvonlisäverolle ominaista on sen laajan veropohjan lisäksi laaja vähennysoikeus ja veron kantaminen kaikissa vaihdannan vaiheissa. Veron kertaantumisen ja piilevän veron estämiseksi arvonlisäveroa sovelletaan laajasti eri hyödykkeiden myyntiin. (Niskakangas, Viitala & Hokkanen 2020, 120–121.)

### 2.1 Arvonlisäverotus Euroopan Unionissa

Euroopan unionissa arvonlisäverotus on harmonisoitua eli yhdenmukaistettua verotusta. Tämä pohjautuu yhdenmukaiseen lainsäädäntöön, joka on toteutettu arvonlisäverodirektiiveillä ja direktiivejä täydentävällä täytäntöönpanoasetuksella. Näin pyritään takaamaan yhdenmukainen arvonlisäverokohtelu jokaisessa EU:n jäsenvaltiossa. (Niskakangas ym. 2020, 121.) Sääntöjen soveltaminen voi kuitenkin vaihdella EU-maissa kansallisen lainsäädännön mukaan (Your Europe 2022a).

Euroopan unioniin kuuluu tällä hetkellä 27 jäsenvaltiota. Arvonlisäverokannat vaihtelevat eri EU-maissa, koska jokainen jäsenvaltio saa päättää itse sovellettavat verokannat. Jokaisessa jäsenvaltiossa on käytössä yleinen verokanta, jota sovelletaan tavaroiden ja palvelujen myyntiin. Euroopan unionissa yleisen verokannan on oltava vähintään 15 %. Lisäksi tavaroihin ja palveluihin voidaan soveltaa yhtä tai kahta alennettua verokantaa, jonka on oltava vähintään 5 %. Hyödykkeiden myyntiin voidaan soveltaa myös erityisiä alv-kantoja, joita ovat poikkeuk-

sellisen alhainen verokanta, nollaverokanta ja siirtymäkauden verokanta. Arvonlisäverokannat EU-maittain löytyvät Euroopan unionin verkkosivulta. (Your Europe 2022a.)

Euroopan unioniin sijoittautuneen yrityksen arvonlisäverovelvoitteet ovat erilaisia sen mukaan onko kyseessä tavara vai palvelu, mistä niitä ostetaan ja mihin niitä myydään. Tavarana ja palveluna myynti toiseen EU-maahan sijoittautuneelle yritykselle on pääsääntöisesti arvonlisäverotonta yhteisömyyntiä. Vastaavasti toiseen EU-maahan sijoittautunut yritys maksaa yhteisöhankinnasta ja EU-palveluostosta arvonlisäveron oman maan arvonlisäverokannan mukaisesti. Sekä myyjällä ja ostajalla on yleensä arvonlisäveron vähennysoikeus, kun vero kohdistuu myytävän tai hankittavan hyödykkeen kustannuksiin. (Your Europe 2022b.)

Yhteisön sisäinen tavarana etämyynti tarkoittaa tavarana myyntiä yksityishenkilölle tai häneen rinnastettavalle ostajalle kuljetettuna toiseen EU-maahan. Kuluttajalle toiseen EU-maahan myyty tavara verotetaan pääsääntöisesti erityissäännöksen mukaan kuljetuksen päättymismaassa. (Verohallinto 2021g.) Vastaavasti kuluttajalle myyty palvelu verotetaan kuluttajaa koskevan yleisen myyntimaasäännöksen mukaisesti myyjän maassa. Yleissäännöksestä on olemassa myös erityissäännöksiä, joita sovelletaan esimerkiksi radio-, tele- ja sähköisten palvelujen myyntiin. Erityissäännöksen mukaan edellä mainitut palvelut verotetaan kuluttajan sijoittautumismaassa. Sijoittautumismaa on esimerkiksi maa, jossa ostajan vakinainen asuinpaikka sijaitsee. Huomioitavaa on, että tavaroiden etämyyntiin sekä tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen myyntiin kuluttajille sovelletaan myynnin 10 000 euron vuosittaista rajaa. Jos myyjän kalenterivuoden liikevaihto kuluttajille EU:n alueella myydyistä tavaroista ja edellä mainituista palveluista ylittää vuosittaisen rajan, verotus tapahtuu siinä EU-maassa, johon ostaja on sijoittautunut. (Verohallinto 2021h.)

EU:n ulkopuolelle kohdistuvien tavaroiden ja palvelujen myyntiin ei lisätä arvonlisäveroa. Vastaavasti tavaroiden maahantuonnista ja EU-alueen ulkopuolelta hankituista palveluista maksetaan yleensä arvonlisäveroa oman maan verokannan mukaisesti. Yritys voi myös yleensä vähentää myyntiin kohdistuneet kulut ja

hankintojen arvonlisäverot arvonlisäveroilmoituksella, kun ne kohdistuvat yrityksen omaan liiketoimintaan. (Your Europe 2022b.)

## 2.2 Arvonlisäverotus Suomessa

Suomessa on käytössä kolme verokantaa. Suurin osa verotettavista tavaroista ja palveluista verotetaan yleisen verokannan 24 %:n mukaan. Alennettuun 14 %:n verokantaan kuuluvat elintarvikkeet, rehut sekä ravintola- ja ateriapalvelut. Alemmaa 10 %:n verokantaa sovelletaan muun muassa henkilökuljetuspalvelujen, kirjojen, lääkkeiden ja majoituspalvelujen myynteihin. (Verohallinto 2020a.)

Eräiden tavaroiden ja palvelujen myynteihin sovelletaan nollaverokantaa. Arvonlisäverolaissa on määritelty nollaverokannan alaisten tavaroiden ja palvelujen myynnit, joita ovat muun muassa vienti EU-alueen ulkopuolelle, tavaran myynti EU-maihin arvonlisäverovelvolliselle ostajalle sekä arvonlisäverottomien vesialusten myynti, vuokraus ja rahtaus (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 131 §). Nollaverokannan alaisissa myynneissä myyjällä on oikeus vähentää nollaverokannan alaiseen myynteihin kohdistuvien hankintojen arvonlisäverot, vaikka myynti on verotonta. Tätä kutsutaan myös palautukseen oikeuttavaksi liiketoiminnaksi, mikä edellyttää myyjän rekisteröitymistä arvonlisäverovelvolliseksi. (Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, 293.)

Osa myynneistä on vapautettuja arvonlisäverosta. Tällaisia myyntejä ovat muun muassa kiinteistön ja maanvuokraoikeuden myynti, terveyden- ja sairaanhoitopalvelun myynti, yleissivistävän ja ammatillisen koulutuspalvelun myynti sekä rahoituspalvelun myynti. Edellytykset myynnin verottomuudelle on säädetty arvonlisäverolaissa. Kun yritys harjoittaa edellä mainittua arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jäävää toimintaa, yritys ei ole toiminnastaan arvonlisäverovelvollinen. (Nyrhinen ym. 2019, 404.)

### 2.2.1 Arvonlisäverovelvollisuus

Arvonlisäverolaissa verovelvollisella tarkoitetaan sitä, joka on velvollinen suorittamaan valtiolle arvonlisäveroa. Verovelvollisia ovat kaikki, jotka harjoittavat Suomessa tavaroiden tai palvelujen myyntiä liiketoiminnan muodossa. (Niskakangas ym. 2020, 126.) Liiketoiminnan muodossa tapahtuvalle myynnille ei ole määritelmää arvonlisäverolaissa. Liiketoimintana pidetään kuitenkin ansiotarkoituksessa tapahtuvaa ulospäin suuntautuvaa toimintaa, joka on jatkuvaa ja itsenäistä ja johon sisältyy tavanomainen yrittäjäriski. Oikeudellisella muodolla ei silti ole merkitystä. Toimintaa voi siten harjoittaa esimerkiksi yksityisenä toiminimenä, yhtiömuotoisena tai yhdistyksenä. (Niskakangas ym. 2020, 126–127; Nyrhinen ym. 2019, 37, 41.)

Liiketoiminnan itsenäisessä harjoittamisessa merkitystä on sillä, millaista vastiketta tavarain tai palvelun myynnistä saadaan (Nyrhinen ym. 2019, 41). Arvonlisäverolain mukaan myyntiä ei katsota tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, jos myynnistä saadaan vastikkeeksi ennakkoperintälaissa tarkoitettua palkkaa (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 1 §). Ennakkoperintälain mukaan palkalla tarkoitetaan kaiken laatuista palkkaa, palkkiota, etuutta ja korvausta sekä esimerkiksi luottamustoimesta saatua korvausta (Ennakkoperintälaki 1996/1118, 13 §).

### 2.2.2 Vähennysoikeus

Arvonlisäveron yhtenä tunnusmerkkinä on sen laaja vähennysoikeus. Arvonlisäveron vähennysoikeudella tarkoitetaan arvonlisäveron vähentämistä hankinnoista, jotka kohdistuvat tavaroiden tai palvelujen myynteihin. Vähennysoikeus koskee siten hankintoja, jotka ovat hankittu verollista liiketoimintaa varten. (Niskakangas ym. 2020, 141–142.) Arvonlisäverolain mukaan verollisella liiketoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, joka aiheuttaa tavarain tai palvelun myyjälle verovelvollisuuden (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 102 §).

Arvonlisäveron vähennysoikeus ei koske kaikkia hankintoja. Vähennyskelvottomia hankintoja ovat arvonlisäverottomaksi säädettyyn toimintaan kohdistuvien hankintojen arvonlisäverot ja arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle jäävän toiminnan hankintojen arvonlisäverot. Yrityksen harjoittaessa esimerkiksi arvonlisäverotonta terveyden- ja sairaanhoitoa, arvonlisäverottomaan toimintaan kohdistuvien hankintojen osalta vähennysoikeutta ei ole. Arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolisella toiminnalla tarkoitetaan toimintaa, josta ei säädetä arvonlisäverolaissa. Tällaista arvonlisäverolain ulkopuolista toimintaa on esimerkiksi osakkeiden omistaminen, eli holdingyhtiönä toimiminen. Arvonlisäveron vähennysoikeutta ei ole myöskään hankinnoista, jotka kohdistuvat arvonlisäverolaissa säädettyihin vähennysoikeuden rajoituksiin. Vähennysoikeutta ei ole esimerkiksi silloin, kun hankinta koskee yrityksen edustustarkoitukseen hankittavia tavaroita tai palveluita. (Verohallinto 2020b.)

### **2.2.3 Vähäinen toiminta**

Vähäisellä toiminnalla tarkoitetaan liiketoimintaa, kun tilikauden liikevaihto on enintään 15 000 euroa. Liikevaihdossa otetaan huomioon normaalin tilikauden pituus 12 kuukautta. Mikäli liikevaihto on tätä lyhyempi tai pidempi, liikevaihto suhteutetaan 12 kuukauteen. Liikevaihtoon luetaan mukaan muun muassa arvonlisäverolaissa tarkoitetut tavaroiden ja palvelujen arvonlisäverolliset myynnit, käännetyn verovelvollisuuden alaiset myynnit ja arvonlisäverottomaksi säädetty myynnit, kuten vienti- ja yhteisömyynnit. Liikevaihtoon ei lasketa mukaan esimerkiksi käyttöomaisuuden myyntejä eikä myyntejä, joiden myyntimaa ei ole Suomi. (Verohallinto 2021a.)

Vähäisen toiminnan harjoittaja ei ole myynneistään arvonlisäverovelvollinen. Toiminnan ollessa vähäistä, yritys voi kuitenkin hakeutua vapaaehtoisesti verovelvolliseksi. Tällöin yritys lisää hyödykkeen hintaan arvonlisäveron määrän ja yrityksellä on myös vähennysoikeus liiketoimintaan liittyvistä hankinnoista. Jos yritys ei hakeudu arvonlisäverovelvolliseksi tilikauden liikevaihdon ollessa enintään

15 000 euroa, yritys myy hyödykkeet ilman arvonlisäveroa eikä yrityksellä ole vähennysoikeutta tekemistään hankinnoista. (Verohallinto 2021a.)

#### **2.2.4 Raportointi**

Arvonlisäverovelvollisten rekisteri on Verohallinnon ylläpitämä rekisteri, johon haudutaan tai ilmoitaudutaan. Liikevaihdon ollessa vähäistä, yritys voi vapaaehtoisesti hakeutua alv-rekisteriin. Mikäli yrityksen tilikauden liikevaihto ylittää 15 000 euron rajan, yrityksen pitää ilmoittautua arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. (Verohallinto 2021e.)

Kun yritys on merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, verovelvollinen antaa jokaiselta verokaudelta arvonlisäveroilmoituksen. Koska arvonlisävero on oma-aloitteinen vero, verovelvollinen ilmoittaa ja maksaa arvonlisäverot oma-aloitteisesti ilman erillistä maksuunpanoa. Arvonlisäveron verokausi on kuukausi, neljännesvuosi tai vuosi. Verokauden ollessa kuukausi tai neljännesvuosi, veroilmoitus annetaan verokauden päättymisen jälkeisenä toisen kuukauden 12. päivänä. Verokauden ollessa vuosi, alv-ilmoituksen eräpäivä on helmikuun viimeinen päivä. Lauantait ja pyhäpäivät siirtävät eräpäivää seuraavaan arkipäivään. (Verohallinto 2022b.)

Verokauden voi valita liikevaihtorajojen sen salliessa. Kun yrityksen 12 kuukauden tilikauden liikevaihto on enintään 30 000 euroa, yritys voi valita verokaudeksi kuukauden, neljännesvuoden tai vuoden. Kun tilikauden liikevaihto (12 kk) ylittää 30 000 euroa, mutta on enintään 100 000 euroa, verokaudeksi voi valita neljännesvuoden tai kuukauden. Tilikauden (12 kk) liikevaihdon ylittäessä 100 000 euroa, arvonlisäveroilmoitus annetaan kuukausittain. (Verohallinto 2022a.)

### 3 ARVONLISÄVERON ERITYISJÄRJESTELMÄT

Arvonlisäveron erityisjärjestelmien tarkoituksena on yksinkertaistaa arvonlisäveron ilmoitusmenettelyä ja helpottaa yrittäjien verovelvoitteiden hoitamista. Kun yritys harjoittaa arvonlisäveron erityisjärjestelmään soveltuvaa myyntiä, arvonlisäveron erityisjärjestelmää käyttävä yritys voi ilmoittaa ja maksaa myynnin arvonlisäverot yhden jäsenvaltion kautta. (Verohallinto 2021c.)

Arvonlisäveron erityisjärjestelmät on tarkoitettu elinkeinonharjoittajille, jotka myyvät kuluttajille tavaroita ja palveluja EU:n alueella. Kuluttajan määritelmä riippuu siitä, onko kyse tavarun vai palvelun ostajasta. Tavarun ostajalla tarkoitetaan arvonlisäveron erityisjärjestelmässä yksityishenkilöä sekä sellaista elinkeinonharjoittajaa tai oikeushenkilöä, jonka harjoittama toiminta ei oikeuta arvonlisäveron vähennykseen tai palautukseen. Arvonlisäveron erityisjärjestelmässä tavarun ostaja voi siis olla vähäisen toiminnan harjoittaja. Oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, voi olla esimerkiksi yhdistys. Elinkeinoharjoittaja ja oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, voi olla kuitenkin vain sellainen ostaja, jonka tavaroiden yhteisöhankinnat eivät ole arvonlisäveron alaisia, eli hankinnat eivät ylitä tavarun määränpäämaassa yhteisöhankintojen verottamisen raja-arvoa. (Verohallinto 2021c.) Suomessa raja-arvo on 10 000 euroa (Tamminen 2021, 41).

Palvelun ostajalla tarkoitetaan arvonlisäveron erityisjärjestelmässä muuta kuin elinkeinonharjoittajaa. Palvelun ostaja voi siten olla yksityishenkilö tai oikeushenkilö, joka ei ole harjoita tavarun tai palvelun myyntiä liiketoiminnan muodossa. Ostajaa ei katsota kuluttajaksi, jos oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi esimerkiksi käännetyn verovelvollisuuden takia. Palvelun myynti ei tällöin sovellu arvonlisäveron erityisjärjestelmään. (Verohallinto 2021c.)

### 3.1 One Stop Shop

Ennen 1.7.2021 voimaan tullutta laajennettua arvonlisäveron erityisjärjestelmää käytössä oli Mini One Stop Shop (MOSS) -järjestelmä. MOSS-järjestelmä kattoi ainoastaan kuluttajille myydyt tele-, lähetys- ja sähköiset palvelut ja sisälsi kaksi järjestelmää: unionin järjestelmän ja muun kuin unionin järjestelmän. (Verohallinto 2021b.)

Laajennettua arvonlisäveron erityisjärjestelmää eli One Stop Shop (OSS) -järjestelmää sovelletaan tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen lisäksi muihin kuluttajille myytyihin palveluihin sekä tavaroiden etämyyntiin (Verohallinto 2021c). OSS-järjestelmä tasapuolistaa EU:ssa ja EU:n ulkopuolella sijaitsevien yritysten toimintaedellytyksiä, yksinkertaistaa sähköisen kaupankäynnin arvonlisäverovelvollisuuksia ja syventää EU:n sisämarkkinoita (Euroopan komissio 2020, 6).

Voimassa oleva OSS-järjestelmä sisältää kolme järjestelmää: unionin järjestelmän, muun kuin unionin järjestelmän ja tuontijärjestelmän. Arvonlisäveron erityisjärjestelmille yhteistä on järjestelmien vapaaehtoisuus. (Verohallinto 2021c.) Jokaisella järjestelmällä on kuitenkin eri soveltamisalat. Arvonlisäverolaissa on esitelty erityisjärjestelmän säännökset, jotka perustuvat arvonlisäverodirektiiviin ja niitä täydentäviin EU-asetuksiin. (Kallio ym. 2021, 945–946.)

Unionin järjestelmää voi soveltaa EU:n alueella tapahtuvaan tavarantoimitukseen, markkinapaikan mahdollistamaan yhteisön sisäiseen tavarantoimitukseen sekä palvelujen myyntiin kuluttajille. Muuta kuin unionin järjestelmää voi soveltaa EU:n ulkopuolelle sijoittautunut verovelvollinen, joka harjoittaa EU:ssa palvelujen myyntiä kuluttajille. Tuontijärjestelmää voi soveltaa EU:hun sijoittautunut elinkeinonharjoittaja, joka harjoittaa EU:n ulkopuolelta maahantuotujen tavaroiden etämyyntiä kuluttajille. Myös myyjä, jolla ei ole liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa EU:n alueella voi harjoittaa maahantuotujen tavaroiden etämyyntiä EU:hun sijoittautuneen välittäjän avulla. Maahantuodun tavarantoimituksen arvo voi kuitenkin olla enintään 150 euroa. (Verohallinto 2021c.) Taulukossa 1 esitetään kuhunkin OSS-järjestelmään soveltuvat myynnit kuluttajille.

TAULUKKO 1. Arvonlisäveron erityisjärjestelmään soveltuvat myynnit.

	Tavaroiden etä- myynti	Palvelujen myynti kuluttajille
Unionin järjestelmä	X	X
Muu kuin unionin järjestelmä		X
Tuontijärjestelmä	X	

Arvonlisäveron erityisjärjestelmiä (OSS) voi käyttää EU:hun ja EU:n ulkopuolelle sijoittautunut verovelvollinen. Koska järjestelmät huomioivat erilaisia myyntejä sekä ottavat huomioon verovelvollisten sijoittautumisen eri maihin, verovelvollinen voi käyttää useampaa kuin yhtä erityisjärjestelmää kerrallaan. Euroopan unioniin sijoittautunut verovelvollinen voi olla rekisteröityneenä samanaikaisesti sekä unionin järjestelmään että tuontijärjestelmään. EU:n ulkopuolelle sijoittautunut verovelvollinen voi käyttää kaikkia kolmea järjestelmää. (Euroopan komissio 2021, 4.) Yhteen järjestelmään voi kuitenkin olla rekisteröityneenä vain yhdessä tunnistamisjäsenvaltiossa. Jos verovelvollinen käyttää useampaa kuin yhtä järjestelmää, tunnistamisjäsenvaltio voi olla eri EU-maa. (Verohallinto 2021c.)

Tunnistamisjäsenvaltiolla tarkoitetaan sitä EU-maata, johon elinkeinonharjoittaja rekisteröityy erityisjärjestelmän käyttäjäksi. Esimerkiksi kun elinkeinonharjoittaja rekisteröityy unionin järjestelmän käyttäjäksi Suomessa, tunnistamisjäsenvaltio on Suomi. Elinkeinonharjoittaja ilmoittaa unionin järjestelmään soveltuvat myynnit tunnistamisjäsenvaltiolle kulutusjäsenvaltioiden verokantojen mukaan ja tunnistamisjäsenvaltio välittää tiedot myynneistä kulutusjäsenvaltioihin. Kulutusjäsenvaltiolla tarkoitetaan sitä EU-maata, jossa tavara tai palvelu on myyty. Siten EU-maa, jossa tavaran luovutus tapahtuu tai palvelu suoritetaan, on kulutusjäsenvaltio. (Verohallinto 2021c.)

Kun verovelvollinen on valinnut arvonlisäveron erityisjärjestelmän hoitaakseen verovelvoitteet, verovelvollinen ei voi valita missä maassa tai mihin myynneihin valittua järjestelmää sovelletaan. Jokaiseen kuluttajakauppaa koskevaan tavaran luovutukseen tai palvelun suoritukseen sovelletaan silloin käytössä olevan OSS-

järjestelmän säännöksiä, kun myynti tapahtuu toiseen EU-maahan sijoittautuneelle kuluttajalle. Valittua järjestelmää sovelletaan myös jokaisessa EU-jäsenvaltiossa. (Euroopan komissio 2021, 4.)

Koska tämän opinnäytetyön tarkoituksena on perehtyä unionin järjestelmään, muun kuin unionin järjestelmän ja tuontijärjestelmän käytön edellytyksiä ei tarkastella tässä työssä tarkemmin. Seuraavassa luvussa käydään läpi unionin järjestelmän soveltamisedellytyksiä ja raportointivelvollisuuksia.

### **3.2 Unionin järjestelmä**

Unionin järjestelmään voi rekisteröityä elinkeinonharjoittaja, jolla on liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka EU:n alueella ja joka myy palveluja kuluttajille muihin EU-maihin (Verohallinto 2021c). Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan myyjän toimipaikkaa, jossa on riittävät henkilöresurssit ja tekniset resurssit suorittamaan palveluita. Jos palvelua ei luovuteta kiinteästä toimipaikasta, myyntimaa määräytyy myyjän liiketoiminnan kotipaikan mukaan. Liiketoiminnan kotipaikalla tarkoitetaan paikkaa siinä valtiossa, josta toimintaa pääasiallisesti harjoitetaan tai johdetaan. (Verohallinto 2021g.) Siihen EU-maahan myydyt palvelut, jossa elinkeinonharjoittajalla on liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteää toimipaikka, ei voi soveltaa unionin järjestelmää, vaan myynnit ilmoitetaan suoraan kyseiselle EU-maalle (Verohallinto 2021c).

Unionin järjestelmää voi soveltaa myös elinkeinonharjoittaja, joka harjoittaa tavaroiden etämyyntiä muihin EU-maihin eli yhteisön sisäistä tavaroiden etämyyntiä. Tällä tarkoitetaan kuluttajille tapahtuvaa tavaroiden myyntiä kuljetettuna EU-maasta toiseen. Esimerkiksi suomalainen yritys, joka harjoittaa tavaroiden etämyyntiä kuluttajille muihin EU-maihin, voi rekisteröityä unionin järjestelmän käyttäjäksi Suomessa ja hoitaa verovelvoitteet muihin EU-maihin lähetetyistä tavaroista unionin järjestelmässä. (Verohallinto 2021c.)

Unionin järjestelmää voi soveltaa myös tilanteissa, jossa markkinapaikka mahdollistaa EU:n ulkopuolelle sijoittautuneelle elinkeinonharjoittajalle tavaroiden etämyynnin EU:n alueella. Tämä edellyttää kuitenkin sitä, että markkinapaikan katsotaan myyneen tavaran kuluttajalle. Unionin järjestelmässä markkinapaikalla tarkoitetaan verovelvollista, joka mahdollistaa EU:n ulkopuolelle sijoittautuneen elinkeinonharjoittajan suorittamat tavaroiden etämyynnit EU:n alueella. Markkinapaikasta käytetään myös termiä sähköinen rajapinta. (Verohallinto 2021c.)

### **3.3 Rekisteröityminen unionin järjestelmään**

Arvonlisäveron erityisjärjestelmän käyttäminen ja järjestelmään rekisteröityminen on vapaaehtoista. Jotta erityisjärjestelmää voi käyttää, verovelvollisen tulee täyttää rekisteröinnin edellytykset. Edellytykset täyttyvät, kun verovelvollinen harjoittaa erityisjärjestelmään kuuluvaa toimintaa eikä se ole rekisteröitynyt jo samaan järjestelmään toisessa jäsenvaltiossa. Yrityksen on täytettävä myös kunkin erityisjärjestelmän kotipaikkaan ja kiinteään toimipaikkaan liittyvät edellytykset. (Verohallinto 2021f.)

Erityisjärjestelmään rekisteröityminen edellyttää myös arvonlisäverovelvollisuutta tunnistamisjäsenvaltiossa, eli voimassa olevaa arvonlisäverotunnistetta. Unionin järjestelmässä arvonlisäverotunniste koostuu tunnistamisjäsenvaltion maatumuksesta ja numerosarjasta. Tunnistamisjäsenvaltion ollessa Suomi, tunniste muodostuu maatumuksesta FI ja y-tunnuksesta ilman numerosarjassa olevaa väliviivaa. (Verohallinto 2021c.)

Rekisteröityäkseen arvonlisäveron erityisjärjestelmän käyttäjäksi, verovelvollisen pitää antaa erityisjärjestelmän käytön aloittamisesta rekisteröinti-ilmoitus tunnistamisjäsenvaltiossa. Tunnistamisjäsenvaltion ollessa Suomi, verovelvollinen ilmoittaa erityisjärjestelmän käytön aloittamisesta Verohallinnolle. Ilmoitus rekisteröinnistä tehdään sähköisesti OmaVerossa. Jos verovelvollisen tunnistamisjäsenvaltio on muu kuin Suomi ja verovelvollinen suorittaa myynneistään veroa

Suomeen, verovelvollinen noudattaa tällöin kyseisen tunnistamisjäsenvaltion sovellettavia säännöksiä. (Verohallinto 2021c.)

### 3.3.1 Voimaantulo

Unionin järjestelmässä verokausi on neljännesvuosi. Järjestelmä tulee siten pääsääntöisesti voimaan aikaisintaan rekisteröinti-ilmoituksen tekemisestä seuraavan vuosineljänneksen ensimmäisestä päivästä alkaen. (Verohallinto 2021c.) Esimerkiksi yritys, jonka tunnistamisjäsenvaltio on Suomi, tekee rekisteröinti-ilmoituksen unionin järjestelmän käytöstä 8.5. Koska yrityksellä ei ole ollut unionin järjestelmään kuuluvia myyntejä aiemmin, yritys rekisteröidään unionin järjestelmään 1.7. alkaen.

Neuvoston täytäntöönpanoasetuksessa säädetään tarkemmin unionin järjestelmän aloituspäivästä. Jos verovelvollinen on harjoittanut unionin järjestelmään kuuluvaa myyntiä ennen seuraavan vuosineljänneksen alkua, aloituspäivä on aikaisintaan ensimmäisen tavarantoimituksen tai palvelun suorituksen päivä. Tämä edellyttää kuitenkin sitä, että verovelvollinen ilmoittaa unionin järjestelmän rekisteröinnistä tunnistamisjäsenvaltiolle viimeistään myynnistä seuraavan kuukauden kymmenenteen päivään mennessä. (Neuvoston täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011, 57 d artikla; Verohallinto 2021c.)

Esimerkiksi yritys, joka on tehnyt rekisteröinti-ilmoituksen unionin järjestelmään 8.5., on suorittanut ensimmäiset järjestelmään soveltuvat myynnit 3.4. Koska yritys on tehnyt unionin järjestelmän aloittamisesta rekisteröinti-ilmoituksen myynnistä seuraavan kuukauden kymmenenteen päivään mennessä, unionin järjestelmää sovelletaan aikaisintaan 3.4. alkaen.

Arvonlisäveron erityisjärjestelmän rekisteröinti-ilmoitus tulee antaa ajoissa. Jos verovelvollinen antaa rekisteröinti-ilmoituksen arvonlisäveron erityisjärjestelmän aloittamisesta myöhässä, verovelvollisen on rekisteröidyttävä arvonlisäverovel-

volliseksi tavaroiden ja palvelujen kulutusjäsenvaltioihin hoitaakseen arvonlisäverovelvoitteet oikein. (Verohallinto 2021c.) Esimerkiksi yritys, joka on myynyt saksalaisille ja hollantilaisille kuluttajille sähköistä etäopetuspalvelua, on tehnyt rekisteröinti-ilmoituksen unionin järjestelmään 14.3. Ensimmäinen myynti on tapahtunut 3.2. Koska yritys ei ole tehnyt rekisteröinti-ilmoitusta unionin järjestelmään ajoissa, eli myynnistä seuraavan kuukauden kymmenenteen päivään mennessä, kyseistä etäopetuspalvelun myyntiä ei voi ilmoittaa OSS-järjestelmässä. Yritys on velvollinen ilmoittamaan ja maksamaan myynnin arvonlisäverot suoraan kulutusjäsenvaltioihin, eli Saksaan ja Hollantiin.

Arvonlisäveron erityisjärjestelmää voi käyttää vasta, kun ilmoitus rekisteröinnistä on hyväksytty ja verovelvollinen on saanut päätöksen rekisteröinnistä tunnistamisjäsenvaltiolta. Koska arvonlisäveron erityisjärjestelmä on sähköinen järjestelmä, päätös rekisteröinnistä annetaan sähköisesti. Verohallinnon ohjeen mukaan tunnistamisjäsenvaltion ollessa Suomi, rekisteröintipäätös on luettavissa OmaVerossa. (Verohallinto 2021c.)

### **3.3.2 Raportointi**

Arvonlisäveron erityisjärjestelmään kuuluvat myynnit ilmoitetaan omalla arvonlisäveroilmoituksella järjestelmän aloituspäivästä alkaen. Unionin järjestelmässä veroilmoitus annetaan neljännesvuosittain (taulukko 2). Muussa kuin unionin järjestelmässä arvonlisäverot ilmoitetaan ja maksetaan myös neljännesvuosittain ja tuontijärjestelmässä kuukausittain. Riippumatta siitä mitä erityisjärjestelmää yritys käyttää, arvonlisäveroilmoituksen eräpäivä OSS-järjestelmässä on kunkin järjestelmän osalta verokaudesta seuraavan kuukauden viimeinen päivä. (Verohallinto 2021c.)

TAULUKKO 2. Ilmoituskaudet ja alv-ilmoitusten eräpäivät unionin järjestelmässä (Kallio ym. 2021, 957).

Ilmoituskausi	Määräpäivä
Q1 (tammi-maaliskuu)	30.4.
Q2 (huhti-kesäkuu)	31.7.
Q3 (heinä-syyskuu)	31.10.
Q4 (loka-joulukuu)	31.1.

Arvonlisäverolaissa on säädetty siitä, mitä tietoja arvonlisäveron erityisjärjestelmää käyttäessä arvonlisäveroilmoituksella tulee ilmoittaa. Unionin järjestelmässä myynnit eritellään arvonlisäveroilmoitukselle sen mukaan, mistä sijoittautumisjäsenvaltiosta tavara on kuljetettu tai palvelu on myyty. Unionin järjestelmässä sijoittautumisjäsenvaltio tarkoittaa sitä EU-maata, josta tavarahan lähetys tai kuljetus alkaa. Sijoittautumisjäsenvaltiolla tarkoitetaan myös maata, jossa myyjällä on kiinteä toimipaikka ja josta palvelua myydään. Lisäksi arvonlisäveroilmoituksella ilmoitetaan muun muassa tavaroiden ja palvelujen myyntien määrä ja maksettava arvonlisävero kulutusjäsenvaltioittain. Verokanta ilmoitetaan siis sen maan mukaan, jonne tavara tai palvelu on myyty. (Verohallinto 2021c.)

Esimerkiksi unionin järjestelmään rekisteröitynyt suomalainen elinkeinonharjoittaja, joka on myynyt ranskalaisille kuluttajille sähköistä palvelua, ilmoittaa myynneistä suoritettavan veron Ranskan verokannan mukaisesti. Ilmoituksella voi myös korjata aiempien verokausien myyntejä ja maksettavaa veroa. Kun verovelvollinen on antanut ilmoituksen ja maksanut verot tunnistamisjäsenvaltiolle, tunnistamisjäsenvaltio siirtää tiedot ja maksut kulutusjäsenvaltiolle. (Verohallinto 2021c.)

Jos yritys on rekisteröityneenä useampaan kuin yhteen OSS-järjestelmään, myyntejä ei ilmoiteta samalla arvonlisäveroilmoituksella, vaan jokaisesta järjestelmästä annetaan erillinen arvonlisäveroilmoitus. Arvonlisäveroilmoitus kunkin järjestelmän osalta on annettava, vaikka yrityksellä ei ole ollut arvonlisäveron erityisjärjestelmään kuuluvia myyntejä. (Verohallinto 2021c.)

Arvonlisäveron erityisjärjestelmässä verovelvollinen noudattaa oman tunnistamisjäsenvaltion säännöksiä. Kuten rekisteröinti-ilmoitukset ja -päätökset, myös arvonlisäveroilmoitukset annetaan tunnistamisjäsenvaltiolle sähköisesti. Tunnistamisjäsenvaltion ollessa Suomi, arvonlisäveroilmoitus annetaan OmaVerossa. Jos unionin järjestelmää käyttävä verovelvollinen, jonka tunnistamisjäsenvaltio on muu kuin Suomi, on rikkonut tunnistamisjäsenvaltionsa säännöksiä, mahdolliset seuraamukset Suomeen suoritettavan veron osalta määräytyy Suomen arvonlisäverolain säännösten perusteella. (Kallio ym. 2021, 958; Verohallinto 2021c.)

### **3.3.3 Rekisteröinnin päättyminen**

Arvonlisäveron erityisjärjestelmän käytön lopettamisesta annetaan ilmoitus tunnistamisjäsenvaltiolle. Tunnistamisjäsenvaltio voi sulkea verovelvollisen erityisjärjestelmän ulkopuolelle myös esimerkiksi säännösten noudattamatta jättämisen vuoksi. (Verohallinto 2021c.)

Verovelvollisen rekisteröinti päättyy unionin järjestelmässä, kun verovelvollinen ilmoittaa tunnistamisjäsenvaltiolle järjestelmän käytön lopettamisesta. Tällainen vapaaehtoinen lopettaminen on kyseessä silloin, kun verovelvollinen ilmoittaa, ettei harjoita enää unionin järjestelmään kuuluvien tavaroiden tai palvelujen myyntiä. Järjestelmän käytön päättyminen tulee voimaan päätöksen lähettämisestä seuraavan kalenterivuosineljänneksen ensimmäisestä päivästä alkaen. (Verohallinto 2021c.) Esimerkiksi yritykselle, joka on ilmoittanut järjestelmän käytön lopettamisesta, lähetetään päätös 3.5. Unionin järjestelmän voimassaolo päättyy tällöin 1.7. alkaen.

Tunnistamisjäsenvaltio sulkee verovelvollisen unionin järjestelmän ulkopuolelle myös silloin, kun ilmenee, ettei verovelvollinen harjoita enää unionin järjestelmään kuuluvien tavaroiden eikä palvelujen myyntejä (Verohallinto 2021c). Neuvoston täytäntöönpanoasetuksen mukaan verollisen toiminnan katsotaan loppu-

neen, kun verovelvollinen ei ole myynyt kahden perättäisen vuoden aikana lainkaan unionin järjestelmään kuuluvia myyntejä (Neuvoston täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011, 58 a artikla). Käytännössä tämä tarkoittaa kahdeksan perättäisen ilmoituksen antamista unionin järjestelmässä, koska järjestelmän verokausi on neljännesvuosi. Sulkeminen unionin järjestelmän ulkopuolelle tulee voimaan päätöksen lähettamisestä seuraavan kalenterivuosineljänneksen ensimmäisestä päivästä alkaen. (Verohallinto 2021c.)

Tunnistamisjäsenvaltio sulkee verovelvollisen unionin järjestelmän ulkopuolelle silloin, kun järjestelmän soveltamisedellytykset ei verovelvollisen osalta täyty. Edellytykset koskevat siten verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikkaa, kiinteä toimipaikkaa sekä tavaroiden lähetysten tai kuljetusten lähtöpaikkaa. Muutos tulee voimaan siitä päivästä alkaen, jolloin muutos on tapahtunut, edellyttäen, että verovelvollinen rekisteröityy toiseen tunnistamisjäsenvaltioon jatkaakseen unionin järjestelmän käyttämistä. (Verohallinto 2021c.)

Tunnistamisjäsenvaltio sulkee verovelvollisen arvonlisäveron erityisjärjestelmän ulkopuolelle myös silloin, kun verovelvollinen jättää jatkuvasti noudattamatta arvonlisäveron erityisjärjestelmää koskevia säännöksiä. Unionin järjestelmää koskevia säännöksiä jätetään jatkuvasti noudattamatta, kun verovelvollinen on jättänyt antamatta kolmelta perättäiseltä verokaudelta arvonlisäveroilmoituksen kymmenen päivän kuluessa siitä, kun tunnistamisjäsenvaltio on antanut muistutukset verovelvolliselle toimittamattomista alv-ilmoituksista. Säännöksiä jätetään noudattamatta jatkuvasti myös silloin, kun verokaudella suoritettavan veron määrä on yli 100 euroa eikä verovelvollinen ole maksanut kolmelta perättäiseltä verokaudelta arvonlisäveron täyttä määrää kymmenen päivän kuluessa muistutuksen lähettamisestä verovelvolliselle tai kun verovelvollinen ei ole tunnistamisjäsenvaltion pyynnöstä asettanut unionin järjestelmään kuuluvaa kirjanpitoa sähköisesti saataville kuukauden kuluessa tunnistamisjäsenvaltion muistutuksesta huolimatta. (Neuvoston täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011, 58 b artikla.)

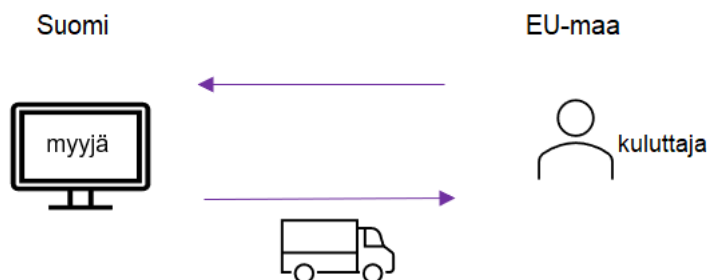
Kun verovelvollinen suljetaan unionin järjestelmän ulkopuolelle säännösten noudattamatta jättämisen takia, päätös tulee voimaan päätöspäivästä seuraavan kalenterivuosineljänneksen ensimmäisestä päivästä alkaen. On kuitenkin huomioitavaa, että tällöin verovelvollinen suljetaan jokaisen erityisjärjestelmän ulkopuolelle kahden vuoden ajaksi sulkemisen voimaantulopäivästä alkaen. Tätä kutsutaan karenssiksi, jonka aikana verovelvollista ei rekisteröidä mihinkään arvonlisäveron erityisjärjestelmään, vaikka edellytykset muutoin täyttyisivät. Jos verovelvollinen jatkaa erityisjärjestelmään soveltuvaa toimintaa voimassa olevan karenssin aikana, verovelvollisen pitää hoitaa verovelvoitteet suoraan tavaroiden ja palvelujen kulutusjäsenvaltioihin. (Verohallinto 2021c.) Esimerkiksi yritys, joka on suljettu unionin järjestelmän ulkopuolelle säännösten noudattamatta jättämisen takia 1.4.2023 alkaen, ei voi käyttää mitään arvonlisäveron erityisjärjestelmää voimassa olevan karenssiajan aikana, joka kestää 31.3.2025 asti.

## 4 TAVARAN ETÄMYYNNTI

Tavarahan myyntiä koskevat säännökset kuluttajan asemassa olevaan ostajaan muuttuivat 1.7.2021. EU-lainsäädäntöuudistusten myötä tavaroiden etämyynteihin sovellettavat arvonlisäveroperiaatteet muuttuivat koko EU:n alueella. Ennen uudistusta tavarahan myynnistä kuluttajille ja muille ei-verovelvollisille toisiin EU-maihin myytyihin tavaroihin on sovellettu kaukomyyntiä koskevia säännöksiä. Uudistusten myötä järjestelystä käytetään termiä etämyynti. Tavarahan etämyynti voi olla joko yhteisön sisäistä tavarahan etämyyntiä tai maahantuotavan tavarahan etämyyntiä. (Kallio ym. 2021, 440–441.) Koska tässä työssä perehdytään unionin järjestelmän soveltamisalaan, työssä ei käsitellä maahantuotavien tavaroiden etämyyntiä.

### 4.1 Yhteisön sisäinen tavarahan etämyynti

Yhteisön sisäisellä tavarahan etämyynnillä tarkoitetaan EU-maasta toiseen tapahtuvaa myyntiä, jossa ostajana on kuluttaja eli yksityishenkilö tai siihen rinnastettava henkilö. Myyjänä olevan elinkeinonharjoittajan tai jonkun muun myyjän puolesta pitää kuljettaa tavara kuluttajalle (kuvio 1). (Kallio ym. 2021, 168–169.)



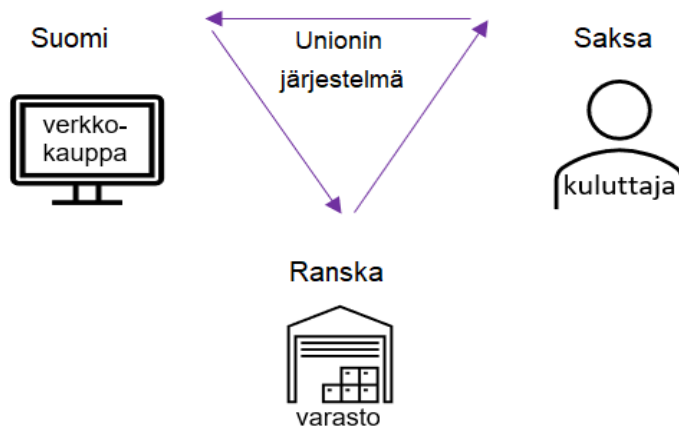
KUVIO 1. Yhteisön sisäinen tavarahan etämyynti.

Tavaran etämyynnissä ostajan pitää olla taho, jolle hankinta ei ole yhteisöhankinta, eli EU-tavaraosto (Kallio ym. 2021, 169). Yhteisöhankinnalla tarkoitetaan irtaimen esineen vastikkeellista hankintaa toisessa EU-maassa sijaitsevalta elinkeinonharjoittajalta, jolla on voimassa oleva ALV-tunniste ja kun tavara siirtyy EU-maasta toiseen (Tamminen 2021, 27, 40). Yksityishenkilöön rinnastettava ostaja voi olla esimerkiksi elinkeinonharjoittaja, joka ei harjoita arvonlisäveron vähennykseen tai palautukseen oikeuttavaa toimintaa. Ostaja voi olla myös oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja eikä harjoita vastikkeellista myyntiä, kuten yleishyödyllinen yhteisö. (Verohallinto 2021g.)

Neuvoston täytäntöönpanoasetuksessa on tarkennettu, milloin kuljetuksen katsotaan tapahtuvan myyjän puolesta tai toimesta. Esimerkiksi silloin, kun myyjä ostaa tavaran lähettämisen tai kuljettamisen alihankintana kolmannelta osapuolelta, kuljetuksen katsotaan tapahtuneen myyjän puolesta. Kyse on etämyynnistä myös silloin, kun myyjä osallistuu kuljetuksen järjestämiseen tai ohjaa ostajaa käyttämään kuljetusliikettä. (Neuvoston täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011, 5 a artikla; Verohallinto 2021g.) Yhteisön sisäistä tavaran etämyyntiä ei ole kuitenkaan luovutus, jos myyjä eikä kukaan muu myyjän puolesta lähetä tai kuljeta tavaraa ostajalle eikä myyjä osallistu suoraan tai välillisesti tavaroiden lähetykseen tai kuljetukseen. Jos tavaran ostaja hankkii kuljetuksen itsenäisesti tai järjestää itse tavaran toimittamisen kolmannen osapuolen kanssa, myyntiä ei katsota tavaran etämyynniksi. (Tamminen 2021, 79; Verohallinto 2021g.)

Tavaran etämyynti tapahtuu usein verkkokaupoissa. Yhteisön sisäiseksi tavaran etämyynniksi katsotaan esimerkiksi tilanne, jossa toiseen EU-maahan sijoittautunut kuluttaja ostaa suomalaisen yrityksen verkkokaupasta tavaroita, jotka kuljetetaan Suomesta kuluttajalle. Myytävän tavaran ei kuitenkaan tarvitse sijaita samassa jäsenvaltiossa, johon myyjä on sijoittautuneena. Yhteisön sisäistä tavaran etämyyntiä on myös myynti, kun myyjä sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa kuin mistä tavaran kuljetus alkaa ja päättyy. (Verohallinto 2021g.)

Esimerkiksi kun Saksaan sijoittautunut kuluttaja on tilannut suomalaisesta verkkokaupasta tavaroita ja tavarat kuljetetaan myyjän Ranskassa sijaitsevasta varastosta kuluttajalle, myynti on yhteisön sisäistä tavarantoimitusta (kuvio 2). Myynti soveltuu tällöin myös unionin järjestelmään.



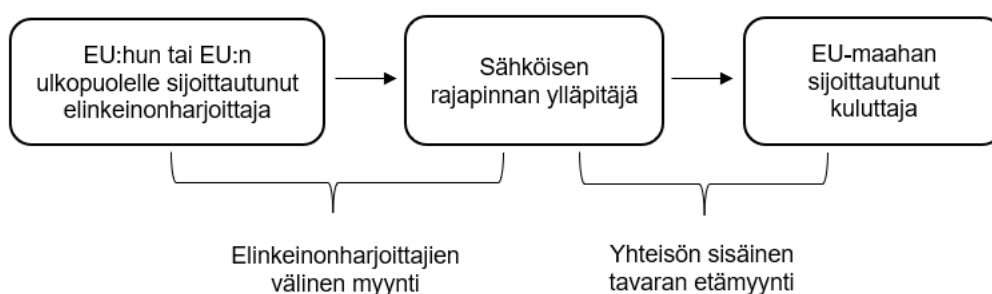
KUVIO 2. Esimerkki yhteisön sisäisestä tavarantoimituksesta.

Arvonlisäverolain mukaan myyntiä ei pidetä tavarantoimituksena silloin, kun tavara asennetaan tai kootaan siinä EU-maassa, jossa tavarantoimitus päättyy (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 19 a §). Etämyyntiä ei ole myöskään kuljetusvälineen hankinta uutena, koska tällainen hankinta toisesta EU-maasta Suomeen toimitettuna muodostaa Suomessa verotettavan yhteisötoimituksen (Kallio ym. 2021, 169). Arvonlisäverolain mukaan uusi kuljetusväline on esimerkiksi yli 7,5 metriä pitkä vesialus (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 26 d §). Myyntiä ei katsota tavarantoimitukseksi myöskään silloin, kun myyjä on soveltanut marginaaliverotusmenettelyä käytettyjen tavaroiden, taide, keräily- ja antiikkiesineiden myyntiin. Kun myynti tapahtuu yksityishenkilöiden välisenä kauppana tai kun ostajana on arvonlisäverollinen elinkeinonharjoittaja kyse ei ole etämyyntistä. Valmisteveronalaiset tavarat, kuten alkoholi ja tupakka, ovat tavarantoimitusta ainoastaan silloin, kun ostajana on yksityishenkilö ja kuljettamisesta koskevat edellytykset täyttyvät. (Kallio ym. 2021, 168–170; Verohallinto 2021g.) Jos valmisteveron alaisten tavarantoimituksen ostaja on muu kuin yksityishenkilö, ostos on arvonlisäverollinen yhteisötoimitus siinä EU-maassa, johon tavara kuljetetaan (Verohallinto 2021g).

## 4.2 Sähköinen rajapinta

Sähköisellä rajapinnalla tarkoitetaan tavaran myyntiä sähköisen markkinapaikan, alustan, portaalin tai muun vastaavan rajapinnan kautta. Esimerkiksi verkkokauppa voi olla sähköinen rajapinta. Sähköisen rajapinnan ylläpitäjä on elinkeinonharjoittaja, joka myy rajapinnan kautta omia tavaroita. Lisäksi ylläpitäjä voi mahdollistaa toiselle EU:hun tai EU:n ulkopuolelle sijoittautuneelle elinkeinonharjoittajalle tavaroiden myynnin sähköisen rajapinnan, kuten verkkokaupan kautta. Tällöin tavaran myynti myyjältä kuluttajalle tapahtuu sähköistä rajapintaa ylläpitävän elinkeinonharjoittajan avulla. (Tamminen 2021, 84; Verohallinto 2021g.)

Neuvoston täytäntöönpanoasetuksen mukaan mahdollistamisella tarkoitetaan sitä, että ostaja ja sähköisen rajapinnan kautta myyntiä harjoittava elinkeinonharjoittava löytävät toisensa, joka johtaa tavaran myyntiin rajapinnan kautta (Neuvoston täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011, 5b artikla). Tällöin tavaran alkuperäisen myyjän katsotaan myyvän tavaran ensiksi sähköisen rajapinnan ylläpitäjälle, joka myy tavaran kuluttajalle (kuvio 3). Sähköisen rajapinnan ylläpitäjä on siten tavaran ostaja ja myyjä. (Verohallinto 2021g.)



KUVIO 3. Sähköisen rajapinnan mahdollistama tavaran etämyynti.

Sähköisen rajapinnan ylläpitäjä mahdollistaa tavaran myynnin rajapinnan kautta silloin, kun se asettaa tavaran myyntiin sovellettavia ehtoja ja edellytyksiä, hyväksyy maksun perimisen ostajalta tai osallistuu tavaran tilaamiseen tai toimittamiseen. Jos yksikin edellä mainituista ehdoista täyttyy, rajapintaa ylläpitävän elinkeinonharjoittajan katsotaan mahdollistaneen tavaran myynnin. Elinkeinonharjoittajan ei siis katsota mahdollistavan myyntiä, jos se ei aseta tavaran myyntiin

sovellettavia ehtoja ja edellytyksiä, ei osallistu maksun perimiseen eikä tavarantoimitukseen tai toimittamiseen. (Verohallinto 2021g.)

EU:n ulkopuolelle sijoittautunut elinkeinonharjoittaja voi myydä tavaroita sähköisen rajapinnan kautta vain silloin kun sillä ei ole liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa EU:n alueella. Vaikka tavarantoimitus tapahtuu kaksi, voi etämyyntiin liittyä vain yksi kuljettaminen. Koska rajapinnan ylläpitäjä myy tavarantoimituksen varsinaiselle ostajalle, katsotaan se myynnin mahdollistajana myös tavarantoimituksen kuljettajaksi. Sähköisen rajapinnan ylläpitäjä on kuljettaja myös silloin, kun EU:hun sijoittautumaton elinkeinonharjoittaja järjestää tosiasiallisesti kuljettamisen. (Verohallinto 2021g; Tamminen 2021, 84–85.)

Yhteisön ulkopuolelle sijoittautunut elinkeinonharjoittaja ei suorita arvonlisäveroa elinkeinonharjoittajalle, joka mahdollistaa tavaroiden etämyynnin (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 60 b §). Sähköisen rajapinnan ylläpitäjän kuluttajille kohdistuviin myynteihin sovelletaan yhteisön sisäistä tavaroiden etämyyntiä koskevia säännöksiä. Verotus tapahtuu siis siinä maassa, jossa tavarantoimitus päättyy. Sähköisen rajapinnan ylläpitäjä ilmoittaa ja maksaa kuluttajille myytyjen tavaroiden arvonlisäverot kulutusjäsenvaltioihin. Ylläpitäjä voi hoitaa verovelvoitteet rekisteröitymällä alv-rekistereihin niihin EU-maihin, joihin sijoittautuneille ostajille se on tavaroita myynyt. Vaihtoehtoisesti sähköisen rajapinnan ylläpitäjä voi rekisteröityä unionin järjestelmään verovelvoitteiden hoitamiseksi, kun kyse on EU:n sisäisestä tavaroiden etämyynnistä. (Tamminen 2021, 85.)

### **4.3 Myyntimaa**

Yhteisön sisäisessä tavarantoimituksessa myyntimaa määräytyy erityissäännöksen mukaan (Kallio ym. 2021, 501). Arvonlisäverolain mukaan myynti tapahtuu Suomessa, kun tavara kuljetetaan toisesta EU-jäsenvaltiosta Suomeen sijoittautuneelle ostajalle (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 63 a §). Tavarantoimituksessa myyntimaa on siis se EU-maa, johon tavarantoimitus päättyy (taulukko 3) (Tamminen 2021, 80).

TAULUKKO 3. Myyntimaan määräytyminen tavarankuljetuksen etämyynnissä.

Myyntimaa	Yleissäännös	Erityissäännös
EU-maa, josta tavarankuljetus alkaa	X	
EU-maa, johon tavarankuljetus päättyy		X

Yhteisön sisäinen tavarankuljetus verotetaan aina kuljetuksen päättymismaassa, jos EU:n alueelle sijoittautuneen yrityksen kalenterivuoden liikevaihto on yhteensä yli 10 000 euroa. Liikevaihtoon luetaan tavarankuljetuksen lisäksi tele-, lähetys- ja sähköiset palvelut. Myös silloin, kun myyjä on sijoittautunut useampaan kuin yhteen EU-maahan tai vastaavasti myyjällä ei ole kiinteää toimipaikkaa tai liiketoiminnan kotipaikkaa EU:n alueella, myyntimaa määräytyy kuljetuksen päättymismaan mukaan. (Kallio ym. 2021, 502.)

Yhteisön sisäistä tavarankuljetusta harjoittavalla on kaksi vaihtoehtoa hoitaa verovelvoitteet. Yksi vaihtoehto on, että etämyynnin harjoittaja rekisteröityy arvonlisäverovelvolliseksi kaikkiin niihin EU-maihin, joihin sijoittautuneille ostajille se on myynyt tavaroita ja maksaa arvonlisäverot kuhunkin EU-maahan erikseen. Vaihtoehtoisesti yritys voi rekisteröityä unionin järjestelmään ja maksaa arvonlisäverot kaikista tavaroiden etämyynneistä yhdellä arvonlisäveroilmoituksella tunnistamisjäsenvaltion kautta. Myyjä voi soveltamisedellytysten mukaan valita tunnistamisjäsenvaltion, jossa se rekisteröityy arvonlisäveron erityisjärjestelmään. Koska molemmissa vaihtoehdoissa myynti verotetaan myyntimaan verokannan mukaan, valittu tapa ei vaikuta myynnistä suoritettavan veron määrään. (Tamminen 2021, 80; Verohallinto 2021g.)

Esimerkiksi saksalainen elinkeinonharjoittaja, joka harjoittaa tavaroiden etämyyntiä kuluttajille eri EU-maihin, voi rekisteröityä kotimaassaan unionin järjestelmään ja ilmoittaa myynnit unionin järjestelmän veroilmoituksella kulutusjäsenvaltioiden verokantojen mukaan. Vaihtoehtoisesti myyjä voi ilmoittautua eri EU-maiden arvonlisäverovelvollisten rekistereihin maksaakseen myyntien arvonlisäverot kulutusjäsenvaltioissa.

Jos myyjä on vähäisen kansainvälisen toiminnan harjoittaja, myyntimaa määräytyy tavaroiden myynnin yleissäännöksen mukaan (taulukko 3) (Tamminen 2021, 81). Arvonlisäverolain mukaan ostajalle kuljetettava tavara on myyty Suomessa, jos tavara sijaitsee kuljetuksen alkaessa Suomessa (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 63 §). Yleissäännöstä sovellettaessa tavarán etämyynnistä maksetaan arvonlisävero Suomen verokannan mukaan, kun tavarán kuljetus toiseen EU-maahan alkaa Suomesta. Kun myyjä on vähäisen kansainvälisen toiminnan harjoittaja, myyntimaa on siis se EU-maa, josta tavarán kuljetus alkaa. (Tamminen 2021, 82.) Jos liikevaihdon raja-arvo, 10 000 euroa, ylittyy kalenterivuoden aikana, myyjän pitää soveltaa raja-arvon ylittävästä myynnistä alkaen myyntimaan erityissäännöstä. (Kallio ym. 2021, 502; Tamminen 2021, 83)

Vähäisellä kansainvälisen toiminnan harjoittajalla tarkoitetaan toimijaa, jonka yhteisön sisäisten tavaroiden etämyynnin sekä tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen myynnin kalenterivuoden liikevaihto on enintään 10 000 euroa eikä raja ole ylittynyt edellisenäkään kalenterivuotena. Lisäksi ehtona on, että tavarán myyjä on sijoittautunut vain yhteen EU-maahan ja että tavara kuljetetaan toiseen jäsenvaltioon kuin mihin myyjä on sijoittautunut. (Kallio ym. 2021, 501–502; Tamminen 2021, 82.)

Vähäisen kansainvälisen toiminnan harjoittaja voi myös valita, että yhteisön sisäiseen tavarán etämyyntiin sovelletaan erityistä myyntimaasäännöstä. Tällöin tavarán myyntimaa on se EU-maa, johon tavarán kuljetus päättyy. Jos myyjä soveltaa tavarán etämyyntiin erityissäännöstä, vaikka toiminta on vähäistä, valinta on voimassa vähintään kaksi kalenterivuotta. Myyjän harjoittaessa sekä tavarán etämyyntiä että tele-, lähetys- ja sähköisten palvelun myyntiä, myyntimaa määräytyy erityissäännöksen mukaan kaikissa edellä mainituissa myynneissä. (Kallio ym. 2021, 502; Tamminen 2021, 82–83.) Valinta katsotaan tehdyksi ensimmäisestä myynnistä lähtien, johon on sovellettu erityistä myyntimaasäännöstä. Valinta katsotaan tehdyksi myös myyjän rekisteröityessä unionin järjestelmään, koska myyntimaa on silloin se EU-maa, johon tavarán kuljetus päättyy ja johon ostaja on sijoittautunut. (Verohallinto 2021g.)

Esimerkiksi suomalaisen arvonlisäverovelvollisten rekisterissä olevan yrittäjän kalenterivuoden liikevaihto tavaroiden etämyynneistä on 8 000 euroa. Tavaroita on myyty vain Ruotsiin sijoittautuneille kuluttajille Suomesta kuljetettuna. Koska myyjä on vähäisen kansainvälisen toiminnan harjoittaja, myyntimaa määräytyy pääsäännön mukaan. Tällöin myyntimaa on Suomi ja yrittäjä ilmoittaa myyntien arvonlisäverot kansallisella veroilmoituksella. Myyjä voi myös valita, että myyntiin sovelletaan erityistä myyntimaasäännöstä, jolloin myyntimaa on kuljetuksen päättymismaa Ruotsi. Myyjä voi rekisteröityä unionin järjestelmää ja maksaa arvonlisäverot Ruotsin verokannan mukaisesti OSS-veroilmoituksella.

Jos myyjä on Suomessa vähäisen toiminnan harjoittaja eikä myyjä ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, yhteisön sisäiset tavaroiden etämyynnit myydään ilman arvonlisäveroa (Tamminen 2021, 82). Suomessa vähäisellä toiminnalla tarkoitetaan toimintaa, jonka tilikauden liikevaihto on enintään 15 000 euroa (Verohallinto 2021a).

## 5 PALVELUJEN KANSAINVÄLINEN KAUPPA KULUTTAJILLE

Palvelua on kaikki muu, joka ei ole tavaraa ja jota myydään liiketoiminnan muodossa (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 17 §). Lähtökohtaisesti kaikki palvelujen myynnit ovat arvonlisäveron alaisia (Juanto, Punavaara & Saukko ym. 2018, 55). Palvelujen ulkomaankaupassa merkitystä on sillä, onko ostaja elinkeinonharjoittaja vai kuluttaja tai heihin rinnastettava toimija. Merkitystä ei pääsääntöisesti ole sillä, myydäänkö palvelua EU:hun vai EU:n ulkopuolelle sijoittautuneelle ostajalle tai vastaavasti onko myyjä sijoittautunut toiseen EU-maahan vai EU:n ulkopuolelle. (Tamminen 2021, 121.)

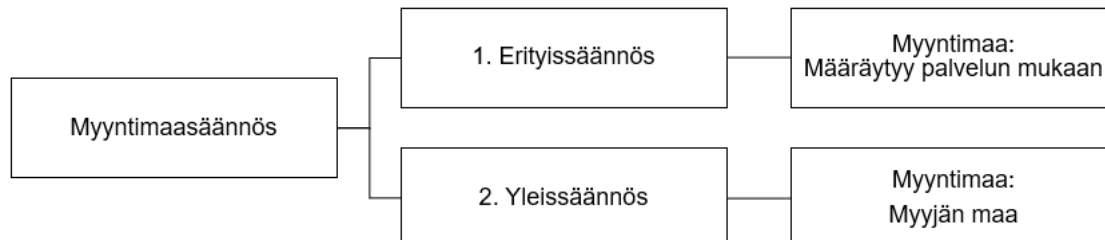
Kun toiseen EU-maahan myydään palvelua, myyjän on selvitettävä, onko ostaja kuluttaja vai elinkeinonharjoittaja. Palvelukaupan myyntimaasäännöksiä sovellettaessa elinkeinonharjoittajana pidetään toimijaa, joka harjoittaa liiketoimintaa. Toisin kuin tavaran etämyynissä, palvelun myynissä elinkeinonharjoittajana pidetään myös vähäisen toiminnan harjoittajaa. Vaikutusta ei siis ole sillä, onko toiminta arvonlisäverollista vai ei. Siten esimerkiksi arvonlisäverotonta toimintaa harjoittava terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen myyjä on elinkeinonharjoittaja. Jotta ostajaa pidetään elinkeinonharjoittajana, ostajan pitää toimia elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa. Tällä tarkoitetaan sitä, että palvelu ostetaan elinkeinonharjoittajan liiketoimintaa varten eikä esimerkiksi yksityiseen kulutukseen käytettäväksi. Jos elinkeinonharjoittaja ostaa palvelun yksityiseen kulutukseen, myyntimaa määräytyy kuluttajille tapahtuvien myyntien myyntimaasäännösten mukaan. (Tamminen 2021, 125–127.)

Palvelun myyntimaasäännöksiä sovellettaessa kuluttajalla tarkoitetaan muuta kuin elinkeinonharjoittajaa (Kallio ym. 2021, 456). Myyjä voi katsoa ostajan olevan kuluttaja, kun ostaja ei ilmoita arvonlisäverotunnistettaan myyjälle. Vastaavasti myyjä voi katsoa ostajan olevan elinkeinonharjoittaja, kun ostaja ilmoittaa myyjälle arvonlisäverotunnisteen. (Tamminen 2021, 128–129.)

## 5.1 Myyntimaasäännös

Palvelujen ulkomaankaupassa myyntimaasäännökset määrittelevät sen, kenen maan arvonlisäverolainsäädäntöä myyntiin sovelletaan ja millä maalla on verotusoikeus (Niskakangas ym. 2020, 138). Myyntiin sovelletaan sen jäsenvaltion lainsäädäntöä, missä palvelu katsotaan myydyksi (Nyrhinen ym. 2019, 565). Sen takia myös myyntimaasäännösten merkitys on suuri kansainvälisessä palvelukaupassa. Myyntimaasäännösten tarkoituksena on toteuttaa kulutusmaaperiaatetta, joka tarkoittaa, että hyödykkeestä maksetaan arvonlisävero sen maan mukaan, jossa hyödyke kulutetaan. (Niskakangas ym. 2020, 121, 138.)

Myyntimaan määräytymiseen vaikuttaa palvelun luonne, kenelle palvelua myydään ja missä myyjän tai ostajan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka sijaitsee. Myyntimaasäännökset jakautuvat yleissäännöksiin ja erityissäännöksiin (kuvio 4). (Verohallinto 2021h.)



KUVIO 4. Kuluttajalle myydyin palvelun myyntimaasäännös.

### 5.1.1 Yleissäännös

Kuluttajalle myydyin palvelun myyntimaa on yleissäännöksen mukaan maa, josta myyjän sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta palvelu luovutetaan. Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan myyjän toimipaikkaa, jolla on riittävät henkilöresurssit ja tekniset resurssit suorittamaan palveluita. Jos palvelua ei luovuteta kiinteästä toimipaikasta, myyntimaa määräytyy myyjän liiketoiminnan kotipaikan mukaan. (Verohallinto 2021h.) Palvelujen myynnin yleissäännöksen mukaan myyntimaa on

siten se maa, johon palvelun myyjä on sijoittautunut (Tamminen 2021, 132). Myyntihin palveluihin sovelletaan yleissäännöstä silloin, kun palvelusta ei ole olemassa erityissäännöstä (Verohallinto 2021h). Koska palvelujen myynnin yleissäännöksen mukaan myyntimaa on myyjän maa, yleissäännöksen alaiset myynnit eivät sovellu unionin järjestelmään.

### 5.1.2 Erityissäännökset

Kuluttajalle myytyyn palveluun sovelletaan yleissäännöstä poikkeavaa erityissäännöstä (taulukko 4), kun kyse on henkilökuljetuspalvelusta, tavarakuljetuksesta ja lastaamisesta tai muusta tavarakuljetuspalveluun liittyvästä palvelusta. Myös silloin, kun kuluttajalle myydään ravintola- ja ateriapalvelua, irtaimen esineen arvonmäärittystä tai siihen kohdistuvaa työsuoritusta, myyntimaa määräytyy erityissäännöksen mukaan, jolloin verotus tapahtuu palvelun suoritusmaassa. (Verohallinto 2021h.)

Esimerkiksi kuluttajalle myydyn tavarakuljetuspalvelun myyntimaa on Suomi, jos tavaran kuljetus alkaa ja päättyy Suomessa. Palvelua ei ole myyty Suomessa, kun kuljetus alkaa ja päättyy toisessa maassa. Kun tavarakuljetuspalvelu on myyty kuluttajalle kokonaan toisessa EU-maassa, myyntiin voi soveltaa unionin järjestelmää. Myyjä voi ilmoittaa ja maksaa unionin järjestelmässä sen EU-maan arvonlisäverot, jossa palvelu on myyty. (Tamminen 2021, 149.)

Palvelu, joka liittyy esimerkiksi opetukseen ja urheilutilaisuuteen, verotetaan maassa, jossa toiminta tapahtuu. Kiinteistöön liittyvien palvelujen, joita ovat muun muassa kiinteistöön kohdistuvat rakennus- ja purkutyöt, myyntimaa on kiinteistön sijaintimaa. Lisäksi kuljetusvälineen lyhyt- ja pitkäaikaiseen vuokraukseen sekä huvikäyttöön tarkoitetun vesialuksen pitkäaikaiseen vuokraukseen sovelletaan yleissäännöstä poikkeavaa myyntimaasäännöstä. (Verohallinto 2021h.) Erityissäännöstä sovelletaan myös välityspalveluun, jolla tarkoitetaan myyjän ja ostajan saattamista yhteen, jotta myyntiä koskeva sopimus syntyy (Tamminen 2021,171).

TAULUKKO 4. Kuluttajalle myydyn palvelun myyntimaa (Verohallinto 2021h).

<b>PALVELU</b>	<b>MYYNTIMAA</b>
Yleissäännös	Myyjän maa
Kiinteistöön liittyvät palvelut	Kiinteistön sijaintimaa
Henkilökuljetuspalvelut	Suoritusmaa
Tavarakuljetukset	Suoritusmaa
Lastaaminen, lastin käsittely, lastin purkaminen ja muut vastaavat tavarakuljetukseen liittyvät palvelut	Suoritusmaa
Irtaimen esineen arvonmääritys ja irtaimen esineeseen kohdistuva työsuoritus	Suoritusmaa
Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus	Kuljetusvälineen luovutusmaa
Kuljetusvälineen pitkäaikainen vuokraus	Ostajan maa
Huvikäyttöön tarkoitetun vesialuksen pitkäaikainen vuokraus	Myyjän maa, jossa luovutetaan ostajan käyttöön
Palvelut, jotka liittyvät opetukseen, tieteellisiin palveluihin, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuksiin, messuihin ja näyttelyihin ja muut vastaavat palvelut	Maa, jossa toiminta tapahtuu
Ravintola- ja ateriapalvelut	Suoritusmaa
Välityspalvelut	Välitetyn hyödykkeen myyntimaa
Immateriaalipalvelut <ul style="list-style-type: none"> <li>• Myynti, kun myyjä ja ostaja EU:n alueella</li> </ul>	Myyjän maa
Tele-, lähetyk- ja sähköiset palvelut <ul style="list-style-type: none"> <li>• Myynti, kun myyjä ja ostaja EU:n alueella</li> </ul>	Ostajan maa

Unionin järjestelmässä ei voi ilmoittaa palvelujen myyntejä siihen EU-maahan, jossa myyjällä on liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka. Jos myyjä on sijoittautunut EU-maahan, johon se myy palveluja, myyjän pitää ilmoittaa myynnit suoraan kyseiselle EU-maalle. (Verohallinto 2021c.) Siten esimerkiksi kuluttajille toiseen EU-maahan myytyjä immateriaalipalveluja ei voi ilmoittaa unionin järjestelmässä, koska myyntimaa määräytyy myyjän maan mukaan. Immateriaalipalveluita ovat esimerkiksi kirjoitus- ja käännöspalvelut. (Verohallinto 2021h.)

Tele-, lähetys- ja sähköiset palvelut on määritelty neuvoston täytäntöönpanoasetuksessa (Verohallinto 2021d). Telepalveluilla tarkoitetaan palvelua, jotka koostuvat signaalien ja erilaisten viestien välittämisestä, lähettämisestä ja vastaanottamisesta verkossa. Lähetyspalveluilla tarkoitetaan ääni- ja audiovisuaalista sisältöä tuottavia palveluja, kuten radio-ohjelmia. Sähköisillä palveluilla tarkoitetaan sellaisia automatisoituja palveluja, johon tarvitaan vain vähän ihmisen osallistumista ja joita ei voi suorittaa ilman tietotekniikkaa. (Tamminen 2021, 175–177.) Esimerkiksi sähköisen etäopetuspalvelun myynti on sähköistä palvelua (Verohallinto 2021d). Koska unionin järjestelmään soveltuu sähköisen palvelun myynti, myös kuluttajalle toiseen EU-maahan myydyn sähköisen etäopetuspalvelun myynnin voi ilmoittaa unionin järjestelmässä.

Tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen myyntimaa määräytyy pääsääntöisesti erityissäännöksen mukaan, jolloin myyntimaa on ostajan maa. Jos myyjä on vähäisen kansainvälisen harjoittaja, tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen myyntiin sovelletaan palvelujen myynnin yleissäännöstä. Tällöin myyntimaa on myyjän maa ja myyntiin lisätään myyjän maan arvonlisävero. (Verohallinto 2021h.)

Yleistä myyntimaasäännöstä sovelletaan ainoastaan silloin, kun sitä koskevat edellytykset täyttyvät. Kuten neljännessä luvussa on kerrottu, edellytykset täyttyvät, kun myyjä on vähäisen kansainvälisen toiminnan harjoittaja. Tällöin yhteisön sisäisten tavaroiden etämyynnin sekä tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen myynnin liikevaihto ei ole ylittänyt 10 000 euroa kuluvana eikä edellisenä kalenterivuonna. Lisäksi edellytyksenä on, että myyjä on sijoittautunut vain yhteen EU-

maahan ja että myyjä ja ostaja ovat sijoittautuneet eri EU-maihin. Yleistä myynti-  
maasäännöstä ei voi soveltaa, jos tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen myyjä  
on sijoittautunut moneen eri EU-maahan tai vastaavasti myyjä ei ole sijoittautunut  
mihinkään EU-maahan. (Tamminen 2021, 186–187; Verohallinto 2021d.)

Vaikka 10 000 liikevaihtoraja ei ole ylittynyt, myyjä voi myös valita, että yleissään-  
nöksen sijaan tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen myyntiin sovelletaan erityis-  
säännöstä. Valinta on voimassa kaksi kalenterivuotta ja se koskee edellä mainit-  
tujen palvelujen lisäksi yhteisön sisäistä tavaran etämyyntiä. (Tamminen 2021,  
187–188; Verohallinto 2021d.)

## 6 OPINNÄYTETYÖPROSESSI

Opinnäytetyöprosessi alkoi syksyllä 2022 aiheen suunnittelulla. Opinnäytetyön toimeksiantajana on Tampereen Ammattikorkeakoulu ja työn tuotosta hyödynnetään Yrityksen verotus -opintojaksolla. Kiinnostuin arvonnäytetyön erityisjärjestelmistä opinnäytetyön aiheena, sillä työskentelen itse aiheen parissa. Koska arvonnäytetyön erityisjärjestelmät sisältävät kolme järjestelmää, päädyin rajaamaan opinnäytetyön niin, että työssä syvennyttään unionin järjestelmään. Rajasin aiheen koskemaan unionin järjestelmää, koska se käsittää sekä tavaroiden etämyynnin että palvelujen myynnin kuluttajille. Huomioin aiheen rajauksessa työn kohderyhmän ja opinnäytetyön edellyttämän laajuuden.

Aloitin suunnittelemaan työtä etsimällä ajankohtaisia lähteitä. Lähteinä käytin voimassa olevaa lainsäädäntöä, Verohallinnon ohjeita sekä kirjallisuutta. Koska arvonnäytetyön erityisjärjestelmää koskeva uusi lainsäädäntö tuli voimaan heinäkuussa 2021, ajankohtaista kirjallisuutta oli saatavilla melko vähän. Tietoperusta oli tärkeä osa kokonaisuutta, koska laadin raportin pohjalta diasarjan ja verkkotentin.

Kirjoittaminen oli opinnäytetyön vaiheista aikaa vievin osuus, sillä saatavilla olevan tiedon käsitteleminen ja tiivistäminen vaativat tiedon jäsentämistä. Koska kohderyhmänä ovat opiskelijat ja työ on osa opintojaksoa, pyrin käsittelemään arvonnäytetyön erityisjärjestelmistä ja unionin järjestelmästä tärkeimmät asiat niin, että opiskelija tunnistaa pääpiirteet. Opinnäytetyössä käsittelemään arvonnäytetyön erityisjärjestelmät ja perehdyin syvällisemmin unionin järjestelmään. Unionin järjestelmää käsiteltäessä raportissa on tuotu esiin mahdollisimman selkeästi järjestelmän soveltamisedellytykset. Unionin järjestelmään soveltuvia myyntejä on pyritty käsittelemään johdonmukaisesti sekä havainnollistamaan erilaisia tilanteita esimerkein ja kuvioin.

Aloitin verkkotentin suunnittelun rinnakkain raportin kirjoituksen kanssa. Hahmotelin verkkotentin rakennetta ensiksi paperille. Tein verkkotentin Moodle alustalla.

Moodle oli alustana tuttu opintojeni myötä, mutta verkkotentin rakentaminen vaati tutustumista Moodlen toiminnallisuuksiin. Opinnäytetyössä en ole tarkastellut Moodlen toiminnallisuuksia. Verkkotentti sisältää yhteensä 16 kysymystä, jotka on jaettu perustehtäviin ja sovellettaviin tehtäviin. Kysymykset koostuvat käsitteistä, tosi/epätosi-tehtävistä, yhdistämistehtävistä sekä monivalintatehtävistä. Tavoitteena oli, että verkkotentti on monipuolinen ja sisältää kysymyksiä opinnäytetyön aiheesta laajasti. Muokkasin verkkotenttiä pitkin opinnäytetyöprosessia ja rakensin kysymyksiä yksitellen. Tentti on pisteytetty siten, että yhdestä kysymyksestä voi saada enintään yhden pisteen, eli tentistä on saatavilla yhteensä 16 pistettä. Ainoastaan monivalintakysymyksissä opiskelija saa väärin valitusta kohdasta miinuspisteitä. Verkkotentin tehtyä opiskelija ei näe oikeita vastauksia, vaan opettaja jakaa ne erillisenä tiedostona opiskelijoille. Liitin verkkotentin osaksi opinnäytetyön liitteitä (liite 1) ja lähetin opettajalle tentin oikeat vastaukset.

Lopuksi työstin raporttiin pohjautuvaa diasarjaa. Valitsin esitystavaksi Power-Point-ohjelmiston, sillä dioja pystyy muokkaamaan vaivattomasti myöhemmin. Tällöin myös opettajalla on mahdollisuus muokata diasarjaa ajankohtaiseksi esimerkiksi muuttuvan lainsäädännön takia. Pyrin tiivistämään opinnäytetyön keskeisimmät asiat diasarjaan. Tavoitteenani oli tehdä esityksestä opiskelijalle mahdollisimman selkeä, joten pyrin yhdenmukaiseen esitystapaan huomioiden myös teeman ja selkeän fontin. Diasarja koostuu 26 diasta, jotka käsittelevät arvonlisäveron erityisjärjestelmiä yleisesti, unionin järjestelmää sekä järjestelmään kuuluvia myyntejä. Jotta teoriaa olisi helpompi ymmärtää, lisäsin diasarjaan kuvioita. Lisäksi diasarja sisältää kahdeksan esimerkkiä, joita opiskelija voi hyödyntää verkkotenttiä tehdessä. Rajasin diasarjasta pois opinnäytetyön toisessa luvussa käsitellyn arvonlisäverotuksen, koska diasarjassa tavoitteenani oli keskittyä vain opinnäytetyön pääaiheeseen. Lopuksi liitin PowerPoint-diasarjan työn loppuun (liite 2). Diasarja lähetettiin myös opettajalle erillisenä tiedostona.

Viimeistelin opinnäytetyön lukemalla opinnäytetyön kokonaisuudessaan. Kiinnitin huomiota työn yhdenmukaisuuteen ja luettavuuteen. Poistin opinnäytetyöstä ja diasarjasta toistuvuuksia, tarkistin aikamuodot ja muokkasin lauserakenteita. Lopuksi tarkistin lähteet käymällä ne yksitellen läpi.

## 7 POHDINTA

Opinnäytetyön tarkoituksena oli tuottaa oppimateriaalia Tampereen ammattikorkeakoululle Yrityksen verotus -opintojaksolle. Opinto-oppaan mukaan opintojaksolla käsitellään välillistä verotusta arvonlisäverotuksen erityiskysymysten ja arvonlisäveron ulkomaankaupan osalta. Opinnäytetyön kohderyhmänä ovat kolmannen vuosikurssin opiskelijat, jotka perehtyvät opintojaksolla muun muassa välilliseen verotukseen.

Toiminnallisen opinnäytetyön tuotoksena oli oppimateriaali, joka koostui Power-Point-diasarjasta sekä Moodle alustalle laaditusta verkkotentistä. Oppimateriaalin tarkoituksena oli perehtyä arvonlisäveron erityisjärjestelmiin sekä unionin järjestelmään soveltuviin myynteihin ja myyntien arvonlisävero-kohteluun. Tavoitteena oli, että oppimateriaali tukee opiskelijaa tiedon jäsentämisessä ja opintojakson osaamistavoitteiden saavuttamisessa. Lisäksi tavoitteena oli, että oppimateriaaliin perehtymisen jälkeen opiskelija tunnistaa OSS-järjestelmän, tuntee unionin järjestelmään kuuluvat myynnit sekä järjestelmän soveltamisedellytyksiä.

Verkkotentistä oli tavoitteena luoda monipuolisesti erilaisia kysymyksiä sisältävä tentti. Tavoitteena oli, että tentti sisältää vaatavuustasoltaan erilaisia kysymyksiä. Työn tekijän mielestä tentissä on käsitelty arvonlisäveron erityisjärjestelmiä ja erityisesti unionin järjestelmän pääaiheita kattavasti. Koska tenttiä ei voinut testata laajemmalla joukolla, oli vaikea arvioida tentin vaikeustaso. Toisaalta tentin oli tarkoitus olla sellainen, että opiskelijan täytyy soveltaa tietoa.

Oppimateriaali sisältää arvonlisäveron erityisjärjestelmistä ja sen taustoista pääasiat. Raportti ja diasarja etenee mielestäni johdonmukaisesti, jota lukijan on helppo seurata. Oppimateriaali laajentaa opiskelijan tietämystä arvonlisäverotuksesta. Mielestäni opinnäytetyö vastaa työlle asetettuja tavoitteita ja vastaa johdannossa esitettyihin kysymyksiin.

Aiheen rajaus oli onnistunut, koska työssä pystyi käsittelemään valittua järjestelmää kattavasti työlle asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Opinnäytetyöprosessi oli kokonaisuudessaan monivaiheinen ja pitkä. Täysipäiväisen työnteon ohella opinnäytetyön kirjoittaminen sujui pätkissä ja vaati kuria keskittyä työhön, jotta saavutin opinnäytetyölle asettamani tavoitteet. Työtä oli kuitenkin mielekästä tehdä, koska tavoitteenani oli syventää osaamista arvonlisäveron erityisjärjestelmästä. Vaikka aihe oli jo ennestään tuttu työtehtävien puolesta, aiheen tarkka läpikäyminen eri lähteistä laajensi osaamistani opinnäytetyön aiheesta. Vaikka olin aikatauluttanut opinnäytetyön teolle aikaa, ei suunniteltu aika riittänyt, koska tiedon jäsentämiseen meni paljon aikaa. Varaisin nyt enemmän aikaa suunnittelulle ja tiedon prosessoinnille. Opinnäytetyöprosessi opetti erityisesti yhdistämään tietoa eri lähteistä.

Laaditulle opinnäytetyölle on vaikea miettiä kehitysehdotuksia, koska opiskelijat eivät ole vielä lukeneet raporttia tai diasarjaa, eikä tehneet niiden pohjalta rakennettua tenttiä. Opiskelijapalautteen perustella oppimateriaalia voisi kehittää, mutta palautteen saaminen ei tässä vaiheessa ollut mahdollista.

Opinnäytetyön jatkotutkimusaiheena voisi olla eri järjestelmien keskinäinen vertailu. Tällöin aiheen käsitteleminen vaatisi syvempää perehtymistä unionin järjestelmän lisäksi muuhun kuin unionin järjestelmään ja tuontijärjestelmään, joihin tässä työssä ei syvennytty. Tämä voisi mahdollistaa entistä syvemmän ymmärryksen arvonlisäveron erityisjärjestelmistä. Toisaalta järjestelmien vertailu edellyttäisi kuitenkin aiheen rajausta muista arvonlisäveron erityisjärjestelmiin vaikuttavista asioista, jotta opinnäytetyö pysyisi tiiviinä.

Opinnäytetyön aihetta voisi käsitellä myös laadullisen tai määrällisen tutkimuksen avulla. Mielenkiintoinen jatkotutkimusaihe voisi tällöin olla tutkimus, jossa tutkitaisiin OSS-järjestelmää käyttävien tyytyväisyyttä arvonlisäveron erityisjärjestelmiä kohtaan. Tällöin voisi tehdä kyselyn ja haastattelun tilitoimistoille sekä yrittäjille, jotka hoitavat arvonlisäveron erityisjärjestelmän raportointiin liittyviä tehtäviä. Toisaalta tällaisenaan työ ei soveltuisi oppimateriaaliksi, koska tutkimus käsitelisi ennemmin järjestelmän toimivuutta kuin teoreettista pohjaa.

Opinnäytetyö on laadittu Tampereen ammattikorkeakoulun kirjallisen raportoinnin oppaan mukaan. Opinnäytetyössä on käytetty ajantasaisia lähteitä, jotka perustuvat arvonlisäveron erityisjärjestelmien voimassa olevaan lainsäädäntöön, kirjallisuuteen sekä Verohallinnon lähteisiin.

## LÄHTEET

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501. Viitattu 12.12.2022. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501>

Ennakkoperintälaki 20.12.1996/1118. Viitattu 8.11.2022. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1996/19961118#L1P1>

Euroopan komissio. 2020. Selittävät huomautukset. Sähköisen kaupan alv-säännöt. Viitattu 4.12.2022. [file:///C:/Users/ACER/Downloads/vatecommerceexplanatory\\_28102020\\_fi.pdf](file:///C:/Users/ACER/Downloads/vatecommerceexplanatory_28102020_fi.pdf)

Euroopan komissio. 2021. Opas laajennettuun arvonlisäveron erityisjärjestelmään. Viitattu 4.12.2022. [file:///C:/Users/ACER/Downloads/OSS\\_guidelines\\_fi.pdf](file:///C:/Users/ACER/Downloads/OSS_guidelines_fi.pdf)

Juanto, L., Punavaara, A. & Saukko, P. 2018. Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. E-kirja. 9. uud. painos. Helsinki: Alma Talent. Viitattu 9.1.2023. Vaatii käyttöoikeuden. [https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/BAIBEXDTEB#kohta:II\(\(20\)Arvonlis\(\(e4\)vero\(:12\(\(20\)V\(\(e4\)hennett\(\(e4\)v\(\(e4\)\(\(20\)vero\(:12.1\(\(20\)Yleinen\(\(20\)v\(\(e4\)hennysoikeus/piste:tw](https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/BAIBEXDTEB#kohta:II((20)Arvonlis((e4)vero(:12((20)V((e4)hennett((e4)v((e4)((20)vero(:12.1((20)Yleinen((20)v((e4)hennysoikeus/piste:tw)

Kallio, M., Lindholm, M., Ojala, M., Sääskilahti J. & Takalo, T. 2021. Arvonlisäverotus 2021. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Niskakangas, H., Viitala, T. & Hokkanen, M. 2020. Johdatus Suomen verojärjestelmään. E-kirja. 4. uud. painos. Helsinki: Alma Talent. Viitattu 11.12.2022. Vaatii käyttöoikeuden. [https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/BAX-BBXATDBCEE#kohta:Johdatus\(\(20\)Suomen\(\(20\)veroj\(\(e4\)rjestelm\(\(e4\)\(\(e4\)n/piste:t1](https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/BAX-BBXATDBCEE#kohta:Johdatus((20)Suomen((20)veroj((e4)rjestelm((e4)((e4)n/piste:t1)

Neuvoston täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011. Viitattu 7.12.2022. Vaatii käyttöoikeuden. <https://www-edilex-fi.libproxy.tuni.fi/eu-lainsaadanto/32011R0282>

Nyrhinen, P., Hyttinen, P. & Lamppu, K. 2019. Arvonlisäverotus käytännössä. E-kirja. 12. uud. painos. Helsinki: Alma Talent. Viitattu 9.11.2022. Vaatii käyttöoikeuden. [https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/DAH-BFXDTEB#kohta:6\(\(20\)Mit\(\(e4\)\(\(20\)saa\(\(20\)v\(\(e4\)hent\(\(e4\)\(\(e4\):6.2\(\(20\)V\(\(e4\)hennysoikeuden\(\(20\)yleiset\(\(20\)edellytykset\(:6.2.3\(\(20\)Osto\(\(20\)verollisena/piste:b0](https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/DAH-BFXDTEB#kohta:6((20)Mit((e4)((20)saa((20)v((e4)hent((e4)((e4):6.2((20)V((e4)hennysoikeuden((20)yleiset((20)edellytykset(:6.2.3((20)Osto((20)verollisena/piste:b0)

Opinto-opas. n.d. Tampereen ammattikorkeakoulu. Liiketalouden tutkinto-ohjelma, päivätoteutus, taloushallinto. Viitattu 09.10.2022. <https://opinto-opas-ops.tamk.fi/index.php/fi/167/fi/49598/19LITA/1037/year/2019>

Tamminen, K. 2021. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. E-kirja. Helsinki: Alma Talent. Viitattu 11.12.2022. Vaatii käyttöoikeuden. <https://verkkokirjahylly->

almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/DAJBFXDTEB#kohta:2((20))((7c))((20))Tavara-  
kaupan((20))((ad))arvonlis((e4))verotus(:2.13((20))Yh-  
teis((f6))n((20))sis((e4))inen((20))tavaro-  
iden((20))et((e4))myynti(:2.13.1((20))Myyj((e4))((20))j((e4))rjest((e4))((e4))((20))tavaroi-  
den((20))kuljettamisen/piste:tDd

Verohallinto. 2020a. Arvonlisäveroprosentit. Viitattu 15.10.2022.  
[https://vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/arvonlisave-  
roprosentit/](https://vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/arvonlisave-<br/>roprosentit/)

Verohallinto. 2020b. Arvonlisäveron vähennysoikeudesta. Viitattu 6.11.2022.  
[https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48359/arvonlis%C3%A4ve-  
ron-v%C3%A4hennysoikeudesta/](https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48359/arvonlis%C3%A4ve-<br/>ron-v%C3%A4hennysoikeudesta/)

Verohallinto. 2021a. Arvonlisäverottoman vähäisen toiminnan raja 15 000 eu-  
roa. Viitattu 12.11.2022. [https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-haku-  
sivu/48658/arvonlis%C3%A4verottoman-v%C3%A4h%C3%A4isen-toiminnan-  
raja-15-000-euroa/](https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-haku-<br/>sivu/48658/arvonlis%C3%A4verottoman-v%C3%A4h%C3%A4isen-toiminnan-<br/>raja-15-000-euroa/)

Verohallinto. 2021b. Arvonlisäveron erityisjärjestelmä. Viitattu 7.12.2022.  
[https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48094/arvonlis%C3%A4ve-  
ron--erityisj%C3%A4rjestelm%C3%A42/](https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48094/arvonlis%C3%A4ve-<br/>ron--erityisj%C3%A4rjestelm%C3%A42/)

Verohallinto. 2021c. Arvonlisäveron erityisjärjestelmät. Viitattu 7.12.2022.  
[https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/97752/arvonlis%C3%A4ve-  
ron-erityisj%C3%A4rjestelm%C3%A4t/#4.1-rekister%C3%B6inti-ilmoituksen-te-  
keminen-ja-tunnistamisj%C3%A4senvaltion-m%C3%A4%C3%A4r%C3%A4yty-  
minen](https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/97752/arvonlis%C3%A4ve-<br/>ron-erityisj%C3%A4rjestelm%C3%A4t/#4.1-rekister%C3%B6inti-ilmoituksen-te-<br/>keminen-ja-tunnistamisj%C3%A4senvaltion-m%C3%A4%C3%A4r%C3%A4yty-<br/>minen)

Verohallinto. 2021d. Tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen arvonlisäverotus.  
Viitattu 9.12.2022. [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-haku-  
sivu/48503/tele--l%C3%A4hetys--ja-s%C3%A4hk%C3%B6isten--palvelujen-ar-  
vonlis%C3%A4verotus/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-haku-<br/>sivu/48503/tele--l%C3%A4hetys--ja-s%C3%A4hk%C3%B6isten--palvelujen-ar-<br/>vonlis%C3%A4verotus/)

Verohallinto. 2021e. Näin rekisteröidyt arvonlisäverovelvolliseksi. Viitattu  
9.11.2022. [https://vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisavero-  
tus/rekisterointi/](https://vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisavero-<br/>tus/rekisterointi/)

Verohallinto. 2021f. Näin rekisteröidyt erityisjärjestelmiin. Viitattu 4.12.2022.  
[https://vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaan-  
kauppa/arvonlis%C3%A4veron-erityisj%C3%A4rjestelm%C3%A4t-onestop-  
shop/n%C3%A4in-rekister%C3%B6idyt-arvonlis%C3%A4veron-eri-  
tyisj%C3%A4rjestelmiin/](https://vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaan-<br/>kauppa/arvonlis%C3%A4veron-erityisj%C3%A4rjestelm%C3%A4t-onestop-<br/>shop/n%C3%A4in-rekister%C3%B6idyt-arvonlis%C3%A4veron-eri-<br/>tyisj%C3%A4rjestelmiin/)

Verohallinto. 2021g. Tavaroiden etämyynnin arvonlisäverotus. Viitattu  
10.12.2022. [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/98390/ta-  
varoiden-et%C3%A4myynnin-arvonlis%C3%A4verotus/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/98390/ta-<br/>varoiden-et%C3%A4myynnin-arvonlis%C3%A4verotus/)

Verohallinto. 2021h. Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus. Viitattu 9.12.2022. <https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen-ulkomaankaupan--arvonlis%C3%A4verotus2/#taulukko-myyntimaan-m%C3%A4%C3%A4r%C3%A4ytymisest%C3%A4>

Verohallinto. 2022a. Arvonlisäveron verokausi ja sen muutokset. Viitattu 9.11.2022. <https://vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ilmoitus-ja-maksuohjeet/verokauden-muutos/>

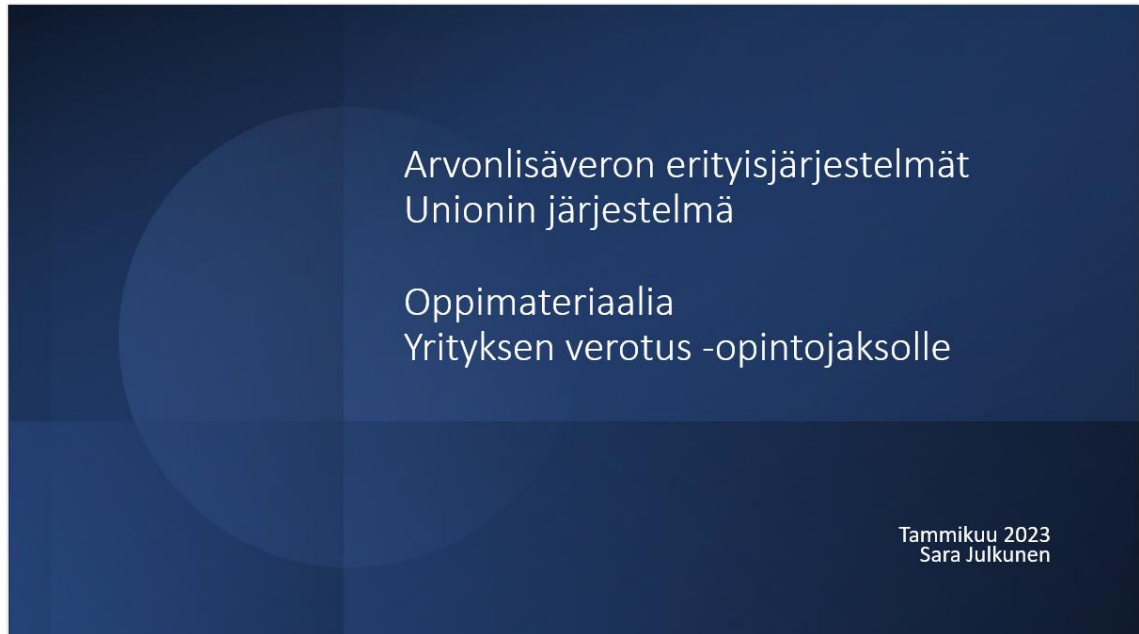
Verohallinto. 2022b. Arvonlisäveron ilmoitus- ja maksuohjeet. Viitattu 9.11.2022. <https://vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ilmoitus-ja-maksuohjeet/>

Your Europe. 2022a. Alv-säännöt ja alv-kannat. Yleinen ja alennettu verokanta sekä erityiset verokannat. Verkkosivu. Viitattu 9.11.2022. [https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index\\_fi.htm](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_fi.htm)

Your Europe. 2022b. Rajat ylittävät alv-asiat. Verkkosivu. Viitattu 9.11.2022. [https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/cross-border-vat/index\\_fi.htm#](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/cross-border-vat/index_fi.htm#)

## LIITTEET

### Liite 1. Diasarja



Arvonlisäveron erityisjärjestelmät  
Unionin järjestelmä

Oppimateriaalia  
Yrityksen verotus -opintojaksolle

Tammikuu 2023  
Sara Julkunen

## Taustaa Arvonlisäveron erityisjärjestelmät

### Mini One Stop Shop (MOSS)

- oli voimassa ennen 1.7.2021 voimaan tullutta One Stop Shop (OSS) -järjestelmää
- sisälsi kuluttajille myydyt tele-, lähetys- ja sähköiset palvelut muihin EU-maihin
- kaksi järjestelmää: muu kuin unionin järjestelmä ja unionin järjestelmä

### One Stop Shop (OSS)

- voimassa 1.7.2021 alkaen
- sisältää kuluttajille tapahtuvan
  - tavaroiden etämyynnin
  - tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen lisäksi muiden palvelujen myynnin
- kolme järjestelmää: unionin järjestelmä, muu kuin unionin järjestelmä ja tuontijärjestelmä

## One Stop Shop -järjestelmät

### Unionin järjestelmä

#### 1. Yhteisön sisäinen tavaroiden etämyynti

- ✓ EU:hun sijoittautuneen myyjän harjoittama tavaroiden etämyynti kuluttajalle toiseen EU-maahan
- ✓ EU:n ulkopuolelle sijoittautuneen myyjän harjoittama tavaroiden etämyynti markkinapaikan ylläpitäjän kautta  
Tavara pitää lähettää tai kuljettaa ostajalle myyjän toimesta tai puolesta

#### 2. Palvelujen myynti kuluttajalle toiseen EU-maahan

- ✓ Palvelut, kun myyntimaa on ostajan maa
  - Esimerkiksi tele-, lähetys- ja sähköiset palvelut sekä kiinteistöön liittyvät palvelut
  - Unionin järjestelmää ei voi soveltaa yleissäännöksen mukaisiin palvelujen myyntiin
- ✓ Myyjällä on kiinteä toimipaikka tai liiketoiminnan kotipaikka EU:n alueella
  - Kiinteä toimipaikka = myyjän toimipaikka, jossa on mm. riittävät henkilöresurssit suorittaa palveluja
  - Liiketoiminnan kotipaikka = myyjän kotipaikka, josta liiketoimintaa pääasiallisesti harjoitetaan

## One Stop Shop -järjestelmät

### Muu kuin unionin järjestelmä

- ✓ EU:n ulkopuolelle sijoittautuneen myyjän kuluttajille myydyt palvelut muihin EU-maihin
  - Myyjällä ei ole liiketoiminnan kotipaikkaa eikä kiinteää toimipaikkaa EU:ssa

### Tuontijärjestelmä

- ✓ EU:hun sijoittautuneen myyjän harjoittama maahantuotujen tavaroiden etämyynti
- ✓ EU:n ulkopuolelle sijoittautuneen myyjän harjoittama maahantuotujen tavaroiden etämyynti välittäjän kautta  
Maahantuotavien tavaroiden lähetysarvo voi olla enintään 150 euroa

## OSS-järjestelmistä

### Yhteistä järjestelmille

- Myyjä on alv-velvollinen elinkeinonharjoittaja tunnistamisjäsenvaltiossa
- Soveltuu ainoastaan kuluttajille (tai heihin rinnastettaville ostajille) muihin EU-maihin myytyihin tavaroihin ja palveluihin
- Vapaaehtoinen

### Tarkoitus

- Yksinkertaistaa sähköisen kaupankäynnin alv-velvollisuuksia ja arvonlisäveron ilmoitusmenettelyä
- Helpottaa yrittäjien hallinnollista taakkaa
- Kun myyjä harjoittaa OSS-järjestelmään soveltuvaa myyntiä, myyjä voi rekisteröityä arvonlisäveron erityisjärjestelmään
  - Kaikki järjestelmään kuuluvat myynnit ja arvonlisäverot ilmoitetaan yhdellä OSS-järjestelmän arvonlisäveroilmoituksella

## Käsitteitä Arvonlisäveron erityisjärjestelmät

### Tunnistamisjäsenvaltio

- EU-maa, johon myyjä rekisteröityy arvonlisäveron erityisjärjestelmään
- Myyjä ilmoittaa järjestelmään soveltuvat myynnit ja myyntien verot arvonlisäveroilmoituksella kulutusjäsenvaltioiden verokantojen mukaan
- Tunnistamisjäsenvaltio välittää tiedot kulutusjäsenvaltioihin

### Kulutusjäsenvaltio

- EU-maa, jossa myyty tavara kulutetaan tai palvelu suoritetaan

### Sijoittautumisjäsenvaltio

- Unionin järjestelmässä se EU-maa, josta tavaran kuljetus alkaa ja/tai EU-maa, jossa myyjällä on kiinteä toimipaikka ja josta palvelua myydään

## Rekisteröityminen unionin järjestelmään

### Rekisteröinti Unionin järjestelmä

#### **Elinkeinonharjoittaja tekee rekisteröinti-ilmoituksen tunnistamisjäsenvaltiolle**

- Kun rekisteröinti tulee voimaan, jokainen järjestelmään kuuluva myynti ilmoitetaan kyseisen OSS-järjestelmän veroilmoituksella – myyjä ei voi valita mitä myyntejä se ilmoittaa OSS-järjestelmässä

#### **Voimaantulo**

- Aikaisintaan ensimmäisen tavarantoimituksen tai palvelun suorituksen päivä
  - Edellyttää, että rekisteröinti-ilmoitus on tehty viimeistään myynnistä seuraavan kuukauden 10. päivään mennessä
- Rekisteröinti-ilmoituksen tekemisestä seuraavan vuosineljänneksen ensimmäinen päivä

Jos elinkeinonharjoittajalla on ollut jo erityisjärjestelmään soveltuvia myyntejä ja rekisteröinti-ilmoitus annetaan myöhässä, myynnit ja niistä suoritettavat arvonlisäverot ilmoitetaan rekisteröitymällä alvelvolliseksi tavarantoimituksen tai palvelun kulutusmaahan.

## Rekisteröinnin päättyminen Unionin järjestelmä

### 1. Myyjä ilmoittaa järjestelmän käytön lopettamisesta

- Esim. myyjä ilmoittaa lopettaneen tavaroiden etämyynnin

### 2. Tunnistamisjäsenvaltio sulkee myyjän unionin järjestelmän ulkopuolelle

- **Myyjä ei harjoita järjestelmään soveltuvia myyntejä**
    - Myyjällä ei ole ollut kahteen vuoteen unionin järjestelmään kuuluvia myyntejä
  - **Myyjä ei täytä unionin järjestelmän soveltamisedellytyksiä**
    - Esim. myyjällä ei ole enää kiinteää toimipaikkaa tai liiketoiminnan kotipaikkaa tunnistamisjäsenvaltiossa
  - **Myyjä ei noudata unionin järjestelmää koskevia säännöksiä**
    - Arvonlisäveroilmoitukset myöhässä kolmelta perättäiseltä verokaudelta
    - Arvonlisäveroja ei ole maksettu eräpäivään mennessä ja veron määrä on yli 100 €/verokausi kolmella perättäisellä kaudella
    - Kirjanpitoa ei ole esitetty pyynnöstä huolimatta
- Kun myyjä suljetaan säännösten noudattamatta jättämisen vuoksi järjestelmästä, myyjälle aiheutuu 2 vuoden karenssi, jolloin myyjä ei voi käyttää mitään arvonlisäveron erityisjärjestelmää verovelvoitteiden hoitamiseen.

## Esimerkkejä Rekisteröinnin voimaantulo ja päättyminen

### Esimerkki 1.

Yritys on tehnyt rekisteröinti-ilmoituksen unionin järjestelmään 8.5. Koska verokausi on unionin järjestelmässä neljännesvuosi, tunnistamisjäsenvaltio rekisteröi yrityksen unionin järjestelmään 1.7. alkaen.

### Esimerkki 2.

Yritys on suorittanut ensimmäisen sähköisen palvelun myynnin 3.4. Yritys on tehnyt rekisteröinti-ilmoituksen 8.5. Unionin järjestelmä tulee voimaan ensimmäisestä myynnistä 3.4. alkaen.

### Esimerkki 3.

Yritys ilmoittaa tunnistamisjäsenvaltiolle unionin järjestelmään soveltuvien myyntien päättyneen 8.5. Tunnistamisjäsenvaltio tekee rekisteröintipäätöksen 25.5. Järjestelmän lopetuspäivä tulee voimaan 1.7. alkaen.

- Jos tunnistamisjäsenvaltio poistaisi yrityksen erityisjärjestelmästä säännösten noudattamatta jättämisen vuoksi, yritykselle tulee voimaan kahden vuoden karenssi.

## Raportointi Unionin järjestelmä

### Myyntien ilmoittaminen arvonlisäveroilmoituksilla

- Ilmoituskausi on neljännesvuosi
- Ilmoituksen määräpäivä on ilmoituskaudesta seuraavan kuukauden viimeinen päivä
- OSS-arvonlisäveroilmoituksella ilmoitetaan tavaroiden etämyynnit ja järjestelmään soveltuvat palvelujen myynnit
- Myyjä ilmoittaa arvonlisäveroilmoituksella mm. seuraavat tiedot
  - EU-maa, josta tavara on kuljetettu ja palvelu on myyty
  - Myyntien määrä kulutusjäsenvaltioittain
  - Arvonlisäverokanta ja arvonlisäveron määrä kulutusjäsenvaltioittain

- Unionin järjestelmässä ei voi ilmoittaa siihen EU-maahan myytyjä tavaroita ja palveluita, missä ostajalla on liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka.

Ilmoituskausi	Määräpäivä
Q1 (tammi-maaliskuu)	30.4.
Q2 (huhti-kesäkuu)	31.7.
Q3 (heinä-syyskuu)	31.10.
Q4 (loka-joulukuu)	31.1.

(Lähde: Kallio, M., Lindholm, M., Ojala, M., Sääskilähti J. & Takalo T. 2021, 957)

## Yhteisön sisäinen tavarantoiminnan etämyynti Unionin järjestelmä

## Yhteisön sisäinen tavarankäyttö

### Myyjä

1. EU:hun sijoittautunut elinkeinonharjoittaja
  - a. Tavarankäyttö kuluttajalle toiseen EU-maahan kuljetettuna
    - Tavarankäyttö ei tarvitse sijaita samassa maassa myyjän kanssa
  - b. Tavarankäyttö kuluttajalle sähköisen rajapinnan ylläpitäjän kautta
2. EU:n ulkopuolelle sijoittautunut elinkeinonharjoittaja
  - a. Tavarankäyttö kuluttajalle sähköisen rajapinnan ylläpitäjän kautta
    - EU:n ulkopuolelle sijoittautuneella elinkeinonharjoittajalla ei voi olla kiinteää toimipaikkaa tai liiketoiminnan kotipaikkaa EU:ssa

### Kuluttaja

- Yksityishenkilö tai siihen rinnastettava henkilö
  - Ostaja ei harjoita vähennykseen tai palautukseen oikeuttavaa toimintaa, esim. vähäisen toiminnan harjoittaja
  - Hankinta ei voi olla ostajalle yhteisöhankinta: ostajan tekemät hankinnat ei ylitä yhteisöhankinnan verottamisen raja-arvoa tavarankäytön määränpäämaassa (Suomessa 10 000 euroa)

## Myyntimaa Yhteisön sisäinen tavarankäyttö

### Yhteisön sisäisessä tavarankäytössä myyntimaa määräytyy erityissäännöksen mukaan

#### Erityissäännös

- Myyntimaa on maa, johon tavarankäytön lähetys tai kuljetus päättyy
  - Tavarankäytön myyntihintaan lisätään arvonlisävero myyntimaan mukaan

### Myyjä ollessa vähäisen kansainvälisen toiminnan harjoittaja, myyntimaa määräytyy yleissäännöksen mukaan

#### Yleissäännös

- Myyntimaa on maa, josta tavarankäytön lähetys tai kuljetus alkaa
- Myyjä voi myös valita, että myyntiin sovelletaan erityissäännöstä
  - Valinta on voimassa kaksi vuotta – tavaroiden käyttö ja tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen myyntimaa määräytyy vähintään kahden vuoden ajan erityissäännöksen mukaan
  - Valinta on tehty
    - Siitä myynnistä alkaen, kun myyjä soveltaa ensimmäisen kerran erityissäännöstä tai
    - Kun myyjä rekisteröityy unionin järjestelmään - myyntimaa määräytyy unionin järjestelmässä kuljetuksen päättymiseen mukaan ja johon ostaja on sijoittautunut

## Vähäisen kansainvälisen toiminnan harjoittaja

### Myyjä on vähäisen kansainvälisen toiminnan harjoittaja, kun seuraavat edellytykset täyttyvät:

1. Myyjän kiinteä toimipaikka tai liiketoiminnan kotipaikka on vain yhdessä EU-maassa
2. Myyjä ja ostaja ovat sijoittautuneet eri EU-maahan
3. Kalenterivuoden liikevaihto on enintään 10 000 euroa seuraavista myynneistä:
  - Yhteisön sisäinen tavarantoimitus
  - Tele-, lähetys- ja sähköiset palvelut
4. Liikevaihtoraja ei ole ylittynyt kuluvana eikä edellisenä vuonna

## Sähköinen rajapinta

- Sähköisellä rajapinnalla tarkoitetaan tavarantoimitusta markkinapaikan, portaalin, alustan tai muun rajapinnan kautta
- Sähköisen rajapinnan ylläpitäjä voi mahdollistaa toiselle elinkeinonharjoittajalle tavaroiden etämyynnin
- Ylläpitäjä mahdollistaa tavaroiden etämyynnin, jos ylläpitäjä
  - asettaa myyntiin ehtoja ja edellytyksiä tai
  - hyväksyy maksun perimisen asiakkaalta tai
  - osallistuu tavarantoimitukseen tai toimittamiseen

Kun mikään yllä mainituista edellytyksistä ei täyty, ylläpitäjä ei mahdollista tavarantoimitusta

- Rajapinnan ylläpitäjä ei tällöin myy tavaraa kuluttajalle vaan tavarantoimitus on ”alkuperäinen” elinkeinonharjoittaja

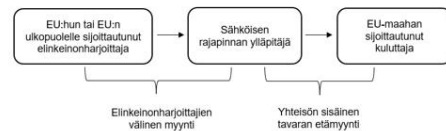
## Myynti sähköisen rajapinnan kautta

**Myynti sähköisen rajapinnan kautta, kun rajapinnan ylläpitäjä mahdollistaa tavaroiden etämyynnin**

**Myyntejä tapahtuu kaksi**

### 1. Elinkeinonharjoittajien välinen myynti

- Elinkeinonharjoittaja myy tavarat sähköisen rajapinnan ylläpitäjälle
- Elinkeinonharjoittaja ei suorita arvonlisäveroa ylläpitäjälle (yhteisömyynti)



### 2. Yhteisön sisäinen tavaroiden etämyynti = Kuluttajalle tapahtuva myynti

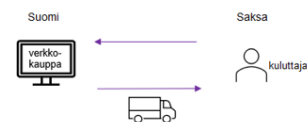
- Sähköisen rajapinnan ylläpitäjä myy tavarat kuluttajalle
- Ylläpitäjä ilmoittaa ja maksaa kuluttajalle myytyjen tavaroiden arvonlisäverot kulutusjäsenvaltioihin unionin järjestelmässä tai rekisteröitymällä alv-velvolliseksi kuljetuksen päättymismaahan

## Esimerkkejä Unionin järjestelmään soveltuvia myyntejä

**Myyntimaa, kun myyjä on sijoittautunut EU:hun**

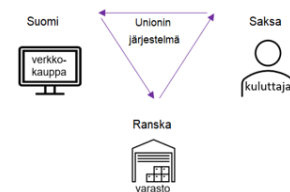
### Esimerkki 4.

Saksalainen kuluttaja tilaa sisustusesineitä suomalaisen myyjän ylläpitämästä verkkokaupasta. Myyjä järjestää tavaroiden kuljetuksen kuluttajalle Suomesta Saksaan. Myyntimaa on kuljetuksen päättymismaa Saksa, jonka maan arvonlisävero myynnistä maksetaan. Myyjä voi ilmoittaa myynnin unionin järjestelmässä.



### Esimerkki 5.

Saksalainen kuluttaja tilaa sisustusesineitä suomalaisen myyjän ylläpitämästä verkkokaupasta. Myyjällä on varasto Ranskassa, josta tavarat kuljetetaan kuluttajalle Saksaan. Myyntimaa on Saksa. Myynti soveltuu unionin järjestelmään.



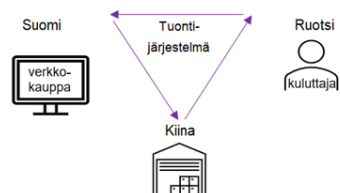
## Esimerkki Myynti ei sovellu unionin järjestelmään

### Esimerkki 6.

Suomalaisella yrittäjällä on verkkokauppa, jossa se myy urheiluvaatteita kuluttajille.

Kun ruotsalainen kuluttaja tilaa vaatteita verkkokaupasta, vaatteet lähetetään kuluttajalle Kiinasta. Myynti ei sovellu unionin järjestelmään, koska tuotteita ei kuljeteta EU-maasta toiseen.

Myynti soveltuu tuontijärjestelmään, kun yhden lähetyksen arvo on enintään 150 euroa.



## Palvelujen kansainvälinen kauppa Unionin järjestelmä

## Palvelujen kansainvälinen kauppa Unionin järjestelmä

### Myyjä

- EU-maahan sijoittautunut elinkeinonharjoittaja, joka myy palvelua kuluttajalle
  - Elinkeinoonharjoittajana pidetään liiketoiminnan harjoittajaa – väliä ei ole sillä, onko elinkeinonharjoittaja arvonlisäverovelvollinen vai ei
- Harjoittaa erityissäännöksen alaista palvelun myyntiä, jolloin myyntimaa määräytyy ostajan maan mukaan
  - Unionin järjestelmässä ei voi ilmoittaa palvelun myyntiä, jos myyntimaa on myyjän maa

### Kuluttaja

- Muu kuin elinkeinonharjoittaja
  - Yksityshenkilö tai siihen rinnastettava toimija, joka ei harjoita mitään liiketoimintaa

## Myyntimaasäännös Palvelujen kansainvälinen kauppa kuluttajalle

Palvelujen kansainvälisessä kaupassa myyntimaan määräytymiseen vaikuttaa

- kenelle palvelua myydään
- millaista palvelua myydään
- myyjän ja ostajan sijoittautumispaikka

### Myyntimaasäännökset kuluttajille jakautuvat

1. Erityissäännöksiin
  - Myyntimaa määräytyy ensisijaisesti erityissäännöksen mukaan
2. Yleissäännöksiin
  - Jos palvelusta ei ole olemassa erityissäännöstä, myyntimaa määräytyy yleissäännöksen mukaan
    - Kuluttajalle myydyin palvelun myyntimaa on myyjän maa
  - Yleissäännöksen alaisia myyntejä ei voi ilmoittaa unionin järjestelmässä



## Erityissäännökset Palvelujen kansainvälinen kauppa kuluttajalle

### Palvelut, joiden myynteihin sovelletaan erityissäännöstä, kun ostaja on kuluttaja

- Tavarakuljetuspalvelut
- Henkilökuljetuspalvelut
- Ravintola- ja ateriapalvelut
- Kiinteistöön liittyvät palvelut
- Irtaimen esineen arvonmääritys
- Tele-, lähetys- ja sähköiset palvelut
- Lastaaminen, lastin käsittely ja purkaminen
- Kuljetusvälineen lyhyt- ja pitkäaikainen vuokraus
- Huvikäyttöön tarkoitetun vesialuksen pitkäaikainen vuokraus
- Opetukseen, tieteellisiin palveluihin, kulttuuri- ja viihdetilaisuuksiin yms. liittyvät palvelut

## Myyntimaa Vähäisen kansainvälisen toiminnan harjoittaja

Yhteisön sisäisen tavaroiden etämyyjän sekä tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen myyjän ollessa vähäisen kansainvälisen toiminnan harjoittaja, myyntimaa määräytyy yleissäännöksen perusteella. Myyjä voi kuitenkin valita, että myyntimaa määräytyy erityissäännöksen mukaan.

Jos kalenterivuoden liikevaihto ylittää 10 000 euroa, myyntimaa määräytyy aina erityissäännöksen mukaan.

- Myyntimaa määräytyy erityissäännöksen mukaan liikevaihtorajan ylittävästä tavarantoiminnasta tai tele-, lähetys- ja sähköisen palvelun myynnistä alkaen

### 1. Myyntimaa määräytyy ensisijaisesti yleissäännöksen perusteella

#### Yhteisön sisäinen tavaroiden etämyynti

- EU-maa, josta tavarantoiminta tai kuljetus alkaa

#### Tele-, lähetys- ja sähköiset palvelut

- Myyjän maa

### 2. Myyjä voi myös valita, että myyntiin sovelletaan erityissäännöstä

#### Yhteisön sisäinen tavaroiden etämyynti

- EU-maa, johon tavarantoiminta tai kuljetus päättyy

#### Tele-, lähetys- ja sähköiset palvelut

- Ostajan maa

## Esimerkkejä Vähäisen kansainvälisen toiminnan harjoittaja

### Esimerkki 7.

Suomeen sijoittautunut elinkeinonharjoittaja myy ainoastaan sähköistä etäopetuspalvelua kuluttajille muihin EU-maihin. Palvelua on myyty kalenterivuoden aikana 8 000 eurolla. Myyjä on vähäisen kansainvälisen toiminnan harjoittaja, joten myyntimaa määräytyy yleissäännöksen mukaan. Myyntiin lisätään Suomen arvonlisävero, koska myyntimaa on Suomi. Myyntejä ei voi ilmoittaa unionin järjestelmässä, koska myyntimaa on myyjän maa.

Elinkeinoharjoittaja voi myös valita, että palvelun myyntiin sovelletaan erityissäännöstä. Jos myyjä tekee valinnan erityissäännöksen soveltamisesta, valinta on voimassa vähintään kaksi vuotta.

### Esimerkki 8.

Suomeen sijoittautunut elinkeinonharjoittaja harjoittaa tavaroiden etämyyntiä ja sähköisten palvelujen myyntiä kuluttajille muihin EU-maihin. Kalenterivuoden liikevaihto edellä mainituista myynneistä on yli 10 000 euroa. Myyntimaa määräytyy tavaroiden etämyynnissä ja sähköisten palvelujen myynnissä erityissäännösten mukaan.

Tavarat on myyty kuljetuksen päättymismaassa ja sähköiset palvelut ostajan maassa.

Myyjä voi rekisteröityä myynneistä unionin järjestelmään ja ilmoittaa myynnit yhdellä arvonlisäveroilmoituksella kulutusjäsenvaltioiden verokantojen mukaan.

## Lähteet

- <https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/97752/arvonlis%C3%A4veron-erityisj%C3%A4rjestelm%C3%A4t/#4.1-rekister%C3%B6inti-ilmoituksen-tekeminen-ja-tunnistamisj%C3%A4senvaltion-m%C3%A4%C3%A4r%C3%A4ytyminen>
- <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48503/tele-l%C3%A4hetys-ja-s%C3%A4hk%C3%B6isten-palvelujen-arvonlis%C3%A4verotus/>
- <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/98390/tavaroiden-et%C3%A4myynnin-arvonlis%C3%A4verotus/>
- <https://vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaankauppa/arvonlis%C3%A4veron-erityisj%C3%A4rjestelm%C3%A4t-onestopshop/n%C3%A4in-rekister%C3%B6idyt-arvonlis%C3%A4veron-erityisj%C3%A4rjestelmiin/>
- <https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen-ulkomaankaupan-arvonlis%C3%A4verotus2/#taulukko-myyntimaan-m%C3%A4%C3%A4r%C3%A4ytymisest%C3%A4>
- [file:///C:/Users/ACER/Downloads/vatecommerceexplanatory\\_28102020\\_fi.pdf](file:///C:/Users/ACER/Downloads/vatecommerceexplanatory_28102020_fi.pdf)
- [file:///C:/Users/ACER/Downloads/OSS\\_guidelines\\_fi.pdf](file:///C:/Users/ACER/Downloads/OSS_guidelines_fi.pdf)
- Kallio, M., Lindholm, M., Ojala, M., Sääskilähti J. & Takalo, T. 2021. Arvonlisäverotus 2021. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Tamminen, K. 2021. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. E-kirja. Helsinki: Alma Talent. Vaatii käyttöoikeuden. [https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/DAJBFXDTEB#kohta:2\(\(20\)\(\(7c\)\(\(20\)Tavarakaupan\(\(20\)\(\(ad\)arvonlis\(\(e4\)verotus\(2.13\(\(20\)Yhteis\(\(f6\)n\(\(20\)sis\(\(e4\)inen\(\(20\)tavaroide n\(\(20\)et\(\(e4\)myynti\(2.13.1\(\(20\)Myyj\(\(e4\)\(\(20\)j\(\(e4\)rjest\(\(e4\)\(\(e4\)\(\(20\)tavaroide n\(\(20\)kuljettamisen/piste:tDd](https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/DAJBFXDTEB#kohta:2((20)((7c)((20)Tavarakaupan((20)((ad)arvonlis((e4)verotus(2.13((20)Yhteis((f6)n((20)sis((e4)inen((20)tavaroide n((20)et((e4)myynti(2.13.1((20)Myyj((e4)((20)j((e4)rjest((e4)((e4)((20)tavaroide n((20)kuljettamisen/piste:tDd)
- Niskakangas, H., Viitala, T. & Hokkanen, M. 2020. Johdatus Suomen verojärjestelmään. E-kirja. 4. uud. painos. Helsinki: Alma Talent. Vaatii käyttöoikeuden. [https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/BAXBXATDBCEE#kohta:Johdatus\(\(20\)Suomen\(\(20\)veroi\(\(e4\)rjestelm\(\(e4\)\(\(e4\)n/piste:t1](https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/BAXBXATDBCEE#kohta:Johdatus((20)Suomen((20)veroi((e4)rjestelm((e4)((e4)n/piste:t1)

## Liite 2. Verkkotentti

# Arvonlisäveron erityisjärjestelmät -tentti

Hei!

Tervetuloa arvonlisäveron erityisjärjestelmät -tenttiin. Kysymykset keskittyvät unionin järjestelmään.

Käytä apuna oppimateriaalia ja Power Point -diasarjaa. Tarvittaessa voit käyttää apuna netistä löytyviä lähteitä, kuten Verohallinnon ohjeita.

**Kysymys 1**  
 Ei vielä vastattu  
 Kokonaispisteistä 1,00  
 Merkitse kysymys  
 Muokkaa kysymystä

Yhdistä oikea määritelmä.

Tunnistamisjäsenvaltio	Valitse...
Kulutusjäsenvaltio	Valitse...
Sijoittautumisjäsenvaltio	Valitse...

**Kysymys 2**  
 Ei vielä vastattu  
 Kokonaispisteistä 1,00  
 Merkitse kysymys  
 Muokkaa kysymystä

Yhdistä myyntiin soveltuva arvonlisäveron erityisjärjestelmä.

Yritys harjoittaa tavaroiden etämyyntiä kuluttajille muihin EU-maihin.

Valitse...

Yritys myy kuluttajille espanjan kielen automatisoitua etäopetuspalvelua muihin EU-maihin.

Valitse...

Yritys, jolla ei ole kotipaikkaa eikä kiinteää toimipaikkaa EU:n alueella, myy palvelua muihin EU-maihin sijoittautuneille kuluttajille.

Valitse...


Kreikkaan sijoittautunut yritys myy verkkokaupan kautta tilattuja tavaroita kuluttajille EU-maihin. Tavarat lähetetään Kiinasta kuluttajalle. Tilauksen arvo on enintään 150 euroa / lähetys.


Valitse...

**Kysymys 3**

Ei vielä vastattu

Kokonaispisteistä 1,00

 Merkitse kysymys

 Muokkaa kysymystä

Tavaroiden ja palveluiden kansainvälisessä kaupassa merkitystä on sillä, onko ostaja elinkeinonharjoittaja tai elinkeinonharjoittajaan rinnastettava toimija vai kuluttaja tai kuluttajaan rinnastettava toimija.


Valitse yksi:

- Tosi
- Epätosi

**Kysymys 4**

Ei vielä vastattu

Kokonaispisteistä 1,00

 Merkitse kysymys

 Muokkaa kysymystä

Tavaroiden ja palveluiden kansainvälisessä kaupassa on aina merkitystä sillä, onko kuluttaja sijoittautunut EU-maahan vai EU:n ulkopuolelle.


Valitse yksi:


- Tosi
- Epätosi

**Kysymys 5**

Ei vielä vastattu

Kokonaispisteistä 1,00

 Merkitse kysymys

 Muokkaa kysymystä

Valmisteveronalaiset tavarat soveltuvat tavarantoimitukseen vain, kun ostajana on yksityishenkilö.


Valitse yksi:


- Tosi
- Epätosi

**Kysymys 6**

Ei vielä vastattu

Kokonaispisteistä 1,00

 Merkitse kysymys

 Muokkaa kysymystä

Ruotsalaisella yrityksellä on verkkokauppa, jossa myydään erilaisia pientavaroita. Yrityksen asiakkaita ovat pääsääntöisesti EU-maihin sijoittautuneet kuluttajat. Suomalainen kuluttaja tilaa verkkokaupasta 50 eurolla tavaroita, jotka lähtevät Kiinasta suoraan kuluttajalle. Myyntiin voidaan soveltaa unionin järjestelmää.

Valitse yksi:

- Tosi
- Epätosi

**Kysymys 7**

Ei vielä vastattu

Kokonaispisteistä 1,00

Merkitse kysymys

Muokkaa kysymystä

Yritys on rekisteröitynyt unionin järjestelmään ja antanut kolme perättäistä nollaveroilmoitusta. Tunnistamisjäsenvaltio poistaa yrityksen arvonlisäveron erityisjärjestelmästä laiminlyöntien vuoksi.

Valitse yksi:

- Tosi
- Epätosi

**Kysymys 8**

Ei vielä vastattu

Kokonaispisteistä 1,00

Merkitse kysymys

Muokkaa kysymystä

Unionin järjestelmässä kuluttaja voi olla vähäisen toiminnan harjoittaja, kun kyse on

- a. palvelun ostajasta
- b. tavaran ostajasta
- c. tavaran ja palvelun ostajasta

**Kysymys 9**

Ei vielä vastattu

Kokonaispisteistä 1,00

Merkitse kysymys

Muokkaa kysymystä

Valitse oikeat vaihtoehdot.

Sähköinen rajapinta:

- a. Mahdollistaa EU:n ulkopuolelle sijoittautuneelle elinkeinonharjoittajalle yhteisön sisäisen tavaran etämyynnin harjoittamisen.
- b. Mahdollistaa EU:hun sijoittautuneelle elinkeinonharjoittajalle yhteisön sisäisen tavaran etämyynnin harjoittamisen.

**Kysymys 10**

Ei vielä vastattu

Kokonaispisteistä 1,00

Merkitse kysymys

Muokkaa kysymystä

Valitse myyntimaa, kun elinkeinonharjoittaja myy

Sähköistä palvelua elinkeinonharjoittajalle Saksaan.

Valitse... ▾

Pääsylippuja verkkokaupasta kuluttajille Saksaan.

Valitse... ▾

Vähäisen toiminnan harjoittajalle sähköistä palvelua Ranskaan.

Valitse... ▾

Palveluita terveydenhoitoalan toimijoille, jotka harjoittavat arvonlisäverotonta toimintaa Irlannissa.

Valitse... ▾

Saksalaisille kuluttajille pelejä, joita voi ladata puhelimeen.

Valitse... ▾

Yleissäännöksen mukaista palvelua kuluttajalle Espanjaan.

Valitse... ▾

**Kysymys 11**  
Ei vielä vastattu  
Kokonaispisteistä 1,00  
Merkitse kysymys  
Muokkaa kysymystä

Yhdistä oikea määritelmä.

Kiinteä toimipaikka	Valitse...
Markkinapaikka	Valitse...
Tavaroiden etämyynti	Valitse...
Sähköinen palvelu	Valitse...

**Kysymys 12**  
Ei vielä vastattu  
Kokonaispisteistä 1,00  
Merkitse kysymys  
Muokkaa kysymystä

Sähköistä palvelua on:

- a. verkkokaupasta ostettu pääsylippu viihdetapahtumaan
- b. järjestelmien etähallinta
- c. kirjanpito-ohjelma
- d. henkilöhakupalvelut
- e. mainostilan myynti verkkosivuille
- f. automatisoitu etäopetuspalvelu

**Kysymys 13**  
Ei vielä vastattu  
Kokonaispisteistä 1,00  
Merkitse kysymys  
Muokkaa kysymystä

Valitse oikeat vaihtoehdot.

- a. Yrityksen tilikauden arvonlisäveroton liikevaihto on tilikaudella 1.1.2023-31.12.2023 yhteensä 8 000 euroa. Yritys harjoittaa tavaroiden etämyyntiä mm. Ruotsiin, Saksaan ja Espanjaan. Yritys voi vapaaehtoisesti rekisteröityä arvonlisäveron erityisjärjestelmään.
- b. Yrityksen tilikauden liikevaihto on tilikaudella 1.1.2023-31.12.2023 yhteensä 19 000 euroa. Yritys harjoittaa tavaroiden etämyyntiä sekä sähköisten palvelujen myyntiä, joista 8 000 euroa kohdistuu Suomeen, 2 000e Italiaan, 3 000e Hollantiin ja 6 000e Saksaan. Yritys voi ilmoittaa kaikki myynnit kansallisella arvonlisäveroilmoituksella.
- c. Yritys myy EU-maihin sijoittautuneille kuluttajille sähköistä etäopetuspalvelua verkkokaupassa. Tuoreen yrityksen arvonlisäveroton liikevaihto tilikaudella 1.1.2023-31.12.2023 on 14 600 euroa. Koska yrityksen tilikauden liikevaihto ylittää 10 000 euroa, yritys ei voi ilmoittaa myyntejä kansallisella arvonlisäveroilmoituksella.
- d. Yritys myy sähköisiä palveluja kuluttajille muihin EU-maihin. Kalenterivuoden liikevaihto (sis. alv 24 %) on 15 000 euroa. Yritys voi rekisteröityä myynneistään arvonlisäveron erityisjärjestelmään.

**Kysymys 14**  
Ei vielä vastattu  
Kokonaispisteistä 1,00  
Merkitse kysymys  
Muokkaa kysymystä

Yhdistä oikeat päivämäärät.

Yrityksellä on ollut ensimmäinen unionin järjestelmään soveltuva myynti 6.2.2023. Yritys tekee unionin järjestelmän rekisteröinti-ilmoituksen 14.3.2023. Rekisteröinti tulee voimaan Valitse... ▾


Yritys tekee unionin järjestelmän rekisteröinti-ilmoituksen 10.3.2023. Yritys ilmoittaa rekisteröinti-ilmoituksella unionin järjestelmän aloituspäiväksi 6.2.2023 alkaen. Rekisteröinti tulee voimaan Valitse... ▾


Yritys on laiminlyönyt unionin järjestelmän sääntöjä. Yritykselle lähetetään 14.3.2023 järjestelmän ulkopuolelle sulkemista koskeva päätös, joka tulee voimaan Valitse... ▾

**Kysymys 15**

Ei vielä vastattu

Kokonaispisteistä 1,00

 Merkitse kysymys

 Muokkaa kysymystä

Suomalainen yritys perustaa verkkokaupan, jossa se myy vaatteita kuluttajille. Yrityksellä on varasto Ranskassa, josta tuotteet lähtevät kuluttajille. Ruotsiin sijoittautunut kuluttaja tilaa vaatteita verkkokaupasta. Myyntiin ei voi soveltaa unionin järjestelmää.


Valitse yksi:


- Tosi
- Epätosi

**Kysymys 16**

Ei vielä vastattu

Kokonaispisteistä 1,00

 Merkitse kysymys

 Muokkaa kysymystä

Valitse kohdat, jotka kuvaavat vähäistä kansainvälisen toiminnan harjoittajaa:

- a. Kalenterivuoden liikevaihto on alle 15 000 euroa
- b. Harjoittaa tavaroiden etämyyntiä
- c. Myyjällä on liiketoiminnan kotipaikka useassa eri EU-maassa
- d. Myy tele-, lähetys- ja sähköisiä palveluja
- e. Kalenterivuoden liikevaihto on alle 10 000
- f. Liikevaihtoraja ei ole ylittynyt kuluvana eikä edellisenä vuonna
- g. Myyjä on sijoittautunut vain yhteen EU-maahan
- h. Myy mitä tahansa palvelua kuluttajille

