



Karelia-ammattikorkeakoulu
Tradenomi (AMK)

Etämyynnin arvonlisäverotus

Ari Hassinen

Opinnäytetyö, maaliskuu 2022

www.karelia.fi



OPINNÄYTETYÖ
Maaliskuu 2022
Liiketalouden koulutus

Tikkarinne 9
80200 JOENSUU
+358 13 260 600

Tekijä
Ari Hassinen

Nimeke
Etämyynnin arvonlisäverotus

Tiivistelmä

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli tarkastella vuoden 2021 heinäkuussa voimaan tulleita etämyynnin arvonlisäverotusta koskevia uudistuksia. Työn tavoitteena oli selvittää, mitä muutokset olivat ja miten ne vaikuttavat etämyyntiä harjoittavien yritysten toimintaan sekä ostajana toimivien kuluttajien kaupankäyntiprosessiin.

Opinnäytetyö toteutettiin laadullista tutkimusmenetelmää hyödyntäen, ja tarkempi tutkimusmenetelmä oli kirjallisuuskatsaus. Kokonaisvaltaisen kuvan luomiseksi teoriaosuus muodostettiin kolmesta aihekokonaisuudesta. Ensimmäisessä osiossa käytiin läpi arvonlisäverotusta yleisesti ja toinen osio kertoi kansainvälisestä kaupasta sekä sen eri muodoista. Viimeisenä aihekokonaisuutena teoriaosuudessa käsiteltiin opinnäytetyön varsinaista pääaihetta, joka oli etämyynti ja sen arvonlisäverotus. Teoria pohjautui aiheen kirjallisuuteen sekä luotettaviin sähköisiin lähteisiin, kuten Verohallinnon verkkosivuihin.

Etämyyntiä koskevien uudistusten tarkoituksena oli helpottaa etämyyntiä harjoittavien yritysten hallinnollista kuormitusta. Tarkoituksena oli myös poistaa kilpailuetu Euroopan unionin ulkopuolisilta toimijoilta vähäarvoisten maahantuotavien tavaroiden etämyynnin kohdalla suhteessa Euroopan unionin alueella toimiviin yrityksiin. Käyttöön otettiin uusi arvonlisäveron erityisjärjestelmä, joka koostuu kolmesta sisäisestä järjestelmästä. Järjestelmistä tuontijärjestelmä helpottaa ostajana toimivan kuluttajan kaupankäyntiprosessia. Erityisjärjestelmä antaa etämyyntiä harjoittaville yrityksille mahdollisuuden hoitaa etämyyntien arvonlisäverovelvoitteet keskitetysti yhdessä paikassa.

Kieli
suomi

Sivuja 44
Liitteet
Liitesivumäärä

Asiasanat
etämyynti, verkkokauppa, arvonlisävero, kansainvälinen kauppa



THESIS
March 2022
Degree Programme in Business Economics

Tikkarinne 9
80200 JOENSUU
FINLAND
+ 358 13 260 600

Author
Ari Hassinen

Title
Value Added Taxation in B2C Distance Selling

Abstract

The purpose of this thesis was to examine the VAT reform concerning distance selling that came into force in July 2021. The aim of the study was to find out what the changes were and how they affect the operations of distance selling companies and the purchasing process of consumers.

The thesis was carried out using a qualitative approach, and the more detailed research method was a literature review. The theoretical framework was based on the relevant literature and on reliable electronic sources, such as the Tax Administration website. In order to create a comprehensive picture, the theoretical part was formed of three topics. The first section covered VAT in general and the second one discussed international trade and its various forms. The last of the topics in the theoretical part was the focal point of the thesis, which was B2C distance selling and its VAT.

The purpose of the distance selling reform was to alleviate the administrative burden of distance selling companies. It was also intended to eliminate the competitive advantage of non-EU operators in the distance selling of low-value imported goods with regard to companies operating in the European Union. A new special VAT system was introduced, consisting of three internal systems. The Import One Stop Shop system facilitates the consumer purchasing process. The special system allows companies selling at a distance to manage their VAT obligations for distance selling centrally in one place.

Language
Finnish

Pages 44
Appendices
Pages of Appendices

Keywords
distance sales, online shop, value added tax, international trade

Sisältö

1	Johdanto	5
1.1	Opinnäytetyön tausta	5
1.2	Opinnäytetyön tavoitteet ja rakenne	6
1.3	Tutkimusmenetelmät	7
1.4	Aikaisemmat tutkimukset	8
2	Arvonlisäverotus	9
2.1	Arvonlisäverotus yleisesti	9
2.2	Arvonlisävero Suomessa	10
2.3	Arvonlisävero ulkomailla	12
2.4	Arvonlisävero Euroopan unionin jäsenmaissa	13
3	Kansainvälinen kaupankäynti	16
3.1	Yhteisökauppa	16
3.2	Ketjukauppa	17
3.3	Vienti ja maahantuonti	19
3.4	Kansainvälinen palvelukauppa	20
4	Etämyynti ja sen arvonlisäverotus	22
4.1	Etämyynti yleisesti	22
4.2	Etämyynnin uudistukset	23
4.2.1	One Stop Shop -järjestelmä	25
4.2.2	Rekisteröityminen järjestelmään	25
4.3	Yhteisön sisäinen tavaroiden etämyynti	27
4.4	Maahantuotavien tavaroiden etämyynti	29
4.5	Etämyynnin mahdollistaminen sähköisen rajapinnan avulla	33
4.6	Etämyynnin laskutus ja ilmoittaminen	36
5	Yhteenveto	37
5.1	Uudistusten tarkoitus	37
5.2	Uudistukset käytännössä	38
5.3	Vertaaminen aikaisempiin tutkimuksiin	40
5.4	Opinnäytetyöprosessi	41
5.5	Pohdinta ja jatkotutkimusehdotukset	42
	Lähteet	45

1 Johdanto

1.1 Opinnäytetyön tausta

Etämyynnin arvonlisäverotuksen säännökset muuttuivat vuoden 2021 heinäkuun alussa. Muutokset perustuivat Euroopan unionin (EU) lainsäädäntöön ja niiden tarkoituksena oli helpottaa etämyyntiä harjoittavien yritysten toimintaa. Muutokset toivat helpotusta myös ostajana toimivan yksityishenkilön kaupankäyntiä ostettaessa tavaroita EU:n alueen ulkopuolelta. Käyttöön tuli muun muassa kaksi uutta termiä, jotka ovat yhteisön sisäinen etämyynti sekä maahantuotavien tavaroiden etämyynti. Käyttöön tuli myös uusi arvonlisäverotuksen erityisjärjestelmä. (Verohallinto 2021a.)

Yhteisön sisäinen etämyynti on EU-jäsenmaiden välillä rajat ylittävää tavarakauppaa kuluttajille. Etämyynnin kriteerinä on, että tavara kuljetetaan ostajalle myyjän toimesta, ja ostajan tulee olla yksityishenkilö tai muu ei arvonlisäverovelvollinen toimija. Hyvä käytännön esimerkki yhteisön sisäisestä etämyynnistä on verkkokauppa, jossa tavara myydään EU-maasta toiseen. (Verohallinto 2021a.)

Yhteisön sisäisestä etämyynnistä käytettiin aikaisemmin termiä "kaukomyynti". Puhekielessä kuulee usein termiä "etämyynti" käytettävän myös maan sisällä tapahtuviin kauppatahtumiin, mutta tässä opinnäytetyössä termiä käsitellään arvonlisäverosäännösten näkökulmasta ja etämyynnillä tarkoitetaan rajat ylittävää tavarakauppaa kuluttajille. Samoin joissakin asiayhteyksissä kaikesta ulkomaan kaupasta puhutaan vientinä ja maahantuontina. Tässä opinnäytetyössä vientiä ja maahantuontia käsitellään arvonlisäverotuksen näkökulmasta. Arvonlisäverotuksessa viennillä tarkoitetaan tavaroiden myymistä EU:n veroalueen ulkopuolelle, ja maahantuonnilla tavaroiden tuontia EU:n veroalueen ulkopuolelta.

Maahantuotavien tavaroiden etämyynti on puolestaan kauppatahtuma, jossa myyjä itse tai myyjä välillisesti kuljettaa tavaran ostajana toimivalle

yksityishenkilölle EU:n alueelle EU:n alueen ulkopuolelta. Muutosten johdosta kaikki maahantuotavat tavarat myös tullataan. (Verohallinto 2021a.)

Globalisaation ja digitalisoitumisen myötä kansainvälinen kaupankäynti ja erityisesti verkkokauppa on koko ajan kasvava ilmiö yritysten toiminnassa, eikä kaupan toimialasta voida puhua enää vain kotimaan sisäisenä toimintana. Suomalaisen yritysten tulee pyrkiä säilyttämään asemansa kotimaisilla markkinoilla, jonka lisäksi niiden tulee tavoitella osuuttaan kansainvälisillä markkinoilla. (Kaupan liitto 2021.) Opinnäytetyön aihe on ajankohtainen, koska kansainvälinen kaupankäynti ja verkkokauppa ovat kasvavia ilmiöitä. Tavaroita ostetaan aiempaa enemmän ulkomailta ja tavaroita myös myydään aiempaa enemmän ulkomaille.

1.2 Opinnäytetyön tavoitteet ja rakenne

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on esitellä etämyynnin arvonlisäverotuksen vuoden 2021 heinäkuussa voimaan tulleet muutokset ja selvittää miten ne vaikuttavat etämyyntiä harjoittavien suomalaisten tai Suomessa toimivien yritysten toimintaan sekä kaupankäyntiin myös suomalaisen kuluttajan näkökulmasta. Tarkoituksena on muodostaa lukijalle mahdollisimman kokonaisvaltainen kuva aiheesta. Kokonaisvaltaisen kuvan muodostamiseksi työssä käsitellään ensin yleisesti arvonlisäverotusta sekä kansainvälistä kauppaa ennen työn varsinaista pääaihetta, joka on etämyynti.

Tämä opinnäytetyö koostuu kolmesta osasta, jotka ovat alkuosa, runko-osa sekä loppuosa. Alkuosa koostuu kansilehdestä, tiivistelmästä, sisällysluettelosta ja johdannosta. Runko-osa sisältää opinnäytetyön teoriaosuuden. Teoriaosuus on jaettu kolmeen aihekokonaisuuteen, joita ovat arvonlisäverotus, kansainvälinen kauppa sekä opinnäytetyön pääaihe eli etämyynti. Opinnäytetyön loppuosa sisältää yhteenvedon, pohdinnan sekä lähteet.

Johdannon osuudessa esitetään ensimmäisenä opinnäytetyön aihe ja sen tausta. Sen jälkeen johdannossa kerrotaan opinnäytetyön tavoitteet ja rakenne.

Seuraavana sovelletut tutkimusmenetelmät ja lopuksi esitellään muutama aikaisempi tutkimus aiheeseen liittyen. Opinnäytetyön teoriaosuus alkaa arvonlisäverotuksella, jonka jälkeen syvennytään hieman kansainväliseen kaupankäyntiin sekä sen arvonlisäverotukseen. Aiheita käsitellään siksi, että lukija saisi mahdollisimman kokonaisvaltaisen kuvan aiheesta sekä aiheet taustoittavat opinnäytetyön pääaihetta, joka on etämyynnin arvonlisäverotus. Lopuksi teoriaosuus käsittelee siis etämyyntiä, sen arvonlisäverotusta sekä sen uudistuksia. Teoriaosuuden jälkeen vuorossa on yhteenveto, jossa tiivistetään etämyynnin arvonlisäverotuksen muutokset ja kerrotaan mitä ne käytännössä tarkoittavat. Lisäksi yhteenvedossa vertaillaan työtä aikaisempiin tutkimuksiin, sekä arvioidaan opinnäytetyöprosessia. Yhteenveto sisältää myös pohdinnan sekä jatkotutkimusehdotuksen. Raportin päättää lähdeluettelo.

1.3 Tutkimusmenetelmät

Tässä opinnäytetyössä sovellettiin laadullista eli kvalitatiivista lähestymistapaa. Varsinainen tutkimusmenetelmä työssä oli kirjallisuuskatsaus ja aihetta lähestyttiin enemmän teoreettisesta näkökulmasta. Lähteinä työssä käytettiin aihetta käsittelevää kirjallisuutta sekä luotettavia sähköisiä lähteitä, kuten Verohallinnon ja Tullin verkkosivuja sekä arvonlisäverolakia.

Laadullisessa tutkimuksessa pyritään kokonaisvaltaisesti ymmärtämään kohteen ominaisuuksia sekä merkitystä. Laadullinen tutkimus on mahdollista tehdä usealla eri tutkimusmetodilla. (Koppa 2021a.) Tarkemmaksi tutkimusmetodiksi valikoitui kirjallisuuskatsaus.

Kirjallisuuskatsauksessa kirjoittaja käy analyttisesti läpi jo aiheesta olemassa olevaa tietoa (Koppa 2022). Salmisen mukaan kirjallisuuskatsauksen termin määrittely vaatii täsmennystä, koska osittain termi on harhaanjohtava. Tutkimusmetodina kirjallisuuskatsauksessa ei ole kyseessä niinkään katsaus, joka puolestaan tarkoittaa lyhyttä tai tiivistä yhteenvetoa vailla analyttistä otetta, vaan kyseessä on tutkimus. (Salminen 2011, 5.)

Kirjallisuuskatsauksen valintaa tutkimusmetodiksi voidaan Baumeisterin & Learyn (1997) mukaan perustella esimerkiksi sillä, että sen tavoitteena on kehittää jo olemassa olevaa tietoa. Lisäksi sillä voidaan arvioida teoriaa ja sillä pyritään tunnistamaan ongelmia. Kirjallisuuskatsaus rakentaa myös kokonais kuvaa tietystä aiheesta. (Salminen 2011, 3.)

1.4 Aikaisemmat tutkimukset

Etämyynnin arvonlisäverotus on aiheena suhteellisen uusi, joten aikaisempia tutkimuksia juuri tästä aiheesta ei ole vielä tehty. Sarajärven (2018) tekemä tutkimus on lähimpänä omaa aihettani, mutta tämän jälkeen etämyynnin arvonlisäverosäännökset ovat muuttuneet. Työssään Sarajärvi käsittelee myös kaukomyyntiä, joka tunnetaan nykyisin yhteisön sisäisenä etämyyntinä. Muut jäljempänä esittelemäni opinnäytetyöt eivät täysin vastaa aihetta, mutta niiden viitekehys on samankaltainen.

Sarajärvi (2018) tutki opinnäytetyössään kansainvälisen tavarakaupan arvonlisäverotusta erityisesti verkkokaupan näkökulmasta. Työssään Sarajärvi tutkii, miten arvonlisävero käyttäytyy kotimaisen yrityksen tehdessä tavarakauppaa ulkomaisille kuluttajille erityisesti EU:n alueella, mutta myös sen ulkopuolella. Työn tuotoksena on opas tilitoimistoille sekä kansainvälistä verkkokauppaa harjoittaville yrityksille. Oppaassa kerrotaan muun muassa, miten arvonlisäverotus käyttäytyy Suomen arvonlisäverolain mukaisesti kansainvälisessä verkkokaupassa. Sarajärvi mainitsi työnsä johtopäätöksissä myös vuonna 2021 voimaan tulevista etämyyntiä koskevista muutoksista. (Sarajärvi 2018.)

Marjanen (2020) tutki opinnäytetyössään arvonlisäverotusta kansainvälisen kaupan liiketapahtumissa. Työssään hän siis keskittyi yritysten väliseen kaupankäyntiin tarkoituksenaan selvittää kansainvälisen kaupan arvonlisäverotusta toimeksiantajayrityksen näkökulmasta. Hän toteutti tutkimuksen laadullisena tutkimuksena, jonka aineiston hän keräsi teemahaastatteluilla. Työssään hän tuo esille kansainvälisen kaupan liiketapahtumien arvonlisäverotukseen vaikuttavia tekijöitä ja selvittää arvonlisäverokohtelun toimeksiantajayrityksen

liiketapahtumiin esimerkkitalanteiden avulla. Tutkimuksessa hän sai selville, että kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksesta saatavilla olevaa tietoa on vaikea soveltaa käytännössä, koska säännökset ovat monitulkintaisia ja on olemassa lukuisia poikkeussäännöksiä. Työn lopputuotoksena hän laati kohdennetun ohjeistuksen toimeksiantajayrityksen taloushallinnon henkilöstön käyttöön. (Marjanen 2020.)

Roponen (2021) käsittelee opinnäytetyössään kansainvälisen kaupan arvonlisäverotusta sekä sen käsittelyä kirjanpidossa ja veroilmoituksella. Teoriaosuudessa Roponen käy läpi kansainvälisen kaupan eri muodot, niiden verollisuudet ja verottomuudet sekä niiden kirjaamisen kirjanpitoon ja veroilmoitukseen. Lopuksi hän on laatinut oppaan, jossa selvitetään käytännön tasolla kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen käsittely kirjanpidossa sekä veroilmoituksella esimerkkejä hyödyntäen. (Roponen 2021.)

2 Arvonlisäverotus

2.1 Arvonlisäverotus yleisesti

Arvonlisävero on kulutusvero. Hyödykkeiden, eli tavaroiden ja palveluiden kuluttamiseen kohdistuvat verot ovat kulutusveroja. Kulutusverot voidaan jakaa yleisiin ja erityisiin veroihin. Yleinen kulutusvero tarkoittaa arvonlisäveroa ja erityinen kulutusvero esimerkiksi ajoneuvoveroa tai valmisteveroa. Hyödykkeitä myyvä elinkeinonharjoittaja on arvonlisäverovelvollinen myymistään tuotteista tai palveluista. Myyjä lisää arvonlisäveron osuuden tavaran tai palvelun myyntihintaan, joten käytännössä arvonlisäveron maksaja on kuluttaja. Arvonlisävero lasketaan tuotteen tai palvelun verottomasta myyntihinnasta ja nämä lasketaan yhteen, jolloin saadaan tuotteen lopullinen myyntihinta, jolla tavara tai palvelu myydään kuluttajalle. Arvonlisäverotuksessa noudatetaan niin sanottua kulutusmaaperiaatetta, eli arvonlisävero maksetaan yleensä siihen maahan, jossa hyödyke kulutetaan. (Niskakangas, Viitala & Hokkanen 2020, 120–121.)

Verot ovat pakollisia maksuja. Verojen keräämisen tarkoitus on kerätä veroja valtiolle. Valtio puolestaan kattaa verovaroilla julkisen sektorin toimintaa, joita ovat esimerkiksi terveydenhuolto ja koulutus. Veronmaksaja ei voi itse päättää, mihin juuri hänen maksamansa verot kohdistetaan, vaan verot kerätään yhteiseen valtion kassaan, josta ne sitten ohjataan kohteisiinsa. Arvonlisävero on vain yksi osa verojen keräämisen kokonaisuutta. Muita veroja ovat muun muassa tuloverot, kiinteistöverot sekä valmisteverot. (Veronmaksajat 2022.)

2.2 Arvonlisävero Suomessa

Tilastokeskuksen (2021) mukaan vuonna 2020 veroja ja veronluonteisia maksuja kerättiin Suomessa noin 100 miljardia euroa. Suurin oli tuloverojen osuus, joka oli hieman alle 35 miljardia euroa ja toiseksi suurin osuus oli kulutusveroilla, joka oli yli 33 miljardia. Kulutusveroista arvonlisäveron osuus oli noin 22 miljardia. Arvonlisäveron osuus kaikista Suomen verotuloista oli siis noin 22 prosenttia vuonna 2020. Kulutusveroihin kuuluu arvonlisäveron lisäksi muun muassa energiaverot, ajoneuvoverot ja valmisteverot, kuten alkoholivero. (Veronmaksajat 2021a.)

Yleinen arvonlisäverokanta on Suomessa 24 %. Tämän lisäksi sovelletaan alennettuja arvonlisäverokantoja, jotka ovat 14 % ja 10 %. Hyödykkeen arvonlisäverollisen myyntihinnan määräytymisestä käytännön esimerkkinä voidaan käyttää tilannetta, jossa tuotteen veroton myyntihinta on 200 euroa ja arvonlisäveron osuus 48 euroa, on hyödykkeen lopullinen myyntihinta 248 euroa sovellettaessa yleistä 24 %:n arvonlisäverokantaa. (Niskakangas, Viitala & Hokkanen 2020, 120–121.)

Yleistä verokantaa sovelletaan, mikäli arvonlisäverolaissa ei ole säädetty alennetun verokannan soveltamista kyseisen tuotteen tai palvelun kohdalla. 14 %:n alennettuun arvonlisäverokantaan kuuluvat elintarvikkeet, rehuaineet sekäateria- ja ravintolapalvelut. Alennettu arvonlisäverokanta ei koske alkoholi- ja tupakkatuotteita, vaan niiden kohdalla sovelletaan yleistä arvonlisäverokantaa. Alennettua 10 %:n arvonlisäverokantaa sovelletaan muun muassa liikunta- ja

majoituspalveluiden, henkilökuljetusten, taiteen ja kulttuuriin, lääkkeiden sekä kirjojen kohdalla. Suomessa sovelletaan myös 0 %:n arvonlisäverokantaa. Niin sanotun nollaveron piiriin kuuluvat esimerkiksi myynti ulkomaille sekä tiettyjen ilma- ja vesialusten myynti, vuokraus ja niihin liittyvä toiminta. Ulkomaille myytessä myynnistä kuitenkin yleensä suoritetaan arvonlisävero kohdemaahan, eli siihen maahan, jossa hyödyke kulutetaan. (Jokinen, Kojonkoski & Takatalo 2019, 281–284.)

Suomen arvonlisäverolaissa joitakin toimintoja on säädetty verottomaksi. Arvonlisäverottomia toimintoja ovat muun muassa sosiaali- ja terveystalvet, postin yleispalvelut, opetukseen liittyvät toiminnot sekä rahoitus- ja vakuutuspalvelut. Myös tekijänoikeudet sekä tietyt esiintymispalkkiot ovat arvonlisäverottomia. (Verohallinto 2021b.)

Yrityksen tulee ilmoittautua verovelvolliseksi jo ennen toimintansa aloittamista. Pääsääntöisesti yritys merkitään arvonlisäverovelvolliseksi siitä päivästä alkaen, kun verollinen liiketoiminta alkaa. (Jokinen ym. 2019, 13–14.)

Arvonlisäverolaissa on säädetty myös pykälä vähäisestä toiminnasta. Sen mukaan yrityksen ei ole pakollista rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi, mikäli liikevaihto ei ylitä kalenterivuoden aikana 15 000 euron rajaa. Tällöin yritys ei saa periä myynneistä arvonlisäveroa, eikä se saa vähentää sitä myöskään ostoista. Vähäistä toimintaa harjoittava yritys voi kuitenkin halutessaan ilmoittautua arvonlisäverovelvolliseksi ja toimia sen mukaisesti. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 3 §.)

Arvonlisäverovelvolliset toimijat perivät arvonlisäveron myynneistä ja vastavasti maksavat sen ostoista. Ostoista maksettujen arvonlisäverojen osuus voidaan kuitenkin vähentää myyntien perityistä arvonlisäveroista niiltä osin, kun ostojen arvonlisäverot ovat vähennettävissä. Myyntien perityistä arvonlisäveroista vähennetään vähennettävissä olevat ostojen arvonlisäverot, josta jää jäljelle Verohallinnolle maksettava osuus. Jos vähennettävä osuus ylittää myyntien arvonlisäveron, yritys saa kyseiseltä verokaudelta palautuksia. Esimerkiksi, jos verokaudella myynneistä perityn arvonlisämäärä olisi 1000 euroa ja ostoista

vähennettävän arvonlisäveron osuus olisi 500 euroa, jäisi yrityksellä 500 euroa maksettavaa arvonlisäveroa Verohallinnolle kyseiseltä verokaudelta. (Hyvärinen 2022.)

Jokaisen arvonlisäverovelvollisen tulee täyttää arvonlisäverolaissa säädetty ilmoitusvelvollisuus oikea-aikaisesti sekä maksaa kultakin verokaudelta suoritettava arvonlisävero oma-aloitteisesti. Verokausi on yleensä kalenterikuukausi. Liiketoiminnan ollessa pienempää verokausi voi olla myös vuosi tai neljännesvuosi. Vuoden 2017 alussa tuli voimaan laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä. 1.1.2017 alkaen veroilmoitukset arvonlisäveroista on annettu sähköisesti. Paperisena veroilmoituksen voi antaa vain painavasta syystä. Veroilmoitus tulee antaa viimeistään verokautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivänä ja sama päivä on myös oma-aloitteisen maksun eräpäivä. Yrityksen toiminta voi edellyttää rekisteröitymistä arvonlisäverovelvolliseksi myös toisessa maassa. (Jokinen ym. 2019, 327–329, 343, 349.)

2.3 Arvonlisävero ulkomailla

Arvonlisäveroa käytetään yli 160 eri maassa. Näiden maiden joukossa ovat Yhdysvaltoja lukuun ottamatta kaikki OECD-maat. OECD on taloudellisen kehityksen ja yhteistyön järjestö. Näiden maiden lisäksi arvonlisävero on käytössä tärkeimmissä OECD:n ulkopuolisissa maissa kuten Brasiliassa, Kiinassa ja Venäjällä. Yhdysvalloissakin sovelletaan arvonlisäveron tapaista järjestelyä joissakin osavaltioissa, mutta kansallisella tasolla Yhdysvalloilla ei ole varsinaista arvonlisäveroa. (Veronmaksajat 2021b.)

Esimerkiksi Venäjällä on käytössä arvonlisävero. Venäjällä arvonlisäverovelvollista toimintaa on tavaroiden ja palveluiden myynti, rakennus- ja asennustyöt sekä tavaroiden maahantuonti. Venäjällä arvonlisäverottomia toimintoja ovat pankki- ja vakuutustoiminta, asuntojen vuokraus sekä osa terveydenhuollon palveluista. Näiden lisäksi Venäjän verolainsäädännössä on kymmeniä muita arvonlisäverovapaita toimintoja. Venäjällä on käytössä 3 arvonlisäverokantaa. Yleinen arvonlisäverokanta on 20 %. Alennettuun 10 %:n arvonlisäverokantaan

kuuluu lääkkeet, lastentarvikkeet, kirjat, lääkkeet sekä elintarvikkeet. Nollaverokantaan Venäjällä kuuluvat vientiin menevät tuotteet sekä kansainväliset kuljetukset. (Suomalais-Venäläinen kauppakamari 2019.)

2.4 Arvonlisävero Euroopan unionin jäsenmaissa

Euroopan unioni (EU) on poliittinen liitto, joka koostuu 27 jäsenvaltiosta (Taulukko 1). Euroopan talousyhteisö perustettiin jo vuonna 1958. Se muutti nimensä sittemmin Euroopan unioniksi vuonna 1993. Sisämarkkinat ovat EU:lle äärimmäisen tärkeä taloudellinen voimavara. Sisämarkkinat mahdollistavat sen, että valtaosa ihmisistä, rahasta, tavaroista sekä palveluista voivat liikkua vapaasti EU-jäsenmaiden välillä. EU:n tavoitteena on kehittää tätä ilmiötä, jotta EU-jäsenmaat ja niiden kansalaiset hyötyisivät siitä mahdollisimman paljon. EU perustaa toimintansa oikeusvaltioperiaatteelle, ja kaikki sen toimet perustuvat sopimuksiin, jotka on tehty jäsenvaltioissa demokraattisesti sekä vapaaehtoisesti. EU:n lakia ja oikeutta on ylläpitämässä oikeuslaitos, joka on EU:sta riippumaton. (Euroopan komissio 2021.)

Euroopan unionin jäsenmaat liittymisvuosittain			
1951	Alankomaat	2004	Kypros
1951	Belgia	2004	Latvia
1951	Italia	2004	Liettua
1951	Luxemburg	2004	Malta
1951	Ranska	2004	Puola
1951	Saksa	2004	Slovakia
1973	Irlanti	2004	Slovenia
1973	Tanska	2004	Tsekin tasavalta
1981	Kreikka	2004	Unkari
1986	Espanja	2004	Viro
1986	Portugali	2007	Bulgaria
1995	Itävalta	2007	Romania
1995	Ruotsi	2013	Kroatia
1995	Suomi		

Taulukko 1. Euroopan unionin maat (mukaillen Eurooppatiedotus 2022).

Taulukosta 1. käy ilmi EU-jäsenmaat sekä niiden liittymisvuodet. Kaikki taulukossa olevat maat kuuluvat sekä EU:n tullialueeseen, että EU:n veroalueeseen. Maille kuuluvilla alueilla on kuitenkin poikkeuksia (Taulukko 2). Esimerkiksi Suomelle kuuluva Ahvenanmaa kuuluu EU:n tullialueeseen, mutta ei EU:n veroalueeseen. EU:n ulkopuolisista alueista esimerkiksi Pohjois-Irlanti kuuluu EU:n tullialueeseen ja myös EU:n veroalueeseen, mutta vain tavarakaupassa (Tulli 2022a).

EU-maat ja niiden alueet	kuuluu EU:n tullialueeseen	kuuluu EU:n veroalueeseen
Espanja		
- Kanariansaaret	kyllä	ei
-- Ceuta ja Melilla	ei	ei
Italia		
-- Campione d'Italia	kyllä	ei
-- Livigno	ei	ei
-- Lugano-järven Italialle kuuluvat vesialueet	kyllä	ei
Kreikka		
-- Agio Óros	kyllä	ei
Ranska		
-- merentakaiset departementit Guadeloupe, Ranskan Guyana, Martinique, Reunion, Mayotte	kyllä	kyllä
-- muut merentakaiset alueet Saint Pierre-et-Miquelon sekä Uusi Kaledonia, Wallis ja Futunasaaret, Ranskan Polynesia, Ranskan territoriot Australaasiassa ja Etelämantereella	kyllä	ei
Saksa		
-- Helgoland ja Büsingen	ei	ei
Suomi		
-- Ahvenanmaa	kyllä	ei

Taulukko 2. Euroopan unionin poikkeusalueet (mukaillen Tulli 2022a).

EU:ssa arvonlisäveroa koskevat yleiset perussäännöt. Näiden perussääntöjen tarkempi soveltaminen kuitenkin hieman vaihtelee maakohtaisesti. Pääsääntöisesti arvonlisäveroa maksetaan kaikista tavaroista ja palveluista, muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta. Arvonlisävero maksetaan kaikissa toimitusketjun vaiheissa ja myös silloin, kun tavara tai palvelu myydään kuluttajalle. Verovelvollisuus koskee myös tuotantoprosessin vaiheita, kuten kuljettamista, komponenttien hankintaa, huoltamista, asentamista ja pakkaamista. (Your Europe 2021.)

Suurin osa EU:n alueella sijaitsevien yritysten tuotteiden ja palveluiden myynneistä sekä ostoista on arvonlisäverolain alaisia. Arvonlisävero maksetaan

pääsääntöisesti siihen EU-maahan, jossa tuote tai palvelu kulutetaan. EU:n ulkopuolisiin maihin vietävistä tuotteista tai palveluista ei kuitenkaan kanneta arvonlisäveroa. Tavaroita vietäessä EU:n ulkopuolelle, on vievän yrityksen toimittava veroviranomaiselle dokumentit siitä, että tavarat on viety EU:n ulkopuolelle. Tämä on ehtona vientiin liittyvien liiketoimien aiheuttamien arvonlisäverojen täysimääräiseen vähentämiseen. (Your Europe 2021.)

Jokainen EU-jäsenmaa saa itse päättää omasta sovellettavasta verokannasta. Yleisen verokannan tulee olla kuitenkin vähintään 15 %. Jokaisessa jäsenmaassa on käytössä yleinen arvonlisäverokanta, jota sovelletaan useimpiin tuotteisiin ja palveluihin. Yhtä tai kahta alennettua verokantaa on mahdollista soveltaa määrättyihin tuotteisiin ja palveluihin. Alennettu verokanta voi olla alimmillaan 5 %. Tämän lisäksi osassa EU-maista on käytössä myös niin sanottu nollaverokanta, jota voidaan soveltaa tiettyjen tavaroiden ja palveluiden myynnissä. Nollaverokantaa sovellettaessa tuotteen tai palvelun ostajalta eli kuluttajalta ei veloiteta ollenkaan arvonlisäveroa ja yritys on oikeutettu vähentämään itse maksamansa arvonlisäveron, joka liittyy välittömästi kyseiseen liiketoimeen liittyviin hankintoihin. (Your Europe 2021.)

3 Kansainvälinen kaupankäynti

3.1 Yhteisökauppa

Yhteisökaupaksi kutsutaan arvonlisäverovelvollisten toimijoiden välistä tavara-kauppaa EU-maiden välillä. Pääsääntöisesti yhteisökauppa perustuu määrän-
päämaaperiaatteeseen, eli tavarantoimittaja maksaa arvonlisäveron omaan maahansa kyseisen maan arvonlisäverolain mukaisesti. Yhteisökaupassa myyjä tekee verottoman yhteisömyynnin ja ostaja tekee verollisen yhteisöhankinnan. Yhteisökauppatilanteessa myyjä vastaa siitä, että verottoman myynnin edellytykset täyttyvät. (Ruohola 2008.)

Verohallinnon (2020) mukaan yhteisökaupassa verottoman myynnin edellytyksenä on että, tavara kuljetetaan toiseen EU-maahan, ostaja on arvonlisäverovelvollinen muussa EU-maassa kuin myyjä sekä ostajalla tulee olla voimassa oleva arvonlisäveronumero. Mikäli kauppatilanne ei täytä yhteisömyynnin edellytyksiä, niin myyjä ilmoittaa ja maksaa arvonlisäveron normaalisti tavaroiden myynnistä Suomessa. Jos verottoman yhteisömyynnin ehdot täyttyvät, tulee myyjän toimittaa tavara asiakkaalle, laskuttaa viimeistään toimituskuukaudesta katsottuna seuraavan kuukauden 15. päivään mennessä, ilmoittaa myynti yhteenvetoilmoituksella sekä ilmoittaa tiedot arvonlisäveroilmoitukseen. Yhteisökaupassa myös ostaja voi hoitaa tavaran kuljetuksen. Laskun tulee sisältää myyjän ja ostajan arvonlisäverotunnisteet sekä tieto myynnin verottomuudesta. Yhteenvetoilmoitus tehdään OmaVero-palvelussa toimitusajankohdasta katsottuna viimeistään seuraavan kuukauden 20. päivänä. (Verohallinto 2020.)

Suomalaisen yrityksen tulee yleensä maksaa arvonlisävero Suomeen tekemästään yhteisöhankinnasta. Maksetun veron voi yleensä kuitenkin vähentää, jos hankinta on tehty liiketoimintaa varten. Yhteisöhankinnat, eli ostot toisesta EU-maasta ilmoitetaan arvonlisäveroilmoituksella OmaVero-palvelussa. Toisin kuin myynneistä, ostoista ei tehdä yhteenvetoilmoitusta. (Verohallinto 2020.)

Arvonlisäverolaissa tavaroiksi määritellään irtainten esineiden lisäksi myös sähkö, kaasu, lämpö- ja jäähdytysenergia sekä muut niihin verrattavat energiahyödykkeet. Tavarahan myynti ei kuitenkaan ole yhteisömyynti, mikäli kyse on sähkön, maakaasuverkon tai siihen liittyvän verkon kautta toimitettavaan kaasuun, lämpö- ja jäähdytysenergian myynnissä, joka sijaitsee EU:n alueella. Yhteisömyynti ei ole kyseessä myöskään, jos tavarahan myyntiin on sovellettu käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden marginaaliverotusmenetelyä. (Verohallinto 2021c.)

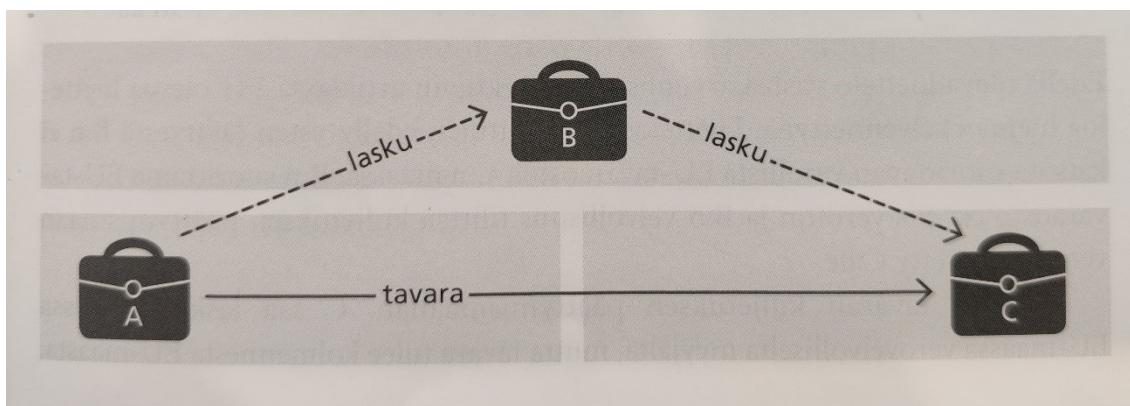
3.2 Ketjukauppa

Ketjukauppa tarkoittaa arvonlisäverovelvollisten välistä EU:n sisäistä kansainvälistä tavarakauppaa, jossa sama tavara myydään kahteen tai useampaan

kertaan siten, että ensimmäinen myyjä toimittaa tavaran suoraan sen seuraavalle ostajalle, mutta laskuttaa kuitenkin eri toimijaa, jolle se on itse toimittanut tuotteen. Eli ketjukaupassa tavaravirta ei siis seuraa laskutusvirtaa, vaan ne kulkevat eri reittejä. (Hyttinen & Svensberg 2018, 71.)

EU-maiden välisessä tavarakaupassa oston katsotaan tapahtuneen siinä maassa, mihin tavaran kuljetus päättyy. Ketjukauppatilanteissa tämä velvoittaa monesti tavaran ensimmäisen ostajan rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi muussakin maassa, kuin kotimaassaan ja tämä puolestaan aiheuttaa yrityksen hallinnolle lisää töitä ja syntyy ylimääräisiä kuluja. Tämä on epäkohta, jota yksinkertaistetuilla kolmikantakauppaa koskevilla säädöksillä pyritään lieventämään. Nämä säädökset eivät kuitenkaan kokonaan poista epäkohtaa, koska niitä voidaan soveltaa vain kolmikantakaupan kohdalla tietyin edellytyksin, mutta ne kuitenkin lieventävät sitä. (Hyttinen & Svensberg 2018, 71.)

Kuviossa 1 kuvataan kolmikantakauppaa. Juuselan (2017) mukaan ketjukaupan muodoista kolmikantakauppa on vaivattomin, mutta se on mahdollista vain EU:n alueella. Nimensä mukaisesti kolmikantakauppa on kolmen osapuolen välistä kauppaa, jossa kaikki osapuolet toimivat eri EU-jäsenvaltioissa. Kolmikantakaupassa tavara myydään kaksi kertaa peräkkäin, mutta tavaran ensimmäinen myyjä toimittaa sen suoraan jälkimmäiselle ostajalle. (Juusela 2017). Kolmikantakauppaa kuvaavassa tilanteessa esimerkiksi Suomalainen yritys B myy tavaran Ruotsalaiselle asiakas C:lle. Suomalainen yritys B tekee tavarasta tilauksen Saksalaiselle yritykselle A. Yritys B pyytää yritys A:ta lähettämään tavaran suoraan yritykselle C. Yritys A laskuttaa yritystä B ja yritys B laskuttaa yritystä C. Mikäli kaikki osapuolet ovat arvonlisäverovelvollisia eri EU-maissa ja laskujen merkinnät vastaavat annettuja vaatimuksia, eikä yrityksellä B ole kiinteää toimipaikkaa Ruotsissa ja jos C on arvonlisäverovelvollinen Ruotsissa, voidaan tapauksessa soveltaa kolmikantakaupan erityismenettelyä. (Ruohola 2008.)



Kuvio 1. Kolmikantakauppa (Hyttinen & Svensberg 2018, 71).

3.3 Vienti ja maahantuonti

Viennillä tarkoitetaan arvonlisäverotuksessa tavaroiden myymistä EU:n veroalueelta EU:n veroalueen ulkopuolelle. Tavaroiden tuomista EU:n veroalueen ulkopuolelta EU:n veroalueelle puolestaan kutsutaan arvonlisäverotuksessa maahantuonniksi. Vientikauppa on yleensä verotonta ja arvonlisäverolaissa määritellään säännökset tilanteista, joissa arvonlisävero ei suoriteta tavaroita myytäessä EU:n ulkopuolelle. Vientikaupan säännöksiä ei siis voida soveltaa, jos tilanteesta ei ole olemassa arvonlisäverolaissa säädöstä myynnin verottomuudesta. Vientikauppaa koskevia säännöksiä ei sovelleta myöskään, mikäli tavara myydään EU:n veroalulle. Myyjän ja ostajan ollessa verovelvollisia EU:n alueella on kyseessä yhteisökauppa. Palveluiden myyntiin ei sovelleta vientikaupan säännöksiä, vaikka ostaja olisikin EU:n ulkopuolella. Palvelukaupan kohdalla myyntimaasäännökset määrittelevät sen millä maalla on tilanteessa verotusoikeus ja missä maassa palvelun myynti verotetaan. (Verohallinto 2017a.)

Kaikissa vientitilanteissa myyjän tulee liittää kirjanpitoonsa selvitys siitä, että tavara on viety EU:n veroalueen ulkopuolelle. Kaikki vienti-ilmoitukset tulee toimittaa myös Tullille. Mikäli tavaran vientiä EU:n ulkopuolelle ei pystytä todentamaan, käsitellään myynti kotimaan myyntiä koskevien säädösten mukaisesti. (Verohallinto 2017a.)

Arvonlisäverotuksessa maahantuonnilla tarkoitetaan tavaroiden tuontia EU:n veroalueen ulkopuolelta. Tavarat tullataan ennen kuin niitä on mahdollista ottaa käyttöön tai jälleenmyydä. Tulli kantaa tuotavista tavaroista maksut, kuten verot ja tullimaksut. Nämä maksut määräytyvät tavaroiden alkuperän, tullausarvon sekä tullinimikkeen perusteella. EU:n ulkopuolelta tuotavista tavaroista maksetaan arvonlisäverot Suomeen tai siihen maahan, johon ne tuodaan. (Tulli 2022b.)

Vuonna 2018 astui voimaan uusi säädös, jonka johdosta arvonlisäverovelvollisten toimijoiden maahantuontien arvonlisäverotuksesta vastaa Verohallinto. Yritykset eivät siis maksa maahantuonneista veroja Tullille, vaan suoraan Verohallinnolle. Tulli-ilmoitus kuitenkin annetaan edelleen Tullille. Maahantuojana toimivan yrityksen on itse laskettava maahantuonnin arvonlisäveron määrä sekä sen tulee ilmoittaa ja maksaa se Verohallinnolle. Tulli vastaa edelleen maahantuonnin arvonlisäverotuksesta, kun kyseessä on kuluttaja tai ulkomainen yritys, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen Suomessa tai yksityinen elinkeinonharjoittaja, jonka maahantuonti ei liity hänen liiketoimintaansa. Tulli-ilmoituksen antava henkilö tai yritys on verovelvollinen maahantuonnista. (Verohallinto 2017b.)

3.4 Kansainvälinen palvelukauppa

Liiketoiminta yleisesti perustuu tavaroiden, palveluiden tai aineettomien hyödykkeiden myyntiin. Palveluksi määritellään kaikki liiketoiminnan muodossa myytävät hyödykkeet, joita ei voida luokitella tavaroiksi. Arvonlisäverolaissa tavaroiksi luokitellaan muun muassa kiinteät ja irtaimet esineet sekä energiahyödykkeet. Palveluiksi luokitellaan verohallinnon mukaan esimerkiksi rakennustyöt, tavaroiden välitys toisen nimissä ja lukuun sekä tavaroiden vuokraaminen. Palvelua on esimerkiksi tilanne, jossa palvelun myyjä valmistaa tai kokoaa esineen, jonka materiaalit ostaja toimittaa palvelun myyjälle. Yleensä tavarat ja palvelut on helppo erottaa toisistaan. Kuitenkin joskus voi tulla tilanne, jossa myydään tavara ja palvelu samalla kertaa siten, että ne ovat keskenään liitännäisiä toisiinsa. Arvonlisäverotuksen näkökulmasta tämän kaltaisessa tilanteessa kyse voi olla yksinomaan joko tavaroiden tai palvelun myynnistä. (Verohallinto 2021d.)

Kansainvälinen palvelukauppa toteutuu, kun eri maissa sijaitsevat toimijat käyvät kauppaa palveluilla. Tilastokeskuksen mukaan palvelun ulkomaankauppa on helposti tunnistettavissa siitä, kun esimerkiksi Suomalainen toimija saa korvausta tuottamastaan palvelusta ulkomaiselta toimijalta tai toisin päin, eli Suomalainen toimija maksaa ulkomaiselle toimijalle tämän tuottamasta palvelusta. (Tilastokeskus 2022.)

Kansainvälisen palvelukaupan säännöksiä päivitettiin vuoden 2021 lopulla. Päivitys koski muun muassa erityisjärjestelmän käyttöä. Nykyisin myös kansainvälisessä palvelukaupassa on mahdollista käyttää uutta arvonlisäveron maksamisen ja ilmoittamisen erityisjärjestelmää, kun palveluita myydään kuluttajille. (Verohallinto 2021d.)

Verohallinnon (2021) ohjeesta käy ilmi, että palvelukaupassa myyntimaasäännökset määrittelevät maan, johon kauppatahtumasta maksetaan arvonlisävero ja minkä maan arvonlisäverosäädöksiä kyseisessä kauppatahtumassa sovelletaan. Myyntimaan määräytymiseen vaikuttavat muun muassa palvelun luonne, ostajan arvonlisäverovelvollisuus sekä myyjän ja ostajan kotipaikkojen sijainnit. Palveluiden myynnin arvonlisäverotukseen sovelletaan yleissäännöksiä, mikäli kyseisen palvelun myynnistä ei ole erikseen olemassa erityissäännöstä. Arvonlisäverotuksen suhteen suurimaassa osassa palveluita sovelletaan myynnissä yleissäännöksiä. Yleissäännösten mukaan palvelusta maksetaan arvonlisävero ostajan maahan palvelun ostajan ollessa arvonlisäverovelvollinen ja ostajan ollessa kuluttaja, palvelu verotetaan myyjän maassa. (Verohallinto 2021d.)

Arvonlisäverolakiin on säädetty pykälät, joiden toteutuessa palvelun myyntimaa on yleisten myyntimaasäännösten mukaan Suomi ja myynnistä maksetaan arvonlisävero Suomeen, mikäli myynti ei ole arvonlisäveroton. Yleensä myyjä suorittaa arvonlisäveron, ellei kyseessä olevaan myyntiin sovelleta käänteistä verovelvollisuutta. (Verohallinto 2021d.)

4 Etämyynti ja sen arvonlisäverotus

4.1 Etämyynti yleisesti

Etämyynti tarkoittaa rajat ylittävää tavarakauppaa toimitettuna EU:n alueella sijaitsevalle ostajalle. Tavarahan ostajan tulee olla yksityishenkilö tai yksityishenkilön rinnastettavissa oleva ei-arvonlisäverovelvollinen toimija. Tavaroiden etämyynnistä hyvä käytännön esimerkki on verkkokauppa. Etämyynnin säännöksiä ei sovelleta, jos kyseessä on palvelu. Etämyyntiä ei ole myöskään myynti, jossa ostaja on arvonlisäverovelvollinen elinkeinonharjoittaja. Silloin on kyseessä yhteisömyynti tai muu yritysten välinen kauppa. Myöskään yksityishenkilöiden välinen kauppa ei ole etämyyntiä. Yhteisön sisäisestä etämyynnistä, eli EU:n sisällä tapahtuvasta rajat ylittävästä tavarakaupasta kuluttajille käytettiin aiemmin termiä kaukomyynti. Yhteisön sisäinen etämyynti verotetaan tavarahan kulutusmaassa. Tavaroiden lisäksi etämyyntiä voi olla radio- ja televisiolähetyspalvelut, telepalveluiden sekä sähköisten palveluiden myynti. (Verohallinto 2021a.)

Etämyynnistä ei ole kyse, jos myyjä kokoaa tai asentaa tuotteen EU:n jäsenvaltiossa, johon tavara myydään tai jos myytävä tuote on arvonlisäverolain pykälässä 26 d määritelty uusi kuljetusväline. Etämyyntiä ei myöskään sovelleta sähkön, maakaasuverkon tai siihen liittyvän verkon kautta toimitettavaan kaasuun, lämpö- ja jäähditysenergian myynnissä, vaikka se sijaitsisikin EU:n alueella. Etämyyntiä ei sovelleta myöskään kauppatapahtumissa, joissa sovelletaan Suomessa tai toisessa EU-jäsenvaltiossa arvonlisäverolain pykälän 79 a mukaista tai sitä vastaavaa menettelyä. Pykälän 79 a mukaisia tavaroita ovat käytetyt tavarat sekä taide-, antiikki- ja keräilyesineet. Kauppatapahtuma, jossa myyjä itse tai joku myyjän puolesta kuljettaa tavarahan ostajalle EU-jäsenvaltiosta toiseen, kutsutaan yhteisön sisäiseksi etämyynniksi. Puolestaan kauppatapahtuma, jossa myyjä itse tai joku myyjän puolesta kuljettaa tavarahan EU:n ulkopuolelta johonkin EU-jäsenvaltioon kutsutaan maahantuotavien tavaroiden etämyynniksi. Vaikka myyjä osallistuisi vain välillisesti tavarahan kuljetukseen katsotaan tavarahan kuljetuksen tapahtuneen myyjän puolesta tai toimesta. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 19 a §.)

4.2 Etämyynnin uudistukset

EU-lainsäädäntöön perustuen etämyyntiin sovellettavia arvonlisäverolain säännöksiä on uudistettu 1.7.2021 alkaen. Uudistusten tarkoituksena on helpottaa rajat ylittävää etämyyntiä harjoittavien yritysten hallinnollista kuormaa ja yksinkertaistaa aikaisempia arvonlisäverovelvoitteita. Uudistukset osittain helpottavat myös ostajana toimivan yksityishenkilön kaupankäyntiä. Käyttöön on otettu uusi arvonlisäverotuksen erityisjärjestelmä One Stop Shop, joka koostuu kolmesta sisäisestä järjestelmästä. Yksi järjestelmän osa-alueista on unionin järjestelmä. EU:n alueella toimiva etämyyntiä harjoittava yritys voi rekisteröityä unionin järjestelmän käyttäjäksi yhdessä EU-maassa, joka mahdollistaa verovelvoitteiden hoitamisen keskitetysti yhden EU-maan kautta ja tämä puolestaan helpottaa yrityksen hallinnon työtä EU:n sisäisessä kaupankäynnissä. Järjestelmän käyttö ei kuitenkaan ole pakollista, vaan vaihtoehtoisesti myyjä voi rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi jokaisessa EU-maassa, johon tämä harjoittaa etämyyntiä ja myös maksaa arvonlisäverot erikseen jokaiseen maahan. (Verohallinto 2021a.)

Salomaan (2021) mukaan uudistusten tavoitteena on edellä mainittujen seikkojen lisäksi tehdä yhteisön sisäisestä kaupankäynnistä sujuvampaa ja tällä tavalla parantaa EU:n alueella toimivien yritysten kilpailukykyä, joka taas parantaa EU:n sisämarkkinoiden toimivuutta. Uudistusten tarkoituksena on myös poistaa etämyynnin kilpailuetu muualla kuin EU:n alueella toimivilta yrityksiltä suhteessa EU:n alueella toimiviin yrityksiin nähden. Näiden tavoitteiden lisäksi uudistusten tarkoituksena on varmistaa, että tavara verotetaan sen kulutusmassa. Tarkoituksena on myös arvonlisäveron kannon tehokkuuden lisääminen sekä väärinkäytösten ehkäisy. (Salomaa 2021.)

Salomaa (2021) arvioi, että tavoitteet tulevat toteutumaan ainakin osittain. Uudistukset pyrkivät vähentämään yritysten sekä yksityishenkilöiden hallinnollista kuormitusta, mutta toisaalta uudistukset myös lisäävät sitä, koska etämyyntiä harjoittavat yritykset joutuvat perehtymään uusiin säännöksiin ja opettelemaan uudet toimintatavat. Myös kuluttaja joutuu joiltain osin perehtymään uusiin etämyynnin arvonlisäverotuksen menettelyihin. (Salomaa 2021.)

Uudistuksen myötä käyttöön tulivat uudet termit, jotka ovat yhteisön sisäinen etämyynti sekä maahantuotavien tavaroiden etämyynti. Yhteisön sisäisellä etämyynnillä tarkoitetaan EU:n veroalueen sisällä tapahtuvaa etämyyntiä. Maahantuotavien tavaroiden etämyynti puolestaan tarkoittaa kolmansista maista eli EU:n ulkopuolisista maista tuotujen tavaroiden etämyyntiä. Lisäksi vähäarvoisten maahantuontien verovapaus poistui. (Salomaa 2021.)

Aikaisemmin yhteisön sisäinen etämyynti tunnettiin siis nimellä kaukomyynti. Kaukomyynnin raja-arvo oli maakohtainen. Esimerkiksi Suomessa kaukomyynnin raja oli 35 000 euroa, joka oli yleisin raja myös muissa EU-maissa. Toisin sanoen esimerkiksi tanskalaisen myyjän tuli rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa, jos kaukomyynnit Suomeen ylittivät kalenterivuoden aikana 35 000 euroa, jolloin myynneistä suoritettiin Suomen arvonlisävero. Säännös oli maakohtainen ja myyjä sai myydä tavaraa verottomasti eri EU-maihin, jos maakohtainen kaukomyynnin yläraja ei ylittynyt kalenterivuoden aikana. (Verohallinto 2013.)

Uusien säännösten myötä maakohtainen raja-arvo on poistunut ja nykyisin verottoman myynnin yläraja on 10 000 euroa yhteensä mihin tahansa EU-maahan. Kun yrityksen yhteisön sisäisen etämyynnin liikevaihto ylittää kalenterivuoden aikana 10 000 euron rajan, on kyseisen yrityksen rekisteröidyttävä unionin järjestelmään tai vaihtoehtoisesti rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi jokaisessa EU-jäsenvaltiossa, johon se harjoittaa yhteisön sisäistä tavaroiden etämyyntiä. Käyttöönottovuonna rajaan huomioidaan vain muutoksen jälkeinen myynti 1.7.2021 alkaen vuoden 2021 loppuun asti, mutta kuitenkin sähköisten palveluiden, telepalveluiden sekä televisio- ja radiolähetyspalveluiden myynnit huomioidaan koko 2021 kalenterivuoden ajalta, koska näiden osalta erityisjärjestelmä on ollut käytössä jo aikaisemmin. Arvonlisäverot maksetaan tavarankulutusmaahan kulutusmaan arvonlisäverosäännösten mukaisesti ja sen maksaa myyjä. (Verohallinto 2021a.)

4.2.1 One Stop Shop -järjestelmä

Mini One Stop Shop -järjestelmä oli One Stop Shop -järjestelmän edeltäjä ja sen tarkoituksena oli toimia niin sanottuna kokeilujärjestelmänä. Mini One Stop Shop -järjestelmä koski sähköisten palveluiden sekä tele- ja lähetyspalveluiden myyntiä kuluttajille toisiin EU-maihin. Mikäli näiden palveluiden osalta myynti kuluttajille toisiin EU-maihin ylitti kalenterivuoden aikana 10 000 euroa, tuli yrityksen ilmoittautua arvonlisäverovelvolliseksi jokaisessa EU-maassa, johon tämä harjoitti myyntiä tai vaihtoehtoisesti rekisteröityä erityisjärjestelmän käyttäjäksi verovelvoitteiden hoitamiseksi. Vuoden 2021 alusta alkaen käytössä ollut Mini One Stop Shop -järjestelmä laajeni One Stop Shop -järjestelmäksi 1.7.2021 alkaen. (Verohallinto 2021e.)

Nykyinen One Stop Shop -järjestelmä on arvonlisäverotuksen erityisjärjestelmä, joka koostuu kolmesta yksittäisestä järjestelmästä, jotka ovat unionin järjestelmä, muu kuin unionin järjestelmä sekä tuontijärjestelmä. Nykyiset järjestelmät kattavat kaikki EU-maihin tapahtuvat palvelumyynnit ja tavaroiden etämyynnit EU:n alueella sijaitseville kuluttajille. Unionin järjestelmä kattaa EU:n sisällä tapahtuvan tavaroiden etämyynnin kuluttajille sekä kaikki EU:ssa kuluttajille myytävät palvelut. Kansainvälinen palveluiden myynti kuluttajalle ei silti ole kuitenkaan etämyyntiä, vaikka se unionin järjestelmän piiriin kuuluukin. Muuta kuin unionin järjestelmää on mahdollista käyttää, jos yrityksen kotipaikka tai kiinteä toimipaikka ei sijaitse EU:n alueella ja yritys myy palveluita kuluttajille EU:n alueella. Tuontijärjestelmää voi käyttää, jos yrityksen kotipaikka tai kiinteä toimipaikka sijaitsee EU:n alueella ja yritys harjoittaa maahantuotavien tavaroiden etämyyntiä kuluttajalle. Tuontijärjestelmää käytettäessä tavaralähetysten arvo voi olla korkeintaan 150 euroa, eikä tuontijärjestelmää voi käyttää valmisteveron alaisiin tuotteisiin. (Verohallinto 2021f.)

4.2.2 Rekisteröityminen järjestelmään

Yrityksen tulee täyttää rekisteröitymisen edellytykset rekisteröityäkseen järjestelmän käyttäjäksi. Rekisteröitymisen edellytyksenä on, että yritys täyttää

erityisjärjestelmän edellytykset kiinteään toimipaikkaan tai kotipaikkaan liittyen. Lisäksi yrityksen tulee harjoittaa toimintaa, joka kuuluu erityisjärjestelmän piiriin. Yritys ei voi rekisteröityä erityisjärjestelmän käyttäjäksi Suomessa, jos se on jo rekisteröitynyt saman järjestelmän käyttäjäksi jossakin muussa EU-jäsenvaltiossa. EU:n ulkopuoliset yritykset voivat rekisteröityä järjestelmän käyttäjäksi välittäjän välityksellä. Välittäjää käytettäessä, tulee välittäjän olla hyväksytysti rekisteröitynyt välittäjänä toimijaksi. Välittäjän rekisteröidessä edustamaansa yritystä, tulee välittäjän liittää ilmoitukseen valtakirja tai muu sopimus, josta käy ilmi välittäjän oikeus toimia yrityksen edustajana sekä dokumentti, joka vastaa kaupparekisteriotetta. (Verohallinto 2021g.)

Tunnistamisjäsenmaa tarkoittaa sitä EU-maata, jossa yritys voi rekisteröityä järjestelmään. Yritys antaa veroilmoitukset ja maksaa veron tähän maahan. Unionin järjestelmässä tunnistamisjäsenvaltio voi olla Suomi, jos yrityksen kotipaikka on Suomessa tai sillä on Suomessa kiinteä toimipaikka. Myös tavaroiden lähe-tyksen tai kuljetuksen alkaessa Suomesta, voi tunnistamisjäsenvaltio olla Suomi, vaikka yrityksellä ei olisikaan kiinteää toimipaikkaa tai kotipaikkaa Suomessa. Muun kuin unionin järjestelmän kohdalla yrityksen on mahdollista valita mikä tahansa EU-maa, vaikka sillä ei olisikaan kiinteää toimipaikkaa tai kotipaikkaa EU:n alueella. Puolestaan tunnistamisjäsenvaltion ollessa Suomi, tuontijärjestelmään voi rekisteröityä vain verovelvollinen yritys, jolla on kiinteä toimi-paikka tai kotipaikka Suomessa. Tuontijärjestelmän kohdalla tunnistamisjäsen-valtio voi olla Suomi myös, jos yritys on nimennyt välittäjän, joka on rekisteröi-tyt Suomessa tuontijärjestelmän käyttäjäksi. Tässäkin tilanteessa yrityksellä tu-lee olla Suomessa kiinteä toimipaikka tai kotipaikka. (Verohallinto 2021g.)

Tunnistamisjäsenvaltion ollessa Suomi yritys voi tehdä rekisteröinti-ilmoituksen Verohallinnon OmaVero-palvelussa. OmaVero-palveluun kirjautumisen jälkeen valitaan oikea ilmoitus, joka täytetään. Ilmoitusta täyttäessä vastataan rekiste-röinnin edellytyksiä koskeviin kysymyksiin, sekä järjestelmän käyttöön liittyviin kysymyksiin. Näiden lisäksi täytetään yrityksen perustiedot. Tietojen ollessa oi-kein ilmoitus lähetetään ja päätös tulee OmaVero-palveluun, kun rekisteröinti-ilmoitus on käsitelty. Tarkemmat ohjeet rekisteröinti-ilmoituksen täyttämiseen kohta kohdalta löytyvät Verohallinnon verkkosivuilta (Verohallinto 2021g.)

Jokaisen One Stop Shop -järjestelmään rekisteröityneen yrityksen tulee antaa Verohallinnolle sähköinen veroilmoitus jokaiselta neljänneskalenterivuoden verokaudelta, vaikka kyseisellä kaudella ei olisikaan ollut järjestelmän piirin kuuluvia myyntejä. Sähköinen veroilmoitus tulee antaa Verohallinnolle viimeistään verokautta seuraavan kalenterikuukauden viimeisenä päivänä ja sama päivä on myös arvonlisäveron maksun eräpäivä. Eli käytännössä vuoden ensimmäisen neljännesverokauden päättyessä maaliskuun viimeisenä päivänä, on veroilmoituksen antamisen ja veron maksamisen eräpäivä huhtikuun viimeinen päivä. Aikaisemmin eräpäivä oli verokautta seuraavan kuukauden 20. päivä. Verohallinnolle annettavassa veroilmoituksessa ilmoitetaan arvonlisäverotunniste, eriteltynä jokainen valtio, johon veroa suoritetaan tavaroiden etämyynnin sekä palvelumyynnin osalta, myyntien kokonaisarvo, veron määrä verokannoittain, sovellettavat verokannat ja lopuksi kaikkien myyntien verojen yhteismäärä. (Salomaa 2021.)

4.3 Yhteisön sisäinen tavaroiden etämyynti

Yhteisön sisäinen etämyynti on tavarakauppaa yksityishenkilölle, jossa arvonlisäverovelvollinen myyjä joko itse tai myyjä välillisesti kuljettaa tavaran ostajalle EU-maasta toiseen (Verohallinto 2021a). Tämä toiminto tunnettiin siis aikaisemmin termillä kaukomyynti. Termin muutoksen lisäksi muuttui myös myyntimaasäännös. Nykyisin yhteisön sisäisessä etämyynnissä tavaroiden myynti verotetaan lähtökohtaisesti tavaran ostajan maassa, eli kulutusmaassa kyseisen maan arvonlisäveroprosentilla. Aikaisemmin kyseinen myynti verotettiin myyjän maassa myyjän maan arvonlisäveroprosentilla. Etämyyntiä harjoitetaan pääasiassa verkkokaupan muodossa ja Lappalaisen (2021) mukaan arvonlisäverotussäännösten muuttuminen on pitänyt huomioida myös verkkokauppa-alustassa. Myyjän on tiedettävä ostajan maa sekä maan arvonlisäverokanta voidakseen lisätä tuotteen myyntihintaan oikean suuruisen arvonlisäveron. (Lappalainen 2021.) Jotta tämä onnistuisi vaivatta, verkkokauppa-alustan tulisi tunnistaa, ostajan maa ja osata automaattisesti lisätä verottomaan myyntihintaan oikean suuruinen arvonlisävero (Valkonen 2021).

Yhteisön sisäisessä etämyynnissä myyntimaa on siis se EU-maa, jossa kuljetus päättyy. Yhteisön sisäistä etämyyntiä harjoittavalla myyjällä on kaksi vaihtoehtoa arvonlisäverovelvoitteiden hoitamiseen. Ensimmäinen vaihtoehto on rekisteröityä unionin järjestelmän käyttäjäksi ja hoitaa arvonlisäverovelvoitteet keskitetysti yhdessä paikassa. Toinen vaihtoehto puolestaan on rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi jokaisessa maassa, johon myyjä harjoittaa yhteisön sisäistä etämyyntiä ja ilmoittaa sekä maksaa arvonlisävero oma-aloitteisesti kyseisiin maihin. Valittu vaihtoehto ei vaikuta arvonlisäverokohteluun, vaan molemmissa vaihtoehdoissa myyjä veloittaa ostajalta ostajan maan mukaisen arvonlisäveron. (Verohallinto 2021a.)

Yhteisön sisäisessä etämyynnissä Suomeen sijoittunut myyjä voi toimia myyjänä myös sellaisissa tilanteissa, joissa myytävä tavara on jossakin toisessa EU-maassa. Eli esimerkiksi suomalaisella verkkokauppaa harjoittavalla myyjällä on varasto Ruotsissa ja ostaja on Saksassa, tavara toimitetaan varastolta suoraan ostajalle Saksaan. Tilanteessa ostajalta veloitetaan myyntihinnassa Saksan arvonlisäverokannan mukainen arvonlisävero. (Verohallinto 2021a) Uudistuneet myyntimaasäännökset eivät kuitenkaan koske vähäistä kansainvälistä toimintaa harjoittavia elinkeinonharjoittajia. Tämä edellyttää sitä, että toimijalla on kiinteä toimipaikka tai kotipaikka korkeintaan yhdessä EU-maassa, eikä etämyyntien arvonlisäveroton kokonaismäärä EU-maihin ole edellisen, eikä kuluvan kalenterivuoden aikana enempää, kuin 10 000 euroa. Näiden edellytyksien täytyessä etämyynnissä tavaran kuljetuksen alkaessa myyjän kotimaasta, myyntimaaksi katsotaan tavaran lähetysmaa ja esimerkiksi Suomeen sijoittuvan toimijan etämyynnit verotetaan Suomessa kotimaan kaupan tavoin. 10 000 euron raja-arvon ylittyessä kalenterivuoden aikana myyjän tulee noudattaa tästä eteenpäin yhteisön sisäisen etämyynnin arvonlisäverotuksen säännöksiä. Myyjä voi kuitenkin halutessaan valita yhteisön sisäisen etämyynnin myyntimaaksi ostajan maan, vaikka 10 000 euron raja-arvo ei ylittyisikään. Vähäistä kansainvälistä toimintaa harjoittava myyjä voi myös rekisteröityä unionin järjestelmän käyttäjäksi, mutta silloin noudatetaan normaaleja yhteisön sisäisen etämyynnin arvonlisäverosäännöksiä. Myyjän ollessa ei arvonlisäverovelvollinen vähäisen liiketoiminnan harjoittaja, ei myöskään etämyynneistä suoriteta arvonlisäveroa. (Verohallinto 2021a.)

4.4 Maahantuotavien tavaroiden etämyynti

Maahantuotavien tavaroiden etämyynti tarkoittaa kauppatapahtumaa, jossa tavara kuljetetaan myyjän toimesta EU:n veroalueen ulkopuolelta EU:n veroalueella olevaan maahan ostajana toimivalle kuluttajalle. Arvonlisäverotuksen näkökulmasta maahantuotavien tavaroiden etämyyntiin liittyy kaksi toimintoa, jotka ovat tavarantoimitus ja tavarantoimitus. Tavarantoimituksesta maksetaan aina arvonlisävero, ellei tuontia ole erikseen säädetty verottomaksi. (Verohallinto 2021a.)

Maahantuotavien tavaroiden etämyyntiä EU:n veroalueen ulkopuolelta EU:n veroalueen sisälle harjoittava myyjä tai myyjän välittäjä voi halutessaan rekisteröityä tuontijärjestelmän käyttäjäksi. Järjestelmän käyttö on kuitenkin vapaaehtoista, eikä sitä voida käyttää valmisteveron alaisen tuotteen myynnin kohdalla. Myyjän käyttäessä erityisjärjestelmää, on järjestelmää käytettävä kaikkien etämyyntien yhteydessä, eikä sitä voi käyttää esimerkiksi vain tiettyjen maiden kohdalla. Tuontijärjestelmä on viralliselta nimeltään Import One Stop Shop ja siitä käytetään lyhennettä IOSS-järjestelmä. (Verohallinto 2021a.)

Aikaisemmin vähäarvoisia alle 22 euron arvoisia ostoksia sai tuoda maahan verovapaasti. Uudistusten myötä tämä verovapaus kuitenkin poistui. Maahantuonnilla tarkoitetaan siis tavarantoimitusta EU:n ulkopuolelta. Uudistusten johdosta kaikki maahantuotavat tavarat ilmoitetaan Tullille ja niistä maksetaan arvonlisävero maahantuonnista. Kuitenkin alle 150 euron arvoisia lähetyksiä koskee kevennetty ilmoitusmenettely ja niiden kohdalla on mahdollista käyttää tuontijärjestelmää, mikäli tavarantoimitus on rekisteröitynyt sen käyttäjäksi. Tuontijärjestelmän tarkoitus on helpottaa kuluttajan kaupankäyntiprosessia. Järjestelmää käytettäessä EU:n veroalueen ulkopuolella toimiva myyjä vastaa arvonlisäveron maksusta. Myyjä perii arvonlisäveron kuluttajalta tavaraa myydessä, eikä kuluttajan tarvitse siitä sen jälkeen huolehtia. Yli 150 euron arvoisten lähetysten kohdalla sekä tilanteissa, joissa myyjä ei ole rekisteröitynyt järjestelmän käyttäjäksi, kuluttaja joutuu edelleen itse hoitamaan maahantuonnista syntyvät hallinnolliset velvoitteet. Myös EU:ssa toimivat verovelvolliset voivat käyttää

maahantuonnissa tuontijärjestelmää alle 150 euron arvoisten lähetysten kohdalla. (Salomaa 2021.)

Aikaisemmin alle 22 euron arvoisia lähetyksiä ei yleensä tarvinnut tullata, mutta vuoden 2021 heinäkuusta alkaen kaikki EU:n ulkopuolelta tulevat tavarat on pitänyt tullata. EU:n ulkopuolisen myyjän käyttäessä tuontijärjestelmää tämä saa oman IOSS-tunnisteen. Myyjän käyttäessä järjestelmää ostaja maksaa arvonlisäveron jo tavarankäytön hetkellä, eikä sitä enää erikseen veloiteta maahantuonnin yhteydessä. Järjestelmää käytettäessä Posti yleensä tullaa maahantuotavan tavarankäytön hetkellä, eikä tämän tarvitse tehdä mitään. (Tulli 2022c.)

Tuontijärjestelmää voidaan siis käyttää vain todelliselta arvoltaan enintään 150 euron arvoisten lähetysten kohdalla. Todelliseen arvoon huomioidaan vain tavarankäytön tai tavaroiden veroton myyntihinta. Kuljetuskustannuksia ei huomioida tavarankäytön todelliseen arvoon, mutta tällöin niiden tulee olla eriteltyinä laskulla. Kuljetuskustannukset kuitenkin huomioidaan veron perusteeseen ja niistä maksetaan arvonlisävero etämyynnin yhteydessä. Tuontijärjestelmää käytettäessä tavarankäytön maahantuonti on veroton ja etämyynti verotetaan EU:n alueella. Tavara katsotaan maahantuoduksi siinä EU-valtiossa, jossa se tulee ensimmäisen kerran EU:n rajojen sisäpuolelle. (Verohallinto 2021a.)

Tavarankäytön myyjän ei ole pakko käyttää tuontijärjestelmää, eikä sitä voida muutenkaan käyttää todelliselta arvoltaan yli 150 euron lähetyksissä. Tilanteissa, joissa tuontijärjestelmää ei käytetä arvonlisäveron ilmoittamiseen ja maksamiseen maahantuotavien tavaroiden etämyynnissä, määräytyy tavarankäytön myyntimaa yleisten myyntimaasäädösten mukaisesti niissä tilanteissa, joissa tavara tuodaan EU:n alueelle siinä maassa, johon kuljetus päättyy. Yleisen myyntimaasäännöksen mukaan ostajalle kuljetettava tavara on myyty siinä maassa, jossa tavara on kuljetuksen alkaessa. Säännöksen tulkinnassa voi kuitenkin olla maakohtaisia eroja. Tavarankäytön myyntimaa määrittää sen, onko maahantuojana tavarankäytön ostaja vai myyjä. Tavallisesti tavarankäytön maahantuonnista vastaa ostaja eli kuluttaja itse. Ostajan toimiessa maahantuojana, tuonnista ei suoriteta arvonlisäveroa Suomeen tavarankäytön alkaessa EU:n ulkopuolelta, vaan Tulli

vastaa arvonlisäverotuksesta tavaran maahantuonnin yhteydessä. (Verohallinto 2021a.)

Kuluttajan toimiessa ostoksensa maahantuojana hän vastaa itse tavaran maahantuonnista sekä siihen liittyvistä hallinnollisista velvoitteista, joita ovat tulliselvitys, mahdollinen tullausmaksu sekä arvonlisäveron maksaminen. (Tulli 2022d.) Tulli ei yleensä veloita tullimaksua alle 150 euron arvoisista lähetyksistä (Tulli 2022e). Jos kyseessä on tullattava tavara, ostajan tulee tehdä Tullille tulliselvitys. Tulliselvitys tarkoittaa maahantuonnista syntyneiden verojen maksamista sekä ilmoitusta siitä, mikä kyseinen tavara on. Tullimaksu määräytyy tuoteryhmän mukaisesti. Ostaja voi halutessaan jo ennen kaupantekoa käyttää Tullin verkkosivuilta löytyvää Tullilaskuria ja arvioida tuonnista syntyvien arvonlisäveron sekä tullimaksun määrän. Tavaran saapuessa Suomeen ostaja saa kuljetusyritykseltä saapumisilmoituksen sekä ilmoituksen siitä, jos ostajan pitää itse tullata lähetys. Ostaja tarvitsee tullausta varten saapumisilmoituksen sekä tilausvahvistuksen tai muun tilausvahvistukseen verrattavissa olevan dokumentin, josta selviää tullattava tavara ja tavaran arvo. (Tulli 2022f.)

Tilanteissa, joissa ei käytetä tuontijärjestelmää ja myyjä itse kuljettaa tavaran ostajalle esimerkiksi Suomeen EU:n ulkopuolelta, toimii myyjä itse maahantuojana. Etämyytävän tavaran myyntimaa on yleisen myyntimaasäännöksen mukaan maa, josta tavaran kuljetus alkaa, mutta maahantuotavan tavaran myyntimaa on kuitenkin Suomi, jos myyjä tuo tavaran Suomeen myyntiä varten. Tavaran ollessa EU:n ulkopuolella myyntihetkellä, kyseessä voi olla maahantuotavien tavaroiden etämyynti muiden etämyynnin edellytysten täytyessä. Tuotteen ollessa Suomessa, kun se myydään, on kyse Suomen sisäisestä myynnistä. Joka tapauksessa tavaran myynti verotetaan Suomessa Suomen arvonlisäverokannan mukaisesti. (Verohallinto 2021a.)

Kyseessä ollessa maahantuotavan tavaran etämyynti, myyjä on aina maahantuojana tilanteissa, joissa kuljetus päättyy muussa, kuin tuontijäsenvaltiossa, mikäli tuontijärjestelmää ei käytetä. Näin ollen myyjä on verovelvollinen myynnistä. Lisäksi myyjän ollessa maahantuojana, on myyntimaa kuljetuksen määränpäämaa ja myynnistä suoritetaan arvonlisävero kyseiseen maahan kyseisen maan

arvonlisäverokannan mukaisesti. Tämän lisäksi maahantuonnista suoritetaan arvonlisävero tuontijäsenvaltioon kyseisen valtion säännösten mukaisesti. (Verohallinto 2021a.)

Tuontijärjestelmää käytettäessä maahantuotavien tavaroiden etämyynnin yhteydessä, myyntimaa määräytyy erityissäännösten mukaisesti. Sovellettava säännös määräytyy sen mukaan, onko tuontijäsenvaltio kuljetuksen määränpäämaa vai joku muu EU-maa. Erityisen myyntimaasäännöksen mukaan tavara verotetaan sen kulutusmaassa, eli ostajan maassa. Ostajan maan sekä tuontijäsenvaltion ollessa Suomi, on tavaran myyntimaa Suomi ja tavara verotetaan Suomessa Suomen arvonlisäverokannan mukaisesti. Tavaran myyntimaa on Suomi myös tilanteissa, joissa tavaran kuljetus päättyy Suomessa, mutta tuontijäsenvaltio on jokin muu EU-maa. Eli toisin sanoen tuontijärjestelmää käytettäessä tavaran ostajan ollessa esimerkiksi Suomessa, myyntimaa on aina Suomi, eikä sillä ole väliä mikä on tuontijäsenvaltio ja kuka on maahantuojaja. (Verohallinto 2021a.)

Tuontijärjestelmää käytettäessä maahantuotavien tavaroiden etämyynnistä suoritetaan arvonlisävero ostajan maahan. Myyjä veloittaa ostajalta arvonlisäveron ostajan maan arvonlisäveroprosentin mukaisesti. Maahantuotavien tavaroiden myynnissä myyjä voi olla sijoittautunut EU:n sisäpuolelle tai EU:n ulkopuolelle, mutta tavaran kuljetus alkaa aina EU:n ulkopuolelta. EU:n ulkopuolella oleva toimija tarvitsee kuitenkin välittäjän käyttääkseen tuontijärjestelmää. Tuontijärjestelmää käytettäessä maahantuonnista ei suoriteta arvonlisävero kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, vaan tavarasta maksetaan arvonlisävero ostajan maahan tuontijärjestelmän kautta. EU:n alueella esimerkiksi Suomessa toimiva elinkeinonharjoittaja voi harjoittaa maahantuotavien tavaroiden etämyyntiä siten, että tavaran kuljetus alkaa EU:n ulkopuolelta ja päättyy muuhun EU-maahan, kun Suomeen, joko siten, että tavara kulkee Suomen kautta tai siten, että tavara ei käy ollenkaan Suomessa. Kummassakaan tilanteessa Suomi ei ole myyntimaa, eikä myynneistä suoriteta veroa Suomeen. Tuontijäsenvaltion ollessa esimerkiksi Suomi, ei maahantuonnista suoriteta erikseen arvonlisäveroä, mikäli käytetään tuontijärjestelmää. (Verohallinto 2021a.)

4.5 Etämyynnin mahdollistaminen sähköisen rajapinnan avulla

Sähköisen rajapinnan käsite on laaja, mutta käytännössä se tarkoittaa pääasiallisesti verkkokauppaa. Tässä luvussa käsitellään tilanteita, joissa tavaran alkuperäinen myyjä käyttää jonkin toisen elinkeinonharjoittajan ylläpitämää verkkokauppa-alustaa tai muuta sähköistä rajapintaa. Tätä kutsutaan etämyynnin mahdollistamiseksi. Tilanteissa, joissa tavaran alkuperäinen myyjä käyttää toisen elinkeinonharjoittajan ylläpitämää sähköistä rajapintaa, katsotaan sähköisen rajapinnan ylläpitäjän olevan tavaran myyjä. Etämyyntiä mahdollistava sähköisen rajapinnan ylläpitäjä voi toimia sijainnista riippumatta missä vain. Etämyynnin mahdollistamista koskevat samat säännökset, kuin aiemmin kuvattua etämyyntiä, eli tavara toimitetaan ostajalle, ja ostajan tulee olla yksityishenkilö tai muu yksityishenkilöön rinnastettavissa oleva ei arvonlisäverovelvollinen toimija. Myyjä tulee puolestaan olla elinkeinonharjoittaja. Näitä kriteereitä ei kuitenkaan tarvitse erikseen todistaa jokaisen myynnin kohdalla. Etämyynnin mahdollistamisen soveltaminen mahdollistaa tilanteen, jossa EU:n ulkopuolella toimiva tavaran alkuperäinen myyjä myy tavaran toisen EU:ssa toimivan sähköisen rajapinnan ylläpitäjän kautta yhteisön sisäisenä tavaran etämyyntinä. Etämyynnin mahdollistamisen säännöksiä sovellettaessa myyjäksi katsotaan siis sähköisen rajapinnan ylläpitäjä. Sähköisen rajapinnan ylläpitäjän katsotaan ostaneen tavarat ja myyneen ne edelleen, mikäli sähköistä rajapintaa ylläpitävä toimija on mahdollistanut etämyynnin. Etämyynnin mahdollistaminen tarkoittaa sitä, että sähköisen rajapinnan ylläpitäjä on saattanut tavaran ostajan ja myyjän yhteen ja näin ollen mahdollistanut tavaran etämyynnin. Etämyynnin mahdollistamisen edellytyksenä on kuitenkin, että sähköisen rajapinnan ylläpitäjä joko asettaa myynnille ehtoja tai edellytyksiä, tai osallistuu maksun perimiseen ostajalta, tai osallistuu tavaran tilaamiseen tai toimittamiseen. Etämyynnin mahdollistamisen edellytys täyttyy, mikäli yksikin edellä mainituista ehdoista toteutuu. Tilanteissa, joissa sähköisen rajapinnan ylläpitäjä vain joko käsittelee maksut, tai vain mainostaa, tai vain ohjaa ostajan toiseen sähköiseen rajapintaan, ei voida soveltaa etämyynnin mahdollistamisen säännöksiä. (Verohallinto 2021a.)

Etämyynnin mahdollistamisen säännöksiä soveltaminen mahdollistaa tilanteen, jossa tavara myydään kahteen kertaan, mutta myynteihin sisältyy vain

yksi kuljetus. Eli tavaran alkuperäinen myyjä toimittaa tavaran suoraan ostajalle, mutta myy tavaran sähköisen rajapinnan ylläpitäjälle ja tämä myy sen ostajalle. Tilanteessa alkuperäisen myyjän myynti katsotaan etämyynniksi, mikäli muut etämyynnin edellytykset täyttyvät. Tilanteessa, jossa tavara kuljetetaan sähköisen rajapinnan ylläpitäjän kautta, ei alkuperäisen myyjän myyntiä katsota etämyynniksi, vaan elinkeinonharjoittajien väliseksi kaupaksi. Molempien osapuolien toimiessa EU:n alueella, kauppatapahtuma on yhteisökauppa. Alkuperäisen myyjän toimiessa EU:n ulkopuolella ja sähköisen rajapinnan ylläpitäjän toimiessa EU:n alueella kyseessä on maahantuonti. (Verohallinto 2021a.)

Tavaramyynnissä katsotaan sähköisen rajapinnan ylläpitäjän ostavan ja myyvän tavarat EU:n alueella vain silloin, kun tavaran alkuperäinen myyjä on EU:n ulkopuolella toimiva elinkeinonharjoittaja. Kyseisestä myynnistä ei suoriteta arvonlisäveroa, vaikka Suomi olisikin tavaran myyntimaa. EU:n ulkopuolella toimiva tavaran myyjä on oikeutettu saamaan palautuksen tavaran tai palvelun hankintahinnan arvonlisäveron osuudesta, mikäli tavara tai palvelu on hankittu sähköisen rajapinnan ylläpitäjälle myymistä varten. Palautusoikeus edellyttää kuitenkin rekisteröitymistä arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa myynnin tapahtuessa Suomessa. (Verohallinto 2021a.)

Tilanteissa, joissa sähköisen rajapinnan ylläpitäjän katsotaan ostavan ja myyvän tavarat, on ylläpitäjän harjoittama myynti kuljetettavien tavaroiden myyntiä, joka katsotaan etämyynniksi, mikäli muut etämyynnin edellytykset täyttyvät. Kyse voi olla niin yhteisön sisäisestä etämyynnistä, kuin maahantuotavien tavaroiden etämyynnistä. Etämyynnistä verovelvolliseksi katsottava sähköisen rajapinnan ylläpitäjä voi käyttää unionin järjestelmää sekä tuontijärjestelmää samoin edellytyksin, kuin tavaran alkuperäinen myyjäkin. Maahantuotavien tavaroiden etämyynnin kohdalla arvonlisävero kohtelu riippuu siitä, käytetäänkö tuontijärjestelmää vai ei. Näissäkin tapauksissa yhteisön sisäinen etämyynti verotetaan pääsääntöisesti tavaran kulutusmaassa. Sähköisen rajapinnan ylläpitäjä voi käyttää unionin järjestelmää tai vaihtoehtoisesti rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi jokaisessa EU-maassa, johon tämä harjoittaa etämyyntiä. (Verohallinto 2021a.)

Tilanteessa, jossa ostaja sekä tavarankäyttäjän alkuperäinen myyjä ovat sijoittautuneet Suomeen ja sähköisen rajapinnan ylläpitäjä toimii EU:n ulkopuolella, ei kyseessä ole etämyynti, vaan kotimaan sisäinen myynti, vaikka etämyynnin edellytykset muutoin täytyisivätkin. Myynti kuitenkin verotetaan samalla tavalla, kuin etämyynti. Tilanteessa molempien myyntien myyntimaa on Suomi, eli alkuperäisen myyjän ja sähköisen rajapinnan ylläpitäjän välisessä myynnissä sekä ylläpitäjän ja ostajan välisessä myynnissä. Sähköisen rajapinnan ylläpitäjä voi käyttää myyntiin unionin järjestelmää tai vaihtoehtoisesti rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. (Verohallinto 2021a.)

Etämyynnin mahdollistamisen säännöksiä sovellettaessa tavarankäyttäjän alkuperäisen myyjän sekä sähköisen rajapinnan ylläpitäjän verovelvollisuus myynnistä syntyy ajankohtana, jona tavarankäyttäjän ostaja hyväksyy maksun. Näin ollen molempien myyntien verovelvollisuus syntyy samaan aikaan. Suoritettava arvonlisävero kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana veron suorittamisvelvollisuus on syntynyt. (Verohallinto 2021a.)

Tavarankäyttäjän alkuperäisen myyjän pitää ilmoittaa sähköisen rajapinnan ylläpitäjälle riittävät tiedot myyneistä, jotta tämä voi ilmoittaa myynnit oikein ja maksaa niistä oikean määrän arvonlisäveroa ollessaan verovelvollinen myyneistä. Ylläpitäjän on pidettävä tarkkaa kirjanpitoa myyneistä, jotta EU-maat voivat varmistaa arvonlisäveron tilitysten oikeellisuuden. Sähköisen rajapinnan ylläpitäjän tulee säilyttää myynnin tiedot 10 vuotta sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana myynti on tapahtunut. Suomessa tapahtuneiden myyntien tiedot on annettava pyydettäessä Verohallinnolle. Kirjanpitovelvoitteiden sisältö määräytyy sen mukaan, käytetäänkö myyneissä arvonlisäveron erityisjärjestelmää vai ei. Etämyynnin mahdollistamisen säännöksiä ei voida soveltaa tilanteissa, joissa maantieteellisten tavaroiden etämyynnin lähetyksen todellinen arvo on yli 150 euroa, eikä sellaisissa EU:n alueella tapahtuvissa myyneissä, joissa tavarankäyttäjän alkuperäinen myyjä toimii EU:n alueella. (Verohallinto 2021a.)

4.6 Etämyynnin laskutus ja ilmoittaminen

Tässä luvussa käsitellään nimenomaan etämyynnin laskutusvaatimuksia. Lähtökohtaisesti etämyynnin laskuttamiseen sovelletaan tavaran myyntimaan laskutussäännöksiä. Suomen laskutussäännöksiä sovelletaan myös sellaisissa tilanteissa, joissa tavara myydään EU:n alueen ulkopuolella, mutta tavaran myyjä luovuttaa tavaran Suomessa sijaitsevasta yrityksen kiinteästä toimipaikasta, tai jos myyjän kotipaikka on Suomi. Tällaiset tilanteet ovat mahdollisia silloin, kun Suomessa toimiva elinkeinonharjoittaja myy tavaroita maahantuotavien tavaroiden etämyyntinä Suomeen ja tavara maahantuodaan Suomessa, eikä myynnissä käytetä tuontijärjestelmää. Tällöin tavaran myyntimaan katsotaan olevan Suomi. Ostajan toimiessa maahantuojana myynti ei tapahdu Suomessa, vaan EU:n ulkopuolella. Suomen laskutussäännöksiä sovelletaan, kun myynnissä käytetään arvonlisäveron erityisjärjestelmää ja erityisjärjestelmän tunnistamisjäsenvaltio on Suomi, vaikka tavaran myyntimaa ei olisikaan Suomi. Sovellettavat laskutussäännökset määräytyvät siis tunnistamisjäsenvaltion mukaisesti. Myös kotimaan sisäisissä myynneissä laskutussäännökset määräytyvät tunnistamisjäsenvaltion mukaisesti arvonlisäveron erityisjärjestelmää käytettäessä tilanteissa, joissa sähköisen rajapinnan ylläpitäjän katsotaan ostaneen ja myyneen tavarat etämyynnin mahdollistamista koskevien säännösten mukaisesti. Sähköisen rajapinnan ylläpitäjä ilmoittaa tällaiset myynnit unionin järjestelmässä. (Verohallinto 2021a.)

Suomen arvonlisäverolaki velvoittaa myyjää antamaan laskun, kun ostajana on elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja. Myös etämyynnistä yksityishenkilölle tulee antaa lasku. Laskunantovaatimus koskee niin yhteisön sisäistä etämyyntiä, kuin maahantuotavien tavaroiden etämyyntiä. Vaatimus ei kuitenkaan koske etämyyntejä, joissa käytetään unionin järjestelmää. Etämyynnissä myyjän on varmistettava, että myynnistä laaditaan lasku, ellei etämyynnissä käytetä unionin järjestelmää. Sama velvollisuus koskee myös, sähköisen rajapinnan ylläpitäjää, jonka katsotaan ostaneen ja myyneen tavara etämyynnin mahdollistamista koskevien säännösten mukaisesti. Mikäli laskua joudutaan korjaamaan, tulee uudesta laskusta käydä ilmi kaikki tiedot.

Etämyynnin kohdalla ei voida soveltaa kevennettyjä laskutusmerkintävaatimuksia. (Verohallinto 2021a.)

Silloin kun etämyynnissä ei ole käytetty arvonlisäveron erityisjärjestelmää, tulee etämyyntiä harjoittavan elinkeinonharjoittajan ilmoittaa Suomeen etämyynnistä suoritettavat arvonlisäverot oma-aloitteisesti myyntimaan ollessa Suomi. Myös Suomessa arvonlisäverovelvollisen etämyyntiä harjoittavan toimijan tulee ilmoittaa kaikki etämyynnit oma-aloitteisesti 0-verokannan alaisena liikevaihtona, vaikka etämyynti ilmoitettaisi myyntimaan veroilmoituksella tai erityisjärjestelmän veroilmoituksella. (Verohallinto 2021a.)

5 Yhteenveto

5.1 Uudistusten tarkoitus

Etämyynnin arvonlisäverotusta koskevien uudistusten tarkoituksena oli helpottaa etämyyntiä harjoittavien yritysten hallinnollista kuormitusta ja keskeinen tekijä tähän tarkoitukseen on uusi arvonlisäveron erityisjärjestelmä. Uudistusten tarkoitus oli myös poistaa kilpailuetu EU:n ulkopuolisilta EU:n alueelle kuluttajille tavaroita myyviltä yrityksiltä suhteessa EU:n sisällä toimiviin myyjiin. Se puolestaan toteutettiin poistamalla vähäarvoisten maahantuontien arvonlisäverovapaus.

Lisäksi muutosten taustalla on tavoite EU:n sisämarkkinoiden toimivuuden edistämistä. Vähäarvoisten maahantuontien verovapauden poistaminen myös osaltaan kannustaa kuluttajaa ostamaan tavaroita EU:n alueelta sen sijaan, että tavaroita ostettaisiin EU:n ulkopuolelta. Yritysten näkökulmasta sisämarkkinoita edistävä tekijä on uusi järjestelmä, sillä nyt muihin EU-maihin tavarantoimitus on entistä vaivattomampaa arvonlisäverovelvoitteiden osalta. Muutokset tavoittelevat myös arvonlisäveron kannon tehokkuuden parantamista. Lisäksi uudistuksilla halutaan myös ehkäistä väärinkäytöksiä sekä verottaa tavarat nimenomaan niiden kulutusmaissa.

5.2 Uudistukset käytännössä

Käytännössä etämyynnin arvonlisäverotuksen uudistukset tarkoittivat yrityksille osittain uusia toimintatapoja. Käyttöön tuli uudet etämyynnin termit ja vastaavasti vanha kaukomyynnin termi jäi pois. Aikaisempi kaukomyynnin maakohtainen arvonlisäverottoman myynnin vuosittainen yläraja poistui ja tilalle tuli koko EU:n laajuinen 10 000 euron vuosittainen yläraja. Lisäksi nykyisin etämyynnistä maksetaan arvonlisävero pääsääntöisesti tavaran kulutusmaahan kulutusmaan arvonlisäverolain mukaisesti. Tämä tulee huomioida verkkokauppa-alustassa, sillä verkkokauppa-alustan pitäisi tunnistaa ostajan maa ja laskea tälle oikean suuruinen arvonlisävero.

Keskeisin muutos ja yritysten hallintoa helpottava tekijä oli uusi arvonlisäveron erityisjärjestelmä, joka pitää sisällään 3 erillistä järjestelmää. Järjestelmä kattaa tavaroiden etämyynnit EU:n alueelle sekä myös osan palvelumyynneistä EU:n alueelle. Yksittäiset järjestelmät ovat unionin järjestelmä, muu kuin unionin järjestelmä, sekä tuontijärjestelmä. Järjestelmän käyttäminen edellyttää yritykseltä rekisteröitymistä, mutta sen käyttö ei kuitenkaan ole pakollista, vaan arvonlisäveron ilmoittamisen ja maksamisen voi halutessaan hoitaa entiseen tapaan rekisteröitymällä arvonlisäverovelvolliseksi jokaisessa EU-maassa, johon harjoittaa järjestelmän piiriin kuuluvaa myyntiä. Järjestelmän käyttö on kuitenkin kannattavaa, sillä se helpottaa merkittävästi yrityksen hallinnollista työtä järjestelmän piiriin kuuluvan myynnin kohdalla sekä se mahdollistaa arvonlisäverovelvoitteiden hoitamisen keskitetysti yhdessä paikassa. Järjestelmän käyttäjän ei tarvitse erikseen rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi jokaisessa EU-maassa, johon harjoittaa järjestelmän piiriin kuuluvaa myyntiä. Unionin järjestelmä kattaa myös kansainväliset EU:n sisäiset palvelumyynnit kuluttajalle, mutta palveluiden myynti ei silti ole etämyyntiä.

Yksittäisistä järjestelmistä unionin järjestelmä kattaa EU:n sisäiset myynnit. Tuontijärjestelmä puolestaan kattaa nimensä mukaisesti maahantuotavien tavaroiden etämyynnin. Arvonlisäverotuksessa maahantuonnilla tarkoitetaan tuomista EU:n ulkopuolelta. Tuontijärjestelmää voivat käyttää niin EU:n alueella, kuin sen ulkopuolellakin toimivat myyjät, mutta yleensä EU:n ulkopuolisen

myyjän on käytettävä välittäjää rekisteröitymiseen. Muu kuin unionin järjestelmä on tarkoitettu EU:n ulkopuolisille toimijoille, jotka myyvät palveluita kuluttajille EU:n alueella.

Lisäksi järjestelmän käyttäjien arvonlisäveron ilmoittamisen sekä maksamisen eräpäivä muuttui. Ennen eräpäivä oli verokautta seuraavan kalenterikuukauden 20. päivä, mutta uudistuksen johdosta järjestelmän käyttäjien arvonlisäveron ilmoittamisen ja maksamisen eräpäivä on verokautta seuraavan kalenterikuukauden viimeinen päivä. Vero maksetaan neljänneskausittain.

Muutokset näkyvät myös ulkomailta tavaroita ostavan suomalaisen kuluttajan kaupankäyntiprosessissa. Yhteisön sisäisessä etämyynnissä se näkyy arvonlisäveroprosentin mahdollisena muuttumisena. Ennen muista EU-maista tavaroita ostaessa kuluttaja maksoi ostoksestaan yleensä myyjän maan arvonlisäverokannan mukaisen arvonlisäveron. Nykyisin suomalainen kuluttaja maksaa muista EU-maista ostettavista tavaroista Suomen arvonlisäverokannan mukaisen arvonlisäveron.

EU:n ulkopuolelta ostettavien tavaroiden eli maahantuotavien tavaroiden etämyynnissä muutokset näkyvät kuluttajalle merkittävämmiin. Vähäarvoisten eli todelliselta arvoltaan alle 22 euron lähetysten maahantuonnin arvonlisäverovapaus poistui ja nykyisin kaikki maahantuotavat tavarat myös tullataan. Lisäksi maahantuotavien tavaroiden etämyyntiä harjoittavien yritysten käyttöön tuli tuontijärjestelmä, joka helpottaa myös kuluttajan kaupankäyntiä. Myyjän käyttäessä tuontijärjestelmää, myyjä vastaa tavarantoiminnasta sekä siihen liittyvistä arvonlisäverovelvoitteista. Myyjä veloittaa ostajalta arvonlisäveron jo tavaraa myydessä ja tämän jälkeen ostajan ei tarvitse siitä itse huolehtia. Tuontijärjestelmää on kuitenkin mahdollista käyttää vain todelliselta arvoltaan alle 150 euron arvoisten lähetysten kohdalla. Yli 150 euron arvoisten lähetysten kohdalla toimitaan vanhan kaavan mukaan ja maahantuojana toimii yleensä ostaja. Maahantuojana ostaja on itse vastuussa maahantuonnista ja siihen liittyvistä velvoitteista, joita ovat tulliselvitys, tullimaksut sekä arvonlisäveron maksaminen. Maahantuonnista arvonlisäveron perii Tulli. Myös maahantuotavista tavaroista maksetaan Suomen arvonlisäverokannan mukainen arvonlisävero.

5.3 Vertaaminen aikaisempiin tutkimuksiin

Sarajärvi (2018) tutki opinnäytetyössään kansainvälisen verkkokaupan arvonlisäverotusta tarkoituksenaan selvittää, miten arvonlisävero käyttäytyy suomalaisten verkkokauppojen tehdessä tavarakauppaa Suomen ulkopuolelle. Sarajärven mukaan kansainvälisen verkkokaupan harjoittaminen voi olla monimutkaista ja työlästä, mikäli yritys joutuu rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi useammassa maassa. Hän myös kertoo asiaan olevan tulossa helpotusta, verkkokaupan arvonlisäverotuksen yksinkertaistuksessa vuoden 2019 alusta alkaen. Lisäksi hän mainitsee vuonna 2021 voimaan tulevasta etämyyntiä koskevasta arvonlisäverosäännösten muutoksesta. (Sarajärvi 2018.) Juuri näiden vuonna 2021 voimaan tulleiden muutosten johdosta kuluttajille kohdistuvaa kansainvälistä tavarakauppaa harjoittavien yritysten ei enää tarvitse erikseen rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi muissa EU-maissa. Etämyynnin arvonlisäverovelvoitteet on mahdollista hoitaa keskitetysti yhdessä paikassa uuden arvonlisäveron erityisjärjestelmän ansiosta. Huomioitavaa on myös se, että verottoman myynnin ylärajan muuttuessa yrityksen tulee rekisteröityä aiempaa useammin arvonlisäverovelvolliseksi muissa EU-maissa, mikäli yritys ei käytä järjestelmää. Entinen kaukomyynnin verottoman myynnin vuosittainen yläraja oli maakohtainen ja huomattavasti korkeampi. Nykyinen yläraja on 10 000 euroa ja se kattaa kaikki järjestelmä piiriin kuuluvat myynnit yhteensä mihin tahansa EU-maahan. Tästä johtuen järjestelmä on lähes välttämätön uudistus.

Roposen (2021) tekemä opinnäytetyö ei suoraan liity etämyynnin arvonlisäverotukseen, mutta nostan sieltä esille havainnon, jonka hän teki tutkimustuloksissaan. Tutkimustuloksissa hän kertoo maahantuonnin olevan myyjälle edullisempää, koska maahantuonnista sekä arvonlisäveron maksusta vastaa ostaja. Tämä muuttui siinä mielessä, että maahantuotavien tavaroiden etämyynnin kohdalla tuontijärjestelmää käyttävästä myyjästä tulee aina maahantuojia sellaisissa myynneissä, joissa tuontijärjestelmää käytetään. Toki myyjä ei välttämättä ole maahantuojia niissä tilanteissa, joissa järjestelmää ei käytetä.

5.4 Opinnäytetyöprosessi

Opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää mitä on etämyynti ja miten sen arvonlisäverosäännökset ovat muuttuneet sekä miten muutokset vaikuttavat etämyyntiä harjoittavien yritysten toimintaan. Lisäksi tarkoituksena oli selvittää, miten muutokset vaikuttavat ostajana toimivan kuluttajan kaupankäyntiprosessiin. Työn kohderyhmää ovat niin etämyyntiä harjoittavat yritykset kuin kuluttajatkin. Työn tavoitteena oli antaa lukijalle mahdollisimman kokonaisvaltainen ja selkeä kuva aiheesta. Siinä onnistuttiin hyvin, mutta säännösten monimutkaisuus toi tekemiseen oman haasteensa. Muutokset on kuitenkin tuotu hyvin esille ja keskeisiä muutoksia on korostettu. Työ toteutettiin laadullisena kirjallisuuskatsauksena. Työn tekemisen aikana sain melko kokonaisvaltaisen kuvan etämyynnin arvonlisäverotuksesta. Prosessina opinnäytetyö opetti minulle aiheen lisäksi tutkimuksen tekemistä.

Työn päätarkoitus oli selvittää etämyynnin arvonlisäverotuksen muuttuneiden säännöksen vaikutus suomalaisten tai Suomessa toimivien yritysten näkökulmasta. Työssä käsiteltiin myös ulkomaisia yrityksiä koskevia säännöksiä, mutta sekin on perusteltua, koska suomalaiset toimijat voivat tehdä yhteistyötä ulkomaiden yritysten kanssa ja lisäksi suomalaisellakin toimijalla voi olla liiketoimintaa muissa maissa ja vastaavasti ulkomaisella toimijalla Suomessa. Työssä käsiteltiin myös arvonlisäverotusta yleisellä tasolla, sekä kansainvälisen kaupan muitakin muotoja. Tämä on perusteltavissa sillä, että aiheesta tietämätön lukija saa kattavamman käsityksen aiheesta.

Opinnäytetyön aiheena etämyynnin arvonlisäverotus oli melko haastava, koska käyttökelpoista lähdemateriaalia uusista muutoksista oli suhteellisen niukasti saatavilla. Etämyynnin arvonlisäverotusta käsittelevän teorian lähteet ovat hieinan yksipuolisia, koska käyttökelpoisia lähteitä aiheesta on vähän, mutta toisaalta Verohallinto on luotettava ja varmasti ajantasainen lähde.

Laadullista tutkimusta voidaan arvioida monella eri tavalla. Yksi keskeisin tapa on kuitenkin arvioida tutkimuksen luotettavuutta ja uskottavuutta. Esimerkiksi tutkimuksen tulokset eivät saa olla sattumanvaraisia. Laadullisen tutkimuksen

luotettavuutta voidaan parantaa käyttämällä erilaisia aineistotyyppejä, teorioita ja näkökulmia. (Koppa 2021.) Tässä tapauksessa käytettävissä ei ollut kovinkaan laajaa lähdeaineistoa, mutta lähteet ovat luotettavia. Toki arvonlisäverotuksesta yleisesti sekä kansainvälisen kaupan muodoista on saatavilla runsaasti erilaisia lähteitä, mutta niissä osioissa ei taas varsinaisesti tutkita mitään.

Työstä ilmenee varmuudella luotettaviin lähteisiin perustuen, mitkä ovat etämyynnin arvonlisäverotuksen nykyiset säännökset ja toimintatavat. Pieniä epäselvyyksiä on siitä, mikä todellisuudessa on muuttunut ja mikä säännös on ollut jo niin, ennen uudistuksia. Tämä koskee lähinnä tavarakaupan myyntimaasäännöksiä, sekä arvonlisäveroprosenttia tavarakaupassa. Tämä johtuu siitä, että tieto hieman vaihtelee lähteistä riippuen, tai se on tulkinnanvaraista.

5.5 Pohdinta ja jatkotutkimusehdotukset

Uudistusten tarkoituksena oli keventää etämyyntiä harjoittavien yritysten hallinnollista kuormitusta, mutta ne ovat toisaalta myös lisänneet sitä, koska yritykset ovat joutuneet uusiin säännöksiin ja opettelemaan osittain uudet toimintatavat. Myös kuluttajien kaupankäynti helpottui maahantuotavien tavaroiden etämyynnin kohdalla tuontijärjestelmää käytettäessä, mutta kuluttajatkin ovat osaltaan joutuneet perehtymään uusiin säännöksiin. Lisäksi uudetkin säännökset ovat osittain monimutkaisia. Erityisen monimutkaisia säännökset ovat, kun kyseessä on etämyynnin mahdollistaminen sähköisen rajapinnan avulla.

Pitkällä tähtäimellä muutokset ovat kuitenkin varmasti positiivisia. Kun uudistuksiin on perehdytty ja opittu uudet toimintatavat, niin etämyynnin arvonlisäverovelvoitteiden hoitaminen on aiempaa helpompaa ja yksinkertaisempaa ainakin järjestelmää käytettäessä. Säännökset on tehty siten, että ne kannustavat käyttämään uutta arvonlisäveron erityisjärjestelmää.

Tuontijärjestelmän käyttämättä jättäminen voi aiheuttaa kaksinkertaisen verotuksen tilanteessa, jossa tuontijäsenvaltio on jokin muu maa, kuin tavaran määränpäämaa. Edellä kuvatussa tilanteessa myyjä on aina verovelvollinen tuontijäsenvaltion perimästä arvonlisäverosta. Lisäksi tuontijärjestelmän käyttämättä

jättäminen antaa sitä käyttävälle kilpailevalle yritykselle kilpailuedun. Kuluttaja ostaa tavarat mieluummin sellaiselta toimijalta, joka käyttää järjestelmää, sillä se helpottaa hänen omaa kaupankäyntiprosessiaan. Tuontijärjestelmässä voi olla myös pieni epäkohta, sillä sen ylärajaa pystytään periaatteessa kiertämään tilaamalla tavarat useammassa eri tilauksessa siten, että yksittäisen lähetyksen arvo jää alle 150 euron. Toisaalta, kun tavara lähetetään useammassa lähetyksessä, sen toimitusmaksut voivat tulla kalliimmaksi.

Unionin järjestelmää on kannattavaa käyttää, koska se helpottaa verovelvoitteita huomattavasti. Toisaalta velvoitteita muihin EU-maihin voi olla uudistusten myötä merkittävästi enemmän. Velvoitteita lisää maakohtainen verottoman myynnin rajan poistuminen. Nykyisin järjestelmän piiriin kuuluvien myyntien ylittäessä yli 10 000 euroa vuoden aikana, myyjä on verovelvollinen kaikista järjestelmän piiriin kuuluvista myynneistä. Myyntimaasäännökset olivat kuitenkin samat jo kaukomyynnin säännöksiin aikaan yhteisön sisäiseen etämyyntiin rinnastettavissa olevissa tilanteissa.

Kansainvälisen kuluttajille kohdistuvan tavarakaupan arvonlisäverosäännökset ovat muuttuneet vuosien aikana useampaan kertaan. Etämyyntiä koskevien säännösten muuttuminen on muutoksista tuorein ja vähään aikaan merkittävin. Kansainvälisen kaupankäynnin yleistyminen ja kasvu ovat luoneet tarpeen myös arvonlisäverosäännösten uudistamiselle ja kehittämiseksi. Uudistusten jatkuva muuttaminen lyhyellä aikavälillä ei kuitenkaan ole siinä mielessä hyvä asia, että aina joudutaan perehtymään uudistuksiin ja opettelemaan uusia toimintatapoja. Säännösten kehittäminen ja uudistaminen on kuitenkin hyvä asia siinä mielessä, että ne pysyvät ajantasaisina ja niistä poistetaan epäkohdat, jotka ovat voineet syntyä osittain kansainvälisen kaupankäynnin modernisoinnin johdosta. Käyttöön otettavien uudistusten tulee olla varmuudella onnistuneita ja toimivia, ettei niitä jouduta jatkuvasti kehittämään ja muuttamaan. Yritysten ja kuluttajien voi olla vaikea pysyä jatkuvasti muuttuvien säännösten perässä. Toki markkinatilanne voi tulevaisuudessakin vaatia uusia muutoksia arvonlisäverotuksen säännöksiin. Uudistusten laatiminen on varmasti pitkä prosessi ja niiden laatimisessa tulee ottaa huomioon kaikki näkökulmat sekä mahdolliset tilanteet.

Mielenkiintoista on nähdä, miten uudistukset toimivat käytännössä ja tuovatko ne odotettuja helpotuksia etämyyntiä harjoittaville yrityksille sekä ostajana toimiville kuluttajille. Toisin sanoen on siis mielenkiintoista nähdä, saavutetaanko uudistuksilla halutut tavoitteet. Uudistusten pitäisi olla positiivinen asia kotimaisille verkkokaupoille, koska EU:n ulkopuolisten toimijoiden kilpailuetu on poistettu, sekä EU:n sisämarkkinoiden pitäisi olla entistä toimivammat. Jatkossa voisikin tutkia, miten muutos on vaikuttanut kotimaisten verkkokauppojen myyntiin ja erityisesti myyntiin ulkomaille pidemmällä aikavälillä. Lisäksi voisi tutkia, miten muutokset ovat käytännössä onnistuneet ja ovatko ne saavuttaneet halutut tavoitteet.

Lähteet

- Arvonlisäverolaki 1501/1993. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501#O1L3aP26d>. 20.10.2021.
- Euroopan komissio. 2021. Euroopan unioni. Euroopan unioni – Mikä se on ja mitä se tekee. <https://op.europa.eu/webpub/com/eu-what-it-is/fi/#chapter13>. 22.1.2021.
- Eurooppatiedotus. 2022. EU-jäsenmaat. Ulkoministeriö. <https://eurooppatiedotus.fi/perustietoa-eusta/eu-jasenmaat/>. 16.2.2022.
- Hyttinen, P. & Svensberg, S. 2018. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Helsinki: ST-Akatemia Oy.
- Hyvärinen, J. 2022. Arvonlisävero. Jussi Hyvärinen. 9.2.2022. Blogi. <https://jussihyvarinen.com/arvonlisavero/>. 25.2.2022
- Jokinen, M., Kojonkoski, M. & Takatalo, T. 2019. Käytännön arvonlisäverotus. Helsinki: ST-Akatemia Oy.
- Juusela, L. 2017. Ketjukaupat kansainvälisen tavarakaupan arvonlisäverotuksessa. Tuokko. <https://tuokko.fi/ketjukaupat-kansainvalisen-tavara-kaupan-arvonlisaverotuksessa/>. 18.11.2021.
- Kaupan liitto. 2021. Kauppa globaalina toimijana. <https://kauppa.fi/kauppan-ala/kansainvalinen-kilpailu/>. 21.12.2021.
- Koppa. 2021a. Laadullinen tutkimus. <https://koppa.jyu.fi/avoimet/hum/menetelmapolkuja/menetelmapolku/tutkimusstrategiat/laadullinen-tutkimus>. 15.3.2022.
- Koppa. 2021b. Tutkimuksen toteuttaminen. <https://koppa.jyu.fi/avoimet/hum/menetelmapolkuja/tutkimusprosessi/tutkimuksen-toteuttaminen>. 20.3.2022.
- Koppa. 2022. Kirjallisuuskatsaus. <https://koppa.jyu.fi/avoimet/kirjasto/kirjastotuutori/aihehaku-tutkimusprosessissa/aihe-avainkasitteiksi/kirjallisuuskatsaus>. 15.3.2022.
- Lappalainen, T. 2021. Sähköisen kaupan ALV-paketti voimaan 1.7.2021 – Mikä muuttuu? Hämeen Kauppakamari. <https://hamechamber.fi/fi-fi/article/lakimiehet-vastaavat/sahkoisen-kaupan-alv-paketti-voimaan-172021-mika-muuttuu/775/>. 10.2.2022.
- Marjanen, A. 2020 Arvonlisäverotus kansainvälisen kaupan liiketapahtumissa. LAB-ammattikorkeakoulu. Liiketalouden ala. Opinnäytetyö. https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/341336/Marjanen_Anniina.pdf?sequence=2&isAllowed=y. 22.12.2021.
- Niskakangas, H., Viitala, T. & Hokkanen, M. 2020. Johdatus Suomen verojärjestelmään. Helsinki: Alma Talent.
- Roponen, J. 2021. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus kirjanpidossa ja veroilmoituksella. Seinäjoen ammattikorkeakoulu. Liiketalous. Opinnäytetyö. https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/498024/Roponen_Jonna.pdf?sequence=5&isAllowed=y. 22.12.2021.
- Ruohola, T. 2008. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Tilisanomat. <https://tilisanomat.fi/koulut/arvonlisaverokoulu-koulut/kansainvalisen-kaupan-arvonlisaverotus-0>. 15.11.2021.

- Saarto, P. 2019. Suomalais-Venäläinen kauppakamari. NSD eli ALV - tällainen on arvonlisävero Venäjällä. <https://www.svkk.fi/uutishuone/nds-eli-alv-tallainen-on-arvonlisavero-venajalla/>. 12.1.2022.
- Salminen, A. 2011. Mikä kirjallisuuskatsaus? Johdatus kirjallisuuskatsauksen tyypeihin ja hallintotieteellisiin sovelluksiin. Vaasan yliopisto. Opetusjulkaisuja 62. Julkisjohtaminen 4. https://osuva.uwasa.fi/bitstream/handle/10024/7961/isbn_978-952-476-349-3.pdf?sequence=1&isAllowed=y. 15.3.2022.
- Salomaa, P. 2021. Rajat ylittävän tavaroiden ja palveluiden kuluttajakaupan uudet alv-pelissäännöt. Tilisanomat. <https://tilisanomat.fi/verotus/rajat-ylittavan-tavaroiden-ja-palveluiden-kuluttajakaupan-uudet-alv-pelisaannot>. 4.2.2022.
- Sarajärvi, K. 2018. Kansainvälisen verkkokaupan arvonlisäverotus. Oulun ammattikorkeakoulu. Liiketalouden tutkinto-ohjelma. Opinnäytetyö. https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/155149/sarajarvi_karoliina.pdf?sequence=1&isAllowed=y. 15.12.2021.
- Tilastokeskus. 2022. Palvelujen ulkomaankauppa. https://www.tilastokeskus.fi/meta/kas/palvelujen_ulko.html. 15.1.2022.
- Tulli. 2022a. EU:n tulli- ja veroalue. <https://tulli.fi/tietoa-tullista/tullin-toiminta/eu-n-tulli-ja-veroalue>. 16.2.2022.
- Tulli. 2022b. Tuonti. <https://tulli.fi/yrityisasiakkaat/tuonti>. 14.1.2022.
- Tulli. 2022c. Kaikki EU:n ulkopuolelta tulevat paketit täytyy tullata. <https://tulli.fi/kaikkitullataan>. 9.3.2022.
- Tulli. 2022d. Kuka tullaa paketin? <https://tulli.fi/henkiloasiakkaat/netista-tilaajalle/kuka-tullaa-paketin>. 9.3.2022.
- Tulli. 2022e. Usein kysytyt kysymykset netistä tilaamisesta. <https://tulli.fi/henkiloasiakkaat/usein-kysytya/usein-kysytya-netista-tilaaminen>. 9.3.2022.
- Tulli 2022f. Netistä tilaajalle. <https://tulli.fi/henkiloasiakkaat/netista-tilaajalle>. 9.3.2022.
- Valkonen, J. 2021. Arvonlisäveron erityisjärjestelmä (One Stop Shop) laajentui sähköisistä palveluista tavarakauppaan. Vividi. <https://www.vividi.fi/blog/johtaminen-1/verkkokaupan-verotus-uudistui-1-7-2021-alkaen-78>. 10.2.2022.
- Verohallinto. 2013. Kaukomyyntiä koskevat arvonlisäverosäännökset Suomessa. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48631/kaukomyyntia_koskevat_arvonlisaverosaan2/. 19.10.2021.
- Verohallinto. 2017a. Vientikaupan arvonlisäverotus. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48667/vientikaupan_arvonlisaverotu2/. 14.1.2022.
- Verohallinto. 2017b. Maahantuonnin arvonlisäverotus. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaankauppa/maahantuonnin-arvonlisavero/>. 14.1.2022.
- Verohallinto. 2020. Ulkomaankauppa EU-maiden välillä – yhteisökauppa. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaankauppa/yhteisokauppa/>. 15.11.2021.
- Verohallinto. 2021a. Tavaroiden etämyynnin arvonlisäverotus. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/98390/tavaroiden-et%c3%a4myynnin-arvonlis%c3%a4verotus/>. 19.10.2021.

- Verohallinto. 2021b. Millainen toiminta on arvonlisäverotonta?
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/arvonlisaveroprosentit/arvonlisaveroton-liiketoiminta/>.
25.2.2022.
- Verohallinto. 2021c. Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa.
<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48691/arvonlis%C3%A4verotus-eu-tavarakaupassa2/>. 15.11.2021.
- Verohallinto. 2021d. Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus.
<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen-ulkomaankaupan--arvonlis%C3%A4verotus2/>. 15.1.2022.
- Verohallinto. 2021e. Arvonlisäveron erityisjärjestelmä (Mini One Stop Shop).
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaankauppa/arvonlisaveron-erityisjarjestelma-mini-one-stop-shop/>. 28.10.2021.
- Verohallinto. 2021f. Arvonlisäveron erityisjärjestelmä (One Stop Shop).
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaankauppa/arvonlis%C3%A4veron-erityisj%C3%A4rjestelm%C3%A4t-onestopshop/>. 28.10.2021.
- Verohallinto. 2021g. Näin rekisteröidyt arvonlisäveron erityisjärjestelmiin.
<https://www.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/>. 19.1.2022.
- Veronmaksajat. 2021a. Verokertymät Suomessa. <https://www.veronmaksajat.fi/luvut/Tilastot/Verotuotot/#84a6040a>. 11.11.2021.
- Veronmaksajat. 2021b. Arvonlisävero eli alv. <https://prod.veronmaksajat.fi/luvut/Tilastot/Kulutusverot/Arvonlisavero/>. 12.1.2022.
- Veronmaksajat. 2022. Verotietoa nuorille: Verot ovat pakollisia maksuja.
<https://www.veronmaksajat.fi/Palkka-ja-elake/Verotietoa-nuorille/#fa673a9b>. 20.3.2022.
- Your Europe. 2021. Alv-säännöt ja alv-kannat. https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_fi.htm. 4.1.2022.

