



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Jaana Pollari

**Verkkokaupan arvonlisäverotus tavaramyynneissä
EU:n arvonlisäveroalueelle – ilmoittamiseen avuksi
One stop shop -järjestelmä**

Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö
Talousoikeuden pro gradu -tutkielma
Talousoikeuden maisteriohjelma

Vaasa 2021

VAASAN YLIOPISTO**Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö**

Tekijä:	Jaana Pollari		
Tutkielman nimi:	Verkkokaupan arvonlisäverotus tavaramyynneissä EU:n arvonlisäveroalueelle – ilmoittamiseen avuksi One stop shop -järjestelmä		
Tutkinto:	Kauppatieteiden maisteri		
Oppiaine:	Talousoikeus		
Työn ohjaaja:	Sari Hakapää		
Valmistumisvuosi:	2021	Sivumäärä:	98

TIIVISTELMÄ:

Verkkokauppa on viime vuosina lisääntynyt merkittävästi ja sama suuntaus jatkuu edelleen. Pienillekin yrityksille sähköinen kaupankäynti mahdollistaa siirtymisen kansainvälisille markkinoille, mistä seurauksena on uusia verotuksellisia kysymyksiä. Verkkokauppojen arvonlisäverotukseen ei ole olemassa omaa viranomaisohjetta, jota taustaa vasten tutkielmassa kootaan tietoa muun muassa verotusmaan määräytymisestä ja sen vaikutuksesta verojen suorittamiseen. Asiaa tarkastellaan suomalaisen yrityksen näkökulmasta, joka alustallaan myy omia tai muiden suomalaisten valmistajien uusia ja käyttämättömiä tuotteita EU:n arvonlisäveroalueelle. Tuotteiden välitykseen liittyy tulkinnallisuutta, jota tutkielmassa myös pohditaan.

Kokonaiskuvan saamiseksi tutkielmassa selvitetään sekä yritysten välistä yhteisökauppaa että kuluttajille ja muille arvonlisäverottomille ostajille tapahtuvaa kaukomyyntiä, jonka sääntelyä muutetaan 1.7.2021 alkaen kaikissa EU:n jäsenmaissa. Arvonlisäverolain termi kaukomyynti korvautuu yhteisön sisäisellä etämyynnillä, ja arvonlisäverot siirtyvät enenevässä määrin suoritettaviksi myyjän maasta tavaroiden kulutusjäsenvaltioihin. Tutkielmassa kuvataan siirtyminen kaukomyynnistä etämyyntiin, johon keskeisesti kuuluu verojen ilmoittamista ja maksamista palveleva unionin erityisjärjestelmä One stop shop eli OSS-järjestelmä. Järjestelmä mahdollistaa verojen ilmoittamisen ja suorittamisen yhdestä tunnistamisjäsenvaltiosta, yhdellä ilmoituksella ja maksulla kaikkiin tarvittaviin kulutusjäsenvaltioihin sekä Pohjois-Irlantiin.

Oikeusdogmaattisen tutkielman lähdemateriaali muodostuu pääsääntöisesti kansallisesta arvonlisäverolaista, EU:n oikeuteen kuuluvasta arvonlisäverodirektiivistä ja molempia muuttavista etämyyntidirektiiveistä, EU:n täytäntöönpanoasetuksen muutosasetuksesta sekä muusta EU-tasoisesta materiaalista, arvonlisäverolain muutoksia koskevista lain esitöistä, oikeuskirjallisuudesta ja Verohallinnon ohjeista. Tutkielmassa on mukana myös oikeustapauksia Euroopan unionin tuomioistuimesta (EUT) ja korkeimmasta hallinto-oikeudesta (KHO).

Tutkielman perusteella OSS-järjestelmä helpottaa verkkokaupan kansainvälistymistä. Se poistaa etämyynneissä rekisteröitymisveloitteen tavaroiden toimitusmaahan ja tarpeen selvittää maa-kohtaisesti verojen ilmoitus- ja maksumenettelyjä tai laskumerkintävaatimuksia. Tavarakuljetuksen dokumentointi on tärkeää sekä yhteisökaupassa että etämyynneissä. Yrityksen itsensä organisoima kuljetus soveltuu kaikkiin myyntitilanteisiin, jolloin riski dokumentoinnin riittämättömyydestä pienenee sekä mahdollinen ongelma rajan ylittävän kuljetuksen kohdistumisesta myyntiketjussa poistuu. Arvonlisäverolain 19 §:n komissiokauppaa koskeva sääntely suhteutettuna yhteisön sisäisten tavaroiden etämyynneistä säädettyyn jättää tarvetta jatkopohdintoihin.

AVAINSANAT: arvonlisävero, verkkokauppa, etämyynti, yhteisömyynti, kansainvälinen kauppa, EU-direktiivit, EU-maat, tavarat

Sisällys

1	Johdanto	6
1.1	Taustaa tutkimukselle ja aiheen rajaus	6
1.2	Tutkimuksen metodi ja tavoite	9
1.3	Tutkimuksen lähteet	10
1.4	Tutkimuksen rakenne	12
2	Tutkimuksen keskeisiä käsitteitä	13
2.1	Yleiset käsitteet	13
2.1.1	Verkkokauppa	13
2.1.2	Arvonlisäverovelvollisuus	14
2.1.3	Tavaran määritelmä	16
2.1.4	Kaukomyynti, etämyynti ja yhteisömyynti	18
2.2	Myyntimaa ja sen merkitys	19
2.3	EU:n arvonlisäveroalue ja VAT-tunnus	20
3	Kaukomyynnistä yhteisön sisäiseen tavaroiden etämyyntiin	23
3.1	Ostajan merkitys sovellettaviin säännöksiin	23
3.2	Kaukomyyntiä 30.6.2021 saakka	25
3.3	Yhteisön sisäistä tavaroiden etämyyntiä 1.7.2021 alkaen	31
3.3.1	Yleistä tulevista muutoksista	31
3.3.2	Ostajan tunnistaminen ja myyjän järjestämä kuljetus	34
3.3.3	Raja-arvon muutos 10 000 euroon kalenterivuodessa	36
3.3.4	Vähäisen toiminnan raja Suomessa ja muualla	39
3.3.5	Komissiokauppa ja välitys etämyynneissä	40
3.3.6	Eriyinen kirjanpitovelvollisuus ja laskutusvaatimukset	46
3.4	One Stop Shop -järjestelmä	49
3.4.1	Yleistä OSS-järjestelmästä ilmoituskanavana	49
3.4.2	Tunnistamisjäsenvaltion tehtävät	51
3.4.3	Kulutusjäsenvaltion tehtävät	57
3.4.4	Ilmoitusmenettely ja verojen maksaminen	59

3.4.5	Eriytyinen kirjanpitovelvollisuus OSS-järjestelmässä	66
4	Arvonlisäverovelvollisten välinen yhteisömyynti	68
4.1	Arvonlisäverovelvollisuus ja VAT-tunnus	68
4.2	Yhteenvetoilmoitus edellytyksenä myynnin verottomuudelle	72
4.3	Tavaran kuljetuksen merkityksestä	75
4.4	Laskutusvaatimukset yhteisömyynneissä	85
5	Johtopäätöksiä	86
	Lähteet	91

Taulukot

Taulukko 1. Kaukomyyntirajat 1.7.2019 (EU; Vat Thresholds 1 July 2019). 27

Lyhenteet

AVL	arvonlisäverolaki (1501/1993)
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
HE	hallituksen esitys eduskunnalle
k.	kohta
KILA	kirjanpitolautalunta
KPL	kirjanpitolaki (1336/1997)
ks.	katso
KHO	korkein hallinto-oikeus
s.	sivu
OVML	laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016)
VAT	value added tax
vp	valtiopäivät
vert.	vertaa
Y-tunnus	yrittäjä- ja yhteisötunnus

1 Johdanto

1.1 Taustaa tutkimukselle ja aiheen rajaus

Moni yritys hakee kasvua uusilta markkinoilta ja tietotekniikan avulla tuotteiden ja palvelujen tarjoaminen entistä laajemmalle alueelle on helpottunut. Asiakkaiden löytäminen valtakunnan rajojen ulkopuolelta on myös pienyrityksille jo suhteellisen helppoa¹. Verkko-ostaminen on myös kuluttajien näkökulmasta lisännyt suosiotaan ollen tällä hetkellä todennäköisesti suositumpaa kuin koskaan aikaisemmin². Euroopan unionin verkkokauppaa käsittelevä tutkimus totesi edellä esitettyjä ajatuksia jo vuonna 2017. Tutkimuksen mukaan verkkokaupan kasvu oli tutkimusta edeltäneen kymmenen vuoden aikana ollut merkittävää, sähköisen kaupan mahdollistama kulutustavaroiden hintojen läpinäkyvyys ja hintakilpailu olivat vaikuttaneet kuluttajien käyttäytymiseen ja myös yritysten jakelustrategioihin, jopa siinä määrin, että suuri osa tuotevalmistajista oli päätenyt myymään tuotteitaan omassa verkkokaupassaan ja samalla kilpailemaan omien tuotejakelijoidensa kanssa.³ Muun muassa edellä mainitun kaltaiset kansainvälisille markkinoille laajentuvat tuotevalmistajat ovatkin sitä kohdejoukkoa, jota ajatellen tähän tutkielmaan on haettu näkökulmaa.

Ulkomaille suuntautuva kaupankäynti tuo mukanaan kansainväliseen kaupan verotukselliset kysymykset. Tutkielmassa tarkastelu kohdistuu arvonlisäverotukseen, johon liittyen ongelmia voi muodostaa esimerkiksi epätietoisuus siitä, minkä maan lainsäädäntöä tulisi kulloinkin noudattaa, minne verot ilmoitetaan ja maksetaan, miten ja minkä suuruisina. Näihin kysymyksiin ei ole olemassa yhtä yksiselitteistä vastausta, johtuen esimerkiksi palvelu- ja tavarakaupan erilaisista myyntimaasäännöksistä, yritysten välisen kaupan ja kuluttajille suuntautuvan kaupan eroista sekä EU:n sisämarkkinakaupan ja vientikaupan sääntelyn eroavuudesta. Verkkokaupalle ei ole

¹ Ks. Korkiakoski 2017.

² Ks. Posti 2020.

³ Ks. Savolainen 2017.

omaa arvonlisäverotusta käsittelevää viranomaisohjetta ja tietoa on koottava useasta eri lähteestä. Tätä taustaa vasten olen halunnut lähteä tutkimaan aihetta syvällisemmin.

Tutkielman aiheen tekee erityisesti ajankohtaiseksi 1.7.2021 voimaantulevat muutokset arvonlisäverolakiin, joista 25.2.2021 on annettu eduskunnalle hallituksen esitys (18/2021)⁴. Uudistukset koskettavat erityisesti sähköistä kaupankäyntiä ja ne perustuvat lähtökohtaisesti vuonna 2017 Euroopan unionin neuvoston antamaan tavaroiden etämyyntiä ja palvelujen suorituksia koskevaan direktiiviin ja sitä seuranneeseen muuhun EU-tasoiseen sääntelyyn. Neuvosto on direktiiviä antaessaan todennut, että EU:n sisämarkkinat, globalisaatio ja teknologinen kehitys ovat aiheuttaneet verkkokaupan räjähdysmäisen kasvun, josta seurauksena on ollut jäsenvaltioiden välisen tavaroiden etämyynnin sekä yhteisön ulkopuolelta yhteisöön suuntautuvan tavaroiden etämyynnin voimakas kasvu. Kehitys on johtanut tarpeeseen mukauttaa arvonlisäverotusta säänteleviä direktiivejä siten, että arvonlisäverotuksen määränpäämaaperiaate⁵ tulisi huomioiduksi aiempaa kattavammin, järjestelmä tarjoaisi yrityksille tasavertaisemmat toimintamahdollisuudet ja vähentäisi verotuksesta aiheutuvaa rasitusta sekä edesauttaisi jäsenvaltioiden verotulojen suojaamisessa.⁶

Lakimuutokset tulevat oletettavasti koskettamaan lukuisia suomalaisia yrityksiä⁷. Merkittäviä ne ovat muun muassa niille, jotka verkkoalustoillaan myyvät tavaroita toisiin EU-maihin yksityishenkilöille tai muille ei-arvonlisäverovelvollisille ostajille. Jatkossa yrityksille muodostuu entistä herkemmin arvonlisäverovelvollisuus tavaroiden kulutusmaahan, mutta toisaalta uusi rekisteröitymis- ja ilmoitusmenettely mahdollistaa aikaisempaa helpomman tavan verojen ilmoittamiseen ja maksamiseen. Tutkielmassa tätä uutta menettelyä tullaan selvittämään jo ennen sen käyttöönottoa.

⁴ HE 18/2021 vp.

⁵ Määränpäämaaperiaatetta noudatettaessa arvonlisävero tilitetään siihen EU-maahan, jonne tavara kuljetetaan. Tämä periaate on ollut käytössä pääasiassa unionin maiden arvonlisäverovelvollisten yritysten välisessä kaupassa. Ks. Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 525–526.

⁶ EUVL N:o L 348, 29.12.2017, s. 8.

⁷ Toteutuneista tavaroiden kuluttajamyynneistä Suomesta toisiin EU:n jäsenmaihiin ei ole saatavilla tilastotietoa, kuten ei myöskään arvonlisäverovelvolliseksi toiseen jäsenmaahan rekisteröityneistä yrityksistä. Ks. HE 18/2021 vp s. 51.

Tarkastelu keskittyy tavaroiden verkkokauppaan, jonka osalta arvonlisäverotuksessa vaikuttaa suuresti, minne tuotteet toimitetaan. EU:n ulkopuolelle tavaroita toimitettaessa eli vientikaupassa sääntely eroaa huomattavasti verrattuna tilanteeseen, jossa tavarantoimitus suuntautuu toiseen Euroopan unionin jäsenmaahan. Molempiin kansainvälisen kaupan tilanteisiin sisältyy runsaasti sellaisia seikkoja, joita kotimaankaupassa ei tarvitse huomioida. Tutkielmassa tarkastelu kohdennetaan tavaramyyntiin EU:n arvonlisäveroalueelle eli käytännössä suurimpaan osaan EU:ta suuntautuvaan kauppaan. Ne Euroopan unioniin kuuluvat alueet, jotka eivät sisälly EU:n arvonlisäveroalueeseen, ovat vientimenettelyssä ja jäävät käsittelyn ulkopuolelle. Ahvenanmaa yhtenä esimerkkinä EU:n arvonlisäveroalueeseen kuulumattomista alueista rajautuu täten tutkielman ulkopuolelle sekä yrityksen sijoittautumisen että myynnin kohdistumisen kannalta.

Vientimyynnin käsittely tutkielmassa olisi ollut kiinnostavaa ja mahdollistanut laajemman kokonaisuuden käsittävän lopputuloksen, mutta aiheen laajuus pakotti jättämään sen tutkielman ulkopuolelle. Lisäksi vientikaupalle mielekäs tarkastelutapa olisi todennäköisesti keskittyminen erityisesti tiettyyn kohdemaan tai -maihin, koska lähempi tarkastelu voisi osoittaa merkittäviäkin maakohtaisia verotuksellisia eroavuuksia. Arvonlisäverotusta on EU:n alueella pyritty yhtenäistämään, joten tutkielman rajaamisella EU:n sisämarkkinakauppaan saadaan avoimeksi jääviä ja tapauskohtaisesti toisesta maasta selvitettäviä asioita karsittua. Käsittelyssä keskitytään siihen, mitä kansallinen lainsäädäntömme ja EU:n oikeus asiasta lausuu, muiden valtioiden lainsäädäntöön tutkielmassa ei paneuduta.

Tutkielma keskittyy kotimaisten, Suomesta lähetettävien, uusien ja käyttämättömien tavaroiden verkkokauppaan. Arvonlisäverotusta tarkastellaan yrityksen myydessä joko itse valmistamiaan tai toisen suomalaisen yrityksen tuotteita omalla kaupankäyntialustallaan. Ostajina tavaroilla voivat olla sekä toiset yritykset, muut ei-arvonlisäverovelvolliset että kuluttajat.

1.2 Tutkimuksen metodi ja tavoite

Tutkielma on oikeusdogmaattiseksi eli lainopilliseksi tutkimukseksi luonnehdittava työ, joka tuo esiin vallitsevan oikeuden sisältöä ja tässä tapauksessa, myös tulevaa sääntelyä. Tavoitteena on selventää ja tulkita kansainvälisen kaupan arvonlisäverotukseen annettuja kansallisia ja Euroopan unionin yhteisiä normeja sekä näitä koskevaa muuta aineistoa löytämällä vastauksia siihen, miten ne käytännössä vaikuttavat yritystoimintaan. Tutkielman keskittyessä EU:n sisämarkkinakauppaan ja arvonlisäverotuksen ollessa EU:ssa pitkälti harmonisoitua, ei yksin Suomen sisäisen sääntelyn tarkastelu ole riittävää. Tutkielmaa laadittaessa käsiteltävää aihepiiriä koskeva kansallinen normisto myös osittain puuttuu, jolloin tulevien lakimuutosten taustalla oleva unionin lainsäädäntö ja etenkin uudistuksia käsittelevät direktiivit, asetukset ja Euroopan komission selittävät huomautukset saavat korostetun aseman.⁸

Tutkielma täyttää osaltaan myös lainopillisen työn systematisointitehtävää selventämällä aihepiiriä koskevia käsitteitä ja etenkin tuomalla esiin arvonlisäverolain muutosten myötä käyttöönotettavia uusia termejä ja niiden merkitystä. Tarkastelun perustella on mahdollisuus myös hahmottaa sitä kokonaisuutta, joka EU:ssa yhtenäistetyn arvonlisäverotuksen ja siitä säättävän arvonlisäverolain taustalla on vaikuttamassa lain sisältöön ja sen tulkintaan.⁹

Tutkielmassa selkiytetään sitä, milloin kauppa myyntimaasäännösten perusteella tapahtuu Suomessa ja missä vaiheessa näin ei enää ole, sekä mitkä ovat myyntimaan vaikutukset sovellettaviin säännöksiin ja sitä kautta arvonlisäverotukseen. Pyrkimyksenä on myös hahmottaa sitä, miten arvonlisäverotus eroaa verkkokaupan myydessä omia tuotteitaan verrattuna toisen valmistajan tuotteiden välitykseen. Taustalla on tutkielman laatijan ennakkokäsitys siitä, että ainakin välityspalvelun ja komissiokaupan rajanvedossa voi olla hankaluutta, mikä erityisesti kansainvälisissä tilanteissa korostuu

⁸ Husa, Mutanen & Pohjolainen 2008, s. 20.

⁹ Husa, Mutanen & Pohjolainen 2008, s. 20–21.

tavara- ja palvelukaupan erilaisten myyntimaasäännösten vaikutuksesta. Tutkielmassa avataan sitä, miksi järjestelyistä voi seurata tulkinnallisia tilanteita ja pyritään löytämään vaihtoehtoja toiminnan järjestämiselle siten, että vältetään laintulkintaa koskevat ongelmakohdat ja mahdolliset epätarkoituksenmukaiset seuraukset. Kokonaisuudessaan tavoitteena on ollut koota tavarakaupasta EU:n arvonlisäveroalueelle tietokokonaisuutta, joka antaa vastauksia ainakin seuraaviin kysymyksiin:

- Mitkä ovat voimassaolevat säännökset?
- Miten tilanne tulee muuttumaan 1.7.2021?
- Miten toiminta tulee järjestää, jotta vaatimukset täyttyvät?
- Millaisia toimintavaihtoehtoja on olemassa?
- Miten eri vaihtoehtojen käyttäminen vaikuttaa käytännössä?

1.3 Tutkimuksen lähteet

Tutkielman keskeiset lähteet kansallisesta lainsäädännöstä ovat arvonlisäverolaki (1501/1993, jäljempänä: AVL tai arvonlisäverolaki) ja osin myös laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016, jäljempänä OVML). Kansainvälisestä oikeudesta merkittävän lähteen muodostaa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu Euroopan neuvoston direktiivi 2006/112/EY¹⁰ (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi). Vero-oikeudellinen oikeuskirjallisuus ja Verohallinnon viranomaisohjeet toimivat myös tärkeinä lähteinä, etenkin käsitteiden määrittelyssä, kuluttajakaupan nykymenttelyä ja yritysten välistä kauppaa käsittelevissä osissa.

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain, Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain sekä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 15 §:n muuttamisesta (HE 18/2021) toimii keskeisenä lähteenä arvonlisäverolakiin 1.7.2021 toteutettavista muutoksista¹¹. Hallituksen esitys on käsitelty tutkielmassa tuoreeltaan yhdessä uudistusten

¹⁰ EUVL N:o L 347, 11.12.2006, s. 1–166.

¹¹ HE 18/2021 vp, s. 1–164.

taustalla olevan Euroopan unionin oikeuden ja sitä käsittelevän muun ohjeistuksen kanssa. Ratkaisevan tärkeitä ovat direktiivin 2006/112/EY ja direktiivin 2009/132/EY muuttamisesta palvelujen suorituksia ja tavaroiden etämyyntiä koskevien tiettyjen arvonlisäverovelvoitteiden osalta 5.12.2017 annettu Euroopan neuvoston direktiivi 2017/2455¹² (jäljempänä ensimmäinen etämyyntidirektiivi) sekä edellistä täsmentävä direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta tavaroiden etämyyntiä ja tiettyjä kotimaisia tavaroiden luovutuksia koskevien säännösten osalta 21.11.2019 annettu neuvoston direktiivi 2019/1995¹³ (jäljempänä toinen etämyyntidirektiivi).

Tulevia uudistuksia käsittelevät ja jäsenmaita suoraan velvoittavat Euroopan neuvoston asetukset toimivat myös tutkielman lähdemateriaalina. Näitä ovat etämyyntidirektiivien täydennykseksi tehty täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011¹⁴ muuttamisesta sähköisen rajapinnan kautta mahdollistettavien tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta sekä muille kuin verovelvollisille palveluja suoritettavia taikka tavaroiden etämyyntiä harjoittavia tai tiettyjä kotimaan sisäisiä luovutuksia suorittavia verovelvollisia koskevien erityisjärjestelmien osalta 21.11.2019 annettu Euroopan neuvoston täytäntöönpanoasetus 2019/2026¹⁵ (jäljempänä täytäntöönpanoasetuksen muutosasetus) sekä hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla annetun asetuksen (EU) N:o 904/2010 muuttamisesta annettu neuvoston asetusta (EU) 2017/2454¹⁶ (myöhemmin hallinnollisen yhteistyön muutosasetus). Neuvoston etämyyntidirektiiveihin ja täytäntöönpanoasetuksen muutosasetukseen liittyen Euroopan komissio on laatinut selittävät huomautukset, jota asiakirjaa on käytetty myös tutkielman lähdemateriaalina¹⁷. Tutkielmaa laadittaessa ei kansallista viranomaisohjeistusta asiasta vielä ole ollut.

¹² EUVL N:o L 348, 29.12.2017, s. 7–22.

¹³ EUVL N:o L 310, 2.12.2019, s. 1–5; EUVL N:o L 244, 29.7.2020, s. 3.

¹⁴ EUVL N:o L 77, 23.3.2011, s. 1–22. Euroopan neuvoston täytäntöönpanoasetus EU (N:o) 282/2011, annettu 15.3.2011, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä.

¹⁵ EUVL N:o L 313, 4.12.2019, s. 14–27.

¹⁶ EUVL N:o L 348, 29.12.2017, s. 1–6.

¹⁷ Euroopan komission selittävät huomautukset luokitellaan oikeuslähteiden jaottelussa sallituiksi oikeuslähteiksi, joihin lain soveltamisessa on oikeus vedota, mutta hyödyntämättä jättämistä ei ole tarvetta perustella. Selittävät huomautukset ovat siten verrattavissa esimerkiksi oikeuskirjallisuuteen. Ks. Husa,

1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkielma rakentuu viiteen päälukuun, joista ensimmäisenä johdanto kertoo tutkielman lähtökohtia : perusteet aihevalinnalle, tutkimuskohteen rajauksen, tutkielmalle asetetun päämäärän, käytetyn menetelmän, lähteet sekä tekstin rakentumisen. Toisessa pääluvussa selvitetään tutkielman kannalta keskeisiä käsitteitä, joita voi pitää aiheen yleisen ymmärtämisen kannalta tärkeinä.

Kolmas pääluku keskittyy myyntiin arvonlisäverottomille ostajille, kuten kuluttajakauppaan. Luku alkaa kuitenkin yleisellä selostuksella siitä, mikä on erilaisten ostajien merkitys sovellettaviin säännöksiin. Luvussa kuvataan tutkielmaa laadittaessa vielä voimassa oleva kuluttajakaupan sääntely siirtyen tulevien muutosten tarkasteluun. Tuleviin muutoksiin sisältyy myös omassa alaluvussa käsitelty One stop shop - ilmoitusjärjestelmä eli unionin OSS-järjestelmä, joka jatkossa mahdollistaa arvonlisäverojen ilmoittamisen ja maksamisen yhden yhteyspisteen kautta kaikkiin muihin EU:n jäsen maihin ja Pohjois-Irlandiin.

Neljäs pääluku koostuu arvonlisäverovelvollisten yritysten välisen tavarakaupan eli yhteisökaupan tarkastelusta, jonka kannalta erityisessä roolissa ovat ostajan arvonlisäverovelvollisuus, yhteenvetoilmoituksen antamisen ja valtakunnan rajan ylittävä kuljetus sekä sen todentaminen. Näistä teemoista on jokaisesta laadittu tutkielmaan oma alalukunsa. Lopuksi viides pääluku kokoaa keskeiset havainnot yhteenvedoksi. Tässä esitetään ne asiat, jotka tarkastelun perusteella nousivat erityisesti keskeisiksi ja perusteet näille johtopäätelmille.

Mutanen & Pohjolainen 2008, s. 32–34. EU:n komissio toteaa selittävien huomautusten vastuuvapauslaus-
sekkeessa huomautusten olevan epävirallisia EU:n lainsäädännön käytännön soveltamisohjeita, jotka eivät
ole oikeudellisesti sitovia; Euroopan komissio 2020, s. 1–111.

2 Tutkimuksen keskeisiä käsitteitä

2.1 Yleiset käsitteet

2.1.1 Verkkokauppa

Tutkielman toiseen päälukuun on koottu aiheen kannalta keskeisiä käsitteitä, jotka pääsääntöisesti tukevat arvonlisäverotuksen yleistä ymmärtämistä tai palvelevat erityisesti kansainvälisen kaupan verotuksen hahmottamisessa. Ensiksi määritellään kuitenkin Tilastokeskusta hyödyntäen se, mitä verkkokaupalla tarkoitetaan:

"Verkkokaupalla eli internetkaupalla tarkoitetaan ostamista tai tilaamista internetin kautta kuluttajan omaan tai kotitalouden käyttöön riippumatta siitä, tuleeko lasku maksettavaksi myöhemmin vai maksetaanko ostokset välittömästi verkkopankin, luottokortin, verkkomaksun tai vastaavan kautta. Internetkauppaa on valmiille sähköiselle lomakkeelle internetissä täytetty ja lähetetty tilaus sekä verkkokaupoissa tehty kauppa. Verkkokauppaan sisältyy kotimainen ja ulkomainen verkkokauppa.¹⁸"

Tilastokeskuksen määritelmä on ostajaa koskevassa rajauksessaan kuitenkin turhan suppea, koska verkkokauppaa käydään yhtä lailla yritysten kesken, yrityksiltä kuluttajille tai jopa kuluttajien välillä¹⁹.

Sähköisen kaupankäynnin toteutustapoja on erilaisia. Yritys voi esimerkiksi tarjota tuotteitaan myyntiin olemassa olevien markkinapaikkojen kautta, jollaisia ovat vaikkapa suuret kansainväliset toimijat Amazon tai Ebay tai kotimainen Tori.fi. Yrityksellä voi olla myös oma verkkokauppa, joka on voitu toteuttaa valmista alustaa hyödyntämällä, yritykselle räätälöidysti toteuttamalla tai tämän itsensä rakentamana.²⁰

¹⁸ Tilastokeskus (päivämäärätön).

¹⁹ Anders Innovations Oy 2015, s. 22.

²⁰ Korkiakoski 2017, s. 7, 9–10.

2.1.2 Arvonlisäverovelvollisuus

Tutkielmassa lähtökohtana on tarkastella arvonlisäverotusta suomalaisen elinkeinotoimintaa harjoittavan yrityksen näkökulmasta. Elinkeinotoimintaan liittyy läheisesti elinkeinonharjoittajan käsite, jota ei arvonlisäverolaissa ole määritelty. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa mainitaan, että *”verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta”*. Direktiivin määritelmä verovelvollisesta vastaa jokseenkin sitä, mitä elinkeinonharjoittajalla nähdään tarkoitettavan.²¹ Arvonlisäverolaki ei tee eroa eri yritysmuotojen kesken, joten tutkielmassa esitettyyn ei vaikuta se, mitä yritysmuotoa toiminnan harjoittamiseen käytetään. EU-kaupassa elinkeinonharjoittajan käsite on merkittävä myyjän, mutta myös ostajan osalta, sillä kuluttajakauppaan ja yritysten keskinäiseen kauppaan sovelletaan erilaisia säännöksiä.

Edellä mainitun arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa on myös määritelty elinkeinotoimintaan linkittyvän keskeisen termin eli liiketoiminnan merkitys seuraavasti:

”Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitaroituksessa.”

AVL 1 §:n 1 momentin 1 kohta lähtee siitä, että arvonlisäveroa suoritetaan *”liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarun ja palvelun myynnistä”*. Termiä liiketoiminta ei arvonlisäverolaissa määritellä. Hallituksen esityksessä eduskunnalle arvonlisäverolaiksi²² liiketoiminta on kuitenkin määritelty seuraavasti: *”ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavaramainen yrittäjäriski.”* AVL 1 § 4 momentissa on säädetty siitä, että *”myynnin ei katsota tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, jos siitä saatu vastike on ennakkoperintälain (1118/1996) 13 §:ssä tarkoitettua palkkaa.”* Tällainen toiminta ei ole itsenäistä eikä

²¹ Hakapää, Huhtala, Johansson, Lindholm & Paavolainen 2016, s. 51–52.

²² Ks. HE 88/1993 vp.

sisällä yrittäjäriskiä. Toimiminen kilpailuolosuhteissa on yleensä katsottu myös liiketoiminnan tunnusmerkiksi, jolloin esimerkiksi omakustanteinenkin toiminta saattaa täyttää liiketoiminnan tunnusmerkit.²³ Liiketoiminnan käsite ei ole täysin yksiselitteinen, mutta tutkielmassa lähdetään oletuksesta, ettei epäselvyyttä toimimisesta liiketoiminnan muodossa ole.

Arvonlisäverovelvollisuus ei aina ole pakollista, vaikka elinkeinotoimintaa liiketoiminnan muodossa harjoitetaankin. Tilikauden liikevaihdon²⁴ jäädessä alle 15 000 euron, arvonlisäverovelvollisuus on Suomessa pääsääntöisesti AVL 3 §:n 1 momentin mukaan vapaaehtoista²⁵. Arvioitaessa tätä vähäisen toiminnan rajan ylittymistä on huomioitava, että tilikauden liikevaihdolla tarkoitetaan 12 kuukauden mittaiselta ajanjaksolta kertynyttä liikevaihtoa. Etenkin yritystoimintaa aloitettaessa ensimmäinen tilakausi voi olla pidempi tai lyhyempi kuin 12 kuukautta, jolloin rajan täyttymistä on seurattava suhteuttamalla liikevaihto vastaamaan 12 kuukauden liikevaihtoa. Tästä on säädetty AVL 3 §:n 3 momentissa. Liikevaihtoon luetaan mukaan myös tiettyjä arvonlisäverottomina käsiteltäviä myyntejä, kuten tavaroiden yhteisökauppa ja vienti EU:n ulkopuolelle. Liikevaihdon ylittäessä 15 000 euroa, yrityksen on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi. Havaitessa ylitys kesken tilikauden, rekisteröitymisen on tapahduttava takautuvasti tilikauden alusta.²⁶ Vähäisen toiminnan harjoittajien lisäksi on AVL 27–61 §:issä säännelty tiettyjä liiketoiminnan osa-alueita arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Nämä verottomuussäädökset eivät kuitenkaan yleensä koske tavaroiden verkkokauppaa.

²³ Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 37–38.

²⁴ Kirjanpitolaki (1336/1997) 4 luku 1 §: ”Liikevaihtoon luetaan tuotteiden ja palveluiden myynnistä saadut tuotot, joista on vähennetty myönnetyt alennukset, sekä arvonlisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot”.

²⁵ Vähäisen toiminnan raja oli 31.12.2020 asti 10 000 euroa, ks. HE 143/2020 vp, s. 1–13.

²⁶ Verohallinto 2021a, 1. tammikuuta.

2.1.3 Tavaran määritelmä

AVL 17 § 1 momentti määrittelee tavaran siten, että ”tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpö- ja jäähdytysenergiaa ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä. Palvelulla tarkoitetaan kaikkea muuta, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa.” Kaupankäynnissä on siten aina kyse joko tavaran tai palvelun myynnistä, joihin on kansainvälisiä tilanteita varten hyvin erilaiset myyntimaasännökset. Ero palvelun ja tavaran välillä on yleensä selkeä, mutta aina ei näin ole. Atk-ohjelma voi esimerkiksi olla tavara vai vaihtoehtoisesti palvelu. Ohjelman ollessa luovutettavissa samanlaisena useille ostajille ja fyysiselle alustalle tallennettuna, kyseessä on tavara. Tietokoneohjelma muuttuu kuitenkin palveluksi, mikäli ostaja saa ohjelman käyttönsä sähköisesti lataamalla sen koneelleen. Kaikki räätäloidysti asiakkaan tarpeita varten valmistetut ohjelmat ovat myös palveluita. Riippumatta siitä, luovutetaanko ohjelma fyysisellä alustalla vaiko sähköisesti.²⁷

Irtaimen esineen valmistus- tai kokoonpanotyö on yleensä palvelua, kun työn suorittaja tekee tuotteen ostajan toimittamasta materiaalista. Tulkinta saattaa vaihtua, jos vain osan materiaaleista toimittaa ostaja.²⁸ Hyvänä esimerkkinä palvelun ja tavaran käsitteiden tulkinnan ajoittaisesta vaikeudesta voi esittä Euroopan unionin tuomioistuimen (EUT) monistustoimintaa koskevaa tuomiota (C88/09, Graphig Procédé)²⁹, johon myös korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan³⁰ viitannut. Tuomion perusteella monistustoiminta tulkittiin tavaran myynniksi tapauksessa, jossa asiakas toimitti aineiston ja jonka yritys kopioi omistamilleen paperiarkeille. Tuomiolauselmassa ratkaisua on perusteltu seuraavasti:

”Monistustoiminta vastaa tavaroiden luovutuksen ominaispiirteitä siltä osin kuin se rajoittuu pelkkän asiakirjojen kopioimiseen tallennemateriaaleille, koska kopiota koskeva määräysvalta siirtyy alkuperäiskappaleesta kopiot tilanneelle asiakkaalle.”

²⁷ Hyttinen & Klemola 2014, s. 15.

²⁸ Kallio, Lindholm, Ojala, Säaskilahti & Takalo 2020, s. 145.

²⁹ C-88/09, Graphig Procédé v. Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique, EU:C:2010:76.

³⁰ KHO 2013:125

Tuomioistuin kuitenkin totesi ratkaisussaan, että tilanne voisi muuttua palvelujen suorituksiksi, mikäli monistustoimintaan sisältyisi merkittävässä määrin täydentäviä palveluja. Tätä täydentävien palvelujen merkittävyyttä voitaisiin tuomion perusteella arvioida erilaisten seikkojen mukaan, jollaisia voivat olla täydentävien palvelujen merkitys vastaanottajalle, käytetty työmäärä, muodostuneet kustannukset tai työn vaatima aika.

Liiketapahtumat sisältävät usein sekä palvelua että tavaraa tai muutoin erilaisia yhdistelmiä, esimerkiksi eri verokannan alaisia luovutuksia. Tällöin houkuttelevaa voi olla niin sanotun liittymisperiaatteen soveltaminen ja myynnin käsittely yhtenä kokonaisuutena, jolloin kansainvälisessä kaupassa vältytään palvelu- ja tavarakaupan erilaisten myyntimaasäännösten vaikutusten pohdinnalta. Liittymisperiaatteen käyttö voi tulla kyseeseen kuitenkin vain silloin, kun tavara tai palvelu on toiseen suoritteeseen nähden pelkästään liitännäinen, epäitsenäinen sivusuorite.³¹ EUT on tuomiossaan (C-349/96, Card Protection Plan LTD)³² linjannut asian näin: *”Suoritusta on pidettävä pääasialliselle suoritukselle liitännäisenä, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään, vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa”*. Tuomiossa on myös mainittu, ettei asiassa ole ratkaisevaa se, onko paketista peritty vain yksi kokonaishinta. Tuomion perusteella liittymisperiaate on poikkeus, mutta tilanteet tulee tarkastella kokonaisharkintaa käyttäen siten, että *”taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta palvelusta koostuvaa suoritusta ei pidä jakaa keinotekoisesti osiin.”* Tuomiosta saatavaa linjausta voidaan hyödyntää myös tavarakaupassa³³.

Tavaroiden verkkokaupassa asiakkailta yleisimmin perittyjä liitännäiskuluja ovat postitus- tai muut kuljetuskustannukset, pakkausmateriaalikulut ja laskutuslisät. Nämä kulut ovat AVL 73 §:n 1 momentissa mainittuja hinnanlisiä, joihin sovelletaan liittymisperiaatetta, jolloin kokonaisuus käsitellään tavarakaupan myyntimaasäännöksiin.³⁴

³¹ Kallio, Lindholm, Ojala, Sääsکیlahti & Takalo 2020, s. 429–431.

³² C-349/96, Card Protection Plan LTD (CPP) v. Commissioners of Customs & Excise, EU:C:1999:93.

³³ Ks. KHO 2003:2783, jossa oli kyse satukirjasta, jonka ohessa oli CD:lle luettu kirjan teksti.

³⁴ Jokinen, Kojonkoski & Takalo 2019, s. 272–273.

2.1.4 Kaukomyynti, etämyynti ja yhteisömyynti

Tavaran myynnit kuluttajille ja muille ei-arvonlisäverovelvollisille EU:n sisämarkkina-alueella verotetaan lähtökohtaisesti alkuperämaaperiaatetta noudattaen myyjän maassa³⁵. Näistä myynneistä on käytetty termiä kaukomyynti, josta oikeuskirjallisuudessa usein puhutaan vasta siinä vaiheessa, kun myyjälle on aiheutunut verovelvollisuus ostajan maahan³⁶. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta (282/1994) määrittelee kaukomyynnin siten, että se on *"postitilausmyyntiä ja muuta myyntiä, jossa myyjä huolehtii tavaroiden lähettämisestä määränpäämaahan"*. Hallituksen esitys ei tee eroa termin kaukomyynti käytössä siinä, tapahtuuko verotus alkuperä- vai määränpäämaassa.³⁷

AVL 5 luvussa mainittu termi kaukomyynti tullaan korvaamaan 1.7.2021 alkaen, helpommin hahmotettavalla ja arvonlisäverodirektiivissä käytettävällä, etämyynnin käsitteellä. *Yhteisön sisäinen tavaroiden etämyynti* on määritelty ensimmäisellä etämyyntidirektiivillä arvonlisäverodirektiivin 14 artiklaan lisätyssä 4 kohdan 1 alakohdassa. Käsitteellä tarkoitetaan sitä, että myyjä itse tai joku myyjän puolesta kuljettaa tavaran kauppaan liittyen jostakin muusta EU-maasta kuin kuljetuksen päättymismaasta. Ostajana etämyynneissä on joko yksityishenkilö tai muu arvonlisäveroton taho, edellyttäen, ettei jälkimmäisen hankinta aiheuta tälle verovelvollisuutta³⁸. Lisäksi edellytetään, että luovutuksissa ei ole kyse uusista kuljetusvälineistä eikä tavaroista, jotka myyjä tai joku myyjän puolesta asentaa tai kokoaa ennen luovutusta.³⁹ Sääntely vastaa siten sitä, mitä kaukomyynnistä on säädetty jo aikaisemmin. Arvonlisäverolaista etämyynnteihin liittyvää on jatkossa löydettävissä muun muassa päivitetyistä AVL 63 a §:stä, muutetusta 19 a §:stä ja uudesta 69 m §:stä⁴⁰.

³⁵ Alkuperämaaperiaatteen mukaisessa verotuksessa on kyse kuljetuksen lähtömaassa tapahtuvasta verotuksesta, mikä yhteistä arvonlisäverojärjestelmää EU:ssa luotaessa on ollut tavoite lopulliselle järjestelmälle, mutta josta tavoitteesta ollaan mahdollisesti kuitenkin luopumassa; ks. COM (2016) 148 final, s. 5.

³⁶ Vrt. esimerkiksi Jokinen, Kojonkoski & Takalo 2019, s. 62–63.

³⁷ Ks. HE 283/1994 vp, s. 9, 24.

³⁸ Ks. tutkielman kohta 3.1.

³⁹ EUVL N:o L 348, 29.12.2017, s. 11.

⁴⁰ HE 18/2021 vp, s. 123, 125, 129.

Yhteisömyynti⁴¹ on eri EU-maiden arvonlisäverovelvollisten välistä kauppaa. AVL 72 a §:n 1 momentin mukaan tavaran yhteisömyynnistä ei suoriteta arvonlisäveroa myynnin toteutuessa AVL 72 b §:n edellyttämällä tavalla. Arvonlisäverot maksetaan pääsääntöisesti määränpäämaaperiaatetta noudattaen kuljetuksen päättymisvaltioon ostajan toimesta⁴². AVL 72 b §:n 1 momentin mukaan yhteisömyynnissä tavara kuljetetaan myyjän, ostajan tai jonkun heidän valtuuttaman toimesta Suomesta toiseen jäsenvaltioon ja 2 momentissa asetetaan edellytykset ostajalle siten, että tämän on oltava muualla kuin Suomessa toimiva, arvonlisäverotunnisteen omaava elinkeinonharjoittaja tai vaihtoehtoisesti muu oikeushenkilö. Lisäksi ostajan on tullut ilmoittaa tuo tunniste myyjälle.

2.2 Myyntimaa ja sen merkitys

Suomella ei ole oikeutta verottaa kauppvoja, jotka myyntimaasäännösten perusteella on tehty muualla kuin Suomessa. AVL 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa mainitaan, että arvonlisäveroa suoritetaan Suomen valtiolle *”liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavaran ja palvelun myynnistä”*. Tavaroiden myyntimaan yleissäännöksen eli AVL 63 §:n 1 momentin mukaan *”Tavara on myyty Suomessa, jos tavara on täällä, kun se luovutetaan ostajalle”*. Verkkokauppaan liittyy tavaroiden kuljetus, jonka vaikutuksesta myyntimaan määräytymiselle on säädetty pykälän 2 momentissa siten, että ostajalle kuljetettava tavara on pääsääntöisesti myyty Suomessa, *”jos tavara on täällä myyjän tai jonkun muun aloittaessa kuljetuksen.”* Myyntimaa ratkaisee arvonlisäverotuksessa myös valtion, jonka arvonlisäverolakia sovelletaan eli käytännössä tämä vaikuttaa esimerkiksi siihen, minkä valtion arvonlisäverokantaja käytetään.⁴³

Kuten edellisestä voi todeta, tavarakaupassa tavaran sijainnilla ja sen kuljetuksella on suuri merkitys myyntimaan määräytymisessä. Tavarantoimitus Suomessa, on myyntimaa Suomi ja lainsäädännöstämme löytyvät pääsääntöisesti ratkaisut arvonlisäveron

⁴¹ Yhteisömyynnistä käytetään myös termiä yhteisökauppa.

⁴² Verohallinto 2019, 18. joulukuuta.

⁴³ Kallio, Lindholm, Ojala, Sääsäkilähti & Takalo 2020, s. 431–432.

käsittelyyn. Tämä ei kuitenkaan automaattisesti tarkoita Suomen veroa, sillä arvonlisäverolaista ilmenee useita tilanteita, jolloin ei, myyntimaan Suomeen muodostumisesta huolimatta, olla Suomen arvonlisäverotuksen piirissä. Tällainen on esimerkiksi edellytykset täyttävä yhteisökauppa⁴⁴.

Myyntimaan määräytymiselle pääsäännön mukaan on myös olemassa useita poikkeuksia, joista yksi sisältyy AVL 63 a §:ssä säädeltyyn kaukomyyntiin ja jatkossa myös yhteisön sisäiseen etämyyntiin⁴⁵. Eräs poikkeus koskee myös tavaroita, jotka myyjä itse tai joku hänen toimeksiannostaan⁴⁶ asentaa tai kokoaa kohdemaassa. Myyntimaa on AVL 63 §:n 3 momentin mukaan siinä EU-jäsenvaltiossa, missä asennus tai kokoonpano toteutetaan. Poikkeussäännös löytyy myös uusiin kuljetusvälineisiin⁴⁷, joista arvonlisäveron suorittaa ostaja maahan, jonne kuljetusväline kuljetetaan⁴⁸. Uusista kuljetusvälineistä myyjän ei tarvitse selvittää rekisteröitymisvelvollisuuttaan asiakkaan jäsenvaltiosta edes silloin, kun ostajana on yksityishenkilö.⁴⁹ Tästä poikkeuksesta ja myös valmisteverotettavien tavaroiden verotuksesta kulutusmaassa on säännelty AVL 26 c §:ssä.

2.3 EU:n arvonlisäveroalue ja VAT-tunnus

Euroopan unioniin on pyritty luomaan omat sisämarkkinat, minkä toimen yksi tärkeimmistä tavoitteista on ollut edistää maiden välistä etämyyntiä⁵⁰. Sisämarkkinat on määritelty alueeksi,

”jolla ei ole sisäisiä rajoja ja jolla tavaroiden, henkilöiden, palvelujen ja pääomien vapaa liikkuvuus taataan; tavaroiden vapaa liikkuvuus koskee paitsi elinkeinotoimintaa harjoittavia henkilöitä myös yksityisiä henkilöitä; se merkitsee, että

⁴⁴ Ks. yhteisökaupasta tutkielman luvusta 4.

⁴⁵ Ks. aiheesta enemmän tutkielman luvuista 3.2 ja 3.3.

⁴⁶ Hyttinen & Svensberg 2018, s. 84.

⁴⁷ Ks. uuden kuljetusvälineen määritelmä AVL 26 d §.

⁴⁸ Vrt. Verohallinto 2010, 1 maaliskuuta; Verohallinto 2021b, 1. tammikuuta.

⁴⁹ Jokinen, Kojonkoski & Takalo 2019, s. 57.

⁵⁰ Ks. Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2011/83/EU, annettu 25 päivänä lokakuuta 2011, kuluttajan oikeuksista, neuvoston direktiivin 93/13/ETY ja Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 1999/44/EY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 85/577/ETY ja Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 97/7/EY kumoamisesta; EUVL N:o L 304, 22.11.2011, s. 64–65.

*yhdessä jäsenvaltiossa asuvien kuluttajien on voitava tehdä ostoksensa toisen jäsenvaltion alueella kulutustavaroiden kauppaa koskevien kohtuullisten yhdenmu-
kaisten vähimmäissäätöjen perusteella.⁵¹*

Jäsenmaiden erilaisia lainsäädäntöjä on edellä mainittua päämäärää ajatellen yhtenäis-
tetty muun muassa useilla Euroopan neuvoston säätämällä direktiiveillä. Arvonlisävero-
tukseen vaikuttavia direktiivejä on säädetty jo vuodesta 1967 alkaen eli vuosikymmeniä
ennen Suomen liittymistä EU:n jäsenmaaksi vuonna 2005⁵². Euroopan unionissa sovitut
yhteiset käytännöt mahdollistavat usein suhteellisen yksinkertaisen ilmoitusmenettelyn,
jossa myynti- ja ostotiedot ja näitä koskevat arvonlisäverot ilmoitetaan oma-aloitteisesti
annettavilla arvonlisäveroilmoituksilla ja yhteisökaupan yhteenvetoilmoituksilla. Yhtei-
set käytännöt eivät kuitenkaan kokonaan ole poistaneet tarvetta esimerkiksi tietyissä eri-
tyisissä tilanteissa selvittää toisen jäsenvaltion ilmoitusmenettelyä tai mahdollista myy-
jän rekisteröitymisvelvollisuutta toisen jäsenmaan arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.

Pyrkimys unionin sisämarkkinoiden yhtenäiseen sääntelyyn näkyy huomattavana erona
EU:n sisäisen ja EU:n ulkopuolelle suuntautuvan tavarakaupan arvonlisäverotuksessa.
Vientikaupassa, tavaroiden liikkua Euroopan unionin ulkopuolelle, mukaan astuvat
erilaiset tullimuodollisuudet. Ilman tullimuodollisuuksia tavaroita myydään tarkemmin
määritellen nimenomaan EU:n arvonlisäveroalueelle eli yhteisöön, johon kuuluvat seu-
raavat maat: Belgia, Bulgaria, Espanja, Hollanti, Irlanti, Italia, Itävalta, Kreikka, Kroatia,
Kypros, Latvia, Liettua, Luxemburg, Malta, Portugali, Puola, Ranska, Romania, Ruotsi,
Saksa, Slovakia, Slovenia, Suomi, Tanska, Tšekki, Unkari ja Viro. Mainittujen jäsenmaiden
lisäksi Pohjois-Irlanti kuuluu tavarakaupan osalta edelleen alueeseen, vaikka EU:sta ero-
tessaan Iso-Britannia muutoin jäi unionin arvonlisäveroalueen ulkopuolelle 1.1.2021 al-
kaen⁵³.

⁵¹ Ks. Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 1999/44/EY, annettu 25 päivänä toukokuuta 1999, ku-
lutustavaroiden kauppaa ja niihin liittyviä takuita koskevista tietyistä seikoista; EUVL N:o L 171, 7.7.1999,
s. 12.

⁵² Hyttinen & Svensberg 2018, s.17, 308–309.

⁵³ Verohallinto 2021, 15. tammikuuta.

Tavarakaupassa on olemassa eräitä erityisalueita, jotka pääsääntöisesti ovat osa jotakin Euroopan unionin jäsenmaata, mutta joita käsitellään EU:n arvonlisäveroalueeseen kuulumattomina. Suomessa tällainen arvonlisäveroalueeseen kuulumaton erityisalue on Ahvenanmaa.⁵⁴ Muita Ahvenanmaan kaltaisia EU:n arvonlisäveroalueeseen kuulumattomia alueita ovat Espanjalle kuuluvat erityisalueet eli Kanariansaaret sekä Ceuta ja Melilla. Kreikalle kuuluva erityisalue on Athos-vuori eli Agio O'ros, samoin on Saksan Büsingenin alue ja Helgolandin saari. Italian alueista Livigno, Campione d'Italia sekä Lugano-järven Italialle kuuluvat vesialueet ovat erityisalueita. Ranskalla arvonlisäveroalueeseen kuulumattomia alueita on lukuisia: merentakaiset departementit Guadeloupe, Ranskan Guyana, Martinique, Reunion, Mayotte sekä muut merentakaiset alueet eli Saint Pierre-et-Miquelon sekä Uusi Kaledonia, Wallis ja Futunasaaret, Ranskan Polynesia, Ranskan territoriot Australaasiassa ja Etelämantereella. Arvonlisäveroalueeseen kuulumattomia ovat myös Tanskan Färsaaret ja Grönlanti sekä itsenäiset pienet valtiot San Marino, Andorra, ja Vatikaani.⁵⁵

EU:n arvonlisäveroalueella yritykset saavat arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityessään arvonlisäverotunnisteen (ALV-tunnus). Tunnuksesta käytetään yleisesti myös nimitystä VAT-tunnus, joka muodostuu arvonlisäverotusta tarkoittavasta englanninkielisestä termistä value added tax. VAT-tunnus on yksi tärkeimmistä edellytyksistä yritysten välisen arvonlisäverottoman EU-tavarakaupan toteuttamiselle. Myyjä tarvitsee ostajan VAT-tunnuksen arvonlisäverojen ilmoittamiseen. Tunnus on käytössä jokaisessa unionin maassa ja heti sen alussa ilmenee tunnuksenhaltijan sijoittautumisvaltio sitä kuvaavasta maakoodista. Pohjois-Irlanti käyttää maakoodin sijaan kirjainyhdistelmää XI. Maakoodia seuraa yrityksen yksilöivä 5–12 numeron sarja, joka suomalaisilla yrityksillä muodostuu suoraan voimassa olevasta Y-tunnuksesta. Valmis VAT-tunnus saadaan, kun Y-tunnuksen eteen lisätään maakoodi FI ja poistetaan kahden viimeisimmän numeron välinen viiva.⁵⁶

⁵⁴ Verohallinto 2021, 11. maaliskuuta.

⁵⁵ Tulli (päivämäärätön).

⁵⁶ Verohallinto 2021, 15. tammikuuta.

3 Kaukomyynnistä yhteisön sisäiseen tavaroiden etämyyntiin

3.1 Ostajan merkitys sovellettaviin säännöksiin

Pääluku kolme keskittyy verkkokaupan myynteihin kuluttajille tai muille arvonlisäverottomille ostajille⁵⁷. Näihin tilanteisiin sovelletaan pääsääntöisesti yhtenäisiä säännöksiä, vaikka yhteisön alueelle suuntautuvassa kaupassa onkin merkittäviä eroavuuksia eri ostajaryhmittäin. Näistä eroavuuksista aiheutuen aiheen käsittely aloitetaan yleisellä kuvauksella ostajan merkityksestä käytettäviin säännöksiin, minkä jälkeen tarkastellaan kuluttajakauppaa lähemmin.

Kaukomyynneissä eli myytäessä toiseen jäsenmaahan toimitettavia tavaroita yksityishenkilöille tai muille arvonlisäverottomille ostajille, myyjä veloittaa ensisijaisesti kuljetuksen lähtömaan arvonlisäveron. Sen sijaan arvonlisäverovelvollisten yritysten välisessä yhteisökaupassa veron suorittaa, tai vähintäänkin ilmoittaa, ostaja tavarakuljetuksen päättymismaassa. Yhteisökaupan tapaan myös kaukomyynnit verotetaan tulevien sääntelymuutosten myötä jatkossa aikaisempaa yleisemmin tavaroiden kohdemaassa. Erona yhteisökaupaan, kuluttajakaupassa arvonlisäveron suorittamisesta valtiolle vastaa nykysääntelyn mukaisesti jatkossakin pääsääntöisesti myyjä. Riippumatta siis siitä, mihin valtioon verot tulevat suoritettaviksi.⁵⁸ Lakimuutosten myötä AVL 19 a § :n 4 momentin 1 kohdassa luetellaan ne ostajat, joille kohdistuviin myynteihin uusi kuluttajakaupan sääntely soveltuu :

1. Ostaja on yksityishenkilö.
2. Ostaja on elinkeinonharjoittaja, jonka toiminta ei omassa maassaan oikeuta arvonlisäveron vähennykseen tai palautukseen.
3. Ostaja on oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja.
4. Ostaja, johon sovelletaan omassa maassaan alkutuotannon vakiokantahyvitysmenettelyä.⁵⁹

⁵⁷ Tutkielmassa käytetään myös termejä yksityishenkilö ja ei-arvonlisäverovelvollinen.

⁵⁸ HE 18/2021 vp.

⁵⁹ HE 18/2021 vp, s.99.

Tutkielmassa mainittu *muu ei-arvonlisäverovelvollinen tai arvonlisäveroton* ostaja on edellä mainitussa luettelossa kohdista 2–4 ilmenevä ostaja, joka voi käytännössä olla esimerkiksi liiketoimintaa harjoittamaton yleishyödyllinen yhteisö tai elinkeinonharjoittaja, jonka toiminta ei pienimuotoisuutensa vuoksi edellytä arvonlisäverovelvollisuutta tai toiminta on jostain muusta syystä säädetty ostajan maassa arvonlisäverottomaksi.⁶⁰ Nämä muut ei-arvonlisäverovelvolliset eroavat yksityishenkilöistä siten, että niille hankinta saattaa muodostaa rekisteröitymisvelvollisuuden yhteisöhankinnan tekijänä ja toisaalta näiden toimijoiden on myös mahdollista vapaaehtoisesti hakeutua rekisteriin yhteisöhankinnoistaan, vaikka toiminta ei muutoin arvonlisäverollisuutta edellyttäisi tai edes sitä mahdollistaisi⁶¹.

Mahdollisen verovelvollisuuden yhteisöhankinnoista aikaansaa ostajan kotivaltion asettaman kalenterivuosisikohtainen yhteisöhankintojen ostopajan ylitys, jolloin verojen suorittamiseen ostoista toisista EU-maista on säädetty siirtyväksi hankinnan tehneelle.⁶² Vapaaehtoiseen verovelvollisuuteen yhteisöhankinnoista voi ostajaa kannustaa oman kotivaltionsa alhaisempi arvonlisäverokanta tai jopa kyseisen tuotteen arvonlisäverottomuus ostajan maassa⁶³. Myytäessä tavaroita yhteisöhankinnoista arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityneelle ostajalle, sovelletaan kuluttajakaupan sääntöjen sijasta elinkeinonharjoittajien välisen yhteisökaupan säännöksiä. Käytännössä tämä tarkoittaa, että yhteisökaupan edellytysten täytyessä, myynti muuttuu arvonlisäverottomaksi ja ostaja hoitaa hankinnan aiheuttamat arvonlisäverovelvoitteet omassa maassaan.

Edellä kerrotussa ostajan rekisteröitymisvelvollisuudessa on kyse arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan mukaisesta sääntelystä, jossa jäsenvaltioille on annettu liikkumavaraa rekisteröitymisvelvollisuuden muodostavan raja-arvon suuruuteen. Direktiivin 3 artiklan 2 kohta edellyttää raja-arvolle kuitenkin 10 000 euron

⁶⁰Jokinen, Kojonkoski & Takalo 2019, s. 62.

⁶¹Kallio, Lindholm, Ojala, Säaskilahti & Takalo 2020, s. 239.

⁶²Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 544.

⁶³Kallio, Lindholm, Ojala, Säaskilahti & Takalo 2020, s. 239.

kalenterivuosisikohtaista vähimmäismäärää ja sitä, että verovelvollisuuteen vaikuttaa myös edellisen kalenterivuoden yhteisöhankintojen kokonaisarvo ja sen suhde säädettyyn arvoon⁶⁴. Siten rajan ylitys vaikuttaa ostajan arvonlisäverovelvollisuuteen vähintäänkin vielä seuraavan vuoden, vaikkei hankintojen määrä enää tuolloin 10 000 euroa ylittäisikään. Vapaaehtoiseen rekisteröitymiseen eurorajoja ei liity, mutta direktiivin 3 artiklan 3 kohdassa säädetyn mukaisesti tämäkin valinta vaikuttaa vähintään kaksi kalenterivuotta.

Ostojen 10 000 euron rajan täyttymisessä huomioidaan hankintojen kokonaisarvo kaikista EU-maista, ilman tavaroiden kuljetuksen lähtöjäsenvaltioiden arvonlisäveroa. Tästä seuraa se, ettei myyjäyrittäjä juurikaan pysty varmistumaan ostajan rekisteröitymisvelvollisuudesta raja-arvon ylittymisen vuoksi. Käytännössä tämä olisi mahdollista ainoastaan verkkokaupan omien, tietyille asiakkaalle suuntautuvien myyntien ylittäessä kohdemaakohtaisen rekisteröitymisrajan. Myyjälle AVL 72 b §:n 2 momentin 2 kohdan mukaan arvonlisäverottoman yhteisömyynnin yhtenä edellytyksenä on ostajalta saatu voimassa oleva arvonlisäverotunniste. Tunnisteen jäädessä saamatta, arvonlisäverottoman yhteisökaupan edellytykset eivät täyty.⁶⁵ Näkisin verkkokaupan vastuulla olevan tarjota sellainen verkkoalusta, jossa ostaja voi ilmoittaa mahdollisen arvonlisäverotunnisteensa. Ellei tällaista tunnistetta ostajalta kuitenkaan saada, veron suorittamisesta vastaa myyjä.

3.2 Kaukomyyntiä 30.6.2021 saakka

Myyntimaa kaukomyynneissä toiseen Euroopan unionin valtioon on edellä kerrotun mukaisesti, alkuperämaaperiaatetta noudattaen, ensisijaisesti tavarakuljetuksen lähtömaa. Kotimaankauppaa vastaavasti suomalainen verkkokauppa perii Suomen arvonlisäveron lähettäessään Suomesta tavaroita kuluttajille toisiin EU:n jäsenmaihiin. Kaukomyynnissä myyjä nimenomaan huolehtii tavaroiden kuljetuksesta, kuten sähköisessä kaupassa

⁶⁴ Ks. Euroopan unionin yhteenveto: Vat Thresholds (1 July 2019).

⁶⁵ Verohallinto 2019, 7. toukokuuta.

yleensä tapana onkin. Arvonlisäverolain 63 b §:ssä myyjän kuljetuksesta huolehtimisena pidetään myös sitä, että joku myyjän puolesta kuljettaa tavarat eikä myyjän siten konkreettisesti tarvitse itse kuljetusta toteuttaa. Sääntely kaukomyynteistä soveltuu myös tapauksissa, joissa ostajana on elinkeinonharjoittaja, jonka toiminta on kokonaan arvonlisäverotuksen ulkopuolista tai ostajana on muu arvonlisäveroton taho, ellei mainituilla ostajilla ole aiemmin kuvattua verovelvollisuutta yhteisöhankeista.⁶⁶

Arvonlisäveron määräytyessä tavarakuljetuksen lähtömaan perusteella ja arvonlisäverodirektiivin mahdollistaessa 97 ja 98 artikloissa jäsenmaille kansallista harkintaa sovellettaville verokannoille, seuraa maiden käyttämistä erilaisista arvonlisäveroprosenteista rajat ylittävässä kaupassa osittain kilpailun vääristymistä. Erilaiset verokannat voivat esimerkiksi ohjata ostajaa verkkokauppaostoksille alhaisemman verotuksen maihin ja siten asettaa ostajan kotimaan yrittäjät heikompaan asemaan. Tätä kilpailua vääristävää vaikutusta on pyritty estämään 34 artiklan 1–3 kohdilla velvoittaen myyjää tietyn maakohtaisen myyntirajan ylittyttyä rekisteröitymään kaukomyynteistään kohdejäsenmaahan arvonlisäverovelvolliseksi ja suorittamaan vero tuon maan arvonlisäverokannan ja muun sääntelyn mukaisesti.⁶⁷ Kuten seuraavasta voi todeta, käytetyt maakohtaiset raja-arvot ovat olleet melko korkeita ja myöhemmin kerrotun mukaisesti ne eivät ole myöskään riittäneet torjumaan kilpailun vääristymää, joten sääntelyä on päädytty tältä osin muuttamaan.

Myyntirajan määrittämisessä kukin EU-maa on voinut Euroopan unionin asettamissa raameissa käyttää harkintaa ja säätää kalenterivuosi-kohtaisen rajan 35 000–100 000 euroon tai vastaavaan arvoon jäsenmaan kansallisessa valuutassa. Arvonlisäverodirektiivin 34 artiklan 1–3 kohtien perusteella 100 000 euroa on ensisijainen, mutta jäsenmaa on voinut tietyin erityistoimin saada voimaan myös 35 000 euron rajan. Artiklan 2 momentin mukaan perusteena näin tehtävälle valinnalle on maan epäily siitä, että 100 000 euroa vääristäisi merkittävästi kilpailua. Jäsenmaat, Suomi näiden joukossa, ovatkin

⁶⁶ Hyttinen & Svensberg 2018, s. 45–46.

⁶⁷ Ks. HE 283/1994 vp, kohta 2.3.2.2.

pääsääntöisesti valinneet sovellettavaksi 35 000 euron rajan. Seuraavasta taulukosta on havaittavissa, että kansallisen valuutan mukaisesti määriteltäyn raja-arvoon saattaa kursimuutoksien myötä aiheutua vaihtelua, jolloin todellisuudessa on voitu jäädä myös alle 35 000 euron.⁶⁸

Taulukko 1. Kaukomyyntirajat 1.7.2019 (Alkuperäislähdettä mukailten: Euroopan unioni; Vat Thresholds 1 July 2019).

	€	Kans. valuutta		€	Kans. valuutta
Alankomaat	100 000		Malta	35 000	
Belgia	35 000		Portugali	35 000	
Bulgaria	35 791	BGN 70 000	Puola	37 712	PLN 160 000
Espanja	35 000		Ranska	35 000	
Irlanti	35 000		Romania	25 305	RON 118 000
Iso-Britannia	78 022	GBP 70 000	Ruotsi	30 346	SEK 320 000
Italia	100 000		Saksa	100 000	
Itävalta	35 000		Slovakia	35 000	
Kreikka	35 000		Slovenia	35 000	
Kroatia	36 501	HKR 270 000	Suomi	35 000	
Kypros	35 000		Tanska	37 510	DKK 280 000
Latvia	35 000		Tšekki	44 744	CZK 1 140 000
Liettua	35 000		Unkari	35 000	
Luxemburg	100 000		Viro	35 000	

Rekisteröityminen kohdemaan arvonlisäverovelvolliseksi on ollut mahdollista myös ennen raja-arvon täyttymistä. Tämä tarjoaa korkean arvonlisäverokannan maahan sijoittautuneelle myyjälle tilaisuuden verotuksellisesti hyödyntää tavaroiden kohdemaan alhaisempaa verotusta. Valintaoikeuden käyttäminen on edellyttänyt suomalaiselta yritykseltä rekisteröitymistä kyseiseen maahan ja siitä ilmoittamista Suomen

⁶⁸ Ks. Euroopan unionin yhteenveto: Vat Thresholds (1 July 2019).

veroviranomaiselle sekä tälle esitettyä hakemusta verotusmaan siirrosta.⁶⁹ Siirron perusteessa puhtaasti matalammasta verosta saatavaan hyötyyn, ei valintamahdollisuuden käyttämiselle ole tällöinkään ollut estettä. Järjestelyn näyttäessä pikaisesti ajatellen keinoitekoiselta, saatetaan sillä toisaalta kuitenkin tuotteet tasavertaiseen asemaan kohdemaassa myytävien muiden vastaavien tuotteiden kanssa, eikä näin katsoen siirtoa voida pitää kilpailua vääristävänä. Toimenpiteen hyötyä on voinut kuitenkin vähentää se tosiseikka, että seurauksena on lähes väistämättä ollut lisätyötä, koska verovelvollisuus vierasmaassa johtaa tarpeeseen selvittää toisen maan kansallista lainsäädäntöä ja ohjeita.

Verkkokaupan myynnin raja-arvon ylittymiseen ja rekisteröitymisvelvollisuuteen vaikuttaa ainakin se, mihin ja kuinka useisiin maihin kauppaa käydään, kaupan volyyymi ja myös tuotteiden yksikköhinta. Yrityksen asiakkaiden ollessa useista eri maista ja myytävät tuotteet suhteellisen edullisia, rekisteröitymisvelvollisuus kohdemaahan kaukomyyntisääntelyn puitteissa on edellyttänyt jo määrällisesti melko runsasta myyntiä. Rajojen täyttymistä on seurattava jokaisen maan osalta erikseen, mikä luonnollisesti aiheuttaa kirjanpidolle omat vaatimuksensa. Maakohtainen seuranta ennakoivasti on tärkeää, sillä raja-arvon ylitys siirtää verotuksen välittömästi tavarakuljetuksen päättymismaahan.⁷⁰ Asian tarkastelu kerran vuodessa, tilikauden päätyttyä, ei siten ole ollut riittävää.

Kohdemaakohtaisesta mahdollisuudesta tai velvollisuudesta rekisteröitymiseen seuraa se, että eri maihin toteutettavissa myynneissä yrityksellä saattaa olla kaukomyynneissään käytössä eri menettelyjä, osa laskutuksesta voi toteutua kotimaan arvonlisäverolla ja osa edellyttää jonkin toisen valtion veroa. Eri jäsenmaihin suoritettavista veroista muodostuu verkkokaupalle todennäköisesti huomioitavaa tuotehintojen ilmoittamisessa ja määrittelyssä, mutta vähintäänkin vaikutuksia on yrityksen kirjanpitoon, ilmoitus- ja maksukäytäntöihin. Myyjän on selvitettävä erikseen jokaisesta maasta siellä vaadittavat käytännön toimet. Näistä asioista jäsenmaat ovat säätäneet itsenäisesti

⁶⁹ Verohallinto 2013, 13. toukokuuta.

⁷⁰ Hyttinen & Svensberg 2018, s. 45–48.

kansallisella tasolla, eikä esimerkiksi mitään yhtenäistä ilmoitusmenettelyä ole. Vaarana on ajautuminen melko monimutkaiseen sääntelyviidakkoon, jolloin houkutus sääntöjen vastaiselle alkuperämaaperiaatteen soveltamiselle vielä raja-arvon ylittymisen jälkeenkin on todennäköisesti suuri. Toinen vaihtoehto kokonaisuuden hallitsemiseksi on myynnin kohdentaminen tietoisesti vain tiettyihin maihin. Tällainen toiminnan rajoittaminen verotuksellisista syistä on kuitenkin EU:n sisämarkkinoiden perusajatuksen vastainen, kun tarkoituksena on ollut erityisesti edistää rajat ylittävää etämyyntiä.

Maakohtainen liikevaihdon seuranta on varmasti aiheuttanut omat hankaluutensa yrityksille, muttei valvonta ole myöskään veroviranomaisille yksinkertaista. Reaaliaikaisen viranomaisvalvonnan toteuttaminen lienee ollut melko vaikeaa, sillä esimerkiksi Suomessa verotettavien kaukomyyntien ilmoitusmenettely ei eroa kotimaankaupasta. Verovelvollisen antamalta arvonlisäveroilmoitukselta ei siten voida nähdä, sisältyykö ilmoitettuihin tietoihin kaukomyynneistä muodostuneita veroja. Ilmoitukselta ei siksi luonnollisestikaan ole nähtävissä myöskään sitä, mihin maihin myyntiä on tapahtunut ja missä määrin. Ilmoitustapa ei mahdollista jäsenmaiden välistä automaattista tietojen vaihtoa, mutta ei myöskään palvele muita tietojenvaihdon tilanteita, jollaisia voi liittyä sekä reaaliaikaiseen verovalvontaan että verotarkastuksiin. Euroopan tilintarkastustuomioistuin onkin sähköistä kaupankäyntiä käsittävässä raportissaan todennut, että jäsenvaltiot ovat riippuvaisia toisista EU-maista saatavista tiedoista, ja että tietojen vaihtamiseen on EU:n lainsäädännössä olemassa hallinnollisen yhteistyön järjestelyjä, joita ei kuitenkaan ole riittävästi hyödynnetty. Raportista ilmenee, että suurimmalla osalla jäsenvaltioita on ollut käytössään tietojen keräystyökaluja tai kolmansilta osapuolilta saatavia tietoja raja-arvon ylittäneiden rekisteröitymisvelvollisten tunnistamiseen, mutta ainakin osa valtioista on silti kokenut vaikeaksi näiden verovelvollisten havaitsemisen.⁷¹

Kaukomyyntien verotusmaalla on vaikutuksensa myös kauppaan sovellettaviin laskutusäännöksiin. Suomen arvonlisäverolain säännöksiä sovelletaan, kun Suomella on verotusoikeus, jolloin AVL 209 b §:n 2 momentin 1 kohdan mukaan ostajalle on annettava

⁷¹ Euroopan tilintarkastustuomioistuin 2019, s. 18, 23–24, 30–31.

lasku tai vastaavat tiedot sisältävä tositemerkintä, jonka on täytettävä AVL 209 e §:n mukaiset yleiset laskumerkintävaatimukset. AVL 209 a §:n sanamuodon mukaan laskutukseen sovelletaan Suomen arvonlisäverolain säännöksiä, jos myynti toteutuu arvonlisäverolain 5 luvun mukaisesti Suomessa. Kyseisessä luvussa AVL 63 b §:n 1–2 ja 4–5 momenttien mukaan kaukomyynti ei tapahdu Suomessa silloin, kun liikevaihto ylittää kuljetuksen päättymisvaltion asettaman alarajan tai mikäli myyjä on esittänyt 6 momentin mukaisen hakemuksen verotusmaan siirrosta kuljetuksen päättymisvaltioon ja Verohallinto antaa tästä päätöksen. Näin ollen, sen lisäksi, että verotusmaan siirrosta aiheutuu ilmoitus- ja maksumenettelyihin omat muutoksensa, myös sovellettavat laskutussäännökset ovat riippuvaisia kohdemaasta.

Käytännössä eroavuudet eri jäsenmaiden laskutussäännöissä lienevät suhteellisen pieniä, sillä ne perustuvat arvonlisäverodirektiiviin, jossa on säädetty tyhjentävästi esimerkiksi niistä merkinnöistä, jotka arvonlisäverotuksessa tositemerkintä vaaditaan⁷². Suomessa laskulta vaadittavat AVL 209 e §:n edellyttämät tiedot vastaavat sitä, mitä 226 artiklassa on säädetty. Varsinaisten tositemerkintöjen lisäksi eroavuutta EU-maiden välisissä vaatimuksissa voi ilmetä muutoinkin ja ehkäpä juuri näistä muista syistä seuraavassa luvussa käsiteltävien lakimuutosten taustalla olevassa ensimmäisessä etämyyntidirektiivissä on todettu tele-, radio- ja televisiopalveluiden sekä sähköisten palvelujen kuluttajakaupassa käytetyn erityisjärjestelmän yhtenä hankaluutena olleen velvollisuuden soveltaa jokaisen sellaisen jäsenmaan laskutusvaatimuksia, joissa palveluja suoritetaan. Velvoite on koettu erittäin työlääksi ja tulevaisuudessa uudistuksissa, erityisjärjestelmän laajentuessa koskemaan myös tavarakauppaa, tämä on huomioitu muuttamalla säännöksiä siten, että myyjä voi soveltaa pääsääntöisesti oman maansa laskutusvaatimuksia⁷³.

⁷² Ks. HE 25/2012 vp, s. 6.

⁷³ EUVL N:o L 348, 29.12.2017, s. 7.

3.3 Yhteisön sisäistä tavaroiden etämyyntiä 1.7.2021 alkaen

3.3.1 Yleistä tulevista muutoksista

Seuraavissa luvuissa tarkasteluun otetaan tulevat arvonlisäverolain muutokset, niiden taustalla oleva sääntely ja vaikutukset verkkokaupan toimintaan. Uudistusten myötä muun muassa termi kaukomyynti korvautuu käsitteellä yhteisön sisäinen tavaroiden etämyynti. Kaukomyynnin korkeista maakohtaisista rekisteröitymisvelvollisuuteen johtavista raja-arvoista myös luovutaan, jolloin kuluttajakaupassa ja muille ei arvonlisäverovelvollisille kohdistuvissa myynneissä myyntimaa muodostuu entistä useammin tavaroiden *kulutusjäsenvaltioon*. AVL 133 I §:n 4 momentin 2 kohdan mukaan kulutusjäsenvaltio määritetään paikaksi, ”*jossa tavaran kuljetus ostajalle päättyy*”⁷⁴. Myyntimaan siirtyessä kulutusjäsenvaltioon, arvonlisäverot suoritetaan kyseisen valtion lainsäädännön mukaisesti.⁷⁵ Puhuttaessa jatkossa kulutusjäsenvaltioista, luetaan niihin varsinaisten Euroopan unionin jäsenmaiden lisäksi mukaan myös Pohjois-Irlanti, joka Britannian EU:sta eroamisesta huolimatta jäi erityissopimuksin unionin tavarakaupan sääntelyn piiriin⁷⁶.

AVL 63 a §:n 1 momenttiin tulee tavaroiden etämyynnin myyntimaata määrittävä erityissäännös, jonka mukaan ”*Yhteisön sisäinen tavaroiden etämyynti tapahtuu Suomessa, jos tavaran kuljetus ostajalle päättyy Suomessa.*”⁷⁷ Tämä käänteisesti ajatellen tarkoittaa sitä, että kuljetuksen päättyessä muualla kuin Suomessa, myynti ei tapahdu Suomessa. Ilman mitään muuta asiasta säätävää, tarkoittaisi tämä kaikkien Suomesta toimitettavien tavaroiden yhteisön sisäisten etämyyntien myyntimaan määräytymistä ja arvonlisäverojen suorittamisvelvollisuuden muodostumista toiseen EU-maahan. AVL 69 m §:ään lisätään kuitenkin säännös, joka mahdollistaa pienille toimijoille myyntimaan yleissäännöksen mukaisen verotuksen AVL 63 §:n 2 momentin mukaisesti siten, että ostajalle

⁷⁴ HE 18/2021 vp, s. 137.

⁷⁵ EUVL N:o L 348, 29.12.2017, s. 7–22; EUVL N:o L 310, 2.12.2019, s. 1–5.

⁷⁶ Verohallinto 2021, 15. tammikuuta.

⁷⁷ HE 18/2021 vp, s.101.

kuljetettavan tavaran verotus tapahtuu Suomessa, *”jos tavara on täällä myyjän tai jonkun muun aloittaessa kuljetuksen”*⁷⁸.

Kuten jo aiemmin on todettu, kaukomyynnin raja-arvojen on nähty yhdessä kansallisten arvonlisäverokantojen kanssa aiheuttaneen oleellista kilpailun vääristymistä mahdollistaen muun muassa matalamman verokannan maiden yrityksille kilpailuetua kaupan käynnissä korkeamman verotuksen valtioihin verrattuna. Tämän voi ajatella myös yleisesti verotuksessa noudatettavan neutraalisuusperiaatteen⁷⁹ vastaisena toimintaa keinoitekoisesti, verotussyistä ohjaavana ja myös kuluttajien valintoihin vaikuttavana seikkana. Tilanne on myös hyödyttänyt vilpillisiä toimijoita tarjoamalla kanavan arvonlisäverovelvoitteiden välttämiseksi, sillä rekisteröitymisvelvoitteiden viranomaisvalvonta on ollut hankalaa. Tämä on ollut omiaan aiheuttamaan vahinkoa markkinoilla rehellisesti toimiville yrityksille ja myös kaikille jäsenvaltioille.⁸⁰ Maakohtaisten rajojen on koettu myös lisäävän yritysten hallinnollista taakkaa menettelyn edellyttäessä liikevaihtokertymän määränpäämaakohtaista seurantaa.⁸¹ Tältä osin merkitystä voi olettaa olleen eritoten niille yrityksille, jotka ovat suunnanneet tavarakauppaa useisiin EU-maihin.

Muutosten yhteydessä arvonlisäverojen ilmoittamiseen ja suorittamiseen otetaan käyttöön suoran kohdemaakohtaisen rekisteröitymisvelvollisuuden vaihtoehdoksi erityisjärjestelmä, jonka avulla yritys voi ilmoittaa ja maksaa kulutusjäsenvaltion arvonlisäverot omasta sijaintimaastaan. Erityisjärjestelmiä tulee olemaan kaikkiaan kolme: unionin järjestelmä, muu kuin unionin järjestelmä ja tuontijärjestelmä. Tavaroiden verkkokaupat voivat hyödyntää unionin järjestelmää, jolla tarkoitetaan täytäntöönpanoasetuksen muutosasetuksen 57 a artiklan 2 kohdan määritelmän mukaan: *”yhteisön sisäistä tavaroiden etämyyntiä, sähköisten rajapintojen mahdollistamia jäsenvaltion alueella*

⁷⁸ HE 18/2021 vp, s.62, 101.

⁷⁹ Neuraalisuusperiaatteen mukaan verotusjärjestelmän ei tulisi ohjata taloudellista päätöksentekoa siten, että kansantaloudelle aiheutuu tehokkuustappioita ja toiminnan seurauksena aiheutuu epätarkoituksenmukaista toimintaa. Ks. Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 12.

⁸⁰ COM (2018) 812 final, s. 1–7.

⁸¹ HE 18/2021 vp, s. 9.

suoritettavia tavaroiden luovutuksia ja yhteisöön, mutta ei kulutusjäsenvaltioon sijoitautuneiden verovelvollisten suorittamia palveluja koskevaa erityisjärjestelmää⁸².”

Edellä mainitusta unionin järjestelmästä keskitettynä asiointipisteinä käytetään nimitystä One Stop Shop (jäljempänä OSS-järjestelmä, OSS), jollainen on jo 1.1.2015 alkaen ollut käytössä televiestintä-, radio- ja televisiopalveluiden sekä sähköisten palvelujen kulluttajakaupassa⁸³. Saatujen käyttökokemusten perusteella järjestelmän soveltamisalaa laajennetaan ja sitä kehitetään havaittujen ongelmakohtien perusteella⁸⁴.⁸⁵ Ilmoitus- ja maksukanavan toimintakuntoon valmistelu on edellyttänyt jokaiselta valtiolta paljon toimia ennen sen käyttöönottoa, vaikka sitä onkin saatu rakentaa olemassa olevan erityisjärjestelmän päälle. Kyse ei ole ollut valmiina annetusta sovelluksesta, jonka jokainen jäsenmaa olisi voinut yksinkertaisesti ladata käyttöönsä, vaan kehitystyöstä, johon liittyy myös kahden muun erityisjärjestelmän samanaikainen käyttöönotto ja uudistuksista säättävien kansallisten lainsäädäntöjen yhteensovittaminen vastaamaan EU-oikeuden vaatimuksia. Kun huomioidaan, että taustalla oleva ensimmäinen etämyyntidirektiivi on säädetty joulukuussa 2017 ja jäsenvaltiolle annettiin tuolloin kolme vuotta aikaa toteuttaa kaikki tarvittavat muutokset, on selkeästi nähty kokonaisuuden olevan sekä lainsäädännöllisesti että teknisesti aikaa vaativa. Kolmen vuoden määräaika ei loppujen lopuksi riittänyt, sillä maailmanlaajuisen koronapandemian vaikutuksesta Euroopan unioni päätyi lykkäämään muutosten käyttöönottoa alkuperäisestä 1.1.2021 eteenpäin vielä puolella vuodella heinäkuun alkuun 2021.⁸⁶

Tavarakaupan lisäksi unionin OSS-järjestelmään otetaan mukaan aikaisempaa laajempi joukko palveluita⁸⁷. Mukaan otettavat palvelut eivät kuitenkaan pidä sisällään kaikkia mahdollisia kansainvälisen kaupan palvelumyyntejä. Edellä mainitun asetuksen 57 c artiklan mukaan OSS:in soveltamisalaa eivät kuulu ne palvelut, joiden suorituspaikkana

⁸² EUVL N:o L 313, 4.12.2019, s. 19.

⁸³ Järjestelmän nimi on ollut Mini One Stop Shop (MOSS).

⁸⁴ EUVL N:o L 348, 29.12.2017, s. 7–8.

⁸⁵ Verohallinto 2021, 1. huhtikuuta.

⁸⁶ European Commission (päivämäärätön).

⁸⁷ HE 18/2021 vp, s. 36.

pidetään verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa⁸⁸. Suuri osa kuluttajille luovutettavista palveluista⁸⁹ kuuluu palvelun myyntimaata määrittävän niin sanotun yleissäännöksen piiriin, jolloin arvonlisävero suoritetaan maahan, josta käsin palvelua tuotetaan. Hallituksen esityksen mukaan edellä mainittua yleissäännöstä eli AVL 66 §:ää ei olla muuttamassa, jolloin Suomen verotuksen piiriin jääviin palveluihin ei jatkossakaan OSS-järjestelmää tarvita⁹⁰.

Perusteena tavarakaupan tuomiselle mukaan unionin OSS-järjestelmään on pyrkimys vastata sähköisen kaupan räjähdysmäisen kasvun konkretisoimiin, kansainvälisissä tilanteissa ilmenneisiin haasteisiin. Ajatuksena on turvata jäsenmaiden verotuloja ja varmistaa veronkannon tehokkuutta, mutta samalla myös huomioida kaupankäyntiin osallistuvien yritysten toimintaedellytykset luomalla tasavertaisia toimintamahdollisuuksia ja pyrkimällä minimoimaan yrityksille verotuksesta muodostuvaa raskautta.⁹¹ Ilman OSS:aa maakohtaisista kaukomyyntirajoista luopumisesta seuraisi kansainvälistä kauppaa käyvälle verkkokaupalle herkästi aiempaa enemmän haasteita, sillä vaikka arvonlisäverotusta on EU-tasolla pitkälle yhtenäistetty, ovat rekisteröitymisen, ilmoittamisen ja maksamisen käytännöt kuitenkin säännelty kunkin jäsenmaan kansallisissa säädöksissä. Etenkin pienyritykselle kaiken tarvittavan informaation haltuunotto voisi olla työlästä ja johtaisi todennäköisesti siihen, että yritys tietoisesti rajoittaisi kansainvälistymistään.

3.3.2 Ostajan tunnistaminen ja myyjän järjestämä kuljetus

Yhteisön sisäisissä tavaroiden etämyynneissä myyjä itse tai joku myyjän puolesta kuljettaa tavaran yksityishenkilölle tai muulle ei-arvonlisäverovelvolliselle ostajalle toiseen EU-maahan. Ostajan tunnistamisesta on täytäntöönpanoasetuksen muutosasetuksen 5 d artiklassa ⁹² esitetty, että mikäli ostaja ei ilmoita myyjälle tilauksen yhteydessä

⁸⁸ EUVL N:o L 313, 4.12.2019, s. 20.

⁸⁹ Ks. Verohallinto 2019, 4. joulukuuta, k. 7.1.

⁹⁰ HE 18/2021 vp, s.1–164.

⁹¹ EUVL N:o L 348, 29.12.2017, s. 8.

⁹² EUVL N:o L 313, 4.12.2019, s. 17.

arvonlisäverotunnistettaan, myyjä voi ilman päinvastaista tietoa kohdella ostajaa muuna kuin verovelvollisena eli soveltaa kuluttajakaupan säännöksiä. 5 d artikla koskee varsinaisesti niitä verkkokauppoja, jotka mahdollistavat unionin arvonlisäveroalueen ulkopuolelta EU:hun tuotujen alle 150 euron arvoisten tavaroiden etämyynnin tai Euroopan unioniin sijoittautumattomien myyjien tavaraluovutukset yhteisön sisällä arvonlisäverodirektiivin uuden 14 a artiklan mukaisesti. Samaa ostajan asemaa koskevaa olettaa voitaneen kuitenkin käyttää muihinkin etämyyntitilanteisiin, sillä Euroopan komissio on selittävässä huomautuksessaan todennut, että vaikei arvonlisätunniste olekaan ehdoton edellytys osoittamaan ostajan verovelvollisuutta, on se kuitenkin merkittävä todiste ostajan asemasta.⁹³ Verkkokaupan on siten mielestäni jatkossakin aina syytä huolehtia siitä, että ostajalla on mahdollisuus tunnuksen antamiseen.

Yhteisön sisäisissä tavaroiden etämyynneissä, kaukomyyntien tapaan, myyjän on osallistuttava kuljetuksen järjestämiseen. Verotuskäytännössä on katsottu myös epäsuora osallistuminen riittäväksi kuljettamiseen osallistumiseksi, mutta lainsäädännössä siitä ei aikaisemmin ole säädetty ja tulkinta-apua myyjän riittävään osallistumiseen on haettu EU:n neuvoo-antavalta arvonlisäverokomitealta⁹⁴. Arvonlisäverodirektiivin muutoksen kautta tuodaan nyt myös AVL 19 a §:n 3 momenttiin lisäys siitä, että etämyynneissä myyjä voi järjestää kuljetuksen myös välillisesti⁹⁵. Täytäntöönpanoasetuksen muutosasetuksessa on tätä välillisyyttä avattu siten, että johtopäätöksenä voidaan todeta myyjän osallistuvan kuljetuksen järjestämiseen jo hyvin vähäiselläkin myötävaikutuksella. Muutosasetus lisää neuvoston täytäntöönpanoasetukseen (EU) N:o 282/2011 uuden 5 a artiklan, jonka 1 kohdan d alakohdan mukaan esimerkiksi pelkästään se, että myyjä mainostaa toimituspalvelujen tuottajan palveluja tuotteidensa ostajalle, saattaa toimituspalvelujen tuottajan ja tavaroiden ostajan yhteen tai muutoin välittää toimituspalvelun tuottajalle tarpeelliset tiedot tavaroiden toimittamiseen, on riittävää myyjän toimitukseen osallistumista. 5 a artiklan 2 kohdan mukaan myyjän on vähintäänkin autettava

⁹³ Euroopan komissio 2020, s. 28.

⁹⁴ Arvonlisäverokomiteasta säädetään arvonlisäverodirektiivin 398 artiklassa. Sen tarkoitus on edistää direktiivin säännösten yhdenmukaista tulkintaa eri jäsenvaltioissa. Ks. EUVL N:o L 347, 11.12.2006, s. 4 k. 58.

⁹⁵ HE 18/2021 vp, s. 99.

kuljetuksen järjestämisessä, jotta kuljetus voi olla myyjän välillisesti järjestämää.⁹⁶ Täytäntöönpanoasetus velvoittaa sellaisenaan kaikkia jäsenmaita, joten artikkelissa mainitulla tavalla osallistumisen kuljetukseen voi kaikissa EU-maissa tulkita siten, että kyse on tavaroiden etämyynneistä⁹⁷.

3.3.3 Raja-arvon muutos 10 000 euroon kalenterivuodessa

Ensimmäinen etämyyntidirektiivi poistaa kaukomyynnin kohdemaakohtaisen 35 000–100 000 euron liikevaihtorajan kumoamalla asiasta säätävän arvonlisäverodirektiivin 34 artiklan. Aikaisemminkin voimassa ollut direktiivin säädös 33 artikkelissa, jonka mukaan yhteisön sisäisten tavaroiden etämyyntiä vastaavien kaukomyyntien luovutuspaikkana pidetään sitä paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa ostajalle, jää voimaan päivitettyinä. Säädös konkretisoituu jatkossa kuitenkin entistä useammin, sillä säädöksen soveltamista rajaavien maakohtaisten ja melko korkeiden raja-arvojen tilalle tulee vain yksi, kaikkia EU-maita yhteisesti koskeva 10 000 euron raja, joka ilmenee muutetusta 59 c artiklan 1 kohdan c alakohdasta ja sitä seuraten myös AVL 69 m §:n 1 momentin 4 kohdasta^{98 99}.

Yhteisön sisäisten etämyyntien 10 000 euron uutta myyntirajaa voi hyödyntää myyjä, jonka toimipaikka, tai sen puuttuessa koti- tai vakituinen asuinpaikka, on vain yhdessä EU:n jäsenvaltiossa ja tavarat lähetetään toiseen EU-maahan tuosta samasta valtiosta¹⁰⁰. Se on siten tarkoitettu pienten yritysten toiminnan helpotukseksi eikä koske sellaisia myyjiä, jotka ovat sijoittautuneet useisiin jäsenvaltioihin tai joilla on kotipaikka tai vakituinen asuinpaikka muuallakin kuin yhdessä ainoassa EU-maassa¹⁰¹. Niissä tilanteissa, joissa raja-arvoa ei voida soveltaa, määräytyy myyntimaa tavaroiden etämyynneissä AVL

⁹⁶ EUVL N:o L 313, 4.12.2019, s. 16.

⁹⁷ HE 18/2021 vp, s. 6.

⁹⁸ EUVL N:o L 348, 29.12.2017, s. 12.

⁹⁹ HE 18/2021 vp, s. 101.

¹⁰⁰ Ks. Euroopan komissio 2020, s. 48, esimerkki 4.

¹⁰¹ Euroopan komissio 2020, s. 43–45.

63 a §:n 1 momentin erityissäännöksen ja sitä vastaavien muiden EU-maiden kansallisten säädösten mukaisesti tavarakuljetuksen päättymismaahan¹⁰². Veron myyjä voi hoitaa joko kyseiseen valtioon rekisteröityneenä suoraan tai OSS-järjestelmään rekisteröityneenä yhden tunnistamisjäsenvaltion kautta.

Edellytykset täyttävien myyntien¹⁰³ arvonlisäverottoman yhteenlasketun kokonaisarvon kaikkiin EU-maihin jäädessä 10 000 euroon, myyntimaa voidaan säilyttää tavarakuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa¹⁰⁴. Yksinomaan Suomesta tavaroita toimittava verkkokauppa voi siten periä Suomen arvonlisäveron. Edellytyksenä on, ettei rajan ylitystä ole ollut myöskään edellisenä vuonna. Viimeistään myynnin ylittäessä 10 000 euroa, AVL 69 m §:n 2 momentin mukaan kyseisestä ajankohdasta alkaen, myyntimaa ja verotusoikeus siirtyy tavaroiden *kulutusjäsenvaltioon*¹⁰⁵. Yritys ei siten jatkossakaan voi tarkastella tilannetta vasta tilikauden päätyttyä, sillä rajan ylitys edellyttää yritykseltä välittömiä toimia.

Myynnin 10 000 euron rajaan luetaan mukaan myös yrityksen mahdolliset radio- ja televisiolähetyspalvelujen, sähköisten palvelujen ja telepalvelujen myynnit muille kuin arvonlisäverovelvollisille ostajille toisiin EU-maihin. Tavaroihin keskittyneen verkkokaupan valikoimiin kyseisiä tuotteita todennäköisesti kuuluu melko harvoin, vaikka erilaisten sähköisten palvelujen kirjo onkin laaja ja joskus myös tavarain ja palvelun määritelmässä ollaan melko lähellä toisiaan. Sähköisiksi palveluiksi luokiteltuja ovat muun muassa valokuvien ja muiden kuvien sekä kirjoitusten, musiikin, pelien ja elokuvien sähköinen luovuttaminen, jotka helposti voitaisiin mieltää myös tavaroiksi¹⁰⁶. Edellä mainittuja palveluja lukuun ottamatta muita palvelumyyntejä lukuun ei sisällytetä¹⁰⁷.

Yhteisön sisäisissä etämyynneissä myyjä voi halutessaan rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi kulutusjäsenvaltioihin myös aikaisemmin. Ensimmäisellä etämyyntidirektiivillä

¹⁰² HE 18/2021 vp, s. 101.

¹⁰³ Mukaan ei lueta esim. uusia kuljetusvälineitä, ks. määritelmä ja verotus Verohallinto 2010, 1. maaliskuuta.

¹⁰⁴ HE 18/2021 vp, s.61.

¹⁰⁵ HE 18/2021 vp, s.101.

¹⁰⁶ Vrt. Verohallinto 2018, 21. joulukuuta, k. 7.3.

¹⁰⁷ Euroopan komissio 2020, s. 43.

arvonlisäverodirektiiviin lisätään tästä myyntimaan siirrosta säännös 59 c artiklan 3 kohtaan, jonka mukaan jäsenvaltion on annettava verovelvolliselle oikeus valita, että yhteisön sisäisen tavaroiden etämyynnin luovutuspaikkana pidetään sitä paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen ostajalle saapuessa¹⁰⁸. Hallituksen esityksen mukaan AVL 69 m §:n 3 momentilla annetaan Suomesta kuljetettavien tavaroiden myyjälle mahdollisuus tehdä valinta verotusmaan siirrosta siten, että valinta on voimassa vähintään kaksi kalenterivuotta.¹⁰⁹ OSS-järjestelmän piiriin hakeutumiselle ennen raja-arvon täyttymistä ei myöskään ole estettä. Toisella etämyyntidirektiivillä päivitetävän arvonlisäverodirektiivin 369 b artiklan mukaan jäsenvaltion on sallittava erityisjärjestelmän käyttö sellaiselle verovelvolliselle, joka harjoittaa yhteisön sisäistä tavaroiden etämyyntiä. Artiklassa ei ole mainintaa siitä, että järjestelmän piiriin siirtymisessä olisi euromääräisiä rajoitteita.

Kaukomyynnteihin sisältynyt valvonnallinen ongelma ei kokonaisuudessaan poistu, sillä Suomessa verotettaviin etämyynnteihin ei ainakaan ensi tilassa ole tulossa uudenlaista ilmoitusmenettelyä. Siten myös jatkossa näistä raja-arvon alittavista kaupoista muodostuvat arvonlisäverot ovat osana muusta kotimaan myynneistä suoritettavaa veroa, eikä ilmoitukselta pysty suoraan havaitsemaan etämyyntien määrää tai niiden kohdistumista. Tätä en näkisi kuitenkaan enää isona ongelmana, koska yksi matala myyntiraja koko EU:n laajuisena tekee tavaroiden kuljetuksen päättymisjäsenvaltioista oletusarvoisesti veron saajia. Tavarakuljetuksen lähtömaan verotuksen piiriin jäävät jatkossa lähinnä pienet tai satunnaisesti kuluttajakauppaa toteuttavat toimijat, jolloin merkittävämpi rahaliikenne herkemmin paljastaa verotusmaan muodostumisen ostajan valtioon, mikäli Euroopan tilintarkastustuomioistuimen mainitsemat muut valvontatyökalut ovat jäsenmailla tehokkaassa käytössä¹¹⁰. Yksi yhteinen raja myös selkeyttää yritysten omaa liikevaihdon seuranta ja OSS-järjestelmä yksinkertaistaa ilmoitus- ja maksumenettelyjä siten, että houkutus jättää tietoisesti huomioimatta myyntimaan siirtyminen todennäköisesti pienenee.

¹⁰⁸ EUVL N:o L 348, 29.12.2017, s. 12–13.

¹⁰⁹ HE 18/2021 vp, s. 101.

¹¹⁰ Euroopan tilintarkastustuomioistuin 2019, s.30.

3.3.4 Vähäisen toiminnan raja Suomessa ja muualla

Yhteisön sisäisen etämyynnin 10 000 euron raja-arvosta hyötyvät luultavimmin eritoten melko pienet tai vasta kansainvälistä kaupankäyntiä aloittavat yritykset. Näitä samoja toimijoita saattaa koskea myös arvonlisäverovelvollisuuden vähäisen toiminnan raja, joka voi vapauttaa pienen liikevaihdon yrityksen kotimaassaan arvonlisäverovelvollisuudelta kokonaan. Vähäisen toiminnan raja perustuu EU-tasoiseen sääntelyyn, mutta suuruudeltaan se vaihtelee jäsenmaittain. Valtioille on annettu mahdollisuus rajan säättämiseen arvonlisäverodirektiivin 284–287 artikloissa, joiden lisäksi 283 artiklan 1 kohdan c alakohdassa todetaan, ettei sääntelyä ole mahdollista käyttää sellaiseen verovelvolliseen, joka ei ole sijoittautunut siihen jäsenvaltioon, jonne arvonlisävero on maksettava.

Edellä mainittu jäsenvaltioon sijoittautumisen edellytys vähäisen toiminnan rajan soveltamisessa muodostaa tilanteen, jossa suomalainen yritys voi toimia kotimaassaan arvonlisäverottomasti kokonaisliikevaihdon jäädessä alle 15 000 euron, mutta yhteisön sisäisten etämyyntien ylittäessä 10 000 euroa, seuraa sille kuitenkin verovelvollisuus kyseisistä myynneistä kaikissa muissa EU-maissa. Niissä tilanteissa, joissa kotimaan sisäistä toimintaa ei haluta arvonlisäverotuksen piiriin pienimuotoisuuden vuoksi, tilanne edellyttää yritykseltä rekisteröitymistä suoraan myytävien tuotteiden toimitusjäsenvaltioihin. Suora kohdemaakohtainen rekisteröitymisvelvollisuus on seurausta siitä, että arvonlisäverodirektiivin 369 d artiklan mukaan OSS-järjestelmän käyttäminen edellyttää tunnistamisjäsenvaltiossa ”sisäisen järjestelmän mukaisten velvoitteiden täyttämiseksi” annettua ”yksilöllistä arvonlisäverotunnistenumeroa”. Suomessa kyse on FI-alkuisesta tunnuksesta, joka yhdistetään muun muassa kaikille elinkeinonharjoittajille annettavaan Y-tunnukseen ja jonka käyttö edellyttää kansallista arvonlisäverovelvollisuutta¹¹¹. Myös hallituksen esityksen mukaan erityisjärjestelmää käyttävä verovelvollinen merkitään AVL 133 n §:n 1 momentin mukaan AVL 172 §:n mukaiseen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, mikä käytännössä tarkoittaa normaalia arvonlisäverovelvollisuutta¹¹².

¹¹¹ Verohallinto 2021, 15. toukokuuta.

¹¹² HE 18/2021 vp, s. 106.

Suomessa AVL 3 §:n 4 momentin 1 kohdassa myös todetaan, ettei vähäisen toiminnan 15 000 euron raja koske ulkomaalaista, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa. Jäsenvaltioiden on kuitenkin uudistettava lainsäädäntöään tältä osin ja sovellettava uusia säännöksiä näillä näkymin 1.1.2025 alkaen. Muutos perustuu yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta pienten yritysten erityisjärjestelmän osalta ja asetuksen (EU) N:o 904/2010 muuttamisesta pienten yritysten erityisjärjestelmän asianmukaisen soveltamisen valvomiseksi tehtävän hallinnollisen yhteistyön ja tietojenvaihdon osalta 18.2.2020 annettuun Euroopan neuvoston direktiiviin 2020/285¹¹³ (jäljempänä pienyritysten erityisjärjestelmää koskeva direktiivi). Direktiivissä on todettu nykykäytännön vaikuttavan kielteisesti jäsenvaltioon sijoittautumattomien yritysten kilpailuun sisämarkkinoilla ja tästä syystä arvonlisäverodirektiivin 283 artiklan 1 kohdan c alakohta kumotaan ja 284 artiklassa ja sen 1 kohdan neljännessä alakohdassa eritoten mainitaan, ettei jäsenvaltio raja-arvosta säätäessään saa tehdä eroa sen välillä, onko verovelvollinen sijoittautunut kyseiseen valtioon¹¹⁴.

Pienyritysten erityisjärjestelmää koskeva direktiivi tulee aikanaan mahdollistamaan pienille toimijoille verovapauden myös myytävien tuotteiden kulutusmaassa. Säännösten voimaantuloon saakka on kuitenkin toimittava nykysääntelyn mukaisesti, jolloin myyjälle muodostuu 10 000 euron rajan ylittyessä etämyynneistä arvonlisäverovelvollisuus kaikkiin kohdemaihin, riippumatta siitä, onko toiminta Suomessa arvonlisäverovelvollista tai jäisikö luovutusten arvo alle kohdemaassa mahdollisesti sovellettavan vähäisen toiminnan rajan.

3.3.5 Komissiokauppa ja välitys etämyynneissä

Kaikki edellä esitetty koskee verkkokauppa silloin, kun yritys myy omia tuotteitaan tai toimii jälleenmyyjänä toisien valmistajien tuotteille ostamalla niitä ensin itselleen ja

¹¹³ EUVL N:o L 62, 2.3.2020, s. 13–23.

¹¹⁴ EUVL N:o L 62, 2.3.2020, s. 13, 17.

myymällä eteenpäin. Valikoimassa voi kuitenkin olla myös muiden valmistajien tuotteita, joihin asiamiehelle ei missään vaiheessa tule itselleen omistusoikeutta. Näissä tilanteissa on verotuskäytännössä totuttu miettimään sitä, ostaako tavaroiden omistaja välityspalvelua vai myykö tämä tuotteitaan eteenpäin komissiokauppana. Välitys on tavaroiden tai palvelujen ostoa tai myyntiä päämiehen nimissä ja lukuun eli tavarakaupassa tavaroiden todellisena myyjänä toimii päämies, tavaroiden omistaja.¹¹⁵ Komissiokaupassa tilanne on erilainen. Asiasta säätävä AVL 19 § ja sen 1–2 momentit määrittelevät komissiokaupan seuraavasti:

”Kun tavara tai palvelu myydään asiamiehen nimissä päämiehen lukuun, katsotaan asiamiehen myyneen tavaran tai palvelun ostajalle ja päämiehen myyneen sen asiamiehelle.

Kun tavara tai palvelu ostetaan asiamiehen nimissä päämiehen lukuun, jolloin katsotaan asiamiehen myyneen tavaran tai palvelun päämiehelle ja myyjän myyneen sen asiamiehelle.”

Arvonlisäverotuksessa komissiokauppa rinnastetaan AVL 19 §:n mukaisesti jälleenmyyntiin¹¹⁶, vaikka asiamiehelle ei tulekaan omistusoikeutta kaupan kohteeseen¹¹⁷. Sama tuote katsotaan myydyksi kahteen kertaan, omistusoikeuden silti siirtyessä suoraan alkuperäiseltä myyjältä lopulliselle tuotteen ostajalle. Molempien myyntien arvonlisäverotus mietitään erikseen. Suomalaisen verkkokaupan myydessä alustallaan toisen suomalaisen yrityksen tuotteita komissiokauppana, toteutuu tavaran omistajan ja asiamiehenä toimivan verkkokaupan välillä myyntimaasäännösten näkökulmasta kotimaan-kauppa ja todellisen ostajan ollessa toisesta EU-maasta, sovelletaan vasta ketjun seuraavaan liiketoimeen eli verkkokaupan ja ostajan väliseen myynnin osaan kansainvälisen tavarakaupan säännöksiä. Tässä on tulkintani mukaan kuitenkin käsillä myös ketjumyynti-tilanne, joissa rajat ylittävä kuljetus katsotaan toisinaan liittyvän myös tavarat omistavan yrityksen ja asiamiehen väliseen liiketoimeen, jolloin tilanne muuttuu¹¹⁸.

¹¹⁵ Kallio, Lindholm, Ojala, Sääsilahti & Takalo 2020, s. 177–178.

¹¹⁶ Tuloverotuksessa komissiokauppa ei eroa välityspalvelun myynnistä, sillä kirjanpidossa liikevaihdoksi asiamies merkitsee ainoastaan myynnistä saamansa provision, ks. Ahosola & Ahosola 2020, s. 24.

¹¹⁷ Kallio, Lindholm, Ojala, Sääsilahti & Takalo 2020, s. 180.

¹¹⁸ Aiheesta tarkemmin luvussa 4.3.

Välitys on tavaroiden tai palvelujen ostoa tai myyntiä päämiehen nimissä ja lukuun. Asiamies toimii toimeksiantajansa nimissä siten, että on varsinaiseen kauppaan nähden ulkopuolinen. Ulkopuolisuus näkyy laskumerkintöjen lisäksi myös siinä, ettei asiamies osallistu tuotteiden hinnoitteluun tai siinä, että mahdolliset reklamaatiot osoitetaan suoraan tavaroiden omistajalle. Asiamiehen hoitaessa rahaliikennettä, ei sen ole katsottu muuttavan palvelua komissiokaupaksi.^{119 120} Välittäjä voi siten toimia päämiehensä puolesta ottamalla maksun vastaan ja laatimalla ostajalle tositteen, mutta tositteelta on käytävä ilmi, ettei välittäjä ole tuotteen varsinainen myyjä.

Verkkokaupan ottaessa toisen suomalaisen yrityksen tuotteita alustalleen puhtaasti kaupan välittäjänä, kyse on Suomen arvonlisäverotuksen piiriin kuuluvasta välityspalvelusta ja arvonlisäverovelvolliselle asiamiehelle verollisesta kotimaanmyynnistä. Välityspalvelusta maksetaan arvonlisävero Suomeen sekä välityksen liittyessä yhteisön sisäisiin etämyynteihin että yritysten väliseen yhteisökappaan.¹²¹ Välityspalveluihin sovelletaan EU-tavarakaupassa AVL 65 §:ää eli palvelukaupan myyntimaan määräytymisen pääsääntöä:

”Elinkeinonharjoittajalle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, luovutettu palvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan ostajan täällä sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, ellei jäljempänä toisin säädetä. Jos tällaista palvelua ei luovuteta kiinteään toimipaikkaan, se on myyty Suomessa, jos ostajan liiketoiminnan kotipaikka on täällä.”

Välityspalvelussa varsinainen tavarakauppa toteutuu tavaran omistajan ja tuotteen lopullisen ostajan kesken. Verrattuna komissiokauppaan, tämä tarkoittaa tavaran omistajan näkökulmasta usein sitä, että ostajan ollessa yksityishenkilö, siirrytään elinkeinonharjoittajien välisen kaupan myyntimaasäännöksistä kuluttajakaupan säännöksiin. Ongelma ei niinkään ole erilaisissa myyntimaasäännöksissä, vaan siinä, mitä säännöksiä olisi sovellettava. Hankalaksi rajanvetokysymyksesi on osoittautunut se seikka, milloin esimerkiksi verkkokauppa on komissiokaupan osapuoli ja milloin välityspalvelun myyjä¹²².

¹¹⁹ Verohallinto 2018, 5. heinäkuuta, k. 4.2.

¹²⁰ Verohallinto 2001, k. 3.

¹²¹ Verohallinto 2019, 4. joulukuuta, k. 7.10.

¹²² Kallio, Lindholm, Ojala, Sääskilahti & Takalo 2020, s. 427–428.

Yritysten tulisivatkin miettiä sopimusasiakirjoja laatiessaan, että asiakirjoilta kävisi selkeästi ilmi, minkä tyyppiseksi sopimussuhde on tarkoitettu.

Komissiokaupan ja välityksen rajanvetokysymykseen on saatu tulkinta-apua EU:n neuvoston täytäntöönpanoasetukseen (282/2011) tehdyn muutoksen kautta, jonka seurauksena on annettu uusi neuvoston täytäntöönpanoasetus (1042/2013)¹²³. Asetuksessa 9 a artikla liittyy välittäjän internetin välityksellä, televerkon, rajanpinnan tai portaalin kautta toimittamiin sähköisiin palveluihin ja puhelinpalveluihin eli ei suoranaisesti tavarakauppaan. Tätä artiklaa ja siihen liittyvää Euroopan komission selventäviä huomautuksia¹²⁴ sekä Verohallinnon ohjeistusta¹²⁵ on oikeuskirjallisuudessa arvioitu voitavan käyttää tulkinta-apuna myös tavarakaupan tilanteissa välityksen ja komissiokaupan rajanveto-ongelmaan.¹²⁶

Edellä mainitun ohjeistuksen mukaan verkkokaupan palvelumyynteihin on ohjeistettu käyttämään ensisijaisesti komissiokaupan säännöksiä. Ollakseen kyse välityspalvelusta, tulisi komissiokaupan oletus pystyä erityisesti kumoamaan. Kumoamista koskevat melko monimutkaiset säännökset, joissa asetettujen ehtojen tulee kokonaisuudessaan täytyä. Kumoamisesta annettujen ohjeiden perusteella kaikilla myyntiketjun osapuolilla, myös loppuasiakkaalla, tulisi olla tosite, joista käy ilmi todellinen myyjä eli nimi ja arvonlisäverotunniste sekä myydyt tuotteet yksilöidysti. Todellisen myyjän on itse hyväksyttävä asiakkaalta perittävä maksu sekä toimitus- ja myyntiehdot. Käytännössä näistä, ainakin osittain, vastaa usein verkkokauppa, jolloin edellytys välityspalveluna käsittelylle ei täyty¹²⁷. Pelkkä sopimusehtojen kirjoittaminen vaadittavaan muotoon ei riitä, järjestelyn tosiseikojen on täytettävä edellytykset.¹²⁸

¹²³ EUVL N:o L 284, 26.10.2013, s. 1–9.

¹²⁴ Euroopan komissio 2014, s. 23–46.

¹²⁵ Verohallinto 2018, 21. joulukuuta.

¹²⁶ Kallio, Lindholm, Ojala, Sääskilahti & Takalo 2020, s. 180, 428.

¹²⁷ Verohallinto 2018, 21. joulukuuta.

¹²⁸ Euroopan komissio 2014, s. 23–46.

Jatkossa edellä mainitun ohjeistuksen soveltuminen tavarakauppaan käy entistä epävarmemmaksi. Ensinnäkään vaatimusta loppuasiakkaan saamasta tositteesta ei voida aina edellyttää, sillä tulevissa lakimuutoksissa AVL 209 a § poistaa laskunantovelvollisuuden niistä kuluttajille ja muille arvonlisäverottomille ostajille suuntautuvista myynneistä, joista verot hoidetaan kulutusjäsenvaltioihin OSS-järjestelmän välityksellä¹²⁹. Toisekseen arvonlisäverodirektiivin muutoksia käsittelevissä asiakirjoissa tai muutosten täytäntöönpanoasiakirjoissa ei mainita siitä, että EU:n sisäisten tavaroiden etämyynnissä veroveli-suuteen vaikuttaisi se, kenen nimissä tuote myydään. Oikeusnormi komissiokaupasta perustuu Euroopan unionin lainsäädäntöön ja direktiivin 14 artiklan 2 kohdan c alakoh-taan ja vastaavasti välityspalvelusta 46 artiklaan. Näihin artikloihin ei asiakirjoissa viitata eikä myöskään komissiokaupasta säätävään AVL 19 §:ään ole tulossa päivitystä. Selittä-vissä huomautuksissa, jotka Euroopan komissio on antanut epävirallisiksi käytännön oh-jeiksi, on erityisesti todettu, että yrityksestä, joka *mahdollistaa* tuotteiden luovutukset sähköisen rajapinnan, markkinapaikan, portaalin tai muun vastaavan alustan avulla *ei tule* tavaroiden luovuttajaa EU:ssa sijaitsevien tavaroiden etämyynneistä ostajille Euroo-pan unionin alueelle silloin, kun alkuperäinen luovuttaja / myyjä on myös EU:n alueelle sijoittautunut.¹³⁰ Verovelvollinen on tällöin tavaroiden alkuperäinen luovuttaja¹³¹.

Täytäntöönpanoasetuksen muutosasetuksen 54 b artiklan 1 kohdan mukaan *mahdollis-tamisella* tarkoitetaan sitä, että tavaroita myyntiin tarjoava ja ostaja kohtaavat toisensa sähköisen rajapinnan välityksellä siten, että tuloksena on tavaroiden luovutus. Mahdol-listajan eli verkkokaupan roolina on vähintäänkin yksi seuraavista edellytyksistä: a) suo-raan tai välillisesti asettaa tavaroiden luovutukseen sovellettavia ehtoja, b) suoraan tai välillisesti osallistuu ostajan suorittaman maksun perimiseen tai c) suoraan tai välillisesti osallistuu tavaroiden tilaamiseen tai toimittamiseen. Mainitun artiklan mukaan mahdol-listamisesta ei ole kyse, mikäli välittäjä ainoastaan käsittelee maksuja, luetteloit tai mai-nostaa tavaroita tai ohjaa ja siirtää ostajia muihin sähköisiin kanaviin, osallistumatta

¹²⁹ HE 18/2021 vp, s. 88.

¹³⁰ Euroopan komissio 2020, s. 11–13.

¹³¹ Vrt. Euroopan komissio 2020, s. 49 esimerkki 8 ja s. 50–53.

luovutukseen sen enempää.¹³² Suomalaiselle verkkokaupalle, joka samalla toimii toisen suomalaisyrityksen tuotemyynnin mahdollistajana toisiin EU-maihin, voisi tämä mahdollistaminen käsitykseni mukaan tarkoittaa Euroopan komission selittävien huomautusten perusteella sitä, ettei yritys suorita arvonlisäveroa näistä myynneistä. Verovelvollinen on tavaroiden omistaja eli alkuperäinen myyjä¹³³.

Sääntely jättää kuitenkin avoimeksi sen, tulisiko komissiokaupan AVL 19 §:n 1 momenttia huomioida missään tilanteessa. Verkkokaupan myydessä tuotteen omissa nimissään, kyseessä on 19 §:n mukaan tämän myynti. Verkkokaupan osallistuessa myös kuljetuksen järjestämiseen, seuraa tästä tulkintani mukaan tilanne, jossa etämyynnistä verovelvollinen on verkkokauppa. Perustelen näkemystäni sillä, että hallituksen esityksessä ei ole mainintaa siitä, että AVL 19 §:ään oltaisiin esittämässä kohtaa, jonka mukaan sitä ei huomioitaisi EU:n sisäisissä etämyynneissä. Toisekseen arvonlisäverolain sääntely perustuu arvonlisäverodirektiiviin, johon ei myöskään etämyyntidirektiiveillä olla esitetty muutosta näiltä osin. Hallituksen esityksen nykytilan kuvauksesta EU:ssa ja kansallisesta lainsäädännöstä on mainittu komissiokauppa ja sen vaikutus¹³⁴ sekä esityksen tavoitteissa ja keskeisissä ehdotuksissa todettu seuraavaa:

”Etämyyntidirektiivin tavoitteiden saavuttamiseksi myös elinkeinonharjoittajat, jotka mahdollistavat tavaroiden myynnin sähköistä rajapintaa käyttämällä, jäljempänä sähköisen rajapinnan ylläpitäjä, on otettu mukaan arvonlisäveron kantamiseen. Direktiivin mukaan sähköisen rajapinnan ylläpitäjän katsotaan ostavan tavaroiden myyjältä ja myyvän sen edelleen ostajalle¹³⁵.”

On kuitenkin todettava, että hallituksen esityksestä ilmenee direktiivin tavoin, että ensimmäisellä etämyyntidirektiivillä arvonlisäverodirektiiviin lisättävän 14 a artiklan säätelevässä mahdollistamisessa on 1 alakohdan mukaan kyse kolmansilta alueilta tai kolmansista maista tuoduista tavaroista tai 2 alakohdan mukaisesti yhteisöön sijoittautumattomien verovelvollisten suorittamista yhteisön sisäisistä tavaraluovutuksista¹³⁶. Sääntely ei

¹³² EUVL N:o L 313, 4.12.2019, s. 18.

¹³³ Ks. Euroopan komissio 2020, s. 24–25, esimerkki 4.

¹³⁴ HE 18/2021 vp, s. 8, 12.

¹³⁵ HE 18/2021 vp, s. 25.

¹³⁶ HE 18/2021 vp, s. 26–27.

siten liity EU:n alueelle sijoittautuneeseen myyjään, joka myy jo valmiiksi Euroopan unionin alueella olevia tavaroita. Se seikka, ettei asiaa mainita lainvalmisteluaineistossa suoraan ja toisaalta komission selittävien huomautusten toteamus siitä, ettei EU:n alueelle sijoittautuneesta verkkokaupasta tule verovelvollista EU:ssa sijaitsevien tavaroiden etämyynneistä unionin alueelle silloin, kun alkuperäinen luovuttaja / myyjä on myös Euroopan unionin alueelle sijoittautunut, jättää komissiokapan tilanteet epäselviksi.

3.3.6 Erityinen kirjanpitovelvollisuus ja laskutusvaatimukset

Yritykselle, joka mahdollistaa tavaroiden luovutukset muille kuin verovelvollisille yhteisön sisällä, on ensimmäisessä etämyyntidirektiivissä säädetty kirjanpitovelvollisuudesta arvonlisäverodirektiiviin lisättävällä 242 a artiklalla. Hallituksen esityksen mukaan kyseinen direktiivi ja siinä mainittu kirjanpitovelvollisuus koskee kaikkia niitä tilanteita, joissa mahdollistetaan toisen elinkeinonharjoittajan myynti sähköisen rajapinnan kautta¹³⁷. Selventävissä huomautuksissa Euroopan komissio on täsmentänyt edellä mainitun kirjanpitovelvollisuuden koskevan nimenomaan niitä, jotka mahdollistavat tavaroiden luovutukset siten, ettei mahdollistajaa itseään katsota tavaroiden luovuttajaksi¹³⁸. Tämä tarkoittanee vähintäänkin niitä tilanteita, joissa verkkokauppa toimii toisen yrityksen tuotteiden välittäjänä nimenomaan siten, että tilanne tulkitaan välityspalveluksi.

Edellä mainittu kirjanpitovelvollisuus merkitsee tässä yhteydessä sitä, että asiamiehen on voitava jälkikäteen selvittää kauttansa toteutuneet tapahtumat, vaikkei itse myynneistä olisikaan verovelvollinen. Tietojen on oltava niin yksityiskohtaisia, että kulutusjäsenvaltion viranomaisella on mahdollisuus tarkistaa ilmoitettujen ja suoritettujen arvonlisäverojen oikeellisuus. Ne on voitava toimittaa sähköisesti tietoja pyytävän viranomaisen saataville, kymmenen vuoden ajan liiketoimen tapahtumavuoden lopusta lukien.¹³⁹ Täytäntöönpanoasetuksen muutosasetuksen 54 c artiklan 2 kohdan a ja b

¹³⁷ HE 18/2021 vp, s. 28.

¹³⁸ Euroopan komissio 2020, s. 30.

¹³⁹ EUVL N:o L 348, 29.12.2017, s. 8, 13.

alakohdassa on täsmennetty edellä esitettyä velvollisuutta tiettyjen tietojen kirjaamiseen ja säilyttämiseen siten, että sen, joka mahdollistaa sivuillaan toisen luovuttajan tavaroiden myynnin, on sisällytettävä kirjanpitoaineistoon seuraavat asiat:

- a) Tiedot luovuttajasta:
 - nimi ja osoite (myös sähköposti ja verkkosivu käy)
 - arvonlisäverotunniste tai kansallinen veronumero, jos saatavilla
 - pankki- tai virtuaalitilin¹⁴⁰ numero, jos saatavilla
- b) Tiedot tavaroista:
 - kuvaus ja arvo
 - paikka, johon lähestys tai kuljetus päättyy
 - luovutusaika
 - tilausnumero tai muu liiketoimen yksilöivä numero, jos saatavilla.¹⁴¹

Niille verkkokaupoille, jotka tarjoavat etämyyntinä markkinoille ainoastaan omia tuotteitaan, ei etämyynneistä aiheudu ylimääräistä kirjanpitovelvollisuutta, ellei yritys käytä OSS-järjestelmää¹⁴². Tämän arvioin koskevan myös omissa nimissään tuotteita myyvää komissiokauppiasta, mutta kuten edellä on kerrottu, asiaan jää tulkinnallisuutta ja tässä esitetty päätelmä edellyttää komissiokaupan sääntelyn soveltumista myös yhteisön sisäisiin etämyynnteihin.

Suomessa verotettavien etämyyntien laskutukseen sovelletaan AVL 209 a §:n 1 momentin perusteella Suomen laskutussäännöksiä¹⁴³ ja AVL 209 b §:n 2 momentin 1 kohdan mukaan näistä liiketapahtumista on laskunantovelvollisuus¹⁴⁴. Kuluttajakauppa voidaan usein toteuttaa niin sanotuin kevennetyin laskumerkintävaatimuksin, mutta tavaran etämyyntiin AVL 209 f §:n 2 momentin mukaan kevennetyjä merkintävaatimuksia ei kuitenkaan voi käyttää¹⁴⁵. Tämä tarkoittaa sitä, että laskulla on oltava AVL 209 e §:n edellyttämät tiedot, jolloin kirjanpitomateriaalista löytyvä tosineaineisto riittää pitkälti kattamaan myös sen, mitä myös myynnin mahdollistajalta edellytetään

¹⁴⁰ Termi on tarkoitettu kattamaan erilaiset tulevat maksuratkaisut ja -palvelut, ks. Euroopan komissio 2020, s. 31.

¹⁴¹ EUVL N:o L 313, 4.12.2019, s. 18–19.

¹⁴² Järjestelmän käyttöön liittyvät erityisvelvoitteita, jotka selvitetään tarkemmin tutkielman luvussa 3.4.5.

¹⁴³ HE 18/2021 vp, s. 114.

¹⁴⁴ HE 18/2021 vp, s. 115.

¹⁴⁵ HE 18/2021 vp, s. 115.

arvonlisäveroverodirektiivin 242 a artiklalla. AVL 209 e §:n 2 momentin mukaan kaikkien vaadittavien tietojen on sisällyttävä samaan asiakirjaan¹⁴⁶, joka AVL 209 e §:n 1 momentin perusteella tarkoittaa sitä, että laskulta tai muulta tositteelta on ilmettävä seuraavat asiat:

1. laskun antopäivä
2. laskun yksilöivä juokseva tunniste
3. myyjän arvonlisäverotunniste
4. myyjän ja ostajan nimi ja osoite
5. myytyjen tavaroiden määrä ja laji
6. tavaroiden toimituspäivä tai mahdollisen ennakkomaksun maksupäivä, mikäli päivä on tiedossa eikä se ole sama, kuin laskun antamispäivä
7. veron peruste erikseen jokaisen verokannan tai mahdollisen verottomuuden osalta
8. yksikköhinta ilman veroa
9. hyvitykset ja alennukset, jos niitä ei ole huomioitu yksikkö hinnassa
10. verokanta
11. veron määrä
12. jos myynnistä ei suoriteta veroa, merkintä verottomuudesta tai viittaus asiasta säätävään arvonlisäverolain tai -direktiivin kohtaan.

Niissä myynneissä, joista verot maksetaan kuljetuksen päättymisjäsenvaltioon, sovellettavat laskutussäännökset ovat riippuvaisia siitä, käytetäänkö OSS:ia vai hoidetaanko velvoitteet suoraan kohdemaahan sinne rekisteröitymällä. Arvonlisäverodirektiivin 219 artiklan 2 kohdan perusteella OSS-järjestelmää Suomesta käsin käytettäessä sovelletaan Suomen laskutussääntöjä¹⁴⁷. Yritysten toimintaa on haluttu edelleen helpottaa sillä, että järjestelmässä ilmoitettavilta myynneiltä poistetaan kokonaan laskunantovelvollisuus AVL 209 b §:ään 5 momentin lisäyksellä.¹⁴⁸ Edellä kerrottu sääntely kattaa koko Euroopan unionin, sillä se juontaa ensimmäisellä etämyyntidirektiivillä muutettavasta direktiivin 220 artiklan 1 kohdan 2 alakohdasta¹⁴⁹. Myyjän on siten annettava lasku yhteisön sisäistä tavaroiden etämyynneistä ainoastaan, ellei käytä OSS-järjestelmää ja puolestaan velvollisuus selvittää määränpääjäsenvaltion laskutusvaatimukset säilyy ainoastaan niissä tilanteissa, joissa myyjä hoitaa arvonlisäverot suoraan kulutusjäsenmaahan sinne

¹⁴⁶ HE 18/2021 vp, s. 115.

¹⁴⁷ Ks. HE 18/2021 vp, s. 85.

¹⁴⁸ HE 18/2021 vp, s. 88, 115.

¹⁴⁹ EUVL N:o L 348, 29.12.2017, s. 13.

rekisteröityen. Helpotus verkkokaupoille lienee se, että tositemerkintöihin voidaan pääsääntöisesti soveltaa Suomen lainsäädäntöä. Vaikka tositemerkinnät eri EU-maissa direktiiviin perustuen ovatkin pitkälti samankaltaisia, poistaa sääntely sen hienoisen epävarmuuden, josta johtuen vaatimukset pitäisi aina tarkistaa.

OSS:n käyttöön perustuvasta laskunantovelvollisuudesta luopumisesta seuraava todellinen hyöty jää mahdollisesti melko vähäiseksi, sillä kirjanpidon tulee aina kuitenkin perustua tositteisiin. KPL 2 luvun 5 §:n 1 momentin mukaan *”Kirjauksen on perustuttava päivättyyn ja järjestelmällisesti numeroituun tai vastaavalla tavalla yksilöityyn tositteeseen, joka todentaa liiketapahtuman. Liiketapahtuman, tositteen ja kirjauksen välisen yhteyden tulee olla vaikeuksitta todettavissa.”* Kirjanpitolausokunnan yleisohjeen mukaan tositteessa keskeistä on tietosisältö ja siltä edellytetään sellaista yksikäsitteisyyttä ja yksityiskohtaisuutta, mikä mahdollistaa kirjanpitomerkinnän tekemisen¹⁵⁰. Vaatimukset on mahdollista täyttää arvonlisäverolaissa säädettyä kevyemmin merkinnöin, mutta tosite joka tapauksessa liiketapahtumasta vaaditaan jo kirjanpidonkin vuoksi. AVL 133 I §:n 4 momentin 2 kohdan mukaisesti kulutusjäsenvaltio ja sen mukainen arvonlisävero määräytyvät ostajalle tapahtuvan tavarakuljetuksen päättymismaahan. Täten myös tavarankuljetuksen todentavien asiakirjojen tulisi linkittyä tositteeseen, jota kautta tulee todistetuksi ja dokumentoiduksi veron suorittaminen oikeaan valtioon.

3.4 One Stop Shop -järjestelmä

3.4.1 Yleistä OSS-järjestelmästä ilmoituskanavana

One Stop Shop on sähköisesti toimiva kanava kulutusjäsenvaltioon suoritettavien arvonlisäverojen ilmoittamiseen ja maksamiseen. Järjestelmä toimii yhdestä tunnistamisjäsenvaltiosta käsin siten, että yhden yhteyspisteen kautta tavaramyyntien

¹⁵⁰ Kirjanpitolausokunta 2011, 1. helmikuuta.

arvonlisäverotiedot ja maksut on mahdollista välittää kaikkiin muihin EU-maihin ja Pohjois-Irlantiin. Euroopan komissio on selittävässä huomautuksissaan täsmentänyt tätä siten, että yritys voi ilmoittaa ja maksaa verot yhden tunnistamisjäsenvaltion kanavaa käyttäen ”*kaikkialla EU:ssa suoritetusta tavaroiden etämyynistä*”¹⁵¹. Verkkokauppa voi esimerkiksi Suomea tunnistamisjäsenvaltionaan käyttämällä ilmoittaa Suomesta käsin myös ne yhteisön sisäiset etämyynnit, joissa tavaran kuljetus ostajalle alkaa jostakin muusta jäsenmaasta kuin Suomesta päätyen johonkin kolmanteen Euroopan unionin maahan.

Tunnistamisjäsenvaltiolla tarkoitetaan EU:n arvonlisäveroalueelle sijoittautuneen yrityksen kohdalla sitä Euroopan unionin ”*jäsenvaltiota, jonka alueella verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka tai, jos hänen liiketoimintansa kotipaikka ei ole yhteisössä, jäsenvaltiota, jossa hänellä on kiinteä toimipaikka.*” Määritelmä tulee olemaan arvonlisäverodirektiiviin 369 a artiklan 2 kohdassa ja perustuu toiseen etämyyntidirektiiviin.¹⁵² Suomalaisen yrityksen liiketoiminnan kotipaikka on yleensä Suomessa ja Suomi tunnistamisjäsenvaltiona käyttää järjestelmään rekisteröitymiseen sekä tietojen ilmoittamiseen ja verojen maksamiseen Verohallinnon sähköistä asiointipalvelua eli OmaVeroa¹⁵³. Yhteisön sisäisissä tavaroiden etämyynneissä toimivaltaisena viranomaisena toimii siten Verohallinto.

Halutessaan yritykset voivat hoitaa ilmoittamisen ja verojen maksut suoraan kohdemaahan rekisteröityneenä, kyseisen maan kansallisten säännösten ja viranomaisohjeiden mukaisesti. OSS-järjestelmän käyttö on siten vapaaehtoista. Todennäköisintä kulutusjäsenvaltiokohtaisessa rekisteröitymisessä pitäytyminen lienee niille yrityksille, jotka ovat jo entuudestaan suorittaneet arvonlisäverot tietyssä kohdevaltiossa, jolloin toimittavat ilmoittamisessa ja maksamisessa sekä kirjanpidossa ovat vakiintuneet. Muutoinkin erilaiset kansalliset menettelyt lienevät hallittavissa erityisesti tilanteissa, joissa

¹⁵¹ Euroopan komissio 2020, s. 49–50 esimerkki 9 kohta b.

¹⁵² EUVL N:o L 310, 2.12.2019, s. 3.

¹⁵³ Verohallinto 2021, 1. huhtikuuta.

kuluttajakauppaa tai vastaavaa arvonlisäverottomille ostajille toteutettavaa kauppaa käydään yksittäiseen tai yksittäisiin EU-maihin. Yrityksen päätyessä käyttöönottamaan OSS-järjestelmän, on sen käyttö AVL 134 §:n 1 momentin mukaan tuon jälkeen pakollista kaikissa niissä myynneissä, jotka kuuluvat järjestelmän soveltamisalaan¹⁵⁴. Mahdollisuutta vain osittaiseen hyödyntämiseen ei siten ole.

Yritykselle saattaa aiheutua rekisteröitymisvelvollisuus tavarakuljetuksen määränpäämaassa myös muusta syystä kuin tavaroiden etämyynneistä. Tällöin yhteisön sisäisten etämyyntien ilmoittaminen ja verojen suorittaminen tavarakuljetuksen päättymismaassa yhdessä muusta toiminnasta annettavien tietojen kanssa voi olla hyvinkin perusteltua. Ensimmäisellä etämyyntidirektiivillä muutetun arvonlisäverodirektiivin 369 j artiklan toisen kohdan samamuodon mukaan rekisteröitymisvelvollisuus kohdemaassa, muusta kuin OSS-järjestelmän piiriin kuuluvasta toiminnasta, ei ole kuitenkaan este järjestelmän käytölle siihen soveltuvissa myynneissä. Täten on mahdollista suorittaa arvonlisäveroja johonkin kulutusjäsenvaltioon erilaisia ilmoitusmenettelyjä käyttäen.

3.4.2 Tunnistamisjäsenvaltion tehtävät

Tunnistamisjäsenvaltioiden tehtävät ovat käynnistyneet OSS-järjestelmän kehitystyöllä jo hyvissä ajoin ennen käyttöönottoa. Järjestelmässä annettavien ilmoitusten sisältö ja määräajat ilmoitusten antamiseen, verojen maksamiseen ja jäsenmaiden väliseen tietojen vaihtoon perustuvat pitkälti Euroopan unionin lainsäädäntöön. Erilaisista yksityiskohdista, muun muassa teknisestä toteutuksesta ja toiminnallisuudesta, ohjeet ovat tulleet komissiolta¹⁵⁵. Silti jokaiselle maalle on jäänyt kansallisestikin päätettäviä asioita, kuten päätökset siitä, miten toteutus saadaan linkitettyä osaksi jo olemassa olevaa verotusjärjestelmää. Suomessa tämä on tarkoittanut Verohallinnon käyttämän GenTax-valmisohjelmiston¹⁵⁶ ja verovelvollisten ilmoitus- ja maksukanavan OmaVeron muokkaamista

¹⁵⁴ HE 18/2021 vp, s. 110.

¹⁵⁵ EUVL N:o L 348, 29.12.2017, s. 2, 6.

¹⁵⁶ Verohallinto 2015, 18. marraskuuta.

vastaamaan vaatimuksia. Huomioitavaksi on tullut Verohallinnon ja Suomen valtion näkökulma, tietojen ilmoittajan eli verovelvollisen näkökulma ja EU:n yhteinen näkökulma muun muassa siltä kannalta, että kansallisten järjestelmien tulee välittää ja vastaanottaa tietoa toisten jäsenmaiden järjestelmien kesken ja kaiken toteutetun tulee luonnollisesti täyttää unionin asettamat vaatimukset muutoinkin.

Tunnistamisjäsenvaltio valvoo järjestelmään rekisteröitymisen edellytykset, toteuttaa itse rekisteröinnin ja myös hoitaa ilmoitustietojen ja maksujen välityksen kulutusjäsenvaltioihin. Käytännössä tämä kaikki on varmasti ainakin haluttu toteuttaa pitkälti automatisoidusti, sillä Verohallinto on jo vuosien ajan tehostanut verotusprosesseja automatisoimalla toimintojaan¹⁵⁷. Automaattista tietojen käsittelyä edesauttaa unionin asettamat vaatimukset siitä, että järjestelmään annettavat ja siitä välitettävät tiedot tulee olla sähköisessä muodossa. Tällöin esimerkiksi verovelvollisen antamien tietojen oikeellisuutta pystytään teknisesti seuraamaan jo ilmoitusta täytettäessä ja tällä tavoin voidaan karsia virheitä, joita paperilomakkeita käytettäessä helposti muodostuisi.

Valtioiden väliseen tietojenvaihtoon sisältyy OSS:iin liittymistä ja siitä irtautumista koskevien tietojen välittyminen maiden välillä. Arvonlisäverodirektiivin 369 d artiklan mukaan OSS-järjestelmään kuuluvista myynneistä ainut arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröinti toteutetaan tunnistamisjäsenvaltiossa. Tunnistamisjäsenvaltion on hallinnollisen yhteistyön muutosasetuksen 47 b artiklan mukaan toimitettava tiedot verovelvolliseen ja tämän rekisteröintiin tai siihen tehtäviin muutoksiin liittyen sähköisesti eteenpäin muihin valtioihin. Määräajaksi on asetettu 10 päivää sen kuukauden päättymisestä, jolloin verovelvollinen on kyseiset asiat selvittänyt tunnistamisjäsenvaltiolle. Vaatimus 10 päivän siirtoaikataulusta vaikuttaa tiukalta, sillä Verohallinto arvioi yleisesti rekisteröintipäätöksen keskimääräiseksi käsittelyajaksi kolme viikkoa¹⁵⁸. Tästä voisi tulkita, että erilaisten rekisteröintitapahtumien käsittelyn tulisi tapahtua pitkälti automatisoidusti, jotta

¹⁵⁷ Ks. esim. Valtiontalouden tarkastusvirasto 2016, 5. lokakuuta.

¹⁵⁸ Verohallinto (päivämäärätön).

vaaditussa aikataulussa voitaisiin aina pysyä. Hallituksen esityksessä on kuitenkin todettu, että päätökset erityisjärjestelmän käyttäjäksi rekisteröitymisestä laaditaan virkailijatyönä¹⁵⁹.

Rekisteröinti astuu pääsääntöisesti voimaan seuraavan ilmoitusjakson alusta. Ilmoitusjakson ollessa kolmen kuukauden mittainen, saattaa voimaantuloon siten mennä enimmillään lähes kolme kuukautta. Täytäntöönpanoasetuksen muutosasetuksen 57 d artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan järjestelmään voidaan kuitenkin rekisteröidä myös ennen seuravan ilmoitusjakson alkua, mikäli tavaroita luovutetaan jo ennen tuota ajankohtaa. Verovelvollisuus alkaa tällöin ensimmäisestä luovutuspäivästä, edellyttäen kuitenkin sitä, että asiasta on ilmoitettu tunnistamisjäsenvaltiolle riittävän ajoissa eli viimeistään ensimmäistä tavaraluovutusta seuraavan kuukauden kymmenentenä päivänä.¹⁶⁰

Kuten aiemmin mainittua, OSS:iin rekisteröityminen on vapaaehtoista ja järjestelmästä voidaan myös haluttaessa poistua, vaikka toiminta edelleen kattaisikin sellaisia myyntejä, jotka sen avulla voitaisiin ilmoittaa. Tällöin poistuminen tarkoittaa velvollisuutta rekisteröityä suoraan kulutusjäsenmaahan ja hoitaa arvonlisäverot jatkossa kyseisen maan lainsäädännön mukaisesti. Asiasta säädetään täytäntöönpanoasetuksen muutosasetuksen 57 g artiklan 1 kohdassa. Toisaalta kyseessä voi olla myös tilanne, jossa AVL 69 m §:n 1 momentin 4 kohdan mukainen 10 000 euron etämyyntien raja-arvo jää täyttymättä toisena peräkkäisenä kalenterivuonna. Tällöin myyntimaa voidaan siirtää tavarakuljetuksen alkamismaahan, koska velvollisuutta pitäytyä kulutusjäsenvaltion verotuksen piirissä ei enää ole¹⁶¹. Vapaaehtoista ei kuitenkaan ole ilmoittaa tunnistamisjäsenvaltiolle siitä, että järjestelmän soveltamisalaan kuuluva toiminta on loppunut kokonaan. Muutosasetuksen 57 h artiklan 1 kohdan mukaan, tunnistamisjäsenvaltion on saatava

¹⁵⁹ HE 18/2021 vp, s. 95.

¹⁶⁰ EUVL N:o L 313, 4.12.2019, s. 20, 23.

¹⁶¹ Ks. tutkielman kohta 3.3.3.

rekisteröintitoimenpiteitä varten tämä tieto verovelvolliselta viimeistään toiminnan lop-
pumista seuraavan kuukauden kymmenentenä päivänä.¹⁶²

Tunnistamisjäsenvaltiolla on velvollisuus sulkea verovelvollinen unionin OSS-järjestel-
mästä ulkopuolelle uuden AVL 133 n §:n 2 momentin mukaan, mikäli todetaan järjestel-
män piiriin kuuluneen toiminnan lakaneen tai mikäli verovelvollinen ei enää täytä sen
käytön edellytyksiä tai laiminlyö jatkuvasti sitä koskevia sääntöjä¹⁶³. Järjestelmästä pois-
taminen voi siten tapahtua myös viranomaisaloitteisesti. Täytäntöönpanoasetuksen
muutosasetuksen 58 artiklan 1 kohdan mukaan ainoastaan tunnistamisjäsenvaltiolla on
mahdollisuus sulkea verovelvollinen OSS:in piiristä, mutta poistamisen on perustuttava
kaikkiin käytettävissä oleviin tietoihin, jotka on voitu saada myös toisista maista¹⁶⁴. Ole-
tettavasti merkittäväksi viranomaisaloitteisen järjestelmästä poiston syyksi tulee muo-
dostumaan nimenomaan toisista EU-maista saatavat tiedot maksamattomista veroista,
joita ei maksukehotuksista huolimatta ole asianmukaisesti hoidettu.

Järjestelmästä poistamisen edellytykset ovat olemassa täytäntöönpanoasetuksen muu-
tosasetuksen 58 a artiklan mukaan viimeistään silloin, kun verovelvollisella ei kahden pe-
rääkkäisen vuoden aikana ole ollut sen soveltamisalaan kuuluvia tavaraluovutuksia mis-
sään kulutusjäsenvaltiossa. Näin tehty rekisteristäpoisto ei ole kuitenkaan este myöhem-
mälle rekisteröitymiselle, mikäli toiminta todellisuudessa käynnistyy. Sen sijaan 58 b ar-
tiklan 1 kohdan mukaan toistuvien laiminlyöntien seurauksena OSS-järjestelmästä ulko-
puolelle sulkeminen saa aikaan esteen järjestelmän piiriin takaisinpääsulle kaikissa jäsen-
valtioissa kahdeksi vuodeksi.¹⁶⁵ Muutosasetuksen 58 b artiklan 2 kohdan a ja b alakoh-
tien mukaan rekisterin ulkopuolelle sulkemiseen johtavia laiminlyöntejä voivat olla esi-
merkiksi sellaiset ilmoitus- ja maksulaiminlyönnit, jotka koskevat kolmea perättäistä il-
moituskautta ja joita ei ole korjattu kymmenen päivän kuluessa tunnistamisjäsenvaltion
lähettämästä muistutuksesta. Poikkeuksena on kuitenkin mainittu sellaiset melko

¹⁶² EUVL N:o L 313, 4.12.2019, s. 21.

¹⁶³ HE 18/2021 vp, s. 106.

¹⁶⁴ EUVL N:o L 313, 4.12.2019, s. 21.

¹⁶⁵ EUVL N:o L 313, 4.12.2019, s. 22–23.

vähäiset maksulaiminlyönnit, jotka jäävät alle 100 euron kunakin verokautena. Seurauksena OSS:in ulkopuolelle sulkemisesta on, että verovelvollisen on hoidettava jatkossa kaikkiin kulutusjäsenvaltioihin aiheutuvat velvoitteet suoraan jokaisen maan veroviranomaiselle.¹⁶⁶

Verkkokauppaa ajatellen laiminlyönneistä aiheutuva järjestelmän ulkopuolelle sulkeminen voi olla toimintaa merkittävästi hankaloittava tekijä. Varsinkin niille yrityksille, joilla soveltamisalan piirissä olevaa liikevaihtoa todellisuudessa on ja se suuntautuu useisiin maihin. Ensinnäkin poisto voi astua voimaan melko lyhyellä varoitusajalla ulkopuolelle sulkemisen tapahtuessa meneillään olevan verokauden loppupuolella, jolloin tarvitaan nopeaa reagointia kulutusjäsenvaltioiden sääntelyn ja erilaisten käytäntöjen selvittämisessä. Toisekseen määränpäävaltion kansallisesta sääntelystä riippuen verokausi voi jatkossa muodostua neljänneskalenterivuotta lyhyemmäksi. Vertailukohtana voi käyttää OVML 15 §:n 5–6 momenttien sääntelyä Suomeen suoritettavasta verosta, johon liittyen yritykselle saattaa laiminlyöntien tai mahdollisten laiminlyöntien uhatessa muodostua velvollisuus ilmoittaa arvonlisäverot kuukausittain, vaikka toiminta muutoin oikeuttaisi neljänneskalenterivuoden tai vuoden ilmoitusjaksoon. OVML:n edellä mainitut kohdat perustuvat arvonlisäverodirektiivin 252 artiklan 2 kohtaan, joka mahdollistaa eri pituisien verokausien säätämisen ja siten Suomen käyttämää menettelyä todennäköisesti esiintyy myös muualla. Pelkästään jo mahdollinen lyhyempi ilmoituskausi työllistää, jos esimerkiksi aikaisemman neljän ilmoituksen sijaan joudutaan antamaan 12 ilmoitusta vuodessa¹⁶⁷. Kolmas merkittävä seikka järjestelmän ulkopuolelle sulkemisessa on se, ettei yrityksellä ole mahdollisuutta päästä järjestelmän piiriin takaisin kahteen vuoteen, jolloin laiminlyönneistä voi aiheutua pitkäaikainen vahinko.

Yritys saa myös itse kaikista OSS-järjestelmää käsittävistä rekisteröintitoimista AVL 134 b §:n 1–2 momentin mukaisesti valituskelpoisen päätöksen, joka annetaan sähköisesti ja

¹⁶⁶ EUVL N:o L 313, 4.12.2019, s. 22–23.

¹⁶⁷ Vrt.

tulee näkymään OmaVerossa.¹⁶⁸ Säännös muuttaa tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen erityisjärjestelmässä noudatettua menettelyä, sillä valituskelpoista päätöstä on aikaisemmin tullut erikseen pyytää¹⁶⁹. Uudistus yksinkertaistaa menettelyä sekä verovelvollisen että myös Verohallinnon näkökulmasta, vaikka lukumäärällisesti ei olisikaan kovin merkittävästä asiasta kyse. Oletettavaa on, että viranomaisaloitteisesti tehdyt järjestelmän ulkopuolelle sulkemiset voivat olla yksi erityisryhmä, joista valituksia aiheutuu. Kahden vuoden karenssiajalla voi pahimmillaan olla toimintaa lamaava vaikutus, joka huomataan vasta vahingon jo tapahduttua ja ikään kuin viimeisenä mahdollisuutena tartutaan tähän valitustiehen. Suomi tunnistamisjäsenvaltiona käsittelee rekisteröintiä koskevat oikaisuvaatimukset, mutta oikaisuvaatimusmenettely vie yleensä aikaa eikä siksi todennäköisesti tule tarjoamaan pikaratkaisua tilanteeseen¹⁷⁰.

Erilaisten rekisteröintitehtävien lisäksi tunnistamisjäsenvaltiolla on myös tärkeä rooli verotustietojen välittäjänä. Ilmoitukset tai niiden perusteella suoritettavat maksut eivät välity eteenpäin reaaliaikaisesti, vaan tiedot on välitettävä kulutusjäsenvaltioille 20 päivän määräajassa, joka lasketaan sen kuukauden päättymisestä, jolloin veroilmoitus tai maksu on vastaanotettu. Aikataulut ovat luettavissa hallinnollisen yhteistyön muutosasetuksen 47 d artiklasta ja 47 f artiklan 1 kohdan kolmannesta alakohdasta.¹⁷¹ Luonnollisesti yrityksen antamien verotietojen ja niiden perusteella suoritettujen maksujen oikea ja oikea-aikainen välitys ovat aivan oleellisin ydintä koko OSS:in toiminnan kannalta ja edellyttää kaikkien jäsenmaiden järjestelmiltä kykyä toimia saumattomasti yhteen.

Maksujen välitykseen on hallinnollisen yhteistyön muutosasetuksen 47 f artiklan 2 kohdassa säädös niihin tilanteisiin, jolloin verovelvollinen maksaa vähemmän, mitä veroilmoituksellaan ilmoittaa suoritettavaa veroa. Tällöin tunnistamisjäsenvaltio on velvollinen jakamaan maksu kaikkien niiden kulutusjäsenvaltioiden kesken, joille annettulla ilmoituksella on veroja ilmoitettu. Jako tehdään kunkin kulutusjäsenvaltion suhteellisen

¹⁶⁸ HE 18/2021 vp, s. 45, 111.

¹⁶⁹ HE 18/2021 vp, s. 78.

¹⁷⁰ Yleinen rekisteröintiä koskevien oikaisujen käsittelyaika on keskimäärin kaksi kuukautta; Verohallinto (päivämäärätön).

¹⁷¹ EUVL N:o L 348, 29.12.2017, s. 4.

osuuden mukaan kauden verojen kokonaisarvosta¹⁷². Yrityksellä itsellään ei siten ole vaikutusmahdollisuutta suorituksen jakaantumiseen. Maksuvaikeuden kohdatessa tällaiseen rahojen tietoiseen kohdistamiseen voisi muutoin olla houkutusta, koska seuraavassa luvussa kerrotun mukaisesti jokainen EU-maa hoitaa omat perintätoimensa itse, jolloin todennäköisesti olisi yksinkertaisempaa suorittaa maksamattomiksi jääneet verot ja viivästyksestä johtuvat sanktiot yhteen valtioon. Pahimmillaan maksun vajauksesta voi muodostua velkaa 27:ään eri maahan, mikä lienee melko teoreettinen tilanne, mutta kuitenkin mahdollinen. Erilaiset selvittelytyöt tapahtuvat suoraan kulutusjäsenvaltioiden kanssa, mikä voi vähentää järjestelmästä saatavaa hyötyä, koska yhtenä keskeisenä etuna OSS:n käytössä on nimenomaan mahdollisuus toimia pitkälti itsenäisesti, kotivaltiota käsin. Lisäksi on olemassa uhka, että laiminlyönneistä seuraa järjestelmästä ulkopuolelle sulkeminen. Jää nähtäväksi, miten monimutkaiseksi ja merkittäväksi ongelmaksi useisiin maihin kauppaa käyville yrityksille muodostuu näiden maksamatta olevien verojen ja niistä muodostuvien viivästysseuraamusten selvittäminen ja suorittaminen. Oma kantamani esitän, että maksuissa kannattaa olla huolellinen ja pyrkiä kokonaan välttämään tilannetta, jolloin osa verosta jäisi hoitamatta ja tätä kautta muodostuisi maksuvajasta useisiin maihin.

3.4.3 Kulutusjäsenvaltion tehtävät

Kulutusjäsenvaltion tehtäviin kuuluu ilmoitusten valvonta, mahdollisista puutteista ilmoittamisessa ja maksamisessa johtuvien seuraamusten määrääminen sekä niiden ja mahdollisten maksamattomien verojen perintä. Esimerkiksi maksuvaikeuksissa yrityksen on siten oltava yhteydessä kulutusjäsenvaltioon. Ensimmäiset karhuamiskirjeet sekä maksuista että ilmoituspuutteista lähettää kuitenkin tunnistamisjäsenvaltio. Täytäntöönpanoasetuksen muutosasetuksen 60 a artiklan ensimmäisen kohdan ja 63 a artiklan ensimmäisen kohdan mukaan tunnistamisjäsenvaltion on lähetettävä verovelvolliselle sähköinen muistutus ilmoituksen tai maksun puuttumisesta eräpäivää seuraavana

¹⁷² EUVL N:o L 348, 29.12.2017, s. 4.

kymmenentenä päivänä, ollen myös velvollinen ilmoittamaan muille valtioille muistutuksen antamisesta.¹⁷³

Veroilmoitukset annetaan aina tunnistamisjäsenvaltioon ja maksutkin voidaan vielä tunnistamisjäsenvaltion lähettämän muistutuksen yhteydessä hoitaa tuosta valtiosta OSS:a hyödyntäen. Maksuissa tilanne kuitenkin muuttuu 63 a artiklan kolmannen kohdan mukaan siinä vaiheessa, kun verojen suorittaminen edelleen viivästyy ja kulutusjäsenvaltio lähettää oman muistutuksensa. Tämän jälkeen maksut on suoritettava suoraan kulutusjäsenvaltioon kyseisen maan ohjeistuksen mukaisesti ja myös mahdolliset ilmoitusten ja maksujen jatkotoimenpiteet tapahtuvat 60 a artiklan toisen kohdan ja 63 a artiklan kolmannen kohdan sekä 63 b artiklan perusteella tuossa valtiossa.¹⁷⁴

Sääntely ei kata sitä, missä aikataulussa kulutusjäsenvaltion on omat muistutuksensa lähetettävä. Jokaisella valtiolla on oman kansallisen normiston mukainen aikataulu erilaisille perintätoimenpiteille ja siten aikataulu voi vaihdella. 63 a artiklan neljännen kohdan mukaan kulutusjäsenvaltion on kuitenkin sähköisesti ilmoitettava tunnistamisjäsenvaltiolle lähettämästään maksumuistutuksesta, jolloin myös tunnistamisjäsenvaltiolla on tieto siitä, että yrityksen mahdollisuus maksaa kyseiset verot tämän kautta on päättynyt.

175

Hallituksen esityksen mukaan laiminlyönneistä seuraavien jatkotoimenpiteiden siirtymisen kulutusjäsenvaltioon tullaan lainsäädännössä ilmaisemaan muun muassa siten, että AVL 134 s §:n 1 momentin mukaan eritysjärjestelmää käyttävään verovelvolliseen ei sovelleta OVML 35 ja 37 §:iä niihin seuraamusmaksuihin, jotka muodostuisivat toiseen valtioon suoritettavista veroista. Kyseiset OVML:n pykälät käsittelevät veroilmoituksen myöhästymisestä aiheutuvaa myöhästymismaksua sekä ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönneistä ja puutteista määrättävää veronkorotusta. Muutettavan AVL 134 f §:n 2

¹⁷³ EUVL N:o L 313, 4.12.2019, s. 24–25.

¹⁷⁴ EUVL N:o L 313, 4.12.2019, s. 24–26.

¹⁷⁵ EUVL N:o L 313, 4.12.2019, s. 24–26.

momentin mukaan toiseen jäsenvaltioon suoritettavaan veroon ei sovelleta myöskään veronkantolakia (11/2018), veronlisäyksestä ja viivekorosta annettua lakia (1556/1995) eikä verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetussa laissa (706/2007) säädettyä.¹⁷⁶

Sanktiot ilmoituspuutteista ja maksuviivästyksistä muodostuvat kulutusjäsenmaiden kansallisten normien perusteella, eikä tältä osin EU:ssa ole yhtenäistä sääntelyä, joten sanktiot voivat vaihdella suurestikin maiden välillä. Verovelvollisen ollessa tyytymätön muodostuneisiin seuraamuksiin tai halutessaan niistä lisätietoa, yhteydenotto on pääsääntöisesti tehtävä suoraan tuohon valtioon. Tunnistamisjäsenvaltioon yhteydenottoa voisi perustella niissä tilanteissa, joissa yritys katsoo tunnistamisjäsenvaltion välittäneen virheellisiä tietoja esimerkiksi ilmoituksen saapumisajankohdasta tai veron maksuajan kohdasta tai mikäli seuraamusten perusteella havaitsee virheen välitetyissä ilmoitustiedoissa.

3.4.4 Ilmoitusmenettely ja verojen maksaminen

Yrityksen antamalta arvonlisäveroilmoitukselta on arvonlisäverodirektiivin 358 artiklan 4 alakohdan mukaan ilmentävä ne tiedot, joita tarvitaan kullekin kulutusjäsenvaltiolle tilityttäväksi muodostuvan arvonlisäveron ”*määrän määrittämiseksi*”¹⁷⁷. Suomi tunnustamisjäsenvaltiona käyttää tietojen ilmoittamisessa rahayksikkönä täytäntöönpanoasetuksen muutosasetuksen 61 c artiklan mukaisesti euroa¹⁷⁸, josta AVL 134 c §:n 1 momentissa on jo olemassa säädös. Pykälässä säädetään siitä, että ilmoitus tehdään euroissa, vaikka myynti kohdistuisi maahan, jossa käytettävä valuutta on muu kuin euro. Valuutan muuntamiseen käytetään Euroopan keskuspankin julkaisemaa vaihtokurssia, joka on julkaistu verokauden viimeisenä päivänä tai mikäli tuona päivänä ei vaihtokurssia ole julkaistu, käytetään seuraavan julkaisupäivän kurssia. Muuntokurssi ei siten ole riippuvainen kaupan todellisesta päivästä, vaan siitä, millä verokaudella se kuuluu ilmoittaa.

¹⁷⁶ HE 18/2021 vp, s. 111, 114.

¹⁷⁷ EUVL N:o L 347, 11.12.2006, s. 134.

¹⁷⁸ EUVL N:o L 313, 4.12.2019, s. 25.

Ilmoitusten sisältö ja aikataulu ilmoituksen antamiselle määritellään AVL 133 o §:llä. Pykälän mukaan arvonlisäveroilmoitukselta on arvonlisäverotunnisteen lisäksi ilmentävä eritellysti myynnit kulutusjäsenvaltioittain kaikkiin niihin maihin, joille kyseisellä kaudella on ilmoitettavia veroja. Siten ilmoitusta ei tarvitse tehdä maihin, joille ilmoitettavaa ei ole. Kulutusmaittain ilmoituksella on eriteltävä sekä kauden myyntien arvonlisäveroton kokonaismäärä että verot yhteenlaskettuina ja myös jaettuina käytetyille verokannoille. Ilmoitukselta on ilmentävä myös ilmoituskaudelta tilitettävien arvonlisäverojen yhteis-
summa, jonka yritys tilittää yhtenä kokonaissuorituksena Verohallinnon osoittamalle tilille^{179, 180}.

OSS-järjestelmään veroilmoitus annetaan neljä kertaa vuodessa neljänneskalenterivuoden mittaiselta verokaudelta, viimeistään verokauden viimeistä kuukautta seuraavan kuukauden viimeisenä päivänä. AVL 133 o §:n 6 momentissa määritellään verokauden pituus ja ilmoituksen antamisen määräaika ja pykälän 1 momentissa tullaan toteamaan OSS-järjestelmään rekisteröityneen velvollisuudesta antaa aina ilmoitus.¹⁸¹ Jokaiselta kaudelta siten annetaan vähintään nollailmoitus, vaikkei ilmoitettavia tietoja olisi lainkaan. Ilmoittaminen neljänneskalenterivuosittain tarkoittaa käytännössä sitä, että ensimmäinen vuosineljännes muodostuu aina ajanjaksosta tammikuu–maaliskuu. Muut jaksot ovat siten huhtikuu–kesäkuu, heinäkuu–syyskuu ja lokakuu–joulukuu. Ilmoituksen antamisen eräpäivän määräytyessä vuosineljännekseen kuuluvan viimeisen kuukauden mukaisesti, sitä seuraavan kuukauden viimeiseen kalenteripäivään, muodostuu kalenterivuoden ensimmäisen jakson ilmoituksen eräpäiväksi 30.4.

OVML:n 19 §:n 1 momentin mukaan veroilmoitus katsotaan annetuksi sen ollessa saapuneena Verohallinnossa. Sähköisten ilmoitusten saapumisajankohtaa on täsmennetty sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa annetun lain (13/2003) 10 §:n 1 momentissa siten, että ilmoitus katsotaan saapuneeksi silloin, kun se on viranomaisen

¹⁷⁹ Ks. Täytäntöönpanosetuksen muutosasetus 62 artiklan 1 kohta, EUVL N:o L 313, 4.12.2019, s. 25.

¹⁸⁰ HE 18/2021 vp, s. 106–107.

¹⁸¹ HE 18/2021 vp, s. 106–107.

käsiteltävissä. Ilmoituskanavana toimii Verohallinnon OmaVero-palvelu, jonka yleisenä toimintaperiaatteena on antaa ilmoituksen vastaanottamisesta lähes välittömästi sähköinen vastaanottokuittaus, joka osoittaa ilmoituksen onnistuneen perilletulon. Automaattiviesti lähtee myös viikonloppuisin ja pyhäpäivisin, jolloin oletuksena voisi olla, että ilmoituksen antamisen eräpäivän osuessa viikonlopulle tai arkipyhälle, olisi riittävää, että ilmoitus annetaan viimeistään säädettyä eräpäivänä. Toisen jäsenvaltion verojen ilmoittamiseen ja maksamiseen liittyy kuitenkin mielenkiintoisia yksityiskohtia, eikä edellä mainittua oletusta voi näihin ilmoituksiin soveltaa.

Verojen maksamisen eräpäivä tulee vastaamaan ilmoituksenantovelvollisuudesta säädettyä eli AVL 133 p §:n 1 momentissa tullaan toteamaan maksuajankohdasta ainoastaan se, että verovelvollisen on maksettava ”*verojen yhteismäärä viimeistään verokautta seuraavan kalenterikuukauden viimeisenä päivänä*”¹⁸². Sääntö vaikuttaisi varsin yksiselitteiseltä. Maksun suorittamisesta tai ilmoituksen antamisesta eräpäivän osuessa viikonlopulle tai pyhäpäivälle ei etämyyntidirektiiveistä löydy erityistä mainintaa mahdollisuudesta siirtää ilmoituksen antaminen ja suoritusten maksu seuraavaan arkipäivään, eikä asiasta mainita myöskään Suomen kansallisessa lainsäädännössä muualla. Menettely eroaa tältä osin siitä, mitä verojen maksusta ja ilmoitusten antamisesta Suomessa on yleisesti säädetty¹⁸³, mutta toisaalta on linjassa tele-, lähestys- ja sähköisten palvelujen erityisjärjestelmässä sovelletun kanssa. Verojen ollessa kulutusjäsenvaltioille kuuluvia niin, että myös perintä ja viivästysseuraamukset kukin maa hoitaa oman lainsäädäntönsä mukaisesti, onkin looginen lopputulos, ettei esimerkiksi tunnistamisjäsenvaltion kansallisilla pyhäpäivillä tule olla vaikutusta eräpäiviin.

Verohallinnon antamassa ohjeistuksessa on tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen erityisjärjestelmää käyttäviä neuvottu viikonlopulle tai pyhäpäivälle osuvan eräpäivän kohdalla suorittamaan maksu peräti etukäteen seuraavasti:

¹⁸² HE 18/2021 vp, s. 107.

¹⁸³ Vrt. esimerkiksi OVML 2 § 1 mom. 3 kohta, jossa on mainittu, että yleisen eräpäivän osuessa muulle kuin pankkipäivälle, siirtyy eräpäivä seuraavaan ensimmäiseen pankkipäivään.

”Erityisjärjestelmässä maksu katsotaan suoritetuksi ajankohtana, jolloin maksu on saapunut tunnistamisjäsenvaltion pankkitilille. Maksettaessa on siten varattava aikaa maksun välittymiseen. Koska ilmoituksen määräpäivä ei siirry viikonlopun tai juhlapyhän vuoksi, ei myöskään maksun eräpäivä siirry. Maksu on tällaisissa tilanteissa suoritettava jo ennen ilmoituksen määräpäivää, jotta sen katsottaisiin saapuneen ajoissa¹⁸⁴.”

Maksun saapumisesta tunnistamisjäsenvaltion tilille ei AVL 133 §:ssä tulla mainitsemaan mitään, mutta toisaalta siitä ei ole mainittu laissa myöskään aikaisemmin¹⁸⁵. Verohallinnon ohjeistus on perustunut komission erityisjärjestelmästä laatimaan oppaaseen, jossa asiasta on mainittu¹⁸⁶. Näillä näkymin vastaava ohjeistus on tulossa myös uuteen ohjeeseen ja tällä tulee olemaan vaikutuksensa myös itse ilmoituksen antamiseen. AVL 134 d §:n mukaan vero maksetaan Verohallinnon osoittamalle tilille viittaamalla annettuun arvonlisäveroilmoitukseen. Viittaamisessa käytettävän viitenumeron verovelvollinen saa ilmoituksen annettuaan.¹⁸⁷ Maksun edellyttäessä viittaamista annettuun ilmoitukseen, merkitsee tämä sitä, että kunkin ilmoituksen mukainen maksu on tilitettävä omana suorituksenaan eikä maksua voi suorittaa ennen ilmoituksen antamista. Täytäntöönpanoasetuksen muutosasetuskin 60 artiklassa toteaa, että ilmoitettavan ja maksettavan veron pitää olla suuruudeltaan tarkka, eikä tietoja tule esimerkiksi pyöristää lähimpään kokonaiseen rahayksikköön ja 62 artikla täydentää tätä vaatimuksella siitä, että maksun on vastattava annettua ilmoitusta¹⁸⁸. Tästä aiheutuu myös ilmoituksenantovelvollisuuden aikaistuminen niissä tilanteissa, joissa maksu tulee suorittaa ennen varsinaista viimeistä eräpäivää.

Veroilmoituksen korjaaminen tapahtuu täytäntöönpanoasetuksen muutosasetuksen 61 artiklan mukaan seuraavilta kausilta annettavilla ilmoituksilla viimeistään kolmen vuoden kuluessa siitä, jolloin virheen sisältänyt ilmoitus on tullut antaa¹⁸⁹. Virheellistä tietoa ei siten palata korjaamaan alkuperäiselle kaudelle, jollainen menettely on ollut käytössä

¹⁸⁴ Verohallinto 2021, 13. tammikuuta, k. 6.1.

¹⁸⁵ HE 18/2021 vp, s. 140.

¹⁸⁶ Euroopan komissio 2013, 23. lokakuuta, s. 21.

¹⁸⁷ Vrt. Euroopan komissio 2013, 23. lokakuuta, s. 18.

¹⁸⁸ EUVL N:o L 313, 4.12.2019, s. 23, 25.

¹⁸⁹ EUVL N:o L 313, 4.12.2019, s. 24.

aikaisemmassa erityisjärjestelmässä¹⁹⁰. Kolmen vuoden oikaisuaika ei ole ehdoton, sillä se koskee ainoastaan mahdollisuutta tehdä muutos OSS-järjestelmän kautta. Kulutusjäsenvaltioiden kansallisesta sääntelystä saattaa muodostua myös kolmea vuotta pidempi oikaisuaika, jonka mahdollisuus on tarvittaessa selvitettävä suoraan virheellisen ilmoituksen vastaanottaneesta valtiosta.¹⁹¹

Korjausmenettelystä säädetään AVL 134 q §:n 1 momentissa siten, että korjaus ilmoitukseen on tehtävä ilmoittamalla virheen sisältävä verokausi, kulutusjäsenvaltio, jonka tiedoissa virhe on sekä virheen suuruus. Pykälän 2 momentin mukaan maksettavan veron muutos huomioidaan sillä kaudella, jolta annettavalla ilmoituksella virhe oikaistaan, joko lisäämällä tai pienentämällä kyseisen kauden maksettavaa määrää. Tiedot ilmoitetaan ja myös niiden korjaukset eritellään maakohtaisesti, jolloin korjauksen yhteydessä saattaa muodostua tilanne, että oikaisu vähentäisi jonkin jäsenmaan veroa enemmän, mitä korjausilmoituksen kaudella on tuohon maahan ilmoitettavaa. Tästä 2 momentissa tullaan toteamaan, ettei negatiiviseksi muodostuvaa osuutta voida hyödyntää verokaudelta tilitettävässä verossa.¹⁹² Edellä kerrottu tarkoittaa käytännössä sitä, ettei vähentämättä jäävää osuutta voi huomioida suorituksista muihin valtioihin, vaan liिकासuoritukseksi jäävä osuus siirtyy kulutusjäsenvaltion palautusmenettelyyn.

Niissä tilanteissa, joissa virheen korjaaminen aiheuttaa lisäyksen suoritettavaan veroon, myös maksuviivästyksestä mahdollisesti muodostuvista seuraamuksista säättää kulutusjäsenvaltio. Yrityksen maksun on täsmättävä ilmoitettaviin tietoihin, jolloin mahdollisten viivästysseuraamusten ennakointi maksun yhteydessä tehtävällä ylimääräisellä suorituksella ei ole mahdollinen. Tämä voi osoittautua järjestelmää käyttävän yrityksen kannalta yhdeksi puutteeksi, jota on ilmeisen mahdoton kiertää, koska tunnistamisjäsenvaltion tehtäviin kuuluu tehdä liikamaksun palautus automaattisesti, eikä verovelvollisen ylimääräinen tilitys siten päädy kulutusjäsenvaltioon. Viivästysseuraamusten osalta on

¹⁹⁰ Verohallinto 2021, 13. tammikuuta, k. 5.3.

¹⁹¹ HE 18/2021 vp, s. 85–86.

¹⁹² HE 18/2021 vp, s. 113.

siten tarkkailtava kulutusjäsenvaltion asiasta tiedottamista ja mahdollisesti oltava suoraan yhteydessä kyseiseen maahan.

Mahdollisen liikamaksun palautuksen voi täytäntöönpanoasetuksen muutosasetuksen 63 artiklan ensimmäisen ja toisen alakohdan mukaan maksaa sekä tunnistamisjäsenvaltio että kulutusjäsenvaltio. Palautuksen maksajaan vaikuttaa, missä vaiheessa liिकासuoritus ilmenee. Kuten edellä on mainittu, verovelvollisen suorittaessa jo alun perin enemmän, mitä ilmoituksellaan ilmoittaa, tunnistamisjäsenvaltion on suoraan palautettava liikamaksu. Palauttamiseen sovelletaan AVL 134 j §:n muutettua 3 momenttia, jonka mukaan tulee sovellettavaksi se, mitä veronkantolain 4 ja 5 luvuissa on säädetty maksujen palauttamisesta tai käyttämisestä¹⁹³. Palautusta voidaan siten käyttää esimerkiksi eräänntyneiden verojen suoritukseksi veronkantolain 22 §:n mukaisesti. Verovelvollisen havaitessa ilmoitustiedoissaan virheen, josta muodostunut liikamaksu on jo siirretty kulutusjäsenvaltioon, maksaa palautuksen kukin kulutusjäsenvaltio ilmoitukseen annettujen korjaustietojen perusteella. Tällöin kulutusjäsenvaltio 63 artiklan neljännen kohdan mukaan ilmoittaa asiasta myös tunnistamisjäsenvaltiolle.¹⁹⁴ Tällainen kulutusjäsenvaltion suorittama liikamaksun palautus tulee kyseeseen lähinnä edellä kerrotun ilmoituksen korjausmenettelyn yhteydessä silloin, kun aiemmin liikaa ilmoitettua veroa korjataan kaudella, jolla kyseiseen maahan tilitettävä arvonlisävero ei riitä virheen kuitaamiseen. Toisin kuin OVML 16 §:n 1 momentin mukaisella oma-aloitteisten verojen veroilmoituksella, OSS-järjestelmässä ei ilmoiteta vähennettäviä veroja¹⁹⁵. Vähennystä ei siten voi tehdä esimerkiksi tavaroiden toimituskuluista kohdemaassa, jotka sisältävät kyseiseen maahan arvonlisäveron. Asiasta säädetään ensimmäisellä etämyyntidirektiivillä muutetussa arvonlisäverodirektiivin 369 j artiklassa. Ellei yritys ole rekisteröitynyt kulutusmaahan jostakin muusta toiminnastaan arvonlisäverovelvolliseksi, ei kyseistä veroa voida vähentää suoraan millään ilmoituksella, sillä OVML:n mukaisella ilmoituksella vähennysoikeus AVL 102 §:n 3 momentin mukaan käsittää ainoastaan kotimaahan suoritettut verot

¹⁹³ HE 18/2021 vp, s. 112.

¹⁹⁴ EUVL N:o L 313, 4.12.2019, s. 25.

¹⁹⁵ Vrt. Verohallinto 2021, 13. tammikuuta, k. 5.4.

ja tällä perusteella myös OSS:ssa ilmoitettaviin myynteihin kohdistuvat Suomen arvonlisäveroa sisältävät hankinnat vähennetään oma-aloitteisten verojen veroilmoituksella.

Vaihtoehdoksi ulkomaille suoritetuissa arvonlisäveroissa jää 369 j artiklan 1 momentissa mainittu palautushakemus maahan, jonka arvonlisäveroa hankinta sisältää. Varsinkin pienissä kuluissa helpoin ja joskus myös ainoa vaihtoehto palautettavan vähimmäisrajan vuoksi on kuitenkin kulujen sisällyttäminen kokonaisuudessaan kirjanpitoon vähennykseksi, ilman arvonlisäverovähennystä tai palautuksen hakemista. AVL 156 m §:n 1 ja 3 momentin mukaan arvonlisäverovelvollinen yritys voi hakea kyseistä palautusta Verohallinnolle jätettävällä sähköisellä palautushakemuksella, jonka Verohallinto välittää eteenpäin siihen valtioon, josta palautusta haetaan. Hakemukseen sisällytettävistä tiedoista säätää jokainen jäsenmaa omassa lainsäädännössään ja pykälän mukaan hakemus hyväksytään tehdyksi ainoastaan, kun annetut tiedot täyttävät nuo kyseisen maan asetamat vaatimukset¹⁹⁶. OmaVerossa tehtävä sähköinen palautushakemus ei koske ainoastaan tavaroiden etämyyntiä, vaan kaikkia arvonlisäverolliseen toimintaan kuuluvia, verollisia ja vähennyskelpoisia hankintoja toisista EU-maista.

OSS-järjestelmän käytön päättyessä täytäntöönpanoasetuksen muutosasetuksen 61 a artiklan mukaan verovelvollisen on annettava viimeinen arvonlisäveroilmoitus ja mahdolliset myöhästyneet ilmoitukset sekä suoritettava niitä koskevat maksut tunnistamisvaltiolle, joka oli voimassa ennen rekisteristä poistoa. Havaittaessa myöhemmin vielä korjattavaa näihin lopulliseksi tarkoitettuihin ilmoituksiin, tehdään yhteydenotot kulutusjäsenvaltioon ja mahdolliset oikaisut hoitaa kulutusjäsenvaltion viranomainen. Menettelyyn ei vaikuta järjestelmän käytön päättymissy.¹⁹⁷

¹⁹⁶ Vaatimuksia voi selvittää esimerkiksi Euroopan komission internet-sivuilta: ks. EU country specific information on VAT.

¹⁹⁷ EUVL N:o L 313, 4.12.2019, s. 24.

3.4.5 Erityinen kirjanpitovelvollisuus OSS-järjestelmässä

Unionin OSS-järjestelmää käyttävän yrityksen on ensimmäisen etämyyntidirektiivin arvonlisäverodirektiiviä muuttavan 369 k artiklan 1 kohdan mukaan pidettävä kirjaa järjestelmässä käsiteltävistä liiketoimistaan sellaisella tarkkuudella, että kulutusjäsenvaltion viranomaisen on mahdollista tarkistaa arvonlisäveroilmoituksen oikeellisuus¹⁹⁸. Vaatimus ei pidä sisällään edellytystä ostajan henkilötietojen säilyttämisestä, sillä tätä ei ole pidetty kulutusjäsenvaltion määrittämisessä oleellisena eikä mahdollisten tietosuojongelmien vuoksi tarkoituksenmukaisena¹⁹⁹. Kirjanpitovelvollisuutta on täsmennetty täytäntöönpanoasetuksen muutosasetuksen 63 c artiklan 1 kohdassa siten, että kirjanpidosta on voitava selvittää seuraavat seikat:

1. kulutusjäsenvaltio, johon tavarat on luovutettu
2. luovutettujen tavaroiden kuvaus ja määrä
3. tavaroiden luovutuspäivä
4. veron peruste ja käytetty rahayksikkö
5. veron perusteen mahdolliset myöhemmät lisäykset tai vähennykset
6. sovellettava arvonlisäverokanta
7. maksettava arvonlisävero ja käytetty rahayksikkö
8. vastaanotettujen maksujen päivämäärä ja suuruus
9. kaikki ennen tavaroiden luovutusta saadut ennakkomaksut
10. laadittaessa lasku, laskun sisältämät tiedot
11. todiste tavaroiden mahdollisesta palautuksesta, mukaan lukien veron peruste ja sovellettu verokanta.²⁰⁰

Edellä mainitun 63 c artiklan 3 kohdassa on säädetty siitä, että yrityksen on myös pystyttävä esittämään kyseiset seikat tarvittaessa hyvinkin tarkalla tasolla eli jokaisesta yksittäisestä tavaraluovutuksesta sähköisesti ja viipymättä. Viipymättömyydellä tarkoitetaan tässä sitä, että vastaus on annettava 20 päivän kuluessa päivästä, jolloin pyyntö on esitetty. Ellei tähän pyyntöön reagoida, tunnistamisjäsenvaltiolla on velvollisuus lähettää asiasta muistutus ja ilmoittaa muistutuksen lähettämisestä myös kulutusjäsenvaltioon.²⁰¹ Yrityksellä on kuukausi aikaa antaa vaaditut selvitykset sähköisesti vastineena

¹⁹⁸ EUVL N:o L 348, 29.12.2017, s. 16.

¹⁹⁹ EUVL N:o L 313, 4.12.2019, s. 15, k 12.

²⁰⁰ EUVL N:o L 313, 4.12.2019, s. 26.

²⁰¹ EUVL N:o L 313, 4.12.2019, s. 27.

tunnistamisjäsenvaltion lähettämään muistutukseen. Täytäntöönpanoasetuksen muutosasetuksen 58 b artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaan tunnistamisjäsenvaltiolle muodostuu perusteet sulkea verovelvollinen OSS:in ulkopuolelle, ellei vaadittuja tietoja toimiteta.²⁰²

Arvonlisäverodirektiivin 369 k artiklan 2 kohdan mukaan edellä mainitut asiat on voitava antaa sähköisesti niitä vaadittaessa, sekä tunnistamis- että kulutusjäsenvaltion saataville, kymmenen vuotta liiketoimen suorittamisvuoden päättymisen jälkeen. OSS-järjestelmää käytettäessä myyjällä ei ole laskunantovelvollisuutta. Käytännössä verkkokaupassa kuitenkin lienee tilanne, että ostajan on saatava hankinnastaan tosite. Kun tosite täyttää AVL 209 e §:n yleiset laskumerkintävaatimukset, moni edellä mainituista seikoista ilmenee tuolta tositteelta. Puuttumaan jäävät käytännössä ainoastaan ostajan maksutiedot muutoin kuin tilauksen yhteydessä suoritetuista maksuista ja todisteet mahdollisista tavarapalautuksista verotietoineen. KPL 2 luvun 10 §:n 2 momentin mukaisesti tositteilta yleisesti vaaditaan vähintään kuuden vuoden säilytysaikaa tilikauden päättymisvuoden lopusta lukien. Kirjanpitolain mukainen tositteiden säilytysaika on siten lyhempi, mitä direktiivi säättää OSS-järjestelmässä käsiteltyjen myyntien selvittämiselvöllisyydestä. Tämän seurauksena yrityksen on syytä luoda erillinen rekisteri etämyynneistä vaadittavista tiedoista, jotta selvitykset kyetään tarvittaessa antamaan vielä kuuden vuoden jälkeenkin, vaikka rekisteri perustuisikin suoraan annettuihin tositteisiin.

²⁰² EUVL N:o L 313, 4.12.2019, s. 22–23.

4 Arvonlisäverovelvollisten välinen yhteisömyynti

4.1 Arvonlisäverovelvollisuus ja VAT-tunnus

Pääluku neljä keskittyy kokonaisuudessaan yhteisömyyntiin eli kaupankäyntiin eri Euroopan unionin maihin arvonlisäverovelvollisiksi rekisteröityneiden toimijoiden välillä²⁰³ tavarankuljetuksessa EU:n arvonlisäveroalueella EU-maasta toiseen. Yhteisökaupassa myyntimaa on siinä maassa, josta tavarankuljetus ostajalle myyjän tai jonkun muun toimesta alkaa. Kuljetuksen alkaessa Suomesta, kyseessä on Suomessa ilmoitettava yhteisömyynti. Määränpäämaaperiaatetta noudattaen AVL 72 a §:n 1 momentin mukaan Suomessa tapahtuneesta yhteisömyynnistä arvonlisäverot suoritetaan ensisijaisesti kuitenkin tavarankuljetuksen päättymismaahan. Määränpäämaaperiaatteen noudattamisen edellytyksenä on ostajan arvonlisäverovelvollisuus, jonka osoituksena on voimassa oleva VAT-tunnus.²⁰⁴ Käytännössä suoritettavan veron määrä on riippuvainen ostajalle VAT-tunnuksen myöntäneen valtion lainsäädännöstä, kuten myös ostajan mahdollinen vähennysoikeus hankinnastaan. Nämä ovat kuitenkin seikkoja, jotka eivät vaikuta myyjän menettelyyn.

Suurimmassa osassa yhteisömyyntejä ostajan arvonlisäverotunnus lienee myönnetty siinä maassa, jonne myös tavarankuljetus päättyy. Yhteisökaupan edellytyksenä ei kuitenkaan ole ostajan arvonlisäverotunniste nimenomaan kuljetuksen päättymismaassa. VAT-tunnus voi siten olla muustakin Euroopan unionin maasta. Suomalaiselle myyjälle riittävää on, että ostajan tunnus on muusta EU-maasta kuin Suomesta. Merkitystä ei ole myöskään sillä, missä maassa ostajan kotipaikka sijaitsee tai mihin maahan lasku lähetetään, jolloin hankinnan tekijä voi todellisuudessa olla myös unionin ulkopuolelta.²⁰⁵

²⁰³ Poikkeuksena on uusien kuljetusvälineiden yhteisökauppa, joka aiheuttaa ostajalle verovelvollisuuden yhteisöhankinnasta silloinkin, kun ostaja on yksityishenkilö. Vrt. Verohallinto 2021b, 1. tammikuuta. Aihetta ei käsitellä tutkielmassa tarkemmin.

²⁰⁴ Verohallinto 2019, 18. joulukuuta.

²⁰⁵ Kallio, Lindholm, Ojala, Sääsilahti & Takalo 2020, s. 545.

Ostajan lisäksi myös myyjän on oltava arvonlisäverovelvollinen. Esimerkiksi AVL 3 §:n mukainen vähäisen toiminnan harjoittaja, joka ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, ei voi olla yhteisömyyjä. Vähäisen toiminnan perusteella myynti voi olla arvonlisäveroton, mutta myynnin ilmoittamiseen tai laskumerkintöihin ei liity yhteisökauppaa vastaavaa sääntelyä. Ostaja sen sijaan voi olla myös vähäisen toiminnan harjoittaja ja varsinaisesta toiminnastaan arvonlisäveroton, mutta rekisteröitynyt AVL 26 c §:ää tai 26 f §:ää vastaavan säännöksen perustella yhteisöhankinnoista arvonlisäverovelvolliseksi^{206, 207}

Tilanteissa, joissa yhteisökaupan edellytykset eivät tavaran liikkeen tai toimijoiden arvonlisäverovelvollisuuden osalta täyty, laskutus toteutetaan Suomen verolla kotimaan kaupan tapaan. Edellyttäen, ettei tavaran toimitus suuntaudu EU:n arvonlisäveroalueen ulkopuolelle. Yhteisökauppaa ei esimerkiksi tapahdu silloin, jos ostajalta ei saada AVL 72 b §:n 2 momentin edellyttämää voimassa olevaa arvonlisäverotunnistetta tai ostajalta puuttuu kyseinen tunnus, koska hänet on vapautettu kotimaassaan arvonlisäverovelvollisuudesta toiminnan luonteen tai sen pienimuotoisuuden vuoksi.²⁰⁸ Sinänsä ei ole säännelty, miten ostajan tunnus myyjälle toimitetaan, mutta verkkokaupan lienee tarkoituksenmukaista luoda kaupankäyntialustaan mahdollisuus tunnuksen antamiselle jo tilauksen yhteydessä.

Yhteisöhankinnan on liityttävä ostajan elinkeinotoimintaan²⁰⁹. Verkkokaupalle ostajan hankinnan todellisten motiivien selvittäminen lienee useimmiten lähes mahdottomuus, eikä tällaista velvollisuutta voitane sille asettaa. Myyjän tietoisuus ostajan hankinnan kohdistumisesta tosiasiaa esimerkiksi yksityiseen kulutukseen, muodostaa nähdäkseni kuitenkin tilanteen, jossa myynti on syytä toteuttaa kuluttajakaupan säännöksin. Perustelen kantaani myyjältä edellytettävällä vilpittömällä mielellä²¹⁰ sekä EUT:n tuomiolla (C-

²⁰⁶ Ks. tutkielman kohta 3.1.

²⁰⁷ Verohallinto 2019, 18. joulukuuta.

²⁰⁸ Verohallinto 2019, 18. joulukuuta.

²⁰⁹ Kallio, Lindholm, Ojala, Sääskilähti & Takalo 2020, s. 236.

²¹⁰ Myrsky (2016) kuvaa vilpittömää mieltä seuraavasti: ”*Kun verovelvollinen toimii säännösten ja verotuksen toimittajan antamien ohjeiden mukaisesti eikä anna veroviranomaisille väärää, epäselvää, puutteellista*

285/09, R)²¹¹, jossa EUT on todennut, että myyjän mahdollistaessa ostajan vilpillisen nettelyn salaamalla todellisen ostajan henkilöllisyyden, myyjältä voitiin evätä oikeus verottomaan myyntiin. Kyseessä oli myyjän tarkoituksellinen osallistuminen petokseen ja tietoisesti vilpillinen toiminta, joka ratkaisun tapauksessa oli laajaa.

Ostajan VAT-tunnuksen voimassaolon tarkistamiseksi on Euroopan komission internet-sivustolle luotu alusta²¹², johon syöttämällä ostajan ilmoittama VAT-numero ja valitsemalla tunnuksen antomaa, ohjelma kertoo, onko tunnus voimassa. Varmistuksen voi myös tehdä joko puhelimitse tai sähköpostitse Verohallinnosta ja näin onkin syytä toimia, ellei tunnuksen voimassaolon lisäksi saada näkyviin tunnuksenhaltijan nimeä ja osoitetta ensimmäistä kertaa kyseisen asiakkaan tunnusta tarkistettaessa.²¹³

Entuudestaan tuttujenkin kauppakumppaneiden VAT-tunnisteen voimassaolo on hyvä tarkistaa aika ajoin, sillä myyjän vastuulla on arvonlisäveron suorittaminen veronsaajalle, ellei verottoman myynnin edellytyksiä syystä tai toisesta ole ollut. Ellei ostajalta ole jälkikäteen mahdollisuutta periä puuttuvaa veroa, jää sen suorittaminen pääsääntöisesti myyjän yksin vastattavaksi.²¹⁴ Näkisin myös, että tunnisteen tarkistamisen dokumentointi kirjanpitoaineistoon antaa myyjälle turvaa mahdollisia myöhempiä epäselvyyksiä ajatellen. Etenkin tällaiselle todisteiden esittämiselle jälkikäteen saattaa tulla tarve, mikäli ostajan arvonlisäverovelvollisuus on lakannut takautuvasti. EUT on tuomiossaan (C-273/11, Mecsek-Gabona Kft)²¹⁵ todennut, ettei yhteisömyynnin verovapautta voida evätä yksinomaan sillä perusteella, että ostajayritys on poistettu takautuvasti arvonlisäverovelvollisten rekisteristä, mikäli poisto on toteutunut tavarantoiminnan luovutuksen jälkeen,

tai harhaanjohtavaa tietoa verotuksen perusteena olevista seikoista, hänen voidaan olettaa toimineen vilpittömässä mielessä. Vilpittömän mielen edellyttää, että verovelvollisen täytyy ottaa riittävä selko niistä säännöksistä ja ohjeista, jotka ohjaavat täyttämään hänen verotukseensa liittyvät velvoitteet”.

²¹¹ C-285/09, Criminal proceedings against R., EU:C:2011:55.

²¹² Euroopan komissio, Vies On-The-Web v5.6.0.

²¹³ Verohallinto 2019, 7. toukokuuta.

²¹⁴ Hyttinen & Svensberg 2018, s. 27, 32.

²¹⁵ C-273/11, Mecsek-Gabona Kft v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága, EU:C:2012:547.

mutta luovutusta edeltäneestä ajankohdasta. Tätäkin tilannetta varten myyjän kirjanpidosta ilmenevä dokumentti tunnuksen tarkistamisesta myyntihetkellä antaa siten turvaa.

Ostajan verovelvollisasemaa käsittävät epäselvyydet tulevat jälkikäteen todennäköisimmin esiin mahdollisen verotarkastuksen yhteydessä. Tuolloin varsinaisesta liiketapahtumasta saattaa olla jo muutama vuosi aikaa, jolloin asioiden selvittäminen voi jo ajan kulumisen vuoksi olla hankalaa. Selvitystyötä voidaan tehdä lainsäädäntöönkin perustuen veroviranomaisen kanssa yhteistyössä²¹⁶, mutta OVML 8 §:n 2 momentin perusteella ulkomaisen kauppakumppanin arvonlisäverovelvollisuuden selvittämisestä viimekädessä vastaa kuitenkin suomalainen myyjä itse.

Virheen havaitseminen vasta verotarkastuksessa voi tulla yritykselle kalliiksi, ellei perusteita myynnin käsittelylle verottomana löydy ja päädytään jälkiverotukseen. Verotuksen muuttaminen OVML 40 §:n 1 momentin mukaisesti verovelvollisen vahingoksi jo yleisessä 44 §:n säätämässä kolmen vuoden määräajassa aiheuttaa väistämättä varsinaisen lisättävän veron lisäksi viivästysseuraamuksia, joiden suuruus riippuu maksuunpanon suuruudesta ja ajasta ilmoittamatta jääneen veron alkuperäisen määräpäivän ja maksuunpanolle muodostuvan eräpäivän välillä. Toisekseen merkittävä lisämaksu verotarkastusten perusteella tehdyissä maksuunpanoissa muodostuu yleensä myös veronkorotuksista. OVML 38 §:n 1 momentin mukainen yleinen veronkorotus on 10 %, mutta mikäli virheellinen toiminta on ollut toistuvaa tai osoittaa verovelvollisen selvää välinpitämättömyyttä, voi 2 momentin perusteella veronkorotus kohota peräti 50 %:iin maksuunpantavasta verosta. Viivästysseuraamuksissa ja veronkorotuksissa on kyse tuloverotuksessa vähennyskelvottomista menoista, jolloin maksut todella jäävät kokonaisuudessaan rasittamaan yrityksen kassaa²¹⁷.

²¹⁶ Ks. Hallintolaki (434/2003) 31 § ja OVML 8 §.

²¹⁷ Ks. He 187/2005 vp, s. 1–4; EVL 16 § 1 mom. 5.; Laki veronlisäyksestä ja viivekorosta (1556/1995) 10 §.

4.2 Yhteenvetoilmoitus edellytyksenä myynnin verottomuudelle

Ostajan arvonlisäverotunniste on ilmoitettava veroviranomaiselle yhteenvetoilmoituksella, jolla myyjä on velvollinen ilmoittamaan myös muut ostajakohtaiset tiedot²¹⁸. AVL 162 §:n mukaisella yhteenvetoilmoituksella myyjä erittelee ostajat ja tapahtumien euro-määrät edellisen kuukauden aikana toteutuneista yhteisömyynneistä. Määrissä huomioidaan myös kaikki myyntien hinnannlisät, kuten laskutus, pakkaus ja kuljetuskustannukset²¹⁹, mutta toisaalta niistä voidaan AVL 162 §:n 2 momentin mukaan vähentää oikaisuerät. Mainittuja oikaisueriä voivat olla esimerkiksi erilaiset alennukset ja hyvitykset, jotka kohdistetaan vähennykseksi sen mukaisesti, miten ne hyvän kirjanpitotavan²²⁰ mukaan kohdistetaan. Luottotappioita myynneistä ei kuitenkaan tule vähentää²²¹.

Yhteenvetoilmoituksen antamisvelvollisuus perustuu arvonlisäverodirektiiviin ja sitä kautta sääntely käsittää kaikki EU-jäsenmaat. Yhteenvetoilmoituksesta on säädetty 262 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja ilmoituksen antamisen määräajasta 263 artiklan 1 ja 1a kohdassa. Direktiivi mahdollistaa jäsenmaille harkintaa määräajan asettamisessa ja sallii kaksi erilaista aikarajaa siten, että myyjät, joiden vuosineljänneksen aikana toteutuneet yhteisömyynnit ovat enintään 50 000 euroa, voivat antaa yhteenvetoilmoituksen kuukausittaisen ilmoituksen sijaan neljännesvuosittain. Suomi ei tätä mahdollisuutta ole hyödyntänyt. AVL 162 §:n 3 momentin mukaan yhteenvetoilmoitus on annettava viimeistään kalenterikuukaudta seuraavan kuukauden 20:s päivä, mutta kuitenkin ainoastaan niiltä kuukausilta, joilta on ilmoitettavaa²²².

Edellisessä pykälässä mainitulla kalenterikuukaudella tarkoitetaan sitä kuukautta, jolle liiketapahtuma on arvonlisäveroilmoituksella, ajallisen kohdistamisen sääntöjen perusteella, merkittävä. Tavaroiden yhteisömyynnissä AVL 138 a §:n perusteella kohdistus tehdään joko toimituskuukaudelle tai sitä seuraavalle kuukaudelle. Pääsääntöisesti

²¹⁸ Ks. HE 7/2019 vp, s. 7.

²¹⁹ Hyttinen & Svensberg 2018, s. 305.

²²⁰ Ks. KILA 2017, s. 13.

²²¹ Verohallinto 2019, 18. joulukuuta, k. 9.3.

²²² Hyttinen & Svensberg 2018, s. 304.

merkinnät tehdään tavaran toimituskuukautta seuraavan kuukauden arvonlisäveroilmoitukselle, jolloin yhteenvetoilmoitus on annettava viimeistään toimituskuukauden jälkeisen toisen kuukauden 20:s päivä. Poikkeuksen tekevät kuitenkin ne tilanteet, joissa ostajalle annetaan toimituskuukautena myös lasku tai laskuna toimiva muu asiakirja, jolloin yhteenvetoilmoituksen antovelvollisuus aikaistuu. Kohdistus tapahtuu tällöin toimituskuukaudelle ja yhteenvetoilmoitus on annettava viimeistään toimituskuukautta seuraavan kuukauden 20:s päivä. Mainittuun aikatauluun ei vaikuta OVML:n 12 §:n 1–2 momentissa säädetty mahdollisuus oma-aloitteisten verojen veroilmoituksen antamisesta neljänneskalenterivuosittain tai kalenterivuosittain, vaikka kyseiset myynnit on ilmoitettava myös näillä ilmoituksilla ilmoituskauden kokonaissummana.

Verkkokaupassa käytännössä ostaja usein maksaa tuotteen tilauksen yhteydessä ja samaan aikaan saa myös tietosisältövaatimukset täyttävän maksutositteen. Toimituksen ja maksun tapahtuessa saman kalenterikuukauden aikana, kyse on poikkeussäännöksen mukaisesta tilanteesta ja yhteenvetoilmoitus on siten annettava jo tulevana kuukautena. Aikataulu on kirjanpidolle melko tiukka. Toimitettaessa tavara vasta maksua seuraavan tai seuraavien kuukausien aikana, tehdään ajallinen kohdistaminen pääsäännön mukaisesti. Tieto kohdistetaan toimituskuukauden jälkeisen kuukauden yhteenvetoilmoitukselle ja jätetään Verohallintoon viimeistään sitä seuraavan kuukauden 20:s päivä. Siis myös niissä tapauksissa, että todellinen toimitus toteutuisi esimerkiksi vasta kuukausia maksun saamisen jälkeen.

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta yhteisöliiketoimiin liittyvien veropetosten torjumiseksi 16.12.2008 annettuun Euroopan neuvoston direktiivin 2008/117/EY mukaisesti yhteenvetoilmoituksessa on kyse tietojenvaihtojärjestelmästä, jonka avulla viranomaiset voivat tarkkailla yhteisökauppaa ja sen toteuttamisen oikeellisuutta, jolloin voidaan ennaltaehkäistä ja havaita mahdollisia veropetoksia²²³. Tästä syystä ilmoitusvelvollisuutta ja ajallista kohdistamista koskevien sääntöjen noudattamisessa on kyse verovalvonnalle merkityksellisestä seikasta ja

²²³ EUVL N:o L 14, 20.1.2009, s. 7.

laiminlyönnit onkin sanktioitu melko ankarasti. Yhteenvedoilmoituksen jäädessä antamatta joltakin sellaiselta kuukaudelta, jolle olisi tullut ilmoittaa myyntejä, voi tietojen myöhästymisestä seurata enimmillään 200 euron laiminlyöntimaksu. Vakavammissa laiminlyönneissä voidaan kuitenkin päätyä verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 22 a §:n perusteella jopa 15 000 euron suuruiseen laiminlyöntimaksuun.²²⁴

Yhteenvedoilmoituksella on suuri merkitys myynnin arvonlisäverottomuuteen. AVL 72 a §:n 1 mukaan tavaroiden yhteisömyynti on veroton, mutta verottomuus edellyttää 1.1.2020 pykälään lisätyn 2 momentin mukaan AVL 162 §:ssä säädetyn yhteenvedoilmoituksen asianmukaista antamista. Lakiin on kuitenkin kirjattu, että yhteenvedoilmoituksen vähäiset laiminlyönnit eivät ole este verottomuudelle. Yhteenvedoilmoituksen vähäiset laiminlyönnit eivät tarkoita rahamääräistä vähäistä arvoa, vaan huolimattomuusvirheiden kaltaisia merkintävirheitä²²⁵. Lain taustalla olevan arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 a kohdan mukaan laiminlyönti on mahdollista jättää huomioimatta, mikäli myyjä pystyy toimivaltaiselle veroviranomaiselle perustelemaan vähäisen virheen hyväksyttävästi. Milloin perustelu on hyväksyttävä, vaatii tapauskohtaista harkintaa, mikä lienee sekä verovelvollisen että verovalvonnan kannalta aina ongelmallinen tilanne.

Euroopan komissio on säädösten tulkintaa ohjaavissa selittäväissä huomautuksissa todennut yhteenvedoilmoituksen vähäisistä laiminlyönneistä, että hyväksyttävä peruste voi olla esimerkiksi virhe myynnin ajallisessa kohdistamisessa, jonka ilmoituksen antaja pystyy osoittamaan näyttämällä toteen myynnin sisällyttämisen jo annettuun seuraavaan ilmoitukseen. Vähäinen virhe voi olla myös kauppasummassa oleva tahaton virhe tai virhe ostajan arvonlisäverotunnisteessa ostajan yritystoiminnan uudelleenjärjestelytilanteessa, kun tunniste vaihtuessa ilmoitukselle on erheellisesti merkitty vanha tunniste. Selittäväissä huomautuksissa on myös todettu, että ilmoittajan olisi myös korjattava yhteenvedoilmoituksessa ilmennyt virheellisyys heti tiedon asiasta saatuaan²²⁶. Tämä

²²⁴ Verohallinto 2020, 15. joulukuuta, k. 6.

²²⁵ Verohallinto 2019, 18. joulukuuta, k. 5.3.

²²⁶ Euroopan komissio 2019, s. 75–76.

poistaneen sen mahdollisuuden, että jatkuvasti toistuvia vähäisiä laiminlyöntejä voisi enää pystyä perustelemaan veroviranomaista tyydyttävällä tavalla, jolloin riski vähintäänkin laiminlyöntimaksun määräämiselle, mutta myös arvonlisäverojen maksuunpanolle kasvaa.

Yrityksen on tärkeä kiinnittää huomiota yhteenvetoilmoituksen merkitykseen myynnin verottomuuden kannalta ja toteuttaa tietojenvaihto yrityksen kirjanpitoa varten ilman aiheutonta viivytystä. Melko tuoreessa arvonlisäverolain säädöksessä oleva erityinen maininta siitä, että yhteisömyynnin verottomuuden edellytyksenä on yhteenvetoilmoituksen antaminen, tekee asiasta yksiselitteisen. Jotta ilmoitus voidaan asianmukaisesti antaa myös oikealle kuukaudelle kohdistuen, on ostajan arvonlisäverotunnisteen ja myynnin arvon lisäksi yhteenvetoilmoituksen antajalla oltava selvyyttä mahdollisesti lähetystä laskusta, maksutapahtumasta ja tavarantoimitusajankohdasta.

4.3 Tavarantoimituksen merkityksestä

Yhteisömyynnissä tuote toimitetaan yhdestä Euroopan unionin maasta toiseen siten, että toimitus alkaa EU:n arvonlisäveroalueelta ja päättyy toisen EU-maan arvonlisäveroalueelle AVL 72 b 1 momentin mukaan myyjän, ostajan tai jonkun heidän valtuuttaman toimesta. VAT-tunnuksen lisäksi myös tavarantoimitus unionin maasta toiseen on voitava näyttää toteen tarvittaessa jälkepäinkin. KPL 2 luvun 10 §:n 2 momentin mukaisesti tositteet on säilytettävä vähintään kuusi vuotta tilikauden päättämivuoden lopusta lukien, mikä koskee myös toimituksen todentavia asiakirjoja. Toimitusasiakirjat on voitava yhdistää tietyn tuotteen myyntiasiakirjoihin, jottei muodostu epäselvyyttä siitä, mitä rajan ylittävä toimitus on sisältänyt. Ollakseen Suomen lainsäädännön mukaista yhteisömyyntiä, on toimituksen lähdettävä Suomesta, mutta se voidaan AVL 72 b §:n 1 momentin mukaan organisoida useilla eri tavoilla. Myyjän järjestäessä itse toimituksen ulkopuolisen toimitusliikkeen avulla, kuten sähköisessä kaupankäynnissä yleisesti on tapana, näyttö- ja dokumentointivelvollisuus on suhteellisen helppo täyttää toimitusasiakirjoilla. Myyjän suorittaessa itse toimituksen,

tarvitaan kirjanpitoon myös tällöin näyttö, joka voi muodostua samoin kuin ulkopuolisenkin antama todistus.²²⁷

Ostajan toimeksiannosta toteutetusta kuljetuksesta myyjän on myös saatava kuljetusta todentavat dokumentit kirjanpitoonsa. Tapauksessa, jossa ostaja noutaa tavaran myyjältä omalla kalustollaan, ei ulkopuolisen kuljetusyrityksen asiakirjaa ole mahdollista saada. Tällöin kuljetus on todennettava muutoin riittävän luotettavasti. Tällaisena muuna dokumenttina voi toimia ostajan antama kirjallinen todistus, josta ilmenee vähintään tavaran kuljettaja, kuljetuksen ajankohta, mihin kuljetus on päättynyt ja millä se on toteutettu (esimerkiksi auton rekisterinumero tai aluksen nimi).²²⁸

Kuljetusten dokumentoinnissa yritys voi halutessaan noudattaa myös täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta yhteisöliiketoimien tiettyjen vapautusten osalta 4.12.2018 annetun Euroopan neuvoston täytäntöönpanoasetuksen 2018/1912²²⁹ artiklassa 45 a esitettyjä vaatimuksia. Ne ovat Suomessa vaadittua laajemmat, mikä takaa riittävän dokumentoinnin kaikissa EU-maissa, mutta eivät kuitenkaan ole edellytys Suomen lainsäädännön mukaan.²³⁰ Artiklan mukaisesti myyjän itsensä tai tämän toimeksiannosta toteutettu kuljetus on mahdollista dokumentoida riittävästi kahdella eri tavalla. Joko siten, että myyjällä on hallussaan kaksi seuraavista dokumenteista: 1) tavaroiden lähetystä tai kuljetusta koskeva dokumentti, kuten allekirjoitettu CMR-asiakirja tai -ilmoitus, konossementti, lentorahtilasku tai kuljetusliikkeen antama kauppalasku, tai vaihtoehtoisesti 2) myyjällä on yksi edellisistä dokumenteista ja lisäksi lähetys- tai kuljetuskustannusten maksun todentava vakuutus- tai pankkiasiakirja tai viranomaisen vahvistama asiakirja tavaroiden saapumisesta jäsenvaltioon tai määränpääjäsenvaltiossa sijaitsevan varastonpitäjän vastaanottotodistus, jolla varastonpitäjä vahvistaa tavaroiden varastoinnin ja siten myös saapumisen kyseiseen valtioon.²³¹

²²⁷ Verohallinto 2019, 18. joulukuuta, k. 5.4.

²²⁸ Verohallinto 2019, 18. joulukuuta, k. 5.4.

²²⁹ EUVL N:o L 311, 7.12.2018, s. 10–12.

²³⁰ Verohallinto 2019, 18. joulukuuta.

²³¹ EUVL N:o L 311, 7.12.2018, s. 10–11.

Komissiokaupan ja välityksen problematiikkaa voi nähdä myös yhteisökaupassa ja eritoten kuljetuksen järjestäjään liittyen. Verkkokaupan myydessä päämiehelle ainoastaan välityspalvelua, ei tämä ole yhteisökaupan osapuoli. Mahdollinen yhteisökauppa muodostuu tavarat omistavan päämiehen ja lopullisen ostajan välille. Kuten tutkielmassa aiemmin on todettu, välityksen ja komissiokaupan rajanvetoon sisältyy kuitenkin tulkinnallisuutta. Välityspalvelussa tavaroiden ostajan on oltava tietoinen siitä, että tuotteet myy päämies, ei verkkokauppa. Ostajan saaman tositteen lisäksi myös muun mahdollisen asiakirjakokonaisuuden on tuettava tätä. Verkkokaupan järjestäessä kuljetuksen, vie tämä käsitykseni mukaan tulkintaa komissiokaupan suuntaan. Euroopan komission selittävien huomautusten²³² perusteella kuljetuksen järjestäneen olisi voitava veroviranomaisia tyydyttävällä tavalla osoittaa toimineensa todellisuudessa ainoastaan toisen yrityksen puolesta, mikäli ajatuksena on pitäytyä itse kaupan ulkopuolisena osapuolena eli välittäjänä. Tämän osoittamisessa painoarvoa voidaan muun muassa asettaa sille, kuka todellisuudessa kantaa riskin mahdollisista kuljetusvaurioista. Riskinkantajan ollessa päämies ja muiden asiakirjojen tukiessa asiamiehen roolia kaupan välittäjänä, mahdollisuudet tulkintaan välityspalvelusta, näin haluttaessa, lienevät olemassa.

Useaan kertaan jo aiemmin todetusti, komissiokaupassa AVL 19 §:n 1 momentin mukaan tapahtuu kaksi myyntiä. Kun päämies ja verkkokauppa ovat suomalaisia yrityksiä ja tavaroiden ostajana kolmas yritys toisesta EU-maasta, on tulkintani mukaan kyse myös ketjuliiketoimesta, vaikka käsillä onkin komissiokaupan tilanne. Ketjuliiketoimessa samat tavarat myydään vähintään kaksi kertaa peräkkäin siten, että niihin liittyy ainoastaan yksi kuljetus. Kuljetus toteutetaan ensimmäiseltä luovuttajalta suoraan lopulliselle ostajalle, yhdestä jäsenvaltiosta toiseen. Verohallinnon EU-tavarakauppaa käsittelevässä ohjeessa tai esimerkiksi Euroopan komission selittämissä huomautuksissa EU:n arvonlisäverotukseen tehdyistä muutoksista call off -varastojärjestelyjä, ketjuliiketoimia ja yhteisöluovutusten vapauttamista koskien ei ketjuliiketoimia käsiteltäessä ole otettu kantaa erikseen komissiokauppaan.²³³ Tulkitsen tämän siten, ettei siihen ole koettu tarvetta.

²³² Euroopan komissio 2019, s. 54.

²³³ Verohallinto 2019, 18. joulukuuta; Euroopan komissio 2019, 46–70.

Komissiokauppaa ei ole pidetty muusta ketjukaupasta poikkeavana tilanteena, koska jälleenmyyntitilannetta vastaten AVL 19 §:n mukaan päämiehen, asiamiehen ja ostajan välillä tapahtuu kaksi myyntiä. Mielestäni asian mainitseminen ohjeistuksessa kylläkin selkeyttäisi tilannetta ja poistaisi sen epävarmuuden, jonka asian ohittaminen jättää.

Ketjuliiketoimissa on toisinaan osoittautunut ongelmalliseksi sen määrittäminen, mihin myyntiin tavaran maiden rajan ylittävä kuljetus voidaan kohdentaa. Asia on siksi merkityksellinen, että EUT:n vahvistaman tulkinnan ja vakiintuneeksi verotuskäytännöksi muodostuneen käsityksen mukaan ainoastaan se liiketapahtuma voi yhteisökauppana olla myyjälle arvonlisäveroton, johon rajan ylittävä kuljetus kytkeytyy²³⁴. Mihin kohtaan myyntiketjua kuljetus kohdistetaan, vaikuttaa kaikkien kaupan osapuolien verotukseen. Yhden rajan ylityksen tilanteessa, kaikki muut ketjun myynnit ovat joko kuljetuksen lähimmään tai kuljetuksen päättymismaan sisäisiä myyntejä.²³⁵

Verkkokaupan järjestäessä komissiokaupan osapuolena tavaran kuljetuksen toiseen jäsenmaahan itse, kohdistuu tavaran toimitus pääsääntöisesti verkkokaupan myyntiin ja kyse on AVL 72 a §:n 1 momentin ja 72 b §:n 1–2 momenttien mukaisesta arvonlisäverottomasta yhteisömyynnistä. Tavara voidaan myydä arvonlisäverottomasti, kunhan yhteisömyynnin muut edellytykset täyttyvät.²³⁶ Selkeimmillään tilanne on silloin, kun tuotteet ovat jo valmiiksi asiamiehen varastossa, josta tilauksen tultua tämä lähettää ne asiakkaalle.

Verkkokaupan järjestäessä kuljetuksen ostajalle siten, että tuotteet toimitetaan suoraan omistajalta tai komissiokaupassa päämieheltä, tilanne on hiukan edellistä monimutkaisempi. Varsinkin aikaisemmin kuljetuksen kohdistamisessa oli näissä tilanteissa paljon tulkinnallisuutta, joten EU:ssa nähtiin tarpeelliseksi selkeyttää tilannetta. Arvonlisäverodirektiiviä muutettiin niin sanotulla yksinkertaistamisdirektiivillä eli direktiivin

²³⁴ HE 7/2019 vp, s. 6.

²³⁵ HE 7/2019 vp, s. 11.

²³⁶ Verohallinto 2019, 18. joulukuuta, k. 8.2.

2006/112/EY muuttamisesta siltä osin kuin on kyse arvonlisäverojärjestelmän tiettyjen sääntöjen yhdenmukaistamisesta ja yksinkertaistamisesta jäsenvaltioiden välisen kaupan verotusta varten osalta 4.12.2018 annetulla Euroopan neuvoston direktiivillä 2018/1910²³⁷. Yksinkertaistamisdirektiivin 36 a artiklan perusteella haluttiin taata valtioiden yhdenmukainen tulkinta kuljetuksen kohdistamisessa, jotta vältettäisiin mahdolliset kahteen kertaan verottamiset tai tilanteet, joissa tapahtuma voisi jäädä kokonaan verottamatta. Selkeyttämällä normistoa on haluttu myös parantaa verovelvollisten oikeusvarmuutta, jolla yleisenä oikeusperiaatteena on EUT:n oikeuskäytännössä perinteisesti tarkoitettu oikeussääntöjen ennakoitavuuden vaatimuksen täyttymistä, mutta huomioitu myös hyväksyttävyyden näkökulmaa^{238, 239}

Direktiivin säädökset yhteisön sisäisiin ketjuliiketoimiin liitettävästä kuljetuksesta on viety 1.1.2020 alkaen AVL 63 c §:ään seuraavasti:

”Jos samat tavarat myydään useamman kerran peräkkäin ja ne kuljetetaan Suomesta toiseen jäsenvaltioon tai toisesta jäsenvaltiosta Suomeen suoraan ensimmäiseltä myyjältä ketjun viimeiselle ostajalle, ainoastaan väliportaan myyjälle tapahtunut myynti katsotaan kuljetettavien tavaroiden myynniksi.

Jos väliportaan myyjä on kuitenkin ilmoittanut edelliselle myyjälle kuljetuksen alkamisjäsenvaltiossa annetun arvonlisäverotunnisteensa, ainoastaan väliportaan myyjän tekemä myynti katsotaan kuljetettavien tavaroiden myynniksi.

Väliportaan myyjällä tarkoitetaan sellaista ketjuun kuuluvaa muuta kuin ketjun ensimmäistä myyjää, joka tai jonka puolesta kolmas osapuoli kuljettaa tavarat.”

Aiemmin esittämäni tulkinnan perusteella katson AVL 63 c §:ää voitavan soveltaa myös komissiokauppaan. Samaa menettelyä sovelletaan siten sekä jälleenmyyntiin, jossa verkkokaupalle on muodostunut myytäviin tavaroihin omistusoikeus, että komissiokauppaan, joissa tätä omistusoikeutta asiamiehelle ei tule. Pykälän mukaisen oletettaman mukaan asiamiehen järjestäessä kuljetuksen suoraan päämieheltä tai tavaroiden omistajalta ostajalle, lähtökohtaisesti päämiehen tai omistajan ja asiamiehen väliseen

²³⁷ EUVL N:o L 311, 7.12.2018, s. 3–7.

²³⁸ Raitio 2017, s. 88–89.

²³⁹ EUVL N:o L 311, 7.12.2018, s. 4–6.

liiketapahtuman osaan kohdistetaan kuljetus. Pykälän toisen momentin mukaan tämä oletta pystytään kumoamaan siten, että suomalainen verkkokauppa ilmoittaa suomalaiselle päämiehelleen tai tavaroiden omistajalle oman arvonlisäverotunnisteensa. Tällä vältetään se vaara, että verkkokaupan tulkittaisiin toisessa EU-maassa tekevän yhteisöankinnan, mikä johtaisi rekisteröitymisvelvollisuuteen kyseisessä maassa sekä hankinnan ilmoittamisesta että tavarank myynnistä ostajalle. Siirtämällä rajat ylittävän kuljetuksen kohdistuminen liiketoimen seuraavaan vaiheeseen, muodostuu suomalais-ten yritysten välille arvonlisäverotuksessa kotimaan myynti ja osto, jonka jälkeen yhteisökauppa tapahtuu vasta asiamiehenä toimivan yrityksen ja ostajan välillä.²⁴⁰

AVL 63 c §:n 2 momentin mukainen kuljetuksen kohdistumisen siirto edellyttää asiamieheltä kuitenkin 3 momentin mukaan sitä, että normaalien kuljetuksen todentavien dokumenttien lisäksi on pystyttävä todentamaan kuljetuksen tapahtumisen nimenomaan asiamiehen toimesta tai puolesta. Edellä kuvatun kaltaiseen kuljetusratkaisuun päädyttäessä sopimusasiakirjat päämiehen tai tavarat omistavan yrityksen ja verkkokaupan välillä on mielestäni syytä laatia siten, että kuljetuksen kohdistamisesta vasta verkkokaupan myyntiin näkyy sovitun ja asiakirjalle on tätä tarkoitusta varten tehty merkintä tämän arvonlisäverotunnisteesta. Tunnuksen antamistapaa ei ole varsinaisesti säännelty, joten menettelytapa on periaatteessa vapaavalintainen, kunhan asia on sovittu kirjallisesti ja sopimus on mahdollista tarvittaessa todentaa luotettavasti myös jälkikäteen.²⁴¹

Verkkokaupan on myös syytä säilyttää kuljetuksen järjestämistä käsittelevät asiakirjat, jotta on mahdollista todistaa kuljetuksen tapahtuneen nimenomaan sen toimesta tai puolesta, jonkin kolmannen osapuolen toteutuksella²⁴². Vaikka Euroopan komissio selittämissä huomautuksissaan puhuu kolmannesta osapuolesta kuljetuksen toteuttajana, on se kuitenkin todennut myös, ettei kuljettajan tarvitse välttämättä olla ketjun ulkopuolinen, vaan sellaiseksi kelpaa myös esimerkiksi ensimmäinen luovuttaja²⁴³. Tämä järjestely voi kuitenkin olla hankala, koska asiamiehen on kyettävä osoittamaan, että kuljetus

²⁴⁰ Ks. Verohallinto 2019, 18. joulukuuta, k. 8.2. esimerkki 28.

²⁴¹ Euroopan komissio 2019, s. 62–63.

²⁴² Euroopan komissio 2019, s. 47.

²⁴³ Euroopan komissio 2019, s. 55.

on toteutettu nimenomaan sen puolesta, jotta AVL 63 c §:n 2 momenttia voidaan soveltaa. Komissio on halunnut myös korostaa, että pelkästään se seikka, kuka rahtilaskun maksaa, ei yksinään riitä todisteeksi kuljetuksen järjestäjästä²⁴⁴. Siten verkkokaupan puolesta tapahtuneeksi kuljetukseksi ei riitä se, että kuljetuslasku kierrätetään tämän kautta, mikäli muut olosuhteet eivät tue kuljetuksen tapahtuneen asiamiehen puolesta. Näkisin sopimusasiakirjoilla voitavan välttää epäselvyydet siten, että yksiselitteisesti sovitaan verkkokaupan olevan vastuussa kaikesta kuljetuksen järjestämiseen liittyvästä, vaikka aivan näin tiukkaa vaatimusta ei Euroopan komission selittämissä huomautuksissa olekaan esitetty²⁴⁵.

Tavarat omistavan päämiehen järjestäessä tuotteiden kuljetuksen itse, linkittyy kuljetus tämän myyntiin. Tällöin AVL 63 c § ei tule sovellettavaksi. Päämiehen ja asiamiehen välistä liiketoimea ei voida käsitellä arvonlisäverottomasti, ellei verkkokaupalla ole antaa toisen EU:n maan arvonlisäverotunnistetta. Verkkokaupalle järjestely saattaa kuitenkin muodostaa verovelvollisuuden tavarakuljetuksen päättymismaahan. Tilanne ei useinkaan liene toivotun kaltainen, joten kuljetusratkaisuja on syytä miettiä etukäteen. Ostajan järjestäessä kuljetuksen, kohdistuu kuljetus tällöin ostajalle tapahtuvaan myyntiin.²⁴⁶ Asiamiehen kannalta tilanne on tällöin selkeä, kyseessä on ilman arvonlisäveroa tapahtuva myynti, mikäli yhteisökaupan edellytykset muutoin kokonaisuudessaan täyttyvät eli verkkokaupan on muun muassa saatava kuljetuksen todentavat asiakirjat ostajalta. Näissä tilanteissa lopputuloksen kannalta ei ole merkitystä, käynnistyykö ostajan järjestämä kuljetus suomalaisen päämiehen varastolta Suomesta vai mahdollisesti verkkokaupan omista tiloista.

Kuljetusasiakirjojen dokumentointi on kaikissa tilanteissa tärkeää. Rajat ylittävien kuljetusten todentavien asiakirjojen puutteista saattaa muun muassa aiheutua, ettei verotusmuuden edellytyksiä pystytä jälkikäteen todentamaan. Kuten voimassa olevan VAT-tunnuksen puuttuminen, myös tällainen tilanne saattaa johtaa myyjän velvollisuuteen

²⁴⁴ Euroopan komissio 2019, s. 54.

²⁴⁵ Vrt. Euroopan komissio 2019, s. 54.

²⁴⁶ Ks. Verohallinto 2019, 18. joulukuuta, k. 8.2.

suorittaa kaupasta arvonlisävero. EUT on tuomiossaan (C-409/04, Teleos plc ym.)²⁴⁷ todennut, että yhteisöluovutus voi olla arvonlisäverovapaa ainoastaan:

”jos ostajalle kuuluva määräysvalta tavarahan on siirretty ostajalle ja luovuttaja osoittaa, että kyseinen tavara on lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon ja että tämän lähettämisen tai kuljettamisen johdosta tavara on fyysisesti poistunut luovutusjäsenvaltion alueelta.”

EUT:n tuomiossa on myyjälle annettu vilpittömän mielen suojaa jälkiverotustoimenpiteitä vastaan, sillä perusteella, että myyjällä oli esittää tositteet, jotka yksiselitteisesti osoittivat oikeuden verottomaan yhteisömyyntiin. Nämä tositteet riittivät siitäkin huolimatta, että osoittautuivat jälkikäteistarkastelussa paikkansapitämättömiksi. Päätöksessä painoarvoa on asetettu sille, että myyjä on toiminut huolellisesti, tehden kaiken sen, mitä myyjältä on kohtuudella voitu odottaa ja sille, ettei myyjä itse ole ollut selvillä petoksesta eikä ole siihen osallistunut. EUT tuomiossa (C-273/11, Mecsek-Gabona Kft)²⁴⁸ on myös korostanut myyjän selvitysveloitteiden täyttämisen merkitystä. Päätöksen mukaan arvonlisäverottomalle myynnille on este sellainen ilmeinen petostilanne, joka myyjän olisi pitänyt havaita.

AVL 72 b § 1 momentissa on säännös siitä, ettei esinettä tarvitse toimittaa suoraan ostajalle, vaan ennen lopullista maasta poistumista se voidaan siirtää toiselle elinkeinonharjoittajalle esineeseen tehtävää työsuoritusta varten²⁴⁹. Tuotevalmistajan verkkokaupassa saattaa olla annettu ostajalle mahdollisuus esimerkiksi yksilölliseen tuotteen pintakäsittelyyn, jonka yritys voi teettää alihankkijalla ennen tavaratoimitusta asiakkaalle. Pykälässä tarkoitetuissa työsuorituksissa voi olla kyse myös muista erilaisista muutos- tai viimeistelytyöistä. Myyty tavara on mahdollista myös asentaa johonkin toiseen tuotteeseen tai sitä voidaan käyttää osana toisen tuotteen valmistusta. Yhteisömyynnin edellytykset voivat näissä tilanteissa täytyä riippumatta siitä, kumpi kaupan osapuolista on työsuorituksen toimeksiannon antaja. Työsuorituksen järjestäjänä voi siten toimia myös ostaja ja

²⁴⁷ C-409/04, Teleos plc ym. v. Commissioners of Customs & Excise, EU:C:2007:548.

²⁴⁸ C-273/11, Mecsek-Gabona Kft v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága, EU:C:2012:547.

²⁴⁹ Työsuorituksen tekijästä käytetään muun muassa termejä rahtityöntekijä ja työliike. Vrt. Verohallinto 2019, 18. joulukuuta, k. 5.4.2; Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 531.

myyjä saattaa vastata kuljetuksesta ainoastaan työsuorituksen tekijälle saakka. Oleellista näissäkin tilanteissa on, että esineen myyjä, kuten verkkokauppa, saa dokumentit esineen kuljetuksesta työsuorituksen tekemisen jälkeen toiseen EU-maahan.²⁵⁰

Edellä mainittu työsuoritus tulee tapahtua ennen tavarankuljetusta toiseen valtioon eli työsuoritus on tehtävä Suomessa. Muunlaiseen tilanteeseen laki ei anna sellaista ehdotonta varmuutta, etteikö esineen myyjälle saattaisi aiheutua rekisteröitymisvelvollisuutta maahan, jossa työsuoritus tehdään. EUT on tuomiossaan (C-446/13, Fonderie 2A)²⁵¹ ottanut kantaa tavarankuljetukseen vastaanottajan maassa ja todennut seuraavaa:

”Tavarankuljetuksen, jonka tiettyyn jäsenvaltioon sijoittautunut yritys myy toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle vastaanottajalle ja jota tähän toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut palvelujen tarjoaja viimeistelee myyjän lukuun, jotta tämä tavara saatetaan luovutuskuntoon, ennen kuin kyseinen palvelujen tarjoaja lähettää sen vastaanottajalle, luovutuspaikan on katsottava sijaitsevan jäsenvaltiossa, johon vastaanottaja on sijoittautunut.”

Tuomion tapauksessa tavarankuljetus tapahtui myyjän lukuun, mutta vasta ostajan maassa. Tavara ei siten ollut vielä sopimuksen mukaisessa luovutuskunnossa, kun se kuljetettiin vastaanottajan maahan. Ratkaisussa myös todettiin, ettei ostajalla ollut vielä määräysvaltaa tuotteisiin, kun ne lähetettiin viimeisteltäviksi. Näistä seikoista aiheutui, ettei tavarankuljetusta myyjän maasta ostajan maahan voitu katsoa tavarankuljetuksen yhteisömyynteiksi ostajalle. Kuljetuksessa oli kyse siitä, että myyjä siirsi omistamansa tavarat liiketoimintaan varten ostajan maahan, siellä toteutettavaa, maan sisäistä myyntiä varten. Tuomion perusteella myyjälle muodostui arvonlisäverovelvollisuus kohdemaahan.

Edellä kuvatun kaltaisia tavaroiden siirtoja toiseen jäsenmaahan voi tapahtua myös esimerkiksi niissä tilanteissa, joissa myyjällä on käytössään varasto tai varastointipalvelu toisessa jäsenmaassa. Verkkokaupallekin varaston hankinta ulkomailta voi liiketoiminnan kasvun, logistiikka- tai kustannussyihin perustuen tulla ajankohtaiseksi. Tavaroiden

²⁵⁰ Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 531–532.

²⁵¹ C-446/13, Fonderie 2A v. Ministre de l'Économie et des Finances, EU:C:2014:2252.

siirtäminen tai säilyttäminen yrityksen liiketoimia varten toisessa maassa saattaa aiheuttaa verovelvoitteita kyseiseen maahan. Näissä tilanteissa verotuskohtelu on syytä varmistaa varaston sijaintimaasta.

Tehdyn tavaratoimituksen jälkeen ostaja ei välttämättä vastaanota tilaustaan tai haluaa palauttaa tuotteen. Tavarapalautukseen tai kaupan purkuun voidaan soveltaa yksinkertaistamissääntöjä, joiden avulla myyjä pystyy välttämään muutoin mahdollisesti aiheutuvan kohdemaahan rekisteröitymisvelvoitteen. Vaikka sääntely on tarkoitettu kattamaan koko EU:n, saattaa soveltamisessa olla kuitenkin maakohtaisia eroja. Mahdollisista eroista ja palautustilanteiden yleisyydestä johtuen verkkokaupan on hyvä varmistaa menettelyn soveltuvuus uuteen maahan liiketoimintaa aloittaessaan.²⁵² Yksinkertaistavat säännöt mahdollistavat sen, että tavaran palautuessa myyjän maahan, tai myyjän myydessä tuotteen uudelleen, uudelle ostajalle kuljetuksen päättymismaassa tai sieltä edelleen kuljetettavaksi toiseen EU-maahan, ensimmäinen myynti jätetään kokonaan huomioida. Ilmoitusmenettelyssä toimitaan kuten ainoastaan jälkimmäinen myynti olisi toteutunut alun perin. Myyjän on siten korjattava mahdollisesti annettuja veroilmoituksia vastaamaan todellista toteutunutta kauppaa.²⁵³

Verkkokauppa saattaa saada tuotteen takaisin myös takuukorjausta varten, jolloin tavarat vastaanotetaan ja lähetetään takaisin ostajalle ilman, että tavarasiirtoa tarvitsee ilmoittaa annettavilla arvonlisäveroilmoituksilla. Katsottaessa aiheelliseksi korvata vioittunut tuote uudella, myös korvaava uusi tuote toimitetaan ilman uutta ilmoitusmenettelyä. Sääntely ei kuitenkaan kata sitä, että ostaja tilaa alkuperäisen myynnin täydennykseksi tuotteeseen esimerkiksi lisä- tai varaosia²⁵⁴. Verohallinto on ohjeistanut, että myyjän on pidettävä näistä takuukorjauksen piirissä olevista tuotteista ”*riittävän tarkkaa luetteloa*”.²⁵⁵ Asianmukaisella luetteloinnilla on jälkikäteen mahdollista osoittaa, ettei

²⁵² Kallio, Lindholm, Ojala, Sääskilahti & Takalo 2020, s. 556.

²⁵³ Verohallinto 2019, 18. joulukuuta, k. 13.1–13.2.

²⁵⁴ Kallio, Lindholm, Ojala, Sääskilahti & Takalo 2020, s. 430.

²⁵⁵ Verohallinto 2019, 18. joulukuuta, k. 13.3.

tuotteen siirtoon aiheutunut esimerkiksi velvollisuutta yhteenvetoilmoituksen antamiseen.

4.4 Laskutusvaatimukset yhteisömyynneissä

Yhteisömyynneistä on aina annettava lasku tai muu vastaava AVL 209 e §:n edellyttämät tiedot sisältävä tosite. Lisäksi Verohallinto suosittelee merkitsemään laskulle myynnin verottomuutta ja sen perustetta selventämään ”ALV 0 % yhteisömyynti tai VAT 0 % Intra Community supply tai AVL 72 a § tai arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 138 art.”. Verkkokaupan myydessä toisen valmistajan tuotteita komissiokaupan muodossa, tämän on ilmentävä laskulta siten, että asiakas mieltää ostavansa tuotteet nimenomaan asiamieheltä²⁵⁶. Tätä tukee se, että vaatimusten mukaan laskulle on tällöin merkittävä verkkokaupan y-tunnus ja lisäksi myös molempien kauppakumppaneiden VAT-tunnukset.²⁵⁷ Niissä tilanteissa, joissa yritys toimii ainoastaan välityspalvelun myyjänä, tulee laskulla selkeästi näkyä tavaroiden todellinen myyjä. Asiamiehen ja päämiehen välisen sopimus-suhteen ja laskumerkintöjen on kokonaisuudessaan tuettava välityspalvelun edellytysten täyttymistä, jolloin kyse ei ole asiamiehenä toimivan verkkokaupan yhteisömyynnistä, vaan yhteisökauppa käydään tavaroiden todellisen myyjän eli päämiehen ja ostajan välillä.

Yhteisökaupassa edellytetään, että lasku annetaan ostajalle viimeistään tavarantoimituskuukautta seuraavan kuukauden 15 päivänä²⁵⁸, mikä mahdollistaa sekä ostajan että myyjän ilmoitusmenettelyjen oikea-aikaisen täyttämisen. Tämän veloitteen on täytettävä siinäkin tapauksessa, että verkkokauppa toimii kaupan välittäjänä ja vastaa päämiehensä puolesta laskun tai tositteen antamisesta. Välittäjän on myös toimitettava tiedot myynnistä viivytyksettä päämiehelleen, jotta tämän on mahdollista täyttää edellä kerrotut yhteenvetoilmoitusta koskevat veloitteet.

²⁵⁶ Ks. tutkielman kohta 3.3.5.

²⁵⁷ Verohallinto 2019, 27. Syyskuuta, k. 5.2.2, 6.1, 6.1.19.

²⁵⁸ Verohallinto 2019, 18. joulukuuta.

5 Johtopäätöksiä

Yhteisökaupassa tavarakuljetuksen käynnistyessä Suomesta on myyntimaa Suomi, mutta varsinaisten verojen ilmoittamisesta ja mahdollisesti myös suorittamisesta vastuussa on ostaja. Yhteisön sisäisissä tavaroiden etämyynneissä myynti on pääsääntöisesti aina myyjälle verollinen. Myyntimaaksi voi kuitenkin määrittyä joko tavarakuljetuksen lähtömaa tai tavaroiden kulutusjäsenvaltio ja arvonlisäverot tulevat suoritettaviksi myyntimaan mukaisesti, jatkossa lisääntyvässä määrin ostajan maahan. Käytännön menettelyt näiden myyntitilanteiden välillä eroavat suuresti. Eroja löytyy muun muassa verojen ilmoittamisessa, laskun antamista koskevissa vaatimuksissa ja ostajan tunnistamisessa.

Haluttaessa myydä tuotteita asiakaskuntaa rajaamatta, näkisin verkkokaupalle yksinkertaisimpana toteuttaa kaupankäyntialusta ja ostajalle annettava tosite siten, että ne täyttävät sekä yhteisökaupan että etämyyntien vaatimukset mahdollisimman pitkälle samalla kertaa. Laskunantovelvollisuudesta OSS-järjestelmän käytön yhteydessä on luovuttu, mutta näin ei ole muutoin ilmoitettavissa etämyynneissä tai yhteisökaupassa. Olettaisin selkeintä olevan, että ostajalle annettava tosite palvelee molempia myyntitilanteita. Tositteen sisältäessä myös OSS-järjestelmän käyttäjältä vaadittavat säilytettävät tiedot liiketapahtumasta tai välittäjältä edellytettävät tiedot luovuttajasta ja välityksen kohteena olleista luovutetuista tavaroista, voi tosite toimia myös kymmenen vuoden ajan säilytettynä näyttönä veroviranomaisille liiketapahtuman oikeasta verotuksellisesta käsittelystä. Etenkin kun järjestelmästä annettu, juoksevasti numeroitu tosite, linkittyy kuljetusasiakirjoihin.

Yhteisön sisäisissä tavaroiden etämyynneissä verotusmaan siirtyessä kulutusjäsenmaihin, aiheutuu tästä verkkokaupalle tarve tietää jokaisen kulutusmaan kyseisiin myytäviin tuotteisiin käyttämä arvonlisäverokanta. Eri suuruiset verokannat on huomioitava ainakin tuotteiden hintamerkinnoissä, mainonnassa ja erityisesti kirjanpidossa ja verotietojen ilmoittamisessa. Kirjanpidolta edellytetään uusia arvonlisäverotilejä, joista verot

saadaan kootuksi ja välitettäväksi edelleen kulutusjäsenmaitiin. Tiedot on voitava eritellä kirjanpidosta kulutusmaittain ja verokannoittain.

Euroopan unionin maiden erilaiset arvonlisäverokannat ovat aiemmin saattaneet johtaa keinotekoisiiin järjestelyihin ja ohjanneet mahdollisesti myös kuluttajien ostokäyttäytymistä. Kun verotus siirtyy enenevässä määrin maahan, jonne tuotteet kuljetetaan, vähennee mahdollisuus myyjän sijoittautumisella tai tavarakuljetuksen lähtömaalla saavutettavaan verotukselliseen hyötyyn. Tuotteet ovat kulutusmaassa myytävien muiden vastaavien tuotteiden kanssa verotuksellisesti samassa asemassa, eikä siten alhaisemman verokannan kautta saatava hyöty enää näiltä osin ohjaa kuluttajankaan ostokäyttäytymistä.

Suomalaiselle yritykselle verotusmaan siirtyminen kulutusmaahan voi joissakin tilanteissa tarjota jopa verotuksellista hyötyä, sillä useimpien tavaroiden myyntiin sovellettava yleinen arvonlisäverokanta vaihtelee eri EU-maissa Luxemburgin käyttämästä 17 prosentista Unkarin 27 prosenttiin, ollen 22 maassa Suomen 24 prosentin verokantaa alhaisempi²⁵⁹. Haluttaessa hyödyntää OSS-järjestelmää, on kuitenkin muistettava, että sen piiriin siirtyvät kaikki yhteisön sisäiset tavaroiden etämyynnit²⁶⁰ eikä verkkokaupan ole siten mahdollista suorittaa esimerkiksi ainoastaan Luxemburgin alhaista veroa, jättäen muut etämyynnit Suomen verotuksen piiriin. Näin saadaan kuitenkin toimia, mikäli OSS-järjestelmää ei oteta käyttöön ja rekisteröidytään suoraan yksittäisiin kulutusjäsenmaitiin. Rekisteröityminen määränpääjäsenvaltioon ei kuitenkaan poista sitä tosiasiaa, että myös kyseiset myynnit on huomioitava rekisteröitymisveloitteen muodostavaan 10 000 euron rajaan mukaan ja rajan täyttymisen jälkeen kaikki muutkin yhteisön sisäiset etämyynnit verotetaan tavaroiden kulutusmaissa.

Siirtyminen koko Euroopan unionia yhtenäisesti koskettavaan melko alhaiseen kulutusjäsenvaltioon verovelvollisuuden aiheuttavaan raja-arvoon tuo OSS-järjestelmälle

²⁵⁹ European Commission (päivämäärätön).

²⁶⁰ Tavarakaupan lisäksi myös osa palvelumyyneistä on laskettava mukaan, ks. tutkielman luku 3.3.2.

potentiaalisia käyttäjiä arvatenkin melko runsaasti. Sellainenkin yritys, joka saa tilauksia laajasti eri EU-maista, selvinnee muutoksesta uuden ilmoituskanavan avulla suhteellisen helposti. Järjestelmään liittyminen on vapaaehtoista, mutta sen käyttöönotto voi hallinnollisen taakan minimoimiseksi olla käytännössä lähestulkoon välttämätöntä. Erityisesti tällainen tilanne tulee olemaan niille verkkokaupoille, joilla on kuluttajille suuntautuvaa myyntiä useisiin unionin maihin. Ilman OSS-järjestelmää rekisteröitymistä, ilmoittamista ja verojen maksamista koskevien jäsenmaakohtaisten velvoitteiden oikea ja oikea-aikainen hoitaminen saattaa osoittautua erittäin työlääksi. Näkisin ilmoituskanavasta saatavan hyödyn vain korostuvan, mitä useampaan maahan myyntiä tapahtuu. Tällöin mielestäni on myös erityisen tärkeää huolehtia siitä, ettei järjestelmän piiriin kuuluvien myyntien ilmoittamisessa tai verojen maksussa tapahdu laiminlyöntejä, joiden seurauksena yritys voitaisiin sulkea järjestelmän ulkopuolelle. Yllätyksenä tällainen tilanne ei pitäisi yhdellekään yritykselle tulla, mikäli käytännössä tarkkaillaan verojen ilmoittamista ja lue-taan mahdollisista laiminlyönneistä lähetetyt viranomaisviestit. Tällaista seuranta pidän erittäin tärkeänä.

Arvioin OSS-järjestelmän poistavan yrityksiltä uusille markkinoille siirtymisen esteitä mahdollistamalla verotietojen antamisen ja maksamisen kotimaasta käsin, entuudestaan tuttua Verohallinnon OmaVero-palvelua käyttäen. Palvelu ja sitä käsittävä ohjeistus tulee olemaan saatavilla Verohallinnon verkkosivuilla suomen- ja ruotsinkielisenä, jolloin vältetään mahdolliset ”kielimuurista” koituvat esteet, koska tarvetta yhteydenotoille muiden jäsenmaiden veroviranomaisiin ei pääsääntöisesti ole. Yhdellä ilmoituksella ja maksulla tiedot ja suoritukset välitetään enimmillään 26:een Euroopan unionin jäsenmaahan ja niiden lisäksi Pohjois-Irlantiin. Ilmoituskanavan avulla uskon pystyttävän säästämään aikaa ja vaivaa, ja todennäköisesti karsimaan kustannuksia muutoinkin. Aiempiin korkeisiin maakohtaisiin rekisteröitymisveloitteen muodostaviin raja-arvoihin verraten uudesta herkemmästä myyntimaan määräytymisestä kulutusjäsenmaihiin aiheutuu toki lisätyötä entiseen verraten. Näin lienee väistämättä tilanne, mikäli vanhan liikevaihtorajan ylittäviä myyntejä ei entuudestaan ole ollut. Rekisteröityessään järjestelmän

käyttäjäksi yritys voi kuitenkin ilman erillistä ilmoitusta ottaa mukaan uusia määränpäävaltioita, eikä tilausten vastaanottamiselle uusista EU-maista ole ainakaan verotuksellista estettä.

Tavaroiden etämyyntiin koskevien muutosten lisäksi tutkielmassa nousi erityisenä huomiona esiin tavarakuljetuksen organisoiminen ja kuljetusasiakirjojen dokumentoinnin merkitys. Näiden seikkojen jäädessä liian vähäiselle huomiolle, saattaa sekä yhteisökaupan että tavaroiden sisäisen etämyynnin jälkikäteistarkastelussa ilmetä sellaisia ongelmia, joiden vaikutus verotuksen lopputulokseen ei ole toivottu. Kuljetusasiakirjojen dokumentointi on tärkeää, jotta myöhemminkin on mahdollista todentaa tavaran siirtymisen toiseen unionin maahan ja arvonlisäverojen tulleen suoritetuksi oikeaan valtioon. Tätä tukee yhteys asiakkaalle annettuun laskuun tai muuhun asiakirjaan, mikä etenkin yhteisömyynnissä on selkeästi merkityksellinen. Yhteisökaupassa, erityisesti verkkokaupan tarjotessa markkinoille toisen yrityksen tuotteita komissiokauppiana tai jälleenvyyjänä, korostuu kuljetuksen järjestäjän rooli siinä, mihin liiketoimen osaan tavaran kuljetus kohdistetaan. Yhteisön sisäisissä etämyynneissä edellytys on, että myyjä osallistuu kuljetuksen järjestämiseen ja tämä on myös pystyttävä näyttämään toteen. Kuljetusasiakirjojen linkittymistä suoraan asiakkaalle annettavaan tositteeseen ei voida kuitenkaan täysin ehdottomasti vaatia, koska OSS-järjestelmä poistaa laskunantovelvollisuuden. Kirjanpidon on kuitenkin aina perustuttava tositteisiin, jolloin tämä linkitys voi olla muuhunkin, kuin asiakkaalle annettuun kuittiin.

Tutkimani perusteella yritykselle turvallisin tapa tavarakuljetusten järjestämiseen on verkkokaupan itsensä ja omalla vastuulla organisoima kuljetus. Itse organisoitu kuljetus palvelee lähes kaikkia erilaisia myyntitilanteita ja sillä on mahdollista välttää tulkintaongelmat. Näin varmimmin saadaan tarvittavat kuljetusasiakirjat ja toisaalta vältetään ketjukauppatilanteissa mahdollinen epäselvyys siitä, mihin liiketoimen osaan rajat ylittävä kuljetus kohdistuu. Ainakin muunlaisissa kuljetusratkaisuissa on hyvä pysähtyä pohtimaan, onko menettelyllä vaikutusta arvonlisäverotukseen. Ainut poikkeus edelliseen suositukseeni käsittää ne tilanteet, joissa verkkokauppa haluaa pitäytyä täysin kaupan

ulkopuolisena osapuolena ja toimia ainoastaan välityspalvelun myyjänä. Tällöin selkeintä on sopia toimeksiantajan ja tavaroiden todellisen myyjän vastaavan itse tavarakuljetuksen toteutuksesta ostajalle.

Ennakkokäsitykseni komissiokaupan ja välityspalvelun ongelmallisuudesta vahvistui entisestään tutkielman edetessä. Verkkokaupan tarjotessa myyntiin toisen yrityksen tuotteita, on syytä kiinnittää erityistä huomiota sopimusasiakirjoihin. Tärkeää on pohtia edellä mainitut kuljetusratkaisut, mutta myös se, keneltä asiakas mieltää tuotteet ostavansa ja kuka vastaa esimerkiksi reklamointeihin reagoimisesta ja toimenpiteistä sen jälkeen. Tässäkin erityisasemaan nousi mielestäni välityspalvelu siten, että nähdäkseni erityisen huolellinen tulee olla kokonaisuuden suhteen silloin, kun halutaan jättäytyä varsinaisen kaupan ulkopuoliseksi välittäjäksi.

Tarkastelemani aineiston perusteella osoittautui mielenkiintoiseksi ja osin harmilliseksi seikaksi verkkokaupan osalta se, ettei komissiokaupan suhde uusiin normeihin, eikä aina vanhoihinkaan, ole täysin yksiselitteinen tai ettei sitä ainakaan ole täysin yksiselitteisesti ilmaistu. Mielestäni etenkin yhteisön sisäisten tavaroiden etämyyntien sääntely ja sitä käsittelevä aineisto jättää asiamiehen omissa nimissään tapahtuvan komissiokaupan verotuskohtelun tulkinnanvaraiseksi. Tutkielman valmistuessa lakimuutoksia käsittelevä hallituksen esitys on annettu, mutta viranomaisohjeistusta asiasta ei vielä ole. Toiveena on, että Verohallinnon ohjeista löytyy aikanaan tähän ongelmaan ratkaisu. Asian mahdollisesti jäädessä epäselväksi, komissiokauppaa käyvän yrityksen on syytä varmistaa verotuskohtelu tekemällä asiasta ennakkoratkaisuhakemus Verohallintoon²⁶¹. AVL 134 p §:ssä tullaan säätämään siitä, ettei AVL 20 luvun sääntelyä ohjauksesta ja ennakkoratkaisusta sovelleta epäselvyyden kohdistuessa toiseen jäsenvaltioon suoritettavaan veroon²⁶². Tässä kysymyksessä on kuitenkin enemmänkin epäselvyyttä myyntimaan määrittämisessä, jolloin ratkaisua voidaan Suomesta hakea. Tulkinta komissiokaupan ja välityspalvelun ongelmaan tosin tulee olla yhtenäinen kaikissa EU-maissa, sillä koko järjestelmän toiminnan kannalta jäsenmaiden erilaiset johtopäätökset johtaisivat ongelmiin.

²⁶¹ Ks. ennakkoratkaisun hakemisesta Verohallinto 2019, 21. marraskuuta.

²⁶² HE 18/2021 vp, s. 113.

Lähteet

- Ahosola J. & Ahosola J. (2020). *Kirjanpidon ja verotuksen erityiskysymyksiä käytännönläheisesti*. Helsingin Kamari Oy.
- Anders Innovations Oy. (2015). *Verkkokauppaopas 2015*. Noudettu 2021-02-18 osoitteesta: https://tieke.fi/wp-content/uploads/2018/11/Verkkokauppaopas_2015.pdf
- Euroopan tilintarkastustuomioistuin. (2019). *Sähköinen kaupankäynti: monia arvonlisäveron ja tullien kanton liittyviä haasteita ei ole ratkaistu*. Noudettu 2021-04-09 osoitteesta: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR19_12/SR_E-COMMERCE_VULNERABILITY_TO_TAX_FRAUD_FI.pdf
- European Commission. *EU country specific information on VAT*. Noudettu 2021-01-16 osoitteesta: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-country-specific-information-vat_en
- European Commission. (päivämäärätön). *Current national VAT rates*. Noudettu 2021-04-03 osoitteesta: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/vat-rates_en
- European Commission. (päivämäärätön). *Modernising VAT for cross-border e-commerce*. Noudettu 2021-04-06 osoitteesta: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/modernising-vat-cross-border-ecommerce_en
- Euroopan komissio. Verotuksen ja tulliliiton pääosasto. (2013, 23. lokakuuta). *Opas arvonlisäveron erityisjärjestelmään*. Noudettu 2021-01-15 osoitteesta: [taxud-2013-01228-02-01-fi-tra-00-fi.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/modernising-vat-cross-border-ecommerce_en) (europa.eu)
- Euroopan komissio. (2014, 3. huhtikuuta). *Selittävät huomautukset. Vuonna 2015 voimaan tulevat EU:n arvonlisäverotusta koskevat muutokset televiestintä-, lähesitys- ja sähköisesti suoritettavien palvelujen suorituspaikkaan*. Noudettu 2020-10-13 osoitteesta: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/explanatory_notes_2015_fi_0.pdf
- Euroopan komissio. (2019, joulukuu). *Selittävät huomautukset call off -varastojärjestelyjä, ketjuliiketoimia ja yhteisöluovutusten vapauttamista koskevista Euroopan*

- unionin arvonlisäverotuksen muutoksista ("Vuoden 2020 pikaratkaisut").* Noudettu 2021-01-20 osoitteesta: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/explanatory_notes_2020_quick_fixes_fi.pdf
- Euroopan komissio. (2020, syyskuu). *Selittävät huomautukset. Sähköisen kaupankäynnin alv-säännöt.* Noudettu 2021-01-19 osoitteesta: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_28102020_fi.pdf
- Euroopan komissio. *ALV-tietojen vaihtojärjestelmä (VIES): VAT-numeron (ALV-tunnisteen) tarkistus.* Vies On-The-Web v5.6.0. Noudettu 2020-10-28 osoitteesta: https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=fi
- Euroopan unioni. *Vat Thresholds (1 July 2019).* Noudettu 2020-11-23 osoitteesta: [vat_in_ec_annexi.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/vat_in_ec_annexi.pdf) (europa.eu)
- Euroopan unioni. *Alv-säännöt ja alv-kannat.* Noudettu 2021-02-08 osoitteesta: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_fi.htm
- Hakapää, S., Huhtala, H., Johansson, A., Lindholm, M. & Paavolainen, J. (2016). *Kansainvälinen arvonlisäverotus.* Helsingin Kamari Oy, Helsingin seudun kauppakamari & tekijät.
- Huhtala, H., Kallio, M., Lindholm, M., Nielsen, A., Ojala, M., Säskilähti, J. & Takalo, T. (2020). *Arvonlisäverotus 2020.* Edita Publishing Oy.
- Husa, J., Mutanen A. & Pohjolainen T. (2008). *Kirjoitetaan juridiikkaa.* Talentum.
- Hyttinen, P. & Klemola, A. (2014). *Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus.* (2. painos). KHT-Media Oy.
- Hyttinen, P. & Svensberg, S. (2018). *Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus.* (3. Uudistettu painos). ST-Akatemia Oy.
- Jokinen, M., Kojonkoski, M. & Takalo, T. (2019). *Käytännön arvonlisäverotus.* (6. uudistettu painos). ST-Akatemia Oy.
- Juanto, L., Punavaara, A. & Saukko, P. (2018). *Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus.* (9. uudistettu painos). Alma Talent.

- Kallio, M., Lindholm, M., Ojala, M., Säskilahti, J. & Takalo, T. (2020). *Arvonlisäverotus 2020*. Edita Publishing Oy.
- Kirjanpitolautakunta. (2011). *Kirjanpitolautakunnan yleisohje kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista 1.2.2011*. Noudettu 2021-04-07 osoitteesta: https://kirjanpitolautakunta.fi/documents/10197/10349155/KILA_menetelm_ohje_01_02_11_.pdf
- Kirjanpitolautakunta. (2017). *Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta*. Noudettu 2021-02-23 osoitteesta: https://kirjanpitolautakunta.fi/documents/10197/10349155/ALV_YO_1711.pdf
- Korkiakoski, M. (2017). *Lokaali mutta globaali. Verkkokaupiaan opas verkkokaupan kansainvälistämisestä*. Noudettu 2021-02-18 osoitteesta: https://secure.vilkasgroup.com/WebRoot/GPL/Shops/17092008-100341/MediaGallery/Data/FI_LokaaliMuttaGloaali.pdf
- Myrsky, M. (2016). Luottamuksensuoja ja kehittyvä oikeuskäytäntö. *Defensor Legis*, 2016/1, 108–118.
- Nyrhinen, R., Hyttinen, P. & Lamppu, K. (2019). *Arvonlisäverotus käytännössä* (12. uudistettu painos). Alma Talent Oy.
- Posti. (2020). *Suuri verkkokauppatutkimus 2020*. Noudettu 2021-02-18 osoitteesta: https://minun.posti.fi/hubfs/Tutkimukset/Suuri-verkkokauppatutkimus-2020_Posti.pdf
- Raitio, J. (2017). *Oikeusvaltion ääriviivat*. Alma Talent Oy.
- Savolainen, J. (2017, 11. toukokuuta). Komission loppuraportti verkkokauppaa koskevasta tutkimuksesta – liiketoimintakäytännöt jotka saattavat rajoittaa kilpailua. *Edilex-toimitus*. Noudettu 2020-10-25 osoitteesta: <https://www-edilex-fi.proxy.uwasa.fi/uutiset/52334?allWords=Komission+and+loppuraportti+and+verkkokauppaa&offset=1&perpage=20&sort=relevance&searchSrc=1&advancedSearchKey=672459>
- Tilastokeskus. (päivämäärätön). *Tietoa tilastoista*. Noudettu 2021-02-18 osoitteesta: https://www.stat.fi/meta/kas/internet_kauppa.html
- Tulli. (päivämäärätön). *EU:n tulli- ja veroalue*. Noudettu 2020-10-09 osoitteesta: <https://tulli.fi/tietoa-tullista/tullin-toiminta/eu-n-tulli-ja-veroalue>

- Valtiontalouden tarkastusvirasto. (2016, 5. lokakuuta). *Verotuksen automatisointi edellyttää verolainsäädännön yksinkertaistamista ja verotusprosessien kehittämistä*. Noudettu 2021-04-07 osoitteesta: <https://www.vtv.fi/tiedotteet/verotuksen-automatisointi-edellyttaa-verolainsaadannon-yksinkertaistamista-ja-verotusprosessien-kehittamista/>
- Verohallinto. (2001, 7. helmikuuta). *Suoramyyntin arvonlisäverotuksesta*. Verohallinnon syventävä vero-ohje. Noudettu 2020-10-11 osoitteesta: https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48156/suoramyyntin_arvonlisaverotuksesta/
- Verohallinto. (2010, 1. maaliskuuta). *Uusien kuljetusvälineiden arvonlisäverosta - ohje arvonlisäverovelvolliselle*. Verohallinnon syventävä vero-ohje. Noudettu 2020-10-24 osoitteesta: https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48685/uusien_kuljetusvalineiden_arvonlisavero/
- Verohallinto. (2013, 13. toukokuuta). *Kaukomyyntiä koskevat arvonlisäverosäännökset Suomessa*. Verohallinnon syventävä vero-ohje, diaarinumero A72/200/2013. Noudettu 2020-10-02 osoitteesta: https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48631/kaukomyyntia_koskevat_arvonlisaverosaan2/
- Verohallinto. (2015, 18. marraskuuta). *Valmis-hanke uudistaa verotusohjelmistot*. Noudettu 2021-04-06 osoitteesta: https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/toiminta/valmishanke_uudistaa_verotusohjelmisto2/
- Verohallinto. (2017, 1. tammikuuta). *Uusien kuljetusvälineiden arvonlisäverosta – ohje arvonlisäverovelvollisille*. Verohallinnon syventävä vero-ohje. Noudettu 2020-10-14 osoitteesta: https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48685/uusien_kuljetusvalineiden_arvonlisavero/
- Verohallinto. (2018, 5. heinäkuuta). *Majoitustoiminnan arvonlisäverotus*. Verohallinnon syventävä vero-ohje, diaarinumero A84/200/2018. Noudettu 2020-10-25 osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/67678/majoitustoiminnan-arvonlis%C3%A4verotus/>
- Verohallinto. (2018, 21. joulukuuta). *Tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen arvonlisäverotus*. Verohallinnon syventävä vero-ohje, diaarinumero VH/2026/00.01.00/2018.

Noudettu 2020-10-13 osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48503/tele--l%C3%A4hetys--ja-s%C3%A4hk%C3%B6isten-palvelujen-arvonlis%C3%A4verotus/>

Verohallinto. (2019, 7. toukokuuta). *Arvonlisäverotunnisteen tarkistus*. Noudettu 2020-10-10 osoitteesta: [Arvonlisäverotunniste - vero.fi](https://www.vero.fi)

Verohallinto. (2019, 27. syyskuuta). *Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa*. Verohallinnon syventävä vero-ohje, diaarinumero VH/1780/00.01.00/2019. Noudettu 2020-11-09 osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48090/laskutusvaatimukset-arvonlis%C3%A4verotuksessa/>

Verohallinto. (2019, 21. marraskuuta). *Ennakkoratkaisuhakemuksen tekeminen ja siihen annettava päätös*. Verohallinnon syventävä vero-ohje, diaarinumero VH/5067/00.01.00/2019. Noudettu 2021-02-17 osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47819/ennakkoratkaisuhakemuksen-tekeminen-ja-siihen-annettava-p%C3%A4%C3%A4t%C3%B6s/>

Verohallinto. (2019, 4. joulukuuta). *Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus*. Verohallinnon syventävä vero-ohje, diaarinumero VH/439/00.01.00/2019. Noudettu 2020-12-29 osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen-ulkomaankaupan--arvonlis%C3%A4verotus/>

Verohallinto. (2019, 18. joulukuuta). *Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa*. Verohallinnon syventävä vero-ohje, diaarinumero VH/2863/00.01.00/2019. Noudettu 2020-10-13 osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48691/arvonlis%C3%A4verotus-eu-tavarakaupassa/>

Verohallinto. (2020, 15. joulukuuta). *Seuraamusmaksut oma-aloitteisessa verotuksessa*. Verohallinnon syventävä vero-ohje, diaarinumero VH/20016/00.01.00/2020. Noudettu 2021-01-21 osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48377/seuraamusmaksut-oma-aloitteisessa-verotuksessa3/>

Verohallinto. (2021a, 1. tammikuuta). *Arvonlisäverottoman vähäisen toiminnan raja 15 000 euroa*. Verohallinnon syventävä vero-ohje, diaarinumero VH/8130/00.01.00/2020. Noudettu 2021-01-10 osoitteesta:

- <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48658/arvonlis%C3%A4verottoman-v%C3%A4h%C3%A4isen-toiminnan-raja-15-000-euroa/>
Verohallinto. (2021b, 1. tammikuuta). *Yksityishenkilö ostaa uuden kuljetusvälineen toisesta EU-maasta*. Verohallinnon syventävä vero-ohje, diaarinumero VH/8412/00.01.00/2020. Noudettu 2020-03-17 osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48662/yksityishenkil%C3%B6-ostaa-uuden-kuljetus-v%C3%A4lineen-toisesta-eu-maasta/>
- Verohallinto. (2021, 13. tammikuuta). *Arvonlisäveron erityisjärjestelmä*. Verohallinnon syventävä vero-ohje, diaarinumero VH/8600/00.01.00/2020. Noudettu 2020-01-13 osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48094/arvonlis%C3%A4veron--erityisj%C3%A4rjestelm%C3%A4/>
- Verohallinto. (2021, 15. tammikuuta). *EU-maiden arvonlisäverotunnisteet*. Noudettu 2021-01-15 osoitteesta: [EU-maiden arvonlisäverotunnisteet - vero.fi](https://www.vero.fi/eu-maiden-arvonlis%C3%A4verotunnisteet)
- Verohallinto. (2021, 11. maaliskuuta). *EU:n arvonlisävero- ja valmisteveroalue*. Noudettu 2021-03-17 osoitteesta: https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/eun-arvonlis%C3%A4vero--ja-valmisteveroalue/
- Verohallinto. (2021, 1. huhtikuuta). *Arvonlisäveron erityisjärjestelmä laajenee*. Noudettu 2021-04-06 osoitteesta: https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/verotuksen_muutoksia/arvonlis%C3%A4veron-erityisj%C3%A4rjestelm%C3%A4-laajenee/
- Verohallinto. (päivämäärätön). *Ilmoitusten ja hakemusten käsittelyajat*. Noudettu 2021-04-06 osoitteesta: <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/k%C3%A4sittelyajat/>

Virallislähteet

COM (2016) 148 final. Komission tiedonanto Euroopan parlamentille, neuvostolle ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle arvonlisäveroa koskevasta toimintasuunnitelmasta. Kohti EU:n yhtenäistä arvonlisäveroaluetta - aika tehdä päätöksiä.

COM (2018) 812 final. Ehdotus direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta tiettyjen maksupalveluntarjoajia koskevien vaatimusten käyttöön ottamiseksi.

COM (20) 324 final. Komission tiedonanto euroopan parlamentille, neuvostolle, euroopan talous- ja sosiaalikomitealle ja alueiden komitealle. Valmiina muutoksiin. Tiedonanto valmistautumisesta siirtymäkauden päättymiseen Euroopan unionin ja Yhdistyneen kuningaskunnan välillä.

HE 88/1993 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

HE 283/1994 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

HE 187/2005 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 16 §:n ja maatalouden tuloverolain 7 §:n muuttamisesta.

HE 28/2010 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

HE 7/2019 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain ja Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain muuttamisesta.

HE 143/2020 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain 3 ja 149 a §:n muuttamisesta.

HE 18/2021 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain, Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain sekä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 15 §:n muuttamisesta.

Oikeustapaussuettelo

KHO 2003:2783.

KHO 2013:125.

C-349/96, Card Protection Plan LTD (CPP) v. Commissioners of Customs & Excise.
EU:C:1999:93.

C-409/04, Teleos plc ym. v. Commissioners of Customs & Excise, EU:C:2007:548.

C-88/09, Graphig Procédé v. Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction
publique, EU:C:2010:76.

C-285/09, Criminal proceedings against R., EU:C:2011:55.

C-273/11, Mecsek-Gabona Kft v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális
Adó Főigazgatósága, EU:C:2012:547.