

Johanna Hall

**YRITYS X OY:N
SIIRTYMINEN ISO-BRITANNIAN
MARKKINOILLE**

Myynnin arvonlisäverotus ja
viranomaisilmoitukset sekä osakeyhtiön
perustaminen

Opinnäytetyö

Liiketalouden koulutusohjelma

Joulukuu 2016



KYAMK
University of Applied Sciences

Tekijä	Tutkinto	Aika
Johanna Hall	Tradenomi	Joulukuu 2016
Opinnäytetyön nimi		
Yritys X Oy:n siirtyminen Iso-Britannian markkinoille Myynnin arvonlisäverotus ja viranomaisilmoitukset sekä osakeyhtiön perustaminen		40 sivua 1 liitesivu
Toimeksiantaja		
Yritys X Oy		
Ohjaaja		
Lehtori Jarmo Kulhelm		
Tiivistelmä		
<p>Kvalitatiivisen tapaustutkimuksen tavoitteena oli luoda tiiviit ohjeet suoraan ulkomaankauppaan siirtyvän pienyrityksen johtaja-omistajalle. Tutkimusongelma rajattiin teema- haastattelulla käsittelemään Iso-Britanniaan suuntautuvan myynnin arvonlisäverotusta ja viranomaisilmoituksia sekä Britanniaan rekisteröitävän osakeyhtiön perustamiseen liittyviä keskeisiä asioita – brexit huomioiden. Koska tutkimusaineisto sisälsi säädöksiä ja viranomaisohjeita, joiden perusteella yritykselle toimitettu ohjeistus laadittiin, opinnäytetyössä käytettiin deduktiiviseen päättelyyn perustuvaa teorialähtöistä aineiston analyysia.</p> <p>Yritys X Oy:n myynti täyttää yhteisömyynnille asetetut verottomuuden edellytykset, kun sekä tavara että lasku toimitetaan Iso-Britanniaan rekisteröidylle yhteistyökumppanille. Verottomuudesta huolimatta Verohallinnolle on ilmoitettava sekä yhteisömyynnin arvo että tehtävä arvonlisäveron yhteenvedoilmoitus. Tullille on tehtävä kuukausittain INTRASTAT-ilmoitus tilastointia varten. Brexitin toteutuessa myynti säilyy verottomana, mutta kyse on viennistä, jonka arvo ilmoitetaan Verohallinnolle. Lisäksi Tullille tehdään vienti-ilmoitukset tavaralähetyksistä. EU-eron jälkeen myyntiin liittyvät muut tullimuodollisuudet ja mahdollinen tullimaksu riippuvat sopimuksesta, jonka EU:n jäsenvaltiot ja Iso-Britannia neuvottelevat seuraavan kahden vuoden kuluessa.</p> <p>Osakeyhtiön perustamiseen brexit ei vaikuta, sillä Iso-Britannian lainsäädäntö ei aseta rajoituksia perustajaosakkaiden kotimaalle. Perustetun yhtiön Yritys X Oy:lle maksamien osinkojen verotukseen brexit ei tuo muutosta. Yritysten välinen omistussuhde ja järjestelyn liiketoiminnallinen laatu täyttävät osinkojen verottomuudelle asetetut edellytykset sekä emo-tytäryhtiödirektiivin, ETA-jäsenyyden että Suomen ja Iso-Britannian verosopimuksen perusteella.</p> <p>Toimeksiantajalta saadun palautteen mukaan opinnäytetyö täytti selkeydessään sille asetetun tavoitteen hyvin ja antoi tarpeellisen tiedon yrityksen käytettäväksi. Koska kyse on tapaustutkimuksesta, tulokset eivät ole yleistettävissä, ainoastaan siirrettävissä samanlaiseen tapaukseen.</p>		
Asiasanat		
yhteisömyynti, vienti, arvonlisävero, Iso-Britannia, brexit, osakeyhtiö, yhteisön verotus		

Author	Degree	Time
Johanna Hall	Bachelor of Business Administration	December 2016
Thesis Title		
Starting Cooperative Export to the UK – VAT, Exporting Procedures and Starting a Private Limited Company.		40 pages 1 page of appendices
Commissioned by		
Company X Ltd.		
Supervisor		
Jarmo Kulhelm, Senior Lecturer		
Abstract		
<p>The objective of this thesis was to make instructions for a Managing Director/Owner in a case when his company was starting a cooperative export to the UK. Based on the Managing Director/Owner's experience on the UK markets this case study was to focus on VAT and exporting procedures including possible influences of Brexit. Furthermore, the Managing Director/Owner wanted a summary of the administrative regulations that must be considered when starting a private limited company in the UK.</p> <p>Case study was carried on through qualitative research methods. The main focus of this thesis was defined by using a semistructured interview of the Managing Director/Owner. As most of the research material consisted of acts and administrative instructions the author used a deductive top-down approach when reasoning the matter.</p> <p>In the case of Company X Ltd., when selling goods to GB Ltd., the zero-rating conditions are met. GB Ltd. is registered for VAT liability in the UK and the goods are transported to another EU-country. Despite of the zero-rating, the value of intra-Community sales must be submitted to the Finnish Tax Administration. Furthermore, INTRASTAT declarations must be submitted to the Finnish Customs. After Brexit selling goods to the UK will be zero-rating export, the value of which must be submitted to the Finnish Tax Administration. The export declaration has to be submitted to the Finnish Customs for every shipment. Other possible administrative burdens will depend on the future treaty based on Brexit negotiations.</p> <p>Brexit will not influence the starting of a private limited company in the UK. There is no regulation on shareholder's nationality. Neither will Brexit influence the taxation of the dividends distributed by the subsidiary to the parent company. The planned corporation structure will meet the requirements set on exempting dividends from taxation according to the parent-subsidiary directive, EEA membership or tax treaties between Finland and the UK.</p> <p>According to the commissioner's feedback, the objective of this thesis was met well. Necessary information was provided in a well-written form.</p>		
Keywords		
intra-Community supply, VAT, export, UK, Brexit, private limited company		

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	7
1.1	Case-yrityksen esittely ja lähtötilanne	7
1.2	Tutkimuksen tavoite ja tutkimusongelma	8
1.3	Tutkimusmenetelmä ja teoreettinen viitekehys	9
2	YHTEISÖMYNNIN ARVONLISÄVEROTUS JA VIRANOMAISILMOITUKSET	12
2.1	Yhteisömyynnin verottomuuden edellytykset ja vähennysoikeus	12
2.2	Yhteisömyynnin viranomaisilmoitukset	14
2.2.1	Yhteisömyynnin arvo ja arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus Verohallinnolle ...	14
2.2.2	INTRASTAT Tullille	15
3	ISO-BRITANNIAN EU-ERON TUOMAT MUUTOKSET	16
3.1	EU-eron säännöt, aikataulun arviointi sekä mahdolliset vaikutukset	16
3.2	Viennin verottomuuden edellytykset ja vähennysoikeus	17
3.3	Viennin viranomaisilmoitukset	18
3.3.1	Vientimyynnin arvon ilmoittaminen Verohallinnolle	18
3.3.2	Vienti-ilmoitus Tullille	18
4	OSAKEYHTIÖN PERUSTAMINEN ISO-BRITANNIAAN	19
4.1	Perustamistoimenpiteet private limited company (limited by shares)	19
4.2	Iso-Britannian yhteisövero	21
4.3	Iso-Britanniaan rekisteröidyn tytäryhtiön suomalaiselle emoyhtiölle jakamien osinkojen verotus	22
4.3.1	Kansainvälisen vero-oikeuden säännökset	22
4.3.2	Osinkojen verotus EU-jäsenyyden aikana	23
4.3.3	Osinkojen verotus EU-eron jälkeen	23
5	OHJEET YRITYS X OY	25
5.1	Tavaran kuljetus Iso-Britanniaan GB Ltd:lle, lasku Yritys Y Oy:lle – kotimaan kauppaa	25
5.2	Tavaran kuljetus ja lasku Iso-Britanniaan GB Ltd:lle – veroton yhteisömyynti	25
5.2.1	Verottomuuden edellytykset ja vähennysoikeus	25

5.2.2	Yhteisömyynnin arvo ja yhteenvetoilmoitus Verohallinnolle, INTRASTAT Tullille.....	27
5.3	Iso-Britannian EU-eron toteutuessa vienti GB Ltd:lle	30
5.3.1	Verottomuuden edellytykset ja vähennysoikeus	30
5.3.2	Vientimyynnin arvo Verohallinnolle, vienti-ilmoitukset Tullille	31
5.4	Private limited company Englantiin	33
6	LOPUKSI.....	35
	LÄHTEET	37
	LIITTEET	
	Liite 1. Haastattelulomake	

LYHENNELUETTELO

AVL 1501/1993	Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.
EVL 360/1968	Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360, vakiintunut nimi elinkeinoverolaki.
NDir 2011/96/EU	Neuvoston direktiivi 2011/96/EU eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä, vakiintunut nimi emo-tytäryhtiödirektiivi.
OYL 624/2006	Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624.
SopS 1–2/1970	Suomen Tasavallan hallituksen ja Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin Yhdistyneen Kuningaskunnan hallituksen välinen SOPIMUS tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen sekä veron kiertämisen estämiseksi.
31/1974	Asetus Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin Yhdistyneen Kuningaskunnan kanssa tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen ja veron kiertämisen estämiseksi tehdyn Sopimuksen muuttamista koskevan pöytäkirjan voimaansaattamisesta.

1 JOHDANTO

Liiketalouden koulutuksen suuntautumisvaihtoehtoni on taloushallinto, ja tavoitteenani on ollut opintojen aikana perehtyä myös ulkomaankaupan arvonlisäverotukseen. Tilaisuus tehdä opinnäytetyö aiheesta löytyi verkostoni kautta. Tuttavani omistama yritys valmistaa lähes yksinomaan ulkomaille myytäviä tuotteita, ja muutokset yrityksen yhteistyökumppaneiden verkostossa aiheuttavat yrityksessä tarpeen perehtyä tarkemmin ulkomaankaupan muodollisuuksiin. Ehdotin yrityksen toimitusjohtajalle selvitystyön tekemistä opinnäytetyönä. Toimitusjohtaja suostui ehdotukseen esittäen toiveen, ettei opinnäytetyötä pystytä yhdistämään yritykseen. Tämän vuoksi yritystä kutsutaan tässä työssä nimellä Yritys X Oy.

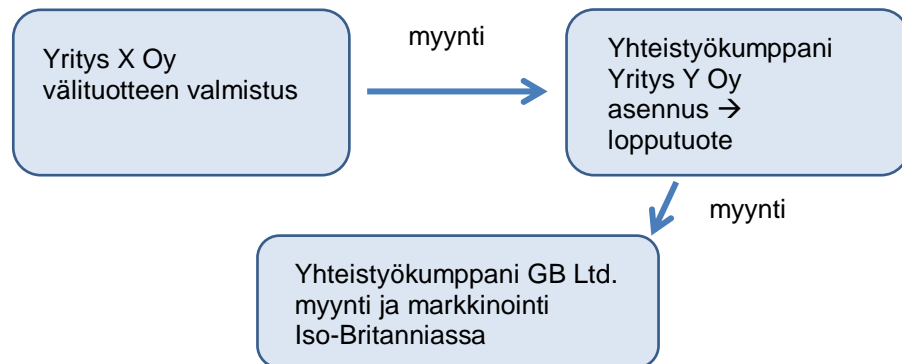
1.1 Case-yrityksen esittely ja lähtötilanne

Yritys X Oy on perustettu 1980-luvun alussa. Yrityksen liikevaihto on viime vuosien tilinpäätöstietojen mukaan ollut noin 1,5–1,8 miljoonaa euroa. Yrityksessä työskenteli vuonna 2015 keskimäärin 16 henkilöä. Yrityksellä on kaksi investointihyödykkeisiin lukeutuvaa tuoteryhmää, joiden malleja räätälöidään asiakaslähtöisesti. Yrityksen TOL 2008 toimialaluokitus on 28290: muualla luokittelematon yleiskäyttöön tarkoitettujen koneiden valmistus. (Haastateltava X 2016.)

Yritys X Oy:n tärkein markkina-alue on Iso-Britannia, jonne myydään noin 90 prosenttia tuotteista. Iso-Britanniaan suuntautuva myynti on toteutettu yhteistyökumppani Yritys Y Oy:n kautta. Yritys X on myynyt valmistamansa välituotteen yhteistyökumppanille, joka on tehnyt tarvittavat asennukset. Lopputuotteen myynnistä ja markkinoinnista Iso-Britanniassa on vastannut Yritys Y Oy:n brittiläinen tytäryritys GB Ltd. (Haastateltava X 2016.) Yritysverkoston toimintaa havainnollistaa seuraavan sivun kuva 1.

Kun valmistajayritys myy tuotteensa ulkomaille kotimaassa sijaitsevan yhteistyökumppanin kautta, kyse on epäsuorasta ulkomaankaupasta. Käytännössä se on kotimaan kauppaa. Epäsuoran ulkomaankaupan yhtenä heikkoutena on pidetty sitä, että tuotteen valmistava yritys ei saa tarpeeksi tietoa markkinoista ja loppukäyttäjien kokemuksista. (Hollensen 2014, 349–350, 362.) Yritys GB

Ltd. on vastannut Yritys X Oy:n valmistaman tuotteen jälkimarkkinoinnista, jonka olennainen osa on ollut tuotteen huolto. Tietokatkoksia on pyritty poistamaan Yritys X Oy:n toimitusjohtajan vierailuilla Iso-Britanniaan. Vierailujen aikana toimitusjohtaja on tavannut myös loppukäyttäjiä GB Ltd:n edustajien lisäksi. (Haastateltava X 2016.)



Kuva 1. Yritys X Oy:n lähtötilanne: epäsuora ulkomaankauppa

Vuoden 2017 alusta toimintamuoto muuttuu, sillä yhteistyökumppaniyritys GB Ltd. aloittaa asennustyöt lopputuotteen myynnin ja markkinoinnin lisäksi. Jatkossa Yritys X Oy myy tuotteensa suoraan brittiläiselle yhteistyökumppanilleen, joka puolestaan myy tuotteen loppukäyttäjälle. (Haastateltava X 2016.) Kun yritys myy tuotteensa ulkomaiselle ostajalle tai maahantuojalle, kyse on suorasta ulkomaankaupasta. Suoran ulkomaankaupan etuna on lyhyempi toimitusketju, mikä voi helpottaa jälkimarkkinoinnissa kerätyn tiedon kulkua. (Hollensen 2014, 353, 362.)

1.2 Tutkimuksen tavoite ja tutkimusongelma

Opinnäytetyön tavoitteena on tehdä toimitusjohtajalle toimintaohjeet Iso-Britanniaan suuntautuvan yhteisömyynnin muodollisuuksista. Yhteisömyynnillä tarkoitetaan tilannetta, jossa arvonlisäverovelvollinen suomalaisyritys myy tavaraa toisessa EU-jäsenvaltiossa arvonlisävelvolliselle yritykselle (Tomperi 2015, 281). Toimintaohjeet ovat tarpeen, sillä osakeyhtiölain mukaan toimitus-

johtaja vastaa kirjanpidon lainmukaisuudesta (OYL 2006/624 17 § 1). Toimintajohtaja voi keskittyä toimintaympäristön muuttuessa sekä strategiseen että operatiiviseen johtamiseen, eikä hänen aikansa kulu yhteisömyynnin lakisääteisten taloushallinnon yksityiskohtien selvittämiseen.

Iso-Britanniassa järjestettiin 23.6.2016 kansanäänestys EU-jäsenyydestä, jossa brexitin eli Iso-Britannian EU-eron kannattajat voittivat täpärästi. Eroprosessi kestää vuosia, joten brexitillä ei ole välittömiä vaikutuksia Iso-Britanniaan suuntautuvaan myyntiin. (Mykkänen 2016; Sillanpää 2016.) Vasta Iso-Britannian EU-eron toteutuessa yhteisömyynti päättyy, ja kauppa jatkuu vientinä, jolla tarkoitetaan tavaran kauppaa EU:n ulkopuolisiin maihin (Tomperi 2015, 287). Käsittelen opinnäytetyössä brexitin mahdollisia vaikutuksia toimeksiantajan pyynnöstä. Lisäksi lähitulevaisuudessa on mahdollista, että Yritys X Oy perustaa tytäryhtiön Iso-Britanniaan, joten toimeksiantaja halusi myös tiiviin esityksen keskeisistä osakeyhtiön perustamiseen liittyvistä asioista.

Toimeksiantajan tarpeista nousseet tutkimuskysymykset ovat:

1. Millainen on arvonlisäverotuskäytäntö yhteisömyynti- ja vientitilanteissa?
2. Millaisia viranomaisilmoituksia liittyy yhteisömyyntiin ja vientiin?
3. Miten osakeyhtiö perustetaan Iso-Britanniassa?

1.3 Tutkimusmenetelmä ja teoreettinen viitekehys

Opinnäytetyöni on laadullinen tutkimus, jolla pyritään luomaan tiivis tietopaketti yhden yrityksen tarpeisiin. Kyse on siten case- eli tapaustutkimuksesta, jolla Jorma Kanasen (2013, 56) mukaan ei ole laajempaa yhteiskunnallista merkitystä, eikä pyrkimyksenä ole tutkimuksen yleistettävyyttä. Tapaustutkimuksessa tutkimuskohteena on ilmiö, johon perehdytään ja joka kuvataan mahdollisimman syvällisesti. Tapaustutkimuksen tulokset voivat olla siirrettävissä, mikä tarkoittaa sitä, että vastaavanlaisessa tapauksessa tutkimustulokset pitävät. Jotta tulokset ovat siirrettävissä, tutkimusasetelma ja -kohde on kuvattava riittävän tarkasti. (Kananen 2013, 28, 120.)

Rajasin tutkimusongelmaan liittyvät keskeiset kysymykset teemahaastattelun avulla. Teemahaastattelussa haastattelutilanteen kulkua pyritään ohjaamaan ennakolta päätettyjen teemojen ja tarvittavien lisäkysymysten avulla (Tuomi &

Sarajärvi 2011, 75). Haastattelun tiedonantajana oli yrityksen toimitusjohtaja, sillä yrityksen suorittavaa työtä tekeville työntekijöillä ei ollut tutkimuksen kannalta relevanttia tietoa. Tuomen ja Sarajärven (2011, 73) mukaan haastattelun onnistumisen edellytyksenä on se, että kysymykset tai ainakin teemat toimitetaan tiedonantajalle tutustumista varten etukäteen. Laadin tiedonantajan kanssa käymieni alkukeskustelujen perusteella haastattelulomakkeen (Liite 1), jonka lähetin sähköpostitse Yritys X Oy:n toimitusjohtajalle viikkoa ennen haastattelutapaamista. Haastattelutilaisuudessa esitin tiedonantajalle tärkeitä lisäkysymyksiä. Tallensin haastattelun älypuhelimella myöhempää litteointia varten. Yritys X Oy:n toimitusjohtajan pyynnöstä haastatteluaineisto on kokonaisuudessaan opinnäytetyön tausta-aineistoa, ei julkaistavaa aineistoa.

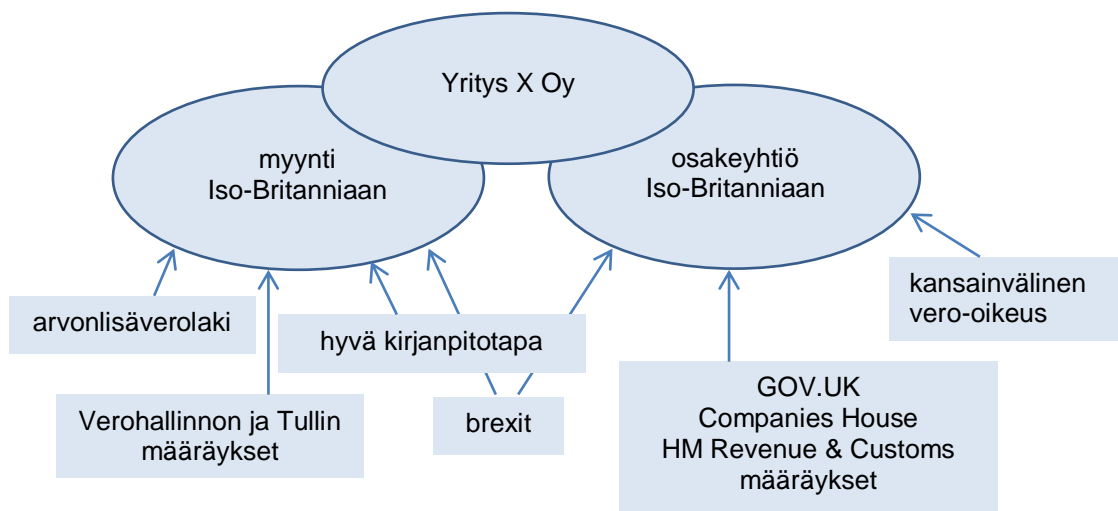
Vahvistettavuus on yksi kvalitatiivisen tutkimuksen pätevyyskriteeri (Kananen 2013, 117). Tulkintani haastatteluaineistosta on vahvistettu siten, että tiedonantaja luki johdantoluvun läpi ja vahvisti sekä case-yrityksen lähtötilanteen kuvauksen että yrityksen tarpeisiin perustuvien tutkimuskysymysten oikeellisuuden. Lisäksi lähetin yritykselle laatimani, viidennessä luvussa esitetyn tietopakettin sähköpostitse toimitusjohtajalle ennakkotutustumista varten. Toimitusjohtajan esittämien kysymysten avulla ohjeet saivat lopullisen muotonsa.

EU:n sisäisen kaupan arvonlisäverotusta säätelee arvonlisäverodirektiivi, ja keskeinen termi on tavaran myyntimaa. Säännösten mukaan myyntiin sovelletaan sen maan verolainsäädäntöä, jossa tavara myynnin tapahtuessa on. (Äärilä, Nyrhinen & Hyttinen 2015, 334) Opinnäytetyön yhteisömyyntiä ja vientiä käsittelevän osuuden teoreettisena pohjana on siten Suomen arvonlisäverolaki. Lisäksi käytin tietolähteenä Verohallinnon syventäviä vero-ohjeita ja Tullin ohjeita. Viranomaisten Internet-sivujen avulla vahvistin opinnäytetyössä kuvattua verotus- ja ilmoitusmenettelyn ajantasaisuuden. Arvonlisäverolain oikean tulkinnan ja hyvän kirjanpito-tavan varmistamiseksi hyödynsin myös Soile Tomperin Kehittyvä kirjanpito-taito -teosta ja e-kirjana julkaistua Arvonlisäverotus käytännössä -teosta.

Brexitin käsittely perustuu Ulkoasiainministeriön alaisen Eurooppatiedotuksen julkaisemaan Eurooppa-oikeuden asiantuntijan artikkeliin, Lainlaatijan EU-oppaaseen sekä brittiläisten asiantuntijoiden näkemyksiin.

Osakeyhtiön perustamista Iso-Britanniaan käsittelevän osuuden tietoperusta nojaa Iso-Britannian hallinnon (GOV.UK), yritysrekisteriviranomaisen (Companies House) sekä vero- ja tulliviranomaisen (HM Revenue & Customs, HMRC) ohjeisiin. Lisäksi Suomen kansainvälisen vero-oikeuden periaatteiden selvittämisessä käytin Talentum Focus -verkkokirjahyllystä löytyvää Helsingin yliopiston vero-oikeuden professori Marjaana Helmisen Kansainvälinen verotus -teosta. E-kirjassa ei ole sivunumeroita, vaan se rakentuu lukujen ja alalukujen perusteella, mikä selittää sivunumeroiden puuttumisen tekstiviitteistä.

Kirjallisuuskatsauksessa kuvailtu opinnäytetyön teoreettinen viitekehys on pelkistetty alla olevaan kuvaan 2. Katsauksessa mainittujen teosten lisäksi tutustuin Theseus-palvelusta löytyviin arvonlisäverotusta käsitteleviin opinnäytetöihin, mutta en kokenut niitä relevanteiksi joko aihepiiriin tai julkaisuvuoden perusteella. Esimerkiksi kansainvälistä palvelukauppaa ja tullauskäytäntöjä huoltaliikkeen näkökulmasta käsittelevä opinnäytetyö on vuodelta 2015, mutta tavarantoiminnan ja palvelun myyntisäännökset ovat erilaisia.



Kuva 2. Teoreettinen viitekehys

Aineiston analyysi eteni pääosin siten, että perehdyin säädöksiin ja viranomaisohjeisiin. Peilasin määräyksiä case-yrityksen toiminnasta saamiini haastattelutietoihin ja laadin toimintaohjeet edellä mainittua kirjallisuutta hyödyntäen. Tällaista lähestymistapaa kutsutaan teorialähtöiseksi aineiston analyysiksi.

Deduktiivisessa aineiston tulkinnassa tehdään johtopäätöksiä yksittäisestä tapauksesta teorian pohjalta. (Tuomi & Sarajärvi 2011, 97; Kananen 2013, 50.)

Tutkimuksen luotettavuus syntyy sekä tutkimusprosessin että tulosten dokumentoinnista. Tämän case-tutkimuksen luotettavuuden arvioinnissa tarkasti ja oikein tehdyt lähdeviitteet ovat ratkaisevassa roolissa. Lisäksi tiedon avoimuus ja muiden tutkimustyön kunnioittaminen ovat osa Suomen Akatemian tutkimuseettisiä ohjeita. (Kananen 2013, 18–19, 136; Tuomi & Sarajärvi 2011, 132–133.) Tutkimuksen eettisyyden kannalta on tärkeää kunnioittaa toimitusjohtajan halua pitää yritys anonyyminä sekä olla paljastamatta liikesalaisuuksia.

2 YHTEISÖMYNNIN ARVONLISÄVEROTUS JA VIRANOMAISILMOITUKSET

2.1 Yhteisömyynnin verottomuuden edellytykset ja vähennysoikeus

Arvonlisäverolain 72 a ja b § mukaan *veroa ei suoriteta tavarán yhteisömyynnistä. Yhteisömyynnillä tarkoitetaan irtaimen esineen myyntiä, jos myyjä, ostaja tai joku muu heidän puolestaan kuljettaa esineen ostajalle Suomesta toiseen jäsenvaltioon.* (AVL 1993/1501.) Myynnin verottomuus johtuu sovellettavasta määränpäämaaperiaatteesta eli arvonlisävero pääsääntöisesti maksetaan siinä jäsenvaltiossa, johon tavara on myyty (Tomperi 2015, 280).

Pelkkä tavaroiden kuljetus Suomesta toiseen jäsenvaltioon ei riitä verottomuuden perusteeksi, vaan myös tavarán ostajan täytyy olla toisessa jäsenvaltiossa kuin Suomessa arvonlisäverovelvollinen (Äärilä ym. 2015, 333, 360). *Tavarán myynti katsotaan yhteisömyynniksi vain, jos ostajana on muussa jäsenvaltiossa kuin Suomessa toimiva elinkeinonharjoittaja tai muu oikeushenkilö kuin elinkeinonharjoittaja* (AVL 72 b § 2).

Koska myynnin verottomuus määräytyy ostajan statuksen ja tavaroiden kuljetuksen perusteella, myyjän on merkittävä myyntilaskuun sekä oma että ostajan arvonlisäverotunnus. Lisäksi myyjän täytyy kyetä todistamaan tavarán kuljetus toiseen EU-maahan esimerkiksi kuljetusliikkeen laskulla tai rahtikirjalla. (Tomperi 2015, 281.) Myyjän velvollisuus on tarkastaa ostajan arvonlisäverotunnuksen voimassaolo Euroopan komission VIES-järjestelmästä. Tarkastus

tehdään kansainvälisen VAT-numeron perusteella. (Verohallinto 2013a; Euroopan komissio.) EU-maiden VAT-numerot muodostuvat maakohtaisten tunnusten pohjalta: Ensimmäiset kaksi merkkiä kertovat maakoodin ja loput merkit määräytyvät maakohtaisesti. Eri EU-maiden tunnisteiden muodostamisen voi tarkastaa Verohallinnon Internet-sivuilta. (Verohallinto 2013b.)

Arvonlisäverolain mukaan myyjä on velvollinen antamaan ostajalle tavarahan yhteisömyynnistä laskun *viimeistään tavarahan toimituskuukautta seuraavan kalenterikuukauden 15. päivänä* (AVL 209 c § 1). Vaikka ostaja on arvonlisäverovelvollinen kotimaassaan, käytännössä yhteisömyynnistä ei synny ostajalle veronmaksuvelvollisuutta, mikäli tavara on hankittu verollista liiketoimintaa varten (Tomperi 2015, 280). Ostajan vähennysoikeuden kannalta oikeat laskumerkinnät ovat yhteisömyynnissä oleellisia. Laskussa täytyy olla sekä myyjän että ostajan VAT-numerot ja *millä tahansa kielellä* merkintä *käännetty verovelvollisuus* (AVL 209 e §). Verohallinto on sekaannuksien välttämiseksi täsmennänyt lain kohdan tulkintaa ohjeella. Yhteisömyynti ilmoitetaan laskussa *"ALV 0 % yhteisömyynti"*, *"VAT 0 % Intra Community supply"*, *"AVL 72 a §"* tai *"arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 138 art."* -merkinnällä (Taipalus & Talvitie 2014).

Myyjän arvonlisäveron vähennysoikeus verollista liiketoimintaa varten tehdyistä ostoista säilyy yhteisömyynnin verottomuudesta huolimatta (Tomperi 2015, 283). Yritys saa arvonlisäveron palautuksen, mikäli vähennettävät verot ovat suuremmat kuin maksettavat verot, mutta palautus käytetään ensisijaisesti muiden verotilimenettelyssä maksettavien maksujen suoritukseen. Esimerkiksi huomioidaan työntekijöiltä perittävien ennakonpidätysten ja sosiaaliturvamaksujen määrä, josta palautus vähennetään. Yritys maksaa siten vain jäljelle jäävän erotuksen. Vasta muiden maksujen suorituksen jälkeen jäljelle jäävä osuus palautetaan yritykselle hyvityskorkeineen. (Verohallinto 2016a.)

2.2 Yhteisömyynnin viranomaisilmoitukset

2.2.1 Yhteisömyynnin arvo ja arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus Verohallinnolle

Vaikka yhteisömyyjä ei ole myydystä tavarasta arvonlisäverovelvollinen, yhteisömyynnin arvo on ilmoitettava Verohallinnolle kausiveroilmoituksen/arvonlisäveroilmoituksen¹ kohdassa *Tavarán myynti muihin EU-maihin* (Verohallinto 2016b). Yhteisömyynnin arvoksi kirjataan summa, joka kokonaisuudessaan peritään ostajalta. Jos yhteisömyyjä veloittaa kuljetuksen ostajalta, kuljetuskustannukset ovat osa tavarán yhteisömyyntiä, ei kuljetuspalvelujen myyntiä. Näin toimitaan myös tilanteessa, jolloin kuljetuksesta laskutetaan ostajaa erillisellä laskulla. (Ääriä ym. 2015, 365.)

Tavarán yhteisömyynti kohdistetaan tavarán toimituskuukautta seuraavalle kalenterikuukaudelle. Jos ostajalle on annettu toimitetusta tavarasta lasku tai vastaava asiakirja toimituskuukautena, myynti kohdistetaan kuitenkin toimituskuukaudelle. (AVL 138 a §.) Kohdistamissääntö on siten suoriteperusteinen. Ajankohta, jolloin tavara on toimitettu ostajalle, riippuu tavarán toimittamiseen sovellettavasta toimituslausekkeesta. Kansainvälinen Kauppakamari ylläpitää kansainvälisessä kaupassa noudatettavia Incoterms 2010 -ehtoja, joiden mukaan myyjän ja ostajan velvollisuudet jakautuvat. (Räty 2016a.) Esimerkiksi sovellettaessa toimituslauseketta *Delivered At Place, DAP*, tavara on toimitettu ostajalle, kun tavara on asetettu *ostajan käytettäväksi saapuvassa ajoneuvossa sovitulla toimituspaikalla*. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että ostaja purkaa lastin saapuneesta ajoneuvosta omaan toimitilaansa. Kun kaupassa sovelletaan DAP-ehtoa, vientimuodollisuudet ovat myyjän vastuulla ja tuontimuodollisuudet ostajan vastuulla. DAP-toimituslauseke sopii hyvin EU:n sisäisen kaupan arvonlisäverotusjärjestelmään, jossa ostaja on arvonlisäverovelvollinen. Jos myyjä maksaisi veron ostajan puolesta, joutuisi myyjä hakeutumaan määränpäämaassa verovelvolliseksi tai hankkimaan veroedustajan. (Räty 2016b.)

¹ Kausiveroilmoitus-termi poistuu vuoden 2017 alun lakimuutosten seurauksena. OmaVero korvaa Verotili-palvelun, jossa oma-aloitteiset verot jatkossa ilmoitetaan ja maksetaan. Kausiveroilmoituksen nimi on jatkossa veroilmoitus oma-aloitteisista veroista, mutta myös nimitystä arvonlisäveroilmoitus voi käyttää. Samalla verokausi korvaa kohdekausi-termin. (Verohallinto 2016c; Verotuksen muutoksia 2017.)

Hallitus on antanut eduskunnan käsiteltäväksi budjettiesityksen, joka sisältää muutoksen arvonlisäverolakiin. Vuoden 2017 alusta lähtien EU:n laskutusdirektiivin mukainen pienyritysten² maksuperusteinen arvonlisäverotus olisi mahdollista. Tämä tarkoittaa sitä, että myyjän arvonlisäveron ilmoitus- ja/tai maksuvelvollisuus syntyy vasta silloin, kun ostaja maksaa saamansa laskun. EU:n yhteisömyynnissä tai -hankinnassa maksuperusteisuus ei kuitenkaan ole mahdollista, vaan kohdistamissääntönä on edelleen suoriteperusteisuus. (Valtionneuvoston kanslia 2016; Ojala 2015.)

Kausiveroilmoituksen/arvonlisäveroilmoituksen lisäksi yhteisömyyjän on annettava arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus, jossa eritellään VAT-numeron avulla asiakaskohtaisesti yhteisömyynnin arvo. Ilmoitus on jätettävä viimeistään myyntiä seuraavan kuukauden 20. päivänä. (Verohallinto 2016b.)

2.2.2 INTRASTAT Tullille

EU-jäsenmaiden välillä käytävästä tavarakaupasta ei kanneta tullia, mutta Tulli kerää yhteisömyynneistä ja -hankinnoista tilastotiedot EU-sisäkaupan tilastointijärjestelmään eli INTRASTAT-järjestelmään. Ilmoitusvelvollisuus on verovelvollisella. Pienet toimijat on vapautettu tilastoilmoituksen antamisesta, ja vuonna 2016 yhteisömyynnin kynnysarvo on 500 000 €. Yrityksen ei itse tarvitse seurata kynnysarvon ylittymistä, vaan Tulli saa tiedot Verohallinnolta kuukausittain kausiveroilmoitusten/arvonlisäveroilmoitusten perusteella. Kun kalenterivuoden alusta laskettavan yhteisömyynnin arvo ylittää 500 000 €, Tulli lähettää ilmoitusvelvolliselle tiedon sekä alkamisajankohdasta että tarvittavista ohjeista. Ilmoitusvelvollisuuden alettua ilmoitus on tehtävä kuukausittain. Mikäli yritys ei käy jonkin kuukauden aikana EU:n sisäkauppaa, on silti annettava ns. nolailmoitus. (Intrastat Suomessa v. 2016, 1–4, 27.)

Käytännössä huolintaliikkeet usein tekevät ilmoitukset verovelvollisen puolesta, mikäli näin on sovittu (Tomperi 2015, 281). Ilmoitusta varten yhteisömyyjän täytyy kuitenkin selvittää tavarantoimittajan CN-nimikkeistöstä. Lisäksi on muistettava, että CN-nimikkeisiin tulee muutoksia, joten ne vahvistetaan

² Pienyrityksellä tarkoitetaan sellaista elinkeinotoimintaa, josta syntyy enintään 500 000 euron vuotuinen liikevaihto. Oleellista on liikevaihdon suuruus, ei yritysmuoto, joten elinkeinonharjoittajat kuuluvat tähän pienyritysten ryhmään. (Ojala 2015.)

vuosittain. Vuoden alussa voimaan tulevat nimikkeet julkaistaan aina edellisvuoden lokakuun loppuun mennessä. (Tulli 2015.) CN-nimikkeistölistaus löytyy mm. Tullin Internet-sivuilta.

3 ISO-BRITANNIAN EU-ERON TUOMAT MUUTOKSET

3.1 EU-eron säännöt, aikataulun arviointi sekä mahdolliset vaikutukset

Jäsenvaltion EU:sta eroamisen säännöt kirjattiin 1.12.2009 voimaan astuneeseen Lissabonin sopimukseen. Sopimuksen voimaan tulon jälkeen EU:n jäsenyyttä koskevat määräykset perustuvat Euroopan unionista tehtyyn sopimukseen, EU-sopimus tai SEU. (EU:n perussopimukset.)

Päätös eroamisesta tehdään eroa tavoittelevan valtion valtiosäännön mukaan. Kun päätös erosta on tehty, SEU 50 artiklan 2 kohdan mukaan *jäsenvaltio ilmoittaa aikomuksestaan Eurooppa-neuvostolle*³. Ilmoituksen jättämisen jälkeen alkavat neuvottelut erosopimuksesta EU:n ja eroavan valtion välillä. *Perussopimuksia lakataan soveltamasta asianomaiseen valtioon sinä päivänä, jona erosopimus tulee voimaan tai, jollei sopimusta ole, kahden vuoden kuluttua 2 kohdassa tarkoitettusta ilmoituksesta, jollei Eurooppa-neuvosto yhteisymmärryksessä asianomaisen jäsenvaltion kanssa päättä yksimielisesti pidentää tätä määräaika.* (EU:n perussopimukset; Snell 2016.)

Iso-Britannian hallituksen lakimiehet ovat sulkeneet pois mahdollisuuden jättää eroilmoitus vuoden 2016 aikana. Pääministeri Theresa Mayn odotetaan jättävän Britannian eroilmoituksen Eurooppa-neuvostolle vuoden 2017 alkupuolella. (Cowburn & Stone 2016.) Tämä tarkoittaisi Iso-Britannian EU-eron toteutuvan vuonna 2019 (Ks. esim. Swinford 2016), elleivät EU:n jäsenvaltiot ja Iso-Britannia yksimielisesti päättä jatkaa neuvotteluja.

Institute of Export'n pääjohtajan, Lesley Batchelor'n mukaan brexit lopettaa Iso-Britannian pääsyn EU:n sisämarkkinoille, joilla tavarat liikkuvat vapaasti. Hän näkee mahdottomana tilanteen, että EU-eron jälkeen tavaroiden tuonti

³ Eurooppa-neuvosto tunnetaan myös nimellä EU:n huippukokous, johon jäsenvaltioiden valtiopäämiehet kokoontuvat linjaamaan unionin kehityksen suuntaviivoja (Eurooppatiedotus 2016).

Britanniaan tai vienti EU-alueelle jatkuisi ilman tullimuodollisuuksia. (Batchelor, Dhingra, Douma & Charles 2016.)

London School of Economics'n apulaisprofessori Swati Dhingra pitää parhaimpana vaihtoehtona sitä, että Iso-Britannia neuvottelisi Norjan kaltaisen sopimuksen EU:n kanssa: Iso-Britannia olisi jatkossa Euroopan talousalueen, ETA:n jäsen. EU:n ja ETA:n jäsenmaiden välisessä tavarakaupassa ei kanneta tullia. Byrokratiaa järjestely kuitenkin lisää, sillä maahantuojan täytyy esittää Britannian rajaviranomaisille dokumentit, jotka todistavat, että tavara on valmistettu EU:n alueella. (Batchelor ym. 2016.)

Leidenin yliopiston kansainvälisen ja EU:n vero-oikeuden professori Sjoerd Douma painottaa, ettei arvonlisäverotuskäytännössä juuri tapahdu muutosta oikeudellisia termejä lukuun ottamatta. Yhteisömyynti muuttuu vienniksi ja yhteisöhankinta tuonniksi. Iso-Britanniassa tulli kerää tuontitavaroista arvonlisäveron tullauksen yhteydessä, mutta vero on vähennyskelpoinen, kun tavarat on hankittu verollista liiketoimintaa varten. Douma kuitenkin korostaa, että käytännössä brexit aiheuttaa merkittäviä muutoksia. Tavaroille voidaan esimerkiksi määrätä tullimaksuja WTO:n eli Maailman kauppajärjestön sopimusten perusteella. Lisäksi hallinnollinen taakka lisääntyy tullauskäytäntöjen myötä. (Batchelor ym. 2016.)

3.2 Viennin verottomuuden edellytykset ja vähennysoikeus

Kansainvälisessä kaupassa kulutusvero eli arvonlisävero maksetaan siinä maassa, missä tavara kulutetaan (Äärilä ym. 2015, 333). Arvonlisäverolain mukaan *veroa ei suoriteta seuraavista myynneistä:*

1) *tavaran myynti, kun myyjä tai joku muu hänen toimeksiannostaan kuljettaa tavaran Yhteisön ulkopuolelle;*

2) *tavaran myynti, kun itsenäinen kuljetusliike kuljettaa tavaran ostajan toimeksiannosta suoraan Yhteisön ulkopuolelle (AVL 70 §).* Oleellista verottomuuden kannalta on se, että tavara kuljetetaan EU:n ulkopuolelle suoraan myyjän toimipaikasta, ei rahdin maksajan kotimaa (Äärilä ym. 2015, 336). Lisäksi kirjanpitoaineistoon on liitettävä selvitys tavaran viennistä EU:n ulkopuolelle. Ilman vienti-ilmoitusta myynti käsitellään kotimaan kauppana, josta myyjä on arvonlisäverovelvollinen. (Taipalus & Jalava 2015.)

Ostajalle lähetettävään ja kirjanpitoaineistoon kuuluvaan myyntilaskuun on tehtävä merkintä verottomuudesta. Verohallinnon ohjeiden mukaan merkinnän voi tehdä seuraavilla tavoilla: ”ALV 0 %, veroton myynti EU:n ulkopuolelle”, ”AVL 70 §”, ”VAT 0 %, Export of goods” tai ”arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 146 art.” (Taipalus & Talvitie 2014.)

Myyjän arvonlisäveron vähennysoikeus verollista liiketoimintaa varten tehdyistä hankinnoista säilyy viennin verottomuudesta huolimatta (Taipalus & Talvitie 2014). Mikäli vähennettävän veron määrä on suurempi kuin maksettavan veron määrä, verovelvollisella on oikeus arvonlisäveron palautukseen kuten aiemmin kuvatussa yhteisömyyntitilanteessa.

3.3 Viennin viranomaisilmoitukset

3.3.1 Vientimyynnin arvon ilmoittaminen Verohallinnolle

Vaikka vientimyynnistä ei suoriteta arvonlisäveroa, vientimyynnin arvo on ilmoitettava Verohallinnolle kausiveroilmoituksen/arvonlisäveroilmoituksen yhteydessä kohdassa *0-verokannan alainen liikevaihto* (Verohallinto 2016b). Mahdollisesti ostajalta veloittavat rahtikulut lasketaan vientimyynnin arvoksi (Äärilä, ym. 2015, 202), kuten edellä kuvatussa yhteisömyynnissä.

Vientimyynnin kohdistaminen oikealle kuukaudelle riippuu Incoterms 2010 -toimituslausekkeesta, jota kaupassa on sovittu noudatettavan. (Räty 2016a) Suoriteperusteen mukaisesti oleellista on, milloin tavara toimitetaan eli luovutetaan ostajalle. Oikea toimitusajankohta täytyy siten tarkastaa myyntiin sovellettavasta toimitusehdosta.

3.3.2 Vienti-ilmoitus Tullille

Mikäli yritys tekee vähintään viisi vientilähetystä vuodessa, sen on hakeuduttava Tullin *viennin rekisteröidyksi asiakkaaksi* vienti-ilmoitusten tekemistä varten. Rekisteröityminen koskee yrityksen kaikkia toimipisteitä, joilla on Y-tunnus ja jotka tekevät vientilähetyksiä. Rekisteröinnillä yritys tai toimipiste saa kaksi tunnustetta: viennin jatko-osan ja EORI-numeron. Viennin jatko-osa merkitään

vienti-ilmoitukseen, koska sen avulla Tulli tunnistaa vientitavaroiden lähtöpai-
kan. EORI-numeroa yritys tarvitsee asioidessaan EU-maiden tulliviranomais-
ten kanssa. (Tulli 2016a; Tulli 2016b.)

Sähköisen vienti-ilmoituksen voi tehdä viejäyritys tai yrityksen asiamies eli
huolintaliike, jolta tavaran kuljetuspalvelut on ostettu. Ennen vienti-ilmoituksen
tekemistä yrityksen on selvitettävä tuotteiden ajantasaiset tullinimikkeet (CN-
nimikkeistö) sekä mahdolliset vientiluvat tai -rajoitukset. Vaikka yritys käyttäisi
asiamiestä, viejäyrityksen vastuulla on vienti-ilmoituksen tietojen oikeellisuus.
(Tulli 2015; Tulli 2013b.)

Vienti-ilmoitus kannattaa tehdä *tunnistautuneen asiakkaan netti-ilmoituksena*
Verohallinnon Katso-tunnistetta käyttäen, koska tunnistautunut ilmoittaja saa
tarvittavat vientiasiakirjat suoraan sähköisesti. Muutoin asiakas joutuu asioi-
maan tullipisteessä. *Viennin saateasiakirja (EAD)* täytyy tulostaa tavarakulje-
tuksen mukaan, koska se esitetään poistumispaikan⁴ tullissa. Kun EAD on toi-
mitettu, Tulli lähettää asiakkaalle *poistumisvahvistetun luovutus päätöksen*.
Näiden asiakirjojen arkistointi on viejäyrityksen vastuulla. (Tulli 2013b.)

Poistumisvahvistettu luovutus päätös liitetään kirjanpitoaineistoon osaksi vien-
timyyntilaskua, koska se todistaa tavaran poistuneen EU:n alueelta (Taipalus
& Jalava 2015), mikä on viennin verottomuuden edellytys.

4 OSAKEYHTIÖN PERUSTAMINEN ISO-BRITANNIAAN

4.1 Perustamistoimenpiteet private limited company (limited by shares)

Private limited company'n perustaminen Iso-Britanniaan vastaa pitkälti Suo-
messa vaadittuja osakeyhtiön perustamistoimenpiteitä. Private limited com-
pany täytyy rekisteröidä Companies House -nimiselle viranomaiselle. Rekiste-
röintiä varten perustettavalla yhtiöllä on oltava nimi, osoite, vähintään yksi ni-
metty johtaja ja vähintään yksi osakkeenomistaja. (GOV.UK 2016a.) Private
limited company'n osakas voi olla henkilö tai yritys, eikä kansalaisuuteen tai
asuinpaikkaan liity rajoituksia. Yhtiön nimetyn johtajan on oltava luonnollinen
henkilö, jonka kansalaisuuteen tai asuinpaikkaan ei liity rajoituksia. Sen sijaan

⁴ Tarkoittaa *toimipaikkaa, jonka kautta tavara fyysisesti poistuu* EU:n tullialueelta (Tulli 2013a).

yhtiön rekisteröidyn osoitteen täytyy sijaita Englannissa, Walesissa, Skotlannissa tai Pohjois-Irlannissa riippuen siitä, mille alueelle yritystä ollaan rekisteröimässä. Esimerkiksi skotlantilaisen yrityksen osoite voi olla vain Skotlannissa. (Companies House.) Jos jollakin henkilöllä on merkittävä osuus, yli 25 prosenttia osakkeista tai äänivallasta, hänestä on ilmoitettava tarkat henkilötiedot. Lisäksi täytyy nimetä yhtiön toimiala eli ilmoitettava SIC code. (GOV.UK 2016a.)

Rekisteröintiä varten tarvitaan seuraavat liitteet:

- memorandum of association
 - Tarkoittaa alkuperäisten osakkeenomistajien välistä sopimusta yhtiön perustamisesta.
- statement of capital
 - Sisältää selvityksen yhtiön osakkeista.
 - Yhtiöllä voi olla erilaisia osakesarjoja, joilla on eri nimellisarvo ja erilaisia oikeuksia tai rajoituksia oikeuksiin. Selvityksessä ilmoitetaan kaikkien osakkeiden kokonaislukumäärä ja niiden yhteenlaskettu nimellisarvo. Lisäksi osakesarjoittain täytyy kuvata kunkin sarjan osakkeiden tuomat oikeudet tai niitä koskevat rajoitukset sekä sarjan osakkeiden lukumäärä ja yhteenlaskettu nimellisarvo.
- articles of association
 - Tarkoittaa sääntöjä, joiden mukaan yhtiötä johdetaan. (GOV.UK 2016a; Companies House.)

Kun rekisteröinti on hyväksytty, Companies House toimittaa yhtiölle Certificate of Incorporation -nimisen dokumentin, joka vahvistaa oikeushenkilön synnyn, perustamisajankohdan sekä yhtiön tunnisteen, company number. Rekisteröinnin jälkeen HM Revenue & Customs postittaa yritykselle 10-numeroisen veronumeron, Unique Taxpayer Reference eli UTR, ja yritys on erikseen rekisteröitävä yhteisöverotusta varten HM Revenue & Customs'in. (GOV.UK 2016a; GOV.UK 2016b.) Samalla HMRC:n rekisteröinti-ilmoituksella voi hoitaa myös ilmoituksen arvonlisäverovelvollisuudesta tai henkilökunnan ennakonpidätyksistä. Rekisteröitymisen jälkeen veroihin liittyvät ilmoitukset voi hoitaa HMRC:n sähköisen palvelun kautta. (HM Revenue & Customs.) Verovelvolliseksi rekisteröityminen on tehtävä kolmen kuukauden kuluessa liiketoiminnan aloittamisesta. Tällä tarkoitetaan esimerkiksi liiketilan vuokrausta, osto- ja myyntitoimintaa, henkilökunnan palkkausta tai mainontaa. Yhtiön ensimmäinen tilikausi alkaa ilmoitetusta liiketoiminnan aloittamispäivästä. (GOV.UK 2016b.)

Private limited company'n nimetty johtaja tekee päätökset yhtiön eduksi parhaan tietonsa ja taitonsa mukaan. Hänen täytyy noudattaa yhtiöjärjestystä ja kertoa osakkeenomistajille liiketoimesta, josta hän hyötyy henkilökohtaisesti. Johtajan vastuulla on,

- että yhtiö noudattaa Companies Act 2006 -lakia.
- että Companies House'n ja HMRC:n rekisteritiedot ovat ajan tasalla.
- että kirjanpito antaa oikean ja riittävän kuvan yhtiön taloudellisesta asemasta.
- että tilinpäätös toimitetaan Companies House'lle ja veroilmoitus HMRC:lle.
- että yhteisön verot maksetaan.
- että hän itse rekisteröityy verovelvolliseksi ja tekee veroilmoituksensa. (GOV.UK 2016c; Companies House.)

4.2 Iso-Britannian yhteisövero

Yhteisöjen verotuksen lähtökohtana on yhteisön kotivaltion lainsäädännön mukainen verotus. Jos yhteisö on erillinen verosubjekti, sen liiketoiminnasta syntyneitä maailmanlaajuista tuloa verottaa yhteisön kotivaltio. (Helminen 2016.) Iso-Britanniaan rekisteröity private limited company on oikeushenkilönä erillinen verosubjekti. Yhteisövero eli Corporation Tax on 20 % yhteisön tekemästä voitosta vuonna 2016 (GOV.UK 2016d). Yhteisön ulkomaisia omistajia puolestaan verotetaan vasta, kun omistajille jaetaan voittoa yhteisön tuloksesta. Yrityksen perustamisvaltio vaikuttaa siten verotukseen. (Helminen 2016.)

Suomeen rekisteröidyn emoyhtiön ja Britanniaan rekisteröidyn tytäryhtiön yhteisöverotuksessa voi kuitenkin syntyä ongelma, mikäli näillä kahdella erillisillä verovelvollisilla on yhteinen, Britanniassa asuva johto. Iso-Britanniassa on mahdollista, että yhtiön kotivaltio ratkaistaan johtopaikan sijainnin perusteella rekisteröintivaltion sijaan (Helminen 2016). Oletetaan, että emoyhtiön johtaja-omistaja on rekisteröinnissä nimetty tytäryhtiön johtajaksi. Hän muuttaa Iso-Britanniaan käynnistääkseen tytäryhtiön liiketoiminnan keskeisellä markkina-alueella. Toimitusjohtajan asuinpaikan myötä on mahdollista, että myös suomalainen emoyhtiö tulkittaisiin Iso-Britanniassa verovelvolliseksi. Tällaisessa kansainvälisessä kaksoisasumistilanteessa syntyy vaara kaksinkertaisesta verotuksesta, koska emoyhtiötä verottaisi kumpikin valtio. Tilanteen ratkaisu riippuu valtioiden välisestä verosopimuksesta. (Helminen 2016.)

Suomen ja Iso-Britannian välisen verosopimuksen 4 artiklassa käsitellään verotuksellista kotipaikkaa. Artiklan kolmannen kohdan mukaan *milloin muu kuin luonnollinen henkilö on tämän artiklan 1 kohdan määräysten mukaan molemmissa sopimusvaltioissa asuva, on sen katsottava asuvan siinä sopimusvaltiossa, missä sen tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee* (SopS 1–2/1970). Marjaana Helmisen (2016) mukaan sanamuodon mukainen tulkinta on lähtökohta, kun verosopimuksia tulkitaan. Tosiasiallinen johtopaikka on siten keskeinen ilmaus. Jos suomalaisen emoyhtiön ja brittiläisen tytäryhtiön liiketoiminnoilla on erillinen johto, ja emoyhtiön johto sijaitsee Suomessa, kaksoisasumiskonfliktia ei johdon sijainnin perusteella voi syntyä.

4.3 Iso-Britanniaan rekisteröidyn tytäryhtiön suomalaiselle emoyhtiölle jakamien osinkojen verotus

4.3.1 Kansainvälisen vero-oikeuden säännökset

Kun tulon lähdevaltio ja tulonsaajan asuinvaltio ovat kaksi eri valtiota, joudutaan soveltamaan kansainvälisen vero-oikeuden säännöksiä. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että olisi olemassa ylikansallisia verotusta sääteleviä normeja, vaan valtioilla on omat verolakinsa, jotka koskevat kansainvälisiä suhteita. Niinpä puhutaan esimerkiksi Suomen kansainvälisestä vero-oikeudesta. EU-oikeuden vaatimukset on huomioitu laadittaessa Suomen sisäistä verolainsäädäntöä. Lisäksi Suomella on tuloverosopimus noin 60 valtion kanssa, joten näiden sopimusten merkitys on suuri Suomen kansainvälisessä vero-oikeudessa. (Helminen 2016.)

EU-vero-oikeus koskee pitkälti välillistä verotusta, jotta tavaroiden ja palvelujen vapaa liikkuvuus voi toteutua. Sen sijaan EU:n toimielimillä ei ole omaa verotusvaltaa, kun kyse on välittömästä verotuksesta. Tällöin jäsenvaltiot käyttävät omaa verolakiensa mukaista verotusvaltaansa. (Helminen 2016.) Poikkeuksen edellä kuvattuun pääsääntöön muodostavat neljä direktiiviä. Emo-tytäryhtiödirektiivi säätelee osinkojen verotusta. Kolme muuta direktiiviä säätelevät yritysjärjestelyjä, eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden maksamia

korjoja ja rojalteja sekä veronkiertoa. (Helminen 2016.) Näiden neljän direktiivin tarkoitus on mahdollistaa pääomien vapaa liikkuminen EU:n sisämarkkinoilla.

4.3.2 Osinkojen verotus EU-jäsenyyden aikana

Suomalaisen emoyhtiön Iso-Britanniassa sijaitsevalta tytäryhtiöltä saamien osinkojen kaksinkertaisen verotuksen estää asetettujen vaatimusten täyttyessä emo-tytäryhtiödirektiivi, niin kauan kuin Britannia säilyy EU-jäsenenä. Direktiivin tarkoitus on vapauttaa toisessa EU-maassa sijaitsevan tytäryhtiön emoyhtiölleen jakamien osinkojen ja muiden voittojen lähdeverotus (NDir 2011/96/EU). Osinkojen ja muiden voittojen lähdeverovapaakohtelu edellyttää, että emo-tytärjärjestely perustuu liiketaloudellisiin syihin, eikä järjestelyyn, jonka tarkoituksena on veron välttäminen (Salokoski & Pykönen 2016). Direktiivin tavoite on Suomessa toteutettu elinkeinoverolain 6 a §:ssä (Helminen 2016). Tämän pykälän ja direktiivin liitetietojen mukaan sekä kotimaiselta yhteisöltä että Iso-Britannian lainsäädännön mukaisesti perustetulta yhtiöltä saadut osingot eivät ole suomalaisyhteisön veronalaista tuloa (EVL 6 a §; NDir 2011/96/EU 2 art). Lisäksi tytäryhtiön täytyy maksaa yhteisöveroa Iso-Britanniaan, ja jaettavien osinkojen on oltava niin sanottuja suorasijoitusosinkoja. Kyse on suorasijoitusosingosta, mikäli emoyhtiö osingonjakohetkellä omistaa vähintään 10 % tytäryhtiön pääomasta. (Helminen 2016.)

Suorasijoitusosinko voi olla määritelty emo-tytäryhtiödirektiivissä ja jäsenvaltioiden sisäisessä lainsäädännössä eri tavoin (Helminen 2016). Tästä syystä edellä kuvattu Suomen ja Iso-Britannian välinen verotusjärjestelmä ei ole suoraan sovellettavissa missä tahansa jäsenvaltioissa sijaitsevien emo- ja tytäryhtiöiden osinkojen verotukseen.

4.3.3 Osinkojen verotus EU-eron jälkeen

Mikäli EU-eron jälkeen Iso-Britannia sopii Euroopan talousalueen jäsenyydestä, tilanne ei muutu. ETA-alueella asuvilta yhteisöiltä saatu osinko ei ole veronalaista tuloa, kun kaksi seuraavaa edellytystä täyttyy. Yhteisö maksaa tulostaan, josta osinko jaetaan, vähintään 10 % veroa. Lisäksi kotipaikka on

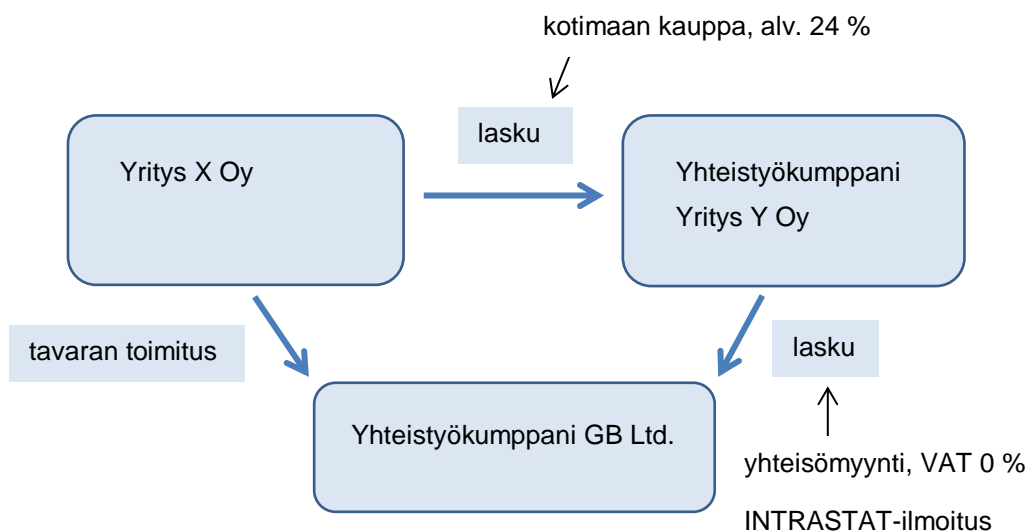
kyseinen ETA-valtio sen verolainsäädännön mukaan. (EVL 6 a §.) Kotipaikkamääritelmällä varmistetaan, ettei osinkoa maksavan yhteisön kotipaikka ole johdon sijaintipaikan vuoksi ETA-alueen ulkopuolella (Helminen 2016). Esimerkiksi jos Iso-Britanniaan rekisteröidyn yhtiön johto sijaitsee Yhdysvalloissa, Britannian verolainsäädännön mukaisesti yhtiön kotipaikka voi olla Yhdysvallat.

Ilman EU- tai ETA-jäsenyyttä Iso-Britanniaan rekisteröidyn tytäryhtiön suomalaiselle emoyhtiölle jakamien osinkojen verotus perustuu Suomen ja Britannian solmimaan verosopimukseen (Helminen 2016). Asetuksella (31/1974) voimaan tulleen sopimuksen muutospöytäkirjan 2 artiklan 2c kohdan mukaan *ovat Yhdistyneessä Kuningaskunnassa asuvan yhtiön Suomessa asuvalle yhtiölle maksamat osingot vapaat Suomen verosta*, jos suomalaisyhtiöllä ei ole oikeutta verohyvitykseen Iso-Britanniassa, ja jos toiselta suomalaisyhteisöltä saadut osingot eivät ole suomalaisyhteisön veronalaista tuloa. Osinkojen verovapaudelle on siten asetettu kaksi ehtoa. Muutospöytäkirjassa mainitulla hyvityksellä tarkoitetaan menettelyä, jolla estetään kaksinkertainen verotus esimerkiksi kaksoisasumiskonfliktissa (Helminen 2016). Ajatellaan tilanne, jossa myös Iso-Britanniassa olisi verotusoikeus Suomeen rekisteröidyn yhtiön tuloon johtopaikan sijainnin perusteella. Yhtiö maksaisi Suomessa yhteisöveroa, mutta olisi verovelvollinen myös Britanniassa. Iso-Britannian näkökulmasta Suomeen maksettu yhteisövero olisi lähdevero, josta olisi mahdollista hakea hyvitystä Britannian veroviranomaisilta. Ilman kaksoisasumiskonfliktia ja voimassa olevan elinkeinoverolain 6 a §:n mukaan Iso-Britanniaan rekisteröidyn tytäryrityksen suomalaiselle emoyhtiölle maksamat osingot eivät ole emoyhtiön veronalaista tuloa, vaikka Iso-Britannia ei olisi EU- tai ETA-jäsen.

5 OHJEET YRITYS X OY

5.1 Tavarankuljetus Iso-Britanniaan GB Ltd:lle, lasku Yritys Y Oy:lle – kotimaan kauppa

Vuoden 2016 viimeisen neljänneksen ajan tuotteet kuljetetaan Iso-Britanniaan GB Ltd:lle, mutta Yritys X Oy laskuttaa yhä Yritys Y Oy:tä, joka on Suomessa arvonlisäverovelvollinen. Tässä tapauksessa arvonlisäverolaissa asetetut **verottoman yhteisömyynnin** molemmat **edellytykset – tavarankuljetus toiseen EU-maahan ja ostajan verovelvollisuus toisessa EU-maassa** – eivät toteudu, joten verotusmenettely on kuten kotimaan kaupassa. Vain Yritys Y Oy:n myynti on yhteisömyyntiä ja sen vastuulla on myös INTRASTAT-ilmoituksen tekeminen. Myynnin verollisuutta tai verottomuutta sekä viranomaisilmoituksia havainnollistaa kuva 3.



Kuva 3. Siirtymävaiheen verotus- ja ilmoitusmenettely

5.2 Tavarankuljetus ja lasku Iso-Britanniaan GB Ltd:lle – veroton yhteisömyynti

5.2.1 Verottomuuden edellytykset ja vähennysoikeus

Koska GB Ltd. on Iso-Britanniassa arvonlisäverovelvollinen ja myydyt tavarat kuljetetaan ostajalle Iso-Britanniaan, kyse on arvonlisäverolain mukaisesta verottomasta yhteisömyynnistä. Huolintayhtiöltä saatava rahtikirja tai lasku kuljetuspalvelusta täytyy liittää kirjanpitoaineistoon osaksi yhteisömyyntilaskua,

sillä sen avulla todistetaan tavaran kuljetus Iso-Britanniaan. **Ilman kuljetusasiakirjoja myyntitapahtuma voidaan tulkita verolliseksi kotimaan kaupaksi.**

Yhteisömyynnin verottomuudesta huolimatta **arvonlisäveron vähennysoikeus liiketoimintakäyttöön tehdyistä ostoista säilyy**. Koska yhteisömyynnin osuus koko myynnistä on merkittävä, käytännössä syntyy tilanne, jossa Yritys X Oy:llä on oikeus arvonlisäveron palautukseen. Mikäli vähennettävä vero on suurempi kuin maksettava vero, arvonlisäveron palautus käytetään ensisijaisesti työnantajamaksujen suoritukseen taulukon 1 esimerkin tapaan. Vasta tämän jälkeen yritys saa palautuksen hyvityskorikoineen.

Taulukko 1. Esimerkilaskelma palautettavan arvonlisäveron hyvittämisestä

Verotilimenettelyssä maksettava maksu	€
Suoritettava vero	2 400 €
Vähennettävä vero	- 9 600 €
Ennakonpidätykset	16 500 €
Sosiaaliturvamaksut	1 400 €
Maksettava summa, kun alv:n palautus huomioitu	10 700 €

Koska GB Ltd. on arvonlisäverovelvollinen Yritys X Oy:ltä tekemistään hankinnoista, arvonlisäverolaki määrää takarajan, mihin mennessä lasku on annettava. GB Ltd:n on saatava lasku viimeistään tavaran toimitusta seuraavan kuukauden 15. päivä. Lisäksi laskussa on oltava oikeat laskumerkinnät, jotta GB Ltd. voi vähentää arvonlisäveron liiketoimintakäyttöön tehtynä hankintana. Kotimaan kaupasta annetusta laskusta yhteisömyynnin lasku eroaa siten, että siinä on oltava sekä myyjän että ostajan VAT-tunniste ja myynnin verottomuuden peruste kuvan 4 mallin mukaisesti.

Yritys X Oy Address Contact VAT-number: FI12345678	VAT-number muodostetaan maatunnuksesta FI ja yrityksen Y-tunnuksesta ilman väliviivaa.	INVOICE Date: viimeistään toimitusta seuraavan kuukauden 15. päivä Invoice No: Payment Terms: IBAN: Remarks: Due Date: Interest on Arrears: Verottomuuden peruste täytyy merkitä laskuun.
GB Ltd. Address Contact VAT-number: GB1234567890	VAT-number muodostetaan maatunnuksesta GB ja yrityksen veronumerosta, UTR.	

Serial/ Mfg No	Description	Quantity	Price/unit	VAT 0%, Intra Community supply	Price Total

Kuva 4. Verottoman yhteisömyynnin laskumerkintävaatimukset

5.2.2 Yhteisömyynnin arvo ja yhteenvetoilmoitus Verohallinnolle, INTRASTAT Tullille

Vaikka yhteisömyynti on verotonta, sen **arvo on ilmoitettava Verohallinnolle kausiveroilmoituksella/arvonlisäveroilmoituksella**⁵ kohdassa tavarann myynti muihin EU-maihin. On tärkeää huomata, että yhteisömyynnin kohdistamisajankohta voi poiketa kotimaan kaupasta. Yhteisömyynnin arvo ilmoitetaan toimituskuukautta seuraavana kuukautena. Jos lasku on toimitettu ostajalle toimituskuukauden aikana, saadaan kausi-ilmoitukseen/arvonlisäveroilmoitukseen kohdekaudeksi/verokaudeksi merkitä toimituskuukausi (ks. kuva 5). Kirjanpitoon myynti on vietävä suoriteperusteisesti, mikä tarkoittaa hetkeä, jolloin tavara luovutetaan ostajalle.

⁵ Vuoden 2017 alussa OmaVero korvaa Verohallinnon Verotili-palvelun. Samalla termi kausiveroilmoitus poistuu käytöstä. Uusi termi on veroilmoitus oma-aloitteisista veroista eli lyhyesti arvonlisäveroilmoitus. Lisäksi ilmoituslomakkeen kohdekausi-termi korvataan verokausi-termillä.

Voimassa oleva ilmoitusjakso: Kuukausi

Ilmoitusjakso [050]
 Kuukausi
 Neljännesvuosi
 Vuosi

Kohdekausi [052]
 7 - heinäkuu

Vuosi [053]
 2016

Vero kotimaan myynnistä verokannoittain

301	24 %:n vero	
302	14 %:n vero	
303	10 %:n vero	
305	Vero tavaraostoista muista EU-maista	
306	Vero palveluostoista muista EU-maista	
318	Vero rakentamispalvelun ostoista (käännetty verovelvollisuus)	
307	Kohdekauden vähennettävä vero	

Alarajahuojennus (Arvonlisäveron alarajahuojennukseen oikeutettu täyttää) [Näytä]

308 Maksettava vero / Palautukseen oikeuttava vero (-) Laske

309	0-verokannan alainen liikevaihto	
311	Tavaran myynti muihin EU-maihin	
312	Palveluiden myynti muihin EU-maihin	
313	Tavaraostot muista EU-maista	
314	Palveluostot muista EU-maista	
319	Rakentamispalvelun myynnit (käännetty verovelvollisuus)	
320	Rakentamispalvelun ostot (käännetty verovelvollisuus)	

Ei arvonlisäverollista toimintaa

1. **kohdekausi/verokausi** = toimituskuukausi, jos laskutettu saman kuukauden aikana:
esim. toimitus 3.7. ja lasku 4.7.
2. Esim. toimitus 26.6. ja lasku 4.7.:
kohdekausi/verokausi = toimituskuukautta seuraava kuukausi eli heinäkuu

Tavaran arvoksi lasketaan myös ostajalta laskutettavat kuljetuskustannukset.

Kuva 5. Kuvakaappaus kausiveroilmoituksesta: yhteisömyynnin ilmoittaminen (Kausiveroilmoitus 2016) Uudesta OmaVero-palvelusta ei ole saatavilla demoversiota, josta voisi tehdä kuvakaappauksen. Ilmoituslomakkeen termit pysyvät kuitenkin ennallaan, vaikka värimaailma on toisenlainen.

Jotta yhteisömyynnin ilmoitusvelvollisuuden ajallinen kohdistaminen ja kirjanpidon suoriteperusteisten vientien tekeminen olisi helpompaa, olisi hyvä sopia GB Ltd:n kanssa käytännöstä: Kun tavara luovutetaan GB Ltd:lle, se lähettää sähköpostitse vastaanottoilmoituksen Yritys X Oy:lle, joka puolestaan lähettää tavarasta laskun. Näin toimitus- ja laskunantoajankohta ovat yhteneväisiä ja vaadittujen viranomaisilmoitusten tekeminen on helpompaa molemmille osapuolille.

Kausiveroilmoitukseen/arvonlisäveroilmoitukseen yhteisömyynnin arvoksi merkitään tuotteen hinnan lisäksi ostajalta mahdollisesti edelleen laskutettavat

kuljetuskustannukset (ks. kuva 5). Näin toimitaan, vaikka kuljetukset laskutettaisiin erillisellä laskulla.

Kausiveroilmoituksen/arvonlisäveroilmoituksen lisäksi Yritys X Oy on **velvollinen tekemään arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksen**, joka löytyy Verohallinnon Verotili-palvelusta (vuoden 2017 alusta lähtien OmaVero-nimisestä palvelusta). Yhteenvetoilmoitus tehdään toimituskuukautta seuraavan kuukauden 20. päivään mennessä. Yhteenvetoilmoituksessa yhteisömyynnin arvo eritellään ostajakohtaisesti VAT-tunnuksen avulla (ks. kuva 6).

1 Yhteenvetotietojen täyttäminen **2 Ilmoituksen lähettäminen**

kohdekuukausi/verokuukausi
= toimituskuukausi

Kohdekuukausi ja vuosi 8 - elokuu 2016

Tietojen syöttäminen

102 Maatunnus - Valitse maa -

103 Asiakkaan arvonlisäverotunniste (ilman maatunnusta)

210 Myynti EU-maihin (euroa)

104 Kauppatapa kauppatapa-valikossa vaihtoehdot

tavarantoimittajan yhteisömyynti, palvelumyynti tai kolmi-kantakauppa.

Yhteenvetotiedot

Maatunnus	Arvonlisäverotunniste	Myynti EU-maihin (euroa)	Kauppatapa
Yhteensä		0,00	

Keskeytä

Kuva 6. Kuvakaappaus arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksesta (Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus 2016)

INTRASTAT-ilmoituksen avulla Tulli kerää tilastotietoja EU:n sisäkaupasta. Kun kalenterivuoden alusta laskettava yhteisömyynnin arvo ylittää 500 000 euroa, **Tulli lähettää Yritys X Oy:lle tiedon sekä ilmoitusvelvollisuudesta että ilmoituksen tekoon tarvittavista ohjeista**. Yrityksen ei siten tarvitse seurata kynnysarvon ylittymistä, vaan Tulli saa tiedot Verohallinnolta. Kun ilmoitusvelvollisuuden raja ylittyy, ilmoitus on tehtävä kuukausittain. Vaikka jonakin kuukautena ei olisi yhteisömyyntiä lainkaan, kuten heinäkuun kesälomatauon aikana, täytyy silti antaa **ns. nollailmoitus**.

INTRASTAT-ilmoitukset voi sopia myös Yritys X Oy:n käyttämän huolintayhtiön hoidettaviksi, mutta ilmoitusta varten täytyy **selvittää** yrityksen tuotteiden **tullinimikkeet eli CN-nimikkeet**, jotka löytyvät muun muassa Tullin sivustolta. Nimikkeisiin tulee lisäyksiä, joten ne vahvistetaan vuodeksi kerrallaan. Vuoden 2017 alussa voimaan tulevat nimikkeet julkaistaan lokakuun 2016 loppuun mennessä.

5.3 Iso-Britannian EU-eron toteutuessa vienti GB Ltd:lle

5.3.1 Verottomuuden edellytykset ja vähennysoikeus

Iso-Britannian EU-eron myötä yhteisömyynti päättyy. Mikäli eroneuvottelujen lopputuloksena Iso-Britannia olisi Euroopan talousalueen jäsen Norjan tapaan, kyse olisi silloinkin tavarann viennistä, vaikka tullia ei kannettaisi. Kansainvälisen tavarakaupan arvonlisäverotuksen periaatteen mukaan vero maksetaan maassa, jossa tavara kulutetaan. **Vienti Suomesta Iso-Britanniaan olisi verotonta myyntiä, jos tavara kuljetetaan myyntipaikasta EU-alueen ulkopuolelle.** Rahtikulujen maksajan kotimaalla ei ole asiassa merkitystä. Koska tavarann kuljetus EU-alueen ulkopuolelle on verottomuuden edellytys, Tullilta saatava **poistumisvahvistettu luovutus päätös on liitettävä kirjanpitoaineistoon osaksi vientimyyntilaskua. Ilman poistumisvahvistettua luovutus päätöstä myynti voidaan tulkita verolliseksi kotimaan kaupaksi.** Arvonlisäverolain ja Verohallinnon ohjeiden mukaan myynnin verottomuuden peruste on merkittävä myyntilaskuun kuvan 7 osoittamalla tavalla.

Yritys X Oy	VAT-number muodostetaan maatunnuksesta FI ja yrityksen Y-tunnuksesta ilman väliviivaa.	INVOICE			
Address		Date:			
Contact		Invoice No:			
VAT-number: FI12345678		Payment Terms:			
GB Ltd.	VAT-number muodostetaan maatunnuksesta GB ja yrityksen veronumerosta, UTR.	IBAN:			
Address		Remarks:			
Contact		Due Date:			
VAT-number: GB1234567890		Interest on Arrears:			
		Verottomuuden peruste täytyy merkitä laskuun.			
Serial/ Mfg No	Description	Quantity	Price/unit	VAT 0% , Export of goods	Price Total

Kuva 7. Vientimyynnin laskumerkintäohjeet

Arvonlisäveron vähennysoikeus on samanlainen kuin yhteisömyynnissä. Yrityksen **vähennysoikeus liiketoimintakäyttöön tehdyistä hankinnoista säilyy**, vaikka vientimyynti on verotonta. Mikäli vähennettävä vero on suurempi kuin maksettava vero, yrityksellä on oikeus arvonlisäveron palautukseen.

5.3.2 Vientimyynnin arvo Verohallinnolle, vienti-ilmoitukset Tullille

Vaikka Yritys X Oy ei ole arvonlisäverovelvollinen vientimyynnistä, sen on **ilmoitettava viennin arvo Verohallinnolle kausiveroilmoituksella/arvonlisäveroilmoituksella** kohdassa 0-verokannan alainen liikevaihto. Myynnin arvoon lasketaan myös ostajalta mahdollisesti laskutettavat kuljetuskustannukset. Vientimyynti kohdistetaan sekä kausiveroilmoituksessa/arvonlisäveroilmoituksessa että kirjanpidossa sille kuukaudelle, jolloin tavara on toimitettu ostajalle (ks. kuva 8). Toimitusajankohta määräytyy kauppaan sovellettavan Incoterms 2010 -toimituslausekkeen perusteella.

Voimassa oleva ilmoitusjakso: Kuukausi

Ilmoitusjakso [050] Kohdekuusi [052] Vuosi [053]

Kuukausi
 Neljännesvuosi
 Vuosi

7 - heinäkuu 2018

kohdekuusi/verokausi = kuukausi, jolloin tavara toimitettu ostajalle

		Euroa
Vero kotimaan myynnistä verokannoittain		
301	24 %:n vero	<input type="text"/>
302	14 %:n vero	<input type="text"/>
303	10 %:n vero	<input type="text"/>
305	Vero tavaraostoista muista EU-maista	<input type="text"/>
306	Vero palveluostoista muista EU-maista	<input type="text"/>
318	Vero rakentamispalvelun ostoista (käännetty verovelvollisuus)	<input type="text"/>
307	Kohdekauden vähennettävä vero	<input type="text"/>
Alarajahuojennus (Arvonlisäveron alarajahuojennukseen oikeutettu täyttää)		[Näytä]
308	Maksettava vero / Palautukseen oikeuttava vero (-)	<input type="text"/> Laske
309	0-verokannan alainen liikevaihto	<input type="text"/>
311	Tavaran myynti muihin EU-maihin	<input type="text"/>
312	Palveluiden myynti muihin EU-maihin	<input type="text"/>
313	Tavaraostot muista EU-maista	<input type="text"/>
314	Palveluostot muista EU-maista	<input type="text"/>
319	Rakentamispalvelun myynnit (käännetty verovelvollisuus)	<input type="text"/>
320	Rakentamispalvelun ostot (käännetty verovelvollisuus)	<input type="text"/>
Ei arvonlisäverollista toimintaa		

Tavaran arvoksi lasketaan myös ostajalta laskutettavat kuljetuskustannukset.

Kuva 8. Kuvakaappaus kausiveroilmoituksesta: vientimyynnin ilmoittaminen (Kausiveroilmoitus 2016) Uudesta OmaVero-palvelusta ei ole saatavilla demoversiota, josta voisi tehdä kuvakaappauksen. Ilmoituslomakkeen termit pysyvät kuitenkin ennallaan, vaikka värimaailma on toisenlainen.

Vienti-ilmoitusta varten Yritys X Oy hakeutuu **viennin rekisteröidyksi asiakkaaksi Tulliin**. Rekisteröinnillä yritys saa viennin jatko-osa -tunnisteen, joka merkitään vienti-ilmoitukseen. Viennin jatko-osan avulla vientitavaroiden lähtöpaikka tunnistetaan Tullissa. Lisäksi Tulli antaa EORI-numeron, jota yritys tarvitsee, mikäli se joutuu asioimaan muiden jäsenvaltioiden tulliviranomaisten kanssa. Myös tavaroiden ajan tasalla olevat tullinimikkeet eli CN-nimikkeet tarvitaan vienti-ilmoitukseen.

Yritys X Oy:n kannattaa tehdä **vienti-ilmoitus tunnistautuneen asiakkaan netti-ilmoituksena**, joka tapahtuu saman Katso-tunnisteen avulla kuin Verotili/OmaVero-palvelun käyttö. Näin tarvittavat vientiasiakirjat toimitetaan sähköpostitse, eikä tullipisteessä tarvitse asioida. Tavarantoimitusta varten tarvitaan

kaksi asiakirjaa: viennin saateasiakirja eli EAD ja poistumisvahvistettu luovutus päätös. EAD on tulostettava tavarakuljetuksen mukaan, koska se annetaan tullipisteeseen, josta tavara poistuu EU:n alueelta. Tämän jälkeen Tulli lähettää yritykselle poistumisvahvistetun luovutus päätöksen, joka liitetään kirjanpitoaineistoon osaksi vientimyyntilaskua.

Sähköisten vienti-ilmoitusten teon voi sopia huolintaliikkeen hoidettavaksi, mikä on varmastikin suositeltava käytäntö pienessä yrityksessä, joka tekee 1–2 tavaralähetystä viikoittain. Huolintaliikkeessä vienti-ilmoitusten tekeminen on ammattilaisen vastuulla, eikä Yritys X Oy:n toimitusjohtajan tarvitse murehtia kiireessä tulostamatta jäänyttä EAD-asiakirjaa, mikä estää tavaran liikkumisen Vuosaaren satamasta eteenpäin.

5.4 Private limited company Englantiin

Suomen osakeyhtiötä vastaava yhtiömuoto Iso-Britanniassa on private limited company (limited by shares), joka saa oikeushenkilön statuksen rekisteröinnillä. **Rekisteriviranomaisena toimii Companies House**, jolle on rekisteröintiä varten toimitettava taulukkoon 2 listatut tiedot.

Taulukko 2. Private limited company'n rekisteröintiä varten vaaditut tiedot

Rekisteröintiin tarvittavat asiat	Lisähuomautukset
yhtiön nimi ja SIC code	SIC code kertoo yrityksen toimialan, kuten TOL 2008.
osoite	Osoitteen on sijaittava Englannin tai Walesin alueella.
vähintään yksi osakas	Voi olla yhtiö. Ei ole kotipaikkaan liittyviä rajoituksia.
nimetty johtaja	Ei ole kotipaikkaan liittyviä rajoituksia, mutta johtajan on rekisteröidyttävä Iso-Britanniassa verovelvolliseksi. Johtajan vastuu ja raportointivelvollisuus ovat pitkälti samoja kuin Suomen osakeyhtiölaissa.
memorandum of association statement of capital	Vastaa Suomen osakeyhtiön perustamiskokouksen pöytäkirjaa eli osakkaiden päätöstä perustaa yhtiö. Iso-Britanniassa ei ole vaadittua minimipääomaa, vaan yrityksen omistusrakenne on perustajaosakkaiden päätettävissä. Asiakirjassa selvitetään yhtiön kaikkien osakkeiden yhteenlaskettu lukumäärä ja nimellisarvo. Jos on päätetty luoda erilaisia osakesarjoja, ne kuvataan erikseen sarjakohtaisesti: yhteenlaskettu määrä ja nimellisarvo sekä sarjan osakkeiden tuomat oikeudet tai niitä koskevat rajoitukset.
articles of association	Vastaa Suomen yhtiöjärjestystä, säännöt.

Kun yhtiö on rekisteröity, se saa Companies House'ltä Y-tunnusta vastaavan tunnusteen, company number, sekä **Iso-Britannian veroviranomaiselta, HM Revenue & Customs'ltä** veronumeron, UTR. Tämän jälkeen yhtiö on erikseen rekisteröitävä HM Revenue & Customs'ille yhteisöverotusta varten, mikä on tehtävä kolmen kuukauden kuluessa liiketoiminnan aloittamisesta: Myyntitoiminnan lisäksi esimerkiksi mainonta, henkilökunnan palkkaaminen tai liiketilan hankinta katsotaan liiketoiminnan aloittamiseksi.

Vuonna 2016 Iso-Britannian yhteisövero on 20 %, mutta **johdon sijaintipaikka** on tärkeää tarkasteltaessa verotusta laajemmin. Toisin kuin Suomessa Iso-Britanniassa yhtiön kotipaikka voi muodostua myös johdon sijainnin perusteella. Koska kyse on Suomeen rekisteröidystä emoyhtiöstä ja Britanniaan rekisteröidystä tytäryhtiöstä, vaarana on **kaksoisasumiskonflikti**, jolloin syntyy kaksinkertaisen verotuksen riski. Jos tytäryhtiön toiminnan aloittaminen vaatii johtaja-omistajan muuttoa Iso-Britanniaan, on mahdollista, että johdon sijaintipaikan perusteella suomalainen emoyhtiö katsotaan verovelvolliseksi myös Britanniassa. Lisäksi emoyhtiön johtaja-omistajan **nimeäminen tytäryhtiön johtajaksi aiheuttaa verovelvollisuuden** Suomen lisäksi myös **Iso-Britanniassa**, vaikka hän ei muuttaisi Britanniaan.

Kaksoisasumiskonflikti on vältettävissä nimeämällä Iso-Britannian tytäryhtiölle eri johtaja, mikä on lisäksi järkevää johtajan vastuun kannalta. Hänen täytyy olla perehtynyt yhtiötä säätelevään lakiin, Companies Act 2006. Lisäksi johtajan vastuulla on, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan yhtiön taloudellisesta asemasta. Johtaja vastaa yhtiön verojen maksusta. Taloushallinnon ulkoistamisprosessi vaatii perustietoja Iso-Britannian kirjanpito- ja verolaeista, jotta pystyy arvioimaan palvelun tarjoajan pätevyyttä.

Iso-Britanniaan perustettavan tytäryhtiön osakkuutta voi tarjota vastineeksi mahdolliselle sijoittajalle. Lisäksi osakkeita voi luovuttaa esimerkiksi nimetyn johtajan sitouttamiseksi. Emoyhtiön on pidettävä huoli siitä, että se omistaa **tytäryhtiön osakepääomasta vähintään 10 %**. Näin tytäryhtiön tulevaisuudessa mahdollisesti emoyhtiölle maksama osinko täyttää **suorasijoitusosingon tunnusmerkin**, joka on **oleellista osingon verokohtelussa**. Iso-Britannian **EU-jäsenyyden ajan** emo-tytäryhtiödirektiivin ja nykyisen elinkei-

noverolain mukaan tytäryhtiön emoyhtiölle maksamat **osingot eivät ole emoyhtiön veronalaista tuloa**, kun kyse on suorasijoitusosingosta ja tytäryhtiö maksaa yhteisöveroa.

Mikäli Iso-Britannia sopii **brexitin jälkeisestä Euroopan talousalueen jäsenyydestä, emoyhtiön tytäryhtiöltä saamat osingot** ovat edelleen **verovapaata tuloa**, kunhan tytäryhtiö maksaa Iso-Britanniaan yhteisöveroa vähintään 10 % ja tytäryhtiön kotipaikka on Iso-Britannia. Jos Britannia jättäytyy talousalueenkin ulkopuolelle, tytäryhtiön maksamien osinkojen verotukseen sovelletaan **Suomen ja Iso-Britannian välistä verosopimusta**. Sopimuksen mukaan **emoyhtiön saamat osingot** ovat **verovapaata tuloa**, kunhan emoyhtiö ei ole oikeutettu hyvitykseen Iso-Britannian veroviranomaiselta ja Suomen elinkeinoverolain pykälää yhteisön toiselle yhteisölle maksamien osinkojen verottomuudesta ei muuteta.

6 LOPUKSI

Yritys X Oy:n tapauksessa tilanne, jossa tuotteet kuljetetaan Iso-Britanniaan, mutta laskutetaan suomalaista yhteistyökumppania Yritys Y Oy:tä, on arvonlisäverollista kotimaan kauppaa. Vasta tuotteiden myynti suoraan GB Ltd:lle Iso-Britanniaan on verotonta, koska molemmat yhteisömyynnin verottomuuden edellytykset täyttyvät. Ostaja on arvonlisäverovelvollinen Iso-Britanniassa ja tavara kuljetetaan sinne. Yhteisömyynnin verottomuudesta huolimatta sen arvo on ilmoitettava Verohallinnolle ja tehtävä arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus. Brexitin toteutuessa myynti on edelleen verotonta, mutta kyse on vientistä. Myös vientimyynnin arvo ilmoitetaan Verohallinnolle. Lisäksi Tullille on tehtävä vienti-ilmoitukset tavaralähetyksistä. EU-eron jälkeen Iso-Britannian myyntiin liittyvät muut tullimuodollisuudet ja mahdollinen tullimaksu riippuvat sopimuksesta, jonka EU:n jäsenvaltiot ja Iso-Britannia neuvottelevat seuraavan kahden vuoden kuluessa.

Kun erosopimuksen sisältö on tiedossa, tarvitaan jatkotutkimus, jolla selvitetään Iso-Britannian vientimyynnin uusi käytäntö. Miten tuotteen EU-alkuperän todistaminen käytännössä tapahtuu, jos Iso-Britannia on jatkossa Euroopan

talousalueen jäsen? Jos tuontitavaroille asetetaan tullimaksu, vaaditaan laajempi selvitystyö siitä, miten tuontitulli vaikuttaa Yritys X Oy:n tuotteiden hinnoitteluun ja kilpailukykyyn Iso-Britannian markkinoilla.

Osakeyhtiön perustamiseen brexit ei vaikuta, sillä Iso-Britannian lainsäädäntö ei aseta rajoituksia perustajaosakkaiden kotimaalle. Perustetun tytäryhtiön emoyhtiölle maksamien osinkojen verotukseen brexit ei tuo muutosta. Yritys X Oy:n ja suunnitellun tytäryhtiön välinen omistussuhde ja järjestelyn liiketoiminnallinen laatu täyttävät osinkojen verottomuudelle asetetut edellytykset sekä emo-tytäryhtiödirektiivin, ETA-jäsenyyssopimuksen että Suomen ja Iso-Britannian välisen verosopimuksen perusteella.

Opinnäytetyön tulosten luotettavuuden arvioimisen helpottamiseksi pyrin täsmällisyyteen teoriapohjaa käsittelevien lukujen 2–4 tekstiviittauksissa. Ongelmaksi muodostui Marjaana Helmisen Kansainvälinen verotus -teos. Koska e-kirjassa ei ole sivunumeroita, tiedot löytyvät vain alaluvusta toiseen eteneväällä, mikä tekee tiedon alkuperän tarkastamisesta työlästä.

Toinen ongelma johtui sekä Verohallinnon sähköisen palvelun kehityksestä että vuoden 2017 alussa voimaan tulevista lakimuutoksista. Opinnäytetyössä on käytetty rinnakkain arvonnlisäveron ilmoittamiseen liittyviä termejä: Verotilipalvelu ja OmaVero, kausiveroilmoitus ja arvonnlisäveroilmoitus sekä kohdekausi ja verokausi. Mielestäni uudistus täytyi nostaa työssä esiin, mutta vielä hetken voimassa olevia, tuttuja termejä ei voinut jättää pois.

Toimeksiantajalta saadun palautteen perusteella saavutin opinnäytetyölle asetetun tavoitteen hyvin. Yritys X Oy:n toimitusjohtaja kertoi oppineensa paljon uutta asiaa, joka oli esitetty selkeästi. Toimintaohjeet luettuaan hän koki osavansa ostaa tarvitsemansa palvelut ja arvioida toimittajan suorituksen laatua. Lisäksi hän kiitti, kun toin esiin kaksinkertaisen verotuksen riskin, joka täytyy huomioida perustettaessa osakeyhtiötä Iso-Britanniaan. Opinnäytetyö osoitautui siten käyttökelpoiseksi Yritys X Oy:n näkökulmasta.

LÄHTEET

Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus. 2016. Verotili-palvelu. Verohallinto. Saatavissa: http://portal.vero.fi/Demo_VTVP/Ilmoittaminen/ArvonlisaveroYhteen veto/ArvonlisaveroYhteen vetoUusi.aspx [viitattu 20.9.2016].

31/1974 Asetus.

AVL 1501/1993.

Batchelor, L., Dhingra, S., Douma, S. & Charles, P. 2016. EU referendum: how would Brexit change VAT and import duties? The Guardian 22.3.2016. Saatavissa: <https://www.theguardian.com/small-business-network/2016/mar/22/eu-referendum-brexit-change-vat-import-duties> [viitattu 6.9.2016].

Companies House. Frequently Asked Questions. Saatavissa: <https://ewf.companieshouse.gov.uk/help/en/stdwf/webIncHelp.html#top> [viitattu 22.9.2016].

Cowburn, A. & Stone, J. 2016 Theresa May rules out second EU referendum or vote on terms of Brexit. Independent 30.8.2016. Saatavissa: <http://www.independent.co.uk/news/uk/politics/brexit-eu-second-referendum-theresa-may-rules-out-general-election-a7216406.html> [viitattu 6.9.2016].

EU:n perussopimukset. Lainlaatijan EU-opas. Saatavissa: <http://eu-opas.finlex.fi/1-eu-oikeus-osana-suomen-oikeusjarjestysta/1-1/> [viitattu 26.8.2016].

Euroopan komissio. ALV-tietojen vaihtojärjestelmä (VIES): VAT-numeron (ALV-tunnisteen) tarkistus. Saatavissa: ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=fi [viitattu 25.8.2016].

Eurooppatiedotus. 2015. Ulkoasiainministeriö. Eurooppa-neuvosto. Päivitetty 7.1.2015. Saatavissa: <http://www.eurooppatiedotus.fi/Public/default.aspx?nodeid=37795&contentlan=1&culture=fi-FI> [viitattu 26.8.2016].

GOV.UK. 2016a. Set up a private limited company. Päivitetty 8.7.2016. Saatavissa: <https://www.gov.uk/limited-company-formation/overview> [viitattu 22.9.2016].

GOV.UK. 2016b. Set up a private limited company. Register for Corporation Tax. Päivitetty 8.7.2016. Saatavissa: <https://www.gov.uk/limited-company-formation/set-up-your-company-for-corporation-tax> [viitattu 22.9.2016].

GOV.UK. 2016c. Running a limited company. Päivitetty 8.7.2016. Saatavissa: <https://www.gov.uk/running-a-limited-company/directors-responsibilities> [viitattu 22.9.2016].

GOV.UK. 2016d. Corporation Tax rates and reliefs. Päivitetty 7.9.2016. Saatavissa: <https://www.gov.uk/corporation-tax-rates> [viitattu 22.9.2016].

Haastateltava X. Toimitusjohtaja. Haastattelu 5.8.2016. Yritys X Oy.

Helminen, M. 2016. Kansainvälinen verotus. Talentum Focus e-kirja. Talentum Media Oy. Päivitetty 18.8.2016. Saatavissa: <http://fokus.talentum.fi/xhax-lax-ng.kyamk.fi:2048/teos/DABBXXBTAFHBG#kohta:KAN-SAINV%28%28c4%29LINEN%28%2820%29VEROTUS%28%2820%29> [viitattu 23.9.2016].

HM Revenue & Customs. Register for HMRC taxes. Saatavissa: <https://online.hmrc.gov.uk/registration/newbusiness/introduction> [viitattu 22.9.2016].

Hollensen, S. 2014. Global Marketing. Sixth Edition. Pearson Education Limited.

Intrastat Suomessa v. 2016. EU-maiden välisen kaupan tilastointi. Saatavissa: http://www.tulli.fi/fi/suomen_tulli/ulkomaankauppatilastot/intrastat/liitteet16/01_FIN2016.pdf [viitattu 10.6.2016].

Kananen, J. 2013. Case -tutkimus opinnäytetyönä. Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Kausiveroilmoitus. 2016. Verotili-palvelu. Verohallinto. Saatavissa: http://portal.vero.fi/Demo_VTVP/Ilmoittaminen/Arvonlisaveronilmoittaminen/ArvonlisaveronIlmoittaminen.aspx [viitattu 20.9.2016].

Mykkänen, P. 2016. EU kokee historiansa suurimman tappion ja Suomi menettää hyvän liittolaisen. Helsingin Sanomat 24.6.2016. Saatavissa: <http://www.hs.fi/ulkomaat/a1466732965793> [viitattu 27.7.2016].

NDir 2011/96/EU.

Ojala, M. 2015. Maksuperusteinen arvonlisävero. Tilisanomat 18.3.2015. Saatavissa (kokonaisuudessaan vain ammattilehden tilaajille): <http://tilisanomat.fi/artikkeli/maksuperusteinen-arvonlisävero> [viitattu 2.9.2016].

OYL 624/2006.

Räty, A. 2016a. Incoterms 2010. Logistiikan Maailma. Saatavissa: http://www.logistiikanmaailma.fi/wiki/Incoterms_2010 [viitattu 20.9.2016].

Räty, A. 2016b. DAP. Logistiikan Maailma. Saatavissa: <http://www.logistiikanmaailma.fi/wiki/DAP> [viitattu 20.9.2016].

Salokoski, J. & Pykönen, E. 2016. Yhteisön saaman osingon verovapauden rajoittaminen. Verohallinto. Syventävät vero-ohjeet. Päivitetty 28.6.2016. Saatavissa: https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Yhteison_saaman_osingon_verovapauden_raj [viitattu 5.10.2016].

Sillanpää, S. 2016. Britannia ei aio tehdä EU-eroilmoitusta vielä tänä vuonna. Helsingin Sanomat 19.7.2016. Saatavissa: <http://www.hs.fi/ulkomaat/a1468899748945> [viitattu 27.7.2016].

Snell, J. 2016. Britannian EU-kansanäänestyksen oikeudelliset ulottuvuudet. Saatavissa: <http://www.eurooppatiedotus.fi/public/default.aspx?contentid=347971&nodeid=37760&contentlan=1&culture=fi-FI> [viitattu 26.8.2016].

SopS 1–2/1970.

Swinford, S. 2016. Theresa May will trigger Brexit negotiations without Commons vote. The Telegraph 27.8.2016. Saatavissa: <http://www.telegraph.co.uk/news/2016/08/26/theresa-may-will-trigger-brexit-negotiations-without-commons-vot/> [viitattu 6.9.2016].

Taipalus, P. & Jalava, J. 2015. Vientikaupan arvonlisäverotus. Verohallinto. Syventävät vero-ohjeet. Päivitetty 30.11.2015. Saatavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Vientikaupan_arvonlisaverotus\(38811\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Vientikaupan_arvonlisaverotus(38811)) [viitattu 7.9.2016].

Taipalus, P. & Talvitie, J. 2014. Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa. Verohallinto. Syventävät vero-ohjeet. Päivitetty 7.7.2014. Saatavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Laskutusvaatimukset_arvonlisaverotuksess\(33169\)#2](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Laskutusvaatimukset_arvonlisaverotuksess(33169)#2) Kirjanpito ja tositteet_ [viitattu 2.9.2016].

Tomperi, S. 2015. Kehittyvä kirjanpito. 15., uudistettu painos. Helsinki: Edita.

Tulli. 2016a. Viennin rekisteröity asiakas. Päivitetty 19.5.2016. Saatavissa: http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/vienti/viennin_rekisteroity_asiakas/index.jsp [viitattu 8.9.2016].

Tulli. 2016b. EORI. Päivitetty 1.7.2016. Saatavissa: http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/asiakkaana_tullissa/EORI/ [viitattu 8.9.2016].

Tulli. 2015. CN-nimikkeistö. Päivitetty 28.12.2015. Saatavissa: http://www.tulli.fi/fi/suomen_tulli/ulkomaankauppatilastot/luokitukset/cn/ [viitattu 8.9.2016].

Tulli. 2013a. EU:sta poistuvat tavarat. Päivitetty 22.11.2013. Saatavissa: <http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/vienti/poistuva/index.jsp> [viitattu 8.9.2016].

Tulli. 2013b. Viennin asiakasohje nro 23/14.2.2013. Saatavissa: http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/vienti/ELEX_asiakasohjeet/Viennin_asiakasohjeet/2013_23_sahkoinen_ilmoittaminen_viennissa.pdf [viitattu 8.9.2016].

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2011. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki: Tammi.

Valtioneuvoston kanslia. Tiedote 1.9.2016. Hallitus sopi vuoden 2017 talousarviosta - pääosassa työllisyys ja yrittäjyys. Saatavissa: <http://vnk.fi/documents/10616/3127780/Liite+2+Hallituksen+p%C3%A4%C3%A4t%C3%B6s+ty%C3%B6llisyys+lis%C3%A4v%C3%A4st%C3%A4toimista.pdf/6ccf6ea3-40db-43ef-9a86-e7d29c6ff9c1> http://vnk.fi/artikkeli/-/asset_publisher/hallitus-sopi-vuoden-2017-talousarviosta-paaosassa-tyollisyys-ja-yrittajyys [viitattu 2.9.2016].

Verohallinto. 2016a. Syventävät vero-ohjeet. Arvonlisäveron palautukset. Päivitetty 2.1.2016. Saatavissa: https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Arvonlisaveron_palautukset [viitattu 4.10.2016].

Verohallinto. 2016b. Syventävät vero-ohjeet. Kausiveroilmoituksen yksityiskohtainen täyttöohje 2016. Saatavissa: <https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat>

HAASTATTELULOMAKE

Haastattelija	Johanna Hall
Haastateltava ja asema yrityksessä	Haastateltava X, toimitusjohtaja
Yritys	Yritys X Oy
Pvm	5.8.2016
Paikka	Yritys X Oy:n neuvottelutila
Teema 1 Yrityksen esittely, nykytila ja lähitulevaisuuden suunnitelmat	
Teema 2 Onko yrityksessä aiempaa kokemusta Iso-Britannian markkinoista? Millaista kokemusta?	
Teema 3 Mitkä ovat yrityksen vahvuudet Iso-Britanniaan suuntautuvassa myynnissä?	
Teema 4 Listaus asioista, jotka täytyy selvittää, jotta yrityksen tuotteiden suora ulko- maankauppa Iso-Britanniaan voidaan aloittaa.	