

Riina Lehti

MAAHANTUONNIN ARVONLISÄVEROTUKSEN MUUTOKSET
2018 JA TULLIVAPAAT MAAHANTUONNIT
CASE: MEYER TURKU OY

Liiketalouden koulutusohjelma
2019

MAAHANTUONNIN ARVONLISÄVEROTUKSEN MUUTOKSET 2018 JA TULLIVAPAAT MAAHANTUONNIT CASE: MEYER TURKU OY

Lehti, Riina
Satakunnan ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma
Toukokuu 2019
Ohjaaja: Lehtonen, Suvi
Sivumäärä: 57
Liitteitä: 2

Asiasanat: maahantuonti, arvonlisävero, verotuksen muutokset vuonna 2018, tullaus

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on selvittää, miten maahantuonnin arvonlisäverotuksen menettely muuttui vuoden 2018 alusta. Tavoitteena on avata maahantuonnin tullausprosessia ja arvonlisäverotusta sekä kuvata muutos ja oma-aloitteisen menettelyn laskemis- ja ilmoitusmenettelyn perusteet ja käytäntö.

Keskeisimmät menettelyn muutokset koskivat toimivaltaisen viranomaisen määräämistä verohallinnon ja tullin välille sekä menettelyn muuttumista oma-aloitteiseksi. Tässä opinnäytetyössä on kuvattu eri tahojen tehtävät muutoksen jälkeen sekä avattu muutoksen taustaa ja miksi menettely muuttui. Menettelyn muutoksen jälkeen arvonlisäverorekisteriin kuuluvat yritykset laskevat ja ilmoittavat itse maahantuotujen tavaroiden arvonlisäveron verohallintoon oma-aloitteisesti arvonlisäveroilmoituksella.

Työn teoriaosuus pohjautuu lakeihin ja voimassa oleviin viranomaisohjeisiin. Apuna on käytetty oikeuskirjallisuutta ja veroneuvontayrityksen koulutusmateriaalia. Tämä opinnäytetyö on laadittu Meyer Turku Oy:n tarpeisiin. Tavoite on kartoittaa Meyer Turku Oy:n tullaukseen ja arvonlisäveron laskemiseen ja ilmoittamiseen liittyvät toimintatavat sekä laatia selvityksen pohjalta työohjeet. Tavoite on myös laatia selvennys sekä työohje tullitilitykseen tullivapaista maahantuonneista. Työssä on pyritty havainnollistamaan käytännön esimerkein sekä kuvin oikeat toimintatavat määriteltäessä veron perustetta, laskettaessa ja ilmoitettaessa arvonlisäveron määrää sekä tilittäessä tullivapaita maahantuonteja tullille. Opinnäytetyössä on myös kehitysideoita muun muassa sähköisen asioinnin parantamiseksi tulevaisuudessa.

CHANGES IN THE VALUE ADDED TAXATION OF THE IMPORT 2018 AND DUTY-FREE IMPORTS CASE: MEYER TURKU OY

Lehti, Riina
Satakunta University of Applied Sciences
Degree Programme in Business Administration
May 2019
Supervisor: Lehtonen, Suvi
Number of pages: 57
Appendices: 2

Keywords: value-added tax, VAT, goods importing practise changes, duty-free

The purpose of this thesis is to clarify goods importing practice changes, which took place in the beginning of year 2018. Goal is to explore and open up the process of import customs and value-added taxation along with depicting the changes and also describe self-imposed calculation and declaration procedures' fundamentals and practicalities.

The most essential alterations in procedures concerned determining of which authoritative – the Customs or tax authority – has proper jurisdiction over which cases and procedure shifting to self-imposed. The post-amendment functions of each participant are described in this thesis. Also background and reasons behind amendment are opened up. After procedure alterations VAT-registered companies self-perform VAT-calculations of imported goods and self-declare VAT to the tax authority.

Thesis is founded on laws and valid directives and statements of authorities. Legal literature and lecture material of tax consulting company is also used. This thesis is made according the needs of Meyer Turku Oy. It aims to identify the company VAT calculation and declaration procedures in Meyer Turku and to form work instructions based on the report. Another aim is also to form instructions and clarification concerning duty settlement of duty-free imports. By practical examples and illustrations, thesis seeks to demonstrate correct procedures to determine tax basis, to calculate and declare amount of VAT and to render of duty-free imports to the Customs. Thesis also includes some ideas, e.g. for developing and improving future electronic transacting.

SISÄLLYS

KÄSITELUETTELO

| | | |
|-------|---|----|
| 1 | JOHDANTO..... | 8 |
| 2 | OPINNÄYTETYÖONGELMA JA TUTKIMUSMENETELMÄT | 9 |
| 2.1 | Opinnäytetyöongelma | 9 |
| 2.2 | Peruskäsitteet | 10 |
| 2.3 | Teoreettinen viitekehys | 11 |
| 2.4 | Käytettävät menetelmät | 13 |
| 2.4.1 | Käytettävät menetelmät ja aineiston kerääminen | 13 |
| 2.4.2 | Haastateltavien valinta..... | 14 |
| 3 | MAAHANTUONTI | 15 |
| 3.1 | Tavara vai palvelu? | 16 |
| 3.2 | Maahantuonti vai yhteisöhanke? | 16 |
| 3.3 | Verollista vai verotonta? | 17 |
| 4 | TULLAUS..... | 17 |
| 4.1 | Tulli..... | 17 |
| 4.2 | Tullaus..... | 18 |
| 4.3 | Tullin rekisteröity asiakas ja huolintapalvelut | 18 |
| 4.4 | Tuonnin tullimenettelyt ja tullittomuus | 19 |
| 5 | MAAHANTUONNIN ARVONLISÄVEROTUSMENETTELY | 20 |
| 5.1 | Menettelyn muutos..... | 20 |
| 5.2 | Muutoksen taustaa ja miksi menettely muuttui?..... | 21 |
| 5.3 | Lykätty menettely | 21 |
| 5.4 | Vähennysoikeus ja veron vähennys | 23 |
| 5.5 | Toimivaltainen viranomais | 24 |
| 5.5.1 | Verohallinnon tehtävät | 25 |
| 5.5.2 | Tullin tehtävät | 25 |
| 5.5.3 | Tullilainsäädännön vastainen tuonti | 25 |
| 5.5.4 | Erytymenettely..... | 26 |
| 6 | OMA-ALOITTEINEN MENETTELY..... | 27 |
| 6.1 | Ennen muutosta..... | 27 |
| 6.2 | Oma-aloitteinen menettely..... | 27 |
| 6.3 | OmaVero -palvelu..... | 28 |
| 6.4 | Ajallinen kohdistaminen | 28 |

| | | |
|-------|--|----|
| 6.4.1 | Yleinen ja yksinkertaistettu korjausmenettely..... | 29 |
| 6.4.2 | Sanktiot ilmoituksen myöhästyessä..... | 29 |
| 6.5 | Verovelvollisuus välillisessä edustuksessa..... | 31 |
| 7 | MAAHANTUONNIN VERON PERUSTE..... | 31 |
| 7.1 | Yleissäännös..... | 31 |
| 7.2 | Yksityiskohtaiset säännökset..... | 32 |
| 7.3 | Tullausarvo..... | 33 |
| 7.4 | Kauppahintaan lisättävät erät..... | 33 |
| 7.5 | Tullausarvoon lisättävät erät..... | 34 |
| 7.6 | Huolintakustannusten huomiointi..... | 35 |
| 7.7 | AVL 93 §:n perusteella tullausarvoon lisättävät erät..... | 35 |
| 8 | ARVONLISÄVERON MÄÄRÄ..... | 36 |
| 8.1 | Arvolisäveron verokannat..... | 36 |
| 8.2 | Vähäarvoiset lähetykset ja pienin kannettava vero..... | 37 |
| 8.3 | Verottomat maahantuonnit..... | 37 |
| 8.4 | Vesialusten verottomuudesta..... | 38 |
| 9 | CASE: MEYER TURKU OY..... | 39 |
| 9.1 | Huolintaliike asiamiehenä..... | 41 |
| 9.2 | Tullauspäätöksestä toimivaltainen viranomaisen ja ajallinen kohdistaminen..... | 43 |
| 9.3 | Oma-aloitteinen menettely..... | 45 |
| 9.4 | End-use-luvanvaraisten maahantuontien tullitilitys..... | 49 |
| 9.5 | Kehittäminen ja tulevaisuuden näkymät..... | 51 |
| 10 | JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO..... | 53 |
| | LÄHTEET..... | 56 |
| | LIITTEET | |

MAAHANTUONTIIN LIITTYVÄ KÄSITELUETTELO

| | |
|--------------------------------|--|
| End-use | Luvanvarainen, tietyn käyttötarkoituksen mukainen tullitomuus. Maahantuontien tullivapaus koskee Meyer Turku Oy:ssä rakennettavan aluksen mukana pois lähteviä tavaroita. Telakalle jäävistä maahantuoduista tavaroista tulli maksetaan normaalin käytännön mukaan. |
| EU:n arvonlisäveroalue | Alue, jota koskettaa sama arvonlisäveron yhteisöainsäädäntö. Käytännössä veroalue on kaikki EU-maat paitsi esimerkiksi Ahvenanmaa tai Kanariansaaret, jotka kuuluvat kyllä EU:n tullialueeseen, mutta eivät EU:n veroalueeseen. |
| EU:n tullialue | Alue, jota koskettaa sama tullilainsäädäntö. |
| EU:n tullikoodeksi | Unionin Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) 952/2013 unionin tullikoodeksista. Englanniksi UCC = Union Customs Code. |
| Luovutus vapaaseen liikkeeseen | Yleisin tullimenettely maahantuonnissa on tavarantoimittajan luovutus vapaaseen liikkeeseen. Tämä tullimenettely antaa tavaralle saman tullioikeudellisen aseman kuin unionitavaralla on eli vapaan liikkuvuuden. Maahantuonnista maksetaan tullimenettelyyn asetettaessa tulli. |
| Tullausarvo | Tavarantoimittajan kauppahinta eli kauppahinta on tullausarvon lähtökohta. Hinnan lisäksi tullausarvoon lasketaan mukaan monenlaisia muitakin kuluja kuten kuljetuskustannukset esimerkiksi EU:n rajalle saakka. |
| Tullauspäätös | Tullin antama päätös, josta ilmenevät muun muassa tullausarvo, tullauspäivä, tulli ja muut tullin kantamat maksut |

sekä tulli-ilmoituksen hyväksymisajankohta. Tullauspäätös voi olla käytännössä myös lasku ed. maksuista.

| | |
|----------------|--|
| Tulli-ilmoitus | Tullille annettava ilmoitus tavarasta, jota varten tarvitaan kauppalaskusta kaupp-arvo eli kauppahinta sekä toimittusehdot. Tämän ilmoituksen perusteella tulli vahvistaa tullausarvon. Osa tuontitullausprosessia. |
| Tullimenettely | Yksi seitsemästä tulliselvitysmuodoista. Tulliselvitys tehdään ennen tavarankäyttöä tai myyntiä. Yleisin tullimenettely on tavarankäyttö vapaseen liikkeeseen. |
| Tullinimike | Tavarankoodi, joka tarvitaan tulli-ilmoitukseen. Maahantuonnissa koodi on kymmenen numeroinen numerosarja. Tullinimikkeen perusteella määritellään muun muassa tullit ja muut maksut sekä selvitetään tavarankäyttömahdolliset etuuskohtelut, rajoitukset tai kiellot. |

1 JOHDANTO

Sain idean opinnäytetyöni aiheeksi, maahantuonnin arvonlisäverotuksen muutokset 2018 ja tullivapaat maahantuonnit case: Meyer Turku Oy, arvonlisäverotus-nimisellä opintojaksolla vuonna 2017, kun samana vuonna sain työpaikallani koulutusta samaan aihepiiriin.

Meyer Turku Oy:n telakka on erikoistunut risteilyalusten, autolauttojen ja erikoisalus-ten rakentamiseen. Meyer Turulla on sisartelakat Saksassa Papenburgissa (Meyer Werft) ja Rostockissa (Neptun Werft). Perheyhtiö Meyer Werft osti Turun telakan vuonna 2014. Perheyhtiö Meyer Werft omistaa kaikki telakat ja yhdessä ne ovat yksi maailman johtavista risteilyalusten rakentajista. Meyer Turun tytäryhtiöitä ovat hytti-tehdas Piikkiö Works Oy, laivan sisustustilojen kokonaistoimittaja Shipbuilding Completion Oy ja suunnittelupalveluyritys Technology Design and Engineering ENG'nD Oy. Turussa laivoja on rakennettu vuodesta 1737 alkaen. Telakka on rakan-tanut yli 1300 alusta historiansa aikana. Koska laivanrakennus on erittäin suhdanneal-tista teollisuudenalaa, on Turun telakan omistaja vaihtunut useasti, joko konkurssiuhan alla tai korkean markkinahinnan ja kysynnän kasvaessa. (Meyer Turun Intranet-lähi-verkko; Meyer Turun www-sivut 2018.)

Maahantuonnin arvonlisäverotus siirtyi tullilta verohallintoon tietyiltä osin. Maahan-tuonnin arvonlisäverotuksen muutokset tulivat voimaan 1.1.2018 ja aiheuttivat myös muutoksia jokapäiväisessä toimintatavassa työpaikallani. EU:n ulkopuolelta tulevat materiaalilaskut pitää muutosten vuoksi kirjata eri tavalla kuin ennen. Olen toiminut kohdeyrityksessä, Meyer Turku Oy:ssä, invoice controllerina noin kolme vuotta, joten tiedän toimintatavat ennen ja jälkeen muutosten ja saan näin myös tältäkin osin tähän opinnäytetyöhön omakohtaista ja käytännönläheistä näkökulmaa.

Tässä opinnäytetyössä on tarkoitus avata arvonlisäverotuksen teoriaa ja arvonlisäverolakia sekä selventää ja ohjeistaa käytäntöä ja toimintatapaa maahantuonnin arvonlisäverotuksen kirjaamisessa, ilmoittamisessa ja raportoinnissa kohdeyrityksessä.

2 OPINNÄYTETYÖONGELMA JA TUTKIMUSMENETELMÄT

2.1 Opinnäytetyöongelma

Tämän opinnäytetyön aiheena ovat maahantuonnin arvonlisäverotuksen muutokset 2018. Muutos koskee maahantuonnin arvonlisäverotuksen siirtymistä tullilta verohallintoon tietyissä tapauksissa. Tarkoituksena on avata muutoksen taustaa ja uutta menettelytapaa teoriassa. Lisäksi tarkoituksena on kuvata uutta oma-aloitteista menettelytapaa niin arvonlisäveron laskemisessa kuin ilmoittamisessa. Opinnäytetyöni ongelmat ovat kohdeyrityksen, Meyer Turku Oy:n, osittain epäselvät maahantuontiin ja tullaukseen liittyvät toimintamallit ja puuttuva työohje end-use -lupanvaraisesta tullitilityksestä sekä puuttuva työohje uudesta maahantuonnin arvonlisäverotuksen menettelytavasta.

Tällä opinnäytetyöllä pyritään vastaamaan seuraaviin kysymyksiin:

- Miten ja miksi maahantuonnin arvonlisäverotuksen menettely muuttui?
- Mitkä ovat verohallinnon ja tullin tehtävät toimivaltaisen viranomaisen määräytyttyä uudessa sääntelyssä?
- Miten lasketaan arvonlisäveron peruste ja arvonlisäveron määrä?
- Miten toimii oma-aloitteinen menettely käytännössä Meyer Turku Oy:ssä?
- Miten tullausprosessi toimii Meyer Turku Oy:ssä?
- Voidaanko tullauspäätökset arkistoida sähköisesti Meyer Turku Oy:ssä? Tullaukseen liittyvä sähköisen asioinnin kartoitus?
- End-use -lupakäytäntö ja tullitilitys?

2.2 Peruskäsitteet

Asiasanoina tässä opinnäytetyössä ovat maahantuonti, arvonlisävero, verotuksen muutokset vuonna 2018 ja tullaus. Lisäksi käsitteinä ovat arvonlisäverovelvollisten rekisteri, veroraja, toimivaltainen viranomainen, oma-aloitteinen menettely, OmaVero -palvelu, veron peruste ja veron määrä sekä tullausarvo. Yksi käsite avattavaksi on myös end-use -lupa, koska aihe kuuluu opinnäytetyöni empiriaosaan. Koko tullitilityksen perustana on end-use -luvanvaraiset hankinnat tai hankinnat, jotka eivät kuulu end-use -luvan piiriin. End-use -lupa antaa laivaan jäävien maahantuotujen tavaroiden tullivapauden.

Maahantuonnilla tarkoitetaan tässä yhteydessä tavaran tuontia yhteisöön EU:n ulkopuolella olevista maista. Tavaran maahantuonti on pääsääntöisesti verollista. Yhteisön ulkopuolelta tulevan tavaran tuonti ja verotus tapahtuu siinä maassa, jossa tavara ylittää yhteisön verorajan tai se asetetaan vapaaseen liikkeeseen. Veroraja ylittyy esimerkiksi Suomen EU:n ulkopuolisen maan kuten Venäjän välillä. (Tullin [www-sivut 2019](#); verohallinnon [www-sivut 2019](#).)

Tulli on veronluonteinen maksu, joka peritään tavarasta, joka niin ikään ylittää EU:n rajan. Käytännössä tullien kerääminen tapahtuu Suomen ja Norjan rajalla sekä Suomen ja Venäjän välisellä itärajalla, satamissa ja lentokentillä. (Myllymäki, Myrsky & Rabinä 2017, 20.) Tullausarvo on lähtökohtaisesti tavaran kauppaa-arvo eli hinta ja hinta perustuu ensisijaisesti siihen hintaan, joka tavarasta on maksettu tai tullaan maksamaan myynnin yhteydessä. Tämä hinta esitetään tullauksen yhteydessä toimitetusta kauppalaskusta. Myös maahantuonnin arvonlisävero perustuu pääsääntöisesti tullausarvoon. (Tullin [www-sivut 2019](#).)

Arvonlisävero on välillinen kulutusvero. Arvonlisävero peritään ostajalta myynnin yhteydessä ja myyjä tilittää veron valtiolle. Arvonlisäverovelvollisia ovat ne kaikki, jotka liiketoimintaa harjoittaessaan myyvät tavaroita tai palveluita sekä vuokrausta, tai niihin verrattavaa toimintaa. (Verohallinnon [www-sivut 2019](#).) Arvonlisäverorekisteriin on pääsääntöisesti rekisteröidyttävä eli ilmoitauduttava arvonlisäverovelvolliseksi, jos yritys harjoittaa Suomessa arvonlisäverovelvollista liiketoimintaa (Kauppakamari-tiedon [www-sivut 2019](#)).

Toimivaltaisten viranomaisten, verohallinnon ja tullin tehtävät muuttuivat menettelyn muututtua. Maahantuonnin arvonlisäverotus siirtyi tullilta verohallintoon 1.1.2018 siltä osin, kun kyse on arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyjen yritysten tekemistä maahantuonneista. Muutoksia tuli muun muassa arvonlisäverolakiin, tullilakiin ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettuun lakiin. Lait tulivat voimaan vuoden 2018 alusta ja niitä sovelletaan tuonteihin, joiden osalta suorittamisvelvollisuus veroihin on muodostunut lain voimaantulon jälkeen. (Verohallinnon www-sivut 2019; verohallinto 2017b.)

Arvonlisäveron peruste maahantuonnille määritellään edelleen samoin kuin ennenkin. Veron perusteeseen lasketaan tullausarvo, tulli ja muut mahdolliset tullin kantamat maksut sekä rahtikustannukset kuten kuljetus-, lastaus-, purkaus- ja vakuutuskustannukset. (Verohallinto 2018.)

Oma-aloitteinen menettely tarkoittaa maahantuonnin arvonlisäverotuksessa sitä, että kun menettely muuttui oma-aloitteiseksi, niin verovelvollinen laskee nyt itse maahantuonnin arvonlisäveron määrän. Ennen lainmuutosta tulli laski arvonlisäveron määrän. Arvonlisävero lasketaan veron perusteesta ko. tavaraan soveltuvan verokannan mukaan. Yleinen verokanta on 24 %. Veroa ei makseta tullille, vaan vero ilmoitetaan ja vähennetään verohallinnon OmaVero -palvelussa arvonlisäveroilmoituksella. OmaVero -palvelu on verohallinnon sähköinen asiointipalvelu verkossa. (Verohallinnon www-sivut 2019.)

2.3 Teoreettinen viitekehys

Opinnäytetyöni teoriaosassa tarkastellaan maahantuonnin arvonlisäverotuksen muutoksia lainsäädäntöön ja oikeuskirjallisuuteen perustuen. Verotusmenettelyn muutokseen ja sen taustoihin tutustutaan lainvalmisteluaineiston sekä itse lakien ja asetusten avulla. Verohallinnolla ja tullilla on kattavia ohjeita ja julkaisuja sekä Turun Kauppa-kamarin ja PricewaterhouseCoopers -tilintarkastusyriyten ketjun koulutusmateriaali avaavat ymmärrettävästi teoriaa. Muuttuneesta verotusmenettelystä on kirjoitettu vasta hyvin vähän ja oikeuskäytäntöä ei juurikaan ole. Tämän vuoksi muutosten

tarkastelu teoriassa perustuu lakiin, oikeuskirjallisuuteen ja koulutuksista saatuihin materiaaleihin. Koulutuksista saatujen materiaalien lisäksi, tärkeitä lähteitä ovat esimerkiksi arvonlisäverolaki ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettu laki sekä tullin ja verohallinnon www-sivut. Näiden lisäksi selkokielen teoria-aineisto on Äärilä ym. kirjoittama: ”Arvonlisäverotus käytännössä” vuodelta 2017. Verohallinnon verkkoseminaarit maahantuonnin arvonlisäverotuksesta 15.12.2017 sekä maahantuonnin arvonlisäverotuksen perusteesta 4.10.2018 osoittautuivat myös tärkeiksi lähteiksi.

Arvonlisäverotuksen siirtyessä tullilta verohallintoon on oltava tarkkana oikeanlaisessa menettelyssä. Opinnäytetyöni teoreettinen viitekehys on kuvattu kuviossa 1. Kun tavara tuodaan Euroopan unionin rajan yli, sen arvonlisäverotuksen menettely on muuttunut vuoden 2018 alusta. Lakimuutosten vuoksi toimivaltaisten viranomaisen tehtävät ovat muuttuneet. Maahantuonnin arvonlisäverotus siirtyi tullilta verohallintoon. Asiakas, joka on tuonut tavaran maahan, antaa ensin tulli-ilmoituksen, josta tulli antaa tullauspäätöksen. Tämän jälkeen asiakas tarkistaa, kumman asiakas hän on, tullin vai verohallinnon? Verohallinnon asiakkaita ovat arvonlisäverorekisteriin rekisteröityneet arvonlisäverovelvolliset maahantuojat ja yksityiset elinkeinoharjoittajat, kun tuonti liittyy heidän liiketoimintaansa. Tullin asiakkaat ovat kaikki yksityishenkilöt ja yksityiset elinkeinoharjoittajat silloin kun tavaran tuonti ei liity heidän liiketoimintaansa. Tullin asiakkaita ovat myös ulkomaalaiset elinkeinoharjoittajat, jotka eivät ole Suomen alv-rekisterissä. Kun asiakas kuuluu verohallinnon asiakaspiiriin, hän laskee itse maahantuonnin arvonlisäveron määrän veron perusteesta sekä ilmoittaa ja maksaa maahantuonnin arvonlisäveron OmaVero -palvelussa.



Kuvio 1. Teoreettinen viitekehys

2.4 Käytettävät menetelmät

2.4.1 Käytettävät menetelmät ja aineiston kerääminen

Opinnäytetyön empirisen osan toteutan käyttäen kvalitatiivista menetelmää. Tämän opinnäytetyön tavoite on selittää ja kuvailla muutokset maahantuonnin arvonlisäverotuksessa teoriatasolla ja soveltaa teoriaa selittämällä ja kuvailemalla case-yrityksen menettelytapoja ja vaikutuksia johtuen arvonlisäverotuksen muutoksesta.

Lähtökohtaisesti pyrin käsittelemään muutosta kvalitatiivisen, eli laadullisen, metodin määrittelemänä kokonaisvaltaisesti. Kvalitatiivisen menetelmän määrittely on laaja ja moninainen. Kvalitatiivista menettelytapaa ei ole rajattu tiettyyn määritelmään, vaan tutkimusmuoto on tekijänsä valitsema ja määrittelemä. Alusta asti osa tutkimusmetodia on olennaisesti tiedon analysointi itse kirjoitusprosessissa. Tutkimusmenetelmään voi sisällyttää kvantitatiivista eli määrällistä tutkimusmenetelmää käyttäen esimerkiksi tilastoja havainnollistamaan tietoa. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa voi käyttää myös tapaustutkimuksen metodeja sekä muita case-tutkimuksen tyypillisiä menetelmiä esimerkiksi vertailevaa tutkimusnäkökulmaa. Kvalitatiivisessa tutkimusmenetelmässä tutkittavaa asiaa on tarkoituksena tutkia kokonaisvaltaisesti. Tutkimusote on subjektiivinen ja sidottu sosiaalisen ympäristön ilmiöihin. Laadullinen tutkimusmenetelmä on riippuvainen ehdollisista selityksistä rajoittuen tiedettyihin rajaehtoihin ja tämä on tärkeää ottaa huomioon, kun tutkimustuloksia tarkastellaan. Kvalitatiivisen tutkimuksen yksi merkittävimmistä tavoitteista onkin enemmän löytää ja kuvata tosiasioita kuin todentaa jo ennalta tiedettyjä teesejä. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 161; Pitkäranta 2004, 8-9.)

Koska tutkimusongelmani perustuu arvonlisäverotuksen muutoksiin, opinnäytetyöni laadullinen tutkimus toteutuu lainoppiin pohjautuvana eli oikeusdogmaattisena tutkimuksena. Lakimuutoksen myötä tutkittavaa asiaa lähestytään oikeusdogmaattisessa tutkimuksessa ennen kaikkea siitä näkökulmasta, että miten lakia tulee missäkin tilanteessa tulkita voimassaolevien oikeuslähteiden avulla (Husa, Mutanen & Pohjolainen 2008, 19-20).

Keskeisenä metodina opinnäytetyössäni on myös vertailu aikaisemman ja voimassa olevan lainsäädännön vaikutuksista maahantuonnin arvonlisäverotuksessa.

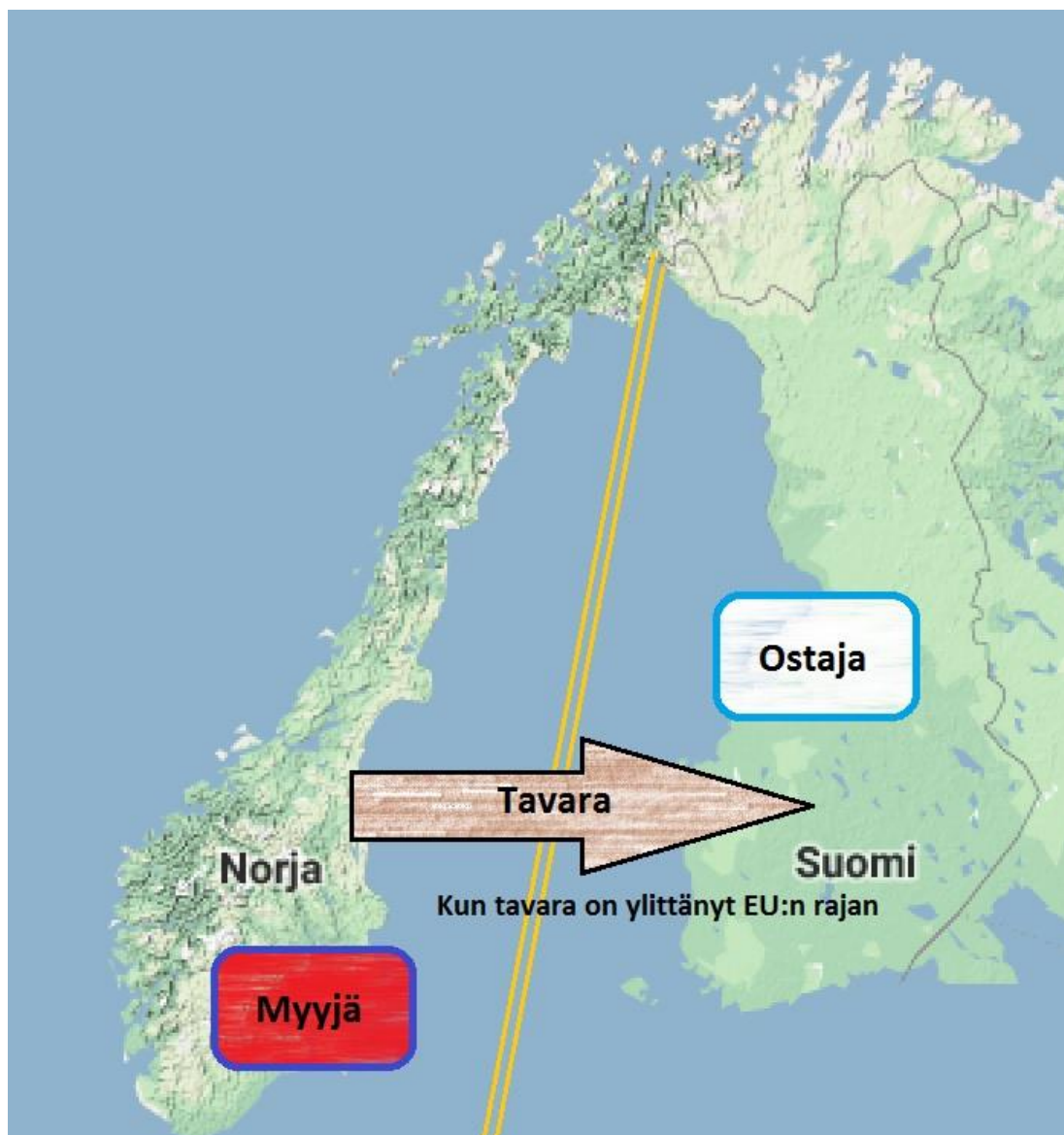
Laadullista tutkimusmenetelmää käytetään ymmärtämään syitä, mielipiteitä ja motiiveja, joita esiintyy tutkittavan kohteen tai asian taustalla. Kvalitatiivinen metodologia kuvaa ihmisten omia kirjallisia tai suullisia sanoja ja havaittavissa olevaa käyttäytymistä. Tutkija käsittelee esimerkiksi merkityksiä ihmisten elämässä sekä kiinnittää huomiota ihmisten ajatteluun ja toimintaan jokapäiväisessä elämässä. Tutkittavaa tietoa kerätään yleisesti ryhmähaastattelujen ja henkilökohtaisten haastattelujen avulla. Keskeisinä näissä korostuvat osallistuminen ja tarkkailuun perustuvat havainnot. Kvalitatiivinen haastattelu on joustavaa ja toiminnallista ja tutkimusmetodina se pyrkii olemaan perusteellinen ja kokonaisvaltainen. Syvähaastattelu käydään kasvotusten haastattelijan ja haastateltavan kesken, jotta näkemykset, kokemukset tai tilanteet pystytään ilmaisemaan omin sanoin ymmärrettävästi ja haastateltavan tarkkailuun on luonteva mahdollisuus. Syvähaastattelu on ennemminkin yksilöiden välistä keskustelua kuin kysymys-vastaus-asettelua. Haastateltavien otanta on tyypillisesti pieni ja haastateltavia on vain muutama. (Taylor, Bogdan & Devault 2015, 17-21; 101-104.)

2.4.2 Haastateltavien valinta

Aineisto on tarkoitus kerätä luonnollisessa ja todellisessa ympäristössä, niin kuin tyypillisen kvalitatiivisen tutkimuksen on tarkoituskin tapahtua (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 164). Haastattelujen kohdejoukon valitsen tarkoituksenmukaisesti case-yrityksen henkilökunnasta ja yhteistyökumppaneista, jotka tullaan ja verotukseen liittyvistä asioista tietää, ja toteutan näin joukon yksilöhaastatteluja (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 164; 181), mutta haluan antaa tutkimuksessani tilaa myös saturointiolle: jatkan haastatteluja niin kauan kuin ne antavat vastauksia tutkimusongelmani kysymyksiin (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 182).

3 MAAHANTUONTI

Maahantuonnilla tarkoitetaan tavaran ostamista ja tuomista kolmansista maista (kuva 1). Tavaroiden ostaminen ja tuonti tapahtuu sellaisten maiden välillä, joista toinen kuuluu ja toinen ei kuulu Euroopan yhteisön tullialueeseen tai veroalueeseen. Suomella on maaraja Venäjän ja Norjan kanssa, ja nämä kaksi maata ovat kolmansia maita. Lisäksi Suomella ja Ahvenanmaan maakunnalla on vesiraja. Ahvenanmaa on Euroopan veroalueen ulkopuolella. (KauppakamariTieto 2017.)



Kuva 1. Maahantuonti käsitteenä (Lisävirran www-sivut 2019. Muokattu Lehti, R.)

3.1 Tavara vai palvelu?

Maahantuonnin käsitettä mietittäessä on hyvä selvittää, onko maahantuotu hyödyke tavara vai palvelu? Tavaralla tarkoitetaan konkreettista, aineellista esinettä. Tavaraksi luokitellaan myös sähkö, kaasu, lämpö, kylmyys yms. energiahyödyke. Palvelua on kaikki muut hyödykkeet kuin tavarat. Palvelua on esimerkiksi työsuoritus, vuokraus, tarjoilu ja oikeuden luovutus esimerkiksi lisenssi. (Verohallinto 2017a.)

Maahantuonnilla tarkoitetaan tässä yhteydessä tavaran tuontia yhteisöön EU:n ulkopuolella olevista maista. Tavaran maahantuonti tapahtuu Suomessa, kun tavara on täällä Suomessa, kun se tuodaan yhteisöön eli EU-maahan. Tällainen on tilanne, jossa tavara tuodaan suoraan Suomeen EU:n ulkopuolelta eli esimerkiksi suoraan Norjasta Suomeen, jolloin myyjä on Norjassa ja ostaja on Suomessa. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 86 §; Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2017, 471.)

3.2 Maahantuonti vai yhteisöhankinta?

Maahantuonnin käsitettä mietittäessä on hyvä myös selvittää, onko tavaran toimituksessa kyse maahantuonnista vai yhteisöhankinnasta? Kuvitellaan tilanne, jossa Suomessa sijaitseva yritys X ostaa saksalaiselta toimittajalta tavaraa. Tavara saapuu Suomeen suoraan toimittajan tehtaalta Kiinasta. Ratkaisevaa tässä on Kiinasta tullut tavara, jolloin EU:n ulkopuolisen tavaran maahantuonti toteutuu. Saksalaisella myyjällä ei ole tässä tapauksessa väliä, vain lasku saapuu Saksasta, ei tavara. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 86 §; Hirvonen 2018.) Yhteishankintaa kuvaa seuraava tilanne, jossa Suomessa sijaitseva yritys X ostaa sveitsiläiseltä toimittajalta tavaraa ja tavara tuodaan Suomeen toimittajan tehtaalta Hollannista. Ratkaisevaa on taas tavara, jonka tuonnissa EU:n raja ei ylity Suomen ja Hollannin välissä. Vain lasku liikkuu Suomen ja Sveitsin välissä. Kyseessä on siis yhteisöhankinta, ei maahantuonti. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 26 a §; Hirvonen 2018.) Arvonlisäverolain 26 § määrittelee käsitteen yhteisöhankinta niin, että irtain esine on vastikkeellisesti hankittu ja myyjä, ostaja tai joku muu on kuljettanut irtaimen esineen ostajalle heidän puolestaan, toisesta EU-maasta toiseen (arvonlisäverolaki 1501/1993, 26 §).

3.3 Verollista vai verotonta?

Tavaran maahantuonnista säädetään AVL 9 luvussa. Tavaran maahantuonti on pääsääntöisesti verollista. Yhteisön ulkopuolelta tulevan tavaran tuonti ja verotus tapahtuu siinä maassa, jossa tavara ylittää yhteisön verorajan tai se asetetaan vapaaseen liikkeeseen (termi selitetty kohdassa 4.4). Tällä säännöksellä tarkoitetaan esimerkiksi tilannetta, jossa tavara tuodaan Suomeen suoraan EU:n ulkopuolelta eli esimerkiksi suoraan Norjasta Suomeen. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 86 §; Hirvonen 2018; Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2017, 472.)

Tavaran maahantuonnilla voi olla myös verottomuussäntö, jolloin maahantuonti on verotonta. Verottomuus on säädetty, koska maahantuotujen tavaroiden myynti liiketoiminnassa on verotonta. Myös tiettyjen tullittomuusasetuksien, EU:n tullikoodeksin (Unionin tullikoodeksi tarkoittaa Euroopan parlamentin ja neuvoston asetusta (EU) 952/2013 unionin tullikoodeksista, englanniksi UCC = Union Customs Code) tai tullilain perusteella on säädetty, että tullittomien tavaroiden maahantuonti on verotonta.

Maahantuonnin arvonlisäverottomuus edellyttää sitä, että siitä on säädetty arvonlisäverolaissa, yksin pelkkä tullittomuus ei määritä arvonlisäverottomuutta. (Tullin asiakasohje 35/2015.) Verottomat maahantuontitilanteet löytyvät AVL 94 §:stä. Kerron verottomista maahantuonneista enemmän luvussa 8.3.

4 TULLAUS

4.1 Tulli

Tullitoiminnasta vastaa Suomen tulli, joka on valtiovarainministeriön alainen viranomaisen. Tullin hallintolain mukaan tullin tehtäviin kuuluvat esimerkiksi tulliselvityksistä ja verotuksesta, myös maahantuonnin verotuksesta huolehtiminen sekä valvoa ulkomaan tuontia, vientiä ja liikennettä. Myös tullirikollisuuden selvittäminen ja estäminen kuuluvat tullin tehtäviin. (Laki tullin hallinnosta 2012, 1-2 §.)

4.2 Tullaus

Maahantuonti tapahtuu Suomessa myös silloin, kun tavaran tuonti tapahtuu toisen EU-maan kautta, mutta on asetettu menettelyyn, jossa tavaraa ei ole tarvinnut tullata siinä maassa, jonka alueelle se on ensin saapunut ylittäessään yhteisön verorajan jatkaakseen siitä Suomeen. Tällainen menettely on esimerkiksi tavaran asettaminen eli luovutus vapaaseen liikkeeseen (termi selitetty kohdassa 4.4). Kun tämä menettely päättyy tavaran ollessa Suomessa, on myös maahantuonti tapahtunut Suomessa. Muita tällaisia menettelyjä ovat esimerkiksi passitusmenettely, väliaikainen varastointi tai siirto tullivarastoon. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 86 §; Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2017, 471–472.)

Tavaraa tuodessa Suomeen EU:n ulkopuolelta, on se ilmoitettava tullattavaksi eli tavara on tuontitullattava ja tavaroille on osoitettava tullimenettelymuoto. Tullille annetaan tavarasta tullililmoitus ja tämän ilmoituksen perusteella tavaralle vahvistetaan tulliarvo tullin puolesta. Tulli kantaa tavarasta tullin ja tietyissä tilanteissa arvonlisäveron sekä tuontimaksun ja muita maahantuontiin liittyviä maksuja, mikäli tavaran tuonti näitä vaatii. (Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2017, 472.)

4.3 Tullin rekisteröity asiakas ja huolintapalvelut

Tullin asiakkaana voi olla käteisasiakkaana tai rekisteröityneenä asiakkaana. Rekisteröinnillä ei tarkoiteta arvonlisävero- tai muuta yritysrekisteriä, vaan rekisteröintiä juuri tullin asiakkaaksi. Maahantuojia voi rekisteröityä itse tai käyttää ulkoistettuja asiamiespalveluja, jolloin huolinta- ja kuljetusliikkeet ovat rekisteröityneitä tullin asiakkaita. Näin esimerkiksi ulkoistettu huolintaliike toimii edustajana ja hoitaa lainvelvoittamat ja tullisäädöksissä mainitut tullitoimet ja tullimenettelyt. Rekisteröitynyt tullin asiakas saa sovitun maksuajan tullilaskuille ja luottoasiakas saa oman tulliluottonsa kautta ja luovutus päätöksellä oikeuden maksaa maahantuotujen tavaroiden tullit vasta tavaroiden luovutuksen jälkeen. Edustusmuotoja ovat suora, välillinen ja suora edustus takaa-ajan vastuulla. Edustusmuoto vaikuttaa esimerkiksi tullin vaatimiin vakuuksiin, vastuisiin ja tullimenettelyihin. (KauppakamariTieto 2019; Tullin www-sivut 2019.)

Pääsääntöisesti rekisteröitynyt tullin asiakas saa tullivelalleen kymmenen päivän maksuajan velan kirjaantumisesta Euroopan unionin tileihin. Tästä on tarkat ehdot Euroopan unionin tullikoodeksissa. Suomalainen rekisteröitynyt tullin asiakas, jolla on lupa luottoasiakkuuteen, ja joka on antanut vakuuden tullivelastaan, saa käytännössä tullikoodeksin mukaisen maksunlykkäyksen ja tullivelka erääntyy maksettavaksi yleisesti noin kuukaudessa. (EUVL L 343, 29.12.2015/2015,662; KauppakamariTieto 2019.)

4.4 Tuonnin tullimenettelyt ja tullittomuus

”Tullittomuus ei kuitenkaan takaa automaattisesti arvonlisäverottomuutta, vaan maahantuonnin arvonlisäverottomuus edellyttää sitä, että verottomuudesta on säädetty arvonlisäverolaissa.” (Tullin asiakasohje 35/2015).

Maahantuonnin tullimenettelymuotoja ovat esimerkiksi luovutus vapaaseen liikkeeseen ja tietty käyttötarkoitus. Kerron näistä kahdesta menettelymuodoista tässä luvussa enemmän, koska nämä muodot koskevat case-yritystä. Muita tullimenettelymuotoja ovat esimerkiksi väliaikainen varastointi, varastointimenettely, sisäinen jalostusmenettely, väliaikainen maahantuonti (ilman tuontitulleja) ja ulkoinen passitus. (Tullin www-sivut 2019.)

Tullimenettelyiden yleisin muoto on luovutus vapaaseen liikkeeseen ja se tarkoittaa sitä, että tavara saa unionitavaran tullioikeudellisen aseman verotuksen kautta ja näin tavara vapautuu Euroopan unionin normaaliin sisäiseen vapaaseen liikkuvuuteen. Tavaraan sovelletaan kauppapoliittisia toimenpiteitä, joiden perustana on EU:n jäsenmaiden yhteinen kauppapoliittikka ja lain mukaiset tullit tulevat kannettaviksi. Kauppapoliittisia toimenpiteitä ovat muun muassa tuontikiellot ja tuonnin määrälliset rajoitukset sekä tuontiin liittyvät suoja- ja valvontatoimenpiteet. Jotta tavara voidaan luovuttaa vapaaseen liikkeeseen, sen edellytyksenä on, ettei tavaraan kohdistu rajoituksia tai kieltoja. Tavaran käyttötarkoituksesta riippuen, tavara voidaan luovuttaa vapaaseen liikkeeseen myös kokonaan tuontitulleitta tai alennetuin tullein. (KauppakamariTieto 2018; Tullin www-sivut 2019.)

Tietty käyttötarkoitus eli end-use on luvanvarainen edullinen tullikohtelu ja se myönnetään EU:n tullialueen ulkopuolelta tuotaville tavaroille, jotka luovutetaan vapaaseen liikkeeseen tiettyä käyttötarkoitusta varten tai tietyssä yhteydessä. (Tullin www-sivut 2019.) Case-yrityksen laivaan jäävät EU:n ulkopuoliset maahantuonnit ovat siis tullittomia end-use -luvanvaraisia tuonteja. Kerron end-use-luvasta ja tullivapaudesta enemmän empiriaosassa.

5 MAAHANTUONNIN ARVONLISÄVEROTUSMENETTELY

5.1 Menettelyn muutos

Keskeisemmät muutokset menettelyssä ovat toimivaltaisen viranomaisen määrääminen verohallinnon ja tullin välillä sekä menettelyn siirtyminen oma-aloitteiseksi. Maahantuonnin arvonlisäverotus siirtyi tullilta verohallintoon 1.1.2018 siltä osin, kun kyse on arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyjen yritysten tekemistä tavaroiden maahantuonneista. (Huhtala, Kallio, Lindholm, Ojala, Säaskilahti & Takalo 2018, 630; Verohallinto 2017a.)

Sen tahon, jonka kanssa toimija asioi, ratkaisee se, onko maahantuojaja merkittynä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin tullin vahvistaman tullauspäätöksen hyväksymisajankohtana. Maahantuojan rekisteröintitilanteen voi tarkistaa Yritys- ja yhteisötietojärjestelmästä (www.ytj.fi) y-tunnuksen avulla. Verohallinto on toimivaltainen viranomainen maahantuojan ollessa arvonlisäverovelvollisten rekisterissä tulli-ilmoituksen hyväksymisajankohtana. (Verohallinto 2017b.)

Menettelyn muutos toi muutoksia muun muassa arvonlisäverolakiin, tullilakiin ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettuun lakiin. Muutos on laaja ja koskee noin 99 % kaikista maahantuonneista. Tulli on kantanut maahantuonnista arvonlisäveroa keskimäärin noin 2,4 miljardia euroa ja noin 23 000 yritystä kuuluu uuden menettelyn piiriin, jossa menettely siirtyy verohallinnon hoidettavaksi. (Hirvonen 2018; Verohallinto 2017a.) Pääsääntöisesti muuttuneita säännöksiä sovelletaan myös

Ahvenanmaan ja muun Suomen välisissä tuonneissa, mutta tämä osio on rajattu tämän opinnäyteyön ulkopuolelle.

5.2 Muutoksen taustaa ja miksi menettely muuttui?

Valtiovarainministeriö asetti vuonna 2015 Veto-hankkeen, johon kuului auto- ja valmisteverotuksen siirtäminen tullilta verohallintoon 1.1.2017 ja maahantuonnin arvonlisäverotuksen siirtäminen tietyiltä osin tullilta verohallintoon 1.1.2018. (Verohallinto 2017a.)

Hallituksen esityksen (HE 45/2017) mukaan maahantuonnin arvonlisäverotuksen käsitteleminen siirtyi pääosin verohallinnolle 1.1.2018 alkaen. Hallituksen esityksessä siirto koskee vain arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyjä tuojia. Alv-rekisteriin kuuluvat vain sinne merkityt yritykset, jotka täten saavat alv-tunnuksen. Vain näiden yritysten tuontien arvonlisävero ja sen valvonta kuuluvat verohallinnolle. HE julkistettiin 4.5.2017 ja esitys vahvistettiin laeiksi L523/2017 ja L524/2017 jo 11.8.2017, joten lainsäädäntöprosessi eteni todella nopeasti. (HE 45/2017; Verohallinnon www-sivut 2019; Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2017, 472.)

Elinkeinoelämä oli jo pitkään toivonut menettelyn muutosta maahantuontiin, koska etuja on useita: Yrityksen rahaa ei ole kiinni maahantuonnin arvonlisäveroissa, yrityksen on yksinkertaisempi asioida saman viranomaisen kanssa eli verohallinnon kanssa ja maahantuonnin verotusmenettely on sama kuin kaikissa muissakin arvonlisäveroissa. (Hirvonen 2018; Verohallinto 2017a.)

5.3 Lykätty menettely

Ennen lainsäädännön muutosta maahantuonnin arvonlisävero tapahtui Suomessa maahantuonnin yhteydessä. Osana tavarantoimituksen tullausta, tullikantoi arvonlisäveron ja tullivastasi myös maahantuonnin veron perusteen ja verovapaan tuonnin määrittämisestä. Nämä menettelysäännökset olivat pitkälti sidoksissa tullilainsäädännön kanssa. Maahantuojaksi oli verovelvollinen ja maahantuojaksi oli merkitty tuontitavaran

tullauspäätökseen tavaranhaltijaksi. (Arvonlisäverolaki 86 b §; Salomaa 2017; Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2017, 472-473.)

Muutosten jälkeen verotus on siirretty pääosin verohallinnon hoidettavaksi ja samassa yhteydessä siirryttiin menettelyyn, jossa maahantuonnit, niistä laskettu vero ja veroja koskeva vähennys ilmoitettaisiin arvonlisäveroilmoituksella oma-aloitteisesti samaan tapaan kuin yhteisöhankeinnot, jolloin veroa ei tarvitsisi maksaa pääsääntöisesti. Uusi termi -lykätty menettely- tuli käyttöön 1.1.2018 arvonlisävero-rekisteröityjen osalta (kuva 2). Tulli ei siis enää veroa rajalla alv-rekisteriin kuuluvien yritysten tuoneista eikä tullauspäätökseltä löydy enää arvonlisäveron määrää. Tulli ei enää kannakaan arvonlisäveroa vaan maahantuojat itse laskevat arvonlisäveron ja ilmoittavat itse maahantuonnin arvonlisäveroa koskevat tiedot verohallinnolle. Yritykset laskevat veron itse, ilmoittavat ja vähentävät sen OmaVero -palvelussa. Tullilainsäädännön menettelysääntöksiä ei sovellettaisi enää verohallinnon hoitamiin arvonlisäverotuksiin ja näin esimerkiksi tulli luovuttaisi tavarat riippumatta arvonlisäveron maksamisesta. (Hirvonen 2018; Salomaa 2017; Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2017, 472-473.)

15.12.2017 Maahantuonnin arvonlisäverotus, verkkoseminaari

Mitä on maahantuonnin arvonlisäverotus?

Tulli-ilmoitus:
Tavara on tuontitullattava.
Yritykset antavat tiedot SAD-lomakkeella tai EDI-sanomana.
Tulli-ilmoitusta varten on oltava kauppalasku, josta ilmenevät mm. tavaran hinta ja toimitusehdot.

Tullauspäätös/lasku:
Tullin antama päätös, josta ilmenevät mm:
- tullausarvo,
- tullit ja muut Tullin kantamat maksut,
- tulli-ilmoituksen hyväksymisajankohta ja
- tullauspäivä

Lykätty menettely:
- Tulli ei kannaa maahantuonnin arvonlisäveroa
- Maahantuojat itse laskevat, ilmoittavat ja maksavat maahantuonnin arvonlisäveron
- Maahantuonnista suoritettavan veron ja sen vähennyksen ajankohdat yhdentyvät

1.1.2018
ALV-rekisteröidyt

Kuva 2. Maahantuonnin arvonlisäverotus (verohallinto 2017a)

Lykätty menettely on käytössä 21 EU-maassa. Se ei ole käytössä Kyproksella, Irlannissa, Italiassa, Saksassa, Sloveniassa eikä Isossa-Britanniassa. Lykätty menettely on käytössä muissa EU-maissa eri muodoissa ja eri maissa on eri käytännöt. Lykättyä menettelyä voi soveltaa esimerkiksi vain tiettyyn euromääräiseen arvoon tai erityisluvan alla. 15 muussa EU-maassa on käytössä lupamenettely lykättyyn menettelyyn siirtymiseksi ja yrityksen on täytettävä tiettyjä kriteereitä esimerkiksi maksamatonta verovelkaa ei saa olla. Jos yrityksellä on verovelkaa, lykättyä menettelyä ei ole pystynyt soveltamaan yrityksen maahantuonteihin. Osa EU-maista on rajoittanut lykätyn menettelyn käyttöä esimerkiksi rajattuihin tuotteisiin, tietyille teollisuudenaloille ja vain yrityksiin, joiden tuonti ylittää tietyn raja-arvon. Suomessa ei ole mitään erityiskäytäntöä, vain se, että yritys on arvonlisäverorekisterissä riittää lykättyyn menettelyyn. Joissain EU-maissa tulli- ja veroviranomainen on yhdistetty yhdeksi ja samaksi viranomaiseksi; Suomessa ne ovat kaksi eri viranomaista, vaikkakin molemmat ovat valtionvarainministeriön alaisuudessa. (Hirvonen 2018; Verohallinto 2017a.)

5.4 Vähennysoikeus ja veron vähennys

Verovelvollinen saa vähentää maahantuomastaan tavarasta suoritettavan veron (AVL 102 §). Säännöksen mukaan edellytyksenä vähennysoikeuteen on, että maahantuotu tavara tulee verovelvollisen liiketoimintaa varten ja näin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Tullauspäätöksessä ilmoittaja on maahantuojaja, jolla vähennysoikeus on. (Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2017, 480–481.)

Maahantuonnista suoritettavan veron ja veron vähennyksen ajankohdat yhdentyvät. Vähennysoikeus kohdistetaan ajallisesti sille kuukaudelle, jonka aikana maahantuotava tavaraa koskeva tullauspäätös on annettu (AVL 141 §).

Ennen menettelyn muutosta yrityksen liiketoimintaa varten tehdystä maahantuonnista yritys maksoi tullille arvonlisäveron ja vähensi tämän jälkikäteen omalla kausiveroilmoituksella noin puolitoinen kuukautta myöhemmin. Jos yrityksellä ei ollut muita myynnin veroja suoritettavana, yritys tuli saamaan tämän tullille maksetun

arvonlisäveron palautuksena verohallinnolta. Lykättyssä menettelyssä yritys asioi vain verohallinnon kanssa. (Verohallinto 2017a.) Hallituksen esityksen mukaan myös liikaa tai aiheetta kannettu arvonlisävero palautetaan maahantuojalle vain siinä tapauksessa, kun tullin on vastannut maahantuonnin arvonlisäveron kannosta, käytännössä niistä, jotka eivät kuulu arvonlisäverorekisteriin. Alv-rekisterissä olevat yritykset voivat oikaista verotietoja veroilmoituksella oma-aloitteisesti OmaVero -palvelussa. (HE 45/2017.)

Eräs oikeuskäytännön esimerkki arvonlisäveron vähennysoikeudesta on keskusverolautakunnalta vuodelta 2000. Tapauksessa ruotsalainen emoyhtiö oli ostanut koneita USA:sta ja myi ne Suomessa. Maahantuonnin yhteydessä tavaranhaltijaksi oli merkitty emoyhtiön suomalainen tytäryhtiö, joka maksoi arvonlisäveron ja muut maksut ja veloitti ne edelleen emoyhtiöltä. Tytäryhtiön nimissä maahantuodut ja tullatut koneet eivät olleet tytäryhtiön käytössä sen omassa liiketoiminnassa, vaan maahantuodut koneet liittyivät emoyhtiön arvonlisäverolain mukaiseen liiketoimintaan. Tytäryhtiöllä ei ollut oikeutta vähentää arvonlisäveroa, joka oli kannettu maahantuonnin yhteydessä. (KVL 2000:34.)

5.5 Toimivaltainen viranomainen

Maahantuojan alv-rekisteröintistatus tullin ilmoituksen hyväksymisajankohtana määrittää toimivaltaisen viranomaisen. Tullauspäätöksessä on hyväksymispäivämäärä, joka tarkoittaa tullin ilmoituksen hyväksymisajankohtaa ja arvonlisäveron suorittamisvelvollisuuden syntyhetkeä. Tämä ajankohta ratkaisee toimivaltaisen viranomaisen. Jos maahantuoja on alv-rekisterissä hyväksymispäivämäärän ajankohtana, asiointi tapahtuu verohallinnon kanssa ja jos maahantuoja ei ole alv-rekisterissä tuona päivänä, asiointi tapahtuu tullin kanssa. (Tullin www-sivut 2019; Verohallinto 2017a.)

Käytännössä myös tullauspäätöksellä tullin on ratkaissut toimivaltaisen viranomaisen hyväksymispäivämäärän mukaan ja lisännyt tullauspäätökseen Lisätietoja / Huomautuksia kohtaan tekstin, jossa veloitetaan ilmoittajan tai välillisessä edustuksessa olevan päämiehen antamaan maahantuonnin arvonlisäveroa koskevat tiedot verohallinnolle käyttäen arvonlisäveroilmoitusta. (Verohallinto 2017a.)

5.5.1 Verohallinnon tehtävät

Verohallinto vastaa arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyjen yritysten maahantuontien osalta muun muassa arvonlisäveron maksamisen valvonnasta, veron palauttamisesta ja verotarkastuksista. Verohallinto vastaa myös veron jälkikäteisestä määräämisestä, ennakkoratkaisujen antamisesta, veron huojentamisesta, veronkannosta ja perinnästä sekä kirjallisesta ja muusta ohjauksesta. (Hirvonen 2018; Verohallinto 2017a.)

5.5.2 Tullin tehtävät

Tulli toimittaa tullauksen niin kuin ennenkin. Tullit ja muut maksut ja verot maksetaan edelleen tullille. Tullille jää muiden kuin arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyjen tekemät tuonnit, myös niissä tapauksissa, jos rekisteröinti on vasta vireillä. Tulli vastaa luonnollisten henkilöiden, yksityishenkilöiden eli kuluttajien tekemien tuontien verotuksesta ja tullin toimivaltaan kuuluu myös ne yksityisten elinkeinoharjoittajien maahantuonnit, jotka eivät liity tuojan liiketoimintaa eli tuonti on tarkoitettu elinkeinoharjoittajan yksityiskäyttöön. Tulli vastaa myös sellaisten ulkomaisten yritysten tuonneista, jotka eivät ole Suomessa alv-rekisterissä. Tällaiset yritykset maksavat arvonlisäveron tullille tullauspäätöksellä ja hakevat sen takaisin myöhemmin alv-palautuksena. (Hirvonen 2018; Tullin www-sivut 2019; Verohallinto 2017a.)

Tulli kuitenkin valvoo arvonlisäveron oikeellisuutta tulliselvitykseen liittyvän valvonnan yhteydessä ja tullin toimivaltaa kuuluu myös tullisäännösten vastainen tuonti sekä rikostutkinta. (Hirvonen 2018; Verohallinto 2017a.)

5.5.3 Tullilainsäädännön vastainen tuonti

Tulli vastaa arvonlisäveron kannosta niistä maahantuonneista, jotka ovat olleet tullilainsäädännön vastaisia. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että tullin valvonnassa olevat tietyt menettelymuodot päättyvät tullisäännösten noudattamatta jättämisen vuoksi. Tällaisia menettelyjä ovat väliaikainen varastointi, varastointimenettely, sisäinen jaostusmenettely, väliaikaisen maahantuonnin menettely kokonaan tuontitullitta ja

ulkoinen passitusmenettely (AVL 86 a §.) Käytännössä tämä tarkoittaa esimerkiksi sellaisia tilanteita, että tullivarastosta on kadonnut tavaraa tai tavaroita on siirretty luvatta pois tullivarastosta tai passitusmenettelystä tai tavaroita ei ole esitelty Tullille ollenkaan. Jälkimmäinen tapaus voi olla esimerkiksi salakuljetus. Tällaisissa tilanteissa verovelvolliseksi voi joutua huolintaliike tai varaston ylläpitäjä ja tullin hoitaa tällaisissa tapauksissa arvonlisäverotuksen alusta loppuun. (KauppakamariTieto 2018; Verohallinto 2017.)

5.5.4 Erityismenettely

Hallituksen esityksessä esitettiin, että verovelvollisuutensa laiminlyövät toimijat halutaan valvonnan piiriin, joten säädettiin erityismenettely. Erityismenettely tarkoittaa poistamista lykätystä menettelystä. Väärinkäyttöihin syylistyneen tai todennäköisesti syylistyvän tuojan maahantuonteihin voi verohallinto määräyksellä asettaa sovellettavaksi erityismenettelyä määräajaksi. (AVL 100 a §.) Tällainen väärinkäytös voi olla verovelka tai muita laissa mainittuja laiminlyöntejä. Erityismenettelyä voidaan soveltaa, jos verovelvollinen on edeltäneiden 12 kuukauden aikana laiminlyönyt ennakkoperintälain 26 § velvollisuuksia. Väärinkäytökset voivat olla verovelkaa tai muita laissa mainittuja laiminlyöntejä ja nämä velvollisuudet tarkoittavat olennaista laiminlyöntiä veronmaksussa, kirjanpidossa, ilmoitus- tai muistiinpanovelvollisuudessa tai muussa sellaisessa, esimerkiksi ennakkoperintärekisteristä poistamisesta laiminlyönnin takia. Velvollisuuden laiminlyöntiä on myös, jos verovelvollinen on toistuvasti tai vakavasti rikkonut tullilainsäädäntöä. Erityismenettelyssä tullin luovuttaa maahantuotavat tavarat vasta sitten, kun ilmoitusvelvollisuus on täytetty ja arvonlisävero maksettu. Kriittinen tilanne tulee, jos yritys maahantuo esimerkiksi pilaantuvaa tavaraa. Verohallinto asettaa yrityksen erityismenettelyyn päätöksellä, joka on valituskelpoinen. Menettely on aina määräaikainen 3 vuotta ja muutoksenhaku-aika on 60 päivää. Verovelvolliselle varataan aika, jossa on tilaisuus antaa selvitys. (EPL 26 §; Hirvonen 2018; Verohallinto 2017a.)

6 OMA-ALOITTEINEN MENETTELY

6.1 Ennen muutosta

Vielä vuonna 2017, kun arvonlisäverovelvollinen maahantuojaja toi tavaraa esimerkiksi Venäjältä Suomeen, maahantuojaja teki ensimmäiseksi tullilmoituksen tullille ja tulli luovutti tavaran vapaaseen liikkeeseen. Tämän jälkeen maahantuojaja sai tullauspäätöksen, joka oli samalla lasku, josta ilmeni maahantuonnin arvonlisäveron määrä ja tullin kantamat tullit ja ne tuli maksaa tullille maahantuonnin yhteydessä. Kun arvonlisävero oli maksettu tullille, niin maahantuojaja ilmoitti arvonlisäveron määrän kausiveroilmoituksella käytännössä puolitoista kuukautta myöhemmin arvonlisäveron maksamisesta ja vähennys koski arvonlisäveroa, jos tuonti oli tapahtunut liiketoiminnan käyttöön. (Verohallinto 2017a.)

6.2 Oma-aloitteinen menettely

Muutoksen jälkeen 1.1.2018 maahantuonnin arvonlisäverotusmenettely muuttui oma-aloitteiseksi (Verohallinto 2017b).

Käytännössä alkuvaiheen maahantuonnin vaiheet ovat samat kuin ennen muutosta. Arvonlisäverovelvollinen maahantuojaja antaa tullilmoituksen ja tulli luovuttaa tavaran vapaaseen liikkeeseen. Tämän jälkeen asiakas saa tullauspäätöksen. Tässä kohtaa muutos jo näkyy; tullauspäätös ei sisällä enää arvonlisäveron määrää maahantuonnista, vaan ainoastaan maksettavien tullien määrän. (Verohallinto 2017a.)

Oma-aloitteisessa menettelyssä arvonlisäverovelvollinen laskee maahantuonnin arvonlisäveron perusteen ja määrän itse. Veroa ei makseta tullille vaan vero ilmoitetaan ja vähennetään OmaVero-palvelussa arvonlisäveroilmoituksella verohallinnolle. Veroilmoituslomakkeessa on uusina tietokenttinä maahantuonnin veron peruste ja maahantuonnista suoritettava arvonlisävero.

Huomionarvoista on myös, että tullin luottoasiakkaiden antamaan yleisvakuuden arvoon ei enää sisällytetä arvonlisäveron osuutta. (Hirvonen 2018; verohallinto 2017a.)

6.3 OmaVero -palvelu

OmaVero -palvelu on sähköinen järjestelmä, jonka käyttö astui voimaan vuonna 2017. Kaikki kommunikointi verohallinnon kanssa ja oma-aloitteisten verojen ilmoitukset tapahtuvat sähköisen OmaVero -palvelun kautta. Paperinen ilmoitus käy vain poikkeustilanteissa. Oma-aloitteisia veroja ovat verot, joita ei erikseen määrätä verohallinnon puolesta vaan maksaja laskee, ilmoittaa ja maksaa määrän itse. Oma-aloitteisia veroja ovat arvonlisäveron lisäksi muun muassa apteekki- ja arpajaisvero, ennakonpidätyksiä yhteisöiltä, koroista ja osingoista, lähdeveroja osingoista ja koroista, vakuutusmaksuvero ja työnantajasuoritukset kuten maksetut palkat. Verohallinnon selvityspyynnöt ja päätökset tulevat OmaVero -palveluun. Myös yrityksen lisäselvitykset voi jättää sitä kautta.

Huomioitavaa on se, että kenellä on käyttöoikeus palveluun ja siten pääsy näihin tietoihin. (Hirvonen 2018; verohallinnon www-sivut 2019.)

6.4 Ajallinen kohdistaminen

Maahantuonnista suoritettava arvonlisävero kohdistetaan tullauskuukaudelle. Tullilta tullauksen yhteydessä saadusta tullauspäätöksestä ilmenee tullauspäivä ja ajallinen kohdistus tehdään pääsääntöisesti tämän päivämäärän mukaiselle kuukaudelle. Verohallinnolle suoritettava arvonlisävero, joka koskee maahantuonteja, kohdistetaan samalle verokaudelle kuin vähennys, joka sitä koskee ja näin ajankohdat ovat yhteneväiset. Verokauden pituus määräytyy yrityksen liikevaihdon määrästä. Jos liikevaihto on yli 100 000 euroa, on verokausi yksi kuukausi. Jos liikevaihto on vähemmän kuin 100 000 euroa, on yrityksen verokausi tapauksesta riippuen joko kalenterivuosi, neljännesvuosi tai kuukausi. Yksi tärkeimmistä muutoksen tuomista käytännönmuutoksista on se, että arvonlisäveroa ei tule konkreettisesti maksettavaksi, kun hankinta on kokonaan vähennyskelpoinen eli silloin, kun maahantuonti on tapahtunut kokonaan liiketoiminnan käyttöön. Arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytyksenä on myös se, että tullausasiakirjat sisältäen tullauspäätöksen ja siihen liittyvät asiakirjat, säilytetään osana kirjanpitoaineistoa. (AVL 102 a §; AVL 135 a 2 §; Hirvonen 2018;

verohallinnon www-sivut 2019; verohallinto 2017a.) Raportointi esimerkkejä seuraa empiriaosion alla.

6.4.1 Yleinen ja yksinkertaistettu korjausmenettely

Maahantuonnin raportoinnissa sattuneen virheen korjaamiseen sovelletaan samoja menettelyjä kuin arvonnlisäveron ja muidenkin oma-aloitteisten verojen korjaamiseen. Virhe korjataan ja korjatut tiedot annetaan verokaudelta verohallinnolle uudella, korvaavalla arvonnlisäveroilmoituksella. Korjaus tehdään sen verokauden ilmoitukselle, jolle virhe kohdistuu. Tarvittaessa verohallinto pyytää lisäselvitystä. (Hirvonen 2018; verohallinto 2017a.)

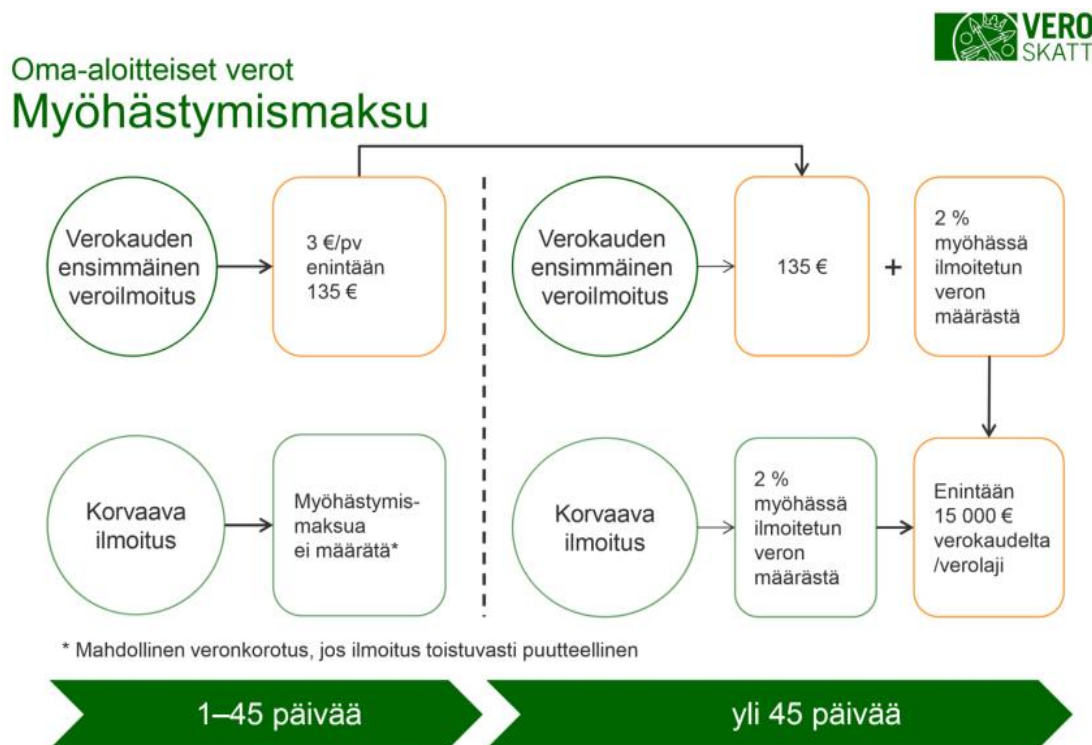
Vähäinen virhe korjataan viivyttlemättä muuttamalla ilmoitettavan veron määrää seuraavilta verokausilta. Tästä ei tule myöhästymisseuraamuksia. Verohallinnon määräämä vähäisen virheen raja on 500 euroa (veron määrä). Vähäinen virhe koskee kaikkia vähäisiä virheitä, molempiin suuntiin. (Hirvonen 2018; verohallinto 2017b.)

Määräajat virheen korjaamiseen ovat kaikille oma-aloitteisille verolajeille samat. Määräaika on kolme vuotta sen kalenterivuoden päättymistä seuraavan kalenterivuoden alusta, johon kuuluvaa verokautta korjaus koskee. Jos tilikausi on jokin muu kuin kalenterivuosi, määräaika voi muodostua myös hieman pidemmäksi. Esimerkiksi jos tilikausi on 1.1.-31.12.20018, virheen korjaus voidaan tehdä 31.12.2021 asti. Jos tilikausi on 1.4.2017-31.3.2018, korjaus voidaan tehdä samoin 31.12.2021 asti. (Hirvonen 2018; Verohallinnon www-sivut 2019.)

6.4.2 Sanktiot ilmoituksen myöhästyessä

Oma-aloitteisten verojen veroilmoituksen myöhästymismaksu on kaksiosainen (kuva 3.) Myöhästymismaksu perustuu päiväkohtaiseen ja veron määrään perustuvaan myöhästymismaksuun. Jos kohdekuukauden ensimmäinen veroilmoitus on myöhässä enintään 45 päivää, on myöhästymismaksu 3 euroa jokaiselta myöhästymispäivältä, enintään siis 135 euroa. Jos ilmoitus on myöhässä yli 45 päivää, on myöhästymismaksu 135 euroa + 2 % myöhässä ilmoitetun veron määrästä. Jos veroa ei tule maksettavaksi,

on myöhästymismaksu ainoastaan päiviin perustuva 135 euroa. Jos korjausilmoitus eli oikaisu toimitetaan 45 päivän kuluessa määräpäivästä, ei myöhästymismaksua tule. Jos taas korjausilmoitus toimitetaan yli 45 päivän jälkeen määräpäivästä, on myöhästymismaksu 2 % myöhässä ilmoitetun veron määrästä, mutta enintään 15 000 euroa verokaudelta per verolaji. (Hirvonen 2018; OVML 768/2016; Verohallinnon www-sivut 2019.)



Kuva 3. Oma-aloitteisten verojen myöhästymismaksu (verohallinnon www-sivut 2019)

Jos veroilmoitus on toistuvasti puutteellinen ja ilmoitusvelvollisuus laiminlyödään toistuvasti, voi seurauksena olla mahdollinen veronkorotus. Veronkorotus ei ole vero, vaan maksurangaistus. Veronkorotus määrätään tavallisesti veron määräämisen yhteydessä esimerkiksi verotarkastuksen yhteydessä. Veronkorotus on harkinnanvarainen ja se voidaan jättää määräämättä, jos laiminlyönti katsotaan vähäiseksi tai sille on pätevä syy. Jos veroa ei määrätä, veronkorotus on enintään 200 euroa. Veronkorotuksen perustaso on 10 %, mutta veronkorotus on vähintään 15 % ja enintään 50 %, jos ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti on toistuva tai jos verovelvollinen toiminnassaan osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevien velvoitteiden hoitamiseen. (Hirvonen 2018; OVML 768/2016; verohallinnon www-sivut 2019.)

6.5 Verovelvollisuus välillisessä edustuksessa

Lakimuutoksissa oli mainittu myös muutos välilliseen edustukseen. Pääsäännön mukaan maahantuonnin verovelvollinen on ilmoittaja eli henkilö, joka antaa tulli-ilmoituksen omilla nimissään tai jonka nimissä tulli-ilmoitus annetaan. Tulli-ilmoituksen voi antaa myös edustaja. Edustus voi olla suora. Tuolloin edustaja toimii asiakkaansa nimissä ja asiakkaan lukuun, jolloin päämies on ilmoittaja ja verovelvollinen. Käytännössä kaikki, jotka ovat rekisteröityneet tullin asiakkaaksi toimivat suorina edustajina ja käyttävät tullauksessa omaa asiakasnumeroaan todellisen asiakkaan puolesta. Näin toimii myös mahdollinen huolitsijaedustaja antaessaan asiamiespalveluja. (Kauppamartieto 2018; Verohallinto 2017a.)

Välillisessä edustuksessa, jossa edustaja toimii omilla nimissään, mutta päämiehen lukuun, ilmoittaja on edustaja, mutta verovelvollinen on kuitenkin päämies eli maahantuojaja (AVL 86 b §:n 1 momentti). Maahantuonnista suoritettava arvonlisävero sekä veron peruste ilmoitetaan päämiehen arvonlisäveroilmoituksella. Myös vähennysoikeus on vain päämiehellä. Välillisessä edustuksessa asiamiehen on merkittävä tulli-ilmoitukseen päämiehen y-tunnus ja elinkeinonharjoittajan yksityistunnonissa päämiehen henkilötunnus. (Hirvonen 2018; Verohallinto 2017a.)

7 MAAHANTUONNIN VERON PERUSTE

7.1 Yleissäännös

Yleissäännös AVL 88 § maahantuonnin arvonlisäveron perusteeksi on: ” Tullin tullikoodeksin 69–76 artiklan, Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 täydentämisestä tiettyjä unionin tullikoodeksin säännöksiä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen osalta annetun komission delegoidun asetuksen (EU) 2015/2446 71 artiklan ja unionin tullikoodeksista annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 tiettyjen säännösten täytäntöönpanoa koskevista yksityiskohtaisista säännöistä annetun komission täytäntöönpanoasetuksen (EU)

2015/2447 127–146 artiklan mukaan määrittämä tullausarvo, ellei tässä laissa toisin säädetä.” (11.8.2017/523.)

Maahantuonnin arvonlisäveron veron peruste ja tullausarvo määritellään edelleen samoin kuin ennenkin. Tavarahan maahantuonnissa pääsäännön mukaan veron peruste on sama kuin tavarahan tullausarvo. Tullin tullikoodeksissa pääsääntöisesti tavarahan tullausarvolla tarkoitetaan sen kauppa-arvoa. (AVL 88 §; Hirvonen 2018; Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2017, 474.) Esimerkki arvonlisäveron perusteesta kappaleen lopussa.

7.2 Yksityiskohtaiset säännökset

Yksityiskohtaisissa säännöksissä tullin tullikoodeksin mukaisesta tullausarvosta käytetään eroavaa arvonlisäveron perustetta. Näissä säännöksissä tulli lasketaan poikkeuksellisesti eri veron perusteesta kuin arvonlisävero. (Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2017, 474.)

Arvonlisäverolaki 93 §:n mukaan tullausarvoon lisätään eriä, jotka tavarahan maahantuonnin tullauksen yhteydessä kannetaan valtiolle ja EU:lle. Näitä eriä ovat muun muassa verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut lukuun ottamatta arvonlisäveroa. Veron perustetta laskettaessa otetaan siihen myös huomioon Suomen ulkopuolella maksetut verot ja muut mahdolliset maksut. (AVL 93 §.) Lisäksi on tullin- ja verovarastotilanteita koskeva säännös AVL 93 a §.

Maahantuonnin veron perusteeseen lisätään myös kuljetus-, lastaus-, purkaus- ja vaakuutuskustannuksia sekä muita maahantuontiin liittyviä kuluja 1. ja 2. määräpaikkaan, mikäli ne ovat tiedossa. (AVL 91 §.) Tietovälineen ja sille tallennetun atk-standardiohjelman veron perusteena on näiden yhteisarvo (AVL 89 §). Vakio-ohjelmaa pidetään arvonlisäverotuksessa tavarana ja tällaisen ohjelman maahantuonti on verollista. (Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2017, 476.)

Huomionarvoista on, että erikoisohjelman maahantuonti on veroton, kun maahantuojana on elinkeinoharjoittaja tai alv-velvollinen (Hirvonen 2018). Tämä johtuu siitä, että erikoisohjelma katsotaan palvelun ostamiseksi, koska se on ostajalle räätälöity. Tällöin ostosta tilitetään vero käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Kun erikoisohjelman maahantuonti on alv-velvolliselle veroton, vältetään kaksinkertaiselta verotukselta. (AVL 94 a §; Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2017, 476.) Yksityiskohtainen säännös koskee myös tavaraa, joka on korjattavana, valmistettavana tai muutoin käsiteltävänä olevan. Näiden veron peruste on korjaus-, käsittely-, lähetyskulut sekä lisäosat. (AVL 90 §.)

7.3 Tullausarvo

Lähtökohtana tullausarvolle pidetään kauppaa-arvoa tullikoodeksin mukaan (EUVL L 343, 29.12.2015). Tullausarvo perustuu ensisijaisesti tavaran kauppaa-arvoon eli kauppahintaan. Tämä hinta on tosiasiallisesti maksettu tai se on maksettava, kun se myydään vietäväksi EU:n tullialueelle. Tullauksen yhteydessä esitetään kauppalasku, josta ilmenevät muun muassa tavaran hinta ja sen toimitusehdot. Kauppaa-arvon lisäksi tullausarvoon lasketaan mukaan monenlaisia kuluja. Nämä kaikki kauppahintaan lisättävät erät kysytään tullausarvoilmoituksella D.V.1., joka on annettava Tullille kauppalaskun lisäksi, jos lähetysten arvo on yli 20 000 euroa. (Hirvonen 2018; verohallinto 2017b.)

7.4 Kauppahintaan lisättävät erät

Kauppahintaan lisättäviä eriä ovat provisiot ja välityspalkkiot, lukuun ottamatta osto-provisiota sekä päällysteen kustannukset, jos kuuluvat tavaraan ja pakkauskustannukset työn ja materiaalien osalta. Kauppahintaan lisättävistä eristä vastaa ostaja ja ne lisätään hintaan, jos ne eivät sisälly jo tavaran hintaan. (Hirvonen 2018; Tullin www-sivut 2019.)

Kauppahintaan lisätään myös ostajan toimittajat materiaalit, osat ja vastaavat ainekset, jotka sisältyvät tavaroihin. Hintaan lisätään myös työkalut, muotit ja vastaavat tavaroiden tuottamisessa käytetyt esineet ja ainekset. Myös suunnittelun ja kehittelyn ja

muun sellaisen toiminnan osuus lisätään kauppahintaan, jos ne tapahtuvat EU:n ulkopuolella. (Hirvonen 2018; Tullin www-sivut 2019.)

Rojalit ja lisenssimaksut lisätään myös kauppahintaan, jos ne eivät sisälly jo tavarahan hintaan sekä myyjälle myöhemmin tuleva osa tavarahan myöhemmän jälleenmyynnin, luovutuksen tai käytön antamasta tuoton arvosta. Kauppahintaan lisätään myös kuljetus-, vakuutus-, -lastaus- ja käsittelykustannukset EU:n tullialueelle saakka. (Hirvonen 2018; verohallinto 2017b.)

7.5 Tullausarvoon lisättävät erät

Maahantuonnin arvonlisäveron perustetta laskettaessa tullausarvoon lisätään tuontitavarahan kuljetus- ja vakuutuskustannukset sekä kuljetukseen kuuluvia lastaus-, purkaus- ja muita kustannuksia, jotka muodostuvat kuljetussopimuksen mukaiseen ensimmäiseen Suomessa sijaitsevaan määräpaikkaan saakka (AVL 91.1 §). Ensimmäisellä määräpaikalla tarkoitetaan rahtikirjassa tai muussa kuljetusasiakirjassa mainittua paikkaa, jonne tavarat saapuvat Suomeen (Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2017, 475).

Jos kuitenkin veron suorittamisenvelvollisuuden syntyhetkellä on tiedossa, että tavara kuljetetaan vielä toiseen EU:n alueella sijaitsevaan määräpaikkaan, myös nämä kuljetuskustannukset sisällytetään maahantuonnin veron perusteeseen (AVL 91.2 §). Jotta tiedossa olevat kustannukset pystytään sisällyttämään veron perusteeseen, on maahantuojan tiedettävä näistä aiheutuvista kustannuksista (Tullin yleiskirje 31.1.2012 dnro 182/010/04). Tullin ohjeistuksen mukaan tavarahan haltijalla on päätäntävalta tavarahan tullattaessa, että sisällyttääkö tämä kyseiset tiedot veron perusteeseen vaiko ei, ja jos sisällytetään, täytyy tavarahan haltijan antaa kirjallinen selvitys palvelun suorittajalle. Jälkikäteen eriä ei enää voida lisätä veron perusteeseen. (Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2017, 475.)

Edellä mainitut tuontitavaran maahantuontiin liitännäiset erät (kuljetus-, vakuutus-, lastaus- ja purkaukustannukset) ovat jo mukana tullausarvossa EU:n rajalle saakka. Nyt ne luetaan mukaan myös rajalta ensimmäiseen määräpaikkaan. Jos erä ei pystytä erittelemään ja ne ovat jo tullausarvossa mukana, ei näitä erä enää lueta uudestaan veron perusteeseen. (Hirvonen 2018; verohallinto 2018.)

7.6 Huolintakustannusten huomiointi

Myös huolinnasta aiheutuu kustannuksia ja huolintalaskut sisältävät monia erilaisia kustannuseriä. Erät tulee huomioida tullausarvossa ja Tullin ohjeen mukaan tullausarvoon otetaan mukaan huolintapalkkio, konttien käsittely- ja terminaalimaksut satamassa sekä satamassa perittävät tavaramaksut. Mukaan ei kuitenkaan lueta esimerkiksi tietoliikennekuluja. (AVL 91 §; Hirvonen 2018.)

7.7 AVL 93 §:n perusteella tullausarvoon lisättävät erät

Maahantuonnin arvonlisävero perusteeseen AVL 93 §:n perusteella: ”tullausarvoon lisätään arvonlisäveron veron perustetta laskettaessa tullauksen yhteydessä valtiolle tai Yhteisölle kannettavat verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut lukuun ottamatta arvonlisäveroa. Veron perusteeseen sisällytetään myös Suomen ulkopuolella maksettavat verot ja muut maksut.” (AVL 93 §.)

Tullauksen yhteydessä määrätty erät löytyvät tullauspäätökseltä. Tällaisia ovat muun muassa polkumyynti- ja tasoitustulli, öljyjätömaksu ja valmisteverot. Jos valmisteverosta on saatu mahdollisesti maksun lykkäystä ja se ei näy tullauspäätöksellä, tulee sen kuitenkin sisältyä veron perusteeseen. Näiden lisäksi voi tulla mahdolliset ulkomailla määrättyt verot ja maksut. Autoveroa ja öljysuojausmaksua ei kuitenkaan lueta veron perusteeseen. (Hirvonen 2018; verohallinto 2017b.)

Esimerkki arvonlisäveron perusteesta (Hirvonen 2018):

| Arvonlisäveron perustetta laskettaessa: | Hinnat euroissa: |
|---|------------------|
| Kauppa-arvo (ostolaskulta) | 100 000 |
| Ulkomaiset huolintakulut | 2 000 |
| Rahtikulut EU:n rajalle (Turku) | 5 000 |
| Tavaravakuutus | 300 |
| Tullausarvo | 107 300 |
| Josta tulli | 10 730 |
| Rahtikulut Turku-Rauma | 1 500 |
| Terminaalikulut Suomessa | 500 |
| Huolintapalkkio | 300 |
| Veron peruste yhteensä | 120 330 |
| Josta arvonlisävero 24 % | 28 879,20 |

8 ARVONLISÄVERON MÄÄRÄ

8.1 Arvonlisäveron verokannat

Arvonlisävero suoritetaan Suomessa tapahtuvasta verollisten tavaroiden ja palveluiden myynnistä. Arvonlisävero lasketaan veron perusteesta kyseessä olevaan tavaraan soveltuvan myynnin verokannan mukaan. Myynnin verokantaa sovelletaan myös muun muassa maahantuonneissa. Kulutusverona arvonlisäverokannan prosenttiosuuden mukaan lasketaan asiakkaalta peritystä hinnasta, joka on ilman arvonlisäveron osuutta tai muusta veron perusteesta suoritettava veron määrä. (Verohallinnon www-sivut 2019.)

Yleinen verokanta on 24 % (AVL 84 §). Alennettu verokanta 14% koskee elintarvikkeita ja rehuja sekä ravintola- ja ateriapalveluja, ei kuitenkaan alkoholia eikä tupakkaa eikä myöskään koske eläimiä eikä juomavettä. (AVL 85 §). Alennettua verokantaa 10% sovelletaan esimerkiksi henkilökuljetuksiin, kirjoihin, liikuntapalveluihin, lääkkeisiin, majoituspalveluihin, kulttuuri-, sirkus- ja urheilutapahtumien sekä elokuvien ja huvipuistojen pääsylippuihin, lehtien tilausmaksuihin (ei sähköisiin) sekä tekijän omistamiin taideteoksiin (AVL 85 a §). Tietyissä tilanteissa myynti voi jäädä kokonaan verotuksen ulkopuolelle ja arvonlisäverosta vapaudutaan. Verotuksen ulkopuolelle kuuluvat esimerkiksi sairaanhoito, koulujen opetus, rahoitus- ja vakuutuspalvelut ja kiinteistöjen myynti.

Nollaverokannan 0 % alaista arvonlisäverotusta on myös esimerkiksi vienti, Suomen ulkopuolelle menevät tavarakuljetukset sekä kansainvälisessä liikenteessä käytettävien vesialusten myynti. Nollaverokannan mukaista myyntiä harjoittava arvonlisäverovelvollinen saa ostoihin sisältyneen arvonlisäveron takaisin palautuksena, koska hänellä on oikeus vähentää vero, mutta verovelvollinen ei ole velvollinen suorittamaan veroa myynneistään. Tämän opinnäytetyön case-yritys Meyer Turku Oy myy vesialuksia sekä kohdistaa näihin vesialuksiin työsuorituksia ja työn yhteydessä myytyjen tavaroiden myyntiä nollaverokannan mukaan (AVL 58 §).

8.2 Vähäarvoiset lähetykset ja pienin kannettava vero

Verotonta on sellaisten tavaroiden maahantuonti ja niiden lähetys, jonka sisältämien tavaroiden kokonaisarvo on enintään 22 euroa, lukuun ottamatta tupakkatuotteita, alkoholia, alkoholijuomia ja hajuvesiä (AVL 94.1 §). Tullin vastuulle kuuluvassa tavarann maahantuonnin arvonlisäverotuksessa pienin kannettava tai perittävä veron määrä on 5 euroa (AVL 101 a §). Verohallinnon toimivaltaan kuuluvien maahantuontien osalta ei sovelleta tätä säännöstä pienimmästä kannettavasta tai perittävästä 5 euron määrästä. Maahantuonnin arvonlisävero on otettava mukaan arvonlisäveroilmoitukselle ilman alarajaa. (Hirvonen 2018; OVML 768/2016.)

8.3 Verottomat maahantuonnit

Tavaran maahantuonti on verotonta, jos tällaisen tavarann myynti Suomessa on verotonta. Verottomat maahantuonnit ovat lueteltu AVL 94 §:ssä ja tällaisia tavaroita ovat esimerkiksi äidinmaito, ihmisveri, ihmiselimet ja ihmiskudokset, tietyt hammasproteesit sekä AVL 58 §:n 1 momentissa tarkoitettut vesialukset. Tiettyjen energiahyödykkeiden kuten sähkön ja maakaasun maahantuonti on verotonta sekä sijoituskullan ja keskuspankkien tuoman kullan sekä seteleiden ja kolikoiden maahantuonti on verotonta. Myös jo aiemmin mainitun 58 §:n tarkoittamien vesialusten ja niihin kuuluvien varaosien ja varusteiden maahantuonnit ovat verottomia. (AVL 94 §; Huhtala ym. 2018, 631.)

Lisäksi verotonta tuontia on joissakin sellaisissa tapauksissa, joissa tavaroiden maahantuonti on tullitonta tullikoodeksin mukaan. Tullittomuusasetuksessa säädettyjä tullittomia ja näin verottomia tuonteja ovat muun muassa tietyt toimitukset kansainvälisille elimille ja järjestöille tai muille sellaisille sekä vähäarvoiset tavaränäytteet tilausten hankintaa varten. Myös ahtauksessa ja kuljetuksen aikana tavaroiden suojaamisessa käytettävät tarvikkeet ovat verottomia. (AVL 94 §; Hirvonen 2018.)

Tavaranto maahantuonti on verotonta myös silloin, jos tavaranto tuontikuljetus päättyy toisessa jäsenvaltiossa ja jos tavara on yhteisömyyntinä veroton ja maahantuojana on elinkeinoharjoittaja (AVL 94 b §). Tällainen tilanne, johon edellä mainittu säännös soveltuu, on esimerkiksi sellainen, että suomalainen maahantuojana on ostanut tavaranto EU:n ulkopuolelta ja maahantuonut sen Suomeen. Tavara on kuitenkin myyty esimerkiksi Ruotsiin ruotsalaiselle verovelvolliselle ja tavara viedään Ruotsiin saman tien. Tällainen tuonti Suomeen on veroton ja tavara verotetaan vasta Ruotsissa yhteisöhankintana. Tällaisen maahantuonnin verottomuuden edellytyksenä on ALV-tunnuksen ilmoittaminen maahantuontihetkellä sekä ostajan ALV-tunnuksen toisessa EU-valtiossa, kuljetuksen päättymisvaltiossa. Pyydettyessä maahantuojana täytyy esittää edelleen kuljetuksesta näyttö. Raportointi tehdään veroilmoituksella yhteisömyyntinä. (Ääriä, Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2017, 478.)

Huomionarvoista on, että AVL 58 §:n 1 momentissa tarkoitettu vesialus ja sen 94 §:n mukainen veroton maahantuonti koskee siis vain valmiita vesialuksia. Jos esimerkiksi Viking Line ostaa Kiinasta laivan, niin siitä ei tarvitse maksaa maahantuonnin arvonlisäveroa.

8.4 Vesialusten verottomuudesta

Suomen arvonlisäverolaissa on kaksi vesialuksiin kohdistuvaa verottomuussäännöstä. Laivamyynnejä koskeva sääntely on Suomessa tehty säätämällä erikseen myynneistä, jotka joko liittyvät yli 10 metriä pitkiin vesialuksiin (AVL 58 §) ja kohdistuvat ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä oleviin vesialuksiin (AVL 70 § 8 k. ja 71 § 3 k.) Joissakin tapauksissa vesialusten myyntiin voi soveltaa myös yhteisömyynnin

tai viennin verottomuussäännöksiä. Meyer Turku Oy:tä koskee AVL 58 §, jonka mukaan vesialuksen on oltava vähintään 10 metriä pitkä ja rakenteeltaan ei huvi tai urheilukäyttöön tarkoitettu. Tällaisen aluksen myynti, vuokraus ja rahtaus on verotonta. (AVL 58 §; Huhtala ym. 2018, 631.) Myynnin verottomuuteen perustuva maahantuonnin verottomuus koskee siis vain edellä mainittuja vesialuksia. Kun on kyse kansainvälisessä ammattimaisessa liikenteessä olevan vesialuksen käyttöön tarkoitetuista varaosista ja varusteista, jotka maahantuodaan, on näiden tavaroiden maahantuonti säädetty verottomaksi tullin tulkintana. Verottomuus perustuu yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 143 ja 148 artikloiden alakohtiin ja arvonlisäverolain 70 § säädeltyyn myynnin verottomuuteen. Ammattimainen kansainvälinen liikenne tarkoittaa Suomen ja toisen EU-maan tai kolmannen maan välistä liikennöintiä, jossa matkan pääasiallisena tarkoituksena on kyyditä matkustajia tai tavaraa vastikkeellisesti tai suorittaa työtehtävää. (AVL 70 §; EUVL L 347, 28.11.2016, 51 – 53; Tuonnin asiakasohje 35/2015.)

Oikeuskäytäntöäkin lain soveltamisesta on, että verotonta on myös aluksen rakentaminen telakalla. Verottomuus koskee alukseen kohdistuvia konkreettisia työsuorituksia ja tavarain myyntiä alukseen asennettuna. Verotonta on myös aluksesta korjattavaksi irrotettuihin tavaroihin kohdistuvat konkreettiset työsuoritukset. Myyntiketjun pituutta ei ole rajoitettu, joten verottomuus koskee myös alihankkijoita. Kansainvälisen liikenteen vesialus AVL 70 § ja 71 § säännöksiä ei verotuskäytännössä sovelleta rakenteilla olevaan alukseen, siis esimerkiksi sellaiseen alukseen, joka on telakalla vielä rakennusvaiheessa eikä ole vielä liikenteessä. (AVL 58 §; 70 §; 71 §; Hirvonen 2018.)

9 CASE: MEYER TURKU OY

Meyer Turku Oy:n toimintatapoihin kuuluu olennaisesti muun muassa sitoutuminen noudattamaan jatkuvan parantamisen periaatetta, rakentavaa yhteistyötä sekä henkilökohtaista sitoutumista työhön. Liiketoimintaperiaatteisiin kuuluu myös oleellisesti huolehtia tiedonsiirrosta ja tietotaitojen siirtymisestä uusille työntekijöille. Tämä on huomioitu myös Meyer Turku Oy:n vastuullisuusraportissa vuodelta 2017.

Työohjeiden laadinta avaa mahdollisuuksia toiminnan läpinäkyvyyteen ja selvittää mahdollisia pullonkauloja sekä luo mahdollisuuksia parantamiseen ja kehittämiseen. Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on parantaa sisäisiä toimintatapoja laatien ohjeet maahantuonnin arvonlisäverotuksen raportoimiseksi sekä vertailla muutosten vaikutusta myös käytännössä. Lisäksi tämän opinnäytetyön tarkoituksena on kerätä tietoa talleen uudelle työntekijälle tullivapaiden maahantuontien osalta. Tämä prosessi on ollut vain parin ihmisen tiedossa ja osittain myös vain muistinvaraisena.

Tarkoituksena tässä opinnäytetyön empiriaosassa on dokumentoida ja havainnollistaa tullivapaiden maahantuontien tullitilitys, avata tullauspäätökseltä oleelliset tiedot, näyttää esimerkein oma-aloitteinen menettely maahantuontien arvonlisäveron laskeamisessa ja ilmoittamisessa OmaVero -palvelussa sekä kertoa ulkoistetusta tullauksesta, jonka hoitaa huolintaliike. Empiriaosan sisältö rakentui haastattelujen myötä. Haastattelin Meyer Turku Oy:n pääkirjanpitäjää sekä controlleria, jonka tehtävä on ollut myös hoitaa tullitilitys. Lisäksi olen haastatellut huolintaliikkeen työntekijää, joka pääsääntöisesti hoitaa telakan tullauksen ja toimii siinä telakan yhteyshenkilönä. Haastattelujen yhteydessä haastateltavat ovat näyttäneet minulle, miten alv-kirjaukset ja tullitilitykset ovat käytännössä tehty. Pyrin havainnollistamaan nämä käytännöt yksityiskohtaisesti sanoin ja kuvakaappauksin. Ohjeiden laatimisessa olen käyttänyt apuna myös verohallinnon omia ohjeita sekä PricewaterhouseCoopers:in koulutusmateriaalia. Lisäksi olen käynyt puhelinkeskusteluja tullin sekä verohallinnon asiakaspalveluiden kanssa selventääkseni käsitteitä ja menettelyjä.

Meyer Turku Oy:lle tärkeää on, että työohjeet ovat kaikkien saatavilla ja että muistinvaraisia tietoja, tapoja ja käytäntöjä, jotka ovat vain yhden tai kahden ihmisen päässä, ei ole. Niin sanottu know-how -taltiointi eli tietotaidon taltiointi on tässäkin opinnäytetyössä tärkeässä osassa, jotta tiedonsiirto saadaan taltioitua ennen eläköitymistä. Myös reagointi lakimuutoksiin ja menettelytapojen muutoksiin on tärkeää ja tähän liittyvä tullauksen kartoitus aloitettiin pitämällä palaveri aiheesta jo alkuvuonna 2018. Tämän jälkeen aiheeseen on palattu palaveriin ja näissä palavereissa on keskusteltu käytännöistä, ongelmakohtista ja kehittämismahdollisuuksista. Näistä palavereista laaditut muistiinpanot auttoivat minua laatimaan empiriaosan sisällön ja valikoimaan haastateltavat. Haastattelujen puhekielen sujuvuudeksi voin käyttää empiriaosan kappaleissa Meyer Turku Oy:stä myös tuttavallisemmin nimitystä telakka.

9.1 Huolintaliike asiamiehenä

Kauan sitten, haastateltava ei itsekään tiennyt, kuinka kauan sitten, telakalla oli oma tullausosasto, joka hoiti maahantuonnin ja tullauksen. Nyt tämä palvelu on ulkoistettu huolintaliikkeelle. Huolintaliike toimii asiamiehenä ja suorana edustajana.

Kertauksena, että suora edustus tarkoittaa sitä, että edustaja toimii toisen nimissä ja lukuun, mutta maahantuonnin verovelvollisena toimii aina päämies eli tässä tapauksessa telakka (verohallinto 2018).

Huolintaliikkeellä ja Meyer Turku Oy:llä on sopimus tullauksesta ja Intrastat-tilastoinnista. Intrastat liittyy EU:n sisäkaupan tilastointiin, jota ei tässä opinnäytetyössä käsitellä ollenkaan. Sopimuksen sisällössä on maininta, että huolintaliike on vastuussa hallinnosta ja tiedottamisesta koskien kaikkia tuontiin liittyviä asioita. Meyerin ostotilauksessa on mainittava, että toimittajien on ilmoitettava lähtevät lähetykset huolintaliikkeelle. Kun tavarat lähtevät toimittajalta, kaikki asiaankuuluvat asiakirjat on lähetettävä huolintaliikkeelle, jotta sujuva saapumismenettely, kuten tulliselvitys, toimitus oikeaan sijaintiin ja tiedot oikeille henkilöille, voivat tapahtua. On erittäin tärkeää, että kaikki asiakirjat tehdään oikein. Kaikissa laskuissa ja lähetykslistoissa on oltava telakan ostotilausnumero.

Haastattelin huolintaliikkeen työntekijää, joka hoitaa myös telakan maahantuonteja ja pyysin häntä kuvailemaan tullausprosessia. Maahantuonnin tapahtuessa, ensimmäisenä huolintaliike saa rahdinkuljettajalta luovutuksen tai valtakirjan. Rahdinkuljettaja voi olla esimerkiksi varustamo, kuljetusliike tai lentoyhtiö. Jos huolintaliikkeellä ei ole kauppalaskua, lähetysluetteloa tai muita mahdollisesti tarvittavia dokumentteja, huolintaliike pyytää niitä toimittajilta. Kun kaikki tarvittavat dokumentit ovat huolintaliikkeellä, työntekijä etsii tavaralle tullinimikkeen (kuva 4) ja antaa tulli-ilmoituksen ITU:ssa (Integroitu tulliselvitysjärjestelmä). Haastateltava huolintaliikkeen työntekijä puhuu tuttavallisemmin tekevänsä itu-tullauksen, joka on sähköisen sanoman lähettämistä tulliin. Kun tulli on käsitellyt ilmoituksen, huolintaliike saa tullilta luovutuspäätöksen ja tullauspäätöksen sähköisesti. Tullauspäätös tulee tullista pdf-muodossa sähköisen suora-asioinnin kautta. Luovutuspäätöksen ja muut mahdollisesti tarvittavat dokumentit työntekijä toimittaa rahdinkuljettajalle tai kyseessä olevaan tulliterminaaliin. Työntekijä tilaa kotimaankuljetuksen ja tekee siihen rahtikirjan ja kuljetusliike

toimittaa tavaran edelleen eteenpäin. Kysyessäni siitä, että mihin maahantuodut tavarat tulevat fyysisesti, hän vastaa, että tavarat puretaan yleensä johonkin tulliterminaliin esimerkiksi satamassa tai lentokentällä. Huolintaliikkeelle on tulossa myös oma tulliterminali Turun satamaan, jolloin tavarat voidaan purkaa myös sinne. Joissakin tapauksissa tavarat voidaan toimittaa myös suoraan telakalle.

Tulli-ilmoitukset käsitellään automaation kautta ja jos kaikki dokumentit ja tiedot ovat oikein ja tullaussessa ei ole mitään tavanomaisesta poikkeavaa, tullauspäätös saapuu jopa noin viidessä minuutissa. Tavara ei ole pysähdyksissä ja näin ei synny myöskään varastointikuluja. Haastateltava kuitenkin sanoo, että valitettavan usein järjestelmä ei toimi ja tullaus- ja luovutuspäätöksissä saattaa teknisten ongelmien vuoksi kestää kauankin.

| Järj. nro | Tavaran koodi/ Lisäkoodi | Menettely/ Tullikohtelu |
|-----------|-----------------------------|----------------------------|
| 1 | 8536700099 9999 | 4000 7NA 1011 140 |

Kuva 4. Tullinimike ja tullimenettely

Kauppalasku on tullausarvon perusta, mutta haastateltava lisää, että riippuu myös toimituslausekkeesta, lisätäänkö hintaan esimerkiksi rahtia ja vakuutusta. Tullauspäätöksen summa on niin sanottu cif-arvo (cost, insurance and freight), josta verot lasketaan ja joka siis muodostuu toimituslausekkeen mukaan. Kauppalaskuissa on usein mainittu telakan tilausnumero ja laivan numero, johon tavarat ovat sijoittumassa. Jos laivan numeroa ei ole, telakalta kysytään, esimerkiksi hankintaosaston ostajalta, että tuleeko tavara laivaan vai muualle telakalle omaan käyttöön. Tämä ratkaisee tullimenettelyn. Telakan tullimenettelymuotoja ovat 4000 999 (luovutus vapaaseen liikkeeseen/ei mitään kansallista menettelyä) ja 4000 7NA (luovutus vapaaseen liikkeeseen/end-use tavanomainen lupamenettely eli tiettyä käyttötarkoitusta varten) (kuva 4). Jälkimmäisestä menettelystä kerrotaan tarkemmin kohdassa 9.5.

Telakan tilauksissa pyritään sopimaan DAP-toimitusehdosta, joka tarkoittaa Delivered At Place eli toimitettuna määräpaikalle. Toimitusehto tarkoittaa tässä tapauksessa

Incoterms toimituslausekkeita. Incoterms 2010 tarkoittaa Kansainvälisen Kauppamarin toimituslausekekokoelmaa. Tavarantoimitukseen sisältyy velvollisuuksia niin ostajalle kuin myyjällekkin ja näistä toimitusehdoista sovitaan tilauksen yhteydessä. Sovittu ja käytetty toimituslauseke määrittelee ehtojen jakautumisen osapuolten kesken. (Logistiikan maailman www-sivut 2019.) Määräpaikka tarkoittaa telakan määrittämää paikkaa, joka yleensä on telakka itse. DAP-toimitusehto sisältää kaikki rahti- ja muut kustannukset, jotka liittyvät tilaukseen. Tähän perustuen tullausarvo on helppo määrittää.

Kun kysyin haastateltavalta, että miten arvonlisäverotuksen menettelyn muutos on vaikuttanut hänen omaan työhönsä, hän vastasi, että menettelyn muutos on ollut heidän asiakkailleen vaikea. Asiakkailta tulee paljon kyselyjä käytännön toimintatavoista ja he pyytävät apua myös veron perusteen määrittämiseen ja muuhunkin arvonlisäveroon liittyvään. Huolintaliikkeen työntekijät eivät kuitenkaan ole verohallinnon leivissä eivätkä myöskään verotuksen asiantuntijoita. Huolintaliikkeen työntekijät ovat kuitenkin avuliaita asiakkailleen ja yrittävät auttaa parhaansa mukaan, mutta samalla tämä aiheuttaa myös paljon lisää työtä.

Kysyessäni myös tullin kantaa asiasta, vastaus oli samankaltainen, että uudistuksella on ollut jonkin verran vaikutuksia tullin ja asiakkaiden toimintaan, Vaikutus on ollut lähinnä lisääntynyttä työmäärää molemmille osapuolille.

9.2 Tullauspäätöksestä toimivaltainen viranomainen ja ajallinen kohdistaminen

Tullauksen yhteydessä tullilta saadaan tullauspäätös (Liite 1), joka voi käytännössä olla myös lasku. Liite 1 on tullauspäätös kokonaisuudessaan ja tähän kappaleeseen avaan sitä pienempiin osiin myös kuvina. Toimivaltaisen viranomaisen, siis sen tahon, jonka kanssa maahantuojat asioi, määrittää maahantuojan arvonlisäverovelvollisten rekisterin status, mikä on voimassa tullilmoituksen hyväksymisajankohtana. Meyer Turku Oy kuuluu alv-rekisteriin tullilmoituksen hyväksymisajankohtana, jonka päivämäärä on tullausilmoituksen hyväksymispäivän päivämäärä (kuva 5). Meyer Turku Oy on kuulunut arvonlisäverovelvollisten rekisteriin vuodesta 1994 asti. Telakka siis asioi verohallinnon kanssa. Hyväksymispäivä on tullilmoituksen

hyväksymisajankohta ja arvonlisäveron suorittamisvelvollisuuden syntyhetki sekä ajankohta, joka ratkaisee toimivaltaisen viranomaisen (verohallinto 2018).


Tulli ratkaisee maahantuojan puolesta, että kuuluuko tuonti verohallinnon vai tullin toimivaltaan. Aina silloin, kun tuonti kuuluu verohallinnolle, tulli lisää tullauspäätöksen Lisätietoja/Huomautuksia – kenttään tiedon: ”Ilmoittajan tai välillisessä edustuksessa päämiehen on annettava maahantuonnin arvonlisäveroa koskevat tiedot verohallinnolle oma-aloitteisessa arvonlisäverotuksessa.” (Kuva 5.)

| TULLI TULL-CUSTOMS | | TULLAUSPÄÄTÖS/LASKU | | 1 / 1 | | | | |
|--|-----------------------------|--|-------------------------------|---|------|-----------|------|-----------------|
| Myyjä Tavarannhaltijan nimi | | Tullausnumero 1 03265 18310 0003 00 | | Tullauspäivä 07.11.2018 | | | | |
| Postitusosoite Huolintaliikkeen osoite | | Tulopäivä 04.11.2018 | Hyväksymispäivä 06.11.2018 | Veropäivä 06.11.2018 | | | | |
| Asiamies Huolintaliike | | Tullivelallinen Meyer Turku Oy | | Tullinumeron nro FI0772017-4T0003 | | | | |
| Yleisilmoitus / Edeltävä asiakirja 702 18FI00000107478910 | | Vakuudesta varattu osuus (%) 0,00 | | Jaksoerittelyn postitusosoitetunnus FI0772017-4T0003 | | | | |
| Järj. nro | Tavaran koodi/ Lisäkoodi | Menettely/ Tullikohtelu | Verolaji | Veron peruste | Yks. | Verokanta | Yks. | Veron määrä (€) |
| 1 | 8536700099 Q099 | 4000 7NA 1011 140 | A00 | 458,57 | EUR | 3,00 % | | 0,00 |
| Tullausarvo 1.5 KGM | | 458,57 EUR | | | | | | |
| Q099 | | | | | | | | |
| Valmistenumero | | | | | | | | |
| Lisätietoja / Huomautuksia | | | | | | | | |
| <p>Tietty käyttötarkoitus. Tulliton UTK 254 art. Luvanhaltijan on annettava päätöstilitys viimeistään 30 päivän kuluttua menettelyn päättämisen määräajan päättymisestä. Päätöstilitys lähetetään sähköpostilla osoitteeseen valvovatulli@tulli.fi. Mikäli tavaroita ei niille asetetussa menettelyn päättämisen määräajassa ole käytetty lainsäädännön edellyttämällä tavalla, niistä syntyy tullivelka UTK 79 artiklan perusteella. Tullivelan määrää määrätään sovelletaan UTK 80 artiklan.</p> <p>Ilmoittajan tai välillisessä edustuksessa päämiehen on annettava maahantuonnin arvonlisäveroa koskevat tiedot Verohallinnolle oma-aloitteisessa arvonlisäverotuksessa.</p> | | | | | | | | |

Kuva 5. Tullauspäätöksestä toimivaltainen viranomainen

Maahantuonnista suoritettava arvonlisävero kohdistetaan tullauskuukaudelle. Tullauspäätöksen tullauspäivän päivämäärä määrittää sen kuukauden, jolle ajallinen kohdistaminen pääsääntöisesti tehdään. Arvonlisäveroa koskeva vähennys kohdistetaan

myös tälle samalle verokaudelle eli Meyerin tapauksessa tälle samalla kuukaudelle. (Kuva 6.)

| | | | |
|---|--|--|-------------------------|
|  | | TULLAUSPÄÄTÖS/LASKU 1 / 1 Luovutus vapaaseen liikkeeseen | |
| Myyjä Tavar an myyjän nimi | Tullausnumero 1 03265 18310 0003 00 | <div style="border: 1px solid red; padding: 2px;"> Tullauspäivä 07.11.2018 </div> | |
| Postitusosoite Asiamiehen (huolintaliikkeen) osoitetiedot | Tulopäivä 04.11.2018 | Hyväksymispäivä 06.11.2018 | veropaiva 06.11.2018 |

Kuva 6. Tullauspäätöksestä ajallinen kohdistaminen

9.3 Oma-aloitteinen menettely

Ennen maahantuonnin arvonlisäverotuksen siirtymistä verohallinnolle, Meyer Turku Oy sai aina paperisen laskun tullilta, jossa arvonlisävero oli summana valmiiksi laskettu omalla rivillään ja tullimaksu omalla rivillään. Tästä laskusta tullit käytti nimeä tullauksen jaksoerittely vielä vuonna 2017. Arvonlisävero maksettiin ja siirtyi tililtä tilille. Summa haettiin vähennysoikeutena takaisin kausiveroilmoituksella noin puolentoista kuukauden kuluttua maksusta.

Muutoksen jälkeen kirjanpitäjän työnkuva on hieman muuttunut. Arvonlisäveron laskentaa varten tarvitaan kaikki kyseisen kuukauden tullauspäätökset ja maahantuonnista suoritettava vero kohdistetaan tullauskuukaudelle tullauspäivämäärän mukaan (kuva 7). Tullauspäätökset kerätään kansioon, koska ne saapuvat paperisina huolintaliikkeeltä. Tullauspäätöksistä lasketaan yhteen tullausarvot sekä mahdolliset tullimaksut, joista koostuvat verojen perusteet (kuva 7).

| TULLI TULL-CUSTOMS | | TULLAUSPÄÄTÖS/LASKU | | | 1 / 1 | | | |
|--|-----------------------------|--|---|----------------------------|-------|-----------|------|-----------------|
| Myyjä Tavaran myyjän nimi | | Tullausnumero 1 03265 18310 0003 00 | | Tullauspäivä 07.11.2018 | | | | |
| Postitusosoite Asiamiehen (huolintaliikkeen) osoitetiedot | | Tulopäivä 04.11.2018 | Hyväksymispäivä 06.11.2018 | Veropäivä 06.11.2018 | | | | |
| | | Viite 02000681 | | | | | | |
| | | Lisäviite 15500577/393, 18239 | | | | | | |
| | | Tullivelallinen Meyer Turku Oy | | | | | | |
| Asiamies Asiamiehen nimi ja yhteystiedot | | Tavaranhaltija Meyer Turku Oy | nro FI0772017-4T0003 | | | | | |
| | | Telakkakatu 1 20240 Turku | | | | | | |
| Yleisilmoitus / Edeltävä asiakirja 702 18FI00000107478910 | | Vakuudesta varattu osuus (%) | Jaksoerittelyn postitusosoitetunnus FI0772017-4T0003 | | | | | |
| Järj. nro | Tavaran koodi/ Lisäkoodi | Menettely/ Tullikohtelu | Verolaji | Veron peruste | Yks. | Verokanta | Yks. | Veron määrä (€) |
| 1 | 8536700099 Q099 | 4000 7NA 1011 140 | A00 | 458,57 | EUR | 3,00 % | | 0,00 |
| Tullausarvo 1.5 KGM | | 458,57 EUR | | | | | | |

Kuva 7. Tullauspäätöksestä ajallinen kohdistaminen ja veron peruste

Kun verojen perusteet ja mahdolliset tullimaksut on laskettu yhteen, lasketaan niistä arvonlisävero 24 % yleisen verokannan mukaan. Maahantuonnin arvonlisävero ilmoitetaan OmaVero -palvelussa. OmaVeron -käyttöön oikeuttavat oikeudet ovat kirjanpitäjillä. Meyer Turku Oy:n kirjanpitäjän lisäksi tytäryhtiöiden kirjanpitäjillä on omat oikeudet hoitaa tytäryhtiöiden arvonlisäveroilmoitukset.

Kun kirjanpitäjä on itse laskenut maahantuonnin arvonlisäveron, hän täyttää saadun euromääräisen summan kenttään: ”Vero tavaroiden maahantuonneista EU:n ulkopuolelta” (kuva 8). Kun tavara on käytetty liiketoiminnan käyttöön, tehdään siitä vastaava vähennys ja summa ilmoitetaan kenttään: ”Verokauden vähennettävä vero” (kuva 8). Arvonlisäveroilmoituksella (liite 2) vähennettävän veron määrää ei näy, koska tähän kohtaan ilmoitetaan myös kaikki muut vähennyskelpoiset verot. Liitteenä oleva arvonlisäveroilmoitus ei ole valmis verohallinnolle palautettava ilmoitus vaan esimerkki tätä opinnäytetyötä varten siitä, miltä arvonlisäveroilmoitus tulostettuna näyttää.

Vero kotimaan myynneistä verokannoittain

| | | |
|-------------|-------------------------------------|---|
| 24 %:n vero | <input type="text" value="0,00 €"/> | ? |
| 14 %:n vero | <input type="text" value="0,00 €"/> | |
| 10 %:n vero | <input type="text" value="0,00 €"/> | |

Vero ostoista ja maahantuonneista

| | | |
|--|-------------------------------------|---|
| Vero tavaraostoista muista EU-maista | <input type="text" value="0,00 €"/> | ? |
| Vero palveluostoista muista EU-maista | <input type="text" value="0,00 €"/> | |
| Vero tavaroiden maahantuonneista EU:n ulkopuolelta | <input type="text" value="0,00 €"/> | |
| Vero rakentamispalvelun ja metalliromun ostoista | <input type="text" value="0,00 €"/> | |

Vähennettävä vero

| | | |
|------------------------------|-------------------------------------|---|
| Verokauden vähennettävä vero | <input type="text" value="0,00 €"/> | ? |
|------------------------------|-------------------------------------|---|

Kuva 8. OmaVero -palvelun täytettävät kentät veron määrälle ja vähennettävälle veron määrälle.

EU:n ulkopuolelta tehtyjen tavaraostojen yhteenlasketut veron perusteet ilmoitetaan euro määräisenä arvonlisäveroilmoituksen kenttään: ”Tavaroiden maahantuonnit EU:n ulkopuolelta” (kuva 9). Huomioitavaa on myös se, että tähän samaan kenttään täytetään myös mahdollisten verottomien maahantuontien arvo.

Myynnit, ostot ja maahantuonnit

| | | |
|--|-------------------------------------|---|
| 0-verokannan alainen liikevaihto | <input type="text" value="0,00 €"/> | ? |
| Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin | <input type="text" value="0,00 €"/> | ? |
| Palveluiden myynnit muihin EU-maihin | <input type="text" value="0,00 €"/> | |
| Tavaraostot muista EU-maista | <input type="text" value="0,00 €"/> | |
| Palveluostot muista EU-maista | <input type="text" value="0,00 €"/> | |
| Tavaroiden maahantuonnit EU:n ulkopuolelta | <input type="text" value="0,00 €"/> | ? |

Kuva 9. OmaVero -palvelun täytettävä kenttä EU:n ulkopuolisille maahantuonneille

OmaVero -palvelussa on myös kenttä, jossa näkyvä summa on tullilta saatu vertailutieto yhteenlasketuista maahantuontien arvoista (kuva 10). Summa on verokauden vertailutieto. Vertailutieto perustuu tullin tullauspäätöksiin, josta löytyvät luvussa 9.2

kuvatut tulla-arvot sekä mahdolliset tullin kantamat tullit ja muut maksut. Verohallinnon mukaan tuontikohtainen vertailuarvo tulee näkymään OmaVero-palvelussa tämän vuoden (2019) lopussa. Telakallakin on ollut tapauksia, jossa tulla-arvot eivät ole saapuneet oikeille ihmisille ja tällaisen kadonneen tulla-arvon etsiminen on melko mahdotonta.

Myyntit, ostot ja maahantuonnit

| | | |
|--|------------|---|
| 0-verokannan alainen liikevaihto | 0,00 € | ? |
| Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin | 0,00 € | ? |
| Palveluiden myynnit muihin EU-maihin | 0,00 € | |
| Tavaraostot muista EU-maista | 0,00 € | |
| Palveluostot muista EU-maista | | |
| Tavaroiden maahantuonnit EU:n ulkopuolelta | | |
| Tullilta saatu vertailutieto tavaroiden maahantuonneista | 2 164,42 € | |

Vertailutieto saadaan tullilta ja se perustuu tulla-arvotukseen. Vertailutiedossa on mukana EU:n ulkopuolelta maahantuotujen tavaroiden tulla-arvot sekä mahdolliset tullin kantamat tullit ja muut maksut.

Tarkista EU:n ulkopuolisten tavaroiden maahantuontien yhteissumma. Maahantuontien yhteissumma eli veron peruste on yleensä suurempi tai yhtä suuri kuin Tullilta saatu vertailutieto tavaroiden maahantuonneista. Veron perusteeseen lasketaan myös tavaroiden kuljetus-, lastaus-, purkaus- ja vakuutus- ja muut maahantuontiin liittyvät kustannukset.

Kuva 10. Tullilta saatu vertailutieto

Kun arvonlisäveroilmoitukselle pitää korjata muuta kuin vähäistä virhettä eli silloin kun veron määrä on yli 500 euroa, korjaus tehdään kokonaan korvaavalla arvonlisäveroilmoituksella. Korjaus kohdistetaan virheen verokaudelle. Enää ei ole erillisiä palautushakemuksia, vaan korvaavalla ilmoituksella on ilmoitettava korjaamisen peruste. Korjauksen syy ilmoitetaan rasti ruutuun -vaihtoehdolla (kuva 11). Verohallinto voi pyytää lisäselvitystä korjaukseen, jos esimerkiksi on iso veronpalautus tulossa.

KORJAUKSEN SYY
Täytä vain, jos korjaat aiemmin ilmoitettuja tietoja.

| | |
|---|--|
| Korjattavat tiedot | |
| <input type="checkbox"/> Arvonlisäveron tiedot | <input type="checkbox"/> Työnantajasuoritusten tiedot |
| Peruste | |
| <input type="checkbox"/> Laskuvirhe/Täyttövirhe | <input type="checkbox"/> Verotarkastuksessa saatu ohjaus |
| <input type="checkbox"/> Oikeuskäytännön muutos | <input type="checkbox"/> Laintulkintavirhe |

Kuva 11. OmaVero -palvelun arvonlisäveroilmoituksen korjaus

Haastattelin kirjanpitäjää myös alv-korjauksista ja lisäselvityksistä. Kirjanpitäjän mukaan korjauksia joutuu aina välillä tekemään, jos esimerkiksi arvonlisäveroa on vähennetty väärin perustein ja se huomataan vasta virallisen eräpäivän jälkeen. Korjauksen tekeminen OmaVero -palvelussa on aika helppoa, mutta korjausten sanktioina tulee aina viivästyskorkoa ja myöhästymismaksua. Lisäselvityksiä on kirjanpitäjän mukaan tullut esimerkiksi EU:n sisäisestä myynnistä, kun ilmoitettu asiakkaan VAT-tunnus ei ole ollut oikein. VAT tulee englanninkielen sanoista Value Added Tax ja tarkoittaa suomeksi arvonlisäveroa.

Tullauspäätökset ja niiden liitteinä olevat toimittajien ostolaskut tulee säilyttää osana kirjanpitoa, jotta ilmoitetuilla veroilla on vähennysoikeus. Toimittajalaskut pitää kirjata laskunkäsittelyohjelmassa (IP) ja kirjanpito-ohjelmassa (IFS) alv-koodilla 80. Tämä alv-kirjaus on tärkeää tehdä oikein, jotta kirjanpito täsmää maahantuonnin alv-ilmoituksen kanssa. Kirjaamisen tarkastus on oleellinen osa työnkuvaani ja näin vastuullinen tehtävä.

Ennen maahantuonnin arvonlisäverotuksen menettelyn muutosta ja oma-aloitteista menettelyä arvonlisäverotuksessa käytettiin kausiveroilmoitusta ja paperista laskua ja lomaketta. Nyt OmaVero -palvelun myötä ilmoittaminen on sähköisessä muodossa. Kirjanpitäjän mielestä, joka arvonlisäveron ilmoittaa verohallinnolle, OmaVero -palvelu on hyvä ja kätevä työkalu.

9.4 End-use-luvanvaraisten maahantuontien tullitilitys

Telakka on rekisteröitynyt tullin luottoasiakas ja saa näin sovitun maksuajan tullilaskuille. Osa maahantuoduista tavaroista tulee telakan omaan käyttöön ja näistä pitää maksaa tullit. Näissä tapauksissa tullimenettelynä käytetään 4000 999 eli luovutus vapaaseen liikkeeseen ja ei mitään kansallista menettelyä. Tätä kutsutaan haastateltavan mukaan normaaliksi tullaukseksi. Tullin määrä on tullauspäätöksestä veron määrä (kuva 12) ja tämä tullimaksu laskutetaan tullin toimesta. Tullien osuus jää Meyer Turku Oy:n kustannukseksi.

Osa maahantuoduista tavaroista kuitenkin käytetään suoraan laivaan. Kun tavarat jäävät laivaan, on maahantuonti tullivapaata end-use -luvalla. End-use -lupa on tiettyä käyttötarkoitusta varten haettu ja myönnetty lupa, josta vaaditaan vakuus. Telakalla on end-use -lupa voimassa, mutta koska lupa on salassa pidettävä dokumentti en voi kertoa dokumentista yksityiskohtaisia tietoja tämän enempää.

Kun maahantuonneissa on kyse laivan mukana lähtevistä tavaroista, ne pitää selvittää tullille. Tästä selvityksessä käytän tässä opinnäytetyössä nimitystä tullitilitys. Tullitilityksellä telakka vahvistaa tullille, että kyseiset tavarat ovat tosiasiasa lähtemässä laivan mukana pois Suomesta ja tätä tiettyä käyttötarkoitusta varten maahantuonnit ovat tullivapaita eli niistä ei tarvitse maksaa tullimaksuja laisinkaan. Tullitilitys on ollut voimassa vuoden 2014 alusta.

Kun jokainen tullauspäätöksen mukainen tullivapaasti tuotu tavara on lähtenyt maasta, se pitää tilittää tullille. Tullitilitys tapahtuu tullille excel -tiedostona. Tilitysmuodossa telakka on saanut tullilta myönnytyksiä niin, että tilitys tehdään laivakohtaisesti ja tilitysaikaa on 3 vuotta ja 1 kuukausi tullauspäivästä laskettuna. Käytännössä tilitys tehdään siis laivaprojekteittain ja kun laiva on luovutettu.

Tilitykseen tarvittavat tiedot löytyvät osittain tullauspäätökseltä. Tullauspäätöksen tullimenettelyn tulee olla 4000 7NA eli luovutus vapaaseen liikkeeseen/end-use tavantomainen lupamenettely eli tiettyä käyttötarkoitusta varten. Excel-tiedostoon kirjataan tuonnit tullausnumerojärjestyksessä. Tullausnumeron lisäksi tiedostoon kirjataan tullauspäivä, tavaran koodi eli tullinimike, paino kilogrammoina ja tullausarvo eli veron peruste euroina (kuva 12). Tullauspäätöksestä lasketaan menettelyn päättämisen määräaika eli 3 vuotta ja 1kk, johon mennessä tilitys on viimeistään tehtävä. Esimerkin tullauspäivä on 7.11.2018 eli menettelyn päättymisen määräaika umpeutuu 7.12.2021. Usein huolintaliikkeen työntekijä tietää kauppalaskusta telakan tilausnumeron sekä laivanumeron ja kirjaa ne myös tullauspäätöksen lisäviite-kenttään (kuva 8). Tilausnumero ja laivan nimi ja numero kirjataan myös excel -tiedostoon sekä päivämäärä, jolloin tavarat ovat viety laivaan. Tämä tieto saadaan varastokirjanpidosta. Tilitys lähetetään sähköpostilla valvovalle tullille.

| TULLI TULL-CUSTOMS | | TULLAUSPÄÄTÖS/LASKU | | | | 1/1 | | |
|--|---------------------------|--|-------------------------------|---|--------|----------------------------|--------|-----------------|
| Myyjä Tavaranymyjän nimi | | Tullausnumero 1 03265 18310 0003 00 | | | | Tullauspäivä 07.11.2018 | | |
| Postitusosoite Asiamiehen (huolintaliikkeen) osoitetiedot | | Luovutuspäivä 04.11.2018 | Hyväksymispäivä 06.11.2018 | Veropäivä 06.11.2018 | | | | |
| | | Viite 02000681 | | | | | | |
| | | Lisäviite 15500577/393, 18239 | | | | | | |
| | | Tulliveroimen Meyer Turku Oy | | | | | | |
| Asiamies Asiamiehen nimi ja yhteystiedot | | Tavaranhaltija Meyer Turku Oy | | nro FI0772017-4T0003 | | | | |
| | | Telakkakatu 1 20240 Turku | | | | | | |
| Yleisilmoitus / Edeltävä asiakirja 702 18FI00000107478910 | | Vakuudesta varattu osuus (%) | | Jaksoerittelyn postitusosoitetunnus FI0772017-4T0003 | | | | |
| Järj. nro | Tavaran koodi / Lisäkoodi | Menettely / Tullikohtelu | Verolaji | Veron peruste | Yks. | Verokanta | Yks. | Veron määrä (€) |
| 1 | 8536700099 | 4000 7NA 1011 140 | A00 | | 458,57 | EUR | 3,00 % | 0,00 |
| Tullausarvo 1.5 KGM | | 458,57 EUR | | | | | | |
| Q099 | | | | | | | | |
| Valmistenumero | | | | | | | | |
| Lisätietoja / Huomautuksia | | Tietty käyttötarkoitus. Tulliton UTK 254 art. Luvanhaltijan on annettava päätöstilitys viimeistään 30 päivän kuluttua menettelyn päättämisen määräajan päättymisestä. Päätöstilitys lähetetään sähköpostilla osoitteeseen valvovatulli@tulli.fi. Mikäli tavaroita ei niille asetetussa menettelyn päättämisen määräajassa ole käytetty lainsäädännön edellyttämällä tavalla, niistä syntyy tullivelka UTK 79 artiklan perusteella. Tullivelan määrää määritettäessä sovelletaan UTK 80 artiklaa. | | | | | | |

Kuva 12. End-use tullitilitykseen tarvittavat tiedot tullauspäätökseltä

9.5 Kehittäminen ja tulevaisuuden näkymät

Telakan tilauksissa pyritään sopimaan DAP-toimitusehdosta, mutta erinäisistä syistä johtuen joissakin tapauksissa tilaukset on kuitenkin tehty niin, että kuljetuskustannukset lisätään vasta tavarain hinnan päälle. Tällaiset toimitukset ovat tällä hetkellä telakalle haasteellisia, vaikkakin pääosin DAP-toimitusehto, joka siis sisältää kaikki rahti- ja muut maahantuontiin liittyvät kustannukset, toimii. Tällaisissa tapauksissa on rahtikustannusten ja muiden kulujen löytäminen koettu työlääksi ja hankalaksi, koska

laskuissa ei ole mainintaa siitä, mihin tilauksiin kuljetukset liittyvät ja useasti rahtikustannukset tulevat koontilaskuina, joissa on paljon eri kuljetuksia ja monta eri tilausta laskutettuna yhdellä laskulla. Maahantuonnin arvonlisäverotuksen ilmoittamisessa kuitenkin edellytetään, että veron perusteeseen sisällytetään kuljetus-, lastaus- yms. liitännäiskustannukset, jotka liittyvät tavaran maahantuontiin (AVL 91 §).

Haasteita koetaan myös tullauspäätösten suhteen siinä, että ne saapuisivat oikeille henkilöille ja mielellään sähköisesti. Tällä hetkellä tullauspäätökset saapuvat paperisina versioina postin mukana ja niiden toimituksessa voi olla suurikin vaara virheelle. Puuttuvia tullauspäätöksiä pyydetään asiamieheltä sähköpostilla. Ulkoistettu maahantuonnin hoitava huolintaliike saa tullauspäätökset omaan järjestelmäänsä sähköisesti. Tässä varmasti löytyisi helppokin päätös ja keino saada tullauspäätökset sähköisenä myös kirjanpitäjälle arvonlisäveron laskemista ja vähennysoikeutta varten. Se, että miten arkistoidaan tullauspäätöksen liitteinä olevat ostolaskut ja mahdolliset rahtilaskut niin, että ovat oikeutettuja vähennykseen ja arkistoitu oikeaoppisesti osana kirjanpitoaineistoa vaatii vielä lisäselvitystä ja päätöksiä myös käytännön järjestelyihin telakalla. Kirjanpitäjän haastattelun perusteella hänelle sopisi tullauspäätösten saapuminen sähköisesti ja sähköinen arkistointi.

Rahtikustannusten laskuihin tulisi siis vaatia toimittajilta täydennyksiä vaadittujen tietojen suhteen. Laskuista tulisi selvittää tilausnumero, josta telakka pystyisi ainakin sisäisesti selvittämään maahantuonnin. Tämä sisäinen selvitys vaatisi myös systemaattisempaa ja kehittyneempää toimintamuotoa, jota toivon mukaan kehitetään myös toiminnanohjausjärjestelmän uudistuessa lähiaikoina.

Tullauspäätöksiin liittyvien haasteiden kanssa ratkaisu löytyykin helpommin, sillä tulin tuontikohtaiset vertailutiedot löytyvät loppuvuonna 2019 myös OmaVero -palvelusta. Tällä hetkellähän tullilta saatu vertailutieto näkyy OmaVero -palvelussa vain kokonaissummana ilman erittelyä mistä summa koostuu. Toiminnallisuus, että tullauspäätöksistä tietyt tiedot kuten tullauspäätöksen numero, tullauspäivä ja -arvo, ovat saatavissa suoraan joihinkin kirjanpito-ohjelmistoihin (verohallinto 2018), mutta tällainen toiminnallisuus ei ole käytössä telakalla.

Lisäselvitys tarvitaan siihen, että riittääkö varsinaiseen tulliarkestointiin pelkästään sähköiset asiakirjat? Eli arkisto, joka sisältäisi tullauspäätökset, ostolaskut ja muut dokumentit. Jos sähköinen tulliarkestointi on mahdollinen, niin tällaista sähköistä tulliarkestointia pitäisi alkaa kehittämään käytännön tasolle. Kehitysidea sähköisen asioinnin kehittämiseen on enemmän insinööritason ja IT-puolen asioita, mutta mielestäni telakka tarvitsee sähköisen suora-asioinnin huolintaliikkeen kanssa. Koska huolintaliike saa nyt tullauspäätökset sähköisellä suora-asioinnilla tullista, ne ovat jo sähköisessä muodossa valmiina ja siirrettävissä meille. Ratkaisu telakalle voisi olla esimerkiksi sellainen, että telakka antaa huolintaliikkeelle tietyt oikeudet telakalla käytettävään Kronodoc -ohjelmistoon ja huolintaliike tallentaa sinne tullauspäätökset. Vastaavasti, kun ostolasku pitää olla tullauspäätöksen liitteenä, invoice controllerit voisivat myös tallentaa laskun suoraan kyseisen tullauspäätöksen liitteeksi. Tullausasiakirjathan pitää säilyttää osana kirjanpitoaineistoa, jotta arvonnäkövero- vähennysoikeuden edellytys täyttyy. Jos sähköinen tulliarkestointi on mahdollinen, niin Kronodoc-ohjelmiston hyödyntäminen voisi olla mahdollinen ratkaisu sähköiseen suora-asiointiin ja tulliarkestointiin.

10 JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO

Jotta maahantuonnin arvonnäköverotuksen menettelyn muutoksen voi sisäistää sekä toteuttaa sitä myös käytännön tasolla, on ymmärrettävä maahantuonti ja arvonnäköverotus käsitteinä sekä näiden toimintojen käytännön toteutus, myös ennen menettelyn muutosta. On tärkeää tietää mistä tullauspäätöksen tiedot ovat peräisin ja osata myös lukea tullauspäätöstä ja kyetä etsimään siitä tarvittavat tiedot arvonnäköveron laske- mista varten. Tämän vuoksi tässä opinnäytetyössä on avattu tullauksen ja arvonnäköverotuksen teoriaa ja käytäntöä, jotta ymmärretään myös käytännön ohjeet paremmin. Tärkeää on ymmärtää mistä jokin tieto saadaan ja miksi jotakin tietoa tarvitaan.

Opinnäytetyön teoriaosassa selvitettiin maahantuonnin arvonnäköverotuksen muutos jo olemassa olevan ohjeistuksen ja lainopin pohjalta. Maahantuonnilla tarkoitetaan

tavaran tuontia yhteisöön ja tämä tuonti on verollinen. Maahantuonnista suoritetaan tuontitullaus ja tästä toiminnosta saadaan tullauspäätös. Tullauspäätöksestä selviää tullauksen ajankohta, joka on tärkeä tieto arvonlisäveron ajalliseen kohdistamiseen. Tullauspäätöksestä selviää myös maahantuonnin arvonlisäveron peruste, johon määritellään tullausarvo lisättävine erineen sekä tullit ja muut kulut. Kun oikea veron peruste on laskettu, lasketaan siitä veron määrä. Arvonlisäveron yleinen kanta on 24 %.

Keskeisimmät muutokset maahantuonnin arvonlisäverotuksessa 1.1.2018 olivat toimivaltaisen viranomaisen määräytyminen tullin ja verohallinnon kesken sekä menettelyn muuttuminen oma-aloitteiseksi. Yritykset, jotka ovat arvonlisäverovelvollisten rekisterissä ja tuovat tavaraa EU:n ulkopuolelta asioivat verohallinnon kanssa. Nämä yritykset laskevat ja ilmoittavat itse maahantuonnin arvonlisäveron OmaVero-palvelussa. Arvonlisäveroa ei enää makseta tullille eikä vero tule konkreettiseksi maksettavaksi muutenkaan, jos tuonti on kokonaan vähennyskelpoinen. Tässä lykätyssä menettelyssä arvonlisävero ilmoitetaan ja vähennetään arvonlisäveroilmoituksella.

Opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää Meyer Turku Oy:n toimintatavat liittyen maahantuontiin, arvonlisäverotukseen ja tullaukseen. Tämä opinnäytetyön empiria keskittyi oleelliseen käytännönohjeistukseen siitä, miten Meyer Turku Oy:n arvonlisävero ilmoitetaan ja miten tullivapaiden maahantuontien tullitilitys tehdään käytännössä.

Opinnäytetyössä on selvitys siitä, miten Meyer Turku Oy:ssä ennen tehtiin ja miten nyt tehdään liittyen arvonlisäveron laskemisen ja ilmoittamiseen. Nykyisistä toimintatavoista on laadittu kirjalliset ja kuvaavat ohjeet tähän opinnäytetyöhön. Opinnäytetyössä on raportointiohjeita OmaVero -palveluun. Opinnäytetyössä analysoidaan myös tullauspäätöstä, jotta siitä osataan etsiä oikeita tietoja, joita tarvitaan arvonlisäveron laskemiseen sekä tietyn käyttötarkoituksen tilitykseen. Meyer Turku Oy:n tietty käyttötarkoitus eli end-use on tullitilitys luvanvaraisten tullivapaiden maahantuontien raportointia tullille. Opinnäytetyöhön on laadittu ohjeistus tästä tilityksestä. Lisäksi tässä opinnäytetyössä avataan ulkoistetun tullauspalvelun tehtäviä ja sitä toimintaa, mistä tiedot tullauspäätökselle tulevat ja mihin näitä tietoja yritys, tulli ja verohallinto tarvitsevat.

Opinnäytetyöni aihe on mielenkiintoinen ja ajankohtainen. Menettelyn muutos on tullut voimaan vasta 1.1.2018, joten oikeuskirjallisuutta aiheesta on verrattain vähän. Opinnäytetyön uutuusarvo on myös olennainen, koska kyseisestä aiheesta ei ole juuri muita tutkimuksia tehty. Olen tyytyväinen aihevalintaani ja pystyin tässä työssä ratkaisemaan Meyer Turku Oy:n ongelmia liittyen tähän aiheeseen. Onnistuin kuvaamaan muutoksen ja laatimaan työohjeet uudesta menettelytavasta. Tarkoituksena oli kartoittaa aiemmat epäselvät tullaukseen liittyvät toimintamallit ja tehdä selvityksen perusteella uusi ja toimiva sekä yhtenäinen toimintamalli sekä kehittää vanhanaikaista toimintatapaa päivittämällä tietoja. Uskon tietojen dokumentoinnista olevan hyötyä myös tulevan toiminnanohjausjärjestelmän uudistusta varten. Aiheen laajuus myös ylitti ja aiheeseen läheisesti liittyvien muiden asioiden kuten tullausprosessin ymmärtäminen vaati huomattavasti enemmän aikaa ja selvitystä kuin olin etukäteen suunnitellut. Tästä kaikesta kuitenkin poiki valtavasti uusia mielenkiintoisia aiheita ja mahdollisia jatkotutkimuksia myös tulevaa opiskelua varten. Ylemmän ammattikorkeakoulututkinnon opinnäytetyön jatkotutkimusaihe voisi käsitellä esimerkiksi sähköisen suora-asioinnin kehittelyä ja käytännön toteutusta sekä sen soveltuvuutta ja yhteensopivuutta tulevan toiminnanohjausjärjestelmän kanssa. Meyer Turku Oy:kin intressi on sähköisen asioinnin ja arkistoinnin lisääminen sekä sujuvampi tullausprosessin kulku ja sen kehittäminen.

LÄHTEET

Arvonlisäverolaki. L 30.12.1993/1501 muutoksineen

Ennakkoperintälaki L 20.12.1996/1118 muutoksineen

Fredman, J & Ojala, M. 2017. Tilisanomien artikkeli: Maahantuonnin arvonlisäverotus muuttuu. <https://tilisanomat.fi/verotus/maahantuonnin-arvonlisaverotus-muuttuu>

HE 45/2017. 4.5.2017. Hallituksen esitys eduskunnalle tavaroiden maahantuonnin arvonlisäverotuksen siirtämistä Verohallinnolle koskevaksi lainsäädännöksi.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15. uud. p. Helsinki: Tammi.

Hirvonen, K. 2018. Maahantuonnin arvonlisäverotuksen muutokset. Pricewaterhouse-Coopers -tilintarkastusyriyten ketjun koulutusmateriaali. Turun Kauppakamari.

Huhtala, H., Kallio, M., Lindholm, M., Ojala, M., Säskilähti, J. ja Takalo, T. 2018. Arvonlisäverotus 2018. KPMG ja Edita Publishing Oy.

Husa, J., Mutanen, A. & Pohjolainen, T. 2008. Kirjoitetaan juridiikkaa. Helsinki: Talentum

Intranet: Meyer Turun telakan oman organisaation lähiverkko. 2018.

Kauppakamaritiedon www-sivut. 2018. www.kauppakamaritieto.fi

KauppakamariTieto. 2017 - 2019. Tietopalvelut. Ulkomaankaupan kuljetus, huolinta ja tullaus. <https://kauppakamaritieto-fi.lillukka.samk.fi/fi/s/t/ulkomaankaupan-kuljetus-huolinta-ja-tullaus/e-kolmansien-maiden-kauppa>

KVL 5.4.2000 34/2000, Edilex.

Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä. L 9.9.2016/768 muutoksineen.

Laki tullin hallinnosta. 2012. 21.12.2012/960.

Lisävirran www-sivut. 2019. www.lisavirta.fi. Kuva: Karu Pohjola 2.0. Muokattu Lehti, R. 2019.

Logistiikan maailman www-sivut. 2019. www.logistiikanmaailma.fi

Meyer Turku Oy:n www-sivut. 2018. <https://www.meyerturku.fi>

Myllymäki, J., Myrsky, M. ja Rabinä, T. 2017. Verotusmenettelyn perusteet. Almatalent.

Neuvoston direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä, 28.11.2006, 2006/112/EY.

Pitkäranta, A. 2014. Laadullinen tutkimus opinnäytetyönä: työkirja ammattikorkeakouluun. Jokioinen: e-Oppi Oy. www.ellibslibrary.com/book/9789522828019

Salomaa, P. 2017. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen ajankohtaiset kysymykset. Deloitte:n koulutusmateriaali. Turun Kauppakamari.

Taylor, S., Bogdan, R. & Devault, M. 2015. Introduction to qualitative research methods: A guidebook and resource. <https://ebookcentral.proquest.com/lib/samk/reader.action?docID=4038514&ppg=1>

Tullin yleiskirje 31.1.2012 dnro 182/010/04. Maahantuonnin arvonlisäveron perusteseen arvonlisäverolain 91 §:n mukaan sisällytettävät erät. THT nro. 211.

Tullin www-sivut. 2019. www.tulli.fi

Tuonnin asiakasohje 35/2015. Veroton maahantuonti arvonlisäverotuksessa. Voimassa 1.1.2018 alkaen. www.tulli.fi

Unionin tullikoodeksin delegoitu asetus (EU) 2015/2446, 29.12.2015.

Verohallinto. 2017a. Verohallinnon verkkoseminaari 15.12.2017. Maahantuonnin arvonlisäverotus. <https://www.youtube.com/watch?v=6skAAFdM1Y>

Verohallinto. 2017b. Maahantuonnin arvonlisäverotusmenettelystä 1.1.2018 alkaen. 28.11-2017, Dnro A190/200/2017.

Verohallinto. 2018. Verohallinnon verkkoseminaari 4.10.2018. Maahantuonnin arvonlisäveron peruste. <https://www.youtube.com/watch?v=AhiGj-WYu94>

Verohallinnon www-sivut. 2019. www.vero.fi

Äärilä, L., Nyrhinen, R., Hyttinen, P. & Lamppu, K. 2017. Arvonlisäverotus käytännössä. Alma Talent Oy.



TULLAUSPÄÄTÖS/LASKU

1 / 1

Luovutus vapaaseen liikkeeseen

| | | | | | | |
|--|--------------------------|--|-------------------------------------|-----------------------------|----------------|----------------------|
| Myyjä | | Tullausnumero | | Tullauspäivä | | |
| [REDACTED] | | 1 03265 18310 0003 00 | | 07.11.2018 | | |
| Postitusosoite | | Tulopäivä | Hyväksymispäivä | Veropäivä | | |
| [REDACTED] | | 04.11.2018 | 06.11.2018 | 06.11.2018 | | |
| Viite | | | | | | |
| 02000681 | | | | | | |
| Lisäviite | | | | | | |
| 15500577/393, 18239 | | | | | | |
| Tullivelallinen | | | | | | |
| Meyer Turku Oy | | | | | | |
| Asiamies | | Tavaranhaltija | nro FI0772017-4T0003 | | | |
| [REDACTED] | | Meyer Turku Oy | | | | |
| [REDACTED] | | Telakkakatu 1 | | | | |
| [REDACTED] | | 20240 Turku | | | | |
| Yleisilmoitus / Edeltävä asiakirja | | Vakuudesta varattu osuus (%) | Jaksoerittelyn postitusosoitetunnus | | | |
| 702 18FI00000107478910 | | | FI0772017-4T0003 | | | |
| Järj. nro | Tavaran koodi/ Lisäkoodi | Menettely/ Tullikohtelu | Verolaji | Veron peruste | Yks. Verokanta | Yks. Veron määrä (€) |
| 1 | 8536700099 Q099 | 4000 7NA 1011 140 | A00 | 458,57 EUR | 3,00 % | 0,00 |
| | Tullausarvo | 458,57 EUR | | | | |
| | 1.5 KGM | | | | | |
| | Q099 | | | | | |
| Valmistenumero | | | | | | |
| Lisätietoja / Huomautuksia | | | | | | |
| <p>Tietty käyttötarkoitus. Tulliton UTK 254 art. Luvanhaltijan on annettava päätöstilitys viimeistään 30 päivän kuluttua menettelyn päättämisen määräajan päättymisestä. Päätöstilitys lähetetään sähköpostilla osoitteeseen valvovatulli@tulli.fi. Mikäli tavaroita ei niille asetetussa menettelyn päättämisen määräajassa ole käytetty lainsäädännön edellyttämällä tavalla, niistä syntyy tullivelka UTK 79 artiklan perusteella. Tullivelan määrää määrittäessä sovelletaan UTK 80 artiklaa. Ilmoittajan tai välillisessä edustuksessa päämiehen on annettava maahantuonnin arvonlisäveroa koskevat tiedot Verohallinnolle oma-aloitteisessa arvonlisäverotuksessa.</p> | | | | | | |
| Verolaji | | | | | | |
| A00 TULLI 0,00 | | | | | | |
| Yhteensä | | | | | | 0,00 |
| Tullitoimipaikan yhteystiedot | | Eräpäivä | | Maksettava määrä | | |
| Valtakunnalliset toiminnot | | 07.12.2018 | | 0,00 | | |
| Sähköinen palvelukeskus | | Maksuviite | | | | |
| Sähköinen palvelukeskus | | [REDACTED] | | | | |
| PL 512 | | Kansainvälinen tilinumero (IBAN) ja pankkitunnus (BIC/SWIFT) | | | | |
| 00101 HELSINKI | | NORDEA | | FI2616603000102304 NDEAFIHH | | |
| puh. henkilöasiakkaat / yritykset 0295 5206 / 0295 5207 | | DANSKE BANK | | FI8280001700013916 DABAFIHH | | |
| Käsittelijä EDITUONTI | | OP | | FI9050000120378517 OKOYFIHH | | |

Oikaisuvaatimusohje
Tähän päätöksen tyytymätön saa vaatia siihen oikaisu Tullista. Oikaisuvaatimus on tehtävä kolmen vuoden kuluessa tämän päätöksen tiedoksianto. Oikaisuvaatimus on toimitettava määrääjässä Tullille ensisijaisesti osoitteeseen Tullioikaisuhakemukset, PL 512, 00101 HELSINKI. Käyntiosoite (kirjaamo): Opasinsilta 12, 00520 HELSINKI. Sen voi myös jättää jokaisen tullitoimipaikkaan. Omalla vastuulla oikaisuvaatimuksen voi lähettää postitse tai lähettämällä sähköpostilla. Postitse lähetetyn oikaisuvaatimuksen tulee olla perillä muutoksenhakujan viimeisenä päivänä ennen tullitoimipaikan aukioajan päättymistä. Tullitoimipaikan aukioaika päättyy kello 16.15.
Oikaisuvaatimuskielto
- muutoksenhakijan nimi ja kotinro
- postiosoite ja puhelinnumero, joihin asian käsittelyä koskevat ilmoitukset muutoksenhakijalle voidaan toimittaa
- päätös, johon haetaan muutosta
- mitä kohtaan päätöksen haetaan muutosta ja mitä muutoksia siihen vaaditaan tehtäväksi
- perusteet, jolla muutosta vaaditaan. Muutoksenhakijan, laillisen edustajan tai asiamiehen on allekirjoitettava oikaisuvaatimus. Jos muutoksenhakijan puhevaltaa käyttää hänen laillinen edustajansa tai asiamiehensä tai jos oikaisuvaatimuksen laatijana on muu henkilö, on oikaisuvaatimuksessa mainittava myös tämän nimi ja kotikunta.
Oikaisuvaatimuksen on liitettävä
- tämä päätös alkuperäisenä tai jäljennöksenä
- asiakirjat, joihin muutoksenhakija vetoaa vaatimuksensa tueksi, jollei niitä ole jo aikaisemmin toimitettu viranomaiselle.
Asiamiehen, jolle hän ole asiansajaja tai yleinen oikeusavustaja, on liitettävä oikaisuvaatimukseen valtakirja.



1 (1)

Arvonlisäveroilmoitus

Verovelvollinen: Meyer Turku Oy
 Y-tunnus: 0772017-4
 Verokausi: 28.02.2019
 Eräpäivä: 12.04.2019
 Ei lähetetty

Maksuperusteinen arvonlisävero

Tilitätkö arvonlisäveron tällä verokaudella maksuperusteisesti?

Ei

Vero kotimaan myynnistä verokannoittain

| | |
|-------------|--------|
| 24 %:n vero | 0,00 € |
| 14 %:n vero | 0,00 € |
| 10 %:n vero | 0,00 € |

Vero ostoista ja maahantuonneista

| | |
|--|--------------|
| Vero tavaraostoista muista EU-maista | 0,00 € |
| Vero palveluostoista muista EU-maista | 0,00 € |
| Vero tavaroiden maahantuonneista EU:n ulkopuolelta | 287 190,53 € |
| Vero rakentamispalvelun ja metalliromun ostoista | 0,00 € |

Vähennettävä vero

| | |
|---|--------|
| Verokauden vähennettävä vero | 0,00 € |
| Ilmoitatko alarajajouennuksen tietoja tällä verokaudella? | Ei |

Maksettava vero / Palautukseen oikeuttava vero

287 190,53 €

Myynnit, ostot ja maahantuonnit

| | |
|---|----------------|
| 0-verokannan alainen liikevaihto | 0,00 € |
| Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin | 0,00 € |
| Palveluiden myynnit muihin EU-maihin | 0,00 € |
| Tavaraostot muista EU-maista | 0,00 € |
| Palveluostot muista EU-maista | 0,00 € |
| Tavaroiden maahantuonnit EU:n ulkopuolelta | 1 196 627,23 € |
| Rakentamispalvelun ja metalliromun myynnit (käännetty verovelvollisuus) | 0,00 € |
| Rakentamispalvelun ja metalliromun ostot | 0,00 € |

Yhteyshenkilö**Viitenumero:****Verohallinnon tilinumerot**

Pankki
 Nordea
 Danske Bank
 OP

IBAN
 FI64 1660 3000 1176 25
 FI56 8919 9710 0007 24
 FI35 5000 0120 2535 04

BIC
 NDEAFIHH
 DABAFIHH
 OKOYFIHH