



VAASAN AMMATTIKORKEAKOULU
VASA YRKESHÖGSKOLA
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Tomi Tynjälä

ALUSTOIMITUKSET EUROOPAN UNIONIN ALUEELLA

Liiketalous
2015

TIIVISTELMÄ

Tekijä	Tomi Tynjälä
Opinnäytetyön nimi	Alustoimitukset Euroopan unionin alueella
Vuosi	2015
Kieli	suomi
Sivumäärä	78 + 1 liitettä
Ohjaaja	Leena Pommelin-Andrejeff

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää alustoimituksissa huomioitavia asioita Euroopan alueella. Toisena tarkoituksena oli luoda alustoimittamisen kannalta yleishyödyllinen tietopaketti yritysten käyttöön. Opinnäytetyön toimeksiantajana toimii suomalainen miljardiliikevaihdon omaava suuryritys.

Teoriaosuus koostuu neljästä pääluvusta, joista kaksi ensimmäistä lukua koskee Euroopan sisäkaupankäyntiä ja Suomen Tullin alustoimitusvientimenettelyä. Jälkimmäiset kaksi lukua koskevat tavaran ja palvelun myynnin arvonlisäverosäädöksiä. Nämä luvut luovat pohjan alustoimituksissa huomioitaville säädöksille Euroopan unionin alueella.

Kuudennessa luvussa käsitellään tutkimusteoreettisia valintoja. Tutkimusstrategiana käytettiin tapaustutkimusta ja tiedonkeruumenetelmänä käytettiin temahaastattelua.

Tämän opinnäytetyön keskeisimmät havainnot liittyvät haastatteluiden tuloksiin ja tuloksista johdettuihin kehitysehdotuksiin. Tulokset pohjautuvat haastateltavien kokemuksiin tutkimuksen kohteena olevasta projektista, joka koostui alustoimituksista. Tulokset nostavat esille alustoimitusvientimenettelyssä sekä projektiviennin suunnitteluvaiheessa huomioitavia asioita.

ABSTRACT

Author	Tomi Tynjälä
Title	Deliveries into Sea-going Vessels in European Union
Year	2015
Language	Finnish
Pages	78 + 1 Appendices
Name of Supervisor	Leena Pommelin-Andrejeff

The goal of this thesis was to find out what should be taken into account when delivering goods or services to sea-going vessels in the European Union. The second goal was to provide companies with information regarding deliveries to such vessels. The thesis was written for a Finnish company with a turnover in billions of euros.

The theoretical part of this thesis consists of four main chapters. The first two main chapters concern the European Union internal market and the Finnish customs regulations regarding deliveries to sea-going vessels within the European Union customs area. Chapters three and four concern the Value-added Tax System Regulations regarding selling goods and services in the European Union.

The sixth chapter explains the theoretical research choices. The research strategy for this thesis was a case study and the research material was gathered through theme interviews.

The essential observations of this thesis were made based on the results of the interviews. The results of this study showed what should be taken into account when delivering goods to sea-going vessels and what should be considered in the planning phase of project exportation.

Keywords delivery to sea-going vessel, VAT-regulations, customs procedure, project exportation

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ

ABSTRACT

1	JOHDANTO.....	5
1.1	Tutkimuksen tausta	5
1.2	Tutkimusongelma ja tutkimuksen tarkoitus.....	5
1.3	Tutkimuksen rajaus	7
1.4	Keskeisien käsitteiden määrittely (alustoimitus, arvonlisävero)	8
1.5	Opinnäytetyön rakenne	9
2	YHTEISÖKAUPPA ELI SISÄKAUPPA	11
2.1	Yleistä	11
2.2	Tavaroiden yhteisöaseman todentaminen	14
2.3	Passitus tullimenettelyinä.....	17
2.4	Sisäkaupan tilastointi	18
3	ALUSTOIMITUKSIEN TULLIKÄYTÄNNÖT SUOMESSA	21
3.1	Alustoimituksesta annettavat ilmoitukset	21
3.2	Alustoimitusilmoitus.....	23
3.3	Rajoitukset alustoimituksiin	24
4	MYYNТИ YHTEISÖN ALUEELLE.....	25
4.1	Yleistä	25
4.1.1	Järjestelmän peruseriaatteen	26
4.1.2	EU:n arvonlisäveroalue	26
4.2	Tavaran yhteisömyynti.....	27
4.3	Tavaran myynti paikoilleen asennettuna	28
4.4	Ketjukauppatilanteet	29
4.4.1	Kolmikantakauppa	30
4.4.2	Myynti toisessa jäsenvaltiossa	32
4.5	Omien tavaroiden siirto toiseen EU-maahan	32
4.6	Veroton tavarankäytön ja palvelun myynti kansainvälisen liikenteen vesialueisiin	34
5	PALVELUIDEN KANSAINVÄLINEN KAUPPA.....	36

5.1	Yleistä	36
5.2	Palveluiden myyntimaan pääsääntö ja käännetty verovelvollisuus elinkeinonharjoittajien välisessä palvelukaupassa	37
5.3	Verovelvollisen määritelmä	39
5.4	Kiinteä toimipaikka.....	39
6	TUTKIMUKSEN TOTEUTUS.....	41
6.1	Tutkimusstrategian/-menetelmän valinta.....	41
6.2	Tutkittavan ryhmän rajausta ja haastateltavien kuvaus	43
6.3	Haastattelulomakkeen esittely	45
6.3.1	Kysymykset toimeksiantajayrityksen henkilölle	45
6.3.2	Kysymykset huolitsijalle.....	47
6.4	Aineiston keruu.....	49
7	TUTKIMUSTULOSTEN ESITTELY	52
7.1	Ennakotiedot ja oletukset alustoitusprojektin toteutuksesta	52
7.2	Kohdatut ongelmat projektin toteuttamisessa ja niiden ratkaisut	57
7.3	Mitä alustoitusprojektista opittiin.....	60
8	JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA	62
8.1	Tulosten analysointi	62
8.2	Toimeksiantajan saama hyöty.....	69
8.3	Tutkimuksen luotettavuus.....	70
8.3.1	Tutkimuksen validius eli pätevyys (mittarin tarkkuus).....	70
8.3.2	Tutkimuksen reliabiliteetti (toistettavuus)	72
8.3.3	Tutkijan luotettavuuden analysointi.....	73
8.4	Jatkotutkimusehdotukset.....	74
8.5	Opinnäytetyöprosessin arviointi	74
	LÄHTEET.....	77
	LIITTEET	

KUVIO- JA TAULUKKOLUETTELO

Kuvio 1. Hankinnat EU:ssa maittain prosentuaalisesti vuonna 2013.....	13
Kuvio 2. Toimitukset EU:ssa maittain prosentuaalisesti vuonna 2013	13
Kuvio 3. Kolmikantakauppa.....	30
Kuvio 4. Projektin toimitus-suunnitelma.....	56
Kuvio 5. Projektin toteutunut toimituskuvio	59
Kuvio 6. Alustoimitusvienti-ilmoituksen prosessikaaviohuolitsijan näkökulmasta	67

LIITELUETTELO

LIITE 1. Haastattelurunko

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen tausta

Opinnäytetyöprosessi sai alkunsa kesällä 2014, jolloin sain kesätyöpaikan globaalista kansainvälistä kauppaa harjoittavasta yrityksestä. Lähdin selvittämään, onko toimeksiantajalla jotain aihetta, jota voisin tutkia. Toimeksiantaja ehdotti heidän toimintansa kannalta mielenkiintoista ja ajankohtaista aihetta, josta voisin kirjoittaa opinnäytetyön. Tämän jälkeen lähdin etsimään aiheesta tietoa, ja koin, että aihe on sopiva ja mielenkiintoinen myös itse kirjoittajan näkökulmasta. Aiheesta löytyy tietoa melko vähän, eikä tästä samasta aiheesta ole tehty aikaisemmin opinnäytetyötä.

Opinnäytetyön aihe pohjautuu toimeksiantajan erääseen alustoitusprojektiin, jonka yrityksen projektiin osallistuneet toimihenkilöt kokivat osittain haasteelliseksi toteuttaa. Alustoimitukset projektiviennissä ovat kohdeyritykselle vielä melko tuntematon prosessi toimittaa projekteja asiakkaille. Tämän vuoksi tietoa alustoimituksista kokoavalle tutkielmalle on koettu olevan tarvetta tulevien alustoitusprojektien tueksi. Alustoitusprojektiin on myös kuulunut palvelun ja tavaran yhdistettyä myyntiä, joten tässä työssä tullaan tarkastelemaan niitä koskevia arvonnäkökohtia ja sääntöjä.

Opinnäytetyön toimeksiantajana toimii suomalainen, globaali, miljardi liikevaihdon omaava yritys ja tarkemmin eriteltynä Suomen yksikön ”*Invoicing & Export documentation*” – tiimi. Yrityksellä on satoja toimipisteitä ympäri maailmaa ja henkilöstöä useita tuhansia.

1.2 Tutkimusongelma ja tutkimuksen tarkoitus

Tälle opinnäytetyölle on asetettu kaksi päätavoitetta, joiden avulla työ antaa tietoa niin toimeksiantajalle, kuin myös muille aluksiin toimittaville tahoille. Tarkoituksena on selvittää, mitä yrityksen tulisi ottaa huomioon kun tavaraa toimitetaan valmiiksi rakennettuun kaupallisessa tarkoituksessa liikennöivään vesi-alukseen Euroopan unionin alueella. Alustoituksia koskevaa selvitystyötä

ohjaavat tälle työlle asetetut tutkimuskysymykset. Tutkimuksessa hyödynnetään projektin toimittamisen kannalta olennaisten toimihenkilöiden kokemuksia eräästä alustoimitusprojektista. Tässä työssä tähän erääseen projektiin viitataan pääsääntöisesti nimellä ”*case-projekti*”.

Alla tutkimusta ohjaavat kysymykset:

1. Mitä yrityksen tulisi ottaa alustoimituksia koskevien säädösten osalta huomioon kun tavara lähtee Suomesta tai jostain muusta Euroopan unioniin kuuluvasta maasta?

Kysymyksen tarkoituksena on selvittää, mitä säädöksiä alustoimittamiseen liittyy. Euroopan unionin maiden välisissä toimituksissa tavara saa liikkua vapaasti, ilman vienti- tai tuontitullauksia (Suomen huolintaliikkeiden liitto Ry 2010). EU-maiden välisessä tavarakaupassa ei myöskään anneta vienti-ilmoituksia vastaavalla tavalla kuin toimituksissa EU:n ulkopuolisiin maihin. Sisäkaupan toimituksista on kuitenkin tehtävä *Intrastat*-ilmoitus, kun tietyt reunaehdot täyttyvät (Melin 2011). Näistä vallitsevista yleissäädöksistä huolimatta Suomen tullilainsäädäntö velvoittaa tekemään vientiselvityksen tavarasta, joka toimitetaan alukseen, vaikka kyse on Euroopan Unionin sisäisestä toimituksesta (Suomen Tulli 2014). Kysymyksellä on myös tarkoitus pintapuolisesti ottaa selvää, miten vastaavaa vientimenettelyä sovelletaan muualla Euroopassa. Eri EU-maiden tullikäytännöissä saattaa olla eroja, ja tästä syystä aiheutuu kysymyksiä siitä, kuinka tavara toimitetaan oikein toisen EU-maan tullikäytäntöjen mukaisesti.

Alustoimittamisesta on säädetty EU:n arvonlisäverodirektiivissä ja siten säädös koskee kaikkia EU:n veroalueeseen kuuluvia jäsenmaita. Tästä syystä työ sisältää arvonlisäverotuksen yhtenä asiakokonaisuutena.

Kuten aiemmin on mainittu, tarkoituksena on koota tietopaketti yhteisökaupankäynnin arvonlisäverotuksesta sekä tulli-säädöksistä, joka sisältää myös alustoimittamisesta tarvittavat tiedot. On hyvin olennaista perehtyä kyseisiin asiakokonaisuuksiin liiketoiminnassa, koska arvonlisävero ja tullaus ovat laissa säädeltyä. Tämän tietopaketin tarkoitus on tukea työntekoa sekä toimia

päätöksenteon apuvälineenä niin projektien kuin myös yksittäisten toimitusten suunnitteluvaiheessa.

2. Mitä yrityksen tulisi huomioida alustoimitusprojektin suunnittelussa ja koordinoinnissa?

Toisen tutkimuskysymyksen tarkoituksena on tuoda esiin havaintoja alustoimitusprojektin suunnittelun ja koordinoinnin osalta. Suunnittelu ja koordinointi ovat olennaisia osia toimitusprosessissa, jotka ovat edellytyksiä fyysisen toimituksen mahdollistamiseksi. Suunnittelulla viitataan alustoimitusprojektin toimituksia edeltävään suunnitteluvaiheeseen. Suunnitteluvaihe käsittää kauppasopimuksen solmimisen ja fyysisen toimituksen välisen ajan. Suunnittelua tapahtuu myös koordinoinnin aikana lähinnä silloin kun suunnitelmiin tulee muutoksia. Koordinointi viittaa projektin suunnitteluvaiheen jälkeiseen aikaan eli käytännön toteutukseen. Kysymykseen on tarkoitus saada vastauksia case-projektin suunnittelu- ja koordinointivaiheen aikana ilmenneistä havainnoista.

1.3 Tutkimuksen rajaus

Työ on rajattu koskemaan ainoastaan Euroopan unionin alueella tapahtuvia alustoimituksia, koska alustoimitukset Euroopan unionin ulkopuolelle ovat normaaleja vientejä (Suomen Tulli 2014).

Teoriaosuus rajoittuu sisäkaupan tullimuodollisuuksiin, alustoimitusmenettelyyn sekä kansainvälisen kaupan arvonlisäverotukseen. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus on melko laaja aihealue, joten tässä työssä tarkastellaan arvonlisäverotuksesta vain niitä aihealueita, jotka ovat relevantteja alustoimituksien, tavaroiden ja palveluiden viennin/myynnin kannalta. Teoriaosuus koostuu kokonaisuudessaan laissa säädetyistä asioista, joten onnistunut tietopaketti auttaa näin ollen myös muita tahoja, jotka kokevat tarvitsevansa ymmärrystä opinnäytetyössä käsiteltävistä aihe-alueista. *

1.4 Keskeisien käsitteiden määrittely (alustoimitus, arvonlisävero)

On tärkeää, että keskeiset käsitteet määritellään ja mitä niillä tämän tutkimuksen yhteydessä tarkoitetaan, jotta lukija ymmärtää asiat tarkoituksenmukaisesti. Alustoimitus terminä saattaa kuulostaa ihan tavanomaiselta tavaran toimitukselta johonkin tiettyyn alukseen, mutta sille on oma määritelmänsä. Seuraavassa kappaleessa alustoimituksen määritelmä.

Alustoimitus

Alustoimituksilla tarkoitetaan seuraavien tavaroiden verottomia ja tullittomia toimituksia Suomesta EU-alueella sijaitseviin, ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä oleviin vesi- ja ilma-aluksiin:

- aluksen varaosat ja varusteet
- aluksen poltto – ja voiteluaineet
- aluksella matkustajille myytäväksi tarkoitetut tavarat
- aluksella matkustajien tai henkilökunnan kulutettavaksi tarkoitetut tavarat.

(Suomen Tulli 2014.)

Arvonlisävero

Arvonlisävero on kansainvälinen käsite, mutta ei ole itsestäänselvyys, että kaikki tietäisivät, mitä se käytännössä tarkoittaa. Tämän vuoksi on syytä määrittellä arvonlisäveron ominaisuuksia ja luonnetta.

Arvonlisäverojärjestelmä on maailman yleisin kulutusverojärjestelmä. Euroopan maiden lisäksi se on käytössä yhä enenevässä määrin myös Aasiassa, Etelä-Amerikassa ja Afrikassa. (Nyrhinen, R. & Äärilä, L., 2010, 28.)

Arvonlisävero on kulutusvero. Kulutusverolla tarkoitetaan, että veroa maksetaan tavaroiden ja palveluiden kulutuksesta. Termi kulutusvero pitää sisällään myös sen, että veron maksajia ovat tavaroiden ja palveluiden lopulliset kuluttajat eli kotitaloudet. Kansainvälisessä kaupassa kulutusvero tarkoittaa, että verotulot kertyvät pääsääntöisesti siihen valtioon, jossa lopullinen kulutus tapahtuu, eivätkä

esimerkiksi siihen valtioon, jossa tavarat tai palvelut on tuotettu. (Nyrhinen, R. & Äärilä, L., 2010, 28.)

Arvonlisävero on myös välillinen vero. Tällä tarkoitetaan, että veron lopulliset maksajat eli kuluttajat eivät tilitä veroa valtiolle, vaan veron tilittäjinä toimivat tavaroita ja palveluja myyvät yritykset. Nämä yritykset siirtävät veron myyntihintoihinsa, joten kuluttajat maksavat veron myyjäyritykselle, joka puolestaan tilittää veron valtiolle, ikään kuin kuluttajan puolesta. (Nyrhinen, R. & Äärilä, L., 2010, 29.)

Arvonlisäveroa maksetaan vaihdannan kaikissa vaiheissa. Näin ollen verovelvollisia ovat tavaroiden ja palvelujen tuottajat ja jälleenmyyjät. Verojärjestelmän tarkoituksena on kuitenkin, että kuluttajan ostaman tuotteen hinnassa vero on vain kertaalleen verokannan osoittaman suuruisena. Vaikka siis kaikki yritykset kaikissa vaihdannan vaiheissa tilittävät valtiolle arvonlisäveron, se ei kuitekaan kertaannu. Tämän veron kertaantuminen poistetaan yrityksille myönnetyn vähennysoikeuden avulla. (Nyrhinen, R. & Äärilä, L., 2010, 29.)

Vähennysoikeudella tarkoitetaan, että kukin verovelvollinen yritys saa vähentää tilitettävän veron määrästä ostamiensa tuotantopanosten ostohintoihin sisältyvän veron. Vähennysoikeuden avulla tuotteen myyntihinnasta poistetaan sen tuottamiseen tarvittujen hyödykkeiden hinnoissa maksettu vero. (Nyrhinen, R. & Äärilä, L., 2010, 29.)

Arvonlisävero on oma-aloitteinen vero. Tällä tarkoitetaan sitä, että verovelvolliset yritykset laskevat itse kuukausittain valtiolle suoritettavan veron määrän ja maksavat sen oma-aloitteisesti ilman erillistä maksuunpanoa. (Nyrhinen, R. & Äärilä, L., 2010, 30.)

1.5 Opinnäytetyön rakenne

Tämä opinnäytetyö koostuu kolmesta osuudesta, joita ovat johdanto-, teoria- (kappaleet 2-5) jaempiirinen osa (kappaleet 7-10). Teoriaosuus muodostuu toimeksiantajan toiveen mukaisista aiheista, jotka pohjustavat myös tutkimuksessa käsiteltäviä asioita. Teoriaosuus muodostuu kahdesta asiakokonaisuudesta, joista

ensimmäisenä tarkastellaan tulli-asioita yleisellä tasolla, jonka jälkeen siirrytään yksityiskohtaisempaan tietoon kuten alustoimituksien tullimuodollisuuksiin. Toisena asiakokonaisuutena käsitellään kansainvälisen kaupan arvonlisäverotusta, joka jakautuu Euroopan-unionin tavarakaupan arvonlisäverotukseen ja palveluiden ulkomaankauppaan. Empiria-osuudessa käydään läpi tapaustutkimuksen teoriaa, esitellään haastattelulomake, tutkimustulokset sekä johtopäätökset. Työn lopussa pohditaan myös työn luotettavuutta. Tämä työ on kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus, jonka tavoitteena on luoda syvällisempi ymmärrys tutkittavasta ilmiöstä tai asiasta.

2 YHTEISÖKAUPPA ELI SISÄKAUPPA

Tässä kappaleessa käsitellään yhteisökauppaa yleisellä tasolla tullauksen näkökulmasta sekä tavaran liikkumiseen vaikuttavia periaatteita ja säännöksiä.

EU:n jäsenyyden myötä Suomesta tuli osa yhteisön tulliliittoa, jossa

- keskinäisessä kaupassa tullit on poistettu
- alkuperäissääntöjä ei sovelleta
- ulkopuolisiin maihin sovelletaan yhteistä tullitariffia ja yhtenäistä kauppapolitiikkaa
- yhteisötavaroiden kauppa ja muu vaihto tapahtuu sisämarkkinasäännöin.

(Hörkkö, Koskinen, Laitinen, Mattson, Ollikainen, Reinikainen & Werdermann 2010, 78).

2.1 Yleistä

Sisäkaupassa tavarat saavat pääsääntöisesti liikkua vapaasti yhteisömaasta toiseen ja tavaroita ei tarvitse tulliselvittää. Sen sijaan tulee osoittaa tavaran yhteisöstatus. *Yhteisötavaroiksi* katsotaan yhteisössä kokonaan tuotetut tavarat sekä ne tavarat, jotka on tuotu EU:n ulkopuolelta EU:n alueelle, tullattu ja asetettu vapaaseen liikkeeseen (Melin 2011, 248). Tavaroiden yhteisöaseman todentamisesta kerrotaan tarkemmin kohdassa 2.2.

Alla oleva lainaus selventää vapaan liikkuvuuden periaatetta ja vallitsevia olosuhteita yhteisön sisäisen vapaan kaupan ja liikkumisen suhteen.

”Yhteisön jäsenmaiden välillä on toteutettu vapaan liikkuvuuden periaate, jonka piiriin kuuluvat tavarat, kuljetukset, rahoituspalvelut, pääoma, informaatio- ja audiovisuaaliset palvelut sekä ihmisten liikkuminen. Tavaroiden vapaa liikkuvuus toteutuu tullirajojen poistumisen ja rajaverotuksen lopettamisen kautta; näiden lisäksi yhtenäistetään tuotteita koskevia määräyksiä ja standardeja. EU-direktiivit ovat yhtenäisten säädösten keskeinen lähtökohta ja tuotteiden valmistajien tulee tuntea säädösten sisältö. Kansalliset määräykset tunnustetaan vastavuoroisesti: yhdessä jäsenmaassa laillisesti valmistettua ja markkinoitua tuotetta täytyy saada markkinoida

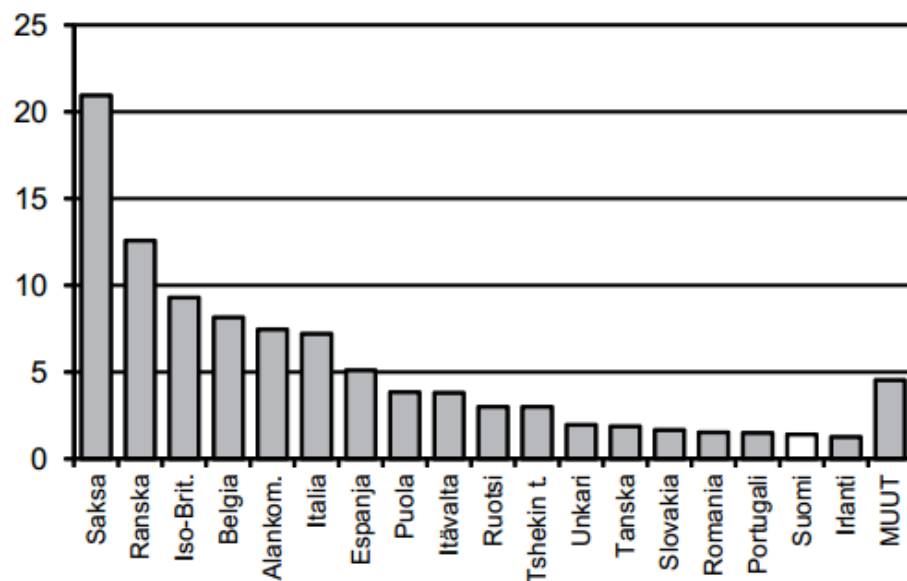
vapaasti myös muissa jäsenmaissa, myös tuotetarkistustulokset tunnustetaan vastavuoroisesti. Vaikka tietoja uusista teknisistä määräyksistä ja standardeista vaihdetaan, sisämarkkinat ovat silti vielä kaukana tavoitteena olevista kotimarkkinoista.” (Hörkkö ym. 2010, 78.)

Euroopan unionin tulliliitossa vallitsee yhteisiä tullisäädöksiä ja –käytäntöjä, joiden avulla pyritään yhtenäiseen ja selkeään kaupankäyntiin sekä tavaran liikkeeseen yhteisön alueella. Vuonna 2008 Euroopan unionin tulliliitolle on muun muassa luotu kehittämisstrategia ja sen keskeisenä tehtävänä on varmistaa pysyvä tasapaino yhteiskunnan suojelemisen ja kaupankäynnin helpottamisen välillä toimitusketjua valvomalla sekä EU:n ulkorajoilla että EU:n sisäisessä kaupassa. Muun muassa vuonna 2014 on alkanut monivuotinen *Tulli 2020* –toimintaohjelma. Ohjelman yleistavoitteena on unionin tulliliiton toiminnan ja uudenaikaistamisen tukeminen sisämarkkinoiden lujittamiseksi osallistujamaiden, niiden tulliviranomaisten ja niiden virkamiesten välisen yhteistyön avulla. (Euroopan yhteisöjen komissio 2008; Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus N:o 1294/2013 2013)

Jäsenvaltioiden välillä vienti- ja tuontitullien sekä vaikutuksiltaan vastaavat maksut ovat kielletty *Rooman sopimuksessa*. Kiellettyjä ovat myös jäsenvaltioiden väliset määrälliset viennin ja tuonnin rajoitukset sekä vaikutuksiltaan muut vastaavanlaiset toimet. Määrärajoitusten kiellosta voidaan kuitenkin poiketa, jos toimenpiteet ovat perusteltuja esim. julkisen moraalin, yleisen järjestyksen tai turvallisuuden kannalta tai ihmisten, eläinten tai kasvien terveyden ja elämän suojelemiseksi. Tällaisia rajoituksia on käytetty esimerkiksi Iso-Britanniassa ja sittemmin muuallakin Euroopassa ilmenneiden BSE- sekä suu- ja sorkkatauti-epidemioiden yhteydessä. (Melin 2011, 248.)

Kuviot 1. ja 2. havainnollistavat sisäkaupan hankintoja ja toimituksia euromääräisesti maittain vuonna 2013. Molemmista kuvioista päätellen Suomen sisäkaupan hankintojen sekä toimituksien osuus vastaa 1-2 prosentin luokkaa koko EU:n sisäkaupankäynnistä. Vain seitsemän maata EU:n 28 jäsenmaasta ylittää viisi prosenttia kokonaishankinnoissa ja toimituksissa EU:n sisäkaupassa (Suomen Tulli 2014).

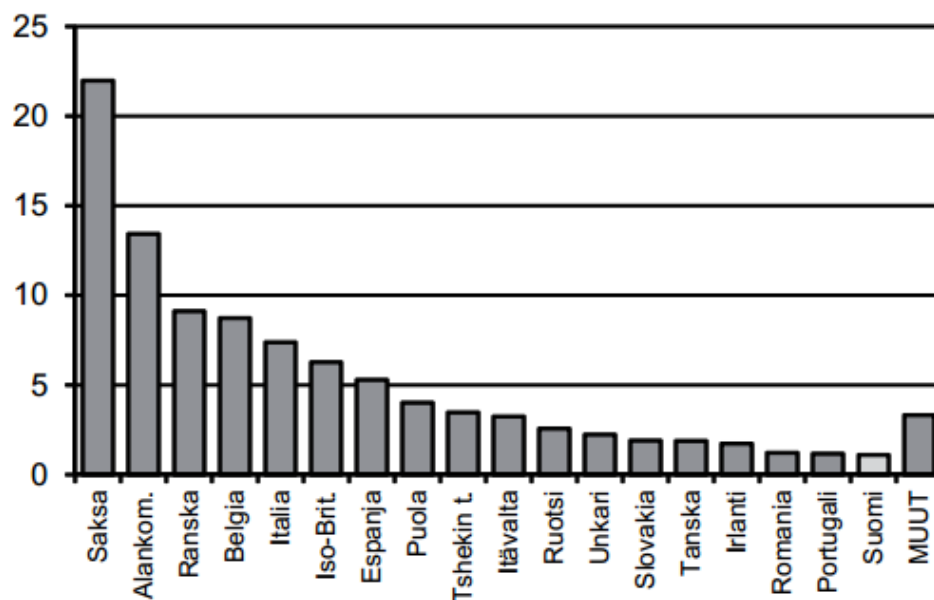
Hankinnat EU:ssa maittain (%)



Sisäkaupan hankinnat EU:ssa yhteensä 2 760 mrd. euroa

Kuvio 1. Hankinnat EU:ssa maittain prosentuaalisesti vuonna 2013

Toimitukset EU:ssa maittain (%)



Sisäkaupan toimitukset EU:ssa yhteensä 2 837 mrd. euroa

Kuvio 2. Toimitukset EU:ssa maittain prosentuaalisesti vuonna 2013

2.2 Tavaroiden yhteisöaseman todentaminen

Kuten aikaisemmin mainittu, tavaroiden vapaan liikkeen mahdollistamiseksi tulee todentaa tavaran yhteisöstatus sisäkaupankäynnissä. Tässä kappaleessa käsitellään yhteisöaseman todentamista koskevia säännöksiä ja käytäntöjä.

Pääsääntöisesti yhteisöalueella jo vapaassa liikkeessä oleva tavara on yhteisötavaraa, ellei erikseen vahvisteta, ettei tavaralla ole yhteisöasemaa. Tavaran tullioikeudellista asemaa ei tarvitse esittää, ellei tavara siirry jäsenmaasta toiseen kolmannen maan kautta tai kansainvälisten alueiden kautta. Mikäli tavara siirtyy jäsenmaasta toiseen yhteisön tullialueella ulkopuolisen maan tai alueen kautta, saattaa tavaran toimittaja joutua esittämään vastaanottajan maan tulliviranomaisille, että tavara on yhteisötavaraa. Yhteisöaseman todentamista voidaan tarvita jos tavaraa kuljetetaan yhteisömaasta toiseen meritse tai lentoteitse kulkuneuvolla, joka on poikennut tai tulee poikkeamaan kolmannen maan lentokentälle tai satamaan. Mikäli kulkuneuvo poikkeaa yhteisön tullialueella sijaitsevaan vapaasatamaan niin yhteisöaseman todentaminen saattaa tulla myös kyseeseen, sillä vapaasatamassa käynti vastaa käyntiä kolmannessa maassa. (Hörkkö ym. 2010; Melin 2011, 249)

Tavaran yhteisöasema voidaan tarvittaessa todistaa T2L- tai T2LF-asiakirjalla. T2L- tai T2LF-asiakirjoina voidaan käyttää yhtenäisasiakirjaa eli SAD-lomaketta (Single Administrative Document), kauppalaskua tai muuta hallinnollista asiakirjaa kuten rahtikirjaa. Lentorahtilähetysten yhteydessä ilmoitetaan yhteisöasema, kuitenkin rahtikirjalla koodimerkinnällä C. Tulliviranomaiset ovat lisäksi oikeuttaneet eräät säännöllistä laivaliikennettä EU:n alueella harjoittavat laivayhtiöt ilmoittamaan kuormien statuksista alusmanifesteillaan eli lastiluetteloillaan. Viimeksimainitut tavat ovat käytännössä yleisimpiä. (Melin 2011, 249)

Yhteisötavaran tullioikeudellinen asema on tuotteilla, jotka ovat:

- 1) kokonaan tuotettu yhteisön tullialueella 23 artiklassa tarkoitetuin edellytyksin ja jotka eivät sisällä yhteisön tullialueen ulkopuolisista maista tai sen ulkopuolisilta alueilta tuotuja tavaroita
 - 2) tuotu yhteisön tullialueen ulkopuolisista maista tai sen ulkopuolisilta alueilta ja luovutettu vapaaseen liikkeeseen
 - 3) tuotettu yhteisön tullialueella joko ainoastaan yo. 2 kohdassa tai 1 ja 2 kohdassa tarkoitetuista tavaroista
- (Hörkkö ym. 2010; Melin 2011)

Yhteisötuotteissa tai niiden asiapapereissa ei tarvitse mainita alkuperämaata eikä yhteisömaiden välisessä kaupassa käytetä alkuperätodistuksia. On myös huomioitava, että kauppakirjat – lähinnä kauppalasku – eivät enää liiku tavarankansan mukana. Yhteisötavaran status ei merkitse samaa kuin yhteisöalkuperä. Edelleen tavarankansan mukana kuljetettavia asiakirjoja yhteisötavaroitten kyseessä ollen ovat mahdolliset vaarallisen aineen IMO-dokumentit (International Maritime Organisation), valmisteverotuksen sähköisten AAD-ilmoitusten (Administrative Accompanying Document) seurantakappaleet ja mahdolliset sähköisten T2-passitusten seurantakappaleet. (Logistiikan maailma 2014; Melin 2014, 249-250)

Alusmanifesti-ilmoitukset

Kuten edellisessä kappaleessa todettiin, alusmanifesteilla voidaan osoittaa tavarankansan tullioikeudellisen aseman. Valtaosa toimeksiantajan päätoimituksista ovat laivakuljetuksia ja siksi on aiheellista valaista alusmanifesteja koskevaa menettelyä.

Lastien tullioikeudellisen aseman voi myös todistaa alusmanifesteilla, jotka on tarkoitettu lähinnä lyhyen matkan ja unionin sisäiseen meriliikenteeseen. Tyypillinen tällainen sisävesialue on Itämeri siitäkin huolimatta, että siihen rajoittuu myös unioniin kuulumaton Venäjä, veroalueeseen kuulumaton Ahvenanmaa ja myös muutama vapaasatama. Yhteisötavaroita unionin merialueen kautta kuljetettaessa tullitekniset mahdollisuudet ovat:

- hyväksytty säännöllinen liikenne, jolloin tulliviranomainen myöntää ko. aseman oikeuttavan luvan
- epäsäännöllinen muu liikenne, joka ei ole saanut tai hakenut säännöllisen liikenteen lupaa

Vuoden 2014 aikana alusliikenteen ilmoituksia ollaan mahdollisesti muuttamassa yksinkertaisemmiksi, mutta tarkempaa tietoa ei vielä ole saatu.

Hyväksytyin säännöllisen (EU)-liikenteen alusmanifesteilla voi esiintyä seuraavia tavaroiden tullioikeudellista asemaa osoittavia lyhenteitä:

- tunnus ”C”, joka vastaa yhteisöaseman osoittavaa T2L-asiakirjaa
- tunnus ”F”, joka vastaa tullitekniikan yhteisöaseman osoittavaa T2LF-asiakirjaa
- tunnus ”N” muiden kuin edellä mainittujen yhteisötavaroiden osalta

Alusmanifestimenettelyihin voi hakea myös yksinkertaistuksia, jolloin selvittää yhdellä ainoalla manifestilla, eikä tarvitse käyttää erillisiä manifesteja muiden kuin yhteisötavaroiden osalta, jolloin tässä menettelyssä käytettävät manifestilyhenteet ovat:

- tunnus ”C” yhteisötavaroille ja yhteisötavaroille, joita ei ole asetettu viennin perusteella mihinkään passitusmenettelyyn
- tunnus ”TF” yhteisön passitusmenettelyssä olevat tullialuetavarat
- tunnus ”T1” yhteisön passitusmenettelyssä olevat tavarat
- tunnus ”TD” tavaroille, jotka ON JO asetettu passitus- tai muuhun tullimenettelyyn
- tunnus ”X” kolmansiin maihin vietäville yhteisötavaroille (tavaroita ei ole asetettu passitusmenettelyyn)

Tunnus TD tarkoittaa kaikkia seuraavia tavaroita:

- virallisessa passitusmenettelyssä olevat T1-, T2-, T2F-passitukset tai TIR-carnetilla, ATA-carnetilla tai NATO-lomakkeella 302 kuljetettavat tavarat
- tavaroita kuljetetaan sisäisessä jalostusmenettelyssä luvan tai hallinnollisten asiakirjojen jäljennöksellä, joissa on viite ”IP” (Inner processing) tai
- tavaroita kuljetetaan tullivarastointia tai väliaikaista maahantuontia koskevassa menettelyssä

Alusmanifestimenettelyssä yhteisön passitusmenettely katsotaan päätetyksi, kun manifesti ja tavarat on esitetty määräsätaman (purkaussätaman)

tulliviranomaisille. Manifestimenettelyt eivät vapauta meriliikenneyhtiötä tai näiden edustajia ns. yleisilmoitusten antamisesta. Edellä mainittu menettely sopii ainoastaan hyväksytyyn säännölliseen liikenteeseen ja passituksesta vastaava alusmanifestipassituksen osalta on meriliikenneyhtiö, jolta ei vaadita passitusvakuutta. (Logistiikan maailma 2014.)

2.3 Passitus tullimenettelyinä

Kansainvälisen yrityksen tulee ottaa huomioon, miten tavaran tuontitullaus kannattaisi hoitaa, kun tavara tulee EU:n ulkopuolelta. Vaihtoehtoina on tullata tavarat vapaaseen liikkeeseen, jälleenviedä tai asettaa tavarat passitusmenettelyyn. Passitusmenettelyn vaihtoehtoja ovat T1, T2 & T2F passitusmenettelyt. Esimerkiksi *Incoterms®-2010* toimituslausekkeet määrittelevät tavaran toimittamiseen sisältyvien velvollisuuksien jakautumisen myyjän ja ostajan välillä (Melin 2014). Tällöin toimituslausekkeen perusteella tavaran tuontitullauksesta vastaava osapuoli voi siten vaikuttaa tuontitullauksen ajankohtaan passitusmenettelyllä. Passitusta tullimenettelyinä on täten syytä käsitellä, koska se vaikuttaa tavaran oikeutettuun liikkumiseen EU:n alueella.

Passittamisella tarkoitetaan tavaran kuljettamista tullaamattomana yhteisön tullialueella sijaitsevasta paikasta toiseen. Muut kuin yhteisötavarat passitetaan tuontitullitta T1-passituksella ja/tai ilman muita maksuja (tullit ja maksut peritään mahdollisen tuontitullauksen yhteydessä). Yhteisötavarat eräisiin sopimusmaihiin, esimerkiksi Sveitsiin, Norjaan, Liechensteiniin, Islantiin ja eräisiin poikkeusalueisiin passitetaan T2- tai T2F-passituksilla. Passitusta voi käyttää mikä tahansa yritys tai yksityinen henkilö, joka toimii passituksesta vastaavana. Passituksesta vastaavan tulee ilmoittaa passituksessa vaadittavat tiedot Tullille sähköisesti ja antaa Tullille vastineeksi mahdollisen verovelan kattavan vakuuden. Vakuus on annettava siltä varalta, että passituksessa ilmenee säännösten vastaista toimintaa. Passituksesta vastaavan tulee huolehtia siitä, että tavarat ja asiakirjat esitetään muuttumattomina määrätöimipaikassa. (Hörkkö ym. 2010, 121; Tullin passitusohjeet 2014)

Yhteisön *passitusjärjestelmät T1- ja T2-* on sähköistetty *NCTS- järjestelmässä* (New Computerized Transit System). Sähköiset ilmoittajat avaavat suoraan

hyväksytyjen tietokoneohjelmiensa kautta sähköiset passitukset tullilaitoksen järjestelmään ja tulostavat hyväksytyä passitusta seuraavat saateasiakirjat suoraan omista järjestelmistään tai saavat ne ns. manu-Edi-passitusten kyseessä ollen asianmukaisista tullitoimipaikoista lähetyksen yksilöivää MRN-numeroa vastaan. Passitus kuitataan sähköisesti päättyneeksi tullilaitosten yhteisessä tietojärjestelmässä silloin, kun tavara on saapunut määrätöimipaikkaan ja lähetys on tunnistettu. (Hörkkö ym. 2010, 212.)

Passitusasiakirjana voi toimia myös kansainvälisen kuorma-autoliiton takaama TIR-carnet, kauppajärjestelmän takaama ATA-carnet, niin sanottu Reinin manifesti, lomake 302 Pohjois-Atlantin Liiton jäsenvaltioiden joukkojen välisessä liikenteessä, postipakettikortti, lentorahtikirja sekä rautatiekuljetuksissa CIM-rahtikirja tai Suomen ja Venäjän välisen rautatieliikenteen rahtikirja. Kahden yhteisömaan välillä liikennöivä säännöllinen (aluksen nimi-tasolla) laivalinja saa hakemuksesta tullilaitokselta oikeuden käyttää alusmanifestia passitusasiakirjana. (Hörkkö ym. 2010, 212.)

Kuten yllä olevasta lainauksesta käy ilmi, myös alusmanifesti käy passitusasiakirjasta. (Kts. alusmanifesti-ilmoitukset, kohta 2.2.1)

2.4 Sisäkaupan tilastointi

Yrityksen tulee myös ilmoittaa tiedot Euroopan unionin sisäkaupankäynnistään, kun yrityksen vienti tai tuonti ylittää kynnyksarvon 500 000 euroa (Suomen Tulli 2014). Etenkin suurissa yrityksissä tämä raja-arvo ylittyy ja siten velvoittaa yrityksiä ilmoittamaan viennistä ja tuonnistaan. Tässä kappaleessa tullaan kertomaan Intrastat-järjestelmän tarkoitus ja mihin se perustuu.

Euroopan unionissa ulkomaankaupan tilastotiedot kerätään kahdella eri järjestelmällä. Tilastotiedot kaupankäynnistä EU:n ulkopuolisten eli kolmansien maiden kanssa saadaan tullausjärjestelmästä. Tiedot jäsenmaiden välisestä kaupasta kerätään erillisen menettelyn avulla, jota kutsutaan *INTRASTAT-järjestelmäksi*. Molemmat tilastot kerää tullilaitos, joka toimittaa Suomen tilastotiedot EU:n tilastoviranomaisen Eurostat:in käyttöön. Tilastoilmoitukset koskevat vain tavaroiden vientiä ja tuontia jäsenmaiden kesken. Palveluiden kauppa ei siten kuulu Intrastat-tilastoinnin piiriin. Tilastoitavia ovat sekä yhteisön

alueella valmistetut tavarat, että alueelle vapaaseen liikkeeseen tullatut kolmansien maiden tavarat. Tilastoilmoitus annetaan siinä maassa, josta tavara fyysisesti viedään ja maassa, johon tavara fyysisesti tuodaan. Tilastointi edellyttää tavarantoimituksen fyysisestä kuljettamisesta maasta toiseen. (Hörkkö 2010, 95; Melin 2011, 252; Suomen Tulli 2014)

Sisäkaupan tilastointi perustuu EU:n asetuksiin, jotka ovat voimassa kaikissa jäsenmaissa laintasoisina säännöksinä. Ilmoitetut tiedot ovat salassa pidettäviä ja luottamuksellisia. Niitä käytetään pääasiassa ulkomaankauppatilastojen laadintaan, mutta kerättyjä tietoja voidaan käyttää myös tilastollisiin tutkimuksiin ja selvityksiin sekä yhdistää niitä edellä mainittuja tarkoituksia varten myös muihin hallinnollisiin aineistoihin, kuten yritysrekisteriin. (Suomen Tulli 2014.)

Tulli julkaisee kuukausittain tilastotiedot ulkomaankaupasta. Ennakkotilasto julkaistaan noin 40 vuorokauden ja yksityiskohtaiset tilastotiedot noin 8 viikon kuluttua tilastointikuukauden päättymisestä. Ulkomaankauppatilastoja käyttävät julkisen ja yksityisen sektorin päätöksentekijät, suunnittelijat ja tutkijat. Tilastotietoja käytetään muun muassa EU:n sisämarkkinoiden ja kansantalouden kehityksen seurannassa, kauppapolitiikkaa koskevien neuvottelujen valmistelussa sekä maksutasetilaston ja kansantalouden tilinpidon laadinnassa. Yritykset käyttävät tilastotietoja etenkin markkinatutkimuksissa ja kaupallisten strategioiden kehittämisessä. (Suomen Tulli 2014.)

Tilastoilmoituksessa ilmoitettavia EU-toimituksia:

- ostetut ja myydyt tavarat (myös yrityksen omaan käyttöön ostetut tavarat)
- muu kaupallinen tuonti ja vienti: esim. tavarantoimituksen palkkatyönä tapahtuva valmistus ja korjaus sekä tavarantoimituksen palautus ko. toimintojen jälkeen
- kolmikantakauppa, jos tavara liikkuu Suomen rajojen yli
- varastosiirot
- rahoitus, leasing- ja palautustavarat
- vuokratavarat, jos vuokra-aika on yli 2 vuotta
- projektiviennin ja -tuonnin tavarantoimitukset
- ilmaislähetykset
- epäsuora tuonti ja vienti
- tavarantoimitukset laivoihin ja lentokoneisiin

(Suomen Tulli 2014.)

Seuraavassa lainauksessa täsmennetään tämän opinnäytetyön ja sisäkaupan tilastoinnin kannalta keskeistä informaatiota tavarantoimituksista laivoihin ja lentokoneisiin. Lainauksen lopussa ”erillinen menettely” viittaa alustoimitusmenettelyyn. Alustoimitusmenettelyä koskevia säännöksiä käsitellään tämän opinnäytetyön kappaleessa 3.

Tietyt tavarat, jotka toimitetaan Suomen satamassa tai lentokentällä oleviin toisen jäsenvaltion (muu kuin Suomen) laivoihin ja lentokoneisiin, sisällytetään ulkomaankauppatilastoihin. Tällaisia tavaroita ovat laivojen ja lentokoneiden matkustajien ja miehistön kulutukseen sekä näiden alusten moottoreiden, koneiden ja muiden varusteiden toimintaa varten tarkoitettut tavarat, esim. elintarvikkeet sekä poltto- ja voiteluaineet. Laivoihin ja lentokoneisiin toimitettavia tavaroita ei kuitenkaan ilmoiteta Intrastat-ilmoituksella. Tilastotiedot näistä tavaroista saadaan erillisellä menettelyllä. (Suomen Tulli 2014.)

Intrastat-järjestelmässä tilastotietojen toimittamisesta vastaavat tahot toimittavat kansallisille tilastoviranomaisille seuraavat tiedot lähetyksistään:

- Tilastotietojen toimittajalle annettu tunnistenumero
- tilastojakso
- yhdistetyn nimikkeistön (CN-luokitus) mukainen tavaranimike
- tavarankuvaus
- lähetysmaa (tuonti) / määrämaa (vient)
- kauppatahtuman luonne
- kuljetusmuoto
- nettopaino (kg) + toinen paljous esim. litra, kappale, pari, m2, m3 jne.
- laskutusarvo

(Suomen Tulli, 2014).

3 ALUSTOIMITUKSIEN TULLIKÄYTÄNNÖT SUOMESSA

Kuten johdanto-osassa on mainittu, alustoimituksille on omat tulli- ja verosäännökset Suomessa ja Euroopan unionin alueella. Tässä kappaleessa käsiteltävät tiedot pohjautuvat Suomen Tullin laatimiin ohjeisiin alustoimitusvienneistä. Alustoimituksien tullisäännökset koskevat erityisesti huolitsijoita, jotka useimmiten toimivat suurien yritysten puolesta ja asettavat tavarankykyiseen vientimenettelyyn. Tavarankykyisten toimittajien sekä myyjien tulisi olla tietoisia näistä säännöksistä. Alustoimituksen vientiohjeissa on määritelty tietyt tariffikoodit, joita tässä menettelyssä käytetään ja siten tariffia koskeva säännös vaikuttaa tavarankykyisten toimittajan vientidokumentointiin, esimerkiksi proforma-laskuihin. Tullin laatima alustoimituksien vientiohje ja siten tässä kappaleessa tullaan havainnollistamaan vienti-ohjeen olennaisia kohtia tavarankykyisten toimittajan kannalta.

3.1 Alustoimituksesta annettavat ilmoitukset

Alustoimitus terminä on käsitelty tämän opinnäytetyön johdanto-osassa (kts. kohta 1.4).

Alustoimituksissa vastaanottajana on aluksesta vastaava kuljetusyhtiö. Matkustaja tai henkilökunnan jäsen ei voi pyytää toimittamaan itselleen tavaraa verottomana alustoimituksena. Verottomana alukseen toimitettavasta tavarasta on annettava Tullille ilmoitus riippumatta aluksen kansallisuudesta tai siitä onko aluksen määräraikka EU:ssa vai sen ulkopuolella. (Tullin viennin asiakasohje 33, 2014.)

Tavanomaisessa vientimenettelyssä alustoimitittajan tulee antaa Tullille vienti-ilmoitus joko netti-ilmoituksena tai sanomamuodossa jokaisesta alukselle toimitettavasta lähetyksestä erikseen. Yritykset, joilla on huomattavan paljon laivoihin tai lentokoneisiin toimitettavia tavarakeriä, voivat hakea Tullilta alustoimitusmenettelyyn liittyvää yksinkertaistustilustusta. Luvan saaneelle yritykselle riittää se, että kunkin toimituskuukauden toimituksista annetaan Tullille jälkikäteen ilmoitus. Yksinkertaistettua menettelyä voidaan käyttää vain silloin, kun alus johon tavaraa toimitetaan, on Suomessa. Menettelyn käyttöön voi

liittyä velvollisuus antaa ennakoilmoitus Tullille ennen aiottua toimitusta. Mikäli tavarantoimittajalla eli alustoimittajalla ei ole Tullin myöntämää kotitullauslupaa eli yksinkertaistetun alustoimitusmenettelyn lupaa, on alustoimitusilmoitus annettava sähköiseen vientijärjestelmään. Tullin hyväksymä alustoimitusilmoitus on lastauslupa alukseen. (Suomen Tulli 2014; Tullin viennin asiakasohje 33, 2014)

Alle 1000 euron arvoisissa alustoimituksissa ilmoitus voidaan jättää antamatta, jos tavarantoimittaja ei tarvitse Tullin hyväksyttävää dokumenttia verokirjanpitoonsa. Ilmoitus kuitenkin vaaditaan niissä tapauksissa, joissa tavara on jonkin rajoituksen alainen. Jos alustoimitukseen kuuluu rajoituksen alaisia tavaroita, joilla on asiaan kuuluva lupa, tulee alustoimittajan ilmoittaa kyseinen luvan alainen tavara omana erillisenä tavaratietona (jokin kolmesta Taric-koodista) sekä luvan numero ja päiväys. Lupa esitetään myös satamassa tai lentokentällä, jos luvan ehdot sitä vaativat. (Tullin viennin asiakasohje 33, 2014)

Myös muista maista Suomessa sijaitsevaan alukseen tapahtuville toimituksille on saatava Suomen tullilta lastauslupa alukseen. Lastauslupa pyydetään esittämällä esimerkiksi viennin saateasiakirja (EAD) tai muu tullin hyväksymä asiakirja. Mikäli näitä asiakirjoja ei ole esittää, tulee toimituksesta tehdä alustoimitusilmoitus Suomessa ennen tavaroiden toimittamista alukseen. Mikäli alus sijaitsee EU:n ulkopuolella, ei alustoimitusilmoitusta tarvitse antaa. Tällöin tavarat ilmoitetaan normaalilla vienti-ilmoituksella. (Tullin viennin asiakasohje 33, 2014)

Tullaamattoman tavarantoimittaminen aluksille

Kun aluksiin toimitetaan tullaamatonta tavaraa, tavarat on passitettava, ellei lähtövarasto sijaitse samassa satamassa tai samalla lentokentällä kuin alus, johon tavaraa ollaan toimittamassa. Tullivarastosta voi kuitenkin siirtää tavaraa ilman passitusta kauempaa sillä edellytyksellä, että varaston pitäjä on saanut siihen luvan. Jos tavaraa ei tarvitse passittaa edellä mainituilla perusteilla, vaaditaan tavaroiden siirtoon tullivarastosta alustoimitusilmoitus, ja muissa tapauksissa paikallisen tullitoimipaikan hyväksymä lastauslupa. (Tullin viennin asiakasohje 33, 2014.)

Passitusta tullimenettelynä on käsitelty opinnäytetyön kappaleessa 2.3.

3.2 Alustoimitusilmoitus

Alustoimitusilmoituksen voi antaa joko sanomalla tai netti-ilmoituksella tullin vientijärjestelmään ja ilmoitus tulee antaa ennen kuljetusvälineen lähtöä, jotta tavaraan kohdistuvat tullimuodollisuudet voidaan suorittaa (Tullin viennin asiakasohje 33, 2014).

Alustoimituksen vienti-ilmoituksessa ilmoitetaan kaikki täydellisen vienti-ilmoituksen pakolliset tiedot muutaman erityiskohdan huomioiden. Ilmoitustietojen antamisessa on myös eroja verrattaessa sanomailmoitusta ja netti-ilmoitusta. Sanomailmoituksella on annettava erityismaininnan lisäkoodi ”FIXFI alustoimitukset (vienti)”, kun taas netti-ilmoitukselle koodi tulee automaattisesti valitsemalla ”Uusi alustoimitusilmoitus”. (Tullin viennin asiakasohje 33, 2014)

Poikkeuksia ilmoitustiedoissa verrattuna normaaliin vienti-ilmoitukseen:

Kolme kokoavaa Taric-koodia seuraavista tavararyhmistä:

- 9930 24 00 CN-ryhmiin 1-24 kuuluvat tavarat (elintarvikkeet)
- 9930 27 00 CN-ryhmiin 27 kuuluvat tarvarat (polttoaineet)
- 9930 90 00 muualle luokitellut CN-ryhmät (muut tavarat, lähinnä varustamiseen liittyvät tavarat)

Määrämaaksi ilmoitetaan:

- QR = sisäkaupassa (EU-alus) tai
- QS = viettäessä kolmansiin maihin (EU:n ulkopuolisen maan rekisterissä oleva alus)

Muuta ilmoituksessa huomioon otettavaa:

- Alustoimittajan tiedot merkitään kohtaan viejä/myyjä.
- Vastaanottajan tietoihin merkitään kyseinen alus tai kuljetusyhtiö, perustuen aluksen sijaintimaan (rekisteröintimaa, leasingmaa) tietoihin; tavaraeräkohtaista vastaanottajaa ei voi ilmoittaa.
- Sallitut tullimenettelykoodit ovat 1000, 1040, 3171 & 3178.
- Rajankuljetustiedot: kuljetusmuotokoodiksi ilmoitetaan 1 (meri), 4 (lento) tai 8 (sisämerialus, Saimaan kanava) sekä kuljetusvälineen tietoina ilmoitetaan laivan koodi (IMO-numero) tai lentokoneen rekisteröintinumero sekä kuljetusvälineen kansallisuus.

- Sijaintipaikaksi (paikka, jossa tavara on Tullin tarkastettavissa ennen luovutusta) ilmoitetaan esimerkiksi satama, varasto tai tullitoimipaikka.
- Todellinen nettopaino on pakollinen vain Taric-koodille: 99302700, muutoin ilmoitetaan 0.001 tai todellinen nettopaino.

(Tullin viennin asiakasohje 33, 2014).

3.3 Rajoitukset alustoimitukseen

Alustoimitusmenettelyä ei sovelleta taloudellisesti vaikuttaviin tullimenettelyihin, paitsi poikkeuksellisesti tullivarastointiin. Alustoimitusmenettelyä ei sovelleta myöskään, jos tavarat on ennen alustoimitusta luovutettu vapaaseen liikkeeseen tietyn käyttötarkoituksen perusteella, esimerkiksi end use –menettely. Alustoimitusmenettelyä ei sovelleta vientitukiviennissä vaan silloin toimitaan erillisten Feoga-ohjeiden mukaisesti. (Tullin viennin asiakasohje 33, 2014)

Rakenteilla olevaan alukseen alustoimitusilmoitusta ei anneta, jos tavaran vastaanottajana on telakka tai joku muu rakentamiseen osallistuva urakoitsija. Alustoimitusmenettelyä voidaan soveltaa vasta, kun uutta alusta aletaan viimeistelyvaiheessa varustaa ja tavaroiden vastaanottajana on varustamo. (Tullin viennin asiakasohje 33, 2014)

4 MYynti YHTEISÖN ALUEELLE

Toimeksiantaja harjoittaa niin tavarana kuin myös palvelun myyntiä globaalisti, mutta tässä työssä käsitellään vain Suomen arvonlisäverosäädöksiä, jotka ovat sidoksissa EU:n arvonlisäverodirektiiviin. Tässä työssä käsiteltävät arvonlisäveron säännökset ovat myös rajattu koskemaan sellaista säännöksiä, jotka ovat tämän työn sekä toimeksiantajan kannalta olennaisia. Palvelun myyntiä koskevaa arvonlisäverolainsäädäntöä tarkastellaan tämän työn kappaleessa 5 ”Palveluiden kansainvälinen kauppa”.

4.1 Yleistä

Verovelvollisen yrityksen harjoittama tavaroiden myynti jakautuu kolmeen ryhmään eli kotimaan myyntiin, verottomaan myyntiin yhteisön ulkopuolelle ja verottomaan yhteisömyyntiin (Nyrhinen & Äärilä 2013). Kaikki myynti kuuluu johonkin edellä mainittuun kolmeen ryhmään ja tässä opinnäytetyössä tarkastellaan verotonta yhteisömyyntiä. Alla olevassa lainauksessa luonnehditaan Euroopan unionissa vallitsevaa arvonlisäverosäädöstä.

”Arvonlisävero on Euroopan unionin toimivaltaan kuuluva vero. Jäsenvaltioiden arvonlisäverojärjestelmien yhteinen veropohja on vahvistettu Euroopan yhteisön yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetussa direktiivissä (2006/112/EY). Veropohjan lisäksi harmonisointi koskee verokantojen lukumäärää ja tasoa. Direktiivin määräykset antavat varsin yksityiskohtaisia ohjeita siitä, kuinka jäsenvaltioiden on muotoiltava kansalliset säännöksensä. Eräissä tapauksissa määräykset antavat yksittäisille jäsenvaltioille suhteellisen väljät puitteet muotoilla verovelvollisuutta koskevat poikkeussäännökset. Tämä onkin välttämätöntä jäsenvaltioiden erilaisten yhteiskunnallisten olosuhteiden vuoksi. Kilpailuneutraalisuutta pidetään erityisen merkityksellisenä direktiivin soveltamisessa. Direktiiviä ei saa soveltaa siten, että se on omiaan vääristämään kilpailua.” (Myrsky, M., Svensk, N. & Voutilainen, T. 2014.)

”Arvonlisäverodirektiiviä on myös osaltaan tarkennettu Neuvoston direktiivillä 2008/8/EY koskien palveluiden myyntimaasäännöksiä ja direktiivillä 2008/9/EY koskien arvonlisäveron palauttamista toisiin

jäsenvaltioihin sijoittautuneille verovelvollisille.” (Sirpoma, P., & Tannila, E. 2014)

4.1.1 Järjestelmän peruseriaatteen

Määränpääperiaatteen mukaan vero tilitetään siihen yhteisömaahan, johon tavara kuljetetaan eli joka on tavarantoimittajan määränpäämaa. Tähän samaan päästään yhteisön ulkopuolisten maiden kanssa käytävässä kaupassa tullausmenettelyn avulla, mutta koska yhteisömaiden välillä tavaroita ei tullata, veron maksaminen on siirretty rajalta tavarat ostavalle yritykselle. Määränpääperiaatetta sovelletaan pääsääntöisesti vain verovelvollisten yritysten väliseen kauppaan. Sen mukaan yhteisömyynti on verotonta silloin kun tavarat toimitetaan toiseen yhteisömaahan, jolloin kyse on yhteisömyynnistä. Toisesta yhteisömaasta oleva ostaja maksaa tavarantoimittajan ostohinnasta oman maansa veron ja tällöin on kyse yhteisömyynnistä. Yhteisömyynnistä suoritettava vero on useimmiten ostajalle vähennyskelpoinen, joten todellista maksuvelvollisuutta ei synny. Jos vähennysoikeutta ei ole esimerkiksi sen vuoksi, että ostoa ei ole suoritettu verollista liiketoimintaa varten, syntyy tällöin ostajalle todellinen veronmaksuvelvollisuus. (Nyrhinen & Äärilä 2013)

Alkuperämaaperiaatetta sovelletaan pääsääntöisesti silloin, kun ostajana on toisesta yhteisömaasta oleva ei-verovelvollinen. Tällöin myyjä tilittää myynnistä oman maansa veron. Tähän sääntöön on kuitenkin merkittäviä poikkeuksia, esimerkiksi kaukomyynti. (Nyrhinen & Äärilä 2013)

4.1.2 EU:n arvonlisäveroalue

Yrityksen tulee tiedostaa kauppakumppanin sijainnista aiheutuvat muutokset kaupankäyntiin ja sovellettavaan lakiin. Esimerkiksi tullin Internet-sivuilta löytyy ajantasainen luettelo yhteisön jäsenmaista sekä mitkäkin valtiot ja alueet kuuluvat EU:n tulli- ja/tai veroalueeseen. Suomeakin koskeva poikkeusalue on Ahvenanmaa. Suomen EU-liittymissopimuksen mukaan Ahvenanmaan maakunta ei kuulu Euroopan yhteisön arvonlisävero- eikä valmisteveroalueeseen mutta kuuluu kuitenkin osana Suomea yhteisön tullialueeseen ja tullionioniin. Ahvenanmaan maakunnan ja muun Suomen sekä maakunnan ja muiden EU:n

jäsenvaltioiden välillä on veroraja, mikä merkitsee sitä, että EU:n veroalueen ja Ahvenanmaan maakunnan välisiin tavaroiden myynteihin ja siirtoihin sovelletaan kolmansien maiden kanssa käytävää kauppaa koskevia maahantuonti- ja vientisäännöksiä. EU:n arvonlisäveron alueellisesta soveltamisalasta säädetään EU:n arvonlisäverodirektiivissä 5-8 artikloissa (EUR-Lex 2014; Verohallinto 2014).

Arvonlisäverokannat vaihtelevat huomattavasti EU:n jäsenmaissa muun muassa arvonlisäverodirektiivin ja jäsenmaiden liittymissopimusten mukaisissa rajoissa. Verohallinnon antamassa Arvonlisäverokannat EU:n jäsenmaissa –ohjeessa on esitetty eri jäsenmaissa noudatettavista verokannoista ja normaaliverokantojen että alennettujen verokantojen mukaisesti eriteltynä. (Sirpoma & Tannila 2014)

4.2 Tavarantoimituksen yhteisömyynti

Yhteisömyynnillä tarkoitetaan tavarantoimitusta, kun myyjä, ostaja tai joku muu heidän puolestaan kuljettaa tavarantoimituksen ostajalle toiseen jäsenvaltioon. Tavarantoimitus katsotaan yhteisömyynniksi vain, jos ostajana on muussa jäsenvaltiossa kuin Suomessa toimiva elinkeinonharjoittaja tai muu oikeushenkilö kuin elinkeinonharjoittaja (AVL 72b §). Yhteisömyynti on tavarantoimitusta, mutta palvelujen myyntiä yhteisömaihin ei käsitellä yhteisömyyntinä. Yhteisömyynti on verotonta (AVL 72a §). Näin ollen suomalainen myyjä ei tilitä yhteisömyynnistä veroa. Jotta verottoman yhteisömyynnin edellytykset täyttyisivät, tulisi tavarantoimituksen ostajan olla arvonlisäverovelvollinen muussa jäsenvaltiossa kuin Suomessa ja tavara kuljetetaan Suomesta toiseen jäsenvaltioon. Näiden edellytysten täyttyessä on tositteseen lisättävä selitykseksi myynnin verottomuudesta esimerkiksi ”*VAT 0&, Intra-Community supply of goods, EC VAT Dir. Art. 138 (1)*”. (Nyrhinen & Äärilä 2013; Juanto & Saukko 2014; Suomen arvonlisäverolaki 2014; Sirpoma & Tannila 2014)

Myyjän tulee pystyä osoittamaan esimerkiksi *rahtikirjalla tai kuljetuslaskulla*, että tavara kuljetetaan Suomesta toiseen jäsenvaltioon. Jos ostaja itse huolehtii tavarantoimituksen kuljetuksesta Suomesta toiseen jäsenvaltioon esimerkiksi omalla autollaan, myyjälle riittää Verohallinnon kannan mukaan näytöksi muun muassa ostajan

antama todistus. Todistuksesta tulee ilmetä tavaran kuljettaja, kuljetusajankohta päivämääränä, kuljetusväline (auton tyyppi ja rekisteriote tai aluksen nimi) ja kuljetuksen päättymispaikka. Selvitys kuljetuksesta toiseen EU-maahan on syytä lisätä kirjanpitoon yhteisömyyntiä koskevan myyntitositteen liitteeksi. (Sirpomaa & Tannila 2014, 271)

Kuten aiemmin todettu, toiseen jäsenvaltioon tapahtuvan kuljetuksen lisäksi veroton yhteisömyynti edellyttää, että ostaja on jossain muussa jäsenvaltiossa kuin Suomessa verovelvolliseksi rekisteröity taho. Ostajan tulee osoittaa verovelvollisuutensa antamalla myyjälle jonkin toisen EU-maan kuin Suomen myöntämä voimassa oleva arvonlisäverotunniste. Ostajan antaman arvonlisäverotunnisteen ei tarvitse olla kuljetuksen päättymisvaltion myöntämä. Edellytyksenä on ainoastaan, että tunnus on muun EU-maan kuin tavaran lähtömaan viranomaisen myöntämä. Verotonta yhteisömyyntiä koskevaan myyntitositteeseen myyjän on lisättävä sekä oma että ostajan arvonlisäverotunniste näytöksi verottomuudesta, Myyjä voi tarkistaa ostajan ilmoittaman tunnuksen oikeellisuuden ja voimassaolon EU:n komission Internet-sivuilta tai Verohallinnon CLO-yksiköstä (Central Liaison Office). Yhteystiedot sekä sähköpostiosoite löytyvät verohallinnon Internet-sivuilta. (Sirpomaa & Tannila 2014, 271-272; Nyrhinen & Äärilä 2013, 263)

Jos verottoman yhteisömyynnin edellytykset eivät täyty, joutuu myyjä käsittelemään myynnin verollisena kotimaan myyntinään. Tämän veroriskin vuoksi yhteisömyynnin verottomuuden edellytysten täytyminen on todella syytä tarkistaa ja näyttö tallettaa mahdollista verotarkastusta varten. (Sirpomaa & Tannila 2014, 272)

4.3 Tavarán myynti paikoilleen asennettuna

Jos suomalainen myyjä myy toiseen jäsenvaltioon tavaran, esimerkiksi koneen, ehdoin, että myyjä vastaa koneen asennuksesta, kysymyksessä ei ole yhteisömyynti vaan tällöin sovelletaan pääsäännöstä poikkeavaa myyntimaasäännöstä. Arvonlisäverolain (AVL 63.3 §) mukaan tavara, joka kuljetetaan jäsenvaltiosta toiseen ja jonka myyjä asentaa tai kokoaa, katsotaan

myydyksi siinä maassa, jossa asennus tapahtuu. Asennusvaltion kansalliset arvonlisäverosäädökset määrittelevät sen, kuka maksaa myynnistä arvonlisäveron. Asennettuna myydyin tavarana osalta arvonlisäverotusta ei ole direktiivin tasolla harmonisoitu, joten jokainen jäsenvaltio voi itse määrittellä, soveltaako myyntiin käännettyä verovelvollisuutta vai ei. Mikäli käännetty verovelvollisuus ei myyntiin sovellu, myyjän tulee rekisteröityä asennusvaltioon verovelvolliseksi ja laskuttaa asennustoimituksesta paikallisen arvonlisäveron mukaisesti. (Sirpomaa & Tannila 2014, 281; Nyrhinen & Äärilä 2013; 267)

”Suomalaisen myyjän näkökulmasta kyse ei siis ole palvelun eikä myöskään tavarana myynnistä. Näin ollen suomalainen myyjä ei raportoi tavaroiden yhteisömyyntiä asennuksen yhteydessä ostajalle toimitettujen tavaroiden osalta eikä myöskään EU-palvelumyyntiä asennustyön osalta. Myynti ilmoitetaan kausiveroilmoituksella kokonaisuudessaan verottomana liikevaihtona. Asennustyössä asennettavien tavaroiden siirto asennusvaltioon raportoidaan kuitenkin tulliviranomaisille annettavalla Intrastat-ilmoituksella.” (Sirpomaa & Tannila 2014; 281)

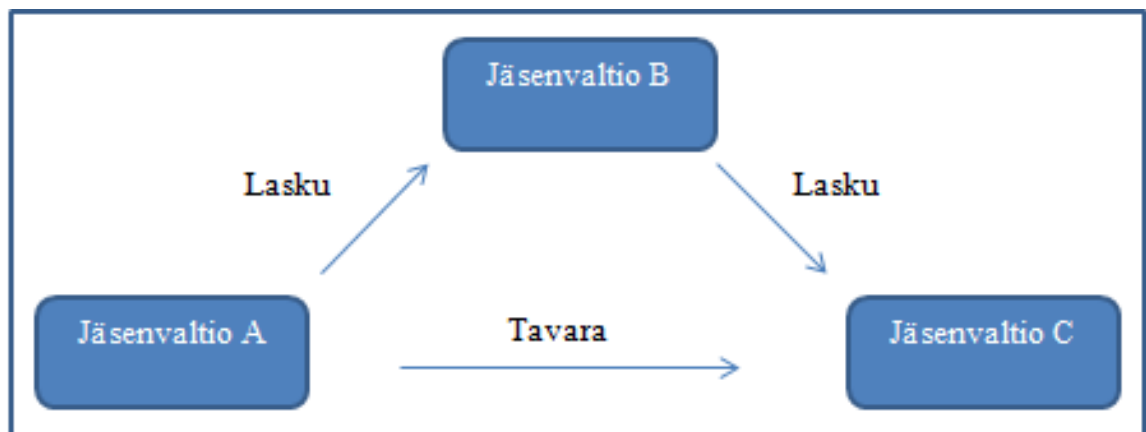
Tavarana myynnistä asennettuna ja/tai kokoonpantuna on säädetty arvonlisäverodirektiivissä artiklassa 36. Myyntitositteeseen voidaan ilmaista verottoman myynnin peruste esimerkiksi seuraavasti: ”VAT 0%, Supply of goods with installation, EC VAT Dir. Art. 36” tai ”VAT 0%, Supply of goods with assembly EC VAT Dir. Art. 36”. (Eur-Lex 2014)

4.4 Ketjukauppatilanteet

Ketjukaupalla tarkoitetaan tilannetta, jossa tavara myydään kahteen tai useampaan kertaan siten, että myyjä ei toimita tavaraa omalle vaan jollekin seuraavalle ostajalle. Ketjukaupassa siis tavaravirta ei seuraa laskutusvirtaa vaan tavarat ja laskut kulkevat eri reittejä. EU-tavarakaupassa tavarana ostajan katsotaan suorittavan EU-tavaraoston siinä EU-maassa, johon tavarana kuljetus päättyy. Tämä aiheuttaa erityisesti ketjukauppatilanteissa usein ensimmäiselle ostajalle velvollisuuden rekisteröityä verovelvolliseksi jossain muussakin EU-maassa kuin kotimaassaan. (Björklund, A., Hyttinen, P., Hämäläinen, P., Jokinen, M. & Klemola, A. 2010.)

4.4.1 Kolmikantakauppa

Kolmikantakaupalla tai kolmikantamyynnillä tarkoitetaan tilannetta, jossa tavara myydään kaksi kertaa peräkkäin siten, että tavara kuljetetaan suoraan ensimmäiseen myyntiin liittyen ensimmäiseltä myyjältä toiselle ostajalle jäsenvaltiosta toiseen. Kolmikantakaupan yksinkertaistus koskee tapausta, jolloin kaupassa on mukana kolme osapuolta, jotka kaikki ovat verovelvollisia eri jäsenvaltioissa. Laskutus kulkee A:lta B:lle ja B:ltä C:lle, mutta tavara kuljetetaan suoraan A:lta C:lle EU-maasta toiseen. (Nyrhinen & Äärilä 2013, 278; Björklund ym. 2010, 61)



Kuvio 3. Kolmikantakauppa

Yllä oleva kuvio havainnollistaa kolmikantakaupan muotoa ja toimii pohjana seuraavalle osiolle verotuksen kulusta.

- 1) Kolmikantakaupassa ensimmäinen myyjä (A) käsittelee myyntinsä toisessa jäsenvaltiossa olevalle jälleenmyyjälle (B) omalla arvonlisäveroilmoituksellaan normaalina verottomana yhteisömyyntinä edellyttäen, että jälleenmyyjä (B) on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi toisessa EU-maassa ja tavara kuljetetaan kolmanteen EU-maahan. Jos ensimmäinen myyjä on suomalainen, se ilmoittaa kolmikantakaupan edellytysten täytyessä myyntinsä omalla kausiveroilmoituksellaan normaalina verottomana yhteisömyyntinä
- 2) Jälleenmyyjä (B) saa omaan ostoon liittyen ostolaskun ensimmäiseltä myyjältä ja laskuttaa omasta mynnistään lopullista ostajaa (C). Jälleenmyyjä menettelee kolmikantakaupassa arvonlisäverotuksellisesti seuraavasti (jos jälleenmyyjä on suomalainen taho):- tavarain lopulliselle

ostajalle (C) lähetettävään myyntilaskuun jälleenmyyjä (B) merkitse sekä oman että ostajan arvonlisäverotunnisteet ja lisäksi maininnan kolmikantakaupasta (”kolmikantakauppa/triangulation)

- ostoa tai myyntiä ei ilmoiteta lainkaan kausiveroilmoituksella, koska tavara ei liiku jälleenmyyjän sijaintimaassa
- sen sijaan jälleenmyyjä ilmoittaa myynnin yhteenvetoilmoituksellaan (lopullisen ostajan alv-tunniste, myynnin arvo ja koodi 3).

3) Tavarahan lopullinen ostaja (C) käsittelee tavarahan oston jälleenmyyjältä (B) normaalina yhteisöhankintana omassa EU-maassaan. Jos lopullinen ostaja (C) on suomalainen yritys, se ilmoittaa ostonsa yhteisöhankintana omalla kausiveroilmoituksellaan.

(Sirpomaa & Tannila 2014, 280)

Kolmikantakaupan keskeinen ja direktiivin mukaan myös ensimäinen myyjä ei saa olla sijoittunut kuljetuksen päättymismaahan, jotta yksinkertaistus soveltuisi. Varmimmin edellytykset täyttyvät siten, että kaikki osapuolet ovat sijoittautuneet eri EU-maihin. (Sirpomaa & Tannila 2014; 280)

Jos kaupan osapuolia on enemmän kuin kolme, tulee tällöin soveltaa normaaleja yhteisökaupan sääntöjä. Tällöin välitahot voivat joutua rekisteröitymään verovelvollisiksi kuljetuksen päättymismaassa. (Sirpomaa & Tannila 2014; 281)

Kolmikantakaupan yksinkertaistettua menettelyä ei voida soveltaa, jos tavara ei liiku EU-maasta toiseen tai jos joku kaupan kolmesta osapuolesta on EU:n ulkopuolelle sijoittautunut yritys, joka ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi jossain EU-maassa (Sirpomaa & Tannila 2014; 281).

Kolmikantakaupasta säädetään Suomen arvonlisäverolaissa 63g §:ssä. Arvonlisäverolain 72g §:ssä säädetään yhteisöhankinnan verottomuudesta sellaisessa kolmikantakaupassa, jossa tavara kuljetetaan Suomeen. EU:n arvonlisäverodirektiivissä artiklassa 141 säädetään kolmikantakaupan toisen myyjän verottomuusperusteista. (Eur-Lex 2014, Finlex 2014, Juanto & Saukko 2014)

4.4.2 Myynti toisessa jäsenvaltiossa

Jos tavara ei ole Suomessa vaan toisessa jäsenvaltiossa, kun kuljetus ostajalle alkaa, myyntiin ei sovelleta Suomen arvonlisäverolakia eikä myynnistä tilitetä Suomen veroa. Sen sijaan myyntiin sovelletaan tuon toisen jäsenvaltion arvonlisäverolakia. Jos tavara jää tuohon toiseen jäsenvaltioon, myynnistä tilitetään (yleensä) tuon toisen jäsenvaltion vero, ellei myynnin kohteena ole erityissäännösten nojalla verosta vapautettu hyödyke. Jos tavara kuljetetaan tuosta toisesta jäsenvaltiosta kolmanteen jäsenvaltioon tai yhteisön ulkopuolelle, on kyseessä toisesta jäsenvaltiosta suoritettu yhteisömyynti tai vientimyynti lähtövaltion näille myynneille asetettujen, esimerkiksi ostajan asemaa ja kuljetuksen suorittamista koskevien edellytysten täytyessä. (Nyrhinen & Äärilä 2013, 279)

4.5 Omien tavaroiden siirto toiseen EU-maahan

Yrityksen oman liikeomaisuuden siirto Suomesta toiseen EU-maahan käsitellään yleensä vastaavasti kuin veroton yhteisömyynti. Jos arvonlisäverollista liiketoimintaa harjoittava yritys siirtää käytössään olevia tavaroita omaa toimintaansa varten Suomesta toiseen jäsenvaltioon, sen on käsiteltävä tavaran siirto Suomessa verottomana yhteisömyyntinä. Laissa (AVL 18a §) tarkoitetusta vastikkeettomasta siirrosta on kysymys esimerkiksi silloin, kun suomalaisella yrityksellä on sivuliike toisessa jäsenvaltiossa ja yritys siirtää käyttöomaisuuttaan Suomesta sivuliikkeeseen tai suomalaisella yrityksellä on toisessa jäsenvaltiossa varasto, johon yritys toimittaa myyntitavaroitaan odottamaan niiden toimittamista asiakkaille. Tämän tavaran siirron johdosta yritys voi joutua rekisteröitymään kuljetuksen päättymisvaltiossa arvonlisäverovelvolliseksi ilmoittaakseen siellä vastaavan yhteisöhankinnan. Useat maat kuitenkin soveltavat poikkeussäännöksiä, jotka johtavat siihen, että pelkkä toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva varasto ei aiheuta rekisteröitymisvelvollisuutta, jos varasto sijaitsee asiakkaan tiloissa ja sieltä toimitetaan tavaroita vain tälle yhdelle asiakkaalle. Myös niin kutsuttuun komissiovarastoon sovelletaan usein yksinkertaistettua menettelyä, jossa yhteisöhankinnan tekijäksi katsotaan komissioagentti. Näitä poikkeussäännöksiä

ei kuitenkaan ole kaikissa maissa, ja niissä jossa on, säännösten soveltamisedellytykset vaihtelevat maakohtaisesti. (Sirpomaa & Tannila 2014, 273; Nyrhinen & Äärilä 2013; Finlex 2014)

Suomesta toiseen EU-maahan tapahtuvaa yrityksen oman liikeomaisuuden siirtoa ei tarvitse kuitenkaan ilmoittaa Suomessa verottomana yhteisömyyntinä, jos yritys itse siirtää tai siirättää tavaran toiseen EU-maahan (AVL 18b §):

- 1) Yrityksen sieltä ostamaan tavaraan kohdistuvaa työsuoritusta varten ja tavara palautetaan työsuorituksen jälkeen yritykselle takaisin Suomeen (esim. laite lähetetään toiseen EU-jäsenvaltioon korjattavaksi tai testattavaksi)
- 2) väliaikaisesti yrityksen myymää palvelua varten (esim. yritys vie omia työkalujaan toiseen EU-maahan siellä suoritettavaa asennustyötä varten)
- 3) väliaikaisesti sellaista tarkoitusta varten, joka oikeuttaisi täysin tullittoman väliaikaisen maahantuontimenettelyn soveltamisen, jos kyseessä olisi tuonti EU:n ulkopuolelta (esim. näyttelyissä, messuilla ja kokouksissa näytteille asetettavien tai käytettävien esineiden väliaikainen siirtäminen toiseen EU-maahan)
- 4) kuljetusvälineessä EU:n alueella tapahtuvaa myyntiä varten
- 5) asennettuna tai koottuna tapahtuvaa tavaran myyntiä varten tai
- 6) kaukomyynnin, verottoman EU:n ulkopuolelle tapahtuvan myynnin, yhteisömyynnin, diplomaateille tai kansainvälisille järjestöille tapahtuvan myynnin toteuttamiseksi.”

(Sirpomaa & Tannila 2014; 273–274; Finlex 2014)

Yrityksen on kuitenkin pidettävä luetteloa niistä tavaroista, jotka se tai joku muu yrityksen puolesta kuljettaa Suomesta toiseen EU-maahan edellä kohdissa 1-3 tarkoitettuja tilapäisiä liiketoimia varten. Mikäli oman liikeomaisuuden siirto ei täytä edellä mainittuja edellytyksiä, tulee yrityksen ilmoittaa siirto Suomessa verottomana yhteisömyyntinä. (Sirpomaa & Tannila 2014; 274)

4.6 Veroton tavarun ja palvelun myynti kansainvälisen liikenteen vesialuksiin

Kun tavaraa ja/tai palvelua toimitetaan ja myydään kansainvälisen liikenteen vesialuksiin, tulee huomioida sitä koskevat arvonlisäverotukselliset säädökset. Tämän opinnäytetyön kappaleen 3 mukaiset alustoimitukset ja näiden toimitusten mukaisten tavaroiden myynti ovat siten sidoksissa tässä kappaleessa lueteltujen arvonlisäverotuksellisten säädösten kanssa. Poikkeuksellisesti tässä alakappaleessa käsitellään myös palvelun myyntiin liittyviä säädöksiä, koska tavarun ja palvelun myynnistä säädetään samassa artiklassa EU:n arvonlisäverodirektiivissä.

Euroopan unionin arvonlisäverodirektiivissä 2006/112/EY artiklassa 148 säädetään, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

- a) tavaroiden luovutukset vesialusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten, kun kyseessä ovat avomeriliikenteeseen käytettävät vesialukset, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan tai joita käytetään kaupalliseen ja teolliseen toimintaan tai meripelastus- tai avustusalukset tai rannikkokalastukseen käytetyt vesialukset, lukuun ottamatta rannikkokalastusalusten varastojen täydennystä;
- b) tavaroiden luovutukset polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten yhdistetyn nimikkeistön alanimikkeeseen 8906 10 00 kuuluville sota-aluksille, jotka lähtevät niiden alueelta määränpäässä jäsenvaltion ulkopuolella sijaitseva satama tai ankkuripaikka;
- c) edellä a alakohdassa tarkoitettujen merialusten luovutus, muutostyö, korjaus, huolto ja vuokraus sekä näihin merialuksiin liittyvän tai niissä käytetyn varustuksen, mukaan lukien kalastusvarusteet, luovutus, vuokraus, korjaus ja huolto;
- d) muut kuin c alakohdassa tarkoitetut palvelujen suoritus, jotka suoraan palvelevat a alakohdassa tarkoitettujen merialusten tai niiden lastin välittömiä tarpeita;
- e) tavaroiden luovutukset, jotka on tarkoitettu sellaisten ilma-alusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten, joita käyttävät pääasiassa kansainvälistä vastikkeellista liikennettä harjoittavat lentoyhtiöt;

- f) edellä e alakohdassa tarkoitettujen ilma-alusten luovutus, muutostyö, korjaus, huolto ja vuokraus sekä näihin ilma-aluksiin liittyvän tai niissä käytetyn varustuksen luovutus, vuokraus, korjaus ja huolto;
- g) muut kuin f alakohdassa tarkoitettujen palvelujen suoritukset, jotka suoraan palvelevat e alakohdassa tarkoitettujen ilma-alusten tai niiden lastin välittömiä tarpeita.

(Eur-Lex 2014.)

Suomen arvonlisäverolaissa arvonlisäverodirektiiviä vastaavasta verottomuudesta on säädetty arvonlisäverolain 30.12.1993/1501 kohdassa 70§, alakohta kahdeksassa sekä kohdassa 71§, alakohta kolmessa. (Finlex 2014)

Verottomasta tavaran myynnistä kansainvälisen liikeneen vesialuksiin voi arvonlisäverottomuusperusteen ilmaista myyntitositteessa esimerkiksi seuraavasti: ”VAT 0%, supply of goods for vessel used in commercial international traffic, EC VAT Dir. art. 148 (c)”. (Eur-Lex 2014)

Kansainvälisen liikenteen alukseen tai sen kiinteisiin varusteisiin tai aluksen käyttöön liittyviin huoltopalveluiden ja työsuoritusten myynnin verottomuusperusteen voi ilmaista myyntitositteessa esimerkiksi seuraavasti: ”VAT 0%, Work on goods incorporated or used in vessel for commercial international traffic, EC VAT Dir. art. 148 (c)-(d)”. (Eur-Lex 2014)

5 PALVELUIDEN KANSAINVÄLINEN KAUPPA

Kuten aiemmin mainittu, tämän opinnäytetyön tutkimuskohteena olevassa projektissa esiintyi tavarun ja palvelun yhdistettyä myyntiä. Tästä syystä on myös aiheellista käsitellä myös säännöksiä, jotka koskevat palveluiden myyntiä. Aiemmin tässä työssä palvelun myynnin säädöksiä on käsitelty kappaleessa 4.6 ” Veroton tavarun ja palvelun myynti kansainvälisen liikenteen vesialuksiin” (kts sivut 36–38).

5.1 Yleistä

Tavaroiden kansainvälinen kauppa jakautuu selkeästi yhteisökauppaan ja yhteisön ulkopuolisten maiden kanssa käytävään kauppaan. Palvelujen kansainvälistä kauppaa koskevista säännöksistä sen sijaan osa on sellaisia, jotka koskevat sekä yhteisökauppaa että kolmansien maiden kanssa käytävää kauppaa. Palvelujen kansainvälisen kaupan verojärjestelmää mutkistaa se, että osa säännöksistä koskee vain yhteisökauppaa ja osalla on liityntöjä vain yhteisön ulkopuolisten maiden kanssa käytävään kauppaan. (Nyrhinen & Äärilä 2013; 286)

Kansainvälisen palvelukaupan myyntimaasäännökset ovat muuttuneet 1.1.2010 alkaen. Muutos perustuu Neuvoston direktiiviin 2008/8/EY. Direktiiviä on täydennetty Euroopan neuvoston antamalla täytäntöönpanoasetuksella (282/2011), joka tuli voimaan 1.7.2011. Asetus on suoraan jäsenvaltoita velvoittavaa oikeutta. Asetuksella pyritään varmistamaan säännösten arvonlisäverojärjestelmän mukainen tulkinta jäsenvaltioissa siinäkin tilanteessa, jossa jäsenvaltioille on jätetty harkinnan mahdollisuus. Muutos koskee pääasiassa verovelvollisten välistä palveluiden kansainvälistä kauppaa. Samassa yhteydessä uudistetaan myös EU-maiden välistä kauppaa koskevia raportointivelvoitteita. Direktiivissä tarkennetaan myös verovelvollisen määritelmää ja arvonlisäverolakia on muutettu tältäkin osin direktiivin mukaisesti. (Sirpomaa & Tannila 2014; 295)

Palvelujen myyntimaasäännösten muuttuessa tavarakauppaan kohdistuneet yhteisömyyntien raportointivelvoitteet ovat laajentuneet myös palvelukauppaan. 1.1.2010 alkaen palveluiden myyntimaata koskevan uuden pääsäännön mukaiset

palveluiden ostot ja myynnit toisista EU-maista tulee ilmoittaa kausiveroilmoituksella vastaavalla tavalla eriteltyinä kuin aikaisemmin tavaroiden yhteisökauppa. Täten myös pääsäännön mukaisten palveluiden myynnit toisiin EU-maihin tulee ilmoittaa omalla koodillaan numero 4 arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksella. (Sirpomaa & Tannila 2014; 295–296)

”Vuoden 2010 alussa voimaan tullut uudistus edisti huomattavasti myös verovelvollisuuden harmonisointia, koska uuden pääsäännön alaisista palveluista verovelvollinen on direktiivin mukaan aina ostaja. Muiden kuin pääsäännön alaisten palvelujen osalta harmonisointi on kuitenkin osittain tekemättä.” (Nyrhinen & Äärilä 2013, 287.)

Kansainvälisen palvelukaupan myyntimaasäännökset sisältyvät Suomen arvonlisäverolain 64–69 §:ään. Nämä säännökset perustuvat arvonlisäverodirektiivin artikloihin 43–59. Lisäksi Verohallinto on antanut ohjeen ”Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen”. (Nyrhinen & Äärilä 2013, 288–289; Finlex 2014; Eur-Lex 2014)

5.2 Palveluiden myyntimaan pääsääntö ja käännetty verovelvollisuus elinkeinonharjoittajien välisessä palvelukaupassa

Elinkeinoharjoittajalle myydyn palvelun myyntimaan pääsäännön mukaan myyntimaaksi katsotaan se maa, jossa olevaan ostajan kiinteään toimipaikkaan palvelu luovutetaan. Ellei palvelua luovuteta ostajan kiinteään toimipaikkaan, myyntimaaksi katsotaan maa, jossa on ostajan liiketoiminnan kotipaikka. Palvelun myynnin myyntimaasäännöksestä on säädetty Suomen arvonlisäverolain 65 §:ssä. Vastaavasti kun suomalainen myyjä myy yleissäännöksen alaisen palvelun luovuttaen sen ostajan ulkomailla olevaan kiinteään toimipaikkaan tai ellei palvelua luovuteta kiinteään toimipaikkaan, ulkomailla kotipaikan omaavalle ostajalle, myynnistä ei suoriteta Suomen arvonlisäveroa. Näin ollen myyntimaa eli verotusvaltio määräytyy ostajan kotipaikan tai kiinteän toimipaikan mukaan. (Nyrhinen & Äärilä 2013, 289; Finlex 2014)

Vuoden 2010 alusta elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa yhteisön alueella palveluiden myynnin verotusoikeus on määräytynyt pääsäännöisesti ostajan maan

mukaan. Palvelujen myyntimaata koskevan pääsäännön mukaisiin palvelujen myynteihin tulee sovellettavaksi direktiivin mukainen pakollinen käännetty verovelvollisuus eli ostaja on velvollinen tilittämään myynnin veron myyjän puolesta omassa maassaan. Käännetty verovelvollisuus tiettyjä poikkeuksia lukuunottamatta ei kuitenkaan sovellu, jos myyjä on sijoittautunut ostajan maahan vaan tällöin myyjän tulee veloittaa ostajaa paikallisen arvonlisäveron sisältävällä laskulla. Mikäli myyjän ostajan maassa sijaitseva kiinteä toimipaikka ei ole mitenkään osallistunut palvelun luovuttamiseen, käännetty verovelvollisuus kuitenkin soveltuu. Mikäli palvelun myyjällä ei ole ostajan maassa kiinteää toimipaikkaa, joka osallistuu palvelun luovutukseen eikä myyjä muutoinkaan ole sijoittautunut ostajan valtioon, myyjä veloittaa palvelun myynnistä arvonlisäverovelvollista ostajaa arvonlisäverottomalla laskulla. Ostaja käsittelee palvelun hankinnan arvonlisäveron käännetyn verovelvollisuuden säännöksiin mukaisesti omassa maassaan. Palvelujen myynnin pääsääntö soveltuu kaikkiin niihin palveluihin, joiden osalta arvonlisäverolaissa ei ole erikseen toisin säädetty. Näin ollen kaikkien uusien erikseen määrittelemättömine palveluiden katsotaan kuuluvan uuden myyntimaata koskevan pääsäännön alle. (Sirpomaa & Tannila 2014, 296-297; Nyrhinen & Äärilä 2013; 289)

Esimerkkejä soveltamisalasta

Yleissäännöksiä sovelletaan esimerkiksi seuraaviin palveluihin:

- Immateriaalipalvelut, kuten konsultointi, markkinointi, oikeudelliset palvelut, patenttien ja tavaramerkkien tai näiden käyttöoikeuden luovutukset
- Irtaimen esineen vuokraus, lukuun ottamatta kulkuvälineiden lyhytaikaista vuokrausta
- Atk-palvelut
- Logistiikkapalvelut, kuten tavarankuljetukset, varastointipalvelut, ahtaus- ja purkupalvelut, huolinta
- Irtaimiin esineisiin kohdistuvat työsuoritukset, kuten tavaroiden huolto, korjaus, asennus ja testaus
- Välityspalvelut.

(Nyrhinen & Äärilä 2013, 290).

5.3 Verovelvollisen määritelmä

Yleissäännöstä sovelletaan vain, kun palvelun ostaja on elinkeinonharjoittaja. Verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Verovelvollisen määritelmä kattaa siten myös verovapaan toiminnan harjoittajat ja vastaisi arvonlisäverolaissa käytettyä elinkeinonharjoittajan käsitettä. Direktiivi ja arvonlisäverolaki sisältävät eräitä täsmennyksiä elinkeinonharjoittajan käsitteeseen (AVL 64§). Verohallinnon ohjeen mukaan riittävänä näyttönä sille, että EU:n alueelle sijoittautunut ostaja on elinkeinonharjoittaja, voidaan yleensä pitää sitä, että ostaja esittää voimassa olevan ALV-tunnuksensa. Jos ostaja on sijoittautunut EU:n ulkopuolelle, myyjän tulee muulla tavalla varmistua siitä, että ostaja on elinkeinonharjoittaja. Neuvoston asetuksen mukaan varmistautuminen tulee tehdä seuraavilla tavoilla:

- Myyjällä on ostajan ALV-tunnus tai vastaava yritysten tunnistamiseen käytettävä numero
- Myyjällä on ostajamaan veroviranomaisen verkkosivustolta tuloste, joka vahvistaa ostajan verotuksellisen aseman (siis tuloste Suomen ytj-järjestelmää vastaavasta sivustosta)
- Myyjällä on ostajan tilauslomake, joka sisältää ostajan osoitteen ja kaupparekisterinumeron
- Myyjällä on ostajan verkkosivustolta saatu näyttö siitä, että ostaja harjoittaa liiketoimintaa.

(Nyrhinen & Äärilä 2013, 290–292; Sirpomaa & Tannila 2014, 298-299)

”Asetuksen mukaan myyjän tulee noudattaa kaikkia edellä lueteltuja vaatimuksia tai joidenkin niiden yhdistelmää. Säännöstä tulkittaneen niin, että ainakin kahden edellytyksen tulee täytyä.” (Nyrhinen & Äärilä 2013, 292.)

5.4 Kiinteä toimipaikka

Palvelujen myyntimaata koskevaa pääsääntöä sovellettaessa *kiinteän toimipaikan* muodostumisen selvittäminen on tärkeää, sillä palvelu katsotaan myydyksi siitä

maasta, jossa olevasta kiinteästä toimipaikasta palvelu suoritetaan. Kiinteä toimipaikka voi ohjata verotuksen toiseen maahan kuin missä ostajan kotipaikka on. Kiinteä toimipaikka voi aiheuttaa sen, että käännetty verovelvollisuus ei sovellu ja myynnistä tulee laskuttaa verollisesti. Kiinteän toimipaikan mahdollinen olemassaolo ja sen vaikutus verotukseen tulee arvioida sekä ostajan että myyjän näkökulmasta. Arvonlisäverodirektiivin tasolla ei ole määritelty kiinteän toimipaikan kriteerejä, mutta Euroopan neuvoston 1.7.2011 voimaan tulleeseen täytäntöönpanoasetukseen on otettu kiinteän toimipaikan määritelmä. Asetuksen mukaan kiinteä toimipaikka on mikä tahansa toimipaikka, jolla on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan ja käyttämään sen omia tarpeita varten suoritettavia palveluja sekä suorittamaan tarjoamiaan palveluja. (Sirpomaa & Tannila 2014, 300; Nyrhinen & Äärilä 2013, 293)

6 TUTKIMUKSEN TOTEUTUS

Tämän työn johdanto-osassa on kiteytetty tutkimusta koskevia taustatekijöitä käsittelemällä tutkimusongelmaa ja tarkoitusta. Tässä osiossa käsitellään tutkimuksen toteutusta pohjustavia tekijöitä yksityiskohtaisemmalla tasolla.

6.1 Tutkimusstrategian/-menetelmän valinta

Tutkimustrategian valitseminen oli ensimmäisiä päätöksiä, mitä tämän opinnäytetyön suhteen oli tehtävä, kun itse tutkittava aihe/asia oli selvä. Tutkimusstrategiaa pohdittiin toimeksiantajan kanssa ja kun päätimme ottaa tutkittavaksi tapaukseksi kyseisen alustoimitusprojektin, näimme soveltuvimmaksi strategiaksi laadullisen tapaustutkimuksen. Laadullisen tutkimuksen luonnetta kuvataan alla.

Kvalitatiivinen (laadullinen) tutkimus on luonteeltaan kokonaisvaltaista tiedon hankintaa, ja aineisto kootaan luonnollisista, todellisista tilanteista. Ihmistä suositaan tiedon keruun instrumenttina ja tämä tarkoittaa sitä, että tutkija luottaa enemmän omiin havaintoihinsa ja keskusteluihin tutkittaviensa kanssa kuin mittausvälineillä hankittavaan tietoon. Tutkijan pyrkimyksenä on paljastaa odottamattomia seikkoja ja sen vuoksi lähtökohtana ei ole teorian tai hypoteesien testaaminen vaan aineiston monitahoinen ja yksityiskohtainen tarkastelu. Laadullisessa tutkimuksessa suositaan metodeja, joissa tutkittavien näkökulmat ja ”ääni” pääsevät esille. Tällaisia metodeja ovat muun muassa teemahaastattelu, osallistuva havainnointi, ryhmähaastattelut ja erilaisten dokumenttien ja tekstien diskursiiviset analyysit. Kohdejoukko valitaan tarkoituksenmukaisesti, ei satunnaisotoksen menetelmää käyttäen. Tutkimussuunnitelma muotoutuu tutkimuksen edetessä eli tutkimus toteutetaan joustavasti ja suunnitelmia muutetaan olosuhteiden mukaisesti. Tapauksia tulee käsitellä ainutlaatuisina ja aineistoa tulkitaan sen mukaisesti. (Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2013.)

Laadullisen tapaustutkimuksen uranuurtajan Robert E. Staken mukaan yksi tärkeimmistä kysymyksistä tapaustutkimusta tehtäessä on: *mitä voimme oppia tapauksesta?* Tapaustutkimukselle on ominaista, että pyritään selvittämään

jotakin, mikä ei entuudestaan ole tiedossa mutta joka vaatii lisävalaisua. Koska tapaustutkimus tarkastelee usein monimutkaisia ja pitkään jatkuvia ilmiöitä, soveltuu menetelmä vastaamaan myös kysymyksiin *miten* ja *miksi*. Päämääränä on lisätä ymmärrystä tutkittavasta tapauksesta ja olosuhteista, jodein lopputuloksena tapauksesta tuli sellainen kuin tuli. Tapaustutkijaa ajaa usein eteenpäin tunne siitä, että tapaus on jollain lailla tärkeä – sen lopullinen merkitys paljastuu kuitenkin vasta tutkimuksen kuluessa. (Bamberg, J., Jokinen, P. & Laine, M. 2014, 10; Stake, R. 1995)

Helen Simons'in määritelmän mukaan tapaustutkimus on jonkun monimutkaisen, ainutlaatuisen yksittäisen tapauksen kattava selvitys, jota tarkastellaan monesta eri perspektiivissä ja tosielämän kontekstissa. Nämä tapaukset voivat olla hankkeita/projekteja, toimielimiä, ohjelmia, menettelytapoja tai järjestelmiä. (Simons, H. 2009)

Tässä kappaleessa kuvaukset laadullisesta tapaustutkimuksesta ovat hyvin yhteensopivia kuvauksia siitä, miten tämän työn tutkimusta tarkasteltu ja toteutettu. Koska tapaustutkimuksen yksi tärkeimmistä kysymyksistä on ”mitä voimme oppia tapauksesta?”, niin voidaan sama kysymys kääntää tässä työssä: ”mitä voimme oppia case projektista?”. Myös tutkimuskysymykset ovat tässä työssä muodoltaan ”mitä” kysymyksiä. Tapaustutkimuksen päämääränä on lisätä ymmärrystä tutkittavasta tapauksesta ja olosuhteista, jotka määrittävät tutkittavan tapauksen lopputulosta, kuten Robert E. Staken kuvauksessa mainitaan (Stake, R. 1995).

Laadullisen tapaustutkimuksen valintaa tutkimusstrategiaksi voidaan perustella sillä, että tutkimuksen kohteena olevaa projektia voidaan pitää yksittäisenä, muihin projekteihin verraten erillisenä tapauksena. Asiakkaalle myydyt projektit ja niiden toimittaminen on tapauskohtaista siinä mielessä, että projektien luonne vaihtelee riippuen siitä, mitä esimerkiksi kauppasopimuksessa on sovittu. Projektien luonteet riippuvat muun muassa sovitusta toimituslausekkeesta, myydyt tavarat fyysisestä koosta ja paljoudesta, logistisista etäisyyksistä, kuljetusmuodoista, maksuehdoista ynnä muista tekijöistä, jotka vaikuttavat

projektin toimitusprosessiin. Tästä syystä myytyjä projekteja tulee käsitellä omina erillisinä tapauksina.

6.2 Tutkittavan ryhmän rajausta ja haastateltavien kuvaus

Toimeksiantajan kanssa käytyjen keskustelujen jälkeen päätin rajata tutkittavan ryhmän niihin työtehtäviin ja työntekijöihin, joihin case-projekti vaikutti uudella/erilaisella tavalla. Tässä työssä haastatellut tahot ovat valittu toimeksiantajan ehdotuksen perusteella, koska heillä oli selvä näkemys siitä, joihin tämä case-projekti vaikutti tavanomaisempaan projektiin verraten enemmän. Työtehtävät ovat pääosin projektitoimittamista pohjustavia ja koordinoivia työtehtäviä. Tutkimuksessa hyödynnetään kohdeyrityksen vientidokumentointi ja laskutus –tiimin, veroasiantuntijan ja toimituspäällikön tietoja ja kokemuksia tutkittavasta projektista. Tutkimuksessa hyödynnetään myös projektin vienneistä (ja osittain myös kuljetuksista) vastanneen huolitsijan kokemuksia case-projektista. Kaikilla haastateltavilla henkilöillä on monen vuoden kokemus haastateltavien titteliä vastaavissa työtehtävissä poislukien veroasiantuntija, jolla on kokemusta kyseisestä työtehtävästä noin puolitoista vuotta. Aikaisemmin hän on ollut saman yrityksen ja osaston eri työtehtävässä.

Tutkittava ryhmä huolitsijaa lukuunottamatta kuuluu samaan liiketoimintayksikköön, ”*Finance and Control*” – osastoon. Päätimme yhdessä toimeksiantajan kanssa rajata ryhmä edellämainittuun osastoon kuuluviin toimihenkilöihin ja työtehtäviin myös sen perusteella, ettei työstä tule laajuudeltaan liian iso tai epäselvä.

Seuraavaksi luetellaan haastateltujen tahojen tittelit ja työnkuvaukset:

1. Laskutus ja vientidokumentointi –tiimin johtaja/esimies

- Tehtävänä on huolehtia, että projektilaskutus ja vientidokumentointi hoidetaan vallitsevien tulli- ja verolakien ja säädösten mukaisesti. Tehtävänä huolehtia, että tiimillä on asianmukaiset työkalut tehdä töitä. Hänellä on monen vuoden kokemus samasta työtehtävästä.

2. Veroasiantuntija

- Tehtävänä on toimia kontaktihenkilönä verotusta koskevissa asioissa myynnistä vastaaville ja projekteja koordinoiville toimihenkilöille. Tehtävänä on myös huolehtia verotuksellisesti oikeanlaisien sopimuksien tekemisestä, koulutusmateriaalien valmistamisesta ja koulutuksien pitämisestä yrityksen muulle henkilöstölle. Hän on toiminut puolitoistavuotta tehtävässään haastattelujen aikaan.

3. Toimituspäällikkö

- Tehtävänä on huolehtia, että myytyjen projektien mukaiset tavarat löytyvät varastosta oikeaan aikaan ja toimitetaan aikataulun mukaisesti oikeaan paikkaan. Toimitusta varten DM luo SAP-ohjelmaan ”shipmentin” ja laatii pakkausluettelot. Toimituspäällikön tehtävä on antaa toimeksianto kuljetuspäällikölle (englanniksi *transportation manager*) ja vientidokumentointi- ja laskutuksen koordinaattorille, kun tavara pitää toimittaa. Nämä edellämainitut toimihenkilöt vastaavasti ilmoittavat toimituspäällikölle, kun tavara on toimitettu tai jos toimituksen aikana ilmenee jotain erityistä, esimerkiksi toimituksen aikataulun muutoksia. Hänellä on usean vuoden kokemus samasta työtehtävästä.

4. Huolitsija, huolitsijayrityksen toimitusjohtaja

- Myy ja suorittaa seuraavia palveluja yrityksille: vienti- ja tuontitullaukset, meri-, lento- ja maantiekuljetukset sekä edellä mainittuihin palveluihin liittyvät asiat. Valtaosa toimeksiannoista koostuu lentokuljetuksista ja vientitullauksista. Hänellä on usean vuoden kokemus huolitsijana.

6.3 Haastattelulomakkeen esittely

Tutkimuksen haastattelut olivat muodoltaan teemahaastatteluja. Teemahaastattelu on lomake- ja avoimen haastattelun välimuoto. Teemahaastattelussa on tyypillistä, että haastattelun aihepiirit eli teema-alueet ovat tiedossa, mutta kysymysten tarkka muoto ja järjestys puuttuvat. (Hirsjärvi ym. 2013, 208)

Kysymykset oli suunniteltu niin, että ne soveltuvat haastateltavalle asianmukaisella, sopivalla tavalla. Kysymyksiä tarkennettiin ja lisäkysymyksiä esitettiin, kun tilanne sitä edellytti. Sama haastattelurunko oli suunniteltu toimeksiantajayrityksen saman osaston työntekijöille mutta huolitsijalle tuli suunnitella omat haastattelukysymykset, koska huolitsijan haastattelu oli myös teemaltaan erilainen. Huolitsijalta pyrittiin saamaan tietoa itse alustoimitusvientimenettelystä ja sitä koskevista tullausasioista mutta toimeksiantajayrityksen haastateltavilta pyrittiin saamaan tietoa itse case-projektin sisällöstä ja vaikutuksista. Kysymykset olivat tarkoituksella suunniteltu kohtuullisen laajoiksi, sillä tutkijalla ei ollut tietoa tutkittavasta aiheesta ennen opinnäytetyöprosessin alkua. Kysymykset myös tarkastettiin ennen haastattelua veroasiantuntijan kanssa ja todettiin, että kysymykset vaikuttavat toimivilta ja niillä saataisiin tarkoituksenmukaista informaatiota.

6.3.1 Kysymykset toimeksiantajayrityksen henkilöille

Seuraavaksi luetellaan haastattelulomakkeen kysymykset ja kysymyksien alla selvennetään kysymyksen tarkoituksena. Haastattelulomake on tehty toimeksiantajayrityksen haastateltaville henkilöille.

1. Mikä on haastateltavan / teidän titteli ja työnkuvaus?

- Kysymyksellä selvennetään kysymyksen mukaisesti työnimike ja mitä henkilön työnkuvaan kuuluu. Kysymys selventää, mitkä ovat haastateltujen henkilöiden vastuualueet työelämässä ja siten myös case-projektsissa. Tietäen haastateltavan vastuualueet case-projektissa saadaan suuntaa myös sille, mistä perspektiivistä vastauksia tulee tulkita.

2. Tiesitkö ennen alustoimitusprojektia, että alustoimituksilla on omat tulli- ja verosäädökset?
 - Kysymyksen tarkoituksena on selvittää haastateltavan aikaisempi tietotaso alustoimituksista. Kysymyksen tarkoitus on myös todentaa haastateltavien lähtökohtia; onko alustoimitus vieras käsite.

3. Oliko projekti ensimmäinen alustoimituksista koostuva projekti, jota olet ollut toteuttamassa?
 - Tarkoituksena selvittää haastateltavien kokemusta ja tietoa tutkittavasta aiheesta samalla tavalla kuin kysymyksessä kaksi.

4. Suunnittelitko projektin toteuttamista etukäteen tavanomaiseen valmistautumiseen poiketen? Esim. enemmän kuin pelkän PDC (project delivery check) turvin..
 - Ennen projektin toimituksien alkua projektin johtaja/vetäjä (*Project manager*) pitää kaikille projektin toimittamiseen osallistuville toimihenkilöille PDC-kokouksen. Kokouksessa käydään läpi kohta kohdalta asioita, mitkä asiat ovat valmiita ja mitkä ei projektin toimittamisen näkökulmasta. Perinteisissä projekteissa eli ei-alustoimitusprojekteissa PDC ja tehtävästä riippuen toimihenkilöiden omat valmistelut ovat rutiininomaisia suorittavia valmisteluja. Kysymyksellä halutaan selvittää, miten case-projekti vaikutti haastateltujen työhön ja työkuorman määrään.

5. Miten toimitukset oli suunniteltu ennen käytännön toteutusta?
 - Kysymyksellä on tarkoitus selvittää, mitä käytännön suunnitelmia projektin toteutuksen suhteen oli tehty. Kysymyksen tarkoitus on luoda perusta seuraavalle kysymykselle ja siten löytää eroja suunnitellun ja toteutuneiden asioiden välillä.

6. Mitä ongelmia projektin aikana ilmeni?
 - Kysymyksellä tarkoitus selvittää projektin aikana ilmenneitä ongelmia; olivatko ongelmat aiheutuneet projektitoimittamisessa

uudenlaisen vientimudon (alustoimitusvienti) vuoksi vai jostain muusta syystä.

7. Miten ilmenneet ongelmat ratkaistiin?

- Kysymyksellä pyritään selvittämään miten asiat toteutuivat ja kuinka tulevilla projekteilla kannattaisi mahdollisesti toimia.

8. Mitä projektin aikana opittiin alustoimituksista?

- Kysymyksellä pyrittiin selvittämään haastateltavien omia kokemuksia ja havaintoja itse case-projektista ja alustoimituksista. Tämän kysymyksen yhteydessä sai kommentoida ja antaa parannusehdotuksia yrityksen sisäisen prosessin parantamiseksi.

6.3.2 Kysymykset huolitsijalle

Seuraavat kysymykset esitettiin huolitsijalle, koska kysymyksillä pyrittiin saamaan selville enemmän alustoimitusvientiin liittyviä asioita.

1. Titteli ja työnkuvaus?

- Kysymyksellä on tarkoitus selvittää haastateltavan asemaa ja tehtäviä huolitsijan yrityksessä.

2. Osaatko arvioida kuinka suuri osa prosentuaalisesti teidän käsittelemistä toimituksista koostuu alustoimituksista?

- Kysymyksellä on tarkoitus ottaa selvää kyseisen yrityksen alustoimitusvientien yleisyydestä vientityyppinä. Vastauksella ei saada kuitenkaan tarkkaa selvitystä alustoimitusvientien määrästä, koska kyse on vain nopeasta haastattelutilanteesta annetusta arviosta.

3. Ovatko alustoimitukset vientityyppinä työläämpiä kuin esim. "normaalit" viennit? (ei alustoimitus)
 - Kysymyksellä on tarkoitus selvittää aiheuttaako alustoimitusvienti enemmän työtä, kuin esimerkiksi normaali vientitullaus kolmansiin maihin.

4. Vaatiko kyseisen projektin alustoimitukset tavanomaisempaa toimitusta enemmän valmisteluja/valmistautumista ja käytännön työtä?
 - Kysymyksellä on tarkoitus selvittää projektitoimituksien aiheuttaman työkuorman määrää ja minkä tyyppistä valmistautumista projektin toimitukset aiheuttivat.

5. Toteutuivatko toimituksien viennit suunnitellulla tavalla vai esiintyikö ongelmia huolitsijan näkökulmasta katsottuna?
 - a. Jos oli ongelmia niin mitä ongelmia?
 - Kysymyksellä on tarkoitus löytää mahdollisia ongelmia, mitä alustoimituksissa tai niiden vienneissä oli projektin aikana. Mikäli ongelmia oli, pyritään niiden avulla löytämään mahdollisia huonoja ratkaisuja, joita tulisi tulevaisuudessa välttää.

6. Miten ongelmat ratkaistiin?
 - Edellisen kysymyksen jatkokysymys, jolla selvitetään mahdollisten ongelmatilanteiden ratkaisut. 5 & 6 kysymyksellä on tarkoitus tuoda esille sellaisia tilanteita, joita vastaisuudessa tulee välttää tai kuinka tiettyjä ongelmatilanteita voidaan ratkaista.

7. Mitä asioita tulisi huomioida alustoimituksissa kun tavara lähtee Suomesta?
 - b. Huolitsijan tehtävien osalta
 - c. Toimeksiantajan?
 - Kysymyksellä on tarkoitus selvittää huomioitavia asioita yleisellä tasolla niin huolitsijan kuin myös toimeksiantajan osalta.

8. Mitä asioita tulisi huomioida alustoimituksissa, kun tavara lähtee jostain toisesta EU-maasta?

- Sama tarkoitus kuin kysymys numero seitsemässä.

9. Haluatko antaa palautetta tai ehdotuksia prosessin parantamiseksi?

- Kysymys viittaa toimeksiantajan ja huolitsijan väliseen kommunikointiin ja työskentelyyn. Tarkoituksena oli saada selville mahdollisia prosessia kehittäviä ehdotuksia.

6.4 Aineiston keruu

Aineistoa kerättiin tähän tutkimukseen sähköpostin välityksellä, teemahaastatteluilla ja satunnaisilla vapaamuotoisilla keskusteluilla. Kaikkien haastateltavien kanssa sovittiin haastattelun ajankohta ja paikka sähköpostin välityksellä. Toimeksiantajayrityksen haastateltavien kanssa haastattelut sovittiin ensin suullisesti, jonka jälkeen haastattelun ajankohta varmistettiin vielä sähköpostin välityksellä. Huolitsijaa lukuunottamatta kaikki haastateltavat toimivat samassa toimistotilassa. Huolitsijan sijainti oli myös lähellä, kävelymatkan etäisyydellä toimeksiantajan toimistotiloista, joten kaikki haastateltavat olivat helposti ja nopeasti tavattavissa myös kasvokkain. Helppo ja nopea tavoitettavuus perustuu siihen, että tutkija oli opinnäytetyöprosessin aikana töissä toimeksiantajayrityksessä ja istui samassa toimistotilassa kuin muut haastateltavat paitsi huolitsija.

Toimeksiantajayrityksen haastateltavien haastattelukutsut ja muu kommunikointi oli helppoa, koska työskentely tapahtui samassa tilassa. Kutsut eivät olleet samaisesta syystä niin muodollisia vaan haastattelusta sovittiin ensin suullisesti ja sen jälkeen varmistettiin aika ja paikka sähköpostin välityksellä. Tästä jäi sähköpostiin merkintä tulevasta haastattelusta. Sähköpostiviestissä oli myös haastattelun runko kysymyksineen, jotta haastateltava pystyi valmistautumaan haastatteluun. Huolitsijalle lähetetyssä haastattelukutsussa annettiin tietoa haastattelun aiheesta, tarkoituksesta ja ehdotettiin, että haastattelu voidaan pitää heidän toimistolla, jotta paikasta toiseen siirtyminen ei sitoisi haastateltavan

työaika. Huolitsijalle lähetetyssä kutsussa oli myös mukana haastattelun runko, jotta hän voi tutustua kysymyksiin etukäteen.

Kahden haastateltavan kanssa jouduttiin muuttamaan haastattelun ajankohtaa mutta muuten aikataulun sopiminen onnistui hyvin. Haastattelut pidettiin neljänä eri päivänä. Hankkeistajayrityksen henkilöstön haastatteluihin varattiin yrityksen oma neuvotteluhuone haastattelupaikaksi, jotta ylimääräisiltä häiriötekijöiltä vältyttäisiin. Huolitsijan haastattelu pidettiin huolitsijayrityksen omissa toimistotiloissa. Haastattelukutsut ja itse haastattelut pidettiin suomen kielellä, koska kaikki haastateltavat puhuivat suomen kieltä. Toimituspäällikkö ja huolitsija puhuivat äidinkielenään ruotsia mutta puhuivat myös sujuvasti suomea.

Haastattelut olivat teemahaastatteluja, kuten kappaleen 7.3 alussa on mainittu ja haastattelut pidettiin kasvokkain. Haastattelujen kesto vaihteli vastaajasta riippuen. Yksi haastattelu kesti 15 minuuttia ja loput kolme 25–28 minuuttia riippuen vastaajasta. Näiden haastattelujen lisäksi aineistoa kerättiin jo opinnäytetyön alkuvaiheessa, jolloin pidettiin opinnäytetyöprosessin ”kick-off” – palaveri, joka pidettiin heinäkuussa 2014. Tämä kokous oli kestoaltaan 28 minuuttia ja tarkoituksena oli johdatella tutkija itse tutkittavaan aiheeseen. Tavoitteena oli, että tutkijalle muodostuu selkeämpi kuva tutkittavasta aiheesta ja siitä, mitä teoriaosuuteen kannattaisi mahdollisesti sisällyttää. Kick-off - palaverissa käsitellyt asiat käsiteltiin yksityiskohtaisemmin tutkimuksen virallisissa haastatteluissa. Aloituskokoukseen osallistuivat vientidokumentoinnin koordinaattori ja veroasiantuntija, jotka osallistuivat tämän työn tutkimuksen haastatteluihin.

Toimeksiantajayrityksen haastateltaville painotettiin ennen haastattelun alkua haastattelijan vähäistä tietoisuutta itse tutkimuksen kohteena olevasta projektista ja alustoimituksista. Haastattelijä vastaavasti ohjeisti haastateltavia kertomaan heidän mielestään olennaisia case-projektiin ja alustoimituksiin liittyviä asioita heidän oman työtehtävänsä näkökulmasta. Haastateltaville esitettiin haastattelulomake ennen haastattelun alkua, jotta heille muodostuisi selkeä kuva haastattelun kulusta. Heille myös selvennettiin, että ideana on selvittää, mitä case-

projektissa on tapahtunut; ennakkotiedot ja olettamukset projektin toteutuksesta, kohdatut ongelmat projektin toteuttamisessa, miten ongelmat ratkaistiin ja mitä alustoimitusprojektista opittiin (kts. opinnäytetyön kpl 8.1–8.4). Haastattelun jälkeen haastateltuja kiitettiin ja ilmoitettiin, että heille ilmoitetaan, kun valmis opinnäytetyö on nähtävänä Internetissä.

Kaikki haastattelut äänitettiin ja viralliset haastattelut myös litteroitiin, jotta haastatteluista saatu informaatio olisi tutkimustulosten tarkasteluvaiheessa mahdollisimman helposti käsiteltävissä.

7 TUTKIMUSTULOSTEN ESITTELY

Tutkimuksen vastaukset ovat tiivistettynä seuraavaan neljään eri kategoriaan; ennakkotiedot ja olettamukset alustoimitusprojektin toteutuksesta, kohdatut ongelmat projektin toteuttamisessa, miten ongelmat ratkaistiin ja mitä alustoimitusprojektista opittiin. Vastaukset jaettiin näihin edellämäinnittuihin kategorioihin, koska ne olivat poikkeuksetta laajuudeltaan laajempia kuin yksittäiseen kysymykseen oletettu vastaus. Haastateltavia ohjeistettiin vastaamaan kysymyksiin heille luontevalla laajuudella, joten yksi vastaus saattoi vastata yhdellä kerralla useampaan kysymykseen. Tästä syystä haastattelujen havainnot ovat tiivistetty näihin kategorioihin.

Toimeksiantajayrityksen henkilöille esitetyt kysymykset 1-5 kuuluvat kategoriaan ”ennakkotiedot ja olettamukset alustoimitusprojektin toteuttamisesta”. Kysymys numero kuusi kuuluu kategoriaan ”kohdatut ongelmat projektin toteuttamisessa”, kysymys seitsemän ”miten ongelmat ratkaistiin” ja kysymys numero kahdeksan ”mitä alustoimitusprojektista opittiin”. Huolitsijan vastaukset ovat sisällytetty edellämäinnittuihin kategorioihin vastaavalla tavalla kuin toimeksiantajayrityksen haastateltavien vastaukset.

Vastauksien tulkinnassa tulee ottaa huomioon, että vastaukset ovat suuren kansainvälisen yhtiön ”Finance & Control”-osaston sekä huolitsijan kokemuksia yksittäisestä projektista, jonka toimitukset koostuivat alustoimituksista. Vastauksia tulee siten tulkita sen mukaisesti.

7.1 Ennakotiedot ja olettamukset alustoimitusprojektin toteutuksesta

Alustoimitusvientimenettelyn tunnettuus

Kaikilla haastateltavilla oli käsitys, mitä alustoimitus teoriassa tarkoittaa mutta käytännön kokemus alustoimituksista puuttui. He olivat tietoisia, että alustoimituksilla on omat tulli- ja verosäädökset. Vientidokumentoinnin koordinaattori selvensi, että alustoimitukset ovat kokonaisuudessaan kuuluneet saman yhtiön huollosta vastaavalle liiketoimintayksikölle mutta

organisaatiomuutosten seurauksena ympäristöystävällisten tuotteiden projektimyynti ja sitä koskeva liiketoiminta siirtyi haastateltujen liiketoimintayksikölle. Haastateltujen liiketoimintayksikkö on aiemmin vastannut vain uusiin laivoihin myytävien tavaroiden myynnistä ja huollon osasto myynnistä jo olemassaoleviin laivoihin.

Vientidokumentoinnin koordinaattorin mukaan case-projekti ei ollut ensimmäinen alustoitusprojekti heidän yksikössään. Yksi alustoitusprojekti on ollut EU:n ulkopuolella sijaitsevaan laivaan, mutta kyseisessä projektissa ei ollut mitään huomionarvoista, sillä alustoitukset EU:n ulkopuolelle ovat verrattavissa tavallisiin vienteihin kolmansiin maihin (Tullin viennin asiakasohje 33, 2014). Case-projekti oli ensimmäinen alustoitusprojekti Euroopan Unionissa. Projekti oli myös huolitsijalle ensimmäinen alustoituksista koostuva projekti, jossa he olivat osallisena. Huolitsijan arvion mukaan kaikista heille tulevista toimeksiannoista noin yksi prosentti on tyypiltään alustoituksia.

Uudenlaisen vientityypin kuormittavuus

Case-projekti aiheutti myös paljon enemmän valmistelutyötä, jos verrataan ”ei-alustoitus” projektiin. Projektin myynnistä vastaava toimihenkilö tiedusteli jo yhtä vuotta ennen projektin toimituksia veroasiantuntijalta ja vientidokumentoinnin- ja laskutuksen koordinaattorilta, että onko jotain erikoista/huomioon otettavia tekijöitä ennen kuin projekti myydään. Veroasiantuntija aloitti asioiden selvittämisen ja projektiin liittyviä sähköposteja kertyi yli 300 kappaletta. Veroasiantuntijan mukaan suurin osa hänen sähköposteistaan on kertynyt sopimuksen allekirjoittamisen jälkeen, kun nähtiin, kuinka asiat käytännössä tulisi tehdä. Ensimmäinen virallinen kokous projektiin liittyen pidettiin joulukuussa 2013. Aikataulullisesti kyseinen kokous pidettiin huomattavasti aikaisemmin, mitä yleensä kokouksia pidetään ennen projektien toimituksia. Haastateltavien mukaan kokouksia oli paljon ja yleistä suunnittelua huomattavasti enemmän, mitä ”ei-alustoitus” projekteissa.

Toimituspäälliköllä oli myös tavanomaista projektia enemmän työtä ja suunnittelua. Projekti-tiimin palvereiden lisäksi hänen tuli poikkeuksellisesti hinnoitella tavaratoimituksia ja välittää tavara-arvot vientidokumentoinnin- ja laskutuksen koordinaattorille vientidokumentointia varten. Normaalisti tavarahan hinta on saatavilla projektikohtaisesta laskelmasta, josta nähdään myytyjen tavarakomponenttien arvot ja sen perusteella voidaan laskelmoida toimituksien arvoja, kun tiedetään mitä tavaraa toimitetaan. Case-projektin myydylle kokonaisuudelle oli projektin tavara-arvolaskelmassa ilmoitettu vain yksi ”tuote” ja sitä koskevan tavarakokonaisuuden kattava arvo. Tästä syystä tätä laskelmaa ei päädytty käyttämään vaan toimituspäällikkö selvitti itse tavaroiden ostohinnat, mitä tavaraa tietty toimitus sisältää ja näiden tietojen perusteella arvioi yksittäiselle toimitukselle arvon.

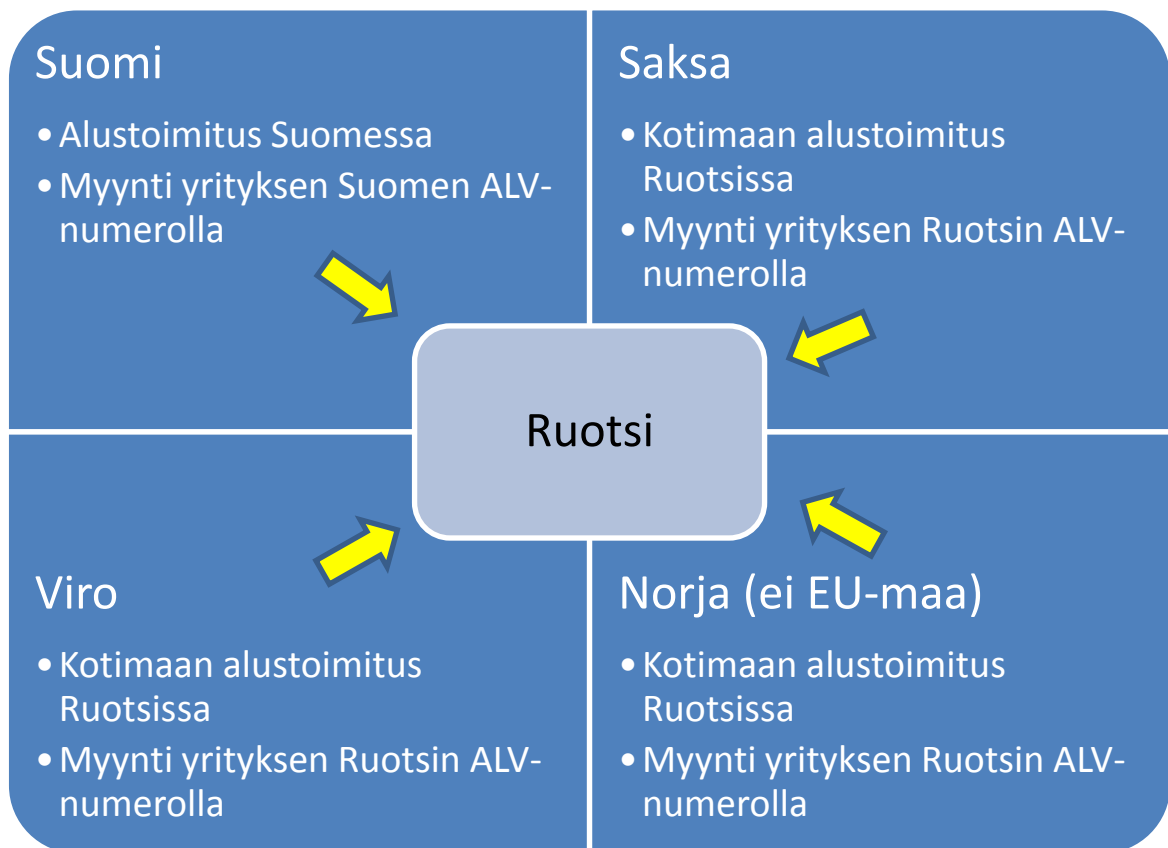
Myös huolitsijalle projekti aiheutti tavanomaista enemmän työtä, sillä he vastasivat toimituksien tullauksista, lastausluvista sekä asiakirja/ilmoitus muodollisuuksista. Tavarahan fyysisestä toimittamisesta vastasi erillinen kuljetusyhtiö, joka lisäsi kommunikaation määrää, koska huolitsija ei itse voinut koordinoita toimituksien kaikkia vaiheita. Tiedon tuli siten kulkea molempiin suuntiin huolitsijan ja kuljetusyhtiön välillä toimituksien onnistumiseksi.

Projektitiimillä oli tiedossa, että yksi tärkeimmistä projektissa huomioon otettavista asioista oli tavarahan valmius toimituksia varten ja toimituksien aikataulut. Kauppasopimuksessa oli sovittu sanktioista, mikäli asennustyön valmistuminen viivästyy sovitusta päivämäärästä. Muutostyö tehtiin säännöllisesti liikennöivään kaupalliseen laivaan, joten aikataulun pettäminen olisi aiheuttanut laivan omistajalle suuret tappiot. Projektin tavarat tulivat siten olla valmiina ennen toimituksia, olla perillä määränpäässä ennen asennustyön aloittamista ja asennustyön tuli tapahtua sovitun aikataulun mukaisesti.

Toimituksien suunnittelu tullauksen ja verotuksen näkökulmasta

Toimituslausekkeeksi oli kauppasopimuksessa sovittu DDP, eli *Delivered Duty Paid* (named place of delivery) Incoterms® 2010. DDP-lausekkeen mukaan myyjä vastaa kaikista muodollisuuksista, mitä tavaran toimittamiseksi vaaditaan sovittuun toimituspaikkaan saakka eli ostajan velvollisuudeksi jää vain tavaran vastaanottaminen ja purkaminen (Melin 2011, 69). Tämän toimituslausekkeen vuoksi toimeksiantajan vastuulle on jäänyt toimituksien ja niitä koskevien muodollisuuksien suunnittelu ja toteutus. DDP-toimituslauseke ei normaalisti projektien toimituslausekkeeksi valikoidu, koska se on yrityksen käytännön/ohjesäännön vastainen muun muassa siitä aiheutuvien riskien vuoksi. Tässä tapauksessa oli tehty poikkeus, koska projektin arvo oli melko suuri. DDP-lausekkeen harvinaisuudesta johtuen myös siihen liittyvät tavaran tuontia koskevat käytännön muodollisuudet ja tehtävät eivät olleet täysin selvillä ”Finance & Control”-osaston haastateltavilla, joten he päättivät ottaa tukea yhtiön omasta tuonti-tiimistä. Tuli selvittää, miten projektin toimitukset saadaan maahantuotua Ruotsiin vallitsevien säännösten mukaisesti.

Kuvio 4:ssä on mallinnettu toimeksiantajayrityksen haastateltujen henkilöiden suunnittelema kuvio toimituksista. Kuviossa on neljä eri maata, joista tavarat lähtivät kootusti määränpäävaltioon eli Ruotsiin. Yksi tavaran lähtömaa oli Norja, joka ei ole Euroopan unionin valtio. Norjasta lähtevissä toimituksissa tuli siten huomioida tuonnin arvonlisäverotus ja tullaus-säädökset. Suunnitelma oli toinen versio, sillä tätä suunnitelmaa ennen oli jo suunniteltu yksi vastaavanlainen kuvio. Suunnitelmaa jouduttiin muuttamaan, koska he saivat enemmän tietoa, kuinka toimitukset kannattaisi mahdollisesti toteuttaa. Ensimmäistä versiota ei huomioida tässä työssä, koska se ei olisi antanut tukimukselle lisäarvoa.



Kuvio 4. Projektin toimitus-suunnitelma

Kuvio 4:ssä havainnollistetaan, kuinka toimituksien muodollisuudet olivat suunniteltu ennen toimituksia. Kaikissa muissa tilanteissa tavara myytäisiin toimeksiantajan Ruotsin ALV-numerolla, paitsi tilanteessa, jossa tavara lähtisi Suomesta. Oletuksena oli, että Ruotsissa alustoimitusvientimenettely toimii vastaavalla tavalla kuin Suomessa. Tämän vuoksi toimeksiantaja suunnitteli, että tavara maahantuodaan Ruotsiin, myyvät tavarann Ruotsin ALV-numerolla ja tekevän kotimaan alustoimitusviennin Ruotsissa. Ajatus tavarann myynnistä Ruotsin ALV-numerolla perustui siihen, että yritys oli jo entuudestaan Ruotsin arvonlisäverorekisterissä ja siten esimerkiksi tuonnin arvonlisäverokulut olisi saatu anottua takaisin. Poikkeuksena suunnitellussa kuviossa oli toimitus Suomesta, jolloin suunniteltiin myynti Suomen ALV-numerolla ja tavara asetettaisiin alustoimitusvientimenettelyyn Suomessa.

7.2 Kohdatut ongelmat projektin toteuttamisessa ja niiden ratkaisut

Kaikki kohdeorganisaation haastateltavat kokivat toimituksien suunnitteluvaiheessa ongelmaksi yhtiön sisäisen kommunikaation, yhteisen mielikuvan ja tahtotilan löytäminen tytäryrityksen kanssa siitä, kuinka projektia tulisi toteuttaa. Yhtiön sisäinen roolijako projektin osapuolten välillä oli siis epäselvä. Aikaisemmin tytäryritys on vastannut niiden tuotteiden myynnistä, joita case-projektissa toimitettiin mutta tämä oli ensimmäinen kerta, kun tytäryritys toimi alihankkijan roolissa toiselle saman yhtiön liiketoimintayksikölle.

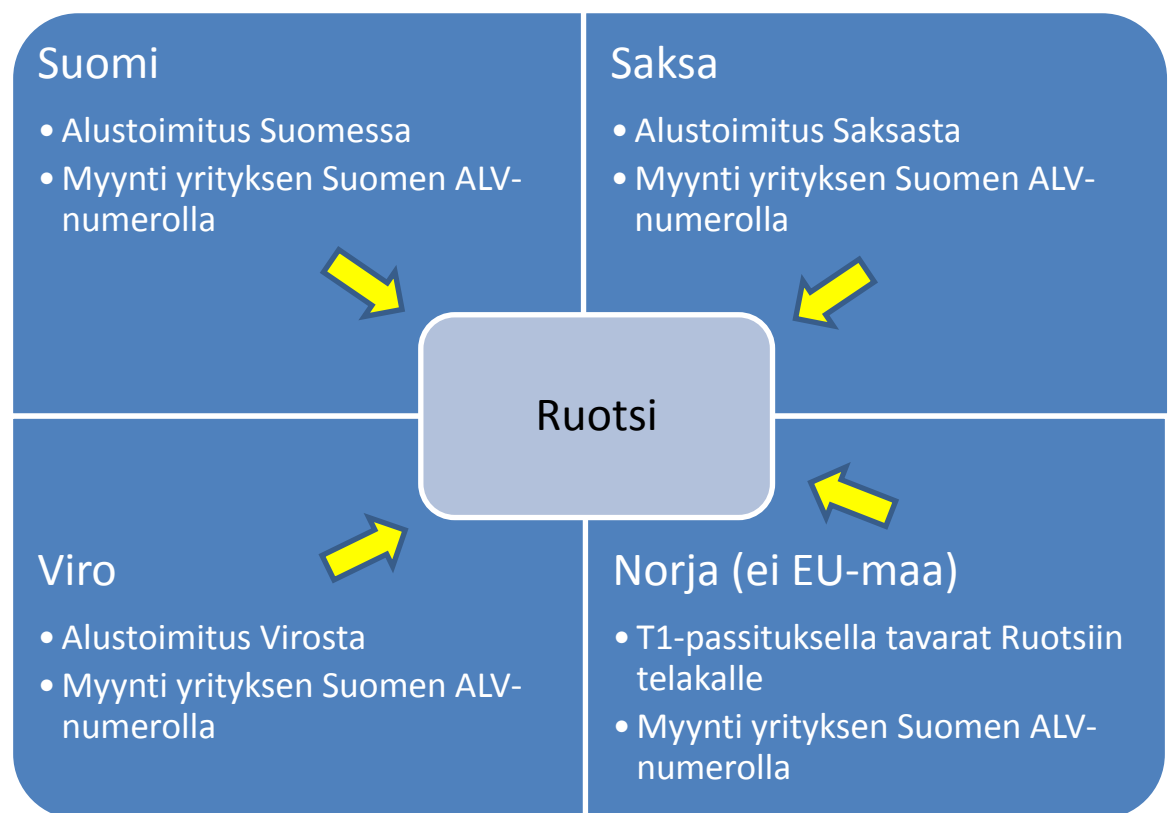
Ristiriitatilanne aiheutui myös siitä, että kuljetusbudjetti oli annettu tytäryritykselle, vaikka ulkoinen sopimus asiakkaan kanssa oli toimeksiantajan liiketoimintayksiköllä. Epäselvyyttä aiheutui siitä, kuka hoitaa toimitukset, kenen vientidokumenteilla, minne tavaravirrat kannattaisi konsolidoida ja miksi niin. Tässä tilanteessa tytäryrityksen tahtotila oli hoitaa itse kuljetukset omilla vientidokumenteilla niin kuin aiemmin on ollut tapana heidän omissa projekteissaan. Tytäryrityksen liiketoimintayksikkö ei ymmärtänyt, että miksi tietyt asiat pitävät tehdä tietyllä tavalla ja näitä asioita piti selittää ja perustella heille kun eivät olleet tietoisia heidän omasta vastuustaan ”alihankkijan” roolissa. Tästä aiheutui paljon sähköpostinvaihtoa ja käytännössä ylimääräistä työtä siihen nähden, jos roolit ja tehtävät olisivat alusta saakka olleet selvät osapuolten välillä.

Vientidokumentoinnin- ja laskutuksen koordinaattorin mukaan mietintää ja kannanottoja yhtiön sisäisesti aiheutti myös se, miten tytäryritys oli ostanut tavarat tietyillä ostoehdoilla. Vaikutti siltä, että he ovat ostaneet tavarat samaan tapaan, miten he ovat omissa projekteissaan ostaneet tavaroita alihankkijoiltaan. Kritiikkiä aiheutti muun muassa se, että miksi tiettyjä tavaravirtoja otettiin Norjaan, josta tavarat kuljetettiin edelleen määränpäävaltioon Ruotsiin. Suomen liiketoimintayksikön projekti-tiimiläisten mielestä tämä oli turhaa, kun tavarat olisi voitu kuljettaa suoraan Ruotsiin. Pelättiin, että kolmansista maista tuleva tavara olisi jouduttu tullaamaan kahteen kertaan ja niin lopulta pitikin. Tytäryritykselle tuli näin ollen tuonnin ALV-kustannuksia (saavat perittyä ALV-kustannukset takaisin kun tavara edelleen viedään Ruotsiin) ja tullausmaksuja,

koska tavaraa tuli myös kolmansista maista. Toimeksiantajan liiketoimintayksikön tahtotila oli, ettei ylimääräisiä tuontikustannuksia aiheutuisi. Tytäryritys kuitenkin perusteli Norjaan konsolidoitua tavaraa sillä, että he halusivat tarkastaa ostamansa tavarat ennen lopullisia toimituksia Ruotsiin. Tässä suhteessa ei jälkepäin tarkasteltuna tällä toimeksiantajan ja tytäryhtiön välisellä kuviolla ollut niin suurta merkitystä lopputuloksen kannalta.

Vientidokumentoinnin- ja laskutuksen koordinaattori sekä toimituspäällikkö kokivat haasteelliseksi toimituksien arvon selvittämisen. Kappaleessa 7.1 on selvennetty, miten arvot muodostettiin projektin toimituksille mutta siihen liittyvä selvitystyö aiheutti ylimääräistä työtä. Projekteille luodaan SAP-järjestelmään ”sales order”, joka on tehty kauppasopimuksen pohjalta ja siitä ilmenee myös, miten arvot jakautuvat myytyjen tavarakokonaisuuksien osalta. Sales order toimii myös laskutuksen datapohjana ja on yksi olennaisimmista työkaluista SAP-järjestelmässä, jota ”Finance & Control” –osasto käyttää työtehtävissään. Sales order käsittää projektien immateriaalisen osuuden arvon, mikä tarkoittaa projektiin liittyvää palvelua, esimerkiksi asennustyötä sekä tavarakokonaisuuksien arvot riippuen siitä, mitä tavaraa on myyty. Normaali projekteissa myös tämä immateriaalinen arvo on jaettu projektin päätoimituksille tasaisesti niin, että se ei vääristä tavaratoimituksien arvoja. Case-projektin ”sales order” ei ollut toimituksien arvojen suunnitteluun suoraan käyttökelpoinen, sillä projektin immateriaalisen osuuden arvo oli normaali projektia huomattavasti suurempi. Immateriaalinen osuus käsitti arviolta 30–40 prosenttia projektin kokonaisarvosta. Mikäli immateriaalisen osuuden arvot olisi jaettu case-projektin toimituksille, olisivat toimituksien arvot olleet vääristyneitä, koska ne olisivat arvoltaan huomattavasti suurempia, mitä todellinen toimituksien tavara-arvo olisi ollut. Tästä syystä päädyttiin ratkaisuun, että projektin sales orderin arvosta vähennetään kauppasopimuksessa sovittu palvelun (eli immateriaalisen osuuden) käsittävä arvo. Tämän jälkeen jäävä osuus projektin arvosta eli noin 60–70 prosenttia jaettiin 16 eri toimitukselle toimituspäällikön laatimien hintojen mukaisesti.

Toimeksiantajayritys oli ostanut asennuspalvelun (vastaa projektin immateriaalista osuutta) telakalta ja tämän lisäksi heidän väliseen kauppasopimukseen sisältyi asennustyöhön liittyvää tavaraa. Tavarana osuus vastasi selvästi pienempää osuutta kauppasopimuksesta. Suunnitteluvaiheessa ajateltiin, että myös näille palvelun ja tavarana yhdistetylle ostolle tulisi tehdä alustoimitusviennit. Veroasiantuntija ja vientidokumentoinnin koordinaattori selvittivät, etteivät he voi tehdä vientiä näille osuuksille, jotka he (toimeksiantajayritys) ovat itse ostaneet. Päädyttiin ratkaisuun, että telakalta saaduissa laskuissa tulee olla myydyn tavarana ja palvelun kuvauksena ”services with related goods”. Kaikissa tositteissa viitattiin ensisijaisesti myytyyn palveluun, koska se vastasi arvoltaan isompaa osuutta kuin tavarana arvo. Nämä laskut toimivat tositteina verottajaa varten, mikäli jälkepäin pitäisi selvittää, miksi case-projektin toimituksien arvot eivät vastaa toimeksiantajayrityksen ja asiakkaan välisen kauppasopimuksen kokonaisarvoa. Edellä selvitettyssä asiassa oli haasteena selvittää, kuinka kyseinen asia tulisi hoitaa lain puitteissa oikein.



Kuvio 5. Projektin toteutunut toimituskuvio

Kuvio viisi havainnollistaa toteutunutta toimituskuviota. Kuvio viidessä nähdään asioiden toteutuneen eri tavalla, kuin kuvio neljässä. Huolitsijan haastattelussa selvitettiin tätä toteutunutta tullauskuviota sekä, mitä toimenpiteitä tehtiin näiden vientien suhteen. Alustoimitusviennit aloitettiin normaalisti aina tavarán lähtömaasta ja viennit pystyttiin päättämään telakan toimesta Ruotsissa ilman mitään muodollisia tuontitullaustoimenpiteitä. Norjasta lähtenyt tavara meni T1-passituksella Ruotsiin. Kyse on tavarán tuonnista, koska Norja on EU:n ulkopuolinen valtio. Mikäli tavaraa ei tullata vapaaseen liikkeeseen tavarán tullessa EU-valtioon, tulee ne passittaa määränpähän (Tulli 2015). Myös tullin alustoimitusohjeiden mukaisesti tullaamaton tavara tulee passittaa, ellei tavarán lähtöpaikka ole samassa satamassa kuin itse alus, johon ollaan toimittamassa (Tulli 2015). Täten Norjasta lähtenyt tavara toimitettiin ilman alustoimitusvientii ja passitus päätettiin tullin toimesta ilman tuontitullauksen kuluja. Tämä johtui siitä, että kyseessä oli tavarán toimittamisesta laivaan arvonlisäverodirektiivin artiklan 148 mukaisessa tarkoituksessa. Tavarat myytiin Suomen ALV-numerolla, koska näistä vienneistä ei aiheutunut tuontitullauksen kuluja tai verojen maksua niin kuin suunnitteluvaiheessa oli kuviteltu.

Huolitsijan mukaan heidän tehtäviensä osalta ei ilmennyt suurempia ongelmia tai haasteita. Kuormittavana asiana oli koettu se, että toimituksien toteutuksessa on mukana useampi osapuoli. Tästä aiheutui merkittävästi enemmän kommunikaatiota osapuolten välillä. Huolitsijaa lainaten he kuvasivat tätä vientitullausten ja kommunikaatiota ”paperisodaksi”.

7.3 Mitä alustoimitusprojektista opittiin

Veroasiantuntijan mukaan projektin suunnitteluvaiheen tärkeys korostui case-projektissa hyvin. Jos projektitiimissä on monta työntekijää, niin on parempi yhdessä kokousta, miettiä ja suunnitella käytännön toteutusta. Yksin asioiden miettiminen ja arvuuttelu todennäköisesti tuhlaa aikaa ja voimavaroja enemmän. Avoimiin kysymyksiin tulisi tarttua heti/tarpeeksi ajoissa ja niitä tulisi tutkia ja suunnitella yhdessä, ettei asioita käydä läpi vain sähköpostin välityksellä.

Vientidokumentoinnin- ja laskutuksen koordinaattori ja myös verospesialisti toivat esille, että huolitsija olisi pitänyt ottaa mukaan jo suunnitteluvaiheeseen, jolloin huolitsija olisi osannut kertoa ainakin tullauksen osalta, miten asiat tulee hoitaa ja mitä pitää huomioida vientipapereissa. Tämä olisi todennäköisesti nopeuttanut asioiden selvittämistä ja olisi säästyty ylimääräiseltä suunnittelutyöltä. Toinen asia huolitsijan suhteen oli se, että olisi ollut varmasti parempi, jos sama huolitsija olisi hoitanut koko tavaran vientiprosessin, jolloin olisi välttytty ylimääräiseltä sähköpostien vaihdolta ja asioiden tiedustelulta. Tämä vaihtoehto kuitenkin ei ollut soveltuva toimeksiantajayritykselle, koska he saivat tavaran kuljetuksesta edullisemman tarjouksen erilliseltä kuljetusyhtiöltä.

Kaikki haastateltavat totesivat myös EU-maiden välisiä eroja siitä, miten alustoimitusvientimenettelyä ja sitä koskevaa verokohtelua sovelletaan eri maissa. Huomattiin, että Ruotsissa ei ollut mitään erikoisempia menettelyjä tavaran tuonnin osalta. Esimerkiksi Suomessa tulisi alustoimitusvientä tehdä viimeistään Suomessa, jos sitä ei ole tehty lähtövaltiossa (Tullin asiakasohje 33 2014).

Toimituspäällikkö ja vientidokumentoinnin koordinaattori kokivat, että myös myyntihenkilöstön tulisi ottaa yhteyttä projektin toimituksista vastaavaan henkilöstöön, varsinkin toimituspäällikköön ja veroasiantuntijaan ennen kuin tekevät kauppasopimuksia uudenlaiseen projektiin liittyen. Tulisi huomioida, mihin projektin tavaravirrat tulisi konsolidoida ja selvittää myytyä projektia koskeva verokohtelu määränpäämaassa. Tämän lisäksi tulisi suunnitella konsolidointipisteet senkin perusteella, mistä tavarat ovat alkuaan lähtöisin, jottei konsolidoinnista aiheudu ylimääräisiä tuonnin arvonlisäverokuluja. Kauppasopimusta laatiessa tulisi myös huomioida projektin aikataulut varsinkin alustoimituksissa. Jos alus joutuisi olemaan poissa liikenteestä pidemmän aikaa, niin aikataulun pettäminen todennäköisesti aiheuttaisi sanktioita niin kuin case-projektissakin oli riskinä.

Huolitsija oppi case-projektin aikana, miten käytännössä alustoimituksissa ja niitä koskevissa vienneissä kannattaa menetellä. Tämän opinnäytetyön kahdeksannessa luvussa on selitetty käytännön alustoimitusvientimenettelyprosessi vaiheineen.

8 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA

Tässä luvussa analysoidaan tutkimuksen keskeisimpiä tuloksia, toimeksiantajan saamaa hyötyä sekä tutkimuksen luotettavuutta. Tutkimuksen havainnoista on johdettu kehitysehdotuksia. Luvussa esitellään myös jatkotutkimusehdotukset sekä arvioidaan koko opinnäytetyöprosessia.

Tämän opinnäytetyöprosessin aikana oli tarkoituksena ottaa selvää, mitä asioita tulisi ottaa huomioon alustoimituksissa Euroopan unionin alueella. Molempiin ennalta asetettuihin tutkimuskysymyksiin saatiin vastaukset opinnäytetyöprosessin aikana. Ensimmäisenä tutkimuskysymyksenä oli: ”Mitä yrityksen tulisi ottaa alustoimituksia koskevien säädöksen osalta huomioon kun tavara lähtee Suomesta tai jostain muusta Euroopan unioniin kuuluvasta maasta?”. Toisena tutkimuskysymyksenä oli: ”Mitä yrityksen tulisi huomioida alustoimitusprojektin suunnittelussa ja koordinoinnissa?”.

Keskeisimmät tutkimustulokset ja niistä johdetut kehitysehdotukset muodostuivat tutkimuksen haastattelujen havaintojen pohjalta. Kehitysehdotuksissa tuodaan esille alustoimittamisen ja projektiviennin suunnittelu- ja koordinoitavaihetta koskevia käytännön ehdotuksia.

8.1 Tulosten analysointi

Projektin aikana ilmenneet ongelmat tai paremminkin haasteet eivät olleet alustoimittamisen kannalta niinkään yleistettäviä esimerkkejä. Tutkimustuloksissa havainnollistetut haasteet ovat aiheutuneet kohdeorganisaatiolle uudelta projektityypistä eli alustoimituksista koostuvasta projektista sekä tavanomaisesta poikkeavasta DDP-toimituslausekkeesta. Nämä haasteiden syyt voitaisiin laittaa ensikertaisuuden syyksi ja todennäköisesti näitä samoja haasteita ei tulevaisuudessa ilmene, koska niistä on saatu kokemusta case-projektin kautta. Vaikka kyse olikin enemmän yrityksen sisäisistä haasteista/ongelmista, niin myös muut tahot saavat tämän työn avulla käytännön esimerkkejä näistä tapauksista, ja siten osaavat huomioida ne omassa toiminnassaan.

Tutkimustulokset ovat hyviä käytännön havaintoja projektiviennissä huomioitavista asioista. Käytännössä alustoimitukset eivät eroa ”ei-alustoimituksista” muulla kuin säädöstasolla, koska tavara fyysisesti kuljetetaan laivaan samalla tavalla kuin tavalliset toimitukset yleensä. Tutkimuksesta olisi todennäköisesti tullut hyvin niukka sisällöllisesti, jos tutkimuksessa ei olisi käsitelty alustoimittamista projektiviennin näkökulmasta. Jos alustoimittamista olisi tutkittu vain säädöstasolla, olisi myös tutkimusasetelma ollut erilainen.

Suunnittelun tärkeys

Tutkimuksessa nousi vahvasti esille suunnittelutyön tärkeys. Alustoimituksien suunnitteluprosessi tulisi aloittaa hyvissä ajoin. Suunnittelussa korostuu projektin toimituksien aikataulutus. Kauppasopimukseen todennäköisesti liittyy isoja sanktioita varsinkin niissä tapauksissa, jossa tavaraa toimitetaan kuivatelakoituun kaupallisesti liikennöivään alukseen. Tämä siksi, että aikataulun pettäminen aiheuttaa tappioita aluksen omistajalle aikataulun myöhästyessä. Siksi on tärkeää, että myydyt tavarat ovat valmiita suunniteltuihin toimituksiin oikeassa paikassa ja oikeaan aikaan. Tämä korostuu varsinkin niissä tilanteissa, joissa aikataulun pettämiseen liittyy edellisessä tekstikappaleessa mainittuja sanktioita. Aikataulun pettämiseen ja sanktioihin liittyvän riskin välttämiseksi olisi mielestäni hyvä, että tavarantoimituksen valmistus- ja toimitusaikatauluun lisättäisiin sopivasti turvamarginaalia. Turvamarginaali antaisi ajallisesti pelivaraa tavarantoimituksen valmistukseen, toimitukseen ja mahdollisiin inhimillisiin virheisiin, kuten dokumentaatiovirheisiin. Tämä turvamarginaali ei tietysti ole ilmainen varastointikustannusten vuoksi, joten turvamarginaalia tulisi harkita tapauskohtaisesti.

Suunnittelua tulisi harjoittaa yhdessä muiden projektitiimiläisten kanssa siltä osin, kuin se on mahdollista, eikä niinkään yksin omalta työpisteeltä sähköpostin välityksellä. On todennäköisempää, että yhdessä tekeminen ja suunnitteleminen tuottaa tuloksia paremmin kuin yksin tekeminen. Varsinkin isoissa yrityksissä yksittäiset toimihenkilöt vastaavat vain pienestä osasta kokonaisuudesta. Yhdessä suunnittelu muiden eri tehtävissä olevien toimihenkilöiden kanssa laajentaisi

ymmärrystä eri työtehtävien vastuualueista tarkemmalla tasolla ja olisi siten kehittävä.

Huolitsijan käyttö

Keskeisimpänä havaintona voitaisiin pitää huolitsijan osallistamista suunnitteluvaiheeseen ennen kuin projektin (tai yksittäiset) toimitukset tulisi fyysisesti aloittaa. Huolitsijalla on yleensä enemmän kontakteja ja tietoa tullausasioista, koska he ovat työnsä puolesta logistiikan alan ammattilaisia. Heidän palveluun kannattaa tukeutua, mikäli ei tiedetä tai olla varmoja, miten alustoimitusta koskevat asiat tulisi tehdä. Kun huolitsija otettaisiin mukaan jo suunnitteluvaiheessa, pystyisi huolitsija myös itse varautumaan tulevia toimituksia varten jo hyvissä ajoin. Tämä antaisi pelivaraa molemmille osapuolille, niin huolitsijalle kuin toimeksiantajalle.

Kommunikaation tarve vähenisi huomattavasti, jos yksi huolitsija vastaisi sekä kuljetuksista että tullimenettelyistä. Tällöin kommunikaatio tavarantoimittamisesta olisi vain toimeksiantajan ja huolitsijan välillä. Toimeksiantajayrityksen kannalta olisi hyvä, jos toimitusta koordinoiva projektitiimi saisi enemmän vapautta valita heidän mieleisensä huolitsija, jonka kanssa yhteistyö toimii hyvin. Aina ei ole syytä valita parhaan tarjouksen antajaa, koska se saattaa vaikuttaa toimitusprosessin toimivuuteen. Tämä ratkaisu helpottaisi suunnittelua, kun voitaisiin tehdä prosessista lähtökohtaisesti helpompi. Tätä ratkaisua voitaisiin soveltaa vastaavanlaisissa projekteissa tai toimituksissa, jotka koetaan alkuaan haastaviksi; esimerkiksi, jos projektiin/toimituksiin liittyy paljon epävarmuustekijöitä ja riskejä, eikä olla varmoja siitä, miten toimitusprosessi saataisiin läpivietyä oikein vallitsevien lakien ja säännösten puitteissa.

Myyntihenkilöstön koulutus

Haastatteluissa kävi ilmi myös myyntiä koskevia huomionarvoisia asioita. Myynti-tiimillä ei välttämättä ole tietoisuutta, miten sopimuksia kannattaisi tehdä varsinkin alustoimitusprojekteissa. Tulisi huomioida, että sopimus on

arvonlisäverotuksen sekä tullauksen näkökulmasta myyjäosapuolen etua ajava. Tulisi huomioida kohdemaan verokohtelu niissä tapauksissa, joissa myyjälle koituisi esimerkiksi tuonnin arvonlisäverokustannuksia (kuten DDP-toimitusehto saattaa aiheuttaa; kts kpl 8.1). Myynti-osastolle kannattaisi luoda selkeät ohjeet, mitä tulisi tarkastaa ennen kauppasopimuksen solmimista. Ohjeissa tulisi olla ne asiat, mitä myynnin toimihenkilön tulisi ottaa huomioon tavaran toimittamisen kannalta varsinkin niissä projekteissa, joissa myyjä vastaa tavaran toimittamisesta määränpäähän saakka. Ohjeiden lisäksi olisi kannattavaa järjestää yrityksen sisäistä koulutusta myynnin henkilöstölle alustoimituksista ja siitä, miten ne vaikuttavat projektin toimitusprosessiin.

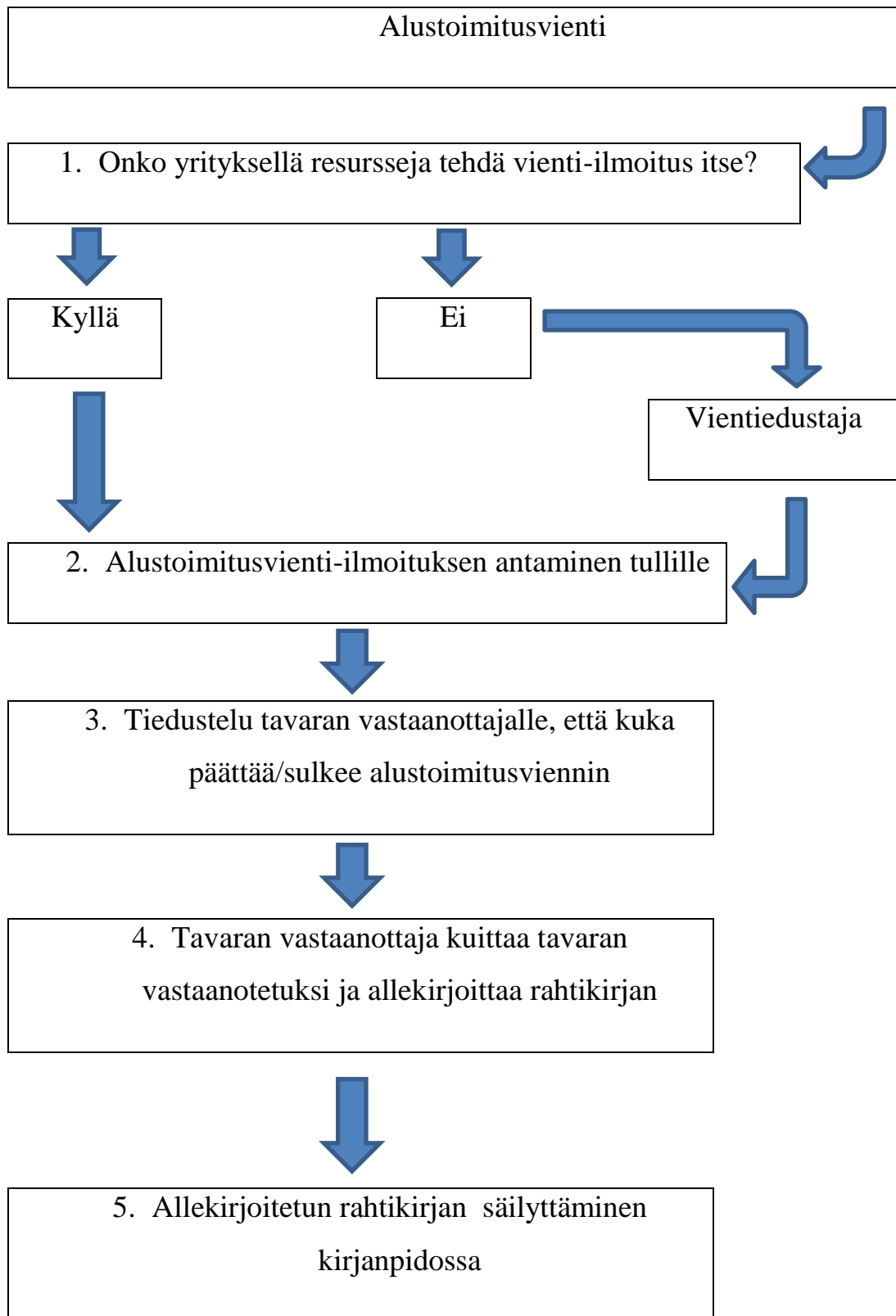
Alustoimitusvientimenettelyn prosessikaavio

Kuvio kuudessa esitetty alustoimitusvientimenettelyn prosessikaavio on yksi tämän opinnäytetyön keskeisimpiä tuloksia. Tämä prosessikaavio vastaa tälle työlle asetettuun tutkimuskysymykseen numero kaksi ja on alustoimitusvientimenettelyn kannalta yleistettävä kaava.

Prosessikaavio voi toimia mallina, jos yritys toimittaa tullin alustoimitusviennin mukaisia tavaroita alukseen. Tulli velvoittaa alukseen toimittajia tekemään vienti-ilmoituksen toimitettavasta tavarasta (Tulli 2015). Vienti-ilmoituksen antaminen ja annetun vienti-ilmoituksen ”päättäminen” vaatii konkreettisia toimenpiteitä ilmoituksen antajalta sekä viennin päättäjältä. Viennin päättämisellä tässä yhteydessä tarkoitetaan, että tulli tai luvanvarainen tulli-ilmoittaja vahvistaa ilmoitetun tavaran viedyksi ja päättää/sulkee vientimenettelyn.

Prosessikaavio pohjautuu tullin vienti-ilmoituksen ohjeisiin sekä huolitsijan kanssa käydyn haastattelun havaintoihin. Prosessikaaviossa siten yhdistyy käytäntöä sekä säädösteoriaa. Huolitsijan mukaan he prosessoivat vientimenettelyn samalla tavalla riippumatta siitä, mistä EU-maasta tavara lähtee. Käytännössä huolitsija pyytää heidän omaa agenttiaan asettamaan tavaran vientimenettelyyn tapauksissa, joissa tavara lähtee jostain toisesta EU-maasta. Tällä vältytään aikaa vievältä selvitystyöltä ja toisaalta varmistutaan siitä, että

vienti-ilmoitus annetaan oikein tavarán lähtömaan säädöksien puitteissa.
Prosessikaavio toimii siten samalla tavalla tavarán toimittajalle sekä huolitsijalle.



Kuvio 6. Alustoimitusvienti-ilmoituksen prosessikaaviohuolitsijan näkökulmasta

Kuvio kuudessa esitetty kaavio havainnollistaa alustoimitusvientii-ilmoituksen kannalta olennaisia vaiheita ja alla vaiheet selitettynä.

1. Mikäli yrityksellä ei ole resursseja tehdä vientii-ilmoitusta itse, tulee yrityksen käyttää vientii-edustajaa, esimerkiksi huolitsijaa. Vastaavasti huolitsija käyttää heidän agenttiaan, mikäli eivät itse pysty ilmoitusta tekemään.
2. Kun yritys toimittaa tavaroita alukseen tullin viennin asiakasohje 33:ssa tarkoitetulla tavalla, tulee yrityksen tai heidän vientii-edustajan antaa vientii-ilmoitus alukseen toimitettavasta tavarasta asiakasohjesäännösten mukaisesti (Tulli 2014). Vientii-ilmoitusta koskevasta käytännöstä tulisi ottaa selvää tapauksissa, jossa tavara lähtee toisesta EU-maasta kuin Suomesta. Ilmoituskäytäntö saattaa poiketa Suomen omasta ilmoitustavasta.
3. Vientii-ilmoituksen antajan kannattaa tiedustella tavarän vastaanottajalta, että onko heillä mahdollisuutta päättää/sulkea vientii itse vai sulkeeko joku muu (esimerkiksi agentti) viennin heidän puolestaan. Vientimenettelyä koskevan poistumisvahvistetun luovutuspäätöksen pyytäminen tullilta ei ole välttämätöntä. Allekirjoitettu rahtikirja on pätevä todiste alukseen toimitetusta tavarasta. Alustoimittaja saa halutessaan poistumisvahvistetun luovutuspäätöksen, jos esittää allekirjoitetun rahtikirjan tullille. Mikäli viennin ilmoitettu poistumispaikka on toisessa EU-maassa, todellinen poistumismaa vahvistaa poistumisen ja välittää poistumistiedon Suomen vientijärjestelmään. Alustoimittaja (tunnistautunut netti-ilmoittaja) saa poistumisvahvistetun luovutuspäätöksen automaattisesti ja tunnistautumattoman netti-ilmoittajan täytyy tarvittaessa pyytää poistumisvahvistusta tullilta. (Tulli 2015)
4. Kun tavara on toimitettu, tulee tavarän vastaanottajan allekirjoittaa tavaraa seurannut rahtikirja, joka toimii todisteena viennistä. Tavarän toimittajan tulee huolehtia, että saavat kuitatut rahtikirjat itselleen.

5. Allekirjoitettu rahtikirja tulee säilyttää tavarantoimittajan kirjanpidossa. Yrityksen pitää pystyä todistamaan, että tavarat ovat toimitettu ja vastaanotettu. Alustoimitukset kiinnostavat verotarkastajaa, koska tavaroiden myynti vesialuksiin on verotonta (kts. kappale 4.6 s.36–38).

Tilanteessa, jossa alustoimitus lähtee toisesta EU-maasta ja toimitus päättyy Suomeen, tulee alustoimittajan esittää Suomen Tullille viennin saateasiakirja (EAD) tai muu Tullin hyväksymä asiakirja, joka toimii lastauslupana alukseen. Mikäli näitä dokumentteja ei ole, on toimituksesta tehtävä alustoimitusilmoitus Suomessa ennen tavaroiden toimittamista alukseen. (Tulli 2014)

8.2 Toimeksiantajan saama hyöty

Tämän työn yhtenä päätavoitteena oli luoda alustoimituksia koskeva tietopaketti, jossa yhdistyvät alustoimituksia koskevat tulli- ja arvonlisäverosäädökset. Toimeksiantaja sekä muut alustoimittajat voivat hyödyntää tässä työssä koottuja säädöksiä ja ohjeita arkipäiväisessä työssään. Lukijan tulisi kuitenkin huomioida, että lakeihin ja säädöksiin voi tulla ajan kuluessa muutoksia. Tämän vuoksi on syytä tarkistaa säädöksien lainvoimaisuus, jos teoriaosuutta tarkastellaan vuosien päästä tämän työn julkaisuajankohdasta.

Toimeksiantaja hyötyy opinnäytetyöstä siitä syntyvän dokumentaation muodossa, mikä sisältää aiheeseen liittyvät säädökset ja tutkimuksen tulokset. Toimeksiantaja voi todentaa opinnäytetyöstä case-projektin aikaiset havainnot tämän työn luvusta seitsämän ja kappaleesta 8.1, mikäli jälkeenpäin on tarve palata projektia koskeviin asioihin.

Toimeksiantaja voi myös käyttää tätä tutkimusta perusteena muutoksille organisaation toiminnassa. Toimeksiantajayrityksen haastateltavien kokemukset ovat koottuna tähän työhön. Yhtenevät havainnot korostavat havainnon tärkeyttä, koska se on haastatteluissa noussut olennaisena asiana esille. Esimerkkihavaintona se, että projektitiimillä tulisi olla valtuudet valita mieleinen huolitsija projekteihin, jotka koetaan suunnitteluvaiheessa haasteelliseksi.

8.3 Tutkimuksen luotettavuus

Luotettavuutta on perinteisesti kuvattu kahdella termillä: reliabiliteetilla ja validiteetilla. Molemmat termit tarkoittavat luotettavuutta, mutta reliabiliteetin sisältö viittaa tutkimuksen toistettavuuteen (Metsämuuroinen 2006, 56). *Validius* ja *reliaabelius* termeinä selvennetään omissa alakappaleissaan sekä tarkastellaan, kuinka ne toteutuvat tämän opinnäytetyön tutkimuksessa.

Laadullisen tutkimuksen luotettavuutta kohentaa tutkijan tarkka selostus tutkimuksen toteuttamisesta. Tarkkuus koskee tutkimuksen kaikkia vaiheita. Aineiston tuottamisen olosuhteet olisi kerrottava selvästi ja totuudenmukaisesti. Laadullisen aineiston analyysissä on keskeistä luokittelujen tekeminen. Lukijalle olisi kerrottava luokittelun syntymisen alkujuuret ja luokittelujen perusteet. (Hirsjärvi 2013, 232)

8.3.1 Tutkimuksen *validius* eli pätevyys (mittarin tarkkuus)

Validius tarkoittaa mittarin tai tutkimusmenetelmän kykyä mitata juuri sitä, mitä on tarkoituskin mitata. Mittarit ja menetelmät eivät aina vastaa sitä todellisuutta, jota tutkija kuvittelee tutkivansa. Esimerkiksi kyselylomakkeiden kysymyksiin saadaan vastaukset, mutta vastaajat ovat saattaneet käsittää monet kysymykset aivan toisin kuin tutkija on ajatellut. Jos tutkija käsittelee saatuja tuloksia edelleen alkuperäisen oman ajattelumallinsa mukaisesti, ei tuloksia voida pitää tosina ja pätevinä. Mittari siis aiheuttaa tuloksiin virhettä. *Validiutta* voidaan arvioida eri näkökulmista, jolloin puhutaan ennustettavuudesta, tutkimusasetelmavaliidiudesta ja rakennevalidiudesta. (Hirsjärvi 2013, 231-232)

Validiteetti on hyvä silloin, kun tutkimuksen kohderyhmä ja kysymykset ovat oikeat. Validiteetin arviointi kohdistaa yleensä huomionsa kysymykseen, kuinka hyvin tutkimusote ja siinä käytetyt menetelmät vastaavat sitä ilmiötä, jota halutaan tutkia. Voidakseen olla validi, sovellettavan tutkimusotteen tulee tehdä oikeutta tutkittavan ilmiön olemukselle ja kysymyksenasettelulle. Validiteetin kannalta ei kuitenkaan ole keskeisintä ryhtyä pohtimaan sitä, millä - kuinka valideilla -

mittareilla tuloksia saadaan, vaan aivan ensimmäiseksi miettiä sitä, millainen tutkimuksen strategia on validi. (Hiltunen 2009, 3).

Tutkimuksen validiteetin todentaminen

Tutkimuksen tarkoitus oli nostaa case-projektin avulla alustoimituksissa/projekteissa huomioitavia asioita, kun toimitukset tapahtuvat Euroopan unionin alueella. Kyseessä oli yksittäisen yrityksen, tiettyjen toimihenkilöiden sekä huolitsijan kokemuksiin ja näkemyksiin perustuva tutkimus *case-projektista*. Tämän työn tutkimus nosti esille niitä asioita, mitä haastateltavilla oli raportoitavana kyseisestä alustoimitusprojektista. Huolitsijan haastattelun havainnot nostivat esiin alustoimittamisen kannalta yleistettäviä asioita. Vastaavasti toimeksiantajayrityksen toimihenkilöiden haastatteluiden havainnot eivät olleet niinkään yleistettäviä asioita alustoimittamisen kannalta. Havainnot koskivat enemmän projektin toimitusprosessin selvitystyötä ja suunnitteluvaihetta. Toisaalta kyseiset havainnot nostavat esiin projektiviennissä huomioitavia asioita yleisellä tasolla.

Pelkistetysti tutkimuksen ideana oli ottaa selvää ”mitä on tapahtunut” case-projektissa. Tutkimusmenetelmä oli siten hyvin yksinkertainen ja kysymykset selkeät. Kysymykset ovat selkeitä ja laajoja sen vuoksi, koska tutkija ei vielä tiennyt case-projektin tapahtumista yksityiskohtaisella tasolla mitään. Oli vaikea keksiä spesifiä kysymyksiä asiasta, josta tutkijalla ei ollut tietoa tai kokemusta.

Tutkimuksen idea selvennettiin haastateltaville ennen haastattelujen alkua opinnäytetyön kappaleessa 6.4 kuvatulla tavalla. Huolitsijalle suunnatut kysymykset olivat vastaavasti hieman yksityiskohtaisempia, koska kyseisessä haastattelussa perehdyttiin alustoimituksia koskevaan vientimenettelyyn. Kysymykset pystyttiin laatimaan myös yksityiskohtaisemmiksi, koska tutkija oli hieman perehtynyt alustoimitusta koskevaan menettelyyn tullin laatiman vientiohjeen kautta. Validius vaikuttaisi toteutuvan tutkimusmenetelmän/strategian suhteen.

8.3.2 Tutkimuksen reliabiliteetti (toistettavuus)

Tutkimuksen ”*reliaabelius*” tarkoittaa mittaustulosten toistettavuutta. Mittauksen tai tutkimuksen reliabelius tarkoittaa siis sen kykyä antaa ”ei-sattumanvaraisia” tuloksia. Golafshanin mukaan kvalitatiivisessa tutkimuksessa reliabiliteetilla on myös tarkoitus luoda ymmärrystä. (Golafshani 2003, 5; Hirsjärvi 2013, 231)

Reliaabelius voidaan myös todeta usealla tavalla. Esimerkiksi jos kaksi arvioijaa päätyy samanlaiseen tulokseen, voidaan tulosta pitää reliabelina, tai jos samaa henkilöä tutkitaan eri tutkimuskerroilla ja saadaan sama tulos, voidaan jälleen todeta tulokset reliabeleiksi (Hirsjärvi 2013, 231). Reliabiliteetti voidaan laskea kolmea eri tietä: Rinnakkaismittauksella (samaan aikaan eri mittarilla), toistomittauksilla (eri aikaan samalla mittarilla) tai mittarin sisäisen konsistenssin, yhtenäisyyden kautta (samaan aikaan samalla mittarilla). Näistä toistomittaus on arvellutavin, sillä yksilö voi muuttua mittausten välillä. (Metsämuuronen 2006, 58)

Tutkimuksen reliabiliteetti on hyvä, kun tulokset eivät ole sattuman aiheuttamia. Jos tutkimus uusittaisiin, pitäisi samoissa olosuhteissa saada samat tulokset. Kysymysten tulee olla yksiselitteisiä ja ymmärrettäviä ja haastattelut tulee tehdä huolellisesti. (Hiltunen 2009, 11)

Tutkimuksen reliabiliteetin todentaminen

Kysymykset olivat suunniteltu yksinkertaisiksi ja laajoiksi, kuten aiemmin on selvennetty. Vaikka kysymykset olivat selkeitä, niin kysymyksen laajuus saattaa vaikuttaa siihen, antaisivatko esimerkiksi toimeksiantajayrityksen haastateltavat samoja vastauksia myöhemmin. Tällöin riskinä on esimerkiksi toistomittauksessa tarkasteltavan reliabiliteetin kestävyys. Aika saattaa hämärtää haastateltavien muistikuvia ja kokemuksia projektista. Mikäli haastateltavien ei tarvitse muistella tutkimuksessa käsiteltyjä asioita, niin saattavat vastauksetkin muuttua sen mukaisesti eli yksilö muuttuu ajan saatossa. Esimerkiksi tutkimuksen aikana koettu haastava asia ei välttämättä muisteta tai koeta vuosien päästä enää samalla tavalla haastavana tai ongelmallisena asiana.

Jos tutkimus uusittaisiin lähitulevaisuudessa niin todennäköisesti haastateltavat antavaisivat samat vastaukset jos kysymykset ovat samat. Se mikä lisää mielestäni reliabiliteettia tässä tutkimuksessa on se, että eri haastateltavat antoivat samoihin kysymyksiin samoja vastauksia. Näissä samoissa vastauksissa toinen haastateltava saattoi kertoa asian yksityiskohtaisemmin kuin toinen mutta kuitenkin nostivat saman havainnon esille. Näiden havaintojen perusteella vastauksia voidaan pitää reliabelina, mutta suurimpana riskinä reliabiliteetissa on toistomittaus.

8.3.3 Tutkijan luotettavuuden analysointi

Laadullisessa eli *kvalitatiivisessa tutkimuksessa* tärkein luotettavuuden tekijä on tutkija itse. Tämän vuoksi laadullisessa tutkimuksessa tulisi arvioida koko tutkimusprosessin luotettavuutta (Eskola & Suoranta 2008, 210). Kanasen mukaan kvalitatiivisen tutkimuksen tärkein luotettavuuden tekijä on tutkimuksen dokumentointi. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tutkijan tulisi lisäksi pitää tutkimuspäiväkirjaa, johon kirjataan kaikki tapahtumat (Kananen 2012, 173). Seuraavaksi analysoidaan, kuinka edellämainitut laadullisen tutkimuksen kannalta tärkeimmät luotettavuuden tekijät toteutuvat tässä työssä.

Tutkijan luotettavuutta analysoitaessa nousee esille tutkijan kokemus tutkimusalalla. Tämän työn tutkija ei ole aikaisemmin tehnyt vastaavan mittakaavan tutkimuksia. Vähäisestä kokemuksesta huolimatta tutkija on pyrkinyt tarkastelemaan asioita yksityiskohtaisesti ja selittämään, miksi jotain asioita otetaan tässä työssä huomioon.

Dokumentointi luotettavuuden tekijänä on ilmennyt tässä työssä siten, että haastattelut äänitettiin, jonka jälkeen ne litteroitiin eli kirjoitettiin nauhoitettu sisältö puhtaaksi (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006). Tällä pyrittiin varmistamaan, että kaikki haastattelussa käsitelty informaatio saataisiin tallennettua pysyvään tiedostomuotoon. Tämän työn kirjoittaminen on edennyt opinnäytetyön ohjaajan kanssa yhdessä sovituin vaihein. Opettajan kanssa sovimme, mitä tulisi olla työstettynä ennen seuraavaa tapaamista. Nämä tapaamiset ovat vaikuttaneet työn dokumentoinnin aikataulutukseen ja etenemiseen. Työssä on pyritty käyttämään mahdollisimman tuoreita ja

relevantteja lähteitä. Toisaalta tullaus- ja verotusosuuden lähteet pohjautuvat lakiin ja säädöksiin, joten niitä koskevan teorian osalta kirjallisuuden sisältö pitkälti toistaa itseään. Tutkimusmenetelmiin liittyvät kirjallisuudet ovat hieman vanhempia, mutta ne eivät myöskään ole olennaisinta teoriaa tälle opinnäytetyön aiheelle.

Tutkimuksen aikana ei ole kirjoitettu erillistä tutkimuspäiväkirjaa, vaan tutkimusta on työstyetty tasaiseen tahtiin, joten pitkiä taukoja tutkimuksen aikana ei ole ollut. En ole pitänyt tutkimuspäiväkirjan pitämistä tästä syystä tarpeellisena.

8.4 Jatkotutkimusehdotukset

Alustoimitus terminä ja käytännössä rajaa tutkittavaa asiaa. Tässä työssä tuotiin esille, miten alustoimitusvientimenettelyä Suomessa sovelletaan ja, miten alustoimitus vientityyppinä vaikutti suuren yrityksen projektin toimitusprosessiin. Suomen tulli on luonut selkeät ohjeet ja säädökset alustoimitusmenettelyä varten mutta on epäselvää, miten kyseinen menettely muissa maissa käytännössä toimii. Mielestäni olisi hyvä selvittää, missä maissa on säädetty vastaavanlaisesta alustoimitusvientimenettelystä kuin Suomessa. Olisi hyvä selvittää samoin tuonnin kannalta, mitä toimenpiteitä aiheutuu, kun EU-maasta ”A” tavara toimitetaan EU-maahan ”B”. Tällainen selvitys voisi toimia aluksiin toimittaville tahoille hyvänä tietona ja vähentäisi todennäköisesti myös suunnittelu- ja selvitystyötä.

Toiseksi voitaisiin tutkia alustoimitusprojektin toimittamisen prosessia niin yrityksen kuin myös huolitsijan näkökulmasta. Todennäköisesti tutkittava aihe rajaisi paljon alustoimittajia siinä mielessä, että toimittamisen tulisi olla laajuudeltaan projektiluontoista. Mitä enemmän ja mitä isompaa tavaraa toimitetaan, sitä enemmän tulee huomioida eri asioita toimitusprosessin eri vaiheissa.

8.5 Opinnäytetyöprosessin arviointi

Opinnäytetyöprosessin alku tuntui haastavalta, koska en tiennyt tutkittavasta aiheesta mitään. Tutkimuksen aihe ja visio muodostui ensimmäisen ”tutkimuksen

kick-off'-haastattelukerran jälkeen kesällä 2014, jonka jälkeen oli helpompi aloittaa materiaalin keräys opinnäytetyötä varten. Syyskuussa ensimmäisen opinnäytetyö-ohjaajan tapaamisen jälkeen opinnäytetyöprosessi alkoi virallisesti ja samaan aikaan alkoi työn teoriaosuuden kirjoittaminen. Teoriaosuuden muodostaminen tuntui kohtuullisen selkeältä, mutta huomasin, että tähän aiheeseen voisi helposti liittää muutakin teoriaa. Kuitenkin opinnäytetyön laajuuden huomioiden käytettävää teoriaa tuli rajata. Teoriaosuudessa huomioitiin myös toimeksiantajan neuvoja käytettävästä teoriasta.

Opinnäytetyöhön löytyi hyvin kirjallisuutta, varsinkin verotusosuuden puolesta, mutta alustoimituksista yleisellä tasolla (muulla kuin säädöstasolla) ei löytynyt mitään kirjallisuutta. Alustoimitus-hakusanalla löytyy Internetistä vain tullin luomat vienti-ohjeet ja tilastokeskuksen viennin tilastoja mutta sen enempää ei juuri löydy. Myös eri lähteissä mainittu sana alustoimitus saattaa tarkoittaa eri asiaa, mitä sillä tässä työssä tarkoitetaan.

Koin opinnäytetyön tutkimusosuuden mielenkiintoiseksi ja hieman haastavaksi. Haastattelukysymyksien keksiminen tuntui haastavalta, koska tuli miettiä, miten kysymykset antavat sellaisia vastauksia, että ne antaisivat käytännöllistä tietoa. Samalla tuli miettiä, saadaanko asetettuihin tutkimuskysymyksiin vastauksia. Haastavuutta lisäsi se, että tutkimuksen haastattelut pidettiin ennen teoriaosuuden kirjoittamista, koska minulla ei ollut ennen haastatteluja tietoa opinnäytetyöhön soveltuvimmasta teoriasta. Vasta haastattelujen jälkeen oli helpompi valita opinnäytetyöhön soveltuva teoria. Tässä työssä toteutettu järjestys poikkeaa siten tavanomaisesta opinnäytetyöprosessin järjestyksestä.

Koin opinnäytetyöprosessin kokonaisuudessaan sopivan haastavaksi, hyvin kehittäväksi sekä kokemuksena kasvattavaksi. Prosessista sai hyvän kokemuksen siitä, miten asioiden tutkiminen ja kirjoittaminen vievät aikaa. Prosessi on vaatinut enemmän ajankäytön suunnittelua sekä päättäväisyyttä tehdä niin kuin on suunnitellut tekevänsä. Työ eteni mielestäni sopivaa vauhtia siihen nähden, että olin opinnäytetyöprosessin aikana työelämässä sekä käynyt koulun kursseja

samaan aikaan. Kompromisseiltakaan ei välttytty, mutta todennäköisesti sellaiset tutkimukset ovat olemattoman harvinaisia, joissa ei kompromisseja tehtäisi. Prosessin aikana ja varsinkin tutkimuksen kautta sai paljon eri huomioon otettavia asioita projektitoimittamisesta verotuksen ja tullauksen näkökulmasta. Tämä tutkimusprosessi on selkiyttänyt sitä, miten näitä aiheita tulee käytännössä huomioida kansainvälisessä kaupassa.

LÄHTEET

- Bamberg, J., Jokinen, P. & Laine, M. Tapaustutkimuksen taito. 2007. Helsinki. Kirjoittajat & Gaudeamus Helsinki University Press
- Björklund, A., Hyttinen, P., Hämäläinen, P., Jokinen, M. & Klemola, A. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. 2010. Keuruu. KHT-Media Oy
- Eskola, J. & Suoranta, J. 2008. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Jyväskylä. Gummerrus Kirjapaino Oy.
- Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 1294/2013. 2013. Viitattu 21.11.2014. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?qid=1414655317589&uri=CELEX:32013R1294>
- EUR-Lex. 2014. Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle - Tulliliiton kehittämisstrategia 2008. Viitattu 19.11.2014. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=celex:52008DC0169>
- EUR-Lex. 2014. NEUVOSTON DIREKTIIVI 2006/112/EY. Viitattu 24.11.2014. http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/ALL/;ELX_SESSIONID=Rr7vJzpkDSZnC48mNLvdh62JBg0WcZFkc27Flx5db0dvxn4y2V2Z!-516347987?uri=CELEX:32006L0112
- Finlex. 2014. Suomen arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501. Viitattu 24.11.2014. http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/ALL/;ELX_SESSIONID=Rr7vJzpkDSZnC48mNLvdh62JBg0WcZFkc27Flx5db0dvxn4y2V2Z!-516347987?uri=CELEX:32006L0112
- Golafshani, N. 2003. Understanding Reliability and Validity in Qualitative Research. University of Toronto. Nova Southeastern University. Viitattu 22.01.2015. <http://www.nova.edu/ssss/QR/QR8-4/golafshani.pdf>
- Hiltunen, L. 2009. Validiteetti ja reliabiliteetti. Graduryhmä. Jyväskylän yliopisto. Viitattu 22.01.2015. http://www.mit.jyu.fi/ope/kurssit/Graduryhma/PDFt/validius_ja_reliabiliteetti.pdf
- Hirsjärvi, S. Remes, P. Sajavaara, P. Tutki ja kirjoita. 2013. Helsinki. Tammi
- Hörkkö, H., Koskinen, H., Laitinen P., Mattson, M., Ollikainen, J., Reinikainen, A., Werdermann, R., Suomen huolintaliikkeiden Liitto ry. 2010. HUOLINTA-ALAN KÄSIKIRJA. Vantaa. Suomen Spedservice Oy
- Juanto, S. & Saukko, P. 2014. Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Viro. Talentum Media Oy ja kirjoittajat
- Kananen, J. 2012. Kehittämistutkimus opinnäytetyönä. Jyväskylä. Tampereen Yliopistopaino Oy.

Logistiikan maailma. 2014. Sisä- ja ulkokauppa-menettelyt. Viitattu 11.11.2014.
http://www.logistiikanmaailma.fi/wiki/Tavaroiden_vapaa_liike

Melin, K & Amk-Kustannus Oy. Ulkomaankaupan menettelyt, vienti ja tuonti.
2011. Tammertekniikka / Amk-Kustannus Oy

Metsämuuroinen, J. 2006. Laadullisen tutkimuksen käsikirja. Jyväskylä.
Gummerus kirjapaino Oy.

Myrsky, M., Svensk, N. & Voutilainen, T. Suomen finanssioikeus. 2014. Vantaa.
Helsingin Kamari Oy ja tekijät

Nyrhinen, R., Äärilä, L. & WSOY pro Oy. 2010. Arvonlisäverotus käytännössä.
Juva. WS Bookwell Oy

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2006. KvaliMOTV -
Menetelmäopetuksen tietovaranto. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto.
Viitattu 23.01.2015. http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L7_2_1.html

Simons, H. Case Study Research in Practice. 2009. SAGE Publications Ltd.

Stake, R. The Art of Case Study Research. 1995. London: Sage

Suomen Tulli. 2014. INTRASTAT Suomessa 2014 – EU-maiden välisen kaupan
tilastointi. Viitattu 17.11.2014.
[http://www.tulli.fi/fi/suomen_tulli/ulkomaankauppatilastot/intrastat/liitteet14/01_](http://www.tulli.fi/fi/suomen_tulli/ulkomaankauppatilastot/intrastat/liitteet14/01_FIN2014.pdf)
[FIN2014.pdf](http://www.tulli.fi/fi/suomen_tulli/ulkomaankauppatilastot/intrastat/liitteet14/01_FIN2014.pdf)

Suomen Tulli. 2014. Mitä on passitus. Viitattu 17.11.2014.
http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/muut_tullimenettelyt/passitus/index.jsp

Suomen Tulli. 2014. Ulkomaankauppa Taskutilasto 2013. Viitattu 10.11.2014
[http://www.tulli.fi/fi/suomen_tulli/ulkomaankauppatilastot/tilastokatsaukset/](http://www.tulli.fi/fi/suomen_tulli/ulkomaankauppatilastot/tilastokatsaukset/muut_katsaukset/taskut/liitteet/tasku2013.pdf)
[_katsaukset/taskut/liitteet/tasku2013.pdf](http://www.tulli.fi/fi/suomen_tulli/ulkomaankauppatilastot/tilastokatsaukset/muut_katsaukset/taskut/liitteet/tasku2013.pdf)

Suomen Tulli. 2014. Viennin asiakasohje 33. Viitattu 14.9.2014.
[http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/vienti/ELEX_asiakasohjeet/Viennin_asiakasohjeet](http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/vienti/ELEX_asiakasohjeet/Viennin_asiakasohjeet/2010_33_alustoimitus.pdf)
[/2010_33_alustoimitus.pdf](http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/vienti/ELEX_asiakasohjeet/Viennin_asiakasohjeet/2010_33_alustoimitus.pdf)

Tilastokeskus. 2014. Tilastollinen tiedonkeruu verkko-oppimateriaali. Viitattu
15.12.2014. <https://www.stat.fi/virsta/tkeruu/02/03/index.html>

Uusitalo, H. 1995. Tiede, tutkimus ja tutkielma. Toinen painos. Helsinki. WSOY

Verohallinto. 2014. Ahvenanmaan veroraja arvonlisäverotuksessa. Viitattu
4.12.2014. [http://www.vero.fi/fi-](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Ahvenanmaan_veroraja_arvonlisaverotukses%2814185%29#1_Yleist%C3%A4)
[FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Ahvenanmaa](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Ahvenanmaan_veroraja_arvonlisaverotukses%2814185%29#1_Yleist%C3%A4)
[n_veroraja_arvonlisaverotukses%2814185%29#1_Yleist%C3%A4](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Ahvenanmaan_veroraja_arvonlisaverotukses%2814185%29#1_Yleist%C3%A4)

Toimeksiantajayrityksen haastateltaville suunnatut kysymykset

1. Mikä on haastateltavan / teidän titteli ja työnkuvaus?
2. Tiesitkö ennen alustoitusprojektia, että alustoituksilla on omat tullija verosäännökset?
3. Oliko projekti ensimmäinen alustoituksista koostuva projekti, jota olet ollut toteuttamassa ?
4. Suunnittelitko projektin toteuttamista etukäteen tavanomaiseen valmistautumiseen poiketen? Esim. enemmän kuin pelkän PDC (project delivery check) turvin..
5. Miten toimitukset oli suunniteltu ennen käytännön toteutusta?
6. Mitä ongelmia projektin aikana ilmeni ?
7. Miten ilmenneet ongelmat ratkaistiin?
8. Mitä projektin aikana opittiin alustoituksista?

Huolitsijalle suunnatut haastattelukysymykset

1. Titteli ja työnkuva?
2. Osaatko arvioida kuinka suuri osa prosentuaalisesti teidän käsittelemistä toimituksista koostuu alustoituksista?
3. Ovatko alustoitukset vientityyppinä työläämpiä kuin esim. "normaalit" viennit? (ei alustoitus)
4. Vaatiko projektin alustoitukset tavanomaisempaa toimitusta enemmän valmisteluja/valmistautumista ja käytännön työtä? (huolitsijan omien tehtävien osalta)

5. Toteutuivatko toimituksien viennit suunnitellulla tavalla vai esiintyikö ongelmia huolitsijan näkökulmasta katsottuna?
 - a. Jos oli ongelmia niin mitä ongelmia?

6. Miten ongelmat ratkaistiin?

7. Opitko huolitsijana mitään uutta projektin aikana ?
 - a. Alustoimituksista
 - b. Prosessista

8. Mitä asioita tulisi huomioida alustoimituksissa kun tavara lähtee Suomesta?
 - a. Huolitsijan tehtävien osalta
 - b. Toimeksiantajan osalta

9. Mitä asioita tulisi huomioida alustoimituksissa kun tavara lähtee jostain toisesta EU maasta kuin Suomesta?

10. Haluatko antaa palautetta tai ehdotuksia prosessin parantamiseksi?
Esim. Yhteistyöhön asiakkaan/toimeksiantajan kanssa.