



VAASAN AMMATTIKORKEAKOULU
VASA YRKESHÖGSKOLA
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Elviira Österholm

ULKOMAAN KAUPAN ARVON- LISÄVEROTUS

Liiketalous
2010

VAASAN AMMATTIKORKEAKOULU

Taloushallinnon koulutusohjelma

Tiivistelmä

Tekijä	Elviira Österholm
Opinnäytetyön nimi	Ulkomaan kaupan arvonlisäverotus
Vuosi	2010
Kieli	suomi
Sivumäärä	50
Ohjaaja	Jukka Niitykoski

Opinnäytetyössä käsitellään arvonlisäverotuksen perussääntöjä, mutta pääsääntöisesti opinnäytetyössä on keskitetty kansainvälisen kaupan arvonlisäverotukseen sekä siihen tulevia arvonlisäverolakimuutoksia, joiden tulisi helpottaa EU:n jäsenvaltioiden välistä palvelukauppaa sekä arvonlisäverojen takaisinhakua ulkomaalaispalautuksella EU:n jäsenvaltioista.

Opinnäytetyössä kuvaillaan yrityksen arvonlisäveroprosessia sekä yrityksen valmistautumista 1.1.2010 voimaan astuvien arvonlisäverolakimuutosten noudattamiseen. Arvonlisäveroprosessin kuvauksessa on käyty läpi myös se, mitä asioita prosessissa tulisi muistaa/miittää, jotta pystyttäisiin vähentämään virheitä/puutteita. Esimerkeillä sekä niihin liittyvillä laskelmilla on pyritty osoittamaan, kuinka tärkeätä yritykselle on saada arvonlisäveroprosessi mahdollisimman tehokkaaksi, jotta se pystyisi vähentämään arvonlisäverotuksesta johtuvia tappioita.

Prosessikuvauksen avulla yritys voi arvioida, ovatko kaikki prosessiin liittyvät ryhmät tarpeellisia sekä pyrkiä parantamaan prosessin toimivuutta. Prosessikuvaus sopii paremmin keski- ja suurikokoisiin yrityksiin, jotka toimivat kotimaan kaupan lisäksi myös kansainvälisessä yritysten välisessä kaupassa, kuin pienyrityksiin, jotka toimivat vain kotimaassaan. Lähteenä on käytetty arvonlisäverotukseen liittyvää kirjallisuutta, arvonlisäverolakia, luentoa ja omia havaintoja.

Asiasanat	arvonlisävero, kansainvälinen kauppa, opinnäyte
-----------	---

VAASAN AMMATTIKORKEAKOULU
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES
Taloushallinnon koulutusohjelma

ABSTRACT

Author	Elviira Österholm
Title	Value Added Taxation in International Trade
Year	2010
Language	Finnish
Pages	50
Name of Supervisor	Jukka Niittykoski

This thesis deals with the basic of value added taxes, but the main focus is on value added tax in international trade and the upcoming changes in the law of value added tax. The changes should facilitate the trade of services between member states and the reclaiming of value added tax in the European Union.

The thesis describes the value added tax process in a company and explains how the company prepares to follow the changes brought by the upcoming value added tax-law changes on 1st January 2010. The thesis also examines what should be remembered /considered in the process so that the errors could be reduced. The thesis aims to show how important it is to a company to get the value added tax process as efficient as possible to reduce the losses from value added tax. This is done with the help of examples and calculations relating to the examples.

With the help of the process description the company can evaluate if all the groups in the process are necessary and strive to improve the functionality of the process. The process description is better applicable to medium-sized and large enterprises that operate in international trade in addition to domestic trade rather than to small enterprises which operate in domestic markets. The source material used in the thesis is literature concerning value added tax, the law of value added tax, a lecture and the author's own findings.

Keywords	Value added tax, International trade, thesis
----------	--

SISÄLLYS

1 JOHDANTO	6
1.1 Työn tavoitteet	6
1.2 Tutkimus	6
2 YLEISTÄ ARVONLISÄVEROTUKSESTA.....	8
2.1 Suomen verokannat.....	8
2.2 Vähennysoikeus ja sen rajoitukset	9
2.3 Laskumerkintävaatimukset	11
3 TAVAROIDEN YHTEISÖHANKINTA	14
3.1 Yhteisömyynnit	14
3.2 Yhteenvetoilmoitus	15
3.3 Yhteisöhankinnat.....	16
3.4 Kolmikantakauppa	18
3.5 Intrastat.....	18
4 VIENTI JA TUONTI YHTEISÖN ULKOPUOLELTA	20
4.1 Vienti.....	20
4.2 Sähköinen vienti-ilmoitus	21
4.2.1 Poikkeus sähköiseen vienti-ilmoitukseen	22
4.2.2 Sähköisen vienti-ilmoituksen edut	22
4.3 Vientiin rinnastettavia tilanteita	22
4.4 Tavaroiden maahantuonti.....	23
4.4.1 Tullimaksut	23
4.4.2 Arvonlisäveron määräytyminen	24
4.4.3 Verottomat varastointimenetelmät.....	24
5 PALVELUKAUPPA	26
5.1 Myyntimaasäännökset.....	26
5.1.1 Yleissäännös.....	26
5.1.2 Erytyissäännökset.....	27
5.2 Immateriaalipalvelut	28
6 VUONNA 2010 VOIMAAN ASTUNEET MUUTOKSET.....	30
6.1 Uudet palveluiden myyntimaasäännökset.....	30
6.1.1 Pääsääntö yritysten välisessä kaupassa	31
6.1.2 Erytyissäännökset yritysten välisessä kaupassa.....	31
6.1.3 Palveluiden myynnit kuluttajille	32
6.2 Ulkomaalaispalautuksen sähköistyminen	32
6.2.1 Hakemuksen sisältö.....	33
6.2.2 Palautusajanjakso	34
7 EMPIRIAOSA	35
7.1 Arvonlisäveroprosessin kuvaus.....	35
7.1.1 Toiminnanohjausjärjestelmässä olevat verokoodit	35
7.1.2 Myynnin arvonlisäveroprosessin kuvausta ja siihen liittyviä riskejä 36	
7.1.3 Oston arvonlisäveroprosessin kuvausta ja siihen liittyviä riskejä.	38
7.1.4 Esimerkkilaskelmia	39

7.2	Palveluiden myyntimaasäännösten muuttuminen ja sen vaikutus yrityksiin	43
8	YHTEENVETO	46
	LÄHDELUETTELO.....	48

1 JOHDANTO

Arvonlisäverot koskettavat jokaista oli, sitten yhdistys, yritys tai vaikkapa kotitalous. Arvonlisäverot koskettavat vain eri tavalla kotitalouksia kuin yrityksiä. Yritykset saavat oikeuksia asemansa ansiosta, mutta näitä oikeuksia seuraa myös velvollisuudet. Varsinkin yritysten välisessä kaupankäynnissä tulee yritysten olla tietoisia voimassa olevasta lainsäädännöstä sekä niiden vaikuttamisesta yrityksen toimintaan.

Hallitus on antanut esityksen eduskunnalle verokantojen muutoksesta, joka hyväksyttäessä tulisi voimaan heinäkuun alusta alkaen 2010. Esitys on jatkoa vuoden 2009 lokakuun alusta laskeneelle elintarvikkeiden ja rehujen verokannalle. Vuoden 2010 alusta alkaen palveluiden myyntimaasäännökset muuttuvat EU:n sisäisessä kaupassa sekä ulkomaalaispalautus sähköistyy. Palveluiden uusien myyntimaasäännösten voimaantullessa B-to-B-myyntien tulisi helpottua, mutta uusien myyntimaasäännösten soveltamiseen valmistautuminen on yritykselle suuri prosessi.

1.1 Työn tavoitteet

Työni tarkoitus on kuvailla yleisesti yrityksen arvonlisäveroprosessia, prosessin eri vaiheissa valvomista arvonlisäverolakien noudattamisen, sekä yrityksen valmistautumista uusien palveluiden myyntimaasäännösten noudattamiseen.

Työssä keskitytään enemmän kansainvälisiin arvonlisäverosäännöksiin kuin yleisarvonlisäverosäännöksiin. Työn teoriaosuudessa käydään läpi arvonlisäverotuksen yleissääntöjä ja ulkomaankauppaan liittyviä sääntöjä. Prosessikuvauksessa käydään läpi arvonlisäveroprosessiin liittyvistä osapuolista, ja kuinka osapuolet omalla tahollaan valvovat lakien noudattamista. Tarkoituksenani myös on näyttää, kuinka suuri valmistautuminen yrityksillä on, jotta yritys pystyy noudattamaan uusia palveluiden myyntimaasäännöksiä.

1.2 Tutkimus

Arvonlisäverotukseen liittyvistä säännöistä löytyy paljon materiaalia sekä painetussa että sähköisessä muodossa. Tästä syystä olen käyttänyt työn teoreettiseen

taustaan työn aiheeseen liittyviä kirjoja, Internet-lähteitä sekä aiheeseen liittyvää luentoa. Lähteiden luettavuus on hyvä, koska ne perustuvat arvonlisäveroon liittyviin säännöksiin ja lakeihin.

Teoreettista taustaa hyväksi käyttäen olen tehnyt havaintoja yrityksen arvonlisäveroprosessista sekä sen valmistautumisesta palveluiden myyntimaasäännösten muuttumiseen. Esimerkeillä ja niihin liittyvillä laskelmilla on pyritty osoittamaan, kuinka tärkeää on yritykselle saada arvonlisäveroprosessi toimivaksi. Mitä suurempi määrä myyntilaskuja saadaan laskutettua oikein ja mitä enemmän ostolaskuja tulee toimittajalta oikeilla tiedoilla ja oikein laskutettuna, sitä pienempi riski yrityksellä on arvonlisäverollisesti.

2 YLEISTÄ ARVONLISÄVEROTUKSESTA

Vuonna 1994 kesäkuun alusta lähtien Suomessa astui voimaan arvonlisäverolaki. Uusi arvonlisäverotusjärjestelmä otettiin käyttöön Suomen liittyttyä Euroopan unioniin, ja syrjäytti astuessaan voimaan aikaisemmin käytössä olleen liikevaihtoverolain.

Arvonlisävero on kulutusvero, joka on tarkoitettu tavaran loppukäyttäjän maksettavaksi eli pääsääntöisesti kotitalouksien ja kuuluu näin ollen verojärjestelmässä välillisiin veroihin. Arvonlisäveroa maksetaan tuotannon joka vaiheesta, mutta arvonlisäveron kertaantuminen estetään verovelvollisten yritysten vähennysoikeuksien avulla. Yrityksen maksaessa arvonlisäveron ostostaan yritys saa vähentää maksaneensa arvonlisäveron määrän tilittämistään arvonlisäveroista. Myyjä lisää arvonlisäveron palveluiden tai tavaroiden myyntihinnan päälle eli tavaran tai palveluiden hinta koostuu arvonlisäverosta ja palvelun tai tavaran hinnasta. (Äärilä & Nyrhinen 2002, 23–27)

2.1 Suomen verokannat

Suomessa on käytössä kolme verokantaa: 22 %, 12 % ja 8 %. Yleinen verokanta on 22 %, jonka piiriin kuuluu suurin osa palveluista ja tavaroista. Elintarvikkeet ja rehut kuuluvat alennettuun 12 % arvonlisäveroon. Elintarvikkeiden ja rehujen verokanta on ollut aikaisemmin 17 %, mutta verokanta laski lokakuun alusta 2009 12:n %. (Suomen yrittäjät 2009)

Verokantaan 8 % kuuluvat kirjat, lääkkeet, liikuntapalvelut, elokuvanäytökset, henkilökuljetukset, majoituspalvelut, kulttuuri- ja viihdetilaisuudet sekä televisioluvat. Vuoden 2010 loppuun asti 8 % arvonlisäveroa maksetaan myös kampaaja- ja parturipalveluista sekä pienistä korjauspalveluista, jotka kohdistuvat esimerkiksi polkupyörien ja kenkien korjaukseen. Hallitus on antanut eduskunnalle esityksen 137/2009, joka läpi mennessään nostaisi vuoden 2010 heinäkuun alusta alkaen verokantoja yhdellä prosenttiyksiköllä ja ravintolapalveluiden verokanta tulisi laskemaan 22:sta % 13:een %. (Suomen yrittäjät 2009)

Vaikka pääsääntöisesti jokaisesta ostetusta palvelusta ja tavarasta maksetaan arvonlisävero, osa palveluista ja tavaroista on vapautettu verosta tai ne ovat nollaverokannan alaista myyntiä. Verosta vapautettua myyntiä on esimerkiksi terveyden- ja sairaanhoito, sosiaalihuolto, osa koulutuksista, esiintyvien taiteilijoiden palkkiot sekä rahoituspalvelut. Koska verottomien palveluiden ja tavaroiden myyjällä ei ole oikeutta saada takaisin ostamiensa tavaroiden ja palveluiden arvonlisävero, maksetut arvonlisäverot ovat myytyjen tavaroiden ja palveluiden hinnassa niin sanottuna piiloverona. (Nyrhinen & Äärilä 2002, 68–113)

Verovelvollisella nollaverokannan alaisen toiminnan harjoittajalla on vähennysoikeus ostamiensa hyödykkeiden arvonlisäverosta, mikä poikkeaa verosta vapautettujen palveluiden myyjien vähennysoikeudesta. Nollaverokannan alaisia hyödykkeitä ovat muun muassa sanoma- ja aikakauslehdet tilattuna vähintään kuukauden ajaksi sekä niiden myynti yleishyödylliselle yhteisölle, kunnan myynti keskuspankille, kansainvälistä kauppaa koskevien säännösten nojalla veroton tavaroiden ja palveluiden myynti sekä ulkomailla tapahtuva myynti, joka olisi aiheuttanut verovelvollisuuden/oikeuttanut palautukseen, jos toimintaa olisi harjoitettu Suomessa. (Nyrhinen & Äärilä 2002, 114–124)

2.2 Vähennysoikeus ja sen rajoitukset

Vähennysoikeuden edellytyksenä on arvonlisäverovelvollisuus ja hankinnan hankkiminen verolliseen liiketoimintaan. Verollisen liiketoiminnan harjoittajat tilittävät myynnistään arvonlisäveron. Arvonlisävero tilitetään yleisen, alennettujen ja nollaverokannan myynneistä. Koska verosta vapautetut palvelut ja tavarat eivät kuulu edellä mainittuihin myynneihin, niiden myyjät eivät saa vähentää maksamiensa arvonlisäveroja. Pienyrittäjillä, joiden liikevaihto on alle 8 500 € ja jotka eivät ole vapaaehtoisesti hakeutuneet verovelvolliseksi, ei ole vähennysoikeutta ja näin ollen jäävät kuluttajien tapaan arvonlisäverojen pääsääntöisiksi maksajiksi. (Nyrhinen & Äärilä 2002, 172–173)

Yritysten välisessä kaupassa verovelvollinen ostaja voi vähentää maksaneensa arvonlisäveron tilittävistään arvonlisäveroista. Koska verovelvollinen yritys voi vähentää ainoastaan niiden hankintojen arvonlisäveron, jotka on hankittu verollis-

ta liiketoimintaa varten, yrityksellä ei automaattisesti ole oikeutta vähentää arvonlisäveroa kaikista hankinnoistaan. Edustusmenot ovat tästä hyvä esimerkki. (Nyrhinen & Äärilä 2002, 186)

Edustusmenoiksi luetaan yrityksen ulkopuolisille henkilöille kohdistetut vieraanvaraisuudet tai muut huomaavaisuudesta aiheutuneet kulut, joilla pyritään ylläpitämään liikesuhteita, luomaan suhteita tai parantamaan muulla tavalla liiketoimintaa. Koska edustusmenoiksi luettavia menoja ei ole laissa määritelty, on edustusmenon käsitettä jouduttu selkeyttämään. Onko annettu lahja mainoslahja vai edustuslahja, onko tilaisuus markkinointitilaisuus vai edustustilaisuus, ovatko asiakasneuvottelut vähennyskelpoisia neuvottelukuluja vai vähennyskelvottomia edustuskuluja? (Nyrhinen & Äärilä 2002, 193–196)

Mainoslahjalla tarkoitetaan massalahjaa, joka on arvoltaan vähäinen ja tarkoitettu laajalle henkilömäärälle. Hyvänä esimerkkinä mainoslahjasta voidaan pitää messuilla kävijöille annettuja yrityksen logolla varustettuja kyniä. Yleensä verotarkastajat ovat hyväksyneet vähennyskelpoiseksi mainoslahjaksi alle 25 euron arvoisia lahjoja. Mainoslahjaa arvokkaampi ja enemmän yksilöllisesti vastaanottajaa miettien valittu lahja katsotaan vähennyskelvottomaksi edustuslahjaksi.

Vähennyskelpoisena markkinointitilaisuutena pidetään osallistujilta rajoittamatonta tilaisuutta, jossa yritys kertoo toiminnastaan tai uusista tuotteistaan. Myös erilaisille ryhmille, eläkeläisille, koululaisille, järjestetyt yritysvierailut katsotaan vähennyskelpoisiksi pr-kuluiksi. Edustustilaisuuksiksi luettavat tilaisuudet on tarkoitettu vain rajatuille kävijöille; asiakkaille, toimittajille sekä muille liiketuttaville. (Nyrhinen & Äärilä 2002, 194)

Vähennyskelpoisina neuvottelumenoina voidaan käsitellä asiakasneuvottelujen yhteydessä vähäiset ja tavanomaiset tarjoilukulut; virvokkeet ja tavanomainen lounas neuvottelujen yhteydessä. Edustusmenoiksi luetaan kaikki tavanomaisuudesta vieraanvaraisuudesta poikkeavat kulut, joita ovat esimerkkinä illalliset alkoholijuomineen ja majoituskulut. (Nyrhinen & Äärilä 2002, 196)

2.3 Laskumerkintävaatimukset

Verovelvollisen yrityksen on ilmoitettava veroviranomaisille valvontailmoituksella tilitettävät myynnit sekä vähennettävät ostot. Valvontailmoitus poistuu käytöstä vuoden 2009 jälkeen ja sen tilalle tulee kausiveroilmoitus (Verohallinto 2009). Tilitettävän veron määrä on oltava todettavissa myös yrityksen kirjanpidosta tositteiden avulla. Tällainen kirjanpidon tosite on pääsääntöisesti lasku. Laskun tarkoituksena on todentaa yrityksen liiketapahtumat. Lasku on samalla myös todiste ostajan vähennyskelpoisesta ostosta, ja siinä täytyy olla arvonlisäverolain 209 b § mukaiset laskumerkintävaatimukset, jotta ostosta voi vähentää arvonlisäveron. (Ahlajärvi, Joki-Korpela, Jokinen, Kontu & Vilppula 2002, 209–210, 233-234)

Laskun täytyy sisältää vähintään seuraavat merkinnät, jotta ostosta pystyy vähentämään arvonlisäveron:

- laskun antamispäivä
- juokseva tunniste eli laskunumeron
- myyjän arvonlisäverotunnisteen
- ostajan arvonlisätunniste sovellettaessa käännettyä verovelvollisuutta sekä yhteisökaupassa
- myyjän ja ostajan nimi ja osoite
- tavaroiden määrä ja luonne sekä palveluiden laajuus ja luonne
- tavaroiden toimituspäivä, palvelujen suorituspäivä tai ennakkomaksun maksupäivä
- veron peruste verokannoittain ja yksikköhinta ilman veroa ja hyvitykset ja alennukset (mikäli eivät ole jo yksikköhinnassa)
- sovellettava verokanta
- suoritettavan veron määrä
- muutoslaskussa viittaus aikaisempaan laskuun.

Alla olevat laskumerkinnät merkitään laskuun vain silloin, kun myynnissä on tosiasiallisesti tällaisesta myynnistä kyse:

- verottomuuden tai käännetyn verovelvollisuuden peruste
- merkintä verollisen sijoituskullan myynnistä
- maininta käytettyjen tavaroiden sekä taide-, antiikki- ja keräilyesineiden tai matkatoimistojen marginaaliverotusmenettelystä tiedot uusista kuljetusvälineistä. (Verohallitus 2003)

Laskulta vaadittavat yleiset laskumerkintävaatimukset tulee olla samat kaikissa yhteisöön kuuluuissa maissa, mikä tarkoittaa sitä, ettei jäsenvaltio voi vaatia arvonlisäverotusta varten muita laskumerkintöjä. Yhteisön jäsenmaiden vaatimukset voivat poiketa toisistaan muun muassa kevennetyissä laskumerkintävaatimuksissa, sähköisissä laskuissa ja laskujen säilytyksessä. Lähtököhtana laskutuksessa on se, että myyjä noudattaa sen maan laskutussäännöksiä, jossa myynti tapahtuu. Tavarain yhteisömyynnissä on huomioitavaa se, että siinä maassa, jossa yhteisöhanhinta tapahtuu, on voinut asettaa ostajan yhteisöhanhinnasta suorittamansa veron vähentämisen edellytykseksi sen, että lasku täyttää edellytykset laskun alkuperän ja sisällön eheyden takaamiseksi asetettujen edellytysten täyttymisen. Osassa jäsenvaltioissa on erilaisia tapoja laskun alkuperäisyyden selvittämiseksi. Jäsenvaltio voi hylätä arvonlisän vähennysoikeuden, jos se katsoo laskusta puuttuvan sen alkuperäisyyden todistamat asiat. (Verohallitus 2003)

Arvonlisäverolaki antaa mahdollisuuden myyjälle laskuttaa kevennetyillä laskumerkintävaatimuksilla. Kun myynti on enintään 250 € sisältäen verot, voi myyjä laatia laskun käyttäen kevennetyjä laskumerkintävaatimuksia (Verohallitus 2005). Vähittäiskaupassa tai muussa siihen rinnastettavassa pääsääntöisesti yksityishenkilöille tapahtuvassa myynnissä, voi myyjä laatia laskun kevennetyillä laskumerkintävaatimuksilla, vaikka laskun loppusumma ylittäisi 250 euron maksimirajan. Laskuissa, joihin sovelletaan kevennetyjä laskumerkintävaatimuksia, täytyy olla vähintään seuraavat tiedot:

- laskun antamispäivä
- myyjän nimi ja arvonlisäverotunniste
- myytyjen tavaroiden määrä ja luonne sekä palvelujen luonne

- suoritettavan veron määrä verokannoittain tai veron peruste verokannoittain.

Kevennettyjä sisältövaatimuksia ei voi soveltaa tavaroiden yhteisömyynnissä, yhteisöhankkijan harjoittamassa jälleenmyynnissä, tavaroiden kaukomyynnissä ja tavaroiden myynnissä, jossa tavarat kuljetetaan Suomesta toiseen jäsenvaltioon ja myyjä kokoaa tai asentaa kyseiset tavarat siellä. (Verohallitus 2003)

3 TAVAROIDEN YHTEISÖHANKINTA

Suomessa yhteisökaupan arvonlisäverosäännökset tulivat voimaan vuoden 1995 alusta alkaen Suomen EU-jäsenyyden myötä. EU:n jäsenmaiden yhteisillä yhteisökaupan säännöksillä pyritään estämään verovelvollisten välistä kilpailu- ja kysyntätilanteita, jotka liittyvät verokantoihin. Säännöksillä pyritään myös varmistamaan, että arvonlisäverotulot kertyvät tavarankulutusmaahan. Tavaroiksi luetaan arvonlisäverolain mukaan kiinteät ja irtaimet esineet sekä sähkö, kaasu, lämpö, kylmyys ja muut niihin verrattavat energiahyödykkeet. Kaikki muu, jota voidaan myydä liiketoiminnan muodossa, on palvelua. (Verohallitus 2007 a, 2)

3.1 Yhteisömyynnit

Verovelvollisten yritysten välinen yhteisökaupan verotus määräytyy pääsääntöisesti määränpäämaaperiaatteella. Tämän periaatteen mukaisesti suomalainen arvonlisäverovelvollinen yritys ei pääsääntöisesti veloita Suomen arvonlisäveroa toiselta verovelvolliselta yritykseltä, jos tavara liikkuu Suomesta toiseen jäsenvaltioon vaan myyjä käsittelee tavarankulutuksen myymisen verottomana yhteisömyyntinä. Liikemaisuuden siirtoa toiseen jäsenvaltioon voi myös käsitellä verottomana yhteisömyyntinä. (Verohallitus 2007 a, 6-7)

Ennen kuin myyjä voi käsitellä tavarankulutusta myyntinä verottomana yhteisömyyntinä, myyjän täytyy varmistaa kaksi asiaa; ostajalla on voimassaoleva arvonlisäveronumero ja myytävät tavarat liikkuvat toiseen jäsenvaltioon. Mikäli myyjä ei saa ostajalta voimassaolevaa arvonlisäveronumeroa tai ostaja ei ole verovelvollinen yritys, myyjän täytyy laskuttaa ostajalta arvonlisäverollinen lasku, vaikka tavara liikkuisi toiseen jäsenvaltioon. Sama pätee myös toisinpäin, ostajalla on voimassaoleva arvonlisäveronumero toisessa jäsenvaltiossa, mutta tavara ei liiku missään vaiheessa Suomesta toiseen jäsenvaltioon tai myyjä ei saa näyttöä siitä, että tavara on liikkunut pois Suomesta, suomalaisen myyjän on laskutettava tavara ostajalta Suomen arvonlisäverolla. (Verohallitus 2007 a, 6-7)

Suomen verotusoikeuden piiriin katsotaan kuuluvaksi vain sellaiset yhteisömyynnit, jotka myyntimaasäännösten mukaisesti katsotaan tapahtuvan Suomessa, eli jos suomalainen yritys myy tavarankulutusta, joka on luovutushetkellä Tanskassa, pitää myyn-

tiin soveltaa Tanskan lainsäädäntöä. Tämä tarkoittaa sitä, että myyjänä oleva suomalainen yritys saattaa joutua rekisteröitymään Tanskaan verovelvolliseksi. (Verohallitus 2007 a, 6-7)

Suomalainen myyjä ei myöskään voi pitää verottomana yhteisömyyntinä myyntiä, jossa tavara liikkuu Suomesta toiseen jäsenvaltioon, mutta ostajana on yhteisön ulkopuolella toimiva yritys. Tällöin myyjän pidettävä myyntiä kotimaan myyntinä ja veloitettava yhteisön ulkopuolella toimivalta yritykseltä Suomen arvonlisävero, koska verottoman yhteisömyynnin edellytykset eivät täyty. (Verohallitus 2007 a, 6-7)

Myyjän veroton yhteisömyynti perustuu siihen, että ostaja tilittää tavaran arvosta arvonlisäveron siihen jäsenvaltioon, jonne tavara katsotaan ostetuksi. Mikäli tavara on ostettu ostajan verovelvolliseen toimintaan, ostaja saa vähentää tilitetyn arvonlisäveron verotuksessaan. (Ahlajärvi ym. 2002, 41–42)

3.2 Yhteenvetoilmoitus

Yhteenvetoilmoituksella myyjä ilmoittaa yhteisömyynneistään. Yhteisöhankintoja ei tarvitse ilmoittaa yhteenvetoilmoituksessa. Yhteenvetoilmoitus annetaan vielä 2009 neljännesvuosittain, ja ilmoituksen pitää olla jätettynä verohallitukselle kunkin neljänneksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden 15. päivänä. Vuoden 2009 ensimmäisen neljänneksen yhteenvetoilmoituksen pitää olla jätettynä toukokuun 15. päivänä. Jos yhteenvetoilmoitusta ei anneta tai se annetaan virheellisesti tai vaillinaisena, voidaan tästä määrätä laiminlyöntimaksu. Mahdolliset virheet yhteenvetoilmoituksessa korjataan tekemällä yhteenvetoilmoituksen korjausilmoitus. (Verohallitus 2002)

Yhteenvetoilmoituksessa ilmoitetaan vain yhteisömyynnit toisessa EU-maassa rekisteröityneelle verovelvolliselle, koska myynnit toisessa EU-maassa sijaitsevalle vastapuolelle, jolla ei ole voimassaolevaa arvonlisäveronumeroa, täytyy käsitellä kotimaan myyntinä, eikä siten ole yhteisömyyntiä (Verohallitus 2002). Yhteenvetoilmoitus täytetään asiakaskohtaisesti asiakkaan alv-numerolla ja maakoodilla varustettuna sekä myynnit yhdelle asiakkaalle ilmoitetaan yhdellä rivillä. Poikkeuksena asiakaskohtaiseen yhden rivin ilmoitukseen on kolmikantakaupan myynnit

toisena myyjänä. Nämä myynnit ilmoitetaan erikseen normaaleista yhteisömyynneistä kolmikantakaupankoodilla varustettuna. Yhteisömyynniksi luetaan myös tavaran siirrot, joten nekin täytyy ilmoittaa yhteenvetoilmoituksessa. (Verohallitus 2007 b)

Yhteisömyynnin ajallisessa kohdistamisessa myynti kohdistetaan pääsääntöisesti tavaran toimituskuukautta seuraavalle kalenterikuukaudelle. Yhteisömyynti kohdistetaan toimituskuukaudelle, jos ostajalle on annettu lasku tai laskuna toimiva asiakirja tavaran toimituskuukautena. Ennakkolaskut kohdistetaan pääsäännön mukaisesti. (Verohallitus 2007 a, 14)

3.3 Yhteisöhankinnat

Yhteisöhankintana Suomeen käsitellään tapauksia, jolloin ostajalle kuljetettava tavara on Suomessa kuljetuksen päättyessä. Yhteisöhankintana Suomeen pidetään myös sellaisia tapauksia, jolloin ostaja on antanut Suomen arvonlisäveronumeron käytettäväksi laskussa ja tavaran kuljetus on alkanut jossain muussa jäsenvaltiossa kuin Suomessa, vaikka tavaran kuljetus päättyisi toisessa jäsenvaltiossa kuin Suomessa. Jos kuljetus on päättynyt muussa jäsenvaltiossa kuin Suomessa, mutta laskulla on käytetty Suomen arvonlisäveronumeroa, voidaan yhteisöhankinta katsoa tapahtuneen siinä jäsenvaltiossa minne kuljetus on päättynyt, mikäli ostaja voi näyttää toteen, että hankinta on verotettu siinä jäsenvaltiossa. (AVL 1993/1501)

On myös tilanteita, jolloin yhteisöhankinnasta ei suoriteta veroa. Tällaisia tilanteita ovat:

- Kyseisen tavaran maahantuonnista ei tule suoritettavaa veroa, jos tavaran myynnistä ei tule suoritettavaa veroa kun se tapahtuisi Suomessa.
- Ostaja on oikeutettu saamaan kokonaisuudessa hankinnasta suoritettavan veron takaisin ja hän on täyttänyt ilmoitusvelvollisuutensa. Esimerkiksi sanoma- ja aikakauslehtien yhteisöhankinnasta ei tarvitse suorittaa veroa, mikäli ne on tilattu vähintään kuukaudeksi. (AVL 1993/1501)

EU:n jäsenvaltioiden välillä voi myös liikkua tavaraa, joita ei katsota yhteisöhan-
kinnoiksi. Tällaisiksi hankinnoiksi luokitellaan alla olevissa tapauksissa hankin-
nat, jos niiden myynti tapahtuisi Suomessa:

- vesi-alusten, ilma-aluksen ja siihen liittyvien varusteiden ja varaosien myynti
- kansainvälisessä liikenteessä olevien vesi- ja ilma-alusten varusteiden ja muonitustavaroiden myynnistä ei tule suorittaa veroa
- jos tavaran hankinta oikeuttaisi niin sanottuun diplomaattisiin hankintoihin koskevaan palautukseen
- kansainvälinen järjestö tai sen henkilökunnan jäsen, joka olisi perustamis- ja päämajasopimuksen mukaisesti oikeutettu hankintaan sisältyvän veron palautukseen.

Jos lähtömaassa on sovellettu käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja an-
tiikkiesineiden myyntiin marginaaliverotusta vastaavaa menetelmää, näitä hankin-
toja ei luokitella yhteisöhan-kinnoiksi. Jotta kyseistä myyntiä ei luokiteltaisi yhtei-
söhankinnaksi, ostajan täytyy saada myyntitosite, josta ilmenee, että myyntiin on
sovellettu marginaaliverotusta. (Verohallitus 2007 a, 11)

Elinkeinonharjoittajalle tai oikeushenkilöille voi syntyä verovelvollisuus, vaikkei
muuten olisi verovelvollinen. Tällaisia elinkeinonharjoittajia ovat sellaiset, joiden
toiminta ei miltei osin anna oikeutta arvonnäköveron vähennykseen tai palautuk-
seen sekä sellaiset oikeushenkilöt, jotka eivät ole elinkeinonharjoittajia. Tällaisia
ovat esimerkiksi terveydenhoitopalveluiden myyjä tai yleishyödylliset yhteisöt.
Verovelvollisuus yhteisöhan-kinnoista syntyy heti, jos toiminta antaa oikeuden pa-
lautukseen tai jos se on edes osin arvonnäköverovelvollista toimintaa. (Verohallitus
2007 a, 12)

Mikäli yhteisöhan-kinnojen veroton määrä ylittää kalenterivuoden aikana 10 000 €
tai jos edellisenä vuonna tämä määrä on ylittynyt, syntyy verovelvollisuus. Kalen-
terivuoden määrään eivät sisälly sellaiset hankinnat, joita ei katsota yhteisöhan-
kinnoiksi eikä uusien kuljetusvälineiden ja valmisteveron alaisten tavaroiden han-
kinta. (Verohallitus 2007 a, 12)

3.4 Kolmikantakauppa

Yhteisön sisällä on myös kaupankäyntiä, jota kutsutaan kolmikantakaupaksi. Kolmikantakaupassa on kolme verovelvollista, mutta jokaisen näistä tulee olla rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi eri jäsenvaltioissa. Kolmikantakaupassa tavara myydään kaksi kertaa peräkkäin. Myyjä A myy tavaran verovelvolliseksi toisessa jäsenvaltiossa rekisteröityneelle yritykselle B, joka taas myy tavaran ostajalle C, joka on taas rekisteröitynyt verovelvolliseksi jossain muussa jäsenvaltiossa, kuin missä A ja B on rekisteröitynyt. Normaalisti tavara liikkuisi A:lta B:lle ja B:ltä edelleen C:lle, mutta kolmikantakaupassa tavara liikkuu suoraan A:lta C:lle. (Verohallitus 2007 a, 13–14)

Jos kolmikantakauppatilanteita varten ei olisi laadittu yksinkertaistettua menetelmää, B olisi verovelvollinen yhteisöhankinnasta ja tavaran edelleenmyynnistä C:n jäsenvaltiossa. Yksinkertaisen menetelmän avulla ostajan, jolla ei ole kotipaikkaa taikka kiinteää toimipaikkaa kuljetuksen päättymisvaltiossa, ei tarvitse rekisteröityä kyseisessä valtiossa. Tästä johtuen ostaja C on velvollinen myyjän B puolesta suorittamaan veroa tavarasta kuljetuksen päättymisvaltiossa ja myös oikeutettu vähentämään suorittamansa veron, jos hankinta on tehty C:n verovelvolliseen liiketoimintaan. (Verohallitus 2007 a, 13–14)

Myyntitositteessa B:ltä C:lle tulee olla maininta kolmikantakaupasta sekä B:n ja C:n alv-numero, muuten tämä yhteisöhankinta ei ole B:lle veroton. Vain siinä tapauksessa, että kaikki kolme kaupan osapuolta ovat rekisteröityneet eri jäsenvaltioissa, ja tavara liikkuu suoraan A:lta C:lle, voidaan kauppaa käsitellä kolmikantakauppana, muuten kauppaan sovelletaan muita säännöksiä. (Verohallitus 2007 a, 13–14)

3.5 Intrastat

Yritys saattaa joutua yhteisömyynneistä ja –hankinnoista ilmoitusvelvolliseksi kuukausittaiseen Intrastat-ilmoitukseen. Intrastat on tilastointijärjestelmä, jolla tilastoidaan EU:n jäsenvaltioiden välinen kaupankäynti. Jäsenvaltioiden välistä kaupan käyntiä nimitetään sisäkaupaksi ja kauppaa kolmansien maiden kanssa nimitetään ulkokaupaksi. Ulkokaupan tiedot Tullilaitos saa tullausjärjestelmästä,

joten niitä ei tarvitse erikseen ilmoittaa Tullilaitokselle. Tullilaitos kokoaa ulko- ja sisäkaupan tilastotiedot ja laatii niistä Suomen virallisen ulkomaankauppatilaston. Näitä tilastoja käyttävät hyväkseen muun muassa julkisen ja yksityisen sektorin päätöksentekijät. (Tullihallitus 2009 a, 1)

Suomessa ilmoitusvelvollisuuden kynnyсарvo oli vuonna 2009 tuonnin osalta 200 000 € ja viennin osalta 300 000 €. Jäsenvaltiot saavat itse päättää kynnyсарvot viennin että tuonnin osalta kuitenkin niin, että mahdollisimman monet pienet yritykset vapautuisivat ilmoitusvelvollisuudesta. Ilmoittamisen alkamisajankohdat katsotaan erikseen, eli yritys voi olla ilmoitusvelvollinen vain esimerkiksi myyneistä. Yrityksen ei itse tarvitse pitää huolta rajoista, vaan Tulli ilmoittaa yritykselle, milloin ilmoitusvelvollisuus alkaa. Tulli saa tiedot kuukausittain verottajalta verovelvollisen tekemän valvontailmoituksen perusteella. Kun Tullilaitokselta tulee ilmoitus tilastointivelvollisuudesta, velvollisuus jatkuu keskeytyksettä ja päättyy silloin, kun Tullilaitos lähettää ilmoituksen velvollisuuden päättymisestä. Tullilaitos tekee joka vuosi keväällä tarkistukset tilastointivelvollisuudesta edellisvuotta koskevien alv- ja tilastointitietojen perusteella. (Tullihallitus 2009 a, 2-3)

4 VIENTI JA TUONTI YHTEISÖN ULKOPUOLELTA

Tässä luvussa käsitellään viennin eri tilanteita sekä vientiin liittyviä lomakkeita. Tavaroiden maahantuonnista selvitetään yleisesti maahantuonti sekä siihen liittyvät maksut ja arvonlisäverojen määräytyminen. Myös verottomat varastointimenetelmät käsitellään tässä luvussa.

4.1 Vienti

Kun puhutaan viennistä, tarkoitetaan tavarakauppaa Euroopan yhteisön ulkopuolelle eli kolmansiiin maihin. Vientikauppa EU:n ulkopuolelle on säädetty verottomaksi. (Verohallitus 2004, 1)

Viennin tilanteita on neljä erilaista. Ensimmäisessä tilanteessa myyjän huolehtii kuljetuksessa. Tällöin myynnin verottomuuden ehtona on se, että tavara viedään yhteisön ulkopuolelle myyjän/myyjän toimeksiantajan toimesta ja tavara luovutetaan ostajalle vasta yhteisön ulkopuolella. Ostajana voi olla elinkeinonharjoittaja, muu oikeushenkilö tai yksityishenkilö, eikä ostajan kotipaikalla ole väliä verottomuuteen. Yhteisön ulkopuolelta tulevalle yksityishenkilölle pystyy luovuttamaan Suomessa verottomana tavaroita, kunhan myynnissä noudatetaan tax-free-menettelyä. (Verohallitus 2004, 3)

Toisessa tilanteessa kuljetus yhteisön ulkopuolelle tapahtuu ostajan toimeksiannosta. Verottomuuden edellytyksenä on tavarahan luovutus Suomessa itsenäiselle kuljetusliikkeelle ostajan tekemästä toimeksiannosta sekä tavarahan suora kuljetus yhteisön ulkopuolelle. Kuljetuksen tapahtuessa ostajan toimeksiannosta, ostajana voi olla luonnollinen henkilö tai yhteisö ja ostajan kotipaikalla ei ole merkitystä. Vientiselvitys tulisi tehdä ostajan nimissä, koska kuljetus tehdään ostajan toimeksiannosta, joten Tullin yhteisten sääntöjen mukaan viejänä voi olla vain yhteisön jäsenvaltiossa oleva henkilö tai yritys. Tämän vuoksi ostajan pitäisi olla Suomesta tai toisesta jäsenvaltiosta, jollei vientiasiakirjoihin merkitä viejäksi jäsenvaltiossa oleva myyjä. Kun kuljetus tapahtuu ostajan toimeksiannosta, myyjän tulisi saada näytöksi poistumisesta rahtikirjat ja ostajan kuljetusliikkeeltä saama lasku sekä kopio poistumispaikan viranomaisten kuittaamasta sähköisestä vientilomakkeesta. (Verohallitus 2004, 4)

Kolmannessa tilanteessa tavara myydään ex -works -ehdolla. Ex-works tilanteessa myyjä luovuttaa tavaran ostajalle jo yhteisön alueella. Verottoman myynnin edellytyksenä on, että ostaja on elinkeinonharjoittaja jäsenvaltiosta tai kolmansista maista eikä ole arvonlisäverovelvollinen Suomessa. Edellytyksenä on myös se, että tavara noudetaan Suomesta ja tavara viedään välittömästi pois yhteisön alueelta. Samalla tavalla, kuin kuljetuksessa ostajan toimeksiannosta, ostajan pitäisi olla jostain jäsenvaltiosta tai vientiselvitys tulisi tehdä jäsenvaltiossa sijaitsevan myyjän nimissä. Tällä kuljetusehdolla ei pysty myymään yksityishenkilöille verottomana muuten, kuin tax-free-menetelmällä. Myyjälle riittää näytöksi kopio sähköisestä vientilomakkeesta, ja näyttö siitä, ettei ostaja ole verovelvollinen Suomessa. (Verohallitus 2004, 5)

Viimeisessä tilanteessa myynti ostajalle tapahtuu niin sanotun rahtityöliikkeen kautta. Tavara toimitetaan ostajan toimeksiannosta ja ostajaa veloittaen elinkeinonharjoittajalle työsuorituksen tekemistä varten sekä tavaran kuljettamista edelleen yhteisön ulkopuolelle. Myynnin verottomuuden edellytyksenä on se, että ostajan kotipaikka on muualla kuin Suomessa eikä ostaja ole arvonlisäverovelvollinen Suomessa, tavara toimitetaan elinkeinonharjoittajalle työsuoritusta varten, jonka jälkeen tavara toimitetaan yhteisön ulkopuolelle. Tässä tilanteessa ostajana voi olla elinkeinonharjoittaja, muu oikeushenkilö tai yksityishenkilö. Työsuoritusta, jonka elinkeinonharjoittaja tekee ostajan toimeksiannosta, voidaan käsitellä myös verottomana, koska tavara viedään yhteisön ulkopuolelle heti työsuorituksen jälkeen. Näytöksi verottomuudesta myyjä tarvitsee selvityksen siitä, että ostaja on ulkomaalainen sekä kopion vientiasiakirjoista. (Verohallitus 2004, 5-6)

4.2 Sähköinen vienti-ilmoitus

Vienti-ilmoitukset EU:n ulkopuolelle ovat muuttuneet sähköisiksi alkaen 1.11.2009. Kaikista suorista ja epäsuorista vienneistä on annettava sähköinen vienti-ilmoitus käyttäen joko sähköisiä sanomia tai vaihtoehtoisesti Tullin Internet-sivuilta löytyvällä Internet-ilmoituksella. (Tullihallitus 2009 b) Suoralla vientimenettelyllä tarkoitetaan sitä, että tavaran lähtö- ja poistumispaikka ovat samassa jäsenvaltiossa. Epäsuorassa vientimenettelyssä lähtö- ja poistumispaikka ovat eri jäsenvaltiossa. (Tullihallitus 2009 c)

4.2.1 Poikkeus sähköiseen vienti-ilmoitukseen

Luvussa 4.2.1 mainittiin, että kaikista vienneistä tulee tehdä sähköinen vienti-ilmoitus. Sähköisten vienti-ilmoitusten lainsäädännössä on poikkeus alle 1 000 €:n arvoisista postipaketeista. Alle 1 000 €:n arvoisista postipaketeista ei tarvitse antaa sähköistä vienti-ilmoitusta Tullille. Poikkeuksena tähän ovat postipaketit, jotka sisältävät:

- Feoga(maataloustuki)-vientejä
- erityismenettelyyn kuuluvia tuotteita, esimerkiksi korjattavaksi lähetettävät tuotteet
- vientikieltojen- tai rajoitusten alaisia tuotteita
- kaupalliset vientilähetykset, jotka toimitetaan säännöllisesti erissä ja jotka muodostavat yhden kokonaisuuden.

Postipaketista, joka sisältää edellä mainittuja tuotteita, on tehtävä sähköinen vienti-ilmoitus, vaikka niiden arvo ei ylittäisikään 1 000 euron arvoa.(Tullihallitus 2009 d)

4.2.2 Sähköisen vienti-ilmoituksen edut

Myyjällä täytyy olla näyttö jokaisesta vientikaupasta, että tavara on lähtenyt yhteisön ulkopuolelle. Jollei myyjällä ole näyttöä tästä, joutuu myyjä käsittelemään myynnin kotimaan myyntinä. Ennen sähköistä vienti-ilmoitusta yleisin hyväksytty näyttö oli tullilmoitus eli SAD-lomake, jonka lähtö- ja poistumispaikan tulliviranomaiset olivat leimanneet. Ongelmaksi SAD-lomakkeen näyttönä käyttämisessä saattoi tulla se, että lomaketta ei palautettu viejälle vaan viejän piti itse pitää huolta, että lomake palautettiin. (Verohallitus 2004:2) Uuden sähköisen vienti-ilmoituksen myötä viejä saa sähköisesti poistumisvahvistetun luovutus päätöksen, jolla voidaan todentaa myynnin arvonlisäverottomuus verottajalle.(Tullihallitus 2009 c)

4.3 Vientiin rinnastettavia tilanteita

Arvonlisäverotuksessa on vientiin rinnastettavia tilanteita, joita käsitellään verottomina. Tällaisia ovat tilanteet, joissa on kyse tavaran luovutuksesta takuu- tai

muun vastaavan sitoumuksen antaneen ulkomaalaisen elinkeinonharjoittajan, joka ei ole Suomessa verovelvollinen ja yhteisöhankealuetta koskeissa mainitut myynnit vesi- ja ilma-aluksille sekä erilaiset myynnit matkailijoille esimerkkinä tax-free-myynti. (Verohallitus 2004, 6-8)

4.4 Tavaroiden maahantuonti

Tavaroiden maahantuonnilla tarkoitetaan tavaroiden tuontia yhteisön ulkopuolelta yhteisön alueelle. Tavaroiden maahantuonti katsotaan verotettavaksi Suomessa, jos tavara on Suomessa sen saapuessa yhteisön alueelle. (Pipatti & Vaahtera 1998, 128) Tavaroiden maahantuonnista joutuu pääsääntöisesti maksamaan tullimaksun sekä arvonlisäveron, jotka Tulli perii. (Tullihallitus 2009 e)

Maahantuonnin arvonlisäveroa ei tarvitse maksaa AVL 94 b § mukaan, jos tavaroiden maahantuojana on elinkeinonharjoittaja ja tavaroiden kuljetus päättyy toisessa jäsenvaltiossa sekä tavara on yhteisömyyntinä veroton. (Verohallinto 2008)

4.4.1 Tullimaksut

Tavaroiden tullausarvo perustuu pääsääntöisesti tavarasta maksettavaan hintaan. Tähän hintaan sisältyy myös tavaroiden kuljetuskustannukset EU:n ensimmäiselle tuloalueelle. Tullin perimät tullit maahantuoduista tavaroiden osalta ovat yleensä arvotulleja. Arvotulleista tuleva maksu lasketaan prosenttimääränä tavaroiden tullausarvosta. (Tullihallitus 2009 e)

Arvotullien lisäksi on jostain tavaroiden osalta maksettava paljoustulli. Eräitä paljoustullien laskuperusteita ovat tavaroiden paino tai kappalemäärä. Tuoreet vihannekset, hedelmät, kasvi- ja hedelmävalmisteet ja osa viineistä on sidottu tulohintajärjestelmään. Tulohintajärjestelmässä tullien määrä on sidottu maahantuonnin tulohintaan, jossa tullien määrä lasketaan tulohinnan suuruuden mukaan. Muita Tullihallinnolle maksettavia maksuja ovat maatalouden maksuosa, sokerin lisätulli, jauhojen lisätulli, polkumyynti- ja tasoitustulleja ja ylimääräisiä tuontitulleja. Tuotteet, jotka tulevat tietyistä maista tai alueelta, kuuluvat etuustullijärjestelmään, jossa tavaroiden osalta maksetaan pienempää tullia tai se on poistettu kokonaan. Osasta maahantuoduista tavaroiden osalta joutuu maksamaan valmisteveron. Näihin kyseisiin tava-

roihin kuuluvat muun muassa alkoholi ja nestemäiset polttoaineet. Myös Suomessa valmistetuista valmisteveron alaisista tuotteista joutuu maksamaan valmisteveron. (Tullihallitus 2009 e)

4.4.2 Arvonlisäveron määräytyminen

Maahantuodun tavaran veronperusteeseen eli tavaran hintaan lisätään kuljetus-, lastaus-, purkaus- ja vakuutuskustannukset sekä muut tuontiin liittyvät kustannukset ensimmäiseen Suomessa olevaan määräpaikkaan saakka. Tästä saadaan tavaran tullausarvo, josta lasketaan tavaralle kertyvät tullit, verot sekä muut mahdolliset maksut lukuun ottamatta arvonlisäveroa. Kun tullausarvoon lisätään tavaralle kertyneet tulli- sekä muut maksut, saadaan tavaran kokonaissumma, josta lasketaan arvonlisävero sen verokannan mukaisesti, johon maahantuotu tavara kuuluu. (Tullihallitus 2009 e)

4.4.3 Verottomat varastointimenetelmät

Varastointimenettelyyn voidaan asettaa tavarat, jotka tuodaan yhteisön ulkopuolelta, tai vaihtoehtoisesti yhteisön ulkopuolelta tulevat tavarat voidaan siirtää vapaa-alueelle tai vapaavarastoon. Varastointimenettelyjä ovat tullivarasto ja väliaikainen varastointi. Varastointimenettelyyn asetut tavarat tai vapaa-alueelle tai vapaavarastoon siirrettyjä tavaroita ei tarvitse maahantuoda ja niistä ei tarvitse maksaa maahantuonnin yhteydessä arvonlisäveroa. (Ahlajärvi ym. 2002, 76)

Vapaa-alueella tai vapaavarastossa olevien tavaroiden myynti on verotonta, ja siellä olevien tavaroihin kohdistuvat työsuoritukset ovat myös myynnin lisäksi verotonta. Verottomuuden edellytetään se, ettei tavaroita siirretä myyntiin liittyen pois vapaavarastosta tai vapaa-alueelta. Sellainen tavaran myynti, joka muodostaa siirrettäessä maahantuonnin, on poikkeus edellä mainittuun edellytykseen, koska maahantuonnista joutuu maksamaan arvonlisäveron. Tullivarastossa suoritettava tavanomainen käsittely on myös verotonta, mutta sen suorittamiseen tarvitaan tullivarastolupa. (Ahlajärvi ym. 2002, 76)

Tavaroiden siirto pois varastosta tai vapaa-alueelta on pääsääntöisesti verollista. Verojen maksu ei eroa normaalista tavaran maahantuonnista. Tavaroiden siirrosta

ei tarvitse maksaa veroa, jos tavara siirretään vastaavanlaiseen menettelyyn toiseen yhteisömaahan. Verotonta on myös myynti, jossa tavarat siirretään vapaa-alueelle tai vapaavarastoon ennen niiden vientiä yhteisön ulkopuolelle. Tässä tapauksessa myyjä asettaa tavarat tarvittaessa tullikoodeksin mukaiseen vientimenettelyyn. (Ahlajärvi ym. 2002, 76–77)

Myös yhteisömaista tulleisiin tavaroihin voidaan soveltaa lähes vastaavia veroetuja ja verovarastojen avulla. Verovarastoon voidaan asettaa yhteisötavaroita eli normaaleja yhteisön alueelta hankittuja tavaroita tai sellaisia yhteisön ulkopuolelta tulleita tavaroita, jotka on tullattu yhteisön alueella, ja näin niistä on tullut yhteisötavaroita. Verovarastoon voidaan asettaa ainoastaan arvonlisäverolaissa mainittuja tavaroita. Sellaisiin tavaroihin, jotka myydään suoraan varastosta kulutukseen, ei voi soveltaa verovarastointia. Tähän sääntöön on poikkeuksena laivakauppiaiden varastot. Tällaisissa varastoissa olevat tavarat on tarkoitettu myytäväksi esimerkiksi satamissa sijaitsevista verottomien tavaroiden myymälöistä. (Ahlajärvi ym. 2002, 77)

Tavaroiden myynti verovarastosta on verotonta. Verovarastoon siirrettävien tavaroiden myynti sekä tavaroiden yhteisöhankinta on myös verotonta. Verovarastossa sijaitseviin tavaroihin kohdistuvat palvelujen myynti on verotonta. Jos varastossa olevia tavaroita jalostetaan niin, että ne eivät ole enää laissa mainittuja verovarastointiin soveltuja tavaroita, varastointimenettely päättyy ja tavarosta joutuu maksamaan arvonlisäveron. Varastointimenettely päättyy silloin, kun tavarat siirretään pois varastosta paitsi silloin, kun ne siirretään Suomessa olevaan toiseen verovarastoon. Varastointimenettelyn päättyessä maksetaan tavarosta arvonlisävero. (Ahlajärvi ym. 2002, 77)

5 PALVELUKAUPPA

Luvussa käydään läpi palvelukaupan myyntimaasäännökset, jotka ovat voimassa 31.12.2009 saakka. Tämän jälkeen astuvat voimaan uudet palveluiden myyntimaasäännökset, joiden tulisi helpottaa yritysten välistä kauppaa.

5.1 Myyntimaasäännökset

Palveluiden verotuspaikka selvitetään myyntimaasäännösten avulla. Myyntimaasäännösten avulla palvelut pyritään saamaan sen maan arvonlisäveron piiriin, jossa palvelut on tosiasiallisesti kulutettu. Palveluiden myyntimaasäännöksessä palvelun myyntimaa selvitetään yleissäännöksen sekä erityissäännösten avulla. Palvelut, joista ei ole erikseen erityissäännöstä ALV 65–69 §: ssä, sovelletaan näihin palveluihin myyntimaasäännösten yleissääntöä. (Verohallitus 2007 c, 2)

5.1.1 Yleissäännös

Myyntimaasäännösten yleissääntöä sovelletaan muun muassa tarjoilupalvelujen, kampaamo- ja parturipalvelujen, eläinlääkäripalvelujen ja matkatoimistopalvelujen myynnissä. Yleissäännön mukaan palvelu on verotettava Suomessa, jos se luovutetaan täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos myyjän kotipaikka on Suomessa, mutta palvelua ei luovuteta Suomessa tai ulkomailla sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, palvelu kuuluu Suomen arvonlisäveron piiriin ja kuuluu näin verotettavaksi Suomessa. Pääasiallisesti palvelu katsotaan verotettavaksi Suomessa, jos myyjänä suomalainen elinkeinonharjoittaja. Vain niissä tapauksissa, jolloin palvelu luovutetaan suomalaisen elinkeinonharjoittajan ulkomailla sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, palvelu ei kuulu verotettavaksi Suomessa. (Verohallitus 2007 c, 3)

Jos ulkomaalaisella elinkeinonharjoittajalla on kiinteä toimipaikka Suomessa, katsotaan palvelu verotettavaksi Suomessa vain, jos palvelu luovutetaan täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Rakennus- ja asennustoimintaa harjoittavalle ulkomaalaiselle elinkeinonharjoittajalle muodostuu kiinteä toimipaikka Suomeen, jos yhden tai useamman peräkkäisen urakointikohteiden kesto on yli 9 kuukautta. Tällöin elinkeinonharjoittajan kiinteäksi toimipisteeksi katsotaan urakointikohteet. (Verohallitus 2007 c, 3)

Kuljetuskaluston vuokrauspalvelussa myyntimaa selvitetään pääsääntöisesti yleissäännön mukaan, mutta kahdessa poikkeuksessa kuljetuskaluston vuokrauspalvelut verotetaan niiden tosiasiallisessa kulutusmaassa. Ensimmäisessä poikkeuksessa palvelun myynti verotetaan Suomessa, jos yleissäännön mukaan vuokrauspalvelu olisi myyty yhteisön ulkopuolella, mutta vuokrauspalvelu kulutetaan tosiasiallisesti Suomessa. Toisessa poikkeuksessa palvelu ei veroteta Suomessa, jos vuokrauspalvelu kulutetaan tosiasiallisesti yhteisön ulkopuolella, mutta yleissäännön mukaan palvelu tulisi verottaa Suomessa. Kuljetuskalustoksi katsotaan kuorma-autot ja muut ajoneuvot sekä muu niihin liittyvä kuljetuskalusto esimerkiksi kuljetussäiliöt ja kontit. (Verohallitus 2007 c, 3-4)

5.1.2 Erityissäännökset

Kiinteistöön kohdistuvat palvelut verotetaan siinä maassa, jossa kiinteistö sijaitsee. Säännöstä sovelletaan kaikkiin niihin palveluihin, jotka voidaan kohdistaa tiettyyn kiinteistöön. Kiinteistöön kohdistuviksi palveluiksi katsotaan muun muassa:

- rakennus-, korjaus ja suunnittelupalvelut
- kiinteistönvälitys, -arviointi, ja muut kiinteistöön liittyvät asiantuntijapalvelut
- kiinteistön vuokraus
- majoituspalvelut
- huolto-, puhtaanapito-, isännöinti-, kirjanpito- ja muut kiinteistöhallintapalvelut.

Erityissäännös on ensisijainen, ja se ohittaa muut palveluun kohdistuvat myyntimaasäännökset. Rakentamispalvelu katsotaan myydyksi siinä maassa, jossa rakentaminen tapahtuu. Erityissäännöksen ollessa ensisijainen joutuu elinkeinonharjoittaja rekisteröitymään verovelvolliseksi siihen jäsenmaahan, jossa rakentaminen tapahtuu, jollei ole jo valmiiksi rekisteröitynyt kyseiseen maahan. (Verohallitus 2007 c, 4)

Henkilökuljetuspalveluiden verotus ratkaistaan myös erityissäännösten avulla. Henkilökuljetuspalvelut katsotaan myydyksi ja verotettavaksi Suomessa, jos kul-

jetus alkaa ja päättyy täällä. Kuitenkin verottomiksi katsotaan sellaiset henkilökuljetuspalvelut, joissa kuljetus menee suoraan Suomesta ulkomaille ja ulkomailta suoraan Suomeen sekä kauttakuljetukset. Henkilökuljetuksen verottomuuteen ei vaikuta se, tapahtuuko kuljetus yhteisön alueelle vai sen ulkopuolelle. Suorakuljetuksen Suomeen tai Suomen ulkopuolelle ei katsota keskeytyvän teknisten syiden vuoksi, joten ne voidaan käsitellä silti verottomina. Verottoman kuljetuspalveluiden myyjän ei itse tarvitse suorittaa kuljetusta vaan hän voi ostaa osan tai koko kuljetuksen muilta yrittäjiltä. Kuljetusyritysten myymien kuljetuspalveluiden myyntimaa selvitetään sen tekemien kuljetussopimusten avulla. Verottomiksi henkilökuljetuspalveluiksi katsotaan myös risteilyt kansainvälisille vesille. (Verohallitus 2007 c, 4-5)

5.2 Immateriaalipalvelut

Immateriaalipalvelut verotetaan Suomessa, jos ne on myyty elinkeinonharjoittajalle ja luovutettu tämän Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Immateriaalipalvelu verotetaan Suomessa, jos ostajan kotipaikka on Suomessa, eikä sitä ei ole luovutettu elinkeinonharjoittajan Suomessa tai ulkomailla sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Jos ostajan kotipaikka on yhteisön ulkopuolella ja palvelu luovutetaan Suomen ulkopuolella olevaan kiinteään toimipaikkaan, ei immateriaalipalvelun myynnin katsota kuuluvan Suomen arvonlisäveron piiriin. Tämä säännös koskee sekä elinkeinonharjoittajia että muita tahoja muun muassa yksityishenkilöitä. Tämän säännöksen mukaan suomalaisen elinkeinonharjoittajan ostama immateriaalipalvelu yhteisön ulkopuolella olevalta elinkeinonharjoittajalta, katsotaan kuuluvan verotettavaksi Suomessa, jos se on luovutettu ostajan Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. (Verohallitus 2007 c, 8-9)

Kun immateriaalipalveluja myydään yksityishenkilöille ja muille elinkeinonharjoittajille, joiden kotipaikka on yhteisön alueella, määräytyy palvelun myyntimaa yleissäännön mukaan. Silloin myyntimaasäännösten mukaan palvelu on verotettava Suomessa, jos se luovutetaan myyjän Suomessa olevasta kiinteästä toimipaikasta. Palvelu verotetaan Suomessa myös siinä tapauksessa, että

sitä ei luovuteta myyjän kiinteästä toimipaikasta, mutta myyjän kotipaikka on Suomessa. (Verohallitus 2007 c, 8)

Immateriaalipalveluja ovat seuraavat palvelut:

- tekijänoikeuden, patentin, lisenssin, tavaramerkin ja muiden samantyylisten oikeuksien luovuttaminen
- mainos- ja ilmoituspalvelut
- konsultointi-, tuotekehittely-, suunnittelu-, kirjanpito-, tilintarkastus-, kirjoitus-, piirustus- ja käännöspalvelut, oikeudelliset palvelut sekä muut sellaiset palvelut
- automaattinen tietojenkäsittely ja atk-ohjelman tai atk-järjestelmän suunnittelu- tai ohjelmointipalvelu
- tietojen luovutus
- notariaatti- ja perintä- ja muut rahoitustoimintaan liittyvät palvelut
- työvoiman vuokraus
- muun irtaimen esineen kuin kuljetuskaluston vuokraus
- velvollisuus pidättäytyä ensimmäisessä kohdassa tarkoitetun tekijän- tai muun sellaisen oikeuden käyttämisestä tai tietyn liiketoiminnan harjoittamisesta
- aineettoman oikeuden luovuttamiseen tai muihin edellä mainittuihin palveluihin liittyvät välityspalvelut.

(Verohallitus 2007 c, 8)

6 VUONNA 2010 VOIMAAN ASTUNEET MUUTOKSET

Luvussa käydään läpi uudet palveluiden myyntimaasäännökset sekä sähköiseksi hakemukseksi muuttunut ulkomaalaispalautus. Palveluiden myyntimaasäännösten pääsäännöt, erityissäännökset ja säännöt kuluttajille myydyissä palveluissa tullaan käsittelemään. Ulkomaalaispalautuksen käsittelyssä käydään läpi yleisesti hake-
musta.

6.1 Uudet palveluiden myyntimaasäännökset

Palveluiden myyntimaasäännökset muuttuivat vuoden 2010 alusta alkaen. Muutoksella pyritään estämään veronkiertoa sekä välttämään myyjien tarvetta rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi toiseen jäsenvaltioon. (Elinkeinoelämän keskusliitto 2009)

Muutoksen myötä elinkeinonharjoittajille myytävät palvelut verotetaan pääsääntöisesti siinä maassa, mihin ostaja on sijoittautunut. Myynteihin sovelletaan käänteistä verovelvollisuutta eli ostaja suorittaa veron myyjän puolesta. Osassa palveluita on myyntimaan pääsäännöstä poikkeava myyntimaasäännös. Näissä tapauksissa palvelu verotetaan siinä jäsenvaltiossa, missä palvelu tosiasiallisesti kulutetaan tai kuluttajille myyty tavaroiden yhteisökuljetus verotetaan siinä maassa, mistä kuljetus alkoi. Kuluttajille myytävät palvelut verotetaan jatkossakin siinä maassa, mihin myyjä on sijoittautunut. (Verohallitus 2009)

Uusien säännösten tullessa voimaan, täytyy palveluiden myynnit ja hankinnat ilmoittaa tarkemmin uuteen kausiveroilmoitukseen. Ne palvelut, joihin sovelletaan pääsääntöä, täytyy ilmoittaa erikseen kausiveroilmoitukseen. Kausiveroilmoituksessa erikseen ilmoitettavat pääsäännön mukaiset palveluiden myynnit täytyy ilmoittaa yhteenvetoilmoituksessa yhteisömyyntien lisäksi. Yhteenvetoilmoituksessa palvelumyynnit erotetaan muista siinä ilmoitettavista myynneistä koodilla. Samalla myös yhteenvetoilmoitusjakso pituus lyhenee kolmesta kuukaudesta yhden kuukauden mittaiseksi sekä ilmoitus pitää toimittaa Verohallinnolle jo seuraavan kuukauden 20:nteen päivään mennessä. (Sigfrids 2009)

6.1.1 Pääsääntö yritysten välisessä kaupassa

Yritysten välisissä palveluiden myynneissä verotuspaikka muuttuu palvelun myyjän liiketoiminnan kotipaikasta ostajan liiketoiminnan kotipaikaksi. Jos myyjä suorittaa palvelut ostajan kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee eri yhteisön jäsenvaltiossa, jossa on ostajan kotipaikka, palveluiden suorituspaikaksi ja samalla verotuspaikaksi katsotaan ostajan kiinteä toimipaikan sijaintivaltio. Jos palvelu suoritetaan sellaisessa paikassa, jossa ostajalla ei kiinteää toimipaikkaa tai liiketoiminnan suorituspaikkaa, katsotaan palveluiden suorituspaikaksi paikka, jossa ostajalla on kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka. (Neuvoston direktiivi 2008/8/EY)

6.1.2 Erityissäännökset yritysten välisessä kaupassa

Pääsäännöstä poikkeaviin palveluihin kuuluvat muun muassa seuraavat palvelut:

- kiinteistöön kohdistuvat palvelut
- kuljetuspalvelut ja niiden liitännäispalvelut
- irtaimen esineeseen kohdistuvat palvelut
- kuljetusvälineen vuokraus
- ravintola- ja ateriapalvelut
- välityspalvelut
- EU:n ulkopuolelle myydyt immateriaalipalvelut, sähköiset palvelut ja telepalvelut. (Neuvoston direktiivi 2008/8/EY)

Pääsääntöisesti kyseisten palveluiden suorituspaikaksi katsotaan se paikka, jossa palvelut tosiasiallisesti tapahtuvat. Poikkeuksena tähän on kuljetusvälineiden vuokraus. Lyhytaikaisessa kuljetusvälineen vuokrauksessa katsotaan palvelun suorituspaikaksi se paikka, jossa kulkuneuvo on tosiasiaassa on annettu asiakkaan käyttöön. Lyhytaikaiseksi vuokraukseksi luetaan vuokraukset, joissa kulkuneuvon jatkuva hallinta tai käyttö kestää enintään 30 päivää. Aluksissa lyhytaikaiseksi vuokraukseksi katsotaan vuokraus, joka kestää enintään 90 päivää. Jos ostaja on verovelvollinen, sovelletaan vuokrauspalveluun myyntimaasäännösten pääsääntöä. (Neuvoston direktiivi 2008/8/EY)

6.1.3 Palveluiden myynnit kuluttajille

Kuluttajille myytävien palveluiden suorituspaikka on se paikka, jossa palvelun suorittajalla eli myyjällä on liiketoimintansa kotipaikka. Kun palvelu suoritetaan myyjän kiinteästä toimipaikasta, joka sijaitsee eri paikassa kuin liiketoiminnan kotipaikka, katsotaan palveluiden suorituspaikaksi paikka, jossa myyjän kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos palvelu suoritetaan muualla kuin myyjän liiketoiminnan kotipaikasta tai kiinteästä toimipaikasta, katsotaan palveluiden suorituspaikaksi paikka, jossa myyjällä on kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka. (Neuvoston direktiivi 2008/8/EY)

6.2 Ulkomaalaispalautuksen sähköistyminen

Lähteenä olen käyttänyt kohdissa 6.2, 6.2.1 ja 6.2.2 Neuvoston direktiiviä 2008/9/EY. Ulkomaalaispalautusta eli hidasta takaisinhakua haetaan sellaisista maista, joihin yritys ei ole rekisteröitynyt verovelvolliseksi. Palautushakemukset yhteisön jäsenvaltioihin sähköistyivät vuoden 2010 alusta alkaen. Tämän jälkeen paperisia palautushakemuksia ei enää hyväksytä. Sähköisessä järjestelmässä palautushakemus tehdään yrityksen sijoittautumisvaltion Verohallinnon sähköisessä järjestelmässä eli suomalaiset yritykset tekevät hakemuksen Suomen Verohallinnon järjestelmässä. Hakemuksen sähköistyessä haku-aika pitenee kesäkuun viimeisestä päivästä syyskuun viimeiseen päivään. Palautushakemus tehdään erikseen niihin maihin, joista yritys on saanut verollisen laskun.

Jotta verovelvollinen olisi oikeutettu saamaan palautusta maksamistaan arvonlisäveroista, tulee hänen täyttää seuraavat edellytykset: hakijalla ei ole palautusjäsenvaltiossa palautusajanjakson aikana taloudellisen toimintansa kotipaikkaa eikä kiinteää toimipaikkaa, josta olisi suoritettu liiketoimia eikä ole suorittanut palautusjäsenvaltiossa sellaisia tavaroiden luovutusta taikka palveluiden suoritusta, josta olisi velvollinen suorittamaan veroa. Näihin tavaroiden luovutuksiin sekä palveluiden suorituksiin ei huomioida kuljetuspalveluita niihin liittyviä liitännäispalveluja eikä tavaroiden luovutuksia ja palveluiden suorituksia henkilölle, joka on verovelvollinen.

Verovelvollinen on oikeutettu saamaan palautusta maksamistaan arvonlisäveroista siltä osin, kuin ne hankittu liiketoiminnan harjoittamiseen. Verovelvollinen ei voi saada palautusta, jos arvonlisäveron määrä on laskutettu virheellisesti eikä sellaisista tavaroiden luovutuksista tai palveluiden suorituksista, jotka on vapautettu tai voidaan vapauttaa verosta. Palautusjäsenvaltioon sijoittamaton elinkeinonharjoittaja ei voi saada parempia vähennysoikeuksia, kuin palautusjäsenvaltioon sijoittautunut elinkeinonharjoittaja.

6.2.1 Hakemuksen sisältö

Palautushakemuksussa on oltava seuraavat tiedot:

- hakijan nimi ja täydellinen osoite sekä sähköiset yhteystiedot
- kuvaus/selvitys hakijan harjoittamasta liiketoiminnasta, jota varten tavarat/palvelut on hankittu
- hakemuksen palautusajanjakso
- selvitys siitä, ettei hakija ole suorittanut jäsenvaltioissa sellaisia liiketoimimia, josta hänen tulisi suorittaa veroa.
- arvonlisäveronumero tai verorekisterinumero
- täydelliset pankkitiedot.

Lisäksi hakemukseen on annettava jokaisesta palautusjäsenvaltiosta sekä jokaisesta laskusta tai tuontiasiakirjasta seuraavat tiedot:

- tavaroiden luovuttajan tai palveluiden suorittajan nimi
- täydellinen osoite ja arvonlisäveronumero tai verorekisterinumero
- palautusjäsenvaltion etuliite
- asiakirjan päiväys ja numero
- veron peruste, arvonlisäveron määrä sekä sovellettaessa vähennykseen liittyviä rajoituksia
- vähennettävän arvonlisäveron määrä annettuna paikallisessa valuutassa
- soveltuvissa tapauksissa laskettu vähennettävä osuus ilmaistuna prosentteina
- hankittujen tavaroiden tai palveluiden laatu.

Hankittujen tavaroiden tai palveluiden laatu merkitään hakemukseen koodeilla. Neuvoston antamassa direktiivissä näitä koodeja on kymmenen, mutta osa maista on jo ilmoittanut, että tulee käyttämään suurempaa määrää koodeja. Palautusjäsenvaltio voi vaatia hakijaa toimittamaan palautushakemuksen mukana jäljennöksen laskusta/tuontiasiakirjasta, jos sen veron perustana oleva määrä on vähintään 1 000 €. Polttoainelaskuissa rajana on 250 €. Palautusjäsenvaltiolla on myös oikeus pyytää alkuperäisiä laskuja, jos heillä on perusteltuja epäilyjä tietyn vaatimuksen pätevyyden ja oikeudellisuuden osalta. Tähän eivät päde aikaisemmin mainitut rajat 1 000 € ja 250 €. Palautusjäsenvaltio voi myös pyytää muita lisätietoja neljän kuukauden kuluessa hakemuksen vastaanottamisesta, jos valtio katsoo, että päätöksen tekemiseen tarvittavia tietoja puuttuu.

6.2.2 Palautusajanjakso

Palautusajanjakson pituus on enintään kalenterivuosi tai vähintään kolme kalenterikuukautta. Hakemus voidaan tehdä myös alle kolmen kuukauden ajanjaksolta, jos kyseessä oleva ajanjakso on kalenterivuoden jäljellä olevat kuukaudet ja kyseisen maan säännöt sen. Palautushakemuksen palautettavan osuuden tulee olla vähintään 400 €, jos palautusajanjakso on vähintään kolme kuukautta, mutta lyhyempi kuin kalenterivuosi. Palautushakemuksen ollessa kalenterivuoden mittainen tai sen jäljellä oleva ajanjakso, tulee haettavan palautuksen oltava vähintään 50 €.

7 EMPIRIAOSA

Luvussa kuvaillaan yrityksen myynti- että ostoprosessia sekä toiminnanohjausjärjestelmän hyväksikäyttämistä varsinkin prosessin lopussa. Luvussa on esimerkkien ja niihin perustuvien laskelmien avulla osoittamaan prosessin tärkeyttä. Luvussa on kerrottu myös yrityksen valmistautumisesta uusien palveluiden myyntimaasäännösten noudattamiseen.

7.1 Arvonlisäveroprosessin kuvaus

7.1.1 Toiminnanohjausjärjestelmässä olevat verokoodit

Yrityksessä käytetään toiminnanohjausjärjestelmää, jota hyväksikäyttäen on pyritty vähentämään arvonlisäverotukseen liittyvien virheiden määrä sekä osto- että myyntitapahtumissa. Toiminnanohjausjärjestelmässä tehdyt laskut täyttävät suoraan jo yleiset laskumerkintävaatimukset.

Toiminnanohjausjärjestelmään tehtävissä kirjauksissa käytetään hyödyksi verokoodeja. Järjestelmään on laitettu tieto kirjanpitotileistä, joiden kanssa tulee käyttää verokoodeja, esimerkiksi ostoihin liittyvien kirjausten yhteydessä tulee verokoodeja käyttää. Verokoodien avulla järjestelmä laskee muun muassa veron osuuden tositteen loppusummasta ja siirtää maksettavan tai palautettavan veron kirjanpitotilille. Verokoodissa on tieto muun muassa käytettävästä veroprosentista ja mille kirjanpitotilille veron osuus pitää kirjata.

Järjestelmään on rakennettu eri veroprosenteille ja säännöille oma verokoodi. Se, että eri verosäännöille on tehty omat verokoodit johtuu siitä, että näin pystytään helpottamaan raportointia. Esimerkiksi yhteisöhankintoihin ja yhteisöpalveluihin voisi käyttää samaa verokoodia, koska molemmissa tapauksissa sovelletaan käänteistä verovelvollisuutta, mutta suuressa määrässä laskuja on helpompi tehdä eri verokoodit, koska näin saadaan järjestelmästä raportti, josta näkee erikseen yhteisöhankinnoista ja -palveluista tulevien arvonlisäverojen määrä. Tämän ansiosta manuaalisen työn osuutta on pystytty pienentämään. Tällaisen listan saanti järjestelmästä nopeuttaa veroilmoitusten tekoa ja parantaa ilmoitusten luotettavuutta.

7.1.2 Myynnin arvonlisäveroprosessin kuvausta ja siihen liittyviä riskejä

Yrityksen myynnin arvonlisäveroprosessiin kuuluu sekä sisäisiä että ulkoisia sidosryhmiä. Arvonlisäveroprosessi alkaa ostajasta eli asiakkaasta ja loppuu veroviranomaisiin. Prosessiin kuuluu myös myyjä, laskuttaja, yrityksen arvonlisäverosioiden hoitajat, mahdolliset veroedustajat ja toimittajat. Jokainen prosessiin kuuluva taho kontrolloi lakien ja säädösten noudattamista. Yrityksen sisäiset ryhmät valvovat, että yrityksessä noudatetaan säännöstöjä. Riippuen siitä, mistä ulkoisesta ryhmästä on kyse, ulkoiset ryhmät katsovat joko yrityksen tai omalta näkökulmasta säännösten noudattamista. Asiakas ja myyjäyrityksen toimittajat katsovat asioita omasta näkökulmasta, että säännöksiä noudatetaan, kun taas myyjäyrityksen veroedustajat katsovat asioita asiakasyrityksensä näkökulmasta varmistaen, että kaikkia mahdollisia säännöksiä noudatetaan. Viimeisempänä tahona on lopullinen arvonlisäverojen oikeellisuudesta päättävä elin eli veroviranomaiset.

Koska arvonlisäverojen oikein laskuttaminen on myyjän vastuulla, tulee laskutuksessa olla tarkkaavainen, varsinkin jos laskuttaa myynnin ilman arvonlisäveroa. Myyjällä on suuri riski silloin, kun laskuttaa liiketapahtuman arvonlisäverotta. Tässä on riskinä se, että joutuu tilittämään liiketapahtumasta arvonlisäveron valtiolle, muttei saa ostajalta perittyä takaisin maksamaansa arvonlisäveroa.

Myyntien laskutuksessa yrityksen tulee miettiä muun muassa seuraavia asioita:

- Mistä tavara lähtee ja minne se on menossa.
- Liittyykö palvelun myynti kiinteään vai irtaimeen omaisuuteen.
- Mihin maahan ostaja on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi.
- Mahdollinen rekisteröitymisvelvollisuus palveluiden suorittamisesta kiinteään omaisuuteen.

Yhteisömyynneissä sekä tavaroiden että palveluiden myynnissä tulee huolehtia, että ostajan veronumero on voimassa. Vuoden 2010 alusta alkaen myyjän täytyy tehdä yhteenvetoilmoitus kolmen kuukauden raportoinnin sijasta kuukausittain, jonka ansiosta ostajan arvonlisäveronumeron virheellisyys tulee nopeammin myy-

jän tietoisuuteen. Tämän ansiosta pystytään nopeammin puuttumaan väärin laskutettuun myyntiin ja saamaan oikea arvonlisäveronumero ostajalta tai vaihtoehtoisesti laskuttamaan arvonlisäverolla, mikäli arvonlisäveronumeroa ei saada ostajalta. Koska Suomen veroviranomaiset tulevat perimään niin sanottua sakkomaksua, jos yhteenvetoilmoituksessa on virheellinen arvonlisäveronumero, on myyjän kannattavampaa varmistaa ostajan arvonlisäveronumeron oikeellisuus jo ennen laskutusta.

Jos myyjä laskuttaa myynnin kolmikantakauppana, kannattaa varmistua, että kyseessä on todella kolmikantakauppatilanne eikä yhteisömyynti tai kotimaan myynti. Se, että tavara viedään toiseen jäsenvaltioon kolmannen osapuolen tiloihin ensimmäisen myyjän toimesta, ei tee myynnistä kolmikantakauppaa. Huomioitavaa kolmikantakaupassa on se, että jokaisen kolmesta osapuolesta täytyy olla rekisteröityneenä eri jäsenvaltioihin. Jos näin ei ole, täytyy jokin myyntiketjun vaiheista laskuttaa arvonlisäverolla. Esimerkiksi suomalainen B ostaa ruotsalaiselta A:lta tavaraa ja A kuljettaa tavarat suomalaisen C:n tiloihin Suomeen. Ruotsalaiselle A:lle tämä on yhteisömyyntiä Suomeen, mutta suomalainen B ei laskuta myyntiänsä kolmikantakauppana eikä näin ilman arvonlisäveroa vaan myynti B:ltä C:lle tulee laskuttaa kotimaan myyntinä.

Tavaroiden myynnissä EU:n ulkopuolelle tulee myyjällä olla vientiasiakirjat näyttääkseen toteen laskun verottomuusperusteen. Myyjän kuljettaessa tavarat ulos EU:n alueelta ei vientiasiakirjojen saaminen ole ongelma varsinkaan sen jälkeen, kun vienti-ilmoitukset muuttuivat sähköisiksi. Niissä tilanteissa, joissa myyjä ei kuljeta tavaroita EU:n ulkopuolelle, vientiasiakirjojen saaminen saattaa olla hankalampaa. Koska myyjällä täytyy olla vientiasiakirjat viennin verottomuuden osoittamiseksi, voi niiden puuttuminen tulla myyjälle kalliiksi. Jos myyjältä puuttuu myyntitapahtumasta vientiasiakirjat, täytyy myynti käsitellä kotimaisena myyntinä ja siitä tulee maksaa arvonlisävero valtiolle, vaikka arvonlisäveron määrää ei saataisi enää perityksi ostajalta.

Myyjän tulee laittaa laskuihin myös arvonlisäverottomuuden tai käännetyn verovelvollisuuden peruste. Verottomuusperusteessa kannattaa mieluummin mainita direktiivi tai säännös, johon verottomuus perustuu ennemmin, kuin mainita las-

kuun sijoittumisvaltionsa lakipykälän. Koska direktiivien pykälät tulisi kaikkien tietää ennemmin, kuin jonkin muun jäsenvaltion lait, näin saadaan yhtenäisempi raportointi myyjän ja ostajan välillä. Ostajan on helpompi raportoida oikein, eikä myyjälle tai ostajalle tule mahdollisia lisäselvityspyyntöjä viranomaisilta eriävistä raportoinneista.

7.1.3 Ostons arvonlisäveroprosessin kuvausta ja siihen liittyviä riskejä

Ostojen arvonlisäveroprosessiin kuuluu sekä yrityksen ulkopuolisia ryhmiä sekä sisäisiä ryhmiä. Ulkoisista ryhmiksi luetaan toimittajat, veroedustajat ja veroviranomaiset. Yrityksen sisäisiksi ryhmiksi katsotaan ostajat, laskunkäsittelijät ja yrityksen arvonlisäveroasioiden hoitajat. Samalla tavalla kuin myyntiprosessissa, yrityksen sisäiset ryhmät katsovat asioita yrityksen kannalta. Ulkoisissa ryhmissä mahdollinen veroedustaja katsoo asioita asiakasyrityksenä näkökulmasta, toimittaja omasta näkökulmasta ja veroviranomainen on lopullinen päättäjä, joka katsoo asiat laajemmin.

Impulssi prosessin alkamiseksi alkaa tavaran tai palvelun tilaajalta eli ostajalta. Ostaja tilaa toimittajalta tavaran tai palvelun sekä ilmoittaa tilausta tehdessä toimittajalle yrityksen arvonlisäveronumeron. Yrityksen ollessa rekisteröitynyt useampaan kuin yhteen maahan, täytyy ostajan antaa toimittajalle sen maan arvonlisäveronumero, jota kyseisessä hankinnassa kuuluu käyttää. Jotta ostaja antaisi toimittajalle oikean arvonlisäveronumeron, täytyy hänen mieltä muun muassa seuraavia asioita:

- jääkö kyseinen tavara samaa maahan, kuin mistä se on hankittu
- liikkuuko tavaran maiden rajojen yli, mihin maahan tavara on menossa
- onko palvelu ostettu Suomeen rekisteröityneeltä yritykseltä, toiseen EU-maahan rekisteröityneeltä yritykseltä vai EU:n ulkopuolelle sijoittuneelta yritykseltä.

Jos tavara jää siihen maahan, mistä se on ostettu, tulee myyjälle antaa sen maan arvonlisänumero ja myyjä laskuttaa myynnin kyseisen maan verolla. Jos tavara taas liikkuu toiseen maahan, tulee tietää meneekö tavara EU:n ulkopuolelle vai toiseen EU-maahan. Jos tavara menee toiseen EU-maahan, kyseessä on yhteisö-

hankinta ja ostajan tulee antaa myyjälle sen maan arvonlisäveronumero, johon tavarat menevät. Mikäli tavara menee EU:n ulkopuolelle, tavara tulee vientiselvittää ulos EU:n alueelta. Jos tavara myydään eteenpäin kolmannelle osapuolelle EU:n ulkopuolelle, kannattaa etukäteen selvittää kyseisen EU:n maan verosäännöksiä, tuleeko jokin ketjun vaiheesta laskuttaa kyseisen maan arvonlisäverolla. Näin välttää mahdolliset jälkiverotukset ja kulut.

Uusien palveluiden myyntimaasäännösten mukaan palveluiden suoritusmaalla ei ole enää irtaimessa omaisuudessa väliä, vaan tärkein on toimittajan rekisteröitymistä. Jos sekä palveluita ostavan että myyvän yrityksen kiinteä toimipaikka on Suomessa, tulee suoritettu palvelu laskuttaa Suomen arvonlisäverolla, vaikka palvelun suorituspaikka olisi esimerkiksi Japanissa. Jos palveluita myyvän yrityksen kiinteä toimipaikka on toisessa EU:n jäsenvaltiossa ja ostajan Suomessa, tulee palvelu veloittaa palveluiden yhteisöhankintana. Laskun tulee tällöin olla arvonlisäveroton, ja laskussa tulee olla maininta palvelun verottomuuden perusteesta, aivan kuten muissakin verottomissa laskuissa. Ostajan tulee tällöin maksaa palvelusta arvonlisävero sijoittautumisvaltioonsa myyjän puolesta. Ostajalla on vähennysoikeus maksamastansa arvonlisäverosta, jos palvelu on ostettu arvonlisäverolista toimintaa varten.

Vaikka laskujen arvonlisäverojen oikeellisuus on myyjän vastuulla, on ostajan oman edun mukaista valvoa laskujen oikeellisuutta mahdollisten arvonlisäverotappioiden minimoimiseksi. Vaikka olisi maksanut myyjän laskuttaman arvonlisäveron, mutta arvonlisävero on väärin laskutettu, ostajalla ei ole vähennysoikeutta arvonlisäverosta. Myöskään siinä tapauksessa, että myyjä on laskuttanut väärällä suuremmalla arvonlisäveroprosentilla, ei ostajalle tule vähennysoikeutta koko arvonlisäveron määrästä vaan ostaja saa vähentää ainoastaan sen määrän, joka arvonlisäveron määrä olisi oikealle veroprosentilla laskettuna.

7.1.4 Esimerkilaskelmia

Kaikkien yritysten tulisi järjestää huolella arvonlisäveropuolen valvonta. Jokainen lasku, josta yritys ei saa takaisin maksamaansa arvonlisäveroa, tulee yritykselle ylimääräiseksi kuluksi ja pienentää samalla yrityksen tulosta.

Laskelma 1. Yritys saa arvonlisäverollisia ostolaskuja Kreikasta, koska on tekemässä suurta rakennusprojektia Kreikassa. Yritys teettää suuren osan töistä ulkopuolisilla alihankkijoilla, ja saa alihankkijoilta verolliset laskut tekemistään töistä. Ostolaskuja on tullut nettona 950 000 euron arvosta ja tuosta summasta laskettu Kreikan veron osuus on 19 %:n verokannalla 180 500 €. Veron osuus on kirjattu verosaatavaksi ja laskujen nettosummat on kirjattu kulutileille.

Kreikassa on tiukat säännöt siitä, milloin lasku on alkuperäinen. Laskun pitää olla kreikan kielellä ja siinä tulee lukua kreikaksi alkuperäinen lasku ja olla alkuperäisleima ja myyjän allekirjoitus. Näiden lisäksi Kreikassa tulee ”rei’ittää” laskut, jotta ne katsotaan alkuperäisiksi. Yritys ei saanut sellaisia alkuperäisiä ostolaskuja toimittajiltansa, jotka Kreikan veroviranomainen hyväksyisi alkuperäisiksi. Kreikan veroviranomaiset hylkäävät yrityksen hakemuksen saada maksetut arvonlisäverot takaisin. Yritys joutuu kirjaamaan laskujen veron osuuden 180 500 euroa kuluksi.

Laskelma 2. Yritys on myymässä toiseen EU-maahan palkkeja yhteisömyyntinä rakennusfirmalle. Myynnin arvo on 500 000 euroa. Yritys saa ostajalta heidän ALV-numeronsa, jotta pystyy myymään tavarat yhteisömyyntinä eli ilman arvonlisäveroa. Yritys lähettää ostajalle tavarat ja saa maksun ostajalta palkeista. Myyjä ilmoittaa yhteisömyyntinsä valvontailmoituksessa ja vuoden neljänneksen yhteenvetoilmoituksessa. Verohallitus ottaa yhteyttä yhteenvetoilmoituksen jättämisen jälkeen. ALV-numero, jonka ostaja on antanut yritykselle, ei ole voimassa. Yritys yrittää saada ostajalta heidän voimassaolevaa ALV-numeroa onnistumatta siinä. Yrityksen täytyy veloittaa kyseinen myynti Suomen verolla, koska yhteisömyynnin kaikki ehdot eivät täyty. Yritys lähettää verollisen laskun ostajalle, jossa veron osuudeksi Suomen verokannalla 22 % tulee 110 000 euroa. Pitkään kestäneen arvonlisäverojen perintäprosessin aikana ostajana ollut rakennusfirma joutuu konkurssiin, ja näin ollen myyjäyritys joutuu kirjaamaan arvonlisäveron määrän kuluksi myynnillensä.

Laskelma 3. Yritys on tekemässä Virossa sijaitsevaan rakennukseen asennustyötä. Asennuksen kokonaisarvo arvonlisäveroineen on 1 557 000 €. Myyjä on saanut ostajalta pankkitakauksen, jonka arvo on 1 297 500 €, joka on asennuksen netto-

arvo. Ostaja ei lopulta pystynyt maksamaan myyjällä asennustyöstä tullutta laskua, joten myyjä saa pankkitakauksen avulla myyntinsä nettoarvon takaisin. Koska pankkitakaus oli tehty vain asennuksen nettoarvolle eikä kokonaisarvolle, myyjältä jäi saamatta myyntinsä arvonlisävero-osuus, jonka myyjä on joutunut jo tilitämään Viron veroviranomaisille. Näin yritykselle jäi tulokseen vaikuttavaksi kuluksi myynnin arvonlisäveron osuus eli 259 500 €.

Malli A. Malliyrityksen tuloslaskelma esimerkkivuodelta silloin, kun laskelmien 1-3 arvonlisäveroja ei tarvitse kirjata yrityksen kuluksi.

TULOSLASKELMA Malliyritys Oy

1.1.2007–31.12.2007

LIIKEVAIHTO	50,000,000
Liiketoiminnan muut tuotot	50,000
Liiketoiminnan kulut	43,000,000
LIIKEVOITTO	7,050,000
Rahoitustuotot ja –kulut	30,000
VOITTO ENNEN SATUNNAISERIÄ	7,080,000
Satunnaiserät	0
VOITTO ENNEN TILINPÄÄTÖS-	
SIIRTOJA JA VEROJA	7,080,000
Tilinpäätössiirrot	0
Välittömät verot	1,837,000
TILKAUDEN VOITTO	5,243,000

Malli tuloslaskelma B. Yrityksen tuloslaskelma esimerkkivuodelta, kun laskelmi-
en 1-3 arvonnäkökulma joudutaan kirjaamaan yritykselle kuluksi.

TULOSLASKELMA Malliyritys Oy

1.1.2007–31.12.2007

LIIKEVAIHTO	50,000,000
Liiketoiminnan muut tuotot	50,000
Liiketoiminnan kulut	43,550,000
LIIKEVOITTO	6,500,000
Rahoitustuotot ja –kulut	30,000
VOITTO ENNEN SATUNNAISERIÄ	6,530,000
Satunnaiserät	0
VOITTO ENNEN TILINPÄÄTÖS-	
SIIRTOJA JA VEROJA	6,530,000
Tilinpäätössiirrot	0
Välittömät verot	1,694,000
TILKAUDEN VOITTO	4,836,000

Mallituloslaskelmien A:n ja B:n tilikauden voittojen ero on 407 000 euroa. Yrityksen liikevoitto laski 550 000 euroa kulukirjausten jälkeen. Mallissa A Yrityksen EBIT-prosentti eli liikevoittoprosentti on tässä tapauksessa 14,1 %. Malli tuloslaskelmassa yrityksen liikevoittoprosentiksi tulee 13 %. Yrityksen liikevoittoprosentti laski tuloslaskelmasta A tuloslaskelmaan 1,1 prosenttiyksikköä. Liikevoittoprosentti lasketaan kaavalla: Liikevoitto/liikevaihto.

7.2 Palveluiden myyntimaasäännösten muuttuminen ja sen vaikutus yrityksiin

Vuoden 2010 alusta alkaen astuu voimaan uusi laki palveluiden myyntimaasäännöistä. Uusi laki tulee helpottamaan EU:n jäsenmaiden välistä palvelukauppaa. Palveluiden yhteisömyynnit tulevat muuttumaan arvonlisäverottomaksi myyjälle, kuten ne ovat olleet jo tavaroiden yhteisömyynneissä. Arvonlisäveron tilitys velvollisuus siirtyy myyjältä ostajalle, joka joutuu tilittämään arvonlisäveron sijoittautumisvaltioonsa myyjän sijasta eli myynteihin sovelletaan käänteistä verovelvollisuutta. Tällä pyritään helpottamaan EU:n sisäkauppaa sekä estämään veronkiertoa. Myyjälle tämä tarkoittaa laskuttamisen helpottumista, mutta samalla raportointi veroviranomaisille lisääntyy. Yhteenvedoilmoitus tulee tehdä joka kuukausi kolmen kuukauden raportointijakson sijasta ja ilmoitukseen tulee raportoida myös palveluiden yhteisömyynnit. Suurin haaste yrityksille muuttuvassa lainsäädännössä on se, että lakien hyväksyminen EU:n jäsenmaissa tapahtuu vain viikkoja ennen kuin laki astuu voimaan. Yritykset joutuvat valmistautumaan muutokseen Neuvoston Direktiivin ja hallituksen esityksen perusteella, vaikeivät tiedä minkälaiseksi lopullinen sijoittautumisvaltionsa laki muodostuu.

Valmistautuminen noudattamaan uutta lakia heti sen voimaantullessa on yrityksille suuri projekti. Toisin kuin voisi kuvitella, valmistautuminen tarkoittaa yrityksille muutakin kuin uuden verokoodin avausta toiminnanohjausjärjestelmään. Yrityksen tulee saada järjestelmäänsä uudet verokoodit, saada järjestelmä laskuttamaan oikein siinä olevien tietojen perusteella sekä raportointi tulisi saada oikeellisenä ja hyvälaatuisena järjestelmästä.

Yrityksen asiakasrekisteri tulisi myös käydä läpi. Asiakasrekisterissä olevien asiakkaiden arvonlisäveronumeroiden oikeellisuus pitää tarkastaa. Asiakasrekisteris-

sä oleville virheellisille ja puuttuville arvonlisäveronumeroille täytyy pyytää asiakkaalta oikea arvonlisäveronumero. Toinen vaihtoehto on pyytää asiakkaan arvonlisäveronumero heti asiakkaalta ilman, että tarkistaa sen oikeellisuuden. Tämän huono puoli on se, että kaikki asiakkaat eivät välttämättä vastaa kyselyyn senkä siitä johtuen saatetaan käyttää virheellistä arvonlisäveronumeroa.

Jos asiakkailta ei saada voimassaolevaa arvonlisäveronumeroa, täytyy palveluiden myynnit laskuttaa vuoden 2010 alusta alkaen Suomen arvonlisäverolla. Samalla tulisi myös tarkistaa, onko asiakas verotettava asiakas vai kuuluuko asiakas jonhonkin verottomuusperusteen alle. Verotettavalla asiakkaalla tarkoitetaan sellaista asiakasta, jolle tulisi myydä tavarat kotimaan arvonlisäverolla, jos asiakas olisi rekisteröitynyt samaan maahan myyjän kanssa. Verottomia asiakkaita ovat muun muassa kansainvälisillä vesillä liikkuva alus ja asiakas, joka sijaitsee tietyillä EU:n ulkopuolisilla alueilla esimerkiksi Ahvenanmaalla. Nämä tiedot vaikuttavat asiakkaan laskutukseen.

Yrityksen tulee kartoittaa, minkälaisia palveluja yrityksestä on asiakkaan mahdollista ostaa, ja kuuluvatko myytävät palvelut myyntimaasäännösten pääsäännökseen vai poikkeussäännöksiin. Palveluiden kartoituksen tarkoitus on saada selville yrityksen tarve uusille verokoodeille ja minkälaisia mahdollisia muutoksia joutuu tekemään toiminnanohjausjärjestelmään.

Toiminnanohjausjärjestelmän tulee osata laskuttaa oikein arvonlisäverot järjestelmässä olevien tietojen perusteella. Esimerkiksi, jos yritys myy palveluita toisessa EU:n jäsenmaassa rekisteröityneellä yritykselle, täytyy järjestelmän tietää onko kyseessä palvelu, joka kuuluu myyntimaasäännösten pääsääntöön tai poikkeussääntöihin ja sekä se tuleeko palvelu kuitenkin laskuttaa arvonlisäverolla, jos ostajan arvonlisäveronumero puuttuu. Sen lisäksi, että yritys pystyy noudattamaan voimaantulevia myyntimaasäädöksiä, tulee yritykselle hyöty hyvin tehdystä toiminnanohjausjärjestelmän muutoksesta raportoinnissa sekä siinä, että laskutuksessa tulevien virheiden riski pienentyy. Tällä tavoin yritys pystyy säästämään aikaa ja rahaa mahdollisten väärin laskutusten poistumisten ansiosta.

Ongelmana palveluiden myyntimaasäännösten muuttumisessa on se, kuinka sel-laiset laskut tulisi laskuttaa, joissa laskutetaan sekä palvelua että palveluun liitty-vien tavaroiden osuutta esimerkkinä voisi ottaa huoltotyön. Huollossa päätuote on palvelu, mutta siihen saattaa tarvita sijaistuotetta eli varaosia mahdollisesti pal-jonkin. Lakimuutosta tehdessä jäsenvaltiot saivat päättää osasta lakiinsa tulevista pykälistä/momenteista itse. Palveluiden ja tavaran yhteislaskutus on yksi näistä asioista. Jäsenvaltioissa ei ole yhteinäistä lakia/sääntöä siitä, milloin myynti, jossa on sekä palvelua että tavaraa, tulisi laskuttaa arvonlisäverolla. Osassa jäsenvaltioi-ta on prosenttiraja, milloin myyntiä ei enää voi pitää palvelun myyntinä. Tällaisis-sa tapauksissa, joissa veloitetaan palvelua sekä palveluun liittyvää tavaraa, tulee sen maan laista selvittää, voiko työsuorituksen laskuttaa palveluiden yhteisö-myyntinä, vai joutuuko myyjäyrittäjä laskuttamaan suorituksen tavaroiden myynti-nä ja siitä johtuen mahdollisesti rekisteröityä työsuoritusmaahan arvonlisävero-velvolliseksi.

8 YHTEENVETO

Työn teoriaosuudessa kävin läpi kansainväliseen kauppaan liittyviä arvonlisäverosäännöksiä ja uudistuvia palveluiden myyntimaasäännöksiä sekä sähköiseen hakemukseen muuttuvaa ulkomaalaispalautusta. Työn empiriaosuudessa kävin läpi yrityksen arvonlisäveroprosessin ryhmät sekä osto- että myyntiprosessissa. Kuvailin myös yrityksen valmistautumista muuttuviin palveluiden myyntimaasäännöksiin. Empiriasuudessa ongelmana oli selvittää yrityksen arvonlisäveroprosessi. Tässä ongelmallisinta oli löytää kaikki prosessiin liittyvät ryhmät.

Prosessikuvauksen avulla yritys voi selvittää, ovatko kaikki prosessiin liittyvät ryhmät tarpeellisia sekä kuinka prosessia pystyisi tehostamaan. Prosessikuvauksessa kävin läpi prosessiin liittyviä asioita, jotka tulisi ottaa huomioon. Tätä hyväksikäyttämällä yritys pystyy estämään virhetilanteet ennen niiden syntymistä. Prosessikuvauksissa käytiin läpi mahdollisia ongelmakohtia ja niitä hyväksikäyttäen prosessiin liittyvät ryhmät voivat vähentää ketjussa tulevia virheitä. Esimerkien sekä esimerkkeihin liittyvillä laskelmilla pyrin osoittamaan, kuinka tärkeätä yrityksellä on olla toimiva arvonlisäveroprosessi. Prosessin ollessa tehokas virheiden määrä laskee.

Työn teoriaosuudessa lähteenä oli käytetty arvonlisäverotukseen liittyvää kirjallisuutta, arvonlisäverolakia ja luentoa. Näitä lähteitä hyväksikäyttämällä heijastin arvonlisäverotukseen liittyvät säännöt yrityksen prosessikuvaukseen ja prosessissa muistettavia sääntöjä liittyen ostoihin ja myynteihin.

Kuvailemani prosessikuvaus soveltuu keski- ja suurkokoisiin yrityksiin, jotka toimivat myös kansainvälisessä yritysten välisessä kaupassa kotimaan markkinoiden lisäksi. Prosessikuvauksen sovellettavuus pieniin kotimaan markkinoilla toimivilla yrityksillä on huono.

Hyvänä jatkotutkimuksena pitäisin arvonlisäveroprosessin kontrollipisteissä huomattujen virheiden määrän ja virheisiin johtavien syiden määrittäminen. Näiden määrittämisellä pystyttäisiin löytämään uusia keinoja, jolla pystyttäisiin vähentämään virheiden määrää. Tai vaihtoehtoisena jatkotutkimuksena pitäisin suunnit-

telman ja toteutuksen tekemistä kontrollipisteiden tehostamiseen, sitä kuinka saataisiin mahdolliset virheet/puutteellisuudet aikaisemmassa vaiheessa kiinni. Tässä hyötynä olisi nopeampi puuttuminen virheisiin/puutteisiin, ja tämän avulla yritys pystyisi vähentämään mahdollisia arvonlisäverotappioita.

LÄHDELUETTELO

Ahlajärvi, Joki-Korpela, Jokinen, Kontu & Vilppula 2002. Käytännön arvonlisäverotus. KHT-Media Oy, Helsinki.

AVL 1993/1501. Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501

Elinkeinonelämän keskusliitto 2009. Hallituksen esitysluonnos laiksi arvonlisäverotuksessa sovellettavien myyntimaasäännösten ja eräiden muiden säännösten muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta (EK/536/2009)[online], päivitetty 3.7.2009. Saatavilla [www-muodossa](http://www.muodossa) <URL:http://www.ek.fi/www/fi/verotus/index.php?we_objectID=10013>

Neuvoston direktiivi 2008/8/EY

Neuvoston direktiivi 2008/9/EY

Nyrhinen & Äärilä 2002. Nyrhinen, Ritva & Äärilä, Leena 2002. Arvonlisäverotus käytännössä. WSOY, Porvoo.

Pipatti & Vaahtera 1998. Pipatti Mirjami & Vaahtera, Pauli 1998. Arvonlisävero 4.selviytymisopas. Tilintarkastajien kustannus Ernst & Young, Helsinki.

Suomen yrittäjät 2009. Arvonlisäverokannat Suomessa. [online] päivitetty 19.10.2009. Saatavissa [www-muodossa](http://www.muodossa): <URL:<http://www.yrittajat.fi/fi-FI/verotjarahat/verotus/arvonlisaverokannatusuomessa/>>

Tullihallitus 2009 a. Intrastat Suomessa v. 2009. EU-maiden välisen kaupan tilastointi, 1-3. [online]. Saatavilla [www-muodossa](http://www.muodossa):<URL:http://www.tulli.fi/fi/suomen_tulli/ulkomaankauppatilastot/intrastat/liitteet/01_FI_N2009.pdf> Tullihallituksen julkaisema Intrastat-opas 2009, joka on saatavissa Internetistä.

Tullihallitus 2009 b. [online] päivitetty 30.10.2009. Saatavissa [www-muodossa](http://www.muodossa):<URL:<http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/vienti/index.jsp>>

Tullihallitus 2009 c. [online] päivitetty 30.10.2009. Saatavissa [www-](http://www.muodos-)

sa:<URL:http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/vienti/vienti_eun_ulkopuolelle/index.jsp

Tullihallitus 2009 d. [online] päivitetty 30.10.2009. Saatavissa [www-](http://www.muodos-)

sa:<URL:<http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/vienti/postipakettiviennit/index.jsp>

Tullihallitus e. [online] päivitetty 20.10.2009. Saatavissa [www-](http://www.muodossa:)

muodossa:<URL:http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/tuonti/mita_maksaa/index.jsp>

Verohallitus 2002. Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus. [online] päivitetty 20.3.2002. Saatavissa [www-](http://www.muodossa:)

muodossa:<URL:http://www.vero.fi/default.asp?path=5,40&article=864&domain=VERO_MAIN>

Verohallitus 2003. Laskua koskevat vaatimukset arvonlisäverotuksessa. [online] päivitetty 30.6.2003. Saatavissa [www-](http://www.muodos-)

muodos-
sa:<YRL:http://www.vero.fi/default.asp?path=5,40,87&article=2423&domain=VERO_MAIN#5>

Verohallitus 2004. Verohallituksen julkaisu 174.04 6-8, [online] Päivitetty 1.6.2004. Saatavissa [www-](http://www.muodossa:)

muodossa:<URL:<http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=800;62424>>

Verohallitus 2005. Arvonlisäverolain vähäisen laskun enimmäismäärä alenee 250 euroksi. Ohje Dnro 1119/40/2005. [online] päivitetty 6.9.2005. Saatavissa [www-](http://www.muodossa:)

muodossa:<URL:
[http://www.vero.fi/default.asp?path=5,40,87&article=4147&domain=VERO_MA
IN](http://www.vero.fi/default.asp?path=5,40,87&article=4147&domain=VERO_MAIN)>

Verohallitus 2007 a. Verohallituksen julkaisu 175.07. Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. Päivitetty 1.4.2007. [online] Saatavilla [www-](http://www.muodossa:)

muodossa: <URL:
<http://www.vero.fi/download.asp?id=1009;319650>>

Verohallitus 2007 b. Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus-lomake VEROH 9533i/1.2007. Päivitetty vuonna 2007. Saatavissa www-muodossa:<URL: <http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=2099;186138>>

Verohallitus 2007 c. Verohallituksen julkaisu 178.07 Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelukaupassa. Päivitetty 1.1.2007. Saatavissa www-muodossa:<URL: <http://www.vero.fi/download.asp?id=631;205238>>

Verohallinto 2008. Verohallinnon ohje Dnro 1589/40/2008 [online] päivitetty 3.10.2008. Saatavilla www-muodossa: URL:http://www.vero.fi/?article=7452&domain=VERO_MAIN&path=5,40,87&language=FIN

Verohallitus 2009. Muutoksia arvonlisäverotuksessa vuonna 2010.[online] päivitetty 31.8.2009. Saatavilla www-muodossa:<URL:http://www.vero.fi/?path=5,40,89&article=8378&domain=VERO_MAIN>

Luennot

Sigfrids 2009. Ajankohtaiset ALV-asiat. Luento. 29.10.2009