

TAVARAKAUPAN ARVONLISÄVEROTUS

EU:SSA

Case: SEW-Eurodrive Oy

LAHDEN AMMATTIKORKEAKOULU
Liiketalouden koulutusohjelma
Taloushallinto
Opinnäytetyö
2009
Anu Tukia

Lahden ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma

TUKIA, ANU:

Tavarakaupan arvonlisäverotus
EU:ssa
Case: SEW-Eurodrive Oy

Taloushallinnon opinnäytetyö, 48 sivua, 8 liitesivua

Kevät 2009

TIIVISTELMÄ

Tämä opinnäytetyö käsittelee tavarakaupan arvonlisäverotusta Suomessa ja Euroopan Unionissa. Opinnäytetyössä keskitytään case-yrityksen kauppatahtumiin Euroopan Unionin jäsenvaltioiden ja erityisesti Saksan kanssa.

Opinnäytetyössä käydään läpi yksityiskohtaisesti miten arvonlisävero käsitellään case-yrityksen kirjanpidossa, arvonlisäveroilmoituksissa ja Intrastat-ilmoituksissa. Opinnäytetyössä käsitellään yhteisökaupan säännöksiä ja Suomen arvonlisäverolakia. Tutkimusmenetelmänä käytetään case-tutkimusta ja aihetta tarkastellaan case-yrityksen näkökulmasta. Case-yritys on SEW-EURODRIVE-konserniin kuuluva SEW-Eurodrive Oy. Teorian ja case-yrityksen kauppatahtumien avulla perehdytään erilaisiin kansainvälisiin kauppatahtumiin ja niiden käsittelyyn arvonlisäveron osalta.

Kansainvälisissä ketjukaupan tilanteissa arvonlisäveron käsittely on hankalaa. Yrityksen on selvitettävä, mikä valtio on myyntimaa, mikä valtio on tavarankuljetuksen päättymisvaltio eli minkä maan verolainsäädäntöä noudatetaan ja kuka ketjukaupan osapuolista on velvollinen ilmoittamaan arvonlisäveron kyseiseen maahan. Samalla yrityksen tulee selvittää, kuka ketjukaupan osapuolista antaa Intrastat-ilmoituksen yhteisöyhteistyöstä tai yhteisömyynnistä.

Opinnäytetyön tuloksista voidaan todeta, että kansainvälisissä tavarakaupan ketjukauppatahtumissa on tärkeä tietää, miten arvonlisävero määräytyy, kuka osapuolista on yhteisöyhteistyön tekijä ja mihin maahan arvonlisävero tulee suorittaa. Kansainvälistä kauppaa tekevä yritys saattaa joutua tilanteeseen, jossa yritykselle syntyy velvoite rekisteröityä toiseen yhteisömaahan arvonlisäverovelvolliseksi. Työssä todetaan case-yrityksen velvoite rekisteröityä Saksaan arvonlisäverovelvolliseksi.

Avainsanat: kansainvälisen kaupan arvonlisävero, yhteisöyhteistyö, yhteisömyynti, ketjukauppa

Lahti University of Applied Sciences
Faculty of Business Studies

TUKIA, ANU:

Value added taxation on trade in
European Union
Case: SEW-Eurodrive Oy

Bachelor's Thesis in Financial Management, 48 pages, 8 appendices

Spring 2009

ABSTRACT

This thesis deals with international trades' value added tax in Finland and the European Union. This thesis mainly focuses on the case company's international transactions with European Union countries, especially Germany.

This thesis examines, in detail, how value added tax is dealt with in the case company's accounting utilizing the case company's value added tax declarations and Intrastat notices. This thesis also deals with internal trade regulations as well as the value added tax law in Finland. The research method of the study is the case study. The subject of the study is examined from the case company's perspective. The co-operating company, in this study, is SEW-Eurodrive Oy, which is part of the SEW-EURODRIVE group. This thesis examines how value added tax is determined in international trades' different situations with the help of theory as well as the transactions of the case company.

Value added tax handling and processing is difficult in international transactions. A company has to know both the country of sale as well as the country of destination for the goods. Furthermore, a company has to know which country has the right to levy taxes on the goods. And finally, a company has to find out what party in the trade chain gives the Intrastat notices of the transactions.

The research results show that it is important to know how value added tax is determined in the trade chain of international transactions. Who executes an intra-community acquisition and to what country should value added tax be executed in? A company can get into a situation where it has to register as the taxpayer of value added tax in another member country. The study results show that the case company's obligation to register as the taxpayer of value added tax is in Germany.

Key words: international trade's value added tax, intra-community acquisition, intra-community sales, chain trade

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	1
1.1	Arvonlisäverojärjestelmä	1
1.2	Tutkimustavoitteet ja – ongelmat ja aiheen rajaus	3
1.3	Tutkimusmenetelmät ja case-yritys	4
1.4	Tutkielman rakenne	7
2	TAVARAKAUPPA EUROOPAN UNIONISSA	8
2.1	Arvonlisäverotuksen periaatteet	8
2.2	EU:n jäsenvaltiot, yhteisön arvonlisäveroalue ja arvonlisäverokannat	10
2.3	Tavarakaupan myyntimaasäännökset	12
2.4	Laskumerkinnät yhteisökaupassa	12
2.5	Valvontajärjestelmä	14
2.6	Intrastat-järjestelmä	15
2.7	AVL:n asettamat vaatimukset kirjanpidolle ja laiminlyöntien sanktiot	17
3	YHTEISÖKAUPPA JA SEN RAPORTOINTI SUOMESSA	19
3.1	Yhteisömyynti	19
3.2	Yhteisöhankinta	25
4	YHTEISÖKAUPAN ERITYISTILANTEITA	29
4.1	Kolmikantakauppa	29
4.2	Ketjukauppa	32
4.3	Myynnit, joita ei käsitellä yhteisömyynteinä	38
5	REKISTERÖITYMINEN SAKSAAN ARVONLISÄVEROVELVOLLISEKSI	42
6	JOHTOPÄÄTÖKSET	44
	LÄHTEET	49

LYHENNELUETTELO

AVA	Arvonlisäveroasetus 21.1.1994/50
AVL	Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
CLO	Central Liason Office
EU	Euroopan unioni
EY	Euroopan yhteisö
HE	Hallituksen esitys
KOM	Euroopan komission tiedonanto
VAT	Value Added Tax
VIIES	VAT Information Exchange System

KUVIOLUETTELO

KUVIO 1. Lasku- ja tavaraketjuja SEW-Eurodrive Oy:ssä.

KUVIO 2. Yhteisömyynti I SEW-Eurodrive Oy:ssä.

KUVIO 3. Yhteisömyynti II SEW-Eurodrive Oy:ssä.

KUVIO 4. Yhteisöhankinta SEW-Eurodrive Oy:ssä.

KUVIO 5. Kolmikantakauppa SEW-Eurodrive Oy:ssä.

KUVIO 6. Ketjukauppa I SEW-Eurodrive Oy:ssä.

KUVIO 7. Ketjukauppa II SEW-Eurodrive Oy:ssä.

KUVIO 8. Myyntitilanne SEW-Eurodrive Oy:ssä.

KUVIO 9. Yhteisöhankinta ja kotimaan myynti SEW-Eurodrive Oy:ssä.

1 JOHDANTO

1.1 Arvonlisäverojärjestelmä

Arvonlisävero on yleinen kulutusvero. Se kohdistuu lähes kaikkeen tavaroiden ja palvelujen kulutukseen. Vain tiettyjen arvonlisäverolaissa määriteltyjen tavaroiden ja palvelujen myynti on säädetty verottomaksi. Arvonlisäverovelvollisia ovat tavaroita ja palveluja myyvät elinkeinonharjoittajat. Arvonlisäveron ei kuitenkaan ole tarkoitettu jäävän verovelvollisten rasitukseksi, vaan vero oletetaan sisällytettävän hyödykkeiden myyntihintoihin lopullisen kuluttajan maksettavaksi. (Verohallituksen julkaisu 2008.)

Arvonlisäverojärjestelmässä veron kertaantuminen on estetty vähennysoikeuden avulla. Arvonlisäverovelvollinen elinkeinonharjoittaja saa vähentää verollista liike-toimintaansa varten hankittujen hyödykkeiden ostohintaan sisältyvän myyjän suorittaman arvonlisäveron. Valtiolle maksettava vero lasketaan siten, että myynneistä suoritettavasta verosta vähennetään kaikkiin vähennyskelpoisiin ostoihin sisältyvä vero. (Verohallituksen julkaisu 2008.)

Kaikissa Euroopan unionin jäsenvaltioissa sovelletaan arvonlisäverojärjestelmää. Euroopan unionin perustamissopimuksen mukaan EU:n neuvosto antaa yksimielisesti komission ehdotuksesta säännökset liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muista välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta, siltä osin kuin yhdenmukaistaminen on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi. Arvonlisäveron yhtenäistämisen perusdirektiivi oli vuonna 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY. Tätä direktiiviä on sittemmin täydennetty useita kertoja. Kuudes direktiivi on korvattu vuoden 2007 alusta voimaan tulleella uudella arvonlisäverodirektiivillä 2006/112/EY. Uudistuksen tarkoituksena oli selkeyttää direktiivin säännöksiä ja rakennetta, mutta sisällöllisiä uudistuksia siihen ei juurikaan tehty. Direktiivit ovat ns. sekundaari-

lainsäädäntöä eli jäsenvaltioille annettuja ohjeita kansallisen lainsäädännön sisällystä. Osa direktiivin säännöksistä on jäsenvaltioita velvoittavia ja osa vapaaehtoisesti toteutettavia. Suomen liittyessä Euroopan unionin jäseneksi vuoden 1995 alusta lukien arvonlisäverodirektiivi tuli Suomen valtiota sitovaksi. Näin ollen Suomen arvonlisäverolaki ei saa olla ristiriidassa direktiivin pakottavien säännösten kanssa. (112/2006/EY; Äärilä & Nyrhinen 2008, 25, 26.)

Arvonlisäverotuksen alueperiaatteen mukaisena lähtökohtana on, että jokainen valtio voi verottaa vain sen alueella suoritettavia liiketapahtumia. Tämä ilmenee AVL 1 §:stä, jonka perusteella Suomen valtio voi kantaa arvonlisäveroa vain Suomessa tapahtuvista tavaroiden ja palvelujen myynnistä, yhteisöhankinnasta sekä tavaroiden maahantuonnista. (Kallio, Nielsen, Ojala, Saukko & Säaskilahti 2008, 273.)

Tavarakaupassa myyntimaa määräytyy yleisimmin tavarain fyysisen sijainnin perusteella. Myynnistä tai hankinnasta ei suoriteta arvonlisäveroa Suomeen, jos myyntimaasäännökset osoittavat liiketapahtuman tapahtuvan muualla kuin Suomessa. Myyntilaskutus tapahtuu tällöin aina ilman Suomen arvonlisäveroa. Suomalaisen myyjän tulisi kuitenkin vielä tämän jälkeen selvittää, mitä sen valtion lainsäädännöstä säädetään, jossa myynnin katsotaan tapahtuvan. Katsotaanko myynnin myös ko. valtion lainsäädännön mukaan tapahtuvan liiketoimen suoritusvaltiossa? Onko myynti veroton tai verollinen liiketoimen suoritusvaltiossa? Onko suomalaisen myyjän rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi ko. valtion? Samalla tulee selvitettäväksi, voidaanko rekisteröitymiseltä välttyä määränpäämaassa ja millä keinoin suomalainen yritys voi saada hyväkseen mahdollisiin liiketoimen suoritusvaltion paikallisiin hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron. Arvonlisäverotuksen harmonisointi ei valitettavasti ole johtanut edes EU:n alueella läheskään yhdenmukaiseen sääntelyyn eri maissa. (Nivarö 2006, 28; Kallio ym. 2008, 274.)

1.2 Tutkimustavoitteet ja – ongelmat ja aiheen rajaus

Tässä opinnäytetyössä tutkitaan kansainvälisen tavarakaupan arvonlisäverotusta, miten se määräytyy ja miten se käsitellään suomalaisessa yrityksessä Euroopan Unionin jäsenvaltioiden välisissä kauppatapahtumissa. Kyseessä on hankeistettu opinnäytetyö, jossa selvitetään case-yrityksen kansainvälisiä ketjukaupan tapahtumia, niiden arvonlisäveron käsittelyä kirjanpidossa ja arvonlisäveroilmoituksissa, yhteisöhankintojen edelleen laskutusta ja kauppatapahtumien tilastointia.

Opinnäytetyön tarkoitus on selvittää seuraavia tutkimusongelmia:

- Miten case-yrityksessä käsitellään arvonlisävero erilaisissa kansainvälisissä kauppatapahtumissa?
- Pitääkö case-yrityksen rekisteröityä Saksaan arvonlisäverovelvolliseksi?

Tutkimusongelmat aiheuttavat seuraavia alaongelmia, joita on myös tarkoitus selvittää:

- Mitä ilmoituksia kauppatapahtumista pitää antaa verohallinnolle ja milloin?
- Miten kauppatapahtumat tilastoidaan?
- Miten erilaiset ketjukaupan tilanteet edelleen laskutetaan asiakkailta?
- Mitä velvollisuuksia rekisteröitymiseen liittyy?
- Voisiko toimitus- ja laskutusketjun suunnitella niin, ettei syntyisi rekisteröitymisvelvoitetta?

Opinnäytetyö rajataan pelkästään kansainväliseen tavarakauppaan. Tutkielma ei käsittele kansainvälistä palvelukauppaa, asennettuna myytyjä tavaroita, kansainväliseen kauppaan liittyviä lukuisia erityissäännöksiä kuten varastointimenettelyjä tai vesi- ja ilma-aluksiin liittyviä kauppatapahtumia. Kauppatapahtumia kuvaavissa kuvioissa selvitetään vain case-yrityksen kauppatapahtumat eikä esimerkiksi muiden yritysten laskutusta käsitellä.

1.3 Tutkimusmenetelmät ja case-yritys

Tutkimusmenetelmänä on case-tutkimus. Case-tutkimus on empiirinen tutkimus, jossa tarkastellaan yhtä tapausta tai useita tapauksia yksityiskohtaisesti. Aineistoa kerätään useita metodeita käyttämällä, mm. havainnoimalla, haastatteluilla ja dokumentteja tutkien. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2004, 125, 126.)

Opinnäytetyössä selvitetään teorian ja case-yrityksen kansainvälisten kauppatapahtumien avulla miten arvonlisävero määräytyy ja miten sitä käsitellään kirjanpidossa, arvonlisäveroilmoituksissa, tilastoinnissa ja edelleen laskutuksessa. Opinnäytetyössä verrataan lähdemateriaaleista kerättyä teoreettista tietoa case-yrityksen kauppatapahtumiin. Tavoitteena on soveltaa tätä kautta kerättyä tietoa case-yrityksen kauppatapahtumiin.

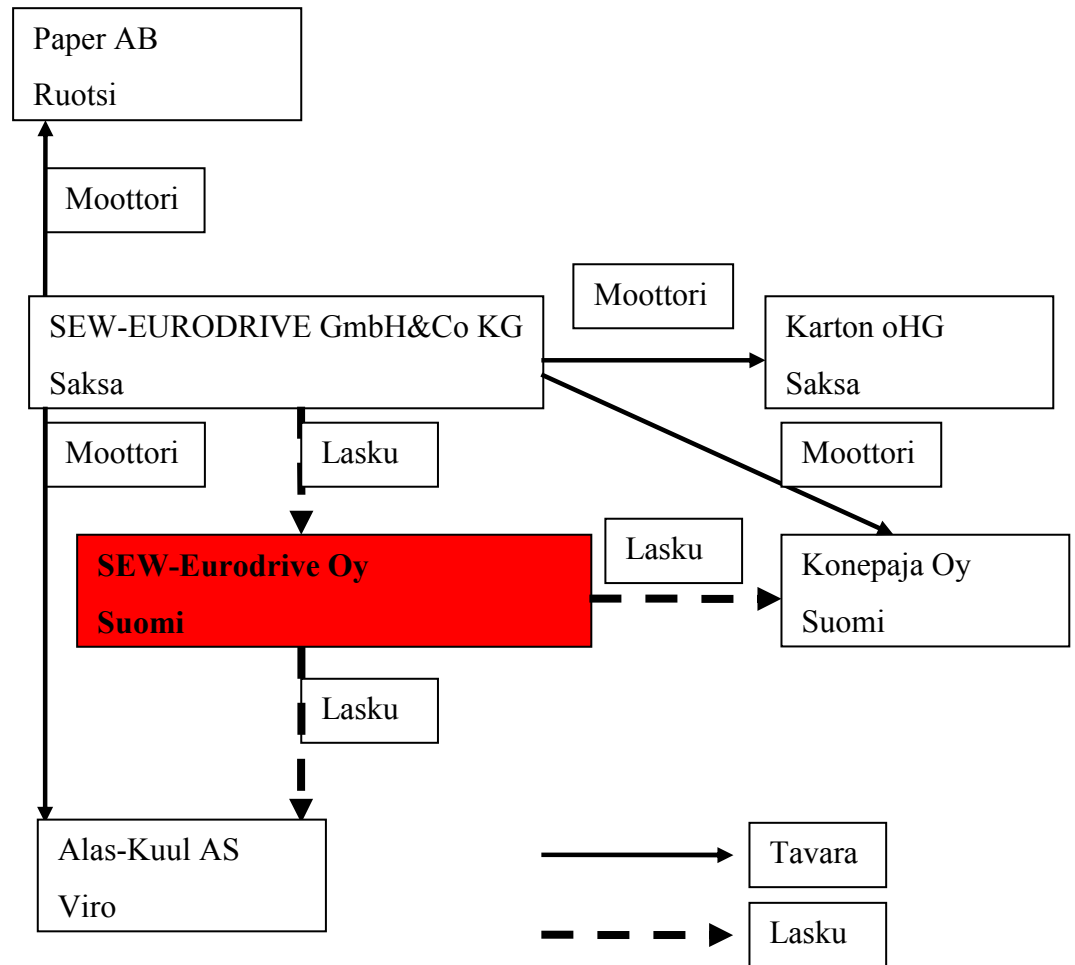
Opinnäytetyön viitekehyksen muodostavat Suomen arvonlisäverolaki, verohallituksen julkaisut ja Euroopan neuvoston arvonlisäverodirektiivi. Lähdeaineistona käytetään aiheeseen liittyvää kirjallisuutta, Euroopan komission tiedonantoja, case-yrityksen kauppatapahtumia, avoimia haastatteluja case-yrityksen kirjanpitäjän kanssa ja case-yrityksen emoyhtiöltä SEW-EURODRIVE GmbH&Co KG:ltä kyselyn avulla saatuja tietoja Saksan arvonlisäverokäytännöstä.

Kansainvälisestä arvonlisäverotuksesta on tehty opinnäytetöitä, mm. Reea Hätönen: Kansainvälinen arvonlisäverotus EU:n jäsenmaiden välisessä kaupankäynnissä ja Sari Lahtinen: Arvonlisäverotus ulkomaankaupassa. Tämä tutkielma eroaa aiemmin tehdyistä opinnäytetöistä siten, että tässä tarkastellaan yksityiskohtaisesti kauppatapahtumien arvonlisäveron käsittelyä ja perehdytään kauppatapahtumien tilastointiin sekä ketjukaupan tilanteisiin. Opinnäytetyössä selvitetään myös Saksaan arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymistä.

Case-yrityksenä on SEW-Eurodrive Oy. SEW-Eurodrive Oy on osa käyttötekniikkaan erikoistunutta kansainvälistä SEW-EURODRIVE-konsernia, jolla on jakelu- ja tukiverkosto kaikissa maanosissa. Tuoteohjelma koostuu vaihdemoottoreista, teollisuusvaihteista, taajuusmuuttaja- ja servokäyttöistä sekä hajautetun käyttöautomaation tuotteista. Suomeen yritys on perustettu 1975. Pääkonttori ja kokoonpanotehdas toimivat Hollolassa, aluekonttorit Helsingissä, Vaasassa ja Rovaniemellä. Tilikaudella 2007/2008 SEW-Eurodrive Oy:n palveluksessa oli 70 henkilöä ja liikevaihto oli noin 29 miljoonaa euroa. (SEW-Eurodrive Oy 2008.)

Kokoonpanossaan tarvitsemistaan komponenteista suurimman osan SEW-Eurodrive Oy hankkii emoyhtiöltään SEW-EURODRIVE GmbH&Co KG:ltä Saksasta. Konsernin tuotantolaitokset sijaitsevat Saksassa, Ranskassa, Brasiliassa, USA:ssa, Kiinassa ja Suomessa sekä kokoonpanotehtaat ja myyntikonttorit yli 40 maassa ympäri maailmaa. Konsernissa työskentelee yhteensä yli 12 000 henkilöä eri puolilla maailmaa. SEW-EURODRIVE on käyttötekniikan automaation markkinajohtaja liikevaihdon ollessa noin 1,8 miljardia euroa. SEW-EURODRIVE:n käyttöratkaisut soveltuvat kaikille teollisuuden aloille ja käyttökohteisiin esim. metalli-, metsä-, rakennus-, elintarvike ja autoteollisuudessa. (SEW-Eurodrive Oy 2008.)

Seuraavalla sivulla kuviossa 1 on esitetty ketjukauppatapahtumia SEW-Eurodrive Oy:ssä, joihin opinnäytetyössä erityisesti perehdytään.



KUVIO 1. Lasku- ja tavaraketjuja SEW-Eurodrive Oy:ssä.

SEW-Eurodrive Oy:llä on emoyhtiöltä Saksasta hankintoja, jotka toimitetaan suoraan loppuasiakkaalle toiseen yhteisömaahan ja joissa laskutetaan suomalaista yritystä. Näissä ketjukaupan tapauksissa tavara ja laskut liikkuvat eri reittejä, jolloin arvonlisäveron käsittely on ongelmallista.

Kauppatahtumia kuvaavissa kuvioissa esitetyt yritykset Konepaja Oy, Paper AB ja Karton oHG ovat kuvitteellisia yritysten nimiä, koska case-yritys ei halua tuoda julki todellisia asiakasyrityksiään. Muut kuvioissa esitetyt yritykset ovat oikeita olemassa olevia yrityksiä. Konepaja Oy käsitellään jokaisessa kuviossa uutena kauppakumppanina, johon eivät vaikuta aiempien kuvioden tapahtumat.

1.4 Tutkielman rakenne

Opinnäytetyön empiirinen osuus esitetään teorialukujen yhteydessä, jolloin case-yrityksen kauppatahtumia on helpompi verrata teoreettiseen tietoon. Luvussa kaksi käsitellään yleisesti tavarakauppaa ja siihen liittyviä säännöksiä Euroopan Unionissa. Kolmannessa luvussa käsitellään yhteisömyyntiä, yhteisöhankintoja ja niiden raportointia Suomessa. Luvun lopussa teoriaa sovelletaan case-yrityksen yhteisömyynteihin ja yhteisöhankintoihin. Neljännessä luvussa keskitytään erikoistilanteisiin, kuten kolmikantakauppatilanteisiin ja ketjukauppatilanteisiin. Luvussa käydään läpi esimerkkejä case-yrityksen ketjukauppatapahtumista. Viidennessä luvussa käsitellään arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymistä Saksaan ja mitä velvollisuuksia rekisteröitymisestä seuraa. Lopuksi kuudennessa luvussa esitetään johtopäätökset opinnäytetyön tuloksista.

2 TAVARAKAUPPA EUROOPAN UNIONISSA

2.1 Arvonlisäverotuksen periaatteet

Arvonlisäveron peruseriaatteen mukaisesti kyseessä on yleinen kulutusvero. Kulutusverokäsitteen sisältö tavaroiden kansainvälisessä kaupassa on se, että vero maksetaan siihen maahan missä tavara kulutetaan. Tähän päästään vapauttamalla vienti eli tavaroiden myynti ulkomaille verosta ja säätämällä tavaroiden ostoa ulkomailta verolliseksi. Voimassa olevan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteen mukaisesti järjestelmä ohjaa veron siihen jäsenvaltioon, jonka alueella tavaran kulutuksen katsotaan tapahtuneen. Käytännössä veron päätyminen suoraan kulutusjäsenvaltiolle on varmistettu verotettavien liiketoimien paikkaa koskevilla säännöillä. (KOM (2007) 380; Äärilä & Nyrhinen 2008, 261.)

Suomen liityttyä EU:n jäseneksi vuoden 1995 alusta lukien Suomi tuli osaksi Euroopan yhteisön sisämarkkinajärjestelmää. EU:n jäsenvaltioiden väliseen tavarakauppaan sovelletaan erilaista menettelyä kuin EU:n ulkopuolisten maiden kanssa käytävään kauppaan. (Äärilä & Nyrhinen 2008, 261.)

Sisämarkkinakaupan soveltaminen on tuonut lainsäädäntöömme uusia käsitteitä. Kun suomalainen arvonlisäverovelvollinen yritys myy toisessa jäsenvaltiossa olevalle verovelvolliselle, on kysymys verottomasta yhteisömyynnistä (eikä viennistä). Vastaavasti, jos suomalainen yritys tuo toisesta jäsenmaasta tavaraa Suomeen, on kysymys ns. yhteisöhankinnasta (eikä tuonnista). (Alhola 2003, 14.)

Verovelvollisen yrityksen tavaroiden myynti jakautuu kolmeen ryhmään:

- kotimaan myynti
- veroton myynti yhteisön ulkopuolelle
- veroton yhteisömyynti (Äärilä & Nyrhinen 2008, 261).

Tullirajojen poistuttua jäsenvaltioiden oli ratkaistava kysymys siitä miten arvonlisävero toteutetaan, kun tavaroita myydään jäsenvaltiosta toiseen. Lopullisena tavoitteena jäsenvaltioiden välisen kaupan arvonlisäverotuksessa on siirtyminen alkuperämaaverotukseen. Tämä tavoite on asetettu jo jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetussa ensimmäisessä neuvoston direktiivissä (67/227/ETY) ja vahvistettu direktiivissä (91/680/ETY). Siihen liittyvien käytännön ongelmien vuoksi omaksuttiin kuitenkin väliaikaiseksi tarkoitettu järjestelmä, jonka on määränpäämaaperiaatteen ja alkuperämaaperiaatteen yhdistelmä. (HE 128/1994; Äärilä & Nyrhinen 2008, 280.)

Äärilän & Nyrhisen (2008, 280, 281) mukaan alkuperämaaperiaatteella tarkoitetaan, että tavarakaupassa vero maksetaan maassa josta tavara ostetaan. Toisin sanoen tavarantoimittaja tilittää myynnistään arvonlisäveron kotimaansa veroviranomaisille sekä silloin kun myynti tapahtuu myyjän kotimaahan, että silloin kun myynti tapahtuu johonkin toiseen yhteisömaahan. Alkuperämaaperiaatteeseen kuuluu, että toisesta yhteisömaasta oleva verovelvollinen ostaja voi oman maansa arvonlisäverotuksessa vähentää toisesta yhteisömaasta olevan myyjän veloittaman ja myyjän toiselle jäsenvaltiolle tilittämän veron aivan samoin kuin vähennys tehdään kotimaan ostoihin sisältyvästä verosta. Alkuperämaaperiaatteeseen oli alun perin tarkoitus siirtyä vuoden 1997 alusta lukien. Tällä hetkellä ei ole vireillä hankkeita alkuperämaaperiaatteeseen siirtymisestä eikä siihen siirtyä näköpiirissä olevassa tulevaisuudessa, jos milloinkaan.

Euroopan komissio antoi kesäkuussa 2000 tiedonannon, jossa se esitteli strategisen ohjelmansa sisämarkkinoiden arvonlisäverojärjestelmän toimivuuden parantamiseksi. Siinä keskitytään neljään keskeiseen tavoitteeseen eli nykyisten sääntöjen yksinkertaistamiseen ja nykyaikaistamiseen, voimassa olevien säännösten soveltamiseen nykyistä yhtenäisemmin ja uudenlaiseen hallinnolliseen yhteistyöhön. Strategia käynnistettiin, koska jäsenvaltioiden vastahakoisuus huomioon ottaen pidettiin varsin epätodennäköisenä, että siirtyminen alkuperäjäsenvaltiossa toimitettavaan verotukseen perustuvaan yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään edistyisi lähitulevaisuudessa merkittävästi. Strategian tavoitteena on, että nykyisin sovellettavaan järjestelmään tehtäisiin lyhyellä aikavälillä välttämättömiä käytännön pa-

rannuksia kyseenalaistamatta ajatusta, että lopulta siirrytään verotuksen toimittamista alkuperäjäsenvaltiossa koskevaan järjestelmään, yhteisön pitkän aikavälin tavoitteen mukaisesti. (KOM(2003) 614.)

Toistaiseksi voimassa oleva järjestelmä on määränpäämaaperiaate. Määränpääperiaatteen mukaan vero tilitetään siihen yhteisömaahan johon tavara kuljetetaan eli joka on tavarantoimittajan määränpäämaa. Määränpääperiaatetta sovelletaan pääsääntöisesti vain verovelvollisten yritysten väliseen kauppaan. Sen mukaan myynti on veroton silloin, kun tavarat toimitetaan toiseen yhteisömaahan. Toisesta yhteisömaasta oleva ostaja maksaa tavarantoimittajan ostohinnasta oman maansa veron. Yhteisöhankinnasta suoritettava vero on useimmiten ostajalle vähennyskelpoinen, joten todellista maksuvelvollisuutta ei synny. (Äärilä & Nyrhinen 2008, 281.)

2.2 EU:n jäsenvaltiot, yhteisön arvonlisäveroalue ja arvonlisäverokannat

Tällä hetkellä v. 2008 EU:n jäsenvaltioita on 27. Yhteisön arvonlisäveroalue (LIITE 1) poikkeaa jonkin verran siitä mikä on jäsenvaltioihin maantieteellisesti kuuluva alue. Yhteisön arvonlisäveroalueeseen eivät kuulu mm. Espanjan Kanarian saaret, Ceuta ja Melilla, Saksan Helgoland ja Büsingen, Ranskan ns. merentakaiset departementit ja Ahvenanmaan maakunta. (Kallio ym. 2008, 34.)

Jokaisessa Euroopan yhteisön jäsenvaltiossa on vahvistettava veron prosenttiosuus, jonka on oltava sama sekä tavaroille että palveluille. Prosenttiosuuden on oltava vähintään 15 % kaikissa jäsenvaltioissa. Jäsenvaltiot voivat soveltaa määrättyihin hyödykkeisiin joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa. Alennettua verokantaa on oltava vähintään 5 %. Alennettua verokantaa voidaan soveltaa tiettyihin arvonlisäverodirektiivissä erikseen lueteltuihin tavaroiden ja palvelujen suorituksiin. (Kallio ym. 2008, 432; Äärilä & Nyrhinen 2008, 180.)

Suomessa tavaroiden yleinen arvonlisäverokanta on 22 %. Yleinen verokanta on pääsääntö ja sitä sovelletaan, ellei laissa ole toisin säädetty. Alennetuista verokannoista on säädetty AVL 85 ja 85 a §:ssä. Suomessa 17 %:n verokantaa tavarakaupassa sovelletaan elintarvikkeiden ja rehujen myyntiin ja 8 %:n verokantaa lääkkeiden ja kirjojen myyntiin. (Äärilä & Nyrhinen 2008, 180.)

Jäsenmaiden arvonlisäverokannat (LIITE 2) poikkeavat vielä paljon toisistaan.

1.12.2008 alkaen Isossa-Britanniassa yleinen arvonlisäverokanta laski 17,5 %:sta 15 %:iin poiketen liitteessä kaksi mainitusta arvonlisäverokannasta. Muutos on väliaikainen ja Ison-Britannian hallituksen ilmoituksen mukaan verokanta nostetaan takaisin 17,5 %:iin 1.1.2010 alkaen. Irlannissa yleinen arvonlisäverokanta nousi 21 %:sta 21,5 %:iin 1.12.2008 alkaen. (PricewaterhouseCoopers 2008.)

Yhtenäinen arvonlisäverokanta olisi puhtaasti taloudelliselta kannalta ajateltuna selvästi paras vaihtoehto. Siirtymällä kohti yhdenmukaisempia verokantoja saataisiin huomattavia etuja. Yksinkertaisempi verokantojen rakenne toisi ensinnäkin merkittäviä säästöjä yrityksille ja veroviranomaisille säännösten noudattamisesta aiheutuviin kustannuksiin. Toiseksi se voisi vähentää sisämarkkinoiden toimintaa haittaavia vääristymiä. Kolmanneksi se parantaisi todennäköisesti jonkin verran ”kuluttajien hyvinvointia” nykytilanteeseen verrattuna. Euroopan komissio on vakuuttunut, että yhtenäisen alv-kannan soveltaminen kaikkiin tavaroihin ja palveluihin olisi taloudellisesta näkökulmasta ihanteellinen ratkaisu, mutta se toteaa, että näin yksinkertainen lähestymistapa ei ole poliittisista syistä mahdollinen. (KOM(2007) 380.)

2.3 Tavarakaupan myyntimaasäännökset

EY:n arvonlisäverolainsäädännössä myyntimaasäännökset kertovat minkä maan verolainsäädäntöä myyntiin sovelletaan. Yhteisömaissa sovellettavien periaatteiden mukaan kullakin jäsenvaltiolla on yksinomainen verotusoikeus jäsenvaltion alueella suoritettaviin liiketoimiin. Jos tavarahan myynti tapahtuu Suomen alueella, siihen sovelletaan Suomen arvonlisäverolakia ja myynnistä suoritetaan arvonlisävero Suomeen, ellei myyntiä ole Suomen lainsäädännössä säädetty verottomaksi. Jos taas myynti ei myyntimaasäännösten nojalla tapahdu Suomessa, myynnistä ei milloinkaan tilitetä Suomen veroa. Sen sijaan jonkin muun maan vero saattaa tulla tilitettäväksi. (Äärilä & Nyrhinen 2008, 262.)

Suomen arvonlisäverolaissa myyntimaasäännökset ovat 63-63 f §:ssä. Ne määrittävät milloin tavarahan myynti tai tavarahan yhteisöhankinta katsotaan tapahtuvan Suomessa. Tavara on myyty Suomessa, jos tavara on täällä, kun se luovutetaan ostajalle. Ostajalle kuljetettava tavara on myyty Suomessa, jos tavara on täällä myyjän tai jonkun muun aloittaessa kuljetuksen, ellei AVL:n 3 momentissa tai 63 a tai 63 b §:ssä toisin säädetä. Tavara on myyty Suomessa silloinkin, kun tavara on EY:n ulkopuolella kuljetuksen alkaessa, jos myyjä tuo sen Suomeen myyntiä varten. (AVL 63 §.) Tavara, joka kuljetetaan jäsenvaltiosta toiseen ja jonka myyjä asentaa tai kokoaa, on myyty Suomessa, jos asennus- tai kokoamistyö suoritetaan täällä. (Kallio ym. 2008, 276).

2.4 Laskumerkinnät yhteisökaupassa

EU:ssa hyväksyttiin laskusta koskeva direktiivimuutos (Neuvoston direktiivi 2001/115/EY), joka on saatettu osaksi kunkin jäsenvaltion kansallista lainsäädäntöä vuoden 2004 alusta. Uusien säännösten tavoitteena on luoda yhtenäinen laskutusjärjestelmä koko EU:ta koskien. Kaikkien EU-maiden yritysten tulee laatia myynneistään samanlaiset tiedot sisältävät laskut. Tällöin myös toisessa maassa kuin myyjän maassa toimiva ostaja pystyy ostolaskultaan selvittämään omaa arvonlisäverokirjaustaan varten tarvitsemansa asiat. Uudet säännökset koskevat

laskujenantovelvollisuutta yleensä, laskun käsitettä, laskulta vaadittavaa tietosisältöä, sähköistä laskutusta ja laskujen säilyttämistä. (Auranen 2004.)

Arvonlisäverolain 209 b §:ssä on luettelo niistä tiedoista, jotka laskussa on oltava.

Tavarakauppaa koskevaan laskuun tulee merkitä

- laskun antamispäivä
- juokseva tunniste
- arvonlisäverotunniste, jolla elinkeinonharjoittaja on myynyt tavarat
- ostajan arvonlisäverotunniste, jota ostaja on käyttänyt ostossa; koskee verottomia kansainvälisten tilanteiden laskuja
- myyjän ja ostajan nimi ja osoite
- myytyjen tavaroiden määrä ja luonne
- tavaroiden toimituspäivä tai ennakkomaksun maksupäivä, jos se voidaan määrittää eikä se ole sama kuin laskun antamispäivä
- veron peruste kunkin verokannan tai verottomuuden osalta, yksikköhinta ilman veroa sekä hyvitykset ja alennukset, jos niitä ei ole otettu huomioon yksikkö hinnassa
- verokanta
- suoritettavan veron määrä euroissa, ei kuitenkaan marginaaliverotustilanteissa
- verottomuuden peruste tai syy siihen, miksi ostaja maksaa veron myyjän puolesta. (Verohallinnon ohje 2003.)

Ostovähennysoikeuden edellytyksenä ovat uusien säännösten mukaiset vaatimukset täyttävän laskun hallussapito. Uusien säännösten mukainen ostotosite pitää olla ostajalla myös silloin, kun ostaja vähentää ns. käännetyn verovelvollisuuden perusteella maksamaansa veroa tai yhteisö hankinnan veroa. Näissä tilanteissa ostaja on itse verovelvollinen. Tällöin, jos ostaja ei saa myyjältä vaatimukset täyttävää laskua, vähennysoikeuden edellytyksenä on ostajan tai yhteisö hankkijan itse laatima tositem, josta ilmenee soveltuvin osin uusien määräysten mukaiset tiedot ja ostajan suorittaman veron määrä ja verokanta. (Auranen 2004.)

2.5 Valvontajärjestelmä

Rajamuodollisuuksien poistuminen jäsenvaltioiden välillä on edellyttänyt uuden valvontajärjestelmän luomista. Arvonlisäverotuksen valvonta tapahtuu atk-perusteisen tietojenvaihtojärjestelmän (VAT information exchange system) avulla. Yhteisömyyntiä harjoittavat yritykset antavat neljännesvuosittain yhteenvetoilmoituksen kaikista ilmoituskauden aikana tapahtuneista myynneistään toisiin jäsenvaltioihin VAT-rekisteröidyille ostajille ostajakohtaisesti eriteltyinä. Tiedot tallennetaan VIES-järjestelmään, jonka avulla yhteisöhankintoja tehneen maan viranomaiset saavat tiedon hankinnoista. Tietoja verrataan yritysten veroilmoituksissa antamiin tietoihin. Jäsenvaltioiden viranomaisten keskinäisestä ja komission kanssa tapahtuvasta yhteistyöstä ja tietojenvaihdosta on säädetty hallinnollisesta yhteistyöstä välillisen verotuksen alalla annetussa neuvoston asetuksessa (ETY) N:o 218/92. (Auranen 2002, 640; HE 283/1994).

Arvonlisäverovelvollisuuden osoittava tunnistenumero (LIITE 3) on yhteisökaupan toimivuuden ja valvonnan kannalta keskeinen. Numero annetaan kaikille arvonlisäverollista liiketoimintaa harjoittaville yrityksille. Lisäksi numero annetaan niille verotuksen ulkopuolista toimintaa harjoittaville yrityksille ja oikeushenkilöille, jotka tulevat hankinnoistaan verovelvollisiksi. Yritykset saavat omalta verohallinnoltaan VIES-järjestelmän kautta tiedon siitä, onko ostajalla voimassa oleva arvonlisäverotunniste. (HE 283/1994.)

Yhteisökaupan valvonnasta vastaa verohallituksen CLO-yksikkö. Tämä EU:n yhteisökaupan arvonlisäverotuksen yhteys- ja valvontayksikkö on toiminut Suomessa verohallituksen EU:hun liittymisestä alkaen. Valvonta hoidetaan yhdessä verovirastojen kanssa. Valvontayksikkö kerää tarvitsemansa tiedot verohallinnon tietovarastoista, muiden jäsenmaiden CLO-yksiköiltä, muilta viranomaisilta sekä elinkeinoelämän julkaisuista ja järjestöiltä. Valvontayksikkö saa tietoja siis verovirastoilta (asiakas- ja arvonlisäverotiedot sekä tuloslaskelma- ja tasetiedot), muilta jäsenvaltioilta (rekisteröinti- ja liikevaihtotiedot sekä valvontavihjeet) sekä muilta viranomaisilta. (Alhola 2003, 16.)

2.6 Intrastat-järjestelmä

Ulkomaankaupan tilastotiedot kerätään Euroopan unionissa kahdella eri järjestelmällä. Tilastotiedot kaupasta EU:n ulkopuolisten ns. kolmansien maiden kanssa (ulkokauppa) saadaan tullausjärjestelmästä. Tiedot jäsenmaiden välisestä kaupasta (sisäkauppa) kerätään erillisen menettelyn avulla, jota kutsutaan Intrastat-järjestelmäksi. Suomessa tullilaitos kokoaa ulkokaupan lisäksi myös sisäkaupan tilastotiedot. Tuoajat ja viejät ilmoittavat kuukausittain tarvittavat tilastotiedot sisäkaupastaan tullilaitoksen aluehallintoon, joka vastaanottaa ja tarkastaa tiedot. Sieltä tiedot lähetetään Tullihallituksen tilastoyksikköön, joka laatii sisä- ja ulkokaupan tietoista Suomen virallisen ulkomaankauppatilaston. Tilastotiedot lähetetään kuukausittain myös EU:n tilastotoimistolle Eurostatille. (Tullihallitus 2008.)

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. (Tullihallitus 2008.)

Intrastat-ilmoituksessa ilmoitetaan tavaroiden tuonti jäsenmaista Suomeen sekä vienti Suomesta jäsenmaihin. Tilastoinnin ehtona on aina (poikkeuksena laivat ja lentokoneet), että tavara fyysisesti liikkuu Suomen rajan yli. (Tullihallitus 2008.)

Tiedonantajia ovat sisäkauppaa käyvät arvonlisäverojärjestelmään rekisteröidyt yritykset ja yhteisöt. Kukin jäsenmaa määrittelee kalenterivuositain vuositilaston ja -viennin arvoon perustuvan tilastointirajan. Tilastotietojen ilmoittamisen kynnyksarvo vuonna 2008 Suomessa on tuonnissa 200 000 euroa ja viennissä 300 000 euroa. Tiedonantajat määrittävät niiden yhteisöjen ja -myyntien kokonaisarvojen perusteella, jotka tavaran ostaja tai myyjä ilmoittaa verottajalle kuukausittain annettavassa valvontailmoituksessa. Tullihallitus saa verottajalta kuukausittain (EU-asetus nro 638/2004, ns. EU-sisäkaupan perusasetus, art. 8) yritys-

kohtaiset sisäkaupan myyntien ja hankintojen kokonaisarvot (valvontailmoituksen kohta 210 Tavarahan myynti EU-maihin ja kohta 211 Tavarat ostot EU-maista). Niitä käytetään myös tilastotuotannossa valvonta- ja tarkistettietoina seurattaessa yrityksen ilmoittamista. (Tullihallitus 2008.)

Tuontia ja vientiä koskevien tilastotietojen ilmoittamisesta vastuussa olevat osapuolet on määritelty EU-sisäkaupan perusasetuksessa nro 638/2004, art. 7. Ensisijainen vastuu tietojen ilmoittamisesta on sillä, joka on tehnyt sopimuksen (lukuun ottamatta kuljetussopimusta) tavarahan hankinnasta (tuonti) tai toimituksesta (vienti). Toissijainen vastuu on tavarahan vastaanottajalla tuonnissa tai lähettäjällä viennissä tai sillä, joka pitää hallussaan toimituksen tai lähetyksen kohteena olevia tavaroita. (EY:n asetus 638/2004.)

Tullihallituksen (2008) Intrastat oppaan mukaan Intrastat-ilmoituksessa on ilmoitettava seuraavat tavaraeräkohtaiset tiedot.

- Tavaranimike. Merkitään Yhdistetyn nimikkeistön (CN-luokitus) mukainen tavaranimike. CN-luokitus kattaa Suomen käyttötariffinimikkeistön (TARIC) 8 ensimmäistä numeroa.
- Lähetysmaa (tuonti) / Määrämaa (vienti).
- Alkuperämaa (tuonti).
- Kauppatahtuman luonne. Ilmoitetaan kauppatahtuman kaksinumeroisia koodeja käyttäen. Esim. normaali osto tai myynti = koodi 11.
- Kuljetusmuoto. Kuljetusmuoto määräytyy sen mukaan, millä aktiivisella kulkuneuvolla tavara tuodaan tai viedään Suomen rajan yli. Ilmoitetaan yksinumeroista koodia käyttäen. Esim. merikuljetus (ml. auto- ja junalautakuljetus) = koodi 1.
- Nettopaino (kg).
- Toinen paljous. Ilmoitetaan sovelletun CN-tavaranimikkeen edellyttämä toinen paljous, esim. litra, kappale, pari, m², m³ jne.

- Laskutusarvo. Laskutusarvo ilmoitetaan kokonaislukuna. Laskutusarvo tuonnissa on yhteisöhankinnan verotusarvo. Laskutusarvo viennissä on tavarankauppalaskun mukainen veroton myyntihinta.
- Tilastoarvo. Tilastoarvo ilmoitetaan kokonaislukuna. Tilastoarvo tuonnissa on arvonlisäveron laskemisen pohjana oleva verotusarvo. Viennin tilastoarvona käytetään tavarankauppalaskun mukainen veroton myyntihintaa.

2.7 AVL:n asettamat vaatimukset kirjanpidolle ja laiminlyöntien sanktiot

Arvonlisäverolainsäädäntö edellyttää, että kirjanpidosta tulee voida johtaa suoraan valvontailmoituksessa ja yhteenvetoilmoituksessa annettavat tiedot. Ne voidaan kerätä joko suoraan pääkirjanpidosta tai eri osakirjanpidoista taikka näistä molemmista. Oleellista on se, että tiedot johdetaan kirjanpidosta ja että niiden oikeellisuus voidaan tarkistaa. Näin ollen yhteisömyynti kirjataan muusta myynnistä erilliselle pääkirjanpidolle. Yhteisöhankinnat on järkevää kirjata yhteisöhankintojen tilille. Myös eri verokantojen alaiset yhteisöhankinnat on voitava erottaa toisistaan. (Kirjanpitolautakunta 2008; Äärilä & Nyrhinen 2008, 659, 660.)

Arvonlisävero on oma-aloitteisesti tilitettävä vero. Verovelvollinen on itse vastuussa siitä, että valvontailmoituksen tiedot ovat oikein, ja että vero maksetaan oikean määräisenä. AVL 209 §:n mukaan verovelvollisen on järjestettävä kirjanpito sellaiseksi, että siitä saadaan veron määräämistä varten tarvittavat tiedot. Veron määrään vaikuttavien liiketapahtumien kirjausten on perustuttava kirjanpitolaisissa tarkoitettuihin tositteisiin ottaen lisäksi huomioon mitä arvonlisäverolainsäädännössä säädetään tositteista. Tarkemmat säännökset liiketapahtumien kirjaamisesta ja tositteista ovat AVL 22 luvussa sekä AVA 1 ja 2-5 §:ssä. (Kirjanpitolautakunta 2008.)

AVL 169 §:n mukaan verovelvollisen on veroviranomaisen kehotuksesta esitettävä kirjanpitoa tarkastettavaksi. Arvonlisäveroasetuksen 10 §:n mukaan tällaista tarkastuksessa esitettävää aineistoa ovat muun muassa tasekirja, tase-erittelyt ja muut kirjanpitokirjat, tilipuitteet käyttöaikaa koskevin merkinnöin, kirjaussuunnitelma, koneellisen kirjanpidon menetelmäkuvaus, tositteet, kirjeenvaihto, muistiinpanot sekä muu kirjanpitoaineisto ja laskentatoimeen kuuluva aineisto. (Kirjanpitolautakunta 2008.)

AVL 168 a §:ssä on säädetty yhteenvetoilmoituksen antamisessa tapahtuneiden laiminlyöntien sanktioksi erityinen laiminlyöntimaksu. Verovirasto voi määrätä verovelvolliselle laiminlyöntimaksua vähintään 80 euroa ja enintään 1 700 euroa. Yhteenvetoilmoituksen laiminlyöntejä ei voi sanktioida uhalla veron korottamisesta tai arvioimisesta, koska yhteenvetoilmoitus koskee verottomia yhteisömyyntejä. (Kallio ym. 2008, 696, 697.)

Valvontailmoituksen laiminlyönneistä verovirasto voi määrätä sanktioita, jotka ovat jälkiverotus, veron korotus tai arvioverotus. Jälkiverotus voidaan toimittaa esimerkiksi yhteisömyyntinä tai verottomana tavaran myyntinä käsiteltyjen myyntien osalta, mikäli verovelvolliselta puuttuu riittävä näyttö verottoman myynnin edellytyksistä. Vastaavasti myyntimaasäännösten virheellinen soveltaminen on peruste jälkiverotuspäätökselle, jos verovelvollinen ei ole maksanut veroa myyntimaasäännösten perusteella Suomessa suoritetusta myynnistä. Veronkorotus maksetulle tai laiminlyödyille verolle voidaan määrätä, jos verovelvollinen laiminlyö veronmaksun kokonaan tai suoritus on puutteellinen. Arvioverotus voidaan määrätä, jos verovelvollinen on laiminlyönyt veron maksamisen tai maksanut sitä ilmeisesti liian vähän. (Kallio ym. 2008, 716, 720, 728.)

3 YHTEISÖKAUPPA JA SEN RAPORTOINTI SUOMESSA

3.1 Yhteisömyynti

Yhteisömyynnillä tarkoitetaan tavaran myyntiä, kun myyjä, ostaja tai joku muu heidän puolestaan kuljettaa tavaran ostajalle toiseen jäsenvaltioon. Tavaran myynti katsotaan yhteisömyynniksi vain, jos ostajana on muussa jäsenvaltiossa kuin Suomessa toimiva elinkeinonharjoittaja tai muu oikeushenkilö kuin elinkeinonharjoittaja (AVL 72 b §). Yhteisömyynti on tavaran myyntiä. Palvelujen myyntiä yhteisömaihin ei käsitellä yhteisömyyntinä. Yhteisömyynti on veroton. Näin ollen suomalainen myyjä ei tilitä yhteisömyynnistä veroa. (Äärilä & Nyrhinen 2008, 282.)

Myynti on veroton yhteisömyynti, jos suomalainen yritys myy tavaraa toisessa EU:n jäsenvaltiossa arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitylle yritykselle ja tavara kuljetetaan Suomesta toiseen yhteisömaahan. Suomalaisella yrityksellä tulee olla näyttö tavaran kuljetuksesta, esim. kuljetusliikkeen lasku tms. Suomalainen yritys tarvitsee tiedon kauppakumppaninsa alv-numerosta, jotta se voisi käsitellä myynnin verottomana yhteisömyyntinä. (Verohallituksen julkaisu 2004.)

Yhteisömyynnissä ostajan tulee olla arvonlisäverovelvollinen muussa jäsenvaltiossa kuin Suomessa. Ostajan verovelvollisuus ilmenee siten, että hänellä on jonkin toisen jäsenvaltion myöntämä arvonlisäverotunnus. Tunnus käsittää maantunnuksen sekä numerosarjan, jonka pituus vaihtelee maakohtaisesti. (Äärilä, Kallio & Aminoff-Lindblad 1998, 25.)

Koska verottoman yhteisömyynnin yhtenä edellytyksenä on, että toisesta jäsenvaltiosta olevalla kauppakumppanilla on voimassa oleva alv-numero, on yrityksillä oikeus maksutta tarkistaa kauppakumppaninsa numeron voimassaolo. Yritys voi tiedustella Verohallituksen CLO-yksiköstä, onko jokin tietty numero voimassa vai

ei. Kysely voidaan tehdä kirjallisesti, puhelimitse, faksilla tai sähköpostia käyttäen. Internetissä kyselyn voi tehdä osoitteessa <http://europa.eu.int/vies>. (Verohallituksen julkaisu 2004.)

Yhteisömyynti edellyttää tiettyjä muodollisuuksia tositteilta. Myyjän on merkittävä laskuunsa sekä oma että ostajan arvonlisäverotunniste (VAT-tunnus) silloin, kun kysymyksessä on yhteisömyynti. (Alhola, 2003, 29.) Myyntilaskuun on myös merkittävä AVL 209 b §:n mukaisesti verottomuuden peruste, esimerkiksi merkintä ”VAT 0 % (Intra Community supply)” (Verohallituksen julkaisu 2007).

Yhteisömyynnin arvo määräytyy samalla tavoin kun veron peruste kotimaan kaupassa. Näin ollen yhteisömyynnin arvoksi kirjataan koko ostajalta perittävä vastike kaikkine hinnanalisineen, mutta ei kuitenkaan maksun viivästymisen johdosta perittävää viivästyskorkoa eikä perimiskuluja. Kuljetuskustannukset ovat osa yhteisömyynnin arvoa silloin, kun yhteisömyyjä veloittaa ne ostajalta. (Äärilä & Nyrhinen 2008, 285.)

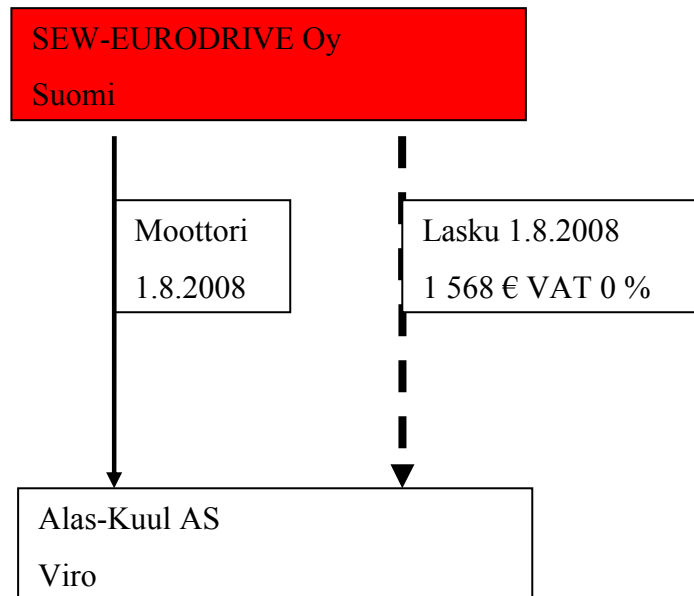
Arvonlisäverovelvollisten on annettava verovirastolle valvontailmoitus (LIITE 4) arvonlisäverosta. Valvontailmoitus annetaan verovirastolle jokaiselta kalenterikuukaudelta viimeistään kohdekuukautta seuraavan toisen kuukauden 15. päivänä. Yhteisömyynnit merkitään arvonlisäveron valvontailmoitukseen kohtaan 210 Tavarahan myynti muihin EU-maihin. (Verohallituksen julkaisu 2008.)

Yhteisömyynti kohdistetaan pääsäännön mukaan tavarahan toimituskuukautta seuraavalle kalenterikuukaudelle. Myynti kohdistetaan kuitenkin toimituskuukaudelle, jos ostajalle on annettu toimitetusta tavarasta lasku tai vastaava asiakirja toimituskuukautena. Myynti kohdistetaan pääsäännön mukaan eli toimituskuukautta seuraavalle kalenterikuukaudelle, jos ostajalle on annettu ennakkolasku ennen toimituskuukautta. Mikäli myyntilaskun tekeminen viivästyisi yli toimituspäivää seuraavan kalenterikuukauden, olisi myynti kuitenkin ilmoitettava yhteisömyynniksi toimituskuukautta seuraavan kuukauden valvontailmoitukseen. (Alhola, 2003, 25.)

Euroopan Unionin alueella tapahtuvan tavarakaupan valvontaa varten yritysten on annettava yhteisömyyntejä koskeva yhteenvetoilmoitus (LIITE 5) neljännesvuosittain. Ilmoitus annetaan kotikunnan verovirastolle. Yhteenvetoilmoituksessa ilmoitetaan tiedot, jotka koskevat yhteisömyyntejä toisessa jäsenvaltiossa rekisteröidylle arvonlisäverovelvolliselle ja yhteisömyynteinä käsiteltyjä siirtoja. Yhteenvetoilmoitus on annettava kunkin kalenterivuoden neljänneksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden 15. päivänä. Yhteenvetoilmoitus täytetään asiakaskohtaisesti asiakkaan alv-numeroineen ja maakoodineen. Kaikki myynnit yhdelle asiakkaalle ilmoitetaan yhteenlaskettuna yhdellä rivillä. Koodi ilmoitetaan vain, kun kysymys on kolmikantakaupan toisesta myyjästä. Muista myynneistä ei ilmoiteta koodia. (Verohallituksen julkaisu 2007.)

Myynneistä yhteisömaihin ei anneta vienti-ilmoitusta tullille. Tulli tarvitsee kuitenkin ulkomaankaupan tilastointia varten tiedot yhteisömaihin suoritettujen myyntien määrästä. Tämän vuoksi tullille annetaan toisiin jäsenvaltioihin toimitetuista tavaroista kuukausittain viennin Intrastat-ilmoitus, mikäli viennin määrä kalenterivuodessa ylittää 300 000 euroa. (Äärilä & Nyrhinen 2008, 285.)

Alla olevassa kuviossa 2 esitetään case-yrityksen yhteisömyyntitilanne virolaisen yrityksen kanssa.



KUVIO 2. Yhteisömyynti I SEW-Eurodrive Oy:ssä.

Kuviossa 2 case-yritys SEW-Eurodrive Oy on toimittanut moottorin Viroon kuljetusliikkeen välityksellä. Kuljetusliike on lähettänyt kuljetusrahdistä laskun suoraan ostajalle. SEW-Eurodrive Oy on saanut vienti-ilmoituksen kuljetusyhtiöltä, jolla se voi näyttää kuljetuksen tapahtuneen toiseen yhteisömaahan. Alas-Kuul AS on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Virossa. SEW-Eurodrive Oy on tarkistanut, että arvonlisäverotunniste on voimassa. SEW-Eurodrive Oy on merkinnyt myyntilaskulle oman ja Alas-Kuul AS:n arvonlisäverotunnisteet ja merkinnän ”VAT 0 % Intra Community supply”. Näin yhteisömyynnin edellytykset ovat täyttyneet.

SEW-Eurodrive Oy kirjaa myynnin kirjanpitoonsa:

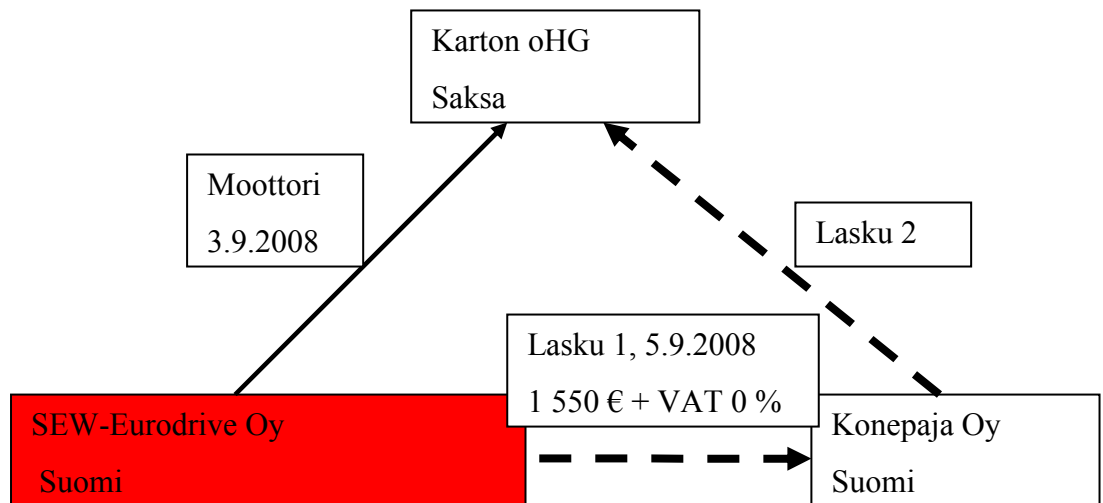
- 1.8.2008 per myyntisaamiset an yhteisömyynnit 0 % 1 568 €

SEW-Eurodrive Oy ilmoittaa myynnin:

- 15.10.2008 annettavalla valvontailmoituksella kohdassa 210 Tavarán myynti muihin EU-maihin 1 568 €
- 15.11.2008 annettavalla yhteenvetoilmoituksella kohdassa 102 Maatunnus EE, 103 Asiakkaan arvonlisäverotunniste 100073759, 210 Tavarán myynti EU-maihin arvo 1 568 €
- 12.9.2008 annettavalla viennin Intrastat-ilmoituksella kohdassa Tavaranimike 85015100, Määrämaa EE, Kauppatapahtuman luonne 11, Nettopaino 100 kg, Toinen paljous 1, Laskutusarvo 1 568 €, Tilastoarvo 1618 €

Kyseisestä yhteisömyynnistä täytetty valvontailmoitus (LIITE 4), yhteenvetoilmoitus (LIITE 5) ja viennin Intrastat-ilmoitus (LIITE 6) löytyvät liitteistä.

Kuviossa 3 on esimerkki case-yrityksen yhteisömyynnistä suomalaiselle asiakkaalle, joka on rekisteröitynyt Saksaan arvonlisäverovelvolliseksi.



KUVIO 3. Yhteisömyynti II SEW-Eurodrive Oy:ssä.

Kuviossa 3 Konepaja Oy on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Saksaan ja antanut SEW-Eurodrive Oy:lle saksalaisen arvonlisäverotunnisteensa. SEW-Eurodrive Oy on tarkistanut, että arvonlisäverotunniste on voimassa. Konepaja Oy hoitaa moottorin toimituksen kuljetusliikkeen välityksellä SEW-Eurodrive Oy:n toimipaikasta Karton oHG:lle Saksaan. SEW-EURORIVE Oy saa kopion rahtikirjasta Konepaja Oy:ltä. SEW-Eurodrive Oy käsittelee myynnin yhteisömyyntinä, koska se myy moottorin Saksassa arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitylle yritykselle ja moottori toimitetaan Suomesta toiseen yhteisömaahan. SEW-Eurodrive Oy:llä on halussaan rahtikirja, joka on näyttö moottorin kuljetuksesta Saksaan. SEW-Eurodrive Oy on merkinnyt myyntilaskulle oman ja Konepaja Oy:n saksalaisen arvonlisäverotunnisteet ja merkinnän ”VAT 0 % Intra Community supply”.

SEW-Eurodrive Oy kirjaa myynnin kirjanpitoonsa:

- 5.9.2008 per myyntisaamiset an yhteisömyynnit 0 % 1 550 €

SEW-Eurodrive Oy ilmoittaa myynnin:

- 15.11.2008 annettavalla valvontailmoituksella kohdassa 210 Tavarán myynti muihin EU-maihin 1 550 €
- 15.11.2008 annettavalla yhteenvetoilmoituksella kohdassa 102 Maatunnus DE, 103 Konepaja Oy:n Saksan arvonlisäverotunniste, 210 Tavarán myynti EU-maihin arvo 1 550 €
- 14.10.2008 annettavalla viennin Intrastat-ilmoituksella kohdassa Tavaránimike 85015100, Määrämaa DE, Kauppatahtuman luonne 11, Nettopaino 50 kg, Toinen paljous 1, Laskutusarvo 1 550 €, Tilastoarvo 1 600 €

3.2 Yhteisöhankinta

Yhteisöhankinnalla tarkoitetaan vain tavaroiden ostoja toisista Euroopan Unionin jäsenvaltioista. AVL 3 a luvun 26 a §:n mukaan yhteisöhankinnalla tarkoitetaan irtaimen esineen omistusoikeuden vastikkeellista hankintaa, jos myyjä, ostaja tai joku muu heidän puolestaan kuljettaa esineen ostajalle jäsenvaltiosta toiseen. Yhteisöhankinta on verollinen. Yhteisöhankinnan verollisuudella toteutetaan määränpäämaaperiaatetta. Tavarain yhteisöhankinta on tapahtunut Suomessa, jos ostajalle kuljetettava tavara on täällä kuljetuksen päättyessä (AVL 5 luku 63 e §). Tämän vuoksi yhteisöhankinnasta suoritetaan sen maan vero, johon tavarain kuljetus päättyy, eikä esimerkiksi ostajan kotimaalla ole tässä suhteessa merkitystä. (Äärilä & Nyrhinen 2008, 292, 293.)

Yhteisöhankinnan tehneellä verovelvollisella yrityksellä on oikeus vähentää hankinnasta suoritettava vero, jos hankinta on arvonlisäverolain vähennysoikeutta koskevien säännösten mukaan hankittu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Koska vähennys tehdään samassa valvontailmoituksessa kuin hankinnasta suoritetaan vero, todellista veron maksua ei tällöin käytännössä synny. (Äärilä & Nyrhinen 2008, 293, 294.)

Arvonlisävero lasketaan yhteisöhankinnan arvosta. Yhteisöhankinnan arvo sisältää kaikki hinnannlisät ja määräytyy samoin kuin veron peruste kotimaan kaupassa. Yhteisöhankinnasta suoritettavan veron peruste on vastike ilman veron osuutta. Yhteisöhankinnasta vero tilitetään saman verokannan mukaan kuin vastaavan tavarain kotimaan kaupassa. Yleinen verokanta Suomessa on 22 %. Verokanta on Suomessa 17 %, kun hankinnan kohteena on elintarvike tai rehuaine, sekä 8 %, kun hankinnan kohteena ovat lääkkeet tai kirjat. Verokanta on Suomessa 0 %, kun hankinnan kohteena on tilattu sanoma- tai aikakauslehti. (Verohallinnon julkaisu 2007; Äärilä & Nyrhinen 2008, 293, 294.)

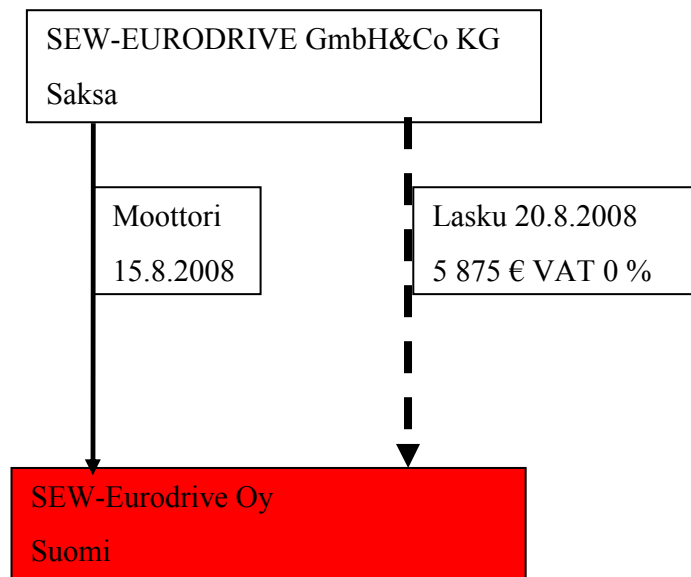
Valvontailmoituksella ilmoitetaan verovirastolle valvontatiedot arvonlisäverosta. Valvontailmoitus annetaan verovirastolle jokaiselta kalenterikuukaudelta viimeistään kohdekuukautta seuraavan toisen kuukauden 15. päivänä. Yhteisöhankinnat

merkitään arvonlisäveron valvontailmoitukseen kohtaan 211 Tavarastoista muista EU-maista, kohtaan 205 Vero tavarastoista muista EU-maista ja kohtaan 206 Kohdekuukauden vähennettävä vero, jos vero on vähennyskelpoinen. Verovelvollisen on annettava valvontailmoitus ja maksettava vero oma-aloitteisesti viimeistään kohdekuukautta seuraavan toisen kuukauden 15. päivänä. Yhteisöhankinnosta ei anneta erillistä yhteenvedoilmoitusta vastaavaa ilmoitusta. (Verohallituksen julkaisu 2008.)

Tavaran yhteisöhankinta kohdistetaan sitä kuukautta seuraavalle kalenterikuukaudelle, jonka aikana veron suorittamisvelvollisuus on AVL 16 a §:n mukaan syntynyt. Hankinta kohdistetaan kuitenkin tavaran vastaanottokuukaudelle, jos tavaran ostaja on saanut vastaanotetusta tavarasta laskun tai vastaavan asiakirjan toimituskuukautena. AVL 16 a §:ssä säädetään, että velvollisuus suorittaa vero tavaran yhteisöhankinnasta syntyy, kun hankinta on tehty. Tavaran hankinta on tehty sinä ajankohtana, jona tavara on vastaanotettu tai jona se olisi otettu omaan käyttöön. Mikäli hankinnasta maksetaan etukäteen ennen vastaanottokuukautta ennakkomaksu, suoritetaan maksusta vero pääsäännön mukaan eli vasta vastaanottokuukautta seuraavalta kuukaudelta. (Alhola, 2003, 33.)

Tiedot jäsenmaiden välisestä kaupasta (sisäkauppa) kerätään erillisen menettelyn avulla, jota kutsutaan Intrastat-järjestelmäksi. Suomessa tullilaitos kokoaa ulko-kaupan lisäksi myös sisäkaupan tilastotiedot. Tuojat ilmoittavat kuukausittain tarvittavat tilastotiedot sisäkaupastaan tullilaitoksen aluehallintoon. Tilastotietojen ilmoittamisen kynnyksarvo vuonna 2008 Suomessa on tuonnissa 200 000 euroa. (Tullihallitus 2008.)

Seuraavalla sivulla kuviossa 4 on esimerkki case-yrityksen yhteisöhankinnasta saksalaiselta yritykseltä.



KUVIO 4. Yhteisöhankinta SEW-Eurodrive Oy:ssä.

Kuviossa 4 SEW-EURODRIVE GmbH&Co KG on kuljettanut moottorin Suomeen kuljetusliikkeen välityksellä. Kuljetusliike on lähettänyt kuljetusrahdistä laskun myyjälle. SEW-Eurodrive Oy on saanut SEW-EURODRIVE GmbH&Co KG:ltä verottoman laskun, jossa on merkintä ”VAT 0 % Intra Community supply” ja laskussa näkyy myyjän ja ostajan arvonlisäverotunnisteet. SEW-Eurodrive Oy on hankkinut moottorin vähennyskelpoiseen käyttöön. SEW-Eurodrive Oy käsittelee hankinnan yhteisöhankinta, koska se on ostanut moottorin Saksasta verovelvolliselta myyjältä ja se kuljetus on päättynyt Suomessa.

SEW-Eurodrive Oy kirjaa hankinnan kirjanpitoonsa:

- 20.8.2008 per yhteisöhankinnat 22 % an ostovelat 5 875 €
- 20.8.2008 per yhteisöhankintojen alv-saamiset an yhteisöhankintojen alv-velka 1 292,50 €

SEW-Eurodrive Oy ilmoittaa hankinnan:

- 15.10.2008 annettavalla valvontailmoituksella kohdassa 211 Tavarastot muista EU-maista 5 875 €, kohdassa 205 Vero tavarastoista muista EU-maista 1 292,50 €, kohdassa 206 Kohdekuukauden vähennettävä vero 1 292,50 €

- 12.9.2008 annettavalla tuonnin Intrastat-ilmoituksella kohdassa Tavaranimike 85015220, Lähetysmaa DE, Alkuperämaa DE, Kuljetusmuoto 1, Kauppatahtuman luonne 11, Nettopaino 358 kg, Toinen paljous 1, Las-kutuservo 5 875 €, Tilastero 5 980 €

Kyseisestä yhteisöhankinnasta täytetty valvontailmoitus (LIITE 4) ja tuonnin Intrastat-ilmoitus (LIITE 7) löytyvät liitteistä.

4 YHTEISÖKAUPAN ERITYISTILANTEITA

4.1 Kolmikantakauppa

Kaupankäynnin yksinkertaistamiseksi kaikissa EU:n jäsenvaltioissa sovelletaan huojennussäännöstä EU:n alueella tapahtuvan rajan ylittävän ketjukaupan yksinkertaisimmassa tilanteessa, kolmikantakaupassa. Kolmikantakauppa on tilanne, jossa yhteisökaupan säännöksiä on tietyissä erityistilanteissa yksinkertaistettu. Kolmikantakauppaa säännellään useassa arvonlisäverolain pykälässä (mm. 2 a § ja 72 g §). Kolmikantakaupalla tarkoitetaan arvonlisäverotuksessa tilannetta, jossa tavara myydään kaksi kertaa peräkkäin siten, että tavara toimitetaan ensimmäiseltä myyjältä suoraan jälkimmäiselle ostajalle. Tavaralla ollessa koko ajan yhteisön alueella ja kunkin osapuolen ollessa nimenomaan omassa maassaan verovelvollisia ei veroa tarvitse maksaa kuin kertaalleen eli jälkimmäisen kaupan kohdalla. Lopullinen ostaja maksaa yhteisöhankinnan veron. (Auranen 2002, 338; Kallio ym. 2008, 291.)

Tavaralla yhteisöhankinnan katsotaan verotetun 63 f §:ssä tarkoitettulla tavalla tavaralla kuljetuksen päättymisvaltiossa myös silloin, kun:

- ostajana on elinkeinonharjoittaja, jonka kotipaikka ei ole kuljetuksen päättymisvaltiossa eikä hänellä ole siellä kiinteää toimipaikkaa
- ostaja on ostanut tavaralla kuljetuksen päättymisvaltiossa tapahtuvaa edelleen myyntiä varten
- seuraavana ostajana on elinkeinonharjoittaja tai muu oikeushenkilö kuin elinkeinonharjoittaja, jonka on merkitty kuljetuksen päättymisvaltiossa arvonlisäverovelvollisten rekisteriin
- tavara on kuljetettu ostajan yhteisöhankintaan liittyen suoraan muusta jäsenvaltiosta kuin Suomesta seuraavalle ostajalle
- ostajan edelleen myyntiä koskeva lasku on 209 b §: n tai vastaavien säännösten mukainen

- ostaja on täyttänyt 162 b §:ssä säädetyn ilmoitusvelvollisuutensa (AVL 5 luku 63 g §).

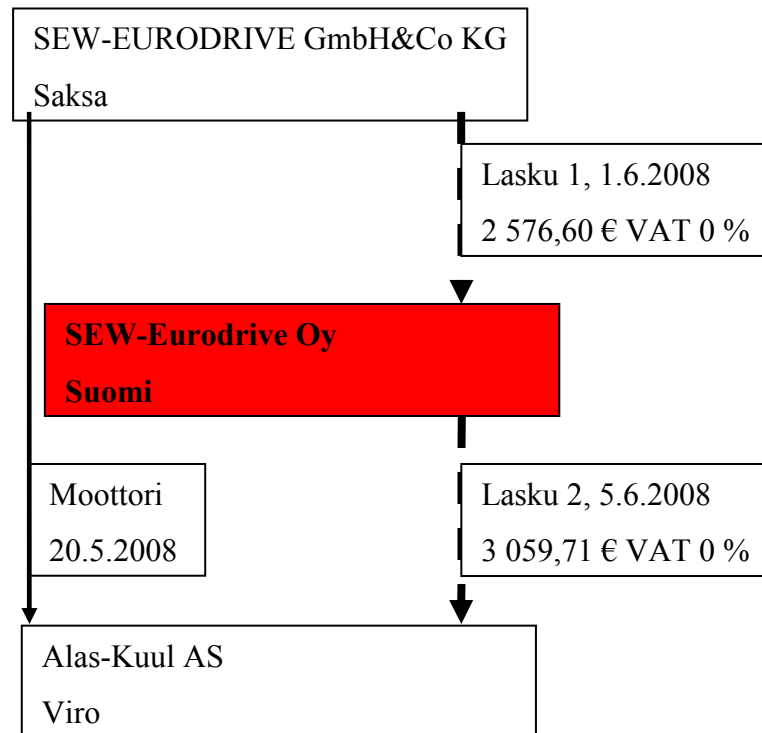
Kolmikantatilanteessa tavaran ensimmäisenä ostajana olevan suomalaisen yrityksen katsotaan tekevän yhteisöhankinnan kuljetuksen päättymisvaltiossa, vaikka suomalainen yritys käyttää ostossaan Suomen arvonlisäverotunnistettaan, kun kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät:

- suomalaisella yrityksellä ei ole kotipaikkaa eikä kiinteää toimipaikkaa tavaran kuljetuksen päättymisvaltiossa
- suomalainen yritys on hankkinut tavaran edelleen myyntiä varten
- tavara on toimitettu suoraan muusta EU:n jäsenvaltiosta kuin Suomesta kuljetuksen päättymisjäsenvaltioon suomalaisen yrityksen asiakkaalle
- suomalaisen yrityksen asiakas on merkitty kuljetuksen päättymisvaltiossa arvonlisäverovelvolliseksi
- suomalainen yritys on tehnyt myyntilaskuunsa merkinnän kolmikantatilanteesta (”Triangulation”)
- suomalainen yritys on ilmoittanut ko. liiketapahtuman yhteenvetoilmoituksella koodia 3 käyttäen.

Kaikki edellä mainitut velvoitteet täyttäessään suomalaisen ostajan ei tarvitse rekisteröityä kuljetuksen päättymisvaltioon arvonlisäverovelvolliseksi. (Kallio ym. 2008, 291, 292.)

Huomattavaa on, että yksinkertaistettu menettely soveltuu vain kolmikantakaupan tilanteisiin. Tilanne ratkaistaan normaalien sääntöjen mukaisesti, jos osapuolia on enemmän eli kysymys on esimerkiksi ”neliöstä”. Myös konserniyhtiöitä tarkastellaan kutakin erillisenä osapuolena. Tämän vuoksi erityismenettelyä ei voida noudata, jos peräkkäiset tavaran myynnit ja niiden kuljetukset on järjestetty toisin. (Auranen 2002, 338; Verohallituksen julkaisu 2007; Jokinen 2008.)

Kuviossa 5 esitetään case-yrityksen kolmikantakauppatilanne saksalaisen ja virolaisen yrityksen kanssa.



KUVIO 5. Kolmikantakauppa SEW-Eurodrive Oy:ssä.

Kuviossa 5 SEW-EURODRIVE GmbH&Co KG, SEW-Eurodrive Oy ja Alas-Kuul AS ovat rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi kukin omissa jäsenmaissaan. Alas-Kuul AS on tilannut moottorin SEW-Eurodrive Oy:ltä. SEW-Eurodrive Oy on saanut SEW-EURODRIVE GmbH&Co KG:ltä verottoman laskun, jossa on merkintä ”VAT 0 % Intra Community supply” ja laskussa näkyy myyjän ja ostajan arvonlisäverotunnisteet. SEW-EURODRIVE GmbH&Co KG:lle Saksassa tämä on ollut normaali yhteisömyynti. SEW-EURODRIVE Oy:lle yhteisöhankinta on ollut veroton, koska virolaiselle yritykselle Alas-Kuul AS:lle on siirtynyt velvollisuus suorittaa vero SEW-Eurodrive Oy:n myynnistä. SEW-Eurodrive Oy on merkinnyt myyntilaskuunsa oman ja Alas-Kuul AS:n arvonlisäverotunnukset ja merkinnän ”Triangulation”. Näin SEW-Eurodrive Oy on suorittanut sille määrätty laskumerkintävaatimukset kolmikantakauppatilanteesta.

SEW-Eurodrive Oy kirjaa hankinnan kirjanpitoonsa:

- 1.6.2008 per hankinnat 0 % an ostovelat 2 576,60 €

SEW-Eurodrive Oy kirjaa myynnin kirjanpitoonsa:

- 5.6.2008 per myyntisaamiset an myynnit 0 % 3 059,71 €

SEW-Eurodrive Oy ilmoittaa myynnin:

- 15.8.2008 annettavalla yhteenvetoilmoituksella kohtaan 102 Maatunnus EE, kohtaan 103 asiakkaan arvonlisäverotunniste 100073759, kohtaan 210 Tavarain myynnin EU-maihin 3 059,71 €, kohtaan 104 Koodi 3 (=kolmikantakoodi)

Huomionarvoista tilanteesta on, että SEW-Eurodrive Oy ei ilmoita valvontailmoituksessa mitään, kuten kolmikantasäännöksissä mainitaan. Myöskään Intrastat-ilmoitusta se ei anna tapahtumasta, koska tavara ei ole käynyt fyysisesti Suomessa.

4.2 Ketjukauppa

Ketjukaupalla tarkoitetaan tilannetta, jossa tavara myydään kahteen tai useampaan kertaan siten, että myyjä ei toimita tavaraa omalle vaan jollekin seuraavalle ostajalle. Ketjukaupassa tavaravirta ei seuraa laskutusvirtaa vaan kulkee eri reittiä. (Äärilä, Kallio & Aminoff-Lindblad 1998, 70.)

Ostaja on verovelvollinen yhteisöhankinnasta. Yhteisöhankinnasta tilitetään sen maan vero, mihin kuljetus jäsenvaltiosta toiseen päättyy. Näin ollen verotusmaata ei ratkaise tavarain ostajan kotipaikka, vaan nimenomaan kuljetuksen päättymispaikka. (Äärilä & Nyrhinen 2008, 298.)

Suomalaisten yritysten on useissa tapauksissa rekisteröidyttävä verovelvolliseksi toisessa jäsenvaltiossa sillä suorittamansa yhteisöhankinnan vuoksi, koska verotusmaa on kuljetuksen päättymisvaltio (Äärilä & Nyrhinen 2008, 298). Tämä velvollisuus aiheuttaa yrityksille ylimääräisiä kustannuksia ja hallinnollista työtä ja tätä voidaankin pitää nykyisen yhteisökauppajärjestelmän suurimpana epäkohtana (Äärilä, Kallio & Aminoff-Lindblad 1998, 70).

Yhteisökauppajärjestelmä toimii pitkälti myyjän ja ostajan arvonlisäverotunnisteilla. Yhteisöhankinta ohjautuu yhteisökaupan valvontajärjestelmässä siihen valtioon, jonka arvonlisäverotunnistetta ostaja on käyttänyt. Kun ostaja on käyttänyt Suomessa annettua tunnistetta, tavarahan yhteisöhankinnan katsotaan AVL 63 f §:n mukaan tapahtuvan Suomessa, vaikka kuljetus ei ole päättynyt Suomessa (ns. turvaverkkosääntö). Yhteisöhankinta tapahtuu sekä kuljetuksen päättymisvaltiossa että siinä valtiossa, jonka antama arvonlisäverotunnistetta ostaja on käyttänyt. Hankinnan voi verottaa kumpikin valtio. AVL:ssa kahdenkertainen verotus on estetty seuraavasti: kun Suomen arvonlisäverotunnistetta käyttävä tavarahan ostaja esittää selvityksen siitä, että yhteisöhankinta on verotettu kuljetuksen tosiasiallisessa päättymisvaltiossa (esim. Ruotsissa), tai siitä, että hän on täyttänyt yhteisöhankintaan liittyvän ilmoittamisvelvollisuutensa tuossa jäsenvaltiossa, hankintaa ei veroteta Suomessa. (AVL 63 f; Nieminen, Anttila, & Äärilä 1994.)

Yhteisön yhteisiä tavarakaupan normeja säädettäessä on haluttu varmistua siitä, että kaikki tavarat tulevat verotetuiksi joissakin maassa. Tilannetta on varmistettu turvasäännöllä sen vuoksi, ettei tavaroiden liikkumista yhteisön alueella voida ilman tullirajoja luotettavasti valvoa. Säännös soveltuu esimerkiksi tilanteeseen, jossa suomalainen yritys ostaa Saksasta laitteen, mutta pyytää myyjän toimittamaan sen Ruotsiin. Ostossaan suomalainen yritys käyttää Suomen arvonlisäverotunnistetta. Tällöin pääsäännön mukaan suomalaisen ostajan pitäisi ilmoittaa yhteisöhankinta Ruotsiin, koska se on kuljetuksen päättymismaa. Veroviranomaiset Ruotsissa eivät kuitenkaan välttämättä edes tiedä, että kyseinen laite on tullut Ruotsiin. Turvasäännön avulla verot eivät jää kokonaan maksamatta, sillä Suomen veronviranomaiset saavat yhteisön yhteiseltä VIES-järjestelmältä tiedon siitä, että ostossa on käytetty Suomen tunnistetta ja velvoittavat tämän vuoksi ostajan mak-

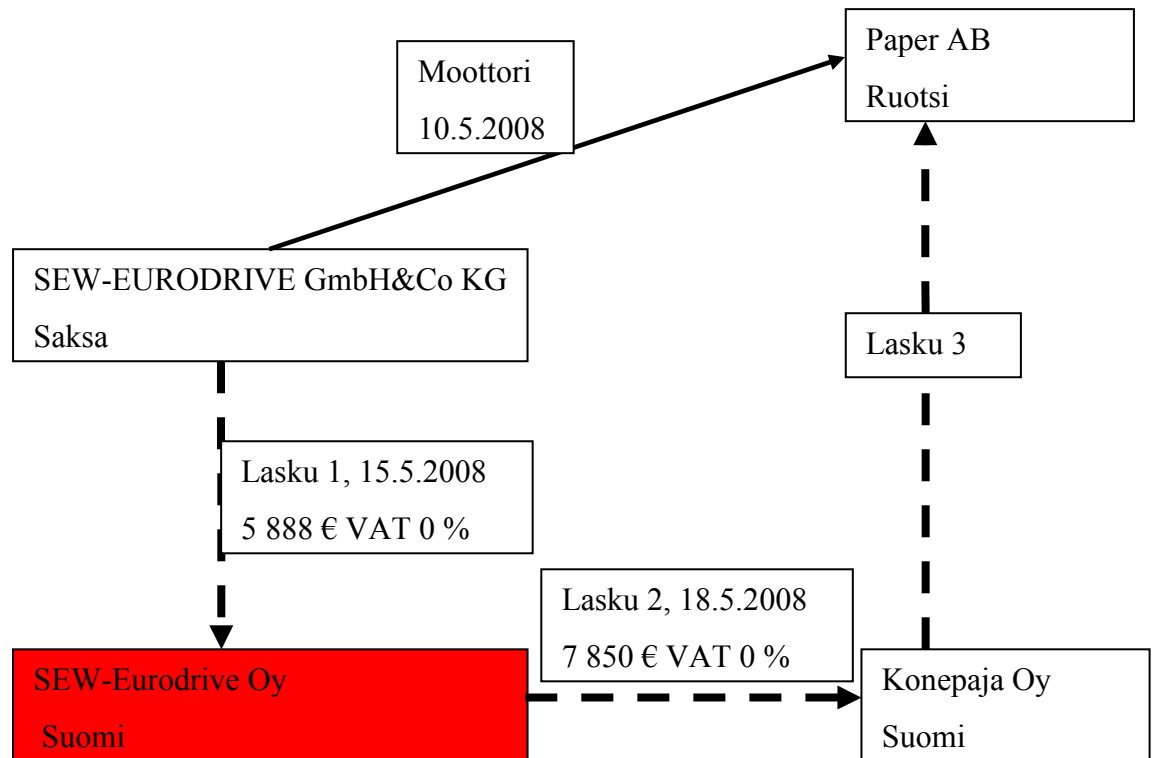
samaan yhteisöhankinnan veron Suomeen. Saksalainen myyjä on antanut järjestelmään tämän tiedon raportoidessaan verottomia yhteisömyyntejään. (Auranen 2002, 336, 337.)

Suomalainen ostaja ei vapaudu tilittämästä veroa kuljetuksen päättymisvaltioon, vaikka hän on tilittänyt hankinnasta veron Suomeen, koska yhteisöhankinnan katsotaan pääsäännön mukaan tapahtuvan kuljetuksen päättymisvaltiossa.

AVL 63 f §:n säännöksillä varmistetaan se, että verotonta yhteisömyyntiä vastaava hankinta verotetaan ainakin siinä jäsenvaltioissa, jonka antamaa tunnistetta on käytetty hankintaa suoritettaessa. (Nieminen, Anttila, & Äärilä 1994.)

Yhteisömyynti ja yhteisöhankinta vastaavat yleensä toisiaan. Käytännössä on kuitenkin tilanteita, joissa jäsenvaltiot arvioivat myyntiä ja hankintaa eri tavalla. Jäsenvaltio, jossa tavaran kuljetus päättyy, määrittelee sen, onko kyse tässä valtiossa tapahtuvasta tavaran yhteisöhankinnasta riippumatta siitä, mitä arvonlisäverokohtelua tavaran lähtöjäsenvaltio soveltaa myyntiin. Jäsenvaltio johon tavaran kuljetus päättyy, ratkaisee itsenäisesti onko kysymys yhteisöhankinnasta vai ei. Tilanteessa, jossa myyjä on alun perin käsitellyt myynnin verollisena, mutta toinen jäsenvaltio käsittelee sen yhteisöhankintana, myyjä voi pyytää oikaisua omaan arvonlisäverotukseensa. Myyjän jäsenvaltio käsittelee oikaisupyynnön kansallisten sääntöjensä mukaisesti. (Verohallinnon ohje 2007.)

Seuraavalla sivulla kuviossa 6 esitetään yksi esimerkki case-yrityksen ketjukauppatilanteesta.



KUVIO 6. Ketjukauppa I SEW-Eurodrive Oy:ssä.

Kuviossa 6 SEW-EURODRIVE GmbH&Co KG, SEW-Eurodrive Oy, Konepaja Oy ja Paper AB ovat rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi kukin omissa jäsenmaissaan. Suomen verohallinnon arvonlisäveroneuvonnasta 18.9.2008 puhelimitse saatujen tietojen mukaan kyseinen tilanne on yksinkertaisinta ratkaista niin, että se on muutettava kolmikantakaupaksi. Tässä ketjukaupassa yhteisöhankinta on tapahtunut Ruotsissa, koska tavaran kuljetus on päättynyt Ruotsiin. Suomalaisen Konepaja Oy:n tulee olla rekisteröitynyt myös Ruotsissa yhteisöhankinnoista verovelvolliseksi eli sillä on oltava Ruotsin arvonlisäverotunniste. SEW-Eurodrive Oy voi käsitellä hankinnan ja myynnin kolmikantakauppasäännösten mukaisesti, kun se on saanut Konepaja Oy:n Ruotsin arvonlisäverotunnisteen.

SEW-Eurodrive Oy on saanut SEW-EURODRIVE GmbH&Co KG:ltä Saksasta verottoman laskun, jossa on merkintä ”VAT 0 % Intra Community supply” ja laskussa näkyy myyjän ja ostajan arvonlisäverotunnisteen. Saksalaiselle SEW-EURODRIVE GmbH&Co KG:lle tämä on ollut normaali yhteisömyynti. SEW-EURODRIVE Oy:lle yhteisöhankinta on ollut veroton, koska suomalaiselle Kone-

paja Oy:lle on siirtynyt velvollisuus suorittaa vero SEW-EURDRIVE Oy:n myynnistä. SEW-Eurodrive Oy on merkinnyt myyntilaskuunsa oman ja suomalaisen Konepaja Oy:n Ruotsin arvonlisäverotunnuksen ja merkinnän ”Triangulation”. Näin SEW-Eurodrive Oy on suorittanut sille määrätty laskumerkintävaatimukset kolmikantakauppatilanteesta.

SEW-Eurodrive Oy kirjaa hankinnan kirjanpitoonsa:

- 15.5.2008 per hankinnat 0 % an ostovelat 5 888 €

SEW-Eurodrive Oy kirjaa myynnin kirjanpitoonsa:

- 18.5.2008 per myyntisaamiset an myynnit 0 % 7 850 €

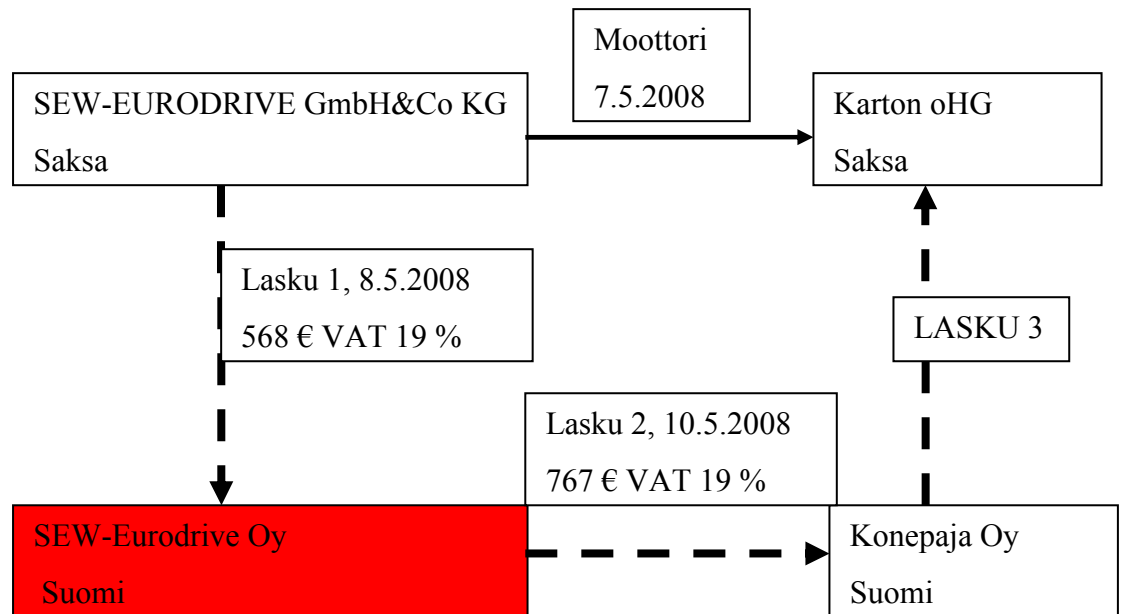
SEW-Eurodrive Oy ilmoittaa myynnin:

- 15.8.2008 annetulla yhteenvetoilmoituksella kohtaan 102 Maatunnus: SE, kohtaan 103 asiakkaan arvonlisäverotunniste Konepaja Oy:n Ruotsin arvonlisäverotunniste, kohtaan 210 Tavarahan myynnin EU-maihin 7 850 €, kohtaan 104 Koodi 3 (kolmikantakoodi)

SEW-Eurodrive Oy ei ilmoita valvontailmoituksessa mitään, kuten kolmikantakauppasäännöksissä mainitaan. Intrastat-ilmoitusta se ei myöskään anna tapahtumasta, koska moottori ei ole fyysisesti käynyt Suomessa.

SEW-Eurodrive Oy ei voi käsitellä tapahtumaa kolmikantakaupan säännösten mukaisesti, jos Konepaja Oy ei ole rekisteröitynyt Ruotsiin verovelvolliseksi. Silloin SEW-Eurodrive Oy:n tulisi itse rekisteröityä Ruotsiin arvonlisäverovelvolliseksi.

Seuraavalla sivulla kuviossa 7 esitetään case-yrityksen ketjukauppatapahtuma, jossa tavara liikkuu Saksasta Saksaan.



KUVIO 7. Ketjukauppa II SEW-Eurodrive Oy:ssä.

Tässä kuviossa 7 esitetyssä ketjukaupassa tavara katsotaan myydyksi Saksassa. Verotusoikeus on myyntimaalla eli Saksalla. Toisessa yhteisömaassa sijaitsevan tavaran myynti aiheuttaa SEW-Eurodrive Oy:lle velvollisuuden rekisteröityä Saksaan arvonlisäverovelvolliseksi. Ilman alv-rekisteröitymistä SEW-Eurodrive Oy ei myöskään pääse vähentämään SEW-EURODRIVE GmbH&Co KG:n laskuun sisältyvää Saksan veroa. SEW-Eurodrive Oy on saanut SEW-EURODRIVE GmbH&Co KG:ltä Saksasta verollisen laskun. Saksalaiselle SEW-EURODRIVE GmbH&Co KG:lle tämä on ollut kotimaan myynti, koska moottori on toimitettu Saksaan. Tämä kauppatilanne aiheuttaa myös Konepaja Oy:lle velvollisuuden rekisteröityä Saksaan arvonlisäverovelvolliseksi, jotta se voisi vähentää SEW-Eurodrive Oy:n laskuun sisältyvän Saksan veron. Tässä esimerkissä Konepaja Oy:llä on vain suomalainen arvonlisäverotunniste. SEW-EURODRIVE Oy on merkinnyt Konepaja Oy:lle lähetettävään laskuun Saksan arvonlisäverotunnistensa, Konepaja Oy:n suomalaisen arvonlisäverotunnisteen sekä Saksan arvonlisäveron 19 %.

SEW-Eurodrive Oy kirjaa hankinnan kirjanpitoonsa:

- 8.5.2008 per hankinnat 19 % an ostovelat 568 €
- 8.5.2008 per hankintojen alv-saamiset 19 % an hankintojen alv-velka 19 % 107,92 €

SEW-Eurodrive Oy kirjaa myynnin kirjanpitoonsa:

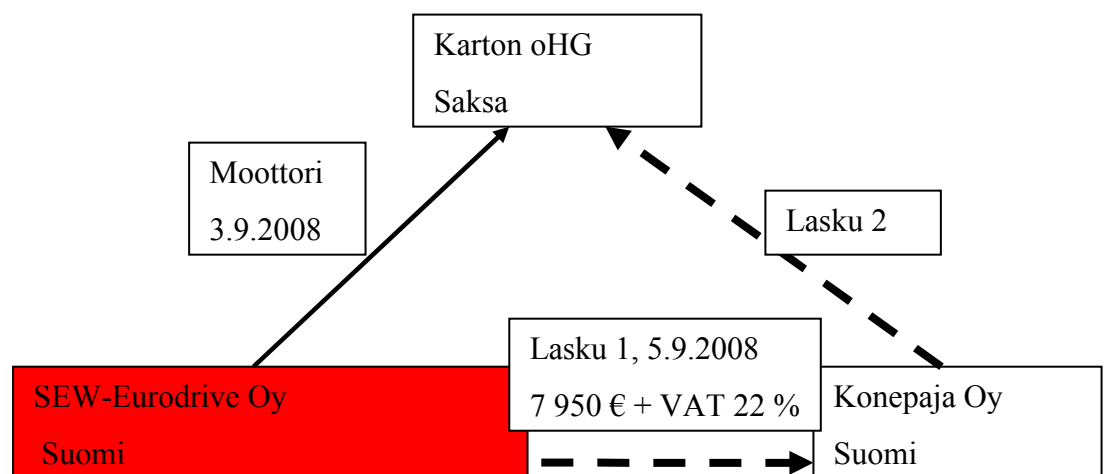
- 10.5.2008 per myyntisaamiset an myynnit 19 % 767 €
- 10.5.2008 per myyntisaamiset an myynnin alv-velka 19 % 145,73 €

SEW-Eurodrive Oy ilmoittaa Saksan veroviranomaiselle saksalaisella kuukausi-ilmoituksella hankinnan veron 107,92 € ja myynnin veron 145,73 €.

4.3 Myynnit, joita ei käsitellä yhteisömyynteinä

Kuten aiemmin on todettu, yhteisömyynniksi katsotaan myynti, missä tavara kuljetetaan Suomesta toiseen yhteisömaahan ja tavara myydään toisessa EU:n jäsenvaltiossa kuin Suomessa arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitylle yritykselle (Verohallituksen julkaisu 2004).

Alla olevassa kuviossa 8 esitetään case-yrityksen kauppatapahtuma, jossa tavara toimitetaan Saksaan ja laskutetaan suomalaista yritystä.



KUVIO 8. Myyntitilanne SEW-Eurodrive Oy:ssä.

Kuviossa 8 SEW-Eurodrive Oy on myynyt moottorin Konepaja Oy:lle, joka on myynyt moottorin edelleen saksalaiselle Karton oHG:lle. Konepaja Oy on hoitanut kuljetuksen SEW-Eurodrive Oy:n toimitiloista. SEW-Eurodrive Oy:lle tämä on ollut normaali kotimaan myynti, koska Konepaja Oy on antanut vain suomalaisen arvonlisäverotunnisteen.

SEW-Eurodrive Oy kirjaa myynnin kirjanpitoonsa:

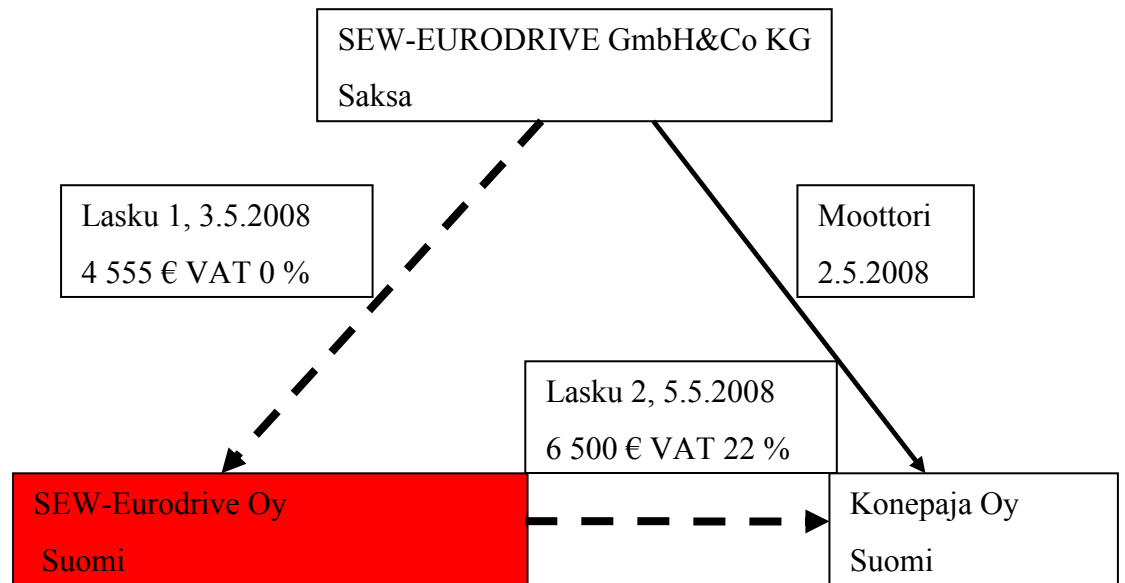
- 5.9.2008 per myyntisaamiset an myynnit 22 % 7 950 €
- 5.9.2008 per myyntisaamiset an myynnin alv-velka 1 749 €

SEW-Eurodrive Oy ilmoittaa myynnin:

- 15.10.2008 annetulla valvontailmoituksella kohdassa 201 Vero kotimaan myynnistä verokannoittain, 22 %:n vero 1 749 €

SEW-Eurodrive Oy ei ilmoita Intrastat-ilmoituksessa tavarantoimitusta. Konepaja Oy ilmoittaa tavarantoimituksen Intrastat-ilmoituksessa, koska ensisijainen vastuu tietojen ilmoittamisesta on sillä, joka on tehnyt sopimuksen tavarantoimituksesta.

Seuraavalla sivulla kuviossa 9 esitetään case-yrityksen kauppatilanne, jossa tavara ja laskut kulkevat eri reittejä.



KUVIO 9. Yhteisöhankinta ja kotimaan myynti SEW-Eurodrive Oy:ssä.

SEW-Eurodrive Oy on myynyt Konepaja Oy:lle moottorin, jonka se on tilannut Saksasta SEW-EURODRIVE GmbH&Co KG:ltä. SEW-EURODRIVE GmbH&Co KG on kuljettanut moottorin Suomeen kuljetusliikkeen välityksellä. Kuljetusliike on lähettänyt kuljetusrahdistä laskun SEW-EURODRIVE GmbH&Co KG:lle. SEW-Eurodrive Oy on saanut SEW-EURODRIVE GmbH&Co KG:ltä verottoman laskun, jossa on merkintä ”VAT 0 % Intra Community supply” ja laskussa näkyy myyjän ja ostajan arvonlisäverotunnisteet. SEW-Eurodrive Oy lähettää Konepaja Oy:lle kotimaan verollisen laskun, koska se on saanut vain Konepaja Oy:ltä suomalaisen arvonlisäverotunnisteen.

SEW-Eurodrive Oy kirjaa hankinnan kirjanpitoonsa:

- 3.5.2008 per yhteisöhankinnat 22 % an ostovelat 4 555 €
- 3.5.2008 per yhteisöhankintojen alv-saamiset an yhteisöhankintojen alv-velka 1 002,10 €

SEW-Eurodrive Oy ilmoittaa hankinnan:

- 15.7.2008 annettavalla valvontailmoituksella kohdassa 211 Tavaraostot muista EU-maista 4 555 €, kohdassa 205 Vero tavaraostoista muista EU-maista 1 002,10 €, kohdassa 206 Kohdekuukauden vähennettävä vero 1 002,10 €
- 13.6.2008 annettavalla tuonnin Intrastat-ilmoituksella kohdassa Tavaranimike 85015220, Lähetysmaa DE, Alkuperämaa DE, Kuljetusmuoto 1, Kauppatahtuman luonne 11, Nettopaino 401 kg, Toinen paljous 1, Lasutusarvo 4 555 €, Tilastoarvo 4 695 €

SEW-Eurodrive Oy kirjaa myynnin kirjanpitoonsa:

- 5.5.2008 per myyntisaamiset an myynnit 22 % 6 500 €
- 5.5.2008 per myyntisaamiset an myynnin alv-velka 1 430 €

SEW-Eurodrive Oy ilmoittaa myynnin:

- 15.10.2008 annetulla valvontailmoituksella kohdassa 201 Vero kotimaan myynnistä verokannoittain, 22 %:n vero 1 430 €

5 REKISTERÖITYMINEN SAKSAAN ARVONLISÄVEROVELVOLLISEKSI

Alueperiaatteen mukaan Suomessa verotetaan vain ne myynnit, jotka katsotaan tehdyn täällä. Jos tavara katsotaan myydyin jossakin toisessa maassa, vain tämä maa voi verottaa kyseisen myynnin. Suomalainen yritys voi myydä toisessa yhteisömaassa sijaitsevan tavaran sijaintimaan sisäisenä myyntinä, toiseen yhteisömaahan tai EU:n ulkopuolelle toimitettuna. Rekisteröitymisvelvollisuus syntyy suomalaiselle yritykselle yleensä toisessa yhteisömaassa sijaitsevan tavaran myynnistä. Tällöin yrityksestä tulee arvonlisäveron ilmoittamis- ja tilitysvelvollinen asianomaisessa maassa. Esimerkiksi tavaran myynnistä Saksassa suomalaisen yrityksen on rekisteröidyttävä verovelvolliseksi. (Ahlaajärvi, Joki-Korpela, Jokinen, Kontu & Vilppula 2002, 261, 262.)

Saksassa arvonlisäverotunniste on erillinen, yrityksen veronumeron rinnalla käytettävä tunnus, joka ilmoitetaan suoritettaessa yhteisötoimituksia ja -hankintoja. Arvonlisäverotunnisteen myöntämisen edellytyksenä Saksassa on, että yritys on rekisteröitynyt verovelvolliseksi saksalaiseen verovirastoon. Yrityksen on laadittava kirjallinen vapaamuotoinen anomus verovirastolle. Yritys voi ilmoittautua Saksassa paikalliseen verovirastoon ja anoa sieltä sekä veronumeron että arvonlisäverotunnisteen, jos suomalainen yritys ei ole rekisteröitynyt verovelvolliseksi Saksassa ja yritys tarvitsee Saksan arvonlisäverotunnisteen yhteisöhankintoja tai toimituksia varten. (Reimers 1996, 17-19.)

Veroviranomainen Saksassa suomalaisille yrityksille on Finanzamt Bremen-Mitte, jonka osoite on Rudolf-Hilferding-Platz 1, 28195 Bremen. Kyseinen viranomainen antaa yritykselle veronumeron ja anomuksesta myös arvonlisäverotunnisteen. Saksan veronumeroa vastaava numero Suomessa on yritysten yritys- ja yhteisötunnus (Y-tunnus). Saksassa erillinen arvonlisäverotunniste tarvitaan, jos yritys suorittaa yhteisöhankintoja tai yhteisötoimituksia EU:n maihin Saksasta.

Finazamt Bremen-Mitte:lle lähetettävään hakemukseen on liitettävä ainakin seuraavat tiedot:

- yrityksen osoite
- tiedot sivuliikkeiden rekisteröinneistä Saksassa
- jos yrityksellä kiinteä toimipaikka Saksassa, kiinteistön omistajan tiedot
- yrityksen liiketoimet sisältäen tavaran ja laskujen liikkeet
- ajankohta, milloin rekisteröinti alkaa
- ovatko asiakkaina verovelvolliset yritykset
- Saksan veron alainen myynti vuodessa
- tarvitaanko arvonlisäveronumero (vaaditaan EU-toimituksiin)
- todiste yrityksen arvonlisäverovelvollisuudesta Suomessa
- valtakirja veroedustajalle (Saksassa veroedustajan käyttö ei ole pakollista Saksan liikevaihtoverolain mukaan)
- kansainvälinen pankkitilinumero. (Ernst 2008.)

Saksan veroviranomainen ei peri kuluja veronumeron ja arvonlisäverotunnisteen antamisesta. Yritys saa veronumeron ja arvonlisäverotunnisteen noin kolmen viikon kuluessa hakemuksesta. Saadulla veronumerolla ilmoitetaan veroilmoituslomakkeella (LIITE 8) veroviranomaiselle kuukausittain Saksan veron alaiset hankinnat ja myynnit. Rekisteröinnin jälkeen verot Saksan veron alaisista hankinnoista ja myynneistä pitää ilmoittaa kuukausittain. Myöhemmin on mahdollista ilmoittaa verot neljännesvuosittain tai vain kerran vuodessa. Ilmoitusväli riippuu vuoden kokonaisu-myynnistä. Vuosiveroilmoitus pitää tehdä, jos ilmoittaa verot kuukausittain tai neljännesvuosittain. Vuosiveroilmoitus on yhteenveto kalenterivuoden aikana laadituista veroilmoituksista. (Ernst 2008.)

Arvonlisäverotunnisteella ilmoitetaan yhteenvetoilmoituksella Saksasta muihin EU:n maihin suoritettut toimitukset neljännesvuosittain. Se on vastaava yhteenvetoilmoitus kuin Suomessa ja myös sillä annettavat tiedot ovat samat. (Reimers 1996, 103.)

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Opinnäytetyössä selvitettiin, miten case-yrityksessä erilaiset EU:n maiden väliset kauppatahtumat käsitellään yrityksen kirjanpidossa, arvonlisäveroilmoituksissa ja Intrastat-ilmoituksissa. Niitä selvitettiin case-yrityksen kauppatahtumien avulla, jotka valittiin case-yrityksen kirjanpitäjän avoimien haastattelujen perusteella.

Opinnäytetyössä selvisi, että case-yrityksen täytyy ottaa huomioon rekisteröitymisvelvoite tavarankuljetuksen päättymisvaltiossa silloin, kun tavara lähtee muualta kuin Suomesta ja päättyy toiseen EU:n jäsenvaltioon kuin Suomeen. Rekisteröitymisvelvoite toiseen jäsenmaahan tulee eteen, jos edelleen laskutettava suomalainen yritys ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi tavarankuljetuksen päättymisvaltiossa.

Opinnäytetyötä tehdessä selvisi, että case-yrityksen kolmikantakauppatilanteen hankinta ja myynti kirjautuvat virheellisesti kirjanpitoon. Tilanteessa, jossa case-yritys oli ensimmäinen myyjä kolmikanta-kaupassa, hankinta kirjautui virheellisesti yhteisöhankinnat 22 % tilille ja hankinnan arvonlisävero yhteisöhankintojen alvsaamiset ja yhteisöhankintojen alv-velka tileille. Hankinta tuli näin ollen valvontailmoituksen kohtaan 211 tavarastoista muista EU-maista, kohtaan 205 vero tavarastoista muista EU-maista ja kohtaan 206 kohdekuukauden vähennettävä vero. Kolmikanta-kaupan hankintaa ei pidä tässä tilanteessa ilmoittaa lainkaan valvontailmoituksessa. Hankinnan osalta virheellinen käsittely saatiin korjattua ja nyt hankinta kirjautuu oikealle tilille eikä se myöskään tule virheellisesti valvontailmoitukselle.

Tällä hetkellä tilanteessa, jossa case-yritys on ensimmäinen myyjä kolmikanta-kaupassa, myynti kirjautuu yhteisömyynti 22 % tilille ja tulee virheellisesti myös valvontailmoituksen kohtaan 210 tavarankuljetuksen myynti muihin EU-maihin. Kolmikanta-kaupan ensimmäistä myyntiä ei tule ilmoittaa valvontailmoituksessa. Asia on nyt case-yrityksen tiedossa ja tällä hetkellä väärä myyntikirjaus oikaistaan korjauskir-

jauksella kirjanpitoon. Selvityksen alla on, miten myynti näissä tilanteissa saadaan automaattisesti kirjautumaan oikein yrityksen kirjanpito-ohjelmassa.

Case-yrityksellä oli myös Saksasta hankintoja, joissa tavara jäi Saksaan. Tämä aiheuttaa case-yritykselle rekisteröitymisvelvoitteen Saksaan. Viidessä luvussa käsiteltiin toimenpiteitä, joita rekisteröityminen Saksaan arvonlisäverovelvolliseksi vaatii. Osa luvussa käsitellyistä tiedoista saatiin SEW-Eurodrive Oy:n saksalaiselta emoyhtiöltä kyselyllä, jolla selvitettiin Saksan arvonlisäverokäytäntöä ja rekisteröitymistä arvonlisäverovelvolliseksi Saksaan. Valitettavasti lisäkyselyyn esimerkiksi mahdollisten yhteisöhankintojen ilmoittamisesta ja saksalaisen yhteenvedoilmoituslomakkeen saamiseksi ei saatu opinnäytetyön jättöpäivään mennessä saksalaisen yhteyshenkilön työkiireiden takia. Vastaukset ovat kuitenkin tulossa ja antavat vielä case-yritykselle lisätietoa ilmoittamismenettelystä Saksassa. Case-yritys tulee tekemään päätöksen rekisteröitymisestä osittain tämän opinnäytetyön ja Saksasta tulevien vastauksen perusteella. Saksalainen SEW-EURODRIVE GmbH&Co KG lupasi myös auttaa rekisteröitymisessä ja veroilmoitusten teossa case-yritystä, jos se päättää rekisteröityä Saksaan arvonlisäverovelvolliseksi.

Case-yrityksen kauppatilanteissa, joissa tavara toimitetaan Saksasta muuhun jäsenvaltioon kuin Suomeen, on tutkittava, onko laskutus mahdollista tehdä suoraan tavaran kuljetuksen päättymisvaltioon. Yksi vaihtoehto on selvittää, onko laskutettavalla suomalaisella yrityksellä arvonlisäverotunniste kuljetuksen päättymisvaltiossa. Näin ollen liiketoimen voi käsitellä kolmikantakauppana, eikä case-yritykselle synny rekisteröitymisvelvoitetta tavaran kuljetuksen päättymisvaltioon. Toinen vaihtoehto on, että kauppasopimusta tehdessä sovitaan tavaran kuljetuksesta aina Suomeen. Silloin yritys välttyy rekisteröinneiltä toisiin yhteisömaihin. Tämä on käytännössä kuitenkin hankala toteuttaa, koska näissä kauppatapahtumissa kyseessä on lähes aina kiireellisistä toimituksista. Tavaran kuljetus edestakaisin jäsenmaiden välillä pidentää toimitusaikaa ja lisää rahtikustannuksia. Silti tämä vaihtoehto on otettava huomioon ainakin niissä tapauksissa, joissa toimituksilla ei ole kiire. Silloin arvonlisäveron käsittely on yksinkertaista eikä liiketoimi aiheuta rekisteröitymisvelvoitetta muihin EU:n jäsenmaihin. Rekisteröityminen

toisiin jäsenmaihin tuo ylimääräisiä hallinnollisia kustannuksia yritykselle. Yrityksen pitää selvittää eri maiden arvonlisäverokäytäntöä, aikaa vievät myös ilmoitusvelvollisuudet ko. maiden veroviranomaisille. Mahdolliset atk-järjestelmien muutokset tuovat vielä lisäkustannuksia.

Arvonlisäveron käsittelystä eri tilanteissa on tiedotettava yrityksen sisällä monille tahoille. Ei pelkästään talousosastolle, vaan myös kauppasopimuksia, tilauksia ja laskuja käsitteleville henkilöstöryhmille. Yrityksen johdon tulee tiedostaa erilaisten ketjukauppatilanteiden arvonlisäverovaikutukset ja niiden tuomat ilmoitusvelvollisuudet. Myyntihenkilöstön tehdessä kauppasopimuksia, heidän tulee ottaa huomioon myös arvonlisäverovaikutukset. Toinen tärkeä henkilöstöryhmä on myyntiassistentit ja muut tilauksia käsittelevät henkilöt, jotka syöttävät myyntitilauksia järjestelmään ja tekevät ostotilauksia muihin EU:n maihin. Kaikki atk-järjestelmän tuottamat dokumentit, esimerkiksi myyntilaskut tulevat myyntitilauksen tietojen pohjalta. Samoin ostolaskut kirjautuvat kirjanpitoon ostotilauksen tietojen pohjalta. Myynti- ja ostolaskuista muodostuvat tiedot valvontailmoitukseen ja yhteenvetoilmoitukseen. On tärkeää, että laskuilla olevat tiedot ovat oikein.

Arvonlisävero kansainvälisessä tavarakaupassa maksetaan yleensä kulutusvaltioon. Tämä aiheuttaa monille kansainvälistä tavarakauppaa tekeville yrityksille päänvaivaa. Kauppatilanteessa, jossa myyjä ja ostaja ovat eri jäsenvaltioissa ja tavara liikkuu suoraan myyjältä ostajalle, arvonlisäveron käsittely on yksinkertaista. Heti, kun kauppatilanteeseen lisätään kolmas osapuoli, arvonlisäveron käsittely hankaloituu. EU:ssa sovelletaan kolmikantakaupan tilanteeseen yksinkertaistamis säännöstä. Valitettavasti se soveltuu käytettäväksi ainoastaan yhdenlaiseen ketjukaupan tilanteeseen.

Usein kansainvälistä tavarakauppaa tekevilla yrityksillä tulee ratkaistavaksi tilanne, jossa yrityksen täytyy selvittää minkä maan arvonlisäverotusta liiketapahtumaan sovelletaan ja syntykö siitä rekisteröintivelvoite toiseen yhteisömaahan. Rekisteröityminen toiseen yhteisömaahan tarkoittaa kyseisen maan arvonlisävero-järjestelmän tuntemista. Vaikka kaikkien EU:n jäsenmaiden arvonlisäverojärjes-

telmät pohjautuvat samaan direktiiviin 2006/112/EY, jäsenvaltioiden arvonlisäverojärjestelmien välillä on eroja. Osa direktiivin säännöksistä kun on jäsenvaltioita velvoittavia ja osa vapaaehtoisesti toteutettavia.

EU:n maiden väliseen tavarakauppaan liittyy myös ilmoittamisvelvoitteita. Suomalaisen EU:n maiden välistä tavarakauppaa suorittavan yrityksen tulee antaa veroviranomaiselle kuukausittain arvonlisäveron valvontailmoitus ja neljännesvuosittain yhteenvetoilmoitus myynneistä toisiin EU:n maihin. Yrityksen tulee myös antaa tullille Intrastat-ilmoitus yhteisömyynneistä ja yhteisöhankinnoista. Yrityksellä täytyy olla myös tiedossa milloin ja mitkä kauppatapahtumat ilmoitetaan kyseisillä ilmoituksilla.

Opinnäytetyöstä nousi esiin mielenkiintoisia lisätutkimuskohteita. Esimerkiksi voisi tutkia, kuinka hyvin suomalaiset pienet ja keski-suuret kansainvälistä kauppaa käyvät yritykset ovat perillä EU:n arvonlisäverotuksen periaatteista. Onko yrityksillä käsitys milloin niiden tulee rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi toisiin jäsenmaihin ja onko yritysten henkilöstö tietoinen eri ketjukaupan tilanteiden arvonlisäveron käsittelystä ja tilastoinnista? Kyselytutkimuksella voisi myös selvittää miten hankalaksi tai työlääksi suomalaisissa yrityksissä koetaan arvonlisäveron käsittely kansainvälisissä kauppatapahtumissa. Palvelujen myyntimaasäännösten muuttuminen EU:ssa vuoden 2010 alusta lukien olisi niin ikään hyvä aihe uudelle tutkimukselle.

Tätä opinnäytetyötä voi hyödyntää kansainvälistä tavarakauppaa tekevät suomalaiset yritykset vain työssä esitetyissä kauppatilanteissa. Muissa kauppatilanteissa on aina tapauskohtaisesti selvitettävä arvonlisäveron käsittely ja ilmoitusmenettely. Aina on kuitenkin selvitettävä kulloinkin voimassa oleva arvonlisäverolainsäädäntö ja viranomaisohjeet.

Itselleni tämä opinnäytetyö toi paljon lisätietoa kansainvälisestä tavarakaupan arvonlisäverotuksesta. Huomasin, että arvonlisäverotus on todella haastava ja laaja alue lukuisine poikkeussäännöksineen. Arvonlisäverotuksen alueella riittää opittavaa vielä pitkälle tulevaisuuteen. Uskon, että arvonlisäverotuksen periaatteiden tuntemisesta on hyötyä niin nykyisessä työssäni kuin tulevaisuuden työelämän haasteissa.

Kaiken kaikkiaan yhteisön arvonlisäverojärjestelmä on monimutkainen kokonaisuus. Kansainvälistä tavarakauppaa suorittavilla yrityksillä riittää haastetta myös tulevaisuudessa käsitellä arvonlisävero oikein. Näillä näkymin alkuperämaaperiaatteeseen siirtyminen ei näytä kovinkaan todennäköiseltä vielä pitkään aikaan. Lyhyellä aikavälillä muutoksia on tulossa vain voimassa olevien sääntöjen yksinkertaistamiseen ja uudenaikaistamiseen ja jäsenvaltioiden väliseen hallinnollisen yhteistyön tehostamiseen. Nämä lähitulevaisuuden muutokset eivät kuitenkaan tuo vielä käytännön helpotusta kansainvälistä tavarakauppaa tekeville yrityksille arvonlisäveron käsittelyyn. Nähtäväksi jää, toteutuuko jonain päivänä EU:n jäsenvaltioissa yhdenmukainen arvonlisäverokanta ja arvonlisäverotuksen periaatteet. Arvonlisävero on kaikille yrityksille jokapäiväinen ja tärkeä asia. Sen oikeaan käsittelyyn yrityksen kannattaa kiinnittää huomiota. Väärän arvonlisäverokäsittelyn riskinä on vähennysoikeuden menettäminen, veronkorotus tai liiketoimen kate kuluu jälkikäteen toiseen yhteisömaan rekisteröintikustannuksien kattamiseen.

LÄHTEET

Julkaisut

Ahljärvi, S., Joki-Korpela, T., Jokinen, M., Kontu, J. & Vilppula, T. 2002. Käytännön arvonlisäverotus. Helsinki: KHT-Media Oy.

Alhola, K. 2003. Arvonlisäverotus 2003 osa II – in practice. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Helsinki: kustantaja tuntematon.

Auranen, K. 2002. Arvonlisävero-opas. Kauppakaari, Ernst & Young Oy. 3. painos. Jyväskylä: Gummerus.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2004. Tutki ja kirjoita. 10. painos. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Kallio, M., Nielsen, A., Ojala, M., Saukko, P. & Säskilahti, J. 2008. Arvonlisäverotus 2008. KPMG. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Nieminen, A., Anttila, R. & Äärilä, L. 1994 - jatkuvasti täydennettävä irtolehtikansio. Arvonlisäverotus. WSOY Yritystieto-sarja. Porvoo: WSOY Tietopalvelut.

Nivaro, H. 2006. Mikä maa, mikä vero? Facta 2/2006, 28.

Reimers, T. 1996. Arvonlisäverotus Saksan kaupassa. Tampere: Lakimiesliiton kustannus.

Äärilä, L. & Nyrhinen N. 2008. Arvonlisäverotus käytännössä. 7. uudistettu painos. Helsinki: WSOY.

Äärilä, L., Kallio, M. & Aminoff-Lindblad, A-L. 1998. Arvonlisäverotus ulkomaankaupassa. Jyväskylä: Gummerus.

Haastattelut ja suulliset tiedonannot

Saarenoja, P. Kirjanpitäjä. SEW-Eurodrive Oy. Haastattelut 14.8.2008 ja 28.8.2008.

Veroneuvonta. Arvonlisäverotus: valtakunnallinen palvelunumero 020 697 014. Puhelinkysely 18.9.2008.

Elektroniset lähteet

2006/112/EY. 2006. Neuvoston direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä. [Viitattu 2.9.2008.] Saatavissa: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:FI:PDF>

EY:n asetus 638. 2004. Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus jäsenvaltioiden välistä tavarakauppaa koskevista yhteisön tilastoista ja neuvoston asetuksen (ETY) N:o 3330/91 kumoamisesta. [Viitattu 16.9.2008.] Saatavissa: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2004:102:0001:0008:FI:PDF>

HE 283/1994. 1994. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta. [Viitattu 16.9.2008.] Saatavissa: <http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/1994/19940283>

Kirjanpitolautakunta. 2008. Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta. [Viitattu 16.9.2008.] Saatavissa: [http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/0/93FAEBFDA5CCFFA6C225745600281D25/\\$FILE/ALV2008.doc](http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/0/93FAEBFDA5CCFFA6C225745600281D25/$FILE/ALV2008.doc)

KOM(2003) 614. 2003. Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja talous- ja sosiaalikomitealle. Arvonlisäverostrategian painopistealueet: nykyinen tilanne ja ajan tasalle saattaminen. [Viitattu 2.9.2008.] Saatavissa: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2003:0614:FIN:FI:PDF>

KOM(2007) 380. 2007. Komission tiedonanto neuvostolle ja Euroopan parlamentille muista arvonlisäverokannoista kuin yleisistä arvonlisäverokannoista. [Viitattu 2.9.2008.] Saatavissa:

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0380:FIN:FI:PDF>

PricewaterhouseCoopers. 2008. Arvonlisäverokanta muuttuu Isossa-Britanniassa ja Irlannissa. [Viitattu 2.1.2009.] Saatavissa:

http://www.pwc.com/extweb/service.nsf/docid/C1A3B059F8A1CD4B8025750F0031DC62_2.1.2009

SEW-Eurodrive Oy. 2008. Yritysesittely. [Viitattu 17.8.2008.] Saatavissa:

http://www.sew-eurodrive.fi/s_company/SEW_Oy.shtm

Verohallituksen julkaisu 189.04. 2004. Arvonlisäverovelvollisen opas 2004. [Viitattu 17.8.2008.] Saatavissa:

<http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=596;442784>

Verohallituksen julkaisu 175.07. 2007. Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. [Viitattu 15.8.2008]. Saatavissa:

<http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=1009;413278>

Verohallituksen julkaisu 66.07. 2008. Valvontailmoituksen täyttöohjeet. [Viitattu 23.9.2008.] Saatavissa: <http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=3752;288785>

Verohallinnon ohje Dnro 1731/40/2003. 2003. Laskua koskevat vaatimukset arvonlisäverotuksessa. [Viitattu 27.12.2008.] Saatavissa:

<http://www.vero.fi/default.asp?article=2423&language=FIN>

Verohallinnon ohje Dnro 684/40/2007. 2007. EY:n asetus 1777/2005 yhdenmukaistaa arvonlisäverodirektiivin tulkintaa. [Viitattu 9.9.2008.] Saatavissa:

<http://www.vero.fi>

Tullihallitus. 2008. Intrastat-opas 2008. [Viitattu 1.9.2008.] Saatavissa:
[http://www.tulli.fi/fi/05_Ulkomaankauppatilastot/02_Intrastat/pdf378/
FIN2008.pdf](http://www.tulli.fi/fi/05_Ulkomaankauppatilastot/02_Intrastat/pdf378/FIN2008.pdf)

Muut lähteet

Auranen, K.. Ernst & Young Oy. 16.2.2004. Ajankohtaista kansainvälisestä arvonlisäverotuksesta.. Luentomateriaali. SEW-Eurodrive Oy.

Ernst, P. SEW-EURODRIVE GmbH&Co KG. 25.9.2008. Kirje arvonlisäveromenettelystä Saksassa.

Hätönen, R. 2004. Kansainvälinen arvonlisäverotus EU:n jäsenmaiden välisessä kaupankäynnissä. Liiketalouden opinnäytetyö. Lahti: Lahden ammattikorkeakoulu, Liiketalouden laitos.

Jokinen, M. Deloitte & Touche Oy. 20.5.2008. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Luentomateriaali. Lahden Tilikeskus Oy:n järjestämä koulutus Lahden Seurahuone.

Lahtinen, S. 2005. Arvonlisäverotus ulkomaankaupassa. Liiketalouden opinnäytetyö. Lahti: Lahden ammattikorkeakoulu, Liiketalouden laitos.