

Ulkomaan arvonlisäveroprosessien kehittäminen

Sari Ahola-Paakkunainen

Opinnäytetyö

Kesäkuu 2016

Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala

Ylempi amk, yrittäjyyden ja liiketoimintaosaamisen koulutusohjelma

Tekijä(t) Ahola-Paakkunainen, Sari	Julkaisun laji Opinnäytetyö, ylempi AMK	Päivämäärä Kesäkuu 2016
	Sivumäärä 53	Julkaisun kieli Suomi
		Verkojulkaisulupa myönnetty: x
Työn nimi Ulkomaan arvonlisäprosessien kehittäminen		
Tutkinto-ohjelma Yrittäjyyden ja liiketoimintaosaamisen koulutusohjelma, ylempi amk		
Työn ohjaaja(t) Eskola Anne		
Toimeksiantaja(t) Yritys X:n taloushallinnon palvelujen tuottaja		
Tiivistelmä <p>Työn toimeksiantajayritys oli Yritys X:n taloushallinnon palvelujen tuottaja. Tutkimuksen kohteena olivat toimeksiantajayrityksen taloushallinnon palvelukeskuksen kirjanpito- ja talousverotiimi sekä konserniverotiimi. Työn tarkoitus oli käydä läpi kaikki Yritys X:n ulkomaan arvonlisäveroon liittyvät toiminnot ja selvittää kyseiset prosessit. Dokumentoimalla prosessit pyrittiin selkeyttämään ja yhdenmukaistamaan prosesseja. Työn tavoitteena olivat selkeät ulkomaan arvonlisäveroprosessien kuvaukset sekä tarkistuslista, mitä tehdään, kun rekisteröidytään arvonlisäverovelvolliseksi ulkomailla. Työ on hyödynnettävissä osana taloushallinnon perehdytysohjelmaa ja prosessien kehittämistä.</p> <p>Tutkimuksen tutkimusotteena oli laadullinen tutkimus ja tutkimusmenetelmänä oli tapaus-tutkimus. Tutkimuksessa käytetty aineisto kerättiin havainnoimalla yrityksen arvonlisäveroprosessien toimintaa, haastatteleamalla kirjanpitäjiä, talousverotiimin ja konserniverotiimin henkilöitä sekä keräämällä käytössä olevat kirjalliset dokumentit. Aineisto yhdisteltiin ja laitettiin prosessien mukaiseen aikajärjestykseen. Arvonlisäveroprosessit sisälsivät kirjanpidon, raportoinnin, tilitykset ja täsmäytykset.</p> <p>Työn tuloksena esitettiin kunkin maan kirjalliset prosessikuvaukset, prosessikaaviot ja huomiot, jotka liittyivät prosesseihin. Niistä tehtiin yhteenveto, jossa näkyivät eroavaisuudet prosessien välillä. Lisäksi tuloksena esitettiin tarkistuslista rekisteröitymisestä arvonlisäverovelvolliseksi.</p> <p>Tutkimuksen johtopäätöksinä pohdittiin ulkomaan arvonlisäverotuksen haasteita ja verotuksen ymmärtämisen tärkeyttä, jotta taataan raportoinnin oikeellisuus. Myös prosessien toimintaa analysoitiin niiden yhdenmukaistamiseksi. Lopuksi esitettiin käytännön kehitysehdotuksia arvonlisäveroprosesseihin.</p>		
Avainsanat (asiasanat) Arvonlisäverotus, ulkomaankauppa, verovelvollisuus, prosessit		
Muut tiedot		

Author(s) Ahola-Paakkunainen, Sari	Type of publication Master's thesis	Date June 2016 Language of publication: Finnish
	Number of pages 53	Permission for web publication: x
Title of publication Development of Foreign Value Added Tax Processes		
Degree programme Master's Degree Programme in Entrepreneurship and Business Competence		
Supervisor(s) Eskola, Anne		
Assigned by The provider of financial services for Company X		
Abstract <p>The thesis was assigned by the provider of financial services for Company X. The research subjects included the taxation, accounting and corporate taxation teams of the company. The objective of the research was to go through all the activities related to the foreign value added tax (VAT) processes of the company and examine those processes. The purpose of the documentation of the processes was to clarify and unify the processes. The aim of the thesis was to generate clear process descriptions of foreign VAT processes and a checklist telling what to do in order to register for VAT purposes abroad. The results are exploitable as part of the orientation program in financial administration and the process development</p> <p>The research approach used was qualitative with the case study as the research method. The material was gathered by observing the VAT processes of the company, interviewing the accountants, tax team and corporate tax team members, and collecting all the available documentation in writing. The material was arranged in chronological order according to the processes. The VAT processes included accounting, reporting, remittances and balancing.</p> <p>The results were presented as process descriptions, process charts and notices related to the processes. The summary was made of these in which the differences between the processes are visible. In addition, the results include a checklist of VAT registration abroad.</p> <p>In conclusion, the challenges of foreign VAT and the importance of understanding taxation to assuring the correctness of reporting were discussed. The functionality of the processes was also analyzed in order to be able to standardize them. Finally, some practical development proposals for developing VAT processes were suggested.</p>		
Keywords/tags (subjects) Value Added Tax, foreign trade, tax liability, process		
Miscellaneous		

Sisältö

1	Johdanto.....	3
2	Tutkimusasetelma	6
	2.1 Tutkimuksen tavoite ja tutkimusongelma.....	6
	2.2 Tutkimusmenetelmät	8
	2.3 Tutkimuksen luotettavuus.....	11
3	Prosessit	11
	3.1 Prosessiajattelun perusta	12
	3.2 Prosessien kuvaaminen	14
	3.3 Prosessien kehittäminen	16
4	Ulkomaankaupan arvonlisäverotus.....	17
	4.1 Arvonlisäverojärjestelmä	17
	4.2 Ulkomaankauppa ja sen ajallinen kohdistaminen	19
	4.3 Verovelvollisena ulkomailla.....	22
	4.4 Arvonlisäveron raportointimenettely	24
5	Ulkomaan arvonlisäveroprosessit	25
	5.1 Tutkimuksen toteutus	26
	5.2 Arvonlisäveroprosessien kuvaukset.....	28
	5.2.1 Puola	28
	5.2.2 Romania	32
	5.2.3 Ruotsi	34
	5.2.4 Viro.....	37
	5.2.5 Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen.....	38
	5.2.6 Yhteenveto tutkimustuloksista.....	42
6	Pohdinta	46
	6.1 Kehittämisehdotukset	48

6.2 Tutkimuksen luotettavuus.....	50
Lähteet.....	51

Kuviot

Kuvio 1. Laadullisen tutkimuksen prosessikaavio (Kananen 2010, 38).....	8
Kuvio 2. Prosessien periaate (Hannus 1994,44).....	15
Kuvio 3. EU-tavaramyynnin ajallinen kohdistaminen (Björklund ym. 2010, 33).	21
Kuvio 4. Arvonlisäveroprosessi Puola	28
Kuvio 5. Arvonlisäveroprosessi Romania	33
Kuvio 6. Arvonlisäveroprosessi Ruotsi	35
Kuvio 7. Arvonlisäveroprosessi Viro	37
Kuvio 8. Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen –prosessi.....	39

Taulukot

Taulukko 1. Yhteenveto arvonlisäveroprosesseista.....	43
Taulukko 2. Tarkistuslista rekisteröitymisestä arvonlisäverovelvolliseksi	45
Taulukko 3. Kehittämiskohteet	49

1 Johdanto

Kysymys ulkomaan arvonlisäverotuksen hallinnasta yrityksissä on noussut tärkeäksi, koska yritykset toimivat yhä globaalimmassa toimintaympäristössä. EU (Euroopan unioni) ja sen mukanaan tuoma talousalue ovat lisänneet yritysten kansainvälistä toimintaa. EU:n jäsenyydestä äänestettiin 20 vuotta sitten. Jäsenyys toi mukanaan yhteismarkkinat ja ihmisten sekä tavaroiden vapaan liikkumisen. Tämän myötä yhä useampi yritys on kansainvälistynyt. Arvonlisäverotus on ollut vaikeaa monille Euroopan unionin eri maissa toimiville yrityksille. Lisäksi byrokratian lisääntyminen ja viranomaistehtävien siirtyminen yrittäjille ovat hankaloittaneet yrittäjien toimintaa. (Siltanen 2014.) Haasteita tuo myös arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisvelvoite ulkomailla, joka voi syntyä, jos yrityksellä on kohdemaassa esimerkiksi tapahtumia, tavaravarasto, tavaroiden myyntiä asennettuna, rakennusprojekti tai tavaran tuontia EU:n ulkopuolelta (Arvonlisäveropalvelut 2014).

EU:n arvonlisäverotuksen uudistus etenee täydellä teholla. Euroopan komission projektin tarkoitus on tehdä arvonlisäverojärjestelmästä yksinkertaisempi, tehokkaampi ja vakaampi. Sen myötä mahdollistetaan nopeampi reagointi laiminlyönteihin arvonlisäverotuksessa. Komissio on ehdottanut uutta standardoitua arvonlisäveron palautusta. Uusi EU:n arvonlisäveroilmoitus tulisi korvaamaan kansalliset ilmoitukset EU:n alueella. Ilmoituksen tiedot ja vaaditut määräajat yhdenmukaistettaisiin. Se helpottaisi niiden yritysten arvonlisäveroilmoitusten toimittamista, jotka harjoittavat liiketoimintaa useammassa jäsenmaassa. Määräysten noudattamisen helpottaminen turvaisi jäsenvaltioiden arvonlisäverotuotot. (Shasheen 2013.)

EU:n neuvoston direktiivi 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annettiin 28.11.2006. Tätä järjestelmää sovelletaan EU:ssa kulutettaviksi ostettujen ja myytyjen tavaroiden ja palvelujen tuotantoon ja jakeluun. Arvonlisävero peritään EU-maan alueella suoritetusta vastikkeellisesta liiketoiminnasta ja maahantuonnista. (2006/112/EY.) Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän luominen on vaatinut sen jälkeen arvonlisäverodirektiivin tulkinnan yhdenmukaistamista.

Euroopan unionin asetus 282/2011 (antopäivä 21.3.2013) yhdenmukaistaa myyntimaasäännöksiä, jotka määräävät, minkä valtion arvonlisävero myynnistä suoritetaan. Suurin osa vuonna 2010 voimaan tulleista myyntimaasäännösten muutoksista koski palveluja. Vuoden 2011 alusta muuttuivat opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuksiin sekä messuihin liittyvät palvelujen myyntimaat. Vuoden 2013 alusta muuttuivat kuluttajille myytyjen pitkäaikaisten kuljetusvälineiden vuokrauksia koskevat säännökset. Merkittävä muutos tapahtui vuoden 2015 alusta, kun kuluttajille myytävien radio- ja televisiolähetyspalveluiden, sähköisten palveluiden ja telepalveluiden myyntimaa vaihtui myyjän sijaintimaasta kuluttajan sijaintimaaksi EU-kaupassa. (A39/200/2013.) Uusi yhdenmukaistamisasetus 282/2011 annettiin 11.11.2014, ja se keskittyi vuoden 2015 alusta voimaan tulleisiin muutoksiin (A186/200/2014).

Yhteisen arvonlisäverodirektiivin noudattaminen vaatii jatkuvaa arvonlisäveron yhdenmukaistamis- ja muiden ohjeiden seurantaa. Esimerkiksi laskutusvaatimuksia arvonlisäverotuksessa on päivitetty vero-ohjein viimeksi 15.5.2014. Sitä ennen ohjetta päivitettiin 18.10.2012. (A23/200/2014.) EU tilastoi kerättyjä arvonlisäveroja. Odotetuista arvonlisäverotuloista jäi 26 EU-maassa saamatta keskimäärin 16 prosenttia. Koska sääntöjä ei noudatettu tai veroa kannettu, jäi EU-mailta saamatta 177 miljardia euroa arvonlisäveroa vuonna 2012. Suomi sai kiitoksen tehokkaasta verotuksesta, ja se sai kerättyä vuonna 2012 viisi prosenttia odotettua vähemmän arvonlisäveroa. (Suomi saa EU:lta kiitoksen: verottaa tehokkaasti 2014.)

EU-arvonlisäverotuksen harmonisointia ja laajentamista on kritisoitu. Vaikka EU on aloittanut prosessin säätämällä ja toimeenpanemalla arvonlisäverotuksen periaatteet, se on epäonnistunut sopeuttamaan oman mallinsa. Seurauksena ovat ongelmat arvonlisäverojärjestelmässä, järjestelmän ylläpitämisen korkeat kustannukset ja tyytymättömyys järjestelmään. Siirtyminen lopulliseen järjestelmään on kestänyt liian kauan. Arvonlisäverotuksen keskeisten periaatteiden yhdenmukaistaminen ja ennen kaikkea sen neutraalisuus ja tehokkuus auttaisivat tekemään siitä hyvin toimivan. (Aujean 2012.) EU on jo saavuttanut merkittävän veroneutraalisuuden harmonisoidulla välillisillä veroilla. On selvää, että EU:n seuraava tavoite yhteisestä talousalueesta ei ole näkyvissä lähiaikoina. Välittömien verojen harmonisointi on haastavaa, hidasta

ja vielä aivan alkutekijöissään. Kuitenkin nykytilanne näyttää olevan riittävä EU:n sisäisten markkinoiden toiminnalle. (Tyc 2014.)

Pauliina Pitkänen (2014) on Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan finanssioikeuden OTM-tutkielmassaan käsitellyt sähköisesti suoritettujen palvelujen arvonlisäverotusta EU:ssa. Työn tarkoitus oli selkeyttää vuoden 2015 alusta voimaan tullutta uudistusta, joka koski sähköisten palvelujen arvonlisäveroverotusta. Sähköisesti suoritettujen palvelujen suorituspaikka määräytyy omien erityissäännösten mukaan, ja silloin on olennaista pystyä määrittämään, onko kyse sähköisesti suoritetusta palvelusta vai jostakin muusta palvelutyypistä. Sähköisesti suoritettujen palvelujen arvonlisäverotus määräytyy eri tavoin ostajan mukaan, onko se verovelvollinen yritys vai kuluttaja-asiakas. Suurin ongelma on asiakkaan sijaintipaikan määrittäminen luotettavasti. Lisäksi arvonlisäverokohtelun määrittämiseksi tarvittavien tietojen hankkiminen, arvioiminen, tarkistaminen ja säilyttäminen luovat kohtuuttoman rasitteen myyjälle.

Tero Tykkyläinen (2013) on Jyväskylän ammattikorkeakoulun liiketalouden koulutusohjelman opinnäytetyössään käsitellyt taloushallinnon prosesseja keskisuudessa osakeyhtiössä. Työn tarkoitus oli olla osa yrityksen talousorganisaation perehdytysohjelmaa ja pohja yrityksen taloustoimintojen kehittämiseksi. Työssä kuvattiin selkeästi yrityksen taloushallinnon keskeiset prosessit, ja niistä syntyi 17 prosessikuvausta. Tutkimuksen tuloksena syntyi käytännön kehitysehdotuksia toimeksiantajan taloushallinnon toimintoihin. Kehitysehdotukset painottuivat sähköisen taloushallinnon edistämiseen: laskukierro, arkistointi, palkkalaskelmat ja manuaalisten toimintojen automatisointi.

Outi Väätäinen (2009) on Savonia-ammattikorkeakoulun liiketalouden koulutusohjelman opinnäytetyössään käsitellyt arvonlisäverotusta kansainvälisissä hankintatilanteissa. Työn tarkoitus oli koota yhteen keskeiset kansainvälistä tavara- ja palvelukauppaa koskevat perussäännökset. Työn ensimmäisessä osassa selvitettiin tavara-kaupan tilanteita sekä EU:n alueella että kolmansien maiden kanssa. Toisessa osassa perehdytään kansainvälisen palvelukaupan periaatteisiin ja tilanteisiin. Tutkimuksen tuloksena todettiin kansainvälisen arvonlisäverotuksen olevan laaja ja haasteellinen. Nykyisen järjestelmän säännökset on hallittava, mikäli kansainvälistä kauppaa yrityksissä harjoitetaan.

Virve Kiuru (2012) on Lahden ylemmän ammattikorkeakoulun yrittäjyyden ja liiketoimintaosaamisen koulutusohjelman opinnäytetyössään käsitellyt haltuunotto-prosessin kehittämistä talouden palvelukeskuksessa. Työn tarkoitus oli analysoida Metso Financial Service:n palveluliiketoiminnan myyntireskontraprosessin nykytilaa ja tehdä kehitysehdotuksia haltuunotto-prosessin yhtenäistämiseksi ja tehokkuuden parantamiseksi. Tutkimuksen tuloksena haltuunotto-prosessin onnistumisen edellytyksinä olivat työn aloittaminen aikataulussa sekä motivoituneet ja ammattitaitoiset työntekijät. Haasteita ja riskejä olivat suunnittelun ja prosessin suorituskyvyn mittaamisen puuttuminen, yksikkökohtaiset toimintatavat sekä palvelukeskuksen ja liiketoimintayksikön välisen yhteistyön puutteellisuus.

Tämän opinnäytetyön tarkoitus on kuvata Yritys X:n ulkomaan arvonlisäveroprosessit. Yritys toimii sähkön ja lämmön tuottajana sekä myy niihin liittyviä asiantuntijapalveluja. Yrityksen päämarkkina-alue on pohjoismaat. Yrityksen arvonlisäveroprosessit kuvataan maittain ja etsitään eroavuudet prosessien välillä. Lisäksi kuvataan, miten toimitaan, kun rekisteröidytään arvonlisäverovelvolliseksi toisessa maassa. Selkeät prosessikuvaukset mahdollistavat prosessien kehittämisen, ja niitä voidaan käyttää apuna henkilöstön perehdyttämisessä.

2 Tutkimusasetelma

Tässä luvussa käydään läpi tutkimusasetelma: tutkimuksen tavoite, tutkimusongelma, tutkimusote ja -menetelmä. Lisäksi esitellään aineistonkeruu ja aineiston analyysimenetelmä sekä tutkimuksen luotettavuus. Lopuksi esitetään aiemmat tutkimukset aiheesta.

2.1 Tutkimuksen tavoite ja tutkimusongelma

Tämän **tutkimuksen tavoitteena** on kuvata Yritys X:n eri maiden arvonlisäveroprosessit prosessinäkökulmasta. Tieto prosessien toiminnasta on yksittäisten henkilöiden hallussa, ja dokumentoimalla prosessit toimeksiantaja pyrkii selkeyttämään ja parantamaan tiedonkulkua prosessien eri vaiheissa. Näin pyritään pienentämään virheriskejä, jotka liittyvät arvonlisäveroraportointiin ja niiden mahdollisiin seurauksiin. Tavoitteeksi määritellyt selkeät prosessikuvaukset maittain tullaan esittä-

mään prosessikaavioina tutkimuksen lopputuloksina. Tuloksena tullaan esittämään myös tarkastuslista, mitä tehdään, kun rekisteröidytään arvonlisäverovelvolliseksi uuteen maahan.

Opinnäytetyön toimeksiantajayritys on Yritys X:n taloushallinnon palvelujen tuottaja. Tutkimuksen kohteena ovat toimeksiantajayrityksen taloushallinnon palvelukeskuksen kirjanpito- ja talousverotiimi sekä konserniverotiimi. Toimeksiantajayritys ei ole teettänyt aiemmin arvonlisäveroprosesseihin kohdistuvaa tutkimusta. Työ asemoituu toimeksiantajan toimialaan ja yhteiskunnan kehitykseen kansainvälistymisen kautta. Yritykset toimivat globaalisti tavaroiden ja palveluiden siirtyessä maasta toiseen. Täsmennystä työ tuo arvonlisäveroprosessien selkeyttämiseen ja luotettavuuteen.

Tutkimuksen tehtävänä on käydä läpi Yritys X:n ulkomaan arvonlisäveroon liittyvät toiminnot ja selvittää kyseiset prosessit. Arvonlisäveroprosessien ja niihin liittyvien toimintojen yksityiskohtainen selkeyttäminen mahdollistaa toimintojen kehittämisen. Prosessikuvaukset mahdollistavat myös omien toimintojen vertailemisen muiden yritysten toimintatapoihin vastaavissa tilanteissa. Opinnäytetyön lopputuloksena saatavat prosessikuvaukset ja tarkastuslista rekisteröitymisestä toimivat työohjeina yrityksen taloustiimille, ja niitä voidaan hyödyntää koulutuksissa ja perehdytyksissä.

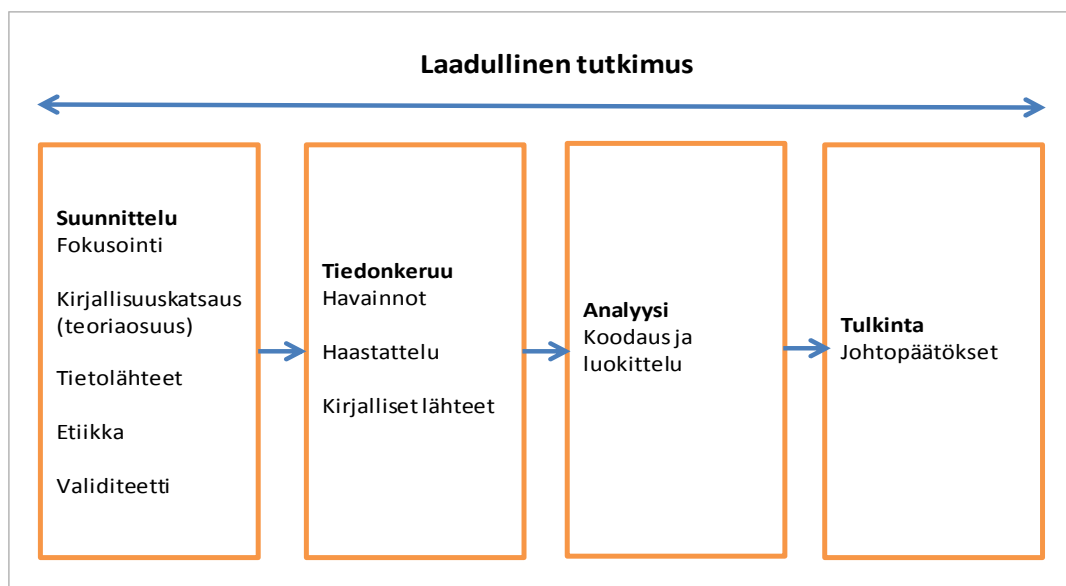
Tutkimusongelma on ilmiö, johon liittyy ongelma, joka halutaan ratkaista. Ratkaisulla pyritään usein parantamaan asiantilaa. (Kananen 2010, 18.) Tutkimusongelma määrittellään siten, että siitä muodostuu koko tutkimuksen tarkoitus ja tavoitteet (Kananen 2008, 51). Tutkimusongelma pyritään ratkaisemaan oikein asetetuilla kysymyksillä (Kananen 2010, 18). Tutkimuksen tutkimusongelma on:

Miten Yritys X:n ulkomaan arvonlisäveroprosessit toimivat maissa, joissa sillä on käynnissä olevia projekteja vuonna 2015?

2.2 Tutkimusmenetelmät

Tutkimusmenetelmä

Tämän tutkimuksen tutkimusmenetelmäksi valittiin tapaustutkimus, koska arvonli-säveroprosesseihin liittyvä tieto oli muutaman henkilön hallussa ja niistä haluttiin saada selkeät prosessikuvaukset ja löytää kehityskohteet. Kuviossa 1. on esitetty laadullisen tutkimuksen prosessi. Tutkimusotteita on kaksi: laadullinen (kvalitatiivinen) ja määrällinen (kvantitatiivinen) tutkimusote. Kvantitatiivisessa tutkimuksessa käytetään lukuja ja niiden välisiä suhteita. Kaikki niiden ulkopuolelle jäävä muu tutkimus on kvalitatiivista tutkimusta. (Kananen 2010, 36-37.) Tämän tutkimuksen tutkimusotteenä valittiin laadullinen tutkimus, ja siksi tämä tutkimus perustuu havainnointiin ja haastatteluihin. Tutkimus, joka perustuu suurelta osin haastatteluihin, on laadullisen tutkimuksen toteuttamista yksinkertaisimmillaan. Haastatteluissa asianomaisilta henkilöiltä kysytään tutkittavasta ilmiöstä. (Kananen 2010, 38.)



Kuvio 1. Laadullisen tutkimuksen prosessikaavio (Kananen 2010, 38).

Laadullisella tutkimuksella tarkoitetaan mitä tahansa tutkimusta, jolla pyritään saamaan vastauksia ilman tilastollisia menetelmiä tai määrällisiä tutkimustapoja. Laadullinen tutkimus käyttää sanoja ja lauseita, ja sillä ei pyritä yleistykseen. (Kananen 2008, 24.) Esimerkiksi Metsämuurosen (2008, 14) mukaan laadullinen tutkimus soveltuu

erityisen hyvin silloin, kun ollaan kiinnostuneita tapahtumien yksityiskohtaisista rakenteista. Kanasen (2008, 32) mukaan laadullinen tutkimus soveltuu parhaiten esim. silloin, kun ilmiöstä halutaan hyvä kuvaus. Tämä tutkimusote valittiin, koska tutkimuksessa halutaan saada selkeä ja yksityiskohtainen kuva arvonlisäveroprosesseista eri maissa ja lisäksi tarkastuslista arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisestä.

Tutkimuksen ongelmanasettelu ratkaistaan **tapaustutkimusmenetelmällä**. Tapaustutkimus on tutkimusstrategia, jossa tarkoituksena on syvällisesti tutkia vain yhtä tai muutamaa kohdetta. Tapaustutkimuksessa pyritään yksityiskohtaisen ja intensiiviseen tiedon tuottamiseen valitusta tapauksesta. Tutkimus hakee tietoa ilmiöön liittyvän toiminnan prosesseista tavalla, jolla tutkimuksen tuloksilla voidaan osoittaa olevan jonkinlaista siirrettävyyttä. (Tapaustutkimus 2014.) Tapaustutkimuksen etu on, että se on usein 'askel toimintaan'. Sen lähtökohta on usein toiminnallinen, ja sen tuloksia sovelletaan käytäntöön. (Metsämuuronen 2008, 17.) Tapaustutkimukselle on tyypillistä valita tutkimuskohteeksi yksittäinen tapaus, jonka tarkastelussa ollaan kiinnostuneita usein prosesseista. Yksittäistapauksia tutkitaan niiden omassa ympäristössä kuvailemalla yksittäiskohtaisesti tutkittavaa ilmiötä. (Tapaustutkimus 2014.)

Tapaustutkimus voi olla deskriptiivinen, kuvaileva tapaustutkimus. Tyypillistä kuvailevalle tapaustutkimukselle on, että se kuvaa usein sitä, mitä on jo saavutettu käytännön työelämässä. Sen hyöty on siinä, että se tarjoaa tietoa nykyisten käytäntöjen luonteesta ja muodosta. (Eriksson & Koistinen 2005, 11.) Tapaustutkimus soveltuu käytettäväksi tutkimusmenetelmäksi juuri sen tulosten yksityiskohtaisuuden, siirrettävyyden ja toiminnallisuuden vuoksi. Tarkoitus on kuvata, miten prosessit nyt toimivat ja miten ne on jo saavutettu työelämässä. Juuri näiden työelämän saavutusten kuvaaminen on tyypillistä kuvailevalle tapaustutkimukselle, ja siksi se sopii tutkimustavaksi.

Aineistonkeruumenetelmä

Laadullisesta tutkimuksesta käytetään nimitystä 'aineistolähtöinen' tutkimus, koska siinä aineisto ohjaa tutkimusta (Kananen 2008, 56-57). Yksinkertaisimmillaan laadullisella aineistolla tarkoitetaan aineistoa, joka on ilmiösultaan tekstiä (Eskola & Suoranta 1998, 15). Havainnointi, teemahaastattelu ja erilaiset dokumentit ovat kolme tärkeintä tiedonkeruumenetelmää laadullisessa tutkimuksessa (Kananen 2010, 48). Näiden tiedonkeruumenetelmien dokumenttien yhdistämistä kutsutaan triangulaatioksi,

ja se on tapaustutkimuksen ensimmäinen perusedellytys. Tulkinnan pohjana olevan aineiston dokumentointi on toinen edellytys. Päätelyketju on esitettävä tutkimuksessa niin, että muut voivat sen tarkistaa. Näin parannetaan tutkimuksen uskottavuutta. (Kananen 2008, 84.)

Aineistoa kerätään ensisijaisesti havainnoimalla ensin prosesseja toiminnassa. Toissijaisena tiedonkeruumenetelmänä on kirjanpitiimin ja talousverotiimin jäsenten haastattelut. Kolmantena aineistona kerätään jo käytössä oleva kirjallinen dokumentaatio, joka liittyy arvonlisäveroprosesseihin. Näin etsitään vastauksia tutkimuskysymykseen. Aineistotriangulaatiolla parannetaan tutkimuksen luotettavuutta. Näistä kaikista kerätään aineisto, joka yhdistetään prosessikuvauksiksi aineistonkeruun yhteydessä. Samoin tarkistuslista rekisteröitymisestä arvonlisäverovelvolliseksi muoutuu haastattelujen myötä. Myöhemmin aineistonkeruun dokumentaatioista kerätään prosessien kehittämis ehdotukset.

Aineiston analyysimenetelmä

Laadullisen aineiston analyysillä on tarkoitus selkeyttää aineistoa ja tuottaa uutta tietoa tutkittavasta asiasta. Aineisto tiivistetään säilyttäen sen sisältämä informaatio. (Eskola & Suoranta 1998, 138.) Yleensä laadullisessa tutkimuksessa aineiston kerääminen ja analysointi tapahtuvat yhtä aikaa. Niiden välillä ei ole selvää eroa. Aineiston perusteella tehdyt johtopäätökset voidaan irrottaa yksittäisistä henkilöistä, tapahtumista, lausumista ja siirtää yleiselle käsitteen ja teorian tasolle. (Metsämuuronen 2008, 48.) Kananen (2008, 86) mukaan laadullisessa tutkimuksessa havainnointi on samalla sekä tiedonkeruuta että analyysia.

Tässä tapaustutkimuksessa tehdään muistiinpanot havainnoinneista ja haastatteluisista ja ne analysoidaan keräämällä niistä prosessikuvauksia varten tarvittavat tiedot. Näiden tietojen perusteella tehdään prosessikuvaukset, jotka käydään läpi haastatteluvien kanssa. Kuvauksia päivitetään ja täydennetään tarvittaessa. Havainnoinnin ja keskustelujen myötä tulee esiin kehityskohteita, jotka analysivaiheessa arvioidaan ja arvioinnit dokumentoidaan. Dokumentit käydään läpi arvonlisäveroprosessiin osallistuvien kanssa, ja niiden ajankohtaisuus tarkastetaan. Tarvittaessa niitä voidaan hyödyntää päivittämällä ne ajan tasalle. Aineiston analysoinnin yhteydessä puuttuva dokumentointi kirjoitetaan aineiston perusteella.

2.3 Tutkimuksen luotettavuus

Laadullisen tutkimuksen luotettavuus tarkoittaa aineiston riittävyttä, analyysin kattavuutta sekä analyysin arvioitavuutta ja toistettavuutta (Kananen 2008, 124). Tutkijan on pystyttävä rakentamaan polku aineistosta analyysin kautta johtopäätöksiin riittävästi analysoituna. Näin hyvä tapaustutkimus on raportoitu vakuuttavasti, luotettavasti, uskottavasti ja mielenkiintoisesti. (Eriksson & Koistinen 2005, 42.) Tutkijan vaikutus tutkittavaan ja sitä kautta tutkimustuloksiin on tiedonkeruumenetelmäsidonlainen, sillä haastatteluissa on mahdollisuus vaikuttaa, mutta havainnoinnissa ei. Vaikutuksen tiedostaminen ja ymmärtäminen vähentää tutkimustulosten mahdollista vääristymistä. (Kananen 2008, 122–123.) Laadullisen tutkimuksen luotettavuutta lisätään perustelemalla kaikki ratkaisut ja valinnat tutkimuksen eri vaiheissa (Kananen 2010, 69). Myös aineistotriangulaatio lisää aineiston luotettavuutta ja antaa paremman ja monipuolisemman kuvan tutkimuskohteesta (Kananen 2010, 73). Tutkimustulosten siirrettävyydellä tarkoitetaan tutkimustulosten pitävyyttä vastaavanlaisissa tapauksissa (Kananen 2010, 70).

Aineiston riittävyys turvataan havainnoimalla ja haastatteleamalla prosesseihin liittyvät henkilöt. Lisäksi etsitään kaikki saatavissa oleva aineisto, yrityksen dokumentit ja viitteet muuhun kirjalliseen lähdemateriaaliin, jotka liittyvät prosesseihin. Tutkimusprosessin eri vaiheet ja tulkinnat dokumentoidaan, jotta ratkaisuja ja päätelmiä voidaan jälkikäteen tarkastella. Tutkimustulosten luotettavuus ja paikkansapitävyys varmistetaan luetuttamalla ja hyväksyttämällä ne haastatetuilla. Tarkka dokumentaatio, lähtötilanteen prosessikuvaukset ja tutkimuksen aikaiset havainnot mahdollistavat tutkimuksen toistettavuuden ja siirrettävyyden.

3 Prosessit

Tässä luvussa keskitytään prosesseihin. Ensiksi käydään läpi prosessiajattelun perustaa, prosessien liittymistä yrityksen strategiaan tavoitteiden saavuttamiseksi ja prosessien johtamista. Seuraavaksi esitetään prosessien kuvaaminen ja dokumentointi kaavioiden avulla. Kolmantena kohtana on yksi prosessien tärkein tehtävä eli toiminnan kehittäminen.

Prosessit ovat yksi tietämyksen laji. Tietämys täytyy mallinnuttaa, jotta se on tehokkaasti siirrettävissä ja jaettavissa. Hyvin mallinnettu prosessi auttaa yhteisten rakenteiden luomisessa organisaatioon ja sujuvan yhteistyön saavuttamisessa. Prosesseja toteutettaessa tarvitaan tietämystä, kuten malleja, tarkistuslistoja ja lomakkeita. Tiedonhallinta on itsessään prosessi, jossa määritellään tarvittava tieto, kerätään, jalostetaan ja jaetaan tietoa sitä tarvitseville. (Laamanen & Tinnilä 2009, 29.)

3.1 Prosessiajattelun perusta

Kun tarkastellaan prosesseja osastojen tai yksittäisen yrityksen sijaan, ne antavat paljon merkityksellisemmän kuvan yrityksen toiminnasta. Osastot keskittyvät tyypillisesti omiin asettamiinsa tavoitteisiin ja omien resurssien kykyyn saavuttaa asetetut tavoitteet. Johtajat, esimiehet ja työntekijät ovat vastuussa suorituksistaan. Jotkut prosessit, esim. laskutus, voidaan hoitaa kokonaan osaston sisällä kuten kirjanpito-kin. Prosessiajatus voi olla tätä laajempi. Prosessilla voi olla omat tavoitteet, jotka koskevat yli osastorajojen menevää työntekoa ja vaativat resursseja useilta osastoilta. Useissa yrityksissä avain menestykseen on syvä tuntemus siitä, miten yrityksen prosessit toimivat. Organisaatio on juuri niin tehokas kuin sen prosessit ovat. (Krajewski, Ritzman & Malhotra 2007, 5.)

Prosessi

Mikä tahansa toiminta tai toimintoryhmä, joka vie yhden tai useamman panoksen, muuttaa ne ja toimittaa yhden tai useamman tuotoksen asiakkailleen (Mts. 4).

Prosesseille ominaista on ensiksikin se, että niillä on aina asiakas, joka voi olla yrityksen sisäinen tai ulkoinen. Toiseksi ne ylittävät organisatoriset rajat ja kolmanneksi niiden suorituskykyä arvioidaan aina asiakkaan näkökulmasta. (Hannus 1994, 41.)

Liiketoimintaprosessit ovat ydin- ja tukiprosesseja. Ydinprosessit tuottavat lisäarvoa asiakkaille ja synnyttävät asiakastytyvyyttä. Ne ovat liiketoiminnalle keskeisiä ja liittyvät suoraan ulkoisten asiakkaiden palveluun. Näistä palveluista syntyy yrityksen tulovirta. Prosessit alkavat asiakkaasta ja päättyvät asiakkaaseen. Asiakkaan kohtamat ydinprosessit vaativat toimiakseen tukiprosesseja, joiden asiakkaita ydinprosessit ovat. Prosessien kehitys käynnistyy prosessien asiakkaiden odotusten ja tyytyväi-

syyden kartoittamisella. Asiakastyytyväisyys lähtee prosessien toimimisesta ja laadusta. (Laamanen & Tuominen 2011, 21.)

Prosessit ja strategia

Prosessien tulee sopia yrityksen valitseman strategian toteuttamiseen. Prosessien strategian laatijan tulee ymmärtää, miten merkittävät prosessipäätökset liittyvät toisiinsa havaitakseen kehittämistoimenpiteet, jotka koskevat heikosti suunniteltuja prosesseja. Vaihtoehtojen tulee sopia tilanteeseen ja toisiinsa. Mitä strategisempi sopiminen, sitä tehokkaammat prosessit. (Krajewski ym. 2007, 138.)

Prosessit ovat tärkeä osa yrityksen strategian kehittämistä, arvioimista ja ajan tasalla pitämistä. Prosessien omistajat tunnistavat strategisesta suunnitelmasta lyhyen ja pitkän tähtäimen tavoitteensa, joilla on selkeät aikataulut. Heillä on tiedossa määritellyt toimenpiteet tavoitteiden saavuttamiseksi. Heidän tehtävänä on tunnistaa strategian toteuttamiseen tarvittava osaaminen. Heillä on säännöllinen seuranta siitä, että prosessi täyttää osuutensa strategiassa. Sen lisäksi toimitusjohtajan johdolla tarkistetaan neljä kertaa vuodessa, että prosessien kehitys vastaa laadittuja suunnitelmia. Koko strategiaprosessi tarkistetaan kerran vuodessa. Jos strategiaa muutetaan, myös prosessien kehittämissuunnitelmat päivitetään uuden strategian mukaisiksi. (Laamanen & Tuominen 2011, 44-45.)

Prosessijohtaminen

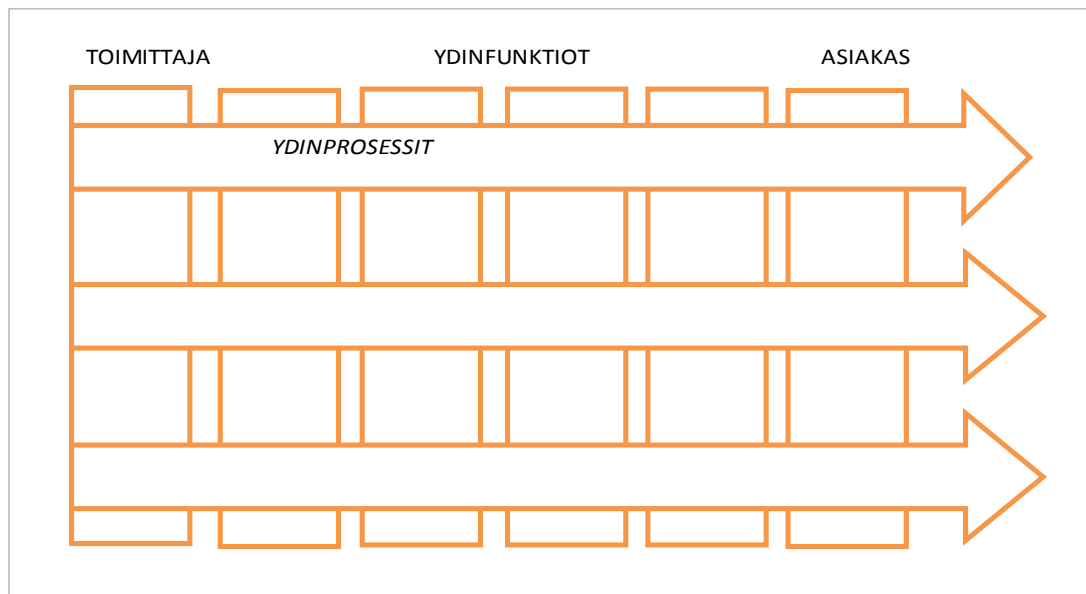
Prosessijohtamisen lähtökohtana on päästä eroon toiminnallisesta johtamisesta ja organisoinnista sekä tarkastella yrityksen toimintaa asiakkaalle arvoa tuottavana kokonaisuutena (Hannus 1994, 18). Prosessikartta on yleisempi yrityksen toiminnan kuvaamisessa ja ymmärtämisessä kuin perinteinen organisaatiokaavio. Prosessit muodostavat johtamisjärjestelmän olennaisen osan. Johtamisjärjestelmä perustuu prosessikarttaan, prosessien omistajiin, prosessien kehitysryhmiin ja tiiminvetäjiin, ulkoisiin ja sisäisiin asiakkaisiin sekä prosessimittareihin. (Laamanen & Tuominen 2011, 29.) Prosessijohtamisen tavoitteet eivät itsessään eroa yleisistä johtamisen tavoitteista, kuten hyvä taloudellinen tulos, asiakastyytyväisyys, korkea tuottavuus ja oman henkilöstön sitoutuneisuus (aktiivisuus, hyvä motivaatio ja kurinalaisuus). (Laamanen & Tinnilä 2009, 7.)

Prosessijohtamisessa ydinprosesseilla on johtoryhmätasoiset prosessinomistajat, jotka vastaavat kustakin ydinprosessista ja sen suorituskyvystä. Prosessit toimivat usein tiimipohjaisesti. Prosessitoimintatavassa suorituskyvyn mittarit ovat niin ulkoisessa kuin sisäisessä toiminnassa vahvasti asiakaslähtöisiä. Tiimisuoritukset painottuvat suorituskyvyn mittaamisessa eivät yksilön aikaansaannokset. (Hannus 1994, 40.) Merkittävin prosessijohtamisen vaikutus organisaatioon on tiimien korostuminen. Niistä on tullut organisaatioiden ratkaiseva kehittämisperusta. Tiimien merkitys korostuu tilanteissa, joissa vaaditaan koko organisaation käyttäytymisen muutoksen onnistumista. (Mts. 63.) Hannuksen (1994, 64) mukaan Katzenbach & Smith (1993) ovat määritelleet tiimin olevan pieni joukko osaamisalueiltaan toisiaan täydentäviä henkilöitä, jotka ovat sitoutuneet yhteiseen päämäärään ja suorituskäytavoitteisiin sekä työskentelytapaan, josta he itse kantavat vastuun. Tässä määritelmässä korostuu tiimiorganisaation ja suorituskyvyn välinen yhteys. Tiimit ja hyvä suorituskävy vaativat toinen toisiaan. Yksilön ja tiimin menestyksen perusedellytyksiä ovat selkeä näkemys yhteisistä päämääristä ja konkreettiset tavoitteet sekä vahva sitoutuminen niihin.

3.2 Prosessien kuvaaminen

Prosessien kuvaamisessa ja arvioinnissa on tehokasta käyttää vuokaavioita ja prosessikaavioita. Ne auttavat kurkistamaan pinnan alle, jotta nähdään, miten organisaatio toimii. Kaavioista nähdään yksityiskohtaisesti, miten prosessi toimii ja miten hyvin se suoriutuu tehtävästään. Kun kaavioita tehdään, puutteita voi paljastua määriteltävässä prosessissa. Prosessien dokumentointitekniikka auttaa löytämään suoritusten poikkeamia, luomaan prosessien kehitysideoita ja dokumentoimaan uudelleensuunnitellun prosessin näkökulman. (Krajewski ym. 2007, 156.)

Prosessikaavion avulla kuvataan karkeimmalla tasolla liiketoiminnan ydinprosessit. Se kuvaa yrityksen ja sen sidosryhmien väliset ydintoiminnot sekä niiden läpikulkevat ydinprosessit yksinkertaisesti graafisesti havainnollistaen (kts. kuvio 2). Prosessikaaviota täydennetään prosessikäsi kirjalla. (Hannus 1994, 43.)



Kuvio 2. Prosessien periaate (Hannus 1994,44).

Prosessikaavio on organisaation tapa dokumentoida kaikki yksilön tai ryhmän toiminta työpaikalla asiakkaan kanssa tai tiettyjen aineiden/aineistojen kanssa. Se analysoi prosessia ja voi tuottaa tietoja jokaisesta prosessin vaiheesta. Sitä käytetään usein siihen, että pystytään porautumaan yksittäisen henkilön tai tiimin työn tasolle. (Krajewski ym. 2007, 159.) Prosessikaavio on tärkeä työväline toiminnan kehittämisessä. Monet ongelmat liittyvät ydinfunktioiden välisiin rajapintoihin, jotka tulevat prosessikartassa selvästi esille. Nämä korostavat asiakkaiden tarpeista lähtevää toimintaa. (Hannus 1994, 44.)

Vuokaavio seuraa informaatiovirtaa, asiakkaita, välineitä tai materiaaleja, läpi prosessivaiheiden. Vuokaavioilla ei ole tarkkaa muotoa, ja tyypillisesti ne on piirretty käyttäen laatikoita, joiden sisällä on kuvaus vaiheesta. Niissä käytetään myös viivoja ja nuolia näyttämään työn järjestys. Laatikoiden eri muodoilla erotetaan toimintojen eri vaiheita. Myös värejä ja varjostuksia käytetään lisäämään huomiota prosessin vaiheisiin: erityisesti monimutkaisiin vaiheisiin ja prosessipoikkeamiin. Vaikka erilaiset esitykset ovat hyväksyttäviä, käytettävästä esitystavasta on kuitenkin sovittava. Vuokaavio mahdollistaa prosessin analysoijan ja johtajien katsoa horisontaalista organisaatiota tyypillisen osastorajoja sisältävän vertikaalisen organisaatiokaavion sijaan. Vuokaavio osoittaa, miten organisaatiot tuottavat aikaansaannoksensa läpi työprosessien, ja sallii suunnittelutiimin nähdä kriittiset yhtymäkohdat toimintojen ja osastojen välillä. (Krajewski ym. 2007, 155-158.)

3.3 Prosessien kehittäminen

Prosessien kehittäminen on systemaattinen toimintojen ja kaikkien prosessivirtojen kartoitus. Sen tarkoitus on ”oppia luvut”, ymmärtää prosessi ja porautua yksityiskohtiin. Kun prosessi todella ymmärretään, sitä voidaan kehittää. Jokainen prosessin näkökulma on tutkittava. Henkilö tai tiimi tarkastelee prosessia. Yksi katsoo prosessin virtaviivaistamista: poistetaanko koko prosessi, vähennetäänkö materiaaleja tai palveluja, parannetaanko ympäristöä vai tehdäänkö työstä turvallisempaa. Toisen täytyy löytää keinoja kustannusten ja viivästysten leikkaamiseksi sekä asiakastytyvyyden parantamiseksi. (Krajewski ym. 2007, 142.)

Prosessien kehittäminen yli osastorajojen on valtava uusi haaste yritysjohdolle. Tätä helpottaakseen on valittu prosessien omistajat, jotka ovat vastuussa prosessien toiminnasta. Tähän vastuuseen sisältyy myös prosessien tehokkuus ja jatkuva kehittäminen. (Laamanen & Tuominen 2011, 22.) Jotta prosesseja voidaan kehittää, niiden suoritusta tulee mitata. Prosessimittareita varten on määritettävä prosessin tavoitteet. Niiden tulee liittyä ensiksikin laatuun eli siihen, mitä prosessi saa aikaan. Sitä mitataan asiakastytyvyydellä. Toiseksi tavoitteiden tulee liittyä tehokkuuteen eli kuinka prosessi saa sen aikaan. Sitä mitataan kustannustehokkuudella. Kolmanneksi tavoitteiden tulee liittyä prosessin sopeutumiskykyyn, ja tästä kertoo prosessin joustavuus. (Mts. 24.)

Mittarit voidaan esittää monella eri tavalla. Joskus ne lisätään suoraan vuo- tai prosessikaavioon. Ne voidaan esittää myös erillisessä taulukossa. Mittareissa tulee esittää nykyinen suoritus, tavoite ja poikkeamat. Valittujen mittarien tulee perustua analysoitavaan prosessiin ja kilpailukyvyllisiin prioriteetteihin. On hyvä aloittaa per yksikkö käsittelyajalla, kustannuksella ja käytetyllä ajalla prosessin alusta sen loppuun. Kapasiteetin käyttöä ja asiakkaan odotusaikoja on seurattava, jos prosessissa esiintyy viivästyksiä. Asiakastytyvyyssmittauksilla sekä virheiden ja romutusten määrillä tunnistetaan mahdolliset laatuongelmat. (Krajewski ym. 2007, 161.)

Prosessiorganisaatioiden yhteydessä ei voi välttää jatkuvan kehittämisen lähestymistapaa. Se merkitsee vaiheittaista ja taukoamatonta uudistamista tekemällä jatkuvasti pieniä asioita, ja asettamalla yhä haastavampia suorituskykytavoitteita. Jatkuva kehittyminen tapahtuu ”lattiatasolta ylöspäin” ja perustuu koko henkilökunnan

aktiiviseen osallistumiseen. (Hannus 1994, 100.) Tekstin otsikoinnissa korkeintaan kolme otsikkotasoa

4 Ulkomaankaupan arvonlisäverotus

Suomessa sovelletaan arvonlisäverolakia (1501/1993), joka tuli voimaan 1.6.1994. Sitä valmistellessa huomioitiin EU:n arvonlisäverojärjestelmälle asettamia vaatimuksia, vaikka Suomi ei vielä tuolloin ollut EU:n jäsen. Suomi liittyi EU:n jäseneksi 1.1.1995, jolloin Suomessa sovellettavaan arvonlisäverolakiin tehtiin laajoja ja merkittäviä muutoksia. Myös sen jälkeen lakiin on tehty paljon muutoksia. (Björklund, Hyttinen, Hämäläinen, Jokinen & Klemola 2010, 18.) EU-jäsenyyden myötä Suomi luopui osasta kansallisesta lainsäädännöstään esimerkiksi arvonlisäveron osalta. EU:n toiminnasta tehdyn sopimuksen mukaan ”neuvosto antaa yksimielisesti erityisessä lainsäätämisyjärjestyksessä sekä Euroopan parlamenttia ja talous- ja sosiaalikomiteaa kuultuaan säännökset liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta siltä osin kuin yhdenmukaistaminen on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi sekä kilpailun vääristymisen välttämiseksi.” (Artikla 113). Arvonlisäverodirektiivillä 2006/112/EY säädetään arvonlisäverojärjestelmän yhdenmukaistamista. EU:n jäsenvaltioiden on noudatettava arvonlisäverodirektiiviä ja saatettava siihen liittyvät muutokset kansallisesti voimaan. (Hokkanen, Johansson, Joki-Korpela, Jokinen, Kallio, Laitinen, Pokkinen, Salomaa & Virtanen 2013, 8.)

4.1 Arvonlisäverojärjestelmä

Yrityksen liiketoimintaan voi kuulua tavaroiden ja palveluiden myynti tai osto toisesta EU-maasta sekä maahantuonti. Ulkomaankauppaa harjoittavan yrityksen tulee selvittää arvonlisäverotuksen kannalta, miten myynti ja osto verotuksessa käsitellään, esimerkiksi minkä maan arvonlisävero on myynnistä maksettava. (Ulkomaankaupan arvonlisäverotus 2015). Kansainvälisessä arvonlisäverotuksessa on omat sääntönsä, jotka perustuvat käsitteisiin: EU-kauppa eli yhteisökauppa ja kauppa EU:n ulkopuolisten maiden kanssa, tavara- ja palvelukauppa, ostajan käännetty verovelvollisuus ja rekisteröitymisvelvollisuus. EU-kauppaan liittyy säännöksiä ja niiden poikkeuksia.

Sääntöjen yhdenmukaistamisen puute tietyissä kansainvälisen kaupan tilanteissa lisää arvonlisäverotuksen monimutkaisuutta ja voi olla joissakin tapauksissa este muutoin sovellettavissa oleville liiketoiminnallisille ratkaisuille. (Björklund ym. 2010, 11.)

Ennen vuotta 1993 EU-maiden välisen kaupan arvonlisävero kannettiin ja maksettiin määränpää- eli kulutusmaassa. Silloin tavaroiden myynti kotimaassa oli arvonlisäverollista ja vienti oli verotonta. Vastaavasti maahantuonti oli verollista. Rajamuodollisuudet poistettiin EU-maiden väliltä 1997, ja silloin uudistettiin EU-maiden välisen sisäkaupan arvonlisäverotus. (HE 283/1994.) EU-maissa sovelletaan palvelukaupassa entistä yhtenäisempiä säännöksiä sen jälkeen kun verotusmaasäännökset uudistettiin EU:ssa vuoden 2010 alussa. Tulkinnallisia tilanteita on edelleen olemassa. Myyntimaasäännökset täytyy ottaa huomioon yrityksen toiminnassa, sopimuksissa, laskentajärjestelmissä ja laskutuksessa. (Björklund ym. 2010, 11.)

Lopullinen järjestelmä: alkuperämaaperiaate

EU:n tavarakaupassa on lopullisena päämääränä alkuperämaaperiaate. Se asetettiin tavoitteeksi jo EU-maiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetussa ensimmäisessä neuvoston direktiivissä (67/227/ETY) ja vahvistettiin direktiivissä (91/680/ETY). (HE 283/1994.) Alkuperämaaperiaatteeseen liittyvien käytännön haasteiden vuoksi luotiin väliaikaiseksi tarkoitettu järjestelmä, joka on määränpääperiaatteen ja alkuperämaaperiaatteen yhdistelmä (Björklund ym. 2010, 14).

Alkuperämaaperiaatteella tarkoitetaan, että myyjä tilittää myynnistä aina oman maansa arvonlisäveron, vaikka myyty tavara kuljetetaan toiseen EU-maahan. Näin ollen EU-tavarakauppa olisi verollista. (Hyttinen & Klemola 2014, 19). Yrityksen ei enää tarvitsisi rekisteröityä verovelvolliseksi useassa eri EU-maassa. Alkuperämaaperiaatteeseen kuuluu, että toisessa EU-maassa sijaitseva verovelvollinen ostaja voi omassa arvonlisäverotuksessa vähentää ostoon sisältyvän veron samoin kuin vähennys tehtäisiin kotimaan ostosta. Lopullisessa järjestelmässä verotulot kertyvät ensin myyjän kotimaahan. Arvonlisävero kulutusverona on tarkoitettu kertyväksi siihen maahan, jossa tavara kulutetaan. (Björklund ym. 2010, 15.)

Verotulojen ohjaaminen tavarankulutusmaahan vaatii seurantajärjestelmän, jolla selvitetään tavaroiden myynti EU-maasta toisiin EU-maihin ostajamaakohtaisesti. EU-

maiden saamia arvonlisäverotuloja siirrettäisiin yhteisötasolla clearing-järjestelmän avulla maihin, joissa ostot ovat olleet suuremmat kuin myynnit. (Hyttinen & Klemola 2014, 20.) Tähän lopulliseen järjestelmään oli tarkoitus siirtyä vuoden 1997 alusta lukien, mutta clearing-järjestelmän luominen on osoittautunut haastavaksi. Järjestelmä edellyttäisi myös verokantojen yhtenäistämistä ja veroviranomaisten valvontayhteistyön lisäämistä. Lopullisen järjestelmän käyttöönoton ajankohdasta ei ole tietoa. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 261.)

Siirtymävaiheen järjestelmä

Nykyisessä väliaikaiseksi tarkoitettussa siirtymävaiheen järjestelmässä sovelletaan sekä määränpäämaaperiaatetta että alkuperämaaperiaatetta. Tämä siksi, että alkuperämaaperiaatteeseen siirtyminen osoittautui niin vaikeaksi.

Määränpäämaaperiaatteessa arvonlisävero maksetaan siihen maahan, johon tavara kuljetetaan (= määränpäämaa). Tullille ei makseta veroa, vaan ostajayritys maksaa sen oman maansa veroviranomaisille normaalin kotimaan arvonlisäverotuksen yhteydessä. (Björklund ym. 2010, 15.) Tuontiverotus on korvattu verottamalla toisesta EU-maasta tehtyjä hankintoja. EU:n sisäinen vienti on verotonta, ja se on korvattu käsitteellä yhteisömyynti. Yhteisömyynti on irtaimen esineen omistusoikeuden vastikkeellista siirtämistä kuljettamalla tai lähettämällä esine toisessa EU-maassa olevalle ostajalle. (HE 283/1994.) Vastaavasti toisessa EU-maassa tapahtuma on yhteisöhankinta, ja ostaja maksaa tavarasta kotimaansa veron. Ostaja vähentää EU-tavaraostoihin liittyvän veron samoin kuin kotimaisten ostojen veron. Määränpäämaaperiaatetta sovelletaan vain verovelvollisten yritysten väliseen kauppaan. (Hyttinen & Klemola 2014, 20.)

Alkuperämaaperiaatetta sovelletaan pääsääntöisesti, kun ostaja on toisessa EU-maassa oleva ei-verovelvollinen. Myyjä tilittää silloin myynnistä oman maansa veron. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 262.)

4.2 Ulkomaankauppa ja sen ajallinen kohdistaminen

Aikaisemmassa kohdassa 4.1 Arvonlisäverojärjestelmä mainittiin kansainvälisen arvonlisäverotuksen käsitteitä. Näistä ulkomaankauppaan liittyviä yhteisökauppaa, kauppaa EU:n ulkopuolelle, tavara- ja palvelukauppaa sekä käännettyä verovelvollis-

suutta tarkastellaan seuraavaksi tarkemmin. Lopuksi tarkastellaan EU-tavarakaupan ajallista kohdistamista.

Yhteisökauppa

Yhteisökaupaksi (EU-kauppa) kutsutaan EU-maiden välillä tapahtuvaa arvonlisäverovelvollisten välistä tavaroiden myyntiä ja hankintaa. Verottomuuden edellytyksenä on, että tavara kuljetaan EU-maasta toiseen EU-maahan ja ostaja on arvonlisäverovelvollinen toisessa EU-maassa. (Ulkomaankaupan arvonlisäverotus 2015.)

Vienti EU:n ulkopuolelle ja maahantuonti

Tavaroiden myynti EU:n ulkopuolelle on vientiä arvonlisäverotuksessa. Tavaroiden tuonti EU:n ulkopuolelta EU:n alueelle on vastaavasti maahantuontia. Tavaroiden vienti on verotonta, jos tavaran kuljettaa myyjä tai ulkopuolinen kuljetusliike myyjän tai ostajan toimeksiannosta suoraan EU:n ulkopuolelle. (Ulkomaankaupan arvonlisäverotus 2015.) Tulli valvoo sekä vientiä EU:n ulkopuolelle että maahantuontia. Tulli kantaa tavaran maahantuonnista suoritettavan veron maahantuonnin yhteydessä. EU:n ulkopuolelta tuotavan tavaran maahantuonnista suoritettavan arvonlisäveron maksaa se, jonka nimissä tullilmoitus tehdään. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2015.)

Tavara- ja palvelukauppa

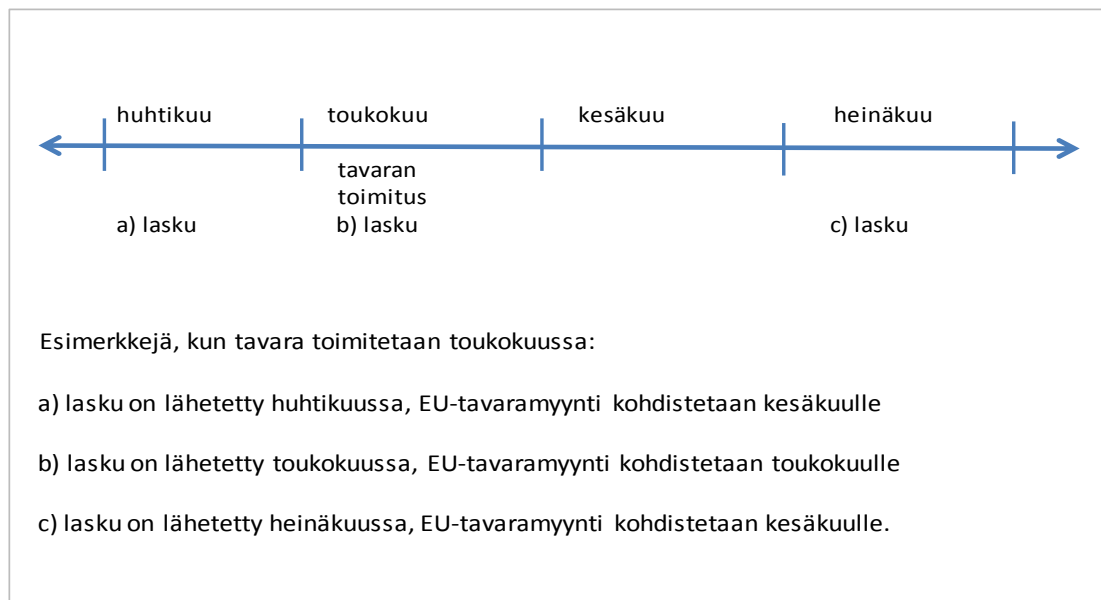
Tavaralla tarkoitetaan arvonlisäverotuksessa kiinteitä ja irtaimia esineitä sekä sähköä, kaasua, lämpöä ja jäähdytysenergiaa ja muita niihin verrattavia energiahyödykkeitä. Palvelulla tarkoitetaan kaikkea muuta liiketoiminnan muodossa myytävää. Niistä esimerkkeinä ovat tarjoilu, rakennustyö, tavaroiden vuokraus, patentti, erilaiset oikeudet ja velvollisuus pidättäytyä tietystä teosta tai sietää tiettyä tilaa. (Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa 2015.) EU:ssa on omat myyntimaasääntönsä tavara- ja palvelukaupalle. Myyntimaasääntöjen perusteella löytyy maa, jolla on oikeus verottaa myyntiä ja jonka arvonlisäverolakia tulee soveltaa. Sen maan arvonlisäverolainsäädäntö määrää muun muassa, onko myynti kyseessä olevassa maassa verollista ja kuka veron maksaa, verokannan, laskumerkintävaatimukset, rekisteröitymismenettelyn ja arvonlisäveroraportoinnin. (Björklund ym. 2010, 17.)

Käännetty verovelvollisuus

Käännetty verovelvollisuus tarkoittaa sitä, että verovelvollinen ulkomaisen myyjän sijasta on kotimainen ostaja (Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 2010). Ostaja käsittelee oston myyntinä, jonka veron ostaja tilittää valtiolle ulkomaisen myyjän puolesta. Ostajalla on käännetyin verovelvollisuuden perusteella oikeus vähentää tilittämänsä vero samoilla perusteilla kuin kotimaiseen ostoon sisältyvä vero. Oston tullessa kokonaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön ostaja vähentää koko veron tilittävästä verosta samassa arvonlisäveroilmoituksessa. Näin ostajalle ei tule veroa maksettavaksi. (Björklund ym. 2010, 18.)

Ajallinen kohdistaminen

EU-tavaramyynti, yhteisömyynti, kohdistetaan yleensä tavarantoimituskuukautta seuraavalle kuukaudelle. Jos ostaja on kuitenkin saanut toimitetusta tavarasta laskun toimituskuukautena, myynti kohdistetaan toimituskuukaudelle. Ennakkolaskuja ei kirjata EU-tavaramyynniksi, vaan tavarantoimitusajankohta määrää kohdistamiskauden. (Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa 2015.) Seuraavassa esimerkki myynnin ajallisesta kohdistamisesta:



Kuvio 3. EU-tavaramyynnin ajallinen kohdistaminen (Björklund ym. 2010, 33).

Yhteisöhankinta kohdistetaan sitä kuukautta seuraavalle kalenterikuukaudelle, kun hankinta on tehty eli tavara on toimitettu. Jos ostajalle annetaan lopullinen lasku toimituskuukautena, yhteisöhankinta kohdistetaan tälle toimituskuukaudelle. *Oikaisuerät* (vuosi- ja vaihtoalennukset, osto- ja myyntihyvitykset, ylijäämäpalautukset ja muut vastaavat oikaisuerät sekä ostajan ja myyjän sopimat muutokset koskien myyntiä) huomioidaan yhteisömyynnissä sille kuukaudelle, jolle ne hyvän kirjanpitotavan mukaan on kirjattava kirjanpitoon. (Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa 2015.)

4.3 Verovelvollisena ulkomailla

Ennen liiketoimien aloittamista ulkomailla on tutkittava tarkkaan, onko olemassa verovelvollisuuden aiheuttavia tekijöitä. Sellainen voi olla esim. se, mitä yritys myy ulkomailla, kuinka ja missä kauppasopimuksen mukainen tavaran omistusoikeus siirtyy ja kuka on sopimuksen mukaan maahantuojana. Myös se, kenen lukuun ja missä tavara varastoidaan ja tavaroihin liittyvät toimitusehdot, voi aiheuttaa verovelvollisuuden. Verovelvollisuuteen voi vaikuttaa myös se, perustetaanko paikallinen toimisto vai palkataanko myyntihenkilökuntaa tai tarvitseeko myyjä paikallisen myyntiluvan. Vaikka sopimuksen mukaan olisi selvää, että kyse on verottomasta vientimyynnistä, voi huonosti suunniteltu liiketoimi aiheuttaa myyjälle verovelvollisuuden tavaroiden määränpäämaassa. (Björklund ym. 2010, 241.)

Ulkomaankaupan arvonlisäverokohtelu selvitetään kysymällä: 1) kuka myy, kuka ostaa; 2) Onko kysymyksessä tavara vai palvelu ja sen myynti vai osto; 3) Mikä on myyntimaa, joka myyntimaasäännösten perusteella määrää, minkä maan arvonlisäverolakia sovelletaan; 4) Kun tiedetään, minkä maan arvonlisäverolakia noudatetaan, katsotaan sen perusteella, onko kyseessä verollinen vai veroton liiketapahtuma; 5) Suorittaako veron myyjä vai ostaja käännetyn verovelvollisuuden perusteella. (Ulkomaankaupan arvonlisäverotus 2015.) Suomen verohallinto julkaisi EU VAT Forumin puitteissa 1.7.2013 kokeilun, joka jatkui 31.12.2014 asti. Siinä oli kyse palvelusta, josta yritykset voivat etukäteen kysyä, miten aiottua liiketointa kohdellaan arvonlisäverotuksessa toisessa EU:n jäsenvaltiossa. Kyselyn edellytyksenä oli, että liiketoimeen liittyi vähintään yksi muu kokeilussa olevista EU-valtioista. Lisäksi arvioitavan tilanteen tuli olla tulkinnanvarainen, yksilöity, kaikki olennaiset seikat ja olosuhteet sekä tilanteen tausta selvitetty. (Yritykset voivat etukäteen kysyä, miten aiottua liike-

tointa kohdellaan arvonlisäverotuksessa toisessa EU:n jäsenvaltiossa 2014.) Palvelun jatkosta ei löytynyt tietoa Verohallinnon internet-sivuilta.

Rekisteröityminen arvonlisäverovelvolliseksi

Yritys voi rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi toisessa maassa. EU-alueella sovelletaan arvonlisäverodirektiiviä [Neuvoston direktiivi 2006/112/EY (28.11.2006) yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä], mutta siitä huolimatta EU-maiden arvonlisäverotuksessa on eroavaisuuksia. Yrityksen on pääsääntöisesti rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi toisessa EU-maassa, jos yritykselle syntyy kiinteä toimipaikka. Se tarkoittaa, että yrityksellä on toisessa EU-maassa pysyvä toimipaikka verollisen liiketoiminnan harjoittamista varten. Lisäksi yrityksellä on siellä palkattua henkilökuntaa ja tekniset edellytykset liiketoiminnan harjoittamiseen. Kiinteä toimipaikka voi muodostua myös kyseessä olevan maan lainsäädännössä olevan määräajan ylittyessä, esim. rakennus- tai urakointikohteen kestäessä yli tietyn ajan. Yrityksen tulee suunnitella liiketoimia toisessa EU-maassa tarkistaa arvonlisäverotuksessa kiinteän toimipaikan syntymisen perusteet. Jos yrityksen hyödykkeen myyntiin toisessa EU-maassa sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, yrityksen ei lähtökohtaisesti tarvitse rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi myynnin osalta. (Joki-Korpela, Jokinen, Klemola, Kontu & Takalo 2012, 303-305.)

Arvonlisäverovelvollisena toimiminen ulkomailla

Yrityksen rekisteröityminen arvonlisäverovelvolliseksi toisessa EU-maassa aiheuttaa tiettyjä velvoitteita ko. maassa. Ne pohjautuvat EU:n arvonlisäverodirektiiviin ja ko. maan verolainsäädäntöihin. Rekisteröidyn yrityksen tulee ilmoittaa verovelvollisena harjoittaman liiketoiminnan aloittamisesta, muuttumisesta ja päättymisestä. Toiminnan lopettamisen yhteydessä on selvitettävä mahdollisten vähentämättä jääneiden ostoihin sisältyvien arvonlisäverojen hyväksikäyttö. Yrityksen tulee käyttää arvonlisäverotunnistetta tavaroiden yhteisökaupassa sekä tiettyjen käänteisen verovelvollisuuden palvelujen ostoissa. (Joki-Korpela ym. 2012, 306.) Yhteisökaupassa käytettävien VAT-numeroiden voimassaolon voi tarkistaa Internetissä EU-komission sivuilta (VAT-numeroiden tarkistus 2015). Arvonlisäverotunnisteen lisäksi yritys saa usein Suomen y-tunnusta vastaavan toisen tunnisteen, jota käytetään asioitaessa paikallisten viranomaisten kanssa (Joki-Korpela ym. 2012, 306).

Yrityksen tulee järjestää paikallinen arvonlisäverokirjanpito. Se voidaan hoitaa yrityksen omalla kirjanpitojärjestelmällä tai ulkoistamalla kirjanpito paikalliselle palveluntarjoajalle. Kirjanpidon ja verotuksen tositteiden säilytysajat vaihtelevat maittain. Verotarkastuksiin on varauduttava, sillä niissä keskitytään vain virheiden löytämiseen tarkastettavassa yhtiössä tarkastusajankohdan puitteissa. Vaikka virhe olisi korjattu seuraavana verokautena, sitä ei verotarkastajan aina ole huomioitava. Veroseuraukset, veronkorotukset ja maksamattomalle verolle perittävä korko voivat Euroopassakin nousta lähelle sataa prosenttia. Virheet tuleekin pyrkiä korjaamaan omaaloitteisesti, ja mahdollinen maksamatta jäänyt vero on maksettava välittömästi, kun virhe on huomattu. (Björklund ym. 2010, 243-244.)

4.4 Arvonlisäveron raportointimenettely

Arvonlisäveron raportointimenettelyyn kuuluvat kausiveroilmoitus (arvonlisävero-ilmoitus), yhteenvetoilmoitus, vuosi-ilmoitus, luettelot ja Intrastat (Björklund ym. 2010, 248). *Arvonlisävero ilmoitus* on annettava kunkin EU-maan määräämässä aikataulussa, ja se voi vaihdella maittain. Yleisimmät käytössä olevat raportointikaudet ovat kalenterikuukausi tai neljännesvuosi, esim. jos yrityksen vuotuinen liikevaihto ei ylitä tiettyä ylärajaa. Arvonlisävero raportoidaan joko paperilla tai sähköisesti. Pääsääntöisesti vero maksetaan arvonlisävero ilmoituksen antamisen yhteydessä. EU-maissa voi kuitenkin olla eri määräpäivä maksun suorittamiselle, ja jotkut maat voivat vaatia verovelvolliselta ennakkomaksua. (Jokikorpela ym. 2012, 307-308.) Verovelvollinen laskee ja maksaa arvonlisäveron oma-aloitteisesti ilman veroviranomaisen maksun vahvistusta tai maksumääräystä (Arvonlisäverovelvollisen opas 2015).

Arvonlisävero ilmoituksen lisäksi EU-maiden välistä tavarakauppaa seurataan *yhteenveto ilmoituksilla*. Sen antamisvelvollisuus on kaikilla EU-myyntiä harjoittavilla riippumatta myyntien määrästä ja kaikilla niillä verovelvollisilla, jotka myyvät pääsääntön alaisia palveluja toisessa EU-maassa sijaitseville elinkeinonharjoittajille. (Björklund ym. 2010, 248). Mikäli yritys ei noudata yhteenveto ilmoituksen antamisvelvoitteita tietyssä EU-maassa, maa voi määrätä rangaistusluonteisia maksuja, kuten veronkorotuksia, veron lisäyksiä, korkoja tai kiinteitä rangaistusmaksuja. (Joki-Korpela ym. 2012, 308.) Tulliviranomaiset seuraavat myös yhteisökauppaa. Tullin tehtävä on kerätä kauppaa koskevaa tilastoaineistoa. Tulli saa tiedot yhteisöhankintoja ja -myyn-

tejä suorittaneilta kuukausittaisella *Intrastat*-ilmoituksella. Ilmoittamisesta on vapautettu ne, jotka harjoittavat tiettyjen säädettyjen euroarvojen alle jäävää pienimuotoista yhteisökauppaa. (Björklund ym. 2010, 248). Jotkut EU-maat voivat vaatia vuosittaisen ilmoituksen antamista, jolla kootusti ilmoitetaan arvonlisäverollista toimintaa koskevat tiedot kyseiseltä verovuodelta. Tätä vaatimusta ei ole kaikilla EU-mailla. (Joki-Korpela ym. 2012, 308.)

Osana verotusmenettelyä mainittiin myös *luettelot*. Arvonlisäverovelvollisen on pidettävä luetteloa niistä tavaroista, jotka hän itse tai joku muu hänen puolestaan kuljettaa toiseen EU-maahan: a) tavaraan kohdistuvaa työsuoritusta varten; b) tavara siirretään arvonlisäverollisen myymää palvelua varten tai c) sellaista tarkoitusta varten, joka oikeuttaisi täysin tullittoman väliaikaisen maahantuontimenettelyn soveltamiseen, jos kysymyksessä olisi tuonti muualta kuin EU:sta. Tätä voidaan soveltaa tiettyjen, enintään kahden vuoden määräajan puitteissa, esim. kuljetusvälineiden, joidenkin ammatinharjoittamisvälineiden, näyttelyissä, messuilla, kokouksissa tai vastaavissa tilaisuuksissa näytteille asetettavien ja käytettävien esineiden väliaikaiseen maahantuontiin. (Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa 2015.) Luetteloa on pidettävä siis niistä tavaroista, jotka viedään EU-maasta toiseen sellaista tointa varten, jonka perusteella siirtoa EU-maasta toiseen ei tarvitse ilmoittaa EU-tavaramyyntinä. Luettelossa tulee yksityiskohtaisesti eritellä toiseen EU-maahan siirretyt tavarat. (Björklund ym. 2010, 255.)

5 Ulkomaan arvonlisäveroprosessit

Tässä luvussa esitetään yrityksen arvonlisäveroprosesseja taloushallinnon palvelukeskuksen näkökulmasta. Prosesseihin kuuluvat laskujen kirjaus, arvonlisäveroraportointi ja arvonlisäveron täsmäytykset. Omana kohtanaan perehdytään yrityksen arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisprosessiin. Luvun lopuksi esitellään yhteenvedot arvonlisäveroprosessien tuloksista. *Intrastat*-raportointi ei sisälly tähän tutkimukseen.

Yritys X on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Hollannissa, Latviassa, Puolassa, Romaniassa, Ruotsissa ja Virossa. Näistä maista pureudutaan erityisesti Puolan, Romanian, Ruotsin ja Viron arvonlisäveroprosesseihin, koska yrityksellä on näissä mais-

sa projekteja meneillään tutkimusvuonna 2015. Muut maat jätetään tutkimuksen ulkopuolelle, koska niissä toiminta on vähäistä.

Työ rajataan käsittelemään aihetta prosessinäkökulmasta. Tarkoitus ei ole tehdä arvonlisävero-opasta, jossa kerrotaisiin, miten kunkin laskun arvonlisävero tulee käsitellä. Sitä varten ovat eri maiden verottajien ohjeet ja EU-lainsäädäntö. Tarkoitus on kuvata prosessit, jotta tiedetään, kuka tekee ja mitä, ja mitkä haasteet liittyvät ulkomaan arvonlisäveroon.

5.1 Tutkimuksen toteutus

Tutkimus aloitettiin selvittämällä maat, joissa Yritys X:llä oli projekteja meneillään vuonna 2015 ja joissa tehtiin ulkomaan arvonlisäveroilmoitukset. Kuten kohdassa 2.1 Tutkimuksen tavoite mainittiin, tieto arvonlisäveroprosessien toiminnasta on yksittäisten henkilöiden hallussa. Kohteeksi valikoitui neljä maata. Niiden prosesseista kerättiin materiaalia haastatteleamalla neljää kirjanpitäjää. Eri maiden kirjanpitäjät vastasivat maansa arvonlisäveroilmoituksista, ja Suomen kirjanpitäjien tehtävä oli kontrolloida niitä. Ulkomaisten kirjanpitäjien haastattelut tehtiin sähköpostitse aiheina ilmoituksiin liittyvien tietojen aikataulut, ilmoitusten jättöpäivät ja mahdollisten arvonlisäverotilitysten maksupäivät. Taloustiimin näkökulmasta haastateltiin suomalaista kirjanpitäjää, jonka tehtävänä oli kontrolloida Puolan ja Ruotsin arvonlisäverotapahtumia. Tutkimuksen tekijän tehtävänä oli kontrolloida vastaavasti Romanian ja Viron arvonlisäverotapahtumia. Tässä osassa tutkimusta käytettiin myös havainnointia aineiston keruumenetelmänä. Havainnoista, jotka liittyivät prosesseihin ja niiden haasteisiin, tehtiin muistiinpanot, joita hyödynnettiin tutkimustuloksissa.

Suomalaisen kirjanpitäjän tunnin haastatteluja oli neljä kappaletta vuoden 2015 aikana. Haastatteluissa käytiin läpi eri maiden prosesseja ja niihin liittyviä haasteita, ja niistä tehtiin muistiinpanot. Lisäksi kerättiin kirjallista aineistoa (sähköpostit, ohjeet, saatavissa olevat dokumentit). Niiden sekä ulkomaisten kirjanpitäjien haastattelujen että havainnoinnin perusteella kerättyä aineistoa käsiteltiin siten, että niistä etsittiin yhtäläisyydet ja yksittäiset kommentit liittyen prosesseihin. Sen jälkeen aineisto yhdistettiin ja laitettiin aikajärjestykseen. Tämän perusteella kirjoitettiin ensin prosessikuvaus, jonka jälkeen hahmoteltiin prosessikaavioita. Aineisto hyväksyttiin haasta-

teltavalla ja sekä kirjallista prosessikuvausta että prosessikaavioita täydennettiin tarpeen mukaan. Aineiston käsittelyn lopputuloksena saatiin prosessikuvaukset (prosessikaavio, kirjallinen prosessikuvaus ja prosessiin liittyvät huomiot). Prosessikuvaukset on esitetty tutkimustuloksissa kohdassa 5.2 Arvonlisäveroprosessien kuvaukset.

Eroavuudet prosesseissa eri maiden välillä selvitettiin vertaamalla prosesseja toisiinsa. Nämä esitetään taulukossa 1. Yhteenveto arvonlisäveroprosesseista.

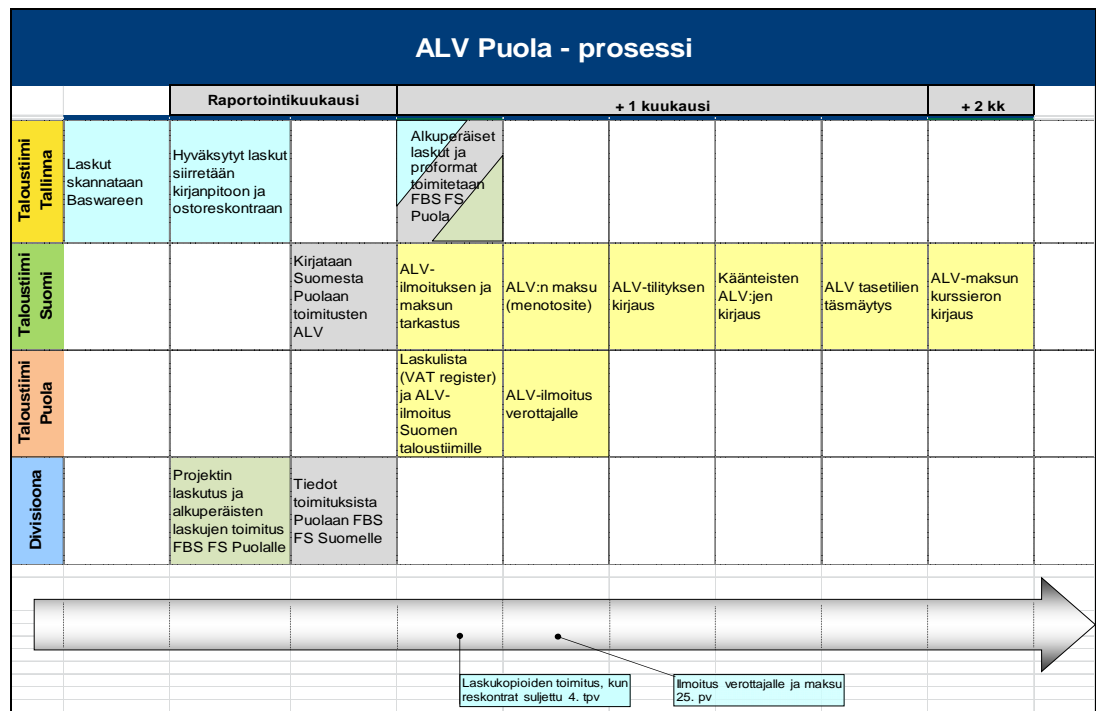
Toinen selvitettävä asia oli, miten toimitaan, kun rekisteröidytään ulkomailla arvonlisäverovelvolliseksi. Neljä haastattelua toteutettiin helmi-maaliskuussa 2016. Ensimmäisenä haastateltiin taloustiimin Tax Specialistia ja konserniverotiimin Tax Advisoria. Haastattelussa käytiin läpi yleisellä tasolla arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen. Toisessa haastattelussa oli divisioonan kontrolleri, joka käytännössä hoitaa rekisteröitymiset paikallisten konsulttien kanssa. Hänen kanssaan käytiin prosessi yksityiskohtaisemmin läpi. Samalla kuvattiin Puolan ja Romanian arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymiset, jotta saatiin esimerkit eri maiden haasteista. Kuvaukset ja haastattelun muistiinpanot hyväksyttiin haastateltavalla. Kolmantena haastateltiin konserniverotiimin Senior Tax Manageria, joka oli ollut mukana tekemässä projektikartoituksia ja vastannut oston ohjeista. Lopuksi rekisteröityminen arvonlisäverovelvolliseksi käytiin läpi taloustiimin Managerin (Tax & Restructuring Services) kanssa, ja silloin käytiin läpi taloustiimin tehtävät liittyen rekisteröitymiseen. Aineistoa, joka perustui haastatteluissa tehtyihin muistioihin, käsiteltiin siten, että niissä olevat tiedot laitettiin prosessin mukaiseen järjestykseen. Seuraavaksi etsittiin yhtäläisyydet. Yksittäisten kommenttien kohdalla harkittiin, liittyivätkö ne oleellisesti kuvattavaan prosessiin. Näin saadusta materiaalista koottiin arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisprosessi, joka on esitetty tutkimustuloksissa kohdassa 5.2.5 ja tehtiin tarkistuslista, miten toimitaan, kun rekisteröidytään arvonlisäverovelvolliseksi ulkomailla. Lista esitetään kohdan 5.2.6 Yhteenveto tuloksista lopussa.

5.2 Arvonlisäveroprosessien kuvaukset

5.2.1 Puola

Puolan arvonlisäveroprosessi Yritys X:ssä

Puolan arvonlisäveroprosessi on esitetty kuviossa 4. Siinä esitetään, mikä prosessin osapuoli vastaa kustakin prosessivaiheesta. Mukana on myös ajallinen näkökulma.



Kuvio 4. Arvonlisäveroprosessi Puola

Toimeksiantajayrityksessä Puolan projekteihin liittyvät *ostolaskut* skannataan laskujen kiertojärjestelmään Tallinnassa. Laskut lähetetään tiliötäviksi ja hyväksyttäviksi. Hyväksytyille ostolaskuille lisätään arvonlisäverokoodit ennen siirtoa kirjanpitoon ja reskontraan. Kirjanpitäjä kontrolloi, että laskut on kirjattu oikein arvonlisäveron näkökulmasta. Hän ajaa kuukausittain listan Puolan projekteille kirjatusta ostolaskuista ja ilmoittaa Tallinnan ostorekontran hoitajalle, mitkä alkuperäiset ostolaskut hänen tulee lähettää Puolaan. Jos alkuperäisiä laskuja ei löydy, ne tulee pyytää laskuttajalta. Osa laskuista tulee suoraan Suomen kirjanpitäjälle, ja hän lähettää ne Puolaan.

Haastatellulta Suomen kirjanpitäjältä saatiin Puolan ostolaskujen lähettämisen virallinen ohje. Sen mukaan:

1. Suomi

Kirjattaessa laskuja on kontrolloitava, onko lasku lähetetty sähköpostilla. Jos näin on, toimittajalta on pyydettävä alkuperäinen allekirjoitettu paperilasku. Divisioonia on ohjeistettava alkuperäisten laskujen tärkeydestä.

Kuukausiraportoinnin päättymisen jälkeen Yritys X:n Suomen kirjanpitäjä ottaa raportin laskuista, jotka on kirjattu Yritys X:n Puolan arvonlisäverotunnisteella ja joissa arvonlisävero on 0 %, EU-tavaraosto ja käänteiset palveluostot. Tämä raportti lähetetään Tallinnaan sähköpostilla, ja samalla pyydetään toimittamaan alkuperäiset ostolaskut Puolaan.

2. Viro

Tallinnan henkilöiden tulee kirjoittaa alkuperäisille laskuille saapumispäivät. Alkuperäiset laskut lähetetään Puolaan kerran kuussa heti, kun reskontrahoitaja on saanut laskulistan Suomesta. Alkuperäisistä laskuista otetaan kopiot ennen kuin ne lähetetään Puolaan.

3. Puola

Puolassa tehdään arvonlisäveroilmoitus veroviranomaisille, kun alkuperäiset laskut on saatu. Puolassa maksetaan myös mahdollinen arvonlisäverotilitys Puolan veroviranomaisille. Suomessa kirjataan tilitettävä arvonlisävero ja maksun valuuttakurssiero.

Divisioona tekee projektin *myyntilaskutuksen* Liinos-ohjelmalla. Kirjanpitäjä käyttää myyntilaskujen hakemisessa apuna tapahtumaraporttia, jonka maakoodin PL mukaan haetaan Puolan projektille kuuluvat laskut. Puolan kirjanpitäjältä kysytään, onko hän jo saanut alkuperäiset laskut. Puuttuvat laskut haetaan Liinoksesta. Laskuttajalta tai laskun yhteyshenkilöltä pyydetään alkuperäinen lasku. Divisioonan edustajat voivat tehdä alkuperäisen, mikä tässä tapauksessa tarkoittaa sitä, että laskulle laitetaan sininen leima oikeaan reunaan ja laskun yläosassa *original*-teksti yliviivataan ja jäljelle jää Kopia.

Haastateltu Suomen kirjanpitäjä antoi myyntilaskujen lähettämisestä seuraavan epävirallisen ohjeen:

Yritys X on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Puolassa. Myyntilaskut, jotka lähetetään puolalaisille asiakkaille, sisältävät Puolan arvonlisäveron. Arvonlisäveroilmoitus tulee lähettää Puolan veroviranomaisille kuukausittain. Veroviranomaiset edellyttävät:

- Kopio alkuperäisestä myyntilaskusta – oikeassa yläkulmassa tulee lukea Copy (kopio).
- Myyntilaskun tulee olla puolankielinen.
- Mikäli myyntilasku on euroissa, arvonlisäveron määrä tulee olla myös zlotyina (PLN).
- Alkuperäisen laskun kopiolla tulee olla leima ja allekirjoitus laskun oikeassa alakulmassa.
- Nämä kopiot tulee lähettää Suomen kirjanpitäjälle viimeistään raportoitavaa kuukautta seuraavan kuukauden 4. työpäivä.

Yritys X:n tavaraa *toimitetaan Suomesta Puolaan*. Näistä toimituksista saadaan tieto divisioonalta kuukausittain: toimitusten arvoon liittyvät dokumentit/laskut, rahtikirjat ja käytettävä CN-koodi. Kirjanpitäjä tekee toimituksista proformat, joiden perusteella kirjataan EU-myynti Suomessa ja EU-tavaraosto Puolassa. Hän myös seuraa, että projektille kirjatut kotimaiset ostolaskut, jotka liittyvät toimitettaviin tavaroihin, tullaan sisällyttämään tavaroiden toimitusarvoihin.

Kirjanpitäjä tekee kauden aikana kirjatuista myynti- ja ostolaskuista, joista on alkuperäiset laskut, sekä toimituksista Puolaan, *laskulistan* (excel Sales Invoices & Purchase Invoices). Siitä tehdään vielä yhteenveto (excel Fax & Sales). Nämä tiedot ja proformat toimituksista lähetetään Puolaan. Puolan kirjanpitäjä tekee vielä Excel-yhteenvedon osto- ja myyntilaskuista sekä proformista, jotka ilmoitetaan ko. kauden *arvonlisäveroilmoituksella*. Tämän listan pohjalta hän täyttää Puolan arvonlisäveroilmoituksen PLN-valuutassa. Mikäli hänellä ei ole käytettävissään alkuperäistä ostolaskua, hän tekee arvonlisäveron oikaisuilmoituksen laskun saatuaan. Oikaisuilmoitus vastaa alkuperäistä ilmoitusta, ja siihen lisätään vain puuttuneen laskun tiedot. Puolan arvonlisäveroilmoitus on tehtävä raportoitavaa kuukautta seuraavan kuukauden 25. päivä. Esim. syyskuun ilmoitus tehdään 25.10. Mikäli ilmoituksella on tilitettävää ar-

vonlisäveroa, sen eräpäivä on myös 25. päivä. Puolassa on käytössä sähköinen arvonlisäveroilmoitus (edeclaration), jossa käytetään sähköistä allekirjoitusta.

Suomessa kirjanpitäjä tekee tarvittaessa *maksumääräyksen* Puolassa tehdyn arvonlisäveroilmoituksen perusteella. Tax Specialist hyväksyy maksun. Puolan arvonlisävero maksetaan PLN-valuutassa. Maksu kirjataan selvittelytilille. Selvittelytilin tapahtuma (maksetut arvonlisäverot) kirjataan kahdella tasetilillä olevia arvonlisäverokirjauksia vastaan ja samalla kirjataan kurssiero. Maksun kurssiero kohdistetaan alkuperäisten laskujen kirjauksille maksukuukauden jälkeisenä kuukautena. Käänteiset verot kirjataan, kun ne on ilmoitettu arvonlisäveroilmoituksella.

Kirjanpitäjä *täsmäyttää* kaksi arvonlisäverojen tasetiliä kuukausittain tase-erittelyjen avulla. Tase-erittelyjä varten molemmilta tileiltä ajetaan saldo- ja tapahtumaraportit Puolan kustannuspaikalta. Niiden avulla seurataan, että kaikki arvonlisäverot tulee ilmoitettua.

Puolan kahteen projektiin liittyen on tehty arvonlisäveron kirjausmallit (VAT template). Niissä kerrotaan projektikohtaisesti projektin tärkeimmät laskuttajat, mitä he tulevat laskuttamaan, käytetäänkö laskulla yrityksen Suomen vai Puolan arvonlisäveronumeroa, mikä arvonlisävero laskulla tulee olla ja mitä arvonlisäverokoodia kirjauksissa käytetään. VAT template on apuna ostoreskontran hoitajilla laskuja kirjattaessa ja kirjanpitäjillä laskujen oikeellisuuden ja tiliöintien kontrolloinnissa.

Puolan arvonlisäveroprosessiin liittyvät huomiot

Puolan arvonlisäveroprosessin haastavin ongelma on alkuperäisten laskujen toimittaminen. Jos Puolassa ei ole alkuperäistä laskua, arvonlisäveroilmoitusta korjataan jälkikäteen korjatulla ilmoituksella. Tämä on sekavaa, sillä joskus korjauksia on useampiakin. Haastateltavan mukaan muutama vuosi sitten on selvitetty, että Puolassa ei tarvitse viranomaisten takia olla alkuperäisiä laskuja. Puolan kirjanpitäjä vaatii niitä edelleen, ja niiden tarpeellisuus on selvitettävä uudelleen.

Kirjanpitäjä listaa hänen ja Tallinnan kirjanpitäjän lähettämät alkuperäiset laskut, jotka Puolan kirjanpitäjän tulisi ottaa mukaan ko. kauden arvonlisäveroilmoitukseen. Puolan kirjanpitäjä selvittää tavaroiden toimituspäiviä, jolloin hänen tekemänsä laskuyhteenveto (VAT register), jonka pohjalta hän tekee arvonlisäveroilmoituksen, ei aina vastaa kirjanpitäjän lähettämää laskulistaa. Seurannassa haasteita aiheuttaa,

mitkä kirjanpitäjän lähettämät alkuperäiset laskut on ilmoitettu ja mitkä ei Puolan arvonlisäveroilmoituksella.

Käänteisten verojen kirjaamisesta tasetileiltä oli annettu ohje 12.12.2014. Siihen siirtyminen vei kuukausia aikaa, mutta syksyllä 2015 kirjaukset saatiin ajan tasalle. Tämä oli tarpeen siksi, että tase-erittelyistä alkoi tulla niin pitkiä, että se vaikeutti tapahtumien kontrollointia.

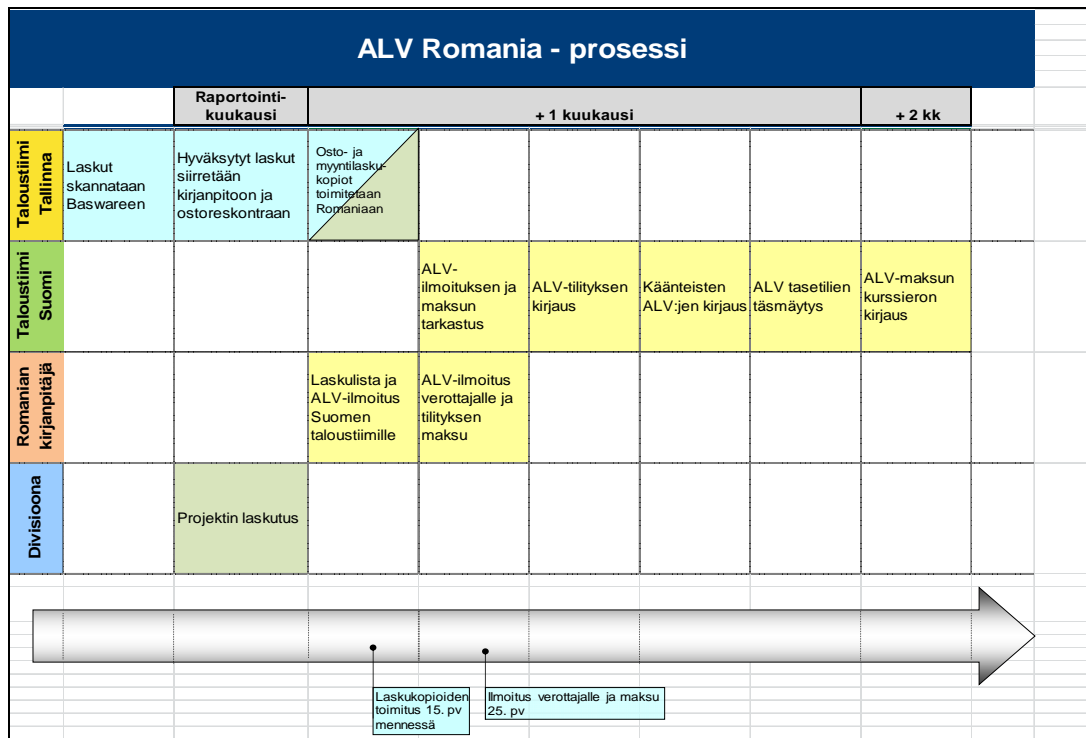
Arvonlisäveroprosessissa toimii mm. se, että ennakkolaskujen arvonlisäverot vähennetään, kun lopullinen lasku on saatu. Tässä on erilaisia käsittelytapoja eri maiden välillä. Esimerkiksi Virossa ennakkolaskujen arvonlisävero vähennetään sen kuukauden arvonlisäveroilmoituksella, jona lasku on maksettu.

Tutkimuksessa nousi esiin, että on varmistettava kanava, josta voidaan tarkastaa, onko toimittaja rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi projektimaassa. Yritykselle oli tullut laskuja EU:n ulkopuoliselta toimittajalta, joka oli rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Puolassa. Toimittajan laskut oli käsitelty EU:n ulkopuolisina ostoina sen sijaan, että toimittaja olisi laskuttanut ne omalla Puolan arvonlisäveronumerolla ja sisältäen Puolan arvonlisäveron.

5.2.2 Romania

Romanian arvonlisäveroprosessi Yritys X:ssä

Romanian arvonlisäveroprosessi on esitetty kuviossa 5. Toimeksiantajayrityksessä Romanian projekteihin liittyvät *ostolaskut* skannataan laskujen kiertojärjestelmään Tallinnassa. Laskut lähetetään tiliöitäviksi ja hyväksyttäväiksi. Hyväksytyille ostolaskeille lisätään arvonlisäverokoodit ennen siirtoa kirjanpitoon ja reskontraan. Ostoreskontran hoitaja ajaa kuukausittain listan Romanian projektille kirjatuista ostolaskeista. Hän lähettää laskulistan ja laskukopiot sähköpostitse Romanian kirjanpitäjälle raportoitavan kuukauden jälkeisen kuukauden 15. päivä mennessä. Kirjanpitäjä kontrolloi, että laskut on kirjattu oikein arvonlisäverotuksen näkökulmasta. Divisioona tekee projektin *myyntilaskutuksen* Liinos-ohjelmalla ja lähettää laskukopiot kerran kuussa Romaniaan.



Kuvio 5. Arvonlisäveroprosessi Romania

Romanian kirjanpitäjä tekee *laskulistan* kauden aikana kirjaamistaan osto- ja myyntilaskuista. Listan pohjalta hän täyttää Romanian *arvonlisäveroilmoituksen* RON-valuutussa verottajan .pdf-muotoisella arvonlisäveroilmoituksella, jonka ilmoittaja voi lähettää internetin kautta elektronisella allekirjoituksella. Romanian arvonlisäveroilmoitus on jätettävä raportoitavaa kuukautta seuraavan kuukauden 25. päivä. Esim. syyskuun ilmoitus on jätettävä 25.10. Jos ilmoituksella on tilitettävää arvonlisäveroa, sen eräpäivä on myös kuukauden 25. päivä. Tarvittaessa Romanian kirjanpitäjä tekee RON-valuuttaisen arvonlisäveron *maksumääräyksen*, jonka divisioonan edustaja hyväksyy maksuun. Maksu kirjataan selvittelytilille, josta se kirjataan tasetileillä olevia arvonlisäveroja vastaan, ja samalla kirjataan kurssiero. Maksun kurssiero kohdistetaan alkuperäisten laskujen mukaisille tileille maksua seuraavan kuukauden aikana. Käänteiset verot kirjataan, kun ne on ilmoitettu arvonlisäveroilmoituksella.

Kirjanpitäjä *täsmäyttää* kaksi arvonlisäverojen tasetiliä kerran kuussa tase-erittelyillä. Molemmilta tileiltä ajetaan saldo- ja tapahtumaraportit Romanian kustannuspaikalta. Niiden avulla seurataan, että kaikki arvonlisäverot tulee ilmoitettua.

Romanian projektiin liittyen on tehty vastaava arvonlisäveron kirjausmalli (VAT template) kuin Puolan projekteillekin. Siinä kerrotaan projektikohtaisesti projektin tärkeimmät laskuttajat, mitä he tulevat laskuttamaan, mitä arvonlisäveronumeroa laskulla käytetään (yrityksen Suomen vai Romanian arvonlisäveronumeroa), mikä arvonlisävero laskulla tulee olla ja mitä arvonlisäverokoodia kirjauksissa käytetään. VAT template on apuna ostoreskontran hoitajilla laskuja kirjattaessa sekä pääkirjanpitäjällä laskujen oikeellisuuden ja tiliointien kontrolloinnissa.

Romanian arvonlisäveroprosessiin liittyvät huomiot

Romanian projekti on pieni, ja siihen kohdistuvia laskuja on vähän, joten niiden seuranta on ollut helpompaa. Arvonlisäverotuksen näkökulmasta seuranta on helpottanut erityisesti se, että kun Romanian projekti käynnistettiin, heti alkuvaiheessa otettiin käyttöön VAT template. Se auttoi sekä ostoreskontran hoitajaa laskujen tiliöinneissä että kirjanpitäjää laskujen ja kirjausten kontrolloinneissa.

Romanian arvonlisäveroprosessissa erityistä on se, että palvelujen arvonlisävero on sen kuukauden vähennettävää arvonlisäveroa, jona lasku on maksettu. Tässä on erilaisia käsittelytapoja eri maiden välillä, sillä muissa tutkimuksen maissa palvelujen arvonlisävero vähennettiin laskun kirjauskuukauden arvonlisäveroilmoituksella.

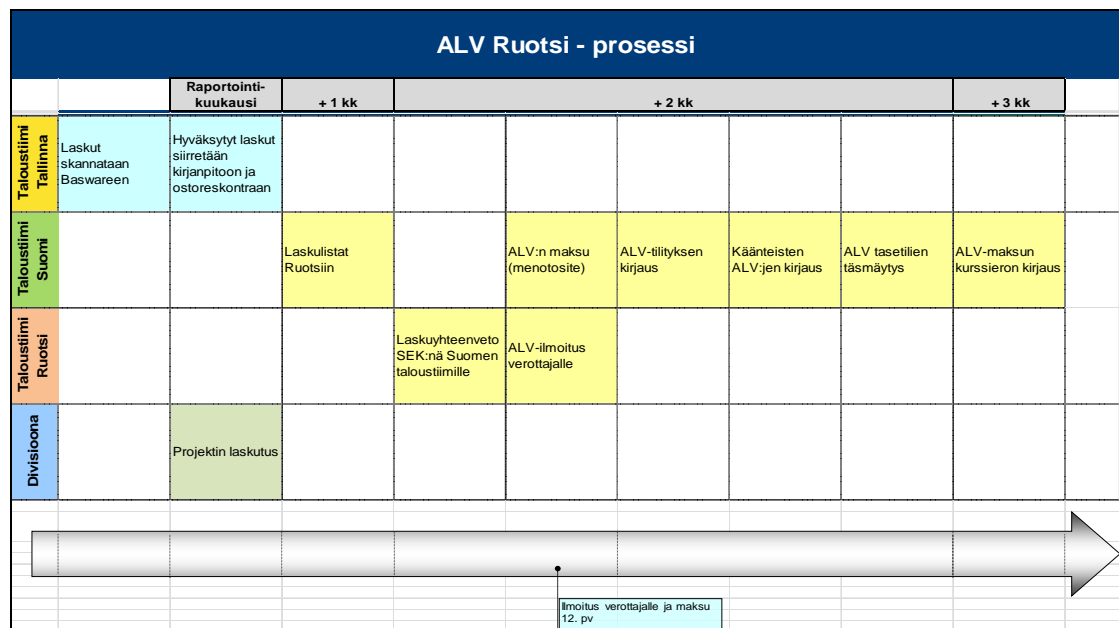
Romanian kirjanpitäjän käteisellä maksamien kulujen laskutuksesta ei ole ollut selkeää toimintatapaa. Kulujen arvonlisäverot on vähennetty sen kuukauden arvonlisäveroilmoituksella, jona Romanian kirjanpitäjä on maksanut kulut. Romanian kirjanpitäjä on lähettänyt kuluraportin, jonka pohjalta yritys on maksanut kulut hänelle. Maksun kirjauksen yhteydessä kulut ja vähennettävä arvonlisävero on kirjattu yrityksen Suomen kirjanpitoon. Se on ollut kuukausia myöhemmin kuin kulut ja arvonlisäverot on käsitelty yrityksen Romanian kirjanpidossa.

5.2.3 Ruotsi

Ruotsin arvonlisäveroprosessi Yritys X:ssä

Ruotsin arvonlisäveroprosessi on esitetty kuviossa 6. Toimeksiantajayrityksessä Ruotsin projekteihin liittyvät *ostolaskut* skannataan laskujen kiertojärjestelmään Tallinnassa. Laskut lähetetään tiliötäviksi ja hyväksyttäviksi. Hyväksytyille ostolaskuille lisätään arvonlisäverokoodit ennen siirtoa kirjanpitoon ja reskontraan. Divisioona

tekee projektin *myyntilaskutuksen*. Kirjanpitäjä käyttää myyntilaskujen hakemisessa apuna tapahtumaraporttia, jonka maakoodin SE mukaan tiedetään, mitkä laskut kuuluvat Ruotsin projektille. Kirjanpitäjä täyttää *laskulistan* (excel Sales Invoices & Purchase Invoices) kauden aikana kirjatuista osto- ja myyntilaskuista. Siitä tehdään laskuyhteenveto (Fax & Sales). Ruotsissa myydään myös rakennuspalvelua, johon liittyvistä laskutuksista tehdään erillinen excel. Nämä tiedot lähetetään Ruotsin kirjanpitäjälle.



Kuvio 6. Arvonlisäveroprosessi Ruotsi

Ruotsin kirjanpitäjä tekee kuukauden tapahtumista yhteenvedon, jossa näkyy käytetty valuuttakurssi. Sen pohjalta hän syöttää SEK-valuuttaisen Ruotsin *arvonlisäveroilmoituksen* verottajan järjestelmään. Ruotsin arvonlisäveroilmoitus on jätettävä raportointikuukautta seuraavan kuukauden jälkeisen kuukauden 12. päivä. Esim. syyskuun ilmoitus on annettava 12.11. Kirjanpitäjä tekee SEK-valuuttaisen arvonlisäveron *maksumääräyksen* tarvittaessa, joka perustuu Ruotsista saatuun tapahtumayhteenvetoon. Tax Specialist hyväksyy maksun.

Arvonlisäveromaksu kirjataan selvittelytilille. Maksun kurssiero kirjataan alkuperäisten laskujen mukaisille tileille maksua seuraavan kuukauden aikana. Käänteiset verot kirjataan, kun ne on ilmoitettu arvonlisäveroilmoituksella. Kirjanpitäjä *täsmäyttää*

kaksi arvonlisäverojen tasetiliä kerran kuussa tase-erittelyillä. Tase-erittelyjä varten molemmilta tileiltä ajetaan saldo- ja tapahtumaraportit. Niiden avulla seurataan, että kaikki arvonlisäverot tulee ilmoitettua.

Ruotsin arvonlisäveroprosessiin liittyvät huomiot

Ruotsin arvonlisäveroilmoituksia ei saada kuukausittain arkistoitavaksi, vaan kirjanpitäjä pyytää ne muutaman kerran vuodessa. Esim. kaudet 1-8/2015 on saatu lokakuussa 2015. Ruotsin järjestelmästä vuonna 2015 on pyydetty yksi verotiliote Suomeen, ja se on ajalta 1.5. – 16.10.2015. Verotiliotteelta näkyy mahdolliset yhteisökorot, jotka tulee huomioida arvonlisäveromaksuissa.

Ruotsissa myytiin rakennuspalvelua vuonna 2014. Myynnissä oli käytetty rakennuspalvelujen arvonlisäverokoodia FBM. Nämä tapahtumat puuttuivat vuoden 2014 ilmoituksilta. Ilmoitukset korjattiin lokakuussa 2015.

Ruotsissa oli myyty rakennuspalvelua tammi-lokakuussa 2015. Alkuvuoden arvonlisäveroilmoituksilta puuttuneet rakennuspalvelujen myynnit ilmoitettiin seuraavalla ilmoituksella sen jälkeen, kun virhe lokakuussa oli huomattu. Virhe johtui siitä, että kirjanpitäjä hakiessaan järjestelmästä myyntilaskuja teki haun arvonlisäverokoodeilla. Hausta puuttui rakennuspalvelujen myynnin arvonlisäkoodi FBM.

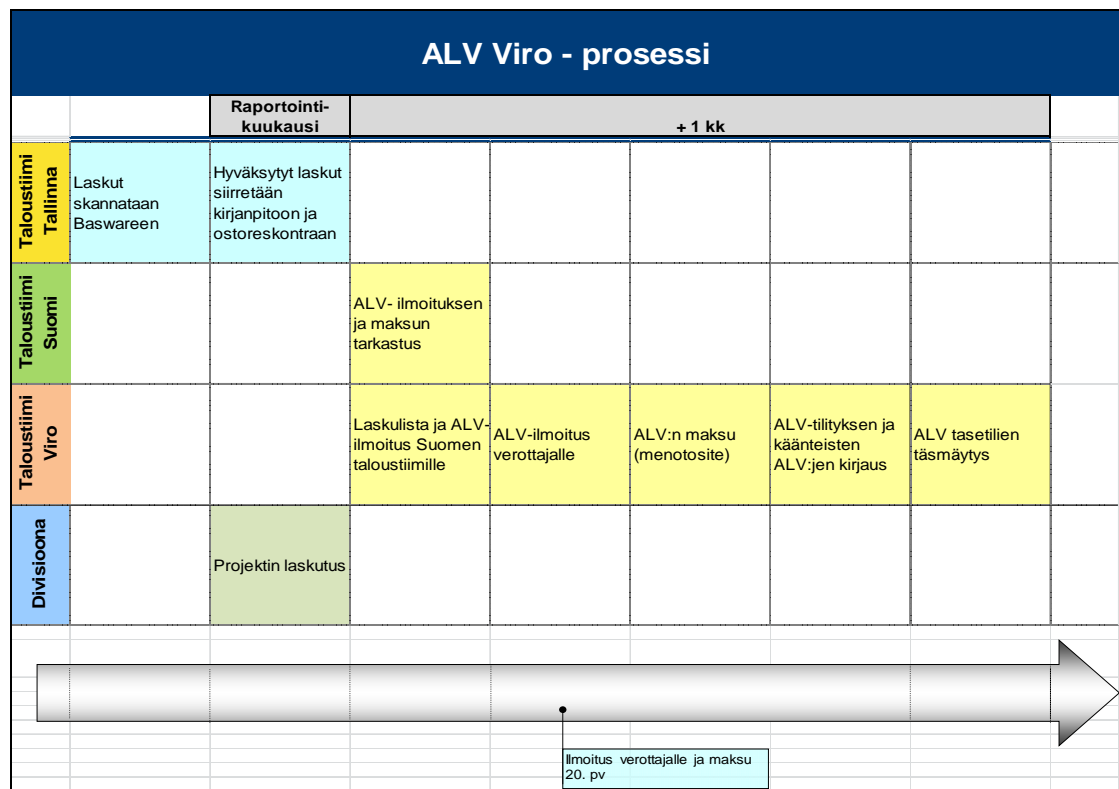
Yritys X on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Ruotsissa, jossa sillä on projekteja meneillään. Osa suomalaisista toimittajista oli laskuttanut projektiin liittyvistä kustannuksista Yritys X:ää sen Suomen arvonlisäveronumerolla sisältäen Suomen arvonlisäveron. Osa ulkomaisista toimittajista oli vastaavasti laskuttanut Suomen arvonlisäveronumerolla ja käänteisellä verolla. Näille laskuille oli pyydettyä hyvitykset ja uudet veloitukset Yritys X:n Ruotsin arvonlisäveronumerolla ja käänteisellä verolla.

Ruotsin projektin laskutus oli tehty yrityksen Ruotsin arvonlisäveronumerolla. Näin myynnin arvonlisävero oli tilitetty Ruotsiin ja ostojen arvonlisäverot vähennetty Suomessa. Tämä asia korjattiin edellisessä kappaleessa käsitellyillä ostolaskujen hyvityksillä ja uusilla veloituksilla.

5.2.4 Viro

Viron arvonlisäveroprosessi Yritys X:ssä

Viron arvonlisäveroprosessi on esitetty kuviossa 7. Viron kirjanpitäjä vastaa Viron arvonlisäveroprosessiin liittyvistä osa-alueista.



Kuvio 7. Arvonlisäveroprosessi Viro

Toimeksiantajayrityksessä Viron projekteihin liittyvät *ostolaskut* skannataan laskujen kiertojärjestelmään Tallinnassa. Laskut lähetetään tiliöitäviksi ja hyväksyttäväiksi. Hyväksytyille ostolaskuille lisätään arvonlisäverokoodit ennen siirtoa kirjanpitoon ja reskontraan. Divisioona tekee projektin *myyntilaskutuksen*. Viron kirjanpitäjä täyttää *laskulistan* (excel Sales Invoices & Purchase Invoices) kauden aikana kirjatuista ostoja myyntilaskuista ja tekee siitä yhteenvedon (Fax & Sales), jonka perusteella hän syöttää Viron *arvonlisäveroilmoituksen* ja yhteenvedoilmoituksen verottajan järjestelmään. Viron arvonlisäveroilmoitus on jätettävä raportoitavaa kuukautta seuraavan kuukauden 20. päivä. Esim. syyskuun ilmoitus on annettava 20.10. Jos on tilitettävää arvonlisäveroa, tilitys on tehtävä 20. päivää edeltävänä työpäivänä. Virossa siirryttiin

sähköiseen arvonlisäveroilmoitukseen syksyllä 2015. Tarvittaessa Viron kirjanpitäjä tekee arvonlisäveron *maksumääräyksen*. Arvonlisäveroilmoitus ja maksumääräys lähetetään Suomen kirjanpitäjälle tarkistettaviksi ennen ilmoituksen lopullista lähettämistä. Tax Specialist hyväksyy maksun.

Arvonlisäveromaksu kirjataan kahden tasetilin tapahtumia vastaan, ja samalla kirjaetaan myös käänteiset verot. Viron kirjanpitäjä *täsmäyttää* arvonlisäverojen tasetilit kuukausittain tase-erittelyillä. Tase-erittelyjä varten molemmilta tileiltä ajetaan saldo- ja tapahtumaraportit Viron kustannuspaikalta. Niiden avulla seurataan, että kaikki arvonlisäverot tulee ilmoitettua.

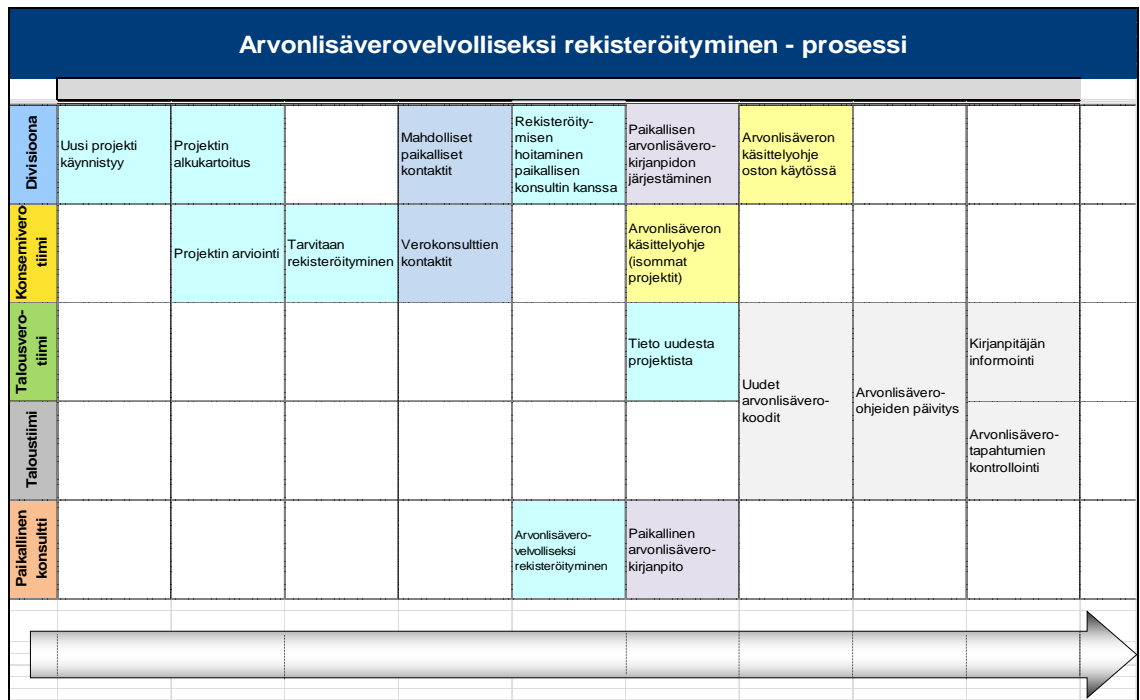
Viron arvonlisäveroprosessiin liittyvät huomiot

Ennakkolaskujen arvonlisävero vähennetään arvonlisäverotuksessa laskun maksukuukautena. Tässä on erilaisia käsittelytapoja eri maiden välillä. Esimerkiksi Puolan arvonlisäveroprosessiin liittyvään huomioon viitaten, siellä ennakkolaskujen arvonlisäverot vähennetään, kun lopullinen lasku on saatu.

Matkakulujen arvonlisäveroista lähetetään Viron kirjanpitäjälle tieto kerran vuodessa. Nämä arvonlisäverot ovat olleet vähentämättä arvonlisäveroilmoituksilla.

5.2.5 Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen

Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisen ja kiinteän toimipaikan perustamisen tarve kulkevat yleensä käsi kädessä. Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröintiä ei tutkita erikseen, vaan projekti kartoitetaan koko verokohtelun suhteen samassa arvioinnissa. Verokohtelu vaikuttaa siihen, onko yrityksen strategisesti kannattavaa aloittaa toiminta ko. maassa. Esimerkiksi, jos kyseessä on pieni projekti, on harkittava, kuinka paljon resursseja kannattaa laittaa verokohtelun selvittämiseen varsinkin, jos heti huomataan suuria haasteita. Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisprosessi alkaa, kun divisioona on käynnistämässä uutta projektia. Divisioona tekee alkukartoituksen ja kokoaa yhteen verorelevantit faktat, minkä jälkeen projektin tiedot annetaan konserniverotiimille arvioitaviksi. Divisioonan kontrollerit, konserniverotiimi ja talousverotiimi käyvät nämä läpi kuukausittaisissa palavereissaan. Näin tieto uusista projekteista tulee myös talousverotiimille.



Kuvio 8. Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen –prosessi

Konserniverotiimi arvioi projektin luonteen: syntykö kiinteä toimipaikka ja tarvitaanko rekisteröityminen arvonlisäverovelvolliseksi. Mikäli tapauksessa tarvitaan ulkopuolista verokonsultointia, konserniverotiimi päättää tehtyjen raamisopimusten perusteella, minkä verokonsultin kanssa alkukartoitus tehdään tai mille toimistolle annetaan toimeksianto kartoituksen tekemiseksi. Arvonlisäverotuksessa saattaa tulla velvollisuus rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi, kun tavara liikkuu. Jos yrityksellä on yhteisöhanke ko. maahan, sen on yleensä rekisteröidyttävä myös arvonlisäverovelvolliseksi. Tuloverotuksessa puolestaan kiinteän toimipaikan syntymiseen vaikuttaa mm. projektin kesto ja se, tuleeko yrityksellä olemaan suomalaisia työntekijöitä paikan päällä.

Mikäli arvonlisävero- tai kiinteän toimipaikan rekisteröityminen tarvitaan, tutkitaan ensin, onko yrityksellä toimintaa tai ollut aikaisemmin toimintaa ko. maassa. Tutkimuksen tarkoituksena on löytää mahdolliset vanhat paikalliskontaktit, joita voisi hyödyntää rekisteröitymisessä. Jos tällaisia kontakteja ei löydy, käytetään yleensä konserniverotiimin tarjoamia verokonsulttien kontakteja. Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisen ja kiinteän toimipaikan perustamisen hoitaa yleensä paikallinen konsultti

tai joku suurimmista tilintarkastustoimistoista yhteistyössä divisioonan kontrollerin kanssa.

Kun kiinteän toimipaikan ja/tai arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröinti tehdään, konserniverotiimi lähettää siitä tiedon taloustiimin Tax Specialistille. Hän hoitaa tarvittavien arvonlisäverokoodien tilaamisen pääkirjanpitäjän kanssa taloushallinnon järjestelmien ylläpitäjältä. He päivittävät myös arvonlisävero-ohjeet. Tax Specialist tiedottaa myös kirjanpitäjää uudesta rekisteröitymisestä, jotta ilmoitusten seuranta ja arvonlisäverokirjanpito täsmäytyksineen käynnistyy taloustiimissä.

Jos arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröinti vaaditaan, konserniverotiimi tekee isoimmille projekteille arvonlisäveron käsittelyohjeen ostajien avuksi. Siinä Yritys X on tiilaajana ja arvonlisäveron käsittely on kuvattu eri toimittajien, esimerkiksi suomalainen toimittaja, paikallinen toimittaja, kolmannen maan toimittaja, EU:n ulkopuolinen toimittaja, kohdalta erikseen. Näin ostajat osaavat ohjeistaa toimittajia laskuttamaan yrityksen näkemyksen mukaisesti oikealla arvonlisäveronumerolla ja oikeilla laskumerkinnöillä.

Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen Romaniassa

Kun Romanian projekti oli suunnittelu- ja tarjousvaiheessa, divisioona kävi projektin läpi konserniverotiimin veroasiantuntijoiden kanssa. Näiden keskustelujen pohjalta projekti päätettiin antaa konserniverotiimin ilmoittamalle verokonsultille arvioitavaksi. Tämän arvioinnin perusteella saatiin tieto, että kyseinen projekti vaati arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisen. Koska Yritys X:llä oli aikaisemmin ollut toimintaa Romaniassa, pystyttiin hyödyntämään olemassa olevia kontakteja. Romaniassa oleva yhteyshenkilö valtuutettiin hoitamaan arvonlisäverorekisteröinti ja sen mukanaan tuomat velvoitteet. Divisioonan kontrolleri hoiti projektin käynnistämiseen liittyvät asiat yhteistyössä paikallisen yhteyshenkilön kanssa, joka myös hoiti rekisteröinnit ja viranomaiskäynnit.

Romanian tapauksessa tarvittiin arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen yhteisö-hankintojen takia. Kiinteää toimipaikkaa ei ensikartoituksen mukaan tarvittu, koska yhtiön työntekijöiden läsnäolo projektimaassa oli rajoitettu ja projektin keston arvioitiin olevan noin yhdeksän kuukautta. Kiinteän toimipaikan perustamisen tarpeen laukaisi se, että yhtenä yhteistyökumppanina projektimaassa oli kaupunki eli jul-

kishallinnollinen organisaatio. Maksuliikenteen järjestämiseksi oli välttämätöntä avata tili Romanian valtion pankissa, jonka tilille maksut voitaisiin ohjata. Tilin avaaminen valtion pankissa puolestaan vaati sen, että yrityksen oli perustettava kiinteä toimipaikka ko. maahan. Kun tarpeelliset verorekisteröinnit oli suoritettu, tapaus käytiin yksityiskohtaisesti läpi Managerin (Tax & Restructuring Services) kanssa. Läpikäynnin perusteella hän ohjeisti taloustiimin osalta kirjaus- ja maksukäytännön ja valvoi prosessin toimivuutta.

Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen Puolassa

Suomen ja Puolan välisen verosopimuksen perusteella kiinteä toimipaikka syntyy, jos asennus- tai kokoonpanoprojektin kesto on yli 12 kuukautta. Jos projektin toiminnan luonne on alustavissa tai avustavissa toiminnoissa, kiinteän toimipaikan perustamisen tarve on poissuljettu. Yritys X:llä on käynnissä Puolassa kolme projektia. Kun ensimmäistä Puolan projektia käynnistettiin, divisioona kävi projektiin liittyviä asioita konserniverotiimin kanssa läpi vastaavasti kuin Romanian projektin osalta. Tietoihin perustuen konserniverotiimi antoi kartoituksen tehtäväksi verokonsultille Varsovaan. Projektin alussa todettiin, että kiinteää toimipaikkaa ei tarvita, koska yrityksen toiminta projektimaassa oli tukiluonteista toimintaa, jonka osuus projektin arvosta oli vain 1 %. Yhteisöhankintojen vuoksi yhtiön tuli kuitenkin rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi ja hoitaa sen mukanaan tuomat velvoitteet.

Kun kaksi seuraavaa projektia käynnistettiin, niihin liittyi kaksi suomalaista projektijohtajaa ja kolme asennustyön valvojaa. Johtuen siitä, että projektien johto oli pysyvästi paikan päällä, projekteille katsottiin syntyvän kiinteät toimipaikat Puolaan. Yrityksen osallistuminen projekteihin täytti asennuspaikan määritelmän, ja kun 12 kuukauden aikaliimitti täyttyi, projektien voitot olivat verotettavia Puolassa siltä osin kuin ne olivat luettavissa kiinteästä toimipaikasta johtuviksi.

Kun nuo kaksi projektien kiinteää toimipaikkaa perustettiin, ensimmäinen projekti tuli myös uudelleen arvioitavaksi. Verokonsulttien tekemän lausunnon mukaan yrityksen rooli ja substanssi projektimaassa oli kasvanut, ja sen osallistuminen oli menettänyt tukiluonteisuuden. Myös tästä ensimmäisestä projektista muodostui kiinteä toimipaikka, mutta vasta siitä hetkestä lähtien, kun oleskelu maassa muuttui johtuen uusista projekteista.

Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymiseen liittyvät huomiot

Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisprosessia ei ollut aikaisemmin kuvattu eikä tehty sen tarkistuslistaa. Haasteena prosessin kuvaamisessa oli se, että työnjako konserniverotiimin ja talousverotiimin välillä ei ollut aivan selvä: esimerkiksi siinä, kuka ohjeistaa ja mitä, oli päällekkäisyyksiä (VAT template ja konserniverotiimin ohjeet). Myös se, kenelle ohjeet annettiin, vaatii lisäselvitystä.

Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymistä ja kiinteän toimipaikan perustamista oli haastava erottaa omiksi prosesseikseen. Niiden tarpeen selvitys liittyi erottamattomasti samoihin projektien läpikäynteihin ja kartoituksiin, joissa verokohteluja tarkasteltiin. Työnjako tutkimushetkellä oli se, että konserniverotiimi oli vastuussa arvioinneista ja ohjeistuksesta, divisioona arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisestä ja taloustiimi arvonlisäverokirjanpidosta.

Konserniverotiimi ohjeisti projektin johtoa ja ostoa arvonlisäveroista. Haaste on se, onko johdolla ja ostolla riittävä osaaminen arvonlisäveroasioista. Esimerkiksi, vaikka ostajille tehtiin arvonlisävero-ohje, löytyi toimittajien laskuja, jotka eivät olleet ohjeen mukaisia. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen ymmärtäminen ja osaaminen on vaativaa.

5.2.6 Yhteenveto tutkimustuloksista

Kontrollointi

Kaikkiin tutkimuksen kohteina olleiden eri maiden arvonlisäveroprosesseihin liittyy arvonlisäverojen kontrollointi. Yritys X:n kirjanpitäjä käy ostolaskujärjestelmästä tarkastuksenomaisesti projekteille kuuluvia ostolaskuja läpi ja tarkistaa, että ne on laskutettu oikealla arvonlisäveronumerolla ja arvonlisäverolla, laskumerkinnot ovat oikein ja että laskut on kirjattu oikealla arvonlisäverokoodilla. Jos löytyy virheellisesti kirjattuja tai syntyy epäily virheellisesti kirjatusta laskusta, kysely laitetaan divisioonan tai hankintaan ja tarvittaessa Tax Specialistille. Jos lasku on virheellinen, Tallinnan ostoreskontranhoitajan tai divisioonan tulee pyytää hyvitys ja uusi lasku. Jos lasku on kirjattu virheellisellä arvonlisäverokoodilla, Tallinnan kirjanpitäjä korjaa sen eMemolla. Korjaus on myös ilmoitettava ko. maan yhteyshenkilölle. Haasteena oli yhteistyö talousverotiimin kanssa liittyen arvonlisäveron erityiskysymyksiin. Niihin

liittyviin sähköposteihin ei saatu aina vastauksia, joten tietoa ei saatu siitä, korjataan-ko kyseenalaistetut laskut vai ei, tai miten asioiden kanssa edetään.

Arvonlisäveroprosessit

Alla olevaan kuvioon 8 on koottu yhteenveto arvonlisäveroprosessien vaiheista maittain. Taulukon tarkoitus on selventää eri maiden arvonlisäveroprosessien erot esim. missä prosessin eri vaiheet hoidetaan. Yhteistä kaikille prosesseille on, että laskut skannataan, lähetetään hyväksyttäväksi ja siirretään kirjanpitoon ja reskontraan Tallinnan ostoreskontran hoitajien toimesta. Myös se, että divisioona hoitaa projektien laskutuksen, on prosesseille yhteistä.

Taulukko 1. Yhteenveto arvonlisäveroprosesseista

	Puola	Romania	Ruotsi	Viro
Laskujen skannaus Tallinna	x	x	x	x
Hyväksytyjen laskujen siirto kirjanpitoon ja reskontraan Tallinna	x	x	x	x
Divisioonan laskutus	x	x	x	x
Toimitukset projektimaahan	x	-	-	-
Rakennuspalvelujen myynti	-	-	x	-
Alkuperäisten laskujen toimitus	x	-	-	-
Alustava laskulista osto- ja myyntilaskuista	Taloustiimi	-	-	-
Laskulista osto- ja myyntilaskuista	x	x	Taloustiimi	x
Valuuttalaskulista osto- ja myyntilaskuista	-	-	x	-
ALV-ilmoitus tarkistettavaksi taloustiimille ennen lähetystä	-	-	-	x
ALV-ilmoitus verottajalle	x	x	x	x
ALV-ilmoituksen arkistointi sharepointiin kuukausittain	Taloustiimi	Taloustiimi	(pyydetäessä)	x
ALV-menotosite	Taloustiimi	x	Taloustiimi	x
ALV-maksun hyväksyminen Tax Specialist	x	-	x	x
ALV-maksun hyväksyminen divisioona	-	x	-	-
ALV-tilityksen kirjaus	Taloustiimi	Taloustiimi	Taloustiimi	x
Käänteisten arvonlisäverojen kirjaus	Taloustiimi	Taloustiimi	Taloustiimi	x
ALV-tasetilien täsmäytys	Taloustiimi	Taloustiimi	Taloustiimi	x
ALV-kurssieron kirjaus	Taloustiimi	Taloustiimi	Taloustiimi	-

Puola on ainoa maa, jonne Yritys X siirtää omistamiaan tavaroita, ja niistä Suomen kirjanpitäjä tekee toimituksiin liittyvät proformat. Ruotsi on taas ainoa maa, jossa yrityksellä on käänteisen verotuksen rakennuspalvelujen myyntiä. Puola on ainoa maa, jossa vaaditaan alkuperäiset osto- ja myyntilaskut arvonlisäveroilmoitusta varten. Se on myös ainoa, jolle Suomen kirjanpitäjä tekee alustavan osto- ja myyntilasku- sekä proformalistauksen. Puolan kirjanpitäjä tekee lopullisen listauksen, jota hän käyttää arvonlisäveroilmoituksen pohjana. Ruotsista saadaan valuuttallinen osto- ja myyntilaskulista, jota siellä käytetään arvonlisäveroilmoituksen pohjana ja johon perustuu mahdollinen SEK-valuuttainen arvonlisäverotilitys.

Viro on ainoa, joka lähettää arvonlisäveroilmoituksen Suomen kirjanpitäjälle tarkastettavaksi ennen sen lähettämistä verottajalle. Kaikki maat vastaavat paikallisesti veroilmoitusten syöttämisestä verottajan järjestelmään. Puolan ja Romanian arvonlisäveroilmoitukset arkistoidaan työtiedostoihin Suomen kirjanpitäjän toimesta kuukausittain. Kirjanpitäjä pyytää Ruotsista muutaman kerran vuodessa lähetetyt ilmoitukset ja tallentaa ne. Viron kirjanpitäjä tallentaa itse lähettämänsä arvonlisäveroilmoitukset arkistoon.

Jos on tilitettävää arvonlisäveroa, Puolan ja Ruotsin menotositteen tekee Suomen kirjanpitäjä. Viron menotositteen tekee Viron kirjanpitäjä. Nämä maksut hyväksyy Tax Specialist. Romanian kirjanpitäjä tekee arvonlisäveromaksuista menotositteen, jonka divisioona hyväksyy. Arvonlisäverotilityksen ja käänteisten arvonlisäverojen kirjaukset sekä arvonlisäverojen tasetilien täsmäytykset Puolan, Romanian ja Ruotsin osalta tekee Suomen kirjanpitäjä. Edellä mainitut tehtävät Viron osalta hoitaa Viron kirjanpitäjä. Romanian, Puolan ja Ruotsin arvonlisäverotilitysten kurssierot kirjaa Suomen kirjanpitäjä. Viron tilitys tehdään euroissa, joten kirjattavaa kurssieroa ei synny.

Arvonlisäveroilmoitusten tarkastaminen tase-erittelyiden avulla

Tase-erittelyjä käytettiin apuna arvonlisäveroilmoitusten tarkastamisessa. Ulkomaan arvonlisäverotilitysten ja käänteisten verojen kirjaaminen oli ollut sekavaa, ja kaikkia tapahtumarivejä ei ollut viety tase-erittelyille. Siksi ilmoitusten tarkastaminen oli ollut hankalaa. Virallista ohjetta ei ollut, mutta haastatellun kirjanpitäjän mukaan epävirallisen ulkomaan arvonlisäverotilitysten ja käänteisten verojen kirjaamisohjeen mukaan:

- Ulkomaan arvonlisäverotilitys kirjataan tositteella, jossa on vain ja ainoastaan ko. tilityksen myyntilaskujen ja ostolaskujen vähennetyt arvonlisäveromaksut. Tositteessa kirjataan jokainen maksettu ja vähennetty arvonlisävero erikseen tileiltä 2671 ja 2672 sekä vastaavat arvonlisäveromaksut maksukurssilla. Kurssierot kirjataan ko. laskujen tileille. Projektinumero pitää hakea kuhunkin kurssierokirjaukseen. Arvonlisäverot ja maksut kurssieroineen jätetään tase-erittelyihin yhden kuukauden ajaksi, jolloin ne on helppo tarkastaa.

- Käänteiset verot kirjataan omilla tositteillaan ilmoituskuukautena. Myös käänteiset kirjaukset jätetään tase-erittelyyn kuukauden ajaksi tarkastuksen helpottamiseksi.
- Mahdolliset korjaukset tehdään omilla tositteillaan.

Arvonlisäveroprosessien toiminnan päätavoite on, että vältetään virheistä ja myöhästymisistä aiheutuvat korot ja mahdolliset sakot.

Rekisteröityminen arvonlisäverovelvolliseksi

Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisprosessia läpikäydessä hahmottui tarkistuslista rekisteröitymisestä arvonlisäverovelvolliseksi taulukon 2 mukaiseksi:

Taulukko 2. Tarkistuslista rekisteröitymisestä arvonlisäverovelvolliseksi

Nro	Tehtävä	Status
1	Divisioona tekee projektin alkukartoituksen.	
2	Alkukartoituksen läpikäynti kuukausipalaverissa.	
3	Konserniverotiimi arvioi projektin (tarvittaessa käytetään ulkopuolista verokonsulttia).	
4	Selvitetään, onko yrityksellä tai onko sillä aikaisemmin ollut toimintaa projektimaassa, jotta löydetään paikalliset kontaktit, joita voisi hyödyntää lisäkartoituksessa ja rekisteröitymisessä.	
5	Jos edellisessä kohdassa mainittuja kontakteja ei löydy, käytetään konserniverotiimin osoittamaa verokonsulttia.	
6	Jos arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröinti tarvitaan, divisioonan kontrolleri hoitaa sen yhteistyössä paikallisen konsultin kanssa.	
7	Divisioonan kontrolleri sopii paikallisen konsultin/kirjanpitäjän kanssa arvonlisäverokirjanpidosta, -raportoinnista ja -tilityksistä.	
8	Projektin kartoitukset ja rekisteröityminen käydään läpi kuukausipalaverissa.	
9	Konserniverotiimi ohjeistaa tarvittaessa ostoa arvonlisäveroon liittyvissä asioissa.	
10	Manager Tax & Restructuring Services informoi Tax Specialistia uudesta rekisteröitymisestä.	
11	Tax Specialist tilaa yhdessä pääkirjanpitäjän kanssa uudet arvonlisäverokoodit.	
12	Tax Specialist ja pääkirjanpitäjä päivittävät arvonlisävero-ohjeet.	
13	Tax Specialist informoi kirjanpitäjää uudesta arvonlisäverorekisteröinnistä.	
14	Tax Specialist päivittää VAT templatien divisioonan ja Managerin (Tax & Restructuring Services) kanssa tarvittaessa. Hän lähettää VAT templatien tiedoksi ostajille, ostoreskontraan ja kirjanpitäjille.	
15	Kirjanpitäjät kontrolloivat arvonlisäveroilmoitukset ja -tilitykset.	

6 Pohdinta

Opinnäytetyön johdantoluvussa kerrottiin, miten ulkomaan arvonlisäverotuksen hallinta yrityksissä on tärkeää. EU:n tavarakaupan lopullisena päämääränä on alkuperämaaperiaate (HE 283/1994.) Tällä hetkellä käytössä on siirtymävaiheen järjestelmä, joka luotiin alkuperämaaperiaatteeseen liittyvien käytännön haasteiden vuoksi väliaikaiseksi järjestelmäksi. Se on yhdistelmä määränpäämaaperiaatteesta ja alkuperämaaperiaatteesta. (Björklund ym. 2010, 14). Arvonlisäverodirektiivillä 2006/112/EY säädetään arvonlisäverojärjestelmän yhdenmukaistamista. EU-maiden on noudatettava tätä direktiiviä ja saatettava siihen liittyvät muutokset kansallisesti voimaan. (Hokkanen ym. 2013, 8.) Kyse on edellä mainitun direktiivin noudattamisesta, ja se vaatii jatkuvaa arvonlisäveron yhdenmukaistamis- ja muiden ohjeiden seuranta. Jotta näitä ohjeita voidaan noudattaa, niihin liittyvien prosessien on oltava kunnossa ja tiedostettu. Tämä varmistettiin selkeillä prosessikuvauksilla.

Yhtenä direktiivin 2006/112/EY yhdenmukaistamiskohtana on tutkimuksessa mainittu EU-tavarakaupan ajallinen kohdistaminen. Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa (2015) mukaan myynti kohdistetaan pääsääntöisesti tavarantoimituskuukaudelta seuraavalle kuukaudelle. Ennakkolaskuja ei kirjata EU-tavaramyyniksi, vaan tavarantoimitusajankohta määrää kohdistamiskuukauden. Tutkimuksessa kävi ilmi, että juuri ennakkolaskujen arvonlisäverojen vähennysajankohdassa on eroja eri maiden välillä.

Arvonlisäveron raportointimenettelyyn kuuluvat kausiveroilmoitus (arvonlisäveroilmoitus), yhteenvetoilmoitus, vuosi-ilmoitus, luettelot ja Intrastat. Arvonlisäveroilmoitus on annettava kunkin EU-maan määräämässä aikataulussa, ja aikataulu voi vaihdella maittain. (Joki-Korpela ym. 2012, 308.) Näistä arvonlisäveron raporteista tutkimus kohdistui pääasiallisesti arvonlisäveroilmoitukseen. Viron osalta tutkimuksessa tuli ilmi myös yhteenvetoilmoitus, joka lähetettiin arvonlisäveroilmoituksen yhteydessä kuukausittain.

Arvonlisäveroprosessien tulee olla hyvin tunnistettuja, jotta taataan raportoinnin tehokkuus ja oikeellisuus. Avain menestykseen on syvä tuntemus siitä, miten yrityksen prosessit toimivat. Organisaatio on juuri niin tehokas kuin sen prosessit ovat. (Krajewski ym. 2007, 5.) Tiimit ja hyvä suorituskyky kulkevat rinnakkain. Yksilön ja tiimin menestyksen edellytyksiä ovat selkeä yhteinen näkemys päämäärästä ja konk-

reettiset tavoitteet sekä vahva sitoutuminen niihin. (Hannus 1994, 64.) Tutkimuksen kohteena olivat yli tiimirajojen toimivat tehokkaat prosessit, joilla oli yhteinen päämäärä raportoida arvonlisäverot oikein ja oikea-aikaisesti. Näiden prosessien kustannussäästöt syntyvät pääasiassa prosesseihin kuluvaan työajasta, sillä prosessikuvausten avulla pyritään välttämään myöhästymis- ja virhemaksut.

Tutkimuksen tavoitteena oli selkeät kuvaukset eri maiden arvonlisäveroprosesseista. Prosessien kuvaamisessa ja arvioinnissa on tehokasta käyttää vuokaavioita ja prosessikaavioita. Niistä nähdään yksityiskohtaisesti, miten prosessi toimii ja miten hyvin se suoriutuu tehtävästään. Kaavioita tehdessä voi paljastua kehityskohteita määriteltävässä prosessissa. (Krajewski ym. 2007, 156.) Tämän tutkimuksen tutkimustuloksena aikaansaadut prosessikuvaukset kuvaavat yksityiskohtaisesti tutkimuksen kohteena olleiden maiden (Puola, Romania, Ruotsi ja Viro) arvonlisäveroprosessit.

Tutkimus painottui taloushallinnon palvelukeskuksen näkökulmaan. Prosessiorganisaatioiden yhteydessä ei voi välttyä jatkuvalta kehittämiseltä. Se on vaiheittaista, taukoamatonta uudistamista tekemällä jatkuvasti pieniä asioita ja asettamalla yhä haastavampia suorituskykytavoitteita. (Hannus 1994, 100.) Tämän tutkimuksen tutkimustulokset eli eri maiden arvonlisäverojen prosessikuvaukset mahdollistavat prosessien jatkokehittämisen ja yhdenmukaistamisen. Tutkimustulosten perusteella löytyneet kehittämiskohteet luovat mahdollisuuden yhtenäistää toimintaa entisestään.

Tieto prosesseista täytyy mallinnuttaa, jotta se on tehokkaasti siirrettävissä ja jaettavissa sitä tietoa tarvitseville. Hyvin mallinnettu prosessi auttaa yhteisten rakenteiden luomisessa ja sujuvan yhteistyön saavuttamisessa. (Laamanen & Tinnilä 2009, 29.)

Vuokaavio osoittaa, miten organisaatiot tuottavat aikaansaannoksensa läpi prosessien, ja näyttää kriittiset yhtymäkohdat toimintojen ja osastojen välillä (Krajewski ym. 2007, 158). Tutkimukselle asetetun tavoitteen suorittamisella mahdollistettiin Yritys X:n ulkomaan arvonlisäverotoimintojen prosessikuvausten toimivuus osana toimeksiantajayrityksen taloushenkilöstön perehdytysohjelmaa. Tutkimuksen tulokset ovat käytettävissä yrityksen työohjeena.

Ennen liiketoimien aloittamista ulkomailta on tutkittava tarkkaan, onko olemassa verovelvollisuuden aiheuttavia tekijöitä (Björklund ym. 2010, 241). Uuden projektin tulee sopia yrityksen valitseman strategian toteuttamiseen (Krajewski ym. 2007,

138). Prosessien omistajien tulee tuntea tarkkaan strategisesta suunnittelusta lyhyen ja pitkän tähtäimen tavoitteet. Heidän tehtävä on myös tunnistaa strategian toteuttamiseen tarvittava osaaminen. (Laamanen & Tuominen 2011, 44-45.) Yrityksen rekisteröityminen arvonlisäverovelvolliseksi toisessa EU-maassa aiheuttaa tiettyjä velvoitteita ko. maassa, kuten rekisteröidyn yrityksen tulee ilmoittaa verovelvollisena harjoittaman liiketoiminnan aloittamisesta, muuttumisesta ja päättymisestä. Yrityksen tulee käyttää arvonlisäverotunnistetta tavaroiden yhteisökaupassa ja tiettyjen käänteisen verovelvollisuuden palvelujen ostoissa. (Joki-Korpela ym. 2012, 306.) Yrityksen tulee järjestää paikallinen arvonlisäverokirjanpito joko yrityksen omalla kirjanpitojärjestelmällä tai ulkoistamalla kirjanpito paikalliselle palveluntarjoajalle (Björklund ym. 2010, 244). Tutkimuksessa kartoitettiin arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen ulkomailta -prosessi, jotta tutkimuksen tavoitteena ollut tarkistuslista arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisestä pystyttiin laatimaan. Prosessikartoitus piti sisällään alkukartoituksen, rekisteröinnit, paikallisen arvonlisäverokirjanpidon järjestämisen, tiedonkulun ja tarvittavat toimenpiteet ja kontrollit taloustiimissä. Tutkimuksen tavoite arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisen tarkistuslistan laatimisesta voidaan todeta saavutetuksi, koska se on riittävän perusteellinen otettavaksi käyttöön ensimmäisenä tarkistuslistaversiona.

6.1 Kehittämisehdotukset

Kun tutkimus aloitettiin, Yritys X:n arvonlisäverojen kontrolloinnissa havaittiin puutteita. Prosesseja ei ollut kuvattu, ja arvonlisäverokirjauksien kontrollointi kaipasi parantamista. Suurin läpikäynti tehtiin syksyllä 2014, jolloin pyydettiin paljon korjauslaskuja. Tämä vaikutti vielä vuonna 2015 tehtyinä arvonlisäveroilmoitusten oikaisuihin. Jotta vastaavalta tilanteelta vältytään, arvonlisäveroja on kontrolloitava säännöllisesti. Seuraavassa taulukossa 3. Kehittämiskohteet esitetään tutkimuksessa esille tulleita kehityskohteita, joita toimeksiantajayrityksessä voidaan harkita arvonlisäveroprosessiin liittyvien resurssien tehokkaammalle käytölle.

Taulukko 3. Kehittämiskohteet

Kohde	Ehdotus
Puolan alkuperäiset laskut	Tutkimuksen aikana kyseenalaistettiin, tarvitaanko Puolassa alkuperäisiä laskuja arvonlisäveroilmoitusta varten. Niiden hankkiminen vei paljon työaikaa. Selvítettävä on, vaatiiko paikallinen verottaja alkuperäisiä laskuja.
Toimitukset Suomen ja Puolan välillä	Toimituksista Suomesta Puolaan saadaan tieto divisioonalta. Miten varmistetaan, että kaikki projektin toimituksiin liittyvät kotimaiset laskut tulee kohdistettua toimituksien arvoihin? Haaste on erityisesti varaosatoimituksissa ja takuuosissa. Puolasta myös palautuu tavaraa ja näille ei ole prosessia tällä hetkellä.
Ennakkolaskujen arvonlisäverojen vähentäminen	Tutkimuksessa todettiin, että ennakkolaskujen arvonlisäverojen vähentämisessä arvonlisäveroilmoituksella oli eroja. Esim. Puolassa ko. arvonlisäverot vähennetään, kun lopullinen lasku saadaan. Virossa vastaavat arvonlisäverot vähennetään sen kauden arvonlisäveroilmoituksella, kun ennakkolasku on maksettu. Vähennyksen oikea-aikaisuus on tarkistettava.
Toimittajan arvonlisäverovelvollisuus	On luotava prosessi ja kanava, miten tarkistetaan, onko toimittaja rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi projektimaassa. Tällä varmistetaan laskujen ja arvonlisäveroraportoinnin oikeellisuus.
Ostajien koulutus	Ostajien koulutus liityen ulkomailla sijaitsevan projektin laskutukseen. Ostajat syöttävät jo tilausvaiheessa laskutustiedot tilausjärjestelmään. Heidän on oltava tietoisia siitä, millä Yritys X:n arvonlisäveronumerolla lasku pyydetään ja millaisilla laskumerkinnöillä. Näin vältetään korjauslaskupyynnöiltä.
VAT templatien hyödyntäminen	Toimeksiantajayrityksessä tulisi kartoittaa, minkä kokoisille ulkomaan projekteille VAT templatien tekeminen olisi tarkoituksenmukaista. Yrityksellä on valtavasti projekteja, joten jokaiselle VAT templatien tekeminen ei ole mahdollista.
Arvonlisäverotapahtumaraaportin kehittäminen	Raportilla tekstikenttään on viety ensin Baswareen kirjoitettu teksti, jonka perään on liitetty toimittajan nimi ja laskunumero. Nämä ovat oleellisia tietoja, kun arvonlisäveroilmoituksen tapahtumia poimitaan tase-erittelyiltä. Jos toimittajan nimi ja laskunumero olisivat tekstikentän alussa, tämä helpottaisi arvonlisäverojen tasetilien täsmäyttämistä.
Arvonlisäverotilitysten kirjaaminen	Jokainen arvonlisäveroilmoituksen mukaan maksettu ja vähennetty arvonlisävero on kirjattava erikseen arvonlisäverojen tasetileiltä maksukurssilla. Kurssierot kirjataan ko. laskujen tileille. Näistä on laitettava laskukohtainen liite ememeroon. Nämä helpottavat arvonlisäveroilmoitusten ja -tositteiden tarkastamista.
Arvonlisäveroraportti käyttöön kaikille maille	Esimerkiksi Suomessa on käytössä arvonlisäveroraportti, josta saa suoraan tiedot arvonlisäveroilmoitusta varten. Raporttia on kehitettävä siten, että sen voi ajaa maittain ja siinä on silloin ko. maan sekä myynnin että ostojen arvonlisäverokoodilliset tapahtumat. Tällä varmistetaan se, että kaikki ko. maan arvonlisäverotapahtumat tulee ilmoitettua arvonlisäveroilmoituksella.
Verotiliotteiden arkistointi	Ensiksi tulisi kartoittaa, saadaanko kaikissa maissa verottajan järjestelmistä verotiliotteita. Jos ne ovat saatavilla, ne tulisi arkistoida säännöllisesti. Esim. Ruotsista ne pyydettiin vuoden lopussa, jotta yhteisökorot voitiin huomioida seuraavassa arvonlisäveromaksussa.
Arvonlisäveroilmoitusten säännöllinen arkistointi	Arvonlisäveroilmoitukset arkistoidaan työtiedostoihin heti, kun ilmoitus on lähetetty verottajalle.
Prosessi konsultin maksamille pienkuluille	Jos toimeksiantajayrityksellä on projekti sellaisessa maassa, jossa paikallista kirjanpitoa hoitaa ulkopuolinen konsultti/kirjanpitäjä, tarvitaan prosessi mahdollisille konsultin maksamille pienkuluille. Prosessissa on selvitettävä, miten kulut laskutetaan toimeksiantajayritykseltä ja milloin ne ovat vähennyskelpoisia arvonlisäverotuksessa.
Yhteistyö talousverotiimin kanssa	Toimeksiantajayrityksessä on luotava selkeä kuva yhteistyöstä talousverotiimin kanssa. Miten talousverotiimin esiin tuomat arvonlisäverotukseen liittyvät erityistilanteet ratkaistaan? Saadaanko niistä tietoa ja missä muodossa?
Tarkistuslista rekisteröimisestä arvonlisäverovelvolliseksi	Tarkistuslistaa rekisteröimisestä ei ole ollut aikaisemmin käytössä. Tämä lista on koottu tutkimuksessa esiin tulleiden eri tehtävien perusteella ja sitä ei ole testattu käytännössä. Lista tulee testata ja päivittää se tarpeen mukaan, jotta siitä saataisiin toimiva apuväline.
Rekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi	Tällä hetkellä rekisteröityminen hoidetaan kolmen tiimin yhteistyönä: konserniverotiimi arvioi projektin ja antaa tarvittavat verokäsittelyohjeet, divisioona hoitaa rekisteröitymisen ja taloustiimi kirjanpidon. Prosessin yksinkertaistamiseksi rekisteröityminen ulkoistettaisiin divisioonalta talousverotiimille hoidettavaksi. Näin ko. palvelu saataisiin keskitettyä yhteen paikkaan, sillä tällä hetkellä Yritys X:n muissa divisioonissa on näkyvissä tarve rekisteröityä toiminnastaan ulkomailla arvonlisäverovelvolliseksi. Näin tähän liittyvä osaaminen olisi yhdessä paikassa ja sillä varmistettaisiin rekisteröitymiseen parhaat mahdolliset resurssit.
Konserniverotiimin arvonlisävero-ohjeet	Konserniverotiimin ostolle tekemät ohjeet tulee saada kirjanpitäjien käyttöön. Se auttaa arvonlisäverotapahtumien kontrolloinnissa ja varmistaa laskujen ja arvonlisäveroilmoitusten oikeellisuutta.

6.2 Tutkimuksen luotettavuus

Tutkimuksen luotettavuutta varmistettiin koko tutkimusprosessin ajan. Laadullisessa tutkimuksessa luotettavuus tarkoittaa aineiston riittävyttä, analyysin kattavuutta, arvioitavuutta ja toistettavuutta.

Dokumentaation riittävydellä varmistetaan laadullisen tutkimuksen luotettavuutta. Riittävä dokumentaatio tarkoittaa sitä, että pystytään näyttämään tie aineistosta analyysin kautta johtopäätöksiin. Prosessien tarkat kuvaukset oli mahdollista tehdä, koska käytössä oli muistiinpanot havainnoista ja haastatteluista sekä kirjalliset dokumentit (toimeksiantajayrityksen työtiedostoihin tallennetut työohjeet, työdokumentit).

Tutkijan rooli oli haasteena tutkimuksen luotettavuudelle. Ensisijaisena aineistonkeruumenetelmänä käytettiin havainnointia. Kaikista tutkimukseen liittyvistä havainnoista tehtiin muistiinpanot sitä mukaa, kun asian huomattiin liittyvän tutkimukseen. Tutkijan rooli tiedostettiin, ja se vähensi tutkimustulosten mahdollista vääristymistä. Aineistotriangulaation (havainnointi, haastattelut ja kirjalliset dokumentit) avulla tutkijan roolin vaikutus tutkimustulokseen minimoitiin.

Aineistotriangulaation haasteena on tutkimuksen oikeellisuus, koska tutkimustulokset voivat vaihdella. Tutkimus toteutettiin havainnoimalla, haastatteluilla ja saatavilla olevilla kirjallisilla dokumenteilla. Näillä aineistonkeruumenetelmillä saadut aineistot olivat yhdenmukaisia.

Siirrettävyys on myös yksi laadullisen tutkimuksen luotettavuuden haaste. Jos olisi vastaava yritys, jonka ulkomaan arvonlisäveroprosesseja käytäisiin läpi, vastaava tutkimus johtaisi prosessien tuotosten osalta samoihin tuloksiin. Tämä siksi, että kyseessä on lakisääteisten toimintojen toteuttamisesta. Tutkimuksen ulkoinen validiteetti voidaan kyseenalaistaa tutkimuksen suppean otannan vuoksi. Tutkittavana olivat vain yhden kohdeyrityksen toiminnot. Tutkimuksen sisäinen validiteetti on kuitenkin todettavissa suureksi, koska tutkimuksen kohteena olleita prosesseja ei ollut aikaisemmin kuvattu.

Lähteet

2006/112/EY. Common system of value added tax (VAT) ('the VAT directive'). Europa.eu. Viitattu 13.11.2014. [Http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1416659604077&uri=URISERV:I31057](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1416659604077&uri=URISERV:I31057).

A23/200/2014. Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa. Verohallinnon ohje 15.5.2014. Viitattu 1.12.2014. [Http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2014/Laskutusvaatimukset_arvonlisaverotuksessa\(33169\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2014/Laskutusvaatimukset_arvonlisaverotuksessa(33169)).

A39/200/2013. Euroopan unionin asetus 282/2011 yhdenmukaistaa arvonlisäverodirektiivin tulkintaa. Verohallinnon ohje 21.3.2013. Viitattu 6.12.2014. [Http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2013/Euroopan_unionin_asetus_2822011_yhdenmuk\(26846\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2013/Euroopan_unionin_asetus_2822011_yhdenmuk(26846)).

A186/200/2014. Euroopan unionin asetus 282/2011 yhdenmukaistaa arvonlisäverodirektiivin tulkintaa. Verohallinnon ohje 11.11.2014. Viitattu 1.12.2014. [Http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2014/Euroopan_unionin_asetus_2822011_yhdenmuk\(34850\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2014/Euroopan_unionin_asetus_2822011_yhdenmuk(34850)).

Aujean, M. 2012. Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future. EC Tax review 21, 134-143. Viitattu 23.11.2014. [Http://www.jamk.fi/kirjasto](http://www.jamk.fi/kirjasto), Nelli-portaali, EBSCO.

Arvonlisäveropalvelut. n.d. Intrum Justitia. Viitattu 12.11.2014. [Http://www.intrum.com/Global/Countries/FI/Arvonlis%C3%A4veropalvelut_esite_2013_.pdf](http://www.intrum.com/Global/Countries/FI/Arvonlis%C3%A4veropalvelut_esite_2013_.pdf).

Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. n.d. Verohallinto. Viitattu 18.2.2015, [Http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Arvonlisaverotus_EUtavarakaupassa\(14381\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Arvonlisaverotus_EUtavarakaupassa(14381)).

Arvonlisäverovelvollisen opas. n.d. Verohallinto. Viitattu 18.2.2015, [Http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Arvonlisaverovelvollisen_opas\(33102\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Arvonlisaverovelvollisen_opas(33102)).

Björklund, A., Hyttinen, P., Hämäläinen, P., Jokinen, M. & Klemola, A. 2010. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Helsinki. KHT-Media.

Eriksson, P. & Koistinen, K. 2005. Monenlainen tapaustutkimus. Helsinki: Kuluttajatutkimuskeskus.

Eskola, J. & Suoranta, J. 1998. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Jyväskylä: Vastapaino.

Hannus, J. 1994. Prosessijohtaminen: Ydinprosessien uudistaminen ja yrityksen suorituskyky. Espoo. HM & V Research Oy.

HE 283/1994. Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolain muuttamisesta. Viitattu 5.2.2016. Esitys säädöstietopankki Finlexissä.
[Http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/1994/19940283](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/1994/19940283).

Hokkanen, M., Johansson, A., Joki-Korpela, T., Jokinen, M., Kallio, M., Laitinen, J., Pokkinen, M., Salomaa, P. & Virtanen, M. 2013. Arvonlisäverotus. EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta. Helsinki. KHT-Media.

Hyttinen, P. & Klemola, A. 2014. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Helsinki: KHT-Media.

Joki-Korpela, T., Jokinen, M., Klemola, A., Kontu, J. & Takalo, T. 2012. Käytännön arvonlisäverotus. 3. uud. Painos. Helsinki. KHT-Media.

Kananen, J. 2008. Kvali: Kvalitatiivisen tutkimuksen teoria ja käytänteet. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Kananen, J. 2010. Opinnäytetyön kirjoittamisen käytännön opas. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Kiuru, V. 2012. Haltuunotto-prosessin kehittäminen talouden palvelukeskuksessa. Case: Metso Shared Services Oy. Lahden ammattikorkeakoulu, yrittäjyyden ja liiketoimintaosaamisen koulutusohjelma. Viitattu 23.11.2014.
[Http://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-2012100214070](http://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-2012100214070).

Krajewski, L. & Ritzman, L. & Malhotra, M. 2007. Operations Management: Processes and Value Chains. 8th ed. New Jersey: Pearson Education, Inc.

Laamanen, K. & Tinnilä, M. 2009. Prosessijohtamisen käsitteet = Terms and concepts in business process management. 4. uud. p. Espoo: Teknologiainfo Teknova Oy.

Laamanen, K. & Tuominen, K. 2011. Prosessijohtamisen toimintamalli: itsearvioinnin työkirja: mikä erottaa menestyjät keskinkertaisista? Turku: Oy Benchmarking Ltd.

Metsämuuronen, J. 2008. Laadullisen tutkimuksen perusteet. Jyväskylä: International Methelp Ky. (vai Gummerus kirjapaino Oy?)

Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen. n.d. Verohallinto. Viitattu 18.2.2015. [Http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Palvelujen_ulko_maankaupan_arvonlisaverot\(14323\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Palvelujen_ulko_maankaupan_arvonlisaverot(14323)).

Pitkänen, P. 2014. Sähköisesti suoritettujen palvelujen arvonlisäverotus EU:ssa. Helsingin yliopisto, oikeustieteellinen tiedekunta, Finanssioikeus, OTM-tutkielma. Viitattu 23.11.2014. [Http://urn.fi/URN:NBN:fi:hulib-201508063205](http://urn.fi/URN:NBN:fi:hulib-201508063205).

Shaheen, S. 2013. The steady evolution of indirect tax reform. International Tax Review Vol. 24, Issue 9. Viitattu 23.11.2014. [Http://www.jamk.fi/kirjasto](http://www.jamk.fi/kirjasto),. Nelli-portaali, EBSCO.

Siltanen, M. 2014. EU-jäsenyys toi vapaan liikkuvuuden ja Suomea suuremmat markkinat. Yle uutiset 16.10.2014. Viitattu 12.11.2014. [Http://yle.fi/uutiset/eu-jasenyys_toi_vapaan_liikkuvuuden_ja_suomea_suuremmat_markkinat/7531538](http://yle.fi/uutiset/eu-jasenyys_toi_vapaan_liikkuvuuden_ja_suomea_suuremmat_markkinat/7531538).

Suomi saa EU:lta kiitoksen: verottaa tehokkaasti. n.d. Taloussanomat 24.10.2014. Viitattu 1.12.2014. [Http://www.taloussanomat.fi/kotimaa/2014/10/24/suomi-saa-eulta-kiitoksen-verottaa-tehokkaasti/201414789/12](http://www.taloussanomat.fi/kotimaa/2014/10/24/suomi-saa-eulta-kiitoksen-verottaa-tehokkaasti/201414789/12).

Tapaustutkimus. n.d. Jyväskylän yliopisto. Viitattu 18.10.2014. [Https://koppa.jyu.fi/avoimet/hum/menetelmapolkuja/menetelmapolku/tutkimusstrategiat/tapaustutkimus](https://koppa.jyu.fi/avoimet/hum/menetelmapolkuja/menetelmapolku/tutkimusstrategiat/tapaustutkimus)).

Tyc, V. 2014. Harmonization of indirect taxes in the European Union. International Journal of Law and Management 50, 87-92. Viitattu 23.11.2014. [Http://www.jamk.fi/kirjasto, Nelli-portaali, Emerald](http://www.jamk.fi/kirjasto,Nelli-portaali,Emerald).

Tykkyläinen, T. 2013. Taloushallinnon prosessit keskisuudessa osakeyhtiössä. Case: Sähkö-Saarelainen Oy. Jyväskylän ammattikorkeakoulu, liiketalouden koulutusohjelma. Viitattu 26.10.2014. [Http://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-2013060613278](http://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-2013060613278).

Ulkomaankaupan arvonlisävero. n.d. Verohallinto. Viitattu 18.2.2015, [Http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ ja_osuuskunta/Arvonlisaverotus/Ulkomaankaupan_arvonlisaverotus](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ ja_osuuskunta/Arvonlisaverotus/Ulkomaankaupan_arvonlisaverotus).

VAT-numeroiden tarkistus. n.d. Verohallinto. Viitattu 18.2.2015, [Http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/VATnumeroiden_tarkistus\(12035\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/VATnumeroiden_tarkistus(12035)).

Väätäinen, O. 2009. Arvonlisävero kansainvälisissä hankintatilanteissa. Savonia-ammattikorkeakoulu, liiketalouden koulutusohjelma. Viitattu 23.11.2014. [Http://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-200909254696](http://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-200909254696).

Yritykset voivat etukäteen kysyä, miten aiottua liiketointa kohdellaan arvonlisäverotuksessa toisessa EU:n jäsenvaltiossa. n.d. Verohallinnon tiedote 5.3.2014. Viitattu 18.2.2015, [Http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Yritykset_ voivat_ etukateen_ kysya_ miten_ a\(31963\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Yritykset_ voivat_ etukateen_ kysya_ miten_ a(31963)).

Äärilä, L. & Nyrrinen, R. 2005. Arvonlisävero käytännössä. 6. uud. p. Helsinki: WSOYpro.