

Opinnäytetyö (AMK)

Liiketalous / Taloushallinto

2018

Marjo-Riitta Mäkelä

**KANSAINVÄLISEEN  
ARVONLISÄVEROON  
LIITTYVÄT ERITYISPIIRTEET  
TILITOIMISTON  
ASIAKASYRITYKSISSÄ**

– Procountor kirjanpito-ohjelma

Marjo-Riitta Mäkelä

# KANSAINVÄLISEEN ARVONLISÄVEROON LIITTYVÄT ERITYISPIIRTEET TILITOIMISTON ASIAKASYRITYKSISSÄ

– Procountor kirjanpito-ohjelma

Kansainvälinen arvonlisäverosäännöstö on laaja kokonaisuus ja se vaatii usein tapauskohtaisia tulkintoja. EU:n sisäistä arvonlisäverotuskäytäntöä ollaan uudistamassa ja muutoksia on tullut myös EU:n ulkopuolelta maahantuotujen tavaroiden ilmoituskäytäntöihin. ALVEU-palvelusta suomalainen yrittäjä voi hakea takaisin toiseen EU-maahan maksetut arvonlisäverot. Valtio tukee pienyrittäjiä arvonlisäveron alarajahuojennuksella, siis palauttamalla maksetut arvonlisäverot joko kokonaan tai osittain, mikäli yrityksen liikevaihto on pieni. Tässä opinnäytetyössä tutkitaan myös, miten kansainvälinen arvonlisävero käyttäytyy alarajahuojennusta laskettaessa.

Toimeksiantajana tutkimukselle toimii tilitoimistoyritys. Opinnäytetyön tarkoituksena on tukea tilitoimiston kirjanpitäjiä kirjanpidon hoidossa ja löytää parhaat ratkaisut kansainvälisen arvonlisäveron kirjaamisessa ja ilmoittamisessa tilitoimiston asiakasyritysten kannalta.

Tutkimusmenetelmänä käytetään puolistrukturoitua haastattelua ja osallistuvaa havainnointia. Case-tutkimukseen on haettu teoretietoa alan ammattikirjallisuudesta, arvonlisäverolaista, Verohallinnon, Tullin sekä EU-komission sivuilta. Teoriaosuus on jaettu EU:n sisällä ja ulkopuolella tapahtuvaan kauppaan. Tilitoimistossa käytetään kirjanpito-ohjelmana pitkälle automatisoitua Procountor-ohjelmaa. Työ sisältää ohjeistusta kansainvälisen arvonlisäveron kirjaamisesta Procountorissa.

Tutkimuksessa esiin tulleita käytännön kokemuksia ja teoretietoa voidaan käyttää hyödyksi toimeksiantajayrityksessä sekä toisissa tilitoimistoissa, etenkin jos kirjanpitoa hoidetaan Procountor-ohjelmalla. Työstä löytyy myös kehitysideoita Procountor-ohjelman ylläpitäjille. Kansainvälistä kauppaa käyvät yritykset voivat saada vinkkejä arvonlisäverojen kirjaamiseen ja ilmoituskäytäntöihin kolmen esimerkkiyrityksen malleista. Liitteenä opinnäytetyössä on tutkimuksen perusteella syntynyt opas, joka on ensisijaisesti tarkoitettu toimeksiantajan käyttöön.

## ASIASANAT:

Kansainvälinen arvonlisäverotus, arvonlisäveron palauttaminen, tuontikauppa, vientikauppa, yhteisöhanke, yhteisömyynti, Procountor

BACHELOR'S THESIS | ABSTRACT

TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Business / Financial Management

2018 | 57 pages, 7 pages in appendices

Marjo-Riitta Mäkelä

# CHARACTERISTICS RELATING TO VALUE ADDED TAX IN INTERNATIONAL TRADE IN ACCOUNT AGENCY'S CLIENTS

Procountor software

Value added taxation in international trade has many rules and it often requires case-by-case interpretations. Value added tax system on Intra-community sales is currently changing. There are also some changes in Customs policies when importing goods from outside European Union. Via ALVEU-service Finnish entrepreneur can apply for value added tax return which are paid in another EU country. Finnish government subsidizes enterprises, which have a low revenue and the State returns partly or entirely the amount of paid value added tax.

This thesis looks into how the value added tax in international trade should be considered when counting the amount of returning. The aim is to support accountants in their work. Another aim is to find the best solutions for the client companies when bookkeeping and announcing their international value added taxes.

Semi-structured interview and participatory observation in business transactions and accounting situations are used as a research method. In this case-study the theory is collected from the professional literature and from the Tax Administration, the Customs and the EU-commission. The theory is divided into two sections, the trade inside or outside the European Union. The accounting agency here uses Procountor accounting software which is largely automatized. The thesis includes information of how to manage and register transactions of international value added tax in the Procountor-program.

The experiences from practice and the theory in this thesis can be utilized in the commissioner and in other accounting agencies, especially if they are using Procountor software. This study gives suggestions how to improve the Procountor software. The other companies are able to find information and ideas for bookkeeping and reporting of value added tax in international trade. There are cases from three customer companies as examples. Based on the thesis, a guide was created intended primarily for the commissioner.

KEYWORDS:

Value added tax in international trade, import, export, intra-community sales of goods, foreign trade, the return of value added tax, Procountor

# SISÄLTÖ

<b>1 JOHDANTO</b>	<b>6</b>
<b>2 KANSAINVÄLISEN ARVONLISÄVEROTUKSEN YLEISIÄ PERIAATTEITA JA SEN KÄYTTÄYTYMINEN ALARAJAHUOJENNUSTA LASKETTAESSA</b>	<b>9</b>
2.1 Ostaja ja myyjä	9
2.2 Tavara vai palvelu	10
2.3 Kansainvälisen kaupan laskumerkinnät ja tullauspäätös	11
2.4 Alarajahuojennus ja kansainvälinen arvonlisävero	11
<b>3 YHTEISÖKAUPPA</b>	<b>14</b>
3.1 Myyntimaasäännökset	14
3.2 Käännetty verovelvollisuus	15
3.3 Tavarakauppa ja määränpäämaaperiaate	16
3.4 Palvelukauppa ja myyntimaasäännökset	17
3.5 Kiinteän toimipaikan määrittely	18
3.6 Yhteisömyynnin edellytykset ja ALV-tunnus	19
3.7 Yhteisömyyntien raportointi	19
3.8 Kolmikantakauppa	21
3.9 EU:n veroalue	21
3.10 Toisessa EU-maassa kerätyn arvonlisäveron palautus ja ALVEU-palvelu	22
3.11 Tulevia muutoksia yhteisökaupan arvonlisäverotukseen	23
<b>4 EU:N ULKOPUOLELLE KÄYTÄVÄ KAUPPA</b>	<b>25</b>
4.1 Palvelukauppa	25
4.2 Tavarain maahantuonti	27
4.3 Muutoksia maahantuonnin arvonlisäveron ilmoittamisessa 1.1.2018 alkaen	27
4.4 Myynti EU:n ulkopuolelle	29
<b>5 ARVONLISÄVERON KÄSITTELY PROCOUNTOR-OHJELMASSA</b>	<b>31</b>
5.1 Kirjanpitosivu Procountorissa	32
5.2 Kansainvälisen arvonlisäveron kirjaaminen Procountorissa	33
5.3 Yhteisömyyntien arvonlisäverostatukset	35
5.4 Arvonlisäverostatukset EU:n ulkopuolelle tehdyille myynneille	36
5.5 Yhteisöostojen arvonlisäverostatukset	36

5.6 Arvonlisäverostatukset EU:n ulkopuolelta tehdyille ostoille	38
5.7 Myyntilaskujen 0-verokannan alaisen liikevaihdon kirjaaminen	38
5.8 Muut ALV-statukset	39
5.9 Arvonlisäverokäsittely Procountorissa toimittaessa muissa EU-maissa	39
<b>6 ESIMERKKITAPAUKSIA</b>	<b>41</b>
6.1 Tiedonhankinta	41
6.2 Yritys A	44
6.3 Yritys B	46
6.4 Yritys C	48
6.5 Oppaan laatiminen	49
<b>7 JOHTOPÄÄTÖKSET</b>	<b>51</b>
<b>LÄHTEET</b>	<b>54</b>

## KUVAT

Kuva 1. Yhteisömyynti-ilmoitukseen tarvittavat tiedot (Verohallinto 2018b, OmaVero).	20
Kuva 2. EU-maat. Euroopan Unionin julkaisut 2018 (The Publications Office of the European Union).	22
Kuva 3. Myyntilaskujen haku Procountorissa.	32
Kuva 4. Laskun kirjanpitosivun haku Procountorissa.	33
Kuva 5. Arvonlisäverostatusvaihtoehdot muistiotositteen kirjanpitosivulla.	34
Kuva 6. Myyntilaskujen arvonlisäverostatukset.	36
Kuva 7. Ostolaskujen arvonlisäverostatukset.	37
Kuva 8: Ostolaskun ”Maahantuonnin arvonlisäveron” ja rahdin käsitteleminen kirjanpitosivulla (Procountor 2018c).	47

## LIITTEET

Liite 1. EU:n tulli- ja veroalue (Tulli 2018a).	
Liite 2. EU-maiden arvonlisäverotunnisteen rakenne (Procountor-ohjekirja 2018).	
Liite 3. Opinnäytetyön haastattelukysymykset.	
Liite 4. Oma-aloitteisten verojen ilmoitus (Procountor).	
Liite 5. OPAS: Kansainvälisen arvonlisäveron käsittely Procountorissa.	

# 1 JOHDANTO

Kansainvälinen arvonlisäverotus sisältää erilaisia käytäntöjä riippuen siitä, onko kyseessä EU:n sisäinen vai EU:n ulkopuolelle käytävä kauppa. Lisäksi on merkitystä sillä, onko kaupankäynnin kohteena tavara vai palvelu. Kuka ilmoittaa ja maksaa arvonlisäveron? Ostaja vai myyjä? Miten toisessa EU-maassa kerätyn arvonlisäveron voi hakea takaisin, kun laskulla oleva arvonlisäverotettu tavara tai palvelu on tullut vähennykseen oikeuttavaan käyttöön? Miten kansainvälinen osto ja myynti käyttäytyvät alarajahuojennusta haettaessa? Tässä opinnäytetyössä keskitytään elinkeinonharjoittajien väliseen kaupankäyntiin. Yritykseltä kuluttajalle suuntautuva kauppa rajataan työn ulkopuolelle.

Tämän päivän yritys-elämässä ei yleensä voi välttyä kansainvälisten arvonlisäverosäännösten alaisten laskujen kohtaamiselta, vaikkei varsinaisesti käytäisikään kauppaa ulkomaisten yritysten kanssa. Nykyaikainen liike-elämä vaatii yrityksiltä esimerkiksi erilaisten sähköisten palvelujen käyttöä. Näiden palvelujen tuottajat ovat usein ulkomaisia, kuten esimerkiksi ohjelmistojen ja tiedostojen käsittelyyn liittyvien sovellusten tuottajat sekä verkkomarkkinoinnin ylläpitäjät. Toisaalta moni suomalainen pienyrityskin voi tehdä ulkomaankauppaa yhä kansainvälistyneemmillä markkinoilla.

Joskus yritykselle saattaa tulla toisessa EU-maassa arvonlisäverotettuja kuluja, esimerkiksi ulkomaan koulutus- ja messumatkojen yhteydessä tai muuten suorittaessa liiketoimintaan liittyviä tehtäviä toisessa EU-valtiossa. Arvonlisäverorekisterissä oleva yritys saa vähentää myös näiden kulujen arvonlisäveron, mikäli nämä kulut liittyvät yrityksen arvonlisäverolliseen toimintaan. Miten näiden palautuksen voi hoitaa, kun arvonlisävero on maksettu muuhun valtioon kuin Suomeen? On arvioitu, että suomalaisilta yrityksiltä jää vuosittain miljoonien eurojen edestä hakematta takaisin arvonlisäveroja, jotka niiltä on peritty ulkomailla (STT Viestintäpalvelut Oy, Intrum Justitia 2016).

Miten kansainvälinen arvonlisävero käyttäytyy alarajahuojennusta haettaessa? Kirjanpitäjän työssä on välttämätöntä tietää kansainvälisen arvonlisäveron käsittelyyn liittyvät kirjaus- ja ilmoitussäännökset. Yrittäjän opastaminen kaupankäyntiin liittyvässä laskutuksessa sekä kaikkien tarpeellisten ilmoitusten tekeminen ajallaan on tilitoimistotyön arkipäivää.

Arvonlisäverotus on muutoksen kourissa ja kirjanpitäjän pitää pysyä ajan hermolla ja seurata uudistuksia tarkasti, jottei virheitä pääse tapahtumaan, esimerkiksi viranomaisilmoituksia annettaessa. Verottajan sähköisen ilmoittamisen vanha Verotili-sivusto on vaihtunut uuteen, OmaVeroon. Maahantuonnin arvonlisäverojen ilmoituskäytäntö on juuri muuttunut, kun veronkanto siirtyi tullilta Verohallinnon hoidettavaksi vuoden 2018 alusta. EU-kaupan arvonlisäverotuskäytäntöjä ollaan myös muuttamassa. Muutokset tapahtuvat vuosien 2016 ja 2022 välisenä ajanjaksona.

Pienessä tilitoimistossa on tarvetta tuoda esille asiakkaiden kaupankäynnissä ja laskuilla ilmi tulevat erityispiirteet kansainvälisen arvonlisäveron kirjaamisessa ja ilmoittamisessa sekä alarajahuojennuksen laskemisessa. Toimeksiantajan asiakasyrityksillä on käytössään Procountor-kirjanpito-ohjelma, jonka käyttö vaatii erityistä asiantuntemusta arvonlisäveron käsittelystä, jotta tiedot tulisivat oikein suoraan ohjelmasta lähetettävälle arvonlisäveroilmoitukselle. Opinnäytetyön tavoitteena on luoda toimeksiantajayritykselle lyhyt ja selkeä ohjeistus, joka tukee kaikkien kirjanpitäjien osaamista kansainvälisen arvonlisäveron käsittelyssä ja jonka voi antaa uudelle työntekijälle tai sijaiselle.

Opinnäytetyössä tiedonhaun lähtökohtana on se, että kirjanpitäjillä ajatellaan olevan kirjanpidon ja arvonlisäverotuksen perustiedot hallussa. Koska kansainvälisen arvonlisäverotuksen säännöstö on huomattavan laaja ja erilaisia tapauskohtaisia tulkintoja on niin paljon, on tässä opinnäytetyössä poimittu esille nimenomaan tämän tilitoimiston asiakkaiden kansainväliseen arvonlisäveroon liittyviä lainkohtia. Opinnäytetyön toisessa luvussa esitellään yleisesti kansainväliseen arvonlisäverotukseen liittyviä säännöksiä ja periaatteita ja luvun loppuun on haluttu ottaa oma alalukunsa kansainvälisen arvonlisäveron alaisen myynnin käyttäytymisestä alarajahuojennusta haettaessa. Asia on havaittu tärkeäksi, jotta tilitoimiston asiakkaiden alarajahuojennukset tulisivat oikein ilmoitetuksi. Alarajahuojennuksesta ei ole kovinkaan paljon tutkittua tietoa tai kirjallisuutta olemassa ja netistäkään ei löydy aiheeseen liittyen juurikaan muita opastavia sivuja kuin verottajan omat sivut.

Kolmas ja neljäs luku käsittelevät erikseen yhteisökauppaa ja EU:n ulkopuolelle käytävää kauppaa. Koska EU-maiden välillä ei ole tullirajoja, poikkeavat EU:n sisäiset ja kolmansiin maihin käytävän kaupan arvonlisäverokäytännöt toisistaan. Kolmannen luvun loppuun on kerätty EU:n sisäisen kaupankäynnin arvonlisäveron keräämiseen ja ilmoittamiseen lähivuosien aikana mahdollisesti tulevia muutoksia. Vastaavasti neljännen luvun lopussa on käsitelty tänä vuonna voimaan astuneita EU:n ulkopuolelta tulevan maahantuonnin arvonlisäveron ilmoituskäytännön muutoksia.

Arvonlisäverokäsittelylle Procountor-ohjelmassa on suotu vielä kokonaan oma lukunsa. Siinä on kuvattu, miten kirjanpitosivu löytyy Procountorista, miten kirjanpitokirjaukset tulisi tehdä, esitelty arvonlisäverostatukset sekä tähdennetty arvonlisäverostatuksen merkitystä. Ilman arvonlisäverostatusta ei ohjelmasta saada veroilmoitukselle oikeita tietoja.

Kuudennessa luvussa on kerrottu tutkimusmenetelmistä, tutkimuksen etenemisestä ja tuloksista sekä sovellettu esitettyä teoretietoa kolmen eri esimerkkiyrityksen kansainväliseen arvonlisäveroon liittyvissä tilanteissa ja niiden kirjanpitokirjauksissa. Viimeisessä luvussa on kerätty yhteen opinnäytetyössä esiin tullutta tietoa ja pohdittu opinnäytetyön toteutusta ja tuloksia.

Tässä case-tutkimuksessa esiin tulleita käytännön kokemuksia ja teoretietoa voidaan käyttää hyödyksi myös toisissa tilitoimistoissa, etenkin jos kirjanpitoa hoidetaan Procountor-ohjelmalla. Tietoja on kerätty osallistuvalla havainnoinnilla sekä haastattelemalla yrityksessä toimineita kirjanpitäjiä. Esimerkit ovat elävästä elämästä ja kirjanpitäjien kokemukset aitoja käytännön kokemuksia kirjanpitotyöstä Procountor-ohjelman parissa. Todennäköistä on, että opinnäytetyöstä löytyy kehitysideoita myös Procountor-ohjelman ylläpitäjille. Kansainvälistä kauppaa käyvät yritykset voivat saada vinkkejä arvonlisäverojen kirjaamiseen ja ilmoituskäytäntöihin kolmen esimerkkiyrityksen malleista. Liitteenä opinnäytetyössä on tutkimuksen perusteella syntynyt opas, jossa on ajatusmalli kansainvälisen arvonlisäveron kirjaamisesta Procountor-ohjelmassa.

## 2 KANSAINVÄLISEN ARVONLISÄVEROTUKSEN YLEISIÄ PERIAATTEITA JA SEN KÄYTTÄYTYMINEN ALARAJAHUOJENNUSTA LASKETTAESSA

Aivan kuten Suomessa myydystä tavarasta tai palvelusta, myös kansainvälisesti myydyistä tavaroista ja palveluista kerätään arvonlisävero. Ratkaisevaa kaupankäynnissä on se, mistä hankinnasta on kyse, tuotteesta vai palvelusta, ja minkälaisesta palvelusta on kyse, mistä maasta ja minne se myydään, ja kuka sen kuluttaa ja missä? Tässä luvussa käydään läpi, miten määritetään ja tunnistetaan myyjä ja ostaja sekä miten määritetään kaupan kohteena oleva hyödyke.

Yritysten välisessä kaupankäynnissä pitää aina huolehtia ALV-tunnuksen voimassaolosta. Yrittäjän ja kauppasopimusten tekijöiden tulisi tietää, että ALV-tunnus pitää ilmoittaa ja muistaa kertoa liikekumppanille aina kauppvoja tehdessä. Sekä myyjän että ostajan ALV-tunnuksen tulee näkyä myös laskuilla. Laskumerkinnöistä on kerrottu luvussa 2.3. ”Kansainvälisen kaupan laskumerkinnät”. Käytännössä arvonlisäveromerkinnoistä vastaa laskutuksesta vastaava henkilö ja toisaalta kirjanpitäjä, joka kirjaa liiketapahtuman yrityksen tietoihin.

Yrittäjän kannalta on tärkeää, että arvonlisäverot tulevat oikein ilmoitettua ja maksettua ja myös se, että vähennettävä arvonlisävero tulee oikein huomioiduksi ja saadaan näin takaisin yrityksen käyttöön. Tässä opinnäytetyössä tutkitaan suomalaisten yritysten kansainvälisiä arvonlisäverotapauksia ja niiden erityistapauksia toimeksiannon tehneen tili-toimiston asiakasyrityksissä.

### 2.1 Ostaja ja myyjä

Myyjän tulee ensiksi selvittää, onko ostaja kuluttaja vai elinkeinonharjoittaja. Tällä on ratkaiseva merkitys hyödykkeen myynnistä seuraavaan arvonlisäverokohteluun. Lisäksi myyjän tulee varmistua siitä, missä valtiossa ostaja on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi tai onko myyjällä tai ostajalla mahdollisesti useammassa maassa kiinteä toimipaikka. (Kallio, ym. 2013, 301.)

Joskus saattaa olla vaikea ratkaista, kuka on hyödykkeen myyjä. Tämä voi tulla esille, kun myyjällä on asiamies, joka välittää tuotteen ostajalle. Onko myyjä silloin tuo välittävä

asiamies vai toimiiko hän päämiehen lukuun? Jos välittäjän katsotaan myyvän hyödykkeen omista nimissään päämiehen lukuun, on kyse komissiokaupasta. Komissiokauppias toimii niin, ettei tuotteiden ostaja välttämättä edes tiedä, etteivät tavarat tai palvelut ole komissiokauppiaan omia myyntituotteita. Kun on kyse komissiokaupasta ei voida toimia välityspalvelua koskevien säännösten mukaan. (Kallio, ym. 2013, 301; Äärilä & Nyrhinen 2013, 403.)

## 2.2 Tavara vai palvelu

Kansainvälisessä kaupassa tavaroiden ja palvelujen kaupasta säädetään erillisillä säännöksillä. Kaupankäynnissä on siksi tärkeää ensin selvittää, onko kaupan kohteena oleva hyödyke tavara vai palvelu. (Björklund, ym. 2010, 13.) Toisinaan voi olla vaikea selvittää, onko myyty tavara vai palvelu vai molempia samanaikaisesti. Tavaraksi katsotaan lain mukaan arvonlisäverotuksessa irtain ja kiinteä esine sekä energiahyödykkeet. Kaikki muu on palvelua. (AVL 17 §; Kallio, ym. 2013, 301.) Palveluja ovat esimerkiksi erilaiset oikeudet sekä velvollisuus pidättäytyä tietystä teosta tai sietää tiettyä tekoa tai tilaa. Toisaalta myös tietyt tavaraan kohdistuvat työsuoritukset, vuokraus ja tarjoilu ovat palveluja. Palvelu voidaan luovuttaa fyysisellä alustalla ja kuitenkin on kyse palvelun myynnistä. Kun esimerkiksi atk-suunnittelu- tai tutkimustyö luovutetaan asiakkaalle paperilla tai tietovälineellä, on luovutuksessa kokonaisuudessaan kyse ainoastaan palvelun myynnistä. (Björklund, ym. 2010, 13.)

Palvelun myynniksi katsotaan irtaimen esineen valmistaminen silloin, kun ostaja toimittaa materiaalin esinettä varten. Tätä kutsutaan rahtityöksi. Jos ostaja toimittaa vain osan materiaaleista, on jo vaikeampi tulkita, onko myynnissä kyse tavaran vai palvelun myynnistä. (Kallio, ym. 2013, 301.)

Tavaran korjaaminen ja huolto katsotaan palvelun myynniksi. Jos korjaustyön kustannukset ylittävät tavaran entisen arvon, voidaan puhua jo tavaran myynnistä. Samoin voidaan pitää tavarakauppana huoltotoimia, jotka ovat vain vähäisiä ja epäitsenäisiä tarvikke- ja varaosaluovutusten yhteydessä. Palvelusuoritteen arvonlisäverokohtelu määräytyy silloin päähyödykkeen eli tavaran verokohtelun perusteella. Laitte- ja konetoimittuksissa vähäarvoiset ja tavanomaiset käyttöönottovalvonta, -testaus ja koulutus verotetaan myös tavaran myyntihintaan sisältyvänä liitännäispalveluna. (Kallio, ym. 2013, 302–303.)

Tavaran vuokraus katsotaan palveluksi. Mikäli tavara kuitenkin siirtyy vuokranottajan omistukseen vuokra-ajan päätyttyä ilman korvausta, voidaan tämä katsoa Suomessa tavaran myynniksi. Esimerkiksi kansainväliset leasingkäytännöt voivat poiketa Suomen käytännöstä tässä asiassa. Jos liiketapahtuma sisältää sekä tavaran että palvelun luovutuksen, pitää ratkaista sovelletaanko tässä liittymisperiaatetta. Tällöin katsotaan tapahtuvan vain yhden hyödykkeen luovutus ja kumpaakin verotetaan silloin samalla tavalla. Toinen sovellettava periaate voi olla jakamisperiaate, jolloin katsotaan tapahtuvan kaksi erillistä myyntiä ja molemmat verotetaan eri käytännön mukaisesti. (Kallio, ym. 2013, 302.)

### 2.3 Kansainvälisen kaupan laskumerkinnät ja tullauspäätös

Myyntilaskulle on Verohallinnon suosituksen ”Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa” (18.10.2012, dnro A95/200/2012) mukaisesti selvyuden vuoksi tehtävä merkintä siitä, ettei lasku sisällä arvonlisäveroa. Laskumerkintä voi olla esimerkiksi ”ALV 0%”, ”veroton myynti EU:n ulkopuolelle”, ”AVL 70§”, ”veroton myynti”, ”VAT 0%, Export of goods” tai ”arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 146 art.”, ”VAT 0%, Intra-community sales of goods”. (Verohallinto 2016.)

EU:n ulkopuolelta ostetut tavarat tuodaan Suomeen tullin valvonnan alaisena. Tulli toimittaa yrittäjälle tullauspäätöksen, jossa näkyy tuodun tavaraerän tullausarvo sekä kerätyt tullit ja muut maksut. Opinnäytetyön julkaisun aikaan tullausarvon voi tarkistaa myös OmaVero-palvelusta. Tullausarvo ei yleensä ole kuitenkaan sama kuin arvonlisäveronperuste, koska veronperusteeseen sisältyvät kaikki tullit ja muut maksut ensimmäiseen Suomen puolella olevaan varastointipisteeseen saakka (luku 4.3). (Verohallinto 2018c.)

Maahan tuodusta tavarasta suoritettavan veron vähennysoikeuden edellytyksenä on, että maahantuojalla on tullauspäätös ja siihen liittyvät asiakirjat (AVL 102a §).

### 2.4 Alarajahuojennus ja kansainvälinen arvonlisävero

Alarajahuojennus on valtion suoma tuki vähäisen liiketoiminnan harjoittajille, mikäli huojennukseen oikeuttavat ehdot täyttyvät. Alarajahuojennus ei varsinaisesti kuulu kansainväliseen arvonlisäverotukseen. Koska kansainvälisten kaupan arvonlisävero kuitenkin näkyy arvonlisäveroilmoituksella ja kirjanpidossa liikevaihdossa, se on haluttu ottaa osaksi tätä opinnäytetyötä nimenomaan tämän tilitoimiston asiakasyritysten kannalta

merkityksellisenä seikkana. Mielenkiinto kohdistuu nyt siihen, miten kansainvälinen arvonlisävero vaikuttaa ja tulee ottaa huomioon alarajahuojennusta laskettaessa. Miten se näkyy yrityksen liikevaihdossa? Miten käännetyn arvonlisäveron alaiset yhteisömyynnit vaikuttavat suoritetun arvonlisäveron määrään? Ja toisaalta, miten käännetyn verovelvollisuuden alaiset ostoista maksetut verot on huomioitava, kun lasketaan alarajahuojennuksen määrä? Alarajahuojennukseen liittyvää teoriatietaoa on sovellettu tilitoimiston asiakasyritysesimerkissä A (luku 6.1).

### **Liikevaihdossa huomioon otettavat myynnit alarajahuojennusta laskettaessa**

Alarajahuojennusta laskettaessa pitää tietää, mitkä kaikki myynnit otetaan liikevaihtona huomioon, sillä huojennusta laskettaessa ei aina oteta huomioon koko liikevaihtoa. Arvonlisäverolliset myynnit sekä käännetyn verovelvollisuuden alaiset myynnit (AVL 8a-8d §) otetaan kaikki huomioon. AVL 8a-8d pykälässä mainitut käännetyn verovelvollisuuden alaiset myynnit liittyvät kullan, päästöoikeuksien, rakentamispalveluiden sekä romun ja jätteen myyntiin. (AVL 8a-8d §.) Lisäksi verottomista myynneistä huomioidaan muun muassa:

- tavaran myynti muihin EU-maihin (eli yhteisömyynti)
- tavaroiden vientimyynti EU:n ulkopuolelle
- veroton matkustajamyynti
- tiettyjen verottomien palveluiden myynnit: kuljetus-, lastaus- ja purkupalvelut ulkomaille tai ammattimaisessa ulkomaan liikenteessä
- vesialusten ja moottoriajoneuvojen myynnit
- tietyt sanomalehtimyyntit ja diplomaattisille edustustoille ja kansainvälisille järjestöille tehdyt myynnit
- rahoitus- ja vakuutuspalveluiden myynnit ja kiinteistöjen luovutukset. (Verohallinto 2017a.)

Tulee huomata, että verottomien palveluiden myynnin osalta ei kuitenkaan oteta huomioon esimerkiksi käännetyn verovelvollisuuden alaisten palvelujen myyntiä EU:n sisällä tai kolmansiin maihin tai esimerkiksi esittävien taiteilijoiden myyntiä, joka ei ole arvonlisäverovelvollista toimintaa. (Verohallinto 2017a.)

Marginaaliverojärjestelmää sovellettaessa liikevaihtoon huomioidaan vain voittomarginaali ilman veron osuutta. Saadut ennakkomaksut otetaan huomioon sen tilikauden liikevaihtona, jonka aikana ne on maksettu. (Verohallinto 2017a.)

### **Alarajahuojennuksen laskeminen**

Ensiksi on laskettava, paljonko on koko verokauden aikana ilmoitettu ja maksettu myynneistä suoritettavaa veroa yhteensä. Siitä vähennetään ostoista ilmoitettu koko kauden vähennettävä vero. Näiden erotus on alarajahuojennuksen maksimi määrä. (Verohallinto 2017a.)

Myyneistä suoritettavana verona ei oteta huomioon EU-ostojen, käännetyn verovelvollisuuden alaisten ostojen eikä käyttöomaisuuden myynnistä ja omasta käytöstä suoritettavaa veroa, koska ne eivät ole yrityksen omaa myyntiä tai yritystoimintaan kuuluvaa myyntiä. Huomionarvoista on, että nämä otetaan kuitenkin huomioon vähennettävää veroa laskettaessa. (Verohallinto 2017a.)

Metsätaloudesta tai kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta tilitettävää veroa ei oteta lainkaan huomioon kummassakaan, ei suoritettavassa eikä vähennettävässä verossa (Verohallinto 2017a).

### 3 YHTEISÖKAUPPA

EU:n sisäisessä elinkeinonharjoittajien ja muiden oikeushenkilöiden välisessä kaupankäynnissä on kyse yhteisökaupasta (AVL 72b §), kun tietyt edellytykset täyttyvät. Yhteisökauppaa koskevat omat myyntimaasäännöksensä, joiden mukaan määräytyy, missä valtiossa arvonlisävero kerätään. Kun on kyse yritysten välisestä kaupankäynnistä, käytetään useimmiten käännettyä verovelvollisuutta tiettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta. Myyjän ja ostajan tulee olla selvillä omista velvollisuuksistaan ja siitä, miten ja kenen toimesta arvonlisäveronmaksu tulee hoitaa. Tavaroiden yhteisökaupan arvonlisäverotusta ohjaa määränpäämaaperiaate ja tavaroiden fyysinen sijainti. Palvelukaupassa myyntimaa määräytyy ostajan kiinteän toimipaikan tai kotipaikan perusteella.

#### 3.1 Myyntimaasäännökset

Myyntimaasäännöksistä käy ilmi, minkä maan verolainsäädäntöä tulee soveltaa, kun on kyse EU:n sisällä tapahtuvasta kaupasta eli yhteisökaupasta. Euroopan yhteisömaissa sovelletaan periaatetta, jonka mukaan kullakin jäsenvaltiolla on yksinomainen verotusoikeus valtion alueella suoritettaviin liiketoimiin. Tällöin ei ole merkitystä sillä, minkä maalainen on liiketoimen suorittaja. Tavarain ja palvelun kohdalla myyntimaa määräytyy eri tavoin. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 243-244.)

Arvonlisävero on kulutusvero eli vero maksetaan siihen maahan, missä tavara kulutetaan (Äärilä & Nyrhinen 2013, 243). Suomessa luovutettuun tavarain tai palveluun on verotusoikeus Suomen valtiolla EU:n myyntimaasäännösten mukaisesti. Suomen arvonlisäverolaki, joka pohjautuu EU:n yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään ja sitä säätelevään arvonlisäverodirektiiviin (2006/112/EY), määrää yleisesti arvonlisäveron suorittamisesta lain ensimmäisessä pykälässä.

Arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle sen mukaan kuin arvonlisäverolaissa säädetään:

- 1) liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarain ja palvelun myynnistä
- 2) Suomessa tapahtuvasta tavarain maahantuonnista (29.12.1994/1486)
- 3) Suomessa tapahtuvasta tavarain yhteisöhankinnasta (29.12.1995/1767)

- 4) Suomessa tapahtuvasta 72 I §:ssä tarkoitetusta tavarahan siirrosta pois varastointimenettelystä (29.12.1995/1767). (AVL 1§; AVL 72 I §.)

### 3.2 Käännetty verovelvollisuus

Käännetyllä verovelvollisuudella tarkoitetaan sitä, että ostajana oleva elinkeinonharjoittaja suorittaa ostosta veron myyjän puolesta. Tämä tulee käytännössä kyseeseen silloin, kun myyjänä on ulkomainen yritys, joka ei ole myyntimaassa verovelvollinen. Kauppaa tehdessä on siis aina selvitettävä, mikä on myyntimaa, myyntimaasäännösten mukaisesti. On kuitenkin syytä huomioida, että käännetty verovelvollisuus ei koske sellaisia ostoja, jotka kotimaankaupassa olisivat verottomia, kuten esimerkiksi rahoituspalvelut. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 287-288.)

Arvonlisäverodirektiivin (2006/112 EY) 194 artiklan mukaan EU:n jäsenvaltiot voivat soveltaa käännettyä verovelvollisuutta kaikkiin tavara- ja palveluluovutuksiin. Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan Suomessa laajasti, mutta poikkeuksina mainittakoon kaukomyynti kuluttajille, henkilökuljetuspalvelut ja tiettyjen tilaisuuksien pääsymaksut. (Euroopan neuvoston direktiivi 2006/112/EY; Hakapää ym. 2016, 47–49.)

Käännettyä verovelvollisuutta voidaan soveltaa esimerkiksi seuraaviin palveluihin:

- Immateriaalipalvelut: konsultointi-, markkinointi- ja suunnittelupalvelut, oikeudelliset palvelut, patenttien ja tavaramerkkien ja käyttöoikeuksien luovutukset
- atk-palvelut
- välityspalvelut
- irtaimen esineen vuokraus
- logistiikkapalvelut: tavarahan kuljetus-, varastointi-, ahtaus-, purku- ja huolintapalvelut
- tavaroiden huolto-, korjaus-, asennus- ja testauspalvelut. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 287-288.)

### **Myyjän asema**

Lähtökohtaisesti myyjä olisi velvollinen suorittamaan arvonlisäveron myyntimaahan. Tällöin myyjän olisi rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi tuohon maahan ja veloittava ostajaa sen maan arvonlisäverollisella laskulla. Mikäli myyntiin voidaan soveltaa

käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta, myyjä välttyy rekisteröitymiseltä. Pääsääntöisesti tämä toteutuu ja käännettyä verovelvollisuutta voidaan siis noudattaa kansainvälisessä kaupassa. (Hakapää ym. 2016, 29–30.) Näin ollen esimerkiksi suomalainen yritys voi hoitaa myyntiin liittyvät arvonlisäverovelvoitteensa tekemällä Verohallinnolle vain yhteisömyynti-ilmoituksen, eikä sen tarvitse rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi kyseiseen toiseen EU-maahan. (Hakapää ym. 2016, 47–49.)

### **Ostaja ilmoittaa**

Käytännössä käännetyn verovelvollisuuden myötä arvonlisäverovelvollinen ostaja laskee määränpäämaan arvonlisäverokannan mukaan itse veron määrän ja kirjaa ja ilmoittaa sen maksettavaksi veroksi. Useimmiten veroa ei kuitenkaan tarvitse maksaa rahana, koska sama määrä voidaan myös vähentää samalla ilmoituksella, kun tavara tai palvelu on hankittu arvonlisäverolliseen toimintaan.

### **3.3 Tavarakauppa ja määränpäämaaperiaate**

Yhteisöhankinnan perusmääritelmä on arvonlisäverolain 26 a §:ssä. Tavarankuljetuksen yhteydessä katsotaan irtaimen omaisuuden vastikkeellinen hankinta, kun tavara kuljetetaan ostajalle jäsenvaltiosta toiseen. Kyse on tällöin yhteisöhankinnasta riippumatta siitä, kuka tavarankuljetuksesta huolehtii. (AVL 26a §; Kallio, ym. 2013, 178.)

Vero tilitetään siihen yhteisömaahan, johon tavara kuljetetaan eli maahan, joka on tavarankuljetuksen määränpäämaa. Koska yhteisömaiden välillä ei tavaroita tullata, siirtyy verojen maksamisvelvollisuus ostavalle yritykselle, sen sijaan että ne tullattaisiin rajalla. Tätä määränpäämaaperiaatetta sovelletaan siis pääsääntöisesti vain arvonlisäverovelvollisten yritysten väliseen kauppaan. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 261-262.)

Verotusmaan määräytymiseen vaikuttaa olennaisesti tavarankuljetuksen fyysinen sijainti ja tavarankuljetuksen toimittaminen ostajalle. Määränpäämaaperiaatteen mukaan arvonlisävero kannetaan siinä EU-jäsenvaltiossa, jonne tavara on toimitettu. Tällä halutaan varmistaa se, että tavarankuljetuksen vero kannetaan kulutusvaltiossa ja näin estetään myös EU-valtioiden erilaisista verokannoista johtuvia kilpailu- ja kysyntävääristymiä. (Hakapää ym. 2016, 23-24.)

Kun luovutus ei tapahdu Suomessa, ei siitä myöskään makseta arvonlisäveroa Suomeen. Myynnistä ei laskuteta tällöin Suomen arvonlisäveroa, mutta on kuitenkin selvitetävää, aiheutuuko luovutuksesta arvonlisäveroseuraamuksia tai muita velvoitteita muualla. Vaikka EU-mailla on yhteiset myyntimaasäännöksensä, jokainen EU-jäsenvaltio tulkitsee hankintojen luovutuksen oman paikallisen lainsäädäntönsä mukaisesti, mistä voi syntyä myyjän ja ostajan välille erimielisyyttä hankinnan arvonlisäverokohtelusta. Verohallinnolta on mahdollisuus pyytää kirjallista ohjausta arvonlisäverokohtelusta toisessa EU-maassa tulkinnanvaraisissa tapauksissa. (Hakapää ym. 2016, 27–28.)

Yhteisöhankinta katsotaan tehdyksi Suomessa, jos sen kuljetus päättyy täällä. Jos kuljetus tapahtuu johonkin toiseen yhteisön jäsenvaltioon, mutta ostaja on käyttänyt Suomen arvonlisäverotunnusta, maksetaan vero Suomeen, ellei ostaja pysty osoittamaan, että hankinta on jo verotettu kuljetuksen päättymisvaltiossa. (Hakapää ym. 2016, 27.)

AVL 26 §: n mukaan yhteisöhankintana pidetään myös elinkeinonharjoittajan oman tavaran siirtoa Suomeen toisesta jäsenvaltiosta. Se rinnastetaan kuljetuksen alkamisvaltiossa tavaran verottomaan yhteisömyyntiin ja päättymisvaltiossa se katsotaan arvonlisäverotettavaksi tavaran yhteisöhankinnaksi. Tämä voi tulla kyseeseen, mikäli yritys siirtää toisessa jäsenmaassa harjoittamansa liikkeen omaisuutta Suomeen liiketoimintaansa varten tai mikäli yritys siirtää toisessa yhteisömaassa yhteisöhankintana tai maa-hantuoja hankkimansa tai valmistamansa tavaran Suomeen. Oman tavaran siirto jäsenmaasta toiseen tulee ilmoittaa oma-aloitteisten verojen veroilmoituksella Suomessa. On myös mahdollista, että yritys joutuu tavaran siirrosta raportointivelvolliseksi kuljetuksen alkamisvaltiossa. (AVL 26 §; Kallio, ym. 2013, 178-181.)

Yhteisötavaraa ei voida siirtää varastointimenettelyyn niin kuin EU:n ulkopuolelta maa-hantuotuja tavaroita. Kun tavara on tuotu EU:n ulkopuolelta EU:n alueelle ja laskettu täällä vapaaseen liikkeeseen tullausmenettelyn myötä, on tavaran myynti sen jälkeen verollista liiketoimintaa. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 250.)

### 3.4 Palvelukauppa ja myyntimaasäännökset

Arvonlisäverolain viidennessä luvussa on yksityiskohtaisesti määritelty myyntimaasäännöksin, milloin myynnin tai hankinnan katsotaan tapahtuneen Suomessa arvonlisäverotuksen kannalta. Tavarakaupassa myyntimaa siis määräytyi tavaran fyysisen sijainnin

perusteella, kun taas palvelukaupassa myyntimaa määräytyy ostajan aseman ja sijoitautumisvaltion perusteella. Ostajan asema voi olla joko kuluttaja, elinkeinonharjoittaja tai muu arvonlisäverorekisteriin merkitty yhteisö tai oikeushenkilö. (Arvonlisäverolaki 5. luku (29.12.1994/1486); Kallio, ym. 2013, 304.) Elinkeinonharjoittajalle myydyn palvelun myyntimaaksi katsotaan pääsäännön mukaan se maa, jossa olevaan kiinteään toimipaikkaan palvelu luovutetaan (Äärilä & Nyrhinen 2013, 289).

Arvonlisäverodirektiivi yhtenäistää käännetyn verovelvollisuuden soveltamista EU-jäsenvaltioissa siten, että arvonlisäverodirektiivin (2006/112 EY) 196 artiklan mukaan EU-jäsenvaltion on pakko soveltaa käännettyä verovelvollisuutta niin sanottuihin pääsäännön mukaisiin elinkeinonharjoittajien välisiin palveluluovutuksiin. Pääsäännöstä poikkeavia palveluita ovat esimerkiksi kiinteistöön kohdistuvat palvelut, henkilökuljetus- sekä tarjoilupalvelut. Näihin palveluihin ei tässä opinnäytetyössä paneuduta tarkemmin, koska tilitoimiston asiakasyritykset eivät suorita niitä. (Euroopan neuvoston direktiivi 2006/112/EY; Hakapää ym. 2016, 29–30.)

EU-maiden arvonlisäverojärjestelmän tarkoitus on, että tavaran tai palvelun arvonlisävero kannetaan kulutusmaassa. Palvelukaupassa tämän periaatteen toteutuminen on varmistettu myyntimaasäännöksin. Myyntimaa määräytyy joko ostajan tai myyjän sijaintivaltion perusteella. (Hakapää ym. 2016, 23-24.) Ostajan ja myyjän sijaintivaltion määrittely tapahtuu kiinteän toimipaikan mukaan tai jos sitä ei luovuteta kiinteään toimipaikkaan, niin silloin se määräytyy yrityksen kotipaikan mukaan (Äärilä & Nyrhinen 2013, 289).

### 3.5 Kiinteän toimipaikan määrittely

Palvelu verotetaan Suomessa, jos palvelu luovutetaan ostajan Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan tai jos ostajan kotipaikka on Suomessa. Arvonlisäverodirektiivi ei kuitenkaan anna selkeää määritelmää siitä, miten kiinteä toimipaikka muodostuu. Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön pohjalta on Euroopan neuvoston täytäntöönpanoasetuksessa 282/2011 määritelty kiinteä toimipaikka ja se on nyt suoraan sovellettavaa oikeutta jäsenvaltioissa. Kiinteä toimipaikka määritellään toimipaikan pysyvyysasteen sekä henkilöresurssien ja teknisten resurssien osalta. (Euroopan Neuvoston täytäntöönpanoasetus 282/2011, 2016; Hakapää ym. 2016, 42–45.)

Verovelvollisella, jolla on liiketoiminnan kotipaikka yhdessä jäsenvaltiossa ja joka vastaanottaa toisessa jäsenvaltiossa asuvan toisen verovelvollisen suorittamia palveluja, voidaan katsoa olevan tässä toisessa jäsenvaltiossa kiinteä toimipaikka, mikäli tällä toimipaikalla on riittävä pysyvyysaste sekä sellaiset henkilöstöresurssit ja tekniset resurssit, että se voi vastaanottaa näitä palveluja ja käyttää niitä liiketoiminnassaan. (EUR-LEX 2014.)

### 3.6 Yhteisömyynnin edellytykset ja ALV-tunnus

Tavaramyynnissä tuotteet on kuljetettava toiseen jäsenvaltioon ostajalle, jotta voidaan puhua yhteisömyynnistä. Lisäksi ostajan on oltava elinkeinonharjoittaja tai muu oikeushenkilö, joka toimii toisessa jäsenvaltiossa. Myyjän pitää pystyä tarvittaessa näyttämään toteen se, että nämä ehdot täyttyvät esimerkiksi rahtikirjoilla ja kuljetuslaskuilla.

Ostajan verovelvollisuus eli käytännössä ostajan voimassa oleva VAT-tunnus on syytä varmistaa arvonlisäverovelvollisten rekisteristä, Euroopan komission VIES-järjestelmästä. Ostajalla pitää siis olla toisen jäsenvaltion ALV-numero. Arvonlisäverotunniste (ALV-tunnus eli VAT-tunnus) muodostuu maatunnuksesta (Suomessa FI) sekä elinkeinonharjoittajan Y-tunnuksesta ilman väliviivaa. Liitteessä 2 on esitetty EU-maiden ALV-tunnisteiden rakenne. Laskulla pitää näkyä sekä myyjän että ostajan arvonlisäverotunnus. Jos ostajalla ei ole VAT-tunnusta, myyjän on maksettava arvonlisävero myynnistä. (Hakapää ym. 2016, 52–57.)

### 3.7 Yhteisömyyntien raportointi

Yhteisömyyntien ilmoitusvelvollisuuden ajankohta on sidottu myytyjen tavaroiden toimitus- ja laskutusajankohtaan. Ennen toimitusta saadut ennakkomaksut eivät vielä laukaise raportointivelvollisuutta. Ilmoitus yhteisömyynnistä tulee antaa tavaroiden luovutusajankohdan mukaisena kuukautena, jos myyntilasku on myös annettu toimituskuukautena. Mikäli lasku toimitetaan vasta seuraavan kuun aikana, siirtyy myös ilmoitusvelvollisuus seuraavalle kuulle. Yhteisömyynneistä lasku on annettava viimeistään toimitusta seuraavan kuun 15. päivään mennessä (AVL 209c §). Tavarantoimitus eli toimitus katsotaan tapahtuneeksi, kun vastuu tavarasta on toimitusehtojen mukaan siirtynyt ostajalle. (Hakapää ym. 2016, 96-97.)

Yhteisömyynnit tulee ilmoittaa oma-aloitteisten verojen ilmoituksella kohdassa 311 ”Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin”. Vastaavasti palvelumyynnit EU-maihin ilmoitetaan kohdassa 312 ”Palveluiden myynnit muihin EU-maihin” (Liite 4).

Yhteisömyynneistä on verovelvollisten myös annettava tarpeelliset tiedot VIES-järjestelmään (Value added tax Information Exchange System) valvontaa varten. Myyjä ilmoittaa kuukausittain VIES-tiedot eli toisiin jäsenvaltioihin tapahtuneet yhteisömyynnit sekä sellaiset palvelumyynnit, joista ostaja on verovelvollinen toisessa EU-maassa, kolmikantakaupan sekä oman liikeomaisuuden siirrot liittyen toisessa jäsenvaltiossa tapahtuvaan ja verotettavaan liiketoimintaan. Suomessa VIES-tiedot ilmoitetaan Verohallinnolle arvonlisäveron yhteenvedoilmoituksella OmaVerossa. Ilmoituksella myynnit eritellään asiakaskohtaisesti. Asiakkaan ALV-tunniste on tärkeä tieto. Arvonlisäveron yhteenvedoilmoituksella ilmoitetaan tiedot sähköisesti kalenterikuukaudelta aina seuraavan kuukauden 20. päivään mennessä, mikäli yhteisömyyntiä on harjoitettu. (Hakapää ym. 2016, 52–57.)

Kuvassa 1 on taulukko OmaVeron sivulta. Taulukosta käy ilmi, mitkä tiedot myynneistä ja ostajasta tarvitaan ilmoitukselle. Myyntisumma ilmoitetaan siten, että kullekin asiakkaalle myydyt kuukausittaiset kokonaismyynnit ilmoitetaan yhteenlaskettuna summana. Kolmikantakauppa ilmoitetaan omassa sarakkeessaan. (Verohallinto 2018b.)

Kohdekuukauden tiedot ?

	Maatunnus	Alv-tunniste	Maa	Tavaramyynnit, €	Palvelumyynnit, €	Kolmikantakauppa, €
<input type="checkbox"/>				0,00	0,00	0,00
<input type="checkbox"/>	Pakollinen					
				0,00	0,00	0,00

Poista valitut rivit

Kuva 1. Yhteisömyynti-ilmoitukseen tarvittavat tiedot (Verohallinto 2018b, OmaVero).

Koska tullaus ei koske yhteisömyyntejä, tulee suurempien toimijoiden tehdä kuukausittain ilmoitus myös EU-sisäkaupan tilastointijärjestelmään (INTRASTAT) tavaroiden tuonnista ja viennistä EU:n alueella. Suuremmilla toimijoilla tarkoitetaan toimijoita, joiden tuonti on yli 550 000 euroa ja vienti yli 500 000 euroa / vuosi. (Tulli 2018b.)

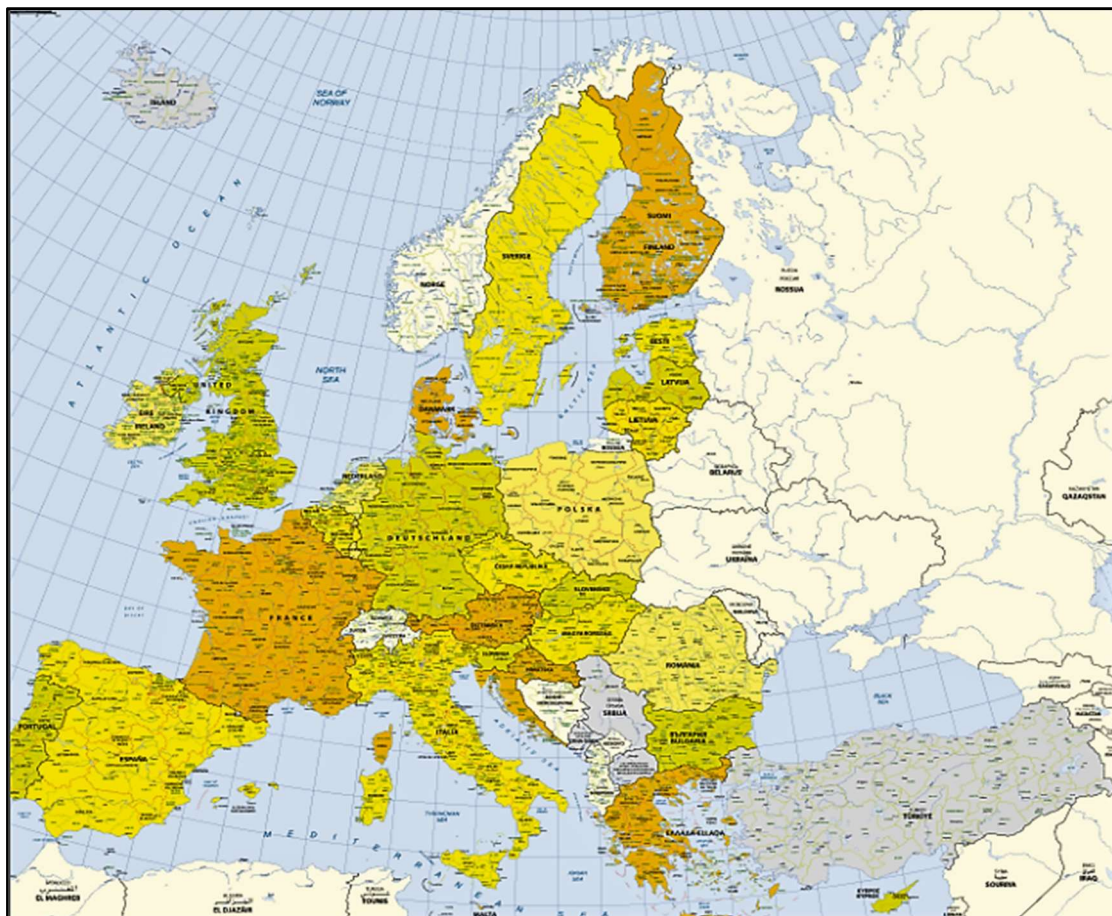
### 3.8 Kolmikantakauppa

Kolmikantakaupasta on kyse silloin, kun kaupassa on mukana kolme osapuolta, jotka kaikki toimivat eri EU:n jäsenvaltioissa. Tavara myydään ikään kuin kaksi kertaa peräkkäin siten, että se kuljetetaan suoraan myyjältä A loppuostajalle C. Laskutus tapahtuu ensin A:lta B:lle ja sitten B laskuttaa vielä C:tä. Tässä voidaan käyttää siis seuraavalaista yksinkertaistettua menettelyä, jottei B:n tarvitse rekisteröityä C:n kotivaltiossa. Myynti on verovapaata myyntiä. B ottaa vastaan arvonlisäverottoman laskun ja ilmoittaa C:lle tekemässään laskussa sekä oman että C:n arvonlisäverotunnuksen ja tekee arvonlisäverottomalle laskulle merkinnän kolmikantakaupasta. Loppuostaja C ilmoittaa ja tilittää tästä tavarasta arvonlisäveron kotimaassaan. (Tomperi 2013, 280–281.)

### 3.9 EU:n veroalue

Huomionarvoista on, että esimerkiksi myynti Ahvenanmaalle, Iso-Britannian Kanaalisaarille, Tanskan Färsaarille ja Espanjan Kanarian saarille käsitellään vastaavalla tavalla kuin myynti EU:n veroalueen ulkopuolelle eli niin sanottuihin kolmansiin maihin. Tavarantoiminnan myynti Manner-Suomesta Ahvenanmaalle on verotonta vientimyyntiä ja vastaavasti tuonti on maahantuonnin yhteydessä verotettavaa tuontia. (Kallio, ym. 2013, 506.) Säännöllistä Ahvenanmaan verorajan ylittävää kauppaa harjoittava voi hakeutua veroraja-asiakkaaksi. Tämä vaikuttaa ilmoitusmenettelyyn ja verojen maksuajankohtaan. Toisaalta on myös muistettava, että Pohjoismaista Norja ja Islanti eivät kuulu EU:n veroalueeseen. (Tulli 2018c.) Liitteessä 1 on esitetty EU:n tulli- ja veroalueeseen kuuluvat maat.

Vaikka Brexit-päätös on jo tehty, niin Yhdistynyt kuningaskunta on edelleen EU:n täysivaltainen jäsen, ja jäsenyydestä johtuvia oikeuksia ja velvollisuuksia sovelletaan edelleen täysimääräisesti (Euroopan Unioni 2018). Kuvassa 2 näkyvät kartalla Euroopan Unionin tulli- ja veroalueeseen kuuluvat valtiot.



Kuva 2. EU-maat. Euroopan Unionin julkaisu 2018 (The Publications Office of the European Union 2018).

### 3.10 Toisessa EU-maassa kerätyn arvonlisäveron palautus ja ALVEU-palvelu

Suomessa arvonlisäverovelvollisten rekisterissä oleva yritys voi hakea takaisin myös toisessa EU-maassa hankitun tuotteen tai palvelun arvonlisäveron, mikäli se tulee yrityksen arvonlisäverovähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Yritys ei saa olla rekisteröityneenä myynnistä arvonlisäverovelvolliseksi maassa, josta tämä tuote tai palvelu on hankittu. Palautusta voi hakea myös maahantuonnin yhteydessä peritystä arvonlisäverosta. Toisen EU-maan arvonlisäveropalautusta kutsutaan ulkomaalaispalautukseksi. Käytännössä haku tapahtuu Suomen Verohallinnon ylläpitämässä ALVEU-verkkopalvelussa. Toisesta EU-maasta yrityksen liiketoimintaa varten hankitun tuotteen tai palvelun arvonlisäveron palautusta haettaessa täytetään ja lähetetään hakemus sähköisesti.

Sähköinen hakemus on tehtävä 9 kuukauden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, johon kuuluvaa ajanjaksoa hakemus koskee. Paperista hakemuslomaketta ei ole käytössä (Verohallinto 2013).

Tarkemmat ohjeet ovat verottajan sivuilla: [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48309/arvonlisaveron\\_palauttaminen\\_suomalaise2/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48309/arvonlisaveron_palauttaminen_suomalaise2/).

Hakemus tehdään vähintään kolmesta peräkkäisestä kalenterikuukaudesta saman kalenterivuoden sisällä. Koko kalenterivuodelta tehtävän palautuksen vähimmäismäärä on 50 euroa ja neljännesvuodelta palautusta haettaessa 400 euroa. Mikäli palautusta haetaan sellaisesta EU-maasta, jossa ei ole valuuttana euro, muunnetaan edellä mainitut vähimmäismäärät kyseisen valtion valuutaksi. (Verohallinto 2013.)

Veroviranomainen voi vaatia skannattuja ostolaskujen tai tuontiasiakirjojen kopioita yli 1000 euron (arvonlisäveroton hinta) ostoksista tai yli 250 euron (arvonlisäveroton hinta) polttoainehankinnasta. Jos palautusmaan valuutta on muu kuin euro, kyseiset palautusraajat muutetaan sen maan kansalliseksi valuutaksi. (Verohallinto 2013.)

ALVEU-palvelusta hakemus toimitetaan automaattisesti sen valtion viranomaisille, josta palautusta haetaan. Hakemuksen käsittelyaika on 4-8 kuukautta siitä, kun kyseisen maan viranomainen on vastaanottanut hakemuksen. (Verohallinto 2013.)

Muut yksityiskohtaisemmat tiedot on syytä selvittää sen maan veroviranomaisilta, josta palautusta haetaan (Verohallinto 2013).

### 3.11 Tulevia muutoksia yhteisökaupan arvonlisäverotukseen

Nykyinen ALV-järjestelmä on vuodelta 1993 ja sen oli alun perin määrä ollakin vain siirtymävaiheen aikainen järjestelmä. ALV-järjestelmää ei ole kyetty kehittämään nykypäivän digitaalisen talouden haasteiden ja lisääntyneen rajat ylittävän kaupankäynnin tarpeiden mukaan. EU-komissio on tehnyt ehdotuksen EU:n arvonlisäverojärjestelmän kauskantoisesta uudistamisesta. Suunnitelluista muutoksista on annettu lehdistötiedote lokakuussa 2017. Uudistuksen tarkoituksena on yksinkertaistaa, parantaa ja nykyaikaistaa järjestelmää. On arvioitu, että nykyisen arvonlisäverojärjestelmän myötä kaiken kaikkiaan 150 miljardin euron ALV-tulot jäävät EU-jäsenmailta saamatta joka vuosi. Saamatta jääneestä summasta noin kolmanneksen arvioidaan johtuvan valtioiden rajat ylittävistä ALV-petoksista. Ehdotettujen parannusten ansiosta petosten määrän katsotaan voivan pienentyä jopa 80 %. (EU-komissio, 2017.)

Uudistus sisältää neljä peruseriaatetta; petosten torjunta, keskitetty palvelupiste, johdonmukaisuus sekä byrokratian väheneminen. (EU-komissio, 2017.)

ALV-järjestelmän muutoksen myötä myynneistä EU-maasta toiseen kerätään arvonlisäveroa yhtä lailla kuin myynneistä yksittäisen jäsenvaltion sisällä. Kun arvonlisäveroa aletaan kantaa valtioiden rajat ylittävistä myynneistä, poistuu häikäilemättömiltä yrityksiltä mahdollisuus periä arvonlisäveroa myynneistä, jotka on vapautettu arvonlisäverosta ja jättää se sitten tilittämättä valtiolle. (EU-komissio, 2017.)

Uudistuksen myötä luodaan yksi verkkoportaali, jossa elinkeinonharjoittajat voivat asioida omalla kielellään ja riippumatta siitä, missä jäsenvaltioissa he toimivat. Tämän johdosta jäsenvaltiot voivat tilittää arvonlisäveron suoraan toisilleen, kuten sähköisten palvelujen myynnissä jo tapahtuu. (EU-komissio, 2017.)

Johdonmukaisuus lisääntyy, kun siirrytään määräpaikkaperiaatteeseen. Lopullinen arvonlisäveron määrä maksetaan aina lopullisen kuluttajan jäsenvaltiolle kyseisen maan arvonlisäverokannan mukaan. (EU-komissio, 2017.) Esimerkiksi, jos suomalainen yritys ostaa paitoja saksalaiselta yritykseltä, saksalainen yritys asettaa paidan hinnan päälle Suomen ALV-sääntöjen mukaisen arvonlisäveron, jonka saksalainen yritys maksaa oman maansa veroviranomaisille, jotka sitten puolestaan siirtävät arvonlisäveron Suomeen (EU-uutiset.fi 2017).

Sääntöjä pyritään yksinkertaistamaan niin, että laskut voidaan laatia yrityksen oman maan sääntöjen mukaisesti, vaikka tehdään kauppaa valtiosta toiseen. Yhteenvetoilmoitusta ei myöskään enää tarvitsisi antaa. (EU-komissio, 2017.)

Luotettavaksi tunnettuihin verovelvollisiin yrityksiin sovelletaan uudistuksen myötä yksinkertaisempia ja vähemmän aikaa vieviä sääntöjä. Lisäksi on ehdotettu neljää ”pikakorjausta”, jotka tulisivat voimaan jo vuoteen 2019 mennessä. Korjaustoimenpiteillä parannettaisiin nykyisen ALV-järjestelmän toimintaa jo ennen kuin lopulliset uudistukset saadaan järjestelmään. (EU-komissio, 2017.)

## 4 EU:N ULKOPUOLELLE KÄYTÄVÄ KAUPPA

Pääsääntö tavarain tai palvelujen tuonnissa EU:n veroalueen ulkopuolelta on, että ulkomaalaisen elinkeinonharjoittajan Suomessa luovuttamista tavaroista ja täällä suorittamista palveluista veron suorittaa arvonlisäverovelvollista toimintaa harjoittava ostaja myyjän sijasta eli kyseessä on käännetty verovelvollisuus. Vastaavasti suomalainen elinkeinonharjoittaja voi myydä tuotteensa verottomasti, mikäli tavara kuljetetaan EU:n ulkopuolelle. Kansainvälisen palvelukaupan osalta on myös poikkeuksia myyntimaasäännöstä, jolloin käännettyä verovelvollisuutta ei tule noudattaa. (Tomperi 2013, 285-289.) Maahantuonti hoidetaan tullin valvonnan alaisena, mutta vuoden 2018 alusta lähtien elinkeinonharjoittajat laskevat ja ilmoittavat maahantuonnin arvonlisäveron itse Verohallinnolle OmaVerossa.

### 4.1 Palvelukauppa

Pääsäännön mukaan EU:n ulkopuolelle tapahtuvan palvelun myynnistä arvonlisäverovelvollinen on ostaja. Palvelun myyjän tulee tietää ostajan asema sekä kiinnittää huomiota palvelun luonteeseen, jotta myyjä voi määrittää palvelun myyntimaan. Ostajan tulee siis toimittaa myyjälle tieto siitä, että hän toimii arvonlisäverovelvollisena elinkeinonharjoittajana, ei kuluttajana. Kuluttajakaupassa myyjän tulee aina huolehtia verojen ilmoittamisesta ja maksamisesta. (Hakapää ym. 2016, 59–66.)

Arvonlisäverolain 64§:n elinkeinonharjoittajalle luovutettujen palvelujen myyntimaasäännöksen mukaan, elinkeinonharjoittajana pidetään myös muiden kuin tavaroiden ja palvelujen myyntiä liiketoiminnan muodossa harjoittavaa elinkeinonharjoittajaa sekä muuta arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyä oikeushenkilöä (AVL 64 §). Vastaavaa elinkeinonharjoittajan määrittelyä voidaan soveltaa myös palvelujen suorituspaikkaan. (Hakapää ym. 2016, 59–66.)

Käytännössä liiketoiminnan muodossa toimiva elinkeinonharjoittaja on siis aina verovelvollinen, jäljempänä lueteltuja poikkeuksia lukuun ottamatta, ulkomaalaiselta ostetun palvelun ostaessaan toimiessaan nimenomaan tässä elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa. Verovelvollisuus on ostajalla riippumatta siitä, tuleeko palvelu arvonlisäverolliseen tai -verottomaan käyttöön. Tämä koskee myös esimerkiksi yleishyödyllisiä yhtei-

söjä sekä ainoastaan arvonlisäverottomaksi säädettyä elinkeinotoimintaa harjoittavia yhteisöjä. Tällöin muuten arvonlisäverotonta elinkeinotoimintaa harjoittavan on velvollisuus rekisteröityä arvonlisäverorekisteriin ostaessaan palveluja ulkomaalaiselta elinkeinonharjoittajalta. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 294-297.)

Elinkeinonharjoittajalle tapahtuvassa palvelumyynnissä sovelletaan yleissäännöstä poikkeavaa myyntimaasäännöstä seuraaviin palveluihin:

- kiinteistöön kohdistuvat palvelut, myös kiinteistönvälitys,
- henkilökuljetuspalvelut,
- kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus,
- kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat palvelut,
- ravintola- ja ateriapalvelut ja
- matkatoimistopalvelut. (Verohallinto 2010.)

Käännetyin verovelvollisuuden mukaan ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja laskuttaa ilman arvonlisäveroa suomalaista ostajaa, jolloin ostajan tulee suorittaa arvonlisävero Verohallinnolle. Mikäli palvelu tulee arvonlisäverolliseen elinkeinotoimintaan, saa ostaja myös vähentää arvonlisäveron. Kuitenkin on huomattava, että esimerkiksi edustuskäyttöön tai yksityiskäyttöön tulevasta hankinnasta arvonlisäveroa ei saa vähentää ja vero tulee silloin aidosti maksettavaksi. (Arvonlisäverolaki 6. luku (29.12.1994/1486); Hakapää ym. 2016, 59–66.)

Esimerkiksi atk-ohjelmalvelun tai muun immateriaalipalvelun ostava suomalainen elinkeinonharjoittaja on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron Suomeen, jos palvelun myyjänä on ulkomaalainen, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, josta käsin myyntiä hoidetaan tai joka ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa (Kallio, ym. 2013, 389). Kun suomalainen elinkeinonharjoittaja luovuttaa sähköisiä palveluja EU:n ulkopuolella sijaitsevaan pysyvään toimipaikkaan tai jos sitä ei luovuteta pysyvään toimipaikkaan, mutta ostajan kotipaikka on EU:n ulkopuolella, niin palvelun myynnin ei katsota tapahtuvan Suomessa. Elinkeinonharjoittajalle tapahtuvaan myyntiin sovelletaan myyntimaan yleissäännöstä, jonka mukaan palvelu verotetaan ostajan maassa. (AVL 64-69 §; Verohallinto 2010.)

Käännetty verovelvollisuus koskee vain sellaisten palvelujen ostoja, jotka Suomen arvonlisäverolain mukaan olisivat verollisia kotimaan kaupassa. Esimerkiksi rahoituspalvelun osto ulkomailta ei aiheuta käännettä verovelvollisuutta, koska se Suomessa olisi arvonlisäveroton tapahtuma. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 288.)

#### 4.2 Tavarahan maahantuonti

Tavarahan maahantuonnilla tarkoitetaan tuontia EU:n yhteisön alueelle (AVL 86 §). Maahantuonti on verollinen tapahtuma ja Suomeen yhteisön ulkopuolelta tuodusta tavarasta arvonlisävero suoritetaan Suomen valtiolle (AVL 1 §). Näin tapahtuu esimerkiksi silloin, kun tavara toimitetaan Suomeen suoraan EU:n ulkopuolelta, esimerkiksi Venäjältä. Poikkeuksellisena tilanteena voidaan mainita esimerkiksi väliaikainen varastointi. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 253.)

Väliaikainen varastointi on kyseessä silloin, kun tavara on tuotu Euroopan yhteisön alueelle johonkin valtioon, mutta jo sen saapuessa tiedetään, että se tullaan siirtämään pian seuraavan valtion alueelle. Tällöin varastointi on vain väliaikaista ja tavarahan myynti tulee tapahtumaan vasta toisen valtion alueella. Väliaikaisessa varastossa olevaa tavaraa ei ole silloin vielä laskettu vapaaseen liikkeeseen. (AVL 72 §.) Mikäli tällainen menettely päättyy lopulta Suomen alueella, sanotaan maahantuonnin tapahtuneen Suomessa (Äärilä & Nyrhinen 2013, 253).

Maahantuonnin arvonlisäverotuksen uutta ilmoituskäytäntöä on esitelty luvussa 4.3. Mikäli elinkeinonharjoittaja tuo maahan elintarvikkeita, tulee hänen laatia kalenterikuukausittain ensisaapumisilmoitus Eviralle. Ilmoituksella mainitaan maahantuojan, ilmoittajan, ensisaapumispaikan sekä vastuuhenkilön yksilöintitiedot, ilmoituskausi (kuukausi ja vuosi), tuotujen tuotteiden pääluokkakoodi, määrät (kg), lähetysten ja erien määrä sekä alkuperälaitoksen ja lähettävän laitoksen tunnistetiedot. Ilmoitus tulee antaa, vaikka kyseisen kuukauden aikana ei olisi tuotukaan elintarvikkeita ulkomailta.

#### 4.3 Muutoksia maahantuonnin arvonlisäveron ilmoittamisessa 1.1.2018 alkaen

Vuoden 2017 loppuun asti Tulli on hoitanut kokonaan maahantuonnin arvonlisäveron kantamisen. 1.1. 2018 alkaen arvonlisäverovelvolliset yritykset ja yhteisöt hoitavat itse

maahantuonnin arvonlisäveron määrän laskemisen ja ilmoittavat arvonlisäveron yhdessä muiden oma-aloitteisten verojen kanssa. Tulli-ilmoitus annetaan edelleen tullille ja tulli kantaa yhä tavaroista tullit ja maksut sekä muut verot. Tulliselvitetyt maahantuodut tavarat tulli luovuttaa arvonlisäverovelvollisten rekisterissä oleville asiakkailleen riippumatta siitä, onko maahantuonnin arvonlisävero maksettu. (Verohallinto 2017b.)

Suoritettavan arvonlisäveron maksuajankohta määräytyy sen mukaan, milloin tullauspäätös on annettu. Ilmoitus tehdään tullauspäätöksen tullauspäivän mukaiselle kalenterikuukaudelle ja samalla kaudella voi myös vähentää vähennyskelpoiseen tarkoitukseen tuodun tavaran arvonlisäveron. Mikäli tavaraerä on tuotu kokonaan vähennyskelpoiseen tarkoitukseen, ei maksettavaksi jää lainkaan veroja. Käytännössä siis, jos verovelvollisen verokausi on kalenterikuukausi, verokauden arvonlisäveroilmoituksen määräpäivä on verokautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivä (AVL 147 §).

Edellä kuvattua verojen ilmoitus- ja maksumenettelyä kutsutaan lykätyksi menettelyksi. Lykäty menettely tuo etuja maahantuojalle, kun tavaran voi myydä heti, mahdollisesti jo ennen kuin veroa on pitänyt ilmoittaa. Aiemmin on vero pitänyt maksaa maahantuonnin yhteydessä huolintaliikkeelle, joka on kerännyt veron tullin puolesta ja laskuttanut sen. Nyt veroa ei tarvitse maksaa lainkaan, mikäli tuotu tavara tulee yrityksen vähennykseen oikeuttavaan liiketoiminnan käyttöön, koska maksettava ja vähennettävä vero voidaan ilmoittaa samanaikaisesti samalla ilmoituksella. (Verohallinto 2017b.)

Oma-aloitteisten verojen veroilmoituksessa on kohta veron perusteen sekä veron määrän ilmoittamiseen. Veron peruste ilmoitetaan kohdassa "Tavaroiden maahantuonnit EU:n ulkopuolelta". Suoritettavan veron määrä ilmoitetaan kohdassa "Vero tavaroiden maahantuonnista EU:n ulkopuolelta". (Verohallinto 2017b.)

Veron perusteen laskennan säännökset eivät ole muuttuneet, mutta uudistuksen myötä ilmoittajan tulee itse koota ilmoitukselle maksut, jotka liittyvät ilmoitettavaan maahantuontierään ja laskea lopullinen arvonlisäveron peruste. Tulli määrittää tullausarvon. Se on riippuvainen tavaran kaupp-arvosta, joka siitä on maksettu tai joka siitä tulee maksettavaksi. Tullauksen yhteydessä on esitettävä kauppalasku, josta ilmenee tavaran hinta ja toimitusehdot. Tullauspäätöksessä näkyvät myös tullin kantamat maksut. (Verohallinto 2017b.)

Verohallinnon tiedotteesta 3.5.2018 käy ilmi, että jatkossa arvonlisäverovelvollisten yritysten maahantuotujen tavaroiden tullausarvo näkyy OmaVero-palvelusta. Maahantuon-

tien vertailuarvo on nähtävissä arvonlisäveroilmoituksella kohdan ”Tavaroiden maahantuonnit EU:n ulkopuolelta” alapuolella. Tullilta saatu vertailutieto tavaroiden maahantuonneista tulee näkyviin aina verokautta seuraavan kuukauden alkupuolella. Esimerkiksi maaliskuun arvonlisäveroilmoituksella ilmoitettava vertailutieto maaliskuun maahantuonneista on nähtävissä huhtikuun alkupuolella. Maaliskuun arvonlisäveroilmoitus on tehtävä toukokuun 12.päivään mennessä. Arvonlisäveron peruste eli maahantuontien yhteissumma voi olla joko yhtä suuri tai useimmiten vielä suurempi kuin tämä OmaVerossa näkyvä arvo. Seuraavassa on ohjeistettu asiakasta siitä, mitkä kaikki maksut tulee ottaa huomioon, kun veronperustetta lasketaan. (Verohallinto 2018c.)

Veron perustetta laskettaessa tullausarvoon lisätään tavarain maahantuonnista tulauksen yhteydessä valtiolle ja EU:lle kannettavat verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut, ei kuitenkaan arvonlisäveroa. Veron perusteeseen sisällytetään myös Suomen ulkopuolella maksettavat verot ja muut maksut. Arvonlisäveron perusteeseen ei kuitenkaan lasketa mukaan esimerkiksi autoveroa eikä öljysuojamaksua. (AVL 93 §.)

Maahantuonnin arvonlisäveron perusteeseen on laskettava myös AVL 91 §:ssä luetellut tavarain kuljetus-, lastaus-, purkaus- ja vakuutuskustannukset sekä muut maahantuontiin liittyvät kustannukset kuljetussopimuksen mukaiseen ensimmäiseen Suomessa olevaan määräpaikkaan saakka. Jos jo veron suorittamisvelvollisuuden syntyhetkellä on tiedossa, että tavara kuljetetaan toiseen Suomessa tai muussa EU:n jäsenvaltiossa olevaan määräpaikkaan, veron perusteeseen lisätään nämä kustannukset tuohon toiseen määräpaikkaan saakka. Määräpaikka selvitetään maahantuontiin liittyvistä rahti- tai muista kuljetusasiakirjoista. Jos määräpaikkaa ei voida muutoin selvittää, määräpaikkana voidaan pitää ensimmäistä lastin purkauspaikkaa. (Verohallinto 2017b.)

#### 4.4 Myynti EU:n ulkopuolelle

Arvonlisäverolain 70§:n 1 momentin 1 kohdan mukaan tavarain myynti on verotonta, kun myyjä tai joku muu hänen toimeksiannostaan kuljettaa tavarain yhteisön eli EU:n ulkopuolelle (AVL 70§). Myynnin verottomuuden edellytyksenä on se, että tavara kuljetetaan EU:n ulkopuolelle ja luovutetaan ostajalle vasta EU:n ulkopuolella. Mikäli kuljetus tapahtuu ostajan toimesta, ei tavaraa saa luovuttaa ostajalle EU:n sisäpuolella, vaan tämän määräämälle itsenäiselle kuljetusliikkeelle. Tavarain pitää siirtyä tulliviranomaisten valvonnassa Suomen tullialueen ulkopuolelle ja siitä on tositteena tulliviranomaisten vahvistama myyjän nimissä tehty tullausilmoitus. Kuljetuksen voi hoitaa itsenäinen kuljetusliike myyjän tai ostajan toimeksiannosta. Tässä verottomuus ei ole riippuvainen ostajan asemasta tai kotipaikasta. Verottomasti voidaan myydä myös silloin, kun ulkomainen elinkeinonharjoittaja noutaa tavarain ja vie sen maasta käyttämättä sitä täällä. (Kallio, ym. 2013, 364; Hakapää ym. 2016, 57–59, 63–66.)

Todisteeksi siitä, että ostaja on ulkomainen elinkeinonharjoittaja, käy kaupparekisteriote tai muu vastaava asiakirja. Myyjän näkökulmasta varmin tapa osoittaa ostajan asema verovelvollisena elinkeinonharjoittajana on se, että ostajalla on voimassa oleva arvonlisäverotunniste. Mikäli arvonlisäverotunnistetta ei ole saatavilla EU:n ulkopuolelta olevalle ostajalle, tulee myyjän varmistua ostajan asemasta muulla tavoin. Muu todistus voi olla esimerkiksi toimivaltaisten veroviranomaisten antama todistus, joka vahvistaa ostajan toiminnan arvonlisäverovelvollisena. (Kallio, ym. 2013, 364; Hakapää ym. 2016, 57–59, 63–66.)

## 5 ARVONLISÄVERON KÄSITTELY PROCOUNTOR-OHJELMASSA

Accountor Finagon Procountor-ohjelma on pilvipalveluna saatava taloushallinnon ohjelmisto, joka on pitkälle automatisoitu. Sähköinen taloushallinnon ohjelma mahdollistaa sen, että manuaalisia työvaiheita voidaan automatisoida ja ilmoituksia voidaan luoda ja lähettää sähköisesti suoraan ohjelmasta, esimerkiksi verottajalle, Katso-tunnuksien avulla. Näin voidaan poistaa päällekkäisiä työvaiheita ja virheiden mahdollisuus pienee, kun tietoja ei tarvitse käsin siirrellä ohjelmasta ilmoitukselle. Toiminta tehostuu, kun kerran tietokoneella ollutta tietoa ei tarvitse välillä siirtää paperille ja tallentaa sitten taas uudelleen. Ostolaskut voidaan tuoda ohjelmaan verkkolaskuina, sähköpostitse tai postitse skannauspalvelun kautta tai manuaalisesti. Kun pankkivaltuutus on tehty, saadaan tiliotteet suoraan pankista ohjelmaan. Toimittajille ja asiakkaille voidaan asettaa oletustiliöintejä ja -asetuksia. Tämä nopeuttaa laskutietojen tuomista ohjelmaan ja kirjanpitoaineiston luomista. Kaikki tositteet ja liitteet voidaan tallentaa sähköisesti suoraan ohjelmaan. (Finago 2018.)

Tässä luvussa on haluttu lyhyesti tuoda esiin, miten kirjanpitosivut löytyvät Procountor-ohjelmasta ja koottu haastattelujen pohjalta kirjausten tekemiseen liittyviä perusasioita ja keskitytty erityisesti kansainvälisen arvonlisäveron kirjauksiin.

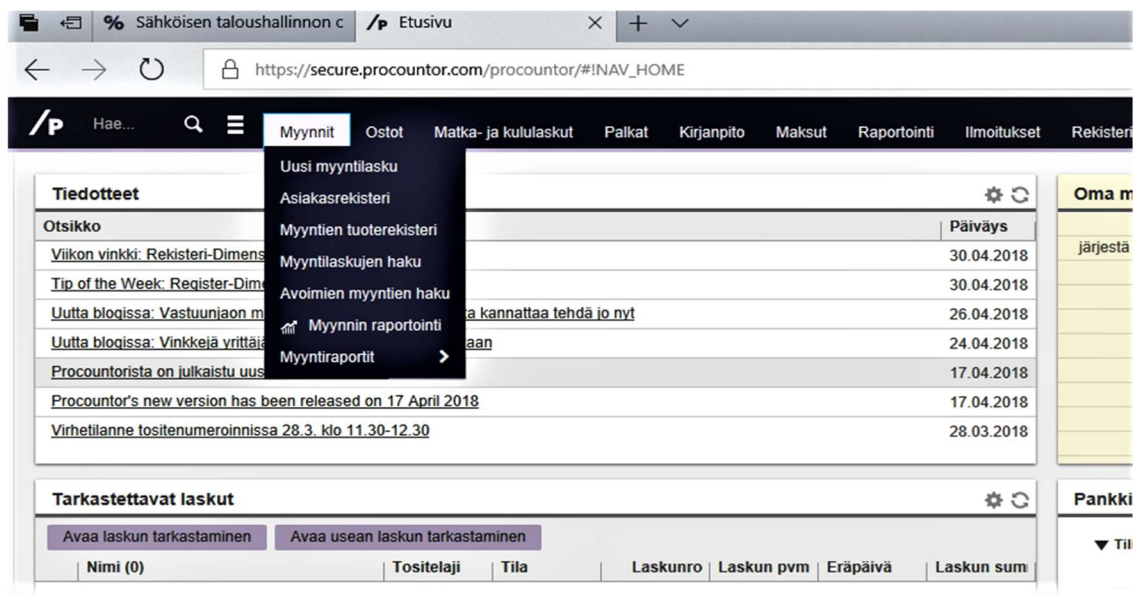
Kansainvälisen kaupan myyntilaskujen kirjanpidossa tulee ottaa huomioon, käydäänkö kauppaa EU:n sisällä vai ulkopuolella olevan ostajan kanssa. Lisäksi tulee huomioida, onko kyseessä käännetyn verovelvollisuuden alainen myynti ja kumpi on arvonlisäverovelvollinen. Onko kyseessä tavaran vai palvelun myynti? Yhteisökaupassa voi kyseessä olla myös kolmikantakauppa. On olemassa myös 0-verokannan alaista liikevaihtoa, jotka kirjataan poikkeavalla tavalla (luku 5.7).

Kun kirjanpitäjä saa eteensä ostolaskun tai tosittien tiliotteelta tehtyyn suoritukseen, hänen ensisijainen tehtävänsä on selvittää, miten laskun kirjanpito tulee hoitaa. Joku muu yrityksessä seuraa enemmän sitä, että kyseinen lasku on aidosti yritykselle kuuluva kulu ja että tuotteet tai palvelut on laskutettu määrällisesti oikein. Kirjanpitäjä tarkistaa laskulta, mille päivälle se on päivätty, löytyvätkö Y-tunnukset tai ALV-tunnus tai miten arvonlisävero on kirjattu. Onko kysymyksessä tavallinen kotimaan ostos, yhteisökauppa vai ostos EU:n ulkopuolelta? Jos on kysymyksessä ulkomaalainen myyjä, tulisi kirjanpitäjän

saada selville, mihin maahan myyjä on rekisteröitynyt tai mikä on myyjän kotipaikka. Toisaalta laskulla voi näkyä myös kansainvälisen kaupan laskumerkintöjä: "ALV 0%", "veroton myynti EU:n ulkopuolelle", "AVL 70\$", "veroton myynti", "VAT 0%, Export of goods" tai "arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 146 art.", "VAT 0%, Intra-community sales of goods". (Kallio, ym. 2013, 365; Verohallinto 2016.)

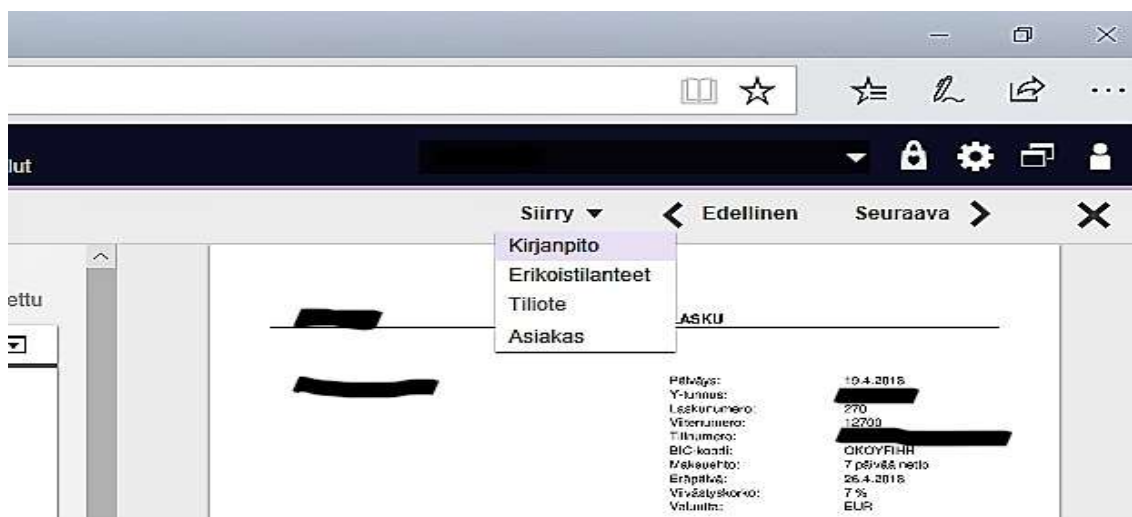
## 5.1 Kirjanpitosivu Procountorissa

Kirjanpitokirjaukset tehdään Procountorissa osto- tai myyntilaskun, tiliotteen tai muiston kirjanpitosivulle. Muistioissa ei muuta sivua olekaan. Muistiot löytyvät etusivun "Kirjanpito"-alasvetovalikosta kohdasta "Muistiotositteiden haku". Myyntilaskut löytyvät etusivun yläpalkin "Myynnit"-alasvetovalikosta kohdasta "Myyntilaskujen haku". Ostolaskut vastaavasti yläpalkin "Ostot"-kohdasta. Kuva 3 on Procountorin etusivulta ja kuvaa myyntilaskujen haun lähtötilannetta.



Kuva 3. Myyntilaskujen haku Procountorissa.

Laskujen kirjanpitosivulle pääsee helposti laskun perussivulta valitsemalla ruudun oikeasta yläkulmasta "Siirry" ja esiin aukeavasta alasvetolaatikosta löytyy vaihtoehtona "Kirjanpito".



Kuva 4. Laskun kirjanpitosivun haku Procountorissa.

Tiliotteen kirjanpitosivulle löytää etusivulta valitsemalla yläreunan palkista "Maksut"-alasetoalistokosta "Tiliotteet ja viitemaksut". Tiliotelistauksessa kirjanpitosivulle pääsee painamalla alleviivattua summaa tai tiliotteen saldoa.

Edellä on esitetty yksi tapa hakea eri tyyppisten tosittien kirjanpitosivut, mutta Procountor-ohjelmassa on myös useita muita tapoja. Ohjelma on erittäin monipuolinen ja tarjoaa hyvin paljon erilaisia mahdollisuuksia porautua eri puolilta ohjelmaa samoille kirjanpitosivuille.

## 5.2 Kansainvälisen arvonlisäveron kirjaaminen Procountorissa

Kun Procountor-ohjelmaan tehdään kirjanpitokirjauksia, ei arvonlisäverotietoja kirjata omana rivinä, vaan pääkirjauksen riville kohtiin ALV%, ALV-status sekä ALV-vähennysoikeus. Ohjelma laskee automaattisesti arvonlisäveron määrän ja kirjaa sen oikealle taseen tilille, kun ALV-laskelma muodostetaan ja veroilmoitus tehdään.

Procountorissa **ALV-status on arvonlisäveron käsittelyssä keskeinen ohjaustieto**. Arvonlisäverojen siirto kirjanpitokirjauksista oma-aloitteisten verojen veroilmoitukselle ei tapahdu kirjanpitotilien mukaan. Kirjanpitovienneillä olevat ALV-% ja ALV-status ohjaavat arvonlisäverotiedot oikeaan kohtaan ALV-laskelmalla. ALV-laskelmalta poimitaan tiedot oma-aloitteisten verojen veroilmoitukselle. (Procountor-ohjekirja 2018b.) Koska Procountor-ohjelmassa kirjanpitokirjausten arvonlisävero nousee automaattisesti ohjelmasta suoraan kuukausittain muodostettavalle ja verokauden mukaan lähetettävälle

oma-aloitteisten verojen veroilmoitukselle, tulee kirjaamisen yhteydessä löytää arvonlisäveroa varten oikea ALV-status.

ALV-status määrää sen, mille oma-aloitteisten verojen veroilmoituksen riville kyseisen oston tai myynnin arvonlisävero kirjautuu. Mikäli kyseessä on muu kuin kotimaan arvonlisävero tulee arvonlisäveroprosentiksi aina kirjata 0%. Kuvassa 5 on näkymä kirjanpitosivulta ja avatussa valikossa ovat kaikki mahdolliset arvonlisäverostatukset. (Procountor-ohjekirja 2018b.)

Kirjanpito: Muistio - Ei tallennettu

Tositteen otsikkotiedot

Nimi\* Tunnus

ALV-tyyppi\* ALV-status\*

Osto Kotimaa

Kirjanpitäjän muistiinpanot

Muistiinpanot laskulta

Tositte yhteensä  
0,00 EUR

Laske yhteenveto

Tositteen kirjanpitoviennit

Tili	Kp-arvo	ALV-%	ALV	Yhteensä	ALV-väh.-%	ALV-tyyppi
<input type="checkbox"/> 8450 Muut hallintokulut	0,00	0%	0,00	0,00	100,00%	
<input checked="" type="checkbox"/> 8450 Muut hallintokulut	0,00	0%	0,00	0,00	100,00%	

Kuva 5. Arvonlisäverostatusvaihtoehdot muistiotositteen kirjanpitosivulla

Procountor-ohjelman ALV-statusoletus on aina "Kotimaa" eli kotimaan kauppa. Kansainvälisessä kaupassa pitää siis aina vaihtaa ALV-status asianmukaiseksi. ALV-tunniste tulee tallentaa laskutietoihin "ALV-tunnus"-kohtaan ja rivitietoihin tulee ALV-prosentiksi 0%. Seuraavissa alaluvuissa 5.3- 5.8 on esitely erilaiset arvonlisäverostatukset, joita Procountor-ohjelmassa on mahdollista käyttää, kun on kyse ulkomaan myyntien tai ostojen kirjauksista. (Procountor-ohjekirja 2018b.)

Jotta saadaan selville ulkomaan kaupan arvonlisäverostatus, tulee saada vastaus seuraaviin kysymyksiin:

- Tehdäänkö kauppaa EU:n sisällä vai ulkopuolella?

- Onko kyseessä tavara vai palvelu?
- Mikä olisi hankinnan arvonlisäverokanta Suomessa?
- Onko kyseessä hankinta, johon ei liity arvonlisäverovelvollisuutta?

Jos ostoihin ei liity arvonlisäverovelvollisuutta, on niille olemassa omat arvonlisäverostatuksensa. EU:n ulkopuolelta maahan tuotuihin tavaraeriin liittyvät kuljetuskulut ja muut tuontitullit ja -maksut tulee käsitellä ”maahantuonti”-arvonlisäverostatuksen avulla, koska ne sisältyvät tuotujen tavaroiden veronperusteeseen.

### 5.3 Yhteisömyyntien arvonlisäverostatukset

Yhteisömyynnin ALV-statusta määritettäessä on ensiksi huomioitava, onko kyseessä tavara vai palvelu. Mahdollisia ALV-statuksia on neljä: ”**EU, yhteisömyynti (tavara)**”, ”**EU, yhteisömyynti (palvelu)**”, ”**0-verokannan alainen liikevaihto**” tai ”**EU, kolmikantakauppa**”. (Procountor-ohjekirja 2018b.) Kuvassa 6 on esitetty mahdolliset arvonlisäverostatukset ulkomaan myyntilaskuille.

Kolmikantakaupan toisen myynnin yhteydessä kirjataan ALV-statukseksi ”EU, kolmikantakauppa”. Tapahtuman veroprosentti (ALV-%) on nolla. Kirjanpitosivulla kirjaukset Per-pääkirjatili ja An-pääkirjatili merkitään yhtä suuriksi, jotta tapahtuma ei vaikuta tulokseen. Nolla-verokannan alaisen myynnin kirjaamisesta on kerrottu enemmän luvussa 5.7.

Yhteisömyyntilaskun kirjauksen yhteydessä on tärkeää, että ostajan ALV-tunniste kirjataan laskun sivulla kohtaan ALV-tunnus, jotta Procountor voi kerätä asiakkaiden yhteisömyyntien tiedot automaattisesti arvonlisäveron yhteenvetoilmoitukselle.



Kuva 6. Myyntilaskujen arvonlisäverostatukset

#### 5.4 Arvonlisäverostatukset EU:n ulkopuolelle tehdyille myynneille

Kuvassa 6 näkyvät myös mahdolliset ALV-statukset Procountorissa EU:n ulkopuolelle myytäessä. Tuolloin ALV-status on joko **"EU:n ulkopuolella"** tai **"0-verokannan alainen liikevaihto"**. Mikäli EU:n ulkopuolelle tapahtuneita myynntejä ei tarvitse ilmoittaa veroilmoituksella, kirjataan ne "EU:n ulkopuolella"- statuksella. Nämä myynnit ovat käytännössä sellaisia tavaramyyntejä, joista on tehty tulli-ilmoitus ja tavarat on kuljetettu EU:n ulkopuolelle. Näihin liittyvän arvonlisäveron maksaa ostaja käännetyin verovelvollisuuden mukaisesti. 0-verokannan alaisen myynnin kirjaamisesta on jäljempänä oma luvunsa (Luku 5.7). Tähän ryhmään kuuluvat mm. palvelujen myynnit EU:n ulkopuolelle. (Procountor-ohjekirja 2018b.)

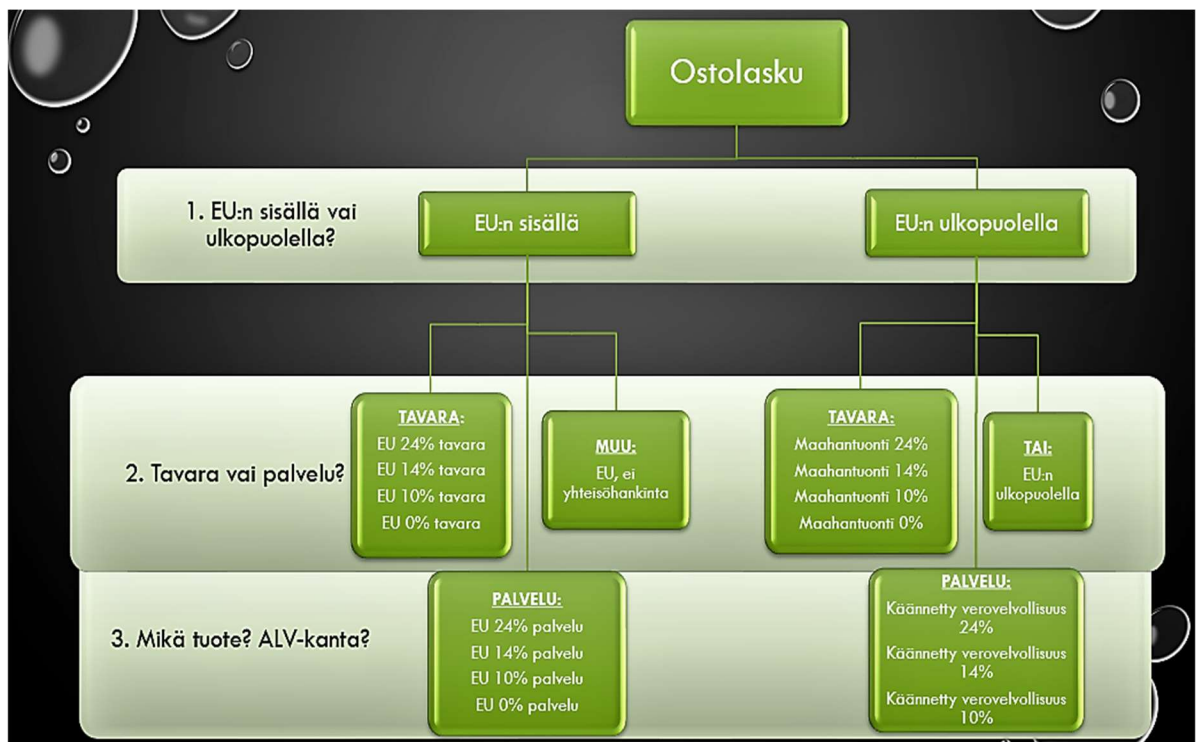
#### 5.5 Yhteisöostojen arvonlisäverostatukset

Kuvassa 7 on esitetty kaikki EU:n sisältä ja EU:n ulkopuolelta tehtyjen ostojen arvonlisäverostatukset. EU:n sisältä tehtyjen ostojen eli yhteisöostojen kirjaamisessa tulee erottaa tavara- ja palveluhankinnat. Lisäksi huomioidaan, mistä tuotteesta on kyse ja mikä

on sen arvonlisäverokanta kotimaassa. Mahdollisia prosenttivaihtoehtoja ovat siis 24%, 14%, 10% tai 0%. Näille kaikille prosenteille on Procountorissa oma ALV-statuksensa (**EU 24% palvelu, EU 14% palvelu, EU 10% palvelu, EU 0% palvelu, EU 24% tavara, EU 14% tavara, EU10% tavara, EU 0% tavara**). Huomionarvoinen asia on, että EU 0% palvelu-statuksella kirjatut viennit eivät näy ollenkaan arvonlisäveroilmoituksella. (Procountor-ohjekirja 2018b.)

Tulee huomata, että vähennysoikeusoikaisu on tehtävä, jos laskulla olevaa arvonlisäveroä ei saa vähentää. Ostolaskun kirjanpitosivulla muutetaan ALV-vähennysoikeus ruutuun 100%:n sijasta 0%. Lisäksi on veroilmoituksen kirjanpitosivulle lisättävä kaksi vientiä, joilla oikaistaan arvonlisäverovelka- ja kulutiliä vähennyskelvottoman arvonlisäveron verran. (Procountor-ohjekirja 2018b.)

Jos yhteisöhankinnasta ei aiheudu verovelvollisuutta Suomessa, kirjataan ALV-statuksiksi **"EU, ei-yhteisöhankinta"**. Tämä tulee kyseeseen silloin, kun laskulla on jo ve-loitettu ostomaan arvonlisävero. Näin voi käydä esimerkiksi työmatkoilla tehtyjen hankin-tojen kanssa. Hankinnat ovat yrityksen kirjanpidossa vähennyskelpoisia kuluja. Mikäli näitä ostoja tulee riittävästi vuoden kuluessa, voidaan laskuilla oleva arvonlisävero ha-kea ulkomaalaispalautuksena takaisin ALVEU-palvelun kautta. (Procountor-ohjekirja 2018b.)



Kuva 7. Ostolaskujen arvonlisäverostatukset

## 5.6 Arvonlisäverostatukset EU:n ulkopuolelta tehdyille ostoille

EU:n ulkopuolelta tehdyt tavaraostot eli maahantuonti kirjataan seuraavilla neljällä arvonlisäverostatuksella: ”**Maahantuonti 24%**”, ”**Maahantuonti 14%**”, ”**Maahantuonti 10%**” sekä ”**Maahantuonti 0%**” (kuva 7). Eri arvonlisäverokannan tuotteille on eri arvonlisäverostatukset ohjelmassa. Arvonlisäverostatus valitaan Suomen arvonlisäverolain mukaan, esimerkiksi yleinen arvonlisäverokanta on 24%, elintarvikkeiden 14%, lääkkeiden ja kirjojen 10% ja lisäksi voi olla vielä joitain 0-verokannan alaisia ostoja.

Jos kyse on arvonlisäverottomasta tuonnista, tulee silloin käyttää Maahantuonti 0% -alv-statusta. Maahantuonti 0% -statuksen käyttäminen ohjaa arvon oma-aloitteisten verojen veroilmoituksella kenttään 310, mutta ei laske arvoa mukaan ilmoituksen kenttään 304 (Liite 4). (Procountor-ohjekirja 2018b.)

EU:n ulkopuolelta tehtyjen palveluostojen kirjaamisessa käytetään arvonlisäverostatusta ”**Käännetty verovelvollisuus 24%**”, ”**Käännetty verovelvollisuus 14%**” tai ”**Käännetty verovelvollisuus 10%**”, jossa prosentti määräytyy jälleen Suomen arvonlisäverokannan mukaan (Procountor-ohjekirja 2018b).

Mikäli EU:n ulkopuolelta tehdään hankintoja, joihin ei liity arvonlisäverovelvollisuutta tullausmenettelyssä, kirjataan niiden arvonlisäverostatukseksi ”**EU:n ulkopuolella**”. (Procountor-ohjekirja 2018b.)

Huomionarvoista on, että on tehtävä vähennysoikeusoikaisu, jos laskulla olevaa arvonlisäveroa ei saa vähentää. Ostolaskun kirjanpitosivulla muutetaan ALV-vähennysoikeus ruutuun 100%:n sijasta 0%. Lisäksi on veroilmoituksen kirjanpitosivulle lisättävä kaksi vientiä, joilla oikaistaan arvonlisäverovelka- ja kulutiliä vähennyskelvottoman arvonlisäveron verran. (Procountor-ohjekirja 2018b.)

## 5.7 Myyntilaskujen 0-verokannan alaisen liikevaihdon kirjaaminen

Mikäli myydään kotimaan ulkopuolelle 0-verokannan alaisia myyntejä, käytetään ”0-verokannan alainen liikevaihto” -statusta, mutta vain sellaisiin myynteihin, jotka eivät jo näy muualla arvonlisäveroilmoituksella. Nämä ALV-tiedot tulevat silloin veroilmoitukselle kohtaan 309 ”0-verokannan alainen liikevaihto” (Liite 4). (Procountor-ohjekirja 2018b.)

Tässä ilmoitetaan sellaiset tavaroiden ja palvelujen **myynnit, joihin liittyvien ostojen arvonlisäveron saa vähentää**. Esimerkkeinä mainittakoon:

- tavarankäytön myynti EU:n ulkopuolelle, esim. Norjaan, Venäjälle tai Manner-Suomesta Ahvenanmaalle
- tavarankäytön myynti asennettuna tai koottuna toisessa EU-maassa
- veroton myynti matkailijoille
- veroton myynti diplomaateille ja kansainvälisille järjestöille
- varastointimenettelyihin liittyvä veroton myynti
- jäsenlehtien painosten veroton myynti yleishyödyllisille yhteisöille
- verottomien vesialusten ja niihin kohdistuvien työsuoritusten myynti
- EU:n alueella tai EU:n ulkopuolella tapahtuva palvelujen myynti, jota ei ilmoiteta kohdassa ”Palvelujen myynnit muihin EU-maihin”, esimerkiksi Ruotsissa tai Norjassa sijaitsevaan kiinteistöön kohdistuvan rakentamispalvelun myynti
- EU:n alueella tai EU:n ulkopuolella tapahtuva tavaroiden myynti, joka verotetaan toisessa EU-maassa tai EU:n ulkopuolella, esimerkiksi tavarankäytön myynti Venäjällä
- tele- ja lähetyspalvelujen sekä sähköisten palvelujen myynti kuluttajalle toisessa EU-maassa. (Verohallinto 2018a.)

## 5.8 Muut ALV-statukset

”**Muu veroton myynti**” kirjataan ALV-statukseksi, kun on kyse sellaisista myynneistä, joiden ostoista ei arvonlisäveroa ole oikeutta vähentää. Näitä ei ilmoiteta ollenkaan arvonlisäveroilmoituksella. (Procountor-ohjekirja 2018b.)

Mikäli toiminnastaan muuten arvonlisäverovelvollinen yritys veloittaa laskullaan arvonlisäverotuksen ulkopuolella olevia palveluita, tulee nämä myynnit kirjata ALV-statuksella ”**Ei ALV-käsittelyä**”. Nämä tiedot eivät tule näkyviin arvonlisäveroilmoitukselle. (Procountor-ohjekirja 2018b.)

## 5.9 Arvonlisäverokäsittely Procountorissa toimittaessa muissa EU-maissa

Edellä kuvattu Procountor-ohjelman arvonlisäverokäsittely sopii yrityksille, jotka ovat Suomessa arvonlisäverovelvollisia. Mikäli yrityksellä on toimintaa myös muissa EU-

maissa, voidaan ohjelmaan kytkeä myös toimintoja, joiden avulla voidaan kirjata myynti- ja ostolaskuja myös toisen EU-jäsenvaltion arvonlisäverokannoilla. Ohjelmasta voidaan ilmoittaa tiedot myös muiden jäsenmaiden veroviranomaisille. (Procountor-ohjekirja 2018b.)

## 6 ESIMERKKITAPAUKSIA

### 6.1 Tiedonhankinta

Olen itse toiminut tilitoimistossa osa-aikaisena työntekijänä joitain vuosia. Minulla on omakohtaisia kokemuksia asiakasyritysten asioiden hoidosta ja lisäksi pienen tilitoimiston työntekijöiden välillä on asiasta käyty keskusteluja. Tutkimustyön aihe on muotoutunut vuosien saatossa ja periaatteessa tutkimuksen pohjatyöt on tehty jo aiemmin. Haastateltavat olivat minulle tuttuja ja heidän taustansa oli jo etukäteen hyvinkin tiedossa.

Tutkimusstrategiaksi valikoitui tapaustudkimus (case study), jossa kerätään yksityiskoh- taista, intensiivistä tietoa yksittäisestä tapauksesta tai pienestä joukosta toisiinsa suhteessa olevista tapauksista. Yksittäistapausta tutkitaan yhteydessä ympäristöönsä eli luonnollisissa tilanteissa ja aineistoa kerätään useita metodeja käyttämällä. Metodeja voivat olla esimerkiksi havainnointi, haastattelut ja dokumenttien tutkimus. (Hirsjärvi, ym. 2007, 130-131.)

Case-tutkimukseen sopii erinomaisesti tutkimusmenetelmäksi puolistrukturoitu haastat- telu. Kysymysten muoto on haastattelussa kaikille sama, mutta haastattelija voi vaihdella kysymysten järjestystä. Puolistrukturoidussa haastattelussa ei vastauksia kuitenkaan ole sidottu vastausvaihtoehtoihin, vaan kysymyksiin voidaan vastata omin sanoin. Menetel- mälle on siis ominaista, että jokin näkökohta on lyöty lukkoon, muttei kaikkia. (Hirsjärvi & Hurme 2001, 47.) Toisena tapana tiedon keräämisessä käytettiin osallistuvaa havain- nointia. Havainnoivalla tutkijalla on rooli case-tutkimuskohteessa, tutkija voi kuulua hen- kilökuntaan tai olla päätöksentekijänä organisaatiossa (Likitalo & Rissanen 1998, 58).

Laadullisella tutkimusmenetelmällä toteutettuun tutkimukseen kelpaa kaikki ihmisen tuottama materiaali, joka kertoo jotakin niistä laaduista, joita ihmiset ovat eläessään ko- keneet. Laadullisen tutkimusmenetelmän tulisi olla emansipatorinen. Tutkimuksen tulisi siis lisätä tutkittavien ymmärrystä asiasta ja näin vaikuttaa myönteisesti heidän ajattelu- ja toimintatapoihin koskien tutkittavaa asiaa. Tutkimushaastatteluun osallistuvat eivät näin ollen ole vain tiedon hankkimisen välineitä, vaan hekin voivat saada jotakin hyödyllistä itselleen haastattelutilanteesta. (Vilka 2005, 100-103.)

Opinnäytetyötä varten tehtiin puolistrukturoituja haastatteluja sähköpostitse, koska työn- tekijät työskentelevät pääasiassa eri paikkakunnilla. Kirjallisiin kysymyksiin oli helpompi

vastata ja vastauksia oli myöhemmin helpompi tutkia, kun ne saatiin kirjallisina. Haastattelukysymykset ovat liitesivuilla (Liite 3). Lisäksi on käyty keskustelua arvonlisäveroon liittyen sekä mahdollisista sudenkuopista, joihin Procountor-ohjelman käyttäjä voi langeta.

Kansainväliseen arvonlisäverotukseen liittyvät lait ja säännökset on koettu kirjanpitäjien keskuudessa haastaviksi ja monimutkaisiksi. Lisäksi Procountor-ohjelma on pitkälle automatisoitu ja on tärkeää ymmärtää, miten ohjelma ”ajattelee” taustalla. Erityisen huomion kohteena on se, miten ohjelma poimii tiedot kirjanpitokirjauksista arvonlisäveroilmoitukselle ja miten arvonlisäverostatuksen valinta tähän vaikuttaa. Työntekijät ovat avoimesti halunneet kertoa, mitkä tekijät ovat olleet heille vaikeita ja missä kohdin on helposti tullut virheitä. Lisäksi on haluttu myös tukea ja tietoa arvonlisäverotukseen liittyvistä muutoksista ja uudistuksista.

Tähän lukuun on kerätty esimerkinomaisesti tilitoimisto X:n kolmen eri asiakasyrityksen (A, B ja C) kansainväliseen arvonlisäveroon liittyviä erityispiirteitä. Näistä on kuvailtu käytännön tilanteita ja ratkaisuja erilaisiin arvonlisäverotilanteisiin. Opinnäytetyön esimerkkyrityksiksi valikoitui kansainvälisen arvonlisäverotuksen kannalta mahdollisimman erilaisia yrityksiä ja tarkoitus oli löytää toimeksiantajan kannalta monipuolisesti aiheeseen liittyviä tilanteita. Haastattelujen avulla saatiin tietoa siitä, mikä on koettu vaikeaksi kirjanpidossa ja, mitkä asiat ovat herättäneet kysymyksiä kansainvälisessä arvonlisäverotuksessa. Arvonlisäverotapauksiin liittyvän tiedonhankinnan haluttiin palvelevan myös tilitoimiston asiakasyrityksiä, jotta löydettäisiin heidän kannaltaan edullisia ratkaisuja arvonlisäverokäsittelyn hoitamiseen.

Esimerkit sisältävät tietoa myös alarajahuojennuksesta (Yritys A). Alarajahuojennus on valtion suoma tuki, josta ei yrittäjillä ole useinkaan tietoa. Kun kirjanpitäjä voi kertoa heille tästä ja hakea heille alarajahuojennuksena veroja takaisin, voidaan tuottaa kirjanpitopalveluihin toivottua lisäarvoa, josta asiakas todella saa rahanarvoisen hyödyn. Tilitoimiston henkilökunta on huomannut, että alarajahuojennuksen laskentaperusteet eivät kaikissa tapauksissa ole kovin selkeät ja siksi virheen mahdollisuus on myös suuri. Joskus asiakkaan alarajahuojennus on jäänyt ensin hakematta ja myöhemmin on todettu, että asiakkaan olikin mahdollisuus saada arvonlisäveron alarajahuojennusta.

Kansainvälinen arvonlisävero näkyy kirjanpidossa ja veroilmoituksilla, joista useimmiten kerätään tiedot alarajahuojennuksen laskemista varten. Alarajahuojennusta lasketta-

essa nämä on kuitenkin huomioitava eri tavalla kuin kotimaan liiketapahtumien arvonlisäverot. Yhteisöhankeintojen arvonlisävero näkyy suoritettuna arvonlisäveron määrässä, mutta se tulee vähentää summasta, kun alarajahuojennusta lasketaan, koska se ei kuulu aidosti yrityksen myynteihin. Toisaalta käännetyn verovelvollisuuden alaiset palvelumyynnit EU:n ulkopuolelle ovat sellaisia myyntejä, että niitä ei oteta liikevaihtona huomioon, kun lasketaan alarajahuojennusta.

Asiakasyrityksillä on ollut messu- ja ostosmatkoja ulkomaille. Siellä tehtyjen matka- ja majoituskulujen sekä muiden vastaavien hankintojen arvonlisäveron saa myös vähentää, kun se tulee arvonlisäverovelvollisen liiketoiminnan käyttöön. Toisessa EU:n jäsenmaassa tehdyistä ostoksista on kerätty arvonlisävero toiseen jäsenvaltioon. Näiden laskujen arvonlisäveron voi hakea takaisin ALVEU-palvelun kautta. Suomen arvonlisäveroilmoituksella vähennyksiä ei näistä missään tapauksessa saa ilmoittaa. Ulkomaisten tositteiden lukeminen on koettu kirjanpitotehtävissä haastavaksi. Arvonlisäveromerkinnot ovat erilaisia ja tositteiden kieli on vierasta.

Yhdellä tilitoimiston asiakasyrityksellä (esimerkki Yritys C) on ollut varasto Virossa ja maahantuonnin hoitaneen huolintaliikkeen laskuilla on veloitettu Viron valtion kantama arvonlisävero. Vähennettävän arvonlisäveron määrä koskee koko maahantuodun erän arvonlisäveron osuutta ja summa on melkoisen suuri jokaisella laskulla. Kirjanpitäjän tulee olla erityisen valppaana, jotta myös kaikkien näiden laskujen arvonlisäverot tulee haettua takaisin ALVEU-palvelun kautta.

Yleisesti on huomattu, että useissa yrityksissä palautukset toisista EU-jäsenvaltioista jäävät hakematta takaisin. Kun kirjanpitäjällä on tietoa ja mahdollisuus nähdä vaivaa palautusten hakemiseen, voidaan saada isoja rahsummia takaisin yrityksen käyttöön. Kun tällaiset kulut voidaan kirjata asianmukaisesti ylös, helpottuu myös palautusten hakeminen huomattavasti.

Esimerkkiyritysten tapauksissa on ollut selvästi havaittavissa, miten vaikeaa on hallita arvonlisäverostatuksia Procountorissa. Palveluostot EU:n ulkopuolelta tulee kirjata "Käännetty arvonlisäverovelvollisuus"-statuksella. Tässä ei voi käyttää "EU:n ulkopuolella" -statusta. Toiseksi, "0-verokannan alainen liikevaihto"-status on saanut nimensä aivan oma-aloitteisten verojen veroilmoituksen mukaisesti. Verottajan ohjesivutkin ovat tässä kohdin hyvin epäselvät ja siellä on kerrottu, mitä tässä muun muassa tulisi ilmoittaa. Ohjesivuillakaan ei ole tyhjentävästi pystytty osoittamaan tämän kohdan sisältöä.

Tarkempi tutkimus osoitti, että tässä tulee ilmoittaa myynnit, joiden ostojen arvonlisäveron saa vähentää, mutta ei kuitenkaan sellaisia myyntejä, jotka on jo ilmoitettu jossain muussa kohdassa veroilmoituksella. Kolmansista maista tehdyt palveluostot kirjataan helposti ALV-statuksella ”EU:n ulkopuolella”, mutta tosiasiansa ne kuuluvat ”0-verokannan alaiseen liikevaihtoon” ja näin ne tulevat näkyviin myös arvonlisäveroilmoitukselle.

## 6.2 Yritys A

Tilitoimisto X:n suomalainen asiakasyritys A tuottaa atk-ohjelmien suunnittelupalvelua kotimaahan sekä Norjaan. Aloittelevan yrityksen liikevaihto on noin 110 000€ / vuosi. Kotimaan liikevaihto on huomattavasti pienempi (noin 10 000 € / vuosi) kuin ulkomaan liikevaihto (100 000€ / vuosi). Tilikausi on kalenterivuosi ja verokausi on kuukausi.

Kun yrityksen immateriaalipalvelumyynti tapahtuu EU:n ulkopuolelle Norjaan, on arvonlisäverovelvollisuus ostajalla, joka on elinkeinonharjoittaja, jolla on kiinteä toimipaikka Norjassa. Kyseessä on käännetyn verovelvollisuuden alainen myynti. Laskuille kirjataan arvonlisäveroprosentiksi 0% ja lisäksi jokin seuraavista merkinnöistä tulisi näkyä laskulla ”ALV 0%”, ”veroton myynti EU:n ulkopuolelle”, ”AVL 70§”, ”veroton myynti” tai ”VAT 0%, ”reverse charged”. (Verohallinto 2016.)

Procountor-ohjelmassa kirjataan arvonlisäveroprosentiksi 0% ja arvonlisäverostatuksiksi ”0-verokannan alainen liikevaihto”.

### **Yritys A:n alarajahuojennus**

Hoitaessaan tehtäviään kirjanpitäjä miettii tilikauden viimeisen kuukauden arvonlisäveroilmoitusta tehdessään, että olisiko asiakasyritys A:lla mahdollisuus alarajahuojennukseen. Hän ottaa esille tuloslaskelman ja tarkistaa, mikä olikaan yrityksen liikevaihto kuuneelta vuodelta. Mikäli kirjanpitäjä ei ole riittävän huolellinen, hän saattaa katsoa vain tuloslaskelmalla näkyvän kokonaisliikevaihdon määrän, joka tässä tapauksessa on 110 000€ ja ajatella, että yritykselle ei kuulu alarajahuojennusta. Tarkemmin asiaa tutkitessa kirjanpitäjä voi kuitenkin todeta, että liikevaihto koostuu sekä ulkomaan että kotimaan myynnistä. Ulkomaan palvelumyynti on käännetyn arvonlisäveron alaista myyntiä. Tätä ei tule ottaa huomioon alarajahuojennusta laskettaessa. Näin ollen asiakasyritys

A:n liikevaihtona otetaan huomioon vain tuo kotimaanmyynnin liikevaihto 10 000€ ja yrityksen on mahdollisuus saada koko suoritettavan ja vähennettävän arvonlisäveron erotus takaisin.

Palvelujen tuottamisesta ei Yritys A:lle ole tullut kovin paljon kuluja. Pienellä yrittäjällä ei tarvitse olla atk-laitteiden lisäksi juurikaan muuta omaisuutta ja muita kuluja kuin palkkakulut. Jälleenmyyntiostoja ei ole ja palkkakuluista ei seuraa vähennettävää arvonlisäveroa. Vähäisistä muista kuluista seuraa vain pieni määrä vähennettävää arvonlisäveroa. Vähennettävän arvonlisäveron määrä on yhteensä noin 400 euroa.

Alarajahuojennusta laskettaessa on huomioitava EU:n ulkopuolelta ostettujen ATK-ohjelmakulujen arvonlisäverokäsittely. Kyseiset palvelut kuuluvat käännetyn verovelvollisuuden alaisiin ostoihin. Ostoista on ilmoitettu myös suoritettavaa arvonlisäveroa. Koska kyseessä ei ole kuitenkaan yrityksen oma myyntisuoritus, niin tätä suoritettavaa arvonlisäveron määrää ei voida laskea myynneistä suoritettavan arvonlisäveron määrään mukaan. Käännetyn arvonlisäveron alaisten ostojen suoritettava arvonlisävero pitää siis vähentää vuoden aikana ilmoitetun suoritettavan arvonlisäveron yhteissummasta. Näistä ostoista saadun vähennettävän arvonlisäveron määrä otetaan mukaan vähennettävän arvonlisäveron yhteissummassa normaalisti.

Kotimaan myynneistä suoritettavaa arvonlisäveroa on 10 000 euron osalta koitunut 2 400 euroa. Nyt asiakasyritys A saa siis takaisin suoritettavan (2400€) ja vähennettävän arvonlisäveron (400€) erotuksen eli noin 2000 euroa alarajahuojennuksena. Tämä on pienyritykselle merkittävä summa. Mikäli liikevaihtona alarajahuojennusta haettaessa olisi vahingossa pidetty yritys A:n koko liikevaihtoa, olisi tämä alarajahuojennus jäänyt kokonaan saamatta takaisin yrityksen käyttöön.

Koska Yritys A:n verokausi on kuukausi ja tilikausi on kalenterivuosi, tehdään alarajahuojennusilmoitus tilikauden viimeisellä veroilmoituksella, joka tässä tapauksessa on ilmoitus kalenterivuoden viimeiseltä kuukaudelta. Kyseessä on siis joulukuun ilmoitus, joka tulee jättää 12. helmikuuta mennessä. Tälle ilmoitukselle kirjataan käsin (315) alarajahuojennukseen oikeuttavan liikevaihdon määrä (joka on tarvittaessa suhteutettu 12 kuukaudelle), (316) alarajahuojennukseen oikeuttavan veron määrä sekä laskemalla saatu lopullinen (317) alarajahuojennuksen määrä.

### 6.3 Yritys B

Tilitoimisto X:n asiakasyritys B tuo elintarvikkeita Norjasta Suomeen sekä myy elintarvikkeita Suomesta Ruotsiin toiselle elinkeinonharjoittajalle.

#### **Elintarviketuonti Norjasta Suomeen**

Norjasta maahantuotavista elintarvikkeista on tehty tullausilmoitus myyjän toimesta. Yritys B saa tullauspäätöksen, josta selviää tuodun elintarvike-erän tullausarvo, joka on riippuvainen tuodun tavaran kauppaa-arvosta. Yritys B tekee tuodusta elintarvike-erästä veroilmoituksen tullauspäätöksen päiväyksen perusteella. OmaVero-ilmoituksella esitetään veronperusteena tullausarvon lisäksi verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut sekä kuljetus-, lastaus-, purkaus- ja vakuutuskustannukset, jotka ovat aiheutuneet tuonnista ja kuljetuksesta Suomessa ensimmäiseen määräraikkaan asti. Näiden kaikkien yhteenlaskettu summa (4166,66€) on siis veronperuste, jonka mukaan arvonlisävero maksetaan. Koska kyseessä ovat elintarvikkeet, on arvonlisäverokanta 14%.

Procountorissa tuodun tavaran tullauspäätöksen kirjanpitosivulle merkitään veronperusteen alv-statukseksi ”Maahantuonti 14%”, ALV-prosentiksi 0% ja ALV-vähennysprosentiksi 100%, jolloin tämän tositerivin tiedot näkyvät veroilmoituksella kolmella rivillä. Koska ALV-vähennysprosentti on 100%, nousee tästä kirjauksesta veroilmoitukselle kyseinen arvonlisäverosumma myös (307) ”Kohdekauden vähennettävä vero”-riville. Veronperuste näkyy kohdassa (310) ”Tavaroiden maahantuonnit EU:n ulkopuolelta” ja suoritettavan veron määrä kohdassa (304) ”Vero tavaroiden maahantuonnista EU:n ulkopuolelta”. Procountor-ohjelma laskee siis automaattisesti ALV-statuksen 14% mukaisen arvonlisäveron määrän ilmoitukselle oikeille riveille, kun on valittu oikea ALV-status, ”Maahantuonti 14%”. Liitesivuilla (Liite 4) on oma-aloitteisten verojen ilmoitus Procountorista, josta voi koodinumeroiden (307, 310 ja 304) avulla katsoa, miten tiedot asettuvat ilmoitukselle.

Tositteelle tehdään kuvan 8 mukaiset kirjaukset: Rahtimaksuja on tullut sekä EU:n ulkopuolelta (70€) että kotimaasta (30€). Rahtikuluna jää tästä kirjauksesta maksettavaksi Maksuliikennetilille 100€. Veronperuste (4166,66€) on kirjattu kahdelle riville, joista toiselle tulee positiivinen summa ja alv-status Maahantuonti 14%. Vastakirjaus tehdään sa-

malle kirjanpitotilille negatiivisella summalla ja ilman ALV-statusta. Näiden kahden vastakirjausviennin (Rivi 3 ja 4) kirjanpitovaikutus on nolla. Procountor kerää näiltä riveiltä vain arvonlisäverotiedot ilmoitukselle. Tulee huomata, että kaikilla muilla riveillä ALV% on nolla, paitsi ”kotimaan rahti”-rivillä, jossa ALV-statuskin on ”Kotimaa”. Tositteiden päivämäärä kirjoitetaan kenttään 1 tullauspäätöksen hyväksymispäivän mukaan ja näin se ohjautuu oikealle kohdekaudelle.

**Tositteen otsikkotiedot**

Nimi\* Tunnus Tosittepv\* 1. 01.01.2018 Kirjauskausi 2018-01

Tullauspäätös ALV-status\* Kotimaa ALV-käsittely FI Kirjanpitäjän muistinpanot Muistinpanot laskulta Tosite yhteensä 0,00 EUR

Palvelujakson alkupvm Tositteiden vaikutusaika Vientiselite  Kopioi tositteen nimestä

Laske yhteenveto

**Tositteen kirjanpitoviennit**

Tili	Kp-tili	ALV-%	ALV	Yhteensä	ALV-väh.-%	ALV-status	Vientiselite
<input type="checkbox"/> 2880 Maksuliikennetili	-100,00	0%	0,00	-100,00	100,00%		
<input type="checkbox"/> 4290 Rahdit, huolinta ja muut hankint	70,00	0%	0,00	70,00	100,00%	EU:n ulkopuolella	Liitten mukaan, Rahti Kiinasta 70%, EU:n ulkopuolella
<input type="checkbox"/> 4290 Rahdit, huolinta ja muut hankint	4 166,66	0%	0,00	4 166,66	100,00%	Maahantuonti 24%	Liitten mukaan, liitettävä alv maahantuonnista, sis. tullimaksun
<input type="checkbox"/> 4290 Rahdit, huolinta ja muut hankint	-4 166,66	0%	0,00	-4 166,66	100,00%		Liitten mukaan, liitettävä alv maahantuonnista, sis. tullimaksun
<input type="checkbox"/> 4290 Rahdit, huolinta ja muut hankint	24,19	24%	5,81	30,00	100,00%	Kotimaa	Liitten mukaan, Rahti Kiinasta 30%, Suomen alvin alla

Kuva 8: Ostolaskun ”Maahantuonnin arvonlisäveron” ja rahdin käsitteleminen kirjanpitosivulla (Procountor 2018c).

## Myynti Suomesta Ruotsiin

Yritys B myy myös elintarvikkeita Ruotsiin. Kyseessä on EU:n sisällä tehtävä yhteisömyynti, joten näistä myynneistä pitää tehdä kuukausittain arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus. Ilmoituksen jättöpäivä on myyntikuukautta seuraavan kuun 20. päivä. Procountor kerää tiedot asiakkaittain automaattisesti ja ilmoituksen voi myös lähettää suoraan ohjelmasta Katso-tunnuksien avulla. Procountorissa laskun sivulla pitää olla kirjattuna asiakkaan ALV-tunnus, sille osoitetussa ruudussa. Mikäli yhteisömyyntiä ei ole ollut kyseisen kalenterikuukauden aikana, ei ilmoitustakaan tarvitse tehdä.

Procountorissa yritys B:n elintarvikkeiden myynti kirjataan ALV-statuksella ”EU, yhteisömyynti (tavara)”. Tästä kirjauksesta arvonlisäverotieto nousee ALV-ilmoitukselle kohtaan

311”Tavaran myynti muihin EU-maihin”. Arvonlisäveroa ei tule tästä maksettavaksi, koska yhteisömyyntiin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Ostaja ilmoittaa ja tilittää näistä arvonlisäveron kulutusmaahan Ruotsiin.

Yhteisömyyntilaskulla tulee olla tieto siitä, että myynti on käännetyn verovelvollisuuden alainen. Arvonlisäveroprosentti on nolla ja lisäksi esimerkiksi maininta "VAT 0% tai Intra-community sales of goods". Sekä myyjän että ostajan ALV-tunniste tulisi myös näkyä laskulla.

#### 6.4 Yritys C

Tilitoimisto X:n asiakasyritys C tuo tavaraa Kiinasta Suomeen. Tavaran maahantuonti tapahtui aiemmin ensin Viroon, jossa ulkopuolinen elinkeinonharjoittaja omistaa varaston. Varastointiyritys hoiti varastokirjanpidon ja tuotteiden lähetyksen Suomeen. Tuotteita ei myyty Viroon, vaan siellä ne ainoastaan varastoitiin väliaikaisesti. Koska tämä järjestely on koettu hankalaksi arvonlisäverotuksen suhteen, on varasto haluttu siirtää Suomeen, kun nyt vuoden 2018 alussa Suomessa maahantuonnin arvonlisäveron käsittelykin muuttui. Toinen vaihtoehto olisi ollut, että yritys olisi hakenut luvan väliaikaiseen varastointimenettelyyn. Tämäkin koettiin hankalaksi, koska tuote erät olivat suuria ja asiakkaille ne toimitettiin pienemmissä erissä. Näin ollen maahantuotuja tavaroita ei olisi voitu säilyttää väliaikaisessa varastointimenettelyssä avaamattomina. Toisaalta maahantuonnin yhteydessä ei aina ollut myöskään tiedossa seuraavaa sijoituspaikkaa Suomessa, jotta maahantuonnin olisi voitu katsoa tapahtuneen Suomeen.

Kun yritys C:n maahantuonti tapahtui Kiinasta ensin Viroon, huolintaliike keräsi tullimaksut ja Viron arvonlisäveron. Tämä oli hankala järjestely, koska Yritys C ei voinut saada heti maahantuontiestosta vähennettävää arvonlisäveroa takaisin. Verot haettiin takaisin ulkomaalaispalautuksena ALVEU-palvelusta. Koska palveluun voi tehdä palautushakemuksen vähintään kolmen kuukauden jaksoissa ja lisäksi hakemuksen käsittelyyn meni yli 4 kuukautta, kesti usein harmillisen pitkään saada palautus tilille ja takaisin yrityksen käyttöön.

Yritys C:tä ei vaadittu rekisteröitymään Viroon arvonlisäverorekisteriin, koska yritys ei myynyt tuotteita Viroon. Kun Yritys C:n omia tuotteita siirrettiin Suomeen myyntiä varten, piti veroilmoituksella ilmoittaa nämä yhteisöhankintana. Käytännössä mitään ei siis ostettu, mutta omat tuotteet vain siirrettiin jäsenvaltiosta toiseen. Tämän jälkeen tuote oli

fyysisesti Suomessa ja se myytiin normaalisti kotimaan myyntinä Suomen arvonlisäverokannalla.

Tilitoimisto X on halunnut informoida Yritys C:tä maahantuonnin arvonlisäveroilmoittamisen muutoksista. Asiakasyritys C kiinnostui asiasta, koska tuoteostojen rahoittaminen helpottuisi huomattavasti, kun arvonlisäveroa ei tarvitsisi etukäteen maksaa. Nyt yritys tuo tavaransa suoraan Kiinasta Suomessa sijaitsevaan varastoon. Tullauspäätöksen saatuaan Yritys C ilmoittaa veronperusteen mukaisen määrän arvonlisäveroilmoituksellaan ja saa samalla ilmoituksella ilmoittaa myös ostojen vähennettävän veron. Käytännössä ei veroa tarvitse siis ollenkaan maksaa. Lisäksi maahantuodut tavarat on mahdollista myydä heti, parhaimmassa tapauksessa jo ennen kuin veroilmoitustakaan on ehditty tehdä.

## 6.5 Oppaan laatiminen

Pienessä tilitoimistossa voi eteen tulla yllättäviä tilanteita, esimerkiksi työntekijän sairautumisen yhteydessä, eikä vanhoilla työntekijöillä aina ole riittävästi resursseja kouluttaa ja ohjata uutta henkilökuntaa. Oppaasta työntekijät voivat löytää nimenomaan asiakasyrityksiin liittyviä yksityiskohtaisia tietoja nopeasti. Opinnäytetyössä asiaa oli paljon ja oppaassa se on nyt tiivistetty pienempään pakettiin. Tarkoitus oli löytää olennaisimmat asiat ja saada teoriatieto käytännöllisempään muotoon. Kansainvälinen arvonlisäverotus on todella laaja aihepiiri ja tiedon etsiminen muualta olisi hidasta ja se on usein tapauskohtaisesti tulkittavaa. Opas lähtee arvonlisäveron kirjaamisessa eri suunnasta kuin Procountorin ohjesivuilla oleva ohjeistus. Se on kirjoitettu kirjanpitäjän näkökulmasta ja käytännönläheisesti. Kun kirjanpitäjä saa eteensä ulkomaisen laskun, opas ohjaa kirjanpitäjää askel askeleelta eteenpäin kirjausten tekemisessä.

Opas lähtee liikkeelle niistä kysymyksistä, mistä kirjanpitäjänkin täytyy lähteä ostolaskutositteiden kirjaamisessa:

- Mistä löytyy lasku tai tosite Procountorissa?
- Mistä löytyy tositteen kirjanpitosivu?
- Mitä tietoja laskulta pitää hakea ja löytyä?
- Kuka on ostaja tai myyjä?
- Onko liikeyumppanilla ALV-tunnistetta?
- Mistä maasta liikeyumppani on kotoisin?

- Kotimaan kauppa, yhteisökauppa vai EU:n ulkopuolinen kauppa?
- Mikä on arvonlisäveroprosentti laskulla?
- Kuka on arvonlisäverovelvollinen?
- Mikä on oikea arvonlisäverostatus?
- Saako arvonlisäveron vähentää?
- Mitä ilmoituksia tulee tehdä ja milloin?
- Mistä voi hakea arvonlisäveropalautuksia?

Oppaassa on mukana poimintoja opinnäytetyöstä lähinnä myyntilaskujen tekoon liittyen. Procountorin arvonlisäverostatukset ovat myös kattavasti esiteltyinä opinnäytetyössä, joten se luku on kopioitu lähes sellaisenaan oppaaseen samoin asiakasyritysten esimerkkitapaukset. Loppuun on lisätty vielä tietoisku ALVEU-palvelun käytöstä, alarajahuojennuksen hakemisesta sekä tila muistiinpanoille.

Opinnäytetyö ja opas on haluttu antaa tilitoimiston työntekijöiden luettavaksi ja arvioitavaksi, ja opasta on muokattu myös heidän palautteensa johdosta. Opasta voidaan tarvittaessa vielä muokata, kun sitä ehditään enemmän tilitoimistossa käyttämään työtehtävien mukaisesti. Lisäksi sitä voidaan myöhemminkin päivittää verottajan muutoksien mukaan, jotta se säilyy tiedoiltaan ajantasaisena.

## 7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Opinnäytetyön tarkoitus oli luoda tilitoimiston kirjanpitäjille selkeä ohjeistus kansainvälisen arvonlisäveron kirjaamiseen Procountor-ohjelmassa. Haluttiin tukea voimassa olevia käytäntöjä ja löytää lakipohjaista tietoa asiakasyritysten kansainvälisten arvonlisäverokirjausten ja ilmoitusten tekoon.

Tutkimusmenetelmänä käytettiin osallistuvaa havainnointia sekä puolistrukturoitua haastattelua. Kokemuksia ja tietoa kerättiin yrityksessä toimineilta kirjanpitäjiltä. Empiiristä osaa tukevaa teorian tietoa kerättiin alan ammattikirjallisuudesta ja arvonlisäverolaista ja muualta verottajan, EU-komission sekä tullin virallisilta sivuilta. Luotettavien lähteiden löytäminen oli melko helppoa ja kirjojen kirjoittajien joukossa oli kokeneita ja tunnettuja kirjanpitoalan henkilöitä. Osa lähteistä oli muun muassa kauppakamarin tuotantoa. Tietojen kerääminen verottajan ja tullin lähteistä on opinnäytetyössä haastavaa, kun ei olisi suotavaa ottaa aivan sanasta sanaan lainauksia. Joissain tapauksissa se oli kuitenkin välttämätöntä, jottei tieto vääristynyt.

Osa lähteistä oli jo hieman vanhempaa tuotantoa ja näiden osalta pyrittiin olemaan erityisen tarkkoja, jottei vanhentunutta tietoa ja aiemmin käytössä ollutta verotuskäytäntöä pääsisi opinnäytetyöhön mukaan. Toisaalta osa opinnäytetyöhön poimituista tiedoista oli niin tuoreita, ettei niistä vielä löydy paljon käytännön tietoa ja kokemuksia, joista voisi kirjoittaa. Tuoreimmatkin muutokset haluttiin kuitenkin tuoda opinnäytetyöhön, jotta kirjanpitäjillä olisi mahdollisuus jo alustavasti saada tietoa ja tutustua tuleviin muutoksiin. Opinnäytetyössä olisi ollut eduksi, mikäli haastateltavia henkilöitä olisi ollut enemmän, mutta toisaalta otos oli kattava, kun kaikkia tilitoimiston työntekijöitä oli mahdollisuus haastatella ja jokaisella oli mahdollisuus tuoda mielipiteensä esiin.

Opinnäytetyön aiheeksi valikoitui tilitoimistossa hyvin käytännönläheinen aihe. Arvonlisäverokirjaukset ovat kirjanpitäjän perustehtäviä. Mikäli kirjanpitäjä ei tunne riittävän hyvin arvonlisäveroilmoituksen täyttämisperusteita, on lähes mahdotonta tehdä kirjauksia Procountor-kirjanpito-ohjelmaan. Ohjelmassa käytetyt arvonlisäverostatukset noudattavat pitkälti samoja nimikkeitä kuin veroilmoituksessakin on käytetty. Arvonlisäveroilmoituksen täyttöohje olisikin hyvää oheisluettavaa jokaiselle kirjanpitäjälle. Yllättävän usein kirjanpitäjä kuitenkin joutuu etsimään tietoa ja todella pohtimaan kansainvälisen arvonlisäveron osalta, että miten se tulisi kirjata ja ilmoittaa veroilmoituksella. Haasteellisimmaksi kohdaksi veroilmoituksella osoittautui ”nollaverokannan alainen liikevaihto”-kohta.

Verottajan ohjeessa on lueteltu vain esimerkkejä siitä, mitä tässä kohdassa muun muassa kuuluu ilmoittaa.

Teoria osuuteen on haettu tietoa erityisesti tähän veroilmoituksen kohtaan liittyen ja selvisi, että tässä tulee ilmoittaa nimenomaan sellaiset myynnit, joihin liittyvien ostojen arvonlisäveron voi vähentää. Lisäksi on tietysti huomioitava, ettei tässä ilmoiteta sellaisia myyntejä, jotka näkyvät jo muualla veroilmoituksella. Esimerkiksi kolmansiin maihin myydyt palvelut kuuluvat arvonlisäverostatuksen ”0-verokannan alaiseen liikevaihtoon” ja sitä ei voi siis kirjata vain ”EU:n ulkopuolella” arvonlisäverostatuksella.

Opinnäytetyö toi, ainakin kirjoittajalle, vahvempaa tietoa ja varmuutta työntekoon. Tuntuu hyvältä, että kirjanpitäjänä voi tarjota asiakasyrityksille varmaa ja lakeihin perustuvaa tietoa. Toisten yritysten asioita hoitaessaan vastuuntuntoinen kirjanpitäjä haluaisi aina saada varmuuden siitä, että kirjaukset ja ilmoitukset on varmasti tehty ajallaan, asianmukaisesti ja oikein. Tutkimuksessa oli tärkeää se, että esiin tuli sellaista hiljaista tietoa, jota yrityksen työntekijöiltä löytyy ja joka nyt saatiin kaikkien työntekijöiden ulottuville. Virheistä oppii ja kantapään kautta opittua tietoa tuotiin myös esille tässä opinnäytetyössä. Ei ole esimerkiksi itsestään selvää, että kun yritys siirtää omia tavaroitaan EU-maasta toiseen, tulee nämäkin ilmoittaa veroilmoituksella yhteisöhankeintana ”EU 24% (tavara)”-arvonlisäverostatuksella, aivan kuin ne olisi ostettu joltain muulta. Maksettavaa veroa ei tietenkään tule, koska nämä ovat myös vähennyskelpoisia arvonlisäveroja.

Kun tutkimustyön aikana selvisi oppaan perusidea, siitä oltiin tilitoimiston työntekijöiden keskuudessa heti innostuneita ja se koettiin hyödylliseksi. Opas lähtee kirjaamisessa tavallaan eri suunnasta kuin Procountorin ohjesivut ja siinä tulee esille nimenomaan kirjanpitäjän näkökulma. Jo nyt on tullut eteen käytännön tilanteita, joissa on ollut hyötyä opinnäytetyössä ja oppaassa esiin tulleista tiedoista. Esimerkiksi EU:n ulkopuolelta ostetut palvelut kuuluvat pääsääntöisesti ”Käännetty verovelvollisuus x%”-statuksen piiriin. Mikäli se kirjataan statuksella ”EU:n ulkopuolella”, se ei tule lainkaan näkyviin veroilmoitukselle.

Case-tutkimuksena toteutettu opinnäytetyö ja sen myötä syntynyt opas palvelevat nyt ensisijaisesti toimeksiantajayritystä. Toimeksiantaja toteaa lausunnossaan, että opasta voidaan käyttää käytännön tilanteissa. Lisäksi sitä tullaan jatkossa päivittämään tarvittaessa verotuskäytäntöjen muuttuessa. Kansainvälistä kauppaa käyvät yritykset voivat saada vinkkejä arvonlisäverojen kirjaamiseen ja ilmoituskäytäntöihin kolmen esimerkkirytyksen malleista.

Procountor-ohjelman kehittämiseenkin löytyy varmasti vinkkejä. Procountorin ohjesivuilla voisi panostaa kirjanpitäjän kannalta selkeämpään esitystapaan, kun kerrotaan arvonlisäverostatuksista. Itse olen ihmetellyt sitä, että ohjesivuilla ei ole korostettu arvonlisäverotuksen merkitystä riittävästi. Ilman arvonlisäverostatusta ei veroilmoitukselle tule mitään arvonlisäverotietoja. Arvonlisäverotus on niin tärkeä ohjaustieto Procountorissa, että se tulisi mainita talonkorkuisin kirjaimin jokaisella ohjesivulla ensimmäisenä aina, kun puhutaan arvonlisäverosta jotakin. Sama tieto tulisi olla esillä aina koulutustilaisuuksissa. Näin voitaisiin varmistaa, että jokaisella käyttäjällä on riittävä tieto asiasta. Liian usein sitä ei voi mainita.

Opinnäytetyön tietopohjasta jaettiin myös asiakasyrityksille tietoa, muun muassa maahantuonnin arvonlisäverotuksen ilmoituskäytännön muutoksista. Tämän avulla asiakas voi nyt muuttaa toimintatapojaan ja saada helpotusta maahantuonnin rahoituksen järjestämiseen. Yrityksen ei tarvitse nyt käytännössä etukäteen maksaa arvonlisäveroa maahantuoduista tavaroista kuten aiemmin on tapahtunut. Nyt suoritettavan arvonlisäveron voi yhtäaikaan myös vähentää samalla ilmoituksella. Tämä tieto verottajan ilmoituskäytännön uudistuksesta otettiin asiakasyrityksessä ilolla vastaan. Toisaalta kirjanpitäjien työ muuttui uudistuksen myötä haastavammaksi, sillä veronperusteen laskemiseksi tulee tarkasti kerätä kaikki laskut ja maksut, jotka liittyvät maahantuotavaan tavaraeraan ja sen kuljetukseen Suomessa ensimmäiseen varastointikohteeseen saakka.

Uudelle työntekijälle voi antaa jatkossa oppaan tueksi kirjausten tekemiseen. Koko opinnäytetyön lukeminen on puuduttavaa, mutta tarvittaessa sisällysluettelon kautta löytää nopeastikin tarvitsemansa tiedon kansainväliseen arvonlisäverotukseen liittyen. Tätä voi hyödyntää erityisesti silloin, kun haluaa vahvistusta tilitoimiston asiakkaiden kirjanpitoon liittyvissä kansainvälisissä arvonlisäverokysymyksissä.

Jatkotutkimusta voisi vielä tehdä yhteisökaupan arvonlisäverokäytännön tulevista muutoksista. EU-komission päätöksiä tähän liittyen on luvassa lisää vuoden 2018 aikana ja uudistuksen on arvioitu olevan valmis vasta vuonna 2022.

## LÄHTEET

Arvonlisäverolaki 5. luku (29.12.1994/1486). Myynti ja yhteisöhanhinta Suomessa. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4vero-laki#L3P17>.

Arvonlisäverolaki 6. luku (29.12.1994/1486). Kansainväliseen kauppaan liittyvät verottomuudet. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4vero-laki#L3P17>.

AVL 1 § (30.12.1993/1501). Arvonlisäverolain yleinen soveltamisala. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4vero-laki#L3P17>.

AVL 8a-8d § (8.10.1999/940),(16.7.2010/686),(27.6.2014/507). Verovelvollisuus. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4vero-laki#L3P17>.

AVL 17 § (30.12.2010/1392). Tavarahan ja palvelun myynti. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4vero-laki#L3P17>.

AVL 26 a § (29.12.1994/1486). Tavarahan yhteisöhanhinta. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4vero-laki#L3P17>.

AVL 64 § (13.11.2009/886). Palvelun myynnin yleissäännökset. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4vero-laki#L3P17>.

AVL 64-69 § (13.11.2009/886),(27.6.2014/505),(9.12.2016/1064). Palvelun myynnin säännökset. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4vero-laki#L3P17>.

AVL 70 § (29.12.1994/1486). Kansainväliseen kauppaan liittyvät verottomuudet, Tavaroiden myynti. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4vero-laki#L3P17>.

AVL 72 § (13.11.2009/886). Palvelun myynti. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4vero-laki#L3P17>.

AVL 72 b § (29.12.1994/1486). Tavarahan yhteisömyynti. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4vero-laki#L3P17>.

AVL 72 I § (29.12.1995/1767). Väliaikaiseen varastointiin ja varastointimenettelyihin liittyvät verottomuudet. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4verolaki#L3P17>.

AVL 86 § (29.4.2016/305). Tavarahan maahantuonti, Veron suorittamisvelvollisuus. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4verolaki#L3P17>.

AVL 93 § (29.12.1994/1486). Veron peruste. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4verolaki#L3P17>.

AVL 102 a § (29.12.1995/1767). Vähennettävä vero, yleinen vähennysoikeus. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4verolaki#L3P17>.

AVL 147 § (9.9.2016/773). Yleinen verotusmenettely ja muutoksen haku. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4verolaki#L3P17>.

AVL 209 c § (29.6.2012/399). Laskut ja muut tositteet. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4verolaki#L3P17>.

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

EU-komissio 2017. Lehdistötiedote. Euroopan komissio ehdottaa EU:n alv-järjestelmän kauaskantoista uudistamista. Viitattu 12.4.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-17-3443\\_fi.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3443_fi.htm)

EUR-LEX 2014. ”Ennakkoratkaisupyyntö — Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä — Direktiivi 2006/112/EY — 44 artikla — Palvelujen vastaanottajan kiinteän toimipaikan käsite — Paikka, jossa palvelut katsotaan suoritetuiksi verovelvollisille — Yhteisöliiketoimi”. Viitattu 19.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?qid=1526730730862&uri=CELEX:62012CJ0605>

Euroopan neuvoston direktiivi 2006/112/EY. Annettu 28.11.2006. yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://publications.europa.eu/fi/publication-detail/-/publication/4db87583-fe2b-11e3-831f-01aa75ed71a1/language-fi>

Euroopan neuvoston direktiivi ehdotus 2006/112/EY Hyväksytty 14.10.2010. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <http://eur-lex.europa.eu/procedure/FI/199535?qid=1521285391118&rid=1>

Euroopan Neuvoston täytäntöönpanoasetus 282/2011. Ehdotus annettu Brysselissä 1.12.2016. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://publications.europa.eu/fi/publication-detail/-/publication/f624f44e-b7b1-11e6-9e3c-01aa75ed71a1/language-fi/format-PDF/source-67081857>

Euroopan Unioni 2018. Euroopan unionin kotisivut europa.eu. Viitattu 20.3.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa [https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries\\_fi](https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries_fi)

EU-uutiset.fi. 2017. Verkkolehti Euroopan Unionin päätöksenteosta. Viitattu 5.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.eu-uutiset.fi/2017/10/04/euroopan-komissio-ehdottaa-perusteellisia-muutoksia-eun- Alv-verotukseen/>

Finago 2018. Sähköinen taloushallinto. Viitattu 6.4.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://finago.com/fi/taloushallinto/sahkoinen/>

Hakapää, S.; Huhtala, H.; Johansson, A.; Lindholm, M. & Paavolainen J. 2016. Kansainvälinen arvonlisäverotus. Helsinki: Helsingin Kamari Oy.

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2001. Tutkimushaastattelu. Helsinki: Helsinki University Press ja tekijät.

Hirsjärvi, S.; Remes, P. & Sajavaara, P. 1997. Tutki ja kirjoita. 13., osin uudistettu painos. Helsinki: Tammi.

Kallio, M.; Nielsen, A.; Ojala, M. & Säskilahti, J. 2013. Arvonlisäverotus 2013. KPMG. Helsinki: Edita.

Likitalo, H. & Rissanen, R. 1998, Tutkimusmenetelmät -Menetelmätietoutta tradenomiopiskelijoille. Opetusmoniste. Kuopio: Pohjois-Savon Ammattikorkeakoulu.

Procountor-ohjekirja 2018a. Arvonlisävero/ EU-maiden arvonlisäverotunnisteet. Viitattu 6.4.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <http://support.procountor.com/fi/arvonlisavero/eu-maiden-arvonlisaverotunnisteet.html>

Procountor-ohjekirja 2018b. Arvonlisäveron käsittely Procountorissa. Viitattu 6.4.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <http://support.procountor.com/fi/arvonlisavero/arvonlisaveron-kasittely-procountorissa.html>

Procountor-ohjekirja 2018c. Maahantuonnin arvonlisäveron ja rahdin käsittely Procountorissa. Viitattu 13.4.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <http://support.procountor.com/fi/arvonlisavero/maahantuonnin- Alv.html#esimerkki-maahantuonnin-arvonlisaveron-kirjaamisesta>

Procountor-ohjelma 2018. Viitattu 1.5.2018. Käyttäjä-tunnuksen ja kirjautumisen vaativa ohjelmistosivu. Saatavilla sähköisesti osoitteessa [https://secure.procountor.com/procountor/#!NAV\\_SEARCHTITO](https://secure.procountor.com/procountor/#!NAV_SEARCHTITO)

STT Viestintäpalvelut Oy 2016. STT-INFO. Intrum Justitia Oy 15.2.2016. Viitattu 4.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.sttinfo.fi/tiedote/ulkomaille-maksetut-alvit-makaavat-yritysten-kirjanpidossa?publisherId=3328&releaseId=41055802>

The Publications Office of the European Union (Publications Office) 2018. EU-julkaisut. Julkaistu 22.8.2013. Viitattu 20.3.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://publications.europa.eu/fi/publication-detail/-/publication/0adbf814-53a0-4350-a18f-ad8c168baa2a>

Tomperi, S. 2013. Kehittyvä kirjanpito taito. Helsinki: Edita.

Tulli 2018a. Viitattu 17.3.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa [http://tulli.fi/documents/2912305/3740196/Ilmoitusmenettely\\_alv.pdf/e18a6bd5-43a1-411e-acba-ca63ab8e8a31/Ilmoitusmenettely\\_alv.pdf.pdf](http://tulli.fi/documents/2912305/3740196/Ilmoitusmenettely_alv.pdf/e18a6bd5-43a1-411e-acba-ca63ab8e8a31/Ilmoitusmenettely_alv.pdf.pdf)

Tulli 2018b. Viitattu 16.3.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <http://tulli.fi/intrastat/kuka-on-intrastat-tietojen-ilmoittaja>

Tulli 2018c. Viitattu 17.3.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <http://tulli.fi/tietoa-tullista/tullin-toiminta/eu-n-tulli-ja-veroalue>

Verohallinto 2010. Palvelujen ulkomaan kaupan arvonlisäverotus. Viitattu 12.4.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen-ulkomaankaupan-arvonlisavero/>

Verohallinto 2013. Arvonlisäveron palauttaminen suomalaiselle elinkeinonharjoittajalle muista EU-maista. Viitattu 28.2.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48309/arvonlisaveron-palauttaminen-suomalaise2/>

Verohallinto 2016. Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa. Viitattu 17.3.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48090/laskutusvaatimukset\\_arvonlisaverotukses3/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48090/laskutusvaatimukset_arvonlisaverotukses3/)

Verohallinto 2017a. Arvonlisäveron alarajahuojennus. Viitattu 28.2.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48634/arvonlisaveron\\_alarajahuojennu4/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48634/arvonlisaveron_alarajahuojennu4/)

Verohallinto 2017b. Maahantuonnin arvonlisäverotus. Viitattu 24.3.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan\\_arvonlisaverotus/maahantuonnin-arvonlisavero/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/maahantuonnin-arvonlisavero/)

Verohallinto 2018a. Oma-aloitteisten verojen ilmoittaminen – yksityiskohtaiset ohjeet 2018. Viitattu 12.4.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/tayttoohjeet/oma-aloitteisten-verojen-ilmoittaminen--yksityiskohtaiset-ohjeet-2018/>

Verohallinto 2018b. OmaVero. Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus. Viitattu 6.4.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://omavero.vero.fi/#19>

Verohallinto 2018c. Uutiskirje. OmaVerossa näkyy tullin vertailutieto maahantuonneista. Viitattu 3.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <http://verofi.mailpv.net/archive/show/2470122>

Vilka, H. 2005. Tutki ja kehitä. 1.-3. painos 2009. Helsinki: Tammi.

Äärilä, L. & Nyrhinen, R. 2013. Arvonlisäverotus käytännössä. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

## Liite 1. EU:n tulli- ja veroalue. (Tulli 2018a)

EU-maat ja niiden alueet	kuuluu EU:n tullialueeseen	kuuluu EU:n veroalueeseen
Alankomaat (Euroopassa sijaitsevat alueet)	kyllä	kyllä
Belgia	kyllä	kyllä
Bulgaria	kyllä	kyllä
Espanja	kyllä	kyllä
-- Kanariansaaret	kyllä	ei
-- Ceuta ja Melilla	ei	ei
Irlanti	kyllä	kyllä
Italia	kyllä	kyllä
-- Livigno ja Campione d'Italia	ei	ei
-- Lugano-järven Italialle kuuluvat vesialueet	ei	ei
Itävalta	kyllä	kyllä
Kreikka	kyllä	kyllä
-- Agio Óros	kyllä	ei
Kroatia	kyllä	kyllä
Kypros	kyllä	kyllä
-- Kyproksen pohjoisosa	ei	ei
Latvia	kyllä	kyllä
Liettua	kyllä	kyllä
Luxemburg	kyllä	kyllä
Malta	kyllä	kyllä
Portugali	kyllä	kyllä
Puola	kyllä	kyllä
Ranska	kyllä	kyllä
-- merentakaiset departementit Guadeloupe, Ranskan Guyana, Martinique, Reunion, Mayotte	kyllä	ei
-- muut merentakaiset alueet Saint Pierre-et-Miquelon sekä Uusi Kaledonia, Wallis ja Futunasaaret, Ranskan Polynesia, Ranskan territoriot Australaasiassa ja Etelämantereella	ei	ei
Romania	kyllä	kyllä
Ruotsi	kyllä	kyllä
Saksa	kyllä	kyllä
-- Helgoland ja Büsingen	ei	ei
Slovakia	kyllä	kyllä
Slovenia	kyllä	kyllä
Suomi	kyllä	kyllä
-- Ahvenanmaa	kyllä	ei

(jatkuu)

## Liite 1. EU:n tulli- ja veroalue. (jatkuu)

EU-maat ja niiden alueet	kuuluu EU:n tullialueeseen	kuuluu EU:n veroalueeseen
Tanska	kyllä	kyllä
Tšekki	kyllä	kyllä
Unkari	kyllä	kyllä
Viro	kyllä	kyllä
Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta	kyllä	kyllä
-- Gibraltar	ei	ei
EU:n ulkopuoliset valtiot ja alueet	kuuluu EU:n tullialueeseen	kuuluu EU:n veroalueeseen
Färsaaret	ei	ei
Grönlanti	ei	ei
Kanaalisaaret	kyllä	ei
Mansaari	kyllä	Ks. °) ja °°)
Monaco	kyllä	Ks. °) ja °°)
Vatikaani	ei	ei
EU:n ulkopuoliset valtiot ja alu Tulli. <a href="http://tulli.fi/tietoa-tullista/tullin-toiminta/eu-n-tulli-ja-veroalueet">http://tulli.fi/tietoa-tullista/tullin-toiminta/eu-n-tulli-ja-veroalueet</a>	muodostaa tulliliiton EU:n kanssa	kuuluu EU:n veroalueeseen
Andorra *)	kyllä (nimikeryhmien 25-97 osalta)	ei
San Marino **)	kyllä (paitsi nimikeryhmät 72 ja 73)	kuuluu valmisteveroalueeseen <sup>°°)</sup> ; ei kuulu arvonlisäveroalueeseen
Turkki ***)	kyllä	ei

Yhteisön tullialue on määritelty TK 4 artiklassa.

\*) **EY ja Andorra** ovat muodostaneet vuonna 1990 tulliliiton, joka koskee harmonoidun järjestelmän (HS) 25-97 ryhmään kuuluvien tavaroiden kauppaa. Yhteisön passitusmenettely ulotettiin koskemaan näiden tavaroiden kauppaa vuonna 1996. HS:n 1-24 ryhmään kuuluvien tavaroiden vienti ja tuonti rinnastetaan edelleen yhteisön ulkopuolisten maiden vientiin ja tuontiin.

\*\*\*) **EY ja San Marino** tekivät vuonna 1992 väliaikaisen sopimuksen kaupasta ja tulliliitosta. Tulliliitto koskee yhteisen tullitariffin 1-97 ryhmään kuuluvia tavaroita lukuun ottamatta HS:n 72 ja 73 kuuluvia tuotteita, jotka kuuluvat Euroopan hiili- ja teräsyhteisön perustamissopimuksen soveltamisalaan (ns. EHTY-tuotteet). Yhteisön ja San Marinon välisiin tavarakuljetuksiin sovellettavat säännöt on sovittu EY-San Marino-yhteistyökomiteassa vuonna 1992.

\*\*\*\*) **EY ja Turkki** ovat muodostaneet tulliliiton, joka tuli kokonaisuudessaan voimaan vuonna 1996. Tulliliitto koskee kaikkia muita paitsi perusmaataloustuotteita sekä tuotteita, jotka kuuluvat Euroopan hiili- ja teräsyhteisön perustamissopimuksen soveltamisalaan.

°) Neuvoston direktiivin 2006/112/EY (Alv-direktiivi) 7 artiklan 1 kohdassa säädetään, että Monacon ruhtinaskunnan Ranskan kanssa, Mansaaren Yhdistyneen kuningaskunnan kanssa sekä Yhdistyneen kuningaskunnan Akrotirista ja Dhekeliaasta Kyproksen kanssa tekemien yleissopimusten ja sopimusten perusteella Monacon ruhtinaskuntaa, Mansaarta ja Yhdistyneen kuningaskunnan suvereniteettiin kuuluvia Akrotirin ja Dhekelian tukikohta-alueita ei pidetä tätä

direktiiviä sovellettaessa kolmansina maina. Kuitenkin 7 artiklan 2. kohdan mukaan jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet sen varmistamiseksi, että liiketoimia, joiden lähtö- tai määräpaikka on:

- Monacon ruhtinaskunnassa, kohdellaan liiketoimina, joiden lähtö- tai määräpaikka on Ranskassa,
- Mansaarella, kohdellaan liiketoimina, joiden lähtö- tai määräpaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, tai
- Yhdistyneen kuningaskunnan suvereniteettiin kuuluvilla Akrotirin ja Dhekelian tukikohta-alueilla, kohdellaan liiketoimina, joiden lähtö- tai määräpaikka on Kyproksessa.

°°) Neuvoston direktiivin 92/12/ETY (järjestelmädirektiivi) 2 artiklan 4. kohdan mukaan jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet sen varmistamiseksi, että liiketoimia, joiden lähtö- tai määräpaikka on:

- Monacon ruhtinaskunta, kohdellaan liiketoimina, joiden lähtö- tai määräpaikka on Ranskan tasavalta,
- Jungholz ja Mittelberg (Kleines Walsertal), kohdellaan liiketoimina, joiden lähtö- tai määräpaikka on Saksan liittotasavalta,
- Mansaari, kohdellaan liiketoimina, joiden lähtö- tai määräpaikka on Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin Yhdistynyt kuningaskunta,
- San Marino, kohdellaan liiketoimina, joiden lähtö- tai määräpaikka on Italian tasavalta

Lähde: (Tulli 2018a)

## Liite 2. EU-maiden arvonlisäverotunnisteen rakenne. (Procountor-ohjekirja 2018)

1. Kaksi ensimmäistä kirjainta muodostavat maakoodin,
2. jota seuraa vaihteleva määrä merkkejä.

Taulukossa käytetyt lyhenteet:

- 9=numero
- X=numero tai kirjain
- L=kirjain
- S=kirjain, numero tai muu

Maa	Rakenne	Merkkejä	Huom
Alankomaat	NL 999999999B99	12	Kymmenes merkki B-kirjain
Belgia	BE 999999999	9	
Bulgaria	BG 999999999	9 tai 10	
Espanja	ES X9999999X	9	Ensimmäinen ja viimeinen merkki voi olla joko kirjain tai numero. Molemmat eivät kuitenkaan voi olla numeroita.
Irlanti	IE 9S99999L	8	
Iso-Britannia	GB 999999999	9	
	GB 999999999999	12	Sivuliikkeen arvonlisäverotunniste
	GB GD999	5	Valtion laitokset
	GB HA999	5	Terveystieteiden tutkimuslaitokset
Italia	IT 999999999999	11	
Itävalta	AT U999999999	9	Ensimmäinen merkki aina U
Kreikka	EL 9999999999	9	
Kypros	CY 99999999L	9	
Latvia	LV 999999999999	11	
Liettua	LT 999999999999	9 tai 12	
	LT 99999999999999		
Luxemburg	LU 999999999	8	
Malta	MT 999999999	8	
Portugali	PT 999999999999	9	
Puola	PL 999999999999	10	
Ranska	FR XX999999999999	11	
Romania	RO 999999999999	10	
Ruotsi	SE 999999999901	12	Kaksi viimeistä numeroa aina 01
Saksa	DE 999999999999	9	
Slovakia	SK 999999999999	9 tai 10	
	SK 99999999999999		
Slovenia	SI 999999999999	8	
Suomi	FI 999999999999	8	
Tanska	DK 999999999999	8	
Tšekki	CZ 999999999999	8, 9 tai 10	
	CZ 99999999999999		
	CZ 9999999999999999		
Unkari	HU 999999999999	8	
Viro	EE 999999999999	9	

Lähde: (Procountor-ohjekirja 2018)

## Liite 3. Opinnäytetyön haastattelukysymykset.

### Kansainväliseen arvonlisäveroon liittyvät erityispiirteet tilitoimiston asiakasyrityksissä

Olen tekemässä opinnäytetyötä kansainvälisestä arvonlisäverosta ja siihen liittyvistä käytännön kirjanpitoistista, ilmoitusvelvollisuuksista ja arvonlisäveropalautusten hakemisesta koskien nimenomaan meidän tilitoimiston asiakasyrityksiä. Tässä on esitetty kysymyksiä aihealueesta. Toivottavasti sinulla on hetki aikaa vastata kysymyksiini. Jokaiseen kysymykseen ei ole pakko vastata, mutta olisi hienoa, jos saisin vastauksia mahdollisimman moneen kysymykseen.

Opinnäytetyön haastattelukysymykset:

1. Onko kansainvälisessä verotuksessa tiettyjä aihealueita, joista kaipaisit lisää tietoa?
2. Olisitko tarvinnut työssäsi enemmän opastusta kansainvälisen arvonlisäveron kirjanpidossa tai ilmoittamiseen liittyvissä asioissa? Minkä koit erityisen hankalaksi tai epäselväksi?
3. Onko Procountor-ohjelman alv-status-käytäntö mielestäsi selkeä? Entä Procountorin ohjesivut?
4. Onko uudet maahantuonnin veroilmoituskäytännöt jo selvillä?
5. Minkä tyyppisiä asioita tulee ottaa opinnäytetyössä esille kansainväliseen arvonlisäverotukseen liittyen yrityksemme asiakasyrityksien kirjanpidon hoidossa?
6. Mitä asioita pitäisi huomioida jatkossa, jotta kansainvälinen arvonlisävero tulisi oikein kirjattua ja ilmoitettua?
7. Minkä neuvon/vinkin antaisit kansainväliseen arvonlisäveroon liittyen uudelle harjoittelijalle / työntekijälle, joka tulee yrityksemme kirjanpitäjäksi?
8. Mitkä asiat haluaisit kertoa kansainvälisestä arvonlisäverosta asiakasyritykselle?
9. Minkälaisia kysymyksiä asiakasyritykset ovat sinulle esittäneet kansainväliseen kauppaan ja arvonlisäveroon liittyen?
10. Onko ALVEU-palvelu sinulle tuttu?
11. Haluaisitko lisätietoa siitä, milloin ja miten arvonlisäveroa voi hakea takaisin toisista EU-maista? Mitä haluaisit erityisesti siitä kertoa esimerkiksi harjoittelijalle?
12. Onko asiakasyrityksiä, jotka voivat saada arvonlisäveroja takaisin alarajahuojennuksen johdosta?

13. Miten kansainvälinen myynti ja osto käyttäytyvät alarajahuojennusta laskettaessa? Erityishuomioita asiasta?
14. Mitä asioita kertoisit harjoittelijalle alarajahuojennukseen liittyen? Entä, jos yritys harjoittaa kansainvälistä kauppaa?
15. Mitä muuta pitäisi ottaa huomioon laadittaessa lyhyttä ja ytimekästä ohjeistusta kansainväliseen arvonlisäveroon liittyvään käytännön työhön yrityksessämme?

Kiitokset vastauksista!

Ystävällisin terveisin,

Marjo-Riitta Mäkelä

Turun Ammattikorkeakoulu

## Liite 4. Oma-aloitteisten verojen ilmoitus. (Procountor)

Ilmoitettavat ALV-liedot	Ilmoitettavat TAS-liedot	Ilmoitettavat muiden oma-aloit. verojen tiedot
3/2018 (01.07.2018 - 30.08.2018)	Ei ilmoiteta	Ei ilmoiteta
<b>Arvonlisäveron tiedot</b>		
301 Suoritettava 24 %:n vero kolimaan myynnistä [REDACTED]		<a href="#">Hae tiedot</a>
302 Suoritettava 14 %:n vero kolimaan myynnistä 0,00		<a href="#">Hae tiedot</a>
303 Suoritettava 10 %:n vero kolimaan myynnistä 0,00		<a href="#">Hae tiedot</a>
304 Vero tavaroiden maahantuonnista EU:n ulkopuolelta 0,00		<a href="#">Hae tiedot</a>
305 Vero tavaraostoista muista EU-maista 0,00		<a href="#">Hae tiedot</a>
306 Vero palveluostoista muista EU-maista 0,00		<a href="#">Hae tiedot</a>
318 Vero rakentamispalvelun ostoista 0,00		<a href="#">Hae tiedot</a>
307 Kohdekauden vähennettävä vero [REDACTED]		<a href="#">Hae tiedot</a>
308 Maksettava / palautukseen oikeuttava vero [REDACTED]		
309 0-verokannan alainen liikevaihto 0,00		<a href="#">Hae tiedot</a>
310 Tavaroiden maahantuonnit EU:n ulkopuolelta 0,00		<a href="#">Hae tiedot</a>
311 Tavarain myynti muihin EU-maihin 0,00		<a href="#">Hae tiedot</a>
312 Palveluiden myynti muihin EU-maihin 0,00		<a href="#">Hae tiedot</a>
313 Tavaraostot muista EU-maista 0,00		<a href="#">Hae tiedot</a>
314 Palveluostot muista EU-maista 0,00		<a href="#">Hae tiedot</a>
319 Rakentamispalvelun myynnit 0,00		<a href="#">Hae tiedot</a>
320 Rakentamispalvelun ostot 0,00		<a href="#">Hae tiedot</a>
315 Alarajahuojennukseen oikeuttava liikevaihto <input type="text"/>		
316 Alarajahuojennukseen oikeuttava vero <input type="text"/>		
317 Alarajahuojennukseen mää...		

## **Liite 5. OPAS: Kansainvälisen arvonlisäveron käsittely Procountorissa.**



## SISÄLLYS

<b>1. LASKUJEN KÄSITTELY</b>	<b>1</b>
1.1. Ei-kotimaan ostolasku!	1
1.2. Löytyykö ALV-tunnus VIES-järjestelmästä	3
1.3. EU:n sisällä vai ulkopuolella	4
1.4. Myyntilaskun käsittelystä	4
<b>2. KIRJANPITOSIVU PROCOUNTORISSA JA ARVONLISÄVEROSTATUKSET</b>	<b>9</b>
2.1. Kansainvälisen arvonlisäveron kirjaaminen Procountorissa	10
2.2. Yhteisömyyntien arvonlisäverostatukset	14
2.3. Arvonlisäverostatukset EU:n ulkopuolelle tehdyille myynneille	14
2.4. Yhteisöhankintojen arvonlisäverostatukset	16
2.5. Arvonlisäverostatukset EU:n ulkopuolelta tehdyille hankinnoille	16
2.6. Myyntilaskujen 0-verokannan alaisen liikevaihdon kirjaaminen	17
2.7. Muut ALV-statukset	18
2.8. Arvonlisäverokäsittely Procountorissa toisessa EU-maassa toimittaessa	18
<b>3. TILITOIMISTON ASIAKKAIDEN KANSAINVÄLISEN ARVONLISÄVERON KÄSITTELY, ESIMERKKEJÄ</b>	<b>19</b>
3.1. Yritys A	19
3.2. Yritys B	21
3.3. Yritys C	23
<b>LÄHTEET</b>	<b>30</b>
<b>LIITTEET</b>	

# 1. LASKUJEN KÄSITTELY



Kuva 1. Laskujen käsittely.

## 1.1. Ei-kotimaan ostolasku!

Ostolaskun kirjanpitokäsittelyssä tulee kiinnittää huomiota erityisesti seuraaviin tietoihin laskulla: ulkomaalainen myyjän nimi, osoite tai kotimaa, vieras valuutta, arvonlisäveroprosentti ja ALV-tunniste (VAT-tunnus).

### A. Ulkomaalainen myyjä

Laskulla voi näkyä myyjän nimi, osoite tai kotipaikka, josta käy ilmi tai voisi päätellä, että kyseessä voi olla ulkomaalainen myyjä.

- Tarkista ALV-tunniste (VIES-järjestelmästä, jos EU:n sisällä)

## B. Valuutta

Laskun summa on ilmoitettu muussa valuutassa kuin euroissa.

- Selvitä myyjän kotimaa (EU:n sisällä vai ulkopuolella) ja voimassaolevan ALV-tunnisteen olemassaolo
- Tarkista, että valuuttakurssierot tulee oikein kirjattua kirjanpitoon

## C. Arvonlisäveroprosentti

Käännetty verovelvollisuus; arvonlisäveroprosentin tulisi olla 0%!

- Käännetyin verovelvollisuuden alaisissa myynneissä tulisi arvonlisäveroprosenttina olla aina 0% ja lisäksi laskulla tulisi olla jokin laskumerkinnöistä, jotka on lueteltu "Laskumerkinnät"- kappaleessa (1.4.).
- Kolmikantakaupassa voidaan käyttää myös 0% arvonlisäveroprosenttina. (Tähän mennessä ei kolmikantakauppatapauksia ole esiintynyt tilitoimiston asiakasyrityksillä.)

Laskulla näkyy jokin muu kuin 0% arvonlisäveroprosenttina!

- Onko myyjälle ilmoitettu oman yrityksen ALV-tunniste? Jos ei, niin myyjä on voinut kuvitella laskuttavansa kuluttajaa. Jos mahdollista, niin ilmoitetaan tunnus ja pyydetään uusi ostolasku.
- Onko ostot tehty ja kulutettu myyjän maassa, esimerkiksi työmatkan aikana? Näiden tositteiden arvonlisäveroa ei saa vähentää Suomen arvonlisäveroilmoituksella, vaan niiden arvonlisävero tulisi hakea takaisin ulkomaalaispalautuksena ALVEU-palvelusta.
- Liittyvätkö ostolaskun kulut muuhun valtioon maahantuotuihin tavaroihin, jotka varastoidaan ensin esimerkiksi Virossa? Näiden laskujen arvonlisäveropalautusta tulee hakea kyseisen valtion veroviranomaisilta ALVEU-palvelun kautta.
- Onko kyseessä palvelu, jonka myyntimaa määräytyykin myyjän kotipaikan tai sijainnin perusteella?
- Onko myyjä vahingossa käyttänyt laskulla oman maansa arvonlisäveroprosenttia? Pyydetään hyvityslasku ja korjattu lasku, jossa arvonlisäverot kirjattu oikein.

- Näkyykö laskulla kotimaan arvonlisäveroprosentti? Olisiko myyjä sittenkin kotimainen yrittäjä tai ulkomainen yrittäjä, joka on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Suomeen ja jolla on Suomen arvonlisäverotunniste. Arvonlisäverot voi ilmoittaa normaalisti Suomen arvonlisäveroilmoituksella kotimaan ostoina. YTJ-sivuilta voi tarkistaa Suomeen rekisteröityjen yritysten y-tunnukset joko nimen tai Y-tunnuksen avulla.
- Mikäli laskun arvonlisäverokäsittely on mielestäsi virheellinen, tulee ottaa yhteys myyjään ja selvittää, mihin laskun arvonlisäverovelvollisuuskäytäntö perustuu. Eri maiden arvonlisäverotuksessa voi kaikesta huolimatta olla yleissäännöistä poikkeavia käytäntöjä. Tämä asia olisi tietenkin hyvä selvittää jo ennen kuin ostosopimusta tehdään.

EU:n ulkopuolelta ostetut tavarat tuodaan Suomeen tullin valvonnan alaisena. Tulli toimittaa yrittäjälle tullauspäätöksen, jossa näkyy tuodun tavaraerän tullausarvo sekä kerätyt tullit ja muut maksut. Oppaan julkaisun aikaan tullausarvon voi tarkistaa myös OmaVero-palvelusta. Tullausarvo ei yleensä ole kuitenkaan sama kuin arvonlisäveronperuste, koska veronperusteeseen sisältyvät kaikki tullit ja muut maksut ensimmäiseen Suomen puolella olevaan määräpaikkaan saakka. (Verohallinto 2018c.)

Maahan tuodusta tavarasta suoritettavan veron vähennysoikeuden edellytyksenä on, että maahantuojalla on tullauspäätös ja siihen liittyvät asiakirjat (AVL 102a §).

## 1.2. Löytyykö ALV-tunnus VIES-järjestelmästä

Euroopan jäsenvaltiossa toimivan liikeyrityksen arvonlisäverotunnisteen voimassaolo olisi hyvä tarkistaa VIES-järjestelmästä säännöllisesti.

- Kirjautu [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/)
- Lisää oman yrityksen ja liikeyrityksen jäsenvaltio ensimmäiseen ruutuun valitsemalla pudotusvalikosta tunnisteen rekisteröintimaa sekä seuraavaan ruutuun ALV-tunnisteen numerot.
- Järjestelmä ilmoittaa, onko kyseinen tunnus voimassa oleva.

Liite 2 on taulukko, joka sisältää tiedot EU-maiden arvonlisäverotunnisteen rakenteesta.

### 1.3. EU:n sisällä vai ulkopuolella

Jos ALV-tunnistetta ei löydy VIES-järjestelmästä tai jos muuten voidaan olettaa liikekumppanin olevan EU:n ulkopuolelta, niin tulisi varmistaa joka tapauksessa, onko kyseisen liikekumppanin toiminta arvonlisäverovelvollista toimintaa.

Todisteeksi siitä, että ostaja on ulkomainen elinkeinonharjoittaja, käy kaupparekisteriote tai muu vastaava asiakirja. Myyjän näkökulmasta varmin tapa osoittaa ostajan asema verovelvollisena elinkeinonharjoittajana on se, että ostajalla on voimassa oleva arvonlisäverotunniste. Mikäli arvonlisäverotunnistetta ei ole saatavilla EU:n ulkopuolelta olevalle ostajalle, tulee myyjän varmistua ostajan asemasta muulla tavoin. Muu todistus voi olla esimerkiksi toimivaltaisten veroviranomaisten antama todistus, joka vahvistaa ostajan toiminnan arvonlisäverovelvollisena.

Procountorissa EU:n ulkopuolelle tapahtuvassa kaupassa käytetään erilaisia arvonlisäverostatuksia kuin yhteisökaupassa.

### 1.4. Myyntilaskun käsittelystä

#### **Laskumerkinnät**

Myyntilaskulle on Verohallinnon suosituksen ”Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa” (18.10.2012, dnro A95/200/2012) mukaisesti selvyiden vuoksi tehtävä merkintä siitä, ettei lasku sisällä arvonlisäveroa. Laskumerkintä voi olla esimerkiksi ”ALV 0%”, ”veroton myynti EU:n ulkopuolelle”, ”AVL 70§”, ”veroton myynti”, ”VAT 0%, Export of goods” tai ”arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 146 art.”, ”VAT 0%, Intra-community sales of goods”. (Verohallinto 2016.)

Kun kyseessä ei ole kotimaan myyntilasku, tulee laskulta löytyä kansainvälisen kaupan laskumerkintöjä. Käännetyin verovelvollisuuden alaiseen myyntilaskuun merkitään arvonlisäveroprosentiksi 0%. Kun tehdään ulkomaan kaupan myyntilaskua, tarkastetaan seuraavaksi ostajan ALV-tunnus ja sen voimassaolo.

## Yhteisökaupan edellytykset

Tavaramyynnissä tuotteet on kuljetettava toiseen jäsenvaltioon ostajalle, jotta voidaan puhua yhteisömyynnistä. Lisäksi ostajan on oltava elinkeinonharjoittaja tai muu oikeushenkilö, joka toimii toisessa jäsenvaltiossa. Myyjän pitää pystyä tarvittaessa näyttämään toteen se, että nämä ehdot täyttyvät esimerkiksi rahtikirjoilla ja kuljetuslaskuilla. Elinkeinonharjoittaja huolehtii aina arvonlisäveroista, kun ostajana on kuluttaja.

Ostajan verovelvollisuus eli käytännössä ostajan voimassa oleva VAT-tunnus on syytä varmistaa arvonlisäverovelvollisten rekisteristä, Euroopan komission **VIES-järjestelmästä**. Ostajalla pitää siis olla toisen jäsenvaltion ALV-numero. Arvonlisäverotunniste (ALV-tunnus eli VAT-tunnus) muodostuu maatunnuksesta (Suomessa FI) sekä elinkeinonharjoittajan Y-tunnuksesta ilman väliiviivaa. Laskulla pitää näkyä sekä myyjän että ostajan arvonlisäverotunnus. Jos ostajalla ei ole VAT-tunnusta, myyjän on maksettava arvonlisävero myynnistä. (Hakapää ym. 2016, 52–57.)

Liitteestä (Liite 1.) löytyvät tiedot valtioista, jotka kuuluvat EU:n tull- ja veroalueeseen.

## EU:n ulkopuolelle käytävän kaupan edellytykset

Arvonlisäverolain 70§:n 1 momentin 1 kohdan mukaan tavaran myynti on verotonta, kun myyjä tai joku muu hänen toimeksiannostaan kuljettaa tavaran yhteisön eli EU:n ulkopuolelle (AVL 70§). Myynnin verottomuuden edellytyksenä on se, että tavara kuljetetaan EU:n ulkopuolelle ja luovutetaan ostajalle vasta EU:n ulkopuolella. Mikäli kuljetus tapahtuu ostajan toimesta, ei tavaraa saa luovuttaa ostajalle EU:n sisäpuolella, vaan tämän määräämälle itsenäiselle kuljetusliikkeelle. Tavaran pitää siirtyä tulliviranomaisten valvonnassa Suomen tullialueen ulkopuolelle ja siitä on tositteena tulliviranomaisten vahvistama myyjän nimissä tehty tullausilmoitus. Kuljetuksen voi hoitaa itsenäinen kuljetusliike myyjän tai ostajan toimeksiannosta. Tässä verottomuus ei ole riippuvainen ostajan asemasta tai kotipaikasta. Verottomasti voidaan myydä myös silloin, kun ulkomainen elinkeinonharjoittaja noutaa tavaran ja vie sen maasta käyttämättä sitä täällä. (Kallio, ym. 2013, 364; Hakapää ym. 2016, 57–59, 63–66.)

Todisteeksi siitä, että ostaja on ulkomainen elinkeinonharjoittaja, käy kaupparekisteriote tai muu vastaava asiakirja. Myyjän näkökulmasta varmin tapa osoittaa ostajan asema verovelvollisena elinkeinonharjoittajana on se, että ostajalla on voimassa oleva arvonlisäverotunniste. Mikäli arvonlisäverotunnistetta ei ole saatavilla EU:n ulkopuolelta olevalle ostajalle, tulee myyjän varmistua ostajan asemasta muulla tavoin. Muu todistus voi olla esimerkiksi toimivaltaisten veroviranomaisten antama todistus, joka vahvistaa ostajan toiminnan arvonlisäverovelvollisena. (Kallio, ym. 2013, 364; Hakapää ym. 2016, 57–59, 63–66.)

### **Tavara vai palvelu**

Kansainvälisessä kaupassa tavaroiden ja palvelujen kaupasta säädetään erillisillä säännöksillä. Kaupankäynnissä on siksi tärkeää ensin selvittää, onko kaupan kohteena oleva hyödyke tavara vai palvelu. (Björklund, ym. 2010, 13.) Toisinaan voi olla vaikea selvittää, onko myyty tavara vai palvelu vai molempia samanaikaisesti. Tavaraksi katsotaan lain mukaan arvonlisäverotuksessa irtain ja kiinteä esine sekä energiahyödykkeet. Kaikki muu on palvelua. (AVL 17 §; Kallio, ym. 2013, 301.) Palveluja ovat esimerkiksi erilaiset oikeudet sekä velvollisuus pidättäytyä tietystä teosta tai sietää tiettyä tekoa tai tilaa. Toisaalta myös tietyt tavaraan kohdistuvat työsuoritukset, vuokraus ja tarjoilu ovat palveluja. Palvelu voidaan luovuttaa fyysisellä alustalla ja kuitenkin on kyse palvelun myynnistä. Kun esimerkiksi atk-suunnittelu- tai tutkimustyö luovutetaan asiakkaalle paperilla tai tietovälineellä, on luovutuksessa kokonaisuudessaan kyse ainoastaan palvelun myynnistä. (Björklund, ym. 2010, 13.)

Palvelun myynniksi katsotaan irtaimen esineen valmistaminen silloin, kun ostaja toimittaa materiaalin esinettä varten. Tätä kutsutaan rahtityöksi. Jos ostaja toimittaa vain osan materiaaleista, on jo vaikeampi tulkita, onko myynnissä kyse tavarain vai palvelun myynnistä. (Kallio, ym. 2013, 301.)

Tavarain korjaaminen ja huolto katsotaan palvelun myynniksi. Jos korjaustyön kustannukset ylittävät tavarain entisen arvon, voidaan puhua jo tavarain myynnistä. Samoin voidaan pitää tavarakauppana huoltotoimia, jotka ovat vain vähäisiä ja epäitsenäisiä tarvikke- ja varaosaluovutusten yhteydessä. Palvelusuoritteen arvonlisäverokohtelu määräytyy silloin päähyödykkeen eli tavarain verokohtelun perusteella. Laitte- ja konetoimi-

tuksissa vähäarvoiset ja tavanomaiset käyttöönottovalvonta, -testaus ja koulutus verotetaan myös tavaran myyntihintaan sisältyvänä liitännäispalveluna. (Kallio, ym. 2013, 302–303.)

Tavaran vuokraus katsotaan palveluksi. Mikäli tavara kuitenkin siirtyy vuokranottajan omistukseen vuokra-ajan päätyttyä ilman korvausta, voidaan tämä katsoa Suomessa tavaran myynniksi. Esimerkiksi kansainväliset leasingkäytännöt voivat poiketa Suomen käytännöstä tässä asiassa. Jos liiketapahtuma sisältää sekä tavaran että palvelun luovutuksen, pitää ratkaista sovelletaanko tässä liittymisperiaatetta. Tällöin katsotaan tapahtuvan vain yhden hyödykkeen luovutus ja kumpaakin verotetaan silloin samalla tavalla. Toinen sovellettava periaate voi olla jakamisperiaate, jolloin katsotaan tapahtuvan kaksi erillistä myyntiä ja molemmat verotetaan eri käytännön mukaisesti. (Kallio, ym. 2013, 302.)

Arvonlisävero on kulutusvero eli vero maksetaan siihen maahan, missä tavara kulutetaan (Äärilä & Nyrhinen 2013, 243). Ulkomaille tapahtuvan tavara- ja palvelukaupan arvonlisäverovelvollisuus määräytyy hiukan erilaisin perustein. Tavarakaupassa vero tilitetään siihen yhteisömaahan, johon tavara kuljetetaan eli joka on tavaran määränpäämaa. Tavarakaupassa myyntimaa määräytyy siis tavaran fyysisen sijainnin perusteella. (Kallio, ym. 2013, 304.)

Arvonlisäverolain viidennessä luvussa on yksityiskohtaisesti määritelty myyntimaasäännöksiin, milloin myynnin tai hankinnan katsotaan tapahtuneen Suomessa arvonlisäverotuksen kannalta. Tavarakaupassa myyntimaa siis määräytyi tavaran fyysisen sijainnin perusteella, kun taas palvelukaupassa myyntimaa määräytyy ostajan aseman ja sijoitautumisvaltion perusteella. Ostajan asema voi olla joko kuluttaja, elinkeinonharjoittaja tai muu arvonlisäverorekisteriin merkitty yhteisö tai oikeushenkilö. (Arvonlisäverolaki 5. luku; Kallio, ym. 2013, 304.) Elinkeinoharjoittajalle myydyn palvelun myyntimaaksi katsotaan pääsäännön mukaan se maa, jossa olevaan kiinteään toimipaikkaan palvelu luovutetaan. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 289).

”Elinkeinoharjoittajalle tapahtuvassa palvelumyynnissä sovelletaan yleissäännöstä poikkeavaa myyntimaasäännöstä seuraaviin palveluihin:

- kiinteistöön kohdistuvat palvelut, myös kiinteistönvälitys
- henkilökuljetuspalvelut
- kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus
- kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat palvelut

- ravintola- ja ateriapalvelut ja
- matkatoimistopalvelut. ” (Verohallinto 2010.)

## 2. KIRJANPITOSIVU PROCOUNTORISSA JA ARVONLISÄVEROSTATUKSET

Kirjanpito kirjaukset tehdään Procountorissa osto- tai myyntilaskun, tiliotteen tai muiston kirjanpitosivulle. Muistioissa ei muuta sivua olekaan. Muistiot löytyvät etusivun ”Kirjanpito”-alasetoalistokosta kohdasta ”Muistiotositteiden haku”. Myyntilaskut löytyvät etusivun yläpalkin ”Myyntit”-alasetoalistokosta kohdasta ”Myyntilaskujen haku”. Ostolaskut vastaavasti yläpalkin ”Ostot”-kohdasta. Kuva 2 on Procountorin etusivulta ja esittää myyntilaskujen haun lähtötilanteen. (Procountor-ohjelma 2018.)

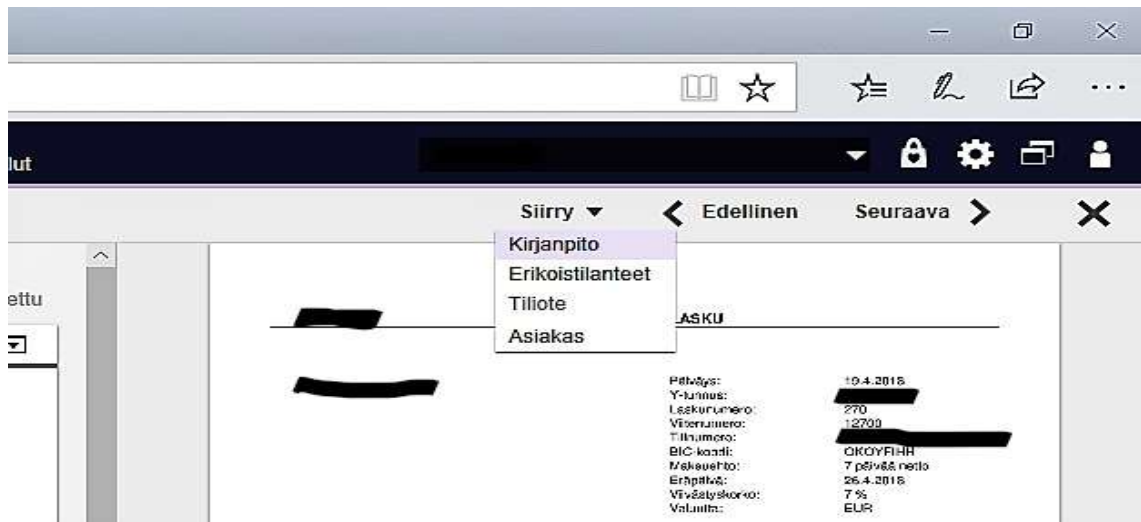
The screenshot shows the Procountor web application interface. The browser address bar displays [https://secure.procountor.com/procountor/#!NAV\\_HOME](https://secure.procountor.com/procountor/#!NAV_HOME). The navigation menu includes 'Myyntit', 'Ostot', 'Matka- ja kululaskut', 'Palkat', 'Kirjanpito', 'Maksut', 'Raportointi', 'Ilmoitukset', and 'Rekisteri'. The 'Myyntit' menu is open, showing options: 'Uusi myyntilasku', 'Asiakasrekisteri', 'Myyntien tuoterekisteri', 'Myyntilaskujen haku', 'Avoimien myyntien haku', 'Myyntin raportointi', and 'Myyntiraportit'. Below the menu, there is a table with the following data:

Otsikko	Päiväys
Viikon vinkki: Rekisteri-Dimensio	30.04.2018
Tip of the Week: Register-Dimensio	30.04.2018
Uutta blogissa: Vastuunjaon malli	26.04.2018
Uutta blogissa: Vinkkejä yrittäjille	24.04.2018
Procountorista on julkaistu uusi versio	17.04.2018
Procountor's new version has been released on 17 April 2018	17.04.2018
Virhetilanne tositenumeroinnissa 28.3. klo 11.30-12.30	28.03.2018

Below the table, there is a section titled 'Tarkastettavat laskut' with buttons for 'Avaa laskun tarkastaminen' and 'Avaa usean laskun tarkastaminen'. At the bottom, there is a table with columns: 'Nimi (0)', 'Tositelaji', 'Tila', 'Laskunro', 'Laskun pvm', 'Eräpäivä', and 'Laskun sum'.

Kuva 2. Myyntilaskun haku Procountorissa.

Laskujen kirjanpitosivulle pääsee helposti laskun perussivulta valitsemalla ruudun oikeasta yläkulmasta ”Siirry” ja esiin aukeavasta alasetoalistokosta löytyy vaihtoehtona ”Kirjanpito”.



Kuva 3. Laskun kirjanpitosivun haku Procountorissa.

Tiliotteen kirjanpitosivulle pääsee etusivulta valitsemalla yläreunan palkista "Maksut"-alavasetovalikosta "Tiliotteet ja viitemaksut". Tiliotelistauksessa kirjanpitosivulle pääsee painamalla alleviivattua summaa tai tiliotteen saldoa.

Edellä on esitetty yksi tapa hakea tositteiden kirjanpitosivut, mutta Procountor-ohjelmassa on myös useita muita tapoja. Ohjelma on erittäin monipuolinen ja tarjoaa hyvin paljon erilaisia mahdollisuuksia porautua eri puolilta ohjelmaa samoille kirjanpitosivuille.

Mikäli haluat Procountor-ohjelmassa peruuttaa tosittien edelliselle näkymälle, paina ruudun oikeassa yläkulmassa olevaa rastia. **Älä käytä peruuttamiseen selaimen nuolta**, joka näkyy ruudun vasemmassa yläkulmassa, koska silloin ohjelma siirtää sinut Procountorin edelliselle pääsivulle, jossa olet aiemmin suorittanut kirjauksia.

Mikäli haluat siirtyä avoimena olevalta laskulta suoraan edelliseen tai seuraavaan laskuun, voit käyttää "Edellinen"- tai "Seuraava"-nuolta, jotka löytyvät ikkunan oikeasta yläkulmasta.

## 2.1. Kansainvälisen arvonlisäveron kirjaaminen Procountorissa

Kun Procountor-ohjelmaan tehdään kirjanpitokirjauksia, ei arvonlisäverotietoja kirjata omana rivinä, vaan pääkirjauksen riville kohtiin ALV%, ALV-status sekä ALV-vähennysoikeus. Ohjelma laskee automaattisesti arvonlisäveron määrän ja kirjaa sen oikealle

taseen tilille, kun ALV-laskelma muodostetaan ja veroilmoitus tehdään. Procountorissa **ALV-status on arvonlisäveron käsittelyssä keskeinen ohjaustieto**. Arvonlisäverojen siirto kirjanpitokirjauksista oma-aloitteisten verojen veroilmoitukselle ei tapahdu kirjanpilotilien mukaan. Kirjanpitolivienneillä olevat ALV-% ja ALV-status ohjaavat arvonlisäverotiedot oikeaan kohtaan ALV-laskelmalla. ALV-laskelmalta poimitaan tiedot oma-aloitteisten verojen veroilmoitukselle. (Procountor-ohjekirja 2018b.)

Koska Procountor-ohjelmassa kirjanpitokirjausten arvonlisävero nousee automaattisesti ohjelmasta suoraan kuukausittain muodostettavalle ja verokauden mukaan lähetettävälle oma-aloitteisten verojen veroilmoitukselle, tulee kirjaamisen yhteydessä löytää arvonlisäveroa varten oikea ALV-status. ALV-status määrää sen, mille oma-aloitteisten verojen veroilmoituksen riville kyseisen oston tai myynnin arvonlisävero kirjautuu. Kuvassa 4 on näkymä kirjanpitosivulta ja avatussa valikossa ovat kaikki mahdolliset arvonlisäverostatukset. (Procountor-ohjekirja 2018b.)

Liitesivulta (Liite 3.) löytyy kuva Procountorin oma-aloitteisten verojen ilmoituksesta. Ilmoituksella näkyvät numerokoodit, joita on aiemmin käytetty myös verottajan veroilmoituksella. Tässä oppaassa ja Procountorissa käytetään edelleen näitä koodeja, jotta on helpompi tunnistaa ja kohdistaa, mille riville tieto ilmoituksella nousee.

Mikäli kyseessä on muu kuin kotimaan arvonlisävero tulee arvonlisäveroprosentiksi aina kirjata 0%. Kuvassa 4 on näkymä kirjanpitosivulta ja avatussa valikossa ovat kaikki mahdolliset arvonlisäverostatukset. (Procountor-ohjekirja 2018b.)

The screenshot shows the Procountor software interface for creating a tax return. The main form is titled "Kirjanpito: Muistio - Ei tallennettu". It contains several input fields: "Nimi" (Name), "Tunnus" (Number), "ALV-tyyppi" (ALV type) with a dropdown menu set to "Osto", and "ALV-status" (ALV status) with a dropdown menu set to "Kotimaa". There are also fields for "Kirjanpitäjän muistinpäätös" and "Muistinpäätös laskulta". A "Tositte yhteensä" field shows "0,00 EUR". A "Laske yhteenveto" button is present.

Below the form is a table titled "Tositteen Kirjanpitoliviennit". It has columns for "Tili" (Account), "Kp-arvo" (Debit value), "ALV-%" (ALV %), "ALV" (ALV amount), "Yhteensä" (Total), "ALV-väh.-%" (ALV reduction %), and "ALV-tyyppi" (ALV type). The table contains two rows:

Tili	Kp-arvo	ALV-%	ALV	Yhteensä	ALV-väh.-%	ALV-tyyppi
<input type="checkbox"/> 8450 Muut hallintokulut	0,00	0%	0,00	0,00	100,00%	
<input checked="" type="checkbox"/> 8450 Muut hallintokulut	0,00	0%	0,00	0,00	100,00%	

A dropdown menu is open on the right side of the form, showing a list of tax status options:

- Kotimaa
- EU 0 % (tavara)
- EU 0 % (palvelu)
- EU, ei yhteisöuhankinta
- EU:n ulkopuolella
- Ei ALV-käsiteltä
- Ei alv.rek.
- EU 24 % (tavara)
- EU 14 % (tavara)
- EU 10 % (tavara)
- EU 24 % (palvelu)
- EU 14 % (palvelu)
- EU 10 % (palvelu)
- Käännetty verovelvollisuus 24 %
- Käännetty verovelvollisuus 14 %
- Käännetty verovelvollisuus 10 %
- Rakennusalan käänteinen ALV 24 %
- Maahantuonti 0%
- Maahantuonti 10%
- Maahantuonti 14%
- Maahantuonti 24%

Kuva 4. Arvonlisäverostatusvaihtoehdot muistiotositteen kirjanpitosivulla.

Procountor-ohjelman ALV-statusoletus on aina ”Kotimaa” eli kotimaan kauppa. Kansainvälisessä kaupassa pitää siis aina vaihtaa ALV-status asianmukaiseksi. ALV-tunniste tulee tallentaa laskutietoihin ”ALV-tunnus”-kohtaan ja rivitietoihin tulee ALV-prosentiksi 0%. Seuraavissa alaluvuissa 2.2.- 2.7. on esitelty erilaiset arvonlisäverostatukset, joita Procountor-ohjelmassa on mahdollista käyttää, kun on kyse ulkomaan myyntien tai ostojen kirjauksista. (Procountor-ohjekirja 2018b.)

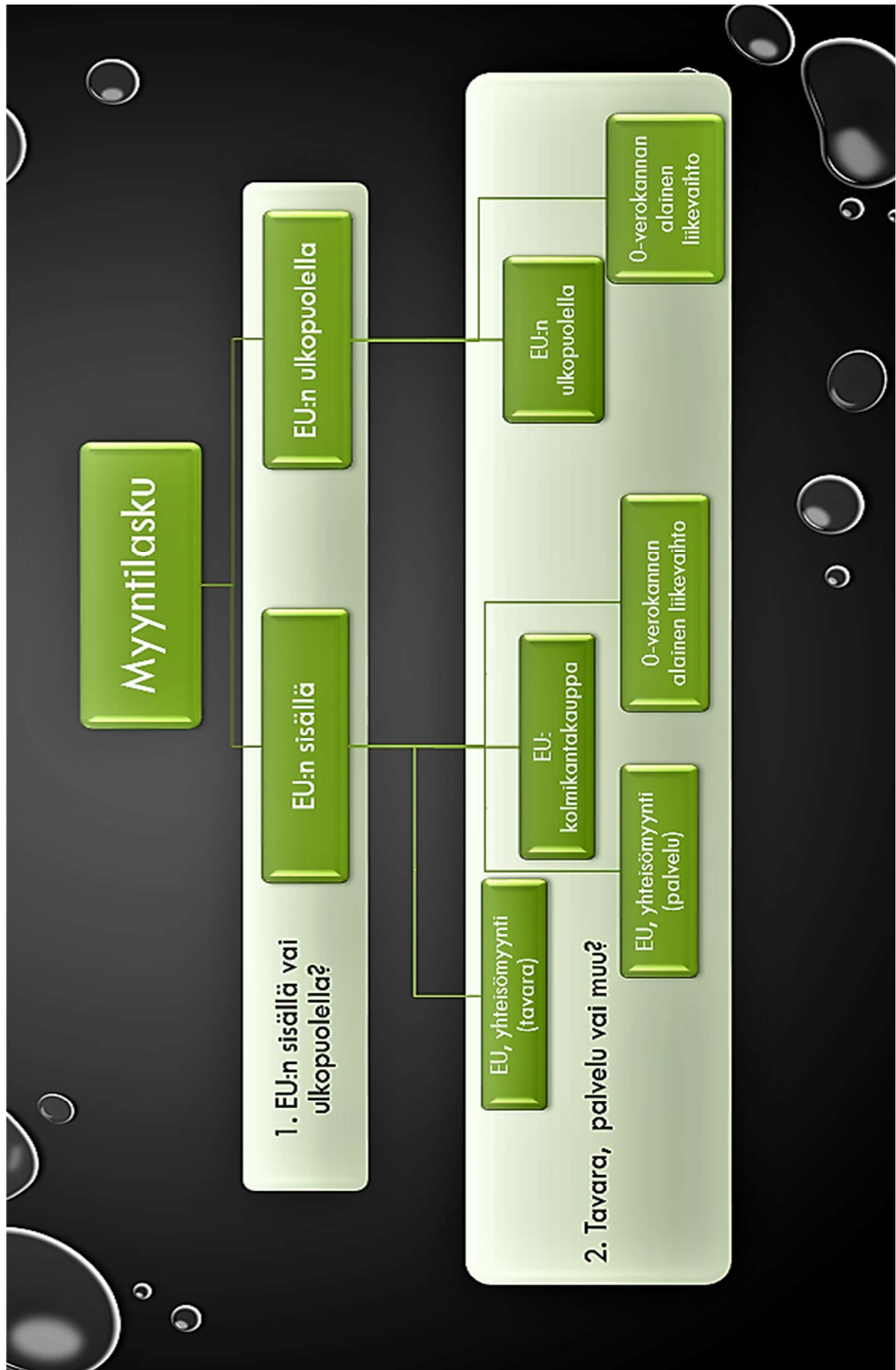
Jotta saadaan selville ulkomaan kaupan arvonlisäverostatus, tulee saada vastaus seuraaviin kysymyksiin:

- Tehdäänkö kauppaa EU:n sisällä vai ulkopuolella?
- Onko kyseessä tavara vai palvelu?
- Mikä olisi hankinnan arvonlisäverokanta Suomessa?
- Onko kyseessä hankinta, johon ei liity arvonlisäverovelvollisuutta?

Jos ostoihin ei liity arvonlisäverovelvollisuutta, on niille olemassa omat arvonlisäverostatuksensa. EU:n ulkopuolelta maahan tuotuihin tavaraeriin liittyvät kuljetuskulut ja muut tuontitullit ja -maksut tulee käsitellä ”maahantuonti”-arvonlisäverostatuksen avulla, koska ne sisältyvät tuotujen tavaroiden veronperusteeseen.

Liitteestä (Liite 1.) löytyvät tiedot valtioista, jotka kuuluvat EU:n tulli- ja veroalueeseen.

Kuvassa 5 on jaettu myyntilaskujen arvonlisäverostatukset sen mukaan, onko kyseessä yhteisökauppa vai EU:n ulkopuolelle tehtävä kauppa.



Kuva 5. Myyntilaskujen arvonlisäverostatukset Procountorissa.

## 2.2. Yhteisömyyntien arvonlisäverostatukset

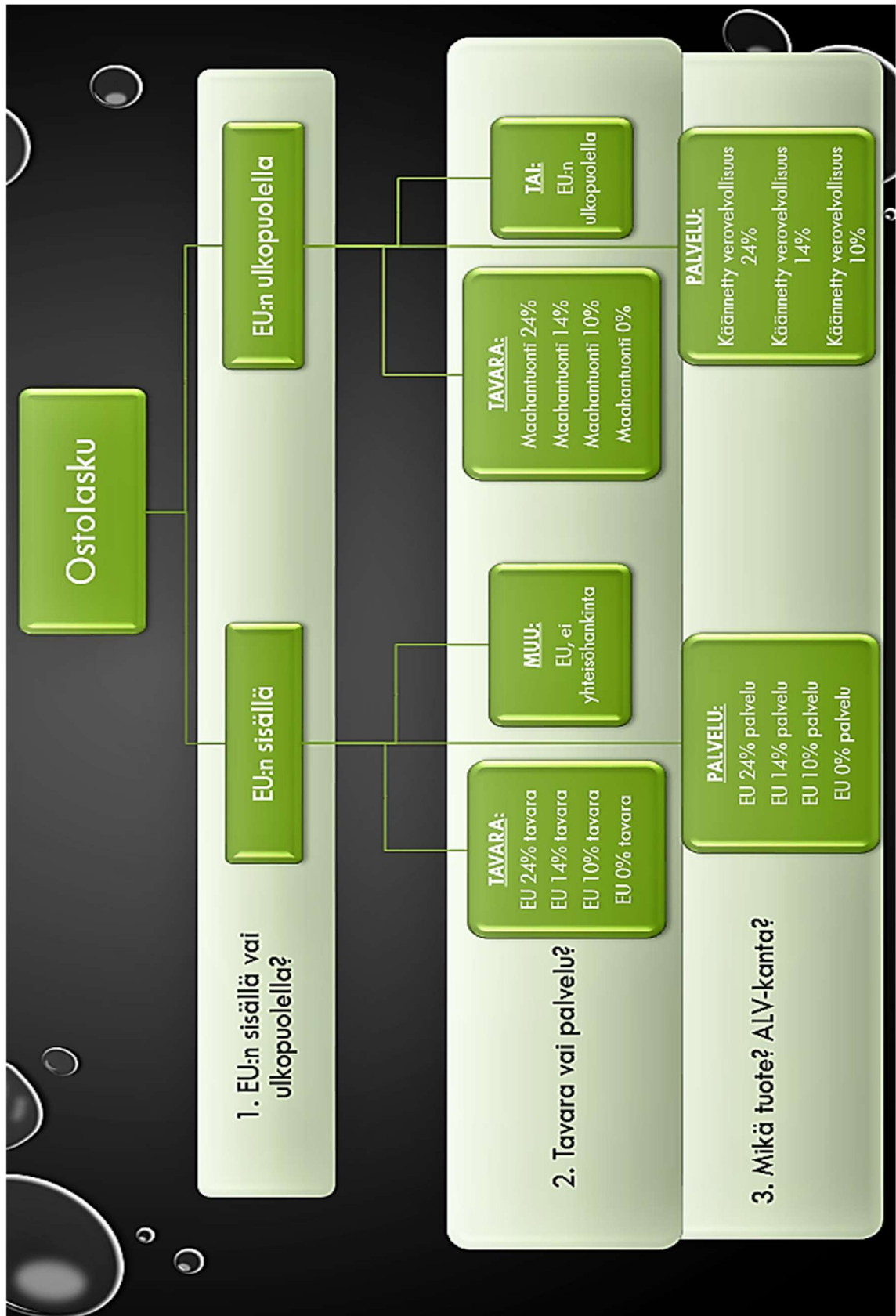
Yhteisömyynnin ALV-statusta määritettäessä on ensiksi huomioitava, onko kyseessä tavara vai palvelu. Mahdollisia ALV-statuksia on neljä: ”**EU, yhteisömyynti (tavara)**”, ”**EU, yhteisömyynti (palvelu)**”, ”**0-verokannan alainen liikevaihto**” tai ”**EU, kolmikantakauppa**”. (Procountor-ohjekirja 2018b.) Kuvassa 5 on esitetty mahdolliset arvonlisäverostatukset ulkomaan myyntilaskuille.

Kolmikantakaupan toisen myynnin yhteydessä kirjataan alv-statukseksi ”EU, kolmikantakauppa”. Tapahtuman veroprosentti (ALV-%) on nolla. Kirjanpitosivulla kirjaukset Per-pääkirjatili ja An-pääkirjatili merkitään yhtä suuriksi, jotta tapahtuma ei vaikuta tulokseen. Nolla-verokannan alaisen myynnin kirjaamisesta lisää jäljempänä luvussa 2.6. (Procountor-ohjekirja 2018b.)

Yhteisömyynnin kirjauksen yhteydessä on tärkeää, että ostajan ALV-tunniste kirjataan kohtaan ALV-tunnus, jotta Procountor voi kerätä asiakkaiden yhteisömyyntien tiedot automaattisesti arvonlisäveron yhteenvetoilmoitukselle.

## 2.3. Arvonlisäverostatukset EU:n ulkopuolelle tehdyille myynneille

Kuvassa 5 näkyvät myös Procountorissa mahdolliset ALV-statukset EU:n ulkopuolelle myytäessä, tuolloin ALV-status on joko ”**EU:n ulkopuolella**” tai ”**0-verokannan alainen liikevaihto**”. Mikäli EU:n ulkopuolelle tapahtuneita myyntejä ei tarvitse ilmoittaa veroilmoituksella, kirjataan ne ”EU:n ulkopuolella”- statuksella. Nämä myynnit ovat käytännössä sellaisia tavaramyyntejä, joista on tehty tulli-ilmoitus ja tavarat on kuljetettu EU:n ulkopuolelle. Näihin liittyvän arvonlisäveron maksaa ostaja käännetyn verovelvollisuuden mukaisesti. 0-verokannan alaisen myynnin kirjaamisesta on jäljempänä oma luvunsa. Tähän ryhmään kuuluvat mm. palvelujen myynnit EU:n ulkopuolelle. (Procountor-ohjekirja 2018b.)



Kuva 6. Ostolaskujen arvonlisäverostatukset Procountorissa.

#### 2.4. Yhteisöhankintojen arvonlisäverostatukset

Kuvassa 6 on esitetty kaikki EU:n sisältä ja EU:n ulkopuolelta tehtyjen ostojen arvonlisäverostatukset. Yhteisöhankintojen kirjaamisessa tulee erotella tavara- ja palveluhankinnat. Lisäksi huomioidaan, mistä tuotteesta on kyse ja mikä on sen arvonlisäverokanta kotimaassa. Mahdollisia prosenttivaihtoehtoja ovat siis 24%, 14%, 10% tai 0%. Näille kaikille prosentteille on Procountorissa oma alv-statuksensa (**EU 24% palvelu, EU 14% palvelu, EU 10% palvelu, EU 0% palvelu, EU 24% tavara, EU 14% tavara, EU 10% tavara, EU 0% tavara**). Huomionarvoinen asia on, että EU 0% palvelu-statuksella kirjatut viennit eivät näy ollenkaan arvonlisäveroilmoituksella. (Procountor-ohjekirja 2018b.)

Tulee huomata, että vähennysoikeusoikaisu on tehtävä, jos laskulla olevaa arvonlisäveroa ei saa vähentää. Ostolaskun kirjanpitosivulla muutetaan ALV-vähennysoikeus ruutuun 100%:n sijasta 0%. Lisäksi on veroilmoituksen kirjanpitosivulle lisättävä kaksi vientiä, joilla oikaistaan arvonlisäverovelka- ja kulutiliä vähennyskelvottoman arvonlisäveron verran. (Procountor-ohjekirja 2018b.)

Jos yhteisöhankinnasta ei aiheudu verovelvollisuutta Suomessa, kirjataan alv-statukseksi **"EU, ei-yhteisöhankinta"**. Tämä tulee kyseeseen silloin, kun laskulla on jo veloitettu ostomaan arvonlisävero. Näin voi käydä esimerkiksi työmatkoilla tehtyjen hankintojen kanssa. Hankinnat ovat yrityksen kirjanpidossa vähennyskelpoisia kuluja. Mikäli näitä ostoja tulee riittävästi vuoden kuluessa, voidaan laskuilla oleva arvonlisävero hakea ulkomaalaispalautuksena takaisin ALVEU-palvelun kautta. (Procountor-ohjekirja 2018b.)

#### 2.5. Arvonlisäverostatukset EU:n ulkopuolelta tehdyille hankinnoille

EU:n ulkopuolelta tehdyt tavaraostot eli maahantuonti kirjataan seuraavilla neljällä arvonlisäverostatuksella: **"Maahantuonti 24%"**, **"Maahantuonti 14%"**, **"Maahantuonti 10%"** sekä **"Maahantuonti 0%"** (kuva 6). Eri arvonlisäverokannan tuotteille on eri arvonlisäverostatukset ohjelmassa. Arvonlisäverostatus valitaan Suomen arvonlisäverolain mukaan, esimerkiksi yleinen arvonlisäverokanta on 24%, elintarvikkeiden 14%, lääkkeiden ja kirjojen 10% ja lisäksi voi olla vielä joitain 0-verokannan alaisia ostoja.

Jos kyse on arvonlisäverottomasta tuonnista, tulee silloin käyttää Maahantuonti 0% -alv-statusta. Maahantuonti 0% -statuksen käyttäminen ohjaa arvon oma-aloitteisten verojen veroilmoituksella kenttään 310, mutta ei laske arvoa mukaan ilmoituksen kenttään 304. (Procountor-ohjekirja 2018b.)

EU:n ulkopuolelta tehtyjen palveluostojen kirjaamisessa käytetään arvonlisäverostatusta **”Käännetty verovelvollisuus 24%”**, **”Käännetty verovelvollisuus 14%”** tai **”Käännetty verovelvollisuus 10%”**, jossa prosentti määräytyy jälleen Suomen arvonlisäverokannan mukaan. (Procountor-ohjekirja 2018b.)

Mikäli EU:n ulkopuolelta tehdään hankintoja, joihin ei liity arvonlisäverovelvollisuutta tulo- ja menettelyssä, kirjataan niiden arvonlisäverostatukseksi **”EU:n ulkopuolella”** (Procountor-ohjekirja 2018b).

Huomionarvoista on, että on tehtävä vähennysoikeusoikaisu, jos laskulla olevaa arvonlisäveroa ei saa vähentää. Ostolaskun kirjanpitosivulla muutetaan ALV-vähennysoikeus ruutuun 100%:n sijasta 0%. Lisäksi on veroilmoituksen kirjanpitosivulle lisättävä kaksi vientiä, joilla oikaistaan arvonlisäverovelka- ja kulutiliä vähennyskelvottoman arvonlisäveron verran. (Procountor-ohjekirja 2018b.)

## 2.6. Myyntilaskujen 0-verokannan alaisen liikevaihdon kirjaaminen

Mikäli myydään kotimaan ulkopuolelle 0-verokannan alaisia myyntejä, käytetään **”0-verokannan alainen liikevaihto”** -statusta, mutta vain sellaisiin myynteihin, jotka eivät näy muualla arvonlisäveroilmoituksella. Nämä ALV-tiedot tulevat silloin veroilmoitukselle kohtaan 309 **”0-verokannan alainen liikevaihto”** (Liite 4). (Procountor-ohjekirja 2018b.)

Tässä ilmoitetaan sellaiset tavaroiden ja palvelujen **myynnit, joihin liittyvien ostojen arvonlisäveron saa vähentää**. Esimerkkeinä mainittakoon:

- tavarain myynti EU:n ulkopuolelle, esim. Norjaan, Venäjälle tai Manner-Suomesta Ahvenanmaalle
- tavarain myynti asennettuna tai koottuna toisessa EU-maassa
- veroton myynti matkailijoille
- veroton myynti diplomaateille ja kansainvälisille järjestöille

- varastointimenettelyihin liittyvä veroton myynti
- jäsenlehtien painosten veroton myynti yleishyödyllisille yhteisöille
- verottomien vesialusten ja niihin kohdistuvien työsuoritusten myynti
- EU:n alueella tai EU:n ulkopuolella tapahtuva palvelujen myynti, jota ei ilmoiteta kohdassa ”Palvelujen myynnit muihin EU-maihin”, esimerkiksi Ruotsissa tai Norjassa sijaitsevaan kiinteistöön kohdistuvan rakentamis-palvelun myynti
- EU:n alueella tai EU:n ulkopuolella tapahtuva tavaroiden myynti, joka verotetaan toisessa EU-maassa tai EU:n ulkopuolella, esimerkiksi tavaran myynti Venäjällä
- tele- ja lähetyspalvelujen sekä sähköisten palvelujen myynti kuluttajalle toisessa EU-maassa. (Verohallinto 2018a.)

## 2.7. Muut ALV-statukset

”**Muu veroton myynti**” kirjataan ALV-statukseksi, kun on kyse sellaisista myynneistä, joiden ostoista ei arvonlisäveroa ole oikeutta vähentää. Näitä ei ilmoiteta ollenkaan arvonlisäveroilmoituksella. (Procountor-ohjekirja 2018b.)

Mikäli toiminnastaan muuten arvonlisäverovelvollinen yritys veloittaa laskullaan arvonlisäverotuksen ulkopuolella olevia palveluita, tulee nämä myynnit kirjata ALV-statuksella ”**Ei ALV-käsittelyä**”. Nämä tiedot eivät tule näkyviin arvonlisäveroilmoitukselle.

## 2.8. Arvonlisäverokäsittely Procountorissa toisessa EU-maassa toimittaessa

Edellä kuvattu Procountor-ohjelman arvonlisäverokäsittely sopii yrityksille, jotka ovat Suomessa arvonlisäverovelvollisia. Mikäli yrityksellä on toimintaa myös muissa EU-maissa, voidaan ohjelmaan kytkeä myös toimintoja, joiden avulla voidaan kirjata myynti- ja ostolaskuja myös toisen EU-jäsenvaltion arvonlisäverokannoilla. Ohjelmasta voidaan ilmoittaa tiedot myös muiden jäsenmaiden veroviranomaisille. (Procountor-ohjekirja 2018b.)

### 3. TILITOIMISTON ASIAKKAIDEN KANSAINVÄLISEN ARVONLISÄVERON KÄSITTELY, ESIMERKKEJÄ

Tähän lukuun on kerätty esimerkinomaisesti tilitoimiston kolmen eri asiakasyrityksen (A, B ja C) kansainväliseen arvonlisäveroon liittyviä erityispiirteitä. Näistä on kuvailtu käytännön tilanteita ja ratkaisuja erilaisiin arvonlisäverotilanteisiin. Oppaan esimerkkiryhtyksiksi valikoitui kansainvälisen arvonlisäverotuksen kannalta mahdollisimman erilaisia yrityksiä ja tarkoitus oli löytää monipuolisesti aiheeseen liittyviä tilanteita. Arvonlisäverotapaksiin liittyvän tiedonhankinnan haluttiin palvelevan myös tilitoimiston asiakasyrityksiä, jotta löydettäisiin heidän kannaltaan edullisia ratkaisuja arvonlisäverokäsittelyn hoitamiseen.

#### 3.1. Yritys A

Tilitoimiston suomalainen asiakasyritys A tuottaa atk-ohjelmien suunnittelupalvelua kotimaahan sekä Norjaan. Aloittelevan yrityksen liikevaihto on noin 110 000€ / vuosi. Kotimaan liikevaihto on huomattavasti pienempi (noin 10 000 € / vuosi) kuin ulkomaan liikevaihto (100 000€ / vuosi). Tilikausi on kalenterivuosi ja verokausi on kuukausi.

Kun yrityksen immateriaalipalvelumyynti tapahtuu EU:n ulkopuolelle Norjaan, on arvonlisäverovelvollisuus ostajalla, joka on elinkeinonharjoittaja, jolla on kiinteä toimipaikka Norjassa. Kyseessä on käännetyn verovelvollisuuden alainen myynti. Laskuille kirjataan arvonlisäveroprosentiksi 0% ja lisäksi jokin seuraavista merkinnöistä tulisi näkyä laskulla "ALV 0%", "veroton myynti EU:n ulkopuolelle", "AVL 70§", "veroton myynti", "VAT 0%, Export of goods", "reverse charged", tai "arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 146 art.". (Verohallinto 2016.)

Procountor-ohjelmassa kirjataan arvonlisäveroprosentiksi 0% ja arvonlisäverostatukseksi "0-verokannan alainen liikevaihto".

## Yritys A:n alarajahuojennus

Kun kirjanpitäjä hoitaa tehtäviään ja miettii tilikauden viimeisen kuukauden arvonlisäveroilmoitusta tehdessään, että olisiko asiakasyritys A:lla mahdollisuus alarajahuojennukseen. Hän ottaa esille tuloslaskelman ja tarkistaa, mikä olikaan yrityksen liikevaihto kuuneelta vuodelta. Mikäli kirjanpitäjä ei ole riittävän huolellinen, hän saattaa katsoa vain tuloslaskelmalla näkyvän kokonaisliikevaihdon määrän, joka tässä tapauksessa on 110 000€ ja ajatella, että yritykselle ei kuulu alarajahuojennusta. Tarkemmin asiaa tutkittaessa kirjanpitäjä voi kuitenkin todeta, että liikevaihto koostuu sekä ulkomaan että kotimaan myynnistä. Ulkomaan palvelumyynti on käännetyn arvonlisäveron alaista myyntiä. Tätä ei tule ottaa huomioon alarajahuojennusta laskettaessa. Näin ollen asiakasyritys A:n liikevaihtona otetaan huomioon vain tuo kotimaanmyynnin liikevaihto 10 000€ ja yrityksen on mahdollisuus saada koko suoritettavan ja vähennettävän arvonlisäveron erotus takaisin.

Palvelujen tuottamisesta ei Yritys A:lle ole tullut kovin paljon kuluja. Pienellä yrittäjällä ei tarvitse olla atk-laitteiden lisäksi juurikaan muuta omaisuutta ja muita kuluja kuin palkkakulut. Jälleenmyyntiostoja ei ole ja palkkakuluista ei seuraa vähennettävää arvonlisäveroa. Vähäisistä muista kuluista seuraa vain pieni määrä vähennettävää arvonlisäveroa. Vähennettävän arvonlisäveron määrä on yhteensä noin 400 euroa.

Alarajahuojennusta laskettaessa on huomioitava EU:n ulkopuolelta ostettujen ATK-ohjelmakulujen arvonlisäverokäsittely. Kyseiset palvelut kuuluvat käännetyn verovelvollisuuden alaisiin ostoihin. Ostoista on ilmoitettu myös suoritettavaa arvonlisäveroa. Koska kyseessä ei ole kuitenkaan yrityksen oma myyntisuoritus, niin tätä suoritettavaa arvonlisäveron määrää ei voida laskea myynneistä suoritettavan arvonlisäveron määrään mukaan. Käännetyn arvonlisäveron alaisten ostojen suoritettava arvonlisävero pitää siis vähentää vuoden aikana ilmoitetun suoritettavan arvonlisäveron yhteissummasta. Kuitenkin näistä ostoista saadun vähennettävän arvonlisäveron määrä otetaan mukaan vähennettävän arvonlisäveron yhteissummassa normaalisti.

Kotimaan myynneistä suoritettavaa arvonlisäveroa on 10 000 euron osalta koitunut 2 400 euroa. Nyt asiakasyritys A saa siis takaisin suoritettavan (2400€) ja vähennettävän arvonlisäveron (400€) erotuksen eli noin 2000 euroa alarajahuojennuksena. Tämä on pienyritykselle merkittävä summa. Mikäli liikevaihtona alarajahuojennusta haettaessa

olisi vahingossa pidetty yritys A:n koko liikevaihtoa, olisi tämä alarajahuojennus jäänyt kokonaan saamatta takaisin yrityksen käyttöön.

Koska Yritys A:n verokausi on kuukausi ja tilikausi on kalenterivuosi, tehdään alarajahuojennusilmoitus tilikauden viimeisellä veroilmoituksella, joka tässä tapauksessa on ilmoitus kalenterivuoden viimeiseltä kuukaudelta. Kyseessä on siis joulukuun ilmoitus, joka tulee jättää 12. helmikuuta mennessä. Tälle ilmoitukselle kirjataan käsin (315) alarajahuojennukseen oikeuttavan liikevaihdon määrä (joka on tarvittaessa suhteutettu 12 kuukaudelle), (316) alarajahuojennukseen oikeuttavan veron määrä sekä laskemalla saatu lopullinen (317) alarajahuojennuksen määrä.

### 3.2. Yritys B

Tilitoimiston asiakasyritys B tuo elintarvikkeita Norjasta Suomeen sekä myy elintarvikkeita Suomesta Ruotsiin toiselle elinkeinonharjoittajalle.

#### **Elintarviketuonti Norjasta Suomeen**

Norjasta maahantuotavista elintarvikkeista on tehty tullausilmoitus myyjän toimesta. Yritys B saa tullauspäätöksen, josta selviää tuodun elintarvike-erän tullausarvo, joka on riippuvainen tuodun tavaran kauppaa-arvosta. Yritys B tekee tuodusta elintarvike-erästä veroilmoituksen tullauspäätöksen päiväyksen perusteella. OmaVero-ilmoituksella esitetään veronperusteena tullausarvon lisäksi verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut sekä kuljetus-, lastaus-, purkaus- ja vakuutuskustannukset, jotka ovat aiheutuneet tuonnista ja kuljetuksesta Suomessa ensimmäiseen määräpaikkaan asti. Näiden kaikkien yhteenlaskettu summa (4166,66€) on siis veronperuste, jonka mukaan arvonlisävero maksetaan. Koska kyseessä ovat elintarvikkeet, on arvonlisäverokanta 14%.

Procountorissa tuodun tavaran tullauspäätöksen kirjanpitosivulle merkitään veronperusteen alv-statukseksi ”Maahantuonti 14%”, ALV-prosentiksi 0% ja ALV-vähennysprosentiksi 100%, jolloin tämän tositerivin tiedot näkyvät veroilmoituksella kolmella rivillä. Koska ALV-vähennysprosentti on 100%, nousee tästä kirjauksesta veroilmoitukselle kyseinen arvonlisäverosumma myös (307) ”Kohdekauden vähennettävä vero”-riville. Veronperuste näkyy kohdassa (310) ”Tavaroiden maahantuonnit EU:n ulkopuolelta” ja suoritettavan veron määrä kohdassa (304) ”Vero tavaroiden maahantuonnista EU:n ulkopuolelta”.

Procountor-ohjelma laskee siis automaattisesti ALV-statusen 14% mukaisen arvonlisäveron määrän ilmoitukselle oikeille riveille, kun on valittu oikea ALV-status, ”Maahantuonti 14%”. Liitesivuilla (liite 3) on oma-aloitteisten verojen ilmoitus Procountorista, josta voi koodinumeroiden (307, 310 ja 304) avulla katsoa, miten tiedot asettuvat ilmoitukselle.

Tositteelle tehdään kuvan 7 mukaiset kirjaukset: Rahtimaksuja on tullut sekä EU:n ulkopuolelta (70€) että kotimaasta (30€). Rahtikuluna jää tästä kirjauksesta maksettavaksi Maksuliikennetilille 100€. Veronperuste (4166,66€) on kirjattu kahdelle riville, joista toiselle tulee positiivinen summa ja ALV-status Maahantuonti 14%. Vastakirjaus tehdään samalle kirjanpitoltilille negatiivisella summalla ja ilman ALV-statusta. Näiden kahden vastakirjausviennin (Rivi 3 ja 4) kirjanpito vaikutus on nolla. Procountor kerää näiltä riveiltä vain arvonlisäverotiedot ilmoitukselle. Tulee huomata, että kaikilla muilla riveillä ALV% on nolla, paitsi ”kotimaan rahti”-rivillä, jossa ALV-statuskin on ”Kotimaa”. Tositteen päivämäärä kirjoitetaan kenttään 1 tullauspäätöksen hyväksymispäivän mukaan ja näin se ohjautuu oikealle kohdekaudelle.

**Tositteen otsikkotiedot**

Nimi\* Tullauspäätös Tunnus

ALV-status\* Kotimaa ALV-käsittely FI

Kirjanpitäjän muistinpanot

Muistinpanot laskuta

Tositte yhteensä 0,00 EUR

Laske yhteenvedo

1. Tosittepv\* 01.01.2018 Kirjauskausi 2018-01

Palvelujakson alkupvm 01.01.2018 Palvelujakson loppupvm

Tositteen vaikutusaika Poistomenetelmä

Vientiselite

Kopioi tositteen nimestä

**Tositteen kirjanpito viennit**

Lisää vienni Kopioi viennit Poista viennit Valitse tili Muokkaa 1 vienni

Tili	Kp.	ALV-%	ALV	Yhteensä	ALV-väh.-%	ALV-status	Vientiselite
<input type="checkbox"/> 2880 Maksuliikennetil	-100,00	0%	0,00	-100,00	100,00%		
<input type="checkbox"/> 4290 Rahdit, huolinta ja muut hankint	70,00	0%	0,00	70,00	100,00%	EU:n ulkopuolella	Liitten mukaan, Rahti Kiinasta 70%, EU:n ulkopuolella
<input type="checkbox"/> 4290 Rahdit, huolinta ja muut hankint	4 166,66	0%	0,00	4 166,66	100,00%	Maahantuonti 24%	Liitten mukaan, tilittävä alv maahantuonnista, sis. tullimaksun
<input type="checkbox"/> 4290 Rahdit, huolinta ja muut hankint	-4 166,66	0%	0,00	-4 166,66	100,00%		Liitten mukaan, tilittävä alv maahantuonnista, sis. tullimaksun
<input type="checkbox"/> 4290 Rahdit, huolinta ja muut hankint	24,19	24%	5,81	30,00	100,00%	Kotimaa	Liitten mukaan, Rahti Kiinasta 30%, Suomen alvin alla

Kuva 7. Ostolaskun ”Maahantuonnin arvonlisäveron” ja rahdin käsitteleminen kirjanpitosivulla (Procountor 2018c).

## Myynti Suomesta Ruotsiin

Yritys B myy myös elintarvikkeita Ruotsiin. Kyseessä on EU:n sisällä tehtävä yhteisömyynti, joten näistä myynneistä pitää tehdä kuukausittain arvonlisäveron yhteenvedoilmoitus. Ilmoituksen jättöpäivä on myyntikuukautta seuraavan kuun 20. päivä. Procountor

kerää tiedot asiakkaittain automaattisesti ja ilmoituksen voi myös lähettää suoraan ohjelmasta Katso-tunnuksien avulla. Procountorissa laskun sivulla pitää olla kirjattuna asiakkaan ALV-tunnus, sille osoitetussa ruudussa. Mikäli yhteisömyyntiä ei ole ollut kyseisen kalenterikuukauden aikana, ei ilmoitustakaan tarvitse tehdä.

Procountorissa yritys B:n elintarvikkeiden myynti kirjataan ALV-statuksella ”EU, yhteisömyynti (tavara)”. Tästä kirjauksesta arvonlisäverotieto nousee ALV-ilmoitukselle kohtaan 311”Tavaran myynti muihin EU-maihin”. Arvonlisäveroa ei tule tästä maksettavaksi, koska yhteisömyyntiin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Ostaja ilmoittaa ja tilittää näistä arvonlisäveron kulutusmaahan Ruotsiin.

Yhteisömyyntilaskulla tulee olla tieto siitä, että myynti on käännetyn verovelvollisuuden alainen. Arvonlisäveroprosentti on nolla ja lisäksi esimerkiksi maininta ”VAT 0%, Intra-community sales of goods”. Sekä myyjän että ostajan ALV-tunniste tulisi myös näkyä laskulla.

### 3.3. Yritys C

Tilitoimiston asiakasyritys C tuo tavaraa Kiinasta Suomeen. Tavaran maahantuonti tapahtui aiemmin ensin Viroon, jossa ulkopuolinen elinkeinonharjoittaja omistaa varaston. Varastointiyritys hoiti varastokirjanpidon ja tuotteiden lähetyksen asiakkaille Suomeen. Tuotteita ei myyty Viroon, vaan siellä ne ainoastaan varastoitiin väliaikaisesti. Koska tämä järjestely on koettu hankalaksi arvonlisäverotuksen suhteen, on varasto haluttu siirtää Suomeen, kun nyt vuoden 2018 alussa Suomessa maahantuonnin arvonlisäveron käsittelykin muuttui.

Toinen vaihtoehto olisi ollut, että yritys olisi hakenut luvan väliaikaiseen varastointiin. Tämäkin koettiin hankalaksi, koska tuote erät olivat suuria ja asiakkaille ne toimitettiin pienemmissä erissä. Näin ollen maahantuotuja tavaroita ei olisi voitu säilyttää väliaikaisessa varastointimenettelyssä avaamattomina. Toisaalta maahantuonnin yhteydessä ei aina ollut myöskään tiedossa seuraavaa sijoituspaikkaa Suomessa, jotta maahantuonnin olisi voitu katsoa tapahtuneen Suomeen.

Kun yritys C:n maahantuonti tapahtui Kiinasta ensin Viroon, huolintaliike keräsi tullimaksut ja Viron arvonlisäveron. Tämä oli hankala järjestely, koska Yritys C ei voinut saada heti maahantuontiestosta vähennettävää arvonlisäveroa takaisin. Verot haettiin takaisin

ulkomaalaispalautuksena ALVEU-palvelusta. Koska palveluun voi tehdä palautushakemuksen vähintään kolmen kuukauden jaksoissa ja lisäksi hakemuksen käsittelyyn saattoi mennä jopa 4 kuukautta, kesti usein harmillisen pitkään saada palautus tilille ja takaisin yrityksen käyttöön.

Yritys C:tä ei vaadittu rekisteröitymään Viroon arvonlisäverorekisteriin, koska yritys ei myynyt tuotteita Viroon. Kun Yritys C:n omia tuotteita siirrettiin Suomeen myyntiä varten, piti veroilmoituksella ilmoittaa nämä yhteisöhankintana. Käytännössä mitään ei siis ostettu, mutta omat tuotteet vain siirrettiin jäsenvaltiosta toiseen. Tämän jälkeen tuote oli fyysisesti Suomessa ja se myytiin normaalisti kotimaan myyntinä Suomen arvonlisäverokannalla.

Tilitoimistomme on halunnut informoida Yritys C:tä maahantuonnin arvonlisäveroilmoittamisen muutoksista. Asiakasyritys C kiinnostui asiasta, koska tuoteostojen rahoittaminen helpottuisi huomattavasti, kun arvonlisäveroa ei tarvitsisi etukäteen maksaa. Nyt yritys tuo tavaransa suoraan Kiinasta Suomessa sijaitsevaan varastoon. Tullauspäätöksen saatuaan Yritys C ilmoittaa veronperusteen mukaisen määrän arvonlisäveroilmoituksellaan ja saa samalla ilmoituksella ilmoittaa myös ostojen vähennettävän veron. Käytännössä ei veroa tarvitse siis ollenkaan maksaa. Lisäksi maahantuodut tavarat on mahdollista myydä heti, parhaimmassa tapauksessa jo ennen kuin veroilmoitustakaan on ehditty tehdä.

### **Toisessa EU-maassa kerätyn arvonlisäveron palautus ja ALVEU-palvelu**

Suomessa arvonlisäverovelvollisten rekisterissä oleva yritys voi hakea takaisin myös toisessa EU-maassa hankitun tuotteen tai palvelun arvonlisäveron, mikäli se tulee yrityksen arvonlisäverovähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Yritys ei saa olla rekisteröityneenä myynnistä arvonlisäverovelvolliseksi maassa, josta tämä tuote tai palvelu on hankittu. Palautusta voi hakea myös maahantuonnin yhteydessä peritystä arvonlisäverosta. Toisen EU-maan arvonlisäveropalautusta kutsutaan ulkomaalaispalautukseksi. Käytännössä haku tapahtuu Suomen Verohallinnon ylläpitämässä ALVEU-verkkopalvelussa. Toisesta EU-maasta yrityksen liiketoimintaa varten hankitun tuotteen tai palvelun arvonlisäveron palautusta haettaessa täytetään ja lähetetään hakemus sähköisesti.

Sähköinen hakemus on tehtävä 9 kuukauden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, johon kuuluvaa ajanjaksoa hakemus koskee. Paperista hakemuslomaketta ei ole käytössä. (Verohallinto 2013.)

Tarkemmat ohjeet ovat verottajan sivuilla: [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48309/arvonlisaveron\\_palauttaminen\\_suomalaise2/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48309/arvonlisaveron_palauttaminen_suomalaise2/).

Hakemus tehdään vähintään kolmesta peräkkäisestä kalenterikuukaudesta saman kalenterivuoden sisällä. Koko kalenterivuodelta tehtävän palautuksen vähimmäismäärä on 50 euroa ja neljännesvuodelta palautusta haettaessa 400 euroa. Mikäli palautusta haetaan sellaisesta EU-maasta, jossa ei ole valuuttana euro, muunnetaan edellä mainitut vähimmäismäärät kyseisen valtion valuutaksi. (Verohallinto 2013.)

Veroviranomainen voi vaatia skannattuja ostolaskujen tai tuontiasiakirjojen kopioita yli 1000 euron (arvonlisäveroton hinta) ostoksista tai yli 250 euron (arvonlisäveroton hinta) polttoainehankinnasta. Jos palautusmaan valuutta on muu kuin euro, kyseiset palautusrajat muutetaan sen maan kansalliseksi valuutaksi. (Verohallinto 2013.)

ALVEU-palvelusta hakemus toimitetaan automaattisesti sen valtion viranomaisille, josta palautusta haetaan. Hakemuksen käsittelyaika on 4-8 kuukautta siitä, kun kyseisen maan viranomainen on vastaanottanut hakemuksen. (Verohallinto 2013.)

Muut yksityiskohtaisemmat tiedot on syytä selvittää sen maan veroviranomaisilta, josta palautusta haetaan (Verohallinto 2013).

### **Alarajahuojennus ja kansainvälinen arvonlisävero**

Alarajahuojennus on valtion suoma tuki vähäisen liiketoiminnan harjoittajille, mikäli huojennukseen oikeuttavat ehdot täyttyvät. Alarajahuojennus ei varsinaisesti kuulu kansainväliseen arvonlisäverotukseen. Koska kansainvälisten kaupan arvonlisävero kuitenkin näkyy arvonlisäveroilmoituksella ja kirjanpidossa liikevaihdossa, se on haluttu ottaa osaksi tätä opasta nimenomaan tämän tilitoimiston asiakasyritysten kannalta merkityksellisenä seikkana. Mielenkiinto kohdistuu nyt siihen, miten kansainvälinen arvonlisävero vaikuttaa ja tulee ottaa huomioon alarajahuojennusta laskettaessa. Miten se näkyy yrityksen liikevaihdossa? Miten käännetyn arvonlisäveron alaiset yhteisömyynnit vaikuttavat suoritetun arvonlisäveron määrään? Ja toisaalta, miten käännetyn verovelvollisuuden alaiset ostoista maksetut verot on huomioitava, kun lasketaan alarajahuojennuksen määrä? Alarajahuojennukseen liittyvää teoriatietaoa on sovellettu tilitoimiston asiakasyritysesimerkissä A.

## Alarajahuojennusoikeus

Arvonlisäverorekisterissä oleva yhteisö voi saada maksamiaan arvonlisäveroja osittain takaisin, mikäli tilikauden (12kk) liikevaihto jää alle 30000 euron. Mikäli liikevaihto jää alle 10000 euron, voi verovelvollinen saada kaikki maksamansa arvonlisäverot takaisin. Liikevaihto lasketaan myyntien arvonlisäverottomista hinnoista. Jotta huojenuksen voi saada, pitää liikevaihtorajan ja muiden edellytysten täytyä. (Verohallinto 2017a.)

Jos tilikaudelta suoritettava arvonlisävero on negatiivinen eli tilikauden ostoihin sisältyvä vähennykseen oikeuttava vero on suurempi kuin myynneistä suoritettava vero, huojenusta ei voi saada. Huojennuksen saamisen esteenä tai alenemiseen voi olla myös muita syitä. (Verohallinto 2017a.)

Tarkemmat ohjeet ovat verottajan sivuilla: [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48634/arvonlisaveron\\_alarajahuojennu4/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48634/arvonlisaveron_alarajahuojennu4/).

## Alarajahuojennusilmoituksen antaminen

Myyneistä maksettava arvonlisävero sekä ostoista vähennettävä arvonlisävero ilmoitetaan ja maksetaan tai palautetaan tilikauden kuluessa normaalisti. Verovelvollinen laskee itse alarajahuojennuksen määrän ja ilmoittaa sen tilikauden tai kalenterivuoden viimeisellä oma-aloitteisten verojen ilmoituksella. Alarajahuojennusilmoituksen ajankohta määräytyy yhteisön ilmoitusjakson mukaan, riippuen siitä onko ilmoitusjakso kuukausi, neljännesvuosi vai vuosi. Kuukausi-ilmoittajat ilmoittavat alarajahuojennuksen määrän tilikauden viimeisellä arvonlisäveroilmoituksella. Neljännesvuosi- ja vuosi-ilmoittajat sekä ei-kirjanpitovelvolliset hakevat alarajahuojennusta kalenterivuoden viimeisellä ilmoituksella. (Verohallinto 2017a.)

Alarajahuojennusta on haettava viimeistään kolmen vuoden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jolloin huojenusoikeus on syntynyt. Hakemus tehdään aina sille kaudelle, jolle se olisi alun perinkin pitänyt tehdä, vaikka huojenusta haettaisiin myöhässäkin. (Verohallinto 2017a.)

## **Alarajahuojennuksen liikevaihdon suhteuttaminen, jos tilikausi ei ole 12 kuukauden mittainen**

Jos yrityksen tilikausi on pidempi tai lyhyempi kuin 12 kuukautta, tilikauden liikevaihto muunnetaan vastaamaan 12 kuukauden liikevaihtoa. Tämä tehdään kertomalla huojennukseen oikeuttava liikevaihto luvulla 12 ja jakamalla näin saatu luku tilikauden kuukausien lukumäärällä. Kuukausiksi lasketaan täydet kalenterikuukaudet. Tätä sanotaan liikevaihdon suhteuttamiseksi. Yksityiskohtaisemmat ohjeet liikevaihdon suhteuttamiseen ovat verottajan sivuilla: [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-haku-sivu/48634/arvonlisaveron\\_alarajahuojennu4/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-haku-sivu/48634/arvonlisaveron_alarajahuojennu4/). (Verohallinto 2017a.)

### **Mitkä myynnit otetaan huomioon liikevaihdossa?**

Alarajahuojennusta laskettaessa pitää tietää, mitkä kaikki myynnit otetaan liikevaihtona huomioon, sillä huojennusta laskettaessa ei aina oteta huomioon koko liikevaihtoa. Arvonlisäverolliset myynnit sekä käännetyt verovelvollisuuden alaiset myynnit (AVL 8a-8d §) otetaan kaikki huomioon. AVL 8a-8d pykälässä mainitut käännetyt verovelvollisuuden alaiset myynnit liittyvät kullan, päästöoikeuksien, rakentamispalveluiden sekä romun ja jätteen myyntiin. Lisäksi verottomista myynneistä huomioidaan muun muassa:

- tavarain myynti muihin EU-maihin (eli yhteisömyynti)
- tavarain vientimyynti EU:n ulkopuolelle
- veroton matkustajamyynti
- tiettyjen verottomien palveluiden myynnit (kuljetus-, lastaus- ja purkupalvelut ulkomaille tai ammattimaisessa ulkomaan liikenteessä)
- vesialusten ja moottoriajoneuvojen myynnit
- tietyt sanomalehtimyyntit ja diplomaattisille edustustoille ja kansainvälisille järjestöille tehdyt myynnit
- rahoitus- ja vakuutuspalveluiden myynnit ja kiinteistöjen luovutukset.

Tulee huomata, että verottomien palveluiden myynnin osalta ei kuitenkaan oteta huomioon esimerkiksi käännetyt verovelvollisuuden alaisten palvelujen myyntiä EU:n sisällä tai kolmansiin maihin tai esimerkiksi esittävien taiteilijoiden myyntiä, joka ei ole arvonlisäverovelvollista toimintaa. (Verohallinto 2017a.)

Marginaaliverojärjestelmää sovellettaessa liikevaihtoon huomioidaan vain voittomarginaali ilman veron osuutta. Saadut ennakkomaksut otetaan huomioon sen tilikauden liikevaihtona, jonka aikana ne on maksettu. (Verohallinto 2017a.)

### **Miten alarajahuojennuksen määrä lasketaan?**

Ensiksi on laskettava, paljonko on koko verokauden aikana ilmoitettu ja maksettu myynneistä suoritettavaa veroa yhteensä. Siitä vähennetään ostoista ilmoitettu koko kauden vähennettävä vero. Näiden erotus on alarajahuojennuksen maksimi määrä. (Verohallinto 2017a.)

Myyneistä suoritettavana verona ei oteta huomioon EU-ostojen, käännetyn verovelvollisuuden alaisten ostojen eikä käyttöomaisuuden myynnistä ja omasta käytöstä suoritettavaa veroa, koska ne eivät ole yrityksen omaa myyntiä tai yritystoimintaan kuuluvaa myyntiä. Huomionarvoista on, että nämä otetaan kuitenkin huomioon vähennettävää veroa laskettaessa. (Verohallinto 2017a.)

Metsätaloudesta tai kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta tilitettävää veroa ei oteta lainkaan huomioon kummassakaan, ei suoritettavassa eikä vähennettävässä verossa (Verohallinto 2017a).



## LÄHTEET

Arvonlisäverolaki 5. luku (29.12.1994/1486). Myynti ja yhteisöhanhinta Suomessa. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4verolaki#L3P17>.

Arvonlisäverolaki 6. luku (29.12.1994/1486). Kansainväliseen kauppaan liittyvät verottomuudet. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4verolaki#L3P17>.

AVL 1 § (30.12.1993/1501). Arvonlisäverolain yleinen soveltamisala. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4verolaki#L3P17>.

AVL 8a-8d § (8.10.1999/940),(16.7.2010/686),(27.6.2014/507). Verovelvollisuus. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4verolaki#L3P17>.

AVL 17 § (30.12.2010/1392). Tavarán ja palvelun myynti. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4verolaki#L3P17>.

AVL 26 a § (29.12.1994/1486). Tavarán yhteisöhanhinta. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4verolaki#L3P17>.

AVL 64 § (13.11.2009/886). Palvelun myynnin yleissäännökset. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4verolaki#L3P17>.

AVL 64-69 § (13.11.2009/886),(27.6.2014/505),(9.12.2016/1064). Palvelun myynnin säännökset. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4verolaki#L3P17>.

AVL 70 § (29.12.1994/1486). Kansainväliseen kauppaan liittyvät verottomuudet, Tavaroiden myynti. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4verolaki#L3P17>.

AVL 72 § (13.11.2009/886). Palvelun myynti. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4verolaki#L3P17>.

AVL 72 b § (29.12.1994/1486). Tavarán yhteisömyynti. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4verolaki#L3P17>.

AVL 72 I § (29.12.1995/1767). Väliaikaiseen varastointiin ja varastointimenettelyihin liittyvät verottomuudet. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4verolaki#L3P17>.

AVL 86 § (29.4.2016/305). Tavarahan maahantuonti, Veron suorittamisvelvollisuus. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4verolaki#L3P17>.

AVL 93 § (29.12.1994/1486). Veron peruste. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4verolaki#L3P17>.

AVL 102 a § (29.12.1995/1767). Vähennettävä vero, yleinen vähennysoikeus. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4verolaki#L3P17>.

AVL 147 § (9.9.2016/773). Yleinen verotusmenettely ja muutoksen haku. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4verolaki#L3P17>.

AVL 209 c § (29.6.2012/399). Laskut ja muut tositteet. Viitattu 22.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4verolaki#L3P17>.

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

EU-komissio 2017. Lehdistötiedote. Euroopan komissio ehdottaa EU:n alv-järjestelmän kauaskantoista uudistamista. Viitattu 12.4.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-17-3443\\_fi.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3443_fi.htm)

EUR-LEX 2014. ”Ennakkoratkaisupyyntö — Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä — Direktiivi 2006/112/EY — 44 artikla — Palvelujen vastaanottajan kiinteän toimipaikan käsite — Paikka, jossa palvelut katsotaan suoritetuiksi verovelvollisille — Yhteisöliiketoimi”. Viitattu 19.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?qid=1526730730862&uri=CELEX:62012CJ0605>

Euroopan neuvoston direktiivi 2006/112/EY. Annettu 28.11.2006. yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://publications.europa.eu/fi/publication-detail/-/publication/4db87583-fe2b-11e3-831f-01aa75ed71a1/language-fi>

Euroopan neuvoston direktiivi ehdotus 2006/112/EY Hyväksytty 14.10.2010. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <http://eur-lex.europa.eu/procedure/FI/199535?qid=1521285391118&rid=1>

Euroopan Neuvoston täytäntöönpanoasetus 282/2011. Ehdotus annettu Brysselissä 1.12.2016. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://publications.europa.eu/fi/publication-detail/-/publication/f624f44e-b7b1-11e6-9e3c-01aa75ed71a1/language-fi/format-PDF/source-67081857>

Euroopan Unioni 2018. Euroopan unionin kotisivut europa.eu. Viitattu 20.3.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa [https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries\\_fi](https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries_fi)

EU-uutiset.fi. 2017. Verkkolehti Euroopan Unionin päätöksenteosta. Viitattu 5.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.eu-uutiset.fi/2017/10/04/euroopan-komissio-ehdottaa-perusteellisia-muutoksia-eun- Alv-verotukseen/>

Finago 2018. Sähköinen taloushallinto. Viitattu 6.4.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://finago.com/fi/taloushallinto/sahkoinen/>

Hakapää, S.; Huhtala, H.; Johansson, A.; Lindholm, M. & Paavolainen J. 2016. Kansainvälinen arvonlisäverotus. Helsinki: Helsingin Kamari Oy.

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2001. Tutkimushaastattelu. Helsinki: Helsinki University Press ja tekijät.

Hirsjärvi, S.; Remes, P. & Sajavaara, P. 1997. Tutki ja kirjoita. 13., osin uudistettu painos. Helsinki: Tammi.

Kallio, M.; Nielsen, A.; Ojala, M. & Säskilahti, J. 2013. Arvonlisäverotus 2013. KPMG. Helsinki: Edita.

Likitalo, H. & Rissanen, R. 1998, Tutkimusmenetelmät -Menetelmätietoutta tradenomiopiskelijoille. Opetusmoniste. Kuopio: Pohjois-Savon Ammattikorkeakoulu.

Procountor-ohjekirja 2018a. Arvonlisävero/ EU-maiden arvonlisäverotunnisteet. Viitattu 6.4.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <http://support.procountor.com/fi/arvonlisavero/eu-maiden-arvonlisaverotunnisteet.html>

Procountor-ohjekirja 2018b. Arvonlisäveron käsittely Procountorissa. Viitattu 6.4.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <http://support.procountor.com/fi/arvonlisavero/arvonlisaveron-kasittely-procountorissa.html>

Procountor-ohjekirja 2018c. Maahantuonnin arvonlisäveron ja rahdin käsittely Procountorissa. Viitattu 13.4.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <http://support.procountor.com/fi/arvonlisavero/maahantuonnin- Alv.html#esimerkki-maahantuonnin-arvonlisaveron-kirjaamisesta>

Procountor-ohjelma 2018. Viitattu 1.5.2018. Käyttäjä-tunnuksen ja kirjautumisen vaativa ohjelmistosivu. Saatavilla sähköisesti osoitteessa [https://secure.procountor.com/procountor/#!NAV\\_SEARCHTITO](https://secure.procountor.com/procountor/#!NAV_SEARCHTITO)

STT Viestintäpalvelut Oy 2016. STT-INFO. Intrum Justitia Oy 15.2.2016. Viitattu 4.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.sttinfo.fi/tiedote/ulkomaille-maksetut-alvit-makaavat-yritysten-kirjanpidossa?publisherId=3328&releaseId=41055802>

The Publications Office of the European Union (Publications Office) 2018. EU-julkaisut. Julkaistu 22.8.2013. Viitattu 20.3.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://publications.europa.eu/fi/publication-detail/-/publication/0adbf814-53a0-4350-a18f-ad8c168baa2a>

Tomperi, S. 2013. Kehittyvä kirjanpito taito. Helsinki: Edita.

Tulli 2018a. Viitattu 17.3.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa [http://tulli.fi/documents/2912305/3740196/Ilmoitusmenettely\\_alv.pdf/e18a6bd5-43a1-411e-acba-ca63ab8e8a31/Ilmoitusmenettely\\_alv.pdf.pdf](http://tulli.fi/documents/2912305/3740196/Ilmoitusmenettely_alv.pdf/e18a6bd5-43a1-411e-acba-ca63ab8e8a31/Ilmoitusmenettely_alv.pdf.pdf)

Tulli 2018b. Viitattu 16.3.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <http://tulli.fi/intrastat/kuka-on-intrastat-tietojen-ilmoittaja>

Tulli 2018c. Viitattu 17.3.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <http://tulli.fi/tietoa-tullista/tullin-toiminta/eu-n-tulli-ja-veroalue>

Verohallinto 2010. Palvelujen ulkomaan kaupan arvonlisäverotus. Viitattu 12.4.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen-ulkomaankaupan-arvonlisavero/>

Verohallinto 2013. Arvonlisäveron palauttaminen suomalaiselle elinkeinonharjoittajalle muista EU-maista. Viitattu 28.2.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48309/arvonlisaveron-palauttaminen-suomalaise2/>

Verohallinto 2016. Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa. Viitattu 17.3.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48090/laskutusvaatimukset\\_arvonlisaverotukses3/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48090/laskutusvaatimukset_arvonlisaverotukses3/)

Verohallinto 2017a. Arvonlisäveron alarajahuojennus. Viitattu 28.2.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48634/arvonlisaveron\\_alarajahuojennu4/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48634/arvonlisaveron_alarajahuojennu4/)

Verohallinto 2017b. Maahantuonnin arvonlisäverotus. Viitattu 24.3.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan\\_arvonlisaverotus/maahantuonnin-arvonlisavero/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/maahantuonnin-arvonlisavero/)

Verohallinto 2018a. Oma-aloitteisten verojen ilmoittaminen – yksityiskohtaiset ohjeet 2018. Viitattu 12.4.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/tayttoohjeet/oma-aloitteisten-verojen-ilmoittaminen--yksityiskohtaiset-ohjeet-2018/>

Verohallinto 2018b. OmaVero. Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus. Viitattu 6.4.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <https://omavero.vero.fi/#19>

Verohallinto 2018c. Uutiskirje. OmaVerossa näkyy tullin vertailutieto maahantuonneista. Viitattu 3.5.2018. Saatavilla sähköisesti osoitteessa <http://verofi.mailpv.net/archive/show/2470122>

Vilka, H. 2005. Tutki ja kehitä. 1.-3. painos 2009. Helsinki: Tammi.

Äärilä, L. & Nyrhinen, R. 2013. Arvonlisäverotus käytännössä. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

## Liite 1. EU:n tulli- ja veroalue. (Tulli 2018)

EU-maat ja niiden alueet	kuuluu EU:n tullialueeseen	kuuluu EU:n veroalueeseen
Alankomaat (Euroopassa sijaitsevat alueet)	kyllä	kyllä
Belgia	kyllä	kyllä
Bulgaria	kyllä	kyllä
Espanja	kyllä	kyllä
-- Kanariansaaret	kyllä	ei
-- Ceuta ja Melilla	ei	ei
Irlanti	kyllä	kyllä
Italia	kyllä	kyllä
-- Livigno ja Campione d'Italia	ei	ei
-- Lugano-järven Italialle kuuluvat vesialueet	ei	ei
Itävalta	kyllä	kyllä
Kreikka	kyllä	kyllä
-- Agio Óros	kyllä	ei
Kroatia	kyllä	kyllä
Kypros	kyllä	kyllä
-- Kyproksen pohjoisosa	ei	ei
Latvia	kyllä	kyllä
Liettua	kyllä	kyllä
Luxemburg	kyllä	kyllä
Malta	kyllä	kyllä
Portugali	kyllä	kyllä
Puola	kyllä	kyllä
Ranska	kyllä	kyllä
-- merentakaiset departementit Guadeloupe, Ranskan Guyana, Martinique, Reunion, Mayotte	kyllä	ei
-- muut merentakaiset alueet Saint Pierre-et-Miquelon sekä Uusi Kaledonia, Wallis ja Futunasaaret, Ranskan Polynesia, Ranskan territoriot Australaasiassa ja Etelämantereella	ei	ei
Romania	kyllä	kyllä
Ruotsi	kyllä	kyllä
Saksa	kyllä	kyllä
-- Helgoland ja Büsingen	ei	ei
Slovakia	kyllä	kyllä
Slovenia	kyllä	kyllä
Suomi	kyllä	kyllä
-- Ahvenanmaa	kyllä	ei

(jatkuu)

## Liite 1. EU:n tulli- ja veroalue (jatkuu)

EU-maat ja niiden alueet	kuuluu EU:n tullialueeseen	kuuluu EU:n veroalueeseen
Tanska	kyllä	kyllä
Tšekki	kyllä	kyllä
Unkari	kyllä	kyllä
Viro	kyllä	kyllä
Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta	kyllä	kyllä
-- Gibraltar	ei	ei
EU:n ulkopuoliset valtiot ja alueet	kuuluu EU:n tullialueeseen	kuuluu EU:n veroalueeseen
Färösaaret	ei	ei
Grönlanti	ei	ei
Kanaalisaaret	kyllä	ei
Mansaari	kyllä	Ks. °) ja °°)
Monaco	kyllä	Ks. °) ja °°)
Vatikaani	ei	ei
EU:n ulkopuoliset valtiot ja alu Tulli. <a href="http://tulli.fi/tietoa-tullista/tullin-toiminta/eu-n-tulli-ja-veroalue-eeet">http://tulli.fi/tietoa-tullista/tullin-toiminta/eu-n-tulli-ja-veroalue-eeet</a>	muodostaa tulliliiton EU:n kanssa	kuuluu EU:n veroalueeseen
Andorra *)	kyllä (nimikeryhmien 25-97 osalta)	ei
San Marino **)	kyllä (paitsi nimikeryhmät 72 ja 73)	kuuluu valmisteveroalueeseen <sup>°°)</sup> ; ei kuulu arvonlisäveroalueeseen
Turkki ***)	kyllä	ei

Yhteisön tullialue on määritelty TK 4 artiklassa.

\*) **EY ja Andorra** ovat muodostaneet vuonna 1990 tulliliiton, joka koskee harmonoidun järjestelmän (HS) 25-97 ryhmään kuuluvien tavaroiden kauppaa. Yhteisön passitusmenettely ulotettiin koskemaan näiden tavaroiden kauppaa vuonna 1996. HS:n 1-24 ryhmään kuuluvien tavaroiden vienti ja tuonti rinnastetaan edelleen yhteisön ulkopuolisten maiden vientiin ja tuontiin.

\*\*) **EY ja San Marino** tekivät vuonna 1992 väliaikaisen sopimuksen kaupasta ja tulliliitosta. Tulliliitto koskee yhteisen tullitariffin 1-97 ryhmään kuuluvia tavaroita lukuun ottamatta HS:n 72 ja 73 kuuluvia tuotteita, jotka kuuluvat Euroopan hiili- ja teräsyhteisön perustamissopimuksen soveltamisalaan (ns. EHTY-tuotteet). Yhteisön ja San Marinon välisiin tavarakuljetuksiin sovellettavat säännöt on sovittu ETY-San Marino-yhteistyökomiteassa vuonna 1992.

\*\*\*) **EY ja Turkki** ovat muodostaneet tulliliiton, joka tuli kokonaisuudessaan voimaan vuonna 1996. Tulliliitto koskee kaikkia muita paitsi perusmaataloustuotteita sekä tuotteita, jotka kuuluvat Euroopan hiili- ja teräsyhteisön perustamissopimuksen soveltamisalaan.

°) Neuvoston direktiivin 2006/112/EY (Alv-direktiivi) 7 artiklan 1 kohdassa säädetään, että Monacon ruhtinaskunnan Ranskan kanssa, Mansaaren Yhdistyneen kuningaskunnan kanssa sekä Yhdistyneen kuningaskunnan Akrotirista ja Dhekelista Kyproksen kanssa tekemien yleissopimusten ja sopimusten perusteella Monacon ruhtinaskuntaa, Mansaarta ja Yh-

distyneen kuningaskunnan suvereniteettiin kuuluvia Akrotirin ja Dhekelian tukikohta-alueita ei pidetä tätä direktiiviä sovellettaessa kolmansina maina. Kuitenkin 7 artiklan 2. kohdan mukaan jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet sen varmistamiseksi, että liiketoimia, joiden lähtö- tai määräpaikka on:

- Monacon ruhtinaskunnassa, kohdellaan liiketoimina, joiden lähtö- tai määräpaikka on Ranskassa,
- Mansaarella, kohdellaan liiketoimina, joiden lähtö- tai määräpaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, tai
- Yhdistyneen kuningaskunnan suvereniteettiin kuuluvilla Akrotirin ja Dhekelian tukikohta-alueilla, kohdellaan liiketoimina, joiden lähtö- tai määräpaikka on Kyproksessa.

°°) Neuvoston direktiivin 92/12/ETY (järjestelmädirektiivi) 2 artiklan 4. kohdan mukaan jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet sen varmistamiseksi, että liiketoimia, joiden lähtö- tai määräpaikka on:

- Monacon ruhtinaskunta, kohdellaan liiketoimina, joiden lähtö- tai määräpaikka on Ranskan tasavalta,
- Jungholz ja Mittelberg (Kleines Walsertal), kohdellaan liiketoimina, joiden lähtö- tai määräpaikka on Saksan liittotasavalta,
- Mansaari, kohdellaan liiketoimina, joiden lähtö- tai määräpaikka on Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin Yhdistynyt kuningaskunta,
- San Marino, kohdellaan liiketoimina, joiden lähtö- tai määräpaikka on Italian tasavalta

Lähde: (Tulli 2018)

## Liite 2. EU-maiden arvonlisäverotunnisteen rakenne (Procountor-ohjekirja 2018)

1. Kaksi ensimmäistä kirjainta muodostavat maakoodin,
2. jota seuraa vaihteleva määrä merkkejä.

Taulukossa käytetyt lyhenteet:

- 9=numero
- X=numero tai kirjain
- L=kirjain
- S=kirjain, numero tai muu

Maa	Rakenne	Merkkejä	Huom
Alankomaat	NL 999999999B99	12	Kymmenes merkki B-kirjain
Belgia	BE 999999999	9	
Bulgaria	BG 999999999	9 tai 10	
Espanja	ES X9999999X	9	Ensimmäinen ja viimeinen merkki voi olla joko kirjain tai numero. Molemmat eivät kuitenkaan voi olla numeroita.
Irlanti	IE 9S99999L	8	
Iso-Britannia	GB 999999999	9	
	GB 999999999999	12	Sivuliikkeen arvonlisäverotunniste
	GB GD999	5	Valtion laitokset
	GB HA999	5	Terveysturvaviranomaiset
Italia	IT 999999999999	11	
Itävalta	AT U999999999	9	Ensimmäinen merkki aina U
Kreikka	EL 9999999999	9	
Kypros	CY 99999999L	9	
Latvia	LV 999999999999	11	
Liettua	LT 99999999999	9 tai 12	
	LT 99999999999999		
Luxemburg	LU 999999999	8	
Malta	MT 999999999	8	
Portugali	PT 999999999999	9	
Puola	PL 999999999999	10	
Ranska	FR XX999999999999	11	
Romania	RO 999999999999	10	
Ruotsi	SE 999999999901	12	Kaksi viimeistä numeroa aina 01
Saksa	DE 999999999999	9	
Slovakia	SK 999999999999	9 tai 10	
	SK 99999999999999		
Slovenia	SI 999999999999	8	
Suomi	FI 999999999999	8	
Tanska	DK 999999999999	8	
Tšekki	CZ 999999999999	8, 9 tai 10	
	CZ 99999999999999		
	CZ 9999999999999999		
Unkari	HU 999999999999	8	
Viro	EE 999999999999	9	

Lähde: (Procountor-ohjekirja 2018)

## Liite 3. Oma-aloitteisten verojen ilmoitus (Procountor)

Ilmoitettavat ALV-tiedot	Ilmoitettavat TAS-tiedot	Ilmoitettavat muiden oma-aloit. verojen tiedot
3/2018 (01.07.2018 - 30.08.2018)	Ei ilmoiteta	Ei ilmoiteta
<b>Arvonlisäveron tiedot</b>		
301 Suorittava 24 %:n vero kolimaan myynnistä [redacted]	<a href="#">Hae tiedot</a>	
302 Suorittava 14 %:n vero kolimaan myynnistä 0,00	<a href="#">Hae tiedot</a>	
303 Suorittava 10 %:n vero kolimaan myynnistä 0,00	<a href="#">Hae tiedot</a>	
304 Vero tavaroiden maahantuonnista EU:n ulkopuolelta 0,00	<a href="#">Hae tiedot</a>	
305 Vero tavarastoista muista EU-maista 0,00	<a href="#">Hae tiedot</a>	
306 Vero palveluostoista muista EU-maista 0,00	<a href="#">Hae tiedot</a>	
318 Vero rakentamispalvelun ostoista 0,00	<a href="#">Hae tiedot</a>	
307 Kohdekauden vähennettävä vero [redacted]	<a href="#">Hae tiedot</a>	
308 Maksettava / palautukseen oikeuttava vero [redacted]		
309 0-verokannan alainen liikevaihto 0,00	<a href="#">Hae tiedot</a>	
310 Tavaroiden maahantuonnit EU:n ulkopuolelta 0,00	<a href="#">Hae tiedot</a>	
311 Tavarain myynti muihin EU-maihin 0,00	<a href="#">Hae tiedot</a>	
312 Palveluiden myynti muihin EU-maihin 0,00	<a href="#">Hae tiedot</a>	
313 Tavaratostot muista EU-maista 0,00	<a href="#">Hae tiedot</a>	
314 Palveluostot muista EU-maista 0,00	<a href="#">Hae tiedot</a>	
319 Rakentamispalvelun myynnit 0,00	<a href="#">Hae tiedot</a>	
320 Rakentamispalvelun ostot 0,00	<a href="#">Hae tiedot</a>	
315 Alarajahuojennukseen oikeuttava liikevaihto <input type="text"/>		
316 Alarajahuojennukseen oikeuttava vero <input type="text"/>		
317 Alarajahuojennuksen määrä		

