



Satakunnan ammattikorkeakoulu
Satakunta University of Applied Sciences

FANNY AINASOJA

Kansainvälisen kaupan arvonli- säverotus EU:ssa

Opas kohdeyritykselle

KANSAINVÄLISEN KAUPAN KOULUTUSOHJELMA
2020

Tekijä Ainasoja Fanny	Julkaisun laji Opinnäytetyö, AMK	Päivämäärä 05/2020
	Sivumäärä 67	Julkaisun kieli Suomi
Julkaisun nimi Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus EU:ssa - Opas kohdeyritykselle		
Tutkinto-ohjelma Kansainvälinen kauppa		
Tiivistelmä <p>Opinnäytetyön aiheena oli tehdä kohdeyritykselle heidän toimintaansa kohdennettu opas arvonlisäverotukseen EU:n sisäisessä kaupankäynnissä. Kohdeyritys toimittaa materiaalinkäsittelyjärjestelmiä kansainvälisesti. Sen toiminta on hyvin monipuolista arvonlisäverotuksellisesti, joten tässä opinnäytetyössä päästiin tutkimaan EU:n arvonlisäverotusta hyvin monen eri tilanteen näkökulmasta. Jotta opas voitiin tehdä, tuli selvittää vastaus tutkimuskysymykseen: Miten arvonlisäveroa käsitellään yrityksen kaupankäynnissä EU:n rajojen sisäpuolella?</p> <p>Teoriaosuudessa käytiin läpi EU-maiden väliseen kaupankäyntiin liittyvät tilanteet ja käsitteet, rajattuna kohdeyrityksen toimintaan. Käsiteltäviä asioita olivat tavarakaupan osalta yhteisökauppa, paikallinen myynti ja hankinta ulkomailla, kolmikantakauppa, sekä tavarankäynnin myynti ja hankinta asennettuna. Palvelukaupan osalta käsiteltiin pääsäännön- ja erityissäännön mukaisia palveluita, käänteistä arvonlisäverovelvollisuutta, sekä kiinteän toimipaikan ja kiinteistön käsitteitä.</p> <p>Tutkimus suoritettiin havainnointia ja haastattelua menetelminä hyödyntäen, ja tuloksena saatiin selville, mitä tilanteita yrityksen toimintaan liittyy, miten arvonlisäveroa niissä käsitellään, mitkä tilanteet tuottavat eniten vaikeuksia, millaisia riskejä aiheeseen liittyy, ja mitkä asiat ovat oleellisia riskien välttämiseksi.</p> <p>Teorian ja tutkimustulosten pohjalta luotiin opas, jota kohdeyritys voi jatkossa hyödyntää niin työkaluna nykyisille työntekijöille, kuin myös uusien työntekijöiden perehdytyksen tukena. Opas ohjeistaa yrityksen kaupankäynnin tilanteisiin EU:ssa, yksikertaisessa ja helposti lähestyttävässä muodossa, korostaen oleellisia huomioon otettavia asioita, kuten riskitilanteita.</p>		
Asiasanat arvonlisävero, kansainvälinen kauppa, EU-oikeus, verohallinto, arvonlisäverolaki		

Author Ainasoja Fanny	Type of Publication Bachelor's thesis	Date 05/2020
	Number of pages 67	Language of publication: Finnish
Title of publication VAT in trade within the EU – Guide for a case company		
Degree program International trade		
<p>Abstract</p> <p>The subject of this thesis was to create a guide for VAT in trade between EU countries for the use of a case company. The case company delivers material handling systems around the world. The case company's supplies and purchases are very versatile so there was a lot of research done on many different sides of VAT in EU trade in this thesis. To be able to create the guide, there had to be an answer found to this question: How is VAT treated in the case company's trade within the EU?</p> <p>The situations and concepts regarding the case company's trade within the EU were investigated in the theory part of the thesis. Concerning trade of goods, intra-community trade, local supplies and purchases in other countries, triangular trade, and trade of goods with assembly. Concerning the trade of services, main rule and special rules, reverse charge mechanism and the concept of property and permanent establishments.</p> <p>The research was done using observations and interviews as a tool. As conclusions of the research was found, what kind of situations the case company faces in EU trade, how is VAT treated in them, what situations are the trickiest, what kind of risks are there related to VAT in EU trade and what kind of things are essential to avoid those risks.</p> <p>Based on the theory and the research, a guide was created, for the case company to use in the future as a tool for their present employees and to help the orientation process of new employees. The guide includes instructions for the situations the case company faces in EU trade, in a simple and easy to approach form, highlighting the most relevant things to keep in mind, such as risks.</p>		
Key words value-added tax, international trade, EU law, tax administration, value added tax act		

SISÄLLYS

1 JOHDANTO	5
2 TARKOITUS, TAVOITE JA TEOREETTINEN VIITEKEHYS	7
2.1 Tarkoitus ja tavoitteet	7
2.2 Aiheen rajaus/kuvaus	8
2.3 Teoreettinen viitekehys.....	10
3 ARVOLISÄVERO JA EUROOPAN UNIONI.....	13
3.1 EU:n lainsäädäntö	13
3.2 Arvonlisävero.....	14
4 TAVARAKAUPPA	17
4.1 Tavarankäsitys	17
4.2 Yhteisömyynti	18
4.3 Kuljetusasiakirjat	24
4.4 Yhteisöhankinta	26
4.5 Paikallinen tavarahankinta ja -myynti	28
4.6 Kolmikantakauppa.....	28
4.7 Tavaraa asennettuna tai koottuna	31
5 PALVELUKAUPPA	33
5.1 Palvelun käsite	33
5.2 Myyntimaasäännökset.....	33
5.3 Käännetty arvonlisäverovelvollisuus.....	37
5.4 Kiinteä toimipaikka	39
5.5 Kiinteistön käsite	42
5.6 Rakennuspalveluiden käänteinen verovelvollisuus Ruotsissa.....	47
6 TUTKIMUKSEN SUORITTAMINEN.....	50
6.1 Kohdeyritys.....	50
6.2 Tutkimusmenetelmät	50
6.3 Aineistonkeruumenetelmät	52
7 TUTKIMUSTULOKSET	55
7.1 Tutkimustulosten yhteenveto	55
7.2 Tutkimustulosten analysointi	60
8 LOPPUPOHDINTA	64
LÄHTEET	
LIITTEET	

1 JOHDANTO

Tämä opinnäytetyö käsittelee arvonlisäverotusta EU:n sisäisessä tavara- ja palvelukaupassa kohdeyrityksen toiminnan näkökulmasta. Kohdeyritys on materiaalinkäsittelyjärjestelmiä toimittava suomalainen yritys, joka tekee monipuolisia projektitoimituksia kansainvälisesti, ja suorittaa näihin liittyviä hankintoja. Tavoitteena on luoda opas aiheesta kohdeyrityksen käyttöön.

Oppaan tekeminen oli oma ajatukseni, joka herätti kohdeyrityksen mielenkiinnon. Olen itse aloittanut noin vuosi sitten työt kohdeyrityksessä myyntilaskutuksen parissa ja ajatus tähän oppaaseen lähti siitä, kun huomasin itse arvonlisäverotukseen liittyviä asioita opetellessani, kuinka vaikea niitä oli hahmottaa, ja kuinka monimutkainen kokonaisuus se ylipäätään onkaan. Ajattelin, että voisi olla hyödyllistä niin perehdytykseen kuin nykyistenkin työntekijöiden kannalta olla olemassa jonkinlainen opas aiheesta. Arvonlisäverotus aiheena herätti myös mielenkiintoni ja halusin tutustua siihen paremmin. Se on hyvin moniulotteinen aihe, erityisesti, kun kohdeyrityksen toimintaan liittyy paljon erilaisia hankintoja ja myyntiä kansainvälisesti. Tämän takia on tarpeellista, että kohdeyrityksellä olisi käytössään opas, jossa heidän kohtaamansa kaupan käynnin tilanteet olisi mahdollisimman yksinkertaisessa muodossa selitetty arvonlisäveron näkökulmasta, jolloin opasta voisivat hyödyntää niin myynnin, hankinnan, kuin taloushallinnonkin työntekijät oman työskentelynsä apuvälineenä tarvittaessa. Sitä voitaisiin käyttää myös uusien työntekijöiden perehdytyksen tukena.

Arvonlisäverotus EU-kaupassa on aiheena ajankohtainen niin kohdeyrityksen näkökulmasta, kuin yleisestikin ajateltuna. Arvonlisäverotukseen liittyvät säännökset ovat jatkuvasti muuttuvia, mikä vaatii yrityksiä olemaan ajan tasalla niistä koko ajan. Tämä opas tulee olemaan kohdeyritykselle työkalu, jota pystytään hyödyntämään nyt ja tulevaisuudessa, kunhan sen ajantasaisuudesta pidetään huolta.

Tässä opinnäytetyössä aihetta käsitellään ensin teoriassa kohdennettuna kohdeyrityksen kaupankäynnin kannalta tavallisiin tilanteisiin. Teorian jälkeen suoritetaan tutkimus, jonka avulla selvitetään kokonaisuudessaan, millaisia tilanteita yrityksen toimintaan liittyy, miten niissä toimitaan ja mitä riskejä tähän liittyy. Lisäksi halutaan saada työntekijöiden näkökulmasta tietää, mitkä tilanteet tuntuvat hankalilta tai herättävät eniten kysymyksiä. Tutkimuksen tuloksia analysoimalla pystytään tekemään oppaan sisällöstä kohdeyritykselle optimaalinen.

2 TARKOITUS, TAVOITE JA TEOREETTINEN VIITEKEHYS

2.1 Tarkoitus ja tavoitteet

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on luoda kohdeyritykselle opas, joka käsittelee heidän kohtaamiaan yleisimpiä tilanteita kansainvälisessä kaupassa, rajoitettuna EU:n sisäiseen kauppaan, arvonlisäveron näkökulmasta. Tämän oppaan on tarkoitus auttaa yrityksen työntekijöitä ymmärtämään erilaisia kaupankäynnin tilanteita arvonlisäveron näkökulmasta, ja sitä kautta sen tuomia riskejä ja ongelmia, jotka tulee ottaa huomioon. Oppaassa on tarkoitus tuoda arvonlisäverokysymykset esille mahdollisimman selkeässä ja helppolukuisessa muodossa, jotta siitä voisi mahdollisimman moni saada mahdollisimman suuren hyödyn kätevästi, ja jotta se voisi olla hyödyllinen työkalu yritykselle.

Oppaan tekeminen on tarpeellista, sillä arvonlisäverotukseen liittyvät asiat kansainvälisessä kaupassa yhteisön sisällä ovat hyvin monimukainen ja moniulotteinen kokonaisuus, ja verokäsittelyn määräytymistä tulee arvioida myös hyvin tapauskohtaisesti. Tämän takia saatavilla oleva materiaali ja ohjeistus esimerkiksi netissä ei aina selkeytä asiaa, ainakaan helposti, sillä se ei ole juuri tämän yrityksen toiminnalle kohdennettua ja tarve tällaiselle materiaalille on merkittävä etenkin näin kansainvälistä ja monipuolista toimintaa harjoittavalle yritykselle. Aihe on tavallaan jatkuvasti ajankohtainen, sillä verotussäännökset päivittyvät jatkuvasti, usein vuoden vaihteessa tulee voimaan uusia tai muutettuja säännöksiä EU-tasolta. Vaikka aiheeseen liittyvät säännökset muuttuvatkin jatkuvasti, pysyy tämä opas kuitenkin ajankohtaisena suhteellisen vähätöisellä ylläpidolla; usein muutokset kohdistuvat johonkin tiettyyn säännökseen tai asiaan, joten koko opasta ei jouduta muuttamaan, vaan vain siltä osin, kuin säännöt ovat muuttuneet. Opinnäytetyössä syvennytään aiheeseen liittyvään teoriaan peilaten sitä yrityksen toimintaan, sekä selvitetään, minkälaiset kaupankäynnin tilanteet EU:ssa ovat yritykselle ominaisia ja miten niissä toimitaan.

Jotta opinnäytetyön tavoitteeseen voidaan päästä, täytyy selvittää vastaus tutkimuskysymykseen: **Miten arvonlisäveroa käsitellään yrityksen kaupankäynnissä EU:n rajojen sisäpuolella?**

2.2 Aiheen rajaus/kuvaus

Arvonlisävero ja sen käsittely on aiheena hyvin moniulotteinen. Tämän opinnäytetyön rajausta kuitenkin helpottaa se, että opas määrittää pitkälti, mitä asioita on tarpeellista tähän opinnäytetyöhön ottaa mukaan. Tarkoitus on kattaa case-yrityksen EU:n sisäisen kaupan, myynnin sekä oston, erilaiset tilanteet joihin arvonlisävero liittyy, muutamien rajauksien kavennettuna. Aihetta katsotaan ostajan ja myyjän näkökulmista. Käydään läpi aihe aiheelta verokäsittelyltään erilaiset tilanteet, joita kohdeyritys kohtaa, ja selvitetään, miten arvonlisäveroa niissä käsitellään. Otetaan erityiseen huomioon tilanteet, joissa kohdeyrityksen työntekijät kokevat eniten epäselvyyttä. Aihe on kuitenkin rajattu vain EU:n alueella käytävään kauppaan, vaikka yrityksellä onkin kaupankäyntiä maailmanlaajuisesti. Alkuperäinen ajatus oli käsitellä myös tämä EU:n ulkopuolinen kaupankäynti, mutta teoriaosuuden edetessä selkeni, ettei se ole mahdollista, sillä asiaa on niin paljon jo pelkästään EU:n sisäisessä kaupassa. Kirjanpidollinen puoli, laskutus ja esimerkiksi veroilmoitusten tekeminen eivät ole oleellisia asioita oppaan kannalta, joten niitä ei käydä läpi tarkasti, sillä tarkoituksena tässä on ymmärtää pääasiassa se, miten arvonlisäverotus määräytyy ja miksi.

Haastavaa rajauksesta tekee se, että silloin kun myyntimaa on jokin muu kuin Suomi, sovelletaan sen maan arvonlisäverolakia, ja vaikka EU:n sisällä säännökset ovatkin yhtenevät, on tulkintaeroja maiden välillä joissain asioissa. Tämä taas pakottaa valitsemaan, mitä maita tässä opinnäytetyössä ja oppaassa käsitellään, vai käsitelläänkö mitään syvällisemmin, sillä luonnollisesti kaikki EU-maat eivät yhteen opinnäytetyöhön mahdu. Tästä syystä päädyttiin siihen, että tässä opinnäytetyössä käsitellään tiettyjä asioita Ruotsin arvonlisäverolain ja verohallinnon ohjeiden näkökulmasta, sillä näin saadaan hyvä esimerkki siitä, mitkä asiat voivat yleisesti maakohtaisesti vaihdella, ja mitä

asioita on hyvä kohdemaan lainsäädännöstä tarkistaa tarvittaessa. Tällaisina asioina oleellisimpia ovat käänteisen arvonlisäveron soveltamisedellytykset, kiinteistön käsite, kiinteän toimipaikan käsite, sekä Ruotsin tapauksessa rakennusalan käänteisen arvonlisäverotuksen soveltamisedellytykset. Kohdeyrityksellä on paljon kaupankäyntiä Ruotsin kanssa, joten se on siinä mielessä luonteva valinta toimimaan esimerkkinä. Aluksi tarkoituksena oli ottaa esimerkiksi useampi maa, mutta päädyin siihen, että yksi riittää, jotta kokonaisuus pysyy selkeänä, eikä liian laajana ja saadaan kuitenkin siitä haluttu hyöty irti. Yksi maa antaa riittävän esimerkin siitä, millaiset asiat voivat maakohtaisesti vaihdella, ja eri kaupankäynnin tilanteita joudutaan aina maa- ja tapauskohtaisesti arvioimaan.

Kotimaan kauppaa ei käsitellä, vaikka yritys sitä harrastaakin, sillä sen arvonlisäverokäsittelyssä ei ole niinkään tarvetta ohjeistukselle, koska se on huomattavasti selkeämpää kuin kansainvälisen kaupan arvonlisävero. Myös yksityishenkilöiden kanssa kaupan käynti jätetään pois, sillä yrityksen toimintaan kuuluu vain yritysten välinen kaupankäynti. Tuloverotusta ei käsitellä, sillä aihe menisi helposti sen myötä liian laajaksi, eikä se ole arvonlisäveroa, joka tässä on aiheena. Tuloverotus tavallaan tähän aiheeseen kuitenkin liittyy, sillä jos yritykselle muodostuu tuloverotuksen kiinteä toimipaikka toiseen maahan, sen toimipaikan tulot verotetaan kyseisen valtion verosäännösten mukaan, siinä valtiossa. Myös kirjanpito tehdään kyseisen maan säännösten mukaan tällöin. Tuloverotuksen kiinteän toimipaikan muodostuminen on erilaista, kuin arvonlisäverotuksen kiinteän toimipaikan, ja tätä kautta ne ovat kuitenkin aivan omat aiheensa. Lähdevero on toinen vero, joka liittyy kansainväliseen kaupankäyntiin ja myös case-yrityksen toimintaan, kuten tuloverokin, mutta sitä ei tässä opinnäytetyössä käsitellä. Suomalainen yritys voi joutua perimään lähdeveroa, kun ostaa työvoimaa ulkomaiselta yritykseltä työhön, joka tehdään Suomessa. (Verohallinnon www-sivu 2015.)

Tämä on toiminnallinen opinnäytetyö, jonka tuotoksena on produkti, opas kohdeyritykselle. Toiminnallisessa opinnäytetyössä aihe on hieman erilainen kuin perinteisessä tutkimuksellisessa opinnäytetyössä, kuin myös lähestymistapa.

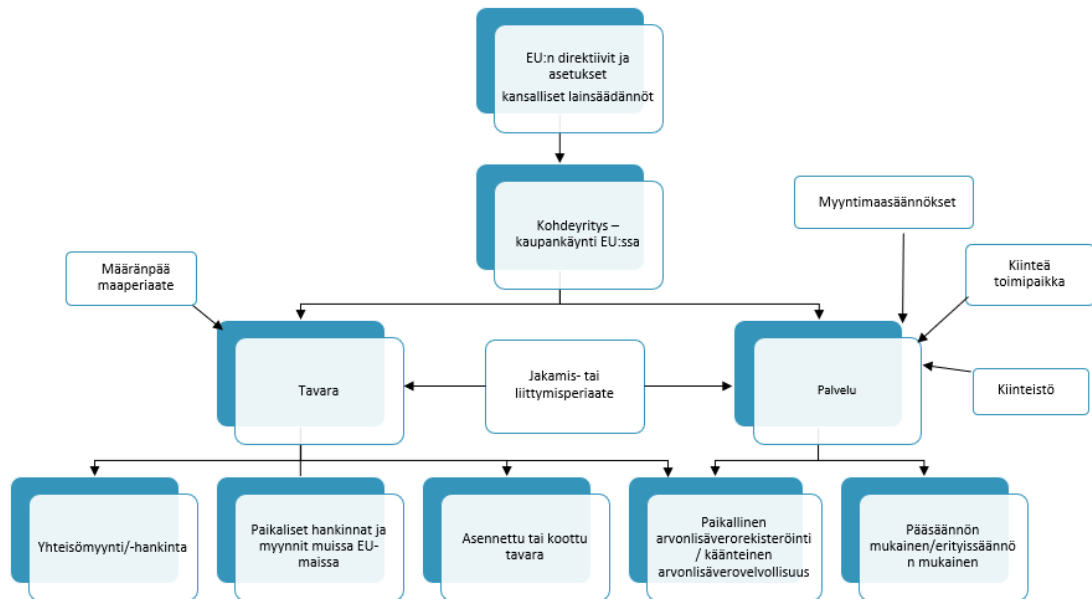
Toiminnallisen opinnäytetyön tavoitteena on jokin konkreettinen produkti tai toteutetaan jokin projekti tai kehittämistyö, ja yleensä toiminnallisilla töillä on aina toimeksiantaja. Tämän tyyppisessä opinnäytetyössä yhdistetään käytännön toteutus ja sen raportointi tutkimusviestinnällisesti. Rakenteeltaan tämä opinnäytetyö on perinteinen, eli käydään ensin aiheeseen liittyvä teoria läpi, jonka jälkeen käsitellään tutkimusmenetelmiä, tutkimuksen suorittamista, sekä tutkimustuloksia. Vastoin normaalia rakennetta käydään jo ennen teorian käsitteilyä läpi kohdeyrityksen toimintaa, koska teoriaosa on niin vahvasti rajattu ja sidottu siihen, on hyvä saada käsitys aiheesta heti alkuun. Kun noudattaa perinteistä mallia, täytyy kiinnittää erityistä huomiota siihen, että teoria ja käytäntö kulkevat käsikädessä, vaikka ne käsitelläänkin erikseen. (Vilkkä & Airaksinen 2003, 9.)

2.3 Teoreettinen viitekehys

Arvonlisäverotuksesta EU:ssa löytyy todella paljon teoriatietoa nettisivustoilta sekä jonkin verran kirjallisuudesta. Aiheesta on myös tehty jonkin verran opinnäytetöitä, jotka kuitenkin aiheiltaan jakautuvat moninaiseen kirjoon, arvonlisäverotuksen ollessa niin laaja kokonaisuus. EU:n lainsäädäntö, eri maiden omat lait ja verohallinnot ovat tärkeässä roolissa lähteinä. Aiheesta kertovat kirjat ovat myös kattavia tietopaketteja. Teoriatietoa etsiessä täytyy pitää mielessä, että arvonlisäveroon liittyvät säännökset ja ohjeet muuttuvat jatkuvasti, ja ajantasainen tieto on hyvin tärkeää. Siksi on tärkeää aina varmistua, että tieto on ajankohtaista ja luotettavaa. Tämän varmistan sillä, että etsin tietoa luotettavista lähteistä, kuten laki ja verohallinnot, sekä tarkistan, ettei asiaan ole tullut julkaisun jälkeen muutoksia. Ajantasaisuus on helposti tarkistettavissa, kun lukee esimerkiksi verohallinnon ohjeita, sillä niissä yleensä mainitaan, mikäli tilalle on tullut uusi ohjeistus. Kuitenkin ajantasaisuudesta varmistuminen korostuu, kun lukee kirjallisuutta tai muita kuin virallisia sivustoja.

Oppaan rakentamiseen tarvitaan taustatietona runsaasti teoriaa, sekä sen lisäksi tietoa kohdeyrityksen toiminnasta, jotta pystytään kohdistamaan teoria yrityksen toiminnan kannalta oleellisiin asioihin. Alla olevassa kuviossa 1 on

teoreettisella viitekehysellä kuvattu EU:n sisäisen kaupan arvonlisäverokäsittelyn kokonaisuus niiltä osin, joilta se kohdeyrityksen toimintaan liittyy.



Kuvio 1 Teoreettinen viitekehys, arvonlisäverotus kansainvälisessä kaupassa EU:ssa

Teoreettisen viitekehysten yllimpänä osana ovat EU:n direktiivit ja asetukset, sekä kansalliset lainsäädännöt. Ne ovat niitä asioita, jotka ohjaavat arvonlisäverotusta EU:ssa ja määrittelevät, miten sitä käsitellään ja kuka on verovelvollinen missäkin tilanteessa. Kaupankäynti EU:ssa tarkoittaa EU:n sisämarkkina-alueella käytävää kauppaa, tässä opinnäytetyössä verovelvollisten elinkeinonharjoittajien välistä sellaista, sillä kohdeyrityksen toimintaan kuuluu pääasiassa vain yritysten välistä kaupankäyntiä. Teoreettisen viitekehysten eri tilanteita ja käsitteitä esitellään ensisijaisesti EU:n direktiivien ja asetusten pohjalta ja toiseksi esimerkein Suomen ja Ruotsin arvonlisäverolakien näkökulmista, riippuen siitä, kumpi, vai mahdollisesti kummatkin, ovat asiasta riippuen oleellisia.

Kaupankäynnin kohteet jakautuvat tavaraan ja palveluun, käytännössä myytävät tai ostettavat hyödykkeet ovat aina jompaa kumpaa. Niiden väliin asetettu jakamis- tai liittymisperiaate liittyy jakoon näiden välillä; silloin, kun luovutukseen liittyy sekä tavaraa, että palvelua, tulee pohdittavaksi, sovelletaanko

jakamis- vai liittymisperiaatetta, eli käsitelläänkö luovutus yhtenä kokonaisuutena arvonlisäverotuksellisesti, vai monena itsenäisenä suoritteena.

Tavarakaupassa määränpäämaaperiaate on lähtökohtana arvonlisäveron määräytymiselle, kun taas palvelukaupassa on omat myyntimaasäännöksensä. Tavarakaupan osalta tässä opinnäytetyössä käsitellään yhteisökauppaa, sekä yhtä erikoistapausta, tavarankäytön myyntiä asennettuna. Näiden lisäksi myös kolmikantakauppaa ja paikallisia hankintoja ja myyntejä toisessa maassa käsitellään. Tavarankäytön alta on näiden lisäksi vedetty nuoli myös paikalliseen arvonlisävero rekisteröintiin, joka on mahdollinen velvoite kaupankäynnissä EU:ssa, sekä käänteiseen arvonlisäverovelvollisuuteen, jonka nojalla myyjä tietyissä tilanteissa säästyy rekisteröitymisvelvoitteelta ja ostaja suorittaa arvonlisäveron hänen puolestaan.

Palvelut jakautuvat pääsäännön- ja erityissäännönmukaisiin palveluihin. Pääsäännönmukaisten palveluiden myynti verotetaan joko siellä, missä maassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan palvelu luovutetaan, tai ostajan kotipaikan sijaintivaltiossa. Erityissäännönmukaisille palveluille on omat erityissääntönsä, esimerkiksi kiinteistöön liittyville palveluille, joita tässä opinnäytetyössä käsitellään. Pääsäännönmukaisiin palveluihin voidaan soveltaa käänteistä arvonlisäverovelvollisuutta jokaisessa EU-maassa, ja erityissäännön mukaisten osalta sen soveltuminen taas tulee tarkastaa maakohtaisesti. Kun käänteistä arvonlisäverovelvollisuutta voidaan soveltaa, välttää myyjä rekisteröitymisvelvoitteen verotusmaahan, ja kun taas ei, tulee myyjän todennäköisesti olla verotusmaahan arvonlisäverorekisteröitynyt, laskuttaakseen ostajaa paikallisella arvonlisäverolla.

3 ARVOLISÄVERO JA EUROOPAN UNIONI

3.1 EU:n lainsäädäntö

Euroopan unionin, eli EU:n, tavoitteet, toimielinten säännöt, päätöksentekomenettelyt ja suhteet jäsenmaiden ja EU:n välillä on vahvistettu perussopimukseen. Nämä ovat EU:n lainsäädännön lähtökohta, ns. primäärilainsäädäntö. Näiden perussopimusten pohjalta taas on säädetty sekundaarilainsäädäntöä, jota ovat asetukset, direktiivit, päätökset, lausunnot ja suositukset. Euroopan unionilla on yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, jonka tarkoitus on arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY ja sen täytäntöönpanoasetusten avulla pitää EU-maiden välisen kaupankäynnin säännöt ja periaatteet yhdenmukaisina. Arvonlisäverodirektiivistä 2006/112/EY puhutaan jäljempänä pelkästään arvonlisäverodirektiivinä. Direktiivit määrittävät tavoitteet, joihin EU-maiden tulee päästä, mutta maat saavat itse päättää, millä tavoin. Jollain tapaa maiden tulee ottaa direktiivit kuitenkin osaksi kansallista lainsäädäntöään. Tämän tapahtumiselle on tietty määräaika direktiivin antamisesta, yleensä 2 vuotta. Asetukset taas, kuten täytäntöönpanoasetukset, ovat säädöksiä, joita kaikkien EU-maiden tulee automaattisesti heti noudattaa, tällaisen astuttua voimaan. Näitä ei erikseen tarvitse ottaa kansallisen lainsäädännön osaksi. Euroopan unioni voi antaa myös esimerkiksi lausuntoja ja suosituksia, jotka eivät ole sitovia tai velvoittavia, vaan joiden tarkoitus on ilmaista heidän näkemyksiään ja ehdotuksiaan. (Euroopan komission www-sivut, n.d.)

Tämän EU-lainsäädännön sovellusalueeseen, eli EU:n sisämarkkina-alueeseen tällä hetkellä kuuluvat: Alankomaat, Belgia, Bulgaria, Espanja (ml. Balearit), Irlanti, Iso-Britannia (ml. Man-saari), Italia, Itävalta, Kreikka, Kroatia, Kypros, Latvia, Liettua, Luxemburg, Malta, Portugali (ml. Azorit ja Madeira), Puola, Ranska (ml. Monaco), Romania, Ruotsi, Saksa, Slovakia, Slovenia, Suomi, Tanska, Tšekki, Unkari ja Viro. (Verohallinnon www-sivu 2007.)

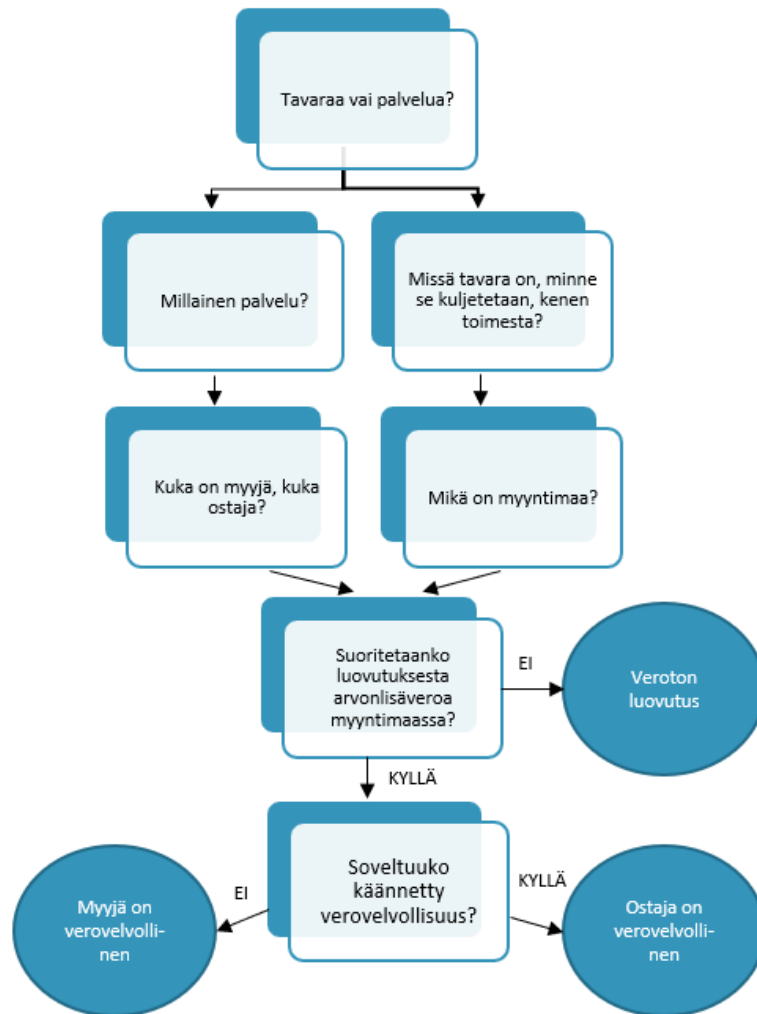
Yhteistä arvonlisäverojärjestelmää kehitetään jatkuvasti, ja siihen tehdään tarpeen tullen muutoksia, lisäyksiä ja tarkennuksia, jotta järjestelmä toimisi

paremmin ja yhtenäisemmin. Viimeisimmät muutokset astuivat voimaan vuoden 2020 alusta, kun esimerkiksi Suomen verohallinto päivitti ohjeitaan vastaamaan yksinkertaistamisdirektiivin EU 2018/1910 täytäntöönpanon aiheuttamia muutoksia arvonlisäverolakiin. Nämä muutokset koskivat esimerkiksi yhteisömyynnin verottomuuden edellytyksiä. (Euroopan komission www-sivut n.d., Jokinen & Reini 2020.)

3.2 Arvonlisävero

Arvonlisävero, alv, on kulutusvero, joka kohdistuu melkein kaikkien tavaroiden ja palveluiden kuluttamiseen. Se on käytössä yli 160 maassa, mukaan lukien kaikki EU-maat. Arvonlisäverokanta vaihtelee maiden välillä, Suomessa yleinen arvonlisäverokanta on 24 % ja EU:n keskiarvo oli vuonna 2018 21,5 %. Monessa maassa on myös käytössä erikseen alennettuja verokantoja, esimerkiksi Suomessa elintarvikkeille 14 % ja palveluille 10 %. Kansainvälisessä kaupassa tulee aina mietittäväksi, kuka on velvollinen suorittamaan tämän arvonlisäveron, ja mille valtiolle. (Veronmaksajat www-sivu 2019.)

Alla olevassa kuviossa 2 on kuvattu arvonlisäverovelvollisuuden määräytymisen prosessia; niitä vaiheita, jotka käydään läpi, kun sitä arvioidaan. Jotta olisi helpompi hahmottaa asiat, joita tässä opinnäytetyössä tullaan käymään läpi, on hyvä ensin käsittää tämä arvonlisäverotuksen määräytymisen kokonaisuus.



Kuvio 2 Arvonlisäverovelvollisuuden määräytyminen (mukaiillen Hakapää ym. 2016, 32.)

Kun arvioidaan, mille valtiolle suoritetaan arvonlisäveroa ja kenen toimesta, vai suoritetaanko ollenkaan, on prosessi monivaiheinen. Arvonlisäverovelvollisuuden määräytymisen prosessi lähtee siitä, että myydään jotain, ja päättyy siihen, että selviää, kuka kyseisestä mynnistä on verovelvollinen ja mille maalle. Prosessikuvauksessa lähdetään liikkeelle miettimällä sitä, mitä myydään; tavaraa vai palvelua. Periaatteessa tämä vaihe on yksinkertainen niin kauan, kun kyse on pelkästään tavaran tai palvelun mynnistä tai ostamisesta, vaikka näissäkin on tiettyjä poikkeuksia, joissa noudatetaan omia erityissääntönsiä. Joskus luovutus saattaa sisältää sekä tavaraa, että palvelua, jolloin verokäsittelyn ratkaisu monimutkaistuu. Silloin tulee soveltaa joko jakamis- tai liittymisperiaatetta, riippuen siitä, millainen kokonaisuus on kyseessä. Jakamisperiaate tarkoittaa sitä, että kokonaisuus voidaan jakaa erillisiin itsenäisiin

luovutuksiin, ja käsitellä ne arvonlisäverotuksellisesti eri tavoin, ja liittymisperiaate taas sitä, että voidaan katsoa esimerkiksi palvelun olevan vain oheissuorite tavaratoimitukselle, eikä itsenäinen luovutus, ja näin käsitellä kokonaisuus tavarana. Seuraavaksi, kun on selvillä mitä myydään, pohditaan palvelun tapauksessa, millainen palvelu on kyseessä, ja tavarantapauksessa taas sitä, missä se on, mihin se kuljetetaan ja kenen toimesta. (Verohallinnon www-sivu 2007; Hakapää, Huhtala, Johansson, Lindholm & Paavolainen 2016, 25.)

Kun on mietitty mitä myydään, katsotaan, millaisia ostaja ja myyjä ovat. Lähinnä tämä tarkoittaa sitä, ovatko he elinkeinonharjoittajia vai ei, missä he sijaitsevat ja ovatko he alv-velvollisia ja missä. Kun kaikki edeltävät askeleet tässä prosessissa on käyty läpi, voidaan päätellä, mikä on myyntimaa, ja sitä kautta se, täytyykö luovutuksesta suorittaa arvonlisäveroä tässä maassa. Jos kyse olisi esimerkiksi yhteisömyynnistä, kyseessä olisi veroton luovutus, mutta jos taas palvelukaupasta, siitä todennäköisesti tulisi suorittaa arvonlisäveroä myyntimaahan. Jos myyntimaa on joku muu kuin Suomi, tulisi myyjän selvittää, tarvitseeko hänen rekisteröityä kyseiseen maahan arvonlisäverovelvolliseksi, vai soveltuisiko myyntiin käännetty verovelvollisuus, jolla tämän voisi välttää.

4 TAVARAKAUPPA

4.1 Tavarankäsitys

Tavara tarkoittaa kiinteitä ja irtaimia esineitä, sähkö-, kaasu-, lämpö- ja jäähdytysenergiaa, sekä niihin verrattavissa olevia energiahyödykkeitä. Palvelu taas tarkoittaa kaikkea muuta näiden ulkopuolella, jota voidaan myydä liiketoiminnan muodossa. Tähän liittyy kuitenkin joitain erityisyyksiä, joissa rajanveetoon palvelun ja tavarankäsitteen välillä tulee kiinnittää huomiota:

- Pakkaustyö on palvelua myös, kun työn tekijä valmistaa tarvittavat pakkaukset. Tätä ei siis kuulu käsitellä tavarana, vaikka itse tehdyn pakkauksen toimittaminen voisikin tuntua tavaralta.
- Korjaustyö on palvelun myyntiä, paitsi jos se on niin laajaa, että sen kustannukset ylittävät tavarankäsitteen arvon, se on yleensä tavarankäsitteen myyntiä.
- Irtaimen esineen valmistus, suunnittelu ja kokoaminen ovat tavarankäsitteen myyntiä, paitsi jos ostaja toimittaa materiaalin myyjälle. (Jokinen & Reini 2020.)

Nämä pohjautuvat Suomen arvonlisäverolakiin, joten maakohtaisia eroja voi olla. Jos samaan kauppaan liittyy sekä palvelua, että tavaraa, ja nämä selkeästi liittyvät toisiinsa, tulee niitä käsitellä arvonlisäverotuksessa yhtenä luovutuksena liittymisperiaatetta noudattaen. Tällöin jompikumpi on pääsuorite ja toinen siihen liitännäinen, jolloin arvonlisävero määräytyy pääsuoritteen mukaan. Se, kumpi on pääsuorite, täytyy arvioida miettien tavarankäsitteen tai palvelun osuutta kokonaisuudesta ja sen merkityksellisyyttä. Tätä voidaan arvioida palvelujen suorittamiseen kuluneen ajan, luonteen ja kustannusten perusteella. Joissain tapauksissa kuitenkin kokonaisuus voi koostua selkeästi eri osista, joista kaikki voidaan katsoa itsenäisiksi, jolloin ne täytyy käsitellä kukin verotuksellisesti erikseen jakamisperiaatteen mukaan. (Jokinen & Pajunen 2019; Jokinen & Reini 2020.)

Olennainen asia, joka vaikuttaa myynnin arvonlisäveroon, on myyntimaa. Tavara-kaupassa myyntimaan ja verokäsittelyn ratkaisee tavaran liikkuminen, joka määrittää sen, missä maassa tavara on myyntimaasäännösten mukaan myyty. Jos tavara ei liiku ulos maasta, ei voi olla kyse yhteisömyynnistä. Tavara-kaupassa ei ole väliä, mihin maahan ostaja ja myyjä ovat sijoittautuneet. Se, mikä myyntimaa on, määrittää sen, minkä maan arvonlisäverolain säännöksiä sovelletaan ja mihin maahan arvonlisävero suoritetaan, ellei myynti ole veroton. Myyntimaa määrittyy tavara-kaupassa sen perusteella, missä tavara luovutushetkellä sijaitsee, tätä kutsutaan määränpäämaaperiaatteeksi. Jos myyntimaa on Suomi, myynnistä suoritetaan arvonlisävero Suomeen, ellei myynti ole verotonta, esimerkiksi yhteisömyyntiä. Jos myyntimaa olisikin joku muu kuin Suomi, myyjän tulisi tutustua kyseisen maan arvonlisäverosäännöksiin ja mahdollisesti voisi syntyä velvoite rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi myyntimaassa. Esimerkiksi jos muusta maasta oleva myyjä myisi niin, että myyntimaa olisi Suomi, hänelle syntyisi velvollisuus rekisteröityä ilmoituksenanto- tai arvonlisäverovelvolliseksi Suomeen Suomen arvonlisäverolain mukaan. (Jokinen & Reini 2020.)

4.2 Yhteisömyynti

Kun myydään tavaraa Suomesta toiseen EU-maahan, myynti käsitellään yhteisömyyntinä, kun tietyt vaatimukset vain täyttyvät:

- Myytävä tavara on irtain esine.
- ostaja on muualla kuin Suomessa, kuitenkin EU-maassa, toimiva elinkeinonharjoittaja tai muu oikeushenkilö. Yhteisöhankintaa tehdessä hänen tulee toimia elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa.
- Myyjä on elinkeinonharjoittaja, joka ei ole omassa maassaan arvonlisäverovapaan vähäisen liiketoiminnan harjoittaja. Yhteisömyyntiä tehdessä hänen tulee toimia elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa.
- Ostajalla on voimassa oleva arvonlisäverotunniste ja tämä on ilmoitettu myyjälle. Myyjän tulee myös tarkistaa, että ostajan ilmoittama alv-tunnus on voimassa ennen laskun tekoa, tämän tarkistuksen voi tehdä Euroopan komission sivuilla.

- tavara kulkee Suomesta toiseen EU-maahan, myyjän, ostajan tai jonkun muun heidän puolestaan. Näin ollen myynti, johon ei liity kuljetusta, ei voi olla yhteisömyyntiä. Ei ole siis merkitystä mihin EU-maahan, kunkin johonkin muuhun kuin Suomeen.
- myyjä tekee myynnistään yhteenvetoilmoituksen. (Jokinen & Reini 2020.)

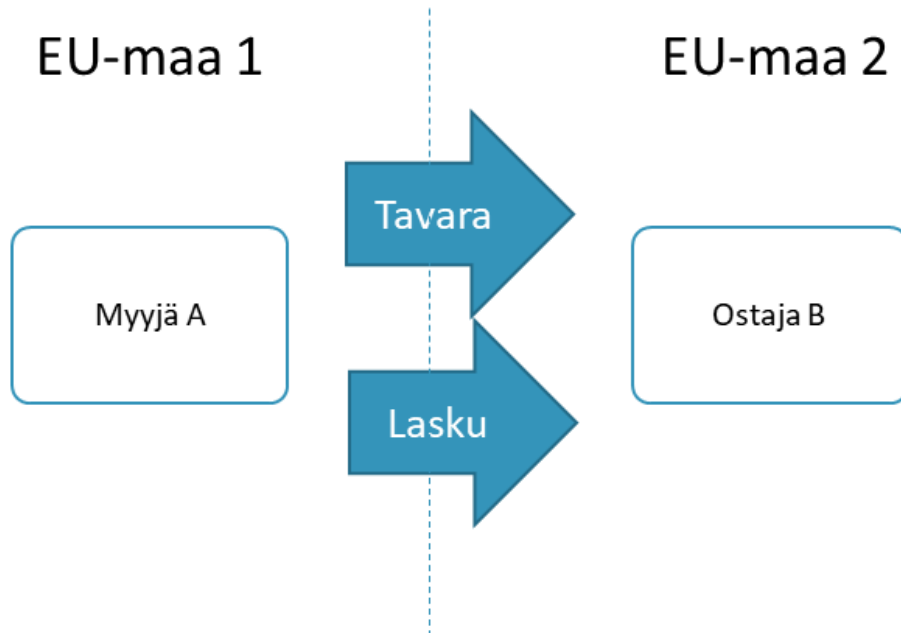
Näistä ostajan voimassa oleva arvonlisäverotunnus ja yhteenvetoilmoituksen asianmukainen täyttäminen ovat uusia, 1.1.2020 yksinkertaistamisdirektiivin (EU 2018/1910) täytäntöönpanon myötä voimaan astuneita vaatimuksia. Muutoinkin nämä Suomen verohallinnon sivuilla kuvatut edellytykset mukailevat täysin arvonlisäverodirektiivissä kuvattuja edellytyksiä. Yhteenvetoilmoitus yhteisömyynnin ehtona on siitä erilainen kuin muut ehdot, että sen toteutumista ei voida varmistaa, ennen kuin veroton yhteisömyynti on jo tapahtunut, koska ilmoittaminen tehdään jälkikäteen. Kun nämä edellä mainitut edellytykset täyttyvät, kauppa käsitellään yhteisömyyntinä myyjän näkökulmasta ja yleensä yhteisöhankintana ostajan näkökulmasta. (Jokinen & Reini 2020.)

Yhteisömyynnin verotusmaan säätelee määränpäämaaperiaate, jonka mukaan myynti verotetaan siinä maassa, johon tavaran kuljetus päättyy. Myynti on myyjälle verovapaata, hänen täytyy vain ilmoittaa yhteisömyynti yhteenvetoilmoituksella. Ostaja puolestaan on verovelvollinen yhteisöhankinnastaan siinä valtiossa, johon kuljetus päättyy ja hän suorittaa hankinnasta arvonlisäveron sen maan arvonlisäverosäännösten mukaisesti. Jos hänen tekemänsä yhteisöhankinta on vähennyskelpoinen, hän saa vähentää suorittamansa arvonlisäveron. (Jokinen & Reini 2020.)

Esimerkki 1: Yhteisömyynti

Alla olevassa kuviossa 3 on kuvattu yhteisömyynnin tavanomaisin asetelma. Siinä myyjä toimittaa sijaintivaltiostaan tavaraa ostajalle hänen sijaintivaltionsa. Näin kuvion myyjä A tekee verottoman yhteisömyynnin ja ostaja B yhteisöhankinnan, josta hän suorittaa arvonlisäveroa kuljetuksen

päättymisvaltiolle. Molemmat ovat arvonlisäverovelvollisia elinkeinonharjoittajia eri EU-maissa ja ostaja on ilmoittanut myyjälle voimassaolevan alv-tunnisteensa.



Kuvio 3 Yhteisömyynti, esimerkki 1 (mukaillen Jokinen & Reini 2020.)

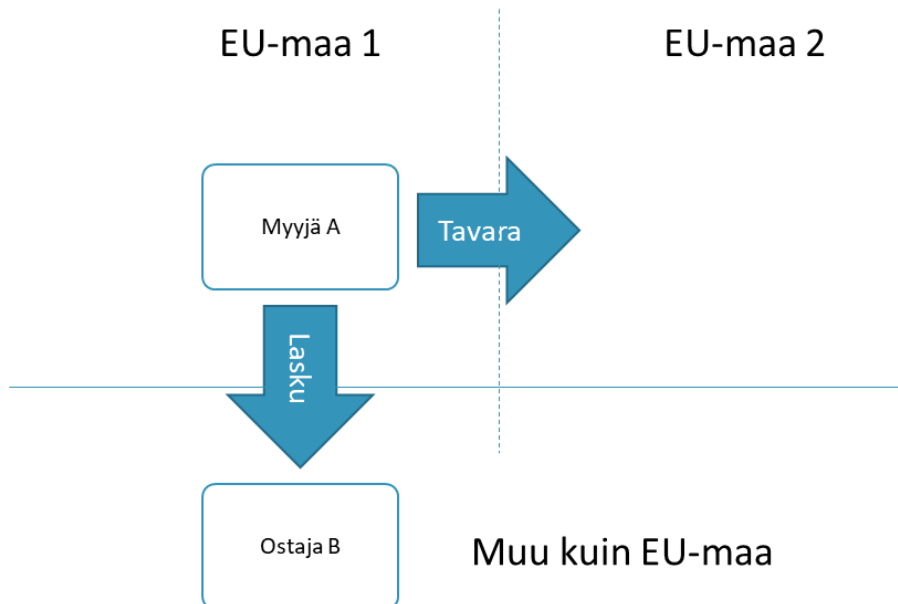
Esimerkki 2 Yhteisömyynti ostajalle EU:n ulkopuolelta

Alla olevassa kuviossa 4 on kuvattu tilannetta, jossa täytyy verokäsittelyä jo pohtia vähän enemmän, sillä ostaja ei ole EU-maasta, vaan hänen kotipaikkansa on EU:n ulkopuolella. Tässä on kaksi vaihtoehtoa:

- Ostaja on alv-rekisteröitynyt johonkin muuhun EU-maahan kuin Suomeen, jolloin yhteisömyynnin edellytykset voivat täytyä ja tämä käsitellään ihan normaalisti yhteisömyyntinä.
- Ostaja ei ole alv-rekisteröitynyt mihinkään EU-maahan, jolloin tätä ei voida käsitellä yhteisömyyntinä. Tämä ei myöskään ole vientiä, vaikka ostaja on EU:n ulkopuolelta, koska tavaraa ei kuljeteta EU:n ulkopuolelle. Myyjä lisää tässä tapauksessa laskulle Suomen arvonlisäveron, joka suoritetaan Suomelle.

Samoin toimittaisiin myös siinä tapauksessa, että toisesta EU-maasta oleva ostaja ostaisi tavaraa, joka kuitenkin kuljetetaan vain Suomen sisäisesti;

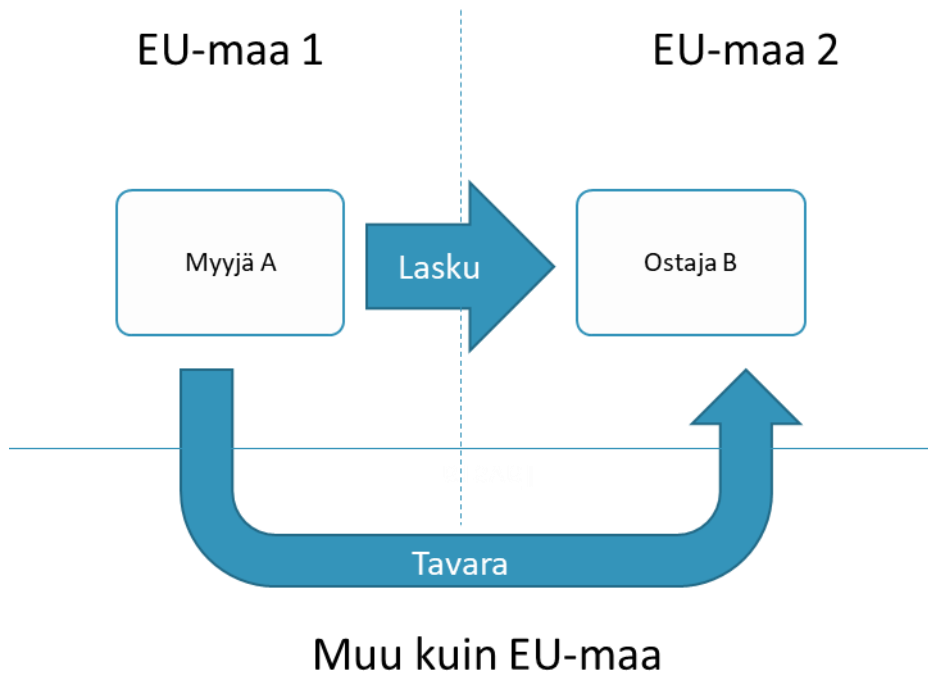
laskulle tulisi Suomen arvonlisävero, eikä tämä olisi yhteisömyyntiä. Jos tavara taas kuljetettaisiin suoraan EU:n ulkopuolelle, ei kyse tässäkään tapauksessa olisi yhteisömyynnistä vaan mahdollisesti viennistä. (Jokinen & Reini 2020.)



Kuvio 4 Myynti toiseen EU-maahan EU:n ulkopuoliselle ostajalle, esimerkki 2 (mukaillen Jokinen & Reini 2020.)

Esimerkki 3: Yhteisömyynti, jossa tavara käy EU:n ulkopuolella

Alla olevassa kuviossa 5 on kuvattu tilannetta, jossa tavara kuljetetaan Suomesta toiseen EU-maahan niin, että se kulkee EU:n tulli- ja veroalueen ulkopuolella olevan alueen kautta. Tavarat on mahdollista asettaa sisäiseen passitusmenettelyyn, joka osoittaa niiden olevan unionitavaraa, vaikka ne käyvätkin EU:n ulkopuolella. Tällöin myynti voidaan käsitellä yhteisömyyntinä. Jos tätä ei tehdä, ja asetetaan tavara normaaleihin vientimenettelyihin, on myynti verotonta vientiä, jos sen edellytykset vain täyttyvät. (Jokinen & Reini 2020.)



Kuvio 5 Yhteisömyynti EU:n ulkopuolelta olevalle ostajalle, esimerkki 3 (Jokinen & Reini 2020.)

Esimerkki 4: Yhteisömyynti ja työsuoritusta varten kuljetus ennen toimitusta loppuasiakkaalle

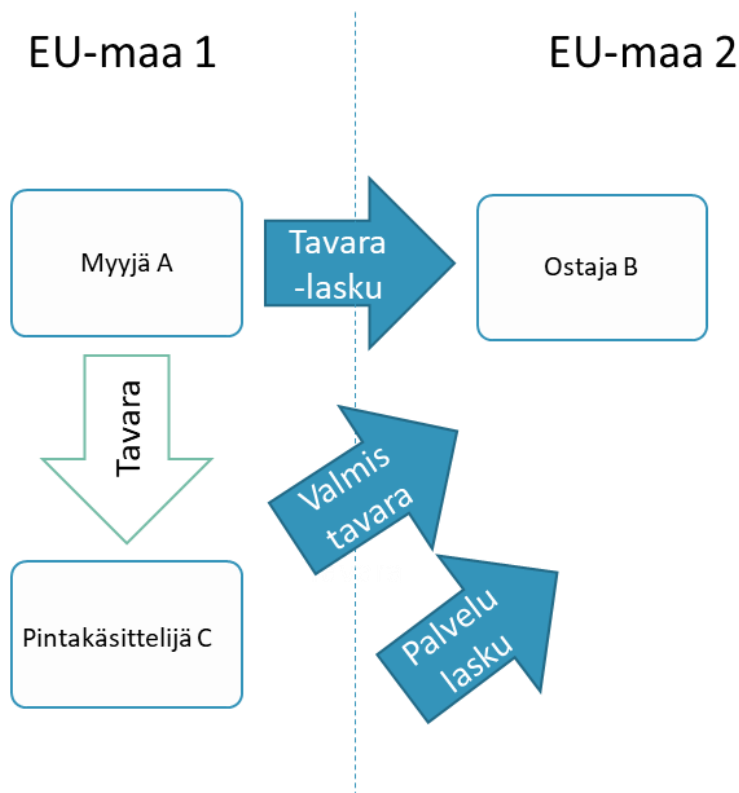
Alla olevassa kuviossa 6 kuvataan sitä, miten yhteisömyynnin piirissä pysytään, vaikka tavara liikkuisi ennen asiakkaalle toimitusta työsuoritusta varten lähtömaan sisällä. Työsuoritus voi olla esimerkiksi pintakäsittelyä, puhdistusta, korjausta, asennusta, purkua, muutosta tai valmistusta. Tavara voidaan myös asentaa toisen tavaran osaksi. Veroton yhteisömyynti säilyy, kunhan myyjällä on näyttö kuljetuksesta toiseen EU-maahan työsuorituksen jälkeen. Näissä tapauksissa työsuorituksen tekevän yrityksen täytyy laskuttaa suoraan loppuasiakasta palvelun myyntinä, ei myyjää. Jos hän laskuttaisi myyjää, muuttuisi työsuoritus arvonlisäverolliseksi kotimaan myynniksi; Myyjä A:n ja Ostaja B:n väliseen kauppaan kuuluu tavara pintakäsittelynä, ja Myyjä A ostaa pintakäsittelypalvelun erikseen C:ltä ennen toimitusta B:lle. (Hakapää ym. 2016, 98; Jokinen & Reini 2020.)

Kun tämä työsuoritus ei tapahdu Suomessa, tulee miettiä tarkemmin:

- Jos tavara kuljetetaan esim. Ruotsiin viimeisteleättömänä, viimeistellään siellä, ja toimitetaan asiakkaalle, joka sijaitsee Ruotsissa, on kyse

Ruotsin kotimaan myynnistä. Laskulle tulee Ruotsin vero, ellei myyntiin voida soveltaa käänteistä arvonlisäverovelvollisuutta. Kuljetuksessa ei tapahtunut EU-maiden rajojen ylitystä enää sen jälkeen, kun tavara tuli myyjän ja ostajan sopimuksen mukaisesti valmiiksi. Tavarantoimituksen siirto Suomesta Ruotsiin käsitellään liikeomaisuuden siirtona.

- Jos tavara toimitetaan työsuoritusta varten esim. Puolaan, ja sieltä ostajalle Viroon, tulee ottaa huomioon, että tällöin myyntimaa on Puola. Tällöin myynnissä tulee soveltaa Puolan arvonlisäverolakia ja selvittää mahdollinen rekisteröitymisvelvollisuutensa. Tavarantoimituksen siirto Suomesta Puolaan on myyjän liikeomaisuuden siirtoa. (Hakapää ym. 2016, 98; Jokinen & Reini 2020.)



Kuvio 6 Yhteisömyynti niin, että tavara liikkuu ennen loppuasiakkaalle kuljetusta, Esimerkki 4 (mukaillen Jokinen & Reini2020.)

Liikeomaisuuden siirto tarkoittaa sitä, kun yritys siirtää omaisuuttaan Suomesta toiseen EU-maahan liiketoimintaa varten. Näin tapahtui esimerkiksi yllä kuvatuissa tilanteissa, joissa tavara viimeisteltiin muualla kuin Suomessa, ennen toimitusta ostajalle. Tällainen siirto voi tarkoittaa myös esimerkiksi sitä,

että yritys siirtää valmistamaansa tuotetta toiseen EU-maahan varastoon, josta se myöhemmin myydään. Tämän yritys voi käsitellä yhteisömyyntinä, myyjänä yritys Suomen alv-tunnisteella ja yhteisöhankinnan tekijänä yritys toisen EU-maan alv-tunnisteellaan, eli käytännössä yritys myy itselleen siirrettävän omaisuuden. Esimerkki liikeomaisuuden siirrosta voisi olla myös rakennuspalvelujen myynti toiseen EU-maahan, joka voi ensin vaatia liikeomaisuuden siirtoa, eli materiaalien siirtoa kohdemaahan. (Jokinen & Reini 2020.)

4.3 Kuljetusasiakirjat

Yhteisömyynnissä tavaran kuljetuksen voi hoitaa joko myyjä, ostaja, tai joku muu heidän puolestaan. Myyjän tulee pystyä todistamaan, että arvonlisäverotomisuuden vaatimukset täyttyvät, ja täten kuljetusasiakirjat ovat tärkeä osa sitä. Myyjän täytyy pystyä osoittamaan, että tavara on kulkenut EU-maasta toiseen. Kun myyjä hoitaa kuljetuksen itse, hän saa helposti kuljetusasiakirjat todisteeksi, mutta kun joku muu hoitaa kuljetuksen, myyjän täytyy pitää huoli, että hän saa kopion jostain kuljetusasiakirjasta, esim. rahtikirjasta, itselleen. Kuljetusasiakirjojen ja myyntiin liittyvien asiakirjojen yhteys täytyy olla näkyvissä. Tämä täytyy huomioida esimerkiksi kuljetuksessa ja kuljetusasiakirjoissa. Se, miten EU-maiden rajat ylittävä kuljetus voidaan todistaa, vaihtelee EU-maiden välillä. Suomen verohallinto ohjeistaa, että myyjä voi todistaa tämän kuljetusasiakirjoilla, jos on itse hoitanut kuljetuksen, tai pyytää kuljettajalta todistusta, esimerkiksi rahtikirjaa, josta käy ilmi kuka tavaran on kuljettanut, milloin se on kuljetettu maasta, millä se on kuljetettu ja mihin. (Jokinen & Reini 2020.)

Neuvoston täytäntöönpanoasetuksessa on määritelty vaatimuksia todistuksesta. Jos myyjällä on hallussaan siinä määritellyt asiakirjat, voidaan olettaa, että näyttö kuljetuksesta riittää kaikissa EU-maissa. Verrattuna Suomen verohallinnon ohjeistukseen, on tämä huomattavasti laajempi vaatimuslista.

Jos myyjä hoitaa kuljetuksen, hänen tulee ilmoittaa, että tavara on lähetetty, ja lisäksi hänellä tulee olla hallussaan seuraavat dokumentit, jotka eivät saa olla

ristiriidassa keskenään, ja joiden tulee olla myyjästä ja ostajasta riippumattomat osapuolen antamia:

Kaksi näistä:

- kuljetukseen tai lähetykseen liittyvät asiakirjat, esim. allekirjoitettu CMR, konossementti, lentorahtilasku tai kuljetusliikkeen antama kauppalasku

Tai yksi edellisistä ja yksi näistä:

- kuljetukseen tai lähetykseen liittyvä pankkiasiakirja tai vakuutuskirja, joka todistaa tavaroiden lähettämisen tai kuljetuksen maksamisen,
- Viranomaisen antama asiakirja, joka vahvistaa tavaroiden saapumisen määränpäämaahan
- määränpäämaan varastonpitäjän antama vastaanottotodistus, joka vahvistaa tavaroiden varastoinnin siinä maassa. (Neuvoston täytäntöönpanoasetus 2018/1912, artikla 45a.)

Jos ostaja tai joku hänen puolestaan on järjestänyt kuljetuksen, myyjällä tulee olla:

- ostajan kirjallinen lausunto siitä, että hän tai joku hänen puolestaan on kuljettanut/lähettänyt tavarat, jossa tulee näkyä määränpäämaa, lausunnon antopäivä, ostajan nimi ja osoite, tavaroiden määrä ja laatu, niiden saapumispäivä ja -paikka ja jos joku hyväksyy tavarat ostajan puolesta, hänen tunnistetietonsa.

Lisäksi vähintään kaksi ristiriidatonta todistetta näistä:

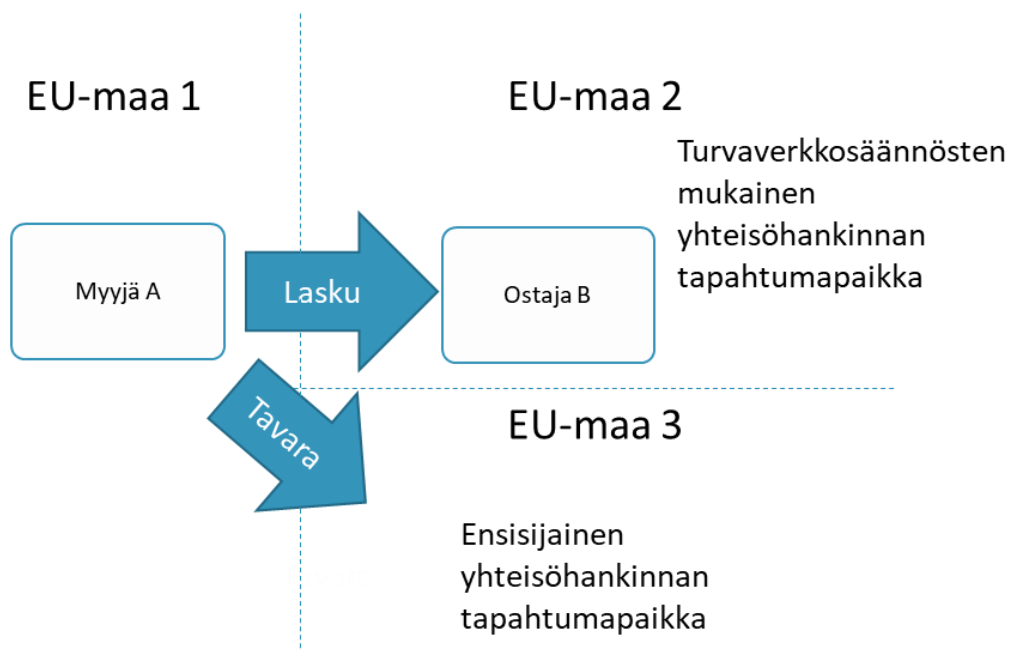
- kuljetukseen tai lähetykseen liittyvät asiakirjat, esim. allekirjoitettu CMR, konossementti, lentorahtilasku tai kuljetusliikkeen antama kauppalasku
- kuljetukseen tai lähetykseen liittyvä pankkiasiakirja tai vakuutuskirja, joka todistaa tavaroiden lähettämisen tai kuljetuksen maksamisen,
- Viranomaisen antama asiakirja, joka vahvistaa tavaroiden saapumisen määränpäämaahan
- määränpäämaan varastonpitäjän antama vastaanottotodistus, joka vahvistaa tavaroiden varastoinnin siinä maassa. (Neuvoston täytäntöönpanoasetus 2018/1912, artikla 45a.)

4.4 Yhteisöhankinta

Kun myyjä myy yhteisömyyntinä, ostaja yleensä ostaa yhteisöhankintana. ”Yleensä”, koska johtuen eri maiden erilaisista säännöksistä ja tulkinnasta, myyjän ja ostajan maa saattaa tulkita myynnin/oston eri tavoilla. Jos käy niin, että myyjä on käsitellyt myyntinsä arvonlisäverollisena kotimaanmyyntinä, mutta ostaja toisesta EU-maasta yhteisöhankintana, myyjä voi pyytää tähän oikaisua oman arvonlisäverotuksensa osalta. Yhteisöhankinta on irtaimen esineen omistusoikeuden hankintaa vastikkeellisesti, jossa tavara kulkee EU-maasta toiseen kuten yhteisömyynnissäkin. Toisin kuin yhteisömyynnistä, yhteisöhankinnasta on pääsääntöisesti suoritettava arvonlisävero. Yhteisöhankinnasta suoritettavan arvonlisäveron perusteena on myyjän ja ostajan sopimuksen hinta, sisältäen kaikki hinnanalaiset sekä tavarahan liittyvät kulut ja suhteessa vähäiset palvelut liittymisperiaatteen mukaisesti. Siihen ei kuulu mahdollinen arvonlisävero. Tämän yhteisöhankinnasta suoritettavan veron ostaja saa yleensä vähentää, eikä se siten todellisuudessa jää kuluksi. Yhteisöhankinnan myyjän ja ostajan, sekä tavaran liikkumisen edellytykset ovat samat, kuin yhteisömyynnissä. (Jokinen & Reini 2020.)

Esimerkki 5: Yhteisöhankinta ja turvaverkkosäännökset

Alla olevassa kuviossa 7 on kuvattu yhteisöhankintaa, ja ns. turvaverkkosäännöksen vaikutusta siihen. Yhteisömyynnissä myynti tapahtuu siinä maassa, josta sen kuljetus lähtee, yhteisöhankinnassa taas hankinta tapahtuu ensisijaisesti siinä maassa, johon kuljetus päättyy. Ostajan tulee soveltaa kyseisen maan arvonlisäverotus- ja ilmoitusmenettelyitä ja todennäköisesti suorittaa hankinnastaan arvonlisäveroa. Suomessa on käytössä turvaverkkosäännös, jonka mukaan Suomi on yhteisöhankinnan tapahtumapaikka, vaikka tavara toimitettaisiin johonkin muuhun EU-maahan, jos ostaja on käyttänyt Suomalaisista alv-tunnusta hankinnassaan. Jotta ei tapahtuisi kaksinkertaista verotusta, turvaverkkosäännöstä ei sovelleta, jos ostaja osoittaa, että yhteisöhankinta on jo verotettu tai että hän on täyttänyt ilmoitusvelvollisuutensa ja tavaran kuljetuksen päättymismaassa. (Jokinen & Reini 2020.)



Kuvio 7 Yhteisöhankinta, turvaverkkosäännökset, esimerkki 5 (mukailten Jokinen & Reini 2020.)

Turvaverkkosäännöksiä käytetään myös muissa EU-maissa, käytännössä yhteisöhankinnan paikaksi voidaan katsoa se maa, jonka arvonlisäverotunnuk-sien ostaja myyjälle ilmoittaa, ja täten hankinnasta suoritetaan sen maan vero. Turvaverkkosäännöksiä sovellettaessa, eli kun yhteisöhankinta verotetaan jossain muussa maassa, kuin mihin sen kuljetus todellisuudessa päättyy, tulee kuitenkin ottaa huomioon, että hankinnasta suoritettava arvonlisävero ei välttämättä ole vähennyskelpoista. Esimerkiksi Suomessa se ei ole vähennyskelpoista. Verotusoikeus on ensisijaisesti sillä maalla, johon kuljetus päättyy, ja Suomen verohallinnon mukaan näin myös vähennysoikeus on vain silloin, kun vero on suoritettu maahan, johon tavara on kulkenut. Turvaverkkosäännösten alaisten hankintojen arvonlisäveron vähennysoikeus on kuitenkin tulkittu eri tavalla esimerkiksi Ruotsin arvonlisäverolaissa, sillä siellä tällaisista hankinnoista suoritettava arvonlisävero on vähennyskelpoista nimenomaan liiketoimintaan liittyvissä tapauksissa. Tulee siis maakohtaisesti tarkastaa, mikäli käyttää jonkin muun maan arvonlisäveronumeroa hankinnassaan turvaverkkosäännösten alaisessa tilanteessa. (Jokinen & Reini 2020.; Skatteverket www-sivu 2020; Hakapää ym. 2016, 121.)

4.5 Paikallinen tavarahankinta ja -myynti

Kun tavara ei kulje EU-maiden rajojen yli hankintaan tai myyntiin liittyen, on kyseessä sen sijaintimaan paikallinen hankinta tai myynti. Esimerkiksi, kun on käynnissä projekti toisessa EU-maassa, voisi olla mahdollista, että tehdään hankintoja projektia varten paikan päältä, eikä kaikkea toimiteta Suomesta tai muusta EU-maasta asti, tai että jokin myytävä tavara valmistettaisi siinä maassa, johon se asiakkaalle toimitetaan. Tällaisessa tilanteessa myyjä antaa ostajalle kyseisen maan arvonlisäverolla varustetun laskun. Myyjän tulee tällaisessa tilanteessa tarkastaa, syntyykö hänelle rekisteröitymis- tai muita velvoitteita kyseiseen maahan, jos kyseessä on jokin muu kuin hänen kotimaansa. (Hakapää ym. 2016, 245.)

Paikallisesta hankinnasta maksettava arvonlisävero Suomalaisen ostajan on lähtökohtaisesti oikeus saada takaisin ulkomaalaispalautuksena. Jos ostaja olisi muista syistä rekisteröitynyt jo arvonlisäverovelvolliseksi kohdemaassa, ei ulkomaalaispalautusmenettely olisi tarpeellista, koska oston arvonlisävero voitaisiin normaalisti ilmoittaa arvonlisäveroilmoitukselle. Se, millä perusteella ulkomaalaispalautuksen saa ja paljonko sitä saa palautuksena, määräytyy kohdemaan lainsäädännön mukaan. Neuvoston direktiivissä 2008/9/EY on annettu tälle säännöt, mutta koska tämä on direktiivi, joka ei ole suoraan sellaisenaan sovellettavaa lakia, tulee maakohtaisesti lainsäädäntö tarkastaa. (2008/9/EY; Hakapää ym. 2016, 245.)

4.6 Kolmikantakauppa

Kolmikantakauppa on yksi ketjuliiketoiminnan muodoista, jonka arvonlisäverotukselle on omat erityissäännöksensä. Ketjuliiketoiminta yleisesti tarkoittaa vain saman tavaran peräkkäistä myymistä moneen kertaan, ja se tavallisesti käsitellään arvonlisäverotuksen kannalta aivan normaalisti, jokainen myynti ja osto omana tapauksenaan. Kolmikantakaupassa on nimensä mukaisesti mukana kolme osapuolta, jotka ovat kukin arvonlisäverovelvollisia eri EU-maissa. Kauppaan kuuluu yksi tavara, joka myydään kaksi kertaa peräkkäin.

Olennaista on se, että tavara kulkee suoraan ensimmäiseltä myyjältä ensimmäiseen myyntiin liittyen viimeiselle ostajalle, alla olevassa kuviossa esitetyn esimerkin mukaisesti. (Jokinen & Reini 2020.)

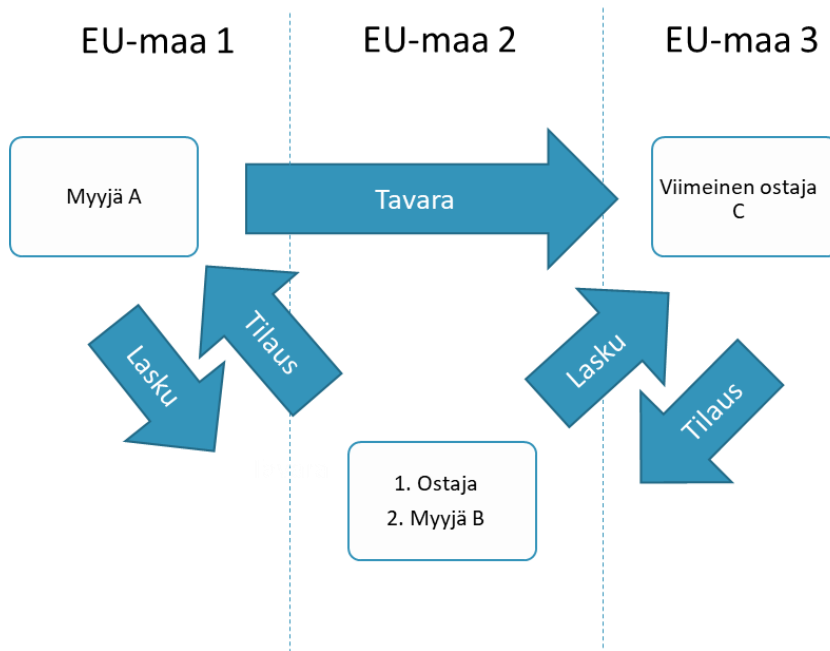
Esimerkki 6: Kolmikantakauppa

Alla olevassa kuviossa 8 on kuvattu kolmikantakauppatilannetta. Siinä osapuolten myynnit ja hankinnat määräytyvät seuraavasti:

Myyjä A: Yhteisömyynti 1. Ostajalle, kunhan yhteisömyynnin edellytykset täyttyvät (Hakapää ym. 2016, 121-131).

Myyjä B, 1. Ostaja: Myynti 2. Ostajalle on verotonta kolmikantakaupassa, tavallisessa tilanteessa tämä olisi EU-maassa 3 tapahtunutta verollista myyntiä. Normaalisti hänen myös katsottaisi tehneen yhteisöhankinta EU-maa 3:ssa, koska tavaran kuljetus päättyy sinne. Kolmikantakaupan säännösten mukaan kuitenkin, kun myyjä voi todistaa, että hankinta on tehty Ostaja C:lle edelleen myyntiä varten, ja että Ostaja C on hankinnastaan verovelvollinen EU-maassa 3, ei Myyjä B:n katsota tehneen yhteisöhankintaa EU-maassa 3, eikä hän joudu täten suorittamana arvonlisäveroa siihen maahan hankinnastaan. Tällöin Ostaja C tavallaan suorittaa Myyjä B:n hankinnan veron hänen puolestaan. (Hakapää ym. 2016, 121-131.)

2. Ostaja: Verollinen yhteisöhankinta EU-maassa 3 (Hakapää ym. 2016, 121-131).



Kuvio 8 Kolmikantakauppa, esimerkki 6 (mukaillen Jokinen & Reini 2020.)

Vaikka kolmikantakaupan säännökset yksinkertaistavatkin menettelyä arvonlisäveron kanssa, liittyy niihin myös ongelmallisuutta. Se, onko esimerkissä 6 kuvattu Myyjä B:n/1. Ostajan tekemä yhteisöhankinta todella veroton, määräytyy viime kädessä EU-maan 3 lainsäädännön mukaan. Esimerkiksi Suomella on tietyt edellytykset, joista Myyjä B:llä/1. Ostajalla tulee olla näyttöä. Ja tämä tulee tietysti tarkastaa kyseisen maan lainsäädännöstä. Esimerkiksi jossain maassa voi olla säädetty, että Myyjä B ei saa olla arvonlisäverorekisteröitynyt kuljetuksen alkamis- tai päättymisvaltioon. Joissain maissa on mahdollista soveltaa kolmikantakauppaa silloinkin, kun kauppaan liittyykin neljä osapuolta, kun esimerkiksi kuljetuksen alkupäässä tavaraa kuljetetaan kyseisen maan sisällä, tai että kuljetuksen loppupäässä tavara kuljetetaankin viimeisen ostajan sijaan suoraan hänen asiakkaalleen. Kumpikaan näistä esimerkeistä ei liittyisi suoranaisesti kolmikantatilanteeseen, vaan kolmikantakaupan säännöksiä sovellettaisiin samalla tapaa, kuin esimerkissä 6. kuvailtiin, ja esimerkiksi kuljetuksen lähtömaan sisällä tapahtuva myynti olisi kotimaan myyntiä, irrallaan kolmikantatilanteesta. Näiden soveltuvuus tulee kuitenkin aina tarkastaa maa-kohtaisesti. (Hakapää ym. 2016, 131-135; Jokinen & Reini 2020.)

4.7 Tavaraa asennettuna tai koottuna

Kun myydään tavaraa asennettuna niin, että irtain tavara kulkee EU-maasta toiseen ja myyjä tai joku hänen toimeksiannostaan asentaa tai kokoaa sen siellä, ei tavaran myyntiä käsitellä yhteisömyyntinä tai hankintaa yhteisöhankintana. Lähtökohtaisesti se on aina jotain muuta, ja se, mitä muuta, riippuu monesta tekijästä, joita tässä osiossa tullaan käsittelemään. (Hakapää ym. 2016, 243.)

Asennettuina tai koottuina myytävälle tavaroille on omat erityissäännöksensä. Asennettuna tavaran myynti verotetaan siinä maassa, jossa asennustyö tapahtuu. Jos se maa on jokin muu kuin Suomi, myyjän täytyy selvittää kyseisestä maasta hänen velvoitteensa arvonlisäverotukseen liittyen, mahdollisesti saattaa muodostua velvollisuus rekisteröityä arvonlisävelvolliseksi sinne. (Hakapää ym. 2016, 243.) Asennettavan materiaalin siirtoa Suomesta asennusmaahan ei käsitellä Suomessa liikeomaisuuden siirtona eikä vastaavasti asennusmaassa yhteisöhankintana (AVL 18 b § 1 momentti 5 kohta ja 26 a § 3 momentti).

Kun myydään tavaraa asennettuna tai koottuna, on mahdollista, että myynti käsitellään kuitenkin jonain muuna, kuin kyseisen erityissäännöksen mukaisena myyntinä. Tätä erityissäännöstä ei sovelleta jos:

- asennuksen osuus kokonaisuudesta on niin merkittävä, että myynti voidaan katsoa palvelun myynniksi tai vastaavasti jos asennustyö on niin vähäistä, esimerkiksi laitteen liittäminen sähköverkkoon, ettei sitä edes katsota asennustyöksi.
- Kyse ei ole irtaimesta ominaisuudesta, vaan asennettavasta koneesta tai laitteesta tulee osa kiinteistöä, kyse on kiinteistöön kohdistuvasta palvelusta, jolloin sovelletaan sille tarkoitettua erityissäännöstä, jota käsiteltiin palvelukaupan osiossa. Tämä saatetaan katsoa myös rakentamispalveluksi, jolloin esimerkiksi Ruotsissa sovellettavaksi tulisi rakentamispalveluiden käänteinen arvonlisäverovelvollisuus, joka on myös

Suomen arvonlisäverolaista tuttu. Kiinteistön määritelmästä kerrotaan kappaleessa 5.4. (Hakapää ym. 2016, 243; Jokinen & Reini 2020.)

Kun päädytään siihen, että kyseessä todella on tavaran myynti asennettuna, eikä kumpikaan yllä mainituista poikkeustapauksista, pohdittavaksi tulee vielä se, muodostuuko kohdevaltion kiinteä toimipaikka arvonlisäverotuksessa tämän asennustoimituksen takia, tai onko siellä jo olemassa oleva kiinteä toimipaikka. Jos kiinteä toimipaikka muodostuu, yritystä yleensä kohdellaan käytännössä kuin paikallista. Tämä voi vaikuttaa esimerkiksi siihen, voidaanko myyntiin soveltaa käänteistä arvonlisäveroa, jollei jo olla arvonlisäverorekisterissä siellä. Se voi myös vaikuttaa palveluhankintoihin projektia varten kohdemaassa, sillä ne todennäköisesti katsotaan luovutetuksi kyseiseen kiinteään toimipaikkaan, jolloin ne verotetaan sen sijaintimaassa, eikä ostajan kotipaikassa, kuten silloin, jos palveluita ei luovutettaisi kiinteään toimipaikkaan. Vaikutukset tulee tarkistaa kohdemaan lainsäädännöstä, sillä ne vaihtelevat maittain. Kiinteän toimipaikan muodostumisesta kerrotaan lisää kappaleessa 5.4. (Hakapää ym. 2016, 243; Jokinen & Reini 2020.)

5 PALVELUKAUPPA

5.1 Palvelun käsite

Yleensä on helppo erottaa palvelu tavarasta, ja kuten tavaran käsitettä läpikäydessä jo kerrottiin, kaikki mikä ei ole tavaraa, ja jota voidaan liiketoiminnan muodossa myydä, on palvelua. Samassa osiossa käytiinkin jo läpi myös sitä, kun palvelun myyntiin liittyy myös tavaraa, ja tällöin pohditaan, ja tällöin pohditaan, voidaanko luovutus katsoa yhdeksi kokonaisuudeksi, joka käsitellään arvonlisäverotuksellisesti samalla tavalla, ja jos voidaan, mikä on pääsuorite ja mitkä ovat vain sen liitännäisiä. (Jokinen & Pajunen 2019.)

Palvelun myyntiin voi liittyä myös erilaisia palveluita, joiden myyntimää määrittyy eri tavalla. Tällöinkin katsotaan kokonaisuutta, ja arvioidaan palvelun pääasiallinen luonne. Jos kuitenkin kokonaisuus muodostuu erillisistä palveluista, niihin sovelletaan kuhunkin omaa myyntimääsäännöstään. Jos kokonaisuus on niin monitahoinen, ettei pääasiallista suoritetta pysty erottamaan, määrätty myyntimää yleissäännöksen perusteella. (Jokinen & Pajunen 2019.)

5.2 Myyntimääsäännökset

Kuten tavaraa, palvelujen liikkumista ei voida samalla tapaa seurata ja sen perusteella määrittää, millä maalla on niihin verotusoikeus. Palvelukaupassa on omat myyntimääsäännökset, jotka määrittävät, millä maalla on oikeus verottaa kauppa, ja minkä maan arvonlisäverolakia myyntiin sovelletaan. Suurimpaan osaan palveluiden myynnistä sovelletaan ns. yleissäännöstä, paitsi jos kyseisen palvelun myyntiin on olemassa erityissäännös. (Jokinen & Pajunen 2019.)

Yleissäännöksen mukaan palvelu on myyty siinä maassa, jossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan se luovutetaan. Jos sitä ei luovuteta kiinteään toimipaikkaan, palvelu on myyty ostajan liiketoiminnan kotipaikan valtiossa. Tämä

tarkoittaa käytännössä sitä, että Suomalaisena ostajana voimme tehdä palveluhankintoja mistä tahansa EU-maasta, mihin tahansa toiseen EU-maahan, niin, että verotusmaaksi katsotaan Suomi, jos kyseisiä palveluja ei katsota luovutetuksi kiinteään toimipaikkaan muualla. (Jokinen & Pajunen 2019.)

Kiinteän toimipaikan käsite ja sen muodostuminen ovat täten merkittävässä osassa palvelukaupassa. Oleellista on, että jotta kiinteän toimipaikan olemassaololla olisi merkitystä tietyssä palvelukaupassa, tulee kyseisen kiinteän toimipaikan olla osallisena kyseisen palvelun vastaanotossa tai luovutuksessa. (Jokinen & Pajunen 2019.)

Liiketoiminnan kotipaikka on määritelty neuvoston täytäntöönpanoasetuksessa 282/2011, artikla 10; se on se paikka, jossa yrityksen keskushallinnon tehtävät suoritetaan, ottaen huomioon liikkeen johdon päätösten tekopaikan, kokoontumispaikan ja liiketoiminnan sääntömääräisen kotipaikan. Jos ei ole varma, mikä on liiketoiminnan kotipaikka, se on ensisijaisesti se, jossa yrityksen yleistä liikkeenjohtoa koskevat olennaiset päätökset tehdään. Pelkästään osoitteen tietäminen ei riitä, vaan täytyy olla jotain muutakin näyttöä siitä. (Jokinen & Pajunen 2019.)

Jos ostajalla on useita kiinteitä toimipaikkoja, eikä ole selkeää palvelun luonteen tai käyttötarkoituksen perusteella, mihin niistä palvelu luovutetaan, voidaan katsoa vielä sopimuksesta ja tilauksesta, tai ostajan myyjälle antamasta arvonlisäverotunnisteesta, jos asia selkenisi. Jos ostaja on antanut voimassa olevan toisen EU-maan alv-tunnisteen, katsotaan palvelu luovutetuksi kyseisessä maassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, ellei ole ilmennyt syytä epäillä muuta. Jos näidenkään avulla ei selkene, mihin kiinteään toimipaikkaan palvelu luovutetaan, myyntimaana pidetään ostajan liiketoiminnan kotipaikan sijaintia. (Jokinen & Pajunen 2019.)

Myyjän kiinteän toimipaikan katsotaan osallistuneen myyntiin, jos kiinteän toimipaikan resursseja käytetään myytävän palvelun suorittamiseen. Myös, jos Suomalaisena myyjänä lähetämme laskun palvelun myynnistä, Suomalaisella

kiinteän toimipaikan alv-tunnisteellamme, katsotaan, että tämä kiinteä toimipaikka on osallistunut palvelun suorittamiseen. Yleisesti kuitenkin laskutuksen, kirjanpidon ja muiden hallinnollisten tehtävien suorittaminen ei ole palvelun myyntiin osallistumista. (Jokinen & Pajunen 2019.)

Erytyissäännöksiä on seuraaville palveluille:

- kiinteistöön liittyvät palvelut, myös kiinteistönvälitys
- henkilökuljetuspalvelut
- kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus
- oikeus sisäänpääsyyn opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja muihin vastaaviin tilaisuuksiin ja sisäänpääsyyn välittömästi liittyvät palvelut
- ravintola- ja ateriapalvelut

(Jokinen & Pajunen 2019.)

Kiinteistöön liittyvien palvelujen erityissäännöksen mukaan palvelun myyntimaa on se maa, jossa kiinteistö sijaitsee. Edellytyksenä sille, että palvelu voidaan katsoa kiinteistöön liittyväksi, on riittävän suora yhteys kiinteistöön. Palvelun tulee joko johtua kiinteästä omaisuudesta, kiinteistön olla välitön osatekijä palvelussa ja keskeinen, olennainen suoritettavien palvelujen kannalta, tai palvelu kohdistuu kiinteään omaisuuteen tai on suunnattu sellaiseen tarkoituksena muuttaa sitä fyysisesti tai oikeudellisesti. Muita erityissäännöksiä ei käsitellä tässä opinnäytetyössä, sillä tämä on ainoa, joka voi kohdeyrityksen toiminnassa tulla vastaan. Lisää kiinteistön käsitteestä löytyy omasta osiostaan 5.5. (Jokinen & Pajunen 2019.)

Esimerkki 9: Pääsäännön mukainen palveluhankinta toisesta EU-maasta

Kun tehdään pääsäännönmukainen palveluhankinta toisesta EU-maasta, jota ei katsota luovutetuksi kiinteään toimipaikkaan, katsotaan luovutuspaikaksi ostajan liiketoiminnan kotipaikka. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että yritys voi tehdä pääsäännönmukaisia palveluhankintoja mistä tahansa muusta EU-maasta soveltaen käänteistä arvonlisäveroa, eikä sillä, missä palvelu todellisuudessa suoritetaan, ole merkitystä. Tämä toimii samalla tavalla myös

myyjän näkökulmasta ajateltuna; ellei myymäämme pääsäännön mukaista palvelua katsota luovutetuksi kiinteään toimipaikkaan, tulee sen verotusmaaksi ostajan kotipaikka. (Jokinen & Pajunen 2019.)

Esimerkki 10: Kiinteistöön liittyvä tai kiinteään toimipaikkaan luovutettava palveluhankinta

Kun ostetaan palvelu, jonka verotusmaaksi tulee jokin muu kuin Suomi, eli kun kyseessä on esimerkiksi muualla sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan luovutettava palvelu tai kiinteistöön liittyvä palvelu, on useampi mahdollisuus, miten arvonlisävero käsitellään, riippuen kohdemaan lainsäädännöstä. Mikäli myyjä on sijoittautunut verotusmaahan, hänellä on siellä kiinteä toimipaikka ja arvonlisäverorekisteröinti, hän todennäköisesti voi laskuttaa ostajaa paikallisella verolla. Jos ostaja on arvonlisäverorekisteröitynyt tähän maahan, hän voi vähentää tämän veron, ja jos taas ei, hän voi hakea sen takaisin ulkomaalaispalautuksena.

Jos tilanne on se, että myyjä on eri maasta, kuin missä palvelu suoritetaan, on kohdeyrityksen taloushallinnon työntekijän mukaan useampi vaihtoehto, riippuen kohdemaan lainsäädännöstä. Tästä käytiin hänen kanssaan keskustelua, sillä kokonaisuutta ja kaikkia huomioon otettavia asioita oli vaikea hahmottaa teorian kautta:

- Jos myyjällä on sellainen status maassa, jossa palvelu verotetaan, että hän voi laskuttaa ostajaa paikallisella arvonlisäverolla, on tämä suhteellisen yksinkertaista ja ostaja voi tämän veron hakea ulkomaalaispalautuksena takaisin.
- Ei ole kuitenkaan itsestäänselvyys, että myyjä voi paikallisella arvonlisäverolla laskuttaa, vaikka hän olisi esimerkiksi arvonlisäverorekisteröitynyt sinne. Voi olla, että vaaditaan esimerkiksi sitä, että ulkomaisella myyjällä on kiinteä toimipaikka kyseisessä maassa arvonlisäverorekisteröinnin lisäksi, jotta hän voisi laskuttaa paikallisella arvonlisäverolla.
- Mahdollista voisi olla myös se, että jos sekä ostaja, että myyjä olisivat arvonlisäverorekisteröityneitä kohdemaahan, myyjä ehkä voisi

laskuttaa ostajaa paikallisella arvonlisäverolla, vaikka se ei olisikaan mahdollista, jos ostaja ei olisi arvonlisäverorekisteröitynyt kyseiseen maahan.

- Jos ostaja olisi arvonlisäverorekisteröitynyt palvelun verotusmaassa, ulkomainen myyjä voisi mahdollisesti soveltaa käänteistä arvonlisäveroa myyntiinsä, jolloin kohdeyrittäjä suorittaisi veron hänen puolestaan. On kuitenkin maan lainsäädännöstä riippuvaista, onko tämä mahdollista. (henkilökohtainen tiedonanto 28.02.2020.)

5.3 Käännetty arvonlisäverovelvollisuus

Lähtökohtaisesti verovelvollinen tavaran ja palvelun luovutuksesta on aina myyjä. Se käytännössä tarkoittaa, että jos palvelua myydään Suomesta esim. Ruotsiin, ja myyntimaasäännösten mukaan myyntimaaksi tulee Ruotsi, tulisi Suomalaisen myyjän olla arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitynyt Ruotsissa, ja laskulle lisättäisiin Ruotsin paikallinen alv, jonka myyjä suorittaisi Ruotsin valtiolle. Kuitenkin näitä tilanteita helpottamaan on olemassa käännetyn verovelvollisuuden mahdollisuus, joka tarkoittaa sitä, että ostaja suorittaa veron myyjän puolesta, ja näin myyjän ei tarvitse rekisteröityä kohdemaassa arvonlisäverovelvolliseksi. Tällöin myöskään laskulla ei näy arvonlisäveroa, ja tilanne on tavallaan samanlainen, kuin yhteisömyynnissä – ostaja suorittaa arvonlisäveron, ei myyjä, vaikka laskulla veroa ei näy.

Käännettyä verovelvollisuutta käytetään erityisesti EU-maiden välisessä palvelukaupassa, mutta se soveltuu monissa maissa esimerkiksi asennetun tavaran myyntiin ja joskus myös paikalliseen tavaran myyntiin. On tietyt niin sanotut pääsäännön mukaiset palvelut, jotka on määritelty arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa, joiden osalta EU-maiden on pakko soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. Tämä pakollinen käännetty verovelvollisuus on säädetty arvonlisäverodirektiivin 196 artiklassa; arvonlisäverodirektiivin mukaan arvonlisäverotunnisteen omaava ostaja, jolle pääsäännön mukaisia palveluita suoritetaan, on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron myyjän sijaan. Tämä edellyttää sitä, että ostajalla on arvonlisäverotunniste siinä maassa, joissa palvelun

myynti verotetaan, ja että myyjä/palvelujen suorittaja ei ole sijoittautunut kyseiseen maahan. (2006/112/EY, artikla 196; 2006/112/EY, artikla 44.)

Suomessa käänteisen arvonlisäveron soveltamisedellytyksiä arvonlisäverolain mukaan ovat:

- Palvelun myyjä on ulkomaalainen, eli hänen liiketoimintansa kotipaikka ei ole Suomessa.
- Myyjällä ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa, joka osallistuu palvelun myyntiin.
- Myyjä ei ole Suomessa arvonlisäverovelvollinen.

Suomessa käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan hyvin laajasti tavaroiden ja palveluiden myynteihin, ja sen ulkopuolelle on jätetty vain:

- henkilökuljetuspalvelut
- opetus-, tiede-, kulttuuri- ja urheilutilaisuuksien, messujen, näyttelyiden, ym. tilaisuuksien pääsyoikeudet tai siihen välittömästi liittyvät palvelut. (Jokinen & Pajunen 2019.)

Jos palvelut ovat jotain muita, kuin pääsäännön mukaisia, esimerkiksi kiinteistöön liittyviä, on jokaisen EU-maan oma päätös, sovelletaanko käänteistä verovelvollisuutta vai ei, jonka takia on tärkeää tarkastaa kohdemaan lainsäädäntö tähän liittyen tarvittaessa (2006/112/EY, artikla 196; Jokinen & Pajunen 2019). Esimerkiksi Ruotsissa kiinteistön kohdistuvat palvelut kuuluvat käänteisen arvonlisäveron soveltamisalaan. Ruotsin verohallinto on määritellyt, että kun ruotsalainen yritys ostaa toisesta EU-maasta olevalta myyjältä palveluita, tietyissä tapauksissa hänen täytyy suorittaa arvonlisävero myyjän puolesta. Ruotsissa käänteisen verovelvollisuuden soveltamisalan kuuluu pääsäännönmukaisten palveluiden lisäksi myös kiinteistöön kohdistuvat palvelut. Myös asennettuna myytävien tavaroiden osalta sovelletaan käänteistä arvonlisäveroa. Soveltamisalan ulkopuolelle on rajattu:

- Henkilökuljetuspalvelut
- ravintola- ja tarjoilupalvelut
- Lyhytkestoinen kuljetusvälineiden vuokraus

- opetus-, tiede-, kulttuuri- ja urheilutilaisuuksien, messujen, näyttelyiden, ym. tilaisuuksien pääsyoikeudet tai siihen välittömästi liittyvät palvelut. (Skatteverket www-sivu n.d.a; Skatteverket www-sivu n.d.b; 2019; Skatteverket www-sivu 2016.)

5.4 Kiinteä toimipaikka

Kiinteällä toimipaikalla on keskeinen rooli kansainvälisessä kaupankäynnissä ulkomaalaisen verovelvollisuuksien määrittämisessä erityisesti palveluiden osalta. Kohdeyrityksen kaupankäynnissä tällä voisi olla merkitystä esimerkiksi palvelumyyntien ja -hankintojen myyntimaan määräytymiseen.

Kiinteällä toimipaikalla on merkitys myös tuloverotuksessa, ja tässä onkin tärkeää huomata, että tuloverotuksen ja arvonlisäverotuksen kiinteän toimipaikan muodostuminen tapahtuu hieman eri perustein, eivätkä ne ole sama asia. Yksinkertaistaen voidaan sanoa, että arvonlisäverotuksen kiinteä toimipaikka muodostuu helpommin kuin tuloverotuksen, ja jos tuloverotuksen kiinteä toimipaikka muodostuu, on todennäköisesti muodostunut myös arvonlisäverotuksen kiinteä toimipaikka. (Hakapää ym. 2016, 32-37; Verohallinnon www-sivu 2014.)

Arvonlisäverodirektiivissä ei ole määritelmää kiinteän toimipaikan muodostumiselle, mutta neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 11 artiklassa on se määritelty:

”Mikä tahansa toimipaikka (muu kuin yrityksen kotipaikka), jolla on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstö- että teknisten resurssien kannalta soveltuva rakenne suorittaa tarjoamiaan palveluja ja vastaanottaa käyttämiään palveluja, määritellään kiinteäksi toimipaikaksi.” (täytäntöönpanoasetus 282/2011 artikla 11.)

Kiinteän toimipaikan muodostumista tulee arvioida myyjän ja ostajan näkökulmasta hieman eri tavoilla. Kuten neuvoston täytäntöönpanoasetuksessa

sanotaan, tulee kiinteällä toimipaikalla olla hankkimiaan palveluja vastaanotukseen riittävä pysyvyysaste ja henkilöstö- sekä teknisten resurssien kannalta sopiva rakenne. Näin ollen, jos palvelu luovutetaan kiinteään toimipaikkaan, on sen myyntimaa tämän kiinteän toimipaikan sijaintivaltio, mutta jos sitä ei voida katsoa luovutetuksi ostajan kiinteään toimipaikkaan, on myyntimaa ostajan liiketoiminnan kotipaikka. Tässä tulee ottaa huomioon, että ostajan arvonlisäverotunniste jossain maassa ei pelkästään riitä kertomaan, että hänellä olisi siellä kiinteä toimipaikka. Se, että kiinteä toimipaikka riittävin resurssein palvelun suoritukseen tai vastaanottoon löytyy, ei suoraan tarkoita, että tämä otettaisiin myynnissä tai ostossa huomioon, sillä kiinteän toimipaikan tulee myös osallistua luovutukseen, jotta sillä on merkitys verokäsittelyn kannalta. (Hakapää ym. 2016, 32-37; Jokinen & Pajunen 2019.)

EU:n jäsenvaltiot arvioivat kiinteän toimipaikan muodostumista lähtökohtaisesti samoilla periaatteilla, eli täytäntöönpanoasetuksen pohjalta. Kohdemaan arvonlisäverolainsäädäntö kiinteästä toimipaikasta ja verohallinnon ohjeet tulee kuitenkin aina tapauskohtaisesti tarkastaa, sillä jokainen valtio tulkitsee kiinteän toimipaikan muodostumista lähtökohtaisesti oman lakinsa pohjalta. Tässä osiossa käydään ensin läpi, miten tämä määritellään Suomen arvonlisäverotuksessa, sillä se antaa hyvän vertailupohjan, kun käsitellään lisäksi myös yhtä ulkomaata, Ruotsia. (Hakapää ym. 2016, 32-37.)

Suomen arvonlisäverolaissa ei ole määritelty kiinteää toimipaikkaa ollenkaan. Se on aiemmin ollut arvonlisäverolaissa, mutta määritelmä poistettiin vuonna 2015, koska sitä ei nähty tarpeelliseksi, kun se neuvoston täytäntöönpanoasetuksestakin löytyy. Verohallinnon sivuilla on kuitenkin kerrottu tarkemmin, millä perustein kiinteä toimipaikka Suomessa muodostuu, ja periaatteet ovat samanlaisia, kuin neuvoston täytäntöönpanoasetuksessa. Kiinteä toimipaikka tarkoittaa pysyvää liikepaikkaa, josta liiketoimintaa harjoitetaan osittain tai ihan kokonaan. Se voi olla laitos, laitteisto, tai huoneisto, jota käytetään yrityksen liiketoimintaan, tai se voi olla vain yrityksen hallussa pysyvästi oleva tila tai sijaita toisen yrityksen liiketiloissa. Pelkästään se, että on jonkinlainen edellä mainittu liikepaikka, ei riitä, vaan yrityksellä täytyy olla siellä myös

henkilöresursseja ja teknisiä resursseja yrityksen myymien tavaroiden/palveluiden toimittamiseen, ja sen tulee olla riittävän pysyvä. Yrityksellä täytyy siis olla työntekijöitä maassa, jotta kiinteä toimipaikka muodostuu. Liikepaikalla täytyy myös olla pysyvä maantieteellinen sijainti, mikä ei tarkoita välttämättä kuitenkaan sitä, että sen täytyy konkreettisesti olla esimerkiksi maassa kiinni oleva talo. Kiinteän toimipaikan voi muodostaa myös vaikka säännöllisellä aikataululla ja reitillä tehtävä kuljetuspalveluiden myynti. Liikepaikan toiminnan ei tarvitse olla kokoaikaista, kunhan se on edes säännöllistä. Kiinteä toimipaikka voi muodostua myös rakennus- tai asennustoiminnassa urakointikohteesta tai useasta peräkkäisestä sellaisesta. Tässä edellytyksenä on, että urakka tai peräkkäiset sellaiset kestävät yli yhdeksän kuukautta. Tämä määritelmä on periytynyt aiemmin kumotusta arvonlisäverolain pykälästä, hallituksen esityksen (HE 88/1993) kautta sovellettavaksi yhä Suomessa. Kiinteä toimipaikka katsotaan muodostuneeksi heti toiminnan alkaessa, eikä vasta, kun tämä raja ylittyy. Tämä on erityisesti asia, joka kohdeyrityksen toimintaan voisi liittyä. (Jokinen & Pajunen 2019; Verohallinnon www-sivu 2014.)

Kiinteä toimipaikka Ruotsissa

Ruotsissa arvonlisäverotuksen kiinteän toimipaikan määritelmä on yhteneväinen EU:n määritelmän kanssa. Ruotsinkin lainsäädännössä tuloverotuksen ja arvonlisäverotuksen kiinteillä toimipaikoilla on omat määritelmät. Kiinteän toimipaikan muodostumisen edellytykset arvonlisäverotuksessa ovat:

- Toimipaikka, jossa työskentelee ihmisiä, eli henkilöresurssit

Yleisimmin tämä tarkoittaa sitä, että kyseisessä maassa on todella työntekijöitä, jotka työskentelevät tässä toimipaikassa, ja voivat esim. auttaa asiakkaita ja pitää yhteyttä toimittajiin kyseisessä maassa. Ihmisten määrästä ei ole vaatimuksia, yksikin voi riittää. Ei myöskään tarvitse olla jotain tiettyjä määriteltyjä tehtäviä, joita toimipaikan henkilöresurssit hoitavat. Kyse ei tarvitse olla yrityksen omasta työntekijästä, vaan henkilöstöresurssit voivat olla myös palkattua työvoimaa, jos kyse on tarpeeksi pitkästä palkkauksesta.

- Teknisiä resursseja, esim. tiloja tai koneita

Yleensä tämä tarkoittaa, että yrityksellä on todella toimipaikka, toimisto, Ruotsissa. Kuitenkin, se voi myös tarkoittaa erilaisia koneita, jotka sijaitsevat Ruotsissa.

- Toimipaikan tulee olla riittävän kiinteä

Riittävälle kiinteydelle ei ole tiettyä ajallista määrettä, määrittävänä tekijänä tässä on se, pystyisikö toimipaikka tuottamaan tai käyttämään tavaroita tai palveluita. Toimipaikalla tulisi olla myös osoite, johon toimittajat tai asiakkaat voivat mennä, esimerkiksi, paikallinen toimisto, paikka, johon yrityksen henkilöresurssit on sijoitettu, eikä vain väliaikaisesti. Tähän osoitteeseen tulisi myös olla mahdollista lähettää lasku, jotta voidaan katsoa, että toimipaikka pystyy käyttämään tavaroita tai palveluita. Tämä voi olla paikallisen toimiston tai työntekijän osoite, eikä laskua tarvitsisi käytännössä sinne lähettää, sen täytyy vain olla mahdollista. Jos yritys väliaikaisesti lähettää työntekijänsä Ruotsiin tiettyä työtä varten tietyksi ajaksi, eikä tälle ole mitään oikeaa osoitetta, muuten kuin esim. hotellin osoite, ei katsota, että syntyisi kiinteä toimipaikka. (Skatteverket www-sivu 2011.)

Näiden kaikkien tulee täytyä, jotta kiinteä toimipaikka voi muodostua. Jos kiinteä toimipaikka muodostuu, tulee kaupankäynnissä aina miettiä, liittyvätkö ostot tai myynnit kyseiseen kiinteään toimipaikkaan. Tämän arvioinnin lähtökohdaksi on se, toimiiko kiinteä toimipaikka ostettavan tai myytävän hyödykkeen ostajana tai myyjänä, jota voidaan arvioida kauppaan liittyvien suhteiden ja dokumentaation perustella, kuten sopimukset, laskut ja maksuehdot. Tulee ottaa huomioon esimerkiksi se, mikä toimipaikka allekirjoittaa sopimukset tai neuvottelee. (Skatteverket www-sivu 2011.)

5.5 Kiinteistön käsite

Arvonlisäverodirektiivissä on määritelty artiklassa 45, että kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen myyntimaa on sen kiinteän omaisuuden sijaintipaikka, johon palvelut kohdistuvat. Tämän takia on arvonlisäverotuksen kannalta oleellista selvittää, onko palvelu kiinteistöön kohdistuvaa vai ei. (2006/112/EY, artikla 45.)

Vuoden 2017 alussa arvonlisäverotuksen kiinteistön määritelmä yhdenmukaistettiin EU:ssa, tavoitteena varmistaa yhdenmukainen verokohtelu EU-maissa. Tarkoitus on, että maiden omilla lainsäädännöillä ei olisi merkitystä, kun sovelletaan arvonlisäverodirektiivin artiklan 45 mukaista kiinteistöön liittyvien palvelujen myyntimaasäännöstä, ja tätä tulkittaisiin ja sovellettaisiin samalla tavalla koko EU:ssa. Näin voidaan välttyä kahdenkertaiselta verotukselta ja verottamattomuudelta. Tämä helpottaa myyjää, sillä hänen on aina hyvä tietää, millainen palvelun kohdemaan verokäsittely on. Suomen arvonlisäverolaista on poistettu kiinteistön määritelmä ja korvattu se viittauksella täytäntöönpanoasetukseen. Euroopan unioni on täytäntöönpanoasetuksessaan 282/2011 antanut seuraavanlaisen säännöksen koskien kiinteistön määritelmää:

”13 b artikla

Sovellettaessa direktiiviä 2006/112/EY ”kiinteään omaisuuteen” pidetään seuraavia:

- a) tietty maa-ala maan pinnalla tai sen alla, johon voi syntyä omistus- ja hallintaoikeus;*
- b) rakennus tai rakennelma, joka on perustettu kiinteästi maaperään merenpinnan ylä- tai alapuolella ja jota ei voida helposti purkaa tai siirtää;*
- c) rakennukseen tai rakennelmaan asennettu ja siihen kiinteästi kuuluva osa, jota ilman rakennus tai rakennelma on puutteellinen, kuten ovet, ikkunat, katot, portaikot ja hissit;*
- d) osa, laite tai kone, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa. (täytäntöönpanoasetus 282/2011, artikla 13 b.)”*

Näistä kohdat b-d ovat kohdeyrityksen tapauksessa todennäköisimmin mahdollisia kiinteään omaisuuteen liittyvien palveluiden määrittelyn kannalta ja täten arvonlisäveron kannalta, joten ne käydään hieman tarkemmin läpi. EU on julkaissut selittäviä huomautuksia kiinteään omaisuuteen liittyvien palveluiden suorituspaikkaa koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä. Nämä eivät ole

sitovia tai suoraan sovellettavaa lainsäädäntöä, kuten täytöntöönpanoasetus, mutta nämä auttavat ymmärtämään, miten nämä määritelmät täytöntöönpanoasetuksessa on ajateltu sovellettaviksi.

B-alakohdan rakennus tai rakennelma on ihmisen tekemä kiinteästi maaperään perustettu, ja siihen luetaan kaikki siihen kiinteästi kuuluvat tai pysyvästi asennetut osat, joita ilman se olisi puutteellinen. Se ei saa olla purettavissa tai siirrettävissä helposti. Helposti-sanana määrittelemiseksi voitaisiin käyttää arviointikriteerinä seuraavia:

- ammattitaidon, työkalujen, laitteiden, osaamisen ja välineiden tarve
- Kustannukset verrattuna purettavan tai siirrettävän rakennuksen tai rakennelman arvoon
- Purkamiseen tai siirtämiseen tarvittava aika
- Purkamisen tai siirtämisen aiheuttama huomattava arvonlasku tai tuhoaminen rakennukselle tai rakennelmalle. (Euroopan komissio 2015, 17-27.)

C-alakohdan mukaan kaikki rakennukseen tai rakennelmaan kiinteästi asennetut osat, joita ilman se olisi puutteellinen, katsotaan kiinteäksi omaisuudeksi. Riippuu rakennuksen tai rakennelman luonteesta, millaiset osat ovat sellaisia. Tätä voidaan arvioida miettimällä, voisiko rakennusta tai rakennelmaa käyttää sille tarkoitettuun käyttötarkoitukseen, jos kyseinen osa poistettaisiin. Täytöntöönpanoasetuksen esimerkkien lisäksi esim. ilmastointilaitteistot, viemäröintilaitteistot, lattioiden ja seinien pinnoitteet sekä eristeet kuuluvat tämän piiriin. (Euroopan komissio 2015, 17-27.)

D-alakohtaa on tarkennettu myös selittävässä huomautuksessa. Ensinnäkin, asetuksen ”laitteet ja koneet” voivat olla myös mitä tahansa muitakin osia. D-alakohdassa käytännössä sellaiset osat, jotka muutoin olisivat irtainta omaisuutta, määritelläänkin kiinteäksi vain siksi, että ne on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan niin, ettei niitä voi siirtää tuhoamatta tai muuttamatta kyseistä rakennusta tai rakennelmaa. Säännöksessä puhutaan

koneista ja laitteista, mutta se voi olla mikä tahansa muukin osa. (Euroopan komissio 2015, 17-27.)

”Asennettu pysyvästi” tarkoittaa sitä, että kyseisen osan poistaminen aiheuttaisi tiettyä vahinkoa rakennukselle tai rakennelmalle, ja osien on tarkoitus kestää ja pysyä muuttumattomina ja palvella tiettyä tarkoitusta rakennuksessa tai rakennelmassa. ”Pysyvästi” voidaan ajatella niin, että kun taloudelliseen tarkoitukseen asennettu kone esimerkiksi on tarkoitettu käytettäväksi tietyn käyttökänsä loppuun asti siinä tarkoituksessa, johon se on hankittu ja asennettu. (Euroopan komissio 2015, 17-27.)

Se, muuttuuko tai tuhoutuuko rakennus tai rakennelma, jos asennettu kone tai laite poistetaan siitä, on ratkaiseva kysymys. Tuhoutuminen on aika selkeä termi sellaisenaan, mutta se kattaa myös tilanteet, joissa rakennukselle aiheutuu vakavaa vahinkoa, kuten aiemmin mainittu katon poistaminen. ”Muuttaminen” pitää sisällään tuhoutumista vähäpätöisempiäkin asioita, mutta tätä ei laskea, jos muutos on ilmeisen merkityksetön. Arviointiin voi hyödyntää koneen tai laitteen poistamisen jälkeiseen korjaustyöhön vaadittavaa työtä, aikaa ja kustannuksia, ja esimerkiksi myös sitä, aiheutuisiko itse poistettavalle osalle vahinkoa, arvonmenetyksen tai käytettävyyden kannalta. Jotta osan poistaminen rakennuksesta tai rakennelmasta ylipäätään voisi aiheuttaa vahinkoa tai muuttaa sitä, kuten edellä kuvailtu, pitää tämän alun perinkin olla riittävän vahvasti kiinnitetty rakennukseen tai rakennelmaan. (Euroopan komissio 2015, 17-27.)

D-kohdan mukaan myös osat, laitteet tai koneet, jotka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan, ja jotka palvelevat kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa, voidaan tulkita kiinteäksi omaisuudeksi. Tämä erityisen toiminnan harjoittaminen erottaa d-kohdan edeltävästä c-kohdasta, sillä tämä erityinen toiminta tarkoittaa nimenomaan jotain muuta, kuin rakennuksen tai rakennelman normaalia käyttötarkoitusta palvelevaa toimintaa. Tässä ratkaisevaa on se, voisiko tällaisen pysyvästi asennetun koneen tai laitteen irrottaa rakennuksesta tai rakennelmasta, ilman että se aiheuttaisi vahinkoa

rakennukselle tai rakennelmalle. Esimerkiksi, jos rakennuksesta jouduttaisiin poistamaan katto, jotta laite voitaisiin poistaa, määriteltäisiin se kiinteäksi omaisuudeksi. Aiheutuvan vahingon täytyisi olla vakavaa ja huomattavaa, ja koneen tai laitteen täytyisi olla riittävän vahvasti yhdistettynä rakennukseen. Jos näin ei ole, ei laitteita, osia tai koneita pidetä kiinteistönä. (Jokinen & Kavonius 2020.)

Asetuksessa on vielä tarkennettu koneiden ja laitteiden osalta, että sellaisten koneiden ja laitteiden asennus tai kokoonpano, joiden katsotaan olevan asennuksen tai kokoonpanon jälkeen kiinteää omaisuutta, sekä tällaisten huolto, korjaus, tarkastus ja valvonta, katsotaan kiinteään omaisuuteen kohdistuviksi palveluiksi. Eli käytännössä jos esimerkiksi asennettavien laitteiden katsotaan olevan kiinteää omaisuutta asennuksen jälkeen, katsotaan tämä toimitus arvonalisäverodirektiivin artiklan 45 mukaiseksi kiinteään omaisuuteen kohdistuvaksi palveluksi, ja palvelun myyntimaa määräytyisi kiinteistön sijaintivaltioksi. Tällöin ei siis sovellettaisi asennettuna myytävän tavaran erityissäännöstä, jota tässä opinnäytetyössä myös käsitellään. (Jokinen & Kavonius 2020.)

Kiinteistön käsite Ruotsissa

Ruotsin verohallinnon ohjeistus kiinteistön käsitteen määritelmästä mukailee hyvin läheisesti EU:n täytäntöönpanoasetusta ja selittäviä huomautuksia. Verohallinnon sivuilta löytyy myös kattava lista, jossa on kuvattu erilaisia tapauksia, ja määritelty voidaanko ne katsoa kuuluvan tämän määritelmän piiriin. Alla on lyhyesti käyty läpi nimenomaan Ruotsin verohallinnon sivuilla olevat määritelmät EU:n täytäntöönpanoasetuksen artikla 13 b:n kohdista b-d.

Alakohta B:n mukaisesti rakennus tai rakennelma on kiinnitetty maahan niin, ettei sitä pystytä helposti siirtämään. Jos voidaan tarvita esim. erityistä tietoutta ja työkaluja, kustannukset ja aika joka tähän siirtoon kuluisi olisi suuri, verrattuna siirron aiheuttamaan arvoon tai arvonalaskuun, rakennus tai rakennelma tuhoutuisi tai huomattavasti laskisi arvoaan ja siirron seurauksena

rakennuksen tai rakennelman käyttötarkoitus muuttuisi, voidaan katsoa, ettei sitä voida helposti siirtää. (Skatteverket www-sivu 2019; Skatteverket www-sivu 2016.)

Tärkeimpiä näistä ovat se, että rakennus tai rakennelma on pysyvästi maape-
rään asennettu ja sen on tarkoitettu olevan siinä pitkän ajan, mutta aina pitää
arvioida kokonaisuutta, sillä nämäkään eivät kuitenkaan yksin sitä määritä.

Rakennukseksi tai rakennelmaksi tässä b-kohdassa lasketaan esimerkiksi sei-
nät, lattiat, katot, palkit, kiinteistön infrastruktuuri, sähköiset järjestelmät kuten
ilmastointi ja saniteettijärjestelmät. (Skatteverket www-sivu 2019; Skatteverket
www-sivu 2016.)

Alakohta C:n mukaan asennetut tavarat käsitetään kiinteistöksi, kun asennet-
tava kone tai laite on rakennuksen tai rakennelman normaalille käytölle tar-
peellinen, jota ilman se olisi epätäydellinen. Nämä normaaliin käyttöön kuulu-
vat tavarat voivat olla erilaisia esimerkiksi voimalaitosten ja asuintalojen välillä.
Esimerkkejä näistä ovat ikkunat, ovet, maalit, tapetit, lattianpäälliset kuten la-
minaatti, wc-istuimet ja altaat...(Skatteverket www-sivu 2019; Skatteverket
www-sivu 2016.)

D-alakohdassa tarkoitetaan pysyvästi asennettuja tavaroita, joiden poisto tu-
hoaisi tai radikaalisti muuttaisi rakennusta. Ei riitä, että jää esim. helposti pei-
tettävät reiät kiinnityksestä. Jos rakennus vahingoittuu niin paljon, että se to-
della tuhoutuu, sitä ei voida korjata, tai jos kattoa tai seinää joudutaan irrotta-
maan. Myös työtä, aikaa ja kustannuksia, joita korjauksesta aiheutuisi. Jos
poistettavalle tavaralle aiheutuu suurta vahinkoa, esim. arvonmenetystä tai
käyttökelvottomaksi tulemistä. (Skatteverket www-sivu 2019; Skatteverket
www-sivu 2016.)

5.6 Rakennuspalveluiden käänteinen verovelvollisuus Ruotsissa

Rakennuspalveluiden käänteinen verovelvollisuus on Suomessakin käytössä
oleva erityinen verokohtelu koskien rakennuspalveluiden myyntiä. Se

tarkoittaa käytännössä sitä, että kuten normaalissa käänteisessä arvonlisäverovelvollisuudessa, ostaja suorittaa veron myyjän puolesta, mutta poiketen siitä niin, että tässä tapauksessa sekä myyjä, että ostaja käyttävät kaupassa Ruotsin arvonlisäverotunnustaan. Kuvaava termi tälle voisi olla Ruotsin sisäinen käänteinen verovelvollisuus. Sen soveltamisen lähtökotaiset edellytykset ovat:

- Verovelvollinen myy palvelua, joka kuuluu tämän erityissäännön piiriin
- Ostaja on verovelvollinen, joka liiketoiminnassaan enemmän kuin väliaikaisesti myy palveluita, jotka kuuluvat tämän erityissäännön piiriin TAI myy ostamansa palvelun jollekin toiselle verovelvolliselle, joka täyttää edellisen ehdon, eli toimii ns. välikätenä kyseisessä toiminnassa.
- Palvelu on myyty Ruotsissa, eli rakentamispalveluun liittyvä työ liittyy kiinteistöön, joka sijaitsee Ruotsissa (kiinteistöön kohdistuvien palveluiden myyntimaasäännös) (Skatteverket [www-sivu n.d.d](http://www.sivu.n.d.d); Skatteverket www-sivu 2019.)

Tätä erityissääntöä sovelletaan nimenomaan palveluiden, ei tavarain myyntiin. Tämä toki tarkoittaa siis palveluksi arvonlisäverotuksen kannalta luokiteltavia kokonaisuuksia myös, jotka voivat sisältää myös tavaraa. Rakentamispalveluksi luokiteltavat palvelut voidaan jakaa kolmeen pääluokkaan; kiinteistöön, rakennukseen tai rakennelmaan liittyvät palvelut, rakennuksen siivous ja näitä varten työvoiman palkkaus. Tiedetyt palvelut on rajattu näiden ulkopuolelle, esimerkiksi kiinteistön ylläpito ja pienkorjaustyö, sekä rakennuskoneiston vuokraus ilman kuljettajaa. (Skatteverket [www-sivu n.d.d](http://www-sivu.n.d.d); Skatteverket www-sivu 2019.)

Aiemmin käsitelty kiinteistön käsite on merkittävässä osassa, kun arvioidaan, onko jokin rakentamispalvelua. Jotta palvelu voisi olla rakentamispalvelua, sen tulee sisältää työtä kiinteistöön liittyen. Esimerkiksi asennus- tai kokoonpanotyö on rakentamispalvelua, jos tavarasta tulee suoritettuna palvelun myötä kiinteää omaisuutta. Myös korjaus- ja ylläpitotyö, joka liittyy tällaiseen kiinteään omaisuuteen, on rakentamispalvelua. Jos kauppa sisältää erilaisia palveluita ja vaikka myös tavaraa, yleensä voidaan katsoa jonkin näistä olevan ns.

pääsuorite, jonka mukaan arvonlisävero käsitellään. Jos pääsuorite on rakentamispalvelua, käsitellään kaikki sen sivusuoritteet myös samalla tapaa. Täten, jos asennustoimitus, joka katsotaankin kiinteistöön kohdistuvaksi palveluksi, eikä tavaran myynniksi asennettuna, katsotaan se mahdollisesti Ruotsissa rakentamispalvelun myynniksi, jolloin myyntiin sovelletaan sen mukaista käänteistä arvonlisäveroa. (Skatteverket [www-sivu n.d.d](#); Skatteverket [www-sivu 2019](#).)

6 TUTKIMUKSEN SUORITTAMINEN

6.1 Kohdeyritys

Kohdeyritys, jolle opinnäytetyön produktina syntyvä opas on suunnattu, on teknologiateollisuuden alalla toimiva yritys, joka työllistää noin 300 henkilöä. Sen tarjontaan kuuluvat erilaiset materiaalinkäsittelyjärjestelmät, suurimpia asiakasryhmiä ovat voimalaitokset ja sellutehtaat. Toimitukset ovat projektiluonteisia, useimmiten avaimet käteen- periaatteella, eli yritys suunnittelee, toimittaa, kokoaa ja asentaa sekä käyttöönottaa jonkin järjestelmän kokonaisuudessaan. Myös pienempiä projektitoimituksia tehdään. Projektitoimitusten lisäksi yrityksen toimintaan kuuluu myös huolto- ja varaosapalvelut. Käytännössä ne asiakkaat, joille on toimitettu jokin projekti, siirtyvät näiden palveluiden piiriin, kun projekti on loppuun käsitelty ja tulee tarve varaosille, huollolle tai muulle tekniselle tuelle. Toiminnassa käytetään omien konepajojen lisäksi alihankintaa. Kun ajatellaan toimitusten sisältöä arvonlisäverotuksen näkökulmasta, voidaan ne karkeasti eritellä seuraavasti:

- Projektitoimitusten myynti toisiin EU-maihin
- Huollon ja varaosien myynti toisiin EU-maihin
- Tavara- ja palveluhankinnat Suomesta tai muista EU-maista, toimitettuna Suomeen tai esimerkiksi projektin kohdemaahan

Kohdeyrittäjä on EU:ssa useampi arvonlisäverorekisteröinti, mikä helpottaa kaupankäyntiä ja on joissain tapauksissa myös velvoite. Kiinteitä toimipaikkoja kohdeyrittäjällä ei ole muualla kuin Suomessa.

6.2 Tutkimusmenetelmät

Tutkimuksen avulla on tarkoitus kerätä tietoa, jota tarvitaan tutkimusongelman ratkaisemiseen. Kohdeyrittäjän toimintaan kuuluvia tilanteita EU:n sisäisessä kaupassa on jo käsitelty teoriassa, ja tutkimuksen avulla on tarkoitus syventää ja vahvistaa tätä tietämystä vielä lisää, jotta voidaan mahdollisimman hyvin kohdentaa oppaan sisältö sopivaksi kohdeyrittäjälle ja kattaa kaikki tarvittavat tilanteet sillä. Kerättävä tieto on ajatuksia, kokemuksia ja näkemyksiä

aiheesta, sekä havainnoinnin ja siihen liittyvän keskustelun kautta muodostuvaa kuvaa kohdeyrityksen toiminnasta, sen kohtaamista tilanteista ja siitä, mikä niissä on oleellista ja mihin tilanteisiin liittyy riskejä. Tietoa saadaan kohdeyrityksen työntekijöiltä, mukaan lukien opinnäytetyön kirjoittaja. Aiheesta pyritään saamaan mahdollisimman monipuolinen kuva käyttämällä aineistonkeruumenetelmiä monipuolisesti ja kohdistamalla haastattelut eri näkökulmasta katsoviin henkilöihin.

Tässä opinnäytetyössä tutkimuksen strategiana on case-tutkimus, jonka tavoitteena on yleisimmin kuvailla jotain tiettyä ilmiötä, käyttäen useampaa aineistonkeruutodia yhdessä, hankkien tutkittavasta ilmiöstä mahdollisimman intensiivistä tietoa (Hirsjärvi, Remes, Sajavaara 2000, 123). Tutkimuksen suorittamiseksi tulee ensin valita menetelmä, jolla tutkimus suoritetaan. Tämä menetelmä on keino, jolla löydetään ratkaisu tutkimusongelmaan. Valitakseen sopivin tutkimusmenetelmä tulee pohtia asiaa tutkimuksen kohteen kannalta: millaista tutkimusta tarvitaan, jotta tutkimusongelma saadaan ratkaistua? (Kananen 2015, 65.)

Tutkimusmenetelmät voidaan jakaa kahteen tyyppiin: kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus ja kvantitatiivinen eli määrällinen tutkimus. Kvalitatiivisen tutkimuksen tavoitteena on jonkin asian ymmärtäminen, sen keinoja ovat mm. haastattelu ja havainnointi. Tässä menetelmässä kysymykset ovat avoimia, esimerkiksi miksi-, millainen-, ja miten-kysymyksiä. Kvantitatiivinen tutkimus taas perustuu kyselylomakkeisiin ja tilastoihin, ja sen tavoitteena on yleistää tai tilastoida tutkittavaa asiaa. Tutkimuksessa käytettävät kysymykset eivät ole avoimia, vaan vastauksilta haetaan tiettyä lukua tai vastausta, jotta vastauksia voidaan tilastoida ja määrällisesti vertailla ja analysoida. Brymanin (Bryman 1988, 97) mukaan vastakkain aseteltuna kvantitatiivista tutkimusta voidaan kuvata etäiseksi, strukturoiduksi, kovaksi, luotettavaksi ja teoriaa varmistavaksi, kun taas kvalitatiivista läheiseksi, strukturoimattomaksi, rikkaaksi, syväksi ja teoriaa luovaksi. (Kananen 2015, 65-66.)

Tämän opinnäytetyön tutkimusongelman ja sen luonteen kannalta sopivin tutkimusmenetelmä on laadullinen tutkimus. Tutkimusongelman ratkaisemiseksi on pyrittävä ymmärtämään aiheeseen liittyviä asioita, sekä selvittämään työntekijöiden kokemuksia ja näkemyksiä, ja tutkimuksella halutaan saada aiheesta mahdollisimman hyvä ja kokonaisvaltainen kuva. Tutkimuksella pyritään selvittämään työntekijöiden ajatuksia aiheesta ja sen haastavuudesta yleisesti, sekä sitä, millaisia asioita oppaassa olisi hyvä käydä läpi. Tällä perusteella laadullinen tutkimusmenetelmä palvelee tutkimuksen tarkoitusta paremmin, kuin kvantitatiivinen tutkimus, jonka avulla saataisiin lähinnä vain määrällistä ja tilastollista tietoa, mitä tässä ei haeta.

6.3 Aineistonkeruumenetelmät

Kun tutkimusmenetelmä on valittu, mietitään, mitkä aineistonkeruumenetelmät toimisivat parhaiten. Laadullisen tutkimuksen aineistonkeruumenetelmiä voivat olla esimerkiksi haastattelun eri muodot, havainnointi ja dokumentit, kuten videot, kuvat ja tekstit. Tutki ja kirjoita- teoksessa (Hirsijärvi ym. 2000) on hyvin tuotu esille pääsääntöjä aineistonkeruumenetelmien valintaan:

”Päästäksesi selville siitä, miten ihmiset toimivat ja mitä he tekevät julkisesti, käytä suoraa havainnointia. Päästäksesi selville siitä, mitä he tekevät yksityiselämässään, käytä haastatteluja, kyselylomakkeita ja päiväkirjatekniikoita. Saadaksesi selville, mitä he ajattelevat, tuntevat, kokevat tai uskovat, käytä haastatteluja, kyselylomakkeita tai asenneskaaloja.” (Hirsijärvi ym. 2000, 172.)

Tässä tutkimuksessa käytettävät menetelmät ovat haastattelu ja havainnointi. Yllä kuvatut ajatukset pohjustavat hyvin sitä, miksi nämä menetelmät on valittu. Kuten aiemmin jo kerrottu, tutkimuksella on tarkoitus selvittää ihmisten ajatuksia, kokemuksia ja näkemyksiä aiheesta, johon havainnointi ja haastattelu ovat hyviä keinoja. Lisäksi tarvitaan havainnoimalla saatavaa tietoa kohdeyrityksen toiminnasta ja eri tilanteista aiheeseen liittyen. Näiden aineistonkeruumenetelmien avulla saadaan mahdollisimman kokonaisvaltainen kuva tutkittavasta ilmiöstä.

Haastattelu on hyvä menetelmä, kun halutaan tutkia mielipiteitä, asioita, joista ei vielä tiedetä paljoa, sekä täydentää havainnoimalla kerättyä tietoa ja varmistaa sen tulkintaa. Haastattelu on hyvin mukautettavissa vastaamaan tarvetta, sen voi suorittaa monella eri tapaa ja valita haastattelukysymykset avoimemmiksi tai tarkemmin rajatuiksi sen mukaan, millaisia vastauksia haetaan. Haastattelun voi suorittaa myös joustavasti monella eri tapaa; kasvotusten, puhelimitse, tietotekniikkaa hyödyntäen... (Kananen 2015, 143.)

Tämän opinnäytetyön haastattelu suoritetaan strukturoituna haastatteluna tiettyille henkilöille kohdeyrityksessä, jotka työskentelevät tehtävissään arvonlisäveron parissa joiltain osin. Haastattelu kohdistetaan hankintaosaston ulkomaan hankintoja tekeviin, sekä taloushallinnon kahteen työntekijään, talouspäällikköön ja arvonlisäverotukseen erikoistuneeseen työntekijään. Myyjä ei haastatella, sillä he eivät niinkään joudu työssään pohtimaan arvonlisäverotusta, vaan siihen liittyvä pohdinta tehdään talousosaston toimesta tarvittaessa, esimerkiksi laskuja tehdessä. Haastattelu suoritetaan sähköpostin välityksellä. Tämä oli mielestäni sopivinta, sillä esitettävät kysymykset olivat hyvin laajoja, ja vastattava saa näin rauhassa pohtia omaa vastaustaan kuhunkin aiheeseen. Kasvotusten haastattelun suorittaminen ei olisi edes ollut mahdollista vallitsevan koronatilanteen takia, sillä kaikki työskentelivät etänä haastattelujen suoritusajankana. Strukturoitu haastattelu tarkoittaa sitä, että haastateltaville esitetään tietyt kysymykset tietyssä järjestyksessä (Hirsijärvi ym. 2000, 195). Vaikka haastattelu on strukturoitu, on kysymykset muotoiltu hyvin avoimiksi, jolloin jää hyvin tilaa haastateltavan omille ajatuksille ja esimerkeille. Haastateltaville rakennetaan tehtävän mukaan kohdennetut haastattelukysymykset. Talousosastolle esitettävissä kysymyksissä keskitytään siihen, minkä verran ja minkä tyyppisiä kysymyksiä heille arvonlisäverotukseen liittyen tulee muilta osastoilta, minkälaisia riskejä arvonlisäverotukseen liittyy ja millaiset asiat olisivat tärkeitä tuoda oppaassa esiin. Hankintaosastolle esitettävissä kysymyksissä taas keskitytään heidän näkökulmaansa, mitkä tilanteet he kokevat haastaviksi tai monimutkaisiksi ja missä tilanteissa he ottavat arvonlisäveron huomioon työssään. Molemmille osastoille esitetyt kysymykset kuitenkin

koskevat samoja aihealueita, ja ovat näin vertailukelpoisia keskenään, kysymyksiä on vain muokattu parhaiten sopivaksi kunkin osaston näkökulmaan.

Havainnointi aineistonkeruumenetelmänä tulee hyvin luontevasti mukaan tähän tutkimukseen, sillä työskentelen itse kohdeyrityksessä laskutuksen tehtävissä, joihin arvonlisäverotus liittyy, ja tulen näin jatkuvasti havainnoineeksi työympäristöäni. Havainnointi voi olla Kanasen (2015) mukaan piilohavainnointia, suoraa, tai osallistuvaa havainnointia. Piilohavainnointi tarkoittaa, että havainnoitavat eivät tiedä olevansa havainnoinnin kohteena, vastaavasti suora havainnointi sitä, että havainnointia tehdään niin, että sen kohteet huomaavat ja tietävät sen tapahtuvan. Kolmas havainnointityyppi, osallistuva havainnointi, tarkoittaa, että tutkija on fyysisesti paikalla havainnointitilanteessa, ja saattaa myös osallistua havainnoitavaan toimintaan. Tätä havainnointityyppiä käytetään tämän opinnäytetyön tutkimuksessa, koska se sopii opinnäytetyön tekijän rooliin kohdeyrityksessä erityisen hyvin. Osallistuvalla havainnoinnilla on mahdollista saada hyvin tietoa yrityksen toiminnasta ja hahmottaa kokonaisuutta, johon tämä opinnäytetyö sijoittuu. Kun tutkimusmenetelmänä on havainnointi, on tärkeää muistaa havaintojen kirjaaminen ylös, sillä kerätty aineisto on dokumentoitava jotenkin, jotta se voidaan katsoa tieteelliseksi aineistonkeruuksi. Dokumentointi saattaa helposti unohtua, kun havainnointi työskennellessä voi tapahtua niin itsestään, ettei sitä välttämättä tee aina tiedostaen. Dokumentointi on tätä tutkimusta varten suoritettu tekemällä muistiinpanoja tilanteista ja keskusteluista, joita työpaikalla on tullut vastaan opinnäytetyön aiheeseen liittyen. (Kananen 2015, 136-142.)

7 TUTKIMUSTULOKSET

7.1 Tutkimustulosten yhteenveto

Tutkimustulosten pohjalta on tarkoitus analysoida sitä, mitä asioita oppaassa on tarpeellista käsitellä ja millä tavalla, ja näin tuottaa vastaus tutkimuskysymykseen; ”miten arvonlisäveroa käsitellään yrityksen kaupankäynnissä EU:n rajojen sisäpuolella?” Tutkimuksessa selvisi monia näkökulmia ja toivottuja esimerkkejä vaikeista tilanteista oppaan sisältöön, sekä tärkeää tietoa yrityksen toiminnasta opasta varten. Tässä osiossa käydään läpi valituilla tutkimusmenetelmillä, eli havainnoimalla sekä haastatteleamalla saadut tutkimustulokset.

Haastattelukysymykset talousosastolle ja hankintaosastolle käsitelivät samoja aihealueita, hieman mukautettuna näkökulmaltaan sopiviksi osastokohtaisesti. Pääteemoja olivat vaikeat tilanteet, riskit ja tulevan oppaan sisältö. Haastattelukysymykset ja -vastaukset kokonaisuudessaan löytyvät liitteestä 1.

Talousosastolta haastateltiin kahta henkilöä. Heille esitettiin samat kysymykset, joissa käsiteltiin haasteita, riskejä, oleellisia huomioon otettavia asioita arvonlisäverotukseen liittyen, sekä sitä, millaisia kyselyitä heille aiheesta tulee.

Kuten teoriaosuudessaakin on tullut esille, tuli myös haastatteluvastauksissa esiin se, että eroavaisuudet EU-maiden välillä tuovat haasteita arvonlisäverokäsittelyiden arviointiin. Eri EU-maat voivat esimerkiksi tulkita samaa direktiiviä eri tavalla, joten vaikka pohja onkin kaikille sama, tulkintaerojen vuoksi eroavaisuuksia löytyy. Tämän takia ei voida yleistää yhtä sääntöä kohdeyrityksen toimituksille, vaan arvonlisäverokäsittelyä joudutaan arvioimaan maa- ja tapauskohtaisesti. Toimitukset ja hankinnatkaan eivät ole aina samanlaisia, vaan sisällöt vaihtelevat ja näin myös verokäsittelyt. Aiemmasta kokemuksesta eri maissa kuitenkin saa suuntaviivoja jatkoon, ja kokemusta pystytään hyödyntämään myös tuleviin hankintoihin ja myynteihin. Kun on kyseessä uusi maa, josta ei ole kokemusta, tai muutoin haastava tilanne, käännytään

ulkopuolisen asiantuntijan puoleen arvonlisäverotusasioissa. Syventäviä verottajan ohjeita tai paikallista lainsäädäntöä löytyy yleensä vain kunkin maan omalla kielellä, joten ulkomaalaisena on vaikea lähteä sitä arvioimaan.

Myyntien osalta on tärkeää aina etukäteen selvittää arvonlisäverotukseen liittyvät asiat, jotta esimerkiksi mahdollinen rekisteröitymisvelvoite tulee huomattua ajoissa. Jos tämä jäisi jostain syystä huomaamatta, jouduttaisiin kesken projektin kiireessä ryhtymään arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisprosessiin, mikä ei tietenkään ole toivottava tilanne. Yleisesti myyntien osalta voidaan olettaa, että kohdeyritys voi tehdä toimituksiaan mihin tahansa EU-maahan, ja sen arvonlisäverotus hoituu sitten joko rekisteröitymällä kohdemaahan, yhteisömyyntinä, tai käänteisellä arvonlisäverovelvollisuudella. Projektin alussa on tärkeää myös miettiä miten hankinnat tullaan tekemään ja miten niiden arvonlisäverotus ja kulkeminen menee. Vaikka myynnistä ei syntyisi rekisteröitymisvelvoitetta, on joskus tullut vastaan esimerkiksi tilanne, että hankinnoista yllättäen onkin syntynyt rekisteröitymisvelvoite.

Niissä maissa, joissa kohdeyritys on arvonlisäverorekisterissä, paikallinen verottaja valvoo, että arvonlisäverokäsittelyt menevät oikein. Joskus tulee ilmi, että jossain myynnissä on ollut väärä verokäsittely, ja siitä selvittää yleensä tekemällä verottajan pyytämät korjaukset laskuihin ja ilmoituksiin. Niissä maissa taas, joissa ei olla rekisterissä, voisi teoriassa kohdeyrityksen myynnin väärä verokäsittely paljastua ulkomaalaispalautushakemuksen käsittelyvaiheessa, sillä silloin verottaja usein haluaa nähdä myös myyntilaskun. Näin ei kuitenkaan ole koskaan käynyt. Eri maiden verottajat keskustelevat keskenään, he tekevät esimerkiksi ristiintarkastuksia, jolloin selviää, onko ostajan ja myyjän verokäsittely ollut yhteneväinen.

Vastauksissa tuli vahvasti esille se, että on todella toivottua ja tärkeää, että arvonlisäverotukseen liittyviä kysymyksiä esitetään herkästi, jos vähänkin jokin mietityttää. On aina parempi, jos näitä asioita voidaan etukäteen arvioida ja kartoittaa mahdolliset riskit, kuin korjata jälkeen päin tai kohdata yllätyksiä. Tätä toivottiin myös oppaassa tuotavan esiin. Kysymyksiä liittyen

arvonlisäveroon tulee eniten projektihankintoihin liittyen, mikä on ymmärrettävää, sillä myyntien arvonlisäverokysymyksiä mietitään enemmän laskuja tehdessä, ja projekteihin liittyen hankintoja on toki enemmän suhteessa siihen, että myyntejä on yleensä vain yksi, joskin suurempi kokonaisuus.

Haastattelukysymyksillä hankintaosastolle pyrittiin selvittämään, minkä tyyppisiä hankintoja EU:ssa tehdään, mitkä tilanteet ovat haastavia ja mitä riskejä hankintoihin liittyy. Vastausten perusteella hankintojen määrä ja luonne riippuu paljon siitä, millaisia projekteja milloinkin on meneillään, sillä suurin osa hankinnoista tehdään projekteille. Kaikki haastatellut kuitenkin tekevät määrällisesti kansainvälisiä hankintoja useilla miljoonilla vuodessa. Yleisesti hankinnat ovat komponenttihankintoja toisista EU-maista tai Suomesta kuljetettuna toisiin maihin, joita joskus tehdään niin, että esimerkiksi asennus tai muu palvelu kuuluu myös kauppaan. Tehdään myös pelkän palvelun hankintaa.

Suurin osa hankintaosaston vastaajista koki ymmärtävänsä arvonlisäverotukseen liittyvät asiat pääosin hyvin, mutta monimutkaisemmissa tilanteissa tarvitsevana neuvua talousosastolta. Hankalimmiksi tilanteiksi koettiin ne, joissa hankitaan jotain maasta, jossa kohdeyritys ei ole arvonlisäverorekisteröitynyt, puhtaat palveluhankinnat, käänteinen arvonlisäverovelvollisuus, sekä se, että tavara jää siihen maahan, jossa se valmistetaan, eli sitä ei kuljeteta minkään maan rajojen yli. Myös hankintojen, joissa ostetaan tavaraa asennuksen kanssa toiseen maahan, arvonlisäverotus koettiin monimutkaiseksi. Paikallisista hankinnoista sellaisista maista, joissa kohdeyritys ei ole arvonlisäverorekisterissä, ajateltiin arvonlisäveron jäävän kuluksi, kun myyjä laskuttaa kohdeyritystä verollisella laskulla. Näin ei kuitenkaan ole, vaan arvonlisävero saadaan haettua takaisin ulkomaalaispalautuksina. Tämä ajatus voi pohjautua siihen, että joskus on voinut tietyn maan kanssa olla hankaluuksia asiaan liittyen.

Hankintaosaston haastateltavat toivat esiin, että tärkeä asia hankintoja tehdessä on se, että myyjälle ilmoitetaan kohdeyrityksen kullekin hankinnalle oikea alv-tunnus, eli että tilauksen tiedot ovat oikein. Pääasiana pidettiin sitä, ettei arvonlisävero jää kohdeyritykselle kuluksi. Vastauksissa tuli myös ilmi,

että joskus arvonlisäverokäsittelyistä voi olla toimittajan kanssa erimielisyyksiä, jolloin niistä joudutaan käymään keskustelua ja neuvottelemaan. Talousosasto tekee saapuville laskuille tarkastuksen, jolloin tämä yleensä tulee ilmi.

Havainnointia tapahtui koko opinnäytetyöprosessin ajan jatkuvasti, sillä työskentelyn kohdeyrityksessä. Havainnoinnin kautta kertyi paljon tietoja kohdeyrityksen toiminnasta ja tavallisista projektikokonaisuuksista, jotka ovat hyvin oleellisia asioita oppaan tekemisen kannalta, sillä sen sisältö tulee kohdistaa sellaisiin tilanteisiin, joita oikeasti yrityksen toiminnassa kohdataan. Erityisesti oman työni kautta myyntilaskutuksen parissa olen saanut paljon tietämystä näiden projektikokonaisuuksien lisäksi siitä, miten arvonlisäveroa eri myynnin tilanteissa käsitellään, millaisia eri myynnin tilanteita on ja mitkä asiat arvonlisäverotukseen juuri kohdeyrityksen toimituksissa vaikuttavat. Havaintoni ovat osoittaneet, että projektit ovat hyvin monimuotoisia hankintojen ja myyntien kokonaisuuksia. Myynti voi tavallisesti olla koneiden ja laitteiden myyntiä joko pelkkänä tavarana tai asennettuna, joskus tämä saatetaan tulkita kiinteistöön liittyväksi palvelun myynniksi tai rakentamispalveluksi. Teoriaosuudessa käsitellyt kaupankäynnin tilanteet ovat lähes kaikki oleellisia ottaa oppaaseen mukaan, joskin yksinkertaistetussa muodossa. Teoriaosuudessa esimerkissä 4 kuvattua tilannetta, jossa tavaraa kuljetetaan työsuoritusta varten, ennen kuljetusta loppuasiakkaalle, on kuitenkin oleellista käsitellä vain Suomessa tapahtuvan työsuorituksen kohdalta, sillä kohdeyrityksen taloushallinnon työntekijän mukaan ulkomailla tavaran viimeistely ja liikeomaisuuden siirron tapahtuminen on kohdeyritykselle niin harvinaista, että nämä voisivat vain hämmentää lukijaa oppaassa. (henkilökohtainen tiedonanto 28.4.2020.)

Myyntiin liittyen voidaan tehdä monenlaisia hankintoja projektin eri vaiheissa; valmistukseen liittyvä alihankinta, palvelujen hankinta esimerkiksi kohdemaan työmaalle, laitteiden hankkiminen alihankkijalta, toimitettuna suoraan kohdemaan, mahdollisesti asennuksen kanssa... Hankinnat eivät ole suoraan oman työni kautta tulleet tutuiksi, joten hankintoihin liittyen on käyty keskusteluita yrityksen arvonlisäverotukseen erikoistuneen taloushallinnon työntekijän kanssa, sellaisista asioista, jotka eivät ole muutoin selvinneet omalla

painollaan tapahtuneella havainnoinnilla. Näiden keskustelujen ja teorian kautta saatiin myös hankinnoista kokonaisvaltainen kuva; millaisia hankintoja tehdään, miten niiden arvonlisäverotus menee ja mitä asioita on oleellista huomioida hankintoja tehdessä.

Kuten hankintaosaston haastatteluvastauksistakin jo osittain tuli esiin, kohdeyritys tekee yhteisöhankintoja, paikallisia hankintoja, palveluhankintoja, tavarahankintoja asennettuna, ja kolmikantakauppaa tapahtuu myös, joskin harvoin. Näitä kaikkia tapahtuu useista eri EU-maista ja useisiin eri EU-maihin. Yrityksen taloushallinnon työntekijän kanssa käytiin keskusteluja siitä, mitkä asiat ovat hankintojen näkökulmasta tärkeää ottaa huomioon oppaassa ja ylipäätään heidän toiminnassa, sekä siitä, miten he hankinnoissaan toimivat.

Palveluhankintojen osalta tuli esiin, että se, että kohdeyritykselle muodostuisi projektin seurauksena kiinteä toimipaikka johonkin toiseen EU-maahan, ja täten palvelu katsottaisiin siihen luovutetuksi, on hyvin harvinaista. Tämä on kuitenkin tärkeä asia tiedostaa, sillä olisi hyvin mahdollista, että näin tapahtuisi, ja esimerkiksi uusien maiden kohdalla arvonlisäverotuksen kiinteän toimipaikan muodostumisedellytyksiä tutkitaan. (Henkilökohtainen tiedonanto 23.04.2020.)

Yhteisöhankintoja tehdessä käytetään aina tavaran kuljetuksen päättymismaan alv-tunnusta, mikäli sellainen on, ja muutoin yleensä kohdeyrityksen Ruotsin alv-tunnusta. Ruotsin alv-tunnusta käytetään, sillä Ruotsissa turva-
verkkosäännösten nojalla tehdyt hankinnat ovat vähennyskelpoisia, ja näin myös esimerkiksi Suomesta muualle EU:hun kulkevat hankinnat menevät linjassa muiden EU-maasta toiseen menevien hankintojen kanssa yhteisöhankintana. Paikallisia hankintoja tehdessä hankinnasta suoritettava arvonlisävero haetaan takaisin ulkomaalaispalautuksena, ellei ole arvonlisäverorekisteröintiä kyseiseen maahan, jolloin se pystytään vähentämään. Yleisesti siitä, että arvonlisävero jäisi kuluksi, ei ole ongelmaa, sillä pääsääntöisesti aina se pystytään joko vähentämään tai hakemaan takaisin. (henkilökohtainen tiedonanto 12.03.2020.)

7.2 Tutkimustulosten analysointi

Tutkimustulosten kautta saatiin hyvin selville, mitä asioita oppaassa tulee käsitellä, ja mitä näkökulmia ottaa huomioon. Näin saatiin myös vastaus tutkimuskysymykseen, joka oli selvittää, miten arvonlisäveroa käsitellään kohdeyrityksen kaupankäynnin tilanteissa EU:ssa. Havainnoinnin avulla saatiin hyvä kuva siitä kokonaisuudesta, mitä eri kaupankäynnin tilanteita kohdeyrityksen toimintaan liittyy, haastatteluiden avulla taas saatiin tietoa siitä, mitkä asiat ovat tärkeitä ottaa oppaassa huomioon ja millaiset tilanteet koetaan hankaliksi tai tuovat eniten kyselyitä talousosastolle. Tutkimustulosten lisäksi oppaan koamiseen hyödynnettiin myös teoriaosuuden sisältöä.

Tutkimustulosten perusteella voidaan todeta, että lähes kaikki teoriassa käsitellyt tilanteet ovat sellaisia, jotka ovat myös oppaassa oleellisia tuoda esiin, pois lukien liikeomaisuuden siirto ja ulkomailla tapahtuva tavaran viimeistely ennen asiakkaalle toimitusta, kuten tutkimustuloksia läpikäydessä kuvailtiin, eivät kyseiset tilanteet ole yrityksen toiminnassa tavallisia. Vaikka tutkimuksessa ilmeni, että kiinteän toimipaikan muodostuminen toiseen EU-maahan on hyvin harvinaista, käsiteltiin aihetta silti oppaassa, sillä sen mahdollisuus ja merkitys esimerkiksi palveluhankintoihin on hyvä tiedostaa ja tunnistaa. Kaikki tilanteet on esitetty oppaassa selkein esimerkein ja kuvin varustettuna. Ohjeistuksissa otettiin huomioon myös se, että oppaan lukija ei ole arvonlisäverotuksen ammattilainen, vaan esimerkiksi ostaja tai laskuja tekevä henkilö, joten ohjeissa painotettiin lukijan kannalta tärkeimpiä pointteja, ja jätettiin liian syvälliset selostukset pois, sillä ne voisivat vain sekoittaa lukijaa.

Myynnin osalta oppaassa käsiteltäviksi tilanteiksi voidaan katsoa seuraavat:

- Tavaramyynnit
 - o Yhteisömyynti
 - o Paikallinen myynti
- Tavarantoimitus asennettuna
- Palvelun myynti
 - o pääsäännönmukaiset ja erityissäännönmukaiset

- Erityistapaukset: kiinteistöön liittyvät palvelut ja rakentamispalveluiden käänteinen arvonlisävero Ruotsissa

Ja hankintojen osalta seuraavat:

- Tavarahankinnat
 - Yhteisöhankinta
 - Paikallinen hankinta toisessa maassa
 - kolmikantakauppa
- Tavarahan asennettuna hankinta
- Palveluhankinnat
 - pääsäännönmukaiset ja erityissäännönmukaiset
 - Erityistapaukset: kiinteistöön liittyvät palvelut ja rakentamispalveluiden käänteinen arvonlisävero Ruotsissa.

Tutkimuksessa tuli esiin, että tavarahan hankinta asennettuna, tai muutoin niin, että kauppaan kuuluu tavarahan lisäksi palvelua, sekä pääsäännön- ja erityissäännönmukaisten palvelujen erottaminen ja käänteinen arvonlisäverovelvollisuus tuntuvat hankalilta tai herättävät kysymyksiä. Tutkimustuloksista huomasi sen, että asennettuna myytävän tai ostettavan tavarahan erityisasema verrattuna muihin oheispalveluihin tavarahan mukana ei välttämättä ole selvä, joka voi osaltaan vaikuttaa siihen, että tavaraa ja palvelua sisältävät kaupat tuntuvat sekavilta. Nämä esiin nousseet asiat avattiin oppaassa selkeästi, avaamalla asennettun tavarahan erityissääntöä, jakoa tavarahan ja palvelun välillä, pääsäännön- ja erityissäännönmukaisten palveluiden jakoa, sekä näihin liittyvää käänteistä arvonlisäverovelvollisuutta. Myös näihin liittyviä muita tärkeitä yksityiskohtia, kuten palvelukauppaan liittyvää kiinteän toimipaikan käsitettä ja kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen erityissääntöä avataan oppaassa, sillä ne ovat merkityksellisiä asian ymmärtämisen kannalta. Oppaassa tuotiin esiin myös rakentamispalveluiden käänteinen arvonlisävero Ruotsissa, mutta siihen ei syvennytty kovin tarkasti, sillä se on melko harvinainen tapaus, mutta on kuitenkin hyvä tietää sen olevan olemassa ja mahdollistakin yrityksen toiminnassa.

Myös se, kuinka tärkeää on, että arvonlisäveroon liittyvistä asioista kysytään pienellä kynnyksellä, nousi useampaan otteeseen esiin, ja tätä korostetaan oppaassa. Oppaaseen kirjoitetaan alkuun alkuteksti, jossa pohjustetaan oppaan tarkoitusta ja korostetaan, sitä, ettei ole tarkoitus, että oppaan pohjalta työntekijät osaisivat ratkaista arvonlisäverokysymykset itse, vaan että he voivat saada sen avulla paremman ymmärryksen kokonaisuudesta, ja vastauksia yksinkertaisimpiin tilanteisiin, sekä tietoa periaatteista ja lähtökohdista arvonlisäveron määräytymiseen. Sekä teorian kautta, että tutkimuksessa, on tullut esille myös se, miten arvonlisäveroon liittyvät säännökset eroavat maittain, vaikka ne pohjautuvatkin saman yhteisen arvonlisäverojärjestelmän direktiiveihin ja asetuksiin. Tämän takia oppaassa ei pystytä esittämään yksiselitteisiä ohjeita eri tilanteisiin, sillä sekä verotusmaa, että toimituksen tai hankinnan sisältö vaikuttaa siihen, millä tapaa arvonlisäveroa käsitellään. Myös tätä korostettiin oppaan alkutekstissä.

Oppaassa esitettiin ohjeet tilanteisiin mahdollisimman yksinkertaisessa muodossa, ja korostaen tilanteita, joissa verotusmaan lainsäädäntö tulee tarkastaa maakohtaisten erojen vuoksi. Myös eri tilanteissa muutoin oleellisia asioita korostettiin, kuten hankintoja tehdessä oikean alv-tunnuksen ilmoittamista myyjälle, ja kerrottiin, mitä alv-tunnusta missäkin tilanteessa tulee käyttää. Oppaaseen lisättiin myös viittauksia yrityksen tietokannasta löytyvään listaan voimassaolevista arvonlisäverorekisteröinneistä muissa EU-maissa. Tutkimuksessa tuli esimerkiksi esille, että paikallisissa hankinnoissa maista, jossa kohdeyritys ei ole arvonlisäverorekisteröitynyt, ajateltaisiin arvonlisäveron jäävän kuluksi, kun myyjä laskuttaa kohdeyritystä verollisella laskulla, vaikka näin ei kuitenkaan ole, vaan arvonlisävero haetaan takaisin ulkomaalaispalautuksena. Tämän takia oppaassa korostetaan hankintoihin liittyvissä ohjeistuksissa sitä, missä tilanteissa arvonlisävero voidaan vähentää, ja missä tilanteissa se voidaan hakea ulkomaalaispalautuksena takaisin, eikä se näin jää kuluksi.

Tutkimustuloksia analysoimalla saatiin selville kaikki, mitä tavoitteena olikin: millaisia kaupankäynnin tilanteita yrityksen toimintaan liittyy myyntien ja hankintojen osalta, mitkä tilanteet tuottavat haasteita ja mitä asioita on oleellista

ottaa huomioon eri tilanteissa. Näiden tietojen ja teorian pohjalta oli helppoa koota opas, jossa käsitellään kaikkia yrityksen kohtaamia kaupankäynnin tilanteita EU:n rajojen sisäpuolella, korostaen riskejä, sekä niitä asioita, jotka tutkimustulosten mukaan olivat joko vaikeita ymmärtää, tai muutoin tärkeitä ja oleellisia tuoda esiin. Tämä tutkimustulosten ja teorian pohjalta koottu valmis opas löytyy liitteestä 2.

8 LOPPUPOHDINTA

Opinnäytetyön tutkimuskysymyksenä oli: ”Miten arvonlisäveroa käsitellään yrityksen kaupankäynnissä EU:n rajojen sisäpuolella?” ja tavoitteena oli luoda kohdeyritykselle opas sen kohtaamiin kaupankäynnin tilanteisiin EU:ssa arvonlisäverotuksen näkökulmasta. Tutkimuskysymykseen saatiin vastaus onnistuneesti, valitut tutkimusmenetelmät toimivat hyvin. Myös tavoitteeseen täten päästiin ja kohdeyritykselle suunnattu opas saatiin tehtyä. Mielestäni opas onnistui hyvin. Asiat tuotiin siinä esille yksinkertaisesti ja helposti ymmärrettävästi, kuitenkin riskejä ja tapauskohtaisia asioita unohtamatta. Kohdeyritys voi konkreettisesti hyödyntää tämän opinnäytetyön produktina syntynyttä opasta toiminnassaan työntekijöiden apuvälineenä, ja uskon, että se myös tulee hyödynnetyksi.

Suurimpana eettisenä kysymyksenä tässä tutkimuksessa oli se, voidaanko työssä mainita, mistä kohdeyrityksestä on kyse, ja jos voidaan, onko jotain asioita, joita ei haluta kuitenkaan julkiseen työhön näkyviksi. Ja jos taas kohdeyrityksen nimeä ei mainittaisi työssä, minkä verran kohdeyrityksestä siinä kerrotaan, ettei paljastuisi selkeästi, mistä yrityksestä on kyse. Tässä tuli myös miettiä sitä, mikäli jotain työn sisältöä haluttaisiin rajoittaa kohdeyrityksen nimen mainitsemisen takia, olisiko järkevämpää pitää yritys anonyyminä, jos kyse olisi sisällöstä, joka on kuitenkin työn sisällön kannalta oleellinen. Toinen eettinen kysymys oli se, kerrotaanko haastateltavien nimiä tai työnimikkeitä. Kohdeyrityksen nimi jätettiin työssä mainitsematta kohdeyrityksen toiveesta, täten ei myöskään haastateltujen nimiä siinä mainita. Haastateltujen henkilöiden nimikkeet kerrottiin yleisesti, kun kerrottiin, keitä on haastateltu, mutta heidän vastauksiaan tai käytyjä keskusteluja ei kuitenkaan yksilöity niin, että selviää henkilön työnimike, vaan kerrottiin vain osasto, kohdeyrityksen toiveesta. Mielestäni osaston kertominen antoi riittävän kuvan haastatteluvastausten ja käytyjen keskustelujen käsittelyyn, eikä tarkempi nimike olisi tuonut lisäarvoa työn sisällölle. Työn sisältöä ei jouduttu rajoittamaan kohdeyritykseen liittyvien asioiden osalta, mikä on positiivista, eikä myöskään kohdeyrityksen nimen mainitseminen olisi tuonut mielestäni lisäarvoa työlle.

Tutkimuksen luotettavuutta voidaan arvioida reliabiliteetin ja validiteetin toteutumisella. Validiteetti, toisin sanoen pätevyys, kertoo siitä, miten hyvin tutkimusmenetelmä kykenee mittaamaan sitä, mitä sen on tarkoitus mitata. Tätä voidaan vahvistaa käyttämällä tutkimuksessa useampaa aineistonkeruumenetelmää. Tässä tutkimuksessa käytettiin kahta eri aineistonkeruumenetelmää, haastattelua ja havainnointia. Mielestäni nämä täydensivät toisiaan ja toimivat hyvin tarkoitukseensa nähden, joten validiteetti on toteutunut. Reliabiliteetti, toisin sanoen luotettavuus, taas kertoo tutkimuksen toistettavuudesta, eli saataisiinko sama tutkimustulos, jos esimerkiksi joku muu suorittaisi tutkimuksen uudelleen, tai jos samaa henkilöä tutkittaisiin toisen kerran. Jos näin on, voidaan todeta, että tutkimustulokset ovat reliaabelit. Jos tutkimus toistettaisiin, lopputulema voisi olla erilainen, mikäli arvonlisäverotukseen liittyvät säännökset olisivat joltain osin muuttuneet nykyhetkeen verrattuna, mikä on hyvin mahdollista. Menetelminä havainnointi on sellainen, että on havainnoivasta henkilöstä riippuvaista, miten hän havainnoimansa asiat näkee. Toisaalta tämän tutkimuksen aihe on sellainen, että havainnoitavat asiat eivät olleet mielipiteitä, vaan ne olivat tähän aiheeseen liittyviä asioita, faktoja, jotka piti saada selville tutkimuksen tavoitteeseen pääsemiseksi. Tällä perusteella en usko, että havainnointi olisi tuottanut erilaista lopputulosta, jos tutkimus toistettaisiin. Haastattelun osalta saadut vastaukset voisivat olla erilaisia, jos haastateltaisiin eri henkilöitä, mutta tämä ei kuitenkaan vaikuttaisi paljoa tutkimuksen lopputulemaan, ja pääpiirteet todennäköisesti olisivat vastauksissa kuitenkin samat. Jos tutkimus toistettaisiin haastatellen samoja henkilöitä, olisivat vastauksetkin todennäköisesti samat, toki jos tämä tapahtuisi pitkän ajan päästä, olisivat ajatukset voineet muuttua. Yhteenvetona, tämä tutkimus on toistettavissa, ja suurin eroavaisuus tekemääni tutkimukseen syntyisi siitä, mikäli jotkin säännökset aiheeseen liittyen olisivat muuttuneet, mikä on asia, johon ei voi vaikuttaa. (Hirsijärvi ym. 2000, 172.)

Kerroin opinnäytetyön alussa aihetta rajatessani useampiakin asioita, joita tässä opinnäytetyössä ei käsitellä. Sieltä voisi poimia myös monia jatkotutkimuksen aiheita, mahdollisesti niistäkin voisi koota oppaita, tai muutoin tehdä

tutkimusta. Esimerkiksi lähdevero ja tulovero, jotka tästä työstä rajattiin pois, voisivat olla mielenkiintoinen aihe, joka myös liittyy kansainväliseen kaupankäyntiin. Tässä opinnäytetyössä aihetta katsottiin myyjän ja ostajan näkökulmista, ja esimerkiksi kirjanpidon, laskutuksen ja veroilmoitusasioiden puoli jätettiin kokonaan pois. Tästä taloushallinnon puolestakin tässä asiassa voisi luoda ohjeistuksen, jota pystyisi samalla tapaa hyödyntämään niiden työntekijöiden keskuudessa, jotka työnsä puolesta ovat vähän yksityiskohtaisemmin ja enemmän taloushallinnon näkökulmasta arvonlisäveron kanssa tekemisissä. Tässä opinnäytetyössä luotu opas voitaisiin hyvin myös toistaa kohdennettuna johonkin toiseen yritykseen, jonka toiminnassa voitaisiin tarvita ohjeistusta arvonlisäverotukseen. Mielenkiintoista voisi myös olla selvittää arvonlisäverotukseen liittyviä asioita jotain esimerkiksi uutta yritystä varten, jolle ei itselleen vielä ole tuttua, miten heidän toiminnassaan arvonlisäveroa käsitellään.

Olen hyvin suunnitelmallinen, ja pyrin aikatauluttamaan tekemistä, sillä se auttaa minua saamaan paremmin aikaiseksi. Aikataulutuksesta aiheutti haasteita se, että oli vaikeaa arvioida, kauanko missäkin osuudessa menee. Aikataulutuksessa onnistuin kuitenkin mielestäni hyvin, vaikka opinnäytetyön tekeminen kokopäivätyön ohessa olikin melko vaativa prosessi. Huomasin kirjoittaessani tätä opinnäytetyötä helposti takertuvani ensin asioihin, jotka tuntuvat vaikeilta. Esimerkiksi teoriaosuutta kirjoittaessani yritin ensin kirjoittaa aiheesta, joka tuntui kaikkein vaikeimmalta, kunnes ymmärsin, että minun kannattaa tietysti kirjoittaa ensin perusteista, jolloin hahmotan itsekin paremmin kokonais kuvaa ja sitten vasta siirtyä yksityiskohtiin. Tämän tapauksen jälkeen huomasin heti, kun näin meinasi tapahtua uudelleen ja välttyin loppuprosessin ajaksi turhilta viivästyksiltä tämänkaltaisten tilanteiden takia. Kirjoitusprosessin aikana myös korostui se, että jos kirjoittaminen ei tunnu etenevän, kannattaa vaikkapa päiväksi irtaantua siitä kokonaan, jotta saa ajatukset kunnolla pois kirjoittamisesta. Tämän jälkeen ainakin itselläni ajatukset virtaavat paremmin ja kirjoittaminen sujuu taas.

Jos tekisin tämän opinnäytetyön uudelleen, osaisin paremmin arvioida kirjoittamisen kestoa ja siten aikataulua, ja välttyisin myös alusta asti paremmin yllä

kuvaillun tapaisilta hankaluuksilta, kun ne nyt olen oppinut välttämään. Muilta osin opinnäytetyöprosessi oli mielestäni kokonaisuudessaan onnistunut, siinä on käsitelty kaikkia oleellisia ja tarpeellisia asioita, tutkimus oli onnistunut, kuin myös produktina syntynyt opas. Opinnäytetyön aihe oli mielestäni myös itsessään erityisen sopiva kansainvälisen kaupan tradenomin koulutusohjelmaa ja suuntautumistani taloushallintoon ajatellen - kansainvälisen kaupan ja taloushallinnon yhdistyminen työelämässä tuli todella hyvin käytännössä esiin tässä työssä.

LÄHTEET

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501

Bryman, A. 1988. Quantity and quality in social research. London: Routledge.

Euroopan komission www-sivu n.d. Viitattu 23.02.2020. https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/types-eu-law_fi#eun-sdsten-tyypit

Euroopan Unioni 2015. Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä. https://ec.europa.eu/taxation-customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/explanatory_notes_new_fi.pdf

Hakapää, S., Huhtala, H., Johansson, A., Lindholm, M., Paavolainen, J., & Hakapää, S. 2016. Kansainvälinen arvonlisäverotus: Esimerkkitapauksia suomalaisen yrityksen näkökulmasta. Helsinki: Kauppakamari.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2000. Tutki ja kirjoita (6. uud. p.). Helsinki: Tammi.

Kananen, J. (2015). Opinnäytetyön kirjoittajan opas: Näin kirjoitan opinnäytetyön tai pro gradun alusta loppuun. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Kohdeyrityksen taloushallinnon työntekijä 2020a. taloushallinnon työntekijä, kohdeyritys, Rauma. Henkilökohtainen tiedonanto 28.02.2020.

Kohdeyrityksen taloushallinnon työntekijä 2020b. taloushallinnon työntekijä, kohdeyritys, Rauma. Henkilökohtainen tiedonanto 12.03.2020.

Kohdeyrityksen taloushallinnon työntekijä 2020c. taloushallinnon työntekijä, kohdeyritys, Rauma. Henkilökohtainen tiedonanto 23.4.2020.

Kohdeyrityksen taloushallinnon työntekijä 2020d. taloushallinnon työntekijä, kohdeyritys, Rauma. Henkilökohtainen tiedonanto 28.4.2020.

Neuvoston arvonlisäverodirektiivi (EU) 28.11.2006, 2006/112/EY muutoksineen.

Neuvoston direktiivi (EU) 12.02.2008, 2008/9/EY muutoksineen

Neuvoston direktiivi (EU) 4.12.2018, 2018/1910 muutoksineen.

Neuvoston täytäntöönpanoasetus 15.03.2011, 282/2011 muutoksineen.

Skatteverket 2011. Fast etableringsställe dnr. 131 171031-11/111. Viitattu 15.03.2020. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/324561.html>

Skatteverket 2019. Det mervärdesskatterättsliga fastighetsbegreppet dnr. 202 448424-19 / 111. Viitattu 08.03.2020. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/379315.html?date=2019-11-22>

Skatteverket 2016. Det mervärdesskatterättsliga fastighetsbegreppet – frågor och svar dnr. 131 552367-16/111. Viitattu 08.03.2020. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/358405.html>

Skatteverket www-sivu n.d.a. Omvänd skattskyldighet. Viitattu 08.03.2020. <https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/moms/sarskildamomsregler/omvandskattskyldighet%20.4.47eb30f51122b1aaad28000258292.html>

Skatteverket www-sivu n.d.b. Köpa tjänster från andra EU-länder. Viitattu 08.03.2020. <https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/moms/kopavarorochtjanster/inkopfranandraeulander/kopatjansterfranandraeulander.4.361dc8c15312eff6fd1d011.html>

Skatteverket www-sivu n.d.c. Monteringsleveranser inom EU. Viitattu 08.03.2020. <https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/moms/sarskildamomsregler/handelmedandralander/monteringsleveranserinomeu.4.18e1b10334ebe8bc80004804.html>

Skatteverket www-sivu n.d.d. Förteckning över byggjänster och anläggningstjänster. Viitattu 08.03.2020. <https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/moms/sarskildamomsregler/byggverksamhet/omvandskattskyldighetinombyggsektorn/forteckningoverbyggochanlaggningstjanster.4.b1014b415f3321c0de379e.html>

Skatteverket www-sivu 2020. Avdragsrätt vid tillämpning av reservregeln. Viitattu 15.03.2020. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.2/323926.html#ref-cite-skatteverket-131-393060-10111-1>

Jokinen, M. & Reini, T. 2020. Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa, diaarinro. VH/2863/00.01.00/2019. Verohallinto. Viitattu 12.02.2020. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48691/arvonlis%C3%A4verotus-eu-tavarakaupassa/>

Jokinen, M. & Kavonius, I. 2020. Kiinteistön käsite arvonlisäverotuksessa 1.1.2017 alkaen diaarinro. A116/200/2018. Verohallinto. Viitattu 12.02.2020. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48603/kiinteist%C3%B6n-k%C3%A4site-arvonlis%C3%A4verotuksessa-1.1.2017alkaen/>

Jokinen M. & Pajunen J. 2019, Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus, diaarinro. VH/439/00.01.00/2019. Verohallinto. Viitattu 13.02.2020. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen-ulkomaankaupan--arvonlis%C3%A4verotus/>

Verohallinnon www-sivu 2007. EU:n arvonlisäveroalue. Viitattu 27.01.2020. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48711/eun_arvonlisaveroalue/

Verohallinnon www-sivu 2015. Kansainvälinen toiminta. Viitattu 16.01.2020.
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/kansainvalinen-toiminta/>

Verohallinnon www-sivu 2014. Kiinteä toimipaikka arvonlisäverotuksessa. Viitattu 13.01.2020. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/ulkomainen-yritys-suomessa/kiintea-toimipaikka-arvonlisaverotuksessa/>

Veronmaksajat www-sivu 2019. Arvonlisävero eli alv. Viitattu 17.03.2020.
<https://www.veronmaksajat.fi/luvut/Tilastot/Kulutusverot/Arvonlisavero/#2e2fd754>

Vilkkä, H., & Airaksinen, T. 2003. Toiminnallinen opinnäytetyö. Helsinki: Tammi.

Haastattelukysymykset ja -vastaukset

Kysymykset hankintaosastolla työskenteleville:

1. Minkä verran ja minkä tyyppisiä hankintoja teet muista EU-maista?
2. Tarvitseeko sinun ottaa arvonlisäverotus jotenkin työssäsi huomioon? Miten? (esim. kun valitaan toimittajaa, täytyykö miettiä, mistä maasta toimittaja on, mihin maahan hankittava tavara/palvelu menee)
3. Ovatko arvonlisäverotukseen liittyvät asiat sinulle selkeitä? Jos jokin asia ei ole selvä, mistä haet neuvoa?
4. Mikä on hankalaa tai monimutkaista? Tuleeko tällaisia tilanteita usein vastaan? Esimerkkejä?
5. Tuleeko mieleen tilannetta, joka olisi mennyt jollain tapaa pieleen, esim. tullut sen myötä lisää kustannuksia/ oltaisi voitu säästää toimimalla toisin? TAI tiedätkö mikä voisi mennä pieleen tai toisin sanoen, missä tilanteissa piilee riski, joka kannattaa arvonlisäverotuksen kannalta huomioida? Mitä "ei saa" tehdä?
6. Muuta? Onko toiveita tai ajatuksia oppaan suhteen?

Vastaukset hankintaosastolta:

Henkilö 1.

1. Useita kymmeniä hankintoja vuosittain, laitteita, teräsrakenteita, asennuksia. Arvoltaan n.5-10 miljoonaa euroa.
2. Kyllä pitää, ettei ALV jää meille kuluksi. Pahimmat kompastuskivet ovat maat, joissa emme ole ALV-rekisteröityjä.
3. Suurin piirtein. Talous-osasto auttaa tarvittaessa.
4. Kaikki on itselle selvää siihen asti kuin ensimmäinen lasku tulee ja esimerkiksi käänteinen arvonlisäverovelvollisuus nousee esiin.

Periaatteena on, että toimittaja vastaa ja päättää mitä käytetään. Niin kauan kuitenkin käydään keskustelua, että meillä on yhteinen näkemys.

5. On me joskus ostettu tavaraa Puolasta, jonka lopullinen määränpää on ollut myös Puola. Silloin tavara on ajettu rajalle ja taas takaisin, kun kuljetus on ollut halvempi vaihtoehto kuin jättää arvonlisävero kuluksi.

Henkilö 2.

1. Paljon, miljoonilla vuodessa. Lähinnä laitehankintoja Virossa. Mutta myös esim. kuljetinhihnoja Hollannista ja kuljetinrullia Puolasta.
2. Pitää se siinä mielessä, että riippuen minne tavara menee, niin ainakin laskulla pitää olla oikea VAT- rekisteröinti (jos olemme rekisteröityneet vientimaahan).
3. Useimmiten, mutta ei kuitenkaan aina. talousosastolta...
4. Jos tavara jää siihen maahan, missä se valmistetaan. Ja pelkän työn hankinta ja sen verotukset ovat joskus sekavia.
5. On ollut sekaannuksia laskujen verotuksissa ja epäselvyyksiä toimittajien talousosaston kanssa, että miten verotus menee, johtuen esim. toimitusehdoista (FCA, DAP...), että miten ne vaikuttavat laskutukseen.
6. Ei ole nyt muuta mielessä, mutta nämä tuleekin vain silloin mieleen, kun tulee ongelmia vastaan...

Henkilö 3.

1. Hankintojen määrä riippuu paljolti minkä tyyppisiä projekteja meillä on menossa, mutta pääsääntöisesti komponenttihankintoja. Tilausten määrä ei ole vuositasolla kovinkaan suuri, mutta yksittäiset tilaukset voivat olla kuitenkin satoja tuhansia euroja. Erikseen on tapaukset, joissa tilaamme kokonaisuuksia (laitteita ja asennusta) suomalaiselta toimittajalta, mutta asennus tapahtuu jossain muualla, kuin Suomessa. Alempana pari esimerkkiä näistä.

2. Pääsääntöisesti kohtuu selviä, mutta aika ajoin tulee poikkeuksia vastaan. Mikäli tarvitsen apua, niin ensi sijaisesti haen apua talousosastolta.

3. Esimerkki 1.

Tilaamme Suomalaiselta yritykseltä voitelujärjestelmän asennettuna, joka sisältää komponenttitoimituksen meidän varastolle ja me toimittamme komponentit myöhemmässä vaiheessa varastolta työmaalle Tanskaan.

Sama tilaus sisältää laitteiston asennuksen, jonka tämä suomalainen yritys käy tekemässä meidän työmaalla Tanskassa.

Näitä tapauksia on ollut useita ja mielestäni arvonlisäkäytäntö on hieman sekava näissä tapauksissa. Samanlaisia esimerkkitapauksia on ollut esimerkiksi Ruotsiin ja Portugaliin. Lisäksi vielä tapauksia, joissa myyjä ei ole tehnyt asennusta työmaalla, mutta heiltä on lähtenyt mies valvomaan työmaalle, että asennus tehdään oikein.

Komponenttitoimitus voi olla toisella tilauksella 80% koko tilauksen summasta, kun taas toisessa tapauksessa komponenttitoimituksen osuus voi olla vain 30% ja asennuksen osuus 70%.

Esimerkki 2.

Tilaamme sähkömoottorin Suomalaiselta yritykseltä (Suomen yksiköltä), mutta sähkömoottori toimitetaan tämän yrityksen Saksan tehtaalta suoraan meidän työmaalle Tanskaan.

Sähkömoottorin käy asentamassa sen myyjäyrityksen (Tanskan yksikön) työntekijä meidän työmaalla Tanskassa.

Näissä esimerkeissä ainakin itsellä on "hieman" haasteita ymmärtää, että miten tilaukset tulisi tehdä oikein, jotta arvonlisäveroasiat menisivät oikein.

4. En muista ainakaan omalta osaltani, että olisi ollut tapauksia, joissa olisi mennyt pieleen ja niistä olisi aiheutunut lisäkuluja.

5. Toivomus tietysti, että ohje olisi mahdollisimman yksinkertainen, eikä joka tapaukseen olisi poikkeuksen poikkeusta, mutta tämä on tietysti

aika mahdoton toivomus tietäen asian monimutkaisuuden. Jos nyt olisi vastaus noihin kirjoittamiini esimerkkeihin.

Kysymykset talousosastolla työskenteleville:

1. Millaisia kysymyksiä sinulta useimmiten tullaan kysymään, missä asioissa on eniten epäselvyyttä työntekijöiden keskuudessa? Tuleeko kysymyksiä enemmän myynnin vai hankinnan puolelta?
2. Minkälainen tietämystaso yleisesti on, tuleeko kysymyksiä aiheesta usein?
3. Millaisia riskejä kaupankäyntiin EU:ssa liittyy arvonlisäverotuksen näkökulmasta? Tuleeko mieleen jotain esimerkkiä, miten ei haluta toimia/mihin tilanteisiin ei haluta?
4. Jos arvonlisäveron suorittamisessa tulee virheitä, voiko se johtaa jokinlaisiin sanktioihin? Valvooko jokin viranomainen sitä, että verokäsittelyt menevät oikein?
5. Onko sinulla jotain ajatusta oppaan sisällöstä, jotain asiaa, mikä siellä olisi hyvä tuoda esiin tai muuta huomioon otettavaa?

Vastaukset talousosastolta:

Henkilö 1.

1. Kysymyksiä tulee silloin tällöin, soisin niitä tulevan enemmänkin. Aina parempi, kun varmistetaan ja keskustellaan tapauksista etukäteen. On kaikkien kannalta helpompaa, kun asiat tehdään heti oikein. Hanka- luutta aiheuttaa joskus lainmuutosten lisäksi lakien tulkinnallisuus ja oikeuskäytäntö. Samaa EU-direktiiviä voidaan soveltaa eri tavoin eri EU- maissa, eikä näin ollen aina voi antaa yksiselitteisiä vastauksia tai

sääntöjä. Monesti mielletään ja onkin totta, että VAT-menettelyt EU:ssa noudattavat samoja linjoja. Kuitenkin poikkeukset vahvistavat säännön. Tämä ymmärrettävästi voi turhauttaa, kun esimerkiksi samankaltainen hankinta tehdään kahdella eri variaatiolla kahdessa eri maassa. Myös oma mahdollinen VAT-rekisteröinti kohdemaassa saattaa vaikuttaa menettelyyn.

Joskus kysymys VAT-käsittelystä esitetään irrallisena ja kokemus on osoittanut, että aina kannattaa itse kysyä tarkentavia kysymyksiä ymmärtääkseen tapahtuman luonteen oikein kokonaisuutena.

Kysymyksiä tulee määrällisesti enemmän hankinnasta. Palvelun oston pääsäännön soveltaminen – tai soveltamatta jättäminen on yksi usein esille tuleva seikka. Talousosastolla tapahtuva saapuvien ostolaskujen muototarkistus on hyödyllinen ja välttämätön, sillä joskus ostotilauksessa voi olla virhe tai toimittaja saattaa mahdollisesti laskuttaa oman näkemyksensä tai tietämyksensä mukaisesti.

Suoraan myynnistä kysymyksiä tulee harvemmin, ainakaan minulle. Määriä (ostotilaukset ja -laskut vs. myyntilaukset ja -laskut) tosin verraten, kyselyitä saattaa tulla samassa suhteessa. Myyntien verokäsittelyä selvitetään tarvittaessa etukäteen, jotta esimerkiksi mahdollinen rekisteröitymisvelvoite tulee huomioitua.

1. Yleisesti tietämystaso on mielestäni kohtalaisen hyvä ja perustapaukset (yhteisö- ja vientikaupassa) tunnistetaan. VAT-käsittelyistä puhutaan paljon ja mielestäni tätä näkökulmaa muistetaan ja osataan ajatella. Aina kysymysten määrä ei kuitenkaan paljasta tietämyksen tasoa. Ehkä jopa vaarallisempaa on, kun kysymyksiä ei esitetä ja oletetaan, että asia on kunnossa, tai että vastaavia tapauksia on ollut aiemmin ja vastaava menettely on edelleen mahdollinen.
2. EU-maiden oma lainsäädäntö pohjautuu direktiiveihin, joista osa on pakottavia ja osa ei. Yksityiskohtainen, syventävä verolainsäädäntö, -

tulkinta tai oikeuskäytäntö löytyy yleensä vain kohdemaan omalla kielellä (jos suoraan silläkään) ja materiaalia voi olla haastava löytää, vaikka kielitaitoakin olisi. Tällaisissa tapauksissa (ja kun ei ole aiempaa kokemusta ko. maasta) on syytä harkita selvitystä ulkopuolisen asiantuntijan kautta.

Vältettävä tilanne olisi sellainen, jossa VAT-riski olisi jäänyt syystä tai toisesta selvittämättä ja erilaiset velvoitteet tulisivat yllätyksenä ja kii-reellisenä esiin kesken projektin.

3. Kunkin maan veroviranomainen valvoo erilaisin tarkastuksin tarvittaessa ilmoittamisen oikeellisuutta. Ilmoitus kohdemaassa (jossa ollaan rekisterissä), ulkomaalaispalautushakemus, Intrastat-vertailu (VAT-ilmoituksen tietoihin) tulee mieleen valvontaa aiheuttavista tilanteista. Yleisesti voi sanoa, että kun nettovaikutusta ei ole ollut, VAT-ilmoituksen korjaamisesta jälkikäteen ei ollut seuraamuksia tai ne ovat olleet hyvin kohtuullisia.
4. On tärkeää tunnistaa mahdollinen riskitilanne. Useimmiten kysymys on kuitenkin ennakoinnista, jolla vältetään sanktiot, tarkastukset, VAT-palautusten viivästykset tai muut epämiellyttävät mahdolliset seuraukset.

Henkilö 2.

1. Kysymyksiä tulee enemmän hankinnan (projektihankintojen) puolelta. Tyypillisesti kysytään, voimmeko ostaa jostain Suomen ulkopuolisesta maasta tavaraa jossain toisessa maassa sijaitsevaan projektiin, niin että tavara ei käy välillä Suomessa. Tai siihen, voiko joku suomalainen alihankkijamme laskuttaa meitä jossain toisessa EU-maassa tehtävästä työstä, esim. asennustyöstä ja millaisella verokäsittelyllä se tapahtuisi, kun kyseinen alihankkija ei ole kohdemaassa rekisterissä. Usein kysytään myös ihan varmuuden vuoksi, jos ollaan tekemässä jotain erityisen suurta hankintaa, joka ei päädy Suomeen.

Myynnin puolelta kysymyksiä tulee hyvin harvoin. Oletuksena sekä myyjillä että taloushallinnolla on, että myynti pystytään EU-maassa hoitamaan, joko kyseisen maan verolla, jos ollaan rekisterissä, tai sitten käänteisellä verolla.

2. Aika harvoin. Ne henkilöt, joilla on ollut kinkkisiä tapauksia ja jotka ovat joutuneet olemaan mukana sellaista ratkomassa, muistavat hyvin jatkossa kysellä etukäteen.

Perus yhteisömyyntikuvio tuntuu olevan ostajilla hyvin hallussa. Ne maat, joista paljon hankitaan, ovat jo ns. perusasiaa, ja hyvin sisäistetty.

3. Tilanteessa, jossa kohdemaassa emme ole rekisterissä:

Jos projektin kuluessa käy ilmi, että tulee tarve tehdä isoja hankintoja paikallisesti, tai pahimmassa tapauksessa jopa on jo hankinnat tehty tai ainakin sovittu, voi tulla yllätyksenä, että kyseinen hankinta olisi velvoittanut meitä rekisteröitymään. Riskinä on, että verokäsittelyä ei voi tautuvasti korjata, jos toimitus on tapahtunut ennen, kun rekisteröinti-prosessia aloitetaan.

Yleisoletuksena on, että asennettuna myytävät projektit voidaan myydä käännetyllä verolla. Kuitenkin joissain maissa sovelletaan omia, EU-säännöstä poikkeavia sääntöjä, ja emme ole välttämättä tietoisia tästä. Eri EU-mailla on poikkeavia käsityksiä siitä, millainen toimitus lasketaan kiinteistöön kuuluvaksi ja mikä irtaimistoon.

Toimituksemme poikkeavat niin paljon toisistaan, että yleistystä missään maassa ei voi tehdä. Toisin sanoen, jos jossain maassa joku toimituksen katsotaan irtaimen toimitukseksi, samassa maassa toinen projekti voidaan katsoa kiinteistöksi. Toisaalta, kun projekteja on paljon, emme voi jokaisen kohdalla lähteä yksityiskohtaisesti selvittämään paikallisen verokonsultin ja verottajan kautta, olemmeko tulkinneet veromenettelyn oikein. On pakko luottaa aiempaan kokemukseen.

Tärkeää on, että selvitetään projektin hankinnat ja tavaroiden kulku heti siinä vaiheessa, kun kauppaa hierotaan, jotta vältetään yllätyksiltä.

4. Niissä maissa, joissa ollaan verorekisterissä ja tehdään veroilmoituksia, paikallinen verottaja valvoo, että käsittelyt ovat oikein. Aina välillä käy ilmi, että jossain laskussa on ollut väärä verokäsittely. Kun niitä tulee, ne korjataan jälkikäteen verottajan vaatimusten mukaisesti. En muista, että koskaan olisi tullut mitään sanktiota siitä, että verokäsittely on ollut väärin, vaikka joskus summat voivat olla isojaakin. Teoriassa sanktiot ovat kuitenkin mahdollisia.

Niissä maissa, joista haetaan ulkomaalaispalautusta takaisin, paikallinen verottaja tutkii käsittelyt siinä vaiheessa, kun käsittelee palautushakemusta, ja usein pyytää nähtäväkseen myyntilaskua. Tässä vaiheessa toki olisi mahdollista, että verottaja huomaisi virheellisellä verokäsittelyllä tehdyn myynnin. Näin ei ole meidän kohdalla koskaan käynyt. Sanktioiden lisäksi alkaisi varmasti selvitys siitä, miten rekisteröinnin puuttuminen voitaisi jälkikäteen korjata.

Niissä myynneissä, jotka on tehty Suomen verolla tai yhteisömyyntinä vaikka olisi pitänyt soveltaa paikallista veroa, asia voisi paljastua esimerkiksi eri maiden verottajien tekemällä ristiin tarkistuksella, että verokäsittelyt myyjällä ja ostajalla täsmäivät.

Suomen verottaja tekee verotarkastuksia muutaman vuoden välein, ja alv-tarkastuksen yksi teema on pistokokeittain tarkistaa, että yhteisömyyntinä tai vientinä ilmoitetut myynnit (joissa ei ole Suomen verokäsittelyä) on todellisuudessa lähteneet Suomesta pois. Kohdemaassa tällaista vastaavaa ei ole, mutta virhe voisi paljastua esimerkiksi kohdemaan verottajan tekemässä asiakkaan verotarkastuksessa. Eri maiden verottajat siis keskustelevat myös keskenään.

5. Henkilöstölle menevässä oppaassa voisi painottaa sitä, aina on parempi esittää sata turhaa kysymystä, kuin jättää se yksi tärkeä kysymättä, mikä voi johtaa näihin monenlaisiin ongelmiin. Toinen asia on se, että maasta riippuen voimassa voin olla hyvinkin byrokraattisia ja erikoisia vaatimuksia, joita on vain yritettävä noudattaa, vaikka se ei aina tuntuisi olennaiselta.

Arvonlisävero EU-kaupassa

Alkusanat

Tämä opas käsittelee myynnin ja hankintojen arvonlisäverotusta EU:n sisäisessä kaupassa yrityksemme näkökulmasta.

Oppaassa käydään läpi yleisimpiä tilanteita, joita toiminnassamme tulee vastaan. Oppaan ohjeistukset on pyritty tekemään mahdollisimman helposti ymmärrettäviksi ja niiden tarkoitus on auttaa ymmärtämään arvonlisäverotusta kaupankäynnissämme sekä muuttujia, jotka siihen vaikuttavat. Tarkoitus ei kuitenkaan ole, että kenenkään tarvitsisi vain näiden ohjeiden pohjalta arvonlisäverokysymyksiä pystyä itse arvioimaan, vaan apua on aina saatavilla ja sitä on suositeltavaakin pyytää. Näin säästytään paremmin yllätyksiltä ja vältetään riskejä.

Kaupankäyntiä EU:ssa sääntelee yhteinen arvonlisäverojärjestelmä; EU:n arvonlisäverodirektiivi ja täytäntöönpanoasetukset. Tulee kuitenkin ottaa huomioon, että näiden lisäksi jokaisella maalla on oma arvonlisäverolainsäädäntönsä, ja vaikka se pohjautuukin samoihin EU-linjauksiin, tulkintaerot aiheuttavat eroavaisuuksia maiden välille. Tämän vuoksi tulee aina huomioida, mikä maa on kohdemaana tai mistä mihin maahan ollaan tekemässä hankintaa, jotta osataan ottaa huomioon mahdolliset maakohtaiset erityispiirteet.

Opas ei anna yksiselitteistä vastausta kaikkeen, valitettavasti kaikkeen sellaista ei vain ole ja tilanteita täytyy välillä arvioida tapauskohtaisesti, mutta se voi antaa työkaluja asian ymmärtämiseen, ja vastauksia yleisimpiin tilanteisiin.

Sisällysluettelo

Alkusanat	2
Tavaraa vai palvelua?.....	4
Poikkeus.....	5
Tavarakauppa	6
Yhteisömyynti	6
Esimerkkejä yhteisömyynnistä	7
Kuljetusasiakirjat - yhteisömyynti	11
Yhteisöhankinta	13
Tavaran paikallinen myynti	15
Tavaran paikallinen tavarahankinta	16
Kolmikantakauppa	17
Tavara asennettuna	19
Esimerkki asennustoimituksesta	21
Kiinteän toimipaikan muodostuminen asennustoimituksen johdosta.....	22
Palvelukauppa.....	23
Pääsäännönmukaiset palvelut	24
Erityissääntö - Kiinteistöön liittyvät palvelut.....	25

Tavaraa vai palvelua?

Rajanveto tavaran ja palvelun välillä on yleensä selkeää, kun kyseessä on pelkkää tavaraa tai palvelua sisältävä kauppa. Niiden määritelmät ovat yksinkertaisesti seuraavat:

Tavara = kiinteät ja irtaimet esineet, sähkö-, kaasu-, lämpö- ja jäähdytysenergia ja näihin verrattavissa olevat energiahyödykkeet.

Palvelu = kaikki muu, jota voidaan liiketoiminnan muodossa myydä.

Kuitenkin sitten, kun **tavaraa ja palvelua** sisältyy samaan kauppaan, joudutaankin pohtimaan enemmän:

Jos tavara ja palvelu selkeästi liittyvät toisiinsa, sisältyvät vaikka samaan sopimukseen, voidaan ne käsitellä arvonlisäverotuksellisesti yhtenä kokonaisuutena. Tällöin tulee arvioida, onko kyseessä tavaran vai palvelun myynti.

Tätä voidaan miettiä näiden kysymysten pohjalta:

Onko selkeästi erotettavissa, että jokin olisi ns. pääsuorite ja muut sen sivusuoritteita?

Onko palvelun osuus suhteessa tavaran osuuteen kaupasta selkeästi pienempi, tai toisin päin?

Esimerkiksi, jos kauppaan sisältyy tavaraa ja sen lisäksi vaikkapa asennusvalvontaa tai muita tavaraan liittyviä palveluita, yleensä tavara on kaupan hallitseva osuus – pääsuorite.

Poikkeus

Poikkeuksena on se, jos kaupan kohteena on **tavaraa asennettuna**. Asennuksen lisäksi voi olla myös muita palveluita, käyttöönottoa, koulutusta yms. kuten usein esim. projekteissamme on.

Tässä tapauksessa ei juurikaan tarvitse lähteä miettimään, miten suuri tämän asennuksen tai sen ja muiden palveluiden osuus on tavarahan nähden tai toisin päin, sillä asennettuna myytävälle tavaralle on EU:ssa omat erityissääntönsä arvonlisäverotuksessa. Tämä ei kuitenkaan päde, jos asennuksen osuus olisi **todella** pieni tai hallitseva, esim. laitteen liittäminen sähköverkkoon. Tätä käsitellään lisää omassa osiossaan.

Tavarakauppa

Yhteisömyynti

Yhteisömyynti on sitä, kun myydään tavaraa, joka kulkee EU-maiden rajojen yli ostajalle, joka on arvonlisäverorekisteröitynyt johonkin muuhun EU-maahan kuin myyjä.

Yhteisömyynti on **verotonta**. Kun pohdit, onko jokin myynti yhteisömyyntiä, mieti, täyttyvätkö nämä edellytykset:

1. Myydäänkö tavaraa?
2. Kulkeeko tavara EU-maiden rajojen yli?
3. Onko ostajalla jonkin muun maan voimassa oleva arvonlisäverotunnus?

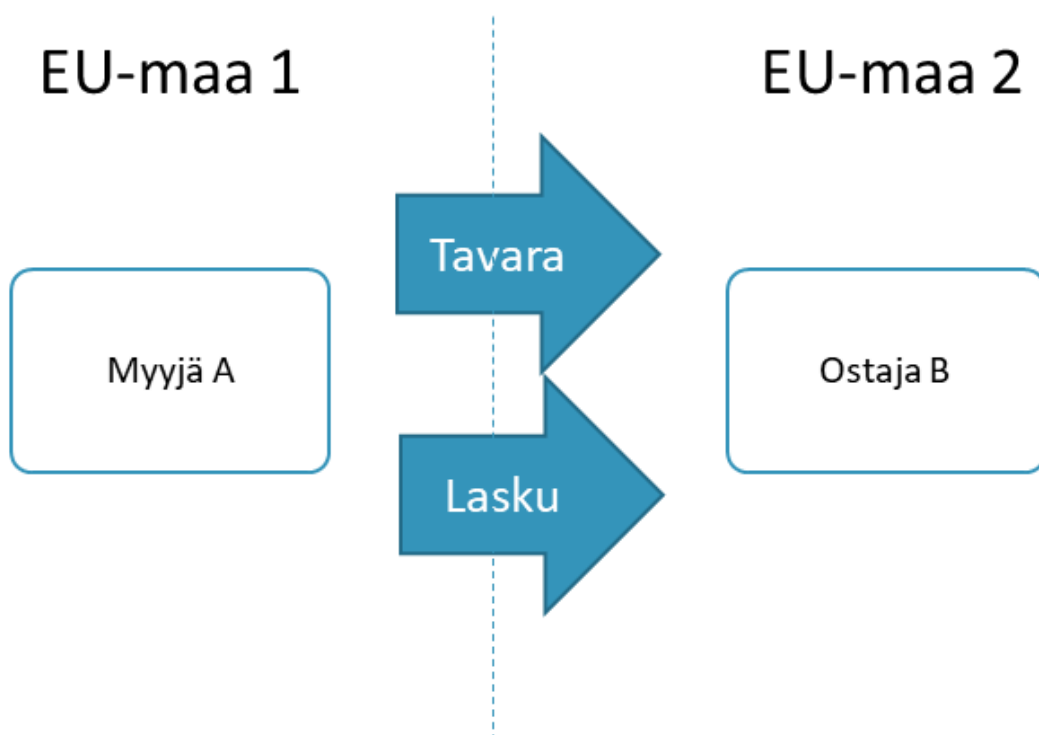
Yhteisömyyntiä sovelletaan toiminnassamme hyvin moniin myynteihin ja hankintoihin.

Kuten alussa kerrottiin, kauppa voidaan käsitellä kokonaan tavaramyyntinä, vaikka siihen liittyy sivusuoritteina palveluita. Täten EU:n sisäisessä kaupassa kaikki puhtaat tavaramyynnit ja -hankinnat, sekä sellaiset, joissa kokonaisuuden pääsuoritteena on tavara, ovat yhteisömyyntiä, kunhan edellä mainitut edellytykset täyttyvät. (HUOM! pois lukien tavara asennettuna)

Esimerkkejä yhteisömyynistä

Tavallinen tilanne

Alla olevassa kuvassa on kuvattu yhteisömyynin perustilanne. Tavara kulkee EU-maasta toiseen, myyjällä ja ostajalla on voimassaolevat arvonlisäverotunnukset eri maissa.

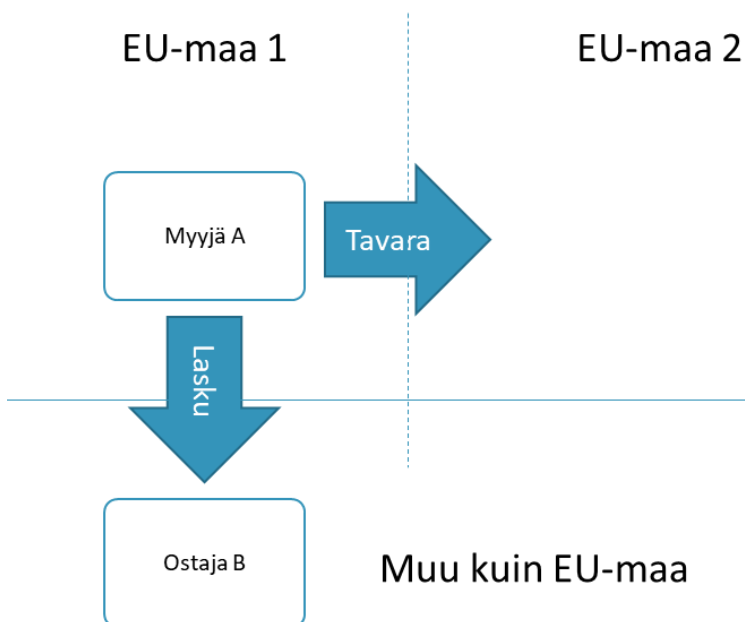


Kuvio 1 Yhteisömyynti – perustilanne

Ostaja EU:n ulkopuolisesta maasta

Myyjän näkökulmasta **ei ole väliä** minkä EU-maan arvonlisäverotunnuksen ostaja meille ilmoittaa. Ostaja voi ihan hyvin olla myös EU:n ulkopuolelta, esim. Sveitsiläinen yritys, kunhan heillä on jonkin EU-maan voimassa oleva arvonlisäverotunnus ja tavara kulkee EU-maiden rajojen yli.

Alla esimerkki tällaisesta tilanteesta.

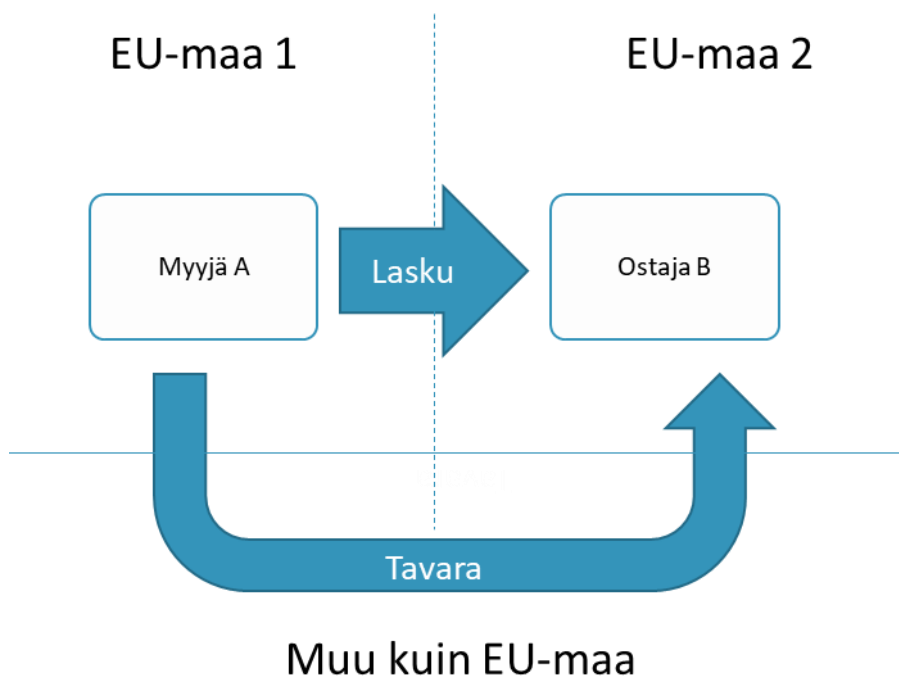


Kuvio 2 Yhteisömyynti – ostaja EU:n ulkopuolisesta maasta

Tavaran kuljetus EU:n ulkopuolisen alueen kautta

Tavara voi kulkea myös EU:n ulkopuolisen alueen kautta, kunhan sen **kuljetus päättyy** toiseen EU-maahan.

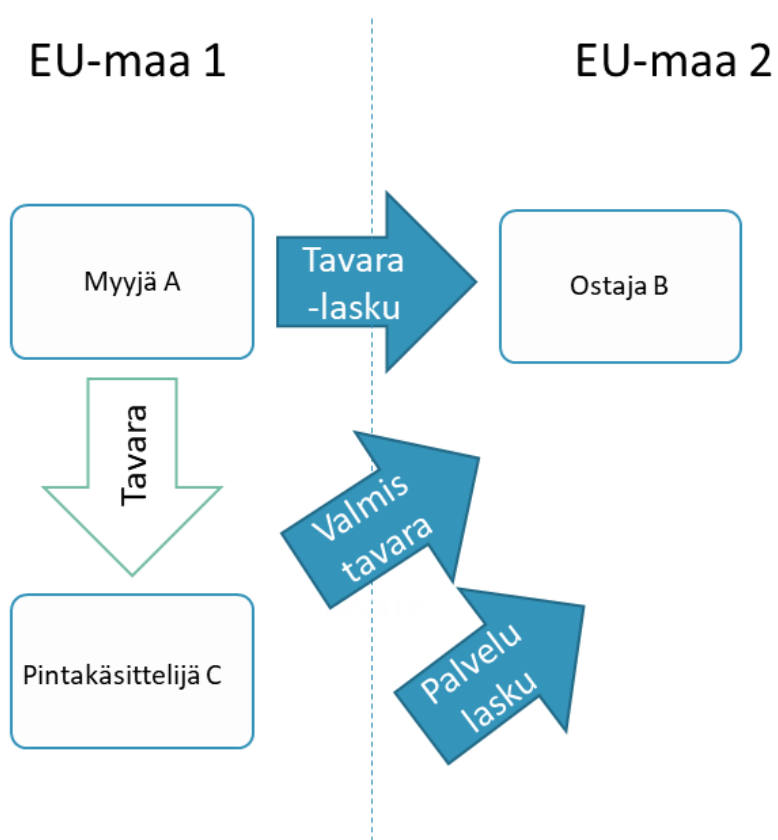
Tässä tulee kuitenkin ottaa huomioon, että tämä kuitenkin vaatii erityistoimia – tavara tulee asettaa erityiseen **sisäiseen passitusmenettelyyn**, jotta vältetään vientimenettelyitä.



Kuvio 3 Yhteisömyynti - kuljetus EU:n ulkopuolisen alueen kautta

Tavaran viimeistely alihankkijalla Suomessa ennen toimitusta asiakkaalle

Tavara saattaa mennä esimerkiksi pintakäsittelyyn ennen toimitusta meidän asiakkaalle. Jos tämä pintakäsittely tapahtuu Suomessa, on myyntimme normaalia yhteisömyyntiä, jolloin laskutamme asiakasta verottomana yhteisömyyntinä, ja pintakäsittelijä laskuttaa itse asiakasta palvelustaan.



Kuvio 4 Yhteisömyynti - tavaran viimeistelytyö Suomessa ennen toimitusta asiakkaalle

Kuljetusasiakirjat - yhteisömyynti

Myyjän tulee pystyä todistamaan, että yhteisömyynnin edellytykset täyttyvät. Täten **kuljetusasiakirjat** ovat tärkeässä roolissa, erityisesti kun kuljetuksen saattaa hoitaa meidän puolestamme myös ostaja tai joku muu, jolloin emme automaattisesti saa tarvittavia todisteita kuljetuksesta itsellemme.

Se, mitkä asiakirjat ovat riittäviä todisteita kuljetuksesta, voi vaihdella maakohtaisesti. EU:n täytäntöönpanoasetuksessa on kuitenkin määritelty seuraavasti, ja lähtökohtaisesti voidaan ajatella, että näiden ainakin pitäisi olla riittävät kaikissa EU-maissa.

Kun myyjä tai joku hänen toimestaan hoitaa kuljetuksen:

Kaksi näistä –

- Kuljetukseen tai lähetykseen liittyvä asiakirja, kuten allekirjoitettu CMR, konossementti, lentorahtilasku tai kuljetusliikkeen antama kauppalasku.

TAI

Yksi edellisistä ja yksi näistä –

- kuljetukseen tai lähetykseen liittyvä pankkiasiakirja tai vakuutuskirja, joka todistaa tavaroiden lähettämisen tai kuljetuksen maksamisen
- Viranomaisen antama asiakirja, joka vahvistaa tavaroiden saapumisen määränpäämaahan

määränpäämaan varastonpitäjän antama vastaanottotodistus, joka vahvistaa tavaroiden varastoinnin siinä maassa

Kun ostaja tai joku hänen toimestaan hoitaa kuljetuksen:

- ostajan kirjallinen lausunto siitä, että hän tai joku hänen puolestaan on kuljettanut/lähettänyt tavarat, jossa tulee näkyä määränpäämaa, lausunnon antopäivä, ostajan nimi ja osoite, tavaroiden määrä ja laatu, niiden saapumispäivä ja -paikka ja jos joku hyväksyy tavarat ostajan puolesta, hänen tunnistetietonsa.

Lisäksi vähintään kaksi todistetta näistä:

- kuljetukseen tai lähetykseen liittyvät asiakirjat, esim. allekirjoitettu CMR, konossementti, lentorahtilasku tai kuljetusliikkeen antama kauppalasku
- kuljetukseen tai lähetykseen liittyvä pankkiasiakirja tai vakuutuskirja, joka todistaa tavaroiden lähettämisen tai kuljetuksen maksamisen,
- Viranomaisen antama asiakirja, joka vahvistaa tavaroiden saapumisen määränpäämaahan

määränpäämaan varastonpitäjän antama vastaanottotodistus, joka vahvistaa tavaroiden varastoinnin siinä maassa.

Kaikkien edellä mainittujen asiakirjojen tulee olla keskenään ristiriidattomia, ja myyjästä ja ostajasta riippumattoman tahon antamia.

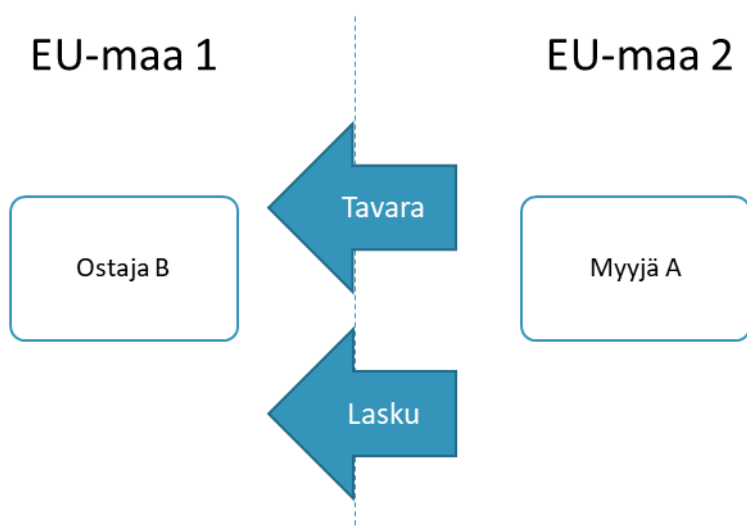
(Neuvoston täytäntöönpanoasetus 2018/1912, artikla 45a.)

Yhteisöhankinta

Yhteisöhankintaan pätevät samat edellytykset, kuin yhteisömyyntiinkin:

1. Ostetaanko tavaraa?
2. Kulkeeko tavara EU-maiden rajojen yli?
3. Onko meillä jonkin muun kuin myyjän maan voimassa oleva arvonlisäverotunnus?

Yhteisöhankinta on **verollista - vaikka veroa ei laskulla näykään**, arvonlisävero tulee ostajan ilmoitettavaksi. Yhteisöhankintojen arvonlisävero on kuitenkin pääsääntöisesti aina **vähennyskelpoista**, jolloin se ei todellisuudessa jää kuluksi ostajalle. Ostajana meidän täytyy miettiä enemmän sitä, **minkä maan arvonlisäverotunnuksen** ilmoitamme myyjälle. Voimassa olevat arvonlisäverorekisteröintimme löytyvät M-filesista.

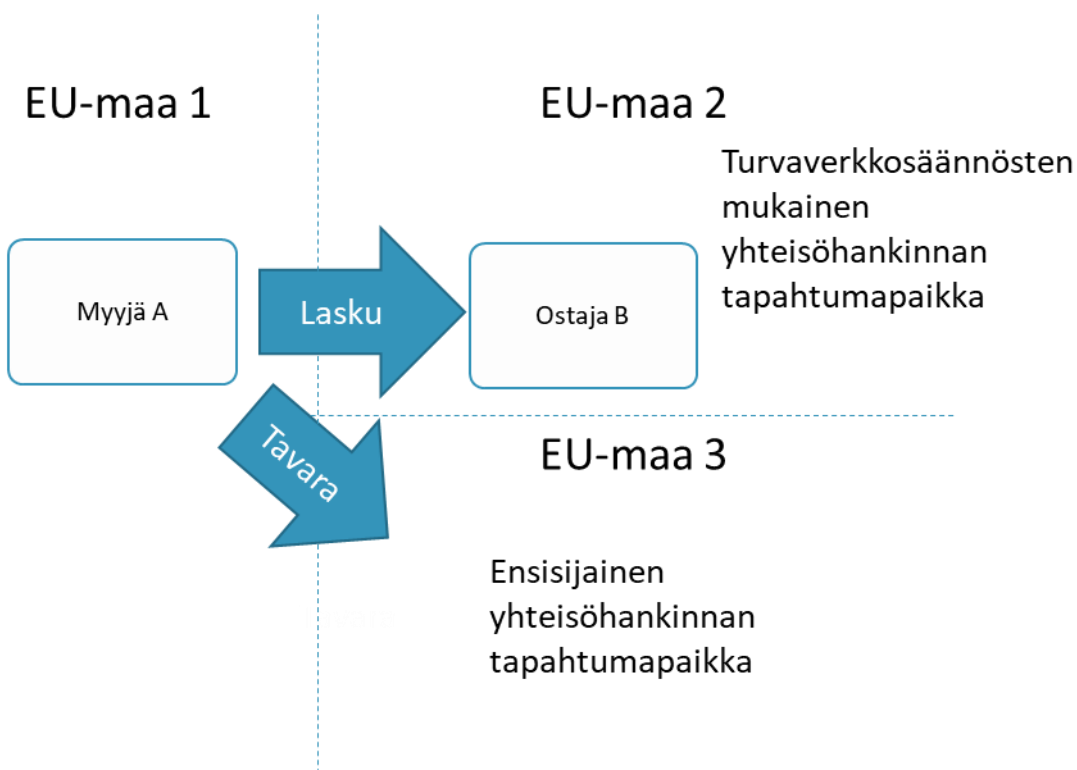


Kuvio 5 Yhteisöhankinta - perustilanne

Yhteisöhankinnan tapahtumapaikka ja samalla verotusmaa on **ensisijaisesti** se maa, johon **tavaran toimitus päättyy**. Kun hankintaan tavaraa maahan, jossa meillä on **arvonlisäverorekisteröinti**, käytetään hankinnassa sitä.

Turvaverkkosäännökset tarkoittavat, että voimme tehdä yhteisöhankintoja periaatteessa mihin vain EU-maahan, vaikkemme ole siellä rekisterissä, joutumatta rekisteröitymään sinne. Niiden nojalla tällaiset hankinnat verotetaan siinä maassa, jonka maan arvonlisäverotunnuksen ilmoitamme myyjälle.

Kun tehdään tällainen yhteisöhankinta maahan, jossa emme ole alv-rekisteröityneitä, on meidän paras käyttää **Ruotsin alv-tunnustamme** tilauksella ja laskulla.

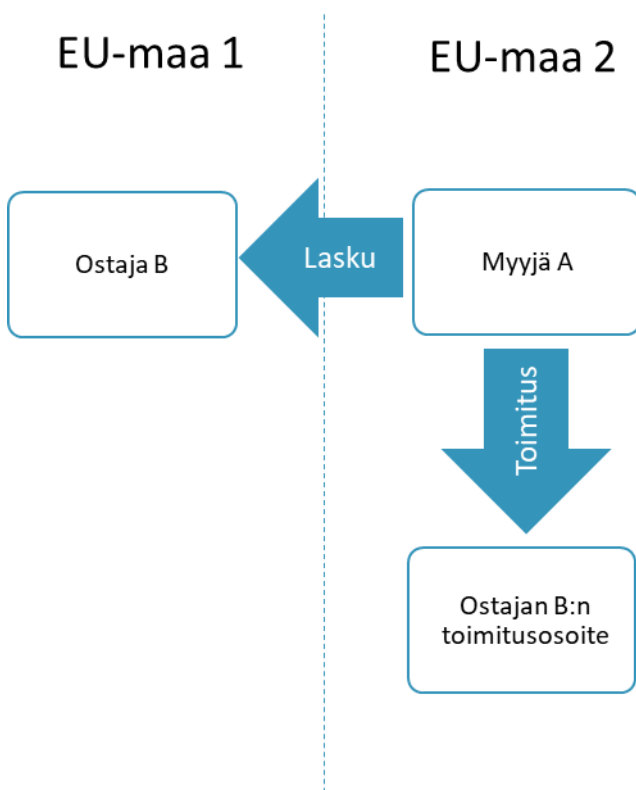


Kuvio 6 Yhteisöhankinta - turvaverkkosäännökset

Tavaran paikallinen myynti

Kun tavaraa ei kuljeteta EU-maiden rajojen yli, vaan se toimitetaan asiakkaalle jonkin maan sisäisesti, yhteisömyynnin edellytykset eivät täyty, eikä kyse voi olla yhteisömyynnistä. Tällöin kyseessä on **paikallinen myynti**, jolloin todennäköisesti täytyy olla rekisteröitynyt kyseiseen maahan, voidakseen laskuttaa tämän arvonlisäverolla.

Tällainen tilanne voisi olla, jos ulkomainen ostaja ostaisi meiltä tavaraa, joka toimitettaisiin jonnekin Suomeen, tai jos myisimme tavaraa toiseen EU-maahan niin, että tavaran kuljetus alkaisi myös tästä samasta EU-maasta, esimerkiksi, jos se olisi valmistettu siellä.



Kuvio 7 Esimerkki - paikallinen myynti

Tavaran paikallinen tavarahankinta

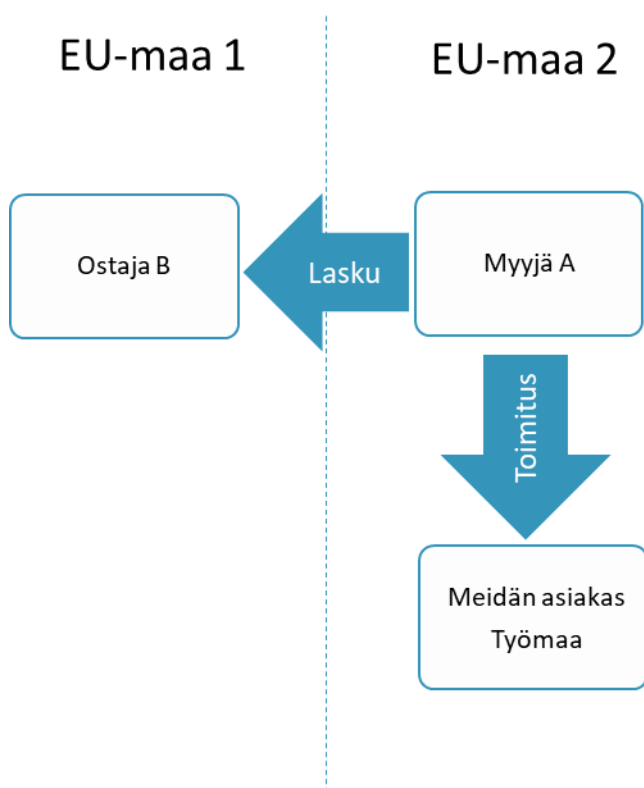
Kun tavara jää maahan, josta se ostetaan, ei ole kyseessä yhteisöhankinta, vaan paikallinen hankinta.

Tällöin meitä laskutetaan **paikallisen arvonlisäveron sisältävällä laskulla**.

Jos meillä on **paikallinen alv-tunnus** – saamme normaalisti vähentää alvin.

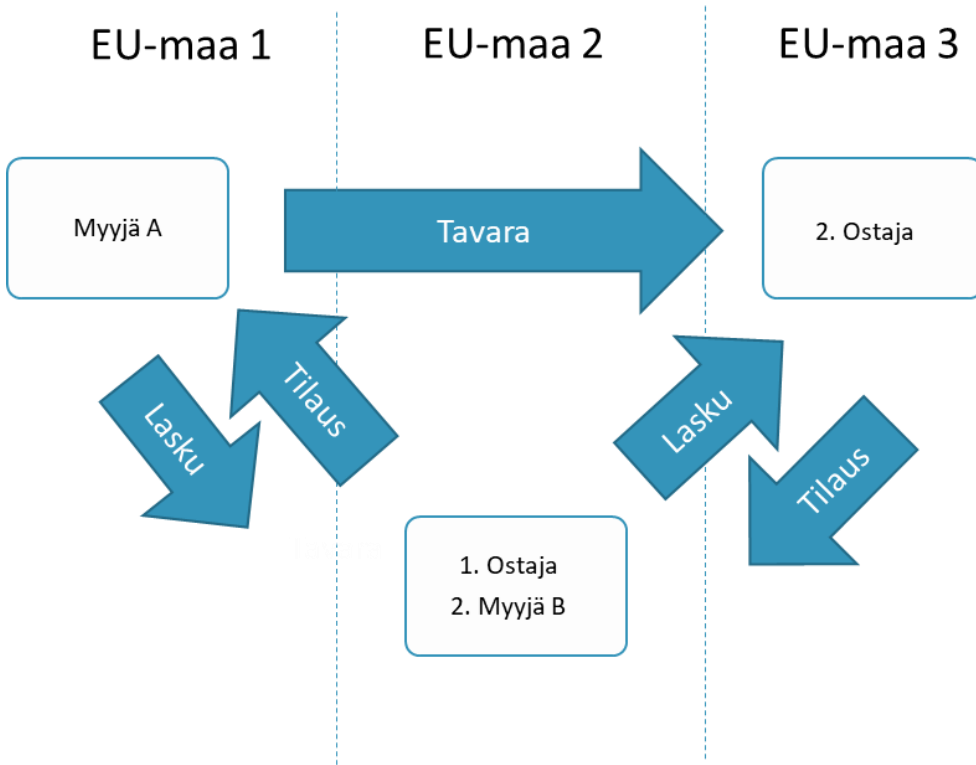
- ilmoitukset hankinnoista tehdään määräajoin kunkin maan säännösten mukaan, ja arvonlisäverot saadaan palautuksena ilmoitusten mukaisesti. Voimassaolevat arvonlisäverorekisteröintimme löydät M-filesista.

Jos meillä **ei ole paikallista alv-tunnusta** – Haemme alvin takaisin ulkomaalaispalautuksena.



Kuvio 8 Paikallinen hankinta

Kolmikantakauppa



Kuvio 9 Kolmikantakauppa

Myyjä A - Yhteisömyynti 1. Ostajalle, kunhan yhteisömyynnin edellytykset täyttyvät.

Myyjä B, 1. Ostaja - Myynti 2. Ostajalle on verotonta kolmikantakaupassa, tavallisessa tilanteessa tämä olisi EU-maassa 3 tapahtunutta verollista myyntiä.

Normaalisti hänen myös katsottaisi tehneen yhteisöhankinta EU-maa 3:ssa, koska tavaran kuljetus päättyy sinne. Kolmikantakaupan säännösten mukaan kuitenkin, kun myyjä voi todistaa, että hankinta on tehty Ostaja C:lle edelleen myyntiä varten, ja että Ostaja C on hankinnastaan verovelvollinen EU-maassa 3, ei Myyjä B:n katsota tehneen yhteisöhankintaa EU-maassa 3. Tällöin Ostaja C tavallaan suorittaa Myyjä B:n hankinnan veron hänen puolestaan.

2. Ostaja - Verollinen yhteisöhankinta EU-maassa 3.

Kolmikantakaupan lähtökohdat:

- 3 osapuolta, jotka ovat eri EU-maissa arvonlisäverovelvollisia.
- Myydään tavaraa kaksi kertaa peräkkäin niin, että tavara kulkee suoraan esimerkin Myyjä A:lta Viimeiselle ostajalle C

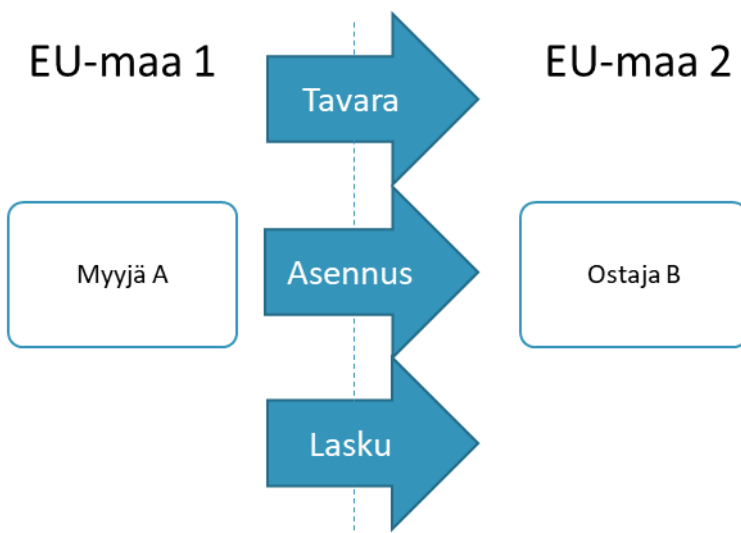
Kolmikantakaupan säännökset yksinkertaistavat arvonlisäverotusta ns. normaaliin käytäntöön nähden. Kolmikantakauppatilanne voi muodostua esimerkiksi silloin, kun Myyjä B myy 2. Ostajalle jotain, jota hänellä ei ole omassa varastossaan, joten hän tilaa sen Myyjältä A toimitettavaksi suoraan 2. Ostajalle.

Kolmikantakaupan soveltamiselle voi olla erilaisia **vaatimuksia ja rajoituksia** eri maissa. Jos ne eivät täyty, kyse ei ole kolmikantakaupasta. Yllämainittujen lähtökohtien lisäksi voi olla esimerkiksi rajoituksia sen suhteen, ettei Myyjä B saa olla arvonlisäverorekisteröitynyt kuljetuksen lähtö- tai päättymismaahan, ja joissain maissa mukana voi olla myös neljä osapuolta niin, että kuljetuksen alussa tai lopussa tapahtuu jokin kolmikantakaupasta irrallinen myynti maan sisällä. Nämä asiat voidaan tapauskohtaisesti tarkastaa.

Tavara asennettuna

Projektissa on usein asennus mukana, joskus voidaan myös ostaa tavaraa asennettuna. Tällöin sovelletaan arvonlisäverotuksen määräytymiseen omaa erityissäännöstä asennettuna tai koottuna myytävälle tavaralle. Edellytyksenä tässä on, että irtain tavara kulkee EU-maasta toiseen, ja myyjä tai joku muu hänen toimeksiannostaan asentaa sen määränpäämaassa.

Huom! Joskus tämän tyyppinen toimitus saatetaan tulkita kiinteään omaisuuteen kohdistuvaksi palveluksi – ks. erityissääntö – kiinteistöön liittyvät palvelut



Kuvio 10 Tavarán myynti asennettuna

Tavarán myynti asennettuna verotetaan siinä maassa, jossa asennus- tai kokoamistyö tapahtuu. Jos se siis tapahtuu muualla kuin Suomessa, tulee meidän selvittää veloitteemme arvonlisäverotuksen suhteen siellä.

Myyjän näkökulma

- Meille voi mahdollisesti syntyä rekisteröitymisvelvollisuus kyseiseen maahan, elleimme jo ole sinne rekisteröityneitä
- Mahdollisesti voimme soveltaa käänteistä arvonlisäverovelvollisuutta, jolloin ostaja suorittaa arvonlisäveron puolestamme, ja näin säästymme rekisteröintivelvollisuudelta.

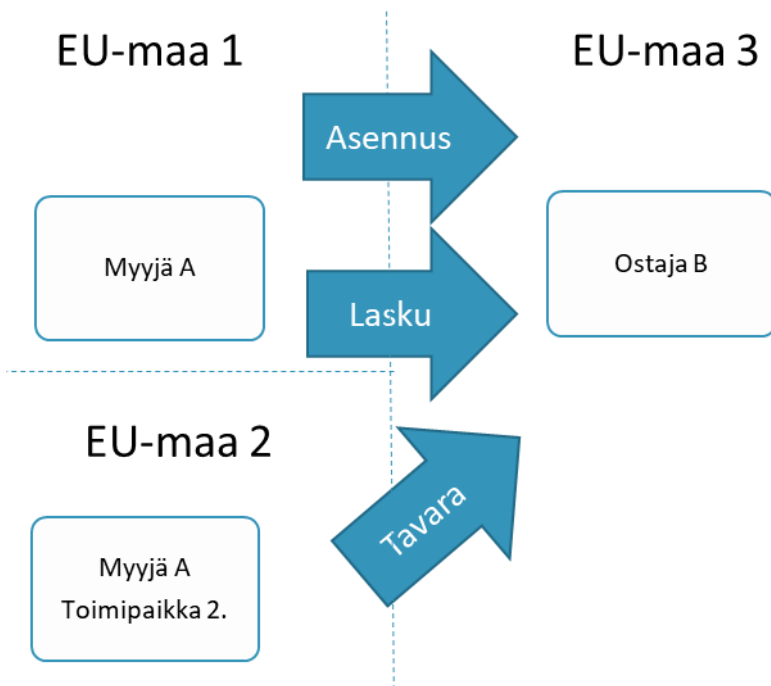
Tämä riippuu kohdemaan lainsäädännöstä.

Ostajan näkökulma

- Voi olla, että kohdemaassa myyjä saa soveltaa myyntiinsä käänteistä arvonlisäverovelvollisuutta – tällöin me joudumme suorittamaan arvonlisäveron hänen puolestaan, jolloin meidän täytyy olla arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityneitä siellä.
- Voi myös olla, että myyjä on rekisteröitynyt kohdemaassa arvonlisäverovelvolliseksi, ja voi laskuttaa meitä laskulla, jossa on paikallinen alv, jonka me taas voimme vähentää.

Tämä riippuu kohdemaan lainsäädännöstä.

Esimerkki asennustoimituksesta



Kuvio 11 Tavarantoimitus asennettuna - myyjä sijoittunut moneen maahan

Yllä olevassa esimerkissä ostetaan tavaraa asennettuna työmaalle EU-maa 3:ssa. Koska asennettuna myytävän tavarantoimituksen verotusmaa on se maa, jossa asennus tapahtuu, ei ole merkitystä, mistä maasta myyjän työvoima on tai mistä tavara kuljetetaan, kunhan tavara kulkee EU-maiden rajojen yli. Eli siis olimme sitten myyjän tai ostajan roolissa, merkityksellinen asia tällaisessa kaupassa on **kohdema**.

Kiinteän toimipaikan muodostuminen asennustoimituksen johdosta

Yleensä kiinteä toimipaikka on esimerkiksi toimipiste toisessa maassa. On kuitenkin mahdollista, että tällainen muodostuisi meidän jonkin meidän projektimme johdosta;

- Kiinteä toimipaikka on määritelty niin, että kiinteällä toimipaikalla tulee olla **riittävä pysyvyysaste**, ja henkilöstö- ja teknisten resurssien kannalta **sopiva rakenne**, jotta se **pystyisi vastaanottamaan tai myymään** yrityksen hankkimia/myymiä palveluita/tavaroita. Nämä edellytykset voisivat täyttyä esimerkiksi riittävän pitkäkestoisen tai monen peräkkäisen projektin seurauksena, tarkemmin nämä on määritelty maakohtaisesti. Tämä ei ole yleistä meidän toiminnassamme, mutta tämä mahdollisuus on hyvä tiedostaa. Kiinteän toimipaikan muodostuminen vaikuttaisi esimerkiksi projektille tehtävien hankintojen arvonlisäverotukseen.

Palvelukauppa

Palvelut jakautuvat arvonlisäverotuksessa **pääsäännönmukaisiin** ja **erityissäännönmukaisiin** palveluihin. Tämä jako on merkityksellinen siksi, että EU:ssa kaikissa maissa voidaan soveltaa käänteistä arvonlisäverovelvollisuutta pääsäännönmukaisten palveluiden myyntiin, mutta erityissäännönmukaisten palveluiden osalta se on vapaaehtoista. **Käänteinen arvonlisäverovelvollisuus** tarkoittaa käytännössä, että myyjän antamalla laskulla veroa ei näy, mutta siinä lukee esimerkiksi "reverse charge", ja ostaja ilmoittaa veron myyjän puolesta.

→ **Pääsäännönmukaisen palvelun myynnistä ei synny myyjälle**

rekisteröitymisvelvoitetta toiseen maahan, ostaja suorittaa arvonlisäveron myyjän puolesta käänteisen arvonlisäverovelvollisuuden nojalla.

→ **Erytyissäännönmukaisen palvelun myynnistä voi syntyä rekisteröitymisvelvoite** verotusmaassa myyjälle, ellei kyseisen maan lainsäädännön mukaan käänteistä verovelvollisuutta voida soveltaa kyseisen palvelun myyntiin – **tämä täytyy tarkistaa maakohtaisesti.**

Erytyissäännönmukaisia palveluita ovat:

- **kiinteistöön liittyvät palvelut**, myös kiinteistönvälitys
- henkilökuljetuspalvelut
- kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus
- oikeus sisäänpääsyyn opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja muihin vastaaviin tilaisuuksiin ja sisäänpääsyyn välittömästi liittyvät palvelut
- ravintola- ja ateriapalvelut

Kaikki muut palvelut ovat pääsäännönmukaisia!

Pääsäännönmukaiset palvelut

Palvelu on pääsäännönmukainen, kun kyseiselle palvelulle ei löydy erityissäännöstä. Sääntönä on, että palvelu verotetaan siinä maassa, jossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan se luovutetaan. Jos sitä ei luovuteta kiinteään toimipaikkaan, palvelu on myyty ostajan liiketoiminnan kotipaikan valtiossa.

Ostajan näkökulma:

- Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että Suomalaisena ostajana voimme tehdä palveluhankintoja **mistä tahansa EU-maasta, mihin tahansa toiseen EU-maahan**, niin, että verotusmaaksi katsotaan Suomi, jos kyseisiä palveluja ei katsota luovutetuksi kiinteään toimipaikkaan muualla. Hankintamme ovat **lähes aina** tällaisia.
- Jos palvelu luovutettaisiin kiinteään toimipaikkaan, se verotettaisiin sen sijaintimaassa, jolloin meidän tulisi tarkastaa veloitteemme arvonlisäveron suhteen kohdemaan lainsäädännöstä, mahdollisesti syntyisi rekisteröitymisvelvoite. (Kiinteän toimipaikan muodostumisesta lisää ”kiinteän toimipaikan muodostuminen asennustoimituksen johdosta”- kappaleessa.)

Myyjän näkökulma:

- Myyjänä voimme kaikkiin pääsäännönmukaisen palvelunmyynteihin EU:ssa soveltaa käänteistä arvonlisäverovelvollisuutta, mikä tarkoittaa sitä, ettei meille tällaisen myynnin johdosta synny rekisteröitymisvelvoitteita muihin maihin.

Erityissääntö - Kiinteistöön liittyvät palvelut

Joskus meidän toimituksemme saatetaan tulkita asennettuna myytävän tavaran sijaan kiinteistöön liittyvän palvelun myynniksi. Myös, jos tällaista projektia varten tehdään palveluhankintoja, jotka kohdistuvat toimitukseemme, tulkitaan nekin todennäköisesti kiinteistöön liittyviksi palveluiksi.

→ Kun kyse on tällaisesta palvelusta, sen myynti verotetaan **kiinteistön sijaintimaassa**.

Koska tämä on erityissäännönmukainen palvelu, **tulee aina tarkastaa kohdemaan lainsäädännöstä**, miten arvonlisäverotus menee, syntykö meille mahdollisesti rekisteröitymisvelvoite vai voidaanko soveltaa käänteistä verovelvollisuutta. Joissain maissa, esim. Ruotsissa, tällainen kiinteistöön liittyvä palvelu saatetaan katsoa myös rakentamispalveluksi, jolle taas on omat määritelmänsä ja verotussäännöksensä.

Kiinteän omaisuuden määritelmä:

- a) tietty maa-ala maan pinnalla tai sen alla, johon voi syntyä omistus- ja hallintaoikeus;*
- b) rakennus tai rakennelma, joka on perustettu kiinteästi maaperään merenpinnan ylä- tai alapuolella ja jota ei voida helposti purkaa tai siirtää;*
- c) rakennukseen tai rakennelmaan asennettu ja siihen kiinteästi kuuluva osa, jota ilman rakennus tai rakennelma on puutteellinen, kuten ovet, ikkunat, katot, portaikot ja hissit;*
- d) osa, laite tai kone, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa. (täytäntöönpanoasetus 282/2011, artikla 13 b)“*

Nämä EU:n täytäntöönpanoasetuksen määritelmät pätevät kaikissa EU-maissa, mutta tulkintaeroja maiden välillä kuitenkin voi olla. Erityisesti d-kohta voisi sopia johonkin meidän toimitukseemme, mutta tätä arvioidaan tarvittaessa tapaus- ja maakohtaisesti.