

Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus EU:ssa

Case: laitteita toimittava yritys X

Tiivistelmä

Tekijä(t) Riippieva, Julia	Julkaisun laji Opinnäytetyö, AMK Sivumäärä 74	Valmistumisaika 2021
Työn nimi Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus EU:ssa Case: laitteita toimittava yritys X		
Tutkinto Tradenomi (AMK)		
Toimeksiantajan nimi, titteli ja organisaatio ---		
<p>Opinnäytetyössä tutkittiin laitteiden yhteisökaupan arvonlisäveroon liittyviä tilanteita. Opinnäytetyö suoritettiin toimeksiantajalle, joka suunnittelee ja toimittaa laitteita EU:ssa. Opinnäytetyö tehtiin, koska kohdeyrityksellä oli käytännön haasteita yhteisökaupan arvonlisäverotuksessa. Opinnäytetyön tavoitteena oli tutkia asiaan liittyvää lainsäädäntöä, kohdeyrityksen toimintaympäristöä ja liiketoimintaprosesseja, jotta voidaan tunnistaa arvonlisäveroriskit.</p> <p>Opinnäytetyön perusta on sen teoreettinen osa, jossa tarkastellaan sekä yhteisökaupparjestelmän peruseriaatteita, että erityistapauksia sekä kirjanpitoa ja raportointia yhteisökaupan arvonlisäverotuksessa. Teoreettisen osan perusteella tehtiin empiirinen tutkimus. Tutkimusmenetelmäksi valittiin kvalitatiivinen menetelmä, teemahaastattelu. Teemahaastatteluun osallistuivat yrityksen asiantuntijat, joilla on syvällistä aiheeseen liittyvää ammattitaitoa. Käytännön tutkimusta varten validiteetti, kylläntyminen, pätevyys, luotettavuus ja reliabiliteetti varmistettiin, mikä mahdollisti sisällönanalyysin ja johtopäätösten tekemisen tutkimuksen päätavoitteiden onnistumiseksi. Tietojen selkeyden ja ymmärrettävyyden varmistamiseksi työtä on havainnollistettu esimerkeillä ja kuvioilla sekä teoreettisissa että tutkimusosissa.</p> <p>Tuloksena työ suoritettiin suunnitellusti ja opinnäytetyön tavoite saavutettiin. Keskeisimmät arvonlisäveroriskit tutkittiin ja määritettiin. Tunnistetut veroriskit antavat yritykselle mahdollisuuden hallita niitä sekä nykyisissä että tulevaisuuden projekteissa ja välttää ylimääräisiä taloudellisia vahinkoja. Opinnäytetyössä annetaan myös joitain suosituksia kohdeyrityksen liiketoimintaprosessien optimoimiseksi ja arvonlisäveroriskien minimoimiseksi. Tutkimuksen tuloksista on hyötyä myös muiden Euroopan unionissa laitteita toimittavien yritystentyyssä.</p>		
Asiasanat arvonlisävero, yhteisökauppa, arvonlisäverolaki, Verohallinto, veroriskit		

Abstract

Author(s) Riuppieva, Julia	Type of Publication Thesis, UAS	Published 2021
	Number of Pages 74	
Title of Publication VAT on international trade in the EU Case: equipment supplying company X		
Name of Degree Bachelor of Business Administration (UAS)		
Name, title and organization of the client ---		
<p>Abstract</p> <p>The thesis involves the case studies related to the calculation of VAT in the Intra-Community trade of equipment. The thesis was commissioned by the company that designs and supplies equipment in the domestic European market. The thesis was implemented as the target company had encountered practical challenges in calculating VAT on Intra-Community trade. The main objective of the thesis is to determine the tax risks of VAT that may arise for the company when working in other EU countries. The relevant legislation, operating environment, and business processes of the company were studied to achieve the main objectives of the research.</p> <p>The thesis consists of the theoretical part that analyses the main principles of the Intra-Community trading system, examines specific cases, and researches accounting and reporting. The empirical study was based on the theoretical part. The empirical study was accomplished applying such a qualitative research method as a theme interview. Specialists of the company with profound professional knowledge attended the interviews. The practical research was done meeting the requirements of validity, satiety, competence, integrity, and reliability. Thus, the content analysis was properly conducted, and the conclusions were deduced to achieve the main objective of the thesis. Both the theoretical and practical parts are supplied with examples and diagrams, which ensure clarity and accessibility of the information.</p> <p>As a result, the thesis work was completed according to the plan, and the objective of the thesis was achieved. The VAT risks were investigated and determined. The target company will be able to manage the determined VAT risks in its current and prospective projects avoiding additional financial losses. The thesis also provides some recommendations for optimizing the company's business processes in order to minimize VAT tax risks. The findings of the study can also be useful for other companies pursuing similar activities in the European Union.</p>		
<p>Keywords</p> <p>value-added tax, Intra-Community trade, value-added tax act, tax administration, tax risks</p>		

Sisällys

1	Johdanto.....	1
2	Yhteisökaupan järjestelmä.....	7
2.1	Yhteisökauppajärjestelmän tavoitteet ja peruseriaatteen	7
2.1.1	Yhteisökauppajärjestelmän periaatteet	7
2.1.2	Tavara- ja palvelukaupan erottaminen	9
2.2	Yhteisökauppajärjestelmän soveltaminen eri maissa	11
3	Teoreettinen perusta arvonlisäveron laskemiselle kaupoista EU:n alueella.....	12
3.1	Yhteisökaupan arvonlisäverotuksen lähtökohdat	12
3.2	Arvonlisäverotunnisteen merkitys	13
3.3	Arvonlisäverotuksen kiinteä toimipaikka.....	15
3.4	Käännetty verovelvollisuus	17
3.5	Rekisteröintivelvollisuus.....	19
3.5.1	Yleiset säännökset	19
3.5.2	Ulkomaalaisen oikeus arvonlisäveron palautukseen.....	20
3.6	Call off -varasto	22
4	Laitteita toimittavan yrityksen yhteisökaupan tilanteet.....	24
4.1	Yhteisömyynti	24
4.1.1	Yleis- ja erityistilanteet laitteita toimittavalle yritykselle.....	24
4.1.2	Siirrot, joita ei käsitellä yhteisömyynteinä.....	27
4.1.3	Tavaran toimitus yhteisömyynnin yhteydessä.....	28
4.2	Yhteisöhankinta	29
4.2.1	Yhteisöhankinnan peruskäsitteet ja osallistujille asetetut edellytykset.....	29
4.2.2	Yhteisöhankintojen arvonlisäveron vähennyskelpoisuus.....	31
4.2.3	Tavarakuljetuspalvelun hankinta toisesta EU-maasta	32
4.3	Yhteisökaupan erityistapauksia.....	33
4.3.1	Kolmikantakauppa	33
4.3.2	Toimitus paikoilleen asennettuna.....	35
4.4	Yhteisökaupan kirjanpito ja raportointivelvollisuudet Suomessa.....	37
4.4.1	Kirjanpito	37
4.4.2	Raportointi	38
5	Tutkimuksen toteuttaminen	42
5.1	Kohdeyrityksen esittely arvonlisäveron kannalta	42
5.2	Tutkimuksen suunnittelu ja toteutus	42
5.3	Tutkimustulosten analysointi.....	45

5.4 Kohdeyrityksen yhteisökaupat arvonlisäveron näkökulmasta.....	52
5.5 Mahdollisten veroriskien tunnistaminen ja suositukset niiden minimoimiseksi	59
6 Yhteenveto	65
Lähteet	69

Liitteet

Liite 1. EU:n arvonlisäveroalue

Liite 2. Teemahaastattelulomake

Liite 3. Teemahaastattelun vastauksien tiivistelmä

1 Johdanto

Tutkimustausta ja aiheen ajankohtaisuus

Yksi globalisaation aikaan saamista tärkeistä tuloksista oli Euroopan unionin luominen. Eurooppalaisten yritysten on laajennettava toimintaansa omien kansallisten markkinoittensa ulkopuolelle parantaakseen tehokkuutta tuotantomääriä lisäämällä ja etsimällä uusia asiakkaita. Euroopan sisämarkkinat pystyvät tarjoamaan niille tällaisen perustan. Varmistaakseen, että mahdollisimman moni yritys voi hyötyä noin 450 miljoonan kuluttajan kattavista yleiseurooppalaisista markkinoista, Euroopan unioni pyrkii poistamaan kaupan esteet vapauttamalla yritykset tarpeettomista byrokraattisista esteistä, kuten poistamalla rajavalvonnan ja tulliverotuksen (Europe Direct 2021). Rajavalvonnan ja tulliverotuksen poistaminen edellytti uutta verojärjestelmää, jonka tarkoituksena on varmistaa verotulojen kertyminen ja estää erilaisten verokantojen aiheuttamat kilpailun vääristymät ja väärinkäytöt EU:n jäsenvaltioissa. Tähän tähtäävä järjestelmä on esimerkiksi Euroopan unionin jäsenvaltioiden välisen kaupan eli yhteisökaupan arvonlisäveroverotus. Arvonlisävero on välillinen vero, jota sovelletaan koko arvoketjuun ja jonka viime kädessä maksaa loppukäyttäjä. Tämän seurauksena asiaan liittyvää lainsäädäntöä soveltavat enemmän tai vähemmän kaikki markkinaosapuolet. Kaikkien Euroopan unionin yritysten, jotka käyvät kauppaa muiden Euroopan unionin jäsenvaltioiden sisällä, on tunnettava arvonlisäverolainsäädännön vaatimukset ja noudatettava niitä.

Vaikka Euroopan unioni pyrkii parantamaan oikeusvarmuutta ja yhdenmukaistamaan arvonlisäverojärjestelmää Euroopan unionissa, sen jäsenvaltioilla on oikeudellinen autonomia, mikä tekee yhteisökaupan arvonlisäverolainsäädännöstä erilaista eri EU-maissa. Lisäksi Euroopan unioni on sitoutunut torjumaan arvonlisäveropetoksia luomalla tiukempia arvonlisäverosääntöjä yhteisökaupalle. Tämä on johtanut melko yksityiskohtaisiin ja osittain epäselviin sääntöihin sekä hankalaan valvontajärjestelmään. Lisäksi veromenettely on aika ajoin vievä ja vaativa. Niin EU:n sisäistä kauppaa koskevat säännökset ja niiden tulkintaan liittyvät ongelmat, sekä se, että monet Euroopan markkinaosapuolet osallistuvat julkisiin liiketoimiin ja ovat arvonlisäverovelvollisia yhteiskaupan sääntöjen mukaisesti, selittävät laajaa kiinnostusta valittua aihetta kohtaan. (Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2020.)

Kansainvälisen kaupan osuus on kolmasosa Suomen BKT: sta. Vuonna 2019 noin 19 prosenttia Suomen viennin arvosta oli erityyppisiä laitteita. EU:ssa laitteita toimittaviin yrityksiin sovelletaan yhteisön kaupan arvonlisäverolainsäädäntöä (Trading economics 2021). Laitteiden toimituksella on kuitenkin omat kaupalliset ominaisuutensa, ja sen vuoksi niillä käytäviin liiketoimiin kohdistuu sekä yleistä epävarmuutta ja monimutkaisuutta

yhteisökauppaan liittyvässä lainsäädännössä että erityispiirteitä, jotka lisäävät monimutkaisuutta ja epävarmuutta. Laitteet saattavat vaatia erityistä suunnittelua asiakkaiden vaatimusten vuoksi. Laitteet voidaan koota asiakkaan toimittamista komponenteista, ne saattavat edellyttää asennusta, kokoonpanoa tai kiinnitystä rakennusten perustuksiin, ja ne voivat olla osa kiinteistöä. Laitetoimitukset voidaan suorittaa projektin puitteissa, ja niihin liittyy erilaisia palveluja, kuten asennusvalvontaa, käyttöönottoa ja henkilöstön kouluttamista. Monet hankkeet ovat ainutlaatuisia ja edellyttävät joka kerta erillistä analyysiä niihin liittyvistä arvonlisäveroprosesseista. Kaikki nämä ominaisuudet voivat vaikuttaa merkittävästi yrityksen yhteisökaupan arvonlisäverojärjestelmään. Erityisiä kysymyksiä, esimerkiksi yrityksen tarve rekisteröityä arvonlisäverotusta varten EU-maassa, jossa laitteet tuotetaan ja siinä EU-maassa, johon ne toimitetaan; kiinteän toimipaikan syntyminen; laitetoimitusten luokittelu tuotteeksi tai palveluksi; mahdollisuus soveltaa kolmikantakauppaa koskevia sääntöjä ja Call off -varastointijärjestelmää.

Monet edellä mainituista ominaisuuksista aiheuttavat epävarmuutta arvonlisäverolainsäädännön soveltamisessa yhteisökauppaan. Epävarmuus puolestaan voi johtaa tahattomaan väärään lainsäädännön tulkintaan ja virheisiin. Näin syntyy veroriskejä, jotka voivat johtaa odottamattomiin taloudellisiin menetyksiin yrityksille, jotka toimittavat laitteita Euroopan sisämarkkinoille. Näistä syistä johtuen, opinnäytetyön tutkimuksen kohteena on Euroopan unionissa laitteita toimittavien yritysten arvonlisäverojärjestelmä verotuksen optimoinnin, nykyisen lainsäädännön käytännön soveltamisen, oikeuslaitoksen käytännön ja veroriskien minimointimahdollisuuksien kannalta.

Aikaisempien vastaavien opinnäytetöiden vertaileva analyysi

On huomattava, että erityisen monimutkaisuuden ja ajankohtaisuuden vuoksi ammattikorkeakoulujen opiskelijat tutkivat melko usein yhteisökaupan arvonlisäveroa. Korpi ja Kytöaho (2019) pohtivat opinnäytetyössään arvonlisäverotusta tavaroiden ja palvelujen kansainvälisessä kaupassa sekä EU:ssa, että sen ulkopuolella. Tutkijat ovat selventäneet arvonlisäveron kirjanpitoa ja verotusta kansainvälisessä kaupassa ja valmistaaneet tästä aiheesta oppaan toimeksiantajalle. Oppaan tarkoituksena oli lähentää toimeksiantajan taloushallinnon asiantuntijoita kansainvälisen kaupan arvonlisäveroon liittyvissä asioissa. Kyseisen opinnäytetyön piirre on, että se on rakennettu taloushallinnon järjestelmän Visma Fivaldi -ohjelman käytännön esimerkkeihin, jotka sisältyivät oppaaseen.

Kilpimaa ja Vesa (2019) käsittelevät myös arvonlisäveroa yhteisökaupassa. Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli päivittää kirjanpitäjille voimassa olevat ohjeet kansainväliseen kauppaan liittyvien asiakirjojen rekisteröinnistä. Opinnäytetyössä käsitellään sekä yhteisökauppaa että vienti-tuonti-toimintaa. Siinä analysoidaan myös sekä tavaroiden että

palvelujen arvonlisäverotusta. Opinnäytetyö keskittyy tilitoimiston työntekijöihin, joten siinä käsitellään pääasiassa tyypillisiä tilanteita.

Toisin kuin Korpi ja Kytöaho (2019) ja Kilpimaa ja Vesa (2019), Koponen (2019) käsittelee arvonlisäverotusta vain yhteisökaupassa, ja hänen opinnäytetyönsä aihe rajoittuu tavaroiden arvonlisäverotukseen. Tutkimuksen perusteella luotiin ohjeet kirjanpitäjälle. Opinnäytetyössä kiinnostaa se, että päätöksentekomallia käytettiin ohjeiden perustana. Teos sisältää siis yksinkertaisen ja suoraviivaisen päätöksenteon kaavan, joka perustuu tavarantoimituksen yhteisökaupan tyypillisiin tilanteisiin.

Kohdeyritys voi toimittaa myös materiaalinkäsittelyjärjestelmiä. Ainasojan (2020) opinnäytetyössä tutkitaan sellaisen kohdeyrityksen toimintaa ja EU-maiden väliseen kauppaan liittyviä tilanteita ja käsitteitä, jotka rajoittuvat kohdeyrityksen toimintaan. Teorian ja tutkimustulosten pohjalta siinä luotiin opas, jota kohdeyritys voi käyttää nykyisessä työssään. Opinnäytetyössä ei otettu huomioon kirjanpitoa, laskutusta ja veroilmoituksia, kuten tässä opinnäytetyössä. Tämä opas käsittelee erityistapauksia, jotka liittyvät enemmän tutkitun yrityksen toimintaan.

Marjanen (2020) toteaa opinnäytetyössään, että kansainvälisen kaupan alv-järjestelmän määrittely vaatii usein yksilöllistä lähestymistapaa, joka ottaa huomioon tutkitavan yrityksen toiminnan erityispiirteet. Siksi hän valitsee opinnäytetyönsä tavoitteeksi tarpeen selvittää kohdeyrityksen kansainvälisen kaupan tärkeimmät tilanteet. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi Marjanen (2020) tutkii teoreettisessa osassa arvonlisäverolainsäädäntöä ja kansainvälisen kaupan sääntöjä. Marjanen keskittyy työssään yhteisökaupassa tarvittavan arvonlisäverotunnisteen käyttöön sekä laskutusvaatimuksiin ja arvonlisäveron raportointikäytäntöihin. Kirjoittaja kiinnittää huomiota myös Euroopan unionin arvonlisäverojärjestelmän uudistamiseen. Opinnäytetyönsä pohjalta Marjanen laati kohdeyrityksen taloushallinnon henkilöstön käyttöön ohjeet kansainvälisen kaupan arvonlisäveron verotukseen.

Opinnäytetyössä yhteisökaupan teoreettisessa osassa kaikki tarkastellut opinnäytetyöt perustuvat Suomen arvonlisäverolakiin ja yhteisökaupan arvonlisäveroa koskeviin direktiiveihin. Tätä lainsäädäntöä kuitenkin muutetaan, kuten esimerkiksi jo laaditut pikakorjaukset, jotka tulivat voimaan 1.1.2020. Siksi tässä opinnäytetyössä otetaan huomioon kaikki viimeisimmät lainsäädännön muutokset, jotka liittyvät tarkasteltaviin asioihin. Lisäksi Euroopan sisämarkkinoille laitteita toimittavien yritysten toimintaa analysoidessa on tarpeen ottaa huomioon niiden toimialojen erityispiirteet, joilla voi olla merkittävä vaikutus tällaisten yritysten arvonlisäverojärjestelmän muodostumiseen. Opinnäytetyössä käsitellään monimutkaisia käytännön tilanteita, jotka liittyvät liiketoiminnan ainutlaatuisiin piirteisiin, jotka ovat luontaisia vain kohdeyritykselle. Opinnäytetyön kirjoittajan mukaan oppaiden kehittäminen

toimeksiantajalle ei ole tarkoituksenmukaista, koska projektit voivat poiketa toisistaan merkittävästi ja on mahdotonta ennakoida kaikkia kaupan ehtoja ja siihen liittyviä prosesseja etukäteen. Tietysti jotkut tyypilliset prosessit tulisi laatia järjestelmällistä ja säänneltyjä arvonlisäverotarkoituksia varten. Opinnäytetyön tekijän mielestä merkityksellisempi on kuitenkin laitteita toimittavan yrityksen tietoisuus toimintaansa liittyvistä veroriskeistä. Näin yritykset, jotka toimittavat laitteita voivat sopimuksen valmisteluvaiheessa analysoida sopimuksen ehtoja veroriskien ja niihin liittyvien mahdollisten taloudellisten menetysten synty-
misen varalta. Siten yritys voi toteuttaa ennakoivia toimenpiteitä optimoidakseen projektissa mukana olevat prosessit ja minimoida siten arvonlisäveroriskit.

Opinnäytetyön tavoite ja rajoitukset

Opinnäytetyön kohteen perusteella sen tavoite on tarkastella yhteisökaupan arvonlisäverotuksen käytäntöä, joka liittyy nykyisen eurooppalaisen arvonlisäverojärjestelmän analysointiin suomalaisessa yrityksessä, joka toimittaa laitteita muihin Euroopan unionin maihin. Opinnäytetyö valmistuu yritykselle X. Opinnäytetyön aikana on tarkoitus tutkia laitteiden toimitusketjuja sekä suoraan Suomesta että muista Euroopan unionin maista ohittamalla Suomen alue suomalaisyrityksen arvonlisäverotuksessa. Koska tutkimuksen aihe on melko laaja ja päätavoitteena on suorittaa tietyn yrityksen toimeksianto, aihe rajoittuu tilanteisiin, jotka syntyvät, kun suomalainen yritys toimittaa laitteita toiselle yritykselle, joka toimii toisen Euroopan unionin jäsenvaltion alueella. Käytännön tutkimus rajoittuu yhteisökauppaan liittyviin tutkimushankkeisiin ja niiden toteuttamisesta johtuviin hankinta- ja myyntitilanteisiin.

Opinnäytetyössä tutkitaan tekijöitä, jotka vaikuttavat yrityksen X sisäisen kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen tilanteisiin. Työn tarkoituksena on tunnistaa yrityksen X tärkeimmät kauppatilanteet Euroopan unionin markkinoilla ja niiden arvonlisäverotuksen verotustilanteet yrityksen logistiikkaprosessien todellisten esimerkkien perusteella. Lisäksi oletetaan, että opinnäytetyössä tutkitaan myös polkua, jota laite kulkee komponenttien ostamisesta ja laitteiden kokoamisesta toimitukseen ja asennukseen. Arvonlisäverotuksen näkökulmasta tarkastellaan myös laitteiden toimituksen yhteydessä mahdollisesti esiintyviä tilanteita, kuten komponenttien toimittaminen alihankkijoille ja valmiiden tuotteiden toimittaminen asiakkaalle, asennusvalvonnan kustannukset, ennakkomaksut alihankkijoiden, toimittajien ja asiakkaiden kanssa suoritettavista maksuista Euroopan sisäisillä markkinoilla. Opinnäytetyön lopullinen päätavoite on tunnistaa tähän aiheeseen liittyvät yrityksen arvonlisäveroveroriskit.

Kirjoittajan henkilökohtainen tavoite ammattikorkeakouluopinnoille on opinnäytetyö, joka syventää ja laajentaa aiempien opintojen aikana hankittuja tietoja, jotka liittyvät nykyisen

lainsäädännön ja vakiintuneen oikeuskäytännön järjestelmien tuntemiseen. Tämä aihe tukee ammatillista osaamista ja osaamisen kehittämistä tekijän haluamalla alueella.

Tutkimuskysymykset ja -menetelmät

Tutkimuskysymys kertoo yhdessä lauseessa, mihin tutkimusmateriaali vastaa ja mitä tietoja tarvitaan. Sen tulisi näkyä toiminnoissa koko tutkimuksen ajan. Kysymys osoittaa, mistä ja miten materiaali saadaan, miten sitä käsitellään ja analysoidaan. Tutkimuskysymys muodostaa koko työn perustan. (Hong 2019.) Tämän teoreettisen perustan mukaan tutkimuksen pääkysymys voidaan muotoilla seuraavasti:

Mitkä ovat keskeisimmät arvonlisäveroriskit yritykselle, joka toimittaa laitteita muihin Euroopan unionin maihin? Kuinka yritys, joka toimittaa laitteita muihin Euroopan unionin maihin, voi järjestää arvonlisäverotuksensa optimoidakseen sen ja minimoidakseen mahdolliset veroriskit?

Alakysymykset ovat seuraavat:

- Kuinka arvonlisävero määritetään yrityksen X kansainvälisen kaupan avaintilanteissa? Mitkä tilanteet koetaan tulkinnoiltaan epäselviksi?
- Mitkä tekijät ja miten vaikuttavat kohdeyrityksen arvonlisäverojärjestelmään?
- Mitä vaikeuksia, kiistanalaisia kysymyksiä, tulkintahaasteita voi syntyä? Mitkä ovat ratkaisuvaihtoehdot ja miten ne voidaan toteuttaa?

Hyvä teoreettinen perusta tarjoaa vankan tieteellisen pohjan tutkimukselle ja tukee muita opinnäytetyön osia (Iiro 2016). Teoreettinen viitekehys rajoittuu arvonlisäveron huomioon ottamiseen kansainvälisessä kaupassa EU:ssa sijaitsevien yritysten välillä. Avaintekijä tutkitun yrityksen arvonlisäverojärjestelmässä on se, että kauppaa käydään Euroopan unionin sisällä, joten keskeinen teoreettinen määritelmä on yhteisökaupan määritelmä ja käsityksen periaatteista. Oikea ymmärrys järjestelmän periaatteista on lähtökohta tämän alan lainsäädännön ymmärtämiseen ja auttaa analysoimaan monimutkaisia tilanteita, joita ei ole selkeästi kuvattu lainsäädännössä. Teoreettisessa osassa on myös tarkoitus tutkia arvonlisäveron säännöksiä yhteisökaupassa ja arvonlisäveron järjestelmää. Teoreettinen osa perustuu yhteisökaupan arvonlisäveroa koskeviin EU-direktiiveihin, Suomen arvonlisäverolaikiin, Verohallinnon ohjeisiin viittauksilla oikeuskäytäntöön sekä kirjallisiin teorialähteisiin.

Teoreettiseksi viitekehykseksi valittiin yrityksen X liiketoiminnan tärkeimmät kansainvälisen yhteisökaupan tilanteisiin liittyvät aiheet. Teoreettinen osa keskittyy arvonlisäveroon kansainvälisessä tavara- ja palvelukaupassa, joka voi syntyä yrityksen X toiminnan aikana. Lisäksi opinnäytetyössä tarkastellaan muun muassa arvonlisäveron tunnistenumeron käyttöä ja ilmoitusmenettelyä yhteisökaupan liiketoimien toteuttamisessa. Lisäksi veroriskien

analysointiin liittyvät asiat edellyttävät myös ymmärrystä asioista, jotka liittyvät yrityksen rekisteröimiseen arvonlisäveronvelvolliseksi hankinta- tai myyntimaassa.

Empiirisen tutkimuksen tarkoituksena on tutkia ja analysoida yrityksen X projekteissa tärkeimpiin kaupankäyntitapahtumiin liittyviä prosesseja sekä tunnistaa tekijät, jotka voivat aiheuttaa epävarmuutta tai epäselvyyttä, mikä puolestaan voi johtaa lisäongelmiin ja riskeihin yritykselle. Tämän seurauksena opinnäytetyön tutkimusosan tulisi olla hyödyllinen kohdeyritykselle sekä työskentelyssä nykyisten projektien kanssa että uusia sopimuksia tehtäessä Euroopan unionissa. Tutkimuksen tarkoitus perustuu siihen, että yrityksen X on saatava lisätietoja yhteisökaupan arvonlisäveromenettelystä tietyille liiketoimille, joita yritys on kohdannut laajentamalla hankinta- ja myyntitoimintaansa Euroopan unionissa. Tarve johtuu useista tekijöistä, joissa voidaan erottaa sekä ulkoiset että sisäiset.

Ulkoisiin tekijöihin kuuluu oikeudellinen epävarmuus tiettyjen yhteisökauppojen suhteen; merkittävät erot lainsäädännössä eri EU:n jäsenvaltioissa; muutokset yhteisökaupan lainsäädännössä tai kehittyvä oikeuskäytäntö. Sisäisiä tekijöitä ovat yrityksen toimialan erityispiirteet, toteutettavien projektien ainutlaatuisuus, kohdeyrityksen kehittämät liikesuhteet Suomen ulkopuolella, yksilölliset lähestymistavat asiakkaisiin, uusien sopimusten tekemisen sisäinen organisaatio ja niiden käytännön toteutus, yrityksen X arvonlisäverovelvollisuus kahdessa eri maassa.

Näiden tavoitteiden saavuttamiseksi empiirisen tutkimuksen menetelmäksi valittiin kvalitatiivinen tutkimusmenetelmä, koska sen avulla saadaan syvälinen käsitys ja kuvaus tutkittavasta ilmiöstä. Tutkimus tehtiin teemahaastatteluilla yrityksen johtaville asiantuntijoille, joiden toiminta liittyy yhteisökaupan arvonlisäverokysymyksiin. Tämän jälkeen haastattelujen aikana saadut tiedot järjesteltiin ja tiivistettiin. Sisällönanalyysin menetelmä valittiin sopivimmaksi menetelmäksi tietojen analysoimiseksi. Saatujen tietojen perusteella saatiin käsitys yrityksen toimintaympäristöstä ja yhteisökaupan arvonlisäverotukseen liittyvistä prosesseista. Yhdistämällä tutkimuksen teoreettisesta osasta saadut tiedot teemahaastattelujen aikana saadun toimintaympäristön analyysin tuloksiin saatiin vastaus tutkimuksen pääkysymykseen eli arvonlisäveron veroriskit, joita voi syntyä kohdeyrityksen toiminnan aikana Euroopan sisämarkkinoilla. Riskit tunnistettiin ja luokiteltiin, sekä annettiin suosituksia niiden minimoimiseksi.

2 Yhteisökaupan järjestelmä

2.1 Yhteisökauppajärjestelmän tavoitteet ja peruseriaatteet

2.1.1 Yhteisökauppajärjestelmän periaatteet

Arvonlisävero on yleinen kulutusvero. Sitä sovelletaan käytännössä melkein kaikkiin kulutustavaroihin ja -palveluihin. Arvonlisävero koskee kaikkia verovelvollisten Euroopan unionissa suorittamia liiketoimia, joista suoritetaan maksu. Verovelvollisella tarkoitetaan kaikkia henkilöitä tai yhteisöjä, jotka toimittavat tavaroita tai palveluja liiketoiminnassaan. Verotettavia liiketoimia ovat tavaroiden luovutukset ja palvelujen tarjoaminen Euroopan unionissa, yhteisöhankinta (yhdessä EU-maassa toimivan yrityksen, toisessa EU-maassa toimivan yrityksen siirtämät ja lähettämät tai kuljettamat tavarat) ja tavaroiden tuonti EU:n ulkopuolelta. (Neuvoston direktiivi 2006/112/EY.)

Suomi on EU:n jäsenenä osa EU:n sisämarkkina-aluetta, jossa säännöt poikkeavat sisäisestä kaupasta ja kolmansien maiden kanssa käytävästä kaupasta. Tavaroiden myyntiä ja ostamista arvonlisäveromaksajien välillä EU-maiden kesken kutsutaan yhteisökaupaksi. (Verohallinto 2020d.) Yhteisökauppajärjestelmän päätarkoitus on helpottaa jäsenvaltioiden välistä tavarakauppaa poistamalla viivästykseltä ja muut tulliselvityksestä ja tuontiverotuksesta johtuvat haitat. Järjestelmä koskee siis ensisijaisesti tavarakauppaa. Tämä koskee myös tiettyjä liiketoiminnan varojen siirtoja toiseen jäsenvaltioon. (Nieminen ym. 2020.)

EU-yhteisön sisäistä myyntiä, toisin sanoen tavaroiden myyntiä toiselle verovelvolliselle, ei yleensä veroteta yhteisökaupassa. Seuraavien ehtojen on kuitenkin täyttyvä: tavarat kuljetetaan Suomesta toiseen EU-maahan; ostaja on vastuussa arvonlisäverosta muussa EU-maassa kuin Suomessa; kauppakumppanilla toisessa EU-maassa on voimassa oleva ALV-numero. Myyjä yleensä ilmoittaa ja maksaa arvonlisäveron tavaroiden myynnistä Suomessa, jos ehdot 0 % verokannan soveltamiseksi yhteisökaupassa eivät täyty. (Verohallinto 2020d.)

Euroopan unionilla on yleinen kehys unionin kauppapolitiikalle. Yhteinen kauppapolitiikka perustuu SEUT-sopimuksen 206–207 artiklaan, joka antaa Euroopan parlamentille ja neuvostolle valtuudet toteuttaa toimenpiteitä ja asetuksia jäsenvaltioiden välisen yhteisen kauppapolitiikan toteuttamiseksi. Euroopan Unionin kauppapolitiikka tähtää sisämarkkinoiden toimintaan ja erityisesti tavaroiden, ihmisten, palvelujen ja pääoman vapaan liikkuvuuden varmistamiseen jäsenvaltioiden välillä. Sisämarkkinoiden tavoitteena on varmistaa tasapainoinen talouskasvu ja hintavakaus Euroopan unionissa ja kilpailukykyinen markkinatalous. Sisämarkkinoiden toiminnan takaamiseksi Euroopan unioniin kuuluu tulliliitto, joka kieltää

viennin ja tuonnin tullit sekä vaikutukseltaan vastaavat maksut jäsenvaltioiden välisessä kaupassa. Yhteinen tulliliitto sallii tavaroiden vapaan liikkuvuuden jäsenvaltioiden välillä. Tavaroiden vapaa liikkuvuus ulottuu jäsenvaltioista peräisin oleviin tuotteisiin sekä kolmansista maista tuleviin tuotteisiin, joilla on vapaa liikkuvuus jäsenvaltiossa. Kolmansista maista peräisin olevista tavaroista on kannettava tuontitullit, ja ne on siten luovutettava vapaaseen liikkeeseen jäsenvaltioissa. (Marjamäki 2019, 18–19.)

EU:n veropolitiikan pääpaino on sisämarkkinoiden moitteettomassa toiminnassa, ts. sen varmistaminen, että yksityishenkilöillä ja oikeushenkilöillä ei ole rajat ylittävään taloudelliseen toimintaan liittyviä ongelmia. Verotustoimenpiteitä voidaan hyväksyä myös EU:n tasolla ympäristö- ja energiapolitiikan tukemiseksi. Euroopan komission mielestä EU:n jäsenvaltioiden verojärjestelmien kattava yhdenmukaistaminen ei ole tarpeen siltä osin kuin sisämarkkinoiden luominen ja toiminta ei estä sitä. Maiden olisi voitava valita itselleen sopivin järjestelmä. Toissijaisuusperiaatteen mukaan toimia pitäisi olla vain EU:n tasolla, jolloin yksittäisten maiden toimet voidaan saavuttaa paremmin EU:n tasolla. EU:n yhdenmukaistamistoimet keskittyvät lähinnä tavaroista ja palveluista perittäviin veroihin (välilliset verot, kuten arvonlisävero, energiatuotteista, sähköstä, alkoholista ja tupakasta kannettavat valmisteverot) annettuun lainsäädäntöön eikä tulo- tai voittoveroihin (välittömät verot). (EUR-Lex 2020.)

Näin ollen arvonlisäverojärjestelmä otettiin käyttöön EU:n sisämarkkinoiden yhdenmukaistamiseksi ja verokilpailun estämiseksi. Tämä johtui siitä, että arvonlisäverosta on tullut neutraali ja läpinäkyvä verrattuna aikaisempiin verojärjestelmiin. Alv on yhdenmukaistettu jäsenvaltioiden välillä Euroopan unionin neuvoston antamilla direktiiveillä. Direktiivit ovat opas jäsenvaltioille kansallisen lainsäädännön sisällössä. Jotkut direktiivin säännöksistä ovat pakollisia ja osa voidaan panna täytäntöön vapaaehtoisesti. (Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen, & Lamppu 2017, 28.) Esimerkiksi arvonlisäveron vähimmäisverokantaa säännellään direktiivillä, mutta muuten lopulliset verokannat määrittävät jäsenvaltiot itse (Neuvoston direktiivi 2006/112/EY).

Yhteisöarvonlisäverojärjestelmä on perusrakenteeltaan yksinkertainen, mutta sitä monimutkaistavat yleiset vapautukset, alennetut verokannat ja se, että arvonlisäverolakia sovelletaan eri tavoin eri maissa. Euroopan komissio mainitsee arvonlisäverojärjestelmän uudistamista koskevassa toimintasuunnitelmassaan, että arvonlisäverojärjestelmä oli alun perin suunniteltu siirtymäkauden järjestelmäksi. Nykyistä järjestelmää pidetään hajanaisena ja monimutkaisena rajat ylittävää toimintaa harjoittavien yritysten kannalta. Nykyisen yhteisöarvonlisäverojärjestelmän yksinkertaistamista pidetään järjestelmän selkeyttämisenä liiketoiminnan helpottamiseksi. (Euroopan komissio 2016.)

Lisäksi tarve uudistaa nykyistä yhteisökauppajärjestelmää johtuu tarpeesta torjua petollista toimintaa, joka aiheuttaa merkittävää vahinkoa EU:n taloudelle. Euroopan komission julkaiseman raportin mukaan EU-maat menettivät sen vuoksi arvonlisäverotulojaan noin 140 miljardia euroa vuonna 2018. Uudistuksen tavoitteena on siis helpottaa arvonlisäveron kantamista ja suojella laillisesti toimivia yrityksiä lisäämällä yhteistyötä EU-maiden välillä. Heinäkuussa 2020 oikeudenmukaisen ja yksinkertaisen verotuksen toimintasuunnitelmassaan komissio esitti useita tulevia toimenpiteitä tällä alalla. (Euroopan komission Suomen-edustusto 2020.)

2.1.2 Tavara- ja palvelukaupan erottaminen

Kansainvälisen kaupan säännökset eroavat tavarakaupassa ja palvelukaupassa. Myyjän ja ostajan on ensin selvitettävä, onko myytävä hyödyke tavara vai palvelu. Arvonlisäveroyhteydessä tavaroilla tarkoitetaan aineellisia esineitä, samoin kuin sähköä, kaasua, lämmitys- ja jäähdytysenergiaa ja muita vastaavia energiatuotteita. Palvelu puolestaan tarkoittaa kaikkea muuta, mitä yritys voi myydä. Vaihtokohde on siis aina joko tavara tai palvelu. Palveluihin kuuluu esimerkiksi tavaroiden työsuoritukset, tavaroiden vuokraus, erilaiset oikeudet ja velvollisuudet. Jos tuote on valmistettu ostajan omistamista materiaaleista, tämä on palvelu. Vaikka palvelu tarjotaan fyysisellä alustalla, se on palvelun täydellinen myynti. Esimerkiksi kun suunnittelu- tai tutkimustyön tulos luovutetaan asiakkaalle paperilla tai sähköisessä muodossa, paperin tai tietovälineen luovutus ei ole erillinen tavaramyynti. Tällöin myynnin arvonlisäveroa ei määritä maa, johon fyysinen tiedonsiirto toimitetaan, vaan maa, jolla on oikeus verottaa tämän palvelun myyntiä verotuspaikkaa koskevan asetuksen mukaisesti. (Hyttinen & Svensberg 2018, 15–16.)

Arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 14 artiklan mukaan tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistusoikeuden siirtoa. Palveluista annetun arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 24 artiklan mukaan palvelujen suorituksella tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus. Tavaroiden ja palvelujen määritelmästä annettu asetus on arvonlisäverolain 1501/1993 17 pykälä, jonka mukaan tavarat luokitellaan aineelliseksi hyödykkeeksi, kuten sähkö, kaasu, lämpö- ja jäähdytysenergia sekä muut vastaavat energiatuotteet. Lisäksi tämän säännöksen mukaan palvelu viittaa kaikkeen, mitä voidaan myydä toimintana. Esimerkiksi erilaisia oikeuksia pidättäytyä tietystä teosta pidetään arvonlisäverotarkoituksessa palveluna. (Hakapää, Huhtala, Johansson, Lindholm, Paavolainen & Joonas 2016, 25–26.)

Kuten yllä olevista määritelmistä ilmenee, tavarat ja palvelut määritellään arvonlisäveroa koskevassa lainsäädännössä Euroopan unionissa. Käytännössä kuitenkin syntyy epävarmuustekijöitä. Siksi siirtoa olisi tarvittaessa arvioitava tapauskohtaisesti, erityisesti

osapuolten välillä sovitun ja osapuolten näkemysten perusteella siirron pääsisällöstä. Tapauksissa, joissa sovittu toimitus sisältää sekä tavaroita että palveluja (tai useita palveluita), siirron sisällöstä päätetään liittymis- tai jakamisperiaatteen mukaisesti. Liittymisperiaate viittaa tilanteeseen, jossa arvonlisävero kannetaan ikään kuin se olisi vain tavaroiden luovutusta. Jakamisperiaatetta sovellettaessa kahden tai useamman erillisen ja riippumattoman myynnin katsotaan tapahtuneen. Monissa laajamittaisissa laitetoimituksissa käyttöönottovalvontaa, -testausta ja -koulutusta pidetään ei-ilmaisena lisäpalveluna tuotteen myyntihinnan sisällä. Tässä tapauksessa lisäpalveluja verotetaan osana tavaroiden myyntihintaa. (Hakapää ym. 2016, 67–68; Keskusverolautakunta.)

Tavarakaupalla EU:ssa pyrittiin alun perin soveltamaan alkuperämaaperiaatetta, mikä tarkoittaa, että tavaroita verotetaan myyjän maassa. Tästä tavoitteesta kuitenkin luovuttiin, koska periaatetta oli vaikea toteuttaa käytännössä. Nykyään EU:n sisäistä tavarakauppaa ohjaa yhdistelmä alkuperämaa- ja määränpäämaaperiaatetta. Nykyisen yhtenäistävien periaatteiden järjestelmän on tarkoitus olla väliaikainen, ja tavoitteena on siirtyä asteittain määränpäämaaperiaatteen soveltamiseen sekä tavara- että palvelukaupassa EU:n sisällä. Tavaroita voidaan siis myydä yhdestä EU-maasta toiseen ilman veroja, mutta niitä verotetaan määränpäämaan sääntöjen mukaisesti. (Hyttinen & Svensberg 2018, 19–21; Verohallinto 2014.)

Palvelukauppaa säätelevät myyntimaan säännöt, jotka ovat jonkin verran monimutkaisempia kuin tavarakaupassa. Palvelun myyntimaa määräytyy erityisesti sen mukaan, onko kaupassa mukana kuluttaja vai elinkeinoharjoittaja tai ostajan sijaintimaan sekä palvelun luonteen perusteella. Palvelukaupassa myyntimaa määritetään myytävän palvelun luonteen ja sen mukaan, myydäänkö palvelua kuluttajalle vai elinkeinoharjoittajalle. Myyntimaa määräytyy usein myös sen mukaan, missä myyjällä tai ostajalla on kotipaikka tai kiinteä toimipaikka. (Verohallinto 2019d.)

Palvelujen kansainvälisen kaupan arvonlisäveron osalta pääsääntö on, että arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 44 artiklan mukaisesti kahden elinkeinoharjoittajan välistä myyntiä verotetaan (eli palvelujen myynnin katsotaan tapahtuneen) maassa, jossa on palvelujen ostajan sijoittautuminen. Suomen arvonlisäverolaissa 1501/1993 tämä elinkeinoharjoittajien välisen palvelukaupan perussääntö on säädetty 65 pykälässä. Ostajan sijoittautumisella tarkoitetaan valtiota, jossa ostajan kotipaikka sijaitsee, tai kiinteää toimipaikkaa sen valtion ulkopuolella, jolle palveluja tarjotaan. Arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 196 artiklan mukaan palveluiden myynnistä, johon sovelletaan palvelukaupan yleissääntöä, on maksettava käännettynä, eli ostajalle, jos palvelun myyjää ei ole rekisteröity ostajan maassa. Suomen arvonlisäverolaki 1501/1993 sisältää samanlaisen periaatteen

arvonlisäverolain 9 pykälässä. Myyjä suorittaa arvonlisäveron, jos myyntiä ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta. Yleissääntöä sovelletaan aina, kun kyseiselle palvelulle ei ole erityistä sääntöä. Yleissäännöksiä sovelletaan useimpiin palveluihin. (Verohallinto 2019d.)

2.2 Yhteisökauppajärjestelmän soveltaminen eri maissa

Yhteisökauppaa koskevia säännöksiä sovelletaan, kun liiketoimet toteutetaan kokonaan tai osittain EU:n jäsenvaltioiden alueella. Vuonna 2020 EU:n jäsenvaltioita on 27. On tiettyjä alueita, jotka on suljettu pois EU:n arvonlisäveroalueesta. Näiden alueiden jättämisestä arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY soveltamisalan ulkopuolelle sovitaan yleensä asianomaisen jäsenvaltion liittymissopimuksessa. Näitä alueita pidetään arvonlisäverotarkoituksessa samassa asemassa kuin kolmansia maita, ts. EU:n ulkopuolisia maita. Näiden alueiden kanssa käytävässä kaupassa tavaroista kannetaan vienti- ja tuontitullit. Vaikka Euroopan unioni on jossain määrin sopinut EU:n jäsenvaltioiden arvonlisäverokannoista, arvonlisäverokannat vaihtelevat maittain. EU-maat on lueteltu liitteessä 1. (Nieminen ym. 2020.)

Yhdistynyt kuningaskunta poistui EU:sta tammikuun 2020 lopussa. Siirtymäkausi alkoi helmikuun alussa ja jatkuu vuoden 2020 loppuun. Siirtymäkauden aikana voimassa olevat säännöt jatkuvat ikään kuin Yhdistynyt kuningaskunta olisi edelleen EU:n jäsen. Tavaroiden vapaa liikkuvuus Ison-Britannian ja EU:n välillä jatkuu siirtymäkauden aikana. Siirtymäkauden aikana kauppaan sovelletaan voimassa olevia EU:n sisäisen kaupan sääntöjä ja ohjeita arvonlisäverosta ja valmisteveroista. Siirtymäkauden jälkeen 1. tammikuuta 2021 kaikki Ison-Britannian ja EU:n välillä liikkuvat tavarat on tarkastettava tullissa. Se on tuontia, jos yritys tuo tavaroita Yhdistyneestä kuningaskunnasta Suomeen 1. tammikuuta 2021 jälkeen. Lisäksi Brexitin myötä Yhdistyneen kuningaskunnan yritysten arvonlisäverotietoja ei enää löydy VIES-tietojärjestelmistä. Toisin sanoen, jos esimerkiksi suomalainen yritys on tehnyt yhteisömyynnin tai oston brittiläisen yrityksen kanssa ennen Brexitin irtautumispäivää, suomalaisen yrityksen pitäisi pystyä toimittamaan kirjanpidossaan erilaisia todisteita siitä, että yhteisökauppaa koskevia sääntöjä sovellettiin kauppaan tuolloin. (Verohallinto 2020b.)

Huolimatta siitä, että arvonlisäveron kantamisen yleinen periaate on sama kaikille, jokaisella EU-maalla on omat sääntönsä erityispiirteensä. Ajan myötä tämä lähestymistapa on johtanut siihen, että Euroopan unionin arvonlisäverojärjestelmästä on tullut melko monimutkainen. Siksi EU:n eri maiden kanssa käytävää kauppaa tai muuta toimintaa harjoitettaessa on tarpeen tuntea Suomen lainsäädännön lisäksi joitakin sen maan verolainsäädännön erityispiirteitä, jossa kumppaniyritys toimii.

3 Teoreettinen perusta arvonlisäveron laskemiselle kaupoista EU:n alueella

3.1 Yhteisökaupan arvonlisäverotuksen lähtökohdat

Yhteisökaupassa on useita huomioonotettavia seikkoja kuten, onko kauppa EU-alueen yritysten välistä, myydäänkö tavaroita vai palveluja, käsitelläänkö verotettavia tai verovapaita luovutuksia ja sovellettavia verokantoja, onko ostaja elinkeinonharjoittaja vai muu kuin elinkeinonharjoittajan asemassa toimiva taho, ovatko ostajat rekisteröityneet ja missä maassa ne ovat arvonlisäverovelvollisia, onko ostaja tehnyt yhteenvetoilmoituksen ja onko tavaroiden jäsenmaasta toiseen liikkumisen edellytys taattu. (Verohallinto 2019b.)

Arvonlisäverosäännöstössä ei määritellä elinkeinonharjoittajan käsitettä. Elinkeinonharjoittajan määritelmä perustuu käytännössä verovelvollisen määritelmään arvonlisäverodirektiivin mukaisesti. Arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 9 artiklan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan henkilöä, joka harjoittaa liiketoimintaa itsenäisesti missä tahansa riippumatta kyseisen toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Kaikki valmistajan, kauppiaan tai palveluntarjoajan harjoittama toiminta katsotaan liiketoiminnaksi. (Hakapää ym. 2016, 51.)

Arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 193 artiklan mukaan arvonlisäveron maksaa verovelvollinen, joka tarjoaa verollista tavaroiden luovutusta tai verollista palvelua. Arvonlisäverolakia 1993/1501 koskeva säännös on lain 2 pykälä, jonka mukaan tavaroiden tai palvelujen myyjä on velvollinen maksamaan veroa tavaroiden luovutuksista tai palveluista yrittäjänä. Lähtökohtana on siis se, että myyjä on velvollinen maksamaan arvonlisäveron maassa, jossa tavaroita tai palveluja myydään. Myyjän on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi myyntimaassa ja veloittettava ostajalta arvonlisäverolasku myyntimaassa, ellei tällaista myyntiä ole erikseen verovapautettu myyntimaassa. Poikkeus edellä mainittuun on kuitenkin käänteinen verovelvollisuus. Myyjä välttää arvonlisäverorekisteröinnin myyntimaassa, jos myyntimaan lakien mukaan myyntiin voidaan soveltaa palautusveroa. Tällöin myyjä lähettää ostajalle laskun ilman arvonlisäveroa, ja ostaja maksaa veron käänteisen verovelvollisuuden perusteella. (Hakapää ym. 2016, 28.)

Arvonlisäverodirektiivissä asetetaan yksityiskohtaisemmat vaatimukset yhteisökaupasta. Yhteisömyynti edellyttää tavaroiden siirtämistä yhdestä EU-maasta toiseen EU-maahan. Myyjällä on todistustaakka, ts. elinkeinonharjoittajalla, joka myy, on tulevaisuudessa oltava todisteet siitä, että tavarat on kuljetettu toiseen EU-maahan, ja vähintään kaksi erillistä todistusta eri osapuolilta kyseisestä asiasta. Sekä myyjän että ostajan järjestämien kuljetusten osalta tositteet määritellään neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) 282/2011 45a artiklassa. EU-mailla on erilaiset vaatimukset rajat ylittävän liikenteen osoittamiselle.

Neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) 282/2011 45a artiklassa määritellään ja yhdenmukaistetaan asiakirjatodisteet, joilla voidaan osoittaa tavaroiden lähettäminen tai kuljetaminen toiseen EU-maahan. Oletetaan, että tavarat on lähetetty tai kuljetettu EU-maasta toiseen, jos verovelvollisella on täytäntöönpanoasetuksessa määritellyt asiakirjat. Nämä todisteet kuljetuksesta riittävät kaikissa EU-maissa. (Hautamäki 2019; Verohallinto 2019b.)

Tavaroiden siirto toiseen jäsenvaltioon vahvistetaan kuljetusasiakirjoilla, tai jos tavaroita ei kuljeta riippumaton liikenteenharjoittaja, siirto on vahvistettava muulla tavalla. Jos myyjä maksaa rahdin rahdinkuljettajalle, lähetysluettelo tai lasku ovat käytännössä riittäviä todisteita. Tällaisten asiakirjojen ja vastaavien laskujen tulisi olla mahdollista yhdistää takautuvasti. Kun ostaja noutaa tavarat itse tai maksaa rahdin riippumattomalle kuljetusliikkeelle, käytännön todiste on joko kopio myyjän ostajalta pyytämästä laskusta tai muu todiste siitä, että tavarat on kuljetettu toiseen maahan. Erityisesti, jos suomalainen yritys myy tavaroita toisessa EU-maassa arvonlisäverorekisteröidylle yritykselle ja tavarat kuljetetaan Suomesta toiseen EU-maahan, myynti on verovapaata yhteisömyyntiä. Suomalaisella yrityksellä on oltava todiste tavaroiden kuljetuksesta. Suomalainen yritys tarvitsee myös tietoja arvonlisäverotunnisteesta muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden alkuperämaassa voidakseen pitää myyntiä verottomana yhteisökauppana. (Verohallinto 2014.)

Yhteisömyyntiä koskevia sääntöjä ei sovelleta, jos tavaroiden myyjä ei ole täyttänyt velvollisuuttaan esittää yhteenvetoilmoitus tai jos hänen antamassaan yhteenvetoilmoituksessa ei ole oikeita tietoja (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 72 §). Koska yhteenvetoilmoitus on tehtävä vasta elinkeinonharjoittajan tekemän myynnin jälkeen, myyjä pitää myyntiä verovapaana yhteisömyyntinä, vaikka verovapauden täydelliset ehdot eivät vielä ole selvät myyntihetkellä. (Verohallinto 2019b.)

Suomalaisen elinkeinonharjoittajan on kuitenkin aina ensin selvitettävä, onko Suomen valtiolla oikeus verottaa kyseistä siirtoa. Jos myyntimaa on Suomi ja siirto ei ole arvonlisäverolain 1993/1501 mukaan verovapaa, arvonlisävero on maksettava Suomeen siirrettäessä. Ulkomaisen veron maksaminen sinänsä ei koskaan ole argumentti Suomen verojen maksamatta jättämisen puolesta, jos arvonlisäverolain säännöksissä ei ole perusteita verovapaudelle. Lisäksi arvonlisäverovelvollisuudet toisessa EU:n jäsenvaltiossa tai EU:n ulkopuolella on määriteltävä etukäteen ja erikseen. (Hakapää ym. 2016, 27.)

3.2 Arvonlisäverotunnisteen merkitys

Tavaroiden verovapaa liikkuminen yhteisössä on keskeinen osa nykyistä sisämarkkinoiden kauppajärjestelmää. Se, että yhteisömyyjä on arvonlisäverovapaa, nähdään kuitenkin merkittävänä kannustimena veropetoksiin. Arvonlisäverovelvollisen tunnistenumeron

avulla myyjä ja sääntelyviranomaiset voivat tarkistaa, onko kumppaniyritys arvonlisäveronmaksaja omassa maassaan. (Eduskunta 2019.)

Arvonlisäverovelvollisuuden ilmoittava arvonlisäverotunniste (ALV-numero / VAT-number) on välttämätön yhteisökaupan kannalta. Arvonlisäverotunniste syntyy FI-maatunnuksesta ja numerosarjasta, joka on yritystunnus (yritys- ja yhteisötunnus) ilman viivaa kahden viimeisen numeron välissä. Jos elinkeinonharjoittajan y-tunnus on 0123456-7, arvonlisäverotunniste on FI01234567. Muissa EU-maissa myönnettyjen ALV-tunnisteiden muoto sisältää aina kaksikirjaimisen maakoodin. Koodin loppuosa vaihtelee maittain ja sisältää 5–12 merkkiä. (Verohallinto 2019b.)

Arvonlisäverotunniste, joka osoittaa vastuun alv:sta, vaaditaan, kun elinkeinonharjoittaja käy kauppaa toisen EU-maan elinkeinonharjoittajaan kanssa. Yrityksen on lisättävä arvonlisäverotunniste laskuun ja muuhun yritystoimintaan liittyvään asiakirjaan arvonlisäveromaksajien välisissä liiketoimissa, kun yritys: myy tavaroita yleisömyyntinä; ostaa tavaroita elinkeinonharjoittajan hankintana EU:ssa; myy palvelua, josta ostajaa verotetaan käänteisen verovelvollisuuden perusteella (esimerkiksi elinkeinonharjoittaja myy palvelua, jota verotetaan elinkeinonharjoittajien välisen palvelumyynnin yleisen säännöksen mukaan toisessa EU-maassa); ostaa palvelun, josta hän on velvollinen maksamaan arvonlisäveroa käänteisen verovelvollisuuden perusteella (esimerkiksi elinkeinonharjoittaja ostaa palvelun toisessa EU-maassa, josta vero maksetaan elinkeinonharjoittajien välisen palvelujen myynnin yleissäännön mukaan Suomeen). (Verohallinto 2019a.)

Vilpillisen toiminnan vähentämiseksi EU on luonut vaihtojärjestelmän jolla, erityisesti jokainen verohallinto ylläpitää sähköistä tietokantaa, joka sisältää elinkeinonharjoittajain arvonlisäverorekisteröintitiedot. Tällaisia tietoja ovat arvonlisäverotunniste, elinkeinonharjoittajan nimi, elinkeinonharjoittajan osoite. Euroopan komissio on luonut tietokoneistetun arvonlisäverotietojenvaihtojärjestelmän (V.I.E.S. eli VAT Information Exchange System), joka sallii tietojen vaihdon sisärajojen yli ja antaa yrityksille mahdollisuuden saada nopeasti vahvistus kauppakumppaneidensa ALV-numerosta. VIES antaa arvonlisäverohallintojen valvoa yhteisökaupan kulkua havaitakseen erilaisia rikkomuksia. Kunkin jäsenvaltion sisäisen kaupan valvonnasta vastaavalla yksiköllä, keskusyhteystoimistolla (CLO eli the Central Liaison Office), on VIES-järjestelmän kautta suora pääsy muiden jäsenvaltioiden arvonlisäverorekisteröintitietokantaan. (Euroopan komissio 2020.)

Silloin kun elinkeinonharjoittajat kysyvät, onko tietty ALV-numero voimassa, he pääsevät arvonlisäverorekisteröintijärjestelmään kansallisen CLO:n kautta. Jos vastaus on ei, on suositeltavaa ottaa yhteyttä kauppakumppaniin ja tiedustella uutta ALV-tunnusta. EU:n yhteinen tunnistenumero ei koske yritysten välistä tavaroiden ja palvelujen yhteisökauppaa.

Turvallisuus- ja tietosuojasysteemit kansalliset viranomaiset eivät paljasta nimen ja osoitteen suhdetta voimassa olevaan numeroon. Elinkeinonharjoittajien pyyntöjen käsittelyssä jäsenvaltioissa käytetyt menetelmät vaihtelevat huomattavasti. Jotkut ovat ottaneet käyttöön online-järjestelmiä kauppiaiden tiedonsaannin automatisoimiseksi, kun taas toisilla on hallintoyksiköt, jotka vastaavat kauppiaiden kyselyihin puhelimitse, postitse tai faksilla. (Euroopan komissio 2020.)

3.3 Arvonlisäverotuksen kiinteä toimipaikka

Kiinteä toimipaikka on yksi EU:n arvonlisäverojärjestelmän tärkeimmistä käsitteistä. Tämän termin tulkinta voi olla kriittinen määritettäessä palvelun sijaintia sekä käännetyn verovelvollisuuden mekanismin sovellettavuutta. Kiinteän toimipaikan oikeudellinen määritelmä luotiin vasta 1. heinäkuuta 2011. Kiinteän toimipaikan käsite määritellään Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksessa (EU) 1095/2010. Tätä asetusta käsitellään tarkemmin EU:n sisäisten veropalvelujen direktiivissä 282/2011, joka on yhdenmukaistettu arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY tulkinnan kanssa. (Aires 2019.)

Neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) 282/2011 11 artiklan 1 kohta, jonka mukaan arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 44 artiklan soveltamiseksi kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan mitä tahansa toimipaikkaa, lukuun ottamatta liiketoiminnan kotitoimipaikkaa, jolle on ominaista riittävä pysyvyysaste ja asianmukainen henkilöstö- ja teknisten voimavarojen rakenne, jotta se voi vastaanottaa ja käyttää sille toimitettuja palveluja omiin tarpeisiinsa. Tarjottujen palvelujen osalta 11 artiklan 2 kohdassa säädetään samanlaisesta lähestymistavasta. Tämän määritelmän valossa seuraavat seikat määräävät, onko kiinteää toimipaikkaa: aika, jonka aikana kiinteää toimipaikkaa ylläpidetään; tekniset resurssit; henkilöstöhallinto; mahdollisuus vastaanottaa ja käyttää palveluja. (Aires 2019; Verohallinto 2019d.) Elinkeinonharjoittajalle pääsääntöisesti palvelu myydään maassa, jossa palvelu tarjotaan kiinteälle toimipaikalle. Jos palvelua ei siirretä mihinkään kiinteään toimipaikkaan, palvelu myydään Suomessa, jos ostajan liiketoiminnan kotipaikka on täällä (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 65 §). Sovellettaessa sen maan sääntöjä, jossa palvelu myydään, on usein tarpeen selvittää, tarjotaanko palvelu ostajan kiinteälle toimipaikalle vai tarjotaanko se palvelun myyjän kiinteälle toimipaikalle. (Aires 2019; Verohallinto 2019d.)

Yrityksen kotipaikka määritellään neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) 282/2011 10 artiklassa, jonka mukaan yrityksen liiketoiminnan kotipaikka on paikka, jossa yrityksen keskushallinnon tehtävät suoritetaan. Tämän artiklan toisen kappaleen mukaan tämän paikan määrittämisessä otetaan huomioon paikka, jossa tehdään tärkeitä yleisiä johtoa koskevia päätöksiä, ja paikka, jossa yritys sijaitsee ja missä yritystä johdetaan. Tapauksissa, joissa ei ole mahdollista määrittää varmuudella yrityksen liiketoiminnan kotipaikka näiden

kriteerien perusteella, pääkriteerinä tulisi olla paikka, jossa tehdään yrityksen yleistä johtamista koskevat tärkeimmät päätökset. Tämän artiklan 3 kohdan mukaan postiosoitteen olemassaolo ei voi määrittää paikkaa, jossa verovelvollisen liike sijaitsee. (Hakapää ym. 37–45.)

Toisaalta, jos ostaja on sijoittautunut useampaan kuin yhteen jäsenvaltioon, palveluntarjoajien neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) 282/2011 22 artiklan mukaan olisi myös otettava huomioon palvelun luonne ja tarkoitus. Jos palvelua vastaanottavan kiinteän toimipaikan määrittäminen ei ole mahdollista, palvelun myyjän tulisi erityisesti tutkia, onko kiinteä toimipaikka ilmoitettu palvelun ostajan sopimuksessa, tilauslomakkeessa ja ostajan ilmoittamassa arvonlisäverotunnuksessa ja onko kiinteä toimipaikka se yksikkö, joka maksaa tästä palvelusta. Jos ostajan kiinteää toimipaikkaa, jolle palvelu uskotaan tarjotun, ei voida määrittää edellä mainittujen perusteiden perusteella tai jos palveluja tarjotaan verovelvolliselle yhden tai useamman palvelun sopimuksen perusteella määrittelemättömällä tavalla, palveluntarjoaja voi neuvoston täytäntöönpanosääntöjen (EU) 282/2011 mukaisesti oikeudellisesti katsoa, että palvelut tarjottiin ostajan liiketoiminnan kotipaikassa. Palvelun myyjän tulisi käyttää yllä olevia keinoja selvittääkseen ja varmistaakseen maan, missä palvelua myydään. Tämä johtuu siitä, että verovelvollinen on myyjä. Käytännössä epäilyksiä voidaan välttää, jos arvonlisäverotunniste on voimassa ja kuuluu ostajalle, ja lisäksi sopimuksia on tehty ostajan pysyvän toimipaikan kanssa maassa, jossa ALV-tunnistenumero annetaan. Jos ostajan antamissa tiedoissa on ristiriitoja tai jos myyjällä on muita perusteltuja epäilyjä siitä, että ostajamaata ei ole ilmoitettu oikein, osapuolten varmistus yhteisymmärryksestä vaaditaan. (Hakapää ym. 2016, 37–45.)

Arvonlisäveron ja yritysverotuksen kiinteä toimipaikka ovat erilaisia käsitteitä, ja niiden muodostumista arvioidaan erikseen. Kiinteän toimipaikan perustaminen arvonlisäverotarkoitukseen ei suoraan johda kiinteän toimipaikan perustamiseen tuloverotusta varten tai päinvastoin. Käytännössä pysyvä arvonlisäverotoimipaikka muodostuu yleensä todennäköisemmin kuin pysyvä toimipaikka tuloverotuksessa. Näin ollen, vaikka yrityksellä ei olisikaan ulkomailla pysyvää toimipaikkaa tuloverotusta varten, kiinteä toimipaikka voidaan perustaa arvonlisäverotusta varten. Muussa tapauksessa, jos pysyvä toimipaikka on sijoittautunut kohdemaan tuloverotusta varten, on erittäin todennäköistä, että kiinteä toimipaikka syntyy myös arvonlisäverotukseen. Esimerkiksi sivuliikkeen perustaminen johtaa usein kiinteän toimipaikan perustamiseen myös arvonlisäveroa varten. Edellä esitetyt näkökohdat tulee ottaa huomioon jo ulkomaista toimintaa suunniteltaessa. Kiinteän toimipaikan perustaminen ei kuitenkaan automaattisesti aseta arvonlisäverovelvollisuuksia kyseisessä valtiossa, ellei elinkeinonharjoittaja suorita verotettavia liiketoimia määrämaassa. On myös huomattava, että ulkomaiselta elinkeinonharjoittajalta voidaan vaatia rekisteröitymistä arvonlisäverotetuksi

toisessa maassa muodostamatta alv:n vaatimaa kiinteää toimipaikkaa kyseisessä maassa. Arvonlisäverovelvollisuus voi jo olla seurausta yksittäisestä liiketoimesta, josta ulkomaalla on oikeus verottaa. Siksi kiinteän toimipaikan vaikutusta ja sen seurauksena mahdollista arvonlisäverovelvollisuutta on tutkittava erikseen ja huolellisesti. (Hakapää ym. 2016, 37–45; Verohallinto, 2019e.)

EU:n jäsenvaltioiden yleisen sääntelyn mukaan kiinteän toimipaikan muodostumista arvioidaan periaatteessa samojen periaatteiden perusteella kaikissa EU:n jäsenvaltioissa. Arviointia on kuitenkin aina tehtävä jatkuvasti ja maan arvonlisäverolainsäädännön mukaisesti, koska jokainen EU:n jäsenvaltio tulkitsee kiinteän toimipaikan perustamisen oman paikallisen lainsäädäntönsä perusteella. (Hakapää ym. 2016, 35.)

3.4 Käännetty verovelvollisuus

Käännetty verovelvollisuus Euroopan unionissa

Käännetty verovelvollisuus tarkoittaa, että verovelvollinen on ostaja eikä myyjä. Arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 196 artiklassa säädetään käännetystä verovelvollisuudesta, jota jäsenvaltioiden on sovellettava palvelujen myynnissä 44 artiklan mukaisesti niin sanotun yleisen säännön mukaisesti. Pääsäännön mukaan ostaja on arvonlisäverovelvollinen verottamaan ulkomaalaisen palvelun tai tavaran hankintaa ostajan maassa, jos niiden myyjä on ulkomaalainen, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa eikä hän ole arvonlisäverovelvollinen ostajan maassa. Käännettyssä verovelvollisuudessa lasku on vapautettu arvonlisäverosta ja ostaja maksaa veron myyjän sijasta. Käännetty verovelvollisuus on yleistä etenkin EU:n jäsenvaltioiden välisessä palvelukaupassa. Tavaroiden tai palvelujen myyjä välttää siten rekisteröinnin myyntimaassa. Tämän pitäisi helpottaa kansainvälisen kaupan arvonlisäveron yksinkertaistamista ja vähentää hallintokustannuksia. (Hakapää ym. 2016, 46; Verohallinto 2019d.)

Muiden palvelujen ja vastaavasti tavaroiden osalta kukin EU:n jäsenvaltio tarkastelee käännetyn verovelvollisuuden sovellettavuutta kansainvälisiin liiketoimiin. Tämä perustuu arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 194 artiklaan. Käänteisen verovelvollisuuden soveltaminen riippuu kuitenkin aina siitä, että palvelun myyjä ei ole sijoittautunut arvonlisäverotarkoitukseen palvelun myyntimaassa. Jos myyjällä on kiinteä toimipaikka maassa, jossa palvelu myydään, ja kiinteä toimipaikka on mukana palvelun myynnissä, käännettyä velvollisuutta ei enää sovelleta. Sitä ei myöskään sovelleta, jos palvelun myyntimaa on myyjän maa. EU:n jäsenvaltioiden välisten erimielisyyksien vuoksi suomalaisen yrityksen on kuitenkin selvennettävä mahdollinen rekisteröintivelvollisuus toisessa EU:n jäsenvaltiossa, esimerkiksi kun se myy tavaroita toisen EU:n jäsenvaltion alueella. (Hakapää ym. 2016, 47.)

Kiinteän toimipaikan ei katsota osallistuvan tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin, jos verovelvollinen ei käytä kyseisen kiinteän toimipaikan henkilö- ja teknisiä resursseja liiketoimiin, jotka liittyvät kyseisten tavaroiden tai palvelujen toimituksiin kyseisessä jäsenvaltiossa ennen suoritusta tai sen aikana. Lisäksi neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) 282/2011 53 artiklan mukaan resurssien käyttö yksinomaan hallinnollisiin tukitehtäviin, kuten kirjanpitoon, laskutukseen ja korvausten täytäntöönpanoon, ei johda siihen, että kiinteän toimipaikan katsotaan osallistuvan tavaroiden tai palvelujen toimituksiin. Tapauksissa, joissa lasku laaditaan käyttäen kiinteän toimipaikan sijaintijäsenvaltion antamaa arvonlisäverotunnistetta, kiinteän toimipaikan katsotaan osallistuneen tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin kyseisessä jäsenvaltiossa, ellei toisin osoiteta. (Hakapää ym. 2016, 47.)

Käännetty verovelvollisuus Suomessa

Kansainvälisen kaupan helpottamiseksi käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan Suomessa laajalti sekä tavaroiden että palveluiden myyntiin. Arvonlisäverolain 1993/1501 9 pykälän mukaan ulkomainen myyjä laskuttaa käännettyä verovelvollisuutta soveltaessaan suomalaista ostajaa ilman arvonlisäveroa ja välttää tältä osin arvonlisäverovelvollisuuden Suomessa. Arvonlisäverolain 1993/1501 9 pykälän mukaan käännetyin verovelvollisuuden soveltamisalan ulkopuolelle jäävät vain seuraavat tavaroiden ja palvelujen toimitukset: ostaja on ulkomaalainen yritys tai henkilö, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa ja jota ei ole kirjattu arvonlisäverorekisteriin; tavaroiden myynti verovelvollisille oikeushenkilöille Suomessa arvonlisäverolain 1993/1501 63a pykälä eli kaukomyynnin mukaisesti; matkustajakuljetukset ja pääsymaksut koulutus-, tiede-, kulttuuri-, virkistys- ja urheilutapahtumiin, messuille ja näyttelyihin ja muihin vastaaviin tapahtumiin pääsyyn suoraan liittyvät palvelut arvonlisäverolain 1993/1501 69d pykälän mukaisesti. Lisäksi on huomattava, että veroa ei tarvitse maksaa, kun ostaja on Suomen valtio. (Hakapää ym. 2016, 48–50.)

Käännetyin verovelvollisuuden soveltamiseksi tavaroiden tai palvelujen myyjän on oltava ulkomaalainen arvonlisäverolain 1993/1501 9 pykälän mukaisesti. Arvonlisäverolain 1993/1501 10 pykälän mukaan ulkomaalainen on elinkeinonharjoittaja, jolla on liiketoiminnan kotipaikka ulkomailla. Siksi käännettyä verovelvollisuutta ei voida soveltaa tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin Suomessa, jos myyjä on suomalainen yritys. Ainoat poikkeukset edellä mainittuun ovat rakennuspalvelujen myynnin käännetty verovelvollisuus arvonlisäverolain 1993/1501 8b, 8c pykälän mukaisesti ja metalliromun ja jätteiden myynnin käännetty verovelvollisuus arvonlisäverolain 1993/1501 8d pykälän mukaisesti, joka pätee myös silloin, kun myyjä on suomalainen yritys. (Hakapää ym. 2016, 48–50.)

3.5 Rekisteröintivelvollisuus

3.5.1 Yleiset säännökset

Alueellisen periaatteen mukaan Suomessa verotetaan vain myyntiä, jonka katsotaan tapahtuneen täällä. Jos tavaroiden uskotaan olevan myyty toisessa maassa, vain kyseinen maa voi verottaa tätä myyntiä. Tällöin suomalainen yritys voi joutua rekisteröitymään maahan, jossa tuotetta myydään. Suomalaiselle yritykselle voi yleensä syntyä velvollisuus rekisteröityä toiseen EU-maahan seuraavien tavaroiden myynnin tai siirron yhteydessä: toisessa EU-maassa sijaitsevien tavaroiden myynti; myynti yksityishenkilöille ja ei-verovelvollisille toiseen EU-maahan (kaukomyynti); liikeomaisuuden siirto toiseen EU-maahan; toisessa EU-maassa tavaroiden myynti paikoilleen asennettuna. Suomalaisella yrityksellä voi myös olla velvollisuus rekisteröityä toiseen EU-maahan, jos se myy pääsääntöisesti tiettyjä palveluja kyseisessä maassa. Yrityksen on pääsääntöisesti rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi toisessa EU-maassa, jos sillä on siellä kiinteä toimipaikka, josta se harjoittaa verotettavaa toimintaa ja jolla on riittävästi henkilöstöä ja teknisiä resursseja tämän toiminnan suorittamiseen. Rekisteröintiehdot ja niihin liittyvät velvoitteet voivat vaihdella EU-maissa. (Jokinen, Kojonkoski & Takalo 2019, 356–367.)

Rekisteröinnin laiminlyönnillä voi olla vakavia verovaikutuksia suomalaiselle yritykselle. Kun suomalainen yritys on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi toisessa EU-maassa, se ei välttämättä johda kiinteän toimipaikan luomiseen kyseiseen maahan. Sen sijaan suomalainen yritys voi vapaaehtoisesti käyttää paikallista edustajaa arvonlisäveroilmoitusten täyttämiseen ja toimittamiseen viranomaisille. Tässä tapauksessa suomalaiselle yritykselle on annettu ALV-tunnistenumero kyseisessä EU-maassa. Tätä tunnistetta käyttämällä suomalainen yritys veloittaa ostajalta maksun tuotteesta tai palvelusta lisäämällä rekisteröintimaan arvonlisäveron myyntimääräänsä. Suomalainen yritys maksaa tämän veron sen maan veroviranomaisille, johon se on rekisteröity. Suomalainen yritys vähentää veron, joka sisältyy esimerkiksi paikallisten alihankkijoiden tai liikenteenharjoittajien työkustannuksiin, jättämällä veroilmoituksen sen maan viranomaisille, jossa se on rekisteröity. (Hyttinen & Svensberg 2018, 87.)

Tulevaisuudessa tavoitteena on yksinkertaistaa arvonlisäverojärjestelmää, jotta kaikki arvonlisäverovelvoitteet voidaan täyttää yrityksen omassa maassa. Yritysten ei siis tarvitse hakea arvonlisäveroa, suorittaa maksuja tai jättää ilmoituksia kaikissa jäsenvaltioissa, joissa ne harjoittavat liiketoimintaa. Tulevaisuudessa tavoitteena on, että yritykset, jotka harjoittavat liiketoimintaa Euroopan unionin sisämarkkinoilla, pystyvät ratkaisemaan kaikki arvonlisäverokysymykset maansa toimivaltaisen viranomaisen kanssa ilman, että niiden on

rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi ja tehtävä ilmoituksia tai suoritettava maksuja kaikissa EU:n jäsenvaltioissa, joissa he harjoittavat liiketoimintaa. Nämä yksinkertaistukset eivät saisi vaarantaa arvonlisäverotuloja eivätkä vaikuttaa jäsenvaltioiden finanssipoliittiseen itsemääräämisoikeuteen. (Euroopan komissio 2017.)

3.5.2 Ulkomaalaisen oikeus arvonlisäveron palautukseen

Arvonlisäverovelvollisilla elinkeinoharjoittajilla on laajat oikeudet vähentää arvonlisävero tapauskohtaisesti. Yritys voi vähentää arvonlisäveron omaa verotettavaa toimintaansa varten tehdyistä hankinnoista, jos kyseessä on verotettava hankinta maassa, johon yhtiö on rekisteröity arvonlisäverotarkoituksiin. Vastaavasti verovelvollinen yritys voi tietyissä tilanteissa hyötyä ulkomaalaisista palautuksista, arvonlisäveron maksamisesta ulkomailla. Sisäistä arvonlisäveroilmoitusta jätettäessä ainakaan ulkomaista arvonlisäveroa ei voida vaatia vähennettäväksi. Suomalainen yritys voi tehdä ostoksia muissa maissa verovelvollisen liiketoimintansa harjoittamiseksi. Useimmiten nämä ovat kuluja toisessa maassa ostetuista palveluista, kuten asumis- ja paikalliset matkakulut. Yritykseen voidaan soveltaa ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa myös tilanteissa, joissa se ostaa tavaroita tai tuo tavaroita muista maista, mutta sen toiminta siellä ei kuitenkaan edellytä arvonlisäverorekisteröintivelvollisuutta. Näistä ostoksista on usein mahdollista saada arvonlisävero takaisin osittain tai kokonaan arvonlisäveron palautuksena maasta, jossa ostotehtiin ja josta alv sisältyi ostoon. Jos tällaista mahdollisuutta ei ole, yrityksen ostosta maksettu vero pysyy yrityksen kuluksena. Tällainen tulos olisi ristiriidassa arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteiden kanssa. (Jokinen ym. 2019, 369–370.)

EU-direktiivien mukaan yritykset, joita ei ole rekisteröity EU-maahan, voivat tietyin ehdoin hakea arvonlisäveron palautusta kyseisessä EU-maassa tehdyistä ostoista. Palautusvaatimukset perustuvat kaikkien EU-maiden direktiiveihin ja ovat siten periaatteessa samanlaisia. Tulosten muotoilussa on kuitenkin eroja maittain. Tärkein ero hyvitystä hakevalle yritykselle koskee maakohtaisia rajoituksia kustannuksiin, joista palautusta voidaan hakea. (Jokinen ym. 2019, 369–370.)

Yrityksellä ei saa olla kiinteää toimipaikkaa tai liiketoiminnan kotipaikkaa kyseisessä maassa. Jos kiinteä toimipaikka on olemassa, mutta se ei harjoita liiketoimintaa, yritys voi hakea arvonlisäveropalautusta. Tämä vahvistetaan EUT:n päätöksissä C-318/11 ja C-319/11. Kun yritys suorittaa nollaverokantaista myyntiä toisessa EU-maassa, kuten yhteisömyyntiä, se ei ole oikeutettu ulkomaalaisten arvonlisäveropalautuksiin, mutta sen on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi kyseisessä maassa voidakseen hyötyä siellä tehdyistä ostoihin sisältyvästä paikallisesta arvonlisäverosta. Yleensä oikeus hyvitykseen on yhtä laaja kuin kaikkien kyseisessä maassa perustettujen verovelvollisten yhtiöiden oikeus

vähennyksiin. Jos myyjä on laskuttanut virheellisesti suomalaisen yrityksen ostosta, yhtiöllä ei ole oikeutta ulkomaalaisveronpalautukseen hyvityksenä. Lisäksi käytännössä voi olla vaikeaa periä väärin maksettuja veroja myyjältä, joka on rekisteröitynyt toiseen maahan. (Jokinen ym. 2019, 369–370.)

Palveluja kulutetaan käytännössä paikallisesti toisessa EU-maassa, kun taas ostetut tavarat lähetetään usein yrityksen kotimaahan. Tässä tapauksessa periaatteessa sovelletaan yhteisömyyntiä ja hankintoja koskevia säännöksiä, eikä periaatteessa ostosta pitäisi edes palauttaa veroa. Jos yritys kuitenkin ostaa tavaroita käytettäväksi toisessa EU-maassa ja ulkomaalaisten palauttamisedellytykset täyttyvät, sillä on oikeus hyvitykseen. (Jokinen ym. 2019, 370.)

EU-maat voivat asettaa arvonlisäveron vähimmäissumman. EU-direktiivien mukaan vähimmäismäärä on 50 euroa koko kalenterivuoden tai sen lopun kattavalle hakemukselle ja 400 euroa kalenterivuotta lyhyemmälle ajalle. Ajoitus palautushakemus voi kattaa enintään yhden kalenterivuoden ajanjakson (1. tammikuuta - 31. joulukuuta). Palautusta on haettava yhdeksän kuukauden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jona osto tehtiin, eli seuraavan vuoden 30. syyskuuta mennessä. Palautushakemus voi kattaa myös vain osan vuodesta, mutta vähintään kolme kuukautta. Hakemus voi kuitenkin koskea alle kolmen kuukauden ajanjaksoa, jos se kattaa kalenterivuoden lopun. Neljännesvuosittaiset palautushakemukset voidaan tehdä milloin tahansa hakemuskauden aikana. Määräajan ulkopuolella olevaa hakemusta ei yleensä hyväksytä. (Jokinen ym. 2019, 370.)

EU:n yritysten on toimitettava palautushakemukset sähköisesti alkuperämaaviranomaisten ylläpitämän järjestelmän kautta. Kotivaltion on toimitettava hakijayritykselle sähköinen vahvistus hakemuksen vastaanottamisesta. Yrityksen kotivaltio lähettää hakemuksen pyynnön esittäneen valtion viranomaisille, jotka periaatteessa vahvistavat palautushakemuksen vastaanottamisen sähköisesti hakijalle. Joidenkin EU-maiden viranomaiset toimittavat vahvistuksen kirjeellä tai sähköisellä ilmoituksella hakijan kotimaan viranomaisten kautta. (Jokinen ym. 2019, 370.)

Hakuvaltio päättää palautushakemuksen hyväksymisestä tai hylkäämisestä neljän kuukauden kuluessa hakemuksen vastaanottamisesta. Jos hakuvaltio on pyytänyt hakemukseen liittyviä lisätietoja tai asiakirjoja, hakijan on toimitettava ne kuukauden kuluessa pyynnön vastaanottopäivästä. Jos hakijalta pyydetään lisätietoja, päätöksestä on ilmoitettava viimeistään kahdeksan kuukauden kuluttua hakemuksen vastaanottamisesta. Hyväksytyt palautukset on maksettava hakijoille viimeistään 10 päivän kuluttua edellä mainituista hakemusten käsittelyajoista. Palautushakemus hylätään, jos se ei täytä muodollisia vaatimuksia, esimerkiksi jos laskut osoitetaan muulle verovelvolliselle kuin hyvitystä hakevalle.

Periaatteessa hakijalla on myös mahdollisuus valittaa päätöksestä asianomaisen maan muutoksenhakumenettelyjen mukaisesti. (Jokinen ym. 2019, 372–374.)

3.6 Call off -varasto

Yhteisökaupassa monet yritykset varastoivat tuotteitaan ostajan maassa sijaitsevaan varastoon, jotta voidaan varmistaa keskeytymätön toimitus ja nopeuttaa tavaroiden liikevaihtoa. Riippuen siitä, miten tämä säilytys on järjestetty, tällä tilanteella voi olla erilaisia vero-vaikutuksia myyjälle. Varaston sijainti toisessa EU-maassa edellyttää tyypillisesti veloitetta myyjälle rekisteröityä arvonlisäverotuksessa. Jos kuitenkin tietyt ehdot täyttyvät, sovelletaan 1. tammikuuta 2020 alkaen yksinkertaistettua menettelyä kaikkialla Euroopan unionissa. Se ei edellytä veloitetta rekisteröidä myyjä Call off -varastoon myyntimaassa. (Neuvoston direktiivi 2018/1910.)

Liiketoiminta käsitellään tavaravarastona, jos varastot lähetetään alun perin myyjän varastoon, joka on hänen hallinnassaan (mukaan lukien vuokrattu varasto). Tavarakannalle on tyypillisesti useita potentiaalisia asiakkaita. Sillä on erilainen asema EU:n arvonlisäverotarkoituksissa kuin Call Off -varastolla. Tavaroiden siirtoa varastoon pidetään toimituksena. Tämä tarkoittaa, että myyjän on lähes varmasti rekisteröidyttävä arvonlisäverotarkoituksiin kohdemaassa. Liikettä pidetään myyjänä. Kun tuote myydään sitten asiakkaalle, paikallinen arvonlisävero kerätään ja ilmoitetaan myyjän ulkomaiselle arvonlisäverorekisteröijälle. (Kallio, Lindholm, Ojala, Säaskilahti, Takalo 2020, 167–171.)

Tavaroiden siirtäminen toimitusvarastoon (Call Off -varasto) toisessa EU-maassa tarkoittaa, että kun varastosopimuksia käytetään, myyjä siirtää tavarat varastoon, joka on tiedossa olevan ostajan käytettävissä toisessa EU-maassa. Ostajasta tulee tavaroiden omistaja vasta sitten, kun tavarat on siirretty hänelle tai hänen edustajalleen varastosta. Tavallisesti myyjä olisi tunnustanut tällaisen siirron liikeomaisuuden toiseen EU-maahan luovutukseksi, mutta toimistorastointijärjestelyjen ehtojen mukaisesti siirtoa ei tunnusteta sellaiseksi. Toisin sanoen 1. tammikuuta 2020 alkaen tavaroiden siirtämistä toimitusvarastoon ei katsota tavaroiden myynniksi tavaroiden alkuperämaassa. Yhteisömyyntiä ja yhteisöhankintoja tapahtuu vain, kun tavaroiden hallinta siirtyy ostajalle. Edellytyksenä on, että tavarat toimitetaan varastosta 12 kuukauden kuluessa niiden jäsenvaltioon kuljetuksen viimeisestä päivästä. Toimitusvarastojärjestelyjen soveltaminen on vapaaehtoista. Tavaroiden siirtämisestä toimitusvarastoon on ilmoitettava Verohallinnolle. Ilmoitus syötetään kuukautena, jona tavaroiden kuljetus varastoon alkoi. Verohallinto välittää tiedot sähköisesti siihen EU-maahan, johon tavarat saapuivat. Myyjä ilmoittaa yhteisömyynnistä vain arvonlisäveroilmoituksen ja yhteenvetoraportin, kun tavara vaihtaa omistajaa. (Verohallinto 2019b.)

Neuvoston direktiivin (2018/1910) mukaan toimitusvaraston tilauksen katsotaan täyttyvän, jos seuraavat ehdot täyttyvät

- verovelvollinen lähettää tai kuljettaa tavarat toiseen jäsenvaltioon, jossa ne on tarkoitus siirtää myöhemmin saapumisen jälkeen toiselle verovelvolliselle, jolla on oikeus ottaa tavarat haltuunsa, näiden kahden elinkeinonharjoittajan välillä voimassa olevan sopimuksen mukaisesti;
- verovelvollinen, joka lähettää tai kuljettaa tavaroita, ei ole rekisteröity sen jäsenvaltion alueella, johon tavarat lähetetään tai kuljetetaan, eikä sillä ole siellä kiinteää toimipaikkaa;
- verovelvollinen, jolle tavarat on tarkoitettu, on rekisteröity arvonlisäverotarkoituksessa siinä jäsenvaltiossa, johon tavarat lähetetään tai kuljetetaan, ja hänen yhteistietonsa ja kyseisen jäsenvaltion hänelle antama arvonlisäverotunnisteensa ovat myyjän tiedossa lähetyksen tai kuljetuksen yhteydessä;
- tavaroita siirtävän elinkeinonharjoittajan on ilmoitettava yhteenvetoraportissaan niiden kauppiaiden ALV-tunnistenumerot, joille tavarat kuljetetaan varastojen toimitusjärjestelyjen mukaisesti, sekä muutokset näihin tietoihin ja kirjattava siirto toimitusvarastoilmoitukseen.

Toimitusvarastojärjestelyä voidaan soveltaa elinkeinonharjoittajaan, joka on korvannut alkuperäisen ostajan, jos ostajan henkilöllisyytensä ja arvonlisäverotunnuksensa ovat kauppiaan tiedossa ja mikäli myyjä ilmoittaa toimitusvarastoilmoituksessa olevasta muutoksesta. (Arvonlisäverolaki 1993/1501; Verohallinto 2019b.)

Jos myyjä ei noudata 12 kuukauden aikarajaa, tavarat siirto tapahtuu 12 kuukauden jakson päättymistä seuraavana päivänä. Tämä liikeomaisuuden siirto raportoidaan myyntinä tavaroiden alkuperämaassa ja hankintana maassa, jossa varasto sijaitsee. Siirtoa ei kuitenkaan oteta huomioon, jos tavaroita ei myyty ja ne palautettiin Suomeen viimeistään tänä päivänä. Palautukset on kirjattava toimitusvarastoilmoitukseen. (Verohallinto 2019b.)

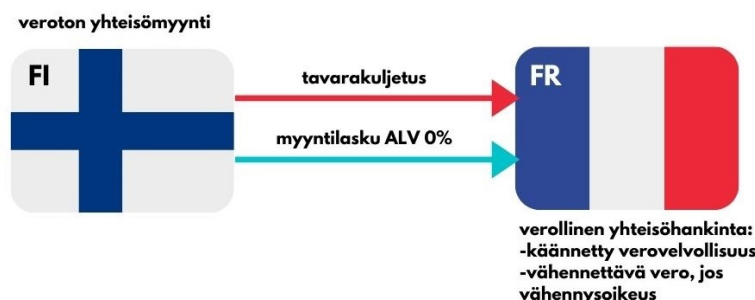
Arvonlisäverokomitean selittävien huomautusten ja suositusten perusteella myyjällä voi olla kiinteä toimipaikka varastointimaassa, jos hän omistaa tai vuokraa toimitusvaraston toisessa jäsenvaltiossa ja käyttää omia resurssejaan varaston toimintaan maassa, jossa varasto sijaitsee. Kiinteän toimipaikan muodostamiseksi on välttämätöntä, että myyjä hoitaa varastoa varastointimaassa. Varastoa ei pidä pitää myyjän kiinteänä toimipaikana, vaikka hän omistaa tai vuokraa varaston, ellei myyjä hallinnoi varastoa. Tapauksia, joissa voi olla riski kiinteän toimipaikan perustamisesta, arvioidaan tapauskohtaisesti. (KPMG Oy Ab 2020.)

4 Laitteita toimittavan yrityksen yhteisökaupan tilanteet

4.1 Yhteisömyynti

4.1.1 Yleis- ja erityistilanteet laitteita toimittavalle yritykselle

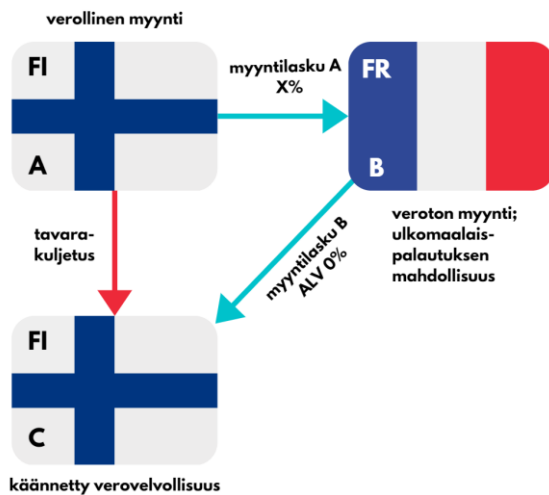
Yhteisökauppoja koskevista yleisistä vaatimuksista käsiteltiin opinnäytetyön edellisissä luvuissa. Yksinkertaisin tilanne yhteisömyynnissä on tavaroiden siirtäminen jäsenmaasta toiseen. Lisäksi saateasiakirjojen, erityisesti laskujen, siirto tapahtuu samanaikaisesti tavaroiden liikkumisen kanssa. Molemmat yritykset ovat arvonlisäverovelvollisia omassa maassaan. Ostaja ilmoittaa myyjälle hänelle määränpäämaassa annetun arvonlisäverotunnuksen. Varustamoyhtiö kuljettaa tavarat myyjän puolesta myyjän alkuperämaasta (kuvio 1). Tavaroiden myynti Suomesta muihin EU-maihin on verovapaata yhteisömyyntiä vain, jos yhteisömyynnin ehdot täyttyvät. Käytännössä kuitenkin yleisiä ovat erilaiset tilanteet, esimerkiksi silloin, kun tavaroiden ja saateasiakirjojen siirrot eivät ole keskenään samanlaisia tai tavaroihin lisätään lisäpalveluja. Käytännössä näissä kaupoissa on paljon erilaisia vaihtoehtoja.



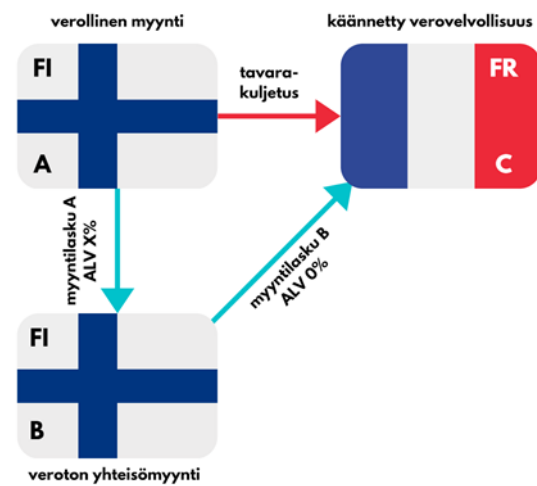
Kuvio 1. Yhteisömyynnin esimerkki (mukailtu Taloushallintoliitto 2020)

Esimerkki 1. Tavarat pysyvät Suomessa

Suomalainen yritys A myy tavaroita ranskalaiselle yritykselle B, jolla on vain ranskalainen arvonlisäverotunniste. Ranskalainen yritys B myy tavaroita suomalaiselle yritykselle C. Tavarat menevät suoraan pisteestä A pisteeseen C, ts. tavarat pysyvät Suomessa (kuvio 2). Lasku suomalaiselta A ranskalaiselle B verotetaan, koska tavarat eivät siirry jäsenvaltiosta toiseen. Ranskalaisen B:n Suomen C:lle laskutus on veroton, koska B:llä ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa ja B:tä ei ole rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. Tässä tilanteessa suomalaisella yrityksellä C on käännetty verovelvollisuus. Ranskalainen yritys B voi hakea A:n laskuun sisältyneen arvonlisäveron takaisin ulkomaalaispalautuksena. (Taloushallintoliitto 2020.)



Kuvio 2. Tilanne, jossa tavarat pysyvät Suomessa (mukailtu Taloushallintoliitto 2020)



Kuvio 3. Tilanne, jossa ostaja ja kohdema ovat eri EU-jäsenvaltioissa (mukailtu Taloushallintoliitto 2020)

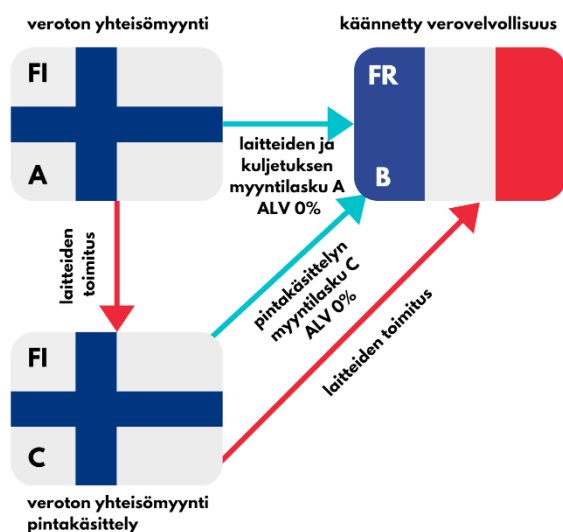
Esimerkki 2. Ostaja ja kohdema ovat eri EU-jäsenvaltioissa.

Suomalainen yritys A myy tavaroita toiselle suomalaiselle yritykselle B (rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi vain Suomeen). B toimittaa tavaroita asiakkaalleen C Ranskassa. Tavarat lähetetään suoraan A:lta Ranskaan (kuviokuva 3). Suomalaisen A:n myynti suomalaiselle B:lle on verotettavaa, ellei B ole arvonlisäverovelvollinen missään muussa EU-maassa kuin Suomessa. Suomalaisen B:n myynti ranskalaiselle C:lle merkitsee yhteisömyyntiä, joka on verovapaata, jos C on Ranskassa arvonlisäverovelvollinen, koska tavarat on siirretty rajan yli. Yhteisömyynnin verottomuuden edellytykseksi ei ole asetettu sitä, että ostajan tulisi olla arvonlisäverovelvollisten rekisterissä juuri siinä jäsenvaltiossa, johon tavara kuljetetaan. Myynnin verottomuuden kannalta on riittävää, että ostaja on arvonlisäverovelvollinen missä tahansa muussa kuin kuljetuksen alkamisjäsenvaltiossa. (Taloushallintoliitto 2020.)

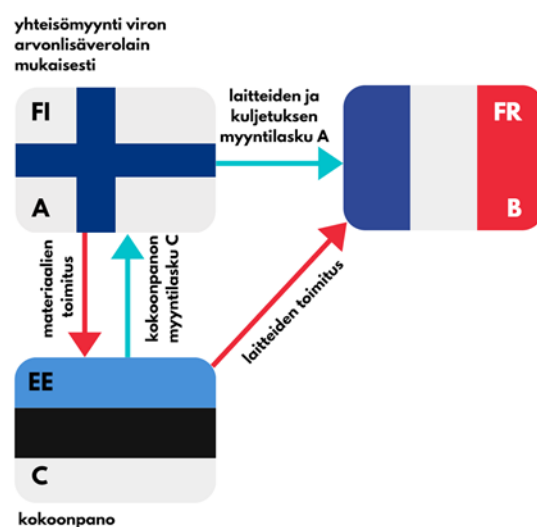
Esimerkki 3. Tavarankuljetus työliikkeen kautta, kun ostaja ja tuotteen pintakäsittely ovat samassa EU-maassa

Suomalainen laitevalmistaja A myy laitteita Ranskaan yritykselle B. Laitteet toimitetaan suomalaiseseen erikoisliikkeeseen C pintakäsittelyä varten ennen niiden lähettämistä Ranskaan. Yrityksen B lasku A:lle sisältää laite- ja kuljetusmaksut Ranskaan. C puolestaan veloittaa B:tä laitteiden pintakäsittelystä. A, B ja C vastaavat arvonlisäverosta omissa maissaan. B ilmoittaa myyjälle A oman Ranskassa myönnetyn arvonlisäverotunnuksensa. Laitteiden kuljetus Ranskaan alkaa Suomessa, joten laitteiden myyntimaa on Suomi. Myynti A:lta B:lle on yhteisömyynti ilman arvonlisäveroa. Ennen kuljetusta Ranskaan laitteet voidaan toimittaa pintakäsittelyyn suomalaiselle yritykselle C. Yrityksillä on oltava todiste siitä, että laitteet

toimitettiin Ranskaan C:n pintakäsittelyn jälkeen. Yrityksen C myynti on yleisäännöksen mukaista palvelun myyntiä ranskalaiselle B:lle (kuvio 4). (Verohallinto 2019b.)



Kuvio 4. Tavarahan myynti työliikkeen kautta, kun ostaja ja tuotteen pintakäsittely ovat samassa EU-maassa (mukailtu Verohallinto 2019d)



Kuvio 5. Tavarahan myynti työliikkeen kautta eri maassa (mukailtu Verohallinto 2019d)

Euroopan unionin tuomioistuin totesi tuomiossaan C-446/13, että yhteisömyyntiä ei tapahtunut ilman arvonlisäveroa ostajalle, kun myyjä toimitti tavarat ensin ostajan maahan viimeistelyä varten ja vasta viimeistelyn päätyttyä luovutti myyjänä tavarat ostajalle. Maa, jossa tavarat myytiin, on maa, jossa toimitushetkellä oli täysin myyjän ja ostajan välisten sopimusvelvoitteiden mukaisia tavaroita. Tässä tapauksessa lopputuotteen myynti oli myyntisopimuksen mukaan kotimaan myynti lähetyksen määrämaassa. Siihen ei enää sisällynyt rajat ylittävää kuljetusta EU-maiden välillä. Edellä mainitussa tilanteessa myyjä pitää viimeisteleättömien tavaroiden siirtämistä ostajan EU-maahan yrityksen liiketoimintana, toisin sanoen siirto ilmoitetaan yhteisömyynnistä Suomessa ja yhteisöhankinnasta määränpäämaassa. (Verohallinto 2019d.)

Esimerkki 4. Tavarahan myynti työliikkeen kautta eri maassa

Suomalainen yritys A myy laitteita ranskalaiselle yritykselle B siten, että A toimittaa ensin tarvittavat komponentit laitteiden valmistukseen ja kokoonpanoa varten Suomesta Viroon C:lle. Valmiit laitteet kuljetetaan Virossa Ranskaan B:lle myyjän A toimesta. Yrityksen B lasku A:lta sisältää laitteisto- ja kuljetusmaksut Ranskaan. A:n lasku C:lta sisältää kokoonpanon. A, B ja C vastaavat arvonlisäverosta kotimaissaan. B ilmoittaa myyjälle A hänelle Ranskassa annetun arvonlisäverotunnisteen. Materiaalit kuljetetaan Viroon kokoonpanoa varten A:n puolesta. Tällöin valmiiden laitteiden myynti myyntisopimuksen perusteella

Virosta Ranskaan on A:n myynti Virossa yritykselle B. Veroton yhteisömyynti määritetään viron arvonlisäverolain säännösten mukaisesti. Viron kaikki rekisteröintivelvoitteet on selvennettävä. Näkymä omistamiensa komponenttien siirrosta, kun laitteita kootaan Suomesta Viroon, on liikeomaisuuden siirto (kuviot 5). (Verohallinto 2019d.)

Jos laitteet palautetaan kokoonpanon jälkeen takaisin Suomeen ennen niiden kuljettamista Ranskaan lopulliselle ostajalle, komponenttien ja laitteiden siirtämistä Viroon ja takaisin Suomeen ei pidetä yhteisön varojen siirtona, joka muodostaa yhteisömyynnin ja hankinnan. Tässä tilanteessa laitteiden myynti Suomesta Ranskaan olisi yhteisömyynti Suomessa ranskalaiselle ostajalle B. C myy teoksia sellaisen irtaimen omaisuuden kanssa, joka on palvelujen myyntiä koskevan yleisen säännön mukainen palvelu. Elinkeinoharjoittajan palvelua verotetaan pääsääntöisesti myyntimaassa, jos se tarjotaan ostajan kiinteälle toimipaikalle kyseisessä maassa tai jos ostajan kotipaikka on kyseisessä maassa. Yleissäännön mukaisiin palveluihin sovelletaan aina käännettyä verovelvollisuutta. Maa, jossa palvelu myydään, tässä tapauksessa Suomi ja ostaja C verotetaan Virossa tehdyn työn käännetyn verovelvollisuuden mukaisesti. (Verohallinto 2017; Verohallinto 2019d.)

4.1.2 Siirrot, joita ei käsitellä yhteisömyyntinä

Liikeomaisuuden siirtäminen toiseen EU-maahan ei ole aina yhteisömyynti. Arvonlisäverolain 1501/1993 18b pykälän 1 momentissa luetellaan tyhjentävästi poikkeustilanteet, joissa tavaroiden vapaata siirtämistä toiseen EU-maahan ei pidetä yhteisömyyntinä. Elinkeinoharjoittajalla on kuitenkin oltava luettelo tavaroista, joita kuljetetaan toiseen EU-maahan tällaisia liiketoimia varten. Luettelo on koottu vapaamuotoisesti. (Verohallinto 2019b.) Työtä suorittavan elinkeinoharjoittajan kirjanpidosta olisi myös voitava tunnistaa irtaimet esineet, jotka sille on lähettänyt elinkeinoharjoittaja, joka on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi toisessa jäsenvaltiossa muusta EU-maasta kohdistuvaa työsuoritusta tai arvonmäärittystä varten (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 209s § 3 momentti).

Arvonlisäverolain 1993/1501 mukaan sitä ei pidetä tavarain yhteisömyyntinä, jos esimerkiksi elinkeinoharjoittaja siirtää tavarat arvioidakseen tai suorittaakseen töitä tavaroilleen siinä maassa, johon kuljetus päättyy, ja jos tavarat palautetaan Suomeen arvioinnin tai työn jälkeen. Joskus irtaimen omaisuuden työhön sisältyy esimerkiksi korjaus-, testaus-, purku-, muokkaus, puhdistus- tai muu vastaava työ. Jos tavaroita ei työn valmistumisen jälkeen palauteta elinkeinoharjoittajalle Suomeen, vaan ne jäävät suoritusvaltioon, elinkeinoharjoittaja suorittaa yhteisömyyntiä alkuperämaassa ja yhteisöhankintoja suoritusmaassa. Tämä vahvistetaan myös EUT:n päätöksissä C-606/12 ja C-607/12. Tavaroiden siirtoa takuutyötä varten pidetään myös edellä kuvattuna siirtona. Tavaroiden väliaikaista siirtoa

pidetään myös tilanteena, jossa ostaja lähettää vaurioituneen osan koneesta korjattavaksi ja uusi korvaava varaosa lähetetään takaisin. (Verohallinto 2019b.)

Myöskään yhteisötavaramyyntiä ei tapahdu, kun tavarat siirretään väliaikaisesti palvelujen suorittamista varten elinkeinonharjoittajan toimesta tai hänen lukuunsa. Esimerkkinä tarkastellaan tilannetta, silloin laitteita siirretään palvelun tarjoamista varten ja palautetaan siten lähtömaahan. Lisäksi yhteisömyyntinä ei pidetä sitä, jos elinkeinonharjoittaja siirtää väliaikaisesti tavarat tarkoitukseen, joka oikeuttaa verovapaan väliaikaisen maahantuonnin menettelyn EU:n ulkopuolelta tapahtuvan tuonnin yhteydessä. Jos elinkeinonharjoittaja siirtää tavaroita toiseen EU-maahan asennettuna tai koottuna tapahtuvaa tavarantoimitusta varten tämä ei myöskään merkitse tavaroiden yhteisömyyntiä. Tässä kohdassa asetettujen ehtojen on täytyttävä, jotta siirtoa ei katsota yhteisömyynniksi. Jos olosuhteet muuttuvat siten, että ehdot eivät enää täyty, tavaroiden siirtoa pidetään yhteisömyyntinä sen päättymispäivästä alkaen. (Verohallinto 2019b.)

Esimerkki 5. Tavaroiden siirto kolmannen maan kautta ilman yhteisömyyntiä

Suomalainen yritys A toimittaa laitteita Suomesta Ranskaan Viron kautta tunnetulle ostajalle B. Ostaja B antaa ranskalaisen ALV-tunnuksensa. Laitteet ovat Viron alueella lyhyen aikaa ajoneuvon vaihtamiseksi. Jos suomalaisella yrityksellä A on todiste siitä, että ostaja B oli tiedossa ennen laitteiden lähetystä, suomalainen yritys A tekee yhteisömyynnin Suomesta Ranskaan. Samalla laitteiden siirtoa Viroon ei tunnusteta liiketoiminnan omaisuuden siirtona. (Verohallinto 2019b.)

Esimerkki 6. Tavaroiden yhteisömyynti eri maassa kuin Suomi

Suomalainen yritys A myy laitteita ranskalaiselle yritykselle, joka on rekisteröity arvonlisäveronvelvolliseksi Ranskassa. Laitteet lähetetään ensin Viroon ja sitten Ranskaan. Laitteiden lähettämävaiheessa Suomesta ostajaa ei tunneta. Ei välttämättä ole vielä tiedossa, mikä laitteista lopulta myydään ranskalaiselle ostajalle. Tässä tapauksessa omien tavaroiden siirto Suomesta Viroon tapahtuu. Tavaroiden toimittaminen Ranskaan tunnustetaan yhteisömyynniksi Viron lainsäädännön mukaisesti. Lisäksi tässä tapauksessa suomalaisella yrityksellä A voi olla velvollisuus rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Virossa, jos Viron lainsäädäntö sitä vaatii. (Verohallinto 2019b.)

4.1.3 Tavarantoimitus yhteisömyynnin yhteydessä

Suomalaisen yrityksen näkökulmasta tavaroiden kuljetusmuoto ei ole ratkaiseva tavaroiden verovapaassa yhteisömyynnissä, koska arvonlisäverosäännösten mukaan tavarantoimittaja, ostaja tai joku muu heidän lukuunsa voi kuljettaa tavaroita. Sen takia yhteisömyyntiin

liittyvien tavaroiden kuljetus voidaan järjestää eri tavoin. Käytännössä kuljetusjärjestelyt ovat merkittäviä myyjän arvonlisäveron vuoksi kahdesta syystä. Ensinnäkin kuljetusjärjestelyt voivat vaikuttaa yhteisötavaramyynnin ja siihen liittyvien tapahtumien raportointiin. Lisäksi kuljetuksen järjestävän yhteisömyyjän on myös pohdittava, miten yritys saa tarvittavat todisteet yhteisömyynnin todistamiseksi siitä, että tavarat on siirretty toiseen EU:n jäsenvaltioon. (Hakapää ym. 2016, 93.)

Jos myyjä veloittaa oikeushenkilönä asiakkaalta myös kuljetusosuuden tavaroista, jotka se toimittaa toiseen EU:n jäsenvaltioon, niin sanottua liittymisperiaatetta sovelletaan tavaroiden yhteisömyynnistä perittävään kuljetusosuuteen. Tämä tarkoittaa, että myyjän (myynti)laskulla ja arvonlisäveroraportoinnissa, sekä arvonlisäveroilmoituksella ja yhteenvedoilmoituksilla, kuljetettujen tavaroiden osuus on otettava huomioon osana yhteisötavaramyynnin ilmoitettu arvo. (Hakapää ym. 2016, 93.)

Esimerkki 7. Tavaroiden toimitus, joka ei liity yhteisömyyntiin

Virolainen ostaja B toimitti suomalaiselle myyjälle A virolaisen ALV-tunnuksensa, mutta tavarat eivät lähteneet Suomesta. Tällöin myynti katsotaan kotimaiseksi arvonlisäverolliseksi myynniksi Suomessa. (Verohallinto 2019b.)

4.2 Yhteisöhankinta

4.2.1 Yhteisöhankinnan peruskäsitteet ja osallistujille asetetut edellytykset

Yhteisömyynnin peilikuvana on yhteisöhankinta. Yhteisöhankintojen arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan b-alakohdan mukaisesti arvonlisävero kannetaan tavaroiden yhteisöhankinnoista. Yhteisöhankintojen osalta on tarpeen määrittää maa, jossa yhteisöhankinta on tapahtunut. Suomessa ostettaessa alv maksetaan Suomen arvonlisäverolain säännösten mukaisesti. Kun osto tapahtuu toisessa EU-maassa, ostajan tulee selvittää kyseisestä EU-maasta tehtyyn ostoon sovellettava arvonlisävero- ja ilmoitusmenettely. (Verohallinto 2019b.)

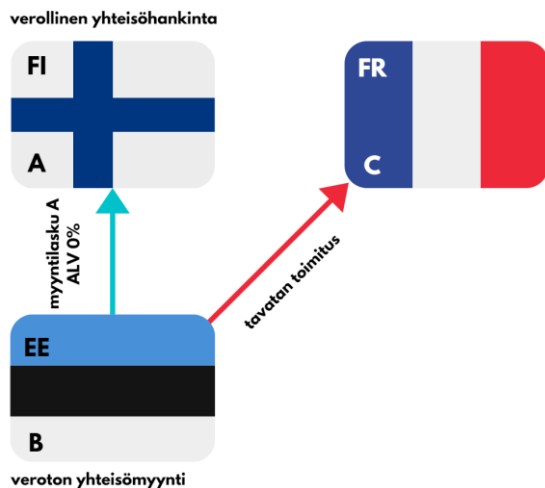
Suomen arvonlisäverolain (1993/1501) 63f pykälän mukaan yhteisöhankintoja tapahtuu Suomessa, kun tavarankuljetus päättyy Suomessa. Lisäksi on olemassa niin sanottu turvaverkkosääntö, jonka mukaan hankinnat tapahtuvat Suomessa, jos ostaja käyttää suomalaista ALV-tunnusta, vaikka tavaroiden kuljetus päättyisi toiseen Euroopan Union maahan. Tällöin ostajalle kohdistuu kaksinkertainen verotus, koska hankinnat katsotaan tehdyksi molemmissa maissa, sekä maassa, jossa kuljetus päättyy, että siinä maassa, jossa tapahtumaan käytetty ALV-numero annetaan. Koska oikeus soveltaa arvonlisäveroa yhteisöhankintoihin on aina siinä EU-maassa, jossa tavarat ovat kuljetuksen lopussa,

kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi yrityksen on todistettava täyttäneensä veroilmoitus tai verovelvollisuutensa maassa, jossa kuljetus päättyi. Tässä tapauksessa turvaverkkosääntö ei ole voimassa. (Verohallinto 2019b.)

Yhteisökaupan verotettava arvo on myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuva hinta, joka sisältää kaikki ostajalta veloitetut hinnan lisäverot ilman arvonlisäveroa (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 73a §). Yhteisöhankintojen arvonlisäveron määrä saadaan kertomalla verotettava määrä sovellettavalla verokannalla. Kun tavaroiden oston katsotaan olevan elinkeinonharjoittajan yhteisöhankinta Suomessa ja myyntihinta sisältää arvonlisäveron toisesta EU-maasta, kyseistä EU-maan arvonlisäveroa ei sisälly Suomessa maksettavan arvonlisäveron laskentaperusteeseen Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen KHO 2018:56 mukaisesti. Jos myyjä veloittaa ostajalta tavaroiden myyntiin liittyviä lisäkustannuksia, kuten pakkaus- ja kuljetuskustannuksia, nämä sisältyvät oston verotettavaan hintaan. Toisaalta yhteisöhankinnan verotettava summa ei sisällä muiden kuin myyjien veloittamia matka- tai muita myyntiin liittyviä kustannuksia. Liittymisperiaatteen mukaan tavaroiden myyntiin ja alhaiseen suhteelliseen arvoon liittyvät lisäpalvelut ovat osa yhteisömyyntiä ja yhteisöhankintoja, ja tällaiset palvelut sisältyvät yhteisöhankinnan verotettavaan hintaan. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisuissa KVL 53/2009 käsiteltiin epäitsenäisiä oheispalveluja. (Verohallinto 2019b.) Joissakin tapauksissa yhteisökaupan verotettava arvo on käypä markkina-arvo, kun toisen EU-maan myynnin veloittettava arvo on merkittävästi alhaisempi kuin käypä markkina-arvo (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 73c §). Käypä arvo määritetään Suomen hintatason perusteella. Verotettavaa määrää voidaan vähentää myyjän alennuksilla verotettavista hankinnoista ja muista oikaisuksista sekä korvauksilla palautetuista pakkauksista. (Verohallinto 2019b.)

Esimerkki 8. Tilanne, kun ostaja on käyttänyt hankinnassa Suomessa annettua arvonlisäverotunnistetta

Suomalainen yritys A tilaa tavaroita, jotka se ostaa Virosta ja kuljettaa Virosta B:lta suoraan varastoonsa Ranskaan C:lle, mutta käyttää ostokseen Suomessa annettua ALV-numeroa (kuvio 6). Yhteisöhankinnan katsotaan toteutuneen Suomessa, jos ostaja käytti ostettaessa suomalaista arvonlisäveronumeroa, vaikka tavaroiden kuljetus alkoi toisesta EU-maasta ja päättyi muussa EU-maassa kuin Suomessa. Tällaisessa tilanteessa yhteisöhankintoja voidaan verottaa paitsi Suomessa myös maassa, jossa kuljetus päättyy, joten tällainen järjestely voi johtaa kaksinkertaiseen verotukseen. Tätä säännöstä ei kuitenkaan sovelleta, jos ostaja osoittaa, että yhteisöhankinta oli verotettavaa tai että hän täyttää velvollisuutensa ilmoittamalla yhteisöhankinta maassa, jossa tavaroiden kuljetus päättyy. (Taloushallintoliitto 2020.)



Kuvio 6. Ostaja on käyttänyt hankinnassa Suomessa annettua ALV-numeroa (mukailtu Taloushallintoliitto 2020)

4.2.2 Yhteisöhankintojen arvonlisäveron vähennyskelpoisuus

Verovelvollinen voi vähentää arvonlisäverollista liiketoimintaa varten suoritetuista yhteisöhankinnoista maksettavan veron (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 102 § 1 momentti 3 kohta). Ostajan on ilmoitettava yhteisöhankinta ja suoritettava arvonlisävero arvonlisäveroilmoituksella, vaikka vähennystä ei olisikaan tehty vähennysoikeuden vuoksi. Yhteisöhankinnan arvonlisäverovähennysoikeus ja vähennysoikeuden laajuus määritetään samalla tavalla kuin ostot paikalliselta myyjältä. Suomessa vähennysoikeutta säätelevät esimerkiksi arvonlisäverolaissa säädetyt vähennysoikeuden rajoitukset (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 114 §) ja vähennysoikeuden jakaminen (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 117 §). Elinkeinonharjoittajan yhteisöhankinnan arvonlisäverovähennys kohdistetaan samalle kohdekaudelle kuin hankintaveron. Kun ostaja on käyttänyt hänelle Suomessa annettua arvonlisäverotunnistetta ja ostaja ilmoittaa yhteishankinnasta ja hänelle maksetusta arvonlisäverosta turvaverkkosäännöksen mukaisesti, mutta tavaroiden kuljetus päättyi toiseen EU-maahan, ostajalla ei ole oikeutta vähentää arvonlisäveroa yhteisöhankinnoista, jotka hän on maksanut Suomessa. Tämä vahvistetaan myös EUT:n päätöksissä C-536/08 ja C-539/08. Pääoikeus yhteisöhankintaveroon on aina siinä EU-maassa, jossa tavarat ovat kuljetuksen päättyessä. Oikeus arvonlisäverovähennykseen Suomessa tehdyistä turvaverkkosäännöksen mukaisesta yhteishankinnasta johtaa tilanteeseen, jossa verovelvollisella ei ole enää mitään syytä todistaa, että arvonlisävero on maksettu ostosta siinä EU-maassa, jossa tavaroiden kuljetus päättyi. (Verohallinto 2019b.)

Jos arvonlisävero maksetaan yhteishankinnasta tavaroiden ostoista maassa, johon tavarat kuljetetaan, vasta kun arvonlisävero on maksettu Suomeen arvonlisäverotunnisteen käytön vuoksi, Suomessa yliarvostettua arvonlisäveroa on oikaistava verotusmenettelylain

1995/1558 25 pykälän mukaisesti. Tämä säännös on merkittävä laitteita toimittaville yrityksille, koska arvonlisäveron määrä, jota ei tässä tapauksessa palauteta, voi olla merkittävä ja edellyttää yritykseltä ylimääräisiä taloudellisia resursseja. (Verohallinto 2019 b.)

4.2.3 Tavarakuljetuspalvelun hankinta toisesta EU-maasta

Jos suomalainen myyjä hankkii tavarankuljetuspalvelun rahdinkuljettajalta toisesta EU:n jäsenvaltiosta, on huomattava, että myyjän näkökulmasta tämä on palvelun ostaminen pääsäännön mukaan. Suomalaista yritystä verotetaan Suomessa ostettaessa tällaista palvelua käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Suomalaisen yrityksen on ilmoitettava kuljetuspalvelun osto EU:n palveluhankinnaksi arvonlisäveroilmoituksessa. (Hakapää ym. 2016, 93.)

Esimerkki 9. Tavarakuljetuspalvelun hankinta toisesta EU-maasta

Suomalainen yritys A ostaa kuljetuspalvelut virolaiselta kuljetusyritykseltä B. Virolainen kuljetusyritys B kuljettaa Virosta ostetut tavarat Suomeen. Lisäksi heillä ei ole kiinteä toimipaikka maansa ulkopuolella, eikä virolaista yritystä ole rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. Pääsäännön mukaan palvelua myydään Suomessa. Virolainen kuljetusyritys B lähettää suomalaiselle yritykselle A laskun ilman arvonlisäveroa, ja suomalainen yritys A maksaa verot käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Vaikka kuljetus tapahtuisi Viron sisällä eikä tavaroita kuljetettaisi Suomeen, palvelu myydään silti Suomessa, koska palvelun ostaja sijaitsee Suomessa. Tällöin suomalainen yritys saisi myös verovapaan laskun ja soveltaisi käännteistä verovelvollisuutta Suomessa. (Hyttinen & Svensberg 2018, 164–165.)

Esimerkki 10. Tavarakuljetuspalvelun hankinta toisesta EU-maasta, ostajalla on kiinteä toimipaikka siellä

Virolainen kuljetusyritys A myy kuljetuspalveluja Virosta Ranskaan suomalaiselle yritykselle B. Suomalaisella yrityksellä B on kiinteä toimipaikka Virossa, jonka liiketoimintaa tämä kuljetus palvelee, ja siksi palvelu myytiin tälle toimijalle. Kuljetuspalvelujen myyntimää määritetään palvelujen tarjoamista koskevien yleisten pääsääntöjen perusteella ostajan sijoittautumismaan mukaisesti. Palvelun myyntiin oikeutettu maa on siis maa, jossa suomalaisella yrityksellä on kiinteä toimipaikka, jossa palvelu siirretään ostajalle. Virolainen yritys A on rekisteröity Virossa, joten se ei voi periä suomalaiselta yritykseltä yhteisöveroa ilman arvonlisäveroa. Jos kuitenkin suomalaisen yrityksen kiinteä toimipaikka Virossa ei ole mukana toiminnassa, jota varten kuljetus suoritetaan, eikä yrityksellä A ole muita kiinteitä toimipaikkoja, tilanteeseen voidaan soveltaa esimerkin 10:n käytäntöä. Koska Verohallinnon ohjeen mukaan, jos palvelua ei siirretä kenellekään tai tietyssä paikassa, palvelu myydään

Suomessa, jos ostajan kotipaikka sijaitsee täällä. Lisäksi suomalaisen yhtiön A on noudatettava Viron lainsäädäntöä tässä asiassa. (Hyttinen & Svensberg 2018, 164–165; Verohallinto 2019d.)

4.3 Yhteisökaupan erityistapauksia

4.3.1 Kolmikantakauppa

Kolmikantakaupan edellytykset

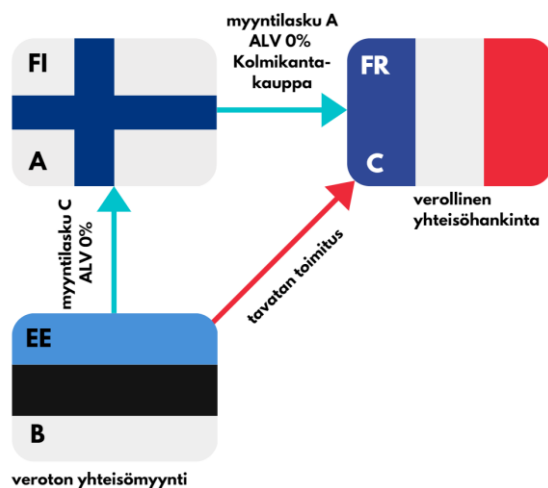
Ketjumyynnillä tarkoitetaan tilannetta, jossa tavaroita myydään kaksi tai useampia kertoja siten, että myyjä ei toimita tavaroita ensimmäiselle, vaan jollekin seuraavista ostajista. Siten ketjumyynnillä tavaravirta ei seuraa laskutusta, vaan tavarat ja laskut kulkevat eri reittejä. Kun käydään kauppaa tavaroilla EU:ssa, tavaroiden ostajan katsotaan ostaneen tavaroita EU:ssa siinä maassa, johon tavaroiden kuljetus päättyy. Tämä asettaa ensimmäiselle ostajalle usein velvollisuuden rekisteröityä verovelvolliseksi, erityisesti ketjukaupan tilanteissa, muussa EU-maassa kuin omassaan. Tämä velvoite aiheuttaa yritykselle lisäkustannuksia ja hallinnollista työtä. Tämä puute on pyritty korjaamaan käyttämällä kolmikantakauppaa. Koska tätä säännöstä voidaan kuitenkin soveltaa vain hyvin määritellyissä olosuhteissa, kolmikantakaupan helpottaminen ei poista ongelmaa, vaan vain lieventää sitä. (Hyttinen & Svensberg 2018, 71.)

Kolmikantakauppa viittaa tilanteeseen, jossa kolme yritystä on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi eri maissa. Tavaroita myydään kahdesti peräkkäin, ja tavarat kuljetetaan ensimmäiseltä myyjältä suoraan ketjun viimeiselle ostajalle jäsenvaltiosta toiseen ensimmäisen myynnin yhteydessä (kuvio 7). Ilman erityissääntöjä ensimmäisen ostajan on maksettava vero tavaroiden yhteisöhankinnasta ja yhteisömyynnistä siinä valtiossa, johon kuljetus päättyy. (Kallio ym. 2020, 50.)

Yhteisökolmikantakauppaa verotetaan aina määränpäämaassa. Kolmikantakaupan säännösten soveltaminen on pakollista arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 141 artiklan nojalla, ja tätä säännöstä on sovellettava kaikkialla EU:ssa. Kolmikantakauppalausekkeen soveltaminen edellyttää kuitenkin aina sitä, että jokainen liiketoimen osapuoli on rekisteröity arvonlisäverotarkoituksiin toisessa jäsenvaltiossa, joten näitä säännöksiä ei voida soveltaa esimerkiksi silloin, kun kaksi osapuolta on samassa EU-jäsenvaltiossa tai jos osapuolia on enemmän kuin kolme. (Hakapää ym. 2016, 123.)

Kun kuljetus päättyy Suomeen, kolmikauppasääntöä ei voida soveltaa, jos ensimmäisellä ostajalla ja toisella myyjällä B on kiinteä toimipaikka Suomessa, joka harjoittaa näiden tavaroiden edelleen myyntiä. Tällöin B:n on tilitettävä Suomen vero EU-tavaroiden

ostamisesta Suomessa, vähennettävä mainittu vero ja tilitettävä arvonlisävero C:n myyntistä. Jos B on sen sijaan rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa ilman kiinteää toimipaikkaa tai jos hänen kiinteä toimipaikkansa ei harjoita edelleen myyntiä Suomessa, kolmikantakauppasääntöä voidaan soveltaa sekä direktiivin että Suomen arvonlisäverolain nojalla, jos B käyttää ALV-tunnistenumeroa ostaessaan muussa EU-maassa kuin Suomessa. On kuitenkin huomattava, että joissakin EU-maissa yksinkertaisesti B:n rekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi kuljetuksen määränpäämaassa tai alkuperämaassa voi estää kolmikantakaupan helpottamisen soveltamisen. (Hyttinen & Svensberg 2018, 72–73.)



Kuvio 7. Kolmikantakauppa (mukailtu Verohallinto 2019d)

Arvonlisäverolain 1993/1501 yleisiä säännöksiä sovelletaan, jos kaikkia kolmikantakauppan sovellettavia ehtoja ei täytetä, esimerkiksi seuraavissa tilanteissa: tavaroita ei lähetetä toiseen EU-maahan ensimmäisen myynnin yhteydessä. Näin on esimerkiksi silloin, kun kolmenkeskisen kaupan toinen ostaja C kuljettaa tavaroita toiseen EU-maahan; myyntiin sisältyy EU-maan sisäisiä myyntejä ja tätä myyntiä pidetään säännöllisenä kotimaan myyntinä; yksi kolmikannan osapuolista ei ole rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi missään EU-maassa, näin voi olla esimerkiksi tapauksissa, joissa yksi kaupan osapuolista on sveitsiläinen yritys tai yksityishenkilö; tavaroita kuljetetaan useita kertoja EU-maista toiseen myynnin vuoksi; määränpäämaa on Suomi ja ensimmäisellä ostajalla B on täällä kiinteä toimipaikka. (Verohallinto 2019b.)

Kolmikantakaupan ilmoittaminen

A myy tavaroita EU:ssa. Jos ensimmäinen myyjä A on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi Suomeen, A ilmoittaa laskussaan hänelle Suomessa annetun arvonlisäverotunnisteensa ja myös ensimmäisen ostajan B arvonlisäverotunnisteen. A ilmoittaa myynnin ensimmäiselle ostajalle B arvonlisäveroilmoituksella kohdassa "Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin" ja yhteenvetoilmoituksella. Intrastat-ilmoituksessa määränpäämaa on EU-maa, johon kuljetus

päättyy eli toisen ostajan C maa. (Hyttinen & Svensberg 2018, 74; Verohallinto 2019b.; Kallio ym. 2020, 50.)

Jos sovelletaan kolmikantakauppaa koskevaa poikkeusta, B:n tavaroiden osto EU:sta on verovapaata ja yritykselle C verotettavaa. Kolmikantakaupan käyttö olettaa, että B liittää laskuun sekä oman arvonlisäverotunnuksensa että C:n arvonlisäverotunnisteen. Laskun on sisällettävä viittaus vapautukseen tai direktiivin asiaa koskevaan säännökseen. Suomessa Verohallinto suosittelee, että verovapautukseen viitataan sanoilla "Kolmikantakauppa" tai "Triangulation". Viittaus tähän säännökseen voidaan merkitä viittauksella "ALV 0 %" tai "AVL 63g §" tai "Arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 141 art.". Toisaalta joissakin muissa maissa merkintä on tehtävä erityisessä muodossa, jotta hakija voi viitata direktiivilausekkeeseen ja joissakin maissa myös osoittaa, että ostaja on julistettu verotettavaksi. Tästä syystä linkitys on tehtävä toisen ostajan C maassa voimassa olevien muodollisuuksien mukaisesti. Toinen myyjä B ilmoittaa yrityksen C myynnin arvon yhteenvetoilmoituksella kohdassa "Kolmikantakauppa". B ei kuitenkaan paljasta yhteisöhankintaansa A:lta ja yhteisömyyntiään C:lle arvonlisäveroilmoituksella. (Hyttinen & Svensberg 2018, 74; Verohallinto 2019b.; Kallio ym. 2020, 50.)

Jos Suomi on maa, jossa kuljetus päättyy, toisin sanoen toisen ostajan C:n maa, toisen myyjän B Suomessa tekemä yhteisöhankinta on vapautettu verosta ja C:tä verotetaan B:n suorittamasta myynnistä. EU:n tavarakaupan Verohallinnon (Verohallinto 2019b) antamien ohjeiden mukaisesti suomalainen toinen ostaja C ilmoittaa arvonlisäveroilmoituksen ostoarvon ostona EU:ssa kohdassa "Tavaraostot muista EU-maista" ja ostosta suoritettava vero on ilmoitettu kohdassa "Vero tavaraostoista muista EU-maista" ja kohdassa "Verokauden vähennettävä vero", jos yrityksellä on oikeus vähennykseen arvonlisäverolain säännösten mukaisesti. (Hyttinen & Svensberg 2018, 74; Verohallinto 2019b.; Kallio ym. 2020, 50.)

4.3.2 Toimitus paikoilleen asennettuna

Tämä käsite tarkoittaa, että myyjä on vastuussa asennuksesta tai kokoonpanosta, eli myyjä ilmoittaa ostajalle tuotteen myyntihinnan lisäksi asennustyön hinnan. Kyse on kuitenkin myös asennettujen tavaroiden myynnistä, jossa myyjä antaa asennustyön alihankkijalle, joka veloittaa myyjää työstä. Arvonlisäverolaissa 1501/1993 ja -direktiivissä 2006/112/EY ei määritetä asennuskustannusten osuutta kokonaishinnasta tai mitä toimenpiteitä tarvitaan asennetun koneen tai laitteen myymiseksi. Näin ollen jopa suhteellisen pieni määrä asennustöitä voi johtaa määräysten soveltamiseen asennettuna myytyihin tavarihin. Hyvin vähäistä työtä ei tässä kuitenkaan tarkoiteta. Esimerkiksi laitteen purkamista pakkauksesta, sen liittämistä sähköverkkoon tai toimintatilan tarkistamista ei voida pitää tarkoitettuna asennuksena. Kun laite myydään asennettuna tai koottuna, laitteen omistusoikeus siirtyy

myyjältä ostajalle yleensä vasta asennuksen tai kokoonpanon jälkeen, eikä ostaja saa laitetta ennen kuin se on asennettu ja otettu käyttöön. Tulkinta siitä, miten myynti järjestetään, vaihtelee maittain. Koska asia on päätettävä asennusmaan lakien ja oikeuskäytännön perusteella, myyjän tulisi selvittää asia asennusvaltiossa. Esimerkiksi Suomessa myyjän asentamien tai koottavien laiteiden myyntiä pidetään yleensä tavaroiden myyntinä. Joissakin tilanteissa asennustöiden osuus kokonaiskaupasta voi kuitenkin olla niin merkittävä, että myyntiä pidetään koko palvelun myyntinä. Tavaroiden myynti asennettuna voi joskus olla rakennuspalveluiden myyntiä. Jos myyntiä pidetään palvelun myyntinä, myyntimää määritetään palveluja koskevien myyntimaasäännösten mukaan. (Hyttinen & Svensberg 2018, 84; Verohallinto 2019b.)

Asennettuina tai koottuina myytävien tavaroiden erityismääräys koskee vain irtainta omaisuutta. Koneiden, laitteiden tai muiden tavaroiden osalta, jotka tulevat kiinteistön osaksi asennuksen seurauksena, asennettujen tavaroiden myynti voi olla rakennuspalvelua. Arvonlisäverodirektiiviä 2006/112/EY sovellettaessa neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) 282/2011 13b artiklan mukaan kiinteä omaisuus on osa tiettyä maa-alaa maan pinnalla tai sen alla, kuten alue, jolle voi syntyä omistus- ja hallintaoikeuksia; maahan kiinnitetty rakennus tai rakennelma, jota ei voi helposti purkaa tai siirtää; kiinteä osa rakennusta tai rakennelmaa, jota ilman rakennus tai rakenne on viallinen, kuten ovet, ikkunat, katot, portaat ja hissit; laite tai kone, joka on kiinteästi asennettu rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa. Rakennuspalveluja myydään maassa, jossa rakennus on käynnissä. Tällöin myyjän on mahdollisesti rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi siinä EU-maassa, jossa rakentaminen on käynnissä. (Verohallinto 2019b.)

Tavaran myynti asennettuna tai kokoonpantuna on arvonlisäveron alaista asennusvaltiossa, jos se on toimittajan puolesta asennettu tai koottu (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 63 § 3 momentti). Jos suomalainen myyjä myy koneen tai laitteen paikoilleen asennettuna ja asennus tehdään toisessa EU-maassa, myynnistä ei veloiteta Suomen arvonlisäveroa. Kuljetusta verotetaan siinä EU-maassa, jossa asennustyöt suoritetaan. Tavaran myynti asennettuna tai kokoonpantuna toiseen EU-maahan ei ole tavaroiden myyntiä EU:ssa. Jos suomalainen yritys ostaa koneen tai laitteen toisesta EU-maasta niin, että myyjä vastaa asennuksesta Suomessa, myynnin verotusoikeus on Suomessa. Verotukseen sovelletaan Suomen arvonlisäverolakia 1993/1501. (Hyttinen ja Svensberg 2018, 85.)

Tavaroiden asentamisen jälkeen vero maksetaan siis siinä EU-maassa, jossa asennus tapahtuu. Kuitenkin, kun myyjä on ulkomainen yritys, jotkut jäsenmaat soveltavat menettelyjä, jotka poikkeavat tästä yleissäännöstä. Yrityksiä, joilla on kiinteä toimipaikka

sijoittautumisvaltiossa, kohdellaan yleensä arvonlisäverotuksessa samalla tavalla kuin yrityksiä, joiden kotipaikka on sijoittautumisvaltiossa. Näiden yritysten on yleensä ilmoitettava veroiksi asennusmaassa ja otettava huomioon arvonlisävero myydessään kyseiseen maahan tavaroita asennettuna. Jos myyntiin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta asennusmaassa, myyjän ei tarvitse rekisteröityä ja paikallinen ostaja maksaa veron myyjän puolesta. Arvonlisäverodirektiivissä 2006/112/EY ei ole sitovia säännöksiä EU-maille siitä, kenen tulisi maksaa vero ulkomaisen yrityksen suorittamasta asennustoimituksesta. Koska direktiivissä ei ole pakollisia säännöksiä, sääntely vaihtelee EU-maittain. (Hyttinen ja Svensberg 2018, 85.)

Jos suomalainen myyjä käyttää laajasti paikallisia alihankkijoita, joiden laskutus ei sisällä arvonlisäveroa, suomalaiselle myyjälle voi olla hyödyllistä ilmoittautua vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi asennusmaassa. Vapaaehtoinen arvonlisäverorekisteröinti johtaa nopeampiin veronpalautuksiin. Mahdollisuus rekisteröityä vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi asennusmaassa vaihtelee EU-maittain. Joissakin maissa vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröidyn ulkomaisen yrityksen ulkomaanmyyntiin sovelletaan edelleen käännettyä verovelvollisuutta tietyin ehdoin. (Hyttinen & Svensberg 2018, 88.)

4.4 Yhteisökaupan kirjanpito ja raportointivelvollisuudet Suomessa

4.4.1 Kirjanpito

Verovelvollisen on laadittava kirjanpito siten, että siitä saadaan veron määräämiseen tarvittavat tiedot (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 209 §). Koska sekä kausi- että yhteenvetoraporttia täytettäessä vaaditaan yhteisömyyntiarvoa, on tärkeää, että nämä luvut saadaan suoraan ja helposti yrityksen tietojärjestelmistä. Yhteisöhankinnoilla ja yhteisömyynillä on oltava omat kirjanpito-tilit, koska hyvä kirjanpito tapa edellyttää, että kaikki saman arvonlisäveromenettelyn kohteena olevat tapahtumat kirjataan yhdelle tilille. Useita arvonlisäverokantoja voidaan kirjata samalle tilille, jos kirjanpitojärjestelmän hallinnan tietojen avulla voidaan jakaa tapahtumat kunkin transaktion verokannan mukaan. Jos yhteisöhankintojen arvonlisäveroa ei voida palauttaa, se kirjataan kuluihin. Kun arvonlisäverolaskelma poikkeaa alun perin saamiin kirjatusta summasta, ero kirjataan yhteisömyynnin oikaisuna tai erikseen muista oikaisueristä, esimerkiksi "Yhteisömyyntien oikaisuerät". (Kirjanpitolautakunta 2017, 15.)

Yleisohjeessa arvonlisäveron kirjaamisesta Kirjanpitolautakunta toteaa arvonlisäverolain 1501/1993 17 pykälän perusteella, että yhteisökaupan yhteydessä on tunnistettava irtaimet tavarat, jotka arvonlisäverovelvollinen elinkeinoharjoittelija on lähettänyt toiseen EU-

jäsenvaltion työsuoritukseen tai arvonmääritykseen. Tunnistavat tekijät voidaan tallentaa liitteenä, eikä niitä tarvitse luetella kirjanpidon tileissä. (Kirjanpitolautakunta, 2017, 15.)

	Yhteisömyynnit 0%	Myyntisaamiset
Myyntilasku	10 000,00	10 000,00

Kuvio 8. Esimerkit yhteisömyynnin kirjaamisesta

Hankinta tulee vähennykseen oikeuttavaan käyttöön

	Yhteisöhankinnat 0%	Suoritettava alv
Hankinta	10 000,00	
Alv-kirjaus		2 400,00

	Vähennettävä alv	Rahatili
Hankinta		10 000,00
Alv-kirjaus	2 400,00	

Hankinta ei tule vähennykseen oikeuttavaan käyttöön

Esim. osa verovelvollisen toiminnasta on arvonlisäverotuksen ulkopuolella ja tähän toimintaan hankitaan mainosmateriaalia.

	Mainosmateriaali, yht. ei alv	Suoritettava alv
Hankinta	10 000,00	
Alv-kirjaus	2 400,00	2 400,00

	Vähennettävä alv	Rahatili
Hankinta		10 000,00
Alv-kirjaus		

Kuvio 9. Esimerkit yhteisöhankinnan ja käännetyn verovelvollisuuden kirjaamisesta (Kirjanpitolautakunta 2017, 15)

4.4.2 Raportointi

Yhteisökaupan liiketapahtumien ajallinen kohdistaminen veron ilmoittamista varten

Tavaroiden yhteisömyynti tapahtuu tavaroiden toimituskuukautta seuraavana kalenterikuukautena. Jos ostajalle on annettu lasku tai vastaava asiakirja toimituskuukautena toimitetuista tavaroista, myynti tapahtuu toimituskuukauden sisällä. Jos lasku on annettu ennen tavaroiden toimittamista tai toimituskuukauden jälkeen, myynti kohdistetaan toimituskuukautta seuraavana kalenterikuukautena yleisen säännön mukaisesti. Ennakkomaksut eivät

vaikuta yhteisömyynnin ajoitukseen. Toimituskuukausi on siis varhaisin mahdollinen jake-lukuukausi yhteisömyynnille. (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 138a §; Verohallinto 2019b.)

Palvelujen yhteisömyymiseen kohdistuva arvonlisävero, joka palvelun ostavan elinkeinonharjoittajan on maksettava Suomessa, ajoittuu yleensä kuukauteen, jonka aikana palvelu suoritettiin tai ennakkomaksu kerättiin (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 135a §, 15 § 1 momentti). Veroa voidaan soveltaa tilikauden aikana siihen kalenterikuukauteen, jonka aikana lasku on annettu ostajalle. Tätä väliaikaista veloitusperusteista kohdistamista ei sovelleta ostajalle, jota verotetaan elinkeinonharjoittajia koskevan yleissääntelyn mukaisesti käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Tällöin vero on perittävä sen kalenterikuukauden aikana, jona palvelu suoritettiin, tai ennakkomaksu kerättiin. (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 138 §; Verohallinto 2019d.)

Arvonlisäverolain 1993/1501 209c pykälän mukaisesti lasku yhteisömyynnistä on tehtävä viimeistään tavaroiden toimituskuukautta seuraavan kalenterikuukauden 15. päivänä. Ja tämä on ilmoitettava toimituskuukautta seuraavan kalenterikuukauden 20. päivänä annetussa yhteenvetoilmoituksessa. Jos yleissääntö koskee palvelun myyntiä toisessa EU-maassa, lasku on laadittava viimeistään palvelun toimittamista seuraavan kalenterikuukauden 15. päivänä. (Verohallinto 2019c.)

Raportointi arvonlisäveroilmoituksella

Kansainvälisen kaupan arvonlisävero liittyy läheisesti eri viranomaisille toimitettaviin erilaisiin raportointivelvoitteisiin sekä myyjän että ostajan puolelta. Verohallinnolle jätettävä raportti on yhteenvetoilmoitus. Kaikki edellä mainitut ilmoitukset sisältävät tietoja vain Suomen arvonlisäverolain 1993/1501 soveltamisalaan liittyvistä liiketoimista. Muiden maiden arvonlisäveroa ei pitäisi ilmoittaa Suomen viranomaisille näillä lomakkeilla. (Hakapää ym. 2016, 72.)

Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin-kohdassa ilmoitetaan tavaroiden myynti Suomesta toiseen EU-maahan siten, että tavarat kuljetetaan Suomesta toiseen EU-maahan, ja ostajalla on toisessa EU-maassa annettu arvonlisäverotunniste ja myös tavaroiden siirto Suomesta muihin EU-maihin yrityksen omaan liiketoimintaan. (Jokinen ym. 2019, 336.)

Arvonlisäveroilmoituksella ilmoitetaan ostajan ja myyjän välillä sovittujen tavaroiden arvo. Jos myyjä veloittaa ostajalta tavaroiden toimittamiseen liittyvät kuljetuskustannukset, ne on sisällytettävä myös yhteisömyyntiin. Ostajalle tarjottavat alennukset ja hyvitykset vähentävät yhteisöhankintojen määrää. Liikeomaisuuden siirron yhteisömyyntiarvoa kuvataan ostettujen tavaroiden ostohinnoin tai muilla vähemmän todennäköisillä arvioilla. Jos omaisuus on itse valmistettu, yhteisömyynnin kustannusten on oltava osoitus tavaroiden tuotantoon

liittyvästä arvosta, mukaan lukien sekä kiinteät että muuttuvat kustannukset. (Jokinen ym. 2019, 336.)

Palvelujen yleismyynnit, jotka ovat arvonlisäverollisia muissa EU-maissa, ilmoitetaan, kun yritystä verotetaan Suomessa käännetyn verovelvollisuuden perusteella tai kun myyntimaa on Suomi palvelujen yleismyynninsääntöjen mukaisesti. Myyntihinta on myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuva hinta, joka sisältää kaikki ostajalta veloittavat lisäykset ja kulut. Tämä osio raportoi vain palvelut, jotka ovat palveluiden yhteisömyyntiä. (Jokinen ym. 2019, 337.)

Kohdassa Tavarastot muista EU-maista ilmoitetaan yhteisöhankintojen kokonaismäärä muista EU-maista. Tässä kohdassa kerrotaan myös omista tavaroiden siirroista muista EU-maista Suomeen. Lisäksi on ilmoitettava nollaverokannasta tai verottomista yhteisöhankinnoista. Tässä tapauksessa ilmoitetaan vain yhteisöhankinnan veroton arvo. On huomattava, että tämä kohta koskee vain tavaroiden ostoja, eli siinä ei ilmoiteta palveluiden ostoista muissa EU-maissa. Yhteisöhankintaverot kirjataan veroina tavarastoista muissa EU-maissa ja vähennyksenä kohdassa verokauden vähennettävä vero edellyttäen, että hankinta on tehty vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. (Jokinen ym. 2019, 338.)

Kohdassa Palveluostot muista EU-maista näkyy palveluiden ostojen yhteismäärä arvonlisäverovelvollisilta muissa EU-maissa, kun ostaja on verovelvollinen käännetyn verovelvollisuuden sääntöjen mukaisesti tai kun yhteisöpalveluja myydään Suomessa niitä koskevan yleissäännön mukaisesti. Jos osto on verovapaata eikä aiheuta tällä tavoin laskettua verovelkaa Suomessa, kauppahintaa ei ilmoiteta tässä kohdassa. Tässä kohdassa tarkoitettu vero voidaan sisällyttää vähennyskelpoisiin veroihin verovähennyskauden aikana siltä osin kuin ostaja on tehnyt hankinnan vähennyskelpoista käyttöä varten. (Jokinen ym. 2019, 338.)

Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus ja ilmoitus toimitusvarastoon siirrosta (Call off -varastoon siirto)

Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus on osa EU:n valvontaa tavaroiden ja palvelujen kaupassa EU:n sisämarkkinoilla. Yhteenvetoilmoitus pitää antaa tavaroiden yhteisömyynnistä ja omien tavaroiden yhteisösiirrosta; kolmikantakaupasta, vaikka yritys olisi ketjun toinen myyjä ja kun myydään palveluja, joista ostajaa verotetaan toisessa EU-maassa. Yhteenvetoilmoitus annetaan vain niiden kuukausien ajalta, jolloin yritys on myynyt tavarat tai palvelut toiseen EU-maahan. Yhteenvetoilmoitus näyttää ostajakohtaiset yhteisömyynnit yhteensä sekä ostajan arvonlisäverotunnisteen. (Verohallinto 2020a.)

Tavaroiden siirrosta toimitusvarastoon (Call off -varastoon) on 1. tammikuuta 2020 alkaen ilmoitettava Verohallinnolle. Arvonlisäverolain 1993/1501 mukaan tiedot siirrosta

toimitusvarastoon on ilmoitettava yhteenvetoilmoituksella. Käytännössä tiedot annetaan tällä erillisellä ilmoituksella. Ilmoitus annetaan siinä kuussa, jolloin tavaroiden kuljetus varastoon on alkanut. Verohallinto välittää tiedot sähköisesti siihen EU-maahan, johon tavarat saapuvat. Tavaroiden omistusoikeuden siirron yhteydessä yhteisömyynti on ilmoitettava yleisessä arvonlisäveroilmoituksella ja yhteenvetoilmoituksella. Ilmoitus siirrosta toimitusvarastoon on annettava sähköisesti erikseen jokaiselta kalenterikuukaudelta. Ilmoitettavat tiedot sisältävät uuden siirron toimitusvarastoon tai uudet ostajatiedot (koodi 1), tavaroiden palautuksen tai virheellisesti ilmoitettujen tietojen poistamisen (koodi 2) ja ostajan vaihtamisen (koodi 3). (Verohallinto 2020a; Verohallinto 2020c.)

Yhteenvetoilmoituksessa ja ilmoituksessa siirrosta toimitusvarastoon ilmoitetaan kuukauden aikana tehdyt siirrot viimeistään seuraavan kuukauden 20. päivänä. Laiminlyöntimaksuvelvoite voi syntyä, jos tiedot ilmoitetaan myöhässä tai niitä ei ilmoiteta lainkaan. Laiminlyöntimaksu on 100–200 euroa riippuen ilmoituksen myöhästymisestä. (Verohallinto 2020a; Verohallinto 2020c.)

Intrastat

Tilastot EU:n jäsenvaltioiden välisestä tavarakaupasta kerätään tullille toimitettaviin Intrastat-ilmoituksiin. Intrastat-ilmoitusten osalta raportointivelvoite määritetään sisäisten yritystoimintojen ja myynnin kokonaisarvon perusteella, jonka tavaroiden ostaja tai myyjä on ilmoittanut Verohallinnolle toimitetussa annettavassa arvonlisäveroilmoituksessa. Kukin EU:n jäsenvaltio määrittelee tilastollisen ylärajan kalenterivuoden vuotuisen tuonnin ja viennin arvon perusteella. Suomessa tilastojen ilmoittamisen kynnysarvo vuonna 2020 on 600 000 euroa tuonnissa (yhteisöhankinnat) ja 600 000 euroa viennissä (yhteisömyynnit). Jos kynnysarvo ylittyy sekä yhteisöhankinnoissa että toimituksissa, yritys toimittaa tilastolliset ilmoitukset sekä tuonnista että vientistä. (Hakapää ym. 2016, 85; Suomen tullit 2020.)

Yritysten ei tarvitse valvoa kynnysten ylittymistä. Kun yhteisöhankintojen tai -myyntien arvo kalenterivuoden alusta laskettuna ylittää tilastollisen rajan, yritykselle ilmoitetaan tilastojen aloituspäivä. Käytännössä ilmoitus alkaa seuraavan kuukauden alusta ilmoituksen jälkeen ja jatkuu sitten jatkuvasti. Tiedot on raportoitava jokaisen seuraavan kuukauden ensimmäisten viikkojen aikana siten, että raportointijakso on 10 työpäivää laskettuna kunkin kuukauden lopusta. Intrastat-ilmoitukset voidaan antaa sähköisellä verkkolomakkeella tai toimittamalla tiedostoja määrällisessä muodossa Tyvi-palveluntarjoajien kautta sekä lähettämällä XML-viestejä tullille. Suomessa virhemaksu veloitetaan, jos tilastoja ei ole toimitettu määrättyssä ajassa. Virhemaksu määritetään kuukausittain jokaisesta puutteesta erikseen. Virhemaksuja voidaan periä myös, jos tiedot ilmoitetaan tarkoituksella väärin. (Hakapää ym. 2016, 85–87; Suomen tullit 2020.)

5 Tutkimuksen toteuttaminen

5.1 Kohdeyrityksen esittely arvonlisäveron kannalta

Yritys X on pk-yritys teollisuudenalalla. Sen toimialat suunnittelevat ja toimittavat kaikki tarvittavat koneet ja laitteet tietyn teollisuustoimialan yrityksille. Yrityksellä on yli 50 vuoden historia ja se on rekisteröity Päijät-Hämeen alueelle. Kohdeyritys tarjoaa kattavaa asiakaspalvelua projektinhallinnasta ylläpitoon ja modernisointiin, ja se toimii sekä Suomen sisämarkkinoilla että ulkomailla EU:n sisällä ja myös sen rajojen ulkopuolella.

Yrityksen X organisaatorakenne perustuu yrityksen toteuttamiin projekteihin. Projekti-päälliköt vastaavat jokaisesta yksittäisestä projektikokonaissudesta. Projektipäällikkö hoitaa yleishallinnon, prosessien organisoinnin ja projektin toteutuksen valvonnan. Siksi projektipäälliköllä on täydelliset tiedot projektista ja sen yksittäisistä prosesseista, kuten laitteet ja niiden osat ja niihin liittyvät palvelut.

Opinnäytetyön rajoitusten vuoksi tutkimukseen valittiin vain yhteisökauppaan liittyviä hankkeita. Tällaisten hankkeiden puitteissa laitteita toimitetaan esimerkiksi Ranskaan ja Latviaan. Lisäksi virolaiset yritykset ovat tärkeimmät laitteiden ja komponenttien toimittajat näihin hankkeisiin. Teoreettisen tarkastelun perusteella voidaan sanoa, että kyseisten maiden, joihin yrityksen toimittajat ja asiakkaat ovat rekisteröityneet, paikallisella arvonlisäverolainsäädännöllä on erityistilanteissa merkittävä vaikutus kohdeyrityksen arvonlisäveroverotukseen.

Analysoitujen hankkeiden puitteissa kohdeyritys suorittaa laitteiden asennusvalvontaa, käyttöönottoa ja koulutusta. Asennuksen suorittavat pääsääntöisesti alihankkijat tai asiakkaat. Voimassa olevien sopimusten mukaan asiakkaat maksavat projektista vaiheittain. Yhteisöhankintaprosessiin liittyen sekä laitteiden komponentteja että yksittäisiä koneita voidaan toimittaa asiakkaalle sekä Suomesta että muista Euroopan unionin maista, esimerkiksi Virossa. Lisäksi komponentteja voidaan toimittaa Viroon ja sieltä asiakkaalle osana konetta tai laitetta. Kohdeyritys tilaa ja valvoo komponentit ja laitteiden toimituspalvelut. Kohdeyritys X on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi Suomeen. Lisäksi opinnäytetyön kirjoittamisen aikana yritys rekisteröitiin Virossa arvonlisäverotarkoituksiin.

5.2 Tutkimuksen suunnittelu ja toteutus

Tutkimuksen suunnittelu perustuu sen tavoitteisiin ja tärkeimpiin tutkimuskysymyksiin, joihin tutkimuksen aikana on vastattava. Näitä asioita käsiteltiin yksityiskohtaisesti tämän opinnäytetyön johdannossa, koska sekä opinnäytetyön tutkimusosa että teoreettinen osa perustuvat niihin. Tutkimuksen suunnitteluvaiheessa suunnitellaan myös tutkimuksen kulku yksityiskohtaisesti, mitä materiaaleja ja menetelmiä tutkimuksessa käytetään. (Jyväskylän

Yliopisto, 2014.) Opinnäytetyön tarkoituksena on kerätä tutkimusongelman ratkaisemiseksi tarvittavat tiedot, eli kuinka kohdeyritys voi optimoida toimintansa yhteisökaupan arvonlisäverotuksen mahdollisten veroriskien minimoimiseksi. Kohdeyrityksen toimintaan liittyvät tilanteet EU:n sisäisessä kaupassa on jo teoreettisesti käsitelty, ja tutkimuksen tarkoituksena on syventää ja vahvistaa tätä tietoa edelleen kattamaan kaikki mahdolliset tilanteet ja parhaalla mahdollisella tavalla tunnistaa kohdeyrityksen työhön liittyvät riskit. Kerätyt tiedot ovat ajatuksia, kokemuksia ja ideoita yrityksen kohtaamista tilanteista, samoin kuin käsitys kohdeyrityksen toiminnasta niissä, sekä vastaan tulleista tärkeistä niihin liittyvistä riskeistä.

Opinnäytetyössä tutkimusstrategia on haastattelututkimus, jonka tarkoituksena on kuvata tietty ilmiö hankkimalla siitä mahdollisimman yksityiskohtaista tietoa (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 123). Tutkimuksen suorittamiseksi on ensin valittava menetelmä, jolla tutkimus suoritetaan. Tämä menetelmä on tapa ratkaista tutkimusongelma. (Kananen 2015, 65.) Tutkimusmenetelmät voidaan jakaa kahteen tyyppiin: kvalitatiivinen ja kvantitatiivinen tutkimus. Määrällinen eli kvantitatiivinen tutkimusmenetelmä antaa kokonaiskuvan muuttujien välisistä suhteista ja eroista. Tässä menetelmässä tietoa käsitellään numeroiden avulla. (Vilka 2007, 13–14.) Laadullinen eli kvalitatiivinen tutkimusmenetelmä on tutkimustapa, jolla pyritään ymmärtämään ilmiö ja sen olemus. Tämä tutkimusmenetelmä valitaan, kun tutkimusongelman ilmiötä ei tunneta ja tietoa, teorioita ja aiempaa tutkimusta ei ole. Tällöin ilmiön ymmärtämiseksi on kehitettävä teorioita ja oletuksia tutkitun ilmiön toiminnasta. Laadullisen tutkimusmenetelmän tarkoituksena on saada syvälinen käsitys ja kuvaus tutkittavasta ilmiöstä. (Kananen 2015, 127.) Laadullinen tutkimus antaa vastauksia miten-, miksi- ja millainen-kysymyksiin. Yleisimpiä tiedonkeruumenetelmiä ovat haastattelut, havainnot, erilaiset asiakirjat ja jossain määrin kyselyt. Tutkimusaineiston hankinnan onnistumisen edellytyksenä on, että tutkijan on tiedettävä, mitä tietoja tarvitaan, miten tietoja kerätään ja mitataan, jotta niitä voidaan analysoida asianmukaisesti ja miksi tapahtumien tutkimisessa ja tiedon hankkimisessa on järkeä. (Vilka 2007, 168.)

Edellä esitettyjen määritelmien perusteella opinnäytetyössä tutkimuskysymyksiin liittyy kvalitatiivisten tutkimusmenetelmien käyttö. Opinnäytetyössä käytetään empiirisen aineiston keräämiseksi laadullisia menetelmiä, kuten tutkimushaastattelumenetelmät. Laadulliset tutkimushaastattelumenetelmät voidaan luokitella niiden strukturoitumisasteen mukaan, eli kuinka selkeästi kysymykset muotoillaan ja kuinka haastattelija jäsentää tilanteen. Haastattelutekniikat voidaan jakaa strukturoituihin, puolistrukturoituihin ja strukturoimattomiin. (Hirsjärvi & Hurme 2008, 43–45.)

Tätä tarkoitusta varten yrityksen asiantuntijoiden kanssa tehdään puolistrukturoituja perusteellisia teemahaastatteluja. Vastaajien valinnassa käytettiin harkinnanvaraista otosta.

Laadullista tutkimusta varten haastatteluihin valittiin henkilöt, joilla on eniten kokemusta ja tietoa tutkimuksen aiheesta, nimittäin kohdeyrityksen prosesseista, joihin yhteisökaupan arvonlisäverojärjestelmä vaikuttaa. Tämä on perusteltua, koska tutkimuksella pyritään jäsentämään ja kuvaamaan tutkittavaa aihetta. (Hirsjärvi & Hurme 2008, 58–69.) Täyden selkeyden saamiseksi kaikista tavaroiden ja palvelujen siirroista, jotka vaikuttavat arvonlisäveron laskemiseen tutkittavien projektien yhteydessä, haastateltiin yrityksen eri osastojen edustajia. Asiantuntijoina toimivat operatiivisen toiminnan johtaja, talousjohtaja, myyntipäällikkö, hankintainsinööri ja arvonlisäveron laskemisesta vastaava henkilö, joilla kaikilla on alansa korkein ammatillinen koulutus ja asiantuntijalta edellytettävä vankka työkokemus alaltaan lausuntonsa tukena.

Koska haastattelun aikana esitettyjen kysymysten sanamuoto voi vaikuttaa merkittävästi vastausten laatuun, niiden on katettava tutkimusaihe ja taattava tutkijalle mahdollisuus saada jatkoanalyysiin tarvittavat tiedot. Korkealaatuisten tutkimustulosten saamiseksi on myös tärkeää muistaa paljastaa kaikki epävarmuustekijät, jotka ovat saattaneet vaikuttaa tutkimustuloksiin. (KvantiMOTV 2010.) Tehokkaimmat, täydellisen kuvan ja kattavat vastaukset tutkittavasta aiheesta antavat kysymykset muotoillaan niin, että ne ovat hyvin avoimia ja jättävät tarpeeksi tilaa haastateltavan omille ajatuksille ja esimerkeille (liite 2). Silloin kysymykset on muotoiltu siten, että haastattelija voi paljastaa mahdollisimman paljon yrityksen nykyisiä arvonlisäprosesseja yhteisökaupassa ja samalla tunnistaa mahdollisimman paljon epävarmuustekijöitä ja mahdollisia ongelmia kohdeyrityksen työssä. Tämä on tarpeen, jotta voidaan tunnistaa yritykselle mahdollisesti aiheutuvat, arvonlisäveroon liittyvät riskit sen toiminnassa Euroopan unionissa.

Tarkoituksenmukaisessa teemahaastattelussa ei laadita yhtä luetteloa haastattelukysymyksistä, vaan luodaan ajankohtaisia alueita, joihin rakennetaan tarkempia kysymyksiä (Hirsjärvi & Hurme 2008, 66). Tutkimuksen rajojen perusteella teemahaastattelu perustui kolmeen pääteemaan: arvonlisäverolainsäädännön vaikutukseen yhteisökaupassa kohdeyrityksen toimintaan yleensä ja erityisesti yksittäisten työntekijöiden toimintaan, tavaroiden ja palvelujen tärkeimpiin liikkumisprosesseihin yhteisökaupassa sekä kohdeyrityksen arvonlisäveroriskien tuntemukseen ja niiden syvempään tutkimiseen.

Tärkeä osa tutkimusta on arvioida sen luotettavuutta. Tutkimustulosten luotettavuuteen on kiinnitettävä huomiota koko prosessin ajan. Tutkimuksen luotettavuutta arvioitaessa otetaan yleensä huomioon kaksi asiaa: validiteetti ja reliabiliteetti. Yksinkertaisimmassa merkityksessä reliabiliteetti tarkoittaa, että kun tutkimus toistetaan, saadaan samanlaisia tuloksia. Validiteetti viittaa tutkimuksen yleiseen tieteelliseen pätevyyteen. Lisäksi

haastattelutulokset tulisi tulkita, kun materiaali on riittävän kattava. Tätä kutsutaan kyllään-
tymiseksi. (Hirsjärvi & Hurme 2008, 186.)

Tutkimuksia täydennettiin muilla materiaaleilla. Esimerkiksi tutkimalla EU:n sisäisiä myynti-
sopimuksia ja vastaavia tavaroiden ja palvelujen laskuja ja niihin liitettyjä tositteita. Hank-
keen mukana toimitettujen asiakirjojen tutkiminen auttoi muotoilemaan haastattelukysymyk-
siä ja mahdollisti haastattelujen aikana saatujen aiheeseen liittyvien prosessien kuvauk-
sen täydentämistä.

Haastattelukysymykset sovittiin yrityksen edustajan kanssa. Edustajan ehdotusten perus-
teella tehtiin erilaisia mukautuksia. Seuraavassa vaiheessa kyselylomakkeet lähetettiin tar-
kistettavaksi teemahaastatteluun osallistuvalla henkilöstöllä etukäteen sähköpostitse.
Haastateltavilla oli mahdollisuus saada selvennyksiä, jos kysymykset olivat epäselviä. Se-
litystä ei kuitenkaan tarvittu. Seuraavassa vaiheessa kukin teemahaastattelu suoritettiin työ-
paikalla ja niiden kesto oli noin 45 minuuttia. Haastattelun aikana keskustelu tallennettiin
sanelukoneella.

Sisällönanalyysin menetelmä valittiin sopivimmaksi menetelmäksi tietojen analysoimiseksi.
Data-analyysimenetelmän valinta perustellaan sen pääominaisuuksilla. Sisällönanalyysi on
tietojen analysointitekniikka, jota käytetään tekstin tai tekstimateriaalin analysointiin. Sisäl-
lönanalyysin tarkoituksena on poimia tekstin merkitykselliset osat materiaalista. Tavoitteena
on saada lyhyt ja yleinen kuvaus tutkittavasta kohteesta menettämättä materiaalin tietosi-
sältöä. Se sopii analyysimenetelmäksi, kun on tarpeen kuvata lyhyesti materiaalin avainky-
symykset ja saada käsitys aiheesta, aineistosta tai teorioista. (Leinonen 2018.)

Tutkimusaineisto saatiin tallennetuista teemahaastatteluista. Tutkimuksen päätavoitteiden
perusteella tutkimusmateriaalit ryhmiteltiin temaattisissa haastatteluissa tunnistettujen ai-
heiden mukaan ja tutkittiin kaikkien haastateltavien vastauksia aiheesta kokonaisuutena.
Vastaukset aihekohtaisesti ryhmiteltyinä kirjattiin haastattelupäiväkirjaan, mikä mahdollisti
saatujen tietojen analysoinnin yksinkertaistamisen, koska ne ovat helposti saatavilla. Sa-
malla, jos saatujen vastausten analysoinnin ja yleistämisen aikana selvisi, että saadut tiedot
olivat riittämättömiä tai vastaukset olivat ristiriitaisia, käytiin lisäkeskusteluja epäselvyyksien
poistamiseksi. Muita selvennäviä keskusteluja käytiin rutiininomaisesti työpäivän aikana. Ni-
iden tulokset dokumentoitiin myös haastattelupäiväkirjaan.

5.3 Tutkimustulosten analysointi

Yleisesti voidaan sanoa, että suoritettujen kvalitatiivisten tutkimusten tulos riippuu suurelta
osin siitä, kuinka huolellisesti haastattelijä valmistautui haastatteluun. Tämän valmistelu-
työn perusta on ymmärrys siitä, mitä tietoja on hankittava myöhemmin analysoitavaksi.

Analyysin tarkoituksena on kuvata tutkimusmateriaali ytimekkäästi, lyhennetysti ja yleisesti. Analyysille ei ole yhtä ohjetta. Tutkijan on päätettävä etukäteen, mitä hän analysoi. (Hirsjärve & Hurme 2008, 135–148.)

Saatujen tulosten perusteella teemahaastattelut onnistuivat, tutkimuksen aikana kerätyt materiaalit riittävät analyysin tekoon. Analyysi vaati kuitenkin pyrkimystä tarkastella tapahtumia laajasta näkökulmasta kohdeyrityksen veroriskien ymmärtämiseen ja hallintaan liittyvien kysymysten valossa. Aineiston analysointi eteni vähitellen. Samalla tietoa tulkittiin ja jäsenneltiin. Viimeisessä vaiheessa aineisto tiivistettiin, mikä lisäsi tiedon määrää mutta johti pirstoutuneesta materiaalista johdonmukaisen, selkeän kokonaiskuvan luomiseen kohdeyrityksen työstä EU:n sisämarkkinoilla. (Hirsjärve & Hurme 2008, 135–148.)

Teemahaastattelujen perusteella saadut tutkimustulokset esitetään kahdella tavalla: taulukon muodossa, joka sisältää vastaajien vastauksia kuvaavat yleistetyt indikaattorit (liite 3), ja kuvauksena kohdeyrityksen prosesseista, jotka aiheuttavat verotuksellisia riskejä yrityksen X toiminnassa. Taulukko sisältää vastaukset, jotka olisi voitu esittää vastaavasti. Prosesseja ja niihin liittyviä riskejä kuvataan seuraavissa kahdessa kappaleessa.

Huolimatta siitä, että haastattelukysymykset oli jäsennelty eri aihealueiden mukaan, kaikkien haastateltujen oli vastattava tutkimuksen pääkysymykseen. Tämä antoi mahdollisuuden tarkastella pääkysymystä eri näkökulmista. Kaikilla aihealueilla pyrittiin saamaan jokaisen vastaajan mielipide, jotta saataisiin myös kokonaisvaltainen kuva yrityksen toimintaan liittyvistä prosesseista Euroopan markkinoilla ja niihin liittyvistä riskeistä. Lisäksi haastateluista valittiin lainauksia tarjoten havainnollistavia esimerkkejä tekstistä. Tutkittavan aiheen laajuudesta huolimatta siihen perustuvat analyysit ja johtopäätökset keskittyvät lähinnä yhteisökaupan arvonlisäverolainsäädännön vaikutukseen kohdeyrityksen toiminnassa ja siihen liittyviin riskeihin tästä näkökulmasta.

Arvonlisäverolainsäädännön vaikutukset yhteisökaupassa

Neljä viidestä vastaajasta sanoi, että kansainvälisestä kaupasta on tullut tärkeämpi heidän työssään viime aikoina. Yksi vastaajista vastasi, että näin "tulee olemaan". Tällainen arvio johtuu haastateltavien mukaan siitä, että aikaisemmin kohdeyritys työskenteli pääasiassa kotimarkkinoilla, mutta viime aikoina vuorovaikutuksen määrä EU:n jäsenvaltioiden kanssa ja sen ulkopuolella on kasvanut merkittävästi suurten projektien syntymisen vuoksi. Tärkeimpinä EU-maina vastaajat korostavat ennen kaikkea Viroa ja Ranskaa sekä Ruotsia, Belgiaa, Saksaa, Latviaa ja Tanskaa.

Se on nyt yritykselle todella, todella tärkeää. Meiltä on mennyt aiemmin muutama vuosi pääsääntöisesti isoimmat projektit kotimaahan, mutta nyt meillä on kaksi isoa

ulkomaan projektia ja kansainvälistymistä on koko ajan. Se on tärkeä osa-alue mitä ollaan miettimässä ja pyritään laajenemaan EU:n alueelle. (H2)

Tämä on tärkeä tieto tutkimuksen suorittamisen ja yrityksen veroriskien arvioimiseksi, koska sen perusteella voidaan päätellä, että suurten projektien toteuttaminen kansainvälisillä ja erityisesti Euroopan markkinoilla on uusi toiminta yrityksen asiantuntijoille. Kaikkiin uusiin aktiviteetteihin liittyy suuri epävarmuus. Tässä vaiheessa yrityksen asiantuntijoilla ei ole vielä todistettuja käyttäytymismalleja esimerkiksi nykyisen yhteisökaupan arvonlisäverolainsäädännön suhteen, ei eurooppalaisen eikä niiden maiden lainsäädännön suhteen, joissa yritys toimii. Huomattavasti aikaa ja vaivaa käytetään tarvittavan tiedon keräämiseen, yrityksen uusien prosessien optimointiin sekä syvällisen ymmärryksen saamiseen lainsäädännöstä ja mahdollisista vaihtoehdoista yrityksen verokäyttäytymisessä arvonlisäverotuksen suhteen. Eri maiden verolainsäädäntöä koskeva epävarmuus aiheuttaa veroriskejä. Kuitenkin teemahaastattelujen ja henkilökohtaisen kokemuksen perusteella voidaan sanoa, että yritys pyrkii aktiivisesti poistamaan tämäntyyppiset veroriskit. Verolainsäädäntöä tutkitaan muun muassa valittujen ammattitilintarkastajien avulla ja luodaan järjestelmiä yrityksen tuotantoprosessien optimoimiseksi tämän epävarmuuden vaikutuksen poistamiseksi.

Se, vaikuttavatko EU:n sisäisen kaupan arvonlisäveroon liittyvät muutokset tavaroiden tai palvelujen kauppaan vai molempiin, vaikuttaa yrityksen toimintaan Euroopan unionin markkinoilla. Tämän vahvistavat haastateltavien vastaukset. Samat haastateltavat, jotka panivat merkille kansainvälisen kaupan suuren merkityksen yrityksen toiminnassa, huomauttivat myös, että arvonlisäverojärjestelmän lainsäädäntömuutokset yhteisökaupassa vaikuttavat myös yrityksen liiketoimiin. Kahden vastaajan mukaan tämä pätee sekä tavaroihin että palveluihin. Yksi vastaajista totesi, että tavaroiden liikkumisreitti on erityisen tärkeä. Vaikeus liittyy epävarmuuteen silloin, kun liikkuminen tapahtuu maasta toiseen ohittaen Suomen alueen. Neljä viidestä vastaajasta myöntää tilanteen monimutkaisuuden. Kaksi kiinnitti huomiota siihen, että lainsäätäjät eivät ole säätäneet asiaa selkeästi. Vaikka yrityksessä ollaan vakuuttuneita siitä, että tilanne on tyypillinen tällä hetkellä, ei ole olemassa selkeitä suosituksia siitä, miten vältetään esimerkiksi riskit menettää vähennysoikeus arvonlisäverosta.

Arvonlisäverolainsäädännön muutosten vaikutukset riippuvat toimitusten loppumaasta, siis mihin tavarat menevät. Sen mukaan määräytyy meidän arvonlisäverokäytäntö ja sitä kautta se vaikuttaa hankintoihin eli jos lainsäädäntö muuttuu, silloin meidän pitää olla tietoisia mitä siinä muuttuu. (H1)

Projektien arvioinnin seurauksena kohdeyritys päätti rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Virossa. Neljä viidestä haastatellusta ilmoitti tähän aiheeseen liittyvistä kysymyksistä. Yleensä se, että yrityksellä X on arvonlisäverorekisteröinti kahdessa maassa, ei aiheuta

paljon vaikeuksia yrityksen työntekijöille. Esimerkiksi, kun keskusteltiin kysymyksestä, mitä ALV-numeroa missäkin tilanteessa käytetään, haastateltava selitti:

Me olemme rekisteröityneet Virossa ja tavarat menevät toimestamme esimerkiksi Virossa Ranskaan. Nyt erikseen ilmoitetaan ja varmistetaan, että laskut ovat oikein, eli niissä pitää olla Viron VAT- tunnus ja Viron arvonlisävero. Tarvitsee soittaa tai laittaa sähköpostiviesti, että tällainen lasku tarvitaan. (H3)

Yleensä kaikki haastateltavat ilmoittivat, että heillä on riittävästi tietoa yhteisökaupan arvonlisäveroverotuksesta riippuen yrityksen toiminta-alueesta, josta haastateltava on vastuussa. Kukin heistä toi esiin useita tekijöitä, jotka aiheuttavat epävarmuutta ja vaikeuksia arvonlisäverokäsittelyssä yhteisökaupassa. Tämä voi aiheuttaa veroriskejä yrityksille, jotka toimittavat laitteita Euroopan markkinoille. Tämä auttoi kuitenkin tutkimaan asiaa eri näkökulmista. Edellä lueteltujen lisäksi todettiin myös, että Viron arvonlisäverotietojen hankkiminen merkitsee lisätyötä toimittajien kanssa asiakirjojen virran järjestämisessä, mutta ei aiheuta ongelmia. Toinen tärkeä, haastateltavan havaitsema tekijä, joka vaikuttaa yrityksen työn organisointiin arvonlisäveron optimointia varten, oli se, että ostoksia tehtäessä on oltava tarkat tiedot siitä mihin tarkoitukseen tiettyjä tavaroita ostetaan. Haastatteluista saatujen tutkimustietojen mukaan yritys on kuitenkin ottanut käyttöön ERP-järjestelmän, joka mahdollistaa varastotuotteiden liikkeiden tarkan kirjanpidon projekteissa niiden tarkoituksen mukaisesti.

Työn monimutkaisuus ja epävarmuus johtuu myös siitä, että yhteisökaupan arvonlisäveroa koskeva lainsäädäntö eroaa eri maissa. Tässä suhteessa epävarmuutta syntyy aina, kun yritys toimii uusilla alueilla Euroopan markkinoilla. Tämän totesi kolme haastateltavaa.

Varsinkin aina, jos tulee uusi maa tai uusi kumppani, pitää miettiä miten nämä hommat menee... EU-kauppa on monimutkaisempaa kuin vienti. Yhteisökaupassa tulkin-toja ja vaihtoehtoja on aika paljon. Perusperiaatteet ovat selkeitä, mutta sitten jos tulee jotain muutoksia siihen niin pitää miettiä... (H1)

Sen lisäksi, että Viron arvonlisäverotunnuksen ulkonäkö aiheutti muutoksia työntekijöiden työssä, voimassa olevien ALV-numeroiden tarkistamisessa ei ole ongelmia. Periaatteessa sen suorittaa reskontrasta vastaava asiantuntija pääsääntöisesti, kun yrityksellä on suhde uuteen vastapuoleen. Jos ongelmia ilmenee, asiantuntija pyytää vastapuolta selvittämään tietojen oikeellisuuden. Yritys ei ole tähän mennessä havainnut, että ALV-numero puuttuisi tai virhe olisi tahallinen. Yrityksen säännöt ALV-numeron tarkistamisesta 1.1.2020 alkaen, koska myyjä on lain mukaan vastuussa ALV-numeron oikeellisuudesta, eivät muuttuneet, koska työntekijät pitivät tarkastusta riittävänä. Myös laskut ovat yleensä oikein. Virheiden

sattuessa korjaaminen on osa yrityksen normaalia työkulkua, eikä aiheuta vakavia vaikeuksia työntekijöille edes muiden EU-maiden vastapuolten suorittamissa selvityksissä.

Yksi haastateltava huomautti, että yrityksen on koulutettava työntekijöitä, erityisesti myyntiosastoa, tietoon tekijöistä, joilla on merkittävä vaikutus arvonlisäveron laskemiseen. Yrityksen toiminnan erityispiirteiden vuoksi jo neuvottelujen alkuvaiheessa ja sopimusten tekemisessä, on tarpeen ottaa huomioon hankkeen erityispiirteet ja mahdolliset vaikutukset yrityksen arvonlisäverojärjestelmään ja verotukselliseen rekisteröintivelvoitteeseen. Voidaan harvinaisemmin esimerkiksi mahdollisuutta erottaa laitteiden toimittamista ja asennusta koskevat sopimukset sekä jättää asennustyöt tai niiden toteuttaminen pois aikataulusta. Nämä eivät aiheuta velvoitetta rekisteröidä yrityksen arvonlisäverotarkoituksiin toisessa maassa.

Kaikki viisi haastateltavaa vastasivat, että yrityksellä ei ole kiinteää toimipaikkaa muissa maissa kuin Suomessa. Tutkimuksen mukaan maa, johon laitteet toimitetaan, on varasto asiakkaan tontilla. Varaston syntyminen johtuu siitä, että laitteiden omistusoikeuden siirto tapahtuu projektin lopullisen valmistumisen, siis asennusvalvonnan ja käyttöönoton jälkeen. Niin kauan kuin tavarat ovat yrityksen X omistuksessa, niiden siirtyminen maasta toiseen voidaan luokitella sen oman liikeomaisuuden siirtämiseksi. Tällöin syntyy välittömästi epävarmuutta siitä, miten tavaroiden liikkuminen luokitellaan ja siitä raportoidaan. Pitäisikö näiden tavaroiden liikkumista käsitellä toisin kuin yhteisömyyntinä vai verottaa yhteisömyyntin tapaan? Seurauksena voi olla riskejä arvonlisäverorekisteröinnissä johonkin maahan. Esimerkiksi tavaroiden siirtäminen toiseen EU-maahan varaston avaamiseksi voi asettaa velvollisuuden rekisteröityä kyseisessä EU-maassa. (Verohallinto 2019b.)

Tavaroiden ja palvelujen tärkeimmät liikkumisprosessit yhteisökaupassa

Kuten aiemmin todettiin, tavaroiden ja palvelujen verotusjärjestelmässä on merkittäviä eroja yhteisökaupan näkökulmasta, joten yrityksen on tärkeää erottaa tavarat ja palvelut. Kaikki viisi vastaajaa vastasivat, ettei heillä ole vaikeuksia tavaroiden ja palvelujen erottamisessa etenkin hankintavaiheessa. Kaksi vastaajaa huomautti kuitenkin, että yrityksen erityistoiminnan vuoksi hankkeen hintaan sisältyy suunnittelun, valmistuksen, laitteiden toimituksen, asennuksen valvonnan, käyttöönoton ja henkilöstön koulutuksen kustannukset. Joidenkin projektien kohdalla hintaan sisältyvät myös asennustyöt. Useimmissa projekteissa hankkeen hinnan jakaminen ei ole usein mahdollista eri syistä. Näin ollen herää kysymys siitä, mitä arvonlisäveron sääntöjä sovelletaan tuotteisiin ja mitä palveluihin. On tarpeen tutkia tapauskohtaisesti palvelujen ja tavaroiden merkitys projekteissa. Unionin tuomioistuimen mukaan tällaiseseen arvioon voi vaikuttaa esimerkiksi tarjoukseen käytetty aika, sen sisältämien palvelujen luonne ja kokonaiskustannusten arvo (Verohallinto 2019b). Kun myyjä ei ole varma, pitäisikö myyntiä kohdella tavaroiden vai palvelujen myyntinä, hän voi pyytää

Verohallinnolta kirjallisia ohjeita tai ennakkopäätöksen. Tällaisessa tilanteessa syntyy epävarmuutta tavaroiden tai palveluiden yhteisökaupan arvonlisäverojärjestelmän määrittelystä ja arvonlisäverorekisteröinnin tarpeesta.

Eri palvelujen toteuttamiseen liittyvät kysymykset ovat kohdeyritykselle välttämättömiä yhteisökaupan arvonlisäveron laskemiseen liittyvien riskien kannalta. Siksi teemahaastattelun aikana esitettiin kysymyksiä kohdeyrityksen tekemän työn tyyppin ja määrän määrittelystä. Oli selvitettävä, suorittaako kohdeyritys asennustyöt itsenäisesti ja missä määrin ja kuka on vastuussa asennustöistä; jos ne tehdään alihankkijoiden avulla, kohdeyritys tai asiakkaat tekevät sopimuksen alihankkijoiden kanssa; mistä EU-maista voi olla alihankkijoita ja muita kysymyksiä, jotka auttavat vastaamaan siihen, onko olemassa riski, että yrityksen yhteisömyyntiä ei tunnusteta liittymisperiaatteen mukaisesti tavaroiden myyntiin liittyvien palveluiden kanssa, vaan se voidaan luokitella asennettavien laitteiden myyniksi. Lisäksi tarkastelemalla yrityksen X palvelujen tarjoamisprosessia asiakkaan maassa niiden keston ja yrityksen edustajien toimivallan mukaan voidaan ymmärtää, onko yrityksellä X kiinteä toimipaikka asiakkaan maassa ja mahdollisesti rekisteröintivelvoitteita arvonlisäverotarkoituksessa.

Kolme vastaajista ilmoitti, että pääsääntöisesti asiakas suorittaa tai valvoo asennusta yksin tai alihankkijoiden toimesta. Arvio palvelujen osuudesta projektissa vaihtelee 5 prosentista 20 prosenttiin. Se riippuu monista eri tekijöistä, erityisesti laitteiden erikoislaatuudesta, projektin erityispiirteistä ja kestosta. Teemahaastattelun tietojen mukaan useimmissa projekteissa palvelujen osuus on enintään 5 % ja rajoittuu asennusvalvontaan, käyttöönottoon ja koulutukseen. Opinnäytetyön tutkimuksessa käytetyissä projekteissa ei ole asennustöitä.

Jos me mietimme kuluja niin muut palvelut ovat maksimissaan 5 %. Otan myös huomioon, että osa niistä syntyi täällä eli eivät kaikki kulut välttämättä synny kohde-maassa. (H4)

Neljä teemahaastattelun osallistujaa kertoi, että yrityksen työntekijöillä, jotka suorittavat asennusvalvontaa, käyttöönottoa ja koulutusta asiakkaan työmaalla, on lupa suorittaa vain määritellyjä palveluita. Muut toimet on sovittava yhdessä yrityksen X johtajien kanssa. Työntekijöillä ei myöskään ole valtuuksia allekirjoittaa sopimuksia ja lisäsopimuksia.

Tutkimuksen tässä vaiheessa on selvitettävä, onko yrityksellä kiinteä toimipaikka tarkasteltavissa olevissa projekteissa asiakkaan maassa. Opinnäytetyön kappaleessa 3.3 esitettyjen arvonlisäverotusta koskevien kiinteiden toimipaikkojen ehtojen mukaan kohdeyrityksellä ei ole sellaista asiakkaan maassa. Tutkimuksen mukaan myös yrityksen työntekijöiden oleskelu asiakkaan tiloissa ja urakatöiden aika vaihtelevat merkittävästi projektista riippuen. Tärkein tutkittava projekti kestää noin vuoden. Sillä on kuitenkin sellainen erityispiirre, että

työntekijät menevät työmaalle lyhyeksi ajaksi ja sitten pitkän tauon jälkeen uudelleen tarjoamaan palveluja asennusvalvontaan, käyttöönottoon ja koulutukseen. Tämä tilanne herättää myös tarpeen tutkia perusteellisemmin ja perustella yrityksen rekisteröintivelvollisuuden puuttuminen.

Yleisesti voidaan sanoa, että teemahaastattelun aikana yrityksen palveluiden ja tavaroiden liikkumisprosessia on tutkittu perusteellisesti, sitten tiedot systematisoidaan ja esitetään seuraavassa kappaleessa sekä kaavamaisesti että yksityiskohtaisen kuvauksen muodossa.

Kohdeyrityksen arvonlisäveroriskien tuntemus

Yksi veroriskityypeistä liittyy yhteisökaupan arvonlisäveron laskemiseen liittyviin ilmoituksen virheisiin. Raporttien valmistelussa voi esiintyä vaikeuksia, koska vero- ja muilta sääntelyviranomaisilta puuttuu tarkat ohjeet raporttien täyttämiseen.

Yleensä kaikki haastateltavat vastasivat, että heillä on tarpeeksi tietoa arvonlisäveron käsitellä olevasta kansainvälisestä kaupasta EU:n sisällä. Kuitenkin kolme viidestä huomautti, että tämä pätee yksinkertaisiin tilanteisiin eikä koske epätyypillisiä prosesseja, jotka usein liittyvät laitteita toimittavien yritysten toimintaan. Asiantuntijat huomauttavat lisäksi, että toimitetut tiedot eivät ole selkeitä ja yksinkertaisia. Tämä aiheuttaa epäselvyyksiä lainsäädännön tulkinnassa, mikä johtaa epävarmuuteen ja veroriskeihin, jotka liittyvät lainsäädännön tulkintavirheisiin. Tästä seuraa, että suurin osa vastaajista ymmärtää, että yrityksillä on ylimääräisiä veroriskejä epätyypillisissä tilanteissa, koska oikeudellinen kehys on epäselvä ja veroviranomaisilta puuttuu selityksiä.

Tietoa on varmaan hirveästi, mutta se on vaikeassa muodossa ... eikä se ole yksiselitteistä. Jos katsotaan verottajan sivulta, siellä on selkeitä esimerkkejä, mutta näistä vaikeista tapauksista on mahdotonta löytää selkeitä esimerkkejä. Silloin kun tilanne menee hankalammaksi, suoran vastauksen löytäminen on lähes mahdotonta.

(H4)

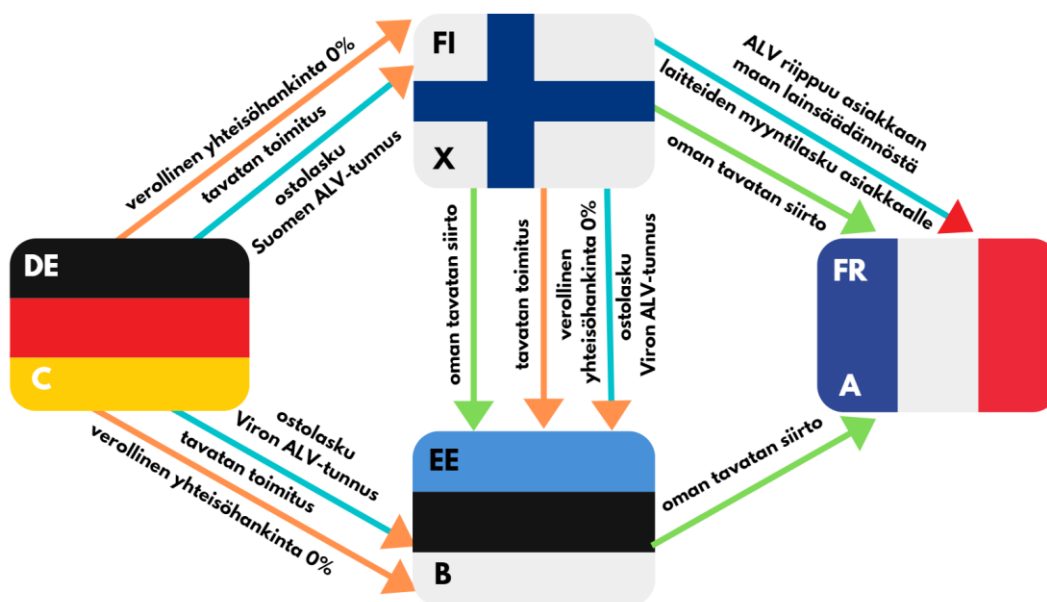
Tutkimuksen mukaan paikallista yhteisökauppaa koskevaa arvonlisäverolainsäädäntöä ei ole helposti saatavilla, eikä sitä juuri käännetä englanniksi. Kohdeyritys ei siis pysty ratkaisemaan kaikkia arvonlisäverotukseen liittyviä kysymyksiä muissa EU-maissa itse tai edes suomalaisten asiantuntijoiden avulla, vaan joutuu aina turvautumaan paikallisten asiantuntijoiden palveluihin. Tämä johtaa kohdeyrityksen taloudellisiin ja aikakustannuksiin.

Yleisesti voidaan sanoa, että vastaajien mielestä empiirisellä tutkimuksella on selvitetty, että perusteellisella tiedolla yhteisökaupan arvonlisäveroa sääntelevästä lainsäädännöstä on selvä yhteys siihen liittyviin riskeihin. Tai toisin sanoen, mitä enemmän haastateltava oli

tietoinen EU:n yhteisökaupan arvonlisäverolainsäädännöstä, sitä enemmän hän ymmärsi tämän lainsäädännön vaikutuksen merkityksen yrityksen toiminnalle ja tarpeen optimoida siihen liittyvät prosessit.

5.4 Kohdeyrityksen yhteisökaupat arvonlisäveron näkökulmasta

Tutkimuksen pääkysymys on tunnistaa arvonlisäveron veroriskit, joita saattaa syntyä kohdeyrityksen toiminnan aikana Euroopan sisämarkkinoilla. Mahdollisten riskien laadulliseen analyysiin ja arviointiin tarvitaan tarkkaa tietoa yrityksen toimintaympäristöstä. Lisäksi on tarpeen tutkia laitetoimitukseen yrityksen toiminnan erityispiirteitä koskevia kysymyksiä. Tämän vuoksi teemahaastatteluiden aikana tutkittiin perusteellisesti yrityksen liiketoimintaa tässä opinnäytetyössä tutkittujen projektien yhteydessä. Yrityksen liiketoimintaprosessien ymmärtäminen auttaa tunnistamaan yrityksen arvonlisäverojärjestelmän heikot kohdat. Lisäksi yrityksen prosessien syvälinen tuntemus auttaa ymmärtämään, miten ne voidaan optimoida arvonlisäveroriskien minimoimiseksi vaarantamatta yhtiön toimintaa. Saatujen tietojen ja niiden jatkoanalyysin perusteella yrityksen tavaroiden liikkumisprosessi voidaan kuvata kaavamaisesti (kuvio 10). On huomattavaa, että suurin osa projekteista on ainutlaatuisia ja niillä on omat yksilölliset ominaisuutensa. Tutkielman päähankkeen puitteissa hyväksytyjen rajoitusten vuoksi kuvio 10 on kuitenkin yleistetty ja havainnollistettu yhteisökaupan arvonlisäveroa koskevien tutkittujen hankkeiden pääprosesseja.



Kuvio 10. Yrityksen X tavaroiden ja laskujen liikkumisprosessi

Edellisessä kappaleessa esitetty kohdeyrityksen arvonlisäverojärjestelmä ja sen yhteisökaupan prosessien analyysi ovat itse asiassa tutkimuksen käytännön johtopäätöksiä.

Valitettavasti monissa epätyypillisissä tilanteissa, jotka liittyvät yhteisökaupan arvonlisäveron laskemiseen, on suuri epävarmuus. Tämän työn johtopäätökset perustuvat tekijän tutkimukseen asiaa koskevasta lainsäädäntökehiksestä ja oikeuskäytännöstä, tutkintotyön osana tehdystä empiirisestä tutkimuksesta sekä tekijän yleistetystä henkilökohtaisesta kokemuksesta alalla talouden ja rahoituksen aloilla. Esitetyt johtopäätökset ovat siis luonteeltaan yksilöllisiä, eikä niitä voida käyttää ohjeena EU:n jäsenvaltioille laitteita toimittavien yritysten kaupan arvonlisäveron laskemisessa ilmenneiden ongelmien ratkaisemisessa. Opinnäytetyössä esitetty tekijän mielipide on kuitenkin asianmukainen ja siitä voi olla hyötyä, kun tarkastellaan monimutkaisia kysymyksiä, jotka liittyvät yhteisökaupan arvonlisäveron laskemiseen.

Tärkeimmät perusteet

Arvonlisäveron kohdeyritys on elinkeinonharjoittaja, samoin kuin sen päävastapuolet: toimittajat, alihankkijat ja asiakkaat. Kaikilla päävastapuolilla on ALV-numero rekisteröintimaassaan. Kohdeyrityksen liiketoiminnan sijainti, sellaisena kuin se on määritelty neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) 282/2011 10 artiklassa, on Suomessa, koska täällä suoritetaan yrityksen pääkonttorin tehtävät. Kohdeyritys oli opinnäytetyön tekohetkellä rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi myös Virossa. Teemahaastattelun aikana saatujen vastausten sekä kiinteää toimipaikkaa koskevan määritelmän perusteella, joka on annettu neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) 282/2011 11 artiklassa, voidaan päätellä, että yrityksellä X ei ole kiinteää toimipaikkaa muissa EU-maissa. Tämä johtuu siitä, että yrityksellä X ei ole säännöllisiä henkilöstö- ja teknisiä resursseja muissa EU-maissa. Yrityksen työntekijät lähtevät pääsääntöisesti työmaalle vain suorittamaan laitteiston asennusvalvontaa, käyttöönottoa ja henkilöstön koulutusta kunkin projektin yhteydessä tai muuten epäsäännöllisesti. Kuitenkin, jos työtä tehdään pitkään, tällaista toimintaa voidaan pitää säännöllisenä. Säännöllisyyden käsitettä ei ole tarkasti määritelty yhteisökaupan arvonlisäverotusta koskevan lainsäädännön osalta. Sama tilanne koskee hankintatointia, yrityksen työntekijät eivät matkusta säännöllisesti ostopaikkoihin. Sen lisäksi, teoreettisen osan mukaan, veronmaksajalle annettu ALV-tunniste ei sinänsä riitä vahvistamaan, että verovelvollisella on kiinteä toimipaikka.

Yrityksen tavaroiden ja palvelujen liikkumisprosessien kuvaus perustuu yrityksen työntekijöiden teemahaastattelusta saatuihin tietoihin sekä opinnäytetyön puitteissa tutkittuihin hankkeisiin liittyvien sopimusten ja laskujen analyysiin. Yhteisökaupan arvonlisäverotarkoituksessa prosessit jaotellaan tavaroiden ja palvelujen liikkumisen mukaan. Vastaavasti yrityksen toimintaa analysoitaessa on tärkeää erottaa tavaroiden ja palvelujen liikkuminen. Tavaroiden liikkeet on esitetty yllä kuviossa 10.

Laitteiden suunnittelu

Alkuvaiheessa tehdään laitteiden suunnittelu, joka voidaan tehdä mm. muiden EU:n jäsenvaltioiden alueella sijaitsevien alihankkijoiden voimien avulla. Suunnitteluhankinta on arvonlisäverolainsäädännön kannalta palvelujen hankintaa. Verohallinnon selvennysten mukaan suunnittelupalvelut ovat aineettomia palveluita, joihin sovelletaan myyntimaan yleistä sääntöä, eli palvelu myydään Suomessa, kun se siirretään täällä rekisteröityneelle elinkeinonharjoittajalle (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 65 §). Kohdeyrityksen muissa EU-maissa ostamat suunnittelupalvelut ovat siis arvonlisäverollisia Suomessa käänneisen verovelvollisuuden säännön perusteella, jos myyjä ei ole rekisteröity Suomeen. Arvonlisäveron velka syntyy sinä kuukautena, jona palvelu suoritettiin tai ennako kerrytetään (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 135a §). Kohdeyrityksellä on myös oikeus vähentää maksettu arvonlisävero, koska töitä käytetään arvonlisäverolliseen toimintaan tarvittavin ehdoin. (Verohallinto 2020d.)

Suunnittelupalvelujen myynnin osalta palvelut sisältyvät laitteiden myyntihintoihin, joten niihin sovelletaan kyseiseen tavaramyyntiin sovellettavia sääntöjä. On huomattava, että Euroopan unionin tuomioistuimen (CJEU) asiassa C-446/13, Fonderie 2A antaman tuomion mukaan tavaroiden tuominen ja valmistelu tietyille ostajalle sisältyy tavaroiden valmistukseen, joten on mahdollista päätellä, että suunnittelu loppuasiakkaalle tapahtuvan myyntiin liittyen myös tavaran valmistelu tiettyä projektia varten ja korreloi itse tavaran liikkeen kanssa. Toisin sanoen kohdeyritys myy tavaroita eli laitteita, ei suunnittelupalveluja. (Verohallinto 2020b.)

Komponenttien ja laitteiden hankinta

Laitteet valmistetaan suunnittelun perusteella. Laitteita valmistavat erilaiset alihankkijat, jotka sijaitsevat sekä Suomessa että muissa EU-maissa. Laitteiden valmistukseen komponentteja ostetaan sekä Suomesta että muista Euroopan unionin jäsenvaltioista. Alihankkijoille siirrettyjen komponenttien omistaja on kohdeyritys. Yritys X omistaa maksun jälkeen myös alihankkijoiden valmistamat laitteet. Tutkittavissa olevissa projekteissa laitteiden omistusoikeuden siirto tapahtuu asiakkaalle projektin kaikkien vaiheiden päätyttyä. Kun analysoidaan sellaisen yrityksen prosesseja, joka toimittaa monimutkaisia laitteita yksittäisiä tilauksia varten, syntyy monimutkaisia kysymyksiä, jotka liittyvät sekä itse laitteiden että projektiin liittyvien palvelujen luokitteluun.

Koneiden tai laitteiden kokoaminen ostajan toimittamista osista on palvelun myynti (Neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) 282/2011, 8 §). Jos vain osa materiaaleista tulee ostajalta, on jokaisessa tapauksessa päätettävä, onko kyseessä tuotteen tai palvelun myynti. Teemahaastattelun aikana saatujen tietojen mukaan alihankkijat ostavat noin 99 %

tutkittavien projektien komponenteista itsenäisesti, ja vain joissakin tapauksissa erityislaitteiden toimittamisesta komponentit toimittaa kohdeyritys. Siten voidaan päätellä, että tässä tilanteessa puhutaan tavaroiden hankinnasta.

Kun ostetaan sekä yksittäisiä komponentteja että valmiita laitteita muista EU:n jäsenvaltioista, tapahtumien tulkinta riippuu lähtömaasta ja tavaroiden liikkeen määrämaasta. Mahdolliset vaihtoehdot tavaroiden ja laskujen liikkumiselle, jotka vaikuttavat kohdeyrityksen yhteisökaupan arvonlisäveron laskentamenettelyyn, on esitetty kuviossa 11:



Kuvio 11. Tavaroiden liikkeen suunta

(1) Tavaroiden yhteisöhankinta, jos kaikki yhteisökaupan ehdot täyttyvät. Yhteismyynnin maa - maa, josta tavaroiden kuljetus alkaa, lasku laaditaan myyntimaan lainsäädännön ja Euroopan laajuisten säännösten mukaisesti, alv 0 %. Yhteisöhankinnan maa - maa, jossa kuljetus päättyy, tai tässä tapauksessa Suomi, kohdeyritys käyttää suomalaista ALV-numeroa. (Verohallinto 2019c.)

(2) Tavaroiden yhteisöhankinta, Järjestys on sama kuin kohdassa (1) määritelty. Yhteisöhankinnan maa - maa, jossa tavaroiden kuljetus päättyy, tai tässä tapauksessa Viro, kohdeyritys käyttää Viron ALV-numeroa.

(3) Tavaroiden yhteisöhankinta, jos kaikki yhteisökaupan ehdot täyttyvät. Yhteisömyyntimaa - maa, josta tavaroiden kuljetus alkaa eli Suomi, lasku laaditaan Suomen lainsäädännön mukaisesti, alv 0 %. (Verohallinto 2019c.) Yhteisöhankinnan maa - maa, jossa tavaroiden kuljetus päättyy eli Viro, kohdeyritys käyttää Viron ALV-numeroa. Kohdeyritys laskee veron Viron lainsäädännön mukaisesti.

Tavaroiden kuljetus

Elinkeinonharjoittajalle myytäviin tavarankuljetuspalveluihin sovelletaan myyntimaan yleissääntöä (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 65 §). Koska kohdeyrityksellä ei ole tutkimuksen ajankohtana kiinteää toimipaikkaa muissa maissa kuin Suomessa, myyntiin liittymättömät kuljetuspalvelut myydään yrityksen X asuinpaikassa eli Suomessa. Kohdeyrityksen muissa EU-maissa ostamat rahtipalvelut ovat siis arvonlisäverollisia Suomessa käänteisen verovelvollisuuden säännön perusteella, jos myyjä ei ole rekisteröity Suomessa. Maksu suoritetaan palvelun tarjoamisen tai ennakkomaksun kertymisen kuukautena (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 135a §).

Oman tavaran siirto

Kun komponentteja siirretään Suomesta toiseen EU-maahan, jossa yritys X on rekisteröity arvonlisäveronvelvolliseksi, ilman omistusoikeuden siirtoa, jotta alihankkija asentaa nämä komponentit laitteisiin, tapahtuu omien tavaroiden siirto (KPMG 2021). Koska kokoonpanon jälkeen komponentit kulkevat suoraan asiakkaalle seuraavassa EU-maassa, tällaiseen siirtämiseen sovelletaan arvonlisäverolain 1993/1501n 18 a ja 72 b §. Tällöin yritys pitää tavaroidensa siirtoa toiseen EU-maahan liikeomaisuuden siirtona, toisin sanoen yhteisömyyntinä Suomessa ja yhteisöhankintana maassa, jonne tavarat saapuvat. Yrityksen X suorittama tavaroiden siirto ei merkitse yhteisömyyntiä, jos se on rakennuspalvelu, toisin sanoen laitteet ovat kiinteä osa kiinteistöjä tai laitteet ovat asennettuina tai koottuina myytävät tavarat, samoin kuin jos tavarat niihin suoritettujen töiden jälkeen palautetaan Suomen alueelle edelleen myytäväksi viimeiselle asiakkaalle.

Kohdeyrityksen toiminnan erityispiirre on siinä, että tavaroiden omistusoikeuden siirto siltä asiakkaalle tutkittavien projektien puitteissa tapahtuu sen jälkeen, kun projektin kaikki vaiheet on saatu päätökseen. Tästä syystä kohdeyrityksen on vaikea käyttää Call-off järjestelmää, koska huolimatta siitä, että asiakas todella hallitsee laitteita ja laitteet kootaan tai asennetaan itse tai hänen hallintaansa, omistusoikeuden siirtoa ei tapahdu, samoin kuin tavaroiden myyntiä ei tapahdu vastaanottohetkellä, vaan vasta projektin loppuunsaattamisen yhteydessä.

Laitteiden myynti

Kun otetaan huomioon yrityksen toiminnan erityispiirteet loppuasiakkaalle tapahtuvassa myynnissä, on tärkeää määritellä, miten jokaisen projektin laitteiden toimittaminen voidaan luokitella tavaroiden tai palvelujen myyntiseksi. Yleensä laitteiden myynti katsotaan tavaroiden toimitukseksi. (Verohallinto 2019b.)

Tätä sääntöä ei sovelleta laitteisiin, joista voi myöhemmin tulla osa neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) 282/2011 13 b artiklassa määriteltyä kiinteää omaisuutta. Jos laitteista tulee osa kiinteistöä, rakennuspalvelut myydään sen sijaintipaikassa, jos palvelut suoritetaan kyseisen kiinteistön sijaintipaikassa. Asennus- ja kokoonpanopalveluja, jotka suoritetaan ennen tavaroiden toimittamista kiinteistöön muualla kuin sen sijainnissa, ei katsota liittyvän kyseiseen kiinteistöön, eikä niiden sijaintipaikka määrää niiden myyntimaata. Opinäytetyön yhteydessä tutkitussa pääprojektissa laitteista ei tule kiinteistön osia, joten niitä ei voida kutsua rakennuspalveluiksi.

Laitteiden asentamiseen osallistuvat pääsääntöisesti alihankkijat, jotka projektin asiakas maksaa ja hallinnoi. Tutkimuksen aikana todettiin kuitenkin, että on mahdollista suorittaa

asennustöitä myös kohdeyrityksen hallinnoimilla alihankkijoilla. Tällä voi olla merkittävä vaikutus yrityksen X arvonlisäveroverotukseen, koska se voi edellyttää asennettuina tai kootuina myytävien laitteiden myyntiin liittyvän lainsäädännön soveltamista. Tällaisen lainsäädännön soveltaminen edellyttää, että yrityksen on oltava tietoinen sen maan lainsäädännöstä, johon laite asennetaan, ja siihen voi liittyä rekisteröintivelvoitteita asennusmaassa, ellei se edellytä käänteistä verovelvollisuutta tälle toiminnalle. Tämä johtuu siitä, että tässä tapauksessa myyntimaa on valtio, jossa asennus suoritetaan. (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 63 §)

Tärkeää on, liittyvätkö palvelut tuotteisiin vai voidaanko ne tarjota itsenäisesti ja erikseen (Hakapää ym. 2016, 238–239). Tutkittavissa projekteissa kohdeyrityksen palvelut asennusvalvonnassa, käyttöönotossa ja henkilöstökoulutuksessa on suunnattu yksinomaan tiettyjen laitteiden toimitukseen, jotka on suunniteltu tietyn asiakkaan yksilöllisten tarpeiden mukaan. Euroopan tuomioistuimen mielestä palvelujen tulkinnassa voidaan ottaa huomioon muun muassa palvelujen tarjoamiseen käytetty aika, palvelujen luonne ja palvelujen kustannusten arvo. Tavaroiden myyntiin liittyvät lisäpalvelut, joiden suhteellinen arvo on pieni liittymisperiaatteen mukaisesti, ovat osa tavaroiden yhteisömyyntiä. Asennusvalvonta-, käyttöönotto- ja koulutuspalveluiden osuus vaihtelee 5–20 % teemahaastattelun vastaajien mukaan. Jos kustannusten suhteellinen osuus koko projektin kustannuksista ei ylitä 5 %, oletetaan, että yritys X toimittaa tavaroita ja soveltaa tavarain yhteisökaupan arvonlisäveroa koskevia sääntöjä projektin myyntihintaan.

Verohallinnon ohjeen (2019b) mukaan, koska yritys toimittaa tavaroita suoraan yhdestä EU-maasta asiakkaan EU-maahan ohittamalla Suomen, yrityksellä ei ole vähennysoikeutta Suomeen suorittamastaan yhteisökaupan yhteydessä kertynyttä arvonlisäveroa. Sen jälkeen, kun yritys on rekisteröitynyt arvonlisäverotarkoituksin Virossa, sillä on kuitenkin oikeus arvonlisäveron palautukseen kyseisessä maassa paikallisen arvonlisäverolainsäädännön mukaisesti.

Tällaisessa tilanteessa voidaan puhua kolmikantakaupasta, mutta yrityksen X toiminnan erityispiirteet, nimittäin se, että sopimuksella on yksi hinta, joka sisältää kaikenlaiset tavaroiden ja palvelujen arvot, ei salli kolmikantakauppaan sovellettavien ehtojen noudattamista. Ensimmäisenä ostajana ja toisena myyjänä toimivan kohdeyrityksen on nimittäin ilmoitettava toiselle ostajalle annetussa laskussa, että kyseessä on kolmitapainen tilanne paikallisen lainsäädännön mukaisesti. Koska lasku sisältää erilaisten tavaroiden ja palvelujen arvot, tietyt kolmisuuntaiseen kauppaan osallistuvia tavaroita ei voida erottaa toisistaan. Jos hankkeen puitteissa toimitetaan kuitenkin yhden tyyppisiä laitteita ja siihen liittymisperiaatetta voidaan soveltaa palveluihin, yritys X voi käyttää kolmenkeskiseen

kauppaan sovellettavia yksinkertaistettuja sääntöjä erottamatta laitteiden kustannuksia sopimuksen kokonaisarvosta. Koska tarkkoja parametreja, liitännäispalveluiden osuutta kokonaishinnasta ei määritellä EU:n lainsäädännössä, tämän hypoteesin on oltava myös yhdenmukainen niiden maiden lainsäädännön kanssa, joissa tämä kauppa tapahtuu. Sillä on oletuksia, jotka voivat johtaa ylimääräisiin veroriskeihin yritykselle.

Näin ollen yrityksen X arvonlisäverojärjestelmä yhteisömyynnissä riippuu siitä, miten yritys on määritellyt myynnin kohteen eli onko kyseessä tavaroiden myynti, rakennuspalvelujen myynti vai tavaroiden myynti asennettuna tai koottuna. Yleensä tämä luokitus riippuu suuresti sen maan paikallisesta lainsäädännöstä, jossa laitteiden toimitus on suoritettu. Yrityksen velvoite rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi loppuasiakkaan maan alueella riippuu myös paikallisesta lainsäädännöstä.

Perustuen oletukseen, että yritys noudattaa kaikkia yhteisökaupan arvonlisäveroa koskevan lainsäädännön ehtoja ja periaatteita siten, että se toimittaa tavaroita, siis laitteita, ja asennusvalvontaa, käyttöönottoa ja henkilöstön koulutusta pidetään apupalveluina ja yhdistetään laitteiden toimitukseen, kohdeyritys voi käyttää 0 prosentin verokantaa yhteisökaupassa. Tavarantoimittaja maksaa arvonlisäveron määräraamaansa. Toisin sanoen kohdeyritys tekee yhteisömyyntiä arvonlisäveroa koskevassa ilmoituksessa 0 prosentin osuudella ja liittää siihen asiakirjat, jotka vahvistavat tavaroiden liikkumisen rajan yli. Ennakkomaksut eivät vaikuta yhteisömyynnin ajoitukseen. Kohdeyrityksen laitteiden yhteisömyynnistä on laskutettava viimeistään tavaroiden toimituskuukautta seuraavan kalenterikuukauden 15 päivänä. (Verohallinto 2019c.) Kohdeyritys kuitenkin laskuttaa olemassa olevien sopimusten perusteella laskuja projektin vaiheiden mukaisesti. Laitteiden omistusoikeuden siirto toteutetaan projektin kaikkien vaiheiden päätyttyä, eikä se tapahdu samanaikaisesti tavaroiden toimittamisen tai niiden siirtämisen kanssa asiakkaalle.

Siinä tapauksessa, että yritys X on rekisteröitävä arvonlisäverotuksessa tavaroiden määräraamaissa, tai se on valinnut tämän vaihtoehdon itse, jos määräraaman lainsäädännössä niin säädetään, yritys siirtää oma tavaransa rajan yli (KPMG 2021). Tällöin kohdeyritys toimii samalla tavalla kuin edellä on kuvattu omien tavaroidensa siirtämisessä. Luodessaan laskut toteutettavaksi projektin puitteissa sopimuksessa määrätyn aikataulun mukaisesti, yrityksen on noudatettava paikallista lainsäädäntöä ja joko laskutettava arvonlisävero paikallisilla arvonlisäverokannoilla tai käytettävä mahdollisuutta paikallisen käännetyn verovelvollisuuden soveltamisesta eli asiakas maksaa veron. Esimerkiksi Suomessa käännetyn verovelvollisuuden mukaan ostajaa verotetaan ulkomaalaisen Suomessa tekemästä myynnistä, jos palvelun tai tavarantoimittajan myyjä on ulkomaalainen, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa ja ulkomaalainen ei tule vapaaehtoisesti veronvelvolliseksi täällä (Arvonlisäverolaki

1993/1501, 9 §). Sen takia voidaan sanoa, että jos ulkomainen yritys on rekisteröity arvonlisäverorekisteriin Suomessa, mahdollisuutta käännetyn verovelvollisuuden soveltamiseen ei kuitenkaan ole vastaavassa tapauksessa mahdollista. Mutta on kuitenkin otettava huomioon tavaroiden määränpäämaan lainsäädäntö.

5.5 Mahdollisten veroriskien tunnistaminen ja suositukset niiden minimoimiseksi

Veroriskin todennäköisyys on todellinen uhka. Veronmaksaja saattaa kärsiä tulonmenetyksiä verorikkomusten ja lain noudattamatta jättämisen vuoksi. On huomattava, että veroriskiluokituksia on useita. Veroriskien tappioihin liittyy yleensä kaksi uhkaryhmää: verojen laskentaprosessi sekä verojen maksamista ja veroilmoitusten jättämistä koskevan veloitteen toteuttaminen. (Lvova 2017.)



Kuvio 12. Laitteita toimittavien yritysten merkittävät yhteisökaupan arvonlisäveroriskit

Ensimmäisen ryhmän riskit voivat syntyä seuraavissa tilanteissa: kustannusten vahvistamiseen tarvittavien asiakirjojen puute tai niiden virheellinen täyttäminen; veroja ja maksuja koskevan lainsäädännön vapaaehtoinen tai tahaton rikkominen; häikäilemättömäksi tunnistettujen liiketoimien toteuttaminen vastapuolten kanssa. Toisen ryhmän riskit syntyvät muista syistä: verojen maksamatta jättäminen tai niiden alimaksu; veroilmoitusten jättämättä jättäminen tai niiden jättäminen määräajan ulkopuolella. Näin ollen ensimmäinen riskiryhmä liittyy päätöksiin verojärjestelmän optimoimiseksi. Ensimmäisen ryhmän riskitason arviointi riippuu ulkoisista tekijöistä, vero- ja muiden sääntelyelinten työn onnistumisesta ja vakiintuneesta oikeuskäytännöstä. Veroriskien arvioimiseksi kaikki yritykset tarvitsevat

ennakoivaa liiketoimien valvontaa, joilla on verovaikutuksia. Veroriskien tunnistamisen ja analysoinnin tarkoituksena on valvoa verovelkojen ja maksujen määrää ja välttää lisäverojen ja sakkojen riski. (Lvova 2017.)

Yhteenvetona teoreettisen perustan tutkimisen, empiirisen tutkimuksen ja sen analyysin aikana saaduista tiedoista voidaan saada käsitys arvonlisäveroon liittyvistä veroriskeistä, joihin yritys, joka toimittaa laitteita Euroopan sisämarkkinoille, saattaa joutua eli vastaa keskeiseen tutkimuskysymykseen. Tässä tapauksessa tunnistetut riskit voidaan jakaa kahteen päälohkoon: yleiset riskit ja erityisriskit, jotka liittyvät yrityksen X liikeprosessien organisoimiseen erityispiirteisiin. Tutkimuksen aikana tunnistetut tärkeimmät arvonlisäveroriskit esitetään tiivistetysti kuviossa 12.

Yleisriskit

Jokainen yritys, joka toimii yhteisökauppalainsäädännön mukaisesti, voi altistua yleisille riskeille. Yleisiä arvonlisäveroriskejä yhteisökaupan toteuttamisessa ovat: virheellinen tulkinta lainsäädännössä tai valvonnan puute sen muutoksista, epäluotettavan vastapuolen valinta ja sen pinnallinen todentaminen, esimerkiksi ALV-numeron saatavuuden ja aitouden tarkistaminen; heikko hallinto 0 prosentin arvonlisäveroa koskevan oikeuden soveltamiseen tarvittavien asiakirjojen käsittelyssä. Tällaisia riskejä käsitellään tarkemmin jäljempänä.

Oikea määrittely, onko yrityksellä kiinteä toimipaikka muualla kuin asuinpaikallaan, on tärkeää palvelujen suorituspaikan oikean määrittämisen sekä käännetyn verovelvollisuuden mekanismin soveltamismahdollisuuden vuoksi. Tämän termin väärä tulkinta voi siten aiheuttaa ylimääräisiä veroriskejä yritykselle. Tällöin on tarpeen ottaa huomioon sen maan lainsäädäntö, jossa yritys toimii, sillä huolimatta siitä, että kiinteän toimipaikan muodostumista arvioidaan periaatteessa samojen periaatteiden perusteella kaikissa EU:n jäsenvaltioissa, jokaisella osavaltioilla on oma paikallinen lainsäädäntönsä, joka voi poiketa enemmän tai vähemmän yleisestä eurooppalaisesta lainsäädännöstä. Joten esimerkiksi yrityksen X työntekijät voivat olla pitkään maassa, jossa laite toimitetaan, suorittamassa käyttöönottoa ja asennusvalvontaa, tai projektia voidaan pidentää. Tämä voi vaikuttaa säännöllisyyskriteeriin. Toisessa EU-maassa harjoitettavasta toiminnasta johtuvia kiinteän toimipaikan perustamiseen liittyviä arvonlisävero- ja tuloverotuksellisia velvoitteita olisi selvennettävä mahdollisimman varhaisessa vaiheessa. On suositeltavaa tiedustella etukäteen mahdollisista velvoitteista tai ainakin tietää, mitä tapahtuu, jos kiinteän toimipaikan katsotaan syntyneen verotuksellisesti.

EU:n pikaparannusten (quick fixes) tullessa B2B-kauppaan voimaan 1. tammikuuta 2020 muussa jäsenvaltiossa kuin alkuperämaassa annetuista ALV-tunnisteesta on tullut pakollinen lisäedellytys verovapaan yhteisökaupan soveltamiselle. Jos ALV-numero osoittautuu

ei-voimassaolevaksi tai virheelliseksi, se voi johtaa verotuksellisiin seurauksiin. Esimerkiksi yritykseltä voidaan evätä oikeus soveltaa 0-prosentin verokantaa ilmoitettuun tapahtumaan ja siihen liittyviin tappioihin, koska tässä tilanteessa myynti on usein paikallisen arvonlisäveron alaista. Vahingon määrä riippuu tässä tapauksessa kaupan koosta. Asiantuntijat tarkastelevat tapauksia, joissa tunnollinen veronmaksaja on muuttanut asemansa epärehelliseksi. Tässä tapauksessa vahvistus siitä, että vastapuoli on tarkastettu VIES-järjestelmässä ja sillä oli tapahtuman ajankohtana voimassa oleva arvonlisäverotunnus, vahvistaa kohdeyrityksen vilpittömyyden. Tehdessään empiiristä tutkimusta, joka perustuu teema-haastattelutietoihin, yritys X saa tietoa vastapuolistaan rutiininomaisesti. Virheiden yhteydessä tehdään selvennyksiä ja korjauksia. Kun sopimukset on tehty, käytetään kuitenkin niiden perusteella saatuja tietoja vastapuolista, eikä niitä tarkisteta VIES-järjestelmässä. Tämä on perusteltua käyttäytymistä, koska yrityksen X liiketoimet ovat yksilöllisiä eivätkä ole massiivisia, ja vastapuolilla on usein tunnettu ja positiivinen maine markkinoilla. Kuitenkin yrityssäännöt, jotka säätelevät vastapuolten tarkastusmenettelyä, sekä vastuuhenkilöiden nimeäminen vähentävät tai jopa poistavat tämän riskin. Tiukempien todentamisehtojen täyttämiseksi on tärkeää, että ALV-numeroita tarkistetaan jatkuvasti, pidetään kirjaa suoritetuista tarkastuksista ja toteutetaan asianmukaiset jatkotoimet, jos jokin arvonlisäverotunniste todetaan virheelliseksi tai puutteelliseksi. (Kärkkäinen & Shtromberg 2020.)

Edellytys 0 % arvonlisäverokannan soveltamiselle yhteisömyynnissä on, että tavarat kuljetaan yhdestä EU-maasta toiseen EU-maahan. Työskenneltäessä muissa EU:n jäsenvaltioissa ja erityisesti silloin, kun yritys on rekisteröity arvonlisäveronvelvolliseksi, on kuitenkin tarpeen selvittää vaatimuksia, jotka koskevat tavaroiden kuljetukseen myyntimaahan vahvistavia asiakirjoja. Tämä minimoi riskit, jotka liittyvät kaupan tunnistamiseen verotettavaksi ja lisäverokustannuksiksi.

Erityisriskit

Hankinnassaan yritys X ostaa tavaroita toimittamalla komponentteja laitteiden valmistamiseksi. Tässä tapauksessa yhteisökaupan arvonlisäverotukseen liittyen on tärkeää ymmärtää, mikä on kohdeyrityksen tarjoamien komponenttien arvo, koska tämä voi vaikuttaa tavaroiden ja palvelujen hankinnan tulkintaan ja siten myyntimaan määritykseen. Tutkittavien projektien puitteissa tällaiset riskit ovat pienet, mutta niiden minimoimiseksi on suositeltavaa saada tarkka käsitys kyseisten komponenttien arvosta. Nämä riskit aiheutuvat oikeudellisen kehyksen epävarmuudesta, koska se ei sisällä tarkkoja määritteitä, joiden perusteella työn tulos voidaan luokitella tuotteeksi tai palveluksi.

Merkittävä riski yrityksellä X on riski liittää projektin tulokset tuotteisiin tai palveluihin, jotka liittyvät laitteita toimittavan yrityksen toiminnan erityispiirteisiin yksittäisten projektien

yhteydessä. Vaikka itse asiassa kohdeyritys toimittaa valmiita laitteita, eikä pääsääntöisesti ole vastuussa niiden asennuksesta, vaan valvoo niitä vain käyttöönoton ja asennusvalvonnan osalta. Lisäksi henkilöstön koulutuspalvelut mielestäni voidaan luokitella ylimääräisiksi, koska ilman laitteiden toimittamista niitä ei olisi suoritettu. Tulisi myös ottaa huomioon laitteiden ainutlaatuisuus. Laitteisiin liittyvien koulutuspalvelujen tarjoaminen ilman laitteita olisi mahdotonta ja epätarkoituksenmukaista. Kuten opinnäytetyön edellisessä kappaleessa kuvataan, laitetoimitukset voidaan tietyin ehdoin luokitella rakennuspalveluiksi tai asennettavien laitteiden toimitukseksi, mikä vaikuttaa merkittävästi projektin arvonlisäverotukseen.

Yksi tekijöistä, jotka vaikuttavat mahdollisuuteen rinnastaa laitetoimitukset asennettuina tai koottuina myytäviin tavaroihin, on asennus- tai kokoonpanotöiden osuus projektin kokonaiskustannuksista. Riskejä liittyy myös sen työn määrään, joka vaikuttaa asennusta vaativien laitteiden luokitukseen. Kyseistä työtä ei joko määritetä lainkaan tai määritetään sen maan lainsäädännön mukaan, johon laite on asennettu. Joten esimerkiksi Virossa se on 5 % (Maksu- ja Tolliamet 2020). Teemahaastattelun aikana tällaisen työn osuus tutkituissa projekteissa vaihteli eri asiantuntijoiden arvioiden mukaan 5: stä 20 prosenttiin, eli voidaan nähdä, että arvioiden erolla voi olla merkittävä vaikutus mahdollisuuteen väärinkäyttää tulkintaa laitteiden toimituksesta. Tämän epävarmuuden poistamiseksi ja sellaisten riskien vähentämiseksi, joihin voi liittyä sekä yrityksen rekisteröityminen arvonlisäverovelvolliseksi työn toteutusmaassa että myynti- ja käännetyn verovelvollisuuden sääntöjen soveltaminen, voidaan antaa seuraavia suosituksia: yrityksellä on oltava tietoa asiaan liittyvästä paikallisesta lainsäädännöstä sekä laskennasta. Näiden avulla jo projektin valmisteluvaiheessa voidaan määrittää tarkasti niiden asennustöiden osuus, jotka vaikuttavat projektin määritelmään tavaroiden luovutuksesta tai palvelun suorituksesta.

On myös suositeltavaa poistaa riski, että laitetoimitusta tulkitaan rakennuspalveluna. Tämä on tärkeä kysymys, koska kiinteistöjen määritelmällä on keskeinen rooli esimerkiksi palvelumyyntimaan määrittämisessä Suomen ja vastaavasti myös muiden EU:n jäsenvaltioiden arvonlisäverolain näkökulmasta. Kiinteistöön kohdistuvia palveluja verotetaan maassa, jossa kiinteistö sijaitsee, kun taas irtaimistoon kohdistuvat palveluja verotetaan yleissäännön mukaisesti eli maassa, jossa ostaja sijaitsee. Rakennuspalvelun tarjoaminen voi myös saada kohdeyrityksen rekisteröitymään maahan, jossa palvelua tarjotaan. Sekä myynnin että ostojen osalta käännetyn verovelvollisuuden edellytykset ja raportointivelvoitteet eroavat jäsenvaltioittain sen mukaan, onko kyseessä tavaran myynti, rakennuspalvelu tai asennettuina tai koottuina toimitetun tavaran myynti. (Hakapää ym. 2016, 232.) Tilanteen tekee hankalaksi se, että kiinteistön ja irtaimiston määritelmä vaihtelee jäsenvaltioittain. Koska arvonlisäverodirektiivi 2006/112/EY ei velvoita jäsenvaltioita soveltamaan käännettä verovelvollisuutta kiinteistöpalveluihin tai asennettuina tai koottuina toimitettuihin tavaroihin,

mutta se antaa jäsenvaltion soveltaa sitä molempiin toimitustyyppeihin itse määrittelemiensä ehdoin, sovellettavuus käännettyyn verovelvollisuuteen on aina varmistettava paikallisen lainsäädännön mukaisesti. On myös huomattava, että esimerkiksi Suomi ja Ruotsi soveltavat pakollista käännettyä verovelvollisuutta tietyin ehdoin rakennuspalveluihin, joiden soveltamisedellytykset sekä raportointivelvoitteet eroavat yleisistä soveltamisedellytyksistä ja raportointivelvoitteista. (Hakapää ym. 2016, 233). Siksi on myös etukäteen tutkittava mahdollisuutta tunnustaa projekti rakennuspalveluksi. Tämä voisi antaa yritykselle mahdollisuuden muuttaa asiakassopimuksia tavalla, joka välttää mahdolliset ylimääräiset hallintokustannukset.

Koska opinnäytetyön kirjoittamisen aikana kohdeyritys on arvonlisäverovelvollinen kahdessa maassa, on tärkeää valvoa tavaroiden liikkumista ja kulloinkin kyseisen maan ALV-numeron oikeaa käyttöä. Tämän valvonnan toteuttaminen vaatii yrityksen työntekijöiltä lisää työtä ja huomiota. Tässä tapauksessa on olemassa riskejä, jotka liittyvät yrityksen työntekijöiden tahattomiin virheisiin yhteisökaupan arvonlisäveron laskemiseen liittyvien prosessien toteuttamisessa. Tällaiset riskit minimoidaan olemassa olevan läpinäkyvimmän sääntelyn avulla. Se sisältää toiminnan algoritmin toimituspaikasta ja -olosuhteista riippuen. Tällainen ohje on myös verotarkastajien ymmärrettävä tarkastusta tehdessään, koska se yksinkertaistaa verotuksen täytäntöönpanoa.

On huomattava, että yrityksen toiminnan erityispiirteiden vuoksi kolmikantakaupan käyttö voi myös piilottaa veroriskit ja siksi edellyttää myös alustavaa analyysia ja valmistelua. Opinnäytetyön edellisessä kappaleessa kuvattu mahdollisuus liittää kauppaan liittyvät palvelut laitekustannuksiin tuo epävarmuuden lisäksi muita huomiota vaativia riskitekijöitä. Joten esimerkiksi, jos tavaroiden liikkuminen voidaan luokitella ketjukaupaksi, mutta liiketoimi ei täytä kolmikantakaupan liiketoimen edellytyksiä, tämä voi merkitä velvoitetta rekisteröityä arvonlisäverotarkoituksessa myyntimaassa. Kolmikantakaupan sääntöjen soveltaminen edellyttää myös, että yritys tietää, missä liiketoimen muut osapuolet ovat rekisteröityneet arvonlisäverotusta varten, onko heillä kotipaikka tai kiinteät toimipaikat, sekä tuntee paikallisen lainsäädännön vaatimukset kolmikantakaupan säännöt. Tämä on välttämätöntä, koska nämä tekijät voivat vaikuttaa haitallisesti kolmikantakaupan sääntöjen sovellettavuuteen.

Tutkimuksen aikana paljastui, että kohdeyrityksellä on usein tilanne, jossa voidaan soveltaa turvaverkkosääntöä. Koska yritys X toimii useissa Euroopan unionin maissa ja tavarat voidaan lähettää suoraan toimittajalta asiakkaalle ohittamalla Suomen alue. Tällöin yrityksellä on sekä kaksinkertaisen verotuksen riskit että riskit, jotka epäävät arvonlisäveron vähennysoikeuden. Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi turvaverkkosääntöä ei kuitenkaan

sovelleta, jos ostaja osoittaa, että yhteisöhankinta oli verotettavaa tai että hän on täyttänyt velvollisuutensa ilmoittaa yhteisöhankinta siinä EU-maassa, jossa tavaroiden kuljetus päättyi (Verohallinto 2019b). Siksi yritys tarvitsee lisävalvontaa tällaisten tilanteiden varalta. Lisäksi niiden maiden paikallinen lainsäädäntö, joissa liiketoimet tapahtuvat, vaikuttaa sääntöjen soveltamiseen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, joten tällainen lainsäädäntö on myös otettava huomioon liiketoimia tehtäessä. Esimerkiksi Viron lainsäädännössä säädetään mahdollisuudesta jättää muutettu arvonlisäveroilmoitus, jos vero on maksettu myöhemmin maassa, johon tavarat lähetettiin (Maksu- ja Tolliamet 2020). Koska lainsäädännössä säädetään erilaisista vaihtoehdoista, joilla vältetään tällaiset riskit, esimerkiksi todisteiden olemassaolo tapahtumaveron maksamisesta, vapaaehtoinen rekisteröinti arvonlisäverotarkoituksiin maassa, jossa kuljetus päättyy, sekä yksinkertaistetun kolmikantakaupan soveltaminen, yrityksen on oltava valmistautunut etukäteen tällaisten tilanteiden esiintymiseen ja varmistamaan tarvittavien johtopäätösten tekeminen ja todisteiden kannalta tarpeellisen asiakirjaliikenteen organisointi.

Opinnäytetyössä ei ollut tehtävänä arvioida riskien kokoa ja niiden aiheuttamaa mahdollista vahinkoa, joten kaikkia suosituksia ei pitäisi soveltaa, koska negatiivisten skenaarioiden syntymisen mahdolliset seuraukset ovat mahdollisesti pienempiä kuin arvonlisäveroriskien minimoinnin kustannukset. Kuitenkin perusteellinen analyysi projekteista, johon osallistuvat yritykset eri EU-maista, jo sopimuksen valmisteluvaiheessa, antaa kohdeyritykselle mahdollisuuden analysoida mahdollisia riskejä ja varautua niihin etukäteen. Muiden mahdollisten tilanteiden ja riskien analysoinnista aiheutuvat kustannukset voivat olla merkittäviä, jos ne edellyttävät tilintarkastajien tai paikallisten asiantuntijoiden kuulemista muissa Euroopan unionin maissa. Ne olisi myös arvioitava, kun päätetään, onko hankkeen perusteellinen analyysi tarpeen. Tekijät, jotka määrittelevät tarpeen tutkia projekti perusteellisesti, voivat olla sen kesto ja kustannukset. Toisin sanoen, mitä kalliimpia hankkeen kustannukset ovat ja mitä pidempi sen toteutusaika on, sitä perusteellisempi hankkeen analyysin tulisi olla yhteisökaupan arvonlisäveron osalta. Sääntelyjen, työn mallien ja todentamisen kehittäminen suoritetaan kerran ja tulevaisuudessa käytetään jo kehitettyjä toimintojen malleja. Tässä tapauksessa yrityksen on seurattava mahdollisia lainsäädännön muutoksia sekä mukautettava malleja ja säännöksiä, jos syntyy uusia ainutlaatuisia hankkeita, joilla on erilaiset ehdot yhteisökaupan arvonlisäveron laskennassa. Euroopan unioni on sitoutunut täysin yhtenäiseen uudistukseen vuoteen 2024 mennessä (Larcher 2019). Uudistus toteutetaan muuttamalla nykyistä lainsäädäntöä. Tämä viittaa siihen, että uudistuksen aikana yrityksen on myös seurattava jatkuvasti näitä muutoksia ja mukautettava liiketoimintaprosessejaan yhteisökaupan arvonlisäveron suhteen. Tämän joustavuuden avulla kohdeyritys voi välttää mahdolliset kielteiset verovaikutukset toteuttaessaan projekteja tulevaisuudessa.

6 Yhteenveto

Yksi merkittävistä riskeistä, joille yhteisökauppaa harjoittavat yritykset altistuvat, ovat veroriskit, jotka liittyvät erityisesti arvonlisäverotukseen. Veroriskien hallinta antaa yritykselle mahdollisuuden minimoida seuraukset, jos negatiivinen skenaario toteutuu. Riskien hallitsemiseksi on tiedettävä, mistä nämä riskit syntyvät. Toisin sanoen tarkoituksena oli tunnistaa veroriskit, jotka liittyvät suomalaisen, laitteita Euroopan sisäisille markkinoille toimittavan yrityksen toimintaan, tutkimalla ja analysoimalla nykyistä lainsäädäntöä, sen soveltamista, kohdeyrityksen toimintaympäristöä ja liiketoimintaprosesseja. Tätä varten tehtiin opinnäytetyössä kuvattu tutkimus. Se tehtiin teoreettisen perustan ja empiirisen tutkimuksen avulla.

Opinnäytetyön teoreettinen osa perustuu yleisiin huomioihin EU:n, Suomen ja joidenkin EU-maiden voimassa olevasta arvonlisäverolainsäädännöstä; Verohallinnon ja Euroopan unionin komission suosituksiin; oikeuskäytäntöön ja erikoiskirjallisuuteen, joka koskee arvonlisäveron perimistä yhteisökaupassa. Koska edellisiin liittyvän tiedon määrä on laaja, otettiin käyttöön rajoituksia. Teoreettisessa osassa tutkittiin vain tilanteita, jotka kohdeyritykselle syntyvät laitteiden suunnitteluun ja toimittamiseen liittyvissä hankkeissa Euroopan sisämarkkinoilla. Teoreettista tutkimusta tehtäessä syntyi vaikeuksia siitä, että tutkittavasta ongelmasta on paljon tietoa, mutta sen sisältö on usein vaikeasti ymmärrettävää tai se ei sisällä tarvittavia toimintaohjeita. Joillekin kohdeyrityksessä esiintyville arvonlisäverotukseen liittyville tilanteille, jotka edellyttävät selvennystä, ei yksinkertaisesti ole teoreettista perustaa. Opinnäytetyön kirjoittajan mukaan tutkimuksen tärkeimmät tiedot on kuitenkin hankittu, järjestetty, tiivistetty ja esitetty riittävästi hyvän tutkimustavan mukaan. Teoreettista perustaa havainnollistetaan esimerkeillä ja kuvioilla.

Empiirisen tutkimuksen menetelmäksi valittiin kvalitatiivinen menetelmä, teemahaastattelu. Luotettavuuden vuoksi teemahaastatteluihin valittiin henkilöitä, jotka toimivat tavalla tai toisella yhteisökaupan arvonlisäverokysymysten parissa ja siksi omaavat mahdollisimman käytännölliset mielipiteet, jotka parantavat reliabiliteettia. Validiteettia lisättiin selittämällä tutkimuksen tarkoitus ja syyt teemahaastattelujen valinnalle päämenetelmäksi. Tutkimuksen kylläänntyminen saatiin riittävälle tasolle varmistamalla, että asiantuntijoiden käytännön toiminta oli päällekkäistä ja he antoivat yhtenevät vastaukset. Tutkimuksen luotettavuus voidaan luonnehtia korkeaksi, koska haastateltavien otos koostui ammattilaisista, joilla oli laaja pääsy tutkittavaan tietoon, joten vastaukset haastattelukysymyksiin voidaan luonnehtia päteviksi ja luotettaviksi.

Tutkimusaineisto kirjoitettiin äänitetyistä haastatteluista. Saatujen tiedostojen perusteella suoritettiin sisällönanalyysi. Sisällönanalyysin yhteenvetotulokset ryhmiteltyinä

teemahaastatteluissa yksilöityjen teemojen mukaan keskittyivät arvonlisäverolainsäädännön vaikutuksiin yhteisökaupassa kohdeyritykseen ja siihen liittyviin riskeihin. Tutkimuksen aikana saatujen tietojen perusteella myös yrityksen liiketoimintaprosesseja kuvattiin yksityiskohtaisesti yhteisökaupan arvonlisäverotuksen kannalta. Yhteenvetona teoreettisesta tietokannasta ja empiirisen tutkimuksen tuloksista tunnistettiin yrityksen mahdolliset arvonlisäveroriskit ja tutkittiin mahdollisia toimenpiteitä, joita yritys voisi toteuttaa niiden minimoimiseksi. Nämä olivat työn päätavoitteita. Konkreettinen tulos oli luokittelu ja kuvaus veroriskeistä, joita laitteita toimittava yritys voi kohdata laajentaessaan toimintaansa muihin Euroopan unionin maihin. Lisäksi arvonlisäveroriskit analysoitiin ja annettiin suosituksia yrityksen liiketoimintaprosessien optimoimiseksi tutkittujen riskien minimoimiseksi. Tutkimuksen tavoite saavutettiin sekä kirjoittajan että toimeksiantajan edustajan mielestä.

Tunnistetut riskit jaettiin yleisiin ja erityisiin. Yleisriskejä ovat riskit, joita saattaa syntyä jokaisessa yhteisökauppaa harjoittavassa yrityksessä. Nämä riskit tutkimuksen mukaan sisältävät seuraavat: epäluotettavan vastapuolen valinta; ALV-numeroiden riittämätön todentaminen; lainsäädännön virheellinen tulkinta sen monimutkaisuuden vuoksi; valvonnan puute lainsäädännön muutoksissa; heikko hallinta 0 prosentin arvonlisäveroä koskevan oikeuden soveltamiseksi vaadittavien asiakirjojen suhteen; virheellinen määrittely siitä, onko yrityksellä kiinteä toimipaikka muualla kuin asuinpaikallaan; virheellinen määrittely siitä, onko yrityksellä velvollisuus arvonlisäverorekisteröityä muualla kuin asuinpaikallaan sekä sitä, että yritys ei tunne tai ei ota huomioon paikallista lainsäädäntöä tavaroiden hankinta- ja myyntimaassa.

Eryisriskit liittyvät enimmäkseen yritysten toimintaan, jotka suunnittelevat ja toimittavat laitteita EU:n sisämarkkinoille. Näitä riskejä ovat: yrityksen toimittamista komponenteista kootujen laitteiden ostojen virheellinen luokittelu; laitetoimitusten tunnustamatta jättäminen rakennuspalveluna; laitteiden toimituksen tunnustamatta jättäminen asennettuina tai kootuina tavaroina; kaksinkertaisen verotuksen riski käytettäessä ALV-numeroa, jota ei ole annettu tavaroiden määränpäämaassa; virheet arvonlisäverotuksessa, joka liittyy arvonlisäverorekisteröintiin useissa maissa; liitännäispalvelujen luokittelu erillisiksi palveluiksi soveltamatta liittymisperiaatetta; vähennysoikeuden menetys käytettäessä ALV-numeroa, jota ei ole annettu tavaroiden määränpäämaassa.

Opinnäytetyössä esitetään perustelut, niissä tapauksissa missä yrityksellä voi olla luetellut veroriskit ja millä lakisääteisillä normeilla niitä säännellään. Tutkimuksen mukaan arvonlisäveroriskit kaupassa kohdeyrityksen Euroopan markkinoilla liittyvät arvonlisäverojärjestelmän säännösten epäselvyyteen yhteisökaupassa ja arvonlisäverotusta koskevien ohjeiden

puutteeseen monimutkaisimmista tilanteista. Tutkimuksessa tunnistettiin myös muut tekijät, jotka aiheuttavat yritykselle veroriskejä.

Tutkittavien riskien ja niitä aiheuttavien tekijöiden tunnistamisen lisäksi opinnäytetyössä annettiin suosituksia, joiden avulla yritys voi välttää veroriskit. Niistä voidaan erottaa esimerkiksi hankkeen alustava tutkimus arvonlisäveron suhteen sekä prosessien ja esimerkiksi sopimusehtojen optimointimahdollisuudet jo valmisteluvaiheessa. Uusien projektien ennakointityön lisäksi EU-maiden välinen liiketoiminta vaatii jatkuvaa työtä yrityksen sisällä. Tämä johtuu siitä, että arvonlisäverojärjestelmän uudistus yhteisökaupan puitteissa jatkuu, mikä merkitsee muutoksia sekä lainsäädäntökehykseen että oikeuskäytännön soveltamiseen. Jatkossa yrityksen on seurattava mahdollisia muutoksia ja oltava joustava sopeutumaan muuttuvaan toimintaympäristöön. Yhteisökaupan arvonlisäveroa sääntelevän lainsäädännön monimutkaisuudesta ja epäselvyydestä huolimatta yritys voi useimmissa tapauksissa vaikuttaa omien liiketoimiensa riskitasoon esimerkiksi valitsemalla vastapuolet huolellisesti, uusien hankkeiden ennakkovalmistelulla, vastaamalla oikeaan aikaan lainsäädännön muutoksiin ja optimoimalla sisäisiä prosesseja ja vahvistamalla sisäistä valvontajärjestelmää.

Opinnäytetyön kirjoittajan tavoitteiden kannalta sitä voidaan pitää myös onnistuneena. Kirjoittaja pyrki syvällisesti tutkimaan yhteisökaupan lainsäädäntöön liittyviä monimutkaisia kysymyksiä. Tutkittuaan aihetta kattavammin kävi ilmi, että se on monimutkainen ja vaatii erityistietoja sekä lainsäädännön että arvonlisäverotukseen liittyvien liiketoimintaprosessien organisoinnista. Opinnäytetyön tekijä analysoi syvällisesti verotusta koskevaa lainsäädäntöä sekä Suomessa että Euroopassa, tutustui lainsäädännön soveltamisen erityispiirteisiin joissakin muissa maissa. Kirjoittaja sai tietää, että EU:n jäsenvaltioiden paikallinen lainsäädäntö voi vaihdella merkittävästi huolimatta EU:n pyrkimyksistä sen yhdenmukaistamiseen ja että paikallinen lainsäädäntö on otettava huomioon työskenneltäessä yrityksessä, joka tulee uutena EU:n markkinoille. Tutkimuksen aikana saadut taidot vahvistivat kirjoittajan ammatillista koulutusta Tradenomi-erikoistumisessa, ja niistä on hyötyä erikoisalalla työskennellessä, koska tällä hetkellä yritysten kaupalliset suhteet toisessa EU-maassa ovat enemmän sääntö kuin poikkeus, ja arvonlisävero koskee melkein kaikkia yritystyyppisiä joi-takin poikkeuksia lukuun ottamatta. Samaan aikaan kirjoittaja voi käyttää hankkimiaan taitoja lainsäädännön analysoinnista, Euroopan unionin komission sekä Suomen Verohallinnon suosituksista ja niiden soveltamisesta käytännössä myöhemmissä laskentatoimen töissä, joita tekijä pitää eniten houkuttelevina jatkouransa kehityksessä. Lisäksi analyysin puitteissa kirjoittaja sai kokemusta teemahaastatteluihin perustuvan empiirisen tutkimuksen suorittamisesta, mikä auttoi myös laajentamaan hänen tietämystään. Lisäksi opinnäytetyön kirjoittamisen yhteydessä kirjoittajalla oli mahdollisuus tutustua työvoiman organisointiin ja

liiketoimintaprosesseihin Suomessa sekä olemassa olevaan yritysasiakirjojen virtaan sekä verkostoitua.

Huolimatta siitä, että tutkimuksen on teettänyt tietty yritys ja että siinä analysoidaan tämän yrityksen tiettyjä projekteja, tutkimuksen päätuloksia voivat soveltaa myös muut yritykset, jotka osallistuvat sekä tavaroiden että palvelujen toimittamiseen yhteisökaupoilla. Tämä johtuu siitä, että opinnäytetyössä kuvataan yritysten ja elinkeinonharjoittajain välisiä tärkeimpiä kysymyksiä yhteisökaupan arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitettulla tavalla. Tutkimuksessa tunnistetut yleisriskit koskevat kaikkia yhteisökauppatapahtumia suorittavia yrityksiä, ja erityisriskejä voi ilmetä sekä useimmille yrityksille, jotka toimittavat laitteita muihin EU-maihin, että joillekin yrityksille, jotka toimittavat tavaroita tai asennuspalveluita muihin maihin. Opinnäytetyön tulokset ovat yleistettävissä, koska sillä voi olla käytännön merkitystä muillekin toimijoille. Jatkotutkimuksena voisi olla mahdollista kehittää menetelmä arvonlisäveroriskien arvioimiseksi projektin valmisteluvaiheessa. Arvioimalla veroriskejä ennakolta on mahdollista keskittää lieventämistoimenpiteet ja resurssit tärkeimpiin riskeihin. Silloin riskienhallinnasta ei tule liian hallitsevaa. Kuitenkin, voidakseen aina kiinnittää erityistä huomiota yritykselle suurimmat tappiot tuottaviin veroriskeihin, yrityksen tulisi oikeaan aikaan ryhtyä toimenpiteisiin riskien minimoimiseksi mahdollisimman vähin kustannuksin.

Lähteet

Ainasoja, F. 2020. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus EU:ssa - Opas kohdeyritykselle. Satakunnan ammattikorkeakoulu. Opinnäytetyö. Viitattu 1.12.2020. Saatavissa

https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/339147/Ainasoja_Fanny.pdf?sequence=5&isAllowed=y

Aires, L. 2019. Permanent establishment for VAT and its nexus with BEPS – Part 1. Viitattu 30.11.2020. Saatavissa <https://www.vatupdate.com/2019/12/01/permanent-establishment-for-vat-and-its-nexus-with-beps-part-1/>

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501. Suomen laki. Viitattu 11.9.2020. Saatavissa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=arvonlis%C3%A4verolaki>

Eduskunta 2019. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain ja Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain muuttamisesta HE 7/2019. Viitattu 27.11.2020. Saatavissa <https://www.finlex.fi/sv/esitykset/he/2019/20190007>

EUR-Lex 2020. Tax harmonisation. Glossary of summaries. Viitattu 27.11.2020. Saatavissa https://eur-lex.europa.eu/summary/glossary/tax_harmonisation.html

Euroopan komissio 2016. Kohti EU:n yhtenäistä arvonlisäveroaluetta - aika tehdä päätöksiä. Komission tiedonanto Euroopan parlamentille, neuvostolle ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle arvonlisäveroa koskevasta toimintasuunnitelmasta. Viitattu 27.11.2020. Saatavissa https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_fi.pdf

Euroopan komissio 2017. Euroopan alueiden komitean lausunto – Arvonlisäveroa koskeva toimintasuunnitelma – Kohti EU:n yhtenäistä arvonlisäveroaluetta 2017/C 088/08. Euroopan unionin virallinen lehti C 88/39. EUR-Lex. Viitattu 30.11.2020. Saatavissa <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX:52016IR2419>

Euroopan komissio 2020. VIES VAT Information Exchange System enquiries. Viitattu 27.11.2020. Saatavissa https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/vies-vat-information-exchange-system-enquiries_en

Euroopan komission Suomen-edustusto 2020. EU-maat menettivät alv-tuloja 140 miljardin euron edestä vuonna 2018. Viitattu 27.11.2020. Saatavissa https://ec.europa.eu/finland/news/VAT_200910_fi

Europe Direct 2021. EU in slides. Viitattu 14.2.2021. Saatavissa https://europa.eu/european-union/sites/europaeu/files/eu_in_slides_fi.pdf,

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

Hautamäki, P. 2019. Quick fixes-parannukset arvonlisäverotuksen osalta EU-tavarakaupassa. Viitattu 27.11.2020. Saatavissa <https://www.accountor.com/fi/finland/artikla/quick-fixes-parannukset-arvonlisaverotuksen-osalta-eu-tavarakaupassa>

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2008. Tutkimushaastattelu: teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.

Hirsjärvi, S. Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15. uudistettu painos. Helsinki: Tammi.

Hong, M. 2019. Soluessee: tutkimuskysymysten luominen ja niiden oikeaoppinen analysointi. Tampereen ammattikorkeakoulu, Proakatemia. Viitattu 3.10.20. Saatavissa <https://esseebankki.proakatemia.fi/soluessee-tutkimuskysymysten-luominen-ja-niiden-oikeaoppinen-analysointi/#:~:text=Mik%C3%A4%20on%20tutkimuskysymys%3F,miten%20sit%C3%A4%20k%C3%A4sitell%C3%A4n%20ja%20analysoidaan>

Hyttinen, P. & Svensberg, S. 2018. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Helsinki: ST-Akatemia.

Iiro 2016. Opinnäytetyön teoreettinen viitekehys: mitä ja miksi? Scribbr. Viitattu 3.10.20. Saatavissa <https://www.scribbr.fi/opinnaytetyon-rakenne/opinnaytetyon-teoreettinen-viitekehys-mita-ja-miksi/>

Jokinen, M. Kojonkoski, M. & Takalo, T. 2019. Käytännön arvonlisäverotus. Helsinki: ST-Akatemia.

Jyväskylän Yliopisto 2014. Tutkimuksen suunnittelu. Viitattu 3.1.2020 Saatavissa <https://koppa.jyu.fi/avoimet/hum/menetelmapolkuja/tutkimusprosessi/tutkimuksen-suunnittelu>

Kallio, M. Lindholm, M. Ojala, M. Säskilahti, J. & Takalo, T. 2020. Arvonlisäverotus 2020. Helsinki: Edita Publishing Oy.

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

Kilpimaa, E. & Vesa, J. 2019. Kirjausohje kansainvälisen kaupan tilanteisiin kirjanpidossa. Oulun ammattikorkeakoulu. Opinnäytetyö. Viitattu 1.12.2020. Saatavissa https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/267289/Kilpimaa_Emma.pdf?sequence=2&isAllowed=y

Kirjanpitolautakunta 2017. Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta. Viitattu 3.12.2020. Saatavissa <https://kirjanpitolautakunta.fi/voimassaolevat>

Koponen, O. 2019. Tavaroiden yhteisökaupan arvonlisäverotuksen ohjeistuksia kirjanpitäjälle. Savonia-ammattikorkeakoulu. Opinnäytetyö. Viitattu 1.12.2020. Saatavissa <https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/266812/Opinn%C3%A4ytety%C3%B6%20Otto%20Koponen.pdf?sequence=2&isAllowed=y>

Korpi, H. & Kytöaho, J. 2019. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Oulun ammattikorkeakoulu. Opinnäytetyö. Viitattu 1.12.2020. Saatavissa https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/172510/Korpi_Hanna-Kaisa_Kyt%c3%b6aho_Johanna.pdf?sequence=2&isAllowed=y

KPMG Oy Ab 17.1.2021. Projektin käsittely. Sähköpostiviesti.

KPMG Oy Ab 2020. Toimitusvarastojärjestelyn riski kiinteän toimipaikan muodostumisesta arvonlisäverotuksessa. Viitattu 1.12.2020. Saatavissa <https://home.kpmg/fi/fi/home/Pinnalla/2020/03/toimitusvarastojarjestelyn-riski-kiintean-toimipaikan-muodostuminen-arvonlisaverotuksessa-quick-fixes.html>

KvantiMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto [verkkajulkaisu]. 2010. Kyselyaineiston dokumentointi ja raportointi. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. Viitattu 7.10.2020. Saatavissa <https://www.fsd.tuni.fi/menetelmaopetus/raportointi/raportointi>

Kärkkäinen, J. & Shtromberg, A. 2020. Tarkastatko asiakkaidesi alv-tunnisteita? Viitattu 17.1.2021. Saatavissa <https://uutishuone.pwc.fi/tarkastatko-asiakkaidesi-alv-tunnisteita/>

Larcher, D. 2019. Quick Fixes From 2020: The Start of the Major EU Vat Reform. Raidboxes GmbH. Viitattu 27.1.2021. Saatavissa <https://raidboxes.io/en/blog/it-law/quick-fixes-eu-mehrwertsteuerreform/>

Leinonen, R. 2008. Sisällönanalyysi. Spoken Oy. Viitattu 8.10.2020. Saatavissa <https://spoken.fi/sisallonanalyysi/#:~:text=Sis%C3%A4ll%C3%B6nanalyysi%20on%20kvalitatiivisesa%20tutkimuksessa%20k%C3%A4ytett%C3%A4v%C3%A4,tai%20tekstimuotoon%20saatettujen%20a>

Lvova, K. 2017. Value-added tax risks assessment for agro-industrial enterprises. St. Petersburg State University. Viitattu 17.1.2021. Saatavissa http://dom-hors.ru/rus/files/arhiv_zhurnala/agro/2017/2/lvova.pdf

Maksu- ja Tolliamet 2020. Kaupade maksustamine. Viitattu 27.12.2020. Saatavissa <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/kaibemaksuseaduse-selgitused/kaupade-maksustamine#4.4-4.8>

Marjamäki, P. 2019. EU-tavarakaupan arvonlisäverotus. Vaasan yliopisto. Julkisoikeuden pro gradu -tutkielma. Viitattu 27.11.2020. Saatavissa https://osuva.uwasa.fi/bitstream/handle/10024/8220/UVA_2019_marjam%C3%A4ki_paula_pdf.pdf?sequence=2&isAllowed=y

Marjanen, A. 2020. Arvonlisäverotus kansainvälisen kaupan liiketapahtumissa Case: Yritys X. Lahden ammattikorkeakoulu. Opinnäytetyö. Viitattu 1.12.2020. Saatavissa https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/341336/Marjanen_Anniina.pdf?sequence=2&isAllowed=y

Neuvoston direktiivi 2006/112/EY. EUR-Lex. Euroopan unionin virallinen lehti. L 347/1 Viitattu 11.9.2020. Saatavissa https://www.edilex.fi/verohallinnon_ohjeet/2014_0627.html

Neuvoston direktiivi EU 2018/1910. EUR-Lex. Euroopan unionin virallinen lehti. L 311/3. Viitattu 1.12.2020. Saatavissa <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/HTML/?uri=CELEX:32018L1910&from=EN>

Neuvoston täytäntöönpanoasetus EU N:o 282/201. EUR-Lex. Euroopan unionin virallinen lehti. L 77/1. Viitattu 30.11.2020. Saatavissa <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX%3A32011R0282>

Nieminen, A. Anttila, R. Äärilä, L. & Jokinen, M. 2020. Arvonlisäverotus. Helsinki: Alma Talent Oy. Viitattu 27.11.2020. Saatavissa <https://fokus-almatalent-fi.ezproxy.saimia.fi/teos/HACBGXGTBF#avaa%20rakennepuu/kohta:ARVONLISc4VEROTUS/piste:t7#avaa%20rakennepuu/kohta:ARVONLISc4VEROTUS/piste:t7#avaa%20rakennepuu/kohta:ARVONLISc4VEROTUS/piste:t7#avaa%20rakennepuu/kohta:ARVONLI>

Suomen tulli 2020. Kuka on Intrastat-tietojen ilmoittaja? Viitattu 4.12.2020. Saatavissa <https://tulli.fi/intrastat/kuka-on-intrastat-tietojen-ilmoittaja>

Taloushallintoliitto 27.11.2020. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus käytännössä. PowerPoint esitys. Luento.

Trading economics 2021. Finland Exports. Viitattu 12.2.2021. Saatavissa <https://tradingeconomics.com/finland/exports>

Verohallinto 2014. Arvonlisäverovelvollisen opas. Viitattu 27.11.2020. Saatavissa https://www.edilex.fi/verohallinnon_ohjeet/2014_0627.html

Verohallinto 2019a. Arvonlisäverotunnisteen tarkistus. Viitattu 27.11.2020. Saatavissa https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/arvonlis%C3%A4verotunniste/

Verohallinto 2019b. Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. Viitattu 27.11.2020. Saatavissa <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48691/arvonlis%C3%A4verotus-eu-tavarakaupassa>

Verohallinto 2019c. Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa. Viitattu 1.12.2020. Saatavissa <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48090/laskutusvaatimukset-arvonlis%C3%A4verotuksessa/#4.2-poikkeukset>

Verohallinto 2019d. Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus. Viitattu 27.11.2020. Saatavissa <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen-ulkomaankaupan--arvonlis%C3%A4verotus/>

Verohallinto 2019e. Ulkomaalaisen rekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. Viitattu 30.11.2020. Saatavissa <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48697/ulkomaalaisen-rekister%C3%B6inti--arvonlis%C3%A4verovelvolliseksi-suomessa/#2.1-kiinte%C3%A4n-toimipaikan-m%C3%A4%C3%A4ritelm%C3%A4-arvonlis%C3%A4verotuksessa>

Verohallinto 2020a. Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus – ilmoitusohjeet. Viitattu 4.12.2020. Saatavissa https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/yhteis%C3%B6kauppa/yhteenvetoilmoitus--ilmoitusohjeet/

Verohallinto 2020b. Brexitin vaikutukset verotukseen. Viitattu 27.11.2020. Saatavissa https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/kansainvalinen_toiminta/brexit/

Verohallinto 2020c. Ilmoitus siirrosta toimitusvarastoon call off -varastoon, täyttöohje. Viitattu 4.12.2020. Saatavissa <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/tayttoohjeet/ilmoitus-siirrosta-toimitusvarastoon-call-off-tayttoohje/>

Verohallinto 2020d. Ulkomaankauppa EU-maiden välillä – yhteisökauppa. Viitattu 11.11.2020. Saatavissa <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa->

yritysverotuksesta/arvonlisävero/ulkomaankaupan_arvonlisävero/yhteis%C3%B6ka
uppa/

Vilka, H. 2007. Tutki ja mittaa. Helsinki: Tammi.

Ääri, L. Nyrhinen, R. Hyttinen, P. & Lamppu, K. 2017. Arvonlisävero käytännössä.
Helsinki: Alma Talent Oy.

Liite 1. EU:n arvonlisäveroalue

Alankomaat	Kreikka	Puola	Suomi
Belgia	Kroatia	Ranska	Tanska
Bulgaria	Kypros	Romania	Tšekki
Espanja	Latvia	Ruotsi	Unkari
Irlanti	Liettua	Saksa	Viro
Italia	Luxemburg	Slovakia	Malta
Itävalta	Portugali	Slovenia	

Seuraavat erityisalueet on jätetty EU:n arvonlisäveroalueen ulkopuolelle:

Agio Oros	Grönlanti	Lugano-järven Italialle kuuluvat vesialueet
Ahvenanmaan maakunta	Helgolandin saari	
Andorra	Kanaalisaaret	Melilla
Büsingenin alue	Kanarian saaret	Ranskan merentakaiset departementit
Ceuta	Kyproksen saaren pohjoisosa	
Färsaaret	Livigno, Campione d'Italia	San Marino
Gibraltar		Vatikaanivaltio

Liite 2. Teemahaastattelulomake

Mitä haluaisin tietää haastattelun tuloksena:

Mitä vaikeuksia ja riskejä on arvonlisäveron kannalta yrityksellä, joka toimittaa laitteita Euroopan unionin sisämarkkinoille? Kuinka yritys, joka toimittaa laitteita muihin Euroopan unionin maihin, voi järjestää arvonlisäverotuksensa optimoidakseen sen ja minimoidakseen mahdolliset veroriskit?

Alakysymykset:

- Kuinka arvonlisävero määritetään yrityksen X kansainvälisen kaupan avaintilanteissa? Mitkä tilanteet koetaan tulkinnoiltaan epäselviksi?
- Mitkä tekijät vaikuttavat kohdeyrityksen arvonlisäverotustilanteiden määräytymiseen?
- Mitkä ovat keskeisimmät veroriskit arvonlisäveron suhteen? Mitä vaikeuksia, kiistanalaisia kysymyksiä, tulkintahaasteita voi syntyä? Mitkä ovat ratkaisuvaihtoehdot ja miten ne voidaan toteuttaa?

Teemahaastattelulomake

Taustatiedot

- Koulutus, työn kuvaus.
- Kuinka kauan olet tehnyt tätä työtä?
- Kuinka kauan olet kaikkiaan työskennellyt vastaavissa tehtävissä?

Teemakysymykset

I. Arvonlisäverolainsäädännön vaikutukset yhteisökaupassa

Yhteisökauppa

- Kuinka tärkeä osa työtäsi on kansainvälinen kauppa EU:n sisällä?
- Mitkä ovat tärkeimmät EU-maat, joihin työsi kansainvälinen kauppa suuntautuu?
- Vaikuttavatko EU:n sisäisen kaupan arvonlisäveroon liittyvät lainsäädännön muutokset tavaroiden tai palvelujen kauppaan vai molempiin?
- Missä yhteisökaupoissa arvonlisäverokäsittely vaikuttaa vaikealta?
- Mitkä tekijät aiheuttavat epävarmuutta EU:n kansainvälisen kaupan tilanteissa?

ALV-tunnisteen käyttö ja laskutus

- Kuka tarkistaa muiden EU-maiden kauppakumppaneiden arvonlisäverotunnisteet?
- Suoritetaanko tarkastukset satunnaisesti vai tarkistetaanko kaikkien EU:n sisäisten kauppakumppaneiden tunnisteet säännöllisesti?
- Ovatko yrityksen X säännöt kumppaniyritysten arvonlisäveronumeroiden tarkistamisesta muuttuneet 1.1.2020 jälkeen, jolloin asiakkaan alv-tunnistenumeroista tuli pakollinen vaatimus arvonlisäverovapautuksen soveltamisessa yhteisömyyntiin?
- Onko kauppakumppaneiden alv-tunnisteen käyttö ja todentaminen sujuvaa?
- Oletko koskaan tavannut sellaista kumppaniyritystä toisesta EU-maasta, jolla ei ole alv-tunnusta?

Kiinteä toimipaikka tai varasto, rekisteröinti

- Onko yrityksellä kiinteitä toimistoja tai varastoja muissa EU-maissa?
- Onko yritys rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi muissa EU-maissa? Jos on, mainitse maat ja rekisteröinnin syyt?
- Jos yritys on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi myös muissa EU-maissa, onko selvää, missä kansainvälisen kaupan tilanteissa muita arvonlisäverotunnisteita käytetään suomalaisen alv-tunnisteen sijaan? Kuvaa käytännön esimerkkejä tällaisista tilanteista.

II. Tavaroiden ja palvelujen tärkeimmät liikkumisprosessit yhteisökaupassa

Tavaroiden ja palvelujen erottaminen

- Onko tavaroiden ja palvelujen eriyttämisessä epävarmuutta? Jos on, kuvaa sellaisia tilanteita?

Kuljetus

- Kuka tekee sopimuksia laitteiden kuljetuksesta esimerkiksi Virosta Ranskaan, yritys X vai Viron toimittajat? Sisällyttävätkö ne toimituskustannukset laitteiden hintaan?
- Onko yhteisökaupassa arvonlisäverotarkoituksiin liittyvien kuljetuspalvelujen kirjapidossa tavaroiden hankkimiseen tai asiakkaalle toimittamiseen liittyvää epävarmuutta? Jos on, kuvaile sellaisia tilanteita.

Asennus ja muut työt

- Onko yritys vastuussa laitteiden asennuksesta tai kokoonpanosta ostajan maassa?
- Kuinka suuri prosenttiosuus kokonaishinnasta liittyy laitteisiin ja mikä prosenttiosuus palveluihin (asennusvalvonta, käyttöönotto, koulutus)?

- Kuinka kauan yrityksen X työntekijät ovat asiakkaan maassa asennusvalvontaa, käyttöönottoa ja koulutusta varten?
- Onko yrityksen X työntekijöillä asiakkaan maassa muita tehtäviä edellä mainittujen lisäksi (hallinto, markkinointi jne.)? Miten ne liittyvät pääsopimukseen, jos sellaista on?

Tavaroiden liikkumisprosessi

- Kuvaa lyhyesti laitteiden valmistamiseen liittyvää materiaalien virtausprosessia EU:ssa.
- Mitä tavaroita yritys X ostaa Virosta käsiteltäväksi vai lähetetäänkö tuotteita suoraan Ranskaan ilman valmistelua? Toisin sanoen, ostetaanko Virosta valmistelutöitä (palvelua) vai tavaroita?
- Kuinka suuri osa Viroon Suomesta käsiteltäväksi tulevia komponentteja on verrattuna mahdollisesti paikallisesti ostettuihin komponentteihin?
- Kuka omistaa komponentit laitteiden valmistuksen yhteydessä?
- Mitä asiakirjoja käytetään tavaroiden siirtämisessä toiseen EU-maahan? Onko aina olemassa asiakirjoja, jotka vahvistavat tavaroiden toimituksen toiseen EU-maahan?
- Onko yrityksellä liiketoimia, jotka voidaan luokitella kolmikantakaupaksi? Jos on, sovelletaanko niihin liittyvää alv-lainsäädännön yksinkertaistamista ja onko arvonlisäveron alalla epävarmuutta tällaisia toimia suoritettaessa?

III. Kohdeyrityksen arvonlisäveroriskien tuntemus

- Luuletko, että arvonlisäveron ilmoittaminen ja ilmoittaminen kansainvälisestä toiminnasta EU:ssa etenee sujuvasti?
- Luuletko, että saatavillasi on riittävästi tietoa arvonlisäveron käsittelemiseksi kansainvälisessä kaupassa EU:n sisällä?
- Kuinka hyvin tunnet arvonlisäverolainsäädännön muissa EU-maissa, joissa yritys toimii?
- Tunnetko arvonlisäveroriskit yhteisökaupassa ja niiden mahdolliset vaikutukset työhösi?
- Tarvitsetko lisätietoja yrityksen X mahdollisista arvonlisäveroriskeistä yhteisökaupassa?

Liite 3. Teemahaastattelun vastauksien tiivistelmä

Kuinka tärkeä osa työtäsi on kansainvälinen kauppa EU:n sisällä?					
Tärkeä 4	Ei ole ollut, mutta tulee olemaan 1			Ei ole tärkeä 0	
Mitkä ovat tärkeimmät EU-maat, joihin työsi kansainvälinen kauppa suuntautuu?					
Viro 4	Ranska 4	Ruotsi 3	Belgia 2	Latvia 1	Saksa 1
Vaikuttavatko EU:n sisäisen kaupan arvonlisäveroon liittyvät lainsäädännön muutokset tavaroiden tai palvelujen kauppaan vai molempiin?					
Kyllä 4			Ei tietoa 1		
Tekijät, jotka aiheuttavat alv:n toiminnan ja kirjanpidon monimutkaisuuden ja epävarmuuden Euroopan Union sisämarkkinoilla:					
	eroja paikallisen yhteisökaupan arvonlisäverolainsäädännössä eri EU-maissa				4
	tavarat kuljetetaan maasta toiseen ohittamalla Suomi				3
	monet yrityksen projekteista ovat ainutlaatuisia, mikä edellyttää jatkuvaa työtä yrityksen alv-järjestelmään vaikuttavien toimintojen optimoimiseksi ja alan lainsäädännön tutkimista				3
	palvelujen liittäminen projektin hintaan, mukaan lukien asennustyöt				1
	vaikeus jakaa projektilaskut tavara- ja palvelulaskuiksi				3
	lainsäädännön epäselvyys vaikeissa tilanteissa				3
	eri vaihtoehdot ja tulkinnat arvonlisäverolainsäädännön yhteisökaupassa				3
	yrityksen toiminnan erityispiirteet johtuen siitä, hallinnoiko ja vakuuttaako asiakas tosiasiallisesti tavaroita, kun omistusoikeuden siirto tapahtuu vasta projektin kaikkien vaiheiden päätyttyä				1
	projektin keston ja kiinteän toimipaikan saatavuuden määrittämisen vaikeus, jos palvelujen tarjoaminen keskeytyy merkittävästi				1
	viron alv-numero			1 ei ole varma)	
	ei tietoa				1

Kuka tekee sopimuksia laitteiden kuljetuksesta esimerkiksi Virosta Ranskaan, yritys X vai Viron toimittajat?		
Yritys X 4		
Onko yhteisökaupassa arvonlisäverotarkoituksiin liittyvien kuljetuspalvelujen kirjanpidossa tavaroiden hankkimiseen tai asiakkaalle toimittamiseen liittyvää epävarmuutta?		
Ei ole 4		
Onko yritys X vastuussa laitteiden asennuksesta tai kokoonpanosta ostajan maassa?		
Asiakas hoitaa asennus 3		
Kuinka suuri prosenttiosuus kokonaishinnasta liittyy laitteisiin ja mikä prosenttiosuus palveluihin (asennusvalvonta, käyttöönotto, koulutus)?		
10–20 % 1	5–10 % 1	Max. 5 % 1
Onko yritys X:n työntekijöillä asiakkaan maassa muita tehtäviä edellä mainittujen lisäksi (hallinto, markkinointi jne.)?		
Ei ole 5		
Kuinka kauan yrityksen X työntekijät ovat asiakkaan maassa asennusvalvontaa, käyttöönottoa ja koulutusta varten?		
riippuu projektista 1		
Luuletko, että saatavillasi on riittävästi tietoa arvonlisäveron käsittelemiseksi kansainvälisessä kaupassa EU:n sisällä?		
Ei ole riittävästi 3		
Tunnetko arvonlisäveroriskit yhteisökaupassa ja niiden mahdolliset vaikutukset työhösi?		
Kyllä 4		
Tarvitsetko lisätietoja yrityksen X mahdollisista alv-riskeistä yhteisökaupassa?		
Kyllä 3	En 1	