

Opinnäytetyö (AMK)

Liiketoiminnan logistiikka

2023

Salla Sorjasaari

Ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen perusteet

– Opas tilitoimistolle



Opinnäytetyö (AMK) | Tiivistelmä

Turun ammattikorkeakoulu

Liiketoiminnan logistiikka

2023 | 38 sivua

Salla Sorjasaari

Ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen perusteet

- Opas tilitoimistolle

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on luoda ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen opas M.O.S Palveluiden tuleville työntekijöille. Opinnäytetyön tavoitteena on koota ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen perusteet oppaaksi, jolla tuetaan uuden työntekijän osaamisen ja ammattitaidon syventymistä aihealueeseen liittyen.

Opinnäytetyö toteutettiin laadullisin tutkimusmenetelmin hyödyntäen ajankohtaista kirjallisuutta sekä laadullisia internet-lähteitä kuten Verohallintoa, Edilex-lakitietopalvelua ja Tullia. Teoriaosuudessa käsitellään verotusoikeuden määräytymistä tavara- ja palvelukaupassa Euroopan unionin ja sen ulkopuolisten maiden kanssa.

Opinnäytetyön tulokseksi saatiin ajankohtainen opas ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen perusteista. Oppaan tarjoamia hyötyjä uudelle työntekijälle voidaan kuitenkin tarkastella vasta myöhemmin, uusia työntekijöitä palkattaessa. Opas koettiin kuitenkin tarpeelliseksi myös uusien ulkomaankauppaa harkitsevien yrittäjien neuvonnassa, minkä vuoksi opas otetaan toimeksiantajalla heti käyttöön. Opas säilytetään toimeksiantajalla pilvipalvelussa muokattavana versiona, joka mahdollistaa aineiston kehittämisen myös tulevaisuudessa.

Asiasanat:

Opas, arvonlisävero, arvonlisäverolaki, ulkomaankauppa

Bachelor's Thesis | Abstract

Turku University of Applied Sciences

Business logistics

2023 | 38 pages

Salla Sorjasaari

Basics of VAT on foreign trade

- Handbook to an accounting office

The purpose of this thesis is to create a foreign trade VAT handbook for future employees of M.O.S Palvelut. The aim of the thesis is to compile the basics of foreign trade value added taxation into a handbook to support the deepening of new employee's knowledge and professional skills related to the subject area.

The thesis was carried out using qualitative research methods, using current literature and qualitative internet sources such as the Tax Administration, Edilex legal information service and Customs. The theoretical part deals with the determination of taxation rights in the trade of goods and services with the European Union and countries outside of it.

The result of the thesis was an up-to-date handbook on the basics of value-added taxation of foreign trade. However, the benefits offered by the handbook to a new employee can only be reviewed later, when new employees are hired. However, the handbook was also seen as a necessity in advising new entrepreneurs considering foreign trade, which is why the handbook will be used by the client immediately. The handbook is kept by the client in a cloud service as an editable version, which enables the material to be developed in the future as well.

Keywords:

Handbook, Value Added Tax, Value Added Tax Act, foreign trade

Sisältö

Käytetyt lyhenteet	6
1 Johdanto	7
2 Arvonlisäverotus ja verotusoikeus ulkomaankaupassa	9
2.1 Arvonlisäverotus yleisesti	9
2.2 Mitä on ulkomaankauppa?	10
2.2.1 Suomi ja Euroopan unioni	10
2.2.2 EU:n ulkopuoliset maat	12
Verovelvollisuus eri tilanteissa	15
3 Tavaroiden ja palvelujen ulkomaankauppa	18
3.1 Tavaroiden ulkomaankauppa	18
3.1.1 Myynti EU:n jäsenmaille eli yhteisökauppa	18
3.1.2 EU Tavarakaupan kulku ja vaadittavat toimenpiteet	19
3.1.3 Osto EU:n jäsenmailta, eli yhteisöhankinta	22
3.1.4 Yhteisömyyntiin ja -hankintaan kuulumattomat tavarat	22
3.1.5 Myynti EU:n ulkopuolelle, eli vienti	23
3.1.6 Maahantuonnin arvonlisäverotus	24
3.2 Palvelujen ulkomaankauppa	25
3.2.1 Palvelukaupan yleissäännös	25
3.2.2 Palvelukaupan poikkeussäännöt	26
3.2.3 Arvonlisäverottomat palvelut	30
4 Opas ulkomaankaupan arvonlisäverotuksesta	31
4.1 Tavoitteiden määrittely ja työn tarpeellisuus	31
4.2 Työn kulku ja oppaan esittely	32
4.3 Jatkotoimenpiteet	33
5 Johtopäätökset	35
Lähteet	36

Liitteet

Liite 1. Ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen perusteet – opas

Kuvat

Kuva 1 Tavarankauppa EU-maahan (Verohallinto 2021g)	19
Kuva 2 Kolmikantakauppa (Tulli 2023b)	21

Käytetyt lyhenteet

Alv	Arvonlisävero
ALV	Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
EU	Euroopan unioni

1 Johdanto

Opinnäytetyön toimeksiantajana toimii M.O.S Palvelut, joka on aloittanut liiketoimintansa vuoden 2022 kesäkuussa. Yritys tarjoaa asiakkailleen erilaisia taloushallinnon palveluja, kuten kirjanpitoa, assistentinpalveluja, palkanlaskentaa sekä konsultointia. Yrityksessä työskentelee tällä hetkellä kaksi työntekijää, yrittäjä sekä opinnäytetyön tekijä.

Toimeksiantajan tavoitteena on alkaa kasvattaa liiketoimintaansa lähitulevaisuudessa, mikä tarkoittaa uusien työntekijöiden palkkaamista. Yritys haluaa tarjota työpaikkoja alalla juuri aloittaneille, minkä vuoksi rekrytointi tulee kohdistumaan taloushallintoa opiskeleviin ammattikoululaisiin. Ammattikoululaisilla on hyvä pohja ja yleistieto kirjanpidosta, jonka tueksi halutaan luoda opinnäytetyöstä muodostuva ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen opas. Yrityksen asiakkaisiin lukeutuu ulkomaankauppaa harjoittavia yrityksiä, minkä vuoksi uusien työntekijöiden on hyvä osata ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen perusteet. Opinnäytetyön tekijällä ei ollut aiempaa tietoa ulkomaankaupan arvonlisäverotuksesta, jonka vuoksi aiheeseen perehtymisellä haluttiin kasvattaa myös hänen ammattitaitoaan.

Opinnäytetyön aihe muodostui halusta yhdistää hankinnan opinnot, taloushallinto sekä opinnäytetyön tekijän ja toimeksiantajan tarve. Yhä useampi yritys harjoittaa nykypäivänä ulkomaankauppaa, minkä vuoksi aiheen ymmärtäminen on tärkeää myös kilpailukyvyn kannalta. Ulkomaankaupan arvonlisäverotus poikkeaa kotimaan arvonlisäverotuksesta ja siihen vaikuttaa kauppakumppanin sijainti sekä erilaiset kauppasopimukset, joita on haluttu selkeyttää oppaan myötä uudelle työntekijälle. Opinnäytetyön tarkoituksena on tiivistää ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen perusteet yhteen tiedostoon ja tukea sillä uusien työntekijöiden oppimisprosessia sekä toimia työnteon tukena. Erityisesti huomio kiinnittyy opinnäytetyössä verotusoikeuden määräytymiseen ulkomaankaupassa.

Työ tullaan toteuttamaan toiminnallisena opinnäytetyönä, josta syntyy konkreettinen tuotos. Työ rakentuu teoriaosuudesta, jossa käsitellään

ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen perusteita sekä tuotoksesta, eli ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen oppaasta. Opinnäytetyön teoria kerätään ajankohtaisista lähteistä, kuten Arvonlisäverolaista, Verohallinnon sivuilta sekä Tullilta. Opas tullaan toteuttamaan kerätyn teorian pohjalta. Tavoitteena on luoda tiivistelmä kerätystä tiedosta helposti luettavaan muotoon, josta ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen perusteet olisivat helposti saatavilla.

2 Arvonlisäverotus ja verotusoikeus ulkomaankaupassa

Arvonlisäverotuksen ymmärtäminen on yksi tärkeimmistä liiketoimintaa harjoittavan yrityksen toimista. Nykypäivänä monet yritykset harjoittavat joko myyntiä tai hankintaa ulkomaalaisten toimijoiden kanssa. Ulkomaankaupan arvonlisäverotus eroaa kotimaankaupan arvonlisäverotuksesta, jonka vuoksi aiheeseen perehtyminen ennen ulkomaankaupan aloittamista on yrityksille sekä taloushallinnon ammattilaisille erityisen tärkeää. (Verohallinto 2017) Seuraavissa kappaleissa perehdytään yleisesti arvonlisäverotukseen, ulkomaankaupaan sekä verovelvollisuuteen erilaisissa tilanteissa.

2.1 Arvonlisäverotus yleisesti

Arvonlisävero eli alv tarkoittaa kulutusveroa, joka lisätään yrityksiä myymien tavaroiden ja palvelujen myyntihintaan. Suomessa yleisin käytössä oleva arvonlisäveroprosentti on 24, jota käytetään yleisesti kotimaankaupassa tavaroiden ja palvelujen verotukseen. Lisäksi Suomessa on olemassa alennettuja verokantoja tietyille tuote- ja palveluryhmille. 14 prosentin alennettu verokanta koskee elintarvikkeita sekä ravintola-alan palveluja ja 10 prosentin alennettu verokanta liikuntapalveluita, kirjoja, sanomalehtiä sekä lääkkeitä. Tuotteita ja palveluja voidaan myös myydä 0-verokannan alaisina, jos myynti tapahtuu Euroopan unionin (EU:n) alueen ulkopuolelle vientinä tai tavara kuuluu arvonlisäverottomaan tuoteryhmään. (Valtiovarainministeriö 2023)

Arvonlisäverolain (ALV) 1. §:ssä arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle:

- 1) liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarun ja palvelun myynnistä
- 2) Suomessa tapahtuvasta tavarun maahantuonnista
- 3) Suomessa tapahtuvasta 26. a §:ssä tarkoitetun tavarun yhteisöhankinnasta
- 4) Suomessa tapahtuvasta 72. I §:ssä tarkoitetusta tavarun siirrosta ja varastointimenettelystä (Arvonlisäverolaki 30.12.1933/1501).

2.2 Mitä on ulkomaankauppa?

Ulkomaankaupalla tarkoitetaan kaupankäyntiä Suomen rajojen ulkopuolelle. Pääsääntöisesti ulkomaankaupalle laaditut säädökset jakautuvat kahteen eri ryhmään: Euroopan unionin jäsenmaiden (yhteisökauppa) ja Euroopan unionin ulkopuolisten maiden kanssa käytävään kauppaan (vienti ja tuonti). (Tulli 2023a)

Ulkomaankaupankäynnillä on suuri merkitys Suomen taloudelle. Suomessa viennin osuus vuonna 2021 bruttokansantuotteesta oli 39 prosenttia ja tuonnin 39 prosenttia (prosenttiosuuksissa on myös yhteisökauppa). Luvut vaihtelevat vuosittain ja niihin vaikuttavat eri maiden taloudelliset tilanteet sekä maailmaa koettelevat kriisit. Suomen tavaravienti sekä -tuonti tapahtuvat suurimmilta osin Euroalueelta sekä muilta EU-mailta. (Elinkeinoelämän keskusliitto 2022)

2.2.1 Suomi ja Euroopan unioni

Suomi liittyi Euroopan unioniin 1.1.1995, jolloin siitä tuli Euroopan unionin, eli EU:n jäsenvaltio. Jäsenvaltiona Suomi on velvollinen noudattamaan EU:n luomia sopimuksia. (Eduskunta 2014) Euroopan unionin keskeisimpiin tavoitteisiin lukeutuu kaupankäynnin vapauttaminen, jonka tarkoituksena on helpottaa niin EU:n jäsenmaiden välistä kauppaa kuin EU:n ulkopuolelle tapahtuvaa kauppaa. EU vastaa jäsenmaidensa kauppapolitiikasta neuvotellen erilaisia kauppasopimuksia, joiden avulla voidaan sujuvoittaa kaupankäyntiä. (Euroopan unioni 2023a)

Yhteisökauppa

Kaupankäyntiä, joka tapahtuu EU-maiden välillä, kutsutaan yhteisökaupaksi. Yhteisökauppa on yleisesti arvonlisäverotonta, jos verottomuudelle säädetyt edellytykset täyttyvät. (Tamminen 2021, 24–25) Edellytyksinä yhteisökaupan verottomuudelle ALV 72. b §:n mukaan on:

1. ostajana on muussa jäsenvaltiossa kuin Suomessa toimiva elinkeinonharjoittaja tai muu oikeushenkilö kuin elinkeinonharjoittaja; ja

2. ostajalle on muussa jäsenvaltiossa annettu arvonlisäverotunniste ja hän on ilmoittanut tämän tunnisteiden myyjälle (Arvonlisäverolaki 30.12.1933/1501).

Yhteisökauppaa harjoittava yritys tarvitsee arvonlisäverotunnisteiden. Arvonlisäverorekisterissä olevalle yritykselle myönnetään kotimaansa mukainen arvonlisäverotunniste, joka muodostuu suomalaisella yrityksellä maatunnuksesta FI ja yrityksen Y-tunnuksesta ilman viimeisten numeroiden välissä olevaa viivaa. (Esimerkki suomalaisesta arvonlisäverotunnisteesta: FI01234567). Tunnisteet rakentuvat muissa EU-maissa maakohtaisesti, kuitenkin siten, että maatunnus on ensimmäisenä ja loppuosana 5–12 merkkiä. (Verohallinto 2021f)

Arvonlisäverotunnisteella yritys voi todistaa olevansa oikeutettu käymään yhteisökauppaa toisen yrityksen kanssa. Mikäli edellytykset eivät täyty, kaupankäynti toteutuu arvonlisäverollisena kotimaanmyyntinä. Arvonlisävero toteutetaan EU:n arvonlisävero- ja valmisteveroalueen jäsenvaltioilla sekä alueilla, jotka on kerätty Taulukkoon 1. (Verohallinto 2020b) Valmisteveroalueen verotettaviin tavaroihin kuuluvat: alkoholi, tupakka, virvoitusjuomat, juomapakkaukset, nestemäiset polttoaineet, sähkö, jätteet sekä öljysuojamaksu. (Verohallinto 2023)

Alankomaat	Portugali, mukaan lukien Azorit ja Madeira
Belgia	Puola
Bulgaria	Ranska, mukaan lukien Monaco
Espanja, mukaan lukien Baleaarit	Romania
Irlanti	Ruotsi
Italia	Saksa
Itävalta	Slovakia
Kreikka	Slovenia
Kroatia	Suomi
Kypros	Tanska
Latvia	Tšekki
Liettua	Unkari

Luxemburg	Viro
Malta	

Taulukko 1. EU:n arvonlisävero- ja valmisteveroalueen jäsenvaltiot ja alueet (Verohallinto 2021e).

EU:n arvonlisävero- ja valmisteveroalueeseen kuulumattomat maat sekä alueet on lueteltuna Taulukossa 2. Näiden maiden sekä alueiden kanssa sovelletaan vientikaupan säädöksiä. (Verohallinto 2021e)

Ahvenanmaan maakunta	Helgolandin saari (Saksan Pohjanmeren puoleisella rannikolla lähellä Tanskan rajaa)
Andorra	Kanaalisaaret
Athos-vuori eli Agio O'ros	Kanarian saaret
Büsingenin alue	Livigno
Campione d'Italia, ei kuulu arvonlisäveroalueeseen, kuuluu valmisteveroalueeseen	Lugano-järven Italianalle kuuluvat vesialueet; ei kuulu arvonlisäveroalueeseen, kuuluu valmisteveroalueeseen
Ceuta ja Melilla (Espanjalle kuuluvia alueita Pohjois-Afrikassa)	Ranskan merentakaiset departementit (kuten mm. Martinique ja Guadeloupe)
Färsaaret	San Marino; ei kuulu arvonlisäveroalueeseen, kuuluu valmisteveroalueeseen
Gibraltar	Vatikaanivaltio
Grönlanti	

Taulukko 2. EU:n arvonlisävero- ja valmisteveroalueeseen kuulumattomat maat ja alueet (Verohallinto 2021e).

2.2.2 EU:n ulkopuoliset maat

EU:n ulkopuolisiin maihin lukeutuvat maat, jotka eivät ole osana EU:ta sekä ne alueet, jotka eivät kuulu EU:n arvonlisävero- ja valmisteveroalueeseen. Kun tavaroita myydään ja ne viedään EU:n ulkopuolelle, puhutaan viennistä. Tuonnista puhutaan silloin, kun Suomeen maahantuodaan tavaraa EU:n ulkopuolelta. EU säätelee ulkopuolisten maiden kanssa tehtyä kauppaa ja on tehnyt kauppasopimuksia mm. Australian kanssa. Kauppasopimuksilla pyritään helpottamaan EU:n ulkopuolisten maiden kanssa käytävää kauppaa. (Euroopan Unioni 2023b)

Arvonlisäverotus EU:n ulkopuolisten maiden kanssa

EU:n ulkopuolisten maiden sekä alueiden kanssa tapahtuva vienti tapahtuu elinkeinoharjoittajille lähes aina arvonlisäverottomana, mutta tuonti arvonlisäverollisena. (Verohallinto 2021e) Yksityishenkilöille tapahtuva vienti voidaan toteuttaa etämyyntinä (esim. verkkokauppa) tai matkailijamyynninä. Tavaroiden etämyynnin arvonlisäverotus yksityishenkilölle tapahtuu siinä maassa, jossa tavaraa kulutetaan, jonka vuoksi vienti on arvonlisäverotonta. (Verohallinto 2021c) Matkailijamyynnissä myynti on arvonlisäverotonta, jos ostettu tavara toimitetaan välittömästi EU:n ulkopuolelle noudattaen tax-free menettelyä.

Tax-free menettelyllä tarkoitetaan myyntitilannetta, jossa yksityishenkilö ostaa tavaran ja maksaa arvonlisäverot ostotilanteessa, mutta hakee niiden palautusta vietyään tavarat omaan kotimaahansa. Myyjä saa vähentää tax-free myynnistä muodostuneet arvonlisäverot verotuksessaan, jos myynti on tapahtunut vaatimusten mukaisesti. Myyjän vastuulla ostotilanteessa on laatia tosite, jossa on ilmoitettuna: (Verohallinto 2019b)

1. ostajan nimi, passin numero ja kotipaikka
2. myyjän nimi, osoite ja Y-tunnus
3. Tavaroiden määrä ja laji
4. verollinen hinta ja veron peruste verokannoittain tai suoritettavan veron määrä euroissa
5. ostajalle palautettava määrä tai, jos se ei ole tiedossa, palautuksen vähimmäis- ja enimmäismäärä
6. tavaroiden toimituspäivä ja
7. pakkauksien lukumäärä (Verohallinto 2019b).

Myyjän vastuulla on tavaroiden sinetöinti, jonka avulla voidaan yhdistää myytävät tuotteet myyjänä toimineeseen yritykseen sekä todentaa tavaroiden käyttämättömyys. Tavaroiden myyntiosoite leimataan tullin toimesta siinä paikassa, missä ostaja poistuu Suomesta. Viennistä tulee toimittaa selvitys, jossa käy ilmi tuotteen toimitus EU:n ulkopuolelle, jonka jälkeen arvonlisäverot voidaan

palauttaa ostajalle joko laillisen palautusliikkeen tai itse myyjän kautta. (Verohallinto 2019b)

Arvonlisäverottomat myynnit EU:n ulkopuolelle

Tavaroiden myynnistä EU:n ulkopuolelle ei suoriteta veroa ALV 70. §:n mukaan esimerkiksi tilanteissa, kun:

1. Myyjä tai joku muu toimeksiannon perusteella kuljettaa tavarán Yhteisön ulkopuolelle
2. Itsenäinen kuljetusliike kuljettaa tavarán ostajan toimeksiannosta suoraan Yhteisön ulkopuolelle
3. tavara myydään ulkomaiselle elinkeinonharjoittajalle, joka ei ole Suomessa verovelvollinen ja joka noutaa tavarán maasta viedäkseen sen välittömästi Yhteisön ulkopuolelle käyttämättä sitä Yhteisön alueella
4. tavara myydään ulkomaiselle ostajalle, joka ei ole Suomessa verovelvollinen, jos tavara toimitetaan hänen toimeksiannostaan ja häntä veloittaen elinkeinonharjoittajalle työsuorituksen tekemistä ja edelleen Yhteisön ulkopuolelle toimittamista varten... (Arvonlisäverolaki 30.12.1933/1501).

Palvelujen myynnistä EU:n ulkopuolelle ei suoriteta veroa ALV 71. § mukaan esimerkiksi seuraavista myynneistä:

1. Yhteisön ulkopuolelle kuljetettavaa tai ulkoisessa taikka sisäisessä passitusmenettelyssä olevaa maahantuotavaa tavaraa koskevan kuljetuspalvelun ja kuljetukseen välittömästi liittyvän lastaus- ja purkupalvelun tai muun vastaavan myynnistä; (29.12.1995/1767)
2. kuljetus-, lastaus- ja purkupalvelun sekä muun tavarán maahantuontiin liittyvän palvelun myynti, jos palvelun arvo on 91. §:n mukaan sisällytettävä maahan tuodun tavarán veron perusteeseen; (29.12.1995/1767)
3. henkilökuljetuspalvelu, joka tapahtuu suoraan ulkomaille tai ulkomailta; (13.11.2009/886) ... (Arvonlisäverolaki 30.12.1933/1501)

Verovelvollisuus eri tilanteissa

Suomessa liiketoimintaa harjoittava yritys, jonka myynti vuodessa on yli 15 000 euroa, on arvonlisäverovelvollinen. Arvonlisäverovelvollisuus koskee tavaroiden ja palvelujen myyntiä, maahantuontia, vientiä ja yhteisökauppaa. Arvonlisäverorekisterissä olevat yritykset lisäävät itse myytävien tavaroiden sekä palvelujen myyntihintaan arvonlisäverot ja maksavat arvonlisäverot valtiolle arvonlisäveroilmoituksen perusteella. (Verohallinto 2021a)

Yritykset maksavat arvonlisäverot verokaudeltaan, joka on pituudeltaan yleisesti yksi kuukausi. Yrityksen tulee tehdä oman verokautensa mukaisesti arvonlisäveroilmoitus, jossa käy ilmi yrityksen myynnit ja niistä muodostuneet arvonlisäverot. Arvonlisävero on kulutusvero ja se on tarkoitettu maksettavaksi kuluttajalle. Tämän vuoksi arvonlisäverorekisterissä olevat yritykset saavat vähentää tekemiensä hankintojen arvonlisäverot omassa verotuksessaan. (Verohallinto 2021a)

ALV 2. §:n mukaan velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa (verovelvollinen) 1. §:ssä tarkoitettua myynnistä on tavarain tai palvelun myyjä, ellei toisin säädetä. Myyjä on aina verovelvollinen ALV 9. §:n mukaan, jos: (Arvonlisäverolaki 30.12.1933/1501)

- 1) ostajana on ulkomaalainen, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa ja jota ei ole merkitty arvonlisäverollisten rekisteriin
- 2) ostajana on yksityishenkilö
- 3) kyse on 19. a §:ssä tarkoitettua tavarain myynnistä
- 4) kyse on henkilökuljetuspalveluista tai 69. d §:ssä tarkoitetuista palveluista (Arvonlisäverolaki 30.12.1933/1501).

Yhteisökaupan verovelvollisuus

Euroopan unionin jäsenmaiden kesken käytävää kauppaa kutsutaan yhteisökaupaksi. Arvonlisäverolain mukaan verovelvollinen yhteisöhankinnassa on se, joka on tehnyt hankinnan. (Arvonlisäverolaki 30.12.1933/1501)

Käännetty verovelvollisuus

Ostaja on verovelvollinen tekemistään hankinnoista myyjän sijaan, mikäli myyjällä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa eikä myyjä ole ilmoittautunut vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi. Ostajan käänteistä verovelvollisuutta sovelletaan: (Nyrhinen R., Hyttinen P. & Lamppu K. 2019, 49–51)

- 1) myyjän ollessa ulkomaalainen
- 2) rakentamispalvelujen ostoissa, jolloin myyjä laskuttaa myydyt palvelut arvonlisäverottomana ja ostaja maksaa arvonlisäverot oman kotimaan arvonlisäverotuksen mukaisesti
- 3) Metalliromun, jätteen, päästöoikeuksien sekä kullan ostoissa. (Nyrhinen ym. 2019, 49–51)

Ulkomaalaisen verovelvollisuus

Ulkomaalaisella tarkoitetaan ALV 10. §:n mukaan elinkeinoharjoittajaa, jonka liiketoiminnan kotipaikka ei sijaitse Suomessa (Arvonlisäverolaki 30.12.1933/1501). Suomessa tapahtuvasta liiketoiminnasta suoritetaan Suomen lainmukainen arvonlisävero, riippumatta suorittajan kotipaikasta. Tämä tarkoittaa sitä, että ulkomaalaisen myyjän liiketoimet ovat arvonlisäverollisia, jos kauppa tapahtuu Suomessa. Ulkomaalaisen kanssa käydyssä kaupassa sovelletaan usein käännettä verovelvollisuutta, jonka mukaan ostaja on verovelvollinen. (Nyrhinen ym. 2019, 122)

Ilmoituksenantovelvollisuus

Ulkomaisen elinkeinoharjoittajan tulee ilmoittautua ilmoitusvelvolliseksi, jos se suorittaa Suomessa ALV 72. a §:n mukaisia verottomia yhteisömyyntejä tai ALV 72. f §:n mukaisia verottomia yhteisöhankintoja. Ilmoituksenantovelvollisuus

mahdollistaa ulkomaalaiselle elinkeinoharjoittajalle verottomien tuotteiden myynnin sekä kaupankäynnin Suomessa käännetyn verovelvollisuuden nojalla. Ilmoituksenantovelvollisen elinkeinoharjoittajan tulee tehdä oma-aloitteisten verojen veroilmoitukset sekä arvonlisäveron yhteenvetoilmoitukset, jotta ilmoituksenantovelvollisuuden tarjoamat edut toteutuvat. (Arvonlisäverolaki 30.12.1933/1501)

3 Tavaroiden ja palvelujen ulkomaankauppa

Kaupankäynti jaetaan kahteen eri ryhmään: tavaroihin ja palveluihin. ALV 17. §:n mukaan tavarella tarkoitetaan aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpö- ja jäähdytysenergiaa ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä. Palvelulla tarkoitetaan kaikkea muuta, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa. (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501) Tulevissa kappaleissa käsitellään tavaroiden ja palvelujen arvonlisäverotusta ulkomaankaupassa.

3.1 Tavaroiden ulkomaankauppa

Tavaroiden myynnillä tarkoitetaan tapahtumaa, jossa tavaran omistusoikeus siirtyy myyjältä ostajalle sovittua vastiketta vastaan. Vastikkeena toimii yrityksen välisessä kaupankäynnissä raha. (Juanto, Punavaara & Saukko. 2018. 55–56) Liiketoiminnan muodossa tapahtuva tavaroiden myynti kuuluu arvonlisäverotuksen piiriin. Suomessa myytävät tavarat ovat lähes poikkeuksetta arvonlisäverollisia, mutta ulkomaan kaupassa myynnin verollisuuteen vaikuttavat erinäiset kauppasopimukset. (Nyrhinen ym. 2019, 495–496) Ulkomaankaupassa tavaroiden myynnissä tulee huomioida myyntimaasäännökset, jonka mukaan verotusoikeus määräytyy. Myyntimaan määräytymiseen vaikuttaa tavaran liike, tavaran sijainti myyntihetkellä sekä tavaran lopullinen sijainti. (Edilex 2021) Tavaroiden myynti voidaan jakaa kolmeen eri ryhmään: yhteisökauppaan, vientiin EU:n ulkopuolelle sekä kotimaan myyntiin. (Nyrhinen ym. 2019, 495–496)

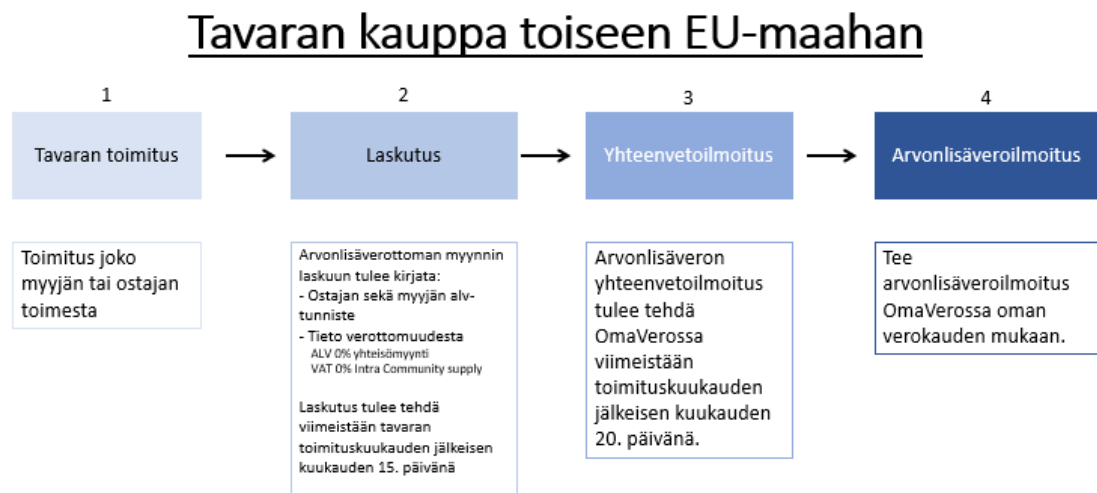
3.1.1 Myynti EU:n jäsenmaille eli yhteisökauppa

Tavaroiden yhteisökaupassa arvonlisäverotuksen määrää EU:n arvonlisäverolainsäädäntö, jonka mukaan jokaisella jäsenvaltiolla on verotusoikeus maallaan tapahtuvaan liiketoimintaan. Yhteisökaupassa hyödynnetään myyntimaaperiaatetta, jonka mukaan ostettu tavara on myyty siinä maassa, jossa tavara sijaitsee kuljetuksen alussa. (Nyrhinen ym. 2019, 496) EU:n jäsenvaltioiden kesken tapahtuvaa kauppaa suoritetaan arvonlisäverottomana,

jos verottomuudelle määrätty edellytykset täyttyvät. Verottomuus ei toteudu, jos vaatimukset eivät täyty. Tällöin myynti toteutetaan kotimaanmyyntinä. (Edilex 2021)

3.1.2 EU Tavarakaupan kulku ja vaadittavat toimenpiteet

Tavaran kauppa toiseen EU-maahan tapahtuu kuvan 1 mukaisesti. Yhteisömyynnin verottomuuteen liittyy velvoitteita, jotka tulee suorittaa, jotta verottomuus toteutuu. Verottomuus toteutuu, kun kaikki neljä vaatimusta on täytetty. (Verohallinto 2020b)



Kuva 1 Tavarantoimitus EU-maahan (Verohallinto 2021g)

1. Tavarantoimitus

Yhteisömyynti alkaa tavarantoimituksesta. Tavara toimitetaan myyjän, ostajan tai sovitun kolmannen osapuolen toimesta sovittuun määräpaikkaan. Määräpaikka ei saa sijaita myyjän jäsenvaltiossa, vaan toimitus tulee tehdä johonkin muuhun EU:n jäsenvaltioon. Toimituksesta tulee olla olemassa todiste, jolla voidaan todentaa tapahtunut yhteisömyynti. Todisteena voi toimia esimerkiksi rahtiasiakirja tai toimitukseen liittyvä kauppalasku. (Edilex 2021)

2. Laskutus

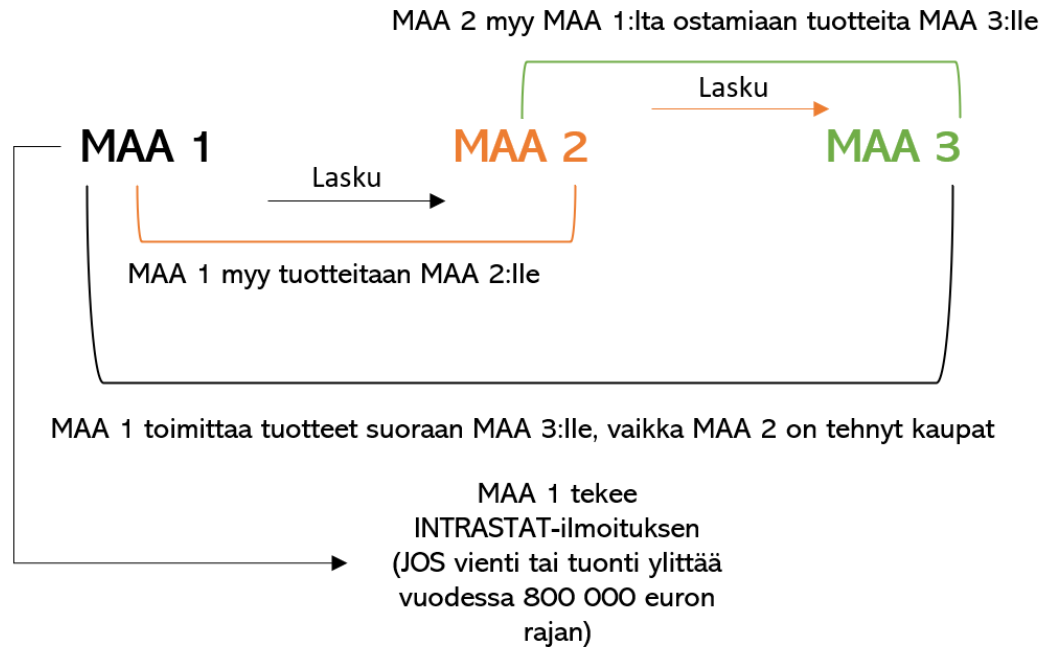
Myyjä on velvollinen antamaan laskun tehdystä kaupasta. Yhteisökaupassa laskusta tulee löytyä perinteisen laskun vaatimuksien lisäksi arvonlisäverotunnisteet, tieto yhteisökaupasta sekä verottomuudesta. (Verohallinto 2019a) Lasku tulee lähettää viimeistään toimituskuukauden jälkeisen kuukauden 15. päivänä. Laskun kirjauspäivä määrää sen, mille kuukaudelle yhteisömyynti kohdistetaan. Jos lasku on merkitty toimituskuukaudelle, kuuluu se toimituskuukauden myynteihin. Jos lasku on merkitty toimituskuukauden jälkeiseen kuukauteen, myynti kirjataan laskun päiväyksen mukaiselle kuukaudelle. (Verohallinto 2020b)

3. Yhteenvetoilmoitus

Yhteenvetoilmoitukseen annetaan tiedot tavaran yhteisömyynnistä ja yhteisömyynniksi katsottavasta oman tavaran siirrosta, kolmikantakaupasta sekä sellaisesta palvelumyynnistä, joista ostaja on verovelvollinen toisessa EU-maassa. Yhteenvetoilmoitus tulee antaa rajatun ajan puitteissa. Jos ilmoitus tehdään myöhässä, siitä syntyy ilmoittajalle laiminlyöntimaksu, joka on 100–200 euroa. (Verohallinto 2021g) Suomalaisen myyjän tulee yhteenvetoilmoituksessa sekä kirjanpidossa pystyä todistamaan myytävän tavaran kuljetus Suomesta toiseen EU-maahan, jotta myynti voidaan suorittaa arvonlisäverottomana. (Tamminen 2021, 29)

Kolmikantakaupalla tarkoitetaan myyntiketjua, jossa on osallisena kolme elinkeinoharjoittajaa. Kuvassa 2 on annettu esimerkki siitä, miten kolmikantakauppa rakentuu. Esimerkissä EU-maa 1 myy tuotteitaan EU-maa 2:lle, mikä myy ne eteenpäin vielä EU-maa 3:lle. Esimerkin tilanteessa kuitenkin järkevintä on toimittaa tuote heti EU-maa 1:seltä suoraan EU-maa 3:lle, ilman tavaroiden turhaa kiertoa EU-maa 2:sen kautta. Mikäli kaikki EU-maat ovat arvonlisäverovelvollisia, voidaan myyntitilanne toteuttaa arvonlisäverottomana yhteisömyyntinä. (Tamminen 2021, 35) Kolmikantakaupasta tehdään Intrastat-ilmoitus, mikäli yrityksen vienti tai tuonti ylittää vuodessa 800 000 euroa (Tulli 2023b). Intrastat-ilmoitus on sisäkaupan tilastoilmoitus, jossa ilmoitetaan

tavaroiden myynnistä EU-maiden sisällä. (Tulli 2023f) Intrastat-ilmoituksen tekee se EU-maa, joka toimittaa myyntiin liittyen tavaran toiseen EU-maahan (Tulli 2023c).



Kuva 2 Kolmikantakauppa (Tulli 2023b)

4. Arvonlisäveroilmoitus

Ostajan tulee ilmoittaa tehdyt yhteisömyynnit sekä -hankinnat arvonlisäveroilmoituksessa, jotta vähennysoikeus toteutuu. Alv-ilmoitukseen tulee ilmoittaa myös ne yhteisöhankinnat sekä -myynnit, joista ei voida vähentää arvonlisäveroa. (Edilex 2021)

Erillinen ilmoitus elinkeinoharjoittajan liikeomaisuuden siirrosta toimitusvarastoon

Elinkeinoharjoittajan siirtäessä tuotteitaan toimitusvarastoon toiseen EU-maahan odottamaan myyntiä, tulee siirto käsitellä suomalaisen elinkeinoharjoittajan puolesta yhteisömyyntinä ja tavaroiden vastaanotto toimitusvarastossa yhteisöhankintana. Myöhemmin toimitusvarastoon tuotujen tavaroiden myynti

toteutetaan varastointimaan arvonlisäverotuksen mukaisesti. (Tamminen 2021, 58) Myyjän tulee näissä tapauksissa tehdä erillinen ilmoitus Verohallinnolle. (Verohallinto 2020b)

3.1.3 Osto EU:n jäsenmailta, eli yhteisöhankinta

Yhteisömyynnin vastaparina toimii yhteisöhankinta, mikä tarkoittaa tuotteen ostamista toisesta EU-maasta ja tuotteen omistusoikeuden siirtymistä vastiketta vastaan. Tällöin tavaran ostaja, on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron, ellei hankinta ole arvonlisäverotonta. Arvonlisäverotukseen vaikuttaa myynnin tavoin suorituspaikka, eli minne ostettu tavara toimitetaan. Yhteisöhankintojen arvonlisäveron perusteena pidetään myyjän ja ostajan välisessä sopimuksessa kaikkea ostotilanteeseen liittyvää kuten tuotetta, kuljetusta sekä muita lisäpalveluja. (Tamminen 2021, 40, 43, 45) Arvonlisäverottomiksi on luokiteltu ne tuotteet, joiden maahantuontikin on arvonlisäverotonta, kuten äidinmaito, ihmisveri, setelit ja kolikot sekä sijoituskulta. (Tamminen 2021, 47)

Yhteisöhankinnan voi tehdä vain EU:n jäsenvaltion elinkeinoharjoittajat tai erikseen määritelty oikeushenkilö (Edilex 2021). Yhteisöhankinnat ovat vähennysoikeutettuja, mikä mahdollistaa yhteisöhankinnasta muodostuneiden verojen vähentämisen yrityksen verotuksessa. Vähennysoikeus ei toteudu, jos ostettu tuote ei päädy lopulta Suomeen. Yhteisöhankinnat ilmoitetaan yhteisömyyntien tavoin yrityksen arvonlisäveroilmoituksessa. (Verohallinto 2021b)

3.1.4 Yhteisömyyntiin ja -hankintaan kuulumattomat tavarat

On olemassa tuotteita, joita ei lasketa yhteisömyynnin tai -hankinnan piiriin, minkä vuoksi niitä ei voida myydä yhteisömyynnin mukaisesti. Näitä ostoja ei ilmoiteta alv-ilmoituksella yhteisömyynteinä tai -hankintoina. Yhteisömyyntiin ja -hankintaan ei kuulu: (Tamminen 2021, 61–65)

- Ei huvikäyttöön ostetut vesialukset, jonka runko on pituudeltaan vähintään 10 metriä
- Ilma-alukset ja niiden varustamiseen liittyvät osat
- Ammattikäyttöisen vesialuksen varustamiseen liittyvät osat
- Käytetyt tavarat, taide- keräily- ja antiikkiesineiden myynti. Näiden tuotteiden myyntiin voidaan soveltaa marginaaliverotusta. (Tamminen 2021, 61–65) Marginaaliverotuksella tarkoitetaan vapaaehtoista menettelyä, jota voidaan käyttää verotta ostetuissa tuotteissa. (Netvisor 2023)

3.1.5 Myynti EU:n ulkopuolelle, eli vienti

Tavaroiden vienti EU:n ulkopuolelle on arvonlisäverotonta myyntiä. Vientiä tapahtuu, kun suomalainen myyjä toimittaa tuotteen EU:n ulkopuoliselle ostajalle siten, että omistusoikeus tuotteesta siirtyy ulkomaiselle ostajalle EU:n ulkopuolella. Vienti kirjataan myyntilaskun perusteella kirjanpitoon, johon liitetään vientiselvitys, joka kertoo tavarain luovutuksesta EU:n ulkopuoliseen maahan. Ilmoitukset tulee saada luotettavalta taholta kuten Tullilta. Tuotteen myynti ostajalle on siten myös vientimyyntiä, jos ostaja noutaa itse tai kolmannen osapuolen toimesta tuotteet Suomesta ja kuljettaa ne heti EU:n ulkopuolelle. (Tamminen 2021, 86–88, 91) Yritys ilmoittaa vientinsä arvonlisäveroilmoituksessa 0-verokannan alaisena liikevaihtona (Verohallinto 2015).

Tuotteen viennin toimenpiteet

Vientiä varten yritys tarvitsee EORI-numeron, eli talouden toimijoiden rekisteröinti- ja tunnistenumeron. EORI-numeron saa haettua toimivaltaiselta tulliviranomaiselta ja sitä käytetään aina vienti-ilmoituksissa. Lisäksi yrityksen tulee olla arvonlisäverorekisterissä ja kansallisessa kaupparekisterissä. (Euroopan komissio 2023)

EU:lla on olemassa kauppasopimuksia EU:n ulkopuolisten maiden kanssa. Kauppasopimuksissa on määrätty mm. EU:n alkuperä tuotteiden tullittomuudesta

sekä alennetuista tullikohteluista. Tullittomuuden voi saada todistamalla tuotteen alkuperämaan. EU:n kauppasopimusten hyödyntäminen edellyttää yritykseltä kolmea asiaa: (Tulli 2023d)

1. Vientituotteen pitää sisältyä kauppasopimukseen
2. Tuotteen alkuperä on EU:ssa tai sopimuskumppanin maassa
3. Tuotteen mukaan on liitettyä alkuperäsopimus (Tulli 2023d)

Tavaroiden viennin tarkoitus tulee ilmaista vienti-ilmoituksessa tullikoodilla, jotka koostuvat neljästä numerosta. Tullikoodien avulla vientituote voidaan käsitellä tuotteille säädettyjen säännösten mukaisesti. Jos tullikoodi on väärin, tuote käsitellään väärin säännöksin, eikä tuotteen vienti toteudu edullisimpien tullien tai verojen mukaisesti. Tuotteita voidaan viedä myös väliaikaisesti ulkomaille. Väliaikainen vienti voi koskea tuotteiden vientiä messuille, näyttelyihin tai testaukseen. Väliaikaisesta viennistä ei makseta tulleja tai arvonlisäveroja, mutta siitä tulee tehdä väliaikainen vienti-ilmoitus. Tuotteiden palautumiselle on asetettu määräaika, jonka puitteissa tuotteet tulee palauttaa Suomeen. (Tulli 2023e)

Arvonlisäverotuksessa joitakin tavararyhmiä rinnastetaan vientikauppaan, vaikka niiden myynti tapahtuisikin Suomessa. Tavararyhmien arvonlisäverotukseen vaikuttaa niiden käyttö. Jos tavaraa käytetään pääosin EU:n ulkopuolella, mutta myynti tapahtuu Suomessa, lasketaan toteutunut kauppa vienniksi. (Tamminen 2021, 95–96) Tavararyhmiä, joihin sovelletaan tätä menettelyä ovat:

- Ilma-alus ja sen varustaminen
- Vesialus ja sen varustaminen (Tamminen 2021, 95–102)

3.1.6 Maahantuonnin arvonlisäverotus

Maahantuonnilla tarkoitetaan ulkomailta Suomeen tuotavia tavaroita ja palveluja. Maahantuoduista tavaroista suoritetaan aina arvonlisävero riippumatta siitä, onko maahantuojia elinkeinoharjoittajia vai kuluttajia. Maahantuojia, joka on alv-rekisterissä, käsittelee maahantuotujen tavaroiden verotuksen alv-ilmoituksessa

ja maksaa sitä kautta verot Verohallinnolle. Jos maahantuojia ei ole alvrekisterissä, tuotteiden verottamisesta vastaa Tulli. (Tamminen 2021, 102–103) Maahantuonnissa arvonlisäveron perusteena on tavaralle määritelty tullausarvo, mikä pohjautuu tavaran kauppaa-arvoon. Tullausarvoon lisätään kuitenkin kuljetussopimuksen mukaisesti erilaisia maksuja, jotka liittyvät tavaran maahantuontiin kuten kuljetus-, lastaus-, purkaus- ja vakuutuskustannukset. (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501)

3.2 Palvelujen ulkomaankauppa

Palvelulla tarkoitetaan kaikkia suorituksia, joita ei voida luovuttaa fyysisesti eteenpäin tavaran muodossa. Palvelujen myynnin arvonlisäverollisuuteen ei ensisijaisesti vaikuta tavaroiden myynnin tapaan ostajan sijainti. Myyntiin vaikuttaa ensisijaisesti myyntikohte, eli onko palvelu suunnattu kuluttajalle, elinkeinoharjoittajalle, elinkeinoharjoittajaan rinnastettavaan toimijaan vai kuluttajaan rinnastettavaan toimijaan. (Tamminen 2021, 121)

3.2.1 Palvelukaupan yleissäännös

Palvelukaupassa käytetään tavarakaupan tavoin hyödyksi myyntimaasäännöksiä, jonka mukaan myyntimaaksi katsotaan se maa, jossa palvelu luovutetaan. Myyntimaa tarkoittaa verotusoikeudellista maata, jonka arvonlisäverolakia sovelletaan myyntitilanteessa. (Nyrhinen ym. 2019, 567) Yleisintä käytössä olevaa säännöstä kutsutaan yleissäännökseksi, mikä koskee elinkeinoharjoittajalle ja kuluttajalle myytäviä palveluja. Yleissäännöksiä mukaan verotus suoritetaan elinkeinoharjoittajien välisessä kaupassa ostajan maan mukaisesti ja kuluttajakaupassa myyjän maan mukaisesti. Tietyille palveluille on säädetty erityissäännöksiä, joissa sovelletaan poikkeussääntöjä. (Verohallinto 2021c)

3.2.2 Palvelukaupan poikkeussäännöt

Palveluihin, jotka eivät kuulu yleissäännöksen piiriin sovelletaan poikkeussäännöksiä. Poikkeussäännöt eroavat erilaisin tavoin yleissäännöksestä ja niitä käytetään yleissäännöksien sijaan seuraavissa tilanteissa: (Verohallinto 2021c)

Elinkeinoharjoittajalle tapahtuva myynti:

- Kiinteistöön liittyvät palvelut
- Henkilökuljetuspalvelut
- Matkatoimistopalvelut
- Oikeus sisäänpääsyyn opetus-, taide- ja viihdetapahtumiin sekä muihin vastaaviin tilaisuuksiin ja sisäänpääsyyn välittömästi liittyvät palvelut
- Ravintola- ja ateriapalvelut
- Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus

(Verohallinto 2021c)

Kuluttajalle tapahtuva palvelumyynti:

- Tavarankuljetuspalvelut
- Henkilökuljetuspalvelut
- Kuljetukseen liittyvät palvelut
- Irtaimen esineeseen liittyvät palvelut
- Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus
- Kuljetusvälineen pitkäaikainen vuokraus
- kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat palvelut
- Ravintola- ja ateriapalvelut
- Välityspalvelut
- Kiinteistöön liittyvät palvelut
- Huvialuksen pitkäaikainen vuokraus
- Immateriaalipalvelujen myynti EU:n ulkopuolelle
- Radio-, televisiolähetyspalvelujen, sähköisten palvelujen sekä telepalvelujen myynnit

(Verohallinto 2021c)

Kiinteistöön liittyvät palvelut

Myyntimaan määräytymisen erityissäännöksiin lukeutuvat erilaiset kiinteistöön liittyvät palvelut, kuten rakentamis-, korjaus- ja vartiointipalvelut. (Verohallinto 2021c) Näiden palvelujen verotusoikeus määräytyy sen mukaan, mihin palvelu ostetaan. Palvelujen ostoissa käytetään käännettyä verovelvollisuutta, jolloin ostaja maksaa palvelujen arvonlisäverot oman maansa arvonlisäverolain mukaisesti. (Tamminen 2021, 136–137) Käännetyn verovelvollisuuden vuoksi kaikki Suomessa sijaitsevaan kiinteistöön ostetut palvelut verotetaan Suomen arvonlisäverolain mukaisesti, vaikka palvelu ostettaisiin ulkomaalaiselta toimijalta. (Nyrhinen ym. 2019, 576)

Henkilökuljetuspalvelut

Henkilökuljetuspalvelujen myyntiin vaikuttaa poikkeussäännös, jonka mukaan palvelun myyntimaa määräytyy palvelun suoritusmaan mukaisesti. Kun kuljetus alkaa ja loppuu Suomessa, verotusoikeus on Suomella. Tällöin palvelusta suoritetaan Suomen lain mukainen arvonlisävero. Erityissäännös koskee kaikkia toimijoita heidän kotimaastaan riippumatta. (Nyrhinen ym. 2019, 583–584) Jos puolestaan kuljetus alkaa Suomesta, mutta loppuu ulkomaille, palvelu suoritetaan arvonlisäverottomana. (Tamminen 2021, 145–146)

Tavarankuljetuspalvelut

Tavarankuljetuspalvelujen verotus suoritetaan yleissäännöksen perusteella. Myyntimaa määräytyy ostajan sijoittumisen perusteella. Puolestaan kuluttajalle tapahtuvassa tavarankuljetuksessa käytetään erityissääntöä, jonka mukaan myyntimaana toimii Suomi, jos kaikki palveluun liittyvä tapahtuu Suomessa. (Tamminen 2021, 148–149)

Irtaimen esineeseen kohdistuvat palvelut

Puhdistus, korjaus sekä asentaminen ovat esimerkkejä irtaimen esineeseen kohdistuvista palveluista. Näiden palvelujen myyntimaan määräytymiseen

vaikuttaa ostajan sijoittuminen, eikä sillä ole merkitystä, missä palvelu suoritetaan. (Tamminen 2021, 153–154) Irtaimeen esineeseen kohdistuneita palveluja voidaan myydä arvonlisäverottomana EU:n ulkopuolelle (Verohallinto 2021c)

Kuljetusvälineen vuokraus

Kuljetusvälineen vuokrauksen myyntimaan määräytymiseen vaikuttaa se, onko vuokraus lyhyt- vai pitkäaikaista. Lyhytaikaiseksi vuokraukseksi lasketaan alle 30 päivää kestävä vuokraus lukuun ottamatta vesialuksen vuokrausta, jossa lyhyeksi vuokraukseksi lasketaan alle 90 päivää. Lyhytaikainen vuokrauksen myyntimaa katsotaan olevan Suomi, jos vuokrauksen kohde luovutetaan Suomessa. Pitkäaikainen vuokraus on puolestaan pidempi kuin 30 päivää ja myyntimaa määräytyy ostajan sijoittumisen perusteella. (Tamminen 2021, 156–161)

Kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat palvelut

Kulttuurin-, viihteen- ja muiden palvelujen myyntimaasäännöksiä arvioidaan erilaisilla tavoilla. Esimerkiksi tilaisuuteen oikeuttavat palvelut katsotaan myydyksi Suomessa, jos itse tilaisuus järjestetään Suomessa. Puolestaan tilaisuuden järjestämiseen liittyvät palvelut menevät yleissäännöksen perusteella. (Tamminen 2021, 162–164) Opetustilaisuuksien myyntimaan määräytymiseen vaikuttaa se, onko opetustilaisuus lähiovetusta vai tapahtuuko se etänä. Lähiovetuksen myyntimaa määräytyy opetuksen sijainnin mukaisesti. Etäopetuksen myyntimaa määräytyy pääsääntöisesti yleissäännöksen mukaisesti. (Tamminen 2021, 165–166)

Ravintola- ja ateriapalvelut

Ravintola- ja ateriapalveluihin lukeutuvat mm. tarjoilu sekä kattaminen. (Tamminen 2021, 168) Näiden palvelujen myyntimaa määräytyy sen mukaan, missä palvelu suoritetaan. Säännöstä hyödynnetään elinkeinoharjoittajien sekä kuluttajien kanssa käydyssä kaupassa. (Nyrhinen ym. 2019, 588)

Matkatoimistopalvelut

Matkatoimistopalveluja ovat esimerkiksi pakettimatkat ulkomaille (Verohallinto 2021c). Matkatoimistopalvelujen myyntimaa määräytyy erityissäännöksen mukaan. Myyntimaana toimii Suomi, jos palvelu luovutetaan Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. (Tamminen 2021, 169–170)

Välityspalvelut

Välityspalvelujen myyntimaa määräytyy elinkeinoharjoittajien kanssa käydyssä kaupassa yleissäädöksen mukaisesti. Poikkeuksena kuitenkin on kiinteistön myyntiin liittyvä välityspalvelu, jonka myyntimaa määräytyy kiinteistöön liittyvien myyntimaasäännöksiä perusteella. Kuluttajien kanssa myyntimaa määräytyy sen mukaan, missä välitetty palvelu on myyty. (Tamminen 2021, 171–172)

Immateriaalipalvelut

Immateriaalipalvelujen, kuten mainos- ja ilmoituspalvelujen myyntimaan määräytymiseen vaikuttaa myyntikohde. Elinkeinoharjoittajille myydessä myyntimaa määräytyy yleissäännöksen mukaisesti. Kuluttajille myytäessä myyntimaahan vaikuttaa se, onko kuluttaja EU:n jäsenmaasta vai sen ulkopuolelta. EU:n jäsenmaasta tulevan kuluttajan kanssa myyntimaa määritetään yleissäännöksiä perusteella. EU:n ulkopuolisen kuluttajan kanssa käytävästä kaupasta ei suoriteta arvonlisäveroa. (Tamminen 2021, 173–175)

Tele-, lähetys- ja sähköiset palvelut

Tele-, lähetys- ja sähköiset palvelut pitävät sisällään mm. äänen, datan sekä videokuvan välittämiseen tarkoitettua kiinteää verkkoa. Näiden palvelujen myyntimaa määräytyy elinkeinoharjoittajan kanssa käydyssä kaupassa yleissäännöksen mukaisesti. Kuluttajien kanssa käydyssä kaupassa myyntimaa määräytyy kuluttajan kotipaikan mukaisesti. (Tamminen 2021, 175–176) Palvelujen myynti EU:n ulkopuolelle on arvonlisäverotonta myyntiä riippumatta siitä, onko ostaja elinkeinoharjoittaja vai kuluttaja (Nyrhinen ym. 2019, 597).

3.2.3 Arvonlisäverottomat palvelut

Arvonlisäverolaissa on säädetty tiettyjen palvelujen myynti erityissäädöksen mukaan verottomaksi. Verottomien palvelujen myynti tulee ilmoittaa aina laskuttaessa. Verottomiin palveluihin kuuluu terveyden- ja sairaanhoito, sosiaalihuolto, rahoituspalvelut, vakuutuspalvelut, kiinteistöjen luovutukset, esiintymispalkkiot (jos esiintyjä ei kuulu alv rekisteriin) ja tekijänoikeuskorvaukset. (Verohallinto 2021d)

4 Opas ulkomaankaupan arvonlisäverotuksesta

Opinnäytetyön toiminnalliseen osuuteen kuuluu oppaan laatiminen. Oppaan sisältö pitää sisällään teoriaosuuden tärkeimmät tiedot, painopisteenä verotusoikeuden määräytyminen eri tilanteissa. Oppaalla pyritään tiivistämään teorian tieto mahdollisimman kompaktiin ja yksinkertaiseen muotoon. Opas antaa mahdollisuuden myös tietojen päivittämiseen myöhemmin. Käytännöllisen toteutuksen ansiosta oppaasta on merkittävä apu tilitoimiston päivittäisissä työtehtävissä. Tavoite on, että oppaan käyttäjä kykenee tekemään ulkomaankaupan arvonlisäverotukseen liittyvät havainnot, päätelmät ja päätökset ilman useiden lähteiden etsimistä ja läpi käymistä. Opas on kokonaisuudessaan nähtävillä opinnäytetyön liitteessä 1.

4.1 Tavoitteiden määrittely ja työn tarpeellisuus

Opinnäytetyön toimeksiantajalla on tavoitteena laajentaa liiketoimintaansa lähitulevaisuudessa, mikä tarkoittaa niin uusien työntekijöiden palkkaamista kuin uusien asiakkaiden hankkimista. Toimeksiantaja haluaa tukea taloushallinnonalalla aloittavien urapolkua ja on halukas palkkaamaan uusia työntekijöitä suoraan koulunpenkiltä, minkä vuoksi oppaan laatiminen koettiin ajankohtaisena sekä yritystä että tulevia työntekijöitä tukevana toimena. Uusien työntekijöiden palkkaamisessa tärkeintä on kunnon perehdytys heti työsuhteen alussa, minkä vuoksi päädyttiin luomaan opas tukemaan uuden työntekijän alkutaivalta. Oppaan aiheeksi määriteltiin ulkomaankaupan arvonlisäverotus johtuen yrityksen asiakaskunnasta, johon lukeutuu useita ulkomaankauppaa harjoittavia yrityksiä.

Erityisesti verotusoikeuden määräytyminen ulkomaankaupassa havaittiin tärkeäksi aiheeksi, joka taloushallinnon ammattilaisen tulisi osata. Verotusoikeus liittyy suoraan kirjanpitoon, koska sillä määritellään arvonlisäverojen maksaja sekä niiden vähennysoikeus yrityksen verotuksessa. Tästä aiheesta päädyttiin luomaan opas, joka pitää sisällään verotusoikeuksien määräytymisen erilaisissa

ulkomaankaupan tilanteissa; yhteisökaupassa, viennissä sekä maahantuonnissa. Oppaaseen listataan ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen tärkeimmät piirteet siten, että ne olisivat helposti uuden työntekijän käytettävissä ja ymmärrettävissä. Perustietojen hallinta auttaa uutta työntekijää käytännön opettelussa.

Oppaan ansiosta toimeksiantajayrityksen uudet työntekijät ymmärtävät paremmin ulkomaankaupan arvonlisäverotukseen liittyviä käytänteitä, minkä avulla pystytään tarjoamaan yrityksen asiakkaille laadukasta ja asiantuntevaa palvelua. Opas tarjoaa uudelle työntekijälle tukea heti alussa ja helpottaa verotusoikeuksien oppimisprosessia, jonka avulla voidaan parantaa myös asiakastyytyvää ja houkuttaa uusia asiakkaita ammattitaitoisella palvelulla.

Aiheen valintaan vaikutti työnantajan tarpeen lisäksi myös opinnäytetyön tekijän mielenkiinto. Opinnäytetyön tekijä on aloittanut yrityksessä hiljattain eikä hänellä ollut aiempaa kokemusta juuri taloushallinnon työtehtävistä. Siksi oli tärkeää pystyä yhdistämään opinnäytetyön tekijän aiemmista opinnoista hankittu tieto sekä työpaikalla tarvittava tieto. Aiheesta saatiin yhdistettyä hankinnan opinnot ulkomaankaupan puolesta, jota lähdettiin tutkimaan taloushallinnon kannalta verotuksellisessa muodossa. Tavoitteena oli luoda jotain uutta tulevalle työntekijälle sekä kartuttaa tekijän omaa osaamista taloushallinnon puolella.

4.2 Työn kulku ja oppaan esittely

Tavoitteiden sekä aiheen määrittelyn jälkeen aloitettiin tiedonhankinta. Tiedonhankintaan hyödynnettiin Turun ammattikorkeakoulun tietokantoja ja kirjastoa sekä laadukkaita internet-lähteitä kuten Verohallintoa, Tullia ja Edilex-lakitietopalvelua. Erilaisten lähteiden hyödyntäminen auttoi kokonaisuuksien hahmottamisessa. Kirjoissa aihealueita oli tarkennettu esimerkkien avulla, mikä helpotti mm. kirjanpitolain hahmottamista käytännössä. Lähteiden käytössä huomattiin ajankohtaisten lähteiden olevan tärkeässä asemassa juuri tätä työtä tehdessä, sillä arvonlisäverolakiin tehdyt muutokset eivät olleet nähtävissä

vanhemmissa lähteissä. Lähteiden ajankohtaisuuden hahmottaminen huomattiin haasteellisemmaksi osaksi työtä tehdessä.

Kerätyistä tiedoista luotiin opinnäytetyön teoriaosuus, jonka pohjalta itse opasta alettiin muodostaa. Oppaan sisältö tulee suoraan kerätyistä teoriasta ja käsittelee otsikoiden tapaan arvonlisäverotusta yleisesti sekä tavara- ja palvelukaupan verotusoikeuksia erilaisissa ulkomaankaupan tilanteissa. Oppaaseen tieto on pyritty tiivistämään, jotta oppaan hyödyntäminen olisi sen käyttäjälle mahdollisimman vaivatonta.

Oppaan ulkoasusta haluttiin saada selkeää, jotta tiedon löytäminen oppaasta kävisi mahdollisimman nopeasti. Oppaan oikealla sivulla on palkki, jonka väri kertoo sivulla käsiteltävän aihealueen. Yleiset tiedot kuten kanssi, alkusanat, sisällys ja lähteet on värikoodattu mustalla, yhteisökaupan tiedot sinisellä ja vientikauppa vihreällä. Värien ansiosta oppaan selaaminen on helpompaa ja aihealueen vaihdon huomaa välittömästi. Sivuilla on pyritty pitämään tietoa vain sen verran, kun on tarvetta ja avaamaan tietoa kuvioden avulla. Vähäisillä kirjoituksilla voidaan taata mielekkäämpi oppimiskokemus.

Opas on laadittu hyödyntäen Microsoft PowerPoint -ohjelmaa. Valmis opas tallennetaan muokattavana tiedostona toimeksiantajan pilvipalveluun, josta sen voi halutessaan tulostaa. Muokattavan tiedosto mahdollistaa oppaan tietojen päivittämisen tulevaisuudessa lakien muuttuessa. Lisäksi pilvipalveluun tallentaminen takaa oppaan käytön paikasta riippumatta, koska se kulkee aina työntekijän mukana.

4.3 Jatkotoimenpiteet

Ehdotuksia oppaan kehittämiseksi:

1. Opasta tulee päivittää aktiivisesti aina, kun arvonlisäverotuksen säädökset ulkomaankauppaa koskien muuttuvat. Lisäksi oppaan ajankohtaisuus tulee tarkistaa aina ennen sen antamista uudelle työntekijälle.

2. Oppaan tietojen pohjalta yritykselle voidaan luoda ohjeistus siitä, miten ulkomaankaupan arvonlisäverotus tulee huomioida yrityksen käyttämissä taloushallinnonohjelmissa.

Uuden työntekijän saapuessa opas tulee antaa uudelle työntekijälle heti alkupäivinä, mielellään ensimmäisellä viikolla. Kun opas annetaan heti työsuhteen alussa, uusi työntekijä pääsee perehtymään asiaan heti aloittaessaan työskentelyn toimeksiantajalla.

5 Johtopäätökset

Opinnäytetyön tavoitteeksi asetettiin ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen perusteiden tiivistäminen yksinkertaiseen ja helposti luettavaan muotoon. Oppaan aiheesta löytyi kattavasti tietoa, minkä vuoksi aiheen rajaaminen koettiin alussa haasteelliseksi. Työn edetessä aiheeksi rajautui taloushallinnon kannalta oleellinen aihe; ulkomaankaupan verotusoikeuden määräytyminen erilaisissa tilanteissa. Tulokseksi saatiin opas, joka vastasi toimeksiantajan vaatimuksia yksinkertaisuudellaan ja käytännöllisyydellään.

E erityisen tärkeänä työssä koettiin lähteiden ajankohtaisuus. Arvonlisäverotuksen lainsäädäntöjä päivitetään aktiivisesti, minkä vuoksi tietoa haluttiin pystyä päivittämään tulevaisuudessa. Opas tallennettiin toimeksiantajayrityksen pilvipalveluun, mikä mahdollistaa tietojen päivittämisen ajankohtaisten lainsäädäntöjen mukaisesti uuden työntekijän aloittaessa.

Muodostunut opas koettiin erittäin hyödylliseksi myös asiakasyritysten sekä uusien yrittäjien neuvonnassa. Oppaan avulla voidaan auttaa asiakkaita ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen ymmärtämisessä joko antamalla opas suoraan asiakkaalle taikka tarjoten konsultointia aiheeseen liittyen. Muutamilla toimeksiantajan asiakkailla on itsellään vaikeuksia ymmärtää arvonlisäverotuksen kiemuroita tai heillä ei ole työn ohella yksinkertaisesti aikaa perehtyä aiheeseen tarkemmin. Tällöin konsultoiva taloushallinnon kumppani voi opasta hyödyntäen joko neuvoa asiakasta tai teettää esimerkiksi assistentin työnä laskutukset ja tarvittavat ilmoitukset asiakasyrityksen puolesta.

Oppaan tekeminen lisäsi opinnäytetyön tekijän ammattitaitoa ja on auttanut taloushallinnon työtehtävissä jo projektin aikana. Opinnäytetyön tekijä aikoo ottaa oppaan käyttöön työntekonsa tueksi. Oppaan tarjoamat hyödyt liittyen uuden työntekijän perehdytykseen tullaan näkemään vasta myöhemmin, kuitenkin voidaan todeta oppaan olleen jo nyt toimiva apu ulkomaankaupan arvonlisäverotukseen perehtyvälle.

Lähteet

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501. Annettu Helsingissä 30.12.1993. Saatavilla <https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501>

Edilex. 2021. Verohallinnon ohjeet: Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. Viitattu 28.3.2023 https://www.edilex.fi/verohallinnon_ohjeet/2021_0629.html

Eduskunta. 2014. Suomen liittyminen Euroopan unioniin -tietopaketti. Viitattu 19.2.2023

<https://www.eduskunta.fi/FI/naineduskuntatoimii/kirjasto/aineistot/eu/suomen-liittyminen-eu/Sivut/default.aspx>

Elinkeinoelämän keskusliitto. 2022. Tietoa Suomen taloudesta. Ulkomaankauppa. Viitattu 11.1.2023 <https://ek.fi/tutkittua-tietoa/tietoa-suomen-taloudesta/ulkomaankauppa/>

Euroopan komissio. 2023. Tavaroiden vientiä koskeva opas. Viitattu 14.3.2023 <https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/fi/content/tavaroiden-vientia-koskeva-opas>

Euroopan unioni. 2023a. Kauppa. Tavoitteena avoin ja reilu maailmankauppa. Viitattu 24.2.2023 https://european-union.europa.eu/priorities-and-actions/actions-topic/trade_fi

Euroopan unioni. 2023b. Neuvottelut ja sopimukset. Viitattu 24.2.2023 https://policy.trade.ec.europa.eu/eu-trade-relationships-country-and-region/negotiations-and-agreements_en

Juanto J.; Punavaara A. & Saukko P. 2018 Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Yhdeksäs, uusittu painos. Helsinki: Alma Talent Oy.

Netvisor. 2023. Marginaaliverotus. Viitattu 13.3.2023 <https://support.netvisor.fi/fi/support/solutions/articles/77000466973-marginaaliverotus>

Nyrhinen R.; Hyttinen P. & Lamppu K. 2019. Arvonlisäverotus käytännössä. 12., uusittu painos. Helsinki. Alma Talent Oy.

Peda 2023. Globalisaatio ja maahanmuutto. Viitattu 4.2.2023 <https://peda.net/kol/foorumi/m/mkk/t3mst/gjm>

Tamminen K. 2021. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus - tavara - ja palvelukaupassa. Helsinki. Alma Talent.

Tulli. 2023a. Mitä vienti on? Viitattu 12.3.2023 <https://tulli.fi/yritysasiakkaat/vienti/mita-vienti-on->

Tulli. 2023b. Intrastat. Viitattu 13.3.2023 <https://tulli.fi/intrastat>

- Tulli. 2023c. Kolmikantakauppa. Viitattu 13.3.2023
<https://tulli.fi/intrastat/kolmikantakauppa>
- Tulli. 2023d. Viennin etuuskohtelut – hyödynnä EU:n kauppasopimuksia. Viitattu 13.3.2023
<https://tulli.fi/yritysassiakkaat/vienti/viennin-etuuskohtelut2>
- Tulli. 2023e. Mitä tarkoitusta varten tavara viedään? Viitattu 13.3.2023
<https://tulli.fi/yritysassiakkaat/vienti/mita-tarkoitusta-varten-tavara-viedaan>
- Tulli. 2023f. Mitä Intrastatissa ilmoitetaan? Viitattu 28.3.2023
<https://tulli.fi/intrastat/mita-intrastatissa-ilmoitetaan>
- Valtiovarainministeriö. 2023. Arvonlisäverotus. Viitattu 21.1.2023
<https://vm.fi/verotus/arvonlisaverotus>
- Verohallinto. 2015. Vientikaupan arvonlisäverotus. Viitattu 14.3.2023
https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48667/vientikaupan_arvonlisaverotu2/
- Verohallinto. 2017. Ulkomaankaupan arvonlisäverotus. Viitattu 14.4.2023
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaankauppa/>
- Verohallinto. 2019a. Syventävät vero-ohjeet: Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa. Viitattu 28.3.2023
<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48090/laskutusvaatimukset-arvonlis%C3%A4verotuksessa/#4-mink%C3%A4-eu-maan-laskutuss%C3%A4%C3%A4nn%C3%B6ksi%C3%A4-sovelletaan?>
- Verohallinto. 2019b. Syventävät vero-ohjeet: Veroton matkailijamyynti – ohje myyjälle. Viitattu 5.4.2023
<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48472/veroton-matkailijamyynti---ohje-myyj%C3%A4lle/>
- Verohallinto. 2020a. Arvonlisäveroprosentit. Viitattu 24.2.2023
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/arvonlisaveroprosentit/>
- Verohallinto. 2020b. Ulkomaankauppa EU-maiden välillä – yhteisökauppa. Viitattu 12.2.2023
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaankauppa/yhteisokauppa/>
- Verohallinto. 2021a. Arvonlisäverotus. Viitattu 21.1.2023
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/rekisterointi/>
- Verohallinto. 2021b. Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. Viitattu 10.3.2023.
<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48691/arvonlis%C3%A4verotus-eu-tavarakaupassa2/#6-tavaroiden-yhteis%C3%B6hankinta>

Verohallinto. 2021c. Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus. Viitattu 10.3.2023
<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen-ulkomaankaupan--arvonlis%C3%A4verotus2/>

Verohallinto. 2021d. Millainen toiminta on arvonlisäverotonta? Viitattu 12.3.2023
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/arvonlisaveroprosentit/arvonlisaveroton-liiketoiminta/>

Verohallinto. 2021e. EU:n arvonlisävero- ja valmisteveroalue. Viitattu 24.2.2023
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaankauppa/eun-arvonlis%C3%A4vero--ja-valmisteveroalue/>

Verohallinto. 2021f. EU-maiden arvonlisäverotunnisteet. Viitattu 6.3.2023.
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaankauppa/arvonlisaverotunniste/eu-maiden-arvonlisaverotunnisteet/>

Verohallinto. 2021g. Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus – ilmoitusohjeet. Viitattu 7.3.2023
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaankauppa/yhteisokauppa/yhteenvetoilmoitus-ilmoitusohjeet/>

Verohallinto. 2021h. Verkkokaupan arvonlisäverotus uudistuu – alv-erityisjärjestelmä laajenee kaikkeen kuluttajakauppaan. Viitattu 5.4.2023
<https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/uutiset/uutiset/2021/verkkokaupan-arvonlis%C3%A4verotus-uudistuu---alv-erityisj%C3%A4rjestelm%C3%A4-laajenee-kaikkeen-kuluttajakauppaan/>

Verohallinto. 2023. Valmisteverotus. Viitattu 7.3.2023
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/valmisteverotus/>

Ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen perusteet – Opas

M.O.S
palvelut

ULKOMAANKAUPAN ARVONLISÄVEROTUKSEN PERUSTEET - OPAS

Salla Sorjasaari
Turun ammattikorkeakoulu
Kevät 2023

Hei lukija,

Opas on tehty avuksi ulkomaankaupan arvonlisäverotukseen perehtyvälle sekä niille, jotka palauttelevat mieleen arvonlisäverotuksen kiemuroita ulkomaankaupassa.

Opas on pidetty selkeänä tietopakettina, josta tiedon etsiminen tapahtuisi nopeasti esimerkiksi puhelinkeskustelun aikana.

Opas on laadittu vuoden 2023 tietojen pohjalta ja siinä käsitellään yhteisökaupan, viennin sekä tuonnin perusteita.

Mukavia hetkiä oppaan parissa!

Salla Sorjasaari

Turun ammattikorkeakoulu, opinnäytetyö 2023

ALKUSANAT

Arvonlisäverotus yleisesti.....	4
Arvonlisäverovelvollisuus.....	5
Ulkomaankauppa.....	7
Tavaroiden ulkomaankauppa.....	8
Euroopan unioni, yhteisökauppa.....	9
Vienti.....	23
Maahantuonti.....	29
Palvelujen ulkomaankauppa.....	30
Käännetty verovelvollisuus.....	31
Yleissäännös.....	32
Poikkeussääntöjä.....	35
Arvonlisäverottomat palvelut.....	41
Sanasto.....	43
Lähteet.....	44

SISÄLTÖ

Arvonlisäverotus pohjautuu arvonlisäverolakiin (ALV), jonka 1§:n mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle:

- 1) liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarán ja palvelun myynnistä
- 2) Suomessa tapahtuvasta tavarán maahantuonnista
- 3) Suomessa tapahtuvasta 26 a §:ssä tarkoitetun tavarán yhteisöhankinnasta
- 4) Suomessa tapahtuvasta 72 l §:ssä tarkoitetusta tavarán siirrosta varastointimenettelystä

Arvonlisävero, eli alv tarkoittaa kulutusveroa.

Se lisätään myytävän tavarán/palvelun myyntihintaan.

Suomessa käytössä olevat alv-kannat:

- | | |
|------|--|
| 24 % | Yleinen arvonlisäveroprosentti |
| 14 % | Alennettu verokanta, koskee elintarvikkeita ja ravintola-alan palveluita |
| 10 % | Alennettu verokanta, koskee liikuntapalveluita, kirjoja, sanomalehtiä ja lääkkeitä |

ARVONLISÄVEROTUS YLEISESTI

Arvonlisäverovelvollisuus

ALV 2 §:n mukaan verovelvollinen ALV 1 §:ssä tarkoitetusta myynnistä on tavarantoimittajan myyjä, ellei toisin säädetä.

Suomessa yritys on arvonlisäverovelvollinen, jos:

- myynti vuodessa on yli 15 000€
- myy tavaroita/palveluja
- maahantuo tavaroita
- harjoittaa vientiä tai yhteisökauppaa

Yritykselle muodostuu arvonlisäveroja myynneistä, jotka maksetaan arvonlisäveroilmoituksen perusteella Verohallinnolle.

Verorekisterissä olevilla yrityksillä on oikeus vähentää hankinnoistaan muodostuneet arvonlisäverot myynneistään maksettavaksi muodostuneista arvonlisäveroista.

ESIM Myynnistä maksettava arvonlisävero on	10€
Hankinnasta vähennettävä arvonlisävero	5€
Yritys maksaa Verohallinnolle	5€

ARVONLISÄVEROTUS YLEISESTI

5

Arvonlisäverovelvollisuus eri tilanteissa

Yhteisökauppa

- Verovelvollinen on se, joka on tehnyt hankinnan

Käänteinen verovelvollisuus

- Ostaja on verovelvollinen myyjän sijaan

Ulkomaalaisen verovelvollisuus

- Jos liiketoimet tapahtuvat Suomessa eikä Ulkomaalaisella ole kiinteää kotipaikkaa Suomessa, käytetään käänteistä verovelvollisuutta

Ilmoituksenantovelvollisuus

Ulkomaalaisen tulee ilmoittautua ilmoituksenantovelvolliseksi, jos se suorittaa Suomessa verottomia yhteisömyyntejä tai -hankintoja

ARVONLISÄVEROTUS YLEISESTI

6

Ulkomaankauppa

Tarkoitetaan kaupankäyntiä Suomen rajojen ulkopuolelle

Käytetään termejä:

- Yhteisökauppa
- Vienti
- Tuonti

Viennin sekä tuonnin osuus Suomen bruttokansantuotteesta vuonna 2021 oli 39+39=78% (mukaan lukien yhteisökauppa)

Euroopan unionin (EU:n) jäsenmaiden kanssa käytävä kauppa, eli yhteisökauppa

- Suomi liittyi EU:n jäsenvaltioksi 1.1.1995
- EU vastaa jäsenmaidensa kauppapolitiikasta, jonka vuoksi Suomi on velvollinen noudattamaan EU:n luomia sopimuksia
- Jäsenvaltioiden välillä tapahtuva myynti on verotonta, hankinta verollista

EU:n ulkopuoliset maat

- Kaikki EU:n ulkopuoliset maat sekä ne jäsenvaltiot ja niiden alueet, jotka eivät kuulu arvonlisävero- tai valmisteveroalueeseen
- Myynti verotonta, mutta hankinta verollista (maahantuonti)

ULKOMAANKAUPPA

7

Tavaroiden ulkomaankauppa

Tavaroiksi luokitellaan fyysiset esineet ja niiden lisäksi mm. sähkö ja kaasu.

Arvonlisäverotus pohjautuu tavarankäytöön, eli minne se toimitetaan.

Tavaroiden myynti jakautuu kolmeen eri ryhmään:

1. Kotimaanmyynti
2. EU:n jäsenmaiden välillä tapahtuva kauppa, eli yhteisökauppa
3. EU:n ulkopuolisten maiden kanssa käytävä kauppa, eli vienti sekä tuonti

Oppaassa käsitellään ulkomaille tapahtuvaa myyntiä.

TAVAROIDEN ULKOMAANKAUPPA

8

Euroopan unioni

Jäsenmaiden välillä tapahtuvaa kauppaa kutsutaan yhteisökaupaksi.

Yhteisökauppaa toteutetaan EU:n arvonlisävero- ja valmisteveroalueisiin kuuluvilla mailla sekä alueilla.

Yhteisökauppa on arvonlisäverotonta, jos:

1. Tavara kuljetetaan Suomesta toiseen EU-maahan
2. Ostaja on arvonlisäverovelvollinen muussa EU-maassa kuin Suomessa
3. Ostajalla on voimassaoleva arvonlisäverotunniste

EU:n arvonlisävero- ja valmisteveroalueen jäsenvaltiot ja alueet

Alankomaat	Portugali, mukaan lukien Azorit ja Madeira
Belgia	Puola
Bulgaria	Ranska, mukaan lukien Monaco
Espanja, mukaan lukien Baleaarit	Romania
Irlanti	Ruotsi
Italia	Saksa
Itävalta	Slovakia
Kreikka	Slovenia
Kroatia	Suomi
Kypros	Tanska
Latvia	Tsekki
Liettua	Unkari
Luxemburg	Viro
Malta	

EU:n arvonlisävero- ja valmisteveroalueen kuulumattomat maat ja alueet

Ahvenanmaan maakunta
 Andorra
 Athos-vuori eli Agio O'ros
 Büsingenin alue
 Campione d'Italia, ei kuulu arvonlisäveroalueeseen, **kuuluu valmisteveroalueeseen**
 Ceuta ja Melilla (Espanjalle kuuluvia alueita Pohjois-Afrikassa)
 Färsaaret
 Gibraltar
 Grönlanti
 Helgolandin saari (Saksan Pohjanmeren puoleisella rannikolla lähellä Tanskan rajaa)
 Kanaalisaaret
 Kanarian saaret
 Livigno
 Lugano-järven Italialle kuuluvat vesialueet; ei kuulu arvonlisäveroalueeseen, **kuuluu valmisteveroalueeseen**
 Ranskan merentakaiset departementit (kuten mm. Martinique ja Guadeloupe)
 San Marino; ei kuulu arvonlisäveroalueeseen, **kuuluu valmisteveroalueeseen**
 Vatikaanivaltio

Arvonlisäverotunniste

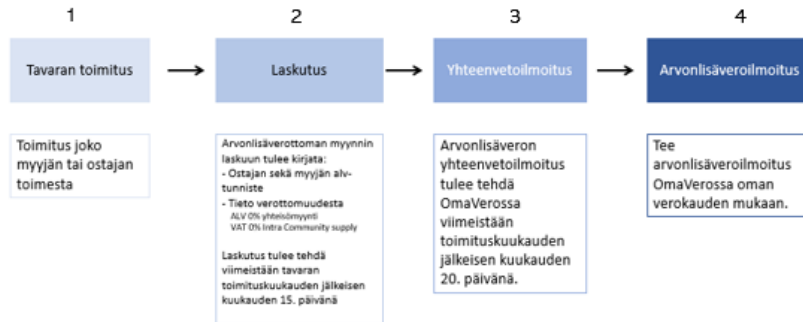
Suomalainen arvonlisäverotunniste koostuu maakoodista sekä yrityksen Y-tunnuksesta, esimerkki:

MAAKOODI + Y-TUNNUS (ilman viivaa) = Arvonlisäverotunniste
 FI + 0123456-7 = FI01234567

Arvonlisäverotunnisteet muodostuvat muissa EU-maissa maakohtaisesti, mutta käyttäen silti perus sääntöä:

MAAKOODI + 5-12 MERKKIÄ = Arvonlisäverotunniste

Yhteisökaupan kulku



1. Tavarantoimitus

Toimitus ostajan, myyjän tai kolmannen osapuolen toimesta sovittuun määräpaikkaan.

Toimituksesta on oltava tarvittavat todistukset, joita tarvitaan kirjanpidossa ja yhteisökaupan todentamisessa.

Todistetulla tavarantoimituksella yhteisömyynti voidaan suorittaa verottomana.

HUOM! Myyjän tulee antaa ilmoitus myös tuotteen siirrosta toimitusvarastoon. Ilmoitus tehdään Verohallinnolle.

2. Laskutus

Myyjällä on velvollisuus antaa lasku tehdystä kaupasta.

Lasku tulee lähettää viimeistään toimituskuukauden jälkeisen kuukauden 15.päivänä.

ESIM. Toimitus tapahtuu tammikuussa, joten lasku tulee lähettää viimeistään helmikuun 15.päivä.

HUOM! Yhteisömyynti kirjataan myynniksi sille kuukaudelle, jolle laskutus päivätään.

Laskuun tulee merkata:

- Myyjän sekä ostajan alv-tunnisteet
- Tieto arvonlisäverottomuudesta, eli alv 0%
- Tieto yhteisökaupasta

3. Yhteenvetoilmoitus

Yhteenvetoilmoituksella valvotaan EU:n tavara- ja palvelukauppaa.

Yhteenvetoilmoituksessa kerrotaan:

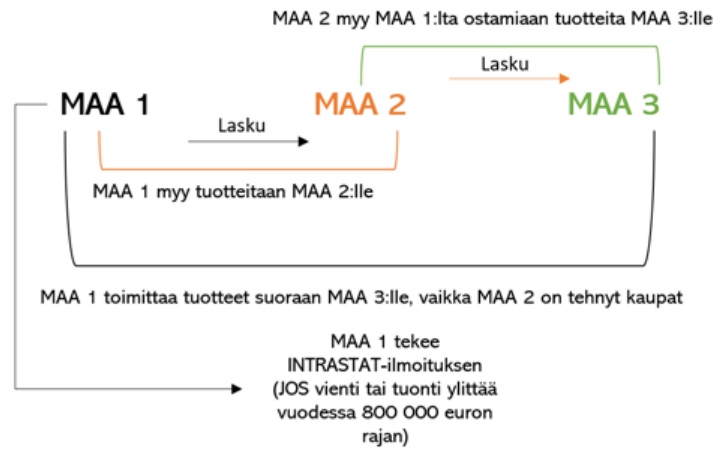
- Yhteisömyynnistä ja yhteisömyynniksi katsotun tavaran siirrosta
- Palvelumyynneistä, joista ostaja on arvonlisäverovelvollinen omassa EU-maassaan
- Kolmikantakaupasta
 - Kolmikantakauppa on myyntiketju, jossa on osallisena kolme elinkeinoharjoittajaa (seuraavalla sivulla kuvio kolmikantakaupasta)
 - Kolmikantakaupasta tehdään Intrastat-ilmoitus, joka tarkoittaa sisäkaupan (EU:n jäsenmaiden välisen kaupan) tilastoilmoitusta

Ilmoitus tulee antaa viimeistään toimituskuukauden jälkeisen kuukauden 20. päivä.

ESIM. Tammikuun myynti tulee ilmoittaa viimeistään helmikuun 20.päivä.

HUOM! Jos yhteenvetoilmoitus annetaan myöhässä, siitä seuraa laiminlyöntimaksu, joka on 100-200 euroa.

3. Yhteenvetoilmoitus: Kolmikantakauppa



4. Arvonlisäveroilmoitus

Elinkeinoharjoittaja ilmoittaa perinteisesti arvonlisäveronsa myynneistä sekä ostoista oman verokautensa mukaisesti.

Arvonlisäveroilmoitukseen lisätään tiedot tapahtuneesta yhteisökaupasta.

Erillinen ilmoitus elinkeinoharjoittajan liikeomaisuuden siirrosta toimitusvarastoon

Kun elinkeinoharjoittaja siirtää tulevaa myyntiä varten liikeomaisuuttaan (esim. tavaroita) toimitusvarastoon toiseen EU-maahan, käsitellään siirto yhteisömyyntinä.

Toimitusvarastolla siirto käsitellään yhteisöhankintana.

Toimitusvaraston tavaroiden myynti käsitellään toimitusvaraston sijaintimaan arvonlisäverolain mukaisesti.

Liikeomaisuuden siirrosta toimitusvarastoon tehdään ilmoitus Verohallinnolle.

Yhteisöhankinta

Yhteisöhankinnassa arvonlisäverovelvollinen on hankkija.

Yhteisöhankinnoissa arvonlisäverottomia tuotteita on vähän. Niihin lukeutuvat esim. äidinmaidonkorvike ja ihmisveri.

Arvonlisäveronperusteena yhteisöhankinnassa käytetään sopimuksen mukaista tavaran verotonta hintaa ja hinnanlisä, kuten kuljetuskustannuksia.

Yhteisöhankinnat ovat vähennyskelpoisia yrityksen verotuksessa.

Yhteisöhankinnan voi tehdä vain EU:n jäsenvaltioiden elinkeinoharjoittajat tai erikseen määritelty oikeushenkilö.

Yhteisöhankinnat ilmoitetaan yrityksen arvonlisäveroilmoituksessa.

Ostot ja myynnit, jotka eivät kuulu yhteisökauppaan

- Ei huvikäyttöön ostetut vesialukset, jotka ovat yli 10 metriä pitkiä.
- Ilma-alukset ja niiden varustamiseen liittyvät osat.
- Ammattikäyttöisen vesialuksen varustamiseen liittyvät osat
- Käytetyt tavarat, taide.. (marginaaliverotus)

HUOMIOT

- ! Säilytä tapahtuneesta toimituksesta vientiasiakirja ja muut dokumentit
- ! Tarkista, että kauppakumppanilla on arvonlisäverotunniste
- ! Merkitse arvonlisäverotunnisteet laskuun
- ! Laskun päiväys määrää verotuskuukauden
- ! Tee yhteenvetoilmoitus ajoissa ja liitä tarvittavat dokumentit, jotta yhteisökaupan edellytykset täyttyvät.
- ! Muista ilmoitus kolmikantakaupasta sekä tehdä Intrastat-ilmoitus, jos se on sinun vastuullasi
- ! Tee ilmoitukset ajoissa välttyäksesi sakoilta
- ! Lisää tapahtunut yhteisökauppa arvonlisäveroilmoitukseen
- ! Yhteisöhankinnasta aiheutuvat verot on vähennettävissä yrityksen verotuksessa

Vienti

Vienti tarkoittaa EU-alueen ulkopuolelle vietäviä tavaroita.

Vienti on arvonlisäverotonta myyntiä.

Viennistä tehdään vienti-ilmoitus, jonka perusteella mm. vientimaan tulli valvoo vientitavaramääräyksiä.

EU:lla on olemassa kauppasopimuksia valtioiden kanssa, jotka eivät ole EU:n jäsenmaita.

TAVAROIDEN VIENNI

23

EU:n kauppasopimusten hyödyntämisen edellytykset

1. Vientituotteen tulee sisältyä kauppasopimukseen
2. Tuotteen alkuperä on EU:ssa tai sopimuskumppanin maassa
3. Tuotteen mukaan on liitetty alkuperäsopimus

TAVAROIDEN VIENNI

24

Tuotteen viennin toimenpiteet

Tuontia varten yrityksen tarvitsee:

1. Hankkia EORI-numero (talouden toimijoiden rekisteröinti- ja tunnistenumero)
 - Numero haetaan toimivaltaiselta Tulli-viranomaiselta
 - Numeroa käytetään aina vienti-ilmoituksessa
2. Olla arvonlisäverorekisterissä
3. Olla kaupparekisterissä

Tavaroiden vienti-ilmoituksessa viennin tarkoitus ilmaistaan nelinumeroisilla tullikoodilla

- Tullikoodien avulla tavaroille saadaan oikea tullausmenettely

HUOM! Väärät tullikoodit voivat aiheuttaa esim. viennin toteutumisen ilman edullisimpia tullausmenettelyjä

TAVAROIDEN VIENNI

25

Tuotteen väliaikainen vienti

Väliaikaisesta viennistä ei makseta tulleja eikä arvonlisäveroja.

Väliaikaisesta viennistä tulee tehdä väliaikainen tulli-ilmoitus.

Tuotteiden viennille on asetettu määräajat, joiden puitteissa tuotteen tulee palautua Suomeen.

Jos tuotteet eivät palaudu määräajassa, katsotaan tapahtuma ulkomaan vienniksi.

TAVAROIDEN VIENNI

26

Tuotteen vienti yksityishenkilölle

Etämyynti

ESIM. Verkkokaupassa tapahtuva myynti, jolloin myyjä ja ostaja eivät kohta.

Arvonlisäverotus tapahtuu siinä maassa, jossa tavaraa kulutetaan.

Matkailijamynti

ESIM. EU:n ulkopuolelta Suomeen saapunut henkilö ostaa tavaraa Suomesta ja kuljettaa sen omaan kotimaahansa käyttämättömänä.

Myyntissä käytetään tax-free menettelyä

Myyntistä tehdään ostotilanteessa tosite, jossa on kirjattuna kaikki oleelliset tiedot myyjästä, ostajasta (myös passin numero), myydystä tavarasta sekä palautuksen määrästä.

Myyjä sinetöi tavarat ja ostaja hoitaa tavaroille leiman Tulliviranomaiselta siinä paikassa, jossa hän poistuu Suomesta.

Viennistä tarvitaan vientiselvitys, jossa käy ilmi tuotteen vienti EU:n ulkopuolelle.

Kun kaikki velvollisuudet on hoidettu arvonlisäverot palautetaan ostajalle joko myyjän tai laillisen palautusliikkeen toimesta.

HUOM! Arvonlisäverottomuus syntyy vasta, kun kaikki toiminnot on suoritettu.

TAVAROIDEN VIENNI

27

HUOMIOT

! Tarkista aina onko kyseessä yksityishenkilö vai elinkeinoharjoittaja

! Vienti kirjataan kirjanpitoon 0-verokannan alaisena liikevaihtona.

! Kirjanpitoon tulee lisätä vientiselvitys

! Vientiä varten tarvitaan EORI-numero, joka hankitaan Tulliviranomaiselta

! Vientiä varten yrityksen tulee olla arvonlisävero- ja kaupparekisterissä

TAVAROIDEN VIENNI

28

Maahantuonti

Maahantuoduista tavaroista maksetaan aina arvonlisäverot, riippumatta siitä, oletko elinkeinoharjoittaja tai kuluttaja.

Alv-rekisterissä oleva yritys käsittelee maahantuotujen tavaroiden arvonlisäverot omassa alv-ilmoituksessa ja maksaa ne sitä kautta Verohallinnolle.

JOS maahantuojia ei ole alv-rekisterissä, arvonlisäverot maksetaan Tullille.

Arvonlisäveron perusteena maahantuonnissa on tavaralla tullausarvo, johon lisätään maahantuontiin liittyviä kustannuksia kuten, kuljetus- sekä viranomaismaksut.

Tavaroiden maahantuonti

29

Palvelujen ulkomaankauppa

Palveluilla tarkoitetaan suorituksia, joita ei voida luovuttaa fyysisesti eteenpäin.

Palvelujen myynnissä arvonlisäverovelvollisuuteen vaikuttaa se, kenelle palvelu on suunnattu:

- Kuluttaja
- Elinkeinoharjoittaja
- Kuluttajaan rinnastettava toimija
- Elinkeinoharjoittajaan rinnastettava toimija

Palvelujenkaupassa hyödynnetään käännettyä verovelvollisuutta, yleissäännöstä sekä poikkeussäännöksiä.

PALVELUIDEN ULKOMAANKAUPPA

30

Käännetty verovelvollisuus

Tavallisesti arvonlisäverovelvollinen on tavaran myyjä, mutta käännetyssä verovelvollisuudessa ostaja.

Käytetään esimerkiksi:

- Rakennuspalveluissa
- Jos myyjällä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, eikä hän ole ilmoittautunut arvonlisäverovelvolliseksi

Yleissäännös palvelujen verotukselle

Yleissäännös kertoo sen maan, jossa yleisesti arvonlisäverotusoikeus on.

Elinkeinoharjoittajien välinen kauppa

→ Verotus ostajan maan mukaisesti

Kuluttajakauppa

→ Verotus myyjän maan mukaisesti

Poikkeussäännös

Jos palveluryhmälle ei sovelleta yleissäännöksiä, käytetään poikkeussäännöksiä.

Myyntimaasäännökset eroavat toisistaan erilaisissa palveluryhmissä.

→ Seuraavalla sivulla lueteltuna palveluryhmät, joissa sovelletaan yleissäännöksen sijaan myyntimaasäännöksiä.

Myyntimaasäännöstä käytetään yleissäännöksen sijaan seuraavissa tilanteissa:

Elinkeinoharjoittajalle tapahtuva palvelumyynti

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

Kuluttajalle tapahtuva palvelumyynti

- kiinteistöön liittyvät palvelut, myös kiinteistönvälitys
- henkilökuljetuspalvelut
- tavarankuljetuspalvelut
- kuljetukseen liittyvät palvelut
- irtaimen esineeseen liittyvät palvelut
- kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus
- kuljetusvälineen pitkäaikainen vuokraus
- huvialuksen pitkäaikainen vuokraus
- kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat palvelut
- ravintola- ja ateriapalvelut
- välityspalvelut
- immateriaalipalvelujen myynti EU:n ulkopuolelle
- radio- ja televisiolähetyspalvelujen, sähköisten palvelujen sekä telepalvelujen myynnit.

Poikkeussäätöjä

Kiinteistöön, vartiointiin sekä rakentamiseen liittyvät palvelut

Verotusoikeus:

Sillä maalla, minne palvelu ostetaan

! Käännetty verovelvollisuus

Henkilönkuljetuspalvelut

Verotusoikeus:

Sillä maalla, jossa kuljetus tapahtuu.

ESIM Verotus oikeus on Suomella, jos kuljetus alkaa sekä loppuu Suomessa.

Jos palvelu alkaa Suomessa, mutta loppuu ulkomailla, on palvelu arvonlisäverotonta.

Poikkeussäätöjä

Tavarankuljetuspalvelu

Verotusoikeus:

Elinkeinoharjoittajien välinen kauppa menee yleissäännöksen mukaisesti.

Kuluttajan kanssa käytävä kauppa tapahtuu poikkeussäännöllä:

Jos kaikki palveluun liittyvä tapahtuu Suomessa → verotusoikeus on Suomella

Puhdistus-, korjaus- sekä asennuspalvelut

Verotusoikeus:

Ostajan sijainnin mukaan.

Jos ostaja asuu Suomessa ja ostaa palvelun ulkomaille, verotusoikeus on silti Suomessa.

Poikkeussääntöjä

Kuljetusvälineen vuokraus

Verotusoikeus:

Vaikuttaa se, onko vuokraus lyhyt vai pitkäkestoinen

Lyhyt = alle 30pv ja vesialuksen vuokrauksessa 90 pv

→ Myyntimaa ja verotusoikeus määräytyy sen mukaan, missä vuokrauksen kohde luovutetaan

Pitkä = yli 30 pv ja vesialuksen vuokrauksessa yli 90 pv

→ Myyntimaa määrittäy ostajan sijoittumisen perusteella

Poikkeussääntöjä

Kulttuuri- sekä viihdepalvelut

Verotusoikeus:

Tilaisuuksien järjestämiseen tarkoitetut palvelut menevät yleissäännöksiin mukaan.

Muut palvelut tilaisuuden järjestysmaan mukaisesti

Opetustilaisuudet

Verotusoikeus

Lähiopetus → Opetuksen sijainnin mukaan

Etäopetus → Opettajan sijainnin mukaan

Poikkeussääntöjä

Ravintola- sekä ateriapalvelut

Verotusoikeus:

Siellä, missä palvelu suoritetaan.

Matkatoimistopalvelut

Verotusoikeus:

Määräytyy palvelun luovutus maan mukaisesti

Välityspalvelut

Verotusoikeus:

Elinkeinoharjoittajien kanssa yleissäännöksen mukaisesti. Poikkeuksena kuitenkin kiinteistön myynti, jossa sovelletaan kiinteistön myyntimaasäännöksiä.

Kuluttajien kanssa myyntimaa määräytyy välitettävän palvelun myynnin mukaisesti. Jos palvelu välitetään Suomessa, verotusoikeus on Suomessa.

Poikkeussääntöjä

Immateriaalipalvelut esim. mainostus

Verotusoikeus:

Elinkeinoharjoittajat → yleissäännös

Kuluttajat → Kuluttajan kaupassa verotukseen vaikuttaa se, onko kuluttajan kotimaa EU:n jäsenmaa vai ei. EU:n jäsenmaasta tulevan kuluttajan kanssa kauppa toteutuu yleissäännöksen mukaisesti. Ulkopuolelta tulevan kanssa ei suoriteta veroa.

Tele-, lähetys- ja sähköiset palvelut

Verotusoikeus:

Elinkeinoharjoittaja → Yleissäännös

Kuluttaja → kuluttajan kotipaikka

Arvonlisäverottomat palvelut

Arvonlisäverolaissa on säädetty tiettyjen palvelujen myynti erityissäädöksen mukaan verottomaksi

Verottomia palveluja ovat:

- Terveyden- ja sairaanhoito
- Sosiaalihuolto
- Rahoituspalvelut
- Vakuutuspalvelut
- Kiinteistön luovutukset
- Esiintymispalkkiot
- Tekijänoikeuskorvaukset

HUOMIOT

! Palveluiden kauppaan vaikuttaa merkittävästi se, kelle se myydään (Elinkeinoharjoittaja vai kuluttaja)

! Yleissäännöksen mukaan verovelvollinen on:

- elinkeinoharjoittajien välisessä kaupassa ostaja
- kuluttajakaupassa myyjä

! Tarkista kuuluuko palvelu yleis- vai poikkeussäännösten piiriin

