



Karelia-ammattikorkeakoulu
Liiketalous (AMK)

Kansainvälisen kaupan arvonli- säveron käsittely ostolaskujen tarkastusprosessissa

Opas asiantuntijan tueksi

Heli Kastinen

Opinnäytetyö, marraskuu 2024

www.karelia.fi



OPINNÄYTETYÖ
Marraskuu 2024
Liiketalouden koulutus

Tikkarinne 9
80200 JOENSUU
+358 13 260 600 (vaihde)

Tekijä
Heli Kastinen

Nimeke
Kansainvälisen kaupan arvonlisäveron käsittely ostolaskujen tarkastusprosessissa: opas asiantuntijan tueksi

Toimeksiantaja
Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus (Palkeet)

Toiminnallisen opinnäytetyön tavoitteena oli tuottaa opas kansainvälisen kaupan ostolaskujen arvonlisäveron käsittelyyn, mikä auttaa ostolaskujen tarkastajia ymmärtämään kansainvälisen kaupan arvonlisäveron käsittelyn periaatteet ja näin vähentää työhön käytettävää aikaa. Opas on suunnattu taloushallinnon asiantuntijoille ja se perustuu Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus Palkeiden toimeksiantoon.

Opinnäytetyön raportin teoreettinen perusta koostuu arvonlisäverotuksen ja kansainvälisen kaupan lähdekirjallisuudesta. Tutkimusmenetelmänä käytettiin havainnointia, joka toimi oppaan suunnittelun keskeisenä lähtökohtana kirjallisuuskatsauksen lisäksi. Havainnoimalla käytännön työprosesseja saatiin konkreettista tietoa siitä, kuinka kansainvälisten ostolaskujen arvonlisäveron käsittelyyn liittyvät haasteet ilmenevät. Tätä tietoa yhdistettiin kirjallisuudesta ja tutkimuksista saatuihin käsitteisiin ja ratkaisumalleihin ja tämän ansiosta opas pohjautuu sekä käytännön havaintoihin että teoreettiseen näkemykseen.

Opinnäytetyön tulokset osoittavat, että opas lisää substanssiosaamista kansainvälisen kaupan arvonlisäveron käsittelyssä ja oppaan avulla voidaan vähentää työhön käytettävää aikaa. Oppaan yleinen lähestymistapa todettiin hyödylliseksi kansainvälisen kaupan arvonlisäveron käsittelyn perusasioiden selkeyttämiseksi. Jatkotutkimuskohteiksi ehdotetaan Procounor -järjestelmän automaattisten toimintojen hyödyntämistä ja arvonlisäverotuksen osaamisen jatkuvaa kehittämistä taloushallinnossa.

Kieli
suomi

Sivuja 44
Liitteet 4
Liitesivumäärä 25

Asiasanat
arvonlisävero, kansainvälinenkauppa, ostolasku



THESIS
November 2024
Degree Programme in Business Economics

Tikkarinne 9
80200 JOENSUU
FINLAND
+ 358 13 260 600 (switchboard)

Author
Heli Kastinen

Title
Handling of Value-Added Tax in International Trade in the Purchase Invoice Auditing Process: a Guide for Purchase Invoice Auditors

Commissioned by
The Finnish Government Shared Services Centre for Finance and HR

The objective of this functional thesis was to produce a guide for handling value-added tax (VAT) on purchase invoices in international trade. The guide aims to help invoice reviewers better understand the principles of VAT handling in international transactions, thereby reducing the time spent on related tasks. The guide is intended for financial management professionals and was developed based on a commission from the Finnish Government Shared Services Centre for Finance and HR (Palkeet).

The theoretical foundation of the thesis is based on literature concerning VAT and international trade. The research method employed was observation, which played a key role in the design of the guide, supplemented by a literature review. Practical observations of work processes provided concrete information on the challenges associated with handling VAT on international purchase invoices. This data was combined with theoretical concepts and solutions derived from existing literature, ensuring that the guide was grounded in both practical experience and academic insight.

The results indicate that the guide improves subject matter expertise in VAT handling and can significantly reduce the time spent on relevant tasks. The approach of the guide was found to be particularly useful in clarifying the core principles of VAT handling in international trade. Future research could explore the integration of automated functions within the Procourtor system and further development of VAT expertise in financial management.

Language
finnish

Pages 44
Appendices 4
Pages of Appendices 25

Keywords
value added tax, international trade, purchase invoice

Sisältö

1	Johdanto	5
1.1	Opinnäytetyön tavoite, rajaukset ja rakenne	6
1.2	Aikaisempien opinnäytetöiden tutkimustulokset.....	8
2	Ostolaskujen tarkastusprosessi ja arvonlisäverokohtelun ratkaiseminen.....	9
2.1	Ostolaskun tarkastusprosessi	9
2.2	Arvonlisäverokohtelun ratkaiseminen	10
2.3	Laskumerkinnät ja laskuvaatimukset	13
3	Kansainvälinen arvonlisäverotus	16
3.1	Arvonlisävero	16
3.2	EU:n arvonlisäveroalue ja EU:n sisämarkkinat	17
3.3	Arvonlisäverotunniste	19
3.4	EU:n ulkopuoliset alueet	20
3.5	Tuonti.....	21
3.6	Käännetty verovelvollisuus ja veroton luovutus	22
3.7	Tavaroiden ja palveluiden kansainvälinen kauppa.....	23
4	Tutkimusmenetelmät ja tutkimuksen toteutus	27
4.1	Toiminnallisen opinnäytetyön tutkimusmenetelmät.....	27
4.2	Tutkimuksen toteutus.....	30
5	Tulokset, johtopäätökset ja pohdinta	34
5.1	Tulokset ja johtopäätökset	34
5.2	Pohdinta	34
5.3	Luotettavuuden arviointi.....	38
5.4	Jatkotutkimuskohteita	38
	Lähteet.....	39

Liitteet

Liite 1 EU-maiden arvonlisäverotunnisteet

Liite 2 EU:n arvonlisäveroalueen ulkopuoliset alueet

Liite 3 Sähköposti

Liite 4 Kansainvälinen kauppa ja arvonlisäverotus -Opas ostolaskujen tarkastajalle

1 Johdanto

Kansainvälisen kaupan arvonlisäveron tulkinta ja siitä saatavilla olevan tiedon hyödyntäminen voi tuottaa ongelmia erityisesti juuri alalla aloittaneelle työntekijälle, mutta myös jo kokeneelle taloushallinnon asiantuntijalle. Hakapään ja muiden mukaan (2016) kansainvälinen arvonlisäverotus onkin yksi haasteellisimmista arvonlisäverotuksen osa-alueista (Hakapää ym. 2016, 17). Yleisesti käytävissä olevaa tietoa on paljon tarjolla, mutta sen hyödyntäminen voi toisinaan olla haastavaa, erinäisten lakien ja säädösten ollessa vaikealukuisia.

Taloushallinnon työtehtävien, kuten ostolaskujen tarkastamisen toimintamalli on muuttunut ajan saatossa, koska tietotekniikan kehittyessä toiminnot ovat automatisoituneet. Tämä ei kuitenkaan vähennä taloushallinnon ammattilaisten tarvetta, vaan auttaa heitä keskittymään tärkeimpiin osa-alueisiin. (Mattila, 2021.) Ostolaskujen tarkastusprosessi on merkittävä osa yrityksen taloushallintoa, joten selkeät ohjeet varmistavat laskujen tehokkaan käsittelyn (Procountor, 2023). Taloushallinnon asiantuntijan ammattitaito korostuu kansainvälisen kaupan ostolaskujen tarkastusprosessissa, jolloin tarkastajan tulee määritellä arvonlisäveron käsittely ostolaskulle.

Tämä opinnäytetyö on toiminnallinen ja sen tarkoituksena on tuottaa opas ostolaskujen tarkastusprosessin tueksi kansainvälisen kaupan arvonlisäveron määrittelyyn. Oppaasta on apua kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen hahmottamiseen ja se tarjoaa varmuutta ostolaskujen tarkastajalle ja vähentää näin työhön käytettävää aikaa. Opas on suunniteltu osakeyhtiö- ja yhteisöasiakkaiden taloushallinnon asiantuntijoille. Toimeksiantajana toimii Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus eli Palkeet.

1.1 Opinnäytetyön tavoite, rajaukset ja rakenne

Opinnäytetyön toimeksiantajana toimii Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus eli Palkeet, joka tuottaa talous- ja henkilöstöhallinnon palveluita 70:lle virastolle ja rahastolle sekä seitsemälle yritys- ja yhteisöasiakkaalle (Palkeet 2024). Yrityksen toimipaikat sijaitsevat Joensuussa, Helsingissä, Hämeenlinnassa, Mikkelissä ja Porissa, työllistäen noin 700 henkilöä. Yritys on omakustanteinen, jolloin palveluiden tuottaminen ja kehittäminen rahoitetaan palvelumaksuilla. (Palkeet 2023a).

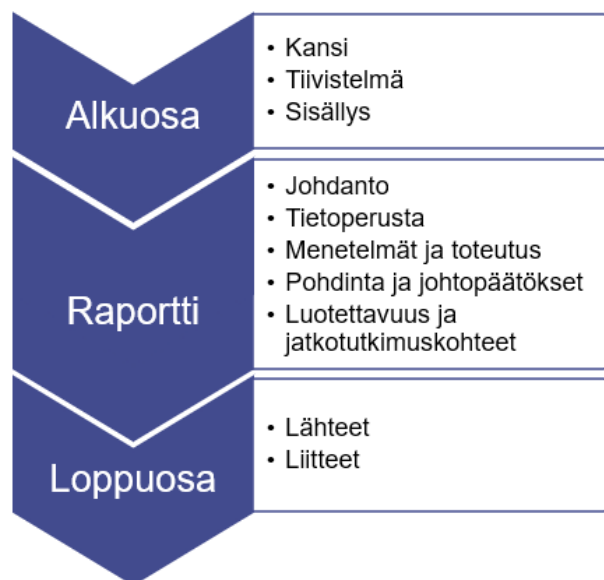
Palkeiden arvot ovat vahvasti sidonnaisia työntekijöiden ammattitaitoon ja asiakaslähtöisyyteen. Keskeisimpinä arvoina ovat palveluhenkisyys, kumppanuus, tehokkaat prosessit ja kustannustehokkuus. (Palkeet 2023a.) Arvot ovat yhdenmukaisia yrityksen vision ja strategian kanssa, jonka painopisteet ovat yhdessä tekeminen, asiakaslähtöinen toiminta ja digitalisaation kehittäminen. (Palkeet 2023b.)

Hyvä opas tukee työntekijöiden ammatillista osaamista ja parantaa työhyvinvointia, tehostaa organisaation prosesseja ja edistää sujuvampaa työntekoa, sekä lisää kustannustehokkuutta vähentäen turhaa työtä ja virheitä. Opinnäytetyön tavoitteena on tuottaa opas, josta on konkreettista hyötyä taloushallinnon asiantuntijoille. Opas lisää työntekijän substanssiosaamista kansainvälisen kaupan arvonlisäveron käsittelystä ja näin vähentää työhön käytettävää aikaa. Oppaan tarkoituksena on tukea taloushallinnon asiantuntijaa ostolaskun tarkastusprosessissa, kooten tärkeimmät tiedot ja lopulta auttaen ratkaisemaan kysymyksen: Minkä ALV-statusun valitsen ostolaskulle Procountor -järjestelmässä? ALV-status on Procountorin keskeinen arvonlisäveron ohjaustieto ja tästä kerrotaan lisää myöhemmin luvussa 2.1 Ostolaskun tarkastusprosessi.

Opinnäytetyön raportissa käsitellään arvonlisävero, kansainvälinenkauppa, las-kumerkinnät ja arvonlisäveron kirjaus Procountorissa. Opinnäytetyön tuotokseen eli oppaaseen on koottu avaintiedot arvonlisäverokohtelun ratkaisemisen vaiheista, sekä arvonlisäverotukseen liittyviä keskeisiä asioita. Arvonlisäverotus ja kansainvälinen kauppa ovat laajoja aihealueita, joten opinnäytetyön

ulkopuolelle jääviä aihealueita ei voida rajata tyhjentävästi. Esille nostettavia aiheita, jotka rajautuvat opinnäytetyön ulkopuolelle ovat kuluttajaan kohdistuva kaupan käynti, osa yhteisökaupan eri muodoista kuten ketjuliiketoimia ja kolmi-kantakauppa. Opinnäytetyössä ei myöskään tarkemmin käsitellä yhteisömyynnin ulkopuolelle jääviä varastointipalveluita.

Opinnäytetyön rakenne on havainnollistettu alla kuvassa 1, ja se sisältää alkuosan, raportin ja loppuosan. Alkuosa sisältää kansilehden, tiivistelmän raportin aiheesta ja raportin sisällysluettelon. Raportissa on esitetty johdanto kansainvälisen kaupan arvonlisäverotukseen, josta siirrytään käsittelemään aihetta lähdekirjallisuuteen pohjautuen. Kirjallisuuskatsauksessa käsitellään arvonlisävero-kohtelun ratkaisemisen vaiheet, laskumerkinnät ja laskuvaatimukset ja kansainvälinen arvonlisäverotus, jonka jälkeen käydään läpi tutkimusmenetelmät ja toteutus, josta siirrytään pohdintaan sekä johtopäätöksiin. Opinnäytetyön luotettavuuden arviointi ja jatkotutkimuskohteet käsitellään lopussa ennen loppuosan siirtymistä, jossa opinnäytetyössä käytetyt lähteet ja opinnäytetyön liitteet ovat.



Kuva 1: Opinnäytetyön rakenne (Mukaiillen *Karelia-ammattikorkeakoulu 2024a*)

1.2 Aikaisempien opinnäytetöiden tutkimustulokset

Kansainväliseen arvonlisäverotukseen liittyen on tehty useita opinnäytetöitä, mutta aihealueet ovat rajautuneet hiukan eri tavoin toisiinsa nähden. Kuitenkin aiheesta riippumatta teorian sisältö oli suurilta osin yhtenäinen, käsitellen yleisesti arvonlisäverotusta kansainvälisessä kaupassa. Tutkimuksissa esitetty teoria pohjautui suuriltaosin lakeihin ja säännöksiin, minkä yhdistävänä tekijänä toimi lähteenä ilmoitettu Verohallinto.

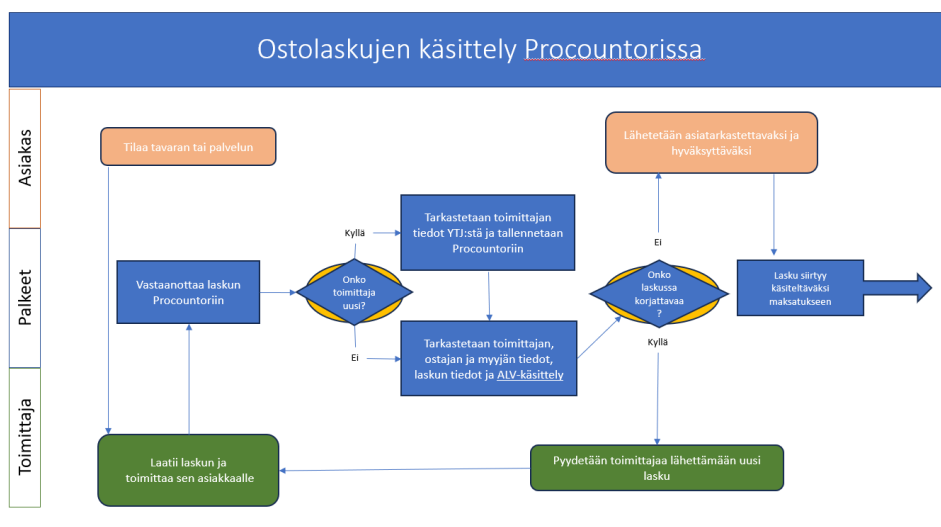
Karoliina Lehtisen (2018) tuottaman opinnäytetyön aiheena on Kansainvälisen palvelumyynnin arvonlisäverotus. Lehtisen opinnäytetyön tarkoituksena oli tutkia toimeksiantajayrityksen palvelumyynnin arvonlisäveron soveltamista eri kauppatilanteissa pelialan yrityksessä. Toimeksiantajayrityksen sen hetkinen kaupankäynti toimi markkinapaikkoja hyödyntäen, tällöin kaupankäynti oli yritykseltä toiselle yritykselle. Lisäksi Lehtinen tutki toimeksiantajayrityksen mahdollisuutta aloittaa suoramyynti kuluttajille, todeten että yritysmyynti suoraan kuluttajille tuottaisi toimeksiantajayritykselle ylimääräistä hallinnollista työtä. (Lehtinen 2018, 2.) Lehtisen opinnäytetyössään esittämä teoria kansainvälisestä palvelukaupasta oli käytännönläheistä ja teoriaa oli havainnollistettu kuvin. Tätä lähestymistapaa käytettiin myös tässä opinnäytetyössä, hyödyntäen samaa kirjallisuuslähdetä eli Hakapään, Huhtalan, Jhonssonin, Lindholmin ja Paavolan (2016) kirjoittama Kansainvälinen arvonlisäverotus.

Marjasen (2020) opinnäytetyön tavoitteena oli tarkastella arvonlisäverotusta kansainvälisen kaupan liiketapahtumissa toimeksiantajayrityksen näkökulmasta. Opinnäytetyön tutkimus on toteutettu laadullisena tutkimuksena, jossa on haastateltu toimeksiantajayrityksen taloushallinnon työntekijöitä. Marjasen opinnäytetyön näkökulma on kansainvälisen kaupan myynti- ja ostotapahtumista, tavara- ja palvelukauppaan liittyen, ostolaskujen käsittelijän sekä kirjanpitäjän näkökulmasta. Marjasen opinnäytetyön tuloksissa selvisi, että haastateltujen taloushallinnon työntekijöiden työkokemus yrityksessä on tuonut arvokasta osaamista ja käytännöntaitoa arvonlisäveron käsittelyssä. Ilmeni että kahden eri ALV-tunnisteen käyttö, sekä arvonlisäverosäännöksiin soveltaminen palvelukaupassa on ongelmallista. (Marjanen 2020, 2, 3, 31, 41 ja 43.)

2 Ostolaskujen tarkastusprosessi ja arvonlisäverokohtelun ratkaiseminen

2.1 Ostolaskun tarkastusprosessi

Palkeiden Osakeyhtiö- ja yhteisöasiakkaiden ostolaskut käsitellään Procountorissa, mikä on taloushallinnon ohjelmisto. Kun asiakasyritys tilaa tavaran tai palvelun, lähettää myyjä sähköisen tai paperisen laskun asiakkaalle. Mikäli lasku on toimitettu paperisena asiakasyritykselle, toimittaa tämä laskun Palkeille Procountoriin. Ostolaskujen tarkastaja tarkastaa laskun ja mikäli laskun toimittaja on uusi, tarkastetaan toimittajan tiedot YTJ:stä ja tallennetaan ne Procountoriin. Mikäli toimittajan tiedot on aikaisemmin jo tarkastettu, verrataan laskun tietoja tallennettuihin toimittajan tietoihin. Laskulta tarkastetaan ostajan ja myyjän tiedot, laskun tiedot sekä ALV-käsittely. Ostolaskujen tarkastaja muuttaa tarvittaessa laskulle oikean ALV-statuksen. Tämä opinnäytetyönä toteutettu opas on tehty tähän prosessin osuuteen, helpottamaan ALV-käsittelyn ratkaisua ja siihen liittyvän ALV-statuksen valintaan. Ostolaskun tarkastusprosessi on havainnollistettu kuvassa 2.



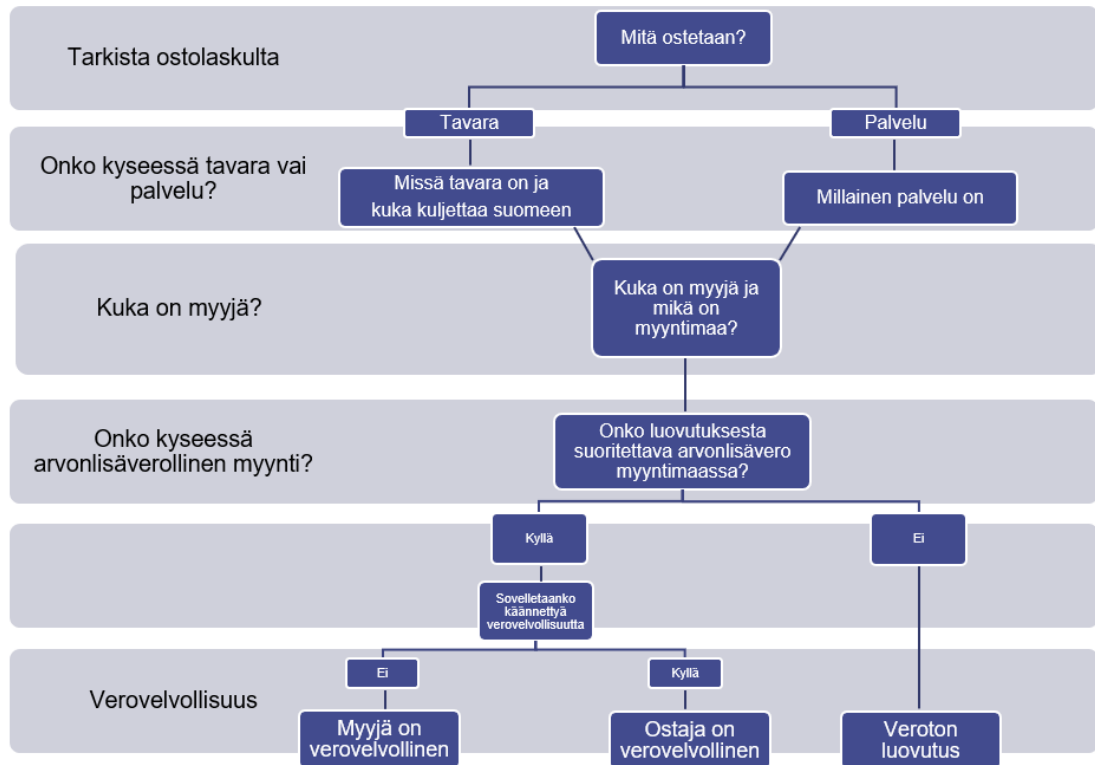
Kuva 2: Ostolaskun tarkastusprosessi

ALV-status on Procountorin keskeinen arvonlisäveron ohjaustieto, joka tulee vaihtaa oikeaksi kansainvälisten toimittajien laskuilla. Oikean ALV-statuksen

valintaa varten tulee selvittää, kuinka arvonlisävero määräytyy kyseisellä laskulla, arvonlisäverokohtelun ratkaisemisen vaiheet on esitetty kuvassa 3. Laskulta pitää selvittää onko kyseessä tavaran vai palvelun osto, kuka on myyjä, mikä on myyntimaa ja onko myyntimaassa suoritettava arvonlisävero tästä myynnistä. Mikäli tästä suoritetaan arvonlisävero, pitää selvittää onko tarpeellista soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. Näillä kysymyksillä voidaan ratkaista, kuka on verovelvollinen, mistä kaupasta on kyse ja mikä on myyntimaa. (Hakapää ym. 2016, 31).

2.2 Arvonlisäverokohtelun ratkaiseminen

Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen ymmärtämisen lähtökohtana toimii, tavara- ja palvelukaupan erottaminen toisistaan. Esineiden lisäksi myös sähkö, kaasu ja lämpöenergia ovat tavaraan rinnastettavia hyödykkeitä. Palvelua on kaikki muu liiketoimintana harjoitettu myynti, kuten tavaran vuokraus tai ruuan tarjoilu. Myös tuotteiden valmistaminen asiakkaan omistamista materiaaleista on palvelua. (Hyttinen ja Svensberg 2018, 15.) Näistä kerrotaan tarkemmin luvussa 3.7 Tavaroiden ja palveluiden kansainvälinenkauppa. Seuraavaksi käsitellään arvonlisäverokohtelun ratkaisemisen vaiheet (Kuva 3.)



Kuva 3: Arvonlisäverokohtelun ratkaisemisen vaiheet (Hakapää ym. 2016, 31)

Arvonlisäverokohtelun ratkaisemiseksi tulee selvittää mitä on ostettu eli onko kyseessä tavaranosto vai palvelunosto, sillä näiden myyntimaasäännökset eroavat toisistaan. Myyntimaa on se maa, jossa tavara katsotaan myydyksi eli se maa, johon arvonlisävero suoritetaan. Myyntimaa voidaan määrittää vasta, kun hyödykkeen luonne on selvitetty – eli onko kyseessä tavara vai palvelu ja mikä on palvelun luonne. Vaikka tavara ja palvelu ovat arvonlisäverotuksessa eroteltu selkeästi, aiheutuu näistä välillä epäselvyyksiä. Esimerkiksi tilanteissa, joissa myydään sekä tavaraa että palvelu, määritellään luovutuksen sisältö liittymis- tai jakamisperiaatetta noudattaen. Liittymisperiaatteella tarkoitetaan luovutustilannetta, jossa katsotaan tapahtuvan vain yhden hyödykkeen luovutus. Jakamisperiaatteella taas tarkoitetaan kahden erillisen hyödykkeen luovutusta. (Hakapää ym. 2016, 25–26.)

Hyödykkeen laadun lisäksi on selvitettävä, kuka on myyjä ja kuka on ostaja, sillä myyjän tai ostajan mahdollinen kiinteän toimipaikan sijainti ja arvonlisäverorekisteröinnit toisiin valtioihin, voivat vaikuttaa arvonlisäverokohtelun

ratkaisemiseen (Hakapää ym. 2016, 27). Kiinteästä toimipaikasta kerrotaan tarkemmin luvussa 3.4 EU:n ulkopuoliset alueet.

Myyntimaan arvonlisäverolainsäädäntö ratkaisee arvonlisäverokohtelun ja mikäli tavara tai palvelu katsotaan myydyksi Suomessa, on Suomella verotusoi-keus hyödykkeen luovutukseen. Tällöin siis noudatetaan myyntimaan arvonli-säverolakia ja säädöksiä arvonlisäverollisuudesta tai -verottomuudesta. Mikäli myyntimaasäännösten mukaan hyödykettä ei ole luovutettu Suomessa, ei myöskään arvonlisäveroa suoriteta Suomeen. On kuitenkin selvitettävä, aiheu-tuuko hyödykkeen kaupasta velvoitteita muualla kuin Suomessa. Tavaroiden kaupassa, vaikka myyntimaa ei ole Suomi, voi tästä kuitenkin muodostua Suo-messa arvonlisäverovelvollinen tapahtuma kuten yhteisöhankinta tai maahan-tuonti. Yhteisöhankintaa käsitellään luvussa 3.2 EU:n arvonlisäveroalua ja tuonnista kerrotaan tarkemmin luvussa 3.5 Tuonti. Myyntimaasäännökset poh-jautuvat arvonlisäverodirektiiviin, joten kaikilla Euroopan Unionin jäsenvaltioilla on yhdenmukaiset myyntimaasäännökset. Eri valtioiden lainsäädäntöjen takia voi kuitenkin hyödykkeen, myyntimaan tai arvonlisäverokohtelun tulkinnassa olla eroja. Tästä syystä ostajan on tulkittava kauppaa myös kotimaan arvonli-säverolain näkökulmasta, riippumatta siitä onko kaupasta suoritettu jonkin muun maan arvonlisävero. (Hakapää ym. 2016, 27.) Luvussa 5.4 Palvelukaupan myyntimaasäännökset käsitellään aihetta lisää.

Lopuksi pitää ratkaista onko verovelvollinen myyjä vai ostaja. Lähtökohtana on, että myyjä on verovelvollinen myymästään tavarasta tai palvelusta, ja veloittaa arvonlisäveron ostajalta ja suorittaa veron myyntimaahan. Myyjän tulee kuiten-kin olla rekisteröitynyt verovelvolliseksi myyntimaahan, mikäli kaupassa ei nou-dateta käännettyä verovelvollisuutta. Käännetty verovelvollisuus tarkoittaa, että ostaja suorittaa veron myyntimaahan, eikä myyjällä ole ulkomaisia ALV-velvoit-teita. Käännetyn verovelvollisuuden noudattaminen on yhtenäistä EU:n jäsen-valtioiden välisissä palveluiden kaupoissa, arvonlisäverodirektiivin ansiosta. (Hakapää ym. 2016, 29–30.) Aihetta käsitellään tarkemmin luvussa 3.6 Kään-netty verovelvollisuus ja veroton luovutus.

Arvonlisäverokohtelun ratkaisemista varten, tulee siis ottaa huomioon monia eri asioita aina myytävän hyödykkeen laadusta myyjän arvonlisäverovelvollisuuden asti. Vasta kun kaikkiin kuvassa 3 esitettyihin kysymyksiin on vastattu, voidaan tehdä tulkinta siitä, mikä on kyseisen laskun arvonlisäverokohtelu ja mikä ALV-status laskulle valitaan. Seuraavassa luvussa siirrytään käsittelemään mitä merkintöjä laskulta tulee käydä ilmi ja miksi ne tulee laskulla olla.

2.3 Laskumerkinnät ja laskuvaatimukset

Kansainvälisen kaupan laskujen tarkastamisessa on otettava huomioon lainsäädännön ja verottajan vaatimukset laskun sisällöstä. Muun muassa kirjanpitolaki määrittelee, että eri verokannat on oltava erotettavissa toisistaan aikajärjestyksessä. Procountor järjestelmä mahdollistaa verokantojen erottelun ja taloushallinnon työntekijät tarkastavat käytettyjen verokantojen oikeellisuuden. Myös arvonlisäverolaissa on määritelty pakolliset laskumerkinnät (Taulukko 1) ja mikäli laskulta puuttuu pakollisia tietoja, voi ostaja menettää tältä arvonlisäveron vähennysoikeuden. (Isolta 2024.)

EU:n jäsenvaltioissa noudatetaan yhtenäisiä säädöksiä yleisistä laskumerkintävaatimuksista. Pakolliset laskumerkinnät perustuvat EU:n direktiiviin (2001/115/EY). Muissa laskutusmenettelyissä kuten laskutusaikaan tai säilytykseen liittyvissä menettelyissä voi olla eroavaisuuksia eri maiden välillä ja tällöin myyjän tulee noudattaa myyntimaan laskutussäännöksiä (Isolta 2024). Myyntimaan laskutussäännöksiä kanssa tulee olla erityisen tarkkana palvelukaupan osalta, sillä palvelukaupassa on monia poikkeavia myyntimaasäännöksiä, joista on kerrottu tarkemmin luvussa 3.7 Tavarankäytön ja palvelun kansainvälinen kauppa.

Laskumerkinnät

- Laskun antamispäivä
- Juokseva tunniste
- Myyjän arvonlisäverotunniste
- Ostajan arvonlisäverotunniste
- Myyjän ja ostajan nimi sekä osoite
- Myytyjen tavaroiden määrä ja laji sekä palvelujen laajuus
- Tavarantoimituspäivä, palvelun suorituspäivä tai ennakon maksupäivä
- Veron peruste verokannoittain, veroton yksikköhinta sekä hyvitykset ja alennukset

- Tarvittaessa merkintä myynnin verottomuudesta
- Tarvittaessa merkintä käännetystä verovelvollisuudesta
- Tarvittaessa merkintä itselaskutus
- Tarvittaessa merkintä voittomarginaalijärjestelmästä
- Tarvittaessa merkintä sijoituskullan myynnin verollisuudesta
- Tarvittaessa viittaus aikaisempaan laskuun

Taulukko 1. Laskumerkinnät (Arvonlisäverolaki 1501/1993 209 e §.)

Myynnin ollessa verotonta tai jos siinä noudatetaan käännettyä verovelvollisuutta, tulee tästä olla merkintä laskulla. Verohallinto on antanut suosituksia merkintätapoihin, jotta epäselvyyksiltä vältyttäisiin. Mikäli myynti tapahtuu toisessa EU-maassa ja siitä noudatetaan käännettyä verovelvollisuutta, voidaan merkintä laskulle tehdä millä tahansa kielellä, viittauksella lakiin tai arvonlisäverodirektiivin säännökseen. (Verohallinto 2014.) Taulukossa 2 on esitetty Verohallinnon antamat laskun merkintäsuositukset palvelukaupan käännettyä verovelvollisuutta koskien. Taulukossa 3 on esitetty vientiä ja yhteisökauppaa koskevat laskumerkinnät arvonlisäveron käsittelyä koskien.

Palvelukauppa
<ul style="list-style-type: none"> • Käännetty verovelvollisuus, arvonlisäverodirektiivi 44 art. • Reverse charge, VAT Directive art 44. • Arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 138 art.

Taulukko 2: Verohallinnon suosittelemat laskumerkinnät (Verohallinto. 2023)

Vientimyynti	Yhteisömyynti
<ul style="list-style-type: none"> • ALV 0%, veroton myynti EU:n ulkopuolelle • AVL 70 § • VAT 0%, Export of goods • Arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 138 art. 	<ul style="list-style-type: none"> • ALV 0%, yhteisömyynti • VAT 0% Intra Community supply • AVL 72 a § • Arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 138 art.

Taulukko 3: Verohallinnon suosittelemat laskumerkinnät (Verohallinto. 2023)

Lasku voi muodostua useammasta tositteesta, tällöin tositteista tulee löytyä viittaus alkuperäiseen laskuun (Verohallinto 2014). Arvonlisäverolaissa määriteltyistä laskumerkinnöistä (Taulukko 1), oleellisesti kansainvälisen kaupan laskutukseen liittyvät seuraavat: myyjän sekä ostajan arvonlisäverotunnisteet, veron peruste ja verokanta, suoritettavan veron määrä. Lisäksi laskulle tulee merkitä, mikäli myynti on verotonta tai jos ostaja on verovelvollinen myynnistä. (Arvonlisäverolaki 1501/1993 209 e §.) Kansainvälistä arvonlisäverotusta käsitellään tarkemmin seuraavassa luvussa.

3 Kansainvälinen arvonlisäverotus

3.1 Arvonlisävero

Arvonlisävero on yleinen kulutusvero, jota maksetaan yritysten myymistä tavaroista ja palveluista tiettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta. Vero määräytyy prosentuaalisesti verottomasta myyntihinnasta ja se lisätään tavarun tai palvelun myyntihintaan. Kyseessä on välillinen vero, jonka kuluttaja maksaa ostaessaan tuotteen tai palvelun ja myyjä tilittää veron valtiolle. Vaikka arvonlisäveroa maksetaan kaikissa tuotteiden ja palveluiden myyntivaiheissa vero ei kuitenkaan kertaannu lopulliselle kuluttajalle. Myyjällä on oikeus vähentää valtiolle tilitettävästä arvonlisäverosta yritystoimintansa ostoihin sisältyvä arvonlisävero, jolla estetään veron kertaantuminen kuluttajalle. (Niskakangas, Viitala ja Hokkanen 2020, 120–122.) Arvonlisäverovelvollisiksi rekisteröityneet yritykset voivat vähentää laajan vähennysoikeuden ansiosta lähes kaiken liiketoimintaansa varten tehtyjen ostojen arvonlisäveron. (Nyrhinen, Hyttinen ja Lamppu 2019, 26). Tasapuolisen kilpailun tuottamiseksi Suomen valtio on arvonlisäverovelvollinen, liiketoiminnan muodossa harjoittamastaan myynnistä. Hallinnollisista syistä valtion virastot ja laitokset katsotaan yhdeksi verovelvolliseksi, ellei niitä ole arvonlisäverolain 7§ mukaan säädetty erikseen verovelvollisiksi. (Nyrhinen, Hyttinen ja Lamppu 2019, 90.)

Suomen Arvonlisäverolain 1§ mukaisesti arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarun ja palvelun myynnistä, Suomessa tapahtuvasta tavarun maahantuonnista ja yhteisöhankeinnasta, sekä Suomessa tapahtuvasta Arvonlisäverolain 72 I §:ssä tarkoitettua tavarun siirron varastointimenettelystä. (Arvonlisäverolaki 1501/1993 1§, 1-4 mom.) Myyntimaasäännökset tarkentavat arvonlisäverolain alueellista soveltamista, jonka mukaan tavarun tai palvelun luovutuksen on tapahduttava Suomessa, jotta Suomessa on verotusoikeus luovutukseen. (Hakapää ym. 2016, 22.)

Suomalaisten elinkeinoharjoittajien, yhtiöiden ja yhteisöjen liiketoiminta voi olla arvonlisäverotonta, mikäli yrityksen liikevaihto on enintään 15 000 €.

Euromääräistä liikevaihdon tulorajaa korotetaan 1.1.2025 voimaan astuvalla lakimuutoksella, jonka jälkeen arvonlisäverottoman liikevaihdon raja on 20 000 €. (Arvonlisäverolaki 1501/1993 3§). Vähäisestä liiketoiminnasta huolimatta yritys voi hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi. Tällöin yrityksellä on arvonlisäveron vähennys oikeus, mutta lähtökohtaisesti myös velvollisuus maksaa arvonlisävero arvonlisäveron alaisista myynneistä (Nyrhinen, Hyttinen ja Lamppu 2019, 54).

Arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan kaikissa Euroopan unionin (EU:n) jäsenvaltioissa. Eri jäsenvaltioiden verotusta pyritään yhdenmukaistamaan, sisämarkkinoiden toteutumisen ja toiminnan varmistamiseksi. Tätä varten ovat direktiivit, jotka ovat EU:n jäsenvaltioille annettuja ohjeita kansainvälisen lainsäädännön sisällöstä, nämä voivat olla joko pakottavia tai vapaaehtoisia. Jäsenmaan arvonlisäverolaki ei saa kuitenkaan olla ristiriidassa 2006/112/EY-direktiivin pakottavien säännösten kanssa. (Nyrhinen, Hyttinen ja Lamppu 2019, 27–28.)

3.2 EU:n arvonlisäveroalue ja EU:n sisämarkkinat

EU:n arvonlisäveroalue muodostuu lähtökohtaisesti EU:n jäsenvaltioiden alueista (Liite 1). Tietyt alueet (Liite 2) eivät kuitenkaan kuulu EU:n arvonlisäveroalueeseen ja näiden alueiden osalta verokohtelu on sama kuin EU:n ulkopuolisilla alueilla. (Hyttinen ja Svensberg 2018, 16–19.) Kansainvälisessä kaupassa sovelletaan EU-kauppaa koskevia säännöksiä, kun kauppa tapahtuu kokonaan tai osittain Euroopan yhteisön alueella. Kaikki EU-maiden alueet eivät kuitenkaan kuulu EU:n arvonlisäveroalueeseen, jolloin näihin ei myöskään sovelleta EU:n arvonlisäverosäädäntöä. (Hyttinen ja Svensberg 2018, 16). Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on, että arvonlisävero suoritetaan sen valtion hyödyksi, jossa tavara tai palvelu kulutetaan, eli kulutusmaaperiaatteen mukaisesti. Myyntimaasäännöksillä on tarkennettu palvelukaupan osalta kulutusmaaperiaatteen toteutumista. (Hakapää ym. 2016, 23.)

Sisämarkkinoilla tarkoitetaan yhtenäistä markkina-aluetta jossa muun muassa tavaroilla ja palveluilla on vapaa liikkuvuus. EU:n perussopimuksen tavoitteena onkin EU-maiden välisen liikkuvuuden helpottaminen. (Työ- ja

elinkeinoministeriö 2024). EU:n sisämarkkinat perustettiin vuonna 1993 ja siihen kuuluvat EU-jäsenmaat sekä Norja, Islanti ja Liechtenstein. Kahdenvälisten sopimusten myötä myös Sveitsillä on osittainen pääsy sisämarkkinoille. Sisämarkkinoiden tarkoitus on tukevat pienten- ja keskisuurten yritysten kasvua helpottamalla yritysten välistä kaupankäyntiä. (Euroopan unioni 2024.) Tavaroiden tulo poistettiin EU-maiden välisiltä rajoilta, mikä mahdollisti tavaroiden vapaan liikkumisen sisämarkkinoilla. Alkuperäinen tavoite oli yhteisökaupan verotuksen soveltaminen alkuperämaaperiaatteen mukaisesti. Kuitenkin käytännön ongelmien vuoksi väliaikaiseksi tarkoitettu määränpääperiaatteen ja alkuperämaaperiaatteen yhdistelmä on käytössä edelleen. (Hyttinen ja Svensberg 2018,19.)

EU-maiden välistä tavarakauppaa kutsutaan yhteisöhankinnaksi ja sen edellytyksenä on tavarankuljetus EU-jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon, sekä ettei ostaja ole verovelvollinen myyjän jäsenvaltiossa. (Verohallinto, 2020b.) Kuvassa 4 on esitetty tavarankuljetus ja laskun siirtyminen EU-jäsenmaasta Ruotsista toiseen jäsenvaltioon Suomeen. Myyjälle tämä on yhteisömyynti ja ostajalle yhteisöhankinta.



Kuva 4: Yhteisökauppa (Mukaelma Eurooppatiedotus 2013.)

Yhteisöhankinnassa arvonlisäveron kohtelun määrittää pääsääntöisesti ostajan verovelvollisuus. Mikäli ostajana toimii arvonlisäverovelvollinen yritys,

suoritetaan tavarankäynnissä toisesta EU-maasta ostajan kotimaan vero. Mikäli taas ostaja ei ole arvonlisäverovelvollinen, suoritetaan yleensä myyjän kotimaan vero. (Hyttinen ja Svensberg 2018, 44; 51.)

3.3 Arvonlisäverotunniste

Arvonlisäverotunniste eli VAT-numero, osoittaa yrityksen tai yhteisön arvonlisäverovelvollisuuden, sitä tarvitaan yritysten välisessä kaupassa EU-maiden välillä. Tunniste muodostuu maatunnuksesta ja numerosarjasta tai numeroiden ja kirjainten yhdistelmästä. Hyttisen ja Svensbergin (2018) mukaan EU:n sisäistä tavaroiden myyntiä varten suomalaisten yritysten ei tarvitse hakea erikseen arvonlisäverotunnistetta, vaan se muodostetaan itse (Hyttinen ja Svensberg 2018, 31). Suomalaisen yrityksen arvonlisäverotunniste muodostetaan maatunnuksesta FI ja yrityksen Y-tunnuksesta, ilman väliviivaa. EU-maiden tunnusten muodostuminen on esitetty liitteessä 1 (Verohallinto, 2021.)

Ostajan tulee ilmoittaa myyjälle arvonlisäverotunniste ja mikäli tunnusta ei ole ilmoitettu voi myyjä olettaa ostajan olevan kuluttaja. Ostaja voi tarvittaessa ilmoittaa ALV-tunnisteen myöhemmin ja myyjä on tällöin velvollinen laatimaan uuden laskun. Myyjällä on kuitenkin oikeus pitää ostajaa elinkeinoharjoittajana, vaikka tämä ei olisi ilmoittanut ALV-tunnistetta. Tällöin myyjällä on kuitenkin velvollisuus osoittaa ostajan asema toteen. Mikäli lasku on laadittu pitäen ostajaa kuluttajana, ei ostajalla ole oikeutta vähentää arvonlisäveroa, vaikka palvelu olisi ostettu vähennyskelpoiseen käyttöön. (Verohallinto. 2021e.)

Arvonlisäverotunniste eli ALV-tunniste tulee olla jokaisella verovelvollisella elinkeinoharjoittajalla, mikäli se harjoittaa arvonlisäverollista toimintaa EU-maiden alueella. Arvonlisäverotunnistetta käytetään tavaroiden yhteisökaupassa ja joidenkin palveluiden kaupassa, mikäli näihin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Mikäli myyjä ja ostaja ovat suomalaisia yrityksiä, arvonlisäverotunnistena käytetään yrityksen Y-tunnusta ja tällöin verovelvollisuus on tarkastettavissa verkosta Yritys- ja yhteisötietojärjestelmästä. (Jokinen, Kojonkoski ja Takala 2017, 342, 14).

Uusien kauppakumppanien arvonlisäverotunnisteen voimassaolo tulee tarkastaa ennen sen käyttämistä laskutuksessa, lisäksi vanhojen kauppakumppanien arvonlisäverotunniste tulee tarkastaa säännöllisesti. Y-tunnuksella verovelvollisuus on tarkastettavissa verkosta Yritys- ja yhteisötietojärjestelmästä (Jokinen ym. 2017). VAT-tunnisteen voimassaolo voidaan tarkistaa Euroopan komission ylläpitämästä VIES-järjestelmästä eli ALV-tietojen vaihtojärjestelmästä. Tunnisteen voi tarkistaa myös soittamalla tai sähköpostilla verohallinnosta. (Verohallinto, 2023.)

3.4 EU:n ulkopuoliset alueet

Ulkomailla tarkoitetaan maita, jotka eivät kuulu EU-jäsenmaihin, sekä EU:n arvonlisäveroalueen ulkopuolelle jääviä alueita, joista on kerrottu tarkemmin Luvussa 3.2 EU:n arvonlisäveroalue ja EU:n sisämarkkinat. Ulkomaalaisella toimittajalla tarkoitetaan arvonlisäverolain 10§ mukaisesti elinkeinoharjoittajaa, jonka liiketoimintapaikka on ulkomailla (Arvonlisäverolaki 10 §). Neuvoston täytäntöönpanon mukaisesti liiketoimintapaikaksi katsotaan verovelvollisen liiketoimintapaikka, missä suoritetaan yrityksen keskushallinnon tehtävät. Liiketoimintapaikan määrittämisessä otetaan huomioon paikka, jossa liikkeen johtoa koskevat päätökset suoritetaan ja yrityksen kotipaikka, jossa yrityksen johto kokoontuu. Mikäli liiketoimintapaikkaa ei ole varmuudella määritettävissä, ensisijaiseksi kotipaikaksi katsotaan paikka, jossa johtoa koskevat päätökset tehdään. Pelkällä yrityksen postinumerolla ei siis ole merkitystä liiketoimintapaikkaa määrittäessä. (Neuvoston täytäntöönpanoasetus 2011.) Mikäli elinkeinoharjoittajalla ei ole liiketoimintapaikkaa, katsotaan yrityksen liiketoimintapaikaksi elinkeinoharjoittajan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka (Nyrhinen, Hyttinen ja Lamppu 2019, 122).

Arvonlisäverotuksessa kiinteätoimipaikka tarkoittaa pysyvää liikepaikkaa, josta yrityksen liiketoimintaa harjoitetaan kokonaan tai osittain. Tällöin sen on oltava riittävän pysyvä ja toimipaikalla tulee olla henkilö- ja teknisiä resursseja liiketoiminnan ylläpitämiseen. Kiinteällä liiketoimintapaikalla tulee olla pysyvä

maantieteellinen sijainti, mikä ei kuitenkaan vaadi välttämättä fyysistä liikepaikkaa, eikä sen ole välttämätöntä olla toiminnassa yhtäjaksoisesti. Kuitenkin säännöllinen toiminta vaaditaan. (Verohallinto 2024b.)

3.5 Tuonti

Tuonnilla tarkoitetaan tavaran tuomista EU:n alueelle EU:n ulkopuolisesta maasta (Kuva 5), maahantuonti on pääsääntöisesti arvonlisäverollista toimintaa ja sitä voidaan pitää arvonlisäverottoman viennin vastakuvana. Maahantuonnin katsotaan tapahtuvan Suomessa, mikäli tavara on Suomessa, kun se saapuu EU:n veroalueelle. (Jokinen ym. 2017, 245.) Tuonniksi luokitellaan myös tavaran tuominen EU:n veroalueen ulkopuolelta, vaikka alue kuuluisi EU:n tullialueeseen. (Hakapää ym. 2016, 176.) Tuontina käsitellään Ahvenanmaalta muualle Suomeen tai muualta Suomesta Ahvenanmaalle tapahtuva tavaran myynti (Tulli 2024 b).



Kuva 5. Yhteisön ulkopuolinen kauppa (Mukaelma Eurooppatiedotus 2013.)

Tuonti Suomeen voi tapahtua suoraan EU:n ulkopuolelta tai välillisesti toisen EU-maan kautta, mikäli tavaraa ei ole tarvinnut tullata ensimmäisessä maassa,

johon se on saapunut. Tällaisia tilanteita voivat olla väliaikainen varastointi, passitusmenettely, tavarankiirto vapaamenettelyyn tai tullivarastoon. Edellä mainitun menettelyn päättyessä Suomessa, katsotaan maahantuonnin tapahtuneen Suomessa. (Nyrhinen ym. 2019, 512.) Maahantuonti on verotonta niistä tavaroista, joiden myyminen Suomessa olisi verotonta, tällaisia poikkeuksia ovat muun muassa vesi- ja ilma-alukset, äidinmaito, ihmisveri ja -kudokset (Tulli 2018, 2).

EU:n ulkopuolelta saapuvista tavaroista annetaan Tullille tuonti-ilmoitus, jonka perusteella Tulli vahvistaa tavarankiirron tullaussarvon, sekä kantaa tuontimaksun ja muut maahantuontiin liittyvät maksut. Tulli ei kuitenkaan käsittele arvonlisäverovelvollisten elinkeinoharjoittajien tuonnin arvonlisäveroa, vaan kyseessä on oma-aloitteinen vero, jonka maahantuojat ilmoittaa verohallinnolle. Maahantuojan lisäksi verosta on vastuussa tullikoodeksin mukainen tullivelan maksuvelvollinen. Tämä velvollisuus voi muodostua myös sille, jonka antamien virheellisten tietojen takia tullit tai osa siitä on jäänyt kantamatta. Veron perusteena pidetään tavarankiirron tullaussarvoa, mikä yleensä vastaa kauppaa-arvoa. Maahantuonnin arvonlisäverotuksessa veron perusteeseen kuuluvat myös sellaiset kustannukset, jotka kertyvät ensimmäiseen kuljetussopimuksen määränpäähän Suomessa. Tällaisia ovat mm. vakuutus-, kuljetus-, lastaus- sekä purkukustannukset. (Nyrhinen ym. 2019, 512–516.)

3.6 Käännetty verovelvollisuus ja veroton luovutus

Arvonlisäverodirektiivin mukaisesti palvelun tai tavarankiirron myynnin arvonlisäverosta vastaa lähtökohtaisesti myyjä, jolloin myyntihinta sisältää myyntimaan arvonlisäveron ja myyjä tilittää veron valtiolle. Poikkeuksena tälle on käännetty verovelvollisuus, jolloin lasku ei sisällä arvonlisäveroa ja ostaja tilittää arvonlisäveron myyjän sijasta. Käännetty verovelvollisuus yksinkertaistaa kansainvälisen kaupan arvonlisäverotusta, eikä myyjän tarvitse rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi myyntimaahan. EU-maiden välisissä palvelukaupoissa käännetyn verovelvollisuuden noudatetaan, kun on kyse yleissäännön mukaisista palvelumyynneistä. Tällöin kuitenkin edellytyksenä on, ettei myyjä ole sijoittunut

myyntimaahan esimerkiksi kiinteällä toimipaikalla tai ettei myyntimaa ole myyjän kotivaltio. (Hakapää ym. 2016, 46–48.)

Arvonlisäverolaissa on määritelty, mikäli palvelun tai tavarun myynti tapahtuu Suomessa, on arvonlisävero suoritettava Suomeen jollei myyntiä ole erikseen laissa määritelty arvonlisäverottomaksi. Pääsäännön mukaisesti arvonlisäveron suorittaa tavarun tai palvelun myyjä, poikkeuksena kuitenkin arvonlisäverolain 9§ mukainen tilanne, jossa ulkomaalaisella ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa. Edellä mainittu pykälä soveltuu ulkomaalaisen elinkeinoharjoittajan Suomessa myymien tavaroiden tai palvelujen arvonlisäveron maksamiseen, jolloin veron suorittaa myyjän sijasta ostaja. Myyjä laskuttaa ostajaa ilman arvonlisäveroa ja ostaja tilittää arvonlisäveron Suomeen, jolloin myyjän ei tarvitse rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. Käännetty verovelvollisuutta yksinkertaistaa kansainvälistä kauppaa ja sitä sovelletaan laajasti Suomessa tapahtumiin tavarun tai palveluiden myynteihin. Tätä ei voi kuitenkaan soveltaa kaukomyyntiin, henkilöstökuljetuspalveluihin ja eräiden tilaisuuksien ja messujen pääsymaksuihin tai näihin välittömästi rinnastettaviin palveluihin. Erikseen on syytä huomioida, ettei veroa tule suorittaa, mikäli ostajana on Suomen Valtio. (Hakapää ym. 2016, 48–51.)

3.7 Tavaroiden ja palveluiden kansainvälinen kauppa

Arvonlisäverotuksessa tavaraksi katsotaan aineellisten esineiden lisäksi energiahyödykkeet ja standardi IT-ohjelmat, jotka on tallennettu erilliselle tietovälille (Taulukko 4). IT-ohjelman tulee olla sellaisenaan eri tahojen käytettävissä, eikä ole yksilöity ostajan tarpeiden mukaisesti (Hyttinen ja Svensberg 2018, 15–16.) Ohjelmien luokittelu voikin osoittautua välillä haasteelliseksi.

Tavaraksi luokiteltavat
<ul style="list-style-type: none"> • Aineellinen esine • Sähkö • Kaasu • Lämpö ja jäähdytysenergia • Muun näihin verrattavat energiahyödykkeet • IT-Ohjelma, standardiohjelma tietovälineelle tallennettuna

Taulukko 4. Tavaraksi luokiteltavat (Hyttinen ja Svensberg 2018, 15–16.)

Arvonlisäverolaissa palvelun myyntiä (Taulukko 5) on kaikki se mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa, eikä sitä katsota tavaraksi (Hyttinen ja Svensberg 2018, 15–16). Mikäli tavara ja palvelu voidaan erottaa toisistaan, käsitellään nämä erikseen laskulla. Kun tavaraa ja palvelua myydään siten että nämä liittyvät toisiinsa, katsotaan nämä yhdeksi suoritukseksi, jossa yksi osa on pääasiallista myyntiä ja muut ovat liitännäispalveluja. Tällöin voidaan katsoa, että kyse on pelkästään tavaran tai palvelun myynnistä. Esimerkiksi tavaran kokoaminen ostajan materiaaleista on palvelua. Mikäli taas palvelun osuus on vähäinen, katsotaan kyseessä olevan tavaran myyntiä. Esimerkiksi painatus myyjän ostamalle materiaalille katsotaan tavaran myynniksi. (Verohallinto 2021b.)

Palvelun myyntiä
<ul style="list-style-type: none"> • Kaikki muu liiketoiminnan muodossa myytävä • Tavaraan kohdistuvat työsuoritukset • Tavaran vuokraus • Elintarvikkeiden myynti tarjoiltuna • Erilaiset oikeudet ja velvollisuudet pidättäytyä tietystä teosta tai sietää tiettyä tekoa ja tilaa • Asiakkaan omistamista materiaaleista valmistettu tavara • IT- ohjelma sähköisesti luovutettuna • IT- ohjelma, joka suunniteltu asiakkaan tarpeisiin riippumatta siitä luovutetaanko tietovälineelle tallennettuna vai sähköisenä • Suunnittelu tai tutkimustyön tulos fyysisellä alustalla

Taulukko 5. Palvelun myyntiä (Hyttinen ja Svensberg 2018, 15–16).

Palvelujen myyntimaasäännöksillä määritellään minkä maan arvonlisäverolainsäädäntöä noudatetaan ja millä maalla on verotusoikeus palveluun. Palvelun luonne, sekä kaupan osapuolien kotipaikka tai kiinteä toimipaikka vaikuttavat myyntimaan määräytymiseen elinkeinoharjoittajien välillä (Taulukko 6). Yleissäännön mukaan palvelun myynti verotetaan ostajan maassa ja yleissääntöä noudatetaan, ellei kyseisen palvelun myynnistä ole erityissäännöstä. (Verohallinto 2021b.) Yleissäännön mukaan palvelun myyntimaaksi katsotaan Suomi, mikäli palvelu on luovutettu Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan ja ostajan liiketoiminnan kotipaikka on Suomi (Arvonlisäverolaki 65 § - 66 §). Tällöin maksettavaksi tulee Suomen arvonlisävero, mikäli myynti ei ole arvonlisäverottomaksi säädettyä (Verohallinto 2021b.).

Elinkeinoharjoittajalle myydyin palvelun myyntimaa	
Palvelun luonne	Myyntimaa
Yleissäännös	Ostajan maa
Kiinteistöön liittyvät palvelut	Kiinteistön sijaintimaa
Henkilöstökuljetuspalvelut	Suoritusmaa
Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokra	Kuljetusvälineen luovutusmaa
Pääsy opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuteen, messuille ja näyttelyyn ja muuhun vastaavaan tilaisuuteen sekä pääsyyn välittömästi liittyvä palvelu	Maa jossa tilaisuus järjestetään
Ravintola- ja ateriapalvelu <ul style="list-style-type: none"> • Yhteisön alueella henkilökuljetuksen (vesi-, ilma-alus, juna) aikana 	Suoritusmaa <ul style="list-style-type: none"> • Kuljetuksen lähtöpaikka
Matkatoimistopalvelut	Myyjän maa

Taulukko 6. Palvelukaupan myyntimaa (Verohallinto 2021b.)

Mikäli kyseessä on tele-, lähetyk- tai sähköinen palvelu (Taulukko 8), tulee palvelun myyjän linjata mistä palvelusta on kyse. Näiden erottamisella toisistaan on erityisesti merkitys silloin, jos näihin sovelletaan myyntimaassa eri verokantoja. Arvonlisäverolain 84 §:n mukaisesti Suomessa näihin sovelletaan yleistä

25,5 prosentin verokantaa, poikkeuksena sähköisesti luovutetut kirjat, sanoma- ja aikakauslehdet, joihin sovelletaan alennettua 10 prosentin verokantaa, jotka on esitetty alla taulukossa 7. (Verohallinto 2024d.)

Myyntimaana Suomi
Tele-, lähetys- ja sähköiset palvelut 25,5%
Poikkeus: Sähköisesti luovutetut kirjat, sanoma- ja aikakauslehdet 10%

Taulukko 7: Suomi myyntimaana (Verohallinto 2024d.)

Telepalvelut on määritelty arvonlisäverolaissa seuraavasti:

Telepalvelulla tarkoitetaan palvelua, jonka tarkoituksena on signaalien, kirjoitetujen tai kuvallisten viestien, ääniviestien tai tietojen välittäminen, lähettäminen ja vastaanottaminen johtimitse, radioteitse, optisesti tai muulla sähkömagneettisella menetelmällä sekä tällaisen välitys-, lähetys- tai vastaanottokapasiteetin käyttöoikeuden myöntämistä tai siirtoa samoin kuin maailmanlaajuisiin tietoverkoihin pääsyn tarjoamista. (AVL 69 k §.)

Lähetyspalvelut muodostuvat ääni- ja audiovisuaalisesta sisällöstä, kuten radio- tai televisio-ohjelmat. Lähetyspalvelun määritelmä edellyttää, että palvelu koostuu ääni- tai audiovisuaalisesta sisällöstä, jonka toimituksesta on vastuussa myyjä. Palvelu tulee myös toimittaa katsottavaksi tai kuunneltavaksi samanaikaisesti. (Verohallinto 2024d.)

Arvonlisäverotuksessa sähköiseksi palveluksi luokitellaan automatisoitu palvelu, joka suoritetaan internetin tai sähköisen verkon kautta. Sähköisen palvelun suorittamiseen tarvitaan tietotekniikkaa, muttei se vaadi ihmisten osallistumista. Elinkeinoharjoittajien välisessä kaupassa noudatetaan myyntimaan yleissäännöstä. Sähköiset palvelut verotetaan siis ostajan maassa ja veron tilittää ostaja käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Sähköisen palvelun myyntimaaksi katsotaan se maa, jossa palvelun myynnin katsotaan tapahtuneen. (Verohallinto 2024d.)

Telepalvelut	Lähetyspalvelut	Sähköiset palvelut
<ul style="list-style-type: none"> • Henkilöhakupalvelut • Internet-yhteydet • Asiakkaan yksinomaiseen käyttöön tarkoitetut verkkoyhteydet 	<ul style="list-style-type: none"> • Radio- tai televisioverkossa lähetettävät ohjelmat • Internetin kautta jaettavat radio- tai televisio-ohjelmat, jotka lähetetään samanaikaisesti radio- tai televisioverkossa. 	<ul style="list-style-type: none"> • Digitaalisten tuotteiden luovutus • Verkkosivustojen toimittaminen ja isännöinti • Ohjelmistojen luovutus ja niiden päivittäminen • Kirjoitusten kuten digitaalisten kirjojen luovuttaminen

Taulukko 8. Tele-, lähetys- ja sähköiset palvelut (Verohallinto 2024 d.)

Immateriaalipalvelu on aineetonta palvelua, jonka kaupassa sovelletaan myyntimaan yleissäännöstä. Tällöin katsotaan, että palvelu on luovutettu ostajan sijainnin perusteella. Palvelun katsotaan siis myydyksi Suomessa, kun se myydään tänne sijoittuneelle yritykselle. (Verohallinto 2021b.)

4 Tutkimusmenetelmät ja tutkimuksen toteutus

4.1 Toiminnallisen opinnäytetyön tutkimusmenetelmät

Toiminnallisen opinnäytetyön tuotoksen lisäksi kirjoitettiin raportti, akateemisen kirjoittamisen keinoin. Tietoperusta ja ratkaisut argumentoitiin lähdekirjallisuuteen ja aikaisempiin tutkimustuloksiin viitaten. (Kostamo, Airaksinen ja Vilkkä 2022, 12.) Toiminnallisen opinnäytetyön raportissa esitetään teoreettisesti pitävän tietoperustan lisäksi toiminnallisen osuuden kuvaus ja arviointi liittyen tietoperustaan. Raportissa esitellään toiminnallisen osuuden, kuten oppaan valmistusvaiheet etukäteen määritellystä näkökulmasta. (Karelia-ammattikorkeakoulu 2024 b). Asiantuntijuuteen perustuva tai sitä kehittävä toiminta, tulee olla tarkkaan dokumentoitua ja perusteltua (Kostamo, Airaksinen ja Vilkkä 2022, 13). Toiminnallisen opinnäytetyön aloituksessa on syytä kartoittaa ajalliset, taloudelliset ja hankiset resurssit, kuten myös tiedostaa omat kyvyt opinnäytetyön

toteutusta varten. Työn toteutuksessa otettiin huomioon omien resurssien lisäksi, toimeksiantajan tarpeet ja oppilaitoksen opinnäytetyön ohje. (Vilkka ja Airaksinen 2003, 56–57.)

Opinnäytetyötä tehdessä tulee huomioida, että myös toiminnallisella opinnäytetyöllä on tutkimuksellinen perusta. Tutkimusmenetelmät vaihtelevat riippuen toiminnallisen opinnäytetyön tavoitteista sekä kehitettävästä työstä. Tutkimusmenetelminä voidaan hyödyntää joko laadullisen tutkimuksen hermeneuttista kehää tai tehdä tutkimus iteratiivista prosessia hyödyntäen. Itse aineiston kokoamisessa voidaan hyödyntää määrällisen tai laadullisen tutkimuksen keinoja. (Vilkka 2021, 31–32.) Tutkimusmenetelmien valinta liittyy ensisijaisesti tuotoksen, kuten oppaan idean kehittämiseen ja toteutustapaan. Toteutustavalla tarkoitetaan niitä keinoja, joilla materiaali ohjeistuksen sisällöksi hankitaan sekä keinoja ohjeistuksen valmistamiseksi. (Vilkka ja Airaksinen 2003, 56.)

Toiminnallista opinnäytetyötä ohjaa ammattialan käytäntö, joka on opinnäytetyön aiheen lähtökohta sekä tutkimuksen kehittämiskohde. Tällöin myös ratkaisut saadaan alan käytännöistä ja asiantuntijoilta. Tieto, johon yksilön ratkaisu pohjautuu jää usein hiljaiseksi tiedoksi, joka ohjaa vain yksilön omaa toimintaa. Tämä henkilökohtainen tieto on kuitenkin tärkeä osa toimintojen kehittämistä, jonka takia toiminnallisen opinnäytetyön tutkimusmenetelminä voidaan käyttää kyselyitä, toiminnan havainnointia ja haastatteluja. Tällöin yksilöiden tiedot voidaan kerätä yhteen ja kehittää ammatilliseksi kokonaisuudeksi, toiminnan kehittämiseksi. (Kostamo, Airaksinen ja Vilkka 2022, 21–22.) Tiedonhankintamenetelmänä havainnointia voidaan käyttää muiden menetelmien tukena tai omana itsenäisenä menetelmänä, jolloin toiminnasta saadaan suoraa ja välitöntä tietoa. (Hirsjärvi ym. 2004, 201). Havainnoinnissa voidaan hyödyntää tutkittavan ilmiön teoriaa, jonka pohjalta määritellään oletukset, joista kirjataan havainnot (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006).

Tutkimusmenetelmien valintaa varten on syytä kartoittaa, millaista tietoa tarvitaan työn toteuttamista varten ja miksi tämä tieto on tarpeellista. Tämän jälkeen voidaan pohtia mistä tai keneltä tieto on saatavissa, sekä kuinka se saavutetaan. (Vilkka ja Airaksinen 2003, 57.)

Toiminnallisesta opinnäytetyöstä on arvioitavissa, kuinka tekijä on soveltanut ammatillista ja tutkimuksellista tietoa. Tutkimustulokset esitetään olemassa olevaan aineistoon perustuen, kuten ammatillinen lähdekirjallisuuteen ja aiempiin tutkimuksiin. Prosessin aikana arvioidaan myös, kuinka opinnäytetyön toteutus on vaikuttanut tekijän ammatilliseen kehittymiseen aiheen asiantutijaksi. (Vilka 2021, 31–32.) Toiminnallisen opinnäytetyön perustana on tehtävä ja opinnäytetyöllä etsitään tähän ratkaisua. Yleisesti ongelma on työelämälähtöinen ja opinnäytetyöstä syntyy konkreettinen tuotos, kuten ohjeistus, tuote, palvelu, suunnitelma tai mallinnus. (Karelia-ammattikorkeakoulu 2024 b). Kostamon, Airaksisen ja Vilkan 2024 mukaan kehitystyö alkaa pulmasta tai kysymyksestä, jonka vastaus on toiminnallisen opinnäytetyön tuotos. Opinnäytetyön aiheen valinnassa on kiinnitettävä huomiota ammatilliseen näkökulmaan. Hyvin valittu aihe lisää tekijän ammattitaitoa ja mahdollistaa verkostoitumisen työelämään, ammatillisten lähtökohtien lisäksi toiminnallinen opinnäytetyö voi mahdollistaa pysyvämpiä toimintatapojen ja ajattelutapojen muutosta. (Kostamo, Airaksinen ja Vilka 2022, 41–42.)

Tämän opinnäytetyön aiheeksi on valittu ostolaskujen tarkastusprosessin yksittäinen osa-alue, joka on osa suurempaa kokonaisuutta. Arvonlisäverotuksen määrittely kansainvälisen kaupan tilanteissa vaatii taloushallinnon asiantuntijalta tietämystä ja monien osa-alueiden huomioimista kokonaisuutena. Tuomi ja Sarajärvi (2018, 71) kertovat että osallistuva havainnointi on yksi yleisimmistä laadullisen tutkimuksen menetelmistä, jossa tutkija on aktiivinen osa organisaation tiedonantajasta (Tuomi & Sarajärvi 2018, 62, 71). Havainnoimalla omaa työkentelyä entuudestaan tuntemattomassa työtehtävässä, kyettiin keräämään tärkeää tietoa työtehtävään liittyvistä haasteista ja kokemuksen kautta hankitusta tiedosta. Työntekijän näkökulmasta haastaviksi koettiin kansainvälisen kaupan arvonlisäverokohtelu ratkaiseminen ja pääasialliseksi kysymykseksi toistuvasti muodostui: Minkä ALV-Statuksen valitsen? Tämän kysymyksen pohjalta kerättiin tietoa mitkä asiat tulee ottaa huomioon arvonlisäverotuksen kohtelun ratkaisemisessa (Kuva3).

Opinnäytetyön perustana toimii Ammattikorkeakoulutuksen kautta hankittu osaaminen ja tarve toteuttaa opinnäytetyö. Työharjoittelu Palkeilla tarjosi mahdollisuuden toteuttaa opinnäytetyö toimeksiantajalle. Työharjoittelun aikana

etsittiin aktiivisesti aihetta opinnäytetyölle ja aiheen suunnittelussa tärkein työkalu oli käsittekartta. Lopullinen valinta mahdollisten aiheiden väliltä suoritettiin sisällysluettelojen suunnittelun jälkeen. Kun aihe oli esitelty toimeksiantajalle ja hyväksytty, aloitettiin oman osaamisen kartutus aiheesta Taloushallintoliiton koulutuksella ja alan kirjallisuudella. Opinnäytetyön ensimmäisen toteutetun version jälkeen alkoi kehitystyö, jossa opasta hiottiin kohti lopullista muotoa. Alla kuvassa 6 on havainnollistettu opinnäytetyön aiheen ja tietoperustan muodostuminen, alkaen pyramidin pohjalta Ammattikorkeakoulussa hankitusta tietoperustasta, nousten aina huipulle oppaan toteutukseen ja kehittämistyöhön.

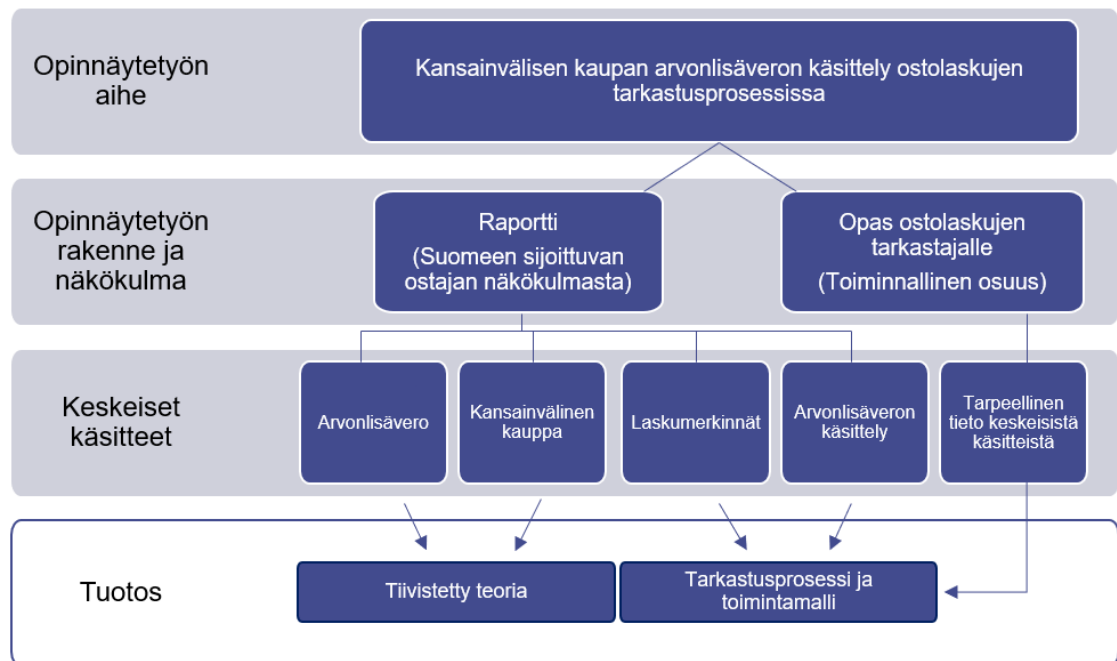


Kuva 6. Opinnäytetyön perusta

4.2 Tutkimuksen toteutus

Opinnäytetyön toteutuksesta sovittiin toimeksiantajan kanssa suullisesti ja opinnäytetyösuunnitelman jälkeen allekirjoitettiin toimeksiantosopimus. Kaikille sopimuksen osapuolille toimitettiin kopio sopimuksesta. Oppaan sisällöstä ja suunnitelmista keskusteltiin vapaamuotoisesti Palkeiden ostolaskujen käsittelijöiden kanssa ja tärkeimpiä ideoita kirjattiin muistiin. Opinnäytetyön tavoitteena oli tuottaa opas kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksesta ja arvonlisäveron käsittelystä Procountorissa. Oppaan tarkoitus oli helpottaa työntekijän tarkastusprosessia, esittäen aihealueen tarkastuspisteet ja huomioitavat asiat. Opinnäytetyö

raportin ja opinnäytetyön tuotoksen alkuperäinen suunnitelma on esitetty alla kuvassa 7.

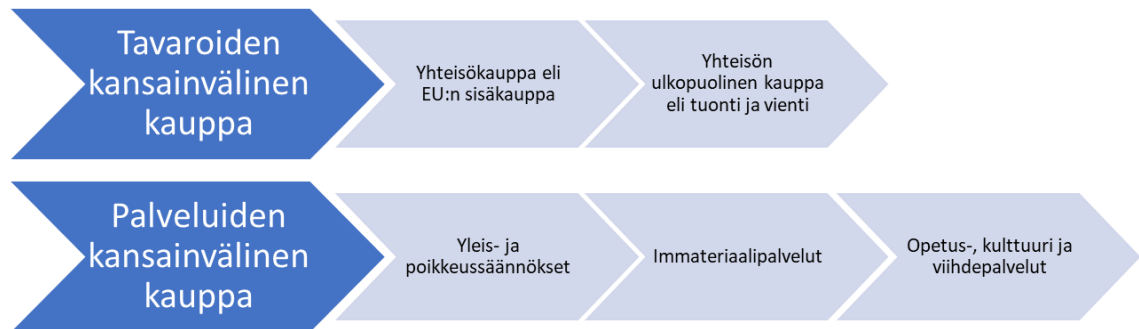


Kuva 7: Opinnäytetyö kokonaisuutena

Opinnäytetyön raporttiin pyrittiin hakemaan käytännönläheistä kirjoitusasua ja karsimaan monimutkaiset selonteot. Tällä pyrittiin tuomaan kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus helpommin lähestyttäväksi aiheeksi. Tämän saavuttamiseksi tuli aihealueeseen perehtyä huolella, jolloin teksti oli kirjoitettavissa omin sanoin ja vältetään vero-ohjeiden referointia. Ajantasainen ja yksityiskohmainen toimintamalli on aina tarkastettavissa verottajan ohjeista. Toiminnallisen osuuden eli oppaan ei siis tarvitse antaa vastausta kaikkeen, vaan tätä varten oppaaseen on liitetty linkkejä tiedon tarkistamista varten.

Ammatillista osaamista syvennettiin Taloushallintoliiton koulutuksella Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus käytännössä. Koulutuksessa käsiteltiin käytännönläheisesti tavaroiden ja palveluiden kansainvälisen kaupan yleis- ja erityistilanteet. (Taloushallintoliitto 2023.) Koulutusmateriaalia ei ole käytetty suorana lähteenä tässä opinnäytetyössä, haluten kunnioittaa tekijänoikeutta ja lähteiden käytön tarkasteltavuutta. Kurssia on hyödynnetty oman substanssiosaamisen lisäämisessä ja sieltä saatua tietoa on hyödynnetty opinnäytetyössä käyttäen alkuperäisiä lähteitä, kuten verohallinnon ohjeistuksia ja arvonlisäverolakia.

Kurssi suoritettiin verkko-opintoina, joka sisälsi kirjallisen materiaalin lisäksi opetusvideot ja oppimistehtävät. Kuvassa 8: kurssisisältö on esitetty Taloushallintoliiton kansainvälisen kaupan perusteet kurssisisältö, niiltä osin kuin aihealueita on hyödynnetty tässä opinnäytetyössä.



Kuva 8: Kurssisisältö

Ymmärrystä aihealueesta syvennettiin myös perehtymällä alan kirjallisuuteen, lakeihin ja säännöksiin. Tästä koottiin myös opinnäytetyön raportin teoriaa käsittelevä osuus. Alan kirjallisuutta on tarjolla kattavasti, mutta kirjallisuus kuitenkin vanhenee nopeasti, vaikka pääpiirteet pysyvät samana. Arvonlisäverotuksessa tapahtuneiden muutosten vuoksi faktat oli aina tarkastettava ajantasaisista verkkolähteistä, kuten Verohallinnon verkkosivuilta.

Oppaan ensisijainen suunnittelu ja muotoilu perustui henkilökohtaiseen havainnointiin omasta toiminnasta ja erityisesti tarpeista. Havaintoja kirjattiin ylös ja näistä keskusteltiin työyhteisön kanssa. Opas toteutettiin omien ja työyhteisössä ilmenneiden tarpeiden perusteella ja kansainvälisen kaupan arvonlisäverotukseen perehtymisessä käytettiin lähteenä alan kirjallisuutta, sekä kurssimateriaalia. Oppaaseen on valittu mahdollisuuksien mukaisesti verkkolähteitä, sillä tieto muuttuu nopealla tahdilla ja tulevan työntekijän täytyy kyetä tarkastamaan ajantasaiset faktat. Oppaan suunnittelun ja tarpeiden kartoituksen jälkeen rungoksi muotoutui Hakapään (2016) päättelyketjua mukaileva asettelu (Kuva 3). Tässä vaiheessa oppaasta pyydettiin kommentteja muilta työntekijöiltä.

Toimeksiantajan kanssa sovittiin että, oppaan läpikäymistä varten, että opas toimitetaan yrityksessä työskentelevälle taloushallinnon asiantuntijalle luettavaksi

ja läpikäytäväksi. Kommentteja ja oppaan läpikäymistä varten varattiin Microsoft Teams -palaveri, joka on kestoltaan tunnin mittainen. Ennen palaveria opas muokattiin lähes valmiiksi, jättäen kuitenkin mahdollisuus muutoksille. Opas toimitettiin sähköpostitse ja sen saatteena oli viesti, jossa kerrottiin lyhyesti odotukset ja kertaus yhdessä etukäteen sovitusta palaverista (Liite 2). Palaverissa käytiin läpi opas ja sen toimintaperiaate, johon asiantuntija sai esittää vapaasti kommentteja sekä ehdottaa korjauksia. Asiantuntijoiden osallistuminen oppaan toteutukseen varmisti, että tuotettu opas vastaa tarvetta ja se saadaan jalkautettua asiantuntijoiden käyttöön. Yhteisessä oppaan läpikäynnissä ei ilmennyt korjausehdotuksia ja se koettiin hyödylliseksi osaksi työntekijöiden perehdytykseen tilanteissa, joissa käsitellään kansainvälisen kaupan ostolaskuja. Opinnäytetyö ja sen sisältö, tullaan esittämään omalle työyksikölle alkuvuodesta 2025.

Opinnäytetyön toteutuksen aikana käyttöön tuli myös uusia työskentelytapoja kuten tekoäly. Opinnäytetyön tiivistelmän käänöksessä hyödynnettiin tekoälyä ChatGPT (OpenAI 2024) ja (DeepAI 2023) jotka ovat pääsääntöisesti verkkopohjaisia ja käytettävissä selaimen kautta. Molemmille tekoälyille annettiin tehtäväksi kääntää suomenkielinen tiivistelmä englanniksi. Tämän jälkeen tekoälyille annettiin käännökset ristiin ja pyydettiin vertaamaan kumpi, käännös on parempi. Molemmat tekoälyt kertoivat OpenAI käännöksen olevan tarkempi kielipillisesti ja DeepAI version taas johdonmukaisempi ja helpommin ymmärrettävä. DeepAI versio tiivistelmästä oli rakenteellisesti tiiviimpi ja sujuvampi, mikä voi tehdä tekstistä helpommin ymmärrettävää (OpenAI). Tiivistelmään valittiin OpenAI versio ja käännös tarkastettiin käyttäen Word -tekstintarkistusta. Tekoälylle esitettiin kysymyksiä tekstin muotoiluun liittyen, kuten tulisiko otsikon tekstissä olla a vai the, sillä kyseessä on opinnäytetyönä tuotettu opas. Tekoälylle annettiin käytettäväksi myös abstraktin tiivistelmän ohje ja pyydettiin muokkaamaan jo käännetty teksti vastaamaan tiivistelmän ohjetta. Tekoälyä ei ole hyödynnetty opinnäytetyön aiheen suunnittelussa eikä sisällön luonnostelussa, sillä tekoäly tuli tutuksi vasta viimeistelyvaiheessa. Tämä olisi ollut oiva työkalu opinnäytetyön alussa hyödynnettäväksi.

5 Tulokset, johtopäätökset ja pohdinta

5.1 Tulokset ja johtopäätökset

Opinnäytetyön tavoite oli tuottaa kansainvälisen kaupan arvonlisäveron käsittelyyn opas, jota voidaan hyödyntää ostolaskujen tarkastusprosessissa. Opas tuotettiin sovitulla tavalla, noudattaen toimeksiantajan tarpeita ja opinnäytetyön ohjeistusta. Oppaan tarkoitus ja käyttötapa tullaan esittelemään taloushallinnon asiantuntijoille talvella 2025, jonka jälkeen opasta voidaan hyödyntää nykyisten työntekijöiden työskentelyn tukena ja uusien työntekijöiden perehdytyksessä kansainvälisen kaupan arvonlisäveron käsittelyyn. Opas tallennetaan yhteiseen tallennustilaan, josta opas on kokonaisuudessaan tai osina hyödynnettävissä.

Opas (Liite 4) on toteutettu Karelia-Ammattikorkeakoulun opinnäytetyöpohjaan, jolla luotiin yhtenäinen ulkonäkö oppaan ja raportin välille. Oppaan alussa esitellään ostolaskujen tarkastusprosessi ja vaiheet arvonlisäverokohtelun ratkaisemiseksi. Tästä siirrytään käsittelemään pakolliset laskumerkinnät ja arvonlisäverotunnisteet. Näiden jälkeen siirrytään tavaran ja palvelun luokittelun kautta myyntimaasäädöksiin, joista siirrytään käsittelemään arvonlisäverotonta kauppaa, käännettyä verovelvollisuutta ja verotonta luovutusta. Oppaan viimeisessä luvussa käsitellään arvonlisävero statuksen valinta Procountorissa, tässä vaiheessa taloushallinnon asiantuntija ottaa kantaa arvonlisäveron käsittelyyn eli valitsee arvonlisäerostatukseen laskulle Procountorissa.

5.2 Pohdinta

Tulosten arvioinnissa tarkastellaan kehittämistyötä ennalta asetettujen arvojen mukaisesti, tämän tarkoitus on tuoda merkityksellisyyttä arvioinnin kohteelle. Arviointi tulee siis tehdä tavoitteen saavuttamiseksi, pohjautuen ennalta asetettuihin arvoihin. Mikäli asetettu arvon on hyödynnettävyys ja tuloksellisuus, tulee kehitystyötä arvioida ensisijaisesti näistä näkökulmista. (Vuori 2004, 1; Anttila 2007, 15.) Arviointi soveltuu kehittämisvälineeksi ja sen avulla voidaan seurata

oppimisen edistymistä. Toiminnallisen opinnäytetyön tuotoksena on tehty opas kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksesta ja opasta tullaan hyödyntämään ostolaskujen tarkastusprosessissa Palkeilla. Oppaaseen on koottu tärkeimmät asiat kansainvälisestä arvonlisäverotuksesta ja näitä on havainnollistettu kuvin. Suoria vastauksia oppaasta ei kuitenkaan ole saatavilla, vaan alan asiantuntijoita tarvitaan edelleen ratkaisemaan arvonlisäveron käsittely ja opas tarjoaa tähän tukea ohjaten oikean ALV-statusen valintaan.

Kehittämishankkeiden yleinen arvo on tuloksellisuus, tarkemmin tälle määritellyt kriteerit tulevat hankkeen toimeksiantajan esisijaisista arvoista ja niiden myötä odotuksista. Anttila (2007) onkin nostanut esille kysymyksen kuinka yhdistyvät tasa-arvo, talouskasvu ja kilpailukyvyyn säilyminen, kuitenkin huomioon ottaen yksilöllisen hyvinvoinnin kokemisen kriteerit? (Anttila 2007, 18–19.) Koska Palkeiden arvot ovat vahvasti sidonnaisia työntekijöiden ammattitaitoon ja keskeisiä arvoja ovat palveluhenkisyys, kumppanuus, tehokkaat prosessit ja kustannustehokkuus. (Palkeet 2023a.) Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen opas täydentää työntekijöiden osaamista ja näin vähentää työhön käytettävää aikaa, tällöin tehostaen prosessia ja vähentäen kustannuksia. Tällä on suoraan vaikutus yksilön hyvinvointiin, sillä osaaminen lisää työssä pärjäämisen tunnetta.

Opas muotoutui nykyiseen toteutusvaiheessa, jonka aikana ilmeni, ettei aiheetta ole mahdollista käsitellä ensiksi suunnitellulla tarkkuudella. Aiheen laajuus, sekä useiden eri asioiden vaikutus arvonlisäveron käsittelyyn, muokkasivat opinnäytetyön toteutuksen käsittelemään yleisempään näkökantaan. Tämä kuitenkin koettiin hyödylliseksi, sillä perusasioiden tulee olla kunnossa, jotta arvonlisäverokohtelu kyetään ratkaisemaan. Alkuperäisen suunnitelman mukaisesti oppaassa olisi julkaistu myös kuvakaappauksia Procountorista. Kuitenkin oppaassa muodostuneen laajemman lähestymistavan myötä ei koettu tarpeelliseksi hankkia julkaisuoikeutta kuvakaappauksille, vaan ALV-statuset on esitetty oppaassa sanallisesti, eikä tarkempiin yksityiskohtaisiin ohjeisiin ostolaskun tarkastuksesta tai toimittajan perustamisesta menty.

Prosessin aikana ilmeni muutamia haasteita, tällaisia olivat muun muassa työskentelytoimenkuvan vaihtuminen taloushallinnosta henkilöstöhallintoon kesken opinnäytetyön toteutuksen. Uusien työtehtävien opetteleminen asetti rajalliset varat opinnäytetyön toteutukselle. Toimenkuvan muuttuminen tarjosi kuitenkin erityisen mahdollisuuden osallistaa taloushallinnon asiantuntijoita opinnäytetyön toteutukseen, käyden yhdessä läpi ostolaskujen tarkastusprosessia ja eri ALV-statuksia. Yhteisten keskusteluiden aikana tiedon lisäksi vaihtuivat myös kokemukset, joiden myötä opas muotoutui. Suurin haaste ilmeni kuitenkin siinä, ettei opinnäytetyön alussa tehtyä ajatustyötä ollut dokumentoitu riittävän tarkasti. Kokonaisuus oli laaja ja sen kasassa pitäminen muistin varaisesti osoittautui haastavaksi, jonka takia varmasti useita käyttökelpoisia ideoita jäi hyödyntämättä. Mahdollisesti yksi tällainen hyödyntämättä jäänyt aihe oli, kuinka selvitetään missä maissa ostaja itse on arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitynyt ja kuinka tämä vaikuttaa arvonlisäverokohtelun ratkaisemiseen. Oppaassa ilmeni myös muutamia muita pieniä puutteita, mutta näitä ei lähdetty enää muuttamaan tässä vaiheessa, vaan mahdolliset tarvittavat lisäykset voidaan tehdä työyhteisössä.

Toiminnallisen opinnäytetyön toteutuksesta oli tarjolla rajallisesti kirjallisia lähteitä, eikä tässä tuorein aineisto ollut välttämättä parhaiten tarkoitukseen sopiva. Esimerkiksi uudessa Kostamo, Airaksinen ja Vilka (2022) kirjassa oli useita viittauksia vanhempaan Vilkan ja Airaksisen (2003) kirjaan, jonka vuoksi päädyttiin käyttämään myös vanhempaa versiota lähteenä. Aineiston iästä huolimatta, tieto piti pääasiallisesti paikkaansa. Oli kuitenkin huomattavissa 20-vuoden vaikutus työskentelytapojen kehittymiseen, sillä kirjan ohjeistuksesta poiketen nykyinen käytäntö on perustaa myös toiminnallinen opinnäytetyö kirjallisuuteen. Oppaan lähdeluettelo mukailee raportin lähdeluetteloa, sillä opas itsessään on osa opinnäytetyötä. Oppaan lähdeluettelossa käytettiin siis raportin lähdeviitteitä.

Arvonlisäveroa käsittelevässä kirjallisuudessa taas tilanne oli päinvastainen, tuoreidenkin lähteiden faktat tuli tarkistaa verohallinnon sivustolta. Tämän takia oppaassa päädyttiin käyttämään lähteenä pääsääntöisesti verohallinnon sivustoja. Arvonlisäverotuksessa on tapahtunut muutoksia tämän vuoden (2024)

aikana, jolloin yleisen arvonlisäverokannan 24 prosentista korotettiin 25,5 prosenttiin. Arvonlisäveron korotus oli itsessään aiheena mielenkiintoinen ja sitä tutkittiinkin muutosvaiheessa, tätä ei lopulta kuitenkaan koettu riittävän merkitykselliseksi tämän opinnäytetyön aiheen kannalta.

Toteutuksen aikana tapahtui ammatillista kasvua, sillä asiantuntemus kansainvälisenkaupan arvonlisäverotuksesta syveni ja tämän ansiosta työskentely aiheen parissa on ollut yksinkertaisempaa. Tämän lisäksi kyky hallita suurempia kokonaisuuksia ja saattaa ne päätökseen kehittyi. Toteutuksessa onnistuttiin kokonaisuutena hyvin ja opas saatiin tuotettua. Prosessista oppineena dokumentaation tärkeys on korostunut, myös suunnitteluvaihe ja ajatustyö on erittäin tärkeä kirjata ylös valitsemallaan tavalla. Tässä opinnäytetyössä dokumentaatiolla olisi voitu esittää tarkemmin aiheen muutokset ja ideoiden kehittyminen pienestä suuremmaksi kokonaisuudeksi.

Marjanen (2020) opinnäytetyön tuloksissa selvisi, että arvonlisäverotuksen säännökset ovat moninaisesti tulkittavissa ja saatavilla oleva tieto on heikosti hyödynnettävissä, lisäksi palvelukaupan säännöksissä on paljon poikkeustapauksia, jotka tulee ottaa huomioon arvonlisäverokohtelun ratkaisemisessa. Samoihin johtopäätöksiin päädyttiin tämän opinnäytetyön suunnitteluvaiheessa ja oppaalla pyrittiin selkeyttämään ongelma kohtia.

Tekoälyn hyödyntäminen abstraktin tuottamisessa tarjosi erinomaisen mahdollisuuden tutustua tekoälyn käyttöön ja sen hyödyntämisen tapoihin. Erityisesti tässä hyväksi todettu kahden eri tekoälyn käyttäminen samaan tuotokseen osoittautui kannattavaksi, sillä tekoälyjen ristiin vertaaminen mahdollisti uuden tavan saada puolueeton vertailu tekstien sisällöstä. Tekoälyt vertasivat tuotoksia ja molemmat kertoivat DeepAI version olevan johdonmukaisempi ja selkeämpi. Kyseinen versio valittiin työstettäväksi abstraktia varten.

5.3 Luotettavuuden arviointi

Opinnäytetyö on toteutettu noudattaen hyvän tieteellisen käytännön perusperiaatteita, jotka ovat luotettavuus, rehellisuus, kunnioitus ja vastuu. Noudattaen myös hyviä tieteellisiä toimintatapoja. (European Code of Conduct Revised Edition 2023, 5–6.) Lähteet on merkitty asianmukaisesti, viitaten tekstissä kuvissa ja taulukoissa käytettyihin lähteisiin. Mikäli lähdeviitettä ei ole ovat nämä tekijän omaa pohdintaa, kokemusta, mielipidettä tai tuotosta. (Karelia-ammattikorkeakoulu 2024c.)

Toimeksiantajan materiaalien käsittelystä on huolehdittu asianmukaisesti ja näiden käyttämiseen on ollut lupa. Toimeksiantajan omistamaa materiaalia käytettiin opinnäytetyön tutkimustyössä, materiaalia säilytetään ja käytetään toimeksiantajan omistamalla tietokoneella. Materiaalia ei siirretty, henkilökohtaiseen tai oppilaitoksen tallennustilaan, näin huolehdittiin salassa pidettävän materiaalin oikeaoppisesta käsittelystä. Vaikka opinnäytetyön tutkimustyössä hyödynnettiin salassa pidettävää tai vaitiolovelvollisuuden alaista materiaalia, ei tätä sisällytetty työhön, vaan sitä hyödynnettiin suunnittelutyössä ja tarpeen kartoituksessa. Opas toteutettiin siten että se voidaan julkaista opinnäytetyön raportoinnin liitteenä, koska se on varsinainen opinnäytetyön toiminnallinen osuus. Opas on tuotettu toimeksiantajalle, jolla on oikeudet käyttää ja muokata ohjeistusta jälkikäteen parhaaksi katsomallaan tavalla. Oppaan sisältö siirretään Palkeiden ohjepohjaan, jolloin se on mahdollista erottaa alkuperäisestä tuotoksesta.

5.4 Jatkotutkimuskohteita

Mahdollisia jatkotutkimuskohteita ovat työskentelyn tehostaminen, hyödyntäen Procountor järjestelmän automaattisia toimintoja. Tämän opinnäytetyön toteutuksen aikana ilmeni esimerkiksi ALV-statuksen ohjaustiedon hyödyntäminen toimittajan takana Procountorissa, jolloin haluttu status saadaan kyseisen toimittajan laskuille oletus ALV-statukseksi ja manuaalinen muutostyö vähenisi. Lisäksi mahdollinen jatkotutkimuskohde on arvonlisävero osaamisen kehittämisen suunnitelma ja kuinka sitä ylläpidetään.

Lähteet

- Arvonlisäverolaki 1501/1993.
- ChatGPT 3.5. 2023. Kääntäisitkö seuraavan tekstin: DeepAI. <https://deepai.org/chat>. 18.11.2024.
- ChatGPT 4. 2024. Kääntäisitkö seuraavan tekstin: OpenAI. <https://openai.com/chatgpt>. 18.11.2024
- Direktiivi 2001/115.
- Direktiivi 2006/112.
- European Code of Conduct Revised Edition. 2023. <https://allea.org/wp-content/uploads/2023/06/European-Code-of-Conduct-Revised-Edition-2023.pdf>. 2.11.204
- EV 61/2024. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain 84 ja 85 b §:n ja eräistä vakuutusmaksuista suoritettavasta verosta annetun lain 3 §:n muuttamisesta. 28.6.2024. https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/EduskunnanVastaus/Sivut/EV_61+2024.aspx. 31.7.2024.
- Hakapää, S.; Huhtala, H.; Johansson, A.; Lindholm, M. & Paavolainen, J. 2016. Kansainvälinen arvonlisäverotus. Helsinki: Kauppakamari.
- HE 32/2024 vp. 2024. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta. https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Sivut/HE_32+2024.aspx. 21.4.2024.
- <https://support.procounor.fi/hc/fi/articles/360000240898-Arvonlis%C3%A4veronk%C3%A4sittely-Procounorissa>. 20.8.2024.
- Hyttinen, P & Svensberg, S. 2018. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Helsinki: ST-Akatemia.
- Isolta. 2024. Laskutus kansainvälisessä ympäristössä. <https://www.isolta.fi/laskutus-kansainvalisessa-ymparistossa/>. 21.8.2024.
- Jokinen, M. Kojonkoski, M & Takala, T. 2017. Käytännön arvonlisäverotus. Helsinki: ST-Akatemia.
- Karelia-ammattikorkeakoulu. 2024 a. Karelian opinnäytetyön ohje: Opinnäytetyö ammattikorkeakouluopinnoissa. <https://libguides.karelia.fi/c.php?g=679019&p=4838892>. 3.5.2024.
- Karelia-ammattikorkeakoulu. 2024 b. Karelian opinnäytetyön ohje: Opinnäytetyö ammattikorkeakouluopinnoissa. <https://libguides.karelia.fi/c.php?g=679019&p=4838866>. 16.4.2024.
- Karelia-ammattikorkeakoulu. 2024 c. Karelian opinnäytetyön ohje: Opinnäytetyö ammattikorkeakouluopinnoissa. <https://libguides.karelia.fi/c.php?g=679019&p=4838882>. 2.11.2024
- Kirjanpitolaki 1336/1997.
- Kostamo, P.; Airaksinen., T & Vilkkä, H. 2022. Kirjoita itsesi asiantuntijaksi. Helsinki: Art House Oy.
- Mattila, V. 2021. Taloushallinnon työ ja tulevaisuus: Näkökulma numeroista laajempaan asiakasymmärrykseen. Tilisanomat. 26.8.2021. <https://tilisanomat.fi/koulutusliite/taloushallinnon-tyo-ja-tulevaisuus-nakokulma-numeroista-laajempaan-asiakasymmarrykseen>. 5.6.2024.
- Neuvoston täytäntöönpanoasetus. 2011. Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011. 23.3.2011. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/fi/TXT/?uri=CELEX%3A32011R0282>. 20.8.2024.
- Niskakangas, H.; Viitala, T. & Hokkanen, M. 2020. Johdatus suomen verotusjärjestelmään. Helsinki: Alma Talent Oy.
- Nyrhinen, R. Hyttinen, P. & Lamppu, K. 2019. Arvonlisäverotus käytännössä. Helsinki: Alma Talent.
- Palkeet. 2023. Palkeet. <https://palkeet.fi/palkeet/>. 17.4.2024
- Procounor. 2021. Arvonlisäveron käsittely Procounorissa. 2.11.2021.

- Procountor. 2023a. Ostolaskut ja niiden käsittely – tärkeimmät vinkit ja työkalut. 24.4.2023. <https://procountor.fi/blogi/ostolaskut/>. 31.7.2024.
- Procountor. 2024. Arvonlisäveron korotus edessä 1.9.2024 – kertaa tulevan syksyn ja vuodenvaihteen 2025 alv-muutokset. 19.8.2024. <https://procountor.fi/blogi/arvonlisaveron-muutos/>. 20.8.2024.
- Tulli. 2018. Veroton maahantuonti arvonlisäverotuksessa. 1.1.2018. <https://tulli.fi/documents/2912305/3768611/Asiakasohje+35%2C+Veroton+maahantuonti+arvonlis%C3%A4verotuksessa+1.1.2018+alkaen/429c5837-0686-42ba-af08-688fb6ee85f1>. 21.8.2024.
- Tulli. 2024a. EU:n tullialue ja veroalue. <https://tulli.fi/tutustu-tulliin/aineistot/eu-alue>. 20.8.2024.
- Tulli. 2024b. Maahantuonnin arvonlisävero. 5.6.2024. <https://tulli.fi/yritykset/tuonti/tullimaksut-ja-verot/maahantuonnin-arvonlisavero>. 21.8.2024.
- Työ- ja elinkeinoministeriö. 2024. EU:n sisämarkkinat ja vapaa liikkuvuus. <https://tem.fi/eu-n-sisamarkkinat>. 19.5.2024.
- Valtioneuvosto. 2024 a. Hallituksen neuvottelu julkisen talouden suunnitelmasta vuosille 2025–2028. <https://valtioneuvosto.fi/kehysriihi-2024>. 21.4.2024.
- Valtioneuvosto. 2024b. Orpon hallitus: Tehdyillä päätöksillä estetään talouden ajautuminen hallitsemattomaan luisuun. <https://valtioneuvosto.fi/-/10616/orpon-hallitus-tehdyilla-paatoksilla-estetaan-talouden-ajautuminen-hallitsemattomaan-luisuun>. 21.4.2024.
- Valtioneuvosto. 2024c. Pääministeri Orpon hallituksen lainsäädäntösuunnitelma ja valtioneuvoston selonteot. <https://urly.fi/3v45>. 21.4.2024.
- Valtioneuvosto. 2024d. Pääministeri Orpon hallituksen kehysriihi 15.–16.4.2024. Pöytäkirjamerkinnot. <https://urly.fi/3w14>. 3.5.2024.
- Valtiovarainministeriö. 2023. Valtion taloushallinto. <https://vm.fi/hallintopolitiikka/valtion-taloushallinto>. 17.4.2024.
- Verohallinto. 2014. Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48090/laskutusvaatimukset_arvonlisaverotukses2/. 21.9.2024.
- Verohallinto. 2020. Tavarakauppa EU-maiden välillä – yhteisökauppa. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaankauppa/yhteisokauppa/>. 21.9.2024.
- Verohallinto. 2021c. EU-maiden arvonlisäverotunnisteet. 15.1.2021. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaankauppa/arvonlisaverotunniste/eu-maiden-arvonlisaverotunnisteet/>. 20.8.2024.
- Verohallinto. 2021. EU-maiden arvonlisäverotunnisteet. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaankauppa/arvonlisaverotunniste/eu-maiden-arvonlisaverotunnisteet/>. 15.1.2021.
- Verohallinto. 2021b. Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus. 15.11.2021. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen-ulkomaankaupan--arvonlis%C3%A4verotus2/>. 12.8.2024.
- Verohallinto. 2021d. Millainen toiminta on arvonlisäverotonta?. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/arvonlisaveroprosentit/arvonlisaveroton-liiketoiminta/>. 21.9.2024.
- Verohallinto. 2021e. Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48691/arvonlis%C3%A4verotus-eu-tavarakaupassa/#4-myyntimaa-tavarakaupassa>. 25.9.2024.
- Verohallinto. 2022. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaankauppa/maahantuonnin-arvonlisavero/>. 21.9.2024.
- Verohallinto. 2024b. Ulkomaisen yrityksen arvonlisäverotus Suomessa. 7.8.2024. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yritystoiminta/ulkomainen-yritys-suomessa/ulkomaisen-yrityksen-arvonlisaverotus-suomessa/>. 20.8.2024.

- Verohallinto. 2024d. Sähköiset palvelut arvonlisäverotuksessa – kasvuyritykset. 1.9.2024. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yritystoiminta/uusi-yritys/kasvuyritykset/sahkoiset-palvelut-arvonlisaverotuksessa/>. 8.9.2024.
- Verohallinto. 2024. Kansainvälisen palvelukaupan arvonlisäverotus. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaankauppa/kansainvalinen-palvelukauppa/>. 21.9.2024.
- Verohallinto. 2024. Yleinen arvonlisäverokanta nousee 25,5 prosenttiin 1.9.2024 alkaen. 14.8.2024. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/arvonlisaveroprosentit/Yleinen-arvonlisaverokanta-nousee-syyskuussa/>.20.8.2024.
- Verohallinto. 2024e. Näin rekisteröidyt arvonlisäverovelvolliseksi. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/rekisterointi/>. 21.9.2024.

EU-maiden arvonlisäverotunnisteet

Maa	Rakenne	Merkit maatunnuksen jälkeen	Huom!
Belgia	BE 9999999999	10	
Bulgaria	BG 9999999999 BG 9999999999	9 tai 10	
Espanja	ES X9999999X	9	Ensimmäinen ja viimeinen merkki voi olla joko kirjain tai numero. Molemmat eivät kuitenkaan voi olla numeroita.
Hollanti	NL 9999999999B99	12	Kymmenes merkki maakoodin jälkeen on aina B-kirjain.
Irlanti	IE 9S99999L tai IE 9999999LL	8 9	
Yhdistynyt kuningaskunta	GB 9999999999	9	Sivuliikkeen arvonlisäverotunniste
	GB 9999999999999	12	Valtion laitokset
	GB GD999	5	Terveystieteiden viranomaiset
			GB-alkuiset tunnisteet voimassa 31.12.2020 asti.
	GB HA999	5	
Pohjois-Irlanti			Pohjois-irlantilaisien arvonlisäverovelvollisten XI-alkuiset tunnisteet EU-tavarakaupassa 1.1.2021-31.12.2024. Rakenne sama kuin GB-tunnisteissa.
Italia	IT 999999999999	11	
Itävalta	AT U999999999	9	Ensimmäinen merkki maakoodin jälkeen on aina U-kirjain.
Kreikka	EL 9999999999	9	
Kroatia	HR 999999999999	11	
Kypros	CY 999999999L	9	
Latvia	LV 999999999999	11	
Liettua	LT 9999999999 LT 999999999999	9 tai 12	
Luxemburg	LU 9999999999	8	
Malta	MT 9999999999	8	
Portugali	PT 9999999999	9	
Puola	PL 999999999999	10	
Ranska	FR XX9999999999	11	
Romania	RO 99 RO 999999999999	2–10	
Ruotsi	SE 9999999999901	12	Kaksi viimeistä numeroa ovat aina 01.
Saksa	DE 999999999999	9	
Slovakia	SK 999999999999	10	
Slovenia	SI 9999999999	8	
Suomi	FI 999999999999	8	
Tanska	DK 999999999999	8	
Tšekki	CZ 9999999999 CZ 999999999999	8–10	
Unkari	HU 999999999999	8	
Viro	EE 999999999999	9	

Liite 1: EU-maiden arvonlisäverotunnisteet (Verohallinto, 2024c.)

EU:n arvonlisäveroalueen ulkopuoliset alueet	
Espanja	Ceuta ja Melilla
Espanja	Kanarian saaret
Iso-Britannia	Gibraltar
Italia	Campione d'Italia
Italia	Livigno
Italia	Lugano-järven Italialle kuuluvat vesialueet
Kreikka	Arhos-vuori eli Agio O'ros
Ranska	Ranskan merentakaiset departementit
Saksa	Büsingenin alue
Saksa	Helgolandin saari
Suomi	Ahvenanmaan maakunta
Tanska	Färsaaret
Tanska	Grönlanti
UK	Kanaalisaaret
Valtio Euroopassa	Andorra
Valtio Euroopassa	San Marino
Valtio Euroopassa	Vatikaanivaltio

Liite 2: EU:n arvonlisäveroalueen ulkopuoliset alueet (Tulli 2024 a.)

Sähköposti

Kastinen Heli (PALKEET)

Lähtettäjä: Kastinen Heli (PALKEET)
Lähetetty: keskiviikko 16. lokakuuta 2024 10.53
Vastaanottaja: (PALKEET)
Aihe: Kansainvälisenkaupan arvonlisäverotus opas /Heli opinnäytetyön toiminnallinen osuus
Liitteet: OMA Opinnäytetyö toiminnallinen osuus.docx

Hei,

tässä sinulle luettavaksi opinnäytetyönäni toteutetun oppaan ensimmäinen versio. Sovin ryhmäpäällikön kanssa, että voit käyttää tämän läpikäyntiin työaikaa. Tein myös meille kalenterivarauksen perjantaille 18.10.2024 klo. 12.00–13.00, jolloin voidaan käydä yhdessä opinnäytetyötä läpi.

Olen toteuttanut tätä opasta oman kokemukseni perusteella, eli mikä minulle on ollut haastavaa ulkomaankaupan laskujen arvonlisäverossa. Lisäksi toteutuksessa on tullut ottaa huomioon Karelia-ammattikorkeakoulun opinnäytetyön ohjeet. Toivoisinkin nyt taloushallinnon asiantuntijan näkemystä oppaasta ja sen hyödynnettävyydestä. Keskustelussa kaikki kommentointi on erityisen toivottua ja hyödynnän käytyä keskustelua oppaan toteutuksessa ja opinnäytetyöni raportoinnissa. Oppaan läpikäyntiä varten varasin meille Teams palaverin perjantaille ja alle olen koonnut muutamia kysymyksiä, joihin toivoisin mielipidettäsi. Mikäli aikaa ja energiaa riittää, niin kielioppiin, lauserakenteisiin ja tekstin ymmärrettävyyteen voi myös ottaa kantaa. Voit halutessasi tallentaa tai tulostaa tiedoston ja tehdä siihen muistiinpanoja.

- Sisältääkö opas salassa pidettävää tietoa? (Oppaasta tulee liite, julkiseen opinnäytetyöhön).
- Saako oppaasta käsityksen mitä varten se tehty ja sopiiko se siihen tarkoitukseen? Tulisiko sitä muuttaa?
- Onko oppaassa asioita, jotka voisi karsia tai poistaa?
- Mitä oppaaseen olisi tarpeellista lisätä?
- Onko oppaan järjestys looginen, voisiko sitä muuttaa vastaamaan paremmin työtehtäviin sopivammaksi?
- Tuliko sinulle muita huomioita mieleen?

Ystävällisin terveisin
Heli Kastinen
Palkeet



Karelia-ammattikorkeakoulu
Tradenomi (AMK)



Kansainvälinen kauppa ja arvon- lisäverotus

-Opas ostolaskujen tarkastajalle

Heli Kastinen

Opas, marraskuu 2024

Sisältö

1	Johdanto.....	3
1.1	Ostolaskujen tarkastusprosessi ja arvonlisäverokohtelun ratkaiseminen.....	3
2	Kansainvälisen arvonlisäveron laskuvaatimukset.....	5
2.1	EU- maiden arvonlisäverotunnisteet.....	6
2.2	Arvonlisäverovelvollisuuden tarkastaminen.....	7
2.3	Verohallinnon suositukset laskumerkinnöistä.....	8
3	Tavara vai palvelu.....	9
3.1	Tele-, lähetys ja sähköiset palvelut.....	11
3.2	Immateriaalipalvelu.....	13
4	Eri kauppamuodot ja myyntimaa.....	13
4.1	Yhteisökauppa.....	13
4.2	Palvelukauppa.....	14
4.3	Maahantuonti.....	15
5	Arvonlisäverovelvollinen kauppa.....	16
6	Käännetty verovelvollisuus ja veroton luovutus.....	17
7	ALV-statusen valinta Procounitorissa.....	18
	Lähteet.....	21

Liitteet

Liite 1 EU-maiden arvonlisäverotunnisteet

Liite 2 EU:n arvonlisäveroalueen ulkopuoliset alueet

1 Johdanto

Tämä opas on tehty osana Karelia-Ammattikorkeakoulun opinnäytetyötä, se on tarkoitettu Palkeiden Osakeyhtiö- ja yhteisöasiakkaiden yksikön asiantuntijoille. Opas on tarkoitettu kansainvälisenkaupan ostolaskujen tarkastusprosessin tueksi, hyödynnettäväksi asiakaskohtaisten työohjeiden rinnalla. Oppaan tarkoituksena on auttaa kansainvälisenkaupan arvonlisäverokohtelun ratkaisemisessa.

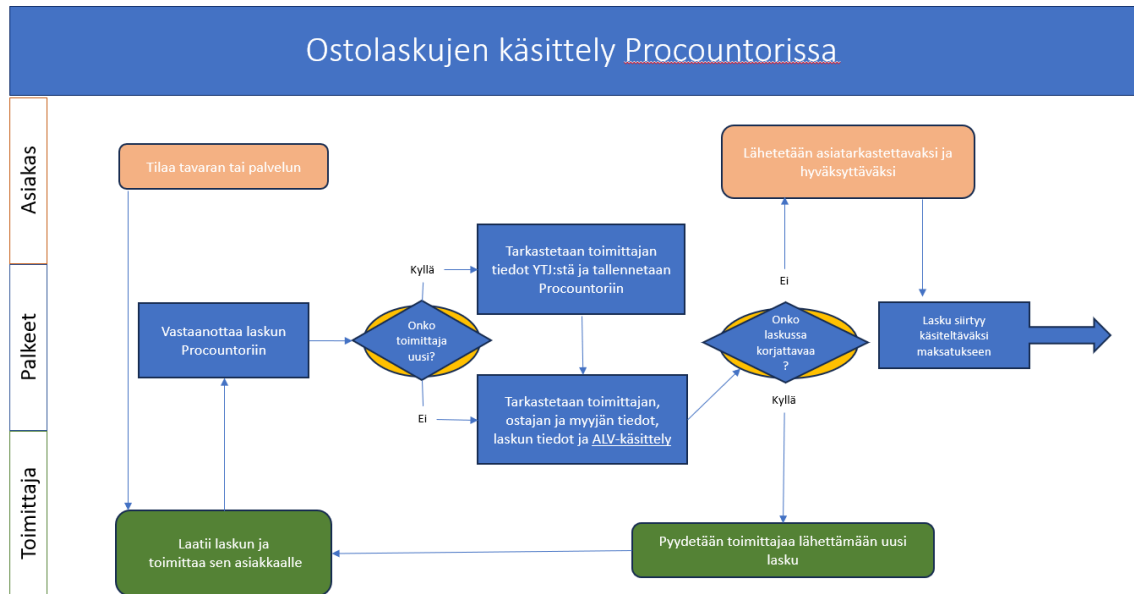
Ohjeessa olevat linkit verkkosivustoille on merkitty alla olevan esimerkin mukaisesti luettelomerkillä ja alleviivauksella.

Linkkeihin pääset seuraavasti: Ctrl + napautus (klikkaa linkkiä hiirellä)

➤ [Palkeet](#)

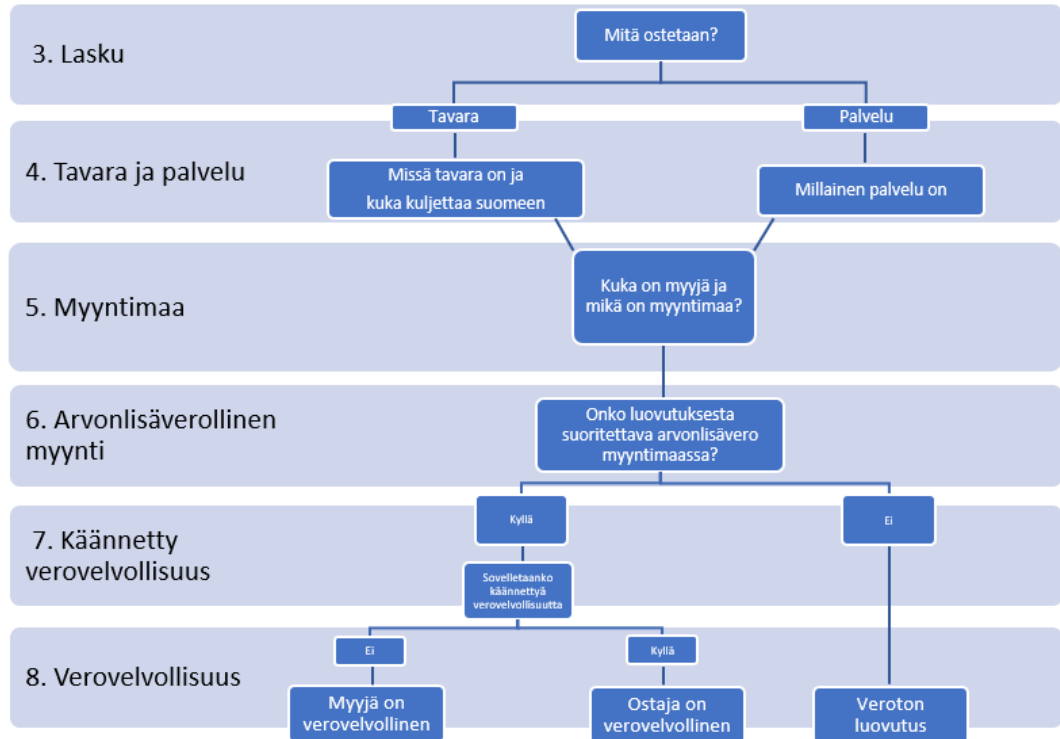
1.1 Ostolaskujen tarkastusprosessi ja arvonlisäverokohtelun ratkaiseminen

Ostolaskut käsitellään Procountorissa, joka on taloushallinnon ohjelmisto. Asiakasyrityksen tilatessa tavaran tai palvelun, lähettää myyjä sähköisen- tai paperilaskun. Asiakas tai myyjä toimittavat laskun Palkeille Procountoriin. Ostolaskujen tarkastaja tarkastaa laskun ja tarvittaessa perustaa uuden toimittajan Procountoriin. Laskulta tarkastetaan ostajan ja myyjän tiedot, laskun tiedot ja ALV-käsittely. Ostolaskujen tarkastaja muuttaa tarvittaessa laskulle oikean ALV-statukset. Tämä opinnäytetyönä toteutettu opas on luotu helpottamaan ALV-käsittelyn ratkaisua ja siihen liittyvän ALV-statuksen valintaan. Prosessikuva on esitetty alla kuvassa yksi.



Kuva 1. Ostolaskun tarkastusprosessi

ALV-status on Procountorin keskeinen arvonlisäveron ohjaustieto, joka tulee vaihtaa oikeaksi kansainvälisten toimittajien laskuilla. Oikean ALV-statuksen valintaa varten tulee selvittää, kuinka arvonlisävero määräytyy kyseisellä laskulla. Arvonlisäverokohtelun ratkaisemisen vaiheet, on havainnollistettu kuvassa kaksi. Laskulta selvitetään, onko kyseessä tavarun vai palvelun osto. Kuka on myyjä, mikä on myyntimaa ja onko myyntimaassa suoritettava arvonlisävero myynnistä. Mikäli arvonlisävero suoritetaan, sovelletaanko käännettyä verovelvollisuutta. Näillä kysymyksillä voidaan ratkaista, kuka on verovelvollinen, mistä kaupasta on kyse ja mikä on myyntimaa. (Hakapää ym. 2016, 31).



Kuva 2: Arvonlisäverokohtelun ratkaisemin (Hakapää ym. 2016, 31)

2 Kansainvälisen arvonlisäveron laskuvaatimukset

Kansainvälisenkaupan laskujen tarkastamisessa on otettava huomioon lainsäädännöt ja verottajan vaatimukset. EU:n jäsenvaltioissa noudatetaan yhtenäistä linjaa yleisissä laskumerkintävaatimuksissa, eikä EU:n jäsenvaltio voi vaatia muita laskumerkintöjä. Pakolliset laskumerkinnät perustuvat EU:n direktiiviin (2001/115/EY).

Arvonlisäverolain 209 e § on määritelty pakolliset laskumerkinnät, joista oleellisesti kansainvälisenkaupan laskutukseen liittyvät seuraavat: myyjän sekä ostajan arvonlisäverotunnisteet, veron peruste verokannan tai verottomuuden osalta ja verokanta, suoritettavan veron määrä myyntimaan valuutassa, merkintä myynnin verottomuudesta tai viittaus arvonlisäverolain tai arvonlisäverodirektiivin säännökseen. Mikäli ostaja on verovelvollinen ostosta, tulee laskulla olla merkintä käännetystä verovelvollisuudesta. (Arvonlisäverolaki 1501/1993 209 e §.) Alla kuvassa kolme on esitetty arvonlisäverolain mukaiset tiedot, jotka

laskulta tulee käydä ilmi. Lasku voi muodostua useammasta tositteesta, näistä tulee löytyä viittaus alkuperäiseen laskuun (Verohallinto 2014).

Laskumerkinnät
<ul style="list-style-type: none">• Laskun antamispäivä• Juokseva tunniste• Myyjän arvonlisäverotunniste• Ostajan arvonlisäverotunniste• Myyjän ja ostajan nimi sekä osoite• Myytyjen tavaroiden määrä ja laji sekä palvelujen laajuus• Tavarantoimituspäivä, palvelun suorituspäivä tai ennakon maksupäivä• Veron peruste verokannoittain, veroton yksikköhinta sekä hyvitykset ja alennukset
<ul style="list-style-type: none">• Tarvittaessa merkintä myynnin verottomuudesta• Tarvittaessa merkintä käännetystä verovelvollisuudesta• Tarvittaessa merkintä itselaskutus• Tarvittaessa merkintä voittomarginaalijärjestelmästä• Tarvittaessa merkintä sijoituskullan myynnin verollisuudesta• Tarvittaessa viittaus aikaisempaan laskuun

Kuva 3: Laskumerkinnät (Arvonlisäverolaki 209 e §).

2.1 EU- maiden arvonlisäverotunnisteet

EU-kaupan laskutuksessa käytetään arvonlisäverotunnistetta (VAT-numero), joka tulee olla merkittynä laskulla. Arvonlisäverotunniste muodostuu maakoodista eli tunnisteen kahdesta ensimmäisestä merkistä ja näitä seuraavista merkeistä. Maakoodit ja arvonlisäverotunnisteen rakenne on tarkastettavissa [Liite 1 tai verohallinnon sivulta kappaleen alla olevasta linkistä.](#) (Verohallinto 2021c.) Suomalainen arvonlisäverotunniste muodostuu maatunnuksesta FI ja yrityksen Y-tunnuksesta ilman väliviivaa esimerkiksi FI24951820.

➤ [EU-maiden arvonlisäverotunnisteet](#)

EU:n arvonlisäalue muodostuu lähtökohtaisesti EU:n jäsenvaltioista. Osa alueista on kuitenkin EU:n arvonlisäveroalueen ulkopuolisia alueita ja näitä

kohdellaan EU:n ulkopuolisina maina. (Tulli 2024 a.) Nämä poikkeusalueet on listattuna alla olevassa taulukossa yksi.

EU:n arvonlisäveroalueen ulkopuoliset alueet	
Espanja	Ceuta ja Melilla
Espanja	Kanarian saaret
Iso-Britannia	Gibraltar
Italia	Campione d'Italia
Italia	Livigno
Italia	Lugano-järven Italialle kuuluvat vesialueet
Kreikka	Arhos-vuori eli Agio O'ros
Ranska	Ranskan merentakaiset departementit
Saksa	Büsingenin alue
Saksa	Helgolandin saari
Suomi	Ahvenanmaan maakunta
Tanska	Färsaaret
Tanska	Grönlanti
UK	Kanaalisaaret
Valtio Euroopassa	Andorra
Valtio Euroopassa	San Marino
Valtio Euroopassa	Vatikaanivaltio

Taulukko 1: EU:n arvonlisäveroalueen ulkopuoliset alueet (Tulli 2024 a.)

2.2 Arvonlisäverovelvollisuuden tarkastaminen

Arvonlisäverorekisteri on Verohallinnon ylläpitämä rekisteri, jonne on koottu tiedot arvonlisäverovelvollisista yrityksistä. Yritys on yleensä arvonlisäverovelvollinen, mikäli se harjoittaa tavaroiden tai palvelujen myyntiä liiketoiminnan muodossa. Tällöin yrityksen tulee ilmoittautua ALV-rekisteriin. Osalle yrityksistä arvonlisäverorekisteriin ilmoittautuminen on vapaaehtoista kuten tilanteissa, joissa liiketoiminta on vähäistä. (Verohallinto 2024e.) Yritys ei voi rekisteröityä ALV-rekisteriin, mikäli liiketoiminta jää arvonlisäverotuksen ulkopuolelle, kuten rahoitus- ja vakuutuspalveluissa (Verohallinto 2021d).

Kotimaan kaupassa Y-tunnus toimii arvonlisäverotunnisteena. Käydessä kauppa EU:n alueella tulee käyttää ALV-numeroa eli VAT-number tai VAT-ID.

Arvonlisäverotunniste osoittaa arvonlisäverovelvollisuuden käydessä kauppaa toisen EU-maan kanssa. Tarkista siis aina uuden toimittajan arvonlisäverotunniste eli VAT-number, sen voimassaolon varmistamiseksi. (Isolta 2024.)

Laskun toimittajan VAT- tunnuksen voimassaolo voidaan tarkastaa VIES tietojärjestelmästä alla olevasta linkistä

➤ [VIES](#)

Mikäli VIES tietojärjestelmän käytössä ilmenee epäselvyyksiä voidaan VAT-tunnuksen voimassaolo tarkistaa soittamalla tai sähköisesti Verohallinnosta. Verohallinnon yhteystiedot ja ohjeet VAT- tunnuksen tarkastamiseen löytyvät alla olevasta linkistä.

➤ [Verohallinto](#)

Mikäli toimittaja on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa, on sillä Suomalainen Y-tunnus. Tällöin kyseessä osto kotimaasta, vaikka tavara toimitettaisiin ulkomailta. Mikäli laskulla on ilmoitettu Y-tunnus, voidaan se tarkastaa yritys- ja yhteisötietojärjestelmästä alla olevasta linkistä.

➤ [YTJ](#)

2.3 Verohallinnon suositukset laskumerkinnöistä

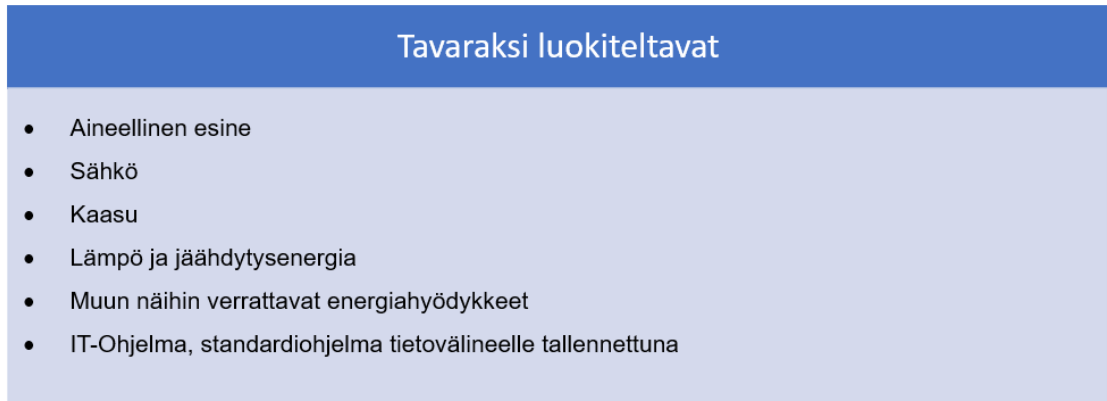
Mikäli myynti on verotonta tai noudatetaan käännettyä verovelvollisuutta, tulee tästä olla merkintä laskulla. Verohallinto on antanut suosituksia merkintätapoihin epäselvyyksien välttämiseksi. Merkintä laskulle voidaan tehdä millä tahansa kielellä, viittauksella lakiin tai arvonlisäverodirektiivin säännökseen. (Verohallinto 2014.) Alla kuvassa kolme on esitetty verohallinnon suosittelemat merkintätavat.

<p style="text-align: center;">Vientimyynti</p> <ul style="list-style-type: none"> • ALV 0%, veroton myynti EU:n ulkopuolelle • AVL 70 § • VAT 0%, Export of goods • Arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 138 art. 	<p style="text-align: center;">Yhteisömyynti</p> <ul style="list-style-type: none"> • ALV 0%, yhteisömyynti • VAT 0% Intra Community supply • AVL 72 a § • Arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 138 art.
<p style="text-align: center;">Kolmikantakauppa</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kolmikantakauppa • Triangulation • ALV 0% • AVL 63 g • Arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 141 art. 	<p style="text-align: center;">Palvelukauppa</p> <ul style="list-style-type: none"> • Käännetty verovelvollisuus, arvonlisäverodirektiivi 44 art. • Reverse charge, VAT Directive art 44. • Arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 138 art.

Kuva 4: Verohallinnon suosittelemat laskumerkinnot

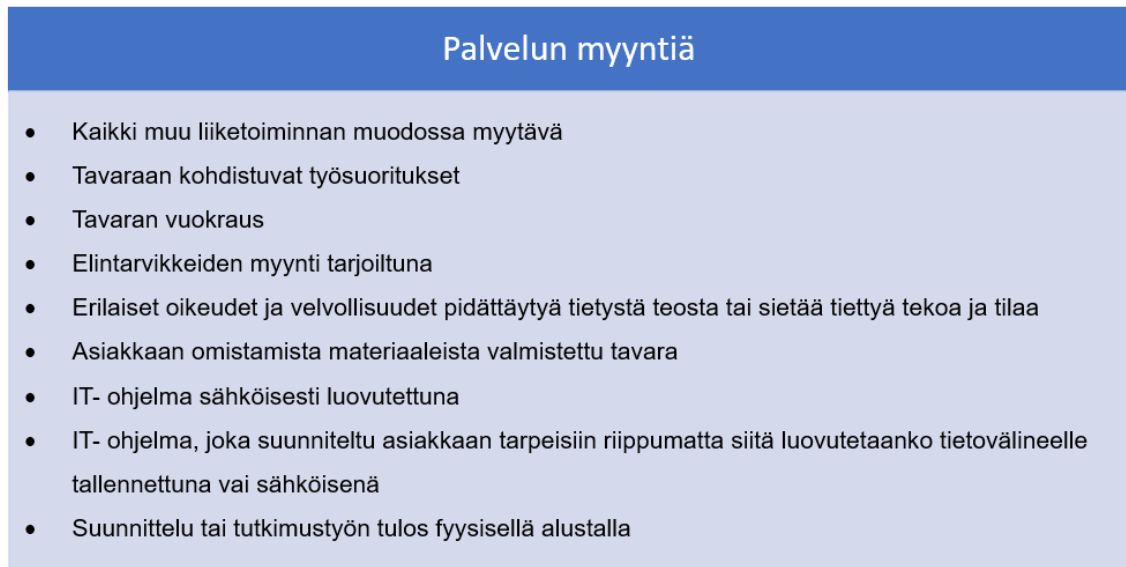
3 Tavara vai palvelu

Arvonlisäverotuksessa tavaraksi katsotaan aineellisten esineiden lisäksi energiahyödykkeet ja standardi IT-ohjelmat, jotka on tallennettu erilliselle tietovälille. IT-ohjelman tulee olla sellaisenaan eri tahojen käytettävissä, eikä ole yksilöity ostajan tarpeiden mukaisesti. Alla kuvassa seitsemän on koottu tavaraksi luokiteltavia hyödykkeitä. (Hyttinen ja Svensberg 2018, 15–16.)



Kuva 5: Tavaraksi luokiteltavat (Hyttinen ja Svensberg 2018, 15–16.)

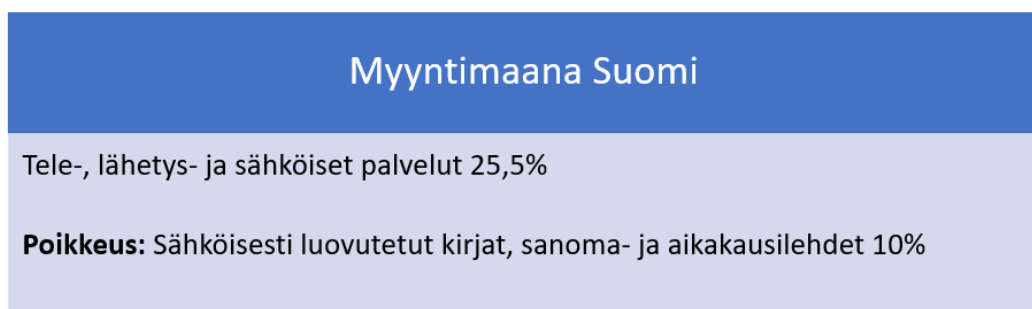
Arvonlisäverolaissa palvelua on kaikki se mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa, eikä sitä katsota tavaraksi. Mikäli tavara ja palvelu voidaan erottaa toisistaan, käsitellään nämä erikseen laskulla. Kun tavaraa ja palvelua myydään siten että nämä liittyvät toisiinsa, katsotaan nämä yhdeksi suoritukseksi. Tällöin yksi osa on pääasiallista myyntiä ja muut ovat liitännäispalveluja. Tällöin voidaan katsoa, että kyse on pelkästään tavaran tai palvelun myynnistä. Esimerkiksi tavaran kokoaminen ostajan materiaaleista on palvelua. Mikäli taas palvelun osuus on vähäinen, katsotaan kyseessä olevan tavaran myyntiä. Esimerkiksi painatus myyjän ostamalle materiaalille katsotaan tavaran myynniksi. (Verohallinto 2021 b.) Alla kuvassa kahdeksan on koottu palveluksi katsottavat hyödykkeet (Hyttinen ja Svensberg 2018, 15–16).



Kuva 6: Palvelun myyntiä (Hyttinen ja Svensberg 2018, 15–16).

3.1 Tele-, lähetys ja sähköiset palvelut

Mikäli kyseessä on tele-, lähetys- tai sähköinen palvelu, tulee palvelun myyjän linjata mistä palvelusta on kyse. Tällä on erityisesti merkitys silloin, jos näihin sovelletaan myyntimaassa eri verokantoja. Arvonlisäverolain 84 § mukaisesti Suomessa näihin sovelletaan yleistä 25,5 prosentin verokantaa, poikkeuksena sähköisesti luovutetut kirjat, sanoma- ja aikakauslehdet, joihin sovelletaan alennettua 10 prosentin verokantaa. Alla kuvassa yhdeksän on nostettu esille tele, lähetys ja sähköisten palveluiden verokanta ja näiden poikkeusmyyntimaan ollessa Suomi. (Verohallinto 2024 d.)



Kuva 7: Myyntimaana Suomi (Verohallinto 2024 d.)

Telepalvelut on määritelty arvonlisäverolaissa seuraavasti

”Telepalvelulla tarkoitetaan palvelua, jonka tarkoituksena on signaalien, kirjoitet-
tujen tai kuvallisten viestien, ääniviestien tai tietojen välittäminen, lähettäminen
ja vastaanottaminen johtimitse, radioteitse, optisesti tai muulla sähkömagneetti-
sella menetelmällä sekä tällaisen välitys-, lähetys- tai vastaanottokapasiteetin
käyttöoikeuden myöntämistä tai siirtoa samoin kuin maailmanlaajuisiin tietoverk-
koihin pääsyn tarjoamista.” (AVL 69 k §.)

Lähetyspalvelut muodostuvat ääni- ja audiovisuaalisesta sisällöstä, kuten ra-
dio- tai televisio-ohjelmat. Lähetyspalvelun määritelmä edellyttää, että palvelu
koostuu ääni- tai audiovisuaalisesta sisällöstä, jonka toimituksesta on vastuussa
myyjä. Palvelu tulee myös toimittaa katsottavaksi tai kuunneltavaksi samanai-
kaisesti. (Verohallinto 2024 d.)

Arvonlisäverotuksessa sähköiseksi palveluksi luokitellaan automatisoitu palvelu,
joka suoritetaan internetin tai sähköisen verkon kautta. Sähköisen palvelun suo-
rittamiseen tarvitaan tietotekniikkaa, muttei se vaadi ihmisten osallistumista.
Elinkeinoharjoittajien välisessä kaupassa noudatetaan myyntimaan yleissään-
nöstä. Sähköiset palvelut verotetaan siis ostajan maassa ja veron tilittää ostaja
käännetyin verovelvollisuuden perusteella. Sähköisen palvelun myyntimaaksi
katsotaan se maa, jossa palvelun myynnin katsotaan tapahtuneen. Yritykseltä
yritykselle kaupassa myyntimaa on ostajan maa ja ostaja suorittaa arvonlisäve-
ron oman valtionsa arvonlisäverosäännösten mukaisesti. (Verohallinto 2024d.)

Alla kuvassa seitsemän on esitetty muutamia erimerkkejä tele-, lähetys ja säh-
köisistä palveluista. Verohallinnon sivustolla on esitetty palveluiden määritelmät
ja annettu kattava lista esimerkeistä, joihin on mahdollista perehtyä alla ole-
vasta linkistä.

➤ Sähköiset palvelut Verohallinto

Telepalvelut	Lähetyspalvelut	Sähköiset palvelut
<ul style="list-style-type: none"> • Henkilöhakupalvelut • Internet-yhteydet • Asiakkaan yksinomaiseen käyttöön tarkoitetut verkkoyhteydet 	<ul style="list-style-type: none"> • Radio- tai televisioverkossa lähetettävät ohjelmat • Internetin kautta jaettavat radio- tai televisio-ohjelmat, jotka lähetetään samanaikaisesti radio- tai televisioverkossa. 	<ul style="list-style-type: none"> • Digitaalisten tuotteiden luovutus • Verkkosivustojen toimittaminen ja isännöinti • Ohjelmistojen luovutus ja niiden päivittäminen • Kirjoitusten kuten digitaalisten kirjojen luovuttaminen

Kuva 8: Tele-, lähetys- ja sähköiset palvelut (Verohallinto 2024 d.)

3.2 Immateriaalipalvelu

Immateriaalipalvelu on aineetonta palvelua, jonka kaupassa sovelletaan myyntimaan yleissäännöstä. Tällöin katsotaan, että palvelu on luovutettu ostajan sijainnin perusteella. Palvelun katsotaan siis myydyksi Suomessa, kun se myydään tänne sijoittuneelle yritykselle. Alla kuvassa kuusi on nostettu esimerkkejä immateriaalipalveluista. (Verohallinto 2021 b.)

<ul style="list-style-type: none"> • Tekijänoikeudet • Patentit • Lisenssit • Tavaramerkit • Yms. <p>• Velvollisuus pidättäytyä edellä mainittujen oikeuden käyttämisestä tai tietyn liiketoiminnan harjoittamisesta.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Mainos- ja ilmoituspalvelut • Konsultointipalvelut • Tuotekehityspalvelut • Suunnittelupalvelut • Oikeudelliset palvelut • Yms. 	<ul style="list-style-type: none"> • Käännöspalvelut • Kirjoituspalvelut • Kirjanpito- ja tilintarkastuspalvelut • Piirustuspalvelut 	<ul style="list-style-type: none"> • Työvoiman vuokraus • Irtaimen esineen vuokraus (ei kuljetusväline) • Tallelokeroiden vuokraus (ei rahoitus ja vakuutustoimintaan liittyvät) 	<ul style="list-style-type: none"> • Maakaasu, sähkö ja lämpö tai jäädytysverkkoon liittyvä siirto tai toimintaan välittömästi liittyvät palvelut
--	--	--	---	--

Kuva 9: Immateriaalipalvelut (Verohallinto 2021 b.)

4 Eri kauppamuodot ja myyntimaa

4.1 Yhteisökauppa

Yhteisökaupalla tarkoitetaan EU-maiden välistä tavaroiden myyntiä ja hankintaa. Yhteisömyynti on pääsääntöisesti verotonta, kun taas yhteisöhankinnasta suoritetaan arvonlisävero myyntimaahan. Yhteisömyynnin verottomuudelle on asetettu tietyt edellytykset, joiden mukaan tavara on kuljetettava EU- maasta toiseen EU-maahan. Lisäksi ostajan tulee olla verovelvollinen jossain muussa kuin tavarán lähtömaassa ja tällä tulee olla voimassa oleva ALV-numero. (Verohallinto 2020.) Yhteisökaupassa myyntimaasäännökset määrittävät sen, millä maalla on verotusoikeus tavarán myyntiin ja minkä maan arvonlisäverolainsäädäntöä noudatetaan. Mikäli myyntimaa on Suomi, suoritetaan myynnistä Suomen arvonlisävero. Myyntimaa määräytyy pääsääntöisesti tavarán luovutuspaikan tai kuljetuksen alkamispaikan mukaan. Tällöin siis myyjä tai ostajan sijoittumisvaltioilla ei ole merkitystä. Mikäli tavarán myyntiin ei liity kuljetusta, on tavara myynti siinä valtiossa, jossa se on luovutettu ostajalle. Yhteisömyynnissä tavara kuljetetaan EU-maasta toiseen EU-maahan ja tavara katsotaan myydyksi siinä valtiossa, josta tavarán kuljetus alkaa. (Verohallinto 2021e.)

4.2 Palvelukauppa

Palvelukaupalla tarkoitetaan palvelun myyntiä ja hankintaa. Palvelukaupassa arvonlisäverokohtelu ratkaistaan myyntimaasäännöksen perusteella, myyntimaa määräytyy joko yleis- tai erityissäännöksen mukaan. (Verohallinto 2024c.) Palvelukaupan myyntimaasäännöksillä määritellään minkä maan arvonlisäverolainsäädäntöä noudatetaan ja millä maalla on verotusoikeus palvelun myyntiin. Palvelun luonne, sekä kaupan osapuolien kotipaikka tai kiinteä toimipaikka vaikuttavat myyntimaan määräytymiseen elinkeinoharjoittajien välillä. Yleissäännön mukaan palvelun myynti verotetaan ostajan maassa ja yleissääntöä noudatetaan, ellei kyseisen palvelun myynnistä ole erityissäännöstä. (Verohallinto 2021 b.) Tällöin suomalaiselle yritykselle myyty palvelun myyntimaaksi katsotaan Suomi, mikäli palvelu on luovutettu Suomessa sijaitsevaan kiinteään

toimipaikkaan ja koska ostajan liiketoiminnan kotipaikka on Suomi. (Arvonlisäverolaki 65 §; 66 §). Maksettavaksi tulee Suomen arvonlisävero, mikäli myynti ei ole arvonlisäverottomaksi säädettyä (Verohallinto 2021 b).

Yleissääntö palvelunmyynnissä elinkeinoharjoittajalle
<ul style="list-style-type: none"> • Palvelu verotetaan ostajan maassa

Kuva 10: Palvelumyynnin yleissäännös (Verohallinto 2021b.)

Elinkeinoharjoittajan ostamien palveluiden myynnissä noudatetaan yleissäännöstä poikkeavaa myyntimaasäännöstä mm. henkilöstökuljetuspalveluissa, ravintola- ja ateriapalveluissa, sekä matkatoimistopalveluissa. Poikkeava myyntimaan määräytyminen on esitetty palvelun mukaan alla olevassa kuvassa 11 palvelukaupan myyntimaa. (Verohallinto 2021b.)

Elinkeinoharjoittajalle myydyin palvelun myyntimaa	
Palvelun luonne	Myyntimaa
Yleissäännös	Ostajan maa
Kiinteistöön liittyvät palvelut	Kiinteistön sijaintimaa
Henkilöstökuljetuspalvelut	Suoritusmaa
Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokra	Kuljetusvälineen luovutusmaa
Pääsy opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuteen, messuille ja näyttelyyn ja muuhun vastaavaan tilaisuuteen sekä pääsyyn välittömästi liittyvä palvelu	Maa jossa tilaisuus järjestetään
Ravintola- ja ateriapalvelu <ul style="list-style-type: none"> • Yhteisön alueella henkilökuljetuksen (vesi-, ilma-alus, juna) aikana 	Suoritusmaa <ul style="list-style-type: none"> • Kuljetuksen lähtöpaikka
Matkatoimistopalvelut	Myyjän maa

Kuva 11: Palvelukaupan myyntimaa (Verohallinto 2021b.)

4.3 Maahantuonti

Maahantuonnilla tarkoitetaan tavaran tuontia EU:n ulkopuolelta EU-maahan. Viennillä tarkoitetaan tavaran viemistä EU-maasta EU:n ulkopuoliseen maahan. (Hyttinen & Svensberg 2018, 94 ja 116). Maahantuonti on pääsääntöisesti arvonlisäverollista toimintaa ja sitä voidaan pitää arvonlisäverottoman viennin vastakuvana. Maahantuonnin katsotaan tapahtuvan Suomessa, mikäli tavara on Suomessa, kun se saapuu EU:n veroalueelle. (Jokinen ym. 2017, 245.) Myyntimaasäännös ei siis koske tavarastoja EU:n ulkopuolelta.

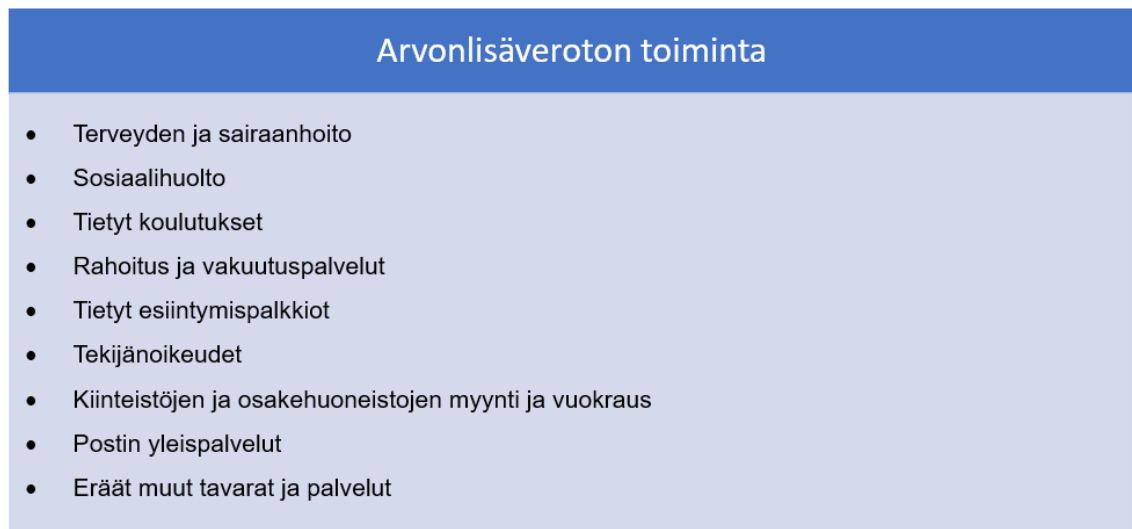
5 Arvonlisäverovelvollinen kauppa

Arvonlisävero kohdistetaan kulutukseen ja sen tavoitteena on arvonlisäveron kohdistuminen hyödykkeeseen, riippumatta siitä mistä ja millä tavoin se ostetaan. Yhtenäisen käsittelyn vuoksi verosta on vapautettu sellainen maahantuonti, joka olisi myös kotimaassa verotonta tavaran myyntiä. Verotonta maahantuontia ovat mm. kolikoiden ja seteleiden maahantuonti, hammasproteesit ja ihmiselimet. Alla kuvassa 14 on eroteltu verottomat maahantuonnit. (Hyttinen & Svensberg 2018, 168–169.) Arvonlisäverolain pykälissä 94§ - 96§ on säädetty tuonnin verottomuudesta.

Veroton maahantuonti
<ul style="list-style-type: none">• Äidinmaito, ihmisveri, -elimet ja -kudokset• Sähkö ja maakaasu, lämpö ja jäädytysenergia• Sijoituskulta• Jäsenlehtien painotyö yleishyödylliselle yhteisölle• Verottomat vesialukset• Kansainvälisen lentoliikenteen harjoittajan käyttöön tulevat ilma-alukset, varaosat ja varusteet• Kolikot ja setelit• Hammasproteesit

Kuva 12: Veroton maahantuonti (Arvonlisäverolaki 94 § - 96 §.)

Lähtökohtaisesti kaikki liiketoiminnan muodossa tapahtuva myynti on arvonlisäverovelvollista, ellei sitä ole erikseen määritelty arvonlisäverottomaksi arvonlisäverolaissa. Suomessa arvonlisäverotonta toimintaa ovat esimerkiksi terveyden- tai sairaanhoito, tietyt koulutukset, tekijän oikeudet ja postin yleispalvelut. Alla kuvassa 14 on nostettu esille suomessa arvonlisäveroton toiminta. (Verohallinto 2021f.)



Kuva 13: Arvonlisäveroton toiminta (Verohallinto 2021f.)

6 Käännetty verovelvollisuus ja veroton luovutus

Arvonlisäverodirektiivin mukaisesti palvelun tai tavaran myynnin arvonlisäverosta vastaa lähtökohtaisesti myyjä. Poikkeuksena tälle on käännetty verovelvollisuus, jolloin lasku ei sisällä arvonlisäveroa ja ostaja tilittää arvonlisäveron myyjän sijasta. Käännetty verovelvollisuus yksinkertaistaa kansainvälisen kaupan arvonlisäverotusta, tällöin myyjän ei tarvitse rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi myyntimaahan. EU-maiden välisissä palvelukaupoissa käännettyä verovelvollisuutta noudatetaan yleisimmin, kun on kyse yleissäännön mukaisista palvelumyynteistä. Tällöin kuitenkin edellytyksenä on, ettei myyjä ole sijoittunut myyntimaahan esimerkiksi kiinteällä toimipaikalla tai ettei myyntimaa ole myyjän kotivaltio. (Hakapää ym. 2016, 46–48.) Käännettyä verovelvollisuutta ei voi kuitenkaan soveltaa kaukomyyntiin, henkilöstökuljetuspalveluihin ja eräiden

tilaisuuksien ja messujen pääsymaksuihin tai näihin välittömästi rinnastettaviin palveluihin. Nämä on esitetty alla kuvassa 16. Erikseen on syytä huomioida, ettei veroa tule suorittaa, mikäli ostajana on Suomen valtio. (Hakapää ym. 2016, 48–51.)

Käännettyä verovelvollisuutta ei noudateta

- Kaukomyynti eli tavarain myyminen ei-verovelvolliselle (AVL 63 a §).
- Henkilökuljetuspalvelut (AVL 9 §).
- Tiede-, kulttuuri-, opetus-, urheilu- ja viihdetilaisuudet. Messujen, näyttelyiden ja vastaavien tilaisuuksien pääsymaksut tai välittömästi näihin liittyvät palvelut (AVL 69 d §).

Kuva 14: Käännettyä verovelvollisuutta ei noudateta seuraavissa tilanteissa

7 ALV-statusen valinta Procountorissa

Arvonlisäverotus eli ALV-status on Procountorissa keskeinen arvonlisäveron ohjaustieto, joka ohjaa tiedot oikeisiin kohtiin oma-aloitteisten verojen veroilmoitukselle. Laskujen käsittelyn yhteydessä valittu ALV-status kertoo kuinka kyseisen tositteen tai viennin arvonlisävero käsitellään. Kotimaan tapahtumiin liittyvä ALV-status on ”kotimaa” joka on Procountorin oletus ALV-status, tämä tulee siis vaihtaa oikeaksi kansainvälisien toimittajien laskuille. Kansainväliseen kauppaan liittyen Procountorissa on valittavissa useita eri ALV-statusia, jotka ovat esitettyinä myöhemmin alla. (Procountor 2024.)

ALV-status voidaan asettaa koko laskulle tositetasolla tai vain osalle laskua vientitasolla. Mikäli yksittäiselle viennille ei aseteta ALV-statusta noudattaa se koko tositteelle asetettua ALV-statusta. Yksittäiselle viennille asetettu ALV-status siis ohittaa koko tositteelle asetetun statuksen. Mikäli statukseksi valitaan jokin muu kuin ”kotimaa”, ei arvonlisäveroa tule merkitä kirjanpitovienneille vaan arvonlisäveroprosentti on 0, sillä Procountor laskee arvonlisäveron ALV-statusen mukaisesti. (Procountor 2024.)

Liikekumppaneiden eli toimittajien taakse on mahdollista määrittää arvonlisäveroasetuksia. Toimittajalle voidaan määritellä ALV-status toimittajakohtaisesti tai tuotekohtaisesti. Mikäli tuotteelle ei ole määritetty ALV-statusta, määräytyy se toimittajalle asetetun mukaisesti. (Procountor 2024.)

Kotimaa

- Kotimaiset toimittajat
 - Voidaan käyttää myös tilanteessa, jossa toimittaja ei ole arvonlisäverovelvollinen, mikäli ostolaskut ja maksut eivät sisällä arvonlisäveroa.
esim. ennakkovero, joka maksetaan ostolaskuna.

EU, ei yhteisö Hankinta

- EU-maasta tehty hankinta, josta ei aiheudu verovelvollisuutta Suomessa.
 - Myös EU:n alueella tehdyt hankinnat, joista ei voida vähentää veroa Suomen arvonlisäveroa, mutta siitä voidaan tehdä veron palautushakemus myyntimaan veroviranomaisilta.
esim. Työmatkalla tehty hankinta, joka sisältää ulkomaan arvonlisäveron

EU:n ulkopuolella

- EU:n veroalueen ulkopuolisesta maasta tehty tavara- tai palveluosto
 - Mikäli arvonlisäverovelvollisuus aiheutuu tullausmenettelystä, käsitellään ostolaskun Kirjanpito – näkymällä. Arvonlisävero kohdistuu sille kuukaudelle, jolla tullauspäätöksen hyväksyntä on.

Ei ALV-käsittelyä

- Tietoja ei ilmoiteta oma-aloitteisten verojen veroilmoituksella
 - Kun kyseessä ei ole osto, josta pitäisi ilmoittaa oma-aloitteisten verojen veroilmoituksella.

Ei alv.rek

- Kotimainen toimittaja, joka ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvollisten rekisteriin
 - Lasku ei sisällä arvonlisäveroa
esim. Toimittaja, jonka liikevaihto ei ylitä vähäisen liiketoiminnan raja-arvoa (20 000 €, vuonna 2025)

EU 0 %,10 %,14 %, 24 %, 25,5 % (tavara)

- EU:n veroalueelta tehty tavaraosto (yhteisöhanhinta)
 - ALV-statuksen prosentti määräytyy Suomen ALV-kannan mukaan
esim. Toimistotarvikkeiden osto Saksasta, ALV-kanta 24 % tai 25,5 %
Ruokatarvikkeiden osto Ranskasta, ALV-kanta 14 %
Kirjan osto Ruotista ALV-kanta 10 %

EU 0 %,10 % ,14 %, 24 %, 25,5 % (palvelu)

- EU:n veroalueelta tehdyt palveluostot
 - Oma-aloitteisten verojen veroilmoitukselle ei nouse EU 0 % (palvelu)
esim.

Käännetty verovelvollisuus 10 %, 14 %, 24 %, 25,5 %

- Ulkomaalaiselta toimittajalta, joka ei ole Suomessa arvonlisäverovelvollinen, ostettu palvelu.
 - Kansainvälinen palvelukauppa, EU:n veroalueen ulkopuolisista maista tehdyt palveluostot.
esim. Ostettu Yhdysvaltalaiselta toimittajalta ohjelmistopäivitys

Maahantuonti 0 %,10 %,14 %, 24 %, 25,5 %

- EU:n veroalueen ulkopuolisista maista ostetut tavarat
 - ALV-statuksen prosentti määräytyy Suomen ALV-kannan mukaan
esim. Toimistotarvikkeiden osto Kiinasta, ALV-kanta 24 % tai 25,5 %
Ruokatarvikkeiden osto Norjasta, ALV-kanta 14 %
Kirjan osto Turkista, ALV-kanta 10 %

Lähteet

Arvonlisäverolaki 1501/1993.

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

Isolta. 2024. Laskutus kansainvälisessä ympäristössä. <https://www.isolta.fi/laskutus-kansainvalisessa-ymparistossa/>. 21.8.2024.

Isolta. 2024. VAT-numero, ALV-numero ja Y-tunnus – nämä asiat laskutustermeistä on hyvä tietää. <https://www.isolta.fi/y-tunnus-alv-numero-ja-vat-numero-mita-termit-tarkoittavat/>. 26.9.2024.

Procountor. 2024. ALV-Status. <https://support.procountor.fi/hc/fi/articles/360001761638-ALV-status>. 2.10.2024.

Verohallinto. 2020. Tavarakauppa EU-maiden välillä – yhteisökauppa. <https://www.vero.fi/yriytykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaankauppa/yhteisokauppa/>. 21.9.2024.

Verohallinto. 2021b. Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus. 15.11.2021. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen-ulkomaankaupan--arvonlis%C3%A4verotus2/>. 12.8.2024.

Verohallinto. 2021c. EU-maiden arvonlisäverotunnisteet. 15.1.2021. <https://www.vero.fi/yriytykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaankauppa/arvonlisaverotunniste/eu-maiden-arvonlisaverotunnisteet/>. 20.8.2024.

Verohallinto. 2021d. Millainen toiminta on arvonlisäverotonta?. <https://www.vero.fi/yriytykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/arvonlisaveroprosentit/arvonlisaveroton-liiketoiminta/>. 21.9.2024.

Verohallinto. 2021e. Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48691/arvonlis%C3%A4verotus-eu-tavarakaupassa/#4-myyntimaa-tavarakaupassa>. 25.9.2024.

Verohallinto. 2021f. Millainen toiminta on arvonlisäverotonta?. <https://www.vero.fi/yriytykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/arvonlisaveroprosentit/arvonlisaveroton-liiketoiminta/>. 27.9.2024.

Verohallinto. 2023. Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48090/laskutusvaatimukset_arvonlisaverotukses2/. 21.9.2024.

Verohallinto. 2024. Kansainvälisen palvelukaupan arvonlisäverotus. <https://www.vero.fi/yriytykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaankauppa/kansainvalinen-palvelukauppa/>. 21.9.2024.

Verohallinto. 2024c. Kansainvälisen palvelukaupan arvonlisäverotus. <https://www.vero.fi/yriytykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaankauppa/kansainvalinen-palvelukauppa/>. 21.9.2024.

Verohallinto. 2024e. Näin rekisteröidyt arvonlisäverovelvolliseksi. <https://www.vero.fi/yriytykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/rekisterointi/>. 21.9.2024.

Taulukossa käytetyt lyhenteet: 9 = numero X = numero tai kirjain L = kirjain S = kirjain, numero tai muu merkki

Maa	Rakenne	Merkit maatunnuksen jälkeen	Huom!
Belgia	BE 9999999999	10	
Bulgaria	BG 9999999999 BG 9999999999	9 tai 10	
Espanja	ES X9999999X	9	Ensimmäinen ja viimeinen merkki voi olla joko kirjain tai numero. Molemmat eivät kuitenkaan voi olla numeroita.
Hollanti	NL 999999999B99	12	Kymmenes merkki maakoodin jälkeen on aina B-kirjain.
Irlanti	IE 9S99999L tai IE 9999999LL	8 9	
Yhdistynyt kuningaskunta	GB 9999999999	9	Sivuliikkeen arvonlisäverotunniste
	GB 99999999999999	12	Valtion laitokset
	GB GD999	5	Terveystieteiden viranomaiset
	GB HA999	5	GB-alkuiset tunnisteet voimassa 31.12.2020 asti.
Pohjois-Irlanti			Pohjois-irlantilaisien arvonlisäverovelvollisten XI-alkuiset tunnisteet EU-tavarakaupassa 1.1.2021-31.12.2024. Rakenne sama kuin GB-tunnisteissa.
Italia	IT 999999999999	11	
Itävalta	AT U999999999	9	Ensimmäinen merkki maakoodin jälkeen on aina U-kirjain.
Kreikka	EL 9999999999	9	
Kroatia	HR 999999999999	11	
Kypros	CY 999999999L	9	
Latvia	LV 999999999999	11	
Liettua	LT 9999999999 LT 99999999999999	9 tai 12	
Luxemburg	LU 999999999	8	
Malta	MT 999999999	8	
Portugali	PT 9999999999	9	
Puola	PL 999999999999	10	
Ranska	FR XX9999999999	11	
Romania	RO 99 RO 999999999999	2–10	
Ruotsi	SE 9999999999901	12	Kaksi viimeistä numeroa ovat aina 01.
Saksa	DE 9999999999	9	
Slovakia	SK 999999999999	10	
Slovenia	SI 999999999	8	
Suomi	FI 999999999	8	
Tanska	DK 999999999	8	
Tšekki	CZ 999999999 CZ 999999999999	8–10	
Unkari	HU 999999999	8	
Viro	EE 999999999	9	

Taulukko 5: EU-maiden arvonlisäverotunnisteet (Verohallinto. 2024c.)