

Katri Talke

ARVONLISÄVEROVELVOLLISUUDEN MÄÄRÄYTYMINEN
PROJEKTITOIMITUKSESSA RUOTSIIN

Liiketalouden koulutusohjelma

2016

ARVONLISÄVEROVELVOLLISUUDEN MÄÄRÄYTYMINEN PROJEKTI-TOIMITUKSESSA RUOTSIIN

Talke, Katri
Satakunnan ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma
Toukokuu 2016
Ohjaaja: Lehtonen, Suvi
Sivumäärä: 53
Liitteitä: 2

Asiasanat: arvonlisävero, tavaran myynti asennettuna, Ruotsi, Suomi, projektitoimitus, myyntimaa, kiinteä toimipaikka, yhteisöhankinta, käännetty verovelvollisuus

Opinnäytetyössä tutkittiin arvonlisäverovelvollisuuden määräytymiseen vaikuttavia seikkoja projektitoimituksessa Ruotsiin. Työ toteutettiin case-tutkimuksena, ja tutkimuksen aihe saatiin toimeksiantona yritykseltä, jossa oli suunnitteilla voimalaitosprojekti Ruotsiin. Opinnäytetyössä perehdyttiin arvonlisäverovelvollisuuden määräytymiseen vain case-projektin näkökulmasta.

Tutkimuskohteena oli rajanveto tavara- ja palvelukaupan välillä, kansainvälisen tavarakaupan myyntimaasäännökset sekä kiinteän toimipaikan muodostumiseen vaikuttavat tekijät Suomessa ja Ruotsissa. Tutkimuksessa selvitettiin myös arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymiseen velvoittavat liiketoimet ja olosuhteet Ruotsissa. Case-projektin kannalta merkittävää oli selvittää käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltumista myytäessä tavaraa paikoilleen asennettuna. Tutkimuksessa käsiteltiin myös yhteisöhankintaan liittyviä arvonlisäverosäännöksiä sekä maahantuontiin EU:n ulkopuolelta liittyviä säännöksiä ja menettelyitä Suomessa ja Ruotsissa.

Tavarakaupan osalta selvitettiin erityissäännöksiä, jotka koskevat tavaran myyntiä asennettuna. Case-projektissa oli kyse vesivoimalaitostekniikan myymisestä paikoilleen asennettuna Ruotsiin. Tutkimuksessa selvitettiin myös rajanveto rakennuksen osaksi laskettavien koneiden ja laitteiden ja rakennuksessa harjoitettavaan erityiseen toimintaan kuuluvien koneiden ja laitteiden välillä. Sekä Suomen että Ruotsin arvonlisäverolainsäädäntö tulkitsee, että rakennuksen käyttöä rakennuksena palvelevat koneet ja laitteet katsotaan rakennuksen osaksi, kun taas rakennuksessa harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat laitteet eivät ole kiinteistöön kuuluvia. Tällä rajanvedolla on merkitystä ratkaistaessa kohdistuuko myyty palvelu kiinteistöön vain irtaimeen tavarahan.

Myyntimaasäännösten perusteella tutkimuksessa päädyttiin tulkintaan, että kaikissa case-projektiin liittyvissä liiketoimissa myyntimaa oli Ruotsi. Näin ollen Ruotsin arvonlisäverolaki, mervärdesskattelag, oli se laki, josta piti hakea ratkaisut projektin arvonlisäverokohteluun. Tutkimuksessa myös todettiin, että lopullista, varmaa vastausta case-projektin arvonlisäverokohtelusta ei voi saada muutoin kuin ohjauspyynnöllä Ruotsin veroviranomaisilta.

VALUE ADDED TAX RELATED TO PROJECT DELIVERY IN SWEDEN

Talke, Katri

Satakunnan ammattikorkeakoulu, Satakunta University of Applied Sciences

Degree Programme in Business Management

May 2016

Supervisor: Lehtonen, Suvi

Number of pages: 53

Appendices: 2

Keywords: value added tax, a supply of goods with installation or assembly, Sweden, Finland, a project delivery, a place of supply, a permanent establishment, an intra-community acquisition, a reversed tax liability

The thesis studied how the liability for value added tax is determined with a project delivery to Sweden. The method of study used was a case study. The subject for the thesis was given by a Finnish company planning a power plant project in Sweden. The thesis examined the subject only through the point of view of the case project.

The subjects covered were the definition between supply of goods and supply of services, the rules and regulations related to international supply of goods, as well as the circumstances that lead to formation of a permanent establishment in Finland and Sweden. The thesis also examined the circumstances behind the obligation to register for VAT in Sweden, whether the reverse charge is applicable to a supply of goods with installation or assembly, the rules and regulations related to intra-community acquisition in Sweden as well as regulations and practices related to import of goods from outside the EU.

The thesis covered a supply of goods with installation or assembly as a special concept used within VAT legislation. The case project consisted of water power equipment delivered to Sweden with installation and assembly. The thesis covered the difference between the machinery installed within a building which is not considered to be a part of the building and features and fittings of a building. The VAT legislation in Finland and Sweden sees features and fittings of a building which serve the use of a building in general, as a part of a building. However, machinery installed within a building for a special purpose is not a part of a building. Drawing a line between machinery for special purpose and features and fittings of a building is important when determining whether a service sold is for a fixed property or a movable item.

The thesis came to the conclusion that according to the place of supply rules all transactions involved in the case project, the place of supply is Sweden. Therefore Swedish value added tax legislation, Mervärdesskattelag is the set of laws to be followed when searching ruling for the case project. The thesis also noted that only by a formal guidance from the Swedish tax administration will give the final and sound answer on the VAT issues of the case project.

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	9
2	TEOREETTINEN VIIITEKEHYS JA KOHTEENA OLEVAN ONGELMAN KUVAAUS	10
2.1	Opinnäytetyön taustaa.....	11
2.2	Tutkimusmenetelmä ja -strategia.....	12
2.3	Opinnäytetyöongelma.....	13
2.4	Taustaa valitsemalleni käsittelytavalle	14
3	CASE: VESIVOIMALAITOSTEKNIIKAN TOIMITTAMINEN ASENNETTUNA RUOTSIIN	14
4	EU-LAINSÄÄDÄNNÖSTÄ JA SEN MERKITYKSESTÄ KANSALLISIIN VEROLAKEIHIN	16
4.1	Eurooppaoikeus.....	16
4.2	Kansainvälisen arvonlisävero-oikeuden verotusperiaatteista	16
4.2.1	Alueperiaate	17
4.2.2	Alkuperämaaperiaate	17
4.2.3	Määränpäämaaperiaate	18
4.3	Oikeuslähteistä.....	18
4.4	Direktiivit.....	19
4.5	Suomen ja Ruotsin arvonlisäverolakien suhde eurooppaoikeuteen.....	21
5	ARVONLISÄVEROVELVOLLISUUS	21
6	TAVARAA VAI PALVELUA	22
6.1	Tavaraa vai palvelua	23
6.1.1	Tavaran määritelmä	24
6.1.2	Case-projektin jakautuminen tavara- ja palveluosuuteen.....	24
6.2	Rakentamispalvelu	24
6.3	Koneet, laitteet ja kalusteet erityistä toimintaa varten	25
6.4	Tavaran myynti asennettuna tai koottuna	26
7	MYYNTIMAASÄÄNNÖT.....	28
7.1	Myyntimaasäännön merkitys kansainvälisessä kaupassa	28
7.2	Myyntimaasäännöt irtaimen kaupassa	29
7.3	Myyntimaasäännöistä palvelukaupassa	29
7.4	Myyntimaa myytäessä tavaraa asennettuna.....	30
8	KIINTEÄ TOIMIPAikka	31
8.1	EU:n antama määritelmä kiinteälle toimipaikalle.....	32
8.2	Kiinteän toimipaikan määritelmä Ruotsissa ja Suomessa	32
8.3	Tosiasiallinen liiketoiminnan harjoittaminen	33

8.4	Kiinteä toimipaikka rakennus- ja asennustoiminnassa Suomessa	33
8.5	Riittävä pysyvyysaste.....	35
9	ARVONLISÄVEROVELVOLLISEKSI REKISTERÖITYMINEN	36
9.1	Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen Ruotsiin.....	37
9.2	Säännökset rekisteröitymisvelvollisuudesta asennustoimituksen osalta	38
9.3	Vapaaehtoinen rekisteröityminen	39
10	KÄÄNNETTY VEROVELVOLLISUUS	39
10.1	Käännetty verovelvollisuus Suomessa ja Ruotsissa	40
10.2	Käännetty verovelvollisuus myytäessä tavaraa paikoilleen asennettuna.....	41
11	YHTEISÖHANKINTA	42
12	TUONTI EU:N ULKOPUOLELTA	44
13	YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	46
14	LOPPUTULOKSEN ARVIOINTI.....	48
	KÄYTETYT KIRJALLISUUSLÄHTEET	50
	LIITTEET	52

SYMBOLI- JA TERMILUETTELO

Alkuperämaaperiaate tarkoittaa sitä, että tavaran tai palvelun myyntimaa on myyjän kotimaa (Klemola & Hyttinen 2014, 19-20).

Alueperiaate tarkoittaa sitä, että jokaisella valtiolla on verotusoikeus omalla alueellaan tapahtuvaan vaihdantaan (Rother 2003, 15-16).

Arvonlisävero on välillinen vero, joka maksetaan tavaroiden ja palveluiden myyntihintojen ja tuotannontekijöiden ostohintojen erotuksesta eli arvonlisäyksestä (Taloussanomat www-sivut 2016).

Arvonlisäveron vähennysoikeus tarkoittaa arvonlisäverollista toimintaa harjoittavan yrityksen oikeutta vähentää toiselta verovelvolliselta ostamansa tavaran tai palvelun hintaan sisältyvän arvonlisäveron edellyttäen, että ostettu tuote tai palvelu on hankittu arvonlisäverollista liiketoimintaa varten (Verohallinnon www-sivut 2012).

Direktiivi on yksi EU:n toimielinten käytössä olevista oikeudellisista välineistä. Direktiiveillä yhdenmukaistetaan kansallista lainsäädäntöä. (Euroopan unionin www-sivut 2016.)

Erityinen toiminta on arvonlisäverotuksellinen käsite, jolla tarkoitetaan kaikenlaista koneilla, laitteilla ja kalusteilla harjoitettavaa taloudellista toimintaa (Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen 2015).

Eurooppaoikeus on yleisnimitys EU:n lainsäädännölle ja oikeuskäytännölle (Euroopan komission www-sivut 2016.)

Kassavirta tarkoittaa kaikkea sitä rahaa, joka tulee yritykseen sisään saatuina maksuina ja lähtee ulos maksettuina maksuina (Taloussanomat www-sivut 2016).

Kausiveroilmoitus on arvonlisäverovelvollisen oma-aloitteinen ilmoitus verohallinnolle, jolla verovelvollinen ilmoittaa ko. ilmoitusjakson aikana kerätyt ja maksetut, vähennysoikeuden alaiset arvonlisäverot (Verohallinnon www-sivut 2013).

Kiinteä toimipaikka arvonlisäverotuksessa tarkoittaa pysyvää liikepaikkaa, josta yrityksen liiketoimintaa harjoitetaan kokonaan tai osittain (Verohallinnon www-sivut 2016).

Konsortio on kahden tai useamman yrityksen muodostama, yleensä tilapäiseksi tarkoitettu yhteenliittymä jonkin asian suorittamiseksi (Taloussanomat www-sivut 2016).

Käännetty verovelvollisuus on arvonlisäverotukseen liittyvä termi, joka tarkoittaa sitä, että verovelvollisuus myynnistä siirtyy myyjältä ostajalle (Niskakangas 2014, 134).

Maahantuonti tarkoittaa tavaraostoja EU:n ulkopuolelta (Niskakangas 2014, 143).

Myyntimaa on se maa, jossa kaupan katsotaan tapahtuneen.

Määränpäämaaperiaate on alkuperämaaperiaatteen peilikuva, jossa myyntimaan katsotaan olevan tavaran tai palvelun kulutusmaa, yleensä ostajan kotimaa (Klemola & Hyttinen 2014, 19-20).

Normihierarkia on järjestelmä, joka lajittelee oikeussäännöt, normit, arvojärjestykseen, jossa aina alempi säännös on alisteinen ylemmälle (Tieteentermipankki.fi 2016).

Tavaran myynti asennettuna tai koottuna on arvonlisäverotuksellinen käsite, joka tarkoittaa arvonlisäverotuksellista kokonaisuutta, jossa myydään tavara yhdessä siihen liittyvän asennus- tai kokoamispalvelun kanssa (Klemola & Hyttinen 2014, 80).

Teoreettinen viitekehys on näkökulma, josta tutkimuksen aihetta tarkastellaan (Tilastokeskuksen www-sivut 2015).

Yhteisöhankinta on arvonlisäverotukseen liittyvä termi, jolla tarkoitetaan EU:n sisäisiä tavarastoja (Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen 2015, 373.)

1 JOHDANTO

Tämä opinnäytetyö käsittelee kansainvälistä arvonlisäverotusta. Kansainvälistä arvonlisäverotusta tutkitaan Ruotsissa toteutettavan vesivoimalaitoksen uudistamisprojektin kautta. Kansainvälisessä kaupassa arvonlisäverokäsittely on pitkälti sidoksissa siihen, mikä kaupan kohde on, palveluille, tavaroille ja paikoilleen asennetuille tavaroille on omat säännöksensä.

Kansainvälisessä arvonlisäverotuksessa myyntimaalla on ratkaiseva merkitys. Myyntimaa on se maa, jossa kaupan katsotaan tapahtuneen. Myyntimaan perusteella ratkeaa se, minkä maan arvonlisäverolakia on kulloinkin noudatettava. Oikean myyntimaan selvittäminen on tärkeää kansainvälisessä kaupassa. (Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen 2016.)

Arvonlisäverojen maksut ja tilitykset verottajalle ovat usein merkittäviä eriä yrityksen kassavirran kannalta. Arvonlisäverotukseen liittyvä ilmoitus- ja raportointivelvollisuus lisää yrityksen hallinnollisia tehtäviä ja kustannuksia, varsinkin jos yritys on ilmoitus- ja raportointivelvollinen kotimaansa lisäksi vielä johonkin toiseen maahan. Kuitenkin vielä kalliimmaksi käy se, että liiketoimintaan liittyvät arvonlisäverovelvoitteet on hoidettu väärin. Lainsäädännön ja viranomaismääräysten selvittäminen etukäteen ja asioiden hoitaminen oikein säännösten mukaisesti takaa sen, että projektin toteuttaminen on mahdollista ilman ylimääräisiä ongelmia viranomaisten taholta.

Kansainvälistä kauppaa on määrätietoisesti pyritty helpottamaan lainsäädännön avulla. EU:n arvonlisäverodirektiivit ovat yhtenäistäneet arvonlisäverokäytäntöä EU-maissa. Eurooppaoikeudella ja EU:n arvonlisäverodirektiiveillä on suuri merkitys EU:n jäsenmaiden arvonlisäverolainsäädäntöön ja lain tulkintaan. (Klemola & Hyttinen 2014, 82-83.) Siksi tässä opinnäytetyössä myös käsitellään EU:n lainsäädäntöä ja kansainvälisen arvonlisäverotuksen peruseriaa.

Eurooppaoikeus ei kuitenkaan ole täysin poistanut kansallisia eroavaisuuksia arvonlisäverolainsäädännöstä. Esimerkiksi arvonlisäverodirektiivissä ei ole EU-maita velvoittavia säännöksiä siitä, kuka on veronmaksuvelvollinen ulkomaisen yrityksen suorittamasta asennustoimituksesta. Koska direktiivissä ei ole asiasta velvoittavia säännöksiä, sääntely vaihtelee EU-maittain. Suomen arvonlisäverolain mukaan suomalaisen myyjän kannalta vaihtoehdot ovat yleensä joko arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen asennusvaltiossa tai käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltuminen, jolloin paikallinen ostaja tilittää arvonlisäverot myyjän puolesta. Käytäntö vaihtelee maakohtaisesti. (Klemola & Hyttinen 2014, 82-83.)

Tässä opinnäytetyössä projektin kohdemaana on Ruotsi. Suomella ja Ruotsilla on pitkä yhteinen historia, ja maiden lainsäädännöt ja oikeuskulttuuri ovat hyvin samankaltaisia. Myös arvonlisäverolainsäädäntö on Ruotsissa samankaltainen kuin Suomessa. Täysin yhteneväinen se ei kuitenkaan ole. (Rother 2003, 10.) Suomalainen kansainvälisen kaupan arvonlisäverotusta käsittelevä oikeuskirjallisuus antaa kuitenkin hyvän pohjan käsitteiden ja verotuskäytännön ymmärtämiselle. Ruotsin arvonlisäverotukseen on pääosin haettu vastauksia Ruotsin verohallinnon, Skatteverketin, ohjeista ja määräyksistä.

2 TEOREETTINEN VIITEKEHYS JA KOHTEENA OLEVAN ONGELMAN KUVAUS

Ongelmanratkaisussa ensimmäinen asia on ongelman tarkka määrittely, jotta se voidaan ratkaista, ja jotta ratkaisu vastaisi oikeaa kysymystä. Tutkimuksen teoreettinen viitekehys tarkoittaa näkökulmaa, josta tutkimuksen aihetta tarkastellaan. Viitekehysten avulla tutkimusongelma esitetään mahdollisimman täsmällisesti. (Tilastokeskuksen www-sivut 2015.)

Tutkimukseni kohteena on toimeksiantajayrityksen suunnitteilla olevaan kansainväliseen projektiin liittyvät arvonlisäverot. Tutkimuskohdetta eli

arvonlisäverojen määräytymistä kansainvälisessä kaupassa tarkastellaan tämän suunnitteilla olevan projektin kautta. Projektissa on kyse vesivoimalaitostekniikan ja sen asennuksen myymisestä Ruotsiin. Tarkoitukseni on selvittää, millä maalla on arvonlisäverotusoikeus toimitukseen, kenelle arvonlisäverojen maksuvelvollisuus lankeaa ja mitä muita mahdollisia vaikutuksia arvonlisäverolain säädöksillä on projektiin ja sen toteuttamiseen.

2.1 Opinnäytetyön taustaa

Ammattikorkeakoulun opinnäytetyö tehdään yleensä työelämän tilauksesta kartoittamaan, selvittämään ja ratkomaan jotain tiettyä käytännön työelämän ongelmaa ja tuottamaan uusia tai paranneltuja käytäntöjä tehdä asioita. Täten ammattikorkeakoulun opinnäytetyö on soveltavaa tutkimusta. (Toljamo, Vuorijärvi, Toljamo 2007, 13; Vilka 2005.)

Opinnäytetyö tehdään toimeksiannosta. Toimeksiantaja on jo 1980-luvulla perustettu voimalaitostekniikkaa maahantuova ja myyvä yritys. Yrityksen asiakkaat ovat pääasiassa energiayhtiöitä ja teollisuuslaitoksia. Liiketoiminnan painopiste on projektitoiminnassa, joskin myös varaosa- ja huoltopalveluita myydään jonkin verran. Projektitoiminnassa on kyse jonkin voimalaitokseen kuuluvan teknisen kokonaisuuden myymisestä asennettuna ja käyttövalmiina asiakkaalle. Kyseessä voi olla voimalaitoksen koko voimantuontolaitteiston myynnistä tai vain jonkun yksittäisen laitteen tai osan, kuten turbiinin, generaattorin tai generaattorin staattorin toimittamisesta asennettuna. Projektit toteutetaan yleensä yhteistyönä jonkin voimalaitostekniikkaa valmistavan yrityksen kanssa.

Toimeksiantajayrityksen (X Oy) markkina-alue on pääasiallisesti Suomi, vaikka myös ulkomaan projekteja on vuosien varrella ollut. Ruotsin projekti toteutuessaan olisi uusi aluevaltaus yhtiölle, ja hyvin toteutetun ensimmäisen projektin jälkeen mahdollista olisi voittaa lisää vastaavanlaisia projekteja Ruotsissa.

Opinnäytetyöni tähtää tämän case-projektin arvonlisäverovelvoitteista huolehtimiseen oikein ja optiimisti. Tämän lisäksi toivon, että tämän tutkimuksen pohjalta X Oy voisi luoda toimivan mallin muille vastaaville projekteille Ruotsissa.

2.2 Tutkimusmenetelmä ja -strategia

Tutkimusmenetelmä on väline tutkimuksen toteuttamisessa, ja se valitaan sen mukaan mitä tietoa tutkimuksella tavoitellaan. Tutkimusmenetelmiä ovat määrällinen eli kvantitatiivinen ja laadullinen eli kvalitatiivinen tutkimus. Laadullisella tutkimuksella pyritään selittämään ja ymmärtämään tutkittavaa asiaa tai ilmiötä. Kvalitatiivinen tutkimusmenetelmä vastaa kysymyksiin mitä ja miten, sekä myös rajoitetusti miksi–kysymykseen. Laadullinen tutkimus on aina subjektiivista, eikä tutkimuksen tuloksia voi yleistää kuten määrällisen tutkimuksen tuloksia. (Vilka 2005.)

Tutkimuskohteeni vuoksi valitsin laadullisen eli kvalitatiivisen tutkimusmetodin. Pyrkimykseni on selvittää ja ymmärtää arvonlisäveron määräytymistä kansainvälisissä projekteissa. Tutkimuskysymykseni ovat miten-kysymyksiä; miten arvonlisävero määräytyy kun voimalaitostekniikkaa myydään Ruotsiin? Mitkä seikat vaikuttavat arvonlisäverovelvollisuuden määräytymiseen?

Tutkimusstrategia tarkoittaa tutkimuksen menetelmällisten ratkaisujen kokonaisuutta, tutkijan lähestymistapaa ja näkökulmaa tutkimustyössään. Yksi perinteinen tutkimusstrategia on ns. case study eli tapaustutkimus. Tapaustutkimuksessa tuotetaan yksityiskohtaista ja intensiivistä tietoa yksittäisestä tapauksesta tai pienestä joukosta toisiinsa liittyviä tapauksia, jotka voivat olla melkeinpä mitä tahansa, vaikkapa toiminallinen prosessi tai sen osa. Tapaustutkimuksella yleensä pyritään ilmiöiden kuvaamiseen. (Hirsjärvi, Remes, Sajavaara 2004, 125-126; Vilka 2005.)

Tutkimusstrategiani on case – eli tapaustutkimus. Tutkittavana on yksilöity ja tarkkaan rajattu tapaus: arvonlisäverot liittyen yhteen tiettyyn projektiin, jossa myydään voimalaitostekniikkaa asennettuna Ruotsiin ruotsalaiselle asiakkaalle.

Pyrkimykseni on siis selvittää vain arvonlisäverokysymykset tässä yhdessä yksittäisessä tapauksessa.

2.3 Opinnäytetyöongelma

Jotta arvonlisäverolain säädöksiä voidaan tulkita oikein, pitää ensin olla selvillä se, mitä myydään, kuka myy, kuka ostaa ja miten tavara liikkuu ja vaihtaa omistajaa. Niinpä olen katsonut, että tärkeimmät kysymykset opinnäytetyöongelmani ratkaisemiseksi ovat:

- 1) Millä maalla on arvonlisäverotusoikeus projektiin?
- 2) Minkälaisesta myynnistä on kyse kun toimitetaan voimalaitostekniikkaa asennettuna; katsotaanko se arvonlisäverolaissa tavaran myynniksi, kiinteistöön kohdistuvaksi palveluksi vai tavaran myynniksi paikoilleen asennettuna?
- 3) Kohdellaanko projektia kokonaisuutena vai onko mahdollisesti tavaralla ja asennuksella erilainen asema ja kohtelu arvonlisäverotuksessa?
- 4) Muodostuuko myyjälle arvonlisäverotuksessa kiinteä toimipaikka Ruotsiin?
- 5) Tuleeko myyjän rekisteröityä kohdemaahan arvonlisäverovelvolliseksi?
- 6) Voidaanko myyntiin soveltaa käännettyä verovelvollisuutta?
- 7) Miten yhteisöhankintojen ja maahantuonnin arvonlisäverot määräytyvät?

Näihin kysymyksiin pyrin löytämään vastaukset. Pyrin asiaa käsitellessäni ja säännöksiä tulkitessani pitämään voimalaitosprojektin käsittelyn keskiössä, eli käsittelen asioita vain tämän projektin näkökulman kautta.

Tutustun aiheeseeni suomalaisen arvonlisäverolainsäädännön ja oikeuskirjallisuuden avulla ja vasta sen jälkeen etsin vastauksia ruotsalaisista lähteistä. Tutkin siis jokaisen opinnäytetyöongelmani kysymyksen ensin suomalaisesta näkökulmasta, miten kyseinen asia on suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa käsitelty. Tämän jälkeen tutkin Ruotsin säännöstöjä asiasta. Pääasiallisena lähteenäni ruotsalaiseen arvonlisäverolakiin ja sen tulkintaan käytän Ruotsin verohallinnon, Skatteverketin, verkkosivuja. Lopullisen ja varman vastauksen siihen, kuinka case-projektin

kohdalla tulee toimia, mikäli se toteutuu, saa ohjauspyynnöllä Ruotsin veroviranomaisilta. Tutkimukseni ei siis tule antamaan lopullista ja varmaa vastausta case-projektin arvonlisäverokohtelusta Ruotsissa. Se tulee kuitenkin helpottamaan ohjauspyynnön laatimista, sekä ylipäättään lisäämään ymmärrystä arvonlisäverokysymyksistä kansainvälisissä tilanteissa.

2.4 Taustaa valitsemalleni käsittelytavalle

Suomen ja Ruotsin pitkälti yhteneväisen oikeuskulttuurin sekä Euroopan unionin vuoksi uskon, että tutkimusstrategia, jossa ensin perehdyn Suomen arvonlisäverolainsäädäntöön ja -käytäntöön ja sitten tutkin vastaavatko Ruotsin säännökset suomalaisia, on käypä. Euroopan unionilla ja sen säädöksillä on suuri vaikutus jäsenmaidensa arvonlisäverolakeihin. Ruotsi ja Suomi liittyivät EU:n jäseniksi samaan aikaan, jolloin molemmat joutuivat tekemään muutoksia arvonlisäverolainsäädäntöönsä. Suomessa arvonlisäverolaki (1501/1993) tuli voimaan 1.6.1994. EY:n arvonlisäverojärjestelmään mukautuminen aiheutti Suomen arvonlisäverolakiin ja arvonlisäveroasetukseen (50/1994) muutoksia vuoden 1995 alusta. Ruotsin mervärdeskattelag (ML) on vanhempaa perua, jo vuodelta 1969. Se kuitenkin uusittiin samaan aikaan kuin Suomessa arvonlisäverolaki otettiin käyttöön ensimmäisen kerran, ja mukautettiin vastaamaan EY:n säännöksiä samaan aikaan kuin Suomessakin. (Rother 2003, 55-56.)

3 CASE: VESIVOIMALAITOSTEKNIIKAN TOIMITTAMINEN ASENETTUNA RUOTSIIN

Opinnäytetyön case-projekti on vesivoimalaitostekniikan ja asennuksen myyminen Ruotsiin. Projekti on tarjousvaiheessa.

Tarjouskilpailu, jonka perusteella tarjousta tehdään, on ruotsalaisen energiayhtiön julkistama. Tämä energiayhtiö on rekisteröitynyt Ruotsiin ja pitää kotipaikkaansa Tukholmassa.

Projekti toteutetaan yhteistyössä venäläisen laitevalmistajan kanssa. Venäläinen yhteistyökumppani on suuri teollisuus- ja teknologia-alan yritysryhmittymä, jonka päätoimiala on voimalaitostekniikan valmistaminen. Yrityksen kotipaikka on Venäjällä.

Tarjouskilvan kohde on kahden vanhan vesivoimageneraattorin uudistaminen avaimet käteen -periaatteella. Voimalaitos sijaitsee Keski-Ruotsissa.

Tarjouksessa tarjotaan kahteen vanhaan vesivoimageneraattoriin uusia staattoreita. Toimituksen kokonaisarvo liikkuu miljoonissa euroissa. Tavaratoimituksen osuus kokonaisarvosta on noin 60 % ja asennustyön noin 40 %. Projektin ajallinen kesto Ruotsissa on arvioitu 8 – 9 kuukauden mittaiseksi. Staattorit ovat yhteistyökumppanin valmistamat ja ne toimitetaan Venäjältä Ruotsiin. Näiden lisäksi toimitukseen kuuluu muuta tarvittavaa laitteistoa, kuten putkistoja ja automaatiota, jotka ostetaan pääasiallisesti Suomesta ja muista EU-maista. Asennustyön tekee aliurakoitsija, jota ei ole vielä valittu. Asennustyön valvonnasta vastaavat sekä toimeksiantajayrityksen kuin sen venäläisen yhteistyöyrityksen edustajat.

Monesti isojen projektien kohdalla projektin toteuttamista varten perustetaan yhteenliittymä. Tässä case-projektissa toimeksiantajayritys X Oy ja sen venäläinen yhteistyöyritys OJCS Z muodostavat työyhteenliittymän, konsortion projektin toimittamiseksi. Suomessa arvonlisäverolainsäädännöstä johtuen tällaiset yhteenliittymät tulee rekisteröidä itsenäisiksi arvonlisäverovelvollisiksi. Ruotsin lainsäädännöstä yhteenliittymien osalta en ole selvittänyt. Tässä opinnäytetyössäni lähden siitä olettamasta, että Konsortio X Oy & OJSC Z rekisteröidään suomalaiseksi yhtymäksi, työyhteenliittymäksi. Tällöin se saa suomalaisen arvonlisäverotunnisteen. Näin projektia tarjoamassa ja toteuttamassa on yksi EU-maahan Suomeen rekisteröity toimija, suomalainen työyhteenliittymä.

Lähtökohtaisesti kun toimitetaan asiakkaalle jotain avaimet käteen -periaatteella, vastaa myyjä silloin kaikista kokonaisuuteen kuuluvista hankinnoista. Niinpä tässäkin case-projektissa työyhteenliittymä, Konsortio X Oy & OJSC Z on myyjä ja

kaikkien koneiden, laitteiden ja oheistarvikkeiden maahantuoja ja yhteisöhankkija Ruotsiin. Asiakkaana, ostajana on ruotsalainen energiayhtiö.

4 EU-LAINSÄÄDÄNNÖSTÄ JA SEN MERKITYKSESTÄ KANSALLISIIN VEROLAKEIHIN

4.1 Eurooppaoikeus

Euroopan yhteisön oikeus on ylikansallista oikeutta, jota jokainen EU:n jäsenvaltio jäseneksi liittyessään sitoutuu noudattamaan (Rother 2003, 3). Peruseriaate on, että kaikissa jäsenvaltioissa noudatetaan yhteisön pakottavaa oikeutta. Siten eurooppaoikeus vaikuttaa kansalliseen lainsäädäntöön, myös verolainsäädäntöön, sen sisältöön ja soveltamiseen. Jäsenvaltioissa kansallisten viranomaisten on otettava pakottavat eurooppaoikeuden säännökset huomioon omassa toiminnassaan ja huolehdittava siitä, että kansallinen lainsäädäntö ei ole ristiriidassa EU:n pakottavien säännösten kanssa. (Malmgrén 2008, 13.) Tietyissä tapauksissa jäsenvaltiolla voi kuitenkin olla mahdollisuus saada erityispoikkeuksia ja siirtymäsäännöksiä EU-säädösten voimaansaattamiseen ja noudattamiseen (Rother 2003, 3).

4.2 Kansainvälisen arvonlisävero-oikeuden verotuseriaateista

Euroopan yhteisö, myöhemmin Euroopan unioni on perustettu ja sitä on rakennettu tavaroiden- ja palveluiden vapaan liikkuvuuden vuoksi. Niinpä tavaroiden ja palveluiden vapaa liikkuvuus on koko EU-ideologian ydin. Verotuksessa vapaa liikkuvuus tarkoittaa käytännössä sitä, että jäsenmaat eivät verota tavaroita näiden liikkussa rajojen yli. Sen sijaan verotus tapahtuu jäsenvaltioiden sisäisenä verotuksena. EU:n sisäistä kauppaa arvonlisäverotuksessa kutsutaan yhteisöhankinnaksi ja yhteisömyynniksi. EU:n ulkopuolelta tulevista tavaroista kannetaan tulli ja maksetaan arvonlisävero tavarán saapuessa ensimmäisen kerran Euroopan yhteisön alueelle. Tämän jälkeen kerran yhteisöön tullatun tavarán

katsotaan olevan jäsenvaltioissa vapaassa vaihdannassa ja sitä kohdellaan kuten muutakin yhteisökauppaa. (Rother 2003, 111-112; Klemola & Hyttinen 2014, 19.)

EU:n kansainvälinen vero-oikeus perustuu yhdenvertaisuus-, suhteellisuus- ja objektiiviteettiperiaatteille, tarkoitussidonnaisuuden periaatteelle sekä luottamuksensuojaperiaatteelle (Rother 2003, 39-42). Näitä vero-oikeuden periaatteita täydentävät EU:n arvonlisäverojärjestelmän päätavoitteisiin kuuluvat tasapuolisuus- ja neutraalisuusperiaatteet. Tavoitteena on, että kaikkia taloudellisia toimijoita ja kaikkea taloudellista toimintaa käsitellään ja kohdellaan samalla tavalla, ja että kunkin maan alueella samanlaisia tavaroita ja palveluita kohdellaan verotuksellisesti yhdenmukaisesti. (Rother 2003, 158.)

4.2.1 Alueperiaate

Kansainväliseen arvonlisävero-oikeuteen kuuluu edellisten lisäksi vielä alue-, alkuperämaa-, määränpäämaa- ja kulutusmaa-periaatteet. Alueperiaate tarkoittaa vero-oikeudessa sitä, että jokaisella valtiolla on verotusvalta omalla alueellaan. Arvonlisävero-oikeudessa periaatteena on, että kukin valtio verottaa vain omalla alueellaan tapahtuvaa hyödykkeiden vaihdantaa ja siihen rinnastettavia tapahtumia. Alueperiaatteesta voidaan poiketa kansainvälisillä sopimuksilla, mutta kahden välisiä verosopimuksia arvonlisäveron osalta ei yleensä tehdä. (Rother 2003, 15-16.)

4.2.2 Alkuperämaaperiaate

Alkuperämaaperiaatteen noudattaminen kaikessa yhteisökaupassa on ollut EU-lainsäätäjien tavoitteena siitä pitäen, kun yhtenäistä arvonlisäverolainsäädäntöä ruvettiin laatimaan. Se on kuitenkin osoittautunut hankalaksi toteuttaa käytännössä. Niinpä EU:ssa on edelleen käytössä väliaikainen verotusjärjestelmä, joka perustuu määränpäämaa- ja alkuperämaanperiaatteiden yhdistelmälle. Jos alkuperämaaperiaatetta päästään joskus toteuttamaan koko laajuudessaan, niin tavarakaupassa se tarkoittaisi sitä, että myyjä tilittää myynnistä oman maansa arvonlisäveron myös silloin, kun tavara myyntiin liittyen kuljetetaan toiseen EU-maahan. Alkuperämaan pitäminen yksinomaisena verotusmaana poistaisi yrityksen

rekisteröintivelvollisuuden toiseen jäsenvaltioon tietyissä kansainvälisen kaupan tilanteissa. Alkuperämaaperiaatteessa tavoitteena on, että sekä myyjä että ostaja tilittävät ja vähentävät toiseen EU-maahan myymänsä tai ostamansa arvonlisäverot omaan maahansa. Verotulot sitten ohjattaisiin EU:n sisäisen valvontajärjestelmän kautta oikeille jäsenvaltioille. (Klemola & Hyttinen 2014, 19-20.) Tätä järjestelmää ei ole kuitenkaan vielä saatu toimintaan.

4.2.3 Määränpäämaaperiaate

Nyt siis EU:n sisäisessä tavarakaupassa käytössä on väliaikaiseksi tarkoitettu järjestelmä, joka toteuttaa osin alkuperämaaperiaatetta, osin määränpäämaaperiaatetta. Määränpäämaaperiaatetta sovelletaan pääsääntöisesti vain verovelvollisten yritysten väliseen kauppaan niin, että yhteisömyynti on tietyin edellytyksin verotonta. Toisesta EU-maasta oleva ostaja maksaa tavaran ostohinnasta oman maansa veron ja saa vähentää tästä yhteisöhankinnasta maksamansa veron samoin edellytyksin kuin kotimaisiin ostoihin sisältyvän veron. Alkuperämaaperiaatetta väliaikaisessa järjestelmässä sovelletaan pääsääntöisesti vain silloin, kun ostaja on toisesta EU-maasta oleva ei-verovelvollinen. (Klemola & Hyttinen 2014, 19-20.) Määränpäämaaperiaatteesta huolimatta kansainvälisessä kaupassa, jossa tavara siirtyy maasta toiseen, on aina ensin ratkaistava tapahtuuko vaihdanta arvonlisävero-oikeudellisesti siinä valtiossa, josta hyödyke toimitetaan, vai siinä valtiossa, johon hyödyke toimitetaan kulutettavaksi (Rother 2003, 15-16).

4.3 Oikeuslähteistä

Oikeuslähteet ovat niitä lähteitä, joita käytetään perusteluna oikeudellisia ratkaisuja tehtäessä (Rother 2003, 82). Oikeuslähteitä ovat kirjoitettu oikeus sekä tapaoikeus, oikeuskäytäntö ja yllä luetellut yleiset oikeusperiaatteet, jotka vaikuttavat osaltaan EU-oikeuden tulkintaan (Malmgrén 2008, 36).

Verotusmenettelyä ohjaa lainsäädäntö ja muut oikeuslähteet, kansainväliset sopimukset sekä yleiset hallinto-oikeudelliset periaatteet. Muihin oikeuslähteisiin kuuluu oikeuskäytäntö, lainvalmistelutyöt sekä oikeustieteellinen tutkimus ja

oikeusvertailu. Vero-oikeutta säätelevät vielä erilaiset virallisuonteiset päätökset kuten veroviranomaisten ohjeet. Kaikki oikeuslähteet eivät kuitenkaan ole saman arvoisia keskenään. Normihierarkiassa ylimpänä ovat perustuslain tasoiset säännökset. Näiden jälkeen järjestyksessä tulevat lait ja niihin rinnastettavat kansainväliset sopimukset, asetukset ja muut alemmanasteiset normit. Normihierarkia on aina pidettävä mielessä lakia sovellettaessa; päätös ei saa olla ristiriidassa perustuslain tai muun ylempiasteisen normin kanssa. Ristiriitatilanteissa ylempi normi syrjäyttää alemman, myöhempi normi varhaisemman, ellei myöhemmässä ole toisin säädetty, sekä erikoisnormi syrjäyttää yleissäännöksen. (Rother 2003, 36-37.)

Tässä opinnäytetyössäni olen käyttänyt lähdemateriaalinani pääsääntöisesti oikeuskirjallisuutta, jossa on esitetty yleisesti käytettyjä tulkintoja niin EU:n arvonlisäverodirektiiveistä kuin kansallisestakin arvonlisäverolainsäädännöstä. Paljon olen myös tukeutunut veroviranomaisten ohjeisiin.

4.4 Direktiivit

Kansallinen lainsäädäntö on alisteinen eurooppaoikeuden pakottaville säädöksille ja periaatteille. Eurooppaoikeus on, kuten kappaleessa 4.1. todettu, ensisijaista suhteessa kansalliseen oikeuteen. Ensisijaisuuden lisäksi se voi olla myös suoraan velvoittavaa ja vaikutukseltaan välitöntä. Tämä tarkoittaa sitä, että yhteisön oikeutta voidaan soveltaa osana jäsenmaan oikeusjärjestystä ilman erityistä voimaansaattamista, ja sitä, että normiin voidaan vedota jäsenvaltion viranomaisissa ja tuomioistuimissa. (Malmgrén 2008, 36.)

Kaikki eurooppaoikeus ei kuitenkaan ole jäsenvaltiota suoraan velvoittavaa oikeutta. Direktiivit eivät suoraan velvoita jäsenvaltioita. Sen sijaan direktiiveillä tavoitellaan yhtenäistä lainsäädäntöä läpi koko EU:n. Direktiivit edellyttävät jäsenvaltioiden täytäntöönpanotoimia tullakseen voimaan. Direktiivit esittävät tavoitteen ja päämäärän, johon jäsenvaltioiden omassa kansallisessa lainsäädännössään tulee pyrkiä. Direktiivin vaikutus tulisi näkyä kussakin jäsenvaltiossa riittävän selkeästi ja yksiselitteisesti. Näin vain tavoite on sitova, keinot ovat vapaat. Niinpä jäsenvaltiot

voivat itse valita tavan, jolla direktiivin tavoitteet toteutetaan kansallisessa oikeusjärjestyksessä. Direktiivin säännökset eivät siis korvaa kansallisia säännöksiä, vaan niiden avulla jäsenvaltiot veloitetaan mukauttamaan kansallinen oikeus yhteisön sääntöihin. Jos jäsenvaltio ei säädä kansallista lakia direktiivin tavoitteiden saavuttamiseksi määräajan puitteissa, tulee direktiivistä pakottavaa oikeutta sellaisenaan. Direktiivien oikeasta tulkinnasta päättää Euroopan unionin tuomioistuin, EUT. Yleensä tulkinta tapahtuu EUT:n antamalla tuomiolla jäsenvaltion kansalliselle tuomioistuimelle, tämän esitettyä asiasta ennakkoratkaisupyynnön. (Rother 2003, 88; Malmgrén 2008, 36; Niskakangas 2014, 155.)

Arvonlisäverodirektiivejä on annettu useita. Direktiivit ovatkin olleet yleisimmin käytetty tapa jäsenvaltioiden arvonlisäverolainsäädäntöjen harmonisointiin. Arvonlisäverotus on EU:n sisällä harmonisoitu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 113 artiklan perusteella. Arvonlisäverotuksen yhdenmukaistaminen on katsottu välttämättömäksi sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi. Arvonlisäverojärjestelmän rungon muodostaa kuudes arvonlisäverodirektiivi, jonka alkuperäinen muoto korvattiin vuonna 2007 voimaan tulleella uudella kuudennella direktiivillä, joka on sisällöltään edeltäjänsä kaltainen. Direktiivi sisältää periaatteessa kaikki arvonlisäverojärjestelmän aineelliset säännökset ja lisäksi eräitä, osin yksityiskohtaisiakin menettelysäännöksiä. Tämä menettelysäännösten sisältyminen direktiiviin on poikkeuksellista, sillä yleensä menettelyn säätely kuuluu jäsenvaltioiden kansalliseen oikeuteen. Muut arvonlisäverodirektiivit täydentävät kuudetta arvonlisäverodirektiiviä. (Rother 2003, 62, 88-89; Malmgrén 2008, 36-38; Niskakangas 2014, 155-156.)

Arvonlisäverodirektiivit sisältävät paljon jäsenvaltioille vapaaehtoisia ja vaihtoehtoisia tapoja järjestää kansallinen arvonlisäverolainsäädäntö. Direktiivit antavat joissain tapauksissa jopa mahdollisuuden poiketa direktiivien menettelysäännöksistä. Myös erivapaudet ja siirtymäjärjestelyt ovat mahdollisia velvoittavistakin säännöksistä. (Niskakangas 2014, 155-156.) Tämän vuoksi yhden jäsenvaltion kansallisesta arvonlisäverolaista ei voi vetää kovin pitkälle meneviä johtopäätöksiä jonkin toisen jäsenvaltion arvonlisäverolainsäädännön yksityiskohtiin.

4.5 Suomen ja Ruotsin arvonlisäverolakien suhde eurooppaoikeuteen

Suomen arvonlisäverolaki perustuu EU:n direktiiviin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä. Arvonlisäverosäännöksiä tulkittaessa direktiivien lisäksi huomioidaan myös EY:n perustamissopimus ja muun muassa siinä määrättyt perusvapaudet. Näiden puitteissa arvonlisäveroa suoritetaan Suomessa valtiolle kuten arvonlisäverolaissa 30.12.1993/1501 säädetään. (Malmgrén 2008, 148.) Vastaavasti Ruotsin mervärdesskattelag (ML 1994:200) perustuu EU:n arvonlisäverodirektiivien säädöksiin. Kuten Suomessa, myös Ruotsissa tunnustetaan eurooppaoikeus normihierarkiassa kansallisen lainsäädännön yläpuolella olevaksi. (Skatteverket www-sivut 2016.) Ruotsin mervärdeskattelagia täydentää mervärdeskatteordning ja menettelyä sääntelee skattebetalningslag. Ruotsin verohallitus, Riksskatteverket antaa yksityiskohtaisempia määräyksiä ja suosituksia lakien tulkinnasta ja soveltamisesta, kuten Suomessakin verohallinto. Määräykset ovat nimeltään förskrifter ja ovat sitovia sekä veroviranomaisia että –velvollisia kohtaan. Suositukset eli rekommendationer eivät ole sitovia. (Rother 2003, 55-56.)

5 ARVONLISÄVEROVELVOLLISUUS

Sekä Suomen arvonlisäverolain pääsäännön että Ruotsin mervärdeskattelagin mukaan arvonlisäveroa maksetaan liiketoiminnan muodossa harjoitetuista tavaroiden ja palveluiden myynistä. Tämä pääsääntö perustuu arvonlisäverodirektiivin 2. artiklaan, jonka mukaan arvonlisäveroa on kannettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”. Arvonlisäverovelvollisuus ei ole sidottu taloudellisen toiminnan tuottavuuteen, eli toiminnan ei siis tarvitse tuottaa voittoa. Toiminnan pitää kuitenkin olla vastikkeellista. (Malmgrén 2008, 148; Skatteverket www-sivut 2016.)

Arvonlisäverosta vapautettua myyntiä ja siihen liittyviä säännöksiä ei tässä työssä käsitellä. Myöskään relevantteja tässä työssä käsiteltävän tapauksen kannalta eivät

ole kummankaan maan arvonlisäverovelvollisuuden euro / kruunu –määräiset alarajat.

Mervärdesskattelag (ML 1 kap. 2 §) säättää Suomen arvonlisäverolain (AVL 1501/1993, 2 §) mukaisesti, ja perustuen EU:n arvonlisäverodirektiivin artiklaan 193, että pääsäännön mukaan verovelvollinen tavaran tai palvelun myynnistä on myyjä.

Molemmat, sekä ML että AVL, luettelevat poikkeuksia tähän verovelvollisuuden pääsääntöön. Näillä poikkeuksilla ulkomaalaisia lukuun ottamatta ei kuitenkaan ole merkitystä tämän työn kannalta. Niinpä niitä ei käsitellä tässä työssä lainkaan.

Tämän työn kannalta ainoa merkityksellinen poikkeama pääsääntöön on säännös, joka koskee ulkomaalaisia, joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa tai jotka eivät ole hakeutuneet arvonlisäverovelvolliseksi vapaaehtoisesti Ruotsiin. Sellaisen myyjän puolesta verovelvollinen on tietyn edellytyksin ostaja. Tätä kutsutaan käännetyksi verovelvollisuudeksi, omvänd skattskyldighet. (Skatteverket [www-sivut](http://www.skatteverket.se) 2016.) Käännettyä verovelvollisuutta käsittelem lähemmin kappaleessa 10.

Konsortio X Oy & OJSC Z:n (Konsortio X & Z) vesivoimalaitostekniikan myyminen yhdessä asennuspalvelun kanssa on arvonlisäveron alaista liiketoimintaa. Pääsäännön mukaan tästä toiminnasta arvonlisäveron tilittää myyjä, Konsortio X & Z. Mikäli käännetty verovelvollisuus soveltuisi tähän projektiin, verovelvollinen olisi ostaja, ruotsalainen energiayhtiö.

6 TAVARAA VAI PALVELUA

Ensimmäinen opinnäytetyöongelmani on: Millä maalla on arvonlisäverotusoikeus projektiin? Toinen kysymys: Minkälaisesta myynnistä on case-projektissa kyse? Jotta voisin ratkaista ensimmäisen kysymyksen, millä maalla on arvonlisäverotusoikeus, on ensin ratkaistava minkälaisesta myynnistä on kyse kun myydään vesivoimalaitoksen koneita ja kalustoa asennettuna.

Mielessäni oli kolme vaihtoehtoa sille, minkälaisesta myynnistä projektissa voisi olla kyse. Kyseessä voisi vaihtoehtoisesti olla tavaran myynti ja siitä erillinen palvelun myynti, rakentamispalvelun myynti tai tavaran myynti yhdessä asennuspalvelun kanssa eli tavaran myynti paikoilleen asennettuna. Kansainvälisessä kaupassa palvelumyynnillä ja tavaramyynnillä on erilainen arvonlisäverokohtelu. Sekä kotimaan kaupassa että kansainvälisessä kaupassa rakentamispalveluiden ja muiden palveluiden erottamisella toisistaan on nykyisin suuri merkitys. Rakentamispalveluita koskevat täysin omanlaisensa arvonlisäverosäännökset ja –menettelyt.

Kansainvälisessä kaupassa oikean myyntimaan ratkaisemiseksi on ylipäätään tärkeää tietää minkälaisesta kaupasta arvonlisäveromielessä on kyse. Ilman selkeää käsitystä siitä, mitä ollaan myymässä arvonlisäverotuksen näkökulmasta, ei voida ratkaista myyntimaata oikein.

6.1 Tavaraa vai palvelua

Ensimmäiseksi on selvitettävä, onko myynnissä kyse tavarasta vai palvelusta. Rajanveto tavaran ja palvelun välillä ei aina ole ihan niin yksioikoista kuin miltä se äkkisiltään ajateltuna tuntuu. Myytävä tuote voi koostua sekä tavarasta että palvelusta, jolloin tulee ratkaistavaksi onko kyse tavarasta johon liittyy palvelu vai palvelusta johon liittyy tavaroita. Se voi myös koostua useista erillisistä toimituksista. Tällöin tulee ratkaistavaksi, onko kyse yhdestä liiketoimesta, joka koostuu useasta eri erästä vai useasta erillisestä liiketoimesta. Case-projektissa on läsnä nämä kaikki elementit; toimitus pitää sisällään sekä tavaraa että palvelua ja kokonaistoimitus koostuu useasta erästä.

EU:n tuomioistuimen mukaan näitä ongelmia ratkottaessa on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan. Tuomioistuimen mukaan jokaista tavaran luovutusta ja palvelun suoritusta on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, mutta varoittaa liiketoimien keinotekoisesta jakamisesta osiin vain arvonlisäverotuksellisista syistä. (Rother 2003, 178.)

6.1.1 Tavarahan määritelmä

Suomen arvonlisäverolaissa on määritelmä tavaralle, joka perustuu EU:n arvonlisäverodirektiivin artiklaan 15 (European Commission www-sivut 2016).

Tämän määritelmän mukaan ”Tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpö- ja jäähdytysenergiaa ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä. Palvelulla tarkoitetaan kaikkea muuta, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa.” (AVL 1501/1993, 17 §.) Arvonlisäverolaissa määritellään myös tavarahan omistusoikeuden vastikkeellinen luovutus tavarahan myynniksi. Palvelun myynnillä tarkoitetaan vastaavasti palvelun suorittamista tai muuta luovuttamista vastiketta vastaan. (AVL 1501/1993, 18 §.)

Ruotsin mervärdesskattelagin määritelmä tavarasta katsotaan olevan sopuoinnussa EU:n arvonlisäverodirektiivin vastaavan määritelmän kanssa. Tavaraksi katsotaan ML:nkin mukaan mm. kaikki kiinteä materia, ja tavarahan myyntinä pidetään tavarahan vastikkeellista omistusoikeuden luovuttamista. Kaikenlaiset myytävät suoritteet, jotka eivät sovi ’tavara’-määritelmän alle, ovat palvelua. (Skatteverket www-sivut 2016.)

6.1.2 Case-projektin jakautuminen tavara- ja palveluosuuteen

Case-projekti koostuu tavaroista: staattoreista, putkistoista, automaatiojärjestelmistä ym. Tavaroiden lisäksi sopimukseen kuuluu, että myyjä vastaa projektin suunnittelusta, piirustusten laatimisesta, koneiden ja laitteiden asentamisesta paikoilleen sekä niiden toimintakyvyn testaamisesta ja varmistamisesta.

6.2 Rakentamispalvelu

Kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö sekä työn yhteydessä asennetun tavarahan luovuttaminen samoin kuin tällaiseen työhön liittyvä suunnittelu, valvonta ja muu niihin verrattava palvelu on Suomen arvonlisäverolain mukaan määritelty rakentamispalveluksi. Kiinteistöllä tarkoitetaan maa- aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa. (Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen 2015.)

Rakennukseksi katsotaan vakiintuneen tulkinnan mukaan maapohjalle kiinteästi pystytettyä ja pysyväksi tarkoitettua teollisuus-, liike-, asuin- ym. taloa. Kiinteistöllä tai rakennuksessa sijaitsevat putket, johdot, lämmitysjärjestelmät, hissi ja muut vastaavat laitteet, jotka palvelevat rakennuksen yleistä käyttöä rakennuksena katsotaan osaksi rakennusta. (Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen 2015.)

Vastaavasti Ruotsissa kiinteistöön kuuluu maapohjan lisäksi rakennukset ja niiden osat. Rakennukseen lasketaan kuuluvaksi kaikki rakennusta palvelevat elementit 'tillbehör till byggnaden' kuten Suomessakin. (Lundén, Svensson 2015, 316.)

6.3 Koneet, laitteet ja kalusteet erityistä toimintaa varten

Case-projektin koneet ja laitteet sijaitsevat rakennuksessa ja tulevat kiinnitetyksi tukevasti rakennukseen kiinni. Arvonlisäverokohtelun kannalta oli tärkeää selvittää käsitetäänkö ne verotuksellisesti irtaimistoksi eli tavaroiksi vai osaksi kiinteistöä. Jos myydyt koneet ja laitteet katsotaan osaksi kiinteistöä, on projektissa kyse kiinteistöön kohdistuvasta palvelusta tai rakennuspalvelusta. (Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen 2015.)

Suomen arvonlisäverolain mukaan rakennuksessa harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet eivät ole osa kiinteistöä. Arvonlisäverotuksessa sillä kuinka kiinteästi jokin laite on rakennukseen kiinnitetty, ei ole ratkaisevaa merkitystä. Ratkaiseva merkitys on sillä, mitä tarkoitusta varten laite siellä on. (Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen 2015.)

Erityisellä toiminnalla tarkoitetaan kaikenlaista koneilla, laitteilla ja kalusteilla harjoitettavaa taloudellista toimintaa. Erityistä toimintaa palvelevat koneet ja laitteet eivät palvele rakennuksen käyttöä rakennuksena, vaan siinä harjoitettavaa taloudellista toimintaa. Esimerkiksi tuotantokoneet tarvittavine sähkö- ja ilmastointilaitteineen ovat erityistä toimintaa palvelevia koneita ja laitteita, kun taas kiinteistön viemäriputket ja sähköverkko eivät ole. Teollisuusrakennuksessa olevat tuotantokoneiden kiinteät, rakennuksen lattiaan tai seiniin tukeutuvat perustukset

katsotaan taas verokohtelultaan kuuluvaksi rakennukseen, ei koneeseen. (Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen 2015.) Korkein hallinto-oikeus vuosikirjaratkaisussaan KHO:2013:115 katsoi, että eräs lämpökeskuslaitteita ja –komponentteja myyvä yritys myi myös rakentamispalveluita, sillä heidän toimituksiinsa sisältyi myös lämpökeskuslaitteiden suojarakennus, jonka myyjä asensi asiakkaan rakentamille perustuksille. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että suojarakennus on arvonlisäverolain 28 §:ssä tarkoitettu rakennus tai pysyvä rakennelma, ja sellaisen rakentaminen on rakentamispalvelua. (KHO: 2013:115.)

Ruotsissa asia tulkitaan samalla tavalla kuin Suomessa. Industritillbehör, eli rakennuksessa olevat koneet ja laitteet, jotka eivät palvele rakennusta itseään vaan siellä harjoitettavaa erityistä toimintaa, katsotaan kiinteistöön kuulumattomaksi, irtaimeksi tavaraksi. Sillä, kuinka kiinteästi koneet ja laitteet ovat kiinteistöön kiinnitetty ei ole merkitystä. (Lundén, Svensson 2015, 316.)

Ylläolevan mukaan case-projekti ei täytä rakentamispalvelun kriteerejä, ei Suomen eikä myöskään Ruotsin arvonlisäverolainsäädännön mukaan. Projektin koneet ja laitteet palvelevat kiinteistössä harjoitettavaa erityistä toimintaa, vesivoiman tuottamista, eivät rakennuksen käyttöä rakennuksena eli kiinteistöä itseään. Case-projektin tarjous ei myöskään sisällä suoja- tai vastaavien rakennelmien rakentamista.

6.4 Tavarán myynti asennettuna tai koottuna

Vesivoimageneraattorin staattorin myynti avaimet käteen –periaatteella on tavarán myyntiä sekä palvelun myyntiä, mutta ei rakentamispalvelun myyntiä. Se, että tavarán mukana myydään asennuspalvelua, muuttaa kokonaisuuden verokohtelua. Tavarán myynti paikoilleen asennettuna on kansainvälisessä arvonlisäverotuksessa eri asemassa kuin pelkkä tavarán myynti. (Klemola & Hyttinen 2014, 80.)

Arvonlisäverotuksessa tavarán myynnillä asennettuna tai kokoonpantuna tarkoitetaan tilannetta, jossa myyjä vastaa asennuksesta tai kokoonpanosta ja veloittaa ostajalta

tavaran hinnan lisäksi asennus- ja/tai kokoonpanotyön hinnan. (Klemola & Hyttinen 2014, 80.)

Ruotsin mervärdesskattelagin mukaan myydessä tavaraa ja palvelua yhdessä, kyse on yhdestä kokonaisuudesta. Se kumman, tavaran vai palvelun, osuus kokonaisuudesta on merkittävämpi ratkaisee sen, käsitelläänkö kokonaisuus tavaran myyntinä vai palvelun myyntinä. (Skatteverket www-sivut 2016.)

Ruotsin arvonlisäverolainsäädännöstä löytyy käsite 'monteringsleverans'. Monteringsleveransilla tarkoitetaan sitä, kun tavara myydään koottuna ja/tai asennettuna. Vähäinen kokoamis- tai asennustyö, kuten tavaran purkaminen kuljetuspakkauksesta tai liittäminen sähköverkkoon ei kuitenkaan täytä säännöksen tunnusmerkkejä. (Skatteverket www-sivut 2016.)

Myöskään säännöksen tunnusmerkit eivät täyty sellaisen kokonaisuuden kohdalla, jossa asennustyön osuus on merkittävän laaja. Tällainen myynti katsotaan palvelunmyynniksi, ei tavaran myynniksi asennettuna. Esimerkiksi jonkin koneen tai laitteen korjaustyö, johon sisältyy joitain koneen osien uusimisia, katsotaan palveluksi. Ratkaistaessa milloin kyse on tavaran myynnistä asennettuna ja milloin taas asennuspalvelun myynnistä huomioon on otettava kauppasopimus, hinnanmuodostus ja työhön käytetty aika sekä kulut. (Skatteverket www-sivut 2016.)

Ruotsin verohallinnon verkkosivuilla on esimerkki tilanteesta, joka katsotaan tavaran myynniksi asennettuna. Siinä saksalainen yritys DE myy ruotsalaiselle asiakkaalle SE:lle koneen paikoilleen asennettuna ja käyttövalmiina. Kone valmistetaan Saksassa, josta se kuljetetaan Ruotsiin asiakkaan tiloihin, jossa kokoamis- ja asennustyö tapahtuvat. Työn osuus kokonaisuudesta on merkittävä, muttei kuitenkaan sopimuksen ja muiden seikkojen valossa niin merkittävä, että koko toimitusta tulisi käsitellä palvelun myyntinä. Näin ollen kaupan katsotaan täyttävän tavaran myynnin asennettuna –tunnusmerkistön. (Skatteverket www-sivut 2016.)

Edellisen perusteella uskon, että generaattorin staattorin myynti asennettuna katsotaan arvonlisäverotuksellisesti tavaran myynniksi paikoilleen asennettuna. Kyseessä ei ole rakentamispalvelu, sillä myytävät koneet ja laitteet eivät palvele

rakennusta sinällään, vaan siinä harjoitettavaa erityistä toimintaa, vesivoiman tuotantoa. Kyseessä ei myöskään ole kahta erillistä liiketoimea, tavaran myyntiä ja siitä erillistä palvelun myyntiä, vaan koko projekti kaikkine tavaroineen ja palveluineen katsotaan yhdeksi kokonaisuudeksi, tavaran myynniksi asennettuna ja koottuna. Projektissa euromääräisesti arvioiden pääpaino on tavarassa, mutta projektiin liittyvän palvelunkaan osuus ei ole vähäinen.

7 MYYNTIMAASÄÄNNÖT

Eurooppaoikeuden alueperiaatteen mukaan kullakin valtiolla on verotusoikeus alueellaan tapahtuvaan vaihdantaan (kappale 4.2.1). Tämän perusteella Ruotsilla on verotusoikeus case-projektiin. Kansainvälistä kauppaa käsiteltäessä on kuitenkin aina syytä selvittää kaupan kohteen arvonlisäverotuksellinen myyntimaa kansainvälisen kaupan myyntimaasäännösten pohjalta.

7.1 Myyntimaasäännön merkitys kansainvälisessä kaupassa

Kansainvälisten kauppatilanteiden arvonlisäverokohtelua pohdittaessa on syytä heti alkuun ratkaista se, missä maassa kaupan kohde katsotaan myydyksi. Säännöstöä, jonka perusteella myyntivaltio ratkaistaan, kutsutaan myyntimaasäännöksi. Myyntimaasäännös ei vielä kerro, kuka on verovelvollinen, vaan ainoastaan sen millä maalla on verotusoikeus kyseiseen liiketapahtumaan. Jos myyntimaa on Suomi, myyntiin sovelletaan Suomen arvonlisäverolakia. Jos myyntimaasäännökset osoittavat, että myyntimaa on joku toinen EU-maa, myyntiin sovelletaan tuon toisen EU-maan arvonlisäverolakia. (Klemola & Hyttinen 2014, 22; Niskakangas 2014, 141.) Jos siis myyntimaasäännöt osoittavat, että myynti tapahtuu Ruotsissa, on kauppaan sovellettava Ruotsin arvonlisäverolakia, mervärdesskattelag.

7.2 Myyntimaasäännöt irtaimen kaupassa

Myyntimaasäännöt vaihtelevat sen mukaan mikä kaupan kohde on. Tavaroita ja palveluita koskettavat erilaiset myyntimaasäännöt. Käsittelen tässä opinnäytetyössä tavaran ja palveluiden myyntimaasäännöt kuitenkin vain pintapuolisesti, sillä niillä ei ole niinkään merkitystä case-projektin kannalta.

Irtain tavara katsotaan myydyksi siellä, jossa tavara on myynnin tapahtuessa. Suomen arvonlisäverolain 63 §:n sekä Ruotsin mervärdeskattelagin 5 kap 2 §:n mukaan, jos tavara kuljetetaan ostajalle, on se myyty siinä maassa, jossa se on kuljetuksen alkaessa (AVL 63 §; ML 5 kap 2 §). Jos siis tavaran kuljetus ostajalle alkaa Suomesta, myyntiin sovelletaan Suomen arvonlisäverolakia. Myynti voi kuitenkin olla verotonta myyntimaassa esimerkiksi EU-kauppaa koskevien säännösten nojalla. (Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen 2015, 334.) Vastaavasti, jos myyntimaan katsotaan olevan Ruotsi, sovelletaan kauppaan Ruotsin mervärdeskattelagia.

7.3 Myyntimaasäännöistä palvelukaupassa

Palvelukaupan myyntimaasäännöt ovat monimutkaiset. Erilaisilla palveluilla on erilaiset säännöt myyntimaan osalta, toisin kuin tavarakaupassa, jossa myyntimaasäännöksiä sovelletaan periaatteessa kaikkiin tavaroihin samalla tavalla. Koska palveluiden kohdalla myydyin palvelun luonne ja laatu ratkaisee sen, missä se katsotaan myydyksi, on myytävä palvelu osattava sijoittaa oikeaan palvelukategoriaan, jotta verokohtelu saataisiin selville. (Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen 2015, 391.)

Vuonna 2010 elinkeinonharjoittajien välistä palvelukauppaa yksinkertaistettiin EU-direktiivillä, joka toteutettiin myös Suomessa arvonlisäverolain muutoksella. Ruotsissa mervärdeskattelagia muutettiin vuonna 2013 (SFS 2013:368, 5 kap 5 §). Molemmissa maissa yksinkertaistus tarkoittaa sitä, että suurin osa yritysten välisestä kansainvälisestä palvelukaupasta verotetaan palvelukaupan pääsäännön mukaan, vaikkakin poikkeuksiakin edelleen on. Pääsäännön mukaan elinkeinonharjoittajien

välisessä kansainvälisessä palvelukaupassa sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Pääsäännön mukaan palvelun myyntimaa on se maa, jossa olevaan ostajan kiinteään toimipaikkaan palvelu luovutetaan. Jos palvelua ei luovuteta ostajan kiinteään toimipaikkaan, on myyntimaa se maa, missä on ostajan kotipaikka. (Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen 2015, 392-393; Lundén, Svensson 2015, 173.)

7.4 Myyntimaa myytäessä tavaraa asennettuna

Kun tavara myydään EU-jäsenvaltiosta toiseen paikoilleen asennettuna, tavanomaiset yhteisömyyntiä koskevat säännökset eivät sovellu. Asennettuna tai kokoonpantuna myytyjen tavaroiden verotusoikeus on aina sillä maalla, jossa asennus tai kokoonpano tapahtuu, jos tavara asennetaan tai kootaan myyjän toimesta tai hänen lukuunsa. Paikolleen asennetun tavaran myynti tapahtuu siten aina siinä maassa, missä asennus- ja kokoonpanotyökin tapahtuu. Laitteen omistusoikeuden siirtymisajankohdalla on tällöin merkitystä. Omistusoikeuden tulee siirtyä asiakkaalle vasta asennus- tai kokoonpanotyön jälkeen. Suomen arvonlisäverolain mukaan tällaisesta myynnistä, missä suomalainen myyjä myy toiseen jäsenvaltioon tavaran paikoilleen asennettuna, ei makseta arvonlisäveroa Suomeen. Myyntimaa ei ole Suomi. (Klemola & Hyttinen 2014, 81.)

Ruotsin arvonlisäverolain, mervärdesskattelagin mukaan tavara, joka kuljetetaan Ruotsiin toisesta EU-maasta tai EU:n ulkopuolisesta maasta, ja jonka paikoilleen asennuksesta tai kokoamisesta myyjä vastaa, katsotaan myydyksi Ruotsissa. Ruotsi perustaa asennettuna myytyä tavaraa, monteringsleveransia koskevat säädökset ja tulkinnat EU:n arvonlisäverokomitean vuonna 1999 tekemään linjaukseen (EU:n arvonlisäverokomitean kokous nro 58, 23.6.1999, 1§). Kokouksen pöytäkirjamerkintä kuuluu seuraavasti : ”When the supplier produces the machine and installs or assembles this machine at the location requested by his client, the operation should be qualified as a supply of goods with installation or assembly, whereby the place of taxation is there where the goods are installed or assembled according Article 8(1)(a) of the Sixth VAT Directive.” (EU:n arvonlisäverokomitea, 1999; Skatteverket [www-sivut](http://www.skatteverket.se) 2016.)

Edellisen perusteella asennettuna myyty tavara katsotaan myydyksi Ruotsissa kun asennustyö tapahtuu Ruotsissa (Skatteverket www-sivut 2016). Ruotsi on siis myyntimaa ja Ruotsin arvonlisäverolaki, mervärdesskattelag on se laki, jonka perusteella case-projektin verokohtelu tulee selvittää.

8 KIINTEÄ TOIMIPAIKKA

Seuraava opinnäytetyöongelmani on kysymys siitä, muodostuuko Konsortio X & Z:lle arvonlisäverotuksellista kiinteää toimipaikkaa Ruotsiin?

EU:n alueella arvonlisäverovelvollisuus on riippumaton toiminnan harjoittajan kotipaikasta. Pääsääntöisesti yritykset ovat verovelvollisia harjoittamastaan liiketoiminnasta siinä maassa missä liiketoimia harjoitetaan. Eurooppaoikeuden yhdenvertaisuusperiaatteen mukaan kaikkia yrityksiä koskevat samat velvollisuudet ja oikeudet siinä maassa missä liiketoimintaansa harjoittavat, mikäli toimintaa harjoitetaan ko. valtiossa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta käsin. Kiinteä toimipaikka on siten määrävä tekijä arvonlisäverovelvollisuutta arvioitaessa. Esimerkiksi yritys, jolla on Suomen arvonlisäverolaissa määritelty kiinteä toimipaikka Suomessa, on arvonlisäverovelvollinen Suomessa ja siten velvollinen ilmoittautumaan arvonlisäverovelvollisten rekisteriin kaikkine velvoitteineen. (Niskakangas 2014, 134; Verohallinnon www-sivut 2014.)

Suomen lainsäädäntöä tutkittaessa on syytä pitää mielessä, että sekä arvonlisäverolaissa että tuloverolaissa säädetään kiinteästä toimipaikasta. Näiden kahden lain kiinteän toimipaikan kriteerit eivät ole yhteneväiset. Molemmat lait käyttävät termiä 'kiinteä toimipaikka', mutta käsitteen määritelmä arvonlisäverotuksessa ja tuloverotuksessa on hieman erilainen. Niinpä kiinteän toimipaikan määritelmiä tutkiessa on syytä olla tarkkana ja pitää mielessä käsitelläänkö asiaa arvonlisäveron vai tuloveron näkökulmasta. (Malmgrén 2008, 150.) Ruotsissa arvonlisäverotukselliselle ja tuloverotukselliselle kiinteälle toimipaikalle on annettu eri nimet. Arvonlisäverotuksellinen kiinteä toimipaikka on

mervärdeskattelagin mukaan 'fast etableringsställe' kun taas tuloverotuksen puolella kiinteä toimipaikka kulkee nimellä 'fast driftställe'. (Skatteverket www-sivut 2016.)

8.1 EU:n antama määritelmä kiinteälle toimipaikalle

Sekä Suomen että Ruotsin lainsäädännössä käytettävät kriteerit arvonlisäverotukselliselle kiinteälle toimipaikalla juontuvat EU:n antamista määritelmistä. EU:n arvonlisäverodirektiivit eivät itsessään sisällä määritelmää kiinteästä toimipaikasta, mutta kiinteä toimipaikka määritellään nykyään Euroopan Neuvoston täytäntöönpanoasetuksen 11 artiklassa (EU N:o 282/2011) niin, että kiinteä toimipaikka on mikä tahansa toimipaikka, jolla on riittävä pysyvyysaste sekä on henkilö- ja teknisten resurssiensa puolesta kykenevä vastaanottamaan ja suorittamaan liiketoimia. (Äärilä, Nyrhinen & Hyttinen 2015, 46; Skatteverket www-sivut 2011; EU N:o 282/2011.)

8.2 Kiinteän toimipaikan määritelmä Ruotsissa ja Suomessa

Mervärdeskattelag ei sisällä määritelmää kiinteälle toimipaikalle, vaan tulkinta tulee eurooppaoikeudesta. Skatteverketin antamien syventävien vero-ohjeiden, dnr 131 171031-11/111, mukaan arvonlisäverotuksellinen kiinteä toimipaikka muodostuu, jos kaikki seuraavat kolme perusedellytystä täyttyvät:

- 1) toimipaikassa on henkilökuntaa
- 2) toimipaikassa on tilat ja/tai laitteet, joita henkilökunta voi käyttää, ja
- 3) toimipaikka on sellainen, että siitä käsin voi suorittaa liiketoimia.

(Skatteverket www-sivut 2011.)

Samoin Suomen arvonlisäverolaissa ollut kiinteän toimipaikan määritelmä on kumottu 1.1.2015 alkaen. Kuitenkin hallituksen esityksen (HE 56/2014) mukaan kiinteä toimipaikka edelleen ymmärretään kuten aiemmin määritelty, vaikkei määritelmää arvonlisäverolaissa enää olekaan. (Äärilä, Nyrhinen & Hyttinen 2015, 46 - 47). Pykälässä määriteltiin kiinteä toimipaikka ”pysyväksi liikepaikaksi, josta liiketoimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan. Rakennus- tai asennustoiminnassa

kiinteäksi toimipaikaksi katsotaan urakointikohde tai useat peräkkäiset urakointikohteet, jotka kestävät yli 9 kuukautta.” (ALV 1993:1501, 11§ kumottu.)

8.3 Tosiasiallinen liiketoiminnan harjoittaminen

Jotta jokin yrityksen liikepaikka katsottaisiin pysyväksi toimipaikaksi, tulee liikepaikalla olla resurssit ja mahdollisuus liiketoimien suorittamiseen tai palveluiden ja tavaroiden kuluttamiseen. Mitään varsinaista liiketoimintaa ei välttämättä liikepaikasta käsin tarvitse harjoittaa, pelkästään edellytykset liiketoiminnan harjoittamiseen tekee mahdolliseksi sen, että liikepaikka katsotaan arvonlisäverotuksellisesti kiinteäksi toimipaikaksi. (Skatteverket [www-sivut](#) 2011.)

Yksittäisen liiketoimen kohdalla tilanne on kuitenkin toinen. Sekä Suomen että Ruotsin lainsäädännön ja oikeuskäytännön mukaan pelkkä kiinteän toimipaikan olemassa olo ei tuota arvonlisäverovelvollisuutta johonkin tiettyyn yksittäiseen liiketoimeen. Useasti saattaa olla niin, että tavara myydään toisesta EU:n jäsenvaltiosta vaikka myyjäyhtiöllä on arvonlisäverorekisteriin merkitty sivuliike ostajan jäsenvaltiossa. Tällöin sekä Suomen että Ruotsin lainsäädännön mukaan kyseessä on yhteisömyynti, mikäli muut ehdot täyttyvät. (Malmgrén 2008, 153; Skatteverket [www-sivut](#) 2011.) Täten yksittäisten liiketoimien kohdalla on katsottava, onko esimerkiksi suomalaisyrityksen Ruotsissa sijaitseva kiinteä toimipaikka tosiasiallisesti osallistunut kyseisen suomalaisyrityksen Ruotsissa tekemään kauppaan, ennen kuin voidaan sanoa, että yrityksen Ruotsissa sijaitseva toimipaikka on arvonlisäverovelvollinen ko. myynnistä.

8.4 Kiinteä toimipaikka rakennus- ja asennustoiminnassa Suomessa

Suomessa arvonlisäverolaissa oli aiemmin erillinen säännös, joka koski kiinteän toimipaikan määrittelyä rakennus- ja asennustoiminnassa, mutta tämä säännös poistettiin 1.1.2015 lukien. Suomessa rakennus- tai asennustoiminnan kohdalla kuitenkin edelleen katsotaan kiinteäksi toimipaikaksi urakointikohde tai useat peräkkäiset urakointikohteet, jotka kestävät yli yhdeksän kuukautta. Esimerkiksi kaksi asennusurakkaa, joista ensimmäinen alkaa 15.1.2015 ja päättyy 15.5.2015 ja

toinen, joka alkaa 15.3.2015 ja kestää 30.11.2015 asti muodostavat yhteenlaskettuna yli 9 kuukauden urakan, 15.1.- 30.11., ja velvoittavat siten ulkomaalaisen asennusyrityksen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi Suomeen. Hallituksen esityksen (HE 56/2014) mukaan Suomi siis soveltaa rakennus- ja asennustoimintaan aiemmin laissa ollutta 9 kuukauden sääntöä, vaikka nimenomainen sääntö arvonlisäverolaista poistettiin samaisella esityksellä. Näin siksi, että Euroopan neuvoston täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 artiklassa 11 ei ole tarkemmin määritelty kiinteää toimipaikkaa rakennus- tai asennustoiminnassa. Yhdeksän kuukauden sääntö pätee myös tavaratoimituksiin paikoilleen asennettuna. (Nieminen, Anttila, Äärilä & Jokinen 2015; Verohallinnon www-sivut 2014; Klemola & Hyttinen 2014, 85; Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen 2015, 48; HE 56/2014.) Tällä tavalla Suomi toteutti EU:n arvonlisäverodirektiivin vaatimukset arvonlisäverolain harmonisoinnista, mutta säilytti asennus- ja rakennustoimintaan kohdistuneen erityissäännöksen käytännössä.

Kiinteän toimipaikan katsotaan muodostuvan jo toiminnan alkaessa eikä vasta silloin, kun yhdeksän kuukauden aikaraja ylittyy. Määräajan laskeminen alkaa siitä kun työt Suomessa tosiasiallisesti alkavat. Tähän määräaikaan ei lueta mukaan sitä aikaa, jonka myyjä on käyttänyt esimerkiksi töiden esivalmisteluihin tai asennettavien laitteiden valmistukseen omassa kotimaassaan. Se tekeekö työn ulkomaalainen myyjäorganisaatio itse vai käyttääkö se alihankkijaa, ei vaikuta kiinteän toimipaikan muodostumiseen. Niinpä rekisteröitymisvelvollisuudelta ei voi välttyä edes sillä, että antaa asennustyön kokonaisuudessaan suomalaiselle alihankkijalle, sillä vastuu asennustyöstä on edelleen ulkomaalaisella laitetoimittajalla. Eli sillä tekeekö asennustyön itse vai teettääkö työn alihankkijoilla, ei ole merkitystä rekisteröitymisvelvollisuuteen. (Nieminen, Anttila, Äärilä & Jokinen 2015; Verohallinnon www-sivut 2014; Klemola & Hyttinen 2014, 85.)

Ruotsin mervärdesskattelag ei mainitse mitään kiinteitä aikarajoja asennus- ja rakennustoiminnalle. Sen sijaan Ruotsissa merkitystä annetaan toiminnan pysyvyydelle.

8.5 Riittävä pysyvyysaste

Suomen arvonlisäverolain tulkinnasta ja oikeuskäytännöstä löytyy siis erillisiä ja yksityiskohtaisia säännöksiä kiinteän toimipaikan muodostumisesta rakennus- ja asennustoiminnassa sekä tavaroita paikoilleen asennettuna toimitettaessa. Ruotsissa vastaavia tulkintoja ja käytäntöjä ei ole. Sen sijaan Ruotsin arvonlisäverolaki, mervärdesskattelag puhuu riittävästä pysyvyydestä, tillräckligt stadigvarande. (Liite 2.)

Ruotsin verohallinnon ohjeen, dnr: 131 171031-11/111 mukaan Ruotsissa ei ole mitään tarkkoja aikarajoja, joiden perusteella katsottaisiin kiinteän toimipaikan muodostuneen. Aikarajojen sijaan harkintaan vaikuttaa se pidetäänkö toimipaikkaa riittävän itsenäisenä, jotta se kykenisi suorittamaan liiketoimia, yhteisöhankintoja tai käyttämään tavaroita ja/tai palveluita. (Skatteverket www-sivut 2011.)

Ruotsin verohallinnon tulkinnan mukaan riittävä pysyvyysaste on esimerkiksi sellaisella toimipaikalla, jolla on osoite, josta tavarantoimittaja tai asiakkaat tavoittaisivat halutessaan yrityksen edustajan. Kyseessä voisi olla esimerkiksi liikehuoneisto tai jokin tekninen varallisuus Ruotsissa. Kyseeseen voi tulla myös paikka Ruotsissa, jossa yrityksellä on henkilöstöä edellyttäen, että kyse ei ole tilapäisestä ja hetkellisestä paikasta. Myös yritykselle läheisen toisen yrityksen liikepaikka voidaan katsoa kiinteäksi toimipaikaksi, mikäli yritysten välisestä riippuvuussuhteesta näin voidaan tulkita. (Skatteverket www-sivut 2011.)

Riittävän pysyvyyden toimipaikalle tuo myös se, että sieltä käsin voidaan ostaa ja kuluttaa tavaroita tai palveluita, että tavarantoimittajat voisivat ko. osoitteeseen lähettää laskuja. Kyseisen osoitteen ei kuitenkaan tarvitse olla yrityksen laskutusosoite, riittää että osoite on sellainen, että sinne voisi postia lähettää. Yrityksen todellinen laskutusosoite voi hyvin olla Ruotsin ulkopuolella. (Skatteverket www-sivut 2011.)

Ruotsin verohallinto antaa ohjeistuksessaan esimerkin tilanteesta, jossa kiinteää toimipaikkaa ei katsota muodostuneen; esimerkiksi sellaisessa tapauksessa, jossa ulkomainen yritys lähettää työntekijänsä Ruotsiin jotain tiettyä määräaikaista

tehtävää varten ilman, että tällä olisi Ruotsissa mitään varsinaista kiinteää osoitetta. Hotellia, jossa tällainen lähetetty työntekijä asuu, ei yleensä katsota riittävän pysyväksi osoitteeksi, että sen perusteella kiinteä toimipaikka muodostuisi. Myöskään pelkkä ajoneuvo ja sen kuljettajan oleskelu Ruotsissa ei vielä yksinään muodosta kiinteää toimipaikkaa. (Skatteverket www-sivut 2011.)

Vesivoimalaitoksen perusteellinen uudistaminen uusilla koneilla ja laitteilla kestää varsinaisen asennus- ja käyttöönotto-työn osalta keskimäärin 8-9 kuukautta. Suomen arvonlisäverolain tulkinnan perusteella tällainen työ saatettaisiin katsoa muodostavan kiinteän toimipaikan, jos ajallinen kesto venyisi yli yhdeksän kuukauden. Ruotsissa mitään tarkkaa aikamäärettä ei ole. Tällainen asennustyömaa saattaisi täyttää Ruotsin arvonlisäverolainsäädännön kriteerit kiinteälle toimipaikalle; työmaalla on Konsortio X & Z:n sekä sen alihankkijan henkilökuntaa; henkilökunnan käytössä on koneita ja laitteita, joilla he työtään siellä tekevät sekä; asennustyömaalla on osoite ja se on pysyvyydeltään sellainen, että esimerkiksi tavarantoimittajat voivat lähettää sinne asennustyötä varten ostettuja materiaaleja ja tavaroita.

Kysyin Ruotsin Skatteverketiltä sähköpostilla 18.4. asiaa. Halusin tietää, missä menee raja, koska katsotaan jonkin asennuskohteen täyttävän riittävän pysyvyyden määritelmän, ja löytyisikö heiltä jotain esimerkkitapausta, joka rinnastuisi case-projektiin. Skatteverket vastasi, että mitään aikarajoja ei ole, vaan jokainen tapaus on punnittava erikseen. Esimerkkitapauksista vastauksessa ei mainittu mitään. (Liitteet 1 ja 2.)

9 ARVONLISÄVEROVELVOLLISEKSI REKISTERÖITYMINEN

Seuraavaan opinnäytetyöongelmaani, kysymykseen siitä, pitääkö Konsortio X & Z:n rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Ruotsiin, antoi edellinen, kiinteää toimipaikkaa käsittelevä kappale jo suuntaa. Mikäli Ruotsin veroviranomaiset katsoisivat, että Konsortion toiminta Ruotsissa olisi pysyvyydeltään ja muilta ominaisuuksiltaan sen luontoista, että se muodostaisi arvonlisäverotuksellisen

kiinteän toimipaikan Ruotsiin, olisi Konsortio velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi. Käsittelen kuitenkin tässä kappaleessa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymistä lähemmin; mitkä liiketoimet ja olosuhteet velvoittavat rekisteröitymään sekä; missä tilanteessa rekisteröitymisestä olisi enemmän hyötyä kuin vaivaa?

Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen ulkomailla lisää yrityksen hallinnollista taakkaa eikä prosessista aina välttämättä selviä ilman paikallista apua. Arvonlisäverovelvollisuus tuottaa paljon vaivaa. Kun yritys on saatu rekisteröityä kohdemaahan, on sillä oltava oma erillinen kirjanpito kohdemaan liiketoimia varten. Ruotsiin rekisteröidyn arvonlisäverovelvollisen yrityksen tai yhtymän tulee noudattaa kirjanpidossaan Ruotsin lainsäädäntöä. Selvää siis on, että ulkomaille rekisteröityminen lisää yrityksen kustannuksia ja syö resursseja. Tietyissä tilanteissa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisestä, vaikkei se olisi pakollistakaan, on yritykselle hyötyä. (Klemola & Hyttinen 2014, 281-282.)

9.1 Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen Ruotsiin

Ruotsissa arvonlisäverovelvollinen on se, joka:

- myy arvonlisäveronalaisia tavaroita tai palveluita Ruotsissa
- harjoittaa tuontia EU:n ulkopuolelta Ruotsiin
- tekee yhteisöhankintoja.

(Skatteverket [www-sivut](#) 2016.)

Ruotsin arvonlisäverolain mukaan arvonlisäverovelvollisten on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, aivan kuten Suomessakin. Ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja voi myös rekisteröityä vapaaehtoisesti. Ulkomaalaiseksi elinkeinonharjoittajaksi lasketaan kaikki elinkeinonharjoittajat, joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa Ruotsissa. (Skatteverket [www-sivut](#) 2016.)

9.2 Säännökset rekisteröitymisvelvollisuudesta asennustoimituksen osalta

Hyvin usein paikoilleen asennettavan tavaran myyntitilanteissa suomalainen myyjä on ainakin periaatteessa velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi siinä jäsenvaltiossa, jossa asennus suoritetaan, ja tilittämään toimituksesta tuon valtion veron. Rekisteröinnin laiminlyönnistä voi seurata yritykselle ankaria veroseuraamuksia. Monissa EU-maissa tavaran myyntiin asennettuna kuitenkin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta niin, että verovelvollisuus toimituksesta siirtyy myyjältä ostajalle vapauttaen myyjän rekisteröitymisvelvollisuudesta. Käännetyn verovelvollisuuden soveltamisessa on kuitenkin maakohtaisia eroja. Käännettyä verovelvollisuutta tavaran myyntiin paikoilleen asennettuna sovelletaan esimerkiksi Ruotsissa ja Suomessa. (Klemola & Hyttinen 2014, 83.)

Käännettyä verovelvollisuutta asennustoimitukseen ei kuitenkaan voi soveltaa, jos asennustoimituksen tilaaja ei ole verovelvollinen asennusmaassa. Samoin alihankintatilanteissa toimeksiantajayrityksen tulee olla asennusvaltiossa verovelvollinen, jotta alihankkijayritys vapautuisi rekisteröitymisvelvollisuudesta. Jos toimeksiantaja ei ole rekisteröitynyt verovelvolliseksi, pitää asennusyrityksen rekisteröityä. Suomessa käännettyä verovelvollisuutta ei voida soveltaa asennustyöhön, joka kestää yli 9 kuukautta. (Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen 2015, 367, 378.)

Rekisteröitynyt yritys saa kohdemaan arvonlisäverotunnisteen. Tätä tunnusta käyttäen esimerkiksi suomalainen yritys veloittaa asennustoimituksen tilaajalta myyntihinnan lisäten veloituksensa asennusmaan arvonlisäveron, jonka se ilmoittaa ja tilittää asennusvaltion veroviranomaisille. Jos ulkomaalainen yritys käyttää asennusmaassa paikallisia alihankkijoita tai tekee asennustyötä varten ostoja asennusmaassa, tekee se nämä ostot asennusmaan verotunnistetta käyttäen ja saa siten vähentää näihin ostoihin sisältyvät arvonlisäverot asennusmaahan tehtävillä arvonlisäveroilmoituksillaan. (Klemola & Hyttinen 2014, 83.)

9.3 Vapaaehtoinen rekisteröityminen

Ulkomainen elinkeinonharjoittaja, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa, voi sekä Suomen että Ruotsin arvonlisäverosäännösten mukaan hakeutua vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi harjoittamastaan myynnistä (Verohallinnon [www-sivut 2016](#); Skatteverket [www-sivut 2016](#)).

Vapaaehtoinen rekisteröityminen on joissain tapauksissa kannattavaa. Esimerkiksi asennustoimitusten kohdalla vapaaehtoinen rekisteröinti on kannattavaa, jos ulkomaalainen laitetoimittaja tekee runsaasti kohdemaan arvonlisäveron sisältäviä ostoja. Tällaisissa tapauksissa arvonlisäverovelvollinen saa ostoihin sisältyneet arvonlisäverot nopeammin takaisin kuin ulkomaalaispalautuksen kautta. Suomessa vapaaehtoisesti rekisteröityneen laitemyyjän ulkomaalaiset asennusalihankkijat vapautuvat rekisteröitymisvelvollisuudelta, mikäli 9 kuukauden aikasäännös ei heidän kohdallaan täyty. (Klemola & Hyttinen 2014, 88-89.)

10 KÄÄNNETTY VEROVELVOLLISUUS

Seuraava opinnäytetyökysymykseni on: Voidaanko myyntiin soveltaa käännettyä verovelvollisuutta? Nyt jo edellisten kappaleiden valossa varmuutta siitä, voitaisiinko case-projektiin soveltaa käännettyä verovelvollisuutta Ruotsissa, ei saada muutoin kuin ohjauspyynnöllä Ruotsin veroviranomaisilta. Tässä kappaleessa käyn kuitenkin läpi käännetyn verovelvollisuuden säännökset Suomen ja Ruotsin arvonlisäverolainsäädännön mukaan.

Pääsäännön mukaan verollisesta myynnistä veron valtiolle tilittää myyjä. Tietyissä kansainväliseen kauppaan liittyvissä tilanteissa arvonlisäverovelvollisuus tavaran tai palvelun myynnistä kääntyykin ostajalle myyjän sijaan. Siksi tätä ostajan verovelvollisuutta veron tilittämiseen myyjän puolesta kutsutaan käännettyksi verovelvollisuudeksi, ruotsiksi vastaava termi on *omvänd skattskyldighet*. (Niskakangas 2014, 134; Skatteverket [www-sivut 2016](#).)

10.1 Käännetty verovelvollisuus Suomessa ja Ruotsissa

Sekä Suomen että Ruotsin arvonlisäverolait sisältävät säännökset käännetystä arvonlisäverosta. Molempien maiden kyseiset säännökset perustuvat EU:n arvonlisäverodirektiiviin. Direktiivi ei pakota käännettyyn verovelvollisuuteen kuin tietyissä palvelukaupan tilanteissa. Muiden myyntien, kuten tavarakaupan kohdalla käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen on jätetty EU-maiden omaan harkintaan. Veronmaksuvelvollisuutta ei siis ole kaikilta osin harmonisoitu. (Klemola & Hyttinen 2014, 22-23; Skatteverket www-sivut 2016.)

Käännetty verovelvollisuus on kuitenkin poikkeussääntö. Pääsääntö on, että myyjän on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi siihen maahan, jonne se myy tuotteitaan. (Klemola & Hyttinen 2014, 22-23.) Suomessa tätä poikkeussääntöä sovelletaan lähtökohtaisesti kaikkiin ulkomaalaisen Suomessa verotettaviin myynteihin (Klemola & Hyttinen 2014, 267). Suomen tavoin useat muutkin EU-maat, Ruotsi mukaan lukien, soveltavat käännetyn verovelvollisuuden poikkeussääntöä sellaisiin ulkomaisiin yrityksiin, joilla ei ole myyntimaassa kotipaikkaa tai kyseiseen myyntiin osallistuvaa kiinteää toimipaikkaa. (Klemola & Hyttinen 2014, 22-23.)

Sekä Suomessa että Ruotsissa käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan tilanteisiin, joissa myyntimaasäännösten mukaan Suomella / Ruotsilla on verotusoikeus suoritettuun kauppaan, mutta myyjä on ulkomaalainen, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa, joka olisi osallisena myyntiin eikä arvonlisäverotunnusta myyntimaassa (Suomessa / Ruotsissa). Silloin kun käännetty verovelvollisuus soveltuu, myyjä veloittaa myymänsä tavaran tai palvelun ilman minkään maan arvonlisäveroa. Kun tavaran tai palvelun myyntiin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, ulkomaalaisen elinkeinonharjoittajan on tehtävä myyntilaskuun merkintä siitä, että ostaja on verovelvollinen. Merkintänä tulee käyttää esimerkiksi termiä ”reverse charge” tai ruotsiksi ”omvänd betalningsskyldighet”. (Klemola & Hyttinen 2014, 265, 267; Momsbroschyren 2015, 11-12.)

Yleisesti tavarakaupassa käännettyä verovelvollisuutta noudatetaan kun myyty tavarat kuljetetaan yhdestä EU-maasta toiseen, ja kun molemmat, ostaja ja myyjä ovat

arvonlisäverovelvollisia omissa maissaan. Huomattavaa on, että käännetyn verovelvollisuuden käyttäminen ei ole valinnanvaraista, vaan käännettyä verovelvollisuutta käytetään aina kun olosuhteet osoittavat niiden soveltuvan kyseiseen kauppaan. (Momsbroschyren 2015, 11.)

10.2 Käännetty verovelvollisuus myytäessä tavaraa paikoilleen asennettuna

Suomen arvonlisäverosäädösten mukaan käännettyä verovelvollisuutta voidaan soveltaa myös myytäessä tavaraa paikoilleen asennettuna, kuten kappaleessa 'Tavaran myynti paikoilleen asennettuna' on selvitetty. Tällöin suomalainen ostaja maksaa ulkomaalaisen myyjän puolesta veron niin, että suomalainen ostaja laskee arvonlisäveron koko toimituksen arvolle, siis sekä koneen tai laitteen että asennustyön arvolle yleisen verokannan mukaan. (Klemola & Hyttinen 2014, 87.) Samalla tavoin Ruotsissa tavaran myyntiin paikoilleen asennettuna 'monteringsleverans' sovelletaan pääasiallisesti käännettyä verovelvollisuutta (Moms vid utrikeshandeln 2015, 12).

Käännetty verovelvollisuus soveltuu vain kahden arvonlisäverovelvollisen yrityksen välisiin kaappoihin (Moms vid utrikeshandeln 2015, 12; Klemola & Hyttinen 2014, 87). Esimerkkitapaus tilanteesta, jossa käännetty verovelvollisuus ei Suomessa sovellu, voisi olla esimerkiksi asennustoimitus, jossa sekä myyjä että asennuksen suorittava alihankkija ovat ulkomaalaisia. Tällaisessa tapauksessa ulkomaalaisen alihankkijan on pakko rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Suomeen, jos ulkomaalainen myyjä ei ole arvonlisäverorekisterissä. Tilanteessa alihankkijan on rekisteröidyttävä riippumatta asennustyön kestosta. Tällöin ulkomaalainen, rekisteröintiin velvoitettu alihankkijayritys laskuttaa ulkomaalaista laitemyyjäyritystä Suomen arvonlisäverolla. Ulkomainen laitemyyjäyritys voi hakea tämän maksamansa arvonlisävero takaisin ulkomaalaispalautuksen kautta. (Klemola & Hyttinen 2014, 87.)

Käyttämäni ruotsalaiset lähteet eivät mainitse, missä tilanteissa käännetty verovelvollisuus ei sovellu tavarakauppaan asennettuna. Kuitenkin Ruotsin säännökset kiinteästä toimipaikasta katsovat kiinteän toimipaikan ja siten

arvonlisäverovelvollisuuden syntyvän mm. silloin kun ulkomaalaisen toiminta katsotaan Ruotsissa riittävän pysyväksi kuten luvussa 8.5 on selitetty. Siten voi päätellä, että siinä vaiheessa kun tavaran asennustoiminta kestää niin kauan, että se katsotaan kiinteäksi toimipaikaksi, ei käännetty verovelvollisuus enää sovellu asennustoimitukseen.

Sähköpostissani Ruotsin veroviranomaisille kysyin käännetyn verovelvollisuuden soveltuvuutta case-projektiin (Liite 1). Vastaukseksi sain, että käännettyä verovelvollisuutta voidaan soveltaa ML 5 kap. 5 § tai vaihtoehtoisesti ML 1 kap. 2 § 4c p mukaisesti, ja riippuen siitä katsotaanko toiminnan muodostavan kiinteän toimipaikan Ruotsiin. (Liite 2.) ML 5 kap. 5 § käsittelee palvelukauppaa ja siihen liittyvää verovelvollisuutta. Pykälän mukaan palvelu on myyty Ruotsissa, jos myyjä on asettunut Ruotsiin tai hänellä on kiinteä toimipaikka Ruotsissa ja palvelu on myyty sieltä käsin. ML 1 kap. 2 § käsittelee käännettyä verovelvollisuutta hyvin yleisellä tasolla. Pykälässä todetaan mm. että jos tavaran tai palvelun myyjä on ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja ja ostaja on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Ruotsiin, on ostaja verovelvollinen hankinnasta, mikäli pykälässä 2 d § ei muuta määrätä. Pykälässä 2 d § puhutaan ulkomaalaisen oikeudesta rekisteröityä vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi Ruotsiin. (ML 1994:200, 1 kap. 2 §, 1 kap. 2 d §, 5 kap. 5 §.)

Valitettavasti mielestäni Ruotsin Skatteverketiltä saamani vastaus ei valottanut kysymystäni enempää. Näin ollen joudun toteamaan, että varmaa vastausta kysymykseen ei voi saada kuin ohjauspyynnöllä Ruotsin veroviranomaisilta.

11 YHTEISÖHANKINTA

Case-projektiin kuuluu osana myös ostot muista EU-maista. Projektin pääsuoritteet, kaksi staattoria tulevat Venäjältä konsortion toisen osapuolen, OJCS Z:n valmistamana. Kuitenkin paljon muita komponentteja ja tarvikkeita ostetaan muista

EU-maista, esim. Saksasta. Siksi käsittelen myös yhteisöhankinnan myyntimaan määräytymistä ja arvonlisäveron maksuvelvollisuutta.

Yhteisöhankinnalla tarkoitetaan EU:n sisäisiä tavarastoja, ja siinä noudatetaan määränpäämaaperiaatetta (kts luku 4.2.3). Määränpäämaaperiaatteen mukaisesti ostoista suoritetaan sen maan vero, johon tavaran kuljetus päättyy. Tällöin ostajan kotimaalla ei ole merkitystä. Suomalaisen tulkinnan mukaan useimmissa tapauksissa ulkomaalaisen ostajan on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi siihen maahan, johon yhteisöhankkimiansa tavaroiden kuljetus päättyy. (Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen 2015, 373.)

Ruotsiksi yhteisöhankinta on 'unionintern förvärv'. Yhteisöhankinnassa on aina kyse tilanteesta, jossa arvonlisäverovelvollinen ostaja ostaa toisesta EU-maasta arvonlisäverovelvolliselta myyjältä tavaraa, joka kuljetetaan yhdestä EU-maasta toiseen. Myös Ruotsi soveltaa näihin tapauksiin määränpäämaaperiaatetta siten, että ostaja on verovelvollinen hankinnastaan Ruotsiin, jos tavaran kuljetus päättyy Ruotsiin. Vero siis suoritetaan yleensä siihen maahan mihin kuljetus päättyy. Useimmiten määränpäämaa on sama maa, jossa ostaja on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi. Joissain tapauksissa, jos ostaja esittää jonkin toisen EU-maan alv-numeron kuin sen maan, johon tavaran kuljetus päättyy, voi tavaran verotus tapahtua siinä maassa, jonka alv-tunnusta ostaja käyttää. Ruotsi kuitenkin katsoo, että kaikissa sellaisissa yhteisöhankinnan tilanteissa, joissa tavaran kuljetus päättyy Ruotsiin, on sillä verotusoikeus myyntiin. Niinpä ulkomaalainen yritys, joka ostaa toisesta EU-maasta tavaraa Ruotsiin, on arvonlisäverovelvollinen tästä ostostaan sekä velvollinen rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Ruotsiin. (Moms vid utrikeshandeln 2013, 10-11, 36; Skatteverket [www-sivut](http://www.skatteverket.se) 2016; Oulun kauppakamari 2015, 14.)

Näin ollen, case-projektiin kuuluvista yhteisöhankinnoista Ruotsiin aiheutuu Konsortio X & Z:lle rekisteröitymisvelvollisuus arvonlisäverovelvolliseksi Ruotsiin.

12 TUONTI EU:N ULKOPUOLELTA

Maahantuonnilla tarkoitetaan tavaran ostoa yhteisön ulkopuolelta. Tavaran maahantuonti yhteisön ulkopuolelta on arvonlisäverollista riippumatta siitä, onko tuojana yritys vai yksityishenkilö. (Niskakangas 2014, 143; Skatteverket www-sivut 2016.) Suomessa tavaran maahantuojalla maksaa veron Suomen tullille maahantuonnin yhteydessä (Niskakangas 2014, 143). Ruotsissa maahantuonnin vero tilitetään verohallinnolle, ei tullille, jos maahantuojalla on arvonlisäverovelvollisuus Ruotsissa. Tulli-ilmoitus tavarantuonnista EU:n ulkopuolelta Ruotsiin on kuitenkin tehtävä. (Lundén, Svensson 2015, 253-254.) Jos maahantuojalla ei ole arvonlisäverovelvollisuus Ruotsissa, maksetaan maahantuonnista arvonlisävero tullauksen yhteydessä Ruotsin tullille (Skatteverket www-sivut 2016).

Ruotsissa se, koska ja kenelle maahantuonnin arvonlisävero tulee tilittää riippuu siitä, onko maahantuojalla arvonlisäverovelvollisuus Ruotsissa. Jos maahantuojalla on arvonlisäverovelvollisuus rekisterissä Ruotsissa, on arvonlisävero maksettava verohallinnolle. Kun maahantuonnin arvonlisävero tilitetään verohallinnolle, tilitetään se sen kuukauden kausiveroilmoituksella jona tulli on tavarat maahan tullannut. Mikäli yrityksellä on vähennysoikeus maahantuotavien tavaroiden arvonlisäveroon normaaleiden arvonlisäveron vähennyssäännösten mukaisesti, saa yritys vähentää maahantuonnin arvonlisäveron samalla kausiveroilmoituksellaan. (Momsregler vid utrikeshandeln 2015, 28.)

Mikäli maahantuojalla ei ole arvonlisäverovelvollisuus Ruotsissa, on maahantuonnin arvonlisävero maksettava tullille. Kun maahantuonnin arvonlisävero tilitetään tullille, maksetaan se maahantuonnin yhteydessä joko käteisellä tai luotolla. Vasta kun tullimaksut arvonlisävero mukaan luettuna on maksettu ja maksusta on saatu tullilta kuitti, on tavara vapaassa vaihdannassa Ruotsissa ja koko EU:n alueella. Mikäli maahantuojalla on vähennysoikeus maahantuotuihin tavaroihin, on maahantuojalla oikeus myöhemmin rekisteröidyttyään arvonlisäverovelvolliseksi Ruotsissa vähentää tullille maksamansa maahantuonnin arvonlisäveron. (Momsregler vid utrikeshandeln 2015, 28.)

Yksi mahdollinen vaihtoehto asennustoimituksissa ulkomaille voisi olla se, että suomalaisen myyjän sijaan ulkomaalainen ostaja toimisi maahantuojana asennettavien tavaroiden osalta. Tällainen menettely saattaisi säästää suomalaisen myyjän paikalliselta arvonlisäverorekisteröitymiseltä, edellyttäen, ettei sellaista syntyisi jostain muusta syystä kuten esimerkiksi asennustyön keston ja laajuuden vuoksi. Etukäteen on kuitenkin selvitettävä, kuka voi toimia maahantuojana, kuka voi vähentää maahantuonnin arvonlisäveron ja koska asennettuna myytyjen tavaroiden omistusoikeuden katsotaan siirtyvän ostajalle. (Klemola & Hyttinen 2014, 280.)

Esitin kysymyksen Ruotsin veroviranomaisille siitä, kuka voi toimia maahantuojana. Vastaukseksi sain, että maahantuojana voi toimia se, jolla on siviilioikeudellisen sopimuksen mukaan omistusoikeus tavaraan rajanylityshetkellä. (Liite 1 & 2.) Case-projektin lähtöasetelman mukaan tavaran omistusoikeus siirtyy myyjältä ostajalle vasta kun tavara on asennettu paikoilleen. Mikäli omistusoikeus siirtyisi ostajalle aiemmin, ei kyseessä olisi enää tavaran myynti paikoilleen asennettuna. Niinpä katson, että ainoa vaihtoehto on myyjän toimia maahantuojana.

Ruotsin maahantuonnin arvonlisäveron maksamiseen liittyvät säännökset ovat erityisen suosiolliset Ruotsiin arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityneitä maahantuojia kohtaan. Maahantuonnin yhteydessä maksettaviin arvonlisäveroihin voi helposti sitoutua suuriakin summia. Yrityksen kassavirran kannalta tämä on ongelmallista. Kun arvonlisävero pitää maksaa tavaran tullauksen yhteydessä käteisellä tai laskulla, ja kun tavara luovutetaan vapaaseen vaihdantaan vasta maksukuittia vastaan, sitoutuu yrityksen rahoja näihin arvonlisäveroihin pahimmissa tapauksessa pitkälti yli kahdeksi kuukaudeksi. Ruotsin käytäntö, jossa arvonlisäverovelvollinen maahantuoja ilmoittaa maahantuonnin arvonlisäverot normaalisti sen kuukauden kausiveroilmoituksellaan, jona maahantuonti tapahtui, ja jossa vähennykseen oikeutetut maahantuonnin arvonlisäverot saa vähentää samalla ilmoituksella, vapauttaa yrityksen sitomasta varojaan arvonlisäveromaksuihin. Ruotsin käytäntö toimii täten maahantuonnin osalta vähän samalla tavalla kuin käännetty verovelvollisuus yhteisö Hankintojen kohdalla; arvonlisäveroa ei tarvitse ensin maksaa ja myöhemmin anoa takaisin kun maksu ja vähennys ilmoitetaan

samalla kertaa. Tämä on tätä case-projektia suunniteltaessa suuri kannustin rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Ruotsiin vaikka vapaaehtoisesti.

13 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Opinnäytetyökysymykseni olivat:

- 1) Millä maalla on arvonlisäverotusoikeus projektiin?
- 2) Minkälaisesta myynnistä on kyse kun toimitetaan voimalaitostekniikkaa asennettuna; katsotaanko se arvonlisäverolaissa tavaran myynniksi, kiinteistöön kohdistuvaksi palveluksi vai tavaran myynniksi paikoilleen asennettuna?
- 3) Kohdellaanko projektia kokonaisuutena vai onko mahdollisesti tavaralla ja asennuksella erilainen asema ja kohtelu arvonlisäverotuksessa?
- 4) Muodostuuko myyjälle arvonlisäverotuksessa kiinteä toimipaikka Ruotsiin?
- 5) Tuleeko myyjän rekisteröityä kohdemaahan arvonlisäverovelvolliseksi?
- 6) Voidaanko myyntiin soveltaa käännettyä verovelvollisuutta?
- 7) Miten yhteisöhankintojen ja maahantuonnin arvonlisäverot määräytyvät?

Ensimmäiseen kysymykseen vastaus pohjautuu toisen kysymyksen vastaukseen. Case-projektissa katsottaneen olevan kyse tavaran myynnistä paikoilleen asennettuna. Tavaran myynnistä asennettuna maksetaan arvonlisävero siihen EU-maahan, jossa asennus suoritetaan (Klemola & Hyttinen 2014, 82). Näin ollen Ruotsilla olisi arvonlisäverotusoikeus konsortion myyntiin ruotsalaiselle energiayhtiölle. Konsortio X & Z:n suorittamista yhteisöhankinnoista ja maahantuonnista Ruotsiin, olisi myöskin verotusoikeus Ruotsilla. Kaikissa tapauksissa myyntimaan katsotaan olevan Ruotsi, ja sovellettava arvonlisäverolaki on Ruotsin mervärdesskattelag.

Kolmas opinnäytetyökysymys liittyy sekin siihen, minkälaisena myyntinä case-projektia pidetään; onko kyse yhdestä kokonaisuudesta vai erillisistä liiketoimista. Tavaran myynti paikoilleen asennettuna on aina yksi kokonaisuus, jossa myydään

tavara ja siihen liittyvä palvelu. Kauppa verotetaan kokonaisuutena erottelematta tavarahan ja palvelun osuuksia toisistaan. Mikäli case-projekti kuitenkin katsottaisiin palveluksi, jossa korjauspalveluun kuuluu joitain tavaroita, olisi se silloinkin kokonaisuus. Ainoastaan sellaisessa tapauksessa, missä tavarasta ja palvelusta tehtäisiin ostajan kanssa erilliset sopimukset ja ostaja vastaisi mm. tavarahan maahantuonnista, olisi kyse kahdesta erillisestä kaupasta, joiden arvonlisäverokohtelu poikkeaisi toisistaan. Case-projektissa tarkoitus kuitenkin on myydä asiakkaalle vesivoimalaitoksen kunnostus ja modernisointi avaimet käteen –periaatteella. Tällöin on katsottava, että kyse on yhdestä kokonaisuudesta.

Neljäs opinnäytetyökysymys käsitteli kiinteän toimipaikan muodostumista. Muodostuuko myyjälle arvonlisäverotuksessa kiinteä toimipaikka Ruotsiin? On arvioitu, että tarjouskohteena olevan vesivoimalaitoksen uudistaminen kestää varsinaisen asennus- ja käyttöönotto-työn osalta keskimäärin 8 – 9 kuukautta. Suomen arvonlisäverolain tulkinnan perusteella tällaisen työn saatettaisiin katsoa muodostavan kiinteän toimipaikan, jos ajallinen kesto olisi yli yhdeksän kuukautta. Ruotsissa mitään tarkkaa aikamäärettä ei ole. Ruotsin arvonlisäverolainsäädännön mukaan kiinteä toimipaikka muodostuu mikäli toimipaikassa on henkilökuntaa sekä tilat ja/tai laitteet, joita henkilökunta voi käyttää, ja siitä käsin voi suorittaa liiketoimia. Näiden kriteerien lisäksi toimipaikalta edellytetään riittävää pysyvyyttä. Ruotsin veroviranomaiset eivät halunneet antaa mitään raja-arvoja riittävälle pysyvyydelle, vaan jokainen tapaus on käsiteltävä erikseen. Niinpä tämänkin osalta asia jää ratkaisematta.

Viides kysymys koski arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymistä. Jos ulkomaalaiselle yritykselle muodostuu arvonlisäverosäännösten mukaan kiinteä toimipaikka toimituksen kohdemaassa, on tämän rekisteröidyttävä asennusvaltiossa verovelvolliseksi ja tilitettävä tavarahan myynnistä asennettuna kyseisen maan arvonlisävero. Ulkomaalainen yritys, jolla on kiinteä toimipaikka asennusvaltiossa, ei ole enää verotuksellisessa mielessä ulkomaalainen, vaan tulee kohdelluksi 'kotimaisena yrityksenä'. (Klemola & Hyttinen 2014, 82.) Konsortio X Oy & OJSC Z olisi velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi Ruotsiin ainakin maahantuonnista ja yhteisöhanke-tilinnoista. Hyvin mahdollista olisi myös, että projektin

katsottaisiin muodostavan kiinteän toimipaikan Ruotsiin, jolloin konsortion tulisi rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi myös siitä johtuen.

Kuudes kysymykseni oli, että voidaanko myyntiin soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. Tavallisesti myyjä on se, joka vastaa toimituksen arvonlisäveron tilittämisestä kohdemaan veroviranomaisille. Ulkomaalaisen myyjän ollessa kyseessä monet EU-maat soveltavat käännettyä verovelvollisuutta, eli poikkeusta pääsäännöstä. (Klemola & Hyttinen 2014, 82.) Ruotsi soveltaa tavaran myyntiin asennettuna käännettyä verovelvollisuutta, mikäli olosuhteet antavat siihen mahdollisuuden. Käännettyä verovelvollisuutta ei tietenkään voi soveltaa, jos projektin katsotaan muodostavan kiinteän toimipaikan konsortiolle. Tämäkin on kysymys, joka ratkeaa vain ohjauspyynnön kautta.

Viimeisenä eli seitsemäntenä opinnäytetyökysymyksenä oli kysymys yhteisöhankintojen ja maahantuonnin arvonlisäveroista. Yhteisöhankinnassa arvonlisäverosta vastaa ostaja siinä jäsenvaltiossa, johon tavaran kuljetus päättyy. Yhteisöhankinta velvoittaa ostajan rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi ko. maahan. Maahantuonnin arvonlisäverosta vastaa se, kenen nimissä tavaran maahantuonti tapahtuu. Maahantuonti Ruotsiin ei välttämättä velvoita rekisteröitymään arvonlisävelvolliseksi Ruotsiin, mutta Ruotsin maahantuonnin arvonlisäverosäännökset ovat sellaiset, että ne kannustavat rekisteröitymään.

Kaikki seikat huomioon ottaen päättelen, että case-projekti aiheuttaa Konsortio X Oy & OJSC Z:lle arvonlisäverovelvollisuuden Ruotsiin. Varma vastaus on mahdollista saada vain virallisella ohjauspyynnöllä Ruotsin Skatteverketiltä.

14 LOPPUTULOKSEN ARVIOINTI

Opinnäytetyössä kartoitin arvonlisäveron määräytymistä projektitoimituksessa Ruotsiin. Työssä käsittelin arvonlisäveroa sekä Suomen arvonlisäverolainsäädännön että Ruotsin mervärdesskattelagin näkökulmasta. Selvityksiä Suomen

arvonlisäverolain osalta voidaan pitää kohtuullisen luotettavina ja yhtiötä hyödyttävänä muutoinkin, kun halutaan selvittää Suomen arvonlisäverolain näkökantaa johonkin vastaavaan tapaukseen.

Case-projektin osalta selkeäksi tuli se, että myyntimaa on Ruotsi. Muihin opinnäytetyökysymyksiin lopullista, varmaa vastausta ei saatu. Kysymykset kiinteän toimipaikan muodostumisesta ja arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisestä jäävät Ruotsin veroviranomaisten ratkaistavaksi ohjauspyynnöllä.

Työssä kartoitettiin arvonlisäverokysymyksiä kansainvälisen kaupan tilanteissa siten, että vastuksista voi olla hyötyä myös muissa mahdollisissa kansainvälisissä projekteissa. Kansainväliset arvonlisäverotilanteet ovat kuitenkin luonteeltaan sellaisia, että mitään pitkälle meneviä johtopäätöksiä yhdestä tapauksesta toiseen ei voi vetää, ja kaikki tapaukset ovat aina epävarmoja ilman vastuunalaisen verohallinnon antamaan virallista päätöstä tai ohjausta kyseisessä tapauksessa.

KÄYTETYT KIRJALLISUUSLÄHTEET

Arvonlisäverolaki 1993/1501 muutoksineen

EU N:o 282/2011. Neuvoston Täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011. 15.3.2011. Viitattu 5.3.2016. <http://eur-lex.europa.eu/>

EU:n arvonlisäverokomitean kokous nro 58, 23.6.1999. Viitattu 13.10.2015. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index_en.htm

Euroopan komission www-sivut 2016. Viitattu 3.4.2016. <http://ec.europa.eu/finland>.

Euroopan unionin www-sivut 2015. Viitattu 27.4.2016. <http://eur-lex.europa.eu/homepage.html>

European Commission www-sivut. 2016. Viitattu 18.2.2016. <http://ec.europa.eu/>

HE 56/2014. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain ja Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain muuttamisesta. Viitattu 9.4.2016. <https://www.edilex-fi.lillukka.sank.fi>

Hirsjärvi, S., Remes, P., Sajavaara, P., 2004. Tutki ja kirjoita. Jyväskylä: Gummerus.

KHO: 2013:115

Klemola, A., Hyttinen, P. 2014. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. KHT-Media Oy Helsinki

Lundén, B., Svensson, U. 2015. Moms – Praktisk handbok i mervärdesskatt. Björn Lundén Information AB. Näsviken.

Malmgrén M. 2008. Oikeushenkilön asuinvaltio verotuksessa ja yrityksen kansainvälistyminen. Edilex lakikirjasto. Edita: Helsinki. www.edilex.fi.

ML 1994:200. Mervärdesskattelag (1994:200) muutoksineen. Svensk författningssamling 1994:200. <https://www.riksdagen.se/>

Moms vid utrikeshandeln 2013. Skatteverket julkaisu SKV 560 utgåva 5. Huhtikuu 2013.

Moms vid utrikeshandeln 2015. Skatteverket julkaisu SKV 560 utgåva 6. Maaliskuu 2015.

Momsbroschyren 2015. SKV 552 utgåva 23. Helmikuu 2015. <https://www.skatteverket.se>

Nieminen, A., Anttila, R., Äärilä, L., Jokinen, M., 2015. Arvonlisäverotus. Talentum Fokus. Päivitetty 27.4.2015. Viitattu 10.9.2015.
[http://fokus.talentum.fi.lillukka.samk.fi/](http://fokus.talentum.fi/lillukka.samk.fi/).

Nieminen, A., Anttila, R., Äärilä, L., Jokinen, M., 2016. Arvonlisäverotus. Talentum Fokus. Päivitetty 19.1.2016. Viitattu 25.3.2016.
<http://fokus.talentum.fi.lillukka.samk.fi/>.

Niskakangas H. 2014. Johdatus Suomen verojärjestelmään. Talentum Media.

Rother, E. 2003. Eurooppaoikeus ja arvonlisävero. Wsoy lakitieto: Helsinki

SFS 2013:368, 5 kap 5 §. Lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).
Svensk författningssamling.

Skatteverket sähköposti 20.4.2016. Liite 2.

Skatteverket www-verkkosivut. 2015. Vilka tjänster omfattas? Viitattu 10.9.2015.
www4.skatteverket.se.

Skatteverket www-verkkosivut. 2016. Sambandet mellan EU-rätt och nationell rätt.
Viitattu 18.2.2016. www4.skatteverket.se.

Skatteverket www-verkkosivut. 2016. Skattskyldighet. Viitattu 18.2.2016.
www4.skatteverket.se.

Skatteverket www-verkkosivut. 23.3.2011. Fast etableringsställe; mervärdesskatt.
Dnr: 131 171031-11/111. Viitattu 5.3.2016. www4.skatteverket.se.

Skatteverket www-verkkosivut. Momsregler för utländska företagare i Sverige.
Viitattu 13.10.2015. www.skatteverket.se.

Taloussanommat www-sivut 2016. Taloussanakirja. Viitattu 3.4.2016.
<http://www.taloussanommat.fi/porssi/sanakirja/>

Tieteentermipankki.fi 2016. Tieteen termipankki. Viitattu 3.4.2016.
<http://tieteentermipankki.fi/wiki/Termipankki>

Tilastokeskuksen www-sivut. Viitattu 28.5. 2015. <https://www.stat.fi>

Toljamo, M., Vuorijärvi, A., Toljamo, K. 2007. Ammattikorkeakoulun opinnäytetyö kehittämiskohteena : käytännön kokemuksia ja perusteltuja puheenvuoroja. Oulun seudun ammattikorkeakoulu. Oulu.

Verohallinnon www-sivut, 13.3.2014. Kiinteä toimipaikka arvonlisäverotuksessa.
Viitattu 28.8.2015. www.vero.fi

Vilka, H. 2005. Tutki ja kehitä. Verkkokirja. <http://hanna.vilka.fi/>. Viitattu 1.3.2015

Äärilä L., Nyrhinen R., Hyttinen P., 2015. Arvonlisäverotus käytännössä. Talentum Media.

LIITTEET

LIITE 1

KIRJE SKATTEVERKETILLE

Suomenkielinen versio

Opiskelen Suomessa suomalaisessa ammattikorkeakoulussa ja olen tekemässä työnantajani pyynnöstä opinnäytetyötä, joka liittyy Ruotsin arvonlisäveroihin. Opinnäytetyöni aihe on projektitoimituksen arvonlisäverokohtelu Ruotsissa. Työnantajani on aikessa osallistua tarjouskilpailuun erään ruotsalaisen vesivoimalaitoksen modernisoinnista. Kyse on vesivoiman tuottamiseen tarvittavien koneiden ja laitteiden, pääasiassa generaattorin staattorin toimittamisesta asennettuna Ruotsiin. Toimittajana toimisi Suomeen rekisteröitynyt yhtymä. Koneiden ja asennustyön arvo yhteensä on useampi miljoona euroa, joka jakautuu 60 – 40 % tavarana ja työn kesken. Asennustyön arvioidaan kestävän 8 - 9 kuukautta.

Olen lukenut internetsivuiltanne löytämiäni ohjeita liittyen asennustoimituksiin sekä muita ulkomaalaisille yrityksille kohdistettuja vero-ohjeita. Moniin kysymyksiini olenkin saanut tällä tavalla vastauksen, mutta vielä on jotain kysymyksiä, joihin pyytäisin teitä ystävällisesti vastaamaan tai opastamaan, mistä voisin löytää niihin vastauksen:

1. Suomessa rakennus- ja asennustoiminta tavarana myynti paikoilleen asennettuna mukaan lukien katsotaan muodostavan kiinteän toimipaikan, jos asennustyö tai useat peräkkäiset asennustyöt kestävät yli 9 kuukautta. Ruotsin vero-ohjeista en löytänyt mitään vastaavaa kiinteää aikamäärettä. Sen sijaan puhutaan ”riittävästä pysyvyydestä”. Nyt haluaisinkin tietää, missä menee raja, koska katsotaan jokin asennuskohde täyttävän riittävän pysyvyyden määritelmän? Olisiko teillä jotain esimerkkitapausta, joka rinnastuisi vesivoimalaitoksen asennustyöhön?
2. Arvonlisävero-ohjeistanne olen ymmärtänyt, että tavarana myyntiin asennettuna voidaan soveltaa käännettä verovelvollisuutta. Missä tilanteissa käännettä verovelvollisuutta ei voida soveltaa? Soveltuisiko se kuvailemassani tapauksessa?

3. Asennustoimituksen pääsuoritteet generaattorin staattorit toimitetaan Venäjältä Ruotsiin. Kuka voi tällaisessa tapauksessa toimia maahantuojana tavaroille, jos sopimuksen mukaan ne toimitetaan ostajalle paikoilleen asennettuna?
4. Asennustoimituksessa missä vaiheessa omistusoikeus tavarihin katsotaan siirtyvän myyjältä ostajalle?

BREVET TILL SKATTEVERKET

Mejlat till Skatteverket den 18 april 2016

Jag studerar vid en yrkeshögskola i Finland. Jag håller på att på begäran av min uppdragsgivare skriva mitt examensarbete som ansluter sig till moms i Sverige. Ämnet för arbetet är behandlingen av momsens vid projektleverans i Sverige. Min uppdragsgivare har för avsikt att delta i en anbudstävling om moderniseringen av ett vattenkraftsverk. Projektet gäller behövlig utrustning för vattenkraft, som innehåller huvudsakligen en generators statorleverans för montage i Sverige. Som leverantör fungerar ett i Finland registrerat konsortium. Värdet för utrustning ca xx euros och monteringsandel är ca xx euros. Monteringsarbetet beräknas ta 8-9 månader.

Jag funnit på era internetsidor råd beträffande monteringsleveranser samt skatteinvisningar för utländska företag. Jag har fått svar på många av mina frågor på detta sätt, men ändå ber jag er vänligen svara på några tillägsfrågor eller vägleda mig var jag kan hitta svar på dem:

1. Enligt finsk praxis uppkommer ett fast etableringsställe om ett projekt eller flera påföljande projekt varar över 9 månader. Efter det måste man momsregistrera sig i Finland. Vilka regler gäller i Sverige eftersom jag inte hittade någon fast tidsgräns. Vad innebär begreppet tillräckligt stadigvarande? Kan ni ge ett exempel på en motsvarande typ av leverans?
2. Från era momsdirektiv har jag förstått att man kan tillämpa omvänd skattskyldighet på monteringsleverans. När går det att tillämpa den omvända skattskyldigheten? Skulle det gå i det ovannämnda fallet?

3. Statorn levereras från Ryssland till Sverige. Vem kan i detta fall fungera som varornas leverantör? Kan köparen vara leverantör?
4. I vilket skede anses äganderätten till varorna övergå från försäljaren till köparen?

Tack på förhand för er hjälp och vänliga hälsningar,

Katri Talke

VASTAUS SKATTEVERKETILTÄ 20.4.2016

Hej Katri

Svaren på dina frågor anges med röd text.

1. Enligt finsk praxis uppkommer ett fast etableringsställe om ett projekt eller flera påföljande projekt varar över 9 månader. Efter det måste man momsregistrera sig i Finland. Vilka regler gäller i Sverige eftersom jag inte hittade någon fast tidsgräns. Vad innebär begreppet tillräckligt stadigvarande? Kan ni ge ett exempel på en motsvarande typ av leverans?

Svar: Sverige har inte någon fastställd tidpunkt när ett företag kan anses ha ett fast etableringsställe i Sverige, detta får avgöras ifrån fall till fall.

2. Från era momsdirektiv har jag förstått att man kan tillämpa omvänd skattskyldighet på monteringsleverans. När går det att tillämpa den omvända skattskyldigheten? Skulle det gå i det ovannämnda fallet?

Svar: Ja, det omvänd skattskyldighet skulle kunna användas antingen enligt huvudregeln 5 kap. 5 § mervärdesskattelagen alternativt 1 kap. 2 § 4c p mervärdesskattelagen beroende vad svaret blir på de övriga frågorna.

3. Statorn levereras från Ryssland till Sverige. Vem kan i detta fall fungera som varornas leverantör? Kan köparen vara leverantör?

Svar: Import. Detta beror på det civilrättsliga avtalet, i detta bör det framgå vad som gäller gränsöverskridandet. Alltså vem som står som ägare för turbinen/generatoren vid gränsöverskridandet till Sverige?

4. I vilket skede anses äganderätten till varorna övergå från försäljaren till köparen?

Svar: Se svar på fråga 3.

Skatteverket strävar efter att ständigt förbättra verksamheten och vi uppskattar därför om du tar dig tid till att svara på tre frågor i följande enkät

<http://www.skatteverket.se/funktioner/webbenkater/skatteupplysning2014resultat.4.8dcbbe4142d38302d7c96.html> Tack för din

medverkan!

Med vänlig hälsning

Skatteverket
Servicetelefon: 020-567 000
Skatteupplysningen: 0771-567 567
www.skatteverket.se