

# Oppimateriaalia kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksesta

Noora Leppänen

OPINNÄYTETYÖ  
Maaliskuu 2019

Liiketalouden koulutus

## TIIVISTELMÄ

Tampereen ammattikorkeakoulu  
Liiketalouden koulutus

LEPPÄNEN, NOORA:

Oppimateriaalia kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksesta

Opinnäytetyö 70 sivua, joista liitteitä 24 sivua  
Maaliskuu 2019

---

Tämä opinnäytetyö käsittelee kansainvälisen kaupan arvonlisäverotusta. Työ tehtiin toimeksiantona Tampereen ammattikorkeakoululle. Opinnäytetyön tarkoituksena oli luoda Yritysverotus-opintojaksolle aiheesta itsenäiseen opiskeluun soveltuva oppimateriaali ja verkkotentti. Tavoite oli laatia oppimateriaalia, joka antaa siihen perehtyvälle yleiskuvan kansainvälisessä tavara- ja palvelukaupassa sovellettavista keskeisimmistä säännöksistä. Verkkotentin tavoitteena on mitata opiskelijan ymmärrystä aiheesta ja ohjata opiskelijaa tiedon soveltamiseen.

Opinnäytetyön teoriaosuus ja tuotos pohjautuvat arvonlisäverolainsäädäntöön ja Euroopan unionin direktiiveihin. Pääasiallisena lähteenä on käytetty arvonlisäverolakia tulkitsevaa kirjallisuutta ja Verohallinnon ohjeistuksia.

Teoriaosuus ja siihen pohjautuva opetusmateriaali jakautuvat kolmeen osaan. Työn ensimmäisessä osassa käydään läpi ulkomaankaupan arvonlisäverotusta ohjaavat yleiset periaatteet, yrityksen arvonlisäverovelvoitteet ja arvonlisäveron ulkomaalaispalautusmenettely. Toisessa osassa perehdytään tavarakauppaa koskeviin arvonlisäverosäännöksiin ja arvonlisäveromenettelyihin eri ulkomaankaupan tilanteissa. Kolmannessa osassa käsitellään samoja asioita, mutta palvelukaupan näkökulmasta.

Opinnäytetyön tuloksena syntyi laajasta aiheesta kokoava oppimateriaali ja verkkotentti itseopiskelua varten. Oppimateriaalin kokoamisessa otettiin huomioon opintojaksolle osallistuvien opiskelijoiden pohjatiedot. Verkkotentin vastauksia ei julkaista tässä raportissa.

---

Asiasanat: arvonlisäverotus, kansainvälinen kauppa, tavarakauppa, palvelukauppa

## **ABSTRACT**

Tampereen ammattikorkeakoulu  
Tampere University of Applied Sciences  
Degree Programme in Business Administration

LEPPÄNEN, NOORA:  
Learning Material on Value Added Tax in International Trade

Bachelor's thesis 70 pages, appendices 24 pages  
March 2019

---

This thesis provides an overview of value added tax in international trade. This thesis is made as an assignment for Tampere University of Applied Sciences. The aim of this thesis was to create self-study material and an online exam regarding the subject at hand for the Corporate Taxation course unit. The goal was to create learning material that acquaints students with the basic VAT procedures in international trade. The purpose of the online exam is to assess the test-taker's understanding of the subject and to encourage students to implement their learning.

The theoretical part of the thesis and the learning material are based on the Finnish VAT legislation and the European union directives. The main references are literature on VAT and the Finnish Tax Administration regulations.

The theoretical part and the learning material have been divided into three sections. The first section covers general principles of the value added taxation, VAT obligations of businesses and refunds of VAT to businesses from other countries. The second section focuses on VAT legislation and procedures regarding the international supply of goods. The third section deals with the same topics from the aspect of international trade in services.

The outcome of this thesis is a collection of learning material for independent studies and an online exam on the extensive subject of VAT in international trade. The expected prior knowledge of the students participating in the course unit was taken into account during the creation of the material. Exam answers are not published in this thesis.

---

Key words: value added tax, international trade, supply of goods, trade in services

## SISÄLLYS

1	JOHDANTO .....	7
1.1	Opinnäytetyön tausta .....	7
1.2	Tarkoitus ja tavoite .....	8
1.3	Toiminnallinen opinnäytetyö .....	8
2	KANSAINVÄLINEN ARVONLISÄVEROTUS .....	11
2.1	Arvonlisäverosta yleisesti .....	11
2.2	Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä .....	12
2.3	Kauppa EU:n sisällä ja ulkopuolella .....	14
2.4	Periaatteet tavara- ja palvelukaupassa .....	15
2.5	Rekisteröinti- ja raportointivelvollisuudet .....	17
2.6	Arvonlisäveropalautuksen hakeminen ulkomailta .....	18
3	TAVAROIDEN KANSAINVÄLINEN KAUPPA .....	20
3.1	Tavarakaupan arvonlisäverotuksesta .....	20
3.2	Tavarakauppa EU:n alueella .....	21
3.2.1	Yhteisömyynti .....	21
3.2.2	Yhteisöhankinta .....	22
3.2.3	Ketjukauppa .....	23
3.2.4	Myynti ei-verovelvollisille .....	24
3.3	Tavarakauppa EU:n ulkopuolella .....	25
3.3.1	Tavaran vienti .....	25
3.3.2	Tavaran maahantuonti .....	27
4	PALVELUJEN KANSAINVÄLINEN KAUPPA .....	29
4.1	Palvelukaupan arvonlisäverotuksesta .....	29
4.2	Myynti elinkeinonharjoittajille .....	30
4.3	Myynti kuluttajille .....	31
4.4	Pääsäännöstä poikkeavat palvelut .....	32
4.5	Raportointi .....	33
5	OPPIMATERIAALIN LAATIMINEN .....	35
5.1	Lähtökohdat .....	35
5.2	Opetusdiasarja .....	35
5.3	Verkkotentti .....	37
6	POHDINTA .....	40
6.1	Oppimateriaalin arviointi .....	40
6.2	Oman työskentelyn arviointi .....	41
6.3	Lopuksi .....	42
	LÄHTEET .....	44

LIITTEET .....	47
Liite 1. Veroilmoitus oma-aloitteisista veroista .....	47
Liite 2. Yhteenvedoilmoitus .....	48
Liite 3. Opetusdiasarja .....	49
Liite 4. Verkkotentti .....	64

**LYHENTEET JA TERMIT**

alv	arvonlisävero
AVL	arvonlisäverolaki
direktiivi	neuvoston direktiivi 2006/112/EY
EU	Euroopan unioni
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
VAT	value added tax

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Opinnäytetyön tausta

Kansainvälistymisen myötä yritykset kohtaavat hallinnollisia velvoitteita, joihin omat haasteensa tuo arvonlisäverojärjestelmä. Ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen lainsäädäntö muodostaa laajan ja osin hyvin monimutkaisen kokonaisuuden, jonka perusteella yritysten pitää pystyä selvittämään kauppatapahtumiensa arvonlisäverokohtelu. Yritykset vastaavat itse arvonlisäveron ilmoittamisesta ja maksamisesta, joten niiden on tunnettava ulkomaankaupan voimassa olevat säädökset voidakseen täyttää arvonlisäverovelvollisuutensa. (Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2017, 32; Huhtala ym. 2018, 374.)

Tradenomeilta odotetaan työelämässä arvonlisäverotuksen tuntemista. (Vetrova 2016, 58). Margarita Vetrovan (2016, 50, 58, 62) opinnäytetyönään tekemän tutkimuksen mukaan tilitoimistot pitävät arvonlisäverotuksen hallitsemista erittäin tärkeänä taloushallinnon alalla ja kokevat aiheen tuntemisen olevan yksi keskeisimpiä kehityskohteita tradenomien osaamisessa. Tutkimuksen tuloksia tukee Elma Ekbladin (2017, 28) opinnäytetyönään tekemä suuntaa-antava selvitys samasta aiheesta: tilitoimistot kaipaavat tradenomeilta erityisesti arvonlisäverotuksen osaamista. Tulevien taloushallinnon asiantuntijoiden on siis työelämän kannalta tarpeellista tutustua ulkomaankaupan arvonlisäverotuskäytäntöihin jo opintojensa aikana.

Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotusta käsitellään Tampereen ammattikorkeakoulussa Yritysverotus-opintojaksolla. Tämä opinnäytetyö sai aiheensa opintojakson opettajan halusta laajentaa opintojakson sisältöä ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen osalta. Opettaja halusi syventää opintojakson opiskelijoiden tietoja aiheesta itsenäisen opiskelun kautta. Opintojaksolle syntyi siten tarve kansainvälisen kaupan arvonlisäverotusta käsittelevälle oppimateriaalille, jota voidaan hyödyntää itsenäiseen opiskeluun lähituntien ulkopuolella.

## 1.2 Tarkoitus ja tavoite

Tämä opinnäytetyön tarkoituksena on kehittää Tampereen ammattikorkeakoulun Yritysverotus-opintojakson sisältöä kattavammaksi, auttaa opintojakson tulevia opiskelijoita syventämään tietojaan kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksesta ja auttaa opintojakson opettajaa arvioimaan opiskelijoiden osaamista aiheesta. Opinnäytetyön varsinaisena tuotoksena kehitetään Yritysverotus-opintojaksoa varten oppimateriaali, joka koostuu kahdesta osasta: opetusdiasarjasta ja verkkotentistä. Opetusdiasarjan on tarkoitus antaa lukijalleen tiivis perehdytys tavara- ja palvelukaupan arvonlisäverotukseen ja raportointiin. Verkkotentin tarkoitus on mitata opiskelijan osaamista opetusdiasarjan teemoista.

Oppimateriaali tehdään sellaiseksi, että opiskelijat voivat hyödyntää sitä itsenäisessä opiskelussa ja se vie mahdollisimman vähän opettajan resursseja. Tavoite on, että opetusdiasarjan lukeneelle muodostuu aiheesta ymmärrys, jonka pohjalta hän voi soveltaa oppimaansa ja etsiä lisää tietoa aiheesta. Verkkotentti toteutetaan niin, että se mittaa osaamiseltaan eritasoisten opiskelijoiden tietämystä aiheesta. Opinnäytetyön kirjoittajan tavoitteena on syventää tämän työn kautta omaa ymmärrystään ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen käytännöistä.

## 1.3 Toiminnallinen opinnäytetyö

Tämä opinnäytetyö on toiminnallinen opinnäytetyö, jossa syntyy konkreettisenä tuotoksena oppimateriaalia. Opinnäytetyö koostuu neljästä osasta: teoreettisesta osuudesta, tuotoksen suunnittelemisesta, tuotoksen kehittämisestä sekä tulosten ja opinnäytetyöprosessin arvioimisesta. Tuotos pohjautuu teoriaosuuteen. Teoreettisen osuuden laatimisen tarkoituksena on saada tietoa ulkomaankaupan arvonlisäverotuksesta ja sitä ohjaavista säännöksistä eri kauppatilanteissa. Työssä pyritään käytännönläheisyyteen, joten tavoitteena koota teoriaosuuteen vastaukset seuraaviin kysymyksiin: Mihin maahan arvonlisävero maksetaan? Kuka on verovelvollinen myynnistä? Milloin yrityksen tulee hakeutua verovelvolliseksi ulkomaille? Minkälaisia ilmoituksia eri kauppatilanteissa tehdään? Miten eri kauppatilanteet ilmoitetaan arvonlisäveroilmoituksella? Teoreettinen osuus kuvaa



myös tekijän oppimisprosessia. Arvonlisäverotuksen kokonaisuuden ymmärtäminen on keskeistä tuotoksen onnistumisen kannalta, joten oppimisprosessin huolellinen dokumentointi tukee työn tavoitteita parhaiten. Oppimateriaalin toteuttamista varten tutustutaan myös Moodle-ohjeistuksiin koskien verkkotentin laatimista. Tätä perehtymisprosessia ei kuvata tässä raportissa, sillä aiheen tuntemisella on lähinnä käytännön merkitystä työn tekijälle verkkotenttiä laadittaessa.

Opinnäytetyö rajataan koskemaan kansainvälisen tavara- ja palvelukaupan yleissäännöksiä ja tärkeimpiä poikkeuksia, kuten palvelumyynnin erityissäännöksiä. Kansainvälisellä kaupalla tarkoitetaan tässä työssä kauppaa sekä EU-maiden että EU:n ulkopuolisten maiden kanssa. Työ on tarkoitettu yleiskatsaukseksi, joten työssä ei käsitellä kaikkia ulkomaankaupan erityistilanteita. Työssä käsitellään ilmoitusvelvollisuuksia, mutta kirjanpidollinen näkökulma on rajattu työn ulkopuolelle.

Opinnäytetyön viitekehys muodostuu Suomen arvonlisäverolaista ja Euroopan unionin arvonlisäverodirektiivistä. Lähdeaineistona käytetään sekä sähköisiä että painettuja lähteitä. Lähteenä käytetään arvonlisäverolakia ja neuvoston direktiiviä tulkitsevaa asiantuntijakirjallisuutta, Verohallinnon ohjeistuksia sekä Euroopan komission ja Suomen tullin julkaisuja. Arvonlisäverolakia selittävää kirjallisuutta on saatavilla runsaasti, mutta se vanhenee osittain nopeasti. Tämän takia tutkimuksessa käytetään mahdollisimman ajantasaisia saatavilla olevia lähteitä. Työn tärkeimpiä kirjallisia lähteitä ovat Äärilän, Nyrhisen, Hyttisen ja Lampun Arvonlisäverotus käytännössä, Hyttisen ja Svensbergin Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus sekä Jokisen, Kojonkosken, Takalon Käytännön arvonlisäverotus. Kaikki mainitut kirjat ovat arvonlisäverotuksen asiantuntijoiden kirjoittamia käytännönläheisiä esityksiä arvonlisäverotuksesta.

Ulkomaankaupan arvonlisäverotuksesta on tehty lukuisia opinnäytetöitä. Monet aiheesta tehdyt opinnäytetyöt ovat tämän työn tavoin toiminnallisia opinnäytetöitä. Esimerkkinä voidaan mainita Karoliina Sarajärven Kansainvälisen verkkokaupan arvonlisäverotus – Opas tilitoimistoille ja yrityksille. Useat aiheesta tehdyt opinnäytetyöt keskittyvät tiettyyn ulkomaankaupan osa-alueeseen, esimerkiksi pelkästään kauppaan EU:n sisällä. Tämä opinnäytetyö eroaa useimmista aiemmin

tehdystä siinä, että se käsittelee ulkomaankaupan arvonlisäverotusta kokonaisvaltaisesti sekä tavara- että palvelukaupan näkökulmasta ottaen huomioon kauppatilanteet EU-maiden ja EU:n ulkopuolisten maiden kanssa. Isabella Itkosen Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus – Case: Yritys X käsittelee aihetta myös näistä näkökulmista, mutta tässä työssä huomioidaan lisäksi sekä kuluttajalle että elinkeinonharjoittajille suuntautuva kauppa.

## 2 KANSAINVÄLINEN ARVONLISÄVEROTUS

### 2.1 Arvonlisäverosta yleisesti

Arvonlisävero on kulutuksen mukaan tavaroista ja palveluista maksettava vero. Arvonlisäverolla on laaja veropohja, sillä lähes kaikki tavarat ja palvelut ovat verollisia. Osa hyödykkeistä on kuitenkin vapautettu arvonlisäverosta. (Niskakangas 2014, 127, 131.) Arvonlisävero on tarkoitettu hyödykkeen loppukäyttäjän maksettavaksi. Verovelvolliset yritykset perivät veron kuluttajilta hyödykkeiden myyntihinnoissa. Arvonlisävero on välillinen vero, mikä tarkoittaa sitä, että yritykset tilittävät veron valtiolle kerättyään sen ensin ostajilta. Arvonlisävero on siis yrityksille yleensä pelkkä läpikulkuerä. (Yrityksen verotietopaketti 2018, 121.)

Verovelvollisuus merkitsee velvollisuutta tilittää myynnin arvonlisävero ja oikeutta vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero (Niskakangas 2014, 127, 132). Arvonlisäverovelvollisuus syntyy tavaroiden ja palveluiden myynnistä liiketoiminnan muodossa (AVL 1993/1501). Verovelvollinen on arvonlisäverolain (1993/1501) mukaan lähtökohtaisesti hyödykkeen myyjä. Eräissä tapauksissa ostaja katsotaan verovelvolliseksi käännetyn verovelvollisuuden perusteella (Niskakangas 2014, 127, 134).

Arvonlisävero lisätään prosenttiosuutena hyödykkeen hintaan joka kerta, kun se myydään. Veron suorittamisvelvollisuus jaetaan näin kaikille hyödykkeen tuottajille ja jakelijoille. Arvonlisäveroa kannetaan siis kaikissa vaihdannan vaiheissa. Vero tulee kuitenkin vain kertaalleen loppukuluttajan maksettavaksi. Veron kertaantuminen estetään veron vähennysoikeudella. Verovelvollinen yritys maksaa toimintaansa varten ostamansa hyödykkeen veron sisältävän hinnan kokonaisuudessaan, mutta saa vähentää ostoon liittyvän veron, jos osto tulee vähennyskelpoiseen käyttöön. (Juanto & Saukko 2014, 11–13.)

Verovelvolliset vähentävät itse vähennyskelpoisen veron tilitettävästä verosta. Suoritettavaksi jäävä vero ilmoitetaan ja maksetaan valtiolle oma-aloitteisesti. (Niskakangas 2014, 129–130.) Arvonlisäverot ilmoitetaan sähköisesti muiden oma-aloitteisten verojen ja työnantajasuoritusten kanssa Verohallinnon Oma

Vero-palvelussa. Veroilmoituksen antamiseen paperisena vaaditaan erityinen syy. (Hyttinen & Svensberg 2018, 298.) Ilmoitus verokauden suoritettavasta ja vähennettävästä verosta annetaan pääsääntöisesti kuukausittain. Jos kuukauden hankintojen vähennettävä vero on enemmän kuin kuukauden myynneistä tilitettävä vero, veroviranomainen palauttaa erotuksen verovelvolliselle. (Niskakangas 2014, 129–130.) Mikäli verovelvollisella on muita eräänntyviä veroja tai maksuja, Verohallinto saattaa käyttää tällaisen negatiivisen veron niiden maksamiseen. (Verohallinto 2018b)

## 2.2 Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä

Arvonlisävero on noin 60-vuotisen historiansa jälkeen käytössä yli 160 maassa, mikä tekee siitä käytetyimmän kulutusveron maailmassa. Käyttäjinä ovat muun muassa kaikki EU-valtiot ja Yhdysvaltoja lukuun ottamatta kaikki OECD-valtiot. (OECD 2016, 14–15.) Arvonlisäverojärjestelmän omaksuminen on yksi EU-jäsenedellytyksistä. Suomeen arvonlisävero tuli vuonna 1994 yhteisöön liittymisen myötä korvaten aiemmin käytössä olleen liikevaihtoveron. (Äärilä ym. 2017, 25, 27.)

Arvonlisäverojärjestelmä otettiin käyttöön tarkoituksena yhtenäistää EU:n sisämarkkinoita ja ehkäistä verokilpailua. Tähän on pyritty tekemällä arvonlisäverosta neutraalimpi ja läpinäkyvämpi verrattuna aiempiin verotusjärjestelmiin. (European Commission n.d.c.) Arvonlisäverotusta on yhdenmukaistettu jäsenvaltioiden välillä Euroopan unionin neuvoston antamien direktiivien avulla. Direktiivit ohjeistavat jäsenmaita kansallisen lainsäädännön sisällöstä. Osa direktiivin säännöksistä on pakottavia ja osaa säännöksistä voi toteuttaa vapaaehtoisesti. (Niskakangas 2014, 128, 155; Äärilä ym. 2017, 28.) Esimerkiksi vähimmäisverokanta on säädetty direktiivillä, mutta muuten lopulliset verokannat ovat jäsenmaiden itsensä päätettävissä (European Commission n.d.a).

Arvonlisäverojärjestelmä helpottaa ulkomaankauppaa, sillä se takaa, että vienteihin ei sisälly arvonlisäveroa. Tuontihyödykkeistä maksetaan arvonlisävero, mikä auttaa tuottajia EU:n sisällä kilpailemaan yhteisön ulkopuolisten toimittajien kanssa. (European Commission n.d.c.) Arvonlisävero ei kertaannu, joten se sopii

senkin takia hyvin hyödykkeiden kansainväliseen vaihdantaan. Kuluttaja maksaa siten hyödykkeestä saman verran veroa riippumatta siitä, kuinka pitkä hyödykkeen vaihdantaketju on. Arvonlisäverojärjestelmän hyvänä ominaisuutena pidetään myös sen neutraalisuutta, mikä tarkoittaa sitä, että kilpailevat tuotteet verotetaan saman verokannan mukaan. (Niskakangas 2014, 127; Kalluinen 2017, 23; Äärilä ym. 2017, 26.)

Yksinkertaisimmillaan arvonlisäverojärjestelmä ei vaikuta yksityisten ihmisten kulutusvalintoihin (Kalluinen 2017, 23). Arvonlisäverojärjestelmä ei kuitenkaan ole tällä tavoin kokonaan neutraali, sillä jotkut toimialat on säädetty verottomiksi. Esimerkiksi sosiaali- ja terveystalvet, eräät koulutustalvet, rahoitus- ja vakuutuspalvelut sekä kiinteistöjen myynti on jätetty arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Arvonlisäveron vähennysoikeudessa lisäksi on joitain rajoituksia, vaikka vähennysoikeus onkin laaja. Tämä voi synnyttää piilevää veroa eli veroa, joka on siirretty tuotteiden myyntihintoihin hankintahinnasta, johon sisältyvää arvonlisäveroa ei ole voitu vähentää. Arvonlisäverolla voidaan tehdä myös poliittisia ratkaisuja määräämällä joillekin tavaroille ja palveluille muita alempi verokanta, mikä vähentää arvonlisäveron neutraalisuutta. (Niskakangas 2014, 127, 129, 131; Äärilä ym. 2017, 26–27.)

Arvonlisäverojärjestelmä on perusrakenteeltaan yksinkertainen, mutta siitä tekevät osaltaan monimutkaisen poikkeukset yleissäännöksiin, alennetut verokannat ja se, että arvonlisäverolakia sovelletaan eri valtioissa eri tavoin (Kalluinen 2017, 23). Euroopan komissio (2016, 3) mainitsee arvonlisäverojärjestelmän uudistamiseen tarkoitettussa toimintasuunnitelmassaan, että arvonlisäverojärjestelmä on alun perin tarkoitettu siirtymäjärjestelmäksi. Nykyinen järjestelmä katsotaan hajanaiseksi ja monimutkaiseksi rajat ylittävää toimintaa harjoittaville yrityksille. Nykyisen arvonlisäverojärjestelmän kehityskohteena nähdäänkin järjestelmän yksinkertaistaminen yritystoiminnan helpottamiseksi. (Euroopan komissio 2016, 3.)

### 2.3 Kauppa EU:n sisällä ja ulkopuolella

Kansainvälinen kauppa koostuu yhteisön sisäisestä kaupasta, viennistä yhteisön ulkopuolelle ja tuonnista yhteisön ulkopuolelta (Juanto & Saukko 2014, 19). Yhteisö merkitsee arvonlisäverotuksessa EU:n arvonlisäveroaluetta, joka muodostuu EU:n jäsenmaista ja niihin kuuluvista alueista. EU:hun kuuluu 28 jäsenmaata vuonna 2018 (taulukko 1). (Verohallinto 2011a.) Kun liiketoimet kohdistuvat EU:n alueelle, sovellettavaksi tulevat EU-kaupan säännökset. EU:n sisäinen ja EU:n ulkopuolinen kauppa perustuu toisistaan poikkeaviin järjestelmiin, sillä hyödykkeet ovat saaneet liikkua EU:n sisämarkkinoilla vapaasti vuodesta 1993 lähtien. Kun käydään vienti- tai tuontikauppaa EU:n ulkopuolisten maiden kanssa, tulevat vastaan tullirajat. (Hyttinen & Svensberg 2018, 16, 19.)

TAULUKKO 1. EU:n arvonlisäveroalue (Verohallinto 2011a)

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

EU:ssa on erityisiä veroalueita, joihin ei sovelleta EU:n arvonlisäverolainsäädäntöä (taulukko 2) (Verohallinto 2011a). Ahvenanmaa on tällainen alue, joka ei kuulu EU:n arvonlisäveroalueeseen. Ahvenanmaa kuuluu kuitenkin EU:n tullialueeseen. (Suomen tullit n.d.) EU:n erityisalueet käsitellään arvonlisäverotuksessa

EU:n ulkopuolisen maan asemassa suhteessa Suomeen ja muihin EU-jäsenvaltioihin. Näin ollen EU:n arvonlisäveroalueen ja Ahvenanmaan välisessä tavara-kaupassa sovellettavaksi tulee EU:n ulkopuolisten maiden kanssa käytävään kauppaan liittyvät tuontia ja vientiä koskevat säännökset. (Verohallinto 2017a; Hyttinen & Svensberg 2018, 94.)

TAULUKKO 2. Erityisalueet, joissa ei sovelleta EU:n arvonlisäverolainsäädäntöä (Verohallinto 2011a)

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

## 2.4 Periaatteet tavara- ja palvelukaupassa

Kaupankäynnin kohteena on aina tavara tai palvelu. Tavarán ja palvelun arvonlisäverotusmenettelyt eroavat toisistaan kansainvälisessä kaupassa. Tämän takia ulkomaankaupan arvonlisäverotuksessa selvitetään ensin, onko kyseessä tava-

ran vai palvelun kauppa. Toisinaan voi olla kuitenkin vaikeaa määrittää, kummasta on kyse. Palvelumyynniksi katsotaan esimerkiksi tilanne, jossa vakitietokoneohjelma luovutetaan asiakkaalle sähköisesti. Saman ohjelman luovuttaminen tietovälineelle tallennettuna on kuitenkin tavaramyyntiä. (Hyttinen & Svensberg 2018, 15–16.)

Tavarakaupan säännökset poikkeavat riippuen siitä, käydäänkö kauppaa EU:n sisäisten vai ulkopuolisten maiden kanssa. Tavarakaupassa EU:n ulkopuolelle noudatetaan määränpää- eli kulutusmaaperiaatetta. Kulutusmaaperiaatteen mukaan arvonlisävero maksetaan siihen maahan, jossa hyödyke kulutetaan. EU:n sisäisessä tavarakaupassa oli alun perin tavoitteena soveltaa alkuperämaaperiaatetta, mikä tarkoittaa, että hyödyke verotettaisiin myyjän maassa. Tästä tavoitteesta kuitenkin luovuttiin, sillä periaate oli käytännössä haastava toteuttaa. Nykyään tavarakaupassa EU:n sisällä sovelletaan alkuperämaaperiaatteen ja määränpäämaaperiaatteen yhdistelmää. Nykyinen periaatteita yhdistelevä järjestelmä on tarkoitettu väliaikaiseksi, ja tavoitteena on portaittainen siirtyminen määränpäämaaperiaatteen soveltamiseen niin tavara- kuin palvelukaupassa EU:n sisällä. (Äärilä 2017, 484, 520; Hyttinen & Svensberg 2018, 19–21.)

Myyntimaasäännösten avulla määritetään, mihin EU-valtioon arvonlisävero liiketoimesta tilitetään ja minkä valtion arvonlisäverolakia myyntiin sovelletaan. Myyntimaasäännökset ovat keskeisiä verotulojen jaon kannalta, sillä ne kertovat, millä valtiolla on oikeus periä myynnin vero ja miten yrityksiä verotetaan ulkomaankaupassa. (Hyttinen & Svensberg 2018, 22.) Alueperiaatteen mukaan valtioilla on oikeus verottaa ne liiketapahtumat, jotka suoritetaan niiden alueella riippumatta liiketoimen suorittajan kotimaasta (Jokinen, Kojonkoski & Takalo 2017, 339). Jos myynnin katsotaan tapahtuneen Suomen alueella, myyntiin sovelletaan Suomen arvonlisäverolakia. Jos kyseessä on Suomen lainsäädännön mukaan verollinen myynti, myynnistä on tilitettävä Suomelle sen verokantojen mukainen arvonlisävero. Veroa ei koskaan makseta Suomeen, mikäli myyntimaan ei katsota olevan Suomi. (Äärilä ym. 2017, 456.) Myynnistä ei suoriteta minkään EU-maan veroa, mikäli EU:n myyntimaasäännökset määrittelevät liiketapahtuman tapahtuneen EU:n ulkopuolella. Veron maksaminen EU:n ulkopuoliseen maahan riippuu kyseisen maan verojärjestelmästä ja lainsäädännöstä. (Hyttinen & Svensberg 2018, 22.)



Tavaran myyntimaan määrää yleensä tavaran sijaintimaa myynnin tapahtuessa. Tavaran mahdollisella liikkeellä myyntihetkellä on myös vaikutus myynnin vero-kohteluun. Palvelukauppaan sovelletaan omia palvelukaupan myyntimaasäännöksiä, jotka ovat hieman monimutkaisempia kuin tavarakaupan säännökset. Palvelun myyntimaan määräytymisen vaikuttavat erityisesti ostajan arvonlisäveroasema ja sijaintimaa sekä palvelun luonne. (Jokinen ym. 2017, 340.)

## **2.5 Rekisteröinti- ja raportointivelvollisuudet**

Valtioilla on oikeus verottaa niiden alueella suoritettua liiketapahtumaa, joten verovelvollisuus seuraa yritystä oman kotimaan rajojen ulkopuolelle. Ulkomainen yritys on verovelvollinen Suomessa harjoittamastaan liiketoiminnasta ja samoin suomalainen yritys voi joutua rekisteröitymään toisen maan arvonlisäverorekisteriin. Yrityksen on pääsäännön mukaan rekisteröidyttävä toiseen EU-maahan arvonlisäverovelvolliseksi, mikäli sillä on siellä pysyvä liikepaikka, josta yritys harjoittaa verollista toimintaa sekä riittävä henkilöstö ja tekniset resurssit toiminnan harjoittamiseksi. Mikäli ulkomainen yritys harjoittaa Suomessa liiketoimintaa tällaisesta kiinteästä toimipaikasta käsin, sen on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. Ulkomaalaisella yrityksellä on rekisteröitymisvelvollisuus Suomessa myös tietyissä tapauksissa silloin, jos sillä ei ole kiinteää toimipaikkaa täällä. Rekisteröintivelvollisuuden synnyttää esimerkiksi myynti yksityishenkilöille tai ulkomaalaisille yrityksille, joita ei ole merkitty Suomen arvonlisäverorekisteriin. Rekisteröintiedellytykset ja sen aiheuttamat velvoitteet voivat vaihdella EU-jäsenmaittain. EU:n arvonlisäverojärjestelmä ei velvoita EU:n ulkopuolisia maita, joten niiden edellytykset arvonlisäverorekisteröinnille on tarkastettava maakohtaisesti. (Niskakangas 2014, 134; Jokinen ym. 2017, 339–341.)

Arvonlisäverorekisteröinti toiseen EU-maahan aiheuttaa yritykselle velvoitteita. Verovelvollisen yrityksen on annettava arvonlisäveroilmoitus kaikissa niissä jäsenmaissa, joiden arvonlisäverorekisterissä se on. Arvonlisäveroilmoituksen antamisen määräajat vaihtelevat EU-maittain. Suomessa arvonlisäveroilmoituksen eli oma-aloitteisten verojen ilmoituksen voi antaa kuukausittain, kolmen kuu-

kauden välein tai kerran vuodessa (liite 1). Arvonlisävero maksetaan yleensä arvonlisäveroilmoituksen antamisen yhteydessä siihen EU-maahan, joka on sen keräämisen oikeutettu. Jotkut EU-maat voivat vaatia yrityksiä antamaan vuosilmoituksen, jolla ilmoitetaan kokoavasti verovuoden arvonlisäveroa koskevat tiedot. Kaikki arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityneet yritykset ovat velvoitettuja antamaan kuukausittain yhteenvetoilmoituksen (liite 2). Yhteenvetoilmoitus annetaan yhteisön sisäisistä tavara- ja palvelumyyntineistä sekä kolmikantakaupoista. (Jokinen ym. 2017, 342–344)

Ulkomaankauppaa yksinkertaistaa käännetty verovelvollisuus, jossa ostaja on myyjän sijaan verovelvollinen. Suomalainen yritys ei lähtökohtaisesti ole rekisteröitymisvelvollinen niiden EU-myyntien takia, joissa sovelletaan käännettä verovelvollisuutta. (Jokinen ym. 2017, 341) Arvonlisäverojärjestelmää on tulevaisuudessa tavoitteena yksinkertaistaa niin, että kaikki arvonlisäverovelvollisuudet voisi täyttää yrityksen omassa kotimaassa. Yritysten ei tarvitsi siis hakeutua arvonlisäverorekisteriin, suorittaa maksuja tai antaa ilmoituksia kaikissa niissä jäsenmaissa, joissa se harjoittaa liiketoimintaa. (Euroopan alueiden komitea 2017, 40.)

## **2.6 Arvonlisäveropalautuksen hakeminen ulkomailta**

Arvonlisäveroa koskevat lähtökohtaisesti laajat vähennysoikeudet. Vähennysoikeuden edellytyksenä on, että hankinta tehdään toiselta verovelvolliselta yritykseltä ostajan verollista liiketoimintaa varten. Arvonlisäveron saa vähentää niissä maissa tehdyistä hankinnoista, joissa elinkeinonharjoittaja on rekisteröitynyt verovelvolliseksi. Yritys saattaa tehdä hankintoja liiketoimintaansa varten myös sellaisissa maissa, joissa se ei ole rekisteröitynyt verovelvolliseksi. Tällaisiin ulkomailta tehtyihin hankintoihin, esimerkiksi matka- ja majoituspalveluihin, sisältyvää arvonlisäveroa yritys ei voi vähentää nykyisellä arvonlisäveroilmoituksella. Hyödykkeiden arvonlisävero on kuitenkin mahdollista hyödyntää ulkomaalaispalautusmenettelyn avulla. Palautusmenettelyn avulla arvonlisävero ei jää arvonlisäverojärjestelmän periaatteiden vastaisesti yritysten kuluksi. (Jokinen ym. 2017, 355)

Arvonlisäveron ulkomaalaispalautusta voi hakea niistä hyödykkeistä, jotka on hankittu toisesta maasta, jossa elinkeinonharjoittaja ei ole arvonlisäverovelvollinen myynneistään. Ulkomaalaispalautuskäytäntöä sovelletaan sekä EU:ssa että tietyissä yhteisön ulkopuolisissa maissa. Suomalaisella elinkeinonharjoittajalla on siis oikeus hakea palautuksina arvonlisävero, joka sisältyy niihin liiketoimintaa varten tehtyihin hankintoihin, jotka se on ostanut ulkomailta. Palautuksen voi saada myös tavaran maahantuonnin yhteydessä maksetusta verosta. Vastavasti ulkomainen elinkeinonharjoittaja voi saada arvonlisäveron palautuksen Suomesta ostetusta tavarasta tai palvelusta. (Verohallinto 2011b.)

Ulkomaalaispalautuksia haetaan EU:n sisällä sähköisesti. Hakija lähettää palautushakemuksen oman maansa veroviranomaiselle, joka ohjaa hakemuksen edelleen siihen maahan, josta palautuksia haetaan. (European Commission n.d.b.) Suomalainen yritys hakee ulkomaalaispalautusta Verohallinnon ylläpitämässä ALVEU-verkkopalvelusta. Yhteisön ulkopuolisilta mailta palautuksia haetaan kirjallisesti palautusmaan veronviranomaisten ohjeiden mukaisesti. (Verohallinto 2011b.) EU-maita koskeva palautushakemus on lähetettävä hakuvuotta seuraavien yhdeksän kuukauden aikana. Pienin palautettava määrä EU-valtioista on 50 euroa, jos palautuksia haetaan koko kalenterivuodelta. Jos hakemus koskee neljännesvuotta, pienin palautettava määrä on 400 euroa. (Verohallinto 2013.)

### 3 TAVAROIDEN KANSAINVÄLINEN KAUPPA

#### 3.1 Tavarakaupan arvonlisäverotuksesta

Tavaroilla tarkoitetaan aineellisia esineitä. Tavaroihin luetaan myös sähkö, kaasu, lämpö, jäähdytys ja muut niihin verrattavissa olevat energiahyödykkeet. Tavarahan myynti on tavarahan omistusoikeuden vastikkeellista luovuttamista. (AVL 1993/1501.) Tavaroiden ulkomaankaupassa päämääränä on, että arvonlisävero maksettaisiin tavarahan kulutusmaahan. Tätä periaatetta toteutetaan sillä, että tavarat saa myydä ulkomaille verottomasti ja tavarat ostetaan ulkomailta verollisesti tiettyjen edellytysten täytyessä. (Ääriä ym. 2017, 455.)

Tavaramyynnin arvonlisäverokohtelun määrää ensisijaisesti tavarahan sijaintimaa myyntihetkellä. Myös sillä on vaikutusta, mihin tavara kuljetetaan myynnin yhteydessä. (Jokinen ym. 2017, 40–41.) Tavarahan myyntimaan katsotaan olevan Suomi silloin, jos tavara sijaitsee Suomessa, kun se luovutetaan ostajalle. Myynnin katsotaan tapahtuneen Suomessa myös silloin, jos ostajalle kuljetettava tavara sijaitsee kuljetuksen alkaessa Suomessa. Jos tavarat ovat myyntihetkellä Suomen rajojen ulkopuolella, eikä niitä kuljeteta myynnin yhteydessä tänne, myynnistä ei tilitetä arvonlisäveroa Suomeen, vaikka ostaja olisi toinen suomalainen yritys. (Huhtala ym. 2018, 382–383.) Myyntimaa määräytyy poikkeuksellisesti sellaisten tavaroiden kohdalla, jotka myydään ostajalle toiseen EU-maahan niin, että tavara asennetaan tai kootaan määränpäämaassa. Tällaisissa myynneissä myyntimaa on se maa, jossa työsuoritus tapahtuu. (Jokinen ym. 2017, 55.)

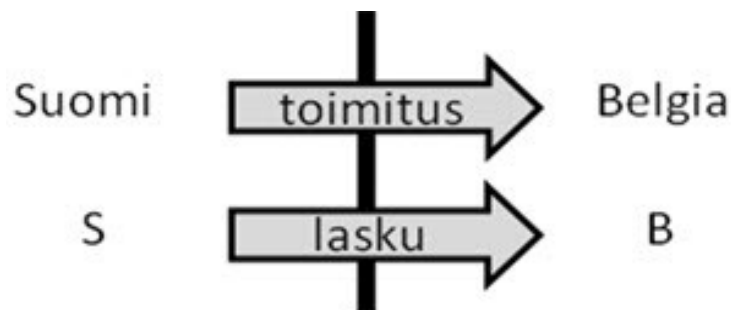
Yhteisön sisäistä tavarakauppaa koskevat eri arvonlisäveromenettelyt kuin yhteisön ulkopuolisia, sillä tavara saa liikkua EU:n sisällä ilman tullivalvontaa toisin kuin yhteisön ulkopuolella (Ääriä ym. 2017, 455–456). Tullimenettelyt varmistavat, että viennin verottomuus ja tuonnin verollisuus toteutuvat silloin, kun kaupaa käydään yhteisön ulkopuolisten valtioiden kanssa. Jäsenmaiden välisessä kaupassa on määritelty omat käytännöt ja edellytykset sille, milloin vienti on verotonta ja tuonti verollista. (Niskakangas 2014, 142.) Myynnin verottomuuden edellytykset koskevat esimerkiksi ostajan verovelvollisuusstatusta ja todennusta tavarahan kuljetuksesta. Mikäli ulkomaanmyynti ei täytä määrättyjä verottomuuden

edellytyksiä, myynti käsitellään normaalina verollisena kotimaan myyntinä. (Jokinen ym. 2017, 40–41.)

## 3.2 Tavarakauppa EU:n alueella

### 3.2.1 Yhteisömyynti

Yhteisömyynnillä tarkoitetaan tavarankuljetusta toisesta EU-jäsenvaltiossa olevalle arvonlisäverovelvolliselle yritykselle (kuva 1). Yhteisökaupassa sovelletaan määränpäämaaperiaatetta. Tämä tarkoittaa, että yhteisömyynti on myyjälle veroton tapahtuma ja toisesta EU-maasta oleva ostaja maksaa tavarasta yleensä oman maansa veron. Jotta myyjä saisi tehdä myynnin verottomana, tavara tulee todistettavasti kuljettaa EU-valtiosta toiseen. Tavarankuljetuksen on lisäksi oltava merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin eri EU-valtiossa kuin tavarankuljetuksen lähtömaassa. Rekisteröitymismaan ei tarvitse olla sama kuin kuljetuksen päättymismaa. (Jokinen ym. 2017, 46–47; Hyttinen & Svensberg 2018, 19.)



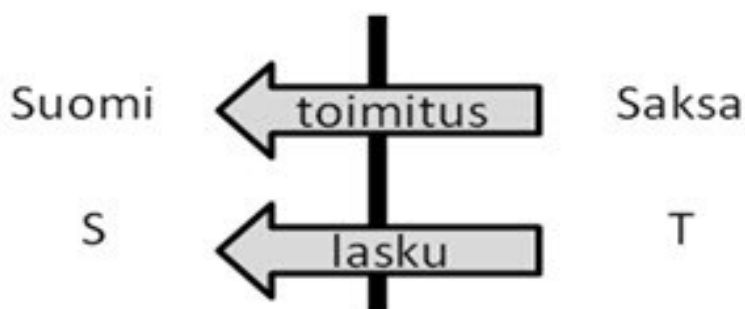
KUVA 1. Esimerkki yhteisömyynnistä (Verohallinto 2017b)

Myyjä tarvitsee kuljetusasiakirjat todistukseksi tavarankuljetuksesta EU-valtiosta toiseen ja kauppakumppanin voimassa olevan arvonlisäverotunnisteen voidakseen laskuttaa tavarankuljetuksen yhteisömyynnin verottomana. Myyjä pyytää ostajalta tämän VAT-tunnisteen ja tarkistaa sen. Ostajan arvonlisäverotunnisteen oikeellisuuden ja voimassaolon voi tarkistaa Verohallinnolta tai sähköisesti Euroopan komission internetsivuilta. (Jokinen ym. 2017, 47–48.)

Myyjä ilmoittaa yhteisömyynnit arvonlisäveroilmoituksella kohdassa ”Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin”. Yhteisömyynnit tulee lisäksi raportoida arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksella. Yhteenvetoilmoituksella yhteisömyynnit eritellään ostajakohtaisesti niiltä kuukausilta, jolloin yhteisömyyntiä on ollut. (Verohallinto 2018a.)

### 3.2.2 Yhteisöhankinta

Yhteisöhankintaa voidaan pitää yhteisömyynnin peilikuvana. Yhteisöhankinnalla tarkoitetaan siten tavaroiden ostamista toisessa EU-jäsenvaltiossa olevalta arvonlisäverovelvolliselta yritykseltä niin, että tavara kuljetetaan EU-maasta toiseen (kuva 2). Myyjän yhteisömyynti käsitellään verottomana, joten yhteisöhankinnan tehnyt yritys on verovelvollinen ostosta. (Jokinen ym. 2017, 46–47.) Ostaja laskee itse suoritettavan arvonlisäveron yhteisöhankinnan veron perusteesta ja ilmoittaa veron yhteisöhankinnan tapahtumismaahan. Yhteisöhankinnan katsotaan tapahtuneen ostajalle kuljetettavan tavaran kuljetuksen päättymismaassa. Ostajalla on lähtökohtaisesti velvollisuus rekisteröityä yhteisöhankinnan tapahtumismaahan voidakseen ilmoittaa ja suorittaa veron. (Huhtala ym. 2018, 396–397.)



KUVA 2. Esimerkki yhteisöhankinnasta (Verohallinto 2017b)

Yhteisöhankintaan ei aina liity tilitysvelvollisuutta ostajan vähennysoikeuden takia. Yhteisöhankinnan tehnyt ostaja on kuitenkin ilmoitusvelvollinen ostosta, vaikkei maksettavaa veroa jäisi (Huhtala ym. 2018, 397, 713). Jotta ostaja saisi vähentää oston arvonlisäveron, hänen tulee saada lasku, joka täyttää yleiset laskumerkintävaatimukset, ja jossa on myyjän ja ostajan arvonlisäverotunnisteet.

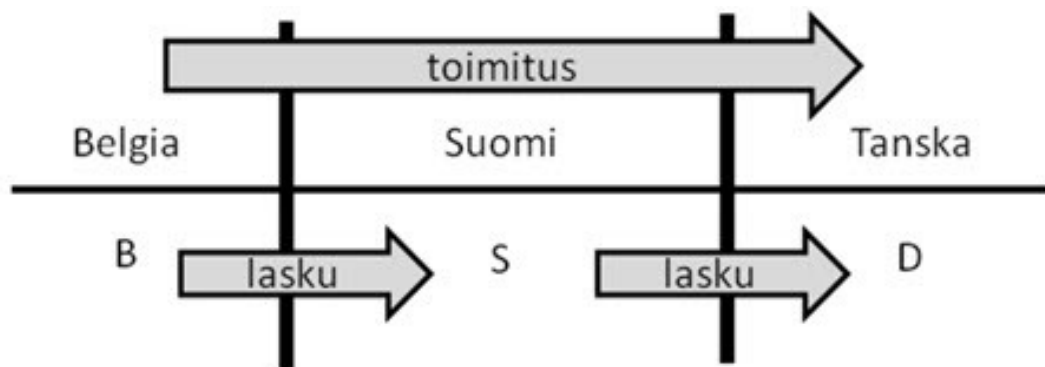
Laskussa on oltava lisäksi viittaus laskun verottomuuteen. (Jokinen ym. 2017, 184, 243.)

Verollisten ja verottomien yhteisöhankintojen yhteismäärä ilmoitetaan arvonlisäveroilmoituksella kohdassa "Tavaraostot muista EU-maista". Verollisten yhteisöhankintojen arvosta suoritettava arvonlisävero ilmoitetaan kohdassa "Vero tavarastoista muista EU-maista". Jos tavara on hankittu vähennyskelpoiseen tarkoitukseen, ostaja ilmoittaa hankinnan veron myös kohdassa "Verokauden vähennettävä vero". Yhteisöhankintoja ei raportoida Suomessa yhteenvetoilmoituksella. (Verohallinto 2018a.)

### **3.2.3 Ketjukauppa**

Ketjukauppa on kansainvälisen kaupan tilanne, jossa tavara myydään eteenpäin useamman kuin yhden kerran niin, että tavara kuljetetaan ensimmäisen myyjän maasta suoraan viimeisen ostajan maahan. Lasku kulkee normaalisti myyjältä seuraavalle ostajalle, mutta tavara kuljetetaan vain kerran. Tällainen asetelma luo haasteita ketjukaupan oikean arvonlisäverokohtelun selvittämiseksi EU-tavarakaupassa. (Hyttinen & Svensberg 2018, 71.)

Kolmikantakauppa on yksi esimerkki ketjukaupasta. Kolmikantakaupassa tavara myydään eteenpäin kahdesti, mutta toimitetaan suoraan viimeiselle ostajalle (kuva 3). Ostajan hankinnan katsotaan tapahtuneen kuljetuksen päättymismaassa, joten tavaran jälleenmyyjänä toimiva ostaja voi joutua rekisteröitymään verovelvolliseksi johonkin muuhun EU-maahan kuin kotimaahansa. Tämä voi olla jälleenmyyjälle työlästä, joten kolmikantakauppaa varten on luotu joitain yksinkertaistavia säännöksiä. Näitä säännöksiä voidaan soveltaa siinä tapauksessa, kun kaikki kolmikantakaupan osapuolet ovat verovelvollisia eri EU-maissa ja tavara toimitetaan suoraan alkuperäisen myyjän EU-maasta toisen ostajan EU-maahan. (Hyttinen & Svensberg 2018, 71, 75.)



KUVA 3. Esimerkki kolmikantakaupasta (Verohallinto 2017b)

Kolmikantakaupassa ensimmäisen myyjän myynti on normaali yhteisömyynti. Jälleenmyyjän tulisi tavarakauppan yleissäännön mukaan rekisteröityä verovelvolliseksi tavarantoimituksen päättymisvaltion yhteisöhankinnan myötä, mutta erityissäännöksiä noudatettaessa tätä velvollisuutta ei ole. Jälleenmyyjä ei käsittele tapahtumia yhteisöhankintana tai -myyntinä, vaan merkitsee laskuunsa maininnan sovellettavasta kolmikantakaupan yksinkertaistamismenettelystä myydesään tavarantoimituksen eteenpäin. Lisäksi laskuun merkitään jälleenmyyjän ja ostajan VAT-numerot. Näin verovelvollisuus siirretään toiselle ostajalle, jolle osto on tämän EU-maassa verotettava yhteisöhankinta. (Jokinen ym. 2017, 57.) Ensimmäinen myyjä ja viimeinen ostaja raportoivat tapahtumat normaaleina yhteisömyynteinä ja hankintoina. Jälleenmyyjä ei ilmoita myyntiään tai hankintaansa ollenkaan arvonlisäveroilmoituksella, mutta antaa tiedon myynnistä yhteenvetoilmoituksella kohdassa ”Kolmikantakauppa”. (Verohallinto 2017b.)

### 3.2.4 Myynti ei-verovelvollisille

Tavarantoimituksen ostajan ollessa yksityishenkilö tai ei-verovelvollinen yritys toisesta EU-maasta, sovelletaan pääsääntöisesti alkuperämaaperiaatetta, jonka mukaan myyjä suorittaa myynnistä oman maansa veron. Myynti käsitellään siten verollisena kotimaan myyntinä. (Verohallinto 2017c, 2018.) Tähän yleissääntöön on kuitenkin joitain tärkeitä poikkeuksia, kuten uusien kuljetusvälineiden myynti. Uusien kuljetusvälineiden myynti käsitellään aina yhteisömyyntinä ostajan statuksesta riippumatta. (Huhtala ym. 2018, 496.)



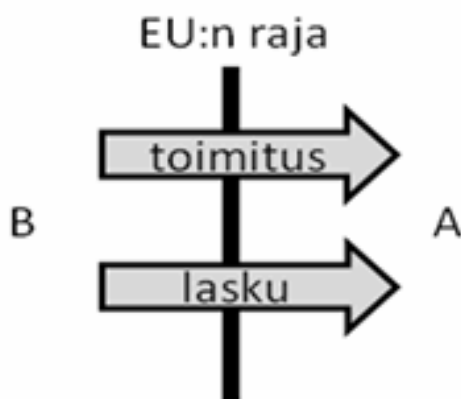
Poikkeuksellisesti toimitaan myös, kun kyseessä on kaukomyynti. Tavarankuljetus on kaukomyyntiä, kun myyjä tai joku hänen puolestaan huolehtii tavaroiden kuljetuksesta toiseen EU-maahan ostajalle, joka ei ole verovelvollinen. Tällaiseen myyntiin sovelletaan kaukomyyntisäännöstä, jonka mukaan kaukomyynti verotetaan kuljetuksen päättymispaikassa, mikäli myyjän myynnit kyseiseen maahan ylittävät määränpäämaan asettaman euromääräisen rajan vuodessa. Suomessa kaukomyyntiä koskeva alaraja on 35 000 euroa. Myyjä hakeutuu kaukomyynnin alarajan ylittyessä kuljetuksen päättymismaan arvonlisäverorekisteriin ja perii maassa sen lain mukaisen veron. (Verohallinto 2017c.)

Arvonlisäverovelvolliseksi yhteisön sisäisistä ostoistaan voi joutua sellainen elinkeinonharjoittaja, jonka liiketoiminta ei oikeuta arvonlisäverovähennyksiin ja oikeushenkilö, jonka ei katsota olevan elinkeinonharjoittaja. Jos tällaisten toimijoiden hankinnat muista EU-maista ylittävät tietyn euromääräisen rajan vuodessa, tavarankuljetus heille on yhteisömyynti. Suomessa yhteisömyynnin verollisuuden alaraja on 10 000 euroa. (Huhtala ym. 2018, 388.)

### **3.3 Tavarakauppa EU:n ulkopuolella**

#### **3.3.1 Tavarankuljetus**

Tavarankuljetuksella tarkoitetaan tavarankuljetusta EU-alueen ulkopuolelle (kuva 4). Tavarakaupassa EU:n ulkopuolisiin maihin noudatetaan yhteisökaupan tavoin määränpäämaaperiaatetta. Tavarat saadaan kulutusmaahan verotuksen piiriin, kun EU:n ulkopuolinen ostaja maksaa tuonnin kulutusverotuksesta vastaavalle taholle, yleensä tulliviranomaisille, paikallisen kulutusveron. Samalla tavalla menettellään, kun tavaraita ostetaan Suomeen yhteisön ulkopuolelta. Tavarat ilmoitetaan Tullille niiden saapuessa Suomeen ja arvonlisäverorekisteriin merkitty ostaja tilittää veron Verohallinnolle. (Hyttinen & Svensberg 2018, 21, 94.)



KUVA 4. Esimerkki tavarann viennistä (Verohallinto 2017f)

Tavarann myyminen yhteisön ulkopuolelle on verotonta tietyin edellytyksin. Vientiin verottomuus edellyttää ensinnäkin, että tavara kuljetetaan EU:n ulkopuolelle. Verottomalle viennille on lisäksi muita edellytyksiä vientitilanteesta riippuen. Vientiin tavannomaisimmassa tilanteessa myyjä tai joku muu myyjän toimeksiannosta vie tavarann suoraan yhteisön ulkopuolelle. Tällöin vienti on verotonta, kun ostaja vastaanottaa tavarann vasta EU:n ulkopuolella. Viennistä ei suoriteta veroa myöskään silloin, kun tavarann kuljetuksesta yhteisön ulkopuolelle huolehtii ostajan toimeksiannosta itsenäinen kuljetusliike. Itsenäinen kuljetusliike saa tällöin tavarann haltuunsa Suomessa kuljettaakseen sen suoraan EU:n ulkopuolelle. Myyntiin verottomuuteen ei vaikuta edellä mainituissa tapauksissa ostajan status tai kotimaa, joten ostaja voi olla molemmissa tapauksissa elinkeinonharjoittaja tai yksityishenkilö missä maassa tahansa. Myynti on verotonta, kun ostaja on ulkomainen elinkeinonharjoittaja, joka noutaa tavarann itse viedäkseen sen suoraan EU:n ulkopuolelle. Tällöin ostaja ei saa olla yksityishenkilö tai arvonlisäverovelvollinen Suomessa. Myynti on verotonta myös silloin, kun tavara toimitetaan työsuorituksen, esimerkiksi huoltotyön, tekijälle ennen sen vientiä EU:n ulkopuolelle. Ostajan on oltava tässä tilanteessa ulkomaalainen, joka ei ole rekisteröitynyt Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi. Ostajan statuksella ei ole väliä. Kuljetuksen on kuitenkin tapahduttava ostajan toimeksiannosta ja häntä veloittaen. Tavara kuljetetaan työsuorituksen jälkeen suoraan EU:n ulkopuolelle. (Jokinen ym. 2017, 65–67, 72, 74–75, 77.)

Jokaisesta vientitilanteesta tarvitaan asianmukaiset näytöt, jotta vienti voidaan tehdä verottomana. Näyttöihin kuuluu esimerkiksi Tullin antama sähköinen vahvistus tavarantoimituksen poistumisesta yhteisön alueelta. Jos vaadittavia näyttöjä ei ole, myynti on käsiteltävä kotimaan myyntinä. Veroton tavaravienti yhteisön ulkopuolelle ilmoitetaan arvonlisäveroilmoituksella kohdassa ”0-verokannan alainen liikevaihto”. (Verohallinto 2017f.)

### **3.3.2 Tavarantoimitus**

Tavarantoimituksen maahantuonnilla tarkoitetaan tavarantoimitusta EU-alueelle. Tavarantoimituksen maahantuonti on pääsääntöisesti arvonlisäverollista. Tavarantoimituksesta maksetaan Suomen arvonlisävero, kun sen maahantuonti tapahtuu Suomessa. EU:n ulkopuolelta tuotava tavara maahantuodaan Suomessa, mikäli EU:n veroraja ylittyy sen saapuessa Suomeen. (Äärilä ym. 2017, 471.)

Suomalainen maahantuojaja ilmoittaa maahantuotavat tavarat Tullille tuonti-ilmoituksella. Tulli antaa tullauksen yhteydessä tullauspäätöksen, jossa se ilmoittaa maahantuotavan tavarantoimituksen tullausarvon ja Tullin kantamat maksut (Äärilä ym. 2017, 472; Yrityksen verotietopaketti 2018, 126.) Tulli vastaa vuodesta 2018 alkaen maahantuonnin arvonlisäverotuksesta vain osittain. Maahantuonnin arvonlisäverottaminen on siirretty suurelta osin Verohallinnon hoidettavaksi. Verohallinto vastaa vuodesta 2018 alkaen arvonlisäverollisten tuojien maahantuonnin arvonlisäverotuksesta. Tullilla on edelleen vastuu arvonlisäverotuksesta, kun kyse on muista kuin arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkityistä maahantuojista, esimerkiksi kuluttajista. (Suomen tullit 2017.)

Arvonlisäverovelvolliset maahantuojat laskevat, ilmoittavat ja maksavat uudistuksen myötä maahantuonnin arvonlisäveron oma-aloitteisesti. Maahantuojaja antaa edelleen tullitilauksen Tullille, mutta siinä ei enää ilmoiteta arvonlisäverotukseen liittyviä tietoja. Arvonlisäverovelvollinen maahantuojaja ilmoittaa maahantuonnin arvonlisäveron oma-aloitteisesti Verohallinnolle arvonlisäveroilmoituksella. (Suomen tullit 2017; Verohallinto 2017d.)

Maahantuonnin veron peruste ilmoitetaan arvonlisäveroilmoituksessa kohdassa ”Tavaroiden maahantuonnit EU:n ulkopuolelta”. Veron peruste muodostuu tullausarvosta, Tullin kantamista veroista sekä maahantuontiin liittyvistä kuluista, esimerkiksi rahtikuluista. Suoritettava vero merkitään kohtaan ”Vero tavaroiden maahantuonnista EU:n ulkopuolelta”. (Verohallinto 2017d.) Vähennyskelpoiseen toimintaan tarkoitetun tavaran voi ilmoittaa myös kauden vähennettävissä veroissa, jos maahantuojan hallussa on tullauspäätös ja siihen liittyvät dokumentit (Hyttinen & Svensberg 2018, 123).

## 4 PALVELUJEN KANSAINVÄLINEN KAUPPA

### 4.1 Palvelukaupan arvonlisäverotuksesta

Palvelu on kyseessä, kun kaupankäynnin kohteena olevaa hyödykettä ei lasketa tavaraksi. (Hyttinen & Svensberg 2018, 15). Palvelut käsittävät siis kaiken muun, mistä voidaan käydä kauppaa liiketoiminnan muodossa (AVL 1993/1501). Tavarahan kohdistuvat työsuoritukset, tavarahan vuokraus ja erilaiset oikeudet ovat tyyppillisiä palveluita (Hyttinen & Svensberg 2018, 15). Palvelun myynti on palvelun suorittamista tai muuta luovuttamista vastiketta vastaan (AVL 1993/1501).

Myyntimaasäännökset ovat erityisen tärkeitä kansainvälisessä palvelukaupassa. Niiden avulla toteutetaan osaltaan periaatetta verottaa hyödykkeet niiden kuluksissa, vaikka kuluksia ei olekaan palveluiden kohdalla aina yhtä yksiselitteisesti määritettävissä kuin tavaroiden kohdalla. (Niskakangas 2014, 145.) Palvelukaupan myyntimaasäännökset jakautuvat elinkeinonharjoittajille ja kuluttajille suunnattuihin (Huhtala ym. 2018, 402). Palvelun myynti verotetaan yleissäännön mukaan ostajan sijoittautumismaassa, jos ostajana on elinkeinonharjoittaja. Jos ostajana on kuluttaja, palvelun myynti verotetaan yleissäännön mukaan myyjän sijoittautumismaassa. (Verohallinto 2017e.) Sekä elinkeinonharjoittajiin että kuluttajiin kohdistuvissa myyntimaasäännöksissä on tärkeitä poikkeuksia yleissääntöön. Palvelun verotuspaikkaa ratkaistaessa onkin käytännössä selkeämpää selvittää ensin, sovelletaanko palvelun myyntiin tai hankintaan jotain arvonlisäverolaissa määritellyistä poikkeussäännöistä. Verotuspaikka määrätään myyntimaasäännösten yleissäännön mukaisesti, jos mitään poikkeussääntöä ei sovelleta. (Huhtala ym. 2018, 402.)

Verotusmaa voidaan määrittää sen jälkeen, kun ollaan saatu selville, mitä myyntimaasäännöstä kauppaan sovelletaan. Verotusmaan määräytymiseen vaikuttavat säännöksestä riippuen esimerkiksi kaupan osapuolien kotipaikat ja palvelun suorituspaikka. (Huhtala ym. 2018, 403.) Myyntimaasäännökset ovat lisäksi palvelukohtaisia. Tämän takia kaupan kohteena oleva palvelu on luokiteltava oikein verokohtelun selvittämiseksi. (Äärilä ym. 2017, 520.)

Käännetyllä verovelvollisuudella on keskeinen merkitys palvelukaupassa. Käännetty verovelvollisuus tulee useimmiten palvelukaupassa sovellettavaksi, sillä ostaja tulee yleensä pääsäännön alaisista palveluista verovelvolliseksi, jos kaupan osapuolet eivät ole sijoittautuneet samaan valtioon. (Äärilä ym. 2017, 521.) Myyjä suorittaa myynnistä veron ulkomaan palvelukaupassa vain, jos myyntiin ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta (Verohallinto 2017e). Myyntimaa on palvelukaupassa usein muu kuin myyjän kotimaa, joten myyjän tulee rekisteröityä myyntimaahan verovelvolliseksi maan verolain sitä edellyttäessä. Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta yksityishenkilöihin, joten myyjällä on aina verovelvollisuus kuluttajakaupassa. (Äärilä ym. 2017, 521, 531.)

Palvelun myyntimaasäännökset pätevät yleensä sekä EU:n sisällä että ulkopuolella. Säännökset eivät kuitenkaan velvoita EU:n ulkopuolisia valtioita, joten myyjälle voi tulla verovelvoitteita EU:n ulkopuolella esimerkiksi silloin, jos ostajan maassa ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta. Myyjälle voi tulla verovelvoitteita myös EU:n sisällä, sillä palvelukaupan poikkeussäännösten kohdalla EU-valtioiden ei tarvitse soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. Myyjän on tästä syystä syytä varmistaa poikkeussääntöjä sovellettaessa, missä tilanteissa verovelvollinen myynnistä on myyjän sijaan ostaja. (Jokinen ym. 2017, 352; Äärilä ym. 2017, 524.)

## **4.2 Myynti elinkeinonharjoittajille**

Palveluiden myyntimaasäännöksiä sovellettaessa käytetään laajennettua elinkeinonharjoittajan käsitettä. Kaikkia liikkeen- ja ammatinharjoittajia pidetään toiminnan arvonnisäverollisuudesta riippumatta elinkeinonharjoittajina palveluiden myyntimaasäännöksiä sovellettaessa. Jos sovelletaan elinkeinonharjoittajia koskevaa yleissäännöstä, myyjän on varmistuttava, että palvelun ostaa elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, jonka kohdalla voidaan soveltaa elinkeinonharjoittajiin kohdistuvia myyntimaasäännöksiä. Riittävä varmistus tästä tarkoittaa esimerkiksi voimassa olevaa arvonnisäverotunnistetta. (Verohallinto 2017e.)

Yleissäännön mukaan elinkeinonharjoittajille myydyn palvelun verotusmaa on se, jossa olevaan ostajan kiinteään toimipaikkaan palvelu luovutetaan. Ostaja voi sijaita EU:n sisällä tai ulkopuolella. (Hyttinen & Svensberg 2018, 158.) Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan pysyvää liikepaikkaa, josta yrityksen toimintaa harjoitetaan kokonaan tai osittain. Tällaisia ovat esimerkiksi yrityksen eri maissa sijaitsevat sivuliikkeet, toimistot ja myymälät. Ostajan toimipaikalla on oltava riittävät tekniset resurssit ja henkilöstöresurssit vastaanottaa palvelu, jotta toimipaikkaa pidetään kiinteänä. (Verohallinto 2017e.)

Jos palvelua ei luovuteta mihinkään ostajan kiinteään toimipaikkaan, palvelun verotusmaa määräytyy ostajan liiketoiminnan kotipaikan mukaan. Liiketoiminnan kotipaikalla tarkoitetaan sitä paikkaa, jossa sijaitsee yrityksen hallinto, ja jossa päätetään yrityksen keskeisistä asioista. Jos liiketoiminnalla ei ole kotipaikkaa, kotipaikka on elinkeinonharjoittajan kotipaikka eli paikka, jossa hän asuu tai jatkuvasti oleskelee. Mikäli palvelu siis luovutetaan ostajan kiinteään toimipaikkaan Suomessa, arvonlisävero suoritetaan Suomeen. Verotuspaikka on Suomi myös silloin, kun palvelua ei voida katsoa luovutetun mihinkään ostajan kiinteään toimipaikkaan Suomessa tai ulkomailla, mutta ostajan kotipaikka on Suomessa. (Hyttinen & Svensberg 2018, 158–160.)

Elinkeinonharjoittajien välisissä palvelumyyntitilanteissa tulee yleensä sovellettavaksi käännetty verovelvollisuus (Äärilä ym. 2017, 521). Ostaja on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron myyjän Suomessa harjoittamasta myynnistä, jos palvelun myyjänä on ulkomaalainen, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa ja joka ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi täällä (Verohallinto 2017e). Ostaja tulee lisäksi verovelvolliseksi aina, kun elinkeinonharjoittaja ostaa palvelun toiseen EU-maahan sijoittautuneelta myyjältä ja kyse on yleissäännön alaisista palvelun myynneistä (Äärilä ym. 2017, 524).

### **4.3 Myynti kuluttajille**

Palvelun verotukseen sovelletaan kuluttajakaupan säännöksiä, kun palvelu myydään muille kuin elinkeinonharjoittajille. Palvelukaupassa muilla kuin elinkeinonharjoittajilla tarkoitetaan yksityishenkilöitä, elinkeinonharjoittajia, jotka ostavat

palvelun yksityiskäyttöön sekä oikeushenkilöitä, jotka eivät ole elinkeinonharjoittajia ja jotka eivät ole arvonlisäverovelvollisten rekisterissä. (Hyttinen & Svensberg 2018, 182–183.)

Kuluttajalle kohdistuva palvelumyynti verotetaan pääsäännön mukaan siinä valtiossa, jonne myyjä on sijoittautunut. Jos palvelu luovutetaan myyjän Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, verotusmaa on Suomi. Myyjän toimipaikalla on oltava riittävät tekniset resurssit ja henkilöstöresurssit tuottaa palveluita, jotta toimipaikkaa pidetään kiinteänä. Palvelun verotusmaa on Suomi myös silloin, jos palvelua ei luovuteta mistään myyjän kiinteästä toimipaikasta Suomessa tai ulkomailla, mutta myyjän kotipaikka on Suomi. (Verohallinto 2017e.)

#### **4.4 Pääsäännöstä poikkeavat palvelut**

Kansainvälistä palvelukauppaa monimutkaistavat useat poikkeukset palvelukohdaisiin myyntimaasääntöihin (Äärilä ym. 2017, 520). Elinkeinoharjoittajien osalta suurin osa palvelukaupasta on tuotu yleissäännön alaisiksi vuonna 2010 alusta voimaan tulleiden direktiivin ja arvonlisäverolain muutosten avulla. Näillä muutoksilla on pyritty yksinkertaistamaan palvelujen verotuspaikkasäännöksiä ja edistää kulutusmaaperiaatteen toteutumista. (Salomaa 2009.) Pääsäännöstä on kuitenkin edelleen useita poikkeuksia. Kuluttajille suunnattua palvelumyyntiä ei ole yksinkertaistettu samalla tavoin, joten sitä koskevat myyntimaasäännökset sisältävät vielä enemmän poikkeuksia. (Äärilä ym. 2017, 521.)

Verotusmaan ratkaisee pääsäännöstä poikkeavissa säännöksissä usein se, missä palvelu todellisuudessa suoritetaan (Hyttinen & Svensberg 2018, 186). Palvelu verotetaan suoritusmaan perusteella, kun kyse on henkilöstökuljetuspalveluista tai ravintola- ja ateriapalveluista. Kulttuuri-, viihde- ja muiden vastaavien palveluiden verotusmaa on samaten se valtio, jossa toiminta tapahtuu. (Verohallinto 2017e.) Yleissäännöstä poikkeavilla palveluilla on myös muita palvelukohdaisia määräytymisperusteita (Hyttinen & Svensberg 2018, 186). Kiinteistöön liitetyissä palveluissa verotusmaan ratkaisee kiinteistön sijaintivaltio. Kuljetusvälineiden lyhytaikainen vuokraus verotetaan kuljetusvälineen luovutusmaassa. Matkatoimistopalveluiden kohdalla verotusmaa on myyjän maa. Kaikki edellä



mainitut säännökset koskevat sekä elinkeinonharjoittajille että kuluttajille tapahtuvaa palvelumyyntiä. (Verohallinto 2017e.)

Seuraavaksi mainitut poikkeussäännökset koskevat vain kuluttajakauppaa. Kun kyse on irtaimeen esineeseen liittyvästä palvelusta, maan sisäisistä tavarakuljetuspalvelusta ja tavarakuljetukseen liittyvistä palveluista, palvelu verotetaan suoritusmaan mukaan. Tavarakuljetukset yhteisön sisällä verotetaan kuljetuksen lähtöpaikan mukaan. Kuljetusvälineiden pitkäaikainen vuokrauspalvelu verotetaan ostajan maassa, kun vuokrattava kuljetusväline on muu kuin huvialus. Kun kyseessä huvikäyttöön tarkoitettu vesialus, pitkäaikainen vuokraus verotetaan aluksen luovutusmaassa. Välityspalveluiden myyntimaaksi katsotaan välitetyn hyödykkeen myyntimaa. Kuluttajille myydyt immateriaalipalvelut, jotka myydään EU:n ulkopuolelle, verotetaan ostajan maassa. EU:n alueella tapahtuva immateriaalipalveluiden myynti tapahtuu yleissääntöä soveltaen. (Verohallinto 2017e.) Radio- ja televisiolähetyspalvelut, sähköiset palvelut sekä telepalvelut verotetaan ostajan maassa. Vuodesta 2019 alkaen sähköisten palvelujen myyntiä kuluttajille EU:n sisällä on muutettu kuitenkin niin, että verotus tapahtuu ostajan maassa, jos myynnit ylittävät 10 000 euroa. Jos arvo ei ylitä, verotus tapahtuu myyjän maassa. (Hyttinen & Svensberg 2018, 218.)

#### **4.5 Raportointi**

Yhteisön sisäisessä ja elinkeinonharjoittajien välisessä palvelun myynnissä veronmaksuvelvollisuus on ostajalla ja myyjälle myynti on useimmiten verotonta (Äärilä ym. 2017, 576). Myyjä ilmoittaa arvonlisäveroilmoituksen kohdassa ”Palveluiden myynnit muihin EU-maihin” sellaiset yleissäännön mukaiset palvelumyynnit elinkeinonharjoittajille, joista ostaja on verovelvollinen toiseen EU-jäsenmaahan. Tällaisista käännetyn verovelvollisuuden alaisista EU-myyneistä annetaan ilmoitus myös yhteenvetoilmoituksella. Jos myynti on ostajan maan mukaan veroton, myyntiä ei raportoida yhteenvetoilmoituksella. (Verohallinto 2017e.)

Arvonlisäverolaissa on määritelty palvelut, jotka ovat säädetty verottomiksi verotusmaan ollessa Suomi. Suomalaisen myyjän ei tarvitse tilittää veroa verottomien palveluiden myynnistä, eikä käännettyä verovelvollisuutta ei synny, jos palvelu

on säädetty verotusmaan laissa verottomaksi. Kun ostajan ei tarvitse tilittää veroa yleissääntöä noudattavien palvelujen myynnistä, mutta johon liittyvien ostojen arvonlisäveron myyjä saa vähentää, kyse on nollaverokannan alaisen palvelujen myynnistä. Nämä myynnit myyjä ilmoittaa arvonlisäveroilmoituksen kohdassa "0 %:n verokannan alainen liikevaihto". Samassa kohdassa raportoidaan myös EU:n ulkopuoliselle ostajalle tapahtuva yleissäännön alainen palvelumyynti. Poikkeuksellisia myyntimaasääntöjä noudattavat palvelumyynnit, joissa myyntimaa on joku muu kuin Suomi, ilmoitetaan samaten nollaverokannan alaisena myyntinä. (Äärilä ym. 2017, 561, 577.)

Ostaja, joka on käännetyn verovelvollisuuden mukaan velvollinen tilittämään palveluostonsa muusta EU-maasta Suomeen, raportoi oston arvonlisäveroilmoituksella kohdassa "Palveluostot muista EU-maista". Ostosta suoritettava vero ilmoitetaan kohdassa "Vero palveluostoista muista EU-maista". (Verohallinto 2017e.) Kun ostaja hankkii yhteisön ulkopuolelta yleissäännöksen piirissä olevia palveluita, ilmoitetaan käännetyn verovelvollisuuden perusteella maksettava vero omasta kotimaan myynnistä suoritettavana verona. Veron perustetta ei ilmoiteta tällaisista ostoista. Poikkeussääntöjä noudattavat palveluostot, joista ostaja on verovelvollinen, ilmoitetaan samalla tavalla. Ostaja saa vähentää arvonlisäveron kauden vähennettävissä veroissa oston tullessa vähennyskelpoiseen tarkoitukseen. Ostaja ei ilmoita arvonlisäveroilmoituksella nollaverokannan alaisia palvelun ostoja tai sellaisia palvelunostoja, joista ei ole verovelvollinen. (Äärilä ym. 2017, 577–578.)

## 5 OPPIMATERIAALIN LAATIMINEN

### 5.1 Lähtökohdat

Tämän opinnäytetyön tuotos on oppimateriaali, joka muodostuu opetusdiasarjasta ja verkkotentistä. Opetusdiasarja on nähtävissä tässä opinnäytetyössä liitteessä 3. Verkkotentti on liitteenä 4. Verkkotentin vastauksia ei julkaista tässä raportissa. Tuotoksen tarkoitus on täydentää Tampereen ammattikorkeakoulun Yritysverotus-opintojakson sisältöä kehittämällä oppimateriaalia ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen perusteista. Tuotoksen kohderyhmä on Yritysverotus-opintojakson opiskelijat, jotka käyttävät materiaalia itsenäiseen opiskeluun. Opintojaksolle osallistuvat ovat tyypillisesti taloushallintoon erikoistuneita liiketalouden opiskelijoita, jotka ovat suorittaneet jo suurimman osan liiketalouden opinnoistaan. Lähtökohdat oppimateriaalin kehittämiseksi ovat hyvät, sillä tekijä on suorittanut itse Yritysverotus-opintojakson. Näin ollen oppimateriaalin laatimiseksi voidaan huomioida paremmin esimerkiksi kohderyhmän pohjatiedot.

### 5.2 Opetusdiasarja

Oppimateriaalin opetuksellisen osan, tietopaketin, toteutustapa oli opinnäytetyön tekijän vapaasti valittavissa. Tietopaketti päätettiin toteuttaa Microsoft PowerPoint-ohjelmalla, jolla luodaan tyypillisesti diasarjoja esitystarkoitukseen. Kehitetty opetusdiasarja ei ole tarkoitettu esitettäväksi, mutta oppimateriaali päätettiin toteuttaa ohjelmalla sen takia, että se on kohderyhmälle tuttu ja saatavilla oleva ohjelmamuoto. Ohjelman eduksi oppimateriaalin tekemisen kannalta katsottiin lisäksi se, että sillä voi jäsenellä opiskeltavaa aihetta yksittäisten dioiden avulla, ja sillä on helppo saavuttaa selkeä visuaalinen ulkoasu.

Opetusdiasarjan ulkoasussa kiinnitettiin huomiota selkeyteen ja luettavuuteen. Selkeyttä oppimateriaaliin haettiin valitsemalla yksinkertainen fontti ja ulkoasu-tema. Kyseessä ei ole taiteellinen tuotos, joten ulkoasua mietittiin ennen kaikkea informatiivisuuden kannalta. Diasarjaa ei ole tarkoitus käsitellä lähitunneilla opettajan johdatuksella, vaan opiskelijat perehtyvät siihen itsenäisesti. Tämän takia

katsottiin perustelluksi sisällyttää yksittäisiin dioihin enemmän tekstiä kuin olisi selkeyden kannalta mielekästä, jos diasarja tulisi esitystarkoitukseen. Fonttikoon valinnassa pohdittiin, mikä koko takaisi selkeän luettavuuden niin, että diojen määrä ei kasvaisi liian suureksi. Lopulta katsottiin, että fonttikoko 18 on riittävän suuri, kun diasarjan lukee tietokoneen, tabletin tai puhelimen koko näytöltä. Tekstiin lisättiin värejä korostamaan tärkeitä termejä ja sanoja. Diasarjasta tehtiin visuaalisesti selkeä käyttämällä esimerkiksi pää- ja alaotsikoiden muotoiluja johdonmukaisesti.

Tekijän henkilökohtainen kokemus on, että uuden asian oppimisessa helpottaa se, että siihen liittyvä teksti on koottu yhteen paikkaan eikä ripoteltu usealle sivulle. Selkeän jäsentelyn kannalta alaotsikoita haluttiin siis käsitellä yhdessä tai maksimissaan kahdessa diassa. Näin oppimateriaali pystyttiin pitämään myös konkreettisesti tiiviinä. Diasarja sisältää lopulta tätä periaatetta noudattaen 29 diaa.

Oppimateriaalin sisältö laadittiin pohjautuen teoriaosuuteen. Opetusdiasarjan halettiin olevan sisällöltään kokoava ja tiivis, jotta opiskelija saa nopeallakin itsenäiselle perehtymisellä aiheesta hyvän yleiskuvan. Sisällön valinnassa otettiin huomioon kohderyhmän lähtötiedot. Opiskelijat käyvät Yritysverotus-opintojaksolla aiemmin jo läpi kotimaan arvonlisäverotusta, joten heille on tuttuja useat aiheeseen liittyvät periaatteet ja käsitteet. Kaikkea aiheeseen liittyvää ei ollut tämän takia tarpeen käydä läpi diasarjassa. Diasarja on jaettu viiteen osaan: ensimmäisessä osassa esitellään lyhyesti aiheen keskeiset käsitteet. Toisessa osassa perehdytään tavarakaupan arvonlisäverotukseen ja sitä ohjaaviin verotusperiaatteisiin. Tässä osassa käydään läpi myös eri EU:n sisäisten ja ulkopuolisten kauppatilanteiden arvonlisäverotus ja ilmoittaminen arvonlisäveroilmoituksella. Kolmannessa osassa esitellään palvelukaupan arvonlisäverotuksen periaatteet, arvonlisäverotus elinkeinonharjoittajille ja kuluttajille suunnatussa kaupassa sekä palvelukaupan arvonlisäveroilmoittaminen. Neljännessä osassa annetaan esimerkkejä siitä, millaisten kysymysten avulla myynnin verokohtelua voi selvittää. Viimeinen osa esittelee, mistä lähteistä opiskelija voi etsiä lisää tietoa aiheesta.

Kohderyhmän on tarkoitus tutustua opetusdiasarjaan ennen verkkotentin tekemistä. Opetusdiasarjan tulee antaa aiheesta yleiskuva, mutta se ei saa antaa

suoria vastauksia verkkotentin kysymyksiin. Näin ollen aiheesta kerrotaan pääasiat diasarjassa ja vältetään ottamasta mukaan liikaa yksityiskohtia, jotta opiskelija aktivoituu tiedon soveltamiseen ja etsintään verkkotenttiä tehdessään. Diasarjaan ei otettu mukaan yhtä poikkeusta lukuun ottamatta esimerkkitapauksia eri kauppatilanteista, jotta opiskelija ei tukeudu liikaa diasarjan varaan tenttiä tehdessään, vaan etsii tietoa muualtakin. Diasarjan tekstit esitetään luettelomaisesti ja ne kirjoitettiin toteavalla tai lyhyesti selittävällä tyylillä, mikä sopii tuotoksen tietopakettimaiseen tarkoitukseen. Kohderyhmä koostuu taloushallintoon erikoistuneista liiketalouden opiskelijoista, joten tekstit sisältävät verotuksen ammattisastoa.

### **5.3 Verkkotentti**

Diasarja ja verkkotentti tukevat toisiaan niin, että verkkotentti ohjaa etsimään lisää tietoa aiheesta. Verkkotentin on tarkoitus mitata opiskelijoiden tietämystä aiheesta. Verkkotentin kysymyspankki laadittiin siksi niin, että se sisältää kysymyksiä kaikista opetusdiasarjan teemoista. Tentissä on kysymyksiä liittyen esimerkiksi verovelvollisuuden määräytymiseen tavarakaupassa, tavara- ja palvelukaupan myyntimaan määrittämiseen, käännettyyn verovelvollisuuteen ja arvonlisäveroilmoitukseen. Nämä teemat muodostavat isompia kysymyskokonaisuuksia, joiden sisällä käydään läpi eri kauppatilanteita kysymällä oikeaa käytäntöä, kun muuttujat vaihtelevat. Opiskelija joutuu näin tunnistamaan, milloin kyse on esimerkiksi yhteisökaupasta, maahantuonnista tai kolmikantakaupasta. Jos opiskelija saa tentistä kaikki vastaukset oikein, hänen voidaan katsoa ymmärtävän aihetta halutussa mittakaavassa, eli hän ymmärtää tavara- ja palvelukaupan perusteet hyvin ja osaa itse etsiä tietoa aiheesta.

Verkkotentti koostuu 16 kysymyksestä, joista osaan sisältyy useampia kysymyksiä. Kysymyksiä tenttiin laadittiin siten yhteensä 40. Tenttiin sisällytettiin eri vaikeustasoisia kysymyksiä, jotta se mittaa osaamiseltaan eritasoisten opiskelijoiden tietämystä aiheesta. Tenttiin pyrittiin sisällyttämään saman verran helppoja, keskivaikeita ja vaikeita kysymyksiä. Kysymys katsottiin tekijän arvion mukaan helpoksi, jos kysymys ei vaadi juurikaan tiedon soveltamista. Keskivaikeat ja vaikeat kysymykset vaativat enemmän soveltamista tai tiedon etsintää. Jokaisessa

kysymyksessä kysytään vain yhtä asiaa, jotta väärinymmärrysten riski pienenee. Kysymykset ilmaistaan samasta syystä käyttämällä yleiskieltä ja tarkoituksenmukaisesti ammattisanastoa.

Kysymysten suunnittelemisen jälkeen rakennettiin verkkotentti. Verkkotentti laadittiin Tampereen ammattikorkeakoulun käyttämässä Tabula-Moodle-oppimisympäristössä. Verkkotentin laatimista varten opiskeltiin Moodle-ohjeistuksia. Ohjeistuksista selvisi, miten Moodle-ympäristöön rakennetaan tentti, miten eri kysymystyypit laaditaan ja mitä niitä laatiessa tulee ottaa huomioon. Verkkotenttiä varten Moodleen perustettiin oma kurssiosio, jonne tentti laadittiin. Verkkotentin järjestämisen haluttiin olevan mahdollisimman vaivaton opettajan kannalta. Verkkotentin kysymyspankkiin valittiin siksi kysymystyyppejä, joiden tarkastaminen ei vaadi opettajan panosta, vaan järjestelmä tarkastaa ne automaattisesti tallennettujen oikeiden vastausten perusteella. Kysymystyypeiksi valikoitui oikein ja väärin-tehtäviä, monivalintatehtäviä, yhdistämistehtäviä ja lyhyitä aukkotehtäviä.

Verkkotentin laatimisen keskeisin osuus oli kysymyksien tallentaminen Moodleen. Kysymyksille määriteltiin niiden tallentamisen yhteydessä pisteytys, oikeat vastaukset sekä kysymyskohtainen palaute tentin jälkeen näytettäväksi. Tentissä päädyttiin selkeyden vuoksi siihen, että jokaisesta yksittäisestä kysymyksestä saa tentissä yhden pisteen. Kokonaispistemäärä on tentissä näin 40 pistettä. Virhepisteitä tentissä saa ainoastaan monivalintatehtävissä, jotta opiskelija ei saa täysiä pisteitä, jos hän valitsee kaikki tarjolla olevat vaihtoehdot. Arviointiasteikko on tämän pisteytystavan perusteella opintojakson opettajan päätettävissä. Opettajan määritettäväksi jäi myös tentin teolle varattu aika. Verkkotentin vastausajan jälkeen opiskelija saa palautteena nähdä kysymysten oikeat vastaukset, niihin liitetyt lyhyet selitykset ja käytetyt lähteet, mikä edistää opiskelijan oppimista. Kysymysten päälähteenä käytettiin Verohallinnon ohjeistuksia, jotta tieto on sähköisesti saatavilla missä ja milloin vain. Tenttiä varten kirjoitettiin lyhyt pohjustava saateteksti, jonka opiskelija saa luettavakseen ennen verkkotentin aloittamista. Siinä kehoitetaan hyödyntämään Verohallinnon verkkosivuja tenttiä tehdessä.

Verkkotenttiä rakentaessa tuli varmistua tentin käytännön toimivuudesta. Tentin toimivuutta testattiin Moodle-ympäristön esikatselutilan avulla. Esikatselutilassa

näkee, miten tentti käyttäytyy kokonaisuudessaan oikeassa tenttitilanteessa. Esikatselutilassa kysymyksiin syötettiin oikeita ja vääriä vastauksia ja tarkistettiin, että esimerkiksi automaattitarkistus ja aukko tehtäviä varten laaditut koodit toimivat halutulla tavalla.

## 6 POHDINTA

### 6.1 Oppimateriaalin arviointi

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli laatia ulkomaankaupan arvonlisäverotusta käsittelevää oppimateriaalia itsenäistä opiskelua varten. Oppimateriaalin oli koostuttava opetuksellisesta osasta ja verkkotentistä. Opinnäytetyön toimeksiantaja on Tampereen ammattikorkeakoulu. Tarpeen työlle synnytti Yritysverotusopintojakson opettajan halu syventää opiskelijoiden osaamista aiheesta itseopiskelun kautta. Tämä opinnäytetyö kehittää opintojakson sisältöä kattavammaksi, mikä parantaa opiskelijoiden työelämävalmiuksia.

Tuotoksen laatimista varten tässä opinnäytetyössä tutkittiin kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuskäytäntöjä. Tutkimusmenetelmänä käytettiin perehtymistä aiheesta koskevaan lainsäädäntöön, asiantuntijakirjallisuuteen ja viranomaislähteisiin. Tämä perehtyminen dokumentoitiin tämän työn teoriaosuuden toisessa, kolmannessa ja neljännessä luvussa. Verkkotentin rakentamista varten opiskeltiin lisäksi verkossa saatavilla olevia ohjeistuksia koskien tentin laatimista Moodle-ympäristössä. Tätä perehtymistä ei dokumentoitu tähän raporttiin.

Työn tärkein tavoite oli laatia ulkomaankaupan arvonlisäverotusta koskevaa oppimateriaalia Tampereen ammattikorkeakoulun Yritysverotus-opintojaksolle. Tämä tavoite saavutettiin, sillä opinnäytetyön tuloksena syntyi opetusdiasarja ja verkkotentti aiheesta. Oppimateriaali sopii hyvin itsenäiseen opiskeluun, koska sitä voi hyödyntää sähköisesti missä ja milloin vain. Sähköisen tentin voi tehdä missä vain opettajan määräämän aikarajan puitteissa.

Tavoite oli, että opetusdiasarja sisältää aiheen kannalta keskeisimmät asiat. Tässä onnistuttiin, sillä opetusdiasarjaan koottiin tiedot tavara- ja palvelukaupan tärkeimmistä kauppatilanteista ja niiden aiheuttamista rekisteröinti- ja ilmoitusvelvoitteista. Diasarjan teossa oli haastavaa tehdä rajaveto siihen, mitä tietoa opiskelijan halutaan saavan diasarjasta, ja mikä tieto jää opiskelijan oman tutkimisen varaan. Oppimateriaali voisi kenties olla vieläkin tiiviimpi. Toisaalta diasarja tarjoaa tällaisenaan hyvän yleiskatsauksen aiheeseen.



Tavoite oli, että tentin avulla pystytään arvioimaan opiskelijoiden tietämystä aiheesta. Eri vaikeustasoisten kysymysten laatiminen osoittautui haasteellisimmaksi oppimateriaalin teossa. Hyötyä kysymysten laatimisessa oli siitä, että olin opinnäytetyön kirjoittamisen alussa samalla tasolla lähtötietojeni kanssa kuin tuotoksen kohderyhmä. Tentistä hyvin suoriutuminen vaatii opiskelijalta soveltamista ja tiedonetsintäkykyä, joten se sopii arviointityökaluksi opintojaksolle. Verkkotentin ei voida kuitenkaan sanoa mittaavan aiheen todellista ymmärtämistä, sillä sitä on vaikea arvioida valituilla kysymystyypeillä, jotka eivät vaadi opiskelijan perusteluja vastauksilleen. Parempi ymmärryksen mittari olisi ollut esimerkiksi avoimet kysymykset, joissa opiskelija joutuisi omin sanoin selittämään termejä tai perustelemaan vastauksensa. Opettajan tulisi kuitenkin tarkistaa tällaiset vastaukset käsin, mikä olisi ollut työn tavoitteiden vastaista.

Tentin käytännön toimivuutta testattiin Moodlen esikatselutilassa, jossa toimivuus todettiin hyväksi. Kysymyksiä sisällöllistä toimivuutta ei sen sijaan testattu. Verkkotenttiä olisi voinut kehittää pidemmälle, jos se oltaisiin toteutettu testiryhmällä ja sitä olisi muokattu saadun palautteen mukaan. Nyt verkkotentin haastavuuden ja kysymystyyppien toimivuuden arviointi on jäänyt minun kokemukseni ja aiheeseen perehtymiseni varaan. Olen kuitenkin päässyt vastaamaan useisiin verkkotentteihin opiskeluaikani, joten verkkotentit ovat arviointimuotona minulle tuttu. Tämä helpotti tentin laatimista. Koen, että verkkotentti on pääasiassa onnistunut, mutta se olisi voitu laatia haastavammaksi. Tentin lopullinen onnistuminen nähdään kuitenkin vasta käytännössä, kun tentti toteutetaan tulevilla opiskelijoilla.

## **6.2 Oman työskentelyn arviointi**

Opinnäytetyön laatiminen oli opettavainen kokemus, joka lisäsi substanssiosaamistani arvonlisäverotuksesta. Saavutin asettamani oppimistavoitteet mielestäni hyvin. Opinnäytetyön tekemisen myötä kartutin ammatillista osaamistani verotuksen saralla, mistä on minulle varmasti hyötyä jo lähitulevaisuudessa, kun haen töitä taloushallinnon parista. Arvonlisäverotus on aiheena niin laaja, että opittavaa aiheesta riittää tämän yleiskatsauksenkin jälkeen. Sain kirjoitusprosessin ai-

kana kuitenkin kokonaiskuvan ulkomaankaupan arvonlisäverotuksesta, joten minulla on erinomaiset valmiudet syventää ymmärrystäni jatkossa. Ulkomaankaupan arvonlisäverotus osoittautui mielenkiintoiseksi aiheeksi, jonka tuntemisesta on välitöntä hyötyä taloushallinnon parissa työtä tekeväille. Aihe on lisäksi jatkuvien muutosten takia aina ajankohtainen. Arvonlisäverotus on ylipäänsä aihe, jonka koen kaikessa laajuudessaan mielekkääksi tutkimusaiheeksi myös tulevaisuudessa.

Opinnäytetyöprosessi kehitti tiedonhankinta- ja ajanhallintakykyjäni. Opin prosessin myötä paljon omista työskentelytavoistani. Huomasin, että käytän paljon aikaa sellaiseen työskentelyyn, joka ei päädy paperille. Esimerkiksi voidaan mainita lähdemateriaalin perusteellinen läpikäyminen. Tämä on tietysti hyödyllistä huolellisen työnjäljen kannalta, mutta teki työskentelystä ajoittain todella hidasta. Tämä söi toisinaan motivaatiota. Työskentelyn rytmittämiseksi minun olisi kannattanut laatia alussa tarkka aikasuunnitelma ja pitäytyä siinä. Opinnäytetyö oli kuitenkin positiivinen kokemus, joka tarjosi runsaasti onnistumisen kokemuksia, kun esimerkiksi raportti alkoi muodostua suunnitellun mukaiseksi ja sain aikaan konkreettisen tuotoksen.

### **6.3 Lopuksi**

Tutkimusprosessin aikana havahduin siihen, minkälaisia haasteita arvonlisäverotus tuo ulkomaankauppaa tekeväälle yritykselle. Uskoisin, että monimutkaiset rekisteröinti- ja ilmoitusvelvoitteet ehkäisevät monen yrityksen halua kansainvälistyä etenkin silloin, jos on vain vähän resursseja hallinnolliseen toimintaan käytettäväksi. Opinnäytetyön tekemisen jälkeen jäänkin seuraamaan kiinnostuneena, millaisia helpotuksia yrityksille suodaan, kun arvonlisäverojärjestelmää pyritään vuosien mittaan yksinkertaistamaan.

Ulkomaankaupan arvonlisäverotusta käsiteltiin työssä yleisellä tasolla, joten työ jätti jälkeensä paljon kysymyksiä. Millaisia erityispiirteitä kunkin kansainvälisen kauppatilanteen laskutukseen liittyy? Miten osittain arvonlisäveroton toiminta huomioidaan ulkomaankaupan arvonlisäverotuksessa? Miten arvonlisäverotuksen erityisjärjestelmä toimii? Näihin kysymyksiin olisi mielenkiintoista syventyä

tulevaisuudessa esimerkiksi case-tapausten kautta. Lisäksi ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen kirjanpidollinen puoli olisi mielekäs jatkotutkimusaihe. Tätä näkökulmaa ei juurikaan Yritysverotus-opintojaksolla opeteta, joten se jäi myös tästä työstä pois.

Oppimateriaali toimitettiin opintojakson opettajalle sähköisesti, ja se on hänen vapaassa käytössään. Opettaja voi jakaa oppimateriaalia vapaasti ja tarpeen tullen muokata sitä. Oppimateriaalia tulee mahdollisesti päivittää lainsäädännön uudistuessa. Oppimateriaalia voisi kehittää palvelemaan työelämän tarpeita paremmin käsittelemällä siinä yksityiskohtaisemmin raportointia ja laskuvaatimuksia.

Opinnäytetyö on mielestäni kaiken kaikkiaan onnistunut ja hyödyllinen kaikille, jotka haluavat saada käsityksen ulkomaankaupan arvonlisäverotusta ohjaavista keskeisistä säännöksistä ja ulkomaankauppaa tekevien yritysten rekisteröinti- ja ilmoitusvelvollisuuksista.

## LÄHTEET

AVL. Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.

Ekblad, E. 2017. Tradenomin ulkoisen laskentatoimen osaaminen tilitoimistojen näkökulmasta. Liiketalouden koulutusohjelma. Haaga-Helia ammattikorkeakoulu Oy. Opinnäytetyö.

Euroopan alueiden komitea. 2017. Euroopan alueiden komitean lausunto – Arvonlisäveroa koskeva toimintasuunnitelma – Kohti EU:n yhtenäistä arvonlisäveroaluetta. Euroopan unionin virallinen lehti 60/2017 (C88), 39–42. Luettu 22.10.2018. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=OJ:C:2017:088:FULL&from=IT>

Euroopan komissio. 2016. Komission tiedonanto Euroopan parlamentille, neuvostolle ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle arvonlisäveroa koskevasta toimintasuunnitelmasta. Kohti EU:n yhtenäistä arvonlisäveroaluetta - aika tehdä päätöksiä. Luettu 15.11.2018. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2016\\_148\\_fi.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_fi.pdf)

European Commission. N.d.a. VAT rates. Luettu 18.1.2019. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/vat-rates\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/vat-rates_en)

European Commission. N.d.b. VAT refunds. Luettu 18.1.2019. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/vat-refunds\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/vat-refunds_en)

European Commission. N.d.c. What is VAT?. Luettu 18.1.2019. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/what-is-vat\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/what-is-vat_en)

Huhtala, H., Kallio, M., Lindholm, M., Ojala, M., Sääsikiähti, J & Takalo, T. 2018. Arvonlisäverotus 2018. Helsinki: Edita.

Hyttinen, P. & Svensberg, S. 2018. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. 3. uud. painos. Helsinki: ST-Akatemia.

Jokinen, M., Kojonkoski, M. & Takalo, T. 2017. Käytännön arvonlisäverotus. 5. uud. painos. Helsinki: ST-Akatemia.

Juanto, L. & Saukko, P. 2014. Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 8. uud. painos. Helsinki: Talentum.

Kalluinen, J. 2017. Kulutusverotuksen trendit meillä ja muualla. Verotietoa, 78. Helsinki: Veronmaksajain Keskusliitto + Verotieto Oy. Luettu 18.1.2019. [https://www.veronmaksajat.fi/globalassets/lehdistotiedotteet/lehdistotiedotteet-2017/kulutusverotuksen\\_trendit\\_meilla\\_ja\\_muualla\\_final.pdf](https://www.veronmaksajat.fi/globalassets/lehdistotiedotteet/lehdistotiedotteet-2017/kulutusverotuksen_trendit_meilla_ja_muualla_final.pdf)

Niskakangas, H. 2014. Johdatus Suomen verojärjestelmään. 3. uud. painos. Helsinki: Talentum Media.

OECD. 2016. Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. Paris: OECD Publishing. Luettu 18.1.2019. <https://doi.org/10.1787/ctt-2016-en>

Salomaa, P. 2009. Palvelujen myyntimaasäännöt muuttuvat. Tilisanomat. Luettu 17.10.18. Vaatii käyttöoikeuden. <https://tilisanomat.fi/yleiset/palvelujen-myynti-maasaannot-muuttuvat>

Suomen tulli. N.d. Ahvenanmaan verorajakauppa. Luettu 22.10.2018. <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/tullin-asiakkaana/ahvenanmaan-erityisasema>

Suomen tulli. 2017. Maahantuonnin arvonlisäverotus siirtyy Verohallinnolle 1.1.2018. Julkaistu 21.9.2017. Luettu 3.10.2018. [https://tulli.fi/artikkeli/-/asset\\_publisher/maahantuonnin-arvonlisaverotus-siirtyy-verohallinnolle-1-1-2018](https://tulli.fi/artikkeli/-/asset_publisher/maahantuonnin-arvonlisaverotus-siirtyy-verohallinnolle-1-1-2018)

Verohallinto. 2011a. EU:n arvonlisäveroalue. Päivitetty 20.4.2011. Luettu 22.10.2018. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48711/eun-arvonlisaveroalue/>

Verohallinto. 2011b. Ulkomaalaispalautus. Päivitetty 25.1.2011. Luettu 8.11.2018. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan-arvonlisaverotus/ulkomaalaispalautu>

Verohallinto. 2013. Arvonlisäveron palauttaminen suomalaiselle elinkeinonharjoittajalle muista EU-maista. Päivitetty 30.12.2013. Luettu 8.11.2018. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48309/arvonlisaveron-palauttaminen-suomalaise2/>

Verohallinto. 2017a. Ahvenanmaan veroraja arvonlisäverotuksessa. Päivitetty 7.12.2017. Luettu 22.10.2018. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48654/ahvenanmaan-veroraja/>

Verohallinto. 2017b. Esimerkkejä EU-myyntien ja -ostojen ilmoittamisesta arvonlisäveroilmoituksissa. Päivitetty 1.1.2017. Luettu 10.1.2019. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48693/esimerkkeja-eumyyntien-ja-ostojen-ilmoi/>

Verohallinto. 2017c. Kaukomyyntiä koskevat arvonlisäverosäännökset Suomessa. Päivitetty 1.1.2017. Luettu 3.1.2019. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48631/kaukomyyntia-koskevat-arvonlisaverosaan2/>

Verohallinto. 2017d. Maahantuonnin arvonlisäverotusmenettelystä 1.1.2018 alkaen. Päivitetty 1.12.2017. Luettu 3.10.2018. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/61955/maahantuonnin-arvonlis%C3%A4verotusmenettelyst%C3%A4-1.1.2018-alkaen/>

Verohallinto. 2017e. Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen. Päivitetty 1.1.2017. Luettu 8.10.2018. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen-ulkomaankaupan-arvonlisavero/#2-palvelun-k%C3%A4site>

Verohallinto. 2017f. Vientikaupan arvonlisäverotus. Päivitetty 1.1.2017. Luettu 21.9.2018. [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-haku-sivu/48667/vientikaupan\\_arvonlisaverotu2/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-haku-sivu/48667/vientikaupan_arvonlisaverotu2/)

Verohallinto. 2018a. Oma-aloitteisten verojen ilmoittaminen – yksityiskohtaiset ohjeet 2018. Päivitetty 2.1.2018. Luettu 20.9.2018. [https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/tayttoohjeet/oma-aloitteisten-verojen-ilmoittaminen--yksityiskohtaiset-ohjeet-2018/#alv:n\\_tiedot](https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/tayttoohjeet/oma-aloitteisten-verojen-ilmoittaminen--yksityiskohtaiset-ohjeet-2018/#alv:n_tiedot)

Verohallinto. 2018b. Oma-aloitteisen veron palautuksen maksaminen. Päivitetty 19.9.2018. Luettu 13.2.2019. [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/ilmoittaminen-ja-maksaminen/omaaloitteiset-verot/omaaloitteisen\\_veron\\_palautuksen\\_maksam/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/ilmoittaminen-ja-maksaminen/omaaloitteiset-verot/omaaloitteisen_veron_palautuksen_maksam/)

Yrityksen verotietopaketti. 2018. Helsinki: Verotieto Oy.

Vetrova, M. 2016. Keskisuurten tilitoimistojen odotukset tradenomien taloushallinnon osaamisesta. Liiketalouden koulutusohjelma. Haaga-Helia ammattikorkeakoulu Oy. Opinnäytetyö.

Äärilä, L., Nyrhinen, R., Hyttinen, P. & Lamppu, K. 2017. Arvonlisäverotus käytännössä. 11. uud. painos. Helsinki: Alma Talent.



Liite 2. Yhteenvedoilmoitus



Verohallinto  
Oma-aloitteisten verojen optinen lukupalvelu  
PL 5000  
00052 VERO



ARVONLISÄVERON  
YHTENVEDOILMOITUS

**Tyhjennä**

Ilmoitusvelvollisen nimi	Y-lunnus	Kuukausi	Vuosi
--------------------------	----------	----------	-------

Maa- tunnus	Ostajan arvonlisäverotunniste	Tavaramyynnit		Palvelumyynnit		Kolmikantakauppa		euroa	snt
		euroa	snt	euroa	snt	euroa	snt		
<b>Tavaroiden ja palvelujen EU-myyntit yhteensä</b>									

Päiväys	Allekirjoitus ja nimenselvennys	Puheilin
---------	---------------------------------	----------

VEROH 9033 1.2017

**Tulosta**

96331



# KANSAINVÄLISEN KAUPAN ARVONLISÄVEROTUS

---

Noora Leppänen 2/2019

## KESKEISIÄ KÄSITTEITÄ

### SÄÄNNÖKSET

- EU:n alueella sovelletaan sisämarkkina-alueen säännöksiä
- EU:n ulkopuolella ja EU:n alueella olevilla erityisalueilla sovelletaan tuontia ja vientiä koskevia säännöksiä

### MYYNTIMAA

- Myyntimaa määrää, millä maalla on oikeus verottaa myynti tai hankinta ja minkä maan verolainsäädäntöä myyntiin sovelletaan
- Myyntimaa määritetään myyntimaasäännösten avulla

## VEROVELVOLLISUUS

- Verovelvollinen myynnistä on yleensä myyjä
- Jos sovelletaan **käännettyä verovelvollisuutta**, verovelvollinen on ostaja

## ILMOITUKSET

- **ALV-ilmoitus** annetaan kaikissa niissä EU-maissa, joissa yritys on verovelvollinen
- Lisäksi annetaan **yhteenvedoilmoitus** yhteisön sisäisistä tavara- ja palvelumyynneistä sekä kolmikantakaupoista

## VÄHENNYSOIKEUS

- Yrityksillä on ALVin **vähennysoikeus** niissä maissa, joissa yritys on verovelvollinen, kun hankinta tulee yrityksen verollista liiketoimintaa varten

## ULKOMAALAISSPALAUTUKSET

- **Ulkomaalaispalautusmenettelyn** avulla yritys voi hakea takaisin maksamansa ALVin niistä hyödykkeistä, jotka on hankittu maista, joissa yritys ei ole arvonlisäverovelvollinen myynneistään
- Suomalainen yritys hakee ulkomaalaispalautusta muista EU-maista Verohallinnon ALVEU-verkkopalvelun kautta
- EU:n ulkopuolisista maista palautusta haetaan kyseisen maan veroviranomaisten ohjeiden mukaan

## REKISTERÖINTIVELVOITE

- Myyjä on lähtökohtaisesti velvollinen hakeutumaan arvonlisäverovelvolliseksi niissä maissa, joissa harjoittaa liiketoimintaansa
- Käännettyssä verovelvollisuudessa ostaja on rekisteröitymisvelvollinen
- Suomessa liiketoimintaa harjoittavan ulkomaalaisen yrityksen on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi Suomeen, jos
  - sillä on Suomessa **kiinteä toimipaikka**, josta käsin se harjoittaa liiketoimintaansa
  - se myy yksityishenkilöille tai
  - ulkomaalaisille yrityksille, jotka eivät ole Suomessa verovelvollisia

## TAVARAKAUPPA

- Tavarakaupan pääsääntönä on, että tavarat
  - myydään ulkomaille **verottomasti** ja
  - ostetaan ulkomailta **verollisesti**
- Jos verottoman ulkomaan myynnin edellytykset eivät täyty, kyse on verollisesta kotimaan myynnistä
- Myyntimaan määrää ensisijaisesti **tavaran sijaintimaa** myyntihetkellä
- Jos tavara kuljetetaan myynnin yhteydessä ostajalle toiseen maahan, myyntimaa on se maa, josta tavarankuljetus alkaa

## TAVARAKAUPPA EU:N SISÄLLÄ

### YHTEISÖMYyntI

= arvonlisäverovelvollinen yritys myy tavaroita EU:n sisällä toiselle arvonlisäverovelvolliselle yritykselle ja tavara kuljetetaan EU-maasta toiseen

- Yhteisömyynti on **verotonta**, kun
  - tavara on todistettavasti kuljetettu EU-maasta toiseen ja
  - tavaran ostaja on arvonlisäverovelvollinen eri EU-valtiossa kuin tavaran kuljetuksen lähtömaassa
- ALV-tunnisteiden oikeellisuuden ja voimassaolon voi tarkistaa Verohallinnolta tai EU:n komission internetsivuilta
- Yhteisömyynti ilmoitetaan ALV-ilmoituksessa kohdassa ”*Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin*”
- Yhteisömyynnit raportoidaan lisäksi yhteenvetoilmoituksella

### YHTEISÖHANKINTA

= arvonlisäverovelvollinen yritys ostaa tavaroita EU:n sisällä toiselta arvonlisäverovelvolliselta yritykseltä ja tavara kuljetetaan EU-maasta toiseen

- Yhteisöhankinta on **verollista**
- Yhteisöhankintaan sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta
- Yhteisöhankinnan katsotaan tapahtuneen ostajalle kuljetettavan tavaran **kuljetuksen päättymismaassa**
- Ostaja laskee itse suoritettavan veron yhteisöhankinnan veron perusteesta ja ilmoittaa veron yhteisöhankinnan tapahtumismaahan

- Verottomat ja verolliset yhteisöhankinnat ilmoitetaan ALV-ilmoituksella kohdassa *"Tavaraostot muista EU-maista"*
- Verollisten yhteisöhankintojen arvosta suoritettava ALV ilmoitetaan kohdassa *"Vero tavaraostoista muista EU-maista"*
- Vähennyskelpoinen vero ilmoitetaan kauden vähennettävissä veroissa

### **KOLMIKANTAKAUPPA**

= ketjukauppatilanne, jossa tavara myydään eteenpäin kahdesti niin, että tavara toimitetaan suoraan toiselle ostajalle

- Lasku kulkee kolmikantakaupassa normaalisti myyjältä ensimmäiselle ostajalle, mutta tavara kuljetetaan vain kerran
- Kaikki kaupan osapuolet ovat arvonlisäverovelvollisia eri jäsenmaissa
- Kolmikantakauppaan sovelletaan **yksinkertaistamismenettelyä**
  - jälleenmyyjän ei tarvitse rekisteröityä yhteisöhankinnasta arvonlisäverovelvolliseksi tavarankuljetuksen päättymismaahan

*Esimerkki:* Yritys A myy tavaran yritys B:lle, joka myy tavaran edelleen yritys C:lle. A laskuttaa B:tä, ja B laskuttaa edelleen C:tä. Tavara kuljetetaan suoraan A:n maasta C:n maahan.

- Alkuperäinen myyjä A tekee yhteisömyynnin ja toinen ostaja C yhteisöhankinnan
- Jälleenmyyjä B lähettää toiselle ostajalle laskun, jossa on
  - maininta kolmikantakaupan yksinkertaistamismenettelyn noudattamisesta ja
  - jälleenmyyjän sekä ostajan ALV-tunnisteet
- Jälleenmyyjä ilmoittaa myynnin yhteenvetoilmoituksella

## MYynti EI-VEROVELVOLLISILLE

- Tavarahan ostajan ollessa yksityishenkilö tai ei-verovelvollinen yritys toisesta EU-maasta, myynti käsitellään **kotimaan myyntinä**
- Pääsääntöön on useita poikkeuksia, kuten
  - Uusien kuljetusvälineiden myynti käsitellään aina yhteisömyyntinä
  - **Kaukomyynti** verotetaan kuljetuksen päättymispaikassa, jos myyjän myynnit kyseiseen maahan ylittävät määränpäämaan asettaman euromääräisen rajan vuodessa
- Elinkeinonharjoittaja, joka ei ole oikeutettu ALV-vähennyksiin toiminnassaan ja oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, voivat joutua verovelvollisiksi EU:n sisäisistä hankinnoistaan
- Jos tällaisten toimijoiden hankinnat muista yhteisömaista ylittävät tietyn euromääräisen rajan vuodessa, tavarahan myynti heille on yhteisömyynti

## TAVARAKAUPPA EU:N ULKOPUOLISTEN MAIDEN KANSSA

### VIENTI

= arvonlisäverovelvollisen yrityksen tavaramyyntiä yhteisöstä EU:n ulkopuolelle

- Vienti on säädetty **verottomaksi** neljässä eri vientitilanteessa
- Verottomuus edellyttää, että tavara kuljetetaan EU:n ulkopuolelle
- Verottomuudelle on vientitilanteesta riippuen muitakin edellytyksiä
  - Vaaditaan asianmukaiset näytöt
- Veroton tavaravienti ilmoitetaan ALV-ilmoituksella kohdassa ”0-verokannan alainen liikevaihto”

**Vientitilanne 1:** Myyjä tai joku myyjän toimeksiannosta kuljettaa tavaran suoraan yhteisön ulkopuolelle

- *Verottomuuden edellytys:* Ostaja vastaanottaa tavaran vasta EU:n ulkopuolella

**Vientitilanne 2:** Tavaran kuljetuksesta EU:n ulkopuolelle huolehtii ostajan toimeksiannosta itsenäinen kuljetusliike

- *Verottomuuden edellytys:* Itsenäinen kuljetusliike saa tavaran ostajan sijasta haltuunsa kuljettaakseen sen suoraan EU:n ulkopuolelle

**Vientitilanne 3:** Ostaja on ulkomainen elinkeinonharjoittaja, joka noutaa tavaran itse viedäkseen sen suoraan EU:n ulkopuolelle

- *Verottomuuden edellytys:* Ostaja ei yksityishenkilö, eikä hän ole arvonlisäverovelvollinen Suomessa

**Vientitilanne 4:** Tavara toimitetaan työsuorituksen tekijälle ennen sen vientiä EU:n ulkopuolelle

- *Verottomuuden edellytys:* Kuljetus tapahtuu ostajan toimeksiannosta, ja ostaja on ulkomaalainen, joka ei ole rekisteröitynyt Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi

## MAAHANTUONTI

= arvonlisäverovelvollisen yrityksen tavaroiden tuontia EU:hun yhteisön ulkopuolelta

- Maahantuonti on **verollista**
- Vero maksetaan yleensä **maahantuontivaltioon** eli maahan, jossa EU:n veroraja ylittyy tavarán saapuessa yhteisöön
- EU:n ulkopuolelta yhteisöön tuotavat tavarat tuontitullataan
- Suomalainen maahantuojá ilmoittaa tavarat Tullille **tuonti-ilmoituksella**
  - Tulli antaa tullauspáätöksen, jossa ilmoitetaan tavarán tullausarvo ja Tullin kantamat maksut
- Maahantuonnin arvonlisäverotuksesta vastaavat Tulli ja Verohallinto

- Arvonlisäverovelvolliset maahantuojat laskevat, ilmoittavat ja maksavat maahantuonnin ALVin oma-aloitteisesti
- Maahantuonti ilmoitetaan ALV-ilmoituksessa kohdassa *"Tavaroiden maahantuonnit EU:n ulkopuolelta"*
  - **Veron peruste** muodostuu tullausarvosta, Tullin kantamista veroista sekä maahantuontiin liittyvistä kuluista
- Suoritettava vero ilmoitetaan kohdassa *"Vero tavaroiden maahantuonnista EU:n ulkopuolelta"*
- Vähennyskelpoinen vero ilmoitetaan kauden vähennettävissä veroissa
- Vähennys edellyttää, että maahantuojan hallussa on tullauspáätös ja siihen liittyvät dokumentit



# PALVELUKAUPPA

- Palvelukaupan **myyntimaasäännökset** jakautuvat elinkeinonharjoittajille ja kuluttajille suunnattuihin
  - Palvelukaupan myyntimaasäännöksiin on useita **poikkeuksia**
- Mikäli poikkeukset eivät päde myyntiin tai hankintaan, noudatetaan myyntimaasäännösten **pääsääntöä**

## POIKKEUKSET KOSKIEN MYYNTIÄ ELINKEINONHARJOITTAJILLE

- Henkilöstökuljetuspalvelut
- Ravintola- ja ateriapalvelut
- Kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat palvelut
- Kiinteistöön liittyvät palvelut
- Kuljetusvälineiden lyhytaikainen vuokraus
- Matkatoimistopalvelut

## POIKKEUKSET KOSKIEN MYYNTIÄ KULUTTAJILLE

- Ravintola- ja ateriapalvelut
- Kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat palvelut
- Kiinteistöön liittyvät palvelut
- Irtaimeen esineeseen liittyvät palvelut
- Henkilöstökuljetuspalvelut
- Tavarankuljetuspalvelut
- Tavarakuljetukseen liittyvät palvelut
- Kuljetusvälineiden pitkä- ja lyhytaikainen vuokraus
- Välityspalvelut
- Immateriaalipalvelut
- Radio- ja televisiolähetyspalvelut, sähköiset palvelut sekä telepalvelut

## PÄÄSÄÄNNÖT

### MYynti ELINKEINONHARJOITTAJILLE

- Verotetaan pääsääntöisesti **ostajan sijoittautumismaassa** eli siinä maassa, jossa olevaan ostajan kiinteään toimipaikkaan palvelu luovutetaan
  - **Kiinteä toimipaikka** tarkoittaa pysyvää liikepaikkaa, josta yrityksen toimintaa harjoitetaan kokonaan tai osittain
  - Toimipaikalla on oltava riittävät tekniset resurssit ja henkilöstöresurssit vastaanottaa palvelu, jotta toimipaikkaa pidetään kiinteänä
- Jos palvelua ei luovuteta mihinkään ostajan kiinteään toimipaikkaan Suomessa tai ulkomailla, palvelun myyntimaa on **ostajan kotipaikka**

## MYYNTEI MUILLE KUIN ELINKEINONHARJOITAJILLE

- Verotetaan pääsääntöisesti **myyjän sijoittautumismaassa** eli siinä maassa, jossa olevasta kiinteästä toimipaikasta palvelu luovutetaan
  - Myyjän toimipaikalla on oltava riittävät tekniset resurssit ja henkilöstöresurssit tuottaa palveluita, jotta toimipaikkaa pidetään kiinteänä
- Jos palvelua ei luovuteta mistään myyjän kiinteästä toimipaikasta Suomessa tai ulkomailla, palvelun myyntimaa on **myyjän kotipaikka**

## VEROVELVOLLISUUS PALVELUKAUPASSA

- EU:n sisäisessä ja elinkeinonharjoittajien välisessä palvelumyynnissä **veronmaksuvelvollisuus** on yleensä ostajalla
- Myyjä suorittaa myynnistä veron ulkomaan palvelukaupassa vain, jos myyntiin ei sovelleta **käännettyä verovelvollisuutta**
- Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan, kun elinkeinonharjoittaja ostaa palvelun toiseen EU-maahan sijoittautuneelta myyjältä ja kyse on pääsäännön alaisista palvelun myynneistä
- Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta kuluttajakauppaan

- Palvelun **myyntimaasäännökset** pätevät yleensä sekä EU:n sisällä että ulkopuolella
  - Säännökset eivät kuitenkaan velvoita EU:n ulkopuolisia valtioita, joten myyjälle voi tulla verovelvoitteita yhteisön ulkopuolella
  - Myyjälle voi tulla verovelvoitteita myös EU:n sisällä, sillä palvelukaupan poikkeussäännösten kohdalla EU-valtioiden ei tarvitse soveltaa käännettyä verovelvollisuutta

## **MYYJÄN RAPORTOINTI**

- **Yleissäännön** mukaiset palvelumyynnit elinkeinonharjoittajille, joista ostaja on verovelvollinen toiseen EU-jäsenmaahan ilmoitetaan ALV-ilmoituksen kohdassa *"Palveluiden myynnit muihin EU-maihin"*
- **Käännetyn verovelvollisuuden** alaiset EU-myynnit raportoidaan myös yhteenvetoilmoituksella
  - Paitsi jos myynti on ostajan maan mukaan veroton
- Suomalaisen myyjän ei tarvitse tilittää veroa verottomien palveluiden myynnistä, eikä käännettyä verovelvollisuutta synny, jos palvelu on säädetty verotusmaan laissa verottomaksi

- ALV-ilmoituksen kohdassa *"0 %:n verokannan alainen liikevaihto"* ilmoitetaan
  - sellaiset **pääsäännön** alaiset palvelumyynnit, joista ostajan ei tarvitse tilittää veroa, mutta johon liittyvien ostojen ALVin myyjä saa vähentää
  - EU:n ulkopuoliselle ostajalle tapahtuvat **pääsäännön** alaiset palvelumyynnit
  - **poikkeuksellisia** myyntimaasääntöjä noudattavat palvelumyynnit, joissa myyntimaa on joku muu kuin Suomi

## OSTAJAN RAPORTOINTI

- Muista EU-maista ostetut palvelut, joista ostaja on verovelvollinen Suomeen **käännetyn verovelvollisuuden** perusteella ilmoitetaan ALV-ilmoituksen kohdassa *"Palveluostot muista EU-maista"*
- Ostosta suoritettava vero ilmoitetaan kohdassa *"Vero palveluostoista muista EU-maista"*

- Kotimaan myynnistä suoritettavana verona ilmoitetaan vero sellaisista palveluostoista, joista ostaja on verovelvollinen ja jotka
  - noudattavat myyntimaasäännösten **pääsääntöä** ja ne on hankittu yhteisön ulkopuolelta
  - noudattavat myyntimaasäännösten **poikkeussääntöjä**
- Veron perustetta ei ilmoiteta tällaisista ostoista
  
- Vähennyskelpoinen ALV vähennetään kauden vähennettävissä veroissa
- Ostaja ei ilmoita ALV-ilmoituksella nollaverokannan alaisia palvelun ostoja tai sellaisia palvelunostoja, joista ei ole verovelvollinen

## VEROKOHTELUN SELVITYS

Myynnin verokohtelua voi selvittää näiden kysymysten avulla:

- Onko kyseessä tavaran vai palvelun myynti?
- Minkä maan arvonlisäverolakia sovelletaan?
- Onko myyjä vai ostaja verovelvollinen myynnistä?
- Onko myynti verollinen?
- Syntykö verovelvolliselle rekisteröitymisvelvoitteita toiseen maahan?

## LISÄÄ TIETOA AIHEESTA

- Arvonlisäverolaki
- Arvonlisäverodirektiivi (2006/112/EY)
- Verohallinnon www-sivut
- Euroopan unionin www-sivut
- Kirjallisuus
  - Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus (Hyttinen & Svensberg, 2018)
  - Arvonlisäverotus käytännössä (Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu, 2017)

## Liite 4. Verkkotentti

**Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus -tentti**

Tervetuloa Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus -tenttiin. Tentin teossa tulee hyödyntää Verohallinnon verkkosivuja.

Huom. Ilmoita numerot ilman desimaaleja. Monivalintatehtävissä väärät vastaukset vähennetään tehtävän kokonaispisteistä.

Sallittuja suorituskertoja: 1

**Kysymys 1**

Ei vielä vastattu

Kokonaispisteistä  
6,00

Merkitse  
kysymys

Muokkaa  
kysymystä

Valitse alla olevista vaihtoehdoista tavarakaupan tilanne/tilanteet, joissa suomalainen yritys A on arvonlisäverovelvollinen. Väärät vastaukset vähennetään tehtävän kokonaispisteistä.

Valitse yksi tai useampi:

- A.  
Suomalainen yritys A ostaa tanskalaiselta yritykseltä B tavaroita, jotka kuljetetaan yrityksen A pyynnöstä Ruotsiin.
- B.  
Suomalainen yritys A myy ja toimittaa tavaroita saksalaiselle yritykselle B, jolla ei ole voimassa olevaa alv-numeroa.
- C.  
Suomalainen yritys A myy tavaroita kanadalaiselle yritykselle B, joka noutaa tavarat suomalaiselta yritykseltä viedäkseen ne itse Suomesta suoraan Kanadaan.
- D.  
Suomalainen yritys A myy kalustoa norjalaiselle yritykselle B. Kalusto kuljetetaan ennen Norjaan vientiä huollettavaksi Saksaan yrityksen B pyynnöstä.
- E.  
Suomalainen yritys A ostaa tavaroita saksalaiselta yritykseltä B niin, että tavarat kuljetetaan Saksasta Sveitsiin.
- F.  
Suomalainen yritys A myy tavaroita norjalaiselle yritykselle B, joka myy tavarat edelleen saksalaiselle yritykselle C. Tavarat toimitetaan suoraan Suomesta Saksaan saksalaiselle yritykselle C. Lasku lähetetään Norjaan yritykselle B, joka ei rekisteröitynyt muualla arvonlisäverovelvolliseksi.





## Kysymys 2

Ei vielä vastattu

Kokonaispisteistä

6,00

 Merkitse  
kysymys Muokkaa  
kysymystä

Kirjoita mihin maahan arvonlisävero suoritetaan edellisen tehtävän tilanteissa. Kirjoita maan nimi perusmuodossaan.

A

B

C

D

E

F

## Kysymys 3

Ei vielä vastattu

Kokonaispisteistä

5,00

Merkitse  
kysymysMuokkaa  
kysymystä


Valitse tilanne/tilanteet, joissa voidaan soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. Väärät vastaukset vähennetään tehtävän kokonaispisteistä.


Valitse yksi tai useampi:

- Suomalainen yritys ostaa työntekijöilleen pääsylippuja Saksassa järjestettävään liike-elämän konferenssiin.
- Suomalainen yritys ostaa saksalaiselta yritykseltä kodinkoneita toimitettuna suomalaisen yrityksen toimipisteeseen Ruotsiin.
- Tanskalainen verkkokauppa myy kaukomyyntinä tavaroita Suomeen.
- Suomalainen yritys ostaa virolaiselta elinkeinonharjoittajalta käännöspalveluita. Virolaisella myyjällä ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa, eikä myyjä ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Suomeen.
- Suomalainen yritys myy norjalaiselle kuluttajalle tavarahan huoltopalvelun.

## Kysymys 4

Ei vielä vastattu

Kokonaispisteistä  
5,00
 Merkitse  
kysymys

 Muokkaa  
kysymystä

Yhdistä palvelu ja se maa, jossa kyseinen palvelu verotetaan.

Kuluttajille myydyt  
immateriaalipalvelut, jotka  
myydään EU:n  
ulkopuolelle

Valitse...

Elinkeinonharjoittajalle  
myydyt välityspalvelut

Valitse...

1.1.2019 alkaen  
kuluttajalle myydyt  
sähköiset palvelut, joiden  
arvo ei ylitä 10 000 euroa

Valitse...

Kuluttajalle myydyt  
konsultointipalvelut


Valitse...


Elinkeinonharjoittajille  
myydyt  
henkilökuljetuspalvelut

Valitse...

## Kysymys 5

Ei vielä vastattu

Kokonaispisteistä  
1,00
 Merkitse  
kysymys


 Muokkaa  
kysymystä


Vähennyskelpoista liiketoimintaa harjoittava suomalainen yritys tekee tammikuussa 2019 liikematkan Saksaan. Milloin yrityksen on viimeistään haettava ulkomaalaispalautuksia matka -ja majoituskuluistaan Saksassa? Ilmoita päivämäärä muodossa: xx.xx.xxxx

Vastaus:

## Kysymys 6

Ei vielä vastattu

Kokonaispisteistä  
1,00
 Merkitse  
kysymys


 Muokkaa  
kysymystä


Mikä on pienin palautettava euromäärä, kun yritys hakee arvonlisäveron ulkomaalaispalautuksia koko kalenterivuodelta? Ilmoita vastaus ilman desimaaleja.

Vastaus:

**Kysymys 7**

Ei vielä vastattu

Kokonaispisteistä  
1,00
 Merkitse  
kysymys


 Muokkaa  
kysymystä


Suomalainen verkkokauppa myy tavaroita yksityishenkilöille Ruotsiin. Suomalaisen yrityksen on rekisteröidyttävä Ruotsiin arvonlisäverovelvolliseksi, jos sen tällaisten myyntien arvo ilman veron osuutta ylittää kalenterivuodessa X Ruotsin kruunua. Mikä on tämä summa Ruotsin kruunuissa eli X:n määrä? Ilmoita vastaus ilman desimaaleja.

Vastaus:

**Kysymys 8**

Ei vielä vastattu

Kokonaispisteistä  
1,00
 Merkitse  
kysymys

 Muokkaa  
kysymystä


Myyntimaasäännökset määrittävät, missä maassa liiketoimi verotetaan ja minkä maan arvonlisäverolainsäädäntöä myyntiin sovelletaan.


Valitse yksi:

- Tosi
- Epätosi

**Kysymys 9**

Ei vielä vastattu

Kokonaispisteistä  
1,00
 Merkitse  
kysymys

 Muokkaa  
kysymystä


Yhteisöhankeinnot ja niistä suoritettava arvonlisävero on ilmoitettava oma-aloitteisten verojen veroilmoituksella, vaikka yrityksellä ei olisi tilitysvelvollisuutta veron vähennysoikeuden takia.


Valitse yksi:

- Tosi
- Epätosi

**Kysymys 10**

Ei vielä vastattu

Kokonaispisteistä  
1,00
 Merkitse  
kysymys

 Muokkaa  
kysymystä


Tulli perii arvonlisäverovelvollisilta yrityksiltä maahantuonnin arvonlisäveron.


Valitse yksi:

- Tosi
- Epätosi

**Kysymys 11**

Ei vielä vastattu

Kokonaispisteistä  
1,00
 Merkitse  
kysymys

 Muokkaa  
kysymystä


Yhteisökauppaa tekevät yritykset antavat yhteenvetoilmoituksen vain niiltä kuukausilta, kun yrityksellä on ollut toisiin yhteisömaihin kohdistuvaa tavara- tai palvelumyyntiä.


Valitse yksi:

- Tosi
- Epätosi

**Kysymys 12**

Ei vielä vastattu

Kokonaispisteistä  
1,00
 Merkitse  
kysymys

 Muokkaa  
kysymystä


Myynnin arvonlisäveroa ei tilitetä Suomeen, jos myyntimaan katsotaan olevan jokin toinen EU-maa.

Valitse yksi:

- Tosi
- Epätosi

**Kysymys 13**

Ei vielä vastattu

Kokonaispisteistä  
1,00
 Merkitse  
kysymys

 Muokkaa  
kysymystä


Yhteisömyyntiä harjoittavan suomalaisen yrityksen lähettämässä laskuissa tulee olla merkittynä ostajan ja myyjän arvonlisäveronumerot sekä Suomen arvonlisävero.


Valitse yksi:

- Tosi
- Epätosi

**Kysymys 14**

Ei vielä vastattu

Kokonaispisteistä  
1,00
 Merkitse  
kysymys

 Muokkaa  
kysymystä

Ulkomaalaisen elinkeinonharjoittajan, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa, ei tarvitse hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa niistä myynneistä, jotka eivät ylitä verovelvollisuuden alarajaa 10 000 euroa.

Valitse yksi:

- Tosi
- Epätosi

## Kysymys 15

Ei vielä vastattu

Kokonaispisteistä

1,00

Merkitse

kysymys

Muokkaa

kysymystä

Suomalaisen myyjän ei tarvitse merkitä verottomaan myyntiin liittyvään laskuun verottomuuden syytä.

Valitse yksi:

- Tosi
- Epätosi

## Kysymys 16

Ei vielä vastattu

Kokonaispisteistä

7,00

Merkitse

kysymys

Muokkaa

kysymystä

Yhdistä tapahtuma ja se kohta, jossa suomalainen yritys A ilmoittaa suoritettavan veron tai veron perusteen oma-aloitteisten verojen veroilmoituksella.

Suoritettava vero, kun suomalainen yritys A ostaa välityspalveluita Norjassa sijaitsevalta elinkeinonharjoittajalta, joka ei ole Suomessa verovelvollinen

Valitse...

Veron peruste, kun suomalainen yritys A myy ja toimittaa tavaroita Sveitsissä toimivalle belgialaiselle yritykselle

Valitse...

Suoritettava vero, kun suomalainen yritys A myy tavaroita Belgiaan yritykselle, joka ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi missään maassa

Valitse...

Veron peruste, kun suomalainen yritys A myy uusia kuljetusvälineitä toiseen EU-maahan ei-verovelvolliselle ostajalle

Valitse...

Myynnin veron peruste, kun suomalainen yritys A ostaa tavaroita saksalaiselta yritykseltä B ja myy tavarat edelleen ruotsalaiselle yritykselle Ruotsiin C. Tavarat toimitetaan Saksasta suoraan Ruotsiin

Valitse...

Veron peruste, kun suomalainen yritys A ostaa tavaroita norjalaiselta yritykseltä Norjasta Suomeen kuljetettuna

Valitse...

Veron peruste, kun suomalainen yritys A myy ja toimittaa tavaroita Viroon virolaiselle yritykselle

Valitse...