



LAUREA
AMMATTIKORKEAKOULU

Uuden edellä

Ulkomaisten palveluostojen arvonlisäverotus

- Case: Helsingin Energia

Suistola, Heidi

2012 Leppävaara

Laurea-ammattikorkeakoulu
Laurea Leppävaara

Ulkomaisten palveluostojen arvonlisäverotus
- Case: Helsingin Energia

Heidi Suistola
Liiketalouden koulutusohjelma
Opinnäytetyö
Toukokuu, 2012

Heidi Suistola

Ulkomaisten palveluostojen arvonlisäverotus - Case: Helsingin Energia

Vuosi 2012 Sivumäärä 49

Kansainvälisessä palvelukaupassa arvonlisävero tilitetään siihen maahan, jossa palvelu tosiasiallisesti kulutetaan. Verotusmaa määritellään erityisten myyntimaasäännösten mukaan. Suomen kansallinen arvonlisäverolaki noudattaa muiden jäsenvaltioiden lakien tavoin Euroopan Unionin arvonlisäverodirektiiviä, joka yhtenäistää EU-maiden lainsäädännöt. Arvonlisäverotuskäytäntöjen hallitseminen on tärkeää, jotta vero sekä ilmoitetaan että tilitetään oikein.

Opinnäytetyön toimeksiantajana on Helsingin Energia. Työ on osa yrityksessä käynnissä olevaan ulkomaisia palveluostoja koskevaan projektiin. Opinnäytetyön tarkoituksena on selvittää, kuinka hyvin ulkomaisiin palveluostoihin osallistuvat työntekijät tuntevat arvonlisäverotuksen ja miten tätä osaamista voitaisiin lisätä. Tutkimusaineisto kerättiin Helsingin Energian alv-asiantuntijan teemahaastattelulla sekä henkilöstölle suunnatulla kyselylomakkeella.

Ulkomaisten palveluostojen arvonlisäverotusta käsittelevästä teoriaosuudesta on pyritty muodostamaan selkeäsanainen ohjeistus. Teoriaosuus sisältää ulkomaisten ostojen määritelmän sekä siihen oleellisesti liittyvän käänteisen verotuksen läpikäynnin. Työssä on lisäksi tarkasteltu EU:n arvonlisäverodirektiivin vaikutusta ja esitetty elinkeinonharjoittajien välistä palvelukauppaa määrittävät myyntimaasäännökset. Teoreettinen viitekehys pohjautuu pitkälti Suomen arvonlisäverolakiin, jonka tulkinnassa on hyödynnetty niin Verohallinnon ohjeistuksia kuin asiaa käsittelevää kirjallisuutta.

Tutkimuksessa selvisi, että ulkomaisia palveluostoja hoitavien työntekijöiden tietotason syytä kehittää. Kyselyyn vastanneet työntekijät olivat halukkaita saamaan lisätietoa ja yrityksen kannalta olisi järkevää tarjota heille tietoa muun muassa ohjeistuksen avulla. Arvonlisäverotustietoa tulisi lisätä entistä enemmän ostotoiminnan alkupäähän ja paremmin sekä laajemmin arvonlisäverotusta osaavia henkilöitä tulisi olla yrityksessä aiempaa enemmän. Yrityksen tulisi myös ohjeistaa työntekijöitään havaitsemaan mahdollisia arvonlisäverotukseen liittyviä ongelmatilanteita ja kehottaa heitä pyytämään useammin neuvoja.

Ulkomaisten palveluostojen määrä on yrityksen kokonaishankintoihin suhteutettuna erittäin pieni. On siis ymmärrettävää, että osaamisen tasoon ei tältä osin ole huomattu kiinnittää erityistä huomiota. Käynnissä oleva projekti ja opinnäytetyön toteutus ovat kuitenkin selkeitä ja lupaavia merkkejä siitä, että yritys pyrkii oikealla tavalla osaamistason parantamiseen ja laadun varmistamiseen.

Asiasanat arvonlisäverotus, myyntimaasäännös, osto, palvelu, ulkomainen

Heidi Suistola

Value Added Tax in international purchases of services: a case study of Helsingin Energia

Year	2012	Pages	49
------	------	-------	----

In international trade, Value Added Tax on services is collected in the same country in which the services are consumed. The country of consumption is defined according to the specific rules governing the place of supply. Finnish VAT legislation complies with European Union directives, in which the legislation of other Member States is integrated. A thorough understanding of VAT laws is important to ensure correct financial reporting and tax accounting.

This thesis was commissioned by Helsingin Energia and is related to a company project dealing with foreign services acquisitions. The purpose of this study is to clarify the level of knowledge about value added taxes and to determine how this level of knowledge could be improved if necessary. The data was collected by interviewing a VAT expert at Helsingin Energia and through an electronic questionnaire sent to all employees on how to deal with international services purchases.

The thesis includes clear instructions on VAT associated with foreign purchases of services. It provides a definition of foreign purchases and the reverse charge, and also examines the EU's VAT directive and the rules governing the place of supply. The information is mostly based on the Finnish VAT Act, as well as the administration guidelines and relevant literature which assisted in the interpretation of the law.

The research revealed that the level of knowledge of the employees who deal with international services purchases should be developed. The employees were willing to receive more information about VAT, and it would be in the company's best interest to make such information available, for example in the form of instructions. Knowledge should be increased, particularly at the beginning of the purchasing process and there should generally be more employees with comprehensive knowledge of VAT matters in the company. The company should also instruct their employees to note any problems regarding value added tax and urge them to ask for advice more often.

The proportion of purchases of foreign services compared to the company's total purchases is very small. It is therefore understandable that the level of the knowledge in this area has not drawn particular attention. However, the on-going project and the thesis are excellent signs that the company is engaging in the right way to improve knowledge levels and to ensure quality standards.

Keywords Value Added Tax, place of supply rules, purchase, service, foreign

Sisällys

1	Johdanto.....	6
1.1	Tausta ja tavoitteet	6
1.2	Rajaus ja rakenne	7
2	Ulkomaankaupan arvonlisäverotus	8
2.1	Ulkomaankaupan määrittely	8
2.2	Käännetty verovelvollisuus	9
2.3	Ulkomaisen palvelukaupan ja tavarakaupan erot	10
2.3.1	Tavarakauppa	11
2.3.2	Palvelukauppa	11
2.4	EU-direktiivin vaikutus	12
3	Suomen arvonlisäverolaki ja -asetus palvelukaupan näkökulmasta	13
3.1	Palvelukaupan yleissäännös	14
3.2	Poikkeussäännöt	15
3.2.1	Kiinteistöön kohdistuvat palvelut	16
3.2.2	Henkilökuljetuspalvelut	17
3.2.3	Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus	18
3.2.4	Kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat palvelut.....	19
3.2.5	Ravintola- ja ateriapalvelut	20
3.2.6	Matkatoimistopalvelu.....	21
4	Tutkimusasetelma	21
4.1	Kohdeyritys Helsingin Energia.....	22
4.2	Tutkimusongelma	23
4.3	Tutkimuksen toteutus	23
4.4	Perusjoukko ja otanta	24
5	Tulokset.....	25
5.1	Haastattelun tulokset	25
5.2	Kyselylomakkeen tulokset	27
5.2.1	Muuttujien saamat arvot.....	27
5.2.2	Muuttujien väliset riippuvuudet	32
6	Pohdinta	36
6.1	Analyysi	36
6.2	Johtopäätökset ja kehitysehdotukset	38
	Lähteet	41
	Kuviot	43
	Taulukot	44
	Liitteet.....	45

1 Johdanto

Arvonlisävero on lailla säädetty kulutusvero, joka lisätään myytävän hyödykkeen hintaan. Arvonlisävero määräytyy kuitenkin eri tavalla palveluiden ja tavaroiden kohdalla, joten yrityksen tulee aina varmistua oikean verotuskäytännön noudattamisesta. Vero tilitetään pääsääntöisesti siihen maahan, jossa hyödykkeen kulutus tapahtuu. Kansainvälisessä palvelukaupassa verotusmaa määräytyy erityisten myyntimaasäännösten mukaan. Normaalisti arvonlisäveron tilitys velvollisuus on hyödykkeen myyjällä, mutta ulkomaankaupassa noudatetaan laajalti käännettyä verovelvollisuutta rekisteröitymisvelvollisuuksien ja veronkannon tarkkailun helpottamiseksi.

Suomen arvonlisäverolaki noudattaa Euroopan Unionin arvonlisäverodirektiiviä. Koska EU:n jäsenvaltioiden arvonlisäverolait perustuvat samaan direktiiviin, ovat lait pitkälti samanlaisia. Tämä helpottaa muun muassa myyntimaasäännösten määräytymistä. Kuitenkin, kun kauppaa tehdään EU:n ulkopuolisiin valtioihin, tulee muistaa, ettei yhtenäisiä säännöksiä ole ja jokaisen myynnin verotuksen määräytyminen tulee aina tarkistaa erikseen.

1.1 Tausta ja tavoitteet

Opinnäytetyö suoritetaan toimeksiantajana olevalle Helsingin Energialle, jonka talousyksikössä opinnäytetyöntekijä on työskennellyt kesästä 2011 lähtien. Kyseisessä yrityksessä on käynnissä projekti, jossa ulkomaisiin palveluostoihin liittyvät sopimukset ja tilaukset viedään käytössä olevaan sähköiseen järjestelmään. Suurin osa ulkomaisista palveluhankintojen sopimuksista on muodostettu ennen nykyisen järjestelmän käyttöönottoa, jolloin osaa vanhoista sopimuksista ei siirretty heti nykyiseen järjestelmään. Sopimusten ja tilausten muodostaminen järjestelmään vaatii oletustiliöinnin syötön, joten sopimuksen tai tilauksen tekijän tulee hallita oikea arvonlisäverotuskäytäntö. Jotta ulkomaisten palveluostojen arvonlisäverotus menisi oikein, vaaditaan sopimuksen tai tilauksen tekijältä tietty tietotaso. Helsingin Energialla koetaan kuitenkin, että kyseisen tietotaso voisi olla ainakin hieman parempi ja erityiskysymysten osaaminen keskittyä lähinnä talousyksikön kirjanpitäjälle.

Opinnäytetyön tarkoituksena onkin selvittää, kokevatko ulkomaisissa palveluostoissa osallisena olevat työntekijät osaamistasonsa riittäväksi ja miten mahdollisesti parannusta kaipaava tietotaso voisi parantaa. Ulkomaisten palveluostojen arvonlisäverotusta käsittelevän teoriaosuuden on tarkoitus kerätä eri lähteistä saatavat tiedot yhteen tiedostoon ja saattaa nämä tiedot mahdollisimman selkeälukuiseen ja ymmärrettävään muotoon. Teoriaosuudesta muodostuvasta ohjeistuksesta niin sopimusten ja tilausten tekijät, laskunkäsittelijät kuin näiden tarkastajat ja hyväksyjätkin voisivat tarkistaa arvonlisäverotuskäytännön itsenäisesti.

Näin he voisivat olla nykyistä varmempia tekemistään ratkaisuistaan ja heidän ei tarvitsisi aina tarkistaa asiaa yrityksen kirjanpitäjältä.

1.2 Rajaus ja rakenne

Opinnäytetyössä keskitytään otsikon mukaisesti ulkomaiseen palvelukauppaan, joten siitä on rajattu ulkopuolelle sekä kotimainen kauppa että tavarakauppa. Työssä keskitytään erityisesti EU-maiden väliseen kaupantekoon, koska sitä säätelee yhtenäinen direktiivi. Teoriaosuudessa on kuitenkin mainittu myös EU:n ulkopuolisiin maihin kohdistuvassa kaupassa huomioitavia asioita, mutta aihealue on jätetty opinnäytetyössä vähemmälle huomiolle. Tämä johtuu jo edellä mainitusti siitä, ettei ole olemassa yleisluontoisia koko maailman kattavia säännöksiä vaan jokaisen yhteisön ulkopuolisen valtion lakeja tulee aina erikseen tulkita.

Opinnäytetyön aihe on rajattu koskemaan ulkomaisia palveluostoja, sillä Helsingin Energia käy myyntikauppaa pääsääntöisesti kotimaanmarkkinoilla. Lisäksi tutkijan oma toimenkuva ostolaskujen käsittelijänä vaikutti aiheen rajaukseen. Palvelukaupassa elinkeinonharjoittajiin ja kuluttajiin kohdistuvaa myyntiä säädetään arvonlisäverolain eri säännöksissä. Koska Helsingin Energia on opinnäytetyössä ostajan asemassa oleva elinkeinonharjoittaja, on työn teoriaosuudessa käsitelty vain elinkeinonharjoittajien välistä kauppaa koskevia säännöksiä.

Työn teoriaosuudessa määritellään ulkomaankauppa sekä käydään läpi siihen oleellisesti liittyvä käänteinen verovelvollisuus. Tämän jälkeen tarkastellaan palvelu- ja tavarakaupan eroja sekä Euroopan Unionin vaikutusta arvonlisäverotukseen. Koska EU-maiden kansalliset arvonlisäverolait perustuvat yhteiseen direktiiviin, tarkastellaan palvelukauppaa Suomen arvonlisäverolaissa määriteltyjen myyntimaasäännösten mukaisesti. Opinnäytetyön ulkopuolelle on rajattu arvonlisäverokannat, sillä niihin ei ole annettu tarkkoja arvoja EU-direktiivissä vaan kukin valtio saa päättää kyseisessä maassa käytössä olevat verokannat kansallisessa lainsäädännössään.

2 Ulkomaankaupan arvonlisäverotus

Ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen perusajatuksena on, että kukin valtio voi verottaa vain omalla alueella tapahtuvaa kauppaa. Ulkomaankauppaa ovat tavaroiden ja palveluiden myynti- ja ostotoiminta toiseen valtioon sijoittuneen kauppakumppanin kanssa. (Verohallinto 2011.) Tavaroiden ja palveluiden kauppaa käsitellään arvonlisäverotuksessa kuitenkin täysin eri tavalla, joten on oleellista huomioida, onko kyseessä palveluun vai tavaraan kohdistuva kauppa. Tavara- ja palvelukaupan erot on käsitelty tarkemmin kohdassa 2.2 Ulkomaisen palvelu ja tavarakaupan erot.

Ulkomaisessa palvelukaupassa verotusmaan määräävät myöhemmin esiteltävät myyntimaasäännökset. Myyntimaasäännökset kertovat, mille valtiolle palvelukaupan verotusoikeus kuuluu eli mille valtiolle kaupan vero maksetaan. Myyntimaasäännöksen perusteella selviää siten, minkä maan arvonlisäverolakia palvelun verotuksessa noudatetaan. Tämän jälkeen tulee kyseisestä laista selvittää, onko kyseinen myynti veronalaista, kuka on verovelvollinen, minkälaista verokantaa käytetään, millaiset ovat laskumerkintävaatimukset sekä tuleeko myyjän mahdollisesti rekisteröityä kyseisessä maassa arvonlisäverovelvolliseksi. (Björklund, Hyttinen, Hämäläinen, Jokinen & Klemola 2010, 16 - 17.)

Palvelukaupassa ei suurelta osin ole merkitystä, tehdäänkö kauppaa EU-maahan tai EU-maan ulkopuolelle sijoittuneen kauppakumppanin kanssa. EU-maiden kansalliset lainsäädännöt perustuvat EU:n arvonlisäverodirektiiviin ja ovat siten samankaltaisia. Tehtäessä kuitenkin kauppaa EU:n ulkopuolisiin maihin tulee tutustua kyseisen maan lainsäädäntöön paremmin. Mikäli myyntimaasäännös määrää veronkannon tapahtuvan EU:n ulkopuoliseen valtioon, tulee selvittää, onko kyseisessä maassa käytössä arvonlisävero- tai muuta vastaavaa kulutusverojärjestelmää. Useimmissa valtioissa kyseisenlainen järjestelmä on käytössä tai käyttöönotto on vähintäänkin suunnitelmassa. Valtion arvonlisäverotusta koskevasta laista tulee tuon jälkeen tarkistaa, kuuluuko kyseisestä liiketoimesta kantaa vero tuohon valtioon ja onko ulkomaalaiset yritykset verovelvollisia kyseisessä maassa. (Björklund ym. 2010, 16 - 17.)

2.1 Ulkomaankaupan määrittely

Määriteltäessä oston ulkomaalaisuutta on oleellista, mikä on myyvän yrityksen kotipaikka ja onko yrityksellä Suomessa myyntiin osallistunutta kiinteää toimipaikkaa. Arvonlisäverolain mukaan elinkeinonharjoittaja on ulkomaalainen, mikäli yrityksen kotipaikka on ulkomailla (AVL 10 §). Yrityksen kotipaikkana pidetään paikkaa, jossa sen yleisen liikkeenjohdon keskeiset päätökset tosiasiallisesti tehdään ja jossa keskushallinto toimii. Mikäli elinkeinonharjoittajalla ei ole liiketoiminnan kotipaikkaa, pidetään kotipaikkana paikkaa, jossa hän jatkuvasti oleilee tai asuu. (Kallio, Nielsen, Ojala & Sääskilahti 2010, 86 - 90.)

Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan pysyvää liikepaikkaa, jossa toimintaa harjoitetaan joko osaksi tai kokonaan (AVL 11 §). Aikaisemmin kiinteän toimipaikan sijainti Suomessa on aiheuttanut niin sanotun force of attraction -vaikutuksen eli kiinteän toimipaikan sijainti on aiheuttanut myyjälle velvollisuuden tilittää kaikista Suomeen myymistään palveluista ja tuotteista arvonlisäveron Suomeen. (Kallio ym. 2010, 86 - 90.) Vuoden 2009 lopussa arvonlisäverolakiin lisättiin kuitenkin maininta, jossa todetaan, että mikäli kiinteä toimipaikka ei osallistu kyseiseen myyntiin, sovelletaan ostoon ulkomaankaupassa yleisesti käytettyä käännettä verovelvollisuutta (AVL 9 §).

Kiinteän toimipaikan ei katsota osallistuvan kyseiseen myyntiin, mikäli toimipaikan henkilökuntaa tai teknisiä resursseja ei hyödynnetä palvelun suorittamisessa. Myynnin osana ei pidetä hallinnollisten toimintojen kuten laskutuksen tai kirjanpidon järjestämistä. Jos laskulla mainitaan kiinteän toimipaikan Y-tunnus, oletetaan toimipaikan osallistuneen myyntiin. (Verohallinto 2011.) Tällöin laskulla tulee veloittaa myös Suomen arvonlisäverolain mukainen vero, jonka myyjä tilittää Suomen verohallinnolle.

Selvennyksenä onkin hyvä todeta, että edellä mainitulla tavalla hankinnan ulkomaalaisuuden määrittää pitkälti myyjän kotipaikka. Tuleekin siis huomioida, että vaikka myyjänä toimisi suomalaisen yrityksen ulkomainen kiinteä toimipaikka, ei ostoa käsitellä ulkomaisena vaan kotimaisena hankintana (Kallio ym. 2010,87). Toisinaan osa ihmisistä on myös olettanut pankkitilin vaikuttavan ulkomaisen oston määrittelyyn. Arvonlisäverotuslaissa ei ole kuitenkaan määriteltä, sillä missä valtiossa yrityksen pankkitili on, olisi merkitystä oston ulkomaisuutta ratkaistaessa.

2.2 Käännetty verovelvollisuus

Edellä mainitulla käännettyllä verovelvollisuudella tarkoitetaan sitä, että ostaja on myyjän sijasta verovelvollinen. Normaalisti veron tilitysvastuu on myyjällä. (Verohallinto 2011.) Suomen arvonlisäverolain 9 §:ssä määritellään että, ostaja on verovelvollinen ostosta, jos myyjä on ulkomaalainen, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa tai kiinteä toimipaikka ei osallistu palvelun suorittamiseen ja myyjä ei ole hakeutunut Suomessa verovelvolliseksi. Veroa ei kuitenkaan suoriteta, mikäli ostajana on valtio. (AVL 9 §.) Ideana käännetyn verovelvollisuuden käytössä on, että veron kerääminen ja valvonta on kotimaisen yrityksen kohdalla helpompaa ja sen käytöllä vähennetään ulkomaisen yrityksen hallinnollisia velvoitteita muissa maissa (Björklund ym. 2010, 18).

Mikäli ostoon sovelletaan käännettä verovelvollisuutta, tulee myyjän merkitä laskuun merkintä ostaja verovelvollisuudesta (AVL 209 b § 2 mom.). Verohallinnon ohjeistuksen mukaan merkintänä käytetään joko tekstiä ”Ostaja verovelvollinen” tai ”Reverse charge” (Verohallinto

2004). Näin ollen, jotta ostoon voitaisiin soveltaa käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta, tuli laskussa olla oikeat merkinnät. Merkintöjen laiminlyönti ei kuitenkaan todellisuudessa merkitse sitä, ettei käännetty verovelvollisuus ole voimassa silloin, kun arvonlisäverolain 9 §:ssä asetetut edellytykset toteutuvat. (Kallio ym. 2010, 84). Mikäli ostaja ei saa lain edellyttämän mukaista laskua, tulee ostajan itse laatia tosite tai täydentää saamaansa laskua lain mukaisesti (Joki-Korpela, Jokinen, Klemola, Kontu & Vilppula 2009, 210 - 211).

Ostajalla on oikeus vähentää käänteisen verovelvollisuuden perustella syntyvä vero samoin edellytyksin kuin kotimaiseen ostoon sisältyvä vero. Mikäli osto tulee ostajalla kokonaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, ei todellista veronmaksuvelvollisuutta synny, sillä ostaja vähentää veron samassa ilmoituksessa kuin tilityskin tehdään. Jos vain osa ostosta oikeuttaa vähennykseen, ilmoitetaan koko vero ja siitä vähennetään vähennyskelpoinen osio. Tilanteessa, jossa osto tulee kokonaan vähennyskeltottomaan käyttöön, tilittää ostaja veron rahallisesa muodossa valtiolle veronmaksun yhteydessä. (Björklund ym. 2010, 18.)

2.3 Ulkomaisen palvelukaupan ja tavarakaupan erot

Kuten aikaisemmin jo mainittiin, on arvonlisäverokohtelun kannalta oleellista, onko kyseessä tavaraan vai palveluun kohdistuva kauppa. Suomen arvonlisäverolain mukaan tavarana pidetään aineellisia esineitä sekä energiahyödykkeitä kuten sähköä, kaasua sekä lämpö- ja jäähdytysenergiaa. Palvelulla tarkoitetaan kaikkea muuta liiketoiminnan muodossa myytävää hyödykettä. (AVL 17 §.)

Palveluna pidetään siten konkreettisen työsuorituksen tai palvelun tarjoamisen lisäksi myös erilaisia oikeuksia ja velvollisuuksia. Palvelun ja tavaran rajaveto on kuitenkin toisinaan tulkinnanvaraista, sillä esimerkiksi tuotteen myyntiin voi liittyä arvoltaan vähäisiä oheispalveluita. Tällöin arvonlisäverokohtelu määritellään tavaran mukaan, joka on liiketoimen pääasiallisena tarkoituksena. Esimerkkinä rajavedosta palvelun ja tavaran välillä ovat myös tavaran korjaaminen ja huolto sekä tavaran vuokraus, jotka molemmat luetaan pääasiallisesti palveluksi. Tulkinta saattaa kuitenkin muuttua, jos laajan korjauksen kustannukset ylittävät hyödykkeen aiemman arvon tai jos vuokraesine luovutetaan vuokrakauden päätyttyä vuokraajalle. Myös tavaranvalmistustyön kohdalla joudutaan tapauskohtaisesti tutkimaan, onko kyseessä palvelun vai tavaran myynti. Mikäli kaikki osat ja materiaalit tulevat ostajalta eli kyseessä on niin sanottu rahtityö, luetaan kokoaminen palveluksi. Mikäli materiaaleja tulee myös muista lähteistä, tulee tapaukseen perehtyä tarkemmin. (Kallio ym. 2010, 114 - 116.)

2.3.1 Tavarakauppa

Ulkomainen tavarakauppa jakautuu yhteisökauppaan eli EU:n sisäiseen tavarakauppaan sekä EU:n ulkopuolisiin maihin suuntautuvaan ulkomaankauppaan. Yhteisömyynti on verotonta, mikäli ostaja on arvonlisäverovelvollinen jossain muussa EU-maassa ja myytävä tavara kuljeteen toiseen EU-maahan (Joki-Korpela ym. 2009, 42). Yhteisöalueen tavarakaupassa sovelletaan määränpäämaaperiaatetta, jonka mukaan arvonlisävero suoritetaan toimituksen määränpäässä olevassa valtiossa (Kallio ym. 2010, 169).

Myyjä laskuttaa näin ollen yhteisömyynnin verottomana ostajalta. Koska ostaja on kuitenkin verovelvollinen yhteisöhankinnoistaan, tilittää hän paikallisen verokannan mukaisen arvonlisäveron. Käytännössä veroa ei kuitenkaan makseta, sillä yhteisöhankinta on verovelvollisella vähennyskelpoinen erä. Yritys joutuu kuitenkin ilmoittamaan yhteisöhankintansa ja -myyntinsä kausiveroilmoituksessa. (Tomperi 2009, 268 - 269.)

Tavaran vienti EU-alueen ulkopuolelle on verotonta. Ehtona on kuitenkin, että tavara on tullin valvonnassa siirtynyt tullialueen ulkopuolelle. Tavaroiden maahantuonnin yhteydessä yhteisöalueella sijaitseva ostaja on verovelvollinen ja joutuu siten maksamaan tullin perimän arvonlisäveron. Maahantuojalla on kuitenkin vähennysoikeus, mikäli osto on tehty liiketoimintaa varten. (Tomperi 2009, 271 - 273.)

2.3.2 Palvelukauppa

Palveluiden siirtymistä maasta toiseen ei ole konkreettisesti todennettavissa, joten arvonlisäverokohtelu määräytyy palvelun myyntimaan mukaan. Taustalla on idea, että palvelua käytetään myyntimaassa, jolloin verotulonkin tulee kohdistua myyntimaahan. (Tomperi 2009, 275.) Arvonlisäverolakiin on säädetty myyntimaasäännöksiä, joiden perusteella palveluille voidaan asettaa myyntimaa. Myyntimaan määräytymiseen vaikuttaa oleellisesti palvelun sisältö ja luonne. Tämän lisäksi myyntimaan määräytymiseen vaikuttaa myös myyjän kiinteän toimipaikan tai kotipaikan sijainti. (Kallio ym. 2010, 318 - 320.)

Myyntimaasäännösten perusteella selviää siis, minkä maan arvonlisäverosäännöksiä palvelukaupan kohdalla noudatetaan. Ulkomaille myyvä yritys voi näin joutua verovelvolliseksi toisessa maassa. Palvelukaupassa käytetään toisaalta myös käännettyä verovelvollisuutta, jolloin ostaja tilittää myyjän sijasta kaupasta aiheutuvan veron. Palvelukaupassa arvonlisäverokohtelu ei useimmiten riipu siitä, onko kaupan toinen osapuoli EU-maasta vai EU-alueen ulkopuolelta. Poikkeuksena ovat kuitenkin kuljetuspalvelut. (Tomperi 2009, 276). Toisaalta on huomiotavaa, ettei EU:n ulkopuolisissa maissa ole yhtenäistä lakia arvonlisäverotuksen suhteen, jol-

loin valtioiden lait voivat olla jopa ristiriidassa keskenään. Yrityksen tuleekin joka kerta tarkistaa kunkin maan käytännöt.

2.4 EU-direktiivin vaikutus

Suomi liittyi vuonna 1995 Euroopan unionin jäseneksi ja sitoutui tuolloin noudattamaan EU-oikeutta. EU-oikeudella tarkoitetaan muun muassa perustamissopimuksia, asetuksia sekä direktiivejä ja se on kansainväliseen lainsäädäntöön nähden esisijainen. (Sainio 2011, 39 - 40.) Suomen kansallinen arvonlisäverolaki (AVL 30.12.1993/1501) noudattaakin Euroopan unionin yhteistä arvonlisäverojärjestelmää, joka on koottu EU:n arvonlisäverodirektiiviin 2006/112/EY (Euroopan unioni 2011.)

Direktiivi on jäsenvaltioiden lainsäätämiseen tarkoitettu yleisesti sovellettava pakottava säännös, jonka kukin valtio sisällyttää omaan lainsäädäntöönsä annetun määräajan sisällä. Direktiivin tarkoituksena on lähentää ja yhtenäistää jäsenvaltioiden lainsäädäntöjä. (Euroopan unioni 2010). Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä on määritelty vuonna 2007 voimaan tulleessa Euroopan unionin neuvoston direktiivissä 2006/112/EY, joka pohjautuu vuonna 1977 annettuun yhdenmukaista määrätymisperustetta koskeneeseen neuvoston direktiiviin 77/388/ETY. Direktiiviin 2006/112/EY on sittemmin tehty muutamia muutossäännöksiä. (Euroopan unioni 2011.)

Arvonlisäverodirektiiviin on määritelty muun muassa, mihin asioihin ja millä alueella tapahtuviin liiketoimiin direktiiviä sovelletaan, ketkä ovat verovelvollisia ja miten vero määräytyy. Alueellinen soveltamisala rajaa EU:n arvonlisäveron ulkopuolelle EU:n tullialueeseen kuulumattomina alueina Saksan Helgolandin saaren ja Büsingenin alueen, Espanjan Ceutan ja Melillan sekä Italian Livignon, Campione d'Italian ja Luganonjärven kuuluvat vesialueet. EU:n arvonlisäveroa ei sovelleta myöskään Kreikan Athos-vuorella, Espanjan Kanariansaarilla, Ranskan merentakaisilla departementeilla, Suomen Ahvenanmaan maakunnalla eikä Iso-Britannian Kanaalisaarilla, vaikka nämä alueet kuuluvat EU:n tullialueeseen. EU:n perustamissopimuksen määräysten johdosta Gibraltariin ja Kyproksen tasavallan hallituksen valvonnassa olemattomaan Kyproksen osaan ei myöskään sovelleta EU:n arvonlisäveroa. (Euroopan unioni 2011.) Näitä alueita kohdellaan arvonlisäverotuksen kannalta samoin kuin EU:n ulkopuolisia maita (Björklund 2010, 22).

Eri EU-maiden kansalliset arvonlisäverolait voivat erota toisistaan muun muassa arvonlisäverokantojen kohdalla, sillä direktiivi ei määrittele tarkkoja verokantoja. Direktiivin mukaan valtiot voivat ottaa käyttöönsä yhden tai kaksi alennettua verokantaa, joiden tulee olla vähintään 5 prosenttia. Alennettujen verokantojen käyttö on kuitenkin rajoitettu tiettyihin tavaroitten ja palveluiden kohdalle, jotka viimeksi on muutettu direktiivillä 2009/47/EY. Alennet-

tujen verokantojen lisäksi direktiivissä on määritelty tietyt asiat verottomaksi. (Euroopan unioni 2011.)

EU:n jäsenmaissa ns. normaaliverokanta vaihtelee aina Luxemburgin 15 %:n verokannasta aina Unkarin 27 %:n verokantaan. Lähes kaikilla jäsenvaltioilla on lisäksi käytössään alennettuja verokantoja. Ainoan poikkeuksen muodostaa Tanska, jolla on käytössään vain 25 %:n verokanta. (Verohallinto 2012.)

Arvonlisäverodirektiivin perusteella kaikissa EU-maissa tulee soveltaa käänteistä verovelvollisuutta tilanteissa, jossa EU-valtioon sijoittunut elinkeinonharjoittaja ostaa palvelun toiseen EU-valtioon sijoittuneelta elinkeinonharjoittajalta ja kyseiseen palvelun myyntiin sovelletaan myyntimaasäännösten pääsääntöä. Direktiivissä ei kuitenkaan määritetä, että käänteistä verovelvollisuutta tulisi soveltaa EU:n ulkopuolisiin maihin, vaan kyseiset tilanteet on jätetty jäsenvaltioiden omaan päätäntävaltaan. (Björklund 2010,17.)

3 Suomen arvonlisäverolaki ja -asetus palvelukaupan näkökulmasta

Suomen arvonlisäverolaki perustuu vuonna 1994 tulleeseen lakiin, jota on sittemmin muutettu lukuisia kertoja vastaamaan EU:n arvonlisäverojärjestelmää (Björklund 2010,18). Koska EU-alueen kansalliset arvonlisäverolait perustuvat samaiseen direktiiviin ja erityisesti palvelukauppaa koskevat säännökset ovat vuoden 2010 uudistuksen jälkeen entistä yhtenäisempiä eri EU-maiden välillä, on palvelukauppaa järkevää tarkastella Suomen arvonlisäverolainsäädännön kautta.

EU:n direktiivin perusteella arvonlisäverolaissa määritellään myyntimaasäännöksiä, joiden perusteella määräytyy, missä valtiossa palvelu verotetaan (Joki-Korpela ym. 2009, 79 - 80). Vuoden 2010 alkuun mennessä kaikissa EU-maissa tuli kansalliseen lakiin olla sisällytettynä uudet myyntimaasäännökset. Vanhentuneet säännökset olivat muuttuneet monimutkaiseksi soveltaa, sillä palvelutarjonnan kenttä on muuttunut valtavasti aiempien myyntimaasäännösten laadinta ajankohdasta. Uusien myyntimaasäännösten kautta pääsääntöä voidaan myös soveltaa yhä useammin ja käänteisen verovelvollisuuden soveltamisala laajeni. Lisäksi kuten aikaisemmin jo on mainittu, tehtyjen uudistusten myötä EU-maiden lainsäädännöt ovat entistä yhtenäisempiä palvelukaupan säännösten osalta. (Björklund ym. 2010,11,127.)

Uudet palvelukaupan myyntisäännökset on jaettu kahteen osaan sen mukaan, onko palvelun ostaja elinkeinonharjoittaja vai kuluttaja. Niin elinkeinonharjoittajille kuin kuluttaja-asiakkaille tarkoitettua palvelun myyntiä määrittävät omat pääsäännöt sekä lukuinen joukko poikkeustilanteiden myyntimaasääntöjä. (Kallio ym. 2010, 320.) Tässä opinnäytetyössä keskitytään vain elinkeinonharjoittajien välistä kauppaa määritteleviin säännöksiin.

AVL 64 §

”Palvelujen myyntimaata koskevia säännöksiä sovellettaessa:

- 1) *elinkeinonharjoittajaa, joka harjoittaa myös muuta toimintaa kuin tavaroiden tai palvelujen myyntiä liiketoiminnan muodossa, pidetään elinkeinonharjoittajana kaikkien hänelle luovutettujen palvelujen osalta;*
- 2) *arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyä oikeushenkilöä pidetään elinkeinonharjoittajana.”*

Koska myyntimaasäännökset on jaettu kahteen ryhmään elinkeinonharjoittajien ja kuluttajien mukaan, on edellä oleva Suomen arvonlisäverolaista otettu sitaatti oleellinen. Sitaatissa kerrotaan myyntimaata koskevissa säännöksissä käytettävän laajempaa elinkeinonharjoittajan määritelmää kuin muissa tilanteissa. AVL 64 §:n mukaan arvonlisäverovelvolliseksi merkittyä oikeushenkilöä pidetään elinkeinonharjoittajana, vaikka rekisteröintiä ei olisi tehty liiketoiminnan muodossa harjoitettavaa myyntiä varten. Kyseinen tilanne voi tulla eteen, jos oikeushenkilön on tarpeen rekisteröityä kiinteistönhallintapalveluiden tai tarjoilupalveluiden omaan käyttöönottoa varten taikka tavaroiden yhteisöhallintaa varten. Esimerkkinä elinkeinonharjoittajaksi luettavasta oikeushenkilöstä on yleishyödyllinen yhteisö, joka harjoittaa ainoastaan yleishyödyllistä toimintaa. Elinkeinonharjoittajia koskevia myyntimaasäännöksiä sovelletaan myös valtioon ja kuntiin. (Kallio ym. 2010, 321.)

Riittävänä näyttönä siitä, että ostaja on elinkeinonharjoittaja, pidetään voimassa olevaa arvonlisäverotunnistetta. Jos ostaja ei ole kuitenkaan EU-alueelta, tulee myyjän varmistua muulla tavalla ostajan asemasta elinkeinonharjoittajana. Mikäli ostajan sijaintivaltiossa on käytössä arvonlisäverojärjestelmä tai jokin vastaava kulutusverojärjestelmä, riittävänä näyttönä voidaan pitää paikallisen rekisterin tunnistenumeroa tai muuta selvitystä. Tilanteessa, jossa palvelun myynti verotetaan Suomessa ja ostaja on arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimättömän elinkeinonharjoittaja, tulee ostajan arvonlisäverolain 133 § mukaan rekisteröityä verovelvolliseksi. (Kallio ym. 2010, 323.)

3.1 Palvelukaupan yleissäännös

AVL 65 §

”Elinkeinonharjoittajalle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, luovutettu palvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan ostajan täällä sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, ellei jäljempänä toisin säädetä. Jos tällaista palvelua ei luovuteta kiinteään toimipaikkaan, se on myyty Suomessa, jos ostajan kotipaikka on täällä.”

Elinkeinonharjoittajille suunnatun palvelun myynnin yleissääntö on edellä siteerattu arvonlisäverolain 65 §. Pääsääntöä sovelletaan silloin, kun mikään poikkeussääntö ei sovellu palve-

lun myyntiin (Kallio ym. 2010, 324). Pykälän mukaan palvelun myynnin vero tilitetään Suomeen, mikäli palvelu luovutetaan ostajan Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan tai kiinteään luovutuspaikan puuttuessa, on ostajan kotipaikka Suomessa. Kiinteä toimipaikka ja kotipaikka ovat määritelty aikaisemmin kohdassa 2.1 Ulkomaankaupan määrittely. Pääsäännön mukaan verotusmaa määräytyy siten ostajan sijoittumisen mukaan. Sillä, onko sijoittumismaa EU-valtio tai EU:n ulkopuolinen valtio, ei ole merkitystä. (Björklund 2010, 131.)

AVL 65 § on kuitenkin pienoisessa ristiriidassa edellä esitettyyn AVL 64 §:ään, sillä AVL 65 §:ssä todetaan ”Elinkeinonharjoittajalle, joka toimii tässä ominaisuudessaan”. Näin ollen tämä rajaa 65 pykälän sovellettavuuden vain liiketoiminnan harjoittamiseen tehtyyn myyntiin, eikä aiemmassa pykälässä todetulla tavalla kaikkeen luovutettuun palveluun. (Kallio ym. 2010, 322.)

Niin Verohallinnon ohjeistuksen kuin hallituksen esityksenkin mukaan palvelukaupan yleissäännöstä ei sovelleta tilanteisiin, jossa elinkeinonharjoittaja hankkii palvelun yksityiseen käyttöön. Tuolloin tilanteeseen sovelletaan kuluttajille suunnatun myynnin yleissääntöä AVL 66 §. (Verohallinto 2011, HE 136/2009.) Jos palvelu on kuitenkin ostettu edustuskäyttöön tai yleishyödyllisen yhteisön yleishyödylliseen toimintaan, sovelletaan myyntiin elinkeinonharjoittajien välisiin myynteihin tarkoitettua pääsääntöä (Verohallinto 2011).

Ulkomaisessa palvelukaupassa pääsääntöön sovelletaan kaikissa EU-maissa käännettyä verovelvollisuutta. Jos kuitenkin ulkomaisella myyjällä on ostajan maassa palvelun myyntiin osallistunut kiinteä toimipiste, tulee arvonlisäveroitus käsitellä kotimaisena ostona. (Björklund 2010, 131.) Käänteinen verovelvollisuus tarkoittaa sitä, että ostaja on myyjän sijasta verovelvollinen (ks. 2.2 Käännetty verovelvollisuus).

3.2 Poikkeussäännöt

Lähdettäessä selvittämään oston myyntimaata on hyvä ensimmäiseksi selvittää, päteekö myyntimaan määrittämiseen jokin poikkeussääntö. Poikkeussääntöjä on kuitenkin selkeästi aiempaa vähemmän vuoden 2010 myyntimaasäännösten muutosten jälkeen. Elinkeinonharjoittajien kohdalla poikkeussäännöt koskevat kiinteistöön kohdistuvia palveluita, henkilökuljetuspalveluita, lyhytaikaista kuljetusvälineen vuokrausta, kulttuuri-, viihde- ja muita vastaavia palveluita, ravintola- ja ateriapalveluita sekä matkatoimistopalveluita. On kuitenkin hyvä huomioida, että toisin kuin pääsäännön sovelluspiiriin kuuluvissa palveluiden myynnissä ei poikkeussääntöjen alaiseen myyntiin ole pakko arvonlisäverodirektiivin mukaan soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. (Björklund 2010, 139 - 140.) Tämä asia on kuitenkin oleellinen lähinnä myyjälle, jolle voi aiheutua rekisteröitymisvelvollisuus.

3.2.1 Kiinteistöön kohdistuvat palvelut

AVL 67 §

”Kiinteistöön kohdistuvat palvelut on myyty Suomessa, jos kiinteistö sijaitsee täällä. Kiinteistöön kohdistuvina palveluina pidetään muun muassa asiantuntija- ja kiinteistönvälityspalveluja, majoituspalveluja, käyttöoikeuksien myöntämistä kiinteään omaisuuteen sekä rakentamispalveluja.”

Myyntimaan määrittäminen kiinteistöön kohdistuvien palveluiden kohdalla on selkeää: Palvelu on myyty siinä maassa, missä palvelun kohteena oleva kiinteistö sijaitsee. Sillä, onko ostajan kotipaikka kyseisessä valtiossa, ei ole verotusmaan kohdalla merkitystä. Toisin sanoen, vaikka ostaja olisi suomalainen, ei veroa kanneta Suomeen, jos kiinteistö sijaitsee ulkomailla. (Kallio ym. 2010, 328.) Sillä, sijaitseeko kiinteistö EU:n alueella vai sen ulkopuolella, ei ole myyntimaasäännön kannalta merkitystä (Björklund 2010, 140). Kyseinen säännös koskee niin elinkeinonharjoittajille kuin kuluttajiaakin osoitettavaa myyntiä (Kallio ym. 2010, 328).

Jotta pykälää voidaan soveltaa, tulee palvelun kohdistua välittömästi tiettyyn kiinteistöön (Verohallinto 2011). Kiinteistönä pidetään maa-alueita, rakennuksia, pysyviä rakennelmia sekä niiden osia kuten hissejä ja ilmastointilaitteita (Björklund 2010, 140). Kiinteistössä sijaitsevia tiettyä erityistä toimintaa varten olevia koneita, laitteita ja kalusteita ei kuitenkaan lasketa kiinteistöön kuuluvaksi. Tavanomaisesti kiinteistöön kuuluvaan asuinranta-alueeseen sovelletaan samaa pykälää kuin kiinteistöönkin. (AVL 28 §.)

Kiinteistöön kohdistuvia palveluita ovat kiinteistöön konkreettisesti kohdistuvat palvelutyöt kuten rakennus-, korjaus-, sekä puhtaanapitopalvelut (Kallio ym. 2010, 328 - 329). Työt voivat olla muun muassa uudisrakennusta, rakennusten saneeraustöitä, teiden asfaltointia, siltojen rakentamista tai sähköverkkojen, kaukolämpöputkien ja vedenjakeluverkon rakentamista (Björklund 2010, 140). Tämän lisäksi erilaiset vuokrauspalvelut kuten kiinteistön vuokraus, majoituspalvelut, tallelokeron vuokraus sekä käyttöoikeuksien myöntäminen kiinteistöön esimerkiksi mainostus- tai ilmoitustarkoitukseen luetaan kiinteistöön välittömästi kohdistuvaksi palveluksi. (Kallio ym. 2010, 328 - 329).

Edellä mainittujen lisäksi kiinteistöön välittömästi kohdistuvina palveluina pidetään tiettyjä asiantuntijapalveluita: suunnittelu-, valvonta- ja vartiointi-, isännöinti-, arviointipalvelut sekä muut kiinteistöön liittyvät asiantuntijapalvelut (Kallio ym. 2010, 328 - 329). Suunnittelupalveluina pidetään asiantuntijoiden kuten arkkitehtien ja insinöörien suunnittelutöitä, jotka liittyvät selvästi kiinteistöön tai sen osaksi laskettavaan laitteistoon, esimerkiksi lämmityslaitteistoon tai hisseihin. Mikäli suunnittelupalvelu kohdistuu osittain kiinteistöön sekä osaksi kiinteistössä harjoitettavaan toimintaan, tulee määrittellä, kumpi suunnittelussa on pääosassa.

Toimintaan kohdistuva suunnittelu tulee nimittäin käsitellä pääsäännön mukaisesti. (Björklund 2010, 140.) Myös kiinteistöön myynnin ja vuokrauksen välitys käsitellään kiinteistöön kohdistuvana palveluna, vaikka muita kiinteistöön kohdistuvia välityspalveluita ei käsitellä pykälän 67 mukaisesti kiinteistöön kohdistuvina palveluita. Tämänlainen välityspalvelu on esimerkiksi hotellihuoneen välitys, joka tulee siten käsitellä yleissäännöksen mukaan. (Kallio ym. 2010, 328 - 329.)

Kuten aikaisemmin mainittiin, on oleellista, että palvelu kohdistuu välittömästi tiettyyn kiinteistöön. Näin ollen välillisesti kiinteistöön kohdistuvien palvelujen ei katsota olevan edellä määriteltyjä kiinteistöön kohdistuvia palveluita. Esimerkkinä välittömistä palveluista ovat muun muassa kiinteistöliiketoimintaan liittyvät taloushallintapalvelut, kirjanpito- tai liiketoiminnan tuloksen laskemiseen tai analysointiin liittyvät konsulttipalvelut. Myös varastointipalvelun kohdalla tulee kiinnittää huomiota, sillä irtaimien esineiden varastointipalvelut eivät ole kiinteistöön kohdistuvia palveluita. (Verohallinto 2011.) Jos asiakkaan kanssa on kuitenkin sovittu, että kyseessä ei ole esineiden varastointipalvelu vaan, että vuokralainen käyttää vuokraamaansa tilaa varastoimiseen, katsotaan palvelun olevan kiinteistön vuokraus eikä irtaimien esineiden varastointi. Tällöin tilanteeseen sovelletaan kiinteistöön kohdistuvien palveluiden myyntimaasäännöstä. (Kallio ym. 2010, 328.)

Kiinteistöön kohdistuvien palveluiden kohdalla on hyvä huomioida, että kiinteistön määritelmä ja siihen kohdistuvat palvelut saattavat vaihdella jopa EU-maiden välillä. Onkin siis tärkeää tarkistaa, miten kiinteistöön kohdistuvat palvelut määritellään siinä maassa, missä kiinteistöjä omistetaan. Joissain EU-maissa kiinteistöön kohdistuvia palveluja ei käsitellä käänteisesti, jolloin kiinteistöön liittyviä palveluita myyvä yritys voi joutua rekisteröimään itsensä arvonlisäverovelvolliseksi kyseiseen maahan. (Kallio ym. 2010, 329 - 330.)

3.2.2 Henkilökuljetuspalvelut

AVL 68 §

”Henkilökuljetuspalvelu on myyty Suomessa, jos se suoritetaan täällä.”

Sekä elinkeinonharjoittajille että kuluttajille suunnatussa henkilökuljetuspalvelussa myyntimaa määräytyy palvelun suoritusmaassa. Kuljetus suoritetaan maassa, mikäli kuljetus sekä alkaa että päättyy siellä. Henkilökuljetuksessa lähtö- ja päättymispaikkana pidetään matkalippuun merkittyjä paikkoja. Jos matka keskeytyy väliaikaisesti muusta kuin teknisestä syystä tai kuljetusaikataulujen välttämättömyyden takia, katsotaan ensimmäiseksi määränpääksi paikkakunta, jossa suorakuljetus on keskeytynyt. Teknisiä syitä ovat muun muassa kuljetusvälineisiin ilmenneet viat sekä ennalta arvaamattomat syyt kuten sääolosuhteet. (Verohallinto 2011.)

Arvonlisäverolain 9 § 2 momentin 4 kohdan mukaan verovelvollinen henkilökuljetuspalveluista on aina myyjä (AVL 9 §). Tämän perusteella ulkomaisen toimijan Suomessa myymään henkilökuljetuspalveluun ei voida soveltaa käänteistä verovelvollisuutta. Näin ollen, mikäli osto tulee myyntimaasäännön mukaan verottaa Suomessa, tulee myyjän hakeutua Suomessa verovelvolliseksi.

Suorat kuljetukset Suomesta ulkomaille tai ulkomailta Suomeen sekä Suomen kautta kulkevat kuljetukset ovat määritelty Suomen arvonlisäverolain 71 §:n 11 kohdassa verottomaksi (ks. 3.3 Veroton palvelun myynti). Verottomuus ei ole riippuvainen siitä, onko kuljetuksen määränpää tai lähtöpaikka EU:n jäsenvaltio tai EU:n ulkopuolinen maa. Myös risteilyt kansainvälisille vesialueille ovat näin ollen verottomia. (Kallio ym. 2010, 330.)

Suorana kuljetuksena pidetään kuljetusliikkeen myymää kuljetuspalvelua, joka alkaa Suomesta ja päättyy ulkomaille tai toisinpäin. Myyjän ei tarvitse kuitenkaan suorittaa kuljetusta itse vaan myyjä voi ostaa kuljetuspalveluita muilta yrityksiltä. On kuitenkin huomioitava, että myyjän asiakkaalle jälleenmyymä suorakuljetus on veroton, vaikka myyjä itse joutuisi maksamaan arvonlisäveron ostamistaan kuljetuspalveluista. Kyseinen tilanne voi syntyä, mikäli myyjän jälleenmyymä kuljetuspalvelu koostuu yhdeltä yritykseltä ostetusta veronalaisesta Suomen sisäisestä kuljetuksesta ja toiselta yritykseltä ostetusta suorakuljetuksesta Suomesta ulkomaille. Jos suorakuljetus keskeytyy väliaikaisesti teknisistä syistä tai kuljetusaikataulujen välttämättömyyden takia, ei suorakuljetuksen katsota katkeavan ja kuljetuksen verottomuus ei muutu. (Verohallinto 2011.)

3.2.3 Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus

AVL 69 c §

”Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokrauspalvelu on myyty Suomessa, jos kuljetusväline luovutetaan ostajan käyttöön täällä. - -

Lyhytaikaisella tarkoitetaan tässä pykälässä kuljetusvälineen jatkuvaa hallintaa tai käyttöä enintään 30 päivän ajan ja vesialusten osalta enintään 90 päivän ajan.”

Arvonlisäverolain 69 c §:stä on jätetty siteeraamatta edellä olevien momenttien väliset momentit, sillä ne käsittelevät muulle kuin elinkeinonharjoittajalle kohdistuvaa kuljetusvälineiden vuokrausta ja ovat näin ollen opinnäytetyön rajauksen ulkopuolella. Poikkeussäännös kuljetusvälineiden vuokrauksesta koskee elinkeinonharjoittajien kohdalla vain lyhytaikaista kuljetusvälineiden vuokrausta, sillä arvonlisäverolaissa ei ole erikseen määritelty elinkeinonharjoittajille suunnattuun pidempiaikaiseen vuokraukseen sääntöjä. Pidempiaikaisessa kuljetusvälineen vuokrauksessa sovelletaan yleissäännöstä 65 §. AVL 69 c §:n uusi sanamuoto tulee

voimaan 1.1.2013. Muutos ei kuitenkaan vaikuta elinkeinonharjoittajia koskeviin momentteihin vaan niiden sanamuoto pysyy ennallaan.

Arvonlisäverolain mukaan lyhytaikainen vuokraus on tapahtunut maassa, jossa kuljetusväline tosiasiallisesti luovutetaan ostajan käyttöön. Sillä, missä vuokrasopimus tehdään tai kuljettajien avaimet annetaan, ei ole myyntimaan määrityksen kannalta merkitystä. Kuljetusvälineellä tarkoitetaan kulkuneuvoja sekä muita ihmisten ja tavaroiden kuljettamiseen suunniteltuja ja käytettäviä laitteita ja välineitä, joita voidaan joko vetää tai työntää kulkuneuvoilla. (Verohallinto 2011.)

Kuljetusvälineiksi luetaan muun muassa autot, moottori- ja polkupyörät, kolmipyörät, erilaiset maahan kiinnittämättömät perävaunut, junavaunut, vesi- ja ilma-alukset sekä mekaanisella koneistolla toimivat tai sähkökäyttöiset liikuntarajotteisten kulkuvälineet. Vuoden 2010 alusta kontteja ei ole enää luettu kuljetusvälineeksi. Merkitys ei ole kuitenkaan käytännössä suuri, sillä usein elinkeinonharjoittajat vuokraavat kontteja pidempiaikaisilla sopimuksilla, jolloin käytettäisiin joka tapauksessa yleissäännöstä AVL 65 §. (Kallio ym. 2010, 336.)

Kuten lain sitaatissakin sanotaan, muiden kuin vesialusten kohdalla kuljetusneuvojen lyhytaikainen vuokra saa kestää enintään 30 päivää. Vesialusten kohdalla lyhytaikainen vuokra saa olla enintään 90 päivää. Jos ajanjaksot kuitenkin ylittyvät kaupan osapuolista riippumattomista ja ennalta arvaamattomista syistä, voidaan vuokrausta pitää lyhytaikaisena. Mikäli sopimuksia tehdään useampia peräkkäin ja tehtyjen sopimusten välinen aika on enintään kaksi päivää, tulee vuokraus katsoa yhtämittäiseksi sopimusajanjaksoksi ja soveltaa tarvittaessa pitkäaikaiseen vuokraukseen käytettävää yleissääntöä. (Kallio ym. 2010, 337.)

3.2.4 Kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat palvelut

AVL 69 d §

”Elinkeinoharjoittajalle luovutettu oikeus pääsyyn opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuteen, messuille ja näyttelyyn ja muuhun vastaavaan tilaisuuteen sekä pääsyyn välittömästi liittyvä palvelu on myyty Suomessa, jos tilaisuus järjestetään täällä.”

Kuten edellä olevassa sitaatissa mainitaan opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- sekä urheilutilaisuudet, messut, näyttelyt ja muut vastaavat tilaisuudet sekä niiden pääsyyn välittömästi liittyvät palvelut on myyty maassa, jossa tilaisuus järjestetään. Kyseisiin maksuihin ei Suomessa voi soveltaa käänteistä verotusta, sillä arvonlisäverolain 9 § 2 momentin 4 kohdan mukaan verovelvollinen on aina myyjä 69 d §:ssä tarkoitetuissa palveluissa (AVL 9 §). Ostaja on kuitenkin oikeutettu hakemaan niin sanottua ulkomaalaispalautusta myyjän perimästä paikallisesta arvonlisäverosta (Kallio ym. 2010, 340).

Verohallinnon ohjeistuksen mukaan kyseiset tilaisuudet ovat lyhytaikaisia tapahtumia. Opetustilaisuuksia ovat muun muassa koulutuspäivät, kurssit, seminaarit sekä kongressit. Pidempiaikaisia sekä aktiivista osallistumista edellyttävät toiminnot eivät sisälly pykälässä määriteltyihin tilaisuuksiin, joten niihin sovelletaan palvelukaupan yleissäännöstä. Pääsyyn välittömästi liittyvinä palveluina pidetään muun muassa naulakkopalveluita sekä wc:n käyttöoikeuksien luovuttamista. (Verohallinto 2011.)

Tilaisuuksien keston rajaus ei ole kuitenkaan tarkka ja se voikin aiheuttaa eri maissa erilaisia tulkintoja. Esimerkiksi Ruotsissa enintään viisipäiväistä seminaaria pidetään yleisesti informaatiopalveluna eikä opetuspalveluna. Myös Venäjällä tulee kiinnittää huomiota sopimisvaiheessa palvelun sanamuotoihin, sillä siellä voi tulla hankaluuksia muun muassa konsultoinnin ja luentopalveluiden määrittämisen välillä. (Kallio ym. 2010, 340.)

3.2.5 Ravintola- ja ateriapalvelut

AVL 69 e §

Ravintola- ja ateriapalvelu on myyty Suomessa, jos se suoritetaan täällä, ellei 69 f §:ssä toisin säädetä.

AVL 69 f §

Vesi- tai ilma-aluksessa taikka junassa Yhteisön alueella tapahtuvan henkilökuljetuksen aikana suoritettu ravintola- ja ateriapalvelu on myyty Suomessa, jos kuljetuksen lähtöpaikka on täällä.

Edellä olevien arvonlisäverolain sitaattien mukaan ravintola- ja ateriapalvelut verotetaan siellä, missä ne on fyysisesti suoritettu. Koska vesi- ja ilma-aluksissa sekä junissa tapahtuvan ravintola- ja ateriapalvelun fyysistä sijaintia on vaikea määritellä, on sitä varten säädetty oma pykälä. EU-alueella vesi- ja ilma-aluksissa sekä junissa tapahtuvan henkilökuljetuksen aikana suoritettu ravintola- ja tarjoilupalvelu on suoritettu maassa, josta kuljetus on alkanut. Ravintolapalveluilla tarkoitetaan tarjoilua, joka tapahtuu myyjän tiloissa ja ateriapalvelulla tarkoitetaan tarjoilua, joka suoritetaan ostajan osoittamissa tiloissa. Tarjoilupalveluihin säädettyjä säännöksiä sovelletaan sekä elinkeinonharjoittajille että kuluttajille kohdistuvaan myyntiin, joten myyjän ei tarvitse selvittää ostajan asemaa. (Kallio ym. 2010, 343.) Henkilökuljetuksia on käsitelty aikaisemmin kohdassa 3.2.2 Henkilökuljetuspalvelut.

AVL 69 f §:ssä määritellään säännöksen koskevan vain EU-alueella tapahtuvaa henkilökuljetuksen aikaisia tarjoilupalveluita. Näin ollen EU-alueen ulkopuolelle tai ulkopuolelta EU-alueelle suuntautuvan kuljetuksen aikainen tarjoilupalvelu ei sisälly poikkeussääntöön vaan se tulee käsitellä palvelukaupan pääsäännön mukaisesti. On myös huomioitava, että ammattimaisessa

kansainvälisessä liikenteessä olevilla ilma- ja vesialuksilla tapahtuva palvelun myynti on säädetty Suomen arvonlisäverolain 71 § 3 kohdassa verottomaksi. (Kallio ym. 2010, 343.) Kuitenkin, kun henkilökuljetus lähtee toisesta EU-maasta, tulee erikseen tarkistaa, mikä on verokäsittely kyseisen maan arvonlisäverotuslainsäädännön mukaan (Björklund 2010, 148).

3.2.6 Matkatoimistopalvelu

AVL 69 g §

Elinkeinonharjoittajalle luovutettu 80 §:ssä tarkoitettu matkatoimistopalvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos tällaista palvelua ei luovuteta kiinteästä toimipaikasta, on se myyty Suomessa, jos myyjän kotipaikka on täällä.

Arvonlisäverolain mukaan matkatoimistopalvelu on myyty paikassa, jossa se luovutetaan kiinteästä toimipaikasta kuten matkatoimistosta. Mikäli kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelu on myyty maassa, jossa myyjän kotipaikka on. Matkatoimistopalveluissa on kuitenkin huomioitava, että AVL 71 § 9 kohdan mukaan EU:n ulkopuolella luovutetut matkatoimistopalvelut ovat verottomia. Näin ollen esimerkiksi Venäjälle suuntautuvan valmismatkan Venäjän alueella tapahtuvat kuljetukset, majoitukset ja ruokailut on laskutettava verottomina. Matkatoimistopalveluja ovat matkanjärjestäjän myymät palvelut, jotka matkanjärjestäjä on koonnut toisilta elinkeinonharjoittajilta ostamistaan palveluista. Matkanjärjestäjä myy palvelukokonaisuuksien omissa nimissään yhtenä matkatoimistopalveluna asiakkaalle. (Björklund 2010, 196.)

4 Tutkimusasetelma

Kyseinen opinnäytetyö on toteutettu Helsingin Energian toimeksiantona. Helsingin Energialla on käynnissä ulkomaisia palveluostoja koskeva projekti, jonka aikana kunkin ulkomaisen palveluhankinnan sopimus tai tilaus viedään käytössä olevaan sähköiseen järjestelmään. Taustana palveluostojen sopimuksen puuttumiselle on, että suurin osa sopimuksista on muodostettu ennen nykyisen järjestelmän käyttöönottoa. Kun sopimus tai tilaus perustetaan, tulee järjestelmään syöttää oletustiliöinti, joka pitää sisällään muun muassa käytettävän tilin ja verokannan. Oikea arvonlisäverotuskäytäntö ja -kanta ovat tärkeitä, jotta arvonlisävero voidaan ilmoittaa ja tilittää oikein Verohallinnolle.

Koska sopimuksen ja tilauksen muodostus vaatii oletustiliöinnin syöttämisen, tulee niitä tekevien työntekijöiden tietää arvonlisäverotuskäytännöt. Myös laskuja tarkistavien ja hyväksyvien henkilöiden tulee omata tietoa arvonlisäverotuksesta, sillä heidän vastuullaan on laskun käsittelyn tarkistus. Kaikkea vastuuta tiliöinnistä ei voi jättää ostolaskujen käsittelijöiden ja kir-

janpitäjien vastuulle, sillä laskussa annetut tiedot eivät välttämättä kerro tarpeeksi hankinnan sisällöstä.

Ulkomaisten palveluostojen arvonnäkökulma ei ole kuitenkaan yksiselitteisen selkeä. Helsingin Energialla yksityiskohtaisempi tieto tuntuukin perustuvan suurelta osin talousyksikössä työskentelevän kirjanpitäjän tietoihin, jolta muut yrityksen työntekijät kysyvät neuvoja. Tutkimuksen hypoteesina onkin, että yleisessä tietotaidossa ulkomaisten palveluostojen arvonnäkökulmasta on parannettavaa ja että sopimusten ja tilausten tekemiseen sekä laskujen tarkastamiseen keskittyvillä työntekijöillä on vähäisempi tietotaito kyseisestä arvonnäkökulmasta kuin muihin toimintoihin, kuten laskujen käsittelyyn keskittyvillä työntekijöillä. Eriyisesti alv-tietotaitoihin keskittyneitä tutkimusta ei ole aikaisemmin tehty Helsingin Energialla.

4.1 Kohdeyritys Helsingin Energia

Helsingin Energia on Helsingin kaupungin liikelaitos ja Helen-konserniin emoyhtiö. Helen-konserniin kuuluvat lisäksi tytäryhtiöt Helen Sähköverkko Oy, Mitox Oy, kiinteistöosakeyhtiö Helsingin Sähkötalo, Mankala Oy sekä Suomen Energia-Urakointi Oy. Tytäryhtiöiden lisäksi Helsingin Energialla on muutamia osakkuusyhtiöitä sekä vähäisiä omistusosakkeita muista yrityksistä. (Helsingin Energia 2012.)

Helsingin Energia on yksi Suomen suurimmista energiayrityksistä, joka myy sähköenergiaa, kaukolämpöä sekä kaukojäähdytystä. Yritys toimii koko Suomessa sähkön vähittäismarkkinoilla. Helsingin Energia myy sähköenergiaa Suomessa noin 400 000 asiakkaalle, niin yritys- kuin kuluttaja-asiakkaalle. Lisäksi Helsingin Energian kaukolämpö kattaa yli 90 prosenttia pääkaupungin lämmitystarpeesta ja kaukojäähdytys laajentuu voimakkaasti Helsingissä. Kansainvälistä toimintaa Helsingin Energialla on pohjoismaissa, jossa se on mukana sähkön tukkumarkkinoilla. (Helsingin Energia 2012.) Yritys ostaa lisäksi toimintaansa varten ulkomailta hyödykkeitä kuten hiiltä ja järjestelmiä. Ulkomailta ostettujen palveluiden määrä on kuitenkin muihin hankintoihin suhteutettuna pieni.

Helsingin Energian toiminnot on jaettu eri liiketoimintayksiköihin, joita ovat HelenSähkö, HelenVoima, HelenService, HelenEngineerin, HelenSalkunhallinta, HelenLämpö sekä HelenJäähdytys. Liiketoimintojen yleisistä toiminnoista huolehtii palveluyksiköiden organisaatio. Palveluyksiköihin kuuluvat konsernipalvelut sekä asiakaspalvelu ja viestintä. (Helsingin Energia 2012.) Konsernipalvelut pitävät sisällään hankintapalvelut, talousyksikön, henkilöstöyksikön, turvallisuusyksikön sekä kiinteistön hoidon.

Vuonna 2011 Helen-konsernin liikevaihto oli 867 miljoonaa euroa, josta 758 miljoonaa euroa tuli Helsingin Energian liikevaihdosta. Konsernin liikevaihto on kasvanut useampien vuosien ajan. Helsingin Energialla työskenteli vuonna 2011 1206 henkilöä. (Helsingin Energia 2012.)

4.2 Tutkimusongelma

Opinnäytetyön tutkimusosion tarkoituksena on hahmottaa, millä tasolla Helsingin Energian ulkomaisia palveluostoja käsittelevillä henkilöillä on heidän omasta mielestään ulkomaisten palveluostojen arvonnäkökulman tietämys ja mistä olemassa oleva tieto on kerätty. Tarkoituksena on myös selvittää, kokevatko työntekijät nykyiset tietotaitonsa riittäväksi, mistä he tarvittaessa etsivät tietoa sekä tulisiko vastaajien mielestä yrityksen tarjota lisäkoulutusta esimerkiksi ohjeistuksen avulla. Varsinaisena tutkimuskysymyksenä on, kokevatko Helsingin Energian ulkomaisiin palveluostoihin osallistuvat työntekijät tarvitsevansa lisätietoja arvonnäkökulmasta.

4.3 Tutkimuksen toteutus

Tehty tutkimus on toimintatutkimus, joka liittyy käynnissä olevaan projektiin. Tutkimuksessa selvitetään, millä tavalla on tämän hetkinen tietotaito yrityksessä ja miten sitä voitaisiin kehittää työtarpeita paremmin vastaavaksi. Tutkimuksen tarkoituksena on myös herättää työntekijöiden huomio siihen, että ulkomaisten palveluostojen arvonnäkökulmasasiat eivät aina ole kovin yksinkertaisia. Tarkoituksena on siten muuttaa arvonnäkökulmatietämyksen painopistettä hankinnan alkuvaiheeseen ja edesauttaa sopimuksille ja tilauksille tehtävien oletustilien oikeellisuutta. Käytetty tutkimusote on kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus, jolla pyritään ymmärtämään tutkimuskohdetta sekä selittämään sen käyttäytymistä (Heikkilä 2008, 16).

Kyseisessä tutkimuksessa tutkimusaineistoa on kerätty teemahaastattelulla sekä puolistrukturoitua sähköistä kyselylomaketta hyödyntäen. Teemahaastattelu suoritettiin Helsingin Energian kirjanpitäjälle, joka toimii myös alv-asiantuntijana. Teemahaastattelu tehtiin ennen kyselylomakkeen jakoa. Haastattelussa käytiin läpi muun muassa ulkomaisten palveluostojen arvonnäkökulmaan liittyviä ongelmakohtia sekä pohdittiin mahdollisia ratkaisuja. Helsingin Energian pidempiaikaisena työntekijänä ja kirjanpitäjänä haastateltavalla on laajempi näkökulma tutkimusaiheeseen kuin vuoden verran yrityksessä töissä olleella tutkijalla, joten myös sähköiseen kyselylomakkeeseen tulevat kysymykset läpikäytiin haastattelussa sekä täydennettiin paremmin Helsingin Energian tilanteeseen sopiviksi.

Puolistrukturoidussa kyselylomakkeessa suurin osa kysymyksistä oli suljettuja monivalintakysymyksiä, joissa vastaajan tuli valita annetuista vaihtoehdoista paras tai parhaat vaihtoehdot. Jokaisen kysymyksen jälkeen oli kuitenkin avoin vastauskenttä, johon vastaaja sai halutessaan

täydentää vastaustaan. Sähköinen kyselylomake toteutettiin Laurea-ammattikorkeakoulussa käytössä olevalla E-lomakkeella, joka on Eduix Oy:n ohjelmistotuote. Kyselylomakkeeseen johtava linkki lähetettiin sähköpostitse vastaajille ja heidän vastauksensa tallentuivat Internet-sivustolla sijaitsevaan tietokantaan. Vastausaikaa annettiin 12 vuorokautta eli hieman alle kaksi viikkoa, minkä aikana lähetettiin kaksi vastausmuistutusta. Valittu menetelmä perustuu vastaajien tavoitettavuuteen ja totuttuun käytäntöön. Vastaajat työskentelevät organisaation eri liiketoimintayksiköissä ja ovat usein kiireellisiä, jolloin sähköinen kyselylomake mahdollisti vastaamisen heille sopivana ajankohtana. Kyselylomakkeen hyvänä puolena on myös, että vastaajat voivat vastata anonyymeinä. Tällöin vastaajien on haastattelutilannetta helpompi vastata kysymyksiin totuudenmukaisesti ja tutkimus antaa mahdollisesti luotettavamman tuloksen. Ongelmana on kuitenkin vastausten vähäinen määrä, sillä vastaajien on esimerkiksi haastattelua helpompi jättää vastaamatta kysymyksiin.

Saatujen vastausten analysoinnissa hyödynnettiin ammattikorkeakoulussa käytössä olevaa SPSS for Windows -ohjelmaa, johon tutkimusaineisto oli mahdollista syöttää suoraan Internet-selaimen tietopankista. Tutkimusaineistosta tutkittiin niin eri muuttujien saamia arvoja kuin muuttujien välisiä yhteyksiä. Muuttujien välisiä yhteyksiä tutkittiin lähinnä ristiintaulukoinnin avulla, sillä esimerkiksi korrelaatiota ei olisi voitu tutkia luotettavasti eri vastausvaihtoehtojen vähäisyyden takia.

4.4 Perusjoukko ja otanta

Tutkimuksen perusjoukko on Helsingin Energialla työssään ulkomaisiin palveluostoihin liittyviä toimintoja hoitavat työntekijät. Perusjoukkoon kuuluvat palvelukaupan ostotoiminnan perusteella sopimusten ja tilausten tekijät, laskunkäsittelijät, laskujen tarkastajat ja hyväksyjät sekä kirjanpitäjät, joihin myös alv-asiantuntija kuuluu. Työkuvaltaan perusjoukkoon kuuluu siten Helsingin Energialla ulkomaisiin kauppoihin suuntautuneet ostajat, liiketoimintayksiköissä ulkomaisista palveluostoista vastaavat henkilöt, ulkomaisia laskuja käsittelevät ostoreskontran henkilöt sekä kirjanpitäjät. Tutkimuksen perusjoukko on määräytyneen sen mukaan, että edellä mainitulla henkilöllä tulee olla oikeaa tietoa siitä, miten kyseiset ostot tulee käsitellä arvonlisäverolain mukaan.

Otannassa huomioidaan liiketoimintayksiköistä ne, jotka ovat aikaisemmin osallistuneet ulkomaisiin palveluhankintoihin tai joille niihin liittyviä vastuita siirtyy lähitulevaisuudessa. Näin kiinnitetään huomiota tärkeiden avainhenkilöiden tietojen tasoon. Otannan koko on 32 henkilöä, mikä on myös perusjoukon koko. Otanta eli tässä tilanteessa myös perusjoukko on kartoitettu tutkijan esimiehen avustuksella.

5 Tulokset

Seuraavissa osioissa käydään läpi tutkimuksessa saatuja tuloksia. Aluksi esitetään alv-asiantuntijan teemahaastattelun tulokset, minkä jälkeen käydään läpi sähköisellä puolistrukturoidulla kyselylomakkeella kerätyt tulokset. Kyselylomakkeella saaduista tuloksista käydään ensin läpi eri kysymysten muuttujien saamat arvot, minkä jälkeen keskitytään muuttujien väliin riippuvuuksiin.

5.1 Haastattelun tulokset

Yksi perustuslaatuinen ongelma yrityksessä tuntuu haastateltavan mukaan olevan se, etteivät kaikki yrityksen työntekijät tunnista, milloin kyseessä on ulkomainen lasku. Erottelu ulkomaisen ja kotimaisten ostojen välillä tulisi olla selkeämmin tiedossa, sillä hankintojen käsittelyt ja tiliöinnit eroavat toisistaan. Haastateltavana oleva alv-asiantuntija korostikin, että merkityksellinen tieto laskulla ulkomaisuutta määriteltäessä on yrityksen alv-tunnus eli arvonlisäverovelvollisen y-tunnus, josta näkyy verovelvollisen maatunnus eikä esimerkiksi ulkomainen pankkitili. Hän uskoo kuitenkin, että kaikki yrityksen työntekijät tekevät parhaansa, mutta arvonlisäverotus koetaan työyhteisössä hankalaksi. Haastateltavasta tuntuu toisaalta myös siltä, etteivät ihmiset koe, kuinka laajasti arvonlisäverotus koskettaa koko yhteiskunnassa ja hänestä sen tärkeyttä tulisi korostaa aiempaa enemmän.

Suurimpana ongelmana alv-asiantuntijana toimiva kirjanpitäjä pitää tarvittavan tiedon saannin vaikeutta. Laskulla olevat tiedot eivät aina kerro riittävän tarkasti, minkälaista ostoa laskulla laskutetaan, jolloin tietoja joudutaan kysymään hankintaan osallistuneilta henkilöiltä. Kysyttäessä tarkempaa tietoa tilaajilta muodostuu ongelmaksi kuitenkin se, ettei tilaaja osaa automaattisesti kertoa arvonlisäverokäytännön kannalta oleellisia tietoja vaan esimerkiksi kirjanpitäjän pitää osata tehdä oikeita täsmentäviä kysymyksiä. Kyselyn kohteena voi olla muun muassa, onko tuote toimitettu fyysisesti vai onko kyse immateriaalipalveluihin kohdistuvasta sähköisestä palvelusta tai onko kyseisen ulkomaisen yrityksen tytäryhtiö osallistunut millään tavalla kyseiseen myyntiin, mikä muuttaisi oston kotimaiseksi hankinnaksi.

Kirjanpitäjän mukaan monessa muussa yrityksessä arvonlisäverokysymyksissä on neuvomassa lakimiehiä. Helsingin Energialla arvonlisäverotusasioissa neuvoja pyydetään useimmiten kirjanpitäjiltä, jotka joutuvat muun työnsä ohessa pyytämään neuvoja toisinaan jopa Verohallinnolta. Haastateltava korostaa kuitenkin, että verottajalta puhelimitse saadut neuvot voivat vaihdella vastaajasta riippuen ja puhelimitse saatuihin neuvoihin ei voi vedota verotarkastuksen yhteydessä. Verohallinnolle tulee tehdä kirjallinen ohjeistuspyyntö, jonka kirjalliseen vastaukseen voi tarvittaessa vedota. Koska alv-asiantuntijana pidettävältä kirjanpitäjältä kysytään lähes viikoittain neuvoja, on hänen mukaansa erityisen tärkeää päivittää jatkuvasti tie-

toja lukemalla muun muassa laki- ja asetusuudistuksia, korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä, verottajan julkaisuja, ajankohtaisia ammattilehtiä sekä asiaa käsittelevää uutta kirjallisuutta.

Helsingin Energialla on haastateltavan mukaan tarjolla koulutusta kaikille halukkaille, mutta hänen mukaan osa ongelmasta voi piillä koulutuksen kohdistamisessa. Kirjanpitäjän mielestä alv-koulutusta tulisi olla enemmän ostoketjun alkupäässä, jotta jo sopimusvaiheessa osattaisiin selvittää ja sopia arvonlisäverokäsittelyn kannalta oleelliset asiat. Jos jo alkuvaiheessa huomioitaisiin oleelliset asiat kuten oston ulkomaisuus, tavara- ja palvelukaupan erot ja niiden vaikutukset tiliöinteihin, ei asioita tarvitsisi jälkikäteen selvittää ja välttyttäisiin useammin hyvityksen ja uuden laskun pyytämiseltä. Onneksi Helsingin Energialla on käytössään kuitenkin hyvät järjestelmät, jolloin epäloogiset kirjaukset tulevat ilmi kirjanpidossa. Tässä vaiheessa huomatu virheet on kuitenkin työlästä korjata.

Ratkaisuna kyseiseen ongelmaan nousi haastattelun aikana se, että kussakin liiketoimintayksikössä sekä palveluyksikössä olisi selkeästi nimitetty, arvonlisäverotuksesta kiinnostunut ja enemmän tietävä henkilö, joka toimisi yksikkönsä neuvojana. Muilla työntekijöillä voisi olla matalampi neuvojen pyytämiskynnys, kun neuvonantajana olisi tuttu henkilö. Vaikeammissa ongelmissa kyseinen henkilö voisi tietysti edelleen ottaa yhteyttä kirjanpitäjään, joka voisi kertoa oman kantansa ongelmaan. Ongelman ratkaisu voisi onnistua myös helpommin, sillä asiaan perehtynyt henkilö osaisi kertoa hankinnasta oleelliset asiat kirjanpitäjälle ilman aikaa vieviä tiedusteluja.

Myös palautteenanto voisi onnistua paremmin yksikön alv-henkilön kautta, sillä virhetilanteissa virheen tehneelle työntekijällä saattaa helposti tulla syyllistetty olo, mikäli virheen raportoitsijana on hänelle tuntematon kirjanpitäjä. Toisaalta, jos virheitä ei kerrota, ei työntekijä voi myöskään oppia toimimaan uudella tavalla. Yksikön alv-henkilö ymmärtäisi tapahtuneen virheen tietopohjansa ansiosta muita paremmin ja voisi sitten avata virheen taustoineen ja oikeine käytäntöineen muille selkeämmin.

Jos kussakin liiketoimintayksikössä ja palveluyksikössä olisi arvonlisäverotukseen enemmän keskittynyt henkilö, ei kyseinen tietotaito olisi yhtä haavoittuva kuin tällä hetkellä. Esimerkiksi kirjanpitäjän poissaolon aikana voisivat alv-henkilöt pyytää neuvoja ja varmistusta toisiltaan. Tietysti yrityksessä on heidän lisäksi hyvä olla joku, joka osaa arvonlisäverotuksen erityiskysymyksetkin ja hoitaa keskitetysti ohjeistuksien pyytämisen Verohallinnolta. (Termonen 2012.)

5.2 Kyselylomakkeen tulokset

Linkki sähköiseen kyselylomakkeeseen lähetettiin 32:lle Helsingin Energian työntekijälle. Näistä 20 työntekijää vastasi kyselylomakkeeseen. Vastausmäärään on sisällytetty myös tutkijan oma vastaus, sillä hän työskentelee yrityksen ostoreskontrassa ulkomaisten palveluostojen laskunkäsittelijänä.

Vastausprosentti oli 62,5 %. Vastausprosentti on kohtuullinen, mikä parantaa vastausten luotettavuutta. Vastausten luotettavuutta parantaa myös, että kyselylomake lähetettiin koko perusjoukolle eikä erikseen valitulle otannalle. Näin ollen tuloksia voidaan pitää hyvinkin suuntaa antavina. Lisäksi saatuja tuloksia tulee verrata haastattelun tuloksiin, jotka yhdessä muodostavat erikseen saatuja tuloksia luotettavamman kuvan.

Seuraavaksi läpikäytävät tulokset on esitetty yrityksen toivomuksen mukaisesti suhdeluku-muotoisena. Vastaaajien lukumäärä on sen verran pieni, että tarkkoja lukuja mainittaessa voisi jonkun vastaajan tunnistaminen olla mahdollista.

5.2.1 Muuttujien saamat arvot

Vastaaajilta kysyttiin taustatietona, mikä kuvaa parhaiten hänen toimenkuvaansa Helsingin Energialla ulkomaisia palveluostoja ajatellen. Kysymys oli asetettu pakolliseksi, joten kaikki vastaajat vastasivat kysymykseen. Yleisimmät valitut toimenkuvat olivat sopimusten/tilausten konkreettinen tekijä sekä laskun/sopimuksen/tilausten hyväksyjä, sillä molemmat olivat saaneet neljänneksen kaikista äänistä.

Vaikka toimenkuvana olevat vaihtoehdot oli pyritty tekemään yrityksessä käytössä olevilla termeillä, on eri vastausvaihtoehdot saattaneet mietityttää vastaajia. Voikin hyvin olla, että vaihtoehdot hankinta-aloitteen tekijä, laskun tarkastaja sekä edellä mainitut sopimusten/tilausten konkreettinen tekijä ja laskun/sopimuksen/tilauksen hyväksyjä ovat voineet mennä keskenään sekaisin. Alkuperäisessä kysymysten asettelussa sopimusten tai tilausten konkreettisella tekijällä on tarkoitettu hankintahenkilökuntaa.

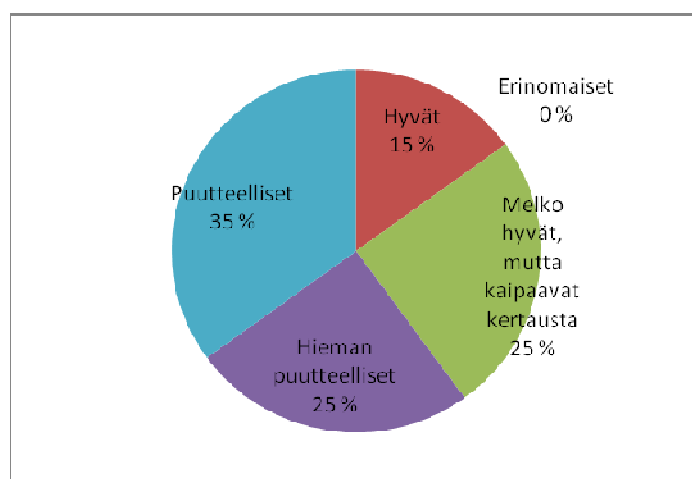
Vastausvaihtoehtojen sekaantuminen ei sinänsä heikennä merkittävästi tutkimuksen luotettavuutta, sillä kaikki edellä mainitut ryhmät ovat tekemisissä varsinaisen hankinnan kanssa. He ovat niitä työntekijöitä, jotka tietävät oikeasti, mitä on hankittu sekä muodostavat ostoihin liittyvät sopimukset ja tilaukset. Tämä yhdistetty ryhmä pitää sisällään 65 % vastaajien kokonaismäärästä, mikä vastaa perusjoukon jakautumista. Loput vastaajat muodostuvat esimerkiksi laskunkäsittelijöistä, kirjanpitäjistä sekä muihin ostotoimintaan liittyvien oheistoimintojen henkilöistä kuten tarkastusprosessien vastuuhenkilöistä. Näissä toiminnoissa olevia henki-

löitä on todellisuudessa vähemmän. Vastaajien jakautuminen toimenkuvan mukaan on havainnollistettu taulukossa 1.

	Valinneiden määrä prosentteina
Hankinta-aloitteen tekijä	10 %
Sopimusten / tilausten konkreettinen tekijä	25 %
Laskun käsittelijä	15 %
Laskun tarkastaja	5 %
Laskun / sopimuksen / tilauksen hyväksyjä	25 %
Muu toimenkuva	20 %
Yhteensä	100 %

Taulukko 1: Vastaajien jakautuminen toimenkuvan mukaan

Toimenkuvan jälkeen vastaajilta tiedusteltiin, millaiseksi he kokevat tietotaitonsa ulkomaisten palveluostojen arvonlisäverotuksesta. Kukaan kyselyyn vastanneista ei kokenut tietojensa tasoa erinomaiseksi ja vain 15 % vastanneista koki tietotaitonsa olevan hyvällä tasolla. Peräti 60 % vastaajista koki tietonsa ulkomaisten palveluostojen arvonlisäverosta joko hieman puutteelliseksi tai puutteelliseksi, minkä lisäksi yksi neljäsosa kaipasi melko hyvään tietoonsa kertausta. Vastausten jakautumista on havainnollistettu ympyräkuviassa 1, josta näkyy selvästi tietotason puutteellisuus.

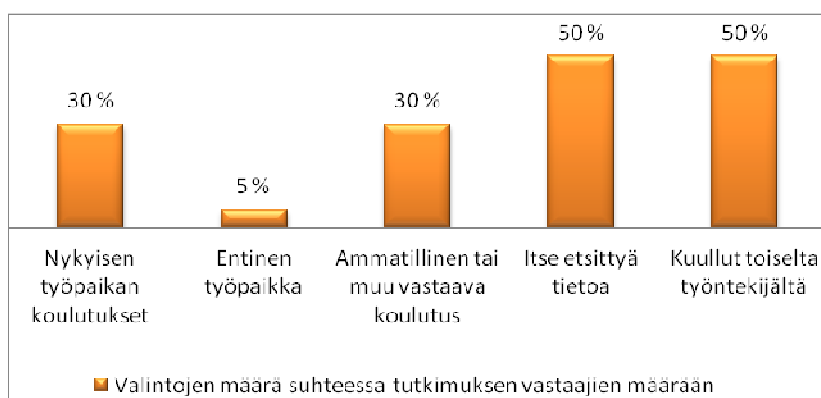


Kuvio 1: Palveluostojen arvonlisäverotusta koskevan tietotaidon jakautuminen

Tietoonsa liittyvää vastausta täydensi 30 % vastaajista. Kaikki vastausta tarkentaneet olivat kertoneet tietonsa tasoksi joko hieman puutteellisen tai puutteellisen vaihtoehdon. Suurin osa perusteli puutteellista tietojen tasoa sillä, että kohtaavat harvemmin ulkomaalaisia laskuja työssään. Vastausta oli tarkennettu myös sillä, että muut Helsingin Energian ammattilaiset hoitavat ulkomaisten palveluostojen arvonlisäverotuksen.

Kysymyslomakkeen kolmas kysymys muodostui avoimesta kysymyksestä, jossa tiedusteltiin minkälaisissa asioissa vastaajat kaipaavat lisätietoja. Tähän kysymykseen kantaa otti vain 30 % vastaajista. Kaksi vastaajaa toivoi saavansa yleiskatsauksen koko ulkomaisten palveluostojen arvonlisäverotukseen ja muutama vastaaja halusi lisätietoa ostojen verottomuudesta ja verokannoista. Lisäksi oli toivottu lisää informaatiota ulkomaisten ostojen määrittämisestä. Kysymykseen vastanneisiin työntekijöihin kuului myös henkilö, jonka mielestä talossa tulee olla kyseiseen asiaan keskitetty osaaja, jolta voi tarvittaessa pyytää apua. Vastaaja perusteli vastaustaan sillä, että alv-asiantuntemus on mutkikas osaamisalue.

Tutkimuksessa selvitettiin myös, mistä vastaajien tämän hetkinen tieto ulkomaisten palveluostojen arvonlisäverotuksesta on kerätty. Vastaajat saivat valita kysymyksessä useamman vaihtoehdon, kuitenkin korkeintaan neljä vaihtoehtoa. Puolet vastaajista kertoi keränneensä tietoa itsenäisesti etsien. Yhtä paljon vastaajat olivat hyödyntäneet toisilta henkilöiltä kuulemaansa tietoa. Kolmannes vastaajista oli valinnut yhdeksi tietojensa lähteeksi ammatillisen tai muun vastaavan koulutuksen samoin kuin nykyisen työpaikan koulutukset. Vain yksi vastaaja kertoi tiedon pohjautuvan myös entiseen työpaikkaan. Eri vastausvaihtoehtojen jakautumista ja suosiota on havainnollistettu kuviossa 2.

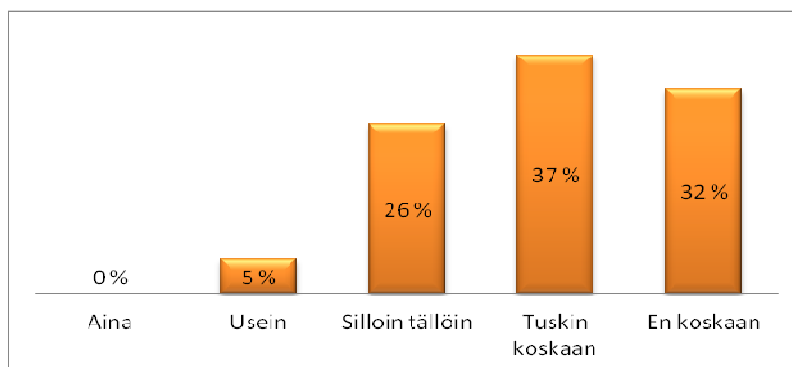


Kuvio 2: Nykyisen tiedon perusta

Nykyisiin tietoihin annettiin vain muutama täydentävä vastaus. Täydentävissä vastauksissa kerrottiin tietojen perustuvan hankintahenkilöstöltä kuultuihin tietoihin, panotettiin työssä oppimisen roolia sekä mainittiin tietojensa perustuvan sekä itse etsittyyn tietoon että asiantuntijan neuvoihin.

Kyselyyn vastaajilta tiedusteltiin, kuinka usein he tarkistavat ulkomaisten palveluostojen arvonlisäverotukseen liittyviä tietoja. Kyselyyn osallistuneista yksi jätti vastaamatta kyseiseen kysymykseen. Tutkimuksessa selvisi, että on yleisempää olla tarkistamatta kuin tarkistaa olemassa olevien tietojen paikkaansa pitävyys. Vain yksi henkilö ilmoitti tarkistavansa usein ky-

seiseen arvonlisäverotukseen liittyviä tietoja. Yleisin vastaus oli ”tuskin koskaan” ja lähes yhtä useasti valittiin ”en koskaan” -vaihtoehto. Neljännes kaikista kyselyyn vastanneista ilmoitti tarkistavansa tietoja silloin tällöin. Vastausten jakautumista on havainnollistettu pylväskuviossa 3, jossa prosenttiosuudet on laskettu kysymykseen vastanneiden määrästä.



Kuvio 3: Kuinka usein tarkistaa tiedot

Harvemmin tehtävää tarkastusta oli perusteltu sillä, että hankinnan henkilökunta tarkistaa tehdyt sopimukset ja tilaukset sekä ettei kyseisiä ulkomaisia palveluostoja tule omassa työssä kovin usein eteen. Tarkastamista kommentoitiin myös niin, että asioita tarkastetaan erityisesti silloin, kun itse kokee, ettei tiedä oikeata ratkaisua tai käytäntöä.

Laajemman näkökulman saamiseksi vastaajilta kysyttiin, mistä he tarkistavat tietonsa silloin, kun haluavat sen tehdä. Vastaajat saivat valita kysymykseen useamman vaihtoehdon, kuitenkin niin, että he valitsivat korkeintaan kolme vaihtoehtoa. Kaikista kyselyyn vastaajista kaksi jätti vastaamatta tähän kysymykseen. Yksikään vastaajista ei pyytäisi samassa asemassa olevalta työntekijältä lisätietoja vaan selvästi useimmiten vastaajat tarkistavat tietonsa toiselta työntekijältä, jolla uskovat asiasta olevan enemmän tietoa. Neljäsosa etsii itse lisätietoa omien olemassa olevien tietonsa tarkastamista varten ja yksi hakisi tietoa muista lähteistä. Vastausten jakauma on esitetty taulukossa 4.

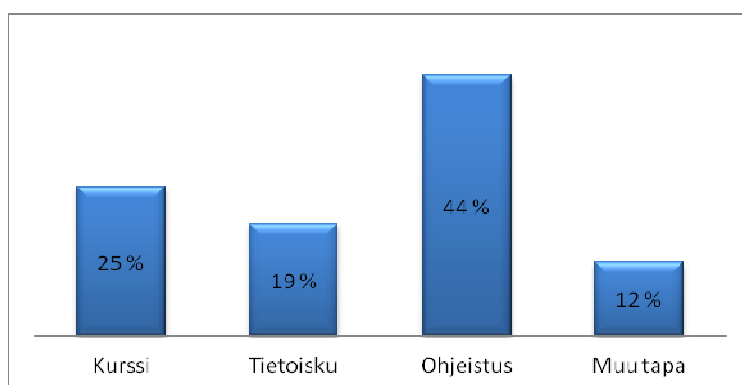
	Valintojen määrä suhteessa tutkimuksen vastaajien määrään
Samassa asemassa olevalta työntekijältä	0 %
Asiasta todennäköisesti enemmän tietävältä työntekijältä	75 %
Etsii tietoa itsenäisesti	25 %
Muu tapa	5 %
Yhteensä	105 %

Taulukko 2: Tietojen tarkastukseen käytettävä lähde

Vastaajia pyydettiin täydentämään vastaustaan kertomalla, keneltä tai mistä he varmennusta hakevat. Neljännes vastaajista piti alv-asiantuntijaa tärkeänä lähteenä. Hänen lisäksi muutama vastaaja ilmoittivat pyytävänsä neuvoja liiketoimintayksiköiden controllereilta ja talousyksikön contorrollerilta. Myös hankintayksikön henkilökunnalta sekä ostolaskujen käsittelijöiltä tarkistetaan alv-käsittelyä. Vastaajat, jotka etsivät tietoa itsenäisesti kertoivat, että he tukeutuvat alan kirjallisuuteen sekä Verohallinnon ohjeistuksiin.

Tutkimuksessa kiinnosti myös, haluavatko vastaajat saada lisätietoa ulkomaisten palveluostojen arvonlisäverotukseen liittyvissä asioissa. Peräti 84 prosenttia kyselyyn vastaajista halusi saada lisätietoa asiasta, kun taas vain 16 prosenttia kertoi, ettei lisätieto kiinnosta heitä. Kysymystä ei ollut asetettu pakolliseksi, joten yksi kyselyyn vastaajista jätti kysymyksen väliin. Prosenttiluvut on laskettu kysymykseen vastanneista.

Seuraavaksi vastaajilta tiedusteltiin, minkälaisessa muodossa he haluaisivat saada lisätietoa. Tähän jätti vastaamatta neljä henkilöä. Kysymykseen vastanneiden kesken suosituin lisätiedon muoto oli ohjeistus, sillä sen valitsi 44 prosenttia vastanneista. Seuraavaksi halutuim lisätiedon muoto oli kurssimuotoinen opetus, jonka halusi neljännes. Myös tietoisu sekä muut tavat saivat kannatusta. Muina tapoina oli ehdotettu alv-asioihin keskittyntä osaaajaa, jolta tietoja voisi tarvittaessa kysyä. Ohjeistuksen hyvänä puolena oli pidetty sitä, että henkilölle jäisi ohje, josta asioita voisi tarvittaessa tarkistaa myöhemmin.

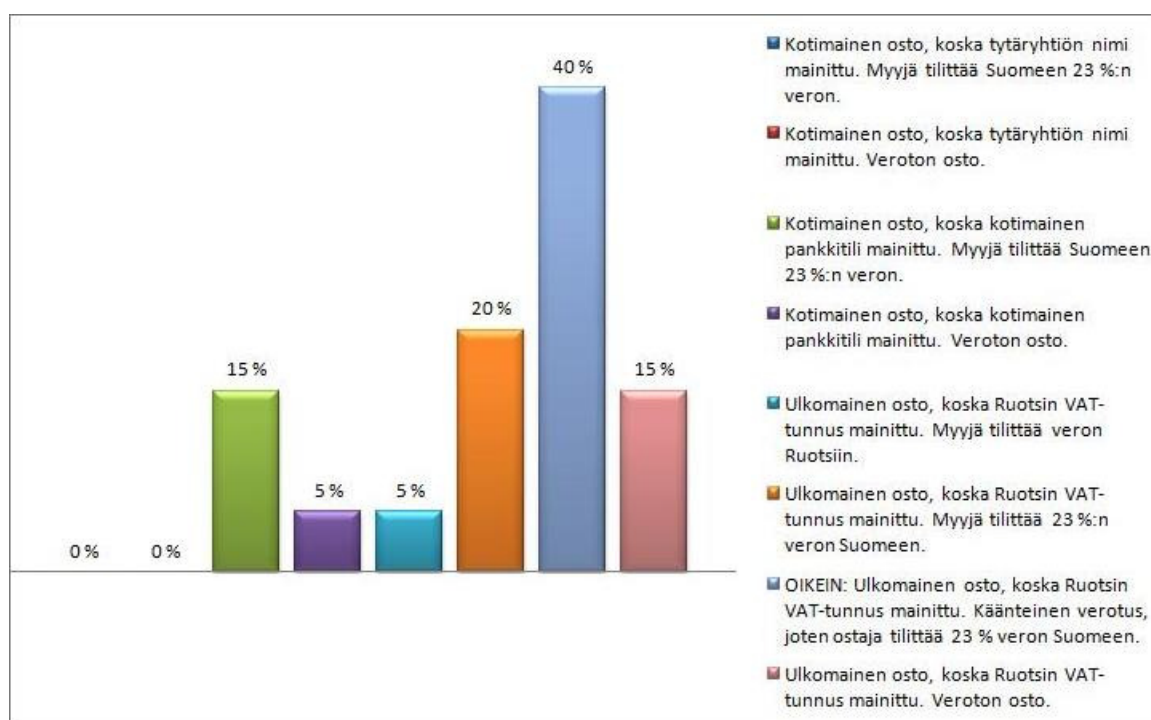


Kuvio 4: Halutut lisätiedon muodot

Erialaisten mielipiteitä mittaavien kysymysten lisäksi, kyselyyn loppuun oli sijoitettu pakollinen esimerkkitapaukseen perustuva tehtävä. Kyseisessä tehtävässä vastaajille kerrottiin tietoja, joiden perusteella heidän tuli päättää, onko kyseessä kotimainen vai ulkomainen ostos, mihin maahan ja kenen tulee vero tilittää sekä onko kyseessä veroton vai verollinen ostos. Kysymykseen oli vain yksi oikea vaihtoehto. Esimerkkitaupauksessa oli kysymys ulkomaisesta ostosta, koska Ruotsin VAT-tunnus oli mainittu laskun tiedoissa. Kyseisessä tilanteessa noudatetaan

käänteistä verotusta, joten ostaja tilittää 23 % -verokannan mukaisen veron Suomen Verohallinnolle.

Oikean vaihtoehdon valitsi 40 % vastaajista. 20 % vastaajista oli tulkinut oston pankkitilin perusteella kotimaiseksi hankinnaksi. 5 % vastaajista oli tulkinut, että ostosta suoritettaisiin vero Ruotsiin ja 20 % uskoi, että myyjä tilittää ulkomaisesta ostosta 23 % -verokannan mukaisen veron Suomeen. Myös ulkomainen veroton osto oli saanut hieman kannatusta. Tytäryhtiön nimen perusteella ei kukaan vastaaja ollut tulkinut ostoa kotimaiseksi. Kaikista vastaajista 80 % oli kuitenkin tulkinut oston olevan ulkomainen. Vastausten jakaumaa on havainnollistettu kuviossa 5.



Kuvio 5: Esimerkkitapaus-kysymyksen vastaukset

40 % vastaajista oli täydentänyt esimerkkikysymyksensä vastausta. Muutama oikein vastannut oli tarkentanut, että käänteisesti verotettavan oston arvonlisäveron saa vähentää Verohallinnolle tilitettävästä maksettavasta arvonlisäverosta. Lisäksi muutama kyselyyn vastaaja oli pohtinut ulkomaisen VAT-tunnuksen merkitystä oston kotimaisuutta tai ulkomaisuutta määriteltäessä. Kommentteissa oli myös huomautettu, että kyseinen tilanne annettaisiin joko hankintahenkilöstön tai alv-asiantuntijan ratkaistavaksi.

5.2.2 Muuttujien väliset riippuvuudet

Muuttujien välisiä riippuvuuksia on tutkittu ristiintaulukoinnin avulla. Ristiintaulukoinnin avulla voidaan tutkia, onko toisen muuttujan saamien arvojen vaihtelun välillä yhteyttä jonkin

toisen muuttujan saamien arvojen vaihteluun. Tulee kuitenkin huomioida, ettei ristiintaulukoinnilla havaittu yhteys merkitse syy-seuraus -suhteen olemassa oloa, vaan kausaalisuhde tulee arvioida kaikilla kerroilla erikseen. (Suomen Virtuaaliammattikorkeakouluverkosto 2010.)

Toimenkuvan ja tietotason ristiintaulukoinnista havaitsee, että puutteelliseksi koetut tietotaidot ovat jakautuneet lähes kaikkiin toimenkuviin. Suurimmat kyselyn vastausryhmät olivat sopimusten tai tilausten konkreettiset tekijät sekä laskun tai sopimuksen tai tilauksen hyväksyjät. Molemmissa ryhmissä tietotaito on jakaantunut useampiin tiedon tasoihin, kuitenkin niin että hyviä vastauksia on vain muutama ja heikompien tietotasojen määrä on suurempi. Niitä henkilöistä, jotka tekevät joko konkreettisen hankinnan tai tilauksen tai sopimuksen lähes 62 % piti tietotasoaan joko puutteellisena tai hieman puutteellisena. Oleellista on myös huomata, että ryhmässä muut toimenkuvat tietotasoa on pidetty korkeimmillaan melko hyvänä. Muihin toimenkuviin sisältyvät muun muassa kirjanpitäjät ja alv-asiantuntijat. Laskun käsittelijöidenkin kohdalla tietotaito on jakaantunut, mutta kuitenkin niin, että enemmistö pitää tietotaitoaan joko hyvänä tai melko hyvänä. Alla olevassa taulukossa 3 on havainnollistettu toimenkuvan ja tietotason ristiintaulukointi.

	Hankinta-aloitteen tekijä	Sopimusten/tilausten konkreettinen tekijä	Laskun käsittelijä	Laskun tarkastaja	Laskun/sopimuksen/tilauksen hyväksyjä	Muu toimenkuva	Taidon taso kokonaismäärästä
Erinomaiset	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Hyvät	0 %	20 %	33 %	0 %	20 %	0 %	15 %
Melko hyvät, mutta kaipaavat kertausta	0 %	20 %	33 %	0 %	20 %	50 %	25 %
Hieman puutteelliset	0 %	60 %	0 %	0 %	20 %	25 %	25 %
Puutteelliset	100 %	0 %	33 %	100 %	40 %	25 %	35 %
Vastaajia kokonaismäärästä	10 %	25 %	15 %	5 %	25 %	20 %	100 %

Taulukko 3: Ristiintaulukoituna toimenkuva ja tietotaidon taso

Tutkimuksessa tutkittiin myös toimenkuvan ja tietojen tarkistamisen yhtenäisyyttä. Kuten aikaisemmin on jo todettu, kukaan vastaajista ei kertonut tarkistavansa tietojansa aina ja ”usein” vastauskin oli saanut vain yhden vastaajan kannatuksen. Eniten hajontaa oli sopimusten/tilausten konkreettisten tekijöiden sekä laskun/sopimuksen/tilauksen hyväksyjissä, sillä ryhmien vastaukset vaihtelivat ”silloin tällöin” -vastauksesta ”ei koskaan” tehtävään tarkastukseen. Varsinaisesta tilauksesta tai sopimuksesta vastuussa olevien henkilöiden keskuudessa yleisin vastaus oli, ettei tietoja tarkista koskaan, sillä sen oli valinnut 42 %. Kyseisestä ryhmästä 33 % kertoi tarkastavansa tietoja tuskin koskaan ja neljänneskin silloin tällöin. Suurin osa laskunkäsittelijöistä tarkistaa tietonsa silloin tällöin ja usein tarkistavia sijoittui ryhmään ”muu toimenkuva”.

Tutkimuksessa oli jo aikaisemmin selvinnyt, että 84 % vastanneista halusi saada lisätietoa ulkomaisten palveluostojen arvonlisäverotuksesta. Vastaajat, jotka eivät halunneet saada lisätietoja, olivat ristiintaulukoinnin perusteella sijoittuneet sopimusten/tilausten konkreettisiin tekijöihin sekä laskun/sopimuksen/tilauksen hyväksyjiin. Huomiota herättävää oli kuitenkin, että vastaajat, jotka eivät halunneet lisätietoa, olivat sijoittuneet tasaisesti niin hyvän, melko hyvä ja puutteellisen tietotaidon tasoon.

Lisätietoa kaipaavien joukosta suurin osa eli 47 % halusi saada tietoa ohjeistuksen muodossa. Seuraavaksi eniten kannatusta sai kurssimuoto, jonka valitsi noin 28 % vastaajista ja tietoisuuden viidesosa vastaajista. Muut tavat eivät herättäneet lähes ollenkaan kiinnostusta lisätietoa haluavien keskuudessa, joten aiemmat ”muut tavat” -vastaukset ovat pitäneet sisällään niidenkin henkilöiden vastauksia, jotka eivät ole halunneet saada lisätietoa.

Ohjeistuksen runsas suosio oli jakautunut lähes kaikkiin toimenkuviin. Laskunkäsittelijöistä kaikki olivat suosineet ohjeistusta ja myös sopimusten/tilausten konkreettisen tekijöiden keskuudessa noin 67 % kysymykseen vastanneista oli valinnut kyseisen vaihtoehdon. Kurssi oli kerännyt kannatustaan lähinnä muuhun toimenkuvaan kuuluvilta sekä laskun/sopimuksen/tilauksen hyväksyjiltä. Lyhyt tietoisuus oli kiinnostanut muutamia tilausten ja sopimusten vastuuhenkilöitä. Tutkimuksessa selvisi myös, että puolet tietonsa toiselta henkilöltä tarkistavista ja yli puolet tiedot itse tarkistavista haluaa ohjeistuksen. Tietoisuus ei ole kiinnostanut itse tietoa etsiviä, mutta muilta tarkastavien keskuudessa kiinnostusta on ollut neljänneksellä. Kursin kannatus oli jakaantunut kumpaankin ryhmään.

Esimerkkitehtävän oikeat vastaukset jakaantuivat kaikkiin vastaajaryhmiin. Suhteellisesti eniten oikeita vastauksia oli laskunkäsittelijöissä, jossa kaksi kolmasosaa vastasi oikein. Eniten vääriä vastauksia oli tilausten ja sopimusten konkreettisissa tekijöissä, sillä heistä vain 20 % vastasi oikein. Kotimaista ostoa ehdottaneet koostuivat pääasiassa edellä mainituista tilausten ja sopimusten konkreettisista tekijöistä sekä näiden hyväksyjistä. Jokseenkin positiivinen tulos on, että useimmilla väärin vastanneilla meni väärin kuitenkin vain joko veron tilittävä henkilö tai oston verollisuus.

Vastaajat, jotka olivat ajatelleet oston olevan kotimainen, sijoituivat vastaustensa perusteella suurimmaksi osaksi hieman puutteellisten tietojen kategoriaan. Kuten kaikissa toimenkuvissa myös kaikissa tietotasoissa oli oikeita vastauksia. Kuitenkin selvästi parhaiten olivat vastanneet melko hyvän tietotason omaavat, sillä heistä 80 % vastasi oikein. Tietotaitonsa hyväksi kertoneet olivat kaikki vastanneet oston olevan ulkomainen, mutta täysin oikeita vastauksia oli vain yksi. Eniten hajontaa vastauksissa oli puutteellisen tietotaidon omaavilla, joiden vastaukset sijoituivat lähes kaikkiin valittuihin vastausvaihtoehtoihin ja oikeita vastauksia oli vain muutama.

Tutkittaessa tietotaidon tason ja tarkistusten määrän yhtenäisyyttä selvisi, että jopa noin 71 % puutteellisen tietotason omaavista ei koskaan tarkista tietojaan ja hieman puutteellisen tietotason omaavista 75 % tarkistaa tuskin koskaan tietojaan. Loput niistä, jotka eivät koskaan tarkista tietojaan, sijoittuivat hieman puutteellisen tietotason omaaviin. Vastaajat, jotka kertoivat, etteivät tarkista tietojaan lähes koskaan, olivat kuitenkin jakautuneet suhteellisen tasaisesti niin, että jopa 30 % sisältyi hyvän tietotason vastanneisiin. Ristiintaulukoinnista oli kuitenkin selvästi havaittavissa, että paremman tietotason omaavat tarkistavat tietojaan useammin kuin puutteellisen tiedostaan kertoneet henkilöt.

Kaikissa toimenkuviissa ja tietotaidoissa vastaajat tarkistivat tietojansa toisilta enemmän asiasta tietäviltä henkilöiltä. Erityisesti tapa oli laskunkäsittelijöiden suosiossa ja muissakin toimenkuviissa lähes puolet halusi tarkistaa tietonsa toiselta henkilöltä. Itsenäisesti tietoa tarkastavat sisältyivät lähinnä ryhmään ”muu toimenkuva” ja itsenäisesti tietoa tarkistavia oli eniten melko hyvän tietotason omaavissa. Tutkimuksessa huomattiin myös, että suurin osa haluaa tarkistaa tiedon toiselta enemmän asiasta tietävältä henkilöltä huolimatta siitä, mistä nykyiset tiedot on kerätty. Toisaalta selvisi myös, että aiemmin itse tietoa etsineitä oli eniten niiden joukossa, jotka haluaisivat tarkistaa itsenäisesti tietojansa. Muilta henkilöiltä tietoa hakevista kuitenkin vain 36 % tarkistaa tietonsa silloin tällöin, jopa 43 % tuskin koskaan ja 21 % ei tarkista ikinä tietojaan. Merkittävä asia on myös, että lisätietoa haluamattomat kertoivat tarkistavansa tietoa muilta. Toisaalta tulee huomioida, että suurin osa vastaajista halusi lisätietoa.

Nykyisten tietojen perustaa tutkittaessa havaittiin, että toisilta henkilöiltä tietoja keränneet olivat jakautuneet kaikkiin toimenkuviin. Näistä kuitenkin 30 prosenttia kuului ryhmään ”muut toimenkuvat”. Myös itsenäisesti etsitty tieto oli jakautunut tasaisesti, vaikkakin hankinta-aloitteen tekijöissä näitä vastaajia ei ollut. Itse etsittyä tietoa oli kuitenkin 60 prosenttisesti käyttänyt tietojensa kartuttamisessa muut hankinnasta vastuussa olevat vastaajat. Ammatillisen tai vastaavan koulutuksen valinneita oli selvästi eniten laskunkäsittelijöissä, jotka muodostivat puolet kyseisen tietoperustan valinneista. Nykyisen työpaikan koulutukset olivat usean eri ryhmän tietojen perustana, mutta erityisesti vaihtoehto oli kiinnostanut sopiusten/tilausten konkreettisten tekijöitä ja laskun/sopimuksen/tilauksen hyväksyjä.

Nykyisen työpaikan koulutuksia hyödyntäneistä 50 % koki tietotaitonsa hyväksi ja 33 % melko hyväksi. Ammatillisen koulutuksen perustan valinneiden tietotaito jakautui hyvin tasaisesti kaikkiin käytettyihin tietotasoihin. Myös itse etsityssä tiedossa jakauma oli laaja, mutta se painottui hieman puutteelliseen tietotaitoon 40 % osuudella. Erityisesti huomioitavaa oli, että toisilta henkilöiltä opittujen tietojen taso oli heikko: 40 % koki tietonsa puutteelliseksi ja 30 % hieman puutteelliseksi. Lohduttavaa on kuitenkin, että kaikki henkilöt, jotka kertoivat kuulleensa tietoja muilta, olivat halukkaita saamaan lisäinformaatiota.

Eri tietotasoilla ei ollut suurta merkitystä esimerkkikysymyksen oikeiden vastauksien suhteen. Niistä vastaajista, jotka olivat kertoneet tietotaidon perustuvan nykyisen työpaikan koulutuksiin tai ammatilliseen koulutukseen, puolet vastasi oikein. Myös ne henkilöt, jotka olivat kuulleet tietoja muilta henkilöiltä, saivat puolet vastauksista oikein, mutta vastausten hajonta levisi selkeästi laajemmalle. Myös itse etsityissä tiedoissa vastausten hajonta oli suuri ja oikeita vastauksia vain 40 %.

Tuloksia tulkittaessa tulee huomioida, että otannan koko oli pieni ja vastausprosentti 62,5 %. Koska otanta vastaa koko perusjoukkoa, voidaan saatuja tuloksia pitää suhteellisen luotettavina ja suuntaa antavina. Vastaajien jakauma vastaa lisäksi perusjoukon jakaumaa. Kyselylomakkeen tulosten ja haastattelussa esiintyneiden asioiden välillä ei ollut myöskään suuria risiiriitoja, mikä parantaa tutkimuksen luotettavuutta.

6 Pohdinta

Opinnäytetyön pohdintaosiossa analysoidaan saatuja tutkimustuloksia ja tehdään niiden perusteella johtopäätöksiä. Johtopäätösten yhteydessä esitetään myös kehitysehdotuksia sekä pohditaan tulosten merkitystä. Pohdintaosiossa on esitetty lopuksi myös jatkotutkimusehdotus.

6.1 Analyysi

Kuten hypoteesissa oli esitetty, eivät Helsingin Energian kyselyyn vastanneet työntekijät olleet pitäneet tietotasoaan kovinkaan hyvänä. Peräti yli puolet kyselyyn vastaajista oli kokenut tietotasonsa heikoksi ja reilu 80 % vastaajista oli kaivannut lisätietoa ulkomaisten palveluostojen arvonlisäverotuksesta. Tietotaitonsa puutteelliseksi kokeneet olivat kuitenkin jakaantuneet lähes kaikkiin toimenkuviin, vaikkakin puutteellinen tietotaso painottui hankinnan vastuullisiin henkilöihin. Myös muihin toimenkuviin sisältyvät kirjanpitäjät sekä alv-asiantuntija pitivät tietotaitoaan melko hyvinä. Koettuun heikohkoon tietotasoon voi vaikuttaa kuitenkin se, että heillä voi olla muita vastaajia parempi tietämys ja ymmärrys arvonlisäverotuksen laajuudesta ja he pitävät sen takia tietämystään suhteellisesti heikompana.

Vastaajien tietotasosta kertoo myös se, että vain alle puolet vastaajista vastasi oikein esimerkkitehtävän kysymykseen. Osa vastaajista oli pitänyt ostoa kotimaisena, mikä tarkoittaa virheellisen verotuskäsittelyn valintaa. Huolestuttavaa on myös, että kyseiset vastaajat olivat pitäneet ostoa kotimaisena suomalaisen pankkitilin perusteella, vaikka pankkitilillä ei ole merkitystä hankinnan ulkomaisuutta määriteltäessä. Tämä tukee alv-asiantuntijan haastattelussa esiin nousutta ongelmaa siitä, ettei ostojen ulkomaisuuden määrittely ole täysin yrityksen työntekijöiden tietoisuudessa. Onneksi kuitenkin suurin osa vastaajista oli pitänyt ostoa

ulkomaisena, vaikkakin käänteisen verotuksen käyttö ei ollut kaikkien tiedossa. Ongelmina oli oston verottomuus sekä se kuka veron tilittää ja mihin maahan. Kyseiset ongelmat sisältyivät kuitenkin asioihin, joihin vastaajat olivat toivoneet saavansa lisätietoja.

Tietämys oikeasta arvonlisäverotuskäytännöstä oli jakautunut kaikkiin toimenkuviin, vaikkakin suhteellisesti eniten oikeita vastauksia oli laskunkäsittelijöissä sekä melko hyvän tietotason omaavissa. Hyväksi tietotasonsa arvioinneista kuitenkin vain yksi vastasi esimerkkitehtävään oikein, mikä kyseenalaistaa vastaajien kokeman tietotason oikeellisuuden. Osa vastaajista kuitenkin koki, ettei ulkomaisten palveluostojen arvonlisäverotuksen tietämys kuulu heidän tietämysalueeseensa tai ettei asia joudu käsittelemään töissä usein. Mielenkiintoisen tästä tuloksesta tekee se, että kyselyyn vastaajat oli valittu yhdessä tutkijan esimiehen kanssa sen mukaan, että he ovat tekemisissä ulkomaisten palveluostojen kanssa. Todennäköistä on, että vastaajien tuntemuksiin vaikuttaa se, että ulkomaisia hankintoja on huomattavasti vähemmän kuin kotimaisia ostoja, jolloin niiden vaatima työmääräkin on pienempi. On kuitenkin hyvä huomioida, ettei vastuu katoa, vaikka hankintoja olisi vähemmän. Haastattelussa painottui myös, että ostotoiminnan alkupäässä tulisi olla enemmän tietoa, jotta välttyttäisiin aikaa vieviltä virheiltä. Lisäksi globaali kaupankäynnin merkitys kasvaa jatkuvasti, joten on mahdollista, että ulkomaiset palveluhankinnat lisääntyvät tulevaisuudessa. Erityisesti palvelukaupan alan tarjonta on monipuolistunut, mitä kuvaa hyvin myyntimaasäännösten päivittäminenkin.

Tutkimuksen mukaan vastaajien nykyiset tiedot perustuvat niin itsenäisesti etsittyyn tietoon kuin muilta kuultuihin asioihin. Jonkin verran on hyödynnetty myös työpaikan koulutuksia ja ammatillista koulutusta. Helsingin Energian koulutuksia hyödyntäneistä selväsi suurin osa koki tietonsa hyväksi tai melko hyväksi. Hälyttävää oli, että toisilta henkilöitä oppineiden tietotaso oli erityisen heikko: peräti 70 % koki tietonsa puutteelliseksi tai hieman puutteelliseksi. Hieman huolestuttavaa oli myös se, että hankintahenkilöstön asemaa tiedonantajana oli korostettu, vaikkakin sen tietotaso ei ollut osoittautunut tutkimuksessa erinomaiseksi. Positiivisena tuloksena voidaan tosin pitää sitä, että kaikki muilta tietoja kuulleet olivat halukkaita lisäinformaatiolle.

Tutkittaessa selvisi, että on yleisempää olla tarkistamatta tai tarkistaa harvoin olemassa olevien tietojen paikkaansa pitävyys sen sijaan, että tiedot tarkistettaisiin usein. Laskunkäsittelijät sekä ryhmään ”muut toimenkuva” sijoittuvat henkilöt tarkistavat muita vastaajia useammin tietojaan, kun taas hankinnasta tietoiset ja vastuulliset henkilöt kertoivat tarkistavansa tietojansa hyvin harvoin. Vastaamiseen on voinut kuitenkin vaikuttaa se, että muun muassa laskunkäsittelijät kohtaavat työssään muita useammin ulkomaisia palveluostoja ja kokevat siten useammin tarvetta tarkistaa tietojansa. Mutta kuten jo aikaisemmin mainittiin, vastuu ei katoa työmäärän vähäisyyden takia. Lisäksi esimerkiksi kuukausittain laskutettavien hankintojen yhteissummaksi voi tulla suhteellisen suurinkin summa.

Suurin osa vastaajista haluaa toimenkuvasta tai tietotaidosta riippumatta tarkastaa tiedot henkilöltä, joka tietää arvonlisäverotuksesta enemmän. Vastaajat eivät olleet kuitenkaan luottavaisia samassa asemassa olevan henkilön tietotaitoon. Useat kokivatkin, että alv-asiantuntija olisi henkilö, jolta he tarpeen tullen tarkistaisivat tiedot. Onkin tietysti tärkeää, että yrityksessä on joku, joka osaa ratkaista myös erityiskysymykset ja pitää tietotaitonsa ajan tasalla. Tulee kuitenkin huomioida, että yhteen henkilöön tukeutuminen on haastattelusakin mainitusti haavoittuvaista, mikäli henkilö on pidemmän aikaa poissa. Alv-asiantuntijan lisäksi contollereiden, hankintahenkilöstön sekä laskunkäsittelijöiden roolia oli korostettu, joten heidän tietojensa päivittämiseen tulisi myös panostaa.

Tutkimuksen mukaan suuri osa vastaajista haluaa saada lisätietoa. Erityisesti ohjeistusmuotoinen lisätieto oli herättänyt kiinnostusta ja kiinnostus oli jakautunut kaikkiin toimenkuviin. Tulosten mukaan työntekijöille olisikin hyvä antaa ohjeistus, josta he voisivat myöhemmin tarvittaessa tarkistaa tietoja. Ohjeistuksen sisältö voitaisiin kuitenkin kertoa tiivistetysti esimerkiksi alv-asiantuntijan ohjeistuksella, jolloin myös sanallisessa muodossa lisätietoa kaivanneiden toiveet saataisiin täytettyä. Samalla alv-asiantuntija voisi painottaa arvonlisäverotuksen merkitystä ja ohjeistaa työntekijöitä selvittämään useammin jo ostotoiminnan alkuvaiheessa verotuskäytäntöjä.

6.2 Johtopäätökset ja kehitysehdotukset

Tulosten ja analyysin perusteella voidaan todeta, että yleisestä tietotaitoa ulkomaisten palveluostojen arvonlisäverotuksesta voisi kehittää. Tutkimuksen perusteella yrityksen kannattaisi keskittyä erityisesti sopimusten ja tilausten tekemiseen sekä laskujen tarkastamiseen keskitettyjen työntekijöiden kouluttamiseen.

Suurin osa vastaajista ilmaisi haluavansa lisätietoa ulkomaisten palveluostojen arvonlisäverotuksesta. Perusjoukolla olisikin hyvä tarjota lisäkoulutusta muun muassa ohjeistuksen muodossa. Yrityksessä voitaisiin myös valita muutamia henkilöitä eri yksiköistä muita työntekijöitä neuvoviksi alv-henkilöiksi, jolloin neuvontavastuu ja tiedonsaannin haavoittuvaisuus jakaantuisi. Mahdollisia henkilöitä olisivat muun muassa controllerit, hankintahenkilöstön työntekijät sekä laskunkäsittelijät, sillä heidän rooliansa muiden neuvojina oli tutkimuksessa korostettu. Tietämyksen jakaminen voisi myös haastattelussa esitetyllä tavalla madaltaa tietojen tarkastamisen kynnystä. Oikean arvonlisäverotuskäytännön ja tietojen tarkastamisen merkitystä olisi myös hyvä korostaa.

Koska ulkomaisten palveluostojen osuus yrityksen kokonaishankinnoista on erittäin pieni, vain noin 0,78 % luokkaa, on ymmärrettävää, ettei tietotaso ole vielä tarpeellisella tasolla. Yritys kuitenkin pyrkii oikealla tavalla osaamistason varmistamiseen ja prosessien selkeyttämiseen.

Tällä hetkellä ostojen arvonlisäverotus hoidetaan oikein, mutta vastuu painottuu hieman liiaksi ostolaskunkäsittelijöiden ja kirjanpitäjien vastuulle. Opinnäytetyössä on tutkittu vain yhtä yritystä, mutta on mahdollisuus, että vastaavia ongelmia vaikeiden ulkomaisten alv-käsittelyiden kanssa on myös muissa vähemmän ulkomaankauppaan painottuneissa suomalaisissa yrityksissä.

Tämän opinnäytetyön teoriaosuus käsittelee ulkomaisten palveluostojen arvonlisäverotusta ja sisältää siten ulkomaisten ostojen määritelmän, käänteisen verovelvollisuuden vaikutuksen ulkomaankaupassa sekä palvelukaupan verovelvollisuutta määrittävät myyntimaasäännökset. Teoriaosuutta voidaan käyttää siten työntekijöille tarkoitettuna ohjeistuksena. Opinnäytetyön tiedot vastaavat sen laatimisen hetkellä voimassa olevia säännöksiä. Koska tietojen voimassaolo on tärkeää, olisi yrityksen hyvä nimittää tietojen päivittämisestä vastuullinen henkilö. Tämä henkilö voisi esimerkiksi ylläpitää ja päivittää Intranetistä löytyvää alv-ohjeistusta sekä muistuttaa sähköpostin välityksellä säännöstöihin tulleista muutoksista.

Jotta kehitysehdotuksissa esiin tullut ohjeistuksen päivittäminen sujuisi tulevaisuudessa systemaattisesti, olisi alv-ohjeistuksen päivittämisestä ja täydentämisestä hyvä laatia prosessikaavio. Kyseisessä kaaviossa tulisi olla selkeästi määriteltynä, kuka tietoja päivittää ja miten hän sen tekee. Lisäksi kaaviossa olisi hyvä olla myös maininta siitä, kenelle tietoa jaetaan ja miten muuttuneesta tiedosta ilmoitetaan.

Opinnäytetyön tulokset vahvistavat jo ennestään olemassa olleita epäilyksiä siitä, että ulkomaisten palveluostojen arvonlisäverotusta koskevaa tietotasoa pitäisi kehittää. Yrityksessä tulisikin keskittyä lisätiedonantoon muun muassa ohjeistuksen avulla ja erityisesti tulisi lisätä tietoisuutta arvonlisäverotuskäytäntöjen merkityksestä jo ostoprosessin alkuvaiheeseen.

Opinnäytetyössä saadut tutkimustulokset on saatettu kirjalliseen muotoon. Kirjallisen aineiston avulla on helpompi perustella niitä toimia, jotka tulee tehdä puutteellisen tietotaidon parantamiseksi sekä lisätiedon antamiseksi. Isossa yrityksessä pelkkä aavistus ja mielipide eivät välttämättä riitä muutosten aikaansaamiseksi vaan erinäisille tahoille on tarjottava kirjallista informaatiota. Tutkimuksen avulla voidaan perustella koulutuksen ja arvonlisäverotustietämyksen parantamisen tarpeellisuutta sekä käyttää teoriaosuutta työntekijöiden ohjeistuksena.

Tutkimuksen kyselylomakkeeseen olisi voinut sisällyttää useampia esimerkkitalannekysymyksiä, jolloin vastaajien tietotasossa olevia heikkouksia olisi voitu selvittää vielä tarkemmin. Useampien esimerkkitalannekysymysten sisällyttäminen olisi voinut kuitenkin heikentää vastausprosenttia, sillä vastaaminen olisi ollut nykyistä työläämpää ja aikaa vievempää. Esimerkiksi yksi vastaajista oli jättänyt vastauksensa tallentamatta esimerkkitalannekysymyksen vastauk-

sen pakollisuuden takia. Voi ollakin, että useampien esimerkkitalannekysymysten takia suurempi osa vastaajista olisi jättänyt kyselyyn vastaamisen kesken.

Opinnäytetyössä on keskitytty rajattuun aihealueeseen, minkä johdosta rajauksen ulkopuolelle on jätetty monia mielenkiintoisia tutkimusaiheita. Tällä hetkellä Helsingin Energia ei käy kuluttajakauppaa Suomen rajojen ulkopuolelle, mutta sähkön myynti muun muassa Ruotsin tai Norjan kuluttajille voi olla mahdollista tulevaisuudessa. Tämä tarkoittaa kuitenkin taas uuden arvonlisäverotuskäytännön hallitsemista. Yksi mahdollinen tutkimusaihe voisikin olla se, mitä arvonlisäverotuksessa pitää ottaa huomioon, kun palveluksi luettavaa sähkönsiirtoa myydään Suomen rajojen ulkopuolella oleville kuluttaja-asiakkaille.

Lähteet

Björklund, A., Hyttinen, P., Hämäläinen, P., Jokinen, M. & Klemola, A. 2010. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Keuruu: Otavan kirjapaino.

Euroopan unioni 2010. Direktiivi. Viitattu 29.1.2012.

http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/decisionmaking_process/l14527_fi.htm

Euroopan unioni 2011. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä (ns. arvonlisäverodirektiivi). Viitattu 26.1.2012. http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31057_fi.htm

Finlex 2012. Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501. Viitattu 24.1.2012.

<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501>

Hallituksen esitys 2009. HE 136/2009. Viitattu 15.3.2012.

<http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2009/20090136>

Helsingin Energia. 2012. Helsingin Energia lyhyesti. Viitattu 3.4.2012.

<http://www.helen.fi/yritys/helen.html>

Helsingin Energia. 2012. Organisaatio. Viitattu 3.4.2012.

<http://helen.fi/yritys/organisaatio.html>

Joki-Korpela, T., Jokinen, M., Klemola, A., Kontu, J. & Vilppula, T. 2009. Käytännön arvonlisäverotus - uudet säännökset. Keuruu: Otavan Kirjapaino.

Kallio, M., Nielsen, A., Ojala, M. & Sääskilahti, J. 2010. Arvonlisäverotus 2010. 3. painos. Helsinki: Edita Publishing.

Kurkela. Puolistrukturoitu haastattelu. Viitattu 25.3.2012.

<http://www.stat.fi/virsta/tkeruu/04/01/>

Sainio, N. 2011. Yritysjärjestelyt arvonlisäverotuksessa. Hämeenlinna: Kariston kirjapaino.

Suomen Virtuaaliammattikorkeakouluverkosto 2010. Ristiintaulukointi. Viitattu 29.3.2012.

<http://www2.amk.fi/mater/tutkimusmenetelmat/kvantitat/kuvailu/risti.htm>

Termonen, T. 2012. Alv-asiantuntijan haastattelu 16.2.2012. Helsingin Energia. Sähkötalo. Helsinki.

Verohallinto 2012. Arvonlisäverokannat EU:n jäsenmaissa. Viitattu 13.3.2012.

<http://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Arvonlisaverokannat_EUn_jasenmaissa\(12099\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Arvonlisaverokannat_EUn_jasenmaissa(12099))

Verohallinto 2004. Laskua koskevat vaatimukset arvonlisäverotuksessa. Viitattu 12.3.2012.

<http://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Laskua_koskevat_vaatimukset/Laskua_koskevat_vaatimukset_arvonlisaver\(10160\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Laskua_koskevat_vaatimukset/Laskua_koskevat_vaatimukset_arvonlisaver(10160))

Verohallinto 2011. Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen. Viitattu

12.3.2012. <http://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Palvelujen_ulkomaankaupan_arvonlisaverot\(14323\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Palvelujen_ulkomaankaupan_arvonlisaverot(14323))

Verohallinto 2011. Ulkomaankaupan arvonlisäverotus. Viitattu 12.2.2012.

<http://www.vero.fi/fi->

[FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Liikkeen_ja_ammattinharjoittaja/Arvonlisaverotus/Ulkomaankaupan_arvonlisaverotus%2810744%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Liikkeen_ja_ammattinharjoittaja/Arvonlisaverotus/Ulkomaankaupan_arvonlisaverotus%2810744%29)

Kuviot

Kuvio 1: Palveluostojen arvonlisäverotusta koskevan tietotaidon jakautuminen	28
Kuvio 2: Nykyisen tiedon perusta	29
Kuvio 3: Kuinka usein tarkistaa tiedot	30
Kuvio 4: Halutut lisätiedon muodot	31
Kuvio 5: Esimerkkitapaus-kysymyksen vastaukset	32

Taulukot

Taulukko 1: Vastaajien jakautuminen toimenkuvan mukaan	28
Taulukko 2: Tietojen tarkastukseen käytettävä lähde	30
Taulukko 3: Ristiintaulukoituna toimenkuva ja tietotaidon taso	33

Liitteet

Liite 1: Haastattelun runko	46
Liite 2: Kyselylomakkeen kysymykset	47

Liite 1: Haastattelun runko

Taustatietoa:

Mistä sinä olet kerännyt omat arvonlisäverotuksen tietotaitosi?

Oletko saanut koulutustilaisuuksia arvonlisäveroasioissa myös Helsingin Energian kautta?

Pidätkö tietotaitoasi jotenkin muuten ajan tasalla?

Ulkomaiset palveluostot:

Onko palveluostojen kohdalla jotain erityistä aluetta/alueita, jonka koet haasteelliseksi?

Koetko toisinaan tarvetta tarkistaa tietoja? Kuinka usein?

Kuinka helposti koet silloin löytäväsi tiedot? Mistä tarkistat asian?

Onko kohdannut haasteita palvelu- ja tavaraostojen rajavedossa? Mistä olet selvittänyt tuolloin asian?

Helsingin Energia ja tutkimus:

Kysytäänkö sinulta paljon neuvoja ulkomaisiin palveluostoihin liittyen?

Ketkä neuvoja kysyvät?

Millaisista asioista he kysyvät?

Muistan sinun ilmoittaneen minulle joskus, että jonkin lasku oli käsitelty väärällä arvonlisäverokohtelulla.

Tuleeko sinulle usein vastaan asiaan liittyviä virheitä? Missä virheet ilmenevät?

Kuinka työlääksi koet tuolloin asian kuntoon hoitamisen?

Onko sinusta Helsingin Energialla/yleisesti arvonlisäverokohtelussa parannuksen varaa? (keskittyy erityisesti ulkomaisiin palveluostoihin)

Kenellä/missä asiassa?

Koetko, että ostoihin osallistuvia henkilöt tietävät, että ulkomaisia ostoja tulee kohdella verotuksessa eri tavalla?

Miten asiaa voisi mielestäsi kehittää? Onko asiaan yritetty jo vaikuttaa?

Liite 2: Kyselylomakkeen kysymykset

1. Ulkomaisia palveluostoja ajatellen, mikä kuvaa parhaiten toimenkuvaasi Helsingin Energialla?

- a) hankinta-aloitteen tekijä
- b) sopimusten/tilausten konkreettinen tekijä
- c) laskun käsittelijä
- d) laskun tarkastaja
- e) laskun/sopimuksen/tilauksen hyväksyjä
- f) muu, mikä?

2. Millaiseksi koet tietotaitosi ulkomaisten palveluostojen arvonlisäverotuksesta? (Valitse vain yksi)

- a) erinomaiset
- b) hyvät
- c) melko hyvät, mutta kaipaavat kertausta
- d) hieman puutteelliset
- e) puutteelliset

3. Mikäli koet kaipaavasi kertausta, minkälaisissa asioissa kaipaat lisätietoja? Esimerkiksi ulkomaisten ostojen määrittely, verottomuus tai verokannat

4. Mistä olet kerännyt nykyiset tietosi?

- a) nykyisen työpaikan koulutukset
- b) entinen työpaikka
- c) ammatillinen tai muu vastaava koulutus
- d) itse etsittyä tietoa
- e) kuullut toiselta työntekijältä

5. Kuinka usein tarkistat/joudut tarkistamaan ulkomaisten palveluostojen arvonlisäverotukseen liittyviä tietoja? (Valitse vain yksi)

- a) en koskaan
- b) tuskin koskaan
- c) silloin tällöin
- d) usein
- e) aina

6. Mikäli tarkistat tietojasi, mistä tuolloin tarkistat asian?

- a) samassa asemassa olevalta työntekijältä
- b) asiasta todennäköisesti enemmän tietävältä työntekijä, keneltä?
- c) etsin tiedon itsenäisesti, mistä?
- d) muu, mikä?

7a. Jos olet kokenut epävarmuutta ulkomaisten palveluostojen arvonlisäverotuksen kohdalla, millä tavalla haluaisit helpottaa työskentelyäsi jatkossa?

- a) Koen olevani varma ALV-asioissa, joten en kaipaa lisätietoja.
- b) Kaipaan lisätietoja

7b. Mikäli vastasit edellisessä kohdassa haluavasi lisätietoja, missä muodossa haluat niitä?

Toivoisin saavani tietoja seuraavassa muodossa:

- 1) kurssi
- 2) tietoisku
- 3) ohjeistus
- 4) muu, mikä?

8. Ruotsalainen yritys A Ab myy suomalaiselle yritykselle B Oy:lle erään työryhmän tekemän tutkimuksen raporttiaineiston. Aineisto on tallennettu Internet-selaimelle, josta käyttäjä voi salasanan avulla hakea raportin käyttöönsä. Laskulla kerrotaan, että laskua koskevissa ongelmassa ostaja voi ottaa yhteyttä ruotsalaisen A Ab:n laskutusta hoitavaan suomalaiseen tytäryhtiöön A Oy:n. Laskulla on kerrottu, että ruotsalaisen yrityksen A Ab:n VAT-tunnus on SE99999999901 ja että lasku tulee maksaa suomalaiselle pankkitilille (FI3700000001).

Valitse seuraavista oikea vaihtoehto yllä annettujen tietojen perusteella:

- a) Laskulla on mainittu suomalaisen tytäryhtiön nimi, joten kyseessä on kotimainen osto. Laskulla veloitetaan 23 % -verokannan mukainen vero, jonka myyjä tilittää Suomen verohallinnolle.
- b) Laskulla on mainittu suomalaisen tytäryhtiön nimi, joten kyseessä on kotimainen osto. Kyseessä on veroton palvelu, joten laskulla ei veloiteta veroa.
- c) Laskulla on mainittu suomalainen pankkitili, joten kyseessä on kotimainen osto. Laskulla veloitetaan 23 % -verokannan mukainen vero, jonka myyjä tilittää suomen verohallinnolle.
- d) Laskulla on mainittu suomalainen pankkitili, joten kyseessä on kotimainen osto. Kyseessä on veroton palvelu, joten laskulla ei veloiteta veroa.

e) Laskulla on mainittu ruotsalaisen yrityksen VAT-tunnus, joten kyseessä on ulkomainen osto. Laskulla veloitetaan Ruotsin lain mukainen arvonlisävero, jonka myyjä tilittää Ruotsiin.

f) Laskulla mainittu ruotsalaisen yrityksen VAT-tunnus, joten kyseessä on ulkomainen osto. Laskulla veloitetaan 23% -verokannan mukainen vero, jonka myyjä tilittää Suomen verohallinnolle

g) Laskulla mainittu ruotsalaisen yrityksen VAT-tunnus, joten kyseessä on ulkomainen osto. Ostoon sovelletaan käänteistä veroa, joten ostaja tilittää Suomen verohallinnolle 23%-verokannan mukaisen veron.

h) Laskulla mainittu ruotsalaisen yrityksen VAT-tunnus, joten kyseessä on ulkomainen osto. Kyseessä on veroton palvelu, joten laskulla ei veloiteta veroa.