

SAVONIA-AMMATTIKORKEAKOULU

Liiketalous, Kuopio

**ARVONLISÄVEROTUS KANSAINVÄLISISSÄ
HANKINTATILANTEISSA**

Outi Väätäinen

Tradenomin opinnäytetyö

Liiketalouden koulutusohjelma

Oikeustradenomi

Toukokuu 2009

SAVONIA-AMMATTIKORKEAKOULU SAVONIA BUSINESS Koulutusohjelma, suuntautumisvaihtoehto (jos on) Oikeustradenomi		
Tekijä(t)		
Outi Väätäinen		
Työn nimi		
Arvonlisäverotus kansainvälisissä hankintatilanteissa		
Työn laji	Päiväys	Sivumäärä
Opinnäytetyö	28.8.2009	64 +
Työn ohjaaja(t)		Toimeksiantaja
Liisa Kuopusjärvi		
Tiivistelmä <p>Opinnäytetyössä perehdyttiin kansainväliseen arvonlisäverotukseen lähinnä suomalaisen yrityksen näkökulmasta käytäessä kauppaa Euroopan Yhteisön arvonlisäveroalueella sekä kolmansien maiden eli Yhteisöön kuulumattomien maiden kanssa. Euroopan Yhteisön jäsenvaltioiden arvonlisäverotuslainsäädäntö perustuu Euroopan Neuvoston arvonlisäverodirektiiveihin, joilla on pyritty luomaan yhtenäiset arvonlisäverotussäännöt kaikkiin Yhteisön jäsenmaihiin. Periaatteessa arvonlisäverotus on harmonisoitu Euroopan Yhteisön alueella, mutta eri jäsenmaiden kansallisessa lainsäädännössä ja lain tulkinnoissa esiintyy kuitenkin huomattavia eroja.</p> <p>Opinnäytetyön tarkoituksena oli koota yhteen keskeiset kansainvälistä tavaraja- ja palvelukauppaa koskevat perussäännökset. Tavoitteena oli saada aikaan opinnäytetyö, jota taloushallinnon parissa työskentelevät voisivat käyttää apunaan selvittäessään yksittäisten liiketoimien oikeaa arvonlisäverokohtelua. Työn ensimmäisessä osassa selvitetään tavarakaupan tilanteita sekä Yhteisön alueella että kolmansien maiden kanssa. Työssä käsitellään verollisia yhteisöhankintoja, kolmikanta- ja ketjukaupan tilanteita, verottomia yhteisöhankintoja sekä maahantuontia. Toisessa osassa perehdytään kansainvälisen palvelukaupan periaatteisiin ja tilanteisiin, kuten käänteiseen verovelvollisuuteen ja myyntimaasäännöksiin palvelukohtaisesti.</p> <p>Euroopan Yhteisössä on tavoitteena siirtyä arvonlisäverotuksessa yhtenäiseen alkuperämaaperiaatteen soveltamiseen, jolloin arvonlisäverotus selkiintyisi ja yritysten hallinnolliset velvoitteet vähenisivät. Nykyinen väliaikainen arvonlisäverotusjärjestelmä taitaa kuitenkin jäädä voimaan toistaiseksi ja siksi nykyisen järjestelmän säännökset on hallittava, mikäli kansainvälistä kauppaa yrityksissä harjoitetaan.</p>		
Asiasanat		
arvonlisäverotus, kansainvälinen tavarakauppa, kansainvälinen palvelukauppa		
Huomioitavaa		

SAVONIA UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES
SAVONIA BUSINESS
Degree Programme, option

Author(s)

Outi Väätäinen

Title of study

Value Added Taxation in international trade situations

Type of project

Date

Pages

Thesis

28.8.2009

64 +

Supervisor(s) of study

Executive organisation

Liisa Kuopusjärvi

Abstract

In this thesis, value added taxation when trading within the EU VAT area and with third countries not belonging to the EU was discussed from Finnish companies' point of view. The VAT legislation in the EU countries is based on the directives of the Council of Europe. The purpose of the directives is to standardize the VAT legislation in the all EU countries. In principle there is uniform VAT legislation in the whole EU, but there are still a lot of differences between national legislations and the interpretation of the law.

The aim of this study was to collect together the main topics of value added taxation in Finland concerning intra-Community trade, importing and international service trade. The purpose of the study was to be an instruction for people who work with economic tasks when solving international VAT questions. First the study deals with goods trade both inside the EU VAT area and with the third countries. The study discusses different community trade situations and importing. The second part deals with service trade situations and regulations such as reserve charge and special statuses of different services.

The aim of the EU countries is to apply a unified principle of the country of origin. This will reduce companies' administrative duties and make clearer the whole value added taxation system. It seems to be that the present system will remain in force indefinitely and because of that it is very important to have a good command of present regulations of value added taxation.

Keywords

Value Added Taxation, international trade, international service trade

Note

SISÄLLYS

1 JOHDANTO	6
1.1 Tavoitteet.....	6
1.2 Menetelmät.....	6
1.3 Rakenne.....	7
2 KANSAINVÄLISTEN TOIMINTOJEN ARVONLISÄVEROTUS	8
2.1 Ulkomaankaupan käsitteistöä.....	8
2.2 Yhteisökauppa	9
2.3 Vienti ja tuonti.....	10
3 KANSAINVÄLINEN TAVARAKAUPPA	11
3.1 Verolliset yhteisökaupat.....	11
3.1.1 Ahvenanmaan maakunta erityisalueena.....	17
3.1.2 Kolmikantakauppa	18
3.1.3 Ketjukaupan arvonlisäverotus	20
3.1.4 Tilanteita, joita ei käsitellä yhteisöhankintoina	21
3.1.5 Kaukomyynti	23
3.1.6 Yhteisökaupan pulmatilanteita	24
3.2 Verottomat yhteisökaupat	25
3.3 Verolliset maahantuonnit	26
3.4 Verottomat maahantuonnit.....	30
4 KANSAINVÄLINEN PALVELUKAUPPA.....	32
4.1 Määrittelyn ongelmatilanteet	33
4.2 Palvelujen myyntimaasäännöt.....	34
4.3 Rekisteröityminen ja käännetty verovelvollisuus.....	36
4.4 Palvelukohtaiset säännökset.....	39
4.4.1 Kuljetuskaluston vuokrauspalvelut.....	39
4.4.2 Kiinteistöön kohdistuvat palvelut	40
4.4.3 Henkilökuljetuspalvelut	41
4.4.4 Tavarankuljetuspalvelut ja niiden välityspalvelut	43
4.4.5 Tavaroiden yhteiskuljetuspalvelut ja niiden välityspalvelut	44
4.4.6 Opetus- ja tieteelliset palvelut, kulttuuri- viihde ja urheilutilaisuudet.....	49
4.4.7 Lastin purkaminen, lastaus ja muut tavarankuljetuksiin liittyvät palvelut.....	50
4.4.8 Irtaimen esineen arvonmääritys ja irtaimen esineeseen kohdistuvat työsuoritukset	51

4.4.9 Immateriaalipalvelut	52
4.4.10 Radio- ja televisiopalvelut, sähköiset palvelut sekä telepalvelut	57
5 POHDINTA.....	59
LÄHTEET.....	62

1 JOHDANTO

Yritysten kansainvälistymisen ja globalisaation seurauksena tavara- ja palveluhan- kintoja tehdään kotimaan lisäksi yhä enemmän Euroopan yhteisön alueen maista samoin kuin yhteisön ulkopuolisista maista. Ulkomaalaisia palveluntarjoajia ja tavarantoimittajia on tullut kotimarkkinoillemme ja vastaavasti suomalaiset yritykset ovat hakeutuneet toimimaan ulkomaille. Kansainvälisen kaupan tilannevariaatioita on monenlaisia ja siksi perustilanteiden ohjeistus ei useinkaan riitä, vaan joudumme perehtymään säädöksiin ja ohjeistuksiin syvällisemmin. Kansainvälisen kaupan tilanteista on tullut jokapäiväisiä tapahtumia taloushallinnon parissa työskenteleville.

1.1 Tavoitteet

Opinnäytetyöni tavoitteena on koota yhteen keskeiset kansainvälisen kaupan arvonlisäverotukseen liittyvät periaatteet ja säännökset. Tulen käsittelemään aihetta lähinnä hankinnan näkökulmasta. Tavoitteenani on laatia opinnäytetyö, jota taloushallinnon tehtävissä toimittaessa voitaisiin käyttää apuna kansainvälisen arvonlisäverotuksen tilanteita tulkittaessa. Kansainvälistä arvonlisäverotusta käsittelevää julkaistua aineistoa on tarjolla runsaasti ja teokset ovat joko hyvin laajoja kokonaisuuksia tai oppaita, jotka keskittyvät tiettyyn erityisalueeseen. Taloushallinnon parissa työskenteleville soveltuvia koottuja esityksiä on tarjolla vähän. Käytännön työn näkökulmasta tiedän, että tiiviille ja keskeisimmät kysymykset yhteen kokoavalle teokselle on tarvetta. Ulkomaankauppaa harjoittavan tai tavaroita tai palveluita ulkomailta hankkivan on voitava selvittää, mikä on yksittäisen liiketoimen oikea verokohtelu. Erilaisia tilanteita tulkittaessa on ymmärrettävä, mitkä tekijät ja säädökset tulee huomioida arvioitaessa sitä, kuinka arvonlisäverotus käyttäytyy erilaisissa kansainvälisissä tilanteissa ja työn tekemisen kannalta olisi eduksi, jos keskeisimmät säännökset olisi koottu yksiin kansiin.

1.2 Menetelmät

Toteutan opinnäytetyöni kirjallisuustutkielmanani eli hankin tietoa pääasiassa valmiista kirjallisista aineistoista ja dokumenteista, kuten alan kirjallisuudesta, lehdistä ja oikeustapauksista. Menetelmä soveltuu opinnäytetyöhöni hyvin, sillä aihetta käsitteleviä valmiita aineistoja on tarjolla runsaasti. Tulen käyttämään voimavarani näiden aineis-

tojen tulkitsemiseen ja tietojen kokoamiseen näiden pohjalta. (Eskola & Suoranta 2000, 117–118.)

1.3 Rakenne

Opinnäytetyössäni käsittelen ensin tavarakaupan tilanteita ja koska tavarakaupassa on huomattavia eroja yhteisökaupan ja yhteisön ulkopuolisten maiden kanssa käytävän kaupan osalta, käsittelen näitä omina kokonaisuuksinaan. Yhteisökaupan osalta tulen perehtymään perustilanteiden lisäksi kolmikanta- ja ketjukauppatilanteisiin sekä verottomiin yhteisöhankintoihin. Maahantuontiin perehdyn sekä verollisten että verottomien maahantuontien osalta. Ahvenanmaa kuuluu EU:n tullialueeseen, mutta ei EU:n arvonlisäveroalueeseen, joten aion työssäni sivuta myös sitä, kuinka arvonlisäverotus toteutuu kaupankäynnissä Ahvenanmaan kanssa.

Toisen kokonaisuuden muodostavat palvelukaupan tilanteet. Palvelukaupan osalta monimutkaisilla myyntimaasäännöksillä ratkaistaan arvonlisäverotuspaikka ja näihin säädöksiin aion perehtyä ja käsitellä niitä palvelukohtaisesti. Palvelujen osalta arvonlisäverotus on periaatteessa harmonisoitu EU:n alueella, mutta direktiivien sallimien sääntelyvaihtoehtojen ja erilaisten tulkintaerojen vuoksi eroavuuksia käytännössä ilmenee. Soveltuvien osien tulen tätä aihetta työni edetessä käsittelemään.

Tulen opinnäytetyössäni käyttämään luetteloita vastoin opinnäytetyöohjeen suosituksia. Työn luonteen, käytettävyyden ja luettavuuden kannalta on perusteltua esittää tiettyjä asioita luettelomuodossa. Luettelomuotoinen esittämistapa on perusteltua havainnollisuuden lisäämiseksi.

2 KANSAINVÄLISTEN TOIMINTOJEN ARVONLISÄVEROTUS

Arvonlisävero on kulutusvero ja kulutusverokäsitteen sisältö kansainvälisessä tavara-kaupassa on se, että vero maksetaan tavarankulutusmaahan. Tämä toteutuu, kun vienti eli tavaroiden myynti ulkomaille vapautetaan verosta ja vastaavasti tavaroiden ostot ulkomailta säädetään verolliseksi. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 242.) Euroopan yhteisöjen jäsenmaiden tuonti ja vienti jaetaan yhteisö- eli sisäkaupaksi ja kolmansien maiden kanssa käytävä kauppa ulkokaupaksi (Karhu 2002, 64).

2.1 Ulkomaankaupan käsitteistöä

Verotusta ratkaistaessa on aina ensin selvittävä kunkin tilanteen erityispiirteet:

- mitä myydään tai ostetaan eli onko kyseessä tavara vai palvelu,
- mistä tavara toimitetaan, eli missä tavara on kuljetuksen alkaessa tai luovutettaessa ostajalle, Suomessa vai muualla,
- minne tavara toimitetaan; Suomeen, toiseen EU:n jäsenvaltioon vai EU:n ulkopuoliseen maahan. Tavarankuljetuksen selvittäminen on tärkeää, sillä myynnin verottomuuden edellytyksenä on kansainvälisen kaupan tilanteissa se, että tavara todistettavasti liikkuu valtion rajan yli.
- kuka on vastuussa tavarankuljetuksesta toimitusehtojen mukaan ja tosiasiallisesti,
- kuka vastaa tavarankuljetuksesta ja maahantuonnista,
- kenelle myydään tai keneltä ostetaan. On siis selvittävä kauppakumppanin alv-status ja tällöin vaihtoehtoina ovat elinkeinonharjoittaja, ei verovelvollinen oikeushenkilö tai yksityishenkilö eli on selvittävä kauppakumppanin alv-status,
- sisältyykö toimitukseen asennus tai kokoonpano määränpäämaassa. (Palevaara 2008.)

Arvonlisäverolain 1 §:n mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle Suomessa tapahtuvasta tavarankuljetuksesta ja palvelun myynnistä, tavarankuljetuksesta, tavarankuljetuksen yhteisöhan- kinnasta sekä tavarankuljetuksen siirrosta varastointimenettelystä. Tavarankuljetus ja palvelun myynti ovat keskeiset verolliset tapahtumat, ja jotta ulkomailta ostettujen tavaroiden tuonti ei olisi arvonlisäverotuksellisesti kotimaasta ostamista edullisempää, ovat myös tavarankuljetustapahtumat: maahantuonti Yhteisön ulkopuolelta ja tuonti Yhteisömaista sekä

erityisessä tulli- ja arvonlisäverolainsäädännön alaisessa varastointimenettelyssä olevien tavaroiden ottaminen käyttöön säädetty verolliseksi. (Kallio ym. 2002, 19–20.)

Ulkomailta Suomeen kulutettavaksi hankittujen palveluiden osalta neutraali verokohdeltu on pyritty varmistamaan niin, että palvelun myynti määritellään Suomessa tapahtuvaksi ja siten 1 §:n säännöksen perusteella arvonlisäverolain soveltamisalaan kuuluvaksi. Myyntimaasäännöstö on huomattavan laaja ja monimutkainen kokonaisuus. (Kallio ym. 2002, 19–20.)

Myyntimaa määrää, minkä maan säännöksiä tapaukseen sovelletaan. Kullakin valtiolla on arvonlisäverotuksen alueellisen soveltamisalaperiaatteen mukaan itsenäinen verotusoikeus alueellaan suoritettaviin liiketoimiin ja tämä verotusoikeus ei ole riippuvainen liiketoiminnan suorittajan kansalaisuudesta. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 288.)

Tavarakaupan myyntimaata ratkaistaessa tavarán sijaintipaikka ratkaisee myyntimaan ja myyntimaa määrää sen, sovelletaanko myyntiin Suomen arvonlisäverolakia. Yleissäännöksen mukaan tavara on myyty Suomessa, jos tavara on täällä, kun se luovutetaan ostajalle, kuljetus ostajalle alkaa tai kun tavara on yhteisön ulkopuolella kuljetuksen alkaessa ja myyjä tuo sen Suomeen myyntiä varten. Suomessa myydyksi katsotaan myös tavara, joka kuljetetaan jäsenvaltiosta toiseen ja jonka myyjä asentaa tai kokoaa Suomessa. (Nieminen & Anttila 2009, 7:22.)

Palveluiden myynnin arvonlisäverotus perustuu ajatukselle palvelun verottamisesta siellä, missä se kulutetaan. Käytännössä palveluiden arvonlisäverotuksessa oikean kulutusmaan eli palveluiden myyntimaan löytäminen on monimutkaisten säännösten takana. Palveluiden myyntimaa voi määräytyä myyjän, ostajan, kiinteän toimipaikan, palveluiden suorituspaikan tai kiinteistön sijaintipaikan mukaan. Palveluiden myynnissä on monia erilaisia sääntöjä ja siksi on tärkeää selvittää, minkä maan arvonlisävero tulee maksettavaksi. (Rekola 2000, 81–82.)

2.2 Yhteisökauppa

Suomi kuuluu EU:n sisämarkkina-alueeseen, jolla sovelletaan erityisiä yhteisökaupan arvonlisäverosäännöksiä. Eri EU:n jäsenvaltioissa toimivat verovelvolliset yritykset käyvät keskenään yhteisökauppaa. Jäsenvaltioiden välillä ei ole tulli- ja rajamuodolli-

suuksia ja siksi tullausilmoituksia tai tulliselvityksiä ei tarvita. Yhteisökaupan lopullisena tavoitteena on verotuksen tapahtuminen kussakin alkuperämaassa eli myynti olisi verollista myös yhteisömaiden välisessä tavarakaupassa. Tällöin toisessa jäsenvaltiossa oleva ostaja voisi vähentää toisen jäsenvaltion myyjän laskuun sisältyvän arvonlisäveron kirjanpidossaan. Käytäntö edellyttäisi kuitenkin maiden välistä selvitysmenettelyä verotulojen kohdistamiseksi kulutusmaaperiaatteen mukaisesti ja siksi nykyinen määränpäämaaajärjestelmä on käytössä vieläkin. Sen mukaan yhteisömyynti on verotonta ja yhteisöhankinnasta ostaja maksaa veron oman maansa verokannan mukaan normaalin verotilityksen yhteydessä. Koska yhteisöhankinnoista suoritettava vero on yleensä ostajalle vähennyskelpoinen, ei todellista veronmaksua käytännössä synny. (Eskola & Lääkkö 2001, 165–166.)

2.3 Vienti ja tuonti

Vientiä on EU:n ulkopuolelle suuntautuva tavaroiden myynti. Kaupallinen vienti yritysten välillä on verotonta, sillä myynti EU:n ulkopuolelle on säädetty erikseen verottomaksi, vaikka myyntimaana onkin Suomi. Tavarann viennin tapahtuminen on osoitettava vientiasiakirjoilla ja vientiin liittyy normaali tullausmenettely. (Eskola & Lääkkö 2001, 183.) Arvonlisäverolaissa on säännökset tilanteista, joissa Suomesta Yhteisön ulkopuolelle tapahtuva tavaroiden myynti on verotonta vientiä. Vientiä koskevia säännöksiä ei sovelleta palveluiden myyntiin. Ahvenanmaa ei ole Yhteisön veroaluetta ja siksi Ahvenanmaa on arvonlisäverotuksellisesti kolmansien maiden asemassa. (Murtomäki 2005, 117–121.)

Tuonti on tavarann tuomista Yhteisöön ja tavarann maahantuonnin perusteella kannetaan arvonlisäveroa. Yhteisöllä tarkoitetaan tässä yhteydessä Yhteisön arvonlisäveroaluetta ja on huomioitava, että arvonlisäveroalue ja tullialue eivät ole kaikilta osin yhteneväiset, kuten jo Ahvenanmaan kohdalla edellä todettiin. Suomessa tapahtuvan maahantuonnin perusteella suoritetaan arvonlisäveroa Suomeen ja tulli vastaa arvonlisäveron kantamisesta. (Murtomäki 2005, 117–121.)

3 KANSAINVÄLINEN TAVARAKAUPPA

Tuonti Euroopan yhteisön alueelta ja sen ulkopuolisista maista eroaa tullimaksu- ja verotusmenettelyn suhteen. Sisäkaupassa tulleja ei peritä, kun taas yhteisön ulkopuolelta tuotaessa maahantuojalla on velvoitettu maksamaan tuontitullia. Poikkeuksena voi olla, että tuonti on jonkin EY:n solmiman vapaakauppasopimuksen nojalla säädetty tullittomaksi. Yhteisön sisäkaupassa arvonlisäverotus suoritetaan kotimaan arvonlisäverotuksen yhteydessä ja ulkokaupassa arvonlisäverotus kytkeytyy yhteen tullauksen kanssa. (Karhu 2002.)

3.1 Verolliset yhteisökaupat

Arvonlisäverolain 26a §:n mukaan tavaroiden yhteisöhankinnalla tarkoitetaan irtaimen esineen omistusoikeuden vastikkeellista hankintaa, jos myyjä, ostaja tai joku muu heidän puolestaan kuljettaa tavaran ostajalle jäsenvaltiosta toiseen. Yhteisöhankinta on verollinen ja se tulee kyseeseen vain, kun myyjänä on verovelvollinen yritys. Yhteisöhankinnan verollisuudella toteutetaan määränpäämaaperiaatetta, jolloin yhteisöhankinnasta suoritetaan sen maan vero, johon tavaran kuljetus päättyy, eikä esimerkiksi ostajan kotimaalla ole tässä suhteessa merkitystä. Jos suomalainen yritys ostaa toisesta jäsenvaltiosta tavaroita niin, että ne kuljetetaan kolmanteen jäsenvaltioon eikä Suomeen, aiheuttaa tämä yhteisöhankinnan suorittaminen usein myös suomalaisille yrityksille velvollisuuden rekisteröityä verovelvolliseksi kuljetuksen päättymisvaltiossa. Yhteisöhankinnassa on kyse vain tavaroiden ostoista ja siten palveluita ei käsitellä yhteisöhankintoina. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 271–272.)

Jotta hankintaa voidaan käsitellä yhteisöhankintana, täytyy myyjän olla elinkeinonharjoittaja ja myyjä ei saa myöskään olla omassa maassaan verottoman vähäisen toiminnan harjoittaja. Ratkaisevaa hallituksen esityksen (283/94) perustelujen mukaan on se, onko myyjä tavaran myydessään toiminut elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa. Mikäli myyjä ei ole toiminut elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa tai hänen myyntinsä on verotonta oman maansa vähäistä toimintaa koskevien säädösten perusteella, ei tavaran ostosta muodostu yhteisöhankintaa. Tavaroiden ostoa julkisyhteisöltä ei esimerkiksi ole yhteisöhankinta, jos tavaroiden myynti on tapahtunut viranomaisen ominaisuudessa eli osana viranomaistoimintaa. Tällaisessa tilanteessa ei tarvitse suorittaa ostosta veroa. (Paajanen & Saarinen 1997, 388–390.)

Ostajalta vaaditaan myös tiettyjen edellytysten täyttymistä, jotta tavaroiden hankinta olisi yhteisöhankinta. Ostajan on oltava elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja. Ratkaisevaksi seikaksi muodostuu se, onko ostaja tavarahan ostaessaan toiminut elinkeinonharjoittajan tai muun oikeushenkilön kuin elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa. Jos ostajana on elinkeinonharjoittaja, jonka toiminta ei miltei osin oikeuta vähennykseen tai palautukseen, taikka muu oikeushenkilö kuin elinkeinonharjoittaja, muodostaa tavaroiden hankinta yhteisöhankinnan vain tietyin edellytyksin. (Paajanen & Saarinen 1997, 388–390.)

Mikäli kuljetusta jäsenmaasta toiseen ei tapahdu, kyseessä ei voi olla yhteisöhankinta. Myyjän myyntimaassa suorittama myynti, kun tavara toimitetaan suoraan kuljetuksen lähtö- ja jäsenmaassa olevalle asiakkaalle, ei ole yhteisömyyntiä. Yhteisömyynti säännösten soveltaminen edellyttää aina kuljetusta jäsenvaltioiden rajan yli. Turvaverkkosäännöstöä ei voida myöskään soveltaa, koska tavarahan kuljetusta yli jäsenmaiden välisen rajan ei tapahdu. Myynnin yhteydessä kauppasopimuksessa tai muuten sovittu tai tapahtunut kuljetus on olennainen osa yhteisömyyntiä ja -hankintaa. (Iivonen 1998, 242.)

EU:n arvonlisäverotusta koskevat säännöt edellyttävät jäsenvaltioilta yhdenmukaisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamista. Suomi kuuluu Euroopan yhteisöjen jäsenenä EU:n sisämarkkina-alueeseen, jossa sovelletaan arvonlisäverotuksessa erityisiä sisäeli yhteisökaupan sääntöjä. Yhteisökaupan tavoitteeksi on asetettu verottaa jäsenvaltioiden välillä käytävä kauppa alkuperämaassa eli hyödykkeen myyntimaassa, jolloin jäsenmaiden välinen kauppa rinnastuisi maan sisäiseen kauppaan. Koska tätä tavoitetta ei pystytty toteuttamaan, otettiin 1993 vuoden alusta käyttöön ns. ”väliaikainen järjestelmä”, jota piti alkujaan soveltaa vuoden 1996 loppuun, mutta tämä järjestelmä on käytössä vieläkin. (Nieminen & Anttila 2009, 11:1–11:3.)

Väliaikaisessa järjestelmässä rajavalvonnasta ja rajalla tapahtuvasta verotuksesta on luovuttu. Yhteisökaupassa yleisperiaate on, että tavarat myydään toiseen EU-maahan verovapaasti ja tavarat ostetaan toisesta EU-maasta verollisesti. Tämä ns. määränpäämaaperiaate johtaa siihen, että vero määräytyy sen maan arvonlisäverosäännösten mukaisesti, jossa tavara kulutetaan. Vero kannetaan ja maksetaan määränpäämaassa. Yhteisökaupan periaatteita sovelletaan myös tavarahan kohdistuviin työsuorituksiin. Ku-

luttajille tapahtuvaan tavaramyyntiin, ja eräisiin muihinkin tapauksiin, sovelletaan kuitenkin alkuperämaaperiaatetta, jonka mukaisesti tavaramyynti verotetaan sen myyntimaassa. (Nieminen & Anttila 2009, 11:1–11:3.)

Yhteisökaupan sääntöjä sovelletaan tavaran myyntiin ja eräisiin tavarasiirtoihin jäsenvaltioiden välillä, tavaraan kohdistuviin työsuorituksiin ja välityspalveluihin sekä tavarakuljetuksiin ja eräisiin niiden liitännäispalveluihin. Muihin palveluihin ei sovelleta yhteisökaupan säännöksiä, vaan niiden verokohtelu määräytyy palvelun myyntimaasta ja palvelujen kansainvälistä kauppaa koskevien yleisten säännösten mukaisesti. (Nieminen & Anttila 2009, 11:1–11:3.)

Arvonlisäverolain yhteisökauppaa koskevia säännöksiä sovelletaan EU:n jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Jäsenvaltiolla ja yhteisöllä tarkoitetaan Euroopan yhteisön lainsäädännön mukaista jäsenvaltion ja yhteisön arvonlisäveroaluetta. EU:n arvonlisäveroalueeseen kuuluvat seuraavat jäsenvaltiot ja niihin kuuluvat alueet:

- Belgia
- Bulgaria
- Espanja mukaan lukien Baleaarit
- Hollanti
- Irlanti
- Iso-Britannia mukaan lukien Man-saari
- Italia
- Itävalta
- Kreikka
- Kypros
- Latvia
- Liettua
- Luxemburg
- Malta
- Portugali mukaan lukien Azorit ja Madeira
- Puola
- Ranska mukaan lukien Monaco
- Romania
- Ruotsi

- Saksa
- Slovakia
- Slovenia
- Suomi
- Tanska
- Tseki
- Unkari
- Viro

EU:n arvonlisäveroalueen ulkopuolelle jätetyt erityisalueet:

- Agio Oros
- Ahvenanmaan maakunta
- Andorra
- Büsingenin alue
- Ceuta
- Färsaaret
- Gibraltar
- Grönlanti
- Helgolandin saari
- Kanaalisaaret
- Kanarian saaret
- Livigno, Campione d'Italia
- Lugano-järven Italialle kuuluvat vesialueet
- Melilla
- Ranskan merentakaiset departementit
- San Marino
- Vatikaanivaltio
- Kyproksen saaren pohjoisosa

Veroalueen ulkopuolelle jätetyt alueet käsitellään arvonlisäverotuksessa ulkomaina.

(Nieminen & Anttila 2009, 11:1–11:3.)

Verohallituksen ohjeistuksen mukaan tavaran yhteisöhankinnan katsotaan tapahtuvan pääsääntöisesti Suomessa, jos tavaran kuljetus päättyy täällä. Yhteisöhankinnan katsotaan tapahtuvan Suomessa silloinkin, kun ostaja on käyttänyt Suomessa annettua

alv-tunnistetta hankinnassa ja tavarankuljetus on alkanut toisesta jäsenvaltiosta ja päättynyt johonkin muuhun jäsenvaltioon kuin Suomeen. Esimerkissä suomalainen yritys määrää Saksasta ostamansa tavarankuljetettavaksi Saksasta suoraan myyntivarastolleen Englantiin, mutta käyttää hankinnassaan Suomessa annettua alv-numeroa. Tällöin yhteisöhankinta katsotaan Suomessa tapahtuvaksi. Tällaisessa tilanteessa yhteisöhankinta voi tulla verotettavaksi myös kuljetuksen päättymisvaltiossa Suomen lisäksi, joten järjestely voi johtaa kaksinkertaiseen verotukseen. Säännöstä ei kuitenkaan sovelleta, mikäli ostaja näyttää, että yhteisöhankinta on verotettu tai että hän on täyttänyt yhteisöhankintaan liittyvän ilmoitusvelvollisuutensa tavarankuljetuksen päättymisvaltiossa. Mikäli tavarankuljetuksen yhteisöhankinnasta suoritetaan arvonlisävero tavarankuljetuksen päättymisvaltiossa vasta sen jälkeen, kun siitä on suoritettu arvonlisävero Suomeen rekisteröinnin johdosta, liikaa maksettu vero palautetaan. Edellä mainittu tilanne paljastuu esimerkiksi silloin, kun myyjän antamia yhteisömyyntitietoja verrataan ostajan ilmoittamiin yhteisöhankintoihin. Ostajan on tässä tilanteessa selvítettävä se, että hankinnasta on suoritettu vero kuljetuksen päättymisvaltiolle. (Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa 2007.)

Elinkeinonharjoittajat, jotka harjoittavat toimintaa, joka ei ole miltään osin vähennykseen tai palautukseen oikeuttavaa tai sellaiset oikeushenkilöt, jotka eivät ole elinkeinonharjoittajia, ovat verovelvollisia yhteisöhankinnoista, jos hankintojen arvo ylittää säädetyn rajan. Esimerkiksi verottomien sairaan- ja terveydenhoitopalvelujen myyjä tai yleishyödyllinen yhteisö eivät ole alv-velvollisia. Verovelvollisuus syntyy kuitenkin, kun yhteisöhankintojen arvo kalenterivuoden aikana ilman veron osuutta ylittää 10 000,00 euroa. Mikäli toiminta on joltain osin arvonlisäverollista, verovelvollisuus syntyy yhteisöhankintojen määrästä riippumatta. (Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa 2007.) Ostaja voi halutessaan rekisteröityä vapaaehtoisesti verovelvolliseksi yhteisöhankinnoista. Tällöin hän saa myyjältä verottoman laskun ja tilittää Suomen veron hankinnoistaan toisista jäsenvaltioista. Yhteisöhankinnan tehneellä verovelvollisella on oikeus vähentää hankinnasta suorittamansa vero siltä osin kuin hankinta tulee vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Hankinnasta suoritettava vero ja vähennys tehdään samassa kuussa ja siksi todellista veron maksua ei käytännössä synny, mikäli hankinta on tehty vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 272–273.)

Jos hankinta tehdään muuta kuin vähennykseen oikeuttavaa käyttöä varten, hankinnasta suoritettavaa veroa ei vähennetä ja vero tilitetään valtiolle. Jos hankinta tulee osittain vähennyskelpoiseen käyttöön, koko hankinnasta suoritetaan vero, joka vähennetään siinä suhteessa kuin hankinta tulee vähennyskelpoiseen käyttöön. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 272–273.)

Yhteisöhankinnoista ei raportoida erillisellä yhteenvetoilmoituksella, vaan yhteisöhankinnat sekä niistä suoritettavat verot merkitään valvontailmoitukselle omana kohtanaan. Yhteisöhankinnoista vähennettävä vero merkitään samaan kohtaan ja yhtenä summana muiden kuukauden vähennettävien verojen kanssa. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 272–273.)

Jos ostojen määrä toisista jäsenvaltioista on vähintään 100.000,00 euroa vuodessa, on ostaja velvollinen ilmoittamaan ostot tullille annettavalla tuonnin Intrastat-ilmoituksella (Äärilä & Nyrhinen 2005, 272–273.)

Yhteisöhankinnassa vero tilitetään saman verokannan mukaan kuin vastaavan tavaran kotimaan kaupassakin. Eli Suomessa yleinen vero kanta on 22 %, elintarvikkeiden ja rehujen verokanta on 17 % ja lääkkeiden ja kirjojen verokanta 8 %. Verokanta on 0 %, kun hankinnan kohteena on veroton vesialus tai tilattu sanoma- tai aikakauslehti. Veronperusteena on vastike ilman veron osuutta. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 272–273.) Elintarvikkeiden ja rehujen verokanta alenee 12 prosenttiin 1.10.2009 alkaen (Arvonlisäverolaki).

Kuluttajan asemassa olevat yksityishenkilöt eivät voi olla yhteisökaupan osapuolena. Poikkeuksena on ns. uusien kuljetusvälineiden osto, jolloin sovelletaan erikoissäännöksiä. Uusien kuljetusvälineiden yhteisökaupassa verotus tapahtuu aina siinä maassa, missä uusia kuljetusvälineitä käytetään. Uuden kuljetusvälineen myynti toiseen jäsenvaltioon on aina verotonta yhteisömyyntiä ostajan arvonlisäverostatuksesta riippumatta. Myynti ilmoitetaan kuitenkin joko yhteisömyyntinä tai verottomana liikevaihtona riippuen siitä, onko ostaja arvonlisäverovelvollinen vai muu kuin verovelvollinen, esimerkiksi yksityishenkilö. (Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa 2007.)

Arvonlisäverovelvollinen ostaja käsittelee uudet kuljetusvälinehankinnat yhteisöhankintoina ja tilittää niistä veron kuten muistakin yhteisöhankinnoista. Myös yksityis-

henkilö on verovelvollinen toisesta jäsenvaltiosta ostamansa uuden kuljetusvälineen yhteisöhankinnasta. (Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa 2007.) Jos kysymyksessä on auto, jonka hankinnasta on suoritettava myös autoveroa, yhteisöhankinnan arvonlisävero maksetaan yhdessä autoveron kanssa. Jos hankinta koskee kuljetusvälinettä, josta ei autoveroa makseta, vero maksetaan verovirastolle yksinkertaistetun menettelyn avulla. Valmisteveronalaisten tuotteiden osto on aina yhteisöhankinta, kun ostajana on oikeushenkilö, vaikka ostaja ei olisikaan arvonlisäverovelvollinen. Vero tilitetään näissä tapauksissa yhdessä valmisteveron maksamisen kanssa. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 276–277.)

Yhteisökaupan laskuille on asetettu tiettyjä erityisvaatimuksia. Yhteisömyyntiä koskeviin laskuihin myyjän tulee merkitä sekä oma että ostajan arvonlisäveronumero. Myynnin verottomuus voidaan ilmoittaa esimerkiksi merkinnällä ”Alv 0 % (Yhteisömyynti)” tai ”VAT 0 % (Intra-Community supply)”. Ostajan arvonlisäveronumero on merkittävä myös yhteisökuljetusta, siihen välittömästi liittyviä palveluja, välityspalvelua, irtaimen esineeseen kohdistuvaa työsuoritusta tai irtaimen esineen arvonmäärittäystä koskeviin laskuihin, jos ostaja haluaa käyttää ostossaan jossakin jäsenvaltiossa annettua arvonlisäverotunnistetta. (Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa 2007.)

3.1.1 Ahvenanmaan maakunta erityisalueena

Ahvenanmaan maakunta kuuluu EU:n tullialueeseen mutta ei EU:n arvonlisäveroalueeseen. Sen ja muun yhteisön väliseen kauppaan ei siksi sovelleta yhteisökaupan verojärjestelmää. Myyntiä Ahvenanmaalta muihin jäsenvaltioihin pidetään myyntinä ulkomaille ja tavaran tuontia muista jäsenvaltioista pidetään tavaran Suomessa tapahtuvana maahantuontina. (Nieminen & Anttila 2009, 11:3, 13:20–13:22.)

Ahvenanmaa on kolmannen alueen asemassa suhteessa Suomeen ja siksi Suomen ja Ahvenanmaan välisiin myynteihin ei sovelleta arvonlisäverolain mukaisia kotimaan-kaupan eikä yhteisökaupan sääntöjä. Tavaroiden ja eräiden palvelujen myynteihin ja muihin siirtoihin sovelletaan samoja sääntöjä kuin Suomen ja EU:n ulkopuolisten valtioiden välillä. Ahvenanmaan ja muun Suomen välillä olevasta verorajasta johtuen tavaroiden tuonti Ahvenanmaalta muualle Suomeen on tuontia EU-alueelle. Se on verollista samalla tavalla kuin tuonti EU:n ulkopuolisista valtioista. Tällaiseen tuontiin samoin kuin tuontiin EU:n jäsenvaltioista Ahvenanmaalle sovelletaan AVL 9 luvun

tavarahan maahantuontia koskevia säännöksiä veron suorittamisvelvollisuudesta, veron perusteesta, maahantuonnin verottomuudesta ja verotusmenettelystä. (Nieminen & Anttila 2009, 11:3, 13:20–13:22.)

Koska Ahvenanmaa kuuluu Euroopan Yhteisön tullialueeseen, tavarasiirroista Ahvenanmaan ja muun Suomen välillä ei kanneta tullimaksuja. Ahvenanmaa sinällään on osa Suomea ja siellä tapahtuva tavaroiden ja palveluiden myynti on samoin arvonlisäverollista kuin muuallakin Suomessa tapahtuva myynti. Jos mantereella toimivalla yrityksellä on Ahvenanmaalla myymälä tai jakeluvarasto, josta tavaroita myydään ahvenanmaalaisille, maksetaan tästä myynnistä normaalisti kotimaan verot. Yritys ilmoittaa mantereelta Ahvenanmaalle siirrettävät tavarat tullille, maksaa niistä tuonnin arvonlisäveron ja käsittelee saman veron myös vähennettävänä verona, jolloin todellista arvonlisäveron tilitystä ei tapahdu. Tavaroiden myynti Ahvenanmaan maakunnan ja muun Suomen välillä on verotonta vientiä koskevien säännösten mukaan, kunhan verottomuuden edellytykset ovat olemassa. Eli myyjän on voitava osoittaa joko tullin leimalla vahvistettu veroilmoitus tai tullin verotuspäätös. Ahvenanmaan ja muun Suomen välisessä tavarakaupassa maahantuojalle muodostuu normaali maahan tuodusta tavarasta suoritettavan veron vähennysoikeus, kunhan vähennysoikeuden edellytyksenä vaadittavat tullauspäätös ja siihen liittyvät asiakirjat ovat maahantuojalla. (Pipatti & Vahtera 1999, 119–121.)

Tavarakuljetukset Manner-Suomen ja Ahvenanmaan välillä ovat verottomia kuljetuksia EU:n ulkopuolelle ja EU:n ulkopuolelta riippumatta siitä, ketä laskutetaan. Kuljetuksen arvo kuuluu kuitenkin tuonnin arvonlisäveron laskentaperusteeseen ja kuljetuksen osuus verotetaan tullauspäätöksellä. (Pipatti & Vahtera 1999, 119–121.)

3.1.2 Kolmikantakauppa

Kolmikantakaupan tilanteessa tavara myydään kaksi kertaa peräkkäin siten, että tavara kuljetetaan suoraan ensimmäiseen myyntiin liittyen ensimmäiseltä myyjältä toiselle ostajalle yhteisövaltiosta toiseen. Kolmikantakaupassa on mukana aina kolme eri yhteisömaissa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitynyttä elinkeinonharjoittajaa. Tällaisessa tilanteessa poiketaan normaaleista yhteisöhankinnan myyntimaasäännöksistä. Kolmikantakaupassa yhteisöhankinta verotetaan aina lopullisessa kuljetuksen päättymisvaltiossa. Jos ensimmäinen ostaja on tehnyt omaa myyntiään koskeviin myynti-

tositteisiin merkinnät kolmikantatilanteesta ja omasta ja toisen ostajan alv-tunnisteesta, hänen tekemänsä yhteisöhankinta on veroton. Näin hänen osaltaan ei tarvitse soveltaa turvaverkkosäännöstä eikä ostajan alv-numero määritä myyntimaata. Toinen eli lopullinen ostaja on tässä tilanteessa verovelvollinen ensimmäisen ostajan myynnistä eli hän maksaa veron tavarasta yhteisöhankintana. Kolmikantakaupan soveltaminen edellyttää, että kaupassa on kolme verovelvollista osapuolta, kaikki ovat eri yhteisömaassa verovelvollisia ja että tavara kulkee suoraan toiselle ostajalle ensimmäiseltä myyjältä. Mikäli kaikki edellytykset eivät täyty, esimerkiksi osapuolia onkin neljä tai joku kolmesta osapuolesta on yksityishenkilö, ei kyse ole kolmikantakaupasta. (Rakola 2000, 91–93.)

Kolmikantakaupan esimerkissä saksalainen yritys S tilaa tanskalaiselta yritykseltä T pöytälevyjä, jotka S pyytää toimittamaan suoraan suomalaiselle asiakkaalleen yritys F:lle. Tilanteessa ensimmäisenä myyjänä on T ja toisena myyjänä S. Ensimmäinen ostaja on S ja toinen ostaja on F. T:llä eikä S:llä ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa, jonne tavaran kuljetus päättyy. Tämän kaupan vuoksi kummankaan ei tarvitse rekisteröityä Suomeen verovelvolliseksi eikä S ole verovelvollinen tekemästään yhteisöhankinnasta. S tekee omaan myyntitositteeseensa merkinnän kolmikantatilanteesta. Tällöin suomalainen arvonlisäverovelvollinen yritys F on verovelvollinen S:n myynnistä, eli se maksaa veron yhteisöhankinnasta. (Auranen & Korpela 1996, 61.)

Toisessa esimerkissä suomalainen yritys (B) on saanut tilauksen saksalaiselta rakennusliikkeeltä (C) puutavaran toimittamisesta Saksaan. Koska suomalaisella yrityksellä ei ole tilattua tavaraa varastossa, se pyytää ruotsalaista yritystä (A) toimittamaan puutavaraa Ruotsista suoraan Saksaan saksalaiselle tilaajalle. Suomalainen yritys laskuttaa saksalaista puutavarasta ja ruotsalainen yritys puolestaan suomalaista yritystä. Kun laskuille tehdään kolmikantakaupan edellyttämät merkinnät, suomalaisen tekemä yhteisöhankinta Saksassa on veroton ja saksalainen on verovelvollinen suomalaisen tekemästä edelleenmyynnistä. Kolmikantakaupan erityissäännön vuoksi suomalaisen yrityksen ei tarvitse myöskään rekisteröityä kyseisestä myynnistä verovelvolliseksi Saksaan. (Murtomäki 2005, 111–112.)

Kolmikantakaupan edellyttämät laskumerkinnät edellisessä esimerkissä ovat seuraavat: A merkitsee laskuun oman ja B:n VAT-tunnuksen sekä merkinnän yhteisömyynnistä esimerkiksi ”ALV 0 % yhteisömyynti” tai ”intra-Community supply”. B merkit-

see laskulleen oman ja C:n VAT-tunnuksen sekä merkinnän kolmikantatilanteesta, esimerkiksi ”Kolmikantakauppa” tai ”Triangulation”. (Murtomäki 2005, 111–112.)

3.1.3 Ketjukaupan arvonlisäverotus

Yhteisöhanke on verovelvollinen ostaja ja yhteisöhanke tilitetään sen maan vero, mihin kuljetus jäsenvaltiosta toiseen päättyy. Verotusmaan ratkaisee nimittäin kuljetuksen päättymispaikka. Niin sanotun turvaverkkosäännöksen perusteella hankinta katsotaan Suomessa tapahtuvaksi silloin, kun ostaja on käyttänyt hankinnassaan Suomessa annettua arvonlisäverotunnistetta ja kuljetus on alkanut toisesta jäsenvaltiosta, paitsi jos ostaja näyttää, että hankinta on jo verotettu tai hän on täyttänyt yhteisöhankeaan liittyvän ilmoitusvelvollisuutensa tavaran kuljetuksen päättymisvaltiossa. Menettelyn perusteella Suomen veroviranomaisilla on mahdollisuus vaatia suomalaisilta yrityksiltä selvitystä siitä, ovatko ne suorittaneet veron toiseen jäsenvaltioon siellä tehdystä yhteisöhankeesta. Koska verotusmaa on kuljetuksen päättymisvaltio, joutuvat suomalaiset yritykset usein rekisteröitymään verovelvollisiksi toisissa jäsenmaissa siellä suorittamiensa yhteisöhankintojen perusteella. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 277.)

Iivosen (1998, 265–266) esimerkin ketjukauppatilanteessa suomalainen yritys myy tehdaskoneen saksalaiselle yritykselle, joka puolestaan myy koneen edelleen tanskalaiselle yritykselle, joka myy koneen vielä toiselle tanskalaiselle yritykselle ja tämä edelleen suomalaiselle yritykselle. Kone toimitetaan suoraan ensimmäiseltä suomalaiselta myyjältä viimeiselle suomalaiselle ostajalle Suomessa. Suomalaiselle ensimmäiselle myyjälle kyseessä on arvonlisäverollinen myynti Suomessa, sillä perusteita myynnin verottomuudelle ei ole. Tavaraa ei ole kuljetettu yhteisömaasta toiseen eikä ulkomaille. Kaupat saksalaiselta ensimmäiselle tanskalaiselle yritykselle ja myös ensimmäiseltä tanskalaiselta toiselle tanskalaisyritykselle ovat Suomessa tapahtuvia myyntejä. Tämä aiheuttaa molemmille yrityksille velvollisuuden rekisteröityä verovelvolliseksi Suomessa, koska ostajana kummassakin tilanteessa on toinen ulkomaalainen. Käännettyä verovelvollisuutta ei voida näihin tilanteisiin soveltaa. Molemmat myyjät laativat verolliset myyntilaskut ja he saavat myös vähentää hankintaan sisältyvän arvonlisäveron.

Toisen tanskalaisen yrityksen ja suomalaisen lopullisen yritysostajan välisen kaupan verotusmaa on Suomi. Tässä tilanteessa tanskalaisen yrityksen ei tarvitse rekisteröityä verovelvolliseksi Suomessa, koska myynti verotetaan käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Eli suomalainen lopullinen ostaja maksaa hankinnasta veron käännetyn verovelvollisuuden perusteella ja on siis verovelvollinen tästä myynnistä ja ostosta. Toinen tanskalainen yritys saa koneen ostoon ensimmäiseltä tanskalaisyrittäjältä sisältyvän arvonlisäveron hitaana palautuksena eli anomalla palautusta kyseisen maan veroviranomaisilta. Iivosen mukaan kannattaisi muodostaa kolmikantoja, mutta silloin kone olisi toimitettava pois Suomesta. Tällä menettelyllä vältettäisiin saksalaisen ja ensimmäisen tanskalaisen yrityksen rekisteröitymisvelvollisuus Suomeen.

3.1.4 Tilanteita, joita ei käsitellä yhteisöhankintoina

Tavaroiden ostoa toisesta jäsenvaltiosta ei käsitellä yhteisöhankintana, jos kaupan kohteena ovat verottomat vesialukset tai ilma-alukset, jotka tulevat pääasiassa kansainvälistä lentoliikennettä harjoittavan elinkeinonharjoittajan käyttöön. Yhteisöhankintaa eivät ole myöskään ostot kansainvälisessä liikenteessä olevan vesi- tai ilma-aluksen varustamiseksi tai tällaisella aluksella tapahtuvaa myyntiä varten, ostot diplomaattikäyttöön, kansainvälisten järjestöjen suorittamat hankinnat eivätkä käytetyt tavarat, jos toisessa jäsenvaltiossa oleva myyjä on soveltanut myyntiin marginaaliverotusmenettelyä. Sellaisen tavaran ostoa, jonka myyjä kokoaa tai asentaa paikoilleen ei ole yhteisöhankintaa, samoin sähkö ja maakaasuverkossa myytävä kaasu eivät tule käsiteltäviksi yhteisöhankintana. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 274–275.)

Suomalaisen yrityksen ostaessa koneen tai laitteen toisesta jäsenvaltiosta niin, että toisesta jäsenvaltiosta oleva myyjä vastaa asennuksesta, hankinta ei ole yhteisöhankinta. Koneen tai laitteen myynnin asennettuna tai kokoonpantuna katsotaan tapahtuvan Suomessa, jos asennus- tai kokoonpanotyö tapahtuu täällä. Tällaisessa tapauksessa toimituksesta on tilitettävä Suomen arvonlisävero. Mikäli myyjällä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa eikä myyjä ole rekisteröitynyt verovelvolliseksi Suomessa, on ostajan tilitettävä vero ulkomaisen myyjän puolesta käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Jos asennustyö kestää yli 9 kuukautta, katsotaan ulkomaisella toimittajalla olevan Suomessa kiinteä toimipaikka ja toimittajan on silloin rekisteröidyttävä tänne verovelvolliseksi ja tilitettävä itse toimituksesta Suomen arvonlisävero. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 274–275.)

Yhteisöhankintoja eivät ole liikeomaisuuden siirrot toiseen yhteisömaahan seuraavissa tilanteissa, joissa elinkeinonharjoittaja tai joku muu hänen puolestaan siirtää tavaran kuljetuksen päättymisvaltiossa suoritettavaa, hänelle myytävään tavarahan kohdistuvaa työsuoritusta varten ja tavara palautetaan työn jälkeen hänelle takaisin kuljetuksen alkamisvaltioon. Esimerkiksi yritys lähettää koneen Suomesta Ruotsiin korjattavaksi. Kyseessä ei ole yhteisömyynti, jos kone korjauksen jälkeen palautetaan Suomeen. (Murtomäki 2005, 110.)

Väliaikaisesti elinkeinonharjoittajan myymää palvelua varten siirrettyä liikeomaisuutta ei myöskään käsitellä yhteisöhankintana eikä yhteisömyyntinä. Esimerkiksi yrityksen asentaja vie asennustyössä käyttämänsä laitteet ja työkalut Suomesta Saksaan asennustyön suorittamista varten. Tavarat siirretään toiseen yhteisömaahan väliaikaisesti elinkeinonharjoittajan siellä suorittamaan palvelua varten ja siten kyseessä ei ole yhteisömyynti, jos laitteet ja työkalut palautetaan Suomeen työsuorituksen tekemisen jälkeen. (Murtomäki 2005, 110.)

Kun tavara siirretään väliaikaisesti sellaista tarkoitusta varten, joka oikeuttaisi täysin tullittoman väliaikaisen maahantuontimenettelyn soveltamiseen, jos kyseessä olisi tuonti yhteisön ulkopuolelta, ei yhteisöhankintaa voida soveltaa. Tavaroiden siirto asennettuna tai koottuna tapahtuvaa myyntiä varten tai verottoman viennin tai yhteisömyynnin toteuttamiseksi, eli kun siirrettävät tavarat ovat verotta yhteisön ulkopuolelle tai toisiin yhteisömaihin myytäviä tavaroita, ei ole yhteisömyyntiä tai -hankintaa. Yhteisömyynniksi tai -hankinnaksi ei katsota sellaista tavaroiden siirtoa, jossa siirron tarkoituksena on myynti esimerkiksi diplomaattisille edustustoille tai Euroopan yhteisön toimielimille. Mikäli jokin edellä mainituista edellytyksistä lakkaa, katsotaan tavara siirretyn toiseen yhteisövaltioon yhteisömyyntinä. (Murtomäki 2005, 110.)

Iivosella (1998, 245–246) on muutamia selventäviä esimerkkejä tilanteista, joita ei käsitellä yhteisöhankintoina. Yhteisöhankinta on yleisin kaupallinen hankintatapa, kun elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö ostaa Suomeen toisesta jäsenmaasta kuljetettuna tavaroita. Iivosen mukaan ei-yhteisöhankinta-tilanteet ovat poikkeuksellisia ja niiden verottomuussäännökset monimutkaisia. Esimerkiksi ostotapahtuma, jossa esine toimitetaan Ruotsista Yhteisön ulkopuolelle, vaikka Norjaan, mutta ostaja ja laskutettava yritys on verovelvollinen Suomessa, ei ole yhteisöhankinta. Kyseessä on maasta-

vienti Ruotsista Yhteisön ulkopuolelle ja todennäköisesti arvonlisäverotettava maahantuontitapahtuma Norjassa. Toisessa esimerkissä Suomeen toimitetaan tietokoneen osa Tanskasta, mutta ostajalla ei ole Suomessa annettua alv-tunnistetta myyjälle annettavaksi. Tällöin kyseessä on arvonlisäverotettava myynti alkuperämaassa Tanskassa ja vero maksetaan myyjän kotimaahan, poikkeustapauksessa kyseessä voi olla kaukomyyntitilanne Suomessa. Ostajana tällaisissa tilanteissa on useimmiten yksityishenkilö tai sellainen erikoisostaja, jonka osalta yhteisöhankintaedellytykset eivät täyty. Kolmannessa esimerkissä saksalainen yritys myy sähkömoottorin Saksasta Suomeen niin, että myyjä asentaa koneen täällä. Nyt kyseessä on myynti asennusmaassa eli Suomessa ja kotimaan hankinta suomalaiselle ostajalle. Sovellettavaksi kyseisen myynnin osalta voi tulla arvonlisäverolain 9 §:n mukainen käännetty verovelvollisuus. Neljännessä esimerkissä sorvi toimitetaan suomalaiselle ostajalle suoraan Saksassa eli myyjän kotimaassa ja kaupan osalta ei ole myyntihetkellä sovittua kuljetusta Suomeen. Tällöin kyseessä on Saksassa tapahtunut ja siellä arvonlisäverotettava myynti. Sorvin mahdollinen siirtäminen Suomeen voi muodostaa elinkeinonharjoittajalle yhteisöhankintana Suomessa verotettavan liikeomaisuuden siirron. Edelleen Iivonen luettelee esimerkkeinä ei-yhteisöhankinnoista jäänsärkijän, liikennelentokoneen varaosan ja diplomaattikäyttöön Iso-Britannian suurlähetystöön ostetun television hankinnan Hollannista Suomeen.

3.1.5 Kaukomyynti

Verovelvollisia ja kuluttajia koskevista pääsäännöistä on joitain poikkeuksia, joilla varmistetaan kulutusmaaperiaatteen toteutumista. Kaukomyyntiä koskeva sääntö on esimerkki poikkeuksesta. Postitilausmyyntiä ja muuta myyntiä, jossa myyjä huolehtii tavaroiden lähettämisestä määränpäämaahan yksityishenkilöille tai heihin rinnastettavaan kuluttajan asemassa oleville, verotetaan pääsääntöisesti myyntimaassa. Tämä niin kutsuttu kaukomyynti aiheuttaisi laajamittaisesti harjoitettuna vääristymää kilpailuun, koska myynti olisi mahdollista keskittää alimman verokannan maihin. Tämän estämiseksi kaukomyynti verotetaan kohdemaassa, jos myynnin määrä ylittää määränpäävaltion asettaman rajan. Suomessa rajana on 35.000,00 euroa ja kun raja ylittyy, täytyy myyjän rekisteröityä verovelvolliseksi tänne. (Nieminen & Anttila 2009, 11:5.)

3.1.6 Yhteisökaupan pulmatilanteita

Käytännön elämässä eteen tulee usein tilanteita, joihin sääntelyn esimerkkitalanteet eivät sovellu. Iivonen (1998, 257–259) on esitellyt joitakin pulmatilanteita. Ensimmäisessä esimerkissä selostetaan suomalaista ketjukauppatilannetta, jossa suomalainen yritys myy metallierän tanskalaiselle yritykselle, joka puolestaan myy metallierän edelleen suomalaiselle yritykselle. Ensimmäinen myyjä toimittaa tavaran suoraan toiselle ostajalle Suomeen. Ensimmäisessä myynnissä suomalaiselta yritykseltä tanskalaiselle on kyseessä normaali kotimaan myynti ja verotusmaana on Suomi. Kyseessä ei ole yhteisömyynti, koska tavaraa ei kuljeteta toiseen jäsenmaahan. Kyseessä ei ole myöskään kolmikantatilanne, koska kaksi yritystä on samassa jäsenmaassa ja tavara ei kulje toiseen jäsenmaahan. Kun tanskalainen yritys laskuttaa suomalaista, on edelleen kyse myynnistä Suomessa. Myyjänä on ulkomaalainen, joka ei ole rekisteröitynyt Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi ja jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa. Näin ollen suomalaisella ostajayrityksellä on käännetty verovelvollisuus eli se maksaa veron ostostaan. Tanskalainen yritys saa palautuksen suomalaiselta yritykseltä tapahtuneeseen arvonlisäverolliseen hankintaan sisältyneestä arvonlisäverostaan Uudenmaan verovirastolta. Tanskalainen yritys voisi myös rekisteröityä Suomessa verovelvolliseksi, jolloin kyseessä olisivat normaalit Suomessa tapahtuvat kotimaankaupan tilanteet. Suomalainen lopullinen ostaja maksaa veron ostostaan käännetyn verovelvollisuuden perusteella ja sillä on myös vähennysoikeus suorittamansa hankinnan sisältämän veron osalta, mikäli hankinta tulee vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Käytännössä veron tilitysvelvollisuutta ei siis synny, koska tilitettävän ja vähennettävän veron määrä on yhtä suuri. Jos lopullinen ostaja olisi yksityishenkilö, joutuisi tanskalainen yritys rekisteröitymään Suomessa verovelvolliseksi.

Iivosen (1998, 257–259) toisessa esimerkissä suomalainen yritys myy tavaran toiselle suomalaiselle yritykselle, joka puolestaan myy tavaran edelleen saksalaiselle yritykselle. Ensimmäinen myyjä toimittaa tavaran suoraan Saksaan toiselle ostajalle ensimmäisen ostajan pyynnöstä. Ensimmäisen myynnin osalta kyseessä on kotimaan myynti ja verotusmaana on Suomi. Kyseessä ei ole yhteisömyynti, koska ostajalla on Suomessa annettu alv-tunniste. Toisen kaupan osalta kyseessä on veroton yhteisömyynti Suomessa ja kuljettajana Saksaan ensimmäisen ostajan puolesta ja toimeksiannosta toimii ensimmäinen myyjä. Jotta tapahtuma voidaan käsitellä verottomana yhteisömyyntinä, tarvitsee ensimmäinen ostaja kirjanpituksensa liitteeksi todisteen tavaran kul-

jettamisesta toiseen jäsenmaahan. Ensimmäinen ostaja voi vähentää hankintaansa sisältävän arvonlisäveron, kuten normaalista kotimaan hankinnasta. Yhteisömyynnistään yritys tekee yhteenvetoilmoituksen, jolle merkitään saksalaisen ostajayrityksen arvonlisäverotunniste, maatunnus DE sekä tavaran myynnin arvon. Saksalaiselle yrittäjälle hankinta on verollinen yhteisöhankinta Saksassa, josta yhteisövero suoritetaan ja mahdollisesti vähennetäänkin Saksan säännösten mukaisesti. Jos toinen ostaja olisi ollut kuluttaja, olisi ensimmäisen ostajan myynti Saksaan ollut Suomessa tapahtuvaa verollista myyntiä tai kaukomyyntiä Saksassa.

Kolmannessa Iivosen (1998, 257–259) esimerkissä käsitellään tilannetta, jossa suomalainen yritys myy tavaroita saksalaiselle yritykselle ja tavarat myös toimitetaan Suomesta Saksaan. Saksalainen yritys puolestaan myy tavarat edelleen tanskalaiselle yritykselle ja toimittaa tavarat Saksasta Tanskaan. Kyseessä ei ole kolmikantatilanne, vaan kaksi erillistä yhteisömyynti ja -hankintatilannetta.

3.2 Verottomat yhteisökaupat

Suomessa tapahtuva yhteisöhankinta on eräissä tapauksissa veroton, vaikka hankintaan muutoin sovelletaan yhteisöhankinnan säännöksiä. Verottomat yhteisöhankinnat ilmoitetaan valvontailmoituksella tavaraostoina EU-maista, mutta verottomien hintojen osuudelle ei lasketa suoritettavaa veroa. (Murtomäki 2005, 109.)

Tavaroiden yhteisöhankinnasta ei suoriteta veroa, jos tavaran maahantuonnista ei olisi suoritettava veroa tai jos myynnistä ei olisi suoritettava veroa sen vuoksi, että tavara on ollut myyjällä hänen kotimaansa arvonlisäverolainsäädännön mukaan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Jos tavarat asetetaan tullikoodeksissa tarkoitettuun varastointimenettelyyn tai vapaa-alueelle, vapaavarastoon tai verovarastoon, ei yhteisöhankinnasta suoriteta veroa. Tavaroiden yhteisöhankinnasta ei suoriteta veroa, jos ilmoituksenantovelvollinen yhteisöhankkija olisi oikeutettu saamaan hankinnasta suoritettavan veron ulkomaalaispalautuksena kokonaan takaisin ja hän on täyttänyt ilmoitusvelvollisuutensa. Tämä ilmoitusvelvollisuus koskee ulkomaalaisia elinkeinonharjoittajia, joilla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa. Yhteisöhankinta ei ole veroton, jos ilmoituksenantovelvollinen ei käytä hankittuja tavaroita yksinomaan palautukseen oikeuttavaan toimintaansa. (Murtomäki 2005, 109.) Yhteisöhankinta on veroton siis silloin, jos hankkija olisi oikeutettu saamaan hankinnasta suoritettavan veron

arvonlisäverolain 122 §:n elin niin sanotun ulkomaalaispalautuksen nojalla kokonaan takaisin ja hän on täyttänyt yhteisöhankinnan ilmoitusvelvollisuutensa. Tässä kohdassa viitataan ulkomaisten yritysten Suomessa tekemiin yhteisöhankintoihin, jotka pääsääntöisesti aiheuttavat Suomessa rekisteröitymisvelvoitteen. Menettelyn yksinkertaistamiseksi tällaisille yrityksille on annettu mahdollisuus rekisteröityä ns. ilmoituksenantovelvolliseksi, jolloin ulkomainen yritys ilmoittaa valvontailmoituksella ainoastaan Suomessa tekemiensä yhteisöhankintojen määrän, mutta ei tilitä niistä veroa. Menettely käy tilanteeseen, jossa toisesta jäsenvaltiosta oleva yritys tuo tavaroita Suomeen myyntivarastoonsa, josta se myy niitä useille eri suomalaisille asiakkailleen. Tällöin ulkomainen yritys voi rekisteröityä ilmoituksenantovelvolliseksi ja ilmoittaa valvontailmoituksellaan Suomeen varastoon tuomiensa tavaroiden arvon ilman, että tilittää niistä veroa. Suomalaiset ostajat tilittävät ostoista Suomen veron käännetyn verovelvollisuuden nojalla. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 276.)

3.3 Verolliset maahantuonnit

Euroopan yhteisön perustana on tulliliitto ja se kattaa kaiken tavarakaupan jäsenvaltioiden välillä. Tulliliitto tarkoittaa sitä, että jäsenvaltioiden väliset vienti- ja tuontitullit sekä vastaavat muut maksut ovat kiellettyjä ja suhteessa kolmansiin maihin sovelletaan yhteistä tullitariffia. Tullit tuloutetaan suoraan Yhteisölle, koska ne ovat osa Euroopan Yhteisön omia varoja. Jäsenvaltiolle jää tulouttamistaan tulleista kantopalkkio ja esimerkiksi Suomen saama kantopalkkio vuonna 2002 oli 25 % kannettujen tullien määrästä. (Kallio ym. 2006, 417.)

Arvonlisäverolaissa maahantuonti termillä tarkoitetaan vain tilanteita, jolloin tavara tuodaan Yhteisön veroalueelle siihen kuulumattomista maista tai Yhteisön veroalueen ulkopuolelle jätetyiltä alueilta. (Kallio ym. 2006, 417.)

Suomen tullilaitoksen toimesta kannetaan tavaran maahantuonnin yhteydessä tulli, arvonlisävero sekä mahdolliset muut tuontiverot ja maksut. Arvonlisäverotus maahantuontitilanteissa poikkeaa menettelyllisesti huomattavasti niin kotimaan kuin EU:n sisäkaupan arvonlisäverotuksessa sovellettavasta ”itseverotuksen ” periaatteesta. Maahantuonnissa voi olla kyseessä vain tavaroiden tuonti, sillä palveluita ei ”tuoda maahan” siten, että palveluiden maahantuonti olisi säädetty arvonlisäverolliseksi tapahtumaksi. Ulkomaisilta yrityksiltä hankittujen palveluiden myynti verotetaan myyn-

timaasäännösten mukaisesti määräytyvässä maassa maan sisäisenä myyntinä ja tätä järjestelyä täydentää käännetyn verovelvollisuuden säännös. EU:n ulkopuolisissa maissa voi olla arvonlisäverojärjestelmiä, joissa tunnetaan palvelun maahantuonnin käsite ja tämä on huomioitava hankittaessa palveluita ulkomaisilta palvelun tuottajilta paikallisten yritysten liiketoiminnan tarpeisiin. (Kallio ym. 2006, 417.)

Tavaran maahantuonnilla tarkoitetaan arvonlisäverolain 86 §:n mukaisesti tuontia yhteisöön. Tavaroiden maahantuonti on verollinen tapahtuma, ja Suomen arvonlisäveroa suoritetaan Suomessa tapahtuvasta tavaroiden maahantuonnista. Tavaran maahantuonti katsotaan Suomessa tapahtuneeksi, kun tavara on Suomessa, kun se tuodaan Euroopan yhteisöön. Tällä tarkoitetaan tilanteita, joissa tavarat tuodaan suoraan Suomeen Euroopan yhteisön ulkopuolelta eli vaikkapa suoraan Venäjältä Suomeen. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 252–254.)

Maahantuonti katsotaan Suomessa tapahtuneeksi myös silloin, kun tuonti tapahtuu toisen EU-maan kautta, mutta tavarat on asetettu sellaiseen menettelyyn, että niitä ei ole tarvinnut tullata ensimmäisessä maassa EU:n alueella. Tällaisia menettelyjä ovat esimerkiksi passitusmenettely, väliaikainen varastointi tai tavaran siirto vapaa-alueelle, vapaavarastoon tai tullivarastoon. Mikäli tällainen menettely päättyy silloin, kun tavarat ovat Suomessa, tapahtuu maahantuonti Suomessa. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 252–254.)

Tuotaessa tavaroita Suomeen yhteisön ulkopuolelta, on ne ilmoitettava tullattavaksi tullille annettavalla tuonti-ilmoituksella, jonka perusteella tulli vahvistaa tavaralle tullausarvon ja kantaa siitä tullin, arvonlisäveron, tuontimaksun sekä muut maahantuontiin mahdollisesti liittyvät maksut. Maahantuonnista kannetaan arvonlisävero tavaran tullauksen yhteydessä ja siksi maahantuonnin arvonlisävero on sekä menettelysäännösten että myös aineellisten säännösten, kuten veron perusteen ja verovapaan tuonnin osalta sidottu paljolti tullilainsäädäntöön. Tullilainsäädännön keskeisen osan muodostavat tullikoodeksi ja sen soveltamisasetus, jotka ovat EU:n neuvoston asetus ja siksi sellaisenaan jäsenmaissa voimassa olevaa lainsäädäntöä. Suomen tullilaki sisältää täydentäviä menettelysäännöksiä. Arvonlisäverolain maahantuontia koskevista kohdista viitataan useissa kohdissa tullikoodeksin ja soveltamisasetuksen säännöksiin. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 252–254.)

Veron suorittamisvelvollinen on maahantuojaja eli tuonti-ilmoitukseen merkitty tavaranhaltija. Tavarantoimitus Suomeen yhteisön ulkopuolelta aiheuttaa verotettavan tapahtuman pääsääntöisesti riippumatta siitä, liittyykö tuonti tavarantoimitukseen ulkomailta tai kuka on maahantuojaja eli onko tuojaja yritys vai yksityishenkilö. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 252–254.)

Maahan tuodut tavarat on esitettävä tullille ja niiden osalta on tullille annettava niin sanottu yleisilmoitus pääsääntöisesti jo samana päivänä. Ilmoituksen perusteella määrätty tuontipäivä ja tästä päivästä alkaa kulu myös tulliselvitysaika, joka merkitse saapuneen tavarantoimituksen osalta on 45 päivää ja muutoin saapuneiden tavarantoimituksen osalta 20 päivää. Tulliselvitysaajan kuluessa tavaralle on osoitettava jokin tulliselvitysmuoto, joka tuonnin perustapauksessa on vapaaseen liikkeeseen luovuttaminen. Kysymyksessä on tällöin tilanne, jossa tavara normaalisti tullataan Yhteisön alueelle ja tavara saa yhteisötavaran statuksen. (Kallio ym. 2006, 418–419.)

Vapaaseen liikkeeseen laskemisesta tehdään tullauspäätös ja annetaan ilmoittajalle tullilasku maahantuonnin arvonlisäveron ja mahdollisten tullien ja muiden maksujen ja verojen maksamista varten. Käteisasiakas ei voi saada tavaraa haltuunsa ennen tullilaskun maksamista ja tullauspäätös toimii käteisasiakkaan laskuna. Tullin rekisteröidyille asiakkaille tavarat voidaan luovuttaa ennen laskun maksamista ja he saavat kunkin viikon aikana luovutetuista tavaroista tullauspäätöksen ja sen lisäksi erillisen tullilaskun, josta ilmenevät kannetut verot ja maksut. (Kallio ym. 2006, 418–419.)

Tullauspäätöksellä ja siihen liittyvillä asiakirjoilla on arvonlisäverotuksessa tärkeä asema, sillä niistä ilmenevät maahantuodun tavarantoimituksen veron peruste ja veron määrä. Tullauspäätös on myös säädetty verovelvollisen tuojan vähennysoikeuden edellytykseksi ja maahantuojan on ehdottomasti huolehdittava siitä, että hänen nimissään vahvistetut tullauspäätökset tai niiden virallisesti oikeiksi todistetut jäljennökset ovat hänen hallussaan ja voidaan pyydettyä esittää vähintään arvonlisäverolaissa säädetyn kolmen vuoden jälkiverotusajan. (Kallio ym. 2006, 418–419.)

Arvonlisäverovelvollinen tuojaja voi vähentää maahantuonnin yhteydessä kannetun veron samoin edellytyksin kuin tavarantoimituksen ostohintaan sisältyvän veron. Vähennys tehdään tullauspäätöksen perusteella siten, että verovelvollinen itse merkitsee maahantuonnista vähennettävän veron määrän valvontailmoitukselle vähennettäväksi veroksi,

mikäli tavara on tuotu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. (Kallio ym. 2006, 418–419.)

Arvonlisäverollista maahantuontia on sekä ostetun että vastikkeetta saadun tavaran tuonti samoin kuin oman tavaran siirto EU:n ulkopuolelta Yhteisön alueelle. Tietty vastikkeettomat tuonnit ovat tullittomia ja tällöin tavaran tuonti on arvonlisäverolain 94 §:ssä luetelluissa tilanteissa myös arvonlisäveroton. Maahantuontina voidaan verottaa jo fyysisesti EU:n arvonlisäveroalueelle saapunut tavara, jos tavarat on siirretty jäsenmaasta toiseen maahantuonnin verotusta lykkäävillä tullimenettelyillä. Verollisen maahantuonnin katsotaan tapahtuvan, kun tällainen tavaraan sovellettava maahantuontia lykkäävä menettely, kuten esimerkiksi väliaikainen tuontimenettely tai ulkoinen passitusmenettely, lakkaa. (Kallio ym. 2006, 418–419.)

Arvonlisäverolain 86b §:n mukaan tullikoodeksin 4 artiklan 18 kohdassa tarkoitettu tavaranhaltija on velvollinen suorittamaan veron tavaran maahantuonnista. Verovelvollinen on myös se, joka on tavaranhaltijan asemassa maahantuonnin tapahtuessa tullialueelta Yhteisön veroalueelle. Tullikoodeksissa tavaranhaltijalla tarkoitetaan henkilöä, joka tekee tulli-ilmoituksen omista nimissään tai jonka nimissä tulli-ilmoitus tehdään. Tavaranhaltija voi olla muukin kuin arvonlisäverolain hyödykkeitä liiketoiminnan muodossa myyvä verovelvollinen. (Iivonen 1998, 437–440.)

Arvonlisäveron suorittamisvelvollisuus maahantuonnista syntyy samana ajankohtana kuin mahdollisen tullivelan suorittamisvelvollisuus. Tullivelka syntyy silloin, kun tavara luovutetaan vapaaseen liikkeeseen, tavara ilmoitetaan sisäiseen jalostukseen tullinpalautusjärjestelmässä, tavara ilmoitetaan osittain tullittomaan väliaikaiseen maahantuontimenettelyyn, tavara tuodaan säännösten vastaisesti tullialueelle tai siirretään säännösten vastaisesti pois tullivalvonnasta. Tällöin syntyy arvonlisäveron suorittamisvelvollisuus ja tullivelan suorittamisvelvollisuuden syntyajankohdan mukaan määräytyy myös verokanta ja suoritettavan veron määrä. Normaalisti vero on maksettava tullilaitoksen tilille 10 päivän kuluessa tullilaskun päiväyksestä. Käteisasiakas voi maksaa tullilaskun ja arvonlisäveron myös tullitoimipaikkaan. (Iivonen 1998, 437–440.)

Arvonlisäverolain mukaan tavaran maahantuonnista suoritettava arvonlisävero lasketaan veron perusteesta, kuten normaalissa kotimaan kaupassa ja samoja verokantoja käyttäen. Maahantuodun tavaran arvonlisäveron peruste on lähtökohtaisesti tullausarvo, ellei arvonlisäverolaissa toisin säädetä. Maahantuodun ja siis vapaaseen liikkeeseen lasketun tavaran tullausarvo on normaalisti sen kaupp-arvo eli se hinta, mikä tavarasta tosiasiallisesti on maksettu tai maksetaan eli tavaran ostajan myyjälle suorittama tai suoritettava kokonaishinta. Ennen kauppahinnan hyväksymistä tullausarvon perustaksi selvitetään kaikki muutkin edellytykset kaupp-arvon hyväksymiseksi tullausarvoksi, mukaanlukien ostajan ja myyjän taloudellisen etuyhteyden mahdollinen vaikutus hintaan. Tullikoodeksissa ja sen soveltamisasetuksessa on erityiset säännökset tullausarvon määrittämiseksi, mikäli tavaralla ei ole kaupp-arvoa. (Iivonen 1998, 437-440.)

Maahantuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun hintaan on lisättävä tullikoodeksin 32 artiklassa mainitut erät, joita ovat muun muassa provisiot, välityspalkkiot, päällysten kustannukset, pakkauskustannukset, rojaltit, lisenssimaksut ja ostajan suoraan tai välillisesti veloitukset tai alennettuun hintaan toimittamien tuotteiden ja palveluiden arvo. Kaupp-arvoon lisättäviä eriä ovat myös maahantuotujen tavaroiden jälleenmyynnin, luovutuksen tai käytön tuotosta sen osan arvo, joka tulee suoraan tai välillisesti myyjälle. Edelleen kaupp-arvoon lasketaan kuljetus- ja käsittelykustannukset Yhteisön tullirajalle saakka. (Iivonen 1998, 437-440.)

3.4 Verottomat maahantuonnit

Tavaran maahantuonti on pääsäännön mukaan verollista. Arvonlisäverolaissa on säädetty erikseen maahantuonnin verottomuudesta. Neutraalisuustavoitteen mukaan on tarkoituksena pyrkiä siihen, että maahantuonnissa ja kotimaan verotuksessa sovellet-taisiin pääsääntöisesti samoja verottomuussäännöksiä. Muun kuin tullitariffin perusteella tullittoman tavaran maahantuonti on useimmiten verotonta. Erilliset tullittomuussäännökset ja arvonlisäverosäännökset ovat pitkälti yhteneväiset, tosin eräis-sä tilanteissa verottomuudelle on asetettu lisäehtoja. (Tulli 2009.)

Sellaisen tavaran maahantuonti, jonka myynti kotimaassakin olisi verotonta, on vero-tonta silloin, kun myyjänä on verovelvollinen. Tällaiset tavarat on lueteltu arvon-

lisäverolain 94 §:ssä ja niitä ovat esimerkiksi äidinmaito, ihmisveri, tilattuina myytävät sanoma- ja aikakauslehdet sekä setelit ja kolikot. Myös sähkö sekä maakaasuverkon kautta toimitettava kaasu tulivat verottomiksi 1.1.2005 alkaen. Verotonta on usein myös sellaisten tavaroiden maahantuonti, jotka ovat EY:n tullittomuusasetuksen, tullikoodeksin tai Suomen tullilain nojalla tullittomia. Esimerkiksi avioliiton solmimisen yhteydessä tuotavat tavarat tai vainajan perimisen yhteydessä tuotavat tavarat ovat verottomia. (Tulli 2009.)

Eräiden tavaroiden maahantuonti voi olla verotonta ja samalla tullitonta joko tullittomuusasetuksen, tullikoodeksin tai tullilain nojalla ja mikäli tietyt lisäedellytykset täyttyvät. Esimerkiksi tullittomuusasetuksen 60 artiklan mukaan tullittomia ovat tutkimukseen tarkoitetut koe-eläimet sekä eräät biologiset ja kemialliset aineet edellyttäen, että tavarat on saatu ilmaiseksi ja että ne on tarkoitettu koulutusta ja tieteellistä tutkimusta harjoittavien laitosten käyttöön tai viranomaisten hyväksymien, mainittua toimintaa harjoittavien yksityisten laitosten käyttöön. (Tulli 2009.)

4 KANSAINVÄLINEN PALVELUKAUPPA

Sovellettavat arvonlisäveroperiaatteet poikkeavat olennaisesti toisistaan tavarakaupan ja palvelukaupan osalta. Tavarakaupan myyntimaa ratkaistaan pääasiassa tavaran fyysisen sijainnin perusteella. Palveluiden luonteen vuoksi palvelukaupassa arvonlisäverotusvaltio ratkaistaan muita sellaisia kriteereitä käyttäen, joilla pyritään varmistamaan se, että palvelut pääsääntöisesti verotettaisiin tosiasiallisessa kulutusmaassa. (Kallio ym. 2006, 271–272.)

Arvonlisäverotuspaikka palvelujen osalta määritetään palvelujen myyntimaasäännöksillä. Kysymyksessä on yksityiskohtainen ja laaja säännöskokonaisuus, jossa kuhunkin palveluun sovellettava säännös ratkaistaan palvelun tosiasiallisen luonteen ja sisällön perusteella. Erilaisten palvelujen myyntimaa ratkaistaan erilaisten kriteerien, kuten esimerkiksi myyjän tai ostajan kotipaikan tai kiinteän toimipaikan sijainnin, palvelun fyysisen suorituspaikan tai asiakkaan arvonlisäveroaseman perusteella. EU:n alueella monien palvelujen myyntimaa saadaan siirrettyä jäsenvaltiosta toiseen, kun käytetään elinkeinonharjoittajaostajan EU:n alueella myönnettyä arvonlisäverotunnistetta. (Kallio ym. 2006, 271–272.)

Periaatteessa palvelujen arvonlisäverotus on harmonisoitu EU:n alueella arvonlisäverodirektiivillä, mutta direktiivin sallimien sääntelyvaihtoehtojen ja eri jäsenvaltioissa sovellettavien tulkintaerojen vuoksi palvelujen myyntimaan määräytymisessä on käytännössä huomattavia eroja. Jäsenvaltioiden väliset poikkeamat muun muassa käännetyn verovelvollisuuden soveltamisessa ovat vieläkin suuremmat. (Kallio ym. 2006, 271–272.)

Arvonlisäverolaki sisältää säännökset palveluiden myyntimaasta. Näissä säännöksissä on erilaisten palveluiden ja palveluryhmien osalta erikseen määritelty, millä edellytyksillä palvelu katsotaan myydyksi Suomessa ja verotetaan siksi täällä. Jos palvelu on näiden säännösten mukaan luovutettu asiakkaalle ulkomailla, laskutetaan palvelu yleensä ilman Suomen veroa siinäkin tapauksessa, että asiakas on suomalainen yritys. Arvonlisäverolaissa ei ole yhtä selkää säännöstä, joka ratkaisisi kaikkien palveluiden osalta palveluveloituksen verollisuuden tai verottomuuden, ja siksi jokainen tapaus on selvitettävä huolellisesti erikseen. (Auranen 1999.)

Joidenkin palveluiden osalta ratkaisee se, mikä on palvelun suorittamispaikka. Tällaisia palveluita ovat esimerkiksi erilaisten tilaisuuksien järjestäminen, irtaimen esineeseen kohdistuvat työsuoritukset ja kuljetukseen liittyvät lastaus- ja purkauspalvelut. On myös erityisiä poikkeustilanteita, joissa Suomessa tehdyt työsuoritukset saadaan käsitellä verottomina. Myös kansainvälisiin kuljetuksiin liittyviin lastaus- ja purkauspalveluihin on olemassa poikkeuksia. (Auranen 1999.)

Verohallinnon ohjeen mukaan arvonlisäverolaissa määritellään, että tavaroita ovat kiinteät ja irtaimet esineet sekä sähkö, kaasu, lämpö, kylmyys ja muut niihin verrattavat energiahyödykkeet. Palvelua on kaikki muu, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa. Esimerkkeinä on lueteltu tarjoilu, rakennustyö, tavaroiden vuokraus, patentti, soranotto-oikeus, velvollisuus pidättäytyä tietystä teosta tai sietää jotain tilaa sekä tavaroiden välitys toisen nimissä ja lukuun. (Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelukaupassa 2007.)

4.1 Määrittelyn ongelmatilanteet

Yleensä tavara ja palvelu ovat erotettavissa toisistaan, mutta joitain ongelmallisia tilanteita on olemassa erityisesti irtaimen esineeseen kohdistuvien työsuoritusten osalta. Verohallinnon julkaisussa tavarán ja palvelun rajanvetoa ohjeistetaan seuraavasti: siviilioikeudessa irtaimen omaisuuden kauppaa säätelevän kauppalain mukaan lakia sovelletaan valmistettavan tavarán tilaukseen vain, jollei tilaajan ole toimitettava tarveaineista olennaista osaa. Irtaimen esineen valmistaminen, suunnittelu ja kokoaminen ovat palvelun myyntiä, kun myyjälle toimitetaan materiaali ostajan toimesta. Mikäli ostaja toimittaa vain osan materiaalista, on tapauskohtaisesti ratkaistava se, onko kyseessä tavarán vai palvelun myynti. Korjaustyö tulkitaan palvelumyynniksi, paitsi jos korjaustyö on niin laaja, että korjauskustannukset ylittävät tavarán entisen arvon eli kyseessä on tavarán uudistaminen. Tällöin kyse on useimmiten tavarán mynnistä. Pakkaustyö katsotaan palvelun myynniksi silloinkin, kun pakkaustyön tekijä valmistaa kuljetuksessa tarvittavat pakkaukset. Tavarán vuokraus on palvelun myyntiä, paitsi jos vuokraesine siirtyy sopimuksen mukaisesti vuokrakauden päätyttyä vuokralleottajan omistukseen tai vuokralleottajalla on lunastusoikeus, jolloin kyseessä onkin tavarán myynti. (Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelukaupassa 2007.)

Ahvenanmaan maakunta ei kuulu EY:n arvonlisäverodirektiivien soveltamisalueeseen ja siksi maakunnan ja Manner-Suomen välille on perustettu veroraja, joka koskee lähinnä vain tavarakauppaa. Palvelukaupassa pääsääntönä on, että palvelujen myyntiä Manner-Suomen ja Ahvenanmaan välillä kohdellaan normaalina kotimaankauppana. Myyntimaasäännöksiä sovellettaessa Ahvenanmaan katsotaan olevan osa Suomea. Ahvenanmaan palvelukauppaa koskien on olemassa erityissäännöksiä esimerkiksi tavaraan kohdistuvien työsuoritusten ja immateriaalipalveluiden osalta. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 312–313.)

4.2 Palvelujen myyntimaasäännöt

Arvonlisäverotuksessa sovellettavan alueperiaatteen mukaisesti kukin maa verottaa alueellaan tapahtuvia myyntejä, ja siksi arvonlisäveroa suoritetaan vain Suomessa tapahtuvista tavaroiden ja palveluiden myynneistä. Arvonlisäverolain 5 luvussa on säännökset siitä, milloin myynnin katsotaan tapahtuvan Suomessa; näitä säännöksiä kutsutaan myyntimaasäännöksiksi. (Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelukaupassa 2007.)

Arvonlisäverotuksessa sovellettavien kulutusmaa- ja määränpäämaaperiaatteiden mukaan vero tulee kantaa hyödykkeistä siinä maassa, missä niiden kulutuskin tapahtuu. Myytäessä hyödykkeitä ulkomaille tai hankittaessa niitä ulkomailta ei hyödykkeen myynti- ja kulutusmaa ole sama maa. Tavaroiden osalta kulutusmaaperiaate on ratkaistu niin, että tavaroiden maahantuonti ja yhteisöhankinta ovat verollisia kun taas vienti ja yhteisömyynti ovat verottomia tapahtumia. Palveluiden luovutuksia ei voida konkretisoida samoin kuin tavaroiden luovutuksia ja siksi kulutusmaaperiaatetta ei ole voitu toteuttaa palvelujen kansainvälisen kaupan osalta samalla tavoin kuin tavarakaupassa. Palvelujen osalta kulutusmaaperiaate on toteutettu myyntimaasäännöksiin, joilla on pyritty saattamaan Suomen arvonlisäveron piiriin täällä kulutettavat palvelut ja vastaavasti vapauttamaan ne palvelut Suomen arvonlisäverosta, jotka kulutetaan ulkomailta. Erikseen on vielä säädetty tietyt palvelut verottomiksi. (Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelukaupassa 2007.)

Arvonlisäverolain 64 §:n mukaisen pääsäännön mukaan palvelu on myyty Suomessa, kun se on luovutettu Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos palvelun luovutus ei tapahdu mistään kiinteästä toimipaikasta, katsotaan se Suomessa myydyksi,

jos myyjän kotipaikkana on Suomi. Palvelujen myynnin arvonlisäverokäsittely riippuu myös palvelun luonteesta. Palvelun luonne määrittelee myyntimaan ja sovellettavan verokannan. Myynnin verollisuuteen vaikuttaa työn suorituspaikka, sekä myyjää ja ostajaa koskevat tiedot. (Palevaara 2008.)

Mikäli palvelun myyjällä on useassa maassa kiinteä toimipaikka, on verotusta ratkaistaessa selvitettävä, mistä kiinteästä toimipaikasta palvelu on luovutettu. Mikäli tällaista palvelua ei ole luovutettu mistään kiinteästä toimipaikasta tai ei ole mahdollista luotettavasti selvittää, mistä toimipaikasta luovutus on tapahtunut, palvelun myyntimaa määräytyy myyjän kotipaikan mukaan. Kiinteän toimipaikan käsitteellä on keskeinen merkitys säännöksen soveltamisessa. EY-oikeuden vakiintuneen tulkinnan mukaan kiinteän toimipaikan syntymisen edellytyksenä ovat yleensä toimipaikan tietty vähimmäiskoko ja palvelun suorittamisessa tarvittava pysyvä henkilöstö sekä tekniset resurssit. (Kallio ym. 2006, 272–273.)

Arvonlisäverolain 64 §:n palvelun myynnin yleissäännöstä sovelletaan kaikkiin palveluihin, joiden osalta ei arvonlisäverolaissa ole erityistä myyntimaasäännöstä. Kyseessä on eräänlainen ”kaatopykälä”, jota sovelletaan, mikäli mikään muu säännös ei sellaisenaan ja välittömästi sovellu kyseessä olevan palvelun luonteeseen. Yleissääntöä sovelletaan muun muassa tarjoilupalveluiden, matkatoimistopalveluiden, kauneushoitopalveluiden, kampaamo- ja parturipalveluiden, eläinlääkäripalveluiden sekä pesulapalveluiden myyntiin. Monet pääsäännön piiriin kuuluvat palvelut ovat tyypillisesti yksityishenkilöille myytäviä palveluita. Yleissäännös soveltuu myös kaikkiin arvonlisäverolain 68 §:ssä tarkoitettuihin immateriaalipalveluihin, kun palvelun ostajana on yksityishenkilö. (Kallio ym. 2006, 272–273.) Palvelun myyntimaata selvittäessä on aina ensin tutkittava, mistä palvelusta on kyse eli sovelletaanko palvelun myyntiin yleissääntöä vai jotain erityissäännöstä. Palvelun myyntimaahan voi olla vaikutusta myös sillä, käyttääkö ostaja ostossa jossain jäsenvaltiossa annettua arvonlisäverotunnistetta. Myyntimaan määräytyessä alv-numeron perusteella tulee numeron olla voimassa silloin, kun palvelua suoritetaan. Eräiden palveluiden myyntimaahan vaikuttaa myös se, onko ostaja yksityishenkilö vai elinkeinonharjoittaja. (Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelukaupassa.)

Jos kokonaispalveluun liittyy piirteitä monista erilaisista palveluista ja myyntimaa määräytyisi siksi eri tavoin eri osapalveluille, tulisi myyntimaa ratkaista palvelun pää-

asiallisen luonteen mukaan. Verottajalta on mahdollista hakea tulkinnallisiin tilanteisiin ennakkoratkaisua tai kirjallista ohjausta etukäteisesti. (Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelukaupassa.) Sekä kotimaisessa oikeuskäytännössä että EY-oikeudessa lukuisista palveluista muodostuvan, yhtenä palveluna pidettävän monitahoisen kokonaispalvelun on katsottu kuuluvan palvelun myyntimaan pääsäännön piiriin. Näin esimerkiksi aluksen hoitosopimuksen perusteella luovutettu kokonaispalvelu, jolla palvelun tarjoaja vastasi kokonaisuudessaan aluksen liikennöitävyydestä (KHO:2000:187) samoin kuin jätteen keräilystä, lajittelusta, kuljetuksesta ja huolehtimisesta muodostuva palvelukokonaisuus (EYTI 25.1.2001 C-429/97, Komissio vs. Ranska) katsottiin pääsäännön piiriin kuuluviksi kokonaispalveluiksi. Tästä ei kuitenkaan voitane tehdä johtopäätöksiä, että kaikkia kokonaispalveluita käsiteltäisiin suoraan pääsäännön mukaisina palveluina, vaan jos kokonaispalveluun kuuluvat kaikki erilliset osapalvelut selvästi kuuluvat jonkin muun ja saman myyntimaasäännöksen piiriin, sovelletaan myös palvelukokonaisuuteen tätä säännöstä. (Kallio ym. 2006, 273.)

4.3 Rekisteröityminen ja käännetty verovelvollisuus

Käännetyllä verovelvollisuudella tarkoitetaan sitä, että myyntimaahan sijoittunut ostaja suorittaa ostosta veron myyjän puolesta sellaisessa tilanteessa, kun myyjänä on ulkomainen, myyntimaahan sijoittumaton yritys. Käännetyn verovelvollisuuden soveltamista koskevat säädökset ovat erilaisia eri maissa ja siksi on aina erikseen selvitettävä, voidaanko myyntiin soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. Tietyissä palveluissa, kuten immateriaalipalveluissa, käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen on EU:n arvonlisäverodirektiivin mukaan pakollista kaikissa EU-maissa. (Auranen 2008.)

Sovellettaessa käännettyä verovelvollisuutta tulee myyntilaskuun merkitä tavallisten arvonlisäverolain laskumerkintävaatimusten lisäksi ostajan arvonlisäverotunnus ja maininta käännetyn verovelvollisuuden soveltamisesta. Tämä voidaan tehdä esimerkiksi kirjoittamalla laskuun ”käännetty verovelvollisuus” tai ”reserve charge”. (Auranen 2008.)

Suomen arvonlisäverolain mukaan suomalainen yritys on ostajana velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa ulkomaalaisen myyjän Suomessa tapahtuvasta myynnistä, jos

ulkomaisella myyjällä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa eikä tämä ole hakeutunut Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi. Suomessa käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan sekä tavaran että palvelun myyntiin siitä riippumatta, onko ulkomainen myyjä toisesta jäsenvaltiosta vai EU:n ulkopuolisesta maasta. (Auranen 2008.)

Jos käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan, ostaja ilmoittaa ostosta suorittamansa veron valvontailmoituksella myynnin verona, koska kysymyksessä on tosiasiallisesti kotimaan myynnin vero, jonka ostaja suorittaa myyjän puolesta. Jos hankinta on tehty arvonlisäverotuksessa vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, ostaja ilmoittaa saman määrän myös vähennettävänä verona, joten todellista veron tilitystä ei tapahdu. Mikäli ostolaskulta puuttuu esimerkiksi merkintä käännetystä verovelvollisuudesta, voi ostaja täydentää laskua tältä osin. (Auranen 2008.)

Koska käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan Suomessa ainoastaan täällä myytyihin tavaroihin ja palveluihin, palveluiden myyntimaasäännöksiin on kiinnitettävä erityistä huomiota. Jos siis palveluiden myyntimaasäännösten mukaan myyntimaa ei ole Suomi, ei käännettyä verovelvollisuutta voida soveltaa. Käännetty verovelvollisuus ei sovellu silloinkaan, jos ostaja on yksityishenkilö tai ulkomaalainen, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa tai jos ostaja ei ole hakeutunut täällä verovelvolliseksi. Käännetty verovelvollisuus ei sovellu myöskään kaukomyyntiin, henkilökuljetuspalveluiden myyntiin eikä koulutuspalvelujen, tieteellisten palvelujen, kulttuuri-, viihde- tai urheilutilaisuuksien järjestämiseen eikä niiden järjestämiseen välittömästi liittyviin palveluihin. (Palevaara 2008.)

Suomessa käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan laajemmin kuin mitä arvonlisäverodirektiivin mukaan olisi pakko. Arvonlisäverodirektiivin mukaan käännettyä verovelvollisuutta on pakko soveltaa seuraaviin palvelumyyn-teihin: immateriaalipalvelut, radio- ja televisiolähetyspalvelut, telepalvelut, sähköiset palvelut, yhteisökuljetukset sekä niiden liitännäispalvelut, irtaimen omaisuuden arvonmääritys ja irtaimen esineeseen kohdistuvat työsuoritukset sekä välityspalvelut. (Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelukaupassa 2007.)

Myyntimaasäännösten osoittaessa suomalaisen myyjän myymän palvelun myyntimaaksi muun yhteisömaan kuin Suomen, tulee myyjän selvittää, onko sillä velvollisuus rekisteröityä verovelvolliseksi myyntimaassa ja tilittää myynnistä myyntimaan

arvonlisävero, vai sovelletaanko myyntiin käännettyä verovelvollisuutta. Samoin suomalaisen palvelujen ostajan tulee ostaessaan palveluja ulkomaiselta yritykseltä ensin selvittää, onko palvelun myyntimaa Suomi. Mikäli näin on, tulee ostajan selvittää, maksaako veron myyjä vai tuleeeko ostajan suorittaa ostosta vero käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Ostajan käännetty verovelvollisuus tulee sovellettavaksi vain, kun myyntimaa on Suomi. Jos ulkomaalainen ei ole velvollinen rekisteröitymään Suomessa verovelvolliseksi eikä hän ole rekisteröitynyt vapaaehtoisestikaan, verovelvollinen Suomessa tapahtuvasta myynnistä on suomalainen ostaja. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 288–289.)

Käännetty verovelvollisuus koskee vain sellaisten palvelujen ostoja, jotka ovat kotimaankaupassa verollisia. Verottomien palvelujen, kuten rahoituspalveluiden, ostot ulkomailta eivät aiheuta käännettyä verovelvollisuutta. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 288–289.)

Kun ulkomaalainen yritys harjoittaa verollista myyntiä Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta käsin, koskevat sitä samat arvonlisäverotukseen liittyvät velvoitteet kuin suomalaisiakin yrityksiä. Ulkomaalaisella yrityksellä on tällöin velvollisuus rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Suomeen ja huolehtia oma-aloitteisesti verojen maksamisesta ja ilmoitusten antamisesta. (Salomaa & Sorjonen 2005.)

Jos toimintaa harjoitetaan ilman kiinteää toimipaikkaa ja ostajan käännetty verovelvollisuus soveltuu, ei ulkomaalaisen yrityksen ole aina pakko rekisteröityä Suomeen. Näissäkin tilanteissa on mahdollista rekisteröityä vapaaehtoisesti verovelvolliseksi. (Salomaa & Sorjonen 2005.)

On olemassa myyntejä, joihin ostajan verovelvollisuus ei sovellu missään olosuhteissa. Ulkomaalaisen myyjän on pakko rekisteröityä verovelvolliseksi esimerkiksi Suomessa myymistään verollisista henkilökuljetus- ja koulutuspalveluista. Myös tilanteissa, joissa ulkomaalainen myy Suomessa verotettavia tavaroita tai palveluita suoraan kuluttajille tai toiselle ilman kiinteää toimipaikkaa toimivalle ja arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymättömälle ulkomaalaiselle elinkeinonharjoittajalle, on ulkomaalainen myyjä velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi. (Salomaa & Sorjonen 2005.)

4.4 Palvelukohtaiset säännökset

Arvonlisäverolain 64 §:n mukaista yleissäännöstä sovelletaan niihin palveluihin, joiden myyntimaasta ei ole toisin säädetty. Kansainvälisen vaihdannan kohteena olevien palveluiden myyntimaasta on kaikkein yleisimmin säädetty erikseen ja tällöin sovellettavaksi tulevat palvelukohtaiset erityissäännökset. (Äärilä & Nyrrhinen 2005, 290.)

4.4.1 Kuljetuskaluston vuokrauspalvelut

Kuljetuskaluston vuokraukseen sovelletaan pääsääntöisesti arvonlisäverolain 64 §:n myyntimaan yleissäännöstä, jonka mukaisesti myyjän kotipaikka ratkaisee myyntimaan. Sen rinnalla sovelletaan yksinomaisen kulutusmaan periaatetta suhteessa yhteisön ulkopuolisiin maihin. Niinpä suomalainen kuljetuskaluston vuokralleantaja veloittaa vuokran verollisena, kun kuljetuskalustoa käytetään Suomessa tai muualla yhteisön alueella ja verottomana, kun kuljetuskalustoa käytetään yksinomaan yhteisön ulkopuolella. Kuljetuskaluston käyttö Suomen ja yhteisön ulkopuolisen maan, vaikkapa Venäjän, välisessä liikenteessä ei ole yksinomaista yhteisön ulkopuolista käyttöä. (Äärilä & Nyrrhinen 2005, 307–308.)

Suomalainen kuljetuskaluston vuokralleottaja saa verollisen vuokralaskun suomalaiselta vuokralleantajalta, kun kuljetuskalustoa käytetään yhteisön alueella tai yhteisössä olevan valtion ja yhteisön ulkopuolisen valtion välisessä liikenteessä. Toisesta jäsenvaltiosta olevalta vuokralleantajalta suomalainen kuljetuskaluston vuokralleottaja saa laskun, joka sisältää vuokralleantajan kotimaan veron, mikäli kuljetuskalustoa käytetään yhteisön alueella. Mikäli vuokralleantaja on yhteisön ulkopuolelta ja kuljetuskalustoa käytetään yksinomaan Suomessa, maksaa vuokralleottaja Suomen veron käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Jos vuokrattua kuljetusvälinettä käytetään yksinomaan yhteisön ulkopuolella, saa suomalainen vuokralleottaja verottoman vuokralaskun eikä maksa vuokrasta veroa myöskään käännetyn verovelvollisuuden perusteella. (Äärilä & Nyrrhinen 2005, 307–308.)

Kuljetuskalustoksi käsitetään esimerkiksi henkilöautot, paketti- ja kuorma-autot, laivat ja purjeverneet. Hallituksen esityksen perusteluiden mukaan kuljetusvälineinä pidettäisiin myös kuljetussäiliöitä, kuormalavoja, perävaunuja ja muuta kuljetuskalustoa. EY:n tuomioistuimen tulkinnan mukaan kontteja ei kuitenkaan pidetä kuljetusväli-

neinä, joten niiden ja mahdollisesti muidenkin omin voimin kulkemaan kykenemättömien kuljetusvälineiden vuokrauksen myyntimaa saattaa määräytyä arvonlisäverolain 68 §:n mukaan. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 307–308.)

4.4.2 Kiinteistöön kohdistuvat palvelut

Arvonlisäverolain 65 §:n mukaan kiinteistöön kohdistuvat palvelut on myyty Suomessa, jos kiinteistö sijaitsee täällä. Sääntely on yksinkertainen, sillä kiinteistöön kohdistuvat palvelut katsotaan myydyn kiinteistön sijaintimaassa. Jos palvelun kohteena oleva kiinteistö sijaitsee ulkomailla, palvelusta ei suoriteta veroa Suomeen, vaikka ostaja olisikin suomalainen.

Arvonlisäverolain 28 §:n mukaan kiinteistöllä tarkoitetaan maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa sekä niiden osaa. Sen sijaan kiinteistöllä harjoitettavaa toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet kuten esimerkiksi tehtaan koneet tai jäteveden puhdistuslaitteet, eivät kuulu kiinteistöön. Myös vesialueet voitaneen katsoa kiinteistöiksi. Laissa mainittu kiinteistö voi olla esimerkiksi tie, katu, rautatie, rakennusalue, tehdastontti, tehdasrakennus, asuinrakennus, omakotitalo, jätevedenpuhdistamo, LVI-verkosto, tele- ja sähköverkko, kastelujärjestelmä, silta, laiturit tai pysyvät putkisilta. (Iivonen 1998, 342–343.)

Lain esitöiden mukaan kiinteistön myyntimaasäännös on erityissäännöksenä ensisijainen kaikkiin muihin palvelun myyntimaasäännöksiin nähden, ja siksi esimerkiksi kiinteistöön kohdistuvien immateriaalipalveluiden myyntimaa määräytyy arvonlisäverolain 65 §:n eikä 68 §:n perusteella. Suomen arvonlisäverolain kiinteistökäsitteen mukaisesti kiinteistöön kohdistuvina palveluina pidetään maa-alueeseen, rakennukseen, pysyvään rakennelmaan tai niiden osaan kohdistuvia palveluja. Tällaisia palveluja ovat esimerkiksi kiinteistöön konkreettisesti kohdistuvat palvelut, kuten rakennus-, korjaus- ja puhtaanapitopalvelut. Kiinteistöön kohdistuvina palveluina pidetään myös tietyin edellytyksin eräitä immateriaalisia palveluita, kuten suunnittelu-, valvonta-, isännöinti- tai muita kiinteistöön liittyviä asiantuntijapalveluita. Kiinteistöön kohdistuvina palveluina pidetään myös kiinteistönvälittäjän palvelua, majoituspalvelua ja kiinteistön vuokrausta. (Kallio ym. 2006, 276–277.)

Kallio ym. (2006, 276–277) huomauttavat, että mitä tahansa yleisesti kiinteistöön liittyvää konsultointi- tai muuta vastaavaa palvelua ei kuitenkaan voida pitää kiinteistöön kohdistuvana palveluna. Esimerkkinä he mainitsevat veroasiantuntijan konsultoinnin yleisesti kiinteistöjen arvonnlisäverotukseen liittyvistä näkökohdista ilman, että konsultointi liittyy mihinkään tiettyyn kiinteistöön. Tällöin palvelu voidaan katsoa arvonnlisäverolain 68 §:n mukaisesti verotettavaksi immateriaalipalveluksi. Koska ulkomailla sijaitsevaan kiinteistöön kohdistuvan palvelun arvonnlisäverokohtelu määräytyy kiinteistön sijaintivaltion lainsäädännön perusteella, täytyy palvelun tarjoajan huomioida kiinteistön sijaintimaan lainsäädäntö. Jopa EU:n jäsenvaltioiden välillä vallitsee merkittäviä eroja esimerkiksi sen suhteen, mitä pidetään kiinteistönä ja milloin palvelu katsotaan kiinteistöön kohdistuvaksi.

Suomessa kiinteistöön kohdistuviin palveluihin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, jos palvelun myyjänä on ulkomaalainen, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa ja joka ei ole vapaaehtoisesti hakeutunut Suomessa arvonnlisäverovelvolliseksi. Joissain EU:n jäsenvaltioissa kiinteistöön kohdistuviin palveluihin ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta, vaan ulkomaisen palveluja myyvän yrityksen on rekisteröidyttävä asianomaiseen maahan arvonnlisäverovelvolliseksi. (Kallio ym. 2006, 276–277.)

4.4.3 Henkilökuljetuspalvelut

Arvonnlisäverolain 66 §:n mukaan kuljetuspalvelu on myyty Suomessa, jos se suoritetaan täällä, ellei 66a §:n 1 momentissa toisin säädetä. Kuljetuspalvelu, joka suoritetaan sekä Suomessa että ulkomailla, katsotaan kuitenkin kokonaisuudessaan myydyin ulkomailla, jos kuljetus tapahtuu suoraan ulkomaille tai ulkomailta, ellei 66a §:n 1 momentissa toisin säädetä. (Kallio ym. 2006, 277–278.)

Henkilökuljetuspalveluiden myyntimaa ratkaistaan yksinomaan 66 §:n perusteella. Henkilökuljetuspalvelu katsotaan Suomessa myydyksi, jos kuljetuspalvelu suoritetaan yksinomaan täällä. Suorakuljetuksia Suomesta ulkomaille ja ulkomailta Suomeen ei veroteta Suomessa. Myös risteilyt kansainvälisille vesialueille ovat verottomia ulkomaille tapahtuvia kuljetuksia. (Kallio ym. 2006, 277–278.)

Suorakuljetuksena ulkomaille pidetään saman kuljetusliikkeen myymää henkilökuljetuspalvelua kuljetussopimuksen viimeiseltä Suomessa sijaitsevalta lähtöpaikkakunnalta ulkomaille. Henkilökuljetuksissa lähtöpaikka ja määräpaikka määräytyvät pääsääntöisesti matkalippumerkintöjen perusteella. Suorakuljetusta ulkomaille tai ulkomailta ei tarvitse suorittaa samalla kuljetusvälineellä vaan kuljetusvälineen vaihto esimerkiksi liityntäkuljetuksen jälkeen sallitaan. Verottomuuden edellytykseksi on kuitenkin katsottu, että Suomen sisäisestä liityntäkuljetusosuudesta ei saa kirjoittaa erillistä matkalippua. (Kallio ym. 2006, 277–278.)

Mikäli kuljetus keskeytyy Suomessa muun kuin teknisen syyn vuoksi väliaikaisesti kuljetussopimuksessa mainitun lähtöpaikan jälkeen, suorakuljetukseksi ulkomaille katsotaan vain keskeytymisen jälkeinen kuljetusosuus, siten esimerkiksi kuljetus matkalipulle merkittynä Suomessa sijaitsevaan yöpymispaikkaan lähtöpaikalta on verollista. Mikäli yöpyminen on välttämätöntä kuljetusaikataulusta johtuvista syistä, sen ei katsota keskeyttävän suorakuljetusta. Oikeuskäytännössä verottomaksi on katsottu henkilökuljetus ulkomailta Suomeen suoraan ensimmäiselle yöpymispaikalle ja Suomesta suoraan viimeiseltä yöpymispaikalta ulkomaille. (Kallio ym. 2006, 277–278.)

Henkilökuljetusten myynnin verotusmaan ollessa Suomi täytyy myyjän olla aina verovelvollinen, vaikka myyjä olisikin ulkomaalainen. Henkilökuljetuksiin, joiden myynnin verotusmaa on Suomi, ei sovellu käännetty verovelvollisuus. Ulkomaalainen myyjä ei voi tarjota Suomessa henkilökuljetuspalveluita ilman kiinteää toimipaikkaa tai verovelvolliseksi rekisteröitymistä. (Iivonen 1998, 351.)

Henkilökuljetuspalvelun välityksen myyntimaa määräytyy joko arvonlisäverolain 69 §:n 1 momentin ja välitetyn kuljetuksen ja kuljetuspalvelun myyntimaan mukaan taikka 69 §:n 2 momentin perusteella välityspalvelun ostajan eli päämiehen arvonlisäverotunnisteen antomaan mukaisesti. (Iivonen 1998, 351.)

Jos henkilökuljetuspalvelu on myyty esimerkiksi välille Hämeenlinna-Tampere, on sen välitys myyty Suomessa, ellei välityspalvelun ostanut yritys ole ilmoittanut toisessa jäsenmaassa annettua arvonlisäverotunnistetta, jolloin välityspalvelu olisikin myyty tässä arvonlisäverotunnuksen antomaassa. Jos taas henkilökuljetus on tapahtunut esimerkiksi Lahden ja Pietarin välillä, on kuljetuksen myynti päämiehen nimissä

ja lukuun myyty ulkomailla, ellei välityspalvelun ostaja ilmoita Suomessa annettua arvonlisäverotunnistetta. (Iivonen 1998, 351.)

Henkilökuljetuspalveluja Suomen ja Ahvenanmaan välillä käsitellään kotimaankauppana (Äärilä & Nyrhinen 2005, 313).

4.4.4 Tavarankuljetuspalvelut ja niiden välityspalvelut

Muiden kuin Suomesta toiseen EU:n jäsenvaltioon tai toisesta jäsenvaltiosta Suomeen suuntautuvien tai näihin liittyvien tavarankuljetuspalvelujen arvonlisäverotusmaa ratkaistaan kuljetuspalvelun myyntimaan pääsäännön arvonlisäverolain 66 §:n perusteella. Siten sisäisen tavarankuljetuspalvelun, joka ei liity ulkomaille tai ulkomailta suuntautuviin kuljetuksiin, katsotaan Suomessa tapahtuviksi ja niistä suoritetaan normaaliin tapaan vero Suomeen. Mikäli Suomen sisäiset kuljetukset liittyvät ulkomaille tai ulkomailta suuntautuviin kuljetuksiin, voivat ne olla verottomia. (Kallio ym. 2006, 279–280.)

Suomesta EU:n ulkopuolelle tapahtuvaa tavarankuljetusta ei katsota Suomessa suoritetuksi ja siksi siitä ei suoriteta Suomeen veroa. Arvonlisäverottomiksi on erillisesti säädetty myös näihin kuljetuksiin liittyvät Suomen sisäiset kuljetusosuudet, Suomessa suoritettujen kuljetuksen liitännäispalvelut sekä tietyt passitusmenettelyssä olevien tavaroiden kuljetukset. EU:n ulkopuolelta Suomeen suuntautuvan tavarankuljetuksen ei myöskään katsota tapahtuvan Suomessa ja siksi tavarankuljetuksesta kuljetussopimuksen mukaiseen ensimmäiseen Suomessa olevaan määräpaikkaan asti ei suoriteta veroa. (Kallio ym. 2006, 279–280.)

Tavarankuljetuksen maahantuonnin veron perusteeseen kuitenkin luetaan mukaan kuljetuskustannukset tavarankuljetuksen toiseen EU:n alueella sijaitsevaan määräpaikkaan, jos tällainen määräpaikka on tiedossa maahantuontihetkellä. Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tavarankuljetukseen liittyvästä Suomen sisäisestä kuljetuspalvelusta tavarankuljetuksen ensimmäisestä määräpaikasta toiseen määräpaikkaan ei suoriteta veroa. (Kallio ym. 2006, 279–280.)

Tavarankuljetuksissa suorakuljetuksena pidetään saman kuljetusliikkeen myymää kuljetusta viimeiseltä kuljetussopimuksen mukaiselta Suomessa sijaitsevalta lähtö-

paikkakunnalta ulkomaille tai vastaavasti ulkomailta ensimmäiseen kuljetussopimuksen mukaiseen Suomessa sijaitsevaan määräpaikkaan. Tavarankuljetuspalvelun muu kuin kuljetustekninen välivarastointi katkaisee tavarankuljetuksen. Jokaisen kuljetusyhtiön myymän kuljetuspalvelun osalta myyntimaa ratkaistaan itsenäisesti yrityksen tekemän kuljetussopimuksen perusteella. Tavarankuljetuspalvelun välitys on myydyt Suomessa, jos välityksen kohteena oleva tavarankuljetuspalvelukin on myydyt Suomessa eli tavarankuljetuspalvelu ja sen välitys verotetaan samassa maassa. Niinpä Suomesta EU:n ulkopuolelle tai EU:n ulkopuolelta Suomeen tapahtuvan tavarankuljetuksen välityksestä ei tilitetä veroa Suomeen, koska asianomaisen kuljetuspalvelunkaan ei katsota tapahtuneen Suomessa. (Kallio ym. 2006, 279–280.)

Tavarankuljetuspalveluja Suomen ja Ahvenanmaan välillä kohdellaan samoin kuin kuljetuksia yhteisön ulkopuolelle, eli kuljetukset Suomesta Ahvenanmaalle ja päinvastoin ovat verottomia (Äärilä & Nyrhinen 2005, 313).

4.4.5 Tavaroiden yhteiskuljetuspalvelut ja niiden välityspalvelut

Palvelujen myynnin verollisuus määräytyy sen mukaan, onko palvelu arvonlisäverolain mukaan myydyt Suomessa. Yhteisökaupan erityissääntely ei yleensä koske palveluita, mutta tiettyjä läheisesti tavaroihin tai niiden kauppaan liittyviä palveluja kuitenkin koskevat erityiset, vain yhteisökauppaan liittyvät säädökset. Tällaisia ovat tavaroiden kuljetus ja eräät kuljetukseen liittyvät palvelut sekä tavaraan kohdistuvat työsuoritukset. (Nieminen & Anttila 2009, 11:40–11:41.)

Yhteiskuljetukseen ja sen välitykseen ei sovelleta arvonlisäverolain 66 §:ssä olevaa kuljetuspalvelun ja sen välityksen myyntimaata koskevaa pääsääntöä. Yhteiskuljetuksella tarkoitetaan tavarankuljetusta EU:n jäsenvaltiosta toiseen ja tällaiseen kuljetukseen välittömästi liittyvää jäsenvaltion sisäistä kuljetusta eli ns. liitännäiskuljetusta. Määritelmä kattaa sekä rajan yli tapahtuvan että siihen liittyvän maan sisäisen kuljetuksen myös silloin, kun kuljetukset suorittaa eri kuljetusliike. (Nieminen & Anttila 2009, 11:40–11:41.)

Pääsäännön mukaan yhteiskuljetus on myydyt Suomessa silloin, kun tavarankuljetus alkaa Suomesta. Kuljetuspalvelusta suoritettava vero määräytyy tällöin Suomen arvonlisäverolain mukaisesti ja kuljetuspalvelu on verollinen. Kuljetuksen tosiasiallinen

alkamispaikka, toisin sanoen paikka, josta tavaran kuljettaminen alkaa, on ratkaiseva. Merkitystä ei ole sillä, mistä kuljetusväline on lähtenyt liikkeelle tyhjänä. Vastaavasti kuljetus päättyy lastin purkamiseen kuljetusvälineestä. Yhteisökuljetus on kysymyksessä silloin, kun nämä alkamis- ja päättymispaikat ovat eri jäsenvaltioissa. (Nieminen & Anttila 2009, 11:40–11:41.) Tavarankuljetus katsotaan ensisijaisesti myydiksi tavarankuljetuksen lähtöpaikan valtiosta. Yhteisökuljetuksen hankkija voi kuitenkin siirtää yhteisökuljetuksen verotusmaan kuljetuksen alkamismaasta toiseen EU:n jäsenvaltioon käyttämällä kuljetuspalvelun ostossa toisessa jäsenvaltiossa annettua arvonlisäverotunnistetta. Tavarankuljetuksen päättymisvaltiolla ei ole merkitystä yhteisökuljetuksen arvonlisäverokohteluun. Kuljetuspalvelun ostaja voi siten esittää muunkin kuin kuljetuksen päättymismaan arvonlisäverotunnisteen. Suomen läpi menevä kuljetus tai tällaisen kuljetuksen osan hoitaminen on myös yhteisökuljetusta, jos kuljetus on lähtöisin jostain yhteisömaasta ja päättyy toiseen yhteisömaahan. Yhteisökuljetuksena verotetaan myös yhteisöön kuulumattoman maan kautta tapahtuva kuljetus, kuten esimerkiksi tavaran kuljetus Suomesta Puolan kautta Saksaan. (Hytinen 2002.)

Yhteisökuljetuksen verotusmaan siirtäminen kuljetuksen alkamisvaltiosta toiseen EU:n jäsenvaltioon käyttämällä kuljetuspalvelun ostoon toisessa jäsenmaassa annettua arvonlisäverotunnistetta, on suomalaisen yhteisökuljetuspalvelun myyjän kannalta järkevää ja käytännössä jopa välttämätöntä, jos Suomesta alkava tavaran yhteisökuljetus laskutetaan toisessa EU:n jäsenvaltiossa arvonlisäverovelvollisten rekisterissä olevalta asiakkaalta. Kun myyntilaskussa käytetään ostajan muussa EU:n jäsenmaassa kuin Suomessa annettua arvonlisäverotunnistetta, kuljetuspalvelu voidaan laskuttaa verotta. Toisessa tapauksessa tavaran yhteisökuljetuksen alkaessa muusta EU:n jäsenvaltiosta kuin Suomesta, kannattaa yhteisökuljetus laskuttaa Suomessa tai jossakin muussa EU:n jäsenvaltiossa kuin kuljetuksen alkamisvaltiosta, arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröidyltä asiakkaalta. Kun myyntilaskulla käytetään ostajan Suomessa tai muussa jäsenvaltiossa kuin kuljetuksen alkamisvaltiosta, annettua arvonlisäverotunnistetta, suomalaisen yhteisökuljetuksen myyjän ei tarvitse rekisteröityä yhteisökuljetuksen alkamisvaltiosta arvonlisäverovelvolliseksi ja sisällyttää kuljetuspalvelulaskuun kuljetuksen alkamisvaltion arvonlisäveroa. (Kallio ym. 2006, 280–283.)

Suomalaisen verollista liiketoimintaa harjoittavan yhteisökuljetuspalvelun ostajan kannattaa vedota Suomen arvonlisäverotunnisteseen ostaessaan muusta jäsenvaltiosta

kuin Suomesta alkavan tavaran yhteisökuljetuksen. Vain arvonlisäverotunnistetta käyttämällä yritys saa kuljetuslaskun ilman kuljetuksen alkamiseen arvonlisäveroa. Jos suomalainen verollista liiketoimintaa harjoittava yhteisökuljetuspalvelun ostaja ostaa tavaran yhteisökuljetuksen suomalaiselta kuljetusliikkeeltä, kannattaa ostajan vedota mahdolliseen, muussa maassa kuin Suomessa, annettuun arvonlisäverotunnisteseen. Käyttämällä muussa maassa kuin Suomessa annettua arvonlisäverotunnistetta suomalainen yritys saa laskun ilman Suomen arvonlisäveroa eikä suomalaisen yrityksen tarvitse rahoittaa kuljetuspalvelun arvonlisävero-osuutta. (Kallio ym. 2006, 280–283.)

Yhteisökuljetuspalveluihin sovelletaan Suomessa ja samoin kaikissa jäsenvaltioissa käännettyä verovelvollisuutta. Suomen arvonlisäverotunnistetta käyttänyt yhteisökuljetuspalvelun ostaja on velvollinen suorittamaan yhteisökuljetuksen verottomasta hankintahinnasta arvonlisäveron sellaisen ulkomaisen kuljetusliikkeen puolesta, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa ja joka ei ole vapaaehtoisesti hakeutunut Suomessa verovelvolliseksi. Yhteisökuljetuksen välityspalvelu on myyty lähtökohtaisesti yhteisökuljetuksen alkamisvaltiossa, mutta välityspalvelun ostaja voi myös arvonlisäverotunnistettaan käyttämällä siirtää yhteisökuljetuksen myyntimaan arvonlisäverotunnisteen antaneeseen maahan. (Kallio ym. 2006, 280–283.)

Yhteisökuljetuksen käsitettä on Suomessa tulkittu esimerkiksi KHO:n ratkaisussa 11.12.2003 T 3222:

1. Suomalainen yhtiö A myi hollantilaiselle yhtiölle X informaatioteknologian logistiikkapalveluja. Myytävät palvelut liittyivät ulkomaisten yritysten valmistamiin laitteisiin, jotka palautuivat suomalaisilta loppukäyttäjiltä laitteiden valmistajille. Kun A sai X:ltä tiedon palautuvan laitteen suomalaisesta osoitteesta, A:n alihankkijana toimiva kuljetusliike nouti tavaran A:n varastoon. Kun laite saapui varastoon, A lähetti siitä tiedon X:lle. A:n varastossa palautuneet tavarat lajiteltiin ja kuormattiin kuljetuslavalle odottamaan kuljetusta Hollantiin tai Saksaan. X nouti laitteet yhtiön varastosta kerran viikossa. Kuljetuksesta toiseen jäsenvaltioon A:lle jäi jäljennös joko pakkauslistasta tai rahtikirjasta. A laskutti X:ää kerran kuukaudessa palautuvien laitteiden kotimaankuljetus-, varastointi-, kuormaus- ja informaatiopalvelusta. Ostossa X käytti Hollannissa saamaansa arvonlisäverotunnistetta, joka on myös merkitty

A:n laskulle. Koska loppukäyttäjiltä laitteiden valmistajille palautuvat tavarat jäivät A:n varastossa tapahtuvan lajittelun ja kuormaamisen jälkeen varastoon odottamaan myöhemmin tapahtuvaa kuljetusta toiseen jäsenvaltioon, A:n itsenäiseltä yhtiöltä ostaman palautuvien tavaroiden kotimaan kuljetuspalvelun ei voitu katsoa liittyvän arvonlisäverolain 66a §:ssä tarkoitettulla tavalla välittömästi jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon tapahtuvaan kuljetukseen siten, että tätä kotimaan kuljetuspalvelua olisi pidettävä mainitussa lainkohdassa määriteltynä yhteisökuljetuksena. Kyseessä oli siten arvonlisäverolain 66 §:n 1 momentin mukainen Suomessa suoritettu kuljetuspalvelu, jonka myynnistä A:n oli suoritettava normaali Suomen arvonlisävero. Myöskään A:n suorittaman palautuneisiin tavaroihin kohdistuvan informaatio-, kuorma- ja varastointipalvelun ei voitu katsoa liittyvän näiden tavaroiden myöhemmin X:n toimesta tapahtuvaan yhteisökuljetukseen siten, että näitä palveluja olisi pidettävä arvonlisäverolain 67a §:ssä tarkoitettuina verottomina palveluina. Suomessa suoritettu palautuneisiin laitteisiin kohdistuva informaatio-, kuorma- ja varastointipalvelu oli siten arvonlisäverolain 67 §:n 2 kohdassa tarkoitettua Suomessa suoritettua palvelua, jonka myynnistä A:n oli suoritettava arvonlisävero.

2. A:n vaihtotavaroihin liittyvät palvelut koskivat suomalaisille loppukäyttäjille rikkoutuneiden laitteiden tilalle toimitettavia uusia laitteita. X kuljetti toisesta jäsenvaltiosta A:n varastoon kuljetuslavallisen uusia atk-laitteita, joista jokainen laite oli yksilöity toimitusnumerolla. Todistukseksi toisesta jäsenvaltiosta tapahtuvasta kuljetuksesta A:lle jäi jäljennös rahtikirjasta. A:n varastossa kuljetuserä purettiin pienempiin toimituskonaisuuksiin ja laitteet toimitettiin laitekohtaisen toimitusnumeron ja X:ltä saadun tiedon perusteella loppukäyttäjille. Laitteiden toimitus loppukäyttäjille tapahtui pääosin viimeistään vuorokauden sisällä varastoon saapumisesta. Osa laitteista voi viipyä A:n varastossa pitempäänkin odottaen tietoa lopullisesta toimitusosoitteesta. Kuljetuksen loppukäyttäjille suoritti itsenäinen kuljetusliike, joka laskutti kuljetuksesta A:ta. A laskutti uusien laitteiden purku-, varastointi- ja kuljetuspalvelut X:ltä kerran kuukaudessa. Ostossa X käytti Hollannissa annettua arvonlisäverotunnistetta. A:n varastossa tapahtuvat vaihtolaitteiden purku- ja varas-

tointipalvelut eivät liittyneet kyseessä olevien tavaroiden X:n toimesta tapahtuneeseen yhteisökuljetukseen sillä tavoin, että mainittuja palveluita voitaisiin pitää arvonlisäverolain 67 a §:ssä tarkoitettuina yhteisökuljetuksen liitännäispalveluina. Palveluita oli siten pidettävä arvonlisäverolain 67 §:n 2 kohdan mukaisina Suomessa suoritettuina palveluina. A:n oli suoritettava arvonlisäveroa vaihtolaitteiden purku- ja varastointipalvelun myynnistä X:lle. Koska vaihtolaitteet varastoitiin A:n varastossa, A:n vaihtolaitteiden kotimaan kuljetus ei liittynyt välittömästi toisesta jäsenvaltiosta Suomeen tapahtuneeseen kuljetukseen eikä se siten ollut arvonlisäverolain 66a §:ssä tarkoitettu yhteisökuljetus, vaan Suomessa myyty kuljetuspalvelu, jonka myynnistä A:n oli suoritettava arvonlisäveroa.

3. A myi tietokoneiden logistiikkapalveluita hollantilaisyhtiölle Y. Suomalaiset kuluttajat toimittivat omalla rahdillaan rikkoutuneet tietokoneet A:n varastoon. A syötti tiedon tietokoneen saapumisesta varastoon Y:n tietojärjestelmään ilmoittamalla rikkoutuneen tietokoneen tilaus- ja sarjanumeron. Tiedot tulostuivat kahdelle tarraetiketille. A pakkasi tietokoneet erillisiin muovipusseihin ja sinetöi ne tietokonekohtaisella tarraetiketillä. Toinen tietokoneen tarraetiketeistä liimattiin tietokoneet varastosta noutavan yhtiön Z rahtikirjaan, josta jäi jäljennös A:lle. Z nouti tietokoneet A:n varastosta kerran viikossa ja toimitti ne Iso-Britanniaan korjattavaksi. Z veloitti kuljetuksesta muuta osapuolta. A:n Y:lle myymä Suomessa suoritettu tietokoneiden varastointi-, pakkaus- ja informaatiopalvelu ei liittynyt sillä tavoin myöhemmin tapahtuvaan, Z:n suorittamaan tietokoneiden yhteisökuljetukseen, että palveluita olisi pidettävä arvonlisäverolain 67a §:n mukaisina yhteisökuljetuksen liitännäispalveluina. Palvelua oli siten pidettävä Suomessa myytynä palveluna, jonka myynnistä A:n oli suoritettava arvonlisäveroa. (KHO:2003:3222.)

Palevaara (2008) kertoo koulutusmateriaalissaan, että yhteisökuljetusten ja niiden välityksen myyntimaan määrittelyyn on tulossa muutos vuonna 2010, jolloin yrityksille myytäessä myyntimaa olisikin aina palvelun ostajan kotipaikan valtio. Lain muutos on esitysasteella ja vahvistettaneen aikanaan.

4.4.6 Opetus- ja tieteelliset palvelut, kulttuuri- viihde ja urheilutilaisuudet

Arvonlisäverolain 67 §:n mukaan opetus- ja tieteellisten palveluiden sekä kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuksien samoin kuin muiden vastaavien palvelujen myyntimäärä määräytyy palvelujen konkreettisen suorituspaikan perusteella. Nämä palvelut on myyty Suomessa, jos ne tuotetaan ja suoritetaan täällä. Yrityksen järjestäessä esimerkiksi seminaarin tai kulttuuritilaisuuden ulkomailla ei sen tarvitse tilittää tilaisuuden järjestämisestä saaduista tuloista, kuten pääsymaksutuloista tai osallistumismaksuista Suomen arvonlisäveroa. Mikäli tilaisuus järjestetään toisessa yhteisömaassa, joudutaan siitä suorittamaan tuon toisen yhteisömaan vero. Tästä aiheutuu järjestäjälle yleensä velvollisuus rekisteröityä verovelvolliseksi tuohon yhteisömaahan. Kun suomalaisen yrityksen henkilöstöä osallistuu ulkomailla järjestettäviin tilaisuuksiin, konferensseihin tai seminaareihin, osallistumismaksuista ei tilitetä Suomen veroa käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Toisessa EU-maassa järjestettyjen tilaisuuksien pitäisi yleensä sisältää järjestysmaan vero. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 291–292.)

Ulkomaalaisen järjestäessä tällaisia tilaisuuksia Suomessa on hän velvollinen rekisteröitymään verovelvolliseksi Suomeen ja veloittamaan Suomessa suorittamansa palvelut verollisina riippumatta siitä, kuka palvelun ostaa, ja tilittämään tilaisuudesta saamistaan tuloista verot. Käännettyä verovelvollisuutta ei voida soveltaa näihin 67 §:n 1 kohdassa tarkoitettuihin palveluihin, mutta pykälän muissa kohdissa tarkoitettujen palveluiden osalta käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen voi olla mahdollista. (Kallio ym. 2006, 283.)

Joskus on vaikeaa erottaa toisistaan palvelun suoritusmaassa verotettava opetus ja immateriaalipalveluna pidettävä elinkeinonharjoittaja-ostajan kiinteään toimipaikan tai kotipaikan valtiossa verotettava konsultointi toisistaan. Arvonlisäverolain esitöissä muun muassa luento-, kokous- ja kongressitilaisuuksia pidetään opetuspalveluina ja kun tällainen tilaisuus järjestetään Suomessa, täytyy suomalaisen tai ulkomaalaisen järjestäjän laskuttaa osallistumismaksut ja muut läheisesti tilaisuuteen liittyvät palvelut verollisina myös ulkomaisilta osallistujilta. Jos esimerkiksi koneen myyjä järjestää yksinomaan koneen ostajalle tarkoitetun koneen käyttöönottokoulutuksen, ei sitä pidettäne opetuksena vaan konsultointina, mikäli tällainen palvelu yleensä voidaan erottaa myynnistä erilliseksi itsenäiseksi palveluksi. Koulutus, joka järjestetään lain nojalla ja jota lain nojalla avustetaan valtion varoin, on säädetty arvonlisäverolaissa verot-

tomaksi. Tieteellisinä palveluina pidetään erilaisia koe- ja tutkimuspalveluita. Tuotekehittelyä puolestaan pidetään immateriaalipalveluna ja näiden kahden palvelun osalta rajanvedon tekeminen on usein hankalaa. (Kallio ym. 2006, 283.)

Myös Äärilä ja Nyrrinen (2005, 292) toteavat rajanvedon tekemisen tieteellisen palvelun, tuotekehityspalvelun ja konsultointipalvelun välille olevan tulkinnanvarainen. He viittaavat verohallinnon ohjeistukseen, jonka mukaan tieteellisiä palveluita ovat erilaiset kokeet ja tutkimukset. Ohjeen mukaan tuotekehittely on immateriaalipalvelu. Asiakkaan liiketoimintaan liittyvät analysointi- ja tutkimuspalvelut samoin kuin markkinatutkimuspalvelut tulkittaneen konsultoinniksi eikä tieteelliseksi palveluksi.

Tieteellisen palvelun myynnin verotusmaa on Suomi, jos tutkimus on tehty Suomessa ja ostajan kansallisuudella, tutkimuksen luovutuspaikalla tai tutkijan kotipaikalla ei ole merkitystä määriteltäessä verotusmaata (Iivonen 1998, 363).

4.4.7 Lastin purkaminen, lastaus ja muut tavarakujiin liittyvät palvelut

Tavarakujiin liittyvien lastaus-, purku-, varastointi-, säilytys ja muiden vastavien palvelujen myyntimaa määräytyy ensisijaisesti arvonlisäverolain 67 §:n mukaan palvelun konkreettisen suorituspaikan perusteella (Kallio ym. 2006, 285). Tällaiset palvelut verotetaan Suomessa, kun palvelut on suoritettu täällä. Mikäli nämä palvelut liittyvät kuljetuksiin ulkomaille tai ulkomailta, tehdään poikkeus pääsääntöön näiden palvelujen osalta. (Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelukaupassa 2007.)

Yhteiskuljetukseen liittyvät lastaus-, purku- ja muut vastaavat palvelut verotetaan pääsääntöön mukaan Suomessa, mutta jos ostaja käyttää hankinnassaan jossakin muussa jäsenvaltiossa kuin Suomessa annettua arvonlisäverotunnistetta, ei veroa suoriteta Suomeen (Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelukaupassa 2007).

Yhteisön ulkopuolelle tapahtuvaan tavarakujiin välittömästi liittyvät lastaus-, purku- ja muut palvelut ovat verottomia. Myyjällä on kuitenkin näyttövelvollisuus siitä, että kysymys on yhteisön ulkopuolelle kuljetettavan tavarakujiin välittömästi liittyvistä palveluista. Verottomuuden edellytysten olemassaolo voidaan todentaa esimerkiksi vienti-ilmoituksella tai rahtiasiakirjoilla. (Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelukaupassa 2007.)

4.4.8 Irtaimen esineen arvonmääritys ja irtaimen esineeseen kohdistuvat työsuoritukset

Irtaimen esineen arvonmääritys ja irtaimen esineeseen kohdistuva työsuoritus katsotaan myydyn lähtökohtaisesti työn suorittamismaassa. Jos arvonmääritys tai työsuoritus tehdään Suomessa, katsotaan myynnin tapahtuneen täällä ja siitä suoritetaan yleensä vero Suomeen. Poikkeuksena ovat tietyt EU:n ulkopuolelle välittömästi työsuorituksen jälkeen vietäviin tavaroihin kohdistuvat työt sekä takuusitoumukseen perustuvat korjaustyöt, joista ei siis suoriteta veroa. (Kallio ym. 2006, 288–290)

Jos työn tai arvonmäärityksen kohteena Suomessa ollut tavara kuljetetaan työsuorituksen jälkeen pois Suomesta ja palvelusta laskutetaan toisessa EU:n jäsenvaltiossa arvonlisäverovelvollisten rekisteriin kuuluvaa yritystä, ei palvelua veroteta Suomessa. Kaikissa yhteisön jäsenvaltioissa sovelletaan vastaavaa periaatetta. Säännöksen soveltamisen ehdoton edellytys on, että työsuorituksen tai arvonmäärityksen kohteena ollut esine kuljetetaan pois palvelun suorittamisvaltiosta. Esineen saa toimittaa yhteisön ulkopuoliseen valtioon tai myös muuhunkin jäsenvaltioon, kuin siihen, jonka arvonlisäverotunnistetta on käytetty. Esine voidaan myös toimittaa työsuorituksen tekemisen jälkeen vielä toiselle suomalaiselle yritykselle esimerkiksi toisen työsuorituksen tekemistä varten tai kiinnitettäväksi toisen yrityksen valmistamiin tavaroihin. Palvelun myyjän on kuitenkin voitava osoittaa näissäkin tapauksissa palvelun kohteena olevan esineen maastavienti vientiasiakirjoilla tai rahtikirjoilla. (Kallio ym. 2006, 288–290)

EU:n ulkopuolella tehdystä arvonmäärityksestä tai työsuorituksesta ei suoriteta koskaan veroa Suomeen eikä Suomen arvonlisäveron sisältävää myyntilaskua voida laatia silloinkaan, kun arvonmääritys tai työsuoritus tehdään toisessa jäsenvaltiossa ja työsuorituksen kohdetta ei kuljeteta pois suorittamisvaltiosta. Irtaimen esineeseen kohdistuvia työsuorituksia ovat esimerkiksi kunnostus-, korjaus-, asentamis-, testaus-, puhdistus-, purkamis- ja muutostyöt. Kun tavara valmistetaan ostajan toimittamista raaka-ainesta tai kun työsuorituksella kajotaan konkreettisesti irtaimen esineeseen, pidetään niitä lainkohdassa määriteltyinä palveluina. Valvontatehtävät tai muut ”henkiset” työsuoritteet, vaikkakin liittyvät irtaimiston korjaukseen, eivät kuulu sovellettavan säännöksen piiriin, kuten eivät myöskään tavaroiden varastointi tai säilytyspalvelut. (Kallio ym. 2006, 288–290)

Toiseen yhteisömaahan toimitettavan tavaran myyntiin sisältyviä yhteisön alueella suoritettavia asennus- ja kokoonpanotöitä ei veroteta itsenäisinä palveluina vaan ne ovat osa tavaran myyntihintaa. Jos alihankkija myy pelkän asennus- tai kokoonpanotyön itsenäisenä suoritteena, määräytyy verotusvaltio tässä tilanteessa kuitenkin palvelun suorituspaikan mukaan. (Kallio ym. 2006, 288–290)

Jäsenvaltiossa on merkittäviä poikkeuksia käännetyn verovelvollisuuden soveltamisen suhteen ja siksi koneiden ja laitteiden asennus-, huolto- ja korjaustöitä ulkomailla suorittavien yritysten kannattaa selvittää etukäteen, aiheuttaako tällaisten palveluiden tarjoaminen rekisteröitymisvelvoitteen palvelun suorittamisvaltioon. (Kallio ym. 2006, 288–290).

4.4.9 Immateriaalipalvelut

Arvonlisäverolain 68 §:ssä mainittujen erikoispalveluiden ryhmään kuuluu aineettomia, tavaroihin liittymättömiä ja näin yleensä ajattelutyötä sisältäviä palveluita. Tällaisten henkilökohtaiseen osaamiseen perustuvien palveluiden osalta myyntimaan määrittelemisen lain säännösten mukaan ei ole kovinkaan helppoa. Verotusmaan määräytyminen ostajan olosuhteiden mukaan saa aikaan sen, että tähän palveluryhmään kuuluvien palveluiden osalta sovellettavaksi tulee useimmiten käännetty verovelvollisuus, jolloin siis ostaja myyjän puolesta tilittää arvonlisäveron ostajan kotimaahan eli palvelun kulutus- ja myyntimaan. Tässä tilanteessa palvelun myyjän ei tarvitse rekisteröityä verovelvolliseksi ostajan kotivaltioon. (Iivonen 1998, 372–373.)

Verohallinnon ohjeistuksen ja arvonlisäverolain 68 §:n mukaan immateriaalipalveluita ovat:

1. tekijänoikeuden, patentin, lisenssin, tavaramerkin ja muiden sellaisten oikeuksien luovuttaminen,
2. mainos- ja ilmoituspalvelut,
3. konsultointi-, tuotekehitys-, suunnittelu-, kirjanpito-, tilintarkastus-, kirjoitus-, piirustus- ja käännöspalvelut, oikeudelliset palvelut sekä muut sellaiset palvelut,
4. automaattinen tietojenkäsittely sekä atk-ohjelman tai atk-järjestelmän suunnittelu- tai ohjelmointipalvelu,

5. tietojen luovutus,
6. notariaatti- ja perintä- ja muut rahoitustoimintaan liittyvät palvelut,
7. työvoiman vuokraus,
8. muun irtaimen esineen kuin kuljetuskaluston vuokraus,
9. velvollisuus pidättäytyä kohdassa 1 tarkoitetun tekijän- tai muun sellaisen oikeuden käyttämisestä tai tietyn liiketoiminnan harjoittamisesta sekä
10. aineettoman oikeuden luovuttamiseen, mainospalveluihin tai muihin edellä luoteltuihin palveluihin liittyvät välityspalvelut. (Arvonlisäverolaki ja Arvonlisäverotus kansainvälissä palvelukaupassa 2007.)

Tekijänoikeuden, patentin, lisenssin ja tavaramerkin kanssa samaan luokkaan kuuluvia muita teollisoikeuksia ovat esimerkiksi mallioikeus, oikeus valokuvaan, elokuvan esitysoikeus ja atk-ohjelmien käyttöoikeus. Esimerkiksi suomalaisen elokuvateatterin tai televisiotoimintaa harjoittavan yrityksen ulkomaalaiselta yritykseltä ostaman elokuvan esittämisoikeus on Suomessa tapahtuvaa palvelun myyntiä. Kun patentin ostaja saa oikeuden käyttää patenttia maailmanlaajuisesti, palvelua ei katsota luovutetun mihinkään kiinteään toimipaikkaan ja tällöin ostajan kotipaikka määrittää myyntimaan. Jos ostajana on suomalainen elinkeinonharjoittaja, on myyntimaa Suomi ja vero suoritetaan tänne. (Arvonlisäverotus kansainvälissä palvelukaupassa 2007.) Äärilä ja Nyrhinen (2005, 300) kehottavat huomioimaan erikoistilanteen, jossa patentin, lisenssin tai tavaramerkin luovuttaminen liittyy arvonlisäverolain 62 §:n mukaiseen liiketoiminnan luovutukseen, jolloin näistäkin luovutuksista saatuja korvauksia käsitellään verottomina. He viittaavat goodwill-arvon luovutuksen käsittelyssä verohallinnon ohjeistukseen, jonka mukaan sitä ei rinnasteta tekijänoikeuteen yms. verrattavaan oikeuteen, vaan goodwill-arvon luovutus verotetaan arvonlisäverolain 64 §:n myyntimaan yleissäännöksen mukaisesti eli siinä valtiossa, jossa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta se luovutetaan.

Mainospalveluina pidetään mainonnan suunnittelua ja toteutusta sekä mainos- ja ilmoitustilan ja mainosajan myymistä tiedotusvälineistä. Kallion ym. (2006, 293–294) mukaan mainospalvelun käsitettä tulkitaan laajasti. EY-oikeuden tulkinnan perusteella mainospalveluina pidetään myös mainostoimiston suorittamaa tavaroiden myyntiä mainoslahjoiksi ja kilpailupalkinnoiksi, tavaroiden myyntiä mainoskampanjoiden yhteydessä sekä PR-tilaisuuksien yhteydessä suoritettavia palveluita. EY:n tuomioistuimien on ottanut kantaa aiheeseen tapauksissaan 17.11.1993 C-68/92, C-69/92 ja C-70/92, Ko-

missio vs. Ranska-Luxemburg-Espanja. Mainospalvelun verotuspaikkaan ei vaikuta se, missä mainos julkaistaan. Jos esimerkiksi suomalainen yritys myy mainostilaa ruotsalaiselle yritykselle aikakauslehteen, jota julkaistaan Suomessa, on palvelulasku veroton ja ruotsalainen yritys suorittaa veron Ruotsiin käännetyn verovelvollisuuden perusteella.

Äärilä ja Nyrhinen (2005, 301) tarkentavat lain kolmatta kohtaa, jossa immateriaalipalveluiksi on lueteltu nimenomaisesti konsultointi-, tuotekehittely-, suunnittelu-, kirjanpito-, tilintarkastus-, kirjoitus-, piirustus- ja käännöspalvelut sekä oikeudelliset palvelut. Heidän mukaansa tähän kohtaan kuuluvat erilaiset henkistä tai hallinnollista laatua olevat palvelut. Huomion arvoista on raja konsultointipalveluiden ja tieteellisiin tutkimuspalveluihin ja opetuspalveluihin kuuluvien palveluiden osalta, sillä viimeksi mainittujen myyntimaa määräytyy arvonlisäverolain 67 §:n 1 kohdan mukaisesti eikä 68 §:n mukaan. Mikäli laitteen myyjä järjestää ostajalle erillistä veloitusta vastaan käyttäjäkoulutuksen, tulkitaan tämä heidän mukaan konsultoinniksi eikä opetuksiksi. Näin lienee tulkinta myös yrityskohtaisissa vero-oikeudellisissa tai muissa taloushallinnon koulutuksissa. Palvelu tulkitaan konsultoinniksi eikä tieteelliseksi palveluksi myös tilanteessa, jossa analysointi- tai tutkimuspalvelut liittyvät asiakkaan liiketoimintaan, tulkitaan palvelu konsultoinniksi eikä tieteelliseksi palveluksi.

Suomessa niin sanotut management fee-palkkiot, jotka koskevat yleisesti johtamis- ja hallintopalveluja, on tulkittu immateriaalipalveluiksi, kuten myös erilaiset töiden valvontatehtävät, tutkimus- ja kehitystyöt, neuvonta- ja ohjauspalvelut sekä vahinkotarkastuspalvelut. Suunnittelupalveluiden, kuten muidenkin kiinteistöön kohdistuvien immateriaalipalveluiden osalta on tärkeää huomata, että kiinteistöön kohdistuessaan esimerkiksi suunnittelupalvelun myyntimaa määräytyy arvonlisäverolain 65 §:n mukaan kiinteistön sijaintimaan perusteella. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 301.)

Verohallinto ohjeistaa atk-palveluita seuraavasti: datasiirtopalvelut eivät ole atk-palveluja vaan niiden myyntimaa määräytyy telepalveluita koskevien säännösten mukaisesti. Atk-erikoisohjelmien myynti on palvelun myyntiä. Erikoisohjelmien maahantuonti tietovälineelle tallennettuna käsitellään tavaran maahantuontina, kun tuojana on elinkeinonharjoittaja. Tietovälineelle, kuten disketille tai cd:lle tallennettua standardiohjelmaa pidetään kuitenkin yhtenä tavarana, eikä ohjelman myyntiä veroteta palveluna. Standardiohjelmia ovat massavalmisteiset tuotteet, jotka ovat kaikkien asiak-

kaiden saatavilla ja joiden käyttäminen onnistuu vähäisellä koulutuksella. Standardiohjelmiä ovat esimerkiksi PC-ohjelmat, kotitietokoneohjelmat ja pelipaketit. (Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelukaupassa 2007.)

Notariaattipalveluja, kuten omaisuuden hoitoon liittyviä palveluja, perintäpalveluja sekä muita rahoitustoimintaan liittyviä palveluja pidetään immateriaalipalveluina. Talvelokeron käyttöoikeuden luovutus käsitellään kuitenkin kiinteistöön kohdistuvana palveluna ja se on myyty siinä maassa, missä kiinteistö sijaitsee. Säännöksellä on merkitystä lähinnä rahoitustoimintaan liittyvien verollisten palveluiden myyntimaata määriteltäessä, sillä varsinaisista rahoituspalveluista ei suoriteta arvonlisäveroa. (Kallio ym. 2006, 295.)

Työvoiman vuokrauksella tarkoitetaan työvoiman luovuttamista korvausta vastaan toisen yrityksen käyttöön siten, että he työskentelevät tämän toisen yrityksen johdon ja valvonnan alaisena. Veloitus perustuu yleensä luovutetun työntekijän tekemien työtuntien määrään ja luovuttajalla ei ole vastuuta työn tuloksista. (Äärilä & Nyrhinen, 2005, 302–303.)

Näiden edellä esiteltyjen immateriaalipalveluiden myyntimaa on maa, jossa sijaitsevaan kiinteään ostajan toimipaikkaan palvelu luovutetaan. Mikäli palvelua ei luovuteta ostajan Suomessa tai ulkomailla sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, on palvelun myyntimaa se maa, missä palvelun ostajan kotipaikka sijaitsee. Immateriaalipalvelun myyntimaa on siten yleisimmin ostajan kotimaa, jossa palvelu luovutetaan ostajayrityksen toimipaikkaan. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 298–299.)

Edellä mainittu myyntimaasäännös pätee sellaisenaan ostajan ollessa yhteisön ulkopuolelta, olipa hän yksityishenkilö tai elinkeinonharjoittaja. Yhteisökaupan osalta edellytetään lisäksi, että ostaja on elinkeinonharjoittaja. Mikäli yhteisön alueen ostaja ei ole elinkeinonharjoittaja sovelletaan arvonlisäverolain 64 §:n yleissäännöstä, jonka mukaisesti myyjän kotimaa on myyntimaa. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 298–299.)

Niinpä kun suomalainen myyjä myy immateriaalipalveluja yhteisön ulkopuoliselle yritykselle tai yksityishenkilölle on myynti veroton, kun palvelu luovutetaan muualla kuin Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Suomalaisen myyjän myydessä immateriaalipalveluja toisessa jäsenvaltiossa olevalle elinkeinonharjoittajalle myynnistä

ei niin ikään tilitetä Suomen veroa, vaan toisessa jäsenvaltiossa oleva ostaja tilittää hankinnastaan veron käännetyin verovelvollisuuden perusteella. Mikäli toisessa jäsenvaltiossa oleva ostaja on muu kuin elinkeinonharjoittaja, on suomalaisen myyjän myytävä palvelu Suomen verolla eli myyntimaa on tällöin Suomi. (Äärilä & Nyrhinen 2005, 298–299.)

Immateriaalipalvelut myydään yleensä elinkeinonharjoittajille ja tällöin siis ostajan sidos eli palvelun luovutuspaikka tai ostajan kotipaikka ovat määrääviä tekijöitä.

Jos palvelun ostaja on elinkeinonharjoittaja, määräytyy immateriaalipalvelun verotus- ja myyntimaa seuraavasti:

1. Jos tällainen palvelu luovutetaan ostajan kiinteään toimipaikkaan Suomessa, on palvelu myyty Suomessa.
2. Jos immateriaalipalvelu luovutetaan ostajan ulkomailla sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, on se myyty ulkomailla, ja myyntiin ei sovelleta Suomen arvonlisäverolakia. Vaikutusta ei ole sillä, että ostajalla on toinenkin toimipaikka Suomessa, vaan verotusmaan ratkaisee myytävän immateriaalipalvelun konkreettinen luovutuspaikka ostajalle ulkomailla olevaan kiinteään toimipaikkaan. Merkitystä ei verotusmaan määräytymisessä ole tässä tilanteessa myöskään ostajan kansallisuudella.
3. Jos lainkohdan mukaista palvelua ei luovuteta mihinkään kiinteään toimipaikkaan ulkomailla eikä Suomessa, tai ostajalla ei ole ollenkaan kiinteää toimipaikkaa, se katsotaan myydyksi Suomessa, jos ostajan kotipaikka on täällä.
4. Jos lainkohdassa mainittua palvelua ei luovuteta mihinkään kiinteään toimipaikkaan, se katsotaan myydyksi ulkomailla, jos ostajan kotipaikka on ulkomailla.

Myyjälle ei ole asetettu mitään erikoisedellytyksiä tässä immateriaalipalvelujen myyntimaata säätelevässä lainkohdassa, ja näin myyjä voi olla suomalainen tai ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja. (Iivonen 1998, 374–375.)

Verohallinnon ohjeessa annetaan esimerkkejä tilanteista, joissa immateriaalipalvelu verotetaan Suomessa. Näin tapahtuu esimerkiksi silloin, kun suomalainen ravintolitoimija vuokraa henkilökuntaa norjalaisesta yritykseltä käytettäväksi yrityksen Suomessa sijaitsevassa ravintolassa, tai kun suomalainen yritys vuokraa kopiokoneen saksalaiselta yritykseltä käytettäväksi viiden päivän ajan yrityksen messuosastolla Saksassa,

tai kun suomalainen asianajaja hoitaa ruotsalaisen yksityishenkilön avioeroasian käräjäoikeudessa. Vastakkaisia tilanteita, joissa immateriaalipalvelua ei veroteta Suomessa, ovat esimerkiksi tilanteet, joissa suomalainen yritys suunnittelee mainoskampanjan ruotsalaiselle yritykselle tai, kun suomalainen yritys vuokraa ruotsalaiselta yritykseltä kopiokoneen käytettäväksi suomalaisen yrityksen Ruotsissa olevaan liiketoimipaikkaan tai, kun suomalainen yritys myy käännöspalvelun venäläiselle yksityishenkilölle. Immateriaalipalvelua ei myöskään veroteta Suomessa, kun suomalainen yritys, jolla on kiinteä toimipaikka Espanjassa, myy tästä toimipaikasta suomalaiselle yksityishenkilölle käännöspalvelun tai ruotsalainen yritys, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, vuokraa suomalaiselle yksityishenkilölle tietokoneen. (Arvonlisäverotus kansainvälissä palvelukaupassa 2007.)

4.4.10 Radio- ja televisiopalvelut, sähköiset palvelut sekä telepalvelut

Telepalvelujen myyntimaasäännökset yhdenmukaistettiin 1.1.2000 voimaan tulleella arvonlisäverodirektiivi muutoksella. Suomessa vastaava säännös sisältyy arvonlisäverolakiin 68a §:ään. (Nieminen & Anttila 2009, 7:44–7:45.)

Telepalveluita ovat palvelut, joiden tarkoituksena on signaalien, kirjoitettujen tai kuvallisten viestien, ääniviestien tai tietojen välittäminen, lähettäminen ja vastaanottaminen johtimitse, radioteitse, optisesti tai muulla sähkömagneettisella menetelmällä. Säännöksen soveltamisen piiriin kuuluvat myös tällaisten välitys-, lähetyks- tai vastaanottokapasiteetin käyttöoikeuden myöntäminen tai siirto. Telepalvelun myyntinä pidetään tavanomaisten puhelin- ja teleliikennepalveluiden lisäksi televerkkojen tai vastaavien rakenteiden, kuten kaapeleiden ja satelliittien, käyttöoikeuden luovuttamista televiestien välittämistä varten sekä Internet- ja sähköpostiyhteyksien tarjoamista. Telepalvelu on menetelmä viestien siirtämiseen, ja viestin sisältö on eri palvelu. Siten telepalvelua hyväksikäyttäen luovutetut palvelut, kuten esimerkiksi tietojen luovutus, eivät ole telepalveluita. (Nieminen & Anttila 2009, 7:44–7:45.)

Arvonlisäverolaissa ei ole määritelty radio- ja televisiolähetyspalveluja, mutta hallituksen esityksen perustelujen mukaan niillä tarkoitetaan perinteistä maksullista radio- ja televisiolähetystoimintaa. Uusimuotoiseen Internet-verkossa tapahtuvaan palvelutarjontaan sovelletaan sen sijaan sähköisiä palveluita koskevia säännöksiä. (Nieminen & Anttila 2009, 7:44–7:45.)

Telepalveluiden sekä radio- ja televisiolähetyspalveluiden myyntimaa määräytyy pääsääntöisesti samoin kuin immateriaalipalveluiden eli ostajan sijoittumisvaltion mukaan. Myyntimaan määrää ostajan kiinteä toimipaikka, johon palvelu luovutetaan. Mikäli palvelua ei luovuteta mihinkään kiinteään toimipaikkaan, määrää ostajan kotipaikka myyntimaan. Yhteisömaissa tämä määräytymisperuste koskee vain elinkeinonharjoittajina olevia ostajia. Jos palvelun myyjä on ulkomaalainen, joko Yhteisön alueelle tai sen ulkopuolelle sijoittunut myyjä, sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. (Nieminen & Anttila 2009, 7:44–7:45.)

5 POHDINTA

Opinnäytetyöni tarkoituksena oli koota keskeiset kansainvälisen tavarakaupan ja palvelukaupan arvonlisäverotussäännökset yhteen. Mielestäni olen onnistunut kokoamaan tiiviin ja perusasiat sisältävän tietopaketin, jonka avulla pystytään ratkaisemaan perustilanteita ja joka antaa varsin kattavan käsityksen kansainvälisten perustilanteiden arvonlisäverotuksesta.

Ulkomaankauppaa koskevat arvonlisäverotuksen säännökset muodostavat laajan ja osittain vaikeaselkoisen kokonaisuuden, mutta nämä säädökset on kuitenkin tunnettava, jos tavaroita tai palveluita ulkomailta hankitaan. Opinnäytetyön puitteissa läheskään kaikkiin yksityiskohtiin ei ollut mahdollista paneutua, mutta yleisimmät tilanteet käsitelän työssäni.

Hankintatilanteet voidaan jakaa tavara- ja palvelukaupan tilanteisiin ja tavarakaupan osalta vielä yhteisökaupan tilanteisiin ja tuontiin EU:n ulkopuolisista maista. Tavarakaupassa yhteisökauppa ja maahantuonti poikkeavat joiltain osin merkittävästi toisistaan. Laskumerkinnöille ja muille dokumenteille on myös asetettu ulkomaankaupassa tiettyjä muotovaatimuksia. Tavarakaupan oikean verokohtelun kannalta olennaista on tavaran sijainti myyntihetkellä sekä sen liikkuminen todistettavasti rajan yli. Jos tavara jää esimerkiksi asennustyöhön käytettäväksi myyntimaassaan, sisältää myyjän lähettämä tavaralasku myyntimaan arvonlisäveron, vaikka myyjä laskuttaisikin toisessa jäsenvaltiossa olevaa myyjää. Käytännössä laskun sisältämän arvonlisäveron voi hakea ulkomaalaispalautuksena takaisin kyseisestä maasta, mutta hallinnollisia kustannuksia tästä joka tapauksessa syntyy.

Olennaisin ero yhteisökaupan ja tuonnin osalta on se, että arvonlisäverotus toteutuu yhteisökaupan tilanteissa yrityksissä omatoimisesti, kun taas tuontikaupan osalta tulli huolehtii arvonlisäveron kantamisesta tullaus-ilmoitusten perusteella tullauksen yhteydessä. Yrityksessä toteutettu omatoiminen arvonlisäverotus pakottaa yritykset perehtymään säännöksiin, jotta osataan toimia oikein ja välttyään viivästy- ja sakkomaksuilta.

Kansainvälisen palvelukaupan tilanteisiin pureutumien osoitti monissa artikkeleissa ja kirjallisuudessa esitetyn väitteen säännösten monimutkaisuudesta ja vaikeaselkoisuudesta paikkansa pitäväksi. Pääsäännön mukaan palvelut on myyty ja verotetaan siinä maassa, jossa myyjällä on kiinteä toimipaikka, ja josta palvelut asiakkaalle luovutetaan. Kiinteän toimipaikan puuttuessa myyjän kotipaikka ratkaisee pääsäännön mukaan myyntimaan ja verotusmaan. Tästä pääsäännöstä on kuitenkin lukuisa määrä poikkeuksia, joiden mukaan myyntimaa voi määräytyä esimerkiksi ostajan kotipaikan, kiinteistön sijaintipaikan tai palvelun luovutuspaikan mukaan. Näiden säännösten muistaminen ulkoa on haasteellista ja käytännössä joudutaan tapauskohtaisesti selvittämään kyseisen tilanteen käsittely. Erityissäännösten noudattaminen tulee usein sovellettavaksi, ja siksi näiden säännösten käsittely omina kappaleinaan auttaa tiedon hakemisessa.

Palvelukohtaiset säännökset ovat myös osin tulkinnallisia. Esimerkiksi tieteellisen palvelun tai opetuksen ja konsultoinnin välinen raja on usein hyvin vaikeasti määriteltävissä. Näiden tilanteiden verokohtelu poikkeaa kuitenkin olennaisesti toisistaan, sillä tieteellisiin palveluihin tai opetukseen direktiivit eivät velvoita soveltamaan käännettyä verovelvollisuutta. Konsultointi puolestaan on immateriaalipalvelu ja siihen direktiivi pakottaa soveltamaan käännteistä verovelvollisuutta.

Käytännön työssäni käsittelen päivittäin ulkomaisia tavara- ja palveluhankintalaskuja. Vaatii paljon työtä tulkita kukin tilannen oikein, sillä jo laskujen ulkoasu poikkeaa merkittävästi eri maiden välillä. Käytetty kieli voi olla kiina, venäjä tai englanti, joten kielitaitovaatimus tuo tilanteisiin oman haasteensa. Laskumerkinnät ovat ulkomaisilla laskuilla usein huomattavasti puutteellisemmat kuin mihin olen kotimaisia laskuja käsitellessäni tottunut. Arvonlisäverotuksen oikean tulkinnan kannalta keskeisiä tietoja tavaran sijainnista, liikkeistä tai laskuttajan olosuhteista voi puuttua ja palvelulaskuilla on vain harvoin yksilöidyt tiedot hankitusta palvelusta ja siihen liittyvästä sopimuksesta. Jokaisen tilanteen selvittäminen sinällään vie paljon aikaa, ja vasta tämän selvitystyön jälkeen voidaan ottaa kantaa arvonlisäverokohteluun.

Euroopan Yhteisön alueella arvonlisäverotus on periaatteessa harmonisoitu arvonlisäverodirektiivein. Päälinjat ja periaatteet ovatkin yhdenmukaiset, mutta eroja ja poikkeavuuksia kuitenkin esiintyy direktiivien sallimien rajojen puitteissa ja erilaisten lain tulkintojen vuoksi.

Esimerkiksi arvonlisäverokannoissa on huomattavia eroja eri yhteisömaiden kesken. Korkein yleinen arvonlisäverokanta on 25 % Ruotsissa ja Tanskassa ja alin 15 % yleinen arvonlisäverokanta puolestaan Kyproksella, Luxemburgissa ja Englannissa. Lähes kaikilla yhteisömailla on käytössään alennettuja verokantoja, ainoastaan Tanskalla on vain yksi yleinen 25 %:n verokanta. Alennettujen verokantojen vaihteluväli on 5 %:sta 17 %:iin. Jäsenmailla on myös tuote- ja palveluryhmiä, jotka on säädetty kokonaan verottomiksi, kuten esimerkiksi Suomessa terveydenhuoltopalvelut. (European Commission, 2009.)

Johtopäätöksenä voin todeta, että kansainvälinen arvonlisäverotus on laaja ja haasteellinen, mutta samalla erittäin mielenkiintoinen kokonaisuus. Säännökset muuttuvat jatkuvasti, maakohtaisia säännöstöjä on runsaasti ja uudet oikeustapaukset antavat suuntaa tulkinnoille, joten uutta tutkittavaa ja opittavaa aiheen parissa löytyy aina.

LÄHTEET

Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. 2007

Verohallituksen julkaisu 175.07. 1.4.2007. Luettavissa sähköisessä muodossa <http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=1009;413278>

Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelukaupassa. 2007

Verohallituksen julkaisu 178.07. 1.1.2007. Luettavissa sähköisessä muodossa <http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=631;205238>

Auranen, K. & Korpela, V. 1996

Arvonlisävero EU-suomessa. 2. täydennetty painos. Verotieto Oy. RT-Paino. Pieksämäki.

Auranen, K. 1999

Arvonlisäverotuksen ajantasapäivä 12.11.1999. Luentomateriaali. Taloushallintoliitto.

Auranen, K. 2008

Euroseminaari 21.–25.5.2008 Istanbul. Arvonlisäveropäivä. Luentomateriaali. Taloushallintoliitto.

Eskola, J. & Suoranta, J. 2000

Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Gummerus Oy. Jyväskylä.

European Commission. 2009

Taxation and Customs Union VAT Rates Applied in the Member States of the European Community. Luettavissa sähköisessä muodossa: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

Hyttinen P. 2002

Kuljetuspalveluiden arvonlisäverotus. Tilisanomat 23 (4), 63–66.

Kallio, M., Miettinen, M., Nielsen, A., Ojala, M., Pikkujämsä, M., Saukko, P. & Säskilähti, J. 2006

Arvonlisäverotus 2006. Edita Prima Oy. Helsinki.

Karhu, K. 2002

Kansainvälisen liiketoiminnan käsikirja. Edita Prima Oy. Helsinki.

KHO:2000:187

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös. 1.2.2000. Luettavissa sähköisessä muodossa osoitteessa

[http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/muut/2000/200000187?search\[type\]=pika&search\[pika\]=*kokonaispalvelu*](http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/muut/2000/200000187?search[type]=pika&search[pika]=*kokonaispalvelu*)

KHO:2003:3222

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös. 11.12.2003. Luettavissa sähköisessä muodossa osoitteessa

[http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/muut/2003/200303222?search\[type\]=pika&search\[pika\]=3222](http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/muut/2003/200303222?search[type]=pika&search[pika]=3222).

L 1501/1993

Arvonlisäverolaki. 30.12.1993. Luettavissa sähköisessä muodossa osoitteessa <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501>

Murtomäki, O. 2005

Yrittäjän arvonlisäverokirja. Julkaisija Verotieto Oy. Edita Prima Oy. Helsinki.

Nieminen, A. & Anttila, R. 2009

Arvonlisäverotus. WSOY tietopalvelut. Ajantasainen tietopalvelu. Helsinki.

Palevaara, A. 2008

KPMG arvonlisäveroasiantuntija. Arvonlisäveropäivä 21.10.2008. Itella Oyj. Opetusmateriaali.

Pipatti, M. & Vahtera P.1999

Arvonlisävero 4. Selviytymisopas, 2. ajanmukaistettu painos 1999. Gummerus Kirjapaino Oy. Jyväskylä.

Rekola, J. 2000

Yrittäjän arvonlisävero-opas. Oy Edita Ab. Helsinki.

Salomaa, P. & Sorjonen, S. 2005

Ulkomaisen yrityksen arvonlisäverovelvollisuus Suomessa. Tilisanomat 26 (3), 51–53.

Tulli 2009

Tavaran maahantuonnin verottomuus. Verkkodokumentti. Luettu 26.4.2009.

http://www.tulli.fi/fi/02_Yritykset/02_Tuonti_kolmansista_maista/03_Tulli_ja_muut_tuontiverot/10_Arvonlisaverot/02_Tavaran_maahantuonnin_verottomuus/index.jsp

Äärilä, L. & Nyrhinen, S. 2005

Arvonlisäverotus käytännössä. Dark Oy. Vantaa.