

Palvelujen arvonlisäverotus yhteisö- kaupassa

Titta Arjoluoto

Opinnäytetyö

Koulutusala Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala			
Koulutusohjelma Liiketalouden koulutusohjelma			
Työn tekijä(t) Titta Arjoluoto			
Työn nimi Palvelujen arvonlisäverotus yhteisökaupassa			
Päiväys	16.11.2012	Sivumäärä/Liitteet	47+2
Ohjaaja(t) Liisa Kuopusjärvi			
Toimeksiantaja/Yhteistyökumppani(t)			
Tiivistelmä			
<p>Tässä opinnäytetyössä perehdyin palvelujen arvonlisäverotukseen Euroopan Unionin yhteisökaupassa. Palvelujen uudet myyntimaasäännökset tulivat voimaan 1.1.2010 koko Euroopan Unionin alueella. Myyntimaasäännösten uudistus muutti merkittävästi palvelujen arvonlisäverotuskäytäntöä ja samalla käännetty verovelvollisuus laajeni koskemaan myös palveluja.</p> <p>Opinnäytetyö toteutin kirjallisuustutkielmana jossa lähteinä olivat kaksi laajahkoa verolainsäädännön teosta sekä verohallinnon ohjeistuksia ja Suomen ja EU:n lainsäädäntöä. Selvitin työssä uusi- en myyntimaasäännösten vaikutusta palvelukaupan verottamiseen ja kuinka myyntimaasäännöksiä sovelletaan. Lisäksi selvitettiin muutamien palvelujen osalta tilanteita, joissa kansainvälisen kaupan kohteena olevat palvelut voivat ollakin verottomia. Kirjanpito, tosite- ja laskumerkintävaatimukset sekä uudistunut raportointimenettely kuuluivat oleellisena osana työssä selvitettäviin asioihin. Työn lopussa perehdyin myös Euroopan komission julkaisemaan EU:n arvonlisäverolainsäädännön tämänhetkistä tilaa ja lainsäädännön tulevaisuutta koskevaan mietintöön.</p> <p>Työn tarkoituksena oli selvittää, kuinka palveluja verotetaan EU:n yhteisökaupassa. Lisäksi työn tavoitteena oli selvittää kirjanpito-, tosite-, laskumerkintä- ja raportointivaatimuksia palvelujen kauppaan liittyen. Työn tekeminen antoi melko kattavan tiedon sovellettavista säännöksistä, mutta myös nykysäännösten monimutkaisuudesta ja soveltamiseen liittyvistä ongelmista. Arvonlisäverotukseen liittyvissä asioissa riittää varmasti aina tutkittavaa. Säännösten muutostilanteet vaativat aina selvitystyötä ja etenkin jos säännöksiä aletaan jatkossa kehittää nykyistä yksinkertaisempaan suuntaan.</p>			
Avainsanat Arvonlisävero, palvelut, kansainvälinen kauppa			

Field of Study Social Sciences, Business and Administration			
Degree Programme Degree Programme in Business and Administration			
Author(s) Titta Arjoluoto			
Title of Thesis Value-Added Taxation in Intra-Community Trade of Services			
Date	16.11.2012	Pages/Appendices	47+2
Supervisor(s) Liisa Kuopusjärvi			
Client Organisation /Partners			
<p>Abstract</p> <p>In this thesis I familiarize with Value-Added Taxation in the European Union Intra- Community trade. The new place of supply for services rules came into effect on 1 January 2010 in the EU. The Value-Added Tax reform changed significantly taxation rules of services and reverse charge expanded to include also services.</p> <p>The main sources of this literature based thesis were two comprehensive books of tax legislation, tax administration guidelines and also Finnish and the EU legislation. In this thesis I attempt to clarify the new place of supply for services rules influence on the intra-Community trade of services and how to apply the new rules. I also examine a few international trading situations of services which can also be tax- free. Accounting and reporting requirements were also important aspects to familiarize with. At the end of this thesis I also focus on the European Commission Green paper of VAT document which is a report of the European VAT system now and in the future.</p> <p>The primary aim of this thesis was to find out how services are taxed in the EU after 1 January 2010. In addition, a further aim was to map out the accounting and reporting requirements related with the new regulations. Making this thesis gave me quite a thorough knowledge of applicable regulations and place of supply of services rules but also familiarized myself with their complexity and problematic interpretations of applicability. Further study will always be needed in taxation especially in reform situations.</p>			
Keywords VAT, services, international trade			

SISÄLTÖ

1	JOHDANTO.....	6
1.1	Tavoitteet	6
1.2	Menetelmät.....	7
1.3	Työn rakenne	7
2	SÄÄDÖKSET	9
2.1	Arvonlisäverojärjestelmä Suomessa.....	9
2.2	Arvonlisäverojärjestelmä Euroopan Unionissa.....	9
2.3	Verotusoikeuden jako valtioiden kesken.....	10
2.4	Veronmaksuvelvollisuus ja käännetty verovelvollisuus.....	10
3	PALVELUKAUPPA	12
3.1	Palvelun määritelmä	12
3.2	Palvelu arvonlisäverolain näkökulmasta	13
4	PALVELUKAUPAN ARVONLISÄVEROTUS EU:ssa	15
4.1	Myyntimaasäännökset.....	15
4.2	Kiinteä toimipaikka ja kotipaikka	17
4.3	Ongelmia soveltamisessa.....	19
4.4	Pääsäännön mukainen palvelu ja käännetty verovelvollisuus	20
4.5	Poikkeuksia pääsääntöön.....	22
5	PALVELUKAUPPAAN LIITTYVÄT VEROTTOMUUDET.....	26
5.1	Kuljetuspalvelut.....	26
5.2	Irtaimen esineeseen kohdistuvat työsuoritukset.....	29
6	TAVARAN MYYNTI ASENNETTUNA TOISEEN EU-MAAHAN	31
7	KIRJANPITO JA RAPORTOINTIMENETTELY	33
7.1	Kirjanpito ja tositevaatimukset.....	33
7.2	Tililuettelo.....	36
7.3	Ilmoittaminen.....	37
7.3.1	Kausiveroilmoituksen täyttäminen.....	37
7.3.2	Yhteenvetoilmoitus.....	38
7.4	Arvonlisäveron tilittäminen	39
8	ARVONLISÄVEROJÄRJESTELMÄN TULEVAISUUS.....	40
9	YHTEENVETO	43

LIITTEET

Liite 1 Kausiveroilmoitus

Liite 2 Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus

1 JOHDANTO

EU:n sisäistä palvelukauppaa sääntelevä lainsäädäntö muuttui koko EU:n alueella 1.1.2010. Uudet myyntimaasäännökset muuttivat palvelumyyntien verokohtelua merkittävästi tiettyjen palvelujen osalta. Säännösten uudistus sattui ajallisesti olemaan ajankohtainen opintoihin liittyvän työharjoittelua suorittaessani eräässä kansainvälistä kauppaa harjoittavassa yrityksessä kesällä 2010. Uusien palvelukaupan säännösten soveltaminen herätti harjoittelupaikan talousosastolla lukuisia keskusteluja. Aihe vaikutti mielenkiintoiselta kokonaisuudelta opinnäytetyön aiheeksi. Työharjoittelupaikasta ei kuitenkaan varsinaista opinnäytetyön aihetta tai tutkimusaihetta löytynyt mutta aihevalinta opinnäytetyöhöni oli selvä heränneestä omasta mielenkiinnostani aiheeseen.

1.1 Tavoitteet

Perehdyn opinnäytetyössäni kansainvälisen kaupan arvonlisäverotukseen. Painopisteenä tässä työssä on Euroopan Unionin sisällä käyty elinkeinonharjoittajien välinen palvelukauppa. Tavoitteenani oli tämän opinnäytetyön tekemisen kautta ymmärtää EU:n arvonlisäverolainsäädännön peruspiirteet ja perehtyä erityisesti EU:n palvelukaupan myyntimaasäännöksiin sekä näistä johtuviin muutoksiin muun muassa raportoinnissa. Kuten aiemmin mainitsin, työlläni ei ole varsinaista työelämäyhteyttä tilaajan tai tutkimuskysymyksen antajan kautta, mutta aiheeseen perehtyminen antaa sellaista erikoistunutta lisätietoa, josta koen olevan hyötyä työelämässä. Yhteisökaupan arvonlisäverotusta käsiteltiin vain hyvin pinnallisesti verotuksen kursseilla ja aihe on minulle ihan uusi.

Olen rajannut työni koskemaan palvelujen arvonlisäverokäsittelyä. Tavaroiden arvonlisäverotuksen olen jättänyt kokonaan työn ulkopuolelle, koska tavarakauppaa sääntelee täysin erilliset säädökset ja siihen liittyy erilaiset ilmoitusvelvollisuudet kuin palvelukauppaan. Lisäksi kuluttajille suuntautuvan palvelukaupan myyntimaasäännökset olen jättänyt työn ulkopuolelle. Joiltakin osin olen rajannut työni ulkopuolelle sellaisia palveluja, joiden verotuksessa ei ole tapahtunut muutoksia uusien myyntimaasäännösten voimaantulon yhteydessä.

Taloushallinnon käytännön työtehtäviä tekevälle on erityisen tärkeää tietää palvelujen yhteisökaupan taloushallintoon liittyvistä erityispiirteistä. Tavoitteena on siis ymmär-

tää ja perehtyä aiheeseen kirjanpidon ja kirjanpitolainsäädännön sekä ilmoitusvelvollisuuksiin liittyvien asioiden näkökulmasta.

Halusin nykyiseen lainsäädäntöön perehtymisen ohella selvittää, millaisia mietintöjä lainsäätäjillä on arvonlisäverotuksesta meneillään. Vihreä kirja joulukuussa 2010 ja vuotta myöhemmin julkaistu tiedonanto antoivat mahdollisuuden perehtyä viimeaikaiseen keskusteluun arvonlisäverotuksen tulevaisuudesta.

1.2 Menetelmät

Tämä opinnäytetyö on tutkielmatyyppinen selvitystyö aiheesta. Perehdyn aiheeseen kirjallisten lähteiden avulla. Pääasiallisia lähteitä työssäni ovat verolainsäädännön kirjallisuus, säädökset ja verohallinnon ohjeistukset sekä lisäksi Euroopan komission julkaisut. Lainsäädännön muuttumisesta on kulunut jo sen verran aikaa, että uusimmissa verolainsäädännön teoksissa on hyvin kattavasti ja selväsanaista tietoa aiheesta ja jopa oikeuskäytäntöä on ehtinyt syntyä.

1.3 Työn rakenne

Opinnäytetyön alussa olen perehtynyt säädöksiin jotka säätelevät arvonlisäverotusta Euroopan Unionissa ja Suomessa sekä siihen, miten verotusoikeus määräytyy valtioiden kesken ja miten veronmaksuvelvollisuus määräytyy.

Seuraavassa osassa olen pohtinut lyhyesti palvelun määritelmää ja mitä palvelut voivat käytännössä olla. Palvelun määritelmä arvonlisäverolainsäädännön näkökulmasta avaa aihetta jo hieman paremmin, koska helposti tulee ajatelleeksi, että palvelun määrittelemisessä ei ole mitään epäselvää. Lisäksi helposti ajattelee, että kyllähän tavara ja palvelu ovat aivan kaksi eri asiaa.

Palvelukaupan arvonlisäverotus otsakkeen alla olen selvittänyt varsinaisesti miten palvelukaupan uudet myyntimaasäännökset, kiinteä toimipaikka ja kotipaikka vaikuttavat myyntien verokohteluun. Lisäksi selvitan, mitä on myyntimaasäännösten pääsäännön mukainen palvelu ja miten verotus tapahtuu sekä mitä ovat poikkeukset pääsääntöön ja mitä niiden verottamisesta sanotaan. Oleellisena osana työtä päätin selvittää vielä, millaisia verottomia palveluja kansainväliseen palvelukauppaan voi liittyä. Verottomuuksia on runsaasti, mutta rajasin työhöni mukaan kuljetuspalvelut ja

irtaimeen esineeseen kohdistuvat työsuoritukset. Rajasin nämä mukaan työhön siksi, koska tavarakuljetuksia ja irtaimeen esineeseen kohdistuvia työsuorituksia olen käsitellyt työssäni pääsäännön mukaisesti verotettavina palvelumyynteinä ja käytännön työn ja oikean verokohtelun selvittämisen kannalta täytyy tietää verottoman kuljetuspalvelun ja pääsäännön mukaan verotettavan kuljetuksen erot.

Kolmas aihealue liittyy kirjanpitoon ja raportointiin. Aluksi perehdyin mitä kirjanpitolainsäädäntö ja kirjanpitolautakunta määräävät kirjanpidon järjestämisestä ja kirjaamisesta sekä tositteesta. Palvelukaupan uusilla myyntimaasäännöksillä ja käännetyllä verovelvollisuudella on vaikutuksia myös laskumerkintävaatimuksiin, mikä tulee huomioida laskutusta tehtäessä. Arvonlisäveron ilmoitusmenettelyn olen käsitellyt työn loppupuolella melko kattavasti ja yksityiskohtaisesti, koska siihen liittyy myös myyntimaasäännösten uudistuksesta johtuvia muutoksia.

Työn loppupuolella olen selvittänyt vielä erityissäännöksen mukaan verotettavaa tavarankäytön yhteisömyyntiä jos tavarakauppaan liittyy asennuspalvelu. Tavarankäytön myynti asennettuna oli mielenkiintoinen kokonaisuus ottaa mukaan työhön, koska myyntiin liittyy myös palvelua.

Ihan työn lopussa olen perehtynyt Euroopan komission julkaisemaan Vihreään kirjaan, jossa pohditaan arvonlisäverojärjestelmän nykytilaa ja sen tulevaisuutta.

2 SÄÄDÖKSET

2.1 Arvonlisäverojärjestelmä Suomessa

Suomessa otettiin käyttöön 1.6.1994 arvonlisäverojärjestelmä ja samalla liikevaihtoverojärjestelmä lakkautettiin. Arvonlisäverojärjestelmän käyttöön ottaminen oli edellytyksenä Suomen Euroopan Unionin jäsenyydelle. Arvonlisäverolain (1501/1993) myötä Suomessa valmistauduttiin täyttämään EU:n tuomia vaatimuksia arvonlisäverojärjestelmälle. Suomen liittyessä Euroopan Unionin jäseneksi 1.1.1995, lakiin tehtiin vielä merkittäviä muutoksia. Lakia on muutettu edelleen useita kertoja ja siksi se on nykyään vaikeasti luettava. Lain uudelleen kirjoittamista on suunniteltu. Samaa lakia sovelletaan edelleen. (Björklund, Hyttinen, Hämäläinen, Jokinen & Klemola 2010, 18; Äärhilä, Kallio, Aminoff-Lindbland 1998, 12.)

2.2 Arvonlisäverojärjestelmä Euroopan Unionissa

Kaikissa EU jäsenvaltioissa sovelletaan arvonlisäverojärjestelmää. EU jäsenvaltioiden kansalliset säädökset, jotka koskevat arvonlisäverotusta, perustuvat Euroopan neuvoston 28.11.2006 antamaan Direktiiviin (2006/112/EY) yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä. Kansallinen arvonlisäverolainsäädäntö ei voi olla ristiriidassa Euroopan unionin lainsäädännön eli Direktiivien kanssa. Euroopan Unionin neuvosto säättää direktiivit komission esityksestä. Direktiivit velvoittavat jäsenvaltioita säätämään kansallisen lainsäädäntönsä siten, että direktiiveissä määrätyt tavoitteet toteutuvat annetussa määräajassa. Jokainen jäsenvaltio voi kuitenkin valita keinot, joilla pääsee tavoitteeseen. Useat direktiivit ovat olleet kuitenkin niin yksityiskohtaisia, että jäsenvaltiot ovat sisällyttäneet ne kansalliseen lainsäädäntöönsä lähes sellaisenaan. Direktiiveillä ei ole suoraan kansallista oikeusvaikutusta, vaan jokaisen jäsenvaltion on sisällytettävä direktiivien säännökset omaan kansalliseen lainsäädäntöön ja sitä kautta saattaa direktiivi voimaan annetussa määräajassa valtion sisäisesti. Mikäli jäsenvaltio laiminlyö direktiivin asianmukaisen toimeenpanon ja direktiivin säännös on selvä ja yksiselitteinen, on EU:n tuomioistuin kuitenkin katsonut, että direktiivi voi luoda välittömän oikeusvaikutuksen. (Björklund ym. 2010, 257.)

2.3 Verotusoikeuden jako valtioiden kesken

Arvonlisäverodirektiivissä lähtökohtana on, että kullakin EU-maalla on oikeus verottaa omalla alueella suoritettut liiketoimet. Vastaavasti Suomen arvonlisäverolaissa säädetään, milloin liiketoimi katsotaan tapahtuneen Suomessa eli milloin Suomella on verotusoikeus kyseiseen liiketapahtumaan. Myyntimaasäännökset ovat siis keskeisessä roolissa verotulojen jakamisessa valtioiden kesken ja lisäksi yksittäisen yrityksen verokohtelun selvittämisessä kansainvälisessä kaupassa. (Björklund ym. 2010, 16.)

Myyntimaasäännöksen tarkoitus on määritellä se millä valtiolla on verotusoikeus liiketapahtumaan ja minkä maan arvonlisäverolakia sovelletaan. Jos myyntimaasäännöksen mukaan liiketapahtuma on suoritettu Suomessa, tulee myynnistä tilittää Suomen arvonlisävero. (Björklund ym. 2010, 16.)

EU:ssa sovelletaan omia myyntimaasääntöjä tavara- ja palvelukauppaan. Myyntimaasäännöksen perusteella selviää maa, jolla on oikeus verottaa myynti ja jonka arvonlisäverolakia myyntiin sovelletaan. Arvonlisäverolaista saadaan tarkempaa tietoa myynnin verottamisesta. Tietoa tarvitaan siitä onko myynti myyntimaassa veroton vai verollinen, jos myynti on verollinen, onko myyjä verovelvollinen vai maksaako ostaja veron käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Lisäksi tarvitaan tieto siitä mikä on kyseisen maan verokanta, millaiset laskumerkintävaatimukset kyseisessä maassa on, millainen on kyseisen maan rekisteröitymismenettely ja millainen arvonlisäveron ilmoitusmenettely kyseisessä maassa on. (Björklund ym. 2010, 17.)

2.4 Veronmaksuvelvollisuus ja käännetty verovelvollisuus

Myyntimaasäännöksessä ei varsinaisesti määrätä, kuka on verovelvollinen vaan myyntimaa kertoo, missä maassa myynti katsotaan suoritetuksi. Myyntimaa eli suoritustmaa on se maa, jolla on verotusoikeus myyntiin ja jonka maan arvonlisäverolainsäädäntöä tulee kyseessä olevaan myyntiin soveltaa. Lähtökohtaisesti verollisesta tavaran tai palvelun myynnistä myyjä on velvollinen tilittämään veron valtiolle. Jos myyjä on ulkomainen yritys ja se ei ole ennestään rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi myyntimaassa, se on velvollinen rekisteröitymään, jotta se voi tilittää myyntimaan arvonlisäveron valtiolle. Rekisteröitymisvelvollisuudesta voidaan poiketa ainoastaan jos tapaukseen soveltuu jokin poikkeussäännös. (Björklund ym. 2010, 17.)

EU-maiden välisestä palvelukaupasta on säädetty arvonlisäverodirektiivissä. Kaikissa EU-maissa on pakko soveltaa käännettyä verovelvollisuutta sellaisissa tilanteissa, joissa elinkeinonharjoittaja hankkii palvelun toiseen EU-maahan sijoittautuneelta myyjältä, kun myyntiin sovelletaan elinkeinonharjoittajien välistä palvelukauppaa koskevien myyntimaasäännösten pääsääntöä. Muiden myyntien kuin pääsäännön mukaisten palveluiden verokohtelu on jätetty EU-maiden oman harkinnan varaan ja näin ollen vaihtelua eri maiden välillä on ollut. Euroopan neuvoston antamalla arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanoasetuksella (282/2011), on pyritty tulkitsemaan direktiivin eräitä artikloja ja yhdenmukaistamaan ja täsmentämään verotusta muiden muassa tiettyjen palveluiden osalta. (Kallio, Nielsen, Ojala & Sääsilahti 2011, 325)

3 PALVELUKAUPPA

3.1 Palvelun määritelmä

Mitä palvelu oikeastaan on? Mitä asioita miellämme palveluiksi? Palvelua on hyvin vaikea lähteä määrittelemään yhdellä tai kahdellakaan sanalla. Helpompaa on pohtia millaisia ominaispiirteitä palveluilla on ja myös toisaalta verrata tavaraa ja palvelua ja niiden eroavaisuuksia. (Lämsä & Uusitalo 2009, 17.)

Palvelulle on ominaista sen aineettomuus. Sitä ei voi käsin kosketella, haistaa eikä maistaa. Palvelu on toiminto, tapahtuma, tekemisen kokonaisuus, josta asiakas hyötyy palvelun tuottamishetkellä. Asiakas joutuu tekemään ostopäätöksensä pääasiassa toimintaympäristöstä syntyvien mielikuvien ja konkreettisten, palveluun liittyvän todistusaineiston perusteella. (Lämsä & Uusitalo 2009, 17-18.)

Palvelulle on ominaista myös se, että se ei ole varastoitavissa. Palvelut kulutetaan niiden tuottamishetkellä. Palvelu on myös ainutkertainen. Se katoaa kuluttamisen jälkeen ja sitä ei voi vaihtaa tai palauttaa. Esimerkiksi lentomatka on käytettävä silloin kun lento on, ja sitä ei voi varastoida myöhempää käyttöä varten. (Lämsä & Uusitalo 2009, 19.)

Paakkalan (2012) mukaan palvelut voivat liittyä konkreettisesti johonkin aineelliseen tavarahan. Paakkala (2012) käytti esimerkkinä tietovälineelle tallennettua tietokoneohjelmaa, joka on konkreettinen irtain esine, mutta räätälöitynä asiakkaan tarpeisiin ohjelma onkin palvelu. Tänä päivänä kuluttajat ja myös yritykset haluavat juuri heidän tarpeisiinsa räätälöityjä tuotteita. Paakkalan (2012) oppien perusteella voidaan todeta, että konkreettisen kosketeltavan aineellisen tavaran myyminen voi saada palvelunpiirteitä sellaisissa tilanteissa, kun tuotteita suunnitellaan ja erilaistetaan asiakkaan toiveiden mukaisiksi. Pohdittavaksi tulee, mikä osa myynnistä on tuotetta ja mikä palvelua.

Palvelu voi liittyä tavarahan myös siten, että se tuo lisäarvoa ostetulle tuotteelle. Esimerkkinä voisivat olla ostetun tuotteen käyttökoulutus tai asennuspalvelu. Tällaisia liitännäispalveluja esiintyy lähinnä vain kalliimman hintaluokan tuotteissa.

Työelämässä olen huomannut, että palvelujen tarjonta on monipuolistunut ja palveluja ei välttämättä enää edes miellä samalla tavalla palveluiksi kuin ennen. Uusien palvelujen ympärille on syntynyt palveluyrityksiä, jotka tekevät asioita toisten puolesta,

kuten esimerkkinä laskutusoperaattorit, joille voidaan ulkoistaa lähetettyjen laskujen tulostus- ja kuoritustyöt. Tätä asiaa pohdin työpaikalla, kun lähetin myyntilaskuja laskuja operaattorille tulostettavaksi. Mietin, että voiko pelkkä napin painallus olla palvelua, jonka tarjoajaa ei edes näe? Mielestäni pohtimani asia osoittaa hyvin sen, että palvelun käsite on laajentunut entisestään. Toisaalta, monet palvelut ovat teknologian ja erityisesti tietotekniikan kehittymisen myötä muuttuneet hyvin lyhyessä ajassa ja vieläpä henkilökohtaisesta palvelusta itsepalveluksi. Esimerkiksi arkipäivän pankkipalvelut hoidetaan nykypäivänä hyvin pitkälti itse verkossa.

3.2 Palvelu arvonlisäverolain näkökulmasta

Arvonlisäverolain 13. luvun 17 § määrittelee tavarahan ja palvelun; ”Tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpö- ja jäähdytysenergiaa ja niihin verrattavaa energiahyödykettä. Palvelulla tarkoitetaan kaikkea muuta, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa.” Palvelun myyntiä arvonlisäverolain 13. luvun 18 §:n mukaan on palvelun suorittaminen tai muu luovuttaminen vastiketta vastaan. Palvelun myyntiä ovat esimerkiksi rakennus- ja korjaustyö, tavaroiden vuokraus ja oikeuden luovutus. Palveluksi tulkitaan myös räätälöity tietokoneohjelma tietovälineelle tallennettuna, kun taas tietokoneohjelmat yleisesti ottaen luokitellaan tavaraksi (Paakkala 2012). Usein kauppaan liittyy useampia erityyppisiä hyödykkeitä, jolloin pohdittavaksi tulee millaisen verokohtelun kokonaisuus saa. Liittymisperiaatteen mukaan tulee selvittää, mikä osa toimituksesta on pääsuoritetta ja mikä osa sivutuotetta.

Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisusta käy hyvin ilmi, että suureen tavarakauppaan voi liittyä usean luonteisia suoritteita kuten vähäistä asennusta ja koulutuspalvelua. Liittymisperiaatteen mukaan nämä palveluksi luokiteltavat suoritteet tulee käsitellä epäitsenäisinä sivutuotteina ja ne tulee verottaa pääsuoritteen mukaisesti. Ennakkoratkaisussa perusteluina on käytetty liitännäispalvelujen vähäistä arvoa suhteessa koko toimituksen arvoon. Lisäksi kuljetuksen ajaksi tehtyjä asennustöitä ei katsottu AVL 63 § 3 momentin mukaisiksi asennustöiksi, vaan kuljetustekniseksi työvaiheeksi. (KVL 053/2009.)

Yleensä tavara ja palvelu ovat helposti erotettavissa toisistaan. On kuitenkin tilanteita, joissa palvelun myynti voi muuttua tavarahan myynniksi ja päinvastoin. Esimerkiksi irtaimen esineen valmistaminen, suunnittelu ja kokoaminen ovat tavarahan myyntiä. Mutta jos ostaja toimittaa materiaalin myyjälle, on edellä mainittu valmistustyö palvelun myyntiä. Tapauskohtaisesti ratkaistavaksi jäävät sellaiset tilanteet, että vain osa

materiaalista tulee ostajalta. Irtaimeen esineeseen kohdistuva korjaustyö on palvelun myyntiä. Korjaustyö voi olla myös tavaran myyntiä sellaisissa tapauksissa, että korjaustyö on niin laajaa, että sen kustannukset ylittävät tavaran entisen arvon. Tällöin tavara uudistetaan ja katsotaan tavaran myynniksi. Pakkaustyön katsotaan olevan palvelun myyntiä vaikka myyjä valmistaisikin kuljetuspakkaukset. (Verohallinto 2010.)

Tavaran vuokraus katsotaan palvelun myynniksi siinä tapauksessa, että vuokraesine ei siirry vuokraajan omistukseen tai vuokraajalla ei ole velvollisuutta lunastaa esinettä vuokra-ajan päätyttyä. Muuten kyse on tavaran mynnistä. (Verohallinto 2010.)

Jos palvelukokonaisuuteen liittyy usean tyyppisiä palveluja, joiden myyntimää määräytyy eri tavalla, tulee kokonaisuudesta erottaa pääasiallinen palvelu, jonka mukaan myyntimää määräytyy. Jos palvelukokonaisuudessa ei ole selkeää pääsuoritetta, määräytyy myyntimää yleissäännön mukaisesti. Epäselvissä tilanteissa verovelvollinen voi pyytää verohallinnolta kirjallisen ohjeistuksen tai ennakkoratkaisun. (Verohallinto 2010.)

4 PALVELUKAUPAN ARVONLISÄVEROTUS EU:ssa

4.1 Myyntimaasäännökset

Tavarakauppaan ja palvelukauppaan sovelletaan hyvin erilaisia arvonlisäverotusperiaatteita. Tavarakaupassa tavaroiden myyntimaa, eli valtio jossa myynti verotetaan, ratkaistaan ensisijaisesti tavarain fyysisen sijainnin tai liikkeen perusteella. Palvelujen osalta käytetään muita kriteerejä arvonlisäverotuspaikan ratkaisemiseksi. (Kallio ym. 2011, 326.)

Palvelujen myyntimaasäännökset ovat laaja ja yksityiskohtainen säännöskokonaisuus, joiden avulla ratkaistaan palvelujen osalta, kenellä on oikeus verottaa palvelumyynti. Palvelujen myyntimaasäännösten uudistuksella on pyritty siihen, että palvelut verotettaisiin siinä valtiossa jossa palvelu kulutetaan (Kallio ym. 2011, 324). Aikaisemmin palvelumyynnit verotettiin lähtökohtaisesti siinä valtiossa jossa palvelut luovutettiin. Myyntimaasäännösten uudistuksen yhteydessä laajennettiin myös käännetyn verovelvollisuuden soveltamista palvelukauppaan. (Björklund ym. 2010, 127.)

Palvelujen uudet myyntimaasäännökset ovat osa laajempaa Euroopan Unionin arvonlisäverouudistusta, jolla pyritään harmonisoimaan EU:n arvonlisäverotusta. Arvonlisäverouudistus sisältää arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) uudet artikkelit; muutospäätökset koskien palvelujen myyntimaasäännösten uudistusta (2008/8/EY), ulkomaalaispalautusten hakemista toisesta jäsenvaltiosta (2008/9/EY) sekä yhteisöliiketoimintaan liittyvien veropetosten torjuntaa (2008/117/EY). Lisäksi Suomen arvonlisäverolain vastaavat pykälät 64-69 l.

Palvelujen myyntimaasäännökset tuli saattaa voimaan 1.1.2010 kaikissa EU-maissa. Uudet myyntimaasäännökset eli direktiivi 2008/8/EY korvasi aiemmin voimassa olleet myyntimaasäännökset, mitkä olivat käyneet vanhanaikaisiksi ja monimutkaisiksi soveltaa. Uusien myyntimaasäännösten tarkoitus on edistää sisämarkkinajärjestelmän toimivuutta. Lisäksi uuden tyyppiset kaupankäynnin kohteena olevat palvelut loivat tarpeen uudistaa verotuskäytäntöjä vastaamaan nykypäivän tarpeita. (Björklund ym. 2010, 127.)

EU:n neuvosto on antanut 1.7.2011 alkaen sovellettavan arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanoasetuksen (282/2011), jonka tarkoituksena on auttaa arvonlisäverodirektiivin eräiden artiklojen tulkinnaissa. Vaikka arvonlisäverokohtelu onkin periaatteessa harmonisoitu EU alueella, on eräissä arvonlisäverodirektiivin artikloissa ollut tulkin-

nanvaraa. Täytäntöönpanoasetuksella pyritään yhdenmukaistamaan käytäntöä, myös näiden erilaisia tulkintoja aiheuttaneiden palvelujen osalta. (Kallio ym. 2011, 326.)

Elinkeinonharjoittaja vai kuluttaja?

Palvelun myyntimaa ratkaistaan myyntimaasäännösten avulla. Rakenteellisesti myös uudistetut myyntimaasäännökset on jaettu kahtia siten, että ensiksi tulee selvittää onko palvelun ostaja eli asiakas elinkeinon harjoittaja vai kuluttaja sekä minkälainen palvelu on kyseessä. Myyntimaasäännöstössä on omat pääsääntönsä palvelumyyntiin elinkeinonharjoittajille (AVL 65 §) sekä kuluttajille (AVL 66 §). Lisäksi molemmissa on omat poikkeuksensa liittyen tiettyihin erikseen mainittuihin palveluihin tai tietyn tyyppisiin palveluihin. Kun on selvillä onko ostaja elinkeinonharjoittaja vai kuluttaja, on seuraavaksi tarkasteltava, onko kaupan kohteena olevasta palvelusta olemassa jokin poikkeussäännös mikä ratkaisee palvelun myyntimaan. Mikäli tapaukseen ei löydy soveltuvaa poikkeusta, tulkitaan palvelun olevan pääsäännön mukainen ja verotusmaa eli myyntimaa määräytyy sen mukaan. (Kallio ym. 2011, 324.)

Elinkeinonharjoittaja

Elinkeinonharjoittajan käsitteellä on olennainen merkitys sovellettaessa uusia myyntimaasäännöksiä. AVL 64 § sisältää arvonlisäverodirektiivin artiklan 43 mukaiset määritelmät, jotka laajentavat elinkeinonharjoittajan käsitettä, joita sovelletaan vain palvelujen myyntimaasäännöksiin. Säännöksen mukaan elinkeinonharjoittajaa pidetään elinkeinonharjoittajana kaikkien hänelle myytyjen palvelujen osalta, vaikka hän harjoittaisi myös verotuksen soveltamisalaan kuulumatonta myyntitoimintaa. Lisäksi oikeushenkilöä, joka on merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, pidetään elinkeinonharjoittajana, vaikka se ei harjoittaisi lainkaan tavaran tai palvelun myyntiä liiketoiminnan muodossa. Näin ollen esimerkiksi pankit ja vakuutuslaitokset ovat elinkeinonharjoittajia, vaikka ne harjoittavat arvonlisäverotonta myyntitoimintaa. AVL 64 § sisältää ainoastaan elinkeinonharjoittajan laajennuksen palveluiden myyntimaasäännösten osalta, se siis ei sisällä kokonaan elinkeinonharjoittajan määritelmää, mitä arvonlisäverotuksessa pidetään muuten elinkeinonharjoittajana. (Kallio ym. 2011, 236-237.)

Suomessa elinkeinonharjoittajana voidaan pitää arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityyttä toimijaa. Lisäksi kaikkia liikkeen- ja ammatinharjoittajia pidetään elinkeinonharjoittajina, riippumatta siitä onko heidän toiminta arvonlisäverollista vai ei. (Björklund ym. 2010, 129.)

Verohallinnon ohjeen mukaan myyntimaasäännöksiä sovellettaessa kuntia, valtiota ja julkisyhteisöjä on pidettävä elinkeinonharjoittajina. Myös sellaisia yleishyödyllisiä yhteisöjä, jotka harjoittavat yleishyödyllistä toimintaa AVL:n tarkoittamassa liiketoiminnan muodossa, on pidettävä elinkeinonharjoittajana. Yhteisöjä, jotka eivät harjoita taloudelliseen toimintaan liittyvää toimintaa, ei voida pitää elinkeinonharjoittajina. Näin ollen esimerkiksi pelkkään osakeomistukseen keskittyneet Holding-yhtiöt eivät voi olla elinkeinonharjoittajia. (Björklund ym. 2010, 130.)

Edellytyksenä elinkeinonharjoittajien välisen palvelukaupan pääsäännön soveltamiseen on, että elinkeinonharjoittaja ostaa palvelun elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa. Tämä tarkoittaa sitä, että hankinnan on tultava elinkeinon tai ammatin harjoittamiseen liittyvään toimintaan. Omaan käyttöön tai henkilökunnan yksityiskäyttöön tehtäviä hankintoja ei katsota tehdyksi elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa ja tällaisissa tapauksissa hankintaan sovelletaan kuluttajille tapahtuvan palvelukaupan myyntimaasäännöksiä (282/2011 art.19). Jos palvelu hankitaan osittain yksityiskäyttöön ja osittain elinkeinotoiminnan käyttöön, sovelletaan elinkeinonharjoittajien välistä kauppaa koskevia säännöksiä (Björklund ym. 2010, 130). Elinkeinonharjoittajan ostaessa palvelua arvonlisäverotuksessa kokonaan tai osittain vähennyskelvottomaan käyttöön, kuten edustusmenoiksi, katsottavat elinkeinotoimintaa edistävät palvelut, sovelletaan elinkeinonharjoittajien välistä kauppaa koskevia myyntimaasäännöksiä (Björklund ym. 2010, 131).

4.2 Kiinteä toimipaikka ja kotipaikka

Arvonlisäverolain 10-11 §:ssä määritellään kiinteän toimipaikan ja elinkeinonharjoittajan kotipaikan käsitteet. Lain mukaan ulkomaalaisella tarkoitetaan elinkeinonharjoittajaa, jonka kotipaikka on ulkomailla. Elinkeinonharjoittajan kotipaikka on liiketoiminnan kotipaikka, tai jos sellaista ei ole, paikka jossa hän asuu tai enimmäkseen oleskelee.

Lain mukaan kiinteä toimipaikka on pysyvä liikepaikka josta liiketoimintaa kokonaan tai osittain harjoitetaan. Pitkissä yli 9kk kestävässä rakennus- tai asennus urakoissa tai perättäisissä yli 9kk jatkuvissa urakointikohteissa muodostuu yritykselle kiinteä toimipaikka. Tämä on syytä ottaa huomioon, koska yli 9 kuukautta jatkunut rakennusurakka synnyttää kiinteän toimipaikan ja voi aiheuttaa yritykselle tarpeen rekisteröityä asennusvaltioon arvonlisäverovelvolliseksi. Rekisteröitymisprosessit ulkomaille voivat olla hyvinkin hitaita, valtiosta riippuen 2 viikkoa-6 kuukautta (Paakkala 2012). Tästä syystä olisi perusteltua aina etukäteen arvioida urakan kesto ja mahdollinen rekiste-

röitymisvelvollisuus. Rekisteröinti olisi tehtävä ennen toiminnan aloittamista. Sanktioita voi tulla rekisteröinnin, ilmoitusten ja verontilitysten viivästymisestä sekä yritys voi joutua maksamaan verot takautuvasti koko toiminnan ajalta ennen rekisteröintiä sekä menettää vähennysoikeuden vastaavalta ajalta. (Paakkala 2012.)

Verohallinnon ohjeen ”Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen” mukaan kiinteän toimipaikan määritelmä on erilainen myytäessä ja ostettaessa palvelua. Elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa kiinteäksi toimipaikaksi katsotaan palvelua ostettaessa sellainen toimipaikka, missä on riittävät tekniset resurssit ja henkilökuntaa palvelun vastaanottamiseen. Saman verohallinnon ohjeen mukaan palvelujen myynnin katsotaan tapahtuneen kiinteästä toimipaikasta, jos tekniset resurssit ovat riittävät ja toimipaikassa on riittävästi henkilökuntaa palvelun vastaanottamiseen ja hyödyntämiseen.

Käytännössä erona on se, että palveluostossa kiinteä toimipaikka ei ole automaattisesti palvelumyynnin kiinteä toimipaikka. Voi olla, että liiketoiminnan käyttöön palvelua ostettaessa elinkeinonharjoittajalla on riittävät resurssit ja henkilöstö, jotta palvelun myyntimaa on kiinteän toimipaikan ansiosta ostajan sijoittautumismaa. Palvelumyynnin osalta on tarkasteltava erikseen, ovatko tekniset resurssit ja henkilökunta riittävät palvelun suorittamiseen, eli syntyykö myyjälle kiinteä toimipaikka ja osallistuuko toimipaikka ylipäättään palvelun suorittamiseen. Hallinnollisten tehtävien kuten laskutuksen ja kirjanpidon hoitaminen kiinteästä toimipaikasta, ei katsota olevan myyntiin osallistumista. (Paakkala 2012.)

Elinkeinonharjoittaja-asiakkaalla, jolla on useita kiinteitä toimipaikkoja eri valtioissa, joudutaan selvittämään mihin toimipaikkaan palvelu suoritetaan. Palvelun luonteen ja käyttötarkoituksen tarkastelulla pyritään ensisijaisesti selvittämään, mihin toimipaikkaan palvelu suoritetaan. Ellei suorituspaikkaa pystytä tällä keinolla selvittämään, tarkastellaan seuraavaksi ostajan antamia tietoja sopimuksista ja tilauksista sekä minkä maan kiinteän toimipaikan arvonlisäverotunnisteen ostaja on myyjälle ilmoittanut. Lisäksi voidaan pohtia, onko palvelun maksava kiinteä toimipaikka palvelun suorituspaikka. Jos mikään näistä keinoista ei auta palvelun todellisen suorituspaikan selvittämisessä, myyjä voi katsoa luovuttaneensa palvelun sinne missä ostajalla on liiketoiminnan kotipaikka. (Kallio ym. 2011, 333.)

4.3 Ongelmia soveltamisessa

Ennen arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanoasetuksen voimaantuloa myyjän oli toisinaan hyvin vaikea selvittää, mihin tarkoitukseen palveluhankinta tehdään, ja mitä myyntimaasäännöstöä sovelletaan (Björklund ym. 2010, 131). Helpotusta tähän ongelmaan toi arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanoasetuksen 282/2011 18. artiklan 1 kohta, jonka mukaan myyjän kannalta riittävä näyttö EU:n alueelle sijoittautuneen ostajan verovelvollisuudesta sijaintivaltiossaan on ostajan esittämä voimassa oleva, kyseiselle yhtiölle annettu arvonlisäverotunniste. Lisäksi 1. kohdan b alakohdan mukaan myös näytöksi palvelun myyjälle riittää tieto, että ostaja on pyytänyt arvonlisäverotunnistetta, mutta ei vielä ole saanut sellaista. Tämän lisäksi myyjän on saatava jotakin muuta näyttöä siitä, että ostajalla tulee olla arvonlisäverotunniste. (Kallio ym. 2011, 329.)

Mikäli myyjä ei ole saanut EU: alueelle sijoittautuneelta ostajalta arvonlisäverotunnistetta, myyjä voi muun tiedon puuttuessa olettaa, että palvelun ostaja ei ole verovelvollinen. Näin kuluttajakaupan säännöksiä sovellettaessa, myyjä lisää laskuun oman maansa arvonlisäveron. Tähän liittyy kuitenkin ostajan näkökulmasta riski kahdenkertaisesta verottamisesta. Jos ostaja vastaanottaa arvonlisäverollisen laskun sovellettujen kuluttajakaupan myyntimaasäännösten takia, mutta tosiasiasa onkin kotivaltiossaan elinkeinonharjoittaja, ei verollisen laskun vastaanottaminen poista verovelvollisuutta ostajan kotimaassa. Näin ollen ostaja joutuu mahdollisesti maksamaan verollisen laskun loppusummasta kotivaltionsa arvonlisäveron käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Kahdenkertaisen verotuksen välttämiseksi palveluja ulkomailta ostavan olisikin perusteltua selvittää, pidetäänkö niitä arvonlisäverotuksessa elinkeinonharjoittajina, ja selvittää sitä kautta oikea menettelytapa jo ennen varsinaista palveluostoa. (Kallio ym. 2011, 329.)

Arvonlisäverotunnisteen antaminen myyjälle katsotaan olevan riittävä osoitus siitä, että ostaja toimii elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa hankintaa tehdessään AVL 65 §:ssä tarkoitetulla tavalla. Täytäntöönpanoasetuksen (282/2011) artiklan 2 kohdan nojalla palvelun myyjä voi katsoa palveluoston tulevan ostajan liiketoimintaa varten jos ostaja ilmoittaa oston yhteydessä oman arvonlisäverotunnisteensa. Poikkeuksena tähän ovat tilanteet, että myyjä itse on tietoinen myymiensä palvelujen luonteen olevan sellainen, että ne mitä todennäköisimmin tulevat hankituksi yksityiskäyttöön. Tällöin myyjällä on perusteltua syytä pyytää lisäselvitystä palvelujen hankkimisesta liiketoiminnan tarkoitusta varten. (Kallio ym. 2011, 329.)

4.4 Pääsäännön mukainen palvelu ja käännetty verovelvollisuus

Kun myyjä on saanut selville ostajan olevan elinkeinon harjoittaja, ja toimivan ostoa tehdessään elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa saamalla tältä jossakin muussa EU maassa voimassa olevan arvonlisäverotunnisteen, tulee seuraavaksi tarkastella kaupan kohteena olevaa palvelua. Elinkeinoharjoittajien välistä palvelukauppaa koskevien myyntimaasäännösten poikkeukset on lueteltuna arvonlisäverolain 67-69 g §:ä. Jos myytävänä olevaan palveluun ei sovellu mikään poikkeussäännöksistä, elinkeinonharjoittajalle myytyyn palveluun sovelletaan AVL 65 §:n mukaista pääsääntöä. (Kallio ym. 2011, 330.)

AVL 65 §:n mukaan luovutetun palvelun katsotaan olevan myyty Suomessa jos se luovutetaan suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Jos palvelua ei luovuteta ostajan kiinteään toimipaikkaan, mutta ostajan kotipaikka on Suomessa, on palvelun verotusmaa Suomi. Palvelun myyjän ollessa sijoittautunut eri EU- maahan kuin ostaja, sovelletaan kaikissa maissa arvonlisäverodirektiivin artiklan 196 mukaan käännettyä verovelvollisuutta (Kallio ym. 2011, 330). Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että veron suoritusvelvollisuus siirtyy ostajalle, kun ostetaan palvelua toisesta EU- maasta jos myyjällä ei ole kiinteää toimipaikkaa palvelun suoritusmaassa. Arvonlisäverodirektiivin 192 a ja b kohtien, sekä AVL 9 §:n mukaan mikäli myyjällä ostajan maassa kiinteä toimipaikka, mikä ei kuitenkaan osallistu palvelun suoritukseen, ei myyjän katsota olevan sijoittautunut ostajan maahan.

Rekisteröitymisvelvollisuus voi tulla kyseeseen suomalaisen arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymättömän elinkeinonharjoittajan tai oikeushenkilön ostaessa pääsäännönmukaisia palveluita toisesta EU-maasta. Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen on välttämätöntä, jotta elinkeinonharjoittaja pystyy suorittamaan oston veron käännetyn verovelvollisuuden perusteella. (Verohallinto 2010.)

Elinkeinoharjoittajien välisessä kaupassa pääsäännön mukaisia palveluita ovat esimerkiksi immateriaalipalvelut, sähköiset palvelut, telepalvelut, irtaimen esineen vuokraus kuten IT-leasingvuokrat, IT-palvelut, irtaimeen esineeseen kohdistuvat työsuoritukset, tavaroiden kuljetuspalvelut, tavaroiden yhteisökuljetuspalvelut, välityspalvelut sekä kuljetusvälineen pitkäaikainen vuokraus. (Björklund ym. 2010, 133.)

Irtaimen esineeseen kohdistuvat työsuoritukset verotetaan uudistettujen myyntimaasäännösten mukaan ostajan sijaintimaassa, kun osapuolet ovat eri EU-maihin sijoittautuneita elinkeinonharjoittajia ja työ tehdään EU:ssa. Näin ollen työn suoritta-

mispaikalla ei ole jatkossa enää merkitystä verotusmaan määräytymisessä. Verohallinnon ohjeessa on listattu irtaimeen omaisuuteen kohdistuviksi palveluiksi seuraavat työsuoritukset: arvonmääritys, testaus, puhdistus, korjaus, asennus, purkaminen, muutostyö ja valmistaminen. Tavarahan myyntiin asennettuna sovelletaan kuitenkin kokonaan erillistä arvonlisäverolain säännöstä AVL 63 luvun 3 §. Direktiivin säännökset sitovat ainoastaan EU-maita, ja ongelmia voi tulla jos työ suoritetaan EU:n ulkopuolisessa maassa. Monissa EU:n ulkopuolisissa maissa nimittäin irtaimeen esineeseen kohdistuva työsuoritus katsotaan myydyksi ja verotetaan työn suoritusmaassa. Tällaisessa tilanteessa irtaimeen esineeseen kohdistuva työsuoritus tulee verotetuksi ostajan sijaintimaassa, sekä työn suoritusmaassa. Tilanteeseen soveltuvaa viranomaisohjetta tai oikeuskäytäntöä ei ole vielä saatavilla. (Björklund ym. 2010, 134-136.)

Tavaroiden kuljetuspalvelut verotetaan pääsäännön mukaisesti ostajan sijoittautumispaikassa, kun ostaja on elinkeinonharjoittaja. Näin ollen kuljetuspalvelun suorituspaikalla ei ole enää jatkossa merkitystä verotusmaan määräytymisen kannalta elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa. Pääsääntö soveltuu niin kotimaan sisäisiin kuljetuspalveluihin, kuin yhteisökuljetuspalvelumyynnteihin. Yhteisökuljetuspalvelu on tavaroiden kuljettaminen EU-maasta toiseen. Kuljetuspalveluihin liittyvät liitännäispalvelut kuten lastaaminen ja lastin käsittely sekä purkaminen verotetaan pääsäännön mukaan ostajan sijoittautumismaassa, riippumatta missä kyseiset työt on suoritettu. (Björklund ym. 2010, 136.)

Kuljetuspalveluihin, jotka suomalainen kuljetusliike myy toiselle suomalaiselle elinkeinonharjoittaja yritykselle, sovelletaan samaa myyntimaasäännösten pääsääntöä, vaikka kuljetus tapahtuisi EU:n ulkopuolisissa maissa. Näin ollen, esimerkiksi norjassa tapahtuva tavarakuljetus, jonka suomalainen kuljetusliike myy toiselle suomalaisyritykselle, katsotaan myydyksi ja verotetaan Suomessa, mikäli asiakkaalla ei ole muualla kiinteää toimipaikkaa jonne palvelun voidaan katsoa luovutetuksi. Tämän kaltaisiin tilanteisiin liittyy riski kahdenkertaisesta verottamisesta. Todennäköisesti EU:n ulkopuolisessa maassa suoritettu maan sisäinen kuljetuspalvelu katsotaan myydyksi palvelun suoritusmaassa ja siitä tulisi veloittaa paikallinen vero. Samankaltaisiin ongelmiin on havahduttu useissa EU-maissa kyseisten kuljetuspalvelujen verotuspaikan osalta. Monet EU-maat ovat lähteneet ratkaisemaan ongelmaa hallinnollisilla ohjeistuksilla, joilla ongelmalliset EU:n ulkopuoliset kuljetuspalvelumyynnit katsotaan verottomiksi siinä EU-maassa jolla olisi kyseiseen palvelumyynntiin pääsäännön mukainen verotusoikeus. (Björklund ym. 2010, 138.)

Elinkeinonharjoittajille myytyjen välityspalvelujen verotuspaikka on uusien palvelujen myyntimaasäännösten mukaan välityspalvelun ostajan sijoittautumispaikka, eikä määräydy enää välitetyn tavaran tai palvelun verotusmaan mukaisesti. Välityspalvelun myyntimaa on Suomi jos se luovutetaan ostajan kiinteään toimipaikkaan, tai jos ostajalla ei ole kiinteää toimipaikkaa, jos ostajan kotipaikka on Suomessa. Sekä myyjälle että ostajalle myytävät välityspalvelut ovat pääsäännön mukaan verotettavia. Oleellista välityspalveluissa on se että välittäjä toimii päämiehensä, joko myyjän tai ostajan lukuun hankkien tai myyden tavaroita tai palveluita saaden päämieheltään välityksestä palkkion. Välitetyn tavaran tai palvelun laskutus on yleensä erillään myyjän ja ostajan välillä, eikä kulje välittäjän kautta. (Björklund ym. 2010, 138.)

4.5 Poikkeuksia pääsääntöön

Arvonlisäverolain 67-69 g §:ä on käsitelty elinkeinonharjoittajien välistä palvelukauppaa koskevat poikkeussäännökset. Näiden palveluiden osalta arvonlisäverotusta ei ole yhdenmukaistettu EU:n alueella eli poikkeussäännöksiä alaisiin palveluihin ei ole pakko soveltaa käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. (Björklund ym. 2010, 140.) Seuraavaksi on käsitelty säännöksiä joissa on tapahtunut muutoksia 1.1.2010 tai sen jälkeen.

Kiinteistöön kohdistuvat palvelut

Kiinteistöön kohdistuvien palvelujen myyntimaa on kiinteistön sijaintimaa ja näin ollen säännös on hyvin yksinkertainen. Kiinteistön myyntimaasäännöksellä on lisäksi erityinen asema erillissäännöksenä, ja siten se ohittaa muut palvelujen myyntimaasäännöt. Esimerkiksi suunnittelupalvelu ALV 65 § alaisena palveluna kohdistuessaan kiinteistöön, muuttuukin AVL 67 § mukaan kiinteistön sijaintimaassa verotettavaksi palveluksi. Kiinteistöön kohdistuvien palvelujen lista on pitkä, mitä katsotaan kiinteistöön kohdistuvaksi palveluksi. Konkreettisia palveluja ovat esimerkiksi rakennus-, korjaus- ja puhtaanapitopalvelut. Kiinteistöön kohdistuvat palvelut on myyty Suomessa jos kiinteistö sijaitsee täällä. Jos palvelun myyjä on ulkomaalainen, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikka joka osallistuu palvelun myyntiin, ja joka vapaaehtoisesti ei ole hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi Suomeen, sovelletaan kiinteistöön kohdistuvaan palvelumyyntiin käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Suomessa 1.4.2011 alkaen on sovellettu vielä laajemmin rakentamispalvelujen osalta käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta (AVL 8 c §). Kiinteistöön kohdistuvan palvelumyynnin verokohtelu määräytyy sen maan lainsäädännön mukaan, missä kiinteistö sijaitsee. Ulkomaisen myyjän on hyvä huomioida eroavaisuuden lainsäädännöissä. Jopa EU-

maiden välillä voi olla eroja siinä, mikä on kiinteistö ja milloin palvelun katsotaan kohdistuvan kiinteistöön. Jotkut EU-maat eivät sovelle käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta kiinteistöön kohdistuvien palvelujen myynneissä, vaan myyjä joutuu maksamaan arvonlisäveron kiinteistön sijaintivaltiossa. Tällaisissa tapauksissa ulkomaalainen myyjä joutuu rekisteröitymään kiinteistön sijaintimaahan arvonlisäverovelvolliseksi, vaikka myynti tapahtuisi paikalliselle arvonlisäverovelvolliselle. (Kallio ym. 2011, s 334-336.)

Henkilökuljetukset

Henkilökuljetusten myyntimaa ratkaistaan AVL 68 § perusteella. Säännöstä sovelletaan sekä kuluttajille että elinkeinonharjoittajille myytäviin henkilökuljetuspalveluihin. Henkilökuljetuspalvelut katsotaan myydyksi ja verotetaan Suomessa silloin, kun kuljetus alkaa, tapahtuu sekä myös päättyy Suomessa ja vastaavasti jos myynti tapahtuu toisessa EU-maassa, se myös verotetaan siellä. (Kallio ym. 2011, 337.) Suomesta ulkomaille tai ulkomailta Suomeen tapahtuvat henkilökuljetukset on säädetty verottomiksi (AVL 71. 11§). Verottomuus koskee Suomen ja EU-maiden välisiä sekä EU:n ulkopuolisten maiden välisiä henkilökuljetuspalveluja (Björklund ym. 2010, 143).

Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus

Kuljetusvälineen lyhytaikaiseen vuokraukseen sovellettavat myyntimaasäännökset muuttuivat 1.1.2010 voimaantulleen arvonlisäverouudistuksen myötä merkittävästi. Säännösten voimaantulo on porrastettu siten että 1.1.2010- 31.12.2012 välisenä aikana sovelletaan lakia 13.11.2009/887 ja vuoden 2013 alusta sovellettavaksi tulee AVL 69 c § pysyvässä samansisältöisessä muodossa joka sisältyy lakiin 13.11.2009/886.

Arvonlisäverolain 69 c §:n soveltamiselle keskeinen käsite on kuljetusväline ja mitä sillä tarkoitetaan. Autot, mopot, polkupyörät, perävaunut, vesi- ja ilma-alukset sekä muut ihmisten tai tavaroiden kuljettamiseen suunnitellut ja käytettävät laitteet tai välineet joita voidaan vetää tai työntää, ovat arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanoasetuksen 282/2011 38 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja kuljetusvälineitä. Vuoden 2010 alusta kontit eivät enää ole tämän lain mukaisia kuljetusvälineitä. Lyhytaikaisella vuokrauksella tarkoitetaan AVL 69 c §:ä kuljetusvälineen enintään 30 päivän ajan jatkuvaa hallintaa tai käyttöä. Vesialusten osalta raja on enintään 90 päivää. Samaa säännöstä sovelletaan sekä kuluttajille, että elinkeinonharjoittajille tapahtuvaan vuokraukseen.

Uusien myyntimaasäännösten mukaan kuljetusvälineen vuokrauspalvelu on myyty Suomessa jos kuljetusväline konkreettisesti luovutetaan asiakkaan käyttöön Suomessa. Merkitystä ei ole esimerkiksi vuokrasopimuksen allekirjoittamispaikalla tai avainten luovuttamispaikalla. Uuden säännöksen myötä palvelun myyntimaan voidaan katsoa olevan useimmissa tapauksissa tosiasiallinen kulutusmaa. (Kallio ym. 2011, 342-343.)

Kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat palvelut

Vuoden 2010 loppuun voimassa olleen myyntimaasäännösten mukaan opetus, tieteelliset palvelut, kulttuuri- viihde- ja urheilutilaisuudet, messut, näyttelyt sekä muut sellaiset palvelut ja niiden järjestämiseen katsottiin myydyksi Suomessa, jos ne suoritettiin Suomessa. Sama säännös soveltui sekä kuluttajille että elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa. Vastaavasti muualla suoritettujen edellä mainittuihin tapahtumiin liittyvät palvelut eivät kuuluneet Suomen arvonlisäverotuksen piiriin. (Kallio ym. 2011, 347.)

Elinkeinoharjoittajille myytävien messu, kulttuuri- tai viihdetapahtumiin liittyvien palvelujen verokohtelu muuttui 1.1.2011. Elinkeinoharjoittajalle myydyt tilaisuuksien järjestämiseen ja rakentamiseen liittyvät palvelut on verotettu 1.1.2011 alkaen AVL 65 § mukaan pääsäännön mukaisina palveluina, jolloin verotusoikeus on maalla jossa ostajalla on kiinteä toimipaikka tai liiketoiminnan kotipaikka. Näitä myyntejä koskee myös EU:ssa pakollisena käännetyn arvonlisäveron soveltaminen. (Björklund ym. 2010, 147.)

Pääsymaksut ja pääsyyn välittömästi liittyvät palvelut jäivät edelleen poikkeussäännöksen piiriin. Suomessa AVL 69 d § mukaisiin palveluihin ei voida soveltaa käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta, vaan ulkomaisen myyjän on rekisteröidyttävä Suomeen arvonlisäverovelvolliseksi ja laskutettava palvelut suomen arvonlisäverolla, jos tapahtuma järjestetään Suomessa. Arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanoasetuksesta (282/2011) toivottiin tulkintaa siitä, millaiset pääsyyn liittyvät palvelut ovat AVL 69 d §:n mukaan tapahtuman järjestämisvaltiossa verotettavia maksuja. Täytäntöönpanoasetuksen 32 mukaan, säännös tulee sovellettavaksi sellaisiin palveluiden suorituksiin, joiden keskeinen sisältö on pääsyoikeus johonkin tapahtumaan. Selvää vastausta täytäntöönpanoasetus ei anna esimerkiksi tapahtuman etukäteen maksettavan ilmoittautumismaksun tai etukäteisrekisteröinnin verokohtelusta. (Kallio ym. 2011, 348.) Tai esimerkiksi millainen verokohtelu on ilmoittautumismaksulla johon liittyy muita esimerkiksi messuosaston kasaamiseen liittyviä palveluja.

Joissakin tilanteissa on kotimainen verotuskäytäntö ollut sitä mieltä, että poikkeussäännöstä ei sovellettaisi laajempiin palvelukokonaisuuksiin, joissa tapahtuman sisäänkäynti on vain pieni osa laajemmasta palvelukokonaisuudesta. Yritysten, jotka myyvät edellä mainitun tyyppisiä palveluja ulkomaisille yritysasiakkaille, on perusteltua varmistaa oikeanlainen verokohtelu Verohallinnolta haettavalla kirjallisella ohjeituksella. Täytäntöönpanoasetuksesta huolimatta EU:n jäsenvaltioiden välillä on edelleen eroja siinä, kuinka laajasti poikkeussäännöstä tämäntyyppisissä palvelumyynneissä sovelletaan. (Kallio ym. 2011, 348.)

5 PALVELUKAUPPAAN LIITTYVÄT VEROTTOMUUDET

5.1 Kuljetuspalvelut

Arvonlisäverolain 71 §:ssä on säädetty ulkomaankauppaan liittyvistä palvelujen myynneistä, jotka ovat verottomia, jos palvelu tulee verotettavaksi Suomessa. Pykälä verottomuuksista sisältää mm. tavaran kuljetuspalveluja tai välittömästi tavaran kuljetukseen liittyviä palveluja. AVL 71 §:n 1 kohdassa säädetään verottomiksi kuljetuspalvelujen myynnit jotka koskevat EU:n ulkopuolelle kuljetettavaa tavaraa, ulkoisessa passitusmenettelyssä olevaa tavaraa tai sisäisessä passitusmenettelyssä olevaa maahantuotavaa tavaraa. (Björklund ym. 2010, s 176.)

Tavaran vientikuljetus

Kuten AVL 65 § säädetään, tavaroiden kuljetuspalvelujen myynti elinkeinonharjoittajalle verotetaan pääsäännön mukaan, jos palvelu luovutetaan ostajan Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. AVL 71 § mukainen verottomuus voi tulla sovellettavaksi, jos tavaran kuljetuspalvelu luovutetaan Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan ja tavara kuljetetaan EU:n ulkopuoliseen maahan. Säännöksen mukaan kuljetuspalvelun veroton myynti on mahdollista suomalaiselle yritykselle, ulkomaalaiselle yritykselle jolla on Suomessa kiinteä toimipaikka sekä kuluttajille. (Björklund ym. 2010, 176.)

Verotuskäytännön mukaan AVL 71 §: on katsottu soveltuvan tilanteissa joissa suomalainen kuljetusliike on myynyt toisesta EU-maasta EU:n ulkopuoliseen maahan tapahtuvan tavaran vientikuljetuksen suomalaiselle elinkeinonharjoittaja-asiakkaalle. (Kallio ym. 2011, 382.)

Suomen sisäinen tavaran kuljetuspalvelu voi olla veroton jos sisäinen kuljetus on osa EU:n ulkopuolista kuljetusketjua. Vientikuljetukseen välittömästi liittyvät palvelut kuten tavaran lastaus, purku sekä kauttakuljetuksessa ja vientimenettelyssä olevien tavaroiden välivarastointipalvelut 1-2 viikon ajan ovat verottomia. Verottomuuteen ei ole vaikutusta sillä onko liitännäispalvelujen myyjä kuljetuksen myynyt yritys vai joku muu. Vientikuljetuksen, maan sisäinen liitäntäkuljetus sekä kuljetuksen verottomien liitännäispalvelujen myyjän on pystyttävä näyttämään toteen perusteet verottomalle myynnille. Sopivia asiakirjoja ovat kuljetetun tavaran vienti-ilmoitukset, jäljennös tulliviranomaisen poistumisvahvistetusta luovutus päätöksestä, rahtiasiakirjat sekä passitusmenettelyilmoitus. (Kallio ym. 2011, 382-383.)

Ulkoisessa passitusmenettelyssä olevan tavaran kuljetus

Ulkoisessa passitusmenettelyssä oleva tavara on kuljetettu EU:n ulkopuolelta EU:n tullialueelle, mutta ei vielä ole määränpääjäsenvaltiossaan. Ulkoisessa passitusmenettelyssä oleva tavara tulee vielä tullata määränpääjäsenvaltiossaan enne vapaaseen liikkeeseen laskemista. Tällaisen tavaran kuljetuspalvelut ja välittömästi kuljetukseen liittyvät palvelut ovat verottomia. (Kallio ym. 2011, 383.)

Sisäisessä passitusmenettelyssä olevan tavaran kuljetus

Tämänkaltaisia verottomuuksia maahantuotavan tavaran kuljetuksissa ja liitännäispalveluissa on huomattavasti vähemmän. Säännöksen mukainen verottomuus koskee sellaista sisäiseen passitusmenettelyyn asetettua tavarakuljetusta, joka tulee EU:n arvonlisäveroalueelle EU:n tullialueeseen kuuluvalta alueelta. Tällaisia alueita ovat esimerkiksi Kanariansaaret. (Björklund ym. 2010, 179.)

Maahantuotavan tavaran kuljetus

Maahantuonnin suorakuljetuksen katsotaan tapahtuneen Suomessa, jos kuljetuspalvelun ostaja on suomalainen elinkeinonharjoittaja, jolla on kiinteä toimipaikka Suomessa. Maahantuotavan tavaran kuljetuspalvelun myynti on AVL 71 § 2 kohdan mukaan verotonta, kun kuljetuspalvelun arvo on AVL 91 § mukaan sisällytetty maahantuodun tavaran veron perusteeseen. Säännös soveltuu, vaikka ostaja ja myyjä ovat molemmat suomalaisia arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyjä yrityksiä. Ulkomailta Suomeen tapahtuva veroton tuontikuljetus tulee verotettavaksi tavaran maahantuonnin yhteydessä Tullille osana tavaran arvonlisäverotusta. (Björklund ym. 2010, 180.)

Maahantuotavan tavaran veron perusteeseen sisällytetään kuljetuspalvelut kuljetuspalvelusopimuksen mukaiseen määränpäähän Suomessa. Jos maahantuonnin yhteydessä on jo tiedossa, että lasti tullaan kuljettamaan toiseen määränpäähän joko Suomessa tai muualla EU maassa, lisätään kustannukset AVL 91 § mukaisesti veronperusteeseen viimeiseen määränpäähän asti. (Björklund ym. 2010, 180.)

Yleensä kaikki huolintaliikkeen laskulla olevat kustannukset, jotka ovat tullaushetkellä tiedossa, sisällytetään maahantuonnin arvonlisäveron perusteeseen. Näin ollen huolintaliike laskuttaa asiakastaan tiedossa olleiden kustannusten osalta verottomana. Muut tullauksen jälkeiset palvelumaksun huolintaliike laskuttaa normaalisti Suomen arvonlisäverolla, jos palveluun ei sovellu mikään muu verottomuuden säännös, ja

verotusmaa on Suomi. Tällainen arvonlisäverolla laskutettava huolintaliikkeen palvelumaksu on esimerkiksi maksupalvelukorvaus siitä, että huolitsija on maksanut asiakkaansa puolesta arvonlisäveron ja tullimaksut. Tämä erä ei ole sisällynyt tullauksen arvonlisäveron perusteeseen, joten siitä tulee maksaa normaalisti Suomen arvonlisävero jos palvelun verotusmaa on suomi ja ostaja on Suomessa arvonlisäverovelvollinen elinkeinonharjoittaja. (Björklund ym. 2010, 180.)

Ahvenanmaa

Ahvenanmaan erityislain 1266/1996 8 § mukaan suorat tavarakuljetukset Ahvenanmaan maakunnasta Manner-Suomeen tai päinvastoin ovat verottomia. Myös näiden kuljetusten liitännäkuljetukset ovat verottomia. Verottomia ovat myös kuljetukset Ahvenanmaan maakunnasta muihin EU:n jäsenvaltioihin. (Kallio ym. 2011, 384.)

Passitusmenettelyssä olevien tavaroiden kuljetusten liitännäispalvelut

Arvonlisäverolain 71 § 1 ja 2 kohdissa on säädetty kuljetusten liitännäispalveluiden verottomuuteen liittyvistä poikkeuksista. Passitusmenettelyssä olevien tavaroiden kuljetukset sekä kuljetuksiin liittyvät liitännäispalvelut kuten lastaaminen, purkaminen, välivarastointi ja muut liitännäispalvelujen myynnit ovat verottomia. Esimerkiksi kun EU:n ulkopuolelle suuntautuvan suorakuljetuksen yhteydessä lastia joudutaan matkan varrella Suomessa purkamaan välivarastoon ja edelleen lastaamaan toiseen kuljetusvälineeseen tai purkamaan tarkastusta varten ovat edellä mainitut liitännäispalvelut arvonlisäverottomia. (Björklund ym. 2010, 182.)

Lisäksi EU:n ulkopuolelle suuntautuvien suorakuljetusten Suomessa tapahtuvat liitännäkuljetukset ja niihin liittyvät liitännäispalvelut ovat verottomia. Liitännäispalvelun myyjä voi olla eri, kuin tavarankuljettaja, jolloin liitännäispalvelun myyjän on varmistuttava siitä, että palvelu todella liittyy verottomaan suorakuljetukseen tai sen liitännäiskuljetukseen. Todisteeksi verottomuudesta käyvät kopiot tulliviranomaisen asiakirjoista sekä kopiot rahtikirjoista tai todistus kuljetuksen suorittajalta tai palvelun tilaajalta. (Björklund ym. 2010, 183.)

Kun suomalainen yritys ostaa kuljetusten liitännäispalveluja jotka ovat 71 §:n mukaisesti verottomia, käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta ei sovelleta vaikka myyjänä olisi ulkomainen yritys. Jos ostajana on suomalainen yritysasiakas, merkitsee suomalainen myyjä laskulle verottomuuden perusteeksi AVL 71 § ja arvonlisäverokannaksi 0 %. (Björklund ym. 2010, 183.)

Maahantuonnin tavarakuljetusten liitännäispalvelut

Maahantuotavan tavaran veron perusteeseen tulee lisätä kuljetuskustannusten lisäksi muut tavaran maahantuontiin liittyvät kustannukset. Tällaisia ovat lastaus, purkaminen, vakuutuskustannukset sekä muut maahantuonnin kustannukset kuten huolinta-liikkeen palvelujen kustannukset. Edellä mainitut tuontiin liittyvät kustannukset tulevat verotetuksi tullauksen yhteydessä, joten kahdenkertaisen verotuksen estämiseksi ne on säädetty verottomiksi vaikka palvelut suoritetaankin Suomessa. Palveluiden suorituspaikka voi olla muukin EU-maa jos kuljetuksen ja palvelujen lopullinen suorituspaikka on ollut tiedossa tullausta ja kulut on ehditty sisällyttää tullivelkaan. (Björklund ym. 2010, 183.)

Kun suomalainen yritys ostaa ulkomaalaiselta liitännäispalveluja joiden kustannukset on jo sisällytetty tavaran maahantuonnin veron perusteeseen, tilanteeseen ei sovellu käännetty verovelvollisuus. Jos liitännäispalveluja laskutetaan suomalaiselta yritysasiakkaalta, laskussa tulee viitata verottomuuden perusteena AVL 71 §:n ja arvonlisäverokanta on 0 %. Ulkomaista elinkeinoharjoittaja-asiakasta laskuttaessa, verottomuuden perusteena viitataan arvonlisäverodirektiivin artiklaan 44 (Dir.Art.44). (Björklund ym. 2010, 183.)

5.2 Irtaimen esineeseen kohdistuvat työsuoritukset

Irtaimen esineeseen kohdistuvan työsuorituksen myynnin katsotaan pääsääntöisesti tapahtuvan ja verotetaan palvelun suoritusvaltiossa. Arvonlisäverolain 65 § mukaan irtaimen esineeseen kohdistuvat Suomessa tehdyt työsuoritukset on verotettava myyntimaasäännösten pääsäännön mukaan käännettyä verovelvollisuutta noudattaen, jos ostajalla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, johon palvelu luovutettaisiin. Arvonlisäverolain 71 §:n 5 kohdan mukaan Suomessa suoritettu irtaimen esineeseen kohdistuva työsuorituksen myynti on kuitenkin veroton jos tavara viedään välittömästi EU:n alueen ulkopuolelle käyttämättä sitä täällä. Tavarantoimitus voi tapahtua myyjän tai ulkomaalaisen ostajan toimesta tai viejänä voi olla joku muu jommankumman toimeksiannosta. (Kallio ym. 2011, 386-387.)

Verottomuuden edellytyksenä on välitön vieminen EU:n ulkopuolelle. KHO 15.1.1998 T 42, ATK ratkaisussa verottomuuden edellytykset eivät täytyneet, koska kansainvälisessä liikenteessä ollut kulkuneuvo oli Suomessa suoritettua korjauksen jälkeen jatkanut työsuorituksen loppuun, ja vasta sen jälkeen poistunut maasta. Verottomuuden edellytykset olisivat täytyneet, jos kulkuneuvolla ei olisi jatkettu työsuoritusta lop-

puun, vaan maasta poistuminen olisi tapahtunut välittömästi korjauksen jälkeen. Kyseisessä tapauksessa irtaimen esineeseen kohdistuva työsuoritus oli verollista. Verottomuuden edellytykset täyttyvät myös jos EU:n ulkopuolelta Suomeen korjattavaksi tuotu irtain on asetettu sisäisen jalostuksen tullimenettelyyn. Myyjällä on velvollisuus pystyä todentamaan verottomuuden perusteet asiakirjoin, että palvelun suorittamisen jälkeen tavara on poistunut välittömästi EU:n ulkopuolelle. (Kallio ym. 2011, 386-387.)

Vaatimukset verottomuuden edellytyksiksi vaikuttaa olevan melkoisen tulkinnanvaraiset. Säännöksen sanamuodon vuoksi oikeuskirjallisuudessa on eriäviä tulkintoja siitä voiko irtaimen esineeseen kohdistuva palvelumyynti olla verotonta kotimaiselle elinkeinonharjoittaja-asiakkaalle. Arvonlisäverodirektiivin artiklan 1 kohdan d alakohdan sekä arvonlisäverolain esitöiden perusteella voi saada sellaisen vaikutelman, että verottomuus tulee kysymykseen aina, kun palvelun myyjä on vastuussa irtaimen kuljettamisesta pois EU:n alueelta. Jos edellä mainittu tulkinta hyväksyttäisiin yleisesti soveltamisohjeeksi, laajenisi verottomuuden soveltaminen huomattavasti nykyistä laajemmaksi, sillä sitä voitaisiin soveltaa kotimaisille elinkeinonharjoittaja-asiakkaille tapahtuviin myynteihin, kun myyjä on vastuussa tavaran kuljettamisesta EU:n alueelta. Tällä hetkellä soveltuu AVL 65 § ostajan sijainnin perusteella, joten arvonlisävero laskutetaan ostajalta, vaikka tavara kuljetettaisiinkin pois EU:n alueelta. (Kallio ym. 2011, 386-387.)

Suomen arvonlisäverolaissa olevat vaatimukset viennin välittömyydestä ja tavaran käyttämättömyydestä eivät ole suoraan arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaisia. Arvonlisäverodirektiivistä ei myöskään käy suoraan ilmi vaatimusta ulkomaisen ostajan elinkeinonharjoittaja-asemalle. Nähtäväksi jää, kuinka oikeuskäytäntö ratkaisee tilanteet, joissa arvonlisäverolain tiukempien säännösten sijaan tulkittu arvonlisäverodirektiiviä verottomuuksien edellytyksissä. Voihan olla, että tiukemmat sanamuodot arvonlisäverolaissa ovat tarkoituksellisia, ja direktiivissä on annettu maakohtaisesti mahdollisuus asettaa tiukempia edellytyksiä verottomien palvelumyyntien edellytyksiksi. (Kallio ym. 2011, 387-388.)

6 TAVARAN MYYNTI ASENNETTUNA TOISEEN EU-MAAHAN

Tavaran myynti voi saada arvonlisäverotuksessa erilaisen verokohtelun jos kauppaan kuuluu tavaran lisäksi sen asennus- tai kokoonpanotyö (AVL 63.3§). Kokoonpano- tai asennustyö voi olla myyjän omalla henkilökunnalla suorittama tai alihankkijan tekemä. Ratkaisevaa on, että myyjä vastaa asennuksen tai kokoonpanon suorittamisesta ja myyjä veloittaa asiakkaalta tavaran hinnan lisäksi asennustyön hinnan. (Björklund ym. 2010, 72.)

Arvonlisäverodirektiivi ja arvonlisäverolaki eivät sisällä selkeää määritelmää mitkä edellytykset tulee täyttyä, että kyseessä olisi tavaran myynti asennettuna. Ei siis ole olemassa määritelmää asennustyön osuudesta koko kauppahinnasta tai että mitkä toimet katsottaisiin yksiselitteisesti asennustyöksi. Melko vähäinenkin tavaran myyntiin liittyvä asennustyö voi aiheuttaa sen että myynti tulee käsitellä tavaramyyntinä asennettuna. Laitteen purkaminen pakkauksesta, liittäminen sähköverkkoon tai muut hyvin vähäiset toimet eivät kuitenkaan aiheuta säännöksen soveltumista. (Björklund ym. 2010, 72.)

EU-maiden välillä on eroja tulkinnoissa milloin kysymys on tavaramyyntistä asennettuna ja milloin ei. Myyntimaa on maa jossa asennus- tai kokoonpanotyö tehdään, ja näin ollen lainsäädäntö ja oikeuskäytäntö tulee selvittää asennusvaltiosta, onko kyseessä tavaran myynti asennettuna. (Björklund ym. 2010, 72.)

Tavaran myynti asennettuna verotetaan siinä EU- maassa jossa asennus suoritetaan ja arvonlisäverotuksessa veron maksaa pääsääntöisesti tavaran tai palvelun myyjä. Myyjä on lisännyt arvonlisäveron tavaran tai palvelun hintaan ja tilittää sen valtiolle. Useat valtiot soveltavat tästä pääsäännöstä poikkeavaa menettelyä jos myyjänä on ulkomainen yritys. (Björklund ym. 2010, 73.)

Kiinteä toimipaikka asennusvaltiossa johtaa yleensä siihen, että yritystä kohdellaan samoin kuin siellä kotipaikan omaavia yrityksiä. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että näiden yritysten on itse rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi kyseiseen maahan ja tilitettävä myynnistä paikallinen arvonlisävero asennusvaltioon. (Björklund ym. 2010, 73.)

EU-maat sääntelevät itse ulkomaisten yritysten suorittamien asennustoimitusten veronmaksuvelvollisuutta, koska Arvonlisäverodirektiivissä ei ole EU-maita velvoittavia säännöksiä asian ratkaisemisesta ja siksi käytäntö vaihtelee maakohtaisesti. Suoma-

laisen yrityksen kohdalla vaihtoehtoja on yleensä kaksi riippuen asennusmaan arvonlisäverolaista. Jos suomalainen yritys myy asennustoimituksen toiseen EU-maahan, se joutuu rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi asennusvaltioon ja tilittämään kyseisen maan arvonlisäveron asennusvaltiolle. Toinen vaihtoehto on, että ostaja maksaa veron myyjän puolesta käännetyn verovelvollisuuden perusteella. (Björklund ym. 2010, 73.)

Myyjän on erityisen tärkeää selvittää hyvissä ajoin ja perusteellisesti asennusmaan lainsäädäntö ja verotuskäytäntö asennustoimitustilanteissa. Mikäli asennusmaa vaatii myyjän rekisteröitymistä arvonlisäverovelvolliseksi, voi asian hoitaminen viedä paljonkin aikaa ja lisätä hallinnollisia kustannuksia. Lisäksi paikallisen arvonlisäveron huomioiminen myyntihinnassa on hyvä huomioida jos sopimustekstejä ja kauppakirjoja laadittaessa. (Björklund ym. 2010, 73.)

7 KIRJANPITO JA RAPORTOINTIMENETTELY

7.1 Kirjanpito ja tositevaatimukset

Arvonlisävero on oma-aloitteisesti tilitettävä vero ja näin ollen kirjanpitovelvollinen vastaa itse siitä, että kausiveroilmoituksen tiedot ovat oikein ja että vero tulee maksettua oikean määräisenä. Arvonlisäverolain 209 §:n mukaan verovelvollisen tulee järjestää kirjanpitoa siten, että siitä saadaan tarvittavat tiedot veron määräämistä varten. Liiketapahtumien kirjausten jotka vaikuttavat suoritettavan ja vähennettävän veron määrään, on perustuttava kirjanpitolaissa tarkoitettuihin tositteisiin. Kausiveroilmoitukseen tarvittavat tiedot on käytännössä pystyttävä johtamaan joko osakirjanpidoista, pääkirjanpidosta tai molemmista. Lisäksi tietojen oikeellisuus on voitava tarkistaa. (Kallio ym. 2011, 849.)

Arvonlisäverolain 209 §:ssä on erikseen mainittu, että sellaiset verovelvolliset jotka eivät ole kirjanpitovelvollisia, ovat velvollisia pitämään sellaisia muistiinpanoja liiketapahtumista, joista saadaan veron määräämistä varten tarvittavat tiedot. (Kallio ym. 2011, 850.)

Kirjanpitolautakunta on antanut 6.5.2008 yleisohjeen arvonlisäveron kirjaamisesta. Yleisohjeella pyritään ohjaamaan kirjanpitokäytäntöä arvonlisäveron kirjaamisessa siten, että veron määräämistä varten saadaan tarpeelliset tiedot ja lisäksi siten, että erilaiset kirjaustavat eivät aiheuta eroja tuloslaskelman ja taseen antamaan informaatioon. (Kallio ym. 2011, 850.)

Tositteella todennetaan liiketapahtuma, joka on pääsääntöisesti ulkopuolisen antama lasku tai muu todistus liiketapahtumasta. Verovelvollisella ostajalla on arvonlisäverolain mukaan oikeus vähentää verollista liiketoimintaansa varten toiselta verovelvolliselta ostamansa tavaroiden tai palveluiden arvonlisävero. Vähennysoikeuden edellytyksenä on myyjän AVL 209 b ja 209 c §:n mukainen lasku tai muu laskuna oleva tosite. Lasku oikeuttaa vähennykseen vain jos laskun tiedot ovat oikein ja todenmukaiset. (Kirjanpitolautakunta 2008.)

Arvonlisäverolain 209 b § sisältää hyvin yksityiskohtaiset vaatimukset laskun muodosta ja tietosisällöstä. Vaatimukseen kuuluu laskun antamispäivä ja laskun numerointi. Myyjän arvonlisäverotunniste tulee olla laskulla ”FI12345678” muodossa jos se käy kauppaa toisessa jäsenvaltiossa toisen verovelvollisen kanssa. Yritys- ja yhteisötieto-

laki edellyttää myös Y-tunnusmuotoisen arvonlisäverotunnisteen näkymistä laskulla. Suomessa verovelvolliset voivat käyttää Y-tunnus-muotoista arvonlisäverotunnistetta. Laissa edellytetään myyjän ja ostajan nimiä sekä osoitetietojen merkitsemistä laskulle. Verohallituksen vuonna 2004 antaman ohjeen mukaan ostajan vähennysoikeutta ei poista kirjoitusvirhe ostajan nimessä tai puutteelliset osoitetiedot. Verohallitus linjasi asian siten, että oleellista on, ettei ostajan nimeä voi sekoittaa toiseen elinkeinonharjoittajaan. Laskulla ilmoitettavia asioita ovat lisäksi tavaroiden määrä ja luonne sekä myytyjen palvelujen laajuus ja luonne sekä tavaroiden toimituspäivä tai palvelun suoritus-päivä. (Kallio ym. 2011, 857-858.)

Veron perusteet on merkittävä laskulle verokannoittain tai verottomuuden osalta mutta veron määrän erittelemine verokannoittain ei ole lain mukaan pakollista. Pääsääntöisesti yksikköhinta on ilmoitettava laskulla, mutta poikkeuksena kuitenkin oikaisulaskut ja ennakkolaskut. Yksikköhinta voi lain mukaan olla suurempikin kokonaisuus kuten urakkasopimusten kokonaishinta. Virheet yksikköhinnan ilmaisemisessa laskulla katsotaan kuitenkin Verohallituksen 2004 antaman ohjeen (357/40/2004) mukaan vähäisiksi virheiksi, joilla ei katsota olevan ostajan vähennysoikeutta rajoittavaa merkitystä. (Kallio ym. 2011, 858.)

Laskulla tulee olla merkittynä suoritettavan veron määrä euroina vaikka lasku olisi muussa valuutassa kuin euroissa. Valuuttamäärien muuntamisesta on säädetty AVL 80 a §:ä. Veron määrän ilmoittaminen on kuitenkin kielletty muutamissa poikkeuksissa, käytetyn tavaran ja sekä taide-, keräily- sekä antiikkiesineiden marginaaliverotusmenettelyn yhteydessä. Veron määrän ilmoittaminen on lisäksi kiellettyä AVL 209 b §:n 4 momentin mukaan sellaisissa tilanteissa, kun myyjä ei ole merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Vireillä oleva rekisteröinti ei estä veron ilmoittamista laskulla, kunhan myyjä ilmoittaa rekisteröinnin olevan vielä kesken. (Kallio ym. 2011, 858-859.)

Laskuun on merkittävä lain mukaan verottomuuden peruste, jos laskulla ei ole suoritettavaa veroa. Verottomuuden peruste voidaan ilmaista sanallisesti tai viittaamalla kyseessä olevaan arvonlisäverolain pykälään tai arvonlisäverodirektiivin säännökseen. Käännetyn verovelvollisuuden peruste on myös ilmoitettava laskulla. Lisäksi jos ostaja on myynnistä verovelvollinen käännetyn verovelvollisuuden perusteella, tulee laskulla olla merkittynä myyjän arvonlisäverotunnisteen lisäksi ostajan arvonlisäverotunniste. Myyjän tulee aina varmistua siitä että ostajan antama arvonlisäverotunniste on voimassa ja oikea, kyseiselle yritykselle annettu tunniste. Tarkistuksen voi tehdä

helpoiten Internetin kautta Euroopan Komission internetsivuilla. (Kallio ym. 2011, 860.)

Laskumerkintäsäännöksiä on yhtenäistetty EU:ssa ja nykymuotoiset säännökset arvonlisäverolaisissa perustuvat kyseiseen vuonna 2004 voimaantulleeseen arvonlisäverodirektiivin muutokseen (2001/115/EY). Vaikka jäsenvaltioita on sitonut pakolliset arvonlisäverodirektiivin 226 artiklaan kirjatut laskumerkintävaatimukset, on jäsenvaltioiden välillä ollut kuitenkin erilaisia tulkintoja laskun sisällön osalta. Tämä on tuonut hankaluutta kansainvälistä kauppaa käyvien yritysten toimintaan. Yritysten on täytynt ensin varmistaa minkä jäsenvaltion tulkintoja ja vaatimuksia milloinkin sovelletaan, ja sen jälkeen selvittää kyseisen maan säännösten sisältö. (Kallio ym. 2011, 856.)

Uusimmat muutokset ja pidemmälle menevä yhdenmukaistaminen toteutuu EU:ssa jo vuoden 2013 alussa kun Neuvoston direktiivin 2010/45/EU muutokset sisällytettynä arvonlisäverolakiin astuvat voimaan 1.1.2013. Helpotusta on tiedossa erityisesti kansainvälistä kauppaa käyvien yritysten epäselviin tilanteisiin laskutussäännösten soveltamisessa sekä sähköisen laskituksen sääntelyn yhdenmukaistumiseen, mikä myös on ollut hyvin hajanainen EU:n alueella. (Kallio ym. 2011,856.)

Pääsääntönä jatkossa tulee olemaan, että myyjän on tehtävä lasku tavara tai palvelumyynneistä sen maan laskumerkintäsäännöksiä noudattaen jossa myynnin katsotaan tapahtuvan ja jossa on verojenmaksuvelvollisuus. Myyntimaasäännöksillä on siis tässäkin asiassa tärkeä rooli. Tavarakaupassa tavaroiden luovutuspaikka ratkaisee myyntimaan ja palvelukaupassa palvelun suorituspaikka. Poikkeuksena on tilanteet joissa myyjä ei ole sijoittautunut ostajan valtioon ja myynnistä verovelvollinen on ostaja käännetyn verovelvollisuuden perusteella, soveltaa myyjä oman sijoittautumisvaltion laskumerkintäsäännöksiä tekemäänsä laskuun. Samalla lailla toimitaan jos myynti tapahtuu EU:n alueen ulkopuolella. (Jokinen 2012.)

Sähköinen laskutus on ollut Suomessa normaali käytäntö jo jonkin aikaa. Kaikissa EU- jäsenvaltioissa sähköisen laskituksen käyttöön otto ei ole ollut samalla tasolla Suomen kanssa, joten esimerkiksi yhteisökaupassa sähköinen laskutus on ollut erittäin hankala toteuttaa. Uusien säännösten myötä EU:n jäsenvaltioiden säännökset ja sähköisen laskun asema paperilaskun veroisena laskutusmuotona yhtenäistyy. Jatkossa kaikissa jäsenvaltioissa sähköistä laskua on kohdeltava tasavertaisena paperilaskun kanssa eikä enää saisi vaatia laskujen sähköisiä allekirjoituksia. (Jokinen 2012.)

Uudet säännökset sisältävät lisäksi määräajan tavaroiden ja palvelujen yhteisömyyntien laskun antamiseen. Tavaroiden yhteisömyynnistä on jatkossa annettava ostajalle lasku tavarantoimituskuukautta seuraavan kalenterikuukauden 15 päivänä. Palvelumyynneissä vastaava aika on palvelun suorituskuukautta seuraavan kalenterikuukauden 15 päivä. Määräaika koskee myös niitä palvelujen pääsäännönmukaisia yhteisömyyntejä joista ostaja on verovelvollinen käännetyn verovelvollisuuden perusteella. (Jokinen 2012.)

7.2 Tililuettelo

Tilitettävän arvonlisäveron määrään vaikuttavat liiketapahtumat on kyettävä poimaan pää- ja osakirjanpidoista, kun lasketaan tilitettävän arvonlisäveron määrää. Kirjanpitojärjestelmästä riippuen, eri verokannan omaaville liiketapahtumille on oltava omat tilinsä joista tieto eri arvonlisäverokannan alaisista myynneistä tai ostoista saadaan. Jos järjestelmä kykenee esimerkiksi muita ohjaustietoja käyttäen erottelemaan eri verokannan omaavat liiketapahtumat, voidaan liiketapahtumat kirjata samalle tilille. Tililuettelossa on kuitenkin oltava erilliset tilit suoritettavan arvonlisäveron kirjaamiseen velaksi, vähennettävän arvonlisäveron kirjaamiseen saamiseksi sekä tilitettävä verotili johon kauden päätteeksi velka ja saamistili päätetään. (Kirjanpitolautakunta 2008.)

Raportointikoodisto

Raportointikoodisto on vuoden 2010 loppupuolella julkistettu standardi. Kyseessä vapaaehtoinen ohjeistus tililuettelon täydentämisestä siten, että kirjanpidon tilit koodataan raportointistandardin mukaisesti. Standardimuotoisen tililuettelon tavoitteena on, että ohjeen mukaan koodatuilta tileiltä voidaan johtaa suoraan lakisääteiset viranomaisraportit ja näin vapauttaa taloushallinnon henkilöstöä raportoinnin rutiinistöistä asiantuntijatehtäviin. Tavoitteena on myös vähentää raportointiin liittyviä kustannuksia sekä myös virheitä raportoinnissa. Raportointikoodisto on rakennettu virallisen tilinpäätöksen muotoon ja kun kirjanpidon tapahtumat kirjaa alusta alkaen koodiston standardien mukaisesti, eri sidosryhmille eriteltävät tiedot ovat raportointia varten jo valmiiksi oikeilla paikoillaan. Standardin mukaisessa tililuettelossa on myös arvonlisäverolle omat koodatut tilinsä muiden muassa arvonlisäverokannoittain, joista tiedot ohjautuvat oikeille paikoilleen verottajan ilmoituksille. (Tili-instituuttisäätiö 2012.)

Raportointikoodisto on kehitetty yhteistyössä eri asiantuntijatahojen kanssa osana FIA- projektia (Fully Integrated Accounting). Mukana kehitystyössä on ollut Aalto-

yliopiston kauppakorkeakoulu, Verohallitus, Taloushallintoliitto, elinkeinoelämän keskusliitto sekä muita yhteistyötahoja. Tili-instituuttisäätiön alaisuuteen perustettu raportointilautakunta ylläpitää ja kehittää raportointikoodistoa sekä huolehtii vuosittain siihen tarvittavista muutoksista. (Tili-instituuttisäätiö 2012.)

7.3 Ilmoittaminen

Vuoden 2010 alusta käyttöön otettu verotilijärjestelmä uudisti ja laajensi myös arvonnalisäveron ilmoitusmenettelyä. Muutokset ilmoitusmenettelyssä liittyivät läheisesti myös samaan aikaan, vuoden 2010 alusta voimaan tulleeseen EU- palvelukaupan myyntimaasäännösten uudistukseen. (Björklund ym. 2010, 248.)

Verovelvollisen on annettava kausiveroilmoitus kultakin verokaudelta ilman viranomaisten erillistä pyyntöä. Kausiveroilmoituksella ilmoitetaan tiedot oma-aloitteisesti ilmoitettavista ja maksettavista veroista, kuten arvonnalisävero ja työnantajasuoritukset. Verokausi on pääsääntöisesti kalenterikuukausi. Poikkeukset on määritelty erikseen AVL 162 a §:ä (liikevaihtorajat, alkutuottajat). Kausiveroilmoitus toimitetaan verohallintoon sähköisenä tai perimuodossa. Arvonnalisäverovelvolliset jotka ilmoittavat tiedot kuukausittain, antavat ilmoituksen viimeistään kohdekautta seuraavan toisen kalenterikuukauden 12. päivänä. Esimerkiksi tammikuun sähköisen kausiveroilmoituksen viimeinen jättöpäivä on maaliskuun 12. päivänä. Jos taas verovelvollinen ilmoittaa tiedot paperisella kausiveroilmoituksella, on ilmoituksen oltava perillä verohallinnossa jo kohdekuukautta seuraavan toisen kalenterikuukauden 7. päivänä. (Kallio ym. 2011, 770-772.)

7.3.1 Kausiveroilmoituksen täyttäminen

Kausiveroilmoituksen (Liite 1.) kohdassa 314 raportoidaan kaikki myyntimaasäännösten pääsäännön mukaiset palveluostot muista EU-maista kuin Suomesta, joista vero suoritetaan Suomeen käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Pääsäännön mukaisia palveluostoja ovat esimerkiksi konsultointi-, suunnittelu-, kirjanpito-, ja tilintarkastuspalvelut, tekijänoikeuden- tai patentin luovuttaminen, rahoitus- ja vakuutustoimintaan liittyvät palvelut. (Björklund ym. 2010, 251.)

Kausiveroilmoituksen kohdassa 314 ilmoitetuista palveluostoista käännetty arvonnalisävero raportoidaan kohdassa 306 ("vero palveluostoista muista EU- maista"). Mikäli

palveluosto on vähennyskelpoinen, raportoidaan vähennyksen määrä kohdassa 307 ("kohdekauden vähennettävä vero"). (Björklund ym. 2010, 251.)

Kausiveroilmoituksen kohdassa 312 raportoidaan myyntimaasäännösten pääsäännön mukaisten palveluiden myyntien yhteismäärä muihin EU- maihin. Pääsäännön mukaan palvelut verotetaan käännetyn verovelvollisuuden perusteella siinä EU- jäsenvaltiossa johon palvelu luovutetaan. Myyntien raportointiin liittyy kuitenkin ongelmia siitä, että myyjän tulisi tietää myytyjen palveluiden verokohtelu ostajan jäsenvaltiossa. Mikäli myynti on myyntimaassa veroton, ei myyntiä Verohallinnon ohjeen mukaan pidä raportoida kohdassa 312 vaan kohdassa 309 ("0-verokannan alainen liikevaihto"). (Björklund ym. 2010, 252.) Vaikka periaatteessa EU:ssa pitäisi olla yhtenäinen lainsäädäntö arvonlisäverotuksen osalta, käytännössä kuitenkin jäsenvaltiolla on eroavaisuuksia direktiivien tulkinnassa ja soveltamisessa. Tällä on vaikutusta jäsenvaltioiden raportointien yhdenmukaisuuteen.

7.3.2 Yhteenvetoilmoitus

Jos verovelvollisella on ollut kohdekauden aikana myyntimaasäännösten pääsäännönmukaisia palvelumyyntejä muihin EU-maihin, on verovelvollisen täytettävä kausiveroilmoituksen lisäksi arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus (Liite 2.). Yhteenvetoilmoituksella raportoidaan sellaiset palvelumyynnit joista myyntimaasäännösten mukaan ostaja on velvollinen tilittämään arvonlisäveron käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Yhteenvetoilmoituksella ei raportoida sellaisia EU-palvelumyyntejä, jos ostajan maan (jossa hankinnan katsotaan tapahtuvan) säännösten mukaan palvelun myynti on veroton. Käytännössä yhteenvetoilmoituksella erotellaan kausiveroilmoituksen kohdassa 314 ilmoitettu palvelumyyntien yhteismäärä ostajakohtaisesti. Ilmoitettavat tiedot ovat ostajan maatunnus esimerkiksi SE ja lisäksi ostajan arvonlisäverotunniste. Pääsäännön mukaiset EU-palvelumyynnit merkitään koodilla 4. (Björklund ym. 2010, 254.)

Yhteenvetoilmoitus on annettava sähköisesti viimeistään kohdekuukautta seuraan kuukauden 20. päivänä. Lupaa paperisen ilmoituksen käyttämiseen voi hakea Verohallinnolta. Hakemuksessa tulee esittää syy miksi lupaa haetaan. Yhteenvetoilmoitus annetaan vain niiltä kuukausilta kun yhteenvetoilmoituksella raportoitavaa tavara- ja palvelumyyntiä on muihin EU-maihin ollut. Näin ollen ilmoitusta ei tarvitse tehdä, jos raportoitavaa ei ole. (Björklund ym. 2010, 254.)

7.4 Arvonlisäveron tilittäminen

Verotililain 4 luvussa on säädetty kausiveroilmoituksella ilmoitettujen verojen eli velvoitteiden maksamisesta. Kausiveroilmoituksella ilmoitetut arvonlisäverot ja työnantajasuoritukset kirjautuvat veronmaksajakohtaiselle verohallinnon ylläpitämälle verotilille velvoitteiksi. Verovelvollinen hoitaa itse ilmoittamiensa verojen ja työnantajasuoritusten maksamisesta kunkin kohdekauden veron erääntymiskauden yleisenä eräpäivänä, joka on verotililain mukaan kuukauden 12. päivä tai sitä seuraava pankkipäivä. (Björklund ym. 2010, 246; verotililaki 7.8.2009/604.)

Maksettavan veron määrä saadaan kausiveroilmoituksen tiedoista siten, että myyntien veroista vähennetään palautukseen oikeuttava veron määrä. Kun verovelvollinen maksaa suorituksia eli hyvityksiä verotilille, käyttäen verohallinnolta saamaansa verotilikohtaista viitenumeroa, ohjautuvat hyvitykset oikealle verotilille.

Tilitapahtumien kirjausten jälkeen verohallinto täsmäyttää verotilin, mikä tarkoittaa sitä, että tilille kirjautuneita velvoitteita ja hyvityksiä verrataan keskenään. Jos suoritukset ja velvoitteet eivät mene täsmäytyksessä tasan, erotus kirjataan verotilille verovelvollisen velaksi tai saamiseksi. Verohallinto täsmäyttää verotilit kerran kuukaudessa viimeistään kahdeksantena päivänä yleisestä eräpäivästä. Verotilin täsmäytyksestä verovelvolliselle annetaan tiliote, jossa näkyy verotilin tapahtumat ja mahdollisista verotilille velaksi kirjatusta velvoitteista johtuvat viivästyskorot ja sakot. (Björklund ym. 2010, 246.)

8 ARVONLISÄVEROJÄRJESTELMÄN TULEVAISUUS

Euroopan komissio julkaisi 1.12.2012 melko laajan pohdinnan arvonlisäveron tulevaisuudesta. Vihreällä kirjalla oli tarkoitus herättää julkista keskustelua nykyisestä arvonlisäverojärjestelmästä ja komissio pyysikin sidosryhmiltään vastauksia asiakirjassa esitettyihin kysymyksiin. (Euroopan komissio 2010.)

Vihreästä kirjasta käy ilmi, että EU:n komissio pitää nykyistä arvonlisäverojärjestelmää melkoisen monimutkaisena. Vihreän kirjan alkupuolella on kerrottu arvonlisäverojärjestelmän kehittämisen eri vaiheista ja kehitysehdotuksista, jotka ovat toistaiseksi väistyneet kun on tavoiteltu alkuperäisen suunnitelman mukaista arvonlisäverojärjestelmää. Järjestelmää on kehitetty jatkuvasti, mutta nyt näyttää olevan aika suuremmille muutoksille ja laajemmalle kokonaisvaltaiselle kehittämiselle. Toimivan EU:n sisäisen arvonlisäverojärjestelmän kehittäminen vaikuttaa olevan hyvin hanka prosessi jossa on pyrittävä ottamaan huomioon hyvin monenlaisia asioita. Komissio listaa keskeisimmiksi ratkaistaviksi ongelmiksi yrityksille aiheutuvat arvonlisäverovelvoitteet, vähennysoikeuden sekä jäsenvaltioiden eri verokannat. Lisäksi veropetosten torjunta on myös merkittävä tulevan järjestelmä tavoite. (Euroopan komissio 2010.)

Raportissa on nostettu keskusteluun neljä konkreettista ehdotusta arvonlisäverojärjestelmän uudistamiseksi joihin komissio pyysi kommentteja. Nykymuotoinen arvonlisäveron kantamistapa on ollut käytössä lähes muuttumattomana arvonlisäveron käyttöönottamisesta saakka EU:ssa. Tällä hetkellä järjestelmä perustuu siihen, että arvonlisäverovelvollinen ratkaisee asiat itse, sekä huolehtii oma-aloitteisesti veron ilmoittamisesta ja maksamisesta. Verohallinto tekee tarkastukset myöhemmin. (Euroopan komissio 2010.)

Mielenkiintoisin veronkannon malli oli raportin ensimmäinen ja hyvin erilainen kuin nykyinen. Mallissa pankki maksaisi asiakkaan pyynnöstä tavarat ja palvelut. Pankki hoitaisi maksun jakamalla sen verohallinnolle kuuluvan arvonlisäveron osuuteen ja myyjälle tilitettävään veron perusteeseen. Tässä mallissa välttyttäisiin ketjupetoksien aiheuttamilta veronmenetyksiltä, mutta kokonaan uudenlaisen järjestelmän kehittäminen ja käyttöönotto on myös aikaa vievää ja hyvin kallista. (Euroopan komissio 2010.)

Muut vihreän kirja esittämät mallit ovat eräänlaisia ehdotuksia reaaliaikaisesta tiedon jakamisesta veroviranomaiselle, jolloin joitakin velvoitteita voitaisiin poistaa ja peitosepäilyt paljastuisivat nykyistä huomattavan paljon nopeammin. Lisäksi ehdotuksista viimeinen oli jo joissakin EU-maissa käytössä oleva sertifiointi järjestelmä jossa,

veroviranomainen voi antaa verovelvolliselle sertifiointin arvonlisäverosäännöksiensä ja sisäisten tarkastuksien suorittamisesta. Tämän tyyppinen ratkaisu vaatisi verohallinnon henkilöstöresurssien huomattavaa lisäämistä. (Euroopan komissio 2010.)

Komissio julkaisi 6.12.2011 tiedonannon joka on yhteenvedo vihreässä kirjassa esiin nostetuista kysymyksistä ja pohdinnoista. Tiedonannon mukaan keskustelu arvonlisäverojärjestelmän kehittämisestä nykypäivän tarpeita vastaavaksi on erittäin toivottua ja komission vihreä kirja avoimen keskustelun avauksena poiki 1700 kommenttia eri sidosryhmiltä aiheesta. (Euroopan komissio 2011.)

Julkisen kuulemisen perusteella komissio listasi nykyisestä järjestelmästä seuraavia asioita. Sidosryhmien yleisenä mielipiteenä on, että merkittävin este sisämarkkinoiden tuomien etujen toteutumiseksi on EU:n arvonlisäverojärjestelmän jakautuminen 27:ään kansalliseen arvonlisäverolainsäädäntöön. Järjestelmän monimutkaisuus ja yhtenäisyyden puute aiheuttaa merkittäviä lisäkustannuksia. Pk-yritykset jopa välttävät rajojen ylittävää liiketoimintaa hankalien säännösten takia, koska heillä ei ole tarvittavia resursseja hoitaa asioita vaikeiden säännösten mukaisesti. Monet keskusteluun osallistuneet olivat jopa sitä mieltä, että monimutkaisten säännösten vuoksi kaupankäynti EU:n ulkopuolisten yritysten kanssa on käymässä helpommaksi kuin EU-maiden kanssa käytävä kauppa. (Euroopan komissio 2011.)

Julkisen keskustelun arvonlisäverojärjestelmän tulevaisuudesta oli myös siinä suhteessa tarpeellinen alkusysäys uuden kehittämiselle, sillä edelleen EU:ssa on ollut tavoitteena vuonna 1967 (67/227/ETY ja 67/228/ETY) tehdyn sitoumuksen mukainen lopullinen arvonlisäverojärjestelmä EU:n alueelle. Tavoitteena on ollut, että järjestelmä toimisi kuin yksittäisessä valtiossa ja verotus tapahtuisi alkuperämaassa. Jopa alkuperämaaperiaatteen kiivain kannattaja Euroopan parlamentti on lopulta taipumassa umpikujan edessä ja myöntää ettei sitoumuksen mukaista järjestelmää pystytä poliittisesti saavuttamaan. Parlamentti onkin ehdottanut vähittäistä siirtymistä määräraikkaperiaatteeseen. Tämä onkin merkittävä edistysaskel arvonlisäverojärjestelmän kehittämiselle. Komission tiedonannossa myönnetäänkin, että vanhan sitoumuksen säilyttäminen ja tulokseton tavoittelemisen vaikuttaisi eurooppalaisen päätöksentekoprosessin uskottavuuteen. (Euroopan komissio 2011.)

Vaikuttaisi siltä, että asian suhteen alkaisi todella tapahtua. Tavoitteeksi tiedonannossa todetaan, että liiketoiminnan tulee olla yhtä yksinkertaista koko EU:n alueella, kuin toimittaisi pelkästään kotimaassa. Lisäksi todetaan että rajat ylittävästä kaupasta

aiheutuneita kustannuksia on vähennettävä. Komission tiedonannossa on hahmotelma tavoitellusta järjestelmästä ja mitä ominaisuuksia järjestelmällä jatkossa tulisi olla. Tavoitteena mm. yksinkertainen AVL- säännöstö joka koskisi kaikkia EU:ssa arvonlisäverovelvollisia. Laajempi veropohja ja yleisen verokanan käytön periaatteen toteuttaminen ja näistä poikkeaminen olisi järkipäätä ja yhdenmukaista. Neutraaliutta haettaisiin myös sillä, että vähennysoikeutta rajoittava säännöstö on tasapuolista ja sitä olisi mahdollisimman vähän. Arvonlisäveron kantamisen kehittäminen nykyaikaisia menetelmiä hyödyntäen, ja sitä kautta maksimoida kannettujen verojen määrä ja estää veropetoksia ja verojen kiertoa. Lisäksi nopea ja automaattinen tiedonvaihto veroviranomaisten kesken olisi keskeisessä roolissa näiden tavoitteiden saavuttamisessa. (Euroopan komissio 2011.)

Komission tiedonanto ei ollut vielä direktiiviehdotus, mutta ensimmäisiä ehdotuksia on ollut odotettavissa jo tänä vuonna. (Jokinen 2011.)

9 YHTEENVETO

Taloushallinnon parissa työskenteleville on arkipäivää yrittää selviytyä ulkomaankaupan säännösviidakossa. Lainsäädännön muutostilanteet ovat aina erityisiä haasteita, ennen kuin oikeuskäytännön ja laadittujen ohjeistuksien myötä perustilanteissa säännösten noudattaminen muodostuu rutiiniksi. Oma haasteensa on myös EU-maiden säännösten tulkitseminen ja tilanteet joissa toisessa EU-maassa sijaitsevan kauppakumppanin kanssa yritetään löytää toimintatapa, joka on molempien maiden arvonlisäverosäännösten mukainen. Tämäkään kun ei ole itsestään selvää erilaisten Arvonlisäverodirektiivin tulkintojen vuoksi.

Työni tavoitteena oli perehtyä palvelujen yhteisökaupan arvonlisäverotukseen. Vuoden 2010 alusta voimaan tulleet uudet palvelujen myyntimaasäännökset olivat lähtökohta työlleni jonka ympärille lopullinen kokonaisuus muotoutui. Tätä opinnäytetyön aihetta valitessani uudet myyntimaasäännökset olivat tulleet juuri voimaan. Aihe oli ajankohtainen ja vaikutti mielenkiintoiselta ja haasteelliselta.

Lyhyesti ilmaistuna myyntimaasäännöksillä tarkoitetaan säännöskokonaisuutta, joiden avulla määritellään mikä on palvelun myyntimaa, eli minkä maan vero myynnistä tulee suorittaa. Myyntimaa on pääsäännön mukaan ostajan sijoittautumisvaltio, mikä monissa tapauksissa on palvelujen suoritusmaa. Näin ollen uusien myyntimaasäännösten voimaantulon myötä monissa tapauksissa palvelut tulee verotettua niiden tosiasiallisessa kulutusmaassa, niin kuin on tarkoitettukin.

Minulle oli kuitenkin yllätys, miten monimutkaiset EU:n palvelukaupan arvonlisäverosäännökset todellisuudessa ovat. Myyntitilanteessa pohdittavaksi tulee joukko kysymyksiä joilla selvitetään myytävän palvelun verokäsittely. Palvelukaupalle ja tavara-kaupalle on omat säännöksensä ja tavara sekä palvelukaupassa molemmissa on omat säännöksensä yrityksille ja yksityishenkilöille tapahtuvaan myyntiin. Palvelukaupassa yritysasiakkaan kohdalla tulee miettiä, onko ostaja elinkeinonharjoittaja ja tekemässä ostoa elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa, vai tuleeko sovellettavaksi kuluttajakaupan säännöstö. Lisäksi myytävän palvelun osalta tulee miettiä, onko myyntimaasäännöksissä olemassa jokin poikkeussäännös, joka soveltuisi kyseiseen myyntiin, vai onko myynti pääsäännön mukainen palvelu, jonka mukaan ostaja on omassa sijaintivaltiossaan ostosta arvonlisäverovelvollinen käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Ja jos myös ostajan sijaintivaltio on Suomi, ei suomessa sovelleta palvelumyyntiin käännettyä verovelvollisuutta vaan myyjä lisää laskulle Suomen arvonlisäveron.

Suomen arvonlisäverolaissa on lisäksi suuri määrä kansainväliseen palvelukauppaan liittyviä verottomuuksia, jotka voivat tulla sovellettavaksi jos palvelun myyntimaa on Suomi. Näistä verottomuuksista perehdyin vain kuljetuspalveluihin ja irtaimen esineeseen kohdistuviin työsuorituksiin, koska nämä samat palvelut ovat myös myyntimaasäännösten pääsäännön mukaan verotettavia palveluita. Samat palvelut voivat olla myös verottomia, jos tietyt arvonlisäverolain edellytykset täyttyvät. Mielenkiintoista oli perehtyä asiaan myös oikeustapauksen kautta ja erityisesti selvittää miten arvonlisäverolakia on tulkittu kyseisessä tapauksessa.

Vihreään kirjaan ja komission tiedonantoon perehtyminen osoittautui erittäin hyväksi valinnaksi erityisesti nykyainsäädännön ymmärtämisen kannalta. Samaan aikaan kun työn kirjoittamisen yhteydessä tuli pohdittua lainsäädännön monimutkaisuutta, Vihreään kirjaan tutustuminen toi kaipaamaani taustatietoa johon arvonlisäverosäännösten nykytilannetta pystyi peilaamaan. Samaan aikaan kun EU:ssa on tavoiteltu alkuperästä vuoden 1967 alkuperäisen arvonlisäverodirektiivin mukaista suunnitelmaa alkuperäjäsenvaltiossa verottamisesta, on säädetty väliaikaisia direktiivejä joita tälläkin hetkellä sovellamme. Jotta alkuperäjäsenvaltiossa verottaminen toimisi suunnitellulla tavalla, tulisi EU:n alueen olla yhtenäinen ja täysin samoja säännöksiä soveltava sekä tiedon tulisi kulkea viranomaisten välillä sujuvasti. Tällä hetkellä EU-maiden arvonlisäverokannat ovat erilaiset ja EU:n alue on lisäksi koko ajan laajentunut ja mukaan on tullut hyvin erilaisissa taloudellisissa tilanteissa olevia maita. Tilanne on edelleen varmasti hyvin kaukana, ellei jopa kauempana alkuperäisestä suunnitelmasta yhdistää EU toimimaan kuin toimittaisi yhden valtion rajojen sisällä. Mielenkiintoista on jäädä seurailemaan arvonlisäverolainsäädännön tulevaisuuden kehitysuuntia, ja onko uusia pysyviksi tarkoitettuja direktiiviehdotuksia tulossa lähiaikoina, sillä Komission tiedonannon mukaan tilanne ei voi enää jatkua ennallaan hankaloittamassa sisämarkkinoiden sujuvaa toteutumista.

Olin ajatellut opinnäytetyöprosessin olevan hyvin erilainen millaiseksi itselläni tämän opinnäytetyön tekeminen osoittautui. Toimeksiantajan puuttuminen toi oman haasteensa työn sisällön valitsemisessa, kun aluksi ei meinannut löytää mitään tiettyä tutkittavaa asiaa. Pääasiat olivat kuitenkin selvillä hyvin pian työn aloittamisen jälkeen ja työn tekemisen edetessä ja oleellisen tiedon lisääntyessä kokonaisuus alkoi hahmottua.

Työn tekeminen oli hyvin vaikeaa aloittaa, jo senkin takia kun asia johon aikomukseni oli perehtyä, oli minulle ihan uusi. Kiinnostusta aiheeseen minulla kuitenkin on koko

ajan ollut. Lainsäädännön lukeminen ja ymmärtäminen on hidasta ja asiat eivät aluksi olleet millään tavalla konkreettisia. Työn tekeminen helpottui kuitenkin siinä vaiheessa, kun oman työn kautta aloin löytää konkreettisuutta lukemilleni asioille. Tilitoimistotyössä asiakkaalleni, jonka laskutusta ja kirjanpitoa hoidan, tuli tämän opinnäytetyöprojektin aikana loppukesästä uusi asiakas, jolle aloin laskuttaa palvelumyyntejä toiseen EU-maahan. Laskumerkintöihin perehtymisen lisäksi huolehdittavaksi tulivat kirjanpitoon liittyvät asiat ja kirjanpitojärjestelmän taipuminen yhteisömyynnin erottamiseen. Ilmoitusvelvollisuudet konkretisoituivat, sillä joka kuukausi on huolehdittava yhteisömyynnin osalta yhteenvetoilmoitus, mikäli laskutusta on tullut muualle yhteisöön. Kohdalleni osui sittenkin hyvä onni, että sain itselleni opinnäytetyön tekemisestä teoretiedon ja ammatillisen kehittymisen lisäksi konkreettista hyötyä omaan työhöni.

Opinnäytetyön tekemisessä ja tulosten tulkinnassa tulee tarkastella hankittujen tietojen luotettavuutta. Tämän tyyppisessä opinnäytetyössä luotettavuuden voi ottaa huomioon lähdekirjallisuuden ja internet- lähteiden huolellisella valinnalla. Tähän opinnäytetyöhän käyttämäni kirjallisuus on uutta ja alan ammattilaisten kirjoittamaa ja siksi luotettavaa ja ajantasaista. Lainsäädäntöön on viitattu vain virallisista lainsäädännön internet- julkaisuista.

Kokemukseni perusteella tämän tyyppiseen opinnäytetyöhön sopii menetelmäksi oikein hyvin kirjallisuustutkielma, joka kehittää opiskelijan tietovarantoa aiheesta johon ei opintojen aikana ole perehdytty. Lisäarvoa opinnäytetyöhön olisi tuonut oikeat konkreettiset tutkimusongelmat, joihin olisi voinut kirjallisuuden avulla perehtyä. Toisenlainen menetelmävalinta olisi varmasti tuonut työhön jotain lisäarvoa. Jos työssä olisi ollut tavoitteena selvittää jotain tiettyä tutkimusongelmaa tai tapausta laadullisilla menetelmillä, kuten haastattelututkimuksella. Tämän tyyppinen menetelmävalinta olisi mielestäni tullut kysymykseen jos olisin työssäni tutkinut toimeksiannosta jotain asiaa jollekin organisaatiolle. Kohdallani kuitenkin kirjallisten lähteiden pohjalta toteuttamani opinnäytetyö antoi itselleni lisää tietoutta arvonlisäverotuksesta ja opinnäytetyöprosessin tuoma todellinen hyöty oli tiedon linkittyminen ajankohtaisena asiana käytännön työelämässä.

LÄHTEET

Arvonlisäverolaki L 30.12.1993/1501. Finlex.Lainsäädäntö [viitattu 3.10.2012]. Saatavissa: <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501>

Björklund, A., Hyttinen, P., Hämäläinen, P., Jokinen, M., Klemola, A. 2010. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Keuruu: KHT-Media.

Euroopan Komissio. 2006. Euroopan Neuvoston Direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 2006/112/EY. Lainsäädäntö [viitattu 28.9.2012]. Saatavissa <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32006L0112:FI:NOT>

Euroopan Komissio. 2011. Euroopan Neuvoston täytäntöönpano asetus N:o 282/2011. Lainsäädäntö [viitattu 29.9.2012]. Saatavissa: <http://eur-lex.europa.eu/JOHtml.do?uri=OJ%3AL%3A2011%3A077%3ASOM%3AFI%3AHTML>

Euroopan Komissio. 2008. Euroopan Neuvoston Direktiivi 2008/8/EY. Lainsäädäntö [viitattu 29.9.2012]. Saatavissa: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0011:0022:FI:PDF>

Euroopan Komissio. 2010. Vihreä kirja Alv:n tulevaisuudesta. Verkkojulkaisu [Viitattu 6.10.2012] Saatavissa: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:FI:PDF>

Euroopan Komissio. 2011. Komission tiedonanto arvonlisäveron tulevaisuudesta, Kohti yksinkertaisempaa, vakaampaa ja tehokkaampaa sisämarkkinoiden tarpeisiin suunniteltua alv-järjestelmää. Verkkojulkaisu [Viitattu 6.10.2012] Saatavissa: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0851:FIN:FI:PDF>

Jokinen, M. 2012. Elinkeinoelämän keskusliitto. Laskutussäännöksiin muutoksia. Verkkodokumentti [viitattu 5.10.2012]. Saatavissa: http://www.ek.fi/ek/fi/eu/listaussivut/laskutussaannoksiin_muutoksia-8919

Jokinen, M. 2012 Elinkeinoelämän keskusliitto. Komissio tavoittelee tehokkaampaa ja vahvempaa arvonlisäverojärjestelmää. Verkkodokumentti. [viitattu 6.10.2012] Saatavissa:

http://www.ek.fi/ek/fi/eu/listaussivut/komissio_tavoittelee_tehokkaampaa_ja_vahvempaa_alvjarjestelmaa-8318

Kallio, M., Nielsen, A., Ojala, M. & Säaskilahti J. 2011. Arvonlisäverotus. Porvoo: Edita Publishing.

Keskusverolautakunta. 053/2009. Ennakkoratkaisu.[viitattu 29.9.2012]. Saatavissa: [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Keskusverolautakunnan_KVL_ennakkoratkaisut/Arvonlisaverotus/2009/KVL0532009\(11030\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Keskusverolautakunnan_KVL_ennakkoratkaisut/Arvonlisaverotus/2009/KVL0532009(11030))

Kirjanpitolautakunta. 6.5.2008. Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta. [viitattu 5.10.2012]. Saatavissa: <http://www.edilex.fi/virallistieto/kilaohje/alvkirj3>

Korkein Hallinto-oikeus 15.1.1998/42. Ennakkoratkaisu. [viitattu 30.9.2012]. Saatavissa: <http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/muut/1998/199800042>

Lämsä, A-M., Uusitalo, O. 2009. Palvelujen markkinointi esimiestyön haasteena. Helsinki: Edita.

Paakkala, I. 2012. Arvonlisäverotus Kansainvälisessä Kaupassa. Koulutusmateriaali.

Tili-instituuttisäätiö. 2012. Raportointikoodisto. [viitattu 28.10.2012]. Saatavissa: <http://www.raportointikoodisto.fi/>

Verohallinto. 2010. Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen. Verohallinnon julkaisu [viitattu 3.10.2012]. Saatavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Palvelujen_ulkomaankaupan_arvonlisaverot\(14323\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Palvelujen_ulkomaankaupan_arvonlisaverot(14323))

Verotililaki L 7.8.2009/604. Finlex. Lainsäädäntö [viitattu 5.10.2012]. Saatavissa: <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2009/20090604>

Äärhilä, L., Kallio, M., & Aminoff-Lindblad, A-L. 1998. Arvonlisäverotus ulkomaankaupassa. Jyväskylä: KHT-yhdistyksen palvelu.

Lomake palautetaan osoitteeseen:

VEROHALLINTO
Kausiveroilmoitusten optinen lukupalvelu
PL 5000
00053 VERO

KAUSIVEROILMOITUS K

Jos korjaatte alemmin ilmoitettuja tietoja, ilmoittakaa vain muuostien määrät.
Kausiveroilmoitukseen ei saa liittää mitään liitettä.

Verovelvoituksen nimi	010 Y-tunnus tai henkilötunnus

ARVONLISÄVERON TIEDOT

TYÖNANTAJASUORITUSTEN TIEDOT

42

050 Ilmoitusjakso		052 Kohdekausi	053 Vuosi	050 Ilmoitusjakso		052 Kohdekausi	053 Vuosi			
<input type="checkbox"/> Kuukausi	<input type="checkbox"/> Neljännesvuosi	<input type="checkbox"/> Vuosi		<input type="checkbox"/> Kuukausi	<input type="checkbox"/> Neljännesvuosi					
			euro	snt				euro	snt	
Vero kotimaan myynnistä verokannottain										
301	23 %:n vero				601 Ennakkopidätyksen alaiset palkat ja muut suoritukset					
302	13 %:n vero			602 Toimitettu ennakkopidätys						
303	9 %:n vero			605 Lähdeveron alaiset palkat ja muut suoritukset						
305	Vero tavaraostolista muista EU-maista			606 Lähdevero palkoista yms.						
306	Vero palveluostolista muista EU-maista			609 Sosiaaliturvamaksun alaiset palkat						
318	Vero rakentamispalvelun ostolista (käännetty verovelvollisuus)			610 Maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksu						
307	Kohdekauden vähennettävä vero			Ei palkanmaksua						
317	Alarajahuojennuksen määrä			054 Kohdekausi -alku	055 Vuosi	056 Kohdekausi -loppu	057 Vuosi			
308	Maksettava vero / Palautukseen oikeuttava vero (-)									
309	0-verokannan alainen liikevaihto			Arvonlisäveron alarajahuojennukseen oikeutettu täyttää						
311	Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin								euro	snt
312	Palveluiden myynnit muihin EU-maihin			315 Alarajahuojennukseen oikeuttava liikevaihto						
313	Tavaraostot muista EU-maista			316 Alarajahuojennukseen oikeuttava vero						
314	Palveluostot muista EU-maista			Alarajahuojennuksen määrä (siirretään kohtaan 317)						
319	Rakentamispalvelun myynnit (käännetty verovelvollisuus)									
320	Rakentamispalvelun ostot (käännetty verovelvollisuus)									
Ei alv-toimintaa										
054 Kohdekausi -alku	055 Vuosi	056 Kohdekausi -loppu	057 Vuosi							

K

Päiväys	Alekirjoitus ja nimen selvitys	042 Puhelin

VEROH 4001/1 1.2012



K

