

Elina Wirtavuori

TUONNIN JA YHTEISÖHANKINNAN ARVONLISÄVEROTUS

Liiketalouden koulutusohjelma
Rahoituksen suuntautumisvaihtoehto
2014

TUONNIN JA YHTEISÖHANKINNAN ARVONLISÄVEROTUS

Wirtavuori, Elina
Satakunnan ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma
Marraskuu 2014
Ohjaaja: Lehtonen, Suvi
Sivumäärä: 48
Liitteitä: 3

Asiasanat: Arvonlisävero, tuonti, yhteisöhan-
kinta, tullilaitos

Työn tarkoituksena oli selvittää arvonlisäverotusta, lähinnä tuonnin ja yhteisöhan-
kinnan kannalta sekä selvittää mahdollisia erityistapauksia asiaan liittyen. Työ tehtiin
kansainväliselle kemianteollisuuden yritykselle. Aihealue valikoitui yhteistyössä
kohdeyrityksen talousjohtajan kanssa. Aihealueen ajateltiin hyödyntävän kohdeyri-
tystä samalla vahvistaen oppimaani.

Työn teoriaosuudessa käytiin lävitse, mitä on yhteisöhan-
kinta ja maahantuonti sekä
miten tulli liittyy maahantuonnin arvonlisäverotukseen. Lisäksi selvitettiin käännet-
tyä verovelvollisuutta, joka liittyy läheisesti sekä yhteisöhan-
kintaan että maahantuon-
tiin. Palveluja käsiteltiin rahtikuljetusten osalta luvussa 8 sekä varastointimenettelyjä
ja niihin liittyviä verottomuuksia luvussa 9. Edustusta ja asiamiessopimuksia käytiin
läpi siltä osin kuin ne liittyvät työn käytännön osuuteen ja lopuksi selvitettiin vielä
arvonlisäverotuksen ilmoittamista ja maksamista. Teoriaosuutta pyrittiin selventä-
mään erilaisten kaavioiden avulla, joilla pyrittiin yksinkertaisen mallin avulla selven-
tämään menettelytapoja.

Käytännön osuudessa käytiin läpi kohdeyrityksen raaka-aineen kulku aina tilauksesta
toimitukseen ja laskutukseen saakka sekä tuontiin ja yhteisöhan-
kintaan liittyvät ar-
vonlisäverokäsitteet. Kahdessa eri tapauksessa käsitellään saman raaka-aineen toimi-
tusta, niissä raaka-aineen kulku tehtaal-
le voi tapahtua kahdella eri tavalla. Kohdeyri-
tyksen pääraaka-aine voidaan toimittaa tehtaal-
le joko normaalina maahantuontina tai
se voidaan maahantuoda Hollantiin ja siitä toimitus Suomeen jatkuu yhteisöhan-
kintana. Tähän erikoismenettelyyn toisinaan pakottaa kohdeyrityksen varastotilojen
niukkuus.

Tutkimuksessa selvitettiin mihin perustuu esimerkiksi huolitsijan toimiminen asia-
miehenä ja lopuksi pohdittiin myös voidaanko asiamiesmenettelyn tilalla käyttää eri-
laisia varastointimenettelyjä ja olisiko varastointimenettelyiden käytöstä jotain hyö-
tyä yritykselle.

THE VALUE ADDED TAXES OF IMPORT AND INTRA-COMMUNITY ACQUISITIONS

Wirtavuori, Elina

Satakunnan ammattikorkeakoulu, Satakunta University of Applied Sciences

Degree Programme in business administration

November 2014

Supervisor: Lehtonen, Suvi

Number of pages: 48

Appendices: 3

Keywords: Value added tax, import, intra-community acquisitions, customs

The purpose of this thesis was to examine the value added taxes, mainly in connection with import and intra-community acquisition. The thesis was made for an international company operating in the field of chemical industry. The subject of the thesis was chosen together with the financial manager of the company, with the aim of the thesis benefiting both the company and the student.

In the theory section the terms/ concepts intra-community acquisition and import were defined and clarified and also the role of the customs in relation to the VAT on import was studied. In addition, reversed tax liability, which is closely connected to intra-community acquisition and import, was examined. As to services, freight costs were examined in chapter 8 and storage procedures exempt from taxation were dealt with in chapter 9. Next the agency and agent contracts were discussed, focusing on the aspects that are related to the practical section of the thesis. And finally, submitting and paying value added taxes were dealt with. In the theory section different figures were used to illustrate the procedures by the help of a simple model.

In the section of practice the whole process of the raw material, from the order to the billing, was discussed, with the value added taxes relating to import and intra-community acquisition included. The delivery of the same raw material was illustrated by two different cases. The main raw material of the company can be delivered to the plant by using normal import channels, or it can be imported to the Netherlands, and after that the delivery to Finland continues as intra-community acquisition. This procedure is caused by the scarcity of storage space.

In the thesis it was clarified on what the forwarder's role as a middleman was based. And finally, it was discussed if the use of the middleman can be replaced by different storage methods and whether the use of various storage methods would benefit the company.

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	8
2	OPINNÄYTETYÖONGELMA.....	9
3	KVALITATIIVINEN TUTKIMUSMENETELMÄ.....	10
4	YHTEISÖHANKINTA.....	11
4.1	Suomeen liittyvät erikoistapaukset.....	12
4.2	Asennettuna tai koottuna hankitut tavarat.....	13
4.3	Tavaran siirto.....	14
4.4	Laskumerkinnät yhteisökaupassa.....	15
4.5	Arvonlisäveron ilmoittaminen yhteisökaupassa.....	15
5	MAAHANTUONTI.....	16
5.1	Maahantuonnin arvonlisäverotus.....	18
5.2	Veroton maahantuonti.....	19
5.3	Maahantuonnin suhde tulliverotusmenettelyyn.....	20
5.4	Maahantuonnin rajoitukset.....	20
6	TULLI JA TULLIVEROTUS.....	21
6.1	Asiakasryhmittely.....	22
6.2	Tullimaksut.....	23
6.3	Arvonlisäverotus.....	24
6.4	Valmisteverotus.....	24
6.5	Intrastat-ilmoitus.....	25
7	KÄÄNNETTY VEROVELVOLLISUUS.....	25
7.1	Ostajan käännetty verovelvollisuus.....	26
7.2	Käännetyn verovelvollisuuden ilmoittaminen.....	27
8	PALVELUT.....	29
8.1	Myyntimaasäännökset.....	29
8.2	Henkilökuljetukset.....	30
8.3	Tavarakuljetukset.....	30
9	VARASTOINTIMENETTELYT JA NIIHIN LIITTYVÄT VEROTTOMUUDET.....	31
9.1	Tullioikeudelliset varastot.....	32
9.2	Verovarastot.....	32
9.3	Muuta varastoinnista EU:ssa.....	33
10	EDUSTUS.....	34
10.1	Kelpoisuus ja toimivalta.....	34
10.2	Valtuuttamistapoja.....	34
10.3	Asiamiessopimukset.....	35

11 ARVONLISÄVERON ILMOITTAMINEN JA MAKSAMINEN.....	36
11.1 Veroviranomaisille annettavat ilmoitukset	37
11.2 Kausiveroilmoituksella ilmoitettavat tiedot	37
11.3 Arvonlisäveron maksaminen	39
12 CASE – RAAKA-AINEEN TOIMITUS TEHTAALLE	39
12.1 Vaihtoehto 1	40
12.2 Vaihtoehto 2.....	41
13 TULOKSET JA JOHTOPÄÄTÖKSET	43
14 YHTEENVETO	44
15 TULEVAISUUDEN NÄKYMIÄ	45
16 LOPPUTULOKSEN ARVIOINTI.....	45
LÄHTEET.....	47
LIITTEET	

KÄSITTEET

CN-nimikkeistö = Combined Nomenclature on Euroopan yhteisön yhdistetty nimikkeistö, jonka 8-numeroisia nimikkeitä käytetään vienti-ilmoituksissa ja sisäkaupan tilastoilmoituksissa

Intrastat ilmoitus = EU-maiden välisen kaupan tilastointi yritysten ilmoittamana

Kausiveroilmoitus = verottajalle annettava ilmoitus, jossa ilmoitetaan arvonlisäveron, työnantajasuoritusten sekä muiden oma-aloitteisten verojen tiedot

Kiinteä toimipaikka = liikepaikkaa, josta yrityksen toimintaa harjoitetaan kokonaan tai osittain

Limited fiscal representative = Hollannissa toimiva asiamies, joka hoitaa tavaroiden maahantuonnin alv-rekisteröimättömän yrityksen puolesta

Sisäinen passitus = T2-passitusta käytetään, kun yhteisötavaraa EU:sta tuodaan Efta-maihin tai niiden kautta takaisin EU:hun

Tuonti = tavaroiden tuontia Suomeen EU-maiden ulkopuolelta

Ulkoinen passitus = T1-passitusta käytetään, kun tullaamatonta tavaraa tuodaan EU:hun sen ulkopuolelta tai sitä siirretään EU:n sisällä

Ulkomainen yhteisöhankkija = yritys, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa vaan se harjoittaa Suomessa ainoastaan käännetyn verovelvollisuuden piiriin kuuluvaa toimintaa

Vapaa-alue = muusta EU:n tullialueesta erotettu osa tai tila

Vienti = tavaroiden vientiä EU-maiden ulkopuolelle

Yhteisöhankinta = tavaroiden ostaminen EU-maiden välillä

Yhteisömyynti = tavaroiden myynti EU-maiden välillä

Yhteenvetoilmoitus = verottajalle annettava ilmoitus, jossa ilmoitetaan tavaroiden ja palveluiden myynnit EU-maihin.

1 JOHDANTO

Opinnäytetyöni aihepiiri käsittelee arvonlisäverotusta, erityisesti tuonnin ja EU-kaupan erityistilanteita. Kohdeyritys on suuri kansainvälinen teollisuuden yritys, joka tuo ja vie tuotteita EU-alueelle ja sen ulkopuolelle. Tässä työssä käsiteltiin erilaisia arvonlisäverotustilanteita koskien tuontia ja yhteisöostoja.

Rakensin työn teoriaosuuden lähinnä työssä käsitellyn käytännön tapauksen pohjalta. Esimerkiksi vientiä ja yhteisömyyntiä ei käsitelty teoriaosuudessa ollenkaan, koska niitä asioita ei löydy myöskään käytännön osuudesta, samoin palveluissa keskityin pääsääntöisesti rahtikuljetuksiin.

Päädymme tähän aihealueeseen yhdessä kohdeyrityksen talousjohtajan kanssa, kun mietimme, mikä aihealue olisi sopiva ja minkä kanssa heillä on ollut melko paljon pohtimista, miten asiat hoidetaan missäkin tilanteessa. Aihealue onkin ollut todella mielenkiintoinen ja haastava, koska minulla ei ole minkäänlaista käytännön kokemusta arvonlisäverotuksesta aiemmin.

Käytännön tapaukset opinnäytetyössäni käsitelivät raaka-aineen kulkua tehtaalte, aina tilauksesta toimitukseen ja laskutukseen saakka. Vaikka on kysymys yhdestä raaka-aineesta, niin silti tapauksia oli kaksi, koska toimitus voi tapahtua kahdella erilaisella tavalla. Käytännön osuudessa käsiteltiin vielä lopuksi arvonlisäveron ilmoittaminen ja maksaminen.

Arvonlisävero, alv, on yleinen kulutusvero, joka kohdistuu pääsääntöisesti lähes kaikkien tavaroiden ja palveluiden kulutukseen. Arvonlisävero on myös välillinen vero, eli vero on tarkoitettu lopullisten kuluttajien maksettavaksi. Verovelvolliset yritykset toimivat veronkantajina, he siis sisällyttävät veron määrän myyntihintoihinsa ja tilittävät veron sitten valtiolle. Arvonlisävero sisältyy jokaiseen tuotanto- ja jakeluketjussa tapahtuneeseen myyntiin ja valtiolle veroa maksetaan vastaavasti jokaisesta portaasta syntyneestä arvonlisästä, jonka suorittaa aina kyseinen porras. Tämän perusteella lopullisessa kuluttajahinnassa arvonlisäveroa on verokannan mukainen määrä, joka on samansuuruinen kuin arvonlisästä maksettu vero yhteensä. Veron ker-

taantumisen estetään käytännössä veron vähennysoikeuden avulla. Vähennysoikeuden mukaan tuotantopanosostoihin sisältyneen veron saa vähentää myynnistä suoritettavasta verosta. (Valtiovarainministeriön www-sivut 2014.)

Arvonlisäverosta säädetään Suomessa lailla. Liikevaihtovero korvattiin arvonlisäverolla kesällä 1994, tällä muutoksella ennakoitiin Suomen EU-jäsenyyttä seuraavalle vuodelle. EU-jäsenyyden myötä Suomen arvonlisäverotusjärjestelmä muuttui perusteellisesti vuoden 1995 alusta. Sittemmin arvonverolisälakia on muutettu useaan kertaan, pyrkimyksenä harmonisoida arvonlisäverotusta EU-alueella, tosin lukuisten muutosten myötä arvonlisäverolaki on käynyt melko sekavaksi ja vaikeaselkoiseksi. Laista löytyy myös monia tulkinnanvaraisia kohtia, joiden vuoksi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut ovat keskeisessä asemassa lain kohtia tulkittaessa. (Linna-kangas & Juanto 2008,13-15.)

Suomessa on tällä hetkellä käytössä neljä arvonlisäverokantaa. Yleinen myynnin verokanta on 24 % ja alennetut verokannat ovat 14 %, 10 % ja 0 %. Yleistä verokantaa sovelletaan aina, ellei arvonlisäverolaissa erikseen ole säädetty alemman verokannan käytöstä. Alempia verokantoja käytetään esimerkiksi elintarvikkeisiin (14 %), henkilökuljetuksiin (10 %) ja vientiin, yhteisömyyntiin tai Suomen ulkopuolelle suuntautuviin tavarakuljetuksiin (0 %). (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 84, 85, 85 a, §.)

2 OPINNÄYTETYÖONGELMA

Opinnäytetyöni ongelmana oli monimutkainen arvonlisäverotus kansainvälisen tuonnin alalla. Yritys X, johon teen opinnäytetyön toivoo erityisesti tuonnin ja EU-kaupan erityistilanteiden selvitystä. Yritys tuo tuotteita sekä EU-maista että EU-maiden ulkopuolelta. Arvonlisäverotus on melko yksinkertaista, kun tavaraa viedään tai tuodaan EU-alueella tai sen ulkopuolella. Haasteelliseksi arvonlisäverotuksen tekevät kaikki erityistapaukset. Monilla mailla saattaa olla täysin omia toimintatapoja, jotka ovat vain vakiintuneet sellaisiksi käytännössä. Työssäni pyrin keskitty-

mään pääasiassa erilaisiin tuontitilanteisiin Suomeen sekä selvittämään tuontiin liittyvien rahtikustannusten käsittelyä.

Opinnäytetyölläni pyrin vastaamaan seuraaviin kysymyksiin:

- Arvonlisäverotuksen käytännöt, kun tavaraa tuodaan EU-alueelta Suomeen vs. kun tavaraa tuodaan EU:n ulkopuolelta Suomeen?
- Edellä mainittujen tapausten arvonlisäveron rahaliikenne, siis missä kohdassa kauppaa ja missä maassa ALV maksetaan?
- Arvonlisäverotuksen raportointi ja tilitys edellä mainituissa tilanteissa?
- Missä tilanteessa Tulli perii arvonlisäveron?
- Tavarantoimitukseen liittyvät rahtikustannukset?

3 KVALITATIIVINEN TUTKIMUSMENETELMÄ

Kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimusmenetelmä tuottaa tietoa sekä vastaa ensisijaisesti kysymyksiin miksi, millainen ja miten. Kvalitatiivisen menetelmän tavoitteena on ymmärtää asioita niin ihmisten, kuluttajien kuin asiakkaidenkin näkökulmasta. Kvalitatiivinen tutkimusmenetelmä on hyödyllinen varsinkin silloin, kun tarvitaan tietoja sellaisista asioista, joita ei tunneta erityisen hyvin tai jos on kysymys monimutkaisista prosesseista, kuten esimerkiksi valintapäätökseen johtavista tekijöistä. Parhaassa tapauksessa kvalitatiivinen tutkimusmenetelmä saa kohderyhmän näkökulman inspiroimaan omaa ajatteluaan ja kehitystyötään. (Inspirans [www-sivut 2009.](#))

Kvalitatiivisen tutkimusmenetelmän lähtökohtana on todellisen elämän kuvaaminen. On kuitenkin muistettava, että todellisuus on moninainen eikä sitä voi pilkkoa mieltäisesti osiin vaan kohdetta on tutkittava mahdollisimman kokonaisvaltaisesti. Kvalitatiivinen tutkimusmenetelmä tavallaan ohjailee itse itseään, koska tapahtumat muovaavat tutkimuksen edessä toinen toisiaan ja sen avulla onkin mahdollista löytää monensuuntaisia suhteita. Laadullisessa tutkimuksessa on myös muistettava arvo-

lähtökohdat, koska ne muokkaavat tutkimusta ja sitä miten pystymme ymmärtämään tutkimiamme ilmiöitä. Laadullisessa tutkimusmenetelmässä ei myöskään ole mahdollista saavuttaa objektiivisuutta sen perinteisessä merkityksessä, koska niin tutkija kuin tiedettävät asiat kietoutuvat saumattomasti toisiinsa ja tulokseksi voidaan siis saada vain ehdollisia selityksiä johonkin aikaan ja paikkaan rajoittuen. Kvalitatiivisen tutkimusmenetelmän osuudeksi jääkin enemmän tosiasioiden löytämisen ja paljastamisen rooli. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2000, 152.)

Valitsin kvalitatiivisen tutkimusmenetelmän, koska tarkoitukseni on löytää olemassa olevasta lainsäädännöstä ja asetuksista parhaat mahdolliset vaihtoehdot kohdeyrityksen käytettäväksi erilaisiin tapauksiin koskien arvonlisäverotusta tuonti- ja yhteisökaupassa.

Kvalitatiivinen, case-tutkimus sopii tähän tarkoitukseen hyvin, koska kvalitatiivisessa tutkimusmenetelmässä tieto on usein kerättyä haastattelujen ja havainnointien kautta. Lisäksi laadullisessa tutkimuksessa tulkinnat ja löydökset perustuvat teorian analysointiin.

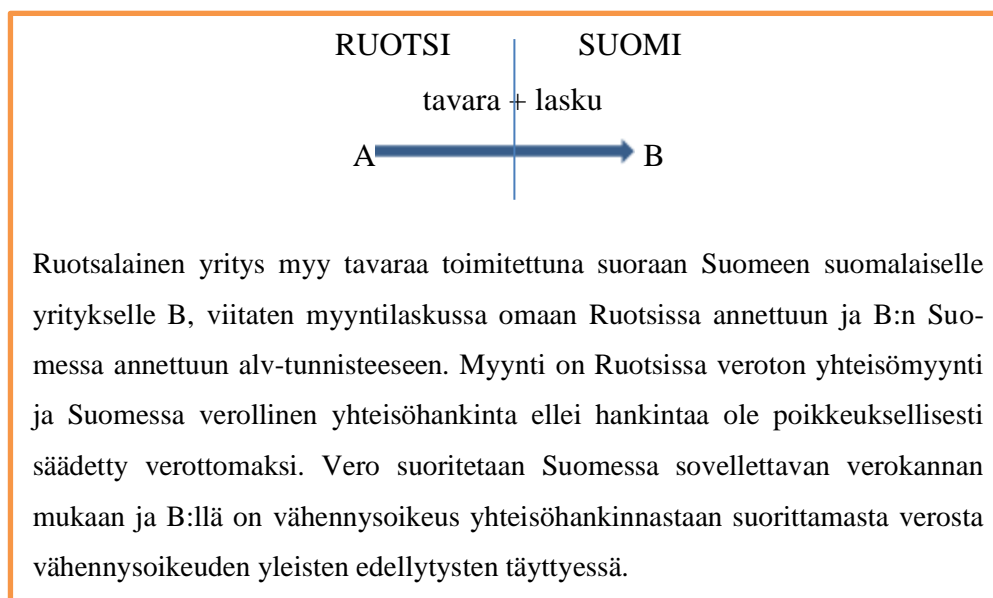
Minun tarkoitukseni on haastatella kohdeyrityksen talousjohtajaa ja -päällikköä ja niiden perusteella selvittää erilaisia tilanteita, joita yritykselle on tullut eteen tuontiin ja yhteisöhankintaan liittyen. Haastattelussa esiin tulleisiin tapauksiin pyrin löytämään kirjallisuuden ja lainsäädännön avulla parhaat mahdolliset vaihtoehdot, joita hyväksikäyttäen yritys pystyy jatkossa hoitamaan vastaavat tilanteet helpommin.

4 YHTEISÖHANKINTA

Arvonlisäveroa suoritetaan Suomessa tapahtuvasta tavaroiden yhteisöhankinnasta eli tavaroiden ostoista toisista EU-maista (EU-maaluetelo liitteenä 1). Käsite yhteisöhankinta on määritelty arvonlisäverolain 26 §:ssä irtaimen esineen vastikkeelliseksi hankinnaksi, jonka myyjä, ostaja tai joku muu heidän puolestaan on kuljettanut esineen ostajalle toisesta EU-maasta toiseen. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 26 §.)

EU:n nykyinen verotusjärjestelmä perustuu arvonlisäverotuksen osalta yritysten välisessä sisäkaupassa pääsääntöisesti määränpääperiaatteeseen. Tämä periaate tarkoittaa sitä, että arvonlisävero maksetaan tavarantoimituksen määränpäässä. (Kallio, Nielsen, Ojala & Säskilähti 2013, 177.) Mikäli tavarantoimitus päättyy Suomeen, katsotaan yhteisöhankinnan pääsääntöisesti tapahtuvan Suomessa. Tosin yhteisöhankinnan katsotaan pääsääntöisesti tapahtuvan Suomessa myös silloin, kun ostaja käyttää hankinnassa Suomessa annettua arvonlisäverotunnistetta vaikka kuljetus päättyisi johonkin toiseen EU-maahan ja tavara kuljetetaan EU-maasta toiseen. On myös hyvä huomioida, että jos ostaja osoittaa, että yhteisöhankinta on verotettu tai ostaja on täyttänyt ilmoitusvelvollisuuden koskien yhteisöhankintaa tavarantoimituksen päättymisvaltiossa, katsotaan yhteisöhankinnan tapahtuneen tavarantoimituksen päättymisvaltiossa. (Joki-Korpela ym. 2012, 217.) Kaaviossa 1. on havainnollistettu yhteisöhankintaa. Yhteisöhankinta on tavaroiden osto EU-maiden välillä. ALV maksetaan määränpäässä.

Kaavio 1. Yhteisöhankinta (Arvonlisäverotus 2013.)



4.1 Suomeen liittyvät erikoistapaukset

Ahvenanmaalla on erityisasema EU:ssa, koska Suomi on tehnyt Euroopan unioniin liittymisen myötä erityissopimuksen siitä. Ahvenanmaan maakunta ei tuon sopimuksen myötä kuulu EU:n arvonlisäveroalueeseen, jonka vuoksi kaikki tavarahankinnat

tai tavarasiirrot toisista EU-maista Ahvenanmaalle toimitettuna eivät ole yhteisöhankintoja vaan ne käsitellään tavaroiden maahantuonteina. Ahvenanmaan tavarakaupassa ratkaisevaa on tavaroiden fyysinen liike, ei niinkään tavaroiden hankkijan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka. Esimerkiksi jos ahvenanmaalainen yritys, joka on arvonlisäverovelvollinen, ostaa tavaroita toisesta EU-maasta toimitettuna suoraan Manner-Suomeen, käsitellään osto yhteisöhankintana. Mutta jos asia olisi toisinpäin eli Manner-Suomessa oleva arvonlisäverovelvollinen yritys ostaisi tavaroita toimitettuna suoraan Ahvenanmaalle, käsiteltäisiin osto tavaroiden maahantuontina. (Kallio ym. 2013, 180.)

4.2 Asennettuna tai koottuna hankitut tavarat

Toisen erityistapauksen yhteisöhankintojen arvonlisäverotuksessa muodostavat asennettuna tai koottuna hankitut tavarat. Keskusverolautakunnan lainvoimaisen päätöksen N:53/2009 mukaan on tiettyjä olosuhteita, joissa oheistoimituksista perittyjä korvauksia voidaan pitää osana yhteisöhankintana ostetun tavarahan hintaa. Esimerkiksi kuljetusvälineiden hankintoihin liittyvät testiajo- tai koulutuspalvelut ovat erityisesti ostajalle kohdistettu sekä hankittavan kuljetusvälineen kannalta oleellinen palvelu. Kun lisäksi todettiin näiden palvelujen hinnan olevan hyvin vähäinen suhteessa toimituksen kokonaiskustannukseen, käsitellään myös näiden palvelujen luovutukset arvonlisäverotuksessa liittymisperiaatteen nojalla osana kuljetusvälineen luovutusta. Lisäksi on huomioitava, että mikäli tavarat on hankittu toisesta EU-maasta Suomeen, ja ne asennetaan tai kootaan myyjän toimesta Suomessa, niin kysymys ei ole yhteisöhankinnasta. Tällaisessa tilanteessa tavarahan suomalainen ostaja, joka on rekisteröitynyt Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi, suorittaa hankinnasta arvonlisäveron ns. käännetyn verovelvollisuuden perusteella ja ilmoittaa sen kausiveroilmoituksella kotimaan myynnin veroissa. Ja mikäli koottuna tai asennettuna hankittu tuote tulee ostajalle vähennyskelpoiseen käyttöön, tekee hän myös vähennyksen samassa kausiveroilmoituksessa. Tämä menettely edellyttää, että ulkomaalainen myyjä ei ole eikä hänen tarvitsekaan olla arvonlisäverovelvollinen Suomessa esimerkiksi kiinteän toimipaikan puuttumisen vuoksi. (Kallio ym. 2013, 180.)

4.3 Tavarán siirto

Oman tavarán siirrolla tarkoitetaan yrityksen omaisuuden siirtämistä EU-maasta toiseen, josta aiheutuu yhteisöhankinta. Oman tavarán siirtäminen EU-maasta toiseen käsitellään kuljetuksen alkamisvaltiossa tavarán verottomana yhteisömyyntinä ja kuljetuksen päättymisvaltiossa siitä muodostuu arvonlisäverollinen tavarán yhteisöhankinta. Yhteisöhankintana pidetään esimerkiksi sellaista tilannetta, jos elinkeinonharjoittaja siirtää toisesta EU-maasta Suomeen omaa tavaraansa, joka kuuluu hänen harjoittamansa liikkeen omaisuuteen tai jos elinkeinonharjoittaja siirtää toisessa EU-maassa hankkimansa taikka valmistamansa tavarán Suomeen käytettäväksi Suomessa harjoitettavassa liiketoiminnassa. Ulkomaalaiset elinkeinonharjoittajat voivat käyttää tätä reittiä tavarantoimituksissa toisista EU-maista suoraan suomalaisille asiakkaille, jolloin oman tavarán siirrot muodostavat ensin Suomessa yhteisöhankinnan ja sitten edelleen arvonlisäverollisen kotimaan myynnin. Tällaista menettelyä varten ulkomaalaisen elinkeinonharjoittajan pitää ensin rekisteröityä vapaaehtoisesti Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi, jotta se voi ilmoittaa yhteisöhankinnat ja tilittää Suomen sisäisistä myynneistä arvonlisäverot Suomen veroviranomaisille. (Kallio ym. 2013, 181.)

Ulkomainen yhteisöhankkija tarkoittaa sellaista yritystä, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa vaan se harjoittaa Suomessa ainoastaan käännetyn verovelvollisuuden piiriin kuuluvaa toimintaa. Tällainen ilmoituksenantovelvollinen ilmoittaa kausiveroilmoituksella pelkästään Suomessa tekemiensä yhteisöhankintojen arvon mutta näistä yhteisöhankinnoista ei suoriteta veroa. Ulkomaalaisella yrityksellä, joka on Suomessa ns. ilmoituksenantovelvollinen, ei ole oikeutta tehdä Suomen veroa sisältävistä ostoista normaaleja arvonlisäverovähennyksiä vaan yritys voi saada Suomen veron takaisin vain ns. ulkomaalaispalautuksen kautta. Arvonlisäverolain 9 §:ssä todetaan lisäksi, että mikäli yhteisöhankintoja tekevän ulkomaisen yrityksen Suomessa harjoittamaan liiketoimintaan ei pystytä soveltamaan käännettyä verovelvollisuutta, on yrityksen rekisteröidyttävä Suomessa normaalisti arvonlisäverovelvolliseksi. (Kallio ym. 2013, 182.)

4.4 Laskumerkinnät yhteisökaupassa

Yhteisöhankinnasta pitää aina toimittaa ostajalle lasku, josta ilmenee ostajan ja myyjän arvonlisäverotunnisteet sekä viittaus myyjän suorittamaan verottomaan yhteisömyyntiin toisesta EU-maasta Suomeen. Arvonlisäverolain, pykälän 102 mukaan yhteisöhankinnasta suoritettavan veron vähennysoikeuden perusteena on myyjältä saatu arvonlisäverolain mukainen lasku tai jokin muu laskuna toimiva tosite. Myös ostaja voi itse täydentää tietyltä osin tositetta, josta ilmenevät laskulta vaadittavat tiedot sekä verokanta ja veron määrä. Täydennetystä laskutositteesta on selvästi käytävä ilmi, mitkä tiedot ovat lisättyjä ja mitkä alkuperäisiä. (Joki-Korpela ym. 2012, 218.)

4.5 Arvonlisäveron ilmoittaminen yhteisökaupassa

Tavaroiden myynnistä ei suoriteta arvonlisäveroa myyjän puolesta, jos tavarat on toimitettu toiseen jäsenvaltioon jollekin yritysasiakkaalle. Tämän vuoksi EU-kaupassa puhutaankin tavaroiden arvonlisäverottomasta yhteisömyynnistä. Kun tullirajat poistuivat jäsenvaltioiden väliltä ja tavaroiden vapaa liikkuminen alkoi, muuttui myös tullin rooli tavaroiden verotuksessa. Tulli ei kannaa yhteisökaupan arvonlisäveroa vaan tavarahankintojen arvonlisäverotus hoidetaan kotimaan arvonlisäverotuksen yhteydessä. (Kallio ym. 2013, 177.)

Yhteisöhankinnassa ostaja on käänteisesti verovelvollinen ja yleensä arvonlisäverovelvolliselle ostajalle ei aiheudu tilitysvelvollisuutta arvonlisäverosta, koska yritys voi vähentää yhteisöhankinnasta suoritettavan veron, mikäli tavara on hankittu vähennyksen oikeuttavaa toimintaa varten. Arvonlisäveron määrän ostaja ilmoittaa kausiveroilmoituksella (kausiveroilmoitus liitteenä 2) kohdassa 305 eli ”Vero tavaraostoista muista EU-maista”. EU-tavaraostoista ilmoitettu vero tulee ilmoittaa myös kausiveroilmoituksen kohdassa 307 ”Kohdekuukauden vähennettävä vero”, mikäli tuotteet ovat hankittu ostajan vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. (Joki-Korpela ym. 2012, 218- 219.) Yhteisöhankintoja ei puolestaan tarvitse ilmoittaa yhteenveitoilmoituksella. Yhteenveitoilmoituksella ilmoitetaan Suomesta toisiin jäsenmaihiin suunnatut tavarankäynnit ja muut toimitukset sekä pääsäännön piirissä olevat toisin

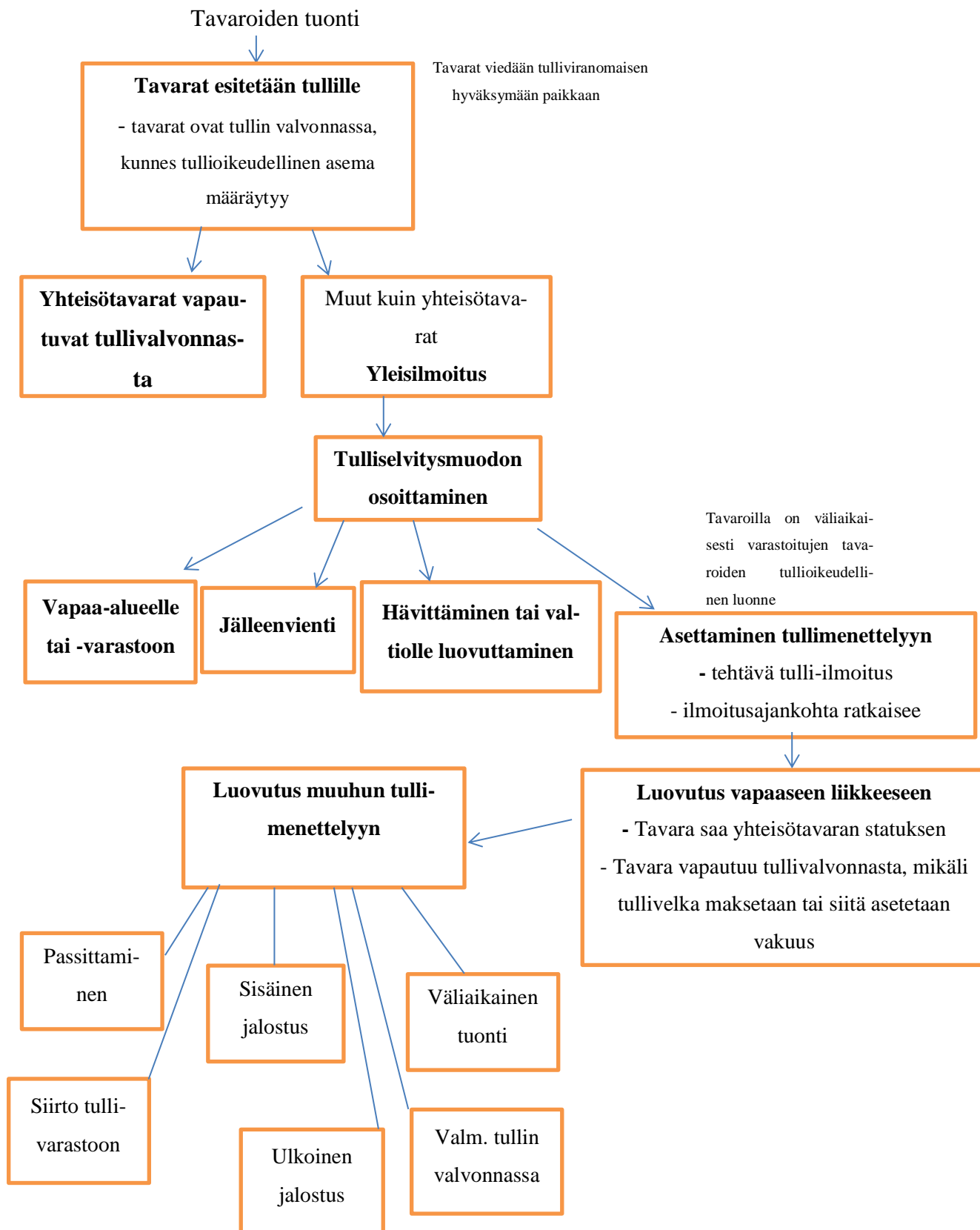
EU-maihin suunnatut palvelujen myynnit joko elinkeinonharjoittajille tai arvonlisäverorekisteriin merkityille oikeushenkilöille. (Kallio ym. 2013, 177.)

Tullilaitos tekee tilastointia ulkomaankaupasta, jota varten se tarvitsee myös sisäkaupan tilastotiedot. Nämä tiedot Tulli saa EU-tavarakauppaa tekeviltä yrityksiltä. Puhutaan Intrastat-ilmoituksista, joista ilmenee EU-maihin toimitetut tavarat sekä EU-maista hankitut tavarat. Aivan pienempien yritysten ei näitä tietoa tarvitse toimittaa vaan tiedonantovelvollisuudelle on laitettu arvokynnys. Esimerkiksi vuonna 2013 luvut olivat EU:hun suuntautuvan viennin osalta 500 000 € ja vastaavan tuonnin osalta 275 000 €. (Kallio ym. 2013, 177.)

5 MAAHANTUONTI

EU-jäsenyyden myötä tavarantoiminnan maahantuonnin arvonlisäverotusta koskevat säännökset muuttuivat merkittävästi. Alkuperäinen maahantuonnin käsite kattoi aiemmin maahantuonnin sekä EU:n ulko- että sisäpuolelta. (Juanto & Saukko 2012, 147.) Nykyään arvonlisäverolain mukaan maahantuonti tarkoittaa tavarantoiminnan tuontia EU-alueelle yhteisön ulkopuolelta. Suomessa maahantuonti on arvonlisäverollista ja sen katsotaan tapahtuvan Suomessa, mikäli tavara on Suomessa, kun se tuodaan EU:n veroalueelle. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 86 §.) Kun mietitään arvonlisäveron suorittamisvelvollisuutta, niin keskeistä sen kannalta on tavarantoiminnan tuontipaikka. Tuontipaikalla tarkoitetaan sitä paikkaa, jossa maahantuonnin katsotaan tapahtuneen. (Juanto & Saukko 2012, 147.) Kaaviossa 2. on havainnollistettu tavaroiden maahantuontia. Tavarat voidaan esittää heti tullille ja sen perusteella tullin määrää maksun tai tavarat voidaan sijoittaa johonkin tullivarastoista odottamaan tulliselvitystä, jonka perusteella tavaroiden jatko selviää.

Kaavio 2. Tavaroiden maahantuonti (Tullihallitus)



5.1 Maahantuonnin arvonlisäverotus

Tavaroiden maahantuonti on pääsääntöisesti verollista ja maahantuonnin yhteydessä arvonlisäveron kantaa tullilaitos osana tavaralla tullausta. Mikäli maahantuotu tavara on hankittu yrityksen liiketoimintaa varten, on yrityksellä oikeus vähentää arvonlisäveron osuus. Maahantuonnissa vähennysoikeuden edellytyksenä on maahantuojan tullauspäätös ja siihen liittyvät asiakirjat, joista ilmenee maahantuodusta tavarasta vähennettävä arvonlisäveron määrä. Maahantuojan on siis aina varmistuttava asianmukaisista maahantuontiasiakirjoista ja niiden säilytyksestä kirjanpidon osana. Huolintaliikkeen lasku ei ole riittävä dokumentti vähennysoikeudesta, vaikka laskulla näkyisikin maahantuonnin arvonlisäveron määrä eriteltynä. (Joki-Korpela ym. 2012, 220.)

Mikäli yritys haluaa vähentää arvonlisäveron verotuksessaan, on sen huomioitava muutamat seikat. Ensinnäkin, tavaralla maahantuojan pitää olla merkittynä tavaranhaltijaksi maahantuontiasiakirjoihin, mutta maahantuojan ei tarvitse omistaa tavaroita. Toiseksi maahantuonnin tarkoituksena pitää olla tavaroiden tuonti yrityksen omaa verollista toimintaa varten. Jos yritys tuo maahan tavaraa, jonka käyttötarkoitus on käyttöomaisuus, jota käytetään verollisessa liiketoiminnassa tai tavara jälleenmyydään, on yrityksellä oikeus vähentää arvonlisävero omassa verotuksessaan. Mutta vähennysoikeutta ei ole mikäli tavarat tuodaan maahan toisen yrityksen puolesta eikä maahantuojalla käytä niitä omaan liiketoimintaansa tai myy tavaroita. Näissä tapauksissa maahantuonti koskee toisen yrityksen verollista liiketoimintaa. (Joki-Korpela ym. 2012, 220.)

Maahantuonnin yhteydessä kannettu arvonlisävero perustuu tullauspäätökseen ja vähennettävän veron pitää olla maahantuodun tavaralla perusteella kyseisen verokannan mukaan laskettu. Vähennysoikeus ei koske maahantuonnin yhteydessä arvonlisäverolle määrättyä veronkorotusta. Ja mikäli myöhemmin ilmenee, että verovelvollinen on maksanut liikaa arvonlisäveroa maahantuonnin yhteydessä, tullilaitos ei palauta sitä, jos aiemmin maksettu vero on voitu vähentää yrityksen verotuksessa tullauspäätöksen mukaisena. (Joki-Korpela ym. 2012, 220- 221.)

Yritys ei ilmoita maahantuonnin yhteydessä maahantuonnin arvoa kausiveroilmoituksella, vaan suoritettu arvonlisävero voidaan vähentää siltä kalenterikuukaudelta, jonka aikana tullaus on tehty. Tullauspäivä määräytyy sen mukaan, milloin tavaranto tullauspäätös on päivätty. Maahantuonnin yhteydessä maksettu arvonlisävero, joka on vähennyskelpoinen, ilmoitetaan kausiveroilmoituksen kohdassa 307 ”Kohdekuukauden vähennettävä vero”. (Joki-Korpela ym. 2012, 221.)

5.2 Veroton maahantuonti

Arvonlisäverottomuussäännökset maahantuonnissa ovat hyvin pitkälti yhdenmukaisia tullittomuussäännösten kanssa. Verottomasti maahan voi tuoda sellaisia tuotteita, joiden myynti on kotimaassa verotonta. Verottomasti tuotavat tuotteet on kirjattu arvonlisäverolain 94 §:ään, joita on esimerkiksi äidinmaito, ihmisveri, sähkö, maakaasuverkon kautta toimitettava kaasu, jäsenlehtien painokset, keskuspankin maahantuoma kulta, tietyt setelit ja kolikot sekä hammasproteesit. Tullittomuuden perusteella on myös mahdollista tuoda tiettyjä tuotteita maahan. Verottomana voi esimerkiksi tuoda kolmansista maista pysyvästi EU:n alueelle muuttavien henkilöiden henkilökohtaisen omaisuuden, avioliiton solmimisen yhteydessä tuotavat tavarat ja vainajan perimisen yhteydessä saatu henkilökohtainen omaisuus. (Juanto & Saukko 2012, 148.)

Maahantuonti on arvonlisäverotonta myös silloin, kun tavaroiden maahantuojana on elinkeinonharjoittaja ja tavaroiden tuontikuljetus päättyy toisessa EU-maassa. Lisäksi vaaditaan, että kyseisten tavaroiden yhteisömyynti on verotonta. Tällaisissa tilanteissa tavarat verotetaan yhteisöhankintana kuljetuksen päättymisvaltiossa. (Verohallinnon www-sivut 2014.)

Edellä mainittujen asioiden lisäksi arvonlisäverolain mukaan arvonlisäverotonta maahantuontia on myös sellaiset tavaroiden siirrot, joita ei käsitellä yhteisömyyntinä. Näitä voi olla esimerkiksi sellaiset tavaroiden siirrot, joissa elinkeinonharjoittaja siirtää tavaranto väliaikaisesti toiseen EU-maahan siellä tavaraan kohdistuvan työsuorituksen ajaksi ja työn suorittamisen jälkeen tavara siirretään takaisin Suomeen. Arvonlisäverotonta maahantuontia voi myös olla sellainen, kun tavara siirretään toiseen

EU-maahan koottuna tai asennettuna joko kaukomyynnin tai verottoman viennin toteuttamiseksi tai myytäväksi diplomaateille. (Verohallinnon www-sivut 2014.)

Arvonlisäverolaissa on lisäksi säädetty muista verottoman tuonnin eri tilanteista. Pykälän 95 mukaan EU:n ulkopuolelta Suomeen saapuvat matkustajat voivat tuoda henkilökohtaisissa matkatavaroissaan tiettyjä tuotteita mutta tuonti ei saa olla luonteeltaan kaupallista. Näitä tuotteita ovat esimerkiksi savukkeet, alkoholi tai matkustajan henkilökohtaiset lääkkeet. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 95 §.)

5.3 Maahantuonnin suhde tulliverotusmenettelyyn

EU:n sisäkaupan arvonlisäverosäännökset vaikuttavat välittömästi ainoastaan jäsenmaiden kanssa käytävän kaupan arvonlisäverotusmenettelyyn ja verokohteluun. Kun EU:n alueelle tuodaan kolmansista maista tavaraa, verotus hoidetaan tullilaitoksen toimesta rajalla maahantuonnin yhteydessä. Arvonlisäverolain mukaan tavaran maahantuonnin arvonlisäverotuksessa sovelletaan tullia koskevia säädöksiä, vain silloin kun arvonlisäverolaissa siitä erikseen säädetään. Nykyään arvonlisäverolain piiriin sisältyvät lähes kaikki maahantuonnin aineellista verotusta koskevat säännökset, joten tullia koskevia säännöksiä arvonlisäverotuksessa sovelletaan ainoastaan erikseen säädettyissä tapauksissa. Sen sijaan menettelyn osalta maahantuonnin arvonlisäverotus on enemmän sidoksissa tullilainsäädännön kanssa. Kuten esimerkiksi tavaran maahantuonti ja veron suorittaminen, palauttaminen tai takaisin perintä sekä muut menettelyt veronkorotuksineen ovat voimassa soveltuvin osin siten mitä tullista tullilainsäädännössä säädetään, ellei arvonlisäverolaissa tai verotililaissa toisin säädetä. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 101 §.)

5.4 Maahantuonnin rajoitukset

Tuontia tai vapaata kauppaa tietyistä maista voidaan rajoittaa joko kansallisesti tai EU:n yhteisillä määräyksillä. Näiden rajoitusten myötä tuonti taikka vienti on sallittua vain tietyin ehdoin tai se voi olla täysin kiellettyäkin tiettyjen elinkeinojen suojelemiseksi. Rajoitettuna tuonti voidaan määritellä luvanvaraiseksi tai sille voidaan asettaa tuontikiintiö. (Melin 2011, 274.)

Euroopan komissio on laatinut yhteisesti EU:n jäsenmaiden kanssa tuontivalvontaohjeet tuotteiden turvallisuuksista ja vaatimuksista. Laaditut tuontivalvontaohjeet mukautuvat niiden edeltäjää NLF-asetusta, jossa säädettiin tuotteiden akkreditoinnista ja markkinointivalvonnasta. (Tullin www-sivut 2014.)

Erilaisia tuontisääntöjä on annettu GATT-sopimukseen kuuluvien maiden ja Venäjän, Kiinan sekä Vietnamin osalta. Erityissääntöjä on annettu tekstiilien, vaatteiden ja terästuotteiden osalta. Nämä teollisuustuotteiden tuontirajoitukset vaativat tuontia varten tuontilisenssin sekä tarkkailuasiakirjoja. Tuontitodistuksia myöntää maataloustuotteiden osalta Maaseutuvirasto ja muiden osalta Tullihallitus. (Melin 2011, 274.)

Tulli on koostanut rajoituskäsikirjan, josta ilmenee kaikki vienti-, tuonti- ja kauttakulurajoitukset, joissa tulli on määrätty valvontaviranomaiseksi. Rajoituskäsikirja on jaoteltu itsenäisiin osioihin ja ne on ryhmitelty rajoitusten alaisten tavaroiden mukaisesti. (Melin 2011, 274- 275.)

Polkumyynti tarkoittaa tavaran vientiä ulkomaille, edullisemmin kuin mitä sitä myydään valmistusmaassa. Hintaaeroa voidaan saada aikaan vientiyrityksen omin toimenpitein manipuloimalla vientihintoja tai valtion tukitoimilla kuten esimerkiksi vientituilla, jotka mahdollistavat edullisemmat hinnat. EU:n ulkopuolelta yhteisön alueelle tuleville tuotteille voidaan asettaa polkumyyntitulli, jonka avulla polkumyyntiä pystytään rajoittamaan. Mutta päätöksen polkumyyntitullin asettamisesta tekee aina ministerineuvosto ja se tehdään tapauskohtaisesti. (Melin 2011, 275.)

6 TULLI JA TULLIVEROTUS

Suomen liittyttyä EU:n jäseneksi vuonna 1995, muuttuivat ulkomaankaupan tullimenettelyt sekä jäsenmaihin että kolmansiiin maihin monessakin suhteessa. Yhteisön tullialueeseen kuuluvat sen jäsenvaltioiden aluemeret, sisäiset vesialueet sekä ilmati-

lat. Koska yhteisömaiden välillä vallitsee tavaroiden vapaa liikkuvuus, on sen keskinäisestä kaupasta poistettu tullit, alkuperäissäätöjä ei sovelleta, ulkopuolisiin maihin puolestaan sovelletaan yhteistä tullitariffia ja yhteistä kauppapolitiikkaa sekä yhteisötavaroiden kauppa ja muu vaihto tapahtuvat sisämarkkinasäännöin. (Melin 2011, 246.)

Tullin tehtävänä on valvoa ulkokaupassa eli kolmansien maiden kaupassa EU:n alueelle tuotavien tavaroiden kulkua. Tulli on koko 2000-luvun lisännyt sähköisiä toimintojaan ja tällä hetkellä on sähköisesti mahdollista hoitaa mm. tuonnin ja viennin tulli-ilmoitukset. EU:n alueelle tuotavat tavarat toimitetaan tullitoimipaikkaan tai muuhun tulliviranomaisen hyväksymään paikkaan, kuten esimerkiksi tullivarastoon. Tuotavat tavarat on esitettävä tullille, jotta konkreettinen tieto tavaroiden saapumisesta tulee tullin tietoon ja tulli voi halutessaan suorittaa tavaroille tarkastuksen. Tulli kantaa kolmansien maiden kanssa käytävässä kaupassa tullit, tuontimaksut sekä arvonlisäveron. Sekä tullit että tuontimaksut tullilaitos tilittää EU:n komissiolle ja Suomeen niistä jää kantopalkkio. Tullilaitoksen tehtävänä on myös hoitaa maahan tuotujen ja kotimaassa valmistettujen tuotteiden valmiste- ja autoverotus. (Melin 2011, 246- 247.)

6.1 Asiakasryhmittely

Tulli on ryhmitellyt asiakkuudet mm. pien-, avain- ja kumppanuusasiakkaisiin. Pienasiakkaisiin tulli luokittelee ne yritykset ja yksityishenkilöt, jotka harjoittavat tuontia tai vientiä vain satunnaisesti. Avainasiakkaita ovat säännöllisesti tullissa asioivat yritykset. Avainasiakkailla on yleensä joko rekisteröidyn luottoasiakkaan lupa, AEO-lupa (Authorized Economic Operator) tai sanomaliikennelupa. Avainasiakkaita ovat esimerkiksi huolintaliikkeet, tuonti-, vienti-, Intrastat-, valmistevero- ja veroraja-asiakkaita. Tulli pyrkii tarjoamaan avainasiakkaille tarpeiden mukaista palvelua, siirtämään painopistettä sähköiseen palveluun sekä parantamaan ilmoittamisen oikeellisuutta tukemalla etupainotteisesti asiakkaiden tulliosaamista. (Melin 2011, 247.)

Kumppanuusasiakkaihin kuuluvat ne yritykset, jotka käyttävät tullin palveluita jatkuvasti ja monipuolisesti. Kumppanuusasiakkailta edellytetään sekä tulliosaamista

että sitoutumista sähköiseen asiointiin. Kumppanuusasiakkuutta edeltää muutaman kuukauden mittainen kumppanuusohjelma, jonka aikana tuli selvittää tarpeelliset yrityksen taustaselvitykset, tullitoiminnan, laadunhallinnan sekä riskien kartoitukset. (Melin 2011, 247- 248.)

Edellä mainittujen lisäksi tullilla on rekisteröityjä luottoasiakkaita, joita voivat olla yritykset, joilla on säännöllistä ja taloudellisesti merkittävää maahantuontia EU:n ulkopuolelta. Rekisteröidyllä asiakkaalla on mahdollista saada maksuaikaa tullille, arvonlisäverolle ja suoritemaksuille maahantuonnista EU:n ulkopuolisista maista. Luottoasiakkaan on mahdollista käyttää yksinkertaisempaa ilmoitusmenettelyä ja saada alennusta vaadittavista vakuuksista vakuusluokkansa mukaisesti. (Melin 2011, 248.)

6.2 Tullimaksut

Maksettavien tullien määrät voi selvittää tullitariffista eli tullinimikkeistöstä. Pääsääntöisesti tullimaksu lasketaan tavaran arvosta prosentteina ja maksua kannetaan vain maahantuotavista tavaroista. Tullaus perustuu ns. itsetariffiointimenettelyyn. Tämän menettelyn mukaan tavaran haltija tariffoi tavaran eli ilmoittaa tullille tiedon mitä nimikettä tavara on. Tulliviranomainen vahvistaa tehdyn itsetariffioinnin teke- mällä tullauspäätöksen välittömästi sen jälkeen, kun viranomaisella on tarvittavat tiedot hallussaan. Nämä tiedot tulliviranomainen saa tullilmoituksesta ja sen liit- teenä olevista asiakirjoista. Lisäksi tulliviranomainen tarvitsee tullin määrän laskemi- seksi tavaran kaupp-arvon, joka yleensä annetaan tullausarvoilmoituksella. Tullin määrä annetaan tiedoksi tavaran omistajalle ja haltijalle. (Melin 2011, 273.)

Tullausarvoilmoituksella annettu tavaran kaupp-arvo tarkoittaa sitä hintaa, joka ta- varasta on tosiasiallisesti maksettava, kun se on myyty vietäväksi yhteisön alueelle. Tullausarvo puolestaan pitää sisällään myös maahantuojan maksamat tavaroiden kul- jetus- ja vakuutuskustannukset sekä kuljetukseen liittyvät lastaus- ja käsittelykustan- nukset tuontipaikalle asti. Tullausarvo on siis käytännössä tavaran CIF-arvo (Costs, Insurance and Freight) maahantuotavista tavaroista. (Melin 2011, 273.)

6.3 Arvonlisäverotus

Maahantuoduista tavaroista pitää myös maksaa arvonlisäveroa. Arvonlisäveron määrä on joko 24 %, 14 % tai 10 % laskettuna hankintojen arvosta. Arvonlisäveron määräytyminen maahantuoduista tavaroista on sama kuin kotimaisessa arvonlisäverotuksessa. (Melin 2011, 273.)

EU-hankinnoista suoritettava arvonlisävero hoidetaan kotimaan verotuksen yhteydessä. Arvonlisäveroa perii ja sen järjestelmää valvoo verohallinto. Kun tavaroita tuodaan EU:n ulkopuolelta eli kolmansista maista, peritään arvonlisävero tullauksen yhteydessä. Tällöin arvonlisäveron perinnän hoitaa tullilaitos. (Melin 2011, 273.)

Kun tavaraa viedään EU:n jäsenmaahan tai kolmansiin maihin, on se verotonta. Yhteisömyynnin yhteydessä arvonlisävero maksetaan nykyjärjestelmän mukaan aina tavarann määräraamaassa. Tosin pyrkimyksenä on muuttaa järjestelmää siten, että tulevaisuudessa vero maksettaisiinkin jo lähtömaassa siis sisäkaupan yhteydessä. Nykyjärjestelmän mukaan tavarann myyjän on merkittävä kauppalaskuihin EU-alueella olevan ostajan alv-numero, jotta verovelvollisuuden täyttymistä voidaan kontrolloida. (Melin 2011, 273.)

6.4 Valmisteverotus

Tietyistä tuotteista voidaan tuonnin yhteydessä periä myös valmisteveroa. EU-alueella on yhtenäiset veronmääräytymisperusteet, verojärjestelmään piiriin kuuluvista tuotteista. Lisäksi on määritelty veron vähimmäistaso, jonka jäsenvaltio tosin voi ylittää. Kansallisten valmisteverojen piiriin Suomessa kuuluvat virvoitusjuomat, makeiset, maakaasu, polttoturve, mäntyöljy, sähkö sekä kivihiili. Lisäksi EU-alueella valmisteveron piiriin kuuluvat alkoholi, tupakka sekä nestemäiset polttoaineet. Veron perii pääsääntöisesti veroviranomainen, paitsi matkustajalta ja rekisteröimättömältä elinkeinonharjoittajalta, jotka hoitavat sen itse tullauksen yhteydessä. (Melin 2011, 274.)

6.5 Intrastat-ilmoitus

Tulli kerää tiedot Suomen käymästä kaupasta toisten EU-maiden kanssa. Tiedot kerätään yritysten antimilla tilastoilmoituksilla eli Intrastat-järjestelmällä. Jäsenmaiden sisäkaupan tilastointi perustuu EU:n asetuksiin, jotka ovat voimassa kaikissa EU-maissa laintasoisina säännöksinä. Intrastat-järjestelmään ilmoitetut tiedot ovat luotamuksellisia ja salassa pidettäviä. Tietoja käytetään pääasiassa ulkomaankauppatalojen laadintaan. Intrastat-ilmoituksella ilmoitetaan EU-kaupan sisäisten ostojen ja myyntien arvot. (Verohallinnon www-sivut 2014.)

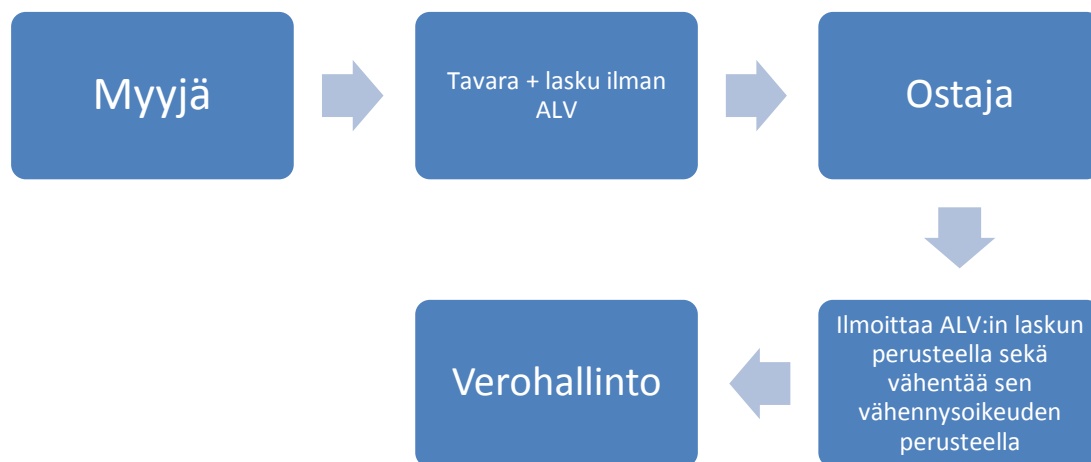
7 KÄÄNNETTY VEROVELVOLLISUUS

Arvonlisäverolaissa käännetty verovelvollisuus on määritelty niin, että mikäli ulkomaalaisella ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, eikä ulkomaalainen ole ilmoittautunut verovelvolliseksi Suomessa ja tavaran taikka palvelun verotusoikeus on Suomessa, niin siinä tapauksessa verovelvollisuus kääntyy ostajalle. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 9 §.)

Ostajalla on oikeus vähentää käännetyn verovelvollisuuden nojalla ilmoitettu vero, jos tavara tai palvelu on hankittu vähennystä oikeuttavaa toimintaa varten. (Joki-Korpela ym. 2012, 215.)

Ostaja, joka on arvonlisäverovelvollinen, voi pääsääntöisesti Suomessa vähentää arvonlisäveron käännetyn verovelvollisuuden nojalla. Arvonlisäveron voi tällaisessa tapauksessa vähentää yhteisöhankinnasta sekä maahantuonnista. (Joki-Korpela ym. 2012, 211.) Kaaviossa 3 on havainnollistettu käännetyn verovelvollisuuden toimintaa. Käännettyssä verovelvollisuudessa ostaja maksaa arvonlisäveron myyjän puolesta ja vähentää sen omassa verotuksessaan, mikäli tavarat on ostettu vähennysoikeuttavaa toimintaa varten.

Kaavio 3. Käännetty verovelvollisuus.



7.1 Ostajan käännetty verovelvollisuus

Arvonlisäverolain mukaan on tiettyjä tilanteita, joissa ostaja on arvonlisäverovelvollinen myyjän sijaan käännetyn verovelvollisuuden nojalla. Esimerkiksi silloin, kun suomalainen yritys ostaa tavaran tai palvelun Suomessa, sellaiselta myyjältä, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa. Vaikka tästä paikasta harjoitettaisiin arvonlisäverollista toimintaa tai jos ulkomaalaisen myyjän Suomessa oleva kiinteä toimipaikka ei osallistu kyseiseen myyntiin, eikä myyjä ole ilmoittautunut arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 9 §).

Pääsääntöisesti myyjä on arvonlisäverovelvollinen tavaran ja palvelun myynnistä. Mikäli ulkomaalaisella myyjällä on Suomessa kiinteä toimipaikka, josta arvonlisäverollista toimintaa harjoitetaan, pitää myyjän rekisteröityä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin Suomessa. Myös jos ulkomaalaisen myyjän kiinteä toimipaikka osallistuu Suomessa tapahtuvaan myyntiin, on ulkomaalainen myyjä arvonlisäverovelvollinen siitä myynnistä. Käännetyn verovelvollisuuden nojalla ostaja on kuitenkin arvonlisäverovelvollinen, mikäli Suomessa myytävien tavaroiden taikka palveluiden myyjänä toimii sellainen ulkomaalainen, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa ja ulkomaalaisella myyjällä olisi kiinteä toimipaikka Suomessa mutta se ei osallistu kyseessä olevan tuotteen myyntiin, on ostaja verovelvollinen käännetyn verovelvollisuuden nojalla.

suuden nojalla sellaisesta Suomessa tapahtuvasta myynnistä, johon käännetty verovelvollisuus soveltuu. Kiinteän toimipaikan ei katsota osallistuvan myyntiin, mikäli sen teknisiä resursseja ja henkilökuntaa ei käytetä palvelun suorittamiseen. Osallistumisena ei kuitenkaan pidetä sitä, että kiinteä toimipaikka hoitaa laskutusta, kirjanpitoa, velkojen perintää tai muita hallinnollisia tehtäviä. Verohallinto ohjeistaa kiinteän toimipaikan osallistumisesta seuraavaa; Osallistumisen katsotaan tapahtuneen silloin, kun palvelun myynnistä annetussa laskussa on kiinteän toimipaikan Y-tunnus. (Joki-Korpela ym. 2012, 212.)

Ulkomaalainen myyjä on sellainen, jonka kotipaikka on ulkomailla. Elinkeinonharjoittajan kotipaikka määräytyy liiketoiminnan kotipaikan mukaan tai ellei kotipaikkaa ole, niin sellaisen paikan mukaan jossa elinkeinonharjoittaja asuu tai oleskelee jatkuvasti. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 10 §.)

Kiinteä toimipaikka tarkoittaa elinkeinonharjoittajan pysyvää liikepaikkaa tai paikkaa, josta liiketoimintaa joko kokonaan tai osin harjoitetaan (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 11 §).

Käännettyä verovelvollisuutta ei voida soveltaa, mikäli ostajana on valtio. Tällaisessa tapauksessa myöskään ulkomainen myyjä ei ole arvonlisäverovelvollinen. Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta myöskään silloin, kun ostajana on toinen ei-arvonlisäverovelvollinen ulkomaalainen tai jos ostajana on yksityishenkilö. (Joki-Korpela ym. 2012, 212.)

7.2 Käännetyn verovelvollisuuden ilmoittaminen

Käytännössä käännetty verovelvollisuus tarkoittaa sitä, että ostaja ilmoittaa veron ulkomaisen myyjän puolesta. Kun ulkomainen myyjä laskuttaa ostajaa Suomessa myydystä tavarasta tai palvelusta, tekee hän sen verottomalla laskulla. Tällöin ostaja ilmoittaa omalla kausiveroilmoituksellaan käännetyn verovelvollisuuden nojalla hankinnastaan suoritettavan Suomen veron. Käännetyn verovelvollisuuden ilmoittaminen kausiveroilmoituksella on hieman erilaista, riippuen onko tavara ostettu EU-

maasta vai EU:n ulkopuolisesta maasta ja onko kyse ns. palvelujen myynnin yleissäännön alaisesta ostosta. (Joki-Korpela ym. 2012, 213.)

Mikäli kysymys on käännetyn verovelvollisuuden alaisesta ostosta EU:n ulkopuolisesta maasta olevalta myyjältä tai mikäli kysymys on toisessa EU-maassa arvonlisäverovelvolliselta myyjältä tapahtuvasta muusta kuin ns. palvelujen myynnin yleissäännön mukaisesta ostosta taikka Suomessa tapahtuvasta tavaraostosta, joka on käännetyn verovelvollisuuden alaista, ilmoitetaan suoritettava vero kausiveroilmoituksella oikean verokannan mukaisesti kohdassa 301- 313 ”Vero kotimaan myynnistä verokannoittain” (Joki-Korpela ym. 2012, 213.)

Mikäli ostettu tavara tai palvelu tulee ostajalle vähennettävään käyttöön, ilmoittaa ostaja myös veron kohdekuukaudelta vähennettävänä verona kausiveroilmoituksen kohdassa 307 ”Kohdekuukauden vähennettävä vero”. Tällaisessa tapauksessa käännetty verovelvollisuus ei todellisuudessa aiheuta ostajalle veron suorittamisvelvollisuutta. Käännetyn verovelvollisuuden alaiset ostot ilmoitetaan vain kausiveroilmoituksella, ei enää yhteenvetoilmoituksella (yhteenvetoilmoitus liitteenä 3). (Joki-Korpela ym. 2012, 214.)

Arvonlisäverolaki velvoittaa ostajaa aina ilmoittamaan käännetyn verovelvollisuuden nojalla tapahtuneet ostot vaikka varsinaista veron suorittamisvelvollisuutta ei synnyisikään johtuen siitä, että ostajalla on täysimääräinen vähennysoikeus käännetyn verovelvollisuuden nojalla ilmoitettavasta verosta. (Joki-Korpela ym. 2012, 215.)

Arvonlisäverolain mukaan käännetyn verovelvollisuuden ollessa kyseessä, pitäisi myyjän toimittamalla laskulla olla ostajan ALV-tunniste sekä merkintä ostajan verovelvollisuudesta. Tosin käytännössä näillä laskuilla ei aina ole mitään merkintää ostajan verovelvollisuudesta. Mutta arvonlisäverolain mukaan käännetyn verovelvollisuuden mukaisen veron vähennysoikeuden edellytyksenä on, että ostaja saa myyjältä arvonlisäverolain säännösten mukaisen laskun tai laskuna toimivan tositteen. Mikäli lasku ei täytä lain vaatimuksia, on ostajan täydennettävä puuttuvat tiedot myyjältä saamaansa laskuun. Täydennetystä laskusta on kuitenkin selvittävä, mitkä tiedot ovat alkuperäisiä ja mitkä tiedot täydennettyjä. (Joki-Korpela ym. 2012, 215.)

8 PALVELUT

Palveluiden myynti on pääsääntöisesti arvonlisäverovelvollista toimintaa, ellei palveluiden myyntiä ole erikseen vapautettu veroista jonkin erityisen säännöksen perusteella. Palvelun myynnillä tarkoitetaan sellaista suoritusta vastiketta vastaan, jota ei luovuteta fyysisesti tavarana muodossa tai sitä muutoin pystyttyä luokittelemaan tavaraksi. (Joki-Korpela ym. 2012, 83.)

Verollisuudessa on yleinen pääsääntö, jonka mukaan verottomia ovat vain erikseen laissa luetellut palvelut. Palvelut, jotka ovat verotukseltaan poikkeuksellisia, voidaan ryhmitellä verottomiin palveluihin ja niihin, jotka periaatteessa ovat verotuksen piirissä, mutta niihin sovelletaan alempaa verokantaa. Mikäli palvelut ovat verotuksen ulkopuolella, ei myöskään niiden myyjällä ole ostovähennysoikeutta, jonka vuoksi tällaiset palvelut joudutaan tuottamaan verollisina. Pääsääntöisesti verottomia palveluja ovat sellaiset, joita tuetaan julkisista varoista ja niiden tuottaminen on lain säätelystä tai viranomaisten valvomaa. Verotuksen ulkopuolisia palveluja ovat esimerkiksi terveyden- ja sairaanhoito, sosiaalihuolto, koulutus, rahoitus- ja vakuutuspalvelut sekä arpajaiset ja rahapelit. (Verotieto Oy 2012, 137.)

Verollisia palveluja puolestaan ovat esimerkiksi rakentamispalvelut, suunnittelupalvelut, mainospalvelut, atk-palvelut ja kuljetuspalvelut (Verotieto Oy 2012, 137- 138). Koska arvonlisäverollisuus vaikuttaa palvelun hinnoitteluun sekä monesti myös tarjouksen ja palvelusopimuksen sisältöön, on myyjän huomioitava arvonlisäveron määrä hinnoittelussa tai muutoin se voi jäädä hänen itsensä suoritettavaksi ja näin se pienentää myyjän saamaa katetta. (Joki-Korpela ym. 2012, 83.)

8.1 Myyntimaasäännökset

Pääsäännön mukaan palvelun myynti verotetaan Suomessa, mikäli se luovutetaan Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Tämän pääsäännön lisäksi ulkomaankaupan arvonlisäverotuksessa sovelletaan myyntimaasäännöksiä. Myyntimaasäännökset on uudistettu kaikissa EU-maissa vuoden 2010 alusta alkaen. Uudistuneiden säännösten mukaan myyjän tulee selvittää palvelujen luonteen lisäksi, myykö se

palveluluuta yksityiselle kuluttajalle vai toiselle elinkeinonharjoittajalle. Näiden tietojen perusteella myyjä tietää mitkä myyntimaasäännökset tulevat sovellettavaksi kyseisiin myynteihin. (Björklund, Hyttinen, Hämäläinen, Jokinen & Klemola 2010, 129.)

Kuljetuspalvelut, joita tässä työssä käsitellään, jaetaan henkilökuljetuksiin tai tavarankuljetuksiin. Kummallekin sovelletaan erilaisia verotussääntöjä.

8.2 Henkilökuljetukset

Henkilökuljetukset, kuten esimerkiksi taksi- tai junakuljetukset myydään Suomen verolla, mikäli kuljetus tapahtuu Suomessa. Suomessa tapahtuviin kotimaan henkilökuljetuksiin sovelletaan alennettua verokantaa, joka on vuonna 2014 10 %. Kotimaan henkilökuljetus tulkitaan Suomessa tapahtuneeksi, jos se alkaa ja päättyy Suomessa. Henkilökuljetukset Suomesta suoraan ulkomaille tai ulkomailta Suomeen ovat verottomia, riippumatta siitä, tapahtuuko kuljetus EU:n alueelle tai sen ulkopuolelle. (Joki-Korpela ym. 2012, 131.)

8.3 Tavarankuljetukset

Yrityksille myydyistä tavarankuljetuspalveluista on suoritettava Suomen arvonlisävero, mikäli se myydään ostajan kiinteään kotipaikkaan, joka sijaitsee Suomessa tai jos ostajan kotipaikka on Suomessa. Edellä mainittu myyntimaasäännös koskee niin kotimaassa kuin ulkomaillakin tapahtuvia kuljetuksia. Ostajan sijainti siis määrää myyntimaan, eli esimerkiksi suomalaisen kuljetusliikkeen myymä tavarankuljetus ruotsalaiselle asiakkaalle Oulusta Helsinkiin on arvonlisäverotonta. Tällaisessa tapauksessa verotusoikeus on siis Ruotsilla. Arvonlisäverolain mukaan on myös sellaisia kuljetuspalveluita, joista ei tarvitse maksaa arvonlisävero. Näitä verottomuus-säännöksiä sovelletaan niin elinkeinonharjoittajille kuin kuluttajillekin myytyihin kuljetuspalveluihin. (Joki-Korpela ym. 2012, 132 -133.)

Suomen ja EU:n ulkopuolisten maiden väliset suorakuljetukset ovat arvonlisäverottomia molempiin suuntiin. Näiden tavarankuljetusten luonne määritellään kuljetus-

asiakirjojen perusteella. Kuljetus on verotonta kuljetussopimuksessa mainitusta viimeisestä lähtöpaikasta Suomessa tai ensimmäiseen Suomessa sijaitsevaan määränpäähän asti. Edellä mainitut tuontikuljetukset eivät käytännössä ole verottomia, vaan ne tulevat verotetuiksi tavaran maahantuonnin yhteydessä, koska tuontikuljetusten arvon sisällytetään tavaran tullauksen perusteena olevaan arvoon. Tavaran maahantuontiarvoon lasketaan kuljetus-, lastaus-, purku- ja vakuutuskustannukset sekä kaikki muut mahdolliset kuljetuksesta aiheutuneet kustannukset ensimmäiseen määränpääpaikkaan asti, joka sijaitsee Suomessa. Lisäksi suoraluokituksiin liittyvät Suomen sisäiset liityntäkuljetukset ovat arvonlisäverottomia, mikäli myyjä pystyy osoittamaan, että liityntäkuljetus liittyy välittömästi ulkomaan suoraluokitukseen. Samoin Suomen kautta tapahtuvat kuljetukset ovat yleensä arvonlisäverottomia. Näissä tapauksissa sovelletaan erityistä tullausmenettelyä, joka on joko sisäinen tai ulkoinen passitus. (Joki-Korpela ym. 2012, 133 -134.)

9 VARASTOINTIMENETTELYT JA NIIHIN LIITTYVÄT VEROTTOMUUDET

Yleensä tavaroiden siirtäminen maasta toiseen aiheuttaa arvonlisäveroseuraamuksia, riippumatta siitä tapahtuuko omistusoikeudessa mitään muutoksia. Mikäli tavaroita siirretään EU-maasta yhteisön ulkopuoliseen maahan tai päinvastoin, käsitellään siirto yleensä maahantuontina ja maahantuontivaltion tulli määrittelee tavaroille tullen sekä arvonlisäveron kyseisen maan säännösten mukaan. Jos taas tavaroita siirretään varastoitavaksi jäsenmaasta toiseen, on siirtäjän pääsääntöisesti käsiteltävä tavaroiden siirto lähtömaassa verottomana yhteisömyyntinä ja vastaavasti saapumismaassa verollisena yhteisöhankintana. Käytännössä tällainen menettely aiheuttaa siirtäjälle velvollisuuden rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi siihen valtioon, johon tavaroita on tarkoitus siirtää. Edellä mainittuihin käytäntöihin on kuitenkin arvonlisäverolaissa ja arvonlisäverodirektiivissä muutamia poikkeuksia. Poikkeukset koskevat ns. tullioikeudellisia varastoja sekä ns. verovarastoja. (Auranen 2003, 193 -194.)

9.1 Tullioikeudelliset varastot

Tullioikeudellisiin varastoihin luetaan tullivarastot, väliaikaiset varastoinnit, vapaa-alueet ja vapaavarastot. Tullivarasto on tulliviranomaisen hyväksymä ja valvoma paikka, johon tavarat voidaan varastoida vahvistetuin edellytyksin. Tullivarasto voi olla joko yksityinen tai yleinen, ja kuka tahansa voi olla varastoon panija, mutta yksityisessä tullivaraston pitäjän täytyy itse ilmoittaa tavarat tullivarastointimenettelyyn. Itsessään tullivaraston pitäminen on luvanvaraista toimintaa ja luvan myöntää piiritullikamari. Tullivarastossa säilytetään yleensä EU:n ulkopuolelta EU:hun tuotavia tavaroita. Varastointimenettelyssä olevat tavarat voidaan tullata vapaaseen liikkeeseen varastossa panijan tarpeiden mukaisesti ja kaikki muut tulliselvitykset kuten esimerkiksi arvonlisäveronmaksu suoritetaan vasta, kun tavarat otetaan tullivarastosta. (Auranen 2003, 194.)

Väliaikaisessa varastoinnissa on tavaroita, jotka ovat ikään kuin kahden erilaisen oikeudellisen statuksen välillä. EU:n tullialueelle tuodut tavarat ovat tuontihetkestä tullin valvonnassa ja tulli säätää niille tulliselvitysajan, joka lasketaan alkavaksi tavarantoontipäivämäärästä. Selvitysajan kuluessa tavaroille on pystyttävä osoittamaan jokin tulliselvitysmuoto. Tulliselvitysaika vaihtelee 20 ja 45 päivän välillä kuljetustavasta riippuen. Selvitysaikana tavarat ovat tullaamattomia eikä niille ole määrätty arvonlisäveroa. (Auranen 2003, 194 -195.)

Vapaa-alueet ja vapaavarastot ovat puolestaan yhteisön muusta tullialueesta erotettuja osia, jossa varastoidaan muita kuin yhteisötavaroita ja joiden katsotaan olevan yhteisön tullialueen ulkopuolella sovellettaessa tuontitulleja ja muita kauppapoliittisia toimenpiteitä, jotka koskevat tuontia. Vapaa-alueella ja vapaavarastossa olevat tavarat ovat siis tullaamattomia, eikä sinne siirrettävistä tavaroista tarvitse tehdä tullilmoitusta. (Auranen 2003, 195.)

9.2 Verovarastot

Verovarastoinnin säännöksillä on saatu tietyt yhteisötavarat vastaavanlaiseen asemaan koskien arvonlisäverotusta, kuin tullivarastointimenettelyssä oleva muut kuin

yhteisötavarat. Verovarastoihin voidaan varastoida ainoastaan tiettyjä, erikseen lueteltuja tavaroita. Pääsääntöisesti jäsenmaat voivat itsenäisesti päättää mitä tavaroita heidän maansa verovarastoissa saa varastoida, kunhan luettelo sisältää vähintään arvonlisäverodirektiivin liitteessä J mainitut tavarat. Useimmat yhteisömaat ovatkin antaneet varastointiluvan ainoastaan direktiivin luetteloissa oleville tavaroille. Direktiivissä on lueteltu esimerkiksi tina, kupari, sinkki, nikkeli, alumiini, vilja, jyvät ja siemenet, kahvi, tee, kemikaalit irtolastina ja hopea sekä platina. Verovaraston pitäminen vaatii luvan, jonka antaa verovirasto. Varastonpitäjä voi olla tavaroiden valmistaja, myyjä, ostaja, maahantuojaja tai vaikka pelkästään varaston pitäjänä toimiva elinkeinonharjoittaja. (Auranen 2003, 196 -197.)

9.3 Muuta varastoinnista EU:ssa

Suomalaisen elinkeinonharjoittajan komissiovarastolla, joka sijaitsee toisessa EU-maassa, tarkoitetaan varastoa, jossa tavarat ovat suomalaisen elinkeinonharjoittajan omistuksessa mutta komissioagentti myy ne omissa nimissään suomalaisen yrityksen lukuun. Yrityksen komissioagenttina voi toimia esimerkiksi täysin ulkopuolinen yritys tai vaikka suomalaisen yrityksen kyseisessä jäsenmaassa toimiva tytäryhtiö. Komissiovarastoihin sovelletaan jäsenmaissa pääsääntöisesti yksinkertaistettua menettelyä, jonka mukaan yhteisöhankinnan tekijänä pidetään komissioagenttia. Tällaisessa menettelyssä suomalaisen yrityksen ei tarvitse rekisteröityä verovelvolliseksi kyseiseen maahan. On kuitenkin huomattava, että eri maat noudattavat hyvin erilaisia menettelytapoja sen suhteen, milloin yhteisöhankinta tapahtuu ja mistä arvosta sekä miten tapahtumat verottajalle ilmoitetaan. (Auranen 2003, 200 - 201.)

Call off- varastot ovat suomalaisen yrityksen toisessa EU-maassa olevia varastoja. Näissä varastoissa tavarat ovat suomalaisen yrityksen omistuksessa ja niitä myydään vain yhdelle asiakkaalle. Normaalisti call off- varastot sijaitsevat asiakkaan tiloissa ja tavaroista laskutetaan sitä mukaa, kun asiakas ottaa niitä käyttöönsä. Osa jäsenmaista soveltaa näihin varastoihin yksinkertaistettua menettelyä, jonka mukaan suomalaisen yrityksen paikallinen asiakas tekee yhteisöhankinnan suomalaisen yrityksen puolesta. Tämän menettelyn myötä suomalaisen yrityksen ei tarvitse rekisteröityä verovelvolliseksi kyseiseen maahan. (Auranen 2003, 200.)

10 EDUSTUS

Edustus voidaan jakaa välittömään ja välilliseen edustukseen. Välitön edustus on selaista edustusta, jossa edustaja toisen puolesta toimiessaan aina ilmaisee jollakin tavoin kenen puolesta hän toimii. Jos henkilö ryhtyy oikeustoimiin edustajan kanssa, on hän näin tietoinen siitä, ketä edustajan tahdonilmaisut sitovat ja kuka on päätettävän oikeustoimen osapuoli. Eli edustus, josta käy ilmi edustajan päämies, on välitöntä edustusta. Välillisessä edustuksessa puolestaan edustaja toimii omissa nimissään toisen puolesta. Joten esimerkiksi oikeustoimen osapuoleksi tulee edustaja eikä se henkilö, jonka puolesta hän toimii. Tämän mukaan välillinen edustus ei täytä sitä edustuksen tunnusmerkkiä, jonka mukaan edustajan toimet sitovatkin hänen edustamaansa henkilöä, joten kun välillisessä edustuksessa syntyy edustajan edustamalle henkilölle oikeuksia, käsitellään niitä säännönmukaisesti muun edustuksen yhteydessä. (Hemmo & Hoppu, 2014.)

10.1 Kelpoisuus ja toimivalta

Kelpoisuus tarkoittaa valtuutukseen perustuvaa edustusvaltaa. Eli käytännössä kelpoisuus kertoo ne rajat, joiden puitteissa edustaja voi toimia valtuuttajan puolesta. Toimivalta on syytä erottaa kelpoisuudesta. Toimivalta määräytyy sen mukaan, miten valtuuttaja ja valtuutettu ovat asiasta sopineet. He voivat tehdä keskenään työ-, asiamies- tai toimeksiantosopimuksen taikka jonkin muun oikeustoimen tekemiseen velvoittavan perusteen nojalla. Toimivalta kertoo, minkälaisia oikeustoimia edustaja on oikeutettu tekemään suhteessa valtuuttajaan. Eli käytännössä kelpoisuuden ja toimivallan ero on se, että kelpoisuus kertoo valtuutetun edustusvallan kolmanteen henkilöön nähden ja toimivalta valtuuttajaan nähden. (Hemmo & Hoppu, 2014.)

10.2 Valtuuttamistapoja

Valtuutus edustukseen voidaan antaa monin eri tavoin. Valtakirjavaltuutus on niistä tavallisin. Valtakirjavaltuutuksessa valtuuttaja antaa valtuutetulle valtakirjan, jonka perusteella valtuutettu voi toimia valtuuttajan puolesta. Joissain tapauksissa valtakir-

jan on oltava kirjallinen jo lainkin mukaan, esimerkiksi kiinteän omaisuuden luovuttamisessa. Valtakirjan sisältöä ei ole tarkasti säädelty, vaan se voi vaihdella tarpeen mukaan. Valtakirjassa voidaan joko yksilöidä tarkasti miten valtuutettu voi toimia tai sitten se voi olla ns. avoin valtakirja. Avoimessa valtakirjassa on yleensä vain toteamus, että valtakirja on avoin ja päivitys allekirjoituksineen. Kolmas vaihtoehto valtakirjalle on ns. yleisvaltakirja, joka antaa valtuutetulle oikeuden toimia valtuuttajan puolesta. Yleisvalta monesti pitää sisällään luettelon erilaisista oikeustoimista, joissa valtuutetulla on oikeus toimia valtuuttajan puolesta. Tämän lisäksi valtuutetulle annetaan oikeus tehdä myös muita samantyyppisiä oikeustoimia valtuuttajan puolesta. (Hemmo & Hoppu, 2014.)

Muita tapoja hoitaa valtuutus ovat esimerkiksi erityinen ja julkinen tiedoksianto, asema-, sallimis-, tilanne-, toimeksianto- tai edunvalvontavaltuutus (Hemmo & Hoppu, 2014).

10.3 Asiamiessopimukset

Valtuutuksen myötä valtuutetulle syntyy oikeus tehdä oikeustoimia valtuuttajan puolesta mutta se ei velvoita valtuutettua siihen. Velvollisuuden aiheuttaa vasta erillinen sopimus, joka valtuutetulla täytyy olla valtuutuksen lisäksi. Sopimus voi olla esimerkiksi työsopimus tai se voi myös perustua erilliseen toimeksiantosopimukseen, jonka mukaan valtuutettu on sitoutunut toimimaan valtuutetun puolesta olematta kuitenkaan työsuhteessa toimeksiantajaansa. Toimeksiantosopimusta kutsutaan myös asiamiessopimukseksi. Asiamiessopimus solmitaan siis päämiehen ja toimeksiantajan välille, jonka perusteella päämies antaa edustajalleen valtuutuksen tehdä sopimuksen edellyttämiä oikeustoimia. Asiamiehinä yleensä toimivat asianajajat, kauppaedustajat, komissionsaajat sekä huolitsijat. (Hemmo & Hoppu, 2014).

Asiamiessopimuksen tekeminen on melko vapaamuotoista ja sen ehdoista voidaan myös sopia vapaasti sopimuskohtaisesti. Asiamiehen on vastattava päämiehelleen tarvittavasta ammattitaidosta, jotta hän voi suorittaa vastaanottamansa tehtävän ammattimaisesti ja huolellisesti. Asiamiehen velvollisuutena on hoitaa toimeksiantonsa vastuullisesti ja kaikessa huomioitava päämiehensä etu ja oikeus. Asiamiehen on

noudatettava päämiehensä ohjeita ja huomautettava mahdollisista epätarkoituksenmukaisuuksista. Asiamies on myös korvausvelvollinen päämiehelleen, mikäli voidaan osoittaa asiamiehen toimineen huolimattomasti ja aiheuttaneen vahingon sen perusteella. Asiamies on oikeutettu saamaan hoitamastaan toimeksiannostaan ja mahdollisista kuluistaan kohtuullinen palkkio, vaikka siitä ei olisi etukäteen sovittukaan. Asiamiehen pitää tiedottaa päämiestään hoitamastaan toimeksiannosta. Tiedotteesta on käytävä ilmi asiamiehen tekemät toimet ja siihen on myös liitettävä toimeksiannon hoitamisesta kertyneet asiakirjat, jotka kuuluvat päämiehelle. Asiamiehen toimia on moitittava vuoden kuluessa tiedotteen antamisesta tai muuten se katsotaan hyväksytyksi. (Hemmo & Hoppu, 2014).

11 ARVONLISÄVERON ILMOITTAMINEN JA MAKSAMINEN

Kirjanpitolain mukaan jokainen, joka harjoittaa liike- tai ammattitoimintaa on tästä yritystoiminnasta kirjanpitovelvollinen (Kirjanpitolaki 1336/1997, 1 §). Sekä arvonnalisäveroasetuksen, pykälän 1 mukaan suoritettavan ja vähennettävän arvonnalisäveron selvittämiseksi verovelvollisen on kirjattava veron määrään vaikuttavat liiketapahtumat aikajärjestyksessä. Nämä kirjaukset tehdään sen ajankohdan mukaan, jolloin niiden perusteella suoritettava tai vähennettävä vero on otettava huomioon verokaudelta tilitettävää veroa laskettaessa. (Arvonnalisäveroasetus 50/1994, 1 §.)

Verovelvollisen on lisäksi järjestettävä kirjanpitonsa niin, että siitä saadaan veron määräämistä varten tarvittavat tiedot. Suoritettavan sekä vähennettävän veron määrään vaikuttavien liiketapahtumien kirjausten perusteena on oltava kirjanpitolaissa tarkoitetut tositteet ottaen lisäksi huomioon, mitä arvonnalisäverolaissa säädetään tositteista (Arvonnalisäverolaki 1501/1993, 209 §.)

Jokaisen yrityksen on hoidettava ilmoitukset ja maksut oman ilmoitus- ja maksujakson mukaan, joko kuukausittain, neljännesvuosittain tai kalenterivuositain. Maksettavan veron määrä selviää, kun vähennetään kuukauden myyntien veron määrästä

samaisen kuukauden vähennyskelpoisten ostojen verot. (Verohallinnon www-sivut 2014.)

11.1 Veroviranomaisille annettavat ilmoitukset

Jokaisen verovelvollisen elinkeinonharjoittajan ja yrityksen on annettava kultakin verokaudelta arvonlisäverotusta koskeva veroilmoitus eli kausiveroilmoitus. Pääsääntöisesti verokausi, jolta kausiveroilmoitus annetaan, on kalenterikuukausi. Yrityksen liikevaihto määrittelee verokauden pituuden, jos liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on enintään 50 000 €, voi verokausi olla pidempikin. (Joki-Korpela ym. 2012, 284.)

Kausiveroilmoitus annetaan viimeistään kalenterikuukautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivään mennessä, joka on verotilin yleinen eräpäivä. Tämä eräpäivä koskee vain sähköisesti annettavia ilmoituksia, muut kuin sähköisesti annettavat kausiveroilmoitukset on annettava viimeistään kohdekuukautta seuraavan toisen kuun 7. päivänä. Mikäli eräpäivä ei ole pankkipäivä, pidetään eräpäivänä sitä seuraavaa ensimmäistä pankkipäivää. Kausiveroilmoitus katsotaan annetuksi silloin, kun se saapuu Verohallinnolle. Kausiveroilmoitus annetaan joko sähköisenä tai paperisena. (Joki-Korpela ym. 2012, 284 -285.)

Kausiveroilmoituksen lisäksi arvonlisäverovelvollisen on annettava jokaiselta kalenterikuukaudelta yhteenvetoilmoitus. Yhteenvetoilmoitus annetaan tavaran yhteisömyynneistä, kolmikantakaupan toisen myyjän myynneistä ja yhteisöpalveluiden myynneistä. Yhteenvetoilmoituksen jättöpäivä on viimeistään kalenterikuukautta seuraavan kuukauden 20. päivä. (Verohallinnon www-sivut 2014.)

11.2 Kausiveroilmoituksella ilmoitettavat tiedot

Kausiveroilmoituksella ilmoitetaan verotietojen lisäksi yrityksen perustiedot, joita ovat verovelvollisen nimi, Y-tunnus, päivämäärä, allekirjoitus ja allekirjoittajan nimenselvennys sekä yhteyshenkilön puhelinnumero. Lisäksi ilmoitetaan ilmoitusjaks, joka on siis pääsääntöisesti kuukausi sekä kohdekuukausi siten, että kuukausittai-

sessä ilmoituksessa ilmoitetaan kohdekuukauden numero, esimerkiksi ”2” helmikuussa ja lisäksi vuosi nelinumeroisena lukuna. (Joki-Korpela ym. 2012, 284.)

Verotiedot ilmoitetaan kotimaan myynneistä verokannoittain kohdissa 301- 303. Kausiveroilmoituksen eri verokantojen ilmoituskohdissa ilmoitetaan verokantojen alaiset myynnit. Kausiveroilmoituksella ilmoitetaan myös käännetyn verovelvollisuuden perusteella suoritettut ostot ulkomaalaiselta myyjältä. Myös nämä verotiedot ilmoitetaan verokannoittain. Mikäli yritys ottaa tavaroita tai palveluita omaan käyttöön, ilmoitetaan näistä käyttöön ostoista suoritettava vero kotimaan myynnin verona. (Joki-Korpela ym. 2012, 286.)

Kausiveroilmoituksella ilmoitetaan verokausittain myös vero tavanaostoista muista EU-maista kohdassa 305. Tässä kohdassa ilmoitetaan yhteisöhankinnoista suoritettava arvonlisävero siten, että vero lasketaan eri verokantojen mukaisesti yhteisöhankinnan arvosta. (Joki-Korpela ym. 2012, 286.)

Vero palveluostoista muista EU-maista ilmoitetaan kausiveroilmoituksen kohdassa 306. Tässä kohdassa ilmoitetaan muiden EU-maiden arvonlisäverovelvollisilta myyjiltä tehdyistä palveluostoista suoritettava vero käännetyn verovelvollisuuden mukaan. Vero lasketaan sovellettavien verokantojen mukaisesti palveluostojen verottomasta arvosta ja ilmoitetaan kohdassa 314. (Joki-Korpela ym. 2012, 287.)

Vero tavanaostoista muista EU-maista ilmoitetaan kausiveroilmoituksen kohdassa 313. Tässä kohdassa ilmoitetaan yhteisöhankintojen yhteismäärä sekä omat tavara-siirrot toisista EU-maista Suomeen. Tässä kyseisessä kohdassa ilmoitetaan myös verottomat tai nollaverokannan alaiset yhteisöhankinnat. Tällaisessa tapauksessa ilmoitetaan ainoastaan yhteisöhankinnan veroton arvo. Yhteisöhankinnan arvo on myyjän ja ostajan sopima hinta, joka sisältää kaikki ostajalta perittävät hinnanlisät. (Joki-Korpela ym. 2012, 291.)

Palveluostot muista EU-maista ilmoitetaan kausiveroilmoituksen kohdassa 314. Tässä kohdassa ilmoitetaan muiden jäsenmaiden arvonlisäverovelvollisilta myyjiltä tehtyjen palveluostojen yhteismäärä siinä tapauksessa, kun ostaja on verovelvollinen käännetyn verovelvollisuuden mukaan ja kun on kyse palveluiden myynnin yleis-

säännöksen mukaan Suomessa myydystä palvelusta. Mikäli palveluosto on veroton eikä siitä siten synny verovelvollisuutta käännetyn verovelvollisuuden mukaan Suomeen, ei palveluostoa ilmoiteta kohdassa 314. (Joki-Korpela ym. 2012, 292.)

Kausiveroilmoituksen antamisen kanssa on syytä olla tarkkana, koska verohallinto määrää 20% vuotuisen myöhästymismaksun kullekin myöhässä ilmoitetulle veron määrälle. Myöhästymismaksu lasketaan kausiveroilmoituksen määräpäivän seuraavasta päivästä, aina ilmoituksen saapumispäivään asti. Myöhästymismaksu koskee myös myöhässä tullutta lisäilmoitusta sekä myös sellaista ilmoitusta, jonka perusteella ei tulisi veroa maksettavaksi. Tieto myöhästymismaksun määräämisestä, maksun perusteista ja eräpäivästä merkitään verotiliotteelle. Myöhästymismaksua ei saa vähentää tuloverotuksessa. (Verotieto Oy 2012, 150.)

11.3 Arvonlisäveron maksaminen

Yrityksen on maksettava arvonlisävero oma-aloitteisesti viimeistään kohdekuukautta seuraavan toisen kuukauden yleisenä eräpäivänä, joka on kuun 12. päivä tai heti seuraava pankkipäivä. Arvonlisävero katsotaan maksetuksi heti, kun arvonlisäveron siirto verotilille on veloitettu maksajan tililtä. Arvonlisävero maksetaan euroissa senttien tarkkuudella normaalien käytössä olevien pyöristyssääntöjen mukaan. Kun arvonlisäveroa maksetaan, on käytettävä verotilin tilinumeroa sekä maksajakohtaista, pysyvää verotilin viitenumeroa. (Joki-Korpela ym. 2012, 296.)

12 CASE – RAAKA-AINEEN TOIMITUS TEHTAALLE

Käsittelen opinnäytetyöni käytännön osuudessa kohdeyrityksen raaka-aineoston aina tilauksesta toimitukseen tehtaalte asti sekä käyn näihin tapauksiin liittyvät arvonverolisäasiat läpi. Käsittelyssä on periaatteessa saman raaka-aineen toimitusketju kahteen kertaan, koska raaka-aineen toimitus tehtaalte voidaan hoitaa kahdella eri tavalla. Käsittelen ketjut kahtena erillisenä tapauksena, vaihtoehtoina 1 ja 2. Molemmissa

tapauksissa raaka-aineen vuosisopimukset tekee kohdeyrityksen emoyhtiö ja paikallisesti tehdään tilaukset tehtaalle aina tarpeen mukaan.

12.1 Vaihtoehto 1

Ensimmäinen vaihtoehto toimitukselle on ns. tavallinen vaihtoehto eli tämän ketjun mukaisesti raaka-aine yleensä matkaa tehtaalle. Emoyhtiö tekee vuosisopimukset raaka-aineen toimittajien kanssa ja paikallisesti tehtaalla tehdään tilaus toiminnanohjausjärjestelmään, sen mukaan miten laivan lähtöä on suunniteltu ja miten tehtailla on tarvetta. Tilauksen tekee raaka-ainemateriaalien suunnittelija. Raaka-ainetta tilataan pääsääntöisesti EU:n ulkopuolelta. Samalla kun tehdään raaka-aineen tilaus, tilataan sille myös rahtikuljetus. Raaka-aine lastataan lähtömaassa laivaan, ja heti lastauksen jälkeen raaka-aineen omistus siirtyy tilauksen tehneelle yritykselle toimitusehdon mukaisesti. Raaka-aine toimitetaan yleensä toimitusehdolla FOB eli Free on Board, vapaasti aluksessa, laivaussatama ilmoitettu. Mikäli raaka-aine tulee esimerkiksi Intiasta, jolloin matka Suomeen voi kestää 5 -6 viikkoa, niin raaka-aine kirjataan lastauskuukaudelle matkalla olevaksi toimitusehdon mukaisesti. Matkalla - kirjaus tarkoittaa sitä, että raaka-aine on yrityksen varastosaldoissa mutta se ei ole vapaasti käytettävissä. Raaka-aine tulee ensin laivalla Hollantiin, jossa se siirretään pienempiin laivoihin, joilla se tuodaan tehtaan lähellä olevaan satamaan. Satamassa raaka-aine varastoidaan erillisiin välivarastoihin, joista se sitten tarpeen mukaan tuodaan rekoilla tehtaalle.

Jos tapausta mietitään arvonlisäverotuksen kannalta niin, tapaus 1 käsitellään kokonaisuudessaan maahantuontina. Raaka-aineen toimittaja lähettää raaka-aineesta tehtaalle laskun. Lisäksi varustamo lähettää laskun raaka-aineen valtamerirahdista, coasterrahdista sekä muista mahdollisista kuluista, kuten vakuutuksesta ja satamakuiluista. Näiden laskujen yhteismäärä lasketaan raaka-aineen kokonaisarvoksi ja se ilmoitetaan Tullille. Ilmoituksen Tullille tekee tehtaan ostaja, joka myös tarkistaa saadut laskut. Ilmoitetusta maahantuonnin kokonaisarvosta Tulli laskee arvonlisäveron määrän ja lähettää tehtaalle laskun siitä. Tullin laskema arvonlisäveron määrä ilmoitetaan kausiveroilmoituksella, kohdassa 307, kohdekuukauden vähennettävä vero. Raaka-aineen maahantuonnista ei makseta ollenkaan tullimaksua nimikkeen erityis-

kohtelun perusteella. CN-nimikkeistö löytyy listattuna Tullin nettisivustolta, josta mahdollisen tullimaksun voi tarkistaa. Yleensä tuotteen valmistaja ilmoittaa tämän CN-koodin ostajalle.

Vaihtoehdon 1 menettely perustuu lainsäädäntöön maahantuonnista, jonka mukaan tavaran maahantuontina pidetään tavaran tuontia Yhteisöön. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 86 §.) Myös maahantuonnin verotuksen määräytyminen perustuu arvonlisäverolakiin, jonka mukaan tavaran maahantuonnin veron peruste on sen tullausarvo, ellei arvonlisäverolaissa muuta säädetä. Veron perusteeseen lisätään myös tavaran kuljetus-, lastaus-, purkaus- ja vakuutuskustannukset sekä muut maahantuontiin liittyvät kustannukset ensimmäiseen Suomessa olevaan määränpaikkaan (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 88, 91 §.) Arvonlisäverolakiin perustuu myös veron ilmoittamisvelvollisuus. Pykälässä 162 todetaan, että verovelvollisen on annettava veroilmoitus jokaiselta verokaudelta ja ilmoituksessa on oltava yrityksen liikevaihto, suoritettava ja vähennettävä vero sekä muut Verohallinnon määräämät tiedot. Pykälässä todetaan myös, että verohallinto antaa tarkemmat tiedot veron ilmoittamisesta. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 162 §.)

12.2 Vaihtoehto 2

Vaihtoehdossa 2 ketju menee Hollantiin asti aivan samalla tavalla kuin vaihtoehdossa 1, mutta Hollannissa raaka-aine siirretään välivarastoon ja samalla se maahantuodaan Hollantiin, hollantilaisen asiamiehen toimesta. Tullaus tapahtuu siis jo varastoinnin yhteydessä. Sitten kun raaka-aine siirretään Suomeen, muuttuu maahantuonti yhteisöostoksi. Toisinaan saattaa olla myös niin, että osa raaka-aineesta jatkaa suoraan tehtaalle maahantuontina ja osa jää varastoon Hollantiin, josta se sitten myöhemmin tuodaan tehtaalle yhteisöostona. Mikäli raaka-aineen tuonti tehtaalle jaetaan osiin, niin silloin myös lasku raaka-aineesta ja rahtikuluista pitää jakaa samassa suhteessa.

Raaka-aineen maahantuonnin muutos yhteisöostoksi hollantilaisen asiamiehen toimesta perustuu Hollannissa vakiintuneeseen käytäntöön maahantuonnin helpottamiseksi. Pääsääntöisestihän kohdeyrityksen pitäisi maahantuoda raaka-aine Hollannissa

ja maksaa siellä maahantuonnin arvonlisävero, mikäli raaka-ainetta ei aseteta tullivaraan. Varastoinnin jälkeen yrityksen siirtäessä raaka-ainetta Hollannista Suomeen, tulisi sen raportoida Hollannissa fiktiivinen yhteisömyynti ja vastaavasti Suomessa fiktiivinen yhteisöhankinta. Mutta koska kohdeyritys ei ole tällä hetkellä arvonlisäverorekisterissä Hollannissa, sen tulisi kuitenkin rekisteröityä siellä pystyäkseen raportoimaan oman tavaran siirto Hollannista Suomeen. Tämän vuoksi hollantilainen huolitsija toimii ns. limited fiscal representativena. Limited fiscal representative voi tehdä kohdeyrityksen puolesta maahantuonnin sekä Hollannissa että yhteisömyynnin Hollannista Suomeen. Näin ollen kohdeyrityksen ei tarvitse rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Hollannissa.

Kohdeyritys sai perustelun tälle limited fiscal representativen käytölle Hollannin EU-menettelyistä. Jotta kyseistä menettelyä voidaan käyttää, ja huolitsija voi toimia limited fiscal representativena, hänellä täytyy olla myönnettynä lupa siihen. Limited fiscal representative raportoi maahantuonnin arvonlisäveron ja sitä seuraavan myynnin eli tässä tapauksessa yhteisömyynnin, erityisellä alv-ilmoituksellaan. Maahantuonnissa ei kanneta tässä tapauksessa arvonlisäveroa. Yksinkertaistusta hyödyntävällä yhtiöllä, kuten tässä tapauksessa kohdeyritys, voi olla Hollannissa ainoastaan maahantuonteja ja niitä seuraavia myyntejä tai oman tavaran siirtoja. Tämän menettelyn käyttäminen on Hollannissa hyvin tavanomaista ja vakiintunut käytäntö. Hollannin veroviranomaiset eivät myöskään ole rajoittaneet tavaroiden varastoinnin kestoa eikä veroviranomaisille tarvitse ilmoittaa mikäli yritys käyttää edellä mainittua menettelyä. Kyseistä menettelyä käyttävän yrityksen on kuitenkin hyvä tarkistaa, että limited fiscal representativena toimivalla huolitsijalla on oikeus toimintaan. (Hollannin vero- toimiston julkaisu.)

Limited fiscal representativen toiminta perustuu asiamiehesopimukseen (Hemmo & Hoppu, 2014). Asiamies, joka tässä tapauksessa on huolitsija, on sähköpostitse ilmoittanut päämiehelle eli kohdeyritykselle olevansa oikeutettu toimimaan asiamiehenä ammattimaisesti ja huolellisesti.

Mikäli raaka-aineen tuonti tapahtuu vaihtoehdon 2 mukaan, niin se osa raaka-aineesta mikä tuodaan suoraan Suomeen ja tehtaalle, käsitellään samoin kuin vaihto-

ehdossa 1 eli tavarahan maahantuontina. Ja se osa raaka-aineesta, joka jää Hollantiin varastoon, käsitellään yhteisöostona.

Tavarahan yhteisötuonnin menettely perustuu lainsäädäntöön, arvonlisäverolakiin. Lain luvussa 3 a käsitellään yhteisöhankintaa. Pykälän 26 a mukaan, tavarahan yhteisöhankinta tarkoittaa tavarahan omistusoikeudellista vastikkeellista hankintaa, jonka myyjä, ostaja tai joku muu heidän puolestaan toimittaa tavarahan jäsenvaltiosta toiseen. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 26 a §.) Arvonlisäveron määrä ilmoitetaan kausiveroilmoituksella kohdassa 305 eli ”Vero tavarastoista muista EU-maista”. EU-tavarastoista ilmoitettu vero tulee laittaa myös kausiveroilmoituksen kohtaan 307 ”Kohdekuukauden vähennettävä vero”, mikäli tuotteet ovat hankittu ostajan vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. (Verohallinnon www-sivut 2014.)

Yrityksen on myös ilmoitettava yhteisöostojen määrä Tullille, intrastat-ilmoituksena. Intrastat-ilmoitukseen laitetaan ainoastaan yhteisötoimitusten määrä, ei palveluita, joten esimerkiksi yhteisöostojen rahtien määrää ei Tullille tarvitse ilmoittaa. Intrastat-ilmoituksen yritys voi tehdä sähköisesti Tullin verkkosivujen kautta. (Tullin www-sivut, 2014.)

13 TULOKSET JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Opinnäytetyö keskittyi kohdeyrityksen pääraaka-aineen toimitusketjuun tilauksesta aina laskutukseen asti. Normaalitylanteessa, kun tehtaahan varastoissa on hyvin tilaa, toimitetaan raaka-aine suoraan tehtaalle. Tässä tapauksessa sekä laskutuksen että arvonlisäverotuksen kannalta toiminta on maahantuontia. Normaalitylanteessa arvonlisävero on melko yksinkertaista. Tulli laskee arvonlisäveron määrän ilmoitettujen kustannusten perusteella. Näihin kustannuksiin lasketaan itse tuotteen hinnan lisäksi kaikki mahdolliset huolinta- ja palvelumaksut, jotka liittyvät tuotteen toimitukseen määränpäähänsä. Tulli lähettää arvonlisäverosta laskun yritykselle yleensä seuraavan kuukauden aikana, jonka yritys maksaa tullille. Arvonlisäveron määrä ilmoitetaan Verohallinnolle kausiveroilmoituksella kohdassa ”Kohdekuukau-

den vähennettävä vero”. Arvonlisäveron vähennys voidaan tehdä sille kuukaudelle, jolloin tullaus on tehty. Tullauspäivä puolestaan on se päivä, jolloin tullauspäätös on tehty.

Käytännön osuuden toinen tapaus tulee kysymykseen silloin, kun tehtaan varastot ovat täynnä ja osa raaka-aineesta täytyy varastoida johonkin muualle, joka tässä tapauksessa on Hollanti. Mahdollinen välivarastointi tapahtuu Hollannissa sen vuoksi, että raaka-aineen purku rannikkoaluksiin tapahtuu joka tapauksessa siellä. Yhteisö-hankinnassa ostaja on normaalisti arvonlisäverovelvollinen eli tässä tapauksessa Suomen päässä maksetaan arvonlisävero raaka-aineen ostosta. Mutta samalla yritys on oikeutettu vähentämään arvonlisäveron määrän, koska raaka-aine on hankittu vähennyksen oikeuttavaa toimintaa varten. Raaka-aineen maahantuonnin Hollannissa tekee hollantilainen asiamies kohdeyrityksen puolesta. Tämän menettelyn ansiosta kohdeyrityksen ei tarvitse rekisteröityä verovelvolliseksi Hollannissa. Kun raaka-aine siirretään tehtaan varastoihin Suomeen, muuttuu maahantuonti yhteisöostoksi. Arvonlisäveron määrä ilmoitetaan kausiveroilmoituksella kohdassa 305 eli ”Vero tavaraostoista muista EU-maista”. EU-tavaraostoista ilmoitettu vero tulee laittaa myös kausiveroilmoituksen kohtaan 307 ”Kohdekuukauden vähennettävä vero”, mikäli tuotteet ovat hankittu ostajan vähennykseen oikeuttavaan toimintaan.

14 YHTEENVETO

Tässä opinnäytetyössä pyrittiin saamaan vastauksia seuraaviin kysymyksiin;

- Arvonlisäverotuksen käytännöt, kun tavaraa tuodaan EU-alueelta Suomeen vs. kun tavaraa tuodaan EU:n ulkopuolelta Suomeen?
- Edellä mainittujen tapausten arvonlisäveron rahaliikenne, siis missä kohdassa kauppaa ja missä maassa ALV maksetaan?
- Arvonlisäverotuksen raportointi ja tilitys edellä mainituissa tilanteissa?
- Missä tilanteessa Tulli perii arvonlisäveron?
- Tavarantuontiin liittyvät rahtikustannukset?

Opinnäytetyö laadittiin pääsääntöisesti käytännön tapauksen kannalta katsottuna. Käytännön tapaus tai tapaukset, joita tässä työssä käsiteltiin, liittyivät kohdeyrityksen yhden pääraaka-aineen tilaukseen tehtaalle. Tapauksia oli kaksi erilaista, koska raaka-aine voitiin toimittaa tehtaalle kahdella eri tavalla, joko kokonaisuudessaan maahantuontina tai osin maahantuontina ja osin yhteisöhankintana. Näissä tapauksissa tuli hyvin ja laajasti käsiteltyä arvonlisäverotuksen käytännöt näissä eri tapauksissa. Käytännön tapauksien myötä käsiteltiin maahantuonti ja siihen liittyvät tullin menettelyt arvonlisäverotuksessa sekä yhteisöhankinnan kannalta katsottuna yhteisömaiden välinen arvonlisäverotus.

Tapauksiin liittyvät arvonlisäveromenettelyt käytiin läpi yksityiskohtaisesti ja haettiin myös perusteet kaikille toimille. Työn myötä minulle heräsi kysymys, voitaisiinko raaka-aineen tilausketjua tehtaalle hoitaa jollakin muulla tavalla kuin miten se tällä hetkellä hoidetaan? Olisiko mahdollista hyödyntää erilaisia varastointimenettelyitä niissä tapauksissa, kun tehtaan varastot ovat täynnä eikä kaikkea raaka-ainetta pystytä toimittamaan suoraan Suomeen?

15 TULEVAISUUDEN NÄKYMIÄ

Tämän opinnäytetyön tekemisen aikana kohdeyritys on hankkinut satamasta lisää varastotilaa raaka-aine-erilleen, mikä mahdollistaa suurempien eräkokojen toimittamisen suoraan tehtaan käyttöön ilman välivarastointia Hollannissa. Tämä menettely selkeyttää ja yksinkertaistaa arvonlisäveromenettelyä, kun toimitukset voidaan käsitellä kokonaan tavaran maahantuontina.

16 LOPPUTULOKSEN ARVIOINTI

Opinnäytetyön tekeminen oli erittäin mielenkiintoista ja samalla myös haastavaa. Arvonlisäverotus käytännön työn kannalta oli täysin vierasta minulle ja tässä työssä

siirryimme suoraan arvonlisäverotuksen erikoistapauksiin. Mielestäni löysin hyvin teorian tietoa erityistapausten tueksi ja taustaksi, jonka myötä käytännön tapausten käsittely helpottui. Löysin perusteet niille erilaisille arvonlisäveromenettelyille, joita käytännön osiossa käsiteltiin ja raaka-aineen tilausketjujen arvonlisäverotukseen liittyvät menettelyt selkiytyivät.

Kohdeyrityksen kannalta tässä opinnäytetyössä käytiin lävitse yrityksen raaka-aineen toimitus molemmilla mahdollisilla toimitettavilla tavoilla. Näihin tapauksiin haettiin perustelut teoriaosuuden avulla ja kaikki nämä tiedot laitettiin yhteen tähän opinnäytetyöhön, jota kohdeyritys voi jatkossa hyödyntää vastaavien tilanteiden tullessa esille tai perehdyttäessään uusia työntekijöitä.

LÄHTEET

Arvonlisäveroasetus A 21.1.1994/50 muutoksineen.

Arvonlisäverolaki. L 30.12.1993/1501 muutoksineen.

Auranen, K. 2003. Arvonlisäverotuksen erikoiskysymyksiä. Tampere: Tampereen yliopisto, julkisoikeuden laitos, Ernst & Young Oy sekä Kirsti Auranen.

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

Hemmo, M. & Hoppu, K. 2014. Sopimusoikeus. Sanoma Pro Oy.
<http://fokus.talentum.fi/lillukka.samk.fi/teos/IACBXXBTAFJB#kohta:SOPIMUSOIKEUS%28%2820%29>

Hollannin verotoimiston julkaisu. Viitattu 23.11.2014. http://www.ipg-online.org/data/cms_uploads/module_partner/publications/Fiscal_representation_in_the_Netherlands.pdf

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2000. Tutki ja kirjoita. 6.uud.p. Helsinki: Kustannusyhtiö Tammi.

Inspirans www-sivut. 2009. Viitattu 13.3.2014. <http://www.inspirans.fi/laadullinen-tutkimus>

Joki-Korpela, T., Jokinen, M., Klemola, A., Kontu, J. & Takalo, T. 2012. Käytännön arvonlisäverotus. 3. uud. p. Helsinki: KHT-Media Oy.

Juanto, L. & Saukko, P. 2012. Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 7. uud. p. Helsinki: Talentum.

Kallio, M., Nielsen, A., Ojala, M. & Sääsilahti, J. 2013. Arvonlisäverotus 2013. Porvoo: Edita Publishing Oy.

Kirjanpitolaki. L 30.12.1997/1336 muutoksineen.

Linnakangas, E. & Juanto, L. 2008. Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Helsinki: Talentum.

Melin, K. 2011. Ulkomaankaupan menettelyt, vienti ja tuonti. 1.painos. Tammertekniikka / Amk-Kustannus Oy.

Tullin www-sivut. 2014. Viitattu 26.8.2014.
<http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/tuonti/rajoitukset/index.jsp>

Valtiovarainministeriön www-sivut. 2014. Viitattu 8.4.2014.
http://www.vm.fi/vm/fi/10_verotus/04_arvonlisaverotus/index.jsp

Verohallinnon www-sivut. 2014. Viitattu 19.8.2014. http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Arvonlisaverotus

Verohallinnon www-sivut. 2014. Viitattu 31.8.2014. http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Menettely_ilmoittaminen_maksaminen_ja_palautukset/Ilmoitusvelvollisuus_verohallinnolle_til%2826590%29

Verotieto Oy. 2012. Yrityksen verotietopaketti. Helsinki: Verotieto Oy.

LIITE 1

EU- eli YHTEISÖMAAT, liittymisvuosi suluissa

- Alankomaat (1952)
- Belgia (1952)
- Bulgaria (2007)
- Espanja (1986)
- Irlanti (1973)
- Italia (1952)
- Itävalta (1995)
- Kreikka (1981)
- Kroatia (2013)
- Kypros (2004)
- Latvia (2004)
- Liettua (2004)
- Luxemburg (1952)
- Malta (2004)
- Portugali (1986)
- Puola (2004)
- Ranska (1952)
- Romania (2007)
- Ruotsi (1995)
- Saksa (1952)
- Slovakia (2004)
- Slovenia (2004)
- Suomi (1995)
- Tanska (1973)
- Tšekki (2004)
- Unkari (2004)
- Viro (2004)

Yhdistynyt Kuningaskunta (1973)

LIITE 2

Kausiveroilmoitus

Lomake palautetaan osoitteeseen: **Tyhjennä lomake**

VEROHALLINTO
Kausiveroilmoitusten optinen lukupalvelu
PL 5000
00053 VERO

KAUSIVEROILMOITUS K

Jos korjaatte aiemmin ilmoitettuja tietoja, ilmoittakaa vain muutosten määrät.
Kausiveroilmoitukseen ei saa liittää mitään liitettä.

Verovelvollisen nimi (arvonlisäverovelvollinen / työnantaja)		010 Y-tunnus tai henkilötunnus	

ARVONLISÄVERON TIEDOT				TYÖNANTAJA SUORITUSTEN TIEDOT							
050 Ilmoitusjakso			052 Kohdekausi	053 Vuosi	050 Ilmoitusjakso		052 Kohdekausi	053 Vuosi			
Kuu-	Neljän-	Vuosi			Kuu-	Neljän-					
kausi	nnevuosi		euro	sent	kausi	nevuosi	euro	sent			
Vero kohtaan myyristä veroennakkoina					601 Ennakkopidätyksen alaiset palkot ja muut suoritusotot						
301	24 %:n vero				602 Toimitettu ennakkopidätys						
302	14 %:n vero				605 Lähdeveron alaiset palkot ja muut suoritusotot						
303	10 %:n vero				606 Lähdevero palkoista yms.						
305	Vero teveristöistä muista EU-maista				609 Sosiaaliturvamaksuinaiset palkot						
306	Vero palveluostoista muista EU-maista				610 Maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksu						
318	Vero rekentämispalvelun ostoista (päänsetty verovelvollisuus)				Ei palkanmaksua						
307	Kohdekauden vähennettävä vero				054 Kohdekausi -alku	055 Vuosi	056 Kohdekausi -loppu	057 Vuosi			
317	Aleajahujennuksen määrä										
308	Maksettava vero / Palautukseen oikeuttava vero (-)				Arvonlisäveron aleajahujennukseen oikeutettu täydessä						
309	0-verokannan alainen liikevaihto				euro sent						
311	Tieveroiden myynnit muihin EU-maihin				315	Aleajahujennukseen oikeutava liikevaihto					
312	Palveluiden myynnit muihin EU-maihin				316	Aleajahujennukseen oikeutava vero					
313	Tieverastot muista EU-maista				Aleajahujennuksen määrä (ilmeisenä kohtaan 317)						
314	Palveluotot muista EU-maista										
319	Rekentämispalvelun myynnit (päänsetty verovelvollisuus)				Ei alv-toimintaa						
320	Rekentämispalvelun ostot (päänsetty verovelvollisuus)				054 Kohdekausi -alku	055 Vuosi	056 Kohdekausi -loppu	057 Vuosi			

Päiväys	Allekirjoitus ja nimen selvitys	042 Puhelin

VEROH 400/11 1.2014



Tulosta lomake

Tyhjennä lomake

Käytä vain alkuperäistä lomaketta
(ei lomakkeesta otettu kopioita eikä pienennettyjä
tulostusafuuseja,
muutoin lomakkeen optinen luku ei onnistu).

K

Tyhjennä lomake

Lomake palautetaan osoitteeseen:

VEROHALLINTO
Kausiveroilmoitusten optinen lukupalvelu
PL 5000
00063 VERO

KAUSIVEROILMOITUS (sivu 2)**M**

Jos korjaatte aiemmin ilmoitettuja tietoja,
ilmoittakaa vain muutoksen määrät.
Kausiveroilmoitukseen ei saa liittää mitään liitettä.

Verovelvoituksen nimi	010 Y-tunnus tai henkilönumeros

MUIDEN OMA-ALOITTEISTEN VEROJEN TIEDOT

44 Ilmoittakaa tiedot merkittävissä alla oleviin kohtiin veron tunnus (vain numero), ilmoitusjakso, kohdekuusi ja vuosi ja maksettavan veron määrä. Verojen tunnuksia ovat alla.

- 10 Arpajaisvero
- 18 Vakuutusmaksuvero
- 24 Ennakonpidätys puun myyntitulosta
- 26 Ennakonpidätys osakeyhtiöistä, osuuskunnalta tai muilta yhteisöiltä
- 68 Ennakonpidätys koroista ja osuuksista
- 92 Ennakonpidätys osingoista ja osuuspääoman koroista
- 39 Lähdevero osingoista (rajoitetusti verovelvollisilta)
- 69 Lähdevero koroista ja rajoitusta (rajoitetusti verovelvollisilta)
- 84 Lähdevero korkotulosta (yleisesti verovelvollisilta)

M	060 Veron tunnus	050 Ilmoitusjakso		052 Kohdekuusi	053 Vuosi	061 Maksettava vero	
		Kuukausi	kuukausittain			euro	sentti
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				
		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				

Vakuutusmaksuverovelvollisilleksi rekisteröidyn ilmoitus toiminnan keskeytymisestä

Ei vakuutusmaksuverollista toimintaa			
054 Kohdekuusi -alku	055 Vuosi	056 Kohdekuusi -loppu	057 Vuosi

Päiväys	Alekirjoitus ja nimen selvitys	042 Puhelin

VEROH 400/12 1.2014



Tulosta lomake

Tyhjennä lomake

M

Käytä vain alkuperäistä lomaketta
(ei lomakkeesta otettua kopiota eikä pienennettyä
tulostusalueeseen,
muutoin lomakkeen optinen luku ei onnistu).

LIITE 3

Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus, sähköinen malli

Sähköisen ilmoituksen malli

ARVONLISÄVERON
YHTEENVETOILMOITUS

010 Y-tunnus
055 Kohdekuukausi
/

101 Tavaroiden ja palvelujen EU-myynti koko kohdekuukautena	euro										snt	

102 Määntunnus	103 Asiakkaan arvonlisäverotunniste	210 Myynti EU-maihin	104 Koodi												
		euro										snt			