

Opinnäytetyö (AMK)

Liiketalouden koulutusohjelma

Taloushallinto

2018

Isabella Itkonen

KANSAINVÄLISEN KAUPAN ARVONLISÄVEROTUS

– Case: Yritys X

Isabella Itkonen

KANSAINVÄLISEN KAUPAN ARVONLISÄVEROTUS

- Case: Yritys X

Opinnäytetyön tavoitteena on luoda selkeä ja havainnollistava ohjeistus koskien kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen kysymyksiä. Ohjeistus laaditaan Yritys X:n yritysjohdolle ja taloushallinnon asiantuntijoille. Ohjeistuksen tavoitteena on auttaa yritystä kehittämään toimintatapojaan vastaamaan yhä paremmin kansainvälisen kaupan säännöksiä ja tutustua säännösten ajankohtaisiin muutoksiin yrityksen kannalta. Tutkimusmenetelmänä on käytetty case-tutkimusta, johon tieto on kerätty Yritys X:n todellisista liiketapahtumista, joiden avulla säännöksiä on avattu.

Teoriaosuus on jaettu tavara- ja palvelukauppaan. Molemmissa kappaleissa on käsitelty keskeisimmät säännökset ja toimenpiteet, jotka yrityksen tulisi toteuttaa vastatakseen niihin yhä paremmin. Teoria ja tutkimus käsitellään työssä yhdessä, että lukija pystyy paremmin hahmottamaan teorian sitoutumisen käytäntöön.

Tutkimuksen tuloksena on tiivistetty ohjeistus, joka auttaa johtoa ja asiantuntijoita käsittelemään kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen kysymyksiä ja välttämään yleisimpiä virheitä niiden kanssa. Lisäksi he osaavat varautua säännöksissä meneillään oleviin muutoksiin ja mukauttaa toimintatapojaan vastaamaan näitä.

Johtopäätöksenä voidaan todeta, että keskeisimmät muutokset koskevat maahantuonnin arvonlisäverotuksen siirtymistä Tullilta Verohallintoon sekä Euroopan komission lakiesitystä yhteisökaupan uudistamisesta.

ASIASANAT:

Arvonlisäverotus, Kansainvälinen kauppa, Tavaratuonti, Tavaravienti, Palvelutuonti, Palveluvienti

BACHELOR'S THESIS | ABSTRACT

TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Bachelor of Business Administration | Financial management

2018 | 29

Isabella Itkonen

VALUE ADDED TAX ON INTERNATIONAL TRADE

- Case: Company X

The aim of the Bachelor's thesis is to create a clear and concrete manual regarding value added taxation on international trade. The manual will be made to business executives of company X and its financial managers. The goal is that the manual will help the company to develop its operation modes to meet the regulations in a foreign trade even better and study the current changes in it. The thesis has been made by using a case-study and the information has been collected from the real business transactions of company X.

Theory has been divided into two sections, merchants of the goods and services. Both chapters cover the key points of legislation and actions that the company should take in order to respond to them even better. Theory and research are discussed in the work together so that it is easier for the reader to understand the connections between theory and practice.

The result of the study is a summarized guidance that helps management and professionals deal with issues related to VAT on international trade and avoid the most common mistakes in it. Moreover, they are able to prepare for the changes in the legislation and adapt new ways to work with.

As a conclusion, the most important changes concern the transfer of import tax from Customs to the Tax Administration and the European Commission's act regarding of intra community trade.

KEYWORDS:

Value added taxation, Foreign trade, Import, Export

SISÄLTÖ

KÄYTETYT LYHENTEET TAI SANASTO	5
1 JOHDANTO	1
2 TAVAROIDEN KANSAINVÄLINEN KAUPPA	3
2.1 Yleistä arvonlisäverotuksesta	3
2.2 Yhteisökauppa	4
2.2.1 Tavaroiden yhteisömyynti	5
2.2.2 Tavaroiden yhteisöhankinta	6
2.2.3 EU-komission ehdottama yhteisökaupan uudistus	6
2.3 Kolmikantakauppa	8
2.4 EU:n ulkopuolelle tapahtuva tavaroiden vienti	10
2.5 Maahantuonti	10
2.5.1 Tulli	11
2.5.2 Muutokset tullauksessa	12
2.6 Raportointi	14
3 PALVELUIDEN KANSAINVÄLINEN KAUPPA	16
3.1 Myyntimaasäännökset	16
3.2 Käännetty verovelvollisuus	17
3.3 Raportointi	20
4 JOHTOPÄÄTÖKSET	22
LÄHTEET	23

KÄYTETYT LYHENTEET TAI SANASTO

Alv	Arvonlisävero (Verohallinto 2017a.)
AEO-toimija	Authorised Economic Operator (Tulli 2017h.)
CTP-status	Certified Taxable Person (Euroopan komissio 2017b.)
Kolmas maa	Euroopan Unionin ulkopuolinen maa (Tulli 2017d.)

1 JOHDANTO

Opinnäytetyön aiheena on syventyä yritysten väliseen kansainväliseen kaupankäyntiin sekä sen tuomiin arvonlisäverovelvoitteisiin. Lisäksi työssä perehdytään tuleviin muutoksiin yhteisökaupan arvonlisäverotuksessa ja tuonnin ilmoitusvelvollisuuksissa. Tällä hetkellä säännöstö on hyvin monimutkainen, sillä siinä vaikuttava niin kansalliset kuin myös erinäiset kansainväliset säännökset. Kansainväliset säännökset jakautuvat edelleen Euroopan Unionin asettamaan lainsäädäntöön ja -asetuksiin sekä kolmansien maiden kanssa toimittaessa myös heidän paikallisiin säännöksiin.

Euroopan komissio on valmistellut lakimuutosta EU-maiden välillä käytävään yhteisökauppaan, jonka tarkoituksena on estää petoksia ja parantaa sääntöjä noudattavien yritysten kilpailukykyä kansainvälisillä markkinoilla. Valmistelu on alkanut vuonna 2016 alv-toimintasuunnitelmasta, jota on tarkoitus toteuttaa vähitellen. Kokonaisuudessaan uudistuksen olisi määrä tulla voimaan vuonna 2022. (Euroopan komissio 2017.) Tätä ennen yrityksen tulee kuitenkin pystyä mukautumaan jo muuttuviin säännöksiin sekä tarkastella sen muuttuneita ilmoitusvelvollisuuksia niin laskuilla kuin viranomaisilmoituksillakin.

Euroopan yhteisön tullikoodeksia uudistettiin vuonna 2013. Ensimmäiset uudistukset astuivat voimaan vuoden 2016 toukokuussa. 1.1.2018 muuttui myös maahantuonnin arvonlisäverotusmenettely. Uudistus luo tarpeen toimintatapojen muutokselle, koska yritys on aiempaa enemmän vastuussa arvonlisäveron perusteen määrittelystä, laskeamisesta ja ilmoittamisesta. Yhtenä kysymyksenä herää myös se, miten nykyiset kirjanpitojärjestelmät pystyvät taipumaan uudistuksen tuomiin muutoksiin ja miten ne jatkossa käytännössä toimivat.

Näin ollen harjoitettaessa liiketoimintaa muiden EU-maiden sekä kolmansien maiden kanssa, tulee laskutuksessa, kirjanpidossa sekä raportoinnissa huomioida monia erilaisia asioita. Tästä syystä opinnäytetyön tutkimustavaksi valikoitui case-tutkimus ja aihe toteutetaan toimeksiantona yritykselle. Julkaistusta työstä on poistettu kaikki yritystä ja sen sidosryhmiä koskevat tiedot salassapitovelvollisuuden vuoksi.

Case-tutkimuksessa eli tapaustutkimuksessa tutkitaan jotakin yksilöityä tapahtumaa, yksilöä tai rajattua kokonaisuutta. Case-tutkimus sisältää sekä määrällisen että laadullisen tutkimuksen piirteitä, jolloin sen avulla voidaan tutkia, kuvata ja selittää tapauksia.

Tämä mahdollistaa myös monipuolisen tiedonhankinnan, sillä tutkimuksessa voidaan yhdistellä eri tiedonkeruumenetelmiä. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006.)

2 TAVAROIDEN KANSAINVÄLINEN KAUPPA

2.1 Yleistä arvonlisäverotuksesta

Arvonlisäverolain (1501/1993) 1 §:n mukaan arvonlisäveroa suoritetaan Suomessa liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavarun ja palvelun myynnistä, tavarun maahan-tuonnista ja yhteisöhankeinnasta, tavarun siirrosta varastointimenettelystä sekä kiinteis-töhallintapalvelun ottamisesta omaan käyttöön. Lakia täydennetään erillisillä myynti-maasäännöksillä. Lähtökohtana kuitenkin on, että tavarun tai palvelun luovuttaminen on verollista, ellei sitä ole erikseen säädetty verottomaksi. (Hakapää ym. 2016.)

Arvonlisävero on kulutusvero, joka lisätään myyjän toimesta tuotteen tai palvelun hin-taan. Myyjä perii veron myynnin yhteydessä ostajalta ja tilittää sen tämän jälkeen Ve-rohallinnon kautta valtiolle. Mikäli ostaja on arvonlisäverovelvollinen itsekin, on hän oikeutettu vähentämään tuotteen tai palvelun arvonlisäveron ostohinnasta. Arvonli-säverovelvollisuus muodostuu silloin, kun yritys tai henkilö harjoittaa liiketoiminnan muodossa tavaroiden tai palveluiden myyntiä, vuokrausta tai muuta niihin rinnastetta-vaa toimintaa. (Verohallinto 2017a.) Suomessa kulutusverotuksessa sovelletaan niin kutsuttua kulutusmaaperiaatetta, joka tarkoittaa sitä, että vero kannetaan siinä maassa, jossa hyödyke kulutetaan. Kansainvälisessä kaupassa kulutus tapahtuu kuitenkin eri massa kuin myynti, joten periaatteen mukaan vienti on tällöin vapautettu verosta ja tuonti säädetty verolliseksi. (Niskakangas 2014, 128.)

Arvonlisäverojärjestelmä on käytössä kaikissa Euroopan Unionin jäsenvaltioissa. EU:n lisäksi se on käytössä myös Aasiassa, Etelä-Amerikassa ja Afrikassa (Äärilä ym. 2017, 27-31). Myyntimaasäännösten mukaan valtio voi verottaa vain sen omalla alueella teh-täviä liiketoimia eli tavarun luovuttamisen tai palvelun suorittamisen tulee tapahtua Suomessa, jotta Suomella on siihen verotusoikeus (Verohallinto 2017b, Hakapää ym. 2016).

Kaikilla Euroopan Unionin jäsenvaltioilla on yhteiset myyntimaasäännökset. Tämä tar-koittaa sitä, että lähtökohtaisesti kaikilla valtioilla tulisi olla yhtenäinen näkemys siitä, missä kyseinen liiketoimi verotetaan. Kahdenkertaisen verotuksen tilanteet eivät tästä huolimatta ole kuitenkaan mahdottomia, sillä myyntimaasäännösten lisäksi verotuksen tulkintaan vaikuttavat myös jokaisen maan paikallinen lainsäädäntö. Lisäksi on mahdol-

lista, että eriävistä tulkinnoista johtuen, jokin liiketoimi jää kokonaan verottamatta EU-alueella. (Hakapää ym. 2016.)

Ulkomaankauppaa harjoittavan yrityksen tulee aina selvittää, miten Suomen arvonlisäverolaki kohtelee sen tekemiä liiketoimia ulkomaille (Verohallinto 2017b). Jos myyntiä ei ole Arvonlisäverolaissa erikseen säädetty verottomaksi, tulee siitä suorittaa arvonlisävero Suomeen. Näin on siitäkin huolimatta, että kyseisestä liiketoimesta on lisäksi suoritettava arvonlisäveroa johonkin toiseen maahan. Tämän lisäksi yrityksen tulee selvittää arvonlisäverovelvoitteet muissa EU-jäsenvaltiossa sekä EU:n ulkopuolella. (Hakapää ym. 2016.)

EU-jäsenmaiden viranomaiset suorittavat keskenään valvontaa EU-maiden välillä tapahtuvasta tavara- ja palvelukaupasta, esimerkiksi vaihtamalla arvonlisäveron ilmoitusten tietoja keskenään. Myyntien ja ostojen tietojen vertailulla varmistetaan, että tarvittavat verot on suoritettu asianmukaisesti oikeaan maahan. Myyntien tiedot ilmoitetaan niin kutsuttuina VIES-tietoina. VIES on lyhenne sanoista ”Value Added Tax Information Exchange System”. (Verohallinto 2017e.)

2.2 Yhteisökauppa

Yhteisökaupaksi kutsutaan EU-maiden välillä tapahtuvaa tavaroiden myyntiä ja hankintaa, jossa molemmat osapuolet ovat toiminnastaan arvonlisäverovelvollisia (Verohallinto 2017b). Tavaraksi määritellään aineellinen omaisuus, jonka määräysvalta on siirrettävissä (Hakapää ym. 2016). Yhteisökaupan arvonlisäperiaate on se, että vero maksetaan siihen maahan, missä tavara kulutetaan. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että EU-maiden välillä tapahtuva tavaroiden myynti on vapautettu arvonlisäverosta, kun taas tavaroiden ostaminen on verollista toimintaa. (Äärilä ym. 2017, 455.)

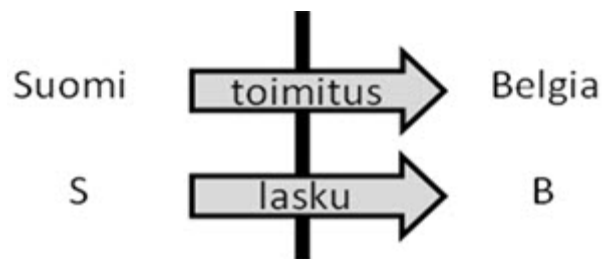
Tällöin yhteisökaupaksi ei lasketa esimerkiksi tilannetta, jossa ostajana on toisesta EU-maasta oleva yritys tai henkilö, joka ei ole rekisteröitynyt kotimaassaan arvonlisäverovelvolliseksi. Tällaisessa tilanteessa verotuksessa sovelletaan niin kutsuttua alkuperämaaperiaatetta, jossa myyjä joutuu tilittämään myynnistään arvonlisäveron. (Äärilä ym. 2017, 485.)

Vuodesta 1993 lähtien tavaralla on ollut vapaa liikkuvuus EU-alueella. Tämä tarkoittaa sitä, että jäsenmaiden välisiltä rajoilta on poistettu tullausvelvollisuudet, jolloin lähtöval-

tiossa ei siis suoriteta vientitullausta eikä tuontivaltiossa tuontitullausta. (Äärilä ym. 2017, 482.)

2.2.1 Tavaroiden yhteisömyynti

Yhteisömyynnillä tarkoitetaan tilannetta, jossa tavara myydään ja kuljetetaan ostajalle toiseen jäsenvaltioon. Pääsääntöisesti suomalainen myyjä ei tilitä yhteisömyynnistä veroa. (Äärilä ym. 2017, 485.) Myynnin verottomuuden ehtoina ovat, että tavara kuljetetaan suoraan Suomesta toiseen EU-maahan sekä ostaja on rekisteröityneenä arvonlisäverovelvolliseksi jossakin toisessa Euroopan Unionin jäsenvaltiossa kuin Suomessa (Arvonlisäverolaki 1501/1993).



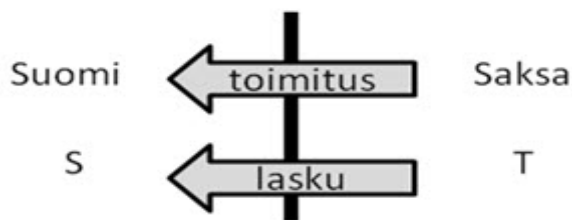
Kuva 1. Tavarantoimituksen yhteisömyynti (Verohallinto 2017g).

Tavarantoimituksen myyjän vastuulla on osoittaa, että ostaja on verovelvollinen toisessa jäsenvaltiossa. Verovelvollisuuden osoittamiseksi tulee myyjän merkitä lähettämäänsä laskuun sekä ostajan että oman yrityksensä alv-numero. (Äärilä ym. 2017, 486.) Alv-numero muodostuu pääsääntöisesti maatumuksesta sekä yrityksen Y-tunnuksesta ilman kahden viimeisen numeron välistä väliviivaa. Myös yritys tai yhteisö, joka ei muuten olisi toiminnastaan verovelvollinen, joutuu hakeutumaan yhteisöhankinnoista verovelvolliseksi niiden ylittäessä 10 000 euroa vuodessa. (Verohallinto 2017c.)

Tavarantoimituksen toiseen jäsenvaltioon voi hoitaa myyjä, ostaja tai esimerkiksi itsenäinen kuljetusliike. Kuljetuksen tapahtuminen tulee pystyä näyttämään toteen myös jälkikäteen. Tämä onnistuu esimerkiksi rahtiliikkeen rahtikirjalla tai –laskulla. Ne tulee kuitenkin pystyä liittämään myös kyseisen toimituksen myyntilaskuun. Myös muu selvitys on mahdollinen. Selvityksestä tulee kuitenkin käydä ilmi kuka tavarantoimittaa, milloin kuljetus on tapahtunut, millä yksilöidyllä kuljetusvälineellä kuljetus on tapahtunut sekä kuljetuksen päättymispaikka. (Äärilä ym. 2017, 487.)

2.2.2 Tavaroiden yhteisöhankinta

Tavaroiden yhteisöhankinnalla tarkoitetaan tavaran omistusoikeuden vastikkeellista hankintaa, jossa myyjä, ostaja tai joku muu heidän puolestaan kuljettaa tavaran suoraan jäsenvaltiosta toiseen. Tavaroiden yhteisöhankinta on verollista toimintaa ja verotuksessa sovelletaan määränpäämaaperiaatetta. Määränpäämaaperiaatteen mukaan vero suoritetaan siinä valtiossa, minne tavaran kuljetus päättyy, eikä ostajan kotimaalla ole tässä suhteessa merkitystä. (Äärilä ym. 2017, 502.)



Kuva 2. Tavarankuljetus toisesta EU-maasta (Verohallinto 2017g.)

Yhteisöhankinnassa veron määräytymiseen käytetään samaa verokantaa kuin vastaavan tavaran kotimaan kaupassakin. Verovelvollisella on oikeus vähentää hankinnasta suorittamansa vero, mikäli hankinta on tullut arvonlisäverolain säännösten tarkoittamalla tavalla vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. (Äärilä ym. 2017, 503.) Arvonlisäverolaissa (1501/1993) tällaiseksi käytöksi määritellään toiminta, joka liittyy verolliseen liiketoimintaan. Käytännössä vähennys tehdään samalla ilmoituksella kuin hankinnasta suoritettava vero, joten todellista veronmaksua ei tällöin synny (Äärilä ym. 2017, 503).

2.2.3 EU-komission ehdottama yhteisökaupan uudistus

EU:n komissio on julkaissut vuonna 2016 esityksen uudesta lähestymistavasta, jolla tavarakauppaa jatkossa verotettaisiin EU-maiden välillä. Esityksen mukaan EU-alueella käytyä kauppaa verotettaisiin määränpääjäsenvaltion verotussääntöjen mukaan kuten nykyisinkin, mutta ne rinnastettaisiin verotuksessa maan sisäisiin toimituksiin. Jotta muutos olisi mahdollinen, ei yrityksen jatkossa tarvitsisi rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi muualle kuin siihen jäsenvaltioon, johon se on sijoittunut. (Äärilä ym. 2017, 483.)

On arvioitu, että nykyisen järjestelmän takia jopa yli 150 miljardin euron alv-tulot jäävät saamatta vuosittain. Lisäksi järjestelmä aiheuttaa n. 11% korkeammat kustannukset sääntöjä noudattaville yrityksille, jotka käyvät kauppaa EU-alueella. Uudistuksen tavoitteena on torjua petoksia, yksinkertaistaa yritysten alv-velvoitteita, lisätä johdonmukaisuutta sekä vähentää byrokratiaa. (Euroopan komissio 2017.)

Yrityksen kannalta tämä tarkoittaisi käytännössä sitä, että jatkossa se saisi hoitaa kaikki alv-ilmoituksensa ja –maksunsa saman verkkoportaalien kautta. Yritys myös saa noudattaa samoja sääntöjä, kuin mitä se noudattaisi kotimaassaan, sekä käyttää samoja lomakkeita ilmoituksissaan. Lisäksi sen ei tarvitsisi enää pohtia eri maiden säännöksiä harjoittaessaan yhteisökauppaa, vaan yritys saisi laatia laskunsa oman maansa säännösten mukaisesti. (Euroopan komissio 2017.) Toisaalta yrityksen tulee kuitenkin huomioida maa, johon tavara kuljetetaan, sillä tavaroista peritään määränpäämaan arvonlisävero (Euroopan komissio 2017b). Myös nykyään annettava arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus jäisi pois (Euroopan komissio 2017).

Ennen uudistuksen saattamista täysimääräisesti voimaan, on tarkoitus ottaa käyttöön neljä ”pikakorjausta”. Korjausten on määrä tulla voimaan vuoteen 2019 mennessä. 4.10.2017 annetun ehdotuksen mukaan, suurin osa korjauksista koskisi ainoastaan CTP-statuksen saanutta toimijaa. Ensimmäinen helpotus koskee tavaroiden varastointia toisessa jäsenvaltiossa ja niiden myyntiä suoraan kuluttajille sieltä. Nyt tällainen menettely on vaatinut yrityksen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi myös kyseiseen maahan, missä varasto sijaitsee. Jatkossa kuitenkin CTP-statuksen saaneen yrityksen ei tätä tarvitsisi tehdä, vaan riittää, että yritys on arvonlisäverovelvollinen omassa kotipaikassaan. (Euroopan komissio 2017b.)

Toinen parannus liittyy ketjukauppatilanteisiin. Ketju tilanteita varten määriteltäisiin jatkossa se myynti, jota voitaisiin käsitellä kirjanpidossa verottomana yhteisömyyntinä. Tällä hetkellä, kun ketjussa on ollut useampi kuin kolme toimijaa ei laskutuksessa ole saanut käyttää käännettyä arvonlisäveroa helpottamaan tilannetta. Tämä uudistus koskee myös vain CTP-toimijoita.

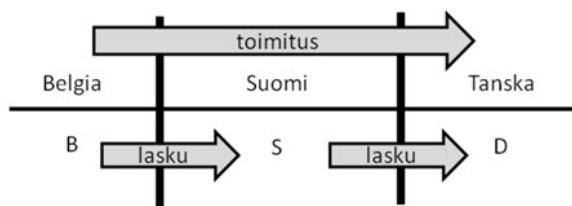
Jatkossa CTP-statuksen omaava yritys saisi myös helpotuksia näyttövaatimukseen tavaroiden liikkumisessa EU-maiden välillä. Edellytyksenä olisi, että kaupan molempien osapuolten arvonlisäverotunnisteet löytyvät VIES-järjestelmästä.

Korjaus, joka puolestaan koskee kaikkia EU-alueen toimijoita, liittyy yhteisökaupan verottomuuden edellytyksiin. Verottomuuden edellytyksenä olisi jatkossa, että ostajalta

löytyy voimassa oleva alv-tunniste sekä se, että myynnit on raportoitu oikein arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksella. (Euroopan komissio 2017b.) Suomalaisiin yrityksiin tämä uudistus ei juurikaan vaikuta, sillä suomalaisessa verotuskäytännössä kyseisiä tunnisteita on aina vaadittu.

2.3 Kolmikantakauppa

Kolmikantakauppa tarkoittaa tilannetta, jossa tavara myydään kaksi kertaa peräkkäin. Tavara kuitenkin toimitetaan suoraan ensimmäiseltä myyjältä viimeisimmälle ostajalle yhdestä EU-jäsenvaltiosta toiseen EU-jäsenvaltioon. Täten kolmikantakaupassa on aina mukana kolme eri yhteisömaissa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitynyttä elinkeinonharjoittajaa. (Hakapää ym. 2016.)

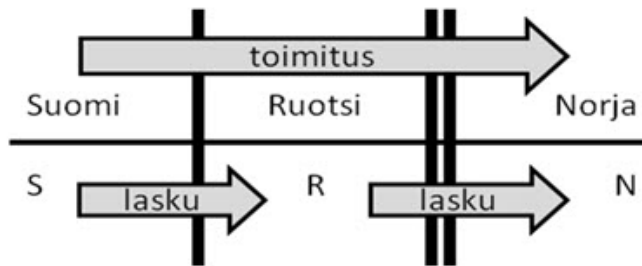


Kuva 3. Esimerkkitalanne kolmikantakaupasta (Verohallinto 2017g).

Kolmikantakaupan tilanteessa verotus poikkeaa normaaleista yhteisöhankinnan myyntimaasäännöksistä ja yhteisöhankinta verotetaan aina lopullisessa kuljetuksen päätty-misvaltiosta (Hakapää ym. 2016). Esimerkkitalanteessa B:n myynti S:lle on veroton yhteisömyynti, jolloin S:n tulee ilmoittaa B:lle oma alv-numeronsa. Lisäksi B:n tulee ilmoittaa laskullaan merkintä ALV 0% (Yhteisömyynti). Kolmikantakaupan toinen myyjä S taas merkitsee D:lle toimitettavaan laskuun oman alv-numeronsa lisäksi myös D:n alv-numeron. Näiden lisäksi laskulle tulisi tehdä erillinen merkintä kolmikantakaupasta merkinnällä ”Triangulation” tai ”Kolmikantakauppa”. Tekemällä näin S:n ei tarvitse rekisteröityä verovelvolliseksi kohdemaassa suorittaakseen arvonlisäveron tavarán yhteisöhankinnasta ja edelleen myynnistä, vaan veronmaksuvelvollisuus siirtyy D:lle. (Verohallinto 2017g.) Ehtona tähän menettelyyn kuitenkin on, että kaupan kaikki kolme osapuolta ovat verovelvollisia jossakin Euroopan Unionin jäsenmaassa ja se, että tavara kulkee suoraan ensimmäiseltä myyjältä toiselle ostajalle (Hakapää ym. 2016).

Ketjukauppa

Ketjukaupalla tarkoitetaan muuten samanlaista tilannetta kuin kolmikantakaupassakin, mutta joku kolmikantakaupan ehdoista ei täyty. Tällöin ei voida enää soveltaa kolmikantakaupan yksinkertaistamissäännöksiä, vaan verotus tapahtuu yhteisöhanke-säännösten perusteella tavaroiden kuljetuksen päättymisvaltiossa ja yhteisöhanke-säännösten jälkeiset myynnit verotetaan aina kyseisen EU-jäsenvaltion sisällä. Näin voi olla esimerkiksi silloin, jos joku ketjun osapuolista ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi missään EU:n jäsenmaassa, kaupassa on mukana EU:n ulkopuolinen maa tai ketjussa kaupan osapuolia on enemmän kuin kolme. (Hakapää ym. 2016.)



Kuva 4. Esimerkki ketjukaupasta (Verohallinto 2017g).

Yllä kuvatussa esimerkissä tavara toimitetaan suoraan EU:n ulkopuolelle, joten kysymyksessä ei voi olla yhteisömyynti, johon sovellettaisiin käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Kyseessä on vientitilanne. Tällöin myynti on verotonta myös ensimmäiselle myyjälle S:lle, vaikka hän myy tavaransa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle yritykselle. S merkitsee myyntinsä arvonlisäveroilmoituksella 0-verokannan alaiseen liikevaihtoon. (Verohallinto 2017g.)

Arvonlisäverolain (1501/1993) 63 f § mukaan tavarain yhteisöhanke-sääntöjen voidaan katsoa tapahtuneen Suomessa myös silloin, kun ostaja on käyttänyt hankinnassa Suomen alv-tunnusta ja tavarain kuljetus on alkanut toisesta jäsenvaltiossa. Välttääkseen tämän tulee ostajan näyttää, että yhteisöhanke-sääntö on verotettu tai hän on täyttänyt yhteisöhanke-sääntöön liittyvän ilmoitusvelvollisuutensa siinä jäsenvaltiossa, missä tavarain kuljetus päättyi (Arvonlisäverolaki 1501/1993). Kyseinen lainkohta tunnetaan myös nimellä turvaverkkosääntö (Äärilä ym. 2017, 508).

2.4 EU:n ulkopuolelle tapahtuva tavaroiden vienti

Arvonlisäverotuksessa viennillä tarkoitetaan tavaroiden myyntiä EU-alueen ulkopuolelle (Verohallinto 2017b). Tällöin vienti on ilmoitettava Tullille. Vienti-ilmoitus annetaan sähköisesti joko Tullin vienti-ilmoituspalvelussa tai sanomapohjaisesti. Sanomapohjaista ilmoittamista varten tarvitaan Tullin lupa asiaan. (Äärilä ym. 2017, 457.) Vienti-ilmoitus on annettava myös silloin, kun tavara viedään Euroopan unionin veroalueen ulkopuolelle, esimerkiksi Kanarian saarille. Vienti voi olla joko suoraa tai epäsuoraa vientiä. Suorassa viennissä vientimenettely alkaa Suomessa, jonka jälkeen tavara poistuu suoraan EU:n tullialueen ulkopuolelle. Epäsuorassa viennissä vientimenettely alkaa myös Suomesta, mutta tavara poistuu EU:sta toisen jäsenmaan kautta. (Tulli 2017b.)

Yleisistä arvonlisäverosäännöksistä poiketen veroa ei suoriteta myynneistä, joissa myyjä tai kuljetusliike kuljettaa tavaran suoraan EU:n ulkopuolelle. Vaihtoehtoisesti ulkomainen ostaja, joka ei ole Suomessa verovelvollinen, voi noutaa tavaran Suomesta kuljettaakseen sen välittömästi pois EU-alueelta. Tällöin tavara tulee myös käyttää Yhteisön ulkopuolella. (Arvonlisäverolaki 1501/1993). Tämä säännös pätee silloinkin, jos sekä myyjä että ostaja ovat arvonlisäverovelvollisia jossakin EU:n jäsenvaltiossa, mutta itse tavaran toimitus tapahtuu EU:n ulkopuolelle (Verohallinto 2017g). Myynnin verotomuuden myyjä voi osoittaa tullin vahvistamalla luovutuspäätöksellä (Tulli 2017b).

2.5 Maahantuonti

Tavaran maahantuonnilla tarkoitetaan tuontia EU-alueelle EU:n ulkopuolelta. Maahantuonti on verollista toimintaa, josta tulee suorittaa arvonlisäveroa siihen maahan, johon tuonti tapahtuu. Tavaran maahantuonti tapahtuu siinä maassa, missä tavara on, kun se tuodaan EU-alueelle. Maahantuonti voi tapahtua myös välillisesti toisen EU-maan kautta, jos tavara on asetettu sellaiseen menettelyyn, ettei sitä ole tarvinnut tullata siinä maassa, jonka alueella se on ollut tullessaan ensimmäisen kerran EU-alueelle. (Äärilä ym. 2017, 471.)

Tuotaessa tavaraa Suomeen EU:n ulkopuolelta, tulee siitä antaa tullin ilmoitus. Ilmoituksen perusteella Tulli vahvistaa tavaralle tullausarvon sekä kantaa siitä tullin, arvonlisäveron, tuontimaksun ja muita maahantuontiin liittyviä maksuja, mikäli näitä on. (Äärilä ym. 2017, 472.)

2.5.1 Tulli

Tulli on välillinen vero, joka suoritetaan, kun tavara kulkee tullirajan yli. Tullirajat ovat käytännössä valtioiden rajoja. Poikkeuksen veron suorittamiseen muodostaa EU-alue, jonka sisällä tapahtuvasta kaupasta ei peritä tulleja lainkaan. Kolmansien maiden kanssa käytyyn kauppaan sovelletaan unionin yhtenäistä tullilainsäädäntöä. Useimmiten perityt tullit ovat tuontitulleja, mutta joskus voidaan periä myös vientitulleja. (Niskakangas 2014, 179.) Kaikki tavarat on tuontitullattava ennen kuin ne saa ottaa käyttöön tai myydä eteenpäin (Tulli 2017a).



Kuva 5. Tavarantuonti EU:n ulkopuolelta (Tulli 2017a).

Tullin tehtävänä on määrätä EU:n ulkopuolelta tuotaville tavaroille tullit, tuontimaksut ja arvonlisävero. (Tulli 2017c.) Tuonnin tullilmoitus voidaan antaa sen jälkeen, kun saapuvasta tavarasta on saatu rahdinkuljettajalta tai postilta saapumisilmoitus. Ilmoitus voidaan antaa sanomailoituksena, Tuonti-ilmoituspalvelussa tai SAD-lomakkeella (Liite 1). Sanomailoitukseen tarvitaan Tullin myöntämä lupa. Luvan saatuaan yritys voi ilmoittaa tullilmoitukset suoraan omasta järjestelmästä Tullin järjestelmään. (Tulli 2017c.)

Tuotaessa tavaroita EU-maiden ulkopuolelta, kannetaan niistä kolmansien maiden tulli. Tulleja on sekä arvo- että paljoustulleja. Arvotullit lasketaan prosentimääräisenä tulla-arvosta, kun taas paljoustulli voidaan määrätä esimerkiksi painon tai kappalemäärän perusteella. Tulla-arvo puolestaan perustuu useimmiten tavarasta maksettavaan hintaan, johon sisällytetään myös kuljetuskustannukset ensimmäiselle tulopaikalle EU:ssa. (Tulli 2017d.) Jos tavarantuonti on ilmoitettu muussa valuutassa kuin euroissa,

täytyy summat muuttaa euroiksi vahvistettujen valuuttakurssien mukaisesti (Tulli 2017f.) Tulli määräytyy sen mukaan, mihin tullitariffinimikkeeseen tavara luokitellaan. (Tulli 2017d.) Tullauksen yhteydessä määrättävä arvonlisävero perustuu myös yleensä tullausarvoon (Tulli 2017f.)

Tullauspäätös toimii samalla laskuna, joka tulee maksaa 10 päivän kuluessa sen päiväyksestä. Tarvittaessa yritys voi hakea maksunlykkäyslupaa, jolloin se saa noin viisi viikkoa maksuaikaa, tai maksun lisäaikaa. Haettaessa maksulle lisäaikaa yritys voi itse ehdottaa maksuaikataulua laskulle. (Tulli 2017e.)

Vastuu tullausasiakirjojen arkistoinnista on tavarantuoajalla, kun tulli-ilmoitus on annettu sähköisesti. Tullausasiakirjoihin luetaan kaikki tullaus- ja luovutus päätökset, kauppalaskut, rahti- ja kuljetusasiakirjat, alkuperäisselvitykset sekä muutoksenhakuun liittyvät oikaisupäätökset. Niitä tulee säilyttää kuusi vuotta sen kalenterivuoden päättymisestä, jolloin päätös tavaroiden luovuttamisesta on tehty. Arkistointi voidaan tehdä joko sähköisesti tai paperisena, mutta paperisen säilytyksen tulee tapahtua Suomessa. Paperilla annetut tuonti-ilmoitukset liitteineen arkistoidaan Tullissa. (Tulli 2017g.)

2.5.2 Muutokset tullauksessa

Euroopan yhteisön (EY) tullikoodeksi on asiakirja, johon on koottu yhteisön alueella vallitseva tullilainsäädäntö. Tullikoodeksissa on määritelty yleiset säännöt ja menettelyt yhteisön jäsenmaiden noudatettaviksi, kuten EU-maiden ja kolmansien maiden välillä käytävään kaupankäyntiin. (EUR-Lex 2007, 2-3.) Tullikoodeksia on päivitetty vuonna 2013 neuvoston antamalla asetuksella (EU N:o 952/2013). Uudistukset tulevat koskemaan kaikkia tullitoimenpiteitä, kuten lupahallintoa, tullimenettelyjä ja tulliverotusta. Ensimmäiset päivitettyt säännökset tulivat voimaan jo vuoden 2016 toukokuussa, mutta sähköisten uudistusten siirtymävaihe kestää aina vuoteen 2020 asti. Säännökset tulevat voimaan pakottavana lainsäädäntönä. (KPMG 2016.)

Uusi tullilainsäädäntö tarjoaa tulli- ja turvallisuusasiansa hyvin hoitaneille yrityksille etuja ja helpotuksia. Tällaiset yritykset voivat hakeutua valtuutetuiksi taloudellisiksi toimijoiksi eli AEO-toimijoiksi. (KPMG 2016.) AEO on globaali Tullien yritysturvallisuusohjelma (Tulli 2017h). AEO-toimijoille uudistus myöntää helpotuksia asiakirja- ja tavara-tarkistuksiin, mikä voi muodostua merkittäväksi kilpailueduksi kansainvälistä tavara-

kauppaa harjoittavalle yritykselle. (KPMG 2016.) Myönnettyt edut ovat voimassa koko EU-alueella (Tulli 2017h).

Päivitetyn tullikoodeksin tavoitteena on myös, että kaikki tiedonsiirto Tullin ja asiakkaiden välillä tapahtuu sähköisesti vuoteen 2020 mennessä. Kaikista paperilomakkeista luovutaan ja jatkossa yritykset toimittavat lupahakemukset, tulli-ilmoitukset ja muut tiedot Tullille sähköisesti. Lisäksi uudistuksella pyritään helpottamaan tiedonkulkua eri jäsenmaiden välillä, sillä tällä hetkellä Tullin tietojärjestelmät perustuvat vain kansallisiin vaatimuksiin. (KPMG 2016.)

1.1.2018 lähtien arvonlisäverovelvolliset yrityksen maksavat ja ilmoittavat maahantuonnin arvonlisäverot Verohallinnolle. Uudistuksen jälkeen yritys voi hoitaa kaikki arvonlisäverotukseen liittyvät asiansa Verohallinnon kanssa. Jatkossa sen, asioiko yritys Tullin vai Verohallinnon kanssa, ratkaisee se, onko yritys rekisteröitynä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. (Verohallinto 2017h.)

Maahantuonnin arvonlisävero ilmoitetaan vuoden 2018 alusta oma-aloitteisesti yhdessä muiden oma-aloitteisten verojen kanssa veroilmoituksella. Muutoksen seurauksena arvonlisäveroa ei tarvitse enää maksaa ennen sen vähentämistä, kun yritys pystyy kohdistamaan sekä veron että sen vähennyksen samalle kuukaudelle. Tätä kutsutaan lykätynsi menettelyksi. Veron kohdistamiskuukauden määrittelee jatkossa tullauspäätöksen päivämäärä, sillä vero tulee kohdistaa samalle kuukaudelle. Veron ilmoittamiseksi verovelvollisen tulee itse laskea veron peruste ja määrä. Näitä varten arvonlisäveroilmoitukselle tulee kaksi uutta kenttää. (Verohallinto 2017h.)

Aikaisemmin Tulli on vahvistanut maahantuonnista suoritettavan veron määrän tai sen mahdollisen verottomuuden. Uudistuksen jälkeen tämä jää yrityksen vastuulle selvitettäväksi. Tulli hoitaa kuitenkin yhä tullimaksut sekä muut verot kuin arvonlisäverot. Lisäksi Tulli määrittää tavaralle tullausarvon, joka perustuu tavarantoimittajan ostohintaan. Tämän perusteella se antaa maahantuonnista tullauspäätöksen, josta selviää tullausarvo sekä muut tullin määräämät maksut. (Verohallinto 2017h.)

Toisin kuin aikaisemmin, tullauspäätös itsessään ei enää ole lasku, jonka yritys voisi maksaa sellaisenaan. Tullauspäätöksen lisäksi veron perusteeseen tulee lisätä tavarantoimittajan kuljetus-, lastaus-, purkaus- ja vakuutusmaksut. Myös mahdolliset muut maahantuontiin liittyvät kustannukset tulee lisätä veron perusteeseen. Kustannukset tulee huomioida aina lopulliseen määränpäähän saakka, jos se on tiedossa sillä hetkellä, kun tavara

tuodaan maahan. Lopullisen määränpään tulisi selvittää kuljetus- tai rahtiasiakirjoista. (Verohallinto 2017h.)

2.6 Raportointi

Yritys tai yhteisö, joka harjoittaa yhteisökauppaa, on velvollinen ilmoittamaan tiedot myymistään yhteisömyynneistä sekä ostamistaan yhteisöhankinnoista arvonlisäveroilmoituksella (Verohallinto 2017b). Lisäksi yhteisömyynnistä on annettava erillinen arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus seuraavan kuun 20. päivään mennessä. Ilmoitus on annettava sähköisesti. Yhteenvetoilmoituksen ovat velvollisia antamaan myyjä yhteisömyynneistään ja kolmikantakaupan toinen myyjä. Säännös koskee myös niitä yrityksiä, jotka ilmoittavat arvonlisäveronsa muuten neljännesvuosittain tai vuosittain. Ilmoitus tarvitsee antaa vain niiltä kuukausilta, joina yrityksellä on ollut yhteisömyyntiä. (Verohallinto 2017d.) Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä seuraa laiminlyöntimaksu, joka voi olla suuruudeltaan enintään 200 euroa (Verohallinto 2017f).

Yhteenvetoilmoituksella ilmoitetaan ne myynnit, jotka kohdistetaan kyseiselle kuukaudelle. Esimerkiksi tavaran EU-myynti kohdistetaan pääsääntöisesti toimituskuukautta seuraavalle kuukaudelle. Poikkeuksena on tilanne, jossa ostajalle on annettu jo tavaran toimituskuukautena lasku kyseisestä toimituksesta. Ilmoituksella ilmoitetaan ostajan arvonlisäverotunniste sekä kuukauden aikana suoritettujen myynnit yhteensä. Myynnit tulee kuitenkin eritellä asiakkaittain. (Verohallinto 2017d.)

Mikäli yhteisömyynti on laskutettu ulkomaisella valuutalla, tulee summa muuttaa raportointia varten euroiksi. Tämä tapahtuu käyttämällä jonkin liikepankin tai Euroopan keskuspankin julkaisemaa viimeisintä myyntikurssia tavaran toimituskuukautta seuraavan kuukauden 15. päivänä. Poikkeuksena jälleen tilanne, jossa laskutus on tapahtunut ennen tätä ajankohtaa. Tällöin tulee käyttää laskutusajankohdan kurssia. (Arvonlisävelolaki 1501/1993.)

Yhteisöhankinnoista ei anneta erillistä yhteenvetoilmoitusta, vaan ne ilmoitetaan omassa kohdassaan ”Vero tavaraostoista muista EU-maista ja Tavaratostot muista EU-maista” oma-aloitteisten verojen veroilmoituksella. Jos ostot toisista jäsenvaltioista ovat vuodessa 550 000€ tai yli, tulee ostajan tehdä Tullille erillinen Intrastat-ilmoitus hankinnoistaan. (Ääriä ym. 2017, 503.) Intrastat-ilmoitus tulee antaa myös silloin, jos yrityksen yhteisöviennit ylittävät vuoden aikana 500 000€ (Tulli 2018a).

Intrastat on Euroopan Unionin järjestelmä, jossa kerätään yhteen tietoja jäsenmaiden välisestä kaupankäynnistä. Ilmoitus tulee jättää aina seuraavan kuukauden 14. päivään tai sitä seuraavaan arkipäivään mennessä, eli esimerkiksi joulukuun ilmoitus tulee olla annettuna viimeistään 15.1.2018. Ilmoitus voidaan antaa sähköisesti joko Intrastat-ilmoituspalvelun, suorana sanomana tai tyvi-palvelun kautta. (Tulli 2018a.)

1.1.2018 jälkeen tulee oma-aloitteisten verojen veroilmoituksella antaa tiedot myös tavaroiden maahantuonnista EU:n ulkopuolelta. Tätä varten ilmoituksella on kaksi uutta kohtaa. Kohdassa "Tavaroiden maahantuonnit EU:n ulkopuolelta" ilmoitetaan ne erät, jotka muodostavat tavaroiden maahantuonnin arvolisäveron perusteen. Suoritettava vero puolestaan ilmoitetaan kohdassa "Vero tavaroiden maahantuonnista EU:n ulkopuolelta". (Verohallinto 2017h.)

3 PALVELUIDEN KANSAINVÄLINEN KAUPPA

Palveluiden suorituksella tarkoitetaan liiketoimea, joka ei ole tavaroiden luovutusta. Tavaroiden luovutukseksi on määritelty aineellisen omaisuuden määräysvallan siirto, joihin luetaan mukaan sähkö, kaasu, lämpö ja muut vastaavat energiahyödykkeet. Arvonlisäverokohtelun selvittämiseksi on lisäksi määriteltävä palvelun luonne. (Hakapää ym. 2016.) Myytävä tai ostettava palvelu onkin pystyttävä sijoittamaan oikeaan kategoriaan verokohtelun ratkaisemiseksi. Toisin kuin tavaroiden kansainvälisessä kaupassa, palveluiden kansainväliseen kauppaan liittyvät säännökset koskevat suurin osa sekä EU-kauppaa että kolmansien maiden kanssa käytävää kauppaa. On kuitenkin olemassa myös poikkeuksia. (Äärilä ym. 2017, 520.)

3.1 Myyntimaasäännökset

Palveluiden kansainvälisessä kaupassa myyntimaasäännöksillä on erityisen suuri merkitys. Niillä pyritään osaltaan kulutusmaaperiaatteen toteuttamiseen. Palveluiden kaupassa kulutusmaan määrittäminen voi olla huomattavasti hankalampaa kuin tavaroiden kaupassa. (Niskakangas 2014, 145.) Palvelun myyntimaalla määritellään se, minkä maan verosäädäntöä noudatetaan palvelua myytäessä. Lähtökohtaisesti valtiolla on oikeus verottaa liiketapahtuma, joka suoritetaan sen alueella riippumatta siitä, minkä maalainen suorittaja on kyseessä. (Äärilä ym. 2017, 521.)

Palveluiden kansainvälisessä kaupassa pääsääntönä on, että arvonlisäveron tilittäminen on myyjän vastuulla. Ongelmaksi muodostuu kuitenkin usein se, että myyntimaa on jokin toinen maa kuin myyjän kotimaa. Tällöin jää ratkaistavaksi tuleeko myyjän rekisteröityä myyntimaahan verovelvolliseksi vai voidaanko soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. (Äärilä ym. 2017, 521.) Palvelun myyntimaan määrittämisessä keskeisessä asemassa on kiinteän toimipaikan määrittäminen (Hakapää ym. 2016).

Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan liiketoiminnan kotipaikkaa. Poikkeuksena on yrityksen sellainen toimipaikka, jolla on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöresurssien että teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne myydä ja tarjota palveluitansa ja lisäksi vastaanottaa palveluita omia tarpeitansa varten. On hyvä huomata, että arvonlisäverotuksen kannalta kiinteä toimipaikka muodostuu usein herkemmin kuin tuloverotuksen määritelmässä. Tällöin tuloverotuksen perusteella arvioitua kiinteää toimipaikkaa ei

voida suoraan käyttää perusteena arvioitaessa kiinteän toimipaikan muodostumista arvonlisäverotuksen kannalta. (Hakapää ym. 2016.)

Verotuksen yksinkertaistamiseksi on kuitenkin laadittu pääsääntö, joka koskee suurinta osaa yritysten käymästä kansainvälisestä palvelukaupasta. Pääsäännön alle kuuluvista palveluista verovelvollinen on ostaja. Poikkeuksena on kuitenkin tilanne, jossa myyjä ja ostaja ovat sijoittuneet samaan maahan. Pääsääntöä sovelletaan kaikkiin sellaisiin palveluihin, joihin ei ole erikseen säädetty poikkeusta arvonlisäverolaissa. Palveluista, jotka eivät kuulu pääsäännön alle, tulee verokohtelu aina selvittää erikseen. Näitä ovat mm. kiinteistöön liittyvät palvelut, henkilökuljetuspalvelut, ravintola- ja ateriapalvelut sekä matkatoimistopalvelut. (Äärillä ym. 2017, 521-533.)

Myyntimaan pääsäännön mukaan palvelun myynnin katsotaan tapahtuneen siinä valtiossa, jossa palvelu luovutetaan ostajan kiinteään toimipaikkaan. Mikäli palvelua ei luovuteta ostajan kiinteään toimipaikkaan, katsotaan myynnin tapahtuneen siellä, missä ostajalla on liiketoiminnan kotipaikka. (Äärillä ym. 2017, 524.) Esimerkiksi arvonlisäverolain (1501/1993) mukaan palvelu on myyty elinkeinoharjoittajalle Suomessa, jos se on luovutettu ostajan Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan tai ostajan liiketoiminnan kotipaikka on Suomi. Näiden ehtojen täytyessä tulee myynnin arvonlisävero suorittaa Suomeen, ellei kyseistä palvelua ole erikseen säädetty verottomaksi. EU-alueella tapahtuva palveluiden myynti on hyvin harvoin verotonta, joten kysymys on käytännössä siitä, minkä valtion vero myynnistä tulee tilittää. Käytäessä kauppaa EU:n ulkopuolisten maiden kanssa, tulee verokohtelu selvittää kussakin tapauksessa erikseen (Äärillä ym. 2017, 521-522).

3.2 Käännetty verovelvollisuus

Käännettyssä verovelvollisuudessa ostaja on myyjän sijasta verovelvollinen tapahtuneesta myynnistä. Kansainvälisten palveluiden kaupan pääsäännön mukaan ostaja on verovelvollinen ostaessaan palvelun, jossa myyjänä on ulkomaalainen elinkeinoharjoittaja, joka ei ole hakeutunut Suomessa verovelvolliseksi eikä hänellä ole täällä kiinteää toimipaikkaa. Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan koko EU:n alueella myytävissä palveluissa, jotka kuuluvat myyntimaasäännöksen pääsäännön alle. Elinkeinoharjoittaja, joka ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, mutta olisi käännetyn verovelvollisuuden perusteella velvollinen suorittamaan veron, tulee rekisteröityä arvonlisäverorekisteriin tällaista ostoa varten.

Mikäli yritys on hakeutunut Suomessa verovelvolliseksi, ei käännettyä verovelvollisuutta sovelleta. Poikkeuksena on tilanne, jossa yrityksen kiinteä toimipaikka sijaitsee Suomessa, mutta sen ei katsota osallistuneen palvelun myyntiin. Näin on tilanteessa, jossa kiinteän toimipaikan resursseja eikä henkilökuntaa käytetä palvelun suorittamiseen. Kiinteän toimipaikan osallistumista hallinnollisiin tehtäviin ei katsota muodostavan myöskään osallisuutta palvelun suorittamiseen. Toisaalta jos myyjän liiketoiminnan kotipaikka sijaitsee Suomessa, käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta, vaikka se ei olisikaan osallistunut palvelun myyntiin tai sen suorittamiseen.

Kahdenkertaisen verotuksen estämiseksi käännetyssä arvonlisäverovelvollisuudessa on säädetty kaksi säännöstä. Ensimmäinen säännös liittyy siihen, jos palvelun myyntiin sisältyy tavarantoimitus EU:n ulkopuolelta. Tällöin ostaja joutuisi suorittamaan myös tuonnista arvonlisäveron, palvelun ostamisesta suorittamansa arvonlisäveron lisäksi. Nyt ostaja on oikeutettu vähentämään vuokraamansa tavarantoimituksen maahantuonnista suoritettavan arvonlisäveron. Kun kyseessä on jokin muu immateriaalipalvelu kuin vuokraustoiminta, ostaja on vapautettu suorittamasta veroa ostamastaan palvelusta siltä osin, kun vero on suoritettu tavarantoimituksen yhteydessä. (Verohallinto 2010.)

Poikkeukset käännettyyn arvonlisäverovelvollisuuteen

Pääsäännöstä poiketen arvonlisäveroa ei suoriteta ostajan maahan käännettyä verovelvollisuutta soveltaen seuraavissa palveluissa: kiinteistöön kohdistuvat palvelut, henkilökuljetuspalvelut, kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus, kulttuuri- ja viihdetapah-tumien pääsystä ja pääsyyn välittömästi liittyvistä palveluista, ravintola- ja ateriapalve-luista sekä matkatoimistopalveluista.

Kiinteistöiksi katsotaan erilaiset maa-alueet, rakennukset, pysyvät rakennelmat ja täl-laisien rakennelmien osat. Kiinteistöön kohdistuviksi palveluiksi luetaan sellaiset palve-lut, joiden voidaan katsoa kohdistuvan välittömästi määriteltyyn kiinteistöön. Tällaisiksi palveluiksi luokitellaan esimerkiksi rakennus- ja huoltopalvelut, kiinteistön vuokraus tai sen välitys. Edellä mainituista palveluista vero suoritetaan siihen valtioon, jossa kiin-teistö sijaitsee. Palveluista, jotka kohdistuvat vain välillisesti kiinteistöihin, kuten varas-tointi tai omaisuuden hoitopalvelut, vero suoritetaan pääsäännön mukaan.

Henkilökuljetuspalveluissa palvelun myyntimaan katsotaan olevan Suomi, jos kuljetus on suoritettu täällä. Kuljetuksen tulee sekä alkaa että päättyä Suomen valtion rajojen sisäpuolella. Jos kuljetus tapahtuu Suomen rajojen sisäpuolella, tulee myyjän itse järjestää kuljetus. Jos kuljetus suoritetaan jossakin toisessa valtiossa, on kyseisellä valtiolla oikeus verottaa palvelu. Mikäli kuljetus tapahtuu suoraan Suomesta ulkomaille tai toisinpäin, on myynti vapautettu arvonlisäverosta. Sama sääntö koskee myös tilanteita, joissa kuljetus ainoastaan poikkeaa Suomen läpi. Ulkomaille tai ulkomailta Suomeen suuntautuvassa kuljetuspalvelussa myyjä ei ole kuitenkaan velvoitettu itse järjestämään kuljetusta, vaan se voi käyttää palvelun tuottamiseen alihankkijoita.

Lähtökohtaisesti matkan lähtö- ja määränpääpaikkana pidetään matkalippuun merkittyjä paikkoja. Mikäli matka kuitenkin keskeytyy muista kuin teknisistä syistä johtuen, katsotaan kyseisen paikan olevan matkan uusi lähtöpaikka tai määränpää. Teknisiksi syiksi on määritelty kuljetusvälineeseen tulleet viat tai muut ennalta arvaamattomat syyt. Matkan keskeytyessä teknisistä syistä, ei sillä ole merkitystä matkan arvonlisäverokohteluun.

Kuljetusvälineen lyhytaikaisena vuokrauksena voidaan pitää tapahtumaa, joka kestää yhtäjaksoisesti enintään 30 päivää. Vesialuksissa rajana on 90 päivää. Kaikki näiden rajojen ylittämä vuokraustoiminta luetaan pitkäaikaiseksi vuokraustoiminnaksi, joka verotetaan palveluiden yleissäännön mukaan. Lyhytaikainen vuokraustoiminta puolestaan verotetaan siinä valtiossa, jossa kuljetusväline luovutetaan ostajan käyttöön. Luovutuspaikkana pidetään sitä paikkaa, jossa kuljetusväline todellisuudessa luovutetaan. Tällöin esimerkiksi pelkkä avainten luovutus tai vuokrasopimuksen teko ei muodosta luovutuspaikkaa ja oikeutta poikkeavan verokohtelun soveltamiseen.

Kulttuuri- ja viihdepalveluina pidetään opetusta, tieteellisiä palveluita, kulttuuri-, viihde- ja urheilutapahtumia, messuja ja näyttelyitä sekä muita vastaavan kaltaisia tapahtumia ja tilaisuuksia. Sillä maalla, jossa tapahtuma tai tilaisuus pidetään, on oikeus verotukseen. Jos palvelu koostuu useista eri suoritteista, jotka kuitenkin kaikki oleellisesti liittyvät samaan tapahtumaan, verotetaan kokonaisuus yhtenä palveluna. Myös tällöin verotus tapahtuu siinä maassa, jossa tilaisuus järjestetään.

Ravintola- ja ateriapalvelut on suoritettu Suomessa, jos se myydään täällä. Ravintolapalveluna pidetään myyjän tiloissa tapahtuvaa tarjoilua ja ateriapalveluna ostajan osoittamissa tiloissa tapahtuvaa tarjoilua. Jos tarjoilu tapahtuu vesi- tai ilma-aluksessa EU:n

alueella, katsotaan palvelun tapahtuneen siinä maassa, mistä alus on lähtöisin. Sama koskee myös junassa tapahtuvaa tarjoilua.

Matkatoimistopalvelu on suoritettu Suomessa, jos se luovutetaan täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos palvelua ei ole luovutettu kiinteästä toimipaikasta, voi verotusoikeus muodostua myös silloin, jos myyjän kotipaikka kuitenkin sijaitsee Suomessa. (Verohallinto 2010.)

3.3 Raportointi

Myyjä on veloitettu antamaan arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksen sellaisista EU-alueella tapahtuneista palvelumyyneistä, joihin sovelletaan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Ilmoituksella tulee antaa tiedot niistä myyneistä, jotka kohdistuvat kyseiselle kuukaudelle. Pääsääntöisesti palvelu kohdistetaan sille kuukaudelle, milloin se on suoritettu. Poikkeuksena on tilanne, jossa palvelusta on suoritettu ennakkomaksu. Tällöin ilmoitus annetaan jo ennakkomaksun kertymisajankohtana.

Toinen poikkeus koskee tilannetta, jossa kyseessä on jatkuvana suorituksen myyty palvelu. Tällaisilla tarkoitetaan palveluita, joissa vastike määräytyy ajan kulumisen mukaan, kuten vuokrauspalveluita. Tällöin suoritus kohdistetaan palvelun tilitysjakson päättymiskuukaudelle. Mikäli jatkuvana suoritettuun palveluun ei sisälly vuoden aikana tilityksiä tai maksuja, tulee myynti ilmoittaa joulukuulta annettavalta yhteenvetoilmoituksella. Tämän jälkeen loppu myynti ilmoitetaan sen kuukauden yhteenvetoilmoituksella, jolloin palvelun suorittaminen päättyi. (Verohallinto 2017d.)

Palvelumyyneistä, jotka kohdistuvat EU:n ulkopuolisiin maihin, ei tarvitse antaa erillistä ilmoitusta. (Verohallinto 2017d.) EU:n ulkopuolelle myydyt palvelut tulee kuitenkin ilmoittaa oma-aloitteisten verojen veroilmoituksella kohdassa 309 ”0-verokannan alainen liikevaihto”. Myynnin tulee olla kuitenkin luonteeltaan sellaista, että siihen kohdistuneet hankinnat ovat vähennyskelpoisia kyseisellä kohdekaudella. (Verohallinto 2017i.)

Palvelut, jotka on hankittu yhteisön alueelta ja joissa noudatetaan palveluiden kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen pääsääntöä, tulee ilmoittaa oma-aloitteisten verojen veroilmoituksella kohdassa ”Vero palveluostoista muista EU-maista”. EU-alueelta ostettu rakentamispalvelu tulee kuitenkin ilmoittaa kohdassa ”Vero rakentamispalvelun ja metalliromun ostosta”, samoin kuin Suomestakin ostettu rakentamispalvelu. Palvelui-

ta, jotka on hankittu yhteisön ulkopuolelta ei tarvitse ilmoittaa oma-aloitteisten verojen veroilmoituksella. (Verohallinto 2017i.)

4 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tiedot poistettu salassapitovelvollisuuden vuoksi.

LÄHTEET

Arvonlisäverolaki 1501/1993. Annettu Helsingissä 1.6.1993. Saatavilla <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501#L23>

EUR-LEX 2007. Yhteisön tullikoodeksi. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=LEGISSUM%3A111010>

EUR-LEX 2013. Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 952/2013. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R0952&rid=1>

Euroopan komissio 2017. Euroopan komissio ehdottaa EU:n alv-järjestelmän kauaskantoista uudistamista. Viitattu 28.10.2017 http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3443_fi.htm

Euroopan komissio 2017b. Single VAT area. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat/single-vat-area_en

Euroopan Unioni 2017. Arvonlisäverokannat. Viitattu 22.1.2018. https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index_fi.htm

Hakapää, S.; Huhtala, H.; Johansson, A.; Lindholm, M. & Paavolainen, J. 2016. Kansainvälinen arvonlisäverotus. Viitattu 27.12.2017. <https://kauppakamaritieto.fi/fi/s/ak/kirjat/kansainvalinen-arvonlisaverotus/sisallys/?coll=1>

KPMG 2016. Unionin uusi tullilainsäädäntö voimaan 1.5.2016. Viitattu 29.10.2017. <https://home.kpmg.com/fi/fi/home/uutiset-ja-julkaisut/2016/01/unionin-uusi-tullilainsaadanto-voimaan-1-5-2016.html>

Niskakangas, H. 2014. Johdatus Suomen verojärjestelmään. Helsinki: Talentum.

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2006. KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto [verkkójulkaisu]. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. Viitattu 7.1.2018. <http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus>

Suomen asiakastieto 2017. Tuotteet ja palvelut. Viitattu 22.1.2018. https://www.asiakastieto.fi/yritykset/tuotteet-ja-palvelut?gclid=Cj0KCQiAtJbTBRDkARIsAIA0a5PpAnCtSo3ms3bp1NEExpJwmmNqAE_Jrxf5-ayesT9igmUNP35CvQaAgk1EALw_wcB

Tulli 2017a. Tuonti. Viitattu 28.10.2017 <http://tulli.fi/yritysasiakkaat/tuonti#>

Tulli 2017b. Mitä vienti on. Viitattu 29.10.2017 <http://tulli.fi/yritysasiakkaat/vienti/mita-vienti-on-#>

Tulli 2017c. Miten annan tuonnin tulli-ilmoituksen. Viitattu 29.10.2017 <http://tulli.fi/yritysasiakkaat/tuonti/miten-annan-tuonnin-tulli-ilmoituksen->

Tulli 2017d. Mitä tuonti maksaa. Viitattu 29.10.2017 <http://tulli.fi/yritysasiakkaat/tuonti/mita-tuonti-maksaa->

Tulli 2017e. Tullilaskun maksaminen. Viitattu 29.10.2017. <http://tulli.fi/yritysasiakkaat/tuonti/mita-tuonti-maksaa->

Tulli 2017f. Tullausarvo. Viitattu 29.10.2017 <http://tulli.fi/yritysasiakkaat/tuonti/tullausarvo>

Tulli 2017g. Arkistointi. Viitattu 29.10.2017 <http://tulli.fi/yritysasiakkaat/tuonti/tullausarvo>

Tulli 2017h. AEO-toimija. Viitattu 29.10.2017 <http://tulli.fi/yritysasiakkaat/tullin-asiakkaana/aeo-toimija>

- Tulli 2018a. Kuka on Intrastat-tietojen ilmoittaja. Viitattu 27.2.2018. <http://tulli.fi/intrastat/kuka-on-intrastat-tietojen-ilmoittaja>
- Tulli 2018b. Intrastat-ilmoituspalvelu. Viitattu 31.3.2018. <http://tulli.fi/documents/2912305/3324615/Intrastat-ilmoituspalvelu,%20T%C3%A4ytt%C3%B6ohjeet/a53a317d-a586-4079-b020-7d08a22d5079?version=1.4>
- Verohallinto 2010. Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen. Viitattu 12.11.2017 https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen_ulkomaankaupan_arvonlisavero/#5-käännetty-verovelvollisuus
- Verohallinto 2017a. Arvonlisäverotus. Viitattu 8.10.2017 <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/>
- Verohallinto 2017b. Ulkomaankaupan arvonlisäverotus. Viitattu 8.10.2017 https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/
- Verohallinto 2017c. Arvonlisäverotunniste ja sen käyttö. Viitattu 8.10.2017. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48687/arvonlisaverotunniste_alvnumero_vat_num/
- Verohallinto 2017d. Arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksen antaminen. Viitattu 8.10.2017 https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48617/arvonlisaveron_yhteenvetoilmoituksen_an/
- Verohallinto 2017e. Miten EU-maiden välistä tavara ja palvelukauppaa valvotaan. Viitattu 8.10.2017 [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta-arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/miten_eumaiden_valista_tavara_ja_palvelu/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/miten_eumaiden_valista_tavara_ja_palvelu/)
- Verohallinto 2017f. Seuraamusmaksut oma-aloitteisessa verotuksessa. Viitattu 8.10.2017 https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48377/seuraamusmaksut_omaaloitteisessa_verotu/#6-yhteenvetoilmoituksen-myöhästymisen-laiminlyöntimaksu
- Verohallinto 2017g. Esimerkkejä EU-myyntien ja -ostojen ilmoittamisesta arvonlisäveroilmoituksissa. Viitattu 15.10.2017 https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48693/esimerkkeja_eumyyntien_ja_ostojen_ilmoi/
- Verohallinto 2017h. Maahantuonnin arvonlisäverotusmenettelystä 1.1.2018 alkaen. Viitattu 9.1.2018. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/61955/maahantuonnin-arvonlis%C3%A4verotusmenettelyst%C3%A4-1.1.2018-alkaen/#1.1-merkitt%C3%A4vimm%C3%A4t-muutokset-1.1.2018-alkaen>
- Verohallinto 2017i. Oma-aloitteisten verojen ilmoittaminen. Viitattu 31.3.2018. https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/tayttoohjeet/omaaloitteisten_verojen_ilmoittaminen__/
- Verohallinto 2017j. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Viitattu 31.3.2018. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48625/rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovel3/#2.1-kiinteist%C3%B6%C3%B6n-kohdistuva
- Äärilä, L.; Nyrhinen, R.; Hyttinen P. & Lamppu, K. 2017. Arvonlisäverotus käytännössä. Viitattu 4.4.2017. <https://verkkokirjahylly.almatalent.fi/teos/HAEBBXTBBAED>