

Opinnäytetyö (AMK)

Liiketalous

Taloushallinto

2018

Karoliina Lehtinen

KANSAINVÄLISEN PALVELUMYYNNIN ARVONLISÄVEROTUS

– Case: Pelialan Yritys x

Karoliina Lehtinen

KANSAINVÄLISEN PALVELUMYYNNIN ARVONLISÄVEROTUS

- Case: Pelialan Yritys x

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on tutkia toimeksiantajayrityksen kansainvälisen palvelumyynnin arvonlisäveron käyttäytymistä erilaisissa pelialan myyntitilanteissa. Toimeksiantajayrityksen liiketoiminta keskittyy pelisovelluksen kehittämiseen, ja yrityksen tavoiteltu kohderyhmä on kansainvälisillä markkinoilla. Opinnäytetyön tutkimus toteutettiin case-tutkimuksena, jossa käsiteltiin toimeksiantajan erilaisia myyntikanavia ja selvitettiin niiden verotuskohtelu.

Opinnäytetyö alkaa teoriaosuudella palvelumyynnin kansainvälisestä arvonlisäverotuksesta ja etenee siitä toimeksiantajan liiketoiminnan käsittelyyn ja johtopäätöksiin. Näiden pohjalta työstetään toimeksiantajalle helppolukuinen ohje, jota he voivat hyödyntää tulevaisuudessa.

Toimeksiantajan myyntikanavista käydään läpi kaksi eri markkinapaikkaa, joista toinen sijaitsee Yhdysvalloissa ja toinen on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Iso-Britanniaan. Markkinapaikat ovat sivustoja tai pelialustoja, joihin elinkeinonharjoittajat tai yksityiset henkilöt voivat myydä omia sovelluksiaan ja joista pelien loppukäyttäjät voivat niitä ostaa. Markkinapaikkojen lisäksi opinnäytetyössä tutkitaan mahdollisuutta, että toimeksiantajayritys aloittaisi suoran myynnin kuluttajille.

Opinnäytetyön perusteella todettiin, että toimeksiantajayritykselle tuottaisi tarpeetonta hallinnollista työtä myydä tuotteitaan suoraan kuluttajille, vaan edelleen jatkossa yrityksen on kannattavaa käyttää markkinapaikkoja. Toimeksiantajayrityksen on silti hyödyllistä hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi, vaikkei sen myynti ylitä arvonlisäverovelvollisuuden rajoja. Opinnäytetyö on yleistettävissä suomalaisiin sähköisiin palveluihin myyviin yrityksiin, jos ne ovat rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi Suomeen.

ASIASANAT:

Arvonlisäverotus, kansainvälinen kauppa, palveluvienti, sähköiset palvelut, markkinapaikat.

BACHELOR'S THESIS | ABSTRACT

TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Business Administration | Financial Management

2018 | 27 pages, 3 pages in appendices

Karoliina Lehtinen

VALUE-ADDED TAX ON INTERNATIONAL SERVICE SALES

- Case: Gaming Company x

The purpose of the thesis is to look into the behavior of the commissioner company's value-added tax on international service sales in different sales situations in the gaming industry. The business of the commissioner focuses on developing a game application whose target audience is in the international markets. This thesis was done as a case study, which considered the sales channels of the client and examined its tax procedure.

The thesis begins with the theoretical part of the international value-added tax on service sales, and proceeds to address the business activities of the client and the final conclusions. Based on this information, the commissioner is provided with instructions which they can utilize in the future.

The thesis studies two different marketplaces, one located in the United States and the other registered in the United Kingdom as a value-added tax payer. Marketplaces are sites or gaming platforms where companies or individuals can sell their own applications and from which end-users can buy them. In addition to marketplaces, the thesis also deals with the possibility that the employer would start direct sales to consumers.

Based on the findings, it was discovered that the commissioning company would produce unnecessary administrative work to sell its products directly to the consumers, and it will continue to be profitable to use marketplaces. It is still useful for the contracting company to apply to be on the value-added tax register in Finland, even though its sales do not exceed the value-added tax threshold. The thesis can be generalized to Finnish companies selling electronic services, if they are registered as value-added taxpayers in Finland.

KEYWORDS:

Value-added-tax, international sales, service sales, electronic services, marketplaces.

SISÄLTÖ

| | |
|--|-----------|
| 1 JOHDANTO | 6 |
| 2 ARVONLISÄVEROTUS KANSAINVÄLISESSÄ PALVELUKAUPASSA | 8 |
| 2.1 Palvelun käsite | 8 |
| 2.2 Kansainvälisen arvonlisäverotuksen lähtökohdat | 8 |
| 2.3 Elinkeinonharjoittajien välinen kauppa | 10 |
| 2.4 Myynti muille kuin elinkeinonharjoittajille | 11 |
| 2.5 Palveluiden myyntimaasäännökset | 11 |
| 2.5.1 Kiinteä toimipaikka | 12 |
| 2.5.2 Poikkeukset | 13 |
| 2.6 EU-maiden välinen palvelukauppa | 13 |
| 2.6.1 Käännetty verovelvollisuus | 13 |
| 2.6.2 Arvonlisäveron erityisjärjestelmä | 14 |
| 2.6.3 Sähköiset palvelut | 15 |
| 2.6.4 Laskumerkinnät | 16 |
| 2.7 Raportointi ja valvonta | 17 |
| 3 ARVONLISÄVEROTILANTEITA PELIALAN YRITYKSESSÄ X | 19 |
| 3.1 Toimintaympäristön kuvaus ja markkinapaikat | 19 |
| 3.1.1 Itch.io | 20 |
| 3.1.2 Steam | 22 |
| 3.2 Myynti suoraan kuluttajille | 23 |
| 3.3 Tavaramyynti | 23 |
| 3.4 Arvonlisäverovelvollisuuden hyödyllisyys | 24 |
| 4 JOHTOPÄÄTÖKSET | 25 |
| LÄHTEET | 27 |

LIITTEET

Liite 1. Ohje arvonlisäverotukseen palvelumyynnissä.

KUVAT

| | |
|---|----|
| Kuva 1. Arvonlisäverokohtelun ratkaiseminen | 10 |
| Kuva 2. Arvonlisäveron erityisjärjestelmän toiminta | 16 |
| Kuva 3. Maksutavat itch.io palvelussa | 21 |

TAULUKOT

| | |
|---|----|
| Taulukko 1. Sähköisten palveluiden verotusmaan määräytyminen | 17 |
| Taulukko 2. Laskelma Steamissä myydyn pelin tuotoista Suomen arvonlisäveroprosentilla | 23 |

1 JOHDANTO

Pelkästään Suomessa peliteollisuuden ympärillä pyörii vuosittain noin 2,5 miljardia euroa. Siitä on tullut enenevässä määrin vakavasti otettava toimiala, jonka kasvunäkymät ovat todella hyvät. Pelialan kansainvälisen kasvun on mahdollista yltää vuosittain kymmenestä kahteenkymmeneen prosenttiin. Suomalaisia pelialan superkasvujia ovat esimerkiksi Supercell ja Rovio. (Valtanen 2017.)

Opinnäytetyö on toteutettu toimeksiantajayritykselle (myöhemmin Yritys x), mutta joka toimeksiantajan toiveesta pidetään anonyyminä. Yritys x on pelialaan keskittyvä ohjelmistoalan yritys, jonka kohdeyleisö on kansainvälisillä markkinoilla. Erityisesti toimeksiantajayrityksen liiketoiminnasta käydään läpi sähköisiä palveluita sekä markkinapaikkoja koskeva arvonlisäverotus. Työssä perehdytään myös arvonlisäveron raportointivelvollisuuksiin.

Kun suomalainen pelialalla toimiva yritys myy kuluttajille pelisovellusta, tapahtuu se yleensä jonkun sovelluskaupan kautta. Siitä sovelluskauppa pidättää palkkion ja maksaa peliyritykselle loput kauppahinnasta. (Verohallinto 2017a.) Opinnäytetyön taustalla on toimeksiantajan tarve tietää, miten arvonlisäverotus toimii kansainvälisessä palvelumyynnissä ja miten se vaikuttaa toimeksiantajan liiketoimintaan. Opinnäytetyön tavoitteena on selvittää juuri toimeksiantajan liikevaihdon arvonlisäverokohtelu ja luoda lyhyt ohjeistus siitä, miten se pitää huomioida myynnissä, laskutuksessa ja muissa velvoitteissa. Opinnäytetyön tarkoitus ei ole listata kaikkia kansainväliseen arvonlisäverotukseen liittyviä lakeja, vaan tiivistää toimeksiantajan liiketoimintaan olennaisesti liittyvät asiat.

Opinnäytetyö etenee teoriaosuudella, jossa käydään läpi arvonlisäverotuksen lähtökohdat ja miten arvonlisävero määräytyy erilaisissa tilanteissa. Opinnäytetyö selvittää, miten elinkeinoharjoittajien välinen myynti eroaa kuluttajamyynnistä, miten EU:n sisällä ja ulkopuolella tapahtuva myynti verotetaan sekä mikä on sähköinen palvelu ja miten se eroaa muista palvelumyynneistä. Näiden perusteella käsitellään toimeksiantajan omaa yritystoimintaa ja arvonlisäverokäsittelyä tapauskohtaisesti. Näiden perusteella kootaan toimeksiantajayritykselle lyhyt ohje siitä, miten arvonlisävero käyttäytyy erilaisissa tilanteissa ja mitä toimeksiantajan pitää ottaa huomioon. Opinnäytetyö on rajattu pelkästään palvelumyyntiin ja siinä ei käsitellä tavaramyyntiä kuin pintapuolisesti.

Kvalitatiivinen tutkimus on laadullinen tieteellisen tutkimuksen menetelmäsuuntaus, jonka tarkoituksena on ymmärtää tutkittavan kohteen laatua, ominaisuuksia ja merkityksiä kokonaisvaltaisesti (Laadullinen tutkimus 2015). Opinnäytetyö toteutetaan case-tutkimuksena, sillä sen tarkoituksena on tutkia erityisesti toimeksiantajan liiketoimintaa. Case-tutkimuksen ideana on ymmärtää ja tulkita tapausta, sekä tämän opinnäytteen avulla myös mallintaa tutkittavaa teoriaa käytäntöön tapauskohtaisesti (Pitkäranta 2014, 22). Tutkimusta voidaan kuitenkin helposti soveltaa toimeksiantajayrityksen kaltaisiin yrityksiin, eli Suomessa arvonlisäverovelvollisia sähköisiä palveluita markkinapaikan kautta myyviin yrityksiin.

2 ARVONLISÄVEROTUS KANSAINVÄLISESSÄ PALVELUKAUPASSA

2.1 Palvelun käsite

Palvelua on arvonlisäverolain mukaan kaikki muu, paitsi kiinteä ja irtain esine, sähkö, kaasu, lämpö, kylmyys tai niihin verrattavissa oleva energiahyödyke, jota voidaan myydä liiketoiminnan muodossa. Esimerkiksi irtaimen esineen valmistaminen ja kokoaminen on palvelua, jos ostaja toimittaa materiaalit myyjälle. Jos palveluun liittyy piirteitä erilaisista palveluista, joiden myyntimaa määräytyy eri tavalla, ratkaistaan myyntimaa palvelun pääasiallisen luonteen mukaisesti. Epäselvissä tilanteissa voidaan pyytää Verohallinnon kirjallinen ohjaus tai ennakkoratkaisu. (Verohallinto 2017b.)

2.2 Kansainvälisen arvonlisäverotuksen lähtökohdat

Arvonlisävero on kulutusvero, joka on tarkoitettu lopullisen kuluttajan maksettavaksi. Yritykset toimivat veronkantajina ja sisällyttävät veron määrän myyntihintoihinsa sekä raportoivat ja tilittävät veron valtiolle, joihin he ovat rekisteröityneet arvonlisäverovelvoittajiksi. Veroa on tarkoitus kantaa jokaisesta tuotanto- ja jakeluketjussa tapahtuneesta mynnistä, joista eri myyntiportaat suorittavat valtiolle veroa vain siinä portaassa syntyneestä mynnistä. Lopullinen kuluttajahinta sisältää veroa verokannan mukaisen määrän. Kaksinkertainen verotus on pyritty estämään arvonlisäverovähennysoikeuden avulla. Pääsääntöisesti arvonlisäveroa maksetaan mynnistä ja vähennetään ostoista. (Valtiovarainministeriö.)

Palveluiden kansainvälistä kauppaa koskevista säädöksistä suurin osa käsittelee EU-kauppaa ja kolmansien maiden kanssa käytävää kauppaa. Verojärjestelmää mutkistaa se, että osa säännöksistä koskee vain EU-kauppaa ja osa liittyy vain EU:n ulkopuolisten maiden kanssa käytävään kauppaan. (Hyttinen ym. 2017, 520.) EU:n alueella on käytössä yhteinen arvonlisäverojärjestelmä ja sitä säätelee arvonlisäverodirektiivi (2006/112/EY)⁴. Tähän arvonlisäverojärjestelmään myös Suomen arvonlisäverolaki perustuu. EU-jäsenvaltiolla on yhteiset myyntimaasäännökset, joiden perusteella voidaan määritellä tavarantoiminnan tai palveluluovutuksen myyntimaa, eli se valtio, jossa myyntiä verotetaan. (Hakapää ym. 2016.)

Suomen arvonlisäverokanta on vuoden 2013 alusta 24 prosenttia ja se on tällä hetkellä EU-jäsenvaltioiden viidenneksi korkein. Suomessa on käytössä myös kaksi alennettua verokantaa, 10 ja 14 prosenttia. On erikseen määritelty myös hyödykkeitä, joihin sovelletaan nolloverokantaa. Näihin myynteihin ei siis lisätä arvonlisäveroa, mutta myyjä saa vähentää ostoistaan arvonlisäveron. (Valtiovarainministeriö.) Osa palveluista on myös määrätty kokonaan arvonlisäverottomiksi, kuten terveyden- ja sairaanhoitopalvelut ja sosiaalihuoltopalvelut ja näiden palveluiden arvonlisäveroa ei myöskään saa vähentää (Verohallinto 2018a).



Kuva 1. Arvonlisäverokohtelun ratkaiseminen (Hakapää ym. 2016).

Arvonlisäverokohtelun voi ratkaista kuvan 1 mukaisella päättelyketjulla. Ensin ratkaistaan, onko hyödyke tavaraa tai palvelua, sillä kansainvälisessä arvonlisäverotuksessa tavarana ja palveluna myyntimaasäännökset ovat erilaiset. Kun tiedetään hyödykkeen sisältö, pitää määrittellä, kuka on palvelun myyjä ja kuka ostaja. Elinkeinoharjoittajien, muiden oikeushenkilöiden ja muiden kuin elinkeinoharjoittajien myynnit poikkeavat toisistaan. Kun selvillä on ostaja ja myyjä, pitää määrittellä hyödykkeen myyntimaa ja verokohtelu. Myyntimaan arvonlisäverolait määräävät kyseisen hyödykkeen arvonlisäveron. Joissain tapauksissa pitää kuitenkin erikseen ratkaista, kumpi tilanteessa on verovelvollinen, myyjä vai ostaja. Pääsääntönä on, että myyjä suorittaa arvonlisäveron palvelun myyntimaahan, paitsi jos myytävä hyödyke kuuluu käännetyn verovelvollisuuden piiriin. Käännettyä verovelvollisuutta harjoitetaan erityisesti EU-jäsenvaltioiden välisessä palvelukaupassa. Tämän päättelyketjun avulla voidaan ratkaista, millainen arvonlisäverotus on kansainvälisessä myynnissä ja onko verovelvollinen ostaja vai myyjä. (Hakapää ym. 2016.)

Vaikka kansainvälisen kaupan sääntönä on, että myyjä tilittää myynnistä veron, palvelukaupassa myyntimaa on huomattavan usein jokin muu maa kuin myyjän kotimaa. Tällöin pitää huomioida, pitääkö myyjän rekisteröityä myyntimaahan verovelvolliseksi vai sovelletaanko myynnissä käännettyä verovelvollisuutta. 2010 voimaan tullut EU-direktiivi ja sen myötä arvonlisäverolain muutos linjaa suurimman osan yritysten välisestä palvelukaupasta yleissäännöksen alaiseksi. Yleissäännön alaisista palveluista ostaja on aina verovelvollinen, jos myyjä ja ostaja eivät ole sijoittautuneet samaan maahan. Siihen löytyy kuitenkin poikkeuksia. Muiden kuin pääsäännön alaisten palveluiden osalta arvonlisäkäsittelyn harmonisointi on keskeneräistä. (Hyttinen ym. 2017, 521.)

2.3 Elinkeinoharjoittajien välinen kauppa

Elinkeinoharjoittajien välillä käytävälle palvelukaupalle on omat myyntimaasäännökset, joten elinkeinoharjoittajan käsite on määritelty arvonlisäverodirektiivissä ja arvonlisäverolaissa. Lähtökohtaisesti elinkeinoharjoittajana pidetään arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitynyttä toimijaa. Elinkeinoharjoittajia ovat myös muut yritykset ja toiminimet, jotka itsenäisesti harjoittavat taloudellista toimintaa. Elinkeinoharjoittajia ovat siis kaikki liikkeen- tai ammatinharjoittajat riippumatta siitä, onko toiminta arvonlisäverovelvollista vai ei. (Björklund ym. 2010, 129.)

Palvelun myyjän näkökulmasta helpoin tapa varmistaa ostajan asema elinkeinoharjoittajana on ostajan arvonlisäverotunniste. Jos ostaja sijaitsee EU:n ulkopuolella, palvelun suorittaja voi varmistua arvonlisäverollisuudesta esimerkiksi veroviranomaisten antamalla todistuksella, hankkijan arvonlisäverotunnisteella tai millä tahansa muulla todisteella, jonka mukaan ostaja on verovelvollinen. Jos näin voidaan varmistua siitä, että ostaja on verovelvollinen, myyntiä verotetaan myyntinä elinkeinoharjoittajille. (Hakapää ym. 2016.)

2.4 Myynti muille kuin elinkeinoharjoittajille

Muita kuin elinkeinoharjoittajia ovat yksityishenkilöt sekä yleishyödylliset yhteisöt tai muut oikeushenkilöt, joilla ei ole lainkaan arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuuluvaa myyntitoimintaa, ja jotka sen vuoksi eivät kuulu arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. (Hytinen ym. 2017, 531.)

Kuluttajakaupan pääsääntö on, että Suomeen sijoittuneen myyjän on suoritettava palvelun myynnistä arvonlisävero Suomeen, ellei sitä ole erikseen säädetty verottomaksi Suomen arvonlisäverolaissa, taikka palvelun verotusmaata koskevat poikkeussäännökset määrittävät verotusmaan toiseksi. (Björklund ym. 2010, 151.)

Kuluttajille myytävien tele-, lähetys- ja sähköisten palveluiden arvonlisäverotuksen myyntimaaudistus tuli Suomessa voimaan 1.1.2015. Arvonlisäverolain uudistukseen mukaan sähköiset palvelut määritellään myydyksi siinä valtiossa, jossa ostaja sijaitsee. Olennainen erotus suomalaisen sähköisen palvelun myyjän näkökulmasta on se, että EU-alueella sijaitsevasta kuluttajamyynnistä pitää aina raportoida ja tilittää ostajan sijaintijäsenvaltion arvonlisävero. (Hakapää ym. 2016.)

Kuluttajalle myytyyn palveluun ei sovelleta yleissäännöstä, jos palvelu luovutetaan EU:n ulkopuolelle sijaitsevaan pysyvään toimipaikkaan tai ostajan kotipaikka on EU:n ulkopuolelle. Tällöin myynti ei tapahdu Suomessa, eikä siitä makseta Suomen arvonlisäveroa. (Verohallinto 2017b.)

2.5 Palveluiden myyntimaasäännökset

Uudet myyntimaasäännökset tulivat voimaan kaikissa EU-maissa 1.1.2010. Kaupankäynnin kohteeksi on tullut paljon uusia palvelun muotoja joita ei oltu otettu huomioon,

joten säännökset nähtiin tarpeelliseksi päivittää. Näissä määritellään palvelun luonteen lisäksi se, myydäänkö palvelua elinkeinonharjoittajien vai kuluttajien välillä ja mitä säännöksiä silloin sovelletaan. (Björklund ym. 2010, 128.)

Myyntimaasäännösten yleissääntö määrää, että elinkeinonharjoittajalle luovutettu palvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan ostajan täällä sijaitsevaan toimipaikkaan. Jos palvelua ei luovuteta kiinteään toimipaikkaan, on se myyty Suomessa, jos ostajan kotipaikka on täällä. Toisessa EU-jäsenvaltiossa olevalle elinkeinonharjoittajalle myydyt palvelut, joiden myyntiin sovelletaan yleissäännöstä ja joista ostaja on velvollinen suorittamaan veron, ilmoitetaan yhteenvetoilmoituksessa. (Verohallinto 2017b.)

EU-jäsenvaltioiden yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoitus on soveltaa kulutusmaa- eli määränpääperiaatetta. Tämä tarkoittaa sitä, että vero kannetaan hyödykkeistä siinä maassa, jossa niiden kulutus tapahtuu. Palveluiden luovutusmaata ei voi kuitenkaan yksiselitteisesti aina määrätä, joten kulutusmaaperiaatetta ei voi siten palvelumyynnissä hyödyntää. (Hakapää ym. 2016.) Tämän takia palveluissa käytetään myyntimaasäännöksiä, joilla saadaan Suomessa kulutettavat palvelut arvonlisäverolain piiriin ja vapautetaan palveluita, joita kulutetaan ulkomailla.

Palveluiden myyntimaa kertoo, minkä valtion verolakia myynnissä sovelletaan. Alueellisen soveltamisperiaatteen mukaan kullakin valtiolla on verotusoikeus sen alueella suoritettaviin liiketoimiin. Tämä verotusoikeus ei riipu siitä, minkä maalainen liiketoimen suorittaja on. (Hyttinen ym. 2017, 521.)

Arvonlisäverolain pykälät 64-69 sisältävät säännökset joiden perusteella voidaan määrittellä, milloin palvelun myynti tapahtuu Suomessa. Kun myynti tapahtuu Suomessa, siitä maksetaan Suomen arvonlisäverolaki. Jos myyntiin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, arvonlisäveron suorittaa ostaja. Kun palvelun myyntimaahan vaikuttaa ostajan asema, pitää myyjän tarkistaa onko ostaja kuluttaja vai elinkeinonharjoittaja vai oikeushenkilö, johon sovelletaan elinkeinonharjoittajia koskevia myyntimaasäännöksiä. (Verohallinto 2017b.)

2.5.1 Kiinteä toimipaikka

Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan pysyvää liikepaikkaa, josta yrityksen liiketoimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan. Vaatimukset kiinteälle toimipaikalle ovat erilaiset, kun palvelu myydään ja ostetaan. Palvelu lasketaan myydyksi kiinteästä toimipaikasta, jos

siellä olevat tekniset resurssit ja henkilökunta ovat riittävät palvelun suorittamiseen. Liikepaikan pitää myös olla pysyvä, eli sen on sijaittava tietyssä maantieteellisessä paikassa. Kiinteitä toimipaikkoja ovat esimerkiksi liikkeen johdon sijaintipaikat, sivuliikkeet, toimistot, teollisuuslaitokset, työpajat, myymälät ja osto- tai myyntipaikat. (Verohallinto 2017b.)

2.5.2 Poikkeukset

Pääsäännölle on olemassa poikkeuksia, joista osa koskee palveluiden myyntiä pelkästään elinkeinonharjoittajille ja osa elinkeinonharjoittajille sekä muille kuin elinkeinonharjoittajille. Poikkeuksia on tehty mahdollisimman vähän, mutta erälle palveluille on säädetty poikkeavia myyntimaasäännöksiä, koska joidenkin palveluiden kohdalla ostajan maa ei kuvasta palvelun tosiasiallista kulutusmaata. Myös hallinnolliset näkökohdat vaikuttavat poikkeusten säätämiseen. (Hyttinen ym. 2017, 533.)

Kaikkia ostajia koskevia poikkeuksia ovat: kiinteistöön liittyvät palvelut, henkilökuljetuspalvelut, tilaisuuksien pääsymaksut, ravintola- ja ateriapalvelut, kuljetusvälineiden lyhytaikainen vuokraus ja matkatoimistopalvelut. (Hyttinen ym. 2017, 533.)

Poikkeukset koskien myyntiä muille kuin elinkeinonharjoittajille: tavarankuljetuspalvelut, Irtaimen esineen arviointi ja tällaiseen esineeseen kohdistuva työsuoritus, immateriaali-palvelut, radio- ja televisiolähetyspalvelut, sähköiset palvelut sekä telepalvelut sekä välityspalvelut. (Hyttinen ym. 2017, 548-549.)

2.6 EU-maiden välinen palvelukauppa

2.6.1 Käännetty verovelvollisuus

Käännetty verovelvollisuus tarkoittaa sitä, että verovelvollinen myynnistä on myyjän sijaan palvelun ostaja. Pääsääntö linjaa, että ostaja on verovelvollinen täällä harjoittamastaan myynnistä, jos palvelun tai tavaran myyjä on ulkomaalainen, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, eikä hän ole hakeutunut verovelvolliseksi Suomeen. Jos suomalainen yritys myy palvelun, jonka verotuspaikka on toinen EU-maa, ostaja suorittaa veron myyjän puolesta. Näistä myynneistä myyjän täytyy antaa yhteenvetoilmoitus. (Verohallinto 2017b.) Maksuvelvollisuus on siis siirretty näin myyjältä ostajalle. Tämä järjestely

helpottaa verotusmenettelyä, koska veron kerääminen ja valvonta on helpompaa, kun veronmaksuvelvollinen on maan alueelle sijoittautunut yritys. Tämän lisäksi käännetty verovelvollisuus helpottaa kansainvälistä kaupankäyntiä pienentämällä myyjän hallinnollisia velvoitteita ulkomailla. (Björklund ym. 2010, 18.)

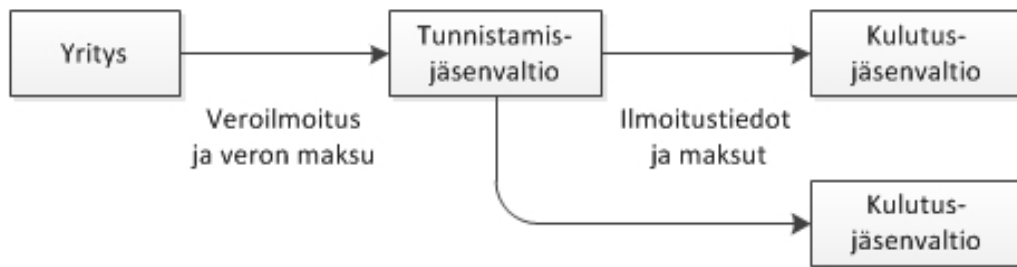
Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta, jos palvelun ostaja on yksityishenkilö tai ulkomaalainen, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa tai jota ei ole merkitty arvonlisäverorekisteriin. Käännettyä verovelvollisuutta ei myöskään sovelleta henkilökuljetuspalveluihin taikka oikeuteen päästä opetus, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuteen, messuille ja näyttelyihin tai muihin sellaisiin tilaisuuksiin tai niihin pääsyyn välittömästi liittyviin palveluihin ja lain 63 a §:ssä tarkoitettuun kaukomyyntiin. (Verohallinto 2017b.)

2.6.2 Arvonlisäveron erityisjärjestelmä

Elinkeinonharjoittajan myydessä tele-, lähetys- tai sähköisiä palveluita muille kuin elinkeinonharjoittajille, pitää yrityksen joko rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi ostajan jäsenvaltioon tai käyttää arvonlisäveron erityisjärjestelmää. Arvonlisäveron erityisjärjestelmä on vapaaehtoinen ja se tuli käyttöön 1.1.2015. (Verohallinto 2014.)

Jos yrityksellä ei ole kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa missään EU-maassa ja yritys on arvonlisäverovelvollisten rekisterissä yhdessä tai useammassa EU-maassa, arvonlisäveron erityisjärjestelmää ei voi käyttää. Silloin yrityksen on rekisteröidyttävä normaalisti arvonlisäverovelvolliseksi niissä EU-maissa, joissa se myy erityisjärjestelmän piiriin kuuluvia palveluita kuluttajille. (Verohallinto 2014.)

Tunnistamisjäsenvaltio on EU-maa, jossa yritys rekisteröityy erityisjärjestelmään. Kulutusjäsenvaltioksi luokitellaan EU-maa, jossa tele-, lähetys- tai sähköinen palvelu on myyntimaasäännösten mukaan myyty. Kulutusjäsenvaltio saa itselleen kuuluvat arvonlisäveroilmoitukset ja maksut tunnistamisjäsenvaltiolta. Sijoittautumisjäsenvaltio on EU-maa, jossa järjestelmää käyttävällä yrityksellä on kiinteä toimipaikka, mutta joka ei ole tunnistamisjäsenvaltio. (Verohallinto 2014.)



Kuva 2. Arvonlisäveron erityisjärjestelmän toiminta (Verohallinto 2014).

Kuva 2 selventää myyntiä ja ilmoitusvelvollisuutta erityisjärjestelmässä. Yritys raportoi ja maksaa arvonlisäverot tunnistamisjäsenvaltion järjestelmässä, josta tiedot ja maksut kulkevat eteenpäin kulutusjäsenvaltioon.

Erityisjärjestelmässä myyntiin sovelletaan kulutusjäsenvaltion arvonlisäverokantaa. Rekisteröitymisilmoitus tunnistamisjäsenvaltiolle tehdään sähköisessä asiointipalvelussa. Arvonlisäveroilmoitus annetaan ja maksetaan neljännesvuosittain. (Verohallinto 2014.)

2.6.3 Sähköiset palvelut

Sähköisinä palveluina pidetään arvonlisäverotuksessa automatisoituja palveluita, joita suoritetaan internetin tai sähköisen verkon välityksellä. Näiden palveluiden suorittaminen ei yleensä vaadi ihmisen osallistumista ja näitä palveluita ei voida suorittaa ilman tietotekniikkaa. Näistä palveluista suoritetaan Suomen arvonlisävero silloin, kun palvelun myyntimaa on Suomi. Jos myyntimaa ei ole Suomi, ei palvelusta suoriteta Suomen arvonlisäveroa. (Verohallinto 2017b.)

Sähköisiä palveluita ovat tässä tapauksessa esimerkiksi musiikin kuuntelu ja lataus, taikka pelin lataus tietokoneeseen ja mobiililaitteeseen. Sähköisiä palveluita ei ole fyysisen tavaran myynti, vaikka tilaaminen tapahtuisi sähköpostin taikka verkkokaupan välityksellä. (Verohallinto 2014.)

Atk-ohjelmien osalta tulkinta hyödykkeestä voi olla vaikea. Vakiotietokoneohjelma eli standardiohjelma on ohjelma, joka on sellaisenaan usean eri asiakkaan käytettävissä. Kun tällainen ohjelma luovutetaan asiakkaalle tietovälineelle tallennettuna, on kysymyksessä tavaran myynti. Jos ohjelma luovutetaan sähköisesti, on kyseessä palvelun myynti. Jos ohjelma taas suunnitellaan asiakkaan tarpeita varten, on kyse palvelusta, vaikka tuote luovutettaisiin tietovälineellä. (Björklund ym. 2010, 18.)

| Myyjän/ostajan sijoittautuminen | Ostaja (EU-maa 1) | Ostaja (EU-maa 2) | Ostaja (EU:n ulkopuolella) |
|--|--------------------------|--------------------------|-----------------------------------|
| Myyjä (EU-maa 1) | Verotus EU-maassa 1 | Verotus EU-maassa 2* | Soveltamisalan ulkopuolella |
| Myyjä (EU-maa 2) | Verotus EU-maassa 1* | Verotus EU-maassa 2 | Soveltamisalan ulkopuolella |
| Myyjä (EU:n ulkopuolella) | Verotus EU-maassa 1* | Verotus EU-maassa 2* | Soveltamisalan ulkopuolella |

* Erityisjärjestelmää on mahdollista käyttää myynnissä kuluttajalle.

Taulukko 1. Sähköisten palveluiden verotusmaan määräytyminen (2014b.)

Taulukko 1 kuvaa sähköisten palveluiden verotusmaan määräytymistä. Taulukossa EU-maa 1 kuvaa satunnaista EU-maata ja EU-maa 2 kuvaa mitä tahansa toista EU-maata, joka ei ole EU-maa 1. Saman EU-maan sisällä tapahtuvat myynnit verotetaan kyseisessä EU-maassa, mutta myyjän ollessa EU-maa 2 ja ostajan ollessa EU-maa 1, myynti verotetaan ostajan maassa. Kuvion perusteella suomalaisen elinkeinoharjoittajan myynti Suomeen verotetaan Suomessa, mutta jos ostaja on toisessa EU-maassa, se verotetaan ostajan sijoittautumismaassa ja erityisjärjestelmää on mahdollista käyttää. Jos ostaja on EU:n ulkopuolella, ei Euroopan ja Suomen arvonlisäverolakia voida soveltaa näihin myynteihin.

2.6.4 Laskumerkinnät

EU-maiden välillä tapahtuvan palvelumyynnin laskumerkintöjä koskevat erityisvaatimukset. Laskulla pitää perustella verottomuuden peruste esimerkiksi ”ALV 0 %, Yhteisömyynti” tai ”VAT 0 %”-merkinnöillä. Laskuun pitää myös merkitä ostajan sekä myyjän arvonlisäverotunniste. Tunnisteen muoto vaihtelee maittain ja sen alussa on kaksikirjaiminen maakoodi. Suomessa arvonlisäveronumero muodostuu maatunnuksesta ja numerosarjasta, joka on yrityksen Y-tunnus ilman väliviivaa. (Tilisanomat 2008.)

2.7 Raportointi ja valvonta

Raportointitapa riippuu siitä, onko kyseessä pääsäännöksen alaiset palvelut ja onko palvelun myyjä EU:sta vai EU:n ulkopuolelta. Palveluiden myyntimaasäännösten takia myynti toiselle EU-maan elinkeinonharjoittajalle on useammin verotonta ja veronmaksuvelvollisuus on palvelun ostajalle. (Hyttinen ym. 2017, 522, 576)

Veroilmoituksella eritellään yleissäännöksen alaisten palveluiden myyntimäärä toisen EU-maan elinkeinonharjoittajille kohdassa ”Palveluiden myynnit muihin EU-maihin”. Tässä kohdassa ilmoitetaan vain myynti, joista ostaja on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron. Palveluiden myynti, jotka ovat myyntimaan pääsäännön alaisia palveluja mutta joista ostaja ei suorita veroa ja joiden myynti oikeuttaa myyjää vähentämään ostoihin sisältyvät verot, ilmoitetaan kohdassa ”0 %:n verokannan alainen liikevaihto”. Palvelut ilmoitetaan huolimatta siitä, onko ostaja suomalainen vai ulkomaalainen. Kohdassa ilmoitetaan myös pääsäännön alaisten palveluiden myynti EU:n ulkopuoliselle ostajalle sekä sellaisten muiden kuin pääsäännön alaisten palveluiden myynti, joiden myyntimaa ei ole Suomi. (Hyttinen ym. 2017, 576.)

Pääsäännön alaisten palveluiden ostot muista EU-maista ilmoitetaan kohdassa ”Palveluostot muista EU-maista” ja siinä ilmoitetaan vain ne palvelut, joiden ostoista suomalainen ostaja on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron. Suoritettava vero ilmoitetaan kohdassa ”vero palveluostoista muista EU-maista”. Jos palvelu on vähennyskelpoinen, ilmoitetaan se myös kohdassa ”kohdekuukauden vähennettävä vero.” (Hyttinen ym. 2017, 576.)

EU:n ulkopuolelta ostettujen pääsäännön alaisten palveluiden verojen perustetta ei ilmoiteta veroilmoituksella, vaan käännetyn verovelvollisuuden perusteella suoritettava vero ilmoitetaan kotimaan myynnistä suoritettavana verona kohdassa ”24% vero” sekä myös kohdassa ”kohdekuukauden vähennettävä vero”, jos palvelu oikeuttaa vähennykseen. Veroilmoituksella ei ilmoiteta lainkaan sellaisten palveluiden ostoa, josta ostaja ei ole veronmaksuvelvollinen. Näitä ovat palvelut, joiden myyntimaa ei ole Suomi sekä nolla-verokannan alaiset palvelut. (Hyttinen ym. 2017, 576.)

Palveluiden EU-myyntien tiedot pitää tämän lisäksi ilmoittaa myös arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksella (Verohallinto 2017b). Yhteenvetoilmoituksen tarkoituksena on raportoida EU-jäsenvaltioiden välisen kaupan toinen osapuoli ja tämän vuoksi yhteenveto-

toilmoitus täytetään asiakaskohtaisesti. Jokainen raportointivelvollisuuden piirissä olevan kauppakumppanin arvonlisäverotunniste pitää eritellä yhteenvetoilmoitukseen. Arvonlisäverotunniste osoittaa, että elinkeinonharjoittaja on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi jossain EU-jäsenvaltiossa. Tunnisteen oikeellisuuden ja voimassaolon voi tarkistaa Euroopan unionin yhteisestä hakupalvelusta. (Hakapää ym. 2016.)

Eri maiden veroviranomaiset vaihtavat arvonlisäveron ilmoitusten tietoja keskenään ja siten EU-maiden viranomaiset valvovat EU-maiden välillä tapahtuvaa palvelukauppaa yhdessä. Verohallinto vertaa myyjien ja ostajien ilmoitusten tietoja toisiinsa ja näin varmistetaan, että palveluostoista on suoritettu tarvittavat verot Suomeen. (Verohallinto 2017c.) EU:ssa yhteisökauppaa valvotaan VIES-järjestelmällä (Value-added tax Information Exchange System). Järjestelmän avulla kontrolloidaan, että palvelun ostaja raportoi pääsäännön mukaisen palveluoston. Myyjän tulee ilmoittaa pääsäännön mukaiset palvelumyynnit järjestelmään yhteenvetoilmoituksella, sekä myyjän että ostajan tulee ilmoittaa veroilmoituksessa palveluiden myyntejä ja ostoja koskevia tietoja. (Hyttinen ym. 2017, 576.)

3 ARVONLISÄVEROTILANTEITA PELIALAN YRITYKSESSÄ X

3.1 Toimintaympäristön kuvaus ja markkinapaikat

Viimeisen vuosikymmenen aikana avaintekijä pelialalla on ollut verkkokauppojen levineisyys ja pelien muuttuminen tuotteista pelipalveluiksi. Nämä kaksi voidaan kuitenkin yhdistää. Pelaajille tarjotaan verkkopalveluita, jonka kautta voidaan ladata konsoli- ja tietokonepelejä ja niiden laajennuspaketteja sekä myös pelata pelejä ilman niiden lataamista. (Kerr 2016, 59.) Osaa näistä palveluista kutsutaan SaaS-palveluiksi, joka tulee sanoista Software-as-a-Service. Näitä ohjelmistoja ei asenneta käyttäjän laitteistoihin, vaan ne toimivat palveluntarjoajan ylläpitämällä palvelimella. Näitä ohjelmistoja voidaan käyttää internetselaimen avulla ja ne luokitellaan sähköisiksi palveluiksi. (Verohallinto 2017d.)

Yritys x:n kohdalla yritys on suomalainen sähköisen palvelun myyjä. Arvonlisäverolain mukaan pelien tarjoaminen luokitellaan sähköiseksi palveluksi, jos koko palvelu perustuu verkon kautta digitaalisesti välitettävään materiaaliin (AVL 69 j §).

Jos palvelu myydään toiseen EU-maahan tai EU:n ulkopuolelle sijoittautuneelle elinkeinonharjoittajalle, palvelun myyntimaa ei ole Suomi. Tällöin myöskään arvonlisäveroa ei suoriteta Suomeen. Toisessa EU-maassa oleva elinkeinonharjoittaja suorittaa ostosta arvonlisäveron käännetyn verovelvollisuuden perusteella ja Yritys x tekee laskuun merkinnän "reverse charge". (Verohallinto 2017d.)

Tällä hetkellä Yritys x:n kehittämä peli löytyy Itch.io nimiseltä verkkosivustolta, joka on avoin markkinapaikka itsenäisille pelinkehittäjille. Tulevaisuudessa Yritys x:n on tarkoitus päästä myymään peliään Valven kehittämän Steam-palvelun kautta. Steam on yksi isoimmista ja tunnetuimmista pelien markkinapaikoista, ja sen kautta julkaistaan noin seitsemän peliä päivittäin. Markkinapaikan kautta tapahtuvassa myynnissä pelin kehittäjä säilyttää suurimman osan palvelun liikevaihdosta, mutta ottaa kuitenkin riskin tuotteen menestyksestä ja pelin kehittämiseen liittyvistä kuluista. Pelinkehittäjillä on valittava pelin julkaisussa käyttävätkö he perinteisiä julkaisupalveluita vai uudenlaisia välityspalveluita, vai julkaistaanko peli kokonaan yksin. Vuoteen 2016 asti suuret vakiintuneet pelikustantajat toimivat sekä fyysisissä että sähköisissä jakelukanavissa, kun taas uudet

pelijulkaisijat keskittyvät palveluiden julkaisemisessa enemmän verkkoon ja suoraan kulluttajiin. (Kerr 2016, 59.)

3.1.1 Itch.io

Itch.io sivuston kautta pelinkehittäjä voi itse määrittää tuotteen hinnan ja myyntisivuston tyylin. Useimmilla sivustoilla on kiinteä maksu, joka on noin 30 % tuotteen liikevaihdosta. Vuodesta 2015 itch.io:lla on ollut käytössä avoin malli, jossa maksu voi olla 0-30% tuotteen liikevaihdosta. Tällä tavalla pelinkehittäjät voivat halutessaan rahoittaa sivua, mutta se ei ole pakollista. (About itch.io.)

Itch.io:ssa on kaksi erilaista maksutapaa. Pelinkehittäjän valinta maksutapojen välillä vaikuttaa ostajien maksutapoihin, siihen kuka lasketaan tässä tapauksessa pelin myyjäksi, veroihin ja miten rahojen palauttaminen mahdollisesti tapahtuu. (Accepting Payments and Getting Paid.)

| | Direct | Collected by itch.io (Payouts) |
|-----------------------------------|--|---|
| Setup | Manually connect to each payment provider. Provide tax information to each payment provider | No manual connection. Complete one tax interview on itch.io and accept seller terms |
| Payment methods for buyers | You have to manually setup each payment provider you want to support | You instantly get every supported method. New ones added will automatically be available |
| Currency | You manually select a currency | itch.io handles all transactions as USD. You get paid in USD. We handle automatic currency conversion |
| Getting paid | Each transaction goes directly into the balance of the respective payment provider you've connected | itch.io collects payments, you request a payout at a later time. itch.io pays out with PayPal and bank transfers |
| Merchant of Record | You are the Merchant of Record | itch.io is the Merchant of Record |
| Chargebacks | You are liable for chargebacks | itch.io is liable for chargebacks |
| Fraud detection | itch.io provides fraud detection | itch.io provides fraud detection |
| VAT | You are responsible for collection and remittance. You can enable automatic VAT collection from itch.io | VAT is always automatically collected. itch.io is responsible for remittance |
| Tax forms | Each payment provider will generate tax forms for you | itch.io will generate tax forms for you |
| Split transactions | Your account only supports transactions that go fully to your account. No support for co-op bundles | You can participate in any promotions that split payments across multiple sellers, like co-op bundles |
| Transaction eligibility | You may need to configure your payment provider account to accept payments from certain regions, otherwise they may be blocked | itch.io's payment provider account is configured to accept all payments |

Kuva 3. Maksutavat itch.io palvelussa (Accepting Payments and Getting Paid).

Kuva 3 listaa itch.io palvelun molemmat maksujen tilitystavat ja selventää mihin ne vaikuttavat. Direct to you – maksutavan kautta tuotteen loppukuluttajat ostavat tuotteen ja

siirtävät maksun suoraan pelinkehittäjille heidän valitseman maksutavan kautta. Tässä vaihtoehdossa Yritys x:n pitää siis itse valita maksutapa itch.io:n tarjoamista vaihtoehdoista, joita ovat PayPal ja Stripe. Pelinkehittäjän pitää myös itse ilmoittaa verotustietonsa jokaiselle ostajalle erikseen sekä kerätä ja ilmoittaa itse myynnin arvonlisävero. Collected by itch.io – maksutavan kautta pelinkehittäjä todistaa markkinapaikalle verovelvollisuutensa. Tässä maksutavassa itch.io toimii tuotteen myyjänä ja pelin tuotot menevät suoraan heille. Pelinkehittäjä voi myöhemmin pyytää rahojen tilitystä, mutta ei ennen seitsemää päivää tuotteen myyntihetkestä. Itch.io kuitenkin kehottaa pyytämään myyntitilityksiä vuoden sisällä pelin myynneistä. (Accepting Payments and Getting Paid.)

Yritys x käyttää itch.io-maksutavassaan collected by itch.io-maksutapaa, joka vähentää Yritys x:n taloushallinnollista työtä. Koska markkinapaikkana toimiva sivusto on rekisteröitynyt Iso-Britanniaan, tilittää itch.io myynnistä syntyneet arvonlisäverovelat kyseiseen valtioon, eikä Yritys x:lle jää näin tilitettävää arvonlisäveroa (Accepting Payments and Getting Paid). Käytännössä noudatetaan arvonlisäveromenettelyssä tapaa, jossa Suomeen sijoittautunut elinkeinonharjoittaja myy toiseen EU-maahan sijoittautuneelle sovelmuskaupalle sähköistä palvelua, jonka kuluttaja ostaa sovelmuskaupalta. Myynnistä ei tällöin suoriteta Suomeen arvonlisäveroa, sillä palvelu myydään ensin toiseen maahan sijoittautuneelle elinkeinonharjoittajalle. (Verohallinto 2017d.)

Yritys x ilmoittaa myynnin oma-aloitteisten verojen veroilmoituksella niin, että palveluiden myynnit muihin EU-maihin ovat pelimyyntien kokonaistuotot ja palveluostot muista EU-maista ovat mahdollisesti markkinapaikan pidättämä provisio myynneistä. Vero palveluostoista muista EU-maista on siis 24 prosenttia pidätetystä provisiosta, mutta verokauden vähennettävä vero on 24 prosenttia, jos palvelu on arvonlisäverovähennyskelpoinen. Tällöin Yritys x:lle ei käytännössä jää maksettavaa arvonlisäveroa. Tämän lisäksi palveluiden EU-myyntit ilmoitetaan arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksella asiakaskohteisesti. (Verohallinto 2017a.)

Huomioitavaa itch.io myynnissä on Iso-Britannian eroaminen EU:sta, joiden ehdoista neuvotellaan 29.3.2019 asti. Iso-Britannian ero tulee vaikuttamaan rajat ylittävään kaupankäyntiin kuluttaja- sekä yritysmyyntissä. (Verohallinto 2018b.) Jollei muista ehdoista sovita, Iso-Britanniaan tullaan soveltamaan ”kolmannen maan” arvonlisäverotusta, eli myyntiä käsitellään myyntinä EU-alueen ulkopuolelle (Taxation and Customs Union 2018). Tämä muuttaisi tilannetta itch.io myyntien osalta siten, että myyntejä ei käsiteltäisi enää EU-palvelumyynteinä, vaan niihin sovellettaisiin samoja säädöksiä kuin myynteihin EU-maiden ulkopuolelle. Itch.io:n myynnit käsiteltäisiin joko samalla tavalla kuin Steam-

myynnit taikka markkinapaikka voi mahdollisesti hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi johonkin toiseen EU-maahan, jolloin verokäytäntö säilyisi samana.

3.1.2 Steam

Steam on yhdysvaltalaisen Valve Corporationin vuonna 2003 kehittämä digitaalisen jakeluun keskittyvä alusta. Palvelussa on päivittäin kirjautuneen noin 13 miljoonaa käyttäjää ja se sisältää tuhansien eri pelinkehittäjien tuotoksia. (About us.)

Steam tekee pelinkehittäjälle erillisen verokyselyn, jonka tarkoituksena on selvittää Steamien pidättämä ennakonpidätysprosentti, joka kuitenkin on korkeintaan 30 prosenttia. Steam kerää verkkokaupassaan kuluttajilta arvonlisäveron, joka määräytyy sen mukaan, missä maassa kuluttaja asuu. (Taxes FAQ.) Kun suomalainen elinkeinonharjoittaja myy sähköisiä palveluita EU-alueen ulkopuolelle, palvelun myyntimaan ei katsota olevan Suomi. Yritys x ei siis suorita näistä myynnistä Suomeen erillistä arvonlisäveroa. (Verohallinto 2017d.)

| | | |
|---------------------------|--------------|------|
| Tuotteen hinta (€) | 10,00 | |
| Arvonlisävero | 1,94 | 24 % |
| Tuotto | 8,06 | |
| Provisio | 2,41 | 30 % |
| Tuotto | 5,65 | |

Taulukko 2. Laskelma Steamissä myytyjen pelien tuotoista Suomen arvonlisäverokannalla.

Kun Yritys x myy sähköistä palvelua Steamien kautta, pelialusta kerää kuluttajilta arvonlisäveroa myyntimaan mukaisesti ja pidättää samalla maksimissaan 30 prosenttia provisiota pelimyynnistä. Taulukko 2 selvittää kuinka paljon tuotteen myynnistä tilitetään pelinkehittäjälle. Jos tuotteen myyntihinnaksi ilmoitetaan kymmenen euroa, tämä sisältää 24 prosenttia arvonlisäveroa, jonka arvonlisäverottomasta liikevaihdosta Steam pidättää enintään 30 prosentin provision. Loppu tuotoista tilitetään pelinkehittäjille. Tämä tuotto on Yritys x:lle 0-verokannan alaista liikevaihto, sillä kyseessä on Yhdysvaltoihin sijoittuva elinkeinonharjoittaja, joka myy palvelun eteenpäin kuluttajalle.

Steamien kautta tehdyt myynnit raportoidaan arvonlisäverolomakkeella kohdassa 0-verokannan alainen liikevaihto. Kohdassa ilmoitetaan kaikki arvonlisäverottomat tavarain ja palvelun myynnit, joihin liittyvien ostojen arvonlisäverot saa vähentää. (Verohallinto

2018a.) Näitä myyntejä ei ilmoiteta yhteenvetoilmoituksessa. Raportilla ei eritellä Steamien pidättämää provision määrää, sillä tämä ei sisällä vähennyskelpoista arvonlisäveroa.

3.2 Myynti suoraan kuluttajille

Jos Yritys x alkaa tarjoamaan tuotteitaan suoraan kuluttajille, riippuu myyntimaa siitä, mihin maahan ostaja on sijoittautunut. Ostajan sijoitusmaa katsotaan palvelun suoritusmaaksi ja sitä mukaan myyntimaaksi. Jos palvelun ostaja on sijoittautunut johonkin toiseen EU-maahan, palvelun myynnistä suoritetaan sijoittautumismaan arvonlisävero ja Yritys x:n pitää hakeutua arvonlisäverolliseksi kyseisessä maassa taikka hakeutua arvonlisäveron erityisjärjestelmän käyttäjäksi Suomessa. Jos ostaja on sijoittautunut EU-maiden ulkopuolelle, palvelun myyntimaa ei ole Suomi, eikä siitä suoriteta Suomeen arvonlisäveroa. (Verohallinto 2017d.)

Erityisjärjestelmässä ilmoituskausi on neljännesvuosi ja ilmoitus annetaan sähköisesti tunnistamisjäsenvaltion eli sen maan järjestelmässä, johon yritys on rekisteröitynyt. Ilmoitus annetaan viimeistään vuosineljänneistä seuraavan kuukauden 20. päivänä. Ilmoitus annetaan, vaikka myyntejä ei jossain vuosineljänneksessä olisi ollut. Arvonlisävero myös maksetaan erityisjärjestelmässä. (Verohallinto 2014.)

Jos palveluita myydään suomalaisille kuluttajille, ilmoitetaan myynti kohdassa vero kotimaan myynneistä verokannoittain. Jos palveluita myydään kuluttajalle toisessa EU-maassa, raportoidaan se arvonlisäveroilmoituksessa kohdassa 0-verokannan alainen liikevaihto. (Verohallinto 2018a.) Vaikka toiminta olisi vähäistä, voi yrityksellä olla velvollisuus suorittaa veroa toiseen EU-maahan. Verovelvollisuuden edellytykset riippuvat kulutusjäsenvaltiosta, eli siitä maasta, johon ostaja on sijoittautunut. (Verohallinto 2014.)

3.3 Tavaramyynti

Jos Yritys x päättää myydä tuotteitaan fyysisesti, esimerkiksi tiedontallennusvälineiden kautta kuten Cd-levyillä, kyseessä ei ole palvelumyynti. Arvonlisäverolain mukaan kiinteät ja irtaimet esineet ovat luokitellaan tavaroiksi. Tällaiseen kuluttajamyyntiin sovelletaan tavarakauppaa koskevia säännöksiä, jotka eroavat kansainvälisen palvelumyynnin käytännöistä. (Verohallinto 2017b.)

Verovelvollisten väliseen tavarahan myyntiin sovelletaan yhteisömyyntiä koskevia säännöksiä ja ne ilmoitetaan arvonlisäveroilmoituksella sekä yhteenvetoilmoituksella. Kuluttajamyyntiin sovelletaan erityissäännöksiä. Suomessa myyjä ei pääsääntöisesti suorita veroa tavaroiden myynnistä, jotka kuljetetaan ostajalle toiseen EU-maahan. Myynnit kulluttajalle verotetaan alkuperämaaperiaatteen mukaan myyntimaassa, paitsi jos kyse on kaukomyynnistä EU-maasta toiseen, jolloin myynti verotetaan kuljetuksen määränpäämaassa, jos myynnin määrä ylittää määränpäämaana olevan EU-maan asettaman rajan. (Verohallinto 2017e.) Tavaroiden vienti on verotonta, kun tavara kuljetetaan suoraan EU-alueen ulkopuolelle (Verohallinto 2017f).

3.4 Arvonlisäverovelvollisuuden hyödyllisyys

Elinkeinonharjoittajan täytyy hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi, jos sen liiketoiminta ylittää 10 000 euroa kalenterivuoden aikana. Yritys voi kuitenkin halutessaan hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi, vaikkei tämä raja täytyisi. Rajaa laskettaessa otetaan huomioon tavaroiden ja palveluiden verolliset myynnit sekä arvonlisäverolaissa mainitut verotomat myynnit, kuten vientimyynti ja yhteisömyynti. Vapaaehtoinen hakeutuminen voi olla perusteltua silloin, kun liiketoiminnassa on menoja, joihin sisältyy arvonlisävero. (Verohallinto 2017g.)

Koska Yritys x on hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi myynneistään, saa se vähentää arvonlisäveron hankinnoista, jotka on hankittu tuotteen tai palvelun arvonlisäverollista liiketoimintaa varten. Arvonlisäverovelvollisuuteen ei vaikuta se, vaikka Yritys x:n myynti on suurimmaksi osaksi EU-palvelumyyntejä ja nollaverokannan alaisena raportoitavaa myyntiä muille elinkeinonharjoittajille, vaan pelin kehittämiseen liittyvät ostot ovat silti arvonlisäverossa vähennyskelpoisia. Tällä tavalla yrityksen on mahdollista vähentää ostostaan arvonlisävero, vaikkei se tilitäkään myynneistään arvonlisäveroa Suomeen. (Verohallinto 2017h.) Suurimpana rasitteena voidaan nähdä arvonlisäverovelvollisuudesta koitua ilmoitusvelvollisuus ja siihen mahdollisesti liittyvät myöhästymis- ja laiminlyönistä johtuvat maksut (Verohallinto 2017i).

4 JOHTOPÄÄTÖKSET

Opinnäytetyön tarkoituksena oli tutkia kansainvälistä arvonlisäverotusta pelialan toimeksiantajayrityksessä ja selvittää miten arvonlisävero käyttäytyy erilaisissa sähköisen palvelun myyntikanavissa. Toimeksiantajayrityksen myynti keskittyy markkinapaikkoihin, jotka ovat rekisteröityneet arvonlisäverollisiksi muihin maihin kuin Suomeen ja välittävät palveluja eteenpäin kuluttajille. Yritys x hyötyy markkinapaikkojen käytöstä, sillä se harjoittaa vain yritysmyyntiä, jonka avulla toimeksiantajayrityksen ei tarvitse hakeutua arvonlisävelvolliseksi eri maissa riippuen siitä, mihin maahan kuluttaja on sijoittautunut.

Ladattavien pelien myyminen luokitellaan sähköiseksi palveluksi, sillä Verohallinto linjaa näin erikseen tele-, lähetys- ja sähköisten palveluiden arvonlisäverotusohjeessaan. Tämä on opinnäytetyön kannalta tärkeää, sillä sähköisten palveluiden kansainvälinen arvonlisäverotus eroaa pääsäännön alaisten palveluiden arvonlisäverokäsittelystä EU-alueella, jos myynti tapahtuu muille kuin elinkeinonharjoittajille.

Jos Yritys x haluaisi aloittaa suoran EU:n sisäisen kuluttajamyynnin vaatisi se arvonlisäveron erityisjärjestelmään hakeutumista. Tämä lisäisi toimeksiantajan hallinnollista työtä, sillä pelin hintaan pitää lisätä jokaisen kuluttajan kulutusmaan mukainen arvonlisävero, sekä raportoida ja maksaa se kyseiselle valtiolle. Jos kuluttajia on monesta eri maasta, pelkästään arvonlisäverollisuus luo Yritys x:lle kannattamatonta selvitystyötä. Sähköisten palveluiden myynti pelkästään suomalaisille kuluttajille ei vaadi erityisjärjestelmän käyttöä, sillä myynnin arvonlisävero ilmoitetaan normaalisti 24 prosentin myyntinä arvonlisäveroilmoituksen kautta. Näistä voidaan päätellä, että vain markkinapaikkojen kautta tapahtuva myynti kuluttajille on Yritys x:lle kannattavaa, sillä se kuormittaa yrityksen hallinnollista puolta huomattavasti vähemmän.

Opinnäytetyössä ei käsitelty kuin pintapuolisesti kuluttajamyyntiä yhteisön ulkopuolelle, sillä kaikissa maissa ei ole kansallista arvonlisäveromenettelyä. Esimerkiksi Yhdysvallat soveltavat osavaltiosta riippuvaa arvonlisäveroprosenttia. (Veronmaksajat 2018.) On kuitenkin helposti todettavissa, että arvonlisäveroa ei näissä tapauksissa suoriteta Suomeen.

Itch.io palvelu on tällä hetkellä rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Iso-Britanniaan, joka on jättänyt eroilmoituksensa Euroopan Unionista. Itch.io on kuitenkin yhdysvaltalainen yritys, joten Iso-Britannian erotilanteessa se voi hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi

johonkin toiseen EU-maahan. Jos se ei hakeudu arvonlisäverovelvolliseksi, tulee luultavasti arvonlisäverokäsittely muuttumaan, joka taas vaikuttaa toimeksiantajan myyntiin. Myynnit eivät ole tällöin EU-maiden välistä palvelumyyntiä, vaan niitä käsitellään hyvinkin samalla tavalla kuin Steam-myyntejä.

Toimeksiantajan on hyödyllistä pysyä arvonlisäverovelvollisena, vaikkei sen liikevaihto ylittäisi verovelvollisuuden alarajaa. Näin yritys x on oikeutettu vähentämään arvonlisäverot ostamistaan arvonlisäverovelvolliseen toimintaan liittyvistä tuotteista ja palveluista. Verohallinto linjaa veroilmoituksen täyttöohjeessa 2018, että 0-verokannan alaiseen liikevaihtoon liittyvien ostojen arvonlisäverot saa vähentää, jos kyse on sähköisten palveluiden mynnistä kuluttajalle toisessa EU-maassa taikka palvelumyynneistä EU:n ulkopuolelle. Myös arvonlisäverolliset ostot jotka liittyvät toiseen EU-maahan myytäviin palveluihin ovat vähennyskelpoisia. (Verohallinto 2018a.)

Toimeksiantajayrityksen on myös mahdollista myydä peliään erilaisten atk-tallennusvälineiden välityksellä. Tällöin ei ole kyse palvelumyynnistä, vaan tavaramyynnistä. Näiden myyntien yhteydessä pitää huomiota mahdolliset tullimaksut.

Opinnäytetyössä on käsitelty kahta eri markkinapaikkaa, joilla on kaksi eri verokäsittelyä. Toista käsitellään EU-maiden välillä ja toista EU-maiden ulkopuolelle tapahtuvana myyntinä. Tutkimuksessa on käsitelty myös kuluttajamyyntiä, mutta toimeksiantajayritys on todennut sen olevan nykyresursseilla liian hankalaa ja toimimatonta. Opinnäytetyön liitteenä on ohje kansainväliseen palvelumyyntiin (liite 1), jota voidaan käyttää hyödyksi toimeksiantajan liiketoiminnassa. Ohje selvittää erilaisia skenaarioita kansainvälisessä arvonlisävero-kohtelussa, kun myyjänä toimii Suomeen arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitynyt sähköisen palvelun myyjä. Opinnäytetyön teoriaosuudesta koottiin ajatuskartta, jonka avulla yritys voi päätellä palvelumyynnin arvonlisävero-kohtelun pääpiirteittäin. Ohje sisältää myös yksityiskohtaiset opastukset arvonlisävero- ja yhteenvetoilmoitusten täyttämiseen.

Opinnäytetyö on yleistettävissä suomalaisiin sähköisiin palveluihin myyviin yrityksiin, jos ne ovat rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi Suomeen. Toimeksiantaja on kokenut opinnäytetyön olevan hyödyllinen omalle liiketoiminnalleen ja se on vastannut yrityksen erilaisiin kansainvälistä palvelumyyntiä koskeviin kysymyksiin.

LÄHTEET

About Itch. Itch.io. Viitattu 20.11.2018. Saatavilla: <https://itch.io/docs/general/about>

About us. Valve. Viitattu 20.11.2018. Saatavilla: <https://www.valvesoftware.com/fi/about>

Accepting Payments and Getting Paid. Itch.io. Viitattu 20.11.2018. Saatavilla: <https://itch.io/docs/creators/payments>

Arvonlisäverolaki 13.11.2009/886. Annettu Helsingissä 13.11.2009. Saatavilla: <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501#L5P69j>

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

Hakapää, S; Huhtala, H.; Johansson, A.; Lindholm, M. & Paavolainen, J. 2016. Kansainvälinen arvonlisäverotus. Saatavilla: <https://kauppakamaritieto-fi.ezproxy.turkuamk.fi/fi/s/ak/kirjat/kansainvalinen-arvonlisaverotus/> Viitattu: 1.10.2018

Hyttinen, P.; Lamppu, K.; Nyrhinen, R. & Äärilä, L. 2017. Arvonlisäverotus käytännössä. Saatavilla: <https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.ezproxy.turkuamk.fi/teos/HAEBBXXTBBAED#>

Kerr, A. 2016. Global Games: Production, Circulation and Policy in the Networked Era. New York: Routledge

Laadullinen tutkimus 2015. Koppa. Jyväskylän yliopisto. Viitattu 20.11.2018. Saatavilla: <https://koppa.jyu.fi/avoimet/hum/menetelmapolkuja/menetelmapolku/tutkimusstrategiat/laadullinen-tutkimus>

Pitkäranta, A. 2014. Laadullinen tutkimus opinnäytetyönä. Työkirja ammattikorkeakouluun. Jokioinen: e-Oppi.

Ruohola, T. 2008. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Tilisanomat. Viitattu 20.11.2018. Saatavilla: <https://tilisanomat.fi/koulut/arvonlisaverokoulu-koulut/kansainvalisen-kaupan-arvonlisaverotus-0>

Taxation and Custom Union. 2018. Yhdistyneen kuningaskunnan eroaminen EU:sta. Viitattu 20.11.2018. Saatavilla: https://ec.europa.eu/taxation_customs/uk-withdrawal-fi

Taxes FAQ. Steamworks Documentation. Viitattu 20.11.2018. Saatavilla: <https://partner.steamgames.com/doc/finance/taxfaq>

Valtanen, T. 2017. Professori: Peliteollisuudesta tullut vakavasti otettava toimiala. Yle uutiset. Talous. Viitattu 20.11.2018. Saatavilla: <https://yle.fi/uutiset/3-9912240>

Valtiovarainministeriö. Arvonlisäverotus. Viitattu 20.11.2018. Saatavilla: <https://vm.fi/verotus/arvonlisaverotus>

Verohallinto 2014. Arvonlisäveron erityisjärjestelmä (Mini One Stop Shop). Viitattu 16.11. Saatavilla: https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotukses-ta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/arvonlisaveron_erityisjarjestelma_mini/

Verohallinto 2017a. Markkinapaikan kautta tapahtuva myynti – kasvuyritykset. Viitattu 20.11.2018. Saatavilla: <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/kasvuyritykset/markkinapaikan-kautta-tapahtuva-myynti-kasvuyritykset/>

Verohallinto 2017b. Palveluiden ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen. Viitattu 19.11.2018. Saatavilla: https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palveluiden_ulkomaankaupan_arvonlisavero/#2-palvelun-k%C3%A4site

Verohallinto 2017c. Miten EU-maiden välistä tavara- ja palvelukauppaa valvotaan. Viitattu 20.11.2018. Saatavilla: https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotukses-ta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/miten_eumaiden_valvonta_tavara_ja_palvel/

Verohallinto 2017d. Sähköiset palvelut arvonlisäverotuksessa – kasvuyritykset Viitattu 20.11.2018. Saatavilla: <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/kasvuyritykset/s%C3%A4hk%C3%B6iset-palvelut-arvonlis%C3%A4verotuksessa--kasvuyritykset/>

Verohallinto 2017e. Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. Viitattu 23.11.2018. Saatavilla: https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48691/arvonlisaverotus_eutavarakaupass/#3.1-yleist%C3%A4

Verohallinto 2017f. Ulkomaankaupan arvonlisäverotus. Viitattu 23.11.2018. Saatavilla: https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/

Verohallinto 2017g. Vähäinen liiketoiminta on arvonlisäverotonta. Viitattu 29.11.2018. Saatavilla: https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/rekisterointi/vahainen_liiketoiminta_on_arvonlisavero/

Verohallinto 2017h. Arvonlisäveron vähennys ostoista. Viitattu 20.11.2018. Saatavilla: https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ostoihin_sisallyvan_arvonlisaveron_vahentaminen/

Verohallinto 2017i. Aloittavan yrittäjän kysymyksiä arvonlisäverosta. Viitattu 20.11.2018. Saatavilla: https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48719/aloittavan_yrittajan_kysymyksia_arvonli/

Verohallinto 2018a. Oma-aloitteisten verojen ilmoittaminen – yksityiskohtaiset ohjeet. Viitattu 20.11.2018. Saatavilla: <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/tayttoohjeet/oma-aloitteisten-verojen-ilmoittaminen--yksityiskohtaiset-ohjeet-2018/>

Verohallinto 2018b. Verohallinto seuraa Brexit-neuvotteluja. Viitattu 20.11.2018. Saatavilla: https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/kansainvalinen_toiminta/brexit/

Veronmaksajat 2018. Arvonlisävero eli alv. Viitattu 23.11.2018. Saatavilla: <https://www.veronmaksajat.fi/luvut/Tilastot/Kulutusverot/Arvonlisavero>

Ohje kansainväliseen palvelumyyntiin



Tämän ohjeen tarkoituksena on selvittää kansainvälisen palvelumyynnin erilaisia skenaariorit arvonlisäverokäsittelyssä. Ajatuskartta kuvaa palvelumyyntiä Suomesta elinkeinonharjoittajille ja kuluttajille eroteltuna myyntiin EU-maihin sekä EU:n ulkopuolelle.

Palvelumyynti toiselle elinkeinonharjoittajalle EU:n ulkopuolella

Palvelumyynnissä EU:n ulkopuolelle sijoittautuneelle elinkeinonharjoittajalle laskumerkintöjä arvonlisäverovelvollisuudesta ei erikseen tarvita. Älä lisää laskuun arvonlisäveroa ja ilmoita myynti **oma-aloitteisten verojen veroilmoituksessa** kohdassa "0-verokannan alainen liikevaihto". Myynnistä ei synny maksettavaa veroa.

| |
|--|
| Verovelvollisen nimi (arvonlisäverovelvollinen/työnantaja) |
| Yritys X |

| ARVONLISÄVERON TIEDOT | | | |
|---|-------|-----|----------------|
| Verokausi | Vuosi | | Arvo |
| | euroa | snt | Alan oike |
| Vero kotimaan mynnistä verokannoittain | | | Alan oike |
| 24 %:n vero | 100 | 00 | |
| 14 %:n vero | | | |
| 10 %:n vero | | | |
| Vero tavarastoista muista EU-maista | | | Ver |
| Vero palveluostoista muista EU-maista | 120 | 00 | |
| Vero tavaroiden maahantuonnista EU:n ulkopuolelta | | | Er pa |
| Vero rakentamispalvelun ja metalliromun ostoista (käännetty verovelvollisuus) | | | |
| Verokauden vähennettävä vero | 120 | 00 | To La ja |
| Alarajahuojennuksen määrä | | | |
| Maksettava vero / Palautukseen oikeuttava vero (-) | 100 | 00 | Lä Ty mi Mi sa |
| 0-verokannan alainen liikevaihto | 700 | 00 | |
| Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin | | | |
| Palvelujen myynnit muihin EU-maihin | 3500 | 50 | KC Täy Ko |
| Tavaraostot muista EU-maista | | | Pei |
| Palveluostot muista EU-maista | 500 | 00 | |
| Tavaroiden maahantuonnit | | | |

Palvelumyynti toiselle elinkeinoharjoittajalle EU-maassa

Palvelumyynnissä elinkeinoharjoittajalle toiseen EU-maahan laskuun ei lisätä arvonlisäveroa ja siihen merkitään arvonlisäverottomuuden peruste ”Reverse charge VAT directive 44”. Laskuun pitää merkitä oma sekä ostajan arvonlisäverotunnus, eli VAT-numero, joka on maan tunnus ja numerosarja, esimerkiksi Suomessa FI ja Y-tunnus ilman väliviivaa.

Myynti ilmoitetaan **oma-aloitteisten verojen veroilmoituksella** kohdassa ”palveluiden myynnit muihin EU-maihin” sekä yhteenvetoilmoituksella asiakaskohtaisesti. Mahdolliset provisiot ilmoitetaan kohdassa ”Palveluostot muista EU-maista”, jonka vero ilmoitetaan kohdassa ”Vero palveluostoista muista EU-maista” sekä ”Verokauden vähennettävä vero”. Maksettavaa veroa ei synny.

Palvelumyynnit muihin EU-maihin pitää ilmoittaa myös **yhteenvetoilmoituksella**. Yhteenvetoilmoitus annetaan 20. päivä myyntiä seuraavana kuukautena ja ilmoitukselle merkitään maatunnus (esimerkiksi EE tarkoittaa Viroa ja SE Ruotsia) sekä ostajan arvonlisäverotunniste ja palvelumyynnin summa euroina. Esimerkissä yhteenvetoilmoituksella on eritelty Viroon palvelumyynnejä 1000,00 eurolla ja Ruotsiin 2500,50 eurolla ja arvonlisäveroilmoituksessa näiden yhteenlaskettu summa ilmoitetaan palvelumyynneissä.



Verohallinto
Oma-aloitteisten verojen optinen lukupalvelu
PL 5000
00052 VERO



ARVONLISÄVERON
YHTEENVETOILMOITUS

Tyhjennä

| | | | |
|--------------------------|-----------|----------|-------|
| Ilmoitusvelvollisen nimi | Y-tunnus | Kuukausi | Vuosi |
| Yritys x | 1234567-8 | | |

| Maa-tunnus | Ostajan arvonlisäverotunniste | Tavaramyynnit | euroa | snt | Palvelumyynnit | euroa | snt | Kolmikantakauppa | euroa | snt |
|------------|-------------------------------|---------------|-------|-----|----------------|-------|-----|------------------|-------|-----|
| EE | 12345678 | | | | | 1000 | 00 | | | |
| SE | 23456789 | | | | | 2500 | 50 | | | |
| | | | | | | | | | | |

| Verovelvollisen nimi (arvonlisäverovelvollinen/työnantaja) | | | |
|---|-------|-----|-----------------------|
| Yritys X | | | |
| ARVONLISÄVERON TIEDOT | | | |
| Verokausi | Vuosi | | Arvonlisä |
| | euroa | snt | Alarajahu oikeuttava |
| Vero kotimaan myynnistä verokannoittain | | | Alarajahu oikeuttava |
| 24 %:n vero | 100 | 00 | |
| 14 %:n vero | | | |
| 10 %:n vero | | | |
| Vero tavarastoista muista EU-maista | | | Verokau |
| Vero palveluostoista muista EU-maista | 120 | 00 | |
| Vero tavaroiden maahantuoneista EU:n ulkopuolelta | | | Ennako palkat ja |
| Vero rakentamispalvelun ja metalliromun ostoista (kaanretty verovelvollisuus) | | | |
| Verokauden vähennettävä vero | 120 | 00 | Toimitte |
| Alarajahuojennuksen määrä | | | Lähdevi ja muut |
| Maksettava vero / Palautukseen oikeuttava vero (-) | 100 | 00 | Lähdev |
| 0-verokannan alainen liikevaihto | 700 | 00 | Työnant maksun |
| Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin | | | Makset sairaus |
| Palvelujen myynnit muihin EU-maihin | 3500 | 50 | KORJA |
| Tavaraostot muista EU-maista | | | Täytä vai |
| Palveluostot muista EU-maista | 500 | 00 | Korjatta |
| Tavaroiden maahantuonnit EU:n ulkopuolelta | | | Arvo |
| Rakentamispalvelun ja | | | Peruste |
| | | | Lasi |
| | | | Oike |

Palvelumyynti kuluttajalle EU-maassa

Arvonlisäverokäsittelyssä on kaksi vaihtoehtoa, kun palvelua myydään kuluttajille EU-maassa. Yritys joko hakeutuu arvonlisäveron **erityisjärjestelmän** käyttäjäksi Suomessa tai **yritysrekisteröityy arvonlisäverovelvolliseksi niissä maissa**, jossa palvelun ostajat sijaitsevat.

Kun palvelua myydään muihin maihin kuin Suomeen, myynti ilmoitetaan **oma-aloitteisten verojen veroilmoituksella** kohdassa "0-verokannan alainen liikevaihto" ja myytäessä kuluttajille Suomeen, se merkitään kohdassa "24 %:n vero". Maksettavaa syntyy niihin maihin, joissa kuluttajat sijaitsevat sen verokannan mukaan, joka siinä maassa on käytössä.

| ARVONLISÄVERON TIEDOT | | | |
|---|-------|------|--------------|
| Verokausi | Vuosi | | Arvc |
| | euroa | sent | Alar oike |
| Vero kotimaan myynnistä verokannoittain | | | Alar oike |
| 24 %:n vero | 100 | 00 | |
| 14 %:n vero | | | |
| 10 %:n vero | | | |
| Vero tavarastoista muista EU-maista | 120 | 00 | Ve |
| Vero palveluostoista muista EU-maista | | | |
| Vero tavaroiden maahan- tuonneista EU:n ulkopuolelta | | | Et pt |
| Vero rakentamispalvelun ja metalliromon ostoista (kääntetty verovelvollisuus) | | | Tr |
| Verokauden vähennettävä vero | 120 | 00 | Lt ja |
| Alarajahuojennuksen määrä | | | LI |
| Maksettava vero / Palautukseen oikeuttava vero (-) | 100 | 00 | Ty m |
| 0-verokannan alainen liikevaihto | 700 | 00 | M si |
| Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin | | | KC |
| Palvelujen myynnit muihin EU-maihin | 3500 | 50 | Täy |
| Tavaraostot muista EU-maista | | | Kc |

Palvelumyynti kuluttajalle EU:n ulkopuolelle

Myytäessä kuluttajille EU:n ulkopuolelle, laskuun ei lisätä arvonlisäveroa. Myynti ilmoitetaan **oma-aloitteisten verojen veroilmoituksella** kohdassa "0-verokannan alainen liikevaihto". Myynnistä ei synny maksettavaa veroa Suomeen.

| | | | |
|---|------|----|---------|
| Alarajahuojennuksen määrä | | | |
| Maksettava vero / Palautukseen oikeuttava vero (-) | 100 | 00 | |
| 0-verokannan alainen liikevaihto | 700 | 00 | |
| Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin | | | |
| Palvelujen myynnit muihin EU-maihin | 3500 | 50 | K Ti |
| Tavaraostot muista EU-maista | | | |