

Hanna-Kaisa Korpi & Johanna Kytöaho

KANSAINVÄLISEN KAUPAN ARVONLISÄVEROTUS

Opas toimeksiantajayritykselle

KANSAINVÄLISEN KAUPAN ARVONLISÄVEROTUS

Opas toimeksiantajayritykselle

Hanna-Kaisa Korpi &
Johanna Kytöaho
Opinnäytetyö
Kevät 2019
Liiketalous
Oulun ammattikorkeakoulu

TIIVISTELMÄ

Oulun ammattikorkeakoulu
Liiketalouden tutkinto-ohjelma, taloushallinto

Tekijät: Hanna-Kaisa Korpi ja Johanna Kytöaho
Opinnäytetyön nimi: Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Opas toimeksiantajalle.
Työn ohjaaja: Ulla Reinikainen
Työn valmistumislukukausi ja -vuosi: Kevät 2019 Sivumäärä: 83 + 74

Opinnäytetyö käsittelee kansainvälisen kaupan arvonlisäverotusta. Kansainvälisellä kaupalla tarkoitetaan tässä työssä sekä Euroopan unionin alueella että sen ulkopuolella tapahtuvaa kauppaa. Opinnäytetyön toimeksiantaja on tilitoimisto Pohjois-Pohjanmaalta, jolla on kolme toimipistettä. Työn tavoitteena oli selvittää kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen käsittelyä kirjanpidossa ja verotuksessa sekä laatia opas aiheesta toimeksiantajan käyttöön.

Työ pohjautuu toimeksiantajan käytännön tarpeeseen kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen selvittämisestä. Myös tekijöiden mielenkiinto aiheeseen puolsi aiheen valintaa. Kaupanteko EU:n sisällä ja EU:n ulkopuolella on hyvin yleistä ja kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus, ja siihen liittyvät lukuisat erityispiirteet aiheuttavat haasteita ja sitovat resursseja tilitoimistoissa. Taloushallinnon asiantuntijoiden on huomioitava kansainvälisen arvonlisäverotuksen säännökset yritysten kaupanteossa, laskutuksessa, raportointijärjestelmissä sekä kaupantekoon liittyvissä sopimuksissa.

Opinnäytetyö on tyypiltään toiminnallinen ja sen tietoperusta pohjautuu arvonlisäverolakiin ja Verohallinnon ohjeisiin sekä niihin liittyvään kirjallisuuteen. Toimeksiantajalla on käytössä taloushallinnon järjestelmä Visma Fivaldi, jota on hyödynnetty opinnäytetyön liitteenä olevassa oppaassa.

Opinnäytetyön teoreettisessa osuudessa käsitellään kansainvälistä kauppaa sekä tavarakaupan että palvelukaupan näkökulmasta. Yhteisökaupan sekä viennin ja tuonnin säännökset koskevat vain tavarakauppaa, jonka vuoksi palvelukauppa käsitellään omana lukunaan. Näiden lisäksi työssä on omat kappaleensa ulkomaalaispalautuksesta ja arvonlisäveron raportointimenettelystä. Kappaleissa on käsitelty keskeisimmät säännökset, kirjanpidolliset toimenpiteet sekä arvonlisäverokäsittelyt, jotka kirjanpitäjän on otettava huomioon kansainvälisen kaupan kohdalla. Teoriaosuutta on havainnollistettu esimerkeillä ja tiliristikoilla.

Työn varsinainen tulos on tiivistetty opas kansainvälisen kaupan arvonlisäverotukseen. Opas noudattaa samaa sisältöä teoriaosuuden kanssa. Oppaan tarkoituksena on auttaa ja ohjeistaa toimeksiantajan taloushallinnon asiantuntijoita kansainvälisen kaupan arvonlisäverotukseen liittyvissä tapauksissa. Esimerkkitapauksista on oppaan puolelle tehty kirjanpidon viennit Visma Fivaldi -ohjelmalla ja havainnollistettu esimerkkejä vienneistä otetuilla kuvakaappauksilla.

Avainsanat: arvonlisävero, kansainvälinen kauppa, yhteisökauppa, kolmikantakauppa, palvelukauppa, vienti, tuonti, ulkomaalaispalautus, opas

ABSTRACT

Oulu University of Applied Sciences
Degree programme in Business Economics, Option of Financial Administration

Authors: Hanna-Kaisa Korpi and Johanna Kytöaho

Title of thesis: Value added taxation on international trade. Guide for accounting firm.

Supervisor: Ulla Reinikainen

Term and year when the thesis was submitted: Spring 2019 Number of pages: 83 + 74

The thesis deals with the value added taxation in international trade and is commissioned by an accounting firm from Northern Ostrobothnia, Finland. The aim of this thesis is to clarify the effects of the value added tax on accounting and taxation as well as to draw up a manual for the commissioner.

The subject in the thesis and the manual is based on the commissioner's need for clarifying the value added taxation of international trade. The regulations concerning the foreign trade found in Finnish Value Added Tax Act are very extensive and complex. The value added tax in international trade and its numerous specific features cause challenges and ties up resources in accounting firms. The financial managers of an accounting firm need to consider all the regulations of the value added tax in international trade regarding trade, contracts related to trade, invoicing and reporting systems.

This is a project-based thesis the aim of which is to organize, rationalize, direct and instruct practices in working life. The theory of this work is based on Finnish Value Added Tax Act, instructions of the tax administration and literature related to them. The commissioner uses accounting system Visma Fivaldi which has also been utilized in the manual.

The theoretical part of the thesis deals with the international trade from the viewpoint of both goods and of services. The regulations of Intra-Community supply as well as import and export apply only to the trade in goods. Therefore, the trade in services is discussed in as its own chapter. In the thesis there are also separate chapters for the VAT refund to foreign person and the reporting of the value-added tax. In the chapters all the central regulations, accounting procedures and value-added tax treatments in international trade have been considered. The effects of the value added tax in accounting have been demonstrated with the help of various examples and T accounts.

The actual output of the thesis is the manual for the commissioner. The manual follows the themes of the theoretical part. The aim of the manual is to guide and help the financial managers of the commissioner regarding the issues of value-added tax in international trade. In the manual all the examples are demonstrated with screenshots of the accounting entries made and captured from Visma Fivaldi.

Keywords: value added tax, international trade, Intra-Community supply, triangulation, trade in services, import, export, manual, VAT refund to foreign person

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	6
2	KANSAINVÄLINEN KAUPPA JA ARVONLISÄVEROVELVOLLISUUS.....	9
3	YHTEISÖKAUPPA	12
3.1	Yhteisömyynti	13
3.2	Yhteisöhankinnat.....	16
3.3	Kolmikantakauppa.....	19
3.4	Liikeomaisuuden siirto	20
3.5	Ahvenanmaa	21
4	EU: N ULKOPUOLINEN KAUPPA.....	24
4.1	Vienti	24
4.2	Viennin erityistilanteet	29
4.3	Tuonti	34
4.4	Tuonnin erityistilanteet	40
5	PALVELUIDEN ULKOMAANKAUPPA	41
5.1	Elinkeinonharjoittajien välinen palvelukauppa	43
5.2	Palvelumyynti kuluttajille.....	46
5.3	Poikkeussäännöt.....	47
5.4	Tavaroiden kuljetuspalvelu.....	57
5.5	Matkatoimistopalvelut.....	60
6	ULKOMAALAI SPALAUTUS	67
7	ARVONLISÄVERON RAPORTOINTIMENETTELY.....	70
8	OPPAAN TOTEUTTAMINEN	73
9	JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA	75
	LÄHTEET.....	79
	LIITTEET	84

1 JOHDANTO

Tämä opinnäytetyö käsittelee kansainvälisen kaupan arvonlisäverokäsittelyä. Kansainvälisellä kaupalla tarkoitetaan tässä työssä kaikkea Suomen rajojen ulkopuolelle suuntautuvaa liiketoimintaa. Tähän kuuluu EU:n alueelle suuntautuva yhteisökauppa sekä vienti ja tuonti EU:n rajojen ulkopuolelle sekä kansainvälinen palvelukauppa. Kaupanteko EU:n sisällä ja EU:n ulkopuolella on hyvin yleistä nykypäivän Suomessa ja kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus ja siihen liittyvät lukuisat erityispiirteet aiheuttavat haasteita ja sitovat resursseja niin yritysten kuin kirjanpitäjienkin kohdalla. Opinnäytetyön tarkoituksena onkin syventyä sekä yritysten väliseen että yritysten ja kulluttajien väliseen kansainväliseen kaupankäyntiin, siihen liittyvään kirjanpitoraportointiin sekä sen tuomiin arvonlisäverovelvoitteisiin. Tiedon pohjalta laaditaan tiivis ja havainnollistava opas toimeksiantajan taloushallinnon asiantuntijoiden käyttöön. Opinnäytetyö koostuu teoriaosuudesta ja varsinaisesta tuotoksesta eli oppaasta.

Opinnäytetyön toimeksiantajana on tilitoimistopalveluja tarjoava yritys Pohjois-Pohjanmaalta, jonka piiriin kuuluu kolme alatoimistoa. Toimeksiantajan toimipisteillä on useita asiakkaita, joilla on liiketoimintaa EU:n sisällä sekä EU:n ulkopuolella. Kirjanpitäjien on huomioitava kansainvälisen arvonlisäverotuksen säännökset yritysten kaupanteossa, laskutuksessa, raportointijärjestelmissä sekä kaupantekoon liittyvissä sopimuksissa. Opinnäytetyön tavoitteena onkin luoda havainnollistava ja tiivis opas kansainvälisen kaupan arvonlisäverokäsittelystä, raportoinnista sekä kirjanpitomenetelystä toimeksiantajayrityksen käyttöön. Oppaan tarkoituksena on selkeyttää ja yksinkertaistaa kansainvälisen kaupan arvonlisäverokäsittelyä. Tavoitteena on, että opas toimisi toimeksiantajan henkilökunnan tukena haastavissa tapauksissa ja että siitä olisi helppo ja nopea tarkistaa epävarmat asiat kansainvälisen kaupan arvonlisäverotukseen liittyen.

Työn keskeisimmät tutkimuskysymykset ovat seuraavat:

- Millainen on kansainvälisen tavarakaupan arvonlisäverokäsittely yleisesti ja millainen se on kirjanpidon kannalta?
- Miten arvonlisävero käsitellään kansainvälisen palvelukaupan puolella kirjanpidossa ja arvonlisäveron raportoinnissa?

Tarkentavia tutkimuskysymyksiä ovat:

- Miten arvonlisäverokäsittely hoidetaan EU:n sisäisessä yhteisökaupassa?
- Millainen arvonlisäverokäsittely on, kun kyseessä on liiketoimet EU:n ulkopuolisen kaupakumppanin kanssa?

Opinnäytetyö on tyypiltään toiminnallinen. Toiminnallisen opinnäytetyön tarkoituksena on järjestyä ja järjestää, opastaa ja ohjeistaa käytännön toimintaa. Opinnäytetyön toiminnallisena osuutena on tässä työssä toimeksiantajaryitykselle laadittu opas. Toiminnalliseen opinnäytetyöhön liittyy myös opinnäytetyön raportti eli opasta edeltävä teoriaosuus. (Airaksinen & Vilka 2003, 9, 129.) Työn tietoperusta pohjautuu pääasiassa arvonlisäverolakiin, Verohallinnon ohjeisiin sekä niihin liittyvään kirjallisuuteen.

Opinnäytetyön teoreettisessa osuudessa käsitellään kansainvälistä kauppaa sekä tavarakaupan että palvelukaupan näkökulmasta. Sekä yhteisökaupan että viennin ja tuonnin säännökset koskevat vain tavarakauppaa, minkä vuoksi palvelukauppa käsitellään omana lukunaan. Kappaleissa on käsitelty keskeisimmät säännökset, kirjanpidolliset toimenpiteet sekä arvonlisäverokäsittely, jotka kirjanpitäjän on otettava huomioon kansainvälisen kaupan kohdalla. Työn sisältö on laaja, mutta sitä on pyritty selkeyttämään esimerkein ja tiliristikoin jo teoriaosuudessa. Opas on laadittu teoriaosuuden esimerkkejä ja aiheita hyödyntäen. Teoriaosuus on tuotu oppaassa visuaalisempaan ja helppolukuisempaan muotoon.

Työhön valikoidut aiheet heijastelevat toimeksiantajaryityksen asiakkaita ja niihin liittyviä tapauksia. Opinnäytetyössä käytetyt esimerkit ovat kuvitteellisia, mutta niihin liittyvät tapaukset ovat kuitenkin hyvin tyypillisiä toimeksiantajaryityksessä. Työ ei ole tyhjentyvä opas kansainvälisen kaupan arvonlisäverosta, vaan räätälöity toimeksiantajan tarpeita varten ja rajattu heidän kannaltaan oleellisiin asioihin. Opinnäytetyön aiheen laajuuden vuoksi työstä on jouduttu rajaamaan joitain asioita pois. EU:n ulkopuoliseen kauppaan liittyy oleellisesti valuuttaerot, joita syntyy, kun kauppaa käydään eri valuutoilla. Opinnäytetyöstä on rajattu kurssierojen käsittely kuitenkin pois, koska työ on haluttu pitää aiheen laajuuden vuoksi tiiviinä ja esimerkit yksinkertaistettuina. Siten esimerkeissä esiintyvät summat on esitetty euroissa. Kurssierot on kuitenkin hyvä tiedostaa varsinkin silloin, kun kyseessä on suuret summat. Myös varastointimenettelyjen vaikutukset kansainvälisen kaupan arvonlisäverotukseen on rajattu tämän työn ulkopuolelle. Palvelukauppaan liittyy runsaasti eri sään-

töjä ja poikkeuksia, minkä vuoksi rajanveto on ollut palvelukaupan puolella rankempaa kuin tavara-
rakaupan puolella. Tämän opinnäytetyön puitteissa ei ole ollut mahdollista käydä jokaista palvelua
yksityiskohtaisesti läpi, vaan siinä on tuotu esille palvelukaupan olennaisimmat asiat ja säännökset.

Sekä tavarakaupan että palvelukaupan yhteydessä on käsitelty muutamia erityistilanteita, joiden
on koettu hyödyttävän toimeksiantajayritystä eniten. Yhteisökaupan puolella on käsitelty tarkemmin
kolmikantakauppaa, liikeomaisuuden siirtoa sekä Ahvenanmaan asemaa yhteisökaupassa. Palve-
lukaupan puolella esille on otettu tavaroiden kuljetuspalvelu ja matkatoimistopalvelut. Tavaroiden
kuljetuspalvelu liittyy kiinteästi sekä EU:n sisäiseen että EU:n ulkopuoliseen kauppaan, minkä
vuoksi koettiin niihin liittyvän kuljetuspalvelun olevan tärkeä osa tavarakauppaa. Toimeksiantajayri-
tyksellä on useita matkailualan yrityksiä asiakkaanaan ja sen taholta tuli pyyntö käsitellä matkatoi-
mistopalveluja omana lukunaan.

2 KANSAINVÄLINEN KAUPPA JA ARVONLISÄVEROVELVOLLISUUS

Arvonlisävero on kulutusveroa, jonka yritys kerää ja lopullinen kuluttaja maksaa veron sisältyessä heidän ostamiensa tavaroiden ja palveluiden hintaan. Arvonlisäverotusta säätelee arvonlisäverolaki 30.12.1993/150. EU:n arvonlisäverotusta on pyritty yhdenmukaistamaan direktiiveillä, joista olennaisin on 2006/112/EY. (Hyttinen & Svensberg 2018, 15; Anttila, Jokinen, Nieminen & Äärilä 2018, viitattu 31.10.2018). Yleensä tavaran tai palvelun myyjä vastaa arvonlisäveron suorittamisesta, mutta myös ostaja voi olla arvonlisäverovelvollinen esimerkiksi kolmikantakaupan ja yhteisökaupan yhteydessä, mutta myös silloin, kun sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. (Minilex 2019; Verohallinto 2017b; Verohallinto 2017d, viitattu 20.5.2019.)

Yrityksen täytyy rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi, jos sen liikevaihto ylittää vuodessa 10 000 euroa. Myös yritykset, joilla liikevaihto jää alle 10 000 euron, voi rekisteröityä. Etenkin, jos yrityksellä on paljon arvonlisäveroa sisältäviä ostoja, on rekisteröityminen kannattavaa, sillä yritys saa usein vähentää tekemiensä ostojen arvonlisäveron, mikäli osto liittyy sen liiketoimintaan (Verohallinto 2018c, viitattu 31.10.2018.) Jos yritys ei rekisteröidy arvonlisäverovelvolliseksi, se ei lisää arvonlisäveroa myymiensä tuotteiden hintaan, se ei voi vähentää tekemistään ostoista arvonlisäveroa eikä yritys tee arvonlisäveroilmoituksia ja siten maksa arvonlisäveroja (Verohallinto 2018d, viitattu 31.10.2018).

Arvonlisäverotunnus tai toiselta nimeltään VAT-tunnus (Value Added Tax) on merkki siitä, että yritys on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi. ALV- tai VAT-tunnus muodostuu kyseisen yrityksen maatumuksesta ja Y-tunnuksesta jättämällä Y-tunnuksen kahden viimeisen numeron välissä oleva viiva pois. Suomessa Y-tunnuksen eteen laitetaan FI. Vastaavasti muissa maissa käytetään etuliitteenä sen maan maatumusta, jossa yritys sijaitsee ja on arvonlisäverovelvollinen. Tätä VAT-tunnusta tulee käyttää, kun yritys myy yhteisömyyntinä tavaraa, ostaa yhteisöhankintana tavaraa tai myy tai ostaa palveluja, joihin liittyy käännettyä verovelvollisuutta. Jotta voidaan harjoittaa verotonta EU-tavara- ja palvelumyyntiä, täytyy VAT-tunnus olla voimassa. Yrityksen on varmistettava kauppakumppaninsa VAT-tunnuksen voimassaolo. (Verohallinto 2011a, viitattu 31.10.2018.) Tarkistusta ei voi tehdä ostajayrityksen nimellä. Tarkistuksen voi tehdä jäsenmaan ja VAT-tunnuksen perusteella Euroopan Komission VIES -järjestelmässä internetosoitteessa: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=fi tai sähköpostilla eu.vies@vero.fi. Myös puhelimitse asian voi varmistaa. (Verohallinto 2013b, viitattu 31.10.2018.)

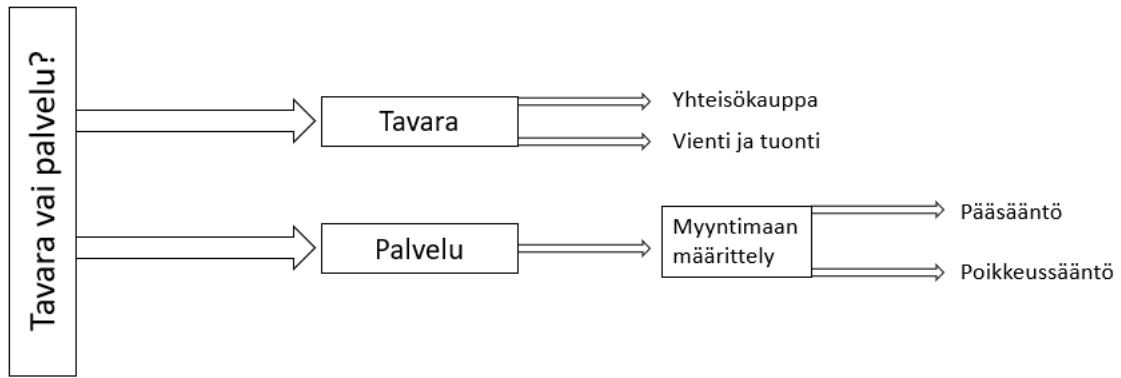
Tietyt liiketoiminnot ovat pääsääntöisesti arvonlisäverottomia. Näitä ovat:

- arpajais- ja rahapelipalvelut
- kiinteistöjen ja osakehuoneistojen myynti ja vuokraus
- postin yleispalvelut
- rahoitus- ja vakuutuspalvelut
- sosiaalihuolto
- tekijänoikeudet
- terveyden- ja sairaanhoito
- tietyt esiintymispalkkiot
- yleissivistävän koulutuksen ja ammattikoulutuksen palvelut

(Verohallinto 2018d, viitattu 31.10.2018.)

Arvonlisäverovelvollinen yritys voi käydä kolmenlaista kauppaa. Se voi käydä kotimaankauppaa, EU:n sisäistä kauppaa sekä EU:n ulkopuolista kauppaa. Yhteisökauppa on arvonlisäverovelvollisten elinkeinonharjoittajien välistä tavarakauppaa, jota harjoitetaan EU:n sisällä. EU:n ulkopuolinen kauppa käsittää sekä tavaran viennin ja tuonnin EU:n ulkopuolelle sijoittuneiden kauppakumppanien kanssa. Palvelukaupan ei katsota suoranaisesti olevan kumpaakaan, koska siihen liittyy aivan omat myyntimaasäännöksensä, jotka poikkeavat yhteisökaupan sekä viennin ja tuonnin säännöksistä. (kuvio 1.)

Yhteisökaupan sekä viennin ja tuonnin säännökset koskevat nimenomaan vain tavarakauppaa (Verohallinto 2017e, viitattu 31.10.2018). Tavaraksi katsotaan aineelliset esineet sekä sähkö, kaasu, lämpö- ja jäähdytysenergia sekä muut energiahyödykkeet. Kaikki muu, josta voidaan tehdä kauppaa liiketoiminnan muodossa, on palvelua. (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501 17§.) Palvelukaupan säännökset poikkeavat tavarakaupan säännöksistä ja niiden arvonlisäverokäsittelyt eroavat toisistaan. Palvelukaupassa noudatetaan useita eri myyntimaasäännöksiä ja ne ovat palvelukohtaisia. Säännökset määrittelevät, mikä on palvelun myyntimaa ja mihin maahan verot maksetaan. (AVL 64-69 §:t; Hyttinen & Svensberg 2018, 21; Verohallinto 2017d, viitattu 30.10.2018.)



KUVIO 1. *Tavara vai palvelu?*

Yrityksen, joka harjoittaa kansainvälistä kauppaa, on selvítettävä, miten myynti ja osto käsitellään arvonlisäverotuksessa, esimerkiksi, maksetaanko myynnistä Suomen vai jonkun muun maan arvonlisävero. Yrityksen on myös tarkistettava, aiheutuuko myynnistä verovelvoitteita ulkomailla. Yritys voi olla tietyissä tilanteissa velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi ulkomailla. (Verohallinto 2017b; Verohallinto 2017d, Verohallinto 2017e, viitattu 20.5.2019.)

Lähtökohtaisesti valtio verottaa vain sen omalla alueella tehtäviä liiketapahtumia. Myyntimaa on ratkaisevassa asemassa siinä, kuka veron tilittää. Jos myyntimaana on Suomi, sovelletaan myyntiin Suomen arvonlisäverolakia ja myynnistä tilitetään Suomen vero. (Verohallinto 2017e, viitattu 20.5.2019.) Kuten kotimaankaupasta, myös kansainvälisestä kaupasta yrityksen on annettava arvonlisäveroilmoitus. Lisäksi harjoittamastaan yhteisömyynnistä sekä tavara- että palvelumyynnin osalta yritys antaa yhteenvetoilmoituksen.

3 YHTEISÖKAUPPA

Yhteisökauppa on tavarakauppaa, jota EU:n jäsenvaltioiden yritykset ja yhteisöt harjoittavat keskenään (Verohallinto 2017b, viitattu 30.10.2018). Arvonlisäveroa ei peritä EU:n sisäisen tuonnin ja viennin yhteydessä, sillä jäsenvaltioiden väliltä puuttuvat kokonaan raja- ja tullimuodollisuudet (Hytinen & Svensberg 2018, 19; Tomperi 2017a, 283-284). Tällä hetkellä arvonlisäverotuksessa noudatetaan niin sanottua määränpääperiaatetta, jonka mukaan arvonlisävero maksetaan maassa, johon tavara tai palvelu on myyty ja missä se kulutetaan. Tällöin myyntilasku tehdään verottomana, mutta ostajan on maksettava arvonlisävero omassa maassaan. Käytännössä EU:n sisäisessä kaupassa ei kuitenkaan makseta arvonlisäveroa, koska yrityksellä on vähennysoikeus tekemistään ostoista, jotka tulevat tämän liiketoimintaansa varten. (Anttila, Jokinen, Nieminen & Äärilä 2018. Yhteisökauppa, viitattu 30.10.2018.)

EU:n jäsenvaltiot, joissa sovelletaan yhteisökaupan säännöksiä ovat seuraavat:

- Alankomaat
- Belgia
- Italia
- Luxemburg
- Ranska
- Saksa
- Irlanti
- Tanska
- Iso-Britannia (Vaatii seurantaa, Brexit)
- Kreikka
- Espanja
- Portugali
- Itävalta
- Ruotsi
- Suomi
- Kypros
- Latvia
- Liettua
- Malta
- Puola
- Slovakia
- Slovenia
- Tšekki
- Unkari
- Viro
- Bulgaria
- Romania
- Kroatia

(Euroopan Unioni 2018, viitattu 30.10.2018).

EU:n jäsenvaltioiden viranomaiset valvovat yhdessä yhteisökaupan arvonlisäverotusta VIES-järjestelmän (Value added tax Information Exchange System) avulla. Tämä järjestelmä pitää sisällään jäsenvaltioiden arvonlisäverovelvollisten tiedot. Lisäksi järjestelmään kerätään verovelvollisen ilmoittamat tiedot harjoittamastaan yhteisömyynnistä. Näin järjestelmän avulla voidaan verrata verovelvollisen yhteisöhankintoja toisen jäsenvaltion verovelvollisen ilmoittamaan yhteisömyyntiin. (Verohallinto 2017c, viitattu 30.10.2018.)

3.1 Yhteisömyynti

Yhteisömyynti on myyntiä toiselle EU:n jäsenvaltiossa toimivalle arvonlisäverovelvolliselle ostajalle. Yhteisömyynti on määränpääperiaatteen mukaan verotonta myyntiä, kunhan ostajalla on voimassa oleva arvonlisäverotunnus eli VAT-tunnus. Sekä myyjän että ostajan VAT-tunnukset on oltava näkyvillä myös myyntilaskulla, muuten myynti täytyy kirjata verolliseksi myynniksi (AVL 209e §). Jos laskulta puuttuu VAT-tunnus, mutta myyjä pystyy todistamaan, että ostaja on ollut verovelvollinen myyntiajankohtana, myynti voidaan käsitellä verottomana (Hyttinen & Svensberg 2018, 32). Laskulle on myös merkittävä, että kyseessä on veroton myynti, mutta verottomuuden perustetta ei ole välttämätöntä mainita. Verohallinto kuitenkin suosittelee epäselvyyksien välttämiseksi merkitsemään laskulle merkinnän ”ALV 0 % yhteisömyynti” tai ”VAT 0 % Intra Community supply” tai ”AVL 72 a §” tai ”arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 138 art.” (AVL 209e §; Verohallinto 2017j, viitattu 4.5.2019.) Oleellista on myös tavaran siirtyminen toiseen jäsenvaltioon, joka täytyy pystyä tarvittaessa todentamaan esimerkiksi rahtikirjalla tai rahtilaskulla, jota taas voidaan verrata myyntilaskulla oleviin tietoihin. Tästä on käytävä ilmi tavaran kuljettaja, kuljetuksen päivämäärä ja päämäärä sekä kuljetusväline rekisterinumeroineen tai muine tunnistuneen. (Hyttinen & Svensberg 2018, 27-28; Verohallinto 2017b, viitattu 30.10.2018.)

Esimerkki 1

Suomi Oy myy tavaroita Deutschland AG:lle 2500 eurolla. Deutschland AG on ilmoittanut VAT-tunnuksensa ja tavara kuljetetaan Saksaan.

Kyseessä on veroton yhteisömyynti, koska ostajalla on voimassa oleva VAT-tunnus ja tavara on kuljetettu toiseen jäsenvaltioon.

Suomi Oy:n kirjanpito:

Yhteisömyynti 0 %	Myyntisaamiset
2500	2500

Mikä ei ole verotonta yhteisömyyntiä?

Toisinaan voi olla haasteellista erottaa, mikä on yhteisömyyntiä ja mikä ei ole. Selkein määrittävä tekijä yhteisömyynnissä on ALV- tai VAT-tunnus. Mikäli ostajalla ei ole VAT-tunnusta, ei kyseessä ole yhteisömyynti. Tällöin lasku lähetetään verollisena. Jos tavara ei siirry toiseen yhteisömaahan, vaan jää kotimaahan, ei kauppaa voida tällöinkään pitää yhteisömyyntinä, vaikka laskutettaisiinkin toisessa yhteisömaassa olevaa ostajaa. Myös tällöin lähetetään verollinen lasku, koska kaupan katsotaan olleen kotimaan myyntiä. Mikäli myynti tapahtuu yksityishenkilölle yhteisön sisällä, on myynti tällöin arvonlisäverollista. Esimerkiksi, jos saksalainen yksityishenkilö tilaa tuotteita posti-myynnillä suomalaiselta yritykseltä, myynnistä on maksettava arvonlisävero. (Verohallinto 2017b, viitattu 31.10.2018.) Jos myynnit yksityishenkilöille toiseen yhteisömaahan ylittää tietyn euromääräisen vuosirajan, joutuu myyjä rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi määränpäämaassa ja maksamaan veroa tästä niin sanotusta kaukomyynnistä ostajan maahan. Vuosiraja vaihtelee maittain, Suomessa raja on 35 000 euroa. (Verohallinto 2017f, viitattu 31.10.2018.)

Yhteisömyynniksi ei katsota, jos tavara kuljetetaan Suomesta toiseen jäsenvaltioon, mutta laskutetaan suomalaista yritystä, jolla on vain Suomen arvonlisävero tunnus. Tämä on normaalia kotimaan kauppaa. Tällainen tilanne voi tulla eteen esimerkiksi silloin, kun suomalainen yritys A myy

tavaran toiselle suomalaiselle yritykselle B, joka myy tavaran edelleen toiseen EU-maahan yritykselle C. Tavara kuljetetaan toiseen EU-maahan, mutta yritys A laskuttaa yritys B:tä eli toista suomalaista yritystä. Jos yritys olisi rekisteröitynyt alv-velvolliseksi myös siinä maassa, jonne tavara kuljetetaan, käsiteltäisiin tämä verottomana yhteisömyyntinä. (Hyttinen & Svensberg 2018, 33; Tomperi 2017a, 286.)

Kotimaankauppaa on myös silloin, kun tavara myydään Euroopan alueelle EU:n ulkopuolelta olevalle ostajalle (esim. Sveitsi), joka ei ole arvonlisäverovelvollinen missään EU-maassa. Yhteisökaupan säännökset eivät täyty, vaikka tavara kuljetettaisiin Suomesta toiseen EU-maahan, koska ostaja ei ole toisesta yhteisömaasta. Koska tavara jää EU:n alueelle, tätä ei voida pitää myöskään verottomana vientinä, vaan tästä on suoritettava Suomen arvonlisävero. Tässä tilanteessa ostaja voi kuitenkin hakea veroja takaisin ulkomaalaispalautuksen kautta, jota käsitellään tuonnempana kappaleessa kuusi. Mikäli sveitsiläinen yritys olisi rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi jossain EU-maassa ja käyttäisi ostaessaan saamaansa VAT-tunnusta, käsiteltäisiin tämä normaalina yhteisömyyntinä. (Verohallinto 2017b, viitattu 31.10.2018.)

Myöskään tilanteessa, jossa esimerkiksi työkone kuljetetaan Suomesta Saksaan, jonka myyjä asentaa tai kokoaa, ei päde yhteisömyynnin säännökset. Jos tavaran kokoamis- tai asennustyö suoritetaan Saksassa, sitä ei veroteta Suomessa. Tavara on myyty Suomessa, jos asennus- tai kokoamistyö suoritetaan täällä ja tällöin tästä on tilitettävä Suomen arvonlisävero. (Verohallinto 2017b, viitattu 31.10.2018.)

Esimerkki 2

Suomi Oy myy tavaroita Deutschland AG:lle 2500 eurolla (veroton hinta). Deutschland AG:lla ei ole VAT-tunnusta.

Koska Deutschland AG:lla ei ole VAT-tunnusta ja tavaran toimitus alkaa Suomesta, on Suomi Oy:n suoritettava arvonlisävero (esim. 24%) tavaroiden myynnistä. Laskuun lisätään arvonlisäveron määrä 600 €.

Suomi Oy:n kirjanpito:

Myyntisaamiset	Myyntit 24 %	Myyntien alv. velat
3100	2500	600

3.2 Yhteisöhankinnat

Yhteisöhankinnalla tarkoitetaan tavaraostoja toisesta EU-maasta, jos ostaja on arvonlisäverovelvollinen ja tavara myös kuljetetaan toiseen EU-maahan (Verohallinto 2017b, viitattu 6.11.2018). Ne tavarat, jotka käsitellään myyntimaassa verottomana yhteisömyyntinä, käsitellään ostajamaassa yhteisöhankintana, josta on maksettava ostajamaan arvonlisäveroa (Anttila, Jokinen, Nieminen & Äärilä 2018. Yhteisökauppa/yhteisöhankinta, viitattu 6.11.2018). Mikäli ostetun tavaran kuljetus päättyy Suomeen, katsotaan yhteisöhankinnan tapahtuneen täällä (AVL 63e §). Myyjä ei merkitse laskuun veroa, vaan verovelvollinen laskee itse veron ja kirjaa sen velaksi yhteisöhankintojen alvelka tilille, koska veroja ei ole vielä maksettu (Anttila, Jokinen, Nieminen & Äärilä 2018. Yhteisökauppa/verotusmenettely, viitattu 6.11.2018; Tomperi 2017a, 288).

Mikäli hankinta on tehty liiketoiminnan harjoittamista varten, saa verovelvollinen vähentää hankinnastaan tilitettävän arvonlisäveron eikä siten yhteisöhankinnasta tarvitse maksaa käytännössä veroa ollenkaan (Verohallinto 2017b, viitattu 6.11.2018). Vähennys tehdään samassa kuussa kuin hankintaan liittyvän veron maksaminen. Nämä kaksi kumoavat toisensa, eikä tilitettävää arvonlisäveroa synny. (Hyttinen & Svensberg 2018, 57.) Ostajan on kuitenkin ilmoitettava hankintansa ja siihen liittyvä arvonlisävero arvonlisäveroilmoituksella, vaikka vähennyksien jälkeen tilitettävää arvonlisäveroa ei jäisikään. Yhteisöhankintoja ei ilmoiteta yhteenvetoilmoituksella, kuten myyntien osalta tehdään. (Verohallinto 2017b, viitattu 6.11.2018.)

Esimerkki 3

Suomi Oy ostaa tavaroita (alv 24 %) Deutschland AG:lta 2000 eurolla. Suomi Oy on ilmoittanut VAT-tunnuksensa Deutschland AG:lle. Tavara kuljetetaan Suomeen

Myyjä lähettää verottoman laskun Suomi Oy:lle, mutta Suomi Oy:n on kirjattava laskulta 24 %:n arvonlisäverovelka ($2000 * 0,24 = 480$). Koska tavara tulee vähennyskelpoiseen käyttöön, kirjataan samalla myös arvonlisäverosaamista.

Suomi Oy:n kirjanpito:

Yhteisöhankinnat
24 %
2000

Ostovelat
2000

Hankintojen alv-saamiset
480

Yhteisöhankintojen alv-velka
480

Mikäli Suomessa oleva yritys käyttää Suomen alv-tunnusta yhteisöhankinnassaan, mutta tavara kuljetettaisiinkin toisesta EU-maasta toiseen EU-maahan, joka ei ole Suomi, katsotaan yhteisöhankinnan tällöinkin tapahtuneen Suomessa. Tällöin voi olla kuitenkin vaarana, että yhteisöhankinta tulee verotettavaksi myös siinä maassa, jonne tavara on kuljetettu. Mutta, jos ostaja pystyy näyttämään, että yhteisöhankinta on jo verotettu, ei kaksinkertaista verotusta pääse tapahtumaan. Vero myös palautetaan, mikäli arvonlisävero on maksettu tavarankuljetusmaassa sen jälkeen, kun se on verotettu jo Suomessa. (Verohallinto 2017b, viitattu 6.11.2018.)

Hankinta vähennyskelvottomaan käyttöön

Jos ostettu tavara tulee vähennyskelvottomaan käyttöön, ei arvonlisäveroakaan saa vähentää. Tällaisia ovat esimerkiksi tavarat, jotka eivät suoraan liity yrityksen liiketoimintaan, vaan enemmän yrittäjän tai henkilökunnan yksityiskäyttöön.

Vähennystä ei saa tehdä, kun hankinta koskee seuraavia tavaroita ja palveluja:

- kiinteistöä, jota käytetään asuntona, harrastustilana, lastentarhana tai vapaa-ajanviettopaikkana, sekä siihen tai sen käyttöön liittyviä tavaroita ja palveluja
- tavaroita ja palveluita, joita käytetään asunnon ja työpaikan väliseen kuljetukseen
- tavaroita ja palveluita, joita käytetään edustustarkoitukseen
- henkilöautoja, moottoripyöriä ja eräitä muita kuljetusvälineitä sekä niihin tai niiden käyttöön liittyviä tavaroita ja palveluita.

Henkilöautoista vähennyksen saa tehdä vain, jos se hankitaan myyntiä, vuokrausta, ammattimaista henkilökuljetusta tai ajo-opetusta varten. (Verohallinto 2013c, viitattu 6.11.2018.)

Esimerkki 4

Suomi Oy ostaa henkilöauton 100 000 eurolla toisesta EU-maasta. Auto tulee vähennyskelvottomaan käyttöön.

Arvonlisäveroa ei voida tällöin vähentää, vaan se kirjataan asianomaisen menotilin lisäykseksi. Arvonlisäveron määrä on $100\,000 \cdot 0,24 = 24\,000$

Suomi Oy:n kirjanpito:

Autot Yhteisö 0 %	Ostovelat	Yhteisöhankintojen alv-velka
100 000	100 000	
24 000		24 000

3.3 Kolmikantakauppa

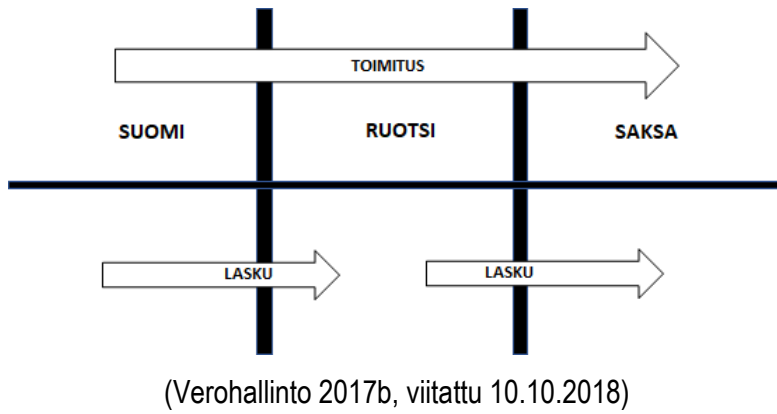
Kolmikantakauppa mahdollistaa verottoman myynnin kolmen jäsenvaltiossa toimivan yrityksen välillä. Kolmikantakaupassa tuote myydään kahdesti peräkkäin. Osapuolina on toimittava kolme eri EU:n jäsenvaltioiden arvonlisäverovelvollista yritystä. Oleellista on myös, että tavara kuljetetaan suoraan alkuperäiseltä myyjältä lopulliselle ostajalle eikä se käy välillä muissa jäsenvaltioissa. Mikäli yksikään kaupan osapuoli on samaa jäsenvaltiota, kaupan osapuolia on enempi kuin kolme tai yksikään yrityksistä ei ole rekisteröitynyt alv-velvolliseksi, ei kolmikantakauppa –tilannetta synny. (Verohallinto 2017b, viitattu 10.10.2018.)

Kolmikantakauppaan liittyvät laskumerkinnät vaihtelevat sen mukaan, onko kyseessä ketjun ensimmäinen vai toinen myynti. Kolmikantakaupassa ensimmäinen myyjä merkitsee laskuun sekä omansa että ostajan VAT-tunnukset sekä merkinnän yhteisömyynnistä. Sen sijaan toinen myyjä merkitsee laskuun oman VAT-tunnuksen sekä toisen ostajan VAT-tunnuksen. Lisäksi toinen myyjä lisää laskulle maininnan siitä, että kysymys on kolmikantakaupasta esimerkiksi ”Kolmikantakauppa” tai ”Triangulation”. Toinen myyjä tekee lisäksi laskuunsa merkinnän käännetyistä verovelvollisuudesta, esimerkiksi ”käännetty verovelvollisuus” tai ”reverse charge”. (Verohallinto 2017j, viitattu 20.5.2019.)

Esimerkki 5

Suomalainen Suomi Oy myy tavaroita 5000 eurolla ruotsalaiselle Svenska Ab:lle, joka myy ne edelleen saksalaiselle Deutchland AG:lle.

Lasku kulkee tällöin jokaisen maan läpi, mutta tavara kulkee suoraan Suomesta Saksaan. Suomi Oy:n ja Svenska Ab:n välinen kauppa on Suomi Oy:lle verotonta yhteisömyyntiä. Svenska Ab:n myynti Deutchland AG:lle ei sen sijaan olisi normaalisti yhteisömyyntiä, sillä tavara ei lähde Svenska Ab:n kotimaasta. Svenska Ab:n tulisi rekisteröityä alv-velvolliseksi Saksassa, jotta saisi harjoittaa verotonta myyntiä. Kolmikantakauppaan liittyvä yksinkertaistamissäännös mahdollistaa verottoman myynnin kuitenkin myös Svenska Ab:lle ilman rekisteröitymistä. Veron suorittamisen velvoite siirtyy näin Deutchland AG:lle. (Verohallinto 2017b, viitattu 10.10.2018.)



Suomi Oy:n kirjanpito:

Yhteisömyynti 0 %	Myyntisaamiset
5000	5000

3.4 Liikeomaisuuden siirto

Jos suomalainen yritys siirtää liiketoimintaansa liittyvää omaisuutta tämän toisessa jäsenvaltiossa toimivaan yritykseen, käsitellään tämä yhteisömyyntinä. Yrityksen on tällöin kuitenkin rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi maassa, jonne tavara siirretään. Kun liikeomaisuutta siirretään, tavaran arvoksi ilmoitetaan:

1. Tavarán ostohinta tai todennäköinen luovutushinta
2. Tavaraan liittyvä veronperuste tai luovutushinta
3. Tavarán valmistukseen liittyvät välittömät ja välilliset kustannukset. (Verohallinto 2017b, viitattu 10.10.2018.)

Esimerkki 6

Suomi Oy siirtää liiketoimintaansa liittyvää tavaraa Saksaan omaa liiketoimintaansa varten. Tavaroiden ostohinta oli 10 000 euroa.

Suomi Oy:n on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi Saksassa, jolloin siirto voidaan käsitellä verottomana yhteisömyyntinä. Saksassa liikeomaisuuden siirto on käsiteltävä verollisena yhteisöhankintana. (Verohallinto 2017b, viitattu 10.10.2018.) Siirrosta on tehtävä tosite Suomi Oy:n kirjanpitoon, jossa tulee olla arvonlisäverolain vaatimat laskumerkinnot. Siten laskulla tulee olla merkintä myynnin verottomuudesta esim. Alv 0% (Yhteisömyynti). Sekä Suomen että Saksan VAT-tunnus on myös tultava ilmi tositteelta. (AVL 209e §; Hyttinen & Svensberg 2018, 80.)

Liikeomaisuuden siirtoa ei voida aina kuitenkaan pitää yhteisömyyntinä. Esimerkiksi tapauksessa, jossa elinkeinonharjoittaja siirtää työkoneen Suomesta toiseen yhteisömaahan huoltoon tai korjaukseen ja kone palautetaan tämän jälkeen Suomeen hänelle takaisin, ei ole yhteisömyyntiä. Ainoastaan, jos kone jää huollon tai korjauksen jälkeen työn suoritusvaltioon, voidaan sitä pitää yhteisömyyntinä Suomessa ja yhteisöhankintana maassa, jossa huolto/korjaus on tapahtunut. Ylipäätään, jos liikeomaisuuden siirto on vain väliaikaista, ei sitä voida pitää yhteisömyyntinä. (Verohallinto 2017b, viitattu 10.10.2018.)

Liikeomaisuuden siirtoa toisesta EU-maasta Suomeen voidaan Suomessa pitää yhteisöhankintana, kunhan se tulee yrittäjän liiketoiminnan käyttöön. Lisäksi yrityksen on rekisteröidyttävä Suomessa verovelvolliseksi. Kuten yhteisömyynninkin puolella, liikeomaisuuden siirtoa ei voida pitää yhteisöhankintana, mikäli tavara siirretään vain väliaikaisesti Suomeen esimerkiksi huollon tai korjauksen tai väliaikaisen myynnin vuoksi, jonka jälkeen tavara palautetaan lähtömaahan. (Verohallinto 2017c, viitattu 10.10.2018.)

3.5 Ahvenanmaa

Tietyt alueet, kuten Ahvenanmaa tekee poikkeuksen yhteisökauppaan. Ahvenanmaa ei kuulu yhteisön varoalueeseen, mutta osana Suomea kuitenkin yhteisön tullialueeseen. Ahvenanmaahan ei siten sovelleta yhteisömyynnin eikä yhteisöhankinnan säännöksiä vaan vientiin ja tuontiin liittyviä säännöksiä, joita käsitellään tarkemmin kappaleessa 4. Manner-Suomen ja Ahvenanmaan välinen myynti on vientikaupan säännösten mukaan verotonta vientiä. Ostot sen sijaan käsitellään verollisina, mutta vero on usein vähennyskelpoista, jolloin tilitettävää veroa ei synny. (Hyttinen & Svensberg 2018, 249, 251.) Ahvenanmaan ja Manner-Suomen välisiin sekä Ahvenanmaan ja muiden valtioiden välisiin palvelumyynneihin sovelletaan yleisiä palvelukaupan myyntimaan säännöksiä.

Kun palvelu on arvonlisäverolain myyntimaasäännösten (AVL 64–69 I §) mukaan myyty Ahvenanmaalla tai muualla Suomessa, verotetaan palvelun myynti Suomessa. (Verohallinto 2017g, viitattu 13.11.2018.)

Esimerkki 7

Suomi Oy myy tavaroita Ahvenanmaa Oy:lle hintaan 8000 euroa.

Kyseessä on veroton vienti, koska tavara myydään EU:n veroalueen ulkopuolelle. Myyjä lähettää tällöin verottoman laskun.

Suomi Oy:n kirjanpito:

Myynti Ahvenan- maa 0 %	Myyntisaamiset
8000	8000

Esimerkki 8

Suomi Oy ostaa tavaroita Ahvenanmaa Oy:ltä 6000 eurolla.

Suomi Oy:n kirjanpito:

Ostot Ahvenanmaa 24 %	Ostovelat
6000	6000
Hankintojen alv-saamiset	Tuontien alv-velka
1440	1440

Tavarasta on annettava vienti-ilmoitus, kun tavara myydään ja kuljetetaan Ahvenanmaalta EU-jäsenvaltioon. Vienti-ilmoitus annetaan sähköisesti. Ilmoituksen voi antaa myös suullisesti Tullille, mikäli tavara ei ylitä 1000 euroa ja 1000 kg:aa. Tavarán saapuessa EU-jäsenvaltiosta Ahvenanmaalle on tavarasta annettava tulli-ilmoitus heti verorajan ylittämisen jälkeen. Saapuvasta tavarasta ei kuitenkaan kanneta tullia. Arvonlisäverovelvollinen ilmoittaa ja maksaa tuontitavaraan liittyvän arvonlisäveron Verohallinnolle. (Tulli 2016, viitattu 4.4.2019.)

Kun myydään tavaraa Ahvenanmaalta EU-maahan, sitä ei ilmoiteta arvonlisäveroilmoituksella tavaroiden myynniksi muihin EU:n maihin vaan viennin tapaan se ilmoitetaan kohdassa "0-verokannan alainen liikevaihto". Viennistä ei myöskään anneta yhteenvetoilmoitusta. Vastaavasti, kun hankitaan tavaraa toisesta EU-maasta Ahvenanmaalle, ei sitäkään ilmoiteta arvonlisäveroilmoituksella tavara ostoiksi muista EU-maista, vaan kohdassa "Tavaroiden maahantuonnit EU:n ulkopuolelta". Hankintoihin liittyvä arvonlisävero ilmoitetaan kohdassa "Vero tavaroiden maahantuonnista EU:n ulkopuolelta" sekä kohdassa "Verokauden vähennettävä vero" mikäli hankinta on tullut vähennykelpoiseen käyttöön. (Hyttinen & Svensberg 2018, 300-302; Verohallinto 2017g, viitattu 13.11.2018.)

Ainoastaan, jos tavarán kuljetus alkaa tai päättyy Manner-Suomessa, voidaan soveltaa yhteisökaupan säännöksiä. Esimerkiksi jos ahvenanmaalainen yritys myy tuotteita Saksaan, mutta kuljetus alkaa Helsingistä ja päättyy Saksaan, on kyseessä tällöin yhteisömyynti, joka on myyjälle Suomessa veroton. Vastaavasti, jos ahvenanmaalainen yritys hankkii tuotteita Saksasta, kuljetus alkaa Saksasta mutta päättyy Helsinkiin, voidaan tätä pitää yhteisöhankintana, mikäli ostaja ilmoittaa suomalaisen VAT-tunnuksensa. Tällöin ostajan on maksettava arvonlisävero Suomeen. (Verohallinto 2017g, viitattu 13.11.2018.)

4 EU: N ULKOPUOLINEN KAUPPA

EU:n ulkopuolelle tapahtuvaa tavarakauppaa kutsutaan vientimyyniksi ja EU:n ulkopuolelta tavarantuontia Suomeen kutsutaan tuonniksi. Pääsääntöisesti vientimyynti on verotonta ja tavaroiden maahantuonti on sen sijaan yleensä arvonlisäverovelvollinen tapahtuma. (Hyttinen & Svensberg 2018, 94.)

4.1 Vienti

Viennillä tarkoitetaan tilannetta, jossa tavara toimitetaan myyntiin liittyen EU:n veroalueen ulkopuolelle. Vientimyynti on verotonta ja siitä säädetään arvonlisäverolain 70§ kohdissa 1-4. Verottomuuden perusteita ovat seuraavat:

- Tavara luovutetaan ja annetaan hallintaoikeus ostajalle vasta EU:n veroalueen ulkopuolella
- Myyjä tai joku sen toimeksiannostaan, kuten esimerkiksi kuljetusliike, kuljettaa tavarantuontia EU:n veroalueen ulkopuolelle
- Ostaja tai rahtityöliike kuljettaa tavarantuontia käyttämättömänä EU:n ulkopuolelle. (Hyttinen & Svensberg 2018,94-95.)

Myyjän on merkittävä laskuun arvonlisäverolain mukaan viittaus verottomuudesta, mutta verottomuuden perustetta ei ole välttämätöntä mainita. Sen maininta voi kuitenkin helpottaa ostajan hallinnollista käsittelyä laskulle ja vähentää tämän mahdollisen arvonlisäverokäsittelyyn liittyviä virheitä. Laskuun voidaan laittaa seuraavia merkintöjä verottomuuteen liittyen: Veroton myynti, ALV 0%, veroton myynti EU:n ulkopuolelle, ALV 70§, VAT 0%, Transport of goods outside of EU tai arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 146 art. (Hyttinen & Svensberg 2018,95-96.)

Vientiä koskeva näyttö ja tullausprosessi

Myyjän tulee liittää kirjanpitoonsa huolellinen selvitys siitä, että myydyt tavarat ovat poistuneet EU:n alueelta, jotta verottomuuden peruste voidaan todentaa Verohallinnolle ja lähettää veroton lasku ostajalle. Mikäli selvitystä ei ole, käsitellään myynti kotimaan myynnin mukaisesti. (Hyttinen & Svensberg 2018, 97.)

Tavaran viennistä on annettava vienti-ilmoitus. Vienti-ilmoituksen antaa tavaran viejä tai sen edustajanaan toimiva asiamies. Kaikki vienti-ilmoitukset annetaan sähköisesti Tullille joko netti-ilmoituksella tai sanomapohjaisesti. Tunnistautuneet netti-ilmoittajat ja sanomailmoittajat saavat Tullin tietojärjestelmästä luovutus- ja hyväksymissanoman, jonka liitteenä ovat luovutus päätös ja viennin saateasiakirja EAD (Export Accompanying Document). EAD on viennin saateasiakirja, joka kulkee tavaran mukana poistumispaikalle. Kuljetuksesta vastaavan on esitettävä EAD yhdessä tavaroiden kanssa poistumispaikan Tullille. Jos netti-ilmoittaja ei ole tunnistautunut ilmoittaja, on sen vienti-ilmoituksen antamisen jälkeen asioitava tullitoimipaikassa, jotta se saa luovutus päätöksen ja viennin saateasiakirjan EAD: n. Lisäksi ilmoittajan on asioitava Tullissa vientitavaran poistumisen jälkeen uudestaan saadakseen poistumisvahvistetun luovutus päätöksen liitettäväksi kirjanpitoon. Tullin sähköinen poistumisvahvistettu luovutus päätös on yleisin ja yleensä myös hyväksytty näyttö arvonlisäverottomasta myynnistä. (Hyttinen & Svensberg 2018, 96-97.)

Mikäli sähköinen järjestelmä ei toimi, käytetään varamenettelyasiakirjana SAD-lomaketta (Single Administrative Document) vienti-ilmoituksena. Tavaran poistuminen vahvistetaan poistumispaikan Tullissa manuaalisesti leimaamalla SAD-lomakkeen kääntöpuoli. (Verohallinto 2017h. Viitattu 25.1.2019.)

Jos vientitavarat poistuvat EU:n alueelta meri-, rautatie- ja lentoteitse, voidaan vientitavaran esittäminen tehdä poistumispaikalla sähköisen ilmoituksen avulla. Ilmoituksessa tulee viitata hyväksytyn vienti-ilmoituksen Tullilta saamaan viitenumeroon MRN: ään (Movement Reference Number). Näin Tulli vahvistaa vientitavaroiden poistumisen ja merkitsee sen suoraan Tullin tietojärjestelmään. Tietojärjestelmästä lähtee ilmoituksen antajalle sähköisesti poistumisvahvistettu luovutus päätös. Tällä asiakirjalla myyjä voi todentaa Verohallinnolle verottomuuden perusteen. (Verohallinto 2017h. Viitattu 25.1.2019.)

Mikäli tavarat lähetetään postitse EU:n ulkopuolelle, on tavaroista annettava sähköinen vienti-ilmoitus, jos paketin arvo on 1000 euroa tai sen yli. Postiksi luetaan lähetykset, jotka on jätetty postitoimipaikkaan ja niistä on maksettu postimaksu. Vienti-ilmoitus paketista on annettava Tullille ennen paketin luovuttamista postille. Postin luovutettua tavara vientimenettelyyn saateasiakirja EAD: n on oltava paketin mukana. Kun paketti poistuu EU:n alueelta, antaa Tulli poistumisvahvistetun luovutus päätöksen joko sähköisesti tai henkilökohtaisesti noudettuna Tullista. Mikäli paketin arvo on alle 1000 euroa, näyttönä myynnin verottomuudesta hyväksytään myös muu selvitys kuin Tullilta saatu

poistumisvahvistettu luovutuspäätös. Tositteena tapahtumasta käy esimerkiksi paketin viejän antama selvitys, josta käy ilmi selvästi, että tavara on poistunut EU:n alueelta. (Verohallinto 2017h. Viitattu 25.1.2019)

Vientitavaroiden poistuessa EU:n alueelta toisen EU-maan kuin Suomen kautta, on toisessa EU-maassa sijaitsevalla poistumispaikalla esitettävä vientitavara ja siihen liittyvä saateasiakirja EAD sekä vienti-ilmoituksen viitenumero kyseisen EU-maan määräämällä tavalla. Suomen Tulli lähettää sähköisestä vientijärjestelmästä poistumisvahvistetun luovutuspäätöksen ilmoituksen antajalle, kun poistumisvaltion tietojärjestelmästä saadaan tieto vientimenettelyn päättymisestä. (Verohallinto 2017h. 25.1.2019)

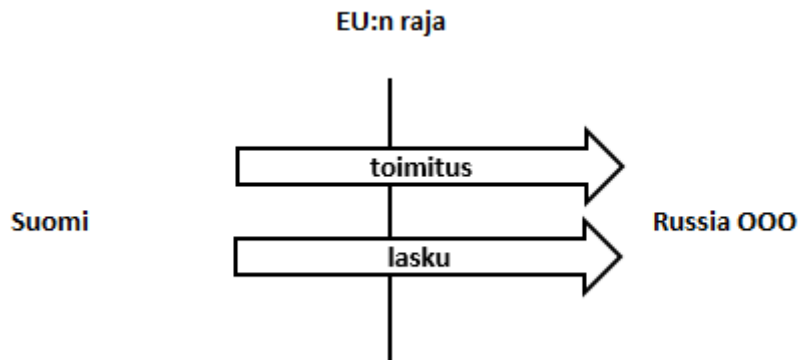
Myyjä tai tämän lukuun toimiva kuljetusliike hoitaa kuljetuksen

Vienti on verotonta, kun myyjäyritys tai joku sen lukuun toimiva, kuljettaa tavarän Suomesta EU:n ulkopuolelle pois EU:n veroalueelta. Tässä viennin perustilanteessa on olennaista, ettei ostaja tai ostajan edustaja saa tavaraa haltuunsa ennen tavarän poistumista EU:n ulkopuolelle. (Hyttinen & Svensberg 2018,96-97.) Kun myynti tapahtuu myyjän lukuun, tavarän maasta viejäksi merkitään vientiasiakirjoihin tavarän myyneen yrityksen nimi ja osoite. Jos taas viennistä vastaa myyjän asiamies esimerkiksi huolintaliike, sen nimi ja yhteystiedot merkitään asianomaiseen kohtaan vientiasiakirjoissa. Viejäksi voidaan merkitä vain yksi yritys. Vienti-ilmoituksen allekirjoittaa siis viejäksi merkitty taho. Poistumispaikan tullitoimipaikka valvoo sen, että tavara kuljetetaan pois EU:n alueelta. (Verohallinto 2017h. Viitattu 1.2.2019)

Ostajana voi toimia elinkeinonharjoittaja, yksityishenkilö tai muu oikeushenkilö. Ostajan kotipaikalla ei ole merkitystä. Näin ollen tavarän ostaja voi olla muusta EU:n jäsenvaltiosta, EU:n ulkopuolelta tai vaikka Suomesta. Myynti voi siten olla verotonta vientimyyntiä, kunhan tavara toimitetaan EU:n ulkopuolelle myyjän toimesta ostajan vastaanotettavaksi. (Verohallinto 2017h. Viitattu 4.1.2019)

Esimerkki 9

Suomi Oy myy tavaroita Russia OOO:lle 8000 eurolla. Suomi Oy tai sen lukuun toimiva huolintaliike toimittaa tavarat Venäjälle Russia OOO:lle.



(Verohallinto 2017h, viitattu 4.2.2019)

Suomi Oy:n myynti on verotonta, koska tavara kuljetetaan EU:n ulkopuolelle ja Suomi Oy tai sen asiamies toimii tavaroiden kuljettajana. Todisteena verottomuudesta on Suomi Oy:n liitettävä kirjanpitoonsa Tullilta saatu poistumisvahvistettu luovutus päätös.

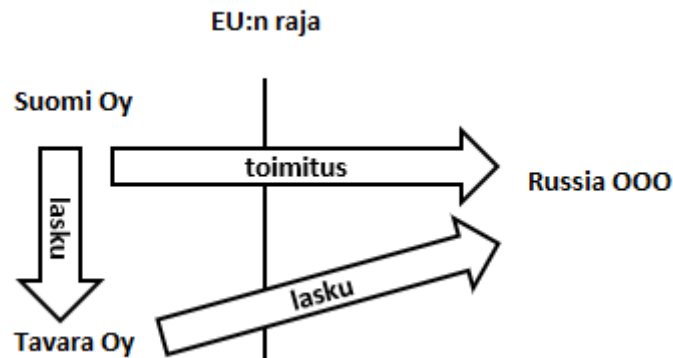
Suomi Oy:n kirjanpito:

Vientimyynti 0 %	Myyntisaamiset
8000	8000

Myynti voidaan käsitellä verottomana vientinä vaikka ostaja olisikaan sijoittunut EU:n ulkopuolelle. Tällöin oleellista on, että tavara kuitenkin siirtyy EU:n ulkopuolelle.

Esimerkki 10

Suomi Oy:n tehdas myy tavaroita Tavara Oy:lle 6000 eurolla. Suomi Oy toimittaa tavarat suoraan Russia OOO:lle Venäjälle.



(Verohallinto 2017h, viitattu 4.2.2019)

Suomi Oy voi lähettää laskun Tavara Oy:lle ilman arvonlisäveroa. Näytöksi tästä Suomi Oy liittää kirjanpitoonsa Tullilta saadun poistumisvahvistetun luovutuspäätöksen tavaroiden viennistä, jossa Suomi Oy on merkitty tavaroiden viejäksi. Tavara Oy:n myydessä tavarat Russia OOO:lle, lähettää tämä Russia OOO:lle arvonlisäverottoman laskun. Tavara Oy voi toimia näin, koska myynti ei tapahdu Suomessa ja koska tavarat eivät jää yhteisön alueelle. Näyttönä verottomuudesta Tavara Oy:n on liitettävä kirjanpitoonsa Suomi Oy:ltä saamansa poistumisvahvistettu luovutuspäätös. (Verohallinto 2017h. Viitattu 3.2.2019)

Suomi Oy:n kirjanpito:

Vientimyynti 0 %	Myyntisaamiset
8000	8000

Kun suomalainen elinkeinonharjoittaja tai muu taho myy tavaransa toiselle EU-maassa sijaitsevalle taholle, mutta tavara kuljetetaan EU:n ulkopuolelle, käsitellään myös se verottomana vientinä. Myynti ei tapahdu tällöin Suomessa eikä sitä voida pitää myöskään yhteisömyyntinä, koska tavara ei jää yhteisömaahan. (Verohallinto 2017h. Viitattu 16.5.2019)

4.2 Viennin erityistilanteet

Viennin erityistilanteissa käsitellään tilanteita, jotka poikkeavat vientimyynnin perustilanteesta. Poikkeavuuksia perustilanteeseen nähden ovat ostajan kotimaahan, arvonlisäverollisuuteen ja tavaravien viejään liittyvät seikat. Näissä viennin erityistilanteissa on tavallista laskuttaa ensin myyjää arvonlisäverollisella laskulla ja kun tarvittavat kopiot vientidokumenteista on saatu, voidaan maksettu vero palauttaa ostajalle. (Hyttinen & Svensberg 2018, 98-99).

Kuljetus ostajan toimeksiannosta

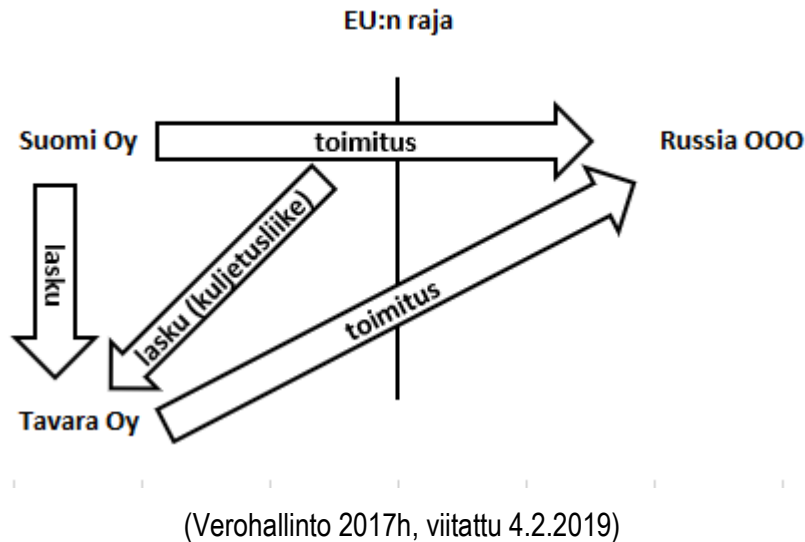
Myyntiä voidaan pitää verottomana vienteinä myös silloin, kun itsenäinen kuljetusliike kuljettaa ostajan toimeksiannosta tavarat suoraan EU:n ulkopuolelle. Verottomuuden edellytyksenä on, että tavaraa ei luovuteta ostajalle EU:n alueella ja, että tavaraa ei varastoida kuljetuksen välissä muuta kuin kuljetusteknisten syiden vuoksi. (Hyttinen & Svensberg 2018, 98.)

Kun tavarat luovutetaan ostajan toimeksiannosta toimivalle itsenäiselle kuljetusliikkeelle, ei ole väliä verottomuuden kannalta, onko ostaja yritys tai yksityishenkilö tai minkä maalainen ostaja on ja missä valuutassa suoritus maksetaan. Kun kuljetuksesta huolehtii ostajan toimeksiannosta itsenäinen kuljetusliike, on tälle tehtävä vaatimus kuljetukseen suorasta tavaravien kuljettamisesta EU:n ulkopuolelle. (Hyttinen & Svensberg 2018, 98.)

EU:n tullisäädösten mukaan tullausilmoituksessa viejäksi voidaan merkitä vain EU:n alueelle sijoittunut henkilö tai yhteisö. Siten tullausilmoitusta ei voida antaa EU:n ulkopuolisesta maasta kotoisin olevan ostajan nimissä, vaan tullausilmoituksen viejäksi merkitään myyjä, joka on sijoittunut EU:n alueelle. Myyjän on saatava verottoman myynnin todistamiseksi ostajalta tai tämän lukuun toimivalta itsenäiseltä kuljetusliikkeeltä Tullin sähköisesti antama poistumisvahvistama luovutus päätös. Lisäksi myyjän on saatava rahtikirja, jossa ilmenee tavaravien poistuneen EU:n ulkopuolelle itsenäisen kuljetusliikkeen toimesta ostajan toimeksiannosta. Mikäli myyjä ei luota dokumenttien saamisesta ostajaan, voidaan lasku lähettää aluksi verollisena ja palauttaa veron osuus ostajalle hinnasta dokumenttien saamisen jälkeen. (Hyttinen & Svensberg 2018, 98-99.)

Esimerkki 11

Suomi Oy myy tavaroita Tavara Oy:lle, joka myy ne edelleen Russia OOO:lle. Tavara Oy on antanut toimeksiannon kuljetusliikkeelle, joka hakee tavarat Suomi Oy:ltä ja toimittaa ne suoraan Venäjälle.



Suomi Oy:n myynti on veroton. Viennistä on oltava Tullin sähköisesti poistumisvahvistettu luovutuspäätös, jossa Tavara Oy on merkitty viejäksi, jäljennös rahtiasiakirjasta sekä tavarankuljetuslasku. Myös Tavara Oy:n myynti on Suomessa veroton, koska myynti on tapahtunut Tavara Oy:n nimissä ja tavara on luovutettu Russia OOO:lle Venäjällä. (Verohallinto 2017h, viitattu 5.2.2019.)

Vientimyynti Ex-works –ehdoin

Tavarankuljetus voidaan käsitellä verottomana, vaikka tavara luovutettaisiin suoraan ostajan hallintaan Suomessa. Tällöin niin sanottujen ex-works -ehtojen tulee täyttyä.

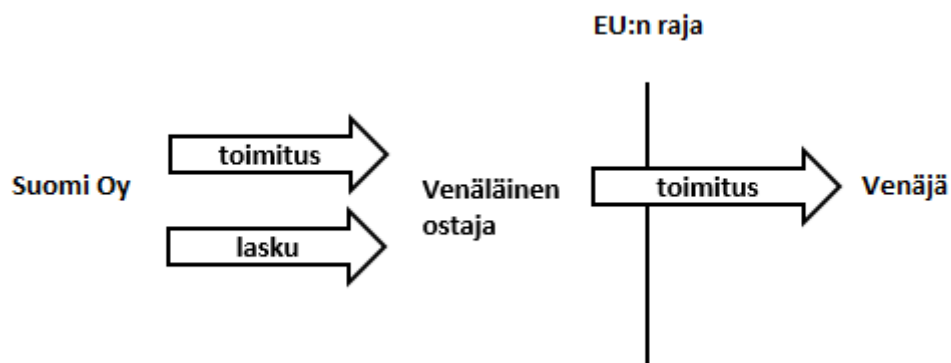
Verottomuuteen edellyttävät ex-works -ehdot tämän kaltaiselle kaupalle ovat seuraavat:

- Ostajan on oltava ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja (ei yksityishenkilö) joko EU:n ulkopuolelta tai toisesta EU-maasta
- Ostaja ei ole arvonlisäverovelvollinen Suomessa
- Ostaja noutaa tavarankuljetuksen Suomesta esimerkiksi suoraan myyjän tehtaalta tai varastolta
- Ostaja kuljettaa ostamansa tuotteet välittömästi EU:n ulkopuolelle käyttämättä tuotteita täällä
- Myyjän tulee saada haltuunsa poistumisvahvistettu luovutuspäätös maasta viejältä

Tullille annettavassa luovutuspäätöksessä viejäksi merkitään joko EU:n alueelle sijoittunut ostaja tai jos ostaja on EU:n ulkopuolelta, tavaroiden myyjä. Verottomuuden täyttymisen varmistamiseksi monet yritykset perivät myynnin aluksi arvonlisäverollisena jättäen veron osuuden pantiksi itselleen tarvittavia asiakirjoja vastaan. Kun myyjä on saanut ostajalta tarvittavat dokumentit viennistä verottomuuden todentamiseksi, voidaan veron osuus palauttaa ostajalle ja kirjata myynti verottomaksi myynniksi. (Hyttinen & Svensberg 2018, 100-101.)

Esimerkki 12

Venäläinen ostaja tulee Suomi Oy:n liikkeeseen ja haluaa ostaa verotta ja ottaa mukaansa omaan liiketoimintaansa liittyvää tavaraa.



(Verohallinto 2017h, viitattu 4.2.2019)

Tavarat voidaan myydä verottomana, mikäli venäläinen ostaja pystyy todistamaan Suomi Oy:lle, että se harjoittaa elinkeinotoimintaa Venäjällä. Lisäksi Suomi Oy:n on saatava Tullin sähköisesti poistumisvahvistettu luovutuspäätös, jossa venäläinen elinkeinonharjoittaja on merkitty viejäksi. (Verohallinto 2017h, viitattu 5.2.2019.)

Vienti rahtityöliikkeen kautta

Rahtityöksi kutsutaan tilannetta, jossa tavarantoimittajan myymään tavarahan tehdään työsuoritus ennen sen toimittamista ostajalle. Tämä työsuoritus laskutetaan kuitenkin yleensä ostajalta. Myynti voidaan suorittaa verottomana silloin, kun tavara kuljetetaan ennen EU:n ulkopuolelle toimittamista

elinkeinoharjoittajalle työsuorituksen tekemistä varten. Tässä tapauksessa verottomuuden edellytyksiä ovat:

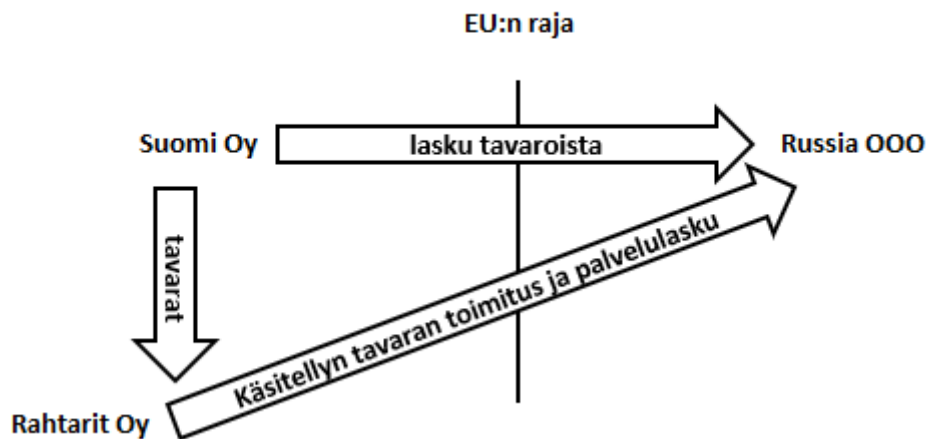
- tavarat ostaja on ulkomaalainen elinkeinoharjoittaja, yksityishenkilö tai muu taho, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen Suomessa
- tavarat huolehditaan ulkomaisen ostajan toimeksiannosta ja tätä varten elinkeinonharjoittajalle työsuorituksen tekemistä varten
- Työsuorituksen jälkeen tavarat toimitetaan EU:n ulkopuolelle

Myynti voidaan suorittaa verottomasti, kun Suomesta myydyt tavarat toimitetaan ostajan toimeksiannosta elinkeinoharjoittajalle työsuorituksen tekemistä varten ja tämän jälkeen viedään Suomesta EU:n ulkopuolelle. Verottomuussäännös on myös silloin voimassa, kun tavarat toimitetaan Suomesta ostajan toimeksiannosta toiseen EU:n maahan työsuorituksen tekemistä varten ja sen jälkeen tavarat toimitetaan EU:n ulkopuolelle. (Huhtala, Kallio, Lindholm, Ojala, Sääsikiähti & Takalo 2018,454-455.)

Tavarat myyjän on pystyttävä todistamaan, että tavarat ovat poistuneet EU:n alueelta työsuorituksen jälkeen, jotta voidaan lähettää ostajalle veroton lasku. Kun myynti tapahtuu rahtityöliikkeen kautta, on rahtityöliike yleensä viimeinen tavarat työstänyt taho ja se tekee vienti-ilmoituksen tavarat Tullille. Kun tavarat poistuvat EU:n alueelta, saa rahtityöliike poistumisvahvistetun luovutus päätöksen. Myyjän tulee saada omaan kirjanpitoonsa jäljennös edellä mainitusta asiakirjasta verottomuuden todentamista varten. Lisäksi myyjän pitää pystyä todistamaan ostajan ulkomaalaisuus. Tämä voi tapahtua yrityksen kohdalla viranomaisen antamalla selvityksellä elinkeinoharjoittajan kotipaikasta ja yksityishenkilöllä passista otetulla kopiolla. (Huhtala ym. 2018,455.)

Esimerkki 13

Suomi Oy myy tavaran Russia OOO:lle, jonka toimeksiannosta tavara toimitetaan suomalaiselle rahtityöliikkeelle Rahtarit Oy maalausta varten. Rahtarit Oy toimittaa tavaran Russia OOO:lle Venäjälle.



(Huhtala ym. 2018, 455)

Koska Rahtarit Oy on viimeinen tavaraa EU:n alueella työstänyt taho, se tekee Tullille vienti-ilmoituksen. Jotta Suomi Oy voi myydä tavarat Russia OOO:lle verottomasti, on sen saatava Rahtarit Oy:ltä jäljennös poistumisvahvistetusta luovutus päätöksestä, kun tavarat on viety Russia OOO:lle Venäjälle maalauksen jälkeen. Lisäksi Suomi Oy:n tulee hankkia Venäläisiltä viranomaisilta näyttöä Russia OOO:n kotipaikasta. Suomi Oy:n, Rahtarit Oy:n ja Russia OOO:n väliset myynnit ovat verottomia. (Huhtala ym. 2018,455.)

Korjaustyön yhteydessä asennettavat tavarat

Arvonlisäverolain mukaan irtaimiin esineisiin kohdistuvien työsuoritusten myynti on verotonta Suomessa, mikäli tavarat poistuvat EU:n ulkopuolelle viipymättä työsuorituksen jälkeen. Verottomuuden edellytyksenä on, ettei tavaraa käytetä Suomessa työsuorituksen jälkeen. Jos tavaroita ei viedä EU:n ulkopuolelle käyttämättömänä välittömästi, on myynti verollista. Tämän kaltainen tilanne muodostuu esimerkiksi, jos EU:n ulkopuolelta tuotu ajoneuvo on asetettu tullin sisäisen jalostuksen tullimenettelyyn. Ajoneuvon tässä yhteydessä asennettujen tavaroiden myynti on tällöin arvonlisäverotonta. Tässä tapauksessa tulee olla kuitenkin verottomuuden todentamiseksi Tullin myöntämä lupa jalostukseen asentamisesta, jossa jalostaja on tuottajana sekä Tullin sähköisesti

poistumisvahvistettu vienti-ilmoitus, jossa jalostaja on viejänä. (Verohallinto 2017h. Viitattu 1.2.2019.)

4.3 Tuonti

Tavaroiden maahantuonnilla tarkoitetaan tilannetta, jossa tavarat saapuvat Suomeen seuraavilta alueilta;

- EU:n tulli- ja veroalueen ulkopuolelta
- EU:n tullialueelta, mutta EU:n veroalueen ulkopuolelta → Kanariansaaret
- Ahvenanmaalta Manner-Suomeen (Verohallinto 2018g, viitattu 20.5.2019.)

Tavaroiden maahantuonti tapahtuu Suomessa, jos tavara on Suomessa saapuessaan EU:n veroalueelle. Tavaroiden maahantuonti on verollista. Arvonlisäverovelvollisuuden syntymisajankohdaksi katsotaan sama ajankohta kuin tullivelan syntymisajankohta. Poikkeuksellisesti EU:n veroalueelle saapuvaan tavaraan voidaan soveltaa erityisiä tullimenettelyitä ja tulliselvitysmuotoja, joiden vaikutuksesta maahantuonnin ei katsota tapahtuneen ennen kuin nämä menettelyt lakkaavat. Opinnäytetyössä ei käsitellä tullimenettelyitä ja tulliselvitysmuotoja. (Hyttinen & Svensberg 2018, 116-117.)

Toimivaltainen viranomainen

Vuoden 2018 alussa astui voimaan uusi lainsäädäntö, jossa maahantuonnin arvonlisäverotehtäviä siirrettiin Verohallinnolle tietyiltä osin. Muutoksen seurauksena Tulli tai Verohallinto toimii toimivaltaisena viranomaisena maahantuonnissa toimijakohtaisesti. (Hyttinen & Svensberg 2018, 117.)

Maahantuonnin toimivaltaisen viranomaisen ratkaisee se, onko tuoja rekisteröityneenä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin Tullin vahvistaman tullauspäätöksen hyväksymisajankohtana. Verohallinto toimittaa tavaroiden maahantuonnin arvonlisäverotuksen niiden toimijoiden osalta, jotka ovat rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.

Muiden kuin arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyjen toimijoiden toimivaltaisena viranomaisena toimii Tulli. Tämän kaltaisia tuojia ovat luonnolliset henkilöt sekä sellaiset yleishyödylliset yhteisöt, jotka eivät harjoita arvonlisäverovelvollista toimintaa lainkaan. Lisäksi Tulli vastaa kaikkien

asiakkaiden tullisäännösten vastaisista tuonneista. Tavaroita, joita ei ole lainkaan esitetty Tullille tai Tullin menettelysäännöksiä ei ole noudatettu, ovat Tullisäännösten vastaisia tuonteja. Tulli vastaa myös sellaisista arvonlisäverovelvollisten luonnollisten henkilöiden tuonneista, jotka eivät liity ostajan liiketoimintaan. Luonnollisten henkilöiden on käytettävä tullilmoituksessa yritys- ja yhteisötunnusta vain silloin kun kyse on liiketoimintaa varten tapahtuvista tuonneista, jolloin toimivaltaisuus tuonnista ohjautuu oikealle viranomaiselle. Muissa tuonnin tilanteissa arvonlisäverorekisteriin merkityt luonnolliset henkilöt käyttävät tullilmoituksessa henkilötunnusta. Jos tullilmoituksen hyväksymisajankohtana toimijan rekisteröityminen arvonlisäverovelvolliseksi on vielä kesken, kantaa maahantuonnin arvonlisäveron Tulli. Arvonlisäverovelvollisten rekisterissä on esimerkiksi myös sellaisia toimijoita, jotka ovat Suomeen sijoittumattomia, mutta silti ilmoitusvelvollisia yhteisöhan- kinnoistaan Suomeen. Nämä ilmoittavat tuonnit arvonlisäveroilmoituksella ja hakevat sitten tuon- nista suorittamansa veron takaisin ulkomaalaispalautuksena. (Verohallinto 2017i. Viitattu 3.2.2019.) Ulkomaalaispalautusta käsitellään kappaleessa 6. Tulli luovuttaa tavarat tullauksen hy- väksymisen jälkeen arvonlisäverorekisterissä olevalle käteisasiakkaalle riippumatta siitä, onko maahantuonnin arvonlisävero maksettu vai maksamatta. (Hyttinen & Svensberg 2018, 117-118.)

Tullausprosessi

Mahantuonti alkaa, kun tavarat saapuvat EU:n veroalueelle. Tavaroiden saapuessa EU:n alueelle on tavarat esitettävä Tullille rajatullitoimipaikassa tai muussa tulliviranomaisen osoittamassa tai hy- väksymässä paikassa. Ennen tavaroiden saapumista on Tullille annettava yleisilmoitus, jossa an- netaan niin sanotut turvatiedot. Lisäksi tavaroiden saapuessa Suomeen annetaan saapumisen esittämisilmoitus ja tuonnin tullilmoitus tavaroiden tulliselvittämistä varten. Tulliselvitysmuoto osoi- tetaan ilmoittajan tulliselvitysajan aikana tehdyn tullilmoituksen perusteella tai sovelletaan jotain yksinkertaistettua tullimenettelyä. Ilmoituksen voi antaa itse tai edustajaa käyttäen. Edustajana voi toimia esimerkiksi huolintaliike. Tullin tuonti-ilmoituksen voi antaa SAD- lomakkeella tuonti-ilmoi- tuspalvelussa tai sanomailmoituksella. (Hyttinen & Svensberg 2018, 118.)

Tulli-ilmoituksessa tulee olla seuraavat tiedot:

- kauppalasku
- tullinimike (tavarakoodi) ja nimikkeen mahdolliset lisäkoodit
- mahdollisten rajoitusten vaatimat luvat (aseet kasvit, lääkkeet ym.), lisenssit ja tarkkailu- asiakirjat

- mahdolliset alkuperäistodistukset (merkkilaukku)
- edeltävän menettelyn asiakirjan numero saapumisilmoitukselta (ulkoisen passituksen ilmoitus ja saapumisen yleisilmoitus)
- mahdollinen puuttuvan tiedon lupa. (Tulli 2018c.; Tulli 2018d; Tulli 2018e. Viitattu 5.2.2019)

Tulli tekee ilmoituksen perusteella tullauspäätöksen sekä antaa tullilaskun tullien ja valmisteverojen maksamista varten. Tullauspäätös määrittää arvonlisäverovelvollisuuden syntymishetken ja maksettavien tullien määrän, jota tarvitaan maahantuonnin veron perusteen laskemisessa. Tullauspäätös ja siihen liittyvät asiakirjat ovat edellytys maahantuojan vähennysoikeudelle. Maahantuojalla on oltava tullauspäätökset tai niiden viralliset jäljennökset hallussaan mahdollisen arvonlisäveron jälkiverotuksen vuoksi. Asiakirjoja on säilytettävä kolme vuotta tilikauden päättymisen jälkeen. (Hyttinen & Svensberg 2018, 118-119.)

Maahantuonnin arvonlisävero

Kun tavaroiden maahantuoja on merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, on tämän ilmoitettava maahantuonnin arvonlisäveron peruste arvonlisäveroilmoituksella sekä suoritettava maksettava arvonlisävero maahantuonnista Verohallinnolle. Maahantuonnin veron peruste määrittää maksettavan arvonlisäveron määrän maahantuonnista. Tullausarvo toimii lähtökohtana maahantuonnista aiheutuvan arvonlisäveron perusteen laskemisessa. Tullausarvo ilmenee tullilta saatavasta tullauspäätöksestä. (Verohallinto 2017i. Viitattu 4.2.2019.)

Kun maahantuotavat tavarat saapuvat EU:n veroalueelle, määrittää Tulli tuotavien tavaroiden tullausarvon EU:n tullilainsäädännön mukaisesti ja tekee tullauspäätöksen. Tullausarvoa määrittäessä Tulli käyttää lähtökohtana maahantuotavan tavaran kauppaa-arvoa. Kauppaa-arvolla tarkoitetaan tavaran hintaa, joka tavarasta on tosiasiallisesti maksettu tai olisi maksettava myytäessä ne vietäväksi EU:n tullialueelle. Mikäli tavara on myyty useaan kertaan ennen maahantuontia, käytetään siihen first sale for export –periaatetta. Tässä periaatteessa kauppahinnaksi määräytyy se summa, jolla tavara nimenomaan myytiin ensimmäisen kerran EU:hun tuotavaksi. (Hyttinen & Svensberg 2018, 118-119, 121.) Tullausarvo voidaan määrittellä myös toissijaisilla arvonmääritysmenetelmillä. Tavaraa voidaan verrata samanlaisen tai samankaltaisen tavaran kauppaa-arvoon. Tavarat voidaan myös tullata painon tai kappalemäärän mukaan, jolloin tullausarvoa ei tarvitse määrittää. (Juanto, Punavaara & Saukko. 2018. Viitattu 4.2.2019.) Kauppaa-arvoon ei tullausarvoa

laskettaessa oteta mukaan esimerkiksi sellaisia myyjän ostajalle antamia alennuksia, joiden peruste ei ollut tullausilmoitusta annettaessa sovittu tai jotka eivät perustu tavarassa jo tuolloin olleeseen virheeseen. (Hyttinen & Svensberg 2018, 121.)

Tullausarvoon voidaan tavarahan kauppa-arvon lisäksi sisällyttää esimerkiksi seuraavia kulueriä:

- pakkausten ja päällysten kustannukset
- lastaus-, kuljetus- ja käsittelykustannukset
- vakuutuskustannukset

Tullausarvossa edellä mainitut erät sisältyvät vain ensimmäiseen EU:ssa sijaitsevaan määräpaikkaan saakka, jos ne eivät sisälly ostajan maksamaan kauppahintaan. Ostaja vastaa näistä kuluista tosiasiallisesti kuitenkin. Mikäli veron suorittamisvelvollisuuden syntymishetkellä tiedetään tavaroiden jatkavan matkaa toiseen EU:n alueella sijaitsevaan määränpäähen, edellä mainitut kulut otetaan huomioon aina tähän määränpäähen saakka lisäämällä ne tullausarvon päälle veron perustetta laskiessa. (Hyttinen & Svensberg 2018, 121.) Lopullinen määränpää voidaan selvittää maahantuontiin liittyvistä rahti- sekä kuljetusasiakirjoista. Mikäli määränpääpaikan selvittäminen ei onnistu, voidaan määränpääpaikkana pitää ensimmäistä lastin purkamispaikkaa. Tätä sääntöä sovelletaan sekä myyjän että ostajan järjestämään kuljetukseen. Mainittujen kuljetus- yms.-kustannusten lisääminen maahantuonnin veron perusteeseen ei ole riippuvainen siitä, kuka kuljetuksesta ja muista työsuorituksista vastaa tai kuka ne todellisuudessa tekee. (Verohallinto 2017i, Viitattu 3.2.2019.) Maahantuonnin veron perusteeseen lasketaan mukaan myös tullauksen yhteydessä valtiolle ja EU:lle kannettavat verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut. Lisäksi veron perusteeseen sisällytetään myös Suomen ulkopuolella maksetut verot ja muut maksut. (Hyttinen & Svensberg 2018, 121.)

Veron perusteen laskemisessa ei kuitenkaan oteta huomioon autoveroa tai öljysuojamaksua. (Verohallinto 2017i, Viitattu 4.2.2019.) Veron perusteeseen ei myöskään lasketa kotimaankuljetuksen osuutta, sillä siitä saadaan verollinen lasku tavarahan kuljettajalta. (Hyttinen & Svensberg 2018, 121.)

Verovelvollinen ilmoittaa maahantuonnin arvonlisäveron Verohallinnolle tullauspäätöksen tullauspäivämäärän mukaan oikealle verokaudelle. Verovelvollinen on se, jonka nimissä on annettu Tulli-ilmoitus. (Verohallinto 2018g, viitattu 27.5.2019.)

Esimerkki 14

Arvonlisäverovelvollinen Suomi Oy on ostanut liiketoimintaansa varten laitteen Jenkki Oy:ltä USA:sta. Laite on kuljetettu Suomeen ja Suomi Oy on toiminut sen maahantuojana. Laitteen kauppahinta on 10 000 euroa. Jenkki Oy on maksanut rahti-, liitännäis- ja vakuutuskustannukset Helsingissä olevaan määräsatamaan asti. Jenkki Oy on veloittanut edellä mainitut kustannukset kauppalaskussa.

Tavarat on tullattu vapaaseen liikkeeseen 16.1.2019. Tulli-ilmoituksen hyväksymispäivä ja tullauspäätöksen päivämäärä on 16.1.2019. Suomi Oy on sopinut kuljetusliikkeen kanssa laitteen jatkokuljetuksesta Helsingistä Ouluun jo aiemmin. Tuotavan laitteen purku- ja lastaustyön tekee satamaoperaattori. Kaikki edellä mainitut kustannukset ovat olleet tiedossa ennen Tulli-ilmoituksen hyväksymistä.

Veron perusteen laskeminen

Kauppahinta	10000
Tavaran purku- ja lastaus (veroton)	500
Jatkokuljetus (veroton)	300
Tullit (tullauspäätös)	200
Maahantuonnin arvonlisäveron peruste	11000
Arvonlisävero 24% x 11000	2640

(Verohallinto 2018g, viitattu 20.5.2019.)

<u>Ostot tuonti 24 %</u>	<u>Ostovelat</u>
11000	11000
<u>Hankintojen alv-saamiset</u>	<u>Tuontien alv-velka</u>
2640	2640

Esimerkki 15

Arvonlisäverovelvollinen Suomi Oy maahantuo tavaroita Kiinasta. Tuontierä sisältää sekä 10% että 24% arvonlisäveronalaisia tuotteita. Tavaroiden tullausarvo on 3000 euroa 24% arvonlisäverokantaan kuuluvista tavaroista ja 10% arvonlisäverokantaan kuuluvien tavaroiden tullausarvo on 4000 euroa. Tavaroiden tullausarvo on siis 7000 euroa. Kotimaan rahti on 200 euroa.

Veron peruste

24% tavarat	3000
10% tavarat	4000
Tavarat	7000
Rahti	200
Maahantuonnin arvonlisäveron peruste	7200

Rahdin jakaminen arvonlisäverokannoittain

ALV 24% Osuus tavaroiden kokonaishinnasta	3000/7000	43 %
- Osuus rahdista	200 x 0,43	86 euroa
ALV 10% Osuus tavaroiden kokonaishinnasta	4000/7000	57 %
- Osuus rahdista	200 x 0,57	114 euroa

Maahantuonnin arvonlisävero

ALV 24%	3000+86 = 3086	741 euroa
ALV 10%	4000+114 = 4114	411 euroa
ALV Yhteensä		1152 euroa

(Verohallinto 2018g, viitattu 20.5.2019.)

<u>Ostot tuonti 24 %</u>	<u>Ostot tuonti 10%</u>
3086	4114
<u>Hankintojen alv-saamiset</u>	<u>Tuontien alv-velka</u>
1152	1152
<u>Ostovelat</u>	
7200	

4.4 Tuonnin erityistilanteet

Jos tullauspäätöksen vahvistamisen jälkeen asiakkaan tai viranomaisen toimesta tulli-ilmoitusta korjataan, tekee Tulli muutospäätöksen. Muutospäätöksiä ovat palautus- ja peruutus päätös, jälkikantopäätös ja tilastomuutospäätös. Tullauspäätöksessä oleva vahvistettu tullausarvo voi muuttua esimerkiksi nimikemuutoksen seurauksena. Muutospäätöksessä kerrotaan uusi vahvistettu tullausarvo. Kun muutospäätös astuu voimaan, vaikuttaa se arvonlisäveron perusteeseen, mikäli tullausarvo tai tullin kantamat maksut muuttuvat. Näin ollen tuontia koskevaa arvonlisävero ilmoitusta on myös korjattava oma-aloitteisesti niin, että se vastaa uusia muuttuneita tietoja. (Verohallinto 2018g, viitattu 20.5.2019)

Esimerkki 16

Arvonlisäverorekisteriin merkitty Suomi Oy on tuonut tavaroita Suomeen Venäjältä ja saanut niistä Tullilta tullauspäätöksen. Tullauspäivänä päätöksessä on 16.1.2019. Jälkeenpäin Suomi Oy huomaa, että tulli-ilmoituksessa on virhe. Tavaroille on merkitty väärä nimike. Suomi Oy korjaa aiemmin tekemänsä tulli-ilmoitusta, jonka seurauksena tullimaksu suurenee.

Suomi Oy saa Tullilta jälkikantopäätöksen 25.3.2019. Jälkikantopäätös vaikuttaa maahantuonnin arvonlisäveron perusteen laskemiseen.

Suomi Oy korjaa arvonlisävero ilmoitusta. Suomi Oy antaa uuden arvonlisävero ilmoituksen verokaudelle, jonka vero ilmoituksessa tiedot on aiemmin ilmoitettu eli tässä tapauksessa verokaudelle 1/2019. Kyseisessä korvaavassa vero ilmoituksessa Suomi Oy korjaa maahantuonnin arvonlisäveron perusteen ha arvonlisäveron määrän sekä lisäksi ilmoittaa myös kaikki muut verokauden arvonlisäverotiedot uudelleen Verohallinnolle.

Esimerkki 17

Tullivarastosta on siirretty tavaroita pois maaliskuussa 2019. Tuonti on tullisäännösten vastainen. Tulli on toimivaltainen kantamaan maahantuonnin arvonlisäveron.

Tulli on tehnyt Suomi Oy:lle tuonnista jälkikantopäätöksen 20.2.2019. Jälkikantopäätöksellä on kannettu tullia ja maahantuonnin arvonlisäveroa. Mikäli Suomi Oy:llä on vähennysoikeus Tullin kantamasta maahantuonnin arvonlisäverosta, Suomi Oy kohdistaa vähennyksen verokaudelle missä jälkikantopäätös on annettu. Tässä tapauksessa helmikuulle.

5 PALVELUIDEN ULKOMAANKAUPPA

Palvelukauppaan ei päde yhteisökaupan tai yhteisön ulkopuolisen kaupan säännökset. Koska palvelun siirtymistä toiseen valtioon ei voida aina konkretisoida, kuten tavaroiden myynnin kohdalla, noudatetaan palvelukaupassa myyntimaasäännöksiä. Myyntimaasäännökset määrittelevät, kenellä on oikeus periä arvonlisäveroa palvelukaupasta. (Verohallinto 2011b, viitattu 22.11.2018.)

Yksinkertaistettuna palvelukaupassa arvonlisäveron suorittaa myyjä, mikäli ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta tai jos palvelun myynti on kokonaan verotonta (Verohallinto 2017d, viitattu 26.11.2018). Myyntimaasäännöksillä on pyritty siihen, että Suomessa kulutettavat palvelut kuuluvat Suomen arvonlisäveropiiriin ja ulkomailla kulutetut palvelut on vapautettu Suomen arvonlisäverovelvollisuudesta. Myyntimaasäännökset ovat palvelukohtaisia ja niihin liittyy paljon poikkeuksia. (Verohallinto 2011b, viitattu 22.11.2018.)

Palvelumyynnin arvonlisäverotukselle on määritelty yleissäännökset (AVL 64-66 §) sekä poikkeukset yleissäännöksiin (AVL 67-69 §). Yleissäännöstä sovelletaan kaikkiin palveluihin, joiden osalta ei ole erillistä myyntimaasäännöstä. (Verohallinto 2011b, viitattu 22.11.2018.) Myyntimaasäännökset koskevat yleensä sekä EU:n sisäistä että EU:n ulkopuolelle kohdistuvaa palvelumyyntiä. Jos palvelun myynnillä on kiinnekohtia pelkästään EU-maahan tai useampaan EU-maahan, palvelumyyntiin liittyy arvonlisäveron suorittaminen, koska lähtökohtaisesti kaikista EU:ssa tapahtuvassa kaupankäynnissä maksetaan jonkin EU-maan vero. Jos taas kytköksiä on jonkin yhteisömaan lisäksi myös EU:n ulkopuolelle ja palvelun myynti katsotaan tapahtuvan EU:n ulkopuolelle, ei kaupasta suoriteta minkään EU-maan arvonlisäveroa. Mikäli kyseisessä maassa on otettu käyttöön arvonlisäverojärjestelmä tai vastaava kulutusverojärjestelmä, voi palvelumyynnistä joutua kuitenkin maksamaan tämän EU:n ulkopuolisen maan veroa. (Hyttinen & Svensberg 2018, 21- 22.)

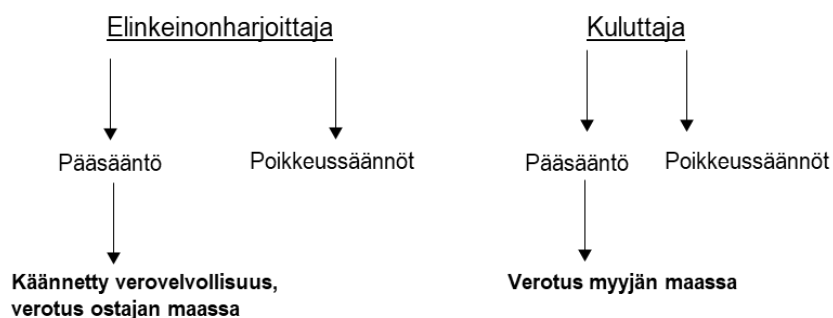
Toisinaan palvelumyyntiin liittyy useita eri palveluja, joiden myyntimaa määritellään eri tavoin. Tällöin myyntimaa täytyy ratkaista sen perusteella, mikä palvelu on pääosassa kyseisessä palvelukonaisuudessa. Jos tätä ei voida määritellä, käytetään tällöin yleissäännöstä. Myynti voi koostua myös osittain tavarasta ja osittain palvelusta. Se, onko kyseessä tavarun vai palvelun myynti, täytyy tällöin ratkaista tapauskohtaisesti. Esimerkiksi jos ostaja toimittaa materiaalin myyjälle ja myyjä suunnittelee ja kokoaa tavarun, on kyseessä palvelumyynti. (Verohallinto 2017d, viitattu 26.11.2018.)

Elinkeinonharjoittaja vs. kuluttaja

Kun selvitetään palvelun myyntimaata, on ensin tiedettävä, millaisesta palvelusta on kyse ja sitä kautta selvitettävä, sovelletaanko kyseiseen palveluun yleissäännöstä vai jotain erityissäännöstä (Verohallinto 2011b, viitattu 22.11.2018). Lisäksi myyjän tulee olla aina perillä siitä, myykö hän palvelua elinkeinonharjoittajalle vai kuluttajalle (Verohallinto 2017d, viitattu 26.11.2018). Elinkeinonharjoittajien välisiin palvelukauppoihin pätee omat myyntimaasäännökset ja kuluttajakauppoihin on omat myyntimaasäännöksensä (Hyttinen & Svensberg 2018 155, 182). Palvelukaupassa elinkeinonharjoittaja ei ole vain arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitynyt yritys, vaan myös muut yritykset ja toiminimet, joiden toiminta on verotonta ovat elinkeinonharjoittajia. Siten esimerkiksi pankkien ja vakuutuslaitosten katsotaan olevan elinkeinonharjoittajia. Myös valtiot ja kunnat ovat palvelukaupan säännöksiä sovellettaessa elinkeinonharjoittajia. Sen sijaan yhteisöt, jotka eivät harjoita liiketoimintaa eivät ole elinkeinonharjoittajia. Kuluttajina voidaan pitää yksityishenkilöitä, elinkeinonharjoittajia, jotka ostavat palveluja yksityiskäyttöön sekä yleishyödyllisiä yhteisöjä. (Hyttinen & Svensberg 2018, 155-156, 182-184.)

Pääsäännön mukaan, jos myynti tapahtuu elinkeinonharjoittajalle, verotetaan myynti siinä maassa, jonne ostaja on sijoittunut (kuva 2 ja taulukko 1). Ei ole väliä, onko ostaja sijoittunut EU-maahan vai EU:n ulkopuoliseen maahan. Niihin palveluihin, joihin sovelletaan pääsääntöä, on myös sovellettava käännettyä verovelvollisuutta, jossa veron tilitysvelvollisuus siirtyy ostajalle, ellei myyjällä ole kiinteää toimipaikkaa verotusmaassa. (Hyttinen & Svensberg 2018,158.)

Sitä vastoin kuluttajille tapahtuva palvelumyynti verotetaan siinä maassa, jonne myyjä on sijoittunut (kuvio 2. ja taulukko 2). Koska sekä elinkeinonharjoittajien väliselle kaupalle, että ns. kuluttajakaupalle on määritelty omat myyntimaasäännöksensä, käsitellään näitä omassa luvuissaan.



KUVIO 2. Verovelvollisuus elinkeinonharjoittajan ja kuluttajan kohdalla.

5.1 Elinkeinonharjoittajien välinen palvelukauppa

Myyntimaan pääsääntö on, että elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa palvelu verotetaan siinä maassa, johon palvelu luovutetaan. Luovutuksen on tapahduttava ostajan kiinteään toimipaikkaan. (Hyttinen & Svensberg 2018, 158.) Verohallinnon mukaan olennaista on, että kiinteän toimipaikan tekniset resurssit ja henkilökunta ovat riittävät toisaalta ostajalle palvelun vastaanottamiseen, mutta myös riittävät myyjälle myyntien suorittamista varten. Jos yrityksellä on useita kiinteitä toimipaikkoja eri maissa (esimerkiksi sivuliikkeet), on selvítettävä, mihin niistä palvelu on luovutettu. Jos tämä ei selviä, verotetaan palvelu maassa, mikä on ostajan liiketoiminnan kotimaa. Jos palvelua ei luovuteta kiinteään toimipaikkaan, verotetaan palvelu myös tällöin ostajan liiketoiminnan kotimaassa. (Hyttinen & Svensberg 2018, 159; Verohallinto 2017d, viitattu 26.11.2018.)

Pääsäännön mukaan elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa sovelletaan käännettä verovelvollisuutta. (kuva 2, taulukko 1) Jos palvelun myynti on verollista, veron suorittaa yleensä myyjä. Käännetyn verovelvollisuuden avulla veron tilittäminen voidaan kuitenkin siirtää ostajalle. Sen sijaan, että ulkomainen myyjä maksaisi veron, on kotimainen ostaja tällöin velvollinen maksamaan sen. Käännetty verovelvollisuus helpottaa verojen keräämistä ja valvontaa, koska verovelvollinen on kotimainen yritys ulkomaisen yrityksen sijaan. Lisäksi se vähentää myyjän hallinnollisia velvoitteita ulkomailla. Näin toimitaan esimerkiksi silloin, kun myyjä on ulkomainen yritys, joka tekee kauppaa EU: maassa, mutta jolla ei ole siellä kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa eikä se ole rekisteröitynyt alv-velvolliseksi ostajan maassa. Ostaja saa tällöin verottoman laskun ja kirjaa siitä arvonlisäverovelan ja -saamisen. Laskuun on merkittävä ostajan VAT-tunnus ja merkintä siitä, että kyseessä on käännteinen verovelvollisuus. Veron peruste määräytyy käännettyssä verovelvollisuudessa kuten kotimaan myynnissäkin. Se lasketaan ulkomaisen ostolaskun määrästä. (Hyttinen & Svensberg 2018, 23- 24.)

Ostaja saa vähentää tilittämänsä veron, jos kyseessä on palvelu, joka tulee vähennyskelpoiseen käyttöön. Vaikka ulkomaalaisella myyjällä olisikin kiinteä toimipaikka maassa, minne palvelu myydään, voidaan se käsitellä käännteistä verovelvollisuutta käyttämällä, mikäli kiinteä toimipaikka ei liity kyseiseen myyntiin. Jos myyntilaskussa on kiinteän toimipaikan y-tunnus, toimipaikan katsotaan osallistuneen palvelun myyntiin. (Hyttinen & Svensberg 2018, 23- 24.) Jos myyntiin ei sovelleta käännettä verovelvollisuutta, tulee ulkomaalaisen rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa tapahtuvista myynneistään (Verohallinto 2017d, viitattu 26.11.2018).

Pääsäännön mukaista käännettyä verovelvollisuutta noudatetaan seuraavien palveluiden osalta:

- immateriaalipalvelut
- sähköiset palvelut, telepalvelut
- irtaimen esineen vuokraus
- IT-palvelut
- irtaimen esineeseen kohdistuvat työsuoritukset
- tavaroiden kuljetus- ja huolintapalvelut, varastointipalvelut
- välityspalvelut
- kuljetusvälineiden pitkäaikainen vuokraus

Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta seuraavissa tapauksissa:

- ostaja on ulkomaalainen, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa täällä eikä ole rekisteröitynyt täällä arvonlisäverovelvolliseksi
- ulkomainen myyjä on rekisteröitynyt ostajan maassa arvonlisäverovelvolliseksi
- kiinteistöön liittyvät palvelut
- henkilökuljetuspalvelut
- kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus
- kulttuuri, viihde- ja muut vastaavat palvelut
- ravintola- ja ateriapalvelut
- matkatoimistopalvelut

(Hyttinen & Svensberg 2018, 160; Verohallinto 2017d, viitattu 22.11.2018.)

Esimerkki 18 a)

Suomi Oy ostaa pääsäännön mukaisen palvelun Svenska AB:lta ja saa laskun 10 000 euroa (veroton summa). Svenska AB:lla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa eikä se ole rekisteröitynyt alv-velvolliseksi Suomessa.

Suomi Oy saa verottoman laskun ja kirjaa arvonlisäverovelan ja -saamisen.

Suomi Oy:n kirjanpito:

Palveluostot EU 24 % ----- 10 000	Ostovelat ----- 10 000
Hankintojen alv-saamiset ----- 2400	Palveluiden yhteis- söhankintojen alv-velka ----- 2400

Esimerkki 18 b)

Suomi Oy ostaa pääsäännön mukaisen palvelun Svenska AB:lta ja saa laskun 10 000 euroa (veroton summa). Svenska AB on rekisteröitynyt Suomessa alv-velvolliseksi.

Käännettyä verovelvollisuutta ei voida soveltaa. Suomi Oy saa laskun, joka sisältää Suomen arvonlisäveron.

Suomi Oy:n kirjanpito:

Palveluostot 24 % ----- 10 000	Ostovelat ----- 12 400	Hankintojen alv-saamiset ----- 2400
---	------------------------------	--

Esimerkki 19 a)

Suomi Oy myy pääsäännön mukaisen palvelun Svenska AB:lle ja lähettää laskun 10 000 euroa (veroton summa). Suomi Oy ei ole rekisteröitynyt alv-velvolliseksi Ruotsissa.

Suomi Oy lähettää verottoman laskun ja ostaja kirjaa arvonlisäverovelan ja -saamisen.

Suomi Oy:n kirjanpito:

Palveluiden yhteisömyynnit 0 %	Myyntisaamiset
10 000	10 000

Esimerkki 19 b)

Suomi Oy myy pääsäännön mukaisen palvelun Svenska AB:lle ja lähettää laskun 10 000 euroa (veroton summa). Suomi Oy on rekisteröitynyt alv-velvolliseksi Ruotsiin.

Käännettyä verovelvollisuutta ei voida soveltaa. Suomi Oy lähettää laskun, jossa on Ruotsin alv.

5.2 Palvelumyynti kuluttajille

Kuluttajakaupan pääsäännön mukaan palvelu verotetaan maassa, jonne myyjä on sijoittunut (kuva 2. ja taulukko 2.). Jos palvelu siis luovutetaan Suomesta kiinteästä toimipaikasta kuluttajalle, se myös verotetaan Suomessa, oli kuluttaja sitten suomalainen tai ulkomaalainen. Jos palvelua ei luovuteta kiinteästä toimipaikasta, verotetaan myynti myyjän kotimaassa. Myyjä lähettää ostajalle siten verollisen laskun. Mikäli palvelun myyjällä ei ole ulkomaisen ostajan kotimaassa kiinteää toimipistettä eikä yritys ole rekisteröitynyt kyseisessä maassa arvonlisäverolliseksi, lisää myyjä laskulle Suomen arvonlisäveron. Jos taas yritys on rekisteröitynyt ostajan maassa arvonlisäverovelvolliseksi, myyjä lisää laskulle kyseisen maan arvonlisäveron. Pääsääntö koskee myös ulkomaalaisten yritysten Suomessa sijaitsevia sivuliikkeitä, joista palvelu luovutetaan kuluttajalle. (Hyttinen & Svensberg 2018, 184.)

Esimerkki 20 a)

Suomi Oy myy pääsäännön mukaisen palvelun Ruotsiin kuluttajalle ja lähettää laskun 2000 euroa (veroton summa). Suomi Oy ei ole rekisteröitynyt alv-velvolliseksi Ruotsissa.

Suomi Oy lähettää Suomen arvonlisäveron sisältävän laskun kuluttajalle ja kirjaa siitä arvonlisäverovelan.

Suomi Oy:n kirjanpito:

Myyntisaamiset	Palvelu myynnit 24 %	Myyntien alv. velat
2480	2000	480

Esimerkki 20 b)

Suomi Oy myy pääsäännön mukaisen palvelun Ruotsiin kuluttajalle ja lähettää laskun 2000 euron (veroton summa). Suomi Oy on rekisteröitynyt alv-velvolliseksi Ruotsissa.

Suomi Oy lähettää kuluttajalle laskun, jossa on Ruotsin arvonlisävero.

5.3 Poikkeussäännöt

Sekä elinkeinonharjoittajien välisen palvelukaupan, että kuluttajakaupan pääsääntöön on lukuisia poikkeuksia. Osa poikkeussäännöistä koskee sekä elinkeinonharjoittajiin että kuluttajiin kohdistuvia palveluja, jolloin käytännössä myyjän ei tarvitse selvittää asiakkaan asemaa varmistaakseen verokäsittelyn palvelun osalta. Osa poikkeussäännöistä taas koskee pelkästään elinkeinonharjoittajia ja osa kuluttajia. Jos myydään poikkeussäännön alaisia palveluja toiseen EU-maahan, voi myyjälle tulla rekisteröitymisvelvollisuus arvonlisäverovelvolliseksi ostajan maassa. (Hyttinen & Svensberg 2018, 167-168, 186.)

Elinkeinonharjoittajien väliseen palvelukauppaan liittyvää poikkeussääntöä noudatetaan seuraavien palveluiden osalta:

- henkilökuljetuspalvelut
- kiinteistöön liittyvät palvelut
- kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus
- kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat palvelut
- matkatoimistopalvelut
- ravintola- ja ateriapalvelut

(Hyttinen & Svensberg 2018, 167)

Kuluttajakauppaan liittyvää poikkeussääntöä noudatetaan seuraavien palveluiden osalta:

- henkilökuljetuspalvelut
- kiinteistöön liittyvät palvelut
- kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus
- kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat palvelut
- matkatoimistopalvelut
- ravintola- ja ateriapalvelut
- tavarankuljetuspalvelut, kuljetukseen liittyvät palvelut
- irtaimen esineeseen liittyvät palvelut
- kuljetusvälineen pitkäaikainen vuokraus
- välityspalvelut,
- EU:n ulkopuolelle tapahtuvat immateriaalipalvelujen, radio- ja televisiolähetyspalvelujen, sähköisten palvelujen sekä telepalvelujen myynnit ja
- EU:n ulkopuolelle ja ulkopuolelta Suomeen tapahtuvat radio- ja televisiolähetyspalvelujen, sähköisten palvelujen sekä telepalvelujen myynnit

(Hyttinen & Svensberg 2018, 186.)

Henkilökuljetuspalvelut

Henkilökuljetuspalvelut verotetaan poikkeussäännön mukaan siinä maassa, jossa kuljetus fyysisesti tapahtuu. Kuljetuksen katsotaan tapahtuvan Suomessa, jos se sekä alkaa että päättyy täällä. Henkilökuljetukset, jotka tapahtuvat Suomesta ulkomaille tai ulkomailta Suomeen sekä kautta kuljetukset, ovat verottomia. Tämä pätee sekä EU-maihin että EU:n ulkopuolisiin maihin. Kuljetusten

tulee olla suorakuljetuksia. Matka ei saa välillä keskeytyä, vaan sen täytyy olla yhtäjaksoista. Mikäli matkustaja joutuu yöpymään välillä matkustusaikataulujen vuoksi, katsotaan matkan olevan kuitenkin suorakuljetus ja siten verotonta. Tämä poikkeussääntö koskee sekä elinkeinonharjoittajien välistä palvelukauppaa, että kuluttajille myytävää palvelua. (Hyttinen & Svensberg 2018, 176 ,237; Verohallinto 2017d, viitattu 22.11.2018.)

Kiinteistöön liittyvät palvelut

Kiinteistöön liittyviä palveluja ovat muun muassa kiinteistönvälityspalvelu, majoituspalvelu, asiantuntijapalvelut ja rakennuspalvelut. Palvelut, jotka liittyvät kiinteistöihin, verotetaan siinä maassa, jossa kiinteistö sijaitsee. Rakentamispalvelut verotetaan siinä maassa, jossa rakentaminen tapahtuu. Sama pätee myös silloin, kun myyjä myy rakentamispalvelun ohessa myös rakennusmateriaalit, koska tämän katsotaan olevan yhtä palvelukokonaisuutta. Säännöksen soveltamisen kannalta ei ole väliä, sijaitseeko kiinteistö tai rakennustyömaa EU:ssa vai EU:n ulkopuolella. Jos kiinteistö tai rakennustyömaa sijaitsee Suomessa, lisätään laskuun Suomen arvonlisävero myös ulkomaalaista asiakasta laskutettaessa. Jos taas kiinteistö tai rakennustyömaa sijaitsee ulkomailla laskuun ei lisätä Suomen arvonlisäveroa. Palvelun myyjän on kuitenkin selvitettävä, soveltuuko kyseiseen myyntiin käännetty verovelvollisuus ulkomailla vai joutuuko myyjä rekisteröitymään ulkomailla arvonlisäverovelvolliseksi ja laskuttamaan palvelusta kyseisen maan arvonlisäveron. (Hyttinen & Svensberg 2018, 168,171,173-174.) Tämä poikkeussääntö koskee sekä elinkeinonharjoittajille että kuluttajille myytyjä kiinteistöihin liittyviä palveluja (Verohallinto 2017d, viitattu 22.11.2018).

Kuljetusvälineen vuokraus

Kuljetusvälineiden vuokrauksessa verotuksen kannalta määrittävä tekijä on, onko vuokraus pitkä- vai lyhytaikaista. Lyhytaikainen vuokraus kestää enintään 30 päivää (vesialukset 90 päivää) ja pitkäaikainen vuokraus yli 30 päivää. Kuljetusvälineen lyhytaikaiseen vuokraukseen liittyvä poikkeussääntö koskee sekä elinkeinonharjoittajia että kuluttajia. Sen sijaan pitkäaikaiseen vuokraukseen liittyvä poikkeussääntö koskee pelkästään kuluttajaa. Oli ostaja siis elinkeinonharjoittaja tai kuluttaja, lyhytaikaisessa vuokrauksessa vero suoritetaan siinä maassa, jossa kuljetusväline annetaan asiakkaan käyttöön. Kuljetusväline on siten myyty Suomessa, jos kuljetusväline luovutetaan Suomessa ostajan käyttöön. Vuokrattaessa kuljetusvälinettä kuluttajalle pitkäaikaisesti palvelu on myyty Suomessa, jos kuljetusväline luovutetaan ostajalle Suomessa. Elinkeinoharjoittajien koh-

dalla pitkäaikainen kuljetusvälineen vuokraus käsitellään yleissäännön mukaan eli käännettyä verovelvollisuutta käyttämällä. Tällöin ulkomaalainen ostajayritys maksaa veron, vaikka kuljetusväline luovutettaisiin Suomessa. (Hyttinen & Svensberg 2018, 180, 194-195; Verohallinto 2017d, viitattu 22.11.2018.)

Kulttuuri- ja viihdepalvelut

Kulttuuri- ja viihdepalveluiksi katsotaan opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuudet sekä messut ja näyttelyt ja muut vastaavat tilaisuudet, jotka ovat lyhytkestoisia eivätkä vaadi aktiivista osallistumista tapahtumaan. Palvelun katsotaan myydyn Suomessa, jos tapahtuma järjestetään Suomessa tai kuluttajien ollessa kyseessä, jos toiminta tapahtuu täällä. Arvonlisäveron tilittää siis myyjä ja lisää laskulle Suomen arvonlisäveron. Ulkomaalaisen myyjän on aina siis rekisteröidyttävä Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi. Jos kyseessä on pitkäkestoisempi palvelu esimerkiksi kuntosalipalvelu, sovelletaan siihen käännettyä verovelvollisuutta, jossa veron suorittaa ostaja. Tämä poikkeussääntö koskee sekä elinkeinonharjoittajaa että kuluttajaa. (Hyttinen & Svensberg 2018, 176-177, 197.)

Matkatoimistopalvelut

Matkatoimistopalvelu on myyty siinä maassa, josta se luovutetaan siellä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Mikäli palvelua ei luovuteta kiinteästä toimipisteestä, se on myyty siinä maassa, jossa on myyjän kotipaikka. Poikkeussääntö koskee vain elinkeinonharjoittajia. Matkatoimistopalvelut verotetaan marginaaliverotusmenettelyä käyttämällä. Marginaaliverotus koskee vain Suomessa ja muissa EU-maissa tehtäviä matkoja. Matkatoimistopalvelut, jotka suoritetaan EU:n ulkopuolella, ovat verottomia. (Hyttinen & Svensberg 2018, 167, 239-240.) Matkatoimistopalveluja käsitellään tarkemmin kappaleessa 5.5.

Ravintola- ja ateriapalvelut

Sekä elinkeinonharjoittajien että kuluttajien kohdalla ravintola- ja ateriapalvelun myynnistä on suoritettava Suomen arvonlisävero, jos ateria luovutetaan asiakkaalle Suomessa. Nämä palvelut verotetaan siis siinä maassa, jossa ne kulutetaan. Jos siis ruoka valmistetaan Suomessa ravintolassa, mutta toimitetaan pitopalveluna Ruotsiin, ei tästä palvelusta suoriteta Suomen arvonlisäveroa, vaan suomalaisen ravintolayrityksen on selvitettävä arvonlisäverovelvollisuutensa Ruotsissa.

Ravintoloiden take away-myynti ja pelkkä ruoan valmistaminen ja siihen liittyvä kuljetus ilman ruoan esille laittamista tai muita kohdennettuja palveluja eivät ole ravintola- ja ateriapalveluiden myyntiä myöskään Suomen sisällä. Jos ateriapalvelu tapahtuu matkustajakuljetuksen aikana vesi- tai ilma-aluksessa tai junassa Suomesta EU-maahan suuntautuvalla matkalla, tarjoilun katsotaan olevan verotonta. Toiseen suuntaan matkustaessa verokäsittely määräytyy lähtömaan verotussäännösten perusteella. Ravintola- ja ateriapalvelut ovat verottomia EU:n ulkopuolelle tai ulkopuolelta vesi- tai ilma-aluksella tai junalla matkustaessa. (Hyttinen & Svensberg 2018, 181-182, 200-201.)

Tavaran kuljetuspalvelu

Tavaran kuljetuspalvelun poikkeussääntö koskee vain kuluttajaa. Elinkeinonharjoittajien kohdalla noudatetaan yleissääntöä, jonka mukaan tavarankuljetuspalveluun sovelletaan käännettä vero-velvollisuutta, jolloin ostaja maksaa verot. Kuluttajille myydessä vero suoritetaan maassa, mistä kuljetus on alkanut. (Verohallinto 2017d, viitattu 27.11.2018.) Tavarankuljetuspalvelua käsitellään tarkemmin kappaleessa 5.4.

Irtaimen esineeseen liittyvät palvelut

Irtaimen esineeseen liittyvien palveluiden poikkeussääntö koskee myös pelkästään kuluttajaa. Kun irtaimen esineeseen liittyvää palvelua myydään kuluttajalle, palvelun katsotaan myydyn Suomessa, jos palveluun liittyvä työsuoritus tehdään täällä. Palvelut, jotka liittyvät irtaimen esineeseen ovat esimerkiksi arvon määrittäminen, asentaminen, korjaus, muutostyöt, puhdistaminen, purkaminen, testaus ja valmistaminen. EU:n ulkopuolelle myytäessä palvelun myynti on verotonta, jos tavara siirtyy sitä käyttämättä suoraan EU:n ulkopuolella sijaitsevalle olevalle ostajalle. Tämä voidaan todentaa tulliasiakirjoilla. Tavaroiden varastointi- ja säilytyspalvelut sekä kuljetuspalvelut eivät kuulu tämän säännöksen piiriin. Lisäksi, jos myyjä myy tavarankuljetuspalvelun valmiiksi asennettuna, kyseessä ei ole palvelumyynti, vaan tavarankuljetus. Jos aluuri suorittaa asennuksen, sen katsotaan sen sijaan olevan palvelua. (Verohallinto 2017d, viitattu 27.11.2018.)

Välityspalvelut

Välityspalvelussa välimies toimii päämiehensä nimissä ja lukuun. Hän esimerkiksi hankkii tai myy päämiehensä puolesta tavaroita tai palveluita ja saa päämieheltään tästä palkkion. Tämä poikkeussääntö pätee vain myytäessä palvelua kuluttajalle. Välityspalvelun myyntimaa määräytyy sen mukaan, mikä on välitettävän tavaran tai palvelun myynnin verotusmaa. Välityspalvelu verotetaan siten Suomessa, jos välitetyn tavaran tai palvelun myynti kuuluu Suomen arvonlisäverotuksen piiriin. Pääsääntöisesti välityspalvelu on verollista, vaikka välitettävän tavaran tai palvelun myynti olisikin verotonta. Välityspalvelu voi olla kuitenkin verotonta, jos se on erikseen säädetty verottomaksi. Tällaisia ovat esimerkiksi tapaukset, joissa välityspalvelu koskee verotonta tavaran vientiä EU:n ulkopuolelle tai verotonta kansainvälistä palvelun myyntiä. (Hyttinen & Svensberg 2018, 202; Verohallinto 2017d, viitattu 4.5.2019.)

Immateriaalipalveluiden myynti EU:n ulkopuolelle

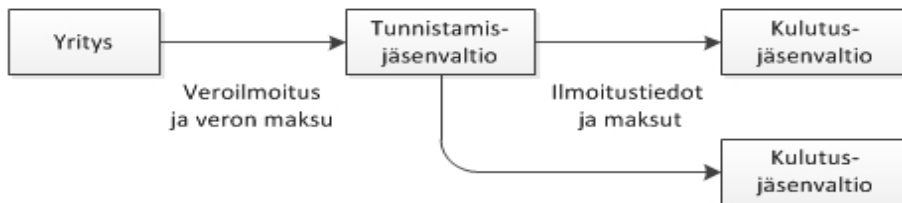
Immateriaalipalvelua ovat esimerkiksi tekijänoikeuden, patentin, lisenssin, tavaramerkin luovuttaminen, mainos- ja ilmoituspalvelut, konsultointi-, suunnittelu-, kirjanpito-, käännöspalvelut, oikeudelliset palvelut ja muut sellaiset palvelut. Immateriaalipalveluihin kuuluvat myös työvoiman sekä irtaimen esineen vuokraus. Poikkeussääntö koskee vain immateriaalipalvelun kuluttajamyntiä EU:n ulkopuolelle. Palvelun myynti EU:n ulkopuolelle sijoittuneelle kuluttajalle on Suomessa arvonlisäverotonta. Palvelun myynti toiseen EU-maahan sijoittuneelle kuluttajalle kuuluu kuluttajakaupan pääsäännön piiriin, jolloin myynti on verollista ja myyjä on velvollinen tilittämään arvonlisäveron. Kun immateriaalipalvelu myydään ulkomaiselle elinkeinonharjoittajalle, noudatetaan elinkeinonharjoittajien välisen palvelukaupan pääsääntöä eli käännettyä verovelvollisuutta. Tällöin palvelun myynnistä suoritettavan veron tilitysvelvollisuus siirtyy ostajalle. (Hyttinen & Svensberg 2018, 158,160, 204-211.)

Radio- ja televisiolähetyspalvelut, sähköiset palvelut ja telepalvelut

Radio- ja televisiolähetyspalveluiden, sähköisten palveluiden sekä telepalveluiden poikkeussääntö koskee pelkästään kuluttajia. Elinkeinonharjoittajien kohdalla sovelletaan yleissääntöä eli käännetyä verovelvollisuutta, jolloin palvelun myynti verotetaan ostajan maassa. Sähköisten palveluiden myynti on verotonta EU-maissa, kun myydään EU:n ulkopuolelle sijoituville kuluttajille. Myyjän on kuitenkin hyvä selvittää, koituuiko tälle veroseuraamuksia kuluttajaostajan maassa. On mahdollista, että myyjä joutuu rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi ostajan maahan. Kun taas palvelu myydään toiseen EU-maahan sijoittuneelle kuluttajalle, myynnin arvonlisävero suoritetaan poikkeussäännön mukaan ostajan maahan. Myyjä on tällöin velvollinen tilittämään veron kuluttajaostajan maahan. Arvonlisäveron määrä vaihtelee luonnollisesti maakohtaisesti sen mukaan, mihin maahan kuluttaja on sijoittunut. (Hyttinen & Svensberg 2018, 211,214-216.) Poikkeuksellisesti EU:n alueelle sijoittautuneen myyjän myynti toiseen EU-maahan sijoittuneelle kuluttajalle voidaan verottaa myyjän maassa, jos myyjän liikevaihto tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen myynneistä kuluttajille toisissa EU-maissa on enintään 10 000 euroa vuodessa. Myyjän ei tarvitse tällöin rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi muissa EU-maissa. (Verohallinto 2018f, viitattu 4.5.2019.)

Palvelun katsotaan myydyksi Suomessa, jos se luovutetaan EU:n ulkopuolelta Suomeen. EU:n ulkopuolisen myyjän on tällöin rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa ja suoritettava myynnistä Suomen arvonlisävero. EU:n ulkopuolinen myyjä voi kuitenkin halutessaan käyttää arvonlisäveron erityisjärjestelmää myydessään sähköisiä palveluja EU-maihin sijoittuneille kuluttajille. (Verohallinto 2017d, viitattu 2017d.) Tässä arvonlisäveron erityisjärjestelmässä EU:n ulkopuolelle sijoittuva myyjä hoitaa yhden EU-maan kautta tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen myyntien arvonlisäveroilmoitus- ja maksuveloitteet keskitetysti. Toisin sanoen, elinkeinonharjoittajan ei tarvitse tällöin rekisteröityä jokaisessa EU-maassa erikseen arvonlisäverovelvolliseksi, joihin tämä myy palveluja, vaan riittää, että hän rekisteröityy vain yhdessä EU-maassa ja hoitaa arvonlisäveron ilmoittamis- ja maksuvelvollisuutensa täällä. Tätä EU-maata, jossa elinkeinonharjoittaja rekisteröityy verovelvolliseksi, kutsutaan tunnistamisjäsenvaltioksi. Tunnistamisjäsenvaltio välittää tehtyjen arvonlisäveroilmoitusten tiedot edelleen kulutusjäsenvaltioihin eli niihin maihin, joissa palvelun myynnin katsotaan tapahtuneen (kuviokuva 3). Erityisjärjestelmän myynnit ilmoitetaan erityisjärjestelmän veroilmoituksella, jossa myynneistä maksettava arvonlisävero on eriteltävä kulutusjäsenvaltioittain ja verokannoittain. Myynneihin sovelletaan kulutusjäsenvaltion verokantaa eli jos myynti on veroton kulutusjäsenvaltiossa, myyntiä ei ilmoiteta erityisjärjestelmän veroilmoituksella. Erityisjär-

jestelmän veroilmoituksella ilmoitetaan ainoastaan myynnistä maksettavat verot. Sillä ei voida ilmoittaa vähennettäviä veroja. Myyjällä onkin siten oikeus arvonlisäveron ulkomaalaispalautukseen (Verohallinto 2018e, viitattu 27.11.2018.)



KUVIO 3. Tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen arvonlisäveron erityisjärjestelmä. (Verohallinto 2018e, viitattu 27.11.2018)

Erityisjärjestelmä on vapaaehtoinen, mutta jos tätä ei haluta käyttää, on elinkeinonharjoittajan rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi jokaisessa EU-maassa, johon hän myy tele-, lähetys- ja sähköisiä palveluja. Myös EU:n alueelle sijoittunut myyjä voi käyttää tätä järjestelmää hyödyksi myydessään EU-maihin sijoittuneille kuluttajille sähköisiä palveluja, mikäli myyjällä ei ole liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteää toimipaikkaa maassa, jonne palvelu myydään. (Hyttinen & Svensberg 2018, 217; Verohallinto 2018e, viitattu 27.11.2018.)

Sähköisten palveluiden osalta on hyvin oleellista selvittää, kuka palvelun myy ja mihin maahan ostaja on sijoittunut. Kun myydään kuluttaja-asiakkaille palveluja televerkon, rajapinnan tai portaalin, kuten esimerkiksi AppStoren kautta, on oltava erityisen tarkkana siitä, kuka varsinainen myyjä on. EU:n täytäntöönpanoasetuksen mukaan välittäjän katsotaan olevan vastuullinen osapuoli kuluttajille myydyistä palveluista ja veroista, koska välittäjä on ostanut kyseisen palvelun palveluntuottajalta ja myynyt palvelun eteenpäin kuluttajalle. Palveluntuottajan myydessä palvelun välittäjälle, sovelletaan elinkeinonharjoittajien välisen palvelukaupan yleissääntöä eli verotus tapahtuu ostajan eli välittäjän maassa. Palveluntuottajan ei tarvitse siis huolehtia kuluttajille edelleen myydyn palvelun verokäsittelystä, koska vastuu siirtyy siitä välittäjälle. Arvonlisäverokäsittelyn kannalta, on pystyttävä määrittelemään myös, mihin maahan ostaja on sijoittunut, jotta myyjä maksaa verot oikeaan maahan. Käytännössä tämä on usein mahdotonta. EU:n täytäntöönpanoasetuksessa on annettu kuitenkin ohjeita, miten tällaisissa tilanteissa tulisi toimia. Esimerkiksi jos palvelu suoritetaan paikassa, jossa ostajan on oltava fyysisesti läsnä, verotus tapahtuu siinä maassa, jossa palvelun käyttö suoritetaan. Esimerkiksi, jos suomalainen hotelliketju myy saksalaisturistille internet-

yhteyden tämän majoittuessa hotelliin, voidaan myynti käsitellä Suomen arvonlisäverokannan mukaan (24 %) vaikka ostaja olisikin saksalainen. Jos taas palvelun suorittaminen tapahtuu esimerkiksi kiinteän verkon liittymän välityksellä, verotus tapahtuu siinä maassa, johon kiinteä verkko on yhdistetty. Verotusmaan selvittämisessä voidaan käyttää apuna myös asiakkaan laskutusosoitetta, laitteen IP-osoitetta, pankkitilin sijaintipaikkaa tai SIM-kortin maatunnusta. (Hyttinen & Svensberg 2018, 214-217.)

Seuraavissa taulukoissa on esitetty yhteenvedonomaaisesti myyntimaasäännökset eri palvelu-aloille. Taulukossa 1. on esitetty myyntimaasäännökset liittyen elinkeinonharjoittajien väliseen palvelukauppaan ja taulukossa 2. on yhteenveto kuluttajille myydyistä palveluista ja niiden myyntimaasäännöksistä.

TAULUKKO 1. Elinkeinoharjoittajalle myydyin palvelun myyntimaa. (Verohallinto 2017d, viitattu 15.1.2019)

PALVELU	MYYNTIMAA
Yleissääntö	Ostajan maa
Kiinteistöön kohdistuvat palvelut	Kiinteistön sijaintimaa
Henkilökuljetuspalvelut	Suoritusmaa
Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus	Kuljetusvälineen luovutusmaa
Pääsy opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuteen messuille ja näyttelyyn ja muuhun vastaavaan tilaisuuteen sekä pääsyyn välittömästi liittyvä palvelu	Maa, jossa tilaisuus järjestetään
Ravintola- ja ateriapalvelu	Suoritusmaa
Matkatoimistopalvelut	Myyjän maa

TAULUKKO 2. Kuluttajalle myydyin palvelun myyntimaa. (Verohallinto 2017d, viitattu 15.1.2019)

PALVELU	MYYNTIMAA
Yleissääntö	Myyjän maa
Kiinteistöön kohdistuvat palvelut	Kiinteistön sijaintimaa
Henkilökuljetuspalvelut	Suoritusmaa
Tavarakuljetukset - yhteisökuljetus	Suoritusmaa -kuljetuksen lähtömaa
Lastaaminen, lastin käsittely, lastin purkaminen ja muut vastaavat tavarakuljetukseen liittyvät palvelut	Suoritusmaa
Irtaimen esineen arvonmääritys ja siihen kohdistuva työsuoritus	Suoritusmaa
Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus	Kuljetusvälineen luovutusmaa
Kuljetusvälineen pitkäaikainen vuokraus	Myyjän maa, poikkeuksia
Palvelut, jotka liittyvät opetukseen, tieteellisiin palveluihin, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuksiin, messuihin ja näyttelyihin ja muut vastaavat palvelut	Maa, jossa toiminta tapahtuu
Ravintola- ja ateriapalvelut	Suoritusmaa
Välityspalvelut	Välitetyn hyödykkeen myyntimaa
Immateriaalipalvelut 1. Myynti, kun myyjä ja ostaja EU:n alu- eella 2. Myynti EU:n ulkopuolelle	1. Myyjän maa 2. Ostajan maa
Radio- ja televisiolähetyspalvelut, sähköiset palvelut sekä telepalvelut 1. Myynti, kun myyjä ja ostaja EU:n alueella 2. Myynti EU:n ulkopuolelle 3. Myynti EU:n ulkopuolelta Suomen	1. Myyjän maa 2. Ostajan maa 3. Ostajan maa

5.4 Tavaroiden kuljetuspalvelu

Tavaroiden kuljetuspalvelun myynti elinkeinonharjoittajille sekä kotimaassa että EU:n sisällä verotetaan ostajan sijoittautumispaikassa. Lähtökohtaisesti ei ole siis merkitystä, missä kuljetus suoritetaan, kun kyse on elinkeinonharjoittajien välisestä myynnistä. Tämä koskee myös tavarankuljetukseen liittyviä palveluja, kuten lastaamista tai lastin purkamista. (Hyttinen & Svensberg 2018, 164-165.)

Esimerkki 21 a)

Suomi Oy ostaa Saksasta ostamilleen tavaroille kuljetuspalvelun Suomeen saksalaiselta kuljetusliikkeeltä 600 euroa. Kummallakaan ei ole kiinteitä toimipaikkoja kotivaltionsa ulkopuolella eikä saksalainen yritys ole alv-rekisteröitynyt Suomessa.

Suomi Oy:n kirjanpito:

Ostoraudit EU 24 % ----- 600	Ostovelat ----- 600
Hankintojen alv-saamiset ----- 144	Palveluiden yhteisö- hankintojen alv-velka ----- 144

Pääsäännön mukaan palvelu on myyty Suomessa. Saksalainen kuljetusliike lähettää arvonlisäverottoman laskun Suomi Oy:lle ja Suomi Oy maksaa käännetyin verovelvollisuuden mukaisesti verot. Vaikka kuljetus olisi tapahtunut Saksan sisällä, eikä tavaraa olisi kuljetettu Suomeen, olisi palvelu silti myyty Suomessa, koska palvelun ostaja on Suomessa. Myös tällöin Suomi Oy olisi saanut

verottoman laskun ja soveltanut käänteistä verovelvollisuutta Suomessa. (Hyttinen & Svensberg 2018, 164-165.)

Esimerkki 21 b)

Suomi Oy ostaa Saksasta ostamilleen tavaroille kuljetuspalvelun Suomeen saksalaiselta kuljetusliikkeeltä 600 euroa (veroton summa). Saksalainen yritys on alv-rekisteröitynyt Suomeen tai/ja sillä on kiinteä toimipaikka Suomessa.

Suomi Oy:n kirjanpito:

Ostorahdit 24 %	Ostovelat	Hankintojen alv-saamiset
600	744	144

Tilanteessa, jossa kuljetuspalvelun myyjä on rekisteröitynyt ostajan maassa alv-velvolliseksi tai sillä on kiinteä toimipiste ostajan maassa, lähettää kuljetuspalvelun myyjä ostajan maan sisältävän arvonlisäverollisen laskun ostajalle eli tässä tapauksessa Suomen arvonlisäveron sisältämän laskun. (Hyttinen & Svensberg 2018, 283, 285.)

Esimerkki 22

Suomalainen kuljetusliike myy saksalaiselle yritykselle tavarankuljetuspalvelun Italiasta Ranskaan 500 euroa. Saksalaisen yrityksen kiinteä toimipaikka on Itävallassa. Suomalaisella kuljetusliikkeellä ei ole kotimaan ulkopuolella kiinteitä toimipaikkoja.

Suomalaisen kuljetusliikkeen kirjanpito:

Yhteiskuljetus -tulot 0 %	Myyntisaamiset
500	500

Pääsäännön mukaan myyntimaa on ostajan sijoittautumismaa eli Itävalta. Suomalainen kuljetusliike lähettää tällöin arvonlisäverottoman laskun saksalaiselle yritykselle ja saksalainen yritys soveltaa vuorostaan hankintaansa käännettyä verovelvollisuutta Itävallassa. (Hyttinen & Svensberg 2018, 165.)

Kun tavarankuljetuspalvelu myydään kuluttajalle, on arvonlisäverokäsittelyn kannalta oleellista, missä maassa tai maissa kuljetus tapahtuu sekä missä se alkaa ja loppuu (Hyttinen & Svensberg 2018,191). Tämä eroaa siis elinkeinonharjoittajien välisestä tavarankuljetuspalvelun myynnistä, jossa merkitystä oli vain sillä, mihin maahan ostaja oli sijoittunut (Hyttinen & Svensberg 2018,164). Jos kuljetus sekä alkaa että loppuu Suomessa, on myyjän tilittävä kuljetuksesta arvonlisävero 24 % Suomeen. Jos kuljetus alkaa Suomessa, mutta päättyy toisessa EU-maassa, katsotaan kuljetuspalvelun myydyksi Suomessa ja myös tällöin arvonlisävero maksetaan Suomeen. Mikäli kuljetus alkaa toisessa EU-maassa, suoritetaan arvonlisävero tuohon kyseiseen maahan. Edellytyksenä kuitenkin on, että myyjä rekisteröityy kuljetuksen lähtövaltioon arvonlisäverovelvolliseksi. (Hyttinen & Svensberg 2018,191.)

Esimerkki 23 a)

Suomalainen kuljetusliike myy ruotsalaiselle kuluttajalle rahdin Ruotsiin 300 euroa (veroton summa). Kuljetus alkaa Suomesta.

Suomalaisen kuljetusliikkeen kirjanpito:

<u>Myyntisaamiset</u>	<u>Kuljetustulot</u>	<u>Myyntien alv. velat</u>
372	24 % 300	72

Suomalainen kuljetusyhtiö lähettää arvonlisäverollisen laskun kuluttajalle ja tilittää kuljetuksesta arvonlisäveron Suomeen (Hyttinen & Svensberg 2018, 191).

Esimerkki 23 b)

Suomalainen kuljetusliike myy ruotsalaiselle kuluttajalle rahdin Ruotsiin 300 euroa. Kuljetus alkaa Saksasta.

Suomalaisen kuljetusliikkeen on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi Saksassa ja lähettää kuluttajalle laskun, jossa on Saksan arvonlisävero. Suomalainen kuljetusyriitys tilittää myymänsä kuljetuksen arvonlisäveron siten Saksaan. (Hyttinen & Svensberg 2018,191.)

Tietyt EU:n ulkopuoliset tavarankuljetuspalvelut ovat verottomia. Esimerkiksi suorakuljetukset Suomesta EU:n ulkopuolelle tai toisin päin, ovat verottomia oli kyseessä sitten elinkeinonharjoittajien välinen kauppa tai kuluttajakauppa. Suorakuljetuksella tarkoitetaan kuljetusta, joka tapahtuu suoraan ulkomaille saman kuljetusliikkeen tarjoaman kuljetussopimuksen puitteissa ilman esimerkiksi välivarastointia. Rahtikirjat ja muut kuljetusasiakirjat sekä kuljetussopimukset ja kauppalaskut toimivat osoituksena tavarankuljetuksesta suoraan määränpäähen. Kuljetus on säädetty verottomaksi, koska maahantuotavan tavarankuljetus ja kuljetuksen liitännäispalvelut verotetaan osana tavarankuljetuksen tuonnista perittävää veroa. Toisin sanoen, kun maahantuoduista tavaroista tilitetään arvonlisäveroa verottajalle, veron perusteeseen lasketaan mukaan myös kuljetuksen osuus. Tällä pyritään välttämään kahdenkertainen verotus. Jos kuljetettavat tavarat kuljetussopimuksen mukaan välivarastoidaan odottamaan jatkokuljetusta myöhemmin määränpäähen, ei tätä enää voida pitää suorakuljetuksena. Veroton suorakuljetus päättyy tällöin välivarastoon. Jos välivarastointi tapahtuu vain esimerkiksi kuljetusvälineen vaihtamisen vuoksi, voidaan koko matka pitää suorakuljetuksena ja siten myös verottomana. (Hyttinen & Svensberg 2018, 166, 192, 219-221, 223; Verohallinto 2017d, viitattu 7.1.2009.)

5.5 Matkatoimistopalvelut

Matkatoimistopalveluissa on usein kyse useamman palvelun (majoitus, kuljetus, ruokailupalvelu ym.) kokonaisuudesta, jonka matkanjärjestäjä on ostanut toisilta elinkeinonharjoittajilta ja myynyt omissa nimissään matkustajille. Matkanjärjestäjäksi katsotaan sellainen toimija, jonka toiminta on jatkuvaa, ei satunnaista ja jonka tarjoamat matkat kestävät yli 24 tuntia ja sisältävät siten majoituksen yön yli. Matkanjärjestäjän on rekisteröidyttävä valmismatkaliikerekisteriin, joka on Kuluttajaviraston ylläpitämä. Matkanjärjestäjät, jotka ovat rekisteröityneet valmismatkaliikerekisteriin, ovat automaattisesti arvonlisäverolaissa tarkoitettuja matkanjärjestäjiä. Toimijaa voidaan kuitenkin pitää

arvonlisäverolaissa tarkoitettuna matkanjärjestäjänä ilman, että tämä on rekisteröitynyt valmismatkaliikerekisteriin. (Verohallinto 2013d, viitattu 8.1.2019.)

Suomessa matkatoimistopalveluihin sovelletaan marginaaliverotusta sekä elinkeinonharjoittajien että kuluttajien kohdalla, kun matka sijoittuu Suomeen tai muuhun EU-maahan. Matkatoimistopalvelut, jotka kohdistuvat EU:n ulkopuolelle, ovat verottomia. (Hyttinen & Svensberg 2018, 239-240, 248.)

Marginaaliverotuksen ideana on kohdistaa arvonlisävero matkanjärjestäjän katteeseen/voittomarginaaliin, joka on matkanjärjestäjän matkatoimistopalvelujen myynnin ja muilta elinkeinonharjoittajilta ostettujen palvelujen ja tavaroiden erotuksen summa. Tästä summasta eli katteesta maksetaan 24 % arvonlisävero riippumatta siitä, minkä verokannan alaisia palveluja ja tavaroita matkatoimistopalvelu sisältää. Muilta elinkeinonharjoittajilta ostamiin palveluihin voi sisältyä joko Suomen tai muun EU-maan arvonlisäveroa. Matkanjärjestäjä ei saa vähentää muilta elinkeinonharjoittajilta ostamistaan palveluista arvonlisäveron osuutta arvonlisäveroilmoituksellaan eikä siitä voi myöskään hakea ulkomaanpalautusta. Kaikki muut yleiskulut, kuten esimerkiksi matkailutoiminnan markkinointiin liittyvät kulut ovat kuitenkin normaalisti vähennyskelpoisia. (Hyttinen & Svensberg 2018, 246; Verohallinto 2013d, viitattu 8.1.2019)

Matkatoimistopalveluiden kirjaamisesta kirjanpitoon ei löydy tarkkoja ohjeita. Tulevat kirjaukset perustuvatkin pitkälti KILAN antamaan lausuntoon asiasta ja tietoon marginaaliveron kirjaamisesta käytettyjen tavaroiden osalta. Käytännön esimerkin osalta onkin erittäin tärkeä huomioida, että siinä esitetyt kirjaukset eivät anna varmoja vastauksia marginaaliveron kirjaamiseen, vaan ne ovat tekijöiden näkemys asiasta. KILA on antanut marginaaliveron kirjaamisesta seuraavanlaisen lausunnon:

”KILAn mukaan hyvän kirjanpitotavan mukaisia menettelyjä matkatoimistopalveluiden marginaaliveron käsittelemisessä ovat ainakin:

1. Arvonlisäveron bruttokäsittelyä, jossa marginaaliveronalaisten myyntien arvonlisäverokantaa vastaava osuus vähennetään liikevaihdon oikaisueränä. Niin ikään marginaaliveronalaisten ostojen arvonlisäverokantaa vastaava osuus vähennetään ostojen oikaisueränä.
2. Arvonlisäverokanta kirjataan voittomarginaalin perusteella kuukausittain myynnin oikaisueräksi ja arvonlisäverovelaksi, tappiomarginaalista laskettua negatiivista veroa ei huomioida tilinpäätöksessä” (Suomen tilintarkastajat, viitattu 10.5.2019; KILA 2019/1991.)

Esimerkki 24

Suomalainen matkanjärjestäjä myy valmismatkoja Espanjaan. Matkanjärjestäjä myy suomalaisille asiakkailleen omissa nimissään matkan, johon sisältyy edestakainen lentomatka Espanjaan, majoitus ja täyshoito. Matkanjärjestäjä ostaa lennot suomalaiselta lentoyhtiöltä (3000 euroa) sekä majoituksen (2000 euroa) ja ruokailun (1000 euroa) Espanjasta. Palveluiden yhteenlaskettu ostohinta on siten 6000 euroa. Matkanjärjestäjä myy valmismatkan hintaan 8000 euroa.

Matkatoimiston arvonlisäverolaskelma:

Voittomarginaali: $8000 - 6000 = 2000$ euroa

Veron peruste on voittomarginaali ilman arvonlisäveroa: $2000 - (24/124 \times 2000) = 1612,90$ euroa

josta vero 24%: $1612,90 \times 0,24 = 387,10$

(Hyttinen & Svensberg 2018, 246.)

Matkatoimiston kirjanpito:

Kirjanpidossa maksettavaksi tuleva vero muodostuu seuraavasti:

Vero-oikaisu myynnistä: $8000 \times (24/124) = 1548,39$	
Vero-oikaisu ostosta: $6000 \times (24/124) = 1161,29$	
= Maksettava vero	387,10

Osto:

Matkatoimistopal- veluiden ostot
6000

Ostovelat
6000

Matkatoimistopal- veluostojen oikaisut
1161,29

Marginaalivero- saamiset
1161,29

Myynti:

Matkatoimistopal- velumyynti
8000

Myyntisaamiset
8000

Matkatoimistopal- velumyyntien oikaisut
1548,39

Marginaaliverovelka
1548,39

Kuukauden lopussa alv-tilien päättämisen yhteydessä Marginaaliverovelka ja Marginaaliverosaa-
miset päätetään Maksettava alv-velka -tilille ja maksettava vero ilmoitetaan Verohallintoon arvonli-
säveroilmoituksella kohdassa ”301 24%:n vero” ja ”308 Maksettava vero”.

Usein pakettimatkat saattavat sisältää sekä muilta elinkeinonharjoittajilta ostettuja palveluja että
omalla henkilökunnalla suoritettuja palveluja. Marginaaliverotusmenettelyä ei sovelleta matkanjär-
jestäjän omien palveluiden myyntiin. Tällöin pätevät arvonlisäverolain yleiset säännökset kyseisen
palvelun myyntimaasta, ja verokanta määräytyy suoritettavan palvelun luonteen perusteella. Jos
pakettimatka sisältää sekä muilta elinkeinonharjoittajilta ostettuja palveluja että itse suoritettuja pal-
veluja, on itse suoritettujen palvelujen osuus erotettava muista palveluista, jotta arvonlisäverokäsit-
tely menee oikein. (Hyttinen & Svensberg 2018, 242.)

Esimerkki 25

Matkanjärjestäjä myy italialaiselle turistiryhmälle pakettimatkan, johon kuuluu edestakainen kulje-
tus Helsingistä Lappiin, neljän yön majoitus hotellissa sekä kolmen päivän hissiliiput laskettelukes-
kuksessa. Matkanjärjestäjä ostaa kaikki muut palvelut muilta elinkeinonharjoittajilta, mutta kuljettaa
itse omalla linja-autollaan matkustajat Lappiin ja takaisin. Muilta elinkeinonharjoittajilta ostettujen
palveluiden osuus arvonlisäveroineen on 600 euroa. Itsesuorittaman kuljetuspalvelun osuus on
150 euroa. Matkanjärjestäjä myy matkatoimistopalvelun 900 euron hintaan.

Matkatoimiston arvonlisäverolaskelma marginaaliverotusta varten:

Marginaaliverotuksessa huomioon otettava summa: $900-150=750$

Voittomarginaali: $750-600=150$

Veron peruste on voittomarginaali ilman arvonlisäveron osuutta: $150-(24/124 \times 150) = 120,97$ euroa

josta vero 24 %: $120,97 \times 0,24 = 29,03$ euroa

Matkatoimiston arvonlisäverolaskelma omien palveluiden osuudesta:

Veron peruste ilman arvonlisäveron osuutta: $150-(10/110 \times 150) = 136,36$ euroa

josta vero 10 %: $136,36 \times 0,10 = 13,64$ euroa

(Verohallinto 2013d, viitattu 8.1.2019.)

Jos matkanjärjestäjä vain välittää toisten tarjoamia matkailupalveluja eikä myy niitä omista nimisään, ei kyseessä ole matkatoimistopalvelu eikä siihen sovelleta marginaaliverotusmenettelyä. Myöskään matkan välitykseen liittyvään palkkioon ei sovelleta marginaaliverotusta. Tällöin sovelletaan välitystoimintaan liittyviä arvonlisäverosäännöksiä ja vero/verottomuus määrittäyty sillä, millaista palvelua välitetään. Esimerkiksi pakettimatkan sisältöön voi kuulua matkavakuutus, jonka matkanjärjestäjä myy eteenpäin matkailijoille vakuutusyhtiön määrittelemällä hinnalla. Kyseessä on tällöin vakuutuksen välittäminen. (Verohallinto 2013d, viitattu 8.1.2018.) Vakuutuspalveluiden välityksestä ei arvonlisäverolain mukaan suoriteta arvonlisäveroa, jonka vuoksi matkatoimiston saama välityspalkkio on arvonlisäverotonta (AVL § 44). Välitettävä matkailupalvelu on kyseessä, kun palvelu myydään alkuperäisen palveluntarjoajan määrittelemällä hinnalla, palvelun välittäjä saa välityspalkkiota palvelun suorittajalta, palvelun suorittaja on vastuussa palvelusta ja sen sisällöstä ostajalle tai palvelun ostaja mieltää ostavansa palvelun alkuperäiseltä palveluntarjoajalta eikä välittäjältä. Ostajan laskulta täytyy ilmetä selkeästi, keneltä ostaja ostaa matkapalvelun. Mikäli välittäjä tekee palvelun suorittajan puolesta laskun, palvelun suorittaja täytyy näkyä laskulla. (Verohallinto 2013d, viitattu 8.1.2019.)

Matkatoimistopalvelujen kohdalla on olemassa tilanteita, jossa sovelletaan käännettä verovelvollisuutta. Tällainen tilanne on esimerkiksi silloin, kun matkanjärjestäjä ostaa myyntimaasäännösten mukaan Suomessa myydyin palvelun ulkomaiselta elinkeinonharjoittajalta, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa. Esimerkiksi opaspalvelut kuuluvat yleissäännöksen eli käännetyn verovelvollisuuden piiriin (AVL § 65) ja ne käsitellään marginaaliverolaskelmalla arvonlisäverollisina (ostohinta + käännetty arvonlisävero). (Verohallinto 2013d, viitattu 8.1.2019.)

Esimerkki 26

Suomalainen matkanjärjestäjä myy matkatoimistopalvelun, johon kuuluvat edestakainen kuljetus Helsingistä Roomaan, neljän yön majoitus hotellissa sekä opaspalveluita. Matkanjärjestäjä ostaa kaikki palvelut muilta elinkeinonharjoittajilta. Matkanjärjestäjä ostaa opaspalvelut elinkeinonharjoittajalta, jonka kiinteä toimipaikka on Italiassa. Muilta elinkeinonharjoittajilta ostetut palvelut arvonlisäveroineen maksavat matkanjärjestäjälle 1000 euroa. Matkanjärjestäjä saa italialaiselta opaspalveluja myyvältä elinkeinonharjoittajalta arvonlisäverottoman laskun, joka on 500 euroa. Matkanjärjestäjä suorittaa arvonlisäveron käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Arvonlisävero on $500 \times 24 \% = 120$ euroa. Yhteensä elinkeinonharjoittajilta ostetut palvelut arvonlisäveroineen maksavat matkanjärjestäjälle siten $1000 + 500 + 120$ (alv) = 1620 euroa. Matkanjärjestäjä myy matkatoimistopalvelun 2000 euron hintaan.

Matkatoimiston arvonlisäverolaskelma marginaaliverotusta varten:

Voittomarginaali: $2000 \text{ euroa} - 1620 \text{ euroa} = 380 \text{ euroa}$

Veron peruste ilman arvonlisäveron osuutta: $380 - (24/124 \times 380) = 306,45 \text{ euroa}$

josta vero 24 %: $306,45 \times 0,24 = 73,55 \text{ euroa}$

(Verohallinto 2013d, viitattu 8.1.2019.)

Matkatoimistopalvelut ovat arvonlisäverottomia, jos ne luovutetaan EU:n ulkopuolelle. Usein voi olla tilanteita, joissa pakettimatka sisältää sekä EU:n sisälle luovutettuja palveluja että EU:n ulkopuolelle luovutettuja palveluja. Tällöin näiden osuudet täytyy erottaa toisistaan ja käsitellä EU:n sisälle luovutettujen palveluiden voittomarginaali verollisena ja EU:n ulkopuoliset palveluiden voittomarginaali verottomana. Matkaan liittyvät henkilökuljetukset, jotka tehdään suoraan Suomesta EU:n ulkopuolelle, voidaan käsitellä niin kuin koko palvelu olisi luovutettu asiakkaalle EU:n ulkopuolella eli arvonlisäverottomana. (Verohallinto 2013d, viitattu 8.1.2019.)

Esimerkki 27

Matkanjärjestäjä myy matkatoimistopalvelun, johon kuuluu kuljetus Helsingistä Imatralla, yhden yön majoitus hotellissa Imatralla, kuljetus Imatralla Pietariin ja takaisin Helsinkiin sekä kolmen yön majoitus hotellissa Pietarissa. Matkanjärjestäjä ostaa kaikki palvelut muilta elinkeinonharjoittajilta. Kuljetus Imatralla, majoitus Imatralla, kuljetus Imatralla rajanylityspaikalle sekä paluumatkalla kuljetus rajanylityspaikalta takaisin Helsinkiin ovat palveluja, jotka luovutetaan matkustajalle Suomessa. Muilta osin kyse on palveluista, jotka luovutetaan matkustajalle EU:n ulkopuolella. Kuljetukset Imatralla Pietariin ja Pietarista Helsinkiin voidaan käsitellä kuitenkin siten kuin ne olisi kokonaisuudessaan luovutettu matkustajalle EU:n ulkopuolella. Muilta elinkeinonharjoittajilta ostetut Suomessa matkustajalle

luovutetut palvelut (kuljetus Helsingistä Imatralle, majoitus Imatralla) arvonlisäveroineen maksavat matkanjärjestäjälle 230 euroa. Nämä palvelut myydään matkustajalle 260 euron hintaan. Muilta elinkeinonharjoittajilta ostetut EU:n ulkopuolella matkustajalle luovutetut palvelut (kuljetus Imatralta Pietariin, majoitus Pietarissa, kuljetus Pietarista Helsinkiin) maksavat matkanjärjestäjälle 1.000 euroa. Nämä palvelut myydään matkustajalle 1.200 euron hintaan. Koko matkatoimistopalvelun hinta matkustajalle on 1.460 euroa. Marginaalivero suoritetaan ainoastaan matkustajalle Suomessa luovutetuista palveluista, jotka myydään matkustajalle 260 euron hintaan. (Verohallinto 2013d, viitattu 8.1.2019.)

Matkatoimiston arvonlisäverolaskelma marginaaliverotusta varten:

Voittomarginaali: $260 - 230 = 30$ euroa

Veron peruste ilman arvonlisäveron osuutta: $30 - (24/124 \times 30) = 24,19$ euroa

josta vero 24 %: $24,19 \times 0,24 = 5,81$ euroa

(Verohallinto 2013d, viitattu 8.1.2019.)

Marginaaliverolaskelman vero voi olla negatiivinen, jos palvelu myydään alemmalla hinnalla kuin se on ostettu eikä voittomarginaalia siten synny. Vero voidaan tällöin palauttaa matkanjärjestäjälle, jos sitä ei voida vähentää kyseisen kauden myyntien arvonlisäveroista. Vähennettävä arvonlisävero ilmoitetaan tällöin negatiivisena arvonlisäveroilmoituksen kohdassa ”vero kotimaan myynnistä verokannoittain 24 %:n vero” (Verohallinto 2013d, viitattu 8.1.2019.)

Ostajalle annetusta laskusta tulee käydä ilmi, että kyseessä on matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettely. Laskulla voi olla sekä marginaaliverotusmenettelyn alaisia palveluja että matkanjärjestäjän itse suorittamia palveluja. Ne tulee pystyä erottamaan toisistaan laskulla. Veron peruste eli voittomarginaali tulee mainita laskulla. Laskulla tulee olla myös merkintä ”voittomarginaalijärjestelmä - matkatoimistot” (AVL 209 e § 1 momentti 16 kohta). Merkintä voi olla myös esimerkiksi ”Margin Scheme - Travel Agents”. Negatiivista voittomarginaalia ei merkitä laskulle ollenkaan. (Verohallinto 2013d, viitattu 17.5.2019.)

6 ULKOMAALAI SPALAUTUS

Kun suomalaiset yritykset hankkivat ulkomailta tavaroita tai palveluita yrityksensä liiketoiminnan harjoittamiseen, ei verotonta laskua tapahtumasta ole aina mahdollisuutta saada. Tässä tapauksessa yrittäjä maksaa arvonlisäveron hankintamaahan eikä voi vähentää sitä oman kotimaansa arvonlisäverotuksessa. Näin ollen elinkeinonharjoittaja voi hakea takaisin ostohintaan sisältyneen hankintamaan arvonlisäveron ulkomaalaispalautuksen kautta. Haettava ulkomaalaispalautus vastaa laajuudeltaan sitä, mikä on palautusta koskevassa maassa arvonlisäverovähennyskelpoista. Rajoituksia voi olla muun muassa edustuskuluissa. Mikäli yritys harjoittaa sekä verollista että verotonta toimintaa, elinkeinonharjoittaja voi hakea palautusta vain niiltä osin, kun hankinnat koskevat verollista toimintaa. (Verohallinto 2013a. Viitattu 7.12.2018.)

Ulkomaalaispalautusta voi hakea yritys, joka on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi omassa kotimaassaan. Elinkeinoharjoittajat ovat oikeutettuja ulkomaalaispalautukseen arvonlisäverosta tilanteissa, joissa kaikki seuraavat vaatimukset täyttyvät;

- tavarat tai palvelut on hankittu tai maahantuodaan sellaiseen EU-maahan, jossa yritys ei ole arvonlisäverovelvollinen harjoittamastaan myynnistä
- ei ole velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi kyseisessä maassa
- elinkeinonharjoittajalla ei ole kiinteää toimipaikkaa hankintamaassa tai taloudellisen toimintansa kotipaikkaa maassa, josta palautusta haetaan
- vaatimuksena on myös, ettei elinkeinonharjoittaja ole harjoittanut hankintamaassa muita tavaroiden myyntejä tai palvelujen suorituksia kuin sellaisia palveluita
 - johon sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, missä ostaja on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron.
 - kuljetuspalveluja tai niiden liitännäispalveluita, jotka on direktiivin 2006/112/EY perusteella vapautettu verosta.

Arvonlisäverovelvollisuuden voimassaolo tarkistetaan hakemusta jättäessä Verohallinnon toimesta hakujakson ajalta. Verohallinto välittää tiedon myös toiseen EU-maahan hakemuksen lähetyksen yhteydessä, joten todistusta arvonlisäverovelvollisuudesta ei tarvitse laittaa liitteeksi hakemukseen. (Verohallinto 2013a. Viitattu 7.12.2018.)

Kun elinkeinonharjoittaja hakee ulkomaalaispalautusta hankintojensa arvonlisäverosta, on hakemus tehtävä yhdeksän kuukauden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jolloin tuotteet tai palvelu on hankittu tai käytetty. Esimerkiksi, jos elinkeinonharjoittaja on hankkinut tavaroita tai palvelua elokuussa 2018, on palautushakemus tehtävä viimeistään 31.9.2019. Hakemus tehdään Verohallinnon ylläpitämässä ALVEU-palvelussa. Hakemuksen voi tehdä vain sähköisesti. (Verohallinto 2013a. Viitattu 7.12.2018.) Palautusta koskeva maa voi vaatia tositteet ja tuontiasiakirjat hankinnoista skannattuna liitteiksi, mikäli veronperuste on suurempi kuin 1500 ja polttoaineita koskevissa kuiteissa vähimmäismäärä on 250 euroa. Alle 400 euron hankinnoissa tositteessa voidaan hyväksyä kevennetyin laskumerkinnöin tehty tosite, kuten pankkikortti ostosta saatu kassakuitti. (Puhelinkeskustelu, Verohallinto 31.10.2018.)

Palautusta haettaessa pienin palautusmäärä on 50 euroa, mikäli palautusta haetaan koko kalenterivuodelta. Jos palautusta haetaan vuosineljännekseltä, on palautuksen summan oltava 400 euroa tai enemmän. Jos hakemusta koskevassa maassa ei ole valuuttana euro, on rahamäärät muunnettava maan kansalliseksi valuutaksi. Jos hakemus halutaan tehdä useammin kuin kerran vuodessa, tulee hakemuksen koskea kolmea peräkkäistä kuukautta kalenterivuodelta, jolta palautusta haetaan. Hakemusjaksoissa on maakohtaisia eroja, joten tarkemmat yksityiskohdat tulee aina hakemusta tehdessä selvittää kohdemaan veroviranomaisilta. (Verohallinto 2013a. Viitattu 7.12.2018.)

Kun elinkeinonharjoittaja hakee ulkomaalaispalautusta hakijana voi yrityksen puolesta toimia asiamies. Mikäli asiamiestä käytetään, on hakemuksen liitteeksi aina liitettävä valtakirja, jossa yksilöidään asiamiehen toimivalta. Asiamiehenä voi toimia esimerkiksi kirjanpitäjä. Joissain EU-maissa voi olla eroavaisuuksia asiamiehen käytössä ja hakemuksen tekijänä ja palautuksen vastaanottajana. Mikäli palautusmaa hyväksyy asiamiehen käytön, asiamies voi tehdä palautushakemuksen yrityksen puolesta Katso-tunnisteiden avulla valtuutuksen saaneena. Maakohtaiset vaatimukset voi tarkistaa palautusmaan veroviranomaisilta. (Verohallinto 2013a. Viitattu 7.12.2018.)

Ulkomaalaispalautusmenettely on pääpiirteittäin samanlainen kaikissa EU-maissa, mutta jotkin yksityiskohdat voivat poiketa toisistaan jäsenvaltioiden kesken. Tämän kaltaisia poikkeavuuksia voi olla seuraavat; asiointikieli, rahayksikkö, koodit, joilla tavaroiden ja palveluiden laatu ilmoitetaan, mahdolliset rajoitukset vuosittaiseen hakemusten määrään, asiamiehen toimivalta, hakemuksen liitteisiin liittyvät käytännöt, esimerkiksi lähetetäänkö skannatut laskut hakemuksen liitteenä. (Verohallinto 2013a. Viitattu 7.12.2018.)

Esimerkki 28

Suomi Oy ostaa polttoainetta Saksasta. Suomi Oy ostaa polttoaineet yrityksensä liiketoimintaa varten. Polttoaineiden ostamisesta Suomi Oy saa kassakuitin, joka sisältää Saksan arvonlisäveron (19%). Polttoaineet maksavat 300 euroa (verollinen summa).

Ostot 0%
300

Pankkitili
300

Suomi Oy hakee arvonlisäveroa ulkomaalaispalautuksella ja saa myönteisen päätöksen. Palautettava summa maksetaan Suomi Oy:n tilille.

Pankkitili
57

Muut ostojen oikaisuerät
57

7 ARVONLISÄVERON RAPORTOINTIMENETTELY

AVL asettaa verollista liiketoimintaa harjoittavalle ja verovelvollisten rekisteriin merkitylle velvollisuuden ilmoittaa kansainväliseen kauppaan liittyvän arvonlisäveron erilaisilla ilmoituksilla. Verovelvollisen on annettava kuukausittain ilmoitus tekemästään kansainvälisestä tavara- ja palvelukaupasta arvonlisäveroilmoituksella. Lisäksi tämän tulee ilmoittaa harjoittamansa EU:n sisäinen tavara- ja palvelumyynti yhteenvetoilmoituksella. Nämä ilmoitukset verovelvollinen ilmoittaa Verohallinnolle. Arvonlisäveroilmoituksen ja yhteenvetoilmoituksen lisäksi elinkeinonharjoittajat, jotka harjoittavat vähäistä suurempaa EU:n sisäistä tavarakauppaa, antavat tulliviranomaisille Intrastat-ilmoituksen. (Hyttinen & Svensberg 2018, 297,306.)

Usein yritykset valtuuttavat kirjanpitäjänsä tekemään ilmoitukset kansainvälisen kaupan myynneistä ja -hankinnoista puolestaan. Ilmoitus tapahtuu joko Katso-tunnisteilla tai Suomi.fi tunnistautumisella. Molemmilla tunnisteilla kirjanpitäjä pääsee muun muassa asiakasyrityksensä OmaVeroon ja voi asioida palvelussa asiakkaansa puolesta. Katso-tunnisteita voidaan käyttää vuoden 2019 loppuun saakka, kunnes ne korvautuvat kokonaan Suomi.fi tunnistautumisella. Suomi.fi tunnistautuminen tapahtuu henkilökohtaisilla verkkopankkitunnuksilla, mobiilivarmenteella tai varmenuskortilla. (Verohallinto 2018a; Suomi.fi, viitattu 31.10.2018.)

Arvonlisäveroilmoitus

Yritysten on kuukausittain annettava selvitys Verohallinnolle tekemästään kansainvälisen kaupan myynnistä ja hankinnasta arvonlisäveroilmoituksella (Verohallinto 2017e, viitattu 31.10.2018). Yleensä arvonlisäveron ilmoittaminen ja maksaminen on tehtävä kuukauden 12. päivä aina kuluvaan kuukauteen seuraavana toisena kuukauteen. Mikäli myynti on tapahtunut lokakuussa, ilmoituksen täytyy olla tehtynä 12. päivä joulukuussa. Mikäli yrityksen verokausi on neljänneskalenterivuosi, ilmoitetaan ja maksetaan arvonlisävero viimeistään kalenterivuosineljänneksen toisena seuraavan kuukauden 12. päivänä. Ensimmäisen neljänneksen arvonlisäverot on siten ilmoitettava ja maksettava viimeistään 12.5. Verokausi voi olla myös kalenterivuosi, jolloin arvonlisävero täytyy ilmoittaa ja maksaa seuraavan vuoden helmikuun loppuun mennessä. (Verohallinto 2018b, viitattu 31.10.2018.)

Yhteisömyynnit ilmoitetaan arvonlisäveroilmoituksen kohdassa "Tavaran myynti muihin EU-maihin". Yhteisöhankinnat taas ilmoitetaan arvonlisäveroilmoituksen kohdassa "Tavaraostot muista EU-maista" ja niistä suoritettava vero kohdassa "Vero tavaraostoista muista EU-maista" ja "Verokauden vähennettävä vero", mikäli hankinta on vähennykseen oikeuttava. (Hyttinen & Svensberg 2018, 38,56,58.)

EU:n ulkopuolelle tapahtuvassa myynnissä verotuspaikkasäännöksen mukaan Suomella on oikeus verottaa tavaran myynti, mikäli tavaran lähtömaa on Suomi. Suomen arvonlisäverolaki koskee siis ainoastaan Suomesta lähtevää vientiä. Vientimyynti ilmoitetaan Suomen Verohallinnolle veroilmoituksella oma-aloitteisista veroista kohdassa "0 verokannan alainen myynti". (Hyttinen & Svensberg 2018, 95.) Verotonta vientikauppaa harjoittavalla yrityksellä on oikeus saada arvonlisävero takaisin palautuksena vientimyyntiä varten hankituista ostoista. Palautuksen laajuus on sama kuin arvonlisäverolain mukainen vähennysoikeus. Vientiin kohdistuvat ostot ilmoitetaan kausiveroilmoitukselle kohdassa "verokauden vähennettävä vero" mikäli yritys harjoittaa sekä vientimyyntiä että kotimaan myyntiä. Vähennettävät verot ilmoitetaan normaaliin tapaan veroilmoituksella oma-aloitteisista veroista. (Verohallinto 2017h. Viitattu 1.5.2019.)

Maahantuonnin arvonlisävero ilmoitetaan tullauspäätöksen tullauspäivän perusteella oikealle verokaudelle. Maksettava arvonlisäveron määrä saadaan kertomalla veron peruste oikealla verokannalla. Suoritettavan veron määrä ilmoitetaan kohdassa "Vero tavaroiden maahantuonnista EU:n ulkopuolelta" ja maahantuonnin veron peruste kohdassa "Tavaroiden maahantuonti EU:n ulkopuolelta". Jos tavarat on hankittu verollista liiketoimintaa varten, saa verovelvollinen vähentää suoritettavan veron arvonlisäveroilmoituksella kohdassa "Verokauden vähennettävä vero". Vähennysoikeuden perusteena on, että maahantuojalla on oltava hallussaan tullauspäätös ja siihen liittyvät asiakirjat. (Hyttinen & Svensberg 2018, 123)

Myös EU-maiden välinen palvelukauppa tulee ilmoittaa arvonlisäveroilmoituksella. Palveluostot muista EU-maista ilmoitetaan kohdassa "Palveluostot muista EU-maista". Tässä kohdassa ilmoitetaan vain ne palveluostot, joista tilitetään käännetyn verovelvollisuuden mukaan arvonlisävero Suomeen. Suoritettava käännetty vero ilmoitetaan erikseen kohdassa "Vero palveluostoista muista EU-maista". Jos palveluosto on verotonta, sitä ei ilmoiteta arvonlisäveroilmoituksella. Myydyt palvelut, jotka myyntimaasäännösten mukaan verotetaan ostajan maassa, ilmoitetaan kohdassa "Palvelujen myynnit muihin EU-maihin. Mikäli jokin myyty palvelu on verotonta ostajan maassa, merkitään se kohtaan "0-verokannan alainen liikevaihto". (Hyttinen & Svensberg 2018,301.)

Yhteenvetoilmoitus

Verovelvollisen on kuukausittain ilmoitettava harjoittamansa myynnit EU-maihin yhteenvetoilmoituksella. Velvollisuus koskee yhteisömyyntiä, kolmikantakaupan toista myyjää sekä sellaisia palvelumyyntejä, joihin sovelletaan käännettä verovelvollisuutta. Yhteenvetoilmoitus annetaan vain kuukausilta, kun yrityksellä on ollut myyntiä EU-maihin. Yhteenvetoilmoitus on annettava kunkin kuukauden päätymistä seuraavan kuun 20. päivään mennessä sähköisesti. Eli, mikäli yrityksellä on ollut lokakuussa yhteisömyyntiä, täytyy ne ilmoittaa 20.11 mennessä OmaVerossa tai Tyvi-palvelussa. Myyntien määrän lisäksi yritykset ilmoittavat asiakkaidensa VAT-tunnukset, joille tavaraa on myyty edellisen kuukauden aikana. Yhteenvetoilmoitusta ei tehdä EU:n tavara- ja palveluostoista. (Hyttinen & Svensberg 2018, 38, 304; Verohallinto 2017a, viitattu 31.10.)

Intrastat -ilmoitus

Veroilmoitusten ja yhteenvetoilmoitusten lisäksi tulliviranomaisille on annettava tietoja EU:n sisäisestä kaupasta tilastointia varten. Kyseessä ei ole vientitavaran tullausilmoitus, vaan arvonlisäverovelvolliset yritykset antavat kuukausittain ilmoituksen toisiin jäsenvaltioihin toimitetuista tavaroista Intrastat-järjestelmän avulla omaan tilastotullipiiriinsä. (Tulli 2018a, viitattu 13.11.2018; Anttila, Jokinen, Nieminen & Äärilä 2018. Yhteisökauppa/verotusmenettely, viitattu 13.11.2018.) Mikäli yhteisömyyntien määrä vuodessa ylittää 500 000 euroa tai/ja yhteisöhankintojen määrä vuodessa ylittää 550 000 euroa, on yrityksen annettava tilastoilmoitus. Yrittäjän ei tarvitse itse seurata, milloin euro määräinen raja tulee vastaan, vaan Tulli saa yrityskohtaisen tiedon vuosittain Verohallinnolta yhteisömyyntien ja -hankintojen määrästä ja informoi yritystä rajan ylittyessä. (Tulli 2018b, viitattu 13.11.2018; Anttila, Jokinen, Nieminen & Äärilä 2018. Yhteisökauppa/verotusmenettely, viitattu 13.11.2018.) Ilmoitusvelvollinen ilmoittaa kuukausittain tiedot sähköisesti Intrastat -lomakkeella joko suoraan Intrastat -ilmoituspalvelun kautta tai OpusCapitan Tyvi -palvelussa. Ilmoitus annetaan aina viimeistään 10 työpäivän päästä kuukauden lopusta laskettuna. (Hyttinen & Svensberg 2018, 306.)

8 OPPAAN TOTEUTTAMINEN

Opinnäytetyön opas on laadittu toimeksiantajayrityksen taloushallinnon asiantuntijoiden käyttöön kansainvälisen kaupan arvonlisäverokäsittelystä. Sitä voidaan hyödyntää myös uusien työntekijöiden sekä opiskelijoiden perehdytyksen tukena. Opinnäytetyö luovutetaan kokonaisuudessaan toimeksiantajayrityksen jokaisen toimipisteen käyttöön. Opas myötäilee opinnäytetyön teoriaosuuden aiheita ja pohjautuu siten Verohallinnon ohjeisiin ja arvonlisäverolakiin sekä niihin liittyvään kirjallisuuteen. Oppaassa käydään läpi yhteisökauppaan, EU:n ulkopuoliseen kauppaan ja palvelukauppaan liittyviä tyypillisimpiä tapauksia kirjanpidossa sekä verojen raportoinnissa havainnollistavien esimerkkitapausten avulla. Lisäksi oppaassa on käyty läpi ulkomaalaispalautukseen liittyviä perusteita sekä ohjeita arvonlisäveroilmoituksen ja yhteenvetoilmoituksen tekoon. Yllä mainittuja aiheita on tarkasteltu suomalaisen yrityksen näkökulmasta tämän harjoittaessa kansainvälistä kauppaa.

Työn ja oppaan aihe pohjautuu toimeksiantajan kohtaamaan tarpeeseen kansainvälisen kaupan arvonlisäveron käsittelyssä. Toimeksiantaja on kokenut tarvetta oppaalle, jossa selkeytetään kansainvälisen kaupan arvonlisäverokäsittelyn eri säännöksiä ja käytäntöjä. Opas ei ole ainoastaan vain ohjeistava, vaan on samalla tiivistetty tietopaketti kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksesta. Opas on havainnollistavampi ja kevyempi versio opinnäytetyön teoriaosuudesta. Toimeksiantajalla on käytössä taloushallinnon ohjelma Visma Fivaldi, jonka vuoksi toivottiin oppaaseen ohjeistusta kansainväliseen kauppaan liittyvistä kirjanpidon vienneistä.

Oppaassa lukijan oletetaan hallitsevan kirjanpidon perusteet ja osaavan käyttää Visma Fivaldi taloushallinnon ohjelmaa. Siten opas ei sisällä ohjeita Visma Fivaldin yksityiskohtaiseen käyttöön, vaan keskittyy pääsääntöisesti tarkasteltavien asioiden kannalta merkityksellisiin toimintoihin. Visma Fivaldi-ohjelmaa on pääsääntöisesti hyödynnetty kirjanpitovientien havainnollistamiseen kuvakaappauksin.

Oppaan rakenne on haluttu pitää yhdenmukaisena toistaen samaa lähestymistapaa kaikissa aihealueissa. Opas on rakennettu siten, että kappaleiden aiheita on aluksi pohjustettu teoriaosuuksilla. Tämän jälkeen on hyödynnetty teorian sisältämiä esimerkkitapauksia vieden tiliristikoilla esiintyvät tapahtumat Visma Fivaldi -kirjanpito-ohjelmaan. Visma Fivaldissa tehdyistä vienneistä on otettu kirjauksen jälkeen kuvankaappaukset ja liitetty ne esimerkin alle. Kuvankaappauksen jälkeen ker-

rotaan esimerkkitapauksesta koituvista raportointivelvollisuuksista ja niiden esiintymisestä arvonlisäveroilmoituksella sekä yhteenvetoilmoituksella. Matkatoimistopalveluiden marginaaliverotuksen kohdalla marginaalivero kirjattiin Visma Fivaldin käsikirjan ohjeiden mukaan tekemällä ensin automaatioasetukset, jotta marginaaliveron kirjaamiseksi tehtävää oikaisua ei tarvitsisi itse laskea. Tämän jälkeen tehtiin varsinaiset osto- ja myyntikirjaukset, minkä jälkeen myynnistä saatu voitto kirjattiin sekä oston että myynnin puolelle. Lopuksi arvonlisäverotilit päätettiin.

Oppaassa esiintyvät esimerkit eivät ole oikeita toimeksiantajayrityksen tapauksia, mutta heijastelevat tilitoimiston tyypillisimpiä tapauksia kansainväliseen kauppaan liittyen. Esimerkeissä seurataan kuvitteellisen Suomi Oy:n kirjanpitoa sekä myyntien että hankintojen osalta. Kirjanpitoventien selitteet ovat tilannetta havainnollistavia. Oikeissa käytännön tilanteissa selitteeseen tulisi laittaa oikean kauppakumppanin nimi ja laskun numero. Lisäksi esimerkkien kirjanpidon tilit ovat suuntaa antavia, joten oppaan lukijan vastuulla on tarkistaa, käykö kyseinen tili hänen kirjaamaan kirjanpidon vientiin Visma Fivaldissa.

Aiheen monimutkaisuuden ja laajuuden vuoksi opas on laadittu väljästi ja havainnollistavasti. Oppaassa on paljon kuvia ja laatikoituja huomautuksia, jotka lisäävät oppaaseen visuaalisuutta ja mielenkiintoa. Näihin seikkoihin on haluttu panostaa, jotta oppaan lukeminen olisi vaivatonta ja mielekästä. Myös sisällysluettelo on pidetty yksinkertaisena, jotta aiheesta aiheeseen navigointi olisi mahdollisimman helppoa ja haluttu tieto löytyisi nopeasti.

Opas luovutetaan toimeksiantajayritykselle Microsoft Word-tiedostona, jota on helppo jatkossa päivittää henkilökunnan toimesta. Arvonlisävero ja siihen liittyvät menettelyt muuttuvat ajan kuluessa, joten päivittäminen on oleellista ja välttämätöntä tämän takia. Näin ollen lukijan tulee myös suhtautua oppaan sisältämään tietoon kriittisesti ja selvittää, pitävätkö esitetyt tiedot edelleen paikkaansa. Opas löytyy tämän opinnäytetyöraportin liitteestä 1.

9 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA

Opinnäytetyön aiheena oli kansainvälinen kaupan arvonlisäverotus. Tarkoituksena oli selkeyttää arvonlisäveron käyttäytymistä kirjanpidossa ja verotuksessa tilanteissa, joissa suomalainen yritys harjoittaa EU:n sisäistä tai ulkopuolista kauppaa ja laatia tiedon pohjalta tiivistetty ja havainnollistava opas toimeksiantajalle. Opinnäytetyön tutkimuskysymyksiksi muodostuivat seuraavat kysymykset:

- Millainen on kansainvälisen tavarakaupan arvonlisäverokäsittely yleisesti ja millainen se on kirjanpidon kannalta?
- Miten arvonlisävero käsitellään kansainvälisen palvelukaupan puolella kirjanpidossa ja arvonlisäveron raportoinnissa?

Tarkentavia tutkimuskysymyksiä olivat:

- Miten arvonlisäverokäsittely hoidetaan EU:n sisäisessä yhteisökaupassa?
- Millainen arvonlisäverokäsittely on, kun kyseessä on liiketoimet EU:n ulkopuolisen kaupakumppanin kanssa?

Vastausten löytämiseksi tietopohjana käytettiin arvonlisäverolakia, Verohallinnon ohjeita sekä niihin liittyvää kirjallisuutta. Arvonlisäveromenettely kansainvälisen kaupan kohdalla ei ole yksiselitteistä. Siihen liittyy paljon erityispiirteitä ja poikkeuksia, minkä vuoksi jokaista yksityiskohtaa ei ollut tämän opinnäytetyön kohdalla mahdollista ottaa huomioon. Työssä on kuitenkin käyty läpi kaikki oleellimmat säännökset ja poikkeukset ja pyritty kuvaamaan niitä mahdollisimman tarkasti esimerkein ja kuvin.

Työn kolmeksi pääaiheeksi muodostuivat EU:n sisäinen yhteisökauppa, EU:n ulkopuolelle tapahtuva vienti ja tuonti sekä palvelukauppa. EU:n sisäisen yhteisökaupan ja yhteisön ulkopuolisen viennin ja tuonnin säännökset koskevat pelkästään tavarakauppaa. Palvelukauppa käsiteltiin omana lukunaan, koska sen säännösten todettiin eroavan oleellisesti yhteisökaupan sekä viennin ja tuonnin säännöksistä ja koska työssä haluttiin tehdä ero tavarakaupan sekä palvelukaupan välillä. Koska aiheena oli kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus, oli luonnollista sisällyttää työhön omat kappaleensa arvonlisäveron raportointimenettelystä sekä ulkomaalaispalautuksesta. Työhön

valikoitui myös muita aiheita, joihin toivottiin toimeksiantajan puolelta lisäselvitystä. Näitä olivat palvelukaupan puolella tavaroiden kuljetuspalvelu ja matkatoimistopalvelut.

Keskeisimmät asiat yhteisökaupan puolella ovat yhteisömyynnin verottomuus ja yhteisökaupan verollisuus. Yhteisömyynnin todettiin olevan verotonta, kunhan ostajalla on voimassa oleva arvonlisäverotunnus eli VAT-tunnus ja tavara siirtyisi toiseen EU -maahan. Kuluttajilla ei ole VAT-tunnuksia, minkä vuoksi verottomuus ei päde myynteihin toiseen EU-maahan sijoittuneelle kuluttajalle. Myyjä lähettää tällöin verollisen laskun ja on verovelvollinen tilittämään arvonlisäveron kotimaahansa. Yhteisöhankinta on arvonlisäverollista toimintaa, vaikka ostaja saakin myyjältä verottoman laskun. Tällöin ostaja laskee itse veron määrän ja tilittää sen kotimaahansa. Pääsääntöisesti ostaja saa vähentää hankinnastaan tilittävän arvonlisäveron, mikäli hankinta on tehty liiketoiminnan harjoittamista varten, minkä vuoksi yhteisöhankinnastakaan ei tarvitse maksaa käytännössä veroa ollenkaan.

Viennin kohdalla keskeisimpänä asiana oli vientimyynnin verottomuus ja viennin erityistilanteet. Vientimyynnin todettiin olevan verotonta lähes aina siinä tapauksessa, kun myydyt tavarat poistuvat EU:n veroalueelta myynnin jälkeen. Verottomuuden todentamiseksi ja perusteeksi tärkeää on saada Tullin vahvistama poistumisvahvistettu luovutus päätös tavaroista, jotka on myyty. Ilman tätä myyjä ei pysty suorittamaan verotonta myyntiä ostajalle.

Tuonnissa keskeisimmiksi asioiksi nousivat veron perusteen laskeminen ja toimivaltaisen viranomaisen määräytyminen. Maahantuonnin arvonlisävero on siirtynyt oma-aloitteiseksi veroksi vuoden 2018 alussa. Tämän seurauksena on elinkeinoharjoittajan itse laskettava maahantuonnin veron peruste ja ilmoitettava maahantuonnin arvonlisävero Verohallinnolle arvonlisäveroilmoituksella oikealla verokaudella. Toimivaltaisen viranomaisen määrittää taas arvonlisäverovelvollisuus. Arvonlisäverovelvollisten toimijoiden toimivaltaisen viranomaisena toimii Verohallinto ja muiden toimijoiden toimivaltaisenaviranomaisena jatkaa Tulli.

Palvelukaupan puolella noudatetaan myyntimaasäännöksiä, koska niiden siirtymistä toiseen valtioon ei voida useinkaan konkretisoida. Myyntimaasäännökset määrittelevät, kenellä on oikeus periä arvonlisäveroa palvelukaupasta. Palvelukaupassa oleellista on myös määritellä, onko ostaja toinen elinkeinoharjoittaja vai kuluttaja. Jos palvelu myydään toiselle elinkeinoharjoittajalle, pääsääntö on, että tällöin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, jossa verovelvollisuus siirtyy myyjältä ostajalle. Palvelu verotetaan tällöin maassa, mihin palvelu luovutetaan ja ostaja on sijoittunut. Ostaja

laskee tällöin itse kotimaansa verokannan mukaisen veron hankinnastaan ja tilittää sen kotimaahansa. Ostaja saa tässäkin tapauksessa vähentää maksamansa veron.

Mikäli palvelu myydään kuluttajalle, ei veronmaksuvelvollisuutta voida siirtää ostajalle, vaan myyjä on tällöin verovelvollinen myymästään palvelusta kotimaassaan ja lähettää kuluttaja-asiakkaalleen verollisen laskun. Sekä elinkeinonharjoittajille että kuluttajille myytyihin palveluihin liittyy pääsääntöjen lisäksi runsaasti poikkeuksia. Poikkeuksista osa koskee sekä elinkeinonharjoittajaa että kuluttajaa ja osa pelkästään toista. Poikkeukset ovat palvelualakohtaisia eikä niihin ole olemassa yksiselitteistä säännöstä. Tästä syystä voidaan todeta, että myyjän tulee olla aina tietoinen siitä, kenelle palvelu myydään, mitä palvelua myydään ja sitä kautta määritellä, sovelletaanko kyseiseen myyntiin pääsääntöä vai poikkeussääntöä, jotta arvonlisäverokäsittely menisi lainmukaisesti.

Matkatoimistopalveluiden marginaaliverotus oli yksi toimeksiantajaa askarruttavista asioista, johon haluttiin selvitystä. Suomessa matkatoimistopalveluihin sovelletaan marginaaliverotusta sekä elinkeinonharjoittajien että kuluttajien kohdalla, kun matka sijoittuu Suomeen tai muuhun EU-maahan. Matkatoimistopalvelut, jotka kohdistuvat EU:n ulkopuolelle, ovat verottomia. Marginaaliverotuksen ideana on kohdistaa arvonlisävero matkanjärjestäjän katteeseen/voittomarginaaliin, joka on matkanjärjestäjän matkatoimistopalvelujen myynnin ja muilta elinkeinonharjoittajilta ostettujen palvelujen ja tavaroiden erotuksen summa. Tästä summasta eli katteesta maksetaan 24 % arvonlisävero riippumatta siitä, minkä verokannan alaisia palveluja ja tavaroita matkatoimistopalvelu sisältää. Matkatoimistopalveluiden kirjaamisesta kirjanpitoon ei löydetty tarkkoja ohjeita. Kirjaukset tehtiin pitkälti KILAN antamasta lausunnosta tehdyn tulkinnan mukaan. Lisäksi hyödynnettiin tietoa marginaaliveron kirjaamisesta käytettyjen tavaroiden osalta. Käytännön esimerkkien osalta onkin erittäin tärkeä huomioda, että siinä esitetyt kirjaukset eivät anna varmoja vastauksia marginaaliveron kirjaamiseen, vaan ne ovat tekijöiden näkemys asiasta.

Oman oppimisemme kannalta työ on ollut erittäin opettavainen ja hyödyllinen. Työ on lisännyt ja täydentänyt jo opittuamme tietoa oleellisesti kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksesta. Koemme opinnäytetyön hyödyttävän meidän työskentelyämme taloushallinnon alalla. Oman oppimisen kannalta aiheen laaja kokonaisuus antaa meille toisaalta laajasti erilaista tietoa, mutta yksittäisen aiheen syvälinen tuntemus jää kuitenkin pinnallisemmaksi. Koemme aiheen olevan taloushallinnon alalla koko ajan yhä merkityksellisempi, minkä vuoksi työmme voi olla hyödyllinen ja toimia hyvänä työvälineenä muillekin aiheesta kiinnostuneille.

Projektina työ on onnistunut mielestämme hyvin. Yhteistyö opinnäytetyön tekijöiden kesken ja toimeksiantajan kanssa on ollut sujuvaa. Toimeksiantaja on antanut viitekehyksen opinnäytetyöllemme sekä antanut neuvoja työn eri vaiheissa. Saimme kuitenkin vapaat kädet valita aihealueita opinnäytetyöhömmme toimeksiantajan antaman viitekehyksen puitteissa. Saimme asettamillamme tutkimuskysymyksille vastaukset aiheen laajuudesta huolimatta sujuvasti ja asettamamme tavoite laatia käyttökelpoinen opas saavutettiin. Laitimamme opas on havainnollistava ja sen visuaalisuuteen pyrittiin panostamaan, jotta sen lukeminen tulisi olemaan vaivatonta toimeksiantajan työntekijöille.

Aihe on niin laaja, että sen rajaaminen oleellisiin asioihin on ollut haastavaa. Työstä on jouduttu jättämään asiakokonaisuuksia pois, jotka on koettu toimeksiantajan kannalta merkityksettömiksi. Myös osittain merkityksellisiäkin asioita on jouduttu jättämään pois työstä. Esimerkiksi kurssierot voivat olla merkityksellinen seikka, mikäli niitä kerääntyy kaupanteon yhteydessä paljon. Niiden jättäminen opinnäytetyön ulkopuolelle oli kuitenkin harkittua ja tarkoituksenmukaista, jotta aihe, esimerkit ja itse opas saatiin pidettyä yksinkertaisena. On selvää, että kurssierot tulee kuitenkin ottaa kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksessa huomioon. Palvelukaupan osalta on jouduttu tekemään isoimmat rajaukset, sillä yksittäisiä palvelukaupan piiriin kuuluvia aloja oli mahdotonta tämän opinnäytetyön puitteissa tarkastella. Opinnäytetyö ei siten ole tyhjentävä opas kansainvälisen kaupan arvonlisäverotukseen, mutta se antaa lukijalleen kuitenkin hyvät valmiudet arvonlisäveron käsittelyyn kirjanpidossa ja toimii hyvänä tukena epävarmoiksi koetuissa asioissa.

Jatkoa ajatellen esimerkiksi palvelukaupan osalta työtä voidaan halutessa täydentää tarpeen mukaan lisäämällä alakohtaista tietoa kirjanpidon ja verokäsittelyn kannalta. Myös kurssierojen kirjaamiseen liittyvää tietoa olisi hyvä lisätä oppaaseen. Luonnollisesti opasta tulee jatkossa myös päivittää sen vuoksi, että arvonlisävero itsessään ei ole stabiili aihe, vaan siihen liittyvät säännökset ja verokannat voivat vuosien varrella muuttua. Näin ollen lukijan tulee myös suhtautua oppaan sisältämään tietoon kriittisesti ja selvittää, pitävätkö esitetyt tiedot edelleen paikkaansa. Myös Iso-Britannian Brexit-tilannetta tulee seurata ja tehdä oppaaseen muokkauksia sen suhteen tarpeen tullen.

LÄHTEET

Airaksinen, T. & Vilkka H. 2003. Toiminnallinen opinnäytetyö. Helsinki: Tammi.

Anttila, R., Jokinen, M., Nieminen, A. & Äärilä, L. 2018. Arvonlisäverotus. Helsinki: Alma Talent Oy. Viitattu 31.10.2018, 13.11.2018, [https://fokus.almatalent.fi/teos/HACBGXGTBF#kohta:ARVONLIS\(\(c4\)VEROTUS\(\(20](https://fokus.almatalent.fi/teos/HACBGXGTBF#kohta:ARVONLIS((c4)VEROTUS((20)

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501

Euroopan Unioni 2018. Jäsenmaat. Viitattu 30.10.2018, https://europa.eu/european-union/about-eu/countries_fi

Huhtala, H., Kallio, M., Lindholm, M., Ojala, M., Säskilähti, J. & Takalo, T. 2018. Arvonlisäverotus 2018. Helsinki: Edita Publishing Oy

Hyttinen, P. & Svensberg, S. 2018. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Helsinki: ST-Akatemia.

Juanto S., Punavaara & Saukko P. 2018. Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Helsinki: Alma Talent Oy. Viitattu 4.2.2019, 5.2.2019, [https://verkkokirjahylly.almatalent.fi/teos/BAIBEXDTEB#kohta:\(\(20\)Arvonlis\(\(e4\)verotus\(\(20\)ja\(\(20\)muu\(\(20\)kulutusverotus](https://verkkokirjahylly.almatalent.fi/teos/BAIBEXDTEB#kohta:((20)Arvonlis((e4)verotus((20)ja((20)muu((20)kulutusverotus)

KILA 2019. Matkatoimistopalvelujen marginaaliveron käsittelemisestä. Viitattu 10.5.2019, https://kirjanpitolautakunta.fi/lausunnot-artikkeli/-/asset_publisher/matkatoimistopalvelujen-marginaaliveron-kasittelemisesta

Minilex 2019. Kuka on arvonlisäverovelvollinen? Viitattu 20.5.2019, <https://www.minilex.fi/a/kuka-on-arvonlis%C3%A4verovelvollinen>

Suomen tilintarkastajat. KILA 2019/1991: Matkatoimistopalvelujen marginaaliveron käsittelemisestä. Viitattu 10.5.2019, <https://www.suomentilintarkastajat.fi/toimintamme/ajankohtaista/uutisia/kila-2019-1991-matkatoimistopalvelujen-marginaaliveron-kasittelemisesta>

Suomi.fi. Tietoa tunnistuksesta. Viitattu 31.10.2018, <https://www.suomi.fi/ohjeet-ja-tuki/tietoa-tunnistuksesta>

Tomperi, S. 2017a. Kehittyvä kirjanpito. Helsinki: Edita

Tulli 2018e. Edeltävä asiakirja ilmoitettava tuonti-ilmoituksella. Viitattu 5.2.2019, <https://tulli.fi/yritysasiakkaat/tuonti/edeltava-asiakirja-ilmoitettava-tuonti-ilmoituksella>

Tulli 2018b. Kuka on Intrastat-tietojen ilmoittaja? Viitattu 13.11.2018, <https://tulli.fi/intrastat/kukaan-intrastat-tietojen-ilmoittaja>

Tulli 2018a. Miksi Intrastat-tietoja kerätään? Viitattu 13.11.2018, <https://tulli.fi/intrastat/miksi-intrastat-tietoja-kerataan>

Tulli 2018c. Mitä tietoja tuonti-ilmoitukseen tarvitaan? Viitattu 5.2.2019, <https://tulli.fi/yritysasiakkaat/tuonti/mita-tietoja-tuonti-ilmoitukseen-tarvitaan->

Tulli 2018d. Rajoitukset ja elintarvike- ja kulutustavaravalvonta. Viitattu 5.2.2019, <https://tulli.fi/yritysasiakkaat/tuonti/rajoitukset-ja-elintarvike-ja-kulutustavaravalvonta>

Tulli 2016. Tulli- ja veroilmoitukset tuotaessa ja vietäessä tavaraa Ahvenanmaan verorajan yli. Viitattu 4.4.2019, https://tulli.fi/documents/2912305/3740196/tulli_ja_veroalueet_veroraja.pdf/e5c8b2e1-de28-4c39-a9e5-36ec382ccb5a/tulli_ja_veroalueet_veroraja.pdf

Verohallinto 2017i. Maahantuonnin arvonlisämenettelystä 1.1.2018 alkaen. Viitattu 3.2.2019, 4.2.2019, 5.2.2018, <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/61955/maahantuonnin-arvonlis%C3%A4verotusmenettelyst%C3%A4-1.1.2018-alkaen/>

Verohallinto 2017g. Ahvenanmaan veroraja arvonlisäverotuksessa. Viitattu 13.11.2018, <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48654/ahvenanmaan-veroraja/>

Verohallinto 2018e. Arvonlisäveron erityisjärjestelmä. Viitattu 27.11.2018, <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48094/arvonlisäveron--erityisjärjestelmä/>

Verohallinto 2013a. Arvonlisäveron palauttaminen suomalaiselle elinkeinoharjoittajalle muista EU-maista. Viitattu 7.12.2018, (https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48309/arvonlisaveron_palauttaminen_suomalaise2/)

Verohallinto 2017a. Arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksen antaminen ja ilmoituksen korjaaminen. Viitattu 4.10.2018, 31.10.2018, https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48617/arvonlisaveron_yhteenvetoilmoituksen_an/

Verohallinto 2018d. Arvonlisäveroton liiketoiminta. Viitattu 31.10.2018, <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/arvonlis%C3%A4veroprosentit/arvonlis%C3%A4veroton-liiketoiminta/>

Verohallinto 2011a. Arvonlisäverotunniste (alv-numero, VAT number) ja sen käyttö. Viitattu 31.10.2018, https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48687/arvonlisaverotunniste_alvnumero_vat_num/

Verohallinto 2017b. Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. Viitattu 10.10.2018, 30.10.2018, 31.10.2018, 6.11.2018, https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48691/arvonlisaverotus_eutavarakaupass/

Verohallinto 2011b. Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelukaupassa, voimassa 31.12.2009 asti. Viitattu 22.11.2018, https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/arvonlisaverotus_kansainvalisessa_palve/

Verohallinto 2018b. Ilmoittamisen ja maksamisen määräpäivät. Viitattu 31.10.2018, <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/ilmoittaminen-ja-maksaminen/omaaloitteiset-verot/m%C3%A4%C3%A4r%C3%A4p%C3%A4iv%C3%A4t/>

Verohallinto 2017f. Kaukomyyntiä koskevat arvonlisäverosäännökset Suomessa. Viitattu 31.10.2018, https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48631/kaukomyyntia_koskevat_arvonlisaverosaan2/

Verohallinto 2017j. Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa. Viitattu 4.5.2019, https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48090/laskutusvaatimukset_arvonlisaverotukses3/

Verohallinto 2013d. Matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettely. Viitattu 8.1.2019, https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48715/matkatoimistopalvelujen_marginaaliverot/

Verohallinto 2017c. Miten EU-maiden välistä tavara- ja palvelukauppaa valvotaan. Viitattu 30.10.2018, https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/miten_eumaiden_valista_tavara_ja_palvel/

Verohallinto 2018a. Näin valtuutat. Viitattu 31.10.2018, <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/asioi-verkossa/valtuuttaminen/>

Verohallinto 2017d. Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen. Viitattu 30.10.2018, 22.11.2018, 26.11.2018, 27.11.2018, 4.5.2019, https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen_ulkomaankaupan_arvonlisaverot/

Verohallinto 2018c. Rekisteröidy arvonlisäverovelvolliseksi. Viitattu 31.10.2018, <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/rekisterointi/>

Verohallinto 2018f. Tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen arvonlisäverotus. Viitattu 4.5.2019, <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48503/tele-lahetys-ja-sahkoisten-palvelujen-arvonlisaverotus/>

Verohallinto 2017e. Ulkomaankauppa. Viitattu 31.10.2018, https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/

Verohallinto 2013b. VAT-numeroiden tarkistus. Viitattu 31.10.2018, https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48623/vatnumeroiden_tarkistu/

Verohallinto 2017h. Vientikaupan arvonlisäverotus. Viitattu 4.1.2019, 25.1.2019, 1.2.2019, 3-5.2.2019, 1.5.2019, 16.5.2019, https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48667/vientikaupan_arvonlisaverotu2/

Verohallinto 2013c. Vähennysoikeuden rajoitukset. Viitattu 6.11.2018, https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ostoihin_sisallyvan_arvonlisaveron_vahentaminen/vahennysoikeuden_rajoitukse/

Verohallinto 2018g. Maahantuonnin arvonlisäveron peruste. Viitattu 20.5.2018, 27.5.2019, <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/67624/maahantuonnin-arvonlis%C3%A4veron-peruste/>



KANSAINVÄLISEN KAUPAN ARVONLISÄVEROTUS

OPAS TALOUSHALLINNON ASIAANTUNTIJOILLE

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	3
2	YHTEISÖKAUPPA	4
2.1	Yhteisömyynti	5
2.2	Yhteisöhankinta	9
2.3	Kolmikantakauppa	13
2.4	Liikeomaisuuden siirto	16
2.5	Ahvenanmaa	18
3	EU:N ULKOPUOLINEN KAUPPA.....	22
3.1	Tuonti	22
3.2	Vienti	29
4	ULKOMAAN PALVELUKAUPPA	35
4.1	Elinkeinonharjoittajien välinen palvelukauppa	35
4.2	Palvelumyynti kuluttajalle	43
4.3	Tavaroiden kuljetuspalvelu	49
4.4	Matkatoimistopalvelut	55
5	ULKOMAALAIKSPALAUTUS	63
6	ARVONLISÄVERON RAPORTOINTI	66
	LÄHTEET	72
	LIITTEET	74

1 JOHDANTO

Tämän opas on tarkoitettu toimeksiantajayrityksen taloushallinnon asiantuntijoiden käyttöön kansainvälisen kaupan arvonlisäverokäsittelyssä. Opasta voidaan hyödyntää myös uusien työntekijöiden perehdytyksessä. Oppaassa käydään läpi yhteisökauppaan, EU:n ulkopuoliseen kauppaan sekä palvelukauppaan liittyviä tyypillisimpiä tapauksia kirjanpidossa ja verojen raportoinnissa havainnollistavien esimerkkitapausten avulla. Lisäksi oppaassa on ohjeistus ulkomaalaispalautuksen hakemiseen sekä arvonlisäveroilmoituksen ja yhteenvetoilmoituksen tekoon.

Oppaassa esiintyviä esimerkkitapauksia on havainnollistettu kirjanpitoivienneillä, jotka on tehty Visma Fivaldi-ohjelmalla. Tyypillisimmistä esimerkkitapauksista on lisäksi yhteenveto siitä, mitä raportointivelvollisuuksia kyseisestä tapauksesta koituu ja miten ne tulisi näkyä arvonlisäveroilmoituksella ja yhteenvetoilmoituksella. Taloushallinnon asiantuntijan oletetaan jo osaavan kirjanpidon perustiedot ja Visma Fivaldi-ohjelman käytön, joten niitä ei käydä läpi tässä oppaassa.

Oppaassa esiintyvät esimerkit eivät ole oikeita toimeksiantajayrityksen tapauksia, mutta heijastelevat tilitoimiston tyypillisimpiä tapauksia kansainväliseen kauppaan liittyen. Esimerkeissä seurataan kuvitteellisen Suomi Oy:n kirjanpitoa sekä myyntien että hankintojen osalta.

Opas luovutetaan toimeksiantajayritykselle Microsoft Word-tiedostona, jota on helppo jatkossa päivittää henkilökunnan toimesta.

PÄIVITETTY 28.5.2019

HUOMIOITAVAA!

- Myynti on verotonta
- Hankinnat ovat verollisia, mutta usein vähennyskelpoisia

2 YHTEISÖKAUPPA

- **Yhteisökauppa on tavarakauppaa**, jota EU:n jäsenvaltioiden yritykset ja yhteisöt harjoittavat keskenään.
 - **EU:n jäsenvaltiot:**

Alankomaat	Belgia
Italia	Luxemburg
Ranska	Saksa
Irlanti	Tanska
Iso-Britannia (Vaatii seurantaa, Brexit)	Kreikka
Espanja	Portugali
Itävalta	Ruotsi
Suomi	Kypros
Latvia	Liettua
Malta	Puola
Slovakia	Slovenia
Tšekki	Unkari
Viro	Bulgaria
Romania	Kroatia

- Sovelletaan menettelyä, jossa myynti on verotonta tavaran lähtömaassa ja myynti verotetaan siinä EU-maassa, johon tavaran kuljetus päättyy
 - Ostaja saa verottoman laskun myyjältä
- Ostaja tilittää ostostaan oman maansa arvonlisäveron → Ostajalla kuitenkin vähennysoikeus tekemistään ostoista, jolloin tilitettävää arvonlisäveroa ei synny

HUOMIOITAVAA!

- Verotonta, jos

1. Tavara siirtyy toiseen EU-maahan
2. Ostajalla voimassa oleva VAT -tunnus
3. Laskulla on vaadittavat laskumerkinnot

2.1 Yhteisömyynti

- Yhteisömyynti on **myyntiä toiselle EU:n jäsenvaltiossa toimivalle arvonlisäverovelvolliselle ostajalle**
- Yhteisömyynti on **verotonta**, jos:
 - **tavara siirtyy myyntimaasta toiseen EU-maahan**
 - **ostaja on arvonlisäverovelvollinen kaupanteko hetkellä muussa EU-maassa kuin myyntimaassa** → VAT-tunnus tulee olla voimassa → voimassaolo voidaan tarkistaa Euroopan Komission VIES -järjestelmässä internetosoitteessa: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=fi tai sähköpostilla eu.vies@vero.fi
 - **lasku täyttää sille asetetut edellytykset** → VAT-tunnukset näkyvillä + merkintä verottomuudesta
- **Myynti raportoidaan arvonlisävero ja yhteenvetoilmoituksella**
- Myynti EU:n sisällä on **verollista**, jos
 - ostajalla **ei ole voimassa olevaa VAT-tunnusta**
 - laskutetaan toisessa EU-maassa olevaa yritystä, mutta **tavara ei siirry myyntimaasta toiseen EU-maahan**, tavara pysyy myyntimaassa → kotimaan myyntiä
 - myydään EU:n sisälle sijoittuneelle **kuluttajalle tavaroita**
 - tavara kuljetetaan Suomesta toiseen jäsenvaltioon, mutta **laskutetaan suomalaisesta yritystä, jolla on vain Suomen arvonlisävero tunnus** → kotimaan myyntiä

HUOM! Suomalaisen yrityksen on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi maassa, jonne tavara kuljetetaan, jos halutaan, että myynti käsitellään verottomana yhteisömyyntinä

- **myydään tavara, jonka myyjä asentaa tai kokoaa** → tilitetään Suomen arvonlisävero

HUOM! Jos tavaran kokoamis- tai asennustyö suoritetaan ostajan valtiossa, sitä ei veroteta Suomessa

- **tavara myydään Euroopan alueelle EU:n ulkopuolelta olevalle ostajalle** (esim. Sveitsi), **joka ei ole arvonlisäverovelvollinen missään EU-maassa** → suoritettava Suomen arvonlisävero → ostaja voi kuitenkin hakea veroja takaisin ulkomaalaispalautuksen kautta

HUOM! Mikäli sveitsiläinen yritys olisi rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi jossain EU-maassa ja käyttäisi ostaessaan saamaansa VAT-tunnusta, käsiteltäisiin tämä normaalina yhteisömyyntinä

Kirjanpito ja verojen ilmoittaminen

Esimerkki 1

Suomi Oy myy tavaroita Deutschland AG:lle 2500 eurolla. Deutschland AG on ilmoittanut VAT-tunnuksensa ja tavara kuljetetaan Saksaan

- Kyseessä on veroton yhteisömyynti, koska ostajalla on voimassa oleva VAT-tunnus ja tavara on kuljetettu toiseen jäsenvaltioon
- Myyjä lähettää verottoman laskun ostajalle
- Myyjä merkitsee laskuun oman VAT-tunnuksen lisäksi Deutschland AG:n VAT-tunnuksen
- Laskussa on oltava merkintä verottomuudesta (esim. ”veroton myynti”), mutta verottomuuden perustetta ei ole pakollista ilmoittaa
- Verohallinto suosittelee kuitenkin seuraavia merkintöjä: ”VAT 0 % (Intra-Community supply)”, ”ALV 0 % (Yhteisömyynti)”, ”AVL 72 a §” tai ”arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 138 art.”

Suomi Oy:n kirjanpito:

Tilit:

3360 Yhteisömyynti EU-maat

1702 Myyntisaamiset

Rivi	Tili	Debet	Kredit	Verotili	Vero debet	Vero kredit	Selite
1	3360		2 500,00	2939	0,00		Tavaroita Deutschland AG:lle
2	1702	2 500,00					Deutschland AG (1)
Tosite yhteensä		2 500,00	2 500,00	Ero	0,00		
Tili	Verollinen (ALV 0% 0,00)	Verotili	Veroton summa	Verokanta	Selite		
3360	-2500	2939	-2500,00	90	Tavaroita Deutschland AG:lle		
Yhteisömyynti EU-maat		Arvonlisäverovelka		EU-myynti 0%			
Saldo -2 500,00 (kauden 201901 lopussa)							

Arvonlisäveroilmoitus:

- 2500 kohtaan ” 311 Tavarain myynti muihin EU-maihin”

Yhteenvetoilmoitus:

- **Maatunnus:** DE
- **Ostajan arvonlisäverotunniste:** Deutschland AG:n antama VAT- tunnus
- **Tavaramyynnit:** 2500 euroa.

Esimerkki 2

Suomi Oy myy tavaroita Deutchland AG:lle 2500 eurolla (veroton hinta). Deutchland AG:lla ei ole VAT-tunnusta

- Koska Deutchland AG:lla ei ole VAT-tunnusta ja tavarain toimitus alkaa Suomesta, on Suomi Oy:n suoritettava arvonlisävero (esim. 24%) tavaroiden myynnistä
- Laskuun lisätään arvonlisäveron määrä 600 €

Suomi Oy: n kirjanpito:

Tilit:

3361 Myynti EU-maat 24 %
1702 Myyntisaamiset
2939 Arvonlisäverovelka

Rivi	Tili	Debet	Kredit	Verotili	Vero debet	Vero kredit	Selite
1	3361		2 500,00	2939		600,00	Tavaroita Deutchland AG:lle (ei VAT -tunnusta)
2	1702	3 100,00					Deutchland AG (2)
Tositte yhteensä		3 100,00	3 100,00	Ero	0,00		
Tili	Verollinen (ALV 24% -600,00)	Verotili	Veroton summa	Verokanta	Selite		
3361	-3100,00	2939	-2500	24	Tavaroita Deutchland AG:lle (ei VAT -tunnusta)		
Myynti EU-maat 24%		Arvonlisäverovelka		Myynti 24%			
Saldo -2 500,00 (kauden 201901 lopussa)							

HUOM! Voidaan perustaa uusi tili, **3361 Myynti EU-maat 24 %**, mikäli tiedetään, että tällaisia tapauksia on paljon → voidaan seurata tarkemmin. Voidaan käyttää myös tiliä **3000 Myynnit 24 %**, mikäli tällaisia myyntejä ei haluta erikseen seurata tai on yksittäistapaus

Arvonlisäveroilmoitus:

- 600 kohtaan "301 24 %:n vero"

Yhteenvetoilmoitus:

- Ei anneta

HUOMIOITAVAA!

- Lähetetään veroton lasku, josta ostaja laskee oman maansa verokannan mukaisen veron

2.2 Yhteisöhankinta

- Yhteisöhankinta on **tavaraosto toisesta EU-maasta, jos ostaja on arvonlisäverovelvollinen ja tavara myös kuljetetaan toiseen EU-maahan**
- Ne tavarat, jotka käsitellään myyntimaassa verottomana yhteisömyyntinä, käsitellään ostajamaassa yhteisöhankintana, josta on maksettava ostajamaan arvonlisäveroa
- Myyjä ei merkitse laskuun veroa, vaan verovelvollinen laskee itse oman maansa verokannan mukaisen veron
- Ostajalla on **oikeus vähentää EU-tavaraostosta suorittama vero**, jos tavara tulee vähennyskelpoiseen käyttöön → vähennys tehdään samassa kuussa kuin vero suoritetaan
- Jos tavara tulee ostajalle vähennyskelvottomaan käyttöön, hankinnasta suoritettavaa veroa ei saa ilmoittaa vähennettävänä verona arvonlisäveroilmoituksella
- **Vähennystä ei saa tehdä**, kun hankinta koskee seuraavia tavaroita ja palveluja:
 - kiinteistöä, jota käytetään asuntona, harrastustilana, lastentarhana tai vapaa-ajanviettopaikkana, sekä siihen tai sen käyttöön liittyviä tavaroita ja palveluja
 - tavaroita ja palveluita, joita käytetään asunnon ja työpaikan väliseen kuljetukseen
 - tavaroita ja palveluita, joita käytetään edustustarkoitukseen
 - henkilöautoja, moottoripyöriä ja eräitä muita kuljetusvälineitä sekä niihin tai niiden käyttöön liittyviä tavaroita ja palveluita

HUOM! Henkilöautoista saa tehdä vähennyksen vain, jos se hankitaan myyntiä, vuokrausta, ammattimaista henkilökuljetusta tai ajo-opetusta varten

Kirjanpito ja verojen ilmoittaminen

Esimerkki 3

Suomi Oy ostaa tavaroita (alv 24 %) Deutchland AG:lta 2000 eurolla (veroton hinta). Suomi Oy on ilmoittanut VAT-tunnuksensa Deutchland AG:lle. Tavara kuljetetaan Suomeen.

- Myyjä lähettää verottoman laskun Suomi Oy:lle
- Suomi Oy:n on kirjattava laskulta 24 %:n arvonlisäverovelka 480
- Koska tavara tulee vähennyskelpoiseen käyttöön, kirjataan samalla myös arvonlisäverosaamista

Suomi Oy:n kirjanpito:

Tilit:

4110 Yhteisöhankinnat 24 %
2872 Ostovelat
1763 Arvonlisäverosaamiset
2939 Arvonlisäverovelka

Rivi	Tili	Debet	Kredit	Verotili	Vero debet	Vero kredit	Selite
1	4110	2 000,00		1763/29	480,00	480,00	Tavaroita Deutchland AG:lta
2	2872		2 000,00				Tavaroita Deutchland AG:lta
3							Tavaroita Deutchland AG:lta
Tosite yhteensä		2 480,00	2 480,00	Ero	0,00		

Tili	Verollinen (ALV 24% 0,00)	Verotili	Veroton summa	Verokanta	Selite
4110	2000	1763/29	2000,00	924	Tavaroita Deutchland AG:lta
Yhteisöhankinnat 24%		Arvonlisäverosaamiset/ Arvonlisäverovelka		EU-ostot 24%	

Arvonlisäveroilmoitus:

- 2000 euroa kohtaan ” 313 Tavarastot muista EU-maista”
- 480 euroa kohtaan ” 305 Vero tavarastoista muista EU-maista”
- 480 euroa kohtaan ” 307 Kohdekauden vähennettävä vero”

Yhteenvetoilmoitus:

- Ei anneta

Esimerkki 4

Suomi Oy ostaa henkilöauton 100 000 eurolla toisesta EU-maasta. Auto tulee vähennyskelpotto-
maan käyttöön.

- Myyjä lähettää verottoman laskun Suomi Oy:lle
- Suomi Oy:n on kirjattava laskulta 24 %:n arvonlisäverovelka 24 000 euroa
- Arvonlisäveroa ei voida vähentää, vaan se kirjataan asianomaisen menotilin
lisäykseksi

Tilit:

1173 Henkilöautot
2872 Ostovelat
2939 Arvonlisäverovelka

Suomi Oy:n kirjanpito:

Rivi	Tili	Debet	Kredit	Verotili	Vero debet	Vero kredit	Selite
1	1173	100 000,00		1173/29	24 000,00	24 000,00	Auto Eu ei vähennyskelpoinen
2	2872		100 000,00				Auto Eu ei vähennyskelpoinen
Tositte yhteensä		124 000,00	124 000,00	Ero	0,00		
Tili		Verollinen (ALV 24% 0,00)		Verotili	Veroton summa	Verokanta	Selite
1173		100000		1173/29	100000,00	A24	Auto Eu ei vähennyskelpoinen
Henkilöautot		Henkilöautot/ Arvonlisäverovelka		Yhteisohankinta Auto (väh.kelv. käyttöön) 24%			
Saldo 100 000,00 (kauden 201902 lopussa)							

HUOM! Käytetään arvonlisäverovelka -tilin vastatilinä Henkilöautot -tiliä ja käytetään verokantaa A24, jolloin vero kirjautuu Henkilöautot -tilille ostosumman lisäykseksi ja maksettavaksi veroksi. Kirjaukseen on käytetty itse tehtyä alv-määrittystä, jolla on ohjattu summat oikeisiin kohtiin arvonli-
säveroilmoituksella.

Alv-määrittäminen:

Selite

- EU-ostot 0%
- EU-ostot 10%
- EU-ostot 14%
- EU-ostot 24%
- EU-palveluostot 24%
- EU-palveluostot 10%
- EU-myynti 0%
- EU-palvelumyynti 0%
- Veron käsikirjaus 999%
- Arvonlisäveroton liikevaihto %
- Myynti 0%
- Osto EI verokäsittelyä 0%
- Maahantuonti EU ulkop 24%
- Maahantuonti EU ulkop A1% 14%
- Maahantuonti EU ulkop A2% 10%
- Tavaraostot EU maista / ei väh.kelv. kä
- Yhteisöhanhinta Auto (väh.kelv. käyttöön)**
- Myynti marg. verollinen 24%
- Osto, marg. verollinen 24%

Kieli Suomi **Selite** Yhteisöhanhinta Auto (väh.kelv. käyttöön) **Nimi laskulle**

Verokanta **Kh** **Myynti** **Osto** **Palkat** **Tositesyöttö**
Käytössä

Arvonlisäverottomien laskujen peruste (Finvoice)

Kohde kausiveroilmoituksella **Poikkeava käsittely**
Tavaraostot muista EU-maista, ei vähkelp.(313/305) **Käännetty ALV**

Alkupäivä	Alv-prosentti	Jako-prosentti	Tositesyöttö-tunnus	Sisäänluku-tunnus	Tunnus laskulla	Ei käytössä
01.01.2019	24		A24			<input type="checkbox"/>
						<input type="checkbox"/>
						<input type="checkbox"/>
						<input type="checkbox"/>

Bruttokäsittely kirjanpidossa Nettokäsittely kirjanpidossa

ALV-tili
1173 - Henkilöautot

ALV-oikaisutili
2939 - Arvonlisäverovelka

Uusi alv-määrittäminen Poista alv-määrittäminen

Arvonlisäveroilmoitus:

- 100 000 euroa kohtaan ”313 Tavaraostot muista EU-maista”
- 24 000 euroa kohtaan ”305 vero tavaraostoista muista EU-maista”
- 24 000 euroa kohtaan ”308 Maksettava vero”

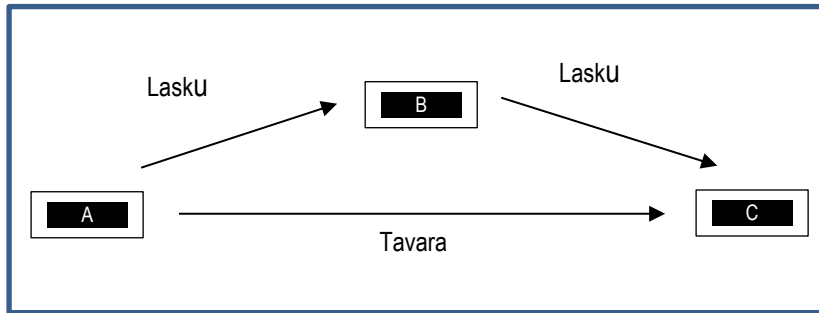
Yhteenvetoilmoitus:

- Ei anneta

2.3 Kolmikantakauppa

- Kolmikantakaupassa tavara myydään kahdesti peräkkäin, jossa tavara siirtyy suoraan ensimmäiseltä myyjältä toiselle ostajalle EU-maasta toiseen

HUOM! Lasku kulkee sen sijaan ensimmäiseltä myyjältä ensimmäiselle ostajalle ja toiselta myyjältä toiselle ostajalle:



- Kolmikantakauppa **mahdollistaa verottoman myynnin** kolmen jäsenvaltiossa toimivan yrityksen välillä
 - Osapuolina on toimittava kolme eri EU:n jäsenvaltioiden arvonlisäverovelvollista yritystä
 - Tavarahan on kuljettava suoraan alkuperäiseltä myyjältä lopulliselle ostajalle siten, ettei se käy välillä muissa jäsenvaltioissa
 - Kolmikantakauppaan liittyvältä laskulta on käytävä ilmi kaupan osapuolten VAT-tunnukset
- **Jos A on suomalainen**
 - A tekee normaalin EU-tavaramyynnin
 - merkitsee myyntilaskuunsa oman ja B:n VAT-tunnuksen
 - Verohallinto suosittelee laskumerkintää: "ALV 0 % yhteisömyynti" tai "VAT 0 % Intra Community supply" tai "AVL 72 a §" tai "arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 138 art."
- **Jos B on suomalainen**
 - Tavaraosto on veroton, verovelvollisuus siirtyy C:lle
 - B merkitsee myyntilaskuun oman ja C:n VAT-tunnuksen
 - Merkintä laskulle siitä, että kyseessä on kolmikantakauppa → "**Triangulation**" tai "**Kolmikantakauppa**", sekä "**käännetty verovelvollisuus**" tai "**reverse charge**" (koska verovelvollisuus siirtyy C:lle)

- **Jos C on suomalainen**
 - Veronmaksuvelvollinen B:n suorittamasta myynnistä
 - Jos osto on tehty vähennyskelpoiseen käyttöön, arvonlisäveron saa vähentää → veronmaksuvelvollisuutta ei tällöin synny
- **Kolmikantakauppa –tilannetta ei synny**, mikäli
 - yksikin kaupan osapuoli on samasta jäsenvaltiosta
 - kaupan osapuolia on enempi kuin kolme
 - yksikään yrityksistä ei ole rekisteröitynyt alv-velvolliseksi

Kirjanpito ja verojen ilmoittaminen

Esimerkki 5

Suomalainen Suomi Oy (**A**) myy tavaroita 5000:lla ruotsalaiselle Svenska Ab:lle (**B**), joka myy ne edelleen saksalaiselle Deutchland AG:lle (**C**)

- Suomi Oy:n ja Svenska Ab:n välinen kauppa on Suomi Oy:lle verotonta yhteisömyyntiä
- Svenska Ab:n myynti Deutchland AG:lle kolmikantakauppaan liittyvän yksinkertaistamissäännöksen nojalla verotonta → Svenska AB:n ei tarvitse rekisteröityä alv-velvolliseksi Saksassa

HUOM! Ilman yksinkertaistamissäännöstä ei olisi yhteisömyyntiä, sillä tavara ei lähde Svenska Ab:n kotimaasta. Svenska Ab:n tulisi rekisteröityä alv-velvolliseksi Saksassa, jotta saisi harjoittaa verotonta myyntiä

- Veron suorittamisen velvoite siirtyy Deutchland AG:lle

Tilit:

3360 Yhteisömyynti

1702 Myyntisaamiset

Suomi Oy:n kirjanpito:

Rivi	Tili	Debet	Kredit	Verotili	Vero debet	Vero kredit	Selite
1	3360		5 000,00	2939	0,00		Tavaroita Svenska Ab:lle, myydään Deutchland Ag:lle
2	1702	5 000,00					Svenska Ab (Kolmikantakauppa)
Tosite yhteensä		5 000,00	5 000,00	Ero	0,00		
Tili	Verollinen (ALV 0% 0,00)	Verotili	Veroton summa	Verokanta	Selite		
3360		-5000,00	2939	-5000,00	90	Tavaroita Svenska Ab:lle, myydään Deutchland Ag:lle	
Yhteisömyynti EU-maat		Arvonlisäverovelka		EU-myynti 0%			

HUOM! Mikäli kyseessä olisi B:n myynti, käytettäisiin tiliä 3370 Kolmikantamyynti. 3370 tilille kirjataan kolmikantamyyn-
titilanteessa keskimmäisen verovelvollisen myynti. Keskimmäinen osapuoli ei vastaanota eikä lähetä tavaraa Suo-
meen/ Suomesta, vaan saa laskun omasta ostostaan ja laskuttaa omaa asiakastaan.

Arvonlisäveroilmoitus:

- Jos **A** on suomalainen
 - Kuten yhteisömyynti
 - 5000 kohtaan ” **311 Tavarantamyynti muihin EU-maihin**”
- Jos **B** on suomalainen
 - Tästä liiketoimesta B ei ilmoita arvonlisäveroilmoituksessa mitään
- Jos **C** on suomalainen
 - 5000 kohtaan ” **313 Tavarantamyynti muista EU-maista**”
 - 1200 kohtaan ” **305 Vero tavarantamyynti muista EU-maista**”
 - 1200 kohtaan ” **307 Kohdekauden vähennettävä vero**” (Jos vähennyskelpoista)

Yhteenvetoilmoitus:

- Jos **A** on suomalainen
 - **Maatunnus:** SE (Esimerkki 5)
 - **Ostajan arvonlisäverotunniste:** Svenska Ab:n antama VAT- tunnus
 - **Tavaramyynti:** 5000 euroa

- Jos **B** on suomalainen
 - B on velvollinen antamaan yhteenvetoilmoituksen
 - **Maatunnus:** DE (Esimerkki 5)
 - **Ostajan arvonlisäverotunniste:** Deutschland AG:n antama VAT-tunnus
 - **Kolmikantakauppa:** 5000 euroa
- Jos **C** on suomalainen
 - Ei anneta

2.4 Liikeomaisuuden siirto

- Liikeomaisuuden siirto **käsitellään yhteisömyyntinä tai yhteisöhankintana** riippuen siitä, siirretäänkö omaisuutta pois Suomesta vai toisesta yhteisömaasta Suomeen
 - Siirrettävän omaisuuden on oltava yrityksen liiketoimintaan liittyvää tavaraa
 - Liikeomaisuus siirretään yrityksen toisessa jäsenvaltiossa toimivaan yritykseen
 - Yrityksen on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi maassa, jonne tavara siirretään
- Liikeomaisuuden siirtoa **ei voida pitää yhteisömyyntinä tai yhteisöhankintana**, kun
 - liikeomaisuuden siirto on vain väliaikaista → Esimerkiksi, kun elinkeinonharjoittaja siirtää työkoneen kotimaastaan toiseen yhteisömaahan huoltoa tai korjausta varten ja kone palautetaan tämän jälkeen kotimaahan hänelle takaisin

HUOM! Ainoastaan, jos kone jää huollon tai korjauksen jälkeen työn suoritusvaltioon, voidaan sitä pitää yhteisömyyntinä Suomessa ja yhteisöhankintana maassa, jossa huolto/korjaus on tapahtunut
- Kun liikeomaisuutta siirretään, tavarán arvoksi ilmoitetaan:
 - Tavarán ostohinta tai todennäköinen luovutushinta
 - Tavaraan liittyvä veronperuste tai luovutushinta
 - Tavarán valmistukseen liittyvät välittömät ja välilliset kustannukset.

Kirjanpito ja verojen ilmoittaminen

Esimerkki 6

Suomi Oy siirtää liiketoimintaansa liittyvää tavaraa Saksaan omaa liiketoimintaansa varten. Tavaroiden ostohinta oli 10 000 euroa.

- Suomi Oy:n on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi Saksassa
- Siirrosta on tehtävä tosite (esim. pro forma) Suomi Oy:n kirjanpitoon, jossa tulee olla arvonlisäverolain vaatimat laskumerkinnät → Sekä Suomen että Saksan VAT-tunnukset ja merkintä verottomuudesta, esim. Alv 0% (Yhteisömyynti)
- Saksassa liikeomaisuuden siirto käsitellään verollisena yhteisöhankintana

Suomi Oy:n kirjanpito:

Tilit:

3360 Yhteisömyynti EU-maat

1702 Myyntisaamiset

Rivi	Tili	Debet	Kredit	Verotili	Vero debet	Vero kredit	Selite
1	3360		10 000,00	2939	0,00		Liikeomaisuuden siirtoa Saksaan
2	1702	10 000,00					Suomi Oy (Saksa) (LO siirto)
3							Suomi Oy (Saksa) (LO siirto)
Tosite yhteensä		10 000,00	10 000,00	Ero	0,00		
Tili	Verollinen (ALV 0% 0,00)	Verotili	Veroton summa	Verokanta	Selite		
3360	-10000	2939	-10000,00	90	Liikeomaisuuden siirtoa Saksaan		
Yhteisömyynti EU-maat		Arvonlisäverovelka		EU-myynti 0%			

Arvonlisäveroilmoitus:

- Siirto Suomesta toiseen EU-maahan
 - 10 000 kohtaan **"311 Tavarain myynti muihin EU-maihin"**
- Siirto toisesta EU-maasta Suomeen
 - 10 000 euroa kohtaan **"313 Tavaraostot muista EU-maista"**
 - 2400 euroa kohtaan **"305 Vero tavarastoista muista EU-maista"**
 - 2400 euroa kohtaan **"307 Kohdekauden vähennettävä vero"** (Mikäli tavaraa käytetään vähennykseen oikeuttavaan käyttöön)

Yhteenvetoilmoitus:

- Siirto Suomesta toiseen EU-maahan
 - **Maatunnus:** DE
 - **Ostajan arvonlisäverotunniste:** Suomi Oy:n Saksasta saama VAT-tunnus
 - **Tavaramyynnit:** 10 000
- Siirto toisesta EU-maasta Suomeen
 - **Ei anneta**

2.5 Ahvenanmaa

- **Tekee poikkeuksen yhteisökauppaan** → vaikka Ahvenanmaa kuuluu osana Suomea EU:n tullialueeseen, se ei kuulu EU:n arvonlisäveroalueeseen
 - Ei sovelleta EU-tavarakaupan arvonlisäverosäännöksiä
 - **EU:n ulkopuolisten maiden asemassa**, kun tehdään kauppaa muualle Suomeen tai muihin EU-maihin → sovelletaan maahantuontia ja vientiä koskevia säännöksiä
 - Tavaroiden **myynti verotonta vientiä**

HUOM! Ahvenanmaalta muualle Suomeen kuljetettavien sanoma- ja aikakauslehtien myynti on arvonlisäverollista. Kerran viikossa tai harvemmin ilmestyvien sanoma- ja aikakauslehtien myynti (sekä irtonumerot että tilaukset) verotetaan kotimaan myyntinä, vaikka lehti kuljetetaan, kierrätetään tai lähetetään muualle Suomeen Ahvenanmaan maakunnan kautta
 - Tavaroiden **tuonti pääasiallisesti verollista**, kts. tuontiin liittyvät verottomuudet
 - **VAT-tunnusta ei saa käyttää**, kun tavaraa myydään Ahvenanmaalta EU-maahan tai kun tavara ostetaan EU-maasta Ahvenanmaalle
 - **Tuotaessa tavaraa EU:n jäsenvaltiosta, on tavarasta tehtävä Tulli-ilmoitus** → Tullia ei kuitenkaan kanneta

- Ainoastaan, jos tavarankuljetus alkaa tai päättyy Manner-Suomessa, voidaan soveltaa yhteisökaupan säännöksiä
 - Jos ahvenanmaalainen yritys myy tuotteita Saksaan, kuljetus alkaa Helsingistä ja päättyy Saksaan: **Yhteisömyynti**
 - Jos ahvenanmaalainen yritys hankkii tuotteita Saksasta, kuljetus alkaa Saksasta ja päättyy Helsinkiin: **Yhteisöhankinta**
 - **Tällöin arvonlisäveron raportointi kuten yhteisömyynnin ja yhteisöhankinnan kohdalla**
- **Palvelumyynneihin sovelletaan yleisiä palvelukaupan myyntimaan säännöksiä**
 - Koskee sekä Ahvenanmaan ja Manner-Suomen välistä, että Ahvenanmaan ja muiden valtioiden välistä palvelukauppaa
 - Verotetaan Suomessa, jos palvelu on myyty Ahvenanmaalla tai muualla Suomessa

Kirjanpito ja verojen ilmoittaminen

Esimerkki 7

Suomi Oy myy tavaroita Ahvenanmaa Oy:lle hintaan 8000 euroa.

- Kyseessä on veroton vienti, jolloin myyjä lähettää verottoman laskun ostajalle

Suomi Oy:n kirjanpito:

Tilit:

3330 Tavaramyynti Ahvenanmaalle
1702 Myyntisaamiset

Rivi	Tili	Debet	Kredit	Verotili	Vero debet	Vero kredit	Selite
1	3330		8 000,00	2939	0,00		Myydään tavaroita Ahvenanmaa Oy:lle
2	1702	8 000,00					Ahvenanmaa Oy (Ahvenanmaa)
Tositte yhteensä		8 000,00	8 000,00		Ero 0,00		
	Tili	Verollinen (ALV 0% 0,00)	Verotili	Veroton summa	Verokanta	Selite	
	3330	-8000,00	2939	-8000,00	0	Myydään tavaroita Ahvenanmaa Oy:lle	
	Tavaramyynti Ahvenanmaalle		Arvonlisäverovelka		Myynti 0%		

Arvonlisäveroilmoitus:

- Myynnit ilmoitetaan arvonlisäveroilmoituksella samalla tavalla kuin myynnit Suomesta EU:n ulkopuolisille maille
- 8000 kohtaan ” **0-verokannan alainen liikevaihto**”

Yhteenvetoilmoitus:

- Ei anneta

Esimerkki 8

Suomi Oy ostaa tavaroita Ahvenanmaa Oy:ltä 6000 eurolla

- Sovelletaan tuontiin liittyviä säännöksiä
- **Maahantuonnista on maksettava veroa**
 - Ilmoitetaan ja tilitetään verohallinnolle
 - Arvonlisäveron saa vähentää, jos tavara tulee vähennykseen oikeuttavaan käyttöön

Tilit:

4090 Ostot Ahvenanmaalta 24 %
2872 Ostovelat
1763 Arvonlisäverosaaminen
2939 Arvonlisäverovelka

Suomi Oy:n kirjanpito:

Rivi	Tili	Debet	Kredit	Verotili	Vero debet	Vero kredit	Selite
1	4090	6 000,00		1763/29	1 440,00	1 440,00	Ostetaan tavaroita Ahvenanmaa Oy:ltä
2	2872		6 000,00				Ostetaan tavaroita Ahvenanmaa Oy:ltä
Tositte yhteensä		7 440,00	7 440,00	Ero	0,00		
Tili	Verollinen (ALV 24% 0,00)	Verotili	Veroton summa	Verokanta	Selite		
4090		6000	1763/29	6000,00	MT1	Ostetaan tavaroita Ahvenanmaa Oy:ltä	
Ostot Ahvenanmaalta 24%		Arvonlisäverosaamiset/		Maahantuonti EU ulkop 24%			
Saldo 6 000,00 (kauden 201909 lopussa)		Arvonlisäverovelka					

HUOM! Vaihda verokanta MT1:ksi, jotta verokirjauksesta tulee molemminpuolinen (debet/kredit).
Esimerkkiosto ei sisällä rahteja. Jos ostoon sisältyisi rahteja, voitaisiin niiden kirjaukseen käyttää tiliä 4290 Ostorahdit ja vaihdettaisiin verokannaksi MT1

Arvonlisäveroilmoitus:

- Ostot ilmoitetaan arvonlisäveroilmoituksella samalla tavalla kuin ostot EU:n ulkopuolista maista Suomeen
- 6000 kohtaan ”**Tavaroiden maahantuonnit EU:n ulkopuolelta**”
- 1440 kohtaan ”**Vero tavaroiden maahantuonnista EU:n ulkopuolelta**”
- 1440 kohtaan ”**Verokauden vähennettävä vero**”

Yhteenvetoilmoitus:

- Ei anneta

HUOMIOITAVAA!

- Tuonti on verollista
- Oma-aloitteinen vero →yrittäjä itse laskee veron perusteen, ilmoittaa ja maksaa

3 EU:N ULKOPUOLINEN KAUPPA

3.1 Tuonti

- Tavaran maahantuontia on **tuonti Suomeen**
 - EU:n tulli- ja **veroalueen** ulkopuolelta
 - **EU:n tullialueelta, mutta EU:n veroalueen** ulkopuolelta → Kanariansaaret, Sveitsi
 - **Ahvenanmaalta** Manner-Suomeen
- Tuonti on **pääasiallisesti verollista**
- Toimivaltainen viranomainen maahantuonnissa voi olla **Tulli tai Verohallinto**
 - Maahantuonnin toimivaltaisen viranomaisen ratkaisee se, onko **tuoja rekisteröityneenä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin Tullin vahvistaman tullauspäätöksen hyväksymisajankohtana**
 - **Verohallinto arvonlisäverovelvollisilla**
 - **Tulli** luonnollisilla henkilöillä sekä sellaisilla yleishyödyllisillä yhteisöillä, **joitka eivät harjoita arvonlisäverovelvollista toimintaa lainkaan**
- **HUOM!** Arvonlisäverovelvollisten rekisterissä on esimerkiksi myös sellaisia toimijoita, jotka ovat Suomeen sijoittumattomia, mutta silti ilmoitusvelvollisia yhteisö-hankinnoistaan Suomeen. Nämä ilmoittavat tuonnit arvonlisäveroilmoituksella ja hakevat sitten tuonnista suorittamansa veron takaisin ulkomaalaispalautuksena
- Arvonlisäverovelvollinen maahantuojan tekee tuotavasta tavarasta tulli-ilmoituksen omissa nimissään
 - Tulli tekee Tulli-ilmoituksen perusteella **tullauspäätöksen** sekä antaa tullilaskun tullien ja valmisteverojen maksamista varten
 - **Tullauspäätös määrittää arvonlisäverovelvollisuuden syntymishetken ja maksettavien tullien määrän, jota tarvitaan maahantuonnin veron perusteen laskemisessa**
- Tavarat luovutetaan Tullista arvonlisäverorekisterissä olevalle asiakkaalle riippumatta siitä, onko **maahantuonnin arvonlisävero maksettu vai maksamatta**

- **Arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty maahantuojaja laskee itse maahantuonnin arvonlisävero perusteen ja arvonlisäveron määrän**
 - Alv saadaan kertomalla veron peruste verokannalla (24%, 14% tai 10%) → määräytyy tavarajan lajin perusteella
 - Maahantuonnin veron perustetta määrittäessä lähtökohtana on **maahantuotavan tavarajan kauppa-arvo** eli tavarajan hinta, joka niistä on **tosiasiallisesti maksettu tai olisi maksettava myytäessä ne vietäväksi EU:n tullialueelle**
- **Muita tullausarvon arvonmääritysmenetelmiä ovat:**
 - Jos tavara on myyty **useaan kertaan ennen maahantuontia**, käytetään siihen **first sale for export –periaatetta**, tavara myytiin ensimmäisen kerran nimenomaan EU:hun tuotavaksi
 - **Tullausarvo voidaan määrittellä myös toissijaisilla arvonmääritysmenetelmillä.** Tavaraja voidaan verrata samanlaisen tai samankaltaisen tavarajan kauppa-arvoon. Tavarat voidaan myös tullata painon tai kappalemäärän mukaan, jolloin tullausarvoa ei tarvitse määrittää
 - Tulohintajärjestelmä
- **Veron perusteen laskemiseen sisällytetään tullausarvon lisäksi seuraavat erät ensimmäiseen EU:ssa sijaitsevaan määräraikkaan, mikäli ne eivät sisälly ostajan maksamaan kauppahintaan:**
 - Tavarajan käsittely-, kuljetus-, lastaus- ja purkukustannukset
 - Pakkausten ja päällysten kustannukset
 - Vakuutuskustannukset
 - Muut maahantuontiin liittyvät kustannukset
 - **Tullauksen yhteydessä valtiolle ja EU:lle kannettavat verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut, Suomen ulkopuolella maksetut verot ja muut maksut** → ei oteta huomioon autoveroa tai öljynsuojamaksua

HUOM! Jos veron suorittamisvelvollisuuden syntymishetkellä tiedetään tavaroiden jatkavan matkaa toiseen EU:n alueella sijaitsevaan määräraikkaan, edellä mainitut kulut otetaan huomioon aina tähän määräraikkaan saakka → Lopullinen määräraikka voidaan selvittää rahtiasiakirjoista → Mikäli ei tiedetä, pidetään määräraikkana ensimmäistä purkamispaikkaa

- **Mainittujen kuljetus- yms.- kustannusten lisääminen maahantuonnin veron perusteeseen ei ole riippuvainen siitä, kuka kuljetuksesta ja muista työsuorituksista vastaa tai kuka ne todellisuudessa tekee**
- Osa edellä mainituista kuluista voi sisältyä tullausarvoon
- **Veron perusteeseen ei sisällytetä:**
 - ostajalle antamia alennuksia, joiden peruste ei ollut tullausilmoitusta annettaessa sovittu tai jotka eivät perustu tavarassa jo tuolloin olleeseen virheeseen
 - **Lisäksi veron perusteeseen ei lasketa kotimaankuljetuksen osuutta, sillä siitä saadaan verollinen lasku tavarankuljettajalta**
 - **Jos huolintaliikkeen lasku sisältää alv:n, sitä ei oteta huomioon veron perustetta laskettaessa**
- Mikäli **tullauspäätöksen vahvistamisen jälkeen** asiakkaan tai viranomaisen toimesta tullilmoitusta korjataan, tekee Tulli **muutospäätöksen**. Muutospäätöksiä ovat **palautus- ja peruutus päätös, jälkikantopäätös ja tilastomuutospäätös**.
- Tullauspäätöksessä oleva vahvistettu tullausarvo voi muuttua **esimerkiksi nimikemuutoksen seurauksena**.
- Muutospäätöksessä kerrotaan **uusi vahvistettu tullausarvo**.
- Kun muutospäätös astuu voimaan, **vaikuttaa se arvonlisäveron perusteeseen**, mikäli tullausarvo tai tullin kantamat maksut muuttuvat → **tuontia koskevaa arvonlisäveroilmoitusta on myös korjattava oma-aloitteisesti niin, että se vastaa uusia muuttuneita tietoja**.

Kirjanpito ja verojen ilmoittaminen

Esimerkki 9

Arvonlisäverovelvollinen Suomi Oy on ostanut liiketoimintaansa varten laitteen Jenkki Oy:ltä USA:sta. Laite on kuljetettu Suomeen ja Suomi Oy on toiminut sen maahantuojana. Laitteen kauppahinta on 10 000 euroa. Jenkki Oy on maksanut rahti-, liitännäis- ja vakuutuskustannukset Helsingissä olevaan määräsatamaan asti. Jenkki Oy on veloittanut edellä mainitut kustannukset kauppalaskussa.

Tavarat on tullattu vapaaseen liikkeeseen 16.1.2019. Tulli-ilmoituksen hyväksymispäivä ja tullauspäätöksen päivämäärä on 16.1.2019. Suomi Oy on sopinut kuljetusliikkeen kanssa laitteen jatkokuljetuksesta Helsingistä Ouluun jo aiemmin. Tuotavan laitteen purku- ja lastaustyön tekee sata-maoperaattori. Kaikki edellä mainitut kustannukset ovat olleet tiedossa ennen Tulli-ilmoituksen hyväksymistä.

Veron perusteen laskeminen

Kauppahinta	10000
Tavaran purku- ja lastaus (veroton)	500
Jatkokuljetus (veroton)	300
Tullit (tullauspäätös)	200
Maahantuonnin arvonlisäveron peruste	11000
Arvonlisävero 24% x 11000	2640

Suomi Oy:n kirjanpito:

<u>Tilit:</u>
4130 Ostot tuonti 24 %
2872 Ostovelat
1763 Arvonlisäverosaamiset
2939 Arvonlisäverovelka

Kirjataan kaudelle	201805	Tositteen päivämäärä	31.05.2018	Seuraava tosite	8180500001		
Rivi	Tili	Debet	Kredit	Verotili	Verodebet	Vero kredit	Selite
1	4130	11 000,00		1763/29	2 640,00	2 640,00	Ostetaan laite Jenkki Oy:ltä
2	2872		11 000,00				Ostetaan laite Jenkki Oy:ltä
Tosite yhteensä		13 640,00	13 640,00	Ero	0,00		
Tili	Verollinen (ALV 24% 0,00)	Verotili	Veroton summa	Verokanta	Selite		
4130	11 000	1763/29	11 000,00	MT1	Ostetaan laite Jenkki Oy:ltä		
Ostot tuonti 24%		Arvonlisäverosaamiset/ Arvonlisäverovelka		Maahantuonti EU ulkop 24%			
Saldo 11 000,00 (kauden 201805 lopussa)							

- Saadaan tullauspäätös laitteen maahantuonnista
- Kirjanpitoon tarvitaan tullauspäätöksen lisäksi kaikki ostoon liittyvät laskut
- Tullauspäätös ja siihen liittyvät asiakirjat ovat edellytys maahantuojan vähennys-oikeudelle

- Verovelvollinen ilmoittaa maahantuonnin arvonlisäveron tullauspäätöksen tullauspäivämäärän verokauden arvonlisäveroilmoituksella
- Koska kaikki laitteen tuontiin liittyvät kustannukset ovat olleet tiedossa ennen tullauspäätöksen tekemistä sisältyvät ne veron perusteeseen

HUOM! Maahantuojalla on oltava tullauspäätökset tai niiden viralliset jäljennökset hallussaan mahdollisen arvonlisäveron jälkiverotuksen vuoksi. Asiakirjoja on säilytettävä kolme vuotta tilikauden päättymisen jälkeen

Arvonlisäveroilmoitus

- 11000 euroa ”Tavaroiden maahantuonnit EU:n ulkopuolelta”
- 2640 euroa ”Vero tavaroiden maahantuonneista EU:n ulkopuolelta”
- 2640 euroa ”Kohdekauden vähennettävä vero”

Yhteenvetoilmoitus

- Ei anneta

Esimerkki 10

Arvonlisäverovelvollinen Suomi Oy maahantuo tavaroita Kiinasta. Tuontierä sisältää sekä 10% että 24% arvonlisäveronalaisia tuotteita. Tavaroiden tullausarvo on 3000 euroa 24% arvonlisäverokantaan kuuluvista tavaroista ja 10% arvonlisäverokantaan kuuluvien tavaroiden tullausarvo on 4000 euroa. Tavaroiden tullausarvo on siis 7000 euroa. Kotimaan rahti on 200 euroa.

Veron peruste

24% tavarat	3000
10% tavarat	4000
Tavarat	7000
Rahti	200
Maahantuonnin arvonlisäveron peruste	7200

Rahdin jakaminen arvonlisäverokannoittain

ALV 24% Osuus tavaroiden kokonaishinnasta	3000/7000	43 %
- Osuus rahdista	200 x 0,43	86 euroa
ALV 10% Osuus tavaroiden kokonaishinnasta	4000/7000	57 %
- Osuus rahdista	200 x 0,57	114 euroa

Maahantuonnin arvonlisävero

ALV 24%	3000+86 = 3086	741 euroa
ALV 10%	4000+114 = 4114	411 euroa
ALV Yhteensä		1152 euroa

Suomi Oy:n kirjanpito

Tilit:
4130 Ostot tuonti 24 %
41301 Ostot tuonti 10 %
2872 Ostovelat
1763 Arvonlisäverosaamiset
2939 Arvonlisäverovelka

Kirjataan kaudelle	201806	Tositteen päivämäärä	30.06.2018	Seuraava tosite	8180600001		
Rivi	Tili	Debet	Kredit	Verotili	Vero debet	Vero kredit	Selite
1	4130	3 086,00		1763/29	740,64	740,64	Maahantuodaan tavaroita Kiinasta
2	41301	4 114,00		1763/29	411,40	411,40	Maahantuodaan tavaroita Kiinasta
3	2872		7 200,00				Maahantuodaan tavaroita Kiinasta
4							Maahantuodaan tavaroita Kiinasta
Tosite yhteensä		8 352,04	8 352,04	Ero	0,00		
Tili	Verollinen (ALV 24% 0,00)	Verotili	Veroton summa	Verokanta	Selite		
4130	3086	1763/29	3086,00	MT1	Maahantuodaan tavaroita Kiinasta		
Ostot tuonti 24%		Arvonlisäverosaamiset/ Arvonlisäverovelka			Maahantuonti EU ulkop 24%		

Arvonlisäveroilmoitus

- 7200 euroa ”Tavaroiden maahantuonnit EU:n ulkopuolelta”
- 1152,04 euroa ”Vero tavaroiden maahantuonneista EU:n ulkopuolelta”
- 1152,04 euroa ”Kohdekauden vähennettävä vero”

HUOM! Omaverossa alustava Tullin Verohallinnolle antama vertailutieto maahantuonnista kohdassa ”Tullilta saatu vertailutieto maahantuonneista ”. Arvio tulee näkyviin verokautta seuraavan kuukauden alkupuolella. Esimerkiksi huhtikuun arvonlisäveroilmoituksella ilmoitettavaa maahantuontia koskeva vertailutieto on nähtävillä toukokuun alkupuolella. Arvio perustuu tullauspäätökseen, joka sisältää tullausarvon lisäksi Tullin kantamat tullit ja muut mahdolliset maksut

Yhteenvetoilmoitus

- **Ei anneta**

Esimerkki 11

Arvonlisäverorekisteriin merkitty Suomi Oy on tuonut tavaroita Suomeen Venäjältä ja saanut niistä Tullilta tullauspäätöksen. Tullauspäivänä päätöksessä on 16.1.2019. Jälkeenpäin Suomi Oy huomaa, että tulli-ilmoituksessa on virhe. Tavaroille on merkitty väärä nimike. Suomi Oy korjaa aiemmin tekemäänsä tulli-ilmoitusta, jonka seurauksena tullimaksu suurenee.

Suomi Oy saa Tullilta jälkikantopäätöksen 25.3.2019. Jälkikantopäätös vaikuttaa maahantuonnin arvonlisäveron perusteen laskemiseen.

HUOMIOITAVAA!

- Vienti on pääasiallisesti verotonta
- Tärkeää, että tavara poistuu EU:n veroalueelta

3.2 Vienti

- Viennillä tarkoitetaan myyntiä **EU:n veroalueen ulkopuolelle**
- Vientimyynti on **verotonta**, jos
 - **tavara luovutetaan ja annetaan hallintaoikeus ostajalle vasta EU:n veroalueen ulkopuolella.**
 - **myyjä tai joku sen toimeksiannostaan**, kuten esimerkiksi kuljetusliike, **kuljettaa tavaran EU:n veroalueen ulkopuolelle** myynnin jälkeen
 - **ostaja tai rahtityöliike** kuljettaa tavaran oston jälkeen **käyttämättömänä** EU:n veroalueen ulkopuolelle (vientimyynti ex-works ehdoin, vienti rahtityöliikkeen kautta)
 - **laskun tulee täyttää tietyt edellytykset** → **Laskussa tulee olla maininta verottomuudesta** (verottomuuden peruste ei ole välttämätön) + selvitys tavaroiden viennistä (luovutusvahvistettu poistumispäätös)
 - **myynti raportoidaan arvonlisäveroilmoituksella**
- **Viejän on annettava myös sähköinen vienti-ilmoitus Tullille** → Tulli antaa saateasiakirjan EAD, joka kulkee tavaran mukana poistumispaikalle → tavaran poistuttua EU:n ulkopuolelle, saadaan **Tullin poistumisvahvistettu luovutus päätös**
- Tavaran myynti voidaan käsitellä **verottomana**, vaikka tavara **luovutettaisiin suoraan ostajan hallintaan Suomessa**. Tällöin niin sanotut **ex-works -ehdot tulee täyttyä**
 - Ostajan on oltava ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja (ei yksityishenkilö) joko EU:n ulkopuolelta tai toisesta EU-maasta
 - Ostaja ei ole arvonlisäverovelvollinen Suomessa
 - Ostaja noutaa tavaran Suomesta esimerkiksi suoraan myyjän tehtaalta tai varastolta
 - Ostaja kuljettaa ostamansa tuotteet välittömästi EU:n ulkopuolelle käyttämättä tuotteita täällä
 - Myyjän tulee saada haltuunsa poistumisvahvistettu luovutus päätös maasta viejältä

- Myyntiä **voidaan pitää verottomana vientinä myös silloin, kun itsenäinen kuljetusliike kuljettaa ostajan toimeksiannosta tavaran suoraan EU:n ulkopuolelle**. Seuraavien edellytysten on täyttyvä:
 - tavaraa ei luovuteta ostajalle EU:n alueella ja, että tavaraa ei varastoida kuljetuksen välissä muuta kuin kuljetusteknisten syiden vuoksi
 - kuljetusliikkeelle on tehtävä vaatimus kuljetukseen suorasta tavaran kuljettamisesta EU:n ulkopuolelle
 - Myyjän on saatava verottoman myynnin todistamiseksi ostajalta tai tämän lukuun toimivalta itsenäiseltä kuljetusliikkeeltä Tullin sähköisesti antama poistumisvahvistama luovutus päätös
 - myyjän on saatava rahtikirja, jossa ilmenee tavaroiden poistuneen EU:n ulkopuolelle itsenäisen kuljetusliikkeen toimesta ostajan toimeksiannosta
- **Myynti voidaan suorittaa verottomana myös silloin, kun tavara kuljetetaan ennen EU:n ulkopuolelle toimittamista elinkeinoharjoittajalle (rahtityöliike) työsuorituksen tekemistä varten**. Tässä tapauksessa verottomuuden edellytyksiä ovat:
 - tavaran ostaja on ulkomaalainen elinkeinoharjoittaja, yksityishenkilö tai muu taho, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen Suomessa
 - tavarat huolehditaan ulkomaisen ostajan toimeksiannosta ja tätä veloittaen elinkeinon harjoittajalle työsuorituksen tekemistä varten
 - työsuorituksen jälkeen tavarat toimitetaan EU:n ulkopuolelle
- Vientimyynti on **verollista**, jos
 - tavarat **eivät poistu** myynnin jälkeen välittömästi EU:n alueelta
 - **selvitys tavarann viennistä puuttuu** (poistumisvahvistettu luovutus päätös)
- Vientimyyntiin **eivät vaikuta yleensä ottaen seuraavat asiat**, mikäli tavarat poistuvat EU: alueelta myymisen jälkeen
 - **Kuka on ostaja** → elinkeinoharjoittaja, muu oikeushenkilö tai yksityishenkilö → poikkeus ex-works viennissä
 - **kotipaikka** → ostajana voi olla suomalainen, muussa EU:n jäsenvaltiossa tai EU:n ulkopuolella asuva → poikkeus ex-works viennissä

HUOM! Jos lähetetään tavarat postilla EU:n ulkopuolelle, yli 1000 euron arvoisesta pakettista on saatava Tullin poistumisvahvistettu luovutus päätös, mikäli alle 1000 euron arvoisen käy tositteena muu selvitys tavaroiden poistumisesta EU:n alueelta

Kirjanpito ja verojen ilmoittaminen

Esimerkki 12

Suomi Oy myy tavaroita Russia OOO:lle 8000 eurolla. Suomi Oy tai tämän lukuun toimiva huolintaliike toimittaa tavarat Venäjälle Russia OOO:lle.

- Kyseessä on veroton vientimyynti, koska tavarat lähtevät myynnin jälkeen EU:n veroalueen ulkopuolelle → Myyjä tai hänen lukuunsa toimiva kuljetusliike hoitaa kuljetuksen → Merkitään viejäksi vientiasiakirjoihin
- Ostaja tai ostajan edustaja ei saa tavaraa haltuunsa ennen tavarat poistumista EU:n ulkopuolelle
- Myyjä lähettää verottoman laskun ostajalle
- Myyjä liittää laskuunsa Tullilta saadun poistumisvahvistetun luovutus päätöksen verottomuuden perusteeksi
- Laskussa on oltava merkintä verottomuudesta, mutta verottomuuden perustetta ei ole pakollista ilmoittaa
- Verohallinto suosittelee kuitenkin merkintöjä veroton myynti, ALV 0%, veroton myynti EU:n ulkopuolelle, ALV 70%, VAT 0%, Transport of goods outside of EU tai arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 146 art

Esimerkki 13

Ex-works ehdoin tapahtuva vientimyynti

Venäläinen ostaja tulee Suomi Oy:n liikkeeseen ja haluaa ostaa verotta ja ottaa mukaansa omaan liiketoimintaansa liittyvää tavaraa 8000 eurolla.

- Tullille annettavassa luovutus päätöksessä viejäksi merkitään joko EU:n alueelle sijoittunut ostaja tai jos ostaja on EU:n ulkopuolelta, tavaroiden myyjä
- Ostajan on pystyttävä todistamaan myyjälle harjoittavansa elinkeinotoimintaa venäjällä (Russia OOO)
- Myyjän tulee saada ostajalta haltuunsa Tullin poistumisvahvistettu luovutus päätös, jotta verottoman myynnin edellytykset täyttyvät
- Suomi Oy:n tulee hankkia Venäläisiltä viranomaisilta näyttöä Russia OOO:n kotipaikasta → Suomi Oy:n, Rahtarit Oy:n ja Russia OOO:n väliset myynnit ovat verottomia

Esimerkki 14

Vientimyynti rahtityöliikkeen kautta

Suomi Oy myy tavaraa Russia OOO:lle 8000 eurolla, jonka toimeksiannosta tavarat toimitetaan suomalaiselle rahtityöliikkeelle Rahtarit Oy maalausta varten. Rahtarit Oy toimittaa tavarat Russia OOO:lle Venäjälle.

- Koska Rahtarit Oy on viimeinen tavaraa EU:n alueella työstänyt taho, se tekee Tullille vienti-ilmoituksen
- Myyjän on sen saatava Rahtarit Oy:ltä jäljennös poistumisvahvistetusta luovutus päätöksestä, kun tavarat on viety Russia OOO:lle Venäjälle maalauksen jälkeen

HUOM! Verottomuuden täyttämisen varmistamiseksi monet yritykset perivät myynnin aluksi arvonnäkövoimattomana jättäen veron osuuden pantiksi itselleen tarvittavia asiakirjoja vastaan. Kun myyjä on saanut ostajalta tarvittavat dokumentit viennistä verottomuuden todentamiseksi, voidaan veron osuus palauttaa ostajalle ja kirjata myynti verottomaksi myynniksi.

Suomi Oy:n kirjanpito:

Tilit:

3380 Myynti yhteisön ulkopuolelle

1702 Myyntisaamiset

Rivi	Tili	Debet	Kredit	Verotili	Vero debet	Vero kredit	Selite
1	3380		8 000,00	2939	0,00		Myydään tavaroita Russia OOO:lle
2	1702	8 000,00					Russia OOO (vientimyynti)
Tositte yhteensä		8 000,00	8 000,00	Ero	0,00		
Tili	Verollinen (ALV 0% 0,00)	Verotili	Veroton summa	Verokanta	Selite		
3380		-8000,00	2939	-8000,00	0		Myydään tavaroita Russia OOO:lle
	Myynti yhteisön ulkopuolelle		Arvonlisäverovelka		Myynti 0%		

Arvonlisäveroilmoitus:

- 8000 kohtaan ” 0-verokannan alainen liikevaihto ”

Yhteenvetoilmoitus:

- Ei anneta

Esimerkki 15

Suomi Oy:n tehdas myy tavaroita Tavara Oy:lle 6000 eurolla. Suomi Oy toimittaa tavarat suoraan Russia OOO:lle Venäjälle.

- Myyjä lähettää verottoman laskun ostajalle
- Kun suomalainen elinkeinonharjoittaja tai muu taho myy tavaran toiselle EU-maassa sijaitsevalle taholle, mutta tavara kuljetetaan EU:n ulkopuolelle, käsitellään myös se verottomana vientimyyntinä. Myynti ei tapahdu tällöin Suomessa eikä sitä voida pitää myöskään yhteisömyyntinä, koska tavara ei jää yhteisömaahan
- Näyttönä verottomasta mynnistä on liitettävä myyntilaskuun Tullilta saatu poistumisvahvistettu luovutuspäätös

Esimerkki 16

Suomi Oy myy tavaroita 6000 eurolla Tavara Oy:lle, joka myy ne edelleen Russia OOO:lle. Tavara Oy on antanut toimeksiannon kuljetusliikkeelle, joka hakee tavarat Suomi Oy:ltä ja toimittaa ne suoraan Venäjälle.

- Kyseessä on veroton vientimyynti, koska tavarat lähtevät myynnin jälkeen EU:n veroalueen ulkopuolelle → Kuljetus tapahtuu ostajan toimeksiannosta → Ostaja merkitty viejäksi
- Myyjälle on oltava Tullin sähköisesti poistumisvahvistettu luovutuspäätös, jossa Tavara Oy on merkitty viejäksi, jäljennös rahtiasiakirjasta sekä tavaran kuljetuslasku
- Lähetetään veroton lasku

HUOM! Myös Tavara Oy:n myynti on Suomessa veroton, koska myynti on tapahtunut Tavara Oy:n nimissä ja tavara on luovutettu Russia OOO:lle Venäjällä.

Suomi Oy:n kirjanpito esimerkeistä:

Tilit:

3380 Myynti yhteisön ulkopuolelle

1702 Myyntisaamiset

Rivi	Tili	Debet	Kredit	Verotili	Vero debet	Vero kredit	Selite
1	3380		6 000,00	2939	0,00		Myydään tavaroita Tavara Oy:lle
2	1702	6 000,00					Tavara Oy (vientti)
Tosite yhteensä		6 000,00	6 000,00	Ero	0,00		
Tili	Verollinen (ALV 0% 0,00)	Verotili	Veroton summa	Verokanta	Selite		
3380	-6000,00	2939	-6000,00	0	Myydään tavaroita Tavara Oy:lle		
Myynti yhteisön ulkopuolelle		Arvonlisäverovelka		Myynti 0%			

Arvonlisäveroilmoitus:

- 6000 kohtaan ”0-verokannan alainen liikevaihto”

Yhteenvedoilmoitus:

- Ei anneta

4 ULKOMAAN PALVELUKAUPPA

HUOMIOITAVAA!

- Mikä palvelu on kyseessä?
- Myydäänkö palvelu yritykselle vai kuluttajalle?
- Myyntimaa → pääsääntö vai poikkeussääntö

- Palvelukaupassa **noudatetaan myyntimaasäännöksiä**
 - myyntimaasäännökset määrittelevät, kenellä on oikeus periä arvonlisäveroa palvelukaupasta → myyjä ellei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta
 - myyntimaasäännökset ovat **palvelukohtaisia** ja niihin liittyy paljon poikkeuksia
 - koskevat yleensä sekä yhteisömyyntiä että EU:n ulkopuolelle kohdistuvaa palvelumyyntiä
 - Elinkeinonharjoittajien välisiin palvelukauppoihin pätee omat myyntimaasäännökset ja kuluttajakauppoihin on omat myyntimaasäännöksensä
- HUOM!** molempiin on omat pää- ja poikkeussääntönsä
- Jos palvelumyyntiin liittyy useita eri palveluja, joiden myyntimaa määritellään eri tavoin, myyntimaa täytyy ratkaista sen perusteella, mikä palvelu on pääosassa kyseisessä palvelukokonaisuudessa
 - Jos tätä ei voida määritellä, käytetään tällöin yleissäännöstä

4.1 Elinkeinonharjoittajien välinen palvelukauppa

HUOMIOITAVAA!

- Käännetty verovelvollisuus

Pääsääntö:

- Myynti verotetaan siinä maassa, jonne ostaja on sijoittunut eli, minne palvelu luovutetaan, ns. käännetty verovelvollisuus
 - Luovutus on tapahduttava ostajan kiinteään toimipaikkaan
- HUOM!** Jos yrityksellä on useita kiinteitä toimipaikkoja eri maissa, on selvitettävä, mihin niistä palvelu on luovutettu. Jos tämä ei selviä, verotetaan palvelu maassa, mikä on ostajan liiketoiminnan kotimaa. Jos palvelua ei luovuteta kiinteään toimipaikkaan, verotetaan palvelu myös tällöin ostajan liiketoiminnan kotimaassa
- Myyjä lähettää verottoman laskun
 - Ostaja saa vähentää tilittämänsä veron, jos kyseessä on palvelu, joka tulee vähennyskelpoiseen käyttöön

- **Pääsäännön alaiset palvelut:**

- immateriaalipalvelut
- sähköiset palvelut, telepalvelut
- irtaimen esineen vuokraus
- IT-palvelut
- irtaimen esineeseen kohdistuvat työsuoritukset
- tavaroiden kuljetus- ja huolintapalvelut, varastointipalvelut
- välityspalvelut
- kuljetusvälineiden pitkäaikainen vuokraus

Kirjanpito ja verojen ilmoittaminen:

Esimerkki 17 a)

Suomi Oy myy pääsäännön mukaisen palvelun Svenska AB:lle ja lähettää laskun 10 000 euroa (veroton summa). Suomi Oy ei ole rekisteröitynyt alv-velvolliseksi Ruotsissa.

- Suomi Oy lähettää verottoman laskun ja ostaja kirjaa arvonlisäverovelan ja -saamisen
- Laskuun merkittävä ostajan VAT-tunnus ja merkintä käännetyistä verovelvollisuuksista
- Ostaja laskee alv:n määrän laskusta ja tilittää sen omaan maahansa (vähennys-oikeus)

Suomi Oy:n kirjanpito:

Tilit:
3343 Palvelumyynti EU-maat 0 %
1702 Myyntisaamiset

Rivi	Tili	Debet	Kredit	Verotili	Vero debet	Vero kredit	Selite
1	3343		10 000,00	2939/17	0,00	0,00	Palvelua Svenska Ab:lle
2	1702	10 000,00					Svenska Ab (Pääsääntö EKH)
Tositte yhteensä		10 000,00	10 000,00	Ero	0,00		
Tili		Verollinen (ALV 0% 0,00)		Verotili	Veroton summa	Verokanta	Selite
	3343		-10000,00	2939/17	-10000,00	P0	Palvelua Svenska Ab:lle
	Palvelumyynti EU-maat 0%			Arvonlisäverovelka/			EU-palvelumyynti 0%

Arvonlisäveroilmoitus:

- 10 000 euroa kohtaan ”312 Palveluiden myynti muihin EU-maihin”

HUOM! EU:n ulkopuolelle mydyt palvelut tulee ilmoittaa kohdassa ”0-verokannan alainen liikevaihto”. Myynnin tulee olla kuitenkin luonteeltaan sellaista, että siihen kohdistuneet hankinnat ovat vähennyskelpoisia kyseisellä kohdekaudella

Yhteenvedoilmoitus:

- **Maatunnus:** SE
- **Arvonlisäverotunniste:** Svenska AB:n antama VAT-tunnus
- **Palvelumyynnit:** 10 000

Esimerkki 17 b)

Suomi Oy myy pääsäännön mukaisen palvelun Svenska AB:lle ja lähettää laskun 10 000 euroa (veroton summa). Suomi Oy on rekisteröitynyt alv-velvolliseksi Ruotsiin.

- Käännettyä verovelvollisuutta ei voida soveltaa
- Suomi Oy lähettää laskun, jossa on Ruotsin alv

Esimerkki 18 a)

Suomi Oy ostaa pääsäännön mukaisen palvelun Svenska AB:lta ja saa laskun 10 000 euroa (veroton summa). Svenska AB:lla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa eikä se ole rekisteröitynyt alv-velvolliseksi Suomessa.

- Suomi Oy saa verottoman laskun ja laskee siitä arvonlisäveron (alv 2400 euroa)
- Suomi Oy kirjaa laskun verolliselle tilille ja kirjaa samalla arvonlisäverovelan ja -saamisen, koska hankinta tulee vähennyskelpoiseen käyttöön

Suomi Oy:n kirjanpito:

Tilit:

4470 Yhteisöpalveluhankinta
2872 Ostovelat
1763 Arvonlisäverosaamiset
2939 Arvonlisäverovelka

Rivi	Tili	Debet	Kredit	Verotili	Vero debet	Vero kredit	Selite
1	4470	10 000,00		1763/29	2 400,00	2 400,00	Ostetaan palvelua Svenska Ab:lta
2	2872		10 000,00				Ostetaan palvelua Svenska Ab:lta
Tosite yhteensä		12 400,00	12 400,00	Ero	0,00		

Tili	Verollinen (ALV 24% 0,00)	Verotili	Veroton summa	Verokanta	Selite
4470	10000	1763/29	10000,00	P24	Ostetaan palvelua Svenska Ab:lta
Yhteisöpalveluhankinta 24%		Arvonlisäverosaamiset/ Arvonlisäverovelka		EU-palveluostot 24%	

Arvonlisäveroilmoitus:

- 10 000 euroa kohtaan **"314 Palveluostot muista EU-maista"**
- 2400 euroa kohtaan **"306 Vero palveluostoista muista EU-maista"**
- 2400 euroa kohtaan **"307 Kohdekauden vähennettävä vero"**

HUOM! Palveluita, jotka on hankittu yhteisön ulkopuolelta ei tarvitse ilmoittaa oma-aloitteisten verojen veroilmoituksella. Jos hankinnasta aiheutuu käännetty verovelvollisuus ostajalle, suoritettava vero ilmoitetaan kotimaan myynnistä suoritettavana verona kohdassa "24 %:n vero" sekä myös kohdassa "Kohdekauden vähennettävä vero", jos palvelu on hankittu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön

Yhteenvetoilmoitus:

- **Ei anneta**

Esimerkki 18 b)

Suomi Oy ostaa pääsäännön mukaisen palvelun Svenska AB:lta ja saa laskun 10 000 euroa (veroton summa). Svenska AB on rekisteröitynyt Suomessa alv-velvolliseksi.

- Käännettyä verovelvollisuutta ei voida soveltaa
- Suomi Oy saa laskun, joka sisältää Suomen arvonlisäveron 2400 euroa

Suomi Oy:n kirjanpito:

Tilit:
4490 Muut ulkopuoliset palvelut 24 %
2872 Ostovelat
1763 Arvonlisäverosaamiset

Rivi	Tili	Debet	Kredit	Verotili	Vero debet	Vero kredit	Selite
1	2872		12 400,00				Ostetaan palvelua Svenska Ab:ita (Alv velvollinen Suomessa)
2	4490	10 000,00		1763	2 400,00		Ostetaan palvelua Svenska Ab:ita (Alv velvollinen Suomessa)
Tosite yhteensä		12 400,00	12 400,00	Ero	0,00		
	Tili	Verollinen (ALV 24% 2 400,00)	Verotili	Veroton summa	Verokanta	Selite	
	4490	12400,00	1763	10000	24	Ostetaan palvelua Svenska Ab:ita (Alv velvollinen Suomessa)	
		Muut ulkopuoliset palvelut 24%	Arvonlisäverosaamiset		Ostot 24%		

Arvonlisäveroilmoitus:

- 2400 euroa kohdassa ”307 Kohdekauden vähennettävä vero”
- 2400 euroa ”308 Palautukseen oikeuttava vero (-)”

Yhteenvetoilmoitus:

- **Ei anneta!**

Poikkeussäännöt:

- **Poikkeussäännön alaiset palvelut:**

- kiinteistöön liittyvät palvelut
- henkilökuljetuspalvelut
- kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus
- kulttuuri, viihde- ja muut vastaavat palvelut
- ravintola- ja ateriapalvelut
- matkatoimistopalvelut

- **Kiinteistöön liittyvät palvelut:**

- mm. kiinteistönvälityspalvelu, majoituspalvelu, asiantuntijapalvelut ja rakennuspalvelut
- Verotetaan siinä maassa, jossa kiinteistö sijaitsee
- Pätee myös silloin, kun myyjä myy rakentamispalvelun ohessa rakennusmateriaalit, koska tämän katsotaan olevan yhtä palvelukokonaisuutta
- Jos kiinteistö tai rakennustyömaa sijaitsee Suomessa, lisätään laskuun Suomen arvonlisävero
- Jos kiinteistö tai rakennustyömaa sijaitsee ulkomailla, myyjän on selvitettävä, soveltuuko kyseiseen myyntiin käännetty verovelvollisuus ulkomailla vai joutuuko myyjä rekisteröitymään ulkomailla arvonlisäverovelvolliseksi ja laskuttamaan palvelusta kyseisen maan arvonlisäveron

- **Henkilökuljetuspalvelut:**

- Verotetaan siinä maassa, jossa kuljetus fyysisesti tapahtuu
- Kuljetuksen katsotaan tapahtuvan Suomessa, jos se sekä alkaa että päättyy täällä
- Henkilökuljetukset, jotka tapahtuvat Suomesta ulkomaille tai ulkomailta Suomeen sekä kautta kuljetukset, ovat verottomia (ei väliä, onko kyseessä EU-maa vai EU:n ulkopuolinen maa)

HUOM! Matka ei saa välillä keskeytyä, vaan sen täytyy olla yhtäjaksoista. Mikäli matkustaja joutuu yöpymään välillä matkustusaikataulujen vuoksi, katsotaan matkan olevan kuitenkin suora kuljetus ja siten verotonta

- **Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus:**
 - Kestää enintään 30 päivää (vesialukset 90 päivää)
 - Vero suoritetaan siinä maassa, jossa kuljetusväline annetaan asiakkaan käyttöön
 - verotetaan Suomessa, jos kuljetusväline luovutetaan Suomessa ostajan käyttöön
 - Jos luovutus tapahtuu toisessa EU-maassa, arvonlisävero suoritetaan kyseiseen maahan
- **Kulttuuri, viihde- ja muut vastaavat palvelut:**
 - **Lyhytkestoiset tapahtumat**, jotka eivät vaadi aktiivista osallistumista:
 - Palvelun katsotaan myydyn Suomessa, jos tapahtuma järjestetään Suomessa
 - Arvonlisäveron tilittää myyjä ja lisää laskulle Suomen arvonlisäveron
 - Ulkomaalaisen myyjän on aina siis rekisteröidyttävä Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi
 - **Pitkäkestoiset tapahtumat:**
 - esimerkiksi kuntosalipalvelu
 - käännetty verovelvollisuus, jossa veron suorittaa ostaja
- **Ravintola- ja ateriapalvelut:**
 - Verotetaan siinä maassa, jossa ne kulutetaan
 - Jos ateria luovutetaan asiakkaalle Suomessa, on suoritettava Suomen arvonlisävero
 - Jos ruoka valmistetaan Suomessa ravintolassa, mutta toimitetaan pitopalveluna Ruotsiin, suomalaisen ravintolayrityksen on selvitettävä arvonlisäverovelvollisuutensa Ruotsissa
 - **Ateriapalvelu matkustajakuljetuksen aikana vesi- tai ilma-aluksessa tai junassa:**
 - Suomesta EU-maahan suuntautuvalla matkalla tarjoilun katsotaan olevan verotonta
 - Toisesta EU-maasta Suomeen matkustaessa verokäsittely määräytyy lähtömaan verotussäännösten perusteella
 - Ravintola- ja ateriapalvelut ovat verottomia Suomesta EU:n ulkopuolelle ja EU:n ulkopuolelta Suomeen matkustaessa
- **Matkatoimistopalvelut:**
 - **Kts. kappale 4.4**
- **Poikkeussäännön alaisten palveluiden raportointi**

Arvonlisäveroilmoitus:

- Pitää tarkistaa palvelukohtaisesti
- Ei saa merkitä kohtiin ”Palveluiden myynti muihin EU-maihin” ja ”Palveluostot muista EU-maista”
- Sellaisten palvelujen ostoa ulkomailta, joista **ostaja ei ole veronmaksuvelvollinen, ei ilmoiteta veroilmoituksella lainkaan**. Esimerkiksi palvelut, joiden myyntimaa ei ole Suomi, kuten ulkomailla suoritettut hotelli- ja ravintolapalvelut tai henkilökuljetuspalvelut
- ”**309 0-verokannan alainen liikevaihto**”: Esimerkiksi Ruotsissa tai Norjassa sijaitsevaan kiinteistöön kohdistuvan rakentamispalvelun myynti

Yhteenvetoilmoitus:

- Ei anneta

Yhteenveto myyntimaasta (elinkeinonharjoittajat):

PALVELU	MYYNTIMAA
Yleissääntö	Ostajan maa
Kiinteistöön kohdistuvat palvelut	Kiinteistön sijaintimaa
Henkilökuljetuspalvelut	Suoritusmaa
Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus	Kuljetusvälineen luovutusmaa
Pääsy opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuteen messuille ja näyttelyyn ja muuhun vastaavaan tilaisuuteen sekä pääsyyn välittömästi liittyvä palvelu	Maa, jossa tilaisuus järjestetään
Ravintola- ja ateriapalvelu	Suoritusmaa
Matkatoimistopalvelut	Myyjän maa

HUOMIOITAVAA!

- Verotus myyjän maassa
- Suomen vai ostajan maan alv?

4.2 Palvelumyynti kuluttajalle

Pääsääntö:

- **Myynti verotetaan siinä maassa, minne myyjä on sijoittunut**
- Jos palvelu luovutetaan Suomesta kiinteästä toimipaikasta kuluttajalle, se verotetaan Suomessa

HUOM! Jos palvelua ei luovuteta kiinteästä toimipaikasta, verotetaan myynti myyjän kotimaassa

- Myyjä lähettää verollisen laskun

HUOM! Mikäli palvelun myyjällä ei ole ulkomaisen ostajan kotimaassa kiinteää toimipistettä eikä yritys ole rekisteröitynyt kyseisessä maassa arvonlisäverolliseksi, lisää myyjä laskulle **Suomen arvonlisäveron**. Jos taas yritys on rekisteröitynyt ostajan maassa arvonlisäverovelvolliseksi, myyjä lisää laskulle **kyseisen maan arvonlisäveron**. Mitä todennäköisimmin suomalainen myyjä joutuu rekisteröitymään ostajan maassa alv-velvolliseksi ja suorittamaan palvelun mynnistä kyseisen maan arvonlisäveron.

Kirjanpito ja verojen ilmoittaminen:

Esimerkki 19a)

Suomi Oy myy pääsäännön mukaisen palvelun Ruotsiin kuluttajalle ja lähettää laskun 2000 euroa (veroton summa). Suomi Oy ei ole rekisteröitynyt alv-velvolliseksi Ruotsissa.

- Suomi Oy lähettää Suomen arvonlisäveron sisältävän laskun kuluttajalle ja kirjaa siitä arvonlisäverovelan 480 euroa

Suomi Oy:n kirjanpito:

Tilit:
3000 Myynti 24 %
1702 Myyntisaamiset
2939 Arvonlisäverovelka

Rivi	Tili	Debet	Kredit	Verotili	Vero debet	Vero kredit	Selite
1	3000		2 000,00	2939		480,00	Palvelua kuluttajalle Ruotsiin (ei alv-velvollisia SE)
2	1702	2 480,00					Kuluttaja (SE)
Tositte yhteensä		2 480,00	2 480,00	Ero	0,00		
	Tili	Verollinen (ALV 24% -480,00)	Verotili	Veroton summa	Verokanta	Selite	
	3000		-2480,00	2939	-2000,00	24	Palvelua kuluttajalle Ruotsiin (ei alv-velvollisia SE)
	Myynti Y%		Arvonlisäverovelka		Myynti 24%		

Arvonlisäveroilmoitus:

- 480 euroa kohtaan "301 24 %:n vero"
- 480 euroa kohtaan "308 Maksettava vero"

Yhteenvedoilmoitus:

- Ei anneta

Esimerkki 19 b)

Suomi Oy myy pääsäännön mukaisen palvelun Ruotsiin kuluttajalle ja lähettää laskun 2000 euroa (veroton summa). Suomi Oy on rekisteröitynyt alv-velvolliseksi Ruotsissa.

- Suomi Oy lähettää kuluttajalle laskun, jossa on Ruotsin arvonlisävero
- Suomi Oy tilittää arvonlisäveron Ruotsiin

Poikkeussäännöt:

- **Poikkeussäännön alaiset palvelut:**

- henkilökuljetuspalvelut
- kiinteistöön liittyvät palvelut
- kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus
- kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat palvelut
- matkatoimistopalvelut
- ravintola- ja ateriapalvelut
- tavarankuljetuspalvelut, kuljetukseen liittyvät palvelut
- irtaimen esineeseen liittyvät palvelut
- kuljetusvälineen pitkäaikainen vuokraus
- välityspalvelut
- EU:n ulkopuolelle tapahtuvat immateriaalipalvelujen, radio- ja televisiolähetyspalvelujen, sähköisten palvelujen sekä telepalvelujen myynnit ja
- EU:n ulkopuolelle ja ulkopuolelta Suomeen tapahtuvat radio- ja televisiolähetyspalvelujen, sähköisten palvelujen sekä telepalvelujen myynnit

- **Kiinteistöön liittyvät palvelut, henkilökuljetuspalvelut, kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus, kulttuuri, viihde- ja muut vastaavat palvelut sekä ravintola- ja ateriapalvelut:**

- Kuten elinkeinonharjoittajillekin myytäessä, kts. kappale 4.1

- **Tavarankuljetuspalvelut:**

- kts. kappale 4.3

- **Matkatoimistopalvelut**

- kts. kappale 4.4

- **Irtaimen esineeseen liittyvät palvelut:**

- Esimerkiksi arvon määrittäminen, asentaminen, korjaus, muutostyöt, puhdistaminen, purkaminen, testaus ja valmistaminen
- Verotusoikeus on suoritusvaltiolla → arvonlisävero suoritetaan Suomeen, jos työsuoritus tehdään täällä
- Toisissa EU-maissa tehty suoritus aiheuttaa myyjälle arvonlisäverovelvollisuuden kyseiseen maahan

- EU:n ulkopuolelle myytäessä palvelun myynti on verotonta, jos tavara siirtyy sitä käyttämättä suoraan EU:n ulkopuolella olevalle ostajalle
- Jos tavara myydään **valmiiksi asennettuna**, kyseessä **ei ole palvelumyynti**, vaan **tavaran myynti**

HUOM! Jos aliurakoitsija suorittaa asennuksen, sen katsotaan sen sijaan olevan palvelua

- **Kuljetusvälineen pitkäaikainen vuokraus:**

- Vuokra-aika yli 30 päivää (Vesialukset yli 90 päivää)
- Arvonlisävero suoritetaan Suomeen, jos palvelun ostaja on sijoittunut Suomeen tai tämän vakituinen kotipaikka on täällä

- **Välityspalvelut:**

- välimies toimii päämiehensä nimissä ja lukuun → esim. hankkii tai myy päämiehensä puolesta tavaroita tai palveluita ja saa päämieheltään tästä palkkion
- myyntimaa määräytyy sen mukaan, mikä on välitettävän tavaran tai palvelun myynnin verotusmaa
- **pääsääntöisesti välityspalvelu on verollista**, vaikka välitettävän tavaran tai palvelun myynti olisi veroton

HUOM! Välityspalvelu on veroton vain silloin, kun se on erikseen säädetty verottomaksi → esim. kun välityspalvelu koskee verotonta tavaran vientiä EU:n ulkopuolelle tai verotonta kansainvälistä palvelun myyntiä

- **Immateriaalipalvelut EU:n ulkopuolelle:**

- **Esim. Tekijänoikeuden, patentin, lisenssin, tavaramerkin luovuttaminen, mainos- ja ilmoituspalvelut, asiantuntijapalvelut, kuten konsultointi-, suunnittelu-, kirjanpito-, käännöspalvelut, oikeudelliset palvelut ja muut sellaiset palvelut sekä työvoiman ja irtaimen esineen vuokraus**
- **Poikkeussääntö koskee vain immateriaalipalvelun kuluttajamyyntiä EU:n ulkopuolelle** → palvelun myynti toiseen EU-maahan kuuluu siten pääsäännön piiriin, jolloin myynti on verollista ja myyjä on velvollinen tilittämään arvonlisäveron
- **Palvelun myynti EU:n ulkopuolelle sijoittuneelle kuluttajalle on Suomessa arvonlisäverotonta**

- **Radio- ja televisiolähetyspalvelut, sähköiset palvelut sekä telepalvelut:**

- Kun palvelu **myydään toiseen EU-maahan** sijoittuneelle kuluttajalle, myynnin **arvonlisävero suoritetaan ostajan maahan** → myyjä tilittää veron kuluttajaostajan maahan

HUOM! EU:n alueelle sijoittautuneen myyjän myynti toiseen EU-maahan sijoittuneelle kuluttajalle voidaan verottaa myyjän maassa, jos myyjän liikevaihto tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen myynneistä kuluttajille toisissa EU-maissa on enintään 10 000 euroa vuodessa. Myyjän ei tarvitse tällöin rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi muissa EU-maissa

- Kun palvelu **myydään EU:n ulkopuolelle** sijoittuneelle kuluttajalle, on **palvelun myynti verotonta EU- maissa**

HUOM! Myyjän on kuitenkin hyvä selvittää, koituuko tälle veroseuraamuksia kuluttajaostajan maassa eli joutuuko rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi ostajan maahan ja tilittämän siten ostajan maan arvonlisäveron

- Kun suomalainen **kuluttaja ostaa palvelun toisesta EU-maasta**, toisessa EU-maassa oleva **myyjä tilittää veron Suomeen**
- Kun suomalainen **kuluttaja ostaa palvelun EU:n ulkopuoliselta myyjältä**, myyjä joutuu rekisteröitymään Suomeen arvonlisäverovelvolliseksi ja suorittamaan **myynnistä Suomen arvonlisäveron**

HUOM! Vaihtoehtoisesti voidaan käyttää arvonlisäveron erityisjärjestelmää

- **Arvonlisäveron erityisjärjestelmä:**

→ Koskee pelkästään **Radio- ja televisiolähetyspalveluja, sähköisiä palveluja sekä telepalveluja**

→ EU:n ulkopuolelle sijoittuva myyjä hoitaa **yhden EU-maan kautta palvelujen myyntien arvonlisäveroilmoitus- ja maksuveloitteet keskitetysti**

→ **Elinkeinonharjoittajan ei tarvitse rekisteröityä jokaisessa EU-maassa erikseen arvonlisäverovelvolliseksi**, vaan riittää, että hän rekisteröityy vain yhdessä EU-maassa ja hoitaa arvonlisäveron ilmoittamis- ja maksuvelvollisuutensa täällä

→ **Myös EU:n alueelle sijoittunut myyjä voi käyttää tätä järjestelmää hyödyksi** myydessään EU-maihin sijoittuneille kuluttajille sähköisiä palveluja. Edellyttää ettei myyjällä ole liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteää toimipaikkaa maassa, jonne palvelu myydään

- Myynnit ilmoitetaan erityisjärjestelmän veroilmoituksella ja myynneistä maksettava arvonlisävero on eriteltävä kulutusjäsenvaltioittain ja verokannoittain
- Myynnteihin sovelletaan kulutusjäsenvaltion verokantaa → Jos myynti on veroton kulutusjäsenvaltiossa, myyntiä ei ilmoiteta erityisjärjestelmän veroilmoituksella
- Erityisjärjestelmän veroilmoituksella ei voi ilmoittaa vähennettäviä veroja → ilmoitetaan ainoastaan myynnistä maksettavat verot → oikeus arvonlisäveron ulkomaalaispalautukseen

Yhteenveto myyntimaasta (kuluttaja):

PALVELUT	MYYNTIMAA
Yleissääntö	Myyjän maa
Kiinteistöön kohdistuvat palvelut	Kiinteistön sijaintimaa
Henkilökuljetuspalvelut	Suoritusmaa
<u>Tavarakuljetukset</u> -Yhteisökuljetus	Suoritusmaa -kuljetuksen lähtömaa
Lastaaminen, lastin käsittely, lastin purkaminen ja muut vastaavat tavarakuljetukseen liittyvät palvelut	Suoritusmaa
Irtaimen esineen arvonnääritys ja siihen kohdistuva työsuoritus	Suoritusmaa
Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus	Kuljetusvälineen luovutusmaa
Kuljetusvälineen pitkäaikainen vuokraus	Myyjän maa, poikkeuksia
Palvelut, jotka liittyvät opetukseen, tieteellisiin palveluihin, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuksiin, messuihin ja näyttelyihin ja muut vastaavat palvelut	Maa, jossa toiminta tapahtuu
Ravintola- ja ateriapalvelut	Suoritusmaa
Välityspalvelut	Välitetyn hyödykkeen myyntimaa
<u>Immateriaalipalvelut</u> 1. Myynti, kun myyjä ja ostaja EU:n alueella 2. Myynti EU:n ulkopuolelle	1. Myyjän maa 2. Ostajan maa
<u>Radio- ja televisiolähetyspalvelut, sähköiset palvelut sekä telepalvelut</u> 1. Myynti, kun myyjä ja ostaja EU:n alueella 2. Myynti EU:n ulkopuolelle 3. Myynti EU:n ulkopuolelta Suomeen	1. Myyjän maa 2. Ostajan maa 3. Ostajan maa

HUOMIOITAVAA!

- Myynti elinkeinonharjoittajalle → käännetty verovelvollisuus
 - Myynti kuluttajalle → verotus maassa, jossa kuljetus tapahtuu
 - EU:n ulkopuolelle tehdyt suorakuljetukset → verottomia
- } EU

4.3 Tavaroiden kuljetuspalvelu

- Tavaroiden kuljetus ja siihen liittyvät palvelut, kuten lastaaminen tai lastin purku
- **EU:n sisällä tapahtuvat tavaroiden kuljetuspalvelut**
 - Arvonlisäverokäsittely riippuu siitä, myydäänkö palvelu elinkeinonharjoittajalle vai kuluttajalle
- **Suomesta EU:n ulkopuolelle ja toisinpäin tapahtuvat tavaroiden kuljetuspalvelut**
 - Suorakuljetukset verottomia
 - ei välivarastointia
 - rahtikirjat ja muut kuljetusasiakirjat sekä kuljetussopimukset ja kauppalaskut toimivat osoituksena tavaroiden kuljetuksesta suoraan määränpäähän
 - koskee sekä elinkeinonharjoittajia että kuluttajia
 - Verollista, jos kyseessä ei ole suorakuljetus, esim. välivarastointi
- **Tavaroiden kuljetuspalvelun myynti elinkeinonharjoittajalle**
 - Palvelukaupan pääsääntö → käännetty verovelvollisuus eli verotetaan ostajan maassa (jossa tällä kiinteä toimipaikka) riippumatta siitä, missä itse kuljetus tapahtuu
 - Koskee sekä kotimaassa että EU:n sisällä myytyä palvelua

Kirjanpito ja verojen ilmoittaminen:

Esimerkki 20

Suomi Oy myy saksalaiselle yritykselle tavaroiden kuljetuspalvelun Italiasta Ranskaan 500 €. Saksalaisen yrityksen kiinteä toimipaikka on Itävallassa. Suomalaisella kuljetusliikkeellä ei ole kotimaan ulkopuolella kiinteitä toimipaikkoja eikä se ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Itävaltaan

- **Pääsääntö eli käännetty verovelvollisuus** → kiinteä toimipaikka Itävallassa, joten ostaja tilittää verot Itävaltaan
- Suomalainen kuljetusliike lähettää verottoman laskun ja ostaja kirjaa arvonlisäverovelan ja -saamisen

- Laskuun merkittävä ostajan VAT-tunnus ja merkintä käännetystä verovelvollisuudesta
- Ostaja laskee alv:n määrän laskusta ja tilittää sen omaan maahansa (vähennys-oikeus)

HUOM! Jos Suomi Oy olisi rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Itävaltaan, käännettyä verovelvollisuutta ei voitaisi soveltaa (myyjä verovelvollinen Itävaltaan) ja suomalainen kuljetusliike lähettäisi saksalaiselle yritykselle laskun, jossa olisi Itävallan alv

Suomi Oy:n kirjanpito:

Tilit:
3340 Palvelumyynti EU-maat
1702 Myyntisaamiset

Rivi	Tili	Debet	Kredit	Verotili	Vero debet	Vero kredit	Selite																								
1	3340		500,00	2939/17	0,00	0,00	Myydään tavarankuljetuspalvelu saksalaiselle yritykselle (tomipaikka Itävalta)																								
2	1702	500,00					Saksalainen (Itävalta)																								
Tosite yhteensä		500,00	500,00		Ero 0,00																										
<table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td>Tili</td> <td>Verollinen (ALV 0% 0,00)</td> <td>Verotili</td> <td>Veroton summa</td> <td>Verokanta</td> <td>Selite</td> </tr> <tr> <td>3340</td> <td>-500</td> <td>2939/17</td> <td>-500,00</td> <td>P0</td> <td>Myydään tavarankuljetuspalvelu saksalaiselle yritykselle (tomipaikka Itävalta)</td> </tr> <tr> <td>Palvelumyynti EU-maat</td> <td></td> <td>Arvonlisäverovelka/</td> <td></td> <td></td> <td>EU-palvelumyynti 0%</td> </tr> <tr> <td>Saldo -500,00 (kauden 201910 lopussa)</td> <td></td> <td>Arvonlisäverosaamiset</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>								Tili	Verollinen (ALV 0% 0,00)	Verotili	Veroton summa	Verokanta	Selite	3340	-500	2939/17	-500,00	P0	Myydään tavarankuljetuspalvelu saksalaiselle yritykselle (tomipaikka Itävalta)	Palvelumyynti EU-maat		Arvonlisäverovelka/			EU-palvelumyynti 0%	Saldo -500,00 (kauden 201910 lopussa)		Arvonlisäverosaamiset			
Tili	Verollinen (ALV 0% 0,00)	Verotili	Veroton summa	Verokanta	Selite																										
3340	-500	2939/17	-500,00	P0	Myydään tavarankuljetuspalvelu saksalaiselle yritykselle (tomipaikka Itävalta)																										
Palvelumyynti EU-maat		Arvonlisäverovelka/			EU-palvelumyynti 0%																										
Saldo -500,00 (kauden 201910 lopussa)		Arvonlisäverosaamiset																													

Arvonlisäveroilmoitus:

- 500 euroa kohtaan ”312 Palveluiden myynti muihin EU-maihin”

Yhteenvetoilmoitus:

- **Maatunnus:** AT
- **Arvonlisäverotunniste:** Saksalaisen yrityksen antama VAT-tunnus
- **Palvelumyynnit:** 500

Esimerkki 21 a)

Suomi Oy ostaa Saksasta ostamilleen tavaroille kuljetuspalvelun Suomeen saksalaiselta kuljetusliikkeeltä 600 euroa. Kummallakaan ei ole kiinteitä toimipaikkoja kotivaltionsa ulkopuolella eikä saksalainen yritys ole alv-rekisteröitynyt Suomessa

- Suomi Oy saa verottoman laskun ja laskee siitä arvonlisäveron (144 euroa)
- Suomi Oy kirjaa laskun verolliselle tilille ja kirjaa samalla arvonlisäverovelan ja -saamisen, koska hankinta tulee vähennyskelpoiseen käyttöön

Tilit:

4290 Ostorahdit 24 %
2872 ostovelat
1763 Arvonlisäverosaamiset
2939 Arvonlisäverovelka

Suomi Oy:n kirjanpito:

Rivi	Tili	Debet	Kredit	Verotili	Vero debet	Vero kredit	Selite
	4290	600,00		1763/29	144,00	144,00	Ostetaan tavarankuljetuspalvelu saksalaiselta kuljetusliikkeeltä
	2872		600,00				Ostetaan tavarankuljetuspalvelu saksalaiselta kuljetusliikkeeltä
Tositte yhteensä		744,00	744,00	Ero	0,00		
Tili	Verollinen (ALV 24% 0,00)	Verotili	Veroton summa	Verokanta	Selite		
4290	600	1763/29	600,00	P24	Ostetaan tavarankuljetuspalvelu saksalaiselta kuljetusliikkeeltä		
Ostorahdit 24% Saldo 600,00 (kauden 201910 lopussa)		Arvonlisäverosaamiset/ Arvonlisäverovelka		EU-palveluostot 24%			

HUOM! Käytetään tiliä 4290 Ostorahdit 24 %, asetetaan verokannaksi P24. Vaihtoehtoisesti voitaisiin perustaa oma tili esim. Ostorahdit EU 24 %, jos rahtiostoja muista EU-maista haluttaisiin seurata erikseen!

Arvonlisäveroilmoitus:

- 600 euroa kohtaan "314 Palveluostot muista EU-maista"
- 144 euroa kohtaan "306 Vero palveluostoista muista EU-maista"
- 144 euroa kohtaan "307 Kohdekauden vähennettävä vero"

Yhteenvetoilmoitus:

- Ei anneta

Esimerkki 21 b)

Suomi Oy ostaa Saksasta ostamilleen tavaroille kuljetuspalvelun Suomeen saksalaiselta kuljetusliikkeeltä 600 euroa (veroton summa). Saksalainen yritys on alv-rekisteröitynyt Suomeen tai/ja sillä on kiinteä toimipaikka Suomessa

- Käännettyä verovelvollisuutta ei voida soveltaa
- Suomi Oy saa laskun, joka sisältää Suomen arvonlisäveron 144 euroa

Suomi Oy:n kirjanpito:

Tilit:
4290 Ostorahdit 24 %
2872 Ostovelka
1763 Arvonlisäverosaamiset

Rivi	Tili	Debet	Kredit	Verotili	Vero debet	Vero kredit	Selite
1	4290	600,00		1763	144,00		Ostetaan kuljetuspalvelu tavaroille saksalaiselta yritykseltä (FI)
2	2872		744,00				Ostetaan kuljetuspalvelu tavaroille saksalaiselta yritykseltä (FI)
Tositte yhteensä		744,00	744,00	Ero	0,00		
Tili	Verollinen (ALV 24% 144,00)	Verotili	Veroton summa	Verokanta	Selite		
4290		744,00	1763	600,00	24	Ostetaan kuljetuspalvelu tavaroille saksalaiselta yritykseltä (FI)	
Ostorahdit 24%		Arvonlisäverosaamiset		Ostot 24%			

HUOM! Käytetään tiliä 4290 Ostorahdit 24 % ja valitaan verokannaksi 24

Arvonlisäveroilmoitus:

- 144 euroa kohdassa ”307 Kohdekauden vähennettävä vero”
- 144 euroa ”308 Palautukseen oikeuttava vero (-)”

Yhteenvetoilmoitus:

➤ Ei anneta

- Tavaroiden kuljetuspalvelun myynti kuluttajalle

- Oleellista, missä maassa tai maissa kuljetus tapahtuu sekä missä se alkaa ja loppuu
- **Kuljetus sekä alkaa että loppuu Suomessa** → myyjän tilittää arvonlisäveron 24 % Suomeen
- **Kuljetus alkaa Suomessa, mutta päättyy toisessa EU-maassa** → arvonlisävero maksetaan Suomeen
- **Kuljetus alkaa toisessa EU-maassa** → arvonlisävero suoritetaan kyseiseen maahan

HUOM! Edellytyksenä kuitenkin on, että myyjä rekisteröityy kuljetuksen lähtövaltion arvonlisäverovelvolliseksi

Kirjanpito ja verojen ilmoittaminen:

Esimerkki 22

Suomi Oy myy ruotsalaiselle kuluttajalle rahdin Ruotsiin 300 eutroa (veroton summa). Kuljetus alkaa Suomesta

- Suomi Oy lähettää arvonlisäverollisen laskun kuluttajalle ja tilittää kuljetuksesta arvonlisäveron 72 euroa Suomeen

HUOM! Jos kuljetus alkaisi Saksasta, tulisi Suomi Oy:n rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Saksaan ja lähettäisi näin ollen laskun, jossa on Saksan arvonlisävero. Suomi Oy tilittäisi myymänsä kuljetuksen arvonlisäveron siten Saksaan

Suomi Oy:n kirjanpito:

Tilit:

3000 Myynti 24 %
1702 Myyntisaamiset
2939 Arvonlisäverovelka

Rivi	Tili	Debet	Kredit	Verotili	Vero debet	Vero kredit	Selite
1	3000		300,00	2939		72,00	Myydään tavarankuljetuspalvelu Ruotsiin kuluttajalle
2	1702	372,00					Kuluttaja (Ruotsi)
Tosite yhteensä		372,00	372,00	Ero	0,00		
Tili	Verollinen (ALV 24% -72,00)	Verotili	Veroton summa	Verokanta	Selite		
3000	-372,00	2939	-300,00	24	Myydään tavarankuljetuspalvelu Ruotsiin kuluttajalle		
	Myynti 24%		Arvonlisäverovelka		Myynti 24%		

HUOM! Voidaan käyttää myös tiliä 3270 Kuljetusveloitukset, mikäli lasku sisältää sekä tavarantoimituksen myyntiä että kuljetuspalvelun myyntiä ja kuljetuspalvelun myyntiä halutaan seurata erillisellä tilillä

Arvonlisäveroilmoitus:

- 72 euroa kohtaan "301 24 %:n vero"
- 72 euroa kohtaan "308 Maksettava vero"

Yhteenvetoilmoitus:

- Ei anneta

HUOMIOITAVAA!

- Marginaaliverotus → 24 % katteesta
- Tärkeää määritellä, onko kyseessä AVL:ssa tarkoitettu matkatoimistopalvelu

4.4 Matkatoimistopalvelut

- Suomessa matkatoimistopalveluihin sovelletaan **marginaaliverotusta sekä elinkeinonharjoittajien että kuluttajien kohdalla, kun matka sijoittuu Suomeen tai muuhun EU-maahan**
 - **Ideana kohdistaa arvonlisävero matkanjärjestäjän katteeseen/voittomarginaaliin**, joka on matkanjärjestäjän matkatoimistopalvelujen myynnin ja muilta elinkeinonharjoittajilta ostettujen palvelujen ja tavaroiden erotuksen summa
 - Tästä summasta eli **katteesta maksetaan 24 % arvonlisävero** riippumatta siitä, minkä verokannan alaisia palveluja ja tavaroita matkatoimistopalvelu sisältää
 - Muilta elinkeinonharjoittajilta ostamiin palveluihin voi sisältyä joko Suomen tai muun EU-maan arvonlisäveroa

HUOM! Matkanjärjestäjä ei saa vähentää muilta elinkeinonharjoittajilta ostamistaan palveluista arvonlisäveron osuutta arvonlisäveroilmoituksellaan eikä siitä voi myöskään hakea ulkomaanpalautusta. Kaikki muut yleiskulut, kuten esimerkiksi matkailutoiminnan markkinointiin liittyvät kulut ovat kuitenkin normaalisti vähennyskelpoisia

- Matkatoimistopalvelut, jotka kohdistuvat **EU:n ulkopuolelle**, ovat **verottomia**
- **Marginaaliverotusta sovelletaan, kun**
 - matkanjärjestäjä on **ostanut matkailuun liittyviä palveluja toisilta elinkeinonharjoittajilta ja myynyt omissa nimissään matkustajille**
 - **toiminta on jatkuvaa**, ei satunnaista
 - matkat kestävät **yli 24 tuntia ja sisältävät siten majoituksen yön yli**
 - **kyseessä on valmismatka** → sisältää kuljetuksen ja majoituksen tai kuljetuksen tai majoituksen sekä lisäksi kokonaisuuden kannalta olennaisen matkailupalvelun
- **Marginaaliverotusta ei sovelleta, jos**
 - **matkan järjestäminen on satunnaista**
 - **matka on päivämatka ja päivämatkojen myyjä ei myy mitään muita matkatoimistopalveluja**
 - matkanjärjestäjä myy **omia, itse suorittamiaan palveluja** → sovelletaan arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä kyseisen palvelun myyntimaasta, verokanta määräytyy tällöin suoritettavan palvelun luonteen perusteella

- matkanjärjestäjä vain **välittää toisten tarjoamia matkailupalveluja** (esim. matkavakuutus) eikä myy niitä omissa nimissään → sovelletaan välitystoimintaan liittyviä arvonlisäverosäännöksiä ja vero/verottomuus määrittyy sillä, millaista palvelua välitetään
- **sovelletaan käännettä verovelvollisuutta** → matkanjärjestäjä ostaa myyntimaasäännösten mukaan Suomessa myydyn palvelun ulkomaiselta elinkeinonharjoittajalta, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa → esim. opaspalvelut kuuluvat yleissäännöksen eli käännetyn verovelvollisuuden piiriin
- **kyseessä on matkan markkinointiin liittyvät palvelut**
- **Marginaaliverotus kirjanpidossa**
 - KILA:n ohjeistus:
 1. Marginaaliveronalaisten myyntien arvonlisäverokantaa vastaava osuus vähennetään liikevaihdon oikaisueränä. Samoin marginaaliveronalaisten ostojen arvonlisäverokantaa vastaava osuus vähennetään ostojen oikaisueränä.
 2. Arvonlisäverokanta kirjataan voittomarginaalin perusteella kuukausittain myynnin oikaisueräksi ja arvonlisäverovelaksi, tappiomarginaalista laskettua negatiivista veroa ei huomioida tilinpäätöksessä
 - Tulevat kirjaukset on tehty Visma Fivaldin käsikirjan ohjeen mukaisesti hyödyntäen KILA:n ohjetta
 - Laskumerkinnät:
 - **”voittomarginaalijärjestelmä-matkatoimistot” tai ”Margin Scheme - Travel Agents”**
 - veron peruste eli voittomarginaali tulee mainita laskulla
 - marginaaliverotusmenettelyn alaiset palvelut ja matkanjärjestäjän itse suorittamat palvelut tulee pystyä erottamaan toisistaan laskulla

Kirjanpito ja verojen ilmoittaminen:

Esimerkki 23

Suomi Oy myy valmismatkoja Espanjaan. Suomi Oy myy suomalaisille asiakkailleen omista nimisään matkan, johon sisältyy edestakainen lentomatka Espanjaan, majoitus ja täyshoito. Suomi Oy ostaa lennot suomalaiselta lentoyhtiöltä (3000 euroa) sekä majoituksen (2000 euroa) ja ruokailun (1000 euroa) Espanjasta. Palveluiden yhteenlaskettu ostohinta on siten 6000 euroa. Matkanjärjestäjä myy valmismatkan hintaan 8000 euroa.

Suomi Oy:n arvonlisäverolaskelma:

Voittomarginaali: $8000 - 6000 = 2000$ euroa

Veron peruste on voittomarginaali ilman arvonlisäveroa: $2000 - (24/124 \times 2000) = 1612,90$ euroa

josta vero 24%: $1612,90 \times 0,24 = 387,10$

Suomi Oy:n kirjanpito:

Kirjanpidossa maksettavaksi tuleva vero muodostuu seuraavasti:

Vero-oikaisu myynnistä: $8000 \times (24/124) = 1548,39$
Vero-oikaisu ostosta: $6000 \times (24/124) = 1161,29$
= Maksettava vero 387,10

HUOMIOITAVAA!

-Viisi kirjausta:

1. Osto
2. Myynti
3. Myynnin oikaisu
4. Oston oikaisu
5. Päätetään Alv-tilit

HUOM! Tehdään automaatio oston ja myynnin taakse siten, että kirjaus laskee automaattisesti oikaisun määrän,

Ohje automaation tekoon löytyy TÄÄLTÄ:

<https://www.google.fi/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&cad=rja&uact=8&ved=2ahU->

[KEwiDtp_XpJviAhVxIsKHQBIC-MQFjADegQIABAB&url=https%3A%2F%2Fdocplayer.fi%2F60855188-Visma-fivaldi-kasikirja-marginaaliverollinen-kauppa-ohjaustiedot.html&usg=AOvVaw3Ziiq1IM48Z7caQOgFXiY7](https://www.google.fi/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&cad=rja&uact=8&ved=2ahU-KEwiDtp_XpJviAhVxIsKHQBIC-MQFjADegQIABAB&url=https%3A%2F%2Fdocplayer.fi%2F60855188-Visma-fivaldi-kasikirja-marginaaliverollinen-kauppa-ohjaustiedot.html&usg=AOvVaw3Ziiq1IM48Z7caQOgFXiY7)

Tilit:

4160 Ostot matkatoimistopalvelu marginaaliverotus

2872 Ostovelat

1. Osto:

Rivi	Tili	Debet	Kredit	Verotili	Vero debet	Vero kredit	Selitte
1	4160	6 000,00					Ostetaan matkaa varten palveluita
2	2872		6 000,00				Ostetaan matkaa varten palveluita
Tositte yhteensä		6 000,00	6 000,00	Ero	0,00		
Tili		Summa				Selitte	
4160		6000,00				Ostetaan matkaa varten palveluita	
Ostot matkatoimistopalvelu marginaaliverotus Saldo -6 000,00 (kauden 201902 lopussa)							
Autokirj. tileille 17620 (19,35%), 2929 (100%), 2930 (-100%), 4395 (-19,35%)							

Automaattikirjaukset taustalla:

Tositelaji		
Autom.kirjaukset		
Tili	Debet	Kredit
17620	1 161,29	
2929	6 000,00	
2930		6 000,00
4395		1 161,29

17620 Laskennallinen alv-saaminen, marg. verolliset ostot

2929 Marginaaliverollinen osto

2930 Marginaaliverollinen kauppa, seurantatili

4395 Laskennallinen alv, marg. verolliset ostot

2. Myynti:

Tilit:

3410 Myynti matkatoimistopalvelut marginaaliverotus

1702 Myyntisaamiset

Rivi	Tili	Debet	Kredit	Verotili	Vero debet	Vero kredit	Selite
1	3410		8 000,00				Myydään matka
	1702	8 000,00					Myydään matka
Tosite yhteensä		8 000,00	8 000,00	Ero	0,00		
Tili		Summa				Selite	
3410		-8000,00				Myydään matka	
Myynti matkatoimistopalvelut marginaaliverotus				Autokirj. tileille 2928 (100%), 2930 (-100%), 3530 (-19,35%), 2920 (19,35%)			

Automaattikirjaukset taustalla:

Tositelaji Autom.kirjaukset		
Tili	Debet	Kredit
2920		1 548,38
2928		8 000,00
2930	8 000,00	
3530	1 548,38	

2920 Laskennallinen alv-velka, marg. verolliset myynnit

2928 Marginaaliverollinen myynti

2930 Marginaaliverollinen kauppa, seurantatili

3530 Laskennallinen alv, marg. verollinen myynti

Tilit:

3435 Marg. verollinen myynti, veron peruste

3436 Tilin 3435 vastatili

2939 Arvonlisäverovelka

3. Voitonkirjaus eli oikaisu myynnistä:

Kirjataan kaudelle 201902 Tositteen päivämäärä 28.02.2019 Seuraava tosite 8190200003

Rivi	Tili	Debet	Kredit	Verotili	Vero debet	Vero kredit	Selite
1	3435		6 451,61	2939		1 548,39	Voiton kirjaus/oikaisu
2	3436	8 000,00					Voiton kirjaus/oikaisu
3							
Tosite yhteensä		8 000,00	8 000,00	Ero	0,00		

Tili	Verollinen (ALV 24% -1 548,39)	Verotili	Veroton summa	Verokanta	Selite
3435	-8000,00	2939	-6451,61	M24	Voiton kirjaus/oikaisu
Marg. verollinen myynti, veron peruste		Arvonlisäverovelka		Myynti marg. verollinen 24%	
Saldo -6 451,61 (kauden 201902 lopussa)					

Tili	Summa	Selite
3436	8000,00	Voiton kirjaus/oikaisu
Tilin 3435 vastatili		Autokirj. tileille 2928 (100%), 2930 (-100%), 3530 (-19,35%), 2920 (19,35%)

Automaattikirjaukset taustalla

Tositelaji Autom.kirjaukset		
Tili	Debet	Kredit
2920	1 548,38	
2928	8 000,00	
2930		8 000,00
3530		1 548,38

2920 Laskennallinen alv-velka, marg. verolliset myynnit

2928 Marginaaliverollinen myynti

2930 Marginaaliverollinen kauppa, seurantatili

3530 Laskennallinen alv, marg. verollinen myynti

Tilit:

4165 Marg. verolliset ostot, veron peruste

4166 Tilin 4165 vastatili

1763 Arvonlisäverosaamiset

4. Voitonkirjaus eli oikaisu ostoista:

Rivi	Tili	Debet	Kredit	Verotili	Vero debet	Vero kredit	Selite
1	4165	4 838,71		1763	1 161,29		Voitto kirjaus/oikaisu
2	4166		6 000,00				Voitto kirjaus/oikaisu
3							Voitto kirjaus/oikaisu
Tosite yhteensä		6 000,00	6 000,00	Ero	0,00		

Vero-oikaisu kirjataan samassa kuussa, kun tavara myydään eteenpäin!

Tili	Verollinen (ALV 24% 1 161,29)	Verotili	Veroton summa	Verokanta	Selite
4165	6000,00	1763	4838,71	M24	Voitto kirjaus/oikaisu
Marg. verolliset ostot, veron peruste		Arvonlisäverosaamiset		Osto, marg. verollinen 24%	
Saldo 4 838,71 (kauden 201902 lopussa)					

Tili	Summa	Selite
4166	-6000,00	Voitto kirjaus/oikaisu
Tilin 4165 vastatili		Autokirj. tileille 17620 (19,35%), 2929 (100%), 2930 (-100%), 4395 (-19,35%)
Saldo 4 838,71 (kauden 201902 lopussa)		

Automaattikirjaukset taustalla:

Tositelaji		Autom.kirjaukset	
Tili	Debet	Kredit	
17620		1 161,29	
2929		6 000,00	
2930	6 000,00		
4395	1 161,29		

17620 Laskennallinen alv-saaminen, marg. verolliset ostot
2929 Marginaaliverollinen osto
2930 Marginaaliverollinen kauppa, seurantatili

Tilit:

1763 Arvonlisäverosaamiset

2939 Arvonlisäverovelka

2937 Maksuunpantu verovelka

5. Päätetään alv-tilit

Rivi	Tili	Debet	Kredit	Varotili	Vero debet	Vero kredit	Selite
1	1763		1 161,29				Alv 032019
2	2939	1 548,39					Alv 032019
3	2937		387,10				Alv 032019
Tositte yhteensä		1 548,39	1 548,39	Ero	0,00		
Tili			Summa				Selite
2937			-387,10				Alv 032019
Maksuunpantu verovelka							

Arvonlisäveroilmoitus:

- 387,10 euroa kohdassa "301 24%:n vero"
- 387,10 euroa kohdassa "308 Maksettava vero"
-

Yhteenvedoilmoitus:

- Ei anneta

5 ULKOMAALAI SPALAUTUS

HUOMIOITAVAA!

- Ulkomaalaispalautuksella voidaan hakea toisen EU-maahan maksettu alv takaisin

- Yrityksen hankkiessa ulkomailta tavaroita tai palveluita yrityksensä liiketoiminnan harjoittamiseen, ei verotonta laskua tapahtumasta ole aina mahdollisuutta saada. Tässä tapauksessa **yrittäjä maksaa arvonlisäveron hankintamaahan eikä voi vähentää sitä oman kotimaansa arvonlisäverotuksessa** → haetaan takaisin ostohintaan sisällyntynyt hankintamaan arvonlisävero ulkomaalaispalautuksen kautta
- **Elinkeinonharjoittajat ovat oikeutettuja ulkomaalaispalautukseen** arvonlisäverosta tilanteissa, joissa kaikki seuraavat vaatimukset täyttyvät:
 - yritys on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi
 - tavarat tai palvelut on hankittu tai maahantuodaan sellaiseen EU-maahan, jossa yritys ei ole arvonlisäverovelvollinen harjoittamastaan myynnistä
 - ei ole velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi kyseisessä maassa, josta palautusta haetaan
 - elinkeinonharjoittajalla ei ole kiinteää toimipaikkaa hankintamaassa tai taloudellisen toimintansa kotipaikkaa maassa, josta palautusta haetaan
 - vaatimuksena on myös, ettei elinkeinonharjoittaja ole harjoittanut hankintamaassa muita tavaroiden myyntejä tai palvelujen suorituksia kuin sellaisia palveluita
 - johon sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, missä ostaja on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron.
 - kuljetuspalveluja tai niiden liitännäispalveluita, jotka on direktiivin 2006/112/EY perusteella vapautettu verosta.
- **Hakeminen:**
 - hakemus tehdään **Verohallinnon ylläpitämässä ALVEU -palvelussa** → voi tehdä vain sähköisesti
 - tehtävä **yhdeksän kuukauden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä**, jolloin tuotteet tai palvelu on hankittu tai käytetty
 - Palautusta haettaessa **pienin palautusmäärä on 50 euroa jos koko vuodelta** → neljännesvuodelta palautuksen summan on oltava 400€ tai enemmän → jos hakemus useammin kuin kerran vuodessa tulee hakemuksen olla kolmelta pe- räkälläiseltä kuukaudelta → **hakemusjaksoissa eroja maakohtaisesti**

- Ulkomaalaispalautusmenettely on pääpiirteittäin samanlainen kaikissa EU-maissa
→ **eroja voi olla asiointikieli, rahayksikkö, koodit, joilla tavaroiden ja palveluiden laatu ilmoitetaan, mahdolliset rajoitukset vuosittaiseen hakemusten määrään, asiamiehen toimivalta, hakemuksen liitteisiin liittyvät käytännöt**
- Jos hakemusta koskevassa maassa ei ole valuuttana euro, on **rahamäärät muunnettava maan kansalliseksi valuutaksi**
- **ALV velvollisuus tarkastetaan hakemusta jättäessä** → pitää olla koko hakemuksen ajan ollut
- **Palautus vastaa laajuudeltaan sitä, mikä on palautusta koskevassa maassa arvonlisäverovähennyskelpoista** → poikkeuksia esim. edustuskuluissa
- Jos verotonta ja verollista toimintaa, on palautus jaettava niiden suhteessa → **verottomasta liiketoiminnasta ei voi hakea palautusta**
- Palautusta koskeva maa voi vaatia tositteet ja tuontiasiakirjat hankinnoista skannattuna liitteiksi, mikäli veronperuste on suurempi kuin 1500 ja polttoaineita koskevissa kuiteissa vähimmäismäärä on 250 euroa
- **HUOM! Alle 400 euron hankinnoissa tositteessa voidaan hyväksyä kevennetyin laskumerkinnöin tehty tosite, kuten pankkikortti kuitti**
- **Jos hakemuksen tekemiseen käytetään asiamiestä, on hakemuksen liitteeksi liitettävä valtakirja, jossa yksilöidään asiamiehen toimivalta**

Kirjanpito ja verojen ilmoittaminen

Esimerkki 24

Suomi Oy ostaa polttoainetta Saksasta. Suomi Oy ostaa polttoaineet yrityksensä liiketoimintaa varten. Polttoaineiden ostamisesta Suomi Oy saa kassakuitin, joka sisältää Saksan arvonlisäveron (19%). Polttoaineet maksavat 300 euroa (verollinen summa)

Suomi Oy:n kirjanpito:

Tilit:
4000 Ostot
1910 Pankkitili

Rivi	Tili	Debet	Kredit	Verotili	Vero debet	Vero kredit	Selite
1	4000	300,00					Ostetaan polttoainetta Saksasta
2	1910		300,00				Ostetaan polttoainetta Saksasta
Tositte yhteensä		300,00	300,00	Ero	0,00		
Tili	Verollinen (ALV 0% 0,00)	Verotili	Veroton summa	Verokanta	Selite		
4000		300,00			Ostetaan polttoainetta Saksasta		
Ostot							
Saldo 300,00 (kauden 201803 lopussa)							

Suomi Oy hakee arvonlisäveroa ulkomaalaispalautuksella ja saa myönteisen päätöksen. Palautettava summa (300 x 0,19= 57 euroa) maksetaan Suomi Oy:n tilille

Tilit:
1910 Pankkitili
4390 Muut ostojen oikaisuerät

Rivi	Tili	Debet	Kredit	Verotili	Vero debet	Vero kredit	Selite
1	1910	57,00					Saadan ulkomaalaispalautus Saksasta
2	4390		57,00				Saadan ulkomaalaispalautus Saksasta
Tositte yhteensä		57,00	57,00	Ero	0,00		
Tili	Verollinen (ALV 0% 0,00)	Verotili	Veroton summa	Verokanta	Selite		
4390		-57,00			Saadan ulkomaalaispalautus Saksasta		
Muut ostojen oikaisuerät							

Arvonlisäveroilmoitus ja Yhteenvetoilmoitus:

- Ei anneta

6 ARVONLISÄVERON RAPORTOINTI

HUOMIOITAVAA!

- **Arvonlisäveroilmoitus:** viimeistään verokautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivänä, HUOM! poikkeuksia
- **Yhteenvedoilmoitus:** viimeistään kunkin kuukauden päättymistä seuraavan kuukauden 20. päivänä
- **Intrastat:** kun yhteisömyyntien määrä ylittää 500 000 € ja/tai yhteisöhankintojen määrä ylittää 550 000 €

Arvonlisäveroilmoitus:

- Annetaan sähköisesti Oma Vero -palvelussa
- Ilmoittaminen asiakasyrityksen puolesta tapahtuu
 - **Katso-tunnisteilla**, jotka ovat vuoden 2019 loppuun saakka käytössä
 - **Suomi.fi tunnistautumisella** henkilökohtaisilla verkkopankkitunnuksilla, mobiilivarmenteella tai varmennuskortilla
- Annetaan, vaikka elinkeinonharjoittaja ei olisi ollut toimintaa kyseisenä kuukautena
- **Arvonlisäveroilmoituksen jättöpäivät:**
 - **Verokausi on kuukausi**
 - kuluvaa kuukautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivä, esim. tammikuu ilmoitetaan 12.3
 - jos 12. päivä on lauantai tai pyhäpäivä, riittää, että ilmoitus on perillä seuraavana arkipäivänä
 - **Verokausi on neljännesvuosi**
 - vuosineljänneksen toisen seuraavan kuukauden 12. päivä, esim. 1. neljännes ilmoitetaan 12.5
 - **Verokausi on vuosi**
 - seuraavan vuoden helmikuun loppuun mennessä
- **Arvonlisäveroilmoituksen raportointi tapahtuu Visma Fivaldista, kirjanpidon viennit siirtyvät automaattisesti arvonlisäveroilmoitukselle, joka lähetetään Verohallintoon**

Yhteenvedoilmoitus:

- Annetaan vain kuukausilta, jolloin on ollut **tavara- tai palvelumyyntiä muihin EU-maihin**
 - Koskee vain yhteisömyyntiä, kolmikantakaupan toista myyjää sekä sellaisia palvelumyynnejä, joihin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta (elinkeinonharjoittajia koskeva pääsääntö)
- Yhteenvedoilmoitusta ei anneta:
 - kotimaan myynneistä
 - EU:n tavara- ja palveluostoista

- EU:n ulkopuolisesta liiketoiminnasta
- palvelumyynneistä, jotka eivät ole elinkeinonharjoittajia koskevan pääsäännön mukaisia
- jos palvelun myynti on verotusvaltiossa vapautettu verosta
- Annettava viimeistään kunkin kuukauden päättymistä seuraavan kuukauden 20. päivänä verokaudesta riippumatta
- Oma Verossa, tiedostona Ilmoitin.fi -palvelussa tai verkkolomakkeella Tyvi-palvelussa
- Kaikki samalle ostajalle tehdyt myynnit annetaan yhdellä kertaa yhdellä erittelyrivillä
 - Kaikki kolme kauppatapaa (tavaramyynnit, palvelumyynnit ja kolmikantakauppa) merkitään samalle erittelyriville
 - Yksi erittelyrivi vastaa siten yhtä asiakaskohtaista yhteenvetoilmoitusta
- **Y-tunnus**
 - Oma Verossa Y-tunnusta ei tarvitse erikseen ilmoittaa.
- **Kuukausi ja vuosi**
 - Kuukausi ilmoitetaan numerona (1–12) ja vuosi nelinumeroisena lukuna.
- **Maatunnus**
 - Kohdassa ilmoitetaan ostajan arvonlisäverotunnisteen maatunnus

NL	Alankomaat	BE	Belgia
BG	Bulgaria	ES	Espanja
IE	Irlanti	GB	Iso-Britannia
IT	Italia	AT	Itävalta
EL	Kreikka	HR	Kroatia
CY	Kypros	LV	Latvia
LT	Liettua	LU	Luxemburg
MT	Malta	PT	Portugali
PL	Puola	FR	Ranska
RO	Romania	SE	Ruotsi
DE	Saksa	SK	Slovakia
SI	Slovenia	DK	Tanska
CZ	Tšekki	HU	Unkari
EE	Viro		

- **Ostajan VAT tunnus**
 - Kohtaan merkitään ostajan ilmoittama arvonlisäverotunniste ilman maatunnusta. Tunniste kirjoitetaan ilman välimerkkejä
 - Arvonlisäveron tunnisteiden rakenne vaihtelee eri EU-maissa
- **Tavaramyynnit**
 - Kohtaan merkitään kaikkien samalle kauppakumppanille EU:n sisällä myytyjen tavaroiden yhteenlaskettu hinta
 - Hintaan lasketaan mukaan myös tavaran toimittamisesta tai palvelun suorittamisesta aiheutuneet kustannukset, jotka myyjä on veloittanut ostajalta
 - Myynnistä saa vähentää ostajalle annetut alennukset ja muut oikaisuerät. Jos myynti on oikaisuerän vuoksi negatiivinen, sen eteen merkitään miinusmerkki
 - Merkitään myös omaisuuden siirrot Suomesta toiseen EU-maahan
- **Palvelumyynnit**
 - Kohtaan lasketaan yhteen samalle kauppakumppanille kalenterikuukauden aikana tehdyt palvelujen EU-myynnit, jotka elinkeinonharjoittajien välisen palvelukaupan pääsäännön mukaisia
- **Kolmikantakauppa**
 - Kohtaan lasketaan yhteen samalle kauppakumppanille kalenterikuukauden aikana tehdyt myynnit, joissa ilmoittaja on ollut kolmikantakaupan toisena myyjänä
- **Tavaroiden ja palvelujen myynnit yhteensä**
 - Kohdassa ilmoitetaan tavaroiden ja palvelujen EU-myyntien yhteenlasketut arvot kauppatapakohtaisesti eriteltynä
 - Tämä kohta on vain paperilomakkeessa

- Ohjeistus yhteenvetoilmoituksen tekoon:
 - Avataan Omavero asiakkaan kohdalta, jolle ilmoitus halutaan tehdä. Mennään **toiminnot** kohdan alle ja painetaan **Veroilmoituksen tekeminen**.

The screenshot shows the 'Oma Vero' website interface. At the top right, there are language selection buttons for 'Suomeksi', 'På svenska', and 'In English'. Below the header, there are navigation links for 'Käyttäjän profiili', 'Apua asiointiin', and 'Kirjaudu ulos'. The main content area is divided into three sections: 'Asiakas', 'Huomioitavaa', and 'Toiminnot'. The 'Toiminnot' section is circled in red, and the option 'Veroilmoitusten tekeminen' is highlighted with a red oval.

- Mennään kohdan **Omat verolajit** alle ja valitaan **Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus**.

The screenshot shows the 'Omat verolajit' page. The header 'Omat verolajit' is circled in red. Below it, there are two columns of tax types. The 'Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus' option is circled in red. The 'Kaikki verolajit' column is also visible.

Omat verolajit		Kaikki verolajit	
Arvonlisävero	Valitse kausi	Arpajaisvero	Valitse kausi
Henkilön tulovero	Valitse kausi	Arvonlisävero	Valitse kausi
Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus	Valitse kausi	Arvonlisävero uudesta kuljetusvälineestä	Valitse kausi
		Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus	Valitse kausi
		Ennakkopidätys koroista ja osuuksista	Valitse kausi

- Tämän jälkeen avautuu yhteenvetoilmoitus -sivu
- Tarkistetaan asiakastiedot ja kohdekuusi
- Tämän jälkeen syötetään tiedot taulukkoon
- Valitaan **maatunnus**, **Alv-tunniste**, **maa** ja laitetaan summa kohtaan esim. **Palvelumyynnit €**

Asiakas Kohdekuukausi

2 / 2019 (kuukausi, satunnainen)

Kohdekuukauden tiedot ?

Maatunnus	Alv-tunniste	Maa	Tavaramyynnit, €	Palvelumyynnit, €	Kolmikantakauppa, €
<input checked="" type="checkbox"/> DK	<input type="text"/>	DK - TANSKA	0,00	733,27	0,00
<input type="checkbox"/>					
			0,00	733,27	0,00

Poista valitut rivit

Lisätietojen antajan yhteystiedot

Omat yhteystiedot (käyttäjäprofiili)

Nimi

Puhelinnumero

Muut yhteystiedot

Peruuta Tallenna keskenäiseksi **Lähetä**

- Tämän jälkeen painetaan **Lähetä**

✕

Haluatko varmasti lähettää tämän veroilmoituksen?

Sivusto varmistaa vielä haluatko varmasti lähettää ilmoituksen. Jos olet varma paina **OK**.

- Tämän jälkeen saat ilmoituksen, että yhteenvetoilmoitus on vastaanotettu

Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus



Verohallinto on vastaanottanut ilmoituksesi.

Ilmoituksesi tallennetaan OmaVeroon, ja voit tarkastella sitä myöhemmin.

Voit muokata ilmoitusta tai perua sen niin kauan kuin ilmoitus on tilassa "Lähetetty". Tulosta ilmoitus-painikkeella voit tulostaa ilmoittamiesi tietojen yhteenvedon.

Ilmoitus:	Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus
Asiakas:	<input type="text"/>
Lähetysaika:	08.03.2019 klo 13.24
Tunnus:	<input type="text"/>

OK

[Avaa ilmoitus \(pdf\)](#)

Intrastat:

- Ilmoitus, joka annetaan tulliviranomaisille **EU:n sisäisestä tavarakaupasta** kuukausittain
- Koskee vain elinkeinonharjoittajia, joiden **yhteisömyyntien määrä vuodessa ylittää 500 000 euroa tai/ja yhteisöhankintojen määrä vuodessa ylittää 550 000 euroa**
- Yrittäjän ei tarvitse itse seurata, milloin euro määräinen raja tulee vastaan → Tulli saa yrityskohtaisen tiedon vuosittain Verohallinnolta yhteisömyyntien ja-hankintojen määrästä ja informoi yritystä rajan ylittyessä

LÄHTEET

Alle on koottu oppaassa käytetyt keskeisimmät lähteet. Täydellisen lähdeluettelon löydät varsinaisesta opinnäytetyöraportista.

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501

Hyttinen, P. & Svensberg, S. 2018. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Helsinki: ST-Akatemia.

KILA 2019. Matkatoimistopalvelujen marginaaliveron käsittelemisestä. Viitattu 10.5.2019, https://kirjanpitolautakunta.fi/lausunnot-artikkeli/-/asset_publisher/matkatoimistopalvelujen-marginaaliveron-kasittelemisesta

Verohallinto 2017i. Maahantuonnin arvonlisämenettelystä 1.1.2018 alkaen. Viitattu 3.2.2019 4.2.2019, 5.2.2018, <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/61955/maahantuonnin-arvonlis%C3%A4verotusmenettelyst%C3%A4-1.1.2018-alkaen/>

Verohallinto 2017g. Ahvenanmaan veroraja arvonlisäverotuksessa. Viitattu 13.11.2018, <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48654/ahvenanmaan-veroraja/>

Verohallinto 2018e. Arvonlisäveron erityisjärjestelmä. Viitattu 27.11.2018, <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48094/arvonlisäveron--erityisjärjestelmä/>

Verohallinto 2013a. Arvonlisäveron palauttaminen suomalaiselle elinkeinoharjoittajalle muista EU-maista. Viitattu 30.10.2018, (https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48309/arvonlisaveron_palauttaminen_suomalaise2/)

Verohallinto 2017a. Arvonlisäveron yhteenvedoilmoituksen antaminen ja ilmoituksen korjaaminen. Viitattu 4.10.2018, 31.10.2018, https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48617/arvonlisaveron_yhteenvedoilmoituksen_an/

Verohallinto 2017b. Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. Viitattu 10.10.2018, 30.10.2018, 31.10.2018, 6.11.2018, https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48691/arvonlisaverotus_eutavarakaupass/

Verohallinto 2011b. Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelukaupassa, voimassa 31.12.2009 asti. Viitattu 22.11.2018, https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/arvonlisaverotus_kansainvalisessa_palve/

Verohallinto 2017j. Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa. Viitattu 4.5.2019, https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48090/laskutusvaatimukset_arvonlisaverotukses3/

Verohallinto 2013d. Matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettely. Viitattu 8.1.2019, https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48715/matkatoimistopalvelujen_marginaaliverot/

Verohallinto 2017d. Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen. Viitattu 30.10.2018, 22.11.2018, 26.11.2018, 27.11.2018, 4.5.2019, https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen_ulkomaankaupan_arvonlisavero/

Verohallinto 2017e. Ulkomaankauppa. Viitattu 31.10.2018, https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/

Verohallinto 2017h. Vientikaupan arvonlisäverotus. Viitattu 4.1.2019, 25.1.2019, 1.2.2019, 3-5.2.2019, 1.5.2019, 16.5.2019, https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48667/vientikaupan_arvonlisaverotu2/

Visma Software Oy 2016, VismaFivaldi - käsikirja Marginaaliverollinen kauppa – ohjaustiedot. Viitattu 15.5.2019, <https://docplayer.fi/60855188-Visma-fivaldi-kasikirja-marginaaliverollinen-kauppa-ohjaustiedot.html>

ARVONLISÄVEROILMOITUS

ARVONLISÄVERON TIEDOT

Kuukausi 07 2019 Muutos aika: 03.05.2019 15:20

301 24 %:n vero
302 14 %:n vero
303 10 %:n vero
304 Vero tavaroiden maahantuonnista EU:n ulkopuolelta
305 Vero tavaraostoista muista EU-maista
306 Vero palveluostoista muista EU-maista
318 Vero rakentamispalvelun ostoista
307 Kohdekauden vähennettävä vero
308 Maksettava vero / Palautukseen oikeuttava vero (-)
309 0-verokannan alainen liikevaihto
310 Tavaroiden maahantuonnit EU:n ulkopuolelta
311 Tavarain myynti muihin EU-maihin
312 Palveluiden myynti muihin EU-maihin
313 Tavaratostot muista EU-maista
314 Palveluostot muista EU-maista
319 Rakennuspalvelun myynnit, (käännetty verovelvollisuus)
320 Rakentamispalvelun ostot (käännetty verovelvollisuus)
315 Alarajahuojennukseen oikeuttava liikevaihto
316 Alarajahuojennukseen oikeuttava vero
317 Alarajahuojennuksen määrä
Ei alv-toimintaa
056 Ei alv-toimintaa