

KARELIA-AMMATTIKORKEAKOULU  
Liiketalouden koulutus

Pirjo Laaksonen

ULKOMAANKAUPAN ARVONLISÄVEROTUKSEN  
ONGELMATILANTEET JA KIRJANPITÄJÄN AMMATTIETIIKKA  
KÄYTÄNNÖN TILITOIMISTOTYÖSSÄ

Opinnäytetyö  
Toukokuu 2019



**OPINNÄYTETYÖ**  
**Toukokuu 2019**  
**Liiketalouden koulutus**

Tikkarinne 9  
80200 JOENSUU  
+358 13 260 600 (vaihde)

Tekijä(t)  
Pirjo Laaksonen

Nimeke  
Ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen ongelmatilanteet ja kirjanpitäjän ammattietiikka käytännön tilitoimistotyössä

**Tiivistelmä**

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on käsitellä ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen ongelmatilanteita ja niiden ratkaisemista tilitoimistotyössä. Tutkimusmenetelmä on kommentoiva narratiivinen kirjallisuuskatsaus. Käsitellyt ongelmatilanteet liittyvät maahantuonnin arvonlisäveron perusteen määrittämiseen, ulkomaankaupan arvonlisäverosäädösten soveltamiseen maksuperusteisessa kirjanpidossa, ulkomaankaupan liiketapahtumien ajalliseen kohdistamiseen sekä asiakkaan verovelvollisuuden määrittämiseen. Lisäksi pohditaan lyhyesti kirjanpitäjän ammattietiikkaa sekä ammatillista ongelmanratkaisua.

Opinnäytetyön teoriaosuudessa käsitellään Suomen arvonlisäverotusta pääpiirteissään ensin kotimaankaupan näkökulmasta, jonka jälkeen keskitytään omissa osioissaan EU-alueella tapahtuvaan ulkomaankauppaan sekä vienti- ja tuontikauppaan. Ongelmatilanteiden käsittelyssä hyödynnettiin tietolähteenä pääasiassa Verohallinnon syventäviä arvonlisävero-ohjeita, joiden antamaa informaatiota pohdittiin käytännön kirjanpitotyön näkökulmasta. Opinnäytetyön tavoitteena ei ollut ratkaista näitä ongelmia vaan pyrkiä pohtimaan niitä saatavilla olevan aineiston valossa sekä herättää keskustelua mahdollisista käytännön ratkaisuista.

Kieli  
suomi

Sivuja 39

**Asiasanat**

arvonlisävero, ulkomaankauppa, kirjanpito



**THESIS**  
**May 2019**  
**Degree Programme in Business**  
**Economics**

Tikkarinne 9  
80200 JOENSUU  
FINLAND  
+ 358 13 260 600 (switchboard)

Author (s)  
Pirjo Laaksonen

Title  
Value-Added Tax in Foreign Trade – Dealing with Challenging Situations and Professional Ethics in Accounting

Abstract

The purpose of this thesis was to explore value-added taxation in foreign trade and to discuss problematic situations accountants face on a daily basis. This narrative literature review and commentary does not aim to solve these problems but rather has an objective to raise discussion and provide a critical viewpoint on the issue from the perspective of accounting practice. Both the theoretical background and literature review are based on the detailed value-added tax guidance provided by the Finnish Tax Administration.

The theoretical framework consist of three parts and aims to discuss the key elements of value-added taxation in Finland. The first part focuses on domestic trade, and the second on foreign trade inside the European Union. The third part explores import and export situations. After the theoretical background, four problematic situations are discussed: defining the taxable amount when importing goods, applying value-added tax regulations of foreign trade in cash basis accounting, choosing the correct entry time for foreign trade transactions during an accounting period and defining the client's liability for value-added tax in certain situations. A brief discussion of professional ethics and problem solving in accounting is also included.

Language

Finnish

Pages 39

Keywords

value-added tax, foreign trade, accounting

## Sisältö

1	Johdanto .....	5
1.1	Opinnäytetyön tausta .....	5
1.2	Opinnäytetyön tavoitteet .....	6
1.3	Aiemmat ulkomaankaupan arvonlisäverotusta käsittelevät opinnäytetyöt .....	6
1.4	Menetelmä .....	7
1.5	Aineistovalinnat.....	9
2	Ulkomaankaupan arvonlisäverotus .....	10
2.1	Arvonlisäverotus Suomessa .....	10
2.2	Arvonlisäverotus EU:n alueella tapahtuvassa ulkomaankaupassa ....	13
2.3	Arvonlisäverotus vienti- ja tuontikaupassa .....	18
3	Ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen ongelmatilanteet .....	23
3.1	Maahantuonnin arvonlisäveron perusteen määrittäminen .....	23
3.2	Ulkomaankaupan arvonlisäverosäädösten soveltaminen maksuperusteisessa kirjanpidossa .....	25
3.3	Ulkomaankaupan liiketapahtumien ajallinen kohdistaminen .....	28
3.4	Asiakkaan verovelvollisuuden määritteleminen .....	30
4	Pohdintaa.....	32
4.1	Kirjanpitäjän ammattietiikka .....	32
4.2	Ammatillinen ongelmanratkaisu .....	35
5	Johtopäätökset .....	36
	Lähteet.....	38

# 1 Johdanto

## 1.1 Opinnäytetyön tausta

Maailma pienenee ja kansainvälistyy kovaa vauhtia, ja asiakasyritysten harjoittama ulkomaankauppa alkaa olla tilitoimistoissa pikemminkin sääntö kuin poikkeus. Sen lisäksi että alun perin ulkomaalaistaustaiset asiakkaat käyvät kauppaa entisten kotimaidensa kanssa ja pienet ja keskisuuret yritykset etsivät laajentumismahdollisuuksia Suomen ulkopuolelta, on nykyään hyvin tavallista, että lähes jokainen tilitoimiston asiakasyritys harjoittaa pienimuotoista ulkomaankauppaa jossakin muodossa. Vaikka tavaraa ei myytäisikään ulkomaille, tehdään vähintäänkin yhteisö Hankintoja tai tuodaan maahan tavaraa yrityksen käyttöön, raaka-aineiksi tai eteenpäin myytäväksi.

Tilitoimiston arkeen on jo pitkään kuulunut normaalin arvonlisäveroilmoituksen täyttämisen lisäksi arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksista huolehtiminen, ja nyt kun myös maahantuonnin arvonlisäverot ilmoitetaan samalla arvonlisäveroilmoituksella yhdessä muiden arvonlisäverojen kanssa, ovat ulkomaankauppaan liittyvät verotuskysymykset kasvava osa kirjanpitäjien arkipäivää. Ulkomaankaupan perustilanteisiin on tietoa ja ohjausta saatavilla melko hyvin niin Verohallinnon kuin muidenkin tahojen toimesta, jos vain kirjanpitäjä itse on tässä asiassa aktiivinen. Ongelmaksi muodostuukin se, että jo melko yleisluontoisetkin ongelmat vaativat saatavilla olevan tiedon soveltamista ja melko vahvaa ammatillista ongelmanratkaisukykyä.

Tässä opinnäytetyössä käsitellään tilitoimistotyössä esille tulleita ulkomaankaupan arvonlisäverotukseen liittyviä ongelmatilanteita ja niiden ratkaisemista tilitoimistoympäristössä, jossa joudutaan toisinaan pohtimaan, missä määrin ohjeistuksia on mahdollista soveltaa, sillä ne eivät aina ota huomioon kirjanpidon asiakastyön todellisuutta.

## **1.2 Opinnäytetyön tavoitteet**

Opinnäytetyön lähtökohtana on kehittää tekijänsä ammatillista osaamista käytännön kirjanpitytyössä sekä tarjota lähtökohtia monitahoisempien arvonlisävero-ongelmien ratkaisuun tilitoimistojen asiakastyössä. Opinnäytetyössä käsitellään neljää käytännön asiakastilanteista herännyttä kysymystä: maahantuonnin arvonlisäveron perusteen määrittämistä, ulkomaankaupan arvonlisäverosäädösten soveltamista maksuperusteisessa kirjanpidossa, ulkomaankaupan liiketapahtumien ajallista kohdistamista sekä asiakkaan verovelvollisuuden määrittelemistä. Opinnäytetyön tavoitteena ei ole ratkaista ongelmia, vaan pohtia näitä ongelmatilanteita työelämälähtöisesti käytännön kirjanpitytyön ja saatavilla olevan lähdekirjallisuuden valossa sekä herättää keskustelua mahdollisista käytännön ratkaisuista.

Opinnäytetyön teoriaosuudessa käsitellään Suomen arvonlisäverotuksen pääpiirteitä ensin kotimaankaupan näkökulmasta, jonka jälkeen keskitytään omissa osioissaan EU-alueella tapahtuvaan ulkomaankauppaan sekä vienti- ja tuontikauppaan. Teoriaosuuden jälkeen keskitytään edellä mainittuihin neljään ongelmatilanteeseen, kuhunkin omassa alaluvussa. Sekä teoriaosuudessa että ongelmatilanteiden käsittelyssä on aineistona käytetty pääasiassa Verohallinnon syventäviä arvonlisävero-ohjeita, sillä niihin kiteytyy olennaisin tieto ulkomaankaupan arvonlisäverotuksesta arvonlisäverolakiin pohjautuen. Muita tietolähteitä on käytetty tukena tarpeen mukaan.

## **1.3 Aiemmat ulkomaankaupan arvonlisäverotusta käsittelevät opinnäytetyöt**

Ulkomaankaupan arvonlisäverotuksesta on lähivuosina tehty ammattikorkeakoulujen opinnäytetöitä esimerkiksi keskittyen erityisesti yhteisökaupan arvonlisäverotukseen (Pieniniemi 2016, opas tilitoimistolle; sekä Sulin 2016). Opinnäytetöissä on keskitytty niin palvelumyyntiin (Lehtinen 2018, esimerkkinä pelialan yritys) kuin tavarakauppaankin, sekä spesifimmin esimerkiksi kansainvälisen verkkokaupan arvonlisäverotukseen (Sarjärvi 2018,

opas tilitoimistoille ja yrityksille). Lisäksi esimerkiksi Itkonen (2018) on käsitellyt kansainvälisen kaupan arvonlisäverotusta luoden ohjeistusta toimeksiantajayrityksensä tarpeisiin.

Kaikille edellä mainituille opinnäytetöille on yhteistä se, että ne ovat toteutustavaltaan toiminnallisia opinnäytetöitä. Opinnäytetöiden tavoitteena on ollut luoda hyödynnettävissä oleva ohjeistus ulkomaankaupan arvonlisäverotuksesta joko yleistasolla tai tiettyyn osa-alueeseen keskittyen. Opinnäytetöiden toimeksiantajina ja siten ohjeistuksen kohderyhmänä on niin tilitoimistoja kuin eri alojen asiakasyrityksiäkin.

#### **1.4 Menetelmä**

Karelia-ammattikorkeakoulun (2018) mukaan toiminnallinen opinnäytetyö on ennen kaikkea työelämälähtöinen, ja toiminnallisuuden myötä syntyy opinnäytetyöstä erillinen produkti. Toiminnallinen opinnäytetyö myös keskittyy jonkin konkreettisen tehtävän ratkaisemiseen. (Karelia-ammattikorkeakoulu 2018, 7–8.) Kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus tutkii ilmiötä sosiaalisessa ympäristössä ja painottuu usein tulevaisuuteen (Pitkäranta 2014). Aineistoa tarkastellaan aina tietystä etukäteen valitusta näkökulmasta. Teoreettinen viitekehys ja kysymyksenasettelu määrittelevät, mikä on olennaista juuri kyseisen tutkimuksen kannalta, vaikka laadullisesta aineistosta voidaankin löytää useita eri näkökulmia. Tämä ei kuitenkaan sulje pois sitä, että ”samassakin tutkimuksessa aineistoa voidaan tarkastella monesta näkökulmasta.” (Alasuutari 2011, 31.)

Laadullisessa tutkimuksessa pyritään kehittämään kohteena olevaa ilmiötä ja tutkija on aina tavalla tai toisella osa tätä kehitysprojektia. Laadullisessa tutkimuksessa aineiston kerääminen ja analysointi muodostavat kokonaisuuden ja kirjoittamisprosessi on itsessään eräänlainen tutkimusmetodi. (Pitkäranta 2014.)

Laadulliset tutkimukset ovat aina asiantuntijatutkimuksia. Laadullinen tutkimus on aina ihmistieteellistä tutkimusta. Se kohdistuu sosiaalisen maailman ilmiöihin tai ihmisen tekemiin tuotoksiin. Laadullista tutkimusta

suunniteltaessa asiasta on oltava jonkinlainen esiyymmärrys. Laadullisen tutkimuksen synonyyminä käytetään nimitystä case-tutkimus eli tapaustutkimus. Tapaustutkimus voi sisältää joko yhden tai muutaman tapauksen. Laadullinen tutkimus ei pyri yleistettävyyteen, vaan sen avulla pyritään saamaan asiasta syvempi ymmärrys. Laadullinen tutkimus on subjektiivinen, ja siinä tutkija on aina osa tutkimusta. (Pitkäranta 2014, 22.)

Rissanen (2003) painottaa väitöskirjassaan ammattikorkeakoulun opinnäytetyön merkitystä kehittämistyön ja työelämälähtöisyyden kannalta. Hänen mukaansa:

Ammattikorkeakoulun tehtävänä on luoda uusia työelämälähtöisiä toimintatapoja sekä metodeja ammattikorkeakoulun opinnäytetyön toteuttamiseksi (Rissanen 2003, 18).

Tämän opinnäytetyön kantavana teemana on työelämälähtöisyys ja tiedon soveltaminen käytännön ongelmiin. Tutkimusmetodin valinta tätä varten osoittautui melko haastavaksi, sillä perinteinen opinnäytetyön kaava ei välttämättä taivu ongelmitta tämän tyyppiseen toteutukseen:

Osittain tästä syystä käytännön ongelmien ratkaisuun ei ole yhtä välineistöä jota voitaisiin soveltaa. Käytännön ongelmat eivät myöskään sovi siististi akateemisen tiedon rajoihin. Akateemiset tehtävät ja ongelmat ovat usein hyvin määriteltäviä ja menetelmällisesti ohjattuja. Tehtävien ratkaisemisessa käytetään usein perustellusti valittua yhtä metodia. Sen sijaan käytännöllisten tutkimus- ja kehitystehtävien ongelmanratkaisu vaatii usein jäsentymätöntä, ei valmiina olevaa tietoa. (Rissanen 2003, 41.)

Lopulta tutkimusmetodiksi valikoitui kuvaileva kirjallisuuskatsaus. Kirjallisuuskatsaus on tutkimustekniikka, jossa ikään kuin tutkitaan tehtyä tutkimusta. Kirjallisuuskatsauksia on Salmisen (2011) mukaan kolme eri päätyyppiä: kuvaileva kirjallisuuskatsaus, systemaattinen kirjallisuuskatsaus ja meta-analyysi. Näistä yleisin tyyppi on kuvaileva kirjallisuuskatsaus, joka on eräänlainen yleiskatsaus, jolla ei ole tarkkoja sääntöjä. Kuvaileva kirjallisuuskatsaus on joko narratiivinen tai integroiva katsaus. (Salminen 2011.)

Narratiivinen kirjallisuuskatsaus on niin sanotusti kevyin kirjallisuuskatsauksen muoto ja siinä pyritään antamaan laaja kuva käsiteltävästä aiheesta. Narratiivisen kirjallisuuskatsauksen toteuttamisessa on erotettavissa kolme tapaa: toimituksellinen, kommentoiva ja yleiskatsaus. Toimituksellinen kirjallisuuskatsaus on aineistoltaan suppea ja tukee esimerkiksi julkaisun tai



erillisen artikkelin teemaa. Kommentoiva katsaus puolestaan pyrkii herättämään keskustelua eikä ole metodiltaan niin tiukka tutkimusmenetelmä. Tulos saattaa olla hyvinkin puolueellinen ja lähes aina subjektiivinen. Yleiskatsaus taas on erittäin laaja ja aiempaa tutkimustietoa tiivistämään pyrkivä tutkimusmetodi. (Salminen 2011.)

Tämä opinnäytetyö on laadullinen, työelämälähtöinen kehitystyö ja oppimisprojekti jossa sovelletaan kuvailevan kirjallisuuskatsauksen menetelmiä. Opinnäytetyössä pyritään tekemään kommentoiva narratiivinen kirjallisuuskatsaus, joka toisaalta keskittyy konkreettisesti opinnäytetyöhön valittujen ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen ongelmien pohtimiseen ja toisaalta pyrkii herättämään keskustelua aiheesta.

## **1.5 Aineistovalinnat**

Opinnäytetyön teoriaosuuden sekä kommentoivan kirjallisuuskatsauksen pääasialliseksi lähdeaineistoksi valikoitui lähinnä Verohallinnon syventäviä arvonlisävero-ohjeita, sillä niissä tiivistyy uusin tieto konkreettisiin toimintaohjeisiin. Verohallinnon arvonlisävero-ohjeet myös pohjautuvat arvonlisäverolakiin ja vallitsevaan oikeus- ja verotuskäytäntöön. Lisäksi syventävissä ohjeissa taustalla oleva perustieto on usein muokattu jo valmiiksi käytännönläheisempään muotoon, joten tieto on valmiiksi hyödynnettävissä käytännön työtehtävissä. Muita tietolähteitä, kuten arvonlisävero- ja kirjanpitolakia, kirjanpitolautakunnan ohjeita, aiheeseen liittyviä oppikirjoja ja muita julkaisuja sekä ajankohtaista luentomateriaalia on käytetty tuomaan uutta näkökulmaa aiheen syventämiseen sekä tukena tarpeen mukaan.

Aineistoa ei analysoitu systemaattisesti kuten esimerkiksi systemaattisessa kirjallisuuskatsauksessa tai laajemmassa yleisessä kirjallisuuskatsauksessa on tapana, vaan valitun aineiston kommentoivassa kirjallisuuskatsauksessa pyrittiin pikemminkin löytämään uusia näkökulmia aiheeseen. Aineistosta pyrittiin ensin luomaan katsaus ulkomaankaupan arvonlisäverotukseen yleisemmällä tasolla ja

muodostamaan näin teoreettinen pohja opinnäytetyölle. Tämän jälkeen aineistoa analysoitiin valittuihin ongelmatilanteisiin keskittyen.

## **2 Ulkomaankaupan arvonlisäverotus**

### **2.1 Arvonlisäverotus Suomessa**

Arvonlisäverolain (1501/1993) mukaan arvonlisäveroa maksetaan Suomessa liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavara- ja palvelumyynnistä (1. §). Arvonlisävero on kulutusvero, joka on tarkoitettu tuotteen tai palvelun loppukäyttäjän maksettavaksi (Tuomi-Sorjonen & Kosonen 2015, 54).

Veron lopulliset maksajat eli kuluttajat eivät kuitenkaan tilitä sitä valtiolle, vaan toinen arvonlisäveron keskeinen piirre on, että se on välillinen vero. Tällä tarkoitetaan sitä, että vaikka kuluttajat veron maksavat, tavaroita ja palveluja myyvät yritykset siirtävät sen myyntihinnoissaan ostajan maksettavaksi ja tilittävät sen valtiolle. Näin ollen vero on ainakin periaatteessa yrityksen kannalta katsottuna läpikulkuerä, jonka yritys perii ostajalta hinnoissaan ja tilittää valtiolle. (Verotieto Oy 2018, 121.)

Arvonlisäverovelvollinen myyjä siis sisällyttää arvonlisäveron myymänsä tuotteen tai palvelun hintaan ja tilittää sen valtiolle. Jotta veron alkuperäinen tarkoitus toteutuisi, on arvonlisäverovelvollisella myyjällä myös oikeus vähentää liiketoimintaa varten tekemiinsä hankintoihin sisältyvä vero. Tällä pyritään välttämään veron kertaantuminen. (Tuomi-Sorjonen & Kosonen 2015, 54.) Verohallinto kuvailee arvonlisäveron vähentämisoikeutta veron vyöryttämisenä myyntiportaalta toiselle, jolloin jokainen porras maksaa veroa ainoastaan liiketoiminnassaan tuottamasta lisäarvosta, josta veron nimitys arvonlisävero on johdettavissa (Verohallinto 2016a).

Näin ollen kukin yritys tilittää valtiolle veron itse tuottamastaan arvonlisästä eli myyntihinnasta suoritettavan veron ja liiketoimintaa varten suoritettuihin ostoihin sisältyvän veron erotuksen (Verotieto Oy 2018,121).

Kirjanpidossa myynneistä suoritettavaa ja ostoista vähennettävää veroa seurataan omilla tileillään. Arvonlisäverokirjaukset voidaan tehdä joko brutto- tai nettokirjausta käyttäen. Nettokirjaus tarkoittaa sitä, että liiketapahtumat kirjataan

suoraan ilman veron osuutta nettomääräisinä ja arvonlisävero kirjataan suoraan velaksi tai saamiseksi. Bruttokirjaus puolestaan tarkoittaa sitä, että liiketapahtumat kirjataan kirjanpitoon arvonlisäveroineen eli bruttomääräisinä. Tällöin arvonlisävero kirjataan velaksi tai saamiseksi esimerkiksi kuukausittain myyntien ja ostojen oikaisueränä. Suoritettavaa ja vähennettävää arvonlisäveroa käsitellään verokauden aikana omilla tileillään. Tilitettävän tai palautettavan arvonlisäveron määrä esitetään suoritettavan ja vähennettävän veron nettosummana taseessa. (Kirjanpitolautakunta 2017.)

Suomessa arvonlisäverokannat ovat vuodesta 2013 saakka pysyneet samoina. Yleisen 24 % verokannan lisäksi sovelletaan alennettuja verokantoja elintarvikkeille, rehuille sekä ravintola- ja ateriapalveluille (14 %) sekä muun muassa henkilökuljetuksille, majoitustilan käyttöoikeuden luovuttamiselle, liikunnan harjoittamisen mahdollistaville palveluille, kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien ja -laitosten pääsymaksuille, lääkkeille, kirjoille sekä tilatuille sanoma- ja aikakauslehdille (10 %). (Verohallinto 2012.) Lisäksi sovelletaan niin sanottua nollaverokantaa, millä tarkoitetaan sitä, että vaikka myynnistä ei synny tilitettävää arvonlisäveroa, oikeus vähentää arvonlisävero myyntiin kohdistuvista hankinnoista säilyy (Verohallinto 2018a). Jos verovelvollinen harjoittaa ainoastaan nollaverokannan alaista myyntiä, hän saa ostoihinsa sisältyneen veron täysimääräisenä takaisin (Tuomi-Sorjonen & Kosonen 2015, 51).

Nollaverokantaa sovelletaan muun muassa arvonlisäverottomien vesialusten myyntiin ja jäsenlehtien verottomaan myyntiin yleishyödyllisille yhteisöille. Lisäksi nollaverokantaa sovelletaan EU-alueen ulkopuoliseen vientiin, EU-alueen sisäiseen tavarantoiminnan myyntiin sekä verottomaan myyntiin diplomaateille ja kansainvälisille järjestöille. Lisäksi esimerkiksi terveyden- ja sairaanhoitopalvelut on jätetty kokonaan arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. (Verohallinto 2018a.) Tällöin myöskään ostojen arvonlisävero ei ole miltään osin vähennyskelpoinen (Tuomi-Sorjonen & Kosonen 2015, 51). Tällöin liiketoimintaa varten tehtyjen ostojen vero sisältyy tuotteen tai palvelun lopulliseen myyntihintaan tavallaan piilevänä (Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2019).

Arvonlisäverovelvollisella on pääsäännön mukaan oikeus vähentää arvonlisävero kaikista liiketoimintaa varten tehdyistä hankinnoista. Vähennysoikeutta on kuitenkin monella tapaa myös rajoitettu, ja arvonlisäverovelvollisen on huomioitava, mikä osa toiminnan arvonlisäveroista on vähennyskelpoista ja mikä puolestaan vähennyskelvotonta. (Verohallinto 2016a.) Arvonlisäverolain säädösten soveltaminen on periaatteessa melko yksinkertaista, mutta jossain tapauksissa on havaittavissa myös tulkinnanvaraisuutta. Tämän vuoksi on syytä seurata myös esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja arvonlisäverolakiin liittyen. (Nieminen ym. 2019.)

Myyjä, jonka Arvonlisäverolaissa (1501/1993) määritellyn tilikauden liikevaihto jää alle vähäiseksi liiketoiminnaksi määritellyn rajan, ei ole arvonlisäverovelvollinen. Vuodesta 2017 tämä raja on ollut 10 000 euroa. Tällä tavoin arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jäävän on kuitenkin hakeuduttava arvonlisäverovelvolliseksi välittömästi, jos vähäisen liiketoiminnan raja ylittyy. Tällöin arvonlisäverovelvolliseksi on hakeuduttava takautuvasti, ja arvonlisävero on suoritettava koko tilikaudelta. Vähäistä liiketoimintaa harjoittava voi hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi myös vapaaehtoisesti, jos toimintaa harjoitetaan liiketoiminnan muodossa. Arvonlisäverovelvollisten rekisteristä ei kuitenkaan voida poistua takautuvasti. (3. §, Verohallinto 2017a.)

Arvonlisäverovelvollinen ilmoittaa oma-aloitteisten verojen tiedot Verohallinnolle veroilmoituksella oman verokautensa mukaan ja maksaa ne Verohallinnon pankkitilille käyttäen omaa asiakaskohtaista viitenumeroaan. Verokausi on useimmiten kuukausi, mutta edellytysten täytyessä verokausi voi olla myös neljännesvuosi tai kalenterivuosi. (Verohallinto 2017a.)

Arvonlisäverot kohdistetaan kirjanpidossa ja arvonlisäveroilmoituksella yleensä suoriteperusteen mukaisesti, mikä tarkoittaa arvonlisäveron kohdistamista sille kohdekaudelle, jolloin tavara tai palvelu on toimitettu tai suoritettu. Sama koskee myös arvonlisäverovähennystä ostetuista tavaroista ja palveluista. Maksusuorituksen ajankohta ei ole tässä asiassa niinkään merkityksellinen. (Verotieto Oy 2018, 130). Kirjanpitolain (1336/1997) mukaan:

Menon kirjaamisperusteena on tuotannon tekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteiden luovuttaminen (suoriteperuste), jollei jäljempänä toisin säädetä.

Meno ja tulo saadaan kirjata perustuen myös veloitukseen (laskuperuste) tai maksuun (maksuperuste). Jos menot ja tulot kirjataan maksuperusteeseen mukaan, on ostovelat ja myyntisaamiset voitava jatkuvasti selvittää. (3. §.)

Tilikauden aikana on siis myös mahdollista noudattaa suoriteperusteiden sijasta laskutusperustetta, eli arvonlisävero kohdistetaan laskutusajankohdan mukaan, tai mahdollisesti jo tapahtuneen maksusuorituksen mukaan. Tilikauden päättyessä kirjanpito oikaistaan pääsääntöisesti suoriteperusteiseksi, eli tilikauden viimeisellä arvonlisäveroilmoituksella ilmoitetaan tilikauden päättyessä suoriteperusteella tapahtuneet liiketapahtumat. (Verotieto Oy 2018, 130.)

## **2.2 Arvonlisäverotus EU:n alueella tapahtuvassa ulkomaankaupassa**

Arvonlisäverovelvollisten väliseen tavarakauppaan sekä joihinkin tavarantoimituksiin sovelletaan yhteisömyyntiä ja -hankintaa koskevia säädöksiä. Yhteisömyynti tarkoittaa tavarantoimitusta toiseen EU-jäsenvaltioon ja yhteishankinta tavarantoimitusta toisesta EU-jäsenvaltiosta. Palvelujen verotusmaan määräytymiselle on omat säännöksensä, joissa määritellään palvelun myyntimaa kussakin tapauksessa. Sekä tavarantoimitusta että palvelujen yhteisömyynnit ja -hankinnat ilmoitetaan arvonlisäveroilmoituksella, ja yhteisömyynneistä tulee lisäksi antaa yhteenvetoilmoitus. (Verohallinto 2017b.)

Yhteisömyynnissä sovelletaan käännettä verovelvollisuutta, joka tarkoittaa sitä, että myynnistä verovelvollinen ei olekaan myyjä vaan ostaja. Käännettä verovelvollisuutta ei kuitenkaan sovelleta palvelukauppaan yksityishenkilöiden kanssa, tai ulkomaanlaisen kanssa silloin, kun hänellä ei ole täällä kiinteää toimipaikkaa eikä hän ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. (Verohallinto 2017c.) Kun myyjä käsittelee myynnin verottomana yhteisömyyntinä, on ostaja verovelvollinen yhteisöhankinnasta omassa maassaan (Tuomi-Sorjonen & Kosonen 2015, 88). Yhteisöhankintojen arvonlisävero lasketaan käyttäen veron perusteena sovittua kauppahintaa

sisältäen muun muassa kuljetuskustannukset. Veron perusteesta lasketaan arvonlisäveron määrä käyttäen Suomessa voimassa olevia verokantoja (24 %, 14 % ja 10 %). (Verohallinto 2017b.) Ostajan tehdessä yhteisöhankinnan arvonlisäverolliseen liiketoimintaan on vero samalla myös vähennyskelpoinen, eli yhteisöhankinnasta ei käytännössä synny maksettavaa veroa (Tuomi-Sorjonen & Kosonen 2015, 88). Vaikka maksettavaa veroa ei syntyisikään, täytyy kirjanpidosta ja arvonlisäveroilmoitukselta silti käydä ilmi suoritettavan ja vähennettävän veron määrä eriteltynä (Kirjanpitolautakunta 2017).

Tavara ja palvelu määritellään Arvonlisäverolain (1501/1993) näkökulmasta pääsääntöisesti seuraavasti: kiinteät ja irtaimet esineet sekä energiahyödykkeet ovat tavaroita ja kaikki muu liiketoiminta on palvelua (17. §, Verohallinto 2017b). Tavarajan ja palvelun erottaminen toisistaan ei kuitenkaan ole kaikissa tapauksissa yksinkertaista:

Kun palveluun liittyy piirteitä useista erilaisista palveluista, joiden myyntimaa määräytyy eri tavalla, myyntimaa tulee ratkaista palvelun pääasiallisen luonteen mukaisesti. Sellaisen monitahaisen palvelukokonaisuuden, jossa ei ole selkeää pääsuoritetta myyntimaa määräytyy yleissäännön mukaisesti. (Verohallinto 2017c.)

EU:n sisämarkkina-alueella tapahtuva tavarajan yhteisömyynti perustuu pitkälti määränpäämaa-periaatteelle. Myynti on verotonta yhteisömyyntiä ainoastaan siinä tapauksessa, että tavara todella kuljetetaan EU-maasta toiseen ja että ostaja on rekisteröitynyt siellä arvonlisäverovelvolliseksi. Myös liikeomaisuuden siirto luokitellaan saman periaatteen mukaan yhteisömyynniksi. Jos verottoman yhteisömyynnin edellytykset eivät täyty, on myyjän käsiteltävä myyntiä samalla tavalla kuin mitä tahansa kotimaan arvonlisäverollista myyntiä. Jos tavara puolestaan luovutetaan täysin vastikkeetta, kuten esimerkiksi vähäiset tuotenäytteet tai mainoslahjat, ei yhteisömyynnin säädöksiä sovelleta, eikä tästä aiheudu ilmoitus- tai verovelvollisuutta. Liikeomaisuuden siirtoa EU-valtiosta toiseen puolestaan käsitellään yhteisömyyntinä. (Verohallinto 2017c.)

EU-tavara- ja palvelumyynnin edellytyksenä on se että molemmat kaupan osapuolet ovat arvonlisäverovelvollisia omissa maissaan ja että molemmilla on voimassa oleva alv-numero. Kauppakumppanin alv-numeron voimassaolo tulee

tarkistaa, ja sekä myyjän että ostajan arvonlisäverotunnisteen tulee näkyä laskulla. Vaikka ostajalla olisikin alv-tunniste, hän ei saa käyttää sitä ostaessaan tavaraa tai palvelua kuluttajan asemassa. Yhteisökaupassa kuluttajaan rinnastetaan myös elinkeinotoimintaa harjoittamattomat oikeushenkilöt, jotka eivät ole arvonlisäverovelvollisia. Arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle jäävillä elinkeinonharjoittajilla ja esimerkiksi yleishyödyllisillä yhteisöillä on kuitenkin velvollisuus rekisteröityä arvonlisäverovelvollisiksi yhteisöhankinnoistaan, jos ne ylittävät 10 000 euron rajan. Rajan ylittyessä verovelvollisuus alkaa vasta rajan ylittävästä ostosta alkaen, ei takautuvasti koko tilikauden myynnistä kuten kotimaankaupassa. (Verohallinto 2011.)

Yhteisömyynnistä on annettava arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus kuukausittain, kuitenkin vain niiltä kuukausilta, joiden aikana yhteisömyyntiä on ollut. Yhteenvetoilmoitus tulee tehdä viimeistään kohdekuukauden päättymistä seuraavan kuukauden 20. päivänä. Yhteenvetoilmoitus tulee tehdä kuukausittain, vaikka muuten sovellettaisiinkin pidennettyä verokautta. Yhteenvetoilmoituksen laiminlyönti tai vähäininkin myöhästyminen johtaa laiminlyöntimaksuun. (Verohallinto 2017d.)

Yhteenvetoilmoituksella ilmoitetaan kullekin kuukaudelle kohdistetut tavara- ja palvelumyynnit erikseen asiakaskohtaisesti. Kullekin asiakkaalle on ilmoituksella oma asiakaskohtainen rivinsä, joka yksilöidään asiakkaan arvonlisäverotunnisteella. (Verohallinto 2017d.) Arvonlisäverotunnisteen eli VAT-numeron voimassaolo tulee aina tarkistaa erikseen (Verohallinto 2013). Sekä tavara-, palvelu- että kolmikantakaupalle on oma kohtansa, jossa ilmoitetaan kyseisen asiakkaan myynnit yhteenlaskettuna. Yksilöityjen rivien ansiosta ilmoitusta korjataan vain kyseisen asiakkaan kohdalta antamalla korvaava erittely, koko ilmoitusta ei tarvitse antaa uudelleen. (Verohallinto 2017d.) Siinä tapauksessa että myynti on toisessa EU-maassa luokiteltu verottomaksi, ei myyntiä ilmoiteta yhteenvetoilmoituksella. Ainoastaan myynnit, joista ostaja on verovelvollinen, täytyy ilmoittaa. (Tuomi-Sorjonen & Kosonen 2015, 86.) Jos kauppakumppanin VAT-numero on EU-alkuinen, ei kyseessä ole yhteisökauppa, vaan kyseinen yritys on rekisteröity arvonlisäveron erityisjärjestelmään (Verohallinto 2013).

Arvonlisäveron erityisjärjestelmää voi käyttää EU-maahan tai EU:n ulkopuolelle sijoittautunut yritys, joka myy tele-, lähetys- tai sähköisiä palveluja kuluttajille tai elinkeinonharjoittajille EU:n alueella. Vaihtoehtoisesti tällainen yritys voi rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi erikseen jokaisessa jäsenmaassa, johon palvelua myydään. Kummassakin tapauksessa kyseiset palvelut verotetaan siinä maassa, johon ostaja on sijoittautunut. Jos palvelu myydään kuluttajalle, palvelun myyjä vastaa arvonlisäveron tilittämisestä. Arvonlisäveron tietojen ilmoittamiselle on oma Arvonlisäveron erityisjärjestelmä -asiointipalvelunsa, johon tiedot ilmoitetaan neljännesvuosittain seuraavan kuukauden 20. päivään mennessä. (Verohallinto 2014; Verotieto Oy 2018, 124.) Tämä tarkoittaa sitä, että:

Erityisjärjestelmää käyttävä elinkeinonharjoittaja hoitaa tele-, lähetys- ja sähköisten palvelujen myyntien arvonlisäverotukseen liittyvät ilmoitus- ja maksuvelvoitteet keskitetysti yhden EU-maan kautta. Elinkeinonharjoittaja joka ei käytä erityisjärjestelmää, on velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi niissä EU-maissa, joissa hän myy tele-, lähetys- tai sähköisiä palveluja kuluttajille. (Verotieto Oy 2018 125.)

Yhteisöhankinta voi olla myös veroton. Tällöin arvonlisäilmoituksella ilmoitetaan tavaraostojen määrä normaalisti, mutta suoritettavaa veroa ei lasketa ollenkaan. Verottomia yhteisöhankintoja ovat ne ostot, joista ei syntyisi maahantuonnin yhteydessä tilitettävää veroa, sekä sellaisten tavaroiden hankinnat, jotka ovat olleet myyjällä hänen kotimaassaan vähennyskelpottomassa käytössä. (Verohallinto 2017b.)

Yhteenvetoilmoituksella ilmoitettavien myyntien yhteismäärä ilmoitetaan myös arvonlisäveroilmoituksella. Arvonlisäveroilmoituksella ilmoitetaan myös yhteisöostojen yhteismäärä sekä näistä ostoista suoritettavien verojen yhteismäärä. Jos ostot tehdään vähennyskelpoiseen käyttöön, sisällytetään ostojen vähennyskelpoinen vero muihin verokauden vähennettäviin veroihin. (Verohallinto 2017b.)

Myynnin kohdistamisen periaatteet eroavat hieman toisistaan tavara- ja palvelukaupassa. Pääsäännön mukaan tavaran yhteisömyynti kohdistetaan toimituskuukautta seuraavalle kuukaudelle. Jos myynnistä on kuitenkin jo



toimituskuukauden aikana annettu lasku, tulee myynti kohdistaa laskutuskuukauden mukaan jo toimituskuukaudelle. Palvelun yhteisömyynti taas kohdistetaan pääsääntöisesti palvelun suorittamiskuukaudelle. Jos palvelun suorittamisesta kuitenkin kertyy ennakkomaksu jo ennen palvelun suorittamista, kohdistetaan palvelumyynti ennakkomaksun suorittamisajankohdan mukaisesti. Lisäksi jatkuvaluonteisen palvelun yhteisömyynti kohdistetaan kunkin tilitysjakson päättymisajankohdan mukaan tai mahdollisten ennakkomaksujen mukaisesti. Oikaisuerät, kuten vuosialennukset, ilmoitetaan hyvän kirjanpitotavan mukaisesti. Tämän seurauksena on mahdollista, että yhteenvetoilmoituksella ilmoitettava tieto on negatiivinen. Tällöin ilmoituksella ilmoitetaan miinusmerkkinen luku. Ilmoitusta korjattaessa on myös mahdollista, että asiakaskohtaiselle riville merkitään nolla. Tämä tarkoittaa, ettei kyseiselle asiakkaalle ole ollut myyntiä kohdekaudella. (Verohallinto 2017d.)

Palvelujen myyntimaasäädökset määrittävät, missä maassa myynti verotetaan. Myynnistä maksetaan sen maan arvonlisävero, jossa myynti säädösten mukaan tapahtuu. Elinkeinonharjoittajien ja kuluttajien kohdalla myyntimaasäädökset eroavat toisistaan. (Verohallinto 2017c.) Pääsäännön mukaan:

Elinkeinonharjoittajalle tapahtuva myynti verotetaan siinä maassa, jonne ostaja on sijoittautunut ja kuluttajalle tapahtuva myynti siinä maassa, jonne myyjä on sijoittautunut (Verohallinto 2017c).

Palvelumyyntiä verotetaan siis mahdollisimman usein todellisessa kulutusmaassa (Tuomi-Sorjonen & Kosonen 2015, 77). Sekä elinkeinonharjoittajien että kuluttajien kanssa tapahtuvan yhteisömyynnin myyntimaasäädöksiin on kuitenkin lukuisia poikkeuksia, joissa toimitaan pääsäännön vastaisesti. Elinkeinonharjoittajan kohdalla pääsäännöstä poiketaan muun muassa henkilökuljetuspalvelujen, kulttuuri- ja viihdepalvelujen sekä ravintolapalvelujen tapauksessa. Kuluttajalle tapahtuvassa myynnissä puolestaan poiketaan pääsäännöstä sekä edellä mainituissa tapauksissa että muun muassa immateriaalipalvelujen myynnissä, jos myynti tapahtuu EU:n ulkopuolelle. Palvelumyynnistä voi lisäksi syntyä arvonlisäverovelvollisuus esimerkiksi EU:n ulkopuolella. (Verohallinto 2017c.)

Myyntimaata määritettäessä tärkeä on myös kiinteän toimipaikan käsite. Kiinteä toimipaikka on pysyvä, ja siellä on tarvittavat resurssit palvelun suorittamiseen tai vastaavasti vastaanottamiseen, sillä kiinteän toimipaikan määrittely eroaa hieman palvelua myyessä ja ostettaessa. Pääsääntöisesti ostajan tai myyjän sijoittautumisella tarkoitetaan kiinteää toimipaikkaa. Luonnollisen henkilön kiinteä toimipaikka on hänen asuinpaikkansa. (Verohallinto 2017c.)

### **2.3 Arvonlisäverotus vienti- ja tuontikaupassa**

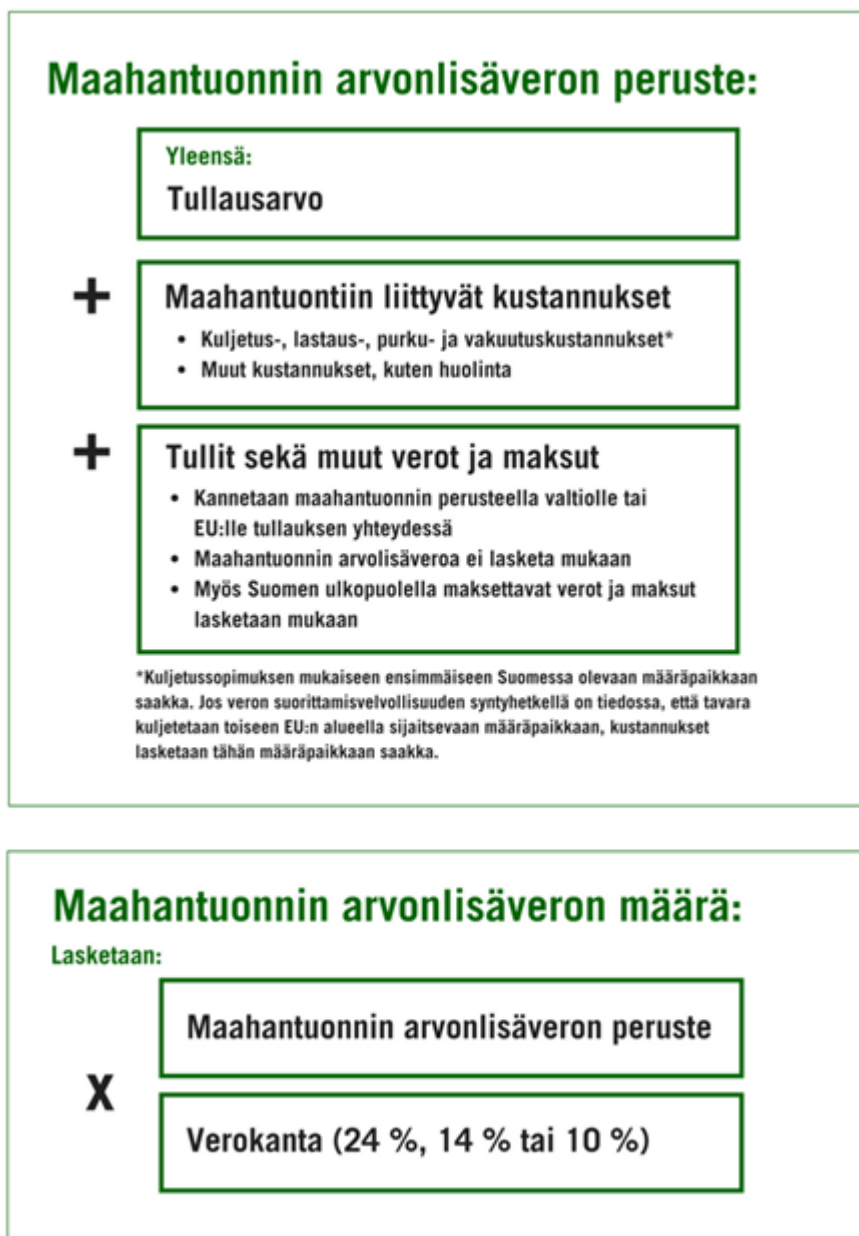
Tavaroiden myynti ulkomaille on verotonta ja samalla arvonlisäveron palautukseen oikeuttavaa. Tällä pyritään verottamaan myynti lopullisessa kulutusmaassaan. Kulutusmaaperiaatteeseen perustuu myös tavarain tuonnin verottaminen. (Nieminen ym. 2019.) Myynnistä yhteisön ulkopuolelle suoritetaan jäsenvaltion veroa ainoastaan siinä tapauksessa, että yhteisön ulkopuolelle sijoittunut myyjä on hakeutunut jossakin yhteisömaassa arvonlisäverovelvolliseksi. Pääsäännön mukaan myynnistä yhteisön ulkopuolelle ei suoriteta minkään jäsenvaltion veroa, vaan verokohtelu on aina selvitettävä erikseen. (Tuomi-Sorjonen & Kosonen 2015, 79.) Palvelujen myyntiin ei puolestaan sovelleta vientikaupan säädöksiä, vaan verotus tehdään myyntimaasäädösten perusteella. Vientiin liittyy näyttövelvollisuus siitä, että tavara on todella viety EU-alueen ulkopuolelle. Jos tällaista näyttöä ei ole, käsitellään myynti kotimaan arvonlisäverosäädösten mukaisesti. Näytöksi riittää useimmissa tapauksissa esimerkiksi Tullin poistumisvahvistettu luovutus päätös. (Verohallinto 2017e.)

Arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyjen yritysten osalta tavaroiden maahantuonnin arvonlisäverotuksen käsittely siirtyi Tullilta Verohallinnolle 1.1.2018. Muutoksen myötä yrityksille aukeni mahdollisuus hoitaa kaikki arvonlisäveroasiansa pelkästään Verohallinnon kanssa normaalin arvonlisäveron ilmoittamisen yhteydessä. Samalla siirrettiin myös maahantuontiin liittyvän arvonlisäveron maksu- ja vähennysoikeus samalle kohdekaudelle. Maahantuonnista suoritettava arvonlisävero ilmoitetaan oma-aloitteisesti veroilmoituksella yhdessä muiden verokaudelle kohdistettavien

verojen kanssa. (Verotieto Oy 2018, 13.) Suoritettava vero kohdistetaan tullauspäätöksen antamiskaudelle (Verohallinto 2017f). Koska vähennettävän veron voi nykyisin kohdistaa samalle kohdekaudelle maksettavan veron kanssa, ei tuonnista käytännössä jää maksettavaa arvonlisäveroa, olettaen että tuonti tehdään kokonaan vähennyskelpoiseen tarkoitukseen (Verotieto Oy 2018, 14). Arvonlisäveroilmoituksella ilmoitetaan myös vientikauppa kohdassa 0-verokannan alainen liikevaihto. Tässä kohdassa ilmoitetaan käytännössä kaikki sellainen veroton myynti, johon kohdistuneista hankinnoista on oikeus vähentää niihin mahdollisesti sisältynyt arvonlisävero. (Verohallinto 2017e.)

Maahantuontien maksettavan ja vähennettävän veron tapauksessa siirryttiin siis niin sanottuun lykättyyn menettelyyn, jossa verot ilmoitetaan tullauskuukauden arvonlisäveroilmoituksella. Maahantuontien arvonlisävero lasketaan yleisten sovellettavien verokantojen mukaan. Tuodessa maahan samanaikaisesti useiden eri verokantojen alaisia tavaroita tulee veron perusteeseen kuuluvat eli maahantuontiin kiinteästi kuuluvat kustannukset jakaa eri verokannoille tullausarvojen suhteessa. (Salomaa 2018.) Arvonlisäveroilmoituksella ilmoitetaan maahantuonnista maksettavan ja vähennettävän veron lisäksi myös maahantuonnin arvonlisäveron peruste. Arvonlisäveroilmoituksella näkyy valmiina Tullilta saatu vertailutieto tavaroiden maahantuonneista, eli ilmoituskauden kaikkien maahantuontien yhteenlasketut veron perusteet. Vertailutieto sisältää tullauspäätöksen mukaisen tullausarvon sekä muut Tullin kantamat verot ja maksut. Tullausarvo on useimmissa tapauksissa tavaran todellinen kauppa-arvo eli toteutunut myyntihinta. Tullausarvoon lisätään myös tavaran kuljetuskustannukset ensimmäiseen Suomessa olevaan määräpaikkaan saakka, joka on yleensä lastin ensimmäinen purkupaikka. Kuljetuskustannusten lisäksi veron perusteeseen tulee laskea myös muut huolintakustannukset kuten lastaus-, purku- ja vakuutuskustannukset. Maahantuojan tulee selvittää, miltä osin nämä kustannukset sisältyvät Tullin laskemaan tullausarvoon ja lisätä mahdolliset tullausarvon ulkopuoliset kustannukset veron perusteeseen. Kiinteästi maahantuontiin liittymättömiä kuluja ei kuitenkaan lasketa mukaan

veron perusteeseen. Maahantuojia laskee maksettavan arvonlisäveron veron perusteesta yleisten verokantojen mukaan (kuva 2). (Verohallinto 2018b.)



Kuva 2. Maahantuonnin arvonlisäveron peruste ja määrä (Verohallinto 2018b).

Verohallinnon mukaan maahantuontiin liittyvät kustannukset ovat poikkeuksetta verottomia:

Tavaroiden tuontiin liittyvien ja maahantuonnin arvonlisäveron perusteeseen sisällytettävien kuljetus-, lastaus- ja purkupalvelun sekä muun tavaran maahantuontiin liittyvän palvelun myynti on verotonta riippumatta siitä, liittyykö palvelu verottomien tai verollisten tavaroiden maahantuontiin. (Verohallinto 2018b.)

Tulli-ilmoitukselta käy ilmi myös se, kuka maahantuonnista on verovelvollinen. Arvonlisäveron vähennysoikeus on ainoastaan maahantuojalla itsellään. (Verohallinto 2017f.) Näin on myös siinä tapauksessa, että maahantuonnin hoitaa päämiehen sijasta välillisesti toimiva asiamies (Salomaa 2018).

Vaikka arvonlisäveroilmoituksella näkyikin valmiina Tullin antama vertailutieto maahantuonneista kyseiseltä ilmoituskaudelta, ei tämä tieto ole aina sama kuin maahantuonnin veron peruste, sillä se ei yleensä sisällä kaikkia maahantuontiin liittyviä kustannuksia. Arvonlisäveroilmoituksella näkyy lisäksi toistaiseksi ainoastaan yhteissumma verokauden maahantuonneista, mikä saattaa hankaloittaa yksittäisten maahantuontien veron perusteen määrittämistä. Vuoden 2019 aikana on tosin mahdollisesti tulossa rivikohtainen tieto maahantuonneista myös OmaVero-palveluun. Maahantuojan vastuulla on myös oikaista mahdollisesti muuttuneita maahantuonnin tietoja oikaisuilmoituksella, koskivat muuttuneet tiedot sitten mitä hyvänsä maahantuonnin veron perusteeseen vaikuttavaa osaa (tullausarvoa, tullin määräämiä veroja ja maksuja tai maahantuontiin kiinteästi liittyviä kustannuksia). (Salomaa 2018.)

Tilanteita joissa tavara on ollut korjattavana, valmistettavana tai muutoin käsiteltävänä EU-alueen ulkopuolella koskee erityissääntö. Tällöin veron perusteeseen lisätään myös EU:n ulkopuolella tavaran hintaan lisättyjen osien ja käsittely-, valmistus- ja lähetyskulujen arvo. (Salomaa 2018).

Vaikka maahantuonnin arvonlisäverotus siirtyikin Verohallinnon tehtäväksi, tekee Tulli edelleen tullauspäätökset, eli antaa päätöksen tavaran vapaaseen liikkeeseen luovuttamisesta. Tulli myös edelleen kantaa mahdolliset tullaukseen liittyvät maksut ja verot arvonlisäveroa lukuun ottamatta. Koska Tulli ei enää kanna maahantuonnin arvonlisäveroa, ei se tee myöskään päätöstä maahantuonnin arvonlisäverottomuudesta. (Verohallinto 2018c.) Verohallinnon mukaan:

Tavaran maahantuonti on arvonlisäverolain (AVL) 94 b §:n mukaan verotonta, jos tavaran tuontikuljetus päättyy toisessa EU-maassa ja jos tavara on yhteisömyyntinä veroton ja maahantuoja on elinkeinonharjoittaja. Maahantuonti on veroton, koska tavaroista

maksetaan vero siinä EU-maassa, jossa kuljetus päättyy, tai jossa annettua arvonlisäverotunnistetta on käytetty yhteisöhankinnan tekemisessä. (Verohallinto 2018c.)

Maahantuonnin verottomuuden edellytyksenä on ensinnäkin se, että molempien kaupan osapuolien arvonlisäverotunnisteiden tulee olla voimassa tullauspäivänä. Maahantuoja on myös velvollinen antamaan verottomasta maahantuonnista tullilmoituksen. Arvonlisäveroilmoituksella maahantuoja ilmoittaa maahantuonnin normaalisti veron perusteen mukaan, ja luonnollisesti verottomasta maahantuonnista ei synny maksettavaa tai vähennettävää veroa, joten nämä kohdat jätetään tyhjiksi. Lisäksi myynti ilmoitetaan yhteenvetoilmoituksella. (Verohallinto 2018c.)

Ahvenanmaan maakunnalla on erityisasema, sillä se kuuluu EU:n tulliliittoon ja tullialueeseen, mutta ei EU:n arvonlisä- eikä valmisteveroalueeseen. Käytännössä kun ahvenanmaalainen elinkeinonharjoittaja käy kauppaa yhteisön sisällä, sitä kohdellaan arvonlisäverotuksessa kuten yhteisön ulkopuolelle sijoittautunutta elinkeinonharjoittajaa. Tämä tarkoittaa sitä, että kauppaan Ahvenanmaan kanssa sovelletaan vienti- ja tuontikaupan säädöksiä. Suomella on kuitenkin edelleen verorajasta huolimatta arvonlisäverotusoikeus kotimaankaupassa, ja Ahvenanmaalla sovelletaankin Suomen arvonlisäverolakia. Myös arvonlisäverovelvolliset elinkeinonharjoittajat rekisteröidään samaan arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Kaupassa muiden jäsenvaltioiden kanssa ei kuitenkaan käytetä Suomen arvonlisäverotunnistetta eikä sovelleta yhteisökaupan säännöksiä, paitsi jos Ahvenanmaalainen elinkeinonharjoittaja käy yhteisökauppaa manner-Suomesta käsin. (Verohallinto 2017g.)

### **3 Ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen ongelmatilanteet**

#### **3.1 Maahantuonnin arvonlisäveron perusteen määrittäminen**

Kirjanpidossa olennaisin maahantuontiin liittyvä dokumentti on useimmiten tullauspäätös, sillä ainoastaan siitä käy ilmi yksittäisen tullaustapahtuman veron peruste olennaisimmilta osiltaan. Tullauspäätös sisältää muun muassa maahantuodun tavaran tiedot ja siitä maksetun kauppahinnan sekä tämän perusteella lasketut Tullin kantamat verot ja maksut, jotka puolestaan lasketaan edelleen mukaan veron perusteeseen. Tullauspäätöksestä taas harvoin käyvät ilmi tavaran kuljetuskustannukset miltään osin, vaikka ne tulisikin sisällyttää mukaan veron perusteeseen. Tämä osa veron perusteen laskemisesta on siis täysin maahantuojan ja hänen kirjanpitäjänsä vastuulla. Tullauspäätös on tärkeä myös siksi, että suoritettava vero kohdistetaan kirjanpidossa nimenomaan tullauspäätöksen antamiskuukaudelle riippumatta siitä, milloin kauppahinta ja mahdolliset tullit ja muut maksut on oikeasti maksettu. (Verohallinto 2017f, Verohallinto 2018d.) Kirjanpitolautakunnan mukaan "[t]ullauspäätös ja siihen liittyvät asiakirjat tulee säilyttää osana kirjanpitoaineistoa" (Kirjanpitolautakunta 2017). Arvonlisäverolain (1501/1993) mukaan tullauspäätös on myös ehdoton edellytys veron vähennysoikeudelle (102 a. §).

Maahantuontien arvonlisävero lasketaan veron perusteesta yleisten sovellettavien verokantojen mukaan (Salomaa 2018). Koska maksettava ja vähennettävä vero kohdistetaan samalle kohdekaudelle, ei tuonnista käytännössä synny maksettavaa arvonlisäveroa (Verotieto Oy 2018, 14). Arvonlisäveroilmoituksella ilmoitetaan maahantuonnista maksettava vero omassa kohdassaan ja vähennettävä vero sisällytettynä muihin vähennettäviin arvonlisäveroihin. Lisäksi ilmoitetaan maahantuonnin arvonlisäveron peruste. Veron perusteen lisäksi arvonlisäveroilmoituksella näkyy valmiina Tullilta saatu vertailutieto kaikista kohdekauden maahantuonneista eli yhteenlasketut tullauspäätösten mukaiset veron perusteet. (Verohallinto 2018b.) Tullauspäätösten lisäksi tämä luku on myös hyvin olennainen tieto kirjanpitäjälle.

Vaikka arvonlisäveroilmoituksella näkyikin valmiina Tullin antama vertailutieto maahantuonneista, ei tämä tieto useinkaan ole sama asia kuin maahantuontien veron peruste, sillä se ei useimmiten sisällä kaikkia maahantuontiin liittyviä kustannuksia, jotka tulisi laskea mukaan veron perusteeseen. Kuten edellä on mainittu, ovat maahantuontiin liittyvät kustannukset poikkeuksetta arvonlisäverottomia (Verohallinto 2018b, Salomaa 2018). Monessa tapauksessa kuljetuspalveluyritykset kuitenkin laskuttavat arvonlisäveronkin osuuden tarjoamassaan palvelussa ikään kuin varmuuden vuoksi. On myös hyvin tavallista, että kirjanpidossa veron peruste täsmäytetään verohallinnon antamaan vertailulukuun. (Salomaa 2018). Niissä tapauksissa, joissa kuljetuslaskuun on jo lisätty arvonlisävero, usein jätetään kyseinen kuljetuskustannus laskematta veron perusteeseen, sillä siitä tulee vero käsiteltyä molempien osapuolien kirjanpidossa jo tällä tavoin, jos ei sitten pyydetä korvaavaa laskua oikeilla tiedoilla eli ilman arvonlisäveron osuutta. Tämä on kuitenkin aikaa vievää, ja koska käytäntö on osoittanut, että Verohallinnolta tulee selvityspyyntö tullaustietojen ilmoittamisesta vain jos ilmoitettu tieto on vähemmän kuin Tullilta saatu vertailutieto, täsmäytetään usein kirjanpitokin tähän lukemaan. Tämä on perusteltua myös sen vuoksi, että kuljetus- ja tullipalveluja tarjoavan yrityksen lasku saattaa tulla kirjanpitoaineistoon huomattavasti tullauspäätöstä ja tullaustapahtuman oikeaa kohdistamiskuukautta myöhemmin.

Tällä toimintamallilla ainoaksi ongelmaksi jää se, miten saada asiakas toimittamaan tarvittavat tullausasiakirjat muun materiaalin mukana ajoissa, sillä usein tullauspäätös saattaa unohtua toimitettavasta aineistosta erityisesti niissä tapauksissa, joissa tilikauden aikana noudatetaan maksuperusteista kirjanpitoa, sekä silloin, kun tullauspäätöksellä ei jää maksettavia Tullin keräämiä maksuja. Ja jos raha ei liiku, ei asiakkaan mielestä kirjanpitäjäkään voi tullauspäätöstä tarvita.

Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että kirjanpidossa maahantuontien arvonlisäverot on ensinnäkin välttämättä täsmäyttävä tullauspäätösten mukaisille kuukausille ja lisäksi joko tismalleen Tullin vertailutietoon tai sitä suuremmaksi. Myös mahdolliset tietojen oikaisut on tehtävä ehdottoman tarkasti oikeille kohdekausille, sillä muuten Verohallinnosta pyydetään selvitystä, miksi luvut



eivät täsmää. Tullin vertailutietoon sisällyttömät maahantuonnin kustannukset on siten perusteltua ilmoittaa sen mukaan, miten ne on asiakkaalta laskutettu kuljetuspalveluyrityksen toimesta, vaikka ne tulisivat laskea mukaan veron perusteeseen, sillä tällä toimintatavalla ei ole käytännössä vaikutusta maksettavan arvonlisäveron määrään. Kokonaan toinen kysymys onkin, miten toimitaan tilanteessa jossa asiakkaana onkin esimerkin kuljetuspalveluyritys, jonka arvonlisäverokäytännöt olisi syytä saada oikealle tolalle.

### **3.2 Ulkomaankaupan arvonlisäverosäädösten soveltaminen maksuperusteisessa kirjanpidossa**

Tilitoimiston arjessa yhdenkertainen ja maksuperusteinen kirjanpito on melkoinen harvinaisuus, sillä usein kirjanpito tehdään kirjanpitolain tarjoamista vapauksista huolimatta jo ohjelmistositystä kahdenkertaisena. Ammatinharjoittajalle tämä on kuitenkin varteenotettava mahdollisuus:

Ammatinharjoittaja saa kirjanpitolain mukaan laatia tilinpäätöksensä maksuperusteisena. Jos ammatinharjoittaja pitää yhdenkertaista maksuperusteista kirjanpitoa ja laatii tuloslaskelmansa ammatinharjoittajan tuloslaskelmakaavaa noudattaen, maksuperusteen käyttäminen hyväksytään myös elinkeinoverotuksessa. Ammatinharjoittaja saa soveltaa maksuperustetta myös arvonlisäverotuksessa. (Salin 2012, 18.)

Salin (2013) jatkaa:

Ammatinharjoittaja, jolla on kirjanpitolain mukaan oikeus laatia maksuperusteinen tilinpäätös saa kohdistaa arvonlisäverot maksuperusteisesti sekä tilikauden aikana että tilinpäätöksessä. (Salin 2013, 31.)

Voidaan kuitenkin kysyä, miten tässä tapauksessa sovelletaan ulkomaankaupan arvonlisäverosäädöksiä niin sanotusti oikeaoppisesti. Lisäksi 1.1.2017 alkaen on maksuperusteisen kirjanpidon mahdollisuus tarjottu myös muille yrityksille, joiden liikevaihto on enintään 500 000 euroa. Arvonlisäveron kohdistamisperuste on tämän kokoluokan yrityksille valinnainen, kuten on myös mahdollinen maksuperusteiseen kirjanpitoon siirtymisen ajankohta. Valittua kohdistamisperustetta on kuitenkin noudatettava sekä myyntien että ostojen osalta. (Verotieto Oy 2018, 130.) Jos yritys valitsee maksuperusteisen

tilitystavan, noudatetaan sitä myös tilikauden vaihtuessa. Kirjanpitoa ei siis tarvitse oikaista suoriteperusteiseksi tilinpäätöksessä. (Verohallinto 2016b.)

Maksuperusteisella arvonlisäveron tilityksellä pyritään käytännössä pienyritysten maksuvalmiuden parantamiseen. Maksuaikojen pidentyessä useilla pienyrityksillä on ongelmia maksuvalmiuden kanssa, sillä pidentyneiden maksuaikojen myötä arvonlisäveron tilitys saattaa tapahtua jopa kuukausia ennen kuin yritys saa asiakkaaltaan maksusuorituksen myynnistään. Maksuaikojen pidentyminen on tyypillistä erityisesti ulkomaankaupassa. (Vatanen 2017.)

Käytännössä maksuperusteisesta kirjanpidosta saattaisivat hyötyä erityisesti ne pienyrittäjät, joiden laskutus on epäsäännöllisempää, kun kirjoitetaan esimerkiksi isompi lasku vain muutaman kerran vuodessa. Tosin yritystoiminnan ollessa edes jotenkin kestäväällä pohjalla tähän ja yritystoiminnan suhdannevaihteluihin on jo varauduttu tarvittavalla käyttöpääomalla. Niin sanotusti normaalia laskutustapaa noudattavat yritykset, joissa laskutuksen määrä ei juurikaan vaihtele kuukaudesta toiseen, eivät taas tässä määrin hyödy maksuperusteisesta arvonlisäverosta, sillä tilitettävää veroa on joka tapauksessa maksettavana kuukausittain. Tämä seikka kävi ilmi myös Vatasen (2017) tutkimuksessa:

Tutkimustuloksissa nousi selkeästi esille, että kohdeyrityksissä maksuperusteisella arvonlisäveromenettelyllä ei ollut vaikutusta yrityksen kassavirtaan. Poikkeavuutta kuukausittaisessa arvonlisäverotilityksessä oli, mutta sen vaikutus kassavirtaan oli olematon. Sama lopputulos saatiin toimialasta riippumatta. (Vatanen 2017, 49.)

Edellä mainitun lisäksi maksuperusteisuutta ei kuitenkaan voi noudattaa ulkomaankaupan arvonlisäverotuksessa, vaan se on ainoastaan mahdollista kun tavaran tai palvelun myynti tapahtuu Suomessa. Maksuperusteen soveltaminen tavaran tuontiin ja vientiin tai yhteisökauppaan ei siis ole sallittua. (Verohallinto 2016b; Verotieto Oy 2018, 130.) Tilanteessa, jossa asiakas noudattaisi maksuperusteisuuden pohjautuvaa ilmoitusaikataulua, olisi melko haastavaa perustella osan aineistosta toimittamista eriävällä aikataululla. Tämä vaatii jo asiakkaaltakin taloushallinnon osaamista eritelläkseen eri myynnit ja niiden

ilmoitusajat toisistaan. Usein kun käytännössä kirjoitettu lasku saapuu joka tapauksessa jo suoriteperustetta noudatettaessakin kirjanpitäjän työpöydälle maksuperusteisuuden pohjautuen, pahimmillaan valmiiksi myöhässä ja lisäksi väärillä laskumerkinnöillä varustettuna sekä väärällä arvonlisäverokannalla ja -menettelyllä laskutettuna.

Lisäksi ulkomaankaupan liiketapahtumien kirjaamiseen oman osansa tuovat eri valuutat ja niiden kirjausperiaatteet. Maksuperustetta noudatettaessa on erittäin kätevää kirjata eri valuutalla tehdyt myynnit ja ostot suoraan tililtä lähteneellä tai sinne tulleella euromääräisellä summalla tiliotteeseen pohjautuen. Entäpä sitten, kun kirjattavana onkin melkoisen suuri myyntilasku, jonka summa on toisessa valuutassa ja osa maksetaan etukäteen ja loput erissä edeltä ennustamattoman aikataulun mukaan? Virallisen ohjeistuksen mukaan noudatettaisiin tietysti suoriteperusteen mukaista valuuttakurssia:

Tilikauden aikana ulkomaan rahan määräinen liiketapahtuma merkitään kirjanpitoon syntymispäivänsä valuuttakurssin mukaisesti. Myöhemmät oikaisut kirjataan kirjanpitoon alkuperäistä kurssia käyttäen. Kurssiero kirjataan aina rahasuorituksen yhteydessä. Kun yritys ostaa ulkomailta tai lyhentää ulkomaanrahan määräistä lainaa, valuuttamuunnokset tehdään valuutan myyntikurssia käyttäen. Vastaavasti ulkomaanrahan määräiset myynnit ja lainannostot muutetaan euroiksi valuutan ostokurssia käyttäen. (Tuomi-Sorjonen & Kosonen 2015, 88.)

Tämä alkuperäinen suoriteperusteinen kirjaus sitten muutettaisiin jokaisen maksusuorituksen yhteydessä maksupäivän kurssin mukaiseksi, tai jos tilikausi sattuisi välissä päättymään, tilinpäätöksen yhteydessä tilinpäätöspäivän kurssin mukaiseksi. Kirjauksista syntyneet kurssierot esitetään ostojen ja myyntien oikaisuina. Tilinpäätöksen yhteydessä kurssierojen kirjaamista kannattaa kuitenkin harkita tarkkaan ja mielellään erityisesti kurssivoitot kirjataan vain, jos ne ovat varmoja tilinpäätöksen laatimishetkellä. (Tuomi-Sorjonen & Kosonen 2015, 113.)

Oma hankaluutensa kurssieroista aiheutuu myös arvonlisäveroilmoitusta ja yhteenvetoilmoituksia tehtäessä. Yhteenvetoilmoituksen osalta korjaukset on kurssierojen kohdalla tehtäväkin pääsäännöstä poiketen maksuajankohdalle, sillä alkuperäisen yhteenvetoilmoituksen korjaaminen on varsin työlästä sekä saattaa aiheuttaa huomautusmaksuja Verohallinnon taholta. Verohallinnon

ohjeen mukaan kurssierot, alennukset ynnä muut oikaisuerät ilmoitetaan muiden kirjauskuukauden yhteisömyyntien kanssa yhteenlaskettuna, ja jos muuta yhteisömyyntiä ei kyseiselle kauppakumppanille kohdekaudella ole, tarvittaessa negatiivisena. (Verohallinto 2017d.)

### **3.3 Ulkomaankaupan liiketapahtumien ajallinen kohdistaminen**

Uskallan väittää, että ulkomaankaupan liiketapahtumien ajallinen kohdistaminen on yksi tilitoimistoissa eniten päänvaivaa aiheuttavista ulkomaankaupan arvonnisäverotukseen liittyvistä asioista. Tämä johtuu pääasiassa siitä, että kun asiakas toimittaa kirjanpitoaineiston tilitoimistoon normaalin arvonnisäveron ilmoitusjaksonsa puitteissa, tarkoittaa tämä käytännössä eri asioita riippuen siitä onko käytössä kuukauden, neljännesvuoden vai vuoden ilmoitusjakso, puhumattakaan siitä tuodaanko aineisto kirjanpitäjälle ajoissa vai ei.

Jos aineisto tuodaan juuri arvonnisäveroilmoituksen eräpäivänä, kuukauden ilmoitusjaksoa noudatettaessa kirjanpitäjä saa aineiston kuukauden ja kahdentoista päivän viiveellä, jolloin esimerkiksi yhteenvetoilmoituksen eräpäivä kyseisen kuukauden myyntien osalta (kohdekuukautta seuraavan kuukauden kahdeskymmenes päivä) on jo auttamattomasti takanapäin. Neljännesvuoden ilmoitusjaksoa noudatettaessa viive aineiston toimittamisessa on vuosineljänneksen ensimmäisen kuukauden liiketapahtumien osalta jo pahimmillaan kolme kuukautta ja kaksitoista päivää, puhumattakaan siitä jos vuosi-ilmoitettavalla asiakkaalla olisikin ollut yhteisömyyntiä tammikuussa ja aineisto päätyisi tilitoimistoon vasta yli vuoden kuluttua kohdekuukaudesta.

Erityisesti harmaita hiuksia aiheuttaa siis yhteenvetoilmoituksen normaalista arvonnisäveroilmoittamisesta poikkeava aikataulu, joka on kohdekuukautta seuraavan kuukauden kahdeskymmenes päivä. Jos yhteisömyyntiä on ollut, tulee yhteenvetoilmoitus jättää kuukausittain riippumatta siitä, ilmoittaako asiakas arvonnisäveronsa muutoin neljännesvuoden tai vuoden ilmoitusjaksossa. Tämä tuottaa vaikeuksia kuukausitasolla jo kokeneillekin yrittäjille, jotka kyllä saavat laskumerkinnät kohdilleen, mutta aineiston toimittaminen ajallaan taas ei

yksinkertaisesti kuulu heidän ydinosamisalueeseensa. Tilitoimistossa vakikirjanpitäjä kyllä tuntee asiakkaansa ja osaa muistuttaa ulkomaankauppaa harjoittavia yhteisömyyntien ilmoitusaikataulusta, mutta aika ajoin yhteisömyyntiä on yllättäen myös asiakkailta, jotka eivät ole aiemmin käyneet ulkomaankauppaa.

Poikkeavan tiukasta ilmoitusaikataulusta sekä suhteettoman korkeista rangaistusmaksuista johtuen päädytään tilitoimistossa usein tilanteeseen, jossa ihmetellään miten toimitaan, jotta minimoitaisiin vahingot kaikille osapuolille ja verovelvoitteet tulisi kuitenkin hoidettua, vaikkei kirjanpitolaista ja Verohallinnon ohjeita noudatettaisikaan pilkulleen. Yhteenvetoilmoituksen myöhästyminen minuutinkin aiheuttaa jo sadan euron laiminlyöntimaksun, ja jos ilmoitus on myöhässä yli 45 päivää, on laiminlyöntimaksu 200 euroa. Jo ilmoitettujen tietojen korjaamisesta ei määrätä laiminlyöntimaksua. (Verohallinto 2018d.)

Yhteisömyynnit tulisi kohdistaa pääsäännön mukaan tavarakaupassa laskutuskuukaudelle, joka voi olla toimituskuukautta seuraava kuukausi, ja palvelukaupassa palvelun suorittamiskuukaudelle. Siinä tapauksessa että yhteisömyynnistä on kertynyt ennakkomaksu jo aiemmin, kohdistetaan se maksun suorittamisajankohdan mukaisesti. (Verohallinto 2017d.) Kuten edellisessä alaluvussa mainittiin, on näitä periaatteita noudatettava myös muutoin täysin maksuperusteisessa kirjanpidossa, sillä maksuperusteisuutta ei voida noudattaa ulkomaankaupan arvonlisäverotuksessa. Maksuperusteen soveltaminen tavarantuontiin ja vientiin tai yhteisökauppaan ei siis ole sallittua. (Verohallinto 2016b; Verotieto Oy 2018, 130.)

Yhteenvetoilmoituksen korkea myöhästymismaksu on kuitenkin liikaa useimmille yrittäjille ja todennäköisesti useimpien kirjanpitäjienkin mielestä suhteettoman korkea ja suorastaan epäreilu, todella ”[y]ksi ikävimmistä sakotuksen kohteista” (Vahtera 2018, 12). Voidaan perustellusti kysyä, miksi on tarpeen käsitellä yhteenvetoilmoitus muusta arvonlisäverotuksesta eriävällä aikataululla, sillä nykyisellään se on suoranainen Verohallinnon sakkorysä:

Tilitoimistossa tieto tällaisista myynneistä tulee muun aineiston mukana ja usein liian myöhään. Laskut ovat usein vain muutaman sadan euron suuruisia, eikä niistä makseta arvonlisäveroa. Myöhässä annetulle EU-kaupan yhteenvetoilmoitukselle määrättävä laiminlyöntimaksu on 100–

200 euroa ilmoituksen suuruudesta riippumatta. – – Kohtuuttomia sanktioita on uskallettava välttää, vaikka lakitekstin yli kävellen. Jos aineisto tulee tilitoimistoon liian myöhään, kannattaisi myyntilasku kirjata kylmästi seuraavalle kuukaudelle. Näin sakkoa ei tule maksettavaksi. (Vahtera 2018, 12.)

Aina ei myyntien ajallinen kohdistaminen ilmoitusaikataulua luovasti tulkiten ole kuitenkaan mahdollista. Jos yhteenvetoilmoitukselle kuuluvasta myynnistä on esimerkiksi jo saatu maksusuoritus, ei kirjaamisajankohdan suhteen ole enää paljonkaan tehtävissä, oli yhteenvetoilmoitus sitten myöhässä tai ei.

### **3.4 Asiakkaan verovelvollisuuden määritteleminen**

Toisinaan myös asiakkaan verovelvollisuuden määritteleminen tuottaa haasteita. Isoimmat ongelmat koskevat usein yhdistyksiä, jotka eivät ole rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi ja elinkeinonharjoittajia, jotka saattavat tilata yritystoimintaansa varten tavaroita myös yksityishenkilöinä. Omat ongelmansa tuottaa myös asiakkaan asiakkaiden verovelvollisuuden määritteleminen. Tässä ongelmana on lisäksi se, että kirjanpitäjän tulisi pystyä ohjeistamaan asiakasta oikeasta laskutusmenettelystä jo etukäteen, ei vasta siinä vaiheessa kun kirjanpitomateriaali saapuu tilitoimistoon.

Maahantuonnin arvonlisäverotuksen osalta asia on yksinkertainen: jos asiakasta ei ole merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, hoitaa Tulli maahantuonnin arvonlisäverotuksen edelleen entiseen tapaan. Myös luonnollisten henkilöiden maahantuontien verotuksen hoitaa tullit, jos tuonnit eivät liity liiketoimintaan. (Verotieto Oy 2018, 14.)

Yhdistyksen tai säätiön tulee olla erityisen tarkkana yhteisökaupassa. Palveluostoissa on tärkeää määritellä, pidetäänkö yhdistystä elinkeinonharjoittajana vai kuluttajana, sillä se vaikuttaa palvelun myyntimaan määräytymiseen. Pääsääntöisesti jos yhdistystä pidetään elinkeinonharjoittajana, on se verovelvollinen EU-alueelta tekemistään palveluostoista. Jos taas yhdistystä pidetään kuluttajana, on palvelun myyjä vastuussa veron tilittämisestä. Jos yhdistys on merkitty arvonlisäverovelvollisten

rekisteriin, sitä kohdellaan elinkeinonharjoittajana. Myös mitä tahansa myyntiä harjoittava yhdistys rinnastetaan elinkeinonharjoittajaan, vaikka sitä ei olisikaan rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi. Kuluttajaan puolestaan voidaan rinnastaa ainoastaan yhdistys, joka ei myy tavaroita tai palveluja, vaan saa tulonsa esimerkiksi julkisista varoista tai lahjoituksista. Pääsäännöstä poikkeavat myyntimaasäännökset on kuitenkin muistettava ottaa huomioon. (Verohallinto 2017h.)

Yhteisökaupassa kuluttajaan rinnastetaan siis myös elinkeinotoimintaa harjoittamattomat oikeushenkilöt, jotka eivät ole arvonlisäverovelvollisia. Arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle jäävillä elinkeinonharjoittajilla ja esimerkiksi yleishyödyllisillä yhteisöillä on kuitenkin velvollisuus rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi yhteisöhankinnoistaan, jos ne ylittävät 10 000 euron rajan. Rajan ylittyessä verovelvollisuus alkaa vasta rajan ylittävästä ostosta alkaen, ei takautuvasti koko tilikauden myynnistä kuten kotimaankaupassa. (Verohallinto 2011.) 10 000 euron raja koskee hankintojen arvoa ilman veron osuutta, ja jos raja ylittyy, on yhteisöhankinnoista maksettava vero myös seuraavalla tilikaudella (Verohallinto 2017h).

Myyntien suhteen on toisinaan hankalaa myös selvittää ostajan asema eli se, kohdellaanko ostajaa kuluttajana vai elinkeinonharjoittajana. Yleishyödyllisiä yhdistyksiä käsiteltiinkin jo edellä, mutta esimerkiksi liikkeen- ja ammatinharjoittajia pidetään pääsäännön mukaan aina elinkeinonharjoittajina. Sama koskee valtiota ja kuntia. Elinkeinonharjoittajan on rekisteröidyttävä ostoistaan verovelvolliseksi. (Tuomi-Sorjonen & Kosonen 2015, 77.)

Voidaan kuitenkin kysyä, mikä olisi oikea toimintatapa epäselvissä tilanteissa. Selvitetäänkö verovelvollisuutta käytettävissä olevista resursseista huolimatta loputtomiin, vaikka selkeää vastausta ei välttämättä löytyisikään, vai onko sittenkin turvallisin vaihtoehto tilittää epäselvissä tapauksissa arvonlisävero Suomen kotimaankaupan arvonlisäverosääntöjen mukaisesti?

## 4 Pohdintaa

### 4.1 Kirjanpitäjän ammattietiikka

Tilitoimistossa työskentelevän kirjanpitäjän on toimittava monitahoisessa yhteistyöverkostossa, jossa on monta toimijaa joiden etua tulee ajaa. Pääsääntöisesti "[a]mmattietiikkaa noudattava kirjanpitäjä toimii aina kirjanpitovelvollisen parhaaksi" (Tuomi-Sorjonen & Kosonen 2015, 226). Kirjanpitäjä ajaa kuitenkin myös muiden verkoston osien etua: asiakkaan lisäksi pidetään huolta siitä että Verohallinto saa osansa, tilitoimiston asiakassuhde pysyy kaikkia osapuolia miellyttävänä ja hyödyttävänä symbioosina ja kirjanpitäjän oma selusta on varmistettu, eli asiat on hoidettu asianmukaisesti. Voidaan myös sanoa, että samalla kun kirjanpitäjä ajaa omaa etuaan ja Verohallinnon etua, on tämä usein paras vaihtoehto myös asiakkaalle. Käytännössä näiden etuussuhteiden ensisijaisuus vaihtelee tilanteesta toiseen.

Salinin (2012) mukaan:

Kirjanpitoa on pidettävä kirjanpitolain ja -asetuksen mukaisesti. Lisäksi on noudatettava hyvää kirjanpitolapaa. Hyvää kirjanpitolapaa ohjaavat lainsäädännön lisäksi kirjanpitolautakunnan antamat yleisohjeet, lausunnot ja poikkeusluvut. (Salin 2012, 9.)

Taloushallintoliitto on kehittänyt hyvän kirjanpitotavan rinnalle hyvän tilitoimistotavan, jonka noudattamiseen ohjeistaa Taloushallintoliiton toimialastandardi TAL-STA. Taloushallintoliiton (2019) mukaan:

Toimialastandardi asettaa taloushallinnon palveluyrityksen toiminnalle laadullisen vaatimustason, jota noudattamalla taloushallinnon palveluyritys voi tuottaa laadukasta palvelua ja oikeaa tietoa asiakkaalle ja viranomaisille, sekä muille sidosryhmille. (Taloushallintoliitto 2019.)

Toimialastandardissa tuodaan esille kirjanpitäjän toimintaverkoston laajuus sidosryhmineen. Oikea tieto viittaa Kirjanpitolain (1336/1997) määritelmään siitä, että kirjanpidon päämääränä on antaa oikea ja riittävä kuva (2 a. §).

Toimialastandardin eettisen ohjeistuksen mukaan:

Taloushallinnon asiantuntijapalveluita tarjoava

1. noudattaa voimassaolevaa lainsäädäntöä ja alan hyvää tapaa.



2. toimii asiakassuhteessaan vastuullisesti ja asiakkaan etu huomioiden.
3. on taloudellisesti ja muutoinkin toiminnassaan itsenäinen ja riippumaton.
4. toimii suunnitelmallisesti, pitkäjänteisesti, huolellisesti ja ammattitaitoisesti.
5. omalla toiminnallaan edistää alan arvostusta.
6. osaltaan ylläpitää ja vahvistaa hyviä kollegiaalisia suhteita.
7. hoitaa suhde- ja tiedotustoimintansa luottamusta herättävällä tavalla.
8. huolehtii omasta ja työnantajana toimiessaan henkilöstönsä ammatillisesta kehittymisestä ja työhyvinvoinnista. (Taloushallintoliitto 2019.)

Toimialastandardin muissa osissa käsitellään toimeksiannon hoitamista, kirjanpitoa palvelua sekä palkanlaskentapalvelua. Eettisten periaatteiden lisäksi mainitaan muun muassa selonottovelvollisuus. Tällä tarkoitetaan sitä, että tilitoimistolla on velvollisuus perehtyä asiakkaan liiketoimintaan tarvittavissa määrin, jotta asiakkaan taloushallintoa on mahdollista hoitaa laadukkaasti. Asiakas puolestaan on vastuussa siitä, että aineisto, jonka hän toimittaa tilitoimistoon ja johon kirjanpitomerkinnot perustuvat, on oikeellista ja riittävää. Kirjanpitäjän tulee ohjeistaa asiakasta tarpeen mukaan, mutta varsinainen vastuu tapahtumien oikeellisuudesta on asiakkaalla itsellään. (Taloushallintoliitto 2019.)

Verohallinnolla on myös verotusta toimittaessaan velvollisuus tasapuolisuuteen ja yhdenvertaisuuteen. Tämä tarkoittaa muun muassa sitä, että menettelytavat ja ratkaisut ovat yhdenmukaisia samanlaisissa tapauksissa. Tulkinnanvaraisissa ja epäselvissä tapauksissa Verohallinnon tulee ratkaista käsittelyssä oleva asia verovelvollisen eduksi, edellyttäen että verovelvollinen on vilpittömästi pyrkinyt noudattamaan viranomaisen käytäntöjä ja annettuja ohjeita. (Verotieto Oy 2018, 109.)

Yksi keskeisesti ammattietiikkaan liittyvä asia on luottamus. Ammattietiikkaan kuuluu luottamussuhteen säilyttäminen sekä henkilökohtaisella tasolla että ammattikunnan tasolla, ”sekä kollegojen kesken että suhteessa asiakkaisiin.” Asiakas luottaa taloushallintonsa hoitamisen paitsi yksittäisen tilitoimiston ja kirjanpitäjän vastuulle, myös koko ammattikunnan vastuulle. Tätä luottamusta ei ole syytä rikkoa, sillä ”kuka hyvänsä alan ammattilainen kannattelee koko ammattikunnan työn perustana olevaa perusluottamusta.” (Heinimäki 2009.)

Kirjanpitäjän ammattietiikkaan liittyy kiinteästi myös kokemus ja ammattitaito. Usein kuulee väitettävän, että toinen kirjanpitäjä olisi kirjannut jonkin asian niin että se olisi asiakkaalle edullisempi, vaikkakin selkeästi annettujen ohjeistuksien vastainen. Toinen kirjanpitäjä taas kirjaa kaiken ehdottoman tarkasti lain kirjaimen mukaan, oli asia kokonaiskuvan kannalta kuinka vähämerkityksinen hyvänsä:

Mitä enemmän osaamista ja kokemusta kirjanpitotyöstä on, sitä enemmän on rohkeutta käyttää talonpoikaisjärkeä hyvän kirjanpitotavan lähteenä. Kokemattomuus voi tulla kalliiksi, kun haluaa tehdä kaiken oikein – maksaa mitä maksaa tai menee siihen kuinka paljon työaika tahansa. (Vahtera 2018, 12.)

On kuitenkin tosiasia, että kaikissa tilanteissa ei voi toimia kaikkien osapuolten parhaaksi ja absoluuttisen oikein, vaan on valittava kulloiseenkin tilanteeseen parhaiten sopiva toimintatapa:

Hyvän kirjanpitotavan ongelma on ohjeistus. Kirjanpitolautakunta ei anna ohjeistusta poikkeuksellisista menettelyistä, vaan ohjeistaa, mikä on parasta hyvää tapaa. (Vahtera 2018, 12.)

Kirjanpitoa tehtäessä tulee jatkuvasti eteen kysymyksiä, joihin ei kokeneellakaan kirjanpitäjällä ole suoraa vastausta. – – Jos varmistaa asiaa, se maksaa usein enemmän kuin asiassa olevan veron määrä olisi. Soittaminen veroneuvontaan ei ole ilmaista koska työaika odotusaikoineen maksaa. Tulkinnat pitää tehdä yrityksen eduksi, koska ei ole tolkkua maksaa varmuuden vuoksi veroja tulkinnanvaraisissa tilanteissa. – – Jos yritykseen ei tule verotarkastusta 3+1 vuoteen menosta, ei asia koskaan tule tulkittavaksi. Verotarkastaja ei puuttuisi vähäisen menon vähennyskelpoisuuteen ja korkeintaan antaisi asiassa ohjausta tulevaa vastaavaa tilannetta varten. Jos menoa ei hyväksyttäisi, jouduttaisiin vero maksamaan jälkikäteen, eikä mitään ylimääräistä olisi maksettu. (Vahtera 2018, 13.)

Kirjanpitolain (1336/1997) mukaan kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä pyritään oikean ja riittävän kuvan antamiseen. Kirjanpitolaki antaa kuitenkin mahdollisuuden säännöksistä poikkeamiseen epäolennaisissa seikoissa. (2 a. §.)

Tarkalleen ottaen:

Tilinpäätöksessä esitettävä seikka on olennainen silloin, kun sen pois jättämisen tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella. Vaikka seikka olisi yksittäisenä epäolennainen,

olennaisuuden arviointi tulee kohdistaa kokonaisuuteen, jos samankaltaisia seikkoja on useita. (2 a. §.)

Kirjanpitäjän ammattietiikkaan ja ammattitaitoon kuuluukin se, että osaa valita kulloiseenkin tilanteeseen sopivimman toimintatavan, jossa on huomioitu kaikkien osapuolten etu. Kokenut kirjanpitäjä osaa arvioida päätöksensä mahdolliset seuraukset ja tietää missä asioissa on todella otettava selkoa oikeasta toimintatavasta.

#### **4.2 Ammatillinen ongelmanratkaisu**

Kuten edellä on mainittu, kohtaa kirjanpitäjä työssään koko ajan käytännön kysymyksiä, joihin ei välttämättä edes ole olemassa suoraa oikeaa vastausta. Onnistuneeseen lopputulokseen päästäkseen kirjanpitäjän on tiedettävä mihin hän työssään pyrkii ja kenen etua missäkin tilanteessa ajaa. Tässä on hyötyä edellisessä kappaleessa mainitusta vahvasta ammattietiikasta. Toisaalta kirjanpitäjältä vaaditaan myös kokemusta ja ammattitaitoa.

Kokemuksesta on hyötyä päätöksenteossa erityisesti siinä, että osaa suhteuttaa ongelmanratkaisuun tarvittavat resurssit ja halutun lopputuloksen. Lähdekritiikki on myös ensisijainen edellytys onnistuneelle ongelmanratkaisulle. Joskus kustannustehokkain ja toimivin ratkaisu on kysyä toiselta kirjanpitäjältä, joskus taas etsiä vastausta esimerkiksi Verohallinnon ohjeista tai kirjanpitolautakunnan lausunnoista ja ohjeista. Joskus oikean toimintatavan etsimiselle ei yksinkertaisesti ole aikaa, ja on valittava vähiten vahinkoa aiheuttava väliaikainen ratkaisu ja palattava asiaan myöhemmin.

Parhaimmillaan ongelmanratkaisu on yksi kirjanpitäjän työn parhaimpia puolia:

Käytännön päätöksenteossa ja ongelmanratkaisussa vuorottelevat intuitio ja innostus. Tieteellisen ja arkipäiväisen ajattelun ero on muun muassa se, että jokapäiväiset ongelmat ovat kompleksisia ja jäsentymättömiä. Ongelmanratkaisijan tulee tehdä valintoja sen suhteessa, mitä informaatiota hän käyttää ongelman ratkaisemiseen. Ajankäyttö, ongelmanratkaisuun [sic] kustannukset ja ratkaisun toimeenpanoon liittyvät asiat korostuvat arkipäiväisten, käytännöllisten ongelmien ratkaisussa. (Rissanen 2003, 41.)

Kun työpäivän aikana pääsee ratkaisemaan monimutkaisia ammatillisia pulmia, pääsee hyödyntämään ammattitaitoaan kokonaisvaltaisesti.

## 5 Johtopäätökset

Tässä opinnäytetyössä pyrittiin käsittelemään ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen ongelmatilanteita ja niiden ratkaisemista kommentoivan narratiivisen kirjallisuuskatsauksen keinoin. Käsitellyt ongelmatilanteet liittyivät maahantuonnin arvonlisäveron perusteen määrittämiseen, ulkomaankaupan arvonlisäverosäädösten soveltamiseen maksuperusteisessa kirjanpidossa, ulkomaankaupan liiketapahtumien ajalliseen kohdistamiseen sekä asiakkaan verovelvollisuuden määrittämiseen.

Opinnäytetyön teoriaosuudessa käsiteltiin Suomen arvonlisäverotusta pääpiirteissään ensin kotimaankaupan näkökulmasta, jonka jälkeen keskityttiin omissa osioissaan EU-alueella tapahtuvaan ulkomaankauppaan sekä vienti- ja tuontikauppaan. Ongelmatilanteiden käsittelyssä hyödynnettiin tietolähteenä pääasiassa Verohallinnon syventäviä arvonlisävero-ohjeita, joiden antamaa informaatiota pohdittiin käytännön kirjanpitojen näkökulmasta. Opinnäytetyön tavoitteena ei ollut ratkaista näitä ongelmia vaan pyrkiä pohtimaan niitä saatavilla olevan aineiston valossa sekä herättää keskustelua mahdollisista käytännön ratkaisuista.

Maahantuonnin arvonlisäveron perusteen määrittelystä löytyi lähdeaineistoa monipuolisimmin, mahdollisesti aiheen ajankohtaisuuden takia. Mahdollisena ratkaisuehdotuksena päädyttiin siihen, että maahantuonnin arvonlisäveron peruste tulisi mahdollisesti täsmäyttää Tullin antamaan vertailulukuun tarpeettomien ongelmien välttämiseksi. Ulkomaankaupan arvonlisäverosäädösten soveltaminen maksuperusteisessa kirjanpidossa tuotti aineistollisesti eniten päänvaivaa, koska lähdekirjallisuutta ei aiheesta juuri löytynyt ja kaikki lähteet olivat yksimielisiä siitä, ettei minkäänlainen soveltaminen

yksinkertaisesti ole suotavaa. Ulkomaankaupan liiketapahtumien ajallisesta kohdistamisesta puolestaan ohjeistavaa aineistoa oli saatavilla huomattava määrä, tosin tämän ohjeistuksen soveltamisesta käytäntöön ei juuri löytynyt lähdeaineistoa. Asiakkaan verovelvollisuuden määrittelemine puolestaan tuntui toisinaan vaihtelevan ohjeesta toiseen ja heräsikin kysymys siitä, miten toimitaan epäselvissä tilanteissa, tilitetäänkö arvonlisävero kotimaan säädösten mukaisesti.

Opinnäytetyö onnistui työelämälähtöisyydessä ja keskustelun herättämisessä, mutta ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen ongelmien ratkaisuehdotusten muodostaminen puolestaan osoittautui haastavaksi, sillä vastauksia käytännön kirjanpidon näkökulmasta on hyvin vaikea ylipäättänsä saada. Valittu tutkimusmenetelmä oli jo lähtökohtaisesti subjektiivinen ja sitä myös sovellettiin melko löyhästi, ja vaikka varsinaisiin ratkaisuihin ei pyrittykään, oli kirjallisuuskatsauksen tulos ehkä enemmän kysymyksiä herättävä kuin tuloksia esittävä.

Suhteessa aiempaan tietoon ja aiheesta tehtyihin opinnäytetöihin käy selkeästi ilmi se, että yleissääntöihin ja alakohtaisiin ulkomaankaupan arvonlisävero-ohjeistuksiin ja oppaisiin on mahdollista saada koottua keskeisin tieto. Tässä opinnäytetyössä kuitenkin tuotiin esille se, ettei yleistettävissä olevan tieto ole aina ratkaisu kaikissa tilanteissa. Opinnäytetyön lopuksi käsiteltiin myös lyhyesti kirjanpitäjän ammattietiikkaa ja ammatillista ongelmanratkaisua. Nämä olisivat erityisen kiinnostavia jatkotutkimusaiheita, ongelmanratkaisu myös kirjanpitäjien tiedonhankinnan näkökulmasta. Lisäksi aiheeseen olisi hyödyllistä saada luotettavampaa tutkimusaineistoa esimerkiksi teemahaastattelun keinoin ja selvittää miten kirjanpitäjät tilitoimistoissa todella toimivat ratkaistessaan ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen ongelmatilanteita.

## Lähteet

- Alasuutari, P. 2011. Laadullinen tutkimus 2.0. Tampere: Vastapaino.
- Arvonlisäverolaki 1501/1993.
- Heinimäki, J. 2009. Luottamus. Kolumni. 9.12.2009.  
<https://tilisanomat.fi/kolumnit/nakokulma/luottamus>. 11.5.2019.
- Karelia-ammattikorkeakoulu. 2018. Opinnäytetyön ohjeet. Karelia-ammattikorkeakoulu.  
[https://student.karelia.fi/fi/opinnot/oppari/opinnaytetyo\\_asiakirjakirjasto/Karelia\\_opinnaytetyon\\_ohje.pdf](https://student.karelia.fi/fi/opinnot/oppari/opinnaytetyo_asiakirjakirjasto/Karelia_opinnaytetyon_ohje.pdf). 7.10.2018.
- Kirjanpitolaki 1336/1997.
- Kirjanpitolautakunta. 2017. Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta.  
[https://kirjanpitolautakunta.fi/documents/10197/10349155/ALV\\_YO\\_1711.pdf](https://kirjanpitolautakunta.fi/documents/10197/10349155/ALV_YO_1711.pdf). Helsinki: Työ- ja elinkeinoministeriö. 5.5.2019.
- Nieminen, A., Anttila, R., Äärilä, L., Jokinen M. & Pikkujämsä, M. 2019. Arvonlisäverotus. Helsinki: Alma Talent Oy.
- Pitkäranta, A. 2014. Laadullinen tutkimus opinnäytetyönä – Työkirja ammattikorkeakouluun. Jokioinen: e-Oppi Oy.
- Rissanen, R. 2003. Työelämälähtöinen opinnäytetyö oppimisen kontekstina – Fenomenografisia näkökulmia tradenomin opinnäytetyöhön. Väitöskirja. Tampere: Tampereen yliopisto.
- Salin M. 2012. Liikkeen- ja ammatinharjoittajan kirjanpitokirja. Helsinki: Verotieto Oy.
- Salin, M. 2013. Liikkeen- ja ammatinharjoittajan verokirja. Helsinki: Verotieto Oy.
- Salminen, A. 2011. Mikä kirjallisuuskatsaus? – Johdatus kirjallisuuskatsauksen tyypeihin ja hallintotieteellisiin sovelluksiin. Vaasan yliopiston julkaisuja. Vaasa: Vaasan yliopisto.
- Salomaa, P. 2018. Arvonlisäverotuksen ajankohtaiskatsaus. Luento Taloushallintoliiton Joensuun Tilitoimistopäivässä 2018. 23.10.2018.
- Taloushallintoliitto. 2019. TAL-STA1 – Eettinen ohjeistus.  
<https://taloushallintoliitto.fi/laatu-tyokalut/hyva-tilitoimistotapa/toimialastandardi/tal-sta1-eettinen-ohjeistus>. 11.5.2019.
- Tuomi-Sorjonen, P. & Kosonen P. 2015. Tilikausi. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- Vahtera, P. 2018. Talonpoikaisjärki hyvän kirjanpitotavan lähteenä. Tilisanomat 39 (4), 12–13.
- Vatanen, S. 2017. Maksuperusteisen arvonlisäverojärjestelmän vaikutus pienyritysten maksuvalmiuteen. Jyväskylän ammattikorkeakoulu. Yrittäjyyden ja liiketoimintaosaamisen tutkinto-ohjelma, ylempi AMK. Opinnäytetyö.
- Verohallinto. 2011. Arvonlisäverotunniste (alv-numero VAT number) ja sen käyttö. [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48687/arvonlisaverotunniste\\_alvnumero\\_vat\\_num/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48687/arvonlisaverotunniste_alvnumero_vat_num/). 26.1.2019.
- Verohallinto. 2012. Arvonlisäverokantojen muutos 1.1.2013.  
[https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47792/arvonlisaverokantojen\\_muutos\\_11201/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47792/arvonlisaverokantojen_muutos_11201/). 20.10.2018.

- Verohallinto. 2013. VAT-numeroiden tarkistus. [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48623/vatnumeroiden\\_tarkistu/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48623/vatnumeroiden_tarkistu/). 28.10.2018.
- Verohallinto. 2014. Arvonlisäveron erityisjärjestelmä (Mini One Stop Shop). [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan\\_arvonlisaverotus/arvonlisaveron\\_erytysjarjestelma\\_mini\\_/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/arvonlisaveron_erytysjarjestelma_mini_/). 28.10.2018.
- Verohallinto. 2016a. Arvonlisäveron vähennysoikeudesta. [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48359/arvonlisaveron\\_vahennysoikeudest/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48359/arvonlisaveron_vahennysoikeudest/). 20.10.2018.
- Verohallinto. 2016b. Pienyritykset voivat tilittää arvonlisäveron maksuperusteisesti. [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/pienyritykset\\_voivat\\_tilittaa\\_arvonlisa/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/pienyritykset_voivat_tilittaa_arvonlisa/). 22.4.2019.
- Verohallinto. 2017a. Arvonlisäverottoman vähäisen toiminnan raja 10 000 euroa. [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48658/arvonlisaverottoman\\_vahaisen\\_toiminnan\\_3/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48658/arvonlisaverottoman_vahaisen_toiminnan_3/). 20.10.2018.
- Verohallinto. 2017b. Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48691/arvonlisaverotus\\_eutavarakaupass/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48691/arvonlisaverotus_eutavarakaupass/). 28.10.2018.
- Verohallinto. 2017c. Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen. [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen\\_ulkomaankaupan\\_arvonlisaverotus/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen_ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/). 26.1.2019.
- Verohallinto. 2017d. Arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksen antaminen ja ilmoituksen korjaaminen. [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48617/arvonlisaveron\\_yhteenveitoilmoituksen\\_an/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48617/arvonlisaveron_yhteenveitoilmoituksen_an/). 27.10.2018.
- Verohallinto. 2017e. Vientikaupan arvonlisäverotus. [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48667/vientikaupan\\_arvonlisaverotu2/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48667/vientikaupan_arvonlisaverotu2/). 26.1.2019.
- Verohallinto. 2017f. Maahantuonnin arvonlisäverotusmenettelystä 1.1.2018 alkaen. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/61955/maahantuonnin-arvonlis%C3%A4verotusmenettelyst%C3%A4-1.1.2018-alkaen/>. 10.2.2019.
- Verohallinto. 2017g. Ahvenanmaan veroraja arvonlisäverotuksessa. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48654/ahvenanmaan-veroraja/>. 10.2.2019.
- Verohallinto. 2017h. Arvonlisävero ulkomailta ostetuista tavaroista ja palveluista – yhdistys ja säätiö. [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan\\_arvonlisaverotus/arvonlisavero\\_ulkomailta\\_ostetuista\\_tav/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/arvonlisavero_ulkomailta_ostetuista_tav/). 4.5.2019.
- Verohallinto. 2018a. Arvonlisäveroprosentit. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/arvonlisaveroprosentit/>. 20.10.2018.
- Verohallinto. 2018b. Maahantuonnin arvonlisäveron peruste. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje->

haku sivu/67624/maahantuonnin-arvonlis%C3%A4veron-peruste/.  
2.2.2019.

Verohallinto. 2018c. Arvonlisäverolain 94 b §:n verottomuuden soveltaminen maahantuonnissa. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-haku sivu/47930/arvonlis%C3%A4verolain-94-b-n-verottomuuden-soveltaminen-maahantuonnissa/>. 2.2.2019.

Verohallinto. 2018d. Seuraamusmaksut oma-aloitteisessa verotuksessa. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-haku sivu/48377/seuraamusmaksut-oma-aloitteisessa-verotuksessa2/>. 1.5.2019.

Verotieto Oy. 2018. Yrityksen verotietopaketti. Helsinki: Verotieto Oy.