

Elina Kivioja

ARVONLISÄVEROTUS

Tehtäviä arvonlisäverotuksesta

ARVONLISÄVEROTUS

Tehtäviä arvonlisäverotuksesta

Elina Kivioja
Opinnäytetyö
Syksy 2019
Liiketalous
Oulun ammattikorkeakoulu

TIIVISTELMÄ

Oulun ammattikorkeakoulu
Tradenomi, Taloushallinto

Tekijä: Elina Kivioja

Opinnäytetyön nimi: Arvonlisäverotus

Työn ohjaaja: Nina Kukkonen

Työn valmistumislukukausi ja -vuosi: syksy 2019

Sivumäärä: 39+12

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on tutkia arvonlisäverotusta Suomesta käsin yritysmaailman näkökulmasta kotimaan ja ulkomaan kaupassa. Työn tuotoksena laaditaan tehtäviä kirjanpidon opintojaksolle. Työn toimeksiantajana toimii Oulun ammattikorkeakoulu. Työn aiheen ulkopuolelle jää arvonlisäverotuksen palvelukauppaosuus.

Työn tutkimusmenetelmänä on konstrukttiivinen tutkimus, koska työssä tarkastellaan asiaa useasta eri näkökulmasta ja kehitetään uusia työkaluja asian sisäistämiseen yhteistyössä toimeksiantajan kanssa. Työssä käytetään aineistona Verohallinnon asetuksia, lakeja, sekä alan kirjallisuutta, jota oli aiheesta saatavilla laajasti.

Opinnäytetyön teoriaosassa tutkitaan arvonlisäverotusta rajatuilta aihealueilta ja käydään myös läpi aiheen monimutkaisempiakin asioita. Tehtävissä on käytännössä toteutettu kirjoitettua teoriaa, jotta opiskelijoiden on helppo sisäistää käsiteltävät asiat. Tehtävien lisäkysymykset avaavat aiheita pelkkää yksittäistä kysymystä enemmän.

Opinnäytetyötä ja tuotettuja tehtäviä voitaisiin jatkaa toteuttamalla tehtävät todellisemmassa ympäristössä käyttämällä oikeita tositteita ja oikean OmaVeron tai Tullin ilmoitussivuston kaltaisia oppimisympäristöjä. Arvonlisäverotuksellisia tehtäviä voitaisiin tuoda lähemmäs todellista työelämää.

Asiasanat: arvonlisäverotus, yhteisökauppa, vienti, tuonti

ABSTRACT

Oulu University of Applied Sciences
Business Economics, Financial Administration

Author: Elina Kivioja

Title of thesis: the VAT- assignments about value added tax

Supervisor: Nina Kukkonen

Term and year when the thesis was submitted: Autumn 2019 Number of pages: 39+12

The purpose of this thesis is to examine value added tax from a business centered point of view here in Finland and elsewhere. Apart from the theoretical part, assignments are prepared for accounting students to study on their course. The client of this thesis is Oulu University of Applied Sciences. The service trade portion of VAT is excluded from this thesis.

Used research method in this thesis is constructive research, because this thesis examines the issues of VAT from many different perspectives and develops new tools for students to internalize the subject. References used in this thesis are mainly the Tax Administration's regulations, laws and other literature in this field.

The theoretical part of the thesis consists of examining VAT on different areas and also in more complex issues. The assignments are put into practice with the theory written to make it easy for them to internalize the subject.

This thesis could be put into further processing by making the assignments work in a more realistic environment.

Keywords: value added tax, VAT, intra-community trading, intra-community supply

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	6
2	ARVONLISÄVEROTUS SUOMESSA.....	7
2.1	Veron ilmoittaminen ja maksaminen.....	7
2.2	Verovelvollisuus	8
2.3	Poikkeukset verovelvollisuuteen.....	9
3	ARVONLISÄVERON VÄHENTÄMISOIKEUS.....	19
3.1	Vähentämisoikeuden edellytykset	19
3.2	Osittainen vähennysoikeus.....	21
3.3	Vähennysoikeuden rajoitukset.....	22
4	KANSAINVÄLINEN TAVARAKAUPPA.....	26
4.1	EU:n sisäinen myynti, eli yhteisömyynti.....	26
4.2	EU:n sisäinen osto, eli yhteisöhankinta	29
4.3	Yhteisön ulkopuolinen osto eli tuonti	30
4.4	Yhteisön ulkopuolinen myynti, eli vienti	32
5	TEHTÄVIEN LAATIMINEN	36
6	JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA	38
	LÄHTEET.....	40
	LIITTEET	40

1 JOHDANTO

Arvonlisävero ja sitä koskeva lainsäädäntö koskettavat jokaista suomalaista ihmistä sekä yritystä. Oma-aloitteisena verona arvonlisävero aiheuttaa huomattavia hallinnollisia kustannuksia yrityksille ja yhteisöille. Arvonlisäveron tuntemus on tärkeä osa jokaisen taloushallintoalan ammattilaisen ammattitaitoa, jonka vuoksi onkin tarpeen, että taloushallintoalalla työskentelevä ymmärtää ja sisäistää arvonlisäverolain erinäiset säännökset ja rajoitukset hyvin.

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on laatia kattava tehtäväpaketti arvonlisäverotusta käsitteleviä tehtäviä kirjanpidon peruskurssi -opintojaksolle. Opinnäytetyössä keskitytään tarkastelemaan arvonlisäveron käyttäytymistä yritysmaailman kannalta kirjanpidollisesta näkökulmasta. Tehtäväpaketin toteuttamisella pyritään saamaan opiskelijat sisäistämään ensimmäisen vuonna käytyjä arvonlisäveron perusteita, sekä oppimaan syvällisempää tietoa arvonlisäverotuksesta, niin yhteisön sisäisessä kaupassa, kuin yhteisön ulkopuolellekin suuntautuvassa kaupassa.

Opinnäytetyössäni käytettävä tutkimusmenetelmä on konstrukttiivinen tutkimus. Pysin työssäni kehittämään mahdollisimman toimivan ja oppimisen kannalta hyödyllisen paketin tehtäviä yhteistyössä koulun ja kurssin opettajien kanssa. Lähdeaineistona olen käyttänyt laajasti Verohallinnon antamia asetuksia, arvonlisäverolakia ja ennen kaikkea alan kirjallisuutta, jota oli saatavilla laajasti.

Opinnäytetyön teoriaosassa käydään läpi arvonlisäverotuksen teoriaa kotimaan ja ulkomaan kaupassa. Ensimmäiseksi teoriassa kerrotaan arvonlisäveron tarkoituksesta ja siitä, kenen täytyy rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi. Teoriaosuudessa käsitellään lisäksi myöhemmin laadituissa tehtävissä konkretisoituvia asioita: veron vähennyskelpoisuutta eri tilanteissa, arvonlisäveroa yhteisökaupassa ja ulkomaankaupassa, vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumista, sekä arvonlisäveron raportointia.

Tehtäväpaketissa käsitellään arvonlisäveroa kirjanpidollisesti arvonlisäveron perusteiden, yhteisökaupan, ulkomaankaupan, veron raportoinnin ja veron vähennyskelpoisuuden näkökulmista. Tehtäväpaketin aiheita rajaa kirjanpidon peruskurssin asiasisällöt. Tehtävät toteutetaan sähköisessä muodossa Exceliä apuna käyttäen. Koska tehtäväpaketti tulee kirjanpidon peruskurssille, jää paketin ulkopuolelle ulkomaankaupan palvelukauppa -osuus. Tehtäväpaketti koostetaan kurssin opetusdioiden aihepiirejä seuraten.

2 ARVONLISÄVEROTUS SUOMESSA

Arvonlisävero on kulutusperusteinen vero, jota yritykset ja yksityishenkilöt maksavat kulutettujen hyödykkeiden mukaisesti. Arvonlisävero on myös välillinen vero, joka tarkoittaa, että yksityishenkilöt eivät maksa veroa suoraan valtiolle, vaan ostamiensa hyödykkeiden hinnassa, josta hyödykkeen myynyt yritys tilittää veron valtiolle. Arvonlisävero on yritysten kannalta lähinnä läpikulkuerä. (Veronmaksajat 2018, 121.)

Pääsäännön mukaisesti jokainen Suomessa liiketoimintaa harjoittava taho on arvonlisäverovelvollinen (Jokinen, M., Kojonkoski, M. & Takalo, T 2017, 12). Arvonlisäverolain yleisessä soveltamisalasäännöksessä määritellään ne toiminnot, joiden mukaisesti voidaan päätellä, onko liiketoiminnan harjoittaja pääsäännön mukaan arvonlisäverovelvollinen vai ei (Huhtala, H., Kallio, M., Lindholm, M., Ojala, M., Säaskilahti, J. & Takalo, T 2018, 43).

Arvonlisäverovelvollinen asema ei yleensä synny viranomaisen rekisteröintitoimenpiteestä, vaan itse liiketoiminnan alkaessa (Kallio ym. 2017. 45). Jo esimerkiksi tuotantokoneita tai varastoa ostettaessa, ennen yrityksen varsinaisen toiminnan alkamista, voi yritykselle syntyä hankintojen kautta vähennettävää arvonlisäveroa.

2.1 Veron ilmoittaminen ja maksaminen

Yrityksen veroilmoitukset arvonlisäverosta annetaan OmaVero-palvelussa, jossa ne myös maksetaan. OmaVero-järjestelmässä ilmoitetaan kaikki yrityksen oma-aloitteiset verot sekä työntantaja-suoritukset. Ainostaan arvonlisäveron ulkomaalaispalautukset ja niin sanotut diplomaattipalautukset ovat OmaVero-järjestelmän ulkopuolella. (Huhtala ym. 2018, 897.)

Jokaisen verokauden arvonlisäveroilmoitus jätetään sähköisesti viimeistään yleisenä eräpäivänä, joka on verokautta seuraavan toisen kuukauden 12.päivänä. Paperisen ilmoituksen voi jättää vain pätevästä syystä. (Huhtala ym. 2018, 897.) Verokauden pituus riippuu yrityksen liikevaihdosta. Yleisesti sen pituus on yksi kuukausi, mutta hakemuksella verokauden pituus voi olla myös neljännesvuosi tai vuosi. Verohallinnon määrittelevät raja-arvot ovat seuraavat:

- mikäli yrityksen liikevaihto on yli 100 000 euroa, verokausi on kuukausi
- mikäli yrityksen liikevaihto on 30 001-100 000 euroa, verokauden pituudeksi voi vapaasti valita neljännesvuoden tai kuukauden
- mikäli yrityksen liikevaihto on 0-30 000 euroa, arvonlisäveron verokaudeksi voi vapaasti valita vuoden, neljännesvuoden tai kuukauden. (Verohallinto, viitattu 4.6.2019.)

Kaikki OmaVero-järjestelmään ilmoitetut verot voidaan ilmoittaa yhdellä veroilmoituksella, sekä maksaa yhtenäisenä maksuna samana eräpäivänä. Maksu suoritetaan samalle Verohallinnon pankkitilille samalla viitteellä joka kuukausi. Maksettuja veroja ei voi kohdistaa tiettyyn veroon, mikäli erääntymässä on useita eri veroja. Yleisesti pankkitilille maksetut määrät kohdistetaan seuraavan erääntyvään veroon. Mikäli jollekin verolle on kertynyt viivästysmaksuja, kohdistetaan maksu ensin niihin ja sen jälkeen itse veroon. (Huhtala ym. 2018, 897.)

Jokaisen kuukauden lopussa OmaVero-palveluun muodostetaan yhteenveto, josta voidaan nähdä ilmoitettujen verojen ja maksusuoritusten lisäksi verojen palautukset, mahdolliset hyvityskorot ja muut verovelvollisen hyväksi koituvat erät. Myös erinäisten verojen laiminlyönnistä tulevat seuraamukset esitetään yhteenvedolla. (Huhtala ym. 2018. 897.)

Mikäli verovelvolliselle on tulossa arvonlisäverosta palautusta, eli niin sanottua negatiivista arvonlisäveroa, voi saatavan määrän käyttää välittömästi hyväksi muita samana ajankohtana erääntyviä veroja vastaan. Mikäli palautuksen määrä ylittää maksettavana olevien verojen määrän, palautetaan yli menevä summa verovelvolliselle. (Huhtala ym. 2018, 898.)

2.2 Verovelvollisuus

Arvonlisäverovelvollisuutta voi olla kolmenlaista, kun tarkastellaan sellaiseksi rekisteröitymistä, rekisteröitymisen oikeusvaikutuksia ja rekisteröitymisen jälkeen syntyviä oikeusvaikutuksia. Ensimmäisenä ja kaikista suurimpana ryhmänä voidaan nähdä ne, jotka ovat lain perusteella velvollisia rekisteröitymään arvonlisäverovelvollisiksi. Tällöin rekisteröinnillä itsessään ei ole oikeusvaikutuksia. (Kallio, M., Lindholm, M., Nielsen, A., Ojala M., Säaskilahti, J. & Takalo T. 2017, 112.)

Toisena ryhmänä voidaan nähdä sellaiset tahot, jotka vapaaehtoisesti hakeutuvat arvonlisäverovelvollisiksi toiminnastaan poikkeussääntöjen perusteella. Tällaisia tahoja ovat vähäisen toiminnan harjoittajat, yleishyödylliset yhteisöt, uskonnolliset yhdyskunnat tai ulkomaalaiset. Lisäksi aineellista soveltamisalaa rajoittavan poikkeussäännön perusteella vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi voivat hakeutua sokeat ja vaikeavammaiset, sekä verotonta kiinteistön käyttöoikeuden luovutusta harjoittavat tahot. Tähän toiseen ryhmään kuuluvien verovelvollisuutta hakevien arvonlisävero-oikeudellinen asema muuttuu. (Kallio ym. 2017, 112.) Tämän ryhmän edustajia käsitellään tarkemmin myöhemmin luvussa 2.4. poikkeukset verovelvollisuuteen.

Kolmanneksi ryhmäksi voidaan nimetä Suomessa ilman kiinteää toimipaikkaa toimivat ulkomaalaiset, eli ilmoituksenantovelvolliset, jotka tekevät Suomessa yhteisöhankintaa tai harjoittavat Suomessa pelkästään käännetyn verovelvollisuuden piiriin kuuluvaa toimintaa (Kallio ym. 2017, 112). Edellä mainittujen lisäksi joistakin oman käytön verotuksen toiminnoista aiheutuu arvonlisäverovelvollisuus (Kallio ym. 2017, 44.).

2.3 Poikkeukset verovelvollisuuteen

Yleisestä pakollisesta verovelvollisuudesta on olemassa muutamia poikkeuksia, joissa myyjä toiminnan luonteen, laajuuden tai aseman perusteella ei ole arvonlisäverovelvollinen. Pääsääntöisesti tällaista toimintaa harjoittava myyjä voi silti hakeutua vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi. (Jokinen ym. 2017, 16.)

Vapaaehtoisesta arvonlisäverovelvollisuudesta on hyötyä liiketoiminnan harjoittajalle, kun tämä harjoittaa sellaista liiketoimintaa, jossa myydään hyödykkeitä toisille verovelvollisille tai jos tämä tekee verollisia hankintoja liiketoimintaansa varten. (Jokinen ym. 2017, 54.) Arvonlisäverovelvollisuuden hakematta jättäminen on etu vain siinä tilanteessa, kun yritys myy hyödykkeitä pelkästään kuluttajille.

Seuraavaksi käydään läpi joitain liiketoiminnan muotoja, joiden perusteella arvonlisäverovelvollisuutta ei synny.

Pienimuotoinen toiminta

Liiketoiminnan harjoittaja ei ole verovelvollinen, mikäli tilikauden liikevaihto ei ylitä 10 000 euroa. Tällaisia liiketoiminnan muotoja voivat olla esimerkiksi harrastusluontoinen toiminta tai satunnainen toiminta. Pienimuotoinen toiminta on vapautettu verovelvollisuudesta lähinnä hallinnollisista syistä. (Kallio ym. 2017, 50.)

Pienimuotoisen toiminnan harjoittajan on etukäteen itse arvioitava, ylittääkö yrityksen liikevaihto tilikauden aikana 10 000 euroa. Mikäli rajan arvioidaan ylittyvän, tulee liiketoiminnan harjoittajan ilmoittautua verovelvolliseksi tilikauden alusta alkaen. Tällöin arvonlisäverolliset myynnit ja ostot ilmoitetaan verohallinnolle oma-aloitteisesti. (Jokinen ym. 2017, 17.)

Mikäli liiketoiminnan harjoittajan tilikausi on pidempi tai lyhyempi kuin 12 kuukautta, lasketaan tilikauden liikevaihdoksi määrä, joka saadaan, kun liiketoiminnan harjoittajan liikevaihto kerrotaan luvulla 12 ja jaetaan tilikauden kuukausien määrällä. (Kallio ym. 2017, 51.)

Pienimuotoista toimintaa pyörittävä liiketoiminnan harjoittaja voi silti vapaaehtoisesti hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi omalla ilmoituksellaan. Arvonlisäverovelvollisten rekisteriin tämä merkitään aikaisintaan siitä päivämäärästä, jolloin rekisteröinnin ilmoitus saapuu Verohallinnolle. Veronmaksuvelvollisuus syntyy taas vasta siitä päivämäärästä, jolloin liiketoiminnan harjoittaja on merkitty rekisteriin. (Jokinen ym. 2017, 54.)

Joissain tapauksissa pienimuotoistakin liiketoimintaa harjoittavan tahon on viisasta hakeutua vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi. Tällainen toiminta voi olla hyödyllistä esimerkiksi silloin, kun yrityksen tai muun tahon toiminnasta syntyy veron vähentämiseen oikeuttavia kuluja.

Alarajahuojennus

Alle 10 000 euron liikevaihtoa tekevä, vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi hakeutunut yritys voi hakea kaikkia tilikauden aikana maksamiaan arvonlisäveroja takaisin verohallinnolta. Myös alle 30 000 euron liikevaihtoa tekevä yritys voi saada alarajahuojennuksena takaisin osan maksamistaan arvonlisäveroista. (Jokinen, M. & Pamppunen, J. 2017, viitattu 20.8.2018.)

Alarajahuojennuksen tarkoituksena on helpottaa pienyrittäjien liiketoimintaa ja ehkäistä harmaata taloutta. Huojennuksen määrä pienenee vähitellen liikevaihdon kasvaessa, kunnes lopulta häviää, kun yrityksen liikevaihto ylittää 30 000 euroa. (Huhtala ym. 2018, 905.)

Alarajahuojennuksen laskemisessa arvonlisäveron verokauden pituus vaikuttaa huojennukseen oikeuttavan liikevaihdon laskentaan. Mikäli yrityksen verokausi on kalenterikuukausi, lasketaan liikevaihdon määrä tilikaudelta. Mikäli verokausi on neljännesvuosi tai kokonainen vuosi, tilikaudeksi lasketaan kalenterivuosi, ja liikevaihto lasketaan kalenterivuoden mukaisesti myös. Myös siinä tapauksessa, että yritys ei ole kirjanpitovelvollinen, tilikautena pidetään kalenterivuotta ja liikevaihto lasketaan kyseiseltä ajalta myös. Mikäli tilikausi on pidempi tai lyhyempi kuin 12 kuukautta, muunnetaan laskennassa liikevaihto vastaamaan 12 kuukauden liikevaihtoa. (Jokinen, M. & Pamppunen, J. 2017, viitattu 20.11.2018.)

Yrityksen koko liikevaihtoa ei oteta huomioon huojennusta laskettaessa. Liikevaihtoon lasketaan mukaan:

- verolliset myynnit ilman veron osuutta
- käännetyn verovelvollisuuden myynnit
- yhteisömyynnit
- vientimyynnit
- verottomat matkustajamyynnit
- verottomien palveluiden myynti
- verottomien vesialusten ja niihin kohdistuvien työsuoritusten myynti

Lisäksi liikevaihtoon lasketaan mukaan vähintään neljä kertaa vuodessa ilmestyvien sanoma- tai aikakauslehtien myynnit yleishyödyllisille yhteisöille, diplomaattisille edustustoille ja kansainvälisille järjestöille verottomat myynnit, verottomien moottoriajoneuvojen myynnit, rahoitus- ja vakuutuspalveluiden myynnit silloin kun ne eivät ole liitännäisluonteisia sekä kiinteistön ja sen oikeuksien luovutukset pois lukien vapaaehtoisesti kiinteistön vuokrauksesta arvonlisäverovelvolliseksi hakeutunut verovelvollista. (Jokinen, M. & Pamppunen, J. 2017, viitattu 20.8.2018.)

Huojennusta laskettaessa huomioon ei oteta yrityksen koko liikevaihtoa. Kokonaisliikevaihdosta vähennetään:

- veron osuus
- metsätalouden vastike
- vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuneen verovelvollisen kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta
- käyttöomaisuuden myynnistä saatu tulo sekä oman käytön arvo
- palveluiden myynnin osuus, kun myyntimaa on muu kuin Suomi
- verovapaa tuet
- veikkausasiemiehen palkkiot ((Jokinen, M. & Pamppunen, J. 2017, viitattu 20.8.2018.)

Huojennukseen oikeuttava veron määrä saadaan vähentämällä myynnistä suoritettujen verojen määrästä ostoista vähennettävien verojen erotus. Huojennukseen oikeuttavaan veroon ei saa kuitenkaan laskea suoraa kaikkia veroja mukaan, vaan niistä on vähennettävä:

- EU:n alueelta ostetuista tavaroista ja palveluista suoritettavat verot
- Käännetyn verovelvollisuuden perusteella maksettu vero (myynnistä suoritettavaa veroa ei lueta, mutta ostona vähennettävä vero luetaan)
- Metsätalouden verot (myynnistä suoritettavaa tai ostoista vähennettävää veroa ei lueta mukaan)
- Vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuneen verovelvollisen kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta tilitettävä vero (poislukien myynnistä suoritettava ja ostoista vähennettävä vero)
- Käyttöomaisuuden myynnistä ja oman käytön suoritettava vero (poislukien myynnistä suoritettava vero. Ostosta vähennettävä vero lasketaan.) (Jokinen, M. & Pamppunen, J. 2017, viitattu 20.8.2018.)

Alarajahuojennuksen määrä lasketaan seuraavalla kaavalla:

$$vero - \frac{(liikevaihto - 10\,000\text{€}) \times vero}{20\,000\text{€}}$$

(Jokinen, M. & Pamppunen, J. 2017, viitattu 20.8.2018.)

Sokeat tai muut vaikeavammaiset yrittäjät

Sokea henkilö saa myydä itse valmistamiaan tavaroita tai näihin tavaroihin liittyviä työsuorituksia verottomasti. Vähintään 70% työkyvyn heikkeneminen oikeuttaa yrittäjän myymään AVL 60§ mainittujen sokean toiminnan verottomuuden kriteerit täyttäviä tuotteita verottomasti. Edellytyksenä verottomuudelle on se, että sokea henkilö käyttää apunaan korkeintaan aviopuolisoaan, alle täysi-ikäisiä jälkeläisiään ja enintään yhtä muuta henkilöä. Sokea tai vaikeavammaisen yrittäjä voi hakeutua vapaaehtoisesti verovelvolliseksi. (Kallio ym. 2017, 113.)

Ulkomaalaiset

Mikäli Suomessa ilman kiinteää toimipaikkaa liiketoimintaa harjoittava ulkomaalainen ei ole AVL 9§: n 2 momentin mukaan velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi, voi tämä vapaaehtoisesti halutessaan hakeutua Suomessa harjoittamastaan liiketoiminnasta verovelvolliseksi. (Kallio ym. 2017, 113-114.) Mikäli ilman kiinteää toimipaikkaa Suomessa toimiva yritys ei hakeudu arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa, on ostaja käänteisesti arvonlisäverovelvollinen yritykseltä ostetuista tavaroista (Jokinen ym. 2017, 29).

Mikäli ulkomaalaisella katsotaan olevan kiinteä toimipaikka Suomessa, on tämä tavalliseen tapaan arvonlisäverovelvollinen Suomessa. Tällöin ulkomaalaisen tulee tehdä perustamisilmoitus yrityksestään Y-tunnuksen saamiseksi. Mikäli yrityksellä on jo Y-tunnus, tulee sen tehdä muutos- ja lopettamisilmoitus toiminnastaan. (Jokinen ym. 2017, 29.)

Ulkomaalainen ei ole arvonlisäverovelvollinen toiminnastaan Suomeen, mikäli tämän kotipaikka on muualla kuin Suomessa. Kotipaikka määritellään pääasiassa yhtiöjärjestyksen tai yhtiön sääntöjen

mukaisesti. Mikäli yhtiön kotipaikkaa ei pystytä asiakirjoista selvittämään, katsotaan yhtiön kotipaikan olevan siellä, missä toimintaa pääasiassa harjoitetaan ja mistä sitä johdetaan. (Jokinen ym. 2017, 28.)

Poikkeuksellisesti alle 10 000 euroon jäävästä pienimuotoisesta toiminnasta aiheutuva arvonlisäverovelvollisuudesta vapautus ei päde ulkomaalaisen toimijan kohdalla. Yksittäisestä myynnistäkin ilman kiinteää toimipaikkaa Suomessa toimivalla ulkomaalaisella on velvollisuus maksaa arvonlisäveroa, mikäli käännettyä verovelvollisuutta ei voida käyttää. (Jokinen ym. 2017, 32.)

Mikäli ulkomaalainen tekee Suomessa pelkästään yhteisöhankintoja tai -myyntejä, sen tulee ilmoitautua ilmoituksenantovelvolliseksi. Ilmoituksenantovelvollisuus merkitsee sitä, että ulkomaalainen toimija antaa yhteisöhankinnoista ja -myynneistä oma-aloitteisen arvonlisäveron veroilmoituksen sekä yhteenvetoilmoituksen yhteisömyynneistä. Ilmoituksenantovelvollisella ulkomaalaisella yhteishankkijalla on oikeus saada ulkomaalaispalautuksena Suomessa tekemiinsä hankintoihin sisältyvä arvonlisävero. Sen sijaan yhteisömyyjällä ei ole oikeutta saada ulkomaalaispalautuksena Suomen rajojen sisällä tehtyihin hankintoihin sisältyvää veroa, vaan yhteisömyyjän on rekisteröidyttävä Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi saadakseen hankinnoista maksetun arvonlisäveron takaisin. Ilmoituksenantovelvollista ulkomaalaista käsitellään muutoin kuin ei-verovelvollista ulkomaalaista. (Jokinen ym. 2017, 33.)

Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaminen

Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta on mahdollista hakeutua vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi, mikäli AVL 30§: n edellytykset täyttyvät. Lain mukaisia edellytyksiä ovat:

- kiinteistöä käytetään jatkuvasti 10 luvussa mainittuun vähennyksen oikeuttavaan toimintaan
- tai, että kiinteistön käyttäjänä on valtio, yliopistolain 1§:ssä mainittu yliopisto, ammattikorkeakoululain 5§ mainittu korkeakouluosakeyhtiö tai opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain 32 i §:ssä mainittu yksityisen ammatillisen koulutuksen järjestäjä (AVL 4.luku, 30§.)

Koska kiinteistön korjaus-, huolto-, rakentamis-, ja muiden kuluja summa on usein huomattava, on vapaaehtoisesti verovelvolliseksi hakeutuminen varteenotettava vaihtoehto veron vähennysoikeuden saamiseksi. (Kallio ym. 2017, 237.)

Jos verovelvolliseksi hakeutujana on kiinteistö- tai asunto-osakeyhtiö, jonka ainoana arvonlisäveronalaisena toimena on kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaminen, eivät verovelvollisuuden tuomat käytännön toimet ole välttämättä tuttuja. Myös muut yritykset, jotka ovat jo arvonlisäverovelvollisia muusta toiminnastaan, joutuvat erikseen hakeutumaan verovelvollisiksi myös kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta. Vuokralaisella ei ole siis oikeutta vähentää vuokraan sisältyvää veroa, mikäli vuokranantaja ei ole hakeutunut kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvolliseksi. Verovelvollisuus alkaa aikaisintaan siitä ajankohdasta, kun ilmoitus on saapunut Verohallintoon. Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta ei yleensä voi rekisteröityä verovelvolliseksi takautuvasti. (Kallio ym. 2017, 237.)

Tähän sääntöön on kuitenkin poikkeus, joka ilmenee kiinteistön uudisrakentamisesta ja perusrakennuksista aiheutuvien kustannuksen arvonlisäverojen takaisin saamiseen. Maksetun veron voi saada takaisin, mikäli kiinteistön haltija hakeutuu verovelvolliseksi puolen vuoden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta. Käyttöönotoksi lasketaan se, kun tiloissa toimitaan niiden tarkoituksenmukaisella tavalla. Uuden rakennuksen tyhjillään oloa vuokralaisia haettaessa ei esimerkiksi lasketa mukaan puolen vuoden määräaikaan. (Kallio ym. 2017, 238.)

Verovelvolliseksi ei tarvitse hakeutua koko kiinteistön osalta, vaan se voi koskea esimerkiksi vain yhtä kiinteistön sisällä olevaa huoneistoa, muuta erottuvaa tilaa tai jopa yksittäistä autopaikkaa. Mikäli kiinteistön haltija haluaa myöhemmin rekisteröityä verovelvolliseksi muustakin kuin aikaisemmin hakemastaan kiinteistön osasta, ei haltijan tarvitse tehdä erillistä hakemusta, vaan heillä on oikeus aikaisemman verovelvolliseksi hakeutumisen perusteella käsitellä vuokrausta verollisena, kunhan muut verovelvollisuuden edellytyksetkin täyttyvät. (Kallio ym. 2017, 239.)

Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumista kiinteistöosakeyhtiössä kannattaa harkita lopullisten hyötyjen ja haittojen suhteella. Mikäli kiinteistöosakeyhtiön osakkaat voivat vähentää verotuksessaan vastikkeeseen sisältyvät verot, on hakeutuminen osakkaiden kannalta yhdenmukaista. Mikäli kiinteistöosakeyhtiöllä on vuokralaisena valtio, valtion virasto tai laitos, tai yliopisto tai ammattikorkeakoulu, ei vuokralaiselle koidu arvonlisäverosta lopullisia kustannuksia. Kiinteistöosakeyhtiölle ai-

heutuu verovelvolliseksi hakeutumisesta käytännön kuluja muun muassa kausiveroilmoitusten tekemisestä. Nämä hallinnolliset kustannukset sekä valtiolle tilittäväksi tulevat veron määrän kiinteistöosakeyhtiö yleensä kattaa osakkailta perittävillä arvonlisäverovastikkeilla. (Kallio ym. 2017, 245.)

Verollisen vuokrauksen kannattavuuteen vaikuttaa ratkaisevasti se, saadaanko koko veron määrä vyörytettyä vuokralaisille eli suostuuko vuokralainen vuokran korottamiseen arvonlisäveron verran. Mikäli vuokralainen ei suostu vuokran korotukseen, jää veron määrä kiinteistön omistajan kustannettavaksi. Jos kiinteistön omistajalla syntyy paljon vähennyskelpoisia hoito-, korjaus-, ynnä muita kustannuksia, ja varsinkin jos vähennettävissä olisi merkittäviä peruskorjaus- tai uudistusrakentamiskustannuksista syntyviä kuluja, saattaa verovelvolliseksi hakeutuminen olla kannattavaa, vaikka vain pienellä osalla vuokralaisista olisi oikeus vähentää arvonlisäveron määrää. (Kallio ym. 2017, 246.)

Yleishyödyllinen yhteisö

Yleishyödyllinen yhteisö on TVL 22§ 1 momentin mukaan yleiseksi hyväksi toimiva yhteisö, jonka toiminta ei kohdistu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin, eikä tuota osallisille taloudellista etua osingon, voitto-osuuden tai kohtuullista suuremman palkan muodossa. Yleishyödyllisiä yhteisöjä voivat olla periaatteessa kaikki yhteisöt, mutta yleisesti yleishyödyllisiä yhteisöjä ovat esimerkiksi maatalouskeskukset, työväenyhdistykset, työmarkkinajärjestöt, urheiluseurat taikka puoluerekisteriin merkitty puolue sekä sen jäsenyhdistys. Yleishyödyllinen yhteisö määritellään aina TVL:n 22§ 1 momentin tunnusmerkkien täytyessä yhteisön tosiasiallisessa toiminnassa. (Kallio ym. 2017, 56.)

Yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverovelvollisuuden käsittely on usein monimutkaista ja haastavaa ristiriitaisten periaatteiden takia: yleishyödyllisen yhteisön toimintaa ei ole tarkoitus verottaa samalla tavalla kuin liiketoimintaa, mutta samalla kuluttajille tavaroita ja palveluita tarjottaessa tulisi tavarankäytön hankinnasta koituvan verorasituksen olla samansuuruinen riippumatta siitä, keneltä ostettu hyödyke on hankittu ja mihin tarkoitukseen myynnistä saadut varat käytetään. (Kallio ym. 2017, 55.)

Yleishyödyllisen yhteisön toiminnasta saamia varoja ei veroteta, jollei niitä voida katsoa veronalaisena elinkeinotulona. (Kallio ym. 2017, 55.) TVL 23§ 3 momentissa luetellaan toimintoja, joista

saatavaa tuloa ei lähtökohtaisesti pidetä elinkeinotulona. Tällaiseksi toiminnaksi on mainittu esimerkiksi:

- jäsenlehtien myyminen
- toiminnan rahoittamiseksi järjestettävien arpajaisten, myyjäisten, kilpailuiden tai huvitilaisuuksien yhteydessä tehdystä tarjoilu-, myynti-, tai muusta vastaavasta toiminnasta saadut tulot
- korttien yms. hyödykkeiden varojenkeruutarkoituksessa saadut myyntitulot
- bingon pitämisestä saadut tulot
- erilaisissa huoltolaitoksissa tehtyjen hoito-, askartelu-, tai opetustarkoituksessa valmistettujen tuotteiden myymisestä tai tällaisen toiminnan vetämisestä saadut tulot

Mikäli 3 momentissa lueteltujen toimintojen harjoittaminen on huomattavan laajaa, voidaan niidenkin perusteella toiminta katsoa elinkeinotoiminnaksi. (Kallio ym. 2017, 58-59)

Arvonlisäverolain määrittelemän veronalaisen liiketoiminnan ja tuloverolain mukaisen elinkeinotulokäsitteen välistä eroa tulee tulkita jokaisessa tilanteessa tilanteen luonteen perusteella erikseen. Yleishyödyllisen yhteisön varojenhankkimistoiminnan laatu ja jatkuvuus, suuntautuuko harjoitettu myyntitoiminta yleisille markkinoille, sekä onko pohjimmaisena tarkoituksena tuottaa voittoa yleishyödylliselle yhteisölle, määrittelevät sitä, voidaanko yhteisön harjoittamaa toimintaa katsoa arvonlisäverolliseksi. Myös yleishyödyllisen yhteisön rahoituksen lähteet sekä yhteisön toiminnan tarkoitus suhteessa harjoitettuun varainhankkimistoimintaan vaikuttavat arvonlisäverovelvollisuuden määrittelemiseen. (Kallio ym. 2017, 26-28.)

Yleishyödyllinen yhteisö voi olla arvonlisäverovelvollinen myös muusta toiminnasta, kuin liiketoiminnan harjoittamisesta. Esimerkiksi kiinteistöhallintapalveluiden omasta käytöstä tai henkilöstötarjoilun omasta käytöstä voi koitua arvonlisäverovelvollisuus yleishyödylliselle yhteisölle. (Kallio ym. 2017, 56.) Mikäli yhteisön itse henkilökunnalleen tarjoamasta henkilöstöruokailusta peritään Verohallinnon vahvistavan ravintoedun mukainen hinta, vero tilitetään myyntinä, mikäli tuloja pidetään veronalaisena elinkeinotulona. Mikäli aterialta perittyä korvausta ei pidetä elinkeinotulona, ei yleishyödyllinen yhteisö ole velvollinen suorittamaan siitä arvonlisäveroa, ellei yhteisö ole hakeutunut kaikesta toiminnastaan arvonlisäverovelvolliseksi. Mikäli yhteisö tarjoaa henkilökunnalleen ate-

riat, tulee suorittaa tarjoilupalvelun oman käytön toiminnasta aiheutuvaa veroa. Jos yleishyödyllinen yhteisön toiminta on vähäistä (alle 10 000 euroa), yhteisön ei tarvitse suorittaa myöskään oman käytön toiminnasta aiheutuvaa veroa. (Kallio ym. 2017, 66-67.)

Mikäli yleishyödyllinen yhteisö hallitsee tai omistaa kiinteistöjä, jota yhteisö käyttää toiminnassaan ja suorittaa siellä oman henkilökuntansa avulla korjaus-, siivous-, hoito-, talous- tai muita vastaavia töitä, yhteisö on velvollinen suorittamaan oman käytön veroa kiinteistönhallintapalveluista, mikäli töistä aiheutuvia palkkakustannuksia on vuotta kohti yli 50 000 euroa. Jos kiinteistönhallintapalvelut eivät liity yleishyödyllisen yhteisön toimintaan, vaan se tuottaa ne muun kuin taloudellisen toimintansa yhteydessä, se ei ole velvollinen suorittamaan oman käytön veroa toiminnasta. (Kallio ym. 2017, 67.)

Kun yleishyödyllisen yhteisön toiminnasta saamaa tuloa ei katsota elinkeinotuloksi, mutta joka lasketaan AVL 1§ mainittuun liiketoimintaan, voi yleishyödyllinen yhteisö hakeutua vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi. Tästä on hyötyä varsinkin, jos yleishyödyllinen yhteisö myy hyödykkeitä toisille verovelvollisille, jolloin hintoihin ei jää piilevää arvonlisäveroa. Mikäli yleishyödyllinen yhteisö hakeutuu vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi, tulee sen suorittaa arvonlisäveroa kaikesta harjoittamastaan liiketoiminnasta. Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta tulee kuitenkin tehdä aina erillinen hakemus sen saamiseksi arvonlisäveronalaiseksi toiminnaksi. (Kallio ym. 2017, 68.)

Uskonnolliset yhdyskunnat

Uskonnollinen yhdyskunta on TVL 21§:n 2 momentin mukaan evankelis-luterilainen kirkko, ortodoksinen kirkkokunta tai muu uskonnollinen yhdyskunta tai seurakunta. Kirkkolain mukaan saman alueen evankelis-luterilaiset seurakunnat muodostavat seurakuntayhtymän, jota käsitellään arvonlisäverotuksessa yhtenä arvonlisäverovelvollisena. Täten samaan seurakuntayhtymään kuuluvien seurakuntien toimia ei pidetä arvonlisäverotuksen alaisina liiketoimina. (Kallio ym. 2017, 71.)

Uskonnollinen yhteiskunta saa harjoittaa arvonlisäverottomasti samoja TVL 23§ 3 momentissa mainittuja toimintoja kuin yleishyödyllinen yhteisö. Kolmannen momentin ulkopuolisia liiketoimia tehdessään seurakuntayhtymä on arvonlisäverovelvollinen toiminnastaan tavalliseen tapaan. (Kallio ym. 2017, 71.)

3 ARVONLISÄVERON VÄHENTÄMISOIKEUS

Arvonlisäveroa suoritetaan jokaisessa myyntiporaassa. Arvonlisäveron kertautumista on pyritty estämään veron vähentämijärjestelmällä, jonka mukaisesti pääasiassa kaikki veronalaista liiketoimintaa varten hankitut, arvonlisäveroa sisältävät tuotantopanokset ovat vähennyskelpoisia. (Kallio ym. 2017, 621.) Veronalaiseksi liiketoiminnaksi katsotaan sellainen toiminta, joka aiheuttaa myyjälle velvollisuuden suorittaa arvonlisäveroa (Jokinen ym. 2017, 185). Tällä tavalla tuotettujen hyödykkeiden lopullisiin kuluttajahintoihin sisältyy siis teoriassa vain yhdenkertainen arvonlisävero. Käytännössä täysin kertaantumaton yleistä kulutusveroa ei voida toteuttaa, koska arvonlisäveron soveltamisalaa ja vähennysoikeutta joudutaan aina rajaamaan edes jollain tavalla. (Kallio ym. 2017, 621.)

Ostovähennysoikeutta harkittaessa on verollista toimintaa yleisen-, alennetun- sekä niin sanottu nollaverokannan alainen myynti. Nollaverokannan alaista myyntiä voi olla esimerkiksi tavaroiden myyminen toisiin EU-maihin ja EU:n ulkopuolelle, jolloin tietyin edellytyksin myyntiä harjoittavalla yrityksellä ei ole velvollisuutta maksaa arvonlisäveroa tekemistään ulkomaanmyynneistä, mutta sillä on vähennysoikeus liiketoimintaa varten tekemistään hankinnoista. (Jokinen ym. 2017, 185.)

Jotkin yritykset voivat harjoittaa myös sekä arvonlisäverollista, että arvonlisäverotonta toimintaa, jolloin yrityksen on yleensä jaettava hankintansa vähennyskelpoista liiketoimintaa varten ja vähennyskelpotonta liiketoimintaa varten tehtyihin hankintoihin. Mikäli jokin hankinta koskee sekä vähennyskelpoista, että vähennyskelpotonta liiketoimintaa, voi yritys tehdä hankinnasta osittaisen vähennyksen. (Jokinen ym. 2017, 187.)

3.1 Vähentämisoikeuden edellytykset

Jotta hankinnasta voidaan vähentää sen sisältämä arvonlisävero, on ostajan varmistuttava siitä, että myyjä on velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa myynnistään. Ostaja voi tarkistaa tiedon yrityksen ja yhteisötietojärjestelmän internetsivuilta (www.ytj.fi). Ostajalla on hankinnastaan vähennys-

oikeus siihen veron määrään, jonka myyjä myynnistään on velvollinen suorittamaan. Lisäksi ostajan tulee tietää minkä verokannan mukaisesti myyjä suorittaa myynnistä veroa, vai siirtyykö vero-velvollisuus myynnistä ostajalle. (Jokinen ym. 2017, 191.)

Lisäksi ostajalla on oltava hankinnasta myyjän antama, tai myyjän puolesta laskutusta hoitavan tahon, arvonlisäverolain laskumerkintävaatimukset täyttävä tosite. Myös ostajan itsensä tekemä lasku katsotaan tietyissä tapauksissa myyjän antamaksi (itselaskutus). (Jokinen ym. 2017, 195.)

Ostovähennysoikeuden edellytyksenä on se, että lasku täyttää kaikki arvonlisäverolain laskumerkintävaatimukset (Jokinen ym. 2017, 196). Lainvalmisteluaineiston (Hallituksen esitys, 266/2002. Viitattu 25.9.2018) mukaan arvonlisäveron vähennysoikeuden harkitsemisen kannalta tärkeimmät laskun tiedot ovat laskun antamispäivämäärä, myyjän ja ostajan nimet, myyjän arvonlisäverotunniste, myytyjen tavaroiden tai palveluiden määrä ja luonne, tavaroiden ja palveluiden toimituspäivä tai -kuukausi, veron peruste, verokanta, suoritettavan veron määrä sekä viittaus mahdolliseen aikaisempaan laskuun. (Hallituksen esitys, 266/2002. Viitattu 25.9.2018.)

Verohallinnon mukaan lasku oikeuttaa vähennykseen vain, mikäli sen tiedot ovat paikkaansa pitäviä ja todellisia. Mikäli ostajalta puuttuu tarpeellinen tosite, voi Verohallinto hyväksyä vähennyksen kuitenkin sillä perusteella, että ostajalla on muutoin mahdollisuus osoittaa vähennyksen oikeellisuus. (Jokinen ym. 2017, 196.)

Laskulla esiintyvä virheellinen tieto, esimerkiksi väärä vähennettävän arvonlisäveron määrä, tulee ostajan itse oikaista viimeistään veroilmoituksentekovaiheessa. Ostaja ei siis saa vähentää ostostaan väärän prosentin mukaista vähennykseen oikeuttavaa summaa, vaan tämän on käytettävä sen sijaan oikealla perusteella laskettua summaa, vaikka virheellinen merkintä ei johtuisikaan ostajan toiminnasta. Sen sijaan laskulle merkittyä liian pientä veron määrää suuremman vähennyksen tekeminen on kiellettyä, tällöin ostajan tulee aina pyytää myyjältä korjattu lasku. (Jokinen ym. 2017, 197.)

Mikäli ostaja vastaanottaa virheellisen tai puutteellisen tositteen tavaran tai palvelun myyjältä, tulee ostajan pyytää myyjää toimittamaan korjatun tositteen entisen tilalle. Laskun puutteelliset merkinnät eivät kuitenkaan aina estä ostajan vähentämisoikeutta, mikäli tämä pystyy muilla tavoilla osoittamaan vähennysoikeudelle perusteet. (Jokinen ym. 2017, 92-93.)

3.2 Osittainen vähennysoikeus

Mikäli yritys harjoittaa sekä arvonlisäverollista, että arvonlisäverotonta liiketoimintaa, saa se tehdä vähennykset vain verolliseen toimintaan liittyvistä hankinnoista kokonaisuudessaan ja verottomasta toiminnasta ei laisinkaan. Lisäksi koko yrityksen toimintaan liittyvien kulujen, yleiskulujen, arvonlisävero saadaan vähentää siltä osin, kuin ne kohdistuvat verolliseen toimintaan. Yleiskuluja ovat esimerkiksi hallinnolliset kulut, kuten toimistokulut ja kirjanpitokulut. (Jokinen ym. 2017, 198.)

Osittaiseen vähennysoikeuden piiriin kuuluvien hankintojen jakaminen arvonlisäveron vähennykseen oikeuttaviin ja oikeuttamattomiin osuuksiin tulee tehdä tavalla, joka johtaa täsmällisimpään lopputulokseen. Tarpeen mukaan käytössä voi olla useampia laskentamenetelmiä yhtä aikaisesti, jos tällä tavoin päästään täsmällisimpään tulokseen. (Jokinen, M. & Tamminen, K. 2016. Viitattu 25.9.2018.)

Jakoperuste voidaan laskea esimerkiksi liikevaihdon perusteella. Muita Verohallinnon suosittelemia tapoja ovat neliöt esimerkiksi kiinteistöjen kulujen laskennassa, kuutiot ja työtunnit. Yleisimpänä suositelluista laskentatavoista käytettäneen silti liikevaihdon perusteella laskettua kulujen jakoa.

$$\frac{\text{arvonlisäverollinen liikevaihto}}{\text{arvonlisäverollinen liikevaihto} + \text{arvonlisäveroton liikevaihto}} \times 100$$

(Jokinen, M. & Tamminen, K. 2016. Viitattu 25.9.2018.)

Erilaisten kulujen vähennysoikeuden laskemisessa voidaan käyttää eri laskentatapoja kulun luonteen mukaisesti. Esimerkiksi toimitilaa varten tehtyjen hankintojen vähennettävään ja vähentämättömään arvonlisäveroon jakaminen voidaan laskea tiloissa tehtyjen työtuntien perusteella. (Jokinen ym. 2017, 198-199.)

Laskelmassa arvonlisäverolliseen liikevaihtoon kuuluu myös arvonlisäveron palautukseen oikeuttava liikevaihto. Arvonlisäverottomaan liikevaihtoon kuuluu arvonlisäverolaissa arvonlisäveron vähennykseen oikeuttamattomasta toiminnasta saatu liikevaihto sekä arvonlisäverolain piiriin kuuluttoman toiminnan liikevaihto.

Liikevaihdon perusteella laadittu laskelma ei läheskään aina ole kaikista täsmällisin. Esimerkiksi yhtiön harjoittama sijoitustoiminta, josta saatava tulo on osinkotuloa, ei lukeudu liikevaihdon laskemiseen. Lisäksi yhtiön saamat merkittävät korkotulot voivat vääristää laskettua liikevaihtoa, mikäli yhtiö saa arvonlisäverolain soveltamisalaan lukeutuvia korkotuloja ilman arvonlisäverovelvollisen työntekijän työpanosta. Tällöin yhtiö saa korkotuloja ilman, että niiden hankkimiseen sisältyy yleiskuluina pidettäviä hankintoja. Edellä mainituissa tilanteissa Verohallinto ohjeistaa, että yhtiö käyttää jotain muuta laskentamenetelmää täsmällisen lopputuloksen saamiseksi. (Jokinen, M. & Tamminen, K. 2016. Viitattu 30.8.2018.)

3.3 Vähennysoikeuden rajoitukset

Arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle on arvonlisäverolaissa rajattu lähinnä yrityksen omistajien ja henkilökunnan yksityiseen kulutukseen verrattavissa olevat hankinnat, kuten tietyin edellytyksin asunnot, autot ja edustuskulut.

Asuntona, lastentarhana, harrastustilana tai vapaa-ajanviettopaikkana käytettävä kiinteistö

Vähennysoikeuden ulkopuolelle jää asunto, harrastustila tai vapaa-ajanviettopaikkana käytettävään kiinteistöön tehdyt hankinnat. Käytännössä tällaisella tilalla tarkoitetaan asuinkiinteistöjä ja huoneistoja, jotka on tarkoitettu työntekijöiden työsuhteasunnoiksi. Väliaikaiseen asumiseen, esimerkiksi lyhyillä työmatkoilla, tarkoitettua ulkopuolisen palveluntarjoajan majoitusta vastaaviksi tiloiksi tarkoitettua tilaa sen sijaan ei lueta vähennyskelpottomaksi kuluksi. (Kallio ym. 2017, 705.)

Harrastustiloina pidetään muun muassa yhtiön työntekijöiden käytössä olevia kerhotiloja tai kuntosaleja. Vapaa-ajanasunnoiksi luetaan yhtiön henkilökunnan käytettävissä olevat lomamökit ja lomaosakkeet. Mikäli lomamökkiä tai -osaketta käytetään esimerkiksi yhtiön henkilökunnan virkistämistoimintaan tai yhtiön liikeneuvotteluissa, jotka ovat vähennyskelpoista toimintaa, voidaan vapaa-ajanasuntoon kohdistuvia kustannuksia vähentää osittain. (Kallio ym. 2017, 706.)

Verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asunnon ja työpaikan väliseen kuljetukseen liittyvät tavarat ja palvelut

Vähennyskelpoista ei myöskään ole verovelvollisen tai tämän henkilökunnan kodin ja työpaikan väliseen kuljetukseen liittyvät tavarat tai palvelut. Tässä vähennyskeltottomina työmatkakuluina pidetään niitä kuluja, jotka työntekijä voi henkilökohtaisessa tuloverotuksessaan vähentää vähennyskelpoisina tulonhankkimismenoina, mikäli hän maksaa kyseiset kulut itse. Myöskään siinä tapauksessa, että työnantaja järjestää ulkopuolisen palveluntarjoajan kautta kyydityksen työntekijöille, eivät kulut ole vähennyskelpoisia. Työntekijän kodin ja työpaikan välistä kuljetusta varten ostetut juna- tai linja-autoliput sekä taksimaksut eivät ole vähennyskelpoisia. Vähennyskielto koskee myös omaksi ostettuja ajoneuvoja ja niiden huolto-, polttoaine-, sekä muita käyttökuluja. (Huhtala ym. 2018, 738.)

Tilanteessa, jossa työntekijä matkustaa toissijaiselle työpaikalle tekemään työtehtäviä, voi työnantaja korvata verovapaasti matkakustannukset ja majoituskustannukset kohtuullisesti, sekä vähentää näistä kustannuksista koituvat arvonlisäverot. (Huhtala ym. 2018, 740.)

Edustustarkoitukseen käytettävät tavarat ja palvelut

Edustuskulujen erottaminen vähennyskelpoisista markkinointi-, mainos- ja pr-kuluista voi olla haastavaa, eikä niille ole yksiselitteistä ohjeistusta. Edustuskulut eivät ole arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoisia. Edustuskulut täytyy erotella tarkasti jokaisella kulujen syntymiskerralla. Edustuskuluilla tarkoitetaan liiketoimintaan liittyviä, asiakkaisiin tai muihin sidosryhmiin liittyviä vieraanvaraisuudesta tai muusta huomaavaisuudesta tulleita kuluja. Edustukseksi lasketaan kaikki yhtiön ulkopuolisiin suuntautuva toiminta. Täten esimerkiksi oman henkilökunnan koulutus- tai virkistyspäivä ei ole edustusta. Kaikki edustusta varten hankitut kiinteistöt, autot sekä niiden käyttökulut ovat arvonlisäverotuksessa vähennyskeltottomia. (Huhtala ym. 2018, 742.)

Liikeneuvottelutilanteessa syntyvät tavanomaiset tarjoilukulut ovat arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoisia. Tavanomaisina kuluina voidaan pitää päiväsaikaan syntyviä ruokailukuluja, joissa ruokajuomana on voinut olla myös alkoholia. Tarjoilun tulee myös tapahtua nimenomaan liikeneuvottelutilanteessa. Mikäli liikeneuvottelut jatkuvat iltaan asti, voidaan myös illalla saikaan tarjottu ruo-

katarjoilu lukea vähennyskelpolliseksi kuluksi, mikäli ruoka nautitaan neuvotteluiden lomassa. Mikäli yhtiö järjestää neuvotteluiden päätteeksi illalla ruokatarjoilua, lasketaan siitä syntyneet kulut edustuskuluiksi. (Kallio ym. 2017, 713.)

Markkinointitilaisuus luetaan edustuskuluiksi, mikäli sen ensisijainen tarkoitus on tarjottavilla tarjoiluilla. Tilaisuuden ohjelmalla ja sen pituudella, sekä sen liittymisellä tarjoiluihin on merkittävä vaikutus tilaisuuden luokitteluksi vähennyskelpottomiin edustuskuluihin tai vähennyskelpoisiin markkinointikuluihin. (Kallio ym. 2017, 713.)

Myös tilaisuuden avoimuus vaikuttaa tilaisuuden luonteen luokitteluun. Markkinointitilaisuus on pääasiassa avoin tilaisuus, johon voivat suhteellisen vapaasti tulla potentiaaliset asiakkaat. Markkinointitilaisuuden pääpointtina on levittää tietoisuutta yhtiön toiminnasta ja/tai sen tuotteista tai tarjoamista palveluista. Mikäli tilaisuus on suljettu ja sinne on ennalta kutsuttu tietty määrä ihmisiä, luokitellaan se edustustilaisuudeksi. Edustustilaisuus muodostuu pääasiassa vapaamuotoisesta seurustelusta, mutta siellä voidaan myös esitellä yhtiön uutuustuotteita tai muuta vastaavaa ohjelmaa (Kallio ym. 2017, 714) Jokaisen tilaisuuden luonne tulee kuitenkin määritellä tapauskohtaisesti.

Kulujen jakaminen edustuskuluiksi ja vähennyskelpoiksi kuluiksi tulee siis tehdä huolellisesti kyseessä olevan tilanteen mukaisesti. Pääasiassa voitaneen katsoa, että mikäli markkinointitilaisuuteen osallistuminen edellyttää vieraiden yöpymistä, voidaan kulut vähentää. Sen sijaan, mikäli yöpyminen on tähdellistä vain sen takia, että vieraat voivat osallistua yhtiön järjestämään edustamuotoiseen iltaohjelmaan, ovat yöpymis- ja matkustuskulut arvonlisäverotuksessa kokonaan vähennyskelpottomia. (Kallio ym. 2017, 714.)

Henkilöautot ja moottoripyörät

Lähtökohtaisesti henkilöautojen, moottoripyörien, pääasiassa huvi- ja urheilukäyttöön suunniteltujen veneiden arvonlisävero ei ole vähennettävissä. Arvonlisävero on kuitenkin vähennettävissä, mikäli moottoripyörä tai vene on hankittu myyntiä, vuokrausta, ajo-opetusta tai ammattimaista kuljetuspalvelun tarjoamista varten, tai henkilöauto, jota käytetään nimenomaan verolliseen liiketoimintaan. (Kallio ym. 2017, 718.)

Henkilöauton yksinomainen käyttö verollisessa liiketoiminnassa täyttyy silloin, kun tiedetään jo autoa hankittaessa, että sillä ei tulla ajamaan yksityisajaja tai sitä ei käytetä työsuhde- tai edustus- käyttöön. Mikäli autoa aiotaan käyttää pienimmässäkään määrin edellä mainittuihin käyttötarkoituksiin, on sen arvonlisävero kokonaan vähennyskelvotonta. Mikäli yksinomaisesti verolliseen liiketoimintaan sidottua autoa käytetään myöhemmin vähennyskelvottomalla tavalla, katsotaan auto yksityiskäyttöön otetuksi, jolloin siitä tulee palauttaa tehdyt arvonlisäveron vähennykset. (Huhtala ym. 2018, 752.)

Mikäli työnantaja luovuttaa henkilöauton työntekijälleen työmatkaa edeltävänä päivänä, tai mikäli työntekijä palauttaa auton työmatkan päättymistä seuraavana päivänä, ei auto ole yksinomaan veronalaisen liiketoiminnan käytössä. Tietyissä tilanteissa työntekijä voi silti ottaa yhtiön auton omalle pihalleen ilman, että auto katsottaisiin veronalaisen liiketoiminnan käytön ulkopuoliseksi käytöksi. Tällöin työntekijän tulee käyttää autoa kodin ja erityisen työntekemispaikan välisiin matkoihin. Tavanomainen työntekijän kotoa varsinaiselle työpaikalle ajettavaan matkaan käytettävä auto sen sijaan on vähennyskelvoton hankinta. (Jokinen ym. 2017, 221-222.)

4 KANSAINVÄLINEN TAVARAKAUPPA

Kun yritys tekee kauppaa Suomen rajojen ulkopuolisten tahojen kanssa, arvonlisäverovelvollisuus muuttuu. Pääsääntöisesti arvonlisäveron käsittelyyn vaikuttaa se, käydäänkö kauppaa pelkästään Suomen rajojen sisällä, EU:n sisäisesti, vai EU:n ulkopuolisten tahojen kanssa. Seuraavaksi esitellään kansainvälisen kaupan säännöksiä erilaisissa tilanteissa.

Kun kauppaa käydään EU:n rajojen sisällä, suorittaa hyödykkeiden ostaja arvonlisäveron kannon. Kun kauppaa tehdään EU:n rajojen ulkopuolella, on myynti pääsääntöisesti verovapaata ja tavarahan maahantuonti arvonlisäveronalaista.

4.1 EU:n sisäinen myynti, eli yhteisömyynti

Euroopan Unionin sisäistä myyntiä kutsutaan yhteisömyynniksi. Jotta myynti voidaan lukea yhteisömyynniksi, on tuote kuljetettava yhdestä EU-maasta toiseen. EU:n sisäisessä kaupassa tavarahan myyjä ei suorita arvonlisäveroa niiden tavaroiden myynnistä, jotka se toimittaa yritysasiakkaalle toiseen jäsenvaltioon, vaan tavarahan vastaanottava ja kuluttava yritys suorittaa arvonlisäveron määränpäämaassa. EU:n sisäisessä kaupassa sovelletaan siis määränpääperiaatteeksi kutsuttua käytäntöä, jonka tavoitteena on se, että verotulot kerrytetään siihen maahan, jossa tavara kulutetaan. Määränpääperiaatteella myös ehkäistään jäsenvaltioiden välisten verokantojen eroista johtuvia kilpailu- ja kysyntävääristymiä. (Kallio ym. 2017, 199)

Verottoman yhteisömyynnin edellytykset

Yhteisömyyntiä tehtäessä tulee muistaa se, että jotta tavarahan yhteisömyynti voidaan laskuttaa ostajalta verottomana, on tämän oltava rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi jossakin muussa maassa kuin Suomessa. Ostavan yrityksen ei tarvitse olla arvonlisäverovelvollinen juuri siinä maassa, johon tavara myydään. Riittää, että ostaja on arvonlisäverovelvollinen jossain muussa maassa kuin tavarahan kuljetuksen lähtömaassa. (Jokinen ym. 2017, 47.)

Arvonlisäverovelvollisuuden osoittavalla arvonlisäveronumerolla on tärkeä osa yhteisökaupassa. Jotta yhteisömyyntiä harjoittava yritys voi laskuttaa ostajaa arvonlisäverottomana, on sen ensin varmistettava, että tuotetta ostava yritys on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi jossain EU-maassa. Yritykset voivat tarkistaa kauppakumppaninsa arvonlisäveronumeron voimassaolon Komission internet-sivuilta tai puhelimitse tai sähköpostitse EU-kaupan arvonlisäveronumeroiden tarkistuspalvelusta. (Verohallinto. 2017. Viitattu 5.10.2018.)

VAT-tunnus muodostuu maatunnuksesta (Suomessa FI), sekä suomalaisilla yrityksillä Y-tunnuksesta, josta poistetaan viimeisen kahden numeron välissä oleva väliviiva. Arvonlisäveronumeroiden muoto vaihtelee maasta riippuen, mutta se sisältää kuitenkin aina kaksikirjaimisen maakoodin. Arvonlisäveronumeron loppuosassa on maasta riippuen 5-12 merkkiä. (Verohallinto 2011. Viitattu 20.11.2018.)

Yhteisömyynniksi tarkoitettuun laskuun on merkittävä myyjän ja ostajan arvonlisäverotunnisteet, eli VAT-tunnukset. Laskuun riittää merkintä myynnin verottomuudesta esimerkiksi tekstillä ”veroton myynti”. Verottomuuden perusteesta ei tarvitse olla merkintää laskussa. Verohallinto suosittelee kuitenkin epäselvyyksien välttämiseksi, että merkintä tehdään viittauksella arvonlisäverolain tai arvonlisäverodirektiivin säännökseen. Verohallinnon antamia esimerkkejä hyvästä merkinnästä ovat esimerkiksi: ”ALV 0% yhteisömyynti” tai ”ALV 72 a §” tai ”arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 138 art.” tai ”VAT 0% Intra Community supply”. (Jokinen, M. & Pamppunen, J. 2017. Viitattu 5.10.2018.) Käytännössä yhteisömyyntiä olevat laskut voivat olla hyvinkin epäselvästi merkitty näiden pakottavien laskumerkintöjen ohjeiden puutteesta johtuen.

Erikoistilanteet yhteisömyynissä

Yhteisömyynnin perustilanteen lisäksi on tiettyjä erityistilanteita, joissa tavarahan myynti voidaan katsoa yhteisömyynniksi, vaikka tavara ei liiku suoraan myyjältä ostajalle. Tällaisia tapauksia selvitetään alempana.

Tavarahan kuljettaminen työsuorituksen tekijälle

Yhteisömyyntinä myytävät tavarat voidaan myös kuljettaa ensin elinkeinonharjoittajalle työsuorituksen tekemistä varten, ennen kuin tavarat kuljetetaan toiseen EU-maahan. Tällainen työsuoritus voi

olla esimerkiksi myytävän tavaran korjaaminen ennen sen kuljettamista ostajalle toiseen EU-maahan. Tavaran myyjän tulee tällaisessa tapauksessa liittää kirjanpitoonsa kuljetusasiakirjat ja muut selvitykset siitä, että tavara tosiasiaassa kuljetetaan toiseen EU-maahan työsuorituksen jälkeen.

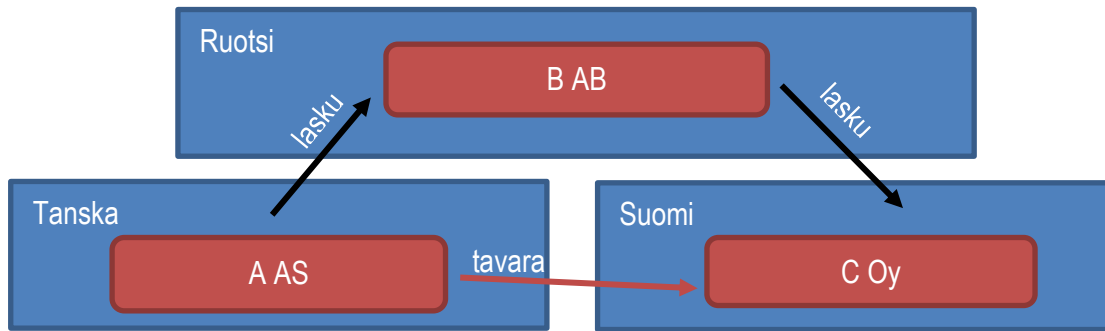
Liikeomaisuuden siirto toiseen EU-maahan

Mikäli yhtiö siirtää omaa liikeomaisuuttaan toiseen EU-maahan ilman, että omistusoikeus muuttuu, katsotaan omaisuuden siirto yhteisömyynniksi. Siirrettävää liikeomaisuutta ovat esimerkiksi yhtiön omistuksessa olevat koneet ja laitteet. Liikeomaisuutta siirrettäessä yhtiön tulee ilmoittaa lähtömaassa liikeomaisuuteen kuuluvat tavarat yhteisömyynniksi. Koska omistusoikeus ei muutu, tulee saman yhtiön myös ilmoittaa yhteisöhankinta siinä EU-maassa itse, johon liikeomaisuus siirretään. Täten yhtiö ilmoittaa verottoman yhteisömyynnin Suomessa ja yhtä suuren yhteisöhankinnan kuljetuksen päätösmaassa. (Jokinen ym. 2017, 53.)

Aina liikeomaisuuden siirtoa ei katsota yhteisömyynniksi. Esimerkiksi liikeomaisuuden väliaikaista siirtoa ei katsota yhteisömyynniksi tietyissä tapauksissa. Tällainen tapaus on esimerkiksi se, mikäli liikeomaisuus siirretään väliaikaisesti toiseen EU-maahan työsuorituksen tekemistä varten, esimerkiksi koneen tai laitteen korjaamista varten. (Jokinen ym. 2017, 54.)

Kolmikantakauppa

Kolmikantakaupalla tarkoitetaan sitä tilannetta, jossa tavara myydään kahdesti peräkkäin sillä tavalla, että kaikki kaupan kolme osapuolta ovat eri EU-maista ja täten verovelvollisia eri jäsenvaltioihin. (Kallio ym. 2017, 468.) Kolmikantakaupassa tavara kuljetetaan ensimmäiseen ostoon liittyen suoraan ensimmäiseltä myyjältä toiselle ostajalle. (Hytinen & Svensberg 2018, 71.) Tällä erikoismenettelyllä voidaan mahdollistaa se, että ketjun toisen myyjän ei tarvitse rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi kuljetuksen määränpäävaltiossa. (Kallio ym. 2017, 468).



KUVIO 1. Kolmikantakauppa

Kolmikantakaupassa ensimmäinen myyjä, eli tanskalainen A AS merkitsee laskulle normaalisti oman ja ostajan arvonlisäverotunnisteet, sekä merkinnän yhteisömyynnistä. A ei ilmoita myyntiä kolmikantakauppana, vaan tavallisena yhteisömyyntinä. Ruotsalainen B ostaa tavaran A:lta siten, että tavara kuljetetaan ostoon liittyen A:n Tanskasta suoraan C:n Suomeen. Ensimmäinen ostaja, eli toinen myyjä B, merkitsee laskulle oman VAT-tunnuksensa lisäksi toisen ostajan, eli C:n, VAT-tunnuksen ja maininnan kolmikantakaupasta. Toinen ostaja, eli C tekee tavallisen yhteisöhankinnan B:ltä. (Jokinen & Pamppunen 2017. Viitattu 5.10.2018.) Tällä menettelytavalla kolmikantakauppa apuna käyttäen tanskalaisen A AS:n ei tarvitse rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa, vaikka esimerkissä kuljetus päättyykin sinne.

4.2 EU:n sisäinen osto, eli yhteisöhankinta

Hankinta katsotaan yhteisöhankinnaksi, mikäli tuote kuljetetaan kaupassa toisesta EU-maasta Suomeen (Huhtala ym. 2018, 396). Yhteisöhankinta tapahtuu pääosassa tapauksista Suomessa, mikäli tavaran kuljetus päättyy tänne (Jokinen ym. 2017, 241).

Yrityksen tehdessä hankintoja muista EU-jäsenmaista, ilmoittaa se yhteisöhankinnasta koituneen veron oma-aloitteisesti arvonlisäveroilmoituksen yhteydessä omassa kotimaassaan. Verottamana saapuneeseen yhteisöhankintahintaan yritys lisää siis itse kulloisenkin verokannan mukaisen veromäärän. (Verohallinto 2017. Viitattu 5.10.2018.)

Yhteisöhankinnan katsotaan aina pääosin tapahtuvan siinä maassa, johon tavaroiden toimitus päättyy. Pääsäännön mukaisesti tavarankuljetuksen ulkomaalainen yhteisöhankkija on veloitettu rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi kuljetuksen päättymisvaltiossa ja ilmoittamaan yhteisöhankinnan arvonlisäveron siellä. (Huhtala ym. 2018, 396-397.)

Turvaverkkosääntö

Turvaverkkosäännöllä tavoitellaan sitä, että yhteisöhankinnoista suoritettaisiin arvonlisävero edes johonkin valtioon. Turvaverkkosäännön perusteella voidaan katsoa, että yhteisöhankinta on tapahtunut Suomessa, vaikka tavarankuljetettaisiin johonkin toiseen EU-maahan, kunhan ostaja käyttää hankinnassaan Suomessa myönnettyä arvonlisäverotunnistetta ja tavara liikkuu yhdestä EU-maasta toiseen. (Huhtala ym. 2018, 397.)

Kuitenkin, muun kuin tavarankuljetuksen päättymisvaltion arvonlisäverotunnistetta käyttävä ostaja ei vapaudu veron suoritusvelvollisuudesta tavarankuljetuksen päättymisvaltiossa. Ensisijaisesti veron suorittamisvelvollisuus jää aina kuljetuksen päättymisvaltioon. Turvaverkkosäännön tarkoitus on täten ainoastaan turvata EU-maiden verohallintoa, eikä yksinkertaistaa tai turvata kauppaa käyvien yritysten oikeuksia ja velvollisuuksia. (Huhtala ym. 2018, 387-398.)

4.3 Yhteisön ulkopuolinen osto eli tuonti

Tuonnilla tarkoitetaan tavarankuljetusta EU:n veroalueelle unioniin kuulumattomista maista tai unionin jäsenmaiden alueista, jotka on jätetty EU:n veroalueen ulkopuolelle. Esimerkiksi Ahvenanmaa lukeutuu tällaisiin veroalueen ulkopuolisiin alueisiin. Käytännössä veroalueen ulkopuolisten alueiden kaupankäynnissä sovelletaan kolmansiiin alueisiin käytettäviä säännöksiä. EU:n jäsenvaltiot muodostavat yhtenäisen tulliliiton, jonka ansiosta EU:n jäsenvaltioiden välillä ei peritä vienti- tai tuontitulleja ja kaupankäynnissä kolmansiiin maihin jäsenvaltiot noudattavat yhteisiä tullitariffeja. (Kallio ym. 2017, 589.)

Maahantuonnin arvonlisäveron ilmoituskäytännön muutos

1.1.2018 alkaen maahantuonnin arvonlisäveron ilmoituskäytäntö on muuttunut. Muutosta ennen Tulli kantoi maahantuonnista aiheutuneen arvonlisäveron osana tavarankuljetusta. Tullilta saadusta

tullauspäätöksestä voitiin nähdä tavarán maahantuonnin arvonlisäveron määrä. (Kallio ym. 2017, 592.)

Muutoksessa arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyjen tahojen osalta maahantuonnin arvonlisäverotuksen hoitaminen siirtyi Tullilta Verohallinnolle. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että jokainen maahantuova arvonlisäverovelvollinen laskee itsenäisesti tuomiensa tavaroiden aiheuttaman arvonlisäveron ja ilmoittaa, sekä maksaa sen oma-aloitteisesti Verohallinnolle tavanomais-ten kuukausittaisten oma-aloitteisten verojen ilmoituksen kanssa samalla kerralla. (Jokinen & Kaleva 2017. Viitattu 3.11.2018.)

Tämän muutoksen ansiosta maahantuonnin arvonlisäveron maksamisessa käytetään nykyisin niin sanottua lykkätyä menettelyä, joka tarkoittaa sitä, että arvonlisäveron maksuvelvollisuus on siirtynyt arvonlisäveroilmoituksen tekemiseen saakka. Maahantuonnista koituva arvonlisävero maksetaan samalla viitenumerolla kuin muutkin arvonlisäverot OmaVerossa. (Verohallinto 2017. Viitattu 3.11.2018.)

Tulli jatkaa maahantuonnin tullausta entiseen tapaan, mutta se ei enää vahvista maahantuonnista aiheutuvan arvonlisäveron määrää, eikä sitä, onko tuonti verotonta arvonlisäverovelvollisten rekisterissä olevilta. Sen sijaan Tulli vastaa myös jatkossa maahantuonnin arvonlisäveron perimisestä muiden kuin arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyjen tahojen tekemistä tuonneista. (Verohallinto 2017. Viitattu 3.11.2018.)

Maahantuonnista aiheutuva vero tulee kohdistaa sille kalenterikuukaudelle, jolloin tullauspäätös on annettu. Samoin vastaava vähennys kohdennetaan samalle kalenterikuukaudelle. (Verohallinto 2017. Viitattu 3.11.2018.)

Ratkaisevana tekijänä siinä, kantaako tulli arvonlisäveron oikeushenkilöiden tekemissä maahantuonneissa on se, onko maahantuojalla merkittynä tullilmoituksen hyväksymisajankohtana arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Mikäli näin on, tekee maahantuojalla itse oma-aloitteisen arvonlisäveroilmoituksen maahantuontien osalta. Jos maahantuojalla ei ole arvonlisäverovelvollisten rekisterissä tullilmoituksen hyväksymisajankohtana, kantaa Tulli maahantuonnin arvonlisäveron. Merkityksetöntä on se, millä perusteella maahantuojalla on merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin (liiketoiminta/kiinteistöjen käyttöoikeuden luovuttaminen, alkutuotanto), sekä se, mitä käyttötarkoitusta varten tavarat tuodaan Suomeen. (Hyttinen & Svensberg 2018, 118.)

Maahantuonnin veron laskeminen

Vuodenvaihteen lakimuutoksen yhteydessä ei ole tullut muutoksia veron määrän laskemisperusteisiin. Suoritettavan veron peruste syntyy tullikoodeksin ja sen soveltamisasetuksen, sekä täytäntöönpanoasetuksen säännösten perusteella. Tuonnista maksettavan arvonlisäveron laskemisperustana voidaan pitää tuotavan tuotteen tullausarvoa, johon voidaan myös lisätä arvonlisäverolaisissa säädettyjä eriä. (Hyttinen & Svensberg 2018, 121.)

Tullausarvoa ei kuitenkaan sellaisenaan käytetä tuonnin veron perusteena. Useinkaan tullausarvossa ei ole mukana kaikkia sellaisia kustannuksia, jotka vastaavasti kotimaan kaupassa tulisivat verotettaviksi. Arvonlisäveron kulutusperusteisuuden takia sen tulisi olla suhteellisesti samansuuruinen sekä kotimaasta, että ulkomailta hankittuihin hyödykkeisiin. Lähtökohtana tullausarvon määrittämiselle toimii tavaran kaupp-arvo, eli hinta, joka tavaroista on tosiasiallisesti maksettu tai maksettava, kun ne tuodaan myytäväksi EU:n tullialueelle. Tullisäädöksissä on kuitenkin lukuisia poikkeuksia tavaran kaupp-arvon käyttämisestä tullausarvona. (Hyttinen & Svensberg 2018, 121.)

Maksettuun hintaan on lisättävä muun muassa pakkausten kustannukset sekä kuljetus-, lastaus- ja vakuutuskustannukset ensimmäiseen EU:n rajojen sisällä sijaitsevaan määräpaikkaan siinä tapauksessa, että nämä kulut eivät kuulu ostajan maksamaan hintaan, mutta ostaja tosiasias-
saa näiden kulujen kattamisesta. Lukuun taas ei oteta esimerkiksi tullauksen jälkeen sovittuja alennuksia. (Hyttinen & Svensberg 2018, 121.)

4.4 Yhteisön ulkopuolinen myynti, eli vienti

Viennillä tarkoitetaan tavaroiden myymistä EU:n arvonlisäveroalueen ulkopuolelle. Vienti on verovapaata tietyin edellytyksin. Keskeisimpänä edellytyksenä on esimerkiksi se, että tavara kuljetetaan myyntitapahtumassa EU:n ulkopuolelle. (Jokinen ym. 2017, 65.) Verottomuuden toteutumiseksi tavaran tulee kulkea EU:n veroalueen ulkopuolelle, ennen kuin ostaja tai tämän edustaja saa tavaran haltuunsa. (Hyttinen & Svensberg 2018, 97.) Tavaran ostaja voi siis olla EU-maasta, mutta mikäli tavara kuljetetaan kaupassa EU:n ulkopuolelle, on tavaran myyminen vientiä ja useimmissa tapauksissa täten arvonlisäverotonta. (Jokinen ym. 2017, 65-66)

Myyjällä tulee olla verottomasta viennistä tarpeelliset näytöt, jotta myynti voidaan pitävästi osoittaa verottomaksi, sekä osoittaa, että tavarat ovat lähteneet EU:n alueelta. Käytännössä tällaisia todisteita ovat useimmiten Tullin antama poistumisvahvistettu luovutus päätös, kauppalaskut- ja sopimukset, rahtisopimukset ja -laskut tai selvitys ostajan maksusuorituksen tulouttamisesta EU:n ulkopuolella. Tavarantoimittajan kannattaa arkistoida näytöt sillä tavalla, että niiden yhteys yksittäiseen myyntilaskuun voidaan helposti todentaa. Mikäli tarvittavia näyttöjä ei löydy, tulee myynnistä suorittaa arvonlisävero. (Kallio ym. 2017, 430.)

Veroton vienti

Verottomaksi vienniksi on arvonlisäverolain kuudennen luvun 70§ määritelty seuraavat tilanteet:

- tavarantoimittajasta yhteisön ulkopuolelle huolehtii myyjä tai joku muu hänen toimeksiannostaan
- itsenäinen kuljetusliike kuljettaa tavarantoimittajan toimeksiannosta
- ulkomainen ostaja noutaa tavarantoimittajalta ja kuljettaa sen itse yhteisön ulkopuolelle
- myyjä kuljettaa tavarantoimittajan sisäpuolella sijaitsevalle työsuorituksen tekijälle ennen vientiä yhteisön ulkopuolelle (Arvonlisäverolaki 1501/1993 6:70§.)

Varsinaisten vientitilanteiden lisäksi laissa on määritelty myös muutamia vientiin rinnastettavissa olevia tilanteita, jotka ovat verottomia:

- tavara luovutetaan takuu- tms. sitoumuksen nojalla ulkomaiselle ostajalle
- ilma-aluksen tai jonkin siihen liittyvän osan myynti sellaisen ostajan käyttöön, joka maksusta harjoittaa pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä
- ammattimaista kansainvälistä liikennettä harjoittavan vesi- tai ilma-aluksella tapahtuvan tavarantoimittajan myyntiä varten myyminen ulkomaille matkustaville (mikäli 2 momentissa toisin säädetä)
- tavarantoimittajan myynti ammattimaista kansainvälistä liikennettä harjoittavan vesialuksen varustamiseksi (Arvonlisäverolaki 1501/1993 6:70§.)

Tullille annetaan vienneistä vienti-ilmoitus sähköisenä. Ilmoituksen tekemisen jälkeen ilmoittaja saa Tullin tietojärjestelmästä hyväksymissanoman ja luovutussanoman. Luovutussanoman liitteinä ovat luovutus päätös ja viennin saateasiakirja. Tulli vahvistaa tavaroiden lähdön maasta Tullin

tietojärjestelmään, josta vienti-ilmoituksen tekijälle tulee sähköisesti poistumisvahvistettu luovutus-päätös. (Hyttinen & Svensberg 2018, 97.)

Viennin perustilanne

Tavallisin tilanne on käytännössä sellainen, jossa tavarahan myyjä tai joku muu taho hänen toimeksiannostaan kuljettaa tavarahan EU:n ulkopuolelle. Verottomuuden edellytyksinä ovat tällöin tavarahan luovuttaminen ostajalle vasta yhteisön alueen ulkopuolella, sekä että myyjä tai hänen toimeksiannostaan ulkopuolinen toimija kuljettaa tavarahan yhteisön alueen ulkopuolelle. Useimmiten myyjän toimeksiannattama ulkopuolinen toimija on kuljetusliike, joka suorittaa tavarahan kuljettamisen myyjän puolesta. Ostajana voi toimia elinkeinonharjoittaja, muu oikeushenkilö tai yksityishenkilö, jonka kotipaikalla ei ole merkitystä. Ostaja voi siis olla yhteisön sisäpuoleltakin, mutta myynti on verotonta, koska tavara toimitetaan EU:n ulkopuolelle ostajan vastaanotettavaksi. Myyjällä tulee olla Tullin tietojärjestelmän poistumisvahvistettu luovutus-päätös todisteena myynnin arvonlisäverottomuudesta. (Taipalus & Jalava 2017. Viitattu 3.11.2018.)

Itsenäisen kuljetusliikkeen kautta tehtävä vienti

Myös itsenäisen kuljetusliikkeen yhteisön ulkopuolelle kuljettaman tavarahan myyminen on verovaapa. Tällöin ostaja on antanut itsenäiselle kuljetusliikkeelle toimeksiannon kuljettaa ostamansa tavara yhteisön ulkopuolelle. Tässäkään tapauksessa ostajan kotipaikalla tai luonteella ei ole merkitystä. Myyjällä tulee olla näyttöä siitä, että ostajan on tilannut ostetun tavarahan kuljetuksen itsenäiseltä kuljetusliikkeeltä, sekä että tavara on tosiasiallisesti lähtenyt EU:n alueelta. Käypä näyttöjä ovat esimerkiksi rahtikirjat ja kuljetusliikkeen antamat laskut sekä tullilta tuleva ilmoitus tavarahan liikkumisesta. (Jokinen ym. 2017, 72.)

Käytännössä katsotaan, että tavarat ovat ostajan hallussa niiden lähtiessä Suomesta, joten tullilmoitukselle tavarahan viejäksi merkitään ostaja. Tullia koskevien säännösten mukaisesti viejänä voi toimia vain EU:n alueella sijaitseva yhtiö tai luonnollinen henkilö. (Jokinen ym. 2017, 72.) Mikäli ostaja on EU:n ulkopuolelta, viejäksi merkitään yleensä tavarahan myyjä. Tämän menettelyn sijasta voidaan käyttää myös välillistä edustajaa. (Kallio ym. 2017, 432.) Tällainen välillinen edustaja antaa vienti-ilmoituksen viejän puolesta omiin nimiinsä ja ottaa vastuun viennistä. Ilmoituksella välillinen edustaja merkitään kohtaan ”edustaja/ilmoittaja”, kun taas viejä -kohtaan merkitään edelleen tavarahan todellinen ostaja. (Kallio ym. 2017, 430.)

Ex works-vienti

Ulkomainen ostaja voi myös noutaa ostamansa tavaran itsenäisesti esimerkiksi myyjän varastolta tai tehtaalta. Tällaisesti tapahtuvaa myyntiä kutsutaan ex works- ehdoin tehdyksi myynniksi. Tällöin ostaja kuljettaa tavarat omalla kuljetuskalustollaan yhteisön ulkopuolelle. Ulkomaisella ostajalla tarkoitetaan tässä tilanteessa ostajaa, joka on joko toisesta EU-maasta tai EU:n ulkopuolelta, eikä tämä ole arvonlisäverovelvollinen Suomessa. Tullia koskevien EU:n säännösten mukaan maastaviejän tulee olla EU-maasta oleva elinkeinonharjoittaja. Ostaja ei voi olla yksityishenkilö, ellei tämä ole noudattanut tax-free menettelyä kaupassaan. Mikäli ostaja on EU:n ulkopuolelta, menetellään ilmoitustilanteessa samalla tavalla kuin edellä. (Taipalus & Jalava 2017. Viitattu 3.11.2018.)

Vienti rahtityöliikkeen kautta

Ulkomainen ostaja voi pyytää ennen ostettavan tavaran kuljettamista EU:n ulkopuolelle sen toimittamista elinkeinonharjoittajalle, tässä tapauksessa niin sanotulle rahtityöliikkeelle, työsuorituksen tekemistä varten. Esimerkkinä voitaisiin pitää koneen toimittamista huoltoon ennen sen kuljettamista EU:n ulkopuolelle ja siitä edelleen ostajalle. Työsuorituksen tilaamisen ja sinne kuljettamisen täytyy tulla ulkomaisen ostajan toimeksiannosta ja tätä veloittaen. (Jokinen ym. 2017, 77.)

Tässä tapauksessa ostajan tulee olla ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja, oikeushenkilö tai yksityishenkilö, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen Suomessa. Myyjän tulee voida myös todistaa ostajan ulkomaalaisuus esimerkiksi kaupparekisteriotteen tai passin perusteella. Lisäksi myyjällä tulee olla näyttöä siitä, että työsuorituksen tekijä on korjauksen jälkeen kuljettanut tavaran välittömästi yhteisön ulkopuolelle. (Jokinen ym. 2017, 77.) Myyjän täytyy myös varmistua siitä, että rahtityöliike toimittaa tälle jäljennöksen poistumisvahvistetusta luovutus päätöksestä. (Kallio ym. 2017, 435.)

Tavaran vientiin rinnastettavia verottomuuksia ovat AVL 70§ kohdat 5-8, joissa mainitaan muita tavarakaupan tilanteita, joissa tavaran myynti on verotonta, vaikka niitä ei toimitetakaan yhteisön ulkopuolelle (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501 70.5-8§).

5 TEHTÄVIEN LAATIMINEN

Tehtävien laadinta aloitettiin teoriaosuuden valmistuttua. Muistiinpanoja tehtäviä varten tehtiin jo teoriaosuuden kirjoittamisen aikana. Kirjallisista lähteistä oli hyötyä tehtävien hahmottelussa. Parhaat ideat tehtäviin saatiin kuitenkin työpaikalta, jossa käsitellään arvonlisäverotusta päivittäin. Kirjanpitäjän työssä arvonlisäverotuksen aiheet ovat kiinteänä osana itse työtä. Suurin osa tehtävistä juontaa siksi juurensa todellisista tapahtumista, joita tilitoimistossa työskentelemisen aikana on tullut vastaan.

Tehtävien tekeminen aloitettiin Excel-pohjiin ennen ohjausseminaaria, mutta ohjausseminaarissa tuli ilmoille idea, että niitä voitaisiin laatia myös Wordiin. Ohjausseminaarin jälkeen tehtävien tekemiseen tuli pitkä tauko töiden takia, mutta monta tehtäväideaa jäi muhimaan töiden ansioista.

Perustavanlaatuisia Excel-kirjaustehtävien joukkoon lisättiin lisäkysymyksiä, jotka avaavat tehtävää enemmän ja laittavat opiskelijat miettimään tehtävien taustalla vaikuttavia asioita syvällisemmin. Mallivastausten tekeminen olisi kannattanut tehdä samalla tehtävien laadinnan kanssa, mutta kuitenkin tuttuun asioiden kanssa mallivastaukset saatiin laadittua sulavasti.

Odottamattomien syiden takia tehtävien tekeminen venyi todella pitkäksi ja lopputuotoksesta tuli odotettua suppeampi. Tehdyt tehtävät kuitenkin käsittelevät teoriaa monelta kannalta ja tuotetut tehtävät onnistuivat hyvin.

Lopputuotoksena tehtävistä on Excel-tiedosto, johon on kasattu aihetta käsittelevät tehtävät yhteen pötköön. Excelin tekemisessä on käytetty kaavaviittauksia, joten muutosten tullessa niiden päivittämisen pitäisi olla helppoa. Toinen tiedosto on Word-tiedosto, jossa on perinteisempiä sanallisia kysymyksiä aihealueista.

Kirjallisissa tehtävissä käydään läpi yrityksen vähennyskelpoisia ja vähennyskelvottomia kuluja. Esimerkiksi auton hankintaa tarkastellaan pakettiauton ja tavallisen henkilöauton arvonlisäveron vähentämisoikeuden kannalta. Lisäksi myös edustuskuluja, sekä muita vähennysoikeudellisesti rajoitettuja kuluja käsitellään tehtävissä. Sanallisten tehtävien joukossa on myös perusasioita läpikäyviä kysymyksiä liittyen maahantuodun tavaran arvonlisäveron perusteen laskentaan, kolmikan-takauppaan sekä VAT-tunnukseen ja yhteisökaupan erilaisiin tilanteisiin.

Aluksi Excel-tehtävissä käsitellään hyvin tavallisia tilanteita esimerkiksi yritykselle saapuneen arvonlisäveroa sisältävän sähkölaskun kirjaamisessa. Lisäksi käsitellään myös yhteisöpalveluhankintana kirjattavaa Facebook-mainosta, josta tulee suorittaa ristikoille tarvittavat kirjaukset. Lisänä tässä tehtävässä, kuten monessa muussakin, on avoimia kysymyksiä kirjauksiin liittyen. Tässä nimellisessä tehtävässä opiskelija pohtii milloin tehtävän yrityksen tulee ilmoittaa yhteisöpalveluhankinnasta koitunut suorittavan arvonlisäveron vähennys.

Excel-tehtävissä on myös tehtävä, jossa vertaillaan arvonlisäveron ja muodostuvan tuloksen eroja siinä tilanteessa, kun yritys ostaa saman tuotteen omaan kalustoonsa tai tavallisesti myytäväksi eteenpäin. Lisäksi parissa tehtävässä käsitellään sellaisen yrityksen toimintaa, joka ei saa vähentää toiminnassaan arvonlisäveroa.

Myös yhteisökauppaa ja ulkomaan kauppaa on käsitelty tehtävissä. Näissä tehtävissä tuotteita tilataan yhteisön sisä- tai ulkopuolelta ja kuljetetaan yhteisön sisä- tai ulkopuolelle, jolloin opiskelijan tulee huomata, kuinka yrityksen kotipaikka sekä tavaran liikkuminen maiden välillä vaikuttaa arvonlisäveron käsittelyyn.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA

Opinnäytetyöni tavoitteena oli tutustua arvonlisäverotukseen, kun kauppaa käydään Suomesta käsin kotimaassa, yhteisön sisällä ja yhteisön ulkopuolella, sekä laatia tehtäväpaketti mainituista aiheista kirjanpidon opintojaksolle. Aineistoa oli työtä varten tarjolla runsaasti, sekä oma kokemus kirjanpitäjänä auttoi miettimään ja sisäistämään aihealueita hyvin.

Opinnäytetyöni on mielestäni osittain onnistunut vastaamaan asettamiini tavoitteisiin. Aika osoitautui tässä työssä haasteellisimmaksi osaksi, kun työn loppuun saattamisen kanssa oli suuria vaikeuksia muutoin tiukan elämäntilanteen takia. Tehtäväpaketin laajuus jäi ongelmaksi lopullisessa työssä, mutta käytössä olleisiin voimavaroihin nähden tuotos oli paras mahdollinen. Myös aiheen rajaamisen kanssa oli aluksi haasteita, koska arvonlisäverotus aihealueena on hyvin laaja ja laajennettavissa melkein loputtomiin asti.

Aiheena arvonlisäverotus on valtava viidakko, jossa riittää opittavaa loputtomiin. Jatkuvan muutoksen takia muutokset aikaa kestävää opinnäytetyötä on mahdotonta tehdä tästä aiheesta. Arvonlisäverotuksen tutkiminen opinnäytetyössä on auttanut minua päivätyössäni kirjanpitäjänä todella paljon.

Työni kirjoitettu teoria tiivistyy tekemissäni tehtävissä. Vähennysoikeudesta, ulkomaankaupasta, yhteisökaupasta ja verovelvollisuuden eri osa-alueista koostuvat tehtävät käyvät päällisin piirtein läpi kaikki teoriassa käsitellyt asiat. Tehtävien aihealueet juonsin suoraa teoriasta. Ne eivät käsittele kuitenkaan kaikista pienimpiä teorian yksityiskohtia tai poikkeuksia, koska kirjanpidon kurssilla ainetta ei käsitellä yhtä syvällisesti.

Oppimisen kannalta tämä työ on ollut erittäin hyödyllinen. Aiheeni on sellainen, jota varmasti tarvitsen työssäni joka ikinen päivä. Työtä tehdessäni olenkin puolin ja toisin ammentanut tietämystä käytännöstä opinnäytetyöhön ja opinnäytetyöstä käytäntöön. Opettavaisinta työn tekemisessä on ollut aikataulutuksen tärkeys ja aikataulussa pysymisen korostaminen. Tässä suhteessa olen mielestäni työssäni epäonnistunut. Lopputuloksen saamiseksi aikataulussa venyminen on kuitenkin ollut pakollista.

Opinnäytetyötäni voisi mielestäni jatkojalostaa siten, että tehtäviin voisi lisätä oikeita kirjanpidon tositteita, sekä mahdollisesti Omaverossa tehtävä demo arvonlisäveron ilmoittamisesta. Mielestäni tällaisesta totuuden mukaisesta kosketuspinnasta työelämään olisi todella paljon apua opiskelijalle, joka vasta tutustuu aiheeseen syvällisemmin. Mielestäni arvonlisäveron kulun näkeminen yrityksen sisällä kokonaisuutena ruohonjuuritasolta lähtien on erittäin tärkeää. Arvonlisävero ja sen käsittely on kiinteä osa taloushallintoalan ammattilaisen työtä, joten sen ymmärtäminen ja sisäistäminen on taloushallintoalan kulmakiviä.

LÄHTEET

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501

Hallituksen esitys Eduskunnalle 266/2002. Viitattu 25.9.2018. <https://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2002/20020266>.

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

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

Immonen, U. & Jokinen, M. 2017. Markkinointi- ja edustustilaisuudet arvonlisäverotuksessa. Viitattu 1.9.2019. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48462/markkinointi--ja-edustustilaisuudet-arvonlis%C3%A4verotuksessa/>.

Jokinen, M. & Kaleva, A. 2017. Maahantuonnin arvonlisäverotusmenettelystä 1.1.2018 alkaen. Viitattu 3.11.2018. https://www.edilex.fi/verohallinnon_ohjeet/2017_1130.html.

Jokinen, M. & Nummela, T. 2018. Maahantuonnin arvonlisäveron peruste. Viitattu 1.9.2019. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/67624/maahantuonnin-arvonlis%C3%A4veron-peruste/>.

Jokinen, M. & Pamppunen, J. 2017. Arvonlisäveron alarajahuojennus. Viitattu 20.8.2018. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48634/arvonlisaveron_alarajahuojennu4/.

Jokinen, M. & Pamppunen, J. 2017. Laskuvaatimukset arvonlisäverotuksessa. Viitattu 5.10.2018 & 2.9.2019. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48691/arvonlisaverotus_eu-tavarakaupass/.

Jokinen, M. & Tamminen, K. 2016. Arvonlisäveron vähennysoikeudesta. Viitattu 25.9.2018. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48359/arvonlisaveron_vahennysoikeudet/.

Jokinen, M., Kojonkoski, M. & Takalo, T. 2017. Käytännön arvonlisäverotus. 5. uudistettu painos. Helsinki: ST-Akatemia Oy.

Patentti- ja rekisterihallitus ja Verohallinto. Alv-numero. Viitattu 1.9.2019.) <https://www.ytj.fi/index/alv-numero.html>.

Taipalus, P. & Jalava, J. 2017. Vientikaupan arvonlisäverotuksesta. Viitattu 3.11.2018. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48667/vientikaupan_arvonlisaverotu2/.

Tulli 2019. Intrastat. Viitattu 1.9.2019. <https://tulli.fi/intrastat>.

Verohallinto 2019. Ajoneuvon ja sen käyttökulujen alv. Viitattu 1.9.2019. https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ajoneuvon_hankinta_kaytto_ja_myynti_arv/.

Verohallinto 2017. Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. Viitattu 5.10.2018 & 1.9.2019. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48691/arvonlisaverotus_eutavarakaupass/.

Verohallinto. 2011. Arvonlisäverotunniste (alv-numero, VAT number) ja sen käyttö. Viitattu 20.11.2018. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48687/arvonlisaverotunniste_alvnumero_vat_num/.

Verohallinto. 2017. Maahantuonnin arvonlisäverotus. Viitattu 3.11.2018. https://www.vero.fi/contentassets/afe7f589f1e0439894292caf0fe74c03/maahantuonnin-alv-verkkoseminaari-15122017_final.pdf.

Verohallinto. 2019. Mikä on yrityksesi verokausi? Viitattu 4.6.2019. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/ilmoittaminen-ja-maksaminen/omaaloitteiset-verot/verokausi/>.

1. Kuinka maahantuodun tavarán arvonlisäveron peruste lasketaan?
2. Mitä hyötyä eri kolmikantakaupan osallisille on kolmikantakaupasta?
3. Voiko sama yhtiö olla arvonlisäverovelvollinen useammassa EU-maassa samanaikaisesti?
4. Mistä VAT-tunnus koostuu?
5. Tuleeko yhteisökauppalaskuissa olla lain mukaan maininta yhteisökaupasta?
6. Keijo Kolehmainen on asiakkaasi ja tulee kysymään sinulta arvonlisäverotuksesta. Keijolla on pieni toiminimiyritys, jossa hän harjoittaa suutarin ammattia leipätyönsä ohessa. Leipätyötä hän tekee ulkopuoliselle yritykselle. Miten neuvosit Keijoa arvonlisäverolliseksi hakeutumisessa, ja kuinka perustelisit hänelle hyödyllisimmän vaihtoehdon?
7. Jaana omistaa neljästä eri kaupungista neljä vuokra-asuntoa. Jaana pohtii arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumista kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. Olisiko Jaanan kannattavaa toteuttaa tällainen suunnitelma?
8. Her-Ne Oy tarjoaa b to b markkinoilla työterveyspalveluita (arvonlisäverovapaa), nyt Her-Ne:en yrittäjät pohtivat, jos he alkaisivat tarjota ohessa myös kuluttajille suunnattuja ravinnelisiä (alv14%). Kuinka Her-Ne:en kannattaa käsitellä arvonlisäverollisuutta liiketoiminnassaan?
9. Bisnespossut Oy toimii Pihtiputaalla. Yhtiö on ostanut loma-asunnoksi tarkoitetun rakennuksen Rukalta, jossa matkailuun erikoistunut yritys pitää virallisia asiakastapaamisia. Työntekijät ovat useaan otteeseen tiedustelleet, voisiko mökkiä käyttää työntekijöiden lomien aikana sen ollessa vapaana. Mitä Bisnespossu Oy:n tulee ottaa huomioon, mikäli se aikoo sallia työntekijöiden lomailun mökissään.
10. Lari on töissä arkkitehtitoimistossa. Larin kulkee päivittäisen työmatkansa omalla autollaan, 30km suuntaansa. Lari saa projektiluontoisen tehtävän toiselle paikkakunnalle, jo-

hon hän myös kulkee omalla autollaan koko projektin ajan. Larin työnantaja tahtoo maksaa Larille jonkinlaista korvausta taitetusta työmatkasta. Missä määrin Larin työmatkakustannukset ovat hänen työnantajalleen arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoisia?

11. Korvesviesti Oy järjestää ahkerasti asiakastapahtumia ja -tapaamisia liiketoiminnassaan. Alla on neljä esimerkkiä; mitkä näistä ovat arvonlisäverotuksellisesti vähennyskelpotonta edustamiskulua, ja mitkä voidaan laittaa markkinointi/neuvottelukuluihin? Perustele.

- Korvesviestin yrittäjä Ilkka on poiminut yrityksen asiakaslistalta kaksikymmentä merkityksellisintä asiakasta ja tarjoaa heille viikonlopun yli kestävä matkan läheiseen hotelliin, jossa asiakkaille esitellään Korvesviestin uusia markkinointiratkaisuita. Viikonlopun aikana varsinaista markkinointitapahtumaa on muutaman tunnin ajan. Lisäksi asiakkaat pääsevät saunaan, uimaan, syömään ja illan päätteeksi myös juomaan hotellin yläkerrassa sijaitsevaan baariin.
- Seuraavalla viikolla Ilkka järjestää Korvesviestin toimitiloissa vapaamuotoisen tilaisuuden, jossa esitellään samoja uusia markkinointiratkaisuita, mutta tilaisuuteen on avoimet ovet. Paikalla on ruokatarjoilua. Tilaisuus kestää iltaan asti.
- Korvesviestin työntekijä on jäämässä vuorotteluvapaalle, ja Ilkka vie vapaan järjestelmiseksi työntekijän syömään ravintolaan, jossa he syövät pitkän kaavan mukaan päivällisen.
- Korvesviestin pitkäaikainen asiakas tahtoo neuvotella Ilkan kanssa yrityksensä markkinointitoimenpiteistä. Ilkka ehdottaa lounasta läheisessä ravintolassa. Lounaalla käydään läpi asiakkaan keskeisimmät ratkaisut ja ehdotuksia niiden parantamiseksi. Lounaaseen kuuluu ruoka noutopöydästä ja kaksi olutta.

12. Kalle on ostanut Kallen Kaapeli Ky:lle pakettiauton liiketoimintaa varten. Pakettiautolla on määrä suorittaa työtehtäviä asiakkaiden kotona. Pakettiauto on firman käytössä kaksi vuotta, kunnes Kalle päättää, että alkaa ajaa autolla myös yksityisiä ajoja. Miten tilanne etenee auton ostotilanteesta Kallen yksityiskäytön aloittamistilanteeseen arvonlisäveron käsittelyn osalta?

13. Kalle ostaa myöhemmin samaisen firman käyttöön henkilöauton, jolla työntekijä tekee työmatkansa ja säilyttää autoa omalla pihallaan työntekoajan ulkopuolella. Työntekijän työ on keikkaluonteista, työntekopaikka vaihtelee päivittäin. Onko auton hankkiminen arvonlisäverovähennyskelpoista? Entä ovatko auton käyttökulut arvonlisäverovähennyskelpoisia?

14. Suomalainen yritys Pullaa Pudakselta Oy myy säännöllisesti tuotteitaan saksalaiselle alppihotellille. Miten Pullaa Pudakselta Oy:n tulee laatia myyntilaskunsa tälle saksalaiselle yritykselle? Oletetaan, että alppihotelli on Saksassa arvonlisäverovelvollinen ja Pullaa Pudakselta Oy Suomessa.
15. Pullaa Pudakselta Oy myy pullaa myös toiselle hotellille viereisessä kylässä. Tällä hotellilla ei kuitenkaan ole VAT-tunnusta. Miten myyntilasku tulee laatia tässä tilanteessa?
16. Suomalainen aloitteleva autokauppa Vitossarja Oy tuo uusia autoja myytäväksi Suomessa sijaitsevaan liikkeeseensä saksalaiselta autoliikkeeltä. Kuinka kirjaat autojen ostot?
17. Pari vuotta toiminnan aloittamisesta Vitossarja Oy:n tuonnit Saksasta ylittävät 600 000€ vuodessa. Mitä Vitossarja Oy:n täytyy ottaa huomioon Saksan ostoja tehdessään tämän arvon ylittyessä?
18. Suomalainen yritys Koskenkuuhu Oy on tehnyt pitkään kauppaa ruotsalaisen Bolag Ab:n kanssa. Bolag Ab:n liiketoiminta on kasvanut kausiluontoisuuden takia räjähdysmäisesti, ja suomalaiselta Koskenkuuhulta tehdyt tilaukset sitä mukaa. Koskenkuuhu Oy ei pysty valmistamaan kaikkia tarvittavia tuotteita tarpeeksi nopeasti Bolag Ab:lle, vaan ottaa yhteyttä tanskalaiseen Wurst AS:aan puutteiden paikkaamiseksi. Wurst AS:n varastosta löytyy sopivat tuotteet ja he lupaavat lähettää ne suoraan Bolag Ab:lle Ruotsiin ja laskuttaa suomalaista Koskenkuuhua tästä. Miten arvonlisäveron käsittely etenee tässä tilanteessa jokaisen yrityksen näkökulmasta? Millaiset laskumerkinnot kunkin yrityksen laskuilla tulee näkyä?
19. Sukelluskoulu Uin kalojen kanssa Oy:n kotipaikka on Turussa. Yritys harjoittaa toimintaa myös Thaimaassa kausiluontoisesti. Uin kalojen kanssa Oy tilaa ranskalaiselta Batong Oy:ltä surffilautoja käytettäväksi Thaimaan sesongin aikaan Thaimaan tukikohdassa. Surffilaudat kuljetetaan suoraan Thaimaaseen Ranskasta. Miten kirjaat oston? Onko kyseessä yhteisöhankinta vai yhteisön ulkopuolinen kauppa?

EXCEL-TEHTÄVÄT

LIITE 2

Lekkeri Oy on vastaanottanut laskun Facebook Ltd:ltä. Suorita tarvittavat kirjaukset, kun markkinointikulu siirretään oikeaan kuluiluokkaan yhteisöhankinnan yhteydessä.

laskun summa 200 €

_____	_____	_____	_____	_____

Facebookin lasku on saapunut 20.5. ja se käsitellään toukokuun kirjanpidossa.

Lekkerin kirjanpito laaditaan suoriteperusteisesti.

Milloin Lekkerin tulee ilmoittaa toukokuussa yhteisöhankinnasta koitunut arvonlisäveron vähennys?

Bolems Oy vastaanottaa sähkölaskun Kainuun Salama Oy:ltä. Tee tarvittavat kirjaukset.

laskun summa (alv0) 1 560 €
alv % 24 %

_____	_____	_____

Sähkölasku on ajalta 1.2.-31.3., se käsitellään huhtikuun kirjanpidossa laskun saapuessa.

Bolemsin kirjanpito laaditaan suoriteperusteisesti.

Milloin Bolems ilmoittaa sähkölaskusta koituneen suoritettavan arvonlisäveron vähennyksen?

Lepikon Taimi Ky ostaa Puutarhatukku Oy:ltä myytäväksi tarkoitettuja peräkärriä. Suorita tarvittavat kirjaukset.

laskun summa (alv0) 10 000
alv% 24 %

_____	_____	_____

Lepikon taimi Ky ostaa samaisia kärriä kuukautta myöhemmin, mutta tällä kertaa firman käyttöön. Suorita tarvittavat kirjaukset.
Miten kalustoksi ostetut hyödykkeet vaikuttavat yrityksen kuukausittaiseen tulokseen verrattuna tavalliseksi ostoksi kirjatut hyödykkeet?
Miten arvonlisäveron vähennys tapahtuu kummassakin tilanteessa?

_____	_____	_____

Plastiikkakirurgian liike Plastiks Oy on vuokralla liikehuoneistossaan ja vastaanottaa vuokralaskun. Tee tarvittavat kirjaukset.

laskun summa (alv0) 5 000 €
alv 24 %
laskun loppusumma 6 200 €

_____	_____

Lepikon Taimi Ky myy Koskenrannan Huvila Oy:lle kasveja. Tee tarvittavat kirjaukset.

laskun summa (alv0) 400
laskun alv 24 %
laskun loppusumma 496 €



Ohessa on Lepikon Taimi Ky:n huhtikuun arvonlisäverollisten tapahtumien arvonlisäverojen osuudet
Laita kulut tiliristikolle ja pohdi arvonlisäveron määrää, ilmoituspäivää ja eräpäivää.

sähkölasku	45,00 €	myyntilasku	400,00 €
osto	254,00 €	myyntilasku	590,00 €
osto	459,00 €	myyntilasku	389,00 €
osto	34,00 €	myyntilasku	12,00 €
vesilasku	24,00 €	myyntilasku	49,00 €
vuokralasku	300,00 €		
neuvottelulounas	45,30 €		

vähennettävä:

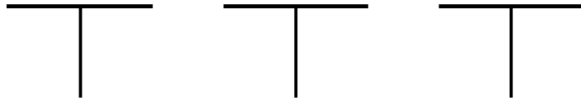
maksettava:

arvonlisäverosaaminen/velka

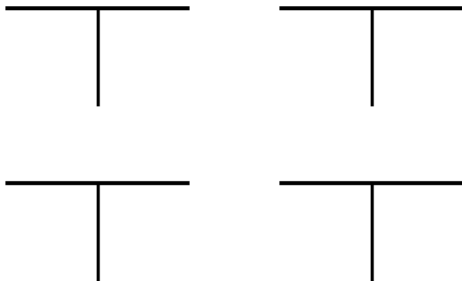


Plantsco Oy valmistaa palkkeja talonrakennusta varten. Sillä on tehtaat Suomessa ja Venäjällä. Se tilaa kuljetuslaatikoita Irlantilaiselta tehtaalta Holdings Ltd. Laatikot kuljetetaan briteistä suoraan Plantscon tehtaalle Suomeen. Tee tarvittavat kirjaukset.

laskun summa 3 800 €



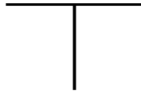
Plantsco Oy ostaa palkeissa käytettäviä muttereita yhdysvaltalaiselta toimittajalta. Tee tarvittavat viennit. Plantscon tulee maksaa kauppasumma kokonaisuudessaan toimittajalle ennen toimitusta, jotta tavara lähtee liikkeelle. laskun summa 2 700,00 € (muunnettu euroiksi USD)



Plantsco Oy myy valmistamia palkkeja italialaiselle yritykselle Pallemone Ltd:lle. Tuotteet lähetetään asiakkaalle Plantscon Venäjän tehtaalta. Tee tarvittavat kirjaukset.

laskun summa(alv0)

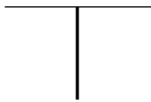
120 000 €



Korvesviesti Oy tilaa Virolaiselta Mainosda Oy:ltä esitteitä. Tee tarvittavat kirjaukset. Kuinka Korvesviesti Oy käsittelee hankinnasta koituneen arvonlisäveron?

laskun summa(alv0)

817 €



Vehkehet Ky saa tilauksen venäläiseltä Mummoshka ZAO:ita.
Tilauksessa Vehkehet Ky:n tulee valmistaa Mummoshkan ruotsalaiselle asiakkaalle Vänner AB:lle ovenkahvoja ja lähettää ne suoraan Ruotsiin.
Vehkehet Ky laskuttaa tilauksesta venäläistä Mummoshka ZAO:ta. Tee tarvittavat kirjaukset.

laskun summa (alv0) 12 000,00 €

