

# KIRJAUSOHJE KANSAINVÄLISEN KAUPAN TILANTEI- SIIN KIRJANPIDOSSA

Kilpimaa Emma  
Vesa Jutta

Opinnäytetyö  
Liiketalouden koulutusohjelma  
Tradenomi

Opinnäytetyö on toteutettu yhteistyössä Oulun ammattikorkeakoulun kanssa

2019

Liiketalouden koulutusohjelma  
Tradenomi

---

<b>Tekijät</b>	Emma Kilpimaa (Oulun ammattikorkeakoulu)		
	Jutta Vesa	Vuosi	2019
<b>Ohjaaja</b>	Reinikainen Ulla		
<b>Työn nimi</b>	Kirjausohje kansainvälisen kaupan tilanteisiin kirjanpidossa		
<b>Sivu- ja liitesivumäärä</b>	88 + 3		

---

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli luoda kirjausohje kirjanpitäjille kansainväliseen kauppaan liittyvien tositteiden kirjaamiseen. Työn toimeksianto tuli suoraan toimeksiantajana toimineelta tilitoimistolta, joka haluaa pysyä anonyymina. Toimeksiantajalla on ollut kansainvälisen kaupan tilanteisiin koulutusmateriaali, joka on poistettu käytöstä sen tietojen vanhennuttua ja uudelle ohjeelle oli tarve. Päivitetty kirjausohje toteutettiin vanhan Moodle-ympäristössä olleen koulutusmateriaalin pohjalta. Vanhasta materiaalista poiketen, uusi ohje tehtiin PowerPoint-ohjelmalla, sillä tavoitteena oli, että ohje olisi helposti saatavilla ja sitä olisi helppo muokata tarvittaessa.

Työn tavoitteena oli luoda selkeä ja kattava kirjausohje kansainvälisen kaupan tilanteista kirjanpitäjille. Kirjausohjeen tavoitteena oli myös, että kuka tahansa kirjanpitotaitoinen pystyisi kirjaamaan kansainvälisen kaupan tosittien ohjeen avulla itsenäisesti. Kirjausohjeen tarkoitus on koulutuksen sijaan olla kirjanpitäjien työssä apuvälineenä, jonka avulla aiheeseen liittyvä ohjeistus on helppo palauttaa mieleen.

Tietoperusta koostuu kansainvälisen kaupan tilanteiden arvonlisäverokäsittelystä, kun myydään tai ostetaan tavaroita tai palveluja EU:n alueella ja EU:n ulkopuolella, kaupankäyntiin liittyvistä ilmoitusvelvollisuuksista, kurssieroista, laskumerkinnöistä sekä ulkomaalaispalautuksesta. Myynnin osalta otettiin erikseen huomioon tilanteet, joissa ostaja on kuluttaja ja elinkeinonharjoittaja. Pääasiallisina lähteinä käytettiin arvonlisäverolakia, Verohallinnon ja Tullin ohjeistuksia sekä arvonlisäverotukseen liittyviä teoksia. Tutkimusmenetelmä oli laadullinen ja menetelmänä käytettiin toimeksiantajan edustajille suunnattua teemahaastattelua. Kirjausohjeen valmistuttua muutamaa työntekijää pyydettiin testaamaan ohjeen toimivuutta ja heiltä pyydettiin lyhyttä kirjallista palautetta ohjeesta. Palautteen avulla ohjeeseen tehtiin pieniä korjauksia.

Opinnäytetyö toteutettiin toiminnallisena opinnäytetyönä. Päätulos on päivitetty kirjausohje, joka saadun palautteen perusteella on toimiva ja tavoitteen mukainen. Kirjausohjetta ei julkaista tämän raportin liitteenä toimeksiantajan pyynnöstä, mutta sen sisältöä pyrittiin kuvaamaan raportissa mahdollisimman tarkasti. Kirjausohje julkaistaan toimeksiantajan sisäisellä verkkosivustolla. Toimeksiantajan tulee tarpeen vaatiessa päivittää ohje, jos Verohallinnon ohjeisiin tulee muutoksia tulevaisuudessa. Kehitysehdotuksena kirjausohjeelle olisi testiosio, jonka

Liiketalouden koulutusohjelma  
Tradenomi

avulla kirjanpitäjä voisi testata, kuinka hyvin hän on asian ohjeen perusteella ymmärtänyt.

Avainsanat:

kansainvälinen kauppa, kirjanpito, arvonlisäverotus, yhteisökauppa, vienti, tuonti, palvelujen ulkomaankauppa, ulkomaalaispalautus, ohje

Degree program in Business Economics  
Bachelor of Business Administration

---

<b>Authors</b>	Emma Kilpimaa (Oulun ammattikorkeakoulu) Jutta Vesa	Year	2019
<b>Supervisor</b>	Ulla Reinikainen		
<b>Subject of thesis</b>	Bookkeeping guideline for international commerce situations		
<b>Number of pages</b>	88 + 3		

---

The aim of this thesis was to create guideline for bookkeeping to accountants of international commerce situations. The subject was given from principal who had a need for updated bookkeeping guideline to replace the old guideline which contains incorrect and old information. The principal is national accounting firm who wants to stay anonymous. We created the guideline with Microsoft PowerPoint software based on old guideline. The aim was that new guideline would be easy to access and update.

The target of thesis was to create a wide-ranging guideline which will help bookkeepers to understand international commercial situations and record these documents into bookkeeping correctly. Aim is that bookkeepers understand how value-added taxation acts in international commerce and know the notification procedure towards authorities.

International commerce includes buying and selling goods and services inside and outside EU area. The theoretical basis includes value-added taxation procedure in international commerce situations, exchange rate difference, invoice information, value added tax (VAT) refunds to foreigners and the notification procedure. The main sources of information were Finnish Value Added Tax Act, guidelines of Tax Administration and Finnish Customs, and other professional literature.

This thesis is functional and we used qualitative research method. We made a focused interview to representatives of principal to find out aims and expectations for the guideline. We asked bookkeepers to test the guideline and give us feedback. Based on feedback we made few changes. The guideline will not be published as appendix of this report to keep principal anonymous. Instead, we have described the guideline in this report as precisely as possible. The guideline will be published on principal's intranet.

Principal's responsibility is to update the guideline when there comes changes to authorities' guidelines. Development idea for this thesis would be test section in the end of guideline. With the test bookkeeper could test if one has understood and learnt the subject of the guideline.

Degree program in Business Economics  
Bachelor of Business Administration

Key words: international commerce, bookkeeping, value added tax, intra-community supplies, intra-community acquisitions, export, import, International trade of services, VAT refunds to foreigners

## SISÄLLYS

1 JOHDANTO .....	8
2 KANSAINVÄLISEN KAUPAN TILANTEET .....	10
2.1 Laskumerkinnät .....	11
2.2 Kurssierot.....	13
3 TAVAROIDEN ULKOMAANKAUPPA.....	16
3.1 Tavaroiden EU:n sisäinen kauppa .....	16
3.1.1 Myynti.....	19
3.1.2 Osto.....	23
3.1.3 Kolmikantakauppa.....	26
3.2 Tavaroiden EU:n ulkopuolinen kauppa .....	27
3.2.1 Vienti .....	28
3.2.2 Tuonti .....	34
4 PALVELUJEN ULKOMAANKAUPPA .....	41
4.1 Palvelukauppa elinkeinonharjoittajien välillä .....	46
4.1.1 Myyntimaan yleissääntö .....	46
4.1.2 Poikkeussäännöt.....	49
4.2 Palvelukauppa kuluttajille.....	53
4.2.1 Myyntimaan yleissääntö .....	54
4.2.2 Poikkeussäännöt.....	54
5 KANSAINVÄLISEN KAUPAN ILMOITUSVELVOLLISUUS .....	61
5.1 Intrastat.....	61
5.2 Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus .....	62
5.3 Arvonlisäveroilmoitus .....	64
6 ULKOMAALAISPALAUTUS .....	67
7 KIRJAUSOHJEEN TEKEMINEN .....	69
7.1 Lähtökohdat ja tavoitteet.....	69
7.2 Toteutus.....	70
7.3 Kirjausohjeen sisältö.....	71
7.4 Kirjausohjeen testaus.....	79
8 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA .....	81
LÄHTEET .....	85



## 1 JOHDANTO

Tämän toiminnallisen opinnäytetyön tarkoituksena on luoda kansainvälisen kaupan tilanteita kohtaaville kirjanpitäjille kirjausohje kirjanpitokäsittelyyn toimeksiantajana toimivalle tilitoimistolle. Työ toteutetaan toiminnallisena opinnäytetyönä, jonka tuotoksena on kirjausohje PowerPoint -muodossa. Kirjausohjeen pohjana käytetään toimeksiantajan vanhaa Moodle-koulutusta kansainvälisestä kaupasta, jota muokataan ja päivitetään vastaamaan nykyistä lainsäädäntöä ja voimassa olevia Verohallinnon ohjeita.

Kirjausohjeen pääasiallisena tarkoituksena on toimia apuvälineenä kirjanpitäjille kansainvälisen kaupan tilanteiden tunnistamiseen ja kirjaamiseen kirjanpidossa. Ohjeen avulla kirjanpitäjä osaa kirjata kansainvälisen kaupan myynnin tai oston oikealle kirjanpidon tilille ja tehdä tarvittavat ilmoitukset viranomaisille. Kirjausohjeessa käytetään toimeksiantajan tilikarttaa ja sisäisiä ohjeita kirjauksiin. Tietoperustan esimerkeissä sen sijaan käytetään yleisiä esimerkkejä kirjanpidon tileistä. Kirjausohje tehdään toimeksiantajan sisäiseen käyttöön, eikä sitä tulla julkaisemaan opinnäytetyön liitteenä, mutta sisältö kuvataan mahdollisimman tarkasti tuotoksen toteutusta käsittelevässä luvussa 6. Toimeksiantajan toive on pysyä anonyyminä, joten toimeksiantajasta kerrotaan työssä vain lyhyesti.

Toiminnallinen opinnäytetyö on kehittämishanke, jonka tuloksena syntyy raportti ja raportista erillinen tuotos. Opinnäytetyön raportissa kuvataan kehittämistoiminnan eteneminen lähtökohdista suunnitteluun ja lopulta hankkeen toteuttamiseen. Tärkeä osa raporttia on tietoperusta, jossa kuvataan aiheeseen liittyvää teoriaa. (Salonen 2013, 25-26.) Tuotoksen eli kirjausohjeen sisältö kootaan tietoperustasta, johon on kerätty tietoa laeista, Verohallinnon ohjeista ja näihin perustuvasta ammattikirjallisuudesta. Kansainvälinen kauppa on aiheena hyvin laaja, joten tietoperustassa keskitytään kuvaamaan niitä asioita, jotka sisältyvät myös kirjausohjeeseen. Tietoperustassa ja kirjausohjeessa pyritään ottamaan huomioon lähitulevaisuudessa voimaan tulevat kansainväliseen kauppaan liittyvät muutokset, jotka vaikuttavat kirjanpitokäsittelyyn.



Opinnäytetyön tutkimusongelmana on selvittää, miltä osin toimeksiantajan sisäinen Moodle-koulutus on vanhentunut ja mitä muutoksia siihen tarvitaan, jotta se vastaisi tämän hetken arvonlisäverolain säädöksiä ja Verohallinnon ohjeita ulkomaankaupan osalta. Tutkimusongelmasta johdetut tutkimuskysymykset ovat:

- Miten kansainvälisen kaupan tilanteita käsitellään kirjanpidossa?
- Miten kirjaukset tehdään toimeksiantajana toimivassa tilitoimistossa ja mitä tilejä kirjauksissa käytetään?
- Mitä muutoksia vanhentuneeseen materiaaliin tulee tehdä?
- Minkälaisia kansainvälisen kaupan tilanteita ohje koskee?

Teoriaosuuden alussa luvussa 2 kuvataan kansainvälisen kaupan tilanteiden tunnistamista, tällaisiin tilanteisiin liittyviä kurssieroja ja laskumerkintöjä. Luvussa 3 kuvataan tavaroiden ulkomaankaupan arvonlisäverokäsittelyä. Luku jaetaan tavaroiden EU:n sisäiseen kauppaan ja EU:n ulkopuoliseen kauppaan eli vientiin ja tuontiin. Luvussa 4 käsitellään palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotusta. Arvonlisäveron käsittelytavoissa on paljon poikkeuksia ja erityissäännöksiä, joista osa mainitaan vain lyhyesti tai rajataan kokonaan teoriaosuuden ulkopuolelle. Arvonlisäveron ilmoittamista, yhteenvetoilmoitusta ja Intrastat-ilmoitusta käsitellään luvussa 5. Teoriaosuuden viimeisessä luvussa kuvataan arvonlisäveron ulkomaalaispalautusta.

Teoriapohjan tukena käytetään laadullista tutkimusta toimeksiantajan edustajille suunnattavan teemahaastattelun muodossa. Haastattelujen tarkoituksena on selvittää tarkemmin toimeksiantajan toiveita uudistettavan koulutusmateriaalin suhteen. Kirjausohje toteutetaan toimeksiantajan tavoitteiden ja toiveiden mukaisesti, jotta se toimisi käyttötarkoituksessaan mahdollisimman hyvin. Kvalitatiivinen, eli laadullinen tutkimus valittiin tutkimusmenetelmäksi, sillä tarkoituksena on ymmärtää toimeksiantajan toiveet mahdollisimman kokonaisvaltaisesti (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 160-161). Laadullinen tutkimus toteutetaan teemahaastatteluilla, joissa haastattelu etenee teemoittain niin, että haastateltava voi kertoa vapaasti ja luontevasti ajatuksiaan (Vilka 2015, 124.) Lisäksi valmis kirjausohje annetaan työntekijöille testattavaksi ennen sen lopullista julkaisua. Testaajilta tullaan pyytämään kirjallinen palaute kirjausohjeen toimivuudesta.

## 2 KANSAINVÄLISEN KAUPAN TILANTEET

Ulkomaankaupan verotuksessa arvonlisävero käsitellään eri tavoin riippuen siitä, onko kyseessä tavarahan vai palvelun osto tai myynti ja suuntautuuko kauppa EU:n sisä- vai ulkopuolelle. Käsitelyyn vaikuttaa myös se, onko ostaja yksityishenkilö vai elinkeinonharjoittaja. Yhteisökaupalla tarkoitetaan EU:n sisällä käytävää kauppaa, kun taas vienti ja tuonti ovat kauppaa EU:n ulkopuolelle. (Verohallinto 2017a, viitattu 2.10.2019.) Jotta kyseessä olisi arvonlisäverollinen myynti tai osto, tavarasta tai palvelusta on annettava vastike, yleensä rahana (Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, 137).

Kansainväliseen kauppaan liittyvän tosittien kirjaamiseksi on ensin selvitettävä, onko myyty tai ostettu hyödyke tavara vai palvelu (Hyttinen & Svensberg 2018, 15). Tavaroiksi katsotaan aineelliset esineet, kiinteistöt, kiinteistön hallintaan oikeuttavat osakkeet ja osuudet, sähkö, kaasu ja energiahyödykkeet, kuten lämpö- ja jäähdytysenergia. Palveluja sen sijaan ovat kaikki muut liiketoiminnan muodossa myytävät hyödykkeet, esimerkiksi työsuoritukset, tavarahan vuokraus, elintarvikkeiden myynti tarjoiltuna, erilaiset oikeudet, velvollisuus pidättäytyä tietyistä teosta ja tavarahan valmistus asiakkaan materiaaleista. Käytännössä siis kaikki, mitä ei voi luokitella tavaraksi, on palvelua. (Nyrhinen ym. 2019, 133–134; Hyttinen & Svensberg 2018, 15–16.)

Kansainvälisessä kaupassa merkityksellisintä on se, missä maassa kauppa-kumppani on. EU-kauppaa koskevia säädöksiä, joista tässä opinnäytetyössä kerrotaan myöhemmin, noudatetaan silloin kun liiketoimet tapahtuvat kokonaan tai osittain Euroopan yhteisön alueella. Euroopan yhteisö muodostuu lähtökohtaisesti sen jäsenvaltioiden alueista. (Hyttinen & Svensberg 2018, 16.) Sovellettaessa EU-kaupan säädöksiä täytyy huomata, että tiettyihin EU-maihin kuuluvat alueet eivät kuulu EU:n arvonlisäveroalueeseen (Hyttinen & Svensberg 2018, 17–18).

Kansainvälisen kaupan tilanteen tunnistaminen aloitetaan selvittämällä seuraavat asiat:

- Onko kyseessä myynti- vai ostolasku

- Kuka on tuotteen ostaja – elinkeinonharjoittaja vai yksityishenkilö
- Kuka on tuotteen myyjä – elinkeinonharjoittaja vai yksityishenkilö
- Mitä myydään / ostetaan? – tavara vai palvelu, mikä palvelu?
- Missä maassa myyjä sijaitsee – EU-maassa vai EU:n ulkopuolella
- Jos kyseessä tavara, mihin toimitetaan – EU-maahan vai EU:n ulkopuolelle

Arvonlisäverokäsittely määräytyy edellä mainittujen asioiden perusteella. Arvonlisäkäsittelyä tavaroiden ja palvelujen ulkomaankaupassa kuvataan tarkemmin luvuissa 3 Tavaroiden ulkomaankauppa ja 4 Palvelujen ulkomaankauppa. Seuraavissa kappaleissa kuvataan kansainvälisen kaupan tilanteisiin liittyviä laskumerkintöjä ja kurssieroja, joita esiintyy, kun kauppaa tehdään muulla valuutalla kuin eurolla.

## 2.1 Laskumerkinnät

Liiketapahtuman tunnistamisen lisäksi tositteen laskumerkintöjä tulee tarkastella, jotta arvonlisäkäsittely voidaan suorittaa oikein. Laskumerkinnöissä sovelletaan Suomen arvonlisäverolain laskumerkintöjä koskevia säännöksiä, kun:

- Suomella on verotusoikeus myyntiin ja myyjä on sijoittunut Suomeen
- Suomeen sijoittunut myyjä myy tavaraa toiseen EU-maahan yhteisömyyntinä
- Suomeen sijoittunut myyjä myy palveluja toiseen EU-maahan yhteisöpalvelumyyntinä ja ostajalle syntyy käännetty verovelvollisuus
- Suomeen sijoittunut ostaja laatii myyntilaskun myyjän puolesta ostaessaan palvelua toisesta EU-maasta ja syntyy käännetty verovelvollisuus Suomessa
- Suomeen sijoittunut myyjä myy tavaraa tai palvelua ja verotusoikeus siihen on EU:n ulkopuolella
- EU:n ulkopuolelle sijoittuneen myyjän myynti verotetaan Suomessa (Jokinen, Kojonkoski & Takalo 2019, 290.)

Arvonlisäverolain mukaan laskumerkinnöissä voidaan käyttää mitä tahansa kieltä. Myytäessä yhteisön ulkopuolelle tai yhteisömyynnin tilanteissa, tulee laskussa mainita verottomuus, esimerkiksi ”ALV 0%” tai ”VAT 0%”. Laskulla täytyy olla myös merkittynä ostajan arvonlisäverotunniste, kun kyseessä on yhteisömyynti tai jos ostaja on muuten ostosta verovelvollinen. (Arvonlisäverolaki 1993/1501 209 e §.) Suositeltavaa on merkitä laskulle myös verottomuuden peruste, esimerkiksi: ”Veroton myynti yhteisön ulkopuolelle” tai ”ALV 0% Yhteisömyynti” (Jokinen ym. 2019, 50). Arvonlisäverotunniste täytyy olla merkittynä laskuun myös silloin, kun kyseessä on EU-palvelumyynti tai tilanteessa, jossa yritys ostaa palvelun toisesta EU-maasta. Tunnistetta tulee myös käyttää silloin, kun yritys myy tavaraa kaukomyyntinä tai kun yritys myy uuden kuljetusvälineen toisessa EU-maassa olevalle, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen. (Verohallinto 2019d, viitattu 12.10.2019.) Laskulle on lisättävä tieto myös käännetystä verovelvollisuudesta. Suomeksi voidaan käyttää vain yhtä viittausta: ”Käännetty verovelvollisuus”. Tieto voidaan esittää muullakin kielellä, esimerkiksi englanniksi: ”Reverse Charge”. (Jokinen ym. 2019, 295–296.)

Ennen kauppakumppanin laskuttamista, tulee tarkistaa tämän arvonlisäverotunnisteen voimassaolo. Tunnisteen voi tarkistaa Euroopan Unionin komission sivustolta sekä verottajan palvelunumerosta tai sähköpostin välityksellä. Verottajan sivuilta löytyy myös ohjeet siitä, miten eri jäsenmaiden arvonlisäverotunnisteen muodostuvat. (Verohallinto 2019d, viitattu 12.10.2019.)

Euroopan Unionin jäsenvaltioiden viranomaisten on oltava tietoisia rajojen ylittävistä tavaroista, jotta yhteisömyynnin verottomuus sekä yhteisöhankintojen verotus toteutuisi lain mukaan kotimaan verotuksen yhteydessä. Tätä varten verovelvollisten on annettava riittävät tiedot valvontaa varten. EU:n sisällä tapahtuvan yhteisökaupan arvonlisäverotuksen valvontaa varten on kehitetty VIES-järjestelmä. VIES on lyhenne englanninkielisen sanoista Value added tax Information Exchange System, joka vapaasti suomennettuna tarkoittaa arvonlisäverotietojen vaihtamis -järjestelmää. Arvonlisäverovelvollisten tietojen lisäksi järjestelmään tallennetaan tiedot toisiin jäsenvaltioihin tapahtuneista yhteisömyynneistä asiakaskohtaisesti. Tiedot tallennetaan järjestelmään myyjien tekemän arvonlisäve-

ron yhteenvetoilmoituksen perusteella, jossa myynnit ovat eriteltynä asiakaskoh-  
teisesti. Lisää tästä ilmoituksesta kerrotaan luvussa 4.2 Arvonlisäveron yhteen-  
vetoilmoitus. Valvonta perustuu pääasiassa yhteisökauppaa varten annettuun ar-  
vonlisäverotunnistamiseen. (Tomperi 2019, 287.)

## 2.2 Kurssierot

Olellainen osa kansainvälisen kaupan tilanteita ovat osto- ja myynti tilanteissa  
niin EU:n sisällä kuin ulkopuolellakin syntyvät kurssierot. Kurssieroja syntyy, kun  
kauppahinnan valuutta on Euroopan ulkopuolisten maiden valuutta tai kun kaup-  
pahinta sovitaan EMU:n ulkopuolisten valtioiden valuutassa. Kun tavaraa myy-  
dään Englantiin, Tanskaan tai Ruotsiin syntyy väistämättä kurssieroja, vaikka  
nämä kuuluvatkin Euroopan Unioniin. Tämä johtuu siitä, että kyseiset yhteisö-  
maat eivät ole liittyneet Euroopan talous- ja rahaliitto EMU:n (European Monetary  
Union). Kun kauppahinta on sovittu muussa valuutassa kuin euroissa muutetaan  
valuuttamääräinen lasku euroiksi. Käytännössä tämä tapahtuu siten, että eri va-  
luutta muunnetaan euroiksi jakamalla se vahvistetulla kurssilla. (Tomperi & Kes-  
kinen 2018, 29–33.)

Käteistapahtumat on merkittävä peruskirjanpitoon päiväkohtaisesti euromääräi-  
siksi muutettuina. Muut valuuttamääräiset liiketapahtumat voidaan kirjata euro-  
määräisiksi muutettuina kuukausittain tai muulla vastaavalla jaksotuksella neljän  
kuukauden kuluessa jakson päättymisestä. Pääsääntöisesti valuuttamääräiset  
menot, tulot ja rahoitustapahtumat kirjataan liiketapahtuman syntymispäivän va-  
luuttakurssin mukaan euroiksi muutettuina. Hyvän kirjanpitotavan mukaisen olen-  
naisuuden periaatteen mukaan kirjaamisessa voidaan käyttää viikko- tai kuukau-  
sikohtaisesti ennalta määritettyjä kiinteitä kurssseja, mikäli kurssin vaihtelu on vä-  
häistä. (Kirjanpitolautakunta 2005, 3.)

Kun liiketapahtuma on merkitty kirjanpitoon suoriteperusteisesti käyttäen liiketa-  
pahtuman syntymispäivän kurssia, maksupäivänä valuuttakurssi voi olla muuttu-  
nut ja syntyy kurssiero. Kurssiero käsitellään kirjanpidossa pääsääntöisesti me-  
non tai tulon oikaisueränä. Lainoista tai muista rahoitustapahtumista seuranneet

kurssierot merkitään kirjanpitoon rahoituksen menoina tai tuloina. Pysyvien vastaavien hankinnasta seurannut kurssiero käsitellään pääsääntöisesti hankintamenon oikaisuna. (Kirjanpitolautakunta 2005, 3.) Kurssieroista johtuvat kurssivoitot ovat veronalaista tuloa ja vastaavasti kurssitappiot ovat vähennyskelpoisia verotuksessa (Helminen 2016, 533).

Tilinpäätöksessä ulkomaanrahan määräiset saamiset, velat ja muut sitoumukset muutetaan Suomen rahaksi tilinpäätöspäivän kurssiin, ellei saamia tai velkoja ole sidottu tiettyyn ennalta sovittuun kurssiin (Kirjanpitolaki 197/1336, 5:3 §). Tilinpäätöstä laadittaessa syntyy yleensä vielä realisoitumattomia kurssieroja, jotka saadaan käsitellä kirjanpidossa vastaavasti kuin jo realisoituneet kurssierot, eli myyntituottojen tai menojen oikaisuerinä ja rahoituksen tuottoina tai kuluina. Merkitykseltään vähäiset tulojen ja menojen kurssierot voidaan myös käsitellä rahoituksen tuottoina ja kuluina. Yli vuoden kuluttua erääntyvät valuuttamääräiset saamiset ja velat voidaan käsitellä siirtovelloissa varovaisuuden periaatetta noudattaen. (Kirjanpitolautakunta 2005, 5.)

Arvonlisäverolaki ottaa kantaa siihen, miten valuutan muuntamisessa käytetty kurssin tarkasteluajankohta valitaan. Eri valuutassa ilmaistu rahasumma voidaan muuntaa euroiksi käyttämällä sitä ajankohtaa, milloin veron suorittamisen velvollisuus syntyy. Verovelvollisen valinnan mukaan valuutan muuntamiseen voidaan käyttää viimeisintä liikepankin tai Euroopan keskuspankin julkaisemaa myyntikurssia. Ratkaisevinta ajankohdan määräytymiselle on laskutus- ja kertymisajankohta, jos vero kohdistetaan arvonlisäverolain 13. luvun säännösten perusteella laskutus- tai kertymiskaudelle. (Arvonlisäverolaki 1993/1501 80 a §.)

Esimerkki 1.

- a) Myydään tavaroita Selskap AS:lle Norjaan laskun mukaan 7000 NOK. Kurssi on 8,30. Kruunut muutetaan euroiksi jakamalla valuuttamääräinen kauppahinta kurssilla,  $7000 \text{ NOK} / 8,30 = 843,37 \text{ €}$

<u>Myyntisaamiset</u>	<u>Vientimyynti 0%</u>
843,37	843,37

b) Saadaan pankkitilille suoritus, kurssi on nyt 8,35.

<u>Myyntisaamiset</u>	<u>Pankkitili</u>	<u>Myyntien kurssierot 0%</u>
843,37	838,32	5,05

### 3 TAVAROIDEN ULKOMAANKAUPPA

Tavaroiden arvonlisäverotuksessa tavara verotetaan siinä maassa, jossa tavara kulutetaan arvonlisäveron kulutusveroluonteen vuoksi. Pääasiassa elinkeinonharjoittajien välillä myynti ulkomaille on verotonta ja osto verollista. (Juanto, Punavaara & Saukko 2018, 142.) Myös tavaroiden vaihtaminen katsotaan vastikkeelliseksi liiketapahtumaksi, jossa tapahtuu molempien vaihtajien kohdalla osto ja myynti (Nyrhinen ym. 2019, 137). Tavaroiden kaupassa myyjän on myyntilaskun laatiakseen tiedettävä tavaran liike, eli missä tavara myyntihetkellä ja mihin se kuljetetaan. Myyntimaan selvityksessä olennaista on tavaran sijainti myyntihetkellä, sillä myyntimaa määräytyy sen perusteella. (Jokinen, Kojonkoski & Takalo 2019, 41.)

Yhteisökaupalla tarkoitetaan verovelvollisten kaupankäyntiä EU:n sisällä. Erityissäännöksiä sovelletaan, kun tavaroita myydään kuluttajille, kaupataan uusia kuljetusvälineitä tai kun kyseessä on kaukomyynti. Erityissäännöksiä sovelletaan myös silloin, kun ostajana on muuta kuin elinkeinotoimintaa harjoittava oikeushenkilö tai sellainen yritys, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen. (Verohallinto 2017g, viitattu 9.11.2019.)

Vientimyynti eli tavaroiden myynti EU:n ulkopuolelle on verotonta vientimyyntin edellytysten täytyessä. Maahantuonnissa arvonlisäverovelvollinen ostaja tilittää oma-aloitteisesti hankinnasta arvonlisäveron Verohallinnolle, kun taas yksityisen ostajan maahantuonnin verotuksesta vastaa Tulli. (Verohallinto 2017a, viitattu 9.11.2019.) Seuraavissa kappaleissa kuvataan tavarakaupan arvonlisäverokäsittelyä EU:n sisäisessä ja EU:n ulkopuolisessa kaupankäynnissä.

#### 3.1 Tavaroiden EU:n sisäinen kauppa

Verovelvollisten yritysten välisessä yhteisökaupassa arvonlisäveron suorittamisvelvollisuus määräytyy määränpääperiaatteen mukaan, eli vero tilitetään siihen maahan, johon tavara kuljetetaan. Mikäli ostaja on ei-verovelvollinen yritys, käytetään alkuperämaaperiaatetta. (Juanto ym. 2018, 142; Nyrhinen ym. 2019, 544.) Yhteisökaupasta on kyse vain silloin, kun tavara kuljetetaan EU-maasta toiseen



EU-maahan. Mikäli kaupasta laskutetaan toisessa EU-maassa sijaitsevaa ostajaa, mutta tavara ei liiku pois Suomesta, myynti käsitellään normaalina kotimaan myyntinä. (Jokinen ym. 2019, 49.) Tavaroiden yhteisökaupassa on määriteltävä mikä maa katsotaan myyntimaaksi eli minkä maan verolainsäädäntöä sovelletaan. Tavaroiden kohdalla myyntimaa on se maa, jossa tavara on sen myyntihetkellä, eikä myyjän kotimaalla ole merkitystä. (Nyrhinen ym. 2019, 495–496.)

Tavaroiden siirto ilman myyntiä EU-maiden sisällä katsotaan myös tietyissä tapauksissa yhteisömyynniksi tai yhteisöhankinnoiksi, esimerkiksi kun yritys siirtää omaisuuteensa kuuluvaa tavaraa toiseen EU-maahan avattavaa sivuliikettä varten (Juanto ym. 2018, 65). Liikeomaisuuden siirto katsotaan yhteisömyynniksi tai -hankinnaksi myös, kun siirretään koneita ja laitteita toisessa EU-maassa sijaitsevaan toimipisteeseen. Siirrosta tehdään kirjanpitoon tosite, josta ilmenee yhtiön ALV-tunniste lähtömaassa ja tavaroiden määränpäämaassa sekä muut verotonta yhteisömyyntiä osoittavat merkinnät. Tavaroiden arvoksi merkitään tavaroiden hankintahinta tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Tavaroiden välikaista siirtoa toiseen EU-maahan, esimerkiksi arviointia tai työsuoritusta varten ei katsota yhteisömyynniksi. (Jokinen ym. 2019, 54–55.)

Ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja, joka ei ole Suomessa arvonlisäverovelvollisten rekisterissä ja jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, on velvollinen rekisteröitymään ilmoituksenantovelvolliseksi Suomessa tekemistään yhteisömyynneistään ja -hankinnoistaan. Ilmoituksenantovelvollinen voi suorittaa Suomessa verottomia myyntejä ja sellaisia myyntejä, joihin sovelletaan ostajan käännettyä verovelvollisuutta. Ilmoituksenantovelvollisen ei tarvitse maksaa yhteisöhankinnoistaan veroa, mikäli olisi oikeutettu saamaan suoritettavan veron kokonaan takaisin ulkomaalaispalautuksena. Tilanteissa, joissa ilmoituksenantovelvollinen on velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa Suomeen, tämän on rekisteröidyttävä Suomessa myös arvonlisäverovelvolliseksi. (Verohallinto 2014, viitattu 9.11.2019.)

Tavaroiden EU:n sisäisessä kaupassa tiettyjen tavaroiden arvonlisäkäsittelyssä on poikkeuksia. Erityistilanne koskee seuraavia tavaroita ja tilanteita:

- Käytetyt tavarat
- Taide-, keräily- ja antiikkiesineet
- Valmisteveron alaiset tavarat
- Sähkön ja verkon kautta toimitettavan kaasun tai lämpö- ja jäähdytysenergian myynti
- Tavarain myynti asennettuna
- Uudet kuljetusvälineet
- EU-maiden väliseen matkustajaliikenteeseen liittyvät myynnit
- Myynti diplomaateille ja kansainvälisille järjestöille  
(Verohallinto 2017g, viitattu 30.11.2019.)

Käytettyjen tavaroiden, sekä taide-, keräily ja antiikkiesineiden myyntiä ja hankintaa ei käsitellä yhteisökaupan säännösten mukaan, mikäli näihin on sovellettu marginaaliverotuskäsittelyä ja sitä sovelletaan myös myynissä toiseen EU-maahan. Tällaisten tavaroiden jälleenmyyjä voi myös halutessaan käsitellä myynnin yleisten arvonlisäverolain säännösten mukaan, jolloin marginaaliverotuskäsittely on purettava. (Verohallinto 2017g, viitattu 30.11.2019.) Jos tavaroita myydään toiseen EU-maahan kuluttajalle ja myyjä soveltaa marginaaliverotusmenettelyä, myyntiin ei sovelleta kaukomyynnin säädöksiä (Hyttinen & Svensberg 2018, 50).

Valmisteveron alaiset tavarat, joita ovat muun muassa tupakka ja alkoholi, verotetaan kulutusmaassa. Arvonlisäverollista toimintaa harjoittavat käsittelevät valmisteveron alaisten tavaroiden hankinnat normaalina yhteisöhankintana. Jos ostaja on ei-verovelvollinen elinkeinonharjoittaja, jonka toiminta ei miltään osin oikeuta vähennykseen tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, ostajan tulee ilmoittaa valmisteveron alaisen tuotteen hankinnasta Verohallinnolle erillisellä lomakkeella ja tilittää arvonlisävero Suomeen. (Verohallinto 2017g, viitattu 30.11.2019.) Yksityishenkilöiden ei tarvitse maksaa arvonlisäveroa näiden tavaroiden hankinnasta, mutta myyntiä pidetään aina kaukomyyntinä myynnin määrästä riippumatta, jonka vuoksi myyjän tulee aina rekisteröityä ostajan maahan arvonlisäverovelvolliseksi (Hyttinen & Svensberg 2018, 43).

Sähkön ja EU:n alueella sijaitsevan verkon kautta toimitettavan kaasun tai lämpö- ja jäähditysenergian myynti verotetaan määränpääperiaatteen mukaisesti. Suomessa on verotusoikeus myyntiin, mikäli tavara luovutetaan tavaroiden jälleenmyyjälle Suomessa sijaitsevaan toimipaikkaan tai jos jälleenmyyjän liiketoiminnan kotipaikka on Suomessa. Mikäli tavara luovutetaan muulle kuin jälleenmyyjälle, verotus tapahtuu kulutusmaassa. Myyntiin ei sovelleta yhteisökaupan säädöksiä. (Hyttinen & Svensberg 2018, 43–44.)

EU-maiden välisessä matkustajaliikenteessä myydyt tavarat verotetaan Suomessa vain, jos kuljetus on lähtenyt Suomesta, eikä matkaan sisälly pysähtymistä EU:n ulkopuolella (Verohallinto 2017g, viitattu 30.11.2019). Tavaroiden myyntiä asennettuna, uusien kuljetusvälineiden myyntiä ja myyntiä diplomaateille ja kansainvälisille järjestöille käsitellään seuraavissa kappaleissa.

### 3.1.1 Myynti

Tavaran yhteisömyynnistä on kyse, kun tavaroita myydään toisessa EU-maassa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityneelle ostajalle. Ostajan ei tarvitse olla rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi juuri siinä maassa, johon tavarat kuljetaan. Yhteisömyynnissä tavarat on todellisuudessa siirryttävä toiseen EU:n jäsenvaltioon, mikä voidaan todentaa esimerkiksi rahtikirjan avulla. Tavarat voi kuljettaa myyjä, ostaja tai joku heidän puolestaan. Mikäli ostaja kuljettaa tavarat itse, ostajan on annettava myyjälle näyttö kuljetuksesta, esimerkiksi todistus, josta ilmenee tavarat kuljettaja, kuljetuspäivämäärä, kuljetusväline ja kuljetuksen päättymispaikka. (Jokinen ym. 2019, 47–49.) Tavarat myynti EU:n ulkopuoliselle ostajalle, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen missään EU-maassa, ei ole yhteisömyyntiä, vaikka tavara kuljetettaisiinkin EU:n alueelle. Myynti käsitellään tällaisessa tilanteessa kotimaan myyntinä. (Verohallinto 2017g, viitattu 9.11.2019.) Myyjän tulee varmistaa, että yhteisömyynnin edellytykset täyttyvät. Jos kaikki edellytykset eivät täyty, myyjä lisää myyntihintaan Suomen arvonlisäveron ja suorittaa veron Suomeen. (Hyttinen & Svensberg 2018, 26–27.)

Yhteisömyynnissä arvonlisäveron tilittää tavaran ostaja, kun taas myyjälle myynti on verotonta (Jokinen ym. 2019, 47). Myyjän kirjanpidossa yhteisömyynti kirjataan erilliselle yhteisömyyntien tilille (Tomperi & Keskinen 2018, 30). Myynti EU:n alueella diplomaateille, kansainvälisille järjestöille, Euroopan unionin toimielimille ja Pohjois-Atlantin liitolle (NATO) on verotonta arvonlisäverolaissa ja Verohallinnon ohjeissa tarkemmin määritellyin ehdoin, vaikka ostajalla ei olekaan arvonlisäverotunnusta. Myynti kirjataan arvonlisäveroilmoituksella 0-verokannan alaiseen liikevaihtoon. (Hyttinen & Svensberg 2018, 270, 272.)

Tavaran myynti EU:n ulkopuolelle on yhteisömyyntiä myös siinä tapauksessa, että tavara kuljetetaan työsuorituksen tekijälle ennen tavaran kuljetusta EU:n ulkopuolelle. Tavaraan kohdistuva työsuoritus voi olla esimerkiksi maalaus-, korjaus- tai pakkaustyö. Myyjän on liitettävä kirjanpitoonsa kuljetusasiakirja siitä, että tavara on siirtynyt työsuorituksen jälkeen EU:n ulkopuolelle. Työsuoritus voidaan veloittaa suomalaiselta tavaran myyjältä tai tavaran ostajalta, jolloin työsuoritus on yhteisöpalvelumyyntiä, josta ostaja on käänteisesti verovelvollinen. (Jokinen ym. 2019, 52–53.) Tavaroiden myyntiä asennettuna myyjän toimesta ei katsota yhteisömyynniksi. Arvonlisäverokäsittely määräytyy suoritusmaan mukaan, eli myynnistä maksetaan sen maan vero, missä tavara on asennettu tai koottu. Myyjä voi joutua rekisteröitymään suoritusmaassa arvonlisäverovelvolliseksi, sillä todennäköisesti tavaran myynti asennettuna on kohdemaassa verollista. (Jokinen ym. 2019, 56–57.) Ostajan ollessa kuluttaja, myyntiin ei sovelleta kaukomyynnin säädöksiä (Hyttinen & Svensberg 2018, 50).

Tavaroiden myynti EU:n toiseen jäsenmaahan kuluttajalle eli yksityishenkilölle ei ole yhteisömyyntiä, vaan myynti on arvonlisäverollista ja laskulle lisätään Suomen arvonlisävero, eli sovelletaan alkuperämaaperiaatetta (Hyttinen & Svensberg 2018, 45). Yksityishenkilön ostot muista EU-maista eivät myöskään ole yhteisöhankintoja, vaan laskuilla on myyntimaan arvonlisävero. Yksityishenkilön EU:n jäsenmaasta ostama uusi kuljetusväline kuitenkin käsitellään yhteisöhankintana ja vastaavasti kuljetusvälineen myynti yksityishenkilölle on verotonta yhteisömyyntiä. (Nyrhinen ym. 2019, 544, 549; Jokinen ym. 2019, 57.)

Tilanteessa, jossa ostaja on elinkeinonharjoittaja, jonka toiminta ei oikeuta arvonlisäverovähennykseen tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, eli ostajalla ei ole alv-tunnistetta, sovelletaan lähtökohtaisesti samaa periaatetta kuin myynnissä yksityishenkilölle, eli myynti on verollinen tavaran lähtömaassa. Mikäli kuitenkin myyntiä tiettyyn EU:n jäsenmaahan kuluttajille on kalenterivuodessa enemmän kuin maakohtainen alaraja kohdemaassa, on kyse kaukomyynnistä ja yrityksen tulee rekisteröityä kohdemaassa arvonlisäverovelvolliseksi. (Nyrhinen ym. 2019, 146; Verohallinto 2017b, viitattu 3.10.2019; Hyttinen & Svensberg 2018, 45–46.) Suomen raja kaukomyynnille on 35 000 euroa vuodessa. Tämä tarkoittaa, että jos toisessa EU-maassa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitynyt yritys myy suomalaisille kuluttajille tavaroita yli 35 000 eurolla, tulee tämän yrityksen rekisteröityä Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi ja suorittaa myyntien arvonlisävero Suomeen. (Verohallinto 2017k, viitattu 13.11.2019.) Taulukossa 1 on esitetty maakohtaiset alarajat muissa EU-maissa.

TAULUKKO 1. Kaukomyynnin maakohtaiset alarajat EU-maittain, päivitetty huhtikuussa 2018 (Verohallinto 2017k, viitattu 30.11.2019)

Jäsenvaltio	Valuutta	Rekisteröinnin alaraja
Alankomaat	EUR	100 000
Belgia	EUR	35 000
Bulgaria	BGN	70 000
Espanja	EUR	35 000
Irlanti	EUR	35 000
Iso-Britannia	GBP	70 000
Italia	EUR	35 000
Itävalta	EUR	35 000
Kreikka	EUR	35 000
Kroatia	HRK	270 000
Kypros	EUR	35 000
Latvia	EUR	35 000
Liettua	EUR	35 000
Luxemburg	EUR	100 000
Malta	EUR	35 000
Portugali	EUR	35 000
Puola	PLN	160 000
Ranska	EUR	35 000
Romania	RON	118 000

Ruotsi	SEK	320 000
Saksa	EUR	100 000
Slovakia	EUR	35 000
Slovenia	EUR	35 000
Suomi	EUR	35 000
Tanska	DKK	280 000
Tšekki	CZK	1 140 000
Unkari	EUR	35 000
Viro	EUR	35 000

Yhteisömyynti kohdistetaan tavaran toimitusta seuraavalle kuulle, ellei laskua ole annettu ostajalle jo toimituskuukautena (Juanto ym. 2018, 274). Arvonlisäverolain mukaan tavaran yhteisömyynnistä on annettava lasku viimeistään tavaran toimitusta seuraavan kuukauden 15. päivänä ja laskulla tulee olla merkittynä sekä myyjän, että ostajan arvonlisäverotunniste, mikäli ostaja on arvonlisäverovelvollinen elinkeinonharjoittaja. Laskuun tulee merkitä myös tieto myynnin verottomuudesta. (Arvonlisäverolaki 1993/1501 209 c-e §; Verohallinto 2019a, viitattu 3.10.2019.)

Esimerkki 2. Suomalainen yritys Yritys Oy myy tavaroita saksalaiselle yritykselle Firma GmbH:lle laskun mukaan 1500 €, laskulle merkitään myös ostajan arvonlisäverotunniste.

<u>Myyntisaamiset</u>	<u>Yhteisömyynnit 0 %</u>
1500	1500

Esimerkki 3. Suomalainen Yritys Oy myy tavaroita saksalaiselle yksityishenkilölle hintaan 700 € + alv 168 €.

<u>Myyntisaamiset</u>	<u>Myynnit 24 %</u>	<u>Myyntien alv-velka</u>
868	700	168

Tilanteessa, jossa myyty tavara palautuu ostajalle tämän kieltäytyttyä vastaanottamasta tavaraa esimerkiksi sen vioittumisen vuoksi ostajan ei voida katsoa tehneen yhteisöhankintaa. Yhteisökaupan säännösten mukaan tavarat eivät voi liikkua EU-maiden välillä ilman yhteisömyynti- ja yhteisöhankintakäsittelyä, joten yleisen säännöksen mukaan myyjän katsottaisiin tekevän yhteisöhankinnan ostajan sijaintimaassa. Palautustilanteisiin on sovittu yhteisökaupassa yksinkertaistettu menettely, jonka mukaan tavaran palautuessa takaisin lähtövaltioon myyjälle tai uudelle ostajalle, myyjän ei katsota suorittaneen yhteisömyyntiä ja -hankintaa, eikä myyjälle näin ollen synny velvollisuutta rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi ostajan sijaintivaltiossa. Mikäli tavara toimitetaan uudelle ostajalle kolmanteen EU-maahan, yksinkertaistetun menettelyn mukaan myyjä käsittelee luovutuksen uudelle ostajalle yhteisömyyntinä suoraan kolmanteen EU-maahan. (Verohallinto 2017g, viitattu 9.11.2019.)

Kaupan purkautuessa sovelletaan myös yksinkertaistettua menettelyä, jos sekä myynti, että kaupan purkautuminen tapahtuvat saman kuukauden aikana. Mikäli ne ajoittuvat eri kuukausille, arvonlisävero- ja yhteenvetoilmoituksia on oikaistava. Tavaran palautuessa lähtövaltioon myyjän ei katsota suorittaneen yhteisömyyntiä ja -hankintaa. Yksinkertaistetun menettelyn mukaan tavara voidaan myydä uudelle ostajalle tavaran sijaintivaltiossa tai kolmannessa EU-maassa niin, että myyjä käsittelee myynnin yhteisömyyntinä suoraan uudelle ostajalle. (Verohallinto 2017g, viitattu 9.11.2019.)

### 3.1.2 Osto

Yhteisöhankinta tapahtuu Suomessa, kun tavaran kuljetus päättyy Suomeen (Arvonlisäverolaki 1993/1501 63 f §). Hankinnan katsotaan tapahtuneen Suomessa myös silloin, jos ostaja on käyttänyt hankinnassaan Suomen arvonlisäverotunnistetta ja tavara on kuljetettu EU-maasta toiseen EU-maahan. Tilannetta kutsutaan ns. turvaverkkosäännöksi, joka on toissijainen, jos ostaja osoittaa tavaran verotetun ja ilmoitusvelvollisuuden täytetyn maassa, johon tavara on kuljetettu. (Jokinen ym. 2019, 245; Arvonlisäverolaki 1993/1501 63 g §.) Yhteisöhankinnasta on kyse, kun ostaja on elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja (Nyrhinen ym. 2019, 544).

Tavaran hankinnasta suoritettava vero kohdistetaan sitä seuraavalle kuukaudelle, kun tavara on vastaanotettu tai tavaran vastaanottokuukaudelle, mikäli lasku on saatu toimituksen kanssa samassa kuussa (Juanto ym. 2018, 274; Arvonlisäverolaki 1993/1501 16 a.1 §). Hankinnoista tehtävä verovähennys kohdistetaan samalle kuukaudelle kuin suoritettava vero (Juanto ym. 2018, 274; Arvonlisäverolaki 1993/1501 141 a §). Ostajalla on oikeus verovähennykseen, mikäli tavara tulee vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Kun tavara on ostettu EU:n jäsenmaasta ja sen ostosta sekä suoritetaan, että voidaan vähentää vero, maksettavaa veroa ei käytännössä synny. (Nyrhinen ym. 2019, 545; Kirjanpitolautakunta 2017, 15.) Jos arvonlisäveroa ei voida vähentää, arvonlisävero kirjataan tavaran hankintamenon lisäykseksi (Tomperi 2019, 60).

Verokantana suoritettavassa ja vähennettävässä verossa käytetään Suomen arvonlisäveroa samoilla prosenteilla, kun vastaavissa kotimaankaupoissa. Veron peruste on tavarasta maksettu vastike ilman veron osuutta sisältäen kaikki hinnanlisät. Veron perusteeseen lasketaan mukaan kuljetuskulut, mikäli myyjä veloittaa kulut ostajalta. Jos kuljetuksen laskuttaa erillinen kuljetusyritys, kuljetus katsotaan kuljetuspalvelun ostoksi, eikä kuluja lisätä tavaran ostohintaan veron perustetta laskettaessa. (Nyrhinen ym. 2019, 545–546.)

Yhteisöhankinnasta ei ole kyse ostajan ollessa vähäisen verottoman toiminnan elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, ellei hankintojen arvo ylitä 10 000 euroa kalenterivuodessa tai jos yhteisöhankintojen määrä on edellisenä vuonna ollut yli 10 000 euroa. Tällaiset ostajat ovat kuitenkin verovelvollisia valmisteveron alaisista hankinnoista (mm. tupakka- ja alkoholituotteet) EU-maista, vaikka hankintojen kulut olisivat alle 10 000 euroa. Halutessaan ostaja voi kuitenkin vapaaehtoisesti rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi yhteisöhankinnoistaan. (Nyrhinen ym. 2019, 544.) Yhteisöhankinnaksi ei katsota myöskään sellaisen tavaran ostoa, johon on myyntimaassa sovellettu marginaaliverotusta tai vastaavaa käsittelyä (Juanto ym. 2018, 77–79).

Lisäksi arvonlisäverolaissa on säädetty, että yhteisöhankintoina ei käsitellä verottomia vesialuksia ja ilma-aluksia, eikä näiden varustamiseen tai aluksilla ta-



pahtuviin myyntiin hankittuja tavaroita, mikäli alus on kansainvälisessä liikenteessä. Yhteisöhankintoja eivät ole myöskään diplomaattikäyttöön ostetut tavarat, kansainvälisten järjestöjen hankinnat ja tavarat, jotka myyjä asentaa tai koottaa paikalleen. (Nyrhinen ym. 2019, 547.)

Tavaroiden osto paikalleen asennettuna ei ole yhteisöhankintaa, mikäli myyjä vastaa asennuksesta. Tavara katsotaan asennetuksi Suomessa arvonlisäverolain 63.3 §:n mukaan, mikäli sen asennus- tai kokoonpanotyö tapahtuu täällä. Jos tavara on asennettu Suomessa, eikä myyjä ole rekisteröitynyt verovelvolliseksi Suomessa, tai myyjällä ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa, suomalainen ostaja tilittää myynnistä arvonlisäveron käännetyn verovelvollisuuden perusteella ja ilmoittaa hankinnasta suoritettavan veron arvonlisäveroilmoituksella kohdassa ”Vero kotimaan myynneistä verokannoittain”. Asennustyön kestäessä yli yhdeksän kuukautta myyjälle muodostuu Suomeen kiinteä toimipaikka ja tämän on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi Suomeen. (Nyrhinen ym. 2019, 548.)

Verottomia yhteisöhankintoja ovat sellaisten tavaroiden ostot, joiden tuonti yhteisön ulkopuolelta olisi verotonta ja käytettyjen tavaroiden ostot, joista myyjä ei ole voinut tehdä vähennystä ostettuaan ne muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. (Nyrhinen ym. 2019, 548.) Yhteisöhankinta on veroton myös silloin, jos yhteisöhankinnan tekijä on ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja, joka olisi oikeutettu saamaan hankintaan sisältyvän veron takaisin ulkomaalaispalautuksena ja ilmoitusvelvollisuus Suomessa täytetään. (Jokinen ym. 2019, 248.)

Esimerkki 4. Suomalainen Yritys Oy ostaa ruotsalaiselta Företag Ab:lta tavaroita laskun mukaan 1000 €. Tilitettävän arvonlisäveron määrä on 24% ostohinnasta, eli 240 €.

Osto kirjataan yhteisöhankintoihin tavarahan arvonlisäverokannan mukaiselle tilille.

Yhteisötavara- hankinnat 24%	Ostovelat
1000	1000

Lisäksi kirjataan yhteisömyynnin alv-velka ja vastakirjaus hankintojen alv-saamiin, mikäli tavarat on ostettu arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Tässä esimerkissä tavarat on ostettu myytäväksi asiakkaille, joten arvonlisävero voidaan vähentää.

Hankintojen alv-saamiset	Yhteisöhankintojen alv-velka
240	240

### 3.1.3 Kolmikantakauppa

Kolmikantakauppa on tilanne, jossa tavara myydään kaksi kertaa peräkkäin niin, että tavara kuitenkin kuljetetaan suoraan ensimmäiseltä myyjältä tavarantoimittajalle (kuviot 1). Kolmikantakaupan säännöksiä voidaan soveltaa tilanteissa, jossa kaikki kolme kaupankäynnin osapuolta ovat kaikki arvonlisäverovelvollisia elinkeinonharjoittajia eri EU:n jäsenvaltioissa. (Nyrhinen ym. 2019, 554.) Kolmikantakaupassa sovelletaan yksinkertaistettua menettelyä arvonlisäverokäsittelyn helpottamiseksi (Jokinen ym. 2019, 57).



KUVIO 1. Kolmikantakauppa

Kuviossa 1 Yritys A myy tavarantoimittajaa ensin Yritys B:lle, joka myy tavarantoimittajaa Yritys C:lle. Yrityksen A myynti on veroton yhteisömyynti. Yritys B:n tulisi normaalitilanteessa

rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi maassa C ja käsitellä osto A:lta yhteisö-hankintana, jolloin arvonlisävero tilitettäisiin valtioon C ja myynti Yritys C:lle olisi paikallinen myynti valtion sisällä. Kolmikantakaupan erityissäännöksen mukaan B voi kuitenkin käsitellä oston A:lta verottomana yhteisöhankintana ja myydä ta-varan verottomana C:lle, joka sitten tilittää arvonlisäveron B:n myynnistä. (Nyrhi-nen ym. 2019, 551–553.)

Yritys A ilmoittaa myynnin B:lle yhteenvetoilmoituksella merkiten B:n arvonli-sätunnuksen ja arvonlisäveroilmoituksellaan yhteisömyyntinä. Yritys B:n tulee merkitä myyntilaskuun oma ja Yritys C:n alv-tunnus, lisätä merkintä kolmikanta-kauppatilanteesta ja käännetyistä verovelvollisuudesta sekä ilmoittaa myynti yh-teenvetoilmoituksella kohdassa ”Kolmikantakauppa”. Yritys C käsittelee oston yhteisöhankintana. (Nyrhinen ym. 2019, 553; Verohallinto 2017g, viitattu 9.11.2019.)

Mikäli tilanteeseen liittyy myyntejä EU:n sisällä, joku kaupan osapuolista ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi EU-maassa, tavara myydään useammin kuin kolmikantakaupassa tai ensimmäisellä ostajalla (kuviossa 1 Yritys B) on kiin-teä toimipaikka samassa maassa, johon kuljetus päättyy, ei sovelleta kolmikan-takaupan säännöksiä. (Verohallinto 2017g, viitattu 9.11.2019.)

### 3.2 Tavaroiden EU:n ulkopuolinen kauppa

EU:n ulkopuolisessa kaupassa tavaroiden arvonlisäverokäsittelyyn sovelletaan samaa periaatetta kuin yhteisökaupassa, eli vero maksetaan siihen maahan, jossa tavara kulutetaan. Myyntimaa on se maa, jossa tavara on myyntihetkellä. Tavaroiden viennillä tarkoitetaan tilannetta, jossa tavara toimitetaan EU:n ulko-puolelle myyjän tai ostajan toimeksiannosta. (Nyrhinen ym. 2019, 495–499.) Myy-jän on kyettävä todistamaan tavarantoimitus EU:n ulkopuolelle, ensisijaisesti poistumisvahvistetulla luovutus päätöksellä (Nyrhinen ym. 2019, 497). Suomalai-sen myyjän myydessä tavaroita, jotka eivät ole myyntihetkellä Suomessa, kaup-paan ei sovelleta Suomen arvonlisäverosäännöksiä, vaan suomalainen myyjä voi joutua rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi myyntimaassa (Nyrhinen ym. 2019, 505).

Tuonnilla tarkoitetaan tavaroiden maahantuontia EU:n ulkopuolelta. Pääsääntöisesti tuonti on arvonlisäverollinen tapahtuma. (Hyttinen & Svensberg 2018, 94.) Vuoden 2018 alussa arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyjen maahantuonnin verotus siirtyi Tullilta Verohallinnolle. Tulli toimii kuitenkin edelleen viranomaisena arvonlisäverotuksessa, kun maahantuoja ei ole merkitty arvonlisäverorekisteriin. Yleensä kyseessä on yksityishenkilö tai yleishyödyllinen yhteisö, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen. (Verohallinto 2017c, viitattu 7.10.2019.)

Euroopan sisällä on alueita, joita kohdellaan tavaroiden ulkomaankaupassa vastaavasti kuin EU:n ulkopuolisia maita. Ahvenanmaa ja osa muista EU:n ulkopuolisista niin sanotuista kolmansista alueista kuuluvat kuitenkin EU:n tulliliittoon, joten maahantuotaessa tavaroita näistä maista suoritetaan vain arvonlisävero, ei tullia. Kolmansia maita ovat Ahvenanmaan lisäksi muun muassa Andorra, Grönlandi, Kanarian saaret, Vatikaanivaltio ja Färsaaret. (Hyttinen & Svensberg 2018, 17–18).

Tullilainsäädäntöön on tullut viime aikoina muutoksia, jotka tulevat voimaan vaiheittain vuosina 2016-2020. Vuonna 2016 voimaan astuneiden Unionin tullikoodexin ja tämän soveltamiseen tarvittavan komission täytäntöönpanoasetuksen seurauksena muutoksia on tullut muun muassa sitovien tariffitietojen voimassaoloon, tullimenettelyihin sekä tullausarvon ja yleisen alkuperän määrittämiseen. (Nyrhinen ym. 2019, 496–497.)

### 3.2.1 Vienti

Tavaran myynti EU:n ulkopuolelle on verotonta, kun tavara todistetusti kuljetetaan yhteisön ulkopuolelle. Tavaran voi toimittaa myyjä itse, joku hänen toimeksiannostaan, erillinen kuljetusliike ostajan toimeksiannosta tai ostaja itse. (Arvonlisäverolaki 1993/1501 70 §.) Ulkomaalaiselle elinkeinonharjoittajalle myynti on vientimyyntiä ex works -ehdoin, kun ostaja kuljettaa tavaran itse yhteisön ulkopuolelle (Verohallinto 2017i, viitattu 9.11.2019). Myynti EU:n ulkopuolelle diplomaattisille edustustoille on verotonta, jos vientimyyntiin edellytykset täyttyvät.

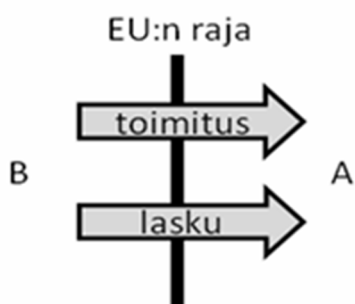
Myynti ilmoitetaan arvonlisäveroilmoituksella kohdassa 0-verokannan alainen liikevaihto. (Verohallinto 2017h, viitattu 9.11.2019.)

Arvonlisäverolain 70-71 §:ssä on lueteltu vientiin rinnastettavat verottomat myyntitilanteet. Näitä ovat tilanteet, joissa:

- myydään ilma-aluksia tai niiden osia niiden varustamiseksi kansainvälistä liikennettä harjoittavalle elinkeinonharjoittajalle
- myydään tavaroita kansainvälisessä liikenteessä olevan vesialuksen varustamiseksi
- myydään tavaroita myytäväksi kansainvälisessä liikenteessä olevalla ilma- tai vesialuksella
- myydään tavaroita matkustajille kansainvälisessä liikenteessä olevalla vesi- tai ilma-aluksella
- luovutetaan tavaroita takuu- tai vastaavan sitoumuksen perusteella ulkomaiselle elinkeinonharjoittajalle, joka ei ole Suomessa verovelvollinen
- myydään tavaroita lentokentällä sijaitsevasta verottomien tavaroiden myymälässä, jos matkustaja matkustaa EU:n ulkopuolelle  
(Arvonlisäverolaki 1993/1501 70–71 §.)

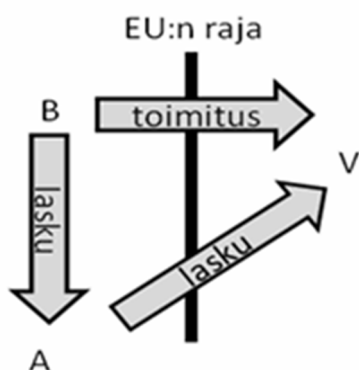
Tavallisimmassa verottomassa vientitilanteessa myyjä tai joku myyjän toimeksiannosta kuljettaa tavarat EU:n ulkopuolelle. Myyjä voi kuljettaa tavarat omalla kalustollaan tai ostaa kuljetuspalvelun erilliseltä kuljetusliikkeeltä, joka laskuttaa palvelusta myyjää. Myyjä tai nimetty asiamies toimii tavarat viejänä ja huolehtii vientimenettelyn noudattamisesta. Ostajan sijainnilla ei ole verottomuuden suhteen merkitystä, vaan tavarat liike määrittelee, onko kyse vientimyynnistä. (Jokinen ym. 2019, 68.) Ostaja voi olla verovelvollinen tai kuluttaja. Myyjän huolehtiessa kuljetuksesta myyjä ei saa luovuttaa tavaraa ostajalle Suomessa tai muualla EU:n alueella. Poikkeuksellisesti ajoneuvokaupassa ostaja voi tehdä vientiselvityksen ja vienti maan ulkopuolelle varmistetaan poistamalla rekisterikilvet rajalla. (Verohallinto 2017i, viitattu 9.11.2019.)

Esimerkki 5. Suomalainen yritys B myy huonekalun venäläiselle yksityishenkilölle A (kuvio 2). Kuljetusliike toimittaa huonekalun ostajalle. Myynti on veroton vientimyynti. (Verohallinto 2017i, viitattu 9.11.2019.)



KUVIO 2. Veroton vientimyynti EU:n ulkopuolelle (Verohallinto 2017i, viitattu 9.11.2019)

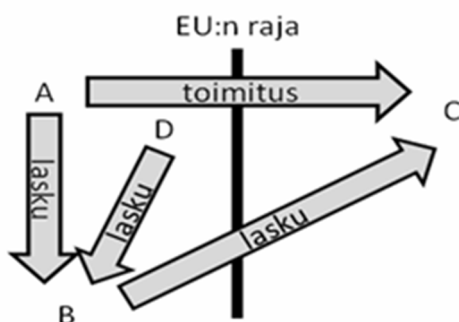
Esimerkki 6. Suomalainen yritys A (kuvio 3) ostaa huonekalun toiselta suomalaiselta yritykseltä, B:ltä myydäkseen sen venäläiselle yksityishenkilölle V:lle. B toimittaa tavaran suoraan ostajalle Venäjälle. B lähettää verottoman laskun A:lle ja liittää kirjanpitoonsa Tullin poistumisvahvistetun luovutus päätöksen todisteeksi kuljetuksesta EU:n ulkopuolelle. A lähettää venäläiselle ostajalle verottoman laskun, koska myynti ei tapahdu Suomessa. Näytöksi kirjanpitoon liitetään B:n saama poistumisvahvistettu luovutus päätös, ostolasku B:ltä ja myyntilasku Venäjällä sijaitsevalle ostajalle. (Verohallinto 2017i, viitattu 9.11.2019.)



KUVIO 3. Veroton vientimyynti, tavara siirtyy suoraan EU:n ulkopuoliselle ostajalle (Verohallinto 2017i, viitattu 9.11.2019)

Tavarain voi kuljettaa myös itsenäinen kuljetusliike ostajan toimeksiannosta, jolloin kuljetusliike noutaa tavarain myyjän varastolta tai tehtaalta ja kuljettaa EU:n ulkopuolelle. Myynti on veroton sillä edellytyksellä, että tavarain luovutetaan Suomessa kuljetusliikkeen, ei ostajan haltuun. Ostaja toimii viejänä, mikäli ostaja on EU-maassa sijaitseva yksityishenkilö tai yhtiö. Ostajan ollessa EU:n ulkopuolelta viejäksi merkitään myyjä. Myyjän on huolehdittava, että tavarain siirtymisestä EU:n ulkopuolelle saadaan vahvistus, esimerkiksi Tullin poistumisvahvistettu luovutuspäätös. (Jokinen ym. 2019, 73.) Myyjä liittää selvityksen tavarain viennistä kirjanpitoonsa (Verohallinto 2017i, viitattu 9.11.2019).

Esimerkki 7. Suomalainen yritys A (kuvio 4) myy huonekaluja toiselle suomalaiselle yritykselle, B, joka myy ne venäläiselle yritykselle C. B:n toimeksiannosta kuljetusliike D noutaa huonekalut A:lta ja kuljettaa ne Venäjällä sijaitsevalle ostajalle C. Vienti tapahtuu B:n nimissä. A:n myynti B:lle on veroton, näytöksi A tarvitsee poistumisvahvistetun luovutuspäätöksen, jonka mukaan B on viejä sekä jäljennöksen rahtiasiakirjasta ja tavaroiden kuljetuslaskusta. B:n myynti on veroton vientimyynti, koska myynti on tapahtunut B:n nimissä ja tavarain on kuljetettu suoraan EU:n ulkopuolelle. (Verohallinto 2017i, viitattu 9.11.2019.)

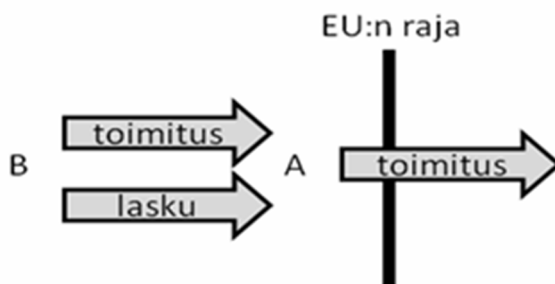


*KUVIO 4. Veroton vientimyynti ostajan huolehtiessa kuljetuksesta (Verohallinto 2017i, viitattu 9.11.2019)*

Ostajan ollessa ulkomainen elinkeinonharjoittaja, tämä voi kuljettaa tavarain EU:n ulkopuolelle myös itse, ex works -ehdoin. Myyjän on kyettävä osoittamaan ostajan olevan elinkeinonharjoittaja, jotta verottomuuden edellytykset täyttyvät. (Jokinen ym. 2019, 75–76.) Mikäli ostaja kuljettaa tavarain itse, tavara on vietävä suoraan yhteisön ulkopuolelle käyttämättä sitä yhteisön alueella. (Arvonlisäverolaki

1993/1501 70 §). Ex works -ehdoin tapahtuvassa kaupassa tavaran viejäksi merkitään yleensä ostaja. Myyjän on silti saatava kuljetuksesta EU:n ulkopuolelle vahvistus, sillä ilman sitä myynnin verottomuuden edellytykset eivät täyty ja myynnistä tulee maksaa Suomen arvonlisävero. (Jokinen ym. 2019, 76.)

Esimerkki 8. Suomalainen yritys B myy huonekalun venäläiselle ostajalle A Suomessa sijaitsevassa liikkeessä (kuvio 5). B voi myydä huonekalut verottomana A:lle, mikäli saa varmistaa A:n harjoittavan liiketoimintaa Venäjällä ja saa A:lta poistumisvahvistetun luovutuspäätöksen, jossa A on merkitty viejäksi. Koska tavara luovutetaan Suomessa, B:n tulee tehdä vientiselvitys. (Verohallinto 2017i, viitattu 9.11.2019.)



*KUVIO 5. Veroton vientimyynti ex works -ehdoin (Verohallinto 2017i, viitattu 9.11.2019)*

Tavara voidaan kuljettaa EU:n ulkopuolelle myös postin välityksellä, jolloin tavaroista annetaan sähköinen vienti-ilmoitus. Alle 1000 euron arvoisissa kirje- tai pakettilähetyksissä noudatetaan yksinkertaistettua menettelyä, jonka mukaan tull ilmoitusta ei tarvitse tehdä. (Jokinen ym. 2019, 67.) Postipaketti saa painaa 25-35 kg riippuen määränpäämaasta. Vienti-ilmoitus annetaan Tullille ennen paketin postittamista ja Tullilta saatu vientiasiakirja liitetään lähetykseen. (Verohallinto 2017i, viitattu 9.11.2019.) Tulli-ilmoitus on kuitenkin annettava sellaisista alle 1000 euron lähetyksistä, jotka sisältävät vientikieltojen tai -rajoitusten alaista tavaraa tai kun lähetys liittyy johonkin erityismenettelyyn, esimerkiksi tavaran lähetys korjattavaksi tai korjattavan tavaran palautus. (Tulli 2019e, viitattu 9.11.2019.)



Verotonta vientimyyntiä on myös tavarán myynti ulkomaiselle ostajalle, joka ei ole Suomessa verovelvollinen, niin sanotun rahtityöliikkeen kautta, eli tavara toimitetaan ostajan toimeksiannosta elinkeinonharjoittajalle työsuorituksen tekestä ja sen jälkeen EU:n ulkopuolelle kuljettamista varten. Edellytyksiä verottomuudelle on, että ostaja on ulkomaalainen, joka ei ole Suomessa verovelvollinen ja kuljetus tapahtuu ostajan toimeksiannosta ja häntä veloittaen. Työsuorituksen jälkeen tavara tulee toimittaa EU:n ulkopuolelle. (Verohallinto 2017i, viitattu 9.11.2019; Arvonlisäverolaki 1993/1501 70.4 §.)

EU:n ulkopuolisille matkailijoille myynti Suomessa voi olla verovapaata tax-free myyntiä, jos matkailijalla on kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka EU:n ja Norjan ulkopuolella ja tavarat viedään käyttämättöminä EU:n ulkopuolelle kolmen kuu-kauden kuluessa ostosta henkilökohtaisten matkatavaroiden mukana. Verottomuus edellyttää, että tavarasta annettu vastike on vähintään 40 euroa. Norjaan tavaroita voidaan viedä verottomana, jos tavaroista on annettu yhteensä vähintään 170 euron vastike ja tavara on viety Norjaan välittömästi myynnin jälkeen. Matkailijan on maksettava tavaroista Norjaan tullauksen yhteydessä arvonlisävero, joka todistetaan norjalaisella tullauspäätöksellä. Myyjällä on velvollisuus varmistaa ostajan kotipaikka ja merkitä myyntitositteelle matkailijamyyntiä koskevat tiedot, mukaan lukien ostajan nimi, kotipaikka, passin numero, vakinainen asuinpaikka, allekirjoitus, myyjän tiedot, yksityiskohtainen kuvaus tavaroista, hinta ja toimituspäivä. (Hyttinen & Svensberg 2018, 113–115.) Tavaraita voidaan myydä verottomana EU:n ulkopuolelle matkustaville matkailijoille myös lentokentällä sijaitsevasta niin sanottujen verottomien tavaroiden myymälästä, jotka ovat tullikoodexin (952/2013) 240 artiklassa tarkoitettuja tullivarastoja tai arvonlisäverolain 72 j §:ssä tarkoitettuja varastoja (Verohallinto 2017i, viitattu 30.11.2019).

Yleensä myynnin verottomuus ilmoitetaan myyjän nimissä vientitavaran tullausilmoituksella ja myyntilaskulle lisätään tieto myynnin verottomuudesta (Tomperi & Keskinen 2018, 33). Myyjän puolesta ilmoituksen voi tehdä myös edustaja, esimerkiksi huolintaliike (Tulli 2019a, viitattu 8.10.2019). Vienti-ilmoitus tehdään sähköisesti Tullin vienti-ilmoituspalvelussa tai sanomapohjaisesti Tullin luvalla, jolloin yrityksen ja Tullin välille muodostuu sähköinen tiedonsiirto XML-muotoisina sanomina. Tavaraita tai kauppalaskua ei tarvitse esittää Tullille, mutta ilmoittaja

on velvollinen arkistoimaan laskun itse. Tulli ilmoittaa tavaran viennistä kohde-  
maahan ja tavaran saavuttua määränpäähän vienti-ilmoituksen antaja saa sähköisenä poistumisvahvistetun luovutus päätöksen, jolla tavaran toimitus EU:n ulkopuolelle voidaan todistaa. (Nyrhinen ym. 2019, 497.)

Viennin perustilanteessa verottomuuden suhteen ei ole merkitystä, onko ostaja yksityishenkilö vai elinkeinonharjoittaja tai mitä valuuttaa maksussa käytetään (Hyttinen & Svensberg 2018, 97). Kirjanpidossa vienti kirjataan omalle vientimyyntien tilille ja tieto myynneistä ilmoitetaan arvonlisäveroilmoituksella (Tomperi 2019, 61).

Esimerkki 9. Suomalainen Yritys Oy myy Norjaan tavaroita Selskap AS:lle laskun mukaan 2000 €.

Vientimyyntit 0 %	Myyntisaamiset
2000	2000

Esimerkki 10. Suomalainen Yritys Oy myy tavaroita yksityishenkilölle Norjaan laskun mukaan 3000 NOK. Kurssi on myyntihetkellä 8,35.  $3000 \text{ NOK} / 8,35 = 359,28 \text{ €}$ .

Vientimyyntit 0 %	Myyntisaamiset
359,28	359,28

### 3.2.2 Tuonti

Arvonlisäverolain mukaan arvonlisäveroa suoritetaan Suomessa tapahtuvasta maahantuonnista, jolla tarkoitetaan tavaran tuomista EU:n alueelle. Pääsäännön mukaan tavaran maahantuonti tapahtuu arvonlisäverolain 86 a §:n mukaan Suomessa silloin, kun tavara on Suomessa sillä hetkellä, kun se maahantuodaan yhteisön alueelle. Maahantuonti on kyseessä myös silloin, kun tavara tuodaan Ah-

venanmaalta tai muulta kolmannelta alueelta, joka ei kuulu EU:n arvonlisävero-alueeseen. (Verohallinto 2017c, viitattu 7.10.2019; Juanto ym. 2018, 178, Arvonlisäverolaki 1993/1501.)

Maahantuonti tapahtuu Suomessa myös silloin, kun tavara on asetettu EU:n tullialueelle tuotaessa tullilainsäädännön mukaiseen menettelyyn, jos tavara on Suomessa menettelyn päättyessä. Tullilainsäädännön mukaiset menettelyt, muun muassa väliaikainen varastointi, sisäinen jalostusmenettely, ulkoinen passitusmenettely ja sisäinen passitusmenettely lykkäävät maahantuonnin verotusta siihen saakka, kunnes tavara luovutetaan menettelystä vapaaseen liikkeeseen. (Verohallinto 2017c, viitattu 9.11.2019.)

Tavaroiden maahantuonnin yhteydessä maksetaan tullia, eli ulkomaankaupasta kannettavaa veroa. EU:n sisäisessä tavarakaupassa tullia ei makseta, ja jäsenvaltiot tulouttavat tullit EU:lle tiettyä kantopalkkiota lukuun ottamatta. EU:n tulliliitto toteutui vuonna 1968, jonka jälkeen yhteisön ulkorajoilla on käytetty yhteistä tullitariffia ja samoja sääntöjä. Tulliliittoon tuli uusia säädöksiä vuonna 2016. (Juanto ym. 2018, 360–361.) Tavaroita maahantuotaessa tehdään sähköisesti tuonti-ilmoitus Tullille, kun tavarasta on saatu saapumisilmoitus rahtiliikkeeltä tai Postilta. Ilmoitus voidaan tehdä sanomailmoituksena vastaavasti kuin vientiin liittyvässä sanomailmoittamisessa, Tullin tuonti-ilmoituspalvelussa tai SAD-lomakkeella. Tuonti-ilmoitusta varten tavarasta on oltava muun muassa kauppalasku, tullinimike ja mahdolliset lisäkoodit, mahdollisten rajoitusten vaativat luvat, lisenssit tai tarkkailuasiakirjat ja mahdolliset alkuperätodistukset. Tulli-ilmoitus voidaan antaa myös etukäteen, mutta se käsitellään Tullissa vasta tavaroiden saapumisen jälkeen. (Tulli 2019b, viitattu 8.10.2019.) Tullauspäätös liitetään kirjanpidon tositemaineistoon (Tomperi & Keskinen 2018, 36).

Verohallinto vastaa maahantuonnin arvonlisäverotuksesta, kun maahantuojalla on arvonlisäverovelvollisten rekisterissä tai jos yksityinen elinkeinonharjoittaja tuo tavaroita maahan liiketoimintaa varten. Yksityishenkilön tai muun arvonlisäverovelvollisten rekisteriin kuulumattoman maahantuojan arvonlisäverotuksesta vas-

taa Tulli. Maahantuonnissa verovelvollinen on maahantuonnin ilmoittaja tai maahantuojan edustaja. Edustaja voi olla myös välillinen, jolloin päämiehenä toimiva maahantuojaja on verovelvollinen. (Verohallinto 2017d, viitattu 8.10.2019.)

Suomessa voi olla ilmoituksenantovelvolliseksi rekisteröityneitä ulkomaisia elinkeinonharjoittajia, jotka ovat ainoastaan ilmoituksenantovelvollisia yhteisömyynteistään ja -hankinnoistaan. Mikäli näiden lisäksi ilmoituksenantovelvollisella on maahantuontia, tämän on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi liiketoiminnastaan Suomessa. (Verohallinto 2017c, viitattu 9.11.2019.)

Arvonlisäverovelvollisten rekisteriin kuuluvalla maahantuojalle maahantuonnin arvonlisävero on oma-aloitteinen vero, joka on ilmoitettava ja maksettava Verohallinnolle. Vero kohdennetaan sille verokaudelle, jolla tullauspäätös on annettu. Verovelvollinen laskee arvonlisäveron tullauspäätöksessä ilmoitetun tullausarvon perusteella kertomalla arvonlisäveronperusteen sovellettavalla verokannalla (24%, 14% tai 10%) tavarajajin perusteella. (Verohallinto 2018b, viitattu 9.11.2019.)

Arvonlisäveron perusteen lähtöarvona on yleensä Tullin määrittämä tullausarvo, jonka perusteena ovat tullausarvosäännökset. Tullin vahvistama tullausarvo näkyy tullauspäätöksen kohdassa ”veron peruste”. Tullausarvo määritetään esisijaisesti tavarajin kauppa-arvosta. Mikäli tavarajin siirtoon ei liity myyntiä, tullausarvo määritellään toissijaisilla menetelmillä. Tullausarvoon lasketaan mukaan kuljetuskustannukset ensimmäiseen EU:ssa sijaitsevaan paikkaan. Maahantuojajin on selvitettävä arvonlisäveron perustetta laskiessaan, mikä osa kuljetuskustannuksista on laskettu mukaan tullausarvoon. (Verohallinto 2018b, viitattu 9.11.2019.)

Tullauspäätöksen mukaista tullausarvoa ei käytetä arvonlisäveron perusteen laskennassa, kun kyseessä on arvonlisäverolaissa mainittu poikkeustapaus, esimerkiksi tietoväline tai tietovälineelle tallennettu atk-ohjelma. Tullausarvoa ei käytetä myöskään silloin, jos tullausarvo on määritetty sellaisten tullisäännösten mukaan, joihin ei ole viitattu arvonlisäverolain 88 §:ssä. Esimerkiksi hedelmien ja vihannesten maahantuonnissa tullausarvo määritetään tulohintajärjestelmän mukaan, jolloin arvonlisäveron perusteen lähtöarvona käytetään kauppahintaa. (Ve-

rohallinto 2018b, viitattu 9.11.2019.) Jos tullausarvoa ei voida määritellä kauppahinnan perusteella, tullausarvo määritellään toissijaisella menetelmällä, jonka vuoksi Tullille on esitettävä tulli-ilmoituksia, kauppalaskuja tai muita asiakirjoja, joista selviää vastaavan tavaran tullausarvo kaupoissa, jotka ovat toteutuneet lähellä kaupantekohetkeä (Tulli 2019f, viitattu 11.11.2019).

Veron perustetta laskettaessa tullausarvoon lisätään tullit sekä muut maahantuontiin liittyvät kulut, kuten rahtikustannukset ensimmäiseen Suomessa olevaan määräpaikkaan asti (Arvonlisäverolaki 1993/1501 91 §.) Muita kustannuksia ovat esimerkiksi lastaus-, purku- ja vakuutuskustannukset, tullit ja muut tullauksen yhteydessä valtiolle tai EU:lle suoritettavat maksut. Veron perustetta laskiessa on huomioitava, että osa kuljetuskustannuksista voi olla jo laskettuna mukaan tullausarvoon, mutta vain ensimmäiseen EU:ssa sijaitsevaan saapumispaikkaan saakka. Mikäli maahantuoja on tullauspäätökseen saadessaan tietoinen tavaran edelleenkuljetuksesta toiseen Suomessa tai muualla EU:ssa sijaitsevaan määräpaikkaan, myös nämä kuljetuskustannukset lasketaan mukaan arvonlisäveron perusteeseen. Maahantuojan katsotaan olleen tietoinen edelleenkuljetuksesta, mikäli toinen määräpaikka ilmenee tilaussopimuksesta, kauppasopimuksesta tai muusta toimitussopimuksesta ja maahantuojalla on kuljetuskustannuksista lasku tai hinnasto kustannuksille. (Verohallinto 2018b, viitattu 9.11.2019.)

Esimerkki 11. Yritys Oy ostaa tavaroita Tokiosta, tavaroiden kaupp-arvo on 5000 €.

Tavaroiden kaupp-arvo	5000
+ Kuljetuskustannukset Tokio - Berliini	400
= Tullausarvo	5400
+ Tullin kantamat maksut	450
Kuljetuskustannukset Berliini - Helsinki	
+ sinki	180
= Arvonlisäveron peruste	6030
Arvonlisävero 24 % 6030 eurosta	1447,20

Esimerkki 12. Yritys Oy ostaa eri verokantoihin kuuluvia tavaroita Tokiosta, tavaroiden kaupp-arvo on 4000 €, josta yleiseen 24 %:n verokantaan kuuluvien tavaroiden arvo on 3000 € ja 10 %:n verokantaan kuuluvien tavaroiden 1000 €.

Tavaroiden kaupp-arvo	4000
+ <u>Kuljetuskustannukset Tokio-Berliini</u>	<u>300</u>
= Tullausarvo	4300
+ Tullin kantamat maksut	320
+ <u>Kuljetuskustannukset Berliini - Helsinki</u>	<u>150</u>
	4770

Arvonlisäveron peruste yleisen verokannan alaisille tuotteille lasketaan lisäämällä kaupp-arvoon kuljetuskustannuksista ja Tullin kantamista maksuista suhteellinen osuus. Yleisen verokannan tuotteiden suhteellinen osuus koko lähetyksen kaupp-arvosta on  $3000 \text{ €} / 4000 \text{ €} = 0,75$

Tavaroiden kaupp-arvo	3000
+ Kuljetuskustannukset Tokio - Berliini	$300 \times 0,75 = 225$
+ Tullin kantamat maksut	$320 \times 0,75 = 240$
+ <u>Kuljetuskustannukset Berliini - Helsinki</u>	<u><math>150 \times 0,75 = 112,50</math></u>
= Arvonlisäveron peruste	3557,50

Arvonlisävero 24 % 3557,50 eurosta 858,60

Alemman 10 %:n verokannan alaisten tuotteiden arvonlisäveron peruste lasketaan vastaavasti suhteellisen osuuden avulla. 10 %:n verokannan alaisten tuotteiden suhteellinen osuus koko lähetyksen kaupp-arvosta on  $1000 \text{ €} / 4000 \text{ €} = 0,25$

Tavaroiden kaupp-arvo	1000
+ Kuljetuskustannukset Tokio - Berliini	$300 \times 0,25 = 75$
+ Tullin kantamat maksut	$320 \times 0,25 = 80$
+ <u>Kuljetuskustannukset Berliini - Helsinki</u>	<u><math>150 \times 0,25 = 37,50</math></u>
= Arvonlisäveron peruste	1192,50

Arvonlisävero 10 % 1192,50 eurosta 119,25

Maahantuonnista verovelvollinen on ilmoittaja, eli tulli-ilmoituksen antaja tai ilmoittajan päämies, mikäli ilmoittajana on päämiehen edustaja (Arvonlisäverolaki 1993/1501 86 b §). Tulli-ilmoituksen antajan on kyettävä antamaan kaikki tarvittavat tiedot tullimenettelyä koskevien säännösten soveltamiseksi ja pystyttävä esittämään maahantuotavat tavara Tullille (Verohallinto 2017c, viitattu 9.11.2019).

Arvonlisäveroilmoituksella ilmoitetaan veron peruste ja suoritettavan veron määrä. Samalla ilmoituksella ilmoitetaan myös vähennettävän veron määrä, mikäli hankinta on tehty vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. (Kirjanpitolautakunta 2017, 16.) Maahantuonnista suoritettava ja vähennettävä arvonlisävero kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jolloin tullauspäätös on annettu. Käytännössä maahantuojalle ei jää maksettavaa veroa, mikäli hankinta on tehty vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. (Verohallinto 2017c, viitattu 9.11.2019.)

Maahantuonti voi olla arvonlisäverolain 94–96 §:n mukaan myös verotonta tietyissä tapauksissa, esimerkiksi kun maahan tuodaan äidinmaitoa, sijoituskultaa tai hammasproteeseja (Arvonlisäverolaki 1993/1501 94 §). Verotonta on siis niiden hyödykkeiden maahantuonti, joiden myynti olisi kotimaassakin verotonta. Verotonta on myös useassa tapauksessa EU:n tullisäädöksissä tullittomaksi säädettyjen tavaroiden maahantuonti, esimerkiksi muuttotavarat, eli EU:n alueelle muuttavan henkilökohtainen omaisuus ja perintönä saadun henkilökohtaisen omaisuuden maahantuonti, mikäli perinnönsaaja asuu vakituisesti EU:n alueella. (Hyttinen & Svensberg 2018, 128–130.) Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityneiden tulee ilmoittaa maahantuonnin arvonlisäveron peruste arvonlisäveroilmoituksellaan, vaikka maksettavaa veroa ei olisi. Vähäarvoinen, enintään 22 euron arvoisen lähetyksen maahantuonti on veroton. (Verohallinto 2018b, viitattu 9.11.2019).

Verohallinto voi määrätä maahantuojalle erityismenettelyn, jos tämä on syyllistynyt väärinkäyttöksiin tai todennäköisesti syyllistyy niihin. Erityismenettelyssä maahantuojaa saa tavarat haltuunsa Tullista vasta ilmoitettuaan ja maksettuaan maahantuonnin arvonlisäveron Verohallinnolle. Erityismenettelyyn voidaan määrätä enintään 36 kuukauden määräajaksi. (Verohallinto 2017c, viitattu 9.11.2019.)

Esimerkki 13. Suomalainen Yritys Oy ostaa tavaroita Norjasta Selskap AS:ltä. Tavaroiden kaupp-arvo on 2800 € ja kuljetuskustannukset 200 €. Tullauspää-töksessä tullausarvoksi on merkitty 3000 €. Tullin kantamat maksut ovat yh-teensä 200 €. Lasketaan arvonlisäveron peruste:

Tavaroiden kauppahinta	2700
+ Kuljetuskustannukset	300
= Tullausarvo	3000
+ Tullin kantamat maksut	200
= Arvonlisäveron peruste	3200

Arvonlisävero 24 % arvonlisäveron perusteesta 3200 € = 768 €

<u>Tuontiosot EU:n ulkopuolelta 24 %</u> 3200	<u>Ostovelat</u> 3200
<u>Hankintojen alv-saamiset</u> 768	<u>Tuonnin alv-velka</u> 768



#### 4 PALVELUJEN ULKOMAANKAUPPA

Palvelujen ulkomaankaupassa myyntimaasäännökset määrittelevät arvonlisäveron suorittamisvaltion. Myyntimaasäännökset ovat erilaiset myytäessä palvelua elinkeinonharjoittajille ja kuluttajille, joten palvelun tunnistamisen lisäksi on tärkeää tunnistaa myös ostajan arvonlisäverotuksellinen asema. (Jokinen ym. 2019, 137.) Palvelujen ulkomaankauppa poikkeaa tavaroiden ulkomaankaupasta siinä, että niitä koskevat säännökset suurimmilta osin koskevat sekä EU-kauppaa, että EU:n ulkopuolisten maiden kanssa käytävää kauppaa. Palvelujen kansainvälisen kaupan verojärjestelmää kuitenkin mutkistaa se, että osa säännöksistä koskee vain EU:n alueella tehtyä kauppaa ja osa säännöistä koskee vain EU:n ulkopuolisten maiden kanssa käytävää kauppaa. (Nyrhinen ym. 2019, 137.)

Palvelujen ulkomaankauppaa koskevat palvelukaupan myyntimaasäännökset eli verotuspaikkasäännökset. Myyntimaasäännökset ja sitä kautta verokohtelu riippuvat siitä, mikä palvelu on kyseessä. Oikean verokohtelun selvittämiseksi ostettava tai myytävä palvelu täytyy sijoittaa oikeaan palvelukategoriaan. (Nyrhinen ym. 2019, 563–564.) Elinkeinoharjoittajien välistä palvelukauppaa ja kuluttajakauppaa koskevat eri myyntimaasäännökset. Elinkeinoharjoittajien välisissä yleissäännön alaisissa palvelukaupoissa myynti verotetaan siinä maassa, johon ostaja on sijoittautunut. Kuluttajakaupan yleissäännön mukaan myyntimaa on myyjän sijoittumismaa. (Verohallinto 2017f, viitattu 9.11.2019.) Palvelukaupassa myyntimaa on useassa tapauksessa jokin muu maa kuin myyjän kotimaa. Tällaisessa tilanteessa on otettava selville, onko myyjän rekisteröidyttävä myyntimaaan verovelvolliseksi vai sovelletaanko käännettyä verovelvollisuutta. (Nyrhinen ym. 2019, 563–564.) Sekä elinkeinoharjoittajien välisessä palvelukaupassa, että kuluttajakaupassa on yleissäännöksestä poikkeavia myyntimaasäännöksiä, joita käsitellään omissa kappaleissaan jäljempänä.

Myyntimaasäännöksissä määritellään palvelun myyntimaa. Myyntimaasäännös ratkaisee sen, millä valtiolla on oikeus verottaa palvelun myynti. Arvonlisäverolain 64–69 I § säättää sen, milloin palvelun myynti tapahtuu Suomessa ja arvonlisävero tilitetään Suomeen. Veron suorittaa myyjä, jos myynnissä ei sovelleta käännettyä

verovelvollisuutta. (Verohallinto 2017a, viitattu 13.10.2019.) Käännettyllä verovelvollisuudella tarkoitetaan sitä, että myyjän sijaan arvonlisäveron suorittaa ostaja. Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan aina palvelukaupan yleissäännöksen mukaisissa elinkeinonharjoittajien välisissä palvelujen myynnissä silloin kun myyjä ei ole sijoittuneena ostajan maahan. Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta ostajan ollessa yksityishenkilö tai ulkomaalainen, joka ei ole Suomessa arvonlisäverovelvollinen ja jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa. (Verohallinto 2017f, viitattu 28.10.2019.)

Kiinteä toimipaikka tarkoittaa käsitteenä pysyvää liikepaikkaa, jossa liiketoimintaan harjoitetaan kokonaan tai osaksi. Rakennus- ja asennustoiminnassa urakointikohde katsotaan kiinteäksi toimipaikaksi, mikäli toiminta kohteessa kestää yli 9 kuukautta. Palvelukaupassa kiinteälle toimipaikalle asetetut vaatimukset ovat erilaiset palvelua myytäessä ja hankittaessa. Palvelu myydään kiinteästä toimipaikasta, jos toimipaikan tekniset resurssit ja henkilökunta ovat riittävät palvelun suorittamiseen. Palvelu luovutetaan kiinteään toimipaikkaan, jos toimipaikan tekniset resurssit ja henkilökunta ovat riittävät palvelun vastaanottamiseksi. Elinkeinonharjoittajan liiketoiminnan kotipaikaksi katsotaan paikka, jossa yritystä koskevat keskeiset päätökset tehdään ja jossa toimii sen keskushallinto. Mikäli liiketoiminnalla ei ole kotipaikkaa, elinkeinonharjoittajan kotipaikka on se paikka, jossa tämä asuu tai jatkuvasti oleskelee. (Verohallinto 2017f, viitattu 10.11.2019.)

Myyntimaasäännösten lisäksi kansainvälisessä arvonlisäverokäsittelyssä palvelukaupan osalta tulee huomioida erityiset verottomuussäännökset. Jos myytävä palvelu on verottomuussäännöksen perusteella verotonta, ei palvelun suomalainen myyjä suorita myynnistä veroa, vaikka myyntimaan katsotaankin olevan Suomi. Toisaalta jos verottoman palvelun myyjä on ulkomaalainen, ei suomalaiselle ostajalle tule käännettyä verovelvollisuutta Suomessa. (Nyrhinen ym. 2019, 605–618.)

Verottomuussäännöksen piirissä ovat arvonlisäverolain 71 §:n mukaan seuraavat palvelut:

- tavarakuljetukset Suomen ja EU:n ulkopuolisten maiden välillä
- vesi- tai ilma-alukseen tai niiden lastiin kohdistuvat palvelut

- palvelujen myynti matkustajille, jotka matkustavat ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevalla vesi- tai ilma-aluksella
- tavaraan kohdistuvat työsuoritukset, kun tavara kuljetetaan EU:n ulkopuolelle
- kansainvälistä postiliikennettä koskeva kuljetuspalvelu
- henkilökuljetuspalvelun myynti suoraan ulkomaille tai suoraan ulkomailta
- eräiden verottomana myytävien tavaroiden ja palvelujen välityspalvelut
- palvelujen myynti muissa EU-maissa sijaitseville diplomaattisille ja muissa samassa asemassa oleville edustajistolle, lähetettyjen konsulien virastoille sekä niiden henkilökunnalle samojen edellytyksien mukaan kuin verottomuus tai palautus myönnetään sijaintivaltiossa.

(Nyrhinen ym. 2019, 605–618.)

Tavarakuljetukset EU:n ulkopuolelle ja kuljetuspalvelut ulkoisessa ja sisäisessä passitusmenettelyssä oleville tavaroille on verotonta palvelumyyntiä. Kuljetuspalvelu voidaan myydä verottomana suomalaiselle yritykselle, kuluttajalle ja ulkomaalaiselle, jolla on Suomessa kiinteä toimipaikka, mikäli voidaan näyttää kuljetuspalvelun liittyvän tavaran kuljetukseen EU:n ulkopuolelle. Kuljetus tapahtuu suoraan Suomesta ulkomaille, mikäli sama kuljetusliike suorittaa kuljetuksen viimeiseltä kuljetussopimuksen mukaiselta suomalaiselta lähtöpaikkakunnalta ulkomaille. Suomen sisällä tapahtuva kuljetus osana tavaran kuljetusta EU:n ulkopuolelle on arvonlisäverotonta, jos tavaroita ei säilytetä kuljetusten välillä muuten kuin väliaikaisesti. (Hyttinen & Svensberg 2018, 219–221.) Tavaroiden maahantuontiin liittyvä kuljetuspalvelu on veroton, mikäli kuljetuskustannukset on sisällytetty tavaran maahantuonnin yhteydessä laskettavaan arvonlisäveron perusteeseen (Hyttinen & Svensberg 2018, 223).

Vesi- tai ilma-alukseen tai niiden lastiin kohdistuvat palvelut ovat arvonlisäverolain 71 §:n mukaan verottomia. Vesi- tai ilma-alukseen kohdistuvia palveluja voivat olla esimerkiksi lentokentän tai sataman käytöstä perittävät maksut ja aika- ja lentoreittisuunnitelmien laatimisesta perityt maksut. Lastiin kohdistuvia palveluja ovat esimerkiksi lastin purkaminen, lastaus ja varastointi satama-alueella kuormausta varten. Sen sijaan varastointia satamassa ennen kuljetusta ei

pidetä lastiin kohdistuvana palveluna, vaan tulee selvittää, sisältyykö varastointimaksu maahantuotavan tavaran arvonlisäveron perusteeseen. (Hyttinen & Svensberg 2018, 228–231.)

Palvelujen myynti kansainvälisessä liikenteessä olevalla vesi- tai ilma-aluksella on verotonta palvelumyyntiä riippumatta matkustajan määränpäämaasta ja siitä, tapahtuuko myynti Suomen aluevesillä tai ilmatilassa. Vesialuksella tapahtuva palvelumyynti voi olla esimerkiksi kokous-, koulutus- tai kauneudenhoitopalvelua. Ravintola- ja tarjoilupalveluja koskevat erilliset verotusmaasäännökset, joissa palvelun verotusmaa riippuu matkan lähtövaltiosta. (Hyttinen & Svensberg 2018, 232.)

Tavaraan kohdistuva työsuoritus on verotonta palvelumyyntiä, kun tavaran myyjä tai ostaja, joka ei ole Suomessa arvonlisäverovelvollinen, tai joku muu toisen näistä toimeksiannosta, vie tavaran työsuorituksen jälkeen EU:n ulkopuolelle. Säännöksen mukaisia palveluja ovat esimerkiksi tavaran korjaus-, kunnostamis- ja puhdistustyöt. Tavara tulee kuljettaa työsuorituksen jälkeen välittömästi EU:n ulkopuolelle käyttämättä sitä EU:n alueella, jotta verottomuuden edellytykset täyttyvät. (Hyttinen & Svensberg 2018, 234.)

Kansainvälistä postiliikennettä koskeva kuljetuspalvelu ja muut siihen liittyvät palvelut ovat verovapaata palvelukauppaa. Tämän seurauksena suomalaisen postipalvelun yleispalvelun myyjälle ei aiheudu veronmaksuvelvoitetta ulkomaisen postiyhteisön laskuttaessa tältä kuljetuspalvelun päätemaksua vastaan. (Hyttinen & Svensberg 2018, 235). Postitoiminnasta on verovapaata myös postipalvelujen yleispalvelun tarjoajan palvelumyynti. Yleispalveluilla tarkoitetaan postilain 15 §:ssä lueteltuja palveluja, joiden tulee olla pysyvästi tarjolla kokomaassa ja saatavilla tasapuolisin ehdoin. Postipakettipalvelu kotimaassa ja ulkomailta Suomeen saapuvat pakettipalvelut eivät kuulu yleispalveluvelvoitteeseen ja näin ollen niiden myynti on arvonlisäverollista. (Verohallinto 2017j, viitattu 10.11.2019.)

Henkilökuljetusten myynti elinkeinonharjoittajille ja kuluttajille on verovapaata, kun henkilökuljetus alkaa Suomesta ja päättyy ulkomaille tai alkaa ulkomailta ja päättyy Suomeen. Verottomuuden suhteen ei ole merkitystä, suuntautuuko kul-

jetus EU:n sisä- vai ulkopuolelle. Viimeisenä lähtöpaikkana pidetään matkalippuun merkittyä lähtöpaikkaa, joten kuljetukseen voi sisältyä esimerkiksi kuljetusvälineen vaihto Suomen sisällä ennen siirtymistä ulkomaille. Kuljetuksen matkustajalle myyneen liikkeen ensimmäinen alihankintana ostama kuljetus Suomen sisällä on verollinen kotimaan kuljetus ja toinen kuljetus Suomesta ulkomaille veroton. (Verohallinto 2017f, viitattu 10.11.2019.)

Esimerkki 14. Maija ostaa matkalipun Oulusta Pariisiin kuljetusliike X:ltä. Maija matkustaa ensin lentokoneella Helsinkiin, josta matka jatkuu toisella lentokoneella Pariisiin. Kuljetusliike X voi myydä matkalipun Oulu – Pariisi Maijalle verottomana, jos tekee sen omissa nimissään. Kuljetusliike X ostaa lentokuljetuksen Oulu – Helsinki välille kuljetusliike Y:ltä. Kuljetusliike Y:n myymä lentokuljetus on verollinen kotimaan kuljetus. Kuljetusliike X ostaa Helsinki – Pariisi lentokuljetuksen kuljetusliike A:lta, mikä sen sijaan on veroton suorakuljetus. (Verohallinto 2017f, viitattu 10.11.2019.)

Eräiden verottomana myytävien tavaroiden välityspalvelut ovat verottomia, joutuessaan välitettävän hyödykkeen verottomuudesta. Esimerkiksi vesialusten myyntiin, vuokraukseen ja rahtaukseen liittyvä välityspalvelu, keskuspankille myytävän kullin välityspalvelu ja arvonlisäverolain 70 §:ssä lueteltujen vientitavaroiden välityspalvelu on verotonta. (Hyttinen & Svensberg 2018, 237.)

Palvelumyynti muissa EU-maissa sijaitseville diplomaattisille ja muille samassa asemassa oleville edustustoille, lähetettyjen konsulien virastoille ja niiden henkilökunnalle on arvonlisäverolain 72d.1 §:n mukaan verotonta vastaavin edellytyksin kuin verottomuus tai palautus myönnetään sijaintivaltiossa. Verotonta on myös palvelumyynti muissa EU-maissa sijaitseville kansainvälisille järjestöille niiden perustamissopimuksissa määritellyin ehdoin, EU:n toimielimelle ja Pohjois-Atlantin liittoon kuuluvien puolustusvoimien ja niiden henkilökunnan käyttöön, lukuun ottamatta määränpäävaltion puolustusvoimia. (Nyrhinen ym. 2019, 618–619.)

Ahvenanmaa on erityisasemassa palvelujen kaupassa, sillä se ei kuulu EU:n arvonlisäverodirektiivien soveltamisalueeseen. Ahvenanmaan ja Suomen välille perustettu veroraja koskee vain tavarakauppaa. Palvelukaupassa pääsääntö on

se, että palvelujen myyntiä Manner-Suomen ja Ahvenanmaan välillä käsitellään kuten tavallista kotimaan palvelukauppaa. Kun myyntimaasäännöksiä sovelletaan, katsotaan Ahvenanmaan olevan osa Suomea. Ahvenanmaan palvelukauppaa koskee muutamat erityissäännökset. Näitä erityissäännöksiä on tavaraan kohdistuvissa työsuorituksissa, immateriaalipalveluissa ja kuljetuspalveluissa. (Nyrhinen ym. 2019, 619–620.)

#### 4.1 Palvelukauppa elinkeinonharjoittajien välillä

Elinkeinonharjoittajan määritelmät löytyvät arvonlisäverodirektiivistä sekä arvonlisäverolaista. Yleisesti elinkeinonharjoittajana pidetään toimijaa, joka on rekisteröitynyt Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi. Kun arvonlisäverolain palvelukaupassa sovelletaan elinkeinonharjoittajan käsitettä, laajenee sen määritelmä käytännössä. Kuitenkin tätä laajennettua elinkeinonharjoittajan määritelmää sovelletaan vain palvelujen myyntisäännöksissä, eikä sillä ole suoraa merkitystä puhuttaessa muista myynneistä. (Hytinen & Svensberg 2018, 155–156.)

Palvelukaupassa elinkeinonharjoittajia ovat siis myös ne yritykset ja toiminimet, jotka harjoittavat taloudellista toimintaa, vaikka ne olisivat erikseen säännelty verottomiksi. Verohallinnon palvelujen ulkomaankauppaa koskevien säännösten mukaan elinkeinonharjoittajia ovat myös julkisyhteisöt, valtiot ja kunnat, kun sovelletaan palvelujen myyntisäännöksiä. Verohallinnon mukaan elinkeinonharjoittajia ovat myös yleishyödylliset yhteisöt, joiden toiminta rajoittuu yleishyödylliseen toimintaan, mikä tapahtuu arvonlisäverolain tarkoittamassa liiketoiminnan muodossa. Yhteisöt eivät ole palvelukaupassa elinkeinonharjoittajia, jos heidän toimintansa ei ole taloudelliseen toimintaan verrattavaa. (Hytinen & Svensberg 2018, 156.)

##### 4.1.1 Myyntimaan yleissääntö

Kun elinkeinonharjoittajat käyvät kauppaa keskenään myyntimaan yleissääntö on, että palvelu verotetaan siinä maassa, missä sijaitsevassa ostajan kiinteässä toimipaikassa palvelu luovutetaan. Jos palvelua ei voida katsoa luovutetuksi mi-

hinkkään ostajan kiinteään toimipaikkaan, katsotaan luovutuspaikaksi ostajan liiketoiminnan kotipaikka. (Arvonlisäverolaki 1993/1503 65–66 §.) Yleissääntö määrää, että verotusoikeus palvelun myynnistä on täten ostajan sijoittautumismaalla. Merkityksetöntä on se, sijaitseeko ostaja toisessa EU maassa vai EU:n ulkopuolisessa maassa. Yleissäännön alaisiin palveluihin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. (Hyttinen & Svensberg 2018, 158.)

Yleissäännön alaisia palveluja ovat:

- immateriaalipalvelut
- sähköiset palvelut, telepalvelut
- irtaimen esineen vuokraus
- IT-palvelut
- irtaimeen esineeseen kohdistuvat työsuoritukset
- tavaroiden kuljetuspalvelut, varastointipalvelut
- välityspalvelut
- kuljetusvälineiden pitkäaikainen vuokraus

(Hyttinen & Svensberg 2018, 160.)

Immateriaalipalveluja ovat esimerkiksi tekijänoikeuden, patentin, lisenssin, tavaramerkin ja muiden vastaavien oikeuksien luovuttaminen, mainos- ja ilmoituspalvelut, tietojen luovutus, työvoiman vuokraus, irtaimen esineen vuokraus lukuun ottamatta kuljetuskaluston vuokrausta, automaattinen tietojen käsittely, atk-ohjelman suunnittelupalvelu sekä konsultointi-, suunnittelu-, käännös-, kirjanpito- ja tilintarkastuspalvelut. (Verohallinto 2017f, viitattu 10.11.2019.)

Irtaimeen esineeseen kohdistuvissa työsuorituksissa myyntimaa määräytyy yleissäännön mukaan, eikä työsuorituksen konkreettisella tekopaikalla ole merkitystä. Yleissääntöä sovelletaan sekä EU:n sisälle että ulkopuolelle sijoittautuneiden elinkeinonharjoittajien väliseen palvelukauppaan. Yleissääntö yksinkertaistaa menettelyä EU:hun sijoittautuneiden elinkeinonharjoittajien välillä, mutta se ei sido EU:n ulkopuolelle sijoittuneita elinkeinonharjoittajia. Käytännössä on mahdollista, että EU:n ulkopuolelle sijoittuneen kauppakumppanin sijoittumismaan säännösten mukaan irtaimeen esineeseen kohdistuva työsuoritus katsotaan

myydyksi työsuorituksen suorittamismaassa ja työ verotetaan sekä EU:n ulkopuolella suoritusmaassa, että ostajan sijainnin mukaan EU:ssa. (Hyttinen & Svensberg 2018, 162–163.)

Esimerkki 15. Suomalainen Yritys Oy myy norjalaiselle yhtiölle Selskap AS:lle konsultointipalvelua laskun mukaan 700 €. Myyntimaa on yleissäännöksen mukaan ostajan maa.

Palvelujen myynti yhteisön ulkopuolelle 0 %	Myyntisaamiset
700	700

Esimerkki 16. Suomalainen Yritys Oy myy ruotsalaiselle Företag Ab:lle konsultointipalvelua laskun mukaan 900 €. Myyntimaa on yleissäännöksen mukaan ostajan maa.

Palvelujen yhteisömyynnit 0 %	Myyntisaamiset
900	900

Esimerkki 17. Suomalainen Yritys Oy ostaa mainospalvelua ruotsalaiselta Företag Ab:lta laskun mukaan 1000 €. Myyntimaa on yleissäännöksen mukaan ostajan maa ja Yritys Oy on hankinnasta käänteisesti verovelvollinen.

Yhteisöpalveluhankinnat, käännteinen verovelvollisuus	Ostovelat
1000	1000
Hankintojen alvsaamiset	Palveluostojen alv-velka
240	240



Esimerkki 18. Suomalainen Yritys Oy ostaa konsultointipalvelun yhdysvaltalaiselta yritykseltä Consulting Ltd laskun mukaan 1000 €. Myyntimaa on yleissäännöksen mukaan ostajan maa. Osto kirjataan palveluostoihin yhteisön ulkopuolelta. Kirjataan myös arvonlisäverovelka- ja saaminen, sillä ostaja on käänteisesti verovelvollinen.

Palveluostot yhteisön ulkopuolelta	Ostovelat
1000	1000
Hankintojen alv-saa- miset	Myyntien alv-velat
240	240

#### 4.1.2 Poikkeussäännöt

Arvonlisäverolaissa tietyt palvelut on säädetty yleissäännöstä poikkeaviksi elinkeinonharjoittajien välisessä palvelukaupassa. Mikäli palvelun myyntimaa on poikkeussäännöksen nojalla toinen EU-maa, myyjän tulee selvittää, täytyykö hänen rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi myyntimaassa. (Verohallinto 2017f, viitattu 10.11.2019.)

Yleissäännöstä poikkeavia palveluja ovat:

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

(Arvonlisäverolaki 1993/1501 67–69 g §; Hyttinen & Svensberg 2018, 167–182.)

Kiinteistöön liittyvissä palveluissa myyntimaaksi katsotaan kiinteistön sijaintimaa (Arvonlisäverolaki 1993/1501 67 §). Säännöksen soveltamiseksi ei ole merkitystä, sijaitseeko kiinteistö EU:ssa vai EU:n ulkopuolella. Kiinteistöön liittyvien palvelujen on kohdistuttava välittömästi tiettyyn kiinteistöön. Kiinteistöjä ovat maa-alueet, rakennukset, pysyvät rakennelmat ja niiden osat. Kiinteistöön kohdistuvia palveluja ovat esimerkiksi rakennus- ja korjauspalvelut, huolto-, puhtaanapito- ja isännöintipalvelut, vartiointipalvelut, kiinteistönvälitys, kiinteistön vuokraus ja majoituspalvelut. Huomioitavaa on, että vain välillisesti kiinteistöjä palvelevien palvelujen ei katsota kohdistuvan kiinteistöön. Esimerkiksi taloushallintapalvelut, kirjanpito- ja irtaimen esineen varastointi kiinteistöön ja hotellihuoneen välitys eivät ole kiinteistöön kohdistuvia palveluja. (Verohallinto 2017f, viitattu 10.11.2019.)

Esimerkki 19. Yritys Oy:n työntekijät ovat liikematkalla Saksassa ja yöpyvät yhden yön hotellissa. Majoituspalvelun myyntimaa on kiinteistön sijaintimaa, joten Yritys Oy saa hotellimajoituksesta laskun, jolla on Saksan arvonlisävero. Hotelliyön hinta on 600 € sisältäen arvonlisäveron. Arvonlisäveroa ei voida suoraan vähentää, vaan halutessaan Yritys Oy voi hakea veroa takaisin ulkomaalaispalautuksen kautta (katso luku 6).

Matkakulut 0 %	Ostovelat
600	600

Henkilökuljetuksissa myyntimaa on palvelun suoritusmaa. Suorakuljetukset ulkomaille ja ulkomailta ovat kuitenkin verottomia. (Arvonlisäverolaki 1993/1501 68 §.) Henkilökuljetus verotetaan siinä maassa, jossa kuljetus fyysisesti tapahtuu. Henkilökuljetuspalveluja ovat esimerkiksi taksi- ja bussikuljetukset sekä muu ihmisten kuljetus esimerkiksi junalla, vesialuksella tai ilma-aluksella. (Hyttinen &

Svensberg 2018, 176.) Suorakuljetuksissa ulkomaille tai ulkomailta matkan keskeytyessä muun kuin teknisen syyn takia verottomaksi suorakuljetukseksi katsotaan vain matka keskeytymisen jälkeen Suomesta ulkomaille, tai ennen keskeytymistä ulkomailta Suomeen. Mikäli esimerkiksi matkustetaan Oulusta Pariisiin, mutta yövytään välissä Helsingissä, matka Oulusta Helsinkiin on normaalia kotimaassa tapahtuvaa kuljetusta ja näin ollen verollista. (Hyttinen & Svensberg 2018, 189.)

Kulttuuri-, viihde- ja muissa vastaavissa palveluissa myyntimaa on arvonlisäverolain 69 d §:n mukaan suoritusmaa. Poikkeussäännös koskee elinkeinonharjoittajalle luovutettua oikeutta pääsyyn opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuteen, messuille, näyttelyyn ja muuhun vastaavaan tilaisuuteen. Pääsyyn välittömästi liittyvät palvelut, esimerkiksi naulakkomaksut, ovat niin ikään poikkeussäännön alaisia. Muut kuin lyhytaikaiset tilaisuudet ja aktiivista osallistumista edellyttävät toiminnot ovat yleissäännöksen alaisia palveluja. (Verohallinto 2017f, viitattu 10.11.2019.)

Esimerkki 20. Ruotsalaisen Företag Oy:n työntekijöitä on tullut koulutusmatkalle Helsinkiin. Yritys Oy myy heille henkilökunnan koulutukseen liittyvän palvelun hintaan 400 €. Myyntimaaksi katsotaan suoritusmaa, joten laskulle lisätään Suomen arvonlisävero. Halutessaan Företag Oy voi hakea arvonlisäveron ulkomalaispalautusta (katso luku 6).

Palvelumyynnit 24% <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/>   400	Myyntisaamiset <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> 496	Myyntien alv- velka <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/>   96
--	---	--

Kuljetusvälineen lyhytaikaisessa vuokrauksessa myyntimaa on kuljetusvälineen luovutusmaa (Arvonlisäverolaki 1993/1501 69 c §). Vuokraus on lyhytaikaista, kun kuljetusvälineen hallinta- tai käyttöaika on alle 30 päivää, vesialuksella kuitenkin alle 90 päivää. Mikäli samat osapuolet ovat tehneet useampia peräkkäisiä vuokraussopimuksia, vuokrausajaksi katsotaan näiden yhteismäärä. Kuljetuksen

luovutusmaa on se maa, jossa kulkuneuvo tosiasiallisesti luovutetaan vuokraajan käyttöön. Pidempiaikaisessa kuljetusvälineen vuokrauksessa noudatetaan yleissäännöstä, eli palvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan Suomeen sijoittuneelle vuokralle ottajalle. (Hyttinen & Svensberg 2018, 180, Verohallinto 2017f, viitattu 10.11.2019.)

Esimerkki 21. Yritys Oy vuokraa pakettiauton saksalaiselle yritykselle Firma GmbH:lle viikoksi hintaan 600 €. Auto luovutetaan vuokraajan käyttöön Suomessa. Myyntimaa on kuljetusvälineen lyhytaikaisessa vuokrauksessa luovutusmaa, joten myynti verotetaan Suomessa.

Palvelumyynnit 24 %	Myyntisaamiset	Myyntien alv- velka
600	744	144

Esimerkki 22. Yritys Oy vuokraa pakettiauton saksalaiselle yritykselle Firma GmbH:lle 60 päiväksi hintaan 2000 €. Auto luovutetaan vuokraajan käyttöön Suomessa. Myyntimaa on ostajan maa, koska kyseessä on pitkäaikainen vuokraus. Ostaja on myynnistä käänteisesti verovelvollinen, joten Firma GmbH kirjaa sekä arvonlisäverovelan että -saamisen.

Yhteisöpalvelu- myynnit 0 %	Myyntisaamiset
2000	2000

Ravintola- ja ateriapalveluissa myyntimaa on suoritusmaa (Arvonlisäverolaki 1993/1501 69 e §). Verotus siis tapahtuu siinä maassa, jossa palvelu fyysisesti suoritetaan (Hyttinen & Svensberg 2018, 181). EU:n alueella vesi- ja ilma-aluksilla ja junassa myyntimaaksi katsotaan se maa, josta kuljetus on lähtenyt. Kansainvälisessä liikenteessä olevalla vesi- tai ilma-aluksella tarjoilu on verotonta matkustettaessa ulkomaille. Ravintolapalvelua on myyjän tiloissa tapahtuva tarjoilu, kun taas ateriapalvelulla tarkoitetaan tarjoilua ostajan osoittamissa tiloissa. (Verohallinto 2017f, viitattu 10.11.2019.)

Matkatoimistopalveluissa myyntimaa on myyjän maa (Arvonlisäverolaki 1993/1501 69 g §). Matkatoimistopalvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, tai jos myyjän kotipaikka on täällä, eikä palvelua luovuteta kiinteästä toimipaikasta (Verohallinto 2017f, viitattu 10.11.2019).

#### 4.2 Palvelukauppa kuluttajille

Palvelujen myynnin arvonlisäverotus määräytyy eri tavalla useimpien palvelujen kohdalla, kun ostajana ei ole elinkeinonharjoittaja. Kuluttajakaupan säännöksiä noudatetaan, kun ostajana on yksityishenkilöt, elinkeinonharjoittajat, jotka eivät toimi tässä ominaisuudessa, eli ostavat tuotteita yksityiseen käyttöön ja oikeushenkilöt, jotka eivät ole elinkeinonharjoittajia ja joita ei ole merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. (Hyttinen & Svensberg 2018, 182.)

Kun palvelu hankintaan yksityiseen kulutukseen, sovelletaan kuluttajakaupan palveluja koskevia myyntimaasäännöksiä, vaikka ostajana olisi elinkeinonharjoittaja. Tällaisella tilanteella tarkoitetaan esimerkiksi tilannetta, jossa elinkeinonharjoittaja ostaa palvelun omaan tai henkilökunnan yksityiseen käyttöön. Jos taas palvelu ostetaan osittain yksityiseen käyttöön ja osittain yksityiseen kulutukseen, kohdellaan ostajaa elinkeinonharjoittajana koko oston osalta. Tämä säännös koskee vain niitä palveluja, jotka luonteensa puolelta ovat sellaisia, joita voidaan käyttää yksityiseen kulutukseen. Myyjän tehtävä on arvioida, toimiiko ostaja elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa. Tässä on otettava huomioon palvelujen luonne. Jos palvelun luonteen puolelta on epävarmaa mihin tarkoitukseen se on ostettu, voi myyjä vaatia ostajalta ilmoituksen ostetun palvelun käyttötarkoituksesta. Palveluista, joita ei käytännössä voida käyttää yksityisessä kulutuksessa ei tarvita erillistä selvitystä siitä, että ostaja toimii elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa. (Nyrhinen ym. 2019, 570–571.)

Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta myytäessä palvelua yksityishenkilölle. Toisin sanoen, jos ulkomainen myyjä myy Suomessa verotettavan palvelun, on tämän rekisteröidyttävä Suomeen verovelvolliseksi ja suoritettava myynnistä Suomen arvonlisävero. Jos ostajana tässä tapauksessa toimii oikeushenkilö, on

ostajan suoritettava vero käännetyn verovelvollisuuden perusteella, koska käännetyn verovelvollisuuden ulkopuolelle jätetään ainoastaan yksityishenkilöt. Oikeushenkilön on tällaisessa tapauksessa rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa, jos ulkomaalaisen suorittaman myynnin maaksi katsotaan Suomi. (Nyrhinen ym. 2019, 574–575.)

#### 4.2.1 Myyntimaan yleissääntö

Kuluttajia koskevan yleissäännön mukaan palvelun myyntimaa on Suomi, jos se luovutetaan täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos palvelua ei luovuteta kiinteästä toimipaikasta, myyntimaa on se maa, jossa myyjän liiketoiminnan kotipaikka sijaitsee. (Arvonlisäverolaki 1993/1501, 66 §.) Myyntimaan yleissääntö määräytyy myyjän kotipaikan tai kiinteän toimipaikan mukaan, kun palveluja myydään kuluttajalle. Tätä säännöstä sovelletaan myytäessä palveluja muille kuin elinkeinonharjoittajalle riippumatta siitä, missä palvelu suoritetaan tai missä ostaja sijaitsee. (Nyrhinen ym. 2019, 575–576.)

Esimerkki 23. Yritys Oy myy yleissäännön mukaisen palvelun yksityishenkilölle Ruotsiin laskun mukaan 100 €. Myyjä ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Ruotsissa, eli laskulle lisätään Suomen arvonlisävero. (Mikäli on rekisteröitynyt, laskulle lisätään Ruotsin arvonlisävero.)

Myyntisaamiset	Palvelumyynnit 24%	Myyntien alv-velat
124	100	24

#### 4.2.2 Poikkeussäännöt

Tietyt palvelut poikkeavat kuluttajankaupan myyntimaan yleissäännöstä. Osa poikkeuksista koskee sekä palvelujen myyntiä elinkeinonharjoittajille ja kuluttajille ja osa säännöksen poikkeuksista on voimassa vain, kun palveluja myydään kuluttajille. Vaikka näitä poikkeuksia on pyritty välttämään, on niitä jouduttu asetta-

maan siksi, että eräiden palvelujen kohdalla ostajan maa ei kuvasta palvelun tosiasiallista kulutusmaata. Tämän lisäksi poikkeuksia ovat tuoneet hallinnolliset näkökohdat. (Nyrhinen ym. 2019, 575–576.)

Seuraavat palvelut tekevät poikkeuksen myyntimaasäännökseen, kun palveluja myydään muille kuin elinkeinonharjoittajille:

- henkilökuljetuspalvelut
  - kiinteistöön liittyvät palvelut
  - ravintola- ja ateriapalvelut
  - tavarankuljetuspalvelut
  - tavarankäsittelyyn ja kuljetukseen liittyvät palvelut
  - irtaimen esineeseen kohdistuvat palvelut
  - kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus
  - kuljetusvälineen pitkäaikainen vuokraus
  - kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat palvelut
  - immateriaalipalvelut ostajan sijoituksessa yhteisön ulkopuolelle
  - välityspalvelut
  - radio- ja televisiolähetyspalvelut, sähköiset palvelut sekä telepalvelut
- (Nyrhinen ym. 2019, 593; Verohallinto 2017f, viitattu 28.10.2019; Arvonlisäverolaki 1993/1501 67–69 k §.)

Kuluttajille myytävissä henkilökuljetuspalveluissa, kiinteistöön liittyvissä palveluissa sekä ravintola- ja ateriapalveluissa myyntimaa määräytyy samoin kuin elinkeinonharjoittajien välisessä palvelukaupassa. Henkilökuljetuspalveluissa myyntimaa on palvelun suoritusmaa, mutta suorakuljetukset ulkomaille ja ulkomailta ovat verottomia. Kiinteistöön liittyvissä palveluissa myyntimaa on se maa, jossa kiinteistö sijaitsee. Ravintola- ja ateriapalveluissa myyntimaaksi katsotaan suoritusmaa, tai kuljetuksen lähtömaa, mikäli tarjoilu suoritetaan EU:n sisällä junassa, vesialuksessa tai ilma-aluksessa. (Arvonlisäverolaki 1993/1501 67 §, 68 §, 69 e §.) Henkilökuljetuspalveluja, kiinteistöön liittyviä palveluja ja ravintola- ja ateriapalveluja kuvataan tarkemmin kappaleessa 4.1 Palvelukauppa elinkeinonharjoittajien välillä.

Tavarankuljetuspalveluissa myyntimaa on suoritusmaa tai tavarankuljetuksen lähtömaa, jos tavarankuljetusta yhdestä EU:n jäsenmaasta toiseen EU:n jäsenmaahan, jolloin kyseessä on yhteisökuljetus. Tavarankuljetuksen lähtöpaikka on se maa, josta tavarankuljetuksen kuljetus myyntihetkellä alkaa. Saapumispaikka on kuljetuksen päättymispaikka. (Arvonlisäverolaki 1993/1501 69, 69 a §.) Pääsääntöisesti lähtöpaikka ja määräpaikka määritellään rahtikirjan tai muun kuljetusasiakirjan avulla, ellei lähtö- tai määräpaikka todellisuudessa poikkea rahtikirjassa mainitusta. Esimerkiksi välivarastointi kohdemaassa ennen määräpaikkaan kuljettamista katsotaan kuljetuksen päättymispaikaksi. Yhteisökuljetukseen välittömästi liittyvät kuljetukset eli liitännäiskuljetukset ovat osa yhteisökuljetusta. (Verohallinto 2017f, viitattu 12.11.2019.) Myös tavarankuljetukseen liittyvissä palveluissa, esimerkiksi lastaamisessa ja lastin purkamisessa myyntimaa on suoritusmaa (Arvonlisäverolaki 69 b §). Kun tavara kuljetetaan EU:n ulkopuolelle, kuljetukseen liittyvät palvelut ovat kuitenkin verottomia, vaikka palvelu suoritettaisiin Suomessa (Hytinen & Svensberg 2018, 192–193).

Esimerkki 24. Suomalainen Yritys Oy myy tavarankuljetuksen saksalaiselle yksityishenkilölle. Tavara kuljetetaan Ruotsista Saksaan. Kyseessä on yhteisökuljetus, jonka lähtöpaikka on Ruotsissa, joten myyntimaa on Ruotsi. Yritys Oy on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Ruotsissa, joten se lähettää palvelun ostaneelle yksityishenkilölle laskun, jossa on Ruotsin arvonlisävero.

Irtaimen esineeseen kohdistuvassa työsuorituksessa ja irtaimen esineen arvonmäärityksessä myyntimaa on suoritusmaa (Arvonlisäverolaki 1993/1501 69 b §). Irtaimen esineeseen kohdistuvia työsuorituksia ovat esimerkiksi tavarankuljetuksen testaus, puhdistus, korjaus, purkaminen, asentaminen ja muutostyöt. Esineen varastointia, säilytystä ja kuljetusta ei katsota irtaimen esineeseen kohdistuvaksi työsuorituksiksi. Irtaimen esineeseen kohdistuvien työsuoritusten ja arvonmääritysten verollisuudesta on myös poikkeuksia, esimerkiksi, kun tavara viedään työsuorituksen jälkeen suoraan EU:n ulkopuolelle, työsuoritus on veroton. (Verohallinto 2017f, viitattu 12.11.2019.)

Esimerkki 25. Ruotsalainen Företag Ab myy suomalaiselle yksityishenkilölle tavarankuljetuspalvelun. Tavara korjataan Suomessa, joten myyntimaa on Suomi.



Företag Ab:n tulee rekisteröityä Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi ja lisätä laskulle Suomen arvonlisävero.

Kuljetusvälineen lyhytaikaisessa vuokrauksessa kuluttajalle myyntimaaksi katsotaan maa, jossa kuljetusväline luovutetaan vuokraajan käyttöön. Lyhytaikaisella vuokrauksella tarkoitetaan kuljetusvälineen jatkuvaa hallintaa tai käyttöä enintään 30 päivän ajan. Vesialuksilla lyhytaikaiseksi katsotaan alle 90 päivän vuokra-aika. (Arvonlisäverolaki 1993/1501 69 c §.) Kuljetusvälineitä ovat ihmisten tai tavaroiden kuljettamiseen tarkoitetut välineet ja laitteet ja sellaiset laitteet, joita voidaan liikuttaa kulkuneuvoilla. Kuljetusvälineen vuokraus ja henkilökuljetuspalvelu eroavat niin, että henkilökuljetuspalvelussa palveluun sisältyy kuljettaja, joka ohjaa kuljetusvälinettä. Vuokrasopimuksen tekopaikalla ei ole myyntimaan määrittelyssä merkitystä. Suomalaisen vuokralle antajan tulee selvittää, täytyykö tämän rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi maassa, jossa kuljetusväline luovutetaan vuokraajalle, jos luovutus tapahtuu toisessa EU-maassa. (Hyttinen & Svensberg 2018, 194–195.)

Esimerkki 26. Suomalainen Yritys Oy vuokraa ruotsalaiselle yksityishenkilölle auton viikoksi. Vuokra-sopimus tehdään Suomessa ja auton avaimet luovutetaan vuokraajalle Turun satamassa. Vuokrattava auto on Tukholmassa, josta vuokraaja hakee sen käyttöönsä. Kuljetusväline katsotaan luovutetuksi ostajan käyttöön Ruotsissa, joten myyntimaa on Ruotsi. (Verohallinto 2017f, viitattu 13.11.2019.) Yritys Oy:n on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi Ruotsissa ja lisättävä laskulle Ruotsin arvonlisävero.

Kuljetusvälineen pitkäaikaisessa vuokrauksessa myyntimaa on se maa, johon ostaja on sijoittautunut tai jossa ostajan kotipaikka tai vakinainen kotipaikka sijaitsee. Vuokraus on pitkäaikaista, kun se kestää maa- ja ilma-aluksilla yli 30 päivää ja vesialuksilla yli 90 päivää. Poikkeuksellisesti huvikäyttöön tarkoitetun vesialuksen pitkäaikaisessa vuokrauksessa kuluttajalle myyntimaa on vesialuksen luovutusmaa, jos vesialus luovutetaan luovutusmaassa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta tai liiketoiminnan kotipaikasta. (Arvonlisäverolaki 1993/1501 69 c §.)

Myyjän tulee selvittää pitkäaikaisessa vuokrauksessa ostajan sijoittautumispaikka vähintään kahden todisteen perusteella, joita voivat olla esimerkiksi ostajan laskutusosoite ja pankkitiedot (Hyttinen & Svensberg 2018, 196).

Esimerkki 27. Yritys Oy vuokraa suomalaiselle yksityishenkilölle auton kahdeksi kuukaudeksi hintaan 1500 €. Auto luovutetaan vuokraajan käyttöön Ruotsissa. Myyntimaaksi katsotaan ostajan sijoittautumismaa, eli Suomi. Palvelumyynti verotetaan normaalina kotimaan myyntinä.

Palvelumyyntit 24 % <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/>   1500	Myyntisaamiset <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> 1860	Myyntien alv- velka <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/>   360
--	--	---

Kulttuuri-, viihde- ja muissa vastaavissa palveluissa myyntimaa on suoritusmaa (Arvonlisäverolaki 1993/1501 69 d §). Poikkeussäännöksen alaisia palveluja ovat palvelut, jotka liittyvät opetukseen, tieteellisiin palveluihin, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuksiin, messuihin, näyttelyihin ja vastaaviin palveluihin ja näiden järjestämiseen (Verohallinto 2017f, viitattu 10.11.2019).

Immateriaalipalveluissa ostajan sijoittuessa yhteisön ulkopuolelle myyntimaa on ostajan maa (Arvonlisäverolaki 1993/1501 69 h §). EU:n sisällä myytävissä immateriaalipalveluissa myyntimaa määräytyy yleissäännön mukaan. Jos palvelu luovutetaan ostajan EU:n ulkopuolella sijaitsevaan pysyvään toimipaikkaan tai ostajan kotipaikka on EU:n ulkopuolella, palvelu verotetaan ostajan maassa. Tekijänoikeuksien, patenttien, lisenssien, tavaramerkkien ja muiden vastaavien oikeuksien luovuttaminen EU:n ulkopuolella sijaitsevalle kuluttajalle on verotonta. (Hyttinen & Svensberg 2018, 204–205.) Immateriaalipalveluja on kuvattu tarkemmin kappaleessa 4.1 Palvelukauppa elinkeinonharjoittajien välillä.

Kuluttajille myytävissä välityspalveluissa myyntimaa on välitetyn palvelun tai tavaran myyntimaa (Arvonlisäverolaki 1993/1501 69 k §). Välityspalvelut ovat verollisia palveluja, ellei niitä ole erikseen säädetty verottomiksi, esimerkiksi kun tavaroita välitetään verottomasti EU:n ulkopuolelle (Verohallinto 2017f, viitattu 12.11.2019). Välityspalvelulla tarkoitetaan tilannetta, jossa välimies, toisin sanoen agentti, hankkii tai myy päämiehen nimissä ja tämän lukuun tavaroita ja

palveluja. Välimies saa välityksestä palkkiona yleensä provision tai komission. Tavara ja laskutus kulkevat suoraan päämieheltä ostajalle, tai välimies voi myös tehdä myyntilaskun päämiehen puolesta tämän nimissä. Välimiehen katsotaan myyvän välityspalvelua riippumatta siitä, onko välitettävä hyödyke tavara vai palvelu. Komissiokaupassa, eli välimiehen myydessä tavaroita tai palveluja ostajalle omilla nimissään, mutta päämiehen lukuun ei ole kyse välitystoiminnasta, vaan välimiehen eli komissionäärin katsotaan arvonlisäverotuksessa ostavan tavaran tai palvelun päämieheltä ja myyvän sen edelleen ostajalle. (Hyttinen & Svensberg 2018, 203–204.)

Radio- ja televisiolähetyspalvelut, sähköiset palvelut sekä telepalvelut verotetaan myyntimaan yleissäännöksen vastaisesti siinä valtiossa, mihin ostaja on sijoittautunut tai jossa tällä on kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka (Arvonlisäverolaki 1993/1501 69 i–k §). Edellä mainittua poikkeussäännöstä ei sovelleta, jos palvelu luovutetaan EU:n ulkopuolelle. Radio- ja televisiolähetyspalveluilla tarkoitetaan perinteistä maksullista televisio- ja radiopalvelun myyntiä. Sähköiset palvelut ovat palveluja, jotka suoritetaan Internetin tai sähköisen verkon välitykselle ja palvelu on pääasiassa automatisoitu palvelu, jossa ihmisen toimintaa on minimaalisen vähän. Sähköisiä palveluja ovat muun muassa verkkosivujen luovuttaminen, ohjelmien ja laitteistojen etäylläpito, ohjelmistojen luovuttaminen ja päivitys sekä musiikin, elokuvien ja pelien toimittaminen. Telepalveluja ovat palvelut, joiden tarkoitus on lähettää, vastaanottaa ja välittää signaaleja, kirjoitettuja tai kuvallisia viestejä, ääniviestejä esimerkiksi radioteitse, optisesti tai johtimien välityksellä. (Verohallinto 2017f, viitattu 12.11.2019.)

Jos EU:n ulkopuolelle sijoittunut myyjä myy suomalaiselle kuluttajalle sähköisiä tele-, radio- tai televisio- palveluja, on tämän rekisteröidyttävä Suomeen arvonlisäverovelvolliseksi. Vaihtoehtona rekisteröitymiselle on se, että myyjä käyttää erityisjärjestelmää, jossa hän maksaa arvonlisäverot kaikkiin EU-maihin suoritetuista edellä mainituista myynneistä siinä valtiossa, jossa hän on valinnut olevansa tunnistautumisvelvollinen. EU:n ulkopuolinen myyjä on tässä tapauksessa elinkeinonharjoittaja, jolla ei ole EU:n alueella kiinteää toimipaikkaa ja jolla ei muun kuin tämän erityisjärjestelmän vuoksi ole tarvetta rekisteröityä arvonlisäve-

rovelvolliseksi missään EU-maassa. Niin sanotun keskitetyn asiointipisteen järjestelmä mahdollistaa sen, että EU:iin sijoittautuneet myyjät voivat suorittaa arvonlisäverot vain yhdessä tunnistautumismaatissa sen sijaan että se rekisteröityisi erikseen jokaisessa maassa, johon myyntiä on. (Hyttinen & Svensberg 2018, 217.)

Vuonna 2021 tähän sähköisten palvelujen erityisjärjestelmän soveltamisalaan on tulossa laajennus. 1.1.2021 alkaen tämä erityisjärjestelmä koskee muitakin palveluja sekä EU:n sisäistä tavaroiden kaukomyyntiä kuluttajille. Laajennus koskee myös palvelujen osalta EU:n ulkopuolelle sijoittautuneita verovelvollisia. Muutoksen jälkeen EU:n sisäisten palvelujen myynnissä sovelletaan 10000 euron rajaa, jonka alapuolelle jäävät myyntien verotuspaikkana säilyisi myyjän sijoittautumismaa. Tämä säännös on vapaaehtoinen yrityksille. Yritykset voivat siis halutessaan toimia jatkossa verotuspaikkasääntelyn osalta nykyiseen tapaan. (Hyttinen & Svensberg 2018, 218.)

## 5 KANSAINVÄLISEN KAUPAN ILMOITUSVELVOLLISUUS

Oma-aloitteisten verojen ilmoittaminen ja valvonta tapahtuu Verohallinnon ylläpitämässä OmaVero-palvelussa. OmaVero-palvelun ulkopuolelle jäävät Tullin maahantuonnin yhteydessä kantama arvonlisävero niissä tilanteissa, joissa Tulli on toimivaltainen. Sähköisten palvelujen erityisjärjestelmää käyttävät verovelvolliset sekä ne arvonlisäverovelvolliset, joita ei merkitä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, jäävät palvelun ulkopuolelle ulkomaalaispalautusten sekä diplomaateille tehtyjen palautusten lisäksi. Vaikka sähköiset järjestelmät ovat käytössä ja sähköistä ilmoittamista suositaan, voi Verohallinto hyväksyä erityisestä syystä paperilla annetun ilmoituksen. (Hyttinen & Svensberg 2018, 296.)

### 5.1 Intrastat

Veroviranomaisten lisäksi myös tulliviranomaiset seuraavat EU:n sisäpuolella tapahtuvaa tavarakauppaa. Tulliviranomaisten velvollisuus EU:n sisäpuolella käytävän kaupankäynnin seuraamiseksi on kerätä tilastotietoa. Tilastotiedon keräämiseksi EU-myyntejä tai EU-ostoja tehneet joutuvat antamaan kuukausittain Tullille Intrastat-ilmoitukset. (Hyttinen & Svensberg 2018, 297.) Yrityksen ei kuitenkaan tarvitse itse huolehtia ilmoittamisvelvollisuuden seuraamisesta. Tiedonantovelvollisuus ilmoitetaan yritykselle Tullin toimesta, jos kynnysarvo tuonnissa tai viennissä ylittyy. (Tulli 2019d, viitattu 16.10.2019.) Ilmoitus tehdään kuukausittain ja tilastotiedot voidaan ilmoittaa joko kerran kuussa tai useana eri ilmoituksena. Myös lähetyskohtainen ilmoittaminen on mahdollista. Ilmoitus on jätettävä Tullille viimeistään seuraavan kalenterikuukauden 10. työpäivänä. Koska Intrastat on kuukausi-ilmoitus, on se jätettävä siinäkin tapauksessa, ettei kyseisen kalenterikuukauden aikana ole ollut yhtään EU:n sisäistä tuontia tai vientiä. (Tulli 2017, viitattu 16.10.2019.)

Ilmoitusvelvollisuudesta on vapautettu ne yritykset, joiden ostot ja myynnit EU-alueella jäävät erikseen säädettyjen euroarvojen alle. (Hyttinen & Svensberg 2018, 298.) Myynnistä tehtävää ilmoitusta kutsutaan viennin Intrastat-ilmoitukseksi. Vuodelle 2019 on määritetty viennin Intrastat-ilmoittamisen rajaksi 600

000 euroa. Tämä tarkoittaa sitä, että jos EU-myyntien määrä ylittää tämän vuodessa, on viennin Intrastat-ilmoitus annettava. (Nyrhinen ym. 2019, 535.) Tämä sama raja on määritetty myös EU-ostojen ilmoittamisvelvollisuuden rajaksi vuonna 2019, mistä annettavaa ilmoitusta Tullille kutsutaan tuonnin Intrastat-ilmoitukseksi (Nyrhinen ym. 2019, 545). Tiedonantovelvollisuus ei koske EU:n sisäpuolista myyntiä kuluttajille, sillä tällainen myynti verotetaan poikkeuksia lukuun ottamatta alkuperämaaperiaatteen mukaisesti. Keskeisimmät poikkeukset ovat kaukomyynnissä ja uusien kulkuvälineiden hankinnassa. (Kallio ym. 2019, 215.) Intrastat-ilmoituksessa ei ilmoiteta EU:n alueella tapahtuvaa palvelukauppaa, johon ei liity tavaratoimitusta. Poikkeuksen tähän tekevät sähkön tuonti ja vienti sekä pitkäaikainen irtaimen esineen vuokraus (vuokra-aika yli 2 vuotta), jotka ilmoitetaan tilastoilmoituksessa. (Tulli 2019c, viitattu 16.10.2019.)

Koska Intrastat-ilmoituksissa raportoivat tiedot on määritelty hieman EU-tavaramyynnin ja -ostojen käsitteistä poikkeavasti, saman jakson Intrastat-ilmoitukset eivät ole verrattavissa esimerkiksi yhteenvedoilmoitukseen, muuten kuin poikkeustapauksissa. (Hyttinen & Svensberg 2018, 298.) Intrastat-ilmoitus tulee korjata, mikäli ilmoitetuissa tiedoissa havaitaan jälkeinpäin virheitä. Jos korjattavan tavaerän arvo on alle 2 000 euroa, ei sitä yleensä korjata. Poikkeuksena tilanne, jossa ilmoituksessa on kyseessä huomattava paljousvirhe. Tavaranimikkeen arvon tai paljouksen muutoksen tulisi yleensä olla vähintään 10 % suuntaan tai toiseen. Korjaus ilmoitetaan siinä tapauksessa aina, jos ilmoituksessa on ollut väärä arvonlisäveronumero, tai jos tuonti on ilmoitettu vientinä tai toisin päin. Tässä tapauksessa virheellinen tavaerä poistetaan ilmoitukselta ja tiedot ilmoitetaan uudelleen oikein. Myös väärälle tilastojaksolle ilmoitetut tiedot on korjattava korjausilmoituksella oikealle tilastojaksolle. (Tulli 2017, viitattu 16.10.2019.)

## 5.2 Arvonlisäveron yhteenvedoilmoitus

Yhteisömyynnistä on annettava erillinen yhteenvedoilmoitus OmaVerossa, jonka lisäksi myynnit ilmoitetaan myös arvonlisäveroilmoituksella. Yhteenvedoilmoitus annetaan myyntikuukautta seuraavan kuukauden 20. päivään mennessä. Mikäli

yhteisömyyntiä ei ole ollut jonain kuukautena, yhteenvetoilmoitusta ei tarvitse antaa. Yhteenvetoilmoitukseen merkitään myynnit ostajakohtaisesti ja ostajan alv-tunniste. (Verohallinto 2019b, viitattu 3.10.2019.)

Yhteenvetoilmoituksen antamisen velvollisuus on kaikilla yrityksillä, jotka harjoittavat EU-myyntiä riippumatta EU-myyntien määrästä. Ilmoittamisvelvollisuus koskee EU-tavaramyyntiä harjoittavia, sekä kaikkia verovelvollisia, jotka myyvät pääsäännön alaisia palveluja niille elinkeinonharjoittajille, jotka ovat toisessa EU-maassa. (Hyttinen & Svensberg 2018, 297.) Yhteenvetoilmoitus annetaan myös tavaran siirroista Suomesta toisiin EU-maihin ja kolmikantakaupassa toisen myyjän tekemistä myynneistä (Jokinen ym. 2019, 341.)

Yhteisömyynnissä on oikaisueriä, jotka otetaan huomioon kirjanpidossa sille kuukaudelle, jolle ne hyvän kirjanpitotavan mukaan kirjataan. Näitä kyseisiä oikaisueriä ovat vuosi- ja vaihtoalennukset, osto- ja myyntihyvitykset, ylijäämäpalautukset sekä muut sellaiset oikaisuerät ja myyntiä koskevat myyjään ja ostajan sopimat muutokset. Oikaisuerät otetaan huomioon kirjanpidon lisäksi myös saman kuukauden yhteenvetoilmoituksessa. Luottotappiot ovat poikkeus, sillä niitä ei ilmoiteta yhteenvetoilmoituksella eikä arvonlisäilmoituksessa oikaisueränä. Tämä perustuu siihen, että ostajasta riippuvasta syystä aiheutuvaa luottotappiota ei rinnasteta myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuvaan alennukseen tai kaupan purkautumiseen. (Verohallinto 2017g, viitattu 25.10.2019.)

Jos yritys ei jätä yhteisömyynneistä yhteenvetoilmoitusta määrätyn ajan puitteissa, lähettää Verohallinto muistutuskirjeen aiheesta. Tässä kirjeessä annetaan uusi määräaika yhteenvetoilmoituksen jättämiselle. Verohallinto voi määrätä ilmoituksen antamisen laiminlyönnistä tai sen puutteellisuuden vuoksi laiminlyöntimaksun, vaikka yritys täyttäisi ilmoitusvelvollisuutensa myöhemmin. (Kallio ym. 2019, 989.) Yhteenvetoilmoituksen laiminlyöntimaksu on 100 euroa, jos ilmoitus annetaan enintään 45 päivää myöhässä. Jos ilmoitus myöhästyy enemmän kuin 45 päivällä, maksun määrä on 200 euroa. Verohallinto ei määrää laiminlyöntimaksua, kun yhteenvetoilmoituksella annettuja tietoja korjataan korvaavalla ilmoituksella. Laiminlyöntimaksun määräämistä koskevaan päätökseen voi hakea

muutosta verotuksen oikaisulautakunnalle tehtävällä kirjallisella oikaisuvaatimuksella. Oikaisuvaatimus on tehtävä 60 päivän aikana. (Verohallinto 2018a, viitattu 15.10.2019.) Yhteenvedoilmoituksen jättämisen laiminlyönnistä voidaan määrätä verovelvolliselle enintään 2 000 euron suuruinen laiminlyöntimaksu (Kallio ym. 2019, 989).

### 5.3 Arvonlisäveroilmoitus

Yritysten on ilmoitettava yleissäännön mukaan suoritettujen EU-palvelumyyntien ja -ostojen tiedot arvonlisäveroilmoituksella (Verohallinto 2017a, viitattu 13.10.2019). EU- tavara- ja palveluostoja ei ilmoiteta erikseen arvonlisäveron yhteenvedoilmoituksella, vaan ainoastaan Tullille tuonnin Intrastat-ilmoituksilla, jos määräraajat ylittyvät. Arvonlisäveroilmoituksella ilmoitetaan yhteisötavara- ja yhteisöpalveluhankintojen arvo sekä siitä suoritettava vero omissa kohdissaan. Yhteisöhankinnoista vähennettävä vero merkitään arvonlisäveroilmoituksella samaan kohtaan muiden kauden vähennettävien verojen kanssa. (Nyrhinen ym. 2019, 545.)

Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin kohdassa -ilmoitetaan tavaroiden yhteisömyynnit. Palvelujen myynnit muihin EU-maihin -kohdassa ilmoitetaan myynnit muihin EU-maihin arvonlisäverovelvollisille ostajille, kun on kyse palvelujen myynnin yleissäännösten mukaisista palveluista, joissa ostaja on verovelvollinen. Tavara- ja palvelumyynnit muihin EU-maihin ilmoitetaan arvonlisäveroilmoituksella samassa kuussa, kuin yhteenvedoilmoituksella. (Jokinen ym. 2019, 336–337.)

Arvonlisäveroilmoituksen kohdassa Tavaraosto muista EU-maista ilmoitetaan yhteisöhankintojen hankintahinta ja tavaraostojen vero kohdassa Vero tavaraostoista muista EU-maista. Jos yhteisöosto on vähennyskelpoinen, ilmoitetaan sen veron osuus myös kohdassa kohdekauden vähennettävä vero. Näissä kohdissa ilmoitetaan eri verokantojen yhteismäärä. Kohdassa Vero palveluostoista muista EU-maista ilmoitetaan muissa EU-maissa sijaitsevilta arvonlisäverovelvollisilta elinkeinonharjoittajilta ostettujen palvelujen veron yhteissumma. (Verohallinto 2019e, viitattu 17.10.2019.)



Maahantuonnin suoritettava arvonlisävero ilmoitetaan kohdassa Vero tavaroiden maahantuonnista EU:n ulkopuolelta. Tämä vero on kohdistettava sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana tullauspäätös tavaroista on annettu. Myös maahantuonnin arvonlisäveron vähennettävä vero on kohdistettava samalle kuukaudelle. Tämä vähennys ilmoitetaan arvonlisäveroilmoituksen kohdassa Verokauden vähennettävä vero. Vähennettävän veron voi ilmoittaa ainoastaan silloin, jos tavara on hankittu arvonlisäverollista toimintaa varten vähennyksen oikeuttavaan käyttöön. (Verohallinto 2019e, viitattu 17.10.2019.)

Arvonlisäveroilmoituksella palveluostot muista EU-maista ja palveluostot EU:n ulkopuolelta ilmoitetaan eri kohdissa. Käännetyn verovelvollisuuden mukaan suoritettava vero ilmoitetaan kohdassa Vero palveluostoista EU-maista, kun kyseessä on yhteisöpalveluhankinta. EU:n ulkopuolisen palveluhankinnan suoritettava vero ilmoitetaan sen sijaan kohdassa Vero kotimaan myynnistä verokannoitain. Tästä johtuen arvonlisäverovelka EU:n ulkopuolisista palveluhankinnoista kirjataan tilille ”Arvonlisäverovelka” tai ”Myyntien arvonlisäverovelka”. (Jokinen ym. 2019, 331–332.)

0-verokannan alainen liikevaihto -kohdassa ilmoitetaan nollaverokannan alainen myynti, esimerkiksi tavaroiden vientimyynti, palvelumyynnit, jotka myyntimaasäännösten nojalla verotetaan muualla kuin Suomessa, asennettuna toiseen EU-maahan myydyt tavarat, veroton matkailijamyynti, myynti diplomaateille ja kansainvälisille järjestöille sekä verottomien vesialusten ja niiden varustamiseen liittyvät myynnit. Tähän kohtaan ilmoitetaan palveluista myös tele- ja lähetyspalvelujen sekä sähköisten palvelujen myynti kuluttajille toisessa EU-maassa. (Verohallinto 2019e, viitattu 24.10.2019.) Yhteisömyyntejä ja palvelujen myynnin yleissäännön mukaisia myyntejä elinkeinonharjoittajille muihin EU-maihin ei ilmoiteta 0-verokannan alainen liikevaihto -kohdassa. (Jokinen ym. 2019, 334–335.)

Ulkomaalaisella elinkeinonharjoittajalla on velvollisuus rekisteröityä ilmoitusvelvolliseksi Suomessa tekemistään yhteisömyynneistä ja yhteisöhankinnoista. Tyyppillisesti ilmoitusvelvolliseksi rekisteröitymistä edellyttävä tilanne voi olla sellainen, jossa ulkomaalainen yritys, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, tuo

toisesta EU-maasta Suomeen tavaroita jakeluvarastoon odottamaan jälleennyyntiä suomalaisille ostajille ja ilmoittaa tavarasiirron yhteisöhankintana. Tavarastosta ja tavaroiden siirrosta ei tarvitse maksaa veroa, mikäli yritys olisi oikeutettu saamaan hankinnoista arvonlisäveron kokonaan takaisin ja yritys täyttää ilmoitusvelvollisuutensa. Ilmoituksenantovelvollinen elinkeinonharjoittaja ilmoittaa arvonlisäveroilmoituksessaan ainoastaan sen yhteisöhankintojen ja yhteisömyyntien tavaroiden arvot. Muut kohdat ilmoituksessa jätetään tyhjäksi. (Hyttinen & Svensberg 2018, 303.)

## 6 ULKOMAALAI SPALAUTUS

Kun Suomessa arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty yritys hankkii tavaroita ja palveluja liiketoimintaansa varten maassa, jossa ei ole arvonlisäverovelvollinen, yritys voi hakea palautusta ostohintaan sisältyvästä arvonlisäverosta tai maahantuonnin yhteydessä maksetusta verosta. Vastaavasti myös ulkomaalainen yritys voi hakea palautusta Suomessa tekemästään hankinnasta, jos yritystä ei ole merkitty Suomessa arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. (Verohallinto 2017l, viitattu 11.10.2019.)

EU-maista palautusta voidaan hakea 1.11.2019 alkaen OmaVerossa. Aiemmin palautushakemukset tehtiin Verohallinnon ylläpitämässä ALVEU-palvelussa. Tiedot vuodesta 2014 lähtien siirtyvät ALVEU-palvelusta OmaVeroon, jossa niitä on mahdollista myös muokata. (Verohallinto 2019f, viitattu 22.10.2019.) EU:n ulkopuolisista maista palautusta on haettava kirjallisesti kyseisen maan toimivaltaiselta viranomaiselta. (Verohallinto 2011, viitattu 11.10.2019.) Palautuksen myöntäessä Suomi ei edellytä vastavuoroisuutta. Hakijamaan veroviranomaisten ei siis tarvitse myöntää arvonlisäveronpalautusta suomalaisille yritykselle vastaavanlaisessa tilanteessa. Palautusmenettelyt kuitenkin eroavat EU-maista olevien yritysten ja EU:n ulkopuolisten yritysten osalta. (Hyttinen & Svensberg 2018, 292.)

Hankintojen arvonlisäverot voidaan palauttaa silloin, jos yritys ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi hankintamaassa, eikä ole velvollinen siihen, yrityksellä ei ole hankintamaassa kiinteää toimipaikkaa, eikä yritys ole harjoittanut hankintamaassa tavaroiden tai palvelujen myyntiä, lukuun ottamatta kuljetuspalveluja ja sellaisia palveluja, joihin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Palautusta maksetaan saman vähennysoikeuden mukaan, kuin hankintamaassa arvonlisäverovelvollinen yritys voisi vähentää arvonlisäveroa hankinnoistaan. (Verohallinto 2017l, viitattu 11.10.2019.)

Palautuksen koskiessa koko kalenterivuotta tai sen loppuosaa, enintään kolmea viimeistä kuukautta, pienin palautettava summa on 50 euroa. Kesken kalenteri-

vuoden palautusta haettaessa pienin palautettava summa on 400 euroa. (Verohallinto 2017I, viitattu 19.12.2019.) Hakemus voi kohdistua vain yhteen kalenterivuoteen tai sen osiin (Nyrhinen ym. 2019, 958). Palautusta on haettava yhdeksän kuukauden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jota hakemus koskee (Jokinen ym. 2019, 370). Hakuvaltion on ilmoitettava palautuspäätöksestä tai pyydettävä lisätietoja hakijalta neljän kuukauden kuluessa hakemuksen vastaanottamisesta (Jokinen ym. 2019, 373).

Esimerkkeinä palautukseen oikeuttavasta hankinnoista voidaan mainita liiketoimintaan liittyvien messujen pääsyliput ja liikematkojen majoitukset, kun hankinnat on tehty ulkomailla. Edustuskulujen, työsuhdeauton kulujen ja yksityiskulujen arvonnisäveroon ei voida hakea palautusta. (Nyrhinen ym. 2019, 955.)

## 7 KIRJAUSOHJEEN TEKEMINEN

Tässä kappaleessa kerromme kirjausohjeen lähtökohdista, tavoitteista, toteutuksesta ja ohjeen sisällöstä. Aloitimme kirjausohjeen työstämisen ohjausseminaarin jälkeen, kun tietoperusta oli valmiina. Ensimmäisenä jäsentelimme diojen sisällöt ja tarkistimme, että ohje sisältää kaikki ne tiedot, jotka sisältyivät myös vanhaan ohjeeseen. Tarkistimme myös, että tietoperusta vastaa kirjausohjeen sisältöä. Tämän tarkistuksen pohjalta täydensimme vielä hieman teoriaosuutta.

### 7.1 Lähtökohdat ja tavoitteet

Toimeksiantaja tarjoaa työntekijöilleen sisäisiä koulutuksia ja ohjeita työskentelyn avuksi. Koulutuksia käytetään myös uusien työntekijöiden ja harjoittelijoiden perehdytyksessä. Englanninkielisten asiakkuuksien kirjanpito on keskitetty tilitoimistossa yhteen toimialatiimiin, jossa kansainvälisen kaupan tilanteita kohdataan päivittäin. Kansainvälisen kaupan tositteita tulee kirjattavaksi kuitenkin kaikilla toimialoilla, joten monimutkaisen käsittelyn vuoksi on tärkeää, että kirjanpitäjä voi tarkistaa kirjaustavan tarvittaessa.

Kansainvälisestä kaupasta on ollut koulutus toimeksiantajan sisäisessä Moodle-ympäristössä, mutta se on jouduttu piilottamaan tietojen vanhennuttua. Vanha koulutus on laaja ja sen lopussa on testiosio, jossa koulutuksen käynyt työntekijä voi testata osaamistaan. Koulutus oli pidetty ja kirjanpitäjät ovat toivoneet, että koulutuksen sisältämä kirjausohje palautettaisiin työntekijöiden käyttöön. Toimeksiantajalla oli siis tarve päivitetylle ohjeelle, joten päädyimme valitsemaan tämän opinnäytetyömme aiheeksi sen konkreettisuuden ja tarpeellisuuden vuoksi.

Laajan koulutusmateriaalin sijaan halusimme tehdä selkeän ja helposti saatavilla olevan kirjausohjeen, joka kuitenkin sisältää kaiken tarvittavan tiedon tositteiden kirjaamiseksi. Kirjausohjetta noudattamalla virheiden määrä kirjanpidossa vähennee, tiedot menevät oikein arvonlisäveroilmoitukselle ja kirjauskäytännöt eri kirjanpitäjien välillä ovat yhtenäisemmät. Ohjeen avulla kirjanpitäjät osaavat myös tehdä muut tarvittavat ilmoitukset Verohallinnolle ja Tulliin.

Kysyttäessä toimeksiantajan edustajana toimivalta palvelupäälliköltä (haastattelu, liite 1) toiveita toteutettavan kirjausohjeen suhteen, hänen toiveenaan oli, että kuka tahansa kirjanpitotaitoinen henkilö pystyisi itsenäisesti kirjausohjeen avulla selviämään kansainvälisenkaupan tositteen kirjaamisesta. Hänen toiveenaan oli myös se, että kirjausohje olisi selkokielineen ja helposti ymmärrettävä. Hän kertoi, että suunnitteleamme toteutus koulutusmateriaalille on hyvä. Hän näkemyksensä oli myös, että koulutusmateriaalin ei ole tarpeellista olla Moodle-ympäristössä, kuten alun perin suunnitelmana oli. Koulutusmateriaalin toteuttaminen PowerPointillä oli myös hänen mukaansa toimiva ratkaisu, sillä sitä on tulevaisuudessa helpompi päivittää tarpeen vaatiessa. Tärkeimpänä sisältönä koulutukselle hän sanoi olevan esimerkkien kautta kerrottu teoria eri kansainvälisen kaupan tilanteista.

Koska toimeksiantaja haluaa pysyä nimettömänä, tähän raporttiin ei liitetty kuvia lopullisesta kirjausohjeesta tai tarkkaa kirjausohjeen sisältöä. Kirjausohjeen päärunkona on kartta, jonka avulla ohjeessa liikutaan. Lisäsimme raporttiin kuvan kartasta selkeyttämään ohjeen sisältöä. Pyrimme kuvaamaan raportissa mahdollisimman tarkasti ohjeen sisältöä ja rakennetta. Koska ohje on toteutettu toimeksiantajalle, on siinä tuotu teorian lisäksi esiin myös toimeksiantajan käytännöt. Ajatuksena ohjetta laatiessa oli, että kirjaamisen lisäksi kirjanpitäjä ymmärtää, miten kirjaukset näkyvät arvonlisäveroilmoituksella ja mitä ilmoitusvelvollisuuksia kansainvälisen kaupan tilanteista aiheutuu verottajalle ja tullille.

## 7.2 Toteutus

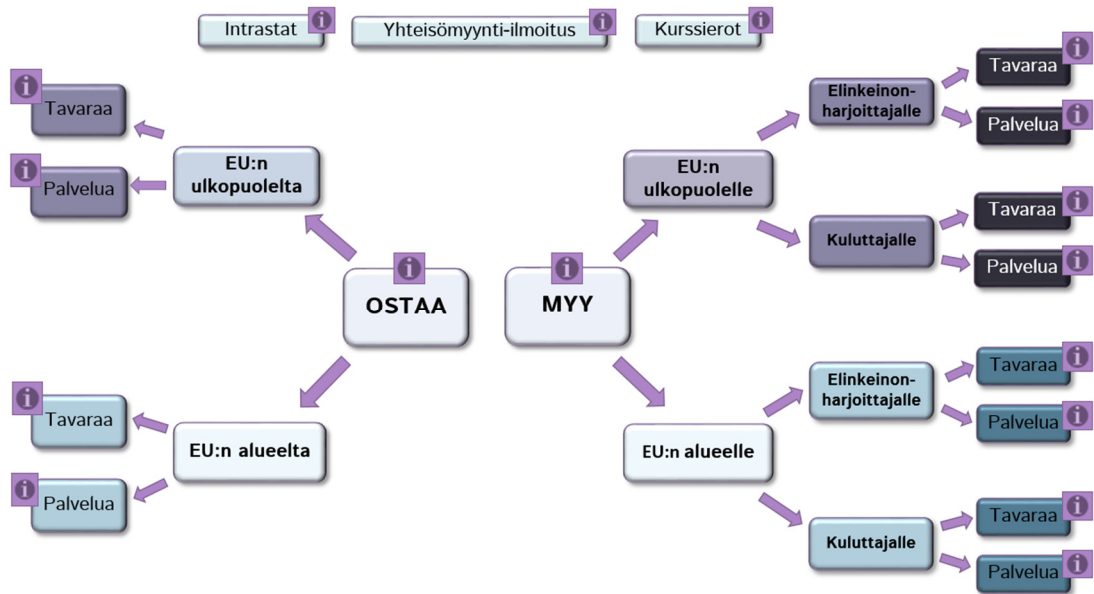
Moodle-ympäristön sijaan uusi materiaali julkaistaan toimeksiantajan sisäisellä verkkosivustolla, josta löytyy ohjeita, työkaluja, tiedotteita ja muuta työssä tarvittavaa materiaalia. Valitsimme tämän julkaisukanavan sen vuoksi, että kirjausohje on helppo löytää ja siihen voi palata nopeasti tarpeen vaatiessa. Kirjausohjeen valmistuttua pyysimme muutamaa työntekijää käymään kirjausohjeen läpi ja pyysimme heiltä palautetta ohjeistuksen onnistumisesta. Näin saimme varmistuksen siitä, että kirjausohje toimii ja palvelee kirjanpitäjiä hyvin käytännössä. Päädyimme myös jättämään vanhassa koulutusmateriaalissa olleen testiosuuden pois uudesta ohjeesta. Tämä sen vuoksi, että vanhasta kirjausohjeesta kaivattiin

ohjetta juuri eri tilanteiden kirjauksiin. Kansainvälinen kauppa on myös aiheena laaja, joten ei ole olennaista, että kirjanpitäjät omaksuisivat aiheen kerralla. Sen sijaan näimme tärkeämpänä, että kirjanpitäjien olisi helppo palata aiheeseen ja saada vastaus kansainvälisenkaupan tositteiden kirjaamiseen nopeasti.

Kirjausohje on visuaaliselta ilmeeltään värikäs ja dioilla on erilaisia laatikoita, nuolia ja linkkejä. PowerPoint-esitys tehtiin toimeksiantajan suunnittelupohjaan ja jokaisella dialla on toimeksiantajayrityksen logo. Ohjeen sisällä navigoimiseen lisäsimme ohjeeseen linkkejä, jotka ohjaavat lukijaa oikeaan osioon ohjeessa ja ohjeen eri osioista takaisin ohjeen alkuun sivulle, josta löytyvät linkit ”kartan” muodossa ohjeen jokaiseen osioon. Tästä kartasta kerromme lisää seuraavassa kappaleessa. Jokaisen dian oikeassa alareunassa on tieto siitä, jos ohje jatkuu vielä seuraavalla sivulla tai vaihtoehtoisesti linkki, joka ohjaa lukijan takaisin edelliselle dialle tai takaisin ohjeen alun karttaan. Päädyimme jättämään PowerPoint-esityksestä animaatiot ja siirtymät pois, jotta ohje ei menisi liian sekavaksi. Aiheen laajuuden ja monimutkaisuuden vuoksi ohje on kokonaisuutena monivaiheinen ja se toimii paremmin yhden tilanteen selvittämisen ohjeena, kuin koulutusmateriaalina, jossa kaikki aihealueet käytäisiin läpi järjestyksessä.

### 7.3 Kirjausohjeen sisältö

Kirjausohjetta laatiessamme käytimme pohjana vanhaa koulutusmateriaalia. Kirjausohjeen runkona on ohjeen alussa oleva kartta (kuvio 2.) Vastaava kartta oli myös vanhassa koulutusmateriaalissa. Kartta auttaa kirjanpitäjää hahmottamaan kansainvälisen kaupan eri tilanteet ja kartan avulla hän tietää, mitä ohjeen osaa kyseisen tositteiden kirjaamiseen hänen tulee käyttää. Tämän vuoksi halusimme säilyttää karttarakenteen myös uudessa ohjeessa. Kartan avulla kirjanpitäjän ei myöskään tarvitse käydä koko ohjetta läpi saadakseen vastauksen siihen, miten tietty tosite kirjataan. Tähän karttaan on upotettu linkit jokaiseen aiheeseen, minkä avulla ohjeen lukija pääsee helposti siirtymään ohjeessa oikeaan osioon. Ohjeen osioiden sisällä on lisää linkkejä, joista osa ohjaa toisiin dioihin ohjeen sisällä, osa toimeksiantajan tarkentaviin ohjeisiin ja osa ulkopuolisille sivustoille, muun muassa Verohallinnon syventäviin ohjeisiin.



KUVIO 2. Kirjausohjeen karttasivu

Ohjeen ensimmäisillä dioilla kerrotaan ohjeen rakenteesta, ohjeessa olevista linkeistä, sekä niiden käytöstä. Alussa kerrotaan myös muita tärkeitä asioita, joita kansainvälisessä kaupassa tulee ottaa huomioon, kun puhutaan tavara- ja palvelukaupasta. Näitä ovat tavarakaupan osalta se, miten tavara liikkuu ja miten kuluttaja määritellään. Palvelukaupan osalta nostettiin esiin se, miten kuluttajan ja elinkeinonharjoittajan käsitteet poikkeavat. Tässä yhteydessä ohjeessa kerrotaan EU:n sisäisistä alueista, joita kohdellaan tavaroiden ulkomaankaupassa EU:n ulkomaisten alueiden tavoin. Palvelumyynnissä näitä alueita käsitellään pääasiassa kotimaisen palvelukaupan tavoin.

Kartassa lähtökohtana ovat osto ja myynti (kuvio 2). Näistä haarautuvat EU:n sisäpuolella ja EU:n ulkopuolella tapahtuvat liiketapahtumat. Ostot EU:n ulkopuolella ja sisäpuolella haarautuvat tavaraan ja palveluun. Myynnit EU:n ulkopuolelle ja sisäpuolelle haarautuvat elinkeinonharjoittajaan ja kuluttajaan. Elinkeinonharjoittajasta ja kuluttajasta aihe haarautuu taas edelleen tavaraan ja palveluun. Näiden lisäksi ohjeessa on erikseen osiot kurssieroille, Intrastat-ilmoitukselle ja arvonlisäveron yhteenvetoilmoitukselle.

Kurssierot ovat olennainen asia, joka koskettaa monia kansainvälisen kaupan tilanteita, joten mielestämme linkki siitä kertovaan ohjeeseen oli hyvä nostaa jo



karttasivulle. Kurssierojen kohdalla on myös tietoperustasta löytyvä esimerkki, joka helpottaa asian ymmärtämistä. Intrastat-ilmoituksen ohjeeseen ja arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksen ohjeeseen pääsee linkkien kautta ohjeen osioiden sisältä, mutta ne löytyvät nopeasti myös karttasivulta.

Arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksen ohjeessa kerrotaan yleisesti arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksesta, eli missä tapauksissa ilmoitus tulee antaa, kenellä on velvollisuus antaa ilmoitus, ilmoituksen määräpäivästä ja sanktioista, joita seuraa ilmoituksen myöhässä antamisesta. Osiossa on tarkat ohjeet, kuinka ilmoitus annetaan käyttäen toimeksiantajatiltoimiston järjestelmiä. Lisäksi ohjeessa on linkit Verohallinnon sivuille, jossa kerrotaan VAT-tunnisteesta ja VIES-palveluun, josta VAT-tunnisteen voimassaolon voi tarkistaa.

Intrastat -ilmoitusmenettely käydään läpi erillisellä osiolla. Kirjausohjeessa on linkit tähän ohjeeseen seuraavissa osioissa: ”Tavaran osto EU:n alueelta” ja ”Myy tavaraa EU:n alueella elinkeinonharjoittajalle”. Tässä osiossa kerrotaan perustiedot Intrastat -ilmoitusmenettelystä, kuten tausta ilmoituksen tekemiselle ja ilmoituksen määräpäivä. Kirjausohjeessa on myös yksityiskohtaiset ohjeet ilmoituksen tekemiseen.

Ohjeen ”Ostaa” -osiossa kerrotaan kansainvälisen kaupan pääsäännöstä, eli käänteisestä verovelvollisuudesta ja ostolaskun arvonlisäverottomuudesta. Osiossa nostettiin esiin huomio, että EU:n alueella myyjän ja ostajan ilmoituksien on täsmättävä toisiinsa, sillä viranomaiset seuraavat näitä. Tässä ohjeen osiossa kerrotaan myös ulkomaalaispalautuksesta.

”Ostaa tavaraa EU:n ulkopuolelta” -osiossa kerrotaan tavaran maahantuonnin pääsäännöstä ja arvonlisäveron suorittamisesta. Ohjeessa kerrotaan veron kohdentamisesta sekä tiedot, jotka arvonlisäveroilmoituksella ilmoitetaan. Nämä ovat veron peruste ja suoritettavan veron määrä ja mahdollinen vähennettävä vero. Ohjeessa kerrotaan Tullin roolista tavaroiden maahantuonnissa. Tavaroiden maahantuonnin yhteydessä maksetaan tullia ja Tullille tehdään sähköinen tuonti-ilmoitus, kun maahantuotava tavara saapuu, jonka jälkeen Tulli tekee tullauspäätöksen. Ohjeessa kerrotaan, miten veron perusteen laskeminen tapahtuu ja selvennetään tätä esimerkillä. Lisäksi ohjeessa kerrotaan, miten tavaran osto EU:n

ulkopuolelta kirjataan kirjanpitoon ja se, miten se näkyy arvonlisäveroilmoituksella.

”Ostaa palvelua EU:n ulkopuolelta” -osiossa nostetaan esiin myyntimaasäännökset ja kerrotaan, mitä tämä käsite tarkoittaa. Tästä on linkki erilliseen osioon, jossa kerrotaan mitä nämä myyntimaasäännökset ovat, mitkä palvelut kuuluvat myyntimaan yleissäännön alle ja mitkä palvelut ovat poikkeussäännön alaisia palveluja. Tässä osiossa on myös erillinen linkki uuteen diaan, jossa on lueteltu ne palvelut, jotka on arvonlisäverolaissa säädetty kokonaan verottomiksi. Ohjeessa kerrotaan mille tileille EU:n ulkopuolelta ostetut palvelut kirjataan. Tässä nostetaan esiin kirjauksen eroavaisuus, jos ostettu palvelu on yrityksen muuttuvan kulun sijaan kiinteä kulu. Tämä on myös havainnollistettu kirjausesimerkillä. Tämän kaltaisen liiketapahtuman ostolaskusta on ohjeessa myös esimerkkikuva. Osiossa on linkki diaan, missä on kuvattu, miten tämänkaltaisen liiketapahtuma näkyy arvonlisäveroilmoituksella.

Kirjausohjeen kohdassa, jossa on käyty läpi tavaran osto EU:n alueelta, kerrotaan ostajan velvollisuuksista ja edellytyksistä, joita EU:n yhteisötavarahankinnoilla on. Ohjeessa tuodaan esiin, mitä tilanne tarkoittaa käytännön kannalta. Ohjeessa määritellään myyntimaan käsite ja kerrotaan, minkä kauden arvonlisäveroilmoitukselle oston arvonlisäverovähennys kohdistetaan. Siinä tuodaan myös esiin poikkeustapaus, jolloin kyseessä ei ole yhteisötavarahankinta. Tämä koskee vähäisen verottoman toiminnan elinkeinonharjoittajaa. Ohjeessa kerrataan laskumerkinnät ja tilit, joille ostot kirjataan, riippuen siitä kuuluuko ostot yrityksen kirjanpidossa muuttuviin vai kiinteisiin kuluihin. Tässä kohtaa ohjetta nostetaan esiin kolmikantakaupan tilanne, ja siitä on ohjeesta linkki erilliseen osioon, jossa aihe käydään läpi. Näiden lisäksi ohjeessa nostetaan esiin myös Intrastat -ilmoittaminen. Tästä aiheesta on myös linkki siihen kohtaan ohjetta, jossa aihe käydään läpi yksityiskohtaisesti. Koska ohjeen oli tarkoitus olla käytännönläheinen, myös tässä kohtaa ohjetta esitetään kirjaaminen esimerkein ja näytetään esimerkki yhteisöostolaskusta. Lopussa näytetään vielä, kuinka kirjaus näkyy arvonlisäveroilmoituksella.

Ostojen osalta ohjeessa käsitellään vielä tilanne, kun palvelu ostetaan EU:n alueelta. Kuten EU:n ulkopuolelta ostettaessa, myös EU:n alueelta ostettuja palveluja määrittävät myynti-maasäännökset, joiden perusteella määräytyy se maa, johon arvonlisävero palvelun myynnistä tilitetään. Myös tässä tapauksessa on otettava huomioon ne tietyt verottomaksi säädetyt palvelut, johon tässä kohtaa ohjeessa on myös linkki ohjeen kohtaan, jossa verottomaksi säädetyistä palveluista erikseen kerrotaan. Kuten aikaisemmissa osioissa, myös tässä kohdassa käydään läpi mille tileille osto kirjataan ottaen huomioon, kuuluuko osto yrityksen kirjanpidossa muuttuviin vai kiinteisiin kuluihin. Ohjeessa tuodaan myös esiin ostajan velvollisuudet ja edellytykset yhteisöpalvelukaupassa kirjaus- ja laskuesimerkkiä unohtamatta.

Seuraavaksi ohjeessa tarkastellaan kansainvälisen kaupan myyntitilanteita. Kartalta on "Myynti" -otsikosta linkki diaan, jossa esitetään käsitekartan muodossa verollinen, 0-verokannan alainen ja veroton myynti, sekä niiden kohdistuvien ostojen käsittelystä ja eri myyntien erityispiirteitä. Tässä kohtaa kerrotaan yhteisömyynnin ilmoitusmenettelystä, muun muassa se, kuka on velvollinen antamaan arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksen ja milloin ilmoitus on annettava. Ohjeessa kerrotaan myös, miten toimeksiantajayrityksen ohjelmistoilla ilmoitukset tehdään.

"Myy EU:n ulkopuolelle elinkeinonharjoittajalle tavaraa" eli vientikaupan ohjeessa kerrotaan vientikaupan määritelmä sekä se, miten arvonlisäverotus tapahtuu, mille tilille myynti kirjataan ja miten se näkyy arvonlisäveroilmoituksella. Ohjeessa kerrotaan myös vientikaupan vaatimukset, kuten se, että tavara on todistetusti täytynyt kuljettaa EU:n ulkopuolelle käyttämättä sitä EU:n alueella välissä. Ohjeessa kerrotaan vaihtoehdot tavaran kuljetukselle ja erityishuomiot eri kuljetusvaihtoehdoista. Kun tavaraa myydään EU:n ulkopuolella sijaitsevalle elinkeinonharjoittajalle, on huomattava, että on olemassa verottomia myyntitilanteita, jotka ovat rinnastettavissa vientimyyntiin. Nämä tilanteet luetellaan ohjeessa ja näissä tilanteissa ohjeistamme kirjanpitäjää kääntymään verottajan syventäviin vero-ohjeisiin, joihin olemme lisänneet suorat linkit verottajan sivuille. Nämä ovat sen verran erityisiä tilanteita, että emme ohjeen selkeyden säilyttämisen vuoksi halunneet lisätä niistä erillisiä ohjeita. Näihin liittyen ohjeessa on tarkistusketju, joka auttaa myynnin oikein kirjaamisessa.

Ohje tavarann myynnistä EU:n ulkopuolelle kuluttajalle on kirjausohjeessa selkeyden vuoksi omana erillisenä ohjeenaan, vaikka ohjeistus tässä tilanteessa on sama kuin myytäessä tavaraa EU:n ulkopuoliselle elinkeinonharjoittajalle. Kuluttajia koskevassa ohjeessa on lisätty linkki dialle, jossa kerrotaan lisätietoa myynnistä lentokentällä sijaitsevasta niin sanotusta verottomien tavaroiden myymälästä, verottomasta matkailijamyynnistä eli tax-free-myynnistä ja myynnistä matkailijoille, joiden kotipaikka on Norjassa.

Kun käsitellään palvelun myyntiä EU:n ulkopuolisille elinkeinonharjoittajille, keskeisimmiksi asioiksi ohjeessa on nostettu seuraavat asiat:

- Myyntimaasäännökset määrittelevät, millä maalla on oikeus verottaa myynti eli mihin maahan arvonlisävero tilitetään
- Yleissäännön mukaan elinkeinonharjoittajien välisessä palvelukaupassa myyntimaaksi katsotaan ostajan maa ja ostaja on käänteisesti verovelvollinen
- Poikkeussäännön mukaisissa palveluissa myyntimaa voikin olla myyjän maa, jolloin ostajan tulee mahdollisesti rekisteröityä myyntimaassa arvonlisäverovelvolliseksi

Näiden lisäksi ohjeessa kerrotaan, mille tilille palvelun myynti EU:n ulkopuoliselle elinkeinonharjoittajille kirjataan ja miten se näkyy arvonlisäveroilmoituksella. Kirjaamisen oikeellisuuden varmistamiseksi ohjeessa on tarkistusketju, missä lukija kehoitetaan tarkistamaan, että palvelun ostaja on elinkeinonharjoittaja ja tarkistamaan, ettei ole kyse poikkeuksen alaisesta myynnistä (nämä ovat lueteltuna ohjeessa). Jos tarkistusketjun jälkeen myynti todetaan yleissäännön alaiseksi, kirjataan se ohjeen mukaan. Jos kyseessä on poikkeuksen alainen myynti, on diassa suora linkki verottajan sivuille aiheen syventäviin vero-ohjeisiin.

”Palvelun myynti EU:n ulkopuoliselle kuluttajalle” -ohjeessa kerrotaan, että pääsääntöisesti myynti kuluttajille on normaalia arvonlisäveron alaista myyntiä ja arvonlisävero tilitetään Suomeen. Tässä kansainvälisen kaupan tilanteessa yleissäännön mukaisia palvelujen myyntejä kuluttajille käsitellään kirjanpidossa sa-

moin kuin muutakin myyntiä Suomessa. Ohjeessa tarkennetaan, milloin kuluttajakaupan säännöksiä noudatetaan ja missä tapauksessa käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta. Ohjeessa on maininta, että poikkeussäännön mukaisissa palveluissa myyntimaa voikin olla ostajan maa, jolloin myyjän tulee mahdollisesti rekisteröityä myyntimaassa arvonlisäverovelvolliseksi ja linkki, joka vie diaan, jossa on lisätietoa poikkeuksista sekä myyntimaasäännöksistä, joita palvelujen kuluttajakaupassa noudatetaan. Myös tässä osiossa on sama tarkastusketju kuin ohjeessa, jossa käsitellään palvelujen myyntiä EU:n ulkopuoliselle elinkeinonharjoittajalle.

Ohjeen osiossa, jossa käsitellään tavaran myyntiä EU:n alueella olevalle elinkeinonharjoittajalle, mainitaan pääperiaate, jonka mukaan ostaja on verovelvollinen. Ohjeessa on huomio siitä, että tämän kaltainen myynti on yhteisömyyntiä, ja siitä on tehtävä arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus. Ohjeessa on linkki diaan, jossa kerrotaan tarkemmin arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksesta. Näiden lisäksi ohjeessa kerrotaan yhteisömyynnin edellytyksistä, kerrataan laskumerkinnät, tili, jolle tämän kaltainen myynti kirjataan ja tieto, miten se näkyy arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksella. Lisäksi tässä osiossa kerrotaan siitä, mille kaudelle yhteisömyynti kohdistetaan ja mitkä myyjän velvollisuudet yhteisömyynnissä ovat. Tähän osioon on laitettu myös linkit diaan, jossa kerrotaan kolmikantakaupasta sekä Intrastat-ilmoituksesta. Tämä siksi että Intrastat -ilmoitusvelvollisuus liittyy EU:n alueella tapahtuvaan myyntiin ja ostoon, mikäli asetetut rajat ylittyvät ja Tulli on määrännyt yhtiölle ilmoittamisvelvollisuuden.

Ohjeessa on huomioitu myös tilanne, jossa toimijana on ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja, joka ei kuulu Suomen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, ja jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa. Tällöin elinkeinonharjoittaja on velvollinen rekisteröitymään ilmoitusvelvolliseksi Suomessa tekemistään yhteisömyynneistä ja -hankinnoista. Lisäksi ohjeeseen on nostettu ohjeistus tilanteeseen missä ostajana on ei-arvonlisäverovelvollinen yritys tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, eli ostajalla ei ole alv-tunnistetta. Tässä sovelletaan siis samaa periaatetta kuin myynnissä kuluttajalle. Tällaista tilannetta varten ohjeessa on linkki diaan, jossa kerrotaan lisää tilanteesta, jossa yritys myy EU:n alueelle tavaraa kuluttajalle. Tässäkin tilanteessa on poikkeuksia, jotka luetellaan ohjeessa.

Näitä tilanteita varten ohjeessa on linkki verottajan syventäviin vero-ohjeisiin. Ohjeessa on myynnin oikeellisen kirjaamisen helpottamiseksi tarkistusketju, sekä tieto siitä miten kirjaus näkyy arvonlisäveroilmoituksella.

Kuten palvelua myytäessä EU:n ulkopuoliselle elinkeinonharjoittajalle myös EU:n alueella olevalle elinkeinonharjoittajalle palvelua myytäessä noudatetaan seuraavia:

- Myyntimaasäännökset määrittelevät, millä maalla on oikeus verottaa myynti eli mihin maahan arvonlisävero tilitetään.
- Yleissäännön mukaan elinkeinonharjoittajien välisessä palvelukaupassa myyntimaaksi katsotaan ostajan maa ja ostaja on käänteisesti verovelvollinen.
- Poikkeussäännön mukaisissa palveluissa myyntimaa voikin olla myyjän maa, jolloin ostajan tulee mahdollisesti rekisteröityä myyntimaassa arvonlisäverovelvolliseksi.

Näiden lisäksi ohjeessa mainitaan tili, jolle tämä myynti kirjataan ja tieto siitä, miten se näkyy arvonlisäveroilmoituksella. Myös tässä kohtaa ohjetta on linkki diinaan, jossa kerrotaan palveluista, jotka on säädetty verottomiksi.

Ohjeen osassa, jossa käsitellään palvelun myyntiä EU:n alueella kuluttajalle, on pitkälti sama sisältö, kuin osiossa, jossa käsitellään EU:n ulkopuolella tapahtuvaa palvelun myyntiä kuluttajalle. Lisänä tässä kohtaa ohjetta kerrotaan sähköisten palvelujen erityisjärjestelmästä, mikä on voimassa silloin kun EU:n ulkopuolelle sijoittunut myyjä myy suomalaiselle kuluttajalle radio- ja televisiolähetyspalveluja, sähköisiä palveluja ja telepalveluja.

Kirjausohjeessa ”Myy EU:n alueelle kuluttajalle tavaraa” -osiossa on tärkeimpänä sisältönä nostettu esiin se, että pääsäännön mukaan tällaisen myynnin verotuksessa käytetään alkuperämaaperiaatetta. Tämä tarkoittaa sitä, että myynti käsitellään kuin normaali kotimaan myynti. Ohjeessa on nostettu esiin poikkeukset pääsääntöön sekä se huomio että tämän kaltaista myyntiä ei katsota yhteisömyynniksi. Poikkeuksena kuitenkin tähän on uuden kuljetusvälineen myynti, joka

katsotaan yhteisömyynniksi, vaikka ostaja olisi yksityishenkilö. Tässä kohtaa ohjetta kerrotaan kaukomyynnistä, sillä jos tavaramyyntiä on EU:n alueella tiettyyn maahan kuluttajille kalenterivuonna asetetun rajan yli, käsitellään se kaukomyynninä. Ohjeessa kerrotaan poikkeukset kaukomyynnin soveltamisesta ja ohjeet siihen, miten kaukomyynti kirjataan kirjanpitoon. Ohjeen lopussa on tarkistusketju, joka auttaa myynnin kirjaamisessa sekä kuva siitä, miten myynti näkyy arvonsäveroilmoituksella.

#### 7.4 Kirjausohjeen testaus

Kirjausohjeen valmistuttua lähetimme ohjeen testattavaksi kolmelle toimeksiantajatilitoimiston työntekijälle, jotka kommentoivat pääasiassa ohjeen käytettävyyttä, selkeyttä ja ymmärrettävyyttä. Annoimme heille kirjausohjeen mukana myös palautelomakkeen (liite 2), jonka avulla he antoivat palautetta ohjeesta.

Kaikki testaajat pitivät ohjetta selkeänä ja kattavana ohjeistuksena, jonka avulla he pystyisivät kirjaamaan kansainväliseen kauppaan liittyvän tosittien. Testaajat löysivät ohjeesta muutamia kirjoitusvirheitä. Muutamaan kohtaan toivottiin myös hiukan selvennystä tai lauserakenteen selkeyttämistä. Korjasimme virheet ja selkeytimme niitä kohtia, jotka tuntuivat testaajien mielestä vaikealta ymmärtää. Lisäksi yksi testaajista ehdotti, että ohje voisi sisältää vielä vähän enemmän kuvia kirjanpito-ohjelmalla tehdyistä kirjauksista tai tiliristikoita. Päädyimme lisäämään kuvia kirjanpito-ohjelmalla tehdyistä kirjauksista useampaan kohtaan, kuin alkuperäisessä ohjeessa oli.

Ohje sai kuitenkin testaajilta pääasiassa kehuja ja se koettiin toimivaksi. Linkit ja ohjautuminen kirjausohjeen sisällä toimi pääasiassa oikein, mutta ”Palaa edelliseen diaan” -linkkiä emme saaneet toimimaan täysin halutulla tavalla. Kun kirjausohjeen osiosta siirrytään linkillä toiseen osaan ohjetta, ”paluu edelliseen diaan” toimii, jos siinä osassa ohjetta, johon siirrytään, on vain yksi dia. Kuitenkin, jos erillinen ohje sisältää useamman dian, ei viimeiseltä dialta pystykään palaamaan alkuperäiseen ohjeeseen, vaan ”paluu edelliseen diaan” -linkki palauttaisi

lukijan erillisen ohjeen edelliselle dialle. Tästä syystä jouduimme joissakin erillis-  
ohjeissa ohjaamaan lukijan takaisin karttaan, vaikka optimaalisin vaihtoehto olisi  
ollut saada lukija takaisin siihen ohjeeseen, jota tämä alun perin oli lukemassa.



## 8 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA

Tämän opinnäytetyön aiheena oli kansainvälisen kaupan tilanteet. Toiminnallisen opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää mitä kansainvälisen kaupan tilanteita on olemassa ja miten arvonlisäverokäsittely menee näissä tilanteissa. Tärkein tavoitteista oli luoda kirjausohje toimeksiantajan olemassa olevan, mutta sisällöltään vanhentuneen ohjeen pohjalta, mikä auttaa kirjanpitäjiä tunnistamaan erilaiset kansainvälisen kaupan tilanteet sekä niiden erityispiirteitä. Tavoitteena oli, että tämän ohjeen avulla kirjanpitäjät voivat itsenäisesti kirjata kansainvälisen kaupan tositteet sekä ymmärtävät näiden tilanteiden arvonlisäverokäsittelyn.

Tutkimusongelmana tässä opinnäytetyössä oli seuraava: Miltä osin toimeksiantajan sisäinen Moodle-koulutus on vanhentunut ja mitä muutoksia siihen tarvitaan, jotta se vastaisi tämän hetken arvonlisäverolain säädöksiä ja Verohallinnon ohjeita ulkomaankaupan osalta? Tutkimuskysymyksinä käytimme seuraavia:

- Miten kansainvälisen kaupan tilanteita käsitellään kirjanpidossa?
- Miten kirjaukset tehdään toimeksiantajana toimivassa tilitoimistossa ja mitä tilejä käytetään?
- Mitä muutoksia vanhentuneeseen materiaaliin pitää tehdä?
- Minkälaisia kansainvälisen kaupan tilanteita ohje koskee?

Opinnäytetyön pääaiheina olivat kansainvälisen kaupan tilanteiden arvonlisäverokäsittely, tällaisiin tilanteisiin liittyvät kurssierot, näissä tilanteissa vaadittavat laskumerkinnät, ilmoitusvelvollisuudet ja ulkomaalaispalautus. Tavaroiden ulkomaankaupan osio käsittää tavaroiden myynnin ja oston EU:n sisällä sekä tähän liittyvän kolmikantakaupan. Tähän liittyen aiheena oli myös tavaroiden myynti ja ostu EU:n ulkopuolelta eli tuonti ja vienti. Palvelujen ulkomaankauppa käsiteltiin omana osionaan. Tämä aihe jakautui palvelukauppaan elinkeinonharjoittajien välillä ja palvelukauppaan kuluttajille. Palvelujen osalta kansainvälisessä kaupassa merkityksellisiä olivat myyntimaasäännökset ja poikkeukset näihin sääntöihin. Palvelukaupassa EU:n sisäinen ja ulkoinen kauppa eivät eroa niin merkittävästi toisistaan kuin tavara-kaupassa, joten tietoperustassa emme eritelleet näitä omiin kappaleisiin.

Halusimme nostaa kansainvälisen kaupan tilanteista aiheutuvat ilmoitusvelvollisuudet omaksi pääaiheekseen, sillä koimme ne tärkeänä kirjausohjeen kannalta. Ilmoitusvelvollisuuksien kappaleessa käsitellään, ketä velvollisuudet koskevat ja miten ja milloin ilmoitukset on annettava. Tämä kappale sisältää Intrastat -ilmoitusmenettelyn, arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksen sekä arvonlisäveroilmoituksen. Ulkomaalaispalautuksen nostimme yhdeksi pääaiheeksi, sillä kansainvälisen kaupan tositteita kirjaavan kirjanpitäjän on tärkeää tietää ulkomaalaispalautuksesta. Tämän aiheen sisäistämällä ja tiedostamalla on myös helppo tuottaa asiakkaille lisäarvoa.

Meillä oli aiheesta jo hieman aiempaa kokemusta, sillä työskentelemme kirjanpitäjänä toimeksiantajan palveluksessa. Opimme kuitenkin aiheesta projektin aikana paljon, sillä aihe on laaja ja kansainvälisen kaupan tilanteita on niin paljon erilaisia, että kaikkiin tilanteisiin ja niihin liittyviin tositteisiin emme ole aikaisemmin törmänneet työssämme. Meillä oli myös suuri mielenkiinto aihetta kohtaan, sillä koimme aiheen haastavaksi. Tiedostimme että aiheen ymmärtäminen ja sisäistäminen tulisi auttamaan meitä molempia työurillamme kirjanpitäjinä.

Projekti sujui pääasiallisesti odotusten mukaisesti. Idea yhdessä tehtävästä opinnäytetyöstä saatiin kesällä 2019, jonka jälkeen projekti lähti käyntiin elokuussa. Suunnitelmana oli saada projekti valmiiksi joulukuun mennessä. Pysyimme suunnittelussa aikataulussa, sillä tarkastelimme alussa tehtyä suunnitelmaa säännöllisesti ja pidimme kiinni aikataulutavoitteista. Teimme viikoittain tarkastuksia ja otimme tavoitteet seuraavalle viikolle tai viikoille, ja jaoimme tehtäviä projektin edetessä. Yhteistyö oli helppoa ja sujuvaa. Siihen edesauttoi se, että olimme päivittäin yhteydessä töiden puolesta ja ajatuksia opinnäytetyöstä oli helppo jakaa myös työpäivän aikana. Yhteistyötä sujuvoitti myös suunnitelma ja varmuus siitä, että molemmilla oli samanlainen näkemys opinnäytetyön lopputuloksesta ja siitä, miten siihen päästäisiin. Viikonloppuisin ja iltaisimme saatoimme keskustella opinnäytetyöstä puhelimitse tai viestien välityksellä. Olimme molemmat joustavia viestimisen suhteen ja saimme hyvin sovittua myös aikataulut, jolloin teimme työtä yhdessä. Olemme myös molemmat tyytyväisiä lopputulokseen niin raportin, kuin kirjausohjeenkin osalta. Voimme ylpeinä seistä ohjeen takana ja luovuttaa

sen toimeksiantajalle ja erityisesti kollegoillemme työkaluksi heidän jokapäiväiseen työhönsä.

Vastoin käymisiltä ei tässäkään projektissa vältytty. Ohjausseminaarin jälkeen huomasimme, että suunnittelemamme ja kirjoittamamme teoriaosuus ei ollut sisällöltään tarpeeksi laaja ja päätimme muokata teoriaosuutta. Tämä toi pienen muutoksen aikatauluihin mutta saimme kuitenkin muokattua aikataulut ja työnjaon siten, että projekti saatiin valmiiksi aikataulussa.

Koska kansainvälinen kauppa on aiheena laaja, täytyi sitä rajata. Koimme aiheen rajaamisen helpoksi, sillä tavoitteenamme oli olemassa olevan oppaan päivitys. Tämä tarkoitti sitä, että aiheemme rajautui olemassa olevan oppaan mukaiseksi. Tämä rajaus oli mielestämme toimiva ja saimme mielestämme tällä rajauksella niin teoriaosuudesta kuin sen pohjalta luodusta oppaastakin hyvän ja tarkoitusta palvelevan kokonaisuuden. Kirjausohjeen luotettavuuden varmistavat tietoperustassa käytetyt luotettavat lähteet, kuten arvonlisäverolaki ja Verohallinnon lähteet sekä kirjausohjeen testaaminen työntekijöillä.

Kaiken kaikkiaan olemme tyytyväisiä lopputuotokseen. Ohje oli osittain haastavaa laatia, sillä aiheena kansainvälinen kauppa on laaja ja se sisältää monia säännöksiä, sekä poikkeuksia näihin säännöksiin. Haasteena oli sisällyttää kaikki tarvittava tieto kirjausohjeeseen niin, että siitä saataisiin mahdollisimman kattava, mutta ettei se samaan aikaan olisi liian sekava. Olemme myös tyytyväisiä, että valitsimme kirjausohjeen toteutukseen PowerPoint -ohjelman. Ohjelman käyttäminen oli meille ennestään tuttua ja saimme mielestämme ohjelman toimintoja hyödynnettyä hyvin ohjeen laatimisessa. Jos olisimme valinneet Moodle -ympäristön, olisi meidän täytynyt opetella erillisen koulutuksien laatimiseen tarkoitetun ohjelman käyttö. Tämä olisi vienyt käytettävissä olevasta resurssista osan. Kirjausohjelman laatiminen tällä ohjelmalla olisi todennäköisesti ollut myös hitaampaa verrattuna ohjeen laatimiseen PowerPointilla.

Myös tulevaisuutta, sekä ohjeen käytettävyyttä ajatellen PowerPoint oli hyvä valinta. Ohjeeseen on helpompi tehdä muutoksia verrattuna siihen, että se olisi tehty Moodle-ympäristöön. Ohje on myös nopeammin käytettävissä ja helpommin löydettävissä, kun se ladataan toimeksiantajan sisäiseen intraan. Jos ohje

olisi Moodlessa, vaatisi se erillisen kirjautumisen ja ohjeen etsimisen. Saimme linkitettyä ohjeeseen muita toimeksiantajan jo olemassa olevia ohjeita. Kaikki ohjeet eivät suoraan liittyneet aiheeseen, mutta ovat ohjeita esimerkiksi ohjelmistojen toiminnasta. Osaan aiheista lisäsimme myös linkit Verohallinnon sivulle, joiden takaa löytyy yksityiskohtaisemmat ohjeet aiheista, joista koimme, että ohjeen selkeyden kannalta ei kannattanut kertoa ohjeessa. Nämä linkit myös selkiyttivät ohjetta ja sen sisältöä. Tämä on mielestämme hyvä, sillä näin saimme ohjeeseen sisällöllistä laajuutta hyödyntämällä muita toimeksiantajan sekä Verohallinnon ohjeita.

Toimeksiantajan edustaja antoi myös palautetta valmiista kirjausohjeesta. Hänen mukaansa kirjausohje oli kattava ja tavoitteiden mukainen. Hän kuvaili ohjetta värikkääksi ja visuaalisesti toimivaksi. Hänen mielestään viittauksia lakipykäliin olisi voinut olla enemmänkin, joten lisäsimme niitä ohjeeseen viimeistelyvaiheessa. Arvonlisäverolain kansainvälistä kauppaa koskevien lakipykälien numerointeihin on tulossa pieniä muutoksia vuoden 2020 alussa, joten emme lisänneet viittauksia kaikkiin ohjeen kohtiin. Myös tietoperustan lakiviittauksissa on käytetty vanhoja numerointeja.

Jatkoa ajatellen toimeksiantajan täytyy huolehtia siitä, että ohjetta päivitetään tarpeen sitä vaatiessa ja säännösten muuttuessa. Mikäli Iso-Britannian ero EU:sta toteutuu, on tästäkin syytä lisätä tietoa kirjausohjeeseen. Ehdotamme, että toimeksiantaja nimeää kirjausohjeen päivittämiseen vastuuhenkilön, jonka tehtävänä on huolehtia ohjeen pysymisestä ajan tasalla. Kehitysideaksi tälle opinnäytetyölle ja ohjeelle voisi olla, että oppaaseen ja sen sisältöön perustuen voisi laatia testin, joka testaisi lukijan tiedon omaksumisen ja ymmärtämisen.

## LÄHTEET

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.

Helminen, M. 2016. Kansainvälinen verotus. Helsinki: Talentum Pro.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15. uudistettu painos. Helsinki: Tammi.

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

Jokinen, M., Kojonkoski, M. & Takalo, T. 2019. Käytännön arvonlisäverotus. 6. uudistettu painos. Helsinki: ST-Akatemia.

Juanto, L., Punavaara, A. & Saukko, P. 2018. Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 9. uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent Oy.

Kallio, M., Lindholm, M., Ojala, M., Sääsilahti, J. & Takalo, T. 2019. Arvonlisäverotus 2019. Helsinki: Edita.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.

Kirjanpitolautakunta 2005. Ulkomaanrahan määräisten saamisten sekä velkojen ja muiden sitoumusten muuttaminen euromääräiseksi. Viitattu 7.11.2019, [https://kirjanpitolautakunta.fi/yleisohjeet-artikkeli/-/asset\\_publisher/ulkomaanrahan-maaraisten-saamisten-seka-velkojen-ja-muiden-sitoumusten-muuttaminen-euromaaraiksi](https://kirjanpitolautakunta.fi/yleisohjeet-artikkeli/-/asset_publisher/ulkomaanrahan-maaraisten-saamisten-seka-velkojen-ja-muiden-sitoumusten-muuttaminen-euromaaraiksi).

Kirjanpitolautakunta 2017. Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta. Viitattu 9.10.2019, [https://kirjanpitolautakunta.fi/documents/10197/10349155/ALV\\_YO\\_1711.pdf](https://kirjanpitolautakunta.fi/documents/10197/10349155/ALV_YO_1711.pdf).

Nyrhinen, R., Hyttinen, P. & Lamppu, K. 2019. Arvonlisäverotus käytännössä. 12. uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.

Salonen, K. 2013. Näkökulmia tutkimukselliseen ja toiminnalliseen opinnäytetyöhön: opas opiskelijoille, opettajille ja TKI-henkilöstölle. Turun ammattikorkeakoulu. Viitattu 10.10.2019, <http://julkaisut.turkuamk.fi/isbn9789522163738.pdf>.

Tomperi, S. & Keskinen, V. 2018. Taloushallinto: kirjanpidon erityiskysymyksiä. 9. uudistettu painos. Helsinki: Edita.

Tomperi, S. 2019. Taloushallinto: kirjanpito ja tilinpäätöskirjaukset. 16. uudistettu painos. Helsinki: Edita.

Tulli 2017. Intrstat Suomessa v.2017. Eu-maiden välisen kaupan tilastointi. Viitattu 16.10.2019, <https://tulli.fi/documents/2912305/3324615/Intrstat-opas%202017/9e7b8ce8-7cff-4fe5-bb5c-0ef7f2f94ea1?version=1.1>

Tulli 2019a. Kuka on viejä? Viitattu 8.10.2019, <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/vienti/kuka-on-vieja>.

Tulli 2019b. Miten annan tuonnin tulli-ilmoituksen? Viitattu 8.10.2019, <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/tuonti/miten-annan-tuonnin-tulli-ilmoituksen->.

Tulli 2019c. Mitä Intrastatissa ilmoitetaan? Viitattu 16.10.2019 <https://tulli.fi/intrastat/mita-intrastatissa-ilmoitetaan>.

Tulli 2019d. Usein kysyttyä Intrastat-ilmoittamisesta. Tiedonantovelvollisuus. Viitattu 16.10.2019, <https://tulli.fi/intrastat/usein-kysyttya-intrastat-ilmoittamisesta>.

Tulli 2019e. Vientitavaran tulliselvitys. Viitattu 9.11.2019, <https://tulli.fi/henkiloasiakkaat/tulliselvitys/vientitavaran-tulliselvitys>.

Tulli 2019f. Miten tullausarvo selvitetään? Viitattu 11.11.2019, <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/tuonti/miten-tullausarvo-selvitetaan->.

Verohallinto 2011. Ulkomaalaispalautus. Viitattu 11.10.2019, [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan\\_arvonlisaverotus/ulkomaalaispalautu/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/ulkomaalaispalautu/).

Verohallinto 2014. Ulkomaalaisen rekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. Viitattu 9.11.2019, [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48697/ulkomaalaisen\\_rekisterointi\\_arvonlisave2/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48697/ulkomaalaisen_rekisterointi_arvonlisave2/).

Verohallinto 2017a. Ulkomaankaupan arvonlisäverotus. Viitattu 2.10.2019, [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan\\_arvonlisaverotus/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/).

Verohallinto 2017b. Kaukomyyntiä koskevat arvonlisäverosäännökset Suomessa. Viitattu 3.10.2019, [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48631/kaukomyyntia\\_koskevat\\_arvonlisaverosaan2/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48631/kaukomyyntia_koskevat_arvonlisaverosaan2/).

Verohallinto 2017c. Maahantuonnin arvonlisäveromenettelystä 1.1.2018 alkaen. Viitattu 7.10.2019, <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/61955/maahantuonnin-arvonlis%C3%A4verotusmenettelyst%C3%A4-1.1.2018-alkaen/>.

Verohallinto 2017d. Maahantuonnin arvonlisäverotus. Viitattu 8.10.2019, [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan\\_arvonlisaverotus/maahantuonnin-arvonlisavero/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/maahantuonnin-arvonlisavero/).

Verohallinto 2017e. Maahantuonnin arvonlisävero on ilmoitettava ja maksettava oma-aloitteisesti. Viitattu 8.10.2019, [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan\\_arvonlisaverotus/maahantuonnin-arvonlis%C3%A4vero-on-ilmoitettava-ja-maksettava-oma-aloitteisesti/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/maahantuonnin-arvonlis%C3%A4vero-on-ilmoitettava-ja-maksettava-oma-aloitteisesti/).

Verohallinto 2017f. Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen. Viitattu 28.10.2019, [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen\\_ulkomaankaupan\\_arvonlisavero/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen_ulkomaankaupan_arvonlisavero/).

Verohallinto 2017g. Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. Viitattu 30.11.2019, [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48691/arvonlisavero-tus\\_eutavarakaupass/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48691/arvonlisavero-tus_eutavarakaupass/).

Verohallinto 2017h. Myynti diplomaateille, kansainvälisille järjestöille, Euroopan unionin elimille sekä Pohjois-Atlantin liittoon kuuluvien valtioiden puolustusvoimille. Viitattu 9.11.2019, [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48629/myynti\\_diplomaateille\\_kansainvalisille\\_/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48629/myynti_diplomaateille_kansainvalisille_/).

Verohallinto 2017i. Vientikaupan arvonlisäverotus. Viitattu 30.11.2019, [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48667/vientikaupan\\_arvonlisaverotu2/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48667/vientikaupan_arvonlisaverotu2/).

Verohallinto 2017j. Postipalvelujen arvonlisäverotus. Viitattu 10.11.2019, <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48352/postipalvelujen-arvonlis%C3%A4verotus/>.

Verohallinto 2017k. Kaukomyyntiä koskevat arvonlisäverosäännökset Suomessa. Viitattu 13.11.2019, [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48631/kaukomyyntia\\_koskevat\\_arvonlisaverosaan2/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48631/kaukomyyntia_koskevat_arvonlisaverosaan2/).

Verohallinto 2017l. Arvonlisäveron palauttaminen EU:n ulkopuolelle sijoittautuneelle elinkeinonharjoittajalle. Viitattu 19.12.2019, [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48173/arvonlisaveron\\_palauttaminen\\_eun\\_ulkopu3/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48173/arvonlisaveron_palauttaminen_eun_ulkopu3/).

Verohallinto 2018. Seuraamusmaksut oma-aloitteisessa verotuksessa. Viitattu 15.10.2019, <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48377/seuraamusmaksut-oma-aloitteisessa-verotuksessa2/>.

Verohallinto 2018b. Maahantuonnin arvonlisäveron peruste. Viitattu 9.11.2019, <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/67624/maahantuonnin-arvonlis%C3%A4veron-peruste/>.

Verohallinto 2019a. Ulkomaankauppa EU-maiden välillä – yhteisökauppa. Viitattu 3.10.2019, [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan\\_arvonlisaverotus/yhteis%C3%B6kauppa/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/yhteis%C3%B6kauppa/).

Verohallinto 2019b. Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus - ilmoitusohjeet. Viitattu 3.10.2019, [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan\\_arvonlisaverotus/yhteis%C3%B6kauppa/yhteenvetoilmoitus--ilmoitusohjeet/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/yhteis%C3%B6kauppa/yhteenvetoilmoitus--ilmoitusohjeet/).

Verohallinto 2019c. Arvonlisäverolain 94 b §:n verottomuuden soveltaminen maahantuonnissa. Viitattu 7.10.2019, <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47930/arvonlis%C3%A4verolain-94-b-n-verottomuuden-soveltaminen-maahantuonnissa2/>.

Verohallinto 2019d. Arvonlisäverotunnisteen tarkistus. Viitattu 12.10.2019, [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan\\_arvonlisaverotus/arvonlis%C3%A4verotunniste/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/arvonlis%C3%A4verotunniste/)

Verohallinto 2019e. Arvonlisäveron ja muiden oma-aloitteisten verojen ilmoittaminen – yksityiskohtaiset ohjeet 2019. Viitattu 17.10.2019, <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/tayttoohjeet/arvonlis%C3%A4veron-ja-muiden-oma-aloitteisten-verojen-ilmoittaminen--yksityiskohtaiset-ohjeet-2019/>.

Verohallinto 2019f. Muutoksia ALVEU- ja Arvonlisäveron erityisjärjestelmä -palveluihin. Viitattu 22.10.2019, [https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/verotuksen\\_muutoksia/muutoksia-alveu--ja-arvonlis%C3%A4veron-erityisj%C3%A4rjestelm%C3%A4--palveluihin/](https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/verotuksen_muutoksia/muutoksia-alveu--ja-arvonlis%C3%A4veron-erityisj%C3%A4rjestelm%C3%A4--palveluihin/).

Vilka, H. 2015. Tutki ja kehitä. 4. uudistettu painos. Jyväskylä: PS-Kustannus.



## LIITTEET

## HAASTATTELU

## LIITE 1

Toimeksiantajan edustaja, palvelupäällikkö:

Teemahaastattelu 9.10.2019

Haastattelun kesto: 15 minuuttia

Toimeksiantajana edustaja, taloushallinnon asiantuntija:

Teemahaastattelu 16.10.2019

Haastattelun kesto: 45 minuuttia

Haastattelut tekijöiden hallussa.

## PALAUTELOMAKE

## LIITE 2

1. Oliko ohje mielestäsi helppokäyttöinen? Jos ei, millä tavalla ohjeesta saisi helppokäyttöisemmän?
2. Onko ohjeen sisältö tarpeeksi kattava. Jos ei niin, mitä tietoa jäit kaipaamaan?
3. Olivatko seuraavat osa-alueet selkeitä (vastaa kyllä tai ei). Jos jokin osa-alueista ei ollut mielestäsi selkeä, tai kaipaisi lisäselvennystä kerro siitä.
  - a. Ostaa
    - i. EU:n ulkopuolelta tavaraa
    - ii. EU:n ulkopuolelta palvelua
    - iii. EU:n alueelta tavaraa
    - iv. EU:n alueelta palvelua
  - b. Myy
    - i. EU:n ulkopuolelle elinkeinonharjoittajalle tavaraa
    - ii. EU:n ulkopuolelle elinkeinonharjoittajalle palvelua
    - iii. EU:n ulkopuolelle kuluttajalle tavaraa
    - iv. EU:n ulkopuolelle kuluttajalle palvelua
    - v. EU:n alueelle elinkeinonharjoittajalle tavaraa
    - vi. EU:n alueelle elinkeinonharjoittajalle palvelua
    - vii. EU:n alueelle kuluttajalle tavaraa
    - viii. EU:n alueelle kuluttajalle palvelua
  - c. Intrastat
  - d. Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus
  - e. Kurssierot

4. Opitko aiheesta käytyäsi ohjeen läpi?
5. Luuletko, että pystyisit kirjaamaan kansainvälisen kaupan tositteen ohjeen avulla?
6. Onko jotain muuta huomiota, joka heräsi kirjausohjeesta (liittyen ihan mihin tahansa)?