



VAASAN AMMATTIKORKEAKOULU
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Aleksanteri Vainionpää

MYYNNIN ARVONLISÄVEROTUS
KANSAINVÄLISESSÄ KAUPASSA –
OPAS TOIMEKSANTAJAYRITYK-
SELLE

Case Yritys X Oy

Liiketalous

2020

VAASAN AMMATTIKORKEAKOULU

Kansainvälinen kauppa

TIIVISTELMÄ

Tekijä	Aleksanteri Vainionpää
Opinnäytetyön nimi	Myynnin arvonlisäverotus kansainvälissä kaupassa
Vuosi	2020
Kieli	suomi
Sivumäärä	61
Ohjaaja	Jukka Niittykoski

Tämä opinnäytetyö käsittelee kansainvälisen myynnin arvonlisäverotusta. Työssä kansainvälisellä myynnillä tarkoitetaan sekä Euroopan yhteisön sisällä että Euroopan Yhteisön ulkopuolella tapahtuvaa myyntiä.

Opinnäytetyön toimeksiantaja on kansainvälistä myyntiä harjoittava perheyritys, jonka päätoimipaikka on Pirkanmaalla, mutta yrityksellä on toimipisteitä eri puolilla Suomea sekä Baltiassa. Työn tavoitteena oli selvittää toimeksiantajan kannalta olennaisimpia asioita kansainvälisen myynnin tilanteista ja laatia saatujen tutkimustulosten pohjalta ohjeistus toimeksiantajan käyttöön.

Työ perustuu toimeksiantajan vienti- ja talousosastojen tarpeeseen. Kansainväliseen arvonlisäverotukseen liittyvät ohjeistukset ja sääntely on koettu vaikeaselkoinen ja asioiden tarkastamiseen Verohallinnon ohjeistuksista tai lainsäädännöstä, kuluu valtavasti aikaa. Opinnäytetyön tekijä oli myös työskennellyt toimeksiantajayrityksen palveluksessa kyseisissä tehtävissä, joten myös tekijän mielenkiinto ja tietämys kansainvälisestä arvonlisäverotuksesta vaikuttivat aiheen valintaan.

Opinnäytetyö on toiminnallinen ja siinä olevat tiedot perustuvat arvonlisäverolakiin, Verohallinnon ohjeistuksiin sekä kansainvälisen myynnin arvonlisäverotuksesta kirjoitettuun kirjallisuuteen. Opinnäytetyön tekijä on myös käynyt kansainvälisen arvonlisäverotuksen kursseja ja kursseilla saatu oppi helpottaa asioiden tulkitsemisessa. Toimeksiantajalla on käytössään Lean-toiminnanohjausjärjestelmä laskutuksessa, joka on huomioitu opinnäytetyön liitteenä olevassa oppaassa.

Opinnäytetyön teoriaosuus koostuu kansainvälisestä arvonlisäverotuksesta sekä viennin että yhteisömyynnin näkökulmasta, kolmikanta- ja ketjukaupasta sekä ilmoittamisesta ja laskumerkinnöistä. Nämä asiakokonaisuudet on käsitelty omina lukuinaan. Työn avulla saatujen tutkimustulosten pohjalta laadittiin työn liitteeksi opas toimeksiantajayrityksen käyttöön.

Avainsanat: arvonlisäverotus, kansainvälinen myynti, yhteisökauppa, vientikauppa, palvelukauppa, tavarakauppa

VAASAN AMMATTIKORKEAKOULU
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

International Business

ABSTRACT

Author	Aleksanteri Vainionpää
Title	Value Added Taxation in International Sales
Year	2020
Language	Finnish
Pages	61
Name of Supervisor	Jukka Niittykoski

This thesis studied the value added taxation of international sales inside and outside of the European Community.

The client of the thesis was an international family business, headquartered in the Pirkanmaa region, but the company has offices throughout Finland and the Baltic countries. The aim of the work was to find out the most important issues for the client about the situations of international sales and to prepare a manual for the client based on the research results obtained.

The work is based on the needs of the client's export and finance department. Regulations related to international value added taxation have been found to be difficult to understand, and it takes a huge amount of time to check matters from the Tax Administration's website or legislation. The author of the thesis had worked for the client company in export positions, so the author's interest and knowledge also influenced the choice of the topic.

This thesis is project-based and the information in it is based on the VAT Act, the instructions of the Tax Administration and the literature on VAT on international sales. The author of the thesis has also taken courses in international VAT. The information learned from the courses made it easier to interpret the topic of the study. The client has a Lean ERP system for invoicing, which is taken into account in the manual attached to the thesis.

The theoretical section of the thesis consists of international VAT taxation from the perspective of both Export and Intra-Community sales, triangulation and chain trade as well as reporting and invoice markings. These issues have been treated as separate chapters. The manual for the use of the client company based on the research results was prepared as an appendix to this thesis.

Keywords: value added taxation, international trade, Intra-Community Supply, Export Supply, triangulation, manual, VAT, Intrastat

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ

ABSTRACT

1	JOHDANTO.....	7
1.1	Tutkimuksen tausta.....	7
1.2	Tutkimuksen tavoite ja tutkimuskysymykset.....	8
1.3	Tutkimuksen rakenne ja tutkimusmenetelmä.....	11
1.4	Opinnäytetyön rakenne.....	12
2	ARVONLISÄVEROTUS KANSAINVÄLISESSÄ KAUPASSA.....	13
3	KANSAINVÄLINEN KAUPPA.....	17
4	VIENTI.....	19
4.1	Tavarakauppa.....	19
4.2	Tavaraan kohdistuva työsuoritus.....	22
4.3	Palvelukauppa.....	23
4.4	Verotusoikeus.....	23
4.5	Käännetty verovelvollisuus.....	25
4.6	Kiinteä toimipaikka.....	26
4.7	Kotipaikka.....	27
5	YHTEISÖMYYNTI.....	28
5.1	Tavarakauppa.....	28
5.2	Palvelukauppa.....	32
6	KOLMIKANTAKAUPPA.....	33

7	KETJUKAUPPA	35
8	ILMOITTAMINEN.....	37
9	LASKUMERKINNÄT	39
10	OPPAAN TOTEUTTAMINEN	41
11	EMPIIRINEN TUTKIMUS	43
	11.1 Toimeksiantaja	43
	11.2 Suunnittelu ja toteutus.....	43
	11.3 Analysointi	45
	11.4 Tutkimustulokset.....	49
	11.5 Esimerkkitapauksia arvonlisäverokäsittelystä	50
12	JOHTOPÄÄTÖKSET	53
	12.1 Johtopäätökset.....	53
	12.2 Tutkimuksen luotettavuus	55
	12.3 Opinnäytetyöprosessin arviointi	56
	12.4 Jatkotutkimusehdotukset.....	58
	LÄHTEET	59

KUVIOLUETTELO

Kuvio 1. Vienti EU-alueen ulkopuolelle (Verohallinto 2015)

Kuvio 2. Vienti EU-alueen ulkopuolelle, kun kaupassa useampia osapuolia (Verohallinto 2015)

Kuvio 3. Vienti EU-alueen ulkopuolelle, kun kaupassa useampia osapuolia (Verohallinto 2015)

Kuvio 4. Tavarankäynnin myynti EU-maassa arvonlisäverovelvolliselle elinkeinonharjoittajalle (Verohallinto 2017b)

Kuvio 5. Myynti kotimaan arvonlisäveron mukaan (Verohallinto 2019b)

Kuvio 6. Passitusmenettely (Verohallinto 2019d)

Kuvio 7. Kolmikantakauppa (Verohallinto 2019d)

Kuvio 8. Ketjukauppatilanne (Verohallinto 2019d)

1 JOHDANTO

Kansainvälisen liiketoiminnan arvonlisäverokäsittelyssä on suuria eroja verrattuna kotimaan arvonlisäverokäsittelyyn. Yksityiskohtainen sääntely ja monimutkaiset ohjeistukset johtavat siihen, että yritysten on vaikea selvittää oma arvonlisäverovelvollisuutensa kansainvälisessä kaupassa. (Nieminen ym. 2020)

Tämä opinnäytetyö käsittelee kansainvälisen myynnin arvonlisäverotusta eri vienti- ja yhteisömyyntitilanteissa. Kansainvälisellä myynnillä tarkoitetaan tässä tapauksessa sekä EU:n sisä- että ulkopuolelle kohdistuvaa kaupankäyntiä. Työtoimeksiantaja on konepaja- ja teknologiayritys, jolla on kolme toimipistettä Suomessa ja yksi Virossa. Toimeksiantajan vienti- ja talousosastoilla on huomattu arvonlisäverotuksen kansainvälisen myynnin eri tilanteissa tuottavan hankaluuksia ja asioiden tarkistuksiin kuluu tarpeetonta aikaa. Työn tavoitteena on selvittää kansainvälisen myynnin arvonlisäverotusta vienti- ja yhteisömyynnin eri tilanteissa. Työ on rajattu koskemaan nimenomaan erilaisia myyntitapahtumia, ostoja työssä ei käsitellä. Työn sisällöstä laaditaan erillinen opas toimeksiantajan käyttöön.

Opinnäytetyön teoreettinen osio käsittelee arvonlisäverotusta yleisesti kansainvälisessä kaupassa. Viennin eri myyntitilanteet ja niiden arvonlisäverotus käsitellään omissa luvuissaan, kuten myös laskumerkinnät ja raportointi. Teoriaosuudet sisältävät myös käytännön esimerkit eri tilanteista.

Oppaan tarkoituksena on auttaa ja ohjeistaa toimeksiantajan talous- ja vientiosaston asiantuntijoita arvonlisäverotukseen liittyvissä tapauksissa. Opas koostuu lyhyistä teoriaosuuksista, jotka on johdettu opinnäytetyöstä ja lisäksi on lisätty käytännön esimerkkitapauksia.

1.1 Tutkimuksen tausta

Yksityiskohtaisen, vaikeaselkoisen ja jatkuvasti muuttuvan arvonlisäverolainsäädännön vuoksi kansainvälistä kauppaa harjoittavien yritysten on syytä selvittää omaan toimintaansa liittyvän arvonlisäverosäätely tarkasti ja nimenomaan oman

toimintansa kannalta olennaisten tapausten kannalta, jotta he voivat varmistua toimivansa lain mukaan.

Kansainvälisen myynnin harjoittaminen vaatii yritykseltä ja sen henkilökunnalta tietoa kansainvälisestä sääntelystä ja direktiiveistä. Yrityksen ja sen henkilökunnan on oltava tietoisia sääntelystä ja direktiiveistä niin oman kotimaansa kuin myös niiden maiden osalta, johon myyntiä harjoitetaan. Euroopan unionin sisäpuolelle suuntautuvassa yhteisökaupassa sovelletaan erilaista sääntelyä kuin unionin ulkopuolelle tapahtuvassa vientikaupassa. Myös tavara- ja palvelumyynnin osalta sääntely on erilaista. Yhteisömyynnin kannalta lainsäädäntö on murrosvaiheessa, koska Euroopan unionin tavoitteena on tällä hetkellä yksinkertaistaa ja yhdenmukaistaa Euroopan yhteisön sisällä tapahtuvien myyntien sääntelyä.

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on syventyä yritysten välillä tapahtuvan kansainvälisen myynnin tilanteisiin sekä yhteisö- että vientikaupassa, siihen liittyvään raportointiin, laskumerkintöihin sekä erilaisiin erityistilanteisiin. Tehdyn tutkimuksen pohjalta koostetaan toimeksiantajalle kirjallinen opas, joka luovutetaan toimeksiantajan vienti- ja talousosastojen käyttöön.

1.2 Tutkimuksen tavoite ja tutkimuskysymykset

Tässä opinnäytetyössä tarkastellaan kansainvälisen myynnin arvonlisäverotusta yritysten välisessä kaupankäynnissä. Opinnäytetyön toimeksiantaja on pirkanmaalainen konepaja- ja teknologiayritys. Opinnäytetyössä perehdytään toimeksiantajan kansainvälisen myynnin arvonlisäverokäsittelyyn ja siihen vaikuttaviin tekijöihin. Tavoitteena on selvittää toimeksiantajan olennaisimpia kansainvälisen myynnin tapauksia ja tilanteita ja selkeyttää arvonlisäverokäsittelyä niiden osalta. Tutkimuksen teoriaosuudessa käydään läpi kansainvälisen kaupan sääntelyä, arvonlisäverovelvollisuutta, arvonlisäverotukseen vaikuttavia tekijöitä, raportointia sekä tarvittavia asiakirjamerkintöjä. Empiirisen tutkimusosuuden tavoite on kvalitatiivista tutkimusmenetelmää apuna käyttäen ottaa selvää, minkälainen ohjeistus hyödyttäisi parhaiten opinnäytetyön toimeksiantajaorganisaatiota ja mihin asioihin ohjeistuksessa tulisi keskittyä. Kerättyjen vastausten perusteella laaditaan opas toimeksiantajan käyttöön.

Opinnäytetyön toimeksiannon perusteena on toimeksiantajan tarve selkeyttää yrityksen kannalta olennaisimpien kansainvälisten myyntitapahtumien arvonlisäverotusta ja tarvittavaa raportointia. Yrityksen tarve pohjautuu kansainvälisen arvonlisäverosäätelyn vaikeaselkoisuuteen sekä tarpeeseen helpottaa ja sujuvoittaa yrityksen vienti- ja talousosaston toimintaa. Oppaan tarkoituksena on myös nopeuttaa ja selkeyttää kansainväliseen arvonlisäverotukseen liittyvää perehdyttämistä tilaajaorganisaatiossa.

Opinnäytetyöprosessini sai alkunsa työskenneltyäni kesän 2019 yrityksessä vienti- ja talousosaston kesätyöntekijänä. Työtehtäviini kuului muun muassa vientiasiakirjojen laadinta ja kansainvälistä laskutusta. Perehdytysvaiheessa perehdyttäjäni totesi selostaessaan minulle erilaisia huomioita kansainvälisestä arvonlisäverotuksesta ja sen laskutuksesta, kuinka paljon toimintaa helpottaisi, mikäli olisi opas, jolla voisi asioita havainnollistaa. Yrityksestä tiedusteltiin hieman myöhemmin, olisinko kiinnostunut laatimaan heille aiheesta opinnäytetyön. Aihe sopii hyvin sekä kansainvälisen kaupan tradenomintutkintooni, että oman asiantuntemukseni vahvistamiseen. Työskentelin myös kesän 2020 samassa yrityksessä samoissa tehtävissä ja pääsin soveltamaan opinnäytetyöprosessissa oppimiani asioita myös käytännössä. Sen lisäksi että opinnäytetyö soveltuu työnkuvaani ja tutkintooni, on sille myös aidosti tarve toimeksiantajayrityksessä.

Kansainvälisestä arvonlisäverotuksesta on tehty tutkimusta aiemminkin. Aihetta on tutkinut muun muassa Anniina Marjanen (2020), Korpi ja Kytöaho (2019) sekä Kilpimaa ja Vesa (2019). Marjanen on keskittynyt opinnäytetyössään samankaltaisiin aiheisiin, mutta työssä on vahva painotus tilanteisiin, jossa yritys on verovelvollinen myös muissa EU-maissa. Korpi ja Kytöaho taasen paneutuvat enemmän kirjanpidollisiin näkökulmiin ja kysymyksiin kuten myös Kilpimaa ja Vesa. Näissä töissä on myös käsitelty huomattavasti laajemmin hankintoja yhteisö- ja ulkokaupassa. Tämä opinnäytetyö keskittyy kansainväliseen myyntiin palvelu- ja tavarakaupassa sekä yhteisö- että ulkokauppatilanteissa. Tämä opinnäytetyö laaditaan räätälöidysti nimenomaan toimeksiantajan tarpeisiin, joka tuo tutkimukseen uutuusarvoa.

Kansainvälisen myynnin arvonlisäverosäätelyä on aina tarkasteltava jokaisen yrityksen kannalta erikseen. Arvonlisäveroa tarkastellaan erilaisissa liiketapahtumissa tapauskohtaisesti, joten yrityksen toimintatavoilla ja toiminnan luonteella on arvonlisäverotuksessa suuri vaikutus. Tätä opinnäytetyötä tai opasta ei siis voi suoraan soveltaa kaikkiin kansainvälisen myynnin arvonlisäverotukseen liittyviin tilanteisiin, vaan työ ja opas on muodostettu nimenomaan toimeksiantajan tarpeiden ja toiminnan luonteen mukaisesti. Tapauskohtaisuus tarkoittaa myös sitä, ettei aiempia tutkimuksia tai esimerkkitapauksia voida soveltaa suoraan tähän työhön.

Opinnäytetyön ulkopuolelle on rajattu lähes kokonaan hankintakauppa yhteisö- ja vientikaupassa. Hankinnoista on joitain yksittäisiä mainintoja, mutta työssä keskitytään pääasiassa myyntikauppaan sekä yhteisömyynti- että vientitilanteissa. Työn ulkopuolelle on rajattu myös Ahvenanmaata koskevat erityissäännökset, valuuttoerojen vaikutus, ulkomaalaispalautukset, edelleenveloitusten arvonlisäverokäsittely sekä kirjanpitoon liittyvät kirjaukset. Sisältö on räätälöity yhdessä toimeksiantajan kanssa ja keskitytty toimeksiantajayrityksen toiminnan kannalta olennaisimpiin kokonaisuuksiin. Ohjeistus on laadittu ja toimitettu toimeksiantajayrityksen vienti- ja talousosastojen käyttöön, eikä sitä julkaista tämän opinnäytetyön yhteydessä. Julkaisematta jättäminen perustuu salassapitovelvollisuuteen, koska opas käsittelee yksityiskohtaisia tietoja toimeksiantajayrityksen liiketoiminnasta.

Työn tutkimuskysymyksinä on:

- Millaisiin asiakokonaisuuksiin ja tilanteisiin keskitytään kohdentamaan arvonlisäverotukseen liittyvä ohjeistus?
- Miten arvonlisäverosäätely vaikuttaa toimeksiantajayrityksen toimintaan kansainvälisissä myyntitilanteissa ja millaisia asioita tulee ottaa huomioon?

Työn teoreettinen viitekehys pohjautuu kansainvälistä kauppaa koskeviin lakeihin, asetuksiin ja direktiiveihin. Keskeisin on Suomen arvonlisäverolaki (1501/1993). Työn lähdemateriaalina on käytetty Suomen arvonlisäverolain lisäksi Verohallinnon ohjeistuksia sekä lakeihin liittyvää kirjallisuutta. Olennainen kirjallinen lähde on Nyrhisen, Hyttisen ja Lampun kansainvälistä arvonlisäverotusta käsittelevä

teos. Olennaisena osana työn lähdemateriaalia on myös Verohallinnon ohjeistukset. Kansainvälistä arvonlisäverotusta koskeva sääntely muuttuu jatkuvasti, joten työssä on pyritty käyttämään mahdollisimman tuoretta ja ajantasaista lähdekirjallisuutta.

1.3 Tutkimuksen rakenne ja tutkimusmenetelmä

Tämän opinnäytetyön tutkimusmenetelmä on kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus. Tutkimusmenetelmän valitaan vaikuttaa asetettu tutkimusongelma, jonka avulla kartoitetaan oikea näkökulma tutkimuskohteeseen. Kvalitatiivinen tutkimusmenetelmä soveltuu erityisesti merkityksien ja subjektiivisten kokemusten kautta tarkasteltaviin aiheisiin. (Hirsjärvi & Hurme 2008: 27) Tämän opinnäytetyön tavoite on selvittää toimeksiantajan kannalta olennaisimpia kansainvälisen myynnin tilanteita, arvonlisäverokäsittelyä, raportointia ja laskumerkintöjä yrityksen vienti- ja talousosastolla työskentelevien työntekijöiden kokemusten kautta. Tavoitteena on ymmärtää, millaisten liiketapahtumien ja tilanteiden kautta arvonlisäverotukseen perehdytään paremmin. Kerätyn tiedon perusteella suoritetaan tutkimus, jonka avulla tuotetaan opas toimeksiantajayrityksen vienti- ja talousosastojen käyttöön.

Kvalitatiivisessa tutkimuksessa haastattelumenetelminä käytetään strukturoitua, puolistrukturoitua ja strukturoimatonta haastattelua. Strukturoitu haastattelu suoritetaan lomakkeen avulla ja sopii hyvin tutkimukseen, jossa halutaan kerätä paljon faktatietoja aiheesta. Strukturoimattomassa haastattelussa taasen kysymykset ovat laajoja ja avoimia. Käytettäessä strukturoimatonta haastattelutapaa, haastattelijan tulee vastauksien perusteella rakentaa vastausten perusteella haastattelu uudelleen. Puolistrukturoidusta haastattelumenetelmästä käytetään myös nimeä teemahaastattelu. Teemahaastattelussa keskitytään ennalta laadittuihin teemoihin, mutta antaa kuitenkin haastatteluun vastaajalle tilaa vastata vapaasti. Tämä opinnäytetyö on toteutettu teemahaastattelumenetelmällä. Teemahaastattelu oli paras menetelmä tähän tutkimukseen. Sen avulla saatiin tietoa juuri niistä asioista ja yksityiskohdista, joihin työssä tulee keskittyä. Haastattelu myös kohdennettiin nimenomaan niille yrityksen työntekijöille, jotka arvonlisäverotus- ja vientiasioiden

kanssa toimeksiantajayrityksessä ovat tekemisissä. Toimeksiantajayrityksen liikevaihdosta noin 50 % tulee viennistä, joten yrityksessä on viennistä tietoa ja osaamista – on siis tärkeää määrittää yksityiskohtaisesti, millaisiin asioihin tässä opinnäytetyössä ja oppaassa tulee keskittyä.

1.4 Opinnäytetyön rakenne

Tämän opinnäytetyö koostuu johdanto-osuudesta, teoriaosuudesta, tutkimuksesta sekä opinnäytetyön arvioinnista ja yhteenvedosta. Johdanto-osuudessa käsitellään tutkimuksen taustaa ja tavoitteita, aiheen valintaa ja rajausta, tutkimusongelmaa ja tutkimuskysymyksiä. Johdanto-osuudessa käsitellään myös työn toteutus- ja tutkimusmenetelmät. Teoriaosuudessa käydään läpi arvonlisäverotusta ja kansainvälistä kauppaa yleisesti ja sitä, miten ne liittyvät toisiinsa.

Arvonlisäverotuksen ja kansainvälisen kaupan yleisen katsauksen jälkeen työssä siirrytään käsittelemään vientiä ja yhteisömyyntiä palvelu- ja tavarakauppatilanteissa. Työssä käsitellään myös poikkeuksellisia tilanteita ja säädöksiä kansainvälisen arvonlisäverotuksen kannalta, arvonlisäveron raportoimista ja laskuun tarvittavia merkintöjä. Työ on rakennettu toimeksiantajayrityksen tarpeiden toivomusten mukaan ja selvitetty toimeksiantajan kannalta olennaisimpia asiakokonaisuuksia.

Työn tutkimusosuus on toteutettu teemahaastatteluilla toimeksiantajayrityksen talous- ja vientiosastojen avainhenkilöille. Haastattelun tavoitteena on selvittää, millaisiin asioihin tutkimuksessa ja oppaan toteuttamisessa tulee keskittyä. Kerätyn haastattelumateriaalin pohjalta selvitetään arvonlisäverokohtelu kansainvälisessä kaupassa nimenomaan sellaisissa tilanteissa, jotka toimeksiantajayrityksen avainhenkilöt kokevat haastaviksi.

Tutkimuksen lopussa arvioidaan tutkimuksen reliabiliteettia ja validiteettia, omaa oppimista sekä jatkotutkimusehdotuksia.

2 ARVONLISÄVEROTUS KANSAINVÄLISESSÄ KAUPASSA

Arvonlisävero on kulutusvero, jota peritään Suomessa lähes kaikkien tavaroiden ja palveluiden kulutukseen. Suomessa yleinen arvonlisäverokanta on 24 %. Arvonlisäverokantoja on myös 14 % ja 10 %, ja joistain tuotteista ja palveluista ei peritä arvonlisäveroa ollenkaan. (Veronmaksajien Keskusliitto 2020) Arvonlisäveron maksamisesta vastaa yleensä tavaran tai palvelun myyjä, mutta myös ostaja voi olla verovelvollinen. Esimerkiksi kolmikantakauppa- ja yhteisökaupan tilanteissa arvonlisäverovelvollisuus voi olla ostajalla. Tilannetta, jossa ostaja huolehtii arvonlisäveron maksamisesta, kutsutaan käänteiseksi verovelvollisuudeksi. (Verohallinto 2019a)

Nykyinen arvonlisäverojärjestelmä tuli voimaan arvonlisäverolain myötä 1.6.1994. Ennen arvonlisäveroa käytössä oli liikevaihtovero, joka otettiin käyttöön vuonna 1941. Liikevaihtoverojärjestelmän ongelma oli kertaantuva vero. Veronalaista liiketoimintaa harjoittava yritys ei saanut vähentää kaikkia tekemiään verollisia ostoja liikevaihtoverojärjestelmän rajoitettujen vähennysoikeuksien ja suppean veropohjan vuoksi. Arvonlisäverojärjestelmä on rakennettu laajalle veropohjalle ja vähennysoikeudelle. Nykyisessä ALV-järjestelmässä kuluttaja maksaa hyödykkeestä aina saman arvonlisäveron eikä vaihdantojen määrällä ole merkitystä veron suuruuteen. Nykyinen arvonlisäverojärjestelmä myös parantaa yritysten kilpailukykyä keskenään, koska kaikki tuotteet sisältävät saman määrän arvonlisäveroa. (Äärilä & Nyrhinen & Hyttinen & Lamppu 2017, 25–27)

Yritys on arvonlisäverovelvollinen, mikäli sen liikevaihto ylittää vuodessa 10000 euron rajan. Yritys voi kuitenkin rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi, vaikka sen liikevaihto ei ylittäisi rajaa. Yrityksen kannattaa rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi, vaikka laki ei sitä vaatisi. Etenkin yrityksissä, joiden liikevaihto on alle 10000 euroa, mutta joilla on paljon arvonlisäveroa sisältäviä ostoja, kannattaa rekisteröityminen tehdä, sillä yritys saa vähentää ostamiensa hyödykkeiden arvonlisäveron, mikäli osto liittyy sen liiketoimintaan. Mikäli yritys toimii ilman arvon-

lisäverorekisteröintiä, sillä ei ole oikeutta lisätä arvonlisäveroa myymiensä tuotteiden hintaan, eikä voi vähentää tekemistään hankinnoista arvonlisäveroa, koska ei myöskään maksa sitä. (Verohallinto 2020)

Arvonlisäverotunnus eli ALV-tunnus tai VAT-tunnus (Value Added Tax) on merkki yrityksen rekisteröitymisestä arvonlisäverovelvolliseksi. Suomen sisällä tehtävässä liiketoiminnassa käytetään ALV-tunnusta. VAT-tunnusta käytetään yrityksen myydessä tavaraa yhteisömyyntinä, ostaessa tavaraa yhteisöhankintana tai myydessä tai ostaessa palveluita ulkomailta. Verotonta EU:n tavara- tai palvelumyyntiä ei voida harjoittaa, mikäli VAT-tunnus ei ole voimassa. Yritys on vastuussa vastapuolen VAT-tunnuksen voimassaolon varmistamisesta (Verohallinto 2017). Vastapuolen VAT-tunnuksen voimassaoloa ei voi tarkistaa yrityksen nimellä, mutta vastapuolen ilmoittaman VAT-tunnuksen voimassaolon voi tarkistaa tehdään Euroopan Komission VIES-järjestelmässä tai puhelimitse Verohallinnolta. Ilmoittamalla VAT-tunnuksen joko sähköisesti tai puhelimesta, saa tiedon tunnuksen voimassaolosta, tunnuksen haltijayrityksestä sekä rekisteröintimaasta. (Verohallinto 2019b)

Kaikesta liiketoiminnasta ei tarvitse maksaa arvonlisäveroa. Arvonlisäverotonta liiketoimintaa on:

- arpajais- ja rahapeliliiketoiminta
- kiinteistöjen ja osakehuoneistojen myynti ja vuokraus
- postipalvelut
- rahoitus
- vakuutus
- sosiaalihoito
- tekijänoikeudet
- sairaanhoito
- yleissivistävä ja ammattikoulutus. (Verohallinto 2019c)

Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitynyt yritys voi käydä kotimaan kauppaa, EU:n sisäistä kauppaa tai EU:n ulkopuolista kauppaa. Yhteisökaupalla tarkoite-

taan Euroopan yhteisön sisällä tapahtuvaa kauppaa arvonlisäverovelvollisten jäsenmaiden välillä. EU:n ulkopuolinen kauppa käsittää sekä tavarain viennin ja tuonnin EU:n ulkopuolella sijaitsevien kauppakumppaneiden kanssa. Palvelukaupan ei katsota olevan EU:n sisäistä eikä ulkoista kauppaa, vaan siihen liittyy omat myyntimaasäädökset. Nämä säädökset poikkeavat sekä yhteisökaupan että ulkopuolisen tuonnin ja viennin säädöksistä. (Verohallinto 2017)

Arvonlisäveroa säätelevät säännökset koskevat yksinomaan tavarakauppaa sekä yhteisön sisällä että sen ulkopuolella. Tavaralla tarkoitetaan kaikkia aineellisia esineitä, sähköä, kaasua ja muita energiahyödykkeitä. Hyödykkeet, jotka eivät kuulu edellä mainittuun luetteloon, katsotaan palveluiksi (Arvonlisäverolaki 1993). Palvelukaupassa noudatetaan useita eri myyntimaasäännöksiä, jotka on säädetty palvelukohtaisesti. Säännöksissä määritetään palvelun myyntimaa ja maa, johon verot suoritetaan. (Hyttinen & Svensberg 2018, 21-22)

Kansainvälistä kauppaa tekevän yrityksen vastuulla on selvittää, kuinka myynti ja osto käsitellään arvonlisäverotuksen osalta. Yrityksen vastuulla on esimerkiksi ottaa selvää, maksetaanko myyntitapahtumassa Suomen vai jonkin muun valtion arvonlisävero. Yrityksen tulee myös selvittää, säätääkö kaupan vastapuolen maan ulkomainen laki verovelvoitteita myös ulkomailla. Joissakin tilanteissa yritys voi olla velvoitettu hankkiutumaan arvonlisäverovelvolliseksi myös muualla kuin kotimaassaan. (Verohallinto 2015) Arvonlisäverojärjestelmä on käytössä kaikissa EU:n jäsenmaissa ja sitä on yhtenäistetty direktiiveillä. Minkään EU-maan arvonlisäverolaki ei saa olla ristiriitainen direktiivissä säädettyjen säännösten osalta. (Verohallinto 2019d)

Arvonlisäverorekisteriin ilmoittautunut verovelvollinen taho tilittää myynnistään arvonlisäveron. Suomen sisällä tapahtuvan myynnin lisäksi arvonlisäveroa maksetaan Suomeen maahantuotavista tavaroista yhteisön ulkopuolelta ja Suomessa tapahtuvasta tavaroiden yhteisöhankinnasta. Maahantuonnissa arvonlisäveroa maksavat myös yksityishenkilöt, mikäli tavara tuodaan yhteisöalueen ulkopuolelta. Arvonlisäverotuksessa noudatetaan määräraamaperiaatetta, joka tarkoittaa sitä, että vero peritään siinä maassa, jossa myös tavarain kuluttaminen tapahtuu. Maahan-

tuonti määritellään nimenomaan Euroopan yhteisön ulkopuolelta tuotavista tavaroista, EU-alueen sisällä tapahtuvaa tavaroiden ostoa maasta toiseen nimitetään yhteisöhankinnaksi. (Juanto & Saukko 2014, 20)

Yleinen arvonlisäverokanta on 24%, jota noudatetaan useimpien tavaroiden ja palveluiden osalta. Verokantoja ovat myös 14 % ja 10 %. 14 %:n arvonlisäveroa kannetaan elintarvikkeista, rehuista sekä ravintola- ja ateriapalveluista. 10 %:n verokantaan kuuluvat kirjat, lääkkeet, liikuntapalvelut, elokuvatoiminta, kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien pääsyliput, henkilökuljetukset, majoitus ja televisio- ja yleisradiotoiminnasta saatavat korvaukset. (Verohallinto 2018)

3 KANSAINVÄLINEN KAUPPA

Kansainvälisellä kaupalla voidaan tarkoittaa myyntiä Euroopan yhteisön sisä- tai ulkopuolelle. Euroopan yhteisöllä tarkoitetaan Euroopan yhteisöjen lainsäädännön alaista EU:n arvonlisäveroaluetta. EU:n arvonlisäveroalueeseen kuuluu tällä hetkellä 28 maata. (Verohallinto 2007)

Euroopan yhteisön arvonlisäveroalue muodostuu seuraavista valtioista ja niihin kuuluvista alueista:

- Alankomaat
- Belgia
- Bulgaria
- Espanja, mukaan lukien Baleaarit
- Irlanti
- Iso-Britannia, mukaan lukien Man-saari
- Italia
- Itävalta
- Kreikka
- Kroatia
- Kypros
- Latvia
- Liettua
- Luxemburg
- Malta
- Portugali, mukaan lukien Azorit ja Madeira
- Puola
- Ranska, mukaan lukien Monaco
- Romania
- Ruotsi
- Saksa
- Slovakia
- Slovenia
- Suomi
- Tanska
- Tsekki
- Unkari
- Viro. (Verohallinto 2007)

Yritys voi myydä ja ostaa tavaroita ja palveluita ulkomailta. Kaupan suuntautuksessa ulkomaille tulee selvittää, kuka on verovelvollinen ja minkä maan arvonlisäveroa kaupassa sovelletaan. Selvittää tulee myös, aiheuttaako kauppa arvonlisäverovelvoitteita ulkomailla. Mikäli kauppa aiheuttaa arvonlisäverovelvoitteita toisessa maassa, yrityksen on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi myös siinä maassa. (Verohallinto 2017)

EU-alueen ulkopuolelle Suomesta vietäviä tuotteita kontrolloi Tulli. Lähtökohtaisesti arvonlisävero maksetaan siinä maassa, missä hyödykettä kulutetaan ja maksun suorittaa se taho, joka hyödykettä kuluttaa. Tullille on kuitenkin tehtävä sähköinen vienti-ilmoitus. Myyvän yrityksen on saatava kaikissa vientitilanteissa kirjanpitoonsa todistus siitä, että tavara on viety EU:n ulkopuolelle. Vienti-ilmoituksen voi tehdä sähköisesti Tullin verkkosivuilla. (Verohallinto 2015)

Euroopan Yhteisön sisällä tavaroilla on vapaa liikkuvuus. Yhteisön sisällä myytäviä tavaroita ei tarvitse tulli-ilmoittaa vaan arvonlisäverosta ilmoittaminen tehdään arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksella. Yhteenvetoilmoitus tulee tehdä viimeistään tavarantoimittamiskuukauden seuraavan kuukauden 20. päivänä. (Verohallinto 2020b)

4 VIEN TI

4.1 Tavarakauppa

Vientimyynissä tavara myydään EU:n veroalueen ulkopuolelle. Vientimyynnistä ei makseta veroa. Perusteet vientimyynnin verottomuudelle ovat seuraavat:

- Tavarahan hallintaoikeus siirtyy ostajalle vasta, kun tavara on poistunut EU:n veroalueen ulkopuolelta
- Myyjä tai myyjän hankkima taho – esimerkiksi kuljetusliike – kuljettaa tavarahan EU:n veroalueen ulkopuolelle
- Ostaja tai kuljetusliike kuljettaa tavarahan käyttämättömänä EU:n ulkopuolelle
- Myyjän tulee liittää omaan kirjanpitoonsa riittävä todistus ja selvitys, että myydyt tavarat ovat poistuneet Euroopan Yhteisön alueelta. Verohallinto vaatii todistuksen verottomuuden perusteiden täyttymiseksi. Mikäli ei voida todistaa verottomuudelle perustetta, myynti käsitellään kotimaan myynnin mukaisesti kotimaan arvonlisäverolla (Hyttinen & Svensberg: 94-97)

Tavarahan viennistä annetaan sähköinen vienti-ilmoitus. Vienti-ilmoitukset tehdään sähköisesti Tullille Internetissä tai sanoma-asioinnin avulla. Ilmoituksen jälkeen ilmoittaja saa Tullin tietokannasta luovutus- ja hyväksymissanoman, johon on liitetty luovutus päätös ja EAD-viennin saateasiakirja. EAD toimitetaan tavarahan kuljettajalle, jonka on esitettävä se poistumispaikan Tullin toimipisteelle. Mikäli ilmoittaja ei rekisteröidy Tullin netti-ilmoittajaksi, ilmoitus on käytävä tekemässä paikan päällä Tullin toimipisteessä, josta luovutetaan luovutus päätös ja EAD-saateasiakirja. (Hyttinen & Svensberg 2018: 96)

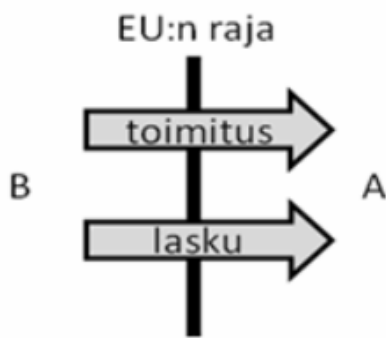
Kun tavara on poistunut Tullin kautta, Tulli toimittaa ilmoittajalle poistumisvahvistetun luovutus päätöksen. Poistumisvahvistettu luovutus päätösasiakirja liitetään yrityksen kirjanpitoon todisteeksi tavarahan poistumisesta EU:n alueelta, jolla voidaan todistaa arvonlisäverottomuus. Mikäli ilmoittaja ei ole rekisteröitynyt netti-

ilmoittajaksi, ilmoittajan tulee asioida uudelleen Tullissa saadakseen poistumisvahvistetun luovutuspäätöksen. (Hyttinen & Svensberg 2018: 96-97) Mikäli ilmoitusta ei voida sähköisesti tehdä järjestelmän toimimattomuuden vuoksi, tehdään ilmoitus SAD-lomakkeella (Single Administrative Document). Tavarantoimitus EU-alueelta todistetaan SAD-lomakkeen kääntöpuolelle tehtävällä manuaalisella leimalla. Lomake leimataan siinä Tullissa, joka toimii tavarantoimituspaikkana. (Verohallinto 2015)

Tavallisin vientitilanne on, että tavarantoimittaja tai myyjän toimeksiannosta valtuutettu taho, esimerkiksi kuljetusliike, kuljettaa tavarantoimituksen Euroopan unionin ulkopuolelle. Ostaja itse ei voi toimia kuljetukseen valtuutettuna tahona eikä myyjä saa luovuttaa tavaraa ostajalle missään EU-alueen sisäpuolella. Ostaja voi olla elinkeinonharjoittaja, muu oikeushenkilö tai yksityishenkilö. Ostajan kotipaikalla ei ole merkitystä eli ostaja voi olla myös suomalainen taho, kunhan tavarantoimitetaan EU-alueen ulkopuolelle. Myynnin verottomuuden ratkaisee se, missä tavarantoimitetaan käyttöönsä. Eli vaikka suomalainen taho ostaisi toiselta suomalaiselta taholta, myynti on veroton, kunhan tavarantoimituspaikka on Euroopan unionin ulkopuolella. (Verohallinto 2015)

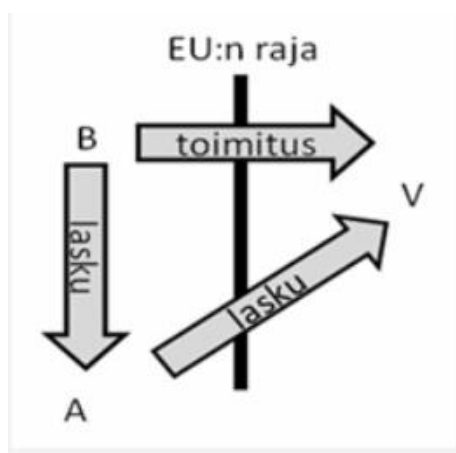
Esimerkkitilanteita

Venäläinen taho A ostaa suomalaisesta huonekaluliikkeestä B huonekaluja. Tavarantoimitetaan Venäjälle joko suomalaisen yrityksen toimesta tai kuljetusliikettä käyttämällä. A vastaanottaa tavarat Venäjällä. Tällaisessa tilanteessa suomalaisen tahon B myynti on veroton, jonka hän todistaa poistumisvahvistetulla luovutuspäätöksellä. Tavarantoimitusta ei saa kuitenkaan luovuttaa ostajan haltuun Suomessa. (Kuvio 1)



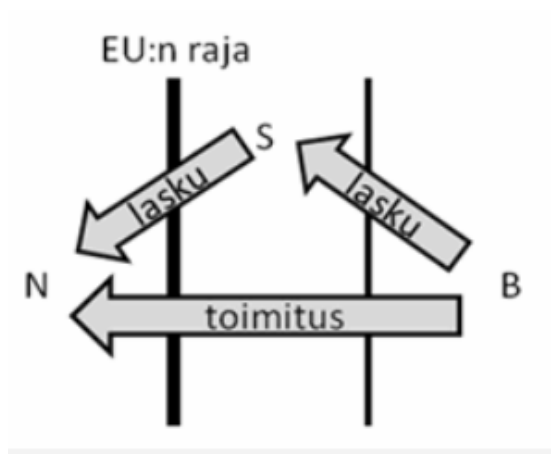
Kuvio 1. Vienti EU-alueen ulkopuolelle. (Verohallinto 2015)

Suomalainen makeisalan yritys A ostaa makeisia suomalaiselta tehtaalta B. B toimittaa makeiset suoraan venäläiselle taholle V, eivätkä ne siirry missään vaiheessa konkreettisesti tahon A haltuun. B voi siis laskuttaa myynnin A:lle ilman arvonlisäveroa. Todistukseksi tavaran viemisestä EU-alueen ulkopuolelle B liittää kirjanpitoonsa poistumisvahvistetun luovutus päätöksen, jossa yritys B on merkitty viejäksi. A voi laskuttaa V:tä ilman Suomen arvonlisäveroa, koska myyntitapah- tuma ei toteudu Suomessa. Todistus verottomuudesta muodostuu B:n saamasta poistumisvahvistetusta luovutus päätöksestä sekä A:n osto- ja myyntilaskuista, joilla todistetaan A:n myyneen V:lle B:ltä ostamansa ja tämän Venäjälle viemät tavarat. (Kuvio 2)



Kuvio 2. Vienti EU-alueen ulkopuolelle, jos kaupassa useampia osapuolia. (Verohallinto 2015)

Ruotsissa toimiva teräsalan yritys S ostaa terästä suomalaistehtaalta B. Sopimuksen mukaan tavara toimitetaan S:n Norjassa sijaitsevaan toimipaikkaan. Koska tavara toimitetaan EU:n ulkopuolelle, vaikka kauppa solmitaan EU:n jäsenvaltiossa sijaitsevien yritysten kesken, kyseessä on EU:n ulkopuolelle tapahtuva myynti. Todistukseksi verottomuudesta käytetään poistumisvahvistettua luovutus päätöstä, jossa B on merkitty viejäksi Norjaan. S myy teräksen norjalaisyritykselle N. Myyntitapahtuma ei toteudu Suomessa, joten siihen ei sovelleta Suomen arvonlisäverolakia.



Kuvio 3. Vienti EU-alueen ulkopuolelle, jos kaupassa useampia osapuolia. (Verohallinto 2015)

4.2 Tavaraan kohdistuva työsuoritus

Tavaraan kohdistuvaa työsuoritusta saa myydä verottomasti Suomessa, mikäli työn suorittamisen jälkeen tavara viedään välittömästi Euroopan Unionin ulkopuolelle. Tavaraa ei saa työsuorituksen jälkeen käyttää Suomessa. Mikäli tavaraa käytetään Suomessa tai sitä ei välittömästi työsuorituksen jälkeen viedä EU:n ulkopuolelle, myynti on verollista. Tavaraan kohdistuvan työsuorituksen tilanteita voivat olla esimerkiksi myydyn koneen korjaus, huolto tai palautus. (Verohallinto 2015)

Tavaraan kohdistuva työsuoritus voidaan näyttää verottomaksi Tullin myöntämällä luvalla jalostukseen asettamisesta, jossa jalostaja on tuojana tai Tullin sähköisesti vahvistamalla poistumisvahvistetulla vienti-ilmoituksella, jossa jalostaja on viejänä. (Verohallinto 2015)

4.3 Palvelukauppa

Arvonlisäverolaki määrittää tavaroiden olevan kiinteitä ja irtaimia esineitä, sekä sähköä, kaasua, lämpöä, kylmyyttä ja muita niihin verrattavia energiahyödykkeitä. Palvelua on kaikki muu, jota voidaan myydä. (Verohallinto 2019e)

Tavara- ja palvelukauppa ovat yleensä eriteltävissä toisistaan. Joissain myyntitilanteissa voidaan myydä yhtä aikaa tavaraa ja palvelua siten, että ne liittyvät toisiinsa. Myyntiä tulee pitää yhtenä suorituksena, mikäli sen yhtä osaa pidetään pääasiallisena suorituksena ja muut osat ovat liitännäisiä kyseiselle suoritukselle. Suoritus saattaa siten sisältää sekä tavaraa että palvelua, mutta kyse voi arvonlisäverotuksessa silti olla yksinomaan palvelun tai tavaran myynnistä. Esimerkiksi jonkin laitteen kokoaminen, mikäli asiakas toimittaa osat, on palvelun myyntiä. Mikäli tavaran myynti liittyvän palvelun määrä on vähäistä, myynti rinnastetaan kokonaisuudessaan tavaran myynniksi. (Verohallinto 2019e)

4.4 Verotusoikeus

Palvelukaupassa maan verotusoikeuden ja sen, minkä maan arvonlisäveroa sovelletaan, määrittelevät myyntimaasäännökset. Myyntimaa määräytyy myydyin palvelun luonteen mukaan ja sen mukaan, myydäänkö palvelu kuluttajalle vai elinkeinonharjoittajalle. Vaikuttavia tekijöitä ovat myös myyjän tai ostajan kotipaikka tai missä jommankumman kiinteä toimipaikka sijaitsee. Elinkeinoharjoittajille ja kuluttajille myytävälle palveluille sovelletaan eri yleissäännöksiä. Yleissäännöstä sovelletaan, mikäli kyseiselle palvelulle ei ole säädetty erityissäännöstä. Yleissäännös määrittää, että elinkeinonharjoittajalle tapahtuva myynti verotetaan siinä maassa, jossa palvelun ostaja sijaitsee. Kuluttajamyynnistä annetun yleissäännöksen mukaan palvelun myynti verotetaan siinä maassa, jossa palvelun myyjä sijaitsee. (Verohallinto 2019e)

Yleissäännöksiä sovelletaan suurimpaan osaan myytävistä palveluista. Yleissäännöstä poikkeavaa myyntimaasäännöstä sovelletaan seuraaviin palveluihin, kun myynti tapahtuu elinkeinonharjoittajalle:

- kiinteistöön liittyvät palvelut, myös kiinteistönvälitys
- henkilökuljetuspalvelut
- kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus
- oikeus sisäänpääsyyn opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja muihin vastaaviin tilaisuuksiin ja sisäänpääsyyn välittömästi liittyvät palvelut
- ravintola- ja ateriapalvelut. (Verohallinto 2019e)

Jos myynti taas tapahtuu kuluttajalle, myyntimaasäännöstä sovelletaan seuraavien palveluiden osalta:

- kiinteistöön liittyvät palvelut, myös kiinteistönvälitys
- henkilökuljetuspalvelut
- tavarankuljetuspalvelut
- kuljetukseen liittyvät palvelut
- irtaimen esineeseen liittyvät palvelut
- kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus
- kuljetusvälineen pitkäaikainen vuokraus
- huvialuksen pitkäaikainen vuokraus
- kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat palvelut
- ravintola- ja ateriapalvelut
- välityspalvelut
- immateriaalipalvelujen myynti EU:n ulkopuolelle
- radio- ja televisiolähetyspalvelujen, sähköisten palvelujen sekä telepalvelujen myynnit. (Verohallinto 2019e)

4.5 Käännetty verovelvollisuus

Käännetty verovelvollisuus tarkoittaa, että verovelvollinen on myyjän sijasta ostaja. Kaikki EU-maat soveltavat käännettyä verovelvollisuutta, mikäli yleissäännöksen mukainen palvelu myydään Euroopan Unionin sisällä toiseen jäsenvaltioon. Suomessa käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan muita EU-maita laajemmin. Suomessa verovelvollisuus on käännetty myös monissa muissa kuin yleissääntöön kuuluvissa palveluissa. (Verohallinto 2019e)

”Käännettyä verovelvollisuutta koskevan pääsäännön mukaan ostaja on verovelvollinen ulkomaalaisen Suomessa harjoittamasta myynnistä, jos palvelun tai tavaran myyjä on ulkomaalainen, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, eikä ulkomaalainen ole vapaaehtoisesti hakeutunut täällä verovelvolliseksi (AVL 9 §). Suomalainen ostaja suorittaa siten arvonlisäveron ulkomaalaiselta myyjältä ostamastaan palvelusta käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Ulkomaalainen on sellainen elinkeinonharjoittaja, jonka liiketoiminnan kotipaikka on ulkomailla (AVL 10 §).” (Verohallinto 2019e)

Suomalaisen elinkeinonharjoittajan ostaessa palvelun, jonka verotuspaikka yleissäännösten mukaan on Suomi, suorittaa ostaja arvonlisäveron Suomeen käännetyn verovelvollisuuden mukaisesti. Jos palvelun taas ostaa oikeushenkilö, jota ei lueta elinkeinonharjoittajaksi, yleissäännös ei sovellu, eikä oikeushenkilöllä ole myöskään velvoitetta rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi. Jos oikeushenkilö ostaa ulkomaalaiselta toimijalta palvelun, joka ei kuulu yleissääntöön, myös oikeushenkilön tulee rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi. (Verohallinto 2019e)

Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta:

- Mikäli ulkomaalainen myyjä on vapaaehtoisesti hankkiutunut verovelvolliseksi Suomessa
- Mikäli ulkomaalaisella myyjällä on kiinteä toimipaikka Suomessa, joka osallistuu kyseisen palvelun myyntiin. Jos toimipaikalla ei ole kyseisen palvelun tuottamisen kannalta merkitystä, sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta.

- Mikäli myyjän kotipaikka on Suomessa
- Mikäli palvelun ostaa yksityishenkilö
- Mikäli palvelun ostaa ulkomaalainen, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa ja joka ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi
- Henkilökuljetuspalveluihin
- Opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde-, urheilu-, messu- tai näyttelytilaisuuksiin ja oikeuteen päästä niihin. (Verohallinto 2019e)

4.6 Kiinteä toimipaikka

Kiinteä toimipaikka tarkoittaa, liiketoiminnan kotipaikan pois lukien, mitä tahansa toimipaikkaa, jolla on riittävä pysyvyysaste ja henkilö- ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne sen omia tarpeita varten suoritettavan palveluiden vastaanottamiseen ja käyttämiseen tai pystyy ne itse suorittamaan. Kiinteän toimipaikan tulee olla pysyvä, mutta sen ei tarvitse olla konkreettinen. Esimerkiksi kuljetusyritys, joka liikennöi tietyssä maassa tietyjä reittejä, katsotaan omaavan kiinteän toimipaikan. Jotta yrityksellä voi olla kiinteä toimipaikka, sillä on oltava myös kotipaikka. Elinkeinonharjoittajia koskevan yleissäännöksen mukaan palvelu on myyty siinä maassa, jossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan se luovutetaan. Mikäli palvelua ei luovutetaan kiinteään toimipaikkaan, se on myyty Suomessa, jos ostajan liiketoiminnan kotipaikka on Suomessa. Mikäli palvelun luovuttaminen tapahtuu ostajan omiin tarpeisiin toisessa maassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, palvelun verotusmaa on se maa, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Mikäli ostajalla on useita kiinteitä toimipaikkoja, eikä kyseisessä tapauksessa sovellettava kiinteä toimipaikka ratkea palvelun luonteesta tai käyttötarkoituksesta, kiinteä toimipaikka määritetään sopimuksen, tilauslomakkeen, ostajan arvonlisäverotunnisteen ja palvelun maksajan avulla. Kiinteän toimipaikan ottaessa palvelun vastaan ja käyttäessä sen omiin tarpeisiinsa, verotusmaa on kyseisen toimipaikan sijaintimaa. Ostajan tulee luovuttaa myyjälle arvonlisäverotunnistensa ja jos olosuhteista ei muuta ilmene, palvelu on lähtökohtaisesti luovutettu tuossa toisessa maassa sijaitsevassa kiinteässä toimipaikassa, jos palvelu on siellä kulutettu. (Verohallinto 2019e)

4.7 Kotipaikka

Liiketoiminnan kotipaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa yrityksen keskushallinto sijaitsee. Käytännössä tämä tarkoittaa paikkaa, jossa liikkeenjohdon päätökset tehdään ja jonne on määritetty yrityksen liiketoiminnan sääntömääräinen kotipaikka sekä paikka, johon yrityksen johto kokoontuu. Mikäli tätä ei pystytä yksiselitteisesti määrittämään varmasti, yrityksen kotipaikaksi katsotaan se paikka, jossa yrityksen toiminnan kannalta olennaiset päätökset tehdään.

Kiinteä toimipaikka määrittää usein myyntimaan. Mikäli palvelun luovuttaminen ei tapahdu kiinteästä toimipaikasta tai kiinteään toimipaikkaan tai on mahdollista määrittää, mistä kiinteästä toimipaikasta tai mihin kiinteään toimipaikkaan palvelun luovutus on tapahtunut, myyntimaa määritetään liiketoiminnan kotipaikan perusteella.

Elinkeinonharjoittajien myyntiä säätelevät yleissäännökset. Yleissäännöksen mukaan, jos palvelu myydään Suomessa, eikä ostajalla ole toisessa maassa kiinteää toimipaikkaa, palvelun verotusmaa on Suomi, mikäli ostajan liiketoiminnan kotipaikka on Suomessa. Kuluttajamyynissä palvelu, jota ei ole luovutettu myyjän kiinteästä toimipaikasta, on myyty Suomessa, jos myyjän liiketoiminnan kotipaikka on Suomessa. (Verohallinto 2019e)

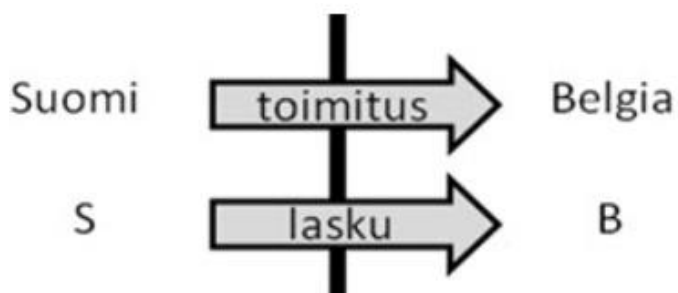
5 YHTEISÖMYYNTEI

5.1 Tavarakauppa

Arvonlisäverolaissa tavaraksi määritellään kiinteät ja irtaimet esineet ja sähkö, kaasu, lämpö- ja jäähditysenergia sekä muut näihin verrattavat energiahyödykkeet. Irtaimen esineen valmistaminen, suunnittelu ja kokoaminen ovat kuitenkin palvelun myyntiä, mikäli ostaja toimittaa valmistusmateriaalin myyjälle. Jos valmistusmateriaali tulee myyjältä, silloin kyseessä on tavarankäyttö. (Verohallinto 2019d)

Yhteisömyynti tarkoittaa tilannetta, jossa tavara myydään ja toimitetaan myyjän, ostajan tai muun tahon, esimerkiksi kuljetusliikkeen, toimesta toiselle arvonlisäverovelvolliselle elinkeinonharjoittajalle toiseen EU:n jäsenvaltioon. Yhteisömyynti on verotonta myyntiä, josta ei tarvitse tilittää veroa. Yhteisömyynti on kuitenkin verotonta vain siinä tapauksessa, kun tavarankäyttö on arvonlisäverovelvollinen jossain muussa maassa kuin Suomessa. Myytävä tavara on myös kuljetettava pois Suomesta suoraan toiseen jäsenvaltioon. Kuljetus on pystyttävä jälkikäteen todistamaan. Tositteena tästä voidaan käyttää esimerkiksi rahtikirjaa, jos kuljetuksen maksaa myyjä. Jos kuljetuksen taas maksaa ostaja, myyjän tulee pyytää ostajalta jäljennös rahtikirjasta. Mikäli kuljetus toteutetaan ostajan omalla kalustolla, ostajan tulee toimittaa tästä todistus myyjälle. Todistuksesta tulee käydä ilmi, kuka ja milloin tavarankäyttö on kuljetanut, kuljetukseen käytettävä kuljetusväline ja kuljetuksen määrän. Myyjän tulee antaa myynnistään yhteenvetoilmoitus Verohallinnolle. (Ääriä ym.: 360-361)

Esimerkki tavantomaisesta yhteisökaupasta on, kun suomalainen yritys myy tuotteen suoraan Belgiaan.



Kuvio 4. Tavarán myynti EU-maassa arvonlisäverovelvolliselle elinkeinonharjoittajalle. (Verohallinto 2017b)

Suomalaisen yrityksen myydessä tavaraan Euroopan Yhteisön ulkopuolelle, myyden tavarat edelleen toiselle suomalaiselle yritykselle, kyseessä ei ole yhteisömyynti. Tällaisessa tilanteessa tavara ei poistu Suomesta, eikä ole myöskään oikeutettu yhteisömyynnin arvonlisäverokäsittelyyn, vaan myyjän tulee lähettää ostajalle Suomen verokannalle laadittu verollinen lasku. Ostajan sijaitseminen ulkomailla ei ratkaise arvonlisäverokäsittelyä vaan paikka, jossa tavara lopulta kulutetaan. (Jokinen ym.: 44)

Yhteisömyyntiä ei ole myöskään, jos tavara myydään edelleen EU-alueen ulkopuolelle sen jälkeen, kun se on myyty EU-alueen sisälle. Tällainen tilanne käsitellään vientinä Euroopan Yhteisön ulkopuolelle. Jos tavaralle kuitenkin tehdään työsuorituksia tai muutoksia ennen kuin se lähetetään toiseen maahan Euroopan Yhteisön sisällä, on kyse yhteisömyynnistä. Yrityksen tulee kuitenkin pystyä todistamaan, että tavarat on siirretty välittömästi toiseen EU-maahan, kun työsuoritukset tai muutokset ovat valmistuneet. Tämä voidaan todistaa esimerkiksi kuljetusasiakirjoilla. (Jokinen ym.: 51-61)

Yhteisömyynnin arvonlisäveroon sisältyvät kaikki hintaan tulevat lisät. Esimerkiksi kuljetuskustannukset ovat osa yhteisömyyntiarvoa, mikäli ne laskuttaessa veloitetaan ostajalta. Kuljetuksen osuus voidaan laskuttaa erikseen erillisellä laskulla, mutta ne kuuluvat siitä huolimatta yhteisömyynnin arvoon. Viivästysmaksut tai korot eivät kuulu osaksi yhteisömyynnin arvoa. (Äärilä ym.: 364-365)

Tavaroiden yhteisömyynnissä on edellytyksenä, että tavarán myyjä on elinkeinonharjoittaja ja omassa maassaan arvonlisäverollisen liiketoiminnan harjoittaja. Mikäli myyjä ei ole elinkeinonharjoittaja tai myyjän liiketoiminta jää vähäisyyden vuoksi arvonlisäveromenettelyn ulkopuolelle, kyseessä ei ole yhteisömyynti, eikä myynti aiheuta rekisteröinti- tai ilmoitusvelvollisuutta. (Verohallinto 2017b)

Kuluttajille myynti on arvonlisäverotonta vain, mikäli kyse on arvonlisäverotuksessa tarkoitettun uuden kuljetusvälineen myynnistä.

Yhteisömyynti on arvonlisäverotonta tavarahan myyntiä. Mikäli myynnistä pitää kuitenkin maksaa veroa, kyseessä on tavarahan arvonlisäverollinen myynti toiseen EU-maahan. Myynti on verollista, mikäli elinkeinonharjoittajalla ei ole toisessa EU-maassa annettua arvonlisäverotunnistetta, elinkeinonharjoittaja ei ole verovelvollinen toimintansa vähäisyyden vuoksi tai elinkeinonharjoittajan toiminta ei oikeuta vähennyksiin tai kyseessä on yksityishenkilö. (Verohallinto 2017b)

Arvonlisäverotunniste

Arvonlisäverotunniste, eli vat-number tai ALV-tunniste, osoittaa yhteisökaupassa arvonlisäverovelvollisuuden. Kaikki toimijat, joilla on arvonlisäveroraportoitavia myyntejä tai ostoja yhteisöalueella, tarvitsevat ALV-tunnisteen. Arvonlisäverotunniste muodostetaan maatunnuksesta ja Y-tunnuksesta ilman kahden viimeisen numeron välissä olevaa väliviivaa. Eli jos yrityksen Y-tunnus olisi 123567-8, arvonlisäverotunniste olisi FI12345678. (Verohallinto 2019d)

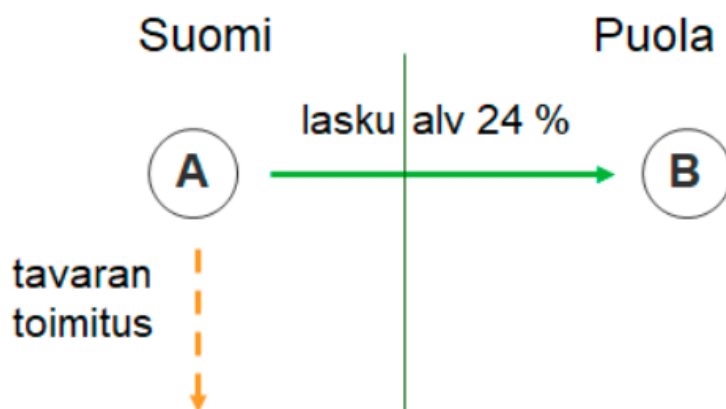
Verovelvollisilla on oikeus tarkistaa kauppakumppaninsa ALV-tunnisteen voimassaolo. Voimassaolon voi tarkistaa Verohallinnon verkkosivuilta VIES-palvelusta tai puhelimitse Verohallinnon asiakaspalvelusta. Jokainen yritys on vastuussa huolehtia, että vastapuolen ALV-tunniste voimassa. (Arvonlisäverotunniste)

Myyntimaa

Kansainvälisessä tavarakaupassa myyjän vastuulle kuuluu selvittää, missä maassa tavara on myyty myyntimaasäännöksiin mukaan. Myyntimaasäännökset määrittävät, millä valtiolla on verotusoikeus myytyyn hyödykkeeseen ja minkä maan arvonlisäverolakia sovelletaan. Jos myyntimaa on Suomi, sovelletaan Suomen arvonlisäverolain säännöksiä ja myynnistä suoritetaan arvonlisävero Suomeen, ellei myynti ole erikseen säädetty arvonlisäverottomaksi Suomessa. (Verohallinto 2019d)

Tavarakaupassa myyntimaa määritetään tavaran liikkeen perusteella. Ratkaisevia tekijöitä ovat tavaran luovutuspaikka tai paikka, josta tavaran kuljetus alkaa. Mikäli tavaraa ei kuljeteta mihinkään, tavara verotetaan siinä maassa, jossa se luovutetaan ostajan käyttöön. (Verohallinto 2019b)

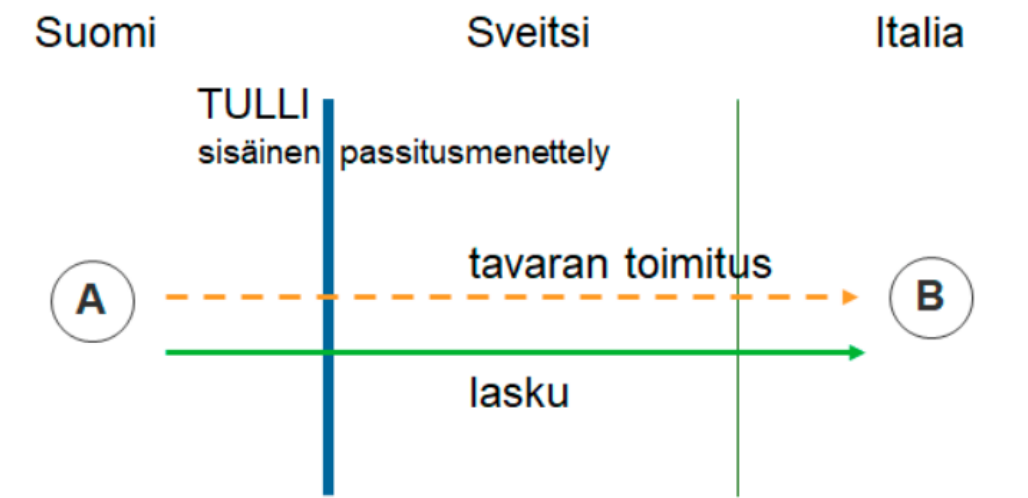
Esimerkiksi suomalainen yritys A myy tavaraa puolalaiselle yritykselle, joka on rekisteröitynyt Puolassa arvonlisäverovelvolliseksi. Tavarat kuljetaan puolalaisen yrityksen Suomessa sijaitsevaan toimipaikkaan Suomessa sijaitsevan myyjän A varastosta. Ostaja ilmoittaa myyjälle puolalaisen arvonlisäverotunnisteen, mutta myynti käsitellään silti kotimaan arvonlisäveron 24 % mukaan, koska tavara ei ole poistunut Suomesta. (Kuvio 5)



Kuvio 5. Myynti kotimaan arvonlisäveron mukaan. (Verohallinto 2019b)

EU-maiden välisessä kaupassa tavaraa saatetaan joskus joutua kuljettamaan siten, että tavara kulkee kuljetusvaiheessa sellaisen maan läpi, joka ei ole Euroopan Unionin jäsenvaltio. Tällaisessa tilanteessa voidaan käyttää passitusmenettelyä. (Verohallinto 2019b) Passitusmenettelyllä tarkoitetaan tullimenettelyä, jossa tavara kuljetetaan määrätystä lähtötullista määrättyyn määrätulliin, jossa tavara tulliselvitetään. Tavaraa ei tulliselvitetä matkalla eli tavaraa voidaan siirtää määrätty väli maksamatta tullia tai muita maksuja. Tavaraa siis kohdellaan kuljetuksen ajan samaan tapaan kuin EU:n sisäisessä kaupankäynnissä. (Tulli 2020)

Suomalainen yritys A myy kangasta Italiassa toimivalle yritykselle B. Molemmat yrityksistä ovat rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi kotimaissaan. B ilmoittaa oman arvonlisäverotunnisteensa myyjälle A. A päättää kuljettaa tavaran Suomesta Italiaan Sveitsin läpi ja A asettaa tavaran passitusmenettelyyn. Myynti käsitellään Suomessa tapahtuneena yhteisömyyntinä passituksen ansiosta, vaikka tavara poistuu EU-alueelta ennen lopullista toimituspaikkaansa Italiassa. (Kuvio 6)



Kuvio 6. Passitusmenettely. (Verohallinto 2019d)

5.2 Palvelukauppa

Yhteisökaupassa ja EU-alueen ulkopuolisen kaupan säädökset koskevat nimenomaan tavarakauppaa. Palvelukauppaa koskevat säädökset ja arvonlisäveromenettelyt ovat erilaiset kuin tavarakaupassa. Palvelukaupassa ei siis ole niin selkeää rajanvetoa Euroopan yhteisön ulko- ja sisäpuolille sijoittuvien kaupankäyntitilanteiden kanssa. Palvelukaupassa noudatetaan palvelukohtaisia myyntimaasäädöksiä, jotka määrittelevät palvelun myyntimaan ja maan, jonne verot maksetaan. (Hyttinen & Svenberg: 21) Tämän vuoksi tässä opinnäytetyössä ei käsitellä yhteisömyynnin palvelukauppaa omana lukunaan tarkemmin, koska samat säännökset koskevat molempia tilanteita.

6 KOLMIKANTAKAUPPA

Kolmikantakauppa on ketjuliiketoimintaa. Kolmikantakaupassa on nimensä mukaisesti mukana kolme osapuolta. Jotta kolmikantakaupan käsite toteutuu, kaikkien kolmen osapuolen tulee sijaita eri Euroopan Yhteisön jäsenvaltiossa ja olla rekisteröityneitä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Kolmikantakaupassa tavara myydään kahdesti peräkkäin. Kolmikantakauppa on verotonta myyntiä kolmen jäsenvaltion välillä. Olennaista kolmikantakaupassa on, että tavara myydään alkupe räiseltä myyjältä loppuasiakkaalle suoraan, eikä tavara käy välillä toisessa jäsenvaltiossa. Jos kaupassa on yksikin osapuoli, joka ei ole Euroopan Yhteisön jäsen, kaupassa on useampi kuin kolme osapuolta tai joku osapuolista ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, ei kauppa täytä kolmikantakaupan määritelmää. (Verohallinto 2019d)

Mikäli kolmikantakaupasta ei olisi erikseen säädettyä erityissääntelyä, kolmikantakaupan ensimmäinen osapuoli olisi arvonlisäverovelvollinen siinä valtiossa, jonne tavara on kuljetettu loppuasiakkaalle. (Juanto ym. 2018: 150)

Kolmikantakaupan sääntelyssä saattaa olla jäsenmaakohtaisia eroja. Kolmikantakauppaa harjoittavan yrityksen vastuulla on selvittää omaa liiketoimintaansa koskeva verovelvollisuus toisessa jäsenvaltiossa ja yritys on vastuussa mahdollisen verovelvollisuuden noudattamisesta. (Leppänen 2019)

Esimerkki kolmikantakaupasta on, kun suomalainen yritys A myy tuotteita 5000 euron arvosta ruotsalaisyritykselle B. Yritys B myy ne eteenpäin saksalaiselle yritykselle C. Tällaisessa tilanteessa tavara kulkee suoraan Suomesta Saksaan. Suomalaisen yrityksen A ja ruotsalaisen yrityksen B välillä kauppa on yritykselle A verotonta yhteisömyyntiä. Yritysten B ja C välillä taasen myynti ei tavallisesti olisi yhteisömyyntiä, koska tavaraa ei lähetetä yrityksen B kotimaasta Ruotsista. Tavallisten säännösten mukaan yrityksen B pitäisi rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Saksassa verottoman myynnin harjoittamiseksi. Kolmikantakaupassa on kuitenkin yksinkertaistamissäännös, jonka ansiosta yritys B voi tuotteet myydä yritykselle C verottomasti. Kolmikantakaupan säännösten mukaan arvonlisäverovelvoite siirtyy saksalaisyritykselle C. (Verohallinto 2019d)

Kaupassa on kolme osapuolta, yritys A, yritys B ja yritys C. Yritys A sijaitsee Suomessa, yritys B Ruotsissa ja yritys C Saksassa. Yritys A myy tuotteen Suomesta Ruotsiin, josta ruotsalainen yritys B myy sen yritykselle C Saksaan. Tavara kuitenkin kuljetetaan suoraan yritykseltä A loppuasiakkaalle C.

MYYNIT:



Veroton yhteisömyynti



Yksinkertaistamissäädöksen
perusteella veroton myynti



Verovelvollisuus siirtyy saksalaisyritykselle C

TAVARA:



Kuvio 7. Kolmikantakauppa. (Verohallinto 2019d)

7 KETJUKAUPPA

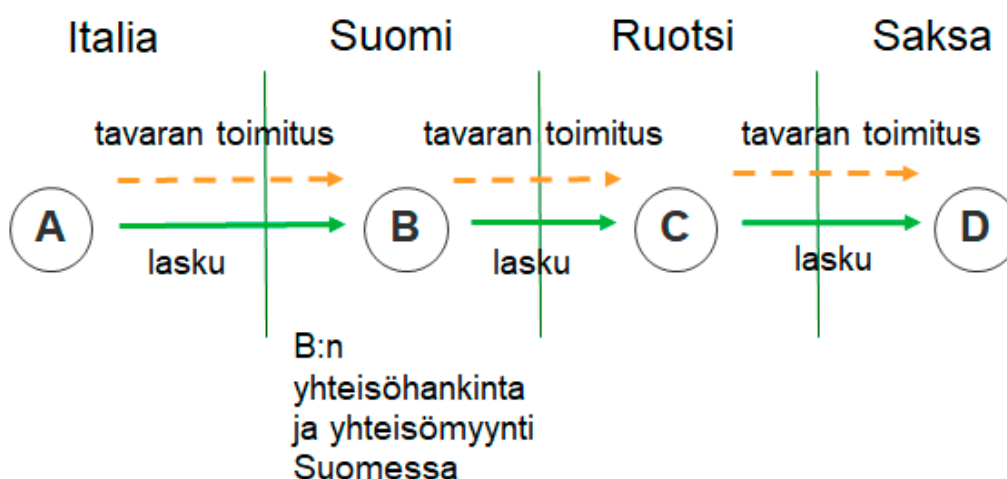
Ketjukaupasta on kyse, kun samoja tuotteita myydään ketjussa niin, että myynteihin sisältyy ainoastaan yksi kuljetus kahden eri jäsenvaltion välillä. Ketjukaupassa verotusjäsenvaltio määräytyy sen myyntitapahtuman mukaan, johon liittyy tavaran kuljettaminen. Kansainvälisissä ketjukauppatilanteissa verotonta yhteisömyyntiä voi olla ainoastaan yksi myyntitapahtuma. Muut ketjussa tapahtuvat myynnit ovat paikallista myyntiä. Paikallisen myynnin arvonlisäverokohtelu määräytyy sen valtion arvonlisäverosäätelyn mukaan, jossa myynnin katsotaan tapahtuvan. Euroopan Yhteisön sisällä tehtävässä ketjukaupassa on olennaista määrittää, kuka tavaran myyjistä suorittaa yhteisömyynnin siinä valtiossa, josta tavara lähtee. (Hakapää ym. 2016: 138-139)

Kansainvälisessä ketjukaupassa tavara saatetaan myydä ketjussa useaan kertaan, mutta tavara toimitetaan kuitenkin ensimmäiseltä myyjältä loppukäyttäjälle. Tavara kuitenkin myydään useampaan kertaan ja välillä tapahtuu useampi laskutus eri tahojen välillä. Suomessa toimivan yrityksen näkökulmasta arvonlisäveron maksuvelvollisuus määräytyy sen mukaan, toimiiko yritys ostajan vai myyjän roolissa vai molempina kahdessa peräkkäin tapahtuvassa kaupassa. (Hakapää ym. 2016: 138-141)

Tavaran myyntimaan määrittäminen ketjukaupoissa on huomattu haastavaksi. EU:lla on ollut viime vuosina käsittelyssä lukuisia tapauksia, joissa on pohdittu, mikä ketjussa tapahtuneista myynneistä on myynti, mikä voidaan käsitellä verottomana yhteisömyyntinä. Vuodesta 2020 lähtien EU:n sisäkaupassa on ollut voimassa olettamat kolmen tai useamman osapuolen välillä tehtäviin ketjukauppoihin, joissa tavara kulkee suoraa reittiä ensimmäiseltä myyjältä loppuasiakkaalle. EU:lla on tavoitteena yhdenmukaistaa sääntelyä siitä, mikä ketjun myynneistä on verotonta yhteisömyyntiä. Olettamaksi on muodostunut, että mikäli ketjukaupassa ketjun ensimmäinen myyjä järjestää tavaralle kuljetuksen toiseen jäsenvaltioon, käsitellään ketjun ensimmäinen myynti verottomana yhteisömyyntinä. Olettama voidaan kumota, mikäli ketjun ensimmäinen ostaja on arvonlisäverovelvollinen

siinä maassa, josta tavarat ovat lähteneet kuljetettavaksi ja toimittaa ketjun ensimmäiselle myyjälle lähtömaahan rekisteröidyn alv-tunnisteen. Tällaisessa tapauksessa ensimmäisen ostajan tekemä myynti ketjun toiselle ostajalle käsitellään verottomana yhteisömyyntinä. (Nyrhinen ym. 2019: 550-551)

Esimerkki ketjukauppatilanteesta on, kun italialainen yritys A myy tuotteita suomalaisyritykselle B. Yritys B myy tavarain eteenpäin ruotsalaisyritykselle C. Ruotsista tavara myydään jälleen saksalaisyritykselle D. Jokainen kaupan osapuoli on arvonlisäverovelvollinen vain kotimaassaan. Ostajat B, C ja D käyttävät hankinnassa kotimaista arvonlisäverotunnistetta. Ensimmäisen myynnin yhteydessä tavara kuljetetaan Italiasta Suomeen. Toisen myynnin yhteydessä tavara kuljetetaan B:n toimesta Suomesta Ruotsiin ja C:n ostettua tavarain, C kuljettaa sen loppuasiakkaalle Saksaan. Kauppaketjuun liittyy kolme erillistä myyntiä ja kuljetusta. Tahojen A ja B välillä tapahtunut kauppa katsotaan Italiassa tapahtuneeksi myynniksi. Suomessa yritys B tekee yhteisöhankinnan ostamalla tavarain Italiasta. Seuraava myynti, taholta B taholle C, katsotaan Suomessa tapahtuneeksi yhteisömyynniksi Ruotsiin. C:n ja D:n välinen myynti taasen on Ruotsissa tapahtunut myynti. (Kuvio 8)



Kuvio 8. Ketjukauppatilanne. (Verohallinto, 2019d)

8 ILMOITTAMINEN

Arvonlisäverolain mukaan verollista liiketoimintaa harjoittavien ja arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityneiden tahojen tulee ilmoittaa Verohallinnolle arvonlisäveroistaan kultakin verokaudelta. Ilmoitusajanjakso on yleensä yksi kalenterikuukausi. (Hyttinen & Svensberg 2018: 297, 306)

Pääsääntöisesti yritykset valtuuttavat kirjanpitäjänsä tai tilitoimistonsa tekemään puolestaan arvonlisäveroilmoitukset. Ilmoitus tehdään Katso-tunnistella tai Suomi.fi-tunnisteella, joiden avulla tunnistaudutaan OmaVero-palveluun tekemään ilmoitus. (Verohallinto 2019e)

Ulkomaankauppa

Euroopan yhteisön ulkopuolelle tehdystä kaupasta, myynnistä tai hankinnasta, annetaan arvonlisäveroilmoitus. Arvonlisäveroilmoittaminen- ja maksaminen tulee tehdä jokaisen kuukauden 12. päivänä kuluva kuukautta seuraavana toisena kuukautena. Jos myynti on tapahtunut tammikuussa, tulee ilmoitus antaa maaliskuun 12.päivään mennessä. (Verohallinto 2019d)

Yrityksen verokausi voi olla myös neljänneskalenterivuosi. Tällaisessa tapauksessa arvonlisävero tulee ilmoittaa ja maksaa kalenterivuosineljänneksen toisena seuraavan kuukauden 12. päivänä. Ensimmäisen neljänneksen verot siis erääntyvät maksettavaksi 12. toukokuuta. Verokausi voi olla myös kokonainen vuosi, jolloin arvonlisävero täytyy olla ilmoitettuna ja maksettuna verokautta seuraavan vuoden helmikuun viimeiseen päivään mennessä. (Verohallinto 2019d)

Pääsääntöisesti ilmoitus tehdään sille kuukaudelle, mille kyseisen suorituksen maksu on kohdistunut. Poikkeuksen muodostaa tilanne, jossa hyödykkeestä on annettu ennakkomaksu. Mikäli maksu on suoritettu ennakkoon, ilmoitetaan maksu jo sille kaudelle, jolloin maksu on vastaanotettu, vaikka varsinainen toimittaminen tai vastaanottaminen tapahtuisi vasta myöhemmin. (Verohallinto 2019d)

Euroopan yhteisön ulkopuolelle tapahtuvassa myynnissä verotuspaikkasäädös määrittää, että Suomella on oikeus kerätä tavaran verosta myynti, jos tavaran lähtömaa on Suomi. Vientimyynnistä ilmoitetaan Verohallinnolle kohdassa ”0 verokannan alainen myynti”. Mikäli vientimyyntiä varten tehdään ostoja – esimerkiksi toimitettaviin laitteisiin ostetaan osia – on yrityksellä oikeus saada vientimyyntiin liittyvistä ostoista arvonlisäveron palautus. (Hyttinen & Svensberg 2018: 38, 58)

Euroopan Yhteisön ulkopuolelle suuntautuvasta palvelukaupasta ei anneta erillistä ilmoitusta. Yhteisön ulkopuolelle tehty palvelukauppa ilmoitetaan oma-aloitteisten verojen veroilmoituksessa kohdassa 309 ”0-verokannan alainen liikevaihto”. (Verohallinto 2019e)

Yhteisökauppa

Euroopan yhteisön sisäpuolella tehty kauppa ilmoitetaan arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksella. Yhteenvetoilmoitus annetaan vain sellaisilta kuukausilta, jolloin yrityksellä on ollut myyntiä EU-alueella. Mikäli myyntiä ei ole ollut, ilmoitustaan ei tarvitse antaa. (Hyttinen & Svensberg 2018: 304)

Yhteenvetoilmoitus annetaan kalenterikuukauden päättymistä seuraavan kalenterikuukauden 20.päivään mennessä sähköisenä ilmoituksena. Jos yrityksellä on ollut yhteenvetoilmoituksen alaista myyntiä tammikuussa, ilmoitus täytyy antaa 20.2 mennessä. Ilmoittamiseen käytetään sähköistä OmaVero- tai Tyvi-palvelua. (Verohallinto 2019d)

Mikäli yrityksellä on yhteisömyyntiä yli 500.000 euron edestä kalenterivuotta kohden, tulee EU-myyntistä antaa myös Intrastat-ilmoitus. Intrastat-ilmoituksella kerätään tiedot Euroopan Yhteisön sisällä liikkuvan tavaran määrästä. Liiketoimintaa harjoittavien yritysten ei tarvitse itse seurata, ylittyykö heidän yhteisömyynnissään 500.000 euron raja, vaan Tulli seuraa asiaa Verohallinnon avustuksella. Tulli ilmoittaa yritykselle, mikäli raja ylittyy. Intrastatin alaiset yhteisömyynnit ilmoitetaan sähköisesti Intrastat- tai Tyvi-palvelussa. Ilmoittaminen tulee tehdä kuukausittain ja viimeistään 10 työpäivän päästä edellisen kalenterikuukauden viimeisestä päivästä laskettuna. Ilmoittaessa on annettava kauppakumppaneiden VAT-tunnukset. (Hyttinen & Svensberg 2018: 306)

9 LASKUMERKINNÄT

Laskut ovat liiketoiminnan kannalta erittäin tärkeitä asiakirjoja. Laskuvaatimuksia säätelee kirjanpidoon, verotuksen ja kaupan säännökset. Arvonlisäverotuksessa laskusta saadaan arvonlisäveromenettelyyn liittyvät tiedot. Lasku toimii dokumenttina ostajalle arvonlisäverovähennyksiin ja viranomaisille valvonnan suorittamisessa. (Nyrhinen ym. 2019: 823)

Kansainvälisen kaupan laskuja koskevat säännökset sisältyvät arvonlisäverodirektiiviin (2006/112/EY). Pääsäännön mukaan sovelletaan sen valtion arvonlisäverosäännöksiä, jossa tavara luovutetaan tai palvelu tuotetaan. (Nyrhinen ym. 2019: 823-824)

Kansainvälisen kaupan laskumerkintöjen vaatimukset on säädetty Suomen arvonlisäverolaissa (1501/1993/209 e §). Myynti on myyjälle verotonta, kunhan ostajalla on voimassa oleva VAT-tunnus. Mikäli ostajalla ei tunnusta ole, myynti on verollista. Myynti voidaan kuitenkin käsitellä verottomana, vaikka ostajalla ei olisi VAT-tunnusta, mikäli myyjä kykenee todistamaan ostajan verovelvollisuuden kaupan tapahtuessa. (Hyttinen & Svensberg 2018: 32)

Myyjän on myös kyettävä todistamaan, että tavara on siirtynyt Suomen rajojen ulkopuolelle. Todistamisen voi tehdä esimerkiksi rahtikirjalla, jonka tietoja verratetaan myyntilaskulla oleviin tietoihin. Dokumenteista on käytävä ilmi tavaran kuljettaja, kuljetuspäivämäärä, kuljetuksen määränpää sekä kuljetusväline ja kuljetusvälineen tunniste, esimerkiksi rekisterinumero. (Hyttinen & Svensberg 2018: 27-28)

Kansainväliseltä kauppalaskulta tulee löytyä seuraavat asiat:

- laskun antamispäivä
- laskun yksilöivä tunniste (laskun numero)
- myyjän VAT-tunnus
- ostajan VAT-tunnus
- kaupan osapuolten nimet ja osoitteet

- myydyd tavarat tai palvelut määrä, laajuus ja laji
- tavaroiden toimituspäivä tai palveluiden suorituspäivä tai ennakkomaksun suorituspäivä (mikäli ei ole sama kuin laskun antopäivä)
- veron tai verottomuuden peruste
- veroton yksikköhinta
- hyvitykset ja alennukset, mikäli sellaisia on, ja niitä ei ole huomioitu yksikköhinnassa
- verokanta
- veron määrä
- merkintä käännetyistä verovelvollisuudesta, mikäli ostaja on sen perusteella verovelvollinen
- mikäli laskua muutetaan, muutetussa laskussa tulee olla yksiselitteinen viittaus alkuperäiseen laskuun. (Äärilä ym. 2015: 789-790)

Kansainvälisessä myynnissä laskuun on tärkeää merkitä peruste verottomuudesta. Yhteisömyyntiä koskevassa laskussa merkintä on ”VAT 0 % Intra Community Supply” ja Euroopan yhteisön ulkopuolelle tapahtuvassa myynnissä ”VAT 0 % Export of goods”. (Verohallinto 2019f)

Kolmikanta- ja ketjukaupoissa laskumerkinnät riippuvat siitä, laskutetaanko ketjun ensimmäistä vai toista myyntitapahtumaa. Kolmikantakauppatilanteissa kaupapakettijun ensimmäinen myyjä kirjaa laskuun oman VAT-tunnuksensa, ostajan VAT-tunnuksen sekä merkinnän verottomuudesta. Ketjun toinen myyjä merkitsee laskuun oman sekä ostajan VAT-tunnuksen ja maininnan, että kyseessä on kolmikantakauppa, merkinnällä ”Triangulation”. Ketjun toinen myyjä lisää myös merkinnän käännetyistä verovelvollisuudesta merkinnällä ”Reverse charge”. (Verohallinto 2019f)

10 OPPAAN TOTEUTTAMINEN

Opinnäytetyöhön liittyvä opas on laadittu toimeksiantajan vienti- ja talousosastojen käyttöön selkeyttämään keskeisimpiä toimeksiantajayrityksen kansainvälisen kaupan tilanteita, niiden laskutusta ja arvonlisäverotusta. Opasta voidaan käyttää uuden henkilökunnan ja harjoittelijoiden perehdyttämiseen. Vakituisesti yrityksessä työskentelevät voivat myös hyödyntää sitä muistinsa tueksi vaikeaselkoisiksi koetuissa tilanteissa. Sekä opinnäytetyö että opas luovutetaan toimeksiantajan käyttöön. Oppaan sisältö pohjautuu opinnäytetyön teoriaosuuteen, Verohallinnon säädöksiin sekä kansainvälisen arvonlisäverotuksen lainsäädäntöön.

Oppaassa käsitellään kansainvälistä arvonlisäverotusta tavara- ja palvelukaupassa sekä yhteisö- että vientikauppatilanteissa sekä toimeksiantajayrityksen keskeisimpiä kansainvälisen kaupan tilanteita. Oppaassa käsitellään myös raportointia yhteisö- ja vientikauppatilanteissa. Oppaassa on käsitelty eri tilanteita nimenomaan toimeksiantajayrityksen näkökulmasta.

Toimeksiantajayrityksen talous- ja vientiosastoilla on todettu kansainvälisen kaupan arvonlisäverotukseen liittyvät säädökset vaikeaselkoisiksi ja vaikeasti löydettäviksi. Samojen asioiden tarkistamiseen kuluu aikaa, kun tieto pitää etsiä esimerkiksi Verohallinnon pitkistä ohjeistuksista, jonka vuoksi opinnäytetyö ja opas on koettu tarpeellisiksi. Toimeksiantajayritys käyttää laskutuksessaan Lean-ohjelmistoa. Oppaaseen toivottiin myös maininnat kyseisessä ohjelmistossa käytettävistä myyntitiliyhdistelmistä. Opas ei siis itsessään sovellu vastaavaa liiketoimintaa harjoittavien yritysten käyttöön, vaan on räätälöity nimenomaan toimeksiantajayritykselle.

Oppaan käyttäjän odotetaan hallitsevan Lean-ohjelmiston käyttö ja tuntevan kansainvälisen arvonlisäverotuksen ja tavarakaupan perusteet. Oppaassa ei ole ohjeistusta Lean-ohjelmiston käyttöön, ja oppaassa olevat muut ohjeistukset hyödyttävät vain, mikäli lukija on työskennellyt kansainvälisen arvonlisäverotuksen parissa aiemminkin. On myös tärkeää muistaa, että kansainvälisen arvonlisäverotuksen sääntely muuttuu jatkuvasti. Toimeksiantajan vastuulla on päivittää opasta sääntelyn muuttuessa, jotta sen sisältö pysyy luotettavana.

Oppaan alkuosa koostuu lyhyistä ja helppolukuisista teoriakappaleista, loppuosassa käsitellään erilaisia myyntitilanteita kuvallisin esimerkein. Kuvallisia esimerkkejä on käytetty asian selkeyttämiseksi ja tulkinnan helppouden varmistamiseksi. Oppaaseen on myös laadittu sisällysluettelo, jotta käyttö olisi mahdollisimman sujuvaa. Osa esimerkeistä on kuvitteellisia, osa on laadittu aiempia kauppvoja mukailleen ja osa esimerkeistä on aitoja tilanteita vakioasiakkaille tehtävästä myynnistä.

11 EMPIIRINEN TUTKIMUS

11.1 Toimeksiantaja

Työn toimeksiantaja on suomalainen konepaja- ja teknologiayritys. Yrityksen yhtiömuoto on osakeyhtiö ja se työllistää noin 70 ihmistä. Toimeksiantajayritys toimii myös Suomen markkinoilla, mutta merkittävä osa liikevaihdosta koostuu viennistä ja yhteisömyynnistä. Tässä opinnäytetyössä käsitellään arvonlisäverotusta nimenomaan kansainvälisen kaupan myyntitapahtumissa. Työssä keskitytään käsittelemään vain Suomessa toimivan emoyhtiön kansainvälisen myynnin kauppatapahtumia.

Toimeksiantaja on perheyritys, jolla on vuosien kokemus kansainvälisestä kaupasta. Jatkuvasti muuttuvien ohjeistuksien ja yksityiskohtaisen lainsäädännön vuoksi myös kokeneella toimijalla on tarve opastukseen kansainvälisen myynnin arvonlisäverotuksessa.

Toimeksiantajayrityksen organisaatiossa vienti- ja talousosastot toimivat tiiviissä yhteistyössä. Tämä opinnäytetyö ja siihen liitettävä opas kansainvälisen myynnin arvonlisäverotuksen eri tilanteissa luovutetaan yrityksen vienti- ja talousosaston käyttöön.

11.2 Suunnittelu ja toteutus

Tutkimuksen tavoite on selvittää toimeksiantajayrityksen kansainvälisen myynnin liiketapahtumia, niihin liittyvää arvonlisäverotusta sekä tilanteita, joita varten erityisesti opinnäytetyön liitteeksi tuleva opas laaditaan. Tutkimus tehdään laadullisena tutkimuksena, jonka tutkimusmenetelmä oli puolistrukturoitu haastattelu eli teemahaastattelu. Teemahaastattelun onnistumiseksi haastattelijan on perehdyttävä aihepiiriin, jotta haastattelu voidaan kohdistaa oikeisiin teemoihin. Teemahaastattelu on oikea valinta tämän opinnäytetyön haastattelumenetelmäksi, sillä tutkimuksen tekijällä on omakohtaista kokemusta toimeksiantajayrityksen vientiosastolla työskentelystä sekä tradenomiopintojen kautta tullutta teoriatietoa kansainvälisen myynnin arvonlisäverotuksesta. Käytännön työkokemuksesta ja opintojen kautta saadusta teoriapohjasta oli hyötyä haastattelun rakentamisessa, koska

voitiin varmistua, että haastattelijalla ja haastateltavalla oli yhteinen ymmärrys sekä teoriassa arvonlisäverotuksesta että käytännössä juuri kohdeyrityksestä.

Tutkimustyöhön valmistautuminen alkoi toimeksiantajayrityksen kustantamalla Tampereen Kauppakamarin järjestämällä kansainvälisen kaupan arvonlisäverokoulutuksella talvella 2020. Koulutuksen jälkeen valmistautuminen jatkui tutustumalla kansainvälisen arvonlisäverotuksen kirjallisuuteen, lainsäädäntöön sekä Verohallinnon ohjeistuksiin. Tutkimukseen valmistauduttiin myös tutustumalla aiemmin aiheesta tehtyihin tutkimuksiin, opinnäytetöihin ja pro gradu-tutkielmiin. Perehtymisen jälkeen selvitettiin tutkimusongelman kannalta keskeiset asiakokonaisuudet ja teemat sekä haastatteluosuudessa kysyttävät kysymykset.

Teemahaastattelussa tutkimusongelmasta johdetaan keskeisimmät asiakokonaisuudet ja teemat, joihin on välttämätöntä keskittyä, jotta tutkimusongelmaan voidaan vastata. (Vilkkä 2015: 123-124)

Tässä tutkimuksessa määritettiin kolme teemaa:

- kansainvälinen kauppa
- kansainvälisen myynnin arvonlisäverotus
- tiedonsaanti ja oppaan toteuttaminen.

Kansainvälisen kaupan teemassa selvitetään, millaiset kansainvälisen kaupan tilanteet ovat kohdeyrityksen toiminnassa yleisiä ja minkä maiden kanssa yritys käy yleisimmin kauppaa. Tässä teemassa selvitettiin myös yleisimpiä ongelmakohtia ja niiden toistuvuutta.

Kansainvälisen myynnin arvonlisäverotuksen teemassa selvitetään toimeksiantajayrityksen vienti- ja talousosastojen työntekijöiden tietoja kansainvälisen myynnin arvonlisäverotuksesta, arvonlisäverotukseen liittyviä tilanteita, jotka aiheuttavat haasteita, sekä sitä, kuinka ajantasaista tiedonkulku- ja saanti arvonlisäverotuksen osalta kohdeyrityksessä on. Tässä teemassa sivutaan myös raportointia ja sen sujuvuutta.

Kolmas teema keskittyy tiedon saantiin ja oppaan toteuttamiseen. Kolmannessa teemassa tutkitaan, kuinka kohdeyrityksen avainhenkilöt ylläpitävät omia tietojaan arvonlisäverotuksesta ajan tasalla ja millaisista tietolähteistä tietoa päivitetään. Tiedonsaannin ja oppaan toteuttamisen teemassa kysytään myös, millaisiin konkreettisiin asioihin tulisi oppaassa keskittyä, jotta se soveltuisi mahdollisimman hyvin käyttötarkoitukseensa toimeksiantajayrityksessä.

Oppaan toteuttamiseksi suoritettavat haastattelut kohdennettiin toimeksiantajayrityksen vienti- ja talousosastolle. Haastateltujen työnkuvaan kuului olennaisesti arvonlisämenettelyt kansainvälisten myyntitapahtumien parissa.

Haastattelut toteutettiin huhti-toukokuussa 2020 osittain sähköpostin välityksellä ja osittain kasvokkain. Haastatteluiden sisältö tallennettiin kirjallisessa muodossa muistiinpanoina ja haastattelija kirjoitti aineiston haastattelun jälkeen puhtaaksi. Saatu tutkimusaineisto analysoitiin aineistolähtöisellä sisällönanalyysillä. Tässä analysointimenetelmässä kerätystä aineistosta karsitaan tutkimuskysymysten ja tutkimusongelman kannalta epäolennainen tieto pois, mutta ei kuitenkaan hävitetä tärkeitä tietoja. (Vilka 2015: 105)

11.3 Analysointi

Haastatteluista kerätty aineisto analysoitiin teemahaastattelun teemojen mukaisesti. Toteutettavat haastattelut eivät seuranneet täysin haastattelulomakkeen sisältöä, vaan haastateltava sai antaa myös laajempia vastauksia. Haastatteluissa tuli myös esiin aiheita, joita haastattelija ei ollut osannut ennalta ottaa huomioon. Käytetyt teemat olivat kansainvälinen kauppa, kansainvälisen myynnin arvonlisäverotus ja tiedonsaanti ja oppaan toteuttaminen.

Kansainvälinen kauppa

Haastattelijain perusteella toimeksiantajan talous- ja vientiosastolla työskennellään niin kotimaisten kuin ulkomaisten asiakkaiden kanssa, mutta työaika menee enemmän nimenomaan kansainvälisen kaupan liiketoimintojen parissa. Kotimaan kaupan arvonlisäveromenettelyitä ei myöskään koettu haastaviksi verrattuna kansainvälisen myynnin menettelyihin.

Toimeksiantajayrityksen myyntitoimintojen kannalta keskeisimmiksi kansainvälisen myynnin maiksi listattiin:

- Puola
- Chile
- Peru
- Sambia
- Venäjä
- Bulgaria
- Tsekin tasavalta
- Ruotsi
- Eesti
- Norja
- Ranska.

Yrityksessä tehdään sekä tavara- että palvelukauppaa. Tavarakauppaa on kuitenkin huomattavasti enemmän kuin palvelukauppaa. Toimeksiantajayrityksellä on myös myyntitapahtumia, jotka sisältävät sekä tavaraa että palvelua. Tällaiset tilanteet on koettu toimeksiantajayrityksessä erityisten haastaviksi. Tämän opinnäytetyön yhteydessä laadittiin toimeksiantajan käyttöön opas kansainvälisen myynnin arvonlisäverotuksesta. Opas laaditaan nimenomaan talous- ja vientiasastojen käyttöön, jotka haastatteluiden perusteella työskentelevät nimenomaan myyntitapahtumien parissa. Toimeksiantajayrityksissä ostot sekä Suomesta että kansainvälisiltä markkinoilta kuuluvat yrityksen hankintaorganisaatiolle. Tämän vuoksi kansainväliset ostot rajattiin työn ulkopuolelle.

Haastavaksi koettiin myös tilanteet, joissa tavara ei seuraa laskua. Toimeksiantajayrityksellä on tilanteita, joissa laskutettava taho ja taho, jonne tavara toimitetaan, sijaitsevat eri valtioissa. Kaikki näistä valtioista eivät myöskään sijaitse Euroopan Yhteisön alueella, joka mutkistaa tilannetta ennestään. Tällaiset tilanteet listattiin yhdeksi tärkeimmistä asioista, joita oppaaseen tulee sisällyttää.

Palvelukauppa aiheutti myös päänvaivaa toimeksiantajayrityksen työntekijöille. Toimeksiantajalla on kauppoja, joissa myydään suunnittelutöitä osana projektia. Toimeksiantajayritys siis toimittaa laitteen asiakkaalle jossain vaiheessa, mutta ennen laitteen valmistusta, laite myös suunnitellaan toimeksiantajayrityksen toimesta. Tällaisissa tilanteissa on koettu arvonlisäverotus haastavaksi etenkin laskutuksen kannalta. Kun ensimmäisenä osana projektia ensin suunnitellaan laitteisto ja suunnitelmat toimitetaan jäsenvaltioon, mutta varsinainen projektin myöhemmin tehtävä laitetoimitus toimitetaan yhteisön ulkopuolelle. Suunnittelutyö kuitenkin laskutetaan erikseen. Tällaisissa tilanteissa on haastavaa selvittää, onko kyseessä tavara- vai palvelukauppa ja käsitelläänkö tällainen kauppa yhteisö- vai vientikauppana.

Kansainvälisen myynnin arvonlisäverotus

Kansainvälisen myynnin arvonlisäverotuksen osalta haastavaksi koettiin tilanteet, joissa kauppakumppanilla on käytössä useamman maan arvonlisäverotunniste ja myyntitilanteessa toimitus ja laskutus tapahtuu saman yrityksen eri yhteisömaiden toimipaikkoihin. Myös VAT-tunnuksen käytössä todettiin olevan haasteita. Kaikki kauppakumppanit eivät ilmoita arvonlisäverotunnistettaan tehdessään myyntitilausta ja arvonlisäverotunniste joudutaan tarkistamaan itse. Arvonlisäverotunniste saattaa olla usein virheellinen tällaisissa tilanteissa, jonka vuoksi kansainvälisen myynnin laskuja joudutaan hyvittämään. Hyvityslaskujen tekemiseen kuluu turhaa aikaa ja vaivaa. Arvonlisäverotunnisteiden tarkastaminen VIES-järjestelmästä koettiin sujuvaksi, mutta tämä hyödyttää vain tilanteissa, joissa tarkistetaan tunnuksen voimassaolo. VIES-järjestelmästä voidaan tarkastaa VAT-tunnuksella, onko tunnus voimassa ja kenelle tunnus kuuluu. Järjestelmästä ei kuitenkaan voi hakea yrityksen nimellä VAT-tunnusta.

Laskumerkinnät olivat myös olennainen osa kansainvälisen myynnin arvonlisäverotuksen teemaa, joka haluttiin sisällytettävän ohjeistukseen. Laskumerkinnät koettiin haastaviksi erityisesti kolmikantakauppatilanteissa ja tilanteissa, joissa toimitukseen sisältyy sekä tavaraa että palvelua ja niiden toimitus on eri valtioihin.

Toimeksiantajayritys on tarjonnut vienti- ja talousosastojen työntekijöilleen koulutusta kansainvälisen myynnin arvonlisäverotukseen liittyen ja käytettävissä on myös ajantasaista materiaalia, joista asioita voi tarkistaa. Jatkuvasti muuttuva sääntely ja tiedon vaikea tulkittavuus kuitenkin koettiin haasteiksi.

Raportointi yrityksessä koettiin sujuvaksi niin yhteisö- kuin vientikaupan osalta. Intrastat-ilmoittamisesta todettiin, että se on toimeksiantajayrityksessä yhden henkilön varassa. Yksi henkilö vastaa yrityksen Intrastat-raportoinnista ja esimerkiksi sairaustapauksen takia Intrastat-ilmoittamisen osaaminen tulisi olla useammalla henkilöllä. Intrastat-ilmoittamisesta vastaava henkilö koki OmaVero-palvelun ja Tullin ilmoittamispalvelun sujuvaksi ja näiden käyttämisen ongelmattomaksi.

Tiedonsaanti ja oppaan toteuttaminen

Toimeksiantajayrityksen vienti- ja talousosasto ylläpitää tietojaan koulutusten, kirjallisuuden ja Verohallinnon ohjeiden ja puhelinpalvelun avulla. Tarvittavat tiedot koettiin olevan helposti saatavilla, mutta ne eivät ole aina helposti tulkittavissa. On myös tilanteita, joissa Verohallinnon neuvonta ei osaa antaa asiasta selkeää tai oikeaa ohjeistusta. Monet ohjeistukset ovat myös vaikeasti tulkittavissa ja niiden hyödyntäminen ongelmatilanteissa haastavaa. Esimerkiksi Verohallinnon sivuilta löytyvät esimerkit eivät sovi suoraan yrityksen harjoittamiin myyntitilanteisiin. Haastavaksi koettiin myös uusiin asioihin perehtyminen ja nykytiedon ylläpitäminen työtehtävien ohessa. Uuden opiskelu omien töiden ohessa vie paljon aikaa.

Yritykselle on tehty ohjeistus ulkopuolisen konsultin toimesta vuonna 2016. Tieto ei kuitenkaan ole enää ajantasaista, eikä sitä voi hyödyntää työskentelyssä. Toimeksiantajayrityksessä haluttiin konkreettinen ohjeistus esimerkein, mitä kansainvälisen myynnin arvonlisäverotuksessa eri tilanteissa pitää huomioida. Oppaaseen koostetut tilanteet ovat todellisia esimerkkejä yrityksen eri myyntitapahtumista, sellaisten maiden välillä, jonne yritys oikeasti suorittaa myyntiä ja jotka on koettu ongelmallisiksi. Oppaaseen haluttiin selkeät esimerkit tilanteista, mitä arvonlisäveroä kussakin tilanteessa käytetään, minne lasku lähetetään ja mitä merkintöjä siihen tehdään ja millaista raportointia myynnistä suoritetaan.

11.4 Tutkimustulokset

Tutkimuksen tavoite on selvittää toimeksiantajayrityksen keskeisimmät kansainvälisen myynnin liiketapahtumat ja niihin liittyvä arvonlisäverokäsittely sekä millainen ohjeistus hyödyttäisi toimeksiantajan vienti- ja talousosastoa. Tässä opinnäytetyössä tarkastellaan toimeksiantajayrityksen kansainvälisen myynnin liiketapahtumia ja arvonlisäverotusta selvittämällä toimeksiantajayrityksen yleisimpiä kansainvälisen myynnin tilanteita ja haastatteluiden pohjalta saamaan esiin tekijöitä, jotka aiheuttavat haasteita. Tutkimuksessa kartoitetaan toimeksiantajayrityksen kansainvälisen myynnin tilanteita, arvonlisäverotusta, raportointia, laskumerkintöjä sekä työtehtävien kannalta olennaisen tiedon saantia myynnin arvonlisäverotuksesta. Tutkimuksessa selvitettiin, millainen ohjeistus hyödyttäisi kaikista parhaiten toimeksiantajaa.

Toimeksiantajayrityksessä kansainvälisen myynnin arvonlisäverokäsittely ja laskutus kuuluu vienti- ja talousosastolle. Toimeksiantajayrityksessä tehtävien parissa työskentelevillä on vuosien kokemus ulkomaankaupasta ja arvonlisäverotuksesta sekä tehtävään soveltuva koulutus. Voidaan siis sanoa, että pohja osaamiselle ja tietotaidolle on yrityksessä kunnossa.

Kansainvälisen myynnin arvonlisäverosäätely sisältää useita säännöksiä, jotka poikkeavat Suomen arvonlisäverosäätelystä. Esimerkiksi yhteisökaupassa osa säätelystä on säädetty koko Euroopan Yhteisöä koskevaksi, mutta osa säätelystä voi olla valtiokohtaista. Tässä tutkimuksessa olennaisiksi osa-alueiksi nousivat tilanteet, joissa toimitus sisältää sekä tavaraa että palvelua ja tilanteet, joissa ostaja ja loppukäyttäjä sijaitsevat eri valtioissa. Palvelukaupassa on erityissäännöksiä, jotka poikkeavat tavarakaupan arvonlisäverosäätelystä. Toimituksen sisältäessä sekä palvelua että tavaraa, tulkinta on monimutkaista, varsinkin, jos palvelu ja tavara toimitetaan eri valtioihin. Tällaiset tilanteet on helpointa ratkaista jakamalla laskutus kahteen laskuun, palvelut sisältävään laskuun ja tavarat sisältävään laskuun. Tämä helpottaa laskutusta ja arvonlisäveron merkitsemistä sekä raportointia. Tilanteissa, joissa ostaja ja loppukäyttäjä sijaitsevat eri maissa, eikä lasku seu-

raa tavaran reittiä, on tärkeää huomioida, missä tavara toimitetaan loppukäyttäjälle. Tavara voi kulkea usean maan halki passitusmenettelyllä ilman verovelvoitteita, mutta näissä maissa tavaraa ei saa käyttää.

Kansainvälisestä arvonlisäverotuksesta on saatavilla runsaasti materiaalia, lainsäädäntöä ja Verohallinnon antamia ohjeistuksia. Materiaali on kuitenkin usein vaikeaselkoista, vanhentunutta ja lähteistä saadut esimerkkitaupukset eivät vastaa yrityksen omia myyntitapahtumia, eikä niitä siten voi hyödyntää.

VIES-järjestelmä todettiin itsessään toimivaksi ja käteväksi järjestelmäksi, mutta toivottiin, että sen avulla voitaisiin tarkistaa VAT-tunnus myös yrityksen nimen perusteella.

Toimeksiantajayrityksen myynnin liiketapahtumien arvonlisäverokäsittelyn selkeyttäminen konkreettisella esimerkein varustetulla oppaalla oli yksimielinen mielipide toimeksiantajan taholta. Haastattelujen pohjalta saatujen vastausten perusteella kävi ilmi, että arvonlisäverokäsittelyyn liittyvät ohjeistukset ovat monimutkaisia, vaikeaselkoisia, eikä suoraan hyödynnettävissä toimeksiantajan tarpeisiin. Tämän vuoksi opas, johon sisältyy nimenomaan toimeksiantajayrityksen kannalta olennaiset esimerkit myyntitapahtumista, on tehokkain tapa toimeksiantajayrityksen vienti- ja talousosaston työskentelyn helpottamiseen.

Saatujen tutkimustulosten pohjalta voidaan eritellä toimeksiantajayrityksen kansainvälisen myynnin tilanteet, joihin opas kohdennetaan:

- Laskumerkinnät kansainvälisessä tavara- ja palvelukaupassa
- Tavara- ja palvelukaupan arvonlisäverotus
- Ilmoittaminen ja raportointi vienti- ja yhteisökaupassa
- VAT-tunnisteen käyttäminen ja sen merkitys
- Esimerkkitaupukset

11.5 Esimerkkitaupuksia arvonlisäverokäsittelystä

Tässä opinnäytetyössä tarkastellaan kansainvälisen myynnin arvonlisäverotuksen tilanteita toimeksiantajayrityksen näkökulmasta siten, että tavaran myyjä sijaitsee

Suomessa ja myyjällä on käytössään Suomen ja Norjan VAT-tunniste. Tutkimuksen perusteella kävi ilmi, että opinnäytetyöhön ja oppaaseen on ensiarvoisen tärkeää sisällyttää konkreettiset esimerkkitapaukset. Oppaan helppolukuisuuden varmistamiseksi toimeksiantajan tahtona oli, että esimerkit käsitellään mahdollisimman yksinkertaisesti ja tiiviisti. Esimerkkitilanteiden ohjeistuksiin haluttiin sisällyttävien tarvittavat laskumerkinnät, raportointi sekä Lean-toiminnanohjausjärjestelmän verokoodit.

Esimerkki 1. Tavarakauppa, jossa tavaran ostajan toimipaikka sijaitsee Ruotsissa, mutta tavara toimitetaan Suomeen.

Tällaista kauppaa käsitellään kotimaan kauppana, koska tavara ei poistu Suomesta. Kauppatilanteen ollessa kotimaan kauppaa, raportointina riittää kausiveroilmoitus. Laskussa tulee olla merkintä kotimaan arvonlisäverosta, esimerkiksi ”Myynti ALV 24%. (Nyrhinen ym. 2019: 520-522)

Esimerkki 2. Chileen myyty asennuskauppa. Asennus suoritetaan Chilessä, mutta laskutusasiakas sijaitsee Ruotsissa.

Kaupassa myydään asennusta, joten kyseessä on palvelukauppa. Palvelu suoritetaan EU-alueen ulkopuolella, joten kyseessä on viennin palvelukauppa. Kaupasta raportoidaan kausiveroilmoituksella, vaikka kyseessä onkin vientikauppa. Tulli-ilmoittamista ei tarvita, koska kyseessä on palvelukauppa. Laskussa tulee olla merkintä ”Export Supply VAT 0%”. (Nyrhinen ym. 2019: 522-523)

Esimerkki 3. Tavara toimitetaan Suomesta Alankomaihin, josta se myydään saman tien eteenpäin Saksaan.

Tällaisessa tilanteessa on kyse kolmikantakaupasta. Kauppa on yhteisömyyntiä eli siitä ei tarvitse maksaa arvonlisäveroa. Myynnistä tulee tehdä Intrastat-ilmoitus sekä kausiveroilmoitus. Kolmikantakauppatilanteissa laskumerkintöihin tulee kiinnittää erityistä huomiota. Laskuun tulee merkitä teksti: ”Triangulation, Intra Community Sales to Germany, the goods are delivered from Finland to Netherlands, VAT 0%”. Merkintä on erittäin tärkeä, jotta myynti voidaan käsitellä 0-verollisena kolmikantakauppana. (Nyrhinen ym. 2019: 523)

Esimerkki 4. Asiakas on tilannut sekä suunnittelutyön että laitetoimitukset. Suunnittelutyö tehdään Belgiaan, mutta suunnitellut laitteet asennetaan Venäjälle.

Tarkastellessamme tätä tapausta toimeksiantajan kanssa, tulimme siihen tulokseen, että tällaisessa tapauksessa on järkevintä laskuttaa asennus erikseen ja laite-toimitus erikseen. Suunnittelutyö on palveluiden yhteisömyyntiä, kun taas toimitus on vientikauppaa.

Suunnittelutyön ollessa 0-verollista yhteisömyyntiä, riittää raportoinniksi kausiveroilmoitus. Intrastat-ilmoitusta ei tarvitse tehdä, koska suunnittelutyön mukana ei vielä siirry minkäänlaista tavaratoimitusta. Suunnittelutyöstä tehtävälle laskulle tehdään merkintä ”EU Reverse Charge. Tavaratoimitusten osalta on tehtävä tullilmoitus, koska tavaraa toimitetaan EU-alueen ulkopuolelle. Laskuun vaaditaan merkintä ”Export Supply VAT 0%”. (Nyrhinen ym. 2019: 525-527)

12 JOHTOPÄÄTÖKSET

12.1 Johtopäätökset

Tämän opinnäytetyön aihe on kansainvälisen myynnin arvonlisäverotus. Työn tarkoituksena oli selkeyttää kansainvälisen myynnin arvonlisäverotusta toimeksiantajayrityksen kannalta keskeisimmissä tilanteissa.

Työn pääaiheita ovat vientikauppa, yhteisökauppa, kolmikantakauppa ja ketjukauppa sekä näihin liittyvä arvonlisäverotus. Työssä käsitellään myös laskumerkintöjä ja raportointikäytäntöjä näissä kansainvälisen myynnin tilanteissa. Valitut neljä aihetta on käsitelty omina lukuinaan, jotta työ olisi mahdollisimman helppolukuinen ja selkeä toimeksiantajan tarpeisiin.

Aiheet valittiin tehtyjen haastatteluiden perusteella. Vastausten löytämiseksi haastatteluiden perusteella tiedon keräämiseen käytettiin Verohallinnon ohjeistuksia, arvonlisäverolakia sekä kansainvälisen myynnin arvonlisäverotusta käsittelevää kirjallisuutta. Kansainvälisen myynnin arvonlisäverotus on hyvin laaja ja monimutkainen aihe, jonka takia jokaista yksityiskohtaa ei voitu ottaa huomioon. Työssä on kuitenkin pyritty käymään läpi toimeksiantajan kannalta olennaisimmat säännökset.

Vientikaupan osalta olennaisin asia oli myynnin verottomuus ja vientimyynnistä ilmoittaminen. Vientikauppa todettiin olevan verotonta aina, kun myydyt tavarat todistettavasti poistuvat Euroopan Yhteisön alueelta kaupan jälkeen. Verottomuuskohtelun saamiseksi on kuitenkin pystyttävä todistamaan, että tavara on poistunut Euroopan Yhteisön alueelta. Verottomuus todistetaan Tullilta saatavalla poistumisvahvistetulla luovutus päätöksellä.

Myös yhteisökaupan kannalta olennaisimpia asioita olivat myynnin verottomuus ja raportointi. Yhteisömyynnin todettiin olevan verotonta, kunhan tavara siirtyy todistettavasti toiseen EU-maahan ja ostajalla on voimassa oleva VAT-tunnus. Verottomuuskohtelun saamiseksi tavaran siirtyminen myös yhteisökauppatilanteissa on pystyttävä tarvittaessa todistamaan. Ostajan VAT-tunnuksen voimassa-

olon tarkastaminen on myyjän vastuulla. Tavarahan siirtyminen voidaan todistaa esimerkiksi rahtikirjalla. Yhteisömyynnistä annetaan Intrastat-ilmoitus sekä viennin että tuonnin osalta, jonka ilmoittamisraja on vuonna 2020 600.000 euroa.

Työn kahdeksi viimeiseksi pääaiheeksi muodostuivat kolmikantakauppa ja ketjukauppa. Nämä rakennettiin omiksi luvuikseen niiden erojen selkeyttämiseksi. Kolmikantakaupalla tarkoitetaan nimensä mukaisesti kauppaa, jossa on kolme osapuolta ja kaikki osapuolet sijaitsevat eri jäsenvaltioissa. Tavara kuitenkin myydään suoraan jäsenvaltiosta toiseen. Kolmikantakauppa on erityissäänneltyä liiketoimintaa, eikä siitä tarvitse maksaa arvonlisäveroa.

Ketjukaupassa taas tavaroita myydään ketjussa. Ketjukaupassa arvonlisäverotonta on vain ketjun ensimmäinen liiketapahtuma, muista tulee suorittaa normaali arvonlisävero. Ketjukauppaan sisältyy vain yksi kuljetus kahden valtion välillä.

Työssä käsiteltiin myös tavara- ja palvelukaupan eroja. Tavarakaupassa määräävää on, mihin maahan tavara toimitetaan loppuasiakkaalle. Palvelukaupassa noudatetaan myyntimaasäännöksiä, koska palvelun siirtyminen maasta toiseen, on vaikea todentaa. Myyntimaasäännökset määrittelevät, millä taholla on oikeus periä arvonlisäveroa palvelukaupasta.

Tämä opinnäytetyö toteutettiin yhteistyössä toimeksiantajan kanssa ja mielestäni yhteistyömme sujui hyvin. Toimeksiantaja tarjosi tutkimukselle viitekehyksen ja vastasi tarvittaessa täsmentäviin kysymyksiin sisällöstä sekä tarjosin neuvoja prosessin aikana. Aihealueet ja tavan, kuinka niitä käsittelen, sain valita täysin vapaasti, kunhan sisältö pysyi toimeksiantajan viitekehyksen sisällä.

Aihe on erittäin laaja, mutta siitä huolimatta asetettuihin tutkimuskysymyksiin saatiin vastaukset ja opas saatiin laadittua toimeksiantajan käyttöön. Oppaasta pyrittiin tekemään mahdollisimman yksinkertainen ja helppolukuinen, jotta sen käyttö toimeksiantajayrityksessä olisi mahdollisimman sujuvaa. Aiheen laajuuden vuoksi työstä jouduttiin jättämään toimeksiantajan kannalta tarpeettomiksi koettuja asiakokonaisuuksia. Työstä on esimerkiksi jätetty pois kokonaan kansainvälinen myynti yksityishenkilöille ja kirjanpidolliset asiat, vaikka nämä asiat kuuluvat

olennaisesti kansainvälisen myynnin arvonlisäverotukseen. Opinnäytetyö ei ole täydellinen opas kansainvälisen myynnin arvonlisäverotuksesta, mutta antaa toimeksiantajayrityksen palveluksessa työskentelevälle hyvät valmiudet ja toimii tukena, mikäli asioita täytyy tarkistaa. Iso-Britannian tilanne ja kuinka Iso-Britannian irtautuminen EU:sta toteutuu, on asia, josta ei ollut vielä riittävästi tietoa opinnäytetyöprosessin aikana ja on asia, jota tulee seurata ja tarvittaessa päivittää, jotta tämä opinnäytetyö säilyy ajantasaisena.

12.2 Tutkimuksen luotettavuus

Asiaa tutkittaessa kvalitatiivisella tutkimusmenetelmällä, tutkimus voidaan katsoa luotettavaksi, kun tutkimuskohde- ja materiaali soveltuvat yhteen, eikä tutkimukseen vaikuta epäolennaiset tai satunnaiset tekijät. Suurin vaikutus tutkimuksen luotettavuuteen on tutkimuksen tekijällä itsellään. Arviointi muodostuu tutkijan tekemien valintojen, ratkaisujen ja näkökulmien pohjalta. Tutkimuksen luotettavuuteen vaikuttaa olennaisesti, kuinka tutkimuksen tekijä kuvaa ja perustelee tutkimuksessaan omia valintojansa. Tutkimuksen tekijän tulee pystyä uskottavasti osoittamaan, millä perusteella tutkimuksen kannalta olennaiset valinnat on tehty ja miten kyseisiin ratkaisuihin on päädytty. Samalla tulee ottaa huomioon myös, kuinka tarkoituksenmukaisia tehdyt päätökset ovat tutkimuksen tavoitteiden kannalta. (Vilkkä 2015: 125-126)

Kansainvälisen myynnin arvonlisäverotus opinnäytetyön aiheena on todella laaja. Tutkimus on pyritty rakentamaan toimeksiantajan tarpeiden mukaan ja keskitytty laajasta kokonaisuudesta vain sellaisiin asioihin, jotka ovat olennaisimpia toimeksiantajan kansainvälisen myynnin kannalta. Tutkimusongelmaa ja tutkimuskysymyksiä on pyritty seuraamaan koko ajan opinnäytetyötä laadittaessa, jotta tekijä osaa keskittyä nimenomaan tämän tutkimuksen kannalta olennaisimpiin aiheisiin.

Tutkimuksen validiteetti tarkoittaa tutkimuksen perusteellisuutta ja tehtyjen tutkimuspäätösten oikeellisuutta. Tutkimuksen tekemisessä olennaista on, että tutkimuksen tekijä ymmärtää tutkittavan ilmiön. Tässä tutkimuksessa tutkijan ymmärrystä tutkittavaan ilmiöön helpotti työkokemus toimeksiantajan vastaavissa kansainvälisen myynnin tehtävissä. Etenkin haastattelun kannalta työkokemuksella

oli suuri merkitys. Haastattelija tunsii haastateltavat, yrityksen ja työtehtävät, jolloin voitiin varmistua, että haastattelija varmasti tulkitsee haastateltavien vastaukset oikein. Se, että haastattelija ja haastateltava tunsivat toisensa etukäteen, helpotti kommunikointia ja ymmärtämistä puolin ja toisin, joka lisää tutkimuksen luotettavuutta ja pätevyyttä.

Tutkimuksessa käsiteltävät aiheet ovat tutkimuksen tekijän mielestä tutkimuksessa olennaisimmiksi nousseet aihealueet. Tutkimuksessa tehtyjä valintoja, rajoituksia ja johtopäätöksiä pyritään perustelemaan, näyttämään eri vaihtoehdot sekä kertomaan, miksi juuri kyseiseen valintaan on päädytty tutkimuksen luotettavuuden varmistamiseksi. Tutkimusongelmaa ja tutkimuskysymyksiä on hyödynnetty olennaisena osana rajoituksia ja valintoja.

Tutkimuksen validiteetti tarkoittaa tutkimuksen perusteellisuutta ja tutkimustulosten tulkitsemisen oikeellisuutta. Virheitä tutkimuksessa voi tulla esimerkiksi asiayhteyksien tai teorioiden vääränlaisena tarkasteluna, oleellisen tiedon valinnassa ja väärin kysymysten kysymisessä. (Saaranen-Kaupilla & Puusniekka 2009: 24-25)

Tutkimuksen teoreettista toistettavuuden kannalta on tärkeää, jotta lukija päätyy samaan lopputulokseen kuin tutkimuksen tehnyt taho. Tekijän ja lukijan samaan lopputulokseen pääsemisen varmistamiseksi tekijän on kuvattava tarkasti tutkimuksessa käytettyjä periaatteita, tutkimuksen kulkua sekä havainnollistaa päätelyä ja tulkintaa tutkimustekstissä (Vilka 2015, 126). Tämän opinnäytetyön tekijä on pyrkinyt työssä kuvaamaan mahdollisimman tarkasti käytettyjä tutkimusperiaatteita- ja menetelmiä sekä perustelemaan työssä tehtyjä valintoja.

12.3 Opinnäytetyöprosessin arviointi

Tämä tutkimus oli ensimmäinen harjoittamani tieteellinen tutkimus. Tieteellistä tutkimusta harjoiteltiin jo aiemmin Hankeharjoituksen opintojaksolla, mutta tutkimus ei ollut näin laaja, enkä ollut sen toteuttamisesta yksin vastuussa. Opinnäytetyön aiheen sain kesällä 2019 työskennellessäni toimeksiantajayrityksessä kesä-

töissä ja opinnäytetyöprosessi alkoi tutkimusta käsittelevillä opintojaksoilla vuoden 2019 syksyllä. Aiheen koin itse kiinnostavaksi, koska olin työskennellyt sen parissa jo aiemmin useita kuukausia ja asiat olivat vielä tuoreessa muistissa. Kansainvälinen arvonlisäverotus on todella laaja aihe ja alusta asti oli tiedossa, että tämä opinnäytetyö rajataan koskemaan nimenomaan myyntitilanteita. Työn ulkopuolelle rajattiin myös paljon sellaisia kansainvälisen myynnin arvonlisäverotukseen liittyviä asioita, jotka eivät ole toimeksiantajan toiminnan kannalta olennaisia, esimerkiksi Ahvenanmaan erityissäännökset ja ulkomaalaispalautukset. Työn ulkopuolelle rajattiin myös kirjanpidolliset asiat, vaikka ne ovat olennainen osa kansainvälistä arvonlisäverotusta. Toimeksiantajan tarve ei kuitenkaan ollut kirjanpidon selvittäminen kansainvälisen myynnin arvonlisäverotuksessa.

Tutkimuksen aiheen valinnan jälkeen tuli kartoittaa, millaista tai millaisia tutkimusmenetelmiä sen toteuttamiseksi tulisi käyttää. Tutkimuksen vastaavuuden varmistamiseksi toimeksiantajan tarpeeseen nähden, oli selvää, että tutkimus tulisi toteuttaa teemahaastatteluna, jotta saadaan kerättyä kartoitettua toimeksiantajan tarve riittävän hyvin. Aiheen ja tutkimusmenetelmän selvittämisen jälkeen laadittiin tutkimussuunnitelma, johon sisältyi aiheen ja tutkimussuunnitelmien esittely sekä aikataulu. Koko opinnäytetyöprosessini ajan kävin kokopäiväisesti koulussa tai töissä, joten asetin tavoitteeksi työn valmistumiselle tammikuun 2021. Onnistuin tavoitteessani hyvin.

Tutkimuksen alkuvaiheessa haasteita aiheutti ajantasaisen materiaalin löytäminen. Kansainvälisestä arvonlisäverotuksesta on paljon tietoa sekä painettuina kirjoina että digitaalisessa muodossa. Aihetta on myös käsitelty laajasti monissa verkkopalveluissa. Kansainvälistä arvonlisäverotusta kuitenkin säätelee lainsäädäntö, joka muuttuu jatkuvasti. Toimeksiantajan kannalta oli ensiarvoisen tärkeää, että heidän tarpeidensa mukaan tehty tutkimus oli ajantasainen ja sen sisältöön pystyi luottamaan. Tehdyistä rajauksista ja haastatteluista huolimatta aihe oli edelleen erittäin laaja ja jouduin tekemään paljon rajauksia, joka osoittautui erittäin aikaa vieväksi.

Opinnäytetyöprosessin aikana en kohdannut suuria ongelmia. Materiaalin etsiminen, lukeminen ja sen ajantasaisuuden varmistaminen vei erittäin runsaasti aikaa,

mutta sen lisäksi en havainnut ongelmia. Tutkimuksessa löysin vastaukset asettamiini tutkimuskysymyksiin, joten koen tutkimuksen vastaavan aiemmin tehtyä tutkimussuunnitelmaa.

Opinnäytetyöprosessi oli erittäin opettava. Prosessi opetti priorisoimaan ajankäyttöä, suunnittelemaan omaa työtään, omaksumaan luettua materiaalia sekä tieteellisen tutkimuksen toteuttamista ylipäätään. Koen myös, että opin soveltamaan luetua teorian tietoa käytäntöön aiempaa paremmin.

12.4 Jatkotutkimusehdotukset

Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus on erittäin laaja aihe, jota voidaan tarkastella monesta eri näkökulmasta. Tässä tutkimuksessa aihetta tarkasteltiin yhteisö- ja vientikaupan näkökulmasta sekä palvelu- että tavarakaupassa nimenomaan yritysten välisissä liiketapahtumissa. Tutkimuksesta oli tarkoitus saada mahdollisimman tiivistetty, mutta kuitenkin riittävän kattava toimeksiantajan käyttöön, jonka vuoksi tutkimuksessa keskityttiin vain olennaisimpiin asioihin. Toimeksiantajan näkökulmasta tutkimusta voisi jatkaa keskittymällä yksityiskohtaisemmin yksittäisten maiden arvonlisäverokäsittelyyn myyntitapahtumissa.

Tutkimusta voitaisiin jatkaa myös keskittymällä yritysten ja yksityishenkilöiden välisiin kansainvälisen myynnin tilanteisiin ja niiden arvonlisäverokäsittelyyn. Tässä tutkimuksessa perehdytään ainoastaan yritysten välisiin liiketapahtumiin.

Kirjanpito rajattiin tutkimuksen ulkopuolelle kokonaan, koska työn toimeksiantajalla ei ollut tarvetta sen selkeyttämiseen ja tutkimuksesta olisi tullut liian laaja, mikäli se olisi sisällytetty. Kirjanpidolliset asiat ovat kuitenkin olennainen osa kansainvälisen myynnin arvonlisäverokäsittelyä, joten tutkimuksen voisi tehdä uudelleen sisällyttämällä siihen myös kirjanpidollisen näkökulman.

LÄHTEET

Arvonlisäverolaki. L 30.12.1993/1501 17§. Säädos tietopankki Finlexin sivuilla. Viitattu 3.4.2020. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501>

Hakapää, S.; Huhtala, H.; Johansson, A.; Lindholm, M. & Paavolainen, J. 2016. Kansainvälinen arvonlisäverotus. Viitattu 27.12.2017. <https://kauppakamari-tieto.fi/fi/s/ak/kirjat/kansainvalinenarvonlisaverotus/sisallys/?coll=1>

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2007. Tutkimushaastattelu. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.

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

Jokinen M., Klemola A., Takalo T. 2015. Käytännön arvonlisäverotus. Helsinki: ST–Akatemia Oy

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

Leppänen, N. 2019. Oppimateriaalia kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksesta. Tampereen ammattikorkeakoulu. Viitattu 6.7.2020. Saatavilla Theseuksesta: https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/160992/Leppanen_Noora.pdf?sequence=2&isAllowed=y

Nieminen, A., Anttila, R., Äärilä, L., Jokinen, M. & Pikkujämsä, M. 2020. Arvonlisäverotus. Helsinki: Alma Talent Oy. Viitattu 10.7.2020. [https://fokus-almatalentfi.ezproxy.saimia.fi/teos/HACBGXGTBF#kohta:ARVONLIS\(\(c4\)VEROTUS/piste:tU](https://fokus-almatalentfi.ezproxy.saimia.fi/teos/HACBGXGTBF#kohta:ARVONLIS((c4)VEROTUS/piste:tU)

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

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2006. KvaliMOTV- Menetelmäopetuksen tietovaranto. Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. Viitattu 31.7.2020. Saatavilla Internetistä: https://www.fsd.tuni.fi/menetelmaopetus/kvali/L6_3_2.html

Tulli. Passitus. 2020. Tullin verkkosivut. Viitattu 30.4.2020. <https://tulli.fi/yritys-asiakkaat/kuljetus-ja-varastointi/passitus>

Veronmaksajien Keskusliitto. 2020. Arvonlisävero eli alv. Veronmaksajien Keskusliiton verkkosivut. Viitattu 2.4.2020. <https://www.veronmaksajat.fi/luvut/Tilastot/Kulutuserot/Arvonlisavero/#c7b2b03d>

Verohallinto. Vientikaupan arvonlisäverotus. 2015. Verohallinnon verkkosivut. Viitattu 3.4.2020. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48667/vientikaupan_arvonlisaverotu2/

Verohallinto. Ulkomaankaupan arvonlisäverotus. 2017. Verohallinnon verkkosivut. Viitattu 3.4.2020. https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/

Verohallinto. Arvonlisäveroprosentit. 2018. Verohallinnon verkkosivut. Viitattu 3.4.2020. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/arvonlis%C3%A4veroprosentit/>

Verohallinto 2019b. Arvonlisäverotunnisteen tarkistus. 2019. Verohallinnon verkkosivut. Viitattu 3.4.2020. https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/arvonlis%C3%A4verotunniste/

Verohallinto 2019a. Arvonlisäverotus. 2020. Verohallinnon verkkosivut. Viitattu 2.4.2020. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/>

Verohallinto 2019c. Millainen toiminta on arvonlisäverotonta?. 2019. Verohallinnon verkkosivut. Viitattu 3.4.2020. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/arvonlis%C3%A4veroprosentit/arvonlis%C3%A4veroton-liiketoiminta/>

Verohallinto 2019d. Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. 2019. Verohallinnon verkkosivut. Viitattu 2.4.2020. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48691/arvonlis%C3%A4verotus-eu-tavarakaupassa/>

Verohallinto 2019e. Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus. 2019. Verohallinnon verkkosivut. Viitattu 29.4.2020. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen-ulkomaankaupan--arvonlis%C3%A4verotus/>

Verohallinto 2019f. Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa. 2019. Verohallinnon verkkosivut. Viitattu 17.6.2020. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48090/laskutusvaatimukset-arvonlis%C3%A4verotuksessa/>

Verohallinto 2020. Näin ilmoittaudut tai hakeudut alv-rekisteriin. Verohallinnon verkkosivut. Viitattu 2.4.2020. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/rekisterointi/>

Verohallinto 2020b. Ulkomaankauppa EU-maiden välillä – yhteisökauppa. Verohallinnon verkkosivut. Viitattu 29.4.2020. https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ulkomaankaupan_arvonlisaverotus/yhteis%C3%B6kauppa/

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

Äärilä, L. & Nyrhinen, R. & Hyttinen P. & Lamppu, K. 2017. Arvonlisäverotus käytännössä. Helsinki. Alma Talent

