

LAB-ammattikorkeakoulu
Liiketalous Lappeenranta
Liiketalouden koulutusohjelma
Laskentatoimi

Elmo Karttunen

EU:n sisäiseen tavaramyyntiin liittyvät alv- ongelmat

Opinnäytetyö 2021

Tiivistelmä

| | | |
|---|-------------------------------------|-------------------------|
| Tekijä Karttunen, Elmo | Julkaisun laji Opinnäytetyö, AMK | Valmistumisaika 2021 |
| | Sivumäärä 25 | |
| Työn nimi EU:n sisäiseen myyntiin liittyvät alv-ongelmat Mahdollinen alaotsikko | | |
| Tutkinto Liiketalouden koulutus, tradenomi (AMK) | | |
| Toimeksiantajan nimi, titteli ja organisaatio | | |
| Tiivistelmä <p>Työssä tutkittiin kolmikantakaupan ja tavarantoiminnan välivarastoinnista koituvia alv-ongelmia, kun kolmikantakaupan toinen myyjä on suomalainen yritys. Arvonlisäverolakia on vaikea soveltaa tilanteisiin, joista ei ole annettu suoraa verohallinnon ohjetta. Työssä purettiin suomalaisen yrityksen osto- ja myyntiprosessi ymmärrettävään kaavioon, jonka avulla ensin selvitettiin normaali arvonlisäverokohtelu ja tämän jälkeen selvitettiin ja ratkaistiin mahdolliset ongelmatilanteet.</p> <p>Työ toteutettiin laadullisena monimuotoisena tutkimustyönä, jossa ensin selvitettiin arvonlisäverokohtelu lakia soveltamalla. Ongelmatilanteet löydettiin havainnoimalla viitekehystä ja suomalaisen yrityksen liiketoimintamallia. Työssä toteutettiin yksi teemahaastattelu, jonka tarkoituksena oli löytää arvonlisäveroon liittyviä ongelmia tilanteita, ja näiden ratkaisuja.</p> <p>Ongelmatilanteiksi nousivat alv-tunniste vaatimus, hallinnolliset rasitteet sekä välivarastoinnin ongelma. Ostajan alv-tunniste on oltava suomalaisella yrityksellä tiedossa, jos halutaan toteuttaa myynti verottomana. Hallinnollisten rasitteiden kanssa suomalaisen verovelvollisen on itse mietittävä, onko esimerkiksi taloushallinnon ulkoistaminen sittenkin parempi vaihtoehto. Välivarastointiin voidaan tietyin edellytyksin soveltaa arvonlisäverotonta käsittelyä, mutta edellytykset ovat vaativat ja ilmoitusvelvollisuus on laaja, joten suomalaisen on pohdittava, onko kannattavampi sittenkin rekisteröityä ostajan maahan arvonlisäverovelvolliseksi.</p> | | |
| Asiasanat EU-kauppa, arvonlisävero-ongelmat, kolmikantakauppa, call off -varasto | | |

Abstract

| | | |
|--|------------------------------------|-------------------|
| Author Karttunen, Elmo | Type of Publication Thesis, UAS | Published 2021 |
| | Number of Pages 25 | |
| Title of Publication VAT-problems of EU goods trade | | |
| Possible subtitle(s) | | |
| Name of Degree Business administration (UAS) | | |
| Name, title and organization of the client | | |
| <p>Abstract</p> <p>The thesis studied the VAT problems arising from triangular transactions and the temporary storage of goods, when the second seller of triangular transaction is a Finnish company. It is difficult to apply the VAT rules to situations for which no direct instructions from the tax administration has been issued. The thesis clarified the purchase and sale process of a Finnish company with an understandable diagram, which was used to first determine the normal VAT process and then to identify and solve possible problems.</p> <p>The thesis was carried out as a qualitative multifaceted research work, in which VAT process was first determined by applying the law. Problem situations were found by observing the framework and the business model of a Finnish company. One thematic interview was conducted in order to find VAT-related problem situations and their solutions..</p> <p>Problem situations included the VAT identification requirement, administrative burdens and the problem of temporary storage. The buyer's VAT number must be known to the Finnish company if the sale is to be carried out tax-free. With administrative burdens, the Finnish company must consider for themselves whether, for example, outsourcing financial administration is the better option. Temporary storage may be subject to VAT-free treatment under certain conditions, but the conditions are demanding and the reporting obligations are extensive, The Finnish company must consider whether it is more advantageous to register for VAT in the buyer's country.</p> | | |
| <p>Keywords</p> <p>EU-trade, value added tax -problems, triangular transaction, call off -stock</p> | | |

Sisältö

| | |
|---|----|
| Sisältö | 4 |
| 1 Johdanto..... | 5 |
| 2 Kansainvälinen alv-käytäntö..... | 5 |
| 2.1 Yleiset periaatteet | 5 |
| 2.2 Yhteisöhankinta | 7 |
| 2.3 Yhteisömyynti | 8 |
| 2.4 Kolmikantakauppa | 10 |
| 2.5 Palveluiden EU kauppa yritysten välillä | 11 |
| 2.6 Myynti kuluttajalle | 11 |
| 2.7 Tavaroiden siirto EU:n sisällä | 13 |
| 2.7.1 Call off -varasto | 14 |
| 3 Haastattelun ja -liiketoimintamallin esittely | 17 |
| 3.1 Liiketoimintamallin esittely | 17 |
| 3.1.1 Liiketoiminnan alv-käsittely..... | 17 |
| 3.1.2 Arvonlisäveron ilmoittaminen ja -tilittäminen | 18 |
| 3.2 Haastattelun esittely | 21 |
| 4 Arvonlisävero-ongelmat ja ratkaisut | 22 |
| 4.1 Alv-tunniste vaatimus..... | 22 |
| 4.2 Hallinnolliset rasitteet..... | 23 |
| 4.2.1 Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen Saksaan..... | 24 |
| 4.2.2 Laskutusprosessi..... | 24 |
| 4.3 Välivarastoinnin ongelmat..... | 25 |
| 5 Johtopäätökset | 27 |
| 5.1 Tulokset ja yleistettävyys | 27 |
| 5.2 Jatkotutkimus..... | 28 |
| Kuvat..... | 30 |
| Taulukot..... | 30 |
| Lähteet..... | 31 |

1 Johdanto

EU-kaupan arvonlisäverotus voi olla melko monimutkainen aihe pien- tai mikroyritykselle. Arvonlisäverokohteluun vaikuttaa niin monta eri asiaa, että taloushallinnon ulkoistaminen voi kuulostaa houkuttelevalta vaihtoehdolta, vaikka yrityksen EU-kauppa olisikin erittäin vähäistä. Tässä työssä pyritään tarkastelemaan EU-kauppaa monimutkaisesta osto- ja myyntiprosessista. Työssä selvitetään, miten arvonlisävero kyseisessä kaupassa menee, ja mitä arvonlisäveroon liittyviä ongelmia tilanteita prosessissa voi kohdata. Ongelmille etsitään mahdolliset käytännön ratkaisut, mikäli ongelman voi ylipäättään ratkaista.

Opinnäytetyö on tarkoitettu Suomeen sijoittuneelle pien- tai mikroyritykselle, joka harkitsee Euroopan sisäisen kaupan aloittamista. Työ kohdistetaan hyvin spesifiin osto- ja myyntiprosessiin, mutta työstä voi varmasti hyötyä, vaikkei työn liiketoimintamalli täysin täsmäisikään omaan.

Opinnäytetyö toteutetaan laadullisena monimuotisena tutkimustyönä, jossa sovelletaan Suomen arvonlisäverolakia, sekä Euroopan komission antamia yhtenäistyjä säännöksiä arvonlisäverosta. Tarkoituksena on ratkaista kuvitteellisen yrityksen liiketoimintamallin mukaisen osto- ja myyntiprosessin alv-ongelmat. Kuvitteellinen yritys on suomalainen verovelvollinen, joka myy tavaraa toisesta EU-maasta Saksaan. Saksa sopii työhön hyvin ostajan maaksi, sillä Saksa on edelleen Euroalueen suurin kauppavaltio vaihtotaseesta päätellen (Suomenpankki. Ulkoinen sektori – Vaihtotase).

Työssä on toteutettu yksi teemahaastattelu yhdelle henkilölle. Haastattelun tarkoitus oli selvittää, kuinka EU-kauppaa harjoittava yritys on järjestänyt oman taloushallinnon arvonlisäveron osalta, ja onko tässä ollut mitään ongelmia.

2 Kansainvälinen alv-käytäntö

2.1 Yleiset periaatteet

Kansainvälisen kaupan arvonlisäverokäsittely kytkeytyy käytännössä siihen, mikä on kaupan kohteena, missä maassa tavara on kaupan päätyttyä, missä maassa palvelu suoritetaan ja ketkä käyvät kauppaa. Suomalaisen yrittäjän

käydessä kauppaa ulkomaille, on tämän tiedettävä, onko ostaja yksityishenkilö vai elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja. Mikäli yrittäjä ei hoida kuljetusta itse, on tämän silti tiedettävä, mihin maahan tavara päätyy.

Työssä puhuttaessa yrityksestä, tarkoitetaan tällä elinkeinonharjoittajaa tai oikeushenkilöä, joka ei ole elinkeinonharjoittaja. Oikeushenkilöllä tarkoitetaan henkilöiden tai pääomien yhteenliittymää, jolla on oikeuksia ja johon vai kohdistua velvollisuuksia. Näitä ovat esimerkiksi yhdistykset ja säätiöt. Yrityksellä täytyy olla alv-tunniste, jotta tähän voidaan soveltaa yrityksen EU-kaupan säännöksiä. EU-kaupalla tarkoitetaan kauppaa, joka tapahtuu kahden eri EU-jäsenvaltion kesken. EU-jäsenvaltioiksi luetaan seuraavat valtiot: Alankomaat, Belgia, Bulgaria, Espanja, mukaan lukien Baleaarit, Irlanti, 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 ja Viro (Verohallinto). Kaikki listaan kuulumattomat valtiot tai alueet luokitellaan muuhun kuin EU kauppaan. Ahvenanmaa ei siis kuulu EU-alueeseen.

EU-kaupan arvonlisäverokohteluun vaikuttaa onko kaupan kohteena palvelu vai tavara. Arvonlisäverotuksessa tavaraksi luokitellaan aineelliset kiinteät ja irtaimet esineet, sekä sähkö, kaasu, lämpö- ja jäähdytysenergia ja muut niihin verrattavat energiahyödykkeet (Verohallinto). Suomalisen yrityksen myydessä tavaraa toiseen jäsenvaltioon, käytetään taulukon 1 mukaisia termejä.

| Ostajan sijainti | Ostajan luokittelu | Tuote | Pääsääntö |
|----------------------|--------------------|--------|---------------|
| EU-jäsenvaltio | Yritys | Tavara | Yhteisömyynti |
| EU-jäsenvaltio | Kuluttaja | Tavara | Etämyynti |
| Muu kuin jäsenvaltio | Yritys | Tavara | Vienti |
| Muu kuin jäsenvaltio | Kuluttaja | Tavara | Vienti |

Taulukko 1 EU-tavarakaupan alv-termit

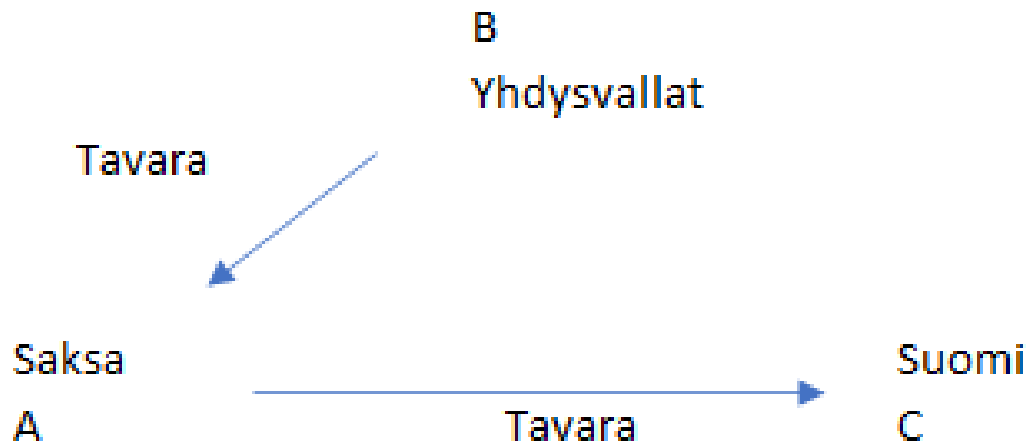
EU-kaupan yleisenä periaatteena on tavarankuljetus toiseen jäsenvaltioon. Yhteisömyynnissä tavara kuljetetaan toiseen jäsenvaltioon toiselle yritykselle. Etämyynnissä tavara kuljetetaan toiseen jäsenvaltioon suoraan kuluttajalle. Kaupan tapahtuessa EU-alueen ulkopuolelle puhutaan viennistä ja tuonnista. Vientiä ja tuontia ei käydä työssä läpi, sillä nämä eivät ole kohde yritykselle olennaisia.

2.2 Yhteisöhankinta

Yhteisöhankinnasta on pääsääntöisesti kyse: Kun ostaja on elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, myyjä on elinkeinonharjoittaja, tavara kuljetetaan jäsenvaltiosta toiseen, kaupan kohteena on tavara, joka täyttää kaupan kohteelle asetetut edellytykset. Yhteisöhankinnassa arvonlisäveron suorittaa ostaja, ja kyseinen vero suoritetaan siihen maahan, johon tavara kuljetetaan.

Ostajan täytyy olla joko elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja. Yhteisöhankinnasta ei tilitetä veroa, mikäli ostaja ei ole verovelvollinen. Tämä voi johtua vähäisestä toiminnasta, toiminnan verottomuudesta taikka vähennykseen oikeuttamattomasta käytöstä. Myös myyjään kohdistuu velvollisuuksia. Yhteisöhankinnan edellytyksenä on, että myyjä on elinkeinonharjoittaja. Hankinta voi olla suomalaiselle ostajalle yhteisöhankintaa vain, jos myynti on myyjälle yhteisömyyntiä. (Nieminen ym. 2020.)

Vain tavarakauppaa voidaan käsitellä yhteisöhankintana. Palveluihin siis sovelletaan eri sääntöä. Yhteisöhankinnan pääsääntönä on, että tavara kuljetetaan jäsenvaltiosta toiseen. Tilanteet, jossa tavarankuljetus alkaa yhteisön ulkopuolelta, voivat myös olla yhteisöhankintoja. Saksalainen jälleenmyyjä voi esimerkiksi ostaa tavaraa Yhdysvalloista ja myydä ne Suomeen.



Kuva 1 Yhteisöhankinta

Tavaran kuljetus alkaa Yhdysvalloissa, se tuodaan maahan Saksassa ja kuljetetaan Suomeen. Tavarankuljetus verotetaan Suomessa eli Suomessa. Veron suorittaa siis ostaja. Tässä tilanteessa Saksa A suorittaa veroa myös maahantuonnista, joka myöhemmin palautetaan tälle takaisin, ettei veroa tule suoritettavaksi tavarasta kahteen kertaan.

Tavarankuljetuksessa ei sovelleta pääsääntöä, jos kyseessä on: Asennettuna toimitetut tavarat, sähkö-, kaasu-, lämpö- ja jäähdytysenergia sekä marginaaliverotuksen alaiset tavarat. (Nieminen ym. 2020.)

2.3 Yhteisömyynti

Yhteisömyynti ja -hankinta ovat toistensa peilikuvat. Hankinnan ollessa yhteisöhankinta, on myynnin silloin oltava yhteisömyynti. Samoja periaatteita ja edellytyksiä sovelletaan siis yhteisömyyntiin. Myyjällä on kuitenkin tässä tapauksessa enemmän velvollisuuksia ja näyttövaatimuksista, sillä yhteisömyynti on myyjälle verotonta.

Suomalaisen myyjän on täytettävä yhteenvetoilmoitus jokaiselta kuulta, jona se on myynyt tavaraa tai palvelua toiseen jäsenmaahan. Ilmoitus on annettava viimeistään seuraavan kuun 20. päivään mennessä. Ilmoitukseen on eriteltävä kuukauden tavarankuljetus- ja palvelun EU-myyntit elinkeinonharjoittajille, sekä työssä jäljemmin selitetyt kolmikantakaupat. Ostajat on eriteltävä ALV-tunnuksien

mukaan. Verottomuuden edellytyksen mukaan, ostajan alv-tunnuksen on sijoitettava muuhun jäsenvaltioon, kuin myyjän jäsenvaltioon. (Verohallinto 2020.)

Yhteenvedoilmoituksen lisäksi, myyjän tulee pystyä todistamaan, että tavara on kuljetettu jäsenvaltiosta toiseen. Neuvoston täytäntöönpanoasetukseen lisätty artikla 45 a on antanut näyttövaatimuksille kansainvälisen kehikon. Kun näyttö täyttää artiklan antamat edellytykset, voidaan kuljetuksen näytön olettaa olevan riittävä. (Neuvoston täytäntöönpanoasetus 2018/1912, 45 a.)

Artikla 45 a:n mukaan myyjän hoitaessa kuljetuksen joko itse tai kolmannen tahon kautta, tulee tämän pystyä todistamaan kuljetus asiakirjojen avulla. Asiakirjoja voi olla kahden tyyppistä: A- tai B kohdan asiakirjoja. A kohdan asiakirjat liittyvät tavaran kuljettamiseen tai lähetykseen. Näitä voivat olla esimerkiksi CMR-asiakirja tai -ilmoitus, konossementti, lentorahtilasku tai kuljetusliikkeen antama kauppalasku. B kohdan asiakirja voi olla vakuutuskirja tai pankkiasiakirja, joka todistaa tavaroiden lähettämisen tai kuljetuksen maksamisen, viranomaisen antama virallinen asiakirja, joka vahvistaa tavaroiden saapumisen määräjäsenvaltioon, tai varastonpitäjän vastaanottotodistus, jossa todistetaan tavaroiden varastoiminen määräjäsenvaltioon. (Neuvoston täytäntöönpanoasetus 2018/1912, 45 a.)

Kuljetuksen todistamiseen tarvitaan kaksi asiakirjaa kohdasta A, tai yhden kohdasta A ja Yhden kohdasta B. Asiakirjojen täytyy olla toisistaan, sekä myyjästä että ostajasta riippumattomia. (Neuvoston täytäntöönpanoasetus 2018/1912, 45 a.)

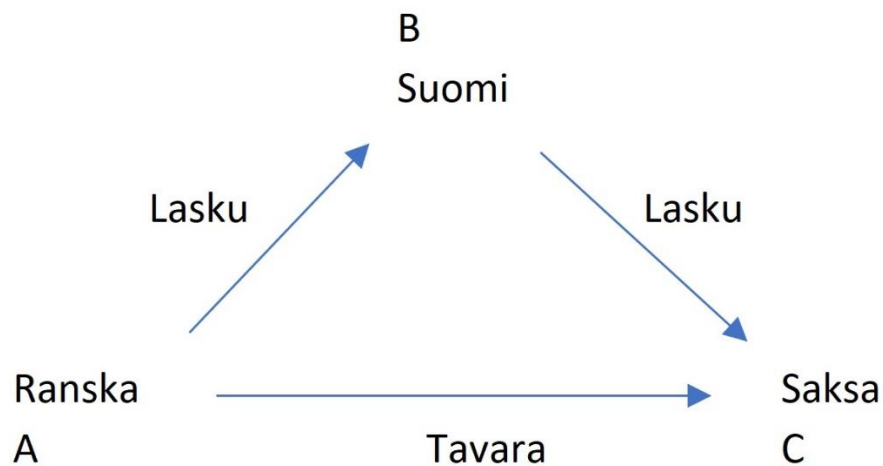
Ostajan järjestäessä kuljetuksen, edellä mainittujen asiakirjojen lisäksi myyjän tulee saada ostajalta vahvistus verottomuuden täyttymisestä. Vahvistuksessa tulee olla päivämäärä, ostajan nimi ja osoite, tavaroiden määrä ja laatu, tavaroiden saapumispäivä ja -paikka, vastaanottaja henkilön tunnistetiedot sekä ajoneuvon tunnistenumero, jos kyseessä on ajoneuvon luovutus. (Neuvoston täytäntöönpanoasetus 2018/1912, 45 a.)

Yhteisömyyntiä harjoittava yritys joutuu käytännössä melko harvoin todistamaan verottomuuden edellytysten täyttymisen. EU maiden välistä tavara- ja palvelukauppaa valvotaan vertailemalla myyjän ja ostajan veroilmoituksia toisiinsa. Jos

ilmoitukset eroavat, niin voi sekä myyjä- että ostaja osapuolille syntyä turhaa selvitystyötä (Verohallinto 2017). Tärkeintä on siis, että myyjä lisää laskuun ostajan ja myyjän ALV-tunnisteet sekä tiedon myynnin verottomuudesta ja antaa seuraavan kuun 20. päivään mennessä yhteenvetoilmoituksen. Tieto yhteisömyynnistä on myös ilmoitettava arvonlisäveroilmoituksessa. Artikla 45 a:n mukaiset asiakirjat on hyvä säilyttää varmuuden varalta, tai viranomaisen voi evätä myynnin verottomuuden, mikäli näyttö kuljetuksesta on riittämätön. (Verohallinto 2020.)

2.4 Kolmikantakauppa

Kolmikantakauppa on ketjumyynnin tilanne, jossa tavara myydään kahteen kertaan kolmen yrityksen välillä, joilla kaikilla on eri jäsenvaltion ALV-tunnus. Kolmikantakaupassa tavara kuitenkin kuljetetaan suoraan ensimmäiseltä myyjältä loppukäyttäjälle. Kuvassa 2 näemme esimerkin siitä, kuinka kolmikantakauppa kulkee käytännössä.



Kuva 2 Kolmikantakauppa

Kolmikantakaupassa ei sovelleta yhteisömyynnin pääperiaatetta, koska muuten tästä aiheutuisi esimerkin mukaan B:lle eli suomalaiselle velvollisuus rekisteröityä verovelvolliseksi jäsenvaltioon C, eli Saksaan. Kolmikantakaupassa käytetään tästä syystä yksinkertaistettua menetelmää, jonka mukaan B ei suorita

veroa yhteisöhankinnasta, ja myynnin katsotaan olevan tälle arvonlisäverotonta. C:lle hankinta katsotaan yhteisöhankintana, josta vero siis suoritetaan kotimaahan. Kuvan 2 tilanteessa siis myynti on A:lle veroton yhteisömyynti, B:lle veroton kolmikantakauppa ja C:lle verollinen yhteisöhankinta.

Jäsenvaltioiden välillä on eroja kolmikantakaupan säännöissä ja edellytyksissä, joten läpilaskutusvaltion B:n tulee olla varma, että kolmikantakaupan edellytykset täyttyvät, eikä B ole arvonlisäverovelvollinen yhteisöhankinnasta C:n valtiossa. B ei ilmoita hankintaa missään arvonlisäveroilmoituksessa, mutta myynnin tämä ilmoittaa yhteenvetoilmoituksessa kohdassa ”kolmikantakauppa”. (Nyrhinen ym. 2019, 552–554.)

2.5 Palveluiden EU kauppa yritysten välillä

Palvelulla tarkoitetaan aineettoman hyödykkeen tuotantoa asiakkaalle. Kun yritys myy palvelua toisessa EU valtiossa sijaitsevaan yritykseen, on pääsääntönä soveltaa pakollista käännettyä verovelvollisuutta. Käännetyllä verovelvollisuudella tarkoitetaan käytännössä sitä, että jos esimerkiksi suomalainen yritys myy palvelun saksalaiselle yritykselle, saksalainen yritys maksaa palvelusta oman maan veron suomalaisen yrityksen puolesta. Laskuun merkitään 0-verokanta, eikä suomalaisella yrityksellä ole velvollisuutta rekisteröityä Saksaan arvonlisäverovelvolliseksi.

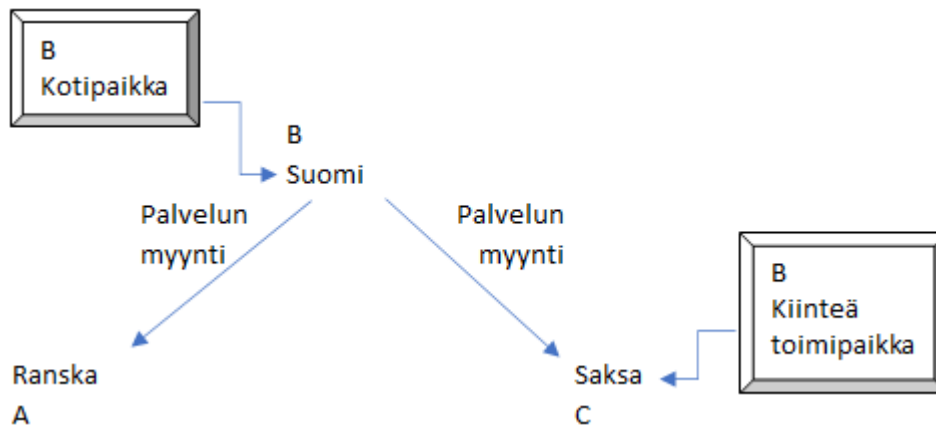
Palvelut, joihin käytetään pääsääntöä, voivat olla esimerkiksi konsultointi, markkinointi, it-palvelut, logistiikkapalvelut tai korjaus- sekä asennus palvelut. EU:n palvelukaupassa elinkeinonharjoittajille on oltava tarkkana, sillä riippuen myytävästä palvelusta siihen saatetaan soveltaa poikkeuksellisesti erityissäännöstä. Poikkeuksellista arvonlisäverotusta sovelletaan seuraaviin palveluihin: Kiinteistöön liittyvät palvelut, henkilökuljetuspalvelut, tilaisuuksien pääsymaksut, ravintola- ja ateriapalvelut, kuljetusvälineiden lyhytaikainen vuokraus ja matkatoimistopalvelut. (Nyrhinen ym. 2019, 567–574.)

2.6 Myynti kuluttajalle

EU-tavara- ja palvelukauppa kuluttajille uudistui vuonna 2021. Järjestelmä Mini One Stop Shop laajeni One Stop Shopiksi. Nykyisessä järjestelmässä on kyse

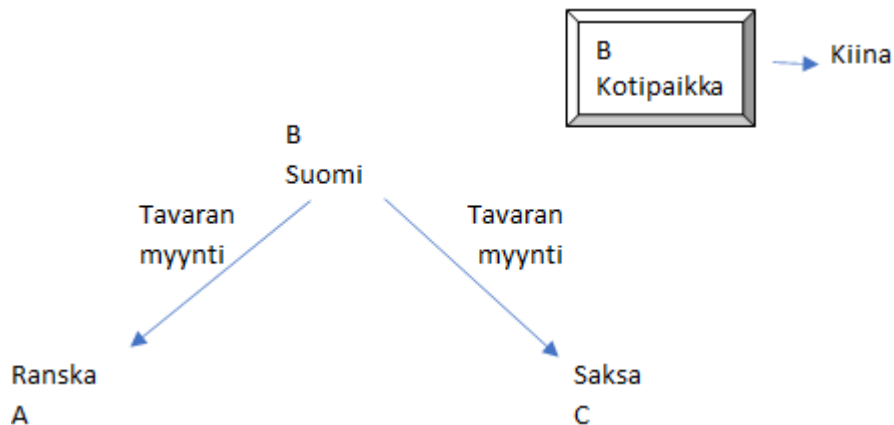
siitä, että EU:ssa sijaitseva yritys voi halutessaan rekisteröityä One Stop Shop järjestelmän käyttäjäksi välttääkseen velvollisuuden rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi jokaiseen valtioon, mihin tämä myy palveluita tai tavaraa kuluttajille. Jos järjestelmään ei rekisteröidy, on kuluttajamyynnin kohteena oleviin valtioihin siis pakko rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi, mikäli 10 000 euron vähäisen myynnin raja ylittyy. Järjestelmään kuuluu kolme eri järjestelmää: Unionin järjestelmä, muu kuin unionin järjestelmä ja tuontijärjestelmä. Suomalaiseen EU-kauppaa harjoittavaan yritykseen sovelletaan unionin järjestelmää. (Verohallinto.)

Järjestelmän käyttämiselle on asetettu edellytyksiä. EU-palvelukaupassa kuluttajalle, tulee myyjällä olla kotipaikka tai kiinteä toimipaikka EU-alueella, mutta järjestelmää ei käytetä, jos kotipaikka tai kiinteä toimipaikka ovat valtiossa, johon palvelua myydään. Tavarantoiminnassa ei vastaavasti ole kyseisiä koti- tai toimipaikka vaatimuksia.



Kuva 3 Palvelun myynti kuluttajalle

Kuvassa 3 palvelun myyntiin Suomesta Ranskaan voidaan soveltaa One Stop Shop erityisjärjestelmää, mutta myyntiin Suomesta Saksaan tätä ei voida soveltaa, koska suomalaisella yrityksellä on kiinteä toimipaikka myös Saksassa.



Kuva 4 Tavarantoimittajan myynti kuluttajalle

Kuvassa 4 oleviin myynteihin voidaan molempiin soveltaa One Stop Shop erityisjärjestelmää, koska myyjällä ei tarvitse olla kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa EU-alueella. Tässä tilanteessa sovelletaan siis muu kuin unionin järjestelmää.

Erityisjärjestelmän käyttämiseen yritys tarvitsee yksilöllisen arvonlisäverotunnisteen. Edellä mainituissa EU-myyntien tilanteissa yritys käyttää kansainvälistä alv-tunnistetta, joka on suomalaiselle FI-alkuinen. Jos erityisjärjestelmää käytetään EU-myyntiin, sitä on silloin käytettävä kaikkiin vastaaviin myynteihin. Erityisjärjestelmään rekisteröityvä ei voi olla jo rekisteröitynyt tähän jossain toisessa EU-valtiossa. (Verohallinto.)

Erityisjärjestelmään rekisteröityminen on suositeltavaa, koska se helpottaa arvonlisäveron ilmoittamista, ja vähentää arvonlisäverovelvollisen hallinnollista taakkaa. (Verohallinto 2021.)

2.7 Tavaroiden siirto EU:n sisällä

Elinkeinonharjoittajan siirtäessä tavaraa Suomesta toiseen jäsenvaltioon, katsotaan tämän yleisesti olevan verotonta yhteisömyyntiä (Arvonlisäverolaki, 18 a §). Suomalainen verovelvollinen merkitsee siis tavarantoimittajan yhteisömyynnin, jos tämä siirtää tavaraa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan omaan sivuliikkeeseen tai varastoon. Siirto on Suomessa veroton yhteisömyynti, mutta kuljetuksen päättymisvaltiossa verollinen yhteisöhankinta. Suomalaisella on siis tässä

tilanteessa velvollisuus tilittää hankinnan arvonlisävero päättymisvaltiossa. Arvonlisäveronlain 18 b § kohdassa on kuitenkin ilmoitettu tilanteet, jolloin vastaavanlaisia tavarantoimituksia ei katsota yhteisömyynniksi:

1. Kuljetuksen päättymisvaltiossa kuljetettua tavaraa arvioidaan tai siihen tehdään työsuoritus (eim. korjaus), jonka jälkeen tavara palautetaan takaisin Suomeen.
2. Elinkeinonharjoittaja käyttää tavaraa myymäänsä palvelua varten kuljetuksen päättymisvaltiossa.
3. Väliaikainen siirto sellaista tarkoitusta varten, joka olisi maahantuontina täysin tulliton, jos tavara tuotaisiin yhteisön ulkopuolelta.
4. Siirron tarkoituksena on tavarantoimitus kun: Tavara myydään yhteisön ulkopuolella vesi- tai ilma-aluksessa taikka junassa henkilökuljetuksen aikana, tavara myydään kuljetuksen päättymisvaltiossa asennettuna tai kokoonpantuna, tavara myydään etämyyntinä toisessa jäsenvaltiossa, tavara myydään verotta yhteisön ulkopuolelle tai yhteisömyyntinä toiseen jäsenvaltioon, tavara myydään diplomaateille, eräille kansainvälisille järjestöille tai EU:n toimielimille.

Listan mukaisista tavaroista on pidettävä luetteloa, sillä jos siirron tarkoitus muuttuu, on tavarantoimitus silloin kirjattava yhteisömyynniksi muuttumisajankohdan mukaan. Jos muuttumisajankohta ei ole tiedossa, niin silloin havaitsemisajankohdan mukaan. Luettelon pito on arvonlisäverolain 209 s § kohdassa määritelty.

2.7.1 Call off -varasto

Call off -varastointijärjestelyllä eli toimitusvarastojärjestelyllä voidaan välttää tavarantoimitusta toiseen jäsenvaltioon koitua yhteisöhankinta, ja täten velvollisuus rekisteröityä valtiossa arvonlisäverovelvolliseksi. Call off -varaston käytölle on asetettu vastaavat edellytykset:

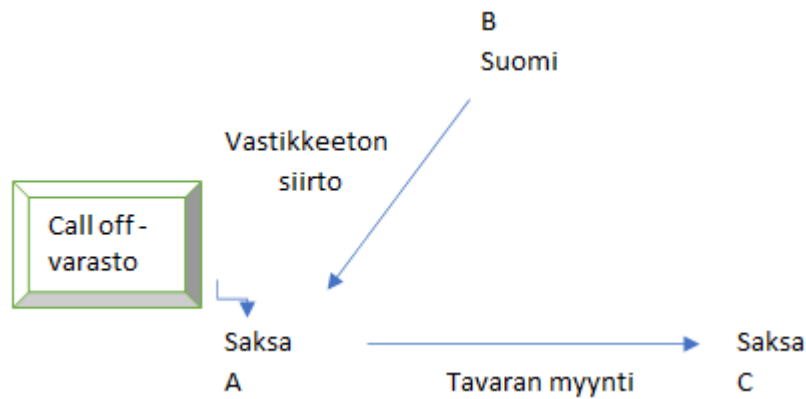
1. *Ostaja* täytyy olla tiedossa kuljetuksen alkamisen ajankohtana. Myyjällä pitää siis olla tiedossa ostajan voimassa oleva alv-tunnus.

2. *Varasto* sijaitsee ostajan tiloissa tai ulkoisella varastonpitäjällä, joka kuitenkin sijoittuu samaan valtioon, missä ostaja on merkitty arvonlisäverorekisteriin
3. *Tavaran siirtäjä* kuljettaa tavaran itse tai kolmannen osapuolen (kuljetusyhtiön) kautta toiseen jäsenvaltioon
4. *Tavaran siirtäjällä* ei ole kuljetuksen päättymisvaltiossa liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa
5. *Tavaran siirtäjä* pitää luetteloja siirretyistä tavaroista AVL 209 s § mukaisesti ja ilmoittaa ostajan nimen sekä alv-tunnuksen yhteenvetoilmoituksessa AVL 162.2 §

Call off -varastoon siirretyistä tavaroista myyjän on pidettävä arvonlisäverolain 209 s § mukaan luettelo. Luettelossa täytyy olla seuraavat tiedot (European Commission 2019. 2020 Quick Fixes, kirjoittajan suomennos.):

1. Jäsenvaltio, josta tavarat kuljetettiin sekä kuljetuksen alkamisen päivämäärä
2. Ostajan alv-tunniste
3. Jäsenvaltio, johon tavarat kuljetetaan, varaston pitäjän alv-tunnus, varaston osoite, tavaroiden saapumisen päivämäärä
4. Tavaroiden arvo, kuvaus ja määrä
5. Korvaavan ostajan alv-tunniste (jos ostaja vaihtuu), tavaroiden arvo, kuvaus ja määrä, jotka siirtyvät korvatulle ostajalle
6. Palautettujen tavaroiden arvo, kuvaus ja määrä (jos tavarat palautetaan)

Tavara katsotaan myydyksi, kun ostaja ottaa tavaran varastosta käyttöön. Käytönotto hetkellä kirjataan myyjälle yhteisömyynti ja ostajalle yhteisöhankinta, eikä myyjälle synny missään vaiheessa velvollisuutta rekisteröityä siirtomaassa arvonlisäverovelvolliseksi. Kuvassa 5 on esitetty esimerkki mahdollisesta tapahtumaketjusta call off -varastoinnissa.



Kuva 5 Call off -varasto

Tavara siirretään Suomalaiselta verovelvolliselta saksalaiseen call off -varastoon A. Saksalainen verovelvollinen C on jo tiedossa alv-tunnisteineen kuljetuksen alkamisajankohtana. Sopimuksessa on C:n nimi ja alv-tunnus, ja C:llä on sopimuksen mukaan oikeus ottaa tavat käyttöön. Tavaroiden käyttöönotto hetkellä B kirjaa yhteisömyynnin ja C kirjaa yhteisöhankinnan.

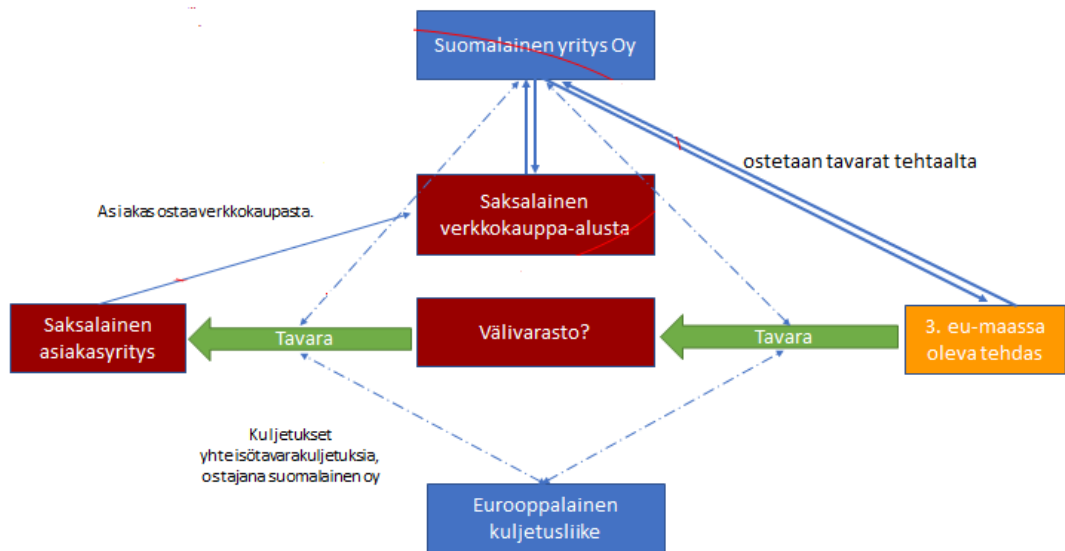
Saksalaisen verovelvollisen C:n on otettava tavara käyttöön 12 kuukauden määräajassa tavarain saapumisesta, tai muuten call off -varastointia ei voida enää soveltaa, ja myynti kirjataan suomalaiselle verovelvolliselle B:lle määräajan umpeutumisesta seuraavana päivänä. Tästä seuraisi B:lle velvollisuus rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Saksassa, koska siirto katsottaisiin suomalaisen yhteisöhankinnaksi Saksassa. Yhteisömyynnin mukaisen siirron voidaan myös katsoa tapahtuvan ennen 12 kuukauden määräajan päättymistä, jos tavara tuhoutuu, häviää tai se varastetaan. (Verohallinto.)

Jos suomalainen verovelvollinen purkaa sopimuksen tavaroiden käyttöönotosta C:n kanssa ja ostajaksi valitaan jokin toinen saksalainen verovelvollinen sen jälkeen, kun tavara on jo lähetetty, voidaan call off -varastointi menettelyä vielä jatkaa tietyn edellytyksin. Tilalle tuleva ostaja on tunnistettava eli nimi ja alv-tunnus ovat B:n tiedossa ennen kuin vanha sopimus puretaan. Uuden ostajan on myös täytettävä call off -varastoinnin edellytykset ostajasta. Ostajan vaihtuminen ei aloita 12 kuukauden tavaroiden käyttöönoton määräaikaa alusta. (Verohallinto.)

3 Haastattelun ja -liiketoimintamallin esittely

3.1 Liiketoimintamallin esittely

Liiketoimintamallina tarkastellaan kuvitteellisen pienyrityksen osto- ja myyntiketjua. Liiketoimintamallin perusteella selvitetään yrityksen arvonlisäverokäsittely, jonka jälkeen perehdytään mahdollisiin käytännön ongelmiin, joita pienyritys voi kohdata arvonlisäverovelvollisena.



Kuva 6 Liiketoimintamalli

Liiketoimintamallista huomataan kyseessä olevan melko perinteinen kolmikan-takauppa tilanne. Suomalainen yritys ostaa tavara jäsenvaltiosta ja kuljettaa ne suoraan toiseen eurooppalaiseen jäsenvaltioon Saksaan. Saksalainen verovelvollinen on ostanut tavarat saksalaisesta verkkokaupasta ja kuljetuksen toteuttaa eurooppalainen kuljetusliike. Harkinnan varaista tässä liiketoimintamallissa on välivaraston käyttö. Työssä selvitetään myös välivaraston mahdolliset arvonlisävero vaikutukset.

3.1.1 Liiketoiminnan alv-käsittely

Suomalaisen yrityksen liiketoimintaan sovelletaan arvonlisäverotuksen kolmi-kantakaupan säännöksiä. Suomalainen yritys ei siis ilmoita- tai tilitä ostosta

arvonlisäveroa. Myynti on suomalaiselle yritykselle arvonlisäverotonta kolmikan-takauppa myyntiä eli käytännössä yhteisömyyntiä. Lopullinen ostaja eli saksalainen asiakasyritys kirjaa tästä siis oman maan yhteisöhankinnan arvonlisäve-ron.

Suomalainen yritys kuljettaa tavarat eurooppalaisen kuljetusliikkeen kautta. Kul-jetusliikkeen palvelun ostoon sovelletaan EU-palvelukaupan pääsääntöä, eli käännettyä verovelvollisuutta, mikäli kuljetusliike ei ole sijoittunut Suomeen. Kul-jetusliike siis laskuttaa suomalaista verottomalla laskulla, ja suomalainen tilittää oman maan arvonlisäveron.

Saksalainen asiakasyritys ostaa tavarat suomalaiselta saksalaisen verkkokau-pan kautta. Verkkokauppa ei siis ole suomalaisen itsensä hallinnassa. Verkkokauppa laskuttaa suomalaista verkkokaupan käytöstä palvelumaksuna. Tähän palvelumaksuun käytetään elinkeinonharjoittajien välisen EU-palvelukaupan pääsääntöä, eli käännettyä verovelvollisuutta. Verkkokaupan pitäjä laskuttaa suomalaista arvonlisäverottomalla laskulla, ja suomalainen tilittää hankinnasta oman maan arvonlisäveron.

Kun tavara kuljetetaan kolmannelta jäsenvaltion tehtaalta saksalaiselle asiakas-yritykselle, tavara voidaan kuljetuksen välissä välivarastoida. Jotta välivarastoin-nista ei koituisi lisävelvollisuuksia arvonlisäveron suorittamisesta, tulee väliva-rastoinnissa käyttää toimitusvaraston eli call off -varaston säännöksiä. Varaston tulee siis sijaita Saksassa ja ostajan tiedot tulee olla tiedossa kuljetuksen alka-misajankohtana. Jos varasto ei sijaitse ostajan tiloissa ja varastointi palvelu os-tetaan toiselta saksalaiselta verovelvolliselta, varastointi palveluun sovelletaan palvelun EU-kaupan pääsääntöä, eli käännettyä verovelvollisuutta. Saksalainen varastopalvelun tarjoaja laskuttaa suomalaista arvonlisäverottomalla laskulla, josta suomalainen tilittää oman maan arvonlisäveron. Tilanteessa, jossa varas-toinnin hoitaa tavaran loppukäyttäjä, eli saksalainen asiakasyritys, voidaan call off -varastointia soveltaa normaalisti.

3.1.2 Arvonlisäveron ilmoittaminen ja -tilittäminen

Tarkastellaan suomalaisen verovelvollisen yrityksen arvonlisäveron ilmoitta-mista ja -tilittämistä esimerkin avulla. Esimerkissä suomalainen yritys toteuttaa

kuvan 6 mukaisen tavarat myynnin, mutta ei käytä välivarastoa. Suomalainen ostaa tavarat kolmannen jäsenvaltion tehtaalta 7 000 eurolla ja myy ne saksalaisen verkkokaupan kautta saksalaiselle yritysasiakkaalle 10 000 eurolla. Kuljetusliike kuljettaa tavara suomalaisen yrityksen puolesta saksalaiselle yritysasiakkaalle ja laskuttaa suomalaista arvonlisäverottomalla laskulla 120 euroa. Saksalainen verkkokauppa saa ensin suorituksen saksalaiselta asiakasyritykseltä 10 000 euroa, ja pidättää tästä välityspalvelumaksun 40 euroa. Saksalainen verkkokauppa lähettää suomalaiselle yritykselle maksusta 9 960 euron suorituksen. Suomalaisen vero- ja ilmoitusvelvollisuus kyseisestä osto- ja myyntitapahtumasta nähdään edellä taulukossa 2.

| Kuvaus | Veron suorittaa | Mihin maahan vero suoritetaan | Suomalaisen tilittävä alv ja päivämäärä | Suomalaisen annettava ilmoitus |
|---|--|-------------------------------|---|---|
| Ostetaan tavarat tehtaalta | - | - | - | - |
| Myydään kolmikantakauppana tavara saksaan | Saksalainen arvonlisäverovelvollinen asiakasyritys | Saksaan | - | Yhteenvetoilmoitus |
| Ostetaan tavarankuljetuspalvelu eurooppalaiselta liikkeeltä | Suomalainen verovelvollinen yritys | Suomeen | 24% | Veroilmoitus oma-aloitteisista veroista |
| Ostetaan saksalaiselta verkkokaupalta välityspalvelua | Suomalainen verovelvollinen yritys | Suomeen | 24% | Veroilmoitus oma-aloitteisista veroista |

Taulukko 2 Suomalaisen vero- ja ilmoitusvelvollisuus

Kun suomalainen tilittää- ja ilmoittaa arvonlisäveron taulukon 2 mukaisesti, voidaan lain mukaisesta menettelystä olla varmoja, mikäli kolmikantakaupan

edellytykset täyttyvät. Suomalainen yritys ostaa tavarat tehtaalta 7 000 eurolla, josta ei synny tälle arvonlisäveron maksu- tai ilmoittamisvelvollisuutta, koska tavara kuljetetaan suoraan kolmanteen jäsenvaltioon ostajalle, jolla on oman maan alv-tunnus. Tavarat vietäessä Saksaan niin, että se varastoidaan kuljetuksen välillä Suomessa, olisi tämä verollinen yhteisöhankinta suomalaiselle yritykselle.

Tavara myydään saksalaiselle asiakasyritykselle 10 000 eurolla kolmikantakauppasäännösten mukaisesti. Suomalaisen ei siis tarvitse rekisteröityä Saksaan arvonlisäverovelvolliseksi yhteisöhankinnasta, vaan hankinnan veron suorittaa saksalainen asiakasyritys omaan maahan. Suomalaisen yrityksen tulee merkitä saksalaisen asiakasyrityksen laskuun, että kyse on kolmikantatilanteesta. Laskuun on myös merkittävä suomalaisen oma- ja saksalaisen asiakasyrityksen alv-tunnukset. Edellytyksenä kolmikantakaupan yksinkertaistuksen soveltamiselle on myös suomalaisen ilmoittama yhteenvetoilmoitus. Yhteenvetoilmoitus annetaan myynnistä seuraavan kuun 20. päivään mennessä. Kolmikantakaupan myynti 10 000 euroa merkitään ilmoituksen kohtaan ”kolmikantakauppa”. Kolmikantakaupasta ei ilmoiteta arvonlisäveroilmoituksessa, koska se ei ole yhteisöhankintaa, eikä yhteisömyyntiä suomalaiselle.

Sekä saksalaisen verkkokaupan välityspalvelusta sekä eurooppalaisen liikkeen kuljetuspalvelusta maksetaan käännetyin verovelvollisuuden perusteella Suomen arvonlisävero. Esimerkin mukaan eurooppalainen kuljetusliike laskuttaa suomalaista yritystä 120 euron arvonlisäverottomalla laskulla, josta suomalainen maksaa oman maan arvonlisäveron.

Verkkokaupan välityspalvelu ostetaan 40 eurolla. Sillä ei pääsääntöisesti ole väliä arvonlisäverokohteluun, pidättääkö verkkokauppa myynnistä palvelumaksun, vai saako suomalainen maksun suoraan saksalaiselta asiakasyritykseltä, kunhan verkkokauppa kuitenkin laskuttaa suomalaista yritystä peritystä palvelumaksusta. Verkkokaupan pitäjän ollessa kuitenkin melko suuri, voi tämän arvonlisäverollinen kohtelu erota normaalista niin, että verkkokaupan katsotaan ostaneen tavarat itselleen, eikä niinkään välittäneen sitä. Näin voidaan katsoa käyneen, jos esimerkiksi tavara kuljetetaan ensin verkkokaupan pitäjän varastoon. Liikemallin mukaisessa osto- ja myyntiprosessissa tällä ei ole kuitenkaan

merkitystä suomalaisen arvonlisäverokäsittelyyn, sillä verkkokauppa on saksalainen. Suomalaisen on kuitenkin syytä selvittää todellinen ostaja, jotta laskutukseen ja veroilmoitukseen saadaan oikeat tiedot.

Kuljetuspalveluun sekä verkkokaupan välityspalveluun käytetään yleistä verokantaa Suomessa eli 24 prosenttia. Tilitettävää arvonlisäveroa syntyy siis suomalaiselle yhteensä 43,20 euroa. Tämä vero on ilmoitettava Oma-aloitteisten verojen ilmoituksessa kohdassa ”Vero palveluostoista muista EU-maista”. Oma-aloitteiset verot ilmoitetaan yrityksen verokaudesta ei seuraavan kuun, vaan sen jälkeisen kuun 12. päivään mennessä.

3.2 Haastattelun esittely

Opinnäytetyössä haastateltiin suomalaista MIP Oy:tä. Haastattelu toteutettiin 45 minuutin teemahaastatteluna 3.8.2020 Keravalla. Haastattelun teemoina toimivat ulkomaan arvonlisävero-ongelmat, -näiden korjaaminen ja ennaltaehkäisy. Haastateltavan työnimike on liiketoiminnankehittämispäällikkö. Haastateltu yritys ei siis ole sama mitä liiketoimintamallina esitetään, vaan haastattelun tarkoituksena on ollut selvittää samantyylistä ulkomaankauppaa harjoittavan yrityksen kautta mahdollisia ongelma kohtia ja arvonlisäveroon liittyviä toimintatapoja.

MIP Oy on suomalainen mittauslaitteiden, -järjestelmien ja -ohjelmistojen myyjä. Laitteet mittaavat melua ja ääntä, sisäilman laatua sekä värähtelyä. Yhtiön ydin-alueella on myös laitteiden kunnonvalvonta. Yhtiö jälleenmyy laitteita kotimaahan ja myy itsevalmistettuja laitteita ulkomaille. Ulkomaan myyntiä tapahtuu yhteisön sisälle yhteisömyyntinä sekä yhteisön ulkopuolelle vientinä. Myynti tapahtuu lähes kokonaisuudessaan vain toisille yrityksille eli b2b:nä, mutta kotimaassa harvoin myös vuokrataan melunmittaus välineitä suoraan kuluttajille. Aktiivisimmat maat, joihin myydään ovat Espanja, Romania, Intia ja kasvavasti Venäjä. Myös aasialaiset maat Vietnam ja Taiwan ovat melko aktiivisia asiakkaita. Tavaraa ja materiaalia ostetaan tasapuolisesti Suomesta, EU-jäsenmaista ja EU:n ulkopuolelta.

4 Arvonlisävero-ongelmat ja ratkaisut

4.1 Alv-tunniste vaatimus

EU-kaupan yhteisömyynnin verottomuuden näyttövaatimukset tarkentuivat ja yhtenäistyivät jäsenvaltioiden välillä huomattavasti Euroopan komission vuoden 2020 Quick Fixes muutoksessa. Kaupan osapuolten alv-tunnisteiden ilmoittaminen ja kuljetuksen todentaminen riittäväillä asiakirjoilla on perin tärkeää EU-kaupan verottomuuden kannalta.

Yritys saa alv-tunnisteen rekisteröityessään arvonlisäverovelvolliseksi. Suomeen rekisteröityvä osakeyhtiö tekee rekisteröinnin OmaVeron kautta. Osakeyhtiöllä täytyy olla Y-tunnus, jotta rekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi onnistuu. Alv-tunnuksen avulla voidaan olla varmoja EU-kaupan osapuolten arvonlisäverovelvollisuudesta. (Verohallinto.)

Liiketoimintamallin mukaisessa kolmikantakaupassa suomalaiselle yritykselle voi koitua ongelmia alv-tunniste vaatimuksesta. Tavarán myytäessä verkko-kauppa välittäjän kautta, ostajan alv-tunniste ei välttämättä ole tiedossa laskutus hetkellä. Isommilla ja tunnetuilla verkkokaupoilla on mahdollisuus kirjautua palveluun yrityksenä, oli kyse tavarán myynnistä tai ostosta. Tällaisia verkkokauppoja ovat esimerkiksi Amazon, Zalando ja Verokkokauppa.com. Kyseiset verkkokaupat tarkistavat rekisteröityvän yrityksen tiedot itse ennen kuin antavat näiden tehdä kauppaa verkkokaupan välityksellä yrityksenä. Kaupanteko hetkellä tiedetään ostajan alv-tunnus. Alv-tunnus on joko ilmoitettu suoraan ostajan tiedoissa, tai tämä voidaan päätellä ostajan Y-tunnuksesta niin, että Y-tunnuksen eteen laitetaan maatunnus (Saksalla DE) ja lopusta poistetaan väliviiva (Yritys- ja Yhteisötietojärjestelmä, Alv-numero).

Vaikka ostajan alv-tunnus olisi tiedossa, MIP Oy tarkistaa jokaiselta myynniltä erikseen onko tämä tunnus edelleen voimassa:

”Mä aina tarkastan joka ikiselle myynnille. On semmone VIES-järjestelmä mistä pystyy tarkistamaan”.

Vies-järjestelmän kautta voidaan tarkastaa EU-jäsenvaltioon sijoittuneen yrityksen alv-tunnisteen voimassaolo veloituksetta, helposti ja nopeasti. VIES-järjestelmään syötetään tarkistettava alv-tunnus, tunnistettavan maakoodi, kysyjän alv-tunnus ja kysyjän maakoodi. Tilanteessa, jossa VIES ei löydä alv-tunnusta, mutta ostaja vakuuttaa sen olevan voimassa, voidaan ostajaa pyytää lähettämään todistus maan virnaomaisilta (Euroopan Unioni, Your Europe, VIES-järjestelmä). MIP Oy tarkastaa ostajan alv-tunnuksen jokaiselle myynnille erikseen, sillä jos myynti merkitään elinkeinonharjoittajalle tapahtuvaksi verottomaksi EU-tavaramyynniksi, selvityksen annot kohde valtion verohallintoon voivat olla melko laajoja, mikäli alv-tunnus ei olekaan voimassa.

Verkkokauppa, jonka kautta ei saada asiakkaan alv-tunnusta on haasteellinen EU-kauppaa harjoittavalle myyjälle. Riippuen siitä, onko ostajan yhteystiedot riittävät, heihin voidaan ottaa yhteyttä ja kysyä suoraan alv-tunnusta. Tämä ei ole toteutettavissa, jos ostajia on useampia ja myyntiä tapahtuu verkkokaupan kautta myös suoraan kuluttajille. Ilman ostajan voimassa olevaa alv-tunnusta, on myynti kirjatta kuluttaja myynniksi. EU-tavaramyynnistä kuluttajille on joko rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi myyntimaahan eli Saksaan, tai rekisteröidyttävä One Stop Shop -erityisjärjestelmän käyttäjäksi, mikäli 10 000 euron vähäisen myynnin raja ylittyy. Vähäisestä myynnistä voidaan tilittää arvonlisävero Suomeen, mutta tämä ei estä suomalaista yritystä rekisteröitymästä Saksaan. Saksan yleinen verokanta on 19 prosenttia eli matalampi kuin Suomessa. Suomalaisella yrityksellä on siis harkinnan varaista kannattaako arvonlisävero tilittää Suomeen vai säästää vero kustannuksissa tilittämällä ne Saksaan.

4.2 Hallinnolliset rasitteet

Pien- tai mikroyrityksen on suunniteltava sen juoksevat hallinnolliset kulut tarkasti, sillä muuten positiivinen kassavirta ei välttämättä riitä esimerkiksi tilitoimiston kulujen kattamiseen. Useat tilitoimistot laskuttavat palvelua käytön mukaan, joten ulkoistettu taloushallinto voi olla myös mikroyritykselle edullisin vaihtoehto. Taloushallinnon ulkoistaminen saattaa olla pien- tai mikroyrityksen ainut vaihtoehto, jos yhtiön omistaja on sen ainut työntekijä, eikä ole kirjanpidon- ja arvonlisäveron monimutkaisista säännöksistä perillä. Taloushallinto palvelua

tarjoava ei voi kuitenkaan tehdä itse yrityksen strategisia päätöksiä kuten vapaaehtoinen arvonlisäverorekisteröinti tai toimitusvaraston hyödyntäminen.

4.2.1 Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen Saksaan

Suomalaisen yrityksen on mahdollista rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Saksaan vapaaehtoisesti. Tällöin suomalainen voi ilmoittaa Saksan myyntiin saksalaisen alv-tunnisteen, ja tilittää arvonlisäveron Saksaan. Tästä voi olla suomalaiselle hyötyä, mikäli ostajan alv-tunniste ei ole tiedossa tai myynti tapahtuu suoraan kuluttajalle, eikä vähäisestä myynnistä haluta tilittää Suomen korkeampaa yleisen verokannan arvonlisäveroa.

Rekisteröityminen Saksaan arvonlisäverovelvolliseksi onnistuu niin, että Saksan veroviranomaiselle lähetetään rekisterihakemus, todistus yrityksen verovelvollisuudesta toisessa EU-maassa, tieto yrityksen hallituksesta ja organisaatiokenteesta, yrityksen toimiala ja odotettu liikevaihto. Rekisteröinnin loppuun saatettua, yritys saa Saksan alv-tunnisteen ja voi tilittää Saksan myynnistä arvonlisäveron Saksaan tämän verokannalla. Saksaan rekisteröityminen arvonlisäverovelvolliseksi voi olla hankalaa, sillä ongelmatilanteissa pää asiointi kielenä on lähinnä saksa, joten pien- tai mikroyritykselle voi olla tarkoituksenmukaista ulkoistaa rekisteröityminen tilanteessa, jolloin joudutaan asioimaan saksan kielellä. (LawyersGermany 2021. German VAT Registration – 2021 Guide, kirjoittajan suomennos.)

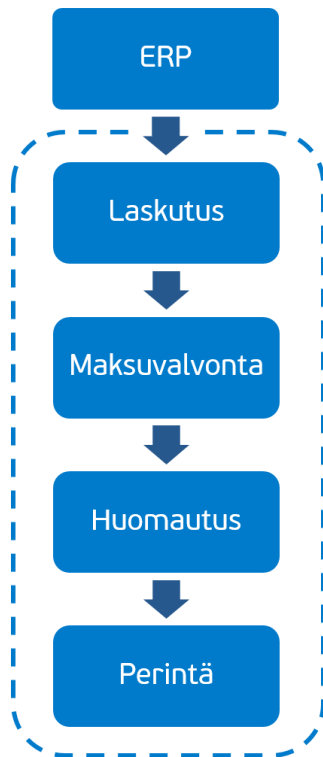
4.2.2 Laskutusprosessi

Tehokkaan laskutusprosessin avulla voidaan vähentää suomalaisen yrityksen hallinnollista taakkaa. Kun laskutuksessa käytetään apuna eri asiakkaille luotuja parametrejä, voidaan myynnit viedä suoraan veroilmoituksiin ja kirjanpitoon.

MIP Oy käyttää laskutuksessa Microsoftin Dynamics 365 -alustaa:

”Meillä on ERP järjestelmänä Microsoft Dynamics Business central. Jo myynti tehdään toisessa järjestelmässä, ja sieltä se menee sähköisesti tähän meidän ERP järjestelmään se tilaus. Asiakkaat kun luodaan, niille määritetään parametrejä esimerkiksi osoite ja maa, mutta myös alv-kirjausryhmä.”

ERP- (Enterprise Resource Planning) eli toiminnanohjausjärjestelmän avulla laskutus voidaan pitkälti automatisoida, jolloin inhimillisiltä virheiltä vältytään. Kuvassa 7 nähdään normaali laskutusprosessi.



Kuva 7 Visma. Laskutuksen tietopankki. <https://www.visma.fi/laskutuspalvelu/laskutuksen-ulkoistaminen/>

Laskutuksen jälkeinen maksuvalvonta voi välitysmenettelystä riippuen mennä verkkokaupan vastuulle, riippuen siitä, saadaanko raha suoraan omalle tilille vai vasta verkkokaupan pitäjän kautta. ERP järjestelmästä myynti- ja ostolaskuista saadaan suoraan tiedot verottajalle, kun asiakkaan parametrit ovat kunnossa.

4.3 Välivarastoinnin ongelmat

Välivarastoa voidaan käyttää ilman arvonlisävero-kohtelu muutoksia, mikäli varastointiin voidaan soveltaa call off -varaston säännöksiä. Oleellimmat edellytykset ovat, että ostajan nimi ja alv-tunnus ovat tiedossa tavarankuljetuksen alkamisajankohtana, ja että varasto sijaitsee samassa EU-jäsenvaltiossa, jossa ostaja on merkitty arvonlisäverovelvolliseksi. Tavarankuljetuksesta toimitusvarastoon eli call off -varastoon on annettava ”ilmoitus Call Off -Varastoon siirrosta”. Ilmoitukseen merkitään maatunnus, jonne tavarat siirretään ja ostajan alv-

tunnus. Ilmoitus annetaan siirron alkamisesta seuraavan kuun 20. päivään mennessä jokaiselta kuulta, jona tavaraa on toimitusvarastoon siirretty. Call off -varastoon siirretyistä tavaroista myyjän on myös pidettävä arvonlisäverolain 209 s § mukaan luettelo, jossa kerrotaan kuljetuksen tiedot kuten päivämäärät, ja tavaratiedot kuten määrä ja arvo.

Call off -varastoinnin avulla tehdystä EU-tavarakaupasta on ilmoitettava yhteenvetoilmoituksessa. Lakia soveltaessa sekä kolmikantakauppaan sekä call off varastointiin, todetaan että ilmoitus kolmikantakaupasta annetaan yhteenvetoilmoituksen muodossa, kun ostaja ottaa tavarat varastosta käyttöön. Ongelmallista tässä on se, mihin maahan tämä ilmoitetaan. Suomen verohallinto on ilmoittanut, että call off -varastoinnista on ilmoitettava yhteisömyynti Suomeen, jos tavarat kuljetus alkaa täältä, sinä päivänä, kun ostaja ottaa ne varastosta käyttöön (Verohallinto). Kolmikantakaupassa tavarat myynti ei ole toiselle myyjälle yhteisömyyntiä, joten arvonlisäverolakia soveltaessa, voidaan olettaa, että myynti yksikertaisesti ilmoitetaan kolmikantakauppana, kun ostaja ottaa tavarat varastosta käyttöön. Kyseessä on kuitenkin sama ilmoituslomake eli yhteenvetoilmoitus, eikä kolmikantakaupan ja call off -varastoinnin yhteisestä soveltamisesta ole annettu poikkeusta. Pitääkö suomalaisen yrityksen kuitenkin lähettää ”ilmoitus call off -varastoon siirrosta” siihen maahan, josta tavaroiden kuljetus on alkanut. Myös velvollisuus ilmoittaa kolmikantakaupan yhteenvetoilmoitus voi tässä tapauksessa olla tavarat siirron alkamisvaltion.

Edellytykset välivaraston call off -varastokohtelulle ovat tiukat. Ilmoittaminen ja luettelon pito tuovat pien- tai mikroyritykselle melko paljon hallinnollisia rasitteita. Vaikka call off -varaston käytöllä estetäänkin velvollisuus rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Saksaan, saattaa parempi vaihtoehto silti olla tänne rekisteröityminen. Myyjän täytyy odottaa toimitusvaraston käytössä myyntituloja niin kauan, kunnes ostaja ottaa tavarat varastosta käyttöön. Ostajalle tämä on tietenkin erittäin hyvä ratkaisu, koska tavarat ovat aina valmiin varastossa odotamassa. (Helsingin seudun kauppakamari 2020.)

Kun suomalainen kolmikantakaupan toinen myyjä ei käytä välivarastoon call off -varastointia, rekisteröityy tämä varaston sijainti maahan arvonlisäverovelvolliseksi. Kun tavaraa siirretään varastoon toisesta jäsenvaltiosta, maksetaan

yhteisöhankinnan arvonlisävero. Yhteisöhankinnan vero maksetaan, vaikka varastointipalvelu olisi ulkoistettu. Tavarat jälleenmyydään Saksan arvonlisäverolla, oli kyseessä yritysasiakas tai kuluttaja. Suomalaisen yrityksen on pohdittava, kumpi järjestely on tälle parempi: Vältetäänkö arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen Saksaan toimitusvaraston avulla, varastoidaanko tavaraa ollelleen kuljetuksen välillä, vai rekisteröidytäänkö Saksaan arvonlisäverovelvolliseksi.

5 Johtopäätökset

Opinnäytetyön tarkoituksena oli ensin selvittää arvonlisävero kohtelu esitetyn liiketoimintamallin osto- ja myyntiprosessista. Tämän jälkeen tarkasteltiin ongelmatilanteina alv-tunnus vaatimusta, hallinnollisia rasitteita ja välivarastoinnin ongelmaa. Liiketoimintamallin osto- ja myyntiprosessin arvonlisäverokäsittely pystyttiin melko helposti päättelemään Suomen arvonlisäverolakia soveltamalla. Kolmikantakauppa tuo osittain vaikeaselkoisia edellytyksiä oston ja myynnin ilmoittamisesta, mutta työssä on onnistuttu selventämään tätä taulukossa 2.

5.1 Tulokset ja yleistettävyys

Ongelmat alv-tunnuksesta ja hallinnollisista rasitteista onnistuttiin osittain ratkaisemaan, tai ainakin selvitettiin vaihtoehtoinen menetelmä. Alv-tunnus on pakollinen EU-kaupassa, eikä arvonlisäverotonta kolmikantakauppaa tai yhteisömyyntiä voida kirjata, ellei ostajan alv-tunnus ole tiedossa. Keinoja ostajan alv-tunnuksen selvittämiseksi on olemassa, mutta myynnin ollessa runsasta ja asiakkaita ollessa useampia, voi jokaisen ostajan alv-tunnuksen selvittäminen olla työlästä. Vaihtoehtoisesti myynti kirjataan etämyynniksi, jolloin se ei ole enää arvonlisäverotonta, mutta huomattavasti helpompaa ja selkeämpää One Stop Shop erityisjärjestelmän avulla.

Hallinnollisilta rasitteilta voidaan suurelta osin välttyä, kun taloushallinto ulkoistetaan. Käytön mukainen kuukausimaksu voi olla pien- tai mikroyritykselle edullisin ja helpoin vaihtoehto, kun yritys harjoittaa EU-kauppaa. Taloushallinnon ollessa sisäistetty yritystoimintaan, voidaan MIP Oy:n mukaisesti hyödyntää ERP järjestelmää johdon raportoinnin lisäksi myös veroilmoitusten tekemiseen ja

veron tilittämiseen. Yrityksen tulee myös pohtia itse, haluaako tämä sittenkin rekisteröityä ostajan jäsenvaltioon arvonlisäverovelvolliseksi, jolloin hallinnollinen taakkaa kasvaa, mutta vaatimus tietynlaisesta tavarankuljetuksesta ja ostajan tunnistamisesta helpottuu tai poistuu kokonaan.

Ongelmallisina kohtina osto- ja myyntiprosessissa oli tavarankuljetusvälikäsitteet. Vuodesta 2020 asti EU-tavarakauppaan on voitu soveltaa toimitusvarastoa eli call off -varastoa. Tämän avulla verovelvollisen ei ole tarvinnut rekisteröityä verovelvolliseksi maahan, johon tämä siirtää tavarat vastikkeettomasti. Ilman call off -varastointia käsittelyä, siirto on siirtäjälle yhteisömuuttoa tavaroiden määränpäävaltiossa. Call off -varastointi edellyttää myyjältä erittäin laajaa ilmoittamista tavaroiden myynnistä. Verohallinto neuvoo call off -varastoinnin käyttöä niin, kuin se olisi yhteisömuuttoa verosuunnittelun väline myyjälle. Kolmikantakauppa ei kuitenkaan ole yhteisömuuttoa, eikä kolmikantakaupan ja call off -varaston yhteisestä käytöstä ole annettu ohjeita. Lakia soveltamalla työssä pystyttiin päättämään, että call off -varaston soveltaminen onnistuu myös kolmikantakauppaan, sillä yhteisömuuttoa ja kolmikantakauppa ovat luonteeltaan hyvin samantyyppisiä, eikä laissa ole yhtään menetelmän käyttöä poislukevaa pykälää. Työssä ei kuitenkaan pystytty selvittämään, mihin maahan ilmoitusvelvollisuus call off -varastoinnista on annettava, sillä tavaroiden siirto ei ala Suomesta.

Tulosten perustessa Suomen arvonlisäverolakiin ja Euroopan komission antamaan päätökseen ”2020 Qucik Fixes”, voidaan opinnäytetyön olevan yleistettävissä vuonna 2021.

5.2 Jatkotutkimus

Suomen ja Euroopan arvonlisäverotukseen on tullut suuria muutoksia viimeisen kahden vuoden aikana. Arvonlisäverotusta on pyritty yksikertaistamaan ja yhtenäistämään EU-alueella. Muutoksilla pyritään poistamaan termit yhteisömuuttoa ja -muuttoa kokonaan, jolloin jokainen yritys ilmoittaisi- ja tilittäisi myynnistä vain oman valtion arvonlisäveron. Muutosten tullessa jo ehkä vuonna 2022, voi opinnäytetyö osittain vanheta, jolloin se vaatii uutta tutkimusta.

Tutkimus EU-kaupasta jäi melko suppeaksi, sillä vaikka aihe on monimutkainen, se pystytään yhtenäistetyimmän EU-arvonlisäverolain avulla purkamaan

ymmärrettävään muotoon. Aihetta tutkimukselle on kuitenkin EU:n ulkopuolelle tapahtuvassa kaupassa. MIP Oy:llä oli ollut hankaluuksia tuonnin arvonlisäveron korjaamisessa:

”Aina ennen oli niin, että tulli peri tuonti alvin, mutta se muuttui nyt viime vuoden alusta, että meidän pitää itse laskea se ja sitten ilmoittaa verottajalle. Se aiheutti sen, että tullista tulee jokaisesta tuonnista meille tullauspäätös, joka perustuu toimittajan antamiin laskuihin. Se ei koskaan täsmää täysin se summa siihen mikä se lasku on.”

Tulli määrittää siis tuonti tavaran arvon aina korkeammaksi, mitä se oikeasti on. Tämä aiheuttaa MIP Oy:lle sen, että jokainen tuonti on käsin korjattava oikean arvoiseksi.

Vuonna 2021 vähäinen tuonti poistui kokonaan, mikä käytännössä tarkoittaa sitä, että jokainen EU:n ulkopuolelta tuotu tavara on tullattava. Tämä voi vaatia tutkimusta esimerkiksi case-tutkimuksena, jos case-yritys harjoittaa EU:n ulkopuolista kauppaa.

Kuvat

| | |
|---|----|
| Kuva 1 Yhteisöhankinta | 8 |
| Kuva 2 Kolmikantakauppa | 10 |
| Kuva 3 Palvelun myynti kuluttajalle | 12 |
| Kuva 4 Tavarain myynti kuluttajalle | 13 |
| Kuva 5 Call off -varasto..... | 16 |
| Kuva 6 Liiketoimintamalli | 17 |
| Kuva 7 Visma. Laskituksen tietopankki. https://www.visma.fi/laskutuspalvelu/laskituksen-ulkoistaminen/ | 25 |

Taulukot

| | |
|--|----|
| Taulukko 1 EU-tavarakaupan alv-termit..... | 7 |
| Taulukko 2 Suomalaisen vero- ja ilmoitusvelvollisuus | 19 |

Lähteet

Arvonlisäverolaki 1993/1501

Euroopan Unioni 2020. VIES-järjestelmä.

https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/check-vat-number-vies/index_fi.htm

European Commission 2019. 2020 Quick Fixes.

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/explanatory_notes_2020_quick_fixes_en.pdf

Helsingin seudun kauppakamari 2020. Toimitusvarastojärjestely (Call off -varasto).

<https://helsinki.chamber.fi/toimitusvarastojarjestely-call-off-varasto/#2d6e53d7>

LawyersGermany 2021. German VAT Registration – 2021 Guide

lawyersgermany.com/vat-in-germany

Neuvoston täytäntöönpanoasetus 2018/1912, 45 a.

Nieminen, A., Anttila, R., Äärilä, L., Jokinen, M., Pikkujämsä, M. 2021. Arvonlisäverotus. Helsinki: Alma Talent Oy.

Nyrhinen, R., Hyttinen, P., Lamppu, K. 2019. Arvonlisäverotus käytännössä.

Helsinki: Alma Talent Oy.

Suomenpankki 2021. Ulkoinen sektori – Vaihtotase.

https://www.suomenpankki.fi/fi/Tilastot/meidan_tilastot_ekp/

Verohallinto.

Vero.fi/

Visma. Laskutuksen tietopankki.

<https://www.visma.fi/laskutuspalvelu/laskutuksen-ulkoistaminen/>

Yritys- ja Yhteisötietojärjestelmä.

ytj.fi/