



LAHDEN AMMATTIKORKEAKOULU
Lahti University of Applied Sciences

ARVONLISÄVEROTUS TAVARAKAUPAN KANSAINVÄLISISSÄ TILANTEISSA

Case: Wipak Oy

LAHDEN
AMMATTIKORKEAKOULU
Liiketalouden ala
Liiketalouden koulutusohjelma
Taloushallinto
Opinnäytetyö
Syksy 2014
Peetu Hirvonen

Lahden ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma

HIRVONEN, PEETU:

Arvonlisäverotus tavarakaupan
kansainvälisissä tilanteissa
Case: Wipak Oy

Taloushallinnon opinnäytetyö, 32 sivua

Syksy 2014

TIIVISTELMÄ

Arvonlisäverolainsäädäntö voi monesti olla monimutkaista ja tuntua hankalalta. Arvonlisäverolaissa on lukuisia erilaisia poikkeuksia ja säännöksiä. Eri maiden arvonlisäverolaki voi vaihdella suuresti maiden välillä. Euroopan Unionin alueelle on tehty omia erityissäännöksiä helpottamaan jäsenmaiden välistä kaupankäyntiä.

Tässä opinnäytetyössä käsitellään erilaisia tavarakaupan verotuskysymyksiä kohdeyritys Wipak Oy:n näkökulmasta. Verotuskysymykset sekä niiden vastaukset on tarkoitettu ilmaista helppolukuisesti ja yksinkertaisesti, jotta työstä olisi apua myös tulevaisuudessa arvonlisäverokysymyksiä miettiessä.

Opinnäytetyön teoriaosuudessa käydään lävitse arvonlisäverotusta Suomessa ja siihen liittyvää viranomaisraportointia. Teoriaosuudessa tarkastellaan yleisimpiä yhteisökaupan tilanteita ja vaadittavia laskutusmerkintöjä. Lähdemateriaalina on käytetty suomenkielistä kirjallisuutta ja internetlähteitä.

Opinnäytetyön empiirisessä osuudessa tutkitaan kohdeyritys Wipak Oy:n erilaisia kauppatilanteita, joissa on ollut epäselvyyksiä arvonlisäverotuksen kannalta. Nämä kauppatilanteet ratkaistaan käyttäen apuna omaa asiantuntijuutta ja opinnäytetyön teoriaosuutta.

Tutkimustulosten pohjalta pystytään toteamaan kauppatilanteissa käytettävä oikea arvonlisäveromenettely. Tutkimustulosten pohjalta saatiin selvitettyä mahdollinen henkilöstön koulutustarve arvonlisäverolain erityiskysymyksissä.

Asiasanat: arvonlisäverotus, kolmikantakauppa, yhteisöhankinta, yhteisömyynti.

Lahti University of Applied Sciences
Degree Programme in Business Studies

HIRVONEN, PEETU:

Value Added Taxation in Situations of
International Trade of Goods
Case: Wipak Oy

Bachelor's Thesis in Financial Management, 32 pages

Autumn 2014

ABSTRACT

VAT legislation can often be complex and it can even seem difficult to understand. VAT legislation has a number of different exceptions and regulations; it can vary greatly between different countries. There are several special directives in the European Union to standardize VAT legislation in the all EU countries. This bachelor's thesis deals with a variety of different taxing issues from Wipak Oy's point of view. Tax issues are explained in a legible and simple way, so this thesis could also be helpful in resolving future value added taxing issues.

The theoretical section of this thesis discusses value added taxation in Finland and its reporting to the VAT authorities. The theory section also contains the most common intra-Community trade situations and the required invoicing entries. The sources in the thesis include Finnish literature and internet sources.

The empirical section of the thesis focuses on Wipak Oy's different intra-Community trade situations concerning value added taxation. The situations are solved using the writer's expertise and the theoretical section of this thesis.

The research result of the thesis states a correct tax-procedure for different trade situations. The results also indicate a possible need for staff training on value added taxation issues.

Keywords: value added tax, triangular trade, intra-Community supply, intra-Community sales.

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	1
1.1	Opinnäytetyön tavoite, tutkimusongelma ja rajaus	2
1.2	Työn rakenne ja tutkimusmenetelmä	2
1.3	Case-yritys: Wipak Oy	2
2	YLEISTÄ ARVONLISÄVEROVELVOLLISUUDESTA	4
2.1	Verovelvollisuus syntyy liiketoiminnan myötä	4
2.2	Arvonlisäveron historiaa	5
2.3	Euroopan Unionin jäsenyys	5
2.4	Verojen tilitys	7
3	TAVARAKAUPPA JA SEN ARVONLISÄVEROTUS	8
3.1	Tavarakaupan tilastointi	8
3.2	Myyntimaasäännökset	9
3.3	Kiinteä toimipaikka	11
3.4	Tavarakauppa Euroopan Unionin alueella	13
3.4.1	Yhteisömyynti	14
3.4.2	Yhteisöhankinta	15
3.5	Kolmikantakauppa	16
3.6	Nelikantakauppa	18
3.7	Tavarakauppa kolmansien maiden kanssa	19
3.7.1	Tavaran myynti EU:n ulkopuolelle	19
3.7.2	Tavaran osto EU:n ulkopuolelta	20
4	CASE: WIPAK OY	23
4.1	Case 1: Konsignaatiovarasto	23
4.2	Case 2: Kolmikantakauppa	25
4.3	Case 3: Toimitus Saksan varastosta Suomeen	27
5	POHDINTA JA YHTEENVETO	28
	LÄHTEET	30

1 JOHDANTO

Kansainvälinen kaupankäynti voi olla monimutkaista useiden eri säännösten ja arvonlisäverolain poikkeusten kanssa. Lakia voi olla vaikea tulkita tai se on ilmaistu epäselvästi. Myyjillä ja ostajilla on erilaisia velvollisuuksia, joista heidän on oltava tietoisia.

Tämän opinnäytetyön tarkoitus on tarkastella kansainvälistä tavarakauppaa erityisesti kohdeyrityksen, Wipak Oy:n näkökulmasta. Tarkoitus on tehdä selkeä ja helppolukuinen opus, jota pystyisi myös käyttämään yrityksessä hyväksi. Opinnäytetyössä kuvataan kansainvälisen kaupan säännöksiä sekä arvonlisäverolakia, ja ne jotka puetaan helposti luettavaan muotoon esimerkkien avulla. Opinnäytetyössä tarkastellaan lisäksi kausiveroilmoituksen täyttämistä erilaisissa tilanteissa ja myös tavarakauppaa kolmansien maiden kanssa sekä näihin liittyvää tullausta.

Opinnäytetyö pyrkii lopulta vastaamaan Wipak Oy:n ajankohtaisiin verotuskysymyksiin, jotka käydään lävitse työn viimeisellä osuudella. Millä maalla on verotusoikeus ja mitä sanovat myyntimaasäännökset?

Olen työskennellyt Wipak Oy:n talousosastolla vuodesta 2012. Työssäni joudun olemaan päivittäin tekemisissä arvonlisäverolain kanssa.

1.1 Opinnäytetyön tavoite, tutkimusongelma ja rajaus

Tavoitteena on tarkastella kansainvälistä arvonlisäverotusta kohdeyrityksen, Wipak Oy:n näkökulmasta. Tavoitteena on, että opinnäytetyötä voisi hyödyntää myöhemmin tukena jokapäiväisessä työnteossa. Tämän opinnäytetyön tarkoitus on vastata yleisimpiin Wipak Oy:tä ja sen tavarakauppaa koskeviin arvonlisäverokysymyksiin. Opinnäytetyön on tarkoitus olla helppolukuinen ja helposti lähestyttävä teos. Tutkimusongelmana on selvittää opinnäytetyön case-osuudessa eri tapauksien kohdalla oikea arvonlisävero kohtelu.

1.2 Työn rakenne ja tutkimusmenetelmä

Tämä tutkimus on luonteeltaan case- eli tapaustutkimus. Opinnäytetyössä on myös kvalitatiivisia piirteitä. Tutkimusaineisto on koottu todellisista tilanteista. Tutkimusmenetelmänä tapaustutkimus soveltuu hyvin, koska opinnäytetyössä käsitellään useita pienempiä case-tapauksia. (Hirsijärvi, Remes & Sajavaara 2012, 162–164.)

Opinnäytetyö on jaettu teoreettiseen ja empiiriseen osuuteen. Teoreettinen osuus on tehty tukemaan empiiristä osuutta. Koko opinnäytetyö on jaettu viiteen päälukuun. Ensimmäisessä johdantoluvussa esitellään kohdeyritys ja tutkimusaihe. Toisessa luvussa käsitellään yleisesti arvonlisäveroa ja sen maksamista. Kolmannessa luvussa kuvataan tarkemmin arvonlisäverotusta tavarakaupassa ja käydään lävitse yhteisökaupan säännöksiä. Neljännessä luvussa tarkastellaan kerättyä aineistoa ja analysoidaan sitä. Viimeinen luku on opinnäytetyön yhteenveto.

1.3 Case-yritys: Wipak Oy

Suomalainen Nastolassa sijaitseva Wipak Oy suunnittelee ja valmistaa korkealuokkaisia monikerroskalvoja elintarvike - ja sairaalatarviketeollisuudelle sekä sterilointipusseja terveydenhuoltoalalle (Wipak Oy 2014).

Monet kaupassa nähtävät elintarvikepakkaukset ovat Wipakin valmistamia.

Wipak Oy työllistää noin 450 henkilöä ja on näin ollen Nastolan suurin yksityinen

työnantaja. Wipakin liikevaihto oli vuonna 2013 noin 112 miljoonaa euroa (Kirjanpitäjä 2014). Wihurin omistamalla Wipak Groupilla on lisäksi Euroopassa tehtaat Saksassa, Ranskassa, Iso-Britanniassa, Puolassa, Espanjassa ja Italiassa sekä lukuisia myyntitoimistoja pitkin Eurooppaa. Wipak myy valmistamiaan tuotteita maailmanlaajuisesti. Wipak Oy perustettiin vuonna 1950 ja tuotanto siirrettiin Nastolaan vuonna 1967 Wipakin liittyessä Wihuriin (Laukkarinen & Parkkonen 2006, 20).

Wipak Oy on arvonlisäverovelvollinen Suomessa, Saksassa, Virossa, Ruotsissa ja Japanissa (Kirjanpitäjä 2014). Usean maan alv-velvollisuuden johdosta erilaisten arvonlisäverokysymysten kanssa pitää olla tarkkana, jotta oikean maan arvonlisäverolakia noudatetaan.

Wipak Oy:n omistaa pakkausteollisuutta hallinnoiva Wihuri Packaging Oy.

Wihuri Packaging Oy:n omistaa Wihuri International Oy (Talouspäällikkö 2014).



KUVIO 1. Wipak Oy omistus

2 YLEISTÄ ARVONLISÄVEROVELVOLLISUUDESTA

Arvonlisävero on vero, joka lisätään nettohinnan päälle ja näin muodostuu bruttohinta. Tavarán tai palvelun myyjä tilittää veron jälkikäteen valtiolle. Arvonlisäveron ideana on, että sen maksaa loppupeleissä kuluttaja, näin ollen yrityksillä on mahdollisuus vähentää omien ostojensa sisältämät arvonlisäverot. Arvonlisäverojen vähennys on tärkeää, jotta ei syntyisi tuplaverotusta, kuluttajahintoihin sisältyy vain yksi vero. Arvonlisäverokantoja on kolme, yleinen verokanta on 24 %. Elintarvikkeille, rehuille ja ravintola- ja ateriapalveluille verokanta on 14 %. Pienin arvonlisäveroprosentti on 10 %, jota sovelletaan muun muassa majoitukseen, lääkkeisiin, kirjoihin ja liikuntapalveluihin. Peruseriaatteenä voidaan pitää, että ellei tavara tai palvelu ole vapautettu verosta, eikä se kuulu alennettuihin verokantoihin, siihen voidaan soveltaa yleistä 24:n % verokantaa. (Arvonlisäverotus 2013.)

2.1 Verovelvollisuus syntyy liiketoiminnan myötä

Arvonlisäverovelvollisuus syntyy, kun myydään tavaraa tai palvelua liiketoiminnan muodossa. Liiketoiminnaksi toiminta voidaan määrittää silloin, kun se on itsenäistä, jatkuvaa, ansiotarkoituksessa tehtyä liiketoimintaa, johon sisältyy yrittäjäriski. Huomioon otetaan myös vallitseva kilpailu, jos myydään tavaraa ja palvelua, jotka kilpailevat muiden markkinoilla olevien kanssa, katsotaan toiminta usein liiketoiminnaksi, vaikka päämääränä ei olisikaan ansiot. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 32, 47–48.)

Vaikka myynti tapahtuisi liiketoiminnan muodossa, myyjän ei ole välttämätöntä ilmoittautua arvonlisäverovelvolliseksi, jos tilikauden liikevaihto ei ylitä 8 500 euroa. Mikäli yritys haluaa, voi se rekisteröityä vapaaehtoisesti verovelvolliseksi ja saada maksetut verot verohuojennuksena takaisin. Osittaisen verohuojennuksen voi saada myös, jos liikevaihto ylittää 8 500 euroa mutta on enimmillään 22 500 euroa. Verohuojennuksien tarkoituksena on lieventää aloittelevien yrittäjien velvollisuuksia ja vähentää harmaata taloutta. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 47–52.)

2.2 Arvonlisäveron historiaa

Ensimmäinen muoto arvonlisäverosta otettiin käyttöön vuonna 1941. Kyseessä oli liikevaihtoverolaki ja sen tarkoitus oli parantaa valtion taloutta väliaikaisesti. Erikoista liikevaihtoverolaissa oli, että se koski pääsääntöisesti vain tavaroiden myyntiä, palvelut olivat pääosin verotuksen ulkopuolella. Myös ostojen vähennysoikeuksissa oli eroa nykyiseen, ainoastaan raaka-aineiden ja jälleenmyytävien tavaroiden ostoista sai vähentää liikevaihtoveron. Kone- ja laiteinvestoinnit tulivat vähennyskelpoisiksi vasta 1970-luvulla. Rajoitetut vähennysoikeudet aiheuttivat piilevää sekä kertaantuvaa veroa, josta vihdoin päästiin eroon, kun arvonlisäverojärjestelmä otettiin käyttöön. Nykyisessä muodossa tuntemamme arvonlisäverolaki tuli voimaan 1.6.1994. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 25.)

2.3 Euroopan Unionin jäsenyys

Arvonlisäverojärjestelmä on käytössä kaikissa EU:n jäsenvaltioissa: se on yksi edellytys jäsenyydelle. EU on määritellyt direktiivit, joiden on täyttyvä jokaisessa jäsenmaassa. Suomi joutuikin muokkaamaan nuorta arvonlisäverolakiaan vuoden 1995 alussa liittyessään Euroopan unioniin. Suomi onnistui kuitenkin neuvottelemaan itselleen jotain poikkeuksia, kuten tilattavien lehtien verottomuuden, sekä kirjailijoiden ja esiintyvien artistien palkkioiden verottomuuden. Tilattavien lehtien nollaverokannasta kuitenkin luovuttiin vuoden 2012 alussa, jonka jälkeen niihin sovellettiin alennettua 10:n % verokantaa. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 27–28.)

Euroopan Unioni on kasvanut useiden laajentumiskierrosten myötä: EU-jäsenmaita on nyt 28. Kaikki EU:n jäsenvaltiot kuuluvat Euroopan talous- ja rahaliittoon, mutta yhteisen valuutan, euron (€), on ottanut käyttöön 18 maata. (Euroopan Unionin jäsenmaat 2014.) Arvonlisäverovelvollisuuden osoittava alv-numero on tärkeä osa yhteisökauppaa. Arvonlisävero-tunnus muodostuu y-

tunnuksesta, johon on lisätty maatunnus. Esimerkiksi Wipak Oy:n alv-tunnus on FI20791815. (Euroopan Unionin jäsenmaat 2014.)

Euroopan Unionin jäsenmaat sekä niiden yleinen arvonlisäverotunniste on listattuna kuviossa 2.

Maa	Liittymisvuosi	Valuutta	Yleinen Arvonlisävero %
Saksa	1951	Euro	19 %
Belgia	1951	Euro	21 %
Ranska	1951	Euro	20 %
Luxemburg	1951	Euro	15 %
Italia	1951	Euro	22 %
Alankomaat	1951	Euro	21 %
Irlanti	1973	Euro	23 %
Tanska	1973	Kruunu	25 %
Iso-Britannia	1973	Punta	20 %
Kreikka	1981	Euro	23 %
Portugali	1986	Euro	23 %
Espanja	1986	Euro	21 %
Suomi	1995	Euro	24 %
Ruotsi	1995	Kruunu	25 %
Itävalta	1995	Euro	20 %
Viro	2004	Euro	20 %
Unkari	2004	Forintti	27 %
Tsekin tasavalta	2004	Koruna	21 %
Slovenia	2004	Euro	22 %
Slovakia	2004	Euro	20 %
Puola	2004	Zloty	23 %
Liettua	2004	Liti	21 %
Malta	2004	Euro	18 %
Latvia	2004	Euro	21 %
Kypros	2004	Euro	19 %
Romania	2007	Leu	24 %
Bulgaria	2007	Lev	20 %
Kroatia	2013	Kuna	25 %

KUVIO 2. Arvonlisäverokannat EU:n jäsenmaissa 2014

(Arvonlisäverokannat EU:n jäsenmaissa 2014.)

2.4 Verojen tilitys

Yrityksen on ilmoitettava veronsa kausiveroilmoituksella kausittain ja maksettava myynnistään verot verotilille. Tilitettävän veron saa selville, kun vähentää myyntien veroista vähennyskelpoisten ostojen verot. Yrityksestä riippuen verot tilitetään kuukausittain, neljännesvuosittain tai jopa kerran vuodessa. Ilmoitettujen verojen eräpäivä sähköisesti ilmoitettuna on yleisesti kuukauden 12. päivä, tai sitä seuraava pankkipäivä. Ilmoitusjakson ollessa kuukausi arvonlisäverotiedot on ilmoitettava viimeistään kohdekuukautta toisena seuraavana kuukautena, 12. päivään mennessä. Esimerkiksi maaliskuussa kohdennetut arvonlisäverot on siis ilmoitettava 12. päivä toukokuuta. (Kausiveroilmoitus 2014.)

Kohtiin **301–303** ilmoitetaan verot kotimaan myynneistä verokantojen mukaan. Yhteisöhankinnat ilmoitetaan kohdassa **313**. Verot näistä hankinnoista ilmoitetaan kohdassa **305** sekä lisäksi myös kohdassa **307**, jos ne ovat tulleet vähennettävään toimintaan (käänteinen verovelvollisuus). Verottomat yhteisömyynnit ilmoitetaan kohdassa **311**.

				ARVONLISÄVERON TIEDOT			
				050 Ilmoitusjakso		052 Kohdekuusi	053 Vuosi
				Kuu- kausi	Neljän- nesvuosi	Vuosi	
						euro	snt
44				Vero kotimaan myynnistä verokannoittain			
	301	24 %:n vero					
	302	14 %:n vero					
	303	10 %:n vero					
	305	Vero tavaraostoista muista EU-maista					
	306	Vero palveluostoista muista EU-maista					
	318	Vero rakentamispalvelun ostoista (käännetty verovelvollisuus)					
	307	Kohdekuuden vähennettävä vero					
K	317	Alarajahuojennuksen määrä					
	308	Maksettava vero / Palautukseen oikeuttava vero (-)					
	309	0-verokannan alainen liikevaihto					
	311	Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin					
	312	Palveluiden myynnit muihin EU-maihin					
	313	Tavaraostot muista EU-maista					
	314	Palveluostot muista EU-maista					
	319	Rakentamispalvelun myynnit (käännetty verovelvollisuus)					
	320	Rakentamispalvelun ostot (käännetty verovelvollisuus)					

KUVIO 3. Kausiveroilmoitus

3 TAVARAKAUPPA JA SEN ARVONLISÄVEROTUS

Tavaroiden ja palveluiden arvonlisäverotussäännökset poikkeavat toisistaan ja tässä opinnäytetyössä käsitellään vain tavaroiden arvonlisäverotusta. Tärkeää on kuitenkin pystyä määrittelemään, pidetäänkö kaupan kohdetta tavarana vai palveluna.

”Arvonlisäverolain mukaan tavaroita ovat kiinteät ja irtaimet esineet sekä sähkö, kaasu, lämpö ja jäähdytysenergia ja muut niihin verrattavat energiahyödykkeet. Palvelulla tarkoitetaan kaikkea muuta, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa. Palveluja ovat esimerkiksi tarjoilu, rakennustyöt, tavaroiden vuokraus, patenti, soranotto-oikeus, velvollisuus pidättäytyä tietystä teosta tai sietää jotain tilaa sekä tavaroiden välitys toisen nimissä tai lukuun.”

(Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa 2010.)

3.1 Tavarakaupan tilastointi

Euroopan Unionin alueella kerätään tilastotietoja kahdella eri tavalla. Kolmansien maiden kanssa käydystä kaupasta kerätään tilastotiedot suoraan tullin järjestelmästä. EU:n alueella ei ole tulleja, joten samaa tilastotiedon keräystapaa ei voida käyttää kuin kolmansien maiden kanssa käytävässä kaupassa. EU:n alueella käytävässä kaupassa, eli niin sanotussa sisäkaupassa tilastotiedot kerätään Intrastat-järjestelmällä, joka on varta vasten suunniteltu tähän tarkoitukseen. Sisäkaupassa tilastotiedot ilmoitetaan Suomen tullille kuukausittain ja saadusta aineistosta Tulli koostaa ulkomaankauppatilaston, jonka se lähettää Euroopan Unionin tilastoviranomaiselle, Eurostatille. (EU-maiden välisen kaupan tilastointi 2014, 1.)

Ilmoitusvelvollisuus Intrastat-raportointiin syntyy, jos yritys harjoittaa yhteisökauppaa EU:n alueella määriteltyjen raja-arvojen ylitse. EU-maat saavat vapaasti määritellä nämä raja-arvot itse. Suomella rajat ovat tuonnissa sekä viennissä 500 000 euroa. Raja-arvojen määrittämisessä on haluttu jättää pienemmät yritykset raportoinnin ulkopuolelle. Ilmoitusvelvollisuuden piiriin kuuluvat

käytännössä kaikki Suomessa myytävät tavarat. Palvelukaupasta ei tarvitse tehdä Intrastat-ilmoitusta. Tavara kuuluu tilastoinnin piiriin siitä hetkestä lähtien, kun se saapuu tai lähtee Suomen rajan ylitse. Yrityksen ei tarvitse valvoa raja-arvojen ylittymistä, vaan Tulli lähettää yritykselle tiedon tarvittaessa. Tullilaitos saa verottajalta kuukausittain yhteisökauppaa harjoittavien yritysten kokonaisarvot. (EU-maiden välisen kaupan tilastointi 2014, 2–3.)

Tilastotiedot annetaan kuukausittain. Ne voidaan toimittaa Tullin viranomaisille useilla eri ilmoitustavoilla, koneellisesti tai paperilla. Suosituin tapa on sähköinen Intrastat-lomake, jonka voi antaa TYVI-palvelussa. Ilmoitus on annettava tapahtumakuukauden seuraavan kuukauden 10. päivään mennessä.

Tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnistä voi seurata rangaistuseuraamus, tullilain 32§:n mukainen virhemaksu, joka määrätään kustakin laiminlyönnistä erikseen. (EU-maiden välisen kaupan tilastointi 2014, 19–20.)

3.2 Myyntimaasäännökset

Myyntimaasäännökset määrittelevät, minkä maan arvonlisäverolainsäädännön mukaan arvonlisäverokäsittely tapahtuu. Verotusoikeus katsotaan olevan sillä maalla, jossa tavara tai palvelu katsotaan myydyksi. Mikäli tavara katsotaan myydyksi toisessa maassa kuin myyjän kotimaassa, tulee selvittää, onko myyjän rekisteröidyttävä ao. maassa arvonlisäverovelvolliseksi vai soveltuuko myyntiin ostajan käännetty verovelvollisuus. On myös selvitettävä, onko kyseinen myynti ylipäättänsä ao. maassa arvonlisäverollista ja mitä verokantaa sovelletaan.

(Hyttinen 2013, 4.)

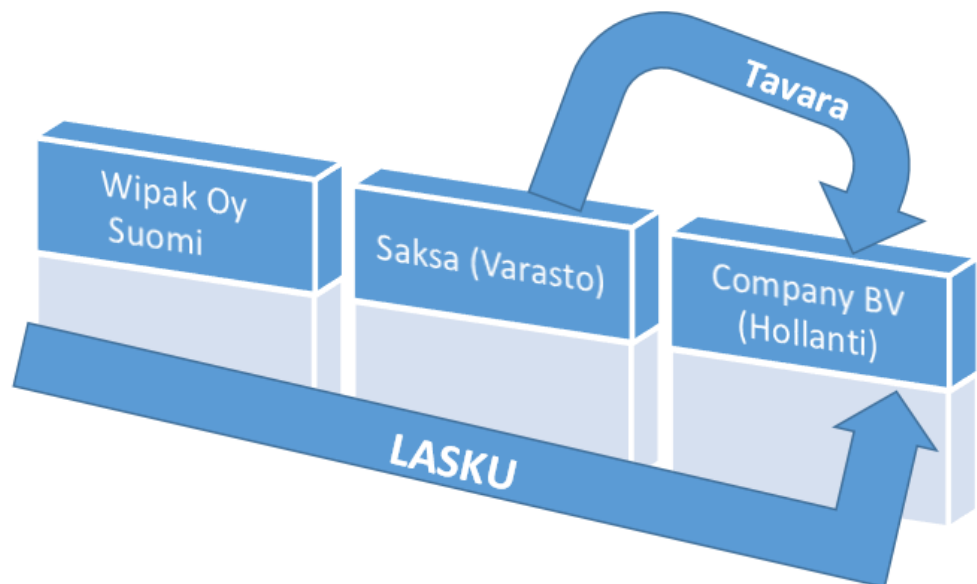
Arvonlisäverolaki 63§ määrittelee seuraavaa:

”Tavara on myyty Suomessa, jos tavara on täällä, kun se luovutetaan ostajalle. Ostajalle kuljetettava tavara on myyty Suomessa, jos tavara on täällä myyjän tai jonkun muun aloittaessa kuljetuksen, jollei 3 momentissa tai 63 a, 63 b, 63 d §:ssä toisin säädetä. Tavara on myyty Suomessa silloinkin, kun tavara on yhteisön ulkopuolella kuljetuksen alkaessa, jos myyjä tuo sen

Suomeen myyntiä varten. Tavara, joka kuljetetaan jäsenvaltiosta toiseen ja jonka myyjä asentaa tai kokoaa, on myyty Suomessa, jos asennus- tai kokoamistyö suoritetaan täällä. ”

Jos tavaran myynnin ei katsota tapahtuvan Suomessa, niin myynnistä ei myöskään suoriteta veroa Suomeen. Tavara katsotaan myydyksi Suomessa, kun tavara luovutetaan ostajalle Suomessa. Tavaran fyysinen sijaintsi ratkaisee enemmän, kuin asiakkaan kotipaikka. Suomalaisen yrityksen on syytä selvittää arvonlisäverovelvoitteet tavaran kuljetuksen päättymisvaltiosta, koska toisin kuin Suomessa, useissa muissa EU-maissa ei aina voida soveltaa käännettä verovelvollisuutta. Tämä voi aiheuttaa velvollisuuden reskiteröityä ulkomailla arvonlisäverolliseksi ja lisäämään myyntihinnan päälle paikallisen veron. (Hyttinen 2013, 4–5.)

Oheisessa kuviossa 3 on esimerkkitalanne myyntimaasäännöksistä. Wipak Oy myy tavaraa hollantilaiselle asiakkaalle. Tavara toimitetaan Saksan varastosta. Myyntimaa on tässä tapauksessa Saksa, vaikka myyjä onkin suomalainen Wipak. Hollantilaiselle asiakkaalle kyseessä on normaali yhteisöohankinta, kun tavara toimitetaan toisesta EU-maasta.



KUVIO 4. Myyntimaasäännökset

3.3 Kiinteä toimipaikka

Verotuksessa kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan pysyvää liikepaikkaa, josta yrityksen liiketoimintaa harjoitetaan. Liikepaikka ei voi liikkua, vaan sen on oltava samassa paikassa maantieteellisesti. Kiinteän toimipaikan tunnusmerkit täyttyvät liikepaikan kohdalla, mikäli yritys harjoittaa sieltä liiketoimintaa. Jos toimipiste ei osallistu tavaroiden ja palvelujen myyntiin, ei sen katsota olevan kiinteä toimipaikka. Kiinteän toimipaikan ehtojen täyttymiseksi täytyy liikepaikan sijaintivaltiossa olla henkilökuntaa, jotka hoitavat toimipisteessä toimintaa. Vuokraustoiminta tai immateriaalioikeuden käyttöoikeuksien luovutus ei sellaisenaan vielä muodosta kiinteää toimipaikkaa. Edellytyksien täytyessä arvonlisäverotuksessa kiinteäksi toimipaikaksi katsotaan esimerkiksi seuraavat:

- Sivuliikkeet ja myyntitoimistot
- Varastot
- Teollisuuslaitokset
- Myymälät
- Kaivokset, louhokset ja muut sellaiset luonnonvarojen talteenottoaikat.

(Kiinteä toimipaikka arvonlisäverotuksessa, 2014.)

Konsignaatiovarasto -tapauksissa yrityksen tulee rekisteröityä Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi tai ilmoituksenantovelvolliseksi. Konsignaatiovarasto syntyy, kun tavarat siirtyvät ulkomaisen yrityksen Suomessa sijaitsevaan varastoon. Arvonlisäverovelvollisuuden syntyessä katsotaan yritykselle syntyneen Suomessa kiinteä toimipaikka arvonlisäverotuksen kannalta. Ulkomaisen yrityksen on myös ilmoitauduttava arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, jos käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta ei pystytä soveltamaan. (Kiinteä toimipaikka arvonlisäverotuksessa, 2014.)

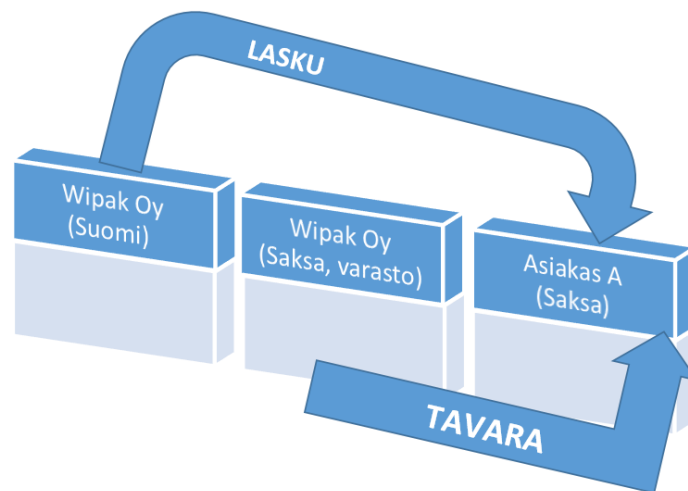
Wipak Oy:lla on Saksassa varasto, minkä johdosta Wipak on arvonlisäverovelvollinen Saksassa. Wipakilla ei kuitenkaan täyty kiinteän toimipaikan ehdot, koska toiminta hoidetaan Suomesta käsin, eikä varastolla ole Wipak Oy:n henkilökuntaa. Varastoa hoitaa Wipakin valtuuttama ulkopuolinen yritys ja sen henkilökunta. Wipakin myynti hoidetaan myös Suomesta käsin. Jos Wipak myy saksalaisille asiakkaille Saksan varastosta, merkitään laskuille Saksan

arvonlisävero 19 %. Myyntimaasäännösten mukaisesti tässä tapauksessa noudatetaan Saksan arvonlisäverolakia, koska myyntimaa on Saksa.

Wipak Oy:llä on myyntitoimisto Ruotsissa. Kyseinen toimipiste katsotaan kiinteäksi toimipaikaksi, koska siellä on oma henkilökunta, joka hoitaa myyntiä ja toimipaikkaa yleisesti. Wipak on myös arvonlisäverovelvollinen Ruotsissa.

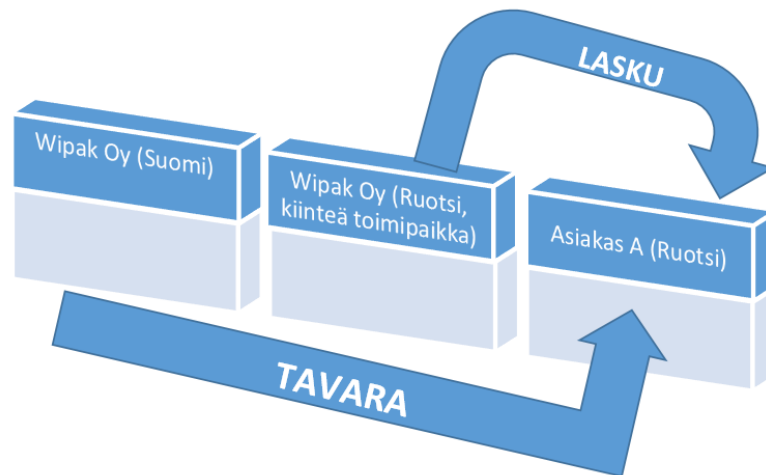
Wipak Oy:llä on myös Virossa varasto, joka ei täytä kiinteän toimipaikan tunnusmerkistöä. Wipak on arvonlisävelvollinen tästä huolimatta Virossa. Virossa on varasto, josta toimitetaan tavaraa nopeasti Viron sekä Baltian maiden asiakkaille. Varastolla ei ole Wipak Oy:n henkilökuntaa, vaan varastointipalvelu on ulkoistettu.

Oheisessa kuviossa 4 Wipak Oy myy Saksalaiselle asiakkaalle A tavaraa Saksan varastosta. Lasku lähetetään Suomesta, mutta laskulle merkataan Wipak Oy:n Saksan arvonlisäverotunniste, koska myyntimaa on Saksa. Laskulle täytyy lisätä myös Saksan arvonlisävero 19 %.



KUVIO 5. Myynti Saksan varastosta

Kuviossa 5 Wipak Oy:n Ruotsin myyntitoimisto myy tavaraa ruotsalaiselle asiakkaalle. Tavara toimitetaan Suomesta Ruotsiin. Laskulle merkataan Ruotsin alv-tunnus ja arvonlisävero 25 %.



KUVIO 6. Kiinteä toimipaikka Ruotsissa

3.4 Tavarakauppa Euroopan Unionin alueella

Erilaiset arvonlisäverolain säännökset muodostavat monimutkaisen kokonaisuuden, jonka perusteella ulkomaankauppaa harjoittavat ostaja tai myyjä joutuu selvittämään yksittäisen liiketoimen arvonlisäverokohtelun Suomessa. Tämän lisäksi kansainvälistä toimintaa harjoittavan yrityksen tulisi tiedostaa ulkomaille muodostuvat arvonlisäverovelvoitteet: joutuuko yritys rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi ulkomaille? Onko mahdollisuus vähentää paikallisiin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero? (Kallio, Nielsen, Ojala, Säaskilahti 2013, 301.)

Arvonlisäverokohtelua voidaan lähteä selvittämään toteamalla, kuka ostaa ja kuka myy. Tämän jälkeen tulisi ratkaista, mihin maihin ostaja ja myyjä ovat arvonlisäverovelvollisia. Tärkeää on myös tietää ostajan ja myyjän asema, onko kyseessä elinkeinoharjoittaja, yksityishenkilö vai muu oikeushenkilö. Kaikki nämä vaikuttavat arvonlisäverolain kohteluun. Arvonlisävero maksetaan lähtökohtaisesti siihen maahan, jossa hyödyke lopulta kulutetaan. EU-alueiden välillä ei ole tulleja, joten ostot ja myynnit ovat tullittomia. Pääsääntöisesti verovelvollinen on tavaran myyjä, mutta kansainvälisessä kaupassa kaupankäynnin yksinkertaistamiseksi ja verovalvonnan tehostamiseksi

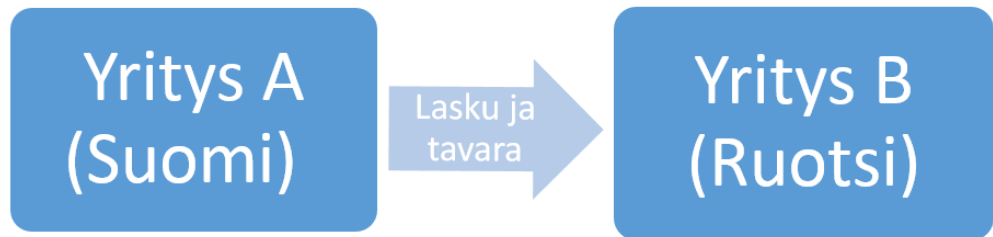
verovelvollisuus on siirretty tavaran ostajalle. Tätä kutsutaan käänteiseksi verovelvollisuudeksi. Ostajalle asetettua verovelvollisuutta voidaan soveltaa, kun ulkomaille sijoittunut yritys myy Suomalaiselle yritykselle tavaroita ja palveluja. Suomalainen ostaja siis ilmoittaa hyödykkeen verottomasta arvosta veron 24 %, jonka hän voi myös vähentää vastaavana ajankohtana. Näin ollen käännetystä verovelvollisuudesta ei synny todellisia kustannuksia. Tapauksissa, joissa voidaan soveltaa käännettyä verovelvollisuutta, ulkomaisen myyjän ei tarvitse rekisteröityä Suomeen arvonlisäverolliseksi. (Arvonlisäverotus 2013, 304–306).

3.4.1 Yhteisömyynti

Yhteisömyyntiä on ainoastaan irtaimen esineen myynti toiseen EU-maahan, palvelun myynti ei siis ole yhteisömyyntiä. Suomessa yhteisömyynti on säädetty verottomaksi ALV 72§:ssä. Jotta myynti olisi veroton, täytyy ostajan olla verovelvollinen toisessa EU-maassa kuin Suomessa. Jos tavara toimitetaan muualta kuin Suomesta, niin arvonlisäverovelvollisuus katsotaan myyntimaasäännösten mukaisesti. Myyjän on säilytettävä kuljetusasiakirjat. Niiden avulla hän pystyy todistamaan, että tavara on toimitettu Suomesta toiseen EU-maahan. Kuljetuskustannusten sisältyessä tavaran myyntihintaan, ilmoitetaan ne osana yhteisömyyntiä. (Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa 2014.)

Laskulle merkitään myyjän sekä ostajan arvonlisäverotunniste. Yhteisömyynnit ja yhteisöhankinnat ilmoitetaan kusiveroilmoituksessa. Yhteisömyynti merkitään veroilmoituksen kohdassa 311, sekä vielä eriteltyinä yhteenvetoilmoituksessa. (Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa 2014.)

Kuviossa 6 Yritys A:n myynti on veroton yhteisömyynti. A merkitsee laskulle molempien alv-tunnuksen ja lisäksi merkinnän ”VAT 0 % (Intra-Community supply)”. A merkitsee myynnin kausiveroilmoitukseen kohtaan 311 sekä lisäksi vielä yhteenvetoilmoitukseen.



KUVIO 7. Yhteisömyynti

3.4.2 Yhteisöhankinta

Yhteisöhankinnassa tavara saapuu toisesta EU-maasta toiseen. Yritys saa vähentää yhteisöhankinnasta suorittamansa veron, jos tavara on hankittu vähennyskelpoiseen tarkoitukseen. Yhteisöhankinta on verollinen siinä jäsenvaltiossa, johon tavaran kuljetus päättyy. Sekä myyjän, että ostajan arvonlisäverotunnukset merkitään laskulle. (Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa 2014.)

Yhteisöhankintoja tekevän yrityksen on ilmoitettava hankinnat

kausiveroilmoituksessa kohdassa 313, tavaraostot muista EU-maista.

Verohankinnoista ilmoitetaan lisäksi kohdassa 305: vero tavaraostoista muista EU-maista, jos vero saadaan vähentää, lisätään se lisäksi vielä kohtaan 307-kohdekauden vähennettävä vero. Verot on ilmoitettava kausiveroilmoituksella, vaikka maksettavaa veroa ei syntyisikään vähennysoikeuden vuoksi.

Yhteisöhankintoja ei ilmoiteta yhteenvetoilmoituksessa erikseen, niin kuin yhteisömyyntejä. Yhteisöhankinta katsotaan pääsääntöisesti tapahtuvan tavaran kuljetuksen päättymismaassa. Yhteisöhankinta voidaan katsoa tapahtuneen Suomessa silloinkin, kun tavara toimitetaan kolmanteen EU-maahan, kunhan ostossa on käytetty Suomen ALV-numeroa. Näissä tapauksissa yhteisöhankinta voi tulla verotettavaksi myös kuljetuksen päättymisvaltiossa, mikä voi johtaa kaksinkertaiseen verotukseen. (Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa 2014.)

Tavarat, jotka ovat tavarahan maahantuonnissa verottomia, katsotaan verottomiksi myös yhteisöhankinnoissa, jolloin ne ilmoitetaan vain kausiveroilmoituksen kohdassa 313 – tavaraostot muista EU-maista. Verottomat hankinnat luetellaan arvonlisäverolain 94 §:ssä, eikä näistä lasketa suoritettavaa veroa.

Yhteisöhankintaan koskevia säännöksiä ei sovelleta, jos myyntiin on sovellettu kuljetuksen lähtömaassa käytetyn tavarahan marginaaliverotusmenettelyä.

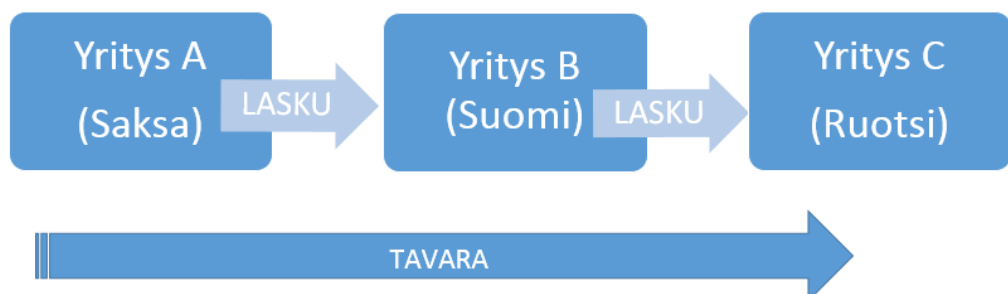
Edellytyksenä toki on, että tästä on maininta myyntitositteessa. (Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa 2014.)

3.5 Kolmikantakauppa

Kansainvälisessä kaupankäynnissä tavara myydään usein useampaan kertaan peräkkäin siten, että tavara toimitetaan suoraan ensimmäiseltä myyjältä ketjun viimeiselle ostajalle. Kolmikantakauppa muodostuu kolmesta yrityksestä, jotka ovat kaikki arvonlisävelvollisia eri EU-maissa. Kolmikantakaupassa tavara myydään kaksi kertaa peräkkäin, mutta kuljetetaan suoraan ketjun viimeiselle ostajalle. Kolmikantakaupassa voidaan soveltaa erityissäännöksiä.

(Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa 2014.)

Kuviossa 7 on esimerkki kolmikantakaupasta: Yritys C ostaa tuotteen Yritys B:lta. B ostaa tuotteet Yritys A:lta ja pyytää toimittamaan ne suoraan ketjun viimeiselle ostajalle, Yritys C:lle.



KUVIO 8. Kolmikantakauppa

Normaalissa kauppatilanteessa Yritys B olisi verovelvollinen tavaran yhteisöhankinnasta ja tavaran edelleen myynnistä Yritys C:lle tavaran kuljetuksen päättymisvaltioon. Kolmikantakaupan erityissäännökset kuitenkin määrittelevät, että ostajan, jolla ei ole kotipaikkaa eikä kiinteää toimipaikkaa tavaran kuljetuksen päättymisvaltiossa, ei tarvitse rekisteröityä verovelvolliseksi kuljetuksen päättymisvaltiossa. Käytännössä tämä toimii siten, että toinen ostaja C on verovelvollinen ensimmäisen ostajan B myynnistä. Yritys B:n tekemä yhteisöhankinta on veroton sillä edellytyksellä, että B laittaa tekemäänsä laskuun C:lle merkinnän kolmikantatilanteesta sekä merkinnät omasta ja C:n arvonlisäveronumerosta. Erityismenettelyä voidaan käyttää vain yllä olevassa tilanteessa. (Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa 2014.)

Yritys A:n myynti B:lle on siis veroton yhteisömyynti ja A merkitsee laskulle molempien yritysten alv-tunnukset sekä lisäksi merkinnän ”VAT 0 % (Intra-Community supply)”. B on ketjun toinen myyjä, joka lisää tekemäänsä laskuun omansa sekä C:n alv-tunnuksen. Lisäksi B lisää laskulle merkinnän kolmikantakaupasta ”Triangulation”. Näin toimien B:n ei tarvitse rekisteröityä Ruotsissa arvonlisäverovelvolliseksi edelleen myynnistä, vaan veronmaksuvelvollisuus siirtyy C:lle. (Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa 2014.)

Veroilmoitukseen kolmikantakaupan tilanne kirjataan seuraavasti: Yritys B ilmoittaa yhteisömyyntinsä arvon yhteenvetoilmoituksessa ja merkitsee koodinumeron 3. Jos Yritys B:llä on muita yhteisömyyntejä C:lle, ilmoitetaan ne yhteenvetoilmoituksella erikseen kolmikantakaupan ilmoitetuista myynneistä. B ei ilmoita ostoaan A:lta eikä myyntiään C:lle yhteisömyynteinä kausiveroilmoituksella. Ketjun viimeinen ostaja C ilmoittaa oston B:ltä kausiveroilmoituksen kohdassa 313 – tavaraostot muista EU-maista. Lisäksi hankinnasta suoritettava vero ilmoitetaan kohdassa 305 sekä vielä uudelleen kohdassa 307, jos se on tullut vähennyskelpoiseen käyttöön. (Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa 2014.)

Myyntissä sovelletaan arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä erityismenettelyn sijasta seuraavissa tilanteissa:

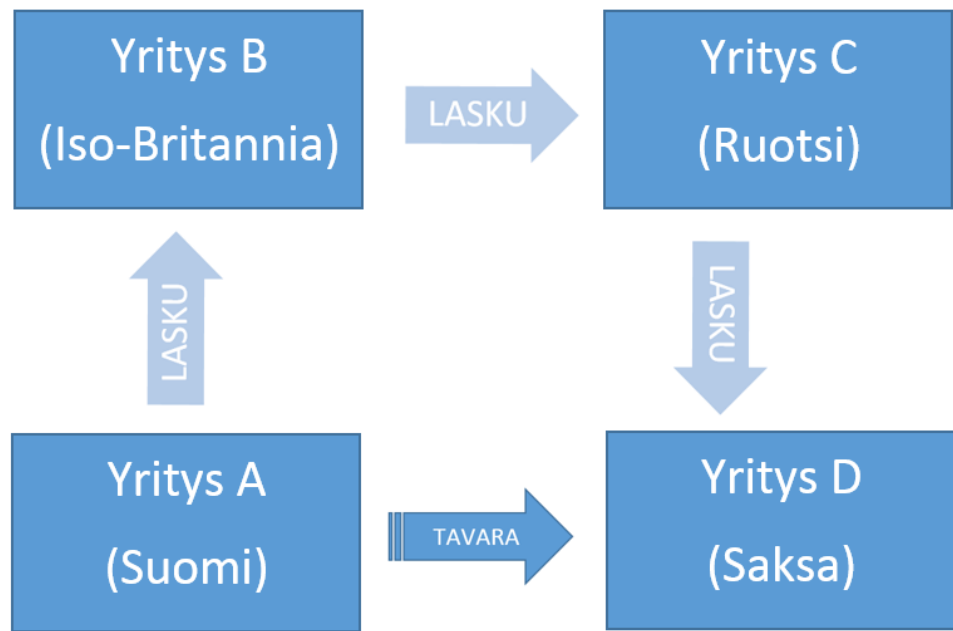
- Myyntiketjuun liittyy EU-maan sisäisiä myyntejä. Nämä katsotaan normaaleiksi kotimaan myynneiksi.
- Joku kaupan osapuolista ei ole arvonlisäverovelvollinen jossakin EU-maassa.
- Tavara myydään useampaan kertaan, jolloin kyseessä on nelikantakauppa. Tällöin ketjun viimeisille myyjille voi muodostua velvollisuus rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi kuljetuksen päättymisvaltiossa. (Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa 2014.)

3.6 Nelikantakauppa

Kolmikantakaupassa on kolme yritystä ja kolme eri alv-tunnusta.

Nelikantakaupassa yrityksiä on nimen mukaisesti neljä. Nelikantakaupassa sovelletaan tavarakaupan yleisiä säännöksiä, eivätkä kolmikantakaupassa sovellettavat erityissäännökset ole voimassa. Nelikantakaupassa lasku liikkuu koko ketjun läpi, mutta tavara kuljetetaan suoraan ketjun viimeiselle ostajalle. Nelikantakaupan tilanteet ovat usein monimutkaisia, koska keskellä ketjua oleville yrityksille syntyy helposti verovelvollisuus rekisteröityä tavaran kuljetuksen päättymisvaltioon. (Björklund, Hyttinen, Hämäläinen, Jokinen & Klemola 2010, 64–65.)

Oheisessa kuviossa 8 on tilanne, jossa kaikki osapuolet ovat rekisteröityneet eri EU-maihin. Tavarat lähtevät Suomesta ja kuljetuksen päättymisvaltio on Saksa. Yritys A lähettää B:lle normaalin verottoman yhteisömyyntilaskun. B:n ja C:n hankinta katsotaan kuitenkin tapahtuneen kuljetuksen päättymisvaltiossa, joten heidän pitäisi lähettää eteenpäin Saksan 19 % arvonlisäveron sisältävät laskut.



KUVIO 9. Nelikantakauppa

3.7 Tavarakauppa kolmansien maiden kanssa

Tavarakauppa EU:n ulkopuolisten maiden kanssa on pääsääntöisesti arvonlisäverotonta. Myyntiä EU-alueen ulkopuolelle kutsutaan vientimyynniksi ja tavarantoontia Suomeen tuonniksi. (Björklund ym. 2010, 81.)

3.7.1 Tavarantoonti EU:n ulkopuolelle

Vientimyynti Suomesta on pääosin verotonta. Tavarantoontuessa uuteen kohtemaahan se tuontitullataan ja siitä suoritetaan samalla kohtemaan arvonlisävero. Tämä tehdään siksi, jotta tavarantoontu saadaan poistettua lähtömaan vero ja se saadaan kulutusmaan verotuksen alaiseksi. (Björklund ym. 2010, 14.)

Arvonlisäverolain 209 b § mukaan laskulle on myyjän toimesta merkittävä verottomuuden peruste. Vientimyynnin verottomuuden viittaukseksi voidaan

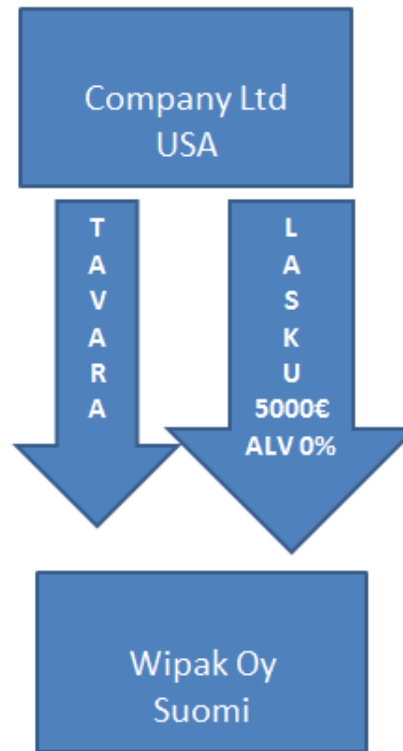
merkitä vaikka ”VAT 0 %, Export sale”. Viittauksessa on myös hyvä mainita se arvonlisäverolain pykälä tai alv-direktiivin artikla, jossa verottomuuden peruste määritellään. Myynnin perustilanteessa myyjä tai myyjän toimeksi antama kuljetusyritys toimittaa tavaran Suomesta EU:n ulkopuolelle. Tämä on myös yksi keskeinen kriteeri verottomuudelle. Ostaja saa tavaran haltuunsa vasta, kun se on EU:n ulkopuolella. Viejän on annettava Tullille vienti-ilmoitus, jonka voi antaa sähköisesti Tullin ELEX-järjestelmällä. Tullin todetessa myynnin tapahtuneen, Tulli toimittaa viejälle poistumisvahvistetun luovutuspäätöksen, joka toimii myös näyttönä verottomasta viennistä. (Björklund ym. 2010, 82–84.)

Yrityksen harjoittaessa verotonta vientimyyntiä syntyy oikeus saada veronpalautuksena liiketoimintaa varten tehdyt tavara- ja palveluostojen arvonlisäverot. Tämä oikeus syntyy silloin, jos ostohintojen arvonlisäverot olisi voitu normaalisti vähentää verovelvollisen myynnin arvonlisäverosta. Vientimyyntin muodostaessa vain pienen osan kokonaistoiminnasta vientiin kohdistuvien hankintojen verot voidaan vähentää suoraan suoritettavista veroista, aivan kuten normaalin verollisen toiminnan hankinnat. (Björklund ym. 2010, 83.)

3.7.2 Tavarantoimitus EU:n ulkopuolelta

Tavaroita ostettaessa EU:n ulkopuolelta Suomeen ostohinta on veroton, mutta tavaroiden saapuessa maahan ne tullataan maahantuojan toimesta. Maahantuojalla on maksaa samalla arvonlisäveron tavaroiden arvosta. Näin EU:n ulkopuolelta tulleet tavarat saatetaan Suomen arvonlisäverotuksen piiriin. Arvonlisäveron määrää Tulli erillisellä päätöksellä, mutta verot voidaan kuitenkin vähentää normaalisti kausiveroilmoituksella. (Björklund ym. 2010, 14, 96.)

Oheisessa kuviossa 9 on tilanne, jossa Wipak Oy ostaa raaka-aineita amerikkalaisesta yrityksestä. Myyjä vastaa kaikista tavarankuljetuskustannuksista. Kyseessä on tavarankuljetus Suomeen tuonti. Laskulla ei ole lisättyä arvonlisäveroa. Tavaraan kohdistuu 10 % tulli.



KUVIO 10. Suomen tuonti

Maahantuonnissa määrätään:

Tullimaksu	10 %	500€
Arvonlisävero	24 %	1320€
Alv + tullimaksu		1820€

Arvonlisävero lasketaan summasta, joka sisältää tullimaksun.

1. Wipak Oy saa laskun Company Ltd:ltä, laskulla on merkintä ”VAT 0 % Export Sale” Lasku kirjataan verottomana kirjanpitoon.

2. Tulli lähettää Wipak Oy:lle laskun, joka sisältää tullimaksun 500€ sekä arvonlisäveron 1320€. Wipak Oy kirjaa tullimaksun raaka-ainekuluihin, joihin alkuperäinenkin lasku kirjattiin ja arvonlisäverot vähennettäviin arvonlisäveroihin.
3. Wipak ilmoittaa vähennettävät verot 1320€ kausiveroilmoituksella kohdassa 307 ”kohdekauden vähennettävä vero”.

Arvonlisäverolaissa on myös useita poikkeussääntöjä, joissa tavaroiden maahantuonti on vapautettu verosta. Tuonnin verottomuudesta on säädetty ALV 94–96 §:ssä. Usein verottomuus perustuu vastaavan hyödykkeen myynnin verottomuuteen kotimaassa. Maahantuonnin verosta on vapautettu mm. seuraavat tuonnit:

- Sijoituskulta (ALV 43 b §)
- Äidinmaito, ihmisveri sekä ihmiselimet ja ihmiskudokset
- Hammasproteesit (ALV 36 § 3 kohta)
- Tavarat, joiden kokonaisarvo on enintään 22 euroa, tupakkatuotteita, alkoholia, alkoholijuomia ja hajuvesiä lukuun ottamatta.
- ATK-erikoisohjelman maahantuonti, kun maahantuojana on elinkeinoharjoittaja. (Arvonlisäverolaki 1993.)

4 CASE: WIPAK OY

Tässä luvussa tutkitaan Wipakin erilaisia kauppatilanteita ja niihin soveltuvaa arvonlisäverolakia. Kyseiset case-tapaukset ovat tosielämän tilanteita, mutta Wipak Oy:n toivomuksesta olen sensuroinut tapauksissa olevien toimittajien sekä asiakkaiden nimet. Wipak on omalla nimellään, mutta muut yritykset ovat merkitty kirjaimin, elleivät ne kuulu Wipak-konserniin. Käsiteltävä aineisto on kerätty toimeksiantajayrityksen talous- ja myyntiosastolta.

4.1 Case 1: Konsignaatiovarasto

Konsignaatiovarasto, eli kaupintavarasto, on toimittajan varasto, joka sijaitsee asiakkaiden tiloissa. Toimittaja omistaa varastoitavat tuotteet ja ne siirtyvät asiakkaan omistukseen käytön mukaan. Kaupintavaraston hyvä puoli on siinä, että pääomia ei sitoudu varastoon. Lisäksi se myös vahvistaa toimittajan ja asiakkaan asiakassuhdetta. (Kaupintavarasto 2014.)

Wipak Oy:llä on konsignaatiovarasto, johon raaka-ainetoimittaja, yritys S toimittaa tavaraa. Yritys S laskuttaa Wipakia kuukausittain kaupintavaraston käytön mukaan. Jos tavara on ollut varastossa yli 60 päivää, laskutetaan se, vaikka sitä ei olisi otettu käyttöön.

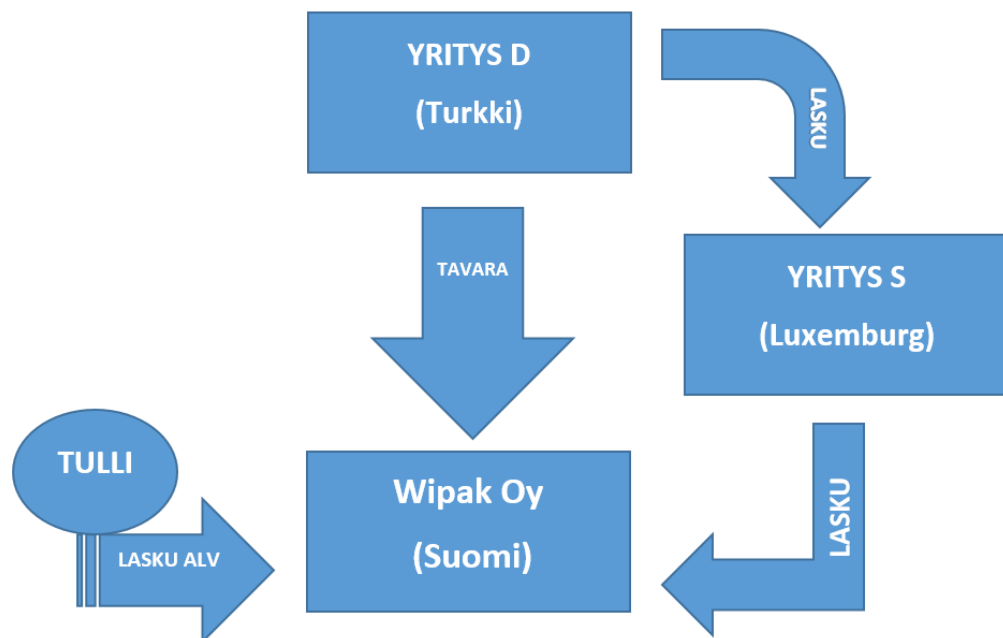
Wipak Oy saa kuukauden lopussa laskun konsignaatiovaraston käytöstä. Laskulla on merkintä VAT 0 % ja Luxemburgin alv-tunnus. Tavarankäytön alkuperämaa on Turkki.

Tapauksessa epäselvää on käytettävä verokoodi. Lasku saapuu EU-maasta Luxemburgista, mutta laskulla on tästä huolimatta merkitty 0 % vero. EU-alueelta saapuneen raaka-ainelaskun voisi olettaa nopeasti olevan yhteisöhanke. Tavarat ovat kuitenkin saapuneet Turkista, mikä viittaa Suomeen tuontiin. Osto-osasto kysyy apua laskun kirjaukseen: Mitä verokoodia käytetään?

Kuten laskulta käy ilmi, on tavara toimitettu suoraan Turkista Suomeen. Laskun on lähettänyt Wipakille Luxemburgiin rekisteröity yritys. Lähdin selvittämään tapausta tutkimalla tekemiämme sopimuksia yritys S:n kanssa sekä pyytämällä

lisätietoja tapauksesta osto-osastoltamme. Selvisi, että tavaran alkuperäinen valmistaja yritys D toimittaa tuotteet Suomeen. Yritys D lähettää tuotteista laskun Luxemburgin myyntitoimistolle S:lle, joka lähettää toimituksesta Pro Forman Wipakille maahantuontia ja tullausta varten.

Oheisessa kuviossa 10 on koko ketju. Yritys D lähettää tuotteet Suomeen Turkista. Tuotteet maahantuodaan ja tullataan, lopulta ne toimitetaan Wipakin konsignaatiovarastoon. Tulli lähettää tullauspäätöksen ja arvonlisäveron osuudesta laskun Wipakille. Tullia ei peritä, koska Suomella on sopimus kyseisten tuotteiden maahantuonnin tullittomuudesta Turkin kanssa. Yritys D lähettää toimituksesta laskun yritys S:lle. Yritys S laskuttaa Wipak Oy:ltä kuukausittain konsignaatiovaraston käytön mukaan. Lasku kirjataan, kuten normaali tavaran Suomeen tuonti, eli verottomana. Tullin määräämä arvonlisävero voidaan vähentää verotuksessa, ilmoittamalla se kausiveroilmoituksella kohdassa 307 ”kohdekauden vähennettävä vero”.

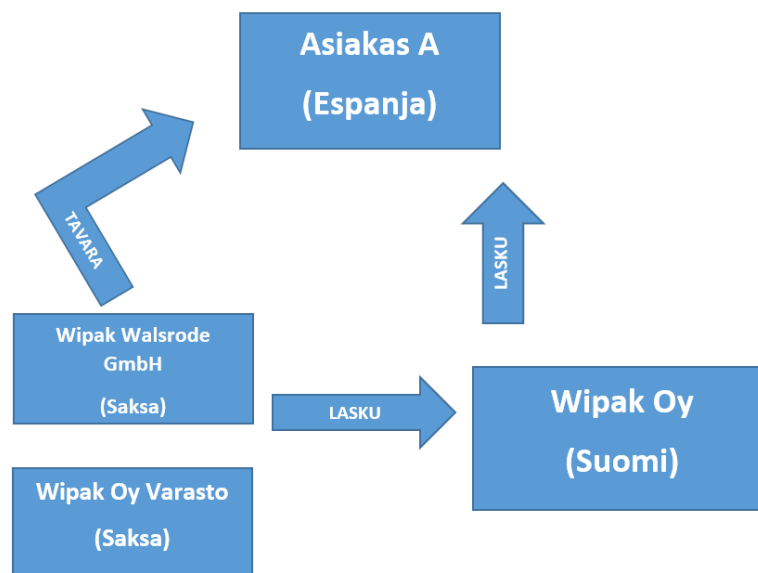


KUVIO 11. Konsignaatiovaraston lasku

Konsignaatiovarasto syntyy, kun tavarat siirtyvät ulkomaisen yrityksen Suomessa sijaitsevaan varastoon. Ulkomaiselle yritykselle muodostuu Suomeen kiinteä toimipaikka, joten Yritys D:n, joka toimittaa tavarat Suomeen pitäisi rekisteröityä Suomeen arvonlisäverovelvolliseksi tai ilmoituksenantovelvolliseksi. Yritys D:llä eikä yritys S:llä ole Suomen arvonlisäverotunnistetta konsignaatiovarastosta huolimatta. Verovelvolliseksi ilmoittautuminen on yrityksen D:n ja Yritys S:n omalla vastuulla, koska tässä tapauksessa ei voida soveltaa käännettä verovelvollisuutta, jolloin ostaja vastaisi veronmaksusta. Minulla ei ole varmaa tietoa siitä, onko yritys S rekisteröitynyt Suomeen ilmoituksenantovelvolliseksi.

4.2 Case 2: Kolmikantakauppa

Wipak Oy:n myy tuotteita espanjalaiselle asiakkaalle A. Tuotteet toimittaa suoraan asiakkaalle Wipakin sisaryhtiö Wipak Walsrode GmbH. Wipak Oy lähettää verottoman yhteisömyyntilaskun asiakkaalle. Wipak Walsrode laskuttaa erikseen Wipak Oy:tä yhteishankinnasta. Tapahtuma on kuvattu kuviossa 11.

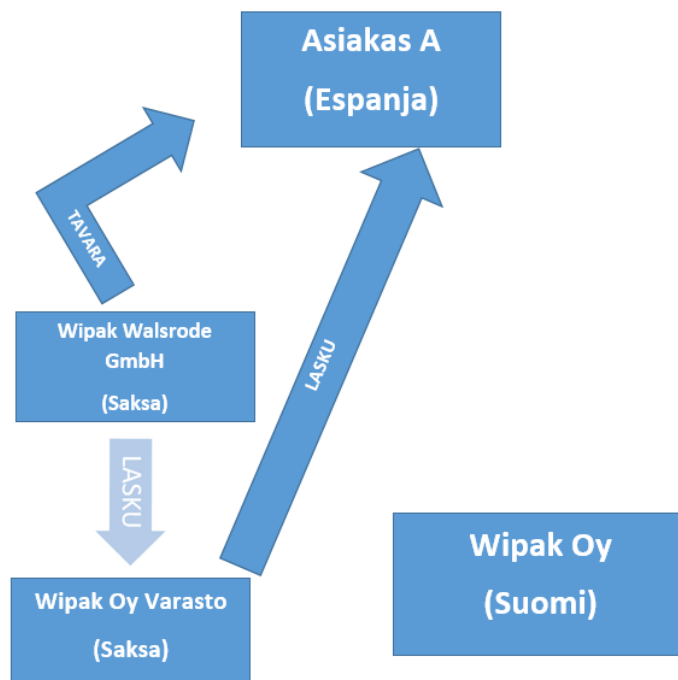


KUVIO 12. Myynti Espanjaan

Kyseessä on virheellinen menettely. Wipak Oy ei voi laskuttaa verotonta yhteisömyyntiä asiakkaalta. Ollessaan ketjun toinen, syntyy Wipakille verovelvollisuus tavarankuljetuksen päättymisvaltiossa Espanjassa. Tässä

tapauksessa voitaisiin normaalisti soveltaa tavarakaupan erityissäännöksiä kolmikantakaupasta, koska ketjussa on kolme eri maihin sijoittunutta yritystä ja kaikilla on oma alv-tunnus. Tavara liikkuu suoraan ketjun ensimmäiseltä myyjältä ketjun viimeiselle ostajalle. Wipak tekisi tässä tapauksessa laskun Espanjalaiselle asiakas A:lle ja merkkaisi laskulle merkinnän kolmikantakaupasta ”Triangulation”. Tilanne ei kuitenkaan ole näinkään yksinkertainen, koska Wipak Oy on Saksassa arvonlisäverovelvollinen.

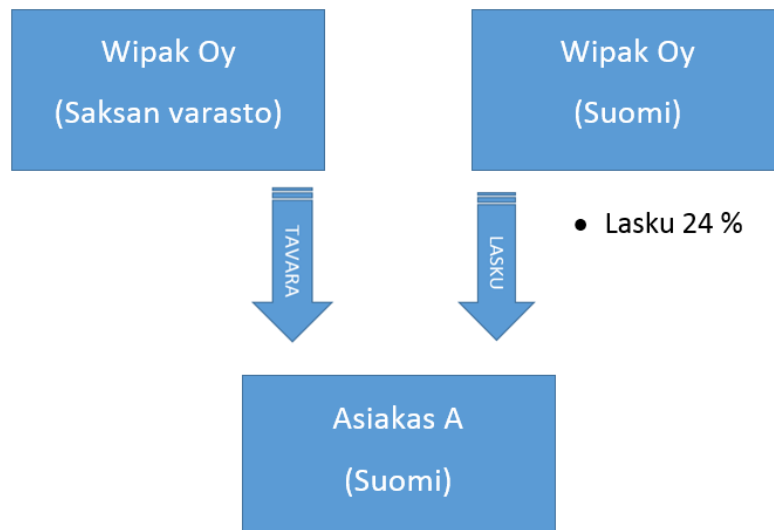
Ratkaisu: Alla olevassa kuviossa 11 tilanne on kuvattu uudelleen. Wipak Walsrode lähettää laskun Wipak Oy:lle ilmoittaen laskulla Wipakin Saksan alv-tunnukset. Wipak laskuttaa edelleen asiakasta laittaen laskulle oman Saksan alv-tunnuksensa sekä asiakkaan alv-tunnuksen. Wipak Walsroden Wipak Oy:lle lähettämä lasku sisältää Saksan veron 19 %, ja Wipakin asiakkaalle lähettämä lasku on veroton yhteisömyynti. Laskulle laitetaan merkintä VAT 0 % (Intra-Community supply). Wipak Oy voi vähentää maksamansa Saksan arvonlisäveron verotuksessa. Kolmikantakaupan menettelyä ei käytetty, koska kolmikantakaupan edellytys on, että ensimmäinen ostaja ei ole arvonlisäverovelvollinen kuljetuksen lähtömaassa.



KUVIO 13. Case 2:n ratkaisu

4.3 Case 3: Toimitus Saksan varastosta Suomeen

Wipak Oy myy kotimaiselle asiakkaalle tavaraa. Laskulle on merkitty Wipakin Saksan alv-tunnus ja Suomen arvonlisävero 24 %. Tavara toimitetaan laskun liitteenä olevan pakkauslistan mukaan Saksan varastosta. Asiakkaalta tulee yhteydenotto laskusta. Asiakas pyytää selvitystä laskun arvonlisäverosta. Tilanne on kuvattu alla olevassa kuviossa 13.



KUVIO 14. Case 3:n tilanne

Ratkaisu: Tavarakaupassa myyntimaa on maa, josta tavara lähtee. Wipak Oy on arvonlisäverovelvollinen Saksassa siellä sijaitsevan myyntivaraston takia. Myynti tapahtuu Saksan arvonlisäverolainsäädännön mukaan verottomana yhteisömyyntinä. Laskulle täytyy merkitä Wipak Oy:n Saksan alv-tunnus. Korjaustoimenpiteenä Wipak Oy:n täytyy tehdä korjaava hyvityslasku ja lähettää asiakkaalle uusi laskun käyttäen Saksan arvonlisäverotunnistetta. Laskulle laitetaan merkintä VAT 0 % (Intra-Community supply).

5 POHDINTA JA YHTEENVETO

Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli tarkastella kansainvälistä arvonlisäverotusta kohdeyrityksen näkökulmasta. Onnistuin mielestäni tässä tavoitteessa kohtuullisesti ja pystyin käsittelemään teoriaosuutta kohdeyrityksen näkökulmasta. Tavoitteena oli myös opinnäytetyön hyödynnettävyys päivittäisessä työnteossa. Mielestäni teoriaosuudesta pystyy etsimään ratkaisut useimpiin Wipak Oy:n myynti- ja hankintatilanteen yhteydessä esiintyviin verotuskysymyksiin. Wipak Oy on kuitenkin niin iso ja kansainvälinen yritys, että uusiin ja ongelmallisiin arvonlisäverotusta koskeviin kysymyksiin tämä työ ei välttämättä pysty vastaamaan. Aihetta olisi pitänyt käsitellä vielä paljon laajemmin, mutta en halunnut tehdä tätä, koska se olisi samalla heikentänyt työn helppolukuisuutta.

Opinnäytetyön tarkoituksena oli olla helppolukuinen ja helposti lähestyttävä. Tarkoitus oli, että yrityksemme henkilöt, jotka eivät välttämättä päivittäin olisikaan arvonlisäverolain kanssa tekemisissä, pystyisivät löytämään ratkaisun ongelmaansa selaamalla tämän työn teoriaosuuden esimerkkejä. Onnistuin tässä mielestäni hyvin ja pystyn kuvittelemaan, että esimerkiksi myyntiosastomme voisi käyttää tätä työtä apunaan laskua tehdessä, jos on epäselvyyttä käytettävästä verokoodista. Käytin tässä työssä runsaasti erilaisia kuvioita, joista on helppo lukea tilanteen kokonaiskuva

Tutkimusongelmana oli selvittää opinnäytetyön case-osuudessa eri tapauksien oikea arvonlisäverokohtelu. Wipak Oy on iso yritys ja sillä on monia erilaisia kauppatilanteita. Verovelvollisuuden synnyttyä useammassa maassa, täytyy olla tarkkana, että noudatetaan oikean maan arvonlisäverolakia. Tässä opinnäytetyössä selvitin minulle annetut toimeksiannot case-tapausten avulla mielestäni mallikkaasti. Ensimmäisessä tapauksessa käsiteltiin Wipak Oy:n tiloissa olevaa konsignaatiovarastoa ja varaston käytöstä muodostuvien laskujen arvonlisäverotusta. Selvittelyssä kävi ilmi, että toimittajalle syntyy mahdollisesti arvonlisäverovelvollisuus Suomeen konsignaatiovaraston myötä. Toisessa tapauksessa käsiteltiin monimutkaista kolmikantakaupan tilannetta, jossa kolmikantakaupan edellytykset eivät lopulta täyttyneet. Viimeisessä tapauksessa

käsiteltiin melko normaalia laskutustilannetta, jossa oli lähetetty lasku virheellisesti Suomen arvonlisäverolla. Tavara lähetettiin Suomeen asiakkaalle Saksan myyntivarastolta, ja koska Wipak Oy on Saksassa arvonlisäverovelvollinen, on noudatettava Saksan arvonlisäverolakia.

Case-tapauksista voi päätellä, että myyntiosastolla on välillä ongelmia selvittää myyntilaskulle laitettava oikea verokoodi ja laskutusmerkintä. Näen, että lisäkoulutus arvonlisäverotuskysymyksissä voisi olla tarvittava toimenpide. Toisaalta juuri tämän opinnäytetyön on tarkoitus paikata näitä tietopuutoksia.

Työskentelin koko opinnäytetyöprosessin ajan täysipäiväisesti Wipak Oy:llä. Kriittisesti ajateltuna työnteko on pitkittänyt tätä prosessia ja minulla on ollut vaikeuksia löytää aikaa opinnäytetyön tekemiselle. Opinnäytetyössä olisi voinut käyttää lähteitä monipuolisemmin. Minulla ei ole yhtään englanninkielistä lähdetä, vaikka aiheesta pitäisi löytyä materiaalia reilusti. Teoriaosuuden helppolukuisuuden vastapainona teoriaosuus ei ole lopulta kovin tarkka, vaan osuudessa on huomioitu ainoastaan yleisimmät tilanteet. Halusin jättää monet erikoistilanteet pois työstä, koska se olisi voinut heikentää työn helppolukuisuutta ja lähestyttävyyttä. Opinnäytetyön teoriaosuudessa käsitellään myös tietyissä kohdissa arvonlisäverovelvollisuutta turhan yleisestä näkökulmasta. Olen ottanut työhön myös pieniä palasia kausiveroilmoituksesta sekä Tullille tehtävistä ilmoituksista. Näistä aiheista olisi voinut kirjoittaa vielä paljon tarkemmin, nyt aiheet jäivät melko pelkistetyiksi. Opinnäytetyön tutkimustulokset jäivät kriittisesti tarkasteltuina myös hiukan vaatimattomiksi.

LÄHTEET

Painetut lähteet

Björklund, A., Hyttinen, P., Hämäläinen, P., Jokinen, M. & Klemola, A. 2010. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Helsinki: KHT-Media Oy. Keuruu.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2012. Tutki ja kirjoita. 15. uudistettu painos. Helsinki: Tammi.

Hyttinen, P. 2013. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen erityiskysymykset. 17.4.2013. Koulutusmateriaali. Lahti.

Kallio, M., Nielsen, A., Ojala, M., Säaskilahi, J., P.2013. Arvonlisäverotus 2013. 1. painos. Porvoo: KPMG ja Edita Publishing Oy

Laukkarinen, H., Parkkonen, H., P. 2006. Wihurin pakkausteollisuus 1966–2006, kaksi askelta edellä. 1. painos. Helsinki: Wihuri Oy

Ääriä, L., Nyrhinen, R., P. 2013. Arvonlisäverotus käytännössä. 9. uudistettu painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Sähköiset lähteet

Arvonlisäverolaki. 1993. 30.12.1993/1501 [viitattu 14.9.2014]. Saatavissa: <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501>

Eurooppatiedotus. 2014. Euroopan Unionin jäsenmaat [viitattu 16.7.2014].

Saatavissa:

<http://www.eurooppatiedotus.fi/public/default.aspx?contentid=92654#.VFd5mhYayUn>

Logistiikanmaailma. 2014. Kaupintavarasto [viitattu 18.9.2014]. Saatavilla:

<http://www.logistiikanmaailma.fi/wiki/Varastonohjaus#Kaupintavarasto>

Tulli. 2014. EU-maiden välisen kaupan tilastointi [verkkodokumentti]. Helsinki: Tulli [viitattu 18.10.2014].

Saatavissa:

http://www.tulli.fi/fi/suomen_tulli/ulkomaankauppatilastot/intrastat/liitteet14/01_FIN2014.pdf

Verohallinto. 2011. Arvonlisäverotus EU:n tavarakaupassa [viitattu: 16.9.2014].

Saatavissa: <http://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Arvonlisaverotus_EUtavarakaupassa%2814381%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Arvonlisaverotus_EUtavarakaupassa%2814381%29)

Verohallinto. 2013b. Arvonlisäverotus [viitattu 3.8.2014].

Saatavissa: <http://www.vero.fi/fi->

[FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Liikkeen_ja_ammattinharjoittaja/Arvonlisaverotus](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Liikkeen_ja_ammattinharjoittaja/Arvonlisaverotus)

Verohallinto. 2013b. Arvonlisäverovelvolliseksi ilmoittautuminen [viitattu 16.6.2014]. Saatavissa:

<http://www.vero.fi/fi->

[FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Liikkeen_ja_ammattinharjoittaja/Arvonlisaverotus/Arvonlisaverovelvolliseksi_ilmoittautumi%2810830%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Liikkeen_ja_ammattinharjoittaja/Arvonlisaverotus/Arvonlisaverovelvolliseksi_ilmoittautumi%2810830%29)

Verohallinto. 2013b. Kausiveroilmoitus [viitattu 17.9.2014] Saatavissa:

<http://www.vero.fi/fi->

[FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Kausiveroilmoitus](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Kausiveroilmoitus)

Verohallinto. 2014a. Arvonlisäverokannat EU:n jäsenmaissa [viitattu 19.9.2014].

Saatavissa: <http://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Arvonlisaverokannat_EUn_jasenmaissa%2812099%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Arvonlisaverokannat_EUn_jasenmaissa%2812099%29)

Verohallinto. 2014a. Kiinteä toimipaikka arvonlisäverotuksessa [viitattu 14.10.2014].

Saatavissa: <http://www.vero.fi/fi->

[FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Ulkomainen_yritys_Suomessa/Kiinte_a_toimipaikka_arvonlisaverotuksessa%2830189%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Ulkomainen_yritys_Suomessa/Kiinte_a_toimipaikka_arvonlisaverotuksessa%2830189%29)

Wipak Oy. 2014. Yritys [viitattu 17.8.2014].

Saatavissa: http://www.wipak.com/fi/company/fi_FI/index/

Suulliset lähteet:

Kirjanpitäjä 2014. Wipak Oy. Keskustelu 30.9.2014

Taluspäällikkö 2014. Wipak Oy. Keskustelu 14.10.2014