

Opinnäytetyö (AMK)

Liiketalous

Taloushallinto

2015

Pauliina Tujula

KANSAINVÄLISEN KAUPAN ARVONLISÄVEROTUS

– ohjeistus Fläkt Woods Oy:lle



TURUN AMMATTIKORKEAKOULU
TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Pauliina Tujula

KANSAINVÄLISEN KAUPAN ARVONLISÄVEROTUS

Tämä opinnäytetyö käsittelee kansainvälisen tavara- ja palvelukaupan arvonlisäverotusta. Työ on tehty toimeksiantona tekijän työnantajalle Fläkt Woods Oy:lle ja tavoitteena on ollut luoda käytännönläheinen ohjeistus erilaisten kauppatapahtumien arvonlisäverokäsittelystä etenkin talousosaston ja tilaustenkäsittelijöiden työn tueksi.

Teoriaosa pohjautuu arvonlisäverolainsäädäntöön. Pääasiallisena lähteenä on käytetty arvonlisäverolakia tulkitsevaa ja selittävää kirjallisuutta. Työssä käsitellään ainoastaan Suomen arvonlisäverolain piirissä olevia liiketoimia, koska toimeksiantajalla ei ole muun tyyppisiä kauppatapahtumia. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotusta käsitellään maailmanlaajuisesti sekä tavara- että palvelukaupan osalta. Myös Ahvenanmaan erityisaluetta käsitellään lyhyesti toimeksiantajan toiveen mukaisesti. Aihe on rajattu elinkeinonharjoittajien väliseen kaupankäyntiin, koska toimeksiantajalla ei ole kuluttajamyyntiä.

Ohjeistus koostuu Fläkt Woods Oy:n todellisten kauppatilanteiden arvonlisäverokäsittelyistä. Tapahtumat on valittu yhdessä talousosaston kollegoiden ja esimiehen kanssa niin, että niiden arvonlisäverokäsittelyn pohjalta saadaan katettua mahdollisimman laajasti toimeksiantajan kaikki kauppatilanteet niin myynnin kuin ostojenkin osalta. Mukaan on otettu melko laaja aineisto erilaisia tilanteita, sekä usein että satunnaisemmin esiintyviä. Kukin tilanne kuvaillaan sanallisesti ja havainnollistavalla kuvalla, minkä jälkeen kyseisen tilanteen oikeanlainen arvonlisäverokäsittely kuvataan toimeksiantajan järjestelmän vaatimilla tiedoilla: verokoodi, verokohde, veroympäristö.

Ohjeistuksen pohjalta on kirjoittamishetkellä suunnitteilla koulutus tilaustenkäsittelijöille. Tarkoituksena on myös tiivistää luvusta 4 perehdytysopas uusille työntekijöille.

Toimeksiantajan liiketoiminnan laajuuden huomioiden olisi mahdotonta koota kaikkia mahdollisia erilaisia tilanteita yhteen ohjeistukseen. Työn ohjeistuksellinen tarkoitus huomioiden työstä rajattiinkin pois sinänsä tärkeitä asioita, esimerkiksi erilaiset edelleenveloitukset. Näiden arvonlisäverokäsittely olisi hyödyllinen jatkotutkimuskohde.

ASIASANAT:

arvonlisäverotus, kansainvälinen kauppa, yhteisömyynti, yhteisöosto, kolmikantakauppa, vienti, tuonti

BACHELOR'S THESIS | ABSTRACT

TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Business | Financial Management

2015 | 72

Instructor: Pirjo Varanka

Pauliina Tujula

VALUE ADDED TAX IN INTERNATIONAL TRADE

This thesis provides an overview of value added tax in international trade. The research is conducted as an assignment for author's current employer Fläkt Woods Oy and its purpose is to serve as a practical guide for sales and purchase departments as well as financial department in determining the correct value added tax treatment of different commercial transactions.

The theoretical section is based on legislation on value added tax. Sources consist primarily of literature explaining and investigating the Value Added Tax Act. This study explores only Finnish Value Added Tax Act since Fläkt Woods Oy does not have any commercial transactions in the scope of value added tax legislation of other countries. As for the transactions, both goods and services worldwide are concerned. The province of Åland is also briefly examined. The topic concentrates fully on commerce between businesses since Fläkt Woods Oy does not sell directly to consumers.

The instructional section consists of commercial transactions occurring regularly in Fläkt Woods Oy's business. Transactions have been chosen together with author's colleagues and superior in order to cover different types of transactions as widely as possible, including both purchases and sales. The number of cases is thus relatively high. Each case is described and also illustrated with a picture. Then the correct value added tax treatment is explained and presented with codes used in Fläkt Woods Oy's ERP system: Tax code, Tax usage, Tax environment.

The research serves Fläkt Woods Oy in two different ways. First, the company will organize training especially for sales and purchase departments' personnel on the basis of this thesis. Second, the instructional section can be used as a guide for new employees of the aforementioned department.

Fläkt Woods Oy operates in international market and it would be impossible to include all their transactions into one paper. Thus, the thesis does not engage with value added tax treatment of different recharges, for example. Though excluded from this paper, recharges would be an interesting topic for future studies.

KEYWORDS:

value added taxation, international trade, community sales, community purchase, triangular trade, import, export

SISÄLTÖ

1 JOHDANTO	6
2 ARVONLISÄVEROTUKSEN KESKEISET PERIAATTEET JA ERITYISKYSYMYKSET	8
2.1 EU:n sisämarkkina-alue	9
2.2 Ahvenanmaan erityisalue	10
3 KANSAINVÄLINEN KAUPPA	13
3.1 Tavarakauppa	14
3.1.1 Tavaroiden yhteisömyynti	15
3.1.2 Kaukomyynti	17
3.1.3 Tavaroiden yhteisöhankinta	18
3.1.4 Ketjukauppatilanteet	19
3.1.5 Tavaroiden vienti	22
3.1.6 Tavaroiden tuonti	24
3.2 Palvelukauppa	25
3.2.1 Elinkeinonharjoittajien välinen kauppa	26
3.2.2 Myynti muille kuin elinkeinonharjoittajille	30
3.2.3 Kansainvälisen palvelukaupan verottomuudet	32
4 KÄYTÄNNÖN TILANTEITA FLÄKT WOODS OY:N LIIKETOIMINNASSA	34
4.1 Toimintaympäristön kuvaus	34
4.2 Käytännön kauppatahtumia arvonlisäverokäsittelyineen	37
4.3 Etenemiskaaviot oikean arvonlisäverokäsittelyn määrittämiseksi	49
5 YHTEENVETO	53
LÄHTEET	57

LIITTEET

- Liite 1. EU:n arvonlisäveroalue.
- Liite 2. Myyntilasku suomalaiselle toimittajalle, EU-toimitus.
- Liite 3. Myynti EU-asiakkaalle, toimitus Suomeen laivaan.
- Liite 4. Myynti vientiasiakkaalle, toimitus ensin EU-alueelle.
- Liite 5. Myynti vientiasiakkaalle, toimitus kuljetusliikkeelle.
- Liite 6. Osto suomalaiselta toimittajalta, toimitus EU-asiakkaalle.
- Liite 7. Osto suomalaiselta toimittajalta, toimitus vientiasiakkaalle.
- Liite 8. Kolmikantakauppaosto.
- Liite 9. Osto EU:n ulkopuoliselta toimittajalta Suomen varastosta.
- Liite 10. EU-tavarakuljetus.
- Liite 11. Palveluosto EU-toimittajalta.
- Liite 12. Palveluosto EU:n ulkopuoliselta toimittajalta.
- Liite 13. Poikkeussäännön alainen palveluosto.

KUVAT

Kuva 1. Ketjukauppa.	19
Kuva 2. Kolmikantakauppa.	21
Kuva 3. Ketjukauppa neljän osapuolen välillä.	21
Kuva 4. Fläkt Woods Oy paikkakunta-kohtainen organisaatiokaavio.	35
Kuva 5. Yhteisömyynti.	39
Kuva 6. Kotimaan myynti, toimitus EU-alueelle.	39
Kuva 7. Vientimyynti.	41
Kuva 8. Myynti Ahvenanmaalle.	43
Kuva 9. Yhteisöhankinta.	43
Kuva 10. Kotimaan hankinta, toimitus EU-alueelle.	44
Kuva 11. Kolmikantakauppa.	45
Kuva 12. Tuontihankinta.	46

KUVIOT

Kuvio 1. Fläkt Woods Group: organisaatiokaavio (FW Group intranet).	34
---	----

1 JOHDANTO

Tämä opinnäytetyö käsittelee kansainvälisen kaupan arvonlisäverotusta. Aihe on laaja ja melko vaikeaselkoinen. Arvonlisäverolainsäädäntö on monilta osin tulkinnanvaraista ja harmonisointipyrkimyksistä huolimatta kansallisten lakien säännökset vaihtelevat Euroopan Unionin (myöhemmin EU) jäsenvaltioiden välillä, puhumattakaan EU:n ulkopuolisista maista.

Tässä työssä kansainvälisellä kaupalla tarkoitetaan kaikkea Suomen rajojen ulkopuolelle suuntautuvaa kauppaa. Tähän ryhmään kuuluu sekä EU:n alueella tapahtuva yhteisökauppa että EU:n rajojen ulkopuolelle suuntautuva vienti ja tuonti.

Työ tehdään toimeksiantona Fläkt Woods Oy:lle, joka on ilmankäsittelylaitteita toimittava yritys. Toimeksiantajan tarpeet ovat olleet pohjana aiheen rajaamiselle. Painopiste on liiketoiminnassa säännöllisesti toistuvissa, kansainvälisen toimintaympäristön tapahtumissa. Myynti- ja ostotoimintaa on niin EU:n alueella kuin sen ulkopuolellakin, joten työssä käsitellään sekä EU:n sisäisen kaupan että viennin ja tuonnin arvonlisäverotusta. Toimeksiantajalla on tavaramyyntiä myös Ahvenanmaalle, mikä huomioiden Ahvenanmaan erityissäännökset käsitellään niiltä osin kuin se toimeksiantajan liiketoiminnan kannalta on oleellista.

Kauppatapahtumia on tavara- ja palvelukaupan alalta, joten näiden toisistaan varsin poikkeavat säännökset käsitellään erikseen. Toimeksiantaja käy kauppaa ainoastaan elinkeinonharjoittajien kanssa. Näin ollen kuluttajakauppaa koskevia arvonlisäverosäännöksiä lähinnä sivutaan, jos se kokonaisuuden kannalta on oleellista.

Tavoitteena on selvittää toistuvien kansainvälisten kauppatapahtumien arvonlisäverokäsittely ja luoda näistä sekä tilaajien että laskujen käsittelijöiden käyttöön käytännönläheinen ohjeistus. Ohjeistuksessa keskitytään yksinomaan oikeanlaisen arvonlisäverokäsittelyn varmistamiseen. Raportoinnin ajallinen kohdistaminen on yleisesti ottaen tärkeä osa arvonlisäverotusta. Ohjeistuksen kohderyhmien, etenkin tilaustenkäsittelijöiden, ei kuitenkaan käytännössä tarvitse

ottaa kantaa ajalliseen kohdentamiseen, sillä oikea-aikainen raportointi on toimeksiantajalla varmistettu järjestelmän toiminnallisuudessa.

Teoria pohjautuu arvonlisäverolainsäädäntöön ja siitä annettuihin ohjeisiin, kuten Verohallinnon omat ohjeet. Keskeisenä lähteenä on Leena Äärilän ja Ritva Nyrhisen teos *Arvonlisäverotus käytännössä*. Ohjeistus koostuu esimerkkikauppatilanteiden arvonlisäverokäsittelyn käsittelystä. Laskut on pyritty valitsemaan niin, että ne edustaisivat mahdollisimman kattavasti toimeksiantajan erilaisia kauppatapahtumia, mukaan lukien myös hieman erikoisemmat kauppatapahtumat. Mahdollisimman kattavan otoksen saamiseksi käsiteltävät esimerkit on valittu yhdessä talousosaston kollegoiden ja esimiehen kanssa.

On tärkeää, että ohjeistuksesta löytyy nopeasti oikea arvonlisäverokäsittely myös tilausten käsittelijöille, joilla ei voi olettaa olevan asiantuntemusta kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksesta tai mielenkiintoa perehtyä aihepiiriin syvällisesti. Tätä ajatellen työssä on myös etenemiskaaviot arvonlisäverokäsittelyn määrittämiseen. Kaavioiden tarkoituksena on toimia ohjeistuksen tukena, koska kaikkia mahdollisia kauppatilanteita ei saa katettua laskuesimerkkien avulla.

Toimeksianto lähti ohjeistuksen tarpeesta. Yrityksen toiminnanohjausjärjestelmä on vaihdettu kolme vuotta sitten ja selkeälle, ohjelman toiminnallisuudet huomioivalle kirjalliselle ohjeistukselle on tarvetta. Tällä hetkellä tilausten ja laskujen käsittelijät toimivat kukin oman osaamisensa ja perehdytyksensä mukaisesti. Ohjeistuksen tavoitteena on yhtenäistää käytäntöjä sekä toimia apuna uusien työntekijöiden perehdytyksessä.

2 ARVONLISÄVEROTUKSEN KESKEISET PERIAATTEET JA ERITYISKYSYMYKSET

Kulutusverotus on yksi vanhimmista veromuodoista ja sisältää useita erilaisia veroja kuten arvonlisävero, ajoneuvoverot ja tullit. Nämä verot kohdistuvat suoraan tavaroihin ja palveluihin, ja niitä voidaan jaotella eri tavoin. Arvonlisävero on yleinen, fiskaalinen ja välillinen vero. Se kohdistuu erittäin laajaan joukkoon sekä tavaroita että palveluita, ja sen pääasiallinen tarkoitus on, kuten yleisten kulutusverojen useimmiten, kerätä varoja julkiselle sektorille. Arvonlisäverosta verovelvollisia ovat hyödykkeiden myyjät, jotka tilittävät veron valtiolle. Lopullinen verorasitus koituu kuitenkin kuluttajan maksettavaksi hyödykkeiden ostohintaan sisältyvänä. Kyseessä on siis välillinen vero, jota peritään liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta myynnistä. (Juanto, Saukko 2014, 2–6.)

Suomella on verotusoikeus sellaisiin liiketoimiin, jotka tapahtuvan Suomen AVL:n mukaan täällä. Verovelvollisia ovat siis kaikki tällaisten liiketoimien suorittajat, myös ulkomaalaiset. Vastaavasti suomalaiset yritykset eivät automaattisesti ole verovelvollisia Suomeen, sillä ulkomailla tapahtuvia myyntejä ei veroteta Suomessa. Veroa maksetaan miltei kaikesta liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden ja palveluiden myynnistä. Verottomuus on aina erikseen määritelty poikkeus. Laajan veropohjan vastapainona on laaja vähennysoikeus. Pääsääntöisesti kaikki verollista liiketoimintaa varten tehdyt verolliset hankinnat ovat vähennyskelpoisia. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 31–32, 191.)

Suomessa verottomaksi myynniksi on säädetty muun muassa terveyden- ja sairaanhoitopalvelut, sosiaalihoito, tietyt koulutuspalvelut, rahoituspalvelut ja vakuutustoiminta, tekijänoikeus- ja esiintymiskorvaukset, hautapaikan avaamis- ja hoitopalvelut sekä postipalvelut. Näihin liittyvien tuotantopanosten ostoista ei ole vähennysoikeutta. Kyse on siis vähennykseen oikeuttamattomasta verottomasta toiminnasta. Se tulee erottaa nollaverokannan alaisesta myynnistä, jossa itse myynti on verotonta ostojen vähennysoikeuden kuitenkin säilyessä. Nollaverokannan alaiseen myyntiin Suomessa luetaan muun muassa vesi- ja ilma-

alukset, näiden vuokraus tai rahtaus sekä aluksiin kohdistuvat työsuoritukset ja niihin liittyvä tavarantoiminnan myynti, rahoitus- tai vakuutuspalvelun myynti EU:n ulkopuolelle, sijoituskulta sekä tiettyjen edellytysten täyttyessä vientimyynti. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 6–7, 80.)

2.1 EU:n sisämarkkina-alue

EU:ssa arvonlisäverotus on käytössä kaikissa jäsenvaltioissa. EU:n veropolitiikka koskee ainoastaan välillistä verotusta (kuten arvonlisävero) välittömän verotuksen (kuten valtion tulovero ja kunnallisvero) kuullessa jäsenmaiden oman toimivallan piiriin. Tavoitteena on, etteivät verojärjestelmien erot vääristäisi jäsenvaltioiden välistä kilpailua sisämarkkinoilla (EUR-Lex 2014). Tämän puitteissa EU:ssa on pyrkimyksenä luoda yhtenäinen arvonlisäverojärjestelmä koko sisämarkkina-alueelle. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 27.)

Arvonlisäveron yhtenäistämisestä EU:n sisämarkkina-alueella on säädetty alunperin vuonna 1977 kuudennessa neuvoston direktiivissä (77/388/ETY), joka sittemmin on korvattu vuonna 2007 voimaan tulleella arvonlisäverodirektiivillä (2006/112/EY). Tämän direktiivin pakottavat säännökset velvoittavat kaikkia jäsenmaita. Kansallisten AVL:ien on oltava yhdenmukaisia säännösten kanssa. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 27.)

Osana yhtenäistämistavoitteita EU:n sisämarkkina-alueelta (ks. Liite 1) poistettiin tullimuodollisuudet 1993 tavaroiden vapaan liikkuvuuden takaamiseksi. Tämän myötä arvonlisäverotuksen toteuttamiseen piti luoda uusi järjestelmä kansainvälisiä liiketoimia varten. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 261.)

Alunperin ajatuksena oli noudattaa alkuperämaaperiaatetta, jonka mukaisesti kansainvälisen kaupan liiketoimissa myyjät tilittäisivät myynneistään oman maansa arvonlisäveron aivan kuten kotimaan myynnissäkin. Vastaavasti ostajat saisivat vähentää myös ulkomaisten ostojen arvonlisäverot samoin kuin kotimaisten ostojen. Tätä ei kuitenkaan ollut mahdollista toteuttaa sellaisenaan. Jäsenvaltioiden verokantojen suurista eroista johtuen tuloja siirtyisi epätarkoituksenmukaisesti jäsenmaasta toiseen, ja suuret erot verokannoissa mahdollis-

taisivat kilpailua vääristävän ”kikkailun” maiden välillä. (European Parliament 1995.)

Ratkaisuksi ehdotettiin ns. clearing-järjestelmää, jonka puitteissa tulot kohdennettaisiin jäsenvaltioiden välillä. Kohdennuksen oli määrä perustua joko arvonlisäveroa tilittävien yritysten ilmoituksiin tai maakohtaisiin tietoihin EU:n tasolla. Järjestelmän piti alkuperäisen ajatuksen mukaan astua voimaan jo 1997. Se törmäsi kuitenkin moniin käytännön ongelmiin ja jäsenmaiden vastustukseen. Koska yhteisymmärrykseen ei päästy verokantojen ja veropohjan harmonisoinnista eikä toisaalta clearing-järjestelmän toteutuksestakaan, luotiin tilalle väliaikaiseksi tarkoitettu järjestelmä jota sovelletaan edelleen. (European Parliament 1995.)

Nykyisessä järjestelmässä periaatteena on että arvonlisävero maksetaan siihen maahan johon tavara kuljetetaan. Tätä kutsutaan määränpäämaaperiaatteenksi. Veron tilittämisvelvollisuus on siirretty myyjältä ostajalle. Myyjä myy tavaran verottomana, ja ostaja tilittää siitä oman maansa arvonlisäveron kyseisen maan veroviranomaisille. Palvelukaupan osalta järjestelmä ei ole yhtä yhtenäinen, mutta myyntimaasäännöksiä on kuitenkin pyritty harmonisoimaan. (Björklund ym. 2010, 15–16.)

Jos yhteisöhankinta on vähennyskelpoinen, ostaja saa vähentää veron määrän kausiveroilmoituksella, minkä seurauksena maksettavaa veroa ei käytännössä synny. Kyse ei kuitenkaan ole arvonlisäverottomasta kaupasta sanan varsinaisessa merkityksessä, vaikka arkikielessä usein puhutaankin verottomista yhteisöhankinnoista. Tällaista käännettyä verovelvollisuutta, jossa verovelvollinen on ostaja eikä myyjä, voidaan soveltaa vain verovelvollisten yritysten väliseen kauppaan. Jos ostaja ei ole verovelvollinen, sovelletaan alkuperämaaperiaatetta ja myyjän pitää tilittää arvonlisävero myynnistä. (Björklund ym. 2010, 15–16)

2.2 Ahvenanmaan erityisalue

Ahvenanmaan itsehallintoalueen asema on poikkeuksellinen myös arvonlisäverotuksen suhteen. Suomella on oikeus määrätä Ahvenanmaalla sovellettavasta

arvonlisäverotuksesta ja Suomen AVL:a sovelletaankin myös Ahvenanmaalla. Yrityksiä ei rekisteröidä verovelvollisiksi erikseen Ahvenanmaalle ja Manner-Suomeen, eikä näiden kahden alueen myyntejä ja hankintoja erotella kausiveroilmoituksella ja menettelysäännökset ovat muutenkin samat koko Suomen alueella. Ahvenanmaalla on kuitenkin joitain poikkeuksia Suomen AVL:iin. Näistä on säädetty erillisellä Ahvenanmaan maakuntaa koskevalla poikkeuslailla. (Björklund ym. 2010, 197–198.)

Ahvenanmaa kuuluu osana Suomea EU:n tullialueeseen ja tulliunioniin. Suomen EU-liittymissopimuksen mukaan Ahvenanmaa ei kuitenkaan kuulu EU:n arvonlisävero- eikä valmisteveroalueeseen. Tämän seurauksena Ahvenanmaa on kolmannen maan asemassa suhteessa muuhun Suomeen ja muihin EU-maihin, ja tavarakauppaan sovelletaan vientiä ja maahantuontia koskevia säännöksiä. Myynnit ja omien tavaroiden siirrot Manner-Suomesta Ahvenanmaalle ovat verotonta vientimyyntiä, eivät kotimaan kauppaa tai yhteisömyyntejä. Ne ilmoitetaan kausiveroilmoituksella osana nollaverokannan alaisia myyntejä. Manner-Suomen ja Ahvenanmaan välillä on kuitenkin lukuisia erityissäännöksiä muuhun vientimyyntiin verrattuna, ja tullausmenettelyitä on yksinkertaistettu ja helpotettu. (Björklund ym. 2010, 197–198, 206.)

Ahvenanmaalle ex works -ehdoin toimitettavat tavarat ovat aina verottomia riippumatta siitä onko ostaja ulkomaalainen vai rekisteröitynyt Suomeen arvonlisäverovelvolliseksi. Viejä tai tuoja voi myös toimia kauppakumppaninsa "asiamiehenä" ja hoitaa samalla ilmoituksella sekä vienti- että tuonti-ilmoituksen kahden erillisen dokumentin sijaan. Todistukseksi valtuutuksesta riittää esimerkiksi kauppalasku, erillistä valtakirjaa ei tarvita. Viennin verottomuuden todisteeksi riittää rahtikirja, joskin aukottomin todiste on tullin antama poistumisvahvistettu luovutuspäätös kuten muussakin vientimyyntissä. (Björklund ym. 2010, 205–207.)

Todentaminen on tärkeää, sillä Ahvenanmaan sisäisistä kaupoista on tilitettävä arvonlisävero kuten mistä tahansa muusta kotimaan myynnistä. Kansainvälisessä liikenteessä olevien alusten muonitus on verotonta, kulkivatpa ne Manner-Suomen ja jonkin toisen valtion välillä liikennöidessään Ahvenanmaan kaut-

ta tai eivät. Verottomuuden rajoitukset alusten suhteen koskevat myyntiä aluksilla silloin kun ne kulkevat Ahvenanmaan ja Manner-Suomen välillä. (Björklund ym. 2010, 205–207.)

Ahvenanmaan erityisasema tulee esiin myös tiettyjen palveluiden myynnissä. Kansainvälisen palvelukaupan verottomuussäännösten mukaisesti tavarakuljetukset lastaus- ja purkupalveluineen ovat verottomia EU:n rajat ylittäessään. Tätä sovelletaan myös Manner-Suomen ja Ahvenanmaan välisiin kuljetuksiin, jotka ovat siis verottomia. Samoin kansainvälisen palvelukaupan säännöksiä seuraten irtaimeen esineeseen kohdistuvat työsuoritukset ovat verottomia edellyttäen, että tavara viedään heti työsuorituksen jälkeen sitä käyttämättä Ahvenanmaalle tai sieltä Manner-Suomeen. Sen sijaan henkilökuljetuspalvelut, jotka ovat kansainvälisessä kaupassa maasta toiseen verottomia, ovat Manner-Suomen ja Ahvenanmaan välillä verollisia. Muihin palveluihin sovelletaan yleisiä palvelukaupan säännöksiä, joita käsitellään tarkemmin luvussa 3. Ahvenanmaa on osa Suomea, joten Ahvenanmaan ja Manner-Suomen välisinä myynteinä nämä muut palvelut ovat verollista kotimaan myyntiä. (Björklund ym. 2010, 209–210.)

3 KANSAINVÄLINEN KAUPPA

Arvonlisäverotusta säätelevät lait ovat kansallisia ja sisällöltään vaihtelevia. EU:ssa arvonlisäverotus on pyritty harmonisoimaan direktiivein. Tähän yhdenmukaistamiseen viitataan jo EU:n perustamissopimuksessa, jossa on artikla välillisiä veroja koskevan lainsäädännön harmonisoimisesta neuvoston antamien säännösten mukaisesti. Direktiivit ovat kuitenkin niin sanottua johdettua oikeutta. Niissä määritellyt tavoitteet velvoittavat jäsenmaita, mutta jäsenmaat saavat itse valita keinot ja muodot tavoitteisiin pääsemiseksi. Vaikka osassa direktiiveistä on niin yksityiskohtaisia säännöksiä, että jäsenmaiden on käytännössä sisällytettävä ne sellaisinaan lainsäädäntöönsä, usein direktiivit ovat vaikeaselkoisia ja tulkinnanvaraisia. (Niskakangas 2009, 144–145.)

Tämän seurauksena myös EU:n sisällä jäsenmaiden arvonlisäverolakien (myöhemmin AVL) välillä on eroja. Kansainvälisen kaupan tilanteiden arvonlisäverokäsittelyä arvioitaessa onkin oleellista selvittää, missä maassa liiketoimi katsotaan tapahtuvaksi ja minkä maan AVL:ia näin ollen sovelletaan, oli kyseessä sitten EU:n sisäinen kauppa tai EU:n rajojen ulkopuolelle suuntautuva kauppa. Suomen AVL:ia sovelletaan vain jos tavaran tai palvelun myynti, maahantuonti tai yhteisöhankinta tapahtuu lain tarkoittamalla tavalla Suomessa. Tapahtumapaikka määritetään laissa olevien säännösten perusteella, ja esimerkiksi liiketoimen suorittajan kotipaikalla ei ole merkitystä. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 32.)

Säännökset ovat tavara- ja palvelukaupassa varsin erilaiset ja alueellisen soveltamisalan selvittämiseksi onkin ensimmäiseksi määritettävä onko kyseessä tavara- vai palvelukauppa. Säännöksissä on myös eroja riippuen siitä, onko kaupan toisena osapuolena elinkeinonharjoittaja vai yksityinen kuluttaja. Tässä työssä painopiste on elinkeinonharjoittajien välisen kaupan säännöksissä. Tarkoituksena on keskittyä keskeisten linjausten lisäksi toimeksiantajan liiketoiminnalle oleellisiin säännöksiin, ei referoida kaikkia säännöksiä.

Mikäli liiketoimi ei säännösten perusteella tapahdu Suomessa, Suomen AVL:ia ei sovelleta ja jää tehtäväksi selvittää, minkä maan AVL:ia pitäisi soveltaa. Täs-

sä työssä keskitytään toimeksiantajan yritystoiminnan mukaisesti yksinomaan Suomen AVL:n säännöksiin ja soveltamiseen. Toimeksiantajalla ei ole liiketoimia, jotka kuuluisivat jonkin toisen maan arvonlisäverolainsäädännön piiriin, joten teoriaosakin on luontevaa rajata Suomen arvonlisäverolainsäädäntöön.

3.1 Tavarakauppa

Liiketoimen kohteena on aina joko tavara tai palvelu. AVL:ssa tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä, mukaan lukien kiinteistöt. Tämän lisäksi myös energiahyödykkeet kuten sähkö, lämpö, kaasua tai jäähdytysenergia luetaan tavaroiksi. Kaikki, mikä ei ole tavaraa, on palvelua, esimerkiksi tavarantoimitus, sen valmistus asiakkaan aineista, erilaiset oikeudet tai työsuoritukset. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 70–71.)

Erityistapauksia ovat tietokoneohjelmat ja muut vastaavat tuotteet, joita voidaan luovuttaa myös sähköisesti. Standardiohjelmat, kuten tietokonepelit, ovat lähtökohtaisesti tavaroita, vaikka pakettiin sisältyisi myös asennus- tai huoltopalveluita. Tällaisia ohjelmia kuitenkin pidetään palveluina, jos ne luovutetaan asiakkaalle sähköisessä muodossa eikä tietovälineelle tallennettuna. Ratkaisevaa on siis luovutustapa: sähköisesti luovutettu tuote on aina palvelua, oli kyse sitten peleistä, musiikista tai tietokoneohjelmista. Jos tuotetta on räätälöity asiakas-kohtaisesti, sen myynti on aina palvelua, oli luovutustapa mikä hyvänsä. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 71–72.)

Kansainvälisessä tavarakaupassa noudatetaan lähtökohtaisesti kulutusmaaperiaatetta. Arvonlisävero maksetaan kulutusveroluonteensa mukaisesti siihen maahan jossa tavara kulutetaan (Björklund ym. 2010, 14). Tätä periaatetta to-
teutetaan EU:n sisäisten tullirajoitusten poistumisen myötä eri tavoin EU-maiden välisissä ja EU:n ulkopuolelle suuntautuvissa liiketoimissa.

3.1.1 Tavaroiden yhteisömyynti

Tavarakaupassa arvonlisäverokäsittely määrittyy tavarain sijainnin ja liikkeen perusteella. Myös kaupan osapuolten statuksella (yritys / yksityishenkilö) on merkitystä, sen sijaan esimerkiksi kaupan osapuolten kotipaikalla ei (Björklund ym. 2010, 24). AVL:n 63 §:n mukaan tavara on myyty Suomessa, jos se on täällä ostajalle luovutettaessa. Tämä koskee myös ostajalle kuljetettavia tavaroita jos ne ovat täällä kuljetuksen alkaessa. (AVL 2014.)

Yllä mainittujen edellytysten täytyessä myyntiin sovelletaan Suomen AVL:ia. On huomattava, että yllä oleva määrittelee vain alueellisen soveltamisalan eli sen, minkä maan AVL:ia tavarain kauppatahtumaan sovelletaan. Tämän jälkeen kyseisestä laista on etsittävä säännökset, jotka määrittävät sen, onko myynti verollista vai verotonta ja kuka veron maksaa. Jos myytävä tavara olisi lähtöhetkellä jossain toisessa EU-maassa, myyntiin sovellettaisiin sen maan, ei Suomen, AVL:ia. (Björklund ym. 2010, 24.)

AVL:n 72 §:n mukaan ”yhteisömyynnillä tarkoitetaan irtaimen esineen myyntiä, jos myyjä, ostaja tai joku muu heidän puolestaan kuljettaa esineen ostajalle Suomesta toiseen jäsenvaltioon”. Laissa täsmennetään myös, että myynti voi olla yhteisömyyntiä ainoastaan jos ostajana on arvonlisäverovelvollinen elinkeinonharjoittaja. (AVL 2014.)

Yhteisömyynti on myyjälle verotonta eli siitä ei suoriteta arvonlisäveroa myyjän valtioon. Peilikuvana yhteisömyynnille on yhteisöhanhinta, josta ostaja suorittaa oman maansa veron. Kyseessä on siis jo yllä selostettu määränpäämaaperiaatteen mukainen verokäsittely. Yhteisömyynnin molempien edellytysten tulee täytyä jotta myynti voi olla Suomessa veroton; tavarain ostajan on oltava toisessa jäsenvaltiossa arvonlisäverovelvollinen, ja tavara on kuljetettava Suomesta toiseen jäsenvaltioon. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 262–263.)

On myyjän vastuulla tarkistaa, että ostaja on verovelvollinen. Käytännössä tämä toteutuu laskumerkintävaatimuksella: myyjän on merkittävä ostajan arvonlisäverotunniste myyntilaskuun. Myös kuljetus on kyettävä näyttämään toteen jälkikä-

teen esimerkiksi rahtikirjalla tai –laskulla, joka on liitettävissä myyntilaskuun. Sillä, hoitaako kuljetuksen myyjä, ostaja tai kolmas osapuoli kuten kuljetusliike, ei ole merkitystä. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 263.)

Myyjä voi tarkistaa ostajan ilmoittaman arvonlisäverotunnisteen voimassaolon Euroopan komission ylläpitämästä VIES-järjestelmästä. VIES on alv-rekisteröintiä koskevien tietojen sähköinen vaihtojärjestelmä. Sivuille syötetään tiedossa oleva arvonlisäverotunniste ja järjestelmä ilmoittaa, onko tunniste voimassa vai ei. Järjestelmä on kytketty jäsenmaiden tietokantoihin ja sieltä saatavat tiedot ovat reaaliaikaisia. Jos tunniste ei ole voimassa, asia pitää selvittää ostajan kanssa, sillä ilman voimassaolevaa tunnistetta laskua ei voi myydä käänteisellä arvonlisäverolla vaan myyjän pitää tilittää myynnistä kotimaansa vero. (VIES 2014.)

Kaikkiin AVL:ssa tavaroiksi määriteltuihin hyödykkeisiin ei sovelleta käänteistä verovelvollisuutta arvonlisäverovelvollisten yritysten välisessä kaupassakaan. Käytettyjen tavaroiden kaupassa sovellettavaksi voi tietyissä tapauksissa tulla marginaaliverotusmenettely. Toisaalta uusien kuljetusvälineiden myynti sen sijaan käsitellään aina EU-tavaramyyntinä, myös vaikka ostajana olisi yritys, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen. Sama pätee valmisteveron alaisiin tuotteisiin. (Björklund ym. 2010, 34–37.)

Tavaroiden myynti asennettuna käsitellään yhteisömyynnin pääsäännöstä poikkeavasti. Tavara katsotaan myydyksi siinä maassa, jossa asennus tai kokoonpano tapahtuu. Periaatteessa tämän seurauksena myyjä olisi usein velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi asennusmaassa. Käytännössä monet jäsenvaltiot kuitenkin soveltavat käännettyä verovelvollisuutta koskevia säännöksiä, joiden ansiosta myyjän ei tarvitse rekisteröityä ja ostaja suorittaa veron myyjän puolesta. Säännökset vaihtelevat maittain, joten verokäsittely on syytä selvittää tapauskohtaisesti. (Björklund ym. 2010, 72–73.)

3.1.2 Kaukomyynti

Jos tavara kuljetetaan toiseen jäsenvaltioon, mutta ostajalla ei ole toisen maan arvonlisäverotunnistetta, eivät yhteisömyynnin edellytykset täyty. Tällöin myynti käsitellään joko verollisena kotimaan myyntinä tai kaukomyyntinä kuljetuksen päättymisvaltiossa. Kaukomyynti voi tulla kyseeseen, jos ostaja on ei-verovelvollinen, esimerkiksi yksityishenkilö tai elinkeinonharjoittaja, joka ei harjoita arvonlisäverovelvollista toimintaa ja tavarahan kuljettaa toiseen EU-maahan joko myyjä tai joku myyjän puolesta. Tällöin tavara verotetaan kuljetuksen päättymismaassa aivan kuten muutkin kyseisen maan myynnit. (Björklund ym. 2010, 39.)

Kaukomyyntiä säätelevät kynnysarvot, joiden ylittyminen aiheuttaa myyjälle velvollisuuden rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi valtiossa jonne tavarat myydään. Kynnysarvo voi olla alimmillaan 35.000 euroa, enintään 100.000 euroa tai vastaavat arvot kansallisessa valuutassa. Suomessa arvo on 35.000 euroa. Myyjä voi halutessaan hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi vähäisemmästäkin myyntimäärästä. Tämä voi olla toisinaan kannattavaa tasa-arvoisen kilpailu-aseman saavuttamiseksi. Jos kynnysarvot eivät täyty eikä myyjä ole hakeutunut vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi, myyjän tulee tilittää myynnistä kotimaansa vero. (Björklund ym. 2010, 39–41.)

On huomattava, että kaukomyyntin toteutumista rajaavat käytännössä myös EU-tavaraostojen kynnysarvot (ks. seuraava kappale) muille kuin yksityisille myytäessä. Jos ostajan yhteisöhankinnat ylittävät maan kynnysarvon, ostajan tulee rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi ostoistaan. Tämän jälkeen kyseessä ei enää ole kaukomyynti vaan edellisessä kappaleessa käsitelty yhteisömyynti. Alunperin kaukomyyntin säännösten tarkoituksena onkin ollut estää EU:n jäsenvaltioiden yksityishenkilöitä ostamasta tavaroita edullisemmin matalan verotuksen maista. (Björklund ym. 2010, 39.)

3.1.3 Tavaroiden yhteisöhankinta

Tavaroiden yhteisöhankinta on ylempänä käsitellyn tavaroiden yhteisömyynnin peilikuva. Siihen pätevät samat ehdot kuin yhteisömyyntiin: tavara pitää kuljettaa jäsenvaltiosta toiseen ja kummallakin kaupan osapuolella on oltava arvonlisäverotunniste verovelvollisuuden osoituksena. Yksityishenkilö ei koskaan voi suorittaa yhteisöhankintaa. Näissä tapauksissa ostoista suoritetaan lähtömaan vero, jonka myyjä tilittää kuten muista oman maansa myynneistä. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 272.)

Tämä pätee myös arvonlisäverotonta toimintaa harjoittavien yritysten, yleishyödyllisten yhteisöjen ja muiden vastaavien ostoihin. Tällainen ostaja voi kuitenkin joutua rekisteröitymään verovelvolliseksi yhteisöhankinnoistaan, jos ostojen kynnysarvot täyttyvät, harjoitettiinpa muuten arvonlisäverovelvollista toimintaa tai ei. Vapaaehtoinen rekisteröityminen on myös mahdollista. Suomessa kansallinen kynnysarvo yhteisöhankinnoille on 10.000 euroa ilman veron osuutta edellisenä tai kuluvana kalenterivuonna. Alkanut verovelvollisuus jatkuu automaattisesti seuraavan kalenterivuoden, vaikka kyseisenä vuonna yhteishankinnat jäisivätkin alle kynnysarvon. (Björklund ym. 2010, 45.)

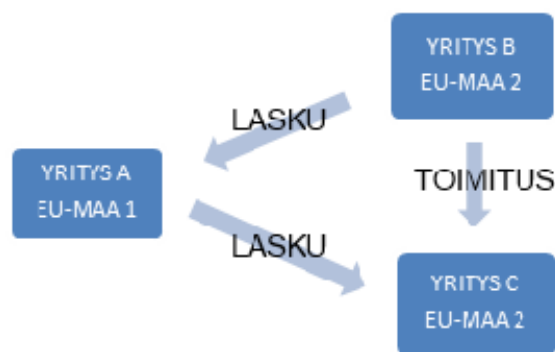
AVL:n 63 §:ssä säädetään, että yhteisöhankinta on tapahtunut Suomessa jos kuljetuksen päättymismaa on Suomi. Tällöin hankinnasta suoritetaan Suomeen vero saman verokannan mukaan kuin vastaavasta kotimaisesta hankinnasta. Jos osto olisi kotimaassa veroton, se on veroton myös yhteisöhankintana. Myös vähennysoikeudet määräytyvät kuten kotimaisissa hankinnoissa. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 274.)

Tämän mukaisesti alunperin vähennyskelvottomassa käytössä olleen tavaran hankinta toisesta jäsenvaltiosta ilmoitetaan yhteisöhankinnoissa, mutta siitä ei tilitetä eikä vähennetä veroa. Yhteisöhankintoina ei käsitellä muun muassa ostoja kansainvälisessä liikenteessä olevien vesi- tai ilma-alusten varustamiseksi, ostoja diplomaattikäyttöön, kansainvälisten järjestöjen hankintoja, marginaaliverotusmenettelyn alaisten tavaroiden ostoja tai sähkön ja lämmön hankintaa. Näitä hankintoja ei ilmoiteta kausiveroilmoituksella lainkaan. Poikkeuksen yhtei-

söhankintoihin muodostaa myös tavaran osto paikoilleen asennettuna. Tällainen myynti käsitellään Suomessa kotimaan myyntinä, jos asennus- tai kokoonpanotyö tapahtuu Suomessa. Tietyissä tilanteissa suomalainen ostaja voi tilittää veron ulkomaisen myyjän puolesta käännetyin verovelvollisuuden perusteella. Kyseessä ei kuitenkaan ole yhteisöhankinta, joten vero ilmoitetaan kausiveroilmoituksella kotimaan myynneissä (ja vähennettävissä veroissa jos hankinta on vähennyskelpoinen). (Äärilä, Nyrhinen 2013, 274–276.)

3.1.4 Ketjukauppatilanteet

Perussääntöjen mukaan yhteisömyyntiin sovelletaan Suomen AVL:ia, jos tavara on Suomessa kuljetuksen alkaessa. Vastaavasti yhteisöhankinnan katsotaan tapahtuvan Suomessa jos kuljetus päättyy Suomeen. Jos kumpikaan ehto ei täyty, Suomen AVL:ia ei sovelleta ja arvonnäisävero pitää tilittää johonkin toiseen jäsenmaahan. Jos esimerkiksi suomalainen yritys ostaa tavaroita saksalaiselta yritykseltä Saksasta ja myy ne edelleen toiselle saksalaiselle yritykselle Saksaan tavaran siirtyessä suoraan saksalaiselta yritykseltä toiselle, on kyseessä maan sisäinen myynti josta suomalaisen yrityksen pitää tilittää vero Saksan AVL:n mukaisesti. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 277–280.)



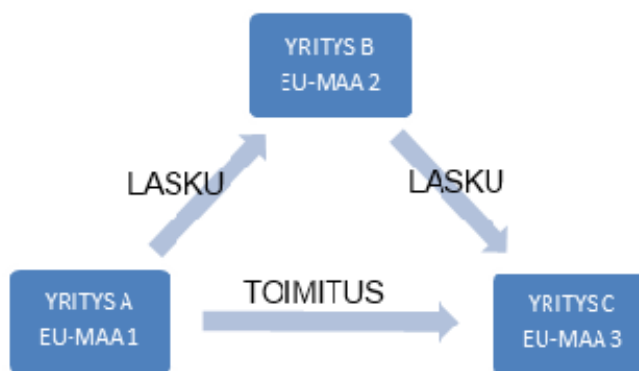
Kuva 1. Ketjukauppa.

Tämäntyyppinen tilanne (kuva 1) aiheuttaa usein velvollisuuden rekisteröityä arvonnäisäverovelvolliseksi toiseen jäsenvaltioon. Edellisessä esimerkissä suo-

malainen yritys suorittaa toisessa jäsenvaltiossa sisäisen kotimaan myynnin. Joissain jäsenvaltioissa, kuten Suomessa, sovelletaan tällaisissa tapauksissa käännettyä verovelvollisuutta, jolloin ulkomaisen yrityksen ei tarvitse rekisteröityä. Läheskään kaikissa jäsenvaltiossa tämä ei kuitenkaan ole mahdollista. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 277–280.)

Jos suomalainen yritys myisi edellisen esimerkin tavarat ranskalaiselle yritykselle Ranskaan, jonne ne kuljetettaisiin suoraan Saksasta, olisi kyseessä toisessa jäsenvaltiossa suoritettu yhteisöhankinta. Saksalainen yritys myisi tavarat yhteisömyyntinä suomalaiselle yritykselle, joka suorittaisi yhteisöhankinnan Ranskassa, eli siinä maassa jonne tavarat kuljetetaan. Suomalainen yritys suorittaisi tämän jälkeen paikallisen kotimaan myynnin ranskalaiselle yritykselle. Periaatteessa suomalaisen yrityksen tulisi siis rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Ranskaan. Tällaista kolmen eri jäsenvaltiossa rekisteröityneen yrityksen ketjukauppaa varten on kuitenkin erityissäännös, jonka ansiosta rekisteröitymisvelvoite voidaan välttää. Suomalaisen yrityksen yhteisöhankinta on säännöksen mukaan veroton ja veron tilittämisvelvollisuus siirtyy ranskalaiselle loppuostajalle. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 278.)

Kyseessä on kolmikantakauppa (kuva 2), jossa tavara myydään kaksi kertaa peräkkäin niin, että se kuljetetaan kaupan ensimmäiseltä myyjältä suoraan kaupan kolmannelle osapuolelle. Jotta kolmikantakaupan säännöksiä voidaan soveltaa, kaikkien kolmen yrityksen tulee olla rekisteröitynyt eri jäsenvaltioissa ja tavarana on liikuttava ensimmäisen myyjän jäsenvaltiosta toisen ostajan jäsenvaltioon niin, ettei se kierrä kaupan keskimmäisen osapuolen jäsenvaltion kautta. Laskutusprosessi kulkee kuitenkin kolmen osapuolen läpi. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 278–279.)



Kuva 2. Kolmikantakauppa.

On huomattava, että säännöksiä voidaan soveltaa yllä mainittujen rajoitusten lisäksi vain, jos kuljetuksesta huolehtii jompi kumpi myyjistä tai joku heidän toimeksiannostaan. Säännöksiä ei myöskään voida soveltaa, jos edes kaksi osapuolta ovat rekisteröityneet vain samassa jäsenvaltiossa tai jos kaupassa on useampi kuin kolme osapuolta, esimerkiksi saksalainen myyjä – ranskalainen ostaja/myyjä – virolainen ostaja/myyjä – suomalainen ostaja (kuva 3). (Äärilä, Nyrhinen 2013, 279.)



Kuva 3. Ketjukauppa neljän osapuolen välillä.

Ketjukauppatilanne voi syntyä myös, jos esimerkiksi suomalainen yritys tilaa suomalaiselta toimittajalta tavaraa, joka kuljetetaan suoraan ostajan kauppakumppanille toiseen EU-jäsenvaltioon ja jonka suomalainen ostaja luonnollisesti sitten laskuttaa kauppakumppaniltaan. Tällaisessa tilanteessa veroton yhteisömyynti ja -hankinta suoritetaan vain siinä tapahtumassa, johon kuljetus toiseen

jäsenvaltioon liittyy. Molemmat tapahtumat eivät voi olla verottomia, vaan toisesta on suoritettava kotimaan arvonlisävero. Tällaisissa tapauksissa on tärkeää selvittää tarkasti kuljetusvastuut ja se missä vaiheessa tavarán määräysvalta siirtyy taholta toiselle. Jos suomalaisella ostajalla on vain Suomen ALV-tunniste, on ensimmäinen tapahtuma verollinen kotimaan hankinta. Asia mutkistuu huomattavasti, jos suomalaisella ostajalla on kuljetuksen päättymisvaltion ALV-tunnus. AVL:sta tai oikeuskäytännöstä ei löydy yksiselitteistä vastausta siihen, miten tällaisissa tapauksissa tulisi ratkaista kumpi tapahtumista liittyy kuljetukseen toiseen jäsenvaltioon. (Hokkanen 2013, 136-139, 150–154.)

3.1.5 Tavaroiden vienti

Vientiä ja tuontia käsitteinä ei ole nimenomaisesti määritelty AVL:ssa, mutta niillä viitataan yleisesti EU:n ulkopuoliseen kauppaan. Tavaroiden vienti EU:n ulkopuolelle on vientikauppaa siinä missä tavaroiden myynti ja kuljetus toiseen EU:n jäsenvaltioon on yhteisömyyntiä. Vastaavasti tuonti EU:n veroalueen ulkopuolelta on tuontikauppaa ja ostot toisista jäsenvaltioista yhteisöankintoja. (Björklund ym. 2010, 81.)

Kansainvälisessä tavarakaupassa noudatetaan lähtökohtaisesti kulutusmaaperiaatetta. Tätä logiikkaa soveltaen vienti on vapautettu verosta, koska se verotetaan kuljetuksen päättymismaassa. Tuonti puolestaan on säädetty verolliseksi. Arvonlisävero siis suoritetaan maahan jossa tavara kulutetaan. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 243.)

Verottomaksi vientimyyntiksi luettavat tapaukset on määritelty AVL:n 70 §:ssä. Oleellinen edellytys on tavarán kuljetus pois EU:n alueelta ennen käyttöä. Ostajan aseman merkityksellisyys riippuu siitä, kuka tavarán kuljettaa. Perustilanteessa myyjä tai joku myyjän toimeksiannosta kuljettaa tavarán ostajalle EU:n ulkopuolelle, ja ostaja saa tavarán haltuunsa vasta EU:n ulkopuolella. Vientiselvitys tapahtuu myyjän nimissä, ja myyjä saa viennistä tullilta poistumisvahvistetun luovutuspäätöksen todisteeksi viennistä. Tällaisessa perustapauksessa ostajan asemalla ei ole merkitystä. Ostaja voi olla EU:n alueelta, samasta jäsen-

valtiosta myyjän kanssa tai EU:n ulkopuolinen taho. Oleellista on tavarán siirtyminen EU:n ulkopuolelle myyjän hallinnoimana. (Nieminen ym. 2014, kappale 12.)

Ostajan asemalla ei ole merkitystä siinäkään tapauksessa, että kuljetuksesta huolehtii itsenäisen kuljetusliike ostajan toimeksiannosta. Kyseessä on yhtä kaikki veroton vientimyynti, kunhan ostaja saa tavarán haltuunsa vasta EU:n ulkopuolella, ja tavara kuljetetaan sinne suoraan myyjältä. Erona perustilanteeseen on vientiselvitys, joka tehdään ostajan nimissä koska ostaja vie tavarán maasta. Kuljetusliikkeellehän kyseessä on toimeksianto, joka perustuu sopimukseen ostajan kanssa. Tullisäännösten mukaan viejänä voi olla vain EU:n jäsenvaltiosta oleva yritys, joten jos ostaja on EU:n ulkopuolelta, viejäksi merkitään myyjä. Asiakirjat jäävät kuitenkin ostajalle. Jotta myynti voi olla veroton, pitäisi myyjän saada ostajalta jäljennökset vientiasiakirjoista, mukaan lukien kopio rahtikirjasta. (Nieminen ym. 2014, kappale 12.)

Ostajan asema muuttuu merkitykselliseksi verottomuuden kannalta siinä vaiheessa, jos ostaja huolehtii kuljetuksesta itse. Tällöinkin tavara on vietävä välittömästi EU:n ulkopuolelle, mutta ostaja (tai asiamiehensä) noutaa tavarán myyjältä itse. Tällainen ex works –toimitusehdoin tapahtuva myynti voi olla veroton vain, jos ostaja on ulkomainen elinkeinonharjoittaja, joka ei ole Suomessa verovelvollinen. Ostaja voi siis olla toisesta EU:n jäsenvaltiosta, mutta ei samasta kuin myyjä. Vientiselvityksen tekee tässä tapauksessa luonnollisesti ostaja, samoin säännöin kuin yllä, ja myyjän on saatava kopiot asiakirjoista verottomuuden toteennäyttämiseksi. Tämän lisäksi myyjällä on näyttövelvollisuus ostajan asemasta ulkomaisena elinkeinonharjoittajana. (Nieminen ym. 2014, kappale 12.)

Yllä todettiin viennin oleelliseksi edellytykseksi tavarán kuljetus pois EU:n alueelta ennen käyttöä. Poikkeuksena tähän ovat tilanteet, joissa tavara toimitetaan ulkomaisen ostajan toimeksiannosta, ja häntä veloittaen elinkeinonharjoittajalle työsuorituksen tekemistä varten ennen varsinaista toimitusta EU:n ulkopuolelle. Ostajan täytyy tällaisessa tapauksessa olla ulkomainen elinkeinonharjoittaja, joka ei ole Suomessa verovelvollinen. Työsuoritus voidaan tehdä Suo-

nessa tai toisessa EU-maassa, kunhan sen suorittaja on elinkeinonharjoittaja. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 247.)

Kuten yhteisömyynnin kohdalla, myös viennin suhteen Suomen AVL:ia sovelletaan vain, jos tavara on Suomessa kuljetuksen alkaessa. Jos siis suomalainen yritys myy tavaroita, jotka ovat kuljetuksen alkaessa esimerkiksi jo EU:n ulkopuolella, myyntiin sovelletaan sen maan lainsäädäntöä jossa myynti tapahtuu. Tämä saattaa aiheuttaa rekisteröitymisvelvoitteen kyseiseen maahan. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 249.)

3.1.6 Tavaroiden tuonti

Tavaran tuonti, toisin kuin vienti, on verollista. Suomen AVL:ia sovelletaan kun tavara tuodaan Suomeen. Yksinkertaisimmillaan tämä tarkoittaa tilanteita, joissa tavara tuodaan suoraan EU:n ulkopuolisesta maasta Suomeen. Tuonniksi luetaan kuitenkin myös tilanteet, joissa tavara tuodaan Suomeen toisen EU-maan kautta, jos tavaraa ei ole tullattu kyseisessä maassa. Käytännössä tämä tarkoittaa tilanteita, joissa tavara on esimerkiksi väliaikaisessa varastossa tai tulli- tai vapaavarastossa ennen Suomeen tuloa. Kyseessä on aina erityismenettely. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 253.)

Maahantuonnin arvonlisäveron kantaa tulli. Kun tavara tulee Suomeen EU:n ulkopuolelta, se ilmoitetaan tullattavaksi tuonti-ilmoituksella. Tulli määrittää tavaralle ilmoituksen perusteella tullausarvon ja laskee sille tullin, arvonlisäveron sekä mahdolliset muut tuontiin liittyvät maksut. Veron perusteena on tavarán tullausarvo, joka puolestaan on tullikoodeksin mukaisesti kauppaa-arvo. Kauppaa-arvoon sisältyy tavarán arvon lisäksi myös muun muassa kuljetus- ja vakuutus-kustannuksia. Kuten arvonlisäverotuksessa yleisesti, laitteen osto asennettuna käsitellään yleissäännöistä poikkeavasti. Veron perusteena olevaksi kauppaa-arvoksi katsotaan ainoastaan laitteen arvo, ei asennuskustannuksia. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 254–256.)

Sellaiset hankinnat, jotka olisivat kotimaassa verottomia ovat myös maahan-tuonnissa verottomia, esimerkiksi ilma- ja vesialukset. Jos tavaroiden kokonais-

arvo on alle 22 euroa, niiden maahantuonti on verotonta hajuvesi-, tupakka- ja alkoholituotteita lukuunottamatta. Tuonti on verotonta myös tapauksissa, joissa maahantuonti on tullikoodexin mukaan tullitonta, esimerkiksi messuilla kulutettavat tavarat. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 257.)

Maahantuonnin arvonlisäverotus on monilta osin sidottu tullilainsäädäntöön, ja edelläkin mainittuun tullikoodexiin viitataan useasti maahantuonnin arvonlisäverosäännöksissä. Tullit itsessään ovat EU:n veroja eivätkä kerry Suomeen toisin kuin arvonlisävero. Verovelvollinen tuonnista on maahantuoja eli tuonti-ilmoitukseen merkitty tavaranhaltija. Yrityksellä on oikeus vähentää maahantuonnin vero aivan kuten muutkin arvonlisäverot edellyttäen, että tavarat tulevat vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 254, 260.)

3.2 Palvelukauppa

Toisin kuin tavarakaupassa palvelujen kansainvälisen kaupan sääntelyssä pohjana ei ole jako EU-maihin ja sen ulkopuolisiin maihin. Arvonlisäverokäsittely riippuu siitä, millainen palvelu on kyseessä ja hankkiiko sen elinkeinonharjoittaja vai yksityishenkilö. Lähtökohta on, että myyjä tilittää myynnistä veron. Käytännössä asiaa kuitenkin mutkistaa se, että palvelukauppaa säätelevien myyntimaasäännösten seurauksena myyntimaa on usein jokin muu maa kuin se missä myyjällä on kotipaikka. Myyjä ei siis automaattisesti tilitä oman kotipaikkansa veroa myymistään palveluista. Jos myyntiin sovelletaan käänteistä verovelvollisuutta myyjä ei tilitä veroa ollenkaan vaan siitä huolehtii ostaja. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 286–287.)

Ensimmäinen askel on määrittää millaisesta palvelusta on kyse ja selvittää kyseisen palvelun myyntimaasäännöksen perusteella, minkä maan AVL:ia myyntiin sovelletaan. Suomen AVL:ssa myyntimaasäännökset sisältyvät pykäliin 64–69I. Jos näiden pohjalta palvelun myyntimaa on jokin toinen maa kuin Suomi, ei Suomella ole verotusoikeutta myyntiin ja arvonlisäverokäsittely pitää selvittää kyseisen maan AVL:sta. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 287–288.)

EU:n sisällä myyntimaasäännöksiä on pyritty harmonisoimaan, ja esimerkiksi Suomen AVL:n myyntimaasäännökset perustuvat EU:n antamaan arvonlisäverodirektiiviin. Direktiiviä ja AVL:ia sen myötä on uudistettu säännösten selkiyttämiseksi, ja uudistuksen jälkeen elinkeinonharjoittajille myytävien palvelujen myyntimaasäännökset ovat huomattavasti aikaisempaa yksinkertaisemmat. Verokohtelu on kuitenkin selvitettävä näissäkin tapauksissa maakohtaisesti, ja jos palvelun myyntimaa on EU:n ulkopuolella, on verokohtelu täysin EU:n arvonlisäverodirektiiveistä riippumatonta. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 286–288.)

Myyntimaa määrittää vasta alueellisen soveltamisalan eli minkä maan AVL:ia sovelletaan. Tämän jälkeen pitää selvittää kuka veron tilittää – nämä kaksi asiaa on erotettava toisistaan aivan kuten tavarakaupassakin. Veron voi tilittää joko myyjä tai, käänteistä verovelvollisuutta sovellettaessa, ostaja. Seuraavassa käsitellään myyntimaasäännösten pääpiirteet elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa ja muille kuin elinkeinonharjoittajille myytäessä.

3.2.1 Elinkeinonharjoittajien välinen kauppa

Ennen yleissäännöksen ja sen poikkeuksien läpikäymistä on määriteltävä käsite elinkeinonharjoittaja. Elinkeinonharjoittajiksi katsotaan myyntimaasäännösten soveltamista määriteltäessä:

- arvonlisäverovelvollista liiketoimintaa harjoittavat yritykset
- sellaiset yritykset joiden toiminta on arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuuluvaa, mutta erikseen verottomaksi säädettyä (esimerkiksi rahoitus- ja vakuutuspalvelut)
- arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkityt oikeushenkilöt riippumatta siitä onko näillä arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuuluvaa myyntitoimintaa (esimerkiksi yliopistot, yhdistykset, säätiöt)

Tarkennuksena todettakoon, että elinkeinonharjoittajat, joilla on myös arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle jäävää toimintaa, katsotaan koko toi-

mintansa osalta elinkeinonharjoittajiksi myyntimaasäännöksiä sovellettaessa. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 290–291.)

Elinkeinonharjoittajien välisessä palvelukaupassa pääsääntö on että palvelun myyntimaa on se maa, jossa olevaan ostajan kiinteään toimipaikkaan palvelu luovutetaan. Ellei palvelua luovuteta ostajan kiinteään toimipaikkaan, palvelun myyntimaaksi katsotaan maa jossa on ostajan kotipaikka. Myyntimaa, ja siten verotusvaltio, määräytyy siis ostajan kiinteän toimipaikan tai kotipaikan mukaan. Pääsäännön mukaisten palveluiden myyntiin sovelletaan aina käänteistä verovelvollisuutta kun myyjä ei ole sijoittautunut ostajan jäsenvaltioon eli veron tilittää ostaja. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 289.)

Kiinteä toimipaikka on määriteltä AVL:n 11 §:ssä pysyväksi liikepaikaksi, josta toimintaa harjoitetaan osaksi tai kokonaan. Jotta käänteistä verovelvollisuutta voidaan soveltaa, tulee yrityksellä olla toimipaikassa pysyvästi sellaiset resurssit (henkilökuntaa, vähimmäiskoko, tekniset edellytykset...), että se pystyy vastaanottamaan ja käyttämään sille myytyjä palveluita kyseisessä toimipaikassa. Käytännössä voimassa olevan ALV-tunnisteen saaminen ostajalta riittää EU:n sisällä todisteeksi elinkeinonharjoittajan asemasta. EU:n ulkopuolelle myytäessä ostajan asema on tutkittava hieman tarkemmin; ALV-tunnisteen tai vastaavan lisäksi myyjän pitäisi saada näyttö ostajan verotuksellisesta asemasta esimerkiksi kaupparekisterinumerolla tai tulosteella veroviranomaisten verkkosivustolta. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 40, 291–293.)

Kunhan ostaja on elinkeinonharjoittaja, ei myyjän periaatteessa elinkeinonharjoittajan laajasta määritelmästä johtuen tarvitse huolehtia siitä, tuleeko hankinta arvonlisäverovelvolliseen vai muuhun käyttöön. Esimerkiksi arvonlisäverovelvollinen yleishyödyllinen yhteisö tilittää käänteisen veron palveluostoistaan, hankittiin ne sitten verollista liiketoimintaa tai yleishyödyllistä toimintaa varten. Yksityiseen käyttöön (esimerkiksi henkilökunnan yksityiseen kulutukseen) hankittuihin palveluihin käänteistä verovelvollisuutta ei kuitenkaan voi soveltaa vaikka ostaja olisi elinkeinonharjoittaja. Jos palvelu siis on luonteeltaan sellainen että se soveltuisi myös yksityiseen kulutukseen, tulisi myyjän periaatteessa vaatia ostajal-

ta selvitys siitä, mihin palvelua aiotaan käyttää. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 291–292.)

Käänteistä verovelvollisuutta ei myöskään sovelleta kahden elinkeinonharjoittajan välisessä kaupassa, jos myyjä on sijoittautunut ostajan maahan. Jos esimerkiksi suomalainen yritys myy palvelun ulkomaiselle yritykselle ja palvelu luovutetaan ulkomaisen ostajan Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan, tilittää suomalainen myyjä myynnistä arvonlisäveron kuten mistä tahansa kotimaan myynnistä. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 294.)

Myyntimaan yleissäännöstä sovelletaan esimerkiksi immateriaalipalveluihin kuten markkinointi ja konsultointi, atk-palveluihin, logistiikkapalveluihin ja irtaimen esineen vuokraukseen sekä siihen kohdistuviin töihin kuten huoltoon ja korjaukseen. Ne palvelut, joihin yleissääntöä ei sovelleta on määritelty erikseen. Kaikkiin muihin yleissääntö soveltuu. Poikkeusten taustalla on usein se, että ostajan maa ei vastaa palvelun todellista kulutusmaata, eikä käänteisen verovelvollisuuden soveltaminen näin ollen toteuttaisi arvonlisäverotuksessa oleellista kulutusmaaperiaatetta. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 290, 296.)

Kulutusmaaperiaatteen soveltuminen voi tosin olla pääsäännön alaisissakin palveluissa toisinaan hieman kyseenalaista. Elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa kansainväliset tavarakuljetukset EU:n sisällä verotetaan myyntimaan pääsäännön mukaan. Myyntimaa siis määrittyy ostajan mukaan ja veron suorittaa ostaja. Tämä pätee myös jäsenvaltioiden sisäisiin kuljetuksiin, jos myyjä ja ostaja ovat sijoittautuneet eri jäsenvaltioihin. Jos esimerkiksi suomalainen yritys veloittaa saksalaiselta yritykseltä Suomen sisäisen tavarakuljetuksen, on palvelun myyntimaa Saksa eikä Suomi, ja ostaja suorittaa siitä veron Saksaan. Arvonlisäverodirektiivi kuitenkin mahdollistaa säännöksen, jonka mukaan kuljetus voidaan verottaa kulutuspaikan perusteella suoritusvaltiossa. Tällaisissa tapauksissa verokäsittely onkin aina syytä varmistaa kuljetuksen suoritusmaasta. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 424–425.)

Seuraavaksi käsitellään toimeksiantajan toiminnan kannalta oleelliset poikkeukset yleissääntöön. Arvonlisäverodirektiiviä ei ole harmonisoitu esimerkiksi käänte-

teisen verovelvollisuuden osalta kaikkien palveluiden suhteen. Mikäli palvelun myynti ei lain mukaan tapahdu Suomessa, täytyy arvonlisäverokäsittely varmistaa erikseen palvelukohtaisesti siitä maasta, jolla verotusoikeus on.

Kiinteistöön kohdistuvat palvelut

Jos kiinteistö sijaitsee Suomessa, siihen kohdistuvat palvelut on myyty Suomessa ja verotusoikeus on Suomella. Myyjän tai ostajan kotipaikalla ei ole merkitystä. Kuka veron maksaa, sen sijaan riippuu ostajan asemasta. Jos ostaja on suomalainen elinkeinonharjoittaja, joka hankkii palvelun ulkomaalaiselta, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa, sovelletaan käänteistä verovelvollisuutta. Jos ostaja onkin ulkomaalainen ilman kiinteää toimipaikkaa ei käänteistä verovelvollisuutta sovelleta, vaan ulkomaalainen myyjäyrittäjä joutuu rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi Suomeen. Jos myyjä ja ostaja ovat kumpikin Suomessa, on myynti normaali kotimaan myynti, josta myyjä tilittää arvonlisäveron. Tähän poikkeuksena on rakentamispalvelun myynti ostajalle, jolla on rakennusliikestatus. Tällöin sovelletaan rakennusalan käänteistä arvonlisäverotusta. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 297–299.)

Kiinteistön määritelmä AVL:ssa on laajempi kuin kiinteistön käsite arkikielessä. Näin ollen tämän poikkeussäännöksen piiriin kuuluvat myös maa-alueet, rakennukset, pysyvät rakennelmat ja niiden osat, jotka kaikki luetaan AVL:ssa kiinteistöksi. Myös kiinteistöön kiinteästi kuuluvat osat kuten ilmastointilaitteet tai hissit ovat poikkeussäännöksen piirissä. Kiinteistöön kohdistuvia palveluja ovat esimerkiksi rakennus-, korjaus- ja suunnittelupalvelut, huolto-, puhtaanapito- ja isännöintipalvelut, valvonta- ja vartiointi, kiinteistönvälitys ja vuokraus sekä kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaminen. Kiinteistöjen osakkeiden ja osuuksien välityksen myyntimaa määräytyy kiinteistön sijaintimaan mukaan. Kiinteistöön kohdistuviin palveluihin ei sen sijaan lueta esimerkiksi kiinteistöliiketoimintaan liittyviä taloushallintopalveluita jotka eivät välittömästi liity itse kiinteistöön. (Verohallinto 2010.)

Henkilökuljetuspalvelut

Nimensä mukaisesti henkilökuljetus koskee henkilöiden kuljettamista siihen tarkoitetulla välineellä. Myyntimaa on se maa, jossa kuljetus tapahtuu. Yleisesti ottaen kuljetusmaaksi katsotaan maa, jossa kuljetus sekä alkaa että päättyy. Rajojen yli meneviä henkilökuljetuspalveluita käsitellään luvussa 3.2.3 Verotto-
muudet. Verovelvollinen on aina myyjä, käänteistä verovelvollisuutta ei voida soveltaa. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 437.)

Ravintola- ja ateriapalvelut

Ravintolapalvelut ovat myyjän tiloissa tapahtuvaa tarjoilua, ateriapalvelut puolestaan ostajan osoittamissa tiloissa tapahtuvaa tarjoilua. Tarjoilu tarkoittaa sitä, että ateriat nautitaan paikan päällä. Tällaisten palveluiden suorituspaikka määrittää niiden myyntimaan. Näiden palveluiden kohdalla käänteinen verovelvollisuus tulee Suomessa sovellettavaksi, jos suomalainen elinkeinonharjoittaja ostaa palvelun ulkomaalaiselta myyjältä eikä palvelua luovuteta myyjän kiinteästä toimipaikasta. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 301.)

Yllä lueteltujen lisäksi myös tilaisuuksien pääsymaksut, kuljetusvälineiden lyhytaikainen vuokraus sekä matkatoimistopalvelut käsitellään yleissäännöstä poikkeavasti.

3.2.2 Myynti muille kuin elinkeinonharjoittajille

Käsite 'muut kuin elinkeinonharjoittajat' pitää sisällään paitsi yksityishenkilöt myös sellaiset oikeushenkilöt, joilla ei ole mitään arvonlisäverotuksen piiriin kuuluvaa myyntitoimintaa ja joita ei ole merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Tällaisia oikeushenkilöitä voivat olla esimerkiksi yleishyödylliset yhteisöt. Lisäksi tähän ryhmään voidaan lukea verokäsittelyllisesti elinkeinonharjoittajat silloin kun he ostavat palvelun yksityiseen käyttöön. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 294–295.)

Myyntimaan pääsääntö tällaisille tahoille myytäessä on, että palvelut on myyty siinä maassa, jossa olevasta myyjän kotipaikasta tai kiinteästä toimipaikasta palvelu luovutetaan. Määrittävä tekijä on siis myyjän sijoittuminen, kun taas elinkeinonharjoittajille myytäessä oleellista on ostajan sijoittuminen. Säännöstä sovelletaan riippumatta siitä, missä palvelu todellisuudessa suoritetaan. Veron tilittää pääsääntöä sovellettaessa aina myyjä. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 295.)

Myyjän aseman merkityksellisyys muille kuin elinkeinonharjoittajille myytäessä käy yhteen käänteisen verovelvollisuuden soveltamisen kanssa, joka koskee ainoastaan elinkeinonharjoittajia. Koska yksityishenkilöille myytäessä ei koskaan sovelleta käänteistä verovelvollisuutta, on myyntimaan pääsääntö loogisesti myyjän sijaintiin perustuva. Käänteistä verovelvollisuutta sovellettaessa ostajan sijainti määrittää verokohtelun. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 295.)

On kuitenkin tarkennettava, että AVL rajaa käänteisen verovelvollisuuden ulkopuolelle ainoastaan myynnin yksityishenkilöille. Elinkeinonharjoittajia koskevat pääsäännön poikkeukset koskevat itse asiassa kaikkia. Osa näistä poikkeussäännöistä mahdollistaa käänteisen verovelvollisuuden soveltamisen (kiinteistöön kohdistuvat palvelut, ravintolapalvelut ja lyhytaikaiset vuokrauspalvelut). Näissä tapauksissa verokäsittely muiden kuin elinkeinonharjoittajien osalta jakautuu vielä kahteen osaan. Yksityishenkilöiden kanssa veron tilittää aina myyjä. Sen sijaan muut oikeushenkilöt joutuvat rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi, jos he ostavat Suomessa verotettavaa palvelua ulkomaalaiselta myyjältä, joka ei ole rekisteröitynyt Suomeen arvonlisäverovelvolliseksi. Näitä ostajia ei kuitenkaan pidetä tämän ”pakkorekisteröinnin” seurauksena elinkeinonharjoittajina, minkä vuoksi jako säännöksissä tehdään myynteihin elinkeinonharjoittajille vs. myynteihin muille kuin elinkeinonharjoittajille sen sijaan, että jaoteltaisiin yksinkertaisesti elinkeinonharjoittajat vs. yksityishenkilöt. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 295.)

Kaikkia koskevien poikkeusten lisäksi on vielä joukko poikkeuksia jotka koskevat ainoastaan myyntiä muille kuin elinkeinonharjoittajille. Tätä ryhmää koskevat palvelukaupan säännökset ovat edelleen valitettavan pirstaleisia, sillä vuoden 2010 harmonisointi ei juurikaan puuttunut muuhun kuin elinkeinonharjoittajien

välisen palvelukaupan säännösten yksinkertaistamiseen. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 286)

Nämä poikkeukset koskevat:

- tavarankuljetuspalveluita, jotka on myyty Suomessa jos ne suoritetaan täällä
- EU:n sisäisiä kuljetuspalveluita, jotka on myyty Suomessa jos kuljetuksen lähtöpaikka on täällä
- irtaimen esineen arvonmäärittystä ja esineeseen kohdistuvia työsuorituksia, jotka on myyty Suomessa jos palvelu suoritetaan täällä
- EU:n ulkopuolelle myytyjä immateriaalipalveluita, joita ei veroteta Suomessa (myynnit EU:n alueella käsitellään pääsäännön mukaan)
- EU:n ulkopuolelle myytyjä radio- ja televisiolähetyspalveluita ja sähköisiä palveluita, jotka verotetaan pääsääntöisesti kuten immateriaalipalvelut
- välityspalveluita, jotka on myyty Suomessa jos välitetty tavara tai palvelu on myyty täällä (Äärilä, Nyrhinen 2013, 303-305)

3.2.3 Kansainvälisen palvelukaupan verottomuudet

Kansainvälisessä tavarakaupassa periaatteena on, että yhteisömyynti ja vienti ovat verottomia, kun taas yhteisöhankinnat ja tuonti ovat verollisia. Vähennysoikeudet ja verottomuudet ovat kansainvälisen tavarakaupan hankinnoissa samat kuin kotimaan hankinnoissa. Palvelukaupan osalta tilanne on hieman toisenlainen sillä tiettyjen palveluiden myynti on säädetty verottomaksi kansainvälisessä kaupankäynnissä. Näissä tapauksissa myynnistä ei suoriteta veroa, ei myöskään käänteisenä, vaikka palvelun myyntimaaksi määrittäisikin Suomi. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 309–310.)

Kansainväliset henkilökuljetukset ovat verottomia. Edellytyksenä on, että kuljetus tapahtuu keskeytyksettä suoraan ulkomaille tai ulkomailta. Verottomuus

koskee sekä kuljetuksia EU:n sisällä toiseen valtioon että kuljetuksia EU:n ulkopuolelle. Myös palvelujen myynti kansainvälisessä liikenteessä olevalla vesi- tai ilma-aluksella matkustaville on verotonta. Säännös kattaa myös tarjoilun aluksella ja koskee niin EU:n sisäisiä kuin sen ulkopuolellekin suuntautuvia kuljetuksia. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 310.)

Kuten palvelujen myynti vesi- ja ilma-aluksilla myös näiden alusten tai niiden lastin tarpeisiin myydyt palvelut ovat verottomia. Säännös kattaa esimerkiksi sataman käytöstä perittävät maksut tai aluksiin ja niiden varaosiin kohdistuvat työsuoritukset. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 310–311.)

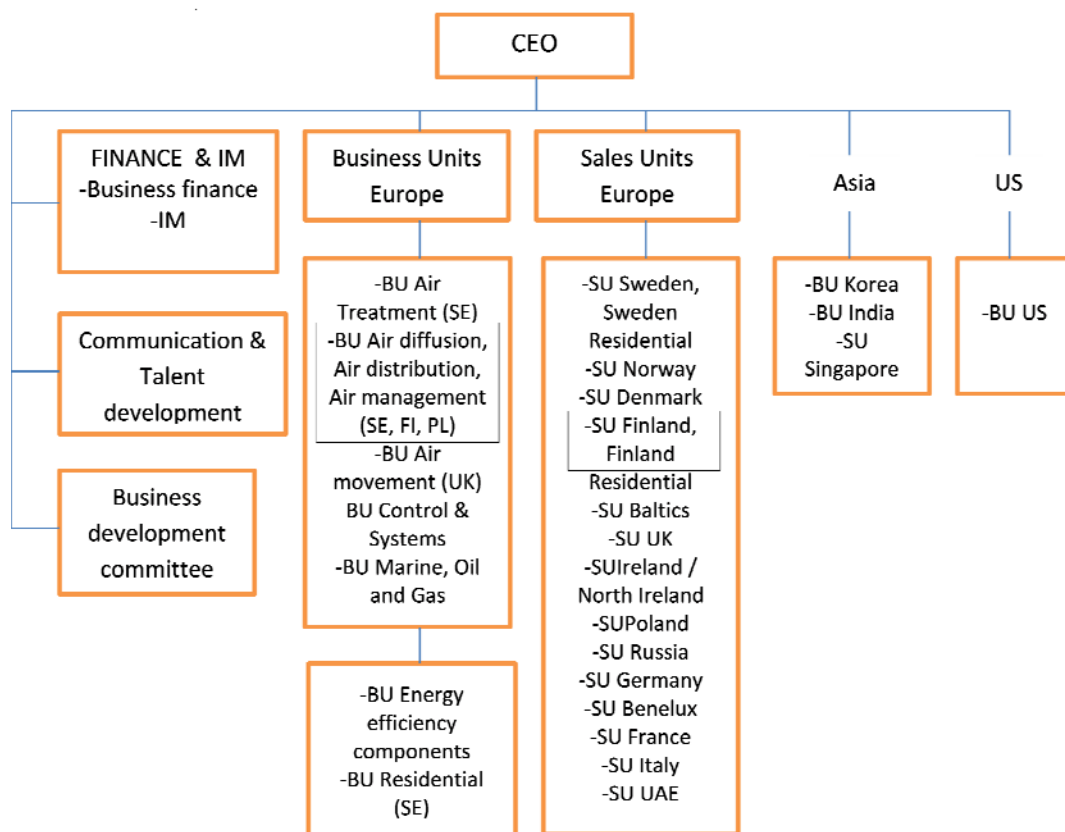
Henkilökuljetusten lisäksi myös tavarakuljetukset ja niihin välittömästi liittyvät palvelut kuten lastaus tai purku ovat verottomia EU:n rajat ylittäessään. Tämä verottomuus koskee kuitenkin vain vienti- ja tuontikuljetuksia siinä missä henkilökuljetukset ovat verottomia myös EU:n jäsenvaltioiden välillä. EU:n ulkopuolelle kuljetettaviin tavaroihin kohdistuvat työsuoritukset ovat myös tietyin edellytyksin verottomia. Tätä on käsitelty luvussa 3.1.5. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 310–311)

Edellä lueteltujen lisäksi verottomia ovat EU:n ulkopuolelle myytävien tavaroiden välityspalvelut, tullaamattomaan tavaraan kuten tullivarastossa oleviin tavaroihin kohdistuvat työsuoritukset, korjaustyön myynti takuu- tms. sitoumuksen antaneelle ulkomaalaiselle elinkeinonharjoittajalle, joka ei ole Suomessa arvonnäköverovelvollinen sekä tietyin edellytyksin myynnit diplomaattisille edustustoille, EU:n toimielimille ja kansainvälisille järjestöille. (Äärilä, Nyrhinen 2013, 312–313.)

4 KÄYTÄNNÖN TILANTEITA FLÄKT WOODS OY:N LIIKETOIMINNASSA

4.1 Toimintaympäristön kuvaus

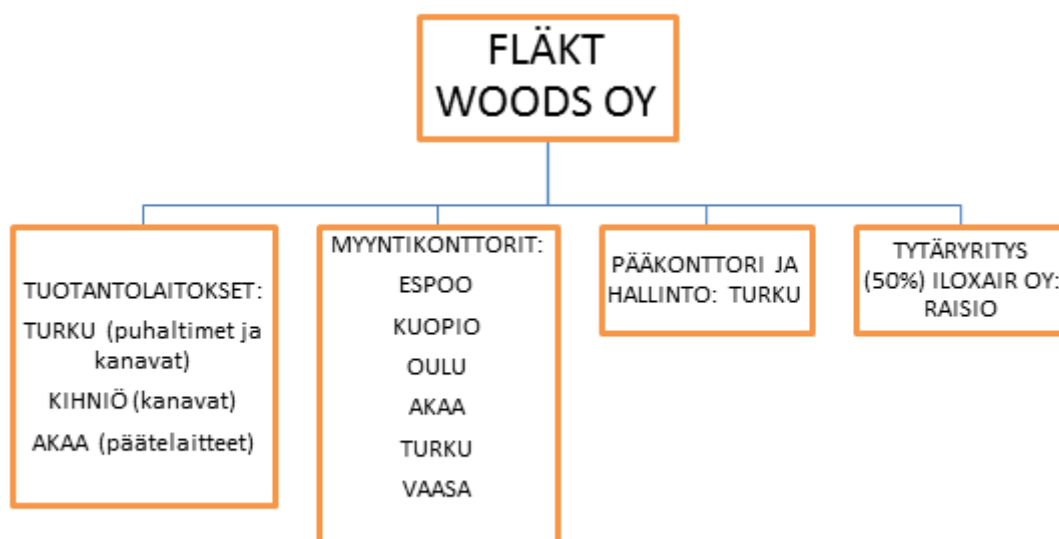
Fläkt Woods Oy on ilmapuhaltusalan yritys, joka on osa Fläkt Woods – konsernia (Fläkt Woods Group, ks. kuvio 1). Vuonna 2002 perustettu konserni toimii maailmanlaajuisesti ja työllistää noin 2300 henkeä, joista valtaosa työskentelee Euroopassa. Konsernin vuosittainen liikevaihto on 430 milj. € ja tehtaita on 7 maassa.



Kuvio 1. Fläkt Woods Group: liiketoiminnan rakenne (FW Group intranet).

Konsernin organisaatio on jaettu liiketoimintayksiköihin (business units eli BU) ja myyntiyksiköihin (sales units eli SU). Nämä eivät suoraan vastaa eri maissa olevia yrityksiä, kuten Fläkt Woods Oy (Suomen yhtiö) tai Fläkt Woods Ab (Ruotsin yhtiö). Suomessa esimerkiksi on oma myyntiyksikkö, mutta Suomen liiketoiminta on osa laajempaa yksikköä (Air diffusion, Air distribution, Air management).

Fläkt Woods Oy on Ruotsin yhtiön ohella yksi konsernin suurimmista yrityksistä. Liikevaihto on liki 100 milj. €. Työntekijöitä on yli 400 henkeä, joista noin puolet työskentelee Turun tehtaalla. Turussa sijaitsevat myös yrityksen pääkonttori ja hallinto. Turun ohella tuotantoa on Akaassa ja Kihniöllä. Yrityksellä on myyntikonttori Turun ja Akaan lisäksi Espoossa, Kuopiossa, Oulussa, Raisiossa ja Vaasassa (ks. kuva 4).



Kuva 4. Fläkt Woods Oy:n organisaatiokaavio.

Yrityksen liiketoiminta koostuu yksinomaan ilmankäsittelylaitteista. Pääasialliset liiketoiminta-alueet ovat puhaltimet, kanavat ja päätelaitteet. Puhaltimien osuus liikevaihdosta on 23%, kanavien ja päätelaitteiden 77%. Puhaltimissa ulkomaankaupan (EU ja vienti) osuus myynnistä on 45% kun taas päätelaitteiden ja kanavien vastaava osuus on 25%.

Kaikki asiakkaat ovat yrityksiä. Suoraa kuluttajamyyntiä Fläkt Woods Oy:llä ei ole. Suurin osa asiakkaista on kanta-asiakkaita, joiden kanssa asiakassuhteet ovat pitkäaikaisia. Näihin kuuluu muun muassa tukkureita, jotka myyvät tuotteita edelleen omille asiakkailleen. Tämän lisäksi yrityksellä on projektiasiakkaita. Näiden osuus liikevaihdosta on vähäinen verrattuna vakiintuneisiin asiakkaisiin.

Fläkt Woods Oy:llä ei ole palvelumyyntiä vaan tuotteiden asennuksesta vastaa aina jokin kolmas taho. Tuotteet toimitetaan asiakkaille Suomessa sijaitsevilta tehtailta eikä yrityksellä ole tehtaita tai varastoja muissa maissa. Poikkeuksena toimituksiin ovat kolmikantakauppatilanteet, joissa tuotteet toimitetaan suoraan toimittajalta asiakkaalle. Yrityksen kauppatahtumat kuuluvat niin myyntien kuin ostojenkin osalta Suomen AVL:n piiriin. Rekisteröitymisvelvoitetta toisiin maihin ei ole.

Talouden prosessien kuvaus

Yrityksessä on käytössä sama QAD-niminen ohjelma sekä talouden että tuotannon puolella. Ostolaskut kiertävät eri järjestelmässä (Basware), josta ne siirretään kirjanpitoon QAD-ohjelmaan. Raportoinnin ja arvonlisäverokäsittelyn kannalta prosessi on siis erilainen myynti- ja ostolaskujen osalta. Myyntilaskujen verokäsittely riippuu suoraan tilausten käsittelijän myyntitilaukselle syöttämistä tiedoista, koska laskut syntyvät myyntitilauksista toimituskuittausten perusteella automaattisesti QAD:ssa. Ostolaskut sen sijaan käsitellään talousosastolla.

Tilausten osalta ohjelmassa on pyritty automatisoimaan mahdollisimman pitkälle tapahtumien verokäsittely. Ohjelma antaa lähtö- tai toimitusosoitteen perusteella automaattisesti veroympäristön ("Tax environment"), esimerkiksi Suomen sisäinen myynti tai EU-osto. Tilausten käsittelijöiden on otettava kantaa ainoastaan siihen, onko kyseessä esimerkiksi Suomen sisällä myynti Ahvenanmaalle. Nämä erikoismääritykset valitaan verokohde-toiminnon avulla ("Tax usage") ja itse verokoodi ("Tax code") määräytyy veroympäristön ja -kohteen pohjalta automaattisesti. Tilausten käsittelijän ei siis tarvitse syöttää ohjelmaan verokoodia. Tiedot päätyvät arvonlisäveroraportointiin näiden määritysten perusteella.

Ostolaskujen suhteen prosessi alkaa verokoodin määrittämisestä. Ostotilauksellisissa laskuissa verokoodi tulee tilaukselta kuten myyntitilauksillakin, mutta se tarkistetaan talousosastolla kohdennettaessa tilausta laskuun. Tilauksettomissa laskuissa käsittelijät syöttävät verokoodin laskulle tiliöintivaiheessa. Kun laskut siirretään kirjaapitoon, kullakin laskulla oleva verokoodi kuuluu tiettyyn verokohteeseen ja –ympäristöön, ja tiedot päätyvät tätä kautta arvonlisäveroraportointiin.

Ohjelmassa on tiettyjä ominaisuuksia, jotka lisäävät ohjeistuksen tarvetta etenkin tilaustenkäsittelijöille. Kuten edellä mainittiin, ohjelma määrittää veroympäristön toimitusosoitteen perusteella. Tämän seurauksena esimerkiksi kotimaisen asiakkaan toiseen EU-maahan tilaamat tuotteet määrittyvät EU-myyneiksi, vaikka asiakkaalla olisi ainoastaan Suomen arvonlisäverotunniste. Näissä tapauksissa tilauksen käsittelijän pitäisi erikseen vaihtaa veroympäristö. Tällä hetkellä ohjeistuksena kuitenkin on, ettei siihen kajota, koska tilaustenkäsittelijöiden ei voi olettaa tuntevan kyseisiä määrittäyksiä ja arvonlisäverotuksen säännöksiä. Tällaiset tapaukset tulevat ilmi talousosastolla arvonlisäveroraportoinnin yhteydessä, koska ne päätyvät yhteenvetoilmoitukselle suomalaisella arvonlisäverotunnisteella. Laskut korjataan talousosastolla manuaalisesti.

Ongelma on sinänsä minimaalinen. Näitä laskuja tulee 1-2 kappaletta kuukausittain myyntilaskuvolyymien ollessa muutamia tuhansia laskuja kuukaudessa. Näistä kuitenkin aiheutuu talousosastolle manuaalista, ylimääräistä työtä, minkä vuoksi ohjeistusta kaivataan. Kolmikantakauppatilanteet eivät aiheuta ongelmia, koska niiden käsittely ohjataan verokohde-toiminnon avulla oikein jo tilaustensyöttövaiheessa.

4.2 Käytännön kauppatahtumia arvonlisäverokäsittelyineen

Seuraavassa käsitellään esimerkinomaisesti erilaisia myynti- ja ostotapahtumia, jotka kuvastavat Fläkt Woods Oy:n kansainvälisen kaupan tilanteita. Tavara-kaupan tilanteet esitetään kuvien avulla, ja poikkeustapausten tukena on myös

laskuja liitteenä. Palvelukaupan osalta yksinomaan liitteenä olevat laskut toimivat esimerkkeinä valituista tilanteista.

Ohjeistuksen verokäsittely etenee myynti- ja ostotapahtumissa hieman eri järjestyksessä seuraten kummassakin yllä esiteltyjen prosessien etenemistä. Myyntien osalta ohjelmassa määritetään ensin veroympäristö (esim. FI-EU-S, ohjelma ehdottaa automaattisesti toimitusosoitteen perusteella). Jos tarvitaan erikoismäärittäjiä, kuten laivaan myynti, lisätään verokohde (esim. SHIP). Tämän perusteella ohjelma määrittää verokoodin (esim. 17). Ostojen osalta laskulle syötetään ensin verokoodi. Jos kyseessä on tilauksellinen lasku, tilaukselta tuleva koodi tarkistetaan. Ohjelma määrittää tämän perusteella veroympäristön ja verokohteen, eli näitä ei syötetä suoraan laskulle.

Selvennyksen vuoksi ja ohjeistuksen käyttöarvon lisäämiseksi verokäsittelyn määrittävät koodit on myös nimetty sulkeisiin koodien jälkeen. Nimet ovat suoraan toimeksiantajan järjestelmästä, jonka oletuskieli on englanti.

Myynnit

1. Myynti EU-asiakkaalle

Yhteisömyyntien perustilanteessa ostaja (yritys B) on toisessa EU-maassa oleva yritys jolla on kyseisen maan ALV-tunnus. Lasku ja toimitus menevät Fläkt Woods Oy:ltä (yritys A) samaan maahan, samalle vastaanottajalle.



Kuva 5. Yhteisömyynti.

Kyseessä on veroton yhteisömyynti.

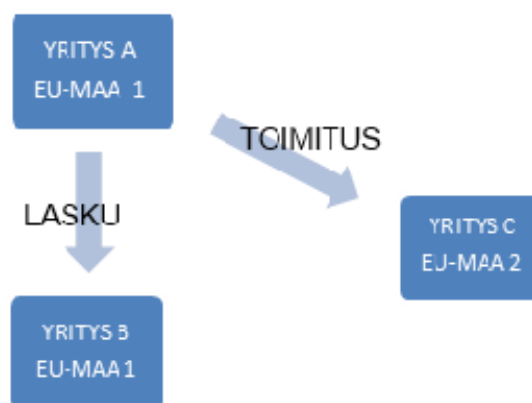
Veroympäristö: FI-EU-S (Finland EU sales)

Verokohde: -

Verokoodi: 17 (EU sales)

2. Myynti suomalaiselle asiakkaalle, toimitus EU-alueelle (ks. Liite 2)

Ostaja (yritys B) on suomalainen yritys jolla on vain Suomen ALV-tunnus. Lasku menee suomalaiselle yritykselle, tavarat toimitetaan Fläkt Woods Oy:ltä (yritys A) toiseen EU-maahan suomalaisen yrityksen kauppakumppanille (yritys C).



Kuva 6. Kotimaan myynti, toimitus EU-alueelle.

Kyseessä on verollinen kotimaan myynti. Vaikka tavarat toimitetaan toiseen EU-maahan, yhteisömyynnin edellytykset eivät täyty, koska ostaja ei ole rekisteröitynyt toisessa EU-maassa arvonlisäverovelvolliseksi.

Veroympäristö: FI-FI-S (Finland domestic sales)

Verokohde: -

Verokoodi: 11A (Domestic sales 24%)

3. Myynti EU-asiakkaalle, toimitus Suomeen laivaan (ks. Liite 3)

Ostaja on toisessa EU-maassa oleva yritys, jolla on kyseisen maan ALV-tunnus. Lasku menee tälle EU-asiakkaalle. Tavarat toimitetaan kuitenkin Fläkt Woods Oy:ltä Suomeen EU-asiakkaan suomalaiselle kauppakumppanille telakalle, suoraan rakenteilla olevaan vesialukseen.

Kyseessä on verollinen kotimaan myynti. Vaikka ostajalla on toisen EU-maan ALV-tunnus, eivät yhteisömyynnin edellytykset täyty, koska tavarat eivät poistu Suomesta. Myynti ei myöskään ole veroton myynti vesialukselle, koska tällaisia myyntejä voi olla vain yksi, ei kahta peräkkäin. Tässä tapauksessa vasta EU-asiakkaan myynti suomalaiselle kauppakumppanille olisi veroton myynti vesialukselle.

Veroympäristö: FI-FI-S (Finland domestic sales)

Verokohde: -

Verokoodi: 11A (Domestic sales 24%)

Jos myynti tapahtuisi Fläkt Woods Oy:ltä suoraan yllä mainitulle kauppakumppanille ja toimitus olisi yllä kuvatun mukaisesti laivaan, olisi kyseessä veroton myynti vesialukselle. Tällöin verokohteeksi pitäisi valita "SHIP".

4. Myynti EU:n ulkopuoliselle asiakkaalle

Vientimyyntien perustilanteessa ostaja (yritys B) on EU:n ulkopuolella oleva yritys. Lasku ja toimitus menevät Fläkt Woods Oy:ltä (yritys A) samaan maahan, samalle vastaanottajalle.



Kuva 7. Vientimyynti.

Kyseessä on veroton vientimyynti.

Veroympäristö: FI-EX-S (Finland export sales)

Verokohde: -

Verokoodi: 16 (Export sales outside EU)

5. Myynti EU:n ulkopuoliselle asiakkaalle, toimitus EU-alueelle edelleen toimitettavaksi (ks. Liite 4)

Ostaja on EU:n ulkopuolella oleva yritys, joka ei ole rekisteröitynyt EU-alueella arvonlisäverovelvolliseksi. Lasku menee ostajalle. Tavara toimitetaan Fläkt Woods Oy:ltä toiseen EU-maahan, jossa se pakataan suurempaan konttiin muiden tuotteiden kanssa, ja toimitetaan sieltä suoraan EU:n ulkopuolelle ostajalle.

Kyseessä on veroton vientimyynti, jos ostajalta on saatu tullin poistumisvahvistettu luovutuspäätös tavaroista.

Veroympäristö: FI-EX-S (Finland export sales)

Verokohde: -

Verokoodi: 16 (Export sales outside EU)

Huom. Jos luovutus päätöstä tai vastaavaa ei saada kyseessä on verollinen kotimaan myynti. Yhteisömyynnin edellytykset eivät täyty, koska ostaja ei ole rekisteröitynyt missään EU-maassa. Myöskään vientimyynnin edellytykset eivät täyty, koska ei voida luotettavasti todistaa, että tavarat ovat lähteneet EU-alueelta. Myynti on käsiteltävä verollisena kotimaan myyntinä.

6. Myynti EU:n ulkopuoliselle asiakkaalle, toimitus EU-alueelle kuljetusyritykselle edelleen toimitettavaksi (ks. Liite 5)

Ostaja on EU:n ulkopuolella oleva yritys, joka ei ole rekisteröitynyt EU-alueella arvonlisäverovelvolliseksi. Lasku menee ostajalle. Tavara toimitetaan Fläkt Woods Oy:ltä toiseen EU-maahan kuljetusyritykselle, joka toimittaa tavarat suoraan EU:n ulkopuolelle ostajalle. Toimitusehto on FCA eli Fläkt Woods Oy tai asiamiehenä toimiva kuljetusliike huolehtii tullauksesta.

Kyseessä on veroton vientimyynti.

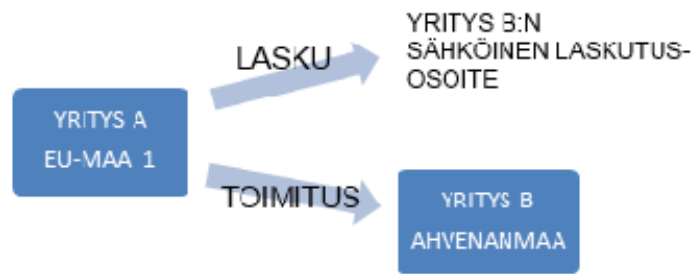
Veroympäristö: FI-EX-S (Finland export sales)

Verokohde: -

Verokoodi: 16 (Export sales outside EU)

7. Myynti Ahvenanmaalle

Ostaja (yritys B) on suomalainen yritys, jolla on Suomen ALV-tunniste ja toimipaikka muuan muassa Ahvenanmaalla. Lasku toimitetaan Fläkt Woods Oy:ltä (yritys A) ostajan laskutusosoitteeseen, tavarat toimitetaan suoraan Ahvenanmaalla sijaitsevaan toimipaikkaan.



Kuva 8. Myynti Ahvenanmaalle.

Kyseessä on veroton myynti Ahvenanmaalle.

Veroympäristö: FI-FI-S (Finland domestic sales)

Verokohde: ALAND

Verokoodi: 21 (Sales to Åland 0%)

Tavaraostot

1. Yhteisöhankinta tehtaalle

Perustilanteessa tavara ostetaan EU-toimittajalta (yritys B), joka on arvonlisäverovelvollinen jossain toisessa EU-maassa kuin Suomessa. Tavara kuljetetaan toimittajalta Fläkt Woods Oy:lle (yritys A) Suomeen tehtaalle, ja lasku tulee toimittajalta Fläkt Woods Oy:lle.



Kuva 9. Yhteisöhankinta.

Kyseessä on yhteisöhankinta.

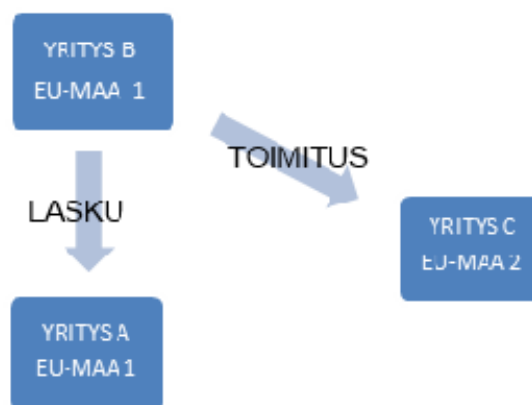
Verokoodi: 7A (EU purchases 24% reverse charge)

Verokohde: -

Veroympäristö: FI-EU-P (Finland EU purchases)

2. Osto suomalaiselta toimittajalta, tavarantoimitus EU-asiakkaalle (ks. Liite 6)

Tavara ostetaan suomalaiselta toimittajalta (yritys B), jolla on vain Suomen ALV-tunnus. Toimittaja laskuttaa Fläkt Woods Oy:tä (yritys A), mutta tavara toimitetaan suoraan toiseen EU-maahan Fläkt Woods Oy:n kaupakumppanille (yritys C). Fläkt Woods Oy vastaa kuljetuksen järjestämisestä Suomen rajojen ulkopuolelle.



Kuva 10. Kotimaan hankinta, toimitus EU-alueelle.

Kyseessä on verollinen kotimaan hankinta, ja toimittajan kuuluu lisätä laskulle Suomen ALV. Vasta Fläkt Woods Oy:n myynti EU-asiakkaalleen on veroton yhteisömyynti, näitä ei voi olla kahta peräkkäin.

Verokoodi: 1A (Domestic purchases 24%)

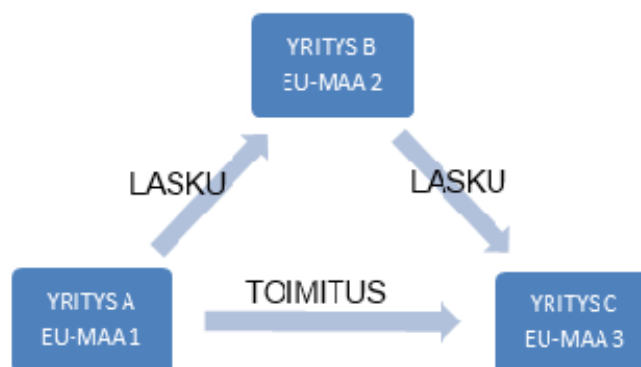
Verokohde: -

Veroympäristö: FI-FI-P (Finland domestic purchases)

Jos vastaavanlaisessa tilanteessa tavara toimitettaisiinkin EU:n ulkopuolelle olisi kyseessä veroton vientimyynti. Näitä voi periaatteessa olla kaksi peräkkäin (eli kuvassa 10 yritys B:n myynti yritys A:lle ja yritys A:n myynti yritys C:lle). Edellytyksenä tälle olisi kuitenkin poistumisvahvistetun luovutuspäätöksen toimittaminen alkuperäiselle myyjälle (yritys B). Jos myyjä ei tätä saa, pitää laskulla olla Suomen ALV ja kyseessä on kotimaan hankinta kuten edellä (ks. Liite 7).

3. Kolmikantakauppa (ks. Liite 8)

Tavara ostetaan toimittajalta (yritys A) toisesta EU-maasta ja myydään eteenpäin asiakkaalle (yritys C) kolmanteen EU-maahan. Toimittaja laskuttaa Fläkt Woods Oy:tä (yritys B), joka laskuttaa edelleen omaa asiakastaan. Toimittaja lähettää tavaran suoraan omasta maastaan Fläkt Woods Oy:n asiakkaalle. Kaikilla kaupan osapuolilla on oman maansa ALV-tunnus.



Kuva 11. Kolmikantakauppa.

Verokoodi / osto: 9A (Triangulation purchases)

Verokohde: TRIANGLE

Veroympäristö: FI-EU-P (Finland EU purchases)

Verokoodi / myynti: 17A (ALV 0% Triangulation sales)

Verokohde: TRIANGLE**Veroympäristö: FI-EU-S (Finland EU sales)**

4. Tuonti tehtaalle

Perustilanteessa tavara ostetaan EU:n ulkopuoliselta toimittajalta (yritys B). Tavara kuljetetaan toimittajalta Fläkt Woods Oy:lle (yritys A) Suomeen tehtaalle, ja lasku tulee toimittajalta Fläkt Woods Oy:lle.



Kuva 12. Tuontihankinta.

Kyseessä on tuonti.

Verokoodi: 6 (Non-EU purchases)**Verokohde: -****Veroympäristö: FI-EX-P (Finland import purchases)**

5. Osto EU:n ulkopuoliselta toimittajalta, jolla on myös Suomen ALV-tunnus ja varasto Suomessa (ks. Liite 9)

Tavara ostetaan toimittajalta, jonka kotipaikka on EU:n ulkopuolella. Toimittajalla on kuitenkin ALV-tunnuksia ja tavaravarastoja useammassa EU-maassa, mukaanlukien Suomessa. Tavarat toimitetaan Fläkt Woods Oy:lle Suomen varastosta, ja toimittajan laskulla näkyy usean eri maan ALV-tunnukset ja osoitetiedot.

Kyseessä on normaali kotimaan osto. Toimittajan ulkomaiset rekisteröinnit ja kotipaikka eivät vaikuta asiaan, koska tavara toimitetaan Suomen sisällä ja toimittaja on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa.

Verokoodi: 1A (Domestic purchases 24%)

Verokohde: -

Veroympäristö: FI-FI-P (Finland domestic purchases)

Palveluostot

1. Tavarankuljetuspalvelut

a. Kuljetus kahden EU-maan välillä, joista toinen on Suomi

Perustilanteessa suomalainen kuljetusyritys vie tavarat Fläkt Woods Oy:n tehtaalta asiakkaille tai tuo tavarat toimittajilta Fläkt Woods Oy:n tehtaalle. Näissä tilanteissa EU:n sisäiset kuljetukset ovat tavarankuljetuspalveluiden ALV-säännösten mukaisesti verollista myyntiä ja laskuille lisätään ALV 24%.

Verokoodi: 1A (Domestic purchases 24%)

Verokohde: -

Veroympäristö: FI-FI-P (Finland domestic purchases)

b. Vientikuljetukset

Vientikuljetukset ovat verotonta myyntiä ja laskuilla ei ole ALV:a.

Verokoodi: 0 (Non-deductable purchases)

Verokohde: EXEMPT

Veroympäristö: FI-FI-P (Finland domestic purchases)

c. *Tuontikuljetukset*

Tuontikuljetukset ovat verottomia ensimmäiseen määräpaikkaan asti. Verokoodit ostolaskulla ovat 0 ja 1A (ks määritykset yllä, kohdat a ja b).

d. *Kuljetukset Ahvenanmaan ja Manner-Suomen välillä*

Nämä ovat verottomia kuljetuksia. Verokoodi ostolaskulla on 0 (ks määritykset yllä, kohta b).

e. *Kuljetus kahden EU-maan välillä, joista kumpikaan ei ole Suomi (ks. Liite 10)*

EU:n sisäiset kuljetukset ovat verollista myyntiä, vaikka kuljetus tapahtuisi kokonaan muualla kuin Suomessa. Jos suomalainen kuljetusyritys myy Fläkt Woods Oy:lle kuljetuspalvelun esimerkiksi Saksasta Tanskaan, kyseessä on verollinen myynti, ja laskuun sisältyy ALV 24%. Verokoodi ostolaskulla on 1A (ks määritykset yllä, kohta a).

2. Yleissäännön alaiset palvelut

Jos palvelu ei kohdistu kiinteistöön eikä kyseessä ole jonkin tilaisuuden pääsymaksu, henkilökuljetus, ravintola- ja ateriapalvelu, kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus tai matkatoimistopalvelu, se on yleissäännön alainen palvelu, johon sovelletaan elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa käänteistä arvonlisäverotusta.

a. *Palveluosto EU-toimittajalta (ks. Liite 11)*

Englantilainen toimittaja laskuttaa tavaramerkin käyttöoikeusmaksuja.

Verokoodi: 8A (EU service purchases)

Verokohde: SERVICE

Veroympäristö: FI-EU-P (Finland EU purchases)

b. *Palveluosto EU:n ulkopuoliselta toimittajalta (ks. Liite 12)*

Amerikkalainen toimittaja laskuttaa tietokoneohjelmien lisenssimaksuja.

Verokoodi: 4A (Non-EU service purchases)

Verokohde: SERVICE

Veroympäristö: FI-EX-P (Finland import purchases)

3. *Poikkeussäännön alaiset palvelut (ks. Liite 13)*

Fläkt Woods Oy:n ostoissa tällaiset laskut koskevat lähinnä asiakkaille toimitettuihin ilmastointilaitteisiin tai niiden osiin tehtyjä korjaustöitä. Koska kyseiset korjaustyöt on suoritettu paikallisen yrityksen toimesta siinä maassa, jonne tavara on myyty, niiden arvonlisäverokäsittely tulisi varmistaa suoraan kyseisestä maasta. Näitä laskuja tulee pääsääntöisesti EU:n ulkopuolisista maista, joita EU:n palvelukaupan harmonisoidut ALV-säännökset eivät koske. Laskut käsitellään verottomina.

Verokoodi: 0B (Non-deductable purchases)

Verokohde: EXEMPT

Veroympäristö: FI-EX-P (Finland import purchases)

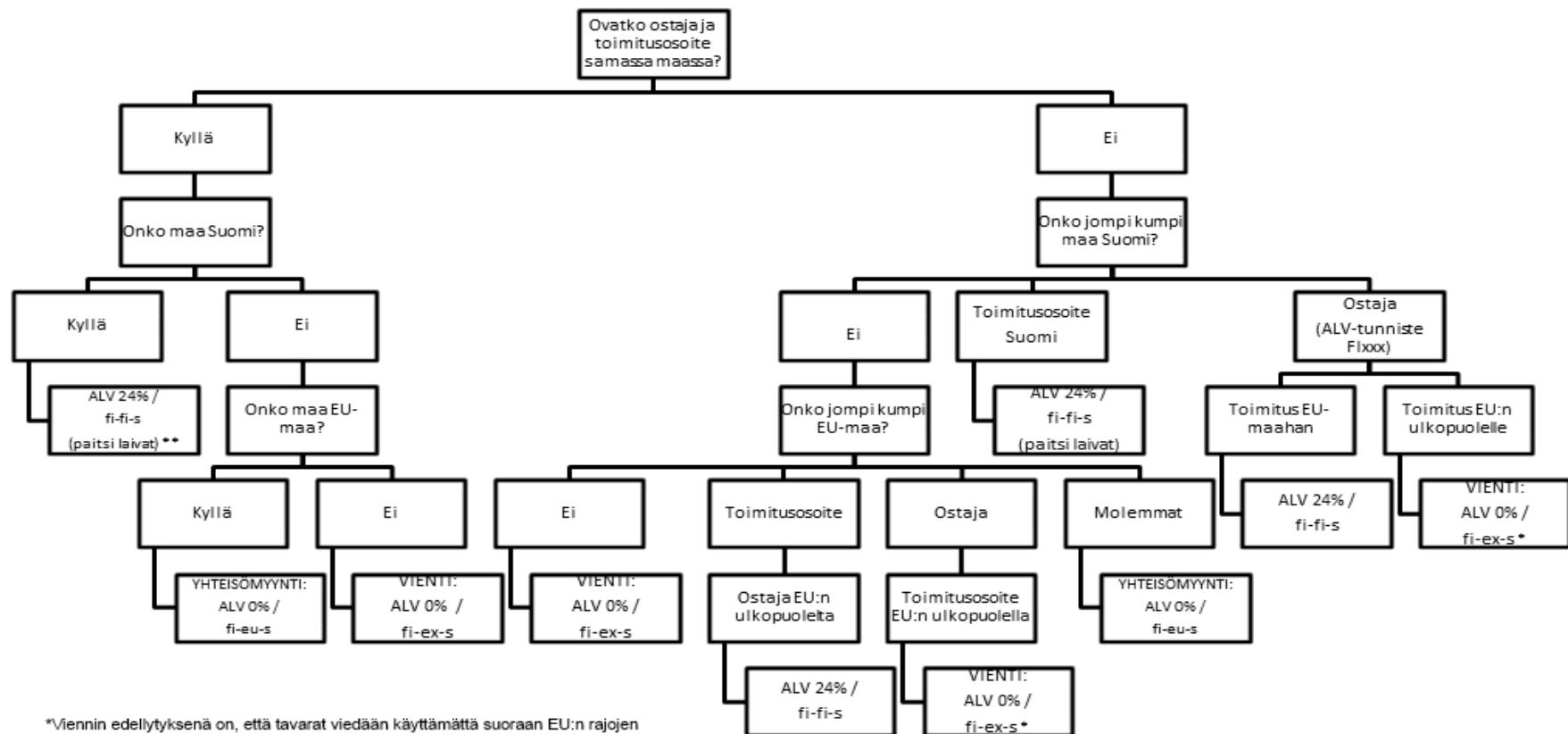
Jos toimittaja on EU-maasta, verokoodi on 0A (Non-deductable purchases), verokohde EXEMPT ja veroympäristö FI-EU-P (Finland EU purchases).

4.3 Etenemiskaaviot oikean arvonlisäverokäsittelyn määrittämiseksi

Seuraavassa esitetään omat etenemiskaavionsa tavaramyynneille ja tavaraos-toille. Kaavioiden on tarkoitus toimia tukena erilaisten kauppatapahtumien arvonlisäverokäsittelyn määrittämisessä, ja ne on suunnattu ensisijaisesti tilaustenkäsittelijöille. Palveluostojen arvonlisäverokäsittelyn esittäminen kaavio-muodossa ei ole tarkoituksenmukaista, koska palveluita on niin paljon erilaisia ja niitä tulee toimittajilta hyvin monesta eri maasta. Suuri osa toimeksiantajan

palveluostoista myös hankitaan kotimaisilta toimittajilta. Lisäksi palveluostot käsitellään talousosastolla, jossa ohjeistuksen tarve on vähäisempi.

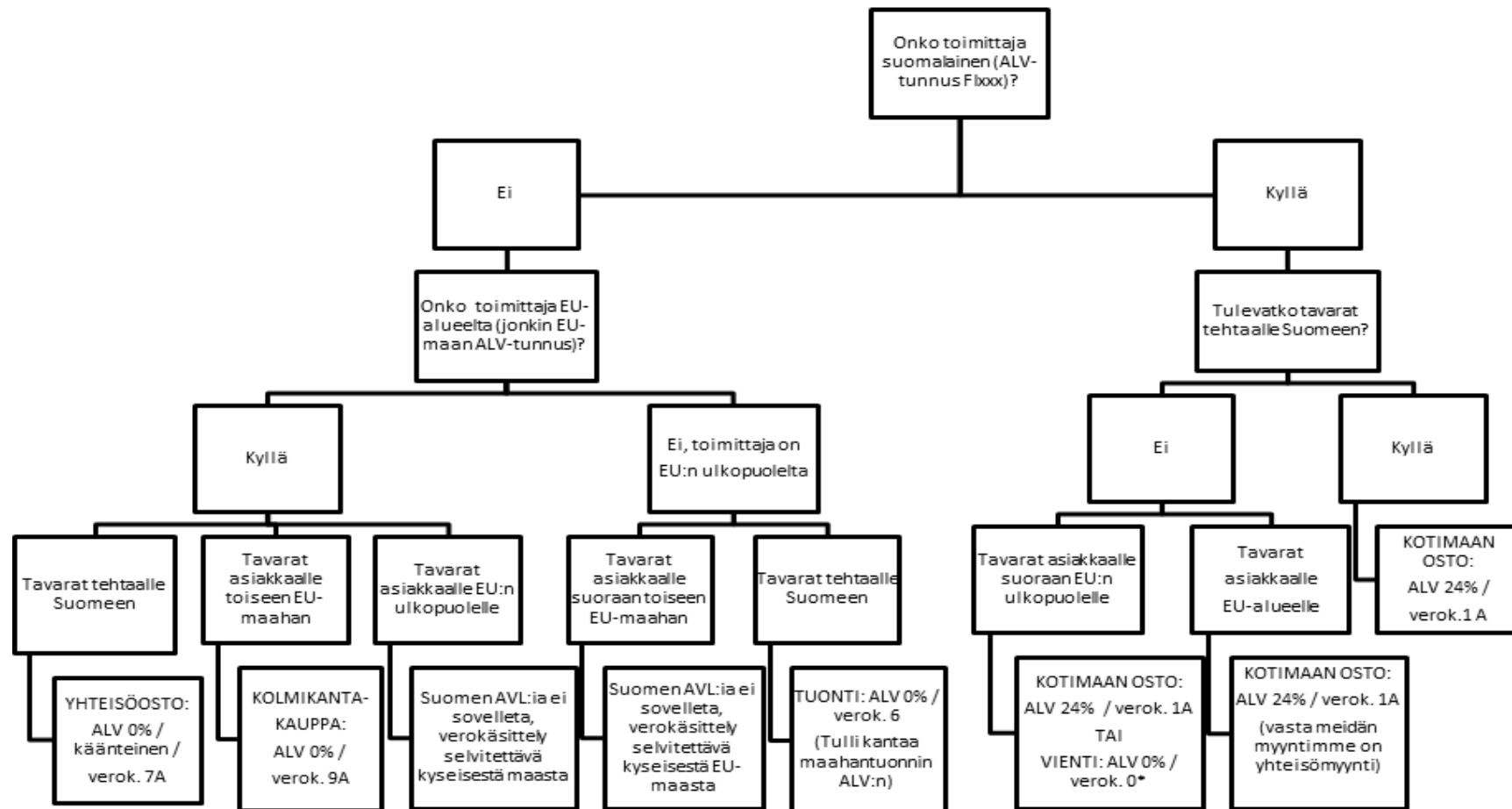
Kaavio myyntitilausten käsittelijöille: tavaramyynnit



*Viennin edellytyksenä on, että tavarat viedään käyttämättä suoraan EU:n rajojen ulkopuolelle

**Myynti suoraan laivaan (ei muita ostajia välissä): ALV 0%, FI-FI-S, SHIP

Kaavio ostotilausten ja -laskujen käsittelijöille: tavaraostot



*Verottomia vientimyyntejä voi olla kaksi peräkkäin. Jos ostaja huolehtii kuljetuksesta, verottomuuden edellytyksenä on, että ensimmäinen myyjä saa todistukseksi viennistä tullin poistumisvahvistetun luovutus päätöksen. Jos tätä ei toimiteta, ensimmäisen myyjän pitää lisätä laskulleen ALV 24% ja vasta toinen myynti on veroton vientimyynti.

Kaaviorakenteesta johtuen esitystapa yllä olevissa kaavioissa on jossain määrin yleistävä. Poikkeustilanteissa arvonlisäverokäsittely kannattaa tarkistaa käytännön kauppatahtumista (luku 4.2) tai arvonlisäverotukseen perehtyneeltä taholta.

Kaavioissa käsitellään työn rajauksen mukaisesti ainoastaan Suomen AVL:n piirissä olevia tapahtumia. Kysymyksenasettelu ja kieli on pyritty saamaan mahdollisimman yksinkertaiseksi ja selkeäksi. Kaavioissa esitetty ”ostajan / myyjän maa” tarkoittaa sitä, että ostajalla on ALV-tunniste kyseisellä alueella. Esimerkiksi ”ostaja on EU-maa” tarkoittaa, että ostajalla on jonkin muun EU-maan kuin Suomen ALV-tunniste.

Kaavioiden oletusarvona on suora toimitusketju. Tavarat toimitetaan suoraan Fläkt Woods Oy:n tehtaalta asiakkaan tiloihin tai toimittajan tiloista Fläkt Woods Oy:n tehtaille Suomeen tai suoraan Fläkt Woods Oy:n asiakkaille. Kaikki poikkeavat tavarankuljetusketjut voivat muuttaa arvonlisäverokäsittelyä, ja niiden suhteen käsittely pitää varmistaa erikseen. Esimerkiksi kolmikantakauppata-pauksia ei tämän mukaisesti ole käsitelty tavaramyyntien kaaviossa, vaan ainoastaan ostoissa.

5 YHTEENVETO

Tämän opinnäytetyön teoriaosassa selvitetään kansainvälisen kaupan arvonlisäverosäännöksiä sekä tavaroiden että palveluiden osalta. Aihepiiri on laaja, mutta kumpikin osa-alue on oleellinen toimeksiantajan jokapäiväisessä toiminnassa, joten on perusteltua käsitellä sekä tavara- että palvelukauppaa työssä tasavertaisesti. Käytännönosa koostuu todellisista kauppatilanteista arvonlisäverokäsittelyineen. Painopiste työssä on elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa toimeksiantajan liiketoiminnan mukaisesti.

Tarkoituksena oli luoda ohjeistus erilaisista arvonlisäverotilanteista niin, että sitä voidaan käyttää käsikirjan omaisesti erilaisten kauppatahtumien arvonlisäverokäsittelyä QAD-ohjelmassa määritettäessä. Tavoite oli varsin haastava aihepiirin laajuuden takia. Sen seurauksena käytännönosassa on paljon esimerkkitalanteita, mutta ne ovat toimeksiantajan kauppatahtumien monipuolisuus huomioiden kaikki tarpeellisia. Ohjeistuksen tapaukset ovat todellisia, säännöllisesti toistuvia tilanteita.

Teoriaosan rajaukset noudattavat samaa tarkoituksenmukaisuutta. Painotus on selkeästi elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa. Kaukomyyntiä on käsitelty, koska se voi koskea myös elinkeinonharjoittajia, jotka eivät ole arvonlisäverovelvollisia. Sama pätee palvelukauppaan muiden kuin elinkeinonharjoittajien osalta. On hyvä huomioida, että käsitteet eivät ole niin yksiselitteisiä kuin arki-kielenkäytössä, jossa elinkeinonharjoittaja yleensä mielletään yksinkertaisesti yritykseksi vastakohtanaan yksityiset kuluttajat.

Arvonlisäverotuksen säännökset saattavat asettaa kansainvälisessä kaupassa rajoitteita toimituksille eri kauppakumppanien välillä. Toimeksiantajalla valtaosa kauppasuhteista on vakiintuneita myös toimitusketjuiltaan, mutta satunnaisesti joudutaan kieltäytymään esimerkiksi kiiretoimituksista, joissa toimitusketju joutaisi toimeksiantajan rekisteröitymisvelvoitteeseen jossakin toisessa EU-maassa. Rekisteröitymisestä koituu hallinnollisia kuluja ja aikaa vievää selvitystyötä, mikä ei ole kannattavaa ainoastaan satunnaisia toimituksia varten.

Näissä tilanteissa ei riitä, että arvonlisäveroasiat osataan talousosastolla. Myös kauppasopimusten tekijöiden ja yrityksen johdon tulee ainakin tiedostaa arvonlisäverosäännöksistä johtuvat ketjukaupan mahdolliset rajoitteet. Jos arvonlisäveroa ei tilitetä lainmukaisesti, voi seurauksena olla sanktioita kuten veronkorotuksia. Pahimmillaan kaupasta saatu kate kuluu rekisteröintivelvoitteen kuluihin, jos kauppasopimuksessa ei ole huomioitu sitä, että kyseinen liiketoimi aiheuttaa myyjälle rekisteröintivelvoitteen toiseen maahan.

Selkein yksittäinen kehittämiskohde oli työntekohetkellä virheellisesti kirjautuvat myynnit tilanteessa, jossa suomalainen yritys ostaa tuotteita, jotka toimitetaan suoraan heidän asiakkaalleen toiseen EU-maahan. Tällaisia laskuja korjataan kuukausittain arvonlisäveron kuukausitäsmäytysten yhteydessä. Tilanne on hyvä esimerkki siitä, että yrityksessä, jossa myyntilaskut syntyvät automaattisesti järjestelmässä tilausten pohjalta, pitää arvonlisäveroasioista ohjeistaa myös tilaustenkäsittelijöitä.

Työn tärkein anti toimeksiantajalle onkin tilaustenkäsittelijöille tehty ohjeistus kaavioineen ja esimerkkitalanteineen. Opinnäytetyön valmistumisen jälkeen tarkoituksena on laatia ohjeistuksen pohjalta vielä erillinen perehdytysopas uusille työntekijöille sekä järjestää koulutus tilaustenkäsittelijöille nimenomaan erilaisen kauppatahtumien arvonlisäverokäsittelystä. Koulutuksen painopiste tulee olemaan poikkeustilanteissa, joissa ohjelman oletusmäärittämiä on muutettava oikeanlaisen arvonlisäverokäsittelyn takaamiseksi.

Työn tarkoitus huomioiden arvonlisäveron raportointia tai kansainväliseen kauppaan liittyvää Intrastat- ja tulliraportointia ei käsitelty lainkaan. Ohjeistusta-voite huomioiden myös edelleenveloitusten arvonlisäverokäsittely jätettiin työstä pois, vaikka se oli alun perin tarkoitus sisällyttää työhön.

Edelleenveloituksia tehdään säännöllisesti sekä Fläkt Woods –konsernin sisällä että ulkopuolisten asiakkaiden kanssa. Veloitukset vaihtelevat erilaisista hallintokuluista reklamaatiotyöveloituksiin, ja kirjo on laaja. Tärkeystään huolimatta niiden määrä on kuitenkin muihin laskuihin verrattuna erittäin pieni. Tilausten

ja laskujen käsittelijöitä on yrityksessä useita, kun taas edelleenveloituksia hoitaa vain muutama henkilö talousosastolla.

Oli tarpeellisempaa laatia ohjeistus, josta hyötyy moni kuin keskittyä vain muutamaa henkilöä palvelemaan aiheeseen. Edelleenveloitusten arvonlisäverotus kansainvälisen kaupan tilanteissa, kansainväliset yritysostot ja erilaiset konsernien väliset liiketoimet mukaanlukien, olisi kuitenkin hyvä jatkotutkimusaihe.

LÄHTEET

Björklund, Hyttinen, Hämäläinen, Jokinen, Klemola. 2010. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. Helsinki: KHT-Media Oy.

Hokkanen, (toim.). 2013. Arvonlisäverotus. EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkin-
ta. Helsinki: KHT-Media Oy.

Juanto, Saukko. 2014. Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 8. painos. Helsinki: Talentum
Media Oy.

Niskakangas. 2005. Johdatus Suomen verojärjestelmään. 2. painos. Helsinki: WSOYpro.

Äärilä, Nyrhinen. 2013. Arvonlisäverotus käytännössä. 9. painos. Helsinki: SanomaPro Oy.

INTERNET:

EUR-Lex. 2014. Tiivistelmät EU:n lainsäädännöstä. Verotus. Viitattu 22.9.2014. http://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?root_default=SUM_1_CODED=21

European Parliament. Directorate General for Research. Working Papers. 1995. Options for a
definitive VAT system. Viitattu 11.9.2014.
http://www.europarl.europa.eu/workingpapers/econ/pdf/e5en_en.pdf

Finlex. 30.12.1993/1501. Arvonlisäverolaki. Vierailtu 25.9.2014.
<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501#L6P70>

Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen. 2014. Arvonlisäverotus. Helsinki: Talentum Media Oy. Sano-
maPro Talousfokus. Viitattu 23.10.2014.
[http://fokus.talentum.fi.ezproxy.turkuamk.fi/teos/HACBGXGTBF#kohta:ARVONLIS\(\(c4\)VEROTUS\(\(20](http://fokus.talentum.fi.ezproxy.turkuamk.fi/teos/HACBGXGTBF#kohta:ARVONLIS((c4)VEROTUS((20)

Verohallinto. 2010. Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen. Viitattu
29.11.2014. [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Palvelujen_ulkomaankaupan_arvonlisaverot\(14323\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Palvelujen_ulkomaankaupan_arvonlisaverot(14323))

VIES. 2014. Alv-tietojen vaihtojärjestelmä. Vierailtu 8.10.2014.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.html#item_20

Liite 1. EU:n arvonlisäveroalue

Alankomaat

Belgia, Bulgaria

Espanja, mukaan lukien Balearit

Irlanti, Iso-Britannia, mukaan lukien Man-saari, Italia, Itävalta

Kreikka, Kroatia, Kypros

Latvia, Liettua, Luxemburg

Malta

Portugali, mukaan lukien Azorit ja Madeira, Puola

Ranska, mukaan lukien Monaco, Romania, Ruotsi

Saksa, Slovakia, Slovenia, Suomi

Tanska, Tsekki

Unkari

Viro

EU:n arvonlisäveroalueeseen eivät kuulu:

Ahvenanmaan maakunta, Andorra, Athos-vuori eli Agio O'ros

Büsingenin alue

Campione d'Italia

Ceuta ja Melilla, Espanjalle kuuluvia alueita Pohjois-Afrikassa

Färsaaret

Gibraltar, Grönlanti

Helgolandin saari, Saksan Pohjanmeren puoleisella rannikolla lähellä Tanskan rajaa

Kanaalisaaret, Kanarian saaret

Livigno, Lugano-järven Italialle kuuluvat vesialueet

Ranskan merentakaiset departementit, kuten mm. Martinique ja Guadeloupe

San Marino

Vatikaanivaltio

Liite 2. Myyntilasku suomalaiselle toimittajalle, EU-toimitus

FläktWoods		LASKU		No: 2014/40000021274	
Myyjä/käsitteliä:		Päivämäärä:		Sivu: 1	
		19.11.14		Tilaus:	
Laskutusosoite:		Yhteyshenkilö:		Tilauksennumero:	
<div style="border: 1px solid red; padding: 5px; display: inline-block;">OY</div> <div style="color: red; margin-top: 10px;">suomalainen asiakas</div> <div style="border: 1px solid red; padding: 5px; display: inline-block;">FINLAND</div>		Merkki:			
		Viite:			
		maksuunto:			
Tilaaaja:		Eräpäivä:		Viivästyskorke Valuutta:	
OY				11% EUR	
FINLAND		Toimitusehto:			
Toimitusosoite:		Toimitustapa:			
<div style="border: 1px solid red; padding: 5px; display: inline-block;"></div> <div style="color: red; margin-top: 10px;">toimitus toiseen EU-maahan -> veroympäristö fi-eu-s MUTTA</div> <div style="border: 1px solid red; padding: 5px; display: inline-block;">FRANCE</div>		Sopimus:		asiakkaalla suomalainen alv-tunnus	
		VAT No.:		Muut ehdot:	
		FI			
		Netting		Alkuperämaa/ Määrä:	
Kommentit:		kyseessä ei voi olla yhteisömyynti -> fi-fi-s			
Rivi:	Pos:	Nimike:	Lvi-koodi:	Määrä:	Yks: Toim.aika: Ale-%:
		Kuvaus:			a-hinta: Hint: yht:
1	1	JMHT			KPL
Aksiaalipuhallin 400/2					
MERKKI: SKE301A, SKE301B					
HT71JM2/25/6/9/27/22 S/A					
2.16kW 4,38A 440/60/3-v					
4.65 m3/s @ 500 Pa (kok.)					
Epoksimaalattu 212					
väri RAL9016					
2	1	JMHT			KPL
Aksiaalipuhallin 400/2					
JM 710mm suojaverkko potkurin puoli					
Epoksimaalattu 212					
väri RAL9016					
3	1	JMHT			KPL
Aksiaalipuhallin 400/2					
JM 710mm suojaverkko moottorin puoli					
Epoksimaalattu 212					
FLÄKT WOODS OY BUILDING FANS RIIHITONTUNTIE 14 02200 ESPOO, FINLAND Puh: +358204423000 Fax: +358204423302					
Pääkonttori: FLÄKT WOODS OY KALEVANTIE 39 20520 TURKU, FINLAND Puh: +358204423000 VAT No.: FI24958758 Y-tunnus: 2495875-8					
Pankki: Nordea SWIFT/BIC: NDEAFIHH IBAN: FI5717333000007571 SWIFT/BIC: IBAN: Netting: FIOPC					



LASKU

No: 2014/40000021274

Nyyjä/käsittelijä:

Päivämäärä:

Sivu:

19.11.14

Tilms:

Rivi:	Pos:	Nimike:	Lvi-koodi:	Määrä:	Yks:	Toim.aika:	Ale-%:	a-hinta:	Hinta yht:
		Aksiaalipuhallin 400/2							
		JM 1000mm suojaverkko potkurin puoli							
		Epoksimaalattu 212							
		väri RAL9016							
12	1	JMHT			KPL				
		Aksiaalipuhallin 400/2							
		JM 1000mm suojaverkko moottorin puoli							
		Epoksimaalattu 212							
		väri RAL9016							
Positio: 1 Yhteensä:									
					Rivit yhteensä:				
					<div style="border: 1px solid red; padding: 5px; display: inline-block;"> 24.00% </div> Vero:				
					EUR Yhteensä:				
Viitenumero:									

FLÄKT WOODS OY
BUILDING FANS
RIIHITONTUNTIE 14
02200 ESPOO, FINLAND
Puh: +358204423000
Fax: +358204423302

Pääkonttori: FLÄKT WOODS OY
KALEVANTIE 39
20520 TURKU, FINLAND
Puh: +358204423000
VAT No.: FI24958758
Y-tunnus: 2495875-8

Pankki:
Nordea SWIFT/BIC: NDEAFIHH
IBAN: FI5717333000007571
SWIFT/BIC:
IBAN:
Netting: FIOPC

Liite 3. Myynti EU-asiakkaalle, toimitus Suomeen laivaan



INVOICE

ID: 2014/45000018877

Seller/Handled by:
JOHANNA TENOVUO / fimajui

Date:
28.11.14

Page: 1
Order

Invoicing address:

Contact person:

Order number:

Marking:

Reference:

Terms of payment:

Due date:

Overdue int. Currency:
11% EUR

Terms of delivery:

CPT INCOTERMS 2010 CARRIAGE PAID TO
TURKU

Mode of delivery:

BY TRUCK DSV ROAD OY

Contract:

VAT No.:

Other terms:

Netting:

Country of origin:
Country of destination:
FINLAND/FINLAND

SWEDEN ruotsalainen ostaja ->
yhteisömyynti?

Orderer:

SWEDEN

Delivery address:

TELAKKA

FINLAND

Toimitus laivaan
Suomeen ->
veroton myynti?
MUTTA

Packing data:

tavarat eivät poistu Suomesta -> ei yhteisömyynti
vasta EU-asiakkaan myynti on myynti laivaan -> ei veroton myynti

Line: Pos: Item:

Description:

CN-Code/Cust. Item:

Quantity:

Unit: Del. time:

Discount %:

Unit price: Price total:

1 1 RHOH-250-6-E
SUPPLY AIR DIFFUSER
Mark: 14460155/384 POS 3
E1299
5614.067M.170

PCS 28.11.14

2 1 SETC
PAINTING

PCS 28.11.14

ALV 24%, veroympäristö fi-fi-s

Lines total:

24.00%

VAT:

EUR

Total:

EUR

EUR

EUR

EUR

FLÄKT WOODS OY
KANAVAT
KALEVANTIE 39
20520 TURKU, FINLAND
Tel: +358204423000
Fax: +358204423021

Main office: FLÄKT WOODS OY
KALEVANTIE 39
20520 TURKU, FINLAND
Tel: +358204423000
VAT No.: FI24958758
Business ID: 2495875-8

Banker:
Nordea SWIFT/BIC: NDEAFIHH
IBAN: FI5717333000007571
SWIFT/BIC:
IBAN:
Netting: FIOPC

Liite 4. Myynti vientiasiakkaalle, toimitus ensin EU-alueelle

FläktWoods INVOICE ID: 2014/45000012620

Seller/Handled by: Date: 14.8.14 Page: 1
Order:

Invoicing address: FLAKT WOODS KOREA LTD. myynti EU:n ulkopuo- liselle asiakkaalle SOUTH KOREA	Contact person: Order number: Marking: Reference: Terms of payment: Due date: Overdue int. Currency: 11% EUR Terms of delivery: CPT INCOTERMS 2010 CARRIAGE PAID TO JÖNKÖPIN Mode of delivery: BY TRUCK GLS-FINLAND Contract: VAT No.: Other terms: asiakkaalla ei ALV- tunnusta Country of origin/ Country of destination: FINLAND/SWEDEN
Orderer: FLAKT WOODS KOREA LTD. SOUTH KOREA	
Delivery address: FLÄKT WOODS AB (SVERIGE) toimitus ensin Ruotsiin, josta välittömästi kontis- sa EU:n ulkopuolelle SWEDEN	

Packing data:

Dispatches:	Bkg	Nkg	M3
FOR KOREA PROJECT			


Line	Pos	Item	Description	Item No.	Quantity	Unit	Del. time	Discount %	Unit price	Price total
18	2	CTGA-2-1-2	DIFFUSER			PCS				
19	2	CTGA-2-1-2	DIFFUSER			PCS				
51	2	SETC	PAINTING			PCS				
Lines total:										
FREIGHT										
EUR										
VAT:										ALV 0% - tullin luovutus-
Total:										päätös saatu

FLÄKT WOODS OY
 JAKELUTUOTTEET
 HÄMEENTIE 23
 37900 AKA, FINLAND
 Tel: +358204423009
 Fax: +358204423502

Main office: FLÄKT WOODS OY
 KALEVANTIE 39
 20520 TURKU, FINLAND
 Tel: +358204423000
 VAT No.: FI24958758
 Business ID: 2495875-8

Banker:
 Nordea SWIFT/BIC: NDEAFIHH
 IBAN: FI5717333000007571
 SWIFT/BIC:
 IBAN:
 Notting: FIOPC

Liite 5. Myynti vientiasiakkaalle, toimitus kuljetusliikkeelle

		INVOICE		ID:					
Seller/Handled by:		Date:		Page: 1					
Order:		Order number:							
Invoicing address: <div> myynti EU:n ulkopuoliselle asiakkaalle </div> ICELAND		Contact person: Marking: Reference: Terms of payment: Due date: Overdue int. Currency: 11% EUR							
Orderer: ICELAND		Terms of delivery: FCA INCOTERMS 2010 FREE CARRIER VARBERG							
Delivery address: JONAR TRANSPORT VARBERG <div> toimitus EU-alueelle kuljetusliikkeelle </div> SWEDEN		Mode of delivery: BY TRUCK Contract: VAT No.: Other terms: Country of dispatch/ Country of destination: FINLAND/SWEDEN							
Packing data: <div> DELIVERY FROM JONAR TRANSPORT TO: ICELAND </div> <div> Kuljetusliike toimittaa tavarat suoraan EU-alueen ulkopuolelle asiakkaalle </div>									
Line:	Pos:	Item:	CR-Code/Cust. Item:	Quantity:	Unit:	Del. time:	Discount %:	Unit price:	Price total:
1	0	APAT-2-00150-30-20 INTEGRAL MOTOR IEC90 PREPROGRAMMED FOR STING-30 (GPEB-1-035)							
					PCS				
					Veroton vientimyynti -> fi-ex-s				
					Lines total:				
					0.00%	VAT:	0.00		
					EUR	Total:			
VAT 0%									
FLÄKT WOODS OY KOMPONENTIT KALEVANTIE 39 20520 TURKU, FINLAND Tel: +358204423000 Fax: +358204423011					Main office: FLÄKT WOODS OY KALEVANTIE 39 20520 TURKU, FINLAND Tel: +358204423000 VAT No.: FI24958758 Business ID: 2495875-8				
Banker: Nordea SWIFT/BIC: NDEAFIHH IBAN: FI5717333000007571 SWIFT/BIC: IBAN: Netting: FIOPC									

Liite 6. Osto suomalaiselta toimittajalta, toimitus EU-asiakkaalle

Lasku
Päivämäärä
02.12.2014

Laskun numero

Laskutusosoite
Fläkt Woods Oy, Ostolaskut
PL 9
20521 TURKU

Toimitusosoite
Sweden

Tilaaja
FLÄKT WOODS OY
JÄKELUTUOTTEET
HÄMEENTIE 23
37800 AKAA
Finland

toimitus EU-alueelle ->
yhteisömyynti?
MUTTA
lasku Fläkt Woods Oy:lle

Laskun eräpäivä
Maksuviite
Maksuehto
Viivästyskorke
Toimitustapa
Toimitusehto

11 %
DSV

Toimitajan yhteystiedot
Toimitajan puhelinnumero

23
Atteolmenä

Laskutettavan ALV-tunnus
Tilaajan ALV-tunnus
Ostajan viite
Tilausmerkki
Lähetenumero
Tilaajan yhteystiedot

F124958758
2495875-8
36108749

Nimikkeen kuvaus	Toimitajan koodi Asiakkaan koodi	Toimituspvm Tilausnumero Tilauspositio	Määrä	Hinta Alennus	ALV	Veroton summa EUR
1 TASAUSLAATIKKO LIITOS TAKAA Lähte: DAD	ATVA-200-1 ATVA-200-1	02.12.2014	8,00 PCE		24 %	
2 TASAUSLAATIKKO ERISTETTY Lähte: DAD	ATTC-125-315-1 ATTC-125-315-1	02.12.2014	9,00 PCE		24 %	
3 TASAUSLAATIKKO LIITOS TAKAA Lähte: DAD	ATVA-100-1 ATVA-100-1	02.12.2014	40,00 PCE		24 %	

kotimaan osto -> verokoodi 1A

ALV	Veron peruste	Veron määrä
24 %		
Veroton summa yhteensä		EUR
Veron määrä yhteensä		EUR
Laskun summa yhteensä		EUR

Maksuviite

Y-tunnus:
ALV-tunnus:
Puhelin:

Pankki Tili

suomalainen toimittaja!

1423702LASKU02N39116

Sivut
 1 / 2

Laskutusasiakas
FLÄKT WOODS OY
 OSTOLASKUT
 Sarjanr: 16804163
 Postilokero 861
 00019 SSC

Toimitusosoite
 AG

 SWITZERLAND

Lasku
 Numero/Päiväys / 20.08.2014
 Asiakkaan viite/Merkki
 Tilausvahvistus / Lisäveloituspyyntö
 Asiakasnumero
 VAT numeromme **FI24958758**
 VAT numeromme
 Ulkomaisen kaupan viivasto

Maksuehto
 Eräpäivä

 Viivästyskorko 9,50 %

Toimitusehto

EXW
 Huolitsija
 Tullinimike

 Bruttopaino

 Nettopaino

Toimitus EU:n ulkopuolelle, toimitus-
 ehto EXW: periaatteessa veroton
 vientimyynti. Toimittaja ei kuitenkaan
 ole saanut kuljetuksesta vastaavalta
 Fläkt Woods Oy:ltä poistumisvahvis-
 tetta luovutuspäätöstä
 -> laskulle lisätään ALV 24% (ks s. 2)
 -> ostolaskulle verokoodi 1A
 ja Tilavuus
 -> veroympäristö FI-FI-P

Nimike	Materiaali	Määrä	Kuvaus	Hinta/Yks.	Valuutta	Arvo



LASKU

No: 2014/40000021274

Nyyjä/käsittelijä:

Päivämäärä:
19.11.14

Sivu:
Tilaus:

Rivi:	Pos:	Nimike:	Lvi-koodi:	Määrä:	Yks:	Toim.aika:	Ale-%:	a-hinta:	Hinta yht:
		Aksiaalipuhallin 400/2							
		JM 1000mm suojaverkko potkurin puoli							
		Epoksimaalattu 212							
		väri RAL9016							
12	1	JMHT							
		Aksiaalipuhallin 400/2							
		JM 1000mm suojaverkko moottorin puoli							
		Epoksimaalattu 212							
		väri RAL9016							
Positio: 1 Yhteensä:									
Rivit yhteensä:									
				24.00%	Vero:				
				EUR	Yhteensä:				
Viitenumero:									

FLÄKT WOODS OY
BUILDING FANS
RIIHITONTUNTIE 14
02200 ESPOO, FINLAND
Puh: +358204423000
Fax: +358204423302

Pääkonttori: FLÄKT WOODS OY
KALEVANTIE 39
20520 TURKU, FINLAND
Puh: +358204423000
VAT No.: FI24958758
Y-tunnus: 2495875-8

Pankki:
Nordea SWIFT/BIC: NDEAFIHH
IBAN: FI5717333000007571
SWIFT/BIC:
IBAN:
Netting: FIOPC

Liite 8. Kolmikantakauppaosto

Seller puolalainen toimittaja Polska Bank: Norder Bank Polska S.A. SWIFT Code:		Invoice VAT no: no: Invoice date: 2014-12-05 Delivery date: 2014-12-05 Page: 1/1	
Buyer: Flakt Woods Oy Kalevantie 39 FI-20520 Turku Finlandia NIP: FI 24958758		Delivery address: ranskalainen loppuasiakas Franceja	

Description: Order :
 Sposób pakowania/Packing date:
 Waga brutto/Gross weight:
 Waga netto/Net weight:
 Terms of delivery:

Pos	CN-code	Description	Quantity	Unit	Net price EUR	Net amount EUR
1	BDEK-70-020-060	Thermil, przyłącze do 200mm, L=800mm, wypełnienie Verilux 6335		pcs		
2	ZWROT KOSZTÓW TRANSPORTU	Zwrot kosztów transportu/Shipping cost		pcs		

Terms of payment	Due date	Amount	Currency	Net amount EUR	Gross amount EUR
		EUR	Total		

Lista W2:
 Data: _____ Numer dokumentu: _____

The exporter of the products covered by this document declares that, except where otherwise clearly indicated these product are of EU - preferential origin.

TO PAY

EUR

To Pay:

Currency rate:

Consign person

Liite 9. Osto EU:n ulkopuoliselta toimittajalta Suomen varastosta

1425902LASKU01n36366

Page 1

INVOICE

INVOICE DATE 10/09/14	INVOICE NO.	CUSTOMER NO.	DUE DATE	OUR REFERENCE	DELIVERY TICKET NO.	DELIVERY DATE	DESPATCH DATE
INVOICE ADDRESS FLAEKT WOODS OY OSTOLASKUT PL 55 FI-09601 SODANKYLÄE				DELIVERY ADDRESS FLAEKT WOODS OY HAEMEENTIE 23 FIN-37800 AKAA FI			
PAYMENT TERMS				DELIVERY TERMS (INCOTERMS 2000)			
VAT REGISTRATION NO. FI 24958758				YOUR REFERENCE			

QTY	PRODUCT DESCRIPTION	TOTAL LTRSKG	PRICE/KG	AMOUNT
11	1204479PX20 MX8387 RAL9010S Smooth		/KG	
10	1204479PX20 MX8387 RAL9010S Smooth		/KG	
PALLETS 1				
Sub Total.....				
Total Tax.....				
Invoice Total		Euro		
		Finnish VAT 24%(Sales Finland) -> kotimaan osto -> verokoodi 1A		
Route				
Net Weight		Total Weight	Total Packs	
Toimittajallaan useita konttoreita ja varastoja eri puolilla Eurooppaa, tavarat toimitetaan Suomen varastosta				
		FINLAND VAT24%00		

Liite 10. EU-tavarakuljetus

kotimainen toimittaja

Maksessamme pyydämme käyttämään viitenumeroa.
Viitenumero

Yhteyshenkilö
Puhelin

PLÄKT WOODS OY OSTOLASKUT TURKU AIR DISTRIBUTION , IMPORT PL 9 FI-20521 TURKU	Toimitusosoite toimitusos. Tanskassa DK-2660 BRØNDBY STRAND				
Asiakkaan viite AUF # Nouto-osoite nouto-os. Saksassa 26926 WERNER	LASKU Osaosto Asiakasnro DSV-viite Yksikön viite Asiak. rahtikirja nr Laskutuspäivä Toimituslauseke EX WORKS Maksajan ALV numero FI 24958758				
1383	Noutopäivä 30.11.2014 Toimituspäivä 30.11.2014				
Merkki / nro	Määrä	Kollilaji	Sisältö	Paino kg	Tilavuus
		PLU	LUFTUNGSTEILE		LOM
			Rahditusperuste		
<p>Mikäli laskullamme ei esiinny ALV:a noudatetaan käänteistä verovelvollisuutta. Huomautukset 7 päivässä laskun päiväyksestä. Viivästyskorko 11%.</p> <p>1 RAHTI</p>					
<p>EU:n sisäinen kuljetus -> verollinen myynti, kotimainen toimittaja -> verokoodi 1A</p>					
Netto ilman ALV	* = ALV peruste	ALV %	ALV osuus	Yhteensä	
		24,00		EUR	
Eräpäivä			ALV NR.		

Liite 11. Palveluosto EU-toimittajalta

EU-toimittaja:



INVOICE

Account Number

Invoice Date:

Invoice No:

Tax Point:

Fläkt Woods OY
 Accounts Payable
 Ostolaskut
 PL55
 99601 Sodankylä
 FINLAND

For the attention of:

As per TRADEMARK LICENCE AND FEE AGREEMENT

Licence fee for Period

yleissäännön alainen palvelu

Euro

€

Net Value €

VAT 0.0% 0.00

TOTAL VALUE €

Payment due by:

Payment should be made to Fläkt Woods Limited

Käänteinen verovelvollisuus
 EU-palveluostosta
 -> verokoodi 8A

Liite 12. Palveluosto EU:n ulkopuoliselta toimittajalta

1435602LASKU01n53624

Fiskit Woods Oy

Ustolaskut
Sarjanr: 18804163 PL861
SSC, 00019
Finland

Date

Customer No.

Cust. VAT Reg. No.

PO No.

Order No.

Salesperson

Your Contact

E-Mail

Direct Phone No.

Invoice

Sell to Address

Fiskit Woods Oy

Turku, FIN-20520
Finland

Shipping Address

Fiskit Woods Oy

Turku, FIN-20520
Finland

License Address

Fiskit Woods Oy
Kalevantie 39
Turku, FIN-20520
Finland

Pos. No.	Description	Manufacturer	LicMod	DiscLevel	Format	Language	Version	OS	Ship.Datg	Quantity	Unit Price	VAT %	Amount (EUR)
19	Windows Server Standard 2 Proc	Microsoft											
29	SQL Server Standard	Microsoft											
39	SQL User CAL only	Microsoft											
49	SQL Device CAL only	Microsoft											
Total EUR Excl. Tax													
Tax Amount													0,00
Total EUR Incl. Tax													

VAT-reversed for non-medias

Payment Terms

Shipping Method

Bank Information

Inc.

ameikkalainen toimittaja

Käänteinen
verovelvollisuus
EU:n ulkopuolisesta
palveluostosta
-> verokoodi 4A

Liite 13. Poikkeussäännön alainen palveluosto

AG

sveitsiläinen toimittaja
RECHNUNG
Datum:
Rechnungs-Nr.:
Kunden-Nr.:

Fläkt Woods Oy

99601 Sodankylä
Finland

Erstellt von:

Objekt: Syngenta Rose WRO Basel

BESCHREIBUNG	ANZAHL	PREIS	BETRAG
Störung wurde behoben FU war falsch angeschlossen			
1 x Arbeitsinsatz		Fr.	Fr.
Wagenpauschale		Fr.	Fr.
		ZWISCHENSUMME	Fr.
		MwSt - Satz	8,00%
		MwSt	Fr.
		Total inkl. 8% MWST	Fr.

Lasku sisältää alkuperämaan
ALV:ia
-> verokoodi 0B
(ALV:ia ei vähennetä laskua käsiteltäessä ja ALV:ia ei ilmoiteta
EU:n ulkopuolisissa palveluostoissa kausiveroilmoituksella)

Bankverbindung:

Zürich

Zahlungskonditionen:

HUOM.
Kyseessä liiketoimintaan liittyvä kulu -> maksetut ALV:t voidaan hakea
ulkomaalaispalautuksena jälkikäteen

Copy

1 / 2