

# **Kansainvälisten ostojen arvonlisäverokäsittely**

**Prosessikaavio kirjanpitäjille**

## Tiivistelmä

Tekijä(t)	Julkaisun laji	Valmistumisaika
Elina Volland	Opinnäytetyö, AMK	2024
	Sivumäärä	
	42	
Työn nimi		
<b>Kansainvälisten ostolaskujen arvonlisäverokäsittely</b>		
Prosessikaavio kirjanpitäjille		
Tutkinto ja koulutusala		
Tradenomi (AMK), liiketalous		
Toimeksiantajaorganisaatio (jos opinnäytetyöllä on toimeksiantaja)		
Azets Insight Oy		
Tiivistelmä		
<p>Opinnäytetyö tehtiin toimeksiantona Azets Insight Oy:lle, joka on kansainvälinen talous- ja henkilöstöhallinnon palveluja tarjoava yritys. Opinnäytetyön tavoitteena oli luoda helppokäyttöinen ja käyttäjäystävällinen työkalu kansainvälisten ostojen arvonlisäveron käsittelyyn kohdeyrityksen kirjanpitäjien työn tueksi. Työkalun tavoitteena oli tehostaa ostolaskujen arvonlisäveron käsittelyä elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa ja auttaa löytämään oikea tapa käsitellä arvonlisävero kirjanpidossa.</p> <p>Kehittämisprosessi toteutettiin konstruktivistisen mallin mukaan. Sen pohjaksi koottiin narratiivinen kirjallisuuskatsaus kansainvälisten ostojen arvonlisäveron käsittelystä Suomessa. Kirjallisuuskatsauksessa käytettiin lähteinä arvonlisäverolakia, Verohallinnon ohjeistuksia sekä muita ajankohtaisia teoksia kansainvälisestä arvonlisäverotuksesta. Työkalun muodoksi valikoitui nopeakäyttöinen prosessikaavio, joka toteutettiin vuokaaviona. Kaavion luomisessa hyödynnettiin iteraation periaatetta, jossa mallinuksen, testaamisen ja arvioinnin sykli toistuu. Testauksen suorittivat toimeksiantajan kirjanpidon asiantuntijat, joiden palautteen perusteella kaaviota muokattiin käyttäjäystävällisemmäksi.</p> <p>Opinnäytetyön tuotos on ensimmäinen prosessikaavion muotoon tehty opas kansainvälisestä arvonlisäverotuksesta. Kaavioon on upotettu linkkejä tarkentavaan tietoon, jota voidaan hyödyntää tarvittaessa. Se tekee kaaviosta moniulotteisen. Toimeksiantajalla on mahdollisuus muokata kaaviota itse ja päivittää sen linkkejä, millä varmistetaan kaavion ajankohtaisuus tulevaisuudessa.</p>		
Asiasanat		
arvonlisävero, alv, kansainvälinen kauppa, yhteisöhanke, maahantuonti		

## Abstract

Author(s) Elina Volland	Type of Publication Thesis, UAS	Published 2024
	Number of Pages 42	
Title of Publication <b>VAT Treatment of International Purchases</b> Flow Chart for Accountants		
Degree, Field of Study Bachelor's Degree (UAS), Business Administration		
Organisation of the client (if the thesis work is commissioned by another party) Azets Insight Oy		
Abstract <p>The thesis was commissioned by Azets Insight Oy, an international company providing financial and HR management services. The aim of the thesis was to create an easy-to-use and user-friendly tool for processing value added tax (VAT) on international purchase invoices. The purpose of the tool was to support the work of the target company's accountants by improving the VAT treatment of purchase invoices in business-to-business trade, as well as helping find the right way to handle VAT in accounting.</p> <p>The development process followed a constructivist model. The process was based on a descriptive literature review of the VAT treatment of the international purchases in Finland. The Value Added Tax Act, instructions of the Finnish Tax Administration and other relevant works on international VAT were used as sources. Due to a need of a tool that would be quick to use a flow chart was selected to be the tool format. Furthermore, the principle of iteration was used to create the flow chart. In other words, the procedures of modelling, testing and evaluation were repeated two times. The testing was carried out by the client's accounting experts, and their feedback was used to edit the flow chart to a more user-friendly format.</p> <p>As a result, the output of the thesis is the first guide on international VAT in the form of a process chart. In addition, there are links to more information embedded in the flow chart itself which makes the output multidimensional. That is, the user has a quick access to a detailed information when needed. The client also has the possibility to edit the flow chart and update the links to maintain it up-to-date even in the future.</p>		
Keywords value added tax, VAT, international trade, intra-community supply, import		

## Sisällys

1	Johdanto.....	1
2	Kehittämistehtävän esittely .....	3
2.1	Lähtökohdat opinnäytetyölle .....	3
2.2	Yhteistyökumppani ja kohderyhmä .....	5
2.3	Tavoitteet ja rajaukset.....	7
2.4	Lähestymistapa ja kehittämismenetelmät .....	8
3	Arvonlisävero ja kansainvälinen arvonlisäverotus .....	12
3.1	Arvonlisäverojärjestelmä Suomessa .....	12
3.2	Arvonlisäverovelvollisuus.....	12
3.3	Verotusoikeus.....	14
3.4	Arvonlisäverotunniste .....	15
4	Tavaraostot ulkomailta.....	17
4.1	Yhteisöhankinta .....	17
4.2	Ketjuliiketoimet ja kolmikantakauppa .....	18
4.3	Erytystilanteet EU:n sisäisissä tavaraostoissa.....	20
4.4	Maahantuonti.....	21
5	Palveluostot ulkomailta .....	24
5.1	Elinkeinonharjoittajan käsite palvelukaupassa .....	24
5.2	Yleissäännös elinkeinonharjoittajille.....	24
5.3	Erytysäännökset elinkeinonharjoittajille .....	25
5.4	Verottomuussäännökset .....	28
6	Prosessikaavion kehittämisprosessi.....	30
6.1	Suunnittelu .....	30
6.2	Toteutus .....	31
7	Yhteenveto ja pohdinta .....	36
	Lähteet .....	39

Liite 1. Prosessikaavio kansainvälisten ostolaskujen arvonlisäverokäsittelystä

Liite 2. Kansainvälisten ostolaskujen alv-käsittely – Prosessikaavio: Ohje kaavion käyttöön

## 1 Johdanto

Arvonlisävero on määrältään suurin yritysten maksama vero (Keskuskauppakamari 2023, 8). Se on merkittävä osa yrityksen jokapäiväistä liiketoimintaa ja taloushallintoa, joten arvonlisäveron käsittely yrityksen kirjanpidossa on oleellista hallita. Oman haasteensa arvonlisäveron käsittelyyn tuo kansainvälinen arvonlisäverotus, johon liittyy monenlaisia säännöksiä ja menetelmiä. Arvonlisäveroa käsitellessä on otettava kantaa siihen, kuka on verovelvollinen ja millä maalla on verotusoikeus. Kansainvälisessä kaupassa on mahdollista tehdä yritykselle vahingollisia arvonlisäverovirheitä, joista voidaan määrätä erisuuruisia sakkoja (Alhola 2018).

Arvonlisäverotusta ohjaavat Suomen arvonlisäverolaki ja Euroopan unionin arvonlisäverodirektiivi. Lait ovat usein vaikeaselkoisia, ja niitä muutetaan jatkuvasti, joten asiantuntijuus vaatii laajan aihealueen hallintaa ja jatkuvaa tietojen päivittämistä. Yritysten arvonlisäverotuksen asiantuntijoita ovat kirjanpitäjät, joiden työhön arvonlisäverokäsittely kuuluu. Heidän tehtävänä on ratkaista, kuka on kaupantekotilanteissa velvollinen ilmoittamaan ja tilittämään arvonlisäveron ja mihin maahan arvonlisävero maksetaan. Koska kansainvälinen arvonlisäverotus on aihealueena laaja ja kaikkea siihen liittyvää on lähes mahdotonta muistaa ulkoa, tarvitsevat kirjanpitäjät työkaluja, joiden avulla arvonlisäverokäsittely helpottuu ja jotka vähentävät inhimillisiä virheitä.

Tämän toiminnallisen opinnäytetyön tavoitteena on vastata työelämästä nousevaan tarpeeseen ja luoda kansainvälisten ostojen arvonlisäverokäsittelystä prosessikaavio kirjanpitäjän työn tueksi. Opinnäytetyö tehdään toimeksiantona Azets Insight Oy:lle, johon opinnäytetyön tekijä on työsuhteessa. Azets on kansainvälisesti toimiva talous- ja henkilöstöhallinnon palveluja tarjoava yritys, joka on yksi alan suurimmista Suomessa (Azets 2023a; 2023b). Opinnäytetyön tarkoituksena on tehostaa Azetsin ostolaskuprosessia ja kirjanpitäjien työtä arvonlisäverokäsittelyn osalta sekä tuottaa helppokäyttöinen ja käyttäjäystävällinen työkalu kaiken tasoille osaajille. Lisäksi tarkoituksena on syventää opinnäytetyön tekijän omaa osaamista kansainvälisessä arvonlisäverotuksessa.

Aihepiirin laajuuden takia opinnäytetyössä käsitellään ainoastaan elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa tapahtuvia kansainvälisiä ostoja. Sen ulkopuolelle rajataan kansainvälisen myynnit sekä kuluttajille kohdistuva kauppa. Tässä opinnäytetyössä ei myöskään oteta kantaa arvonlisäveron tekniseen kirjaamiseen kirjanpito-ohjelmissa tai sen ilmoittamista veroilmoituksella, sillä kirjanpito-ohjelmistojen omat ohjeistukset auttavat näissä tilanteissa.

Kehittämistehtävän toteuttamisessa käytetään konstruktivistista mallia, jossa kehittäminen on jaettu eri vaiheisiin ja jossa korostuu jatkuva arviointi ja vuorovaikutus (Salonen 2013).

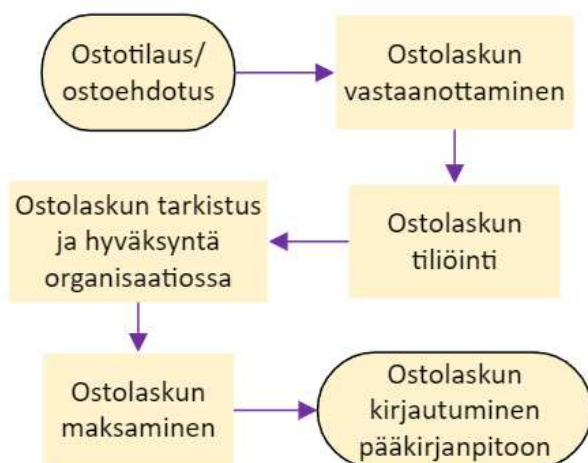
Opinnäytetyön tuotos, eli prosessikaavio, toteutetaan yhteistyössä toimeksiantajan kanssa, niin että sitä testataan ja arvioidaan yhdessä. Tämä tapahtuu iteratiivisesti, eli toisin sanoen mallinnuksen, testauksen ja arvioinnin sykleissä. Tuotos pohjautuu ensin laadittavaan narratiiviseen kirjallisuuskatsaukseen, jonka tarkoitus on tiivistää kansainvälisten ostojen arvonlisäverotuskäsittely ja luoda siitä kokonaiskuva.

Opinnäytetyössä esitellään ensin tarkemmin opinnäytetyön tausta, kehittämistehtävän tavoitteet ja työn rajaukset, toimeksiantaja sekä kehittämismenetelmät. Sen jälkeen käsitellään kansainvälisten ostojen arvonlisäverotusta useamman luvun verran. Tämä tietoperusta kasataan arvonlisäverolain ja EU:n arvonlisäverodirektiivin säännöksistä. Lisäksi lähteinä käytetään Verohallinnon ja Tullin ohjeistuksia, jotka ovat oleellisia lähteitä kirjanpitäjien työssä. Lakitekstien ymmärtämisen tukena hyödynnetään erilaisia opasteoksia arvonlisäverotuksesta yleisesti sekä kansainväliseen kauppaan keskittyviä teoksia. Ensin tietoperustassa luodaan yleiskuva arvonlisäverotuksesta ja arvonlisäverovelvollisuudesta, minkä jälkeen esitellään kansainvälistä arvonlisäverotusta ja verotusoikeutta. Tietoperustan päätteeksi käsitellään tarkemmin kansainväliset tavara- ja palveluostot ja niiden arvonlisäverokäsittely. Lopuksi esitellään vielä opinnäytetyön kehittämisprosessi.

## 2 Kehittämistehtävän esittely

### 2.1 Lähtökohdat opinnäytetyölle

Taloushallinnon prosesseista ostolaskuprosessi vaatii eniten resursseja. Nykyään se on pitkälle automatisoitu, mutta siihen liittyy edelleen vaiheita, joissa tarvitaan ihmisen manuaalista työtä, varsinkin jos asiakkaan kirjanpito ei ole täysin digitaalinen. Yleisesti ostolaskuprosessi koostuu eri vaiheista ostotilauksesta ostolaskun maksamiseen. Taloushallinnon näkökulmasta prosessia tarkastellaan ostolaskun saapumisesta sen maksamiseen, kirjaamiseen ja arkistointiin. (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 93–98.) Kuviossa 1 esitetään yksinkertaistettu kuvaus ostolaskuprosessista. Ostolaskuprosessin vaiheiden järjestys ja määrä vaihtelee kuitenkin riippuen esimerkiksi siitä, onko prosessi täysin sähköinen ja automatisoitu vai manuaalinen ja miten laskujen tarkistus on päätetty hoitaa yrityksessä.



Kuvio 1. Yksinkertaistettu kuvaus yrityksen ostolaskuprosessista

Ostolaskun tiliöinnin yhteydessä käsitellään laskun arvonlisävero. Jos laskujen vastaanotto on sähköinen, siirtyvät laskun perustiedot automaattisesti laskulta kirjanpito-ohjelmaan mukaan lukien arvonlisäveroprosentti. Ostolaskun käsittelijän tulee vain tarkistaa, että tiedot ja arvonlisäveron käsittely ovat oikein sekä tiliöidä lasku. Nämä vaiheet on myös mahdollista automatisoida joko kokonaan tai osittain ohjelmistorobotiikan tai koneoppimisen avulla. (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 104.) Ostolaskuja käsittelevän kirjanpitäjän on kuitenkin varmistuttava siitä, että koneoppimiseen käytettävä materiaali on oikein myös arvonlisäverokäsittelyn osalta. Käytännössä se tarkoittaa, että ostolaskujen arvonlisävero on käsiteltävä oikein manuaalisesti, kunnes materiaalia on riittävästi koneoppimiselle. Jos kirjanpito puolestaan tehdään täysin manuaalisesti, on kirjanpitäjän osattava joka kerta itse ratkaista, miten laskun arvonlisävero käsitellään.

Oman haasteensa arvonlisäveron käsittelemiseen tuovat kansainväliset ostolaskut. Kirjanpitäjän tulee tunnistaa, sovelletaanko arvonlisäverotukseen tavara- vai palvelukaupan säännöksiä ja millä maalla on oikeus verotukseen. Arvonlisäverotusta ohjaavat Suomen arvonlisäverolaki ja EU:n arvonlisäverodirektiivi, jotka voivat olla hyvin vaikeaselkoisia ja osittain tulkinnanvaraisia. Lisäksi lait muuttuvat usein, mikä tarkoittaa, että kirjanpitäjän on jatkuvasti päivitettävä osaamistaan. Veroasiantuntijana toimiva Alhola (2018) korostaakin, että kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus tuottaa kirjanpidossa mahdollisuuksia virheisiin, jotka voivat olla kohtalokkaita yritykselle. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen tunteminen on siis hyvin olennaista niin työn sujumuuden kuin kirjanpitäjän asiakkaan liiketoiminnan kannalta.

Kansainvälinen kauppa on mahdollistunut jokaiselle Internetin välityksellä viime vuosikymmeninä, ja pienetkin yritykset saattavat tehdä hankintojaan ulkomailta. Siksi jokaiselle kirjanpitäjälle tulee ajoittain vastaan ulkomailta saapuvia ostolaskuja, ja arvonlisäveron käsittely tulisi niissä tilanteissa olla selvää. Tästä syystä opinnäytetyön aihe on kiinnostava kaikille taloushallinnon parissa työskenteleville ja erityisesti ostoreskontran hoitajille.

Tarve opinnäytetyölle nousee toimeksiantajan, Azets Insight Oy:n, kirjanpitäjien toiveesta saada jonkinlainen työkalu kansainvälisen arvonlisäverotuksen käsittelyn tueksi. Aihepiirin laajuuden vuoksi kansainvälisen arvonlisäverotuksen hallitseminen täysin ulkoa on haastavaa. Kun tiettyyn kysymykseen etsitään vastausta, ovat esimerkiksi Verohallinnon ohjeistukset aiheesta niin pitkiä ja hankalasti jaoteltuja, että yleensä työ keskeytyy pitkäksi aikaa jo pelkästään ohjeistuksen lukemisen takia. Siksi työelämässä on tarvetta nopealle ja helpokäyttöiselle työkalulle, jonka avulla päätökset arvonlisäveron oikeasta käsittelystä voidaan tehdä tehokkaasti.

Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksesta on tehty viime vuosina jonkin verran opinnäytetöitä. Moni näistä on tehty toimeksiantoina eri yrityksille. Kuusela (2019) keskittyy työssään tavarantoimintaan ja yhteisöyhteistyöhön sekä määrittää toimeksiantajalleen oikeat arvonlisäveron käsittelytavat näissä tapauksissa. Marjanen (2020) selvittää kohdeyrityksen oleellimmat kansainväliseen kauppaan liittyvät liiketapahtumat ja niiden arvonlisäveron käsittelyn. Pelkonen (2023) puolestaan keskittyy ainoastaan maahantuonnin arvonlisäverotukseen toimeksiantajan kirjanpidossa, kun taas Sorjasaari (2023) on luonut oppaan tilitoimistoille kaikesta ulkomaan kaupan arvonlisäverotuksesta.

Lisäksi kansainvälisen arvonlisäverotuksen opinnäytetöitä on tehty kirjallisuuskatsauksina, joissa on pyritty keräämään kokoon tarvittava tieto aiheesta ja sen perusteella tehty joko tutkimus tai tuotos. Laaksonen (2019) fokuusi työnsä erityisesti kansainvälisen kaupan ongelmatilanteisiin ja kirjanpitäjän ammattietiikkaan. Hän käsittelee näitä teemoja



kirjallisuuskatsauksensa valossa. Roponen (2021) puolestaan esittelee kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen kirjaamista kirjanpidossa ja ilmoittamista veroilmoituksella kirjallisuuskatsauksensa avulla.

Yhteistä kaikille näille opinnäytetöille on niiden tuotos, joka on yleensä kirjallinen opas arvonlisäveron käsittelyyn. Oppaat ovat tekstipainotteisia ja tiivistävät kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen eri tapauksia, mutta lukijan täytyy tietää, mitä etsii, ellei ehdi lukea koko opasta läpi. Ne ovat tarkoitettu lähtökohtaisesti itseopiskeluun ja aihepiiriin syventymiseen. Lisäksi on otettava huomioon, että lait ja säännökset muuttuvat ja niihin tulee lisäyksiä, joten vanhimmat opinnäytetöiden tuotokset eivät välttämättä ole enää ajantasaisia.

Koska aiempien opinnäytetöiden oppaiden lukeminen edellyttää jonkin verran aiempaa osaamista kansainvälisestä arvonlisäverotuksesta, otetaan tässä opinnäytetyössä kokonaan uusi lähestymistapa. Opinnäytetyön tuotoksesta tehdään sellainen, ettei aiempaa tietämystä tarvita, vaan työkalun avulla voidaan löytää ratkaisu kansainvälisen ostolaskun arvonlisäveron käsittelyyn siitä huolimatta.

## 2.2 Yhteistyökumppani ja kohderyhmä

Opinnäytetyö tehdään toimeksiantona Azets Insight Oy:lle, joka tarjoaa asiakkailleen monenlaisia palveluja talous-, palkka-, ja HR-palveluista neuvonantopalveluihin. Lisäksi Azetsilta saa kaikkia palveluja tukevat teknologiaratkaisut. Azetsin missio on palvelujensa avulla auttaa asiakkaitaan keskittymään liiketoimintaansa ja saavuttamaan tavoitteensa. Yrityksen visio on kehittää palveluista aina älykkäämpiä, vaikuttavampia ja henkilökohtaisempia. (Azets 2023a.)

Azets Insight Oy on osa kansainvälistä Azets Groupia, jolla on kaikkiaan 160 toimipistettä yhdeksässä eri maassa, sekä 94 000 asiakasta. Konsernin pääkonttori sijaitsee Iso-Britanniassa. Azets Groupin yhteiset arvot näyttävät suuntaa koko konsernin toiminnassa. Arvot ovat Collaborative, Authentic, Respectful ja Dynamic. Vapaasti suomennettuna ne olisivat yhteistyö, aitous, kunnioittaminen ja jatkuva kehitys (tekijän oma suomennos). Toisin sanoen Azets kannustaa työntekijöitään yhteistyöhön ja osaamisensa jakamiseen, sekä arviomaan omaa toimintaansa jatkuvasti, niin että toiminta on yrityksen, henkilöstön ja asiakkaiden parhaaksi. Arvojen pohjalta Azetsilla arvostetaan jokaisen panosta, kunnioitetaan erilaisuutta ja edistetään monimuotoisuutta. Lisäksi muutoksiin mukaudutaan nopeasti ja löydetään parhaat keinot tavoitteiden saavuttamiseksi. (Azets 2023a.)

Azets Insight Oy perustettiin Suomessa sellaisenaan vuonna 2016, mutta samaa y-tunnusta on käytetty jo 1970-luvun lopusta. Suomessa Azetsilla työskentelee noin 800 henkilöä 14 toimipisteessä. Se on yksi suurimmista ja edistyneisimmistä yrityksistä, jotka tarjoavat

taloushallinnon ja henkilöstöhallinnon palveluja Suomessa. (Azets 2023b.) Azets palvelee eri liiketoimintakokonaisuuksiensa muodossa kaikenkokoisia yrityksiä Suomessa sekä tarjoaa laaja-alaisia palveluja myös Suomessa toimiville kansainvälisten yritysten tytäryhtiöille (Azets 2023c).

Azets pyrkii jatkuvasti kehittämään taloushallinnon prosesseja ja toimintatapoja. Kehitystyötä tehdään Continuous Improvement -ryhmässä, johon kuuluu asiantuntijoita ympäri organisaatiota. Suomeksi kyseessä on siis jatkuvan kehityksen ryhmä. Ryhmäläiset toimivat lisäksi käytännön työtehtävissä, joten heillä on kattava näkemys siitä, millaista työ kentällä on. Ryhmä on koossa sellaisenaan vuoden kerrallaan, minkä jälkeen uudet kasvot voivat hakea mukaan tai vanhat ryhmäläiset voivat hakea jatkokautta. Tällainen kehittämistapa on osoittautunut Azetsilla toimivaksi, sillä ihmisten erilaisuus ja kokemusten kirjo luovat hyvät lähtökohdat. (Azets 2023e.) Tämän opinnäytetyön aihe nousee nimenomaan Continuous Improvement -ryhmän pohdintojen pohjalta nousseesta tarpeesta.

### **Kehittämistehtävän kohderyhmä**

Kehittämistehtävä toteutetaan erityisesti Azetsin Accounting-liiketoiminnan kirjanpitäjille Suomessa. Azetsilla kirjanpitäjiä on vasta-alkajista monen vuoden kokemuksella työskenteleviin asiantuntijoihin. Kohderyhmän osaaminen on siis hyvin vaihtelevaa. Yksittäisen kirjanpitäjän osaamiseen vaikuttaa myös se, missä yksikössä hän työskentelee. Azetsilla on asiakkaina sekä pk-yrityksiä että suuryrityksiä (Azets 2023d), ja koska asiakkaat jakautuvat eri tavoilla yksiköittäin, riippuu kirjanpitäjän kokemus paljon siitä, työskenteleekö hän pienten ja keskisuurten vai suuryritysten kirjanpidossa. Tämä johtuu siitä, että pk-yritysten kirjanpidossa kansainväliset tilanteet eivät välttämättä ole yhtä arkipäiväisiä kuin kansainvälisesti toimivien suuryritysten.

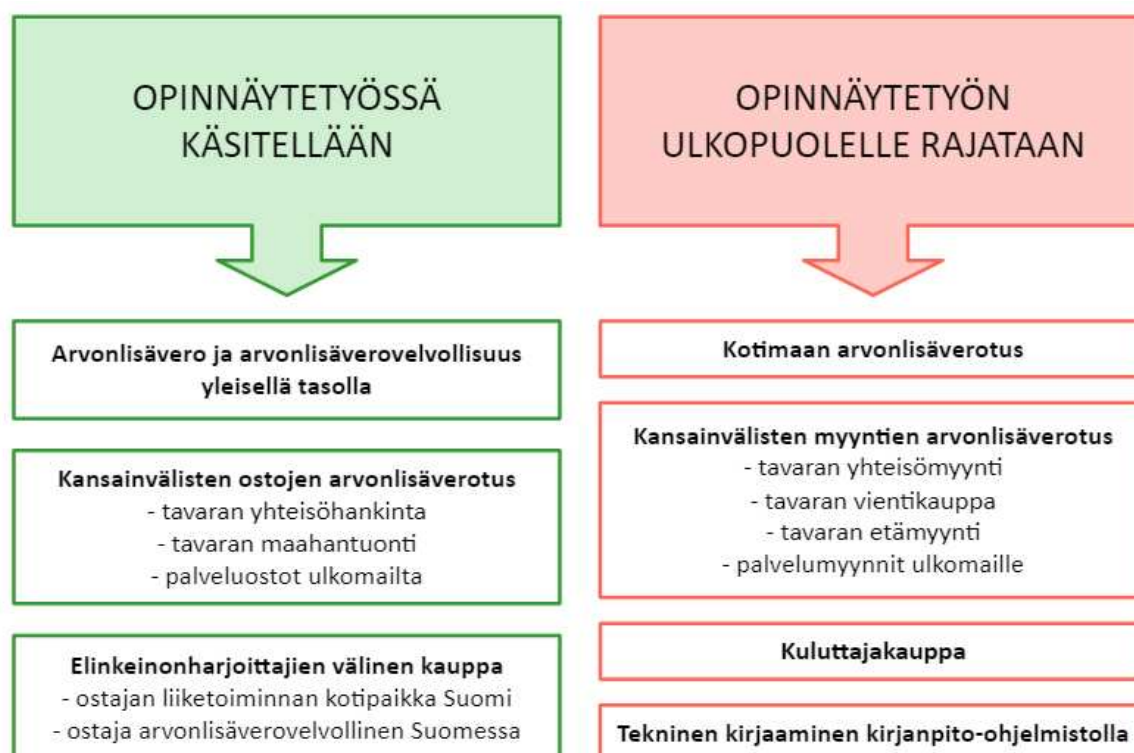
Lisäksi asiakkaiden määrä voi vaikuttaa siihen, millaista kokemusta kirjanpitäjälle kertyy kansainvälisestä arvonlisäverotuksesta. Pk-yritysten kirjanpitäjillä on usein useita yrityksiä asiakkaina, kun taas suuryritysten osalta yksi henkilö saattaa hoitaa vain yhden yrityksen yhtä osakirjanpitoa, kuten ostoreskontraa. Kehittämistehtävän tuotoksen on tarkoitus olla kaikkien näiden asiantuntijoiden apuna. Se ladataan Azetsin intraan jokaisen kirjanpitäjän saataville.

Toissijainen kohderyhmä kehittämistehtävälle ovat kaikki ne, jotka haluavat oppia lisää kansainvälisten ostolaskujen arvonlisäverokäsittelystä. Tuotosta voidaan hyödyntää esimerkiksi oppilaitoksissa, joissa kirjanpitoa tai arvonlisäverotusta opetetaan. Se soveltuu kansainvälisten ostojen arvonlisäverotuksen eri muotojen kokonaiskuvan hahmottamiseen.

## 2.3 Tavoitteet ja rajaukset

Taloushallinnolle on tyypillistä, että prosesseja pyritään jatkuvasti kehittämään, jotta niistä tulisi tehokkaampia, nopeampia, laadukkaampia ja helppokäyttöisempiä. Yksi tapa kehittää prosessia, on suunnitella prosessin toimintatapoja. (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 168–169.) Tämän toiminnallisen opinnäytetyön tavoitteena on luoda prosessikaavio, jolla voidaan tehostaa kansainvälisten ostolaskujen arvonlisäverokäsittelyä suunnittelemalla arvonlisäverokäsittelyn toimintatapoja ja toisaalta tukea toimeksiantajan kirjanpitäjiä. Prosessikaavion on tarkoitus olla helposti seurattava ja nopeakäyttöinen sekä varmistaa, että arvonlisävero tulee käsiteltyä oikein, kun kyseessä on ostolasku ulkomailta. Lisäksi kehittämisprosessin tavoitteena on syventää opinnäytetyön tekijän osaamista aiheesta.

Kansainvälinen kauppa on hyvin laaja aihepiiri, joten opinnäytetyön sisältöä joudutaan rajaamaan tarkasti. Vaikka kansainväliset myynnit rajataan kokonaan työn ulkopuolelle, niitä käsitellään työn tietoperustassa kuitenkin sen verran, mitä ostojen kattava kuvaaminen vaatii. Arvonlisäverotuksen oleellisia käsitteitä esitellään kuitenkin yleisesti laajemman ymmärryksen antamiseksi. Kuviossa 2 esitellään kokonaiskuva siitä, mitä opinnäytetyö sisältää ja mitkä asiat rajataan sen ulkopuolelle.



Kuvio 2. Opinnäytetyön rajaukset

Kehittämistehtävässä ei ole tarkoitus pureutua syväälle kaikkiin aihepiireihin, vaan tarkoituksena on käsitellä yleisimmät tapaukset tarkemmin ja harvinaisempien tapauksien osalta

antaa ohjeistus, mistä voi löytää lisätietoa. Koska toimeksiantajalla on mahdollisuus jatkojalostaa opinnäytetyön tuotosta omiin tarpeisiinsa, voidaan tällainen rajaus tehdä. Opinnäytetyö ei siis ole kaiken kattava opas arvonlisäverotuksen yksityiskohdista, vaan se antaa yleiskuvan kansainvälisten ostojen arvonlisäverotuksen eri tilanteista.

Opinnäytetyön toimeksiantaja on erilaisia taloushallinto- ja tilitoimistopalveluja tarjoava yritys, jonka asiakkaat ovat pääasiassa yrityksiä, joten opinnäytetyö rajataan koskemaan ainoastaan elinkeinonharjoittajien välistä kauppaa. Täten myös tietoperustassa keskitytään vain elinkeinonharjoittajien väliseen kauppaan ja sitä koskeviin säännöksiin. Elinkeinotoimintalain (565/2023, 1 §) määritelmän mukaan elinkeinotoiminta on *ammatin tai elinkeinon harjoittamista tulon tai muun taloudellisen hyödyn saamiseksi*. Palvelukaupan tapauksissa elinkeinonharjoittajina pidetään näille luovutettujen palvelujen osalta lisäksi sellaisia elinkeinonharjoittajia, jotka harjoittavat liiketoiminnan muodossa tapahtuvan tavaroiden tai palvelujen myynnin lisäksi muuta toimintaa. Edelleen elinkeinonharjoittajiksi katsotaan arvonlisäverovelvollisten rekisterissä olevat oikeushenkilöt. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 64 §.)

Prosessikaavion laadinnassa pidetään lähtökohtana sitä, että ostolaskun vastaanottava elinkeinonharjoittaja on arvonlisäverovelvollinen Suomessa ja liiketoiminnan kotipaikka on Suomi. Lisäksi oletetaan, että elinkeinonharjoittajan liiketoimintaan voidaan soveltaa arvonlisäveron vähennysoikeutta. Edellä mainitut oletukset tehdään, jotta prosessikaavio voidaan pitää tarpeeksi yksinkertaisena.

Opinnäytetyön ulkopuolelle rajataan arvonlisäveron tekninen kirjaaminen kirjanpito-ohjelmassa, sillä ohjeet arvonlisätunnuksista ja niiden käyttämisestä löytyvät tavallisesti ohjelmien omista ohjeistuksista. Lisäksi toimeksiantajalla on jo olemassa pian julkaistava ohjeistus käyttämiinsä ohjelmiin. Sen sijaan tavoitteena on luoda työkalu, jolla kirjanpitäjä ymmärtää laskulla olevan arvonlisäveron oikean käsittelytavan ja pystyy tämän ymmärryksen pohjalta valitsemaan oikean arvonlisäverotunnuksen käyttämästään kirjanpito-ohjelmasta. Lisäksi arvonlisäveroilmoituksen täyttäminen jätetään käsittelemättä, sillä arvonlisäveroilmoitukset lähetetään nykyään pääsääntöisesti kirjanpito-ohjelmistojen ja Verohallinnon rajapintoja hyödyntäen, ja kirjanpito-ohjelmat hakevat arvonlisäveroilmoitukselle tulevat tiedot automaattisesti suoraan kirjanpidosta.

## 2.4 Lähestymistapa ja kehittämismenetelmät

Opinnäytetyö toteutetaan toiminnallisena opinnäytetyönä, jonka tavoitteena on vastata työelämästä nousseeseen tarpeeseen. Kyseessä on siis kehittämistyö, jonka tuloksena on tuotos ja opinnäytetyön tekijän kehittyminen asiantuntijaksi kirjoittamisprosessin aikana. (Kostamo ym. 2022, 12). Kehittämistoiminta opinnäytetyönä ei perustu tiedeperustaiseen

tutkimukseen, eli kyseessä ei ole tutkimus. Siinä kuitenkin hyödynnetään tutkimuksellista logiikkaa, menetelmiä ja analyyttistieteellistä ajattelutapaa. (Toikko & Rantanen 2009, 157; Kostamo ym. 2022, 12.)

Kehittämistoiminnassa tavoitteena ei ole uuden tiedon tuottaminen kuten tutkimuksessa, vaan siinä pyritään ensisijaisesti muuttamaan konkreettista asiantilaa tai toimintaa (Salonen ym. 2017, 34). Ojasalo ym. (2015, 21) toteavat, että tutkimuksellisuus näkyy kehittämissyössä siinä, että kehittämisen etenemistä ohjaavat järjestelmällisyys, analyyttisyys ja kriittisyys. Salonen ym. (2017, 34) puolestaan korostavat, että kehittämistoiminnalla on tehtävä, joka on rajattu, suunniteltu ja jaettu vaiheisiin. Se perustuu tulosten hyödyntämiseen erikseen määritellyssä ympäristössä. Kehittämissyö on siis kontekstisidonnaista, ja sitä ohjaavat yhdessä sovitut säännöt ja toimintatavat.

Tässä opinnäytetyössä lähestymistapana käytetään piirteitä konstruktivisesta tutkimuksesta ja palvelumuotoilusta. Ne ovat sisällöltään lähellä toisiaan, mutta voidaan myös erottaa kahdeksi eri aihealueeksi. Konstruktivisessa tutkimuksessa tarkoituksena on saada aikaan uusi tuotos, jolla pyritään muuttamaan konkreettista kohdetta. Sille on ominaista vuoropuhelu teorian ja käytännön kanssa sekä ratkaisun toimivuuden ja hyödyllisyyden arviointi. Se soveltuu lähestymistavaksi erityisesti silloin, kun tarkoituksena on luoda konkreettinen tuotos. (Ojasalo ym. 2015, 37–38, 66.)

Palvelumuotoilussa puolestaan on kyse muotoilussa käytettyjen prosessien ja menetelmien hyödyntämisestä, kun kehitetään palveluja. Sen erityispiirteitä ovat käyttäjäkeskeisyys ja kokemuksellisuus. Sillä pyritään luomaan käyttäjälle helppokäyttöisiä ja hyödyllisiä palveluja, ja tuottajalle tehokkaita ja kannattavia konsepteja. Palvelumuotoilun mallinnuksessa ja testaamisessa oleellista on visualisointi. Mallit rakennetaan nopeasti, jotta liian varhaisessa vaiheessa ei jäätäisi jumiin yhteen vaihtoehtoon, ja niitä testataan todellisilla asiakkailla. (Ojasalo ym. 2015, 37–38, 78.)

Koska tässä opinnäytetyössä on kyse kehittämistyöstä eikä tutkimuksesta, hyödynnetään lähestymistavan valinnassa vain eri tapojen piirteitä. Konstruktivisen tutkimuksen piirteistä oleellisia tämän opinnäytetyön lähestymistavalle ovat uusi tuotos, joka kehitetään teorian ja käytännön avulla, sekä tuotoksen toimivuuden arviointi. Palvelumuotoilun piirteistä hyödynnetään taas käyttäjäkeskeisyyttä, siten että tuotoksesta pyritään luomaan mahdollisimman käyttäjäystävällinen ja helppokäyttöinen. Lisäksi sen toimivuutta arvioidaan kokemusten perusteella. Toisin sanoen sitä testataan käytännön työssä toimeksiantajayrityksessä, ja kehitys tapahtuu käyttäjän kokemusten mukaisesti.

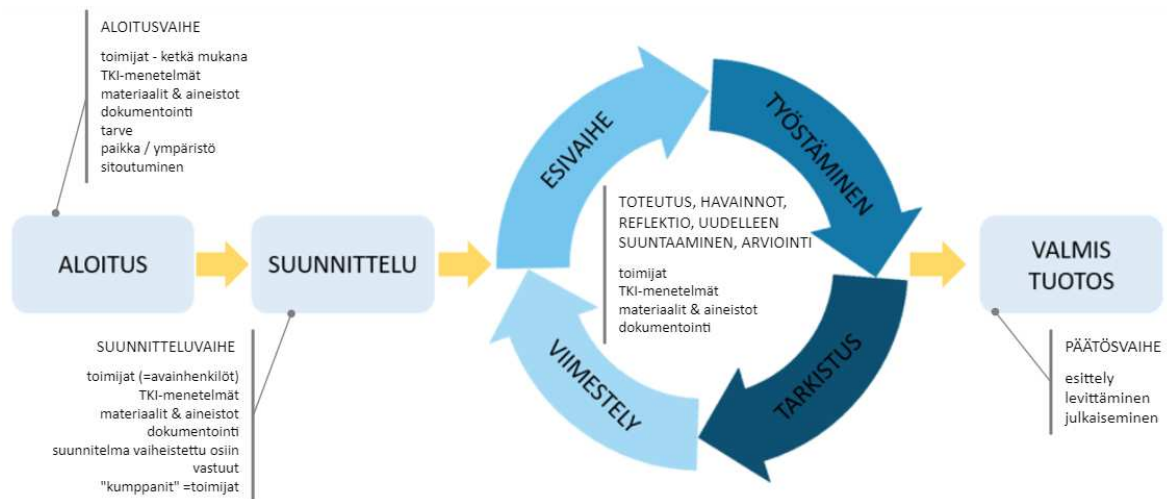
Kehittämisprosessin pohjana toimii narratiivinen kirjallisuuskatsaus, jolla pyritään luomaan kattava yleiskuva aiheesta. Narratiivinen eli kuvaileva kirjallisuuskatsaus on metodi, jolla

tiivistetään aiempaa tietoa tai luodaan uusi kokonaisnäkemys aiemmin tehdystä tutkimuksesta. Lisäksi sillä voidaan järjestää tietoa johdonmukaiseksi kokonaisuudeksi. (Vilkkä 2023.) Vilkkä (2023) toteaa, että opinnäytetyön teoreettisessa viitekehyksessä kirjallisuuskatsauksen metodilla tähdätään synteesin eli kokonaiskuvan muodostamiseen niistä tutkimuksista, jotka antavat käsitteelliset kehykset tutkimukselle. Tässä opinnäytetyössä kirjallisuuskatsaus kootaan kansainvälisten ostojen arvonlisäverokäsittelyyn liittyvästä kirjallisuudesta, kuten arvonlisäverotukseen liittyvistä laeista ja direktiiveistä.

Tiedonkeruumenetelmänä käytetään havainnointia toimintaympäristössä. Havainnointia voidaan hyödyntää monin tavoin ja se soveltuu kaikkeen kehittämistyöhön (Ojasalo ym. 2015, 42). Siksi teoreettisen viitekehysten pohjalta huomioidaan toimeksiantajan työntekijöiden havainnot ja kommentit liittyen siihen, mitkä aihealueen teemoista ovat erityisen haastavia tai missä tarvitaan erityisesti tukea. Lisäksi työssä hyödynnetään opinnäytetyön tekijän omia havaintoja kansainvälisten ostolaskujen käsittelyssä. Havainnointia ei kuitenkaan tehdä suunnitelmallisesti, sillä kyseessä on teema, jota määrittävät lait, joten kaikkien tapausten luoma kokonaisuus on oleellinen toimintatapojen kehittämisessä.

Narratiivisen kirjallisuuskatsauksen ja toimeksiantajan tarpeiden pohjalta mallinnetaan kansainvälisten ostolaskujen arvonlisäveron käsittelyn prosessia. Kehittämismenetelmänä toimii prosessikarttojen piirtäminen. Sen tarkoituksena on havainnollistaa prosessi ja sen vaiheet. Lisäksi sillä on mahdollista esittää vaiheisiin liittyvät ongelmat ja ehdotetut ratkaisut. (Ojasalo ym. 2015, 44.) Tässä opinnäytetyössä ei kuitenkaan tehdä varsinaista prosessi-analyysia, vaan kehitetään uusi toimintamalli prosessikuvauksen avulla.

Kehittämistoiminnan perustana käytetään Salosen (2013, 16–20) konstruktivistista mallia. Mallin mukaan kehittämistoiminta muodostuu eri vaiheista: aloitusvaihe, suunnitteluvaihe, esivaihe, työstövaihe, tarkistusvaihe, viimeistelyvaihe ja valmis tuotos (Kuvio 3). Salonen ym. (2017, 53–54) huomauttavat kuitenkin, että malli on pelkistetty kuvaus kehittämisen prosessista, jonka tarkoituksena on antaa kehittäjille työkalu, jolla he voivat jäsentää kehittämistyötä. Konstruktivistisessa työskentelyssä oleellista on tekemisen ja aikaansaannoksen jatkuva reflektointi sekä vuorovaikutus.



Kuvio 3. Konstruktivistinen malli (mukailtu Salonen 2013, 20; Salonen ym. 2017, 54)

Konstruktivistisen mallin aloitusvaiheessa ilmaistaan kehittämistarve ja alustava kehitystehävä eli käytännössä saadaan idea hankkeesta ja keskustellaan toimijoiden sitoutumisesta hankkeeseen. Suunnitteluvaiheessa hankkeesta tehdään kirjallinen suunnitelma, jossa tuodaan esiin mm. tavoitteet, vaiheet, toimijat, menetelmät ja aineistot. Opinnäytetyösuunnitelma on yksi esimerkki tällaisesta kehittämissuunnitelmasta. Esivaiheessa siirrytään ympäristöön, jossa varsinainen työskentely tapahtuu. Käytännössä se voi tarkoittaa pelkästään suunnitelman läpilukemista. Työstövaiheessa tehdään suurin työ, sillä se kattaa kaikki kehittämishankkeen osatekijät toimijoista menetelmiin ja materiaaleihin sekä dokumentointitapoihin. Tarkistusvaiheessa syntynyttä tuotosta arvioidaan, ja se joko palautetaan takaisin työstövaiheeseen tai siirretään eteenpäin viimeistelyvaiheeseen. Viimeistelyvaiheessa nimensä mukaisesti viimeistellään sekä itse tuotos että sen tekemiseen liittyvä raportti, jotka yhdessä muodostavat toiminnallisen opinnäytetyön. Kun viimeistely on valmis, on lopputuloksena tuotos. (Salonen 2013, 16–20.)

Prosessikaavion tuottamisen menetelmänä käytetään lisäksi iteraatiota, joka on suunnitteluprosessi, jossa mallinnus, testaus ja arviointi toistuvat (Vilka 2021, 33–34). Toisin sanoen prosessikaavio toteutetaan tietoperustan pohjalta, minkä jälkeen sitä testataan käytännössä toimeksiantajan kanssa. Testauksen jälkeen kaavion toimivuutta arvioidaan ja muokataan, jos tarve näin vaatii. Iteraatio voidaan nähdä myös osana Salosen (2013) konstruktivistisen mallin työstö- ja tarkistusvaiheita.

### 3 Arvonlisävero ja kansainvälinen arvonlisäverotus

#### 3.1 Arvonlisäverojärjestelmä Suomessa

Suomessa verojärjestelmä jakautuu välittömiin ja välillisiin veroihin. Välittömät verot maksetaan suoraan tuloista. Tällaisia tuloja ovat esimerkiksi palkkatulo ja yrityksen voitto. Kun kyse on hyödykkeiden vaihdannasta maksetuista veroista, puhutaan välillisistä veroista. Suomessa tärkein välillinen vero on arvonlisävero eli yleinen kulutusvero, joka kohdistuu tavaroiden ja palveluiden kuluttamiseen. Arvonlisäveron maksavat tavaroiden ja palveluiden lopulliset kuluttajat eli kotitaloudet. Kun puhutaan kulutusverosta kansainvälisessä kaupassa, sillä tarkoitetaan, että vero maksetaan siihen maahan, jossa kulutus tapahtuu. Tällöin sitä ei makseta maahan, jossa tuote tai palvelu on valmistettu. (Lamppu & Ruohola 2023, 5–6.)

Arvonlisävero sisältyy kaikkiin vaihdannan vaiheisiin ja sitä maksetaan joka vaiheessa. Arvonlisäverovelvollisia ovat siis käytännössä kaikki, jotka tuottavat tai jälleenmyyvät palveluja. Jotta arvonlisävero ei moninkertaistuisi, ennen kuin kuluttaja sen viime kädessä joutuu maksamaan, on yrityksillä laaja arvonlisäveron vähennysoikeus. Se tarkoittaa, että yrityksen on mahdollista vähentää tuotantoa varten hankkimistaan ostoista arvonlisävero, niin ettei lopputuotteen myyntihintaan sisälly tuottamisessa tarvittujen hyödykkeiden veroa. (Lamppu & Ruohola 2023, 6).

Arvonlisävero on niin kutsuttu oma-aloitteinen vero. Se tarkoittaa, että Verohallinto ei laskea veroja automaattisesti, vaan arvonlisäverovelvollisen on oma-aloitteisesti laskettava tilitettävän veron määrä. Lisäksi verovelvollisen tulee itse ilmoittaa ja maksaa arvonlisävero Verohallinnolle määräaikaan mennessä. (Lamppu & Ruohola 2023, 7).

Arvonlisäverotus suoritetaan Suomessa arvonlisäverolain perusteella. Arvonlisäverotuksen alaisia ovat tavarantoiminnan ja palvelun myynti Suomessa liiketoiminnan muodossa, tavaroiden maahantuonti Suomessa, tavarantoiminnan yhteisöhanke sekä Suomessa tapahtuva tavarantoiminnan siirto pois varastointimenettelystä. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 1 §.) Huomioitavaa on, että verovelvollisuus ei synny siinä vaiheessa, kun elinkeinonharjoittaja tai muu oikeushenkilö liittää arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Verovelvollisuus alkaa siitä hetkestä, kun elinkeinonharjoittaja alkaa harjoittaa arvonlisäverolaissa määriteltyä arvonlisäverotuksen alaista toimintaa. (Kallio ym. 2022, 29.)

#### 3.2 Arvonlisäverovelvollisuus

Yleissäännöksen mukaan verovelvollisuus arvonlisäveron maksamisesta on myyjällä, ellei laissa ole toisin säädetty. Näissä tapauksissa verovelvollisuus arvonlisäverosta on ostajalla.



(Arvonlisäverolaki 1501/1993, 2 §, 2a §, 2b §.) Ostajan arvonlisäverovelvollisuus on siis poikkeus, joka esiintyy tietyissä tilanteissa. Näitä ovat kolmikantakauppa, verollisen sijoituskullan myynti, päästöoikeuksien myynti, rakentamispalvelujen myynti sellaiselle elinkeinonharjoittajalle, joka itse myy rakennuspalveluja, sekä romun ja jätteen myynti. Jos ulkomaalainen yritys myy Suomessa hyödykkeitään, mutta ei ole itse täällä verovelvollinen, tällöin ostaja maksaa arvonlisäveron Suomeen. Tällaisissa tilanteissa on kyse niin sanotusta käännetystä verovelvollisuudesta. (Kallio ym. 2022, 31.) Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan tavarantoiminnan yhteisömuotoissa, jolloin ostaja maksaa toisesta EU:n jäsenvaltiosta ostamastaan tavarasta arvonlisäveron Suomeen (Lamppu & Ruohola 2023, 40–41).

Kun puhutaan maahantuonnista, tarkoitetaan tavarantoiminnan tuomista Euroopan Unionin veroalueen ulkopuolelta sen sisälle. Maahantuonnista verovelvollinen on Tullikoodeksin 5 artiklan 15 kohdan mukaan ilmoittaja. Ilmoittajalla on veron suorittamisvelvollisuus, vaikka hän olisi luonnollinen henkilö tai sellainen oikeushenkilö, joka ei harjoita arvonlisäverovelvollista liiketoimintaa. Tällaisissa tapauksissa veron kerää Tulli samalla, kun tavaroiden tullausta tehdään. Jos ilmoittaja on arvonlisäverovelvollisten rekisterissä, tulee hänen ilmoittaa ja suorittaa oma-aloitteisesti maahantuontinsa ja sen arvonlisävero Verohallinnolle. (Kallio ym. 2022, 31.)

Jos tavara siirretään pois varastointimenettelystä Suomessa, tulee siitä maksaa arvonlisävero. Tällöin verovelvollinen on se, joka saa toiminnallaan aikaan varastointimenettelyn päättymisen tai tavarantoiminnan siirron pois väliaikaisesta varastosta. Muutamissa poikkeustapauksissa arvonlisäveroa ei kuitenkaan tarvitse maksaa. Näin on, jos tavara ei ole maahantuonti, yhteisömuoto tai tavaraa tai siihen liittyvää palvelua ei ole arvonlisäverolain pykälän 72 h § nojalla myyty verotta. Lisäksi jos tavara siirretään EU:n ulkopuolelle, ei arvonlisäveroa tarvitse maksaa. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 72 l §, 72 m §.)

Jos liiketoiminta on vähäistä, ei myyjä ole verovelvollinen myynneistään. Vähäisen liiketoiminnan rajaksi on laissa määritelty 15 000 euron liikevaihto tilikaudella. Euromääräinen raja koskee niin toiminimiä, yhtiöitä kuin muita yhteisöjä. Vaikka alaraja ei ylittyisi tilikaudella, on myyjän mahdollista hakeutua vapaaehtoisesti verovelvolliseksi myynneistään. Tällöin arvonlisävero on maksettava kaikista myynneistä, vaikka liikevaihto jäisi alarajan alle. (Lamppu & Ruohola 2023, 28, 32.)

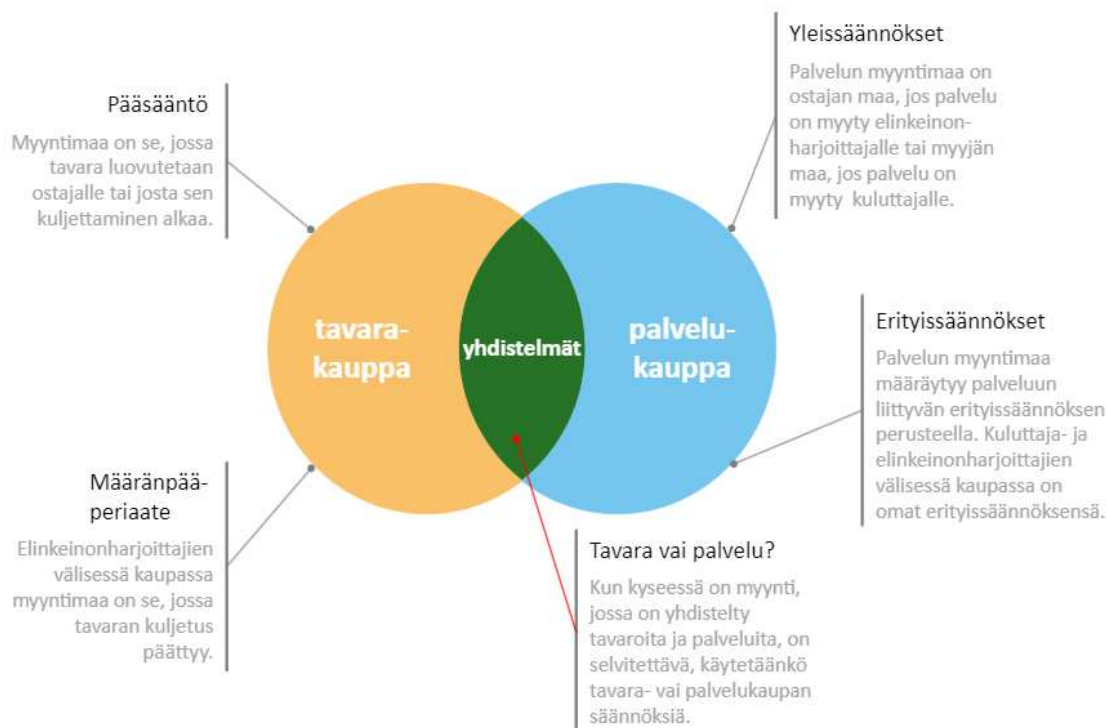
EU:n uusi pienyritysdirektiivi voi muuttaa vähäisen liiketoiminnan rajaa 1.1.2025 alkaen. Direktiivin myötä jokainen EU-maa saa itse määrittellä vähäisen liiketoiminnan raja-arvon. Arvo ei saa kuitenkaan ylittää 85 000 euroa. Tämän lisäksi EU:n sisällä avataan pienyritysten erityisjärjestelmä kansainväliseen kauppaan. Järjestelmän tarkoitus on mahdollistaa vähäisen toiminnan verovapautus myös muissa EU-maissa. Tähän mennessä

verovapautusta on voinut hakea vain siinä valtiossa, johon yritys on sijoittautunut. Järjestelmän käyttö on vapaaehtoista, mutta vaatii rekisteröitymisen sijaintivaltiossa. Rekisteröityminen edellyttää enintään 100 000 euron liikevaihtoa EU:n sisäpuolella ja myyntien pysymistä kansallisten vähäisen liiketoiminnan raja-arvojen alapuolella kaupankäyntivaltioissa. (Verohallinto 2023a.)

### 3.3 Verotusoikeus

Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksen kannalta on olennaista, käydäänkö kauppaa elinkeinonharjoittajien vai kuluttajien kanssa (Tamminen 2021, 13, 19). Koska opinnäytetyö keskittyy elinkeinonharjoittajien väliseen kaupankäyntiin, tarkastellaan tietoperustassa ainoastaan elinkeinonharjoittajien väliseen kauppaan liittyvät säännökset. Kuluttajiin liittyvät säännökset mainitaan vain, kun kokonaiskuvan hahmottaminen sitä vaatii.

Kun kansainvälisestä kaupasta puhutaan arvonlisäverotuksen yhteydessä, se jaetaan yleensä kahteen osaan: tavarakauppaan ja palvelukauppaan. Jaon perustana on näihin kahteen eri osa-alueeseen sovellettavat toisistaan poikkeavat menettelytavat ja säännökset (Kuvio 4). Tavallisesti sen määrittäminen, kummasta kaupan lajista on kyse, on yksinkertaista. Toisinaan tulee kuitenkin vastaan tulkinnanvaraisia tapauksia. (Tamminen 2021, 13.)



Kuvio 4. Tavara- ja palvelukauppaan sovellettavat myyntimaasäännökset

Arvonlisäverolaki (1501/1993, 17 §) määrittelee tavarat ja palvelut seuraavasti:

*Tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpö- ja jäähdytysenergiaa ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä. Palvelulla tarkoitetaan kaikkea muuta, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa.*

Esimerkkejä palveluista ovat muun muassa tarjoilupalvelu tai tavaroiden vuokraaminen. Tulkinnanvaraisuuksia aiheuttavat tietyt tavaroiden ja palveluiden yhdistelmät. Esimerkiksi korjaustyö on palvelu, mutta jos korjauksen kustannukset nousevat tavararan arvon yli niin, että tavara uudistetaan, kyseessä on tavararan myynti. Jos myyjä on epävarma siitä, onko kyseessä tavararan vai palvelun myynti, Verohallinnolta on mahdollista pyytää kirjallista ohjausta tai ennakkoratkaisu kysymykseen (Verohallinto 2023b).

Kansainvälisessä kaupassa arvonlisäveron verotusoikeus määräytyy lähtökohtaisesti myyntimaan perusteella. Siksi kansainvälisen kaupan yhteydessä puhutaankin myyntimaasäännöksistä. Tavarakaupan myyntimaan määräytymisessä pääsääntö on, että myyntimaa on se maa, jossa tavara luovutetaan ostajalle tai josta sen kuljettaminen alkaa. Pääsäännön perusteella myynnistä suoritetaan siis arvonlisävero siihen maahan, jossa myynti tapahtuu. Kun kansainvälistä tavarakauppaa harjoitetaan elinkeinonharjoittajien välillä siten, että tavarat kuljetetaan, sovelletaan määränpääperiaatetta. Periaate johtaa siihen, että tavararan arvonlisäverotus tapahtuu myyjän sijoittautumisvaltion sijaan siinä maassa, johon kuljetus päättyy. Tällöin kyseessä ovat EU:n sisäisen yhteisökaupan tai EU:n ulkopuolisen vientikaupan säännökset. (Tamminen 2021, 19–20.)

Tavaroiden kansainvälisen kaupan jakautuessa selkeästi EU:n sisällä ja EU:n ulkopuolella käytävään kauppaan palvelukaupassa puolestaan suuri osa säännöksistä soveltuu sekä yhteisön sisällä että sen ulkopuolella käytävään kauppaan. Toisaalta osaa palvelukaupan säännöksistä sovelletaan vain EU:n sisäpuolella tapahtuvaan ja osaa vain ulkopuolella tapahtuvaan kaupankäyntiin. Palvelukaupassa myyntimaa määrää sen, minkä maan arvonlisäverolainsäädäntöä sovelletaan. Myyntimaasäännökset vaihtelevat kuitenkin palvelukohteisesti. (Lamppu & Ruohola 2023, 570–571.)

### 3.4 Arvonlisäverotunniste

Jokaisella EU:n arvonlisäveroalueen sisällä toimivalla arvonlisäverovelvollisella on olemassa arvonlisäverotunniste, josta käytetään myös nimitystä alv-numero ja kansainvälisesti VAT-number. Lisäksi sellaiset ostajat, jotka ovat velvollisia ilmoittamaan yhteisöhankintansa, vaikka eivät olekaan arvonlisäverovelvollisia, tarvitsevat arvonlisäverotunnisteen. Suomessa arvonlisäverotunniste muodostetaan maatunnuksesta FI ja y-tunnuksen numerosarjasta. Muiden EU-maiden tunnisteiden muodot vaihtelevat hieman, ja vain alussa oleva maatunnus on yhdistävä tekijä. Yhteisömyynnin verottomuus edellyttää sitä, että

ostajalla on voimassa oleva arvonlisäverotunniste. Tunnisteella osoitetaan, että yhteisökaupan ostajaa koskevat velvollisuudet täyttyvät ja käännetyin verovelvollisuuden soveltaminen on mahdollista. Tästä syystä verovelvollisilla on oikeus tarkistaa, onko kaupan toisen osapuolen arvonlisäverotunniste voimassa. (Verohallinto 2023b.)

EU:n sisällä ostajan arvonlisäverotunniste on yksi pakollisista laskumerkinnöistä arvonlisäverollisessa laskutuksessa, jos ostaja on verovelvollinen hankinnastaan (European Commission). Näin on myös Suomessa, jos ostaja on käännetyin verovelvollisuuden tai tavaran yhteisöhankinnan perusteella arvonlisäverovelvollinen. Suomen arvonlisäverolain mukaan laskulla tulee olla lisäksi aina myyjän arvonlisäverotunniste. (Verohallinto 2023c.)

EU:n laskuvaatimusten mukaan laskulle on merkittävä myös arvonlisäverokanta, maksettavan arvonlisäveron määrä ja sen erittely arvonlisäverokannoittain. Joissain tapauksissa tarvitaan lisätietoja, kuten merkintä käännetyistä verovelvollisuudesta tai uuden kuljetusvälineen kaupasta. (European Commission.) Myös myynnin verottomuus on merkittävä laskulle (Verohallinto 2023c). Laskumerkinnät voivat olla millä kielellä tahansa (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 209 e §). Ne auttavat laskun vastaanottajaa ratkaisemaan, miten arvonlisävero tulisi hankinnan osalta käsitellä ja onko vastaanottajalla oikeus vähentää arvonlisävero kyseisessä tapahtumassa (Lamppu & Ruohola 2023, 829).

## 4 Tavaraostot ulkomailta

### 4.1 Yhteisöhankinta

Yhteisöhankinta seuraa aina verotonta yhteisömyyntiä toisessa EU-maassa (Nieminen ym. 2022). Laissa tavarankuljetuksen yhteisöhankinta määritellään sellaisena hankintana, jossa irtaimen esineen omistusoikeus siirtyy korvausta vastaan, ja tavara toimitetaan ostajalle EU-maasta toiseen. Kuljetuksen voi suorittaa myyjä, ostaja tai ulkopuolinen toimija myyjän tai ostajan tilauksesta. Jotta kyseessä voi olla yhteisöhankinta, ostajan tulee olla elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei toimi elinkeinonharjoittajana, ja myyjän puolestaan elinkeinonharjoittaja, jonka liiketoiminta ei ole vähäistä. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 26 a §, 26 c §.)

Yhteisökaupan säännöksiä sovelletaan vain EU:n arvonlisäveroalueen sisällä tapahtuviin hankintoihin. Siksi yhteisöhankinnoissa on huomioitava, etteivät kaikki EU:hun kuuluvat alueet sisälly EU:n arvonlisäveroalueeseen. Esimerkiksi Ahvenanmaan maakunta ei ole osa EU:n arvonlisäveroaluetta, ja sitä käsitellään EU:n ulkopuolisena alueena arvonlisäverotuksessa. (Tamminen 2021, 23.) Yhteisöjärjestelmän peruserätyksenä on helpottaa tavara-kauppaa EU:n jäsenvaltioiden välillä, sillä se poistaa viivytykset ja lisäkulut, joita maahan-tuonnissa käytettävä tullausmenettely ja tuontiverotus aiheuttavat (Nieminen ym. 2022).

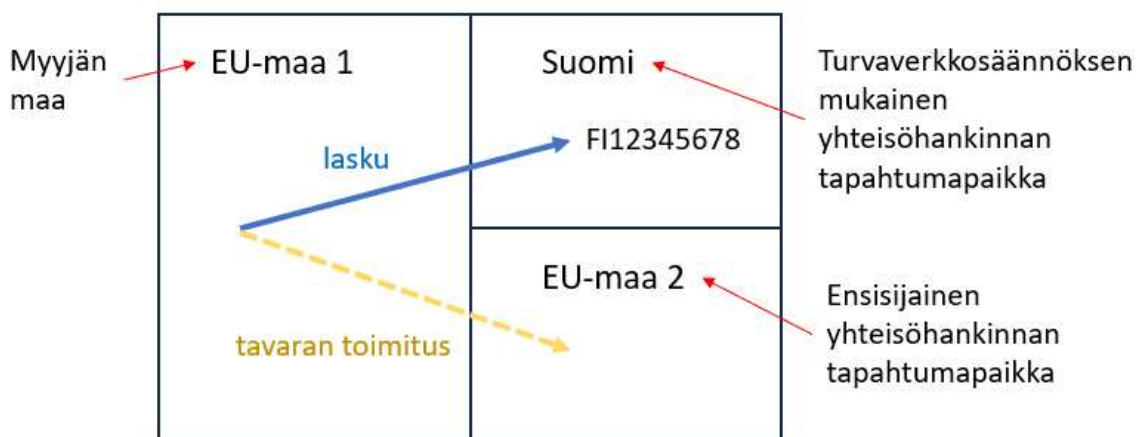
Pääsääntönä on, että yhteisöhankinnasta suoritetaan arvonlisävero. Arvonlisäverolaissa määritelty laaja arvonlisäveron vähennysoikeus johtaa kuitenkin usein siihen, että tilitettävää veroa ei jää. (Verohallinto 2023b.) Kun elinkeinonharjoittaja on arvonlisäverovelvollinen, tulee hänen suorittaa arvonlisävero kaikista yhteisöhankinnoistaan (Nieminen ym. 2022). Ei-verovelvollisen elinkeinonharjoittajan tai vähäistä toimintaa harjoittavien elinkeinonharjoittajien hankintoja toisista EU-maista ei käsitellä yhteisöhankintoina. Edellä mainittujen elinkeinonharjoittajien ei täten tarvitse suorittaa arvonlisäveroa vähäisistä hankinnoistaan Suomeen. Tällaisessa tapauksessa yhteisöhankintoja saa tehdä 10 000 euron edestä kalenterivuonna. Jos raja kuitenkin ylittyy, on elinkeinonharjoittajan rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi yhteisöhankinnoistaan ja suoritettava niistä arvonlisävero. (Tamminen 2021, 41.)

Jotta verotusoikeus selviää, on määriteltävä, missä maassa yhteisöhankinta tapahtuu. Yhteisöhankinnasta suoritetaan arvonlisävero siihen maahan, jossa tavarankuljetus päättyy. Näin ollen arvonlisävero maksetaan Suomeen, kun ostajalle tuotu tavara on Suomessa kuljetuksen päättyessä. Mikäli yhteisöhankinta ei tapahdu Suomessa, tulee Suomeen sijoitautuneen elinkeinonharjoittajan selvittää kyseisestä EU-maasta, miten arvonlisävero siellä ilmoitetaan ja suoritetaan. (Verohallinto 2023b.)

Arvonlisäverolaki (1501/1993, 63 g §) määrittelee yhteisöhankinnan tapahtuvan Suomessa myös seuraavasti:

*Tavaran yhteisöhankinnan katsotaan tapahtuvan Suomessa silloinkin, kun ostaja on käyttänyt yhteisöhankinnassa Suomessa annettua arvonlisäverotunnistetta ja tavaran kuljetus on alkanut toisesta jäsenvaltiosta, ellei ostaja näytä, että yhteisöhankinta on verotettu tai että hän on täyttänyt yhteisöhankintaan liittyvän ilmoitusvelvollisuutensa siinä jäsenvaltiossa, missä tavaran kuljetus päättyi.*

Kyseessä on niin sanottu turvaverkkosäännös, joka tarkoittaa käytännössä, että arvonlisäverovelvollisuus syntyy samanaikaisesti kahdessa EU-maassa. Ensisijainen verotusoikeus on kuitenkin aina siinä jäsenvaltiossa, missä tavaran kuljetus päättyy (Kuvio 5). Jos ostaja osoittaa maksaneensa arvonlisäveron kuljetuksen päättymisvaltiossa, ei hänen tarvitse maksaa arvonlisäveroa Suomeen. Jos tämä jää osoittamatta, on arvonlisävero suoritettava Suomeen (Tamminen 2021, 44–45.) Turvaverkkosäännöksen perusteella suoritetusta arvonlisäverosta elinkeinonharjoittajalla ei ole vähennysoikeutta (Hakapää 2023).



Kuvio 5. Turvaverkkosäännös (mukailtu Verohallinto 2023b)

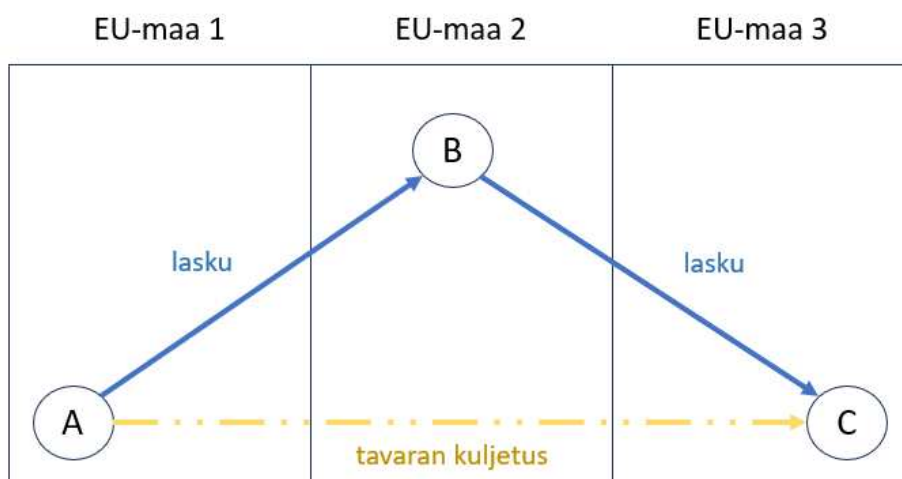
#### 4.2 Ketjuliiketoimet ja kolmikantakauppa

Toisinaan sama tavara myydään useita kertoja peräkkäin eri maista olevien osapuolten kesken. Tavara saatetaan kuljettaa useamman kerran EU-maasta toiseen tai EU-maiden välinen raja ylittyy vain kerran. Jos tavara jokaisen peräkkäisen myynnin yhteydessä kuljetetaan toiseen jäsenvaltioon, voi myyntiketjuun liittyä useita yhteisömyyntejä ja -hankintoja eri maissa, jos edellytykset muuten täyttyvät. Tavallisin tapaus on kuitenkin sellainen, jossa tavara kuljetetaan vain kerran EU-maasta toiseen, vaikka myyntejä olisi useampi. Tällöin kyse on ketjuliiketoimista, joissa on erikseen määriteltävä, mihin myyntiin kuljetus on yhteydessä, ja sen perusteella tarkasteltava, liittyykö ketjuliiketoimiin yhteisömyyntiä ja -

hankintaa. Tällaisessa tapauksessa myyntiketjuun voi liittyä vain yksi yhteisömyynti ja -hankinta. (Tamminen 2021, 32–34; Verohallinto 2023b.)

Kun myyntiketjun osapuolina on kolme elinkeinonharjoittajaa, kaksi myyntiä ja yksi kuljetus EU-maasta toiseen, kyseessä on kolmikantakauppa, jos tavara kuljetetaan suoraan ensimmäiseltä myyjältä toiselle ostajalle ja jokaisella elinkeinonharjoittajalla on arvonlisäverotunniste eri EU-maista. Kolmikantakaupalla tarkoitetaan yksinkertaistettua menettelytapaa, jossa viimeinen ostaja on verovelvollinen tavaran määränpäävaltiossa toisen myyjän sijaan. (Lamppu & Ruohola 2023, 557–558.)

Kuviossa 6 esitetään kolmikantakaupan perustilanne. Elinkeinonharjoittaja A lähettää laskun elinkeinonharjoittaja B:lle, joka puolestaan laskuttaa elinkeinonharjoittajaa C. A toimittaa tavarat kuitenkin suoraan C:lle. A:n myyntiin liittyy EU-rajat ylittävä kuljetus, joten A:n myynti on veroton yhteisömyynti. Normaalitytapauksessa B:n osto olisi yhteisöhankinta C:n jäsenvaltiossa, jossa B:n tulisi ilmoittautua arvonlisäverovelvolliseksi yhteisöhankinnastaan. B:n myynti C:lle ei olisi näin ollen myöskään yhteisömyynti, koska tavaran kuljetus lähtee eri valtiosta. Kolmikantakaupan erityissäännöksen perusteella B:n yhteisöhankinta on kuitenkin veroton ja verovelvollisuus siirtyy C:lle. Tällöin B:n ei tarvitse rekisteröityä verovelvolliseksi C:n EU-maassa. Jotta kolmikantakaupan erityissäännöstä voidaan soveltaa, on B:n merkittävä myyntilaskuunsa omansa ja C:n arvonlisätunniste sekä merkintä kolmikantatilanteesta ja käännetystä verovelvollisuudesta. (Lamppu & Ruohola 2023, 557–559; Verohallinto 2023b.)



Kuvio 6. Kolmikantakauppa (mukailtu Verohallinto 2023b)

### 4.3 Erityistilanteet EU:n sisäisissä tavarastoissa

Tietyissä tilanteissa yhteisöhankinta on arvonlisäveroton, vaikka muuten yhteisöhankinnan edellytykset täyttyvät. Yhteisöhankinta tulee silti ilmoittaa arvonlisäveroilmoituksella kohdassa ”Tavaraostot muista EU-maista”, mutta arvonlisäveroa ei ilmoiteta eikä makseta. Tällainen arvonlisäverottomuus on erikseen säädetty arvonlisäverolaissa. (Tamminen 2021, 47.)

Tavaran yhteisöhankinnasta ei suoriteta arvonlisäveroa, jos vastaavan tavaran maahan-tuonti olisi arvonlisäveroton. Yhteisöhankinta on veroton myös, jos myyjä on käyttänyt myytävää tavaraa muussa kuin arvonlisäverovähennykseen oikeuttavassa käytössä tai jos se on asetettu tullikoodeksin mukaiseen varastointimenettelyyn, varastoidaan väliaikaisesti tai siirretään verovarastointimenettelyyn. Jos kyseessä on ilmoitusvelvollisen ulkomaalaisen elinkeinonharjoittajan Suomessa tekemä yhteisöhankinta, josta hän saisi arvonlisäveron takaisin niin sanotun ulkomaalaispalautuksen perusteella, on yhteisöhankinta veroton. Tällä pyritään helpottamaan ulkomaalaisen elinkeinonharjoittajan toimintaa niin, ettei tämän tarvitse ensin maksaa veroa ja sitten hakea sitä takaisin. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 72 f §; Verohallinto 2023b.)

Yhteisöhankinta on veroton myös silloin, jos ulkomaalaisen elinkeinotoimintaa harjoittavan ostajan kiinteä toimipaikka Suomessa ei osallistu tavaran edelleenmyyntiin. Ostaja käyttää tällöin muun EU-maan kuin Suomen arvonlisäverotunnistetta ja ostajan tarkoitus on myydä tavarat edelleen Suomessa. Edelleenmyynnissä seuraavan ostajan tulee kuitenkin olla arvonlisäverorekisterissä oleva elinkeinonharjoittaja tai muu oikeushenkilö. Tavara on toimitettava suoraan seuraavalle ostajalle Suomeen sellaisesta EU-maasta, jossa ensimmäinen ostaja ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi. Tällöin seuraava ostaja on verovelvollinen yhteisöhankinnan arvonlisäverosta. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 72 g §.)

EU:n sisällä on mahdollista tehdä tavarastoja, jotka eivät ole yhteisöhankintoja. Tällaisia hankintoja ovat yli 10-metriset vesialukset, jotka eivät ole tarkoitettu hui- tai urheilukäyttöön sekä ilma-alukset, niiden varaosat ja varusteet, kun ne tulevat pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä harjoittavan elinkeinonharjoittajan käyttöön. Kansainvälisessä liikenteessä käytettävän vesialuksen varustamiseksi ostetut tavarat eivät myöskään ole yhteisöhankintoja. Lisäksi yhteisöhankinnoiksi ei katsota sellaisten tavaroiden ostoa, jotka on tarkoitus myydä ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevalla ilma- tai vesialuksella. (Verohallinto 2023b.)

Jos samojen tavaroiden osto Suomessa oikeuttaisi ostajan diplomaattisten hankintojen arvonlisäveron palautukseen, eivät ostot ole yhteisöhankintoja. Sama tilanne olisi myös



kansainvälisen järjestön tai sen henkilökunnan hankintojen kanssa, jos he olisivat oikeutettuja saamaan arvonlisäveron palautusta samojen tavaroiden ostosta Suomessa perustamis- tai isäntämaasopimuksen mukaan. (Verohallinto 2023b.)

Edelleen yhteisöhankintoina ei käsitellä käytettyjen tavaroiden tai taide-, keräily- ja antiikkiesineiden marginaaliverotusmenettelyä vastaavalla menettelyllä myytyjä tavaroita. Laskulla tai muulla myyntitositteella on tällöin oltava merkintä sovelletusta marginaaliverotusmenettelystä. Jälleenmyyjällä on kuitenkin mahdollisuus valita, myykö hän käytetyt tavarat tai taide-, keräily- ja antiikkiesineensä yleisten arvonlisäverolain säännösten mukaan vai käyttääkö hän myynnissä marginaaliverotusmenettelyä. Jos tavarat ovat ostettu marginaaliverotuksella, on menettely purettava, jotta tavarat voisi myydä yhteisömyyntinä. (Verohallinto 2023b.)

Asennettuina ja koottuina myytävät tavarat aiheuttavat myös erityistilanteita. Jos tavara kuljetetaan toiseen maahan asennettavaksi tai koottavaksi myyjän toimeksiannosta, kyseessä ei ole yhteisöhankinta. Jos asennus- tai kokoamistyö tapahtuisi Suomessa, katsottaisiin tavara myös myydyksi Suomessa. Jos työ suoritettaisiin puolestaan jossain toisessa EU-maassa, olisi tämä kyseinen maa tavarahan myyntimaa. Vähäiset toimenpiteet jäävät kuitenkin tämän säännöksen ulkopuolelle, kuten esimerkiksi laitteen liittäminen sähköverkkoon. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 63 §; Verohallinto 2023b.)

Sähkö, verkossa toimitettavat kaasut sekä lämpö- ja jäähdytysenergia luokitellaan myös tavaroiksi, mutta niiden ostot eivät ole yhteisöhankintaa. Näiden tavaroiden myynti tapahtuu Suomessa, jos ostajalla on Suomessa kiinteä toimipaikka, johon ostot luovutetaan. Ostajan tulee lisäksi olla arvonlisäverovelvollinen. Jos ostaja ei ole luovutettu kiinteään toimipaikkaan Suomessa tai muualla, on myyntimaa Suomi, jos ostajan liiketoiminnan kotipaikka on Suomessa ja tämä on verovelvollinen jälleenmyyjä. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 63 e §.)

Valmisteveron alaisten tavaroiden yhteisöhankinnat on aina ilmoitettava Verohallinnolle. Arvonlisäverovelvolliset elinkeinonharjoittajat ilmoittavat ne samaan tapaan kuin muutkin yhteisöhankintansa. Ei-verovelvolliset elinkeinonharjoittajat ja muut oikeushenkilöt puolestaan ilmoittavat ja maksavat valmisteveron alaiset yhteisöhankintansa niille tarkoitetulla lomakkeella OmaVero-palvelussa. Yhteisöhankinnan veron perusteeseen sisältyy myös erikseen maksettava valmistevero. (Verohallinto 2023b.)

#### 4.4 Maahantuonti

Kun tavara tuodaan EU:n tullialueelle sen ulkopuolelta, on kyse tavarahan maahantuonnista. Lisäksi maahantuontina käsitellään tavarahan tuominen EU:n arvonlisäalueelle EU:n tullialueen sisältä, mutta arvonlisäalueen ulkopuolelta. Maahantuonnista

maksetaan arvonlisävero Suomeen silloin, kun maahantuonti tapahtuu Suomessa. Näin on silloin, kun tavaran sijaintimaa on Suomi, kun se tuodaan yhteisön arvonlisäveroalueen rajan yli. (Tamminen 2021, 102–104.)

Toisinaan tavaroita tuodaan Suomeen toisten EU-maiden kautta, mutta ne ovat asetettu sellaiseen menettelyyn, jonka takia tullausta ei tarvitse tehdä siinä EU-maassa, johon tavarat ensimmäisenä saapuvat. Jos menettely puretaan tavaroiden ollessa Suomessa, tapahtuu tavaran maahantuonti myös Suomessa. Esimerkkejä kyseisistä menettelyistä ovat ulkoinen passitusmenettely, sisäinen jalostusmenettely, väliaikainen varastointi tai tavaran siirto tullivarastoon. (Lamppu & Ruohola 2023, 518; Verohallinto 2022.)

Maahantuontia lykkäävän menettelyn voi päättää jälleenvienti. Jälleenviennissä kyse on sellaisten tavaroiden viennistä, jotka ovat olleet jossain tullausta lykkäävässä menettelyssä, mutta viedään pois EU:n alueelta, ilman että tavarat päästetään vapaaseen liikenteeseen yhteisön alueella. Tällaisessa tapauksessa ei maahantuontia tapahdu, joten siitä ei tarvitse maksaa arvonlisäveroa. Jos taas EU-alueella sisäiseen passitusmenettelyyn asetettu uni-onitavara tuodaan Suomeen EU:n ulkopuolisten maiden kautta, kyseessä ei ole maahantuonti. (Verohallinto 2022.)

Maahantuonnin veron peruste lasketaan tavaran tullausarvon perusteella, ellei laissa toisin säädetä (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 88 §). Tullin vahvistama tullausarvo löytyy tullauspäätökseltä. Tullausarvon lisäksi veronperusteeseen lasketaan maahantuontiin liittyvät kustannukset ensimmäiseen määräraikkaan Suomessa. Tällaisia kustannuksia ovat esimerkiksi tavaran kuljetus-, lastaus- ja purkukustannukset. Joissain tapauksissa osa näistä kustannuksista saattaa jo sisältyä tavaran tullausarvoon. Jos maahantuonnin yhteydessä on jo tiedossa tavaran toinen määräraikka, lasketaan veronperusteeseen mukaan myös toiseen määräraikkaan kuljettamisesta syntyvät kustannukset. Edelleen maahantuonnin veronperusteeseen lasketaan mukaan maahantuonnista syntyvät verot, tullit ja muut maksut arvonlisäveroa lukuun ottamatta. (Verohallinto 2023d.)

### **Arvonlisäveroton maahantuonti**

Eräissä tapauksissa maahantuonti on säädetty arvonlisäverottomaksi. Yksi verottomuuden peruste on myynnin verottomuus kotimaassa. (Tulli 2021.) Tulli (2021) on listannut myynnin perusteella verottomiksi tavaroiksi

- äidinmaidon, ihmisveren, ihmiselimet ja ihmiskudokset
- arvonlisäverolain 43 b §:ssä tarkoitetun sijoituskullan
- sanoma- ja aikakauslehtien painokset yleishyödyllisille yhteisöille
- Keskuspankin maahantuoman kultan

- ilma-alukset, niiden varaosat ja varusteet, jos ne tuodaan kansainvälistä lentoliikennettä harjoittavan elinkeinonharjoittajan käyttöön
- vesialukset, jotka ovat rungoltaan vähintään 10-metrisiä, eivätkä huvi- tai urheilukäyttöön
- käypinä maksuvälineinä toimivat setelit ja kolikot
- ja hammasproteesit, joiden maahantuojana on hammaslääkäri, hammasteknikko tai erikoishammasteknikko.

Edelleen maahantuonti voi olla veroton tullittomuusasetuksen perusteella. Se tarkoittaa, että tietyt tavarat, joiden maahantuonti on tullitonta, ovat myös arvonlisäverottomia. (Tulli 2021.) Tullittomuudella tarkoitetaan, että maahantuonnista ei tarvitse maksaa tuontitullia. Tullittomuus ei kuitenkaan aina automaattisesti tarkoita, että tavaran maahantuonnista ei tarvitsisi maksaa arvonlisäveroa, vaan arvonlisäverottomuus koskee vain tietyjä tavaroita. Tullittomuuden säännökset löytyvät tullilaista ja EU:n tullilainsäädännöstä, kun taas arvonlisäverottomuuden säännökset löytyvät arvonlisäverolaista. (Tulli 2023.)

Suurin osa tullittomuusasetuksen tullittomista tavaroista liittyvät luonnollisten henkilöiden henkilökohtaiseen omaisuuteen, kuten matkatavarat tai muuton yhteydessä tuotavat tavarat. Lisäksi tullittomia ovat vähäarvoiset, kokonaisarvoltaan alle 150 euroa olevat tavaralahetykset. Erityisesti elinkeinonharjoittajille oleellisia tullittomia tavaroita ovat esimerkiksi toiminnan siirron yhteydessä tuodut investointitavarat ja muut pääomahyödykkeet, kansainvälisten suhteiden yhteydessä saadut lahjat ja kaupan edistämiseksi tarkoitettut tavarat. Alkoholij- ja tupakkatuotteet eivät kuitenkaan koskaan voi olla tullittomia. (Neuvoston tullittomuusasetus (EU) 1186/2009.)

Maahantuonti voi olla lisäksi veroton EU:n tullikoodeksin perusteella. Tällöin tullittomia tavaroita ovat palautustavarat, joiden verottomuus edellyttää, ettei tavaroita ole myyty verotta EU:n ulkopuolelle. Lisäksi edellytetään, ettei tavaroita, jotka ovat olleet Suomessa vähennykseen oikeuttavassa käytössä, ole myyty EU:n ulkopuolella. Toinen tullikoodeksin perusteella tulliton tavararyhmä on merikalastustuotteet sekä muut merestä saatavat tuotteet. Tullittomuus koskee vain EU:n ulkopuolisilta aluevesiltä saatuja kalatuotteita, jotka on kalastettu EU:n alusrekisterissä olevalla aluksella. Verottomuuden edellytyksenä on lisäksi, ettei tuotteita myydä ennen kuin ne ovat maahantuotu. (Tulli 2021.)

## 5 Palveluostot ulkomailta

### 5.1 Elinkeinonharjoittajan käsite palvelukaupassa

Palvelukaupassa käytettävät säännökset määräytyvät sen perusteella, myydäänkö palvelu elinkeinonharjoittajalle vai kuluttajalle. Palvelukaupan yhteydessä elinkeinonharjoittajan käsite on kuitenkin paljon laajempi kuin kansainvälisessä kaupassa muuten. Elinkeinonharjoittajiksi katsotaan arvonlisäverovelvollisten liikkeen- ja ammatinharjoittajien lisäksi myös ei-arvonlisäverovelvolliset liikkeen- ja ammatinharjoittajat. Edelleen ei-arvonlisäverovelvolliset yleishyödylliset yhteisöt ovat elinkeinonharjoittajia, jos ne myyvät tavaroita tai palveluita vastiketta vastaan. Suurimpana erona tavarakauppaan on vähäisen toiminnan harjoittajat, jotka katsotaan elinkeinonharjoittajiksi ja käännetyn verovelvollisuuden perusteella verovelvollisiksi, kun he ostavat yleissäännöksen mukaisia palveluja ulkomailta. Kansainvälisessä palvelukaupassa valtiot ja kunnat katsotaan myös elinkeinonharjoittajiksi. (Verohallinto 2021.)

Kun palvelukaupan myyntimaasäännöksiä sovelletaan, elinkeinonharjoittajina pidetään myös sellaisia oikeushenkilöitä, jotka ovat merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Rekisteriin merkitsemisen syy ei ole oleellinen. Sellaiset oikeushenkilöt, jotka ovat rekisterissä vain käännetyn verovelvollisuuden perusteella ostettuaan jotain ulkomaalaiselta myyjältä, ovat poikkeus, eikä heitä katsota elinkeinonharjoittajiksi. (Verohallinto 2021.)

Erityisesti on huomioitava, että elinkeinonharjoittaja, joka liiketoiminnan lisäksi harjoittaa myös muuta toimintaa, katsotaan elinkeinonharjoittajaksi myös niiden palvelujen osalta, jotka luovutetaan muuta kuin liiketoimintaa varten. Esimerkiksi yleishyödyllinen yhdistys, jonka pääasiallinen toiminta liittyy urheiluun, voi harjoittaa vastikkeellista kioskitoimintaa yleishyödyllisen toimintansa lisäksi. Tällöin se katsotaan elinkeinonharjoittajaksi myös niiden palveluiden osalta, jotka se ostaa urheilutoimintaansa varten. (Verohallinto 2021.)

Jos elinkeinonharjoittaja kuitenkin ostaa palvelut muussa kuin elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa, ei häntä pidetä elinkeinonharjoittajana myyntimaasäännöksiä sovellettaessa. Elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa toimimista ei ole esimerkiksi ostojen tekeminen omaan tai henkilökunnan yksityiskäyttöön. Jos palveluja käytetään osittain liiketoimintaan ja osittain yksityisesti, tällöin ostoon sovelletaan elinkeinonharjoittajia koskevaa yleissäännöstä. (Verohallinto 2021.)

### 5.2 Yleissäännös elinkeinonharjoittajille

Elinkeinonharjoittajalle myytyjen palvelujen myyntimaa eli verotukseen oikeutettu maa määräytyy joko yleissäännöksen tai erityissäännöksen perusteella. Jos palvelun myynnistä ei

ole olemassa erityissäännöstä, määritetään myyntimaa aina yleissäännöksen perusteella. (Tamminen 2021, 121–122.) Näin ollen suurin osa palveluista käsitellään yleissäännöksen mukaan. Kansainvälisen palvelukaupan elinkeinonharjoittajalle tapahtuvan myynnin yleissäännöksen mukaan palvelun myynti tapahtuu siinä maassa, jossa ostajan kiinteään toimipaikka sijaitsee, jos palvelu luovutetaan sinne. Jos palvelua ei luovuteta ostajan kiinteään toimipaikkaan, määräytyy myyntimaa ostajan liiketoiminnan kotipaikka. Toisin sanoen yleissäännöksen mukaan verotusvaltio on ostajan kiinteän toimipaikan tai liiketoiminnan kotipaikan mukainen maa. (Verohallinto 2021; Lamppu & Ruohola 2023, 574.)

EU:n sisällä tapahtuvaan palvelujen yleissäännöksen mukaiseen myyntiin sovelletaan aina käännettyä verovelvollisuutta, kun myyjä ja ostaja eivät ole sijoittautuneet samaan jäsenvaltioon. Tällöin ostaja suorittaa oman maansa arvonlisäveron myyjän puolesta. (Lamppu & Ruohola 2023, 574.) Kun ostajana on ei-arvonlisäverovelvollinen elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, jota myyntimaasäännösten yhteydessä pidetään elinkeinonharjoittajana ja joka on tällöin käännteisen verovelvollisuuden perusteella velvoitettu maksamaan arvonlisäveron, on hänen rekisteröidyttävä verovelvolliseksi ostostaan. (Verohallinto 2021.) Kun suomalainen elinkeinonharjoittaja ostaa yleissäännöksen alaisen palvelun EU:n ulkopuoliselta myyjältä, syntyy ostajalle myös tässä tapauksessa käännetty verovelvollisuus. Näin ollen ulkomaalaisen myyjän ei tarvitse rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. Osto raportoidaan kuitenkin arvonlisäveroilmoituksella eri tavalla kuin EU-palveluostot. (Lamppu & Ruohola 2023, 574–575.)

Yleissäännös ei sovellu tilanteisiin, joissa ostaja on oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja. Tällaisessa tilanteessa oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, ei ole myöskään velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi. Edelleen käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta, jos myyjä on ulkomaalainen ja vapaaehtoisesti rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa tai myyjän täällä sijaitseva kiinteä toimipaikka osallistuu palvelun suorittamiseen. Jos Suomessa oleva ulkomaisen myyjän kiinteä toimipaikka ei osallistu myyntiin, voidaan käännettyä verovelvollisuutta soveltaa. Vaikka kiinteä toimipaikka ei osallistuisi myyntiin, mutta laskulla on kiinteän toimipaikan arvonlisäverotunniste, tällöin myyjä on velvollinen suorittamaan myynnin arvonlisäveron. Käännettyä verovelvollisuutta ei myöskään sovelleta, jos myyjän liiketoiminnan kotipaikka on Suomessa. (Verohallinto 2021.)

### 5.3 Erityissäännökset elinkeinonharjoittajille

Yleissäännöksestä poikkeavia säännöksiä käytetään elinkeinonharjoittajien välisessä palvelukaupassa tiettyjen palvelujen myynneissä. Toisin sanoen palvelun luonne määrittää sen, sovelletaanko siihen erityissäännöstä. Kun kyseessä ovat kiinteistöön liittyvät palvelut,

henkilökuljetuspalvelut, kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus, oikeus sisäänpääsyyn opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja muihin vastaaviin tilaisuuksiin sekä välittömästi sisäänpääsyyn liittyvät palvelut, ravintola- ja ateriapalvelut sekä matkatoimistopalvelut, määräytyy myyntimaa erityissäännön perusteella. (Verohallinto 2021.) Taulukossa 1 esitellään myyntimaaan määräytyminen näissä poikkeavissa tapauksissa.

<b>PALVELU</b>	<b>MYYNTIMAA</b>
Yleissäännös	Ostajan maa
Kiinteistöön liittyvät palvelut	Kiinteistön sijaintimaa
Henkilökuljetuspalvelut	Suoritusmaa
Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus	Kuljetusvälineen luovutusmaa
Pääsy opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuteen, messuille ja näyttelyyn ja muihin vastaavaan tilaisuuteen sekä pääsyyn välittömästi liittyvä palvelu	Maa, jossa tilaisuus järjestetään
Ravintola- ja ateriapalvelu <ul style="list-style-type: none"> <li>• Yhteisön alueella henkilökuljetuksen (vesi-, ilma-alus, juna) aikana</li> </ul>	Suoritusmaa Kuljetuksen lähtöpaikka
Matkatoimistopalvelut	Myyjän maa

Taulukko 1. Elinkeinonharjoittajalle myydyn palvelun myyntimaa (mukailtu Verohallinto 2021)

### **Kiinteistöön liittyvät palvelut**

Silloin, kun palvelut liittyvät välittömästi kiinteistöön, verotetaan ne aina siinä maassa, jossa kiinteistö sijaitsee. Kiinteistön määritelmä on EU:n sisällä yhtenäinen. Sillä tarkoitetaan maan päällä tai alla sijaitsevaa maa-alaa, johon voi muodostua omistus- tai hallintaoikeus, rakennusta tai rakennelmaa, jota ei voi siirtää, vaan se on kiinteästi maaperässä, sellaisia osia, jotka ovat kiinteästi asennettuina kiinnitettyinä rakennukseen tai rakennelmaan, niin että ilman niitä rakennus olisi vaillinainen (esim. ovet ja ikkunat), ja sellaista asennettua osaa, laitetta tai konetta, jota ei voida siirtää, ilman että rakennus tai rakennelma tuhoutuu tai muuttuu. (Verohallinto 2021.)

Palvelu on kiinteistöön liittyvä, jos se liittyy kiinteistöön tarpeeksi suorasti (Verohallinto 2021). Euroopan unionin neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (282/2011, artikla 31a) mukaan kiinteistöön liittyvän palvelun tulee täyttää vähintään yksi seuraavista edellytyksistä:

- Palvelun tarve johtuu kiinteästä omaisuudesta, ja kyseinen omaisuus on keskeinen palvelulle ja oleellinen osa palvelun suorittamista.
- Palvelu kohdistuu kiinteään omaisuuteen tavoitteena muuttaa kiinteää omaisuutta fyysisesti tai juridisesti.

Euroopan unionin neuvosto (282/2011, artikla 31a) on myös listannut palveluita, jotka täyttävät nämä edellytykset ja joita ei voi pitää kiinteistöön kohdistuvina. Kiinteistöön liittyviä palveluita ovat esimerkiksi tietyille maa-alalle tarkoitetun rakennuksen piirustusten ja suunnitelmien tekeminen riippumatta siitä, toteutetaanko suunnitelma, maa-alaan kohdistuvat työt, myös maanviljely, sekä rakennukseen tai sen osiin kohdistuvat rakennus- ja uudistus-työt. Kiinteistöön liittyvinä palveluina ei voida pitää esimerkiksi suunnittelu- tai piirustuspalvelua, jos se ei kohdistu tietyille maa-alalle, mainostilan myymistä kiinteistöltä tai sellaisten koneiden tai osien huoltoa ja korjausta, jotka eivät ole kiinteä osa kiinteistöä.

### **Henkilökuljetuspalvelut**

Henkilöstökuljetuspalvelut verotetaan siinä maassa, jossa kuljetus suoritetaan. Jos se siis alkaa ja päättyy Suomessa, maksetaan arvonlisävero myös Suomeen. Suoraan ulkomaille suuntautuvat henkilökuljetukset tai suoraan ulkomailta Suomeen saapuvat henkilökuljetukset ovat kuitenkin verottomia. Kuljetuksen alkamis- ja päättymispaikkana pidetään matkaliipun osoittamaa lähtöpaikkaa ja ensimmäistä määräpaikkaa. Jos kuljetukseen liittyy muusta kuin teknisestä viasta johtuva keskeytys, määräpaikaksi katsotaan kuljetuksen keskeytymispaikka. Henkilöstökuljetuspalveluihin ei koskaan sovelleta käänteistä verovelvollisuutta. (Verohallinto 2021.)

### **Opetus-, tiede-, kulttuuri- ja muut vastaavat palvelut**

Kun elinkeinonharjoittajalle myydään sisäänpääsyoikeus opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- tai urheilutilaisuuteen, messuille tai vastaavaan tapahtumaan, on palvelun myyntimaa se maa, jossa tilaisuus järjestetään. Myös sisäänpääsyyntä välittömästi liittyvät palvelut, kuten naulakkopalvelut, verotetaan samalla periaatteella. Tällaisten palveluiden myynnissä ei käytetä käänteistä verovelvollisuutta. (Verohallinto 2021.)

Jos kyseessä on jokin tilaisuuden järjestämiseen liittyvä palvelu, eli muu kuin sisäänpääsyyntä liittyvä palvelu, sovelletaan elinkeinonharjoittajalle myydyntä palvelun yleissäännöstä. Se tarkoittaa, että esimerkiksi tilaisuuden markkinointipalvelut verotetaan yleissäännöksen mukaisesti ostajan maassa. (Verohallinto 2021.) Jos taas pääsymaksulla saa

oikeuden harjoittaa liikuntaa, kyseessä ei ole tilaisuuden sisäänpääsyyn oikeuttavasta palvelusta. Näin on esimerkiksi, kun ostetaan sisäänpääsy uimahalliin. Tällaisessa tapauksessa palvelun myyntimaa määräytyy yleissäännöksen mukaan. (Tamminen 2021, 162–163.)

### **Ravintola- ja ateriapalvelut**

Ravintola- ja ateriapalveluiden myyntimaa määräytyy niiden suorituspaikan mukaan. Jos kyseiset palvelut järjestetään Suomessa, on Suomella oikeus verottaa arvonlisävero. Ravintolapalvelulla tarkoitetaan palvelua, joka järjestetään myyjän tiloissa, kun taas ateriapalvelut suoritetaan ostajan tiloissa tai tämän osoittamissa tiloissa. (Verohallinto 2021.)

Jos kyseessä on palvelu, joka suoritetaan ilma- tai vesialuksella EU:n alueella, on palvelun myyntimaa kuljetuksen lähtömaa. Kun kuljetus on suoraan EU:n ulkopuolelle tai EU:n ulkopuolelta sisäpuolelle, on myyntimaa palvelun suoritusmaa. Jos kansainvälisessä liikenteessä olevalla aluksella tarjoillaan ruokaa ulkomaille matkustaville, kyseessä on arvonlisäveroton myynti. (Verohallinto 2021.)

### **Matkatoimistopalvelut**

Matkatoimistopalvelut ovat matkanjärjestäjän myymä kokonaisuus tavaroista ja palveluista, joita hän on hankkinut muilta elinkeinonharjoittajilta. Kun palvelu luovutetaan elinkeinonharjoittajalle, verotusoikeus on erityissäännöksen mukaan myyjän maalla, mikäli palvelu luovutetaan myyjän kiinteästä toimipaikasta. Jos palvelua ei luovuteta kiinteästä toimipaikasta, määräytyy myyntimaa myyjän liiketoiminnan kotipaikan mukaan. (Tamminen 2021, 169.)

## **5.4 Verottomuussäännökset**

Tietyt palvelut ovat säädetty verottomiksi, niin ettei myyjän tai ostajan käännetyn verovelvollisuuden nojalla tarvitse suorittaa niistä arvonlisäveroa. Osa tällaisista palveluista kohdistuu kansainvälisten alusten matkustajiin, postipalveluihin, diplomaattisuhteisiin ja kansainvälisiin järjestöihin (Lamppu & Ruohola 2023, 610–623). Näitä ei kuitenkaan käsitellä erikseen, sillä työssä keskitytään nimenomaan Suomessa verovelvollisiin elinkeinonharjoittajiin. Sen sijaan läpi käydään verottomia logistiikkapalveluita, ilma- ja vesialuksiin liittyviä palveluita ja tavaraan kohdistuvia työpalveluita (Lamppu & Ruohola 2023, 611–623).

Tavaran kuljetuspalvelut ja niihin välittömästi liittyvät lastaus-, purku- ja vastaavat palvelut ovat arvonlisäverottomia silloin, kun tavara kuljetetaan EU:n ulkopuolelle, tai se on ulkoisessa tai sisäisessä passitusmenettelyssä. Tavaran maahantuonnin liitännäispalvelut ovat myös arvonlisäverottomia, jos niiden arvo on laskettava mukaan maahantuonnin veronperusteeseen. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 71 §.)



Toisekseen välittömästi alukseen tai sen rahtiin liittyvät palvelut ovat verottomia. Tällaisia palveluita ovat esimerkiksi lastin nostaminen alukseen ja sieltä pois. Ilma-alusten osalta verottomaksi katsotaan myös itse alusten, niiden varaosien tai varusteiden vuokraaminen. Ilma- tai vesialuksen tulee kuitenkin olla elinkeinonharjoittajan harjoittamassa ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä, jotta verottomuutta voidaan soveltaa. (Lamppu & Ruohola 2023, 616–620; Arvonlisäverolaki 1501/1993, 71 §.)

Jos tavaraan kohdistuu työsuoritus, ja sen jälkeen myyjä, ulkomaalainen ostaja, tai heidän valtuuttamansa ulkopuolinen toimittaa myydyn tavaran suoraan EU:n ulkopuolelle, katsotaan tavaraan liittyvät työsuoritukset verottomiksi palveluiksi. Verottomuuden edellytyksenä on, että ostaja on elinkeinonharjoittaja, eikä verovelvollinen Suomessa. (Lamppu & Ruohola 2023, 616–620; Arvonlisäverolaki 1501/1993, 71 §.)

## 6 Prosessikaavion kehittämisen prosessi

### 6.1 Suunnittelu

Konstruktivistisen mallin mukaan kehittämistyö alkaa aloitusvaiheella, jossa saadaan idea ja määritellään alustava kehittämistehtävä (Salonen 2013, 16). Siksi kehittäminen aloitettiin keskustelemalla toimeksiantajan kanssa ideasta, jotta molemmat osapuolet ymmärsivät toistensa tarpeet. Idean työstäminen vaati ajatustyötä, joten ideasta ja kehittämistyöstä keskusteltiin kaksi kertaa. Kehittämiselle oli lisäksi luotava rajaukset, jotta työ pysyisi selkeänä ja opinnäytetyölle sopivana. Rajaukset hyväksyttiin toimeksiantajalla.

Tämän jälkeen tehtiin kirjallinen opinnäytetyösuunnitelma, jossa määriteltiin, mitä tavoitteita kehittäminen prosessille on, millaisiin vaiheisiin se jaetaan, millaista aineistoa käytetään ja mitkä ovat kehittämistyön tärkeimmät käsitteet. Suunnitelma esiteltiin seminaarissa, jossa siitä saatiin palautetta. Seminaariin osallistui myös toimeksiantajan edustaja, joten yhteistyö suunnitteluvaiheessa oli tiivistä, ja palautetta saatiin heti alusta alkaen.

Seminaarissa saadun palautteen perusteella opinnäytetyön rajoituksia tarkennettiin. Rajaukset siirrettiin lisäksi heti työn alkuun, jotta työstä saisi heti alussa selkeän kuvan siitä, mihin kiinnitetään huomiota ja millä perusteella teoriatausta prosessikaaviota varten on kerätty. Palautteen perusteella tarkennettiin myös kohderyhmän kuvausta, jotta olisi selvää, millaisille käyttäjille prosessikaavio on suunniteltu.

Esivaiheessa ideana on siirtyä varsinaiseen kehittämissympäristöön (Salonen 2013, 17). Tämä toteutettiin havainnoimalla työn ohessa, millaisia kansainvälisten ostojen arvonlisäverotuksen kysymyksiä kirjanpitäjän arjessa nousee esille. Havainnointia ei tehty järjestelmällisesti, vaan muistiin kirjattiin ne tapaukset, joissa opinnäytetyön tekijä itse pohti arvonlisäveron käsittelyä ja joissa kollegat kysyivät ääneen toisten mielipidettä.

Havainnoinnissa nousivat esille yhteisöyhteistyön tunnistaminen laskulta sekä EU:n ulkopuolelta tehtyjen palveluostojen arvonlisäverotus. Ensimmäisessä tapauksessa lasku oletettiin yhteisöyhteistyönä sen perusteella, että se on lähetetty toisesta EU-maasta. Lähempi tarkastelu osoitti kuitenkin, ettei se täyttänyt yhteisöyhteistyön edellytyksiä, sillä laskulla oli mukana toisen maan arvonlisävero. Tämän perusteella prosessikaavioon päätettiin ottaa myös mukaan tapaus, jossa laskulta tulisi tarkistaa, onko siinä eritelty toisen maan arvonlisävero. Tämä auttaa erityisesti vasta-alkajia hahmottamaan yhteisöyhteistyön käsitettä.

Toinen tapaus tuli esiin niin opinnäytetyön tekijän omassa työssä kuin myös kollegan työssä. EU:n ulkopuolelta ostettujen palveluiden haasteena oli erityisesti se, että yleissääntöjen mukaisesti palveluihin sovelletaan samalla tavalla käännettyä verovelvollisuutta kuin






EU:n sisäpuolella tehtyihin yleissäännöksen mukaisiin palveluihin, vaikka kirjanpito-ohjelmassa ei olisi erikseen tälle tapaukselle tarkoitettua koodia. Nämä havainnot osoittivat, että palvelukauppa ajatellaan helposti jakautuvan EU:n sisäpuolisiin ja ulkopuolisiin ostoihin kuten tavara kaupassa, vaikka palvelukaupassa tällainen jako ei ole merkityksellinen. Siksi teoriataustan kirjoittamisessa ja prosessikaavion suunnittelussa päätettiin huomioida palveluostot hieman tarkemmin.

Kehittämisprosessin esivaiheeseen sisältyivät lisäksi arvonlisäverotuksen teoriataustaan tutustuminen ja kirjallisuuskatsauksen kirjoittaminen. Koska narratiivisen kirjallisuuskatsauksen tavoitteena on työstää kokonaiskuva käsiteltävästä aiheesta (Vilka 2023), suunniteltiin teoriatausta niin, että se auttaisi myös arvonlisäverotusta vähemmän tuntevaa ymmärtämään, mistä opinnäytetyössä on kysymys. Tästä syystä teoriataustassa määriteltiin arvonlisäverotukseen liittyviä yleisiä käsitteitä ja esiteltiin lyhyesti Suomen arvonlisäverojärjestelmää kansainvälisen arvonlisäverotuksen teorian lisäksi.

Kirjallisuuskatsauksen rakenne perustuu tavaroiden ja palveluiden toisistaan eroaviin säännöksiin. Siksi nämä käsiteltiin erillisissä luvuissa. Lisäksi jakoa perusteltiin sillä, että Verohallinnon ohjeistukset kansainvälisestä arvonlisäverotuksesta jakautuvat samalla tavalla (vrt. Verohallinto 2021 ja Verohallinto 2023b), joten jako on alalla työskenteleville jo ennestään tuttu. Kirjallisuuskatsauksen kirjoittaminen syvensi opinnäytetyön tekijän ymmärrystä kansainvälisten ostojen arvonlisäverotuksesta. Samalla se auttoi hahmottamaan sekä aiheen kokonaiskuvaa että osatekijöitä. Näiden pohjalta alettiin työstää itse prosessikaaviota.

## 6.2 Toteutus

Prosessien mallinnuksessa on tiettyjä merkintätapoja, joita käytetään yleisesti. Organisaatioilla voi kuitenkin olla omia vakiintuneita tapoja kuvata prosesseja, jolloin näiden kuvaustapojen käyttäminen on suotavaa. (Martinsuo & Blomqvist 2010, 11). Siksi ennen prosessikaavion työstämisen aloittamista tarkasteltiin toimeksiantajan olemassa olevia prosessikaavioita ja niiden ulkoasua. Niiden perusteella prosessikaavion malliksi valittiin vuokaavio, sillä siinä käytetyt symbolit ovat jo edellisistä kaavioista tuttuja kohderyhmälle. Nämä ovat lisäksi yleisesti käytettyjä. Kuviossa 7 esitellään prosessikuvausten yleisimmin käytetyt symbolit. Keltaisella reunustetut neljä ylimmäistä symbolia valikoituivat käytettäväksi kehittämistehtävän toteuttamisessa.

Merkintä	Merkitys
	Aloitustai lopetus
	Tehtävä tai prosessi
	Materiaali- tai tietovirta (voidaan merkitä esim. eri värein tai viivatyypein)
	Päätös
	Dokumentti
	Tietojärjestelmä/varasto
	Varasto
	Data
	Viive, odotus

Kuvio 7. Prosessikuvausten keskeiset merkintätavat (Martinsuo & Blomqvist 2010, 11)

Prosessikaavion muodosta keskusteltiin myös toimeksiantajan edustajan kanssa. Keskustelussa pohdittiin muun muassa vuokaavion kulkusuuntaa ja sen käytettävyyttä. Kulkusuunnassa päädyttiin ylhäältä alaspäin kulkevaan, sillä toinen arvonalisäverotukseen liittyvä kaavio on tehty samalla periaatteella. Valinnalla on tarkoitus tukea saman aihepiirin kaavioiden yhtenäisyyttä. Keskustelussa kulkusuunnalla ei katsottu olevan vaikutusta kaavion käytettävyyteen, sillä toimeksiantaja on käyttänyt molempia suuntia aiemminkin.

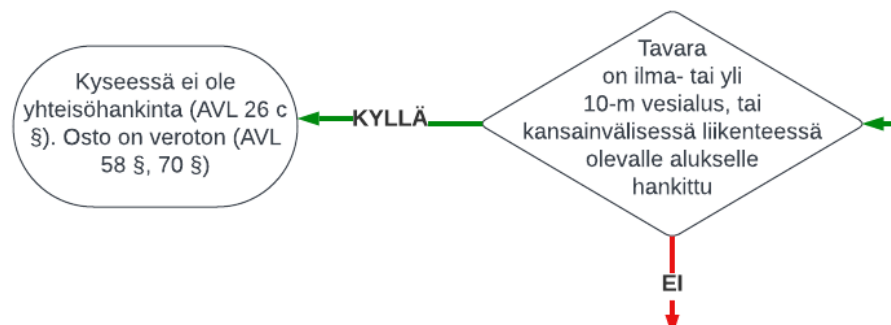
Visuaalisessa mallinnuksessa käytettiin Lucidchartia, joka on verkkopohjainen älykäs kaaviosovellus (Lucid Software 2023). Se valittiin käytettäväksi ohjelmaksi, sillä suurin osa toimeksiantajan prosessikaavioista on tuotettu sen avulla. Lisäksi kaavio on helppo jakaa yrityksen sisällä. Tämä mahdollistaa esimerkiksi kaavion linkkien ja tietojen päivittämisen myöhemmin. Lucidchartissa on lisäksi helppo kopioida sekä koko kaavio että osa kaaviosta muokkausta varten toiseen välilehteen, mikä helpotti useampien versioiden tekemistä. Sähköisessä muodossa oleva prosessikaavio on helppo jakaa toimeksiantajayrityksen intrassa kaikkien työntekijöiden saataville.

Prosessikaavion toteuttamisessa hyödynnettiin iteraation periaatetta, eli mallintamisen, testaamisen ja arvioinnin syklin toistuvuutta (Vilkkä 2021, 33–34). Kehittämisprosessissa iteraation sykli käytiin läpi kahdesti. Molemmissa arviointivaiheissa prosessikaaviota muokattiin saatujen kommenttien perusteella. Kaikkiaan kaaviosta tehtiin kolme versiota, joista kolmas on lopullinen, viimeistelty versio.

Ensimmäinen prosessikaavion mallinnus luotiin nopeasti, jotta se saatiin heti alkuvaiheessa palautekierrokselle toimeksiantajalle. Tässä hyödynnettiin palvelumuotoilun ajatusta nopeasta mallintamisesta, jotta liian aikaisin ei jumiuduttaisi yhteen vaihtoehtoon (Ojasalo ym. 2015, 78). Toimeksiantaja nimesi kolme henkilöä Continuous Improvement -ryhmästä tutustumaan ensimmäiseen versioon ja antamaan palautetta. Samat henkilöt ovat olleet

mukana toteuttamista ohjeistusta arvonlisäveron käsittelyssä tarvittavista kirjanpito-ohjelmien koodeista, joten heillä oli jo valmiiksi näkemystä aihepiiristä.

Palautteen perusteella prosessikaaviota yksinkertaistettiin. Siitä jätettiin pois harvinaiset tapaukset, jotka koskivat arvonlisäverottomia yhteisöhankintoja ja maahantuonteja sekä tavarastoja, jotka eivät voi olla yhteisöhankintoja. Kuviossa 8 on esimerkki kaaviosta poistetuista osiosta, jossa on kyse tavarasta, joka ei ole yhteisöhankinta. Palautekeskustelun perusteella näitä tapauksia ei juuri esiinny, ja niiden sisältö ei ollut heti ymmärrettävissä, joten ylimääräinen tieto vain hämmensi kaavion käyttäjää. Nämä tiedot vaihdettiin kaavion vieressä oleville muistilapuille, joilta ne ovat luettavissa, mutta missä ne eivät sekoita itse kaavion käyttöä.



Kuvio 8. Osittainen kuvakaappaus prosessikaavion ensimmäisestä versiosta

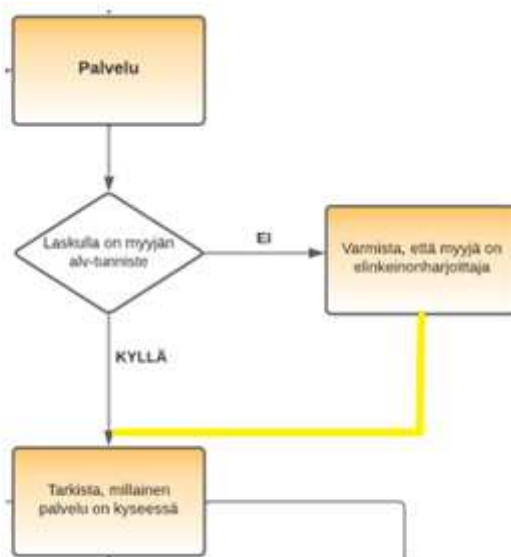
Koska kaavioon ei saa mahdutettua kaikkea tietoa, laadittiin lisäksi opas kaavion käyttämisen tueksi. Oppaaseen määriteltiin, missä tilanteissa prosessikaaviota voidaan soveltaa ja mitä edellytyksiä myyjälle ja ostajalle on. Lisäksi oppaassa avattiin tärkeimmät kansainvälisiin ostoihin liittyvät käsitteet, ja mitä niistä tulisi huomioida. Siihen lisättiin myös linkit arvonlisäverolakiin ja muihin oleellisiin lähteisiin. Tämän lisäksi linkkejä lisättiin suoraan prosessikaavion toiseen versioon, jotta oleelliset lisätiedot olisivat helpompi ja nopeampi löytää.

Ensimmäisen palautekierroksen jälkeen prosessikaaviota verrattiin toimeksiantajan tuottamaan arvonlisäverokäsittelyn koodien kaavioon. Vertailun perusteella kaavioiden värimaailmaa yhtenäistettiin, jotta samanlainen väritys auttaisi yhdistämään saman aihepiirin kaaviot toisiinsa. Näin helpotettiin myös mahdollisuutta käyttää näitä kaavioita rinnakkain, sillä molemmissa kaavioissa tavarastot ja palveluostot löytyvät samanlaisilla väreillä merkitynä.

Toiselle testikierrokselle toimeksiantaja osoitti uudet kaksi henkilöä Continuous Improvement -ryhmästä. He työskentelevät suurempien yritysten parissa, joten heidän työssään

kansainvälinen arvonlisäverotus on arkipäivää. Testihenkilöt eivät nähneet prosessikaavion ensimmäistä versiota, vaan testasivat ja arvioivat vain toista versiota. Näin ollen heillä ei ollut odotuksia siitä, millainen kaavio olisi.

Saadun palautteen perusteella kaavio vaikutti hyvältä ja toimivalta. Korjausehdotukset liittyivät pääasiallisesti kirjallisen ilmaisun parantamiseen ja tarkentamiseen. Toiveena olivat lisäksi viittaukset arvonlisäverolakiin niissä tapauksissa, joissa kaavio ei käsittele asiaa tarkemmin. Viittaukset lisättiin suoraan kaavioon, ja ne linkitettiin arvonlisäverolain verkkoversioon. Lisäksi palveluostojen osalta kaaviota muokattiin lisäämällä yksi nuoli elinkeinonharjoittajan varmistamisesta seuraavaan prosessiin. Kuvioon 9 on lisätty keltainen viiva kuvaamaan muokkauksessa tehtyä lisäystä.



Kuvio 9. Osittainen kuvakaappaus prosessikaavion toisesta versiosta

Prosessikaavioon upotetuista linkeistä ei saatu ollenkaan palautetta, joten niitä ei todennäköisesti huomattu ollenkaan. Tästä syystä ohjeistukseen lisättiin maininta niiden olemassaolosta. Lisäksi upotettujen linkkien määrää lisättiin, jotta lisätiedon löytäminen sujuisi nopeammin. Upotettujen linkkien avulla erillistä ohjeistusta ei ole pakko avata, jotta voisi löytää lisätietoa.

Toisella testikierroksella prosessikaavion mukana testaajille annettiin myös ensimmäinen versio kaavion käyttöön tehdystä ohjeistuksesta. Tämän lisäksi ohjeistuksen ensimmäinen versio hyväksyttiin toimeksiantajan edustajalla ulkoasun osalta. Ohjeistuksesta saatiin palautetta liittyen sekä diojen järjestykseen että tekstin hienosäätöön. Palautteen perusteella siirrettiin dia, jossa tavara ja palvelu määritellään, ohjeen alkuun. Lisäksi kirjoitusvirheet korjattiin ja sanoja muotoiltiin toimivammiksi. Sisällöstä saadut kehitysehdotukset liittyivät

laskumerkintäesimerkkien lisäämiseen, mikä toteutettiin ohjeistuksen viimeistelyssä. Samalla ohjeistukseen lisättiin viittauksia arvonlisäverolakiin ja Verohallinnon ohjeistuksiin.

Toisen testikierroksen aikana opinnäytetyön tekijä testasi kaaviota omassa työssään aina, kun kohdalle osui kansainvälinen ostolasku. Kaavion käyttöä tarkasteltiin testissä siitä näkökulmasta, mitä laskulta on nähtävissä ja miten saadut vihjeet vaikuttavat kaavion käyttöön. Testien perusteella kaavio toimii hyvin varsinkin EU:n sisältä tulevien laskujen kanssa. Haasteeksi koettiin EU:n ulkopuolisissa palveluostoissa se, ettei laskulta aina pystynyt yksiselitteisesti varmistamaan, onko laskun lähettäjä elinkeinonharjoittaja. Tämä ei kuitenkaan suoranaisesti vaikuta kaavion käyttöön, jossa on vain ohjeistettu varmistamaan, että myyjä on elinkeinonharjoittaja (vrt. Kuvio 9).

Toinen esiin noussut haaste oli yritykselle tulevat kuluttajalaskut, joilla on Suomen arvonlisäveroprosentti, vaikka myyjä on sijoittautunut ulkomaille. Tällaisissa tapauksissa on lähes poikkeuksetta kyse Euroopan ulkopuolella toimivasta verkkokaupasta, joka käyttää Euroopan unionin erityisjärjestelmää, One Stop Shopia, arvonlisäverotuksen hoitamiseksi useissa Euroopan maissa yhtä aikaa. Erityisjärjestelmän kautta myyjä tilittää arvonlisäveron siihen maahan, jossa tuote tai palvelu kulutetaan. Järjestelmän käyttö vaatii rekisteröitymisen arvonlisäverovelvolliseksi vain yhteen EU-maahan. One Stop Shopin käyttö on tarkoitettu kuitenkin vain kuluttajille tapahtuvaan myyntiin. (European Commission 2021.)

Kun ostaja, joka on elinkeinonharjoittaja, antaa puutteelliset tiedot tilauksen yhteydessä, voi myyjä tulkita ostajan olevan kuluttaja. Tällöin laskuun sisältyy Suomen arvonlisävero. Koska kyseessä on kuluttajalasku, ei tässä opinnäytetyössä oteta kantaa sen käsittelyyn, vaan oletetaan, että asiantuntija osaa erottaa kuluttajalaskun, kun sellaisen näkee. Aihe on oleellinen arvonlisäveron vähentämisen kannalta, joten kehitysehdotuksena toimeksiantajalle esitetään, että asian käsittelyyn otetaan tulevaisuudessa kantaa.

Prosessikaavion toiseen versioon tehtyjen muutosten jälkeen hyväksyttiin kolmas versio toimeksiantajan edustajalla. Sama tehtiin ohjeistukselle muokkausten jälkeen. Toimeksiantajan hyväksynnän jälkeen kaavio viimeisteltiin, ja siitä tehtiin vielä erilliset osakopiot tavarastojen ja palveluostojen osalta. Tällä haluttiin helpottaa kaavion käyttöä, kun tiedossa on, kummasta oston lajista on kyse. Tällöin ei tarvitse avata koko isoa dokumenttia kaaviosta. Viimeistelyvaiheen jälkeen valmis tuotos ja ohjeistus luovutettiin toimeksiantajan käyttöön. Prosessikaavio on liitteessä 1 ja ohjeistus kaavion käyttöön liitteessä 2.

## 7 Yhteenveto ja pohdinta

Opinnäytetyön tavoitteena oli luoda prosessikaavio kansainvälisten ostolaskujen arvonlisäveron käsittelystä elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa. Kaavion tarkoitus oli vastata toimeksiantajan kirjanpitäjien toiveeseen työkalusta, joka helpottaisi arvonlisäveron käsittelyä kansainvälisissä tilanteissa ja tehostaisi ostolaskuprosessia. Kaaviolla tavoiteltiin helppokäyttöistä ja käyttäjäystävällistä työkalua, joten sitä varten tehtiin tarkat rajaukset. Opinnäytetyössä keskityttiin ainoastaan elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa tehtyihin ostoihin. Oletuksena oli, että ostaja on arvonlisäverovelvollinen Suomessa ja että yrityksellä on arvonlisäveron vähennysoikeus.

Rajausten pohjalta syvennyttiin kansainväliseen arvonlisäverotukseen narratiivisen kirjallisuuskatsauksen muodossa. Kirjallisuuskatsaukseen otettiin mukaan vain opinnäytetyölle oleellinen tieto, ja siksi sitä käytettiin perustana prosessikaavion luomisessa. Prosessikaavio luotiin sähköiseen muotoon hyödyntäen mallintamisen, testaamisen ja arvioinnin syklejä. Testaajina toimivat toimeksiantajan nimeämät henkilöt yrityksen sisäisestä kehitysryhmästä. Kaaviota muokattiin toimeksiantajan kohderyhmän palautteen mukaan, jotta se saatiin palvelemaan kohderyhmää parhaiten. Prosessikaaviosta tehtiin kaikkiaan kolme eri versiota, joista kolmas on lopullinen versio, joka luovutettiin toimeksiantajalle.

Kehittämisosessissa tuli vastaan erilaisia haasteita. Suurimpana haasteena oli aikatauluutus. Koska toimeksiantajan nimeämät testaajat kävivät prosessikaavion läpi oman työnsä ohessa, oli testauskierrosten valmistuminen riippuvainen heidän aikatauluistaan. Tätä ei ollut otettu huomioon tarpeeksi opinnäytetyösuunnitelmaa tehdessä. Erityisesti aikataulutuksen haasteet tulivat esiin siinä, että toinen testikierros osui vuodenvaihteeseen, joka on kirjanpitäjän työssä kiireisintä aikaa, sillä suurin osa tilinpäätöksistä sijoittuu alkuvuoteen. Testaus saatiin kuitenkin vietyä loppuun, mutta opinnäytetyön valmistuminen venyi. Koska palaute oli pääosin positiivista, toimeksiantajan kanssa päätettiin, ettei kaaviota testata enää kolmatta kertaa.

Haasteena koettiin lisäksi prosessikaavion pitäminen tarpeeksi tiiviinä, ilman että siitä puuttuisi oleellista tietoa. Opinnäytetyön rajaukset toimivat tässä hyvänä ohjenuorana. Ensimmäisen testikierroksen palaute osoitti kuitenkin, että kaaviossa oli jo ylimääräistä tietoa, joka ei ollut välttämätöntä. Siksi nopea ensimmäinen mallinnus ja iteraation käyttäminen kehittämissosessissa osoittautuivat hyödyllisiksi. Ilman palautetta kentältä kaavio olisi paisunut liian laajaksi jo heti alussa.

Koska kehittämissosessissa hyödynnettiin kohderyhmän palautetta, voidaan todeta, että prosessikaavio vastaa tavoitetta niin hyvin, kuin on mahdollista opinnäytetyön resursseilla.



Palautteen avulla prosessikaaviosta pystyttiin tekemään käyttäjäystävällinen. Kaikki turha karsittiin, mutta pääsy oleelliseen tietoon otettiin kuitenkin huomioon, niin että vähintään ohjeistuksesta löytyy viittaus arvonlisäverolain kohtaan, josta voidaan etsiä ratkaisua. Lisäksi prosessikaavio on nopeakäyttöinen, kun halutaan nopeasti löytää ratkaisu yleisimpiin arvonlisäverokäsittelyn kysymyksiin, sillä se ei vaadi pitkien tekstien lukemista. Tavoitteena ei missään vaiheessa ollut tehdä kaiken kattavaa tuotosta, joten lopputulos vastaa sille asetettua tavoitetta.

Prosessikaaviota tarkasteltaessa on kuitenkin otettava huomioon, että kaavion testaamisprosessi ei ollut tarkkaan määritelty, eikä sen toteuttamisesta ole tarkempaa tietoa. On siis mahdollista, että prosessikaaviota on testattu työssä, kun vastaan on tullut kansainvälinen ostolasku, kuten oli tarkoitettu. Koska tästä ei ole minkäänlaista tallennetta, on myös mahdollista, että kaavio on luettu vain läpi, ja palaute on annettu sen perusteella. Koska kyseessä oli testaajille ylimääräinen tehtävä varsinaisen työn ohella ja ajankohta osui osittain kiireiseen aikaan, ei testaamisprosessia haluttu määrittää tarkemmin. Jatkokehitysehdotuksena onkin, että testaamisprosessi määriteltäisiin tarkasti, jotta voidaan varmistua siitä, että tuotosta on testattu juuri siinä tehtävässä, mihin se on tarkoitettu.

Lisäksi on huomioitava, että tuotos on vain yksi mahdollinen kuvaus kansainvälisten ostojen arvonlisäveron käsittelystä. Vaikka prosessikaavioon pyrittiin luomaan loogisin järjestys tarkastella ostolaskun arvonlisäveroon liittyviä merkintöjä, on se vain yhden ihmisen näkemys aiheesta. Siksi toimeksiantajalle luovutettiin versio, jota on mahdollista muokata. Muokausmahdollisuus on tärkeä jo siitäkin syystä, että kaavioon upotetut linkit saattavat lakata toimimasta, jos sivustoille tehdään muutoksia.

Toinen tavoite opinnäytetyölle oli opinnäytetyön tekijän oman osaamisen syventäminen käsitellystä aihepiiristä. Tässä tavoitteessa onnistuttiin erityisen hyvin. Kirjallisuuskatsauksen tekeminen auttoi hahmottamaan kokonaisuutta, kun luettua teoriaa piti rajata opinnäytetyöhön sopivaksi. Prosessikaavion tekeminen puolestaan toi teorian ymmärtämisen tasolle, sillä läpi käytyä teoriaa piti osata soveltaa prosessin hahmottamisessa. Tällä hetkellä opinnäytetyön tekijä kiinnittää huomattavasti enemmän huomiota ulkomailta tulevien ostolaskujen merkintöihin ja niiden arvonlisäveron käsittelyyn sekä tutkii kriittisesti toisten tekemiä ratkaisuja opitun teorian valossa. Opinnäytetyöprosessi on selkeästi vaikuttanut positiivisesti ymmärrykseen kansainvälisestä arvonlisäverotuksesta.

Koska opinnäytetyö ja sen tuotos keskittyvät vain kansainvälisten ostojen arvonlisäveron käsittelyyn, jää suuri osa kansainvälistä arvonlisäverotusta käsittelemättä. Siksi jatkokehitysehdotuksena onkin, että myynnin kansainvälisestä arvonlisäverotuksesta tuotetaan samanlainen prosessikaavio kirjapitäjille ja myyntireskontran parissa työskenteleville.

Kansainvälisen arvonlisäverotuksen hahmottaminen on helpompaa, kun ymmärtää sen sekä myynnin että ostojen osalta. Kun kyseessä on elinkeinonharjoittajan harjoittama myynti, on kuitenkin otettava huomioon myös kuluttajille kohdistuva myynti. Tästä syystä myynnin prosessikaavion voisi jakaa kahteen osaan: elinkeinonharjoittajille kohdistuvaan myyntiin ja kuluttajakauppaan.

## Lähteet

Alhola, K. 2018. Kirjanpitäjän 5 kohtalokkainta kirjausvirhettä arvonlisäveroissa. Viitattu 19.10.2023. Saatavissa <https://www.eduhouse.fi/blog/kirjanpitajan-viisi-kohtalokkainta->

Arvonlisäverolaki 1501/1993. Viitattu 27.1.2024. Saatavissa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501>

Azets. 2023a. Tutustu Azetsiin. Viitattu 14.11.2023. Saatavissa <https://www.azets.fi/yritys/azets/>

Azets. 2023b. Azets Suomessa. Viitattu 14.11.2023. Saatavissa <https://www.azets.fi/yritys/azets-suomi/>

Azets. 2023c. Kansainväliset palvelut. Viitattu 14.11.2023. Saatavissa <https://www.azets.fi/taloushallinto/kansainvaliset-palvelut/>

Azets. 2023d. Taloushallintopalvelut. Viitattu 14.11.2023. Saatavissa <https://www.azets.fi/taloushallinto/>

Azets. 2023e. Azetsin CI-ryhmä kehittää parhaita työtapoja. Blogi. Viitattu 30.11.2023. Saatavissa <https://www.azets.fi/blogi/ci-ryhma-kehittaa-tyotapoja/>

Elinkeinotoimintalaki 565/2023. Viitattu 27.1.2024. Saatavissa <https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2023/20230565>

European Commission. VAT invoicing rules. Viitattu 7.11.2023. Saatavissa [https://taxation-customs.ec.europa.eu/vat-invoicing-rules\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/vat-invoicing-rules_en)

European Commission. 2021. VAT One Stop Shop. Viitattu 28.1.2024. Saatavissa [https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/index\\_en?prefLang=fi](https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/index_en?prefLang=fi)

Hakapää, S. 2023. Kansainvälisen tavarakaupan arvonlisäverosäännöksen tulkinta kiristyi – varmista vähennysoikeutesi. KPMG. Viitattu 16.11.2023. Saatavissa <https://www.ostro.chamber.fi/wp-content/uploads/2023/09/2309-KPMG-asiantuntija-artikkeli.pdf>

Kaarlejärvi, S. & Salminen, T. 2018. Älykäs taloushallinto – automaation aika. E-kirja. Helsinki: Alma Talent.

Kallio, M., Ojala, M., Säaskilahti, J. & Takalo, T. 2022. Arvonlisäverotus 2022. E-kirja. Helsinki: Edita.

Keskuskaupakamari. 2023. Suuri veroselvitys 2023. Viitattu 24.11.2023. Saatavissa <https://kauppakamari.fi/wp-content/uploads/2023/11/Suuri-veroselvitys2023.pdf>

- Kostamo, P., Airaksinen, T. & Vilkka, H. 2022. Kirjoita itsesi asiantuntijaksi. Opas toiminnalliseen opinnäytetyöhön. Helsinki: Art House.
- Kuusela, T. 2019. Arvonlisäverotus maahantuonnissa ja yhteisöhankinnassa. Opinnäytetyö. Hämeen ammattikorkeakoulu. Viitattu 09.10.2023. Saatavissa <https://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-2019121827348>
- Laaksonen, P. 2019. Ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen ongelmatilanteet ja kirjanpitäjän ammattietiikka käytännön tilitoimistotyössä. Opinnäytetyö. Karelia-ammattikorkeakoulu. Viitattu 09.10.2023. Saatavissa <https://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-2019061016278>
- Lamppu, K. & Ruohola T. 2023. Arvonlisäverotus käytännössä. E-kirja. Helsinki: Alma Talent.
- Lucid Software. 2023. Where seeing becomes doing. Viitattu 20.12.2023. Saatavissa <https://www.lucidchart.com/pages/>
- Marjanen, A. 2020. Arvonlisäverotus kansainvälisen kaupan liiketapahtumissa: Case: Yritys X. Opinnäytetyö. LAB-ammattikorkeakoulu. Viitattu 09.10.2023. Saatavissa <https://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-2020052814882>
- Martinsuo, M. & Blomqvist, M. 2010. Prosessien mallintaminen osana toiminnan kehittämistä. Tampere: Tampereen teknillinen yliopisto. Viitattu 1.12.2023. Saatavissa [https://trepo.tuni.fi/bitstream/handle/10024/128389/prosessien\\_mallintaminen.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://trepo.tuni.fi/bitstream/handle/10024/128389/prosessien_mallintaminen.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
- Neuvoston tullittomuusasetus (EU) 1186/2009. Viitattu 19.12.2023. Saatavissa <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:32009R1186&rid=2>
- Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) 282/2011. Viitattu 19.12.2023. Saatavissa <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/fin/TXT/?uri=CELEX%3A32011R0282>
- Nieminen, A., Anttila, R., Äärilä, L., Jokinen, M. & Pikkujämsä, M. 2022. Arvonlisäverotus. E-kirja. Helsinki: Talentum Media.
- Ojasalo, K., Moilanen, T. & Ritakoski, J. 2015. Kehittämistyön menetelmät. Uudenlaista osaamista liiketoimintaan. E-kirja. Helsinki: Sanoma Pro.
- Pelkonen, P. 2023. Maahantuonnin arvonlisäverojen käsittely Itä-Suomen yliopistossa. Opinnäytetyö. Karelia-ammattikorkeakoulu. Viitattu 09.10.2023. Saatavissa <https://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-2023053015880>

- Roponen, J. 2021. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus kirjanpidossa ja veroilmoituksella. Opinnäytetyö. Seinäjoen ammattikorkeakoulu. Viitattu 09.10.2023. Saatavissa <https://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-202105189190>
- Salonen, K. 2013. Näkökulmia tutkimukselliseen ja toiminnalliseen opinnäytetyöhön. Opas opiskelijoille, opettajille ja TKI-henkilöstölle. E-kirja. Turku: Turun ammattikorkeakoulu.
- Salonen, K., Eloranta, S., Hautala T. & Kinos, S. 2017. Kehittämistoiminta ja kehittämisen menetelmiä ammatillisessa korkeakoulutuksessa. E-kirja. Turku: Turun ammattikorkeakoulu.
- Sorjasaari, S. 2023. Ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen perusteet: Opas tilitoimistolle. Opinnäytetyö. Turun ammattikorkeakoulu. Viitattu 09.10.2023. Saatavissa <https://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-202304165365>
- Tamminen, K. 2021. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus: Tavara- ja palvelukaupassa. E-kirja. Helsinki: Alma Talent.
- Toikko, T. & Rantanen, T. 2009. Tutkimuksellinen kehittämistoiminta. 3. korjattu painos. Tampere: Tampere University Press.
- Tulli. 2021. Tuonnin asiakasohje 35/2015. Veroton maahantuonti arvonlisäverotuksessa. Viitattu 8.11.2023. Saatavissa <https://tulli.fi/documents/2912305/3768611/Asiakasohje+35%2C+Veroton+maahantuonti+arvonlis%C3%A4verotuksessa+1.1.2018+alkaen/429c5837-0686-42ba-af08-688fb6ee85f1>
- Tulli. 2023. Tullittomuus. Viitattu 8.11.2023. Saatavissa <https://tulli.fi/yritysassiakkaat/tuonti/tullittomuus>
- Verohallinto. 2021. Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus. Viitattu 18.10.2023. Saatavissa <https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen-ulkomaankaupan--arvonlis%C3%A4verotus2/>
- Verohallinto. 2022. Maahantuonnin arvonlisäverotusmenettelystä 1.1.2018 alkaen. Viitattu 18.10.2023. Saatavissa <https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/61955/maahantuonnin-arvonlisaverotusmenettelysta-1.12.2018-alkaen/>
- Verohallinto. 2023a. Pienyritysten arvonlisäverotukseen muutoksia 2025 - alarajahuojennus poistuu ja vähäisen toiminnan verovapautus laajenee EU-maihin. Viitattu 2.11.2023. Saatavissa [https://vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/verotuksen\\_muutoksia/pienyritysten-arvonlisaverotukseen-muutoksia-2025/](https://vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/verotuksen_muutoksia/pienyritysten-arvonlisaverotukseen-muutoksia-2025/)

Verohallinto. 2023b. Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. Viitattu 18.10.2023.

Saatavissa <https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48691/arvonlisaverotus-eu-tavarakaupassa3/>

Verohallinto. 2023c. Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa. Viitattu 7.11.2023.

Saatavissa <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48090/laskutusvaatimukset-arvonlisaverotuksessa3/#5-laskumerkinn%C3%A4t>

Verohallinto. 2023d. Maahantuonnin arvonlisäveron peruste. Viitattu 18.10.2023.

Saatavissa <https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/67624/maahantuonnin-arvonlisaveron-peruste3/>

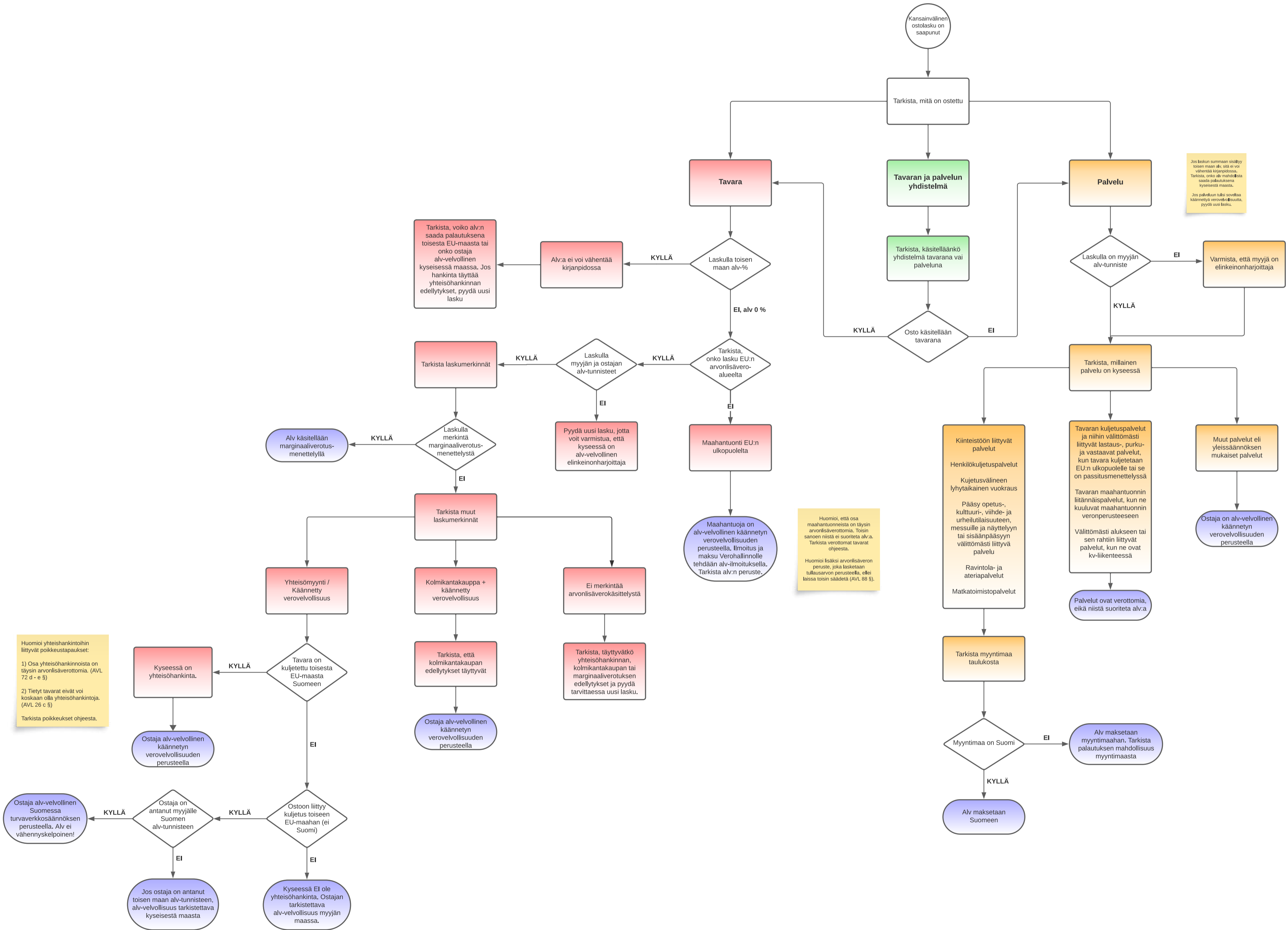
Vilka, H. 2021. Näin onnistut opinnäytetyössä: Ratkaisut tutkimuksen umpikujiin.

Jyväskylä: PS-kustannus.

Vilka, H. 2023. Kirjallisuuskatsaus metodina, opinnäytetyön osana ja tekstilajina. E-kirja.

Helsinki: Art House.

**Elinkeinonharjoittajien välinen kauppa**



# Kansainvälisten ostolaskujen alv-käsittely - Prosessikaavio

Ohje kaavion käyttöön

Päivitetty 05.02.2024







# Yleistä prosessikaaviosta

Prosessikaaviossa käytetään seuraavia oletuksia:

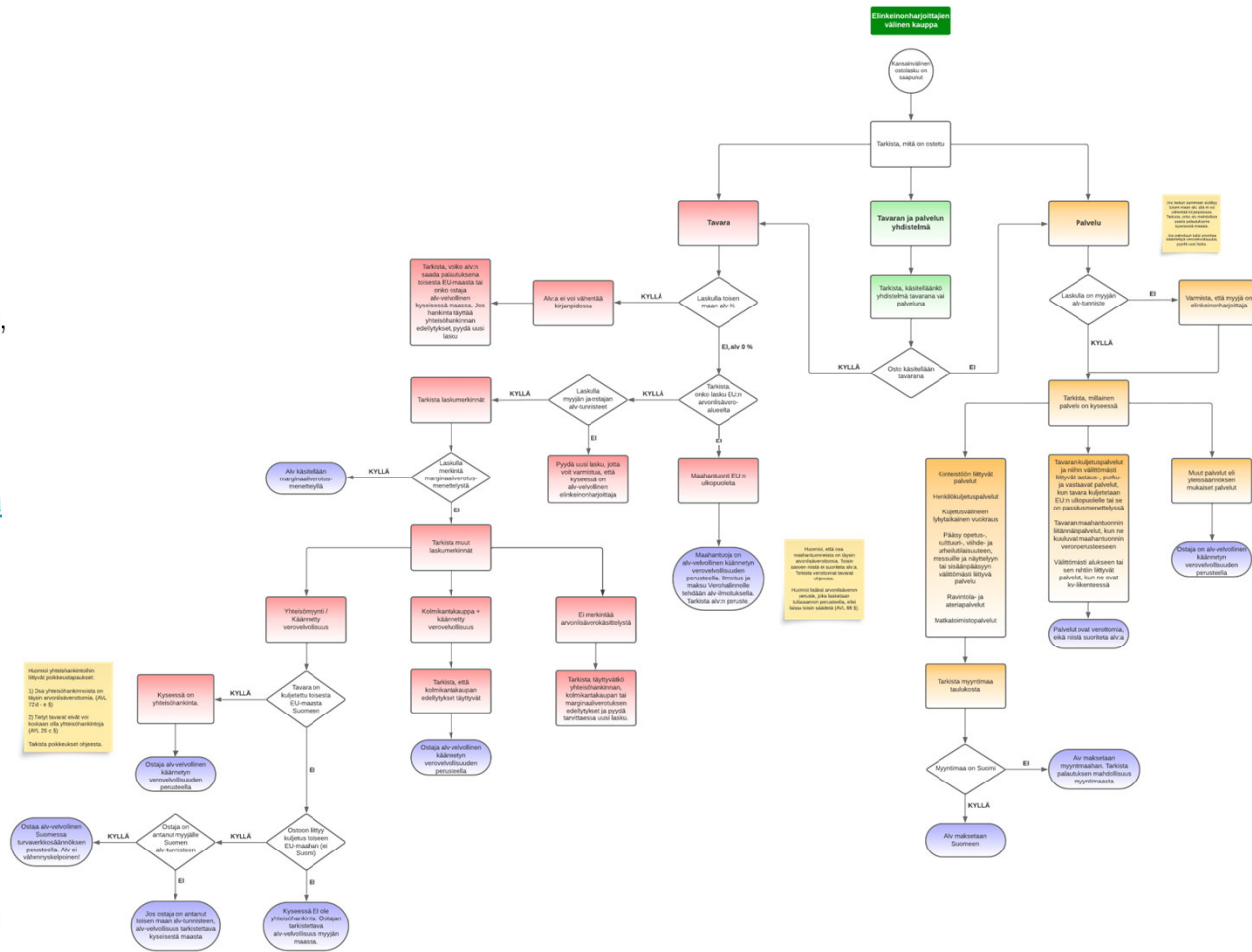
- Myyjä ja ostaja ovat molemmat elinkeinonharjoittajia.
- Ostaja on arvonlisäverovelvollinen Suomessa ja hänellä on alv:n vähennysoikeus.

Kaavio ei sovellu tilanteisiin, joissa ostaja on oikeutettu diplomaattisten hankintojen palautukseen, jos myynti tapahtuisi Suomessa, tai jos ostajana on kansainvälinen järjestö, joka on oikeutettu hankintoihin sisältyvän veron palautukseen perustamis- tai isäntämaasopimuksen mukaan (katso Verohallinnon ohje [myynnin verottomuudesta ja oikeudesta alv-palautukseen](#)). Kaaviossa ei myöskään huomioida liikeomaisuuden siirtoja.

Kaavio on jaettu tavara- ja palveluostoihin, joten laskulta on selvittävä, kummasta on kyse, jotta kaaviota voidaan soveltaa. Jos kyseessä on näiden yhdistelmä, [tarkista käsittely](#).

Sekä tavara- että palveluostoista löytyy oma kaavionsa, joissa on sama sisältö kuin koko kaaviossa. Kaavioon on upotettu linkkejä sivustoille, joista saa lisätietoja.

Jos olet epävarma alv-käsittelystä, ota yhteys lakipalveluihin.





# Sisällysluettelo

## Tavaran ja palvelun käsitteet

## Tavaraostot EU:n sisällä

- Yhteisöhankinta, määränpäämaaperiaate ja turvaverkkosäännös
- Verottomat yhteisöhankinnat ja ei-yhteisöhankinnat
- Kolmikantakauppa

## Tavaraostot EU:n ulkopuolelta

- Maahantuonti

## Palveluostot ulkomailta

- Elinkeinonharjoittajan ja myyntimaan käsitteet
- Verottomat palvelut



## Tavaran ja palvelun käsitteet

Tavaran ja palvelun yhdistelmät (1/1)

#	Käsite / Määritelmä	Huomioi	Kuvaus												
1	<b>Tavara</b>	<a href="#">AVL 17 §</a>	Tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpö- ja jäädytysenergiaa ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä.												
2	<b>Palvelu</b>	<a href="#">AVL 17 §</a>	Palvelulla tarkoitetaan kaikkea muuta (paitsi tavaroita), mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa.												
3	<b>Tavaran ja palvelun yhdistelmä</b>	<p>Myynti voidaan käsitellä ainoastaan joko tavaran myyntinä tai palvelun myyntinä, joten näin menetellään myös ostoissa. Jos asiasta ei ole varmuutta, Verohallinnolta voi pyytää kirjallisen ohjauksen tai ennakkoratkaisun.</p> <p>Verohallinnon määritelmät:</p> <p><a href="#">Tavara</a> <a href="#">Palvelu</a></p>	<table border="1"><thead><tr><th>Tavaran myynti</th><th>Palvelun myynti</th></tr></thead><tbody><tr><td>Tavaran myyntiin liittyvän palvelun määrä vähäistä</td><td></td></tr><tr><td>Korjaustyö uudistaa tavaran kokonaan ja on yli sen aiemman arvon.</td><td>Korjaustyö</td></tr><tr><td></td><td>Pakkaustyö, myös silloin, kun kuljetuksessa tarvittavat pakkaukset on valmistanut pakkaaja.</td></tr><tr><td>Tavaran vuokraus, jos vuokrasopimuksessa on määritelty, että esine siirtyy vuokraajan omistukseen vuokratkauden jälkeen.</td><td>Tavaran vuokraus</td></tr><tr><td>Kopiointitoiminta ja kirjojen painoksen myynti, kun kopiointi ja painaminen tapahtuu myyjän omistamalle materiaalille, mutta kopioitavan/painettavan sisällön omistaa ostaja.</td><td>Jos palvelu ei rajoitu kopiointiin tai painamiseen, on katsottava tapauskohtaisesti, onko palvelujen merkitys suuri suhteessa käytettävään materiaaliin. Huomioon voidaan ottaa esim. palveluihin käytetty aika.</td></tr></tbody></table>	Tavaran myynti	Palvelun myynti	Tavaran myyntiin liittyvän palvelun määrä vähäistä		Korjaustyö uudistaa tavaran kokonaan ja on yli sen aiemman arvon.	Korjaustyö		Pakkaustyö, myös silloin, kun kuljetuksessa tarvittavat pakkaukset on valmistanut pakkaaja.	Tavaran vuokraus, jos vuokrasopimuksessa on määritelty, että esine siirtyy vuokraajan omistukseen vuokratkauden jälkeen.	Tavaran vuokraus	Kopiointitoiminta ja kirjojen painoksen myynti, kun kopiointi ja painaminen tapahtuu myyjän omistamalle materiaalille, mutta kopioitavan/painettavan sisällön omistaa ostaja.	Jos palvelu ei rajoitu kopiointiin tai painamiseen, on katsottava tapauskohtaisesti, onko palvelujen merkitys suuri suhteessa käytettävään materiaaliin. Huomioon voidaan ottaa esim. palveluihin käytetty aika.
Tavaran myynti	Palvelun myynti														
Tavaran myyntiin liittyvän palvelun määrä vähäistä															
Korjaustyö uudistaa tavaran kokonaan ja on yli sen aiemman arvon.	Korjaustyö														
	Pakkaustyö, myös silloin, kun kuljetuksessa tarvittavat pakkaukset on valmistanut pakkaaja.														
Tavaran vuokraus, jos vuokrasopimuksessa on määritelty, että esine siirtyy vuokraajan omistukseen vuokratkauden jälkeen.	Tavaran vuokraus														
Kopiointitoiminta ja kirjojen painoksen myynti, kun kopiointi ja painaminen tapahtuu myyjän omistamalle materiaalille, mutta kopioitavan/painettavan sisällön omistaa ostaja.	Jos palvelu ei rajoitu kopiointiin tai painamiseen, on katsottava tapauskohtaisesti, onko palvelujen merkitys suuri suhteessa käytettävään materiaaliin. Huomioon voidaan ottaa esim. palveluihin käytetty aika.														

<#>

Taulukon lähteet: [Verohallinto 2023b](#); [Verohallinto 2021](#)



## Tavaraostot EU:n sisällä

### Yhteisöhankinta (1/2)

#	Käsite / Määritelmä	Huomioi	Kuvaus
1	<b>Yhteisöhankinta</b>	<p>Jos kaikki edellytykset eivät täyty, kyseessä ei voi olla yhteisöhankinta. (<a href="#">AVL 26 c §</a>)</p> <p>Laskumerkinnät voivat olla millä kielellä tahansa. Esimerkiksi: "VAT 0 %", "Intra-Community Supply", "Reverse Charge"</p>	<p>Irtaimen esineen omistusoikeus siirtyy korvausta vastaan, ja se toimitetaan ostajalle toiseen EU-maahan. Kuljetuksen voi suorittaa myyjä, ostaja tai joku heidän puolestaan. Ostajan tulee olla elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei toimi elinkeinonharjoittajana. Myyjän tulee olla elinkeinonharjoittaja, jonka liiketoiminta ei ole vähäistä.</p> <p>Yhteisöhankinnasta arvonlisäverovelvollinen on pääsääntöisesti ostaja käännetyn verovelvollisuuden perusteella.</p>
2	<b>Määränpäämaaperiaate</b>	Liittyy elinkeinonharjoittajien väliseen kauppaan.	Arvonlisävero suoritetaan maassa, jossa tavarankuljetus päättyy.
3	<b>Turvaverkkosäännös</b>	<p>Turvaverkkosäännöksen mukaisen yhteisöhankinnan alv <b>ei ole</b> vähennyskelpoinen!</p> <p><a href="#">AVL 63 g §</a></p> <p><a href="#">KHO:2023:30</a></p>	<p>Yhteisöhankinnan tapahtumapaikka on Suomi silloinkin, kun ostaja on käyttänyt Suomen alv-tunnistetta ja tavarankuljetus on alkanut toisesta jäsenvaltiosta, ellei ostaja osoita, että hän on täyttänyt yhteisöhankintaan liittyvän ilmoitusvelvollisuutensa kuljetuksen päättymismaassa.</p> <p>Turvaverkkosäännöksen mukainen yhteisöhankinnan tapahtumapaikka</p> <p>Ensisijainen yhteisöhankinnan tapahtumapaikka</p>

<#>

Kuva: mukailtu [Verohallinto 2023b](#)



## Tavaraostot EU:n sisällä

### Yhteisöhanhinta (2/2)

#	Käsite / Määritelmä	Huomioi	Kuvaus
4	<b>Veroton yhteisöhanhinta</b>	Tietyt yhteisöhanhinnat ovat verottomia ( <a href="#">AVL 72 f §</a> ), mutta ne tulee silti ilmoittaa arvonlisäveroilmoituksella kohdassa "Tavaraostot muista EU-maista".	Yhteisöhanhinta on veroton, jos <ul style="list-style-type: none"><li>vastaavan tavaran maahantuonti olisi veroton (kts. dia <a href="#">Maahantuonti</a>) tai myynti Suomessa olisi veroton</li><li>myyjä on käyttänyt tavaraa muussa kuin alv-vähennykseen oikeuttavassa käytössä</li><li>tavara on asetettu tullikoodeksin mukaiseen varastointimenettelyyn, varastoidaan väliaikaisesti tai siirretään verovarastointimenettelyyn.</li></ul>
5	<b>Ostot, jotka eivät voi olla yhteisöhanhintoja</b>		Tiettyjen tavaroiden ostot eivät voi olla yhteisöhanhintoja. ( <a href="#">vero.fi</a> ) <ul style="list-style-type: none"><li>Yli 10-m. vesialukset, jotka eivät ole tarkoitettu huvi- tai urheilukäyttöön (<a href="#">AVL 58 §</a>)</li><li>Ilma-alukset, niiden varaosat ja varusteet, kun ne tulevat pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä harjoittavan elinkeinonharjoittajan käyttöön (<a href="#">AVL 70 § 1 momentti</a>)</li><li>Kansainvälisessä liikenteessä olevan vesialuksen varustamiseksi ostetut tavarat (<a href="#">AVL 70 § 1 momentti</a>)</li><li>Tavarat, jotka tarkoitus myydä kansainvälisessä liikenteessä olevalla aluksella (<a href="#">AVL 70 § 1 momentti</a>)</li><li>Marginaaliverotusmenettelyä vastaavalla menettelyllä myydyt tavarat (<a href="#">AVL 26 c §:n 5 momentti</a>)</li><li>Tavarat, jotka kuljetetaan toiseen maahan ja myyjä asentaa tai kokoaa ne siellä (<a href="#">AVL 63 § 3 momentti</a>)</li><li>Sähkö tai verkon kautta toimitettava kaasu tai lämpö- ja jäähdytysenergia (<a href="#">AVL 63 e §</a>)</li></ul>



## Tavaraostot EU:n sisällä

### Kolmikantakauppa (1/1)

#	Käsite / Määritelmä	Huomioi	Kuvaus
1	<b>Kolmikantakauppa</b>	<p>Myyntiketjussa on</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• osapuolina 3 elinkeinonharjoittajaa, joista jokaisella alv-tunniste eri EU-maasta</li><li>• kaksi myyntiä</li><li>• yksi kuljetus EU-maasta toiseen</li></ul> <p>Laskumerkinnät voivat olla millä kielellä tahansa. Esimerkiksi: "ALV 0 %", "Kolmikantakauppa", "Käännetty verovelvollisuus"; "VAT 0 %", "Triangulation", "Reverse Charge"</p> <p><a href="#">AVL 2 a §</a>, <a href="#">63 h §</a> ja <a href="#">72 g §</a></p>	<p>Elinkeinonharjoittaja A laskuttaa elinkeinonharjoittajaa B, joka puolestaan laskuttaa elinkeinonharjoittajaa C. A toimittaa tavarat kuitenkin suoraan C:lle. A:n myyntiin liittyy EU-rajat ylittävä kuljetus, joten se on veroton yhteisömyynti</p> <p>Normaalisti B:n osto olisi yhteisöhankinta C:n maassa, missä B:n tulisi ilmoittautua alv-velvolliseksi. Näin ollen B:n myynti ei myöskään olisi yhteisömyynti, koska kuljetus alkaa eri maasta.</p> <p>Kolmikantakaupan erityissäännöksen perusteella B:n yhteisöhankinta on kuitenkin veroton, ja verovelvollisuus siirtyy C:lle. Tällöin B:n ei tarvitse rekisteröityä C:n maassa. Jotta säännöstä voidaan soveltaa, on B:n merkittävä myyntilaskuunsa omansa ja C:n alv-tunnisteet sekä merkintä kolmikantatilanteesta ja käännetystä verovelvollisuudesta.</p> <p>Kuva: mukailtu <a href="#">Verohallinto 2023b</a></p>



## Tavaraostot EU:n ulkopuolelta

Maahantuonti (1/1)

#	Käsite / Määritelmä	Huomioi	Kuvaus
1	<b>Maahantuonti</b>	<p>Maahantuonnista maksetaan alv Suomeen, kun tavara sijaitsee Suomessa, kun se tuodaan EU- rajan yli.</p> <p>Arvonlisäveronperuste on tullausarvo, ellei laissa toisin säädetä (<a href="#">AVL 88 §</a>)</p>	<p>Tavara tuodaan <a href="#">EU:n tulli- ja valmisteveroalueelle</a> sen ulkopuolelta.</p> <p>Arvonlisäverovelvollinen on maahantuonnin ilmoittaja eli pääsääntöisesti ostaja.</p> <p>Käännetty verovelvollisuus.</p> <p>Elinkeinonharjoittaja ilmoittaa alv:n oma-aloitteisesti arvonlisäveroilmoituksellaan.</p>
2	<b>Arvonlisäveroton maahantuonti</b>	<p>Maahantuonti ilmoitetaan, mutta alv:a ei ilmoiteta tai suoriteta.</p>	<p>Arvonlisäverottomia ovat</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• äidinmaito, ihmisveri, ihmiselimet ja ihmiskudokset</li><li>• arvonlisäverolain mukainen sijoituskulta (<a href="#">AVL 43 b §</a>)</li><li>• sanoma- ja aikakauslehtien painokset yleishyödyllisille yhteisöille</li><li>• Keskuspankin maahantuoma kulta</li><li>• ilma-alukset, niiden varaosat ja varusteet, jos ne tuodaan kansainvälistä lentoliikennettä harjoittavan elinkeinonharjoittajan käyttöön</li><li>• vesialukset, jotka ovat rungoltaan vähintään 10-metrisiä, eivätkä huvi- tai urheilukäyttöön</li><li>• käypinä maksuvälineinä toimivat setelit ja kolikot</li><li>• hammasproteesit, joiden maahantuoja on hammaslääkäri, hammasteknikko tai erikoishammasteknikko</li><li>• <a href="#">Tullittomuusasetuksen</a> perusteella verottomat tavarat (<a href="#">AVL 94 §–96 §</a>)</li></ul>



## Palveluostot ulkomailta

Elinkeinonharjoittajan ja myyntimaan käsitteet (1/1)

#	Käsite / Määritelmä	Huomioi	Kuvaus																		
1	<b>Elinkeinonharjoittaja</b>	Käsite laajempi kuin tavaraostojen yhteydessä.	<p>Elinkeinonharjoittajaksi luetaan palveluostojen yhteydessä</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Alv-velvolliset liikkeen- ja ammatinharjoittajat</li> <li>Ei-arvonlisäverovelvolliset liikkeen- ja ammatinharjoittajat</li> <li>Ei-arvonlisäverovelvolliset yleishyödylliset yhteisöt, jos ne myyvät tavaroita tai palveluita vastiketta vastaan</li> <li>Vähäisen toiminnan harjoittajat, kun he ostavat yleissäännöksen mukaisia palveluita</li> <li>Valtiot ja kunnat</li> <li>Elinkeinonharjoittaja, joka liiketoiminnan lisäksi harjoittaa muuta toimintaa, katsotaan elinkeinonharjoittajaksi myös niiden palveluiden osalta, jotka luovutetaan muuta kuin liiketoimintaa varten. Poikkeus: elinkeinonharjoittaja ostaa palvelut muussa kuin elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa, esim. henkilökunnan yksityiskäyttöön.</li> </ul>																		
2	<b>Myyntimaa</b>	Jos palveluun ei liity erityissäännöstä, määräytyy myyntimaa aina yleissäännöksen perusteella.	<p><b>Myyntimaa</b> = verotukseen oikeutettu maa</p> <p>Määräytyy joko yleissäännöksen tai erityissäännöksen mukaan</p> <p><b>Yleissäännös:</b> Palvelun myynti tapahtuu siinä maassa, jonne ostaja on sijoittautunut</p> <p><b>Erityissäännökset:</b> Myyntimaa määräytyy taulukon mukaan</p> <p>Taulukko: mukailtu <a href="#">Verohallinto 2021</a></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>PALVELU</th> <th>MYYNTIMAA</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Yleissäännös</td> <td>Ostajan maa</td> </tr> <tr> <td>Kiinteistöön liittyvät palvelut</td> <td>Kiinteistön sijaintimaa</td> </tr> <tr> <td>Henkilökuljetuspalvelut</td> <td>Suoritusmaa</td> </tr> <tr> <td>Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus</td> <td>Kuljetusvälineen luovutusmaa</td> </tr> <tr> <td>Pääsy opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuteen, messuille ja näyttelyyn ja muuhun vastaavaan tilaisuuteen sekä pääsyyn välittömästi liittyvä palvelu</td> <td>Maa, jossa tilaisuus järjestetään</td> </tr> <tr> <td>Ravintola- ja ateriapalvelu</td> <td>Suoritusmaa</td> </tr> <tr> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>Yhteisön alueella henkilökuljetuksen (vesti-, ilma-alus, juna) aikana</li> </ul> </td> <td>Kuljetuksen lähtöpaikka</td> </tr> <tr> <td>Matkatoimistopalvelut</td> <td>Myyjän maa</td> </tr> </tbody> </table>	PALVELU	MYYNTIMAA	Yleissäännös	Ostajan maa	Kiinteistöön liittyvät palvelut	Kiinteistön sijaintimaa	Henkilökuljetuspalvelut	Suoritusmaa	Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus	Kuljetusvälineen luovutusmaa	Pääsy opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuteen, messuille ja näyttelyyn ja muuhun vastaavaan tilaisuuteen sekä pääsyyn välittömästi liittyvä palvelu	Maa, jossa tilaisuus järjestetään	Ravintola- ja ateriapalvelu	Suoritusmaa	<ul style="list-style-type: none"> <li>Yhteisön alueella henkilökuljetuksen (vesti-, ilma-alus, juna) aikana</li> </ul>	Kuljetuksen lähtöpaikka	Matkatoimistopalvelut	Myyjän maa
PALVELU	MYYNTIMAA																				
Yleissäännös	Ostajan maa																				
Kiinteistöön liittyvät palvelut	Kiinteistön sijaintimaa																				
Henkilökuljetuspalvelut	Suoritusmaa																				
Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus	Kuljetusvälineen luovutusmaa																				
Pääsy opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuteen, messuille ja näyttelyyn ja muuhun vastaavaan tilaisuuteen sekä pääsyyn välittömästi liittyvä palvelu	Maa, jossa tilaisuus järjestetään																				
Ravintola- ja ateriapalvelu	Suoritusmaa																				
<ul style="list-style-type: none"> <li>Yhteisön alueella henkilökuljetuksen (vesti-, ilma-alus, juna) aikana</li> </ul>	Kuljetuksen lähtöpaikka																				
Matkatoimistopalvelut	Myyjän maa																				





## Palveluostot ulkomailta

Verottomat palvelut (1/1)

#	Käsite / Määritelmä	Huomioi	Kuvaus
1	<b>Verottomat palvelut</b>	<a href="#">AVL 71 §</a>	<p>Verottomia palveluita:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Tavarankuljetuspalvelut ja niihin välittömästi liittyvät lastaus-, purku- ja vastaavat palvelut, kun tavara kuljetetaan EU:n ulkopuolelle tai se on ulkoisessa tai sisäisessä passitusmenettelyssä</li><li>• Tavarankuljetuksen maahantuonnin liitännäispalvelut, jos niiden arvo laskettava mukaan maahantuonnin veronperusteeseen</li><li>• Välittömästi alukseen tai sen rahtiin liittyvät palvelut</li><li>• Ilma-alusten osalta myös itse alusten, niiden varaosien tai varusteiden vuokraaminen (kansainvälisessä liikenteessä oleva)</li></ul>

**AZETS**