

Jenna Rieki

PALVELUKAUPAN ARVONLISÄVEROTUS

Harjoitustehtäväpaketti palvelukaupan arvonlisäverotuksesta Kirjanpidon jatkokurssille

PALVELUKAUPAN ARVONLISÄVEROTUS

Harjoitustehtäväpaketti palvelukaupan arvonlisäverotuksesta Kirjanpidon jatkokurssille

Jenna Rieki
Opinnäytetyö
Kevät 2024
Liiketalouden tutkinto-ohjelma
Oulun ammattikorkeakoulu

TIIVISTELMÄ

Oulun ammattikorkeakoulu
Liiketalouden tutkinto-ohjelma, Taloushallinnon osaamisala

Tekijä: Jenna Riecki

Opinnäytetyön nimi: Palvelukaupan arvonlisäverotus – Harjoitustehtäväpaketti palvelukaupan arvonlisäverotuksesta Kirjanpidon jatkokurssille

Työn ohjaaja: Nina Kukkonen

Työn valmistuslukukausi ja -vuosi: Kevät 2024

Sivumäärä: 48 + 0 liitettä

Opinnäytetyö toteutettiin toiminnallisena opinnäytetyönä, jonka tuotos on luotu opetusmateriaaliksi kirjanpidon jatkokurssille. Työn tavoitteena oli luoda mahdollisimman laaja ja kokonaisvaltainen tehtäväpaketti, jossa käsitellään palvelukaupan arvonlisäverotusta. Kurssilla aiemmin käytössä ollut opetusmateriaali oli toimeksiantajan mukaan suppea ja puutteellinen. Työn tietoperusta pohjautui pääosin ajantasaiseen arvonlisäverolakiin sekä Verohallinnon luomaan ohjeistukseen palvelukaupan arvonlisäverotuksesta. Lisäksi tietoperustassa on käytetty useita eri ammattikirjallisuuden julkaisuja.

Tämä opinnäytetyö toteutettiin tutkimuksellisena kehittämistyönä, jossa kehittämistehtävänä oli luoda uudistettu tehtäväpaketti, joka käsittelee kokonaisvaltaisesti ja monipuolisesti palvelukaupan arvonlisäverotusta. Kehittämistehtävää lähestyttiin konstruktivisen tutkimuksen näkökulmasta, jossa tavoitteena on olemassa olevan ongelma ratkaisu luomalla uusi konstruktiio eli jokin konkreettinen tuotos. Tässä tapauksessa tuotos oli luotu tehtäväpaketti. Konstruktivinen tutkimus pohjautuu vankasti aiempaan teoriaan. Tässä työssä kehittämistyö luotiin tietoperustan pohjalta konstruktivisen tutkimuksen menetelmin. Tutkimuksellisen kehittämistyön menetelminä käytettiin laadullisen tutkimuksen menetelmiä, joista osa olivat yhteisöllisiä ideointimenetelmiä, kuten aivoriihi. Lisäksi kehittämismenetelmänä käytettiin iteratiivista prosessia. Iteratiivisessa prosessissa samaa prosessia toistetaan, kunnes lopullinen kehittämistehtävä on valmis. Tässä työssä iterointi askelia toistettiin, kunnes tehtäväpaketti täytti siltä odotetut vaatimukset ja olin itse tyytyväinen työn tulokseen. Aineistoanalyysissä käytettiin aineistolähtöistä analyysiä, jossa teoria on käsitteellinen kehys kehittämiselle koko prosessin ajan. Teorian pohjalta ei kuitenkaan ensisijaisesti tarkasteltu koottua aineista, vaikka teoria ja käsitteet ohjasivat aineiston kokoamista.

Opinnäytetyön aihe on merkityksellinen sekä oman osaamiseni että oman ammattialani kehityksen kannalta. Opetusmateriaali tulee käyttöön tuleville taloushallinnon opiskelijoille ja on tärkeää, että he osaavat noudattaa ja soveltaa palvelukaupan arvonlisäverotuksen säännöksiä. Siksi aihe on tärkeä myös toimeksiantajan näkökulmasta. Opinnäytetyön tuotos ei ole raporttia kirjoittaessa päässyt vielä opetuskäyttöön, joten on vaikea tarkastella sen tuloksia. Opinnäytetyön tuotos on kuitenkin laajempi ja monipuolisempi kuin aikaisemmin käytössä ollut tehtäväpaketti. Uudessa tehtäväpaketissa on käsitelty monipuolisesti erilaisia skenaarioita. Opiskelijan täytyy osata soveltaa käytössä olevaa oppimateriaalia tehtävien ratkaisemiseksi ja tulkita myyntimaasäännöksiä oikein. Koen, että tehtäväpaketti valmisteleo opiskelijaa työelämään, jos hän myöhemmin käsittelee työsään palvelukaupan arvonlisäverosäännöksiä.

Asiasanat: liiketalous, taloushallinto, arvonlisäverotus, opetusmateriaali, ulkomaankauppa, palvelukauppa

ABSTRACT

Oulu University of Applied Sciences
Bachelor of Business Economics, Financial Administration

Author: Jenna Riekki

Title of thesis: Value Added Tax on Trade in Services – A Set of Exercises about Value Added Tax on Trade in Services for Advanced Accounting Course

Supervisor: Nina Kukkonen

Term and year when the thesis was submitted: Spring 2024

Number of pages: 48 + 0 appendices

This thesis was made in collaboration with the Oulu University of Applied Sciences. Purpose of this project was to make a set of exercises about Value Added Tax on trade in services. The set of exercises was intended to introduce in a course about Advanced Accounting. Previous exercise set was abridged and defective. The client wanted the set to be updated and diversified.

This thesis was made as a research development project. The development project was to make a broad and diversified set of exercises about Value Added Tax in trade services. This includes different Value Added Tax regulations based on the parties of the trade and what type of service was performed. In this thesis Value Added Tax Act and current Tax Administration Guides were used as main sources of information. Also, several professional literature sources were used. The subject was limited to only process Value Added Tax regulations in trade services, because the Value Added Tax is in itself a large entity. The limitation was made very easily based on the development project. In this thesis, methods of qualitative research were used as research methods and data-driven analysis was used in the data analysis process.

This topic is very important for educational and professional development purposes. It is important for future business economic professionals to learn how Value Added Tax is regulated in trade services. It is also important topic to know where and how Value Added Tax is paid in foreign trade. For my professional development, this topic was extremely important and useful.

The set of exercises hasn't yet been used in educational setting, so it is difficult to estimate the results of this project at this time. However, this project was very well executed and the set of exercises is broad, comprehensive and diverse as was requested. The set of exercises includes a broad variety of example scenarios and teaches students how to apply the Value Added Tax regulations in everyday bookkeeping.

Keywords: business economics, value added tax (VAT), foreign trade, service trade, teaching material

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	6
2	PALVELUKAUPAN ARVONLISÄVEROTUS	8
2.1	Palvelun käsite	8
2.2	Elinkeinonharjoittajan määritelmä palvelukaupassa	9
2.3	Kuluttajan määritelmä palvelukaupassa	9
2.4	Kiinteän toimipaikan ja liiketoiminnan kotipaikan merkitys arvonlisäverotuksessa ...	10
2.5	Käännetty verovelvollisuus	12
2.6	Laskumerkintävaatimukset	13
3	MYYNTIMAAN YLEISSÄÄNNÖKSET	18
3.1	Myyntimaan yleissääntö elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa	18
3.2	Myyntimaan yleissääntö kuluttajalle myydyn palvelun osalta	19
4	MYYNTIMAAN YLEISSÄÄNNÖSTÄ POIKKEAVAT PALVELUT	20
4.1	Kiinteistöön liittyvät palvelut.....	20
4.2	Henkilökuljetuspalvelut.....	22
4.3	Tavarakuljetus- ja siihen liittyvät palvelut.....	24
4.4	Irtaimen omaisuuteen kohdistuvat palvelut.....	25
4.5	Kuljetusvälineen vuokraus.....	26
4.6	Kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat palvelut	29
4.7	Ravintola- ja ateriapalvelut	31
4.8	Matkatoimistopalvelut.....	32
4.9	Immateriaalipalvelut	33
4.10	Sähköiset palvelut	34
5	TEHTÄVÄPAKETIN LAATIMISPROSESSI	36
5.1	Kehittämistyön prosessi.....	36
5.2	Tehtäväpaketin laatiminen.....	39
6	JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA	42
	LÄHTEET.....	47

1 JOHDANTO

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on luoda Kirjanpidon jatkokurssille harjoitustehtäväpaketti, jossa käsitellään palvelukaupan arvonlisäverotusta. Tehtäväpaketti luodaan opetuskäyttöön ja se luodaan työssä myöhemmin esitettävän tietoperustan pohjalta. Tehtäväpaketin luomisen tukena käytetään myös toimeksiantajalta ennalta saatua kurssimateriaalia, jotta voidaan varmistaa tehtäväpaketin sisällön olennaisuus kurssin opintotavoitteisiin nähden. On myös tärkeää, että tehtävät pystytään ratkaisemaan opiskelijan käytössä olevan kurssimateriaalin pohjalta.

Opinnäytetyö toteutetaan toiminnallisena opinnäytetyönä, jonka toimeksiantajana on Oulun ammattikorkeakoulu. Työn tekijänä minulla on henkilökohtainen side toimeksiantajaan, sillä suoritan Oulun ammattikorkeakoulussa liiketalouden ammattitutkintoa. Opinnäytetyön kehittämistehtävä on ongelmalähtöinen kehittämistehtävä. Kirjanpidon jatkokurssilla aiemmin käytössä ollut tehtäväpaketti on sisällöltään suppea ja puutteellinen. Tämän opinnäytetyön kehittämistehtävänä on luoda mahdollisimman kattava ja monipuolinen tehtäväpaketti palvelukaupan arvonlisäverotuksesta. Kehittämistehtävän apuna käytetään tutkimuskysymyksiä: Mitkä ovat olennaisia ja tärkeimpiä palvelukaupan arvonlisäverotuksen periaatteita? Mitä ovat palvelukaupan arvonlisäverotuksen perus- ja erityisperiaatteet?

Opinnäytetyön aiheena on palvelukaupan arvonlisäverotus. Kirjanpidon jatkokurssilla käsitellään monia erinäisiä aiheita, joista yhtenä on palvelukaupan arvonlisäverotus. Arvonlisäverotus on itsessään laaja kokonaisuus, joten tässä työssä aihe on rajattu keskittymään ainoastaan palvelukaupan arvonlisäverotukseen. Tällä tavoin voidaan varmistaa sama sisällöllinen tarkkuus jokaisen aiheen kohdalla ilman, että työssä käsitellään palvelukaupan arvonlisäverotukseen kuulumattomia aiheita.

Opinnäytetyön tietoperusta pohjautuu pääosin arvonlisäverolakiin sekä Verohallinnon luomaan ohjeistukseen palvelukaupan arvonlisäverotuksesta. Lisäksi tietoperustan luomisessa käytetään apuna arvonlisäverotusta käsittelevää ammatillista kirjallisuutta. Lähteitä tarkastellaan kriittisesti ja niiden sisältöä verrataan keskenään. Koska palvelukaupan arvonlisäverotus voi ohjeistukseltaan muuttua lyhyenkin ajan sisällä, tulee lähteiden ajantasaisuutta tarkastella kriittisesti. Tässä työssä käytettävien lähteiden ajantasaisuus ja tietojen paikkaansa pitävyys tarkistetaan useammasta eri lähteestä. Tietoperustassa pyritään käyttämään mahdollisimman uusia lähteitä. Muutamaa

vanhempaa lähdettä käytetään lähinnä avaamaan käsitteistöä paremmin. Tietojen paikkaansa pitävyys kuitenkin tarkistetaan esimerkiksi ajantasaisesta Verohallinnon ohjeistuksesta tai uudemasta ammattikirjallisuuden lähteestä. Vertaamalla eri lähteitä keskenään voidaan varmistaa, että tietoperustaa voidaan tarkastella luotettavasti.

Opinnäytetyö etenee johdonmukaisesti tutkimuksellisen kehittämistyön prosessin mukaisesti. Kehittämistehtävän lähestymistavaksi valitaan konstruktivinen tutkimus. Valitsin tämän lähestymistavan, koska se sopii parhaiten tämänkaltaiseen kehittämistehtävään, jossa ongelma on tarkoitus ratkaista luomalla uusi konstruktio eli konkreettinen tuotos. Konstruktivisessa tutkimuksessa konkreettinen tuotos pohjautuu tiukasti aiempaan teoriaan. Se sopii myös siitä syystä lähestymistavaksi tälle kehittämistehtävälle, koska tämän opinnäytetyön tuotos luodaan pohjautuen tiukasti tietoperustaan eli aiempaan teoriaan. Tässä opinnäytetyössä kehittämismenetelminä käytetään laadullisen tutkimuksen menetelmiä, kuten yhteisöllisiä ideointimenetelmiä ja iteraatioprosessia. Aineistoanalyysissä käytetään aineistolähtöistä analyysiä, jossa teoria on käsitteellisenä kehyksenä koko kehittämisen ajan, mutta aineistoa ei ensisijaisesti tarkastella teorian avulla. Tämä analyysimenetelmä sopii erityisesti toiminnalliseen opinnäytetyöhön.

Opinnäytetyön aihe on merkittävä toimeksiantajalle, koska palvelukaupan arvonlisäverotus tulee koskettamaan useita tulevia taloushallinnon ammattilaisia jokapäiväisessä työssään. Opintomme ohjaavat meitä tulevaan työelämään. Siksi meidän tulee oppia, miten kirjanpidon kirjaukset tehdään, ja mitkä ovat säännökset ja ohjeet niiden taustalla, ja miten niitä voidaan soveltaa. Jos emme ymmärrä säännöksiä kirjanpidon tai arvonlisäverotuksen taustalla, emme voi varmistaa, että merkinnät on tehty oikein, emmekä osaa soveltaa säännöksiä työelämässä. Siksi on tärkeää kehittää nykyisiä opetusmateriaaleja kokonaisvaltaisemmiksi.

Opinnäytetyön aihe on myös oman ammatillisen kehittymiseni kannalta tärkeä, koska palvelukaupan arvonlisäverotus on laaja kokonaisuus, joka sisältää useita eri säännöksiä. On tärkeää tietää säännösten taustat, mikäli niitä tulevaisuudessa joutuu soveltamaan omassa työssään. Palvelukaupan arvonlisäverotus liittyy olennaisesti taloushallinnon ammattialaan. Tietoperustan luomista varten käyn läpi suuren määrän aiheeseen kuuluvaa materiaalia, mikä lisää omaa ammatillista tietoutta valtavasti.

2 PALVELUKAUPAN ARVONLISÄVEROTUS

Toisin kuin tavaroiden kansainvälisessä kaupassa, palvelujen kansainvälisessä kaupassa ei yleensä ole merkitystä sillä, käydäänkö kauppaa ostajan kanssa, joka on sijoittunut toiseen EU-maahan vai EU:n ulkopuolelle. Ei ole myöskään merkitystä ostetaanko palvelu EU-maahan vai EU:n ulkopuolelle sijoittautuneelta myyjältä. Enemmän on merkitystä sillä, onko ostaja elinkeinonharjoittaja vai kuluttaja tai jompaankumpaan rinnastettava toimija. (Tamminen 2021, 121.) Tässä luvussa käsitellään palvelukaupan arvonlisäverotuksen keskeisimpiä käsitteitä ja niiden merkityksiä palvelukaupan arvonlisäverotussäädännön noudattamisessa.

2.1 Palvelun käsite

Arvonlisäverolaissa luokitellaan tavaroiksi kiinteät ja irtaimet esineet. Lisäksi tavaroiksi luokitellaan sähkö, kaasu, lämpö, kylmyys ja muut niihin verrattavat energiahyödykkeet. Palveluiksi luokitellaan kaikki muu, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 17 §.) Palveluita voivat olla esimerkiksi tavaroiden vuokraus, rakennustyö, asennustyö, rahtikuljetus tai myytävän tuotteen suunnittelu (Verohallinto 2021b).

Yleensä tavara ja palvelu ovat erotettavissa toisistaan. Mikäli samalla myydään toisiinsa liittyvää tavaraa ja palvelua tulisi määrittää kumpi on pääasiallinen suoritus ja silloin myyntiä on myös pidettävä yhtenä suorituksena. Kyse voi olla pelkästään tavaran tai palvelun myynnistä, vaikka suoritus sisältäisi sekä palvelun, että tavaran myyntiä. Mikäli palvelu koostuu useista erilaisista palveluista, joiden myyntimaa määräytyy eri tavalla, tulee määrittää mikä on palvelun pääasiallinen luonne, jonka mukaan myyntimaa määräytyy. Mikäli palvelulla ei ole selkeää pääasiallista suoritusta, noudatetaan myyntimaan yleissäännöstä. (Verohallinto 2021b.)

Tavaran valmistaminen, kokoaminen ja suunnittelu on palvelua, mikäli ostaja toimittaa valmistamiseen tarvittavat materiaalit myyjälle. Jos ostaja toimittaa vain osan tarvittavista materiaaleista, tulee tapauskohtaisesti ratkaista, onko kyseessä tavaran vai palvelun myynti. Pakkaustyö on kuitenkin palvelun myyntiä, vaikka pakkaustyönsuorittaja valmistaa ja toimittaa pakkausmateriaalin. (Verohallinto 2021b.) Myös irtaimen esineeseen kohdistuva korjaustyö luokitellaan palvelun myynniksi. Mikäli korjaustyö on niin laaja, että korjauskustannukset ylittävät tavaran arvon eli tavara

uudistetaan, on kyse kuitenkin tavarahan myynnistä. (Sirpoma & Tannila 2014, 309.) Tavarahan vuokraamisessa on kyse palvelun myynnistä. Mikäli sopimuksen mukaan vuokrauksen päätyttyä vuokraesine siirtyy vuokraajan omistukseen tai vuokraajalla on velvollisuus lunastaa tavara, on kyse kuitenkin tavarahan myynnistä. (Verohallinto 2021b.)

2.2 Elinkeinonharjoittajan määritelmä palvelukaupassa

Palvelun myyntimaasäännöksiä sovellettaessa elinkeinonharjoittajaksi katsotaan kaikki liikkeen- tai ammatinharjoittajat riippumatta siitä, onko toiminta arvonlisäverollista vai ei (Verohallinto 2021b). Elinkeinonharjoittajaa, joka harjoittaa myös muuta toimintaa kuin tavaroiden tai palvelujen myyntiä liiketoiminnan muodossa, pidetään elinkeinonharjoittajana kaikkien hänelle luovutettujen palvelujen osalta. Myös arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyä oikeushenkilöä pidetään elinkeinonharjoittajana. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 64 §.) Tällaisia ovat esimerkiksi arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröidyt julkistahot, kuten kunnat, valtio ja yleishyödylliset yhteisöt (Sirpoma & Tannila 2014, 299; Verohallinto 2021b). Myös vähäisen toiminnan harjoittajaa pidetään myyntimaasäännöksiä sovellettaessa elinkeinonharjoittajana (Tamminen 2021, 126). Vähäisen toiminnan harjoittajalla tarkoitetaan elinkeinonharjoittajaa, jota ei ole merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, koska tilikauden liikevaihto on alle 15 000 euroa, eikä yrittäjä ole itse ilmoittautunut arvonlisäverovelvolliseksi (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 3 §).

Palvelukaupan elinkeinonharjoittajaa koskevaa yleissäännöstä sovelletaan kuitenkin vain sellaiseen elinkeinonharjoittajaan, joka toimii elinkeinonharjoittajan ominaisuudessaan. Mikäli palvelu tulee elinkeinonharjoittajan tai tämän henkilökunnan yksityiskäyttöön, ei myyntimaasäännöksiä sovellettaessa pidetä ostajaa elinkeinonharjoittajana. Tähän poikkeuksena kuitenkin, että jos palvelu tulee edes osittain elinkeinonharjoittajan toimintaan, voidaan ostajaa pitää elinkeinonharjoittajana myyntimaasäännöksiä sovellettaessa. (Tamminen 2021, 126–127; Verohallinto 2021b.)

2.3 Kuluttajan määritelmä palvelukaupassa

Myynti muulle kuin elinkeinonharjoittajalle tarkoittaa kuluttajille tapahtuvaa myyntiä. Kuluttaja on yksityishenkilö, joka ostaa tavarahan tai palvelun omaa yksityistä käyttöä varten. Kuluttajalla voidaan tarkoittaa myös sellaista yleishyödyllistä yhteisöä tai muuta oikeushenkilöä, jolla ei ole ollenkaan arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuuluvaa verollista tai verotonta myyntitoimintaa. Mikäli

tällaista yhteisöä tai muuta oikeushenkilöä pidetään kuluttajana, ei kyseinen yhteisö tai muu oikeushenkilö ei voi myöskään olla yhteisöankintojen vuoksi rekisteröity arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. (Lamppu & Ruohola 2023, 569.)

Sen lisäksi elinkeinonharjoittaja, joka ei palvelua ostaessaan toimi elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa, pidetään myyntimaasäännöksiä sovellettaessa kuluttajana (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 65 §; Lamppu & Ruohola 2023, 569). Elinkeinonharjoittajan ei katsota toimivan elinkeinonharjoittajan ominaisuudessaan, mikäli se ostaa palvelun pelkästään omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön (Lamppu & Ruohola 2023, 569; Tamminen 2021, 127).

Mikäli myyntimaasäännön mukaan yritys on arvonlisäverovelvollinen ostajan maassa, sen yleisesti ottaen tulee rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi kyseisessä maassa ja suorittaa myyntimaan arvonlisävero. Kuluttajalle myydyt palvelun osalta myyjän ei kuitenkaan ole välttämätöntä rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi myyntimaassa, vaan EU-maahan sijoittunut myyjä voi käyttää arvonlisäveron erityisjärjestelmää. (Lamppu & Ruohola 2023, 581–582.) Erityisjärjestelmän käyttö on vapaaehtoista, mutta mikäli myyjä ei käytä erityisjärjestelmää, tulee myyjän rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi jokaisessa myyntimaassa erikseen. Myyjä voi käyttää erityisjärjestelmää kansainvälisessä kuluttajakaupassa. Arvonlisäveron erityisjärjestelmä One-Stop-Shop (OSS) kattaa kaikki EU:ssa sijaitseville kuluttajille myydyt palvelut ja tavaroiden etämyynnit. Kun yritys hoitaa arvonlisäverovelvoitteet kyseisen erityisjärjestelmän kautta, sen ei tarvitse rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi jokaisessa EU-maassa erikseen. (Verohallinto 2023a.)

Erityisjärjestelmän käyttö on kannattavaa erityisesti, jos sellaisella palvelulla, jonka myyntimaa määräytyy ostajan kotipaikan mukaan, on ostajia useissa eri maissa. Muuten yrityksen pitää rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi jokaisessa maassa erikseen. (Verohallinto 2023a.) Tällainen palvelu on esimerkiksi kuljetusvälineen vuokrauspalvelu (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 69 c §).

2.4 Kiinteän toimipaikan ja liiketoiminnan kotipaikan merkitys arvonlisäverotuksessa

Euroopan unionin asetus 282/2011 11 artikla määrittelee kiinteän toimipaikan vaatimukset. Kiinteä toimipaikka on mikä tahansa toimipaikka, jolla on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan ja käyttämään sen omia tarpeita varten suoritettavia palveluja. (Verohallinto 2021a.) Pysyvyydellä

tarkoitetaan maantieteellistä ja ajallista pysyvyyttä. Kiinteän toimipaikan tulee sijaita maantieteellisesti tietyssä paikassa eikä toimipaikka voi sijaita siellä vain tilapäisesti. (Hakapää ym. 2016, 35.) Teknisiksi resursseiksi katsotaan esimerkiksi soveltuvaa tietotekniikkaa, ohjelmia, palvelimia ja muita palvelussa käytettäviä koneita tai laitteita (Verohallinto 2021b). Kiinteästä toimipaikasta harjoitettavan toiminnan ei tarvitse olla jatkuvaa ja keskeytymätöntä, kunhan se on säännöllistä (Sirpoma & Tannila 2014, 301; Verohallinto 2021b). Kiinteä toimipaikka voi olla yrityksen toimipaikka esimerkiksi toimisto, teollisuuslaitos tai liiketila. Kiinteistön vuokraus ei itsessään muodosta kiinteää toimipaikkaa. (Verohallinto 2021b.)

Kiinteän toimipaikan tulee siis olla pysyvä ja sen on sijaittava tietyssä maantieteellisessä paikassa. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että toimipaikan tulee olla kiinteästi maahan kiinnitetty. Kuljetusyrityksellä voi olla kiinteä toimipaikka myös silloin, kun sen myymä kuljetuspalvelu suoritetaan noudattaen tiettyä aikataulua ja reittiä. (Sirpoma & Tannila 2014, 300–301; Verohallinto 2021b.) Kiinteän toimipaikan yritykselle voi muodostaa myös myymäläauto, joka noudattaa tiettyä aikataulua ja reittiä. Lisäksi urakointikohde tai useat peräkkäiset urakointikohteet, jossa rakennus- ja asennustoiminta kestää yhtäjaksoisesti yli yhdeksän kuukautta, muodostavat yritykselle kiinteän toimipaikan. (Sirpoma & Tannila 2014, 300–301; Hakapää ym. 2016, 35–36.)

Elinkeinonharjoittajalle myydyin palvelun osalta kiinteä toimipaikka on mikä tahansa ostajan toimipaikka, joka täyttää Euroopan unionin asetus 282/2011 11 artiklan määrittämät eli tässä luvussa jo aiemmin käsitellyt kiinteän toimipaikan vaatimukset. Kuluttajalle myydyin palvelun osalta kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan mitä tahansa myyjän toimipaikkaa, joka täyttää saman 11 artiklan määrittämät kiinteän toimipaikan vaatimukset. (Tamminen 2021, 133; Verohallinto 2021b.)

Mikäli palvelua ei voida luovuttaa ostajan kiinteään toimipaikkaan, verotusmaa ratkaistaan ostajan kotipaikan perusteella. Elinkeinonharjoittajan liiketoiminnan kotipaikka on paikka, jossa yrityksen liikkeenjohdon tärkeimmät päätökset tehdään ja jossa sen keskushallinto toimii. (Sirpoma & Tannila 2014, 302–302; Verohallinto 2021b.) Jos elinkeinonharjoittajan liiketoiminnalla ei ole kotipaikkaa, voi kotipaikka olla paikka, jossa hän asuu tai jatkuvasti oleskelee (Sirpoma & Tannila 2014, 302–303).

2.5 Käännetty verovelvollisuus

Käännetty verovelvollisuus tarkoittaa sitä, että myyjän sijaan verovelvollisena on ostaja. Käännettyä verovelvollisuutta voidaan soveltaa vain elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa. (Tamminen 2021, 16.) Kaikissa EU-maissa sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta yleissäännöksen mukaisen palvelun myynnin yhteydessä, mutta Suomessa tätä sovelletaan laajemmin. Suomessa käännettyä verovelvollisuutta voidaan soveltaa myös muihin kuin yleissäännöksen mukaisiin palveluihin. (Verohallinto 2021b.)

Käännettyä verovelvollisuutta sovellettaessa ostaja saa myyjältä arvonlisäverottoman laskun. Ostaja suorittaa ostosta käännetyn verovelvollisuuden perusteella sijoittautumisensa arvonlisäveron kyseisen maan arvonlisäverolain säännösten mukaisesti. (Tamminen 2021, 15.) Mikäli ostajana on suomalainen yritys ja myyjänä ulkomaalainen myyjä, jolla ei ole kiinteä toimipaikka Suomessa tai hän ei ole ilmoittautunut Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi, ja myyntimaana on Suomi, tulee määrittää kuka suorittaa myynnistä arvonlisäveron. Mikäli voidaan soveltaa käännettyä verovelvollisuutta, suomalainen yritys suorittaa myynnistä arvonlisäveron. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 9 §; Tamminen 2021, 15.) Jos palvelu on arvonlisäverovähennyskelpoinen, ostaja vähentää käännetyn verovelvollisuuden perusteella suorittamansa arvonlisäveron samalla ilmoituksella. Sekä suoritettava ja vähennettävä vero tulee ilmoittaa vaikka varsinaista maksettavaa arvonlisäveroa ei synnykään. (Tamminen 2021, 122–123.)

Kaikkiin palveluihin ei voida Suomessa noudattaa käännettyä verovelvollisuutta. Tällaisia palveluita ovat esimerkiksi elinkeinonharjoittajalle myyty henkilökuljetuspalvelu tai elinkeinonharjoittajalle myyty opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuteen, messuille ja näyttelyyn ja muuhun vastaavan tilaisuuteen pääsyyn liittyvät palvelut, kun tilaisuus järjestetään Suomessa. Mikäli käännettyä verovelvollisuutta ei voida soveltaa, on myyjä velvollinen suorittamaan myynnistä arvonlisäveron ja sen on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 9 §; Tamminen 2021, 16.) Käännettyä verovelvollisuutta ei Suomessa sovelleta, mikäli ulkomaalaiselle yritykselle on muodostunut Suomeen kiinteä toimipaikka, joka osallistuu myyntiin tai jos yritys on ilmoittautunut vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa (Sirpoma & Tannila 2014, 330; Verohallinto 2021b).

Jos suomalainen yritys myy toiseen EU-maahan sijoittautuneelle elinkeinonharjoittajalle palvelun, jonka myyntimaa määräytyy ostajan maan perusteella, myyjä ei suorita myynnistä Suomen

arvonlisäveroa. Ostaja suorittaa myynnistä käännetyn verovelvollisuuden perusteella arvonlisäveron oman maansa arvonlisäverosäädösten mukaisesti. Samaa noudatetaan myös, jos ostaja sijaitsee EU-alueen ulkopuolella. (Tamminen 2021, 122–123; Verohallinto 2021b.)

Käännettyyn verovelvollisuuteen liittyy kaksi säännöstä, jolla estetään kahdenkertainen verotus. Mikäli palvelun myyntiin, johon sovelletaan käännteistä verovelvollisuutta, liittyy tavaran luovutus EU:n ulkopuolelta Suomeen, tulee ostajan suorittaa veroa myös tavaran maahantuonnista. (Verohallinto 2021b.) Irtaimen esineen vuokrauspalvelua myytäessä, ostaja saa vähentää vuokraamansa tavaran maahantuonnista suoritettavan arvonlisäveron (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 113 §; Verohallinto 2021b). Muun palvelun kuin vuokrauspalvelun myynnin osalta kahdenkertainen verotus on poistettu siten, että ostajan ei tarvitse suorittaa veroa palvelusta siltä osin, kun hän on suorittanut veroa palveluun liittyvän tavaran maahantuonnista (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 72 §; Verohallinto 2021b).

2.6 Laskumerkintävaatimukset

Kansainvälisessä kaupassa pääsääntönä noudatetaan sen maan laskutussäännöksiä, jossa tavaran luovutus tai palvelun suoritus tapahtuu. Mikäli myyjä ei ole sijoittunut verotusvaltioon ja asiakas on arvonlisäverovelvollinen käännetyn verovelvollisuuden nojalla, sovelletaan myyjän sijoittumismaan laskutussäännöksiä. Mikäli palvelu on myyty myyntimaasäännösten perusteella Suomessa, noudatetaan Suomen laskutussäännöksiä. Suomessa arvonlisäverolaki määrittelee jokaiselta laskulta vaaditut laskumerkinnät. Suomen laskutussäännöksiä noudatetaan myös, vaikka myynnin verotuspaikka on toisessa maassa, jossa ostajalla on käännetty verovelvollisuus, mikäli palvelu on suoritettu Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos taas ulkomaalainen myyjä myy palvelun, jonka myyntimaa on Suomi ja ostaja on verovelvollinen käännetyn verovelvollisuuden perusteella, myyjä laatii laskun oman sijaintimaansa säännösten mukaisesti. (Lamppu & Ruohola 2023, 830–831.)

Pakollisia laskumerkintöjä palvelukaupassa ovat laskun antamispäivä, laskun yksilöintiä varten luotu juokseva tunniste, myyjän arvonlisäverotunniste, ostajan arvonlisäverotunniste, mikäli sitä on käytetty ostossa tai ostaja on käännteisen verovelvollisuuden nojalla verovelvollinen, myyjän ja ostajan nimi ja osoite, palvelun laajuus ja laji, palvelujen suorituspäivä tai ennakkomaksun maksupäivä, veron peruste verokannoittain, yksikköhinta ilman veroa, hyvitykset ja alennukset, mikäli niitä

ei ole huomioitu yksikköhinnassa, verokanta, suoritettavan veron määrä, merkintä myynnin verotomuudesta, merkintä ostajan verovelvollisuudesta, mikäli noudatetaan käännettyä verovelvollisuutta, merkintä **”itselaskutus”**, mikäli ostaja laatii laskun, merkintä **”voittomarginaalijärjestelmä – matkatoimisto”**, mikäli kyse on marginaaliverotusmenettelyä noudattavan matkatoimistopalvelun myynnistä sekä viittaus aiempaan laskuun, mikäli kyseessä on muutoslasku. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 209 e §.) Pakolliset laskumerkinnät voivat olla millä kielellä tahansa, mutta Verohallinto voi vaatia tarvittaessa laskun kääntämistä. Verohallinto on laatinut listan suositelluista merkintätaivoista koskien esimerkiksi käännettyä verovelvollisuutta, vientimyyntiä ja yhteisömyyntiä. (Verohallinto 2023b.)

Laskun antamispäivä on päivä, jolloin lasku on toimitettu ostajalle. Vaihtoehtoisesti se voi tarkoittaa myös päivää, jolloin lasku on kirjoitettu tai tulostettu. (Verohallinto 2023b.) Kuviossa 1 laskun antamispäivä esitetään oikeassa reunassa otsikolla laskun päivämäärä.

Lasku tulee pystyä yksilöimään, joten siinä on käytettävä **juoksevaa tunnistetta**. Saman tilikauden aikana ei voida käyttää samaa tunnistetta millään muulla laskulla. Tunnisteen ei tarvitse koostua pelkästään numeroista, mutta sen on perustuttava järjestelmälliseen sarjaan. Tämä on tärkeää, jotta pystytään toteamaan mahdollinen puuttuva lasku. (Verohallinto 2023b.) Juokseva tunniste voi perustua yhteen tai useampaan sarjaan (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 209 e §). Kuviossa 1 juokseva tunniste esitetään laskun oikeassa reunassa otsikolla laskun numero.

Laskulle tulee merkitä **myyjän nimi** sekä **ostajan nimi**, jolle palvelu myydään. Lasku on osoitettava ostajalle. Laskulle voi merkitä myös laskunkäsittelijän nimen. Mikäli **myyjällä** on useampia osoitteita, voi se valita minkä **osoitteen** merkitsee laskulle. Laskulle tulee merkitä **ostajan täydellinen osoite**, mutta katuosoitteen sijasta voidaan käyttää myös postilokero- tai postinumero-osoitetta. Laskun lähetysosoite voi olla eri kuin ostajan osoite esimerkiksi tilitoimisto. Lähetysosoitteen lisäksi laskulta tulee kuitenkin löytyä ostajan osoite. (Verohallinto 2023b.) Myyjän nimi sekä osoite esitetään kuviossa 1 laskun yläosassa yrityksen logon yhteydessä. Ostajan nimi ja täydellinen osoite esitetään kuviossa 1 laskun lähetystiedoissa. Mikäli ostajan osoite on sama kuin laskun lähetysosoite, ei laskulle tarvitse merkitä erikseen ostajan osoitetta (Verohallinto 2023b). Lisäksi kuviossa 1 laskulle on merkitty laskun käsittelijän nimi.

 <p>Mausteiden Maahantuonti Oy Kaisaniemenkatu 6A 00100 Helsinki</p>	LASKU		1(1)
	<p>Beringe Catering Hans Jaakkola Bulevardi 15 00180 Helsinki</p>		
	Laskun numero	193	
	Viitenumero	1931	
	Laskun pvm	27.01.2016	
	Eräpäivä	10.02.2016	
	Toimituspvm	26.01.2016	
	Toimitustapa	DDP	
	Maksuehto	14 pv netto	
	Viitteemme	Mats Mikkola	
	Viitteenne	Hans Jaakkola	
	Ostajan tilausnumero	1234	
	Viivästyskorko	7,50 %	
	Huomautusaika	7 pv	

KUVIO 1. Mallilasku yläosa (Isolta Oy 2024)

Myytävät palvelut tulee laskulla yksilöidä mainitsemalla **palvelun tyyppi**. **Palvelun laajuus** tulee merkitä, mikäli laskusta ei muuten selviä myydyt suoritteet sisältö. Mikäli palvelun laajuus tulee ilmi esimerkiksi suoritusajankohdasta, kuten tavarankuokrauksessa, ei palvelun laajuutta tarvitse erikseen eritellä. Esimerkiksi kuljetusvälineen vuokrauksessa palvelun laajuus selittyy pelkästään laskutettavan vuokra-ajan pituuden perusteella. (Verohallinto 2023b.) Kuviossa 2 esitetään myydyt tavarat. Palvelulaskulla tavaroiden sijaan eritellään suoritettujen palvelujen tyyppi ja palvelujen laajuus.

Laskulle on merkittävä **palvelujen suorituspäivä**, jotta arvonlisävero osataan kohdistaa oikein. Mikäli tarkkaa päivää ei voida määrittää riittävästi, että merkitään suorituskuukausi. Laskulle tulee merkitä suorituspäivä siinä tapauksessa, jos suorituspäivä on eri kuin laskutuspäivä. Jos suorituspäivä on sama kuin laskutuspäivä riittää, että laskulla on pelkästään laskutuspäivä. (Verohallinto 2023b.) Kuviossa 2 esitetään tuotteiden toimituspäivämäärä. Palvelulaskussa esitetään vastaavalla tavalla palvelun suorituspäivämäärä.

Laskulle tulee merkitä **verokanta** vain, jos myyjä on arvonlisäverovelvollinen myynnistä. Myyjän tulee merkitä jokainen käytetty verokanta erikseen. Lisäksi laskulle tulee merkitä veron peruste eli tavarankuokrauksen tai palvelun hinta ilman arvonlisäveron osuutta. Myyjän tulee merkitä laskuun **veron perusteet verokannoittain**. Lisäksi laskulle tulee merkitä palvelun **yksikköhinta** ilman veroa. Näiden lisäksi laskulle tulee merkitä **hyvitykset ja alennukset**, mikäli ne eivät näy yksikköhinnassa. (Verohallinto 2023b.) Myytyjen palvelujen osalta esitetään veron perusteet verokannoittain sekä palvelun yksikköhinta ilman veroa, kuten kuviossa 2 on esitetty myytyjen tavaroiden veron perusteet verokannoittain sekä yksikköhinnat ilman veroa. Kuvion 2 laskulla myydyt tuotteet ovat kaikki saman verokannan alaisia, joten veron peruste on voitu esittää yhteissummalla ilman arvonlisäveroa.


Mikäli ostaja on verovelvollinen käännetyn verovelvollisuuden nojalla, laskuun ei merkitä arvonlisäverokantaa. Siinä tapauksessa laskulla tulee olla **merkintä käännetty verovelvollisuus**. (Verohallinto 2023b.)

Laskulle tulee merkitä **suoritettavan veron määrä** eli vero, joka myyjän on suoritettava laskutettavasta myynnistä. Laskulle voidaan merkitä suoritettavan veron kokonaismäärä, mutta sen merkitseminen verokannoittain on suositeltavaa. (Verohallinto 2023b.) Kuviossa 2 esitetään suoritettavan veron kokonaismäärä kohdassa arvonlisävero yhteensä. Jos myynti on verotonta, tulee laskulla olla **merkintä myynnin verottomuudesta**. Laskulla olevaksi merkinnäksi riittää esimerkiksi ”veroton myynti”. Verottomuuden perustetta ei tarvitse merkitä, mutta merkintä voidaan vaihtoehtoisesti tehdä viittaamalla arvonlisäverolain tai -direktiivin säännökseen. (Verohallinto 2023b.)

Toimitettu Vantaan varastolle tilauksen 1234 mukaisesti 26.1.2016				
Kuvaus	Yksikköhinta €	Määrä	ALV %	Yhteensä €
1. Katajanmarja 1 kg	60,55	2 kg	24	121,10
2. Grillimauste 1 kg	12,18	5 kg	24	60,90
3. Kanelitanko 1 kg	20,15	3 kg	24	60,45
4. Korianteri kokonainen 1 kg	18,65	4 kg	24	74,60
5. Pomeranssikuori 1 kg	12,85	2 kg	24	25,70
Yhteensä ilman arvonlisäveroa €				342,75
Arvonlisävero yhteensä €				82,28
Maksettava yhteensä €				425,01

KUVIO 2. Mallilasku keskiosa (Isolta Oy 2024)

Jokaisella elinkeinonharjoittajalla tulee olla Y-tunnus, joka on merkittävä kaikkiin elinkeinotoimintaan liittyviin asiakirjoihin. Lisäksi **myyjän** roolissa toimivan elinkeinonharjoittajan tulee merkitä laskulle **arvonlisäverotunniste**. Myyjän on merkittävä laskulle omansa lisäksi myös **ostajan arvonlisäverotunniste**, mikäli ostaja on arvonlisäverovelvollinen käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Suomalainen arvonlisäverotunniste muodostuu maatunnuksesta FI ja Y-tunnuksesta ilman kahden viimeisen numeron välissä olevaa väliviivaa. (Verohallinto 2023b.) Muiden EU-maiden arvonlisäverotunniste vaihtelee maittain, mutta se sisältää aina kaksikirjaimisen maakoodin ja loppuosa muodostuu 5–12 merkistä (Tamminen 2021, 14). Kuviossa 3 esitetään vain myyjän arvonlisäverotunniste, koska myyjä on arvonlisäverovelvollinen myynnistä. Arvonlisäverotunniste on kuviossa 3 esitetty myyjän tietojen yhteydessä kohdassa ALV-numero.

Puh: 0207181710 mikko@mausteidenmaahantuonti.fi www.mausteidenmaahantuonti.fi		Y-tunnus: 1234567-8		ALV-numero: FI12345678	
Seojen tilinumero Mottagarens kontonummer	IBAN Nordea FI21 1234 5600 0007 85	BIC NDEAFIHH			
Seoja Mottagare	Mausteiden Maahantuonti Oy Kaisaniemenkatu 6A 00100 Helsinki				
TILISIIRTO, GIBERING Maksajan nimi ja osoite Betalarens namn och adress	Beringe Catering Bulevardi 15 00180 Helsinki				
	Allekirjoitus Underskrift	Vätenumero Ref. nr	1931		
Tiilä nro Från konto nr	Eräpäivä Förfallodag	10.02.2016	Euro	425,01	
			Maksu välitetts saajalle maksujenvälityksen ehtojen mukaisesti ja vain maksajan ilmoittaman tilinumeron perusteella. Betalingen kömedlas till mottagaren enligt villkoren för betalningsförfarandet och endast till det kontonummer som betalaren angivit.		

KUVIO 3. Mallilasku alaosa (Isolta Oy 2024)

Laskulla tulee olla merkintä aiemmasta laskusta, mikäli uusi lasku annetaan siksi, että muutetaan alkuperäistä laskua. Viittauksen tulee olla yksiselitteinen ja siinä voidaan käyttää alkuperäisen laskun tunnustetta. Viittaus vaaditaan aina kun alkuperäistä laskua muutetaan. Korjauslaskulle merkitään suoritettavan veron määrä, vaikka se olisi jo aiemmin laskutettu. (Verohallinto 2023b.)

Laskumerkintävaatimusten osalta voidaan joissain tapauksissa noudattaa **kevennettyjä laskumerkintävaatimuksia**. Kun noudatetaan kevennettyjä laskumerkintöjä, laskulla tulee olla laskun antamispäivä, myyjän nimi ja arvonlisäverotunniste, myytyjen palveluiden laji, suoritettavan veron määrä verokannoittain tai veron peruste verokannoittain sekä viittaus aiempaan laskuun, mikäli kyse on muutoslaskusta. Kevennettyjä vaatimuksia ei voida kuitenkaan noudattaa tavaroiden yhteisö- tai etämyyntiin eikä tavarain tai palvelun myyntiin, jossa ostaja on verovelvollinen käännetyn verovelvollisuuden nojalla. Muihin kuin yllä oleviin myynteihin voidaan noudattaa kevennettyjä vaatimuksia, mikäli laskun loppusumma ei ylitä 400 euroa. (Verohallinto 2023b.)

Tämän lisäksi kevennettyjä vaatimuksia voidaan noudattaa vähittäiskaupan osalta yksinomaan yksityishenkilölle tapahtuvassa myynnissä. Tällaisessa myynnissä ei ole merkitystä laskun loppusummalla eli laskun loppusumma voi ylittää aiemmin mainitun 400 euron rajan. Vähittäiskaupalla tarkoitetaan tässä yhteydessä esimerkiksi kioskia tai kampaamoja. Lisäksi kevennettyjä vaatimuksia voidaan noudattaa myös ravintola-, ateriat- sekä henkilökuljetuspalveluiden laskutuksessa. (Verohallinto 2023b.)

3 MYYNTIMAAN YLEISSÄÄNNÖKSET

Palvelujen myyntimaasäännökset määrittelevät, minkä maan arvonlisäverolainsäädäntöä sovelletaan ja mihin maahan arvonlisävero suoritetaan. Palvelukaupassa myyntimaa määräytyy palvelun luonteen mukaan ja kenelle palvelu myydään eli myydäänkö palvelu kuluttajalle vai elinkeinonharjoittajalle. Myyntimaan määräytymiseen voi vaikuttaa myös se, mihin myyjä tai ostaja on sijoittunut. (Verohallinto 2021b.)

Palvelukaupassa myyntimaa määräytyy joko yleissäännöksen tai kyseistä palvelua koskevan erityissäännön perusteella. Jos ei ole määritetty erillistä erityissäännöstä, palvelun myyntiin sovelletaan yleissäännöstä. Elinkeinoharjoittajille ja kuluttajille sovelletaan erilaisia yleissäännöksiä. Suurimpaan osaan palveluista noudatetaan myyntimaan yleissäännöksiä. Erityissäännöksiä on määritetty esimerkiksi kiinteistöön liittyville palveluille, kuljetuspalveluille, immateriaalipalveluille sekä ravintola- ja ateriapalveluille. (Verohallinto 2021b.) Tässä luvussa käsitellään myyntimaan yleissäännöksiä sekä elinkeinonharjoittajien välisen kaupan että kuluttajien välisen kaupan osalta.

3.1 Myyntimaan yleissääntö elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa

Elinkeinoharjoittajalle myydyin yleissäännön mukaisen palvelun osalta myyntimaa määräytyy ostajan sijoittumismaan mukaisesti. Myyntimaaksi katsotaan se maa, mihin ostajan kiinteä toimipaikka, johon palvelu luovutetaan, on sijoittunut. (Lamppu & Ruohola 2023, 574.) Elinkeinoharjoittajalle myyty yleissäännön mukainen palvelu on myyty Suomessa, mikäli se luovutetaan ostajan Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan tai liiketoiminnan kotipaikkaan (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 65 §).

Kun suomalainen yritys luovuttaa yleissäännöksen mukaisen palvelun ulkomaalaisen ostajan EU-maassa tai EU:n ulkopuolella sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, ei palvelun myyntimaa ole Suomi eikä myynnistä suoriteta Suomen arvonlisäveroa. Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan kaikissa EU-maissa, kun myydään yleissäännöksen mukaisia palveluja. Tässä tapauksessa suomalaisen yrityksen ei tarvitse rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi myyntimaassa, vaan ostaja suorittaa arvonlisäveron käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Vastaavasti EU-maahan tai EU-alueen ulkopuolelle sijoittuneen myyjän, joka myy yleissäännön mukaisen palvelun Suomeen

sijoittuneelle yritykselle, ei tarvitse rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa, vaan ostaja suorittaa arvonlisäveron käännetyn verovelvollisuuden perusteella. (Tamminen 2021, 131.)

Jos esimerkiksi Suomeen sijoittunut yritys ostaa yleissäännön mukaisen palvelun virolaiselta yritykseltä, joka ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa, on yleissäännön perusteella palvelun myyntimaana Suomi. Yleissäännön mukaisen palvelun osalta noudatetaan käännettyä verovelvollisuutta eli virolainen myyjä lähettää ostajalle verottoman laskun ja ostaja suorittaa Suomen arvonlisäveron myynnistä.

3.2 Myyntimaan yleissääntö kuluttajalle myydyn palvelun osalta

Kuluttajan osalta myydyn yleissäännön mukaisen palvelun osalta myyntimaa määräytyy sen mukaan, mihin myyjän kiinteä toimipaikka tai liiketoiminnan kotipaikka on sijoittunut (Lamppu & Ruohola 2023, 582). Muulle kuin elinkeinonharjoittajalle myyty yleissäännön mukainen palvelu on siis myyty Suomessa, mikäli palvelu luovutetaan Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta tai myyjän liiketoiminnan kotipaikasta (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 66 §). Myyntimaa määräytyy myyjän sijoittumisen perusteella, eikä ole merkitystä mihin ostaja on sijoittunut (Tamminen 2021, 132).

Mikäli yleissäännön mukaisen palvelun myyntimaa on Suomi, palvelun myynnistä suoritetaan Suomen arvonlisävero. Kuluttaja saa laskun, jossa on Suomen arvonlisävero. Vastaavasti, jos yleissäännön mukaisen palvelun ostajana on Suomeen sijoittunut kuluttaja ja myyjänä toiseen EU-maahan sijoittunut elinkeinonharjoittaja, myyntimaa on myyjän sijaintimaa ja myynnistä suoritetaan kyseisen maan arvonlisävero. Kuluttaja saa laskun, jossa on kyseisen maan arvonlisävero. (Tamminen 2021, 132.)

Jos esimerkiksi ruotsalainen yksityishenkilö ostaa yleissäännön mukaisen palvelun Suomeen sijoittuneelta yritykseltä, on myyntimaana yleissäännön mukaisesti myyjän sijoittumismaa eli Suomi. Ostaja saa myyjältä laskun, jossa on Suomen arvonlisävero. Myyjä suorittaa myynnistä Suomen arvonlisäveron.

4 MYYNTIMAAN YLEISSÄÄNNÖSTÄ POIKKEAVAT PALVELUT

Tiettyihin palveluihin ei voida soveltaa myyntimaan yleissäännöstä, vaan näillä palveluilla on omat myyntimaan erityissäännöt. Osa erityissäännöksistä koskee vain kuluttajalle tapahtuvaa myyntiä, mutta osa erityissäännöksistä koskee sekä elinkeinonharjoittajalle että kuluttajalle tapahtuvaa palvelumyyntiä. (Lamppu & Ruohola 2023, 583.) Tässä luvussa käsitellään myyntimaan erityissäännöksiä yksitellen palvelutyypeittäin.

4.1 Kiinteistöön liittyvät palvelut

Arvonlisäverolain mukaisesti kiinteistöön liittyvä palvelu on myyty Suomessa, mikäli kiinteistö sijaitsee täällä (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 67 §). Myyntimaa määräytyy samalla tavalla sekä elinkeinonharjoittajalle että kuluttajalle myydyn palvelun osalta (Verohallinto 2021b). Kiinteistöllä tässä yhteydessä tarkoitetaan maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa (Sirpoma & Tannila 2014, 219; Lamppu & Ruohola 2023, 584). Kiinteistöön liittyviä palveluita ovat esimerkiksi asiantuntija- ja kiinteistönvälityspalvelut, majoituspalvelut, rakentamispalvelut sekä käyttöoikeuksien myöntämiset kiinteään omaisuuteen (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 67 §). Palvelua voidaan pitää kiinteistöön liittyvänä palveluna vain, mikäli sillä on riittävän suora yhteys kiinteistöön (Verohallinto 2021b; Lamppu & Ruohola 2023, 584).

Elinkeinoharjoittajalle myydyn palvelun osalta myyntimaa määräytyy siten kiinteistön sijaintimaan mukaan. Jos ulkomaalainen yritys myy kiinteistöön liittyviä palveluja Suomessa sijaitsevaan kiinteistöön, on palvelun myyntimaana Suomi ja myynnissä sovelletaan Suomen arvonlisäverolakia. Mikäli ostaja on toinen elinkeinonharjoittaja, voidaan myyntiin mahdollisesti soveltaa käännettyä verovelvollisuutta, jolloin ostaja suorittaa myynnistä arvonlisäveron. (Tamminen 2021, 136–137; Lamppu & Ruohola 2023, 583–584.) Suomen arvonlisäverolain mukaan kiinteistöön liittyvissä palveluissa käännettyä verovelvollisuutta voidaan noudattaa, mikäli myyjällä ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa eikä siten ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. Kaikissa maissa ei kuitenkaan voida noudattaa käännettyä verovelvollisuutta kiinteistöön liittyvien palvelujen osalta. Tämä tarkoittaa sitä, että mikäli esimerkiksi suomalainen yritys myy kiinteistöön liittyviä palveluita toisessa maassa, tulee yrityksen myyjänä tarkistaa, sovelletaanko myyntimaassa käännettyä

verovelvollisuutta vai tuleeko yrityksen rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön sijaintimaassa. (Lamppu & Ruohola 2023, 588.)

Jos esimerkiksi ruotsalainen yritys myy isännöintipalveluita suomalaiselle yritykselle koskien Suomessa sijaitsevaa kiinteistöä, on myyntimaana Suomi erityissäännöksen nojalla, koska myyntimaa määräytyy kiinteistön sijaintimaan mukaan. Mikäli ruotsalainen yritys ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa ja koska Suomessa noudatetaan käännettyä verovelvollisuutta, lähettää myyjä verottoman laskun ja ostajana oleva suomalainen yritys on velvollinen kirjaamaan arvonlisäveron myynnistä. Jos ruotsalainen yritys olisi rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa, lähettää myyjä siinä tapauksessa ostajalle laskun, jossa on Suomen arvonlisävero ja myyjä on velvollinen kirjaamaan arvonlisäveron myynnistä.

Kuluttajalle myydyin kiinteistöön liittyvän palvelun osalta myyntimaa määräytyy myös kiinteistön sijaintimaan mukaisesti. Kuluttajalle myydyin palvelun osalta ei voida noudattaa käännettyä verovelvollisuutta. Mikäli ulkomaalainen myyjä myy kuluttajalle kiinteistöön liittyvän palvelun koskien Suomessa sijaitsevaa kiinteistöä, tulee ulkomaisen myyjän rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa ja suorittaa myynnistä Suomen arvonlisävero. Vaihtoehtoisesti myyjä voi myös käyttää arvonlisäveron erityisjärjestelmää. Mikäli suomalainen yritys myy kuluttajalle ulkomailla sijaitsevaan kiinteistöön liittyvän palvelun, suoritetaan myynnistä myyntimaan mukainen arvonlisävero ja myyjän on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi myyntimaassa. Vaihtoehtoisesti myyjä voi käyttää arvonlisäveron erityisjärjestelmää. (Lamppu & Ruohola 2023, 581–583, 588.)

Jos esimerkiksi saksalainen yritys myy suomalaiselle yksityishenkilölle vartiointipalveluita Suomessa sijaitsevaan kiinteistöön on myyntimaana Suomi. Saksalaisen yrityksen tulee rekisteröityä Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi ja suorittaa myynnistä Suomen arvonlisävero. Kuluttajalle toimitetun laskun tulee sisältää Suomen arvonlisävero. Vaihtoehtoisesti saksalainen yritys voi käyttää EU-alueella käytettävää arvonlisäveron erityisjärjestelmää (OSS). Mikäli kiinteistö sijaitsisikin Saksassa, olisi myyntimaana erityissäännön nojalla Saksa. Yritys toimittaa kuluttajalle laskun, jossa on Saksan arvonlisävero, ja koska saksalainen yritys on luonnollisesti arvonlisäverovelvollinen Saksassa ei sen tarvitse erikseen rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi kotimaassaan.

Jos taas suomalainen yritys myy kiinteistönvälityspalveluita ruotsalaiselle yksityishenkilölle koskien Suomessa sijaitsevaa kiinteistöä, on myyntimaana Suomi. Myyjä lähettää ostajalle laskun, jossa on Suomen arvonlisävero. Suomalainen yritys on luonnollisesti arvonlisäverovelvollinen Suomessa

ja suorittaa myynnistä Suomen arvonlisäveron. Mikäli kiinteistö sijaitseekin Ruotsissa, on myyntimaa erityissäännön perusteella Ruotsi ja siinä tapauksessa myynnistä suoritettaisiin Ruotsin arvonlisävero. Myyjä lähettää kuluttajalle laskun, jossa on Ruotsin arvonlisävero ja rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi Ruotsissa. Vaihtoehtoisesti myyjä voi käyttää EU-alueen arvonlisäverotuksen erityisjärjestelmää (OSS).

4.2 Henkilökuljetuspalvelut

Henkilökuljetuspalvelu on myyty Suomessa, mikäli kuljetus suoritetaan täällä (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 68 §). Myyntimaa määräytyy samalla tavalla riippumatta siitä, kenelle palvelu myydään. Kuljetus katsotaan suoritetuksi Suomessa, mikäli kuljetus alkaa ja päättyy täällä. (Tamminen 2021, 145; Verohallinto 2021b.)

Henkilökuljetuspalvelut Suomesta suoraan ulkomaille tai ulkomailta suoraan Suomeen ovat verottomia (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 71 §). Lisäksi Suomen kautta suoritettavat kuljetukset ovat verottomia. Tässä tapauksessa ei ole merkitystä, tapahtuuko kuljetus EU:n alueelle vai sen ulkopuolelle. Kuljetus Suomesta suoraan ulkomaille on saman kuljetusliikkeen myymä kuljetus, joka lähtee viimeisestä kuljetussopimuksen mukaisesta lähtöpaikasta ulkomaille. Kuljetus suoraan ulkomailta Suomeen on saman kuljetusliikkeen myymä kuljetus, joka saapuu ensimmäiseen kuljetussopimuksen mukaiseen Suomessa olevaan määräpaikkaan. (Tamminen 2021, 147; Verohallinto 2021b.) Henkilökuljetuksessa yleensä viimeinen lähtöpaikka tai ensimmäinen määräpaikka on matkalippuun merkitty lähtö- tai määräpaikka. Jos matka keskeytyy muista kuin teknisistä syistä katsotaan viimeiseksi lähtöpaikaksi tai ensimmäiseksi määräpaikaksi se paikkakunta, jossa kuljetus keskeytyy. Teknisiä syitä voivat olla esimerkiksi kuljetusvälinevial tai arvaamattomat sääolosuhteet. Mikäli kuljetus keskeytyy teknisistä syistä ei matka muutu verottomasta verolliseksi. (Verohallinto 2021b.) Matka on veroton vain, mikäli se ei keskeydy muusta kuin teknisestä syystä. Esimerkiksi yöpyminen katkaisee suorakuljetuksen ja matka ensimmäisestä lähtöpaikasta eli alkuperäisestä lähtöpaikasta viimeiseen lähtöpaikkaan eli yöpymispaikkaan on verollinen. (Lamppu & Ruohola 2023, 591.)

Elinkeinonharjoittajalle myydyt henkilökuljetuspalvelun myyntimaa on kuljetuksen suoritusmaa. Henkilökuljetuspalveluihin ei voida soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 9 §.) Jos ulkomaalainen yritys suorittaa Suomessa henkilökuljetuspalvelun, on yrityksen rekisteröidyttävä Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi (Tamminen 2021, 146; Lamppu &

Ruohola 2023, 592). Elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa ei voida käyttää arvonlisäveron erityisjärjestelmää (Verohallinto 2023a).

Jos esimerkiksi virolainen yritys myy suomalaiselle elinkeinonharjoittajalle työmatkaan liittyvän kuljetuksen, jonka lähtö- ja määräpaikat sijaitsevat Suomessa. Erikoissäännön perusteella myyntimaaksi katsotaan Suomi, koska kuljetus suoritetaan täällä. Koska henkilökuljetuspalveluiden kohdalla ei noudateta käännettyä verovelvollisuutta, lähettää myyjä ostajalle laskun, jossa on Suomen arvonlisävero. Virolaisen yrityksen tulee rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. Mikäli kuljetuksen viimeinen lähtöpaikka on Suomessa ja ensimmäinen määräpaikka Virossa, on kyseessä suoramyynti Suomesta ulkomaille. Kyseinen kuljetus on veroton ja myyjä lähettää ostajalle verottoman laskun.

Myös kuluttajalle myydyin henkilökuljetuspalvelun osalta myyntimaa on kuljetuksen suoritusmaa. Ulkomaalaisen myyjän tulee ilmoittautua arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa, mikäli yritys myy henkilökuljetuspalvelun, jonka lähtö- ja määräpaikka sijaitsevat Suomessa ja siten kuljetuksen katsotaan suoritettuna Suomessa. (Lamppu & Ruohola 2023, 590.) Kuluttajalle myydyin palvelun osalta myyjä voi vaihtoehtoisesti käyttää myös arvonlisäveron erityisjärjestelmää (Tamminen 2021, 146).

Jos esimerkiksi ruotsalainen yritys myy suomalaiselle yksityishenkilölle henkilökuljetuksen, jonka lähtö- ja määräpaikka sijaitsevat Suomessa, katsotaan kuljetuksen suoritettuna Suomessa. Koska kuljetuksen myyntimaa määräytyy suoritusmaan mukaan, on myyntimaana tässä tapauksessa Suomi. Yritys lähettää ostajalle laskun, jossa on Suomen arvonlisävero. Myyjän tulee rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa tai vaihtoehtoisesti ruotsalainen yritys voi käyttää EU-alueen arvonlisäveron erityisjärjestelmää (OSS). Mikäli kuljetuksen viimeinen lähtöpaikka on Suomessa ja ensimmäinen määräpaikka Ruotsissa, on kyseessä suoramyynti Suomesta ulkomaille. Siinä tapauksessa myyjä lähettää ostajalle verottoman laskun, kuljetuksen ollessa veroton suoramyynti Suomesta ulkomaille.

4.3 Tavarakuljetus- ja siihen liittyvät palvelut

Elinkeinonharjoittajalle myytyyn tavarakuljetuspalveluun sovelletaan myyntimaan yleissäännöstä. Tavarakuljetuspalvelun myyntimaa määräytyy ostajan sijoittumismaan mukaisesti. Ei ole merkitystä, missä tavarakuljetuspalvelu suoritetaan. Palvelu on myyty Suomessa, mikäli suomalaisella ostajalla on kiinteä toimipaikka Suomessa. Yleissääntöä sovelletaan Suomen ja toisen EU-maan sisäisiin, EU-jäsenmaiden välisiin sekä kokonaan EU-alueen ulkopuolelle tapahtuviin kuljetuksiin. Toiselle elinkeinonharjoittajalle myydyin yleissäännön mukaisen palvelun osalta noudatetaan käännettyä verovelvollisuutta. Suorakuljetukset Suomesta suoraan EU:n ulkopuolelle tai EU:n ulkopuolelta suoraan Suomeen ovat verottomia. (Verohallinto 2021b.) Jos esimerkiksi kiinalainen yritys tilaa tavarakuljetuspalvelun suomalaiselta yrityksestä Suomesta Kiinaan, on kuljetus veroton. Suomalainen yritys lähettää ostajalle verottoman laskun.

Tavarakuljetukseen liittyviä palveluita ovat esimerkiksi lastaaminen ja lastin purkaminen. Elinkeinonharjoittajalle myytyjen tavarakuljetukseen liittyvien palvelujen osalta sovelletaan myös myyntimaan yleissäännöstä eli myyntimaa määräytyy ostajan sijoittumispaikan perusteella. Ei siis ole väliä missä tavarakuljetukseen liittyvät palvelut suoritetaan. Suorakuljetukseen Suomesta EU:n ulkopuolelle tai EU:n ulkopuolelta Suomeen välittömästi liittyvät palvelut ovat verottomia. (Tamminen 2021, 148, 151; Verohallinto 2021b.)

Jos esimerkiksi suomalainen yritys tilaa tavarakuljetuksen Ruotsista Suomeen toiselta suomalaiselta yritykseltä, on myyntimaana yleissäännön eli ostajan sijoittumismaan perusteella Suomi. Suomalainen myyjä lähettää ostajalle laskun, jossa on Suomen arvonlisävero ja suorittaa veron myynnistä, koska suomalainen myyjä on oletettavasti rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. Mikäli myyjänä olisikin esimerkiksi ruotsalainen yritys, joka ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa, voidaan elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. Silloin ruotsalainen myyjä lähettää ostajalle verottoman laskun ja ostaja on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron myynnistä.

Kuluttajalle luovutetun tavarakuljetuspalvelun osalta noudatetaan tavarankuljetuspalvelua koskevaa erityissäännöstä. Kuluttajalle myyty tavarakuljetuspalvelu on myyty Suomessa, mikäli kuljetus suoritetaan täällä. Samoin kuluttajalle myyty EU-tavarakuljetuspalvelu on myyty Suomessa, mikäli kuljetuksen lähtöpaikka on täällä. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 69 §, 69a §.) Kuluttajalle tapahtuvan myynnin osalta ei voida soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. Ulkomaisen yrityksen tulee

rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi myyntimaassa tai vaihtoehtoisesti myyjä voi käyttää arvonlisäveron erityisjärjestelmää. (Lamppu & Ruohola 2023, 581–582.) Kuluttajalle myyty tavarankuljetukseen liittyvä palvelu on myyty Suomessa, mikäli palvelu suoritetaan täällä (Arvonlisäverolaki 1501/1993 69 b §). EU:n ulkopuolelle tapahtuvaan tavarankuljetukseen välittömästi liittyvän palvelun myynti on verotonta (Lamppu & Ruohola 2023, 611).

Jos esimerkiksi saksalainen yritys myy suomalaiselle yksityishenkilölle tavarankuljetuspalvelun Suomesta Saksaan, on myyntimaana erikoissäännön nojalla Suomi. Koska kuluttajalle tapahtuvan myynnin osalta ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta, tulee saksalaisen yrityksen rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa tai vaihtoehtoisesti myyjä voi käyttää EU-alueen arvonlisäveron erityisjärjestelmää (OSS).

4.4 Irtaimen omaisuuden kohdistuvat palvelut

Irtaimen omaisuuden kohdistuvia palveluita ovat esimerkiksi irtaimen esineen testaus, arvonmääritys, korjaus, asentaminen tai puhdistaminen. Jos palvelun myyntimaa on myyntimaasäännön perusteella Suomi, suoritetaan myynnistä Suomen arvonlisävero. (Tamminen 2021, 155; Verohallinto 2021b.) Irtaimen omaisuuden kohdistuva palvelu on vain työsuoritus, kuten korjaus tai asentaminen, ja työn suorittaja veloittaa pelkästä työstä ja mahdollisista varaosista. Mikäli kyse on esimerkiksi laitteen myymisestä paikoilleen asennettuna eli kauppaan on sisällytetty sivullisena suoritteena asennuspalvelu, on kyse tavarankuljetuksen eikä palvelun myynnistä. Mikäli asennuksen toteuttaa alurakoitsija, voidaan asennuksen katsoa olevan palvelumyyntiä. (Lamppu & Ruohola 2023, 601.) Jos irtaimen omaisuuden kohdistettu korjauspalvelu on niin laaja, että korjauskustannukset ylittävät tavarankuljetuksen arvon, voidaan ajatella, että tavara uudistetaan. Siinä tapauksessa kyse on tavarankuljetuksen myynnistä eikä palvelun myynnistä. (Sirpoma & Tannila 2014, 309.) Mikäli tavara viedään palvelun suorittamisen jälkeen välittömästi EU:n ulkopuolelle sitä täällä käyttämättä, on irtaimen omaisuuden kohdistuva palvelu verotonta (Verohallinto 2021b).

Elinkeinonharjoittajalle myyty irtaimen omaisuuden kohdistuvan palvelun myyntimaata määrittäessä noudatetaan myyntimaan yleissäännöstä. Ei siis ole merkitystä, missä palvelu suoritetaan, sillä myyntimaa määräytyy ostajan sijoittumismaan perusteella. Myyntimaana on Suomi, mikäli ostajan kiinteä toimipaikka sijaitsee Suomessa. Toiselle elinkeinonharjoittajalle myydyn yleissäännön mukaisen palvelun osalta voidaan noudattaa käännettyä verovelvollisuutta, mikäli myyjällä ei ole

kiinteää toimipaikkaa myyntimaassa, eikä se ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi myyntimaassa. (Tamminen 2021, 15, 130–131, 153; Verohallinto 2021b.)

Jos esimerkiksi virolainen yritys ostaa suomalaiselta yritykseltä varaosien asennuspalvelun, on myyntimaana yleissäännön mukaan Viro ostajan sijoittumismaan mukaisesti. Koska elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa voidaan noudattaa käännettyä verovelvollisuutta, kun kyse on yleissäännön mukaisesta palvelusta, lähettää suomalainen myyjä ostajalle verottoman laskun. Ostaja on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron myynnistä omassa maassaan. Mikäli suomalainen yritys olisikin rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Virossa, lähettää se ostajalle laskun, jossa on Viron arvonlisävero. Siinä tapauksessa myyjä suorittaa myynnistä arvonlisäveron myyntimaahan eli Viroon.

Kuluttajalle myytyyn irtaimeen omaisuuteen kohdistuvat palvelut on myyty Suomessa, mikäli palvelut suoritetaan täällä (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 69 b §). Kuluttajalle myydyn palvelun osalta ulkomaalaisen yrityksen tulee rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa tai se voi vaihtoehtoisesti käyttää arvonlisäveron erityisjärjestelmää (Tamminen 2021, 155; Lamppu & Ruohola 2023, 601).

Jos esimerkiksi ruotsalainen yksityishenkilö ostaa suomalaiselta yritykseltä laitteen asennuksen kesämökilleen Suomessa, on myyntimaana erityissäännön nojalla Suomi, koska palvelu suoritetaan Suomessa. Suomalainen yritys lähettää ostajalle laskun, jossa on Suomen arvonlisävero ja suorittaa veron myynnistä Suomeen. Mikäli asennus suoritettaisiinkin Ruotsissa, olisi myyntimaana erityissäännön perusteella Ruotsi. Siinä tapauksessa myyjä lähettää ostajalle laskun, jossa on Ruotsin arvonlisävero. Suomalaisen yrityksen tulee rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Ruotsissa tai käyttää EU-alueen erityisjärjestelmää (OSS).

4.5 Kuljetusvälineen vuokraus

Kuljetusvälineellä tarkoitetaan tässä yhteydessä kulkuneuvoja ja muita välineitä ihmisten tai tavaroiden kuljetukseen, joita voidaan vetää tai työntää kulkuneuvolla (Lamppu & Ruohola 2023, 596). Tällaisia kuljetusvälineitä ovat esimerkiksi maa-ajoneuvot, kuten auto, moottoripyörä tai polkupyörä, perävaunut, vesialukset, ilma-alukset sekä maatalousajoneuvot (Tamminen 2021, 158). Kuljetusvälineen vuokrauspalvelun myyntimaa määräytyy eri tavoin riippuen siitä, onko kyse lyhyt- vai

pitkäaikaisesta vuokrauksesta. Mikäli lyhytaikaista vuokrasopimusta jatketaan niin, että vuokrausta voidaan pitää pitkäaikaisena vuokrauksena, tulee myyntimaa arvioida uudelleen. Mikäli vuokrasopimuksen uusiminen johtuu selkeästi ulkopuolisista olosuhteista, uudelleen arviointia ei tarvitse tehdä. Useiden peräkkäisten sopimusten kestonä pidetään kaikkien sopimusten yhteenlaskettua kestonä. Mikäli kuljetusväline vuokrataan ensin lyhytaikaisesti ja sen vuokraamista jatketaan pitkäaikaisella sopimuksella, ei lyhytaikaisen sopimuksen kestonä arvioida uudelleen. (Tamminen 2021, 156–157; Verohallinto 2021b.) Lyhytaikaisella vuokrausajalla tarkoitetaan tässä yhteydessä enintään 30 päivää kestonävuokrausta. Poikkeuksena kuitenkin, että vesialusten kohdalla lyhytaikaisella vuokrausajalla tarkoitetaan enintään 90 päivää kestonävuokrausta. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 69 c §.)

Elinkeinonharjoittajalle myydyn pitkäaikaisen vuokrauspalvelun osalta noudatetaan myyntimaan yleissäännöstä kaikkien kuljetusvälineiden osalta. Palvelun myyntimaa määronäytyy siis ostajan sijoittumismaan perusteella. Lyhytaikaisen vuokrauspalvelun osalta noudatetaan erityissäännöstä, jossa myyntimaa määronäytyy kuljetusvälineen luovutuspaikan mukaisesti. Luovutuspaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa kuljetusväline on tosiasiallisesti luovutettu vuokraajalle. Vuokrasopimuksen tekopaikalla tai esimerkiksi avainten luovutuspaikalla ei ole merkitystä. (Verohallinto 2021b.) Elinkeinonharjoittajalle myyty kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokrauspalvelu on myyty Suomessa, mikäli kuljetusväline luovutetaan ostajan käyttöön Suomessa (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 69 c §). Kuljetusvälineen lyhytaikaisesta vuokrauksesta, jossa kuljetusväline on luovutettu ostajan käyttöön Suomessa, suoritetaan Suomen arvonlisävero. Elinkeinonharjoittajalle myydyn vuokrauspalvelun osalta voidaan soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. (Tamminen 2021, 158–159.)

Jos esimerkiksi virolainen yritys vuokraa suomalaiselta yritykseltä kuukaudeksi luksusveneen, joka luovutetaan vuokraajan käyttöön Suomessa, on myyntimaana erityissäännön nojalla Suomi. Koska kyse on vesialuksen lyhytaikaisesta vuokrauksesta, määronäytyy myyntimaa vesialuksen luovutuspaikan perusteella (Verohallinto 2021b). Myyjä lähettää ostajalle laskun, jossa on Suomen arvonlisävero. Koska suomalainen yritys on verovelvollinen Suomessa, suorittaa se itse arvonlisäveron myynnistä Suomeen. Mikäli vesialus luovutettaisiinkin Virossa, olisi myyntimaana erityissäännön perusteella Viro. Jos suomalainen yritys ei ole rekisteröitynyt verovelvolliseksi Suomessa, noudatetaan käännettyä verovelvollisuutta. Siinä tapauksessa myyjä lähettää ostajalle verottoman laskun ja ostaja kirjaa arvonlisäveron myynnistä. Käännettyä verovelvollisuutta noudatettaisiin myös, jos vuokrausaika olisi kuukauden sijasta esimerkiksi neljä kuukautta eli vesialuksen kohdalla olisi kyse pitkäaikaisesta vuokrauksesta. Myyntimaa määronäytyisi siinä tapauksessa yleissäännön perusteella

eli ostajan sijoittumispaikan mukaisesti. Tässä tapauksessa myyntimaana olisi Viro ja myynnistä noudatettaisiin käännetyn verovelvollisuuden käytäntöä.

Kuluttajalle myytyjen palveluiden osalta noudatetaan erityissäännöksiä vuokra-ajasta riippumatta. Kuitenkin myyntimaa määräytyy eri tavoin riippuen vuokra-ajasta ja vuokrattavasta kulkuvälineestä. Kuluttajalle myydyin lyhytaikaisen vuokrauspalvelun osalta myyntimaa määräytyy kuljetusvälineestä riippumatta kuljetusvälineen luovutuspaikan mukaisesti. Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokrauspalvelu on myyty Suomessa, mikäli kuljetusväline luovutetaan ostajan käyttöön Suomessa. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 69 c §; Verohallinto 2021b.) Kuljetusvälineen lyhytaikaisesta vuokrauksesta, jossa kuljetusväline on luovutettu ostajan käyttöön Suomessa, suoritetaan Suomen arvonlisävero (Tamminen 2021, 158–159). Ulkomaalainen myyjä on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron, joten sen tulee rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi myyntimaassa tai vaihtoehtoisesti myyjä voi käyttää arvonlisäveron erityisjärjestelmää (Lamppu & Ruohola 2023, 597).

Jos esimerkiksi suomalainen yksityishenkilö vuokraa ruotsalaiselta yritykseltä kahdeksi viikoksi auton, joka luovutetaan ostajan käyttöön Suomessa, on myyntimaana erikoissäännöksen perusteella Suomi. Ruotsalainen yritys lähettää vuokraajalle laskun, jossa on Suomen arvonlisävero, ja sen tulee rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. Vaihtoehtoisesti yritys voi käyttää arvonlisäveron erityisjärjestelmää. Mikäli auto luovutettaisiin ostajan käyttöön Ruotsissa, olisi myyntimaana Suomi ja myyjä lähettäisi siinä tapauksessa ostajalle laskun, jossa on Ruotsin arvonlisävero.

Vaihtoehtoisesti kuluttajalle myydyin pitkäaikaisen vuokrauspalvelun osalta myyntimaa määräytyy joko ostajan kotipaikan tai kuljetusvälineen luovutuspaikan perusteella riippuen onko kyse huvikäyttöön tarkoitetun vesialuksen vuokrauksesta vai muun kuljetusvälineen vuokrauksesta. Huvikäyttöön tarkoitetun vesialuksen kohdalla pitkäaikaisen vuokrauspalvelun myyntimaa määräytyy vesialuksen luovutuspaikan mukaisesti. Kyseinen palvelu on myyty Suomessa, mikäli vesialus luovutetaan ostajan käyttöön Suomessa ja se luovutetaan myyjän Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta tai liiketoiminnan kotipaikasta. Muun kulkuvälineen osalta myyntimaa määräytyy ostajan kotipaikan mukaisesti. Muun kulkuvälineen pitkäaikainen vuokrauspalvelu on myyty Suomessa, mikäli ostajan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on Suomessa. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 69 c §; Verohallinto 2021b.) Myyjän tulee määrittää ostajan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka ostajan toimittamien tietojen perusteella (Verohallinto 2021b; Lamppu & Ruohola 2023, 597). Ulkomaalainen myyjä on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron, joten sen tulee

rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi myyntimaassa tai vaihtoehtoisesti myyjä voi käyttää arvonlisäveron erityisjärjestelmää (Lamppu & Ruohola 2023, 597).

Jos esimerkiksi Ruotsissa vakituisesti asuva yksityishenkilö vuokraa suomalaiselta yritykseltä käyttöönsä auton neljäksi kuukaudeksi, on myyntimaa erikoissäännöksen perusteella Ruotsi ostajan kotipaikan mukaisesti. Suomalainen yritys lähettää ostajalle laskun, jossa on Ruotsin arvonlisävero. Myyjän tulee rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Ruotsissa tai käyttää arvonlisäveron erityisjärjestelmää. Mikäli samainen yksityishenkilö vuokraisikin huvikäyttöön tarkoitetun luksusveeneen, joka luovutetaan vuokraajan käyttöön Suomessa myyjän kiinteästä toimipaikasta, olisi myyntimaa erityissäännöksen nojalla Suomi. Silloin ostaja saa laskun, jossa on Suomen arvonlisävero ja myyjä suorittaa myynnistä arvonlisäveron Suomeen.

4.6 Kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat palvelut

Tämän erityissäännöksen alla käsiteltävillä palveluilla tarkoitetaan esimerkiksi oikeutta päästä kulttuuri- viihde- tai urheilutilaisuuteen. Tällaisia tilaisuuksia ovat esimerkiksi konsertit, teatteri-, musiikki- ja tanssiesitykset, elokuvanäytökset sekä urheilutapahtumat. Tilaisuus on lyhytaikainen tapahtuma, joka tapahtuu tietyssä paikassa ja siihen osallistumisesta peritään pääsymaksu. Muita vastaavia palveluita ovat esimerkiksi oikeus päästä opetus- tai tiedetilaisuuteen. Tällaisia tilaisuuksia ovat esimerkiksi kurssit, seminaarit ja kongressit. Lisäksi vastaava palvelu voi olla oikeus päästä näyttelyyn, messuille tai muuhun vastaavaan tilaisuuteen. Erityissäännös koskee myös tilaisuuksien pääsyyn välittömästi liittyviä palveluita, kuten narikka- tai wc-maksuja. (Tamminen 2021, 162–164; Lamppu & Ruohola 2023, 592–594.)

Elinkeinonharjoittajalle myydyin palvelun, jossa ostajalla on pääsy opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuteen tai muuhun vastaavaan tilaisuuteen, osalta noudatetaan myyntimaan erityissäännöstä. Erityissäännön mukaan myyntimaa määräytyy sen perusteella, missä maassa tilaisuus järjestetään. Elinkeinonharjoittajalle myyty kulttuuri-, viihde tai muu vastaava palvelu on myyty Suomessa, mikäli tilaisuus järjestetään Suomessa. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 69 d §; (Lamppu & Ruohola 2023, 592.) Kulttuuri-, viihde- tai muun vastaavan palvelun osalta ei noudateta käännettyä verovelvollisuutta, joten ulkomaalaisen myyjän tulee rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi myyntimaassa (Verohallinto 2021b; Lamppu & Ruohola 2023, 594).

Jos esimerkiksi suomalainen yritys ostaa oikeuden päästä Ruotsissa järjestettävälle ammattialanmessuille, on myyntimaana erityissäännöksen nojalla Ruotsi, koska tilaisuus järjestetään Ruotsissa. Jos myyjänä on ruotsalainen yritys, lähettää se ostajalle laskun, jossa on Ruotsin arvonlisävero. Myyjä suorittaa myynnistä veron. Mikäli tilaisuus järjestettäisiin Suomessa, olisi myyntimaana erityissäännöksen perusteella Suomi. Siinä tapauksessa ruotsalaisen myyjän tulee lähettää ostajalle lasku, jossa on Suomen arvonlisävero. Koska kulttuuri-, viihde- tai muun vastaavan palvelun osalta ei noudateta käännettyä verovelvollisuutta, eikä elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa voida käyttää arvonlisäveron erityisjärjestelmää, tulee myyjän rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa.

Edellä mainittujen tilaisuuksien tai vastaavien tilaisuuksien järjestämiseen liittyviin palveluihin noudatetaan myyntimaan yleissääntöä, kun palvelu myydään elinkeinonharjoittajalle. Myyntimaan yleissäännön mukaisesti myyntimaa on ostajan sijoittumismaa. Yleissäännön mukaiseen palveluun voidaan soveltaa käännettyä verovelvollisuutta, joten ulkomaalaisen myyjän ei tarvitse rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi myyntimaassa, vaan ostaja suorittaa veron myynnistä. (Verohallinto 2021b; Lamppu & Ruohola 2023, 594.) Tilaisuuden järjestämiseen liittyvällä palvelulla tarkoitetaan palvelua, joka liittyy tilaisuuden fyysiseen toteuttamiseen, kuten esimerkiksi valaistus- ja lavastuspalvelut sekä näyttelyrakenteiden rakentamis-, purkamis- ja somistuspalvelut (Lamppu & Ruohola 2023, 594).

Jos esimerkiksi suomalainen yritys ostaa ruotsalaiselta yritykseltä messurakenteiden rakentamis- ja palvelun Ruotsissa järjestettäviä ammattialanmessuja varten, on myyntimaana yleissäännön mukaisesti Suomi ostajan sijoittumismaan perusteella. Koska yleissäännön mukaisen palvelun myyntiin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta ruotsalainen yritys lähettää ostajalle verottoman laskun ja ostaja suorittaa arvonlisäveron myynnistä.

Kuluttajalle myydyin kulttuuri-, viihde ja muun palvelun osalta noudatetaan myyntimaan erityissäännöstä, jonka mukaan myyntimaa määräytyy sen perusteella, missä tilaisuus järjestetään. Erityissäännöstä noudatetaan myös kuluttajalle myydyin tilaisuuden järjestämiseen liittyvän palvelun osalta. (Lamppu & Ruohola 2023, 592, 594.) Kuluttajalle luovutetut palvelut, jotka liittyvät opetukseen, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuksiin tai muihin vastaaviin palveluihin sekä niiden järjestämiseen, on myyty Suomessa, mikäli toiminta tapahtuu täällä (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 69 d §). Kuluttajalle myydyin palvelun osalta ei noudateta käännettyä verovelvollisuutta, joten ulkomaalaisen myyjän tulee rekisteröityä verovelvolliseksi myyntimaassa (Lamppu & Ruohola 2023, 594).

Mikäli myyjä myy palveluita vain kuluttajille voi hän vaihtoehtoisesti käyttää arvonlisäveron erityisjärjestelmää (Verohallinto 2021b).

Jos esimerkiksi suomalainen yksityishenkilö osallistuu saksalaisen yrityksen järjestämään konserttitilaisuuteen, joka järjestetään Suomessa, on myyntimaana erityissäännön nojalla Suomi tilaisuuden järjestämismaan mukaisesti. Saksalaisen yrityksen tulee rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa ja lähettää ostajalle lasku, jossa on Suomen arvonlisävero. Mikäli yritys myy tällaisia palveluita vain kuluttajille, voi se käyttää EU-alueen arvonlisäveron erityisjärjestelmää (OSS). Mikäli tilaisuus järjestettäisiin Saksassa, olisi myyntimaana Saksa. Myyjä voisi siinä tapauksessa lähettää laskun, jossa on Saksan arvonlisävero.

4.7 Ravintola- ja ateriapalvelut

Ravintolapalvelulla tarkoitetaan myyjän tiloissa tapahtuvaa tarjoilua ja ateriapalvelua on ostajan tiloissa tapahtuva tarjoilu. Tarjoilu on sellaisen aterian myyntiä, joka nautitaan paikan päällä ja palvelun myyjä huolehtii vähintään aterian esillepanosta. Kansainvälisessä liikenteessä vesi- tai ilma-aluksella tapahtuva tarjoilu on ulkomaille matkustavalle yleisesti ottaen verotonta. (Verohallinto 2021b; Lamppu & Ruohola 2023, 595, 615.) Tarjoilupalvelu on veroton, mikäli kuljetus suuntautuu Suomesta toiseen EU-maahan tai EU:n ulkopuolelle. Palvelu on verotonta myös kuljetuksessa EU:n ulkopuolelta Suomeen. Kuitenkin kuljetuksessa toisesta EU-maasta Suomeen tapahtuvan tarjoilupalvelun verottomuus riippuu lähtömaan lainsäädännöstä. (Lamppu & Ruohola 2023, 615.)

Elinkeinonharjoittajalle myydyin ravintola- ja ateriapalvelun osalta noudatetaan erityissäännöstä, jonka mukaan palvelun myyntimaa määräytyy sen perusteella, missä maassa ravintola- tai ateriapalvelu suoritetaan (Lamppu & Ruohola 2023, 594). Ravintola- ja ateriapalvelu on myyty Suomessa, mikäli se suoritetaan täällä. Kuitenkin vesi- tai ilma-aluksessa tai junassa myyty ravintola- tai ateriapalvelu, joka tapahtuu EU-alueella tapahtuvan henkilökuljetuksen aikana, on myyty Suomessa, mikäli kuljetuksen lähtöpaikka on täällä. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 69 e-f §.) Jos kuljetus tapahtuu Suomesta EU:n ulkopuolelle tai EU:n ulkopuolelta Suomeen, sen aikana myyty ravintola- ja ateriapalvelu on myyty Suomessa, mikäli palvelu suoritetaan Suomessa. (Verohallinto 2021b.) Myynnistä suoritetaan Suomen arvonlisävero, vain jos palvelu on suoritettu Suomessa. Suomessa suoritetusta ravintola- ja ateriapalvelun myynnistä suoritetaan aina Suomen arvonlisävero. (Tamminen 2021, 168.)

Jos esimerkiksi saksalainen yritys ostaa suomalaiselta ravintolayritykseltä catering-palvelun, joka suoritetaan suomalaisessa ravintolassa, on myyntimaa erikoissäännön nojalla Suomi, koska palvelu suoritetaan Suomessa. Suomalainen yritys on arvonlisäverovelvollinen omassa maassaan, joten se lähettää saksalaiselle yritykselle laskun, jossa on Suomen arvonlisävero ja kirjaa arvonlisäveron myynnistä.

Kuluttajalle myydyin ravintola- ja ateriapalvelun osalta noudatetaan myyntimaan erityissäännöstä, jossa myyntimaa määräytyy sen perusteella, missä maassa palvelu suoritetaan (Lamppu & Ruohola 2023, 594). Ravintola- ja ateriapalvelu on siis myyty Suomessa, mikäli se suoritetaan Suomessa. Myös vesi- tai ilma-aluksessa tai junassa myyty ravintola- tai ateriapalvelu, joka tapahtuu EU-alueella tapahtuvan henkilökuljetuksen aikana, on myyty Suomessa, mikäli kuljetuksen lähtöpaikka on täällä. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 69 e-f §.) Jos kuljetus tapahtuu Suomesta EU:n ulkopuolelle tai EU:n ulkopuolelta Suomeen, sen aikana myyty ravintola- ja ateriapalvelu on myyty Suomessa, mikäli palvelu suoritetaan Suomessa. (Verohallinto 2021b.) Vaikka myyntimaa on Suomi, voi ateria- tai ravintolapalvelun myynti olla yllä mainituissa tilanteissa verotonta riippuen henkilökuljetuksen lähtö- ja määräpaikasta (Lamppu & Ruohola 2023, 595).

Jos esimerkiksi yksityishenkilö lentää Suomesta Kiinaan ja ostaa Suomessa ravintolapalveluita kuljetuksen aikana, katsotaan myyntimaan olevan Suomi, koska ravintolapalvelu on suoritettu Suomessa. Ulkomaille matkustavalle ravintolapalvelun myynti on kansainvälisessä liikenteessä kuitenkin verotonta, eikä laskulle lisätä arvonlisäveroa.

4.8 Matkatoimistopalvelut

Matkatoimistopalvelu on matkanjärjestäjän omissa nimissään myymä palvelukokonaisuus, joka koostuu eri elinkeinonharjoittajilta ostetuista tavaroista ja palveluista. Matkatoimistopalveluiden osalta noudatetaan erityistä marginaaliverotusmenettelyä. (Tamminen 2021, 169.)

Elinkeinoharjoittajalle myydyin palvelun myyntimaa määräytyy erityissäännön perusteella. Matkatoimistopalvelun myyntimaan erityissäännön mukaan myyntimaa määräytyy sen maan mukaan, missä sijaitsee myyjän kiinteän toimipaikka tai liiketoiminnan kotipaikka, josta myyty palvelu luovutetaan. (Lamppu & Ruohola 2023, 598.) Elinkeinoharjoittajalle myyty matkatoimistopalvelu on

myyty Suomessa, mikäli se luovutetaan täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta tai myyjän liiketoiminnan kotipaikasta (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 69 g §).

Jos esimerkiksi ruotsalainen yritys ostaa suomalaiselta yritykseltä matkatoimistopalvelun, joka on luovutettu Suomessa, on myyntimaana erityissäännöksen nojalla Suomi. Myyjä lähettää ostajalle laskun, jossa on Suomen arvonlisävero ja suorittaa veron myynnistä.

Kuluttajalle myydyin palvelun osalta noudatetaan myyntimaan yleissäännöstä. Myyntimaa yleissäännön mukaan on myyjän sijaintimaa. (Verohallinto 2021b; Lamppu & Ruohola 2023, 598.) Jos esimerkiksi suomalainen yksityishenkilö ostaa matkatoimistopalvelun Ruotsiin sijoittuneelta yritykseltä, on myyntimaana yleissäännön nojalla Ruotsi. Suomalainen ostaja saa myyjältä laskun, jossa on Ruotsin arvonlisävero.

4.9 Immateriaalipalvelut

Immateriaalipalveluita ovat esimerkiksi tekijänoikeuden, patentin tai lisenssin oikeuksien luovuttaminen, mainospalvelut, konsultointi-, suunnittelu- ja taloushallintopalvelut. Lisäksi tällaisia palveluita ovat esimerkiksi rahoitustoimintaan liittyvät palvelut, irtaimen esineen paitsi kuljetusvälineen vuokrauspalvelut sekä työvoiman vuokrauspalvelut (Verohallinto 2021b; Lamppu & Ruohola 2023, 602–603).

Elinkeinonharjoittajalle luovutetun immateriaalipalvelun osalta noudatetaan myyntimaan yleissäännöstä. Myyntimaa määräytyy sen mukaan, mihin ostaja on sijoittunut. Yleissäännöksen mukaisen palvelun osalta noudatetaan käännettä verovelvollisuutta. (Verohallinto 2021b; Tamminen 2021, 131, 174.) Jos esimerkiksi espanjalainen yritys ostaa suomalaiselta yritykseltä käännöspalvelun, on myyntimaana yleissäännön nojalla Espanja. Yleissäännön mukaisen palvelun myynnissä noudatetaan käännettä verovelvollisuutta, joten ostaja saa myyjältä verottoman laskun. Ostaja kirjaa myynnistä arvonlisäveron omassa maassaan.

Kuluttajalle myydyin immateriaalipalvelun osalta noudatetaan myyntimaan erityissäännöstä, mikäli ostaja on sijoittunut EU:n ulkopuolelle. Erityissäännöksen mukaan kuluttajalle myydyin immateriaalipalvelun myyntimaa ei määräydy myyjän mukaisesti, kuten yleissäännössä. Myyjän tulee selvittää mahdollinen arvonlisäverovelvollisuus ostajan maassa. (Verohallinto 2021b.) Kuluttajalle myytyä

immateriaalipalvelua, joka luovutetaan ostajalle, joka on sijoittautunut EU-alueen ulkopuolelle, ei ole myyty Suomessa (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 69 h §). Jos esimerkiksi norjalainen yksityishenkilö ostaa suomalaiselta yritykseltä konsultointipalveluita, ei myyntimaana ole erityissäännöksen nojalla Suomi. Myynnistä ei suoriteta Suomen arvonlisäveroa, joten laskulle ei lisätä Suomen arvonlisäveroa. Myyjän tulee selvittää mahdollinen verovelvollisuus Norjassa.

EU-alueelle sijoittuneelle kuluttajalle luovutetun immateriaalipalvelun osalta noudatetaan myyntimaan yleissäännöstä. Myyntimaa määräytyy siis myyjän sijaintipaikan perusteella. (Verohallinto 2021b). Jos esimerkiksi saksalainen yksityishenkilö ostaa suomalaiselta yritykseltä mainospalvelun, on myyntimaana yleissäännön nojalla Suomi. Ostaja saa myyjältä laskun, jossa on Suomen arvonlisävero.

4.10 Sähköiset palvelut

Sähköisillä palveluilla tarkoitetaan palveluita, jotka suoritetaan internetin tai sähköisen verkon välityksellä. Sähköiset palvelut ovat pääasiassa automatisoituja ja ne vaativat vain vähän ihmisen osallistumista. Sähköisiä palveluita ei voida suorittaa ilman tietotekniikkaa. (Lamppu & Ruohola 2023, 605–606.) Tällaisia palveluita ovat esimerkiksi verkkosivujen luovuttaminen, ohjelmistojen luovuttaminen ja päivitys, kuvien, kirjoitusten luovuttaminen tai tietokantojen antaminen käyttöön sekä etäopetuspalvelut. Telepalvelu on palvelu, jonka tarkoituksena on signaalien, kirjoitettujen tai kuvallisten viestien, ääniviestien tai muiden vastaavien välittäminen, lähettäminen tai vastaanottaminen johtimitse, radioteitse tai muulla vastaavalla tavalla. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 69 i-k §; Lamppu & Ruohola 2023, 604–605.) Radio- ja televisiolähetyspalveluita ovat radio- ja televisio-ohjelmat, jotka lähetetään radio- tai televisioverkossa tai jotka samanaikaisesti jaetaan internetin tai muun vastaavan verkon välityksellä (Lamppu & Ruohola 2023, 605).

Elinkeinonharjoittajalle myydyn radio- ja televisiolähetyspalvelun, sähköisen palvelun tai telepalvelun osalta noudatetaan myyntimaan yleissäännöstä. Myyntimaa määräytyy siis ostajan sijoittumismaan perusteella. Yleissäännön mukaisen palvelun myynnin osalta noudatetaan käännettyä verovelvollisuutta. (Verohallinto 2021b.)

Jos esimerkiksi suomalainen yritys ostaa mainostilaa ruotsalaiselta nettisivustolta, on myyntimaana yleissäännön nojalla Suomi. Mikäli ruotsalainen yritys ei ole rekisteröitynyt

arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa, noudatetaan käännettyä verovelvollisuutta. Ostaja saa myyjältä verottoman laskun ja kirjaa arvonlisäveron myynnistä omassa maassaan.

Kuluttajalle myydyin radio- ja televisiolähetyspalvelun, sähköisen palvelun tai telepalvelun myyntimaa määräytyy joko yleissäännön tai erityissäännön mukaisesti. Pääsääntöisesti myydyin palvelun myyntimaa on erityissäännön nojalla ostajan maa. (Lamppu & Ruohola 2023, 603.) Kuluttajalle myyty radio- ja televisiolähetyspalvelu, sähköinen palvelu tai telepalvelu on myyty Suomessa silloin, kun ostaja on sijoittautunut Suomeen (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 69 i-k §). Poikkeuksena kuitenkin, että vähäisen myynnin osalta myynti voidaan verottaa myös myyjän maassa. Tämä tarkoittaa sitä, että kuluttajalle myytyihin palveluihin voidaan soveltaa poikkeuksellisesti myös myyntimaan yleissäännöstä, kun kyse on myyjän osalta vähäisestä myynnistä. Vähäiseksi myynniksi katsotaan myynti, jossa toiseen jäsenvaltioon tapahtuneiden palvelumyyntien ja yhteisön sisäisten tavaroiden etämyyntien arvonlisäveroton kokonaisarvo EU:n alueella on enintään 10 000 euroa kalenterivuodessa, eikä raja ole ylittynyt myöskään sitä edeltävänä vuonna. (Verohallinto 2021b; Lamppu & Ruohola 2023, 603–604.) Kuluttajille myydyin palvelun osalta ulkomaisen yrityksen tulee rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi myyntimaassa tai vaihtoehtoisesti yritys voi käyttää arvonlisäveron erityisjärjestelmää. (Verohallinto 2021b.)

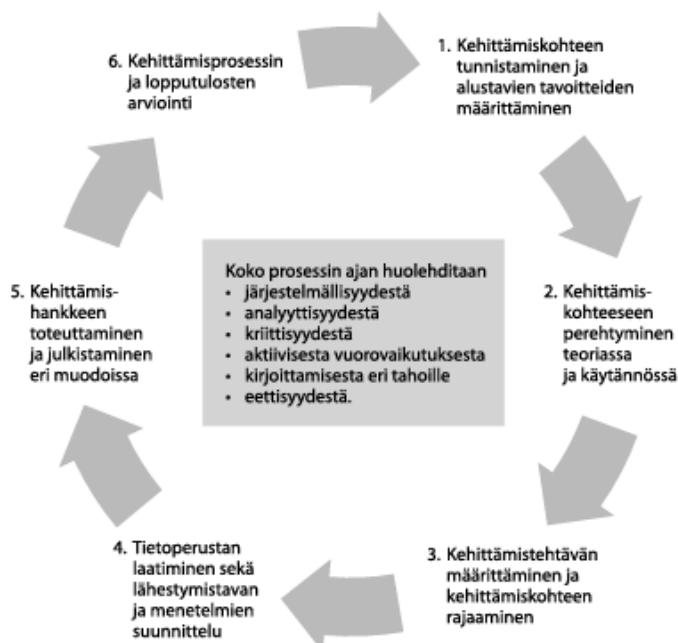
Jos esimerkiksi suomalainen yksityishenkilö ostaa Saksan kielen verkkokurssin saksalaiselta palveluntarjoajayritykseltä, joka harvoin myy palveluitaan muihin EU-maihin ja edellisenäkin kalenterivuonna muista EU-maista saadut myynnit ovat olleet alle 10 000 euroa, on myyntimaana yleissäännön nojalla myyjän sijaintimaa eli Saksa. Koska kyse on vähäisestä myynnistä, voidaan soveltaa myyntimaan yleissääntöä. Myyjä lähettää laskun, jossa on Saksan arvonlisävero ja suorittaa veron myynnistä. Mikäli saksalaisen palveluntarjoaja myy lähtökohtaisesti vain muihin EU-maihin sijoittuneille kuluttajille ja myynnit muista EU-maista ovat kalenterivuonna yli 10 000 euroa, noudatetaan myyntimaan erityissäännöstä. Myyntimaa on erityissäännöksen nojalla ostajan maa eli Suomi, joten myyjä lähettää laskun, jossa on Suomen arvonlisävero. Saksalaisen yrityksen tulee rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa tai käyttää arvonlisäveron erityisjärjestelmää.

5 TEHTÄVÄPAKETIN LAATIMISPROSESSI

Opinnäytetyö toteutettiin toiminnallisena opinnäytetyönä, joka perustui toimeksiantajalähtöiseen projektiin. Toimeksianto saatiin Oulun ammattikorkeakoululta. Työn tavoitteena ja kehittämistehtävänä oli luoda mahdollisimman laaja ja kattava tehtäväpaketti palvelukaupan arvonlisäverotuksesta. Tehtäväpaketti luotiin käytettäväksi kirjanpidon jatkokurssilla, jossa palvelukaupan arvonlisäverotus on yksi opintojakson aiheista. Tehtäväpaketti luotiin opinnäytetyön tietoperustaan pohjautuen. Luomisessa käytettiin myös apuna opettajan ennalta toimittamaa kurssimateriaalia. Tehtävien teoria sisältö pohjautui tietoperustaan, mutta tehtävien luonnostelun apuna käytettiin kurssimateriaalia ikään kuin varmistamaan, että tehtävät on mahdollista ratkaista pelkän kurssimateriaalin pohjalta.

5.1 Kehittämistyön prosessi

Opinnäytetyö toteutettiin tutkimuksellisenä kehittämistyönä, jonka luomisessa on käytetty apuna tyypillistä tutkimuksellisen kehittämistyön prosessia. Tutkimuksellisen kehittämistyön prosessimalissa noudatetaan kuutta eri vaihetta, jotka on esitetty kuviossa 4.



KUVIO 4. Tutkimuksellisen kehittämistyön prosessi (Moilanen, Ojasalo & Ritalahti 2015, 24)

Opinnäytetyön prosessi aloitettiin ensimmäisestä vaiheesta. Kehittämistyön prosessin ensimmäisessä vaiheessa kehittämistyö aloitetaan tunnistamalla kehittämistehtävä ja määritellään alustavat tavoitteet (Moilanen ym. 2015, 26). Kehittämistyöksi valikoitu ongelmaperustainen kehittämistyö, jossa etsitään ratkaisua käytännössä havaittuun ongelmaan tai haasteeseen. Työn aihe eli kehittämistehtävä löytyi toimeksiantajan eli Oulun ammattikorkeakoulun avulla. Toimeksiantajan edustaja oli havainnut käytännössä ongelman koskien kirjanpidon jatkokurssin tehtäväpakettia, joka käsittelee palvelukaupan arvonlisäverotusta. Aikaisempi tehtäväpaketti oli laajuudeltaan suppea eikä se käsitellyt kaikkia toivottuja aiheita. Kun kehittämistehtävä oli tunnistettu, tavoitteiden määrittely tuli luonnostaan toimeksiantajalta saadun kehittämistehtävän pohjalta. Työn tavoitteena oli luoda uudistettu, laajempi ja kokonaisvaltaisempi tehtäväpaketti, jossa käsitellään palvelukaupan arvonlisäverotusta laajasti. Tavoitteena oli käsitellä tehtäväpaketissa kaikkia palvelukaupan arvonlisäverotukseen liittyviä aiheita niiden vaatimalla laajuudella. Tavoitteena oli myös luoda tehtäväpaketti, joka tulee oikeasti kurssin oppimateriaaliksi ja käyttöön tuleville kirjanpidon jatkokurssin opiskelijoille.

Kun kehittämistehtävä ja sen tavoitteet oli määritelty, siirryttiin kehittämissuorituksissa vaiheeseen kaksi. Kehittämistyön prosessin vaihe kaksi sisältää tiedon hankkimista ja arviointia (Moilanen ym. 2015, 28). Tässä vaiheessa hankittiin tarvittava taustatieto kehittämiskohteesta, alustava teoriapohja aiheesta sekä arvioitiin hankittua tietoa kriittisesti. Taustatietoa hankittiin toimeksiantajan edustajalta sähköpostitse. Edustajalta kartoitettiin aikaisemman tehtäväpaketin ongelmia sekä toiveita koskien uutta tehtäväpakettia. Lisäksi kartoitettiin tehtäväpaketin toivottua dokumenttimuotoa. Alustava teoriapohjaa lähdettiin kartoittamaan tutustamalla ammattialan kirjallisuuteen aiheesta. Lisäksi kartoitettiin palvelukaupan arvonlisäverotusta koskevia säännöksiä ja lakeja. Kriittistä arviointia suoritettiin erityisesti vertailemalla lähteiden ajankohtaisuutta. Palvelukaupan arvonlisäverotus on aiheena sellainen, jonka ajantasaiset ohjeet ja säännökset voivat muuttua nopeasti, joten useamman vuoden vanhat lähteet voivat olla jo vanhentuneita. Arviointia suoritettiin vertaamalla myös eri lähteitä keskenään. Erityisesti vanhemman materiaalin sisältöä verrattiin uudempaan materiaaliin, pitääkö tieto vielä paikkaansa. Vanhempaa materiaalia on tässä työssä käytetty lähinnä apuna avaamaan tiettyjä käsitteitä, jotka on kyseisessä teoksessa avattu paremmin kuin uudemmissa teoksissa. Tietojen paikkaansa pitävyyttä on kuitenkin arvioitu ja tarkasteltu useammasta eri lähteestä.

Seuraavassa vaiheessa määriteltiin kehittämistehtävä tarkemmin. Kehittämistehtävälle luotiin tarkka suunnitelma, jossa suunniteltiin aikataulu ja työssä käytettävät tutkimusmenetelmät.

Määrittelyn avuksi luotiin tutkimuskysymykset, minkä pohjalta kehittämistehtävää lähdetään tekemään. Tässä vaiheessa luotiin opinnäytetyön tuotokselle runko sekä suunniteltiin tuotoksen sisältö. Lisäksi suunniteltiin raportin rakennetta ja käytiin läpi suunnitelma opinnäytetyön aloituskeskustelussa ohjaavan opettajan kanssa.

Neljännessä vaiheessa muodostettiin tietoperusta. Tietoperusta on työn teoreettinen pohja ikään kuin käsitejärjestelmä, jossa käsitteet ja niiden väliset suhteet määritellään (Moilanen ym. 2015, 34). Tietoperustan alustavaa luomista sekä lähteiden arviointia oli aloitettu jo aiemmassa vaiheessa. Pääasiallisena lähteenä tietoperustan luomisessa käytettiin ajantasaista arvonlisäverolakia. Lisäksi tietoperustan pohjana on käytetty ajantasaisia Verohallinnon ohjeita esimerkiksi palvelukaupan arvonlisäverotuksesta. Tietoperustassa on käytetty myös useita eri ammattikirjallisuuden julkaisuja. Kehittämistyössä voi käyttää useampaa mallia, miten tietoperusta esitetään raportissa. Tässä raportissa on käytetty ”oivalluttava–perinteinen” -mallia, jossa tietoperusta on erillisenä osana ennen menetelmien, kehittämistehtävän ja tulosten kuvaamista. Kyseisessä mallissa tietoperustassa on referoinnin lisäksi myös tekijän omaa ajattelua ja paikoin on nähtävissä teorian yhteys omaan kehittämistyöhön, mutta tulokset esitellään vasta myöhemmin. (Moilanen ym. 2015, 35.) Oman ääneen kuuluminen oli näin teoriapohjaisessa työssä haastavaa, mutta omaa ääntä on pyritty saamaan kuuluviin esimerkiksi havainnollistavin esimerkein käsiteltäessä myyntimaan yleis- tai poikkeussäännöksiä.

Neljänteen vaiheeseen kuului myös kehittämistyön lähestymistavan valinta. Tässä vaiheessa valittiin lähestymistapa, joka parhaiten sopii kyseiseen kehittämistehtävään. Tämän opinnäytetyön kehittämistehtävän osalta paras lähestymistapa oli konstruktivinen tutkimus. Konstruktivinen tutkimus soveltuu parhaiten, kun tavoitteena on ongelman ratkaisu luomalla uusi konstruktio eli jokin konkreettinen tuotos, kuten tässä työssä luotu tehtäväpaketti. Konstruktivinen tutkimus tukeutuu aikaisempaan teoriaan ja on tärkeää, että työssä näkyy käytännön ja teorian yhteys. (Moilanen ym. 2015, 37–38.) Tässä työssä kehittämistehtävä pohjautuu pääasiallisesti tietoperustaan eli aiempaan teoriaan. Työssä myös näkyy vuoropuhelu teorian ja käytännön välillä, koska teoriaa, joka pohjautuu lakiin, on samalla avattu, miten teorian toteutus tapahtuu käytännössä.

Samaisessa vaiheessa valittiin myös käytettävät tutkimukselliset menetelmät. Tässä työssä on käytetty laadullisia tutkimusmenetelmiä. Koin, että kehittämistehtävä itsessään rajasi menetelmien valintaa ja tässä työssä on käytetty yhteisöllisiä ideointimenetelmiä, kuten aivoriihiä ja toivelistatekniikkaa. Pidän muutaman aivoriihen toisen samassa vaiheessa olevan opiskelijan kanssa, jonka

kanssa itse olen aikoinaan käynyt kirjanpidon jatkokurssin. Sain häneltä palautetta prosessin aikana sekä tehtäväpaketin että raportin rakenteesta ja sisällöstä. Muutaman kerran pallottelimme ideoita liittyen tehtävien yksityiskohtiin, kuten esimerkkirytysten nimiin tai palveluiden yksityiskoh- taiseen sisältöön. Työssä käytettiin apuna myös toivelistatekniikkaa keskustelemalla toimeksianta- jan edustajan kanssa kehittämistehtävän toiveista ja tavoitteista. Aineistoanalyysissä käytettiin ai- neistolähtöistä analyysiä, jossa teoria on käsitteellinen kehys koko kehittämisen ajan, mutta sen avulla ei ensisijaisesti tarkasteltu koottua aineistoa, vaikka teoria ja käsitteet ovat suunnanneet aineiston kokoamisen (Vilka 2021, Tutkimusteoria).

Viidennessä vaiheessa toteutettiin itse kehittämishanke. Tässä vaiheessa luotiin opinnäytetyön tuotos eli tehtäväpaketti. Tehtäväpaketin luomisessa käytettiin apuna iteratiivista prosessia, jossa tuotoksen toteutuksessa prosessia toistettiin ja tehtäväpakettia hiottiin, kunnes olin tyytyväinen val- miiseen tuotokseen. Viimeisessä vaiheessa toteutettiin kehittämistyön arviointia. Tämä arviointi oli osa myös tuotoksen iteratiivista luomisprosessia.

Kun kehittämistyö eli opinnäytetyön tuotos saatiin valmiiksi, se luovutettiin toimeksiantajan käyt- töön. Aikataulullisista syistä tehtäväpaketti ei ole päässyt vielä varsinaiseen käyttötarkoitukseen eli kurssin oppimateriaaliksi. Tehtäväpohja luovutettiin kuitenkin kevään kirjanpidon jatkokurssin opis- kelijoille tenttiin kertaamismateriaaliksi, mikäli he haluavat sitä siinä tarkoituksessa käyttää. Itse aihe oli käsitelty jo kyseisellä kurssilla aiemmin, joten varsinaiseen opetuskäyttöön tehtäväpaketti ei ole vielä päässyt. Tehtäväpaketin valmistuttua opinnäytetyö eteni raportin kirjoitusvaiheeseen, jossa kerättyä tietoperustaa ja luotua tuotosta käsiteltiin ja verrattiin toisiinsa.

5.2 Tehtäväpaketin laatiminen

Seuraavissa kappaleissa käsitellään tarkemmin kehittämistyön tuloksen eli tuotoksen luomispro- sessia. Tuotoksen sisältö pohjautui tietoperustaan, mutta sen luomisessa käytettiin tukena toimek- siantajan edustajalta ennalta saatua kurssimateriaalia. Tehtäväpaketin sisällön kannalta oli olen- naista, että tehtävät pystytään ratkaisemaan opiskelijoilla olevan kurssimateriaalin pohjalta. Ei ole tarkoituksen eikä opintotavoitteiden mukaista, että heidän tarvitsisi etsiä ratkaisua tehtäviin kurssi- materiaalin ulkopuolelta.

Tuotoksen sisällön suunnittelu aloitettiin käsittelemällä tietoperustaan kuuluvien käsitteiden ja määritelmien tärkeyttä opittavan aiheen kannalta. Tehtäväpakettia luodessa mietin, mikä on käsiteltävän aiheen kannalta olennaisinta ja tärkeintä. Mitkä käsitteet tai säännökset voivat olla haastavia oppia ja miten tehtävät voidaan esittää mahdollisimman selkeästi ja yksinkertaisesti niitä tarpeettomasti monimutkaistamatta. Tehtäväpaketti jaettiin tämän pohdinnan tuloksena kahteen alaosaan: myyntimaan yleissäännöksiin sekä myyntimaan yleissäännöistä poikkeaviin säännöksiin. Katsottiin olevan myös olennaista, että aiheen sisäistämisen kannalta on tärkeää, että opiskelija oppii tunnistamaan, mikä on palvelun ja tavaran ero, ja mitä poikkeuksia niiden määrittelyyn liittyy. Siksi aiheesta on toteutettu oma erillinen tehtävänsä, joka on esitetty kuviossa 5. Tehtäviä on aihe kohtaisesti 1–6 tehtävää myyntimaasäännöstä kohden. Esimerkiksi laajemmista ja monimutkaisemmista erityissäännöksistä, joiden kohdalla useampi tehtävä ja esimerkkutilanne oli tarpeen luotiin useampia tehtäviä, kuin säännöksistä, jotka olivat sisällöltään yksinkertaisempia.

Tehtävä 1		
Lajittele luetellut asiat tavaroihin ja palveluihin:		
	tavara	palvelu
sähkö	x	
rakennustyö		x
kattotelineet valmiiksi asennettuna	x	
ilmalämpöpumpun (arvo 2500 e) korjaus, jonka kokonaiskustannus n. 500 euroa		x
työkoneen vuokraus		x
kitaran suunnittelu ja valmistus, kun ostaja toimittaa materiaalit		x
työkoneen (arvo 3000 euroa) korjaus, jossa työkoneita uudistetaan ja korjauksen kokonaiskustannus n. 3500 euroa	x	
uusi työkone	x	
kattotelineiden asennus lisäpalveluna kattotelineiden oston yhteydessä		x
saippuapakkausten pakkaaminen myyjän valmistamiin pahvilaatikoihin		x

KUVIO 5. Tehtäväpaketin tehtävä tavaran ja palvelun määrittelystä

Tehtäväpaketti sisältää yhteensä 33 tehtävää. Opiskelijoiden käyttöön luotiin valmis tehtäväpohja, jossa on käytettävissä olevien tilien tilikartta, tehtävänannot ja valmis tehtäväpohja, johon opiskelijan ei tarvitse tehdä kuin kirjaukset. Opettajan käyttöön luotiin samaa pohjaa hyödyntäen tiedosto, jossa on tehtävien oikeat ratkaisut. Molemmat on toimitettu toimeksiantajan toiveesta Excel-tiedostoina. Kyseistä tehtäväpohjaa tai sen ratkaisuja ei julkaista, sillä ne on tarkoitettu vain Oulun ammattikorkeakoulun sisäiseen käyttöön. Tehtäväpaketin julkaiseminen ei ole tarkoituksen mukaista, koska se on luotu vain kirjanpidon jatkokurssin käyttöön. Tässä raportissa esitellään kuitenkin tehtäväpaketin sisältöä sanallisesti sekä havainnollistavin kuvioin.

Molempien alaosien tehtävät noudattavat lähtökohtaisesti samaa kaavaa. Opiskelijalle on annettu esimerkkutilanne, jossa on kerrottu ketkä ovat kaupan osapuolia ja minkälaista palvelua myydään ja mihin hintaan. Opiskelijan tulee pohtia, minkä maan arvonlisäverolain säädäntöä noudatetaan, kuka on verovelvollinen ostosta ja lisätäänkö laskulle arvonlisäveroa. Sen lisäksi opiskelijan tulee tehdä merkinnät palvelun myynnistä tai ostosta myyjän tai ostajan kirjanpitoon. Opiskelijalle on annettu tehtäväpohjassa valmiiksi otsikoimattomat tiliristikot, joten opiskelijan tulee itse nimetä käyttämänsä tilit. Kuviossa 6 on esitetty, millainen on esimerkiksi opiskelijan tehtäväpohjassa tehtävä myyntimaan yleissäännöksestä elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa. Kuviossa 7 on esitetty, miltä sama tehtävä näyttää ratkaistuna opettajan tiedostolla.

Tehtävä 4			
Suomalainen Lännen Rakennus Oy myy yleissäännön mukaisen palvelun espanjalaiselle Madrid Construction SA:lle ja lähettää laskun 10 000 (+alv?). Mikä on yleissäännön mukainen myyntimaa ja minkälaisen laskun myyjä lähettää ostajalle, kun Lännen Rakennus Oy ei ole rekisteröitynyt alv-velvolliseksi Espanjassa. Nimeä tilit ja tee kirjaukset.			

KUVIO 6. Esimerkkitehtävä myyntimaan yleissäännöstä

Tehtävä 4			
Suomalainen Lännen Rakennus Oy myy yleissäännön mukaisen palvelun espanjalaiselle Madrid Construction SA:lle ja lähettää laskun 10 000 (+alv?). Mikä on yleissäännön mukainen myyntimaa ja minkälaisen laskun myyjä lähettää ostajalle, kun Lännen Rakennus Oy ei ole rekisteröitynyt alv-velvolliseksi Espanjassa. Nimeä tilit ja tee kirjaukset.			
Myyntimaa on yleissäännön mukaan ostajan maa eli Espanja			
Lännen Rakennus Oy lähettää verottoman laskun ja Madrid Construction SA merkitsee ostolaskun lisäksi arvonlisäverovelan ja -saamisen.			
		Palveluiden yhteismyynnit 0%	
Myyntisaamiset			
10 000		10 000	

KUVIO 7. Myyntimaan yleissäännös esimerkkitehtävän ratkaisu

6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA

Opinnäytetyön tavoitteena oli luoda Kirjanpidon jatkokurssille harjoitustehtäväpaketti, jossa käsitellään palvelukaupan arvonlisäverotusta. Tehtäväpaketti luotiin opetuskäyttöön ja se luotiin määritellyn tietoperustan pohjalta. Tehtäväpaketin luomisessa käytettiin tukena toimeksiantajalta saatua kurssimateriaalia, jotta voitiin varmistua tehtäväpaketin sisällön olennaisuudesta. Sen avulla varmistettiin myös, pystyykö tehtäväpaketin tehtävät ratkaisemaan pelkän kurssimateriaalin pohjalta.

Opinnäytetyö toteutettiin toiminnallisena opinnäytetyönä ja kehittämistehtävänä oli luoda mahdollisimman kattava ja monipuolinen tehtäväpaketti palvelukaupan arvonlisäverotuksesta. Kehittämistehtävän apuna käytettiin tutkimuskysymyksiä: Mitkä ovat olennaisia ja tärkeimpiä palvelukaupan arvonlisäverotuksen periaatteita? Mitkä ovat palvelukaupan perus- ja erityisperiaatteet? Näihin kysymyksiin haettiin vastauksia tietoperustassa, jossa määriteltiin ensiksi keskeisimmät käsitteet palvelukaupan arvonlisäverotuksessa. Keskeisimpiä käsitteitä määrittelin esittämällä seuraavia kysymyksiä: Mitä palvelukauppa on? Mikä merkitys on ostajan roolilla? Onko ostaja elinkeinonharjoittaja vai kuluttaja? Mikä on kiinteän toimipaikan merkitys palvelukaupan arvonlisäverotuksessa? Mitä tarkoittaa käännetty verovelvollisuus?

Näihin kysymyksiin saatiin vastaukset. Olennaisimpina ja tärkeimpinä palvelukaupan arvonlisäverotuksen periaatteina pidin itse myyntimaasäännöksiä sekä kaikkia niiden määrittämiseen liittyviä käsitteitä ja niiden määritelmiä. Peruseriaatteina totesin olevan juuri nämä käsitteet mitä myyntimaasäännöstä määriteltäessä tarvitaan, kuten kiinteän toimipaikan merkitys ja onko ostajana kuluttaja vai elinkeinonharjoittaja. Peruseriaatteisiin kuului mielestäni myös myyntimaan yleissäännökset. Erityisperiaatteina pidin myyntimaan erityissäännöksiä ja näihin onkin tietoperustassa pureuduttu alalukukohtaisesti erikseen. Jotta näihin saatiin vastaukset, tuli määritellä keskeisimmät käsitteet apukysymysten avulla. Apukysymykset johdattivat keskeisimpien käsitteiden määrittelyyn ja siten myös tietoperustan pohjaksi.

Keskeisimpien käsitteiden määrittelyn jälkeen tietoperusta jaettiin kahteen osaan, kuten tehtäväpakettikin. Jako tehtiin myyntimaan yleissäännöksiin ja myyntimaan yleissäännöstä poikkeaviin säännöksiin. Yleissäännökset käsiteltiin yleisemmällä tasolla. Yleissäännöstä käsiteltiin erikseen elinkeinonharjoittajien välisen kaupan osalta ja erikseen kuluttajille myytyjen yleissäännön mukaisen palvelujen osalta. Jako oli tärkeä tehdä, koska elinkeinonharjoittajille ja kuluttajille sovelletaan

erilaisia myyntimaan yleissäännöksiä. Tässä tärkeänä oli havainnollistaa esimerkkitapauksin sovellettavia myyntimaasäännöksiä, jotta lukijalle jää ymmärrys teoriasta.

Myyntimaan yleissäännöstä poikkeavat säännökset eli erityissäännökset jaettiin palvelukohtaisiin alalukuihin ja yhdessä luvussa käsiteltiin yhtä palvelutyyppiä kerrallaan. Alaluvun sisällä tehtiin kapaleittain jako elinkeinonharjoittajien ja kuluttajien välillä. Jako tehtiin, koska myyntimaan erityissäännöksiä sovelletaan eri tavoin riippuen ostajan roolista. Tässä oli tärkeänä myös havainnollistaa esimerkein myyntimaan erityissäännöksiä ostajan roolikohtaisesti. Näin pystyttiin käymään keskustelua teorian eli tietoperustan ja käytännön eli empiirisen osuuden välillä jo tietoperustaa käsiteltäessä.

Opinnäytetyön aihe rajattiin käsittelemään ainoastaan palvelukaupan arvonlisäverotusta ja rajauksessa mielestäni onnistuttiin. Rajaus tuli osaltaan aika luonnollisesti opinnäytetyön kehittämistehävän pohjalta. Oli kuitenkin tärkeää onnistua myös aiheen ja tietoperustan käsittelytasossa, missä koen kyllä onnistuneeni. Tietoperustan käsittelytasoa pohdittaessa otin huomioon sen, että lukijan ei tarvitsisi olla alan ammattilainen ymmärtääkseen käsiteltävää aihetta, mutta kuitenkin alan käsitteistöä jonkin verran tunteva, kuten liiketalouden opiskelija, että ymmärtää yleisellä tasolla mitä opinnäytetyössä käsitellään. En halunnut käsitellä tietoperustaa liian yksityiskohtaisesti tai selittää aiheita liian monimutkaisesti. Tässä koen onnistuneeni tietoperustaa luodessa erittäin hyvin. Käsitelyn taso pysyi samanlaisena läpi raportin. Avasin monimutkaisempia aiheita havainnollistavin esimerkein, mutta en mennyt tekstissä liikaa yksityiskohtiin.

Tietoperustaa luodessa oli tärkeää suhtautua lähdekriittisesti, sillä tällaisen aiheen käsittelyssä muutamalla vuodellakin voi aiheen ajantasaisuuden kannalta olla suuri merkitys. Onnistuin löytämään useita erilaisia lähteitä, joiden tietoja vertasin keskenään varmistaakseni tietojen paikkaansa pitävyyden ja ajankohtaisuuden. Alussa oli vaikea löytää muita lähteitä kuin arvonlisäverolaki tai Verohallinnon ohjeistus palvelukaupan arvonlisäverotuksesta, mutta onnistuin löytämään useamman aihetta käsittelevän ammattikirjallisuuden julkaisun. Erityisesti vanhempien lähteiden kohdalla suhtauduin tietoon lähdekriittisesti ja varmistin tiedon ajantasaisuuden useammasta eri lähteestä. Vanhempia lähteitä käytettiin tässä työssä lähinnä avaamaan tiettyjä käsitteitä, mitä uudemmat julkaisut eivät osanneet esittää asian ymmärrettävyyden takia tarpeeksi selkeästi. Opinnäytetyössä suorittamani lähdekriittisyys on mielestäni sellaisella tasolla, että tietoperustaan voidaan suhtautua luotettavasti tietojen hakuhetkellä. Arvonlisäverosäännökset voivat muuttua lähitulevaisuudessa, joten tietojen ajantasaisuus tulee aina varmistaa ajantasaisista ohjeistuksista ja säännöksistä.

Kun työlle oli kartoitettu laaja tietoperusta, oli helppo aloittaa luomaan tehtäväpakettia eli opinnäytetyön tuotosta. Tuotos jaettiin samankaltaisesti kahteen osaan: myyntimaan yleissäännöksiin ja myyntimaan yleissäännöistä poikkeaviin säännöksiin. Yleissäännöksiin liittyvissä palveluissa jakoa tehtiin edelleen vastaavasti kuin tietoperustassakin. Tehtäväpaketissa eroteltiin elinkeinonharjoittajille myydyt palvelut kuluttajille myydyistä palveluista. Tehtäväpaketissa tätä edelleen jakoa ei kuitenkaan tehty otsikkotasolla, vaan opiskelijan tulee tehtävänannosta itse selvittää, millaiselle ostajalle palvelu on myyty, ja mitä myyntimaan yleissäännöstä noudatetaan.

Samoin kuin tietoperustassa, tuotoksessa tehtiin erikoissäännösten kohdalla edelleen jakoa palvelutyypikohtaisiin tehtäviin ja palvelutyypin alla jakoa tehtiin vielä ostajaroolikohtaisesti. Jakoa ei kuitenkaan tehty otsikkotasolla myyntimaan yleissäännöksestä poikkeavaa yleissäännöstä pidemmälle, vaan opiskelijan tulee itse tehtävänannosta selvittää, millaisen palvelun myynnistä on kyse ja kenelle palvelu myydään. Näiden tietojen avulla opiskelijan tulee osata soveltaa oikeaa myyntimaan erityissäännöstä.

Tuotoksen ja tietoperustan vuoropuhelu on nähtävissä sekä itse tuotoksessa että opinnäytetyön raportissa. Tietoperustaa käsiteltäessä on tuotoksen tehtäviä käytetty esimerkkeinä havainnollistamaan teoriaa. Tuotos taas on luotu tietoperustan pohjalta ja sen kohdalla on suoritettu samaa aiheenkäsittelyä jakoa kuin tietoperustassakin. Koen, että itse tuotos ja tietoperusta tukevat hyvin toisiaan ja on tosiasiallisesti nähtävissä, miten tietoperusta johti tuotokseen. Koen onnistuneeni tuotoksen luomisessa tietoperustaan pohjautuen erittäin hyvin.

Opinnäytetyön tuloksia on vielä vaikea arvioida, sillä työn tuotos eli tehtäväpaketti ei ole päässyt opetuskäyttöön. Tehtäväpaketti oli tarkoitus saada opetuskäyttöön opinnäytetyöprosessin aikana, mutta aikataulullisten haasteiden takia tehtäväpaketin valmistuminen viivästyi ja kyseinen aihe oli ehditty jo käsitellä kuluvan kevään opintojaksolla. Tehtäväpaketti luovutettiin opettajalle ja siitä eteenpäin opiskelijoiden käyttöön heti sen valmistuttua. Tämän kevään opintojakson opiskelijoiden oli mahdollista halutessaan käyttää tehtäväpakettia tenttikertausmateriaalina. Tehtäväpaketin tuloksia on siis tässä vaiheessa vielä vaikea arvioida. Luotu tehtäväpaketti on kuitenkin sisällöltään laaja ja monipuolinen. Sen sisällössä on käsitelty jokaista erityissäännöstä usein eri esimerkkita-pauksin, mitä ei esimerkiksi aiemmin käytössä olleessa tehtäväpaketissa ollut tehty. Uskon, että tehtäväpaketin avulla opiskelija oppii tunnistamaan palveluiden erityispiirteitä ja soveltamaan palvelukaupan arvonlisäverotuksen myyntimaasäännöksiä monipuolisesti. Koen, että tehtäväpaketin

avulla opiskelija oppii tunnistamaan eron elinkeinonharjoittajille ja kuluttajille myytyjen palvelujen myyntimaasäännökset. Lisäksi tehtäväpaketin avulla opiskelija oppii tekemään kirjaukset palvelukaupan myynnistä yrityksen kirjanpidossa ja tunnistamaan, mitkä palvelu myynnit ovat mahdollisesti verottomia.

Selkeää jatkokehittämissuunnitelmaa työlle on vaikea tehdä, koska työtä on vaikea kehittää edelleen tai tutkia lisää. Jatkokehittämisessä voisikin ottaa huomioon sen, mikäli säännöksissä tai laeissa tulee muutoksia, tulee siinä tapauksessa tehtäväpakettia päivittää vastaamaan uusia säännöksiä tai lakimuutoksia. Tehtäväpaketti sisältää myös laajan määrän tehtäviä, joten sen sisällöstä voidaan ottaa käyttöön vain tarvittavat, mikäli kokonaisessa tehtäväpaketissa on liikaa työtä opiskelijoille. Tehtäväpaketin tehtäviä voidaan pienin muokkauksin käyttää apuna myös esimerkiksi tenttiä luotaessa ja käyttää osaa tehtävistä siellä. Esimerkiksi näillä tavoin työtä voidaan jatkokehittää.

Koen, että opinnäytetyön aihe on sekä toimeksiantajan että ammattialani kannalta merkityksellinen. Käsiteltävä aihe tulee varmasti koskettamaan useita nykyisiä tai tulevia opiskelijoita työelämässä, joten heidän tulee oppia soveltamaan palvelukaupan ja ulkomaankaupan arvonlisäverosäännöksiä käytännössä. Opintojen on tarkoitus valmistaa opiskelijoita työelämään ja takaamaan heille riittävä tietotaito menestyäkseen taloushallinnon alalla, siksi on tärkeää kehittää nykyisiä opetusmateriaaleja varsinkin, jos niissä huomataan puutteita.

Oman ammatillisen kehittymiseni kannalta opinnäytetyön aihe oli erittäin merkityksellinen. Tietoperustan luomista varten olen käynyt läpi laajan määrän aiheeseen kuuluvaa materiaalia, mikä on lisännyt omaa ammatillista tietotaitoani. Voin rauhallisin mielin tulevaisuudessa soveltaa palvelukaupan arvonlisäverosäännöksiä käytännössä, sillä koen saaneeni opinnäytetyötä tehdessä laajan ja perusteellisen tietopohjan omalle osaamiselleni koskien palvelukaupan arvonlisäverotusta. Lisäksi tutustuin yksityiskohtaisesti arvonlisäverolain mukaisiin laskumerkintävaatimuksiin, mikä kasvatti ammatillista tietotaitoani entisestään.

Vaikka opinnäytetyötä tehdessä kohtasin erilaisia aikataulullisia haasteita, koen onnistuneeni opinnäytetyössä kokonaisvaltaisesti erittäin hyvin. Loin laajan tietoperustan käsiteltävästä aiheesta, jonka pohjalta rakensin kehittämistehtävää vastaavan tuotoksen. Tuotos tulee opetuskäyttöön eli siitä on konkreettista hyötyä toimeksiantajalle. Opinnäytetyön tietoperusta ja tuotos kuuluvat yhteen ja tuotoksesta voi konkreettisesti nähdä sen pohjautuvan opinnäytetyön tietoperustaan.

Tietoperusta on selkeästi jäsenneilty ja perusteltu. Opinnäytetyön kehittämis- ja analyysimenetelmät on kuvattu opinnäytetyön vaatimalla laajuudella ja koen luoneeni onnistuneen kokonaisuuden.

Johtopäätöksenä voisi ajatella, että työ on erittäin onnistunut. Kehittämiskysymyksiin löydettiin vastaukset. Tietoperusta ja empiirinen osuus keskustelevat keskenään. Kehittämistyö eli tehtäväpaketti on sisällöltään ja olennaisuudeltaan toimeksiantajan toiveiden mukainen. Tehtäväpaketti luo hyvän pohjan jatkoon ja sitä on tarvittaessa helppo kehittää tai muokata. Opinnäytetyön raportti noudattaa opinnäytetyön ohjeita ja siinä on kuvattu tietoperusta sekä itse kehittämistehtävä laajasti ja kattavasti. Kokonaisuudessaan olen tekemääni opinnäytetyöhön erittäin tyytyväinen.

LÄHTEET

Arvonlisäverolaki 1501/1993. Hakupäivä 7.4.2024. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501#V50>.

Hakapää, Sari, Huhtala, Hanna, Johansson, Andreas, Lindholm, Matti & Paavolainen, Joonas 2016. Kansainvälinen arvonlisäverotus. Helsingin seudun kauppakamari. Hakupäivä 28.4.2024. Kauppakamari Ammattikirjasto. Vaatii käyttöoikeuden.

Isolta Oy 2024. Mitä merkintöjä laskulle vaaditaan? Hakupäivä 29.4.2024. <https://www.isolta.fi/mita-merkintoja-laskulle-vaaditaan/>.

Lamppu, Kaisa & Ruohola, Tiina, 2023. Arvonlisäverotus käytännössä. Helsinki: Alma Talent Oy. Hakupäivä 28.4.2024. Alma Talent Verkkokirjalyly. Vaatii käyttöoikeuden.

Moilanen, Teemu, Ojasalo, Katri & Ritalahti, Jarmo 2015. Kehittämistyön menetelmät. Helsinki: Sanoma Pro Oy. Hakupäivä 1.5.2024. Ellibs library. Vaatii käyttöoikeuden.

Sirpoma, Pirta & Tannila, Eija 2014. Arvonlisäverotus käytännönläheisesti. Helsingin seudun kauppakamari. Hakupäivä 7.4.2024. Kauppakamari Ammattikirjasto. Vaatii käyttöoikeuden.

Tamminen, Kati 2021. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus: tavara- ja palvelukaupassa. Helsinki: Alma Talent Oy. Hakupäivä 7.4.2024. Alma Talent Verkkokirjalyly. Vaatii käyttöoikeuden.

Verohallinto 2021a. Euroopan unionin asetus 282/2011 yhdenmukaistaa arvonlisäverodirektiivin tulkintaa. Hakupäivä 7.4.2024. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47974/euroopan-unionin-asetus-2822011-yhdenmukaistaa--arvonlis%C3%A4verodirektiivin%20--tulkintaa/>.

Verohallinto 2021b. Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus. Hakupäivä 7.4.2024. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48679/palvelujen-ulkomaankaupan--arvonlis%C3%A4verotus2/>.

Verohallinto 2023a. Arvonlisäveron erityisjärjestelmät (OSS). Hakupäivä 7.4.2024.
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaankauppa/arvonlis%C3%A4veron-erityisi%C3%A4rjestelm%C3%A4t-onestopshop/>.

Verohallinto 2023b. Laskuvaatimukset arvonlisäverotuksessa. Hakupäivä 28.4.2024.
<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48090/laskutusvaatimukset-arvonlisaverotuksessa3/#5-laskumerkinn%C3%A4t>.

Vilka, Hanna 2021. Näin onnistut opinnäytetyössä. Jyväskylä: PS-kustannus. Hakupäivä 1.5.2024. Ellibs library. Vaatii käyttöoikeuden.