

1

Matkailuyrittäjän arvonlisäverotus

Oikea verokanta

- Henkilökuljetus
- Majoitus
- Sisäänpääsymaksut ja vastaavat
- Liikuntapalvelu? – Verohallinnon syyskuussa julkaistu ohje

Matkatoimistoalan marginaaliverotus

- Kuka on arvonlisäverolain tarkoittama matkanjärjestäjä?
- Mitkä palvelut muodostavat arvonlisäverolain tarkoittamia matkatoimistopalveluita?
- Tapahtuuko myynti matkanjärjestäjän nimissä?
- Onko myyjän ostama palvelu ostettu elinkeinonharjoittajalta välittömästi matkustajan hyväksi?

Kansainväliset tilanteet

- Myyntimaasäännökset lyhyesti
- EU:n ulkopuolella tapahtuvan myynnin verottomuus
- Ostot ja myynnit EU:n alueella

2

Henkilökuljetus?

- Henkilökuljetuspalveluna pidetään ainoastaan palveluja, joissa henkilöiden siirtäminen paikasta toiseen muodostaa olennaisen osan palvelusta.
- Henkilökuljetuspalvelu voidaan suorittaa muun muassa helikoptereilla, veneillä, moottorikelkoilla ja porojen tai koirien vetämillä kelkoilla.

3

Jos asiakas ajaa?

- Palvelun luonnetta ei välttämättä muuta toiseksi se, että asiakas itse ohjaa kuljetusvälinettä.
- Tämä edellyttää kuitenkin, että *kuljettaminen tapahtuu kuljetusvälineen antaneen tahon opastuksessa ja valvonnassa.*

4

Koiravaljakkoajelut ja vastaavat

- Korkein hallinto-oikeus on päätöksessään 29.12.1998 T 3001 katsonut, että koiravaljakkoajelut ovat henkilökuljetuspalveluja silloin, kun koiravaljakkoajelun järjestäjä on mukana ohjaamassa ajelua.
 - Myös moottorikelkka-ajelut joko itse ajaen tai oppaan kyydissä istuen ovat henkilökuljetuspalveluja silloin, kun moottorikelkka-ajelun järjestäjä on mukana ohjaamassa ajelua.

5

Erillinen palvelu vai kokonaisuus?

- Koiravaljakkoajelu voi olla myös osa useammista palveluista koostuvaa kokonaisuutta, esimerkiksi osa niin sanottua koiravaljakkosafaria.
- Tällöin säännöksen tarkoittamaa alennettua verokantaa voidaan soveltaa ainoastaan koiravaljakkoajeluosuuden myyntiin

6

Veneristeilyt

- Verohallinnon ohjeessa (11.4.2008 Dnro 629/40/2008, kysymys 1) mainitaan, että esimerkiksi vesimatkailutoiminta, kuten kalastusretket, maisemaristeilyt ja asiakkaiden tarpeiden mukaan toteutetut risteilyt, katsotaan alennetun verokannan piiriin kuuluviksi henkilökuljetuksiksi.

7 **Henkilökuljetus matkapaketin osana**

- 10 %:n verokantaa voi soveltaa ainoastaan henkilökuljetuspalvelun tuottaja.
 - Jos kuljetuspalvelun myyjä myy matkapakettikokonaisuuden omissa nimissään, sovelletaan alihankintana ostettujen matkailupalvelujen myyntiin marginaaliverotusmenettelyä
- Sitä vastoin matkapaketin myyjän itse tuottamiin henkilökuljetuspalveluihin voidaan soveltaa alennettua verokantaa myös silloinkin, kun kuljetus muodostaa osan yhteishintaan myytyä matkapakettia

8

Majoitustoiminta

- Majoitustoimintana pidetään muun muassa hotelli- ja leirintäaluetoimintaa sekä niihin verrattavassa majoitustoiminnassa tapahtuvaa huoneiden, leirintäpaikkojen, mökkien ja muiden sellaisten tilojen käyttöoikeuden luovuttamista
- Majoitustoimintakäsitettä tulkitaan laajasti.
 - Kaikki toiminta, jonka tarkoituksen voidaan katsoa olevan vapaa-aikaan liittyvän lyhytaikaisen majoituksen tarjoaminen ja jonka voidaan katsoa kilpailevan esimerkiksi hotellialan kanssa, on luokiteltava majoitustoiminnaksi

9

Vierassatamat

- Myös veneilijöiden käyttämän käyntisataman käyttöoikeuden luovuttaminen on rinnastettu majoitustilan käyttöoikeuden luovuttamiseen

10

Majoitustoiminnan harjoittajat

- Tällaista toimintaa harjoittavat muun muassa hotellit, motellit, retkeilymajat, matkustajakodit, täysihoidot ja lomakeskukset.
- Majoitustoimintana pidetään myös leirintäaluettoiminnassa tapahtuvaa leirintäpaikkojen ja mökkien käyttöoikeuden luovuttamista sekä muuhun tähän verrattavan majoitustilan luovuttamista, kuten esimerkiksi maatilamatkailuun liittyvän tilan luovuttamista.

11 Majoitustoimintaan viittaavat mm seuraavat seikat:

- tilat annetaan käyttöön lyhyeksi ajaksi
– päiviksi, viikoiksi
- hinnoittelu perustuu päivä- tai viikkovuokraan
- toimintaa harjoitetaan majoitus- ja ravitsemistoiminnasta annetussa laissa tarkoitetulla tavalla
- matkustaja täyttää matkustajakortin
- luovutettavat tilat ovat kalustettuja
- tilan vuokraajalla ei ole oikeutta ottaa alivuokralaista vuokraamaansa tilaan.

12 Verottomaan vuokraustoimintaan viittaavat mm seuraavat seikat

- vuokrauksesta on olemassa kirjallinen tai suullinen vuokrasopimus
- vuokraus on tarkoitettu pitkäaikaiseksi
- sopimus voimassa toistaiseksi tai oleva määräaikainen ja määräaika kestää useampia kuukausia
- vuokra kuukausivuokrana
- vuokraukseen soveltuu asuinhuoneistojen vuokraustoimintaa koskeva laki
- osapuolten välillä on sovittu irtisanomisajoista, vuokralaisella on mahdollisuus ottaa alivuokralainen.

13

Majoitustoiminnan yhteydessä tapahtuva tarjoilu

- Esimerkiksi hotellihuoneen hintaan sisältyy lähes poikkeuksetta aamiainen.
- Verohallinnon 23.3.2004 antaman ohjeen mukaan aamiainen ei ole majoituksen kylkiäinen, vaan hotelli myy tosiasiallisesti majoittuvalle asiakkaalle kokonaishinnalla *kaksi erillistä ja eri verokannan mukaista tuotetta*.

14

Aamiaisen hinta?

- Ohjeen mukaan aamiaisen veron perusteena käytetään majoituspalvelun yhteydessä myytynä aamiaisen myyntihinnan mukaista arvoa, jos aamiaista myydään myös erikseen.
 - Muuten aamiaisen myyntihinta tulee ohjeen mukaan selvittää laskemalla aamiaisen välittömät ja välilliset kustannukset sekä näille laskettu voittolisä.
- Hotellit voivat kuitenkin ohjeen mukaan halutessaan käyttää hotelliaamiaisen veron perusteena kiinteää 4,70 euron arvoa, josta lasketaan nykyisin 14 %:n arvonlisävero.
 - Jos todellinen arvo on edellä mainittua arvoa pienempi ja sitä halutaan käyttää veron perusteena, veron peruste on selvitettävä asianmukaisen kustannuslaskennan avulla.

15

Viihdetilaisuudet

- 10 %:n verokantaa sovelletaan teatteri-, sirkus-, musiikki- ja tanssiesitysten, elokuvanäytösten, näyttelyjen, urheilutapahtumien, huvipuistojen, eläintarhojen, museoiden sekä muiden vastaavien kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien ja laitosten pääsymaksuihin.
 - 10 %:n verokantaa sovelletaan myös huvipuiston ajolaitteiden ja muiden vastaavien laitteiden käytöstä perittäviin pääsymaksun luonteisiin maksuihin

16

Sovelletaan yleisölle avoimiin tilaisuuksiin

- Edellä mainittujen tilaisuuksien on oltava luonteeltaan yleisölle avoimia.
 - Tämän johtopäätöksen voi vetää korkeimman hallinto-oikeuden vuonna 1999 antamasta päätöksestä, jonka mukaan niin sanottujen private striptease -esitysten pääsymaksuista oli suoritettava veroa normaalin verokannan mukaan

17

Esimerkki: Karhunkatselupalvelu

KHO 30.3.2017 Taltionumero: 1470

- Yhtiöllä oli maastossa kevytrakenteisia kokuja karhujen ja muiden eläinten katselu- ja kuvaustoimintaa varten.
- Yhtiön tarjoama palvelu sisälsi asiakkaiden kuljetuksen kojulle, eväitä, yöpymisen kojussa sekä oppaan palveluita kojussa ja matkalla sinne.
- Yhtiö vei karhuille maastoon ruokaa päivittäin ennen asiakkaiden saapumista kojuille.
- Kokuille saavuttiin yleensä iltapäivällä ja niiltä poistuttiin seuraavana aamuna.
- Kokuista ei voinut turvallisuussyistä poistua yön aikana

18

Sovellettava säännös

- Palvelukokonaisuus vai erilliset palvelut?
 - ”Liittymisperiaate” AVL 73 § toinen lause:
”Vastikkeella tarkoitetaan myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuvaa hintaa, joka sisältää kaikki hinnanlisät”
- Palvelun verokanta?
 - AVL 85 a §:n 1 momentin 4 kohta:
 - *”teatteri-, sirkus-, musiikki- ja tanssiesitysten, elokuvanäytösten, näyttelyjen, urheilutapahtumien, huvipuistojen, eläintarhojen, museoiden sekä muiden vastaavien kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien ja laitosten pääsymaksut”*

19

KHO:n päätös

- Korkein hallinto-oikeus katsoi, että karhunkatseluretki ja sillä tarjotut muut palvelut, joilla pyrittiin erityisesti asiakkaan turvallisuuden varmistamiseen, ***muodostivat yhden suoritekokonaisuuden***, jonka verokohtelu määräytyi pääsuoritteen mukaisesti.
- ⇒ Pääsuoritteena pidettävä karhunkatselupalvelu oli verrattavissa näytökseen tai pääsyyn eläintarhaan siten, että kyse oli arvonlisäverolain 85 a §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoittusta ***viihdetilaisuuteen rinnastettavasta palvelusta, johon oli sovellettava alennettua verokantaa***

20

Liikuntapalvelut

- Verohallinnon ohje 14.9.2017
- Ohjeessa selvitetään, milloin alennettua verokantaa sovelletaan.
 - Ohjeessa on käsitelty verokannan määräytymistä tilanteissa, joissa liikunnan mahdollistava palvelu on myyntimaasäännösten mukaan myyty Suomessa

21

Direktiivi

- Alennettua verokantaa voidaan direktiivin mukaan soveltaa vain urheilulaitosten käyttöoikeuteen ja kun alennettuja verokantoja koskevia poikkeuksia on tulkittava suppeasti, liikunnan mahdollistavan palvelun käsitettä ei voida tulkinnoilla laajentaa koskemaan esimerkiksi liikunnan opetusta tai ajanvietepalvelua

22

Hallituksen esitys

- Hallituksen esityksen (HE 283/1994) mukaan alennettua verokantaa voidaan soveltaa myös tilanteissa, joissa ei luovuteta käyttöoikeutta tiettyyn tilaan.
- Alennettua verokantaa ei kuitenkaan sovelleta urheilutavaroiden myyntiin ja vuokraukseen.

23

Yleiset edellytykset

- Alennetun verokannan soveltaminen palvelun myyntiin edellyttää ensinnäkin sitä, että liikunnallinen toiminta on liikuntaa myös arvonlisäverolain soveltamisen näkökulmasta.
- Lisäksi myytävällä palvelulla on annettava mahdollisuus nimenomaan liikunnan harjoittamiseen eikä kyse voi olla esimerkiksi sinällään liikuntana pidettävän lajin opetuksesta.
- Kun myytävän palvelun sisällön pääpaino on opetuksessa, valmennuksessa tai huvin, virkistyksen ja ajanvietteen tarjoamisessa, harjoitettava toiminta ei ole arvonlisäverolaissa tarkoitettua liikunnan mahdollistavaa palvelua.
 - Näin on, vaikka palvelun suorittaminen olisi fyysisesti vaativaa ja vaikka kyseinen palvelu välillisesti liittyisi liikunnan harjoittamiseen.

24

Urheilu- ja liikuntatilan käyttöoikeuden luovuttaminen

- Urheilu- ja liikuntatilan käyttöoikeuden tilapäisluonteiseen luovutukseen sovelletaan alennettua verokantaa, vaikka liikuntatilan omistaja tai haltija ei laskuta käyttömaksua suoraan liikuntaa harjoittavalta asiakkaalta vaan esimerkiksi urheilu- tai liikuntaseuralta.
 - Kun luovutuksen kohteena oleva tila on selkeästi muu kuin liikunta- tai urheilutila tai tähän tarkoitukseen tyypillisesti käytettävä tila, esimerkiksi parkkialue tai auditorio, tilan käyttöoikeuden tilapäisluonteiseen luovutukseen sovelletaan yleistä verokantaa.

25

Ohjattu liikunta

- Alennettua verokantaa sovelletaan urheilu- ja liikuntatilan käyttöoikeuden tilapäisluonteisen luovuttamisen lisäksi ohjattuun liikuntaan.
 - Sitä vastoin koulutus- ja opetuspalvelut, mukaan lukien liikunta- ja urheilulajien opettaminen, ovat yleisen verokannan alaisia palveluja.
- Joitakin lajeja harjoitetaan tyypillisesti ja tavanomaisesti ohjattuna, kun taas toisia lajeja harjoitetaan yleensä itsenäisesti tähän tarkoitukseen varatuissa liikuntatiloissa.
- Arvioitaessa myytävään palveluun sisältyvän ohjauksen ja opetuksen määrää, laatua ja merkitystä ostajalle, vertailukohtana pidetään kyseisen lajin tavanomaista harjoittamistapaa.
 - Alennettua verokantaa sovelletaan ohjattuun liikuntaan, vaikka myyjä ei samalla luovuta ostajalle liikuntatilan käyttöoikeutta.

26

Liikunnan opetus ja valmennus

- Liikunnan harjoittamiseen liittyvä teoreettinen ja lajitekkinen opetus ja valmennus eivät ole arvonnisäverolaissa tarkoitettua liikunnan mahdollistavaa palvelua.
- Liikunta- ja urheilulajien opetus ja valmennus ovat yleisen verokannan alaisia palveluja.
- Yleistä verokantaa sovelletaan sekä liikuntamuodon alkeiden opetukseen että opetukseen, jolla tähdätään jo opittujen taitojen kehittämiseen.
- Pelkkä liikunnan harjoittamisen valvonta tai liikuntalajin harjoittamisen kannalta tavanomainen tai välttämätön perusteiden opastus ja ohjaus eivät kuitenkaan muuta ohjattua liikuntaa opetuspalveluksi.

27

Kuntovalmennus/personal trainer

- Liikunta-alan ammattilaiset voivat toimia liikunnan harrastajien henkilö- tai ryhmäkohtaisina kuntovalmentajina.
 - Kuntovalmentajat tukevat liikuntaa harrastavia saavuttamaan parempia tuloksia ja motivoivat liikkumaan.
 - Usein kuntovalmentajat tekevät asiakkaan kanssa yksilöllisen sali- tai liikuntaohjelman, opastavat asiakasta esimerkiksi kuntosalilaitteiden käytössä, motivoivat ja kannustavat.
 - Palveluun voi sisältyä myös liikkumista yhdessä asiakkaan kanssa ja ravitsemusneuvontaa.
- Personal trainerin tai muun vastaavan valmentajan tarjoama palvelu on edellä kuvatussa tilanteessa keskeiseltä sisällöltään opetusta, ohjausta, valmennusta ja neuvontaa.
- *Tällaisen palvelun myyntiin sovelletaan yleistä verokantaa.*

28

Virkistäytymispalvelut

- Palvelu, jonka asiakas hankkii ensisijaisesti virkistäytymis-, elämys-, huvi- tai rentoutumistarkoituksessa ei ole arvonlisäverolaissa tarkoitettua liikunnan mahdollistavaa palvelua, vaikka palvelun suorittaminen olisi fyysisesti vaativaa ja vaikka palveluun sisältyisi myös liikuntaa.
- Kun palvelun pääasiallisena tarkoituksena on henkisen hyvinvoinnin edesauttaminen, rentoutuminen tai stressinhallinta, myyntiin sovelletaan yleistä verokantaa.
 - Tällainen palvelu on esimerkiksi mindfulness.

29

Leikkipuistot ja lasten puuhapaikat

- Erilaisten lapsille tarkoitettujen sisätiloissa olevien liikunta- ja seikkailuleikkipuistojen ja puuhapaikkojen sisäänpääsy ei ole palvelua, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.
- Liikuntaleikkipuistojen ja puuhapaikkojen sisäänpääsyyn sovelletaan kuitenkin pääsääntöisesti alennettua 10 prosentin verokantaa samalla tavalla kuin huvipuistoihin.

30

Ratsastus

- Ratsastusta harjoitetaan lajin luonteesta johtuen tavallisesti ohjattuna.
- Antaessaan mahdollisuuden ratsastuksen harjoittamiseen myyjä luovuttaa asiakkaalle maneesin tai muun vastaavan tilan käyttöoikeuden, hevosen ja muut ratsastuksessa tarvittavat välineet.
- Lisäksi myyjä valvoo ratsastusta ja antaa lajin harrastamiseen tavanomaisesti kuuluvaa ohjeistusta muun muassa hevosen käsittelyyn.
 - Tämä on tarpeen jo turvallisuussyistä.
- Ohjatusta ratsastuksesta perittäviin korvauksiin **sovelletaan alennettua verokantaa.**

31 **Jooga, pilates, taiji ja muut vastaavat liikuntamuodot**

- Joogalajeja on lukuisia erilaisia.
- Joogaan yhdistyy tyypillisesti samanaikaisesti sekä liikkuvuutta ja lihasvoimaa edistävä puoli että henkistä hyvinvointia tukeva puoli.
- Edellä mainitun kaltainen ohjattu jooga on lähtökohtaisesti palvelua, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.
- Myyntiin sovelletaan alennettua verokantaa.
- Joogan lisäksi alennettua verokantaa sovelletaan esimerkiksi ohjattuun pilatekseen ja taijiin.

32

Ohjattu liikunta luonnossa

- Erilaiset luonnossa tapahtuvat ohjelmalliset retket, kuten kalastus-, metsästys-, lintubongaus- ja luontoretket, joihin sisältyy kävelyn ja muun liikunnan lisäksi kalastusta, metsästystä, tietoiskuja, opastusta ja järjestettyä ohjelmaa, ovat pääasiassa muuta kuin palvelua, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.
- Luonnossa tapahtuva ohjattu liikunta, johon ei sisälly edellä luetellun kaltaisia oheispalveluja, on palvelua, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.
- Palveluun sovelletaan alennettua verokantaa.

33

Esimerkkejä

- Ohjatut hiihto-, lumikenkä-, ratsastus-, patikka-, pyöräily-, potkukelkkailu- ja sauvakävelyvaelluksiin sovelletaan alennettua verokantaa.
- Samoin esimerkiksi oppaan ohjaamaan koskenlaskuun ja kanoottimelontaan.

34

Liikunta- ja urheiluvälineet

- Liikunta- ja urheiluvälineiden ja -varusteiden myyntiin tai vuokraukseen sovelletaan yleistä verokantaa.
 - Veroa suoritetaan yleisen verokannan mukaan esimerkiksi uimapukujen, uimalasien, pelivälineiden, suksien, laskettelulautojen, pyörien ja kanoottien vuokrauksesta ja myynnistä sekä solariumin käytöstä perittävistä maksuista.
- Yleistä verokantaa sovelletaan myös liikuntapalvelujen tuottajan harjoittamaan liikunta- ja urheiluvälineiden vuokraukseen.

35

Eri maksu vai hintaan sisältyen?

- Kun välineet tai varusteet tavanomaisesti sisältyvät varsinaisen ostettavan liikuntapalvelun perushintaan, välineet ovat osa liikuntapalvelua ja veloitus tapahtuu kokonaisuudessaan alennetulla verokannalla.
- Alennettua verokantaa sovelletaan esimerkiksi pienoisgolfmailojen tai keilapallojen osuuteen pelivuorosta perittävästä maksusta.
- *Jos välineiden tai varusteiden käytöstä peritään lisämaksu, lisämaksu veloitetaan yleisellä verokannalla.*

36

Esimerkki

- Yhtiö vuokraa kajakkeja ja kanootteja.
 - Palveluun sisältyy melontavälineiden vuokraus, opastus kajakin tai kanootin sekä varusteiden valinnassa ja käytössä sekä turvaohjeistus.
 - Asiakkaat saavat tuuliennusteen ja melontakartan, jossa on ehdotettu eripituisia melontareittejä.
 - Asiakkaita ohjataan vesille lähdössä, melontatekniikassa ja kajakkien puhdistuksessa melontaretken jälkeen.
 - Yllättävissä tilanteissa (esimerkiksi sairaus tai väsymys) asiakkaita autetaan myös vesillä ja heidät hinataan melontakeskukseen.
 - Lisäksi asiakkaiden käytössä ovat pukeutumis- ja WC-tilat.

37

Jatkuu...

- Myytävässä palvelussa pääsuorite on melontavälineiden vuokraus.
- Kyse ei ole ohjatusta melontaretkestä, koska yhtiön edustaja ei ole mukana melontaretkellä.
 - Palveluun liittyvän ohjauksen ja opastuksen sekä hätätilanteissa auttamisen voidaan turvallisuussyistä katsoa liittyvän tyypillisesti kanoottien ja kajakkien vuokraukseen.
- ***Esimerkin mukaisessa tilanteessa palvelu myydään kokonaisuudessaan yleisellä verokannalla.***

38

Mutta

- Jos yhtiö tarjoaisi ohjattuja melontaretkiä siten, että yhtiön edustaja on retkellä mukana ohjaamassa melontaretkettä, kyse on palvelusta, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.
- ***Palvelu myydään kokonaisuudessaan alennetulla verokannalla eikä kanootin vuokran osuutta erotella.***

39

Liikuntaleirit

- Majoituksen, matkojen tai ruoan tarjoamista liikunnan harjoittamisen yhteydessä ei pidetä palveluina, joilla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.
- Niiden tarjoamista pidetään liikunnasta ja liikunnan opetuksesta tai ohjauksesta erillisinä palveluina.
- Kun liikuntaleirille osallistuville tarjotaan ohjatun liikunnan tai liikunnan opetuksen lisäksi ruoka, majoitus ja matkat, liikuntaleirin hinta jaetaan vastaavasti eri verokantojen alaisiin myynteihin.

40

Värikuulapeli (paint ball)

- Värikuulapeliä pelataan omatoimisesti tai ohjattuna.
 - Omatoimisessa pelissä asiakas pelaa peliä itse järjestämällään pelialueella.
 - Asiakas noutaa pelikaluston sitä vuokraavalta yritykseltä, joka antaa kaluston käyttökoulutuksen ja kertoo tärkeimmät pelaamiseen liittyvät asiat.
 - Asiakas pelaa peliä omatoimisesti ja palauttaa kaluston käytön jälkeen myyjälle.
- ***Omatoimisten pelien kohdalla kyse on yleisen verokannan alaisesta varusteiden ja kaluston vuokrauksesta.***

41

Paint ball kentällä

- Kenttäpelit pelataan palveluntarjoajan kentällä.
 - Myytävään palvelukokonaisuuteen sisältyy tavanomaisesti pelikentän käyttöoikeuden tilapäisluonteinen luovutus ja pelissä tarvittava kalusto ja pelivarusteet.
- Kun palveluun sisältyy varusteiden lisäksi pelikentän käyttöoikeuden luovutus, myynti on kokonaisuudessaan liikunnan mahdollistavaa palvelua ja myyntiin *sovelletaan alennettua verokantaa.*

42

Ohjattu paint ball

- Ohjatut pelit pelataan ohjaajan vetämänä palveluntuottajan kentällä.
 - Ohjatussa pelitapahtumassa ohjaus on lajin sääntöjen, kaluston toiminnan ja turvallisuusasioiden läpikäyntiä ja ohjaaja saattaa myös toimia tuomarina.
 - Ohjaaja on koko pelin ajan läsnä.
 - Palveluun sisältyy pelissä tarvittava kalusto ja pelivarusteet.
- Ohjattu värikuulapeli on kokonaisuudessaan *palvelua, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.*

43

Matkatoimistopalvelut

- 1.8.2010 alkaen muutettiin matkatoimistopalvelun veron perusteen määrittämisen tekniikkaa.
- **Veron perusteena on voittomarginaali ilman veron osuutta.**

44

Esimerkki 1

- Majoituspalvelun ostohinta on 200 €
– sis. alv 10 %) ja matkanjärjestäjän myyntihinta 300 €
- Voittomarginaali on $300 \text{ €} - 200 \text{ €} = 100 \text{ €}$
- Veron peruste on $100 \text{ €} - (100 \text{ €} \times 24/124 = 19,35 \text{ €}) = 80,65 \text{ €}$
- Tilitettävän veron määrä on $24 \% \times 80,65 \text{ €} = 19,35 \text{ €}$

45

Esimerkki 2

- Matkanjärjestäjä myy matkatoimistopalvelun, johon kuuluvat kuljetus Helsingistä Lappiin ja takaisin, kolmen yön majoitus hotellissa sekä kolmen päivän hissiliiput laskettelukeskuksessa.
 - Matkanjärjestäjä ostaa kaikki palvelut muilta elinkeinonharjoittajilta.
- Muilta elinkeinonharjoittajilta ostetut palvelut arvonlisäveroineen maksavat matkanjärjestäjälle 700 euroa.
- Matkanjärjestäjä myy matkatoimistopalvelun 840 euron hintaan.
- Voittomarginaali: 840 euroa - 700 euroa = 140 euroa
- Veron peruste on voittomarginaali ilman arvonlisäveron osuutta:
- Veron peruste: 140 euroa - $(140 \text{ euroa} \times 24 : 124) = 140 \text{ euroa} - 27,10 \text{ euroa} = 112,90 \text{ euroa}$
- Suoritettava arvonlisävero: $112,90 \text{ euroa} \times 24 \% = 27,10 \text{ euroa}$
- Matkatoimistopalvelusta suoritettava arvonlisävero ilmoitetaan veroilmoituksen kohdassa vero kotimaan myynnistä verokannoittain 24 %:n vero.

46

Ulkomaalaiselta ostettu palvelu

- Ostetun palvelun hinta vähennetään veron perusteesta arvonlisäveroineen
- ⇒ Hankinnan perusteella ei silloin tehdä normaalia ostovähennystä
- ⇒ *Ulkomaalaiselta elinkeinonharjoittajalta ostetun palvelun vero, jonka matkanjärjestäjä on maksanut käänteisen verovelvollisuuden perusteella ei myöskään ole vähennyskelpoinen.*

47

Esimerkki

- Suomalainen matkanjärjestäjä ostaa ryhmämatkaa varten opaspalveluita Itävaltalaiselta elinkeinonharjoittajalta 1.000 eurolla
 - ***Opaspalvelun myyntimaa on Suomi***
 - ⇒ Matkanjärjestäjä maksaa arvonlisäverolain 9 §:n perusteella 240 euroa veroa eu-palvelun hankinnasta
 - ⇒ 240 euroa ei käsitellä vähennettävänä verona
 - ⇒ Matkanjärjestäjä vähentää opaspalvelujen perusteella 1.240 euroa myynnin veron perusteesta

48

Säännöksen soveltaminen

- Marginaaliverojärjestelmä on sovellettava silloin, kun matkanjärjestäjä myy:
 - omissa nimissään
 - muilta elinkeinonharjoittajilta
 - välittömästi matkustajan hyväksi
 - ostamiaan palveluja ja tavaroita.
- ⇒ ***Ei sovelleta välitettyihin palveluihin***
- ⇒ ***Ei sovelleta myyjän itse tuottamiin palveluihin***

49

Säännöksen soveltamisen kannalta keskeiset kysymykset

1. Onko myyjä arvonlisäverolaissa tarkoitettu matkanjärjestäjä?
2. Onko myytävä palvelu arvonlisäverolaissa tarkoitettu matkatoimistopalvelu?
3. Tapahtuuko myynti myyjän omissa nimissä?
4. Onko myyjän ostama palvelu ostettu toiselta elinkeinonharjoittajalta välittömästi matkustajan hyväksi?

50

Matkanjärjestäjän käsite

- Matkanjärjestäjän käsitettä ei ole määritelty arvonlisäverolaissa.
 - Hallituksen esityksen arvonlisäverolaiksi mukaan matkanjärjestäjän käsite on määritelty matkatoimistoja koskevassa lainsäädännössä.
 - Arvonlisäverodirektiivin mukaan matkanjärjestäjinä pidetään *matkatoimistoja ja muita turistimatkojen järjestäjiä*.

51

Valmismatkalaki

- Valmismatkaliikelain ja valmismatkalain mukaisen matkanjärjestäjän on rekisteröidyttävä Kuluttajaviraston ylläpitämään valmismatkaliikerekisteriin.
 - Valmismatkojen järjestäminen on ilmoituksenvaraista toimintaa.
- *Valmismatkaliikerekisteriin rekisteröityneet matkanjärjestäjät ovat myös arvonlisäverolaissa tarkoitettuja matkanjärjestäjiä.*
 - Valmismatkaliikerekisteriin rekisteröityminen ei ole kuitenkaan edellytys sille, että toimijaa pidetään arvonlisäverolaissa tarkoitettuna matkanjärjestäjänä.

52

Arvonlisäverolain suhde valmismatkalakiin

- Valmismatkaliikelaissa ja valmismatkalaissa tarkoitettut matkanjärjestäjät ovat aina myös arvonlisäverolaissa tarkoitettuja matkanjärjestäjiä.
- *Tämän lisäksi arvonlisäverolaissa tarkoitettu matkanjärjestäjä voi olla muukin toimija.*
 - ⇒ Arvonlisäverolaissa tarkoitettuna matkanjärjestäjänä pidetään kaikkia sellaisia toimijoita, jotka myyvät matkatoimistopalveluja, myös esimerkiksi seikkailu-, elämys- tai muita vapaa-ajanviettopalveluja tarjoavat yritykset.

53

Satunnaiset matkat

- Satunnainen *yhden tai kahden yksittäisen matkan järjestäminen ei tee palvelun myyjästä kuitenkaan vielä matkanjärjestäjää.*

⇒ Näihin myynteihin ei siten sovelleta matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä.

54

Päivämatkat

- *Pelkkien päivämatkojen myyntiin ei sovelleta matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä silloin, kun päivämatkojen myyjä ei myy mitään muita matkatoimistopalveluja.*
 - Jos sen sijaan kyse on toimijasta, jota pidetään toimijan muiden myyntien perusteella arvonlisäverolaissa tarkoitettuna matkanjärjestäjänä, sovelletaan marginaaliverotusmenettelyä myös tällaisen toimijan myymiin päivämatkoihin.
- Marginaaliverotusmenettelyä sovelletaan siten esimerkiksi matkatoimiston päivämatkana toteuttamien teatterimatkojen myynteihin.

55

Esimerkki 1

- Jääkiekkoseuran tukiyhdistys myy matkatoimistopalveluja, joihin kuuluvat kuljetus ottelupaikkakunnalle ja takaisin sekä ottelulippu.
 - Ottelumatkoilta palataan aina jääkiekko-ottelun päätyttyä takaisin kuljetuksen lähtöpaikkakunnalle saman vuorokauden aikana.
 - Koska kyse on päivämatkojen järjestämisestä, ei yhdistys ole arvonnäköisäverolaissa tarkoitettu matkanjärjestäjä.
- ⇒ Matkatoimistopalvelun myyntiin ei sovelleta matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä

56

Kommentti

- Mikäli katsotaan, että seuran myymä palvelu on muu palvelukokonaisuus kuin pääsy urheilutilaisuuteen sekä henkilökuljetus, palvelukokonaisuuteen sovelletaan 24 prosentin verokantaa
- Jos seura välittää kyseiset palvelut (otteluliput ja matkat) seuran mahdollisen provision arvonnäköisäverokanta on 24 %

57

Esimerkki 2

- Jääkiekkoseuran tukiyhdistys laajentaa toimintaansa ja alkaa järjestää ottelumatkoja myös ulkomaille.
 - Yhdistys järjestää kuljetuksen ja majoituksen sekä hankkii otteluliput.
 - Tukiyhdistys myy matkatoimistopalveluja, joihin kuuluvat kuljetus ulkomailla olevalle ottelupaikkakunnalle, majoitus hotellissa sekä otteluliput.
 - *Yhdistys on tämän jälkeen arvonlisäverolaissa tarkoitettu matkanjärjestäjä.*
- ⇒ Matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä sovelletaan sekä yhdistyksen päivämatkoina Suomessa järjestämien ottelumatkojen myyntiin että yhdistyksen ulkomaille järjestämien ottelumatkojen myyntiin.
- ⇒ Marginaaliverotusmenettelyä sovelletaan heti ensimmäisestä ulkomaille suuntautuvasta ottelumatkasta alkaen, koska tiedossa on, että vastaavanlaisia matkatoimistopalveluja tullaan myymään myös jatkossa.

58

Esimerkki 3

- Kulttuuriyhdistys järjestää teatterimatkoja Helsinkiin.
 - Yhdistys tilaa linja-autokuljetuksen toiselta elinkeinonharjoittajalta ja järjestää hotellimajoituksen Helsingissä.
 - Yhdistys hankkii myös teatteriliput ja järjestää väliaikatarjoilun.
 - Kulttuuriyhdistys myy palveluja, joihin kuuluvat kuljetus Helsinkiin ja takaisin, majoitus Helsingissä sekä liput teatterinäytökseen ja väliaikatarjoilu.
- ⇒ Kulttuuriyhdistys on arvonlisäverolaissa tarkoitettu matkanjärjestäjä.

59

Esimerkki 4

- Matkatoimisto järjestää lomamatkoja Kreikkaan.
 - Matkatoimisto ostaa kuljetuspalvelun lentoyhtiöltä ja majoituspalvelun kreikkalaiselta majoitustoimintaa harjoittavalta elinkeinonharjoittajalta.
 - Matkatoimisto järjestää opaspalvelut kohteessa muutoin itse, mutta opastettuihin retkiin kuuluvat kuljetuspalvelut matkatoimisto ostaa kreikkalaiselta linja-autoliikennöitsijältä.
- ⇒ Matkatoimisto myy palveluja, joihin kuuluvat kuljetus Suomesta Kreikkaan ja takaisin, majoitus Kreikassa sekä opaspalvelut.
- ⇒ ***Matkatoimisto on arvonlisäverolaissa tarkoitettu matkanjärjestäjä***

60

Esimerkki 5

- Pohjois-Suomessa toimiva seikkailupalveluyrittäjä tarjoaa asiakkailleen erilaisia elämyspalveluja, kuten opastettuja patikkaretkiä, koskenlaskukokemuksia ja kalastusretkiä.
 - Seikkailupalveluyrittäjä järjestää itse osan myymistään seikkailupalveluista ja ostaa osan muilta elinkeinonharjoittajilta.
 - Tavallisesti yrittäjä ei myy kuljetus- tai majoituspalveluja.
- ***Seikkailupalveluyrittäjä ei pelkkien elämyspalvelujen myyntien perusteella ole arvonlisäverolaissa tarkoitettu matkanjärjestäjä.***

61

Jatkuu...

- Ulkomaalainen ryhmä ottaa yhteyttä seikkailupalveluyrittäjään ja haluaa ostaa opastettuja patikkaretkiä.
 - Tämän lisäksi ryhmä pyytää, että seikkailupalveluyrittäjä järjestää heille majoituksen sekä linja-autokuljetuksen lentokentältä ja takaisin.
- ⇒ Seikkailupalveluyrittäjä myy ulkomaalaiselle ryhmälle palvelun, johon kuuluu opastettuja patikkaretkiä, kuljetus lentokentältä ja takaisin toiselta elinkeinonharjoittajalta tilatulla linja-autolla sekä majoitus mökeissä, jotka seikkailupalveluyrittäjä on vuokrannut toiselta elinkeinonharjoittajalta.
- Seikkailupalveluyrittäjä alkaa jatkossa myydä vastaavanlaisia palveluja muutaman kerran vuodessa.
- ⇒ ***Seikkailupalveluyrittäjä on arvonlisäverolaissa tarkoitettu matkanjärjestäjä.***
- Matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä sovelletaan jo ensimmäisen matkatoimistopalvelun myyntiin, koska tiedossa on, että vastaavanlaisia matkatoimistopalveluja tullaan myymään myös jatkossa.

62

Muiden matkanjärjestäjien matkojen edelleenmyynti

- Arvonlisäverolaissa tarkoitettuna matkanjärjestäjänä pidetään myös sellaista toimijaa, joka myy omaan lukuunsa toiselta matkanjärjestäjältä ostamiaan matkatoimistopalveluja.
- ***Marginaaliverotusmenettelyä sovelletaan siten myös esimerkiksi matkatoimistojen välisiin matkatoimistopalvelujen myynteihin.***

63

Matkanjärjestäjän myymät palvelut

- Jos matkan järjestäjää pidetään arvonlisäverolaissa tarkoitettuna matkanjärjestäjänä on seuraavaksi määriteltävä se, onko kyse sellaisen palvelun myynnistä, johon matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä sovelletaan.

64

Seuraavat kolme tilannetta on erotettava toisistaan:

1. Arvonlisäverolaissa tarkoitettu matkatoimistopalvelu:
 - Matkanjärjestäjän arvonlisäverolaissa tarkoitettun matkatoimistopalvelun myyntiin sovelletaan marginaaliverotusmenettelyä.
2. Itse suoritetut palvelut:
 - Marginaaliverotusmenettelyä ei sovelleta matkanjärjestäjän itse suorittamien palvelujen myyntiin.
3. Palvelun välittäminen:
 - Marginaaliverotusmenettelyä ei sovelleta välitetyn palvelun myyntiin.

65 **Matkanjärjestäjän myymä palvelu on matkatoimistopalvelu, kun kaikki seuraavat viisi edellytystä täyttyvät:**

1. Matkanjärjestäjän myymä *palvelu on luonteeltaan matkan järjestämiseen liittyvä palvelu.*
 - Valmismatkat sekä joskus myös yksittäiset kuljetuspalvelut tai yksittäiset majoituspalvelut ovat luonteeltaan tällaisia palveluja.
2. Matkanjärjestäjä myy palvelun *omissa nimissään.*
 - Palvelun välittäminen ei ole arvonlisäverolaissa tarkoitetun matkatoimistopalvelun myyntiä, eikä välitetyn palvelun myyntiin sovelleta marginaaliverotusmenettelyä.
3. Matkanjärjestäjä *ostaa palvelun edelleen myytäväksi.*
 - Matkanjärjestäjän itse suorittamat palvelut eivät ole arvonlisäverolaissa tarkoitettuja matkatoimistopalveluja, eikä niiden myyntiin sovelleta marginaaliverotusmenettelyä.
4. Matkanjärjestäjä ostaa palvelun edelleen myytäväksi *elinkeinonharjoittajan asemassa olevalta myyjältä.*
 - Muulta kuin elinkeinonharjoittajan asemassa olevalta myyjältä ostetut palvelut eivät ole edelleen myytäessä arvonlisäverolaissa tarkoitettuja matkatoimistopalveluja, eikä niiden myyntiin sovelleta marginaaliverotusmenettelyä.
5. Matkanjärjestäjä ostaa palvelun *välittömästi matkustajan hyväksi.*

66

Esimerkki

- Pohjois-Suomessa toimiva matkailupalveluyrittäjä myy koiravaljakkosafareita ja moottorikelkkasafareita.
 - Safarit ostetaan toisilta elinkeinonharjoittajilta.
 - Koiravaljakkosafari sisältää liikkumisen erämaassa kohteesta toiseen koiravaljakon kyydissä, yöpymisen erämaamökeissä sekä ateriat safarin aikana.
 - Moottorikelkkasafari sisältää liikkumisen moottorikelkalla erämaassa kohteesta toiseen joko itse ajaen tai oppaan kyydissä istuen, yöpymisen erämaamökeissä sekä ateriat safarin aikana.
- ⇒ Myyntiin sovelletaan matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä.

67

Valmismatka

- *Valmismatkat ovat aina arvonlisäverolaissa tarkoitettuja matkatoimistopalveluja.*
 - Marginaaliverotusmenettelyä ei kuitenkaan sovelleta valmismatkaan sisältyviin matkanjärjestäjän itse suorittamiin palveluihin.
- Palvelua pidetään valmismatkana silloin, kun se sisältää
 - kuljetuksen ja majoituksen; tai
 - kuljetuksen tai majoituksen sekä lisäksi kokonaisuuden kannalta olennaisen matkailupalvelun.

68

Olennainen matkailupalvelu?

- Kuljetukseen tai majoitukseen liittyvä matkailupalvelu on kokonaisuuden kannalta olennainen matkailupalvelu silloin, kun se vaikuttaa määräävästi kokonaisuuden sisältöön ja hintaan.

69

Esimerkki

- Purjehdusseura järjestää vapaa-ajanviettoon liittyviä harrastusluonteisia purjehduskursseja Saaristomerellä.
- Kurssi kestää viisi päivää ja se sisältää jonkin verran teoriaopetusta ja sen jälkeen harjoituksia vesillä.
- Yöpyminen kurssin aikana tapahtuu hotellissa.
- Lisäksi kurssin hintaan sisältyvät ateriat kurssin aikana.
- Jokainen kurssille osallistuva järjestää itse kuljetuksen kurssipaikalle ja takaisin.

70

Jatkuu...

- Purjehdusseura myy palveluja, joihin kuuluvat majoitus hotellissa, purjehduskurssi sekä ateriat purjehduskurssin aikana.
 - Purjehduskurssia sekä aterioita purjehduskurssin aikana voidaan pitää matkailupalveluina.
 - Purjehduskurssi on palvelukokonaisuuden keskeisin osa ja myös suurin osa kurssin hinnasta muodostuu siitä.
 - Purjehduskurssia voidaan pitää majoitukseen liittyvänä olennaisena matkailupalveluna.
 - Purjehdusseura on arvonlisäverolaissa tarkoitettu matkanjärjestäjä, ja purjehdusseuran myymä *palvelu on valmismatka*, joten kyse on arvonlisäverolaissa tarkoitettujen matkatoimistopalvelun myynnistä.
- ⇒ ***Myyntiin sovelletaan matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä.***
- Marginaaliverotusmenettelyä ei kuitenkaan sovelleta itse suoritettuihin palveluihin, joten purjehduskurssin myyntiin sovelletaan arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä.

71 **Myös yksittäiset majoituspalvelut sekä kuljetuspalvelut voidaan pitää matkatoimistopalveluina**

- Kun arvonlisäverolaissa tarkoitettu matkanjärjestäjä myy valmismatkojen lisäksi myös yksittäisiä kuljetuspalveluja tai yksittäisiä majoituspalveluja, pidetään myös näitä yksittäisinä myytyjä palveluja arvonlisäverolaissa tarkoitettuina matkatoimistopalveluina.
 - Matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä ei kuitenkaan sovelleta muiden yksittäisten palvelujen kuin yksittäisten kuljetuspalvelujen ja yksittäisten majoituspalvelujen myyntiin

72

Esimerkki:

Mökkien vuokraustoiminta

- **Matkanjärjestäjä A Oy:n** pääasiallinen toiminta oli mökkien ja huoneistojen vuokraustoimintaa.
 - Yhtiö oli tehnyt majoitusmyynissä olevien yli 300 lomakohteen omistajan kanssa myyntisopimukset.
 - Yhtiö markkinoi ja laskutti kaikki kohteet omista nimissään siten, ettei majoituspalvelun ostanut asiakas tiennyt, kenen omistamassa lomakohteessa hän yöpyi.
 - Yhtiön katsottiin myyvän majoituspalveluja omista nimissään lomakohteen omistajan lukuun (komissiokauppa).
 - Yhtiö ei myynyt kysymyksessä olevia majoituspalveluja ostaneille asiakkaille muita palveluja.
- Arvonlisäverolain 80 §:n 1 momentin mukaan matkatoimistopalveluja koskevaa erityisjärjestelmää **sovelletaan vain silloin, kun matkanjärjestäjä myy omista nimissään muilta elinkeinonharjoittajilta välittömästi matkustajan hyväksi ostamia palveluja ja tavaroita.**
 - Arvonlisäverodirektiivin 306 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on sovellettava erityistä arvonlisäverojärjestelmää matkatoimistojen liiketoimiin, jos nämä matkatoimistot toimivat omista nimissään suhteessa asiakkaisiin käyttäen muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja matkojen toteuttamisessa.

73

KHO 21.12.2011 t. 3684

- Korkein hallinto-oikeus katsoi, että arvonlisäverolain 80 §:n 1 momentissa elinkeinonharjoittajalla tarkoitetaan samaa kuin arvonlisäverodirektiivin 306 artiklan 1 kohdassa verovelvollisella.
 - Sellaiset henkilöt, jotka eivät harjoita tavaroiden tai palvelujen myyntiä liiketoiminnan muodossa, eivät ole arvonlisäverolain 80 §:n 1 momentissa tarkoitettuja elinkeinonharjoittajia.
- ⇒ A Oy:n *ei* ollut sovellettava matkatoimistopalveluja koskevaa erityisjärjestelmää lomakohteiden vuokraukseen *silloin, kun kysymys oli muilta kuin elinkeinonharjoittajina/verovelvollisina pidettäviltä toiminnan harjoittajilta ostetuista palveluista.*
 - Tähän myyntiin voitiin näin ollen soveltaa majoituspalveluja koskevaa alennettua verokantaa.
- Sitä vastoin siltä osin **kuin lomakohteiden omistajat olivat elinkeinonharjoittajia/verovelvollisia** matkatoimistopalveluja koskevaa erityisjärjestelmää **oli sovellettava** lomakohteiden vuokraukseen sen liittyessä matkapalveluun.

74

Kommentit

- Kyseessä oleva mökkien vuokrauspalvelu = majoituspalvelu
- Kun yhtiö oli arvonlisäverolaissa tarkoitettu matkanjärjestäjä, marginaaliverotusta sovellettiin myös yksittäisiin majoituspalveluihin
- Marginaaliverotusta ei kuitenkaan sovellettu silloin kun majoituspalvelu oli hankittu muilta kuin elinkeinonharjoittajilta

75

Ostot välittömästi matkustajan hyväksi

- Matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä sovelletaan ainoastaan välittömästi matkustajan hyväksi ostettujen palvelujen ja tavaroiden myyntiin matkanjärjestäjän nimissä.
 - *Esimerkiksi erilaiset matkan markkinointiin liittyvät palvelut eivät ole välittömästi matkustajan hyväksi ostettuja palveluja.*
- Myöskään yhtiön liiketoiminnan harjoittamiseen yleisellä tasolla liittyvät hankinnat eivät ole välittömästi matkustajan hyväksi ostettuja palveluja tai tavaroita.
- Tällaisten hankintojen arvonnäköverot ovat matkanjärjestäjälle vähennyskelpoisia, kun hankinnat on tehty matkanjärjestäjän arvonnäköverollista liiketoimintaa varten.

76

Myynti yritysasiakkaille

- Marginaaliverotus johtaa matkatoimistopalvelujen osalta siihen, että asiakkaan vähennysoikeus rajoittuu veroon joka sisältyy matkatoimiston katteeseen.
- Jos matkanjärjestäjä välittää toisen elinkeinonharjoittajan palveluja, marginaaliverojärjestelmää ei sovelleta.
 - ⇒ *Tällöin yritysasiakas voi vähentää sekä matkanjärjestäjän palkkioon sisältyvät verot että itse palveluihin sisältyvät verot.*

77

Esimerkki

Marginaaliverolla

- Hotelli 110 €
- Matka 110 €
- Järjestäjän osuus 12,40€

Hinta yhteensä: 232,40 €

⇒ Myyjän maksama alv: 2,40

⇒ **Ostajan vähennysoikeus: 2,40**

Välitettyinä palveluina

- Hotelli 110 €
- Matka 110 €
- Järjestäjän osuus 12,40€

Hinta yhteensä: 232,40 €

⇒ Myyjän maksama alv: 2,40

⇒ **Ostajan vähennysoikeus: 22,40**

78

Välitetty palvelu ?

- Välityspalvelun myynnille ovat yleensä tunnusomaisia seuraavat seikat, joiden ei kuitenkaan kaikkien tarvitse toteutua:
 1. välitettävä palvelu myydään palvelun ostajalle palvelun suorittajan määrittämällä hinnalla;
 2. palvelun välittäjä saa palvelun suorittajalta välityspalkkion, jota voidaan kutsua myös esimerkiksi provisioksi, agentuuripalkkioksi, palvelupalkkioksi tai palvelumaksuksi;
 - kun palvelu välitetään asiakkaan nimissä ja lukuun, palkkion maksaja on asiakas;
 3. palvelun suorittaja vastaa palvelun sisällöstä ja on ostajaan nähden vastuussa palvelusta;
 4. ostaja mieltää ostavansa palvelun tämän palvelun suorittajalta eikä välittäjänä toimivalta matkanjärjestäjältä.

79

Laskumerkinnät välitystoiminnassa

- Palvelun välittämisen tulee käydä laskumerkinnöistä selkeästi ilmi.
- Jos välittäjä laatii laskun palvelun suorittajan puolesta, **palvelun suorittaja tulee merkitä laskulle.**
- Ostajan pitää laskun perusteella tietää, keneltä hän ostaa palvelun.

80

Matkatoimistopalvelun myynnin laskumerkinnät

- Jos matkatoimistopalvelu myydään verovelvolliselle yritykselle laskuun merkitään
- "*voittomarginaalijärjestelmä – matkatoimistot*"
 - Laskussa eritellään matkatoimistopalvelun marginaali ja sen alv (24 %)

81

Laskutussäännökset matkanjärjestäjän kannalta

- Marginaalijärjestelmän käyttämistä koskeva merkintä 1.1.2013 alkaen on oltava muodossa:
- ”*voittomarginaalijärjestelmä – matkatoimistot*”;
– Englanniksi: ”*Margin scheme – Travel agents*”
– Ruotsiksi: ”*vinstmarginalbeskattning för resebyråer*”
- Laskussa on myös ilmoitettava marginaalin määrä ja marginaalin perusteella maksettava alv.
- Merkinnät eivät ole pakollisia jos myynti ei tapahdu oikeushenkilölle taikka elinkeinonharjoittajalle.

MATKAMYNNTI OYJ		LASKU		Päivämäärä	
Maksaja		Laskun numero	7.12.2017		
Yritys Oy		15054	21.12.2017		
Yritystaival 2		7.12.2017	Elina Matkanostaja		
60200 SEINAJOKI		Viväystyykorkeus	14		
		7 %	pv netto		
		184	Eppu Matkamyyjä		
Matkatuotospalvelut					
Alvimatka Matkalaan		Määrä	Yksikkö	Ä hinta	Yhteensä EUR
Matka		25	henkilöä	500	12500,00
voittomarginaalijärjestelmä – matkatoimistot					
Sisältää av:n 80 §:n tarkoittama voittomarginaali		1	kpl	1250	
Josta arvonlisävero 24 %		1	kpl	241,94	
Toimituskulut					0,00
Yhteensä					12500,00
Josta arvonlisävero		Veron peruste	1008,1	alv:a 24 %	241,94
Hinta yhteensä					12500,00
Viitenumero		1 50549		Euroa yhteensä	12500,00
MATKAMYNNTI OYJ		Y-tunnus 07854321-2		Puh. +35840-10000 0000	
Yritystaival 1		VAT: FI076543212			
60200 SEINAJOKI					
Sajan lirunumeri	Nordea	IBAN		BIC	
	FI08 2122223 2122223	FI08 2122223 2122223		NDEAFIHH	
Saaja	Matkamyynti Oy				
Maksaja	Yritys Oy				
Asekirjoitus					
Viitenumero		1 50549			
Tilin nro		Erapäivä	21.12.2017	Euro	12500,00

83

Marginaaliverotusta sovelletaan ostettuihin palveluihin

- Matkanjärjestäjän itse tuottamien palvelujen myyntiin sovelletaan arvonlisäverolain pääsääntöä
- ⇒ Palvelujen verokanta voi olla alempi
- ⇒ Alv-tilitystä varten ”omat palvelut” ja marginaalijärjestelmään kuuluvat palvelut on kirjattava erikseen vaikka asiakkaalta peritään erittelemätön hinta.

84

Esimerkki

Ryhmämatka:

- järjestäjä on ostanut majoituspalvelut 1.622,50 eurolla
- Järjestäjä on itse tuottanut linja-autokuljetuksen
- Asiakkailta veloitetaan 3.086 euroa
- Veron osuus ?

85

Esimerkki

- ⇒ Ensin laskettava yöpymisen osuus myyntihinnasta huomioiden lisä yleiskulujen kattamiseen:
- Jos yleiskululisä olisi esim. 10 %: $1622,50 \times 1,10 =$
1784,75
 - Näin ollen linja-automatkan osuus myyntihinnasta on **1.301,25** (3086 - 1784,75).
- ⇒ Linja-automatkan hintaosuudesta maksetaan alv yleissäännön perusteella: $1301,25 \times 10/110 =$
118,30
- ⇒ Hotellin hintaosuudesta maksetaan alv voittomarginaalista: $1784,75 - 1622,5 = 162,25 \times$
 $24/124 =$ **31,40€**

86

Negatiivinen marginaali

- Jos muilta elinkeinonharjoittajilta välittömästi matkustajan hyväksi hankittujen palvelujen ja tavaroiden ostohinnat verokauden aikana ovat suuremmat kuin matkatoimistopalvelujen myynnistä saadut vastikkeet, erotusta eli **negatiivista marginaalia vastaava vero voidaan vähentää muusta myynnistä suoritettavasta verosta.**

87

Peruutusmaksut

- Matkanjärjestäjä voi periä asiakkaalta matkan varaamisen yhteydessä peruutusmaksun.
 - Peruutusmaksua ei palauteta, jos asiakas purkaa varaamaansa matkaa koskevan sopimuksen.
- Jos asiakas purkaa sopimuksen, on matkanjärjestäjän perimä peruutusmaksu kiinteähintainen korvaus sopimuksen purkamisesta aiheutuneesta vahingosta.
 - ⇒ Peruutusmaksusta ei silloin suoriteta arvonlisäveroa.
- Jos sopimusta ei pureta, peruutusmaksu on osa matkatoimistopalvelun arvonlisäverollista hintaa.

88

Muutos 1.6.2017 alkaen

Verohallinnon ohje 1.2.2017:

- Vahingonkorvaus ja vahingonkorvauksen luonteinen erä arvonlisäverotuksessa
- ohje tulee voimaan *majoituspalvelun varaussmaksun arvonlisäverokäsittelyn* ja sähkömarkkinalain mukaisen vakiokorvauksen arvonlisäverokäsittelyn osalta 1.6.2017

89

Majoituspalvelun varausmaksu

- Varausmaksun maksamalla asiakas saa oikeuden majoituspalvelun käyttämiseen.
 - Jos asiakas ei peruuta tekemäänsä varausta, mutta jättää varaamansa majoituspalvelun kuitenkin käyttämättä, ei varausmaksu ole korvaus majoituspalvelun tarjoajalle aiheutuneesta vahingosta.
- ⇒Varausmaksu on tällöinkin arvonlisäverollinen vastike asiakkaalle syntyneestä oikeudesta majoituspalvelun käyttämiseen.

90

Mutta

- Asiakas voi kuitenkin peruuttaa tekemänsä varauksen ja jättää varaamansa majoituspalvelun käyttämättä tällä perusteella.
- Kun majoituspalvelun tarjoaja pidättää tässä yhteydessä varausmaksun itsellään, on sitä tässä tilanteessa pidettävä kiinteämääräisenä korvauksena majoituspalvelun tarjoajalle aiheutuneesta haitasta ja vahingosta.

91

Toisessa EU-maassa matkustajalle luovutetut palvelut

- Matkatoimistopalvelujen marginaalivero lasketaan samalla tavalla riippumatta siitä, luovutetaanko matkatoimistopalveluun sisältyvä palvelu tai tavara matkustajalle Suomessa vai toisessa EU-maassa.
- Toisessa EU-maassa matkustajalle luovutetuilla palveluilla tarkoitetaan tässä yhteydessä sellaisia matkustajan hyväksi ostettuja palveluja, jotka myyntimaasäännösten mukaan katsotaan myydyiksi toisessa EU-maassa.

92

Frågor på förhand:

- Marginalmoms som ingår i ett resepaket betalas ju till landet där paketet säljs, så har vi det upplagt som har verksamhet i både Se och Fi och försäljning på båda sidor, dvs vi räknar finsk marginalmoms om försäljningen sker i Finland och svensk om det sker i Sverige, gäller alla bokningar både web/privata och företag som bokar utan att vi har ett specifikt avtal uppgjort.

93

Fråga

- Hur kan nu denna marginalmoms avdras av våra kunder ?
- Låt säga att resepaketet sålts i Finland (bokats via en ”finsk” dator) men kunden är ett svenskt bolag.
- Det blir enligt vårt upplägg då finsk marginalmoms på det paketet.
- Om kunden är ett företag i Sverige, kan de då avdra denna moms på nåt sätt?

94

Svar

- Den finska moms som ingår i er faktura kan inte dras av från ett svenskt företags svenska moms
- Däremot kan företaget i Sverige ansöka om återbäring av moms från Finland
- Ansökan görs elektroniskt
 - I Finland görs motsvarande ansökan via Skatteförvaltningens ”ALVEU” -service (vero.fi/alveu).

95

Palvelut EU:n ulkopuolella

- Arvonlisävero ei suoriteta matkatoimistopalveluun sisältyvistä palveluista ja tavaroista, jotka luovutetaan matkustajalle EU:n ulkopuolella (AVL 71 § 9 kohta).
 - Matkatoimistopalveluun kuuluvat *henkilökuljetuspalvelut, jotka tapahtuvat suoraan Suomesta ulkomaille tai ulkomailta* Suomeen voidaan käsitellä siten kuin ne olisi luovutettu matkustajalle kokonaisuudessaan EU:n ulkopuolella.
- EU:n ulkopuolella matkustajalle luovutetuilla palveluilla tarkoitetaan tässä yhteydessä muutoin sellaisia matkustajan hyväksi ostettuja palveluja, jotka myyntimaasäännösten mukaan katsotaan myydyiksi EU:n ulkopuolella.

96

EU:n ulkopuolella matkustajalle luovutetut palvelut

- Silloin, kun matkatoimistopalvelu sisältää sekä EU:n ulkopuolella että toisessa EU-maassa ja/tai Suomessa matkustajalle luovutettuja palveluja tai tavaroita, tulee voittomarginaali laskea arvonlisäverolain 80 §:n 2 momentin mukaisesti siitä osasta matkaa, johon sovelletaan marginaaliverotusmenettelyä.
 - Näin laskettu voittomarginaali on arvonlisäverollinen.
 - EU:n ulkopuolisen matkaosuuden voittomarginaali on arvonlisäveroton

97

Esimerkki

- Matkanjärjestäjä myy ***matkatoimistopalvelun, johon kuuluu:***
 - ***kuljetus Helsingistä Imatralle,***
 - ***yhden yön majoitus hotellissa Imatralla,***
 - ***kuljetus Imatralta Pietariin ja takaisin Helsinkiin sekä***
 - ***kolmen yön majoitus hotellissa Pietarissa.***
- Matkanjärjestäjä ostaa kaikki palvelut muilta elinkeinonharjoittajilta.

98

Jatkuu...

- Kuljetus Imatralle, majoitus Imatralla, kuljetus Imatralta rajanylityspaikalle sekä paluumatkalla kuljetus rajanylityspaikalta takaisin Helsinkiin ovat palveluja, jotka luovutetaan matkustajalle Suomessa.
- Muilta osin kyse on palveluista, jotka luovutetaan matkustajalle EU:n ulkopuolella.
 - Kuljetukset Imatralta Pietariin ja Pietarista Helsinkiin voidaan käsitellä kuitenkin siten kuin ne olisi kokonaisuudessaan luovutettu matkustajalle EU:n ulkopuolella.

99

Jatkuu...

- Muilta elinkeinonharjoittajilta ostetut Suomessa matkustajalle luovutetut palvelut arvonlisäveroiseen maksavat matkanjärjestäjälle 230 euroa.
 - Nämä palvelut myydään matkustajalle 260 euron hintaan.
- Muilta elinkeinonharjoittajilta ostetut EU:n ulkopuolella matkustajalle luovutetut palvelut maksavat matkanjärjestäjälle 1.000 euroa.
- Nämä palvelut myydään matkustajalle 1.200 euron hintaan.
- Koko matkatoimistopalvelun hinta matkustajalle on 1.460 euroa.
- Marginaalivero suoritetaan ainoastaan matkustajalle Suomessa luovutetuista palveluista, jotka myydään matkustajalle 260 euron hintaan.

100

Jatkuu...

- Voittomarginaali:
 $260 \text{ euroa} - 230 \text{ euroa} = 30 \text{ euroa}$
- Veron peruste on voittomarginaali ilman arvonlisäveron osuutta:
- Veron peruste: $30 \text{ euroa} / 1,24 = 24,19 \text{ euroa}$
- ***Suoritettava arvonlisävero: $30 \text{ euroa} \times 24 / 124 = 5,81 \text{ euroa}$***

101

(kausi)-veroilmoituksella

- Matkatoimistopalvelusta suoritettava arvonlisävero ilmoitetaan veroilmoituksen kohdassa vero kotimaan myynnistä verokannoittain 24 %:n vero.
- EU:n ulkopuolelle suuntautuva matkatoimistopalvelujen myynti ilmoitetaan veroilmoituksen kohdassa 0-verokannan alainen liikevaihto.

102

Lyhyesti myyntimaasäännöksistä

Pääsääntö:

- Palvelu katsotaan myydyksi *ostajan maassa* jos ostaja on yritys tai muu arvonlisäverovelvollinen
⇒Lasku ilman alv merkinnällä ”reverse charge”
- Palvelu katsotaan myydyksi *myyjän maassa* jos ostaja on kuluttaja
⇒Laskussa Suomen alv

103

Tärkeimmät poikkeukset

- Matkatoimistopalvelut
 - Katsotaan myydyksi maassa jossa on kiinteä toimipaikka
 - Jos palvelua ei luovuteta kiinteästä toimipaikasta, se on myyty maassa jos myyjän liiketoiminnan kotipaikka on
- Henkilökuljetukset
 - Katsotaan aina myydyksi maassa jossa kuljetus tapahtuu
 - Suorakuljetus maasta toiseen katsotaan tapahtuvan EU:n ulkopuolella
- Majoituspalvelut
 - Katsotaan aina myydyksi maassa jossa majoituspaikka sijaitsee
- Ateriapalvelut
 - Katsotaan aina myydyksi maassa jossa ateripaikka sijaitsee
- Sisäänkäsymaksut
 - Katsotaan aina myydyksi maassa jossa tilaisuus järjestetään
- Kuluttajalle myyty välityspalvelu
 - Katsotaan myydyksi maassa jossa välitetty palvelu katsotaan myydyksi
 - Jos välitetään verottomia palveluja, välityspalvelukin on veroton