

ARVONLISÄVEROTUS KÄYTÄNNÖSSÄ

Leena Äärilä – Ritva Nyrhinen – Pekka Hyttinen – Kaisa Lamppu

TALENTUM ■ Helsinki 2017

11., uudistettu painos

Copyright © 2017 Alma Talent Oy ja tekijät
Yhteistyössä Lakimiesliiton Kustannus

ISBN 978-952-14-3045-9
ISBN 978-952-14-3046-6 (sähkökirja)
ISBN 978-952-14-3047-3 (verkkokirja)

Kansi: Sirpa Puntti
Taitto: Marja-Leena Saari

Paino: BALTO print 2017 Liettua

Anna palautetta kirjasta: protoimitus@almamedia.fi

Sisällys

ESIPUHE	5
SISÄLLYS	7
LYHENTEET	23
1 MIKÄ ON ARVONLISÄVERO	25
1.1 Arvonlisäverojärjestelmän tausta	25
1.1.1 Liikevaihtoverotus	25
1.1.2 Siirtyminen arvonlisäverojärjestelmään	26
1.1.3 Arvonlisäverotuksen tulevaisuuden näkymiä.	29
1.2 Arvonlisäveron ominaisuudet	30
1.2.1 Arvonlisävero osana verojärjestelmää	30
1.2.2 Veron luonne	31
1.2.3 Hinnoittelu	32
2 KUKA ON VEROVELVOLLINEN	34
2.1 Yleistä verovelvollisuudesta	34
2.2 Myynti Suomessa	35
2.3 Liiketoiminnan tunnusmerkit	36
2.3.1 Toiminnan itsenäisyys	38
2.3.2 Satunnainen tai kertaluonteinen toiminta ..	39
2.4 Konserniveloitukset	40
2.4.1 Emoyhtiön verovelvollisuusasema	40
2.4.2 Kulujen edelleenveloitus	43

Sisällys

2.5	Käännetty verovelvollisuus	46
2.6	Vähäinen liiketoiminta	48
2.6.1	Euromääräinen raja	48
2.6.2	Vapaaehtoinen verovelvollisuus	51
2.6.3	Pienyrittäjän veronhuojennus	52
2.7	Erityiset verovelvolliset	55
2.7.1	Yleishyödylliset yhteisöt	55
2.7.2	Yliopistot ja ammattikorkeakoulut	70
2.7.3	Uskonnolliset yhdyskunnat	70
2.7.4	Verovelvollisuusryhmä	71
2.7.5	Yhtymä	77
2.7.6	Yhteenliittymät	79
2.7.7	Konkursipesä	81
2.7.8	Alkutuottajat	83
2.7.9	Poronomistajat	84
2.7.10	Invalidit	85
2.7.11	Valtio	86
2.7.12	Kunnat	98
2.7.13	Maakunnat	115
2.8	Ulkomaalaisen verovelvollisuus	118
2.8.1	Ulkomaalaisen määritelmä	118
2.8.2	Kiinteä toimipaikka	119
2.8.3	Yhteisömyyjät ja -hankkijat	120
2.8.4	Eräiden palvelujen myyjät	121
2.8.5	Myynti yksityishenkilöille	121
2.8.6	Myynti toiselle ulkomaalaiselle	122
2.8.7	Käännetty verovelvollisuus	123
2.8.8	Vapaaehtoinen verovelvollisuus	126
3	MISTÄ VEROA MAKSETAAN	128
3.1	Verollinen myynti	128
3.1.1	Tavara	128
3.1.2	Palvelu	129
3.1.3	Myynti	131
3.1.4	Vastike	131

3.2	Veroton myynti	142
3.2.1	Terveysten- ja sairaanhoito.	143
3.2.2	Sosiaalihuolto	161
3.2.3	Koulutus	175
3.2.4	Hengellinen apu	189
3.2.5	Rahoituspalvelut	190
3.2.6	Vakuutustoiminta	245
3.2.7	Tekijänoikeuskorvaukset	251
3.2.8	Esiintymiskorvaukset.	257
3.2.9	Arpajaiset ja rahapelit	260
3.2.10	Hautapaikan avaamis- ja hoitopalvelut . . .	261
3.2.11	Luonnonvaraiset marjat ja sienet	261
3.2.12	Vähennysrajoitusten piiriin kuuluvien tavaroiden ja palvelujen myynti	262
3.2.13	Postipalvelut	263
3.2.14	Yhteenliittymän myynti jäsenille	264
3.3	Nollaverokannan alainen myynti	265
3.3.1	Vesialukset	266
3.3.2	Ilma-alukset	271
3.3.3	Aluksissa myytävien tavaroiden ja palveluiden myynti	272
3.3.4	Rahoituspalvelun, vakuutuspalvelun ja käyvän maksuvälineen myynti EU:n ulkopuolelle.	272
3.3.5	Kullan myynti keskuspankille	273
3.3.6	Sijoituskulta	273
3.3.7	Yleishyödyllisten yhteisöjen julkaisut.	277
3.3.8	Kansainväliseen kauppaan liittyvät tavarat ja palvelut.	280
4	MISTÄ VERO LASKETAAN	281
4.1	Tavaran ja palvelun myynti	281
4.1.1	Veron peruste	281
4.1.2	Vastikkeeseen luettava hinnanlisä	282
4.1.3	Alivastikkeellinen luovutus	300

Sisällys

4.1.4	Osittain vähennykseen oikeuttavassa käytössä oleva hyödyke	302
4.1.5	Ajallinen kohdistaminen	302
4.2	Oikaisuerät	310
4.2.1	Alennus	310
4.2.2	Sopimuksen mitätöinti, peruuttaminen ja purkaminen	315
4.2.3	Luottotappio	316
4.2.4	Palautettu pakkaus ja kuljetustarvike	320
4.3	Tuet ja avustukset	321
4.3.1	Hintaan liittyvä tuki ja avustus	321
4.3.2	Julkinen yleistuki	322
4.3.3	Henkilökuljetustoiminnan tuki	324
4.3.4	Televisiomaksu	325
4.4	Valuutan muunto	325
5	MIKÄ ON VEROKANTA	327
5.1	Yleinen verokanta	327
5.2	Alennettu verokanta	329
5.2.1	Elintarvike	330
5.2.2	Eläinten ruoka	333
5.2.3	Lääke ja lääkevalmiste	335
5.2.4	Kirja	339
5.2.5	Sanoma- ja aikakauslehdet	346
5.2.6	Elokuvanäytös	351
5.2.7	Kulttuuri- ja viihdetilaisuus	352
5.2.8	Liikuntapalvelu	353
5.2.9	Majoitustilan luovutus	359
5.2.10	Käyntisataman käyttöoikeus	360
5.2.11	Yleisradio Oy ja Ålands Radio och TV Ab	360
5.2.12	Henkilökuljetus	360
5.2.13	Taide-esine	362
5.2.14	Tekijänoikeudet	364
5.3	Nollaverokanta	364

5.4	Myyntihinnan jakaminen eri verokantoihin	365
6	MITÄ SAA VÄHENTÄÄ	367
6.1	Vähennysoikeuden merkitys	367
6.2	Vähennysoikeuden yleiset edellytykset	368
6.2.1	Verollinen liiketoiminta	368
6.2.2	Osto verovelvolliselta	370
6.2.3	Osto verollisena	373
6.2.4	Verollinen lasku	374
6.2.5	Vähennyksen määrä	378
6.3	Erityyppisiä hankintoja vähennysoikeuden kannalta	379
6.3.1	Vaihto-omaisuus, vuosikulut, aktivoitavat hankinnat	379
6.3.2	Kohdistettavat kulut, yleiskustannukset ja soveltamisalan ulkopuolinen toiminta	380
6.3.3	Pääoman hankintakustannukset	383
6.3.4	Osakkeiden myynnit	384
6.3.5	Käyttöomaisuuskiinteistön myynnin kulut	386
6.3.6	Liiketoiminnan luovutus	388
6.3.7	Rahoitustoiminnon kulut	389
6.3.8	Tuet ja avustukset	392
6.3.9	Kulujen kohdistaminen konsernissa	393
6.4	Osittainen vähennysoikeus	394
6.4.1	Vähennysoikeuden jakaminen	394
6.4.2	Osittainen käyttö vähennykseen oikeuttamattomassa liiketoiminnassa	395
6.5	Vähennysoikeuden rajoitukset	400
6.5.1	Osto muuhun kuin liiketoimintaan	400
6.5.2	Kodin ja työpaikan väliset matkat	410
6.5.3	Edustusmenot	412
6.5.4	Henkilöautot ja muut kulkuneuvot	418
6.6	Erityisvähennykset	423
6.6.1	Rahoitus- ja vakuutuspalvelujen myyjät	423
6.6.2	Energiävähennys	423

Sisällys

6.6.3	Siirto vähennyskelpoiseen käyttöön	424
6.6.4	Alkuvarastovähennys	426
6.7	Ulkomaisiin ostoihin liittyvät vähennykset	427
6.7.1	Suomen vero	427
6.7.2	Ulkomaan vero	427
6.8	Vähennettävän veron peruste	428
6.9	Ajallinen kohdistaminen	429
7	OMAN KÄYTÖN VEROTUS	432
7.1	Periaatteet	432
7.2	Ostetut ja itse valmistetut hyödykkeet	433
7.2.1	Ulkopuolisilta ostettujen hyödykkeiden oma käyttö	433
7.2.2	Itse valmistettujen tavaroiden oma käyttö .	434
7.2.3	Itse suoritettujen palvelujen oma käyttö. . .	435
7.3	Tilanteet, joihin oman käytön verotusta sovelletaan	439
7.3.1	Hyödykkeen ottaminen yksityiseen kulutukseen	439
7.3.2	Hyödykkeen vastikkeeton luovutus	441
7.3.3	Hyödykkeen ottaminen vähennys- rajoitusten alaiseen käyttöön	452
7.3.4	Hyödykkeen ottaminen käytettäväksi muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa	453
7.4	Osittainen oma käyttö	454
7.5	Ajallinen kohdistaminen	454
8	TAVAROIDEN KANSAINVÄLINEN KAUPPA	455
8.1	Tavarakaupan verotuksen periaatteet	455
8.2	Myynti EU:n ulkopuolelle	456
8.2.1	Verottomuuden edellytykset	458
8.2.2	EU:n ulkopuolella olevan tavaran myynti .	464
8.2.3	Tullimenettelyssä olevan tavaran myynti . .	465

8.2.4	Matkailijamyynti sekä vesi- ja ilma- aluksille tapahtuva myynti	466
8.3	Ostot EU:n ulkopuolelta	471
8.3.1	Vero maahantuonnista	471
8.3.2	Veron peruste	474
8.3.3	Koneen osto paikoilleen asennettuna	476
8.3.4	Veroton maahantuonti	477
8.3.5	Matkatavaroiden tuonti	478
8.3.6	Vähennysoikeus	480
8.4	Myynti EU-alueelle	482
8.4.1	Periaatteet	482
8.4.2	Yhteisömyynti	485
8.4.3	Tavaran myynti paikoilleen asennettuna	495
8.4.4	Kaukomyynti	496
8.4.5	Valmisteveronalaiset tuotteet	497
8.4.6	Matkailijamyynti	498
8.4.7	Myynti diplomaattisille edustustoille, EU:n toimielimille ja eräille järjestöille	499
8.5	Ostot EU:n alueelta	501
8.5.1	Periaatteet	501
8.5.2	Ei yhteisöhankintaa	504
8.5.3	Tavaran osto paikoilleen asennettuna	505
8.5.4	Verottomat yhteisöhankinnat	506
8.5.5	Uudet kuljetusvälineet	507
8.5.6	Valmisteveronalaiset tuotteet	507
8.6	Ketjukauppa	508
8.6.1	Yhteisöhankinnan verotusmaa	508
8.6.2	Kolmikantakauppa	508
8.6.3	Myynti toisessa jäsenvaltiossa	510
8.7	Vastikkeettomat siirrot	511
8.7.1	Yhteisömyynti	511
8.7.2	Yhteisöhankinta	513
8.7.3	Verovarastot	514
8.8	Matkailijatuomiset EU-maista	516

Sisällys

8.9	Sähkö ja maakaasu sekä lämpö- ja jäähdytys-energia	516
8.9.1	Myynti jälleenmyyjälle.	517
8.9.2	Myynti muulle kuin jälleenmyyjälle.	518
8.9.3	Siirtopalvelut	518
8.9.4	Maahantuonti	519
9	PALVELUJEN KANSAINVÄLINEN KAUPPA	520
9.1	Yleistä	520
9.1.1	EU-maat ja kolmannet maat	520
9.1.2	Palvelukohtaiset myyntimaasäännökset	520
9.1.3	Harmonisoinnin puute	521
9.2	Peruskäsitteet	521
9.2.1	Myyntimaasäännökset	521
9.2.2	Rekisteröityminen ja käännetty verovelvollisuus	522
9.2.3	Säädöspohja.	523
9.3	Elinkeinonharjoittajien välinen palvelukauppa	524
9.3.1	Myyntimaan pääsääntö ja käännetty verovelvollisuus	524
9.3.2	Elinkeinonharjoittaja.	525
9.3.3	Osto elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa	527
9.3.4	Luovutus myyjän kiinteästä toimipaikasta / ostajan kiinteään toimipaikkaan	528
9.4	Myynti muille kuin elinkeinonharjoittajille	531
9.4.1	Muu kuin elinkeinonharjoittaja.	531
9.4.2	Käännetty verovelvollisuus.	531
9.4.3	Myyntimaan pääsääntö	532
9.5	Poikkeukset pääsäännöstä	533
9.5.1	Kaikkia ostajia koskevat poikkeukset	533
9.5.2	Poikkeukset koskien myyntiä muille kuin elinkeinonharjoittajille.	548
9.6	Verottomuudet	560
9.6.1	Logistiikkapalvelut	561

9.6.2	Myynti matkustajille	565
9.6.3	Alukseen tai sen lastiin kohdistuvat palvelut	566
9.6.4	Postikuljetus	571
9.6.5	Tavaraan kohdistuvat työsuoritukset	571
9.6.6	Diplomaattiset suhteet ja kansainväliset järjestöt	574
9.7	Ahvenanmaan erityisasema	574
9.7.1	Tavaraan kohdistuvat työsuoritukset	575
9.7.2	Immateriaalipalvelut	575
9.7.3	Kuljetuspalvelut	576
9.8	Raportointi	576
9.8.1	Yhteenvedoilmoitus	576
9.8.2	Veroilmoitus	577
10	KIINTEISTÖT JA RAKENTAMINEN	579
10.1	Kiinteistönluovutukset	579
10.1.1	Kiinteistön määritelmä	579
10.1.2	Verottomat kiinteistönluovutukset	583
10.1.3	Verolliset kiinteistönluovutukset	586
10.2	Rakennustoiminta	593
10.2.1	Rakentamispalvelun myynti	593
10.2.2	Urakointi	593
10.2.3	Rakentamispalvelujen käännetty verovelvollisuus	595
10.2.4	Omaan lukuun rakentaminen	611
10.3	Verovelvolliseksi hakeutuminen	620
10.3.1	Perusteet	620
10.3.2	Hakeutumisen edellytykset	621
10.3.3	Veron laskeminen	626
10.4	Rakennustyön ostajan vähennysoikeus	628
10.4.1	Kiinteistöinvestointi	629
10.4.2	Vähennyskelpoinen käyttö	629
10.4.3	Vähennysmenettely	630

Sisällys

10.5 Kiinteistöinvestoinnin sisältämän veron tarkistusmenettely	635
10.5.1 Tarkistamisäännökset	636
10.5.2 Tarkistuksen edellytykset	637
10.5.3 Käyttötarkoituksen muutos	638
10.5.4 Tyhjät tilat	641
10.5.5 Kertatarkistus	641
10.5.6 Käyttötarkoituksen muutosvuoden käsittely	642
10.5.7 Tarkistukset veroilmoituksella	643
10.6 Kiinteistön myynti	644
10.6.1 Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtyminen	644
10.6.2 Erityistilanteita	649
10.7 Alueiden vuokraus	651
10.7.1 Pysäköintipaikat	651
10.7.2 Venepaikat	659
10.7.3 Satama ja lentokenttä	660
10.8 Kiinteistöhallintapalvelujen oma käyttö	661
10.8.1 Soveltamisala	661
10.8.2 Verovelvollinen	662
10.8.3 Verotuksen kohteet	666
10.8.4 Euromääräinen alaraja	668
10.8.5 Veron peruste	669
11 YRITYSJÄRJESTELYT	670
11.1 Liiketoiminnan luovutus	671
11.1.1 Liiketoiminnan luovutuksen tunnusmerkit	671
11.1.2 Liiketoiminnan jatkajan verotus	680
11.1.3 Kulujen vähennyskelpoisuus	682
11.1.4 Liiketoiminnan luovutus apportina	682
11.2 Osakekauppana toimitettavat järjestelyt	683
11.2.1 Myynnin verottomuus	683
11.2.2 Kohdeyhtiön asema	684

11.2.3	Kulujen vähennyskelpoisuus	685
11.2.4	Osakevaihto.	688
11.3	Sulautuminen ja jakautuminen	689
11.3.1	Säännökset	689
11.3.2	Verokohtelu	690
11.3.3	Sulautumisen ja jakautumisen yhteydessä siirtyvät kiinteistöt	691
11.3.4	Kulujen vähennyskelpoisuus	692
11.4	Purku	692
12	VÄLITYSTOIMINTA JA KOMISSIOKAUPPA	694
12.1	Välitystoiminta	694
12.1.1	Mitä on välitystoiminta.	694
12.1.2	Välitystoiminnan verotus.	695
12.1.3	Välitys tavara kaupassa elinkeinon- harjoittajille	696
12.1.4	Välitys palvelukaupassa elinkeinon- harjoittajille	701
12.1.5	Välitys muille kuin elinkeinon- harjoittajille	702
12.2	Komissiokauppa	704
12.2.1	Mitä on komissiokauppa	704
12.2.2	Komissiokaupan verotus	705
12.2.3	Kansainvälinen komissiokauppa	707
13	MARGINAALIVEROTUSMENETTELY	709
13.1	Käytetyt tavarat	709
13.1.1	Periaatteet	709
13.1.2	Soveltamisala	711
13.1.3	Jälleenmyyjä ja edelleenmyynti	714
13.1.4	Ostot, joihin käytetyn tavaran marginaaliverotusmenettely soveltuu	716
13.1.5	Verolliset taide-, keräily- ja antiikki- esineet	719
13.1.6	Laskumerkintävaatimukset	721

Sisällys

13.1.7	Veron peruste eli voittomarginaali	722
13.1.8	Marginaaliverotettavat tavarat ja Ahvenanmaa	728
13.2	Matkatoimistopalvelut	732
13.2.1	Periaatteet	732
13.2.2	Soveltamisala	733
13.2.3	Myyntimaa	742
13.2.4	Veron peruste	743
13.2.5	Ajallinen kohdistaminen	744
13.2.6	Myyntilasku	745
13.2.7	Matkat EU:n ulkopuolella	745
13.2.8	Ahvenanmaa	746
13.2.9	Vähennys ja palautus ulkomailta	746
13.2.10	Matkatoimiston itse suorittamat palvelut.	747
14	REKISTERÖINTI	752
14.1	Verovelvolliseksi ilmoittautuminen	752
14.1.1	Toimivaltainen viranomainen	752
14.1.2	Ilmoittautumismenettely	752
14.2	Verovelvolliseksi hakeutuminen	755
14.3	Rekisteriin merkitseminen	755
14.3.1	Yritys- ja yhteisötunnus	756
14.3.2	ALV-tunnus yhteisökaupassa	757
14.4	Muutostietojen ilmoittaminen	758
14.5	Verovelvollisuuden päättyminen	758
14.5.1	Vapaaehtoisesti hakeutuneet	759
14.5.2	Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaja	759
14.5.3	Konkurssi	759
14.5.4	Ilmoitus rekisteristä poistamisesta	760
14.5.5	Lopettamiskuukauden veroilmoitus	761
14.6	Sähköisen kaupan erityisjärjestelmä	762
14.7	Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti	763

15	LASKUVAATIMUKSET	764
15.1	Laskun merkitys arvonlisäverotuksessa	764
15.2	Laskunantovelvollisuus	765
15.2.1	Valtio, jonka laskutussäännöksiens mukaan lasku laaditaan	765
15.2.2	Myyjän laskunantovelvollisuus	767
15.2.3	Ostajan laatima lasku	769
15.2.4	Määräaika laskulle	770
15.3	Laskun käsite	770
15.4	Laskun toimitustapa ja varmistaminen	771
15.5	Laskun sisältövaatimukset	772
15.5.1	Pakolliset laskumerkinnät	772
15.5.2	Kevennetyt laskumerkinnät	776
15.5.3	Laiminlyöntimaksu	777
15.5.4	Veroton myynti	778
15.6	Laskun säilytys	778
16	KIRJANPITO	781
16.1	Periaatteet	781
16.1.1	Liiketapahtumien kirjaaminen	783
16.1.2	Koneellisen kirjanpidon kuvaus	788
16.1.3	Arvonlisäveron kirjausvaihtoehdot	789
16.2	Erityistapauksia	794
16.2.1	Ennakkomaksut	794
16.2.2	Oikaisuerät	796
16.2.3	Käyttöomaisuushankinnat	798
16.2.4	Ei-aktivoitavat vähennyskelvottomat menot	799
16.2.5	Oman käytön vero	799
16.2.6	Yhteisömyynti	802
16.2.7	Yhteisöhankinta	803
16.2.8	Käännetty verovelvollisuus	806
16.2.9	Virheiden korjaukset	809
16.2.10	Ilmoitus- ja maksumenettelyn virheet ja laiminlyönnit	810

Sisällys

16.3	Tilinpäätös ja arvonlisävero	811
16.4	Ulkomaalaisen kirjanpitovelvollisuus	814
16.5	Muistiinpanovelvollisuus	815
17	OMAVEROTUSMENETTELY	816
17.1	OmaVero-palvelu	816
17.2	Verokausi	817
17.2.1	Liiketoiminnan harjoittaja	817
17.2.2	Alkutuottaja ja taide-esineen tekijä	819
17.2.3	Paliskuntaryhmä	820
17.3	Ilmoitusvelvollisuus	820
17.3.1	Veroilmoitus	820
17.3.2	Veroilmoituksen korjaaminen	829
17.4	Valvonta	830
17.4.1	Lisäselvitys	830
17.4.2	Verotarkastus	831
17.4.3	Sivullisen tiedonantovelvollisuus	832
17.5	Veroilmoituksesta poikkeaminen	834
17.5.1	Määräaika	834
17.5.2	Veron määrääminen ja oikaisu verovelvollisen vahingoksi	838
17.5.3	Veron määrääminen ja oikaisu verovelvollisen hyväksi	848
17.5.4	Veron määrääminen ja oikaisu kuolinpesälle	849
17.6	Seuraamusmaksut	849
17.6.1	Myöhästymismaksu	850
17.6.2	Veronkorotus	851
17.6.3	Laiminlyöntimaksu	853
17.6.4	Yhteenvetoilmoituksen laiminlyönti- maksu	854
17.7	Vastuu verosta	855
17.8	Verohallinnon päätös	857
17.8.1	Päätöksen antaminen	857

17.8.2	Päätös Veronsaajien oikeudenvallontayksikön pyynnöstä	858
17.8.3	Päätöksen tiedoksianto	859
17.9	Veron maksaminen	861
17.9.1	Oma-aloitteinen vero	861
17.9.2	Verohallinnon määräämä vero	861
17.9.3	Maksun käyttäminen	862
17.9.4	Viivästyskorko	864
17.10	Veron tai maksun palauttaminen	865
17.10.1	Palautusoikeus	865
17.10.2	Palautuksen käyttäminen	867
17.10.3	Palautuksen maksaminen	868
17.10.4	Palautuksen takaisin periminen	869
17.10.5	Hyvityskorko	869
17.11	Yhteenveto	871
17.12	Maksujärjestely	872
17.13	Verosta vapauttaminen	874
17.14	Täytäntöönpanon keskeyttäminen	875
17.14.1	Verovelvollisen keskeytyspyyntö	875
17.14.2	Veronsaajien oikeudenvallontayksikön keskeytyspyyntö	876
18	VEROHALLINNON ANTAMA NEUVONTA	877
18.1	Ohjaus	877
18.2	Ennakkoratkaisu	878
18.2.1	Verohallinto	878
18.2.2	Keskusverolautakunta	879
18.2.3	Tulli	881
19	MUUTOKSENHAKU	882
19.1	Oikaisuvaatimus oikaisulautakuntaan	882
19.2	Valitus Helsingin hallinto-oikeuteen	884
19.3	Valitus korkeimpaan hallinto-oikeuteen	886
19.3.1	Valituskelpoiset päätökset	886

Sisällys

19.3.2	Valituslupa	888
19.3.3	Päätösmaksu	889
19.4	Lainvoimainen päätös	889
19.4.1	Muutosten toteuttaminen	889
19.4.2	Seurannaismuutos	890
20	PALAUTUS ULKOMAALAISELLE	893
20.1	Elinkeinonharjoittaja	893
20.1.1	Palautuksen edellytykset	893
20.1.2	Hakemusjakso ja sille kohdistettava vero	895
20.1.3	EU:n ulkopuolelta olevan elinkeinon- harjoittajan hakemusmenettely	896
20.1.4	EU:sta olevan elinkeinonharjoittajan hakemusmenettely	899
20.1.5	Suomalaisen elinkeinonharjoittajan hakemusmenettely	903
20.1.6	Muutoksenhaku	904
20.2	Diplomaattiset edustustot	904
20.3	Euroopan unioni	906
20.3.1	Tavarat ja palvelut	906
20.3.2	Tilautuskimukset	907
20.4	Muut kansainväliset järjestöt	907
	OIKEUSTAPAUSHAKEMISTO	909
	ASIAHAKEMISTO	919