



Arvonlisävero-opas ostoreskontranhoitajille

Iida Inkala

OPINNÄYTETYÖ
Maaliskuu 2019

Liiketalous
Taloushallinto

TIIVISTELMÄ

Tampereen ammattikorkeakoulu
Liiketalous
Taloushallinto

INKALA, IIDA:
Arvonlisävero-opas ostoreskontran hoitajille

Opinnäytetyö 61 sivua, joista liitteitä 21 sivua
Maaliskuu 2019

Tämän opinnäytetyön toimeksiantajana oli Monetra Oulu Oy, joka on osa kuntamisteista Monetra-konsernia. Monetra tarjoaa asiakkailleen monipuolisesti talous- ja henkilöstöhallinnon palveluita sekä paljon muita tukipalveluita, kuten painatuspalvelut ja tulkkipalvelut. Monetran asiakaskunta koostuu muun muassa kunnista, sairaanhoitopiiristä, laboratoriokeskuksesta, korkeakoulusta ja energia-yhtiöstä.

Työn tavoitteena oli helpottaa Monetra Oulu Oy:n ostoreskontrassa työskentelevien palveluasiantuntijoiden työtä arvonlisäveron käsittelyn osalta. Tarkoituksena oli siis tehdä arvonlisävero-opas ohjeistamaan arvonlisäveroa koskevissa erityiskysymyksissä. Asiakaskunnan ollessa hyvin laaja ja moninainen, vaaditaan myös monipuolisesti tietoa arvonlisäveron käsittelystä ostolaskuissa. Tästä syntyi ajatus luoda opas, jossa kaikki tämä tieto olisi helposti saatavilla yhteen koottuna.

Työ toteutettiin käymällä ensin läpi teoriaa arvonlisäveron perusteista ja sen jälkeen syventyen arvonlisäveron erityispiirteisiin ja vähennysoikeuksiin. Teoriapohjan ollessa valmis aloitettiin arvonlisävero-oppaan kokoaminen poimimalla teoriasta oleelliset aihealueet ja etsimällä niistä lisätietoa ja esimerkiksi käytännön esimerkkejä muun muassa Verohallinnon internet-sivuilta. Lisätietoa tärkeistä aihealueista ja erityiskysymyksistä kysyttiin Monetra Oulu Oy:n ostoreskontran työntekijöiltä.

Työn tuloksena syntyi Monetra Oulu Oy:n ostoreskontran työntekijöiden käyttöön laadittu arvonlisävero-opas, johon on koottu aihealueittain tietoa arvonlisäveron käsittelystä ostolaskuissa. Oppaan aihealueita ovat muun muassa rakentamispalveluiden käännetty verovelvollisuus, ulkomaiset laskut ja vähennyskelvottomat kulut, jotka työntekijät kokivat haasteellisiksi aiheiksi.

ABSTRACT

Tampereen ammattikorkeakoulu
Tampere University of Applied Sciences
Degree Programme in Business Administration
Financial administration

INKALA, IIDA:
VAT guide
Accounts Payable

Bachelor's thesis 61 pages, appendices 21 pages
March 2019

This thesis was commissioned by Monetra Oulu Oy, which is part of the municipally owned Monetra Group. Monetra offers its customers a wide range of financial and human resources management services as well as many other support services such as printing services and interpreting services. Monetra's customer base consists of municipalities, a hospital district, a laboratory center, a university of applied sciences and an energy company among others. Therefore, expertise is needed from side to side.

The aim was to develop a comprehensive VAT guide to facilitate the work of service specialists working in Monetra Oulu Oy's accounts payable. As the customer base is large and vastly diverse, comprehensive information is required on the processing of VAT in purchase invoices. This gave the idea to create a guide where all this information would be easily available.

The work was carried out first by going through the basic theory of VAT and then progressed by delving into the specific features of VAT and the rights to deductions. When the theoretical basis was completed, making the VAT guide was started by gathering relevant subjects from the theory section and compiling more useful information and examples, e.g. from Finnish tax administrations websites. More information about important subjects and special examples asked by the service specialists working in Monetra Oulu Oy's accounts payable was collected to the guide.

As a result of the work, a comprehensive and clear VAT guide was prepared for the use of Monetra Oulu Oy's employees, which contained information on the processing of VAT in purchase invoices by subject area. The topics covered in the guide included the reverse charge of construction services, foreign invoices and non-deductible expenses, which were highlighted in a survey conducted during the process. The survey also revealed that such a guide was awaited and seen as especially useful among the employees.

Key words: vat, value added tax, accounting

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	6
2	TYÖN TAVOITE JA TARKOITUS	7
3	TOIMEKSIANTAJAN ESITTELY.....	8
	3.1 Monetra Oy	8
	3.2 Monetra Oulu Oy.....	9
4	VEROTUS SUOMESSA	10
	4.1 Verotuksen historiaa	10
	4.2 Arvonlisävero	12
	4.2.1 Arvonlisäverokannat.....	12
	4.2.2 Arvonlisäverovelvolliset	14
	4.2.3 Arvonlisäveron käsittely kirjanpidossa	15
	4.2.4 Arvonlisäveron vähennysoikeus	16
	4.2.5 Arvonlisäverottomat palvelut ja tuotteet.....	17
	4.2.6 Arvonlisävero ulkomaankaupassa	17
	4.2.7 Arvonlisäveron tilittäminen.....	18
	4.2.8 Arvonlisäveroilmoituksen korjaaminen	19
	4.3 Arvonlisävero Euroopan Unionissa	19
5	ARVONLISÄVERON ERITYISPIIRTEET.....	22
	5.1 Terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus.....	22
	5.2 Rakentamispalveluiden käännetty verovelvollisuus	23
	5.3 Metalliriromun ja -jätteen myynnin käännetty arvonlisäverovelvollisuus	24
	5.4 Päästöoikeuksien kaupan arvonlisäverotus	25
	5.5 Kuntien arvonlisäverotus.....	25
	5.5.1 Kuntien arvonlisäverotuksen lähtökohdat	25
	5.5.2 Kuntapalautus.....	26
	5.5.3 Laskennallinen palautus	27
	5.6 Ulkomaiset ostot.....	29
	5.7 Oman käytön verotus	30
6	ARVONLISÄVERON VÄHENNYSOIKEUDET	31
	6.1 Yleiskulut.....	31
	6.2 Henkilökuntakulut.....	31
	6.3 Henkilöstöruokailu	33
	6.4 Edustus- ja markkinointikulut	34
	6.5 Arvonlisäveron vähennysoikeuden arviointi	35
7	POHDINTA	37

LÄHTEET	38
LIITTEET	41
Liite 1. Arvonlisävero-opas ostoreskontra	41

1 JOHDANTO

Opinnäytetyön tarkoituksena on luoda arvonlisävero-opas toimeksiantajayrityksen käyttöön. Työn toimeksiantajana on Monetra Oulu Oy, joka on kuntaomistaisen Monetra Oy:n konserniin kuuluva muun muassa taloushallinnon palveluita tarjoava yritys.

Työskentelen itse tällä hetkellä yrityksessä palveluasiantuntijana ostoreskont-rassa päätehtävänäni ostolaskujen käsittely ja oppaassa on tarkoitus käsitellä arvonlisäverotusta lähinnä ostolaskujen kannalta. Opas tehdään helpottamaan työntekijöiden työtä kokoamalla juuri toimeksiantajayritystä koskevat asiat hel-posti saataville.

Opasta varten tässä opinnäytetyössä käydään läpi arvonlisäverotuksen teoriaa alkaen perusteista ja syventyen arvonlisäveron erityispiirteisiin ja vähennysoi-keuksiin. Lähteinä käytetään muun muassa verohallinnon internet-sivuja, arvon-lisäverolakia sekä erilaisia taloushallinnon oppikirjoja ja arvonlisäverotusta käsit-televiä kirjoja. Teoriaosuudessa tutustutaan myös esimerkiksi Suomen arvonli-säverotuksen historiaan.

Valitsin tämän arvonlisäverotusta käsittelevän aiheen opinnäytetyöni aiheeksi, koska olen kiinnostunut laajasti taloushallinnon eri osa-alueista. Uskon aihealu-een antavan tarjolla olleista aiheista parhaimman pohjan uralleni taloushallinnon parissa. Tarkempi tutustuminen arvonlisäverotukseen auttaa minua myös hoita-maan nykyiset työtehtäväni ostoreskontrassa parhaalla mahdollisella tavalla. Li-säksi valittu aihe on työntekijöiden kanssa käytyjen keskustelujen perusteella toi-vottu ja tarpeellinen.

2 TYÖN TAVOITE JA TARKOITUS

Opinnäytetyön tavoitteena on helpottaa ja tehostaa Monetra Oulu Oy:n ostoreskontrassa työskentelevien henkilöiden työtä arvonlisäveron käsittelyn osalta. Tarkoituksena on tehdä arvonlisävero-opas ohjeistamaan arvonlisäveroa koskevista erityiskysymyksissä. Monetra Oulu Oy:ssä työskentelee tällä hetkellä noin 30 ostoreskontranhoitajaa, joista osa tiliöi asiakkaiden laskut ja täten myös käsittelee ostolaskujen arvonlisäveroja päivittäin työssään. Myös muille ostoreskontranhoitajille voi tulla asiakkailta kysymyksiä arvonlisäveron käsittelystä, vaikka he eivät tiliöisi asiakkaiden laskuja. Tavoitteena on siis saada ostolaskun käsittelijän työssä olennaisena osana olevaa tietoa arvonlisäveron käsittelystä mahdollisimman helposti saataville, jotta työ helpottuu.

Monetran asiakkaista suurin osa on kuntia tai kaupunkeja, mutta asiakkaina on myös yrityksiä laajasti eri toimialoilta, kuten energiayhtiö, koulutuskuntayhtymä, sairaanhoitopiiri ja laboratoriokeskus. Näin ollen ostoreskontranhoitajilta vaaditaan erityisosaamista arvonlisäveron käsittelyn suhteen. Arvonlisäveroa koskevia erityiskysymyksiä ei kuitenkaan tule välttämättä päivittäin vastaan, joten vastaukset niihin eivät välttämättä jää mieleen, vaan ne joudutaan etsimään joka kerta uudelleen. Oppaaseen on siis tarkoitus kirjata vastauksia näihin erityiskysymyksiin, jotta työntekijät löytäisivät ne jatkossa helposti ja näin ollen työnteko nopeutuisi ja sujuvoituisi.

Lisäksi toimeksiantajana on suuri yritys, joten sen palvelukseen tulee aika ajoin uusia työntekijöitä sekä harjoittelijoita, joille arvonlisäverotuksen erityistapaukset eivät välttämättä ole vielä tuttuja. Jatkossa oppaan tai linkin siihen voi antaa heille heti työsuhteen alussa yhdeksi työkaluksi perehtymiseen ja työskentelyyn. Jotta oppaaseen saadaan erityisesti sen kohdeyleisöä koskevia aihealueita, pidetään myös oppaan tulevat käyttäjät mukana prosessissa kysymällä heiltä mielipiteitä oppaan tarpeellisesta sisällöstä.

3 TOIMEKSIANTAJAN ESITTELY

Opinnäytetyön toimeksiantajana toimii Monetra Oulu Oy, joka on Oulun kaupungin ja Pohjois-Pohjanmaan sairaanhoitopiirin perustama palvelukeskus. Monetra Oulu Oy on osa Monetra-konsernia, jonka toiminnasta kerrotaan seuraavassa kappaleessa enemmän. Toimeksiantajan edustajana toimii ostoreskontran palvelupäällikkö Anne Perkiö.

3.1 Monetra Oy

Monetra Oy on aloittanut toimintansa vuonna 2012, kun Oulun kaupunkiin yhdistyi neljä ympäristökuntaa ja samalla Pohjois-Pohjanmaan sairaanhoitopiirin (myöhemmin PPSHP) palkanlaskenta ja taloushallinto päätettiin yhdistää Oulun kaupungin vastaavien palveluiden kanssa. Tällöin Monetra Oy:ssä työskenteli yhteensä noin 100 työntekijää hoitaen sekä Oulun kaupungin, että PPSHP:n palkanlaskentaa ja taloushallintoa. (Monetra Oy 2018b.)

Nykypäivänä Monetra Oy on kuntaomisteinen konserni. Vuonna 2018 Tampereen, Kuopion ja Jyväskylän kaupungit sekä sairaanhoitopiirit päättivät Oulun kaupungin ja PPSHP:n tapaan perustaa alueelliset talous- ja henkilöstöhallinnon yhtiöt. Nämä alueyhtiöt aloittivat toimintansa vuonna 2019, jolloin Monetra Oy jäi emoyhtiöksi ja syntyi myös Monetra Oulu Oy. (Monetra Oy 2018b.)

Monetra-konsernin alueyhtiöt tarjoavat asiakkailleen laajasti talous- ja henkilöstöhallinnon palveluita, kuten palkkahallinnon, kirjanpidon, myyntireskontran, ostoreskontran, maksuliikenteen ja matkustuksen palveluita. Alueyhtiöt tarjoavat myös useita tukipalveluita, kuten rekrytointipalveluita, hankintapalveluita, painatuspalveluita, tulkkipalveluita ja asiakaspalvelupisteiden hoitoa. Kyseessä on voittoa tavoittelematon in-house-organisaatio, jonka toimipisteet sijaitsevat Pirkanmaalla, Pohjois-Pohjanmaalla, Keski-Suomessa, Pohjois-Savossa sekä Lapissa. (Monetra Oy 2018b.)

3.2 Monetra Oulu Oy

Kuten tekstissä on aiemmin mainittu, Monetra Oulu Oy oli alun perin Monetra Oy, joka syntyi, kun Oulun kaupungin ja PPSHP:n talouspalvelut yhdistettiin. Nykyään Monetra Oulu Oy on konsernin pohjoisin alueyhtiö, jonka palveluksessa on lähes 500 henkilöä. Oulun alueyhtiön toimipisteet sijaitsevat Oulussa, Haapavedellä, Sodankylässä, Taivalkoskella, Ranualla, Kajaanissa, Raahessa, Muhoksella ja Jyväskylässä. Asiakkaina yhtiöllä on niin kuntia, kuntayhtymiä kuin osakeyhtiöitäkin. (Monetra Oy 2018a.)

4 VEROTUS SUOMESSA

Suomessa on käytössä kaksi verotusjärjestelmää, välitön ja välillinen verotus. Henkilöt ja yritykset maksavat saamistaan tuloista ja voitoista tuloveroa, kun taas arvonlisävero on kulutusvero, jota maksetaan kulutuksen perusteella. (Verotieto Oy 2018, 121.) Vuonna 2019 suomalaiset maksoivat kotitalouksien tuloveroja, yhteisöjen tuloveroa ja korkotulojen lähdeveroa yhteensä 35 471 miljoonaa euroa. Arvonlisäveroa taas maksettiin yhteensä 21 876 miljoonaa euroa. Näiden lisäksi suomalaiset maksavat monia muita kulutusveroja ja verojen kaltaisia maksuja, kuten sosiaaliturvamaksuja, kiinteistöveroa ja varainsiirtoveroa. Kaikkiaan veroja ja veronluonteisia maksuja maksettiin Suomessa vuonna 2019 yli 101 miljardia euroa. Näitä maksuja keräävät valtio, kunnat ja sosiaaliturvarahastot. (Veronmaksajain keskusliitto ry 2020b.) Tässä opinnäytetyössä perehdytään arvonlisäveroon ja siihen, miten yritysten tulee huomioida se toiminnassaan.

4.1 Verotuksen historiaa

Verotuksen historia ulottuu monta sataa vuotta taaksepäin. Esimerkiksi kruununverotus on alkanut pysyvästi Suomessa 1200-luvulla, mutta katolinen kirkko on jo tätä ennen verottanut suomalaisia. Verotusjärjestelmä oli keskiajalla hyvin kirjava, verotuksen perusteet olivat moninaiset ja veroyksiköt vaihtelivat paikasta ja ajasta riippuen. Verot maksettiin veroesineinä eli veroparseleina. (Verohallinto n.d.)

1600-luvulla veronkanto-oikeus muuttui perinnöllisten läänitysten sekä osto- ja panttirälssitilojen syntymisen kautta aateliston omistusoikeudeksi. Vielä 1600-luvun aikana kruunu palautti kuitenkin itselleen veronkanto-oikeuden, jolloin talonpoika maksoi veronsa kruunulle aatelismiehen sijaan. 1722 hallitsija sai oikeuden päättää kruunun tulojen käytöstä maan hyväksi. (Verohallinto n.d.)

Ruotsin vallan aikana kehittynyt verotusjärjestelmä jäi lähes sellaisenaan käyttöön, kun Suomi liitettiin 1809 autonomisena osana Venäjän keisarikuntaan. Aleksanteri I lupasi, että valtion tulot käytetään yksinomaan Suomen omiin tarpeisiin. 1809 perustettiin mm. valtiovarainministeriö. 1840-luvulla verolukuja selkeytettiin ja käyttöön tuli yksi ainoa veroluku, verorupla. 1800-luvun loppupuolella

otettiin käyttöön tuloverotus, joka perustui veronmaksukykyyn, eli mitä suuremmat tulot, sitä suuremmat verot. (Verohallinto n.d.)

Suomen itsenäistyttyä 1917 verotus alkoi pikkuhiljaa muuttua. Vuonna 1920 säädettiin ensimmäinen tulo- ja varallisuusverolaki. Valtionverotuksen hoiti verolautakunta ja kunnallisverotuksen taksoituslautakunta. Vuonna 1931 verot sai maksaa vain rahana. Sota-ajan myötä 1941 tuli voimaan liikevaihtovero ja perustettiin liikevaihtoverotoimistoja. Ensimmäisen ennakkoperintälaki tuli voimaan 1943. Tuolloin Suomi jaettiin veropiireihin ja lääninhallitukset huolehtivat veronkantosta. Vuonna 1960 toteutui välittömän verotuksen hallinnon uudistus, jolloin valtion ja kunnan verotukset eivät olleet enää erillisiä. (Verohallinto n.d.)

1970-luvulla perustettiin Verohallitus, jonka myötä 1979 veronkanto siirtyi verohallinnon tehtäväksi ja toimintaa johti Verohallitus. Samaisella vuosikymmenellä henkilöverotus koki uudistuksia, kun taas seuraavalla vuosikymmenellä oli yritysverotuksen aika uusiutua. Toteutettiin kokonaisverouudistus, jossa veropohjaa laajennettiin verovähennysjärjestelmää karsimalla. Vuonna 1989 verovelvolliset saivat verokortit ja veronmaksajat saivat ensimmäistä kertaa tietää, kuinka suuren osuuden verotus vie tuloista. (Verohallinto n.d.)

1990-luvulla verotus koki kiristyksiä laman vuoksi. Pääomaverotus tuli käyttöön vuonna 1993, kun pääoma- ja ansiotulojen verotus eriytettiin. Verotus koki muutenkin monia pieniä uudistuksia, kun tuli uusia verotettavia kohteita ja joitakin veroja tai veron kaltaisia maksuja yhdisteltiin ja nimiä muutettiin. (Verohallinto n.d.)

Joulukuussa 1993 verotuksen toimittaminen siirtyi kokonaan verotoimistolle ja verolautakunnat ja tutkijalautakunnat lakkautettiin. Oikaisuvaatimuksia varten perustettiin oikaisulautakunnat. Lääniverovirastot muuttuivat vuonna 1997 verovirastoiksi lääninuudistuksen myötä. Konserniverokeskus perustettiin vuonna 1998 vastaamaan suuryritysten verotuksesta. (Verohallinto n.d.)

Vuonna 1998 alkoi pikkuhiljaa siirtyminen internetpalveluihin, kun www.vero.fi avattiin kesäkuussa. Nykyinen Verohallinto perustettiin 1.5.2008, kun verovirastot ja Verohallitus yhdistettiin yhdeksi viranomaiseksi. (Verohallinto n.d.)

Arvonlisäverotus on otettu käyttöön 1.6.1994. Arvonlisäverolla korvattiin entinen liikevaihtovero, joka oli ollut käytössä vuoden 1941 helmikuusta asti. Tällä muutoksella ennakoitiin seuraavana vuonna tapahtunutta EU-jäsenyyttä. Arvonlisäveron myötä myös palvelut tulivat verotuksen piiriin. (Verohallinto n.d.) Alkuperäisessä arvonlisäverolaissa yleinen verokanta oli 22 prosenttia ja alennettu verokanta 12 prosenttia. Yleisradion suorittama vero oli 5 prosenttia veron perusteesta. (Arvonlisäverolaki 1501/1993.) Nykyinen yleinen arvonlisäverokanta 24 prosenttia tuli käyttöön vuoden 2013 alusta (Verotieto Oy 2018, 121).

4.2 Arvonlisävero

Arvonlisävero on kulutusvero, jonka myyjä lisää tuotteensa tai palvelunsa hintaan, eli se on tarkoitettu kuluttajan maksettavaksi. Vero ei ole tuloa yritykselle, vaan se tilitetään valtiolle. Kun tuotteen tai palvelun osto tapahtuu yritysten välillä ja tuotetta tai palvelua käytetään arvonlisäverollisessa liiketoiminnassa, ostaja voi vähentää myyjän laskuttaman arvonlisäveron. Yrityksen valtiolle tilitettävän arvonlisäveron määrä muodostuu, kun yritys vähentää kaikesta omasta myynnistään laskuttamansa arvonlisäverosta ostolaskuista vähennettävät arvonlisäverot. (Verohallinto 2017f.)

Arvonlisävero on oma-aloitteinen vero eli arvonlisäveron määrä tulee laskea ja tilittää itse oma-aloitteisesti Verohallinnolle. Verot ilmoitetaan ja maksetaan kuukausittain, jos yrityksen liikevaihto on yli 100 000 euroa, neljännesvuosittain, jos liikevaihto on enintään 30 001–100 000 euroa ja kalenterivuositain, jos liikevaihto on enintään 30 000 euroa tai kyseessä on alkutuotanto tai taide-esineen tekijä. (Verohallinto 2017f.)

4.2.1 Arvonlisäverokannat

Arvonlisäveron kohteita ovat yleisesti ottaen tavaroiden ja palveluiden myynti. Tavaraksi määritellään aineellinen esine, mutta myös energiahyödykkeet, kuten sähkö, luetaan arvonlisäverotuksessa tavaroiksi. Jotkin tavarat säädetään ns. nollaverokannan alaisiksi, jolloin niiden myynti on verotonta, mutta tavaroiden valmistusta ja myyntiä varten tehdyt ostot ovat vähennyskelpoisia. Palvelut ovat pääsääntöisesti verollisia, ellei toisin laissa kerrota ja palveluiksi määritellään

kaikki muu, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa. Usein julkisin varoin tuetut palvelut ja palvelut, joiden tuottaminen on lailla säädeltyä tai viranomaisten valvomaa, ovat verottomia palveluita. (Verotieto Oy 2018, 122–123.)

Suomessa on käytössä kolme eri verokantaa. Lisäksi on olemassa arvonlisäverotonta toimintaa. Yleinen verokanta on 24 %, joka kattaa useimmat tavarat ja palvelut. Verokanta 14 % kattaa elintarvikkeet, rehut, sekä ravintola- ja ateriapalvelut pois lukien alkoholin. Verokanta 10 % kattaa kirjat, lääkkeet, liikuntapalvelut, elokuvanäytökset, kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien sisäänpääsyn, henkilökuljetuksen ja majoituspalvelut. (Verohallinto 2017f.)

Myynnin arvonlisäveron määrä lasketaan kertomalla veroton hinta sovellettavalla verokannalla ja jaetaan tulos sadalla. Arvonlisäveroa ei lasketa liikevaihtoon. Veron perusteena olevaan summaan lasketaan kaikki lisät, jotka myyjä veloittaa ostajalta, kuten laskutuslisä tai toimitusmaksu. Arvonlisäveron määrä lasketaan siis näiden kaikkien yhteissummasta. Tuotetta tai palvelua myydessä ostajalle tulee antaa lasku tai muu tosite, jossa on merkitty arvonlisäveron määrä. Ostaja voi tarvita tietoa arvonlisäveron määrästä sen vähentämistä varten. (Verohallinto 2017f.)

$$\text{veroton hinta} \times \text{sovellettava verokanta}/100$$

Suomessa on mahdollista soveltaa myös marginaaliverotusmenettelyä käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden myynissä. Kyseisen menettelyn soveltaminen on vapaaehtoista ja jos myyjä ei sitä sovelta, sovelletaan myyntiin arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä. Marginaaliverotusmenettelyn ideana on se, että yksityishenkilöltä ostetusta käytetystä tavarasta tai taide-, keräily- tai antiikkiesineestä verovelvollinen jälleenmyyjä suorittaa veron vain saastaan voittomarginaalista eli tavarahan myyntihinnan ja ostohinnan erotuksesta. Marginaaliverotusmenettelyä voi soveltaa myyntitapahtumittain tai verokausittain. Menettelyä voidaan soveltaa Suomen sisäisessä ja EU-maiden sisällä tapahtuvassa myynissä, mutta ei EU:n ulkopuolelle tapahtuvassa verottomassa myynissä. (Verohallinto 2018.)

Lisäksi Suomessa on käytössä rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Tämä tarkoittaa sitä, että palvelun myynnistä verovelvollinen on myyjän sijaan ostaja. Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan, kun myydään rakentamispalvelua tai työvoiman vuokrausta rakentamispalvelua varten, ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka myy rakentamispalvelua tai vuokraa työvoimaa rakentamispalvelua varten ja myynti tapahtuu Suomessa. Yksityishenkilölle myydessä tai tavaraa myydessä ei siis käytetä käännettyä verovelvollisuutta. Käännetty verovelvollisuus ei vaikuta arvonlisäveron vähennysoikeuteen. (Verohallinto 2020c.)

Käännetty arvonlisäverovelvollisuus otettiin käyttöön vuonna 2011 tavoitteena vähentää epärehellisten yritysten aiheuttamia veromenetyksiä ja parantaa rehellisten yritysten kilpailutilannetta rakennusosalalla. Menettelyä tulee soveltaa aina kun sen edellytykset täyttyvät. Menettelyä sovelletaan muun muassa maapohja- ja perustustyössä, rakennustyössä ja -asennuksessa, rakennuskoneiden ja sen käyttäjän vuokrauksessa ja rakennussiivouksessa. (Verotieto Oy 2018, 131.) Rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta käsitellään tarkemmin kappaleessa 5.2.

Käännettyä verovelvollisuutta sovellettaessa myyjän tulee aina antaa ostajalle veroton lasku, joka sisältää yleiset laskumerkinnot. Myyjä ilmoittaa verohallinnolle myymiensä palvelujen yhteismäärän ja ostaja taas ostamiensa palvelujen määrän. Lisäksi ostajan tulee laskea suoritettava vero ja ilmoittaa se, kuten myös ilmoittaa vähennyskelpoiset verot vähennettävissä veroissa. (Verotieto Oy 2018, 132.)

4.2.2 Arvonlisäverovelvolliset

Arvonlisäverovelvollisia ovat kaikki, jotka liiketoiminnan muodossa harjoittavat tavaroiden tai palveluiden myyntiä, yritysmuodosta riippumatta. Kuitenkin jos yrityksen liikevaihto jää alle 10 000 euron vuoden kestävä tilikauden aikana, yritys ei ole arvonlisäverovelvollinen. Yritys voi saada huojennusta maksettavasta arvonlisäverosta, jos sen liikevaihto on enintään 30 000 euroa. (Verohallinto 2017f.) Jos yritys ei ole arvonlisäverovelvollinen, se ei saa lisätä tuotteensa tai palvelunsa hintaan arvonlisäveroa (Tomperi 2017, 55).

4.2.3 Arvonlisäveron käsittely kirjanpidossa

Kirjanpidon tulee olla järjestetty niin, että siitä saadaan veron määräämistä varten tarvittavat tiedot. Kirjaukset voidaan tehdä esimerkiksi osakirjanpitoon niin, että niiden yhteys kirjanpitolaissa tarkoitettuun kirjanpitoon on vaikeuksitta todettavissa. Nämä ohjeet tulevat suoraan arvonlisäverolaista. (Ihantola, Leppänen & Kuhanen 2016, 52.)

Kirjanpitoa koskevia tarkempia määräyksiä on annettu arvonlisäveroasetuksessa. Kuukauden aikana suoritettavan ja vähennettävän arvonlisäveron määrään vaikuttavat liiketapahtumat on kirjattava aikajärjestyksessä sen ajankohdan mukaan, jolloin niiden perusteella suoritettava tai vähennettävä arvonlisävero on otettava huomioon. Eri verokantojen myynnit ja ostot on erotettava toisistaan asajärjestyksessä pidettävässä kirjanpidossa. Myös myynnit, joissa on sovellettu marginaaliverotusmenettelyä, on erotettava muista myynneistä. (Ihantola, Leppänen & Kuhanen 2016, 52.)

Kirjanpitolautakunta on antanut arvonlisäveron kirjaamisesta yleisohjeen. Kirjaamiseen on erilaisia vaihtoehtoja, joilla ei ole vaikutusta tuloslaskelmassa esitettävien tuottojen ja kulujen suuruuteen tai arvonlisäveron määrään. Nettokirjaus on yleisin kirjaustapa. Tällöin jokaisesta liiketapahtumasta kirjataan veron määrä erikseen suoritettavan arvonlisäveron tilille tai vähennettävän arvonlisäveron tilille. Nämä tilit päätetään kuukausittain tilitettävän arvonlisäveron tilille, jolta kirjataan maksettavat verot aina viimeistään kohdekuukautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivä. Veroton summa kirjataan sellaisenaan tulo-, meno- tai oikaisutilille. (Ihantola, Leppänen & Kuhanen 2016, 53.)

Myös niin kutsuttu bruttokirjaus on mahdollinen. Tällöin myynnit ja ostot kirjataan verollisina ja niiden yhteismäärät oikaistaan kuukausittain verottomiksi siirtämällä arvonlisäveron osuus oikaisutille. Verovelvollinen voi valita, mitä kirjaustapaa käyttää ja tapojen yhdisteleminen on myös sallittua. (Ihantola, Leppänen & Kuhanen 2016, 53–55.)

Verovelvollisen on annettava myynnistä lasku, jos ostaja on elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö. Laskuun tulee merkitä muun muassa laskun antamispäivä,

juokseva tunniste, myyjän arvonlisäverotunniste, myyjän ja ostajan nimi ja osoite, tavaran tai palvelun määrä ja luonne, toimituspäivä, veron peruste, verokanta ja suoritettavan veron määrä jokaisesta verokannasta erikseen, viittaus marginaali-verotusmenettelyn soveltamiseen sekä verottomuutta osoittava merkintä, jos myynnistä ei ole suoritettava veroa, ja verottomuuden syy. Kun lasku on asianmukainen, se oikeuttaa arvonlisäverovelvollisen ostajan vähentämään verolliseen ostoonsa sisältyvän arvonlisäveron. (Ihantola, Leppänen & Kuhanen 2016, 59–60.)

Jos yritys ottaa myytäväksi tarkoitettuja hankintoja yrityksen omaan käyttöön, tulee suorittaa menonsiirtovienti. Arvonlisäverosta ei tarvitse tehdä kirjausta, jos tavara otetaan arvonlisäverotuksessa vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Jos taas tavara otetaan arvonlisäverotuksessa vähennyskelvottomaan käyttöön, on siitä suoritettava vero. Yksityisen elinkeinonharjoittajan ottaessa tavaroita yksityiskäyttöön, tavarasta ei tarvitse maksaa arvonlisäveroa. Rajana tässä on 850 euroa vuodessa. Ylittävältä osalta on suoritettava vero. (Tomperi 2017, 64.)

4.2.4 Arvonlisäveron vähennysoikeus

Yritys saa vähentää tilitettävästä arvonlisäverosta ostojensa verot, jotka ovat sisältyneet yrityksen ostamien tavaroiden ja palveluiden hintoihin. Jotta arvonlisäveron saa vähentää, tavaran tai palvelun tulee olla ostettu toiselta arvonlisäverovelvolliselta ja sitä tulee käyttää verollisessa liiketoiminnassa. Ostoista tulee olla laskut, joista arvonlisäveron määrät käyvät selville. (Verohallinto 2017f.)

Yrityksellä voi olla sekä verotonta, että verollista liiketoimintaa, jolloin vähennysoikeus koskee niiden kulujen arvonlisäveroa, jotka kohdistuvat suoraan ja välittömästi verolliseen liiketoimintaan. Esimerkiksi yleiskuluihin sisältyvät toimistokulut ovat kuluja, jotka palvelevat yrityksen toimintaa kokonaisuudessaan. (Verohallinto 2017f.) Jos arvonlisäverollisen palvelun tai tuotteen ostava yritys ei ole arvonlisäverovelvollinen, se ei luonnollisestikaan saa vähentää laskussa olevaa arvonlisäveroa (Tomperi 2017, 55).

4.2.5 Arvonlisäverottomat palvelut ja tuotteet

Arvonlisäverolain mukaan arvonlisäverottomia tuotteita ja palveluita ovat muun muassa kiinteistöluovutukset, postipalvelut, terveyden- ja sairaanhoito, sosiaalihuolto, koulutus, hengellinen apu, rahoituspalvelut, sijoituskulta, vakuutuspalvelut, esiintymispalkkiot ja jotkin immateriaalioikeudet, yhteisön jäsenilleen julkaisema sanoma- tai aikakauslehti ja tietyt vesialukset. Lisäksi arvonlisäverottomia ovat esimerkiksi käyjiä maksuvälineitä olevat setelit ja kolikot, hautapaikan avaamis- ja hoitopalvelut ja muut hautaustoimintaan liittyvät palvelut, kullan myynti keskuspankille, kuurojen tulkkaukspalvelut ja itse poimittujen luonnonvaraisten marjojen ja sienien myynti muualta kuin erityisestä myyntipaikasta. (Arvonlisäverolaki 1501/1993.)

4.2.6 Arvonlisävero ulkomaankaupassa

Yleensä ulkomaille suuntautuvasta myynnistä ei peritä veroa. On kuitenkin tärkeää erotella EU-maiden välinen kauppa ja EU:n ulkopuolelle kohdistuva kauppa. Yhteisömyynnissä eli EU-maiden välillä tapahtuva kauppa on arvonlisäverotonta. Ostajalla on kuitenkin tällöin oltava alv-tunnus (VAT-tunnus), joka on mainittava myyntilaskussa ja tuote on toimitettava EU:n jäsenvaltioon. Muualle kuin EU:n jäsenvaltioihin tapahtuva myynti ei ole yhteisömyyntiä vaan verotonta ulkomaankauppaa. (Tomperi 2017, 56.)

Ostettaessa tavaroita tai palveluita EU:n jäsenvaltioista verotus tapahtuu kotimaan arvonlisäverotuksen yhteydessä (Tomperi 2017, 56). EU:n ulkopuolelta hankittaessa arvonlisäverotuskäytäntö muuttui vuoden 2018 alussa. Uuden käytännön mukaan maahantuojaja on Verohallinnon asiakas, jos maahantuojaja on arvonlisäverovelvollinen tai jos kyseessä on yksityinen elinkeinonharjoittaja ja tuonti liittyy tuojan liiketoimintaan. Tullin asiakkaita ovat sen sijaan yksityishenkilöt, yksityiset elinkeinonharjoittajat, kun tuonti ei liity tuojan liiketoimintaan sekä ulkomaalaiset elinkeinonharjoittajat, jotka eivät ole Suomen arvonlisäverorekisterissä. (Verohallinto 2017d.)

Maahantuonnissa Verohallinnon asiakas laskee maahantuonnin arvonlisäveron määrän Suomen alv-kantojen mukaan veron perusteesta. Veron peruste muodostuu tullausarvosta ja Tullin kantamista veroista sekä maahantuontiin liittyvistä kuluista. Asiakas ilmoittaa maahantuonnin arvonlisäveron arvonlisäveroilmoituksella tullauspäivän mukaisesti ja maksaa arvonlisäveron esimerkiksi OmaVeron kautta. (Verohallinto 2017d.)

4.2.7 Arvonlisäveron tilittäminen

Pääsäännön mukaan yritys tilittää arvonlisäveron suoriteperusteisesti. Tämä tarkoittaa sitä, että myyjä tilittää arvonlisäveron, kun myyty tavara on toimitettu tai palvelu suoritettu. Yleensä myös ostohintaan sisältyvä arvonlisävero vähennetään siltä kaudelta, kun tavara tai palvelu on vastaanotettu. Suoriteperustetta noudatettaessa ei ole siis merkitystä, milloin tavara tai palvelu on veloitettu tai maksettu. (Verotieto Oy 2018, 130.)

Tilikauden aikana on myös oikeus käyttää laskutusperustetta, jolloin vero suoritetaan siltä kalenterikuukaudelta, jonka aikana ostajaa on veloitettu toimitetusta tavarasta tai palvelusta. Myös ostojen osalta on mahdollista käyttää laskutusperustetta tilikauden aikana. Tilikauden päätyttyä veloittamatta tai, jos veloitusta ei käytetä, kertymättä olevista myyntihinnoista vero tulee suorittaa tilikauden viimeiseltä kalenterikuukaudelta. Sama tehdään ostoista tehtävissä vähennyksissä. Laskutusperuste oikaistaan siis suoriteperusteiseksi tilikauden päättyessä. (Verotieto Oy 2018, 130.)

Vuodesta 2017 alkaen ne yritykset, joiden tilikauden liikevaihto on enintään 500 000 euroa, voivat tilittää arvonlisäveron maksuperusteisesti. Arvonlisäveron tilitysperusteen voi tällöin yritys valita itse. Yritys voi myös valita, milloin se siirtyy käyttämään maksuperustetta. Maksuperusteista tilitystä tulee noudattaa sekä yrityksen myynissä, että ostoissa. Jos yrityksen liikevaihto ylittää aiemmin mainitun 500 000 euroa ennakoimattomasti, maksuperustetta voidaan soveltaa kyseisen tilikauden loppuun asti. (Verotieto Oy 2018, 130.)

Maksuperustetta voidaan soveltaa vain Suomessa tapahtuviin tavarain tai palvelun myynteihin ja ostoihin. Sitä ei voi siis soveltaa tuonteihin tai vienteihin, eikä

yhteisömyyntien ja hankintojen ajalliseen kohdistamiseen. Perustetta ei voi käyttää myöskään niiden rajat ylittävien palvelujen myynteihin, joihin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. (Verotieto Oy 2018, 130.)

Maksuperusteisesta arvonlisäveron tilityksestä voi olla hyötyä sellaiselle yritykselle, joka saa maksun myynnistään vasta toimitus- tai laskutuskuukauden jälkeen. Maksuperusteiseen tilitykseen ei siis ole kannattavaa siirtyä, jos maksun saa jo toimitus- tai laskutuskuukauden aikana. Kyseinen tilitysjärjestely ei ole myöskään kannattava, jos yritys saa arvonlisäveropalautuksia, eli ostoista vähennettävät arvonlisäverot ovat myynnistä suoritettavia arvonlisäveroja suuremmat. (Verotieto Oy 2018, 130–131.)

Maksuperusteista arvonlisäveron tilitystä saa hyödyntää poikkeuksellisesti myös arvonlisäverovelvolliset, joihin ei sovelleta kirjanpitolakia tai joilla on oikeus laatia maksuperusteinen tilinpäätös tai olla laatimatta tilinpäätöstä, vaikka liikevaihto ylittäisi 500 000 euroa. Tällaiset arvonlisäverovelvolliset saavat soveltaa maksuperustetta myynteihin, vaikka eivät soveltaisi sitä ostoisiin. (Verotieto Oy 2018, 131.)

4.2.8 Arvonlisäveroilmoituksen korjaaminen

Jos yritys huomaa arvonlisäveroilmoituksellaan virheitä, sen tulee lähettää oikaisuilmoitus, joka korvaa verokauden aiemman ilmoituksen. Virheitä voi korjata oikaisuilmoituksella 45 päivän ajan ilman seuraamuksia. Yleisesti ottaen virhe korjataan sille verokaudelle annettavalla oikaisuilmoituksella, jolle virhe kohdistuu. (Verohallinto 2017f.)

4.3 Arvonlisävero Euroopan Unionissa

Arvonlisävero on käytössä suuressa osassa maailman maista, toisin sanoen yli 160 maassa. Arvonlisäveroa käyttäviin maihin lukeutuu muun muassa lähes kaikki OECD-maat eli Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestöön kuuluvat maat, sekä tärkeimmät kyseisen järjestön ulkopuoliset maat, kuten Kiina, Venäjä ja Brasilia. (Veronmaksajain liitto ry 2020a.)

Euroopan Unioni ei suoraan sääntele EU-maiden verokantoja tai osallistu veronkantoon. Verojen määrästä ja käytöstä päättää aina kunkin maan hallitus. EU kuitenkin varmistaa, että tavarat, palvelut ja pääoma voivat liikkua vapaasti EU:n sisämarkkinoilla, verotuksella ei anneta kohtuutonta etua kenellekään ja että verotus ei ole syrjivää valvomalla kuitenkin jossain määrin kansallisia verosääntöjä. Euroopan Unionilla on tavoitteena oikeudenmukainen, tehokas ja kasvua edistävä verotus. (Euroopan Unioni 2019.)

Arvonlisäveroprosentit vaihtelevat paljon EU-maiden välillä. Yleistä verokantaa tarkastellessa EU:n alhaisin veroprosentti 17 on Luxemburgissa ja korkein veroprosentti 27 Unkarissa. Yleisen verokannan on oltava EU-maissa vähintään 15 prosenttia. Useimmissa EU-maissa on lisäksi käytössä Suomen tapaan alennettuja verokantoja, joista alhaisin prosentti 5 on käytössä useassa maassa ja korkein prosentti 18 on käytössä Unkarissa. Pääsääntöisesti alennetun verokannan on oltava vähintään 5 prosenttia. Lisäksi joissain EU-maissa on käytössä yleisen ja alennetun verokannan lisäksi poikkeuksellisen alhainen verokanta. Esimerkiksi Ranskassa on käytössä 2,1 prosentin verokanta ja Luxemburgissa 3 prosentin verokanta. (Sinun Eurooppasi 2019.)

Verotuspaikkaan EU:n sisällä vaikuttaa liiketoimen luonne, luovutettu tavara ja se, liittyykö liiketoimeen kuljetusta. Tavaraa luovutettaessa verotuspaikka on se, jossa tavara luovutetaan. Tavaroiden yhteisöhankinnassa verotuspaikka on se maa, jossa hankkija ottaa toimituksesta tavarat vastaan. Maahantuonnissa verotuspaikka on se maa, johon tavarat saapuvat. Palvelujen osalta verotuspaikka on se, jossa palvelu suoritetaan. Esimerkiksi kiinteään omaisuuteen liittyviin palveluihin, matkustajien kuljetukseen, kulttuuri-, urheilu-, koulutus- ja viihdetoimintaan sekä ravintolapalveluihin liittyen on poikkeuksia säännöissä, jotta voidaan varmistua, että palvelu verotetaan siellä, missä se tosiasiaassa käytetään. (EUR-Lex 2017.)

Useimmissa EU-maissa on käytössä Suomen tapaan helpotuksia pienille yrityksille arvonlisäveron suhteen. Tiettyjen ehtojen toteutuessa pienet yritykset saavat vapautuksen arvonlisäverosta, jolloin ne eivät saa myöskään vähentää omista ostolaskuistaan arvonlisäveroa tai lisätä sitä myyntilaskuihin. Yritys voi kuitenkin

halutessaan ilmoittautua arvonlisäverovelvolliseksi, jolloin yrityksen täytyy luonnollisesti maksaa arvonlisäveroja, mutta toisaalta se saa silloin myös vähentää arvonlisäverot ostolaskuista. On kuitenkin tärkeää huomata, että ehdot ja rajat arvonlisäverosta vapautumiseen vaihtelevat maiden välillä ja joissain maissa se ei ole mahdollista lainkaan. Samoin Suomen tapaan joissain EU-maissa yrityksen liikevaihdon jäädessä tietyn rajan alle, yritys voi saada helpotusta arvonlisäveroihin. (Your Europe 2019.)

5 ARVONLISÄVERON ERITYISPIIRTEET

Arvonlisäveron käsittelyssä on monia erityispiirteitä eri toimialoilla, kuten rakentamispalveluissa, terveydenhuollossa ja kunnilla sekä kaupungeilla. Monetran asiakkaista suurin osa on kuntia ja kaupunkeja, mutta myös kuntayhtymiä ja yrityksiä, joiden ostolaskujen käsittelyssä tarvitaan tietoa muun muassa terveydenhuollon ja rakentamispalveluiden arvonlisäverotuksesta. Seuraavissa kappaleissa käsitellään eri toimialojen arvonlisäverotuksen erityispiirteitä.

5.1 Terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus

Kuten jo aiemmin on mainittu, terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden myynti on arvonlisäverotonta toimintaa. Vaikka teoriassa puhutaan arvonlisäverosta lähinnä myynnin näkökulmasta, on nämä seikat tärkeää tietää ja huomioida myös ostolaskujen käsittelyssä, jotta pystytään esimerkiksi puuttumaan virheellisiin laskuihin ja muistetaan jättää arvonlisävero vähentämättä, koska lasku ei sitä sisällä.

Terveyden- ja sairaanhoitopalveluilla tarkoitetaan arvonlisäverolain mukaan ”ihmisen terveydentilan sekä toiminta- ja työkyvyn määrittämiseksi taikka terveyden sekä toiminta- työkyvyn palauttamiseksi tai ylläpitämiseksi tehtäviä toimenpiteitä.” Kyseessä tulee olla valtion tai kunnan tarjoamassa terveydenhuollon yksikössä annettava hoito tai yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa tarkoitettu hoito. Hoidon tulee antaa terveydenhuollon ammattihenkilö, joka toimii lakiin perustuvan oikeuden nojalla tai joka on lain nojalla rekisteröity. (Arvonlisäverolaki 1501/1993.)

Myös sairaankuljetukset siihen tarkoitetulla kuljetusvälineellä, tutkimus- ja laboratoriopalvelut, hammaslääkärin tai vastaavan myymät hammasproteesit ja niihin liittyvät työt, äidinmaito, ihmisveri, ihmiselimet ja ihmiskudokset, sekä välittömästi terveyden- ja sairaanhoidossa käytettävät tavarat ja palvelut ovat arvonlisäverottomia. (Arvonlisäverolaki 1501/1993.)

Terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden edelleen myynti on myös arvonlisäverotonta. Edelleen myyjällä ei tarvitse olla yksityisestä terveydenhuollosta annetun

lain mukaista lupaa, mutta hoidon antajalla tämä lupa tulee olla tai hänen tulee olla merkittynä itsenäisenä terveydenhuollon ammattiharjoittajana yksityisten palvelujen antajien rekisteriin. Luonnollisesti myytävien palveluiden tulee olla myös luonteeltaan arvonlisäverottomia. (Verohallinto 2019.)

Työterveyshuoltopalveluiden myynnissä on huomioitava se, että palvelujen arvonlisäverotus määräytyy samoilla perusteilla kuin muidenkin vastaavien palvelujen, vaikka työterveyshuollon järjestäminen onkin työnantajan lakisääteinen velvollisuus. Työterveyshuoltopalvelujen myyntilaskut voivat siis sisältää sekä arvonlisäverottomia että arvonlisäverollisia palveluita. Työterveyshuoltopalveluja myyvässä yrityksessä on ostolaskuissa tärkeää huomioida se, että terveydenhuoltoalan ammattihenkilöiden työvoiman luovuttaminen lasketaan terveyden- ja sairaanhoitopalveluksi, eli laskun tulee olla arvonlisäveroton. (Verohallinto 2019.)

Työnohjauspalvelut ovat pääsääntöisesti arvonlisäverollisia palveluita, mutta työnohjauksen päämäärä ratkaisee kuitenkin arvonlisäverollisuuden. Päämääränä on oltava ainoastaan yksittäisen potilaan hoito terapeuttisella tarkoituksella, jotta palvelua voidaan tarjota arvonlisäverottomana. Muut työnohjauspalvelut ovat arvonlisäverollista toimintaa. (Verohallinto 2017a.)

Kuten tekstissä on aiemmin myös mainittu, sosiaalihuollon palvelut ovat arvonlisäverotonta toimintaa. Sosiaalihuollon tarkoituksena on huolehtia lasten, nuorten, iäkkäiden ja vammaisten henkilöiden huollosta sekä esimerkiksi päihdehuollosta. Sosiaalihuolto on valtion tai kunnan harjoittamaa tai sosiaaliviranomaisen valvomaa muun sosiaalihuollon palvelujen tuottajan harjoittamaa toimintaa. Aiemmin mainittujen lisäksi myös tulkkauspalvelut esim. kuulovamman vaatimana ovat osa sosiaalihuoltoa. (Arvonlisäverolaki 1501/1993.)

5.2 Rakentamispalveluiden käännetty verovelvollisuus

Kuten aiemmin on mainittu, Suomessa on käytössä rakentamispalveluiden käännetty verovelvollisuus. Sen soveltaminen on pakollista, kun palvelu on rakentamispalvelu tai työvoimanvuokraus rakentamispalvelun suorittamiseen. Ostajan on oltava elinkeinoharjoittaja, jolla on ns. rakennusliikestatus, joka tarkoittaa sitä,

että se myy säännöllisesti rakentamispalvelua, vuokraa työvoimaa kyseiseen palveluun, rakentaa tai rakennuttaa rakennuksia myyntiä varten, myy tai luovuttaa kiinteistöjä, joita ei ole otettu vielä käyttöön perusrakennuksen tai uudisrakennustyön valmistuttua tai ostaa palvelun myydäkseen sen edelleen elinkeinoharjoittajalle, jolla on rakennusliikestatus. Myyjällä on velvollisuus selvittää, täyttääkö ostaja nämä edellytykset. Käännettyä verovelvollisuutta on sovellettava myös omaan loppukäyttöön tarkoitetuissa hankinnoissa, kun ostajalla on rakennusliikestatus. Jos myyjän liikevaihto on alle 10 000 euroa tilikaudessa ja myyjä ei ole vapaaehtoisesti rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta. (Takalo 2020.)

Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan Suomessa sijaitsevaan kiinteistöön kohdistuviin rakennus- ja korjaustöihin sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttamiseen sekä työvoiman vuokraukseen näitä palveluita varten. Pelkkää tavaraa myytäessä ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta. Myöskään suunnittelua, valvontaa tai muuta vastaavaa ei lasketa rakentamispalveluiksi, joten ne jäävät yleensä käännetyn verovelvollisuuden soveltamisen ulkopuolelle. Kuitenkin jos tällaiset palvelut sisällytetään rakentamisurakkaan, ne voidaan laskea osaksi rakentamispalvelua. Muutoin useammasta palvelusta koostuvat kokonaisuudet määritellään tapauskohtaisesti. (Takalo 2020.)

5.3 Metalliromun ja -jätteen myynnin käännetty arvonlisäverovelvollisuus

Metalliromun ja -jätteen myynnissä sovelletaan rakentamispalveluiden tavoin käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta eli myyjän sijaan ostaja on verovelvollinen ja laskee ja maksaa arvonlisäveron. Ostajan ja myyjän toimialla ei ole merkitystä, mutta molempien tulee olla elinkeinoharjoittajia ja arvonlisäverovelvollisten rekisterissä Suomessa ja myynnin tulee tapahtua Suomessa. Tavara on myyty Suomessa, jos tavara on Suomessa, kun se luovutetaan ostajalle tai tavara on Suomessa myyjän tai jonkun muun aloittaessa kuljetuksen. Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan vain epäjalon metalliromun ja -jätteen kauppaan, ei esimerkiksi muovi- tai lasijätteeseen tai metalliromuun liittyvän palvelun myyntiin. Metalliromun tai -jätteen käsitettä ei ole erikseen määritelty arvonlisäverolaissa, vaan käsite on sidottu CN-nimikkeistöön. Romun tulee olla täysin käyttökelvotonta eikä

se ole millään tavalla korjattavissa. Romussa voi kuitenkin olla jokin toimiva tai korjauskelpoinen osa, joka voidaan myydä edelleen. (Verohallinto 2014.)

5.4 Päästöoikeuksien kaupan arvonlisäverotus

Päästöoikeudet ovat aineettomia oikeuksia, joilla on tarkoitus kattaa tuotannollisen toiminnan ja lentoliikenteen aiheuttamien kasvihuonekaasupäästöjen ilmastolle aiheuttama laskennallinen kustannus. Päästökaupan tavoitteena on kasvihuonekaasupäästöjen seuraaminen ja hiilidioksidin päästövähennystavoitteiden saavuttaminen mahdollisimman kustannustehokkaasti. Kauppaa käydään EU:n sisäisesti sekä kansainvälisesti. (Verohallinto 2020b.)

Suomessa tapahtuvassa päästöoikeuden kaupassa sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, jos ostaja on merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin (Arvonlisäverolaki 1501/1993). Päästöoikeuskauppaa tapahtuu kuitenkin myös yhteisökauppana, koska päästökauppajärjestelmä on Euroopan Unionin laajuinen. Tällöin tulee selvittää minkä valtion arvonlisäverolainsäädäntöä ja myyntimaasäännöksiä kaupassa sovelletaan. Yhteisökaupassa voi täten tulla sovellettavaksi käänteinen verovelvollisuus. (Klöfverskjöld 2019.)

5.5 Kuntien arvonlisäverotus

Kuntien arvonlisäverotuskäytäntöihin liittyy erityispiirteitä esimerkiksi kilpailuneutraalisuuden ongelmien poistamisen vuoksi (Takalo 2020). Monetra Oy:n kaikissa alueyhtiöissä iso osa asiakkaista on kuntia, joten seuraavana tässä opinnäytetyössä käydään läpi kuntien arvonlisäverotusta.

5.5.1 Kuntien arvonlisäverotuksen lähtökohdat

Kunnat ja kuntayhtymät ovat verovelvollisia yritysten tavoin liiketoiminnan muodossa harjoittamastaan arvonlisäverotuksen piiriin kuuluvasta toiminnasta. Kunnilla voi kuitenkin olla viranomaistoimintaa, joka ei kuulu arvonlisäverotuksen piiriin sekä muuta verotonta liiketoimintaa. Tyhjentävää listaa sille, mitkä toiminnot ovat verotonta viranomaistoimintaa, ei pystytä tekemään, mutta pääsääntöisesti

sellaista toimintaa ovat ne, joita ei lainsäädännön mukaan voida ulkoistaa yksityisen toimijan hoidettavaksi. Kuntien ja kuntayhtymisen väliset liiketapahtumat voivat olla verollisia, koska molemmat ovat itsenäisesti verovelvollisia. Kunnan sisäiset liiketapahtumat ovat kuitenkin aina arvonlisäverottomia. (Takalo 2020.)

Kunnan toiminnan voi jakaa arvonlisäveron kannalta kolmeen erilaiseen toimintaan; verollinen liiketoiminta, veroton kuntapalautukseen oikeuttava toiminta sekä vähennys- ja palautusrajoitusten alainen toiminta. Kunnilla ja kuntayhtymillä on oikeus saada kuntapalautuksena verotonta toimintaa varten tehtyihin hankintoihin sisältyvä vero, jotta kilpailuneutraalisuuden ongelmat saadaan poistettua. (Takalo 2020.) Tämä oikeus on huomioitu valtion ja kunnan välisissä rahavirroissa, koska palautuksena haettava arvonlisävero on tarkoitettu jäämään kunnille kustannukseksi. Lisäksi kunnilla on oikeus saada laskennallinen palautus verottomana ostetuista sosiaali- ja terveystalouksista. (Montell & Strandberg, 2018.)

5.5.2 Kuntapalautus

Kuntapalautusjärjestelmässä on kyse valtion ja kunnan välisestä rahoitusjärjestelystä, josta säädetään arvonlisäverolaissa. Kunnalla on siis oikeus palautukseen siitä verosta, jota kunta ei voi vähentää. Järjestelmässä sovelletaan samoja ajallisen kohdistamisen, maksamisen, ilmoittamisen ja muutoksenhaun menettelyitä kuin muussa arvonlisäverollisessa toiminnassa. Palautuksen saa vain kunnan omista tavara- ja palveluostoista ja näissä tapauksissa on huomioitava, että ostos on oikeasti kunnan oma eikä esimerkiksi kunnan asukkaan tekemä ostos. Kyseessä ei ole kunnan tekemä oma ostos, jos lasku on osoitettu toimeentulon saajalle tai jos kunta maksaa jälkikäteen kuntalaisen ostoja perustuen tositteseen, jota ei ole osoitettu kenellekään ja jotka kuntalainen on voinut ostaa vapaasti miltä tahansa myyjältä. Jos taas toimeentulotuen saajalle myönnetään maksusitoumus, joka on osoitettu tietyille palveluntuottajille, kyseessä on kunnan oma ostos. Lasku tulee tällöin olla osoitettu kunnalle. (Verohallinto 2017c.)

Kunnilla on mahdollisuus ulkoistaa palveluntuotantojaan ja myös näissä tapauksissa voi olla aiheellista huomioida kuntien tekemien ostojen kuntapalautusoi-

keus. Jos kunta ostaa ulkoistetun palvelun toimintaan liittyviä tavaroita ja palveluita ja luovuttaa ne vastikkeetta palveluntuottajan käyttöön ja hankintoja käytetään vain kunnan järjestämisvastuulle kuuluvassa toiminnassa, kunnalla on hankinnoista oikeus kuntapalautukseen. (Verohallinto 2017c.)

Joissain tapauksissa kunnan tekemä hankinta voi kohdistua sekä vähennykseen oikeuttavaan että kuntapalautukseen oikeuttavaan käyttöön. Tällöin käyttö tulee jakaa näiden järjestelmien kesken todellista käyttöä parhaiten kuvaavalla tavalla, kuten työtuntien suhteessa. (Verohallinto 2017c.)

Kunnalla voi olla oikeus palautukseen myös tuesta tai avustuksesta suoritettavasta verosta. Tällöin tuen tai avustuksen on kuitenkin liityttävä suoraan hankinnan hintaan eli tuki määräytyy hankinnan hinnan perusteella. Esimerkiksi kunnan joukkoliikenteen harjoittajalle myöntämä tuki, joka alentaa kuntalaisen joukkoliikennelipun hintaa, on tällainen palautukseen oikeuttava tuki. Yleistuet, joiden maksaminen voi vaikuttaa hankinnan hinnanmuodostukseen, eivät oikeuta kuntapalautukseen. (Verohallinto 2017c.)

5.5.3 Laskennallinen palautus

Kuten tekstissä on aiemmin mainittu, arvonlisäverolain (1501/1993) pykälän 130 a mukaan kunnilla on oikeus saada palautuksena laskennallinen vero muuttamista verottomina hankkimistaan palveluista ja tavaroista. Kyseessä on viiden prosentin laskennallinen palautus, jonka määrä kuntien on ilmoitettava kalenterivuosittain verovirastolle. Laskennallisen palautuksen saa muun muassa verottomista terveyden- ja sairaanhoitopalveluista sekä hoidon yhteydessä luovutetuista hoitoon tavanomaisesti liittyvistä tavaroista ja palveluista. Lisäksi palautuksen saa verottomasta sosiaalihuollosta, sairaankuljetuksista, jotka tapahtuvat siihen tarkoitukseen varustetulla kuljetusvälineellä, tutkimus- ja laboratoriopalveluista, hammaslääkärin tai hammasteknikon myymistä hammasproteeseista ja niihin kohdistuvista hammasteknisistä työsuorituksista sekä äidinmaidosta, ihmisveistä, ihmiselimestä ja ihmiskudoksista. (Takalo 2020.)

Kunnilla on oikeus palautukseen myös terveydenhoidon tai sosiaalihuollon toiminnan harjoittajille toimintaa varten annetusta tuesta ja avustuksesta. Tuen täytyy kuitenkin olla suoraan hintoihin liittyvä. Lisäksi kunnan omaan henkilökuntaan kohdistuvista hankinnoista saa laskennallisen palautuksen. (Takalo 2020.)

Laskennallisen palautuksen saaminen ei kuitenkaan ole aina täysin yksioikoista. On muutamia selkeämpiä tapauksia, joissa palautusta ei saa, kuten toiselta kunnalta tai kuntayhtymältä tehdyistä hankinnoista tai toiselle kunnalle tai kuntayhtymälle annetusta tuesta tai avustuksesta. Näiden lisäksi palautusta ei saa työsuhteen perusteella maksetusta korvauksesta eikä yksityishenkilölle rahana maksetusta tuesta. Muissa tapauksissa palautuksen kannalta ratkaisevaa on se, millä perusteella tapauksen myynti on vapautettu verosta. Sillä ei ole merkitystä, mihin kunta käyttää palvelun, mutta ratkaiseva tekijä on se, mikä on palvelun todellinen sisältö. (Takalo 2020.)

Terveyden- ja sairaanhoidon osalta verotonta hoitoa on myös yksityisessä terveydenhuollon yksikössä annettu hoito, kun yksikkö harjoittaa toimintaansa yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukaisen luvan nojalla. Terveydenhuollon ammatinharjoittajan antama hoito on verotonta, jos itsenäinen ammatinharjoittaja on merkitty Valveri-rekisteriin. Myös esimerkiksi ulkomailta ostetut laboratoriopalveluista voi saada palautuksen, kun myyntimaana toimii Suomi. (Takalo 2020.)

Myös sosiaalihuollon osalta on Verohallinnon näkökulmasta joitakin rajoituksia, jotta myynti lasketaan verottomaksi. Yksityisen palveluntuottajan tulee olla merkitty rekisteriin tai olla tehnyt ilmoitus. Palveluun liittymätön tavaran myynti tai vuokraus ei ole sosiaalipalvelua. (Takalo 2020.)

Jotta kunnat saavat laskennallisen palautuksen, myyjän on annettava myynnistä lasku, jossa on merkintä myynnin verottomuudesta tai viittaus säännökseen. Jos verottomuuden peruste ei selviä laskusta, kunnan on selvitettävä verottomuuden perusteet muilla tavoin. On muutenkin kunnan tehtävä selvittää, onko kyseessä laskennalliseen palautukseen oikeuttava hankinta. (Takalo 2020.)

5.6 Ulkomaiset ostot

Ulkomailta ostettaessa tulee huomioida arvonlisäveron käsittelyä varten, onko kyseessä tavaran vai palvelun osto ja tapahtuuko osto toisesta EU-jäsenvaltiosta vai EU:n ulkopuolelta. EU-jäsenvaltiosta tavaraa ostettaessa eli yhteisöhankinnassa tavara toimitetaan toisesta EU:n jäsenvaltiosta Suomeen eikä tavaran myyjä vastaa tavaran asentamisesta tai kokoonpanosta Suomessa. (Takalo 2020.)

Yhteisömyynti tapahtuu verottomana, eikä ostolaskukaan näin ollen sisällä arvonlisäveroa. Yhteisöhankinta on kuitenkin verollista ja siihen sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Ostajan tulee itse laskea suoritettava vero yhteisöhankinnan veron perusteesta ja ilmoittaa summa yhteisöhankinnan tapahtumismaahan. Yhteisöhankinnan tapahtumamaan katsotaan olevan se, joka on kuljetettavan tavaran kuljetuksen päättymismaana. Yhteisöhankinnan ilmoitetaan ALV-ilmoituksella kohdassa ”Tavaraostot muista EU-maista” ja suoritettava arvonlisävero ilmoitetaan kohdassa ”Vero tavaraostoista muista EU-maista”. Yhteisöhankinnan vero voi olla vähennyskelpoinen ja se ilmoitetaan kauden vähennettävissä veroissa. (Leppänen 2019.)

Arvonlisäverovelvollisen hankkiessa tavaroita EU:n jäsenvaltioon sen ulkopuolelta on kyse maahantuonnista. Maahantuonti on verollista ja vero maksetaan yleensä maahantuontivaltioon. (Leppänen 2019.) EU:n ulkopuolelta hankittaessa arvonlisäverotuskäytäntö muuttui vuoden 2018 alussa. Uuden käytännön mukaan maahantuojia on Verohallinnon asiakas, jos maahantuojia on arvonlisäverovelvollinen tai jos kyseessä on yksityinen elinkeinonharjoittaja ja tuonti liittyy tuojan liiketoimintaan. Tullin asiakkaita ovat sen sijaan yksityishenkilöt, yksityiset elinkeinonharjoittajat, kun tuonti ei liity tuojan liiketoimintaan sekä ulkomaalaiset elinkeinonharjoittajat, jotka eivät ole Suomen arvonlisäverorekisterissä. (Verohallinto 2017d.)

Maahantuonnissa Verohallinnon asiakas laskee maahantuonnin arvonlisäveron määrän Suomen alv-kantojen mukaan veron perusteesta. Veron peruste muodostuu tullausarvosta ja Tullin kantamista veroista sekä maahantuontiin liittyvistä

kuluista. Asiakas ilmoittaa maahantuonnin arvonlisäveron arvonlisäveroilmoituksella tullauspäivän mukaisesti ja maksaa arvonlisäveron esimerkiksi OmaVeron kautta. (Verohallinto 2017d.) Maahantuonti ilmoitetaan arvonlisäveroilmoituksessa kohdassa "Tavaroiden maahantuonnit EU:n ulkopuolelta" ja suoritettava vero ilmoitetaan kohdassa "Vero tavaroiden maahantuonnista EU:n ulkopuolelta". Myös maahantuonti voi sisältää vähennyskelpoista veroa ja sen summa ilmoitetaan kauden vähennettävissä veroissa. Tällöin maahantuojalla kuitenkin tulee olla hallussaan tullauspäätös ja siihen liittyvät dokumentit. (Leppänen 2019.)

Palveluostojen kohdalla ostajan on tärkeää huomata, että ostetut palvelut ja tavarat erotellaan ALV-ilmoituksessa ja ostetut palvelut ilmoitetaan kohdassa "Palveluostot muista EU-maista. Palveluostoista suoritettava vero ilmoitetaan kohdassa "Vero palveluostoista muista EU-maista". (Leppänen 2019.)

5.7 Oman käytön verotus

Yrityksen oman tavaran tai palvelun ottaminen omaan käyttöön rinnastetaan myyntiin. Tässä taustalla on hankintaneutraalisuuden toteuttaminen. Veron perusteena tavaraa otettaessa omaan käyttöön on ostetussa tavarassa sen ostohinta tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta ja itse valmistetussa tavarassa valmistamisesta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset. Palvelun oman käytön veron perusteena ostetussa palvelussa on tavaran tavoin sen ostohinta tai todennäköinen luovutushinta tai itse suoritetussa palvelussa sen välittömät ja välilliset kustannukset. (Takalo 2020.)

Tavaran ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan niitä tilanteita, kun tavara otetaan yksityiseen kulutukseen, tavara luovutetaan vastikkeetta tai tavara siirretään muuhun kuin vähennykseen tai palautukseen oikeuttavaan käyttöön. Oman käytön verotuksen edellytys on, että tavarasta on voitu tehdä vähennys, tai tavara on valmistettu verollisen liiketoiminnan yhteydessä. Palveluiden omaa käyttöä koskevat vastaavat seikat. (Takalo 2020.)

6 ARVONLISÄVERON VÄHENNYSOIKEUDET

Arvonlisäverotuksen vähennysoikeuden tarkoituksena on eliminoida yrityksen myymien palveluiden ja tavaroiden hinnasta edellisen portaan siitä jo aiemmin maksama vero. Vähennysoikeus siis takaa sen, että palvelun ja tavarain hinnassa silloin, kun kuluttaja sen ostaa, on vero vain kertaalleen. Vähennysoikeus kuuluu vain verollista toimintaa harjoittaville yrityksille ja yhteisöille. (Verotieto Oy 2018, 122.) Yrityksien veron tilitys on käyty läpi aiemmin tässä opinnäytetyössä.

Kun arvonlisäverovelvollinen yritys harjoittaa sekä arvonlisäverollista, että arvonlisäveron vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa, yrityksen on tiedettävä, mihin toimintaan mikäkin hankinta kohdistuu, sillä arvonlisäveron vähennysoikeus määräytyy tämän perusteella. Jos hankinta kohdistuu molempiin toimintoihin, hankinnan arvonlisävero on vähennyskelpoinen vain siltä osin kuin hankinta kohdistuu arvonlisäverolliseen toimintaan. (Verohallinto 2016.)

6.1 Yleiskulut

Arvonlisäverovelvollisella on usein myös kohdistamattomia yleiskuluja, jotka palvelevat, niin arvonlisäverollista toimintaa kuin arvonlisäveron vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa. Tällaisia kuluja ovat esimerkiksi kirjanpitokulut ja muut hallinnolliset kulut. Ainoastaan arvonlisäverollista toimintaa harjoittava saa vähentää yleiskulujen arvonlisäverot kokonaisuudessaan. Arvonlisäverovelvollinen, joka harjoittaa sekä arvonlisäverollista että arvonlisäveron vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa, yleiskulujen arvonlisäveron vähennysoikeus määräytyy sen mukaan, missä suhteessa niitä käytetään kummassakin toiminnassa. Jakoperusteesta säädetään arvonlisäverolain pykälässä 117. (Verohallinto 2016.)

6.2 Henkilökuntakulut

Yrityksen henkilökunnan kuluista suuri osa on arvonlisäverotuksessa vähennyskelvottomia, koska yrityksen omistajille tai henkilökunnalle tekemät hankinnat eivät palvele verollista liiketoimintaa. Muun muassa henkilökunnalle ostettuihin lahjoihin ja liikuntaharrastuskuluihin sisältyvä arvonlisävero on vähennyskelvoton. Myös esimerkiksi työntekijän työmatkalla yöpyessä hotellissa huoneen hintaan

sisältyvän aamiaisen arvonlisävero on vähennyskelvoton, koska aamiaista pidetään työntekijän yksityisenä kulutuksena. (Lindfors 2010, 68.) Lisäksi työsuhteeseen liittyvät palkinnot ovat vähennyskelvottomia. Sen sijaan työpäivän aikana järjestettyjen läksiäiskahvien tai vastaavien kuluista on vähennys- tai kuntapalautusoikeus, koska ne lasketaan henkilökunnan virkistystilaisuuksiksi. (Takalo 2020.)

Henkilökunnan virkistystilaisuuksien kustannukset ovat useimmiten vähennyskelpoisia, jos tilaisuus on järjestetty koko henkilökunnalle tai osastolle yrityksen määräämänä ajankohtana. Sen sijaan, jos tilaisuus on järjestetty pienelle osalle henkilökuntaa, eikä yrityksen muulle henkilökunnalle järjestetä vastaavaa tilaisuutta, kustannukset ovat yleensä vähennyskelvottomia. Jos koko henkilökunnalle järjestettyyn tilaisuuteen osallistuu henkilökunnan puolisoita, kulut ovat yleensä puolisoitten osalta vähennyskelvottomia, mutta henkilökunnan osalta vähennyskelpoisia. (Takalo 2020.)

Henkilökunnan työmatkoista aiheutuneiden kulujen vähennyskelpoisuus määritellään matkan kohteen perusteella. Matkat asunnolta toimistolle eivät ole vähennyskelpoisia, kun taas tilapäiset matkat asunnolta asiakaskäyntikohteelle tai toimistolta työmaakohteelle ovat vähennyskelpoisia. (Takalo 2020.)

Ajoneuvoista aiheutuneet kulut ovat vähennyskelpoisia vain niiltä osin, kun niitä käytetään verolliseen liiketoimintaan. Työsuhdehenkilöautojen kustannukset ovat kokonaan vähennyskelvottomia, koska työntekijällä on oikeus ajaa myös yksityisajaja. Vähennyskelvottomia ovat siis myös ostetut polttoaineet, huoltokustannukset ja varaosat. Pysäköintimaksut ovat kuitenkin vähennyskelpoisia, kun pysäköinti liittyy yrityksen verolliseen liiketoimintaan. (Takalo 2020.)

Henkilökunnalle hankitut matkapuhelimet ovat kokonaan vähennyskelpoisia, kun yrityksen toiminta on kokonaan verollista. Jos työntekijä käyttää matkapuhelinta myös yksityiskäytössä, kulut sen osalta ovat vähennyskelvotonta. Kulut voi eritellä puheluerittelyn avulla tai jättämällä vähentämättä luontoisetuarvon osuus 20 euroa jokaisen matkapuhelimen osalta. Työntekijän kotiin hankitun tietoliikenneyhteyden vähennysoikeus on mutkikkaampi, sillä vähennyskelpoista on vain

työkäytön osuus, mutta sen osuutta on haastavaa selvittää. Usein veroviranomaiset ovat jälkiverottaneet vähennykset kokonaisuudessaan. (Takalo 2020.)

Yritys voi halutessaan osallistua työntekijän muutosta aiheutuneisiin kuluihin, mutta kulut nähdään työntekijän yksityiseen kulutukseen liittyvinä kuluina, jolloin ne eivät ole yritykselle vähennyskelpoisia. Yritys voi myös hankkia työntekijöilleen työvaatteita, joissa vaatteiden välttämättömyys vaikuttaa kulujen vähennyskelpoisuuteen. Suoja-asujen vähennysoikeus on selvä, mutta pukeutumisen yhtenäisyyden vuoksi hankittujen asujen verotuskäytäntö vaihtelee. (Takalo 2020.)

6.3 Henkilöstöruokailu

Henkilöstöruokailussa tulee myös huomioida arvonlisäveron vähennysoikeus. Oikeuteen vaikuttaa ruokailun järjestämistapa. Työnantaja voi järjestää henkilöstölleen ruokailun esimerkiksi itse omissa tiloissaan tai tekemällä sopimuksen ulkopuolisen ravintolanpitäjän kanssa. Työnantajan tarjotessa henkilöstölleen lounaseteleitä tai muita vastaavia maksuvälineitä tai maksaessa työntekijälle suoraan tämän ruokailukulut, arvonlisäveron vähennysoikeutta ei tarvitse miettiä, sillä työnantajan ostamat lounassetelit eivät sisällä arvonlisäveroa. (Verohallinto 2017b.)

Työnantajan tarjotessa vastikkeetta omassa ruokalassaan valmistettuja tai ulkopuoliselta ravintolalta ostettuja aterioita, arvonlisäverotuksessa sovelletaan oman käytön verotuksen sääntöjä. Yleensä oman käytön verotusta sovelletaan, kun palvelu suoritetaan verollisen liiketoiminnan yhteydessä ja palveluja myydään myös ulkopuoliselle. Arvonlisäverolaissa on kuitenkin oma erityissäännös koskien henkilöstöruokailua. Säännöksen mukaan henkilökunnalle luovutettu ravintola- ja ateriapalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun palveluja ei myydä ulkopuolisille. Oman käytön verotusta sovelletaan siis, kun työnantaja harjoittaa arvonlisäverotuksessa liiketoiminnaksi luettavaa toimintaa ja työnantajan tilikauden liikevaihto on vähintään 10 000 euroa. Verotuksessa sovelletaan myynnin verokantoja, joka tarkoittaa ravintola- ja ateriapalveluissa 14 prosenttia. (Verohallinto 2017b.)

Työnantaja on oikeutettu vähentämään arvonlisäverollista henkilöstöruokailupalvelua varten hankkiemiensa tavaroiden arvonlisäveron. Henkilöstöruokailutilojen ja niitä varten tehtyjen hankintojen arvonlisäveron saa vähentää, jos työnantaja harjoittaa arvonlisäverollista henkilöstöruokailutoimintaa. Näin myös silloin, jos työnantaja on arvonlisäverovelvollinen ainoastaan henkilöstöruokailutoiminnasta. Jos työnantaja korvaa ruokailukulut suoraan työntekijälleen, työnantaja ei saa tällöin vähentää arvonlisäveroa, koska kyseessä on tällöin työntekijän yksityiskulutus. Tästä poikkeuksena ovat ainoastaan ateriat, jotka liittyvät esimerkiksi sopimusneuvotteluihin tai markkinointitilaisuuteen. (Verohallinto 2017b.)

6.4 Edustus- ja markkinointikulut

Kirjanpidossa on tärkeää erotella edustuskulut ja markkinointikulut, vaikka rajan veto niiden välillä on usein haasteellista. Kulut tulee erotella, sillä muun muassa niiden arvonlisäveron vähennyskäytännöt eroavat toisistaan. Edustuskulujen arvonlisäveroa ei saa vähentää, kun taas markkinointikulujen arvonlisäveron saa vähentää. Vähennysoikeuden arvioinnista on kerrottu myöhemmin lisää. (Verohallinto 2017e.) Edustusmenojen käsittely poikkeaa myös tuloverotuksessa, sillä edustusmenoista on vähennyskelpoista puolet edustusmenojen määrästä. Jos johonkin edustusmenoon sisältyy elinkeinotoimintaan kuulumatonta osuutta, sitä ei saa siltä osin vähentää verotuksessa. (Verohallinto 2020a.)

Arvonlisäverolaissa ei ole määritelty edustuskulun käsitettä, mutta tuloverotuksessa käytetään käsitettä edustusmeno ja näitä käsitteitä sovelletaan yhtenevästi tuloverotuksessa ja arvonlisäverotuksessa. Edustuskuluina pidetään elinkeinotoimintaan liittyviä, mutta yrityksen ulkopuolisiin henkilöihin kohdistuvia kuluja. Kyseessä voi olla esimerkiksi vieraanvaraisuus asiakkaita kohtaan, uusien liikesuhteiden luominen tai vanhojen suhteiden ylläpitäminen. Vastaavat omaan henkilökuntaan kohdistuvat kulut luetaan arvonlisäverotuksessa yleensä virkistyskuluihin tai vähennyskelvottomaan yksityiskulutukseen. (Verohallinto 2017e.)

Markkinointi- ja edustustilaisuuden erottaa yleensä niiden kohdeyleisö. Markkinointi- ja mainostilaisuudet ovat yleensä avoimia tilaisuuksia, joissa yritystä ja sen tuotteita tehdään tunnetuksi ja tilaisuuksiin on vapaa pääsy. Markkinointitilaisuus-

teen voi sisältyä vähäistä tarjoilua. Edustustilaisuus on taas suunnattu sinne erikseen kutsutuille tietyille henkilöille, eikä sinne ole vapaata pääsyä. Edustustilaisuus keskittyy enemmän esimerkiksi uutuustuotteiden esittelyyn kuin yrityksen esittelyyn, sillä kohdeyleisö yleensä tietää yrityksen jo entuudestaan. Korkein hallinto-oikeus on kuitenkin vuonna 2013 antanut vuosikirjapäätöksiä, joiden mukaan tietyin edellytyksin myös rajatulle kohderyhmälle markkinointi voi olla nimenomaan markkinointia eikä edustusta ja näin ollen kulut vähennyskelpoisia. (Verohallinto 2017e.)

Kuntien osalta edustamiseksi lasketaan vain liiketoiminnan yhteydessä tapahtuva edustaminen. Edustamista on esimerkiksi yhteistyösuhteiden edistäminen toisten kuntien, viranomaisten tai yritysten välillä. (Takalo 2020.)

6.5 Arvonlisäveron vähennysoikeuden arviointi

Yksinkertaistettuna verolliseen liiketoimintaan liittyvien markkinointikulujen arvonlisäverot ovat vähennyskelpoisia, kun taas edustustarkoitukseen hankittujen tavaroiden ja palveluiden hintoihin sisältyvä arvonlisävero on vähennyskelvottomia. Tilaisuuden tarkoitusta ja luonnetta on kuitenkin tarkasteltava lähemmin, jotta voidaan varmistua siihen liittyvien kulujen arvonlisäveron vähennysoikeudesta. Selkeästi vähennyskelvottomia edustuskuluja ovat edustukseen liittyvät ravintolakulut, edustuslahjat, edustusmatkat ja edustamiseen käytettyjen kiinteistöjen, huoneistojen, veneiden ynnä muiden vastaavien kulut. (Verohallinto 2017e.)

Yksinomaan liiketoimintaan liittyvän markkinointitilaisuuden kohdalla on tilaisuuden luonteen lisäksi tarkasteltava kulujen luonnetta ja tilaisuuden osallistujia, jotta voidaan varmistua kulujen vähennysoikeudesta. Tilaisuuden täytyy olla siis selkeästi markkinointitilaisuus ja siihen liittyvien kulujen tavanomaisia ja tilaisuuteen liittyviä, jotta kuluista on vähennysoikeus. Muutoin ne luetaan edustusluonteiseksi, jolloin vähennysoikeutta ei ole. (Verohallinto 2017e.)

Tilaisuuden luonnetta määriteltäessä tarkastellaan tilaisuuden ohjelmaa, toteutettua sisältöä, tarjoilua ja tarjoilun sisältyessä tilaisuuteen tarkastellaan ohjelman pituutta, tarjoilun toiminnallista liittymistä ohjelmaan ja tarjoilun sisältöä. Tarjoilun

ollessa pääroolissa, tilaisuus luetaan edustustilaisuudeksi. On myös mahdollista, että tilaisuus on sekä markkinointitilaisuus-, että edustustilaisuus, jolloin kulut jaetaan vähennyskelpoisiin ja vähennyskeltottomiin. Tilaisuus voi olla myös osittain edustusta ja osittain virkistystä tai yksityiskulutusta. Tästä esimerkkinä yrityksen merkkipäiväjuhlat, joihin on kutsutettu sekä omaa henkilökuntaa, että ulkopuolisia asiakkaita. (Verohallinto 2017e.)

Tilaisuuden kulujen luonnetta tulee erikseen tarkastella, vaikka kyseessä olisi markkinointitilaisuus. Tilaisuuden sisältäessä tavanomaista kahvi- tai lounastarjoilua, kulut ovat vähennyskelpoisia. Jos taas tarjoilu nousee päärooliin, kulut ovat vähennyskeltottomia edustuskuluja, kuten opinnäytetyössä on aiemmin mainittu. (Verohallinto 2017e.)

Kuten aiemmin on myös mainittu, tilaisuuden osallistujat määrittelevät myös sitä, onko kyse markkinoinnista vai edustuksesta. Kohderyhmämarkkinointi ja edustustilaisuudet voi olla osallistujien puolesta haasteellista erotella. Eron niiden välillä voi tehdä tilaisuuden ohjelma ja kulut. Jos ne ovat luonteeltaan markkinointitilaisuuteen sopivia, verolliseen liiketoimintaan kohdistuvat kulut ovat vähennyskelpoisia. Markkinointitilaisuuteen osallistuvien vieraiden yöpymis- ja matkakulut ovat vähennyskelpoisia, toisin kuin jos kuljetus ja majoitus on järjestetty, jotta vieraililla olisi mahdollisuus osallistua edustuksena pidettävään vapaamuotoisempaan ohjelmaan. (Verohallinto 2017e.)

7 POHDINTA

Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli helpottaa ja sujuvoittaa toimeksiantajan työntekijöiden työntekoa ostolaskujen parissa sekä samalla lisätä työntekijöiden tietoisuutta kaikista arvonlisäverotuksen erityispiirteistä. Tavoitteen saavuttamiseksi laadittiin arvonlisävero-opas, johon koottiin toimeksiantajan kannalta olennaisimmat asiat arvonlisäveron käsittelystä. Lisätietoja oppaan laatimista varten kysyttiin toimeksiantajan työntekijöiltä, jotta oppaaseen saataisiin varmasti mahdollisimman hyödyllistä tietoa juuri toimeksiantajan työntekijöitä ajatellen. Kommenttien myötä oppaaseen tiedettiin kerätä tietoa esimerkiksi metalliromun ja päästöoikeuksien myynnin arvonlisäverotuksesta.

Työn tuloksena laadittiin siis arvonlisävero-opas, josta muodostui kokonaisuus, jossa tiedot on koottu aihealueittain. Pohjatyönä tehty teoreettinen osuus oli merkittävässä roolissa oppaan teossa, sillä teorian avulla sai erittäin hyvän käsityksen siitä, mitä oppaassa oli tarpeen käsitellä. Työntekijöiden kanssa käytyjen keskustelujen myötä kävi ilmi, että opas oli hyvin toivottu ja tarpeellinen ja uskon sen vastaavan tarpeisiin. Opas tulee olemaan myös omassa työssäni hyvin tarpeellinen työkalu. Oppaan avulla pystytään myös vähentämään virheiden riskiä ostoreskontran hoitajan työssä.

Tämä työ ei itsessään synnyttänyt varsinaisia kehittämissuhteita toimeksiantajalle tai jatkotutkimusaiheita, mutta uskon, että muissa Monetran prosesseissa vastaaville oppaille voi olla tarvetta. Esimerkkinä myyntireskontra, johon voisi tehdä arvonlisävero-oppaan myynnin näkökulmasta.

Oppaan tietojen lähteinä on käytetty vain yleisesti hyväksytyjä ja arvostettuja lähteitä, kuten Verohallinnon internetsivuja ja arvonlisäverolakia, eikä sisältöä ole pyritty muokkaamaan liikaa niin sanotusti oman näköiseksi, vaan siihen on vaan koottu tiivistetysti tärkeimmät tiedot, joten työn voi varmuudella arvioida luotettavaksi.

LÄHTEET

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.

EUR-Lex. 27.7.2017. EU:n yhteinen arvonlisäverojärjestelmä. Luettu 27.5.2019. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=legissum:l31057>

Euroopan Unioni. 10.4.2019. Arvonlisävero. Luettu 27.5.2019. https://europa.eu/european-union/topics/taxation_fi.

Ihantola, E-M., Leppänen, P. & Kuhanen, H. 2016. Yrityksen kirjanpito. Tallinna: Gaudeamus.

Klöfverskjöld, A. 2019. Päästökaupan verotus. Liiketalouden koulutusohjelma. Satakunnan ammattikorkeakoulu. Opinnäytetyö.

Leppänen, N. 2019. Oppimateriaalia kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksesta. Liiketalouden koulutusohjelma. Tampereen ammattikorkeakoulu. Opinnäytetyö.

Lindfors, H. 2010. Kirjanpito käytännönläheisesti. Helsinki: Edita Prima.

Monetra Oy. 2018a. Oulu. Luettu 7.10.2020. <https://www.monetra.fi/oulu/>

Monetra Oy. 2018b. Yritysesittely. Luettu 7.10.2020. <https://www.monetra.fi/yritys/>

Montell, P. & Strandberg, B. 2018. Arvonlisäverotus. <https://www.kuntaliitto.fi/talous/verotus/arvonlisaverotus>

Sinun Eurooppasi. Euroopan Unioni. 17.4.2019. Alv-säännöt ja alv-kannat. Luettu 18.5.2019. https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_fi.htm

Takalo, T. Alv-asiantuntija, KPMG Oy Ab. 2020. Arvonlisäverotuksen ajankohdaispäivä 14.9.2020. Julkaisematon. Opinnäytetyön tekijän hallussa.

Tomperi, S. 2017. Käytännön kirjanpito. Helsinki: Edita.

Verohallinto. 2014. Metallromun ja -jätteen myynnin käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Päivitetty 1.1.2017. Luettu 12.11.2020. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48512/metallromun_ja_jatteen_myyntin_kaannet/

Verohallinto. 2016. Arvonlisäveron vähennysoikeudesta. Päivitetty 17.3.2016. Luettu 28.7.2019. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48359/arvonlisaveron_vahennysoikeudest/

Verohallinto. 2017a. Arvonlisäverotus sosiaali- ja terveysalalla. Julkaistu 15.11.2017. Luettu 28.10.2020. <https://www.vero.fi/globalassets/tietoa-verohallinnosta/esitys--ja-opetusmateriaalit/verkkoseminaarit/arvonlis%C3%A4verotus-sosiaali--ja-terveysalalla-15.11.2017.pdf>

Verohallinto. 2017b. Henkilöstöruokailun arvonlisäverotuksesta. Päivitetty 22.12.2017. Luettu 1.8.2019. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48158/henkil%C3%B6st%C3%B6ruokailun-arvonlis%C3%A4verotuksesta/>

Verohallinto. 2017c. Kuntien ja kuntayhtymien arvonlisäverotusohje. Päivitetty 1.1.2017. Luettu 22.10.2020. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48201/kuntien_ja_kuntayhtymien_arvonlisaverot/#3.1-yleist%C3%A4-palautusj%C3%A4rjestelm%C3%A4st%C3%A4

Verohallinto 2017d. Maahantuonnin arvonlisäverotus 1.1.2018 alkaen. Päivitetty 12.12.2017. Luettu 1.5.2019. <https://www.vero.fi/contentassets/5f7d50e1450d49778bc65ee92819aad9/maahantuonnin-alv---visualisointi-01.pdf>

Verohallinto. 2017e. Markkinointi- ja edustustilaisuudet arvonlisäverotuksessa. Päivitetty 22.12.2017. Luettu 4.8.2019. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48462/markkinointi--ja-edustustilaisuudet-arvonlis%C3%A4verotuksessa/>

Verohallinto. 2017f. Tietoa arvonlisäverotuksesta uudelle yrittäjälle. Julkaistu 5.12.2017. Luettu 22.4.2019. <https://www.vero.fi/contentassets/afe7f589f1e0439894292caf0fe74c03/tietoa-arvonlis%C3%A4verosta-uudelle-yritt%C3%A4j%C3%A4lle-5.12.2017.pdf>

Verohallinto. 2018. Käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden marginaaliverotusmenettely. Päivitetty 28.6.2018. Luettu 28.5.2019. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48682/k%C3%A4ytettyjen-tavaroiden-sek%C3%A4-taide--ker%C3%A4ily--ja-antiikkiesineiden-marginaaliverotusmenettely/>

Verohallinto. 2019. Terveys- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus. Päivitetty 2.4.2019. Luettu 28.10.2020. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48270/terveyden--ja-sairanhoidon-arvonlis%C3%A4verotus/>

Verohallinto. 2020a. Edustusmenot tuloverotuksessa. Päivitetty 1.1.2020. Luettu 9.11.2020. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48743/edustusmenot-tuloverotuksessa/>

Verohallinto. 2020b. Kasvihuonekaasujen päästöoikeuksien kaupan verotuksesta. Päivitetty 1.1.2020. Luettu 12.11.2020. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48035/kasvihuonekaasujen-p%C3%A4st%C3%B6oikeuksien-kaupan-verotuksesta/>

Verohallinto. 2020c. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Päivitetty 7.10.2020. Luettu 9.11.2020. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48625/rakennusalan-k%C3%A4%C3%A4nnetty-arvonlis%C3%A4verovelvollisuus/>

Verohallinto n.d. Verotuksen historiaa Suomessa. Luettu 18.5.2019. https://www.vero.fi/globalassets/tietoa-verohallinnosta/esitys--ja-opetusmateriaalit/381v09_verotuksen_historiaa.pdf

Veronmaksajain keskusliitto ry. 2020a. Arvonlisävero eli alv. Päivitetty 30.6.2020. Luettu 9.11.2020. <https://www.veronmaksajat.fi/luvut/Tilastot/Kulutusverot/Arvonlisävero/>

Veronmaksajain keskusliitto ry. 2020b. Verokertymät Suomessa. Päivitetty 18.3.2020. Luettu 9.11.2020. <https://www.veronmaksajat.fi/luvut/Tilastot/Verotuotot/>

Verotieto Oy. 2018. Yrityksen verotietopaketti. Hansaprint.

Your Europe. 2019. VAT exemptions. Luettu 6.8.2019. https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-exemptions/index_en.htm

LIITTEET

Liite 1. Arvonlisävero-opas ostoreskontra

ARVONLISÄVERO-OPAS

Ostoreskontra

Sisällys

1 KUNTIEN ARVONLISÄVEROTUS	3
1.1 Laskennallinen palautus.....	3
1.2 Kuntapalautus	4
2 RAKENTAMISPALVELUIDEN KÄÄNNETTY ARVONLISÄVERO	5
3 MUUT KÄÄNNETYT VEROVELVOLLISUUDET	8
3.1 Metalliromu ja -jäte	8
3.2 Päästöoikeuskauppa	8
4 ULKOMAAN OSTOT.....	9
5 HENKILÖSTÖKULUT	11
5.1 Vähennyskelpoisia henkilökuntakuluja.....	11
5.2 Vähennyskelvottomia henkilökuntakuluja.....	11
5.3 Kiinteistöt.....	11
5.4 Henkilöstöruokailu	12
6 EDUSTUS- JA MARKKINOINTIKULUT	13
7 TERVEYDENHUOLTOPALVELUT	15
8 YLEISKULUT	16
9 MUUTA ARVONLISÄVEROSTA	17
9.1 Arvonlisäverottomat palvelut ja tuotteet	17
9.2 Laskuvaatimukset	18
LÄHTEET.....	20

1 Kuntien arvonlisäverotus

Kuntia ja kuntayhtymiä kohdellaan liiketoiminnan muodossa harjoitetun toiminnan osalta kuten muitakin verovelvollisia. Liiketoiminnan muodossa harjoitettuun arvonlisäverolliseen toimintaan kohdistuvien hankintojen sisältämä arvonlisävero on siis kunnalle vähennyskelpoinen. Kunnat ja kuntayhtymät ovat kuitenkin oikeutettuja myös laskennalliseen palautukseen ja kuntapalautukseen, josta tarkemmin tietoa kappaleissa 1.1. ja 1.2.

1.1 Laskennallinen palautus

Kunnilla ja kuntayhtymillä oikeus 5 %:n laskennalliseen palautukseen seuraavista verottomista terveyden- ja sairaanhoitoon sekä sosiaalihoitoon liittyvistä hankinnoista:

- terveyden- ja sairaanhoitopalvelut ja hoidon yhteydessä luovutetut hoitoon liittyvät tavarat ja palvelut
- sosiaalihoitona myytävät palvelut ja tavarat
- sairaankuljetukset siihen tarkoitukseen varustetulla kuljetusvälineellä
- terveyden- ja sairaanhoitoon liittyvät tutkimus- ja laboratoriopalvelut
- ihmisveri, ihmiselimet sekä ihmiskudokset
- äidinmaito
- hammasproteesit ja niihin liittyvät hammastekniset työsuoritukset, kun ne myy hammaslääkäri, hammasteknikko tai erikoishammasteknikko
- terveydenhoidon tai sosiaalihoillon toiminnan harjoittajalle tätä toimintaa varten annettu suoraan hintoihin liittyvä tuki tai toiminnan yleisten edellytysten parantamiseksi annettu avustus
- yllä mainitut hankinnat, jotka kohdistuvat kunnan omaan henkilökuntaan
- edellä mainittujen tavaroiden yhteisöhankinnat ja maahantuonnit, kun ne ovat verottomia

Oikeus palautukseen on vain yksityisiltä palveluntuottajilta tai valtiolta hankituista tavaroista ja palveluista. Laskennallisen palautuksen tarkoitus on lieventää kuntien verottomiin hankintoihin liittyvää neutraalisuusongelmaa.

Esimerkkejä laskennalliseen 5 %:n palautukseen oikeuttavista hankinnoista:

- Verottomat työterveyspalvelut kunnan työntekijöille yksityiseltä sektorilta
- Yksityiseltä sektorilta kunnan mielenterveyskuntoutujalle hankittu asumispalvelu
- Yksityiseltä sektorilta kehitysvammaiselle (kunnan asukas) hankittu siivousapu

Palautusta ei saa:

- toisilta kunnilta tai kuntayhtymiltä tai Ahvenanmaan maakunnalta tehdyistä hankinnoista
- työsuhteen perusteella maksetuista korvauksista
- yksityishenkilöille rahana maksetuista tuista

1.2 Kuntapalautus

Kuntapalautusjärjestelmä on arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolinen rahoitusjärjestely valtion ja kunnan välillä

- oikeus saada ns. kuntapalautuksena arvonlisäverotonta toimintaa varten tekemiinsä hankintoihin sisältyvät arvonlisäverot
- yhtä laaja kuin normaalin verovelvollisen oikeus vähentää hankintoihinsa sisältyvä arvonlisävero
- huomioidaan yhteisöveron tuoton ja valtionavustuksen jaossa ja muodostuu lopulta kunnille kustannukseksi
- tärkeää siis käsitellä ostojen arvonlisäverot varsinaisessa vähennysjärjestelmässä aina, kun ne sinne kuuluvat
- pyritty ratkaisemaan kunnan itse tuottamien ja ulkopuolisilta ostettujen palvelujen välinen hankintaneutraalisuus

Arvonlisäverolain sisältämät vähennysrajoitteiset hankinnat jäävät vastaavasti myös palautusoikeuden ulkopuolelle, kuten alla esitetyissä tapauksissa.

- henkilökunnalle tehdyt hankinnat, jotka luokitellaan yksityiskulutukseksi
- työsuhdeautot, joilla ajetaan vähänkään yksityisajaja
- verotonta vuokraustoimintaa varten tehdyt hankinnat

2 Rakentamispalveluiden käännetty arvonlisävero

Ostajan oltava elinkeinoharjoittaja, jolla ns. rakennusliikestatus

- myy säännöllisesti rakentamispalvelua, vuokraa työvoimaa rakentamispalveluihin, rakentaa tai rakennuttaa rakennuksia myyntiä varten, myy tai luovuttaa kiinteistöjä, joita ei ole otettu vielä käyttöön perusrakennuksen tai uudisrakennustyön valmistuttua tai ostaa palvelun myydäkseen sen edelleen elinkeinoharjoittajalle, jolla on rakennusliikestatus
- kuntia tarkastellaan kuntakohtaisesti ja niihin pätee samat seikat kuin yrityksiin
- jos ostajan asema muuttuu kesken rakennusurakan suuntaan tai toiseen, muuttumishetkellä keskeneräisissä urakoissa voidaan soveltaa samaa menettelyä kuin urakan alussa
- myyjällä velvollisuus selvittää (esim. kirjallinen selvitys ostajalta), tietoa yrityksen kuulumisesta rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden piiriin ei löydy mistään julkisesta järjestelmästä

Mihin käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan?

- Suomessa sijaitsevaan kiinteistön rakennus- ja korjaustöihin ja työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttamiseen
- työvoiman vuokraukseen rakentamispalvelun suorittamista varten

Mihin käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta?

- vain tavaraa myytäessä
- suunnitteluun, valvontaan tai muuhun vastaavaan
 - o Jos näiden kaltaiset palvelut sisällytetään rakentamisurakkaan, ne voidaan luokitella osaksi rakentamispalvelua ja tällöin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta
- ei sovelleta, jos myyjän liikevaihto on alle 10 000 euroa tilikaudessa eikä myyjä ole vapaaehtoisesti rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi
- sanktioihin (esim. myöhästymisestä tai puuvauriosta)

Mitä käsite *rakentamispalvelu* kattaa?

- talonrakentaminen
- maa- ja vesirakentaminen
- erikoistunut rakentamistoiminta
- raivaus, kun se tehdään rakennuspaikkaa varten
- maaperän esirakentaminen
- rakennusalueen pohjarakentaminen
- metsäteiden siltojen ja rumpujen korjaukset
- talon pohjan kaivutyö ja talon perustamistyöt
- sadevesirännin asentaminen rakennukseen käyttämällä nosturia tai kurottajaa
- yleisilmastointilaitteiden myynti asennettuna rakennuksiin
- sälekaihtimien ja markiisien asennus
- peltojen salaojitus
- turvesuon ojitus
- kaatopaikan rakentaminen/perustaminen
- metsäteiden rakentaminen, peruskorjaus ja metsän kunnostusojitus
- maisemointityö esim. soranottoalueella tai kaatopaikalla kyseisen toiminnan päätyttyä
- lumen poistaminen tai jään sulatus rakenteilla olevan rakennuksen sokkelista tai perustuksista
- rakennuspaikan kuivatus
- rakennusten purkaminen, vaikka uutta ei rakennettaisi tilalle
- tekonurmen asennus (huom. siirtonurmen asennus ei ole rakentamispalvelua)
- ilmalämpöpumpun asentaminen
- aurinkopaneelien asentaminen
- valaistuksen mainoskylttien myynti asennettuna ja liitettynä kiinteistön sähköverkkoon

Mitä käsite *rakentamispalvelu* ei kata?

- kuljetuspalvelu
- kiinteistönhoito
- rakennusjätteen poiskuljetus
- kiven, soran ja hiekan rouhinta ja murskaus
- pihojen ja teiden harjaaminen kurottajalla ja harjalaitteella sekä näiden pesu
- soran kuljetus ja purkaminen ajamalla kuorma-autosta, vaikka sora levittyy lavalta rakennettavalle tielle
- viheralueiden istutus ja hoito
- arkkitehtipalvelut
- rakennus- ja rakennesuunnittelu sekä muut insinööripalvelut ja tekninen suunnittelu
- rakennuskoneiden vuokraus ilman kuljettajia tai koneenkäyttäjiä
- puuston raivaus sähkö- ja puhelinlinjoilta
- puiden kaataminen ja aluskasvillisuuden raivaus
- jäätien rakentaminen
- rakennuksen jäätyneiden vesi- ja viemäriputkien sulatus
- opastintaulujen, kilpien, tuulettimien, lisävalaisimien, vaahtosammuttimien ja vastaavien myyminen erilaisilla ruuveilla ja liimoilla tai muilla sellaisilla kiinnitettyinä
- metsien maanmuokkaus metsänhoidollisista syistä
- geologiset kairaus- ja mittauspalvelut, näytteenotot ja näytteiden analysointipalvelut
- kiinteistön jäähdytyslaitteiden erilaiset tarkastukset, mittaukset ja testaukset
- kiinteistön sähköjärjestelmien käyttöönottomittaukset ja -tarkastukset sekä sähköturvallisuustarkastukset
- kiinteistön lv- järjestelmän erilaiset tarkastukset ja puhdistukset
- nuohous

Mitä käsite *kiinteistö* kattaa?

- tietty maa-ala maan pinnalla tai sen alla, johon voi syntyä omistus- ja hallintaoikeus
- rakennus tai rakennelma, joka on perustettu kiinteästi maaperään merenpinnan ylä- tai alapuolella ja jota ei voida helposti purkaa tai siirtää
- rakennukseen tai rakennelmaan asennettu ja siihen kiinteästi kuuluva osa, jota ilman rakennus tai rakennelma on puutteellinen, kuten ovet, ikkunat, katot, portaikot ja hissit
- osa, laite tai kone, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa
- sähkö-, kaukolämpö-, vesi-, viemäri-, tele-, katuvalo- ja liikennevaloverkot ja -verkot
- sillat, laiturit, hiihtohissien kiinteät rakenteet, kanavat, vesiväylät
- elementeistä tai moduuleista kootut rakennukset
- kouluparakit
- tuuliturbiini (tuulivoimala), sen runko perustuksineen, voimalan energiaa tuottavat osat ja laitteet
 - o tuulivoimalan myynti pystytettynä ja korjaustyöt rakentamispalvelun myyntiä

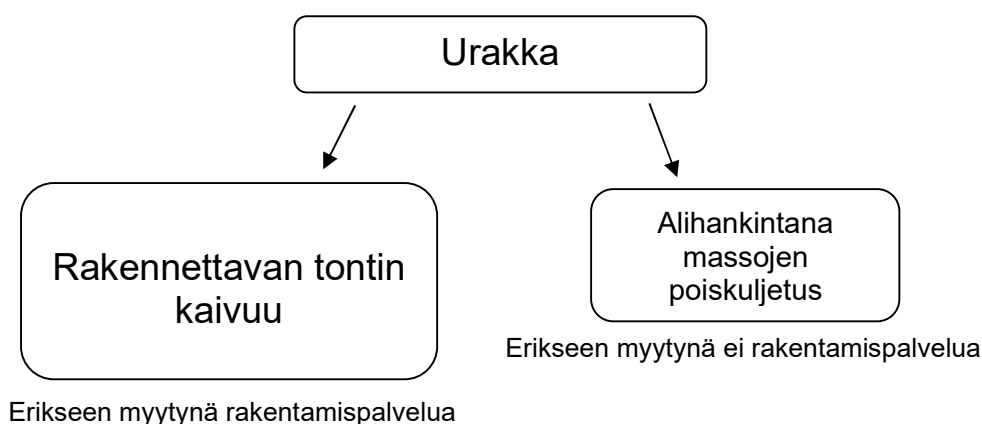
Mitä käsite *kiinteistö* ei kata?

- kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet tai kalusteet
 - o esimerkkejä: elintarviketuotantolaitoksen viilennysjärjestelmä, ravintolan, koulun, sairaalan tai vastaavan ammatti- tai suurkeittiön laitteet,
- tilapäiset rakennelmat, kuten rakennustelineet, työmaahissit, työmaaparakit, siirrettävät taukotuvat ja toimistot
- kauppojen turva- ja hälytysjärjestelmät
- pysäköintihallien pysäköinninvalvontalaitteet
- kyseisten laitteiden asennusta, korjaamista tai huoltamista ei lasketa rakentamispalveluksi
- säiliöiden käyttötarkoitus ja rakennustapa ratkaisee, lasketaanko säiliö kiinteistöksi
 - o esim. teollisuusrakennuksen ulkopuolinen, omilla perustuksilla oleva varastosäiliö kuten viljasäiliö luetaan kiinteistöksi

- o esim. teollisuusrakennuksen sisällä tai sen ulkopuolella oleva prosessisäiliö tai huoltoaseman maanalainen polttoainesäiliö palvelee kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa, eikä lasketa kiinteistöksi

Useita erilaisia palveluita sisältävä kokonaisuus

- Urakka- tai muun rakentamissopimuksen sisältö määrittää sen, onko palvelu rakentamispalvelua ja sovelletaanko siinä käännettyä verovelvollisuutta. *Tähän ei ole olemassa tyhjentävää vastausta, jota voitaisiin soveltaa kaikkiin tapauksiin.*
- Pääsääntönä urakan pääsuorite määrittää sovelletaanko urakkaan käännettyä verovelvollisuutta
- Jos sekä tavaraa että palvelua ostettaessa palvelun osuus huomioiden sen laajuus, kustannus ja kesto on suurin, kyseessä on kokonaisuutena palvelun myynti ja käännteistä verovelvollisuutta voidaan soveltaa
- Laskutustavalla tai hinnoittelulla ei ole merkitystä, kun arvioidaan, onko kyseessä yksi myynti vai useampia myyntejä. Vaikka on yksi hinta, voi olla kaksi erillistä myyntiä tai vaikka on kaksi erillistä hintaa, voi olla vain yksi myynti.
- Sillä on merkitystä, mitä asiakkaan tarkoituksena on ostaa, esimerkiksi onko tarkoituksena objektiivisesti tarkasteltuna ostaa yksi palvelu vai kaksi palvelua.



Urakan pääsuoritteena rakentamispalveluksi luettava tontin kaivuu
 ➔ kokonaispalveluun sovelletaankäännettyä verovelvollisuutta

3 Muut käännetyt verovelvollisuudet

3.1 Metallirosu ja -jäte

Metallirosun ja -jätteen myynnissä sovelletaan laajasti käännettä verovelvollisuutta

- myynnin tulee tapahtua Suomessa (tavara Suomessa, kun luovutetaan ostajalle tai tavara Suomessa, kun kuljetus aloitetaan)
- ostajan ja myyjän oltava arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkityjä elinkeinonharjoittajia Suomessa
- ostajan ja myyjän harjoittamien liiketoiminnan luonteilla ei merkitystä
- sovelletaan vain epäjalon metallirosun ja -jätteen kauppaan
- ei sovelleta esim. muovi-, paperi- tai lasijätteeseen
- metallirosun tai -jätteen käsitettä ei ole määritelty arvonlisäverolaissa, vaan käsite on sidottu CN-nimikkeistöön

Käännettä verovelvollisuutta sovelletaan seuraaviin rosuihin ja jätteisiin:

- rautapohjaiset jätteet ja romu; romusta sulatetut harkot, rautaa tai terästä (7204-alkuinen CN-nimike)
- kupari (7404-alkuinen CN-nimike)
- nikkeli (7503-alkuinen CN-nimike)
- alumiini (7602-alkuinen CN-nimike)
- lyijy (7802-alkuinen CN-nimike)
- sinkki (7902-alkuinen CN-nimike)
- tina (8002-alkuinen CN-nimike)
- eräistä muista epäjalometalleista koostuva romu ja jäte (8101–8113-alkuiset CN-nimikkeet)
- galvaanisten parien, galvaanisten paristojen ja sähköakkujen jätteet ja romu, loppuun käytetyt galvaaniset parit ja paristot sekä loppuun käytetyt sähköakut (854810-alkuinen CN-nimike)

3.2 Päästöoikeuskauppa

- Suomessa tapahtuvassa myynnissä sovelletaan käännettä verovelvollisuutta, jos ostaja on merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin
- Yhteisökaupassa (EU:n sisäinen) selvitettävä minkä valtion arvonlisäverolainsäädäntöä ja myyntimaasäännöksiä sovelletaan

4 Ulkomaan ostot

Ulkomaan ostoissa erotellaan EU:n sisältä ja EU:n ulkopuolelta tehdyt hankinnat sekä onko hankinnassa kyse tavarasta vai palvelusta. Tavaroiksi lasketaan kiinteät ja irtaimet esineet sekä sähkö, kaasu, lämpö, kylmyys ja muut niihin verrattavat energiahyödykkeet. Palvelua on kaikki muu, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa.

Yhteisöhankinta eli tavarantoisto EU-maasta Suomeen

- edellytyksenä, että hankittu tavara kuljetetaan EU-maasta Suomeen
- myynti toiselle yritykselle yleensä verotonta → ostajalla käänteinen verovelvollisuus ja arvonlisävero suoritetaan Suomen arvonlisäverolain säännösten mukaisesti
- maksettu arvonlisävero yleensä vähennyskelpoinen (vähennysoikeus vastaava kuin kotimaiselta myyjältä ostettaessa)
- kun muut yhteisöhankinnan edellytykset täyttyvät, myyjän mahdollisella Suomessa sijaitsevalla kiinteällä toimipaikalla ei ole vaikutusta tavaroiden yhteisökaupan arvonlisäverokäsittelyyn
- yhteisöhankinta arvonlisäveroton, jos tavarantoiston maahantuonnista Suomeen ei olisi suoritettava arvonlisävero ([arvonlisäverolaki 94 §](#))
- ostajan ilmoitettava yhteisöhankinta ja suoritettava arvonlisävero arvonlisäveroilmoituksella, tämän vuoksi ostoisiin käytetään omia arvonlisäverokodeja
- laskussa oltava myyjän ja ostajan arvonlisäverotunnisteet ja merkintä myynnin arvonlisäverottomuudesta

Palvelun osto toisesta EU-maasta Suomeen

- palvelun myynti verotonta → ostajalla käänteinen verovelvollisuus ja arvonlisävero suoritetaan Suomen arvonlisäverolain säännösten mukaisesti
- palveluostoille toisista EU-maista oma alv-koodi

Maahantuonti eli tavaroiden tuonti EU:n ulkopuolelta Suomeen

- arvonlisäverovelvollisen maahantuojan on oma-aloitteisesti laskettava maahantuonnin arvonlisävero Suomen alv-kantojen mukaisesti
- veron perusteena tullausarvo ja Tullin kantamat verot sekä tiedossa olevat maahantuontiin liittyvät kulut (esim. rahtikustannukset)
- voi sisältää vähennyskelpoista veroa → maahantuojalla oltava hallussaan tullauspäätös ja siihen liittyvät dokumentit

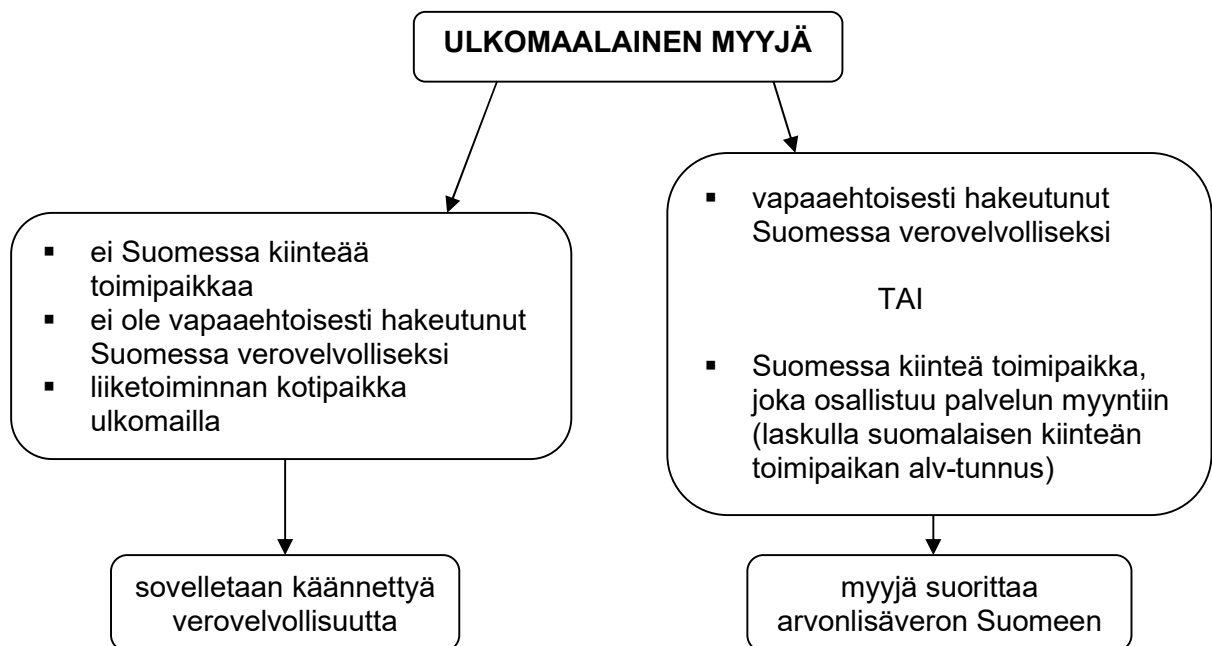
Palvelun osto EU:n ulkopuolelta Suomeen

- myyntimaasäännökset määrittelevät, millä maalla verotusoikeus ja minkä maan arvonlisäverolainsäädäntöä noudatetaan
- yleissäännöksen mukaan elinkeinoharjoittajalle tapahtuva myynti verotetaan maassa, johon ostaja sijoittautunut (kiinteä toimipaikka, jossa palvelu luovutetaan)
 - o tätä sovelletaan suurimpaan osaan palveluista
 - o käännetty verovelvollisuus
- seuraaviin palveluihin ei sovelleta käännettä verovelvollisuutta
 - o kiinteistöön liittyvät palvelut, myös kiinteistöväilyt
 - o henkilökuljetuspalvelut
 - o kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus
 - o oikeus sisäänpääsyyn opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja muihin vastaaviin tilaisuuksiin ja sisäänpääsyyn välittömästi liittyvät palvelut
 - o ravintola- ja ateriapalvelut
- ➔ ulkomaalaisen rekisteröidyttävä Suomessa verovelvolliseksi näistä Suomessa tapahtuvista myynneistä

Myyntimaan määräytyminen

Palvelu	Myyntimaa
Yleissäännös	Ostajan maa
Kiinteistöön liittyvät palvelut	Kiinteistön sijaintimaa
Henkilökuljetuspalvelut	Suoritusmaa
Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus	Kuljetusvälineen luovutusmaa
Pääsy opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuteen, messuille ja näyttelyyn ja muuhun vastaavaan tilaisuuteen sekä pääsyyn välittömästi liittyvä palvelu	Maa, jossa tilaisuus järjestetään
Ravintola- ja ateriapalvelu	Suoritusmaa
Matkatoimistopalvelut	Myyjän maa

Verovelvollisuuden määräytyminen



Huomioithan tiliöidessä, että EU:n sisäisille tavarahankinnoille sekä palveluostoille ja EU:n ulkopuolisille tavarahankinnoille ja palveluostoille on yleensä kaikille omat arvonlisäverokoodit. Lisäksi arvonlisäverokoodissa pitää huomioida kuuluuko osto palautusjärjestelmään vai vähennysjärjestelmään.

5 Henkilöstökulut

5.1 Vähennyskelpoisia henkilökuntakuluja

- yrityksen määräämänä ajankohtana järjestetty virkistystilaisuus
 - o koko henkilökunnalle
 - o osastolle → kaikilla osastoille oltava oikeus vastaavaan tapahtumaan
 - o esim. pikkujoulut ja kesäjuhlat
- työpäivän aikana järjestettävien läksiäiskahvien ja vastaavien kustannukset
- verolliseen liiketoimintaan liittyvät pysäköintimaksut, vaikka koskisi vähennyskeltvotonta työsuhdehenkilöautoa
- lakisääteisestä työterveydenhuollosta – ja hoidosta aiheutuneet arvonlisäverolliset kustannukset
- suoja-asut
- asunnon tai toimiston ja erityisen työntekemispalkan väliset tilapäiset matkat
- asunnon tai toimiston ja toissijaisen työpaikan väliset matkat
 - o pois lukien matkat, jotka alkavat erillisestä majoittumispaikasta esim. hotellista

5.2 Vähennyskeltvottomia henkilökuntakuluja

- ulkopuolisen yrittäjän kuntosalien, uimahallien ym. käytöstä perityt maksut
- henkilökunnalle annetut lahjat ja palkinnot ja muut muistamiset
- työsuhdehenkilöautot (hankinta- ja leasingkustannukset sekä käyttökustannukset)
 - o polttoaineet, korjaus- ja huoltokustannukset, varaosat
- yksityiskäytön osuus työsuhdematkapuhelimen kuluista
 - o kuukausittain jätetään vähentämättä luontoisetuarvon osuus eli $0,24 \times 20 \text{ €} = 4,80 \text{ €}$
 - o itse puhelin kuitenkin vähennyskelpoinen, kun toiminta kokonaan verollista
- tietoliikenneyhteydet työntekijän kotiin
 - o yksityiskäytön osuus lähes mahdotonta selvittää, joten vähennysoikeuteen suhtaudutaan kriittisesti
- lakisääteisen velvollisuuden ylittävien terveyspalveluiden järjestämisen kustannukset
- työntekijän muuttokustannukset
- muut työvaatteet kuin suoja-asut
 - o verotuskäytäntö vaihtelee ja on epäjohdonmukainen
- majoituskustannuksista aamiaisen osuus
- kodin ja työpaikan välisistä matkoista aiheutuneet kulut
- henkilökunnan virkistystilaisuuksissa avecien osuudet kuluista yleensä vähennyskeltvottomia
- illanvietot, jatkot ja muut vastaavat

5.3 Kiinteistöt

Yrityksen henkilökunnan käyttöön hankittuihin kiinteistöihin liittyvien tavaroiden ja palveluiden hankintahinnan arvonlisävero on vähennyskeltvoton

- työntekijöiden työsuhdeasunnot, harrastustilat ja vapaa-ajanviettopaikat
- vähennyskeltvottomia palveluita ja tavaroita esim. siivous-, isännöinti-, talonmies-, huolto- ja vartiointipalvelut ja niissä käytettävät tavarat
- vähennyskeltvottomia myös kiinteistön korjaamisesta ja perusparantamisesta aiheutuvat kustannukset
- vähennysrajoituksen alaisia vapaa-ajanviettopaikkoja mahdollista käyttää myös vähennyskelpoisessa liiketoiminnassa

5.4 Henkilöstöruokailu

Työnantaja voi järjestää henkilöstöruokailun työntekijöilleen useilla eri tavoilla, joissa myös arvonlisäveron käsittelytapa vaihtelee. Alla tietoa näistä.

Vastikkeeton aterian luovutus työntekijöille:

- työnantajan omassa ruokalassa valmistetut tai ulkopuoliselta ravintolalta ostetut ateriat
- ilman erillistä veloitusta tai palkasta tapahtuvaa korvauksen pidättämistä
→ oman käytön verotusta koskevat säännöt
- työnantajan itse suoritetun palvelun ei tarvitse tapahtua verollisen liiketoiminnan yhteydessä eikä palveluja tarvitse myydä myös ulkopuolisille, jotta oman käytön verotus tulee sovellettavaksi ([AVL 25 §](#))
- työnantajan on kuitenkin harjoitettava arvonlisäverotuksessa liiketoimintana pidettävää toimintaa
- oman käytön verotuksessa sovelletaan samoja verokantoja kuin myynnissä (14 %)

Vastikkeellinen aterian luovutus työntekijöille:

- kyseessä ravintola- ja ateriapalvelun myynti työntekijälle
- myynti käypää markkina-arvoa vastaavaan hintaan, veron perusteena vastike ilman veroa
- arvonlisäverovelvollisuuden edellytyksenä, että ravintola- ja ateriapalvelutoiminta tapahtuu liiketoiminnan muodossa
- henkilöstöruokailu voi tapahtua työnantajan tiloissa tai ulkopuolisen toimijan tiloissa, kun työnantaja tehnyt sopimuksen ulkopuolisen ravintolanpitäjän kanssa ruokailun järjestämisestä

Alivastikkeellinen aterian luovutus työntekijälle:

- työnantajan luovuttaessa aterian työntekijälle käypää markkina-arvoa alempaan hintaan, veron peruste korotetaan käypään markkina-arvoon

Arvonlisäveron vähennysoikeus:

- henkilöstöruokailupalvelua varten hankituista tavaroista ja palveluista vähennysoikeus
- arvonlisäverollista henkilöstöruokailutoimintaa harjoittavalla työnantajalla oikeus vähennykseen myös henkilöstöruokailutilojen ja niihin suoritettujen hankintojen ostohinnasta
- työnantajan suoraan työntekijöille korvaamista ruokailukuluista ei vähennysoikeutta (työntekijän yksityiskulutus)

6 Edustus- ja markkinointikulut

Edustus- ja markkinointikulut on eroteltava niiden erilaisen verokohtelun vuoksi. Edustuskulujen arvonlisävero on vähennyskelvotonta, kun taas markkinointikulujen arvonlisävero on vähennyskelpoista.

Edustuskulut

- pyritään liiketoiminnan edistämiseen, uusien liikesuhteiden luomiseen tai entisten suhteiden ylläpitämiseen ja parantamiseen
- elinkeinotoimintaan liittyviä
- yrityksen ulkopuolisiin henkilöihin, kuten asiakkaisiin kohdistuvia kuluja
- vieraanvaraisuus tai muu huomaavaisuus
- kunnilla esim. yhteistyösuhteiden edistämistä toisten kuntien, viranomaisten tai yritysten välillä
- muutamille tärkeille asiakkaalle hankittu yksilöity lahja
- majoitus- ja matkakulut edustusmatkalla
- edustustilaisuuteen palkatun tarjoiluhenkilökunnan palkat
- suuren rakennustyön valmistumisen yhteydessä annettu lahja

Markkinointikulut

- edulliset yleisesti jaettavat tai massapostitettavat lahjat
- näytelähetykset
- kohderyhmämarkkinoinnin kulut vain niiden henkilöiden osalta, joiden toimintaan markkinoinnilla halutaan vaikuttaa

Edustustilaisuudet

- edustustilaisuus on usein suljettu tilaisuus, johon kutsuttu tietyt henkilöt
- yrityksen yksittäisille asiakkaille järjestetyt vierailut esim. teollisuuslaitoksiin
- sopimusneuvottelut lounaan äärellä
- jos tilaisuudessa tarjoillaan alkoholia, tilaisuus luetaan yleensä edustustilaisuudeksi

Markkinointitilaisuudet

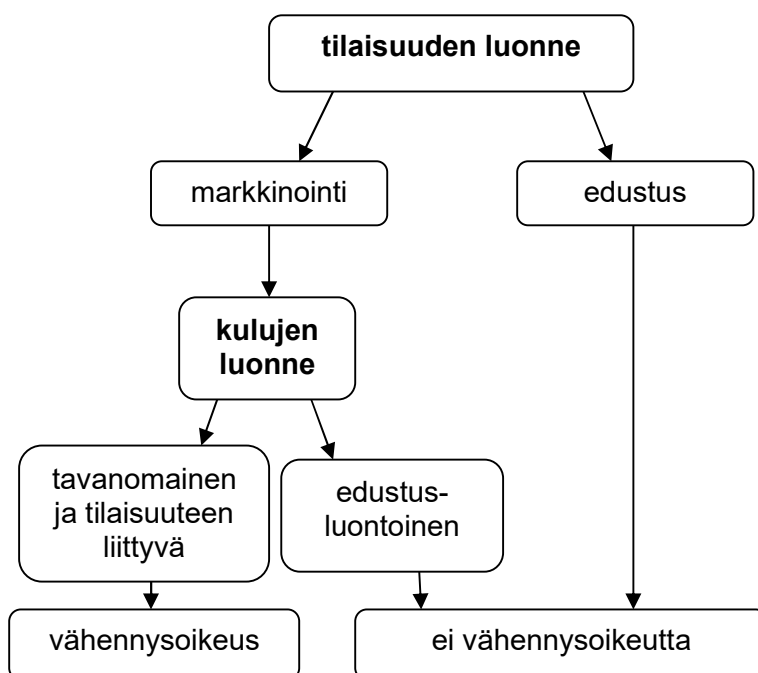
- markkinointitilaisuudet lähtökohtaisesti kaikille avoimia tilaisuuksia
- tietylle kohderyhmälle järjestetyt markkinointitilaisuudet, kunhan tilaisuuden ohjelma ja kulut eivät ole luonteelta edustusta
- tarkoituksena yrityksen ja sen tuotteiden tekeminen laajalti tunnetuksi
- tarjoilu tavanomaista ja toissijaista tilaisuuden tarkoitukseen nähden

Markkinointi- ja edustustilaisuuden määrittelyyn vaikuttavat

- tilaisuuden ohjelma
- tilaisuuden toteutettu sisältö
- tarjoilu

Jos tilaisuudessa on tarjoilua, merkitystä on

- tilaisuuden ohjelman pituudella
- tarjoilun toiminnallisella liittymisellä tilaisuuden ohjelmaan
- tarjoilun sisällöllä
- tarjoilu tilaisuuden pääasia → edustustilaisuus



Yrityksen sisäisistä neuvotteluista aiheutuneet tavanomaiset ja kohtuulliset tarjoilukulut ovat vähennyskelpoisia. Myös asiakkaiden kanssa käytyjen neuvotteluiden yhteydessä pienet ja tavanomaiset tarjoilukulut ovat vähennyskelpoisia, mutta tällöin on oltava dokumentteja, joista käy ilmi tilaisuuden luonne, syy ja osallistuneet henkilöt.

Käytännön esimerkkejä:

- yrityksen merkkipäiväjuhliin kutsuttu sekä henkilökuntaa että ulkopuolisia asiakastahoja
→ ulkopuolisten vieraiden osalta edustustilaisuus
- sidosryhmille tilaisuus, jossa esitellään yhtiön tulevaisuuden suunnitelmia ja nautitaan edustusluontoinen tarjoilu, tilaisuus kestää pari tuntia, josta suunnitelmien esittely puoli tuntia
→ tarjoilu muuhun ohjelmaan verrattuna pääosassa, joten kyse edustustilaisuudesta
- sidosryhmille tilaisuus, jossa esitellään yhtiön uutuustuotteet, ohjelma kestää koko päivän ja nautitaan edustusluonteinen tarjoilu ja runsaampi juomatarjoilu, tarjoilu ei kuitenkaan pääosassa
→ markkinointitilaisuus, mutta tarjoilusta aiheutuneiden kulujen arvonlisäveroa ei saa vähentää
- asiakkaiden edustajille esitellään useita tunteja kestävässä tilaisuudessa yhtiön uutuustuotteet ja tarjotaan tavanomainen linjalounas yhtiön omassa ruokalassa sekä yhdelle vieralle maksetaan matkat ja yöpyminen
→ markkinointitilaisuus (kohderyhmämarkkinointi), kaikki kulut vähennyskelpoisia

Kuntien edustuskulut

Kunnissa joudutaan kiinnittämään huomiota edustus- ja markkinointikulujen erotteluun yrityksiä tarkemmin, sillä erilaiset kunnan järjestämät tilaisuudet voivat liittyä arvonlisäverolliseen liiketoimintaan, palautukseen oikeuttavaan toimintaan tai olla edustuskuluja.

Esimerkkejä palautukseen oikeuttavista kuluista:

- seminaarien tai neuvottelupäivien yhteydessä tarjotut tavanomaiset tarjottavat
- yleisesti tiedotettujen kaikille kuntalaisille avoimien tilaisuuksien (esim. itsenäisyyspäiväjuhlat) kulut
- asiantuntijavierailujen (tilintarkastaja, valtion viranomaisen jne.) aiheuttamat kustannukset kokouksen luonteesta riippuen palautus- tai vähennyskelpoisia

7 Terveysthuolto- ja sairaanhoitopalvelut

Terveysthuolto- ja sairaanhoitopalvelut ovat arvonlisäverotonta toimintaa. Arvonlisäverottomien palvelujen myyntiin kohdistuvien hankintojen arvonlisäverot eivät ole vähennyskelpoisia. Kunnilla on kuitenkin tietyin edellytyksin oikeus [laskennalliseen palautukseen](#) ostamistaan arvonlisäverottomista terveysthuolto- ja sairaanhoitopalveluista.

Arvonlisäverolain mukaan terveysthuolto- ja sairaanhoitopalveluilla tarkoitetaan ”ihmisen terveydentilan sekä toiminta- ja työkyvyn määrittämiseksi taikka terveyden sekä toiminta- ja työkyvyn palauttamiseksi tai ylläpitämiseksi tehtäviä toimenpiteitä”.

Huomioita terveysthuolto- ja sairaanhoitopalveluiden verollisuudesta:

- työnohjaus pääasiassa arvonlisäverollista toimintaa
 - o jos kyseessä ainoastaan yksittäisen potilaan hoito terapeuttisella tarkoituksella → arvonlisäverotonta toimintaa
- ostolaskuissa huomioitava, että työterveyshuolto- ja sairaanhoitopalvelut voivat sisältää sekä arvonlisäverotonta että arvonlisäverollista palvelua
- terveysthuoltoalan ammattihenkilöiden työvoiman luovuttaminen terveysthuolto- ja sairaanhoitopalvelua → arvonlisäverotonta
- verotonta ovat myös seuraavien palvelujen ja tavaroiden myynti:
 - o sairaankuljetukset erityisesti tätä tarkoitusta varten varustetulla kuljetusvälineellä
 - o terveysthuolto- ja sairaanhoitoon liittyvät tutkimus- ja laboratoriopalvelut
 - o hammaslääkärin, hammasteknikon tai erikoishammasteknikon myymät hammasproteesit ja niihin kohdistuvat hammastekniset työsuoritukset
 - o äidinmaito, ihmisveri, ihmiselimet ja ihmiskudokset
 - o sosiaalihuoltona tapahtuva palvelujen ja tavaroiden myynti
 - o varhaiskasvatuspalvelut

8 Yleiskulut

Liiketoiminnassa kustannukset tulee yleensä kohdistaa mahdollisimman tarkasti siihen liiketapahtumaan, johon kustannuksella on suora ja välitön yhteys. Jos kustannusta ei voida kuitenkaan kohdistaa mihinkään tiettyyn liiketapahtumaan, on kyseessä yleiskulu. Yleiskulut ovat yleensä täysin vähennyskelpoisia, mutta sekä verotonta että verollista toimintaa harjoittavan verovelvollisen on kiinnitettävä erityishuomiota yleiskulujen kohdistamiseen.

- arvonlisäverovelvollisella arvonlisäveron vähennysoikeus vain omaa liiketoimintaa varten tehdyistä hankinnoista
- arvonlisäverovelvollisen harjoittaessa sekä verollista että verotonta toimintaa, arvonlisäveron vähennysoikeus koskee vain suoraan ja välittömästi hänen arvonlisäverovelvolliseen toimintaansa kohdistuvia hankintoja.
- voi olla myös hankintoja, jotka palvelevat toimintaa kokonaisuudessaan
→ kutsutaan yleiskuluiksi, esimerkkinä kirjanpitokulut
- yleiskuluista laskettava mahdollisimman täsmällisesti arvonlisäveron vähennykseen oikeuttava osuus ([arvonlisäverodirektiivi 174 artikla](#), [yleiskulujen arvonlisäveron vähennysoikeudesta](#))
 - o liikevaihtojen perusteella tehty laskelma
 - o neliöiden suhteessa
 - o työntekijöiden työaika
- jakoperusteena käytetään kahden desimaalin tarkkuudella laskettua yleiskuluprosenttia

9 Muuta arvonlisäverosta

Tässä oppaan osassa on käyty vielä muutamia arvonlisäveron käsittelyn kannalta tärkeitä seikkoja, kuten laskumerkintävaatimuksia.

9.1 Arvonlisäverottomat palvelut ja tuotteet

Arvonlisäverolaisissa on määritelty tuotteet ja palvelut, joiden myynti on arvonlisäverotonta. Näihin kohdistuvista hankinnoista ei saa vähentää arvonlisäveroa. Alla lista näistä tuotteista ja palveluista:

- terveyden- ja sairaanhoito
- sosiaalihuolto
- yleissivistävä ja ammatillinen koulutus, korkeakouluopetus ja taiteen perusopetus
- rahoitus- ja vakuutuspalvelut
- tietyt esiintymispalkkiot
- tekijänoikeudet
- kiinteistöjen ja osakehuoneistojen myynti ja vuokraus
- postin yleispalvelut
- hengellinen apu
- sijoituskullan myynti ja välitys
- yleishyödyllisen yhteisön jäsenlehden painos (väh. 4 kertaa vuodessa ilmestyvä)
- vesialusten myynti, vuokraus ja rahtaus (väh. 10 metriä, eikä rakenteeltaan pääasiallisesti huvitai urheilukäyttöön tarkoitettuja)
- setelit ja kolikot, jotka käypiä maksuvälineitä
- yleisen hautauspaikan pitäjän luovuttamat hautauspaikan avaamis- ja hoitopalvelut
- kullan myynti keskuspankille
- itse poimitut, luonnonvaraiset marjat ja sienet, jotka poimija myy sellaisenaan muualta kuin erityisestä myyntipaikasta

On myös arvonlisäverottomia myyntejä eli ns. nollaverokannan alaisia myyntejä, joihin kohdistuvien kulujen arvonlisävero on vähennyskelpoinen. Esimerkkinä tästä tavaroiden ja palveluiden kansainvälinen kauppa.

9.2 Laskuvaatimukset

Laskulla on keskeinen merkitys kirjanpidossa ja arvonlisäverotuksesta. Laskulle on asetettu sääntöjä ja edellytyksiä, jotta ne voidaan hyväksyä muun muassa kirjanpidossa.

- lasku voi muodostua useammasta erillisestä asiakirjasta
 - o varsinaisessa laskussa ei tarvitse tällöin olla kaikkia arvonlisäverolain vaatimia merkintöjä
 - o tiedot kuitenkin löydyttävä muista asiakirjoista, jotka ovat sekä myyjällä että ostajalla
 - o varsinaisessa laskussa oltava viittaus asiakirjoihin, esim. lähetyslistaan
 - o tavarankaukomyynnissä, tavarankyhteisömyynnissä tai toisessa EU-maassa tapahtuvassa tavarankaukomyynnissä, jossa ostaja on käännetyn verovelvollisuuden perusteella verovelvollinen, laskussa on oltava kaikki vaadittavat laskumerkinnot
- luottokorttiyhtiön laskua ei pidetä laskuna, eli sen perusteella ei saa tehdä vähennyksiä
 - o vähennyksiä varten oltava varsinaisen myyjän antama lasku (kuitti)
- laskun otsikkona ei tarvitse olla ”Lasku”, muu riittävä tietosisältö ja viittaukset riittävät
- ostaja voi joissain tilanteissa laatia laskun myyjän puolesta (itselaskutus), tästä pitää kuitenkin olla erikseen sovittu ja myyjä vastaa aina laskun oikeellisuudesta
- laskun merkinnot saavat olla millä kielellä tahansa
- ostajalla oltava lasku, jotta on oikeus vähennyksiin

Pakolliset laskumerkinnot:

- laskun antamispäivä
- juokseva tunnistenumero
- myyjän arvonlisäverotunniste
- ostajan arvonlisäverotunniste, kun on kyse käännetystä verovelvollisuudesta tai tavaroiden yhteisömyynnistä
- myyjän ja ostajan nimi ja osoite
- tavaroiden määrä ja laji sekä palvelujen laajuus ja laji
- tavaroiden toimituspäivä, palvelujen suorituspäivä tai ennakkomaksun maksupäivä
- veron peruste verokannoittain, yksikköhinta ilman veroa sekä hyvitykset ja alennukset, jos niitä ei ole huomioitu yksikköhinnassa
- verokanta
- suoritettavan veron määrä
- merkintä myynnin verottomuudesta tai viittaus arvonlisäverolain tai arvonlisäverodirektiivin kyseiseen säännökseen
- merkintä ostajan verovelvollisuudesta ”käännetty verovelvollisuus”
- merkintä ostajan laatimaan laskuun ”itselaskutus”
- tiedot uusista kuljetusvälineistä
- merkinnot ”voittomarginaalijärjestelmä–käytetyt tavarat”, ”voittomarginaalijärjestelmä–taide-esineet” tai ”voittomarginaalijärjestelmä–keräily- ja antiikkiesineet”
- merkintä ”voittomarginaalijärjestelmä–matkatoimistot”
- merkintä verollisen sijoituskullan myynnistä
- viittaus aikaisempaan laskuun, kun kyse on muutoslaskusta

Huomioita laskumerkinnöistä:

- verottomuuden perustetta ei tarvitse merkitä laskuun
- ostaja voi täydentää EU:n ulkopuoliselta myyjältä saamaansa laskua, jos siitä puuttuu ostajan arvonlisäverotunniste tai merkintä ”käännetty verovelvollisuus” (laskusta käytävä ilmi, mitkä tiedot alkuperäisiä), verokantaa tai veron määrää ei kuitenkaan saa lisätä
- verottomien terveyden- ja sairaanhoitoon tai sosiaalihuoltoon liittyvien palveluiden ja tavaroiden myynti kunnalle: terveyden- tai sairaanhoitopalvelun osalta ”AVL 34 §:ssä tarkoitettu myynti” ja sosiaalihuoltopalvelujen osalta ”AVL 37 §:ssä tarkoitettu myynti”
- osittain vähennykseen oikeuttavan tavaran tai palvelun myynti: ”AVL 61 §:ssä tarkoitettu osittain vähennyskelvottomassa käytössä olleen tavaran tai palvelun myynti”

Kevennetyt laskumerkintävaatimukset

Arvonlisäverolaissa säädetään myös kevennetyistä laskumerkintävaatimuksista. Tiettyjen ehtojen täytyessä laskuihin vaaditaan huomattavasti vähemmän tietoa, kuin normaalitilanteissa. Alla tietoa näistä laskumerkintävaatimuksista:

- laskuissa, joiden loppusumma enintään 400 euroa
- ei kuitenkaan sovelleta tavaroiden yhteisömyyntiin tai kaukomyyntiin eikä sellaiseen toisessa EU-maassa tapahtuvaan tavaran tai palvelun myyntiin, jossa ostaja suorittaa veron käännetyn verovelvollisuuden perusteella
- veron perustetta ei tarvitse ilmoittaa
- esim. max 400 euron hotellilaskussa saa olla työnantajan nimen sijaan yöpyjän eli työntekijän nimi

Kevennetyt laskumerkinnät:

- laskun antamispäivä
- myyjän nimi ja arvonlisäverotunniste (Y-tunnus)
- myytyjen tavaroiden määrä ja laji sekä palvelun laji
- suoritettavan veron määrä verokannoittain tai veron peruste verokannoittain
- muutoslaskuissa viittaus alkuperäiseen laskuun sekä ne tiedot, joita laskulla muutetaan

Lähteet

Arvonlisäverodirektiivi

Arvonlisäverolaki 1501/1993.

Tilisanomat

Verohallinto